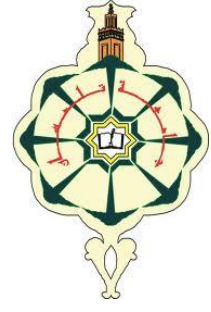


وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -

الملحة الجامعية - مغنية -

قسم العلوم التجارية



تقرير بحث لنيل شهادة اللسانس

تخصص مالية

الموضوع:

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير  
دراسة حالة مؤسسة الخزف المنزلي-مغنية-

الأمثلة الماهرة:

\* بن شعيب فاطمة الزمراء

من إعداد الطالبين:

\* بن حمو مضاء

\* بوزيان وليد

السنة الجامعية 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

'شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ  
وَأُولُوا 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 بإتمام هذا البحث  
وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد، وعلى ما منحني إياه من صحة وقدرة  
على تخطي الصعاب وتذليل العقبات.

واقْتداء برسول الله الذي حثنا على الشكر فقال "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها

ومفتاح المزيد منها" وحتى يتم شكرنا لله عز وجل

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

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة "بن شعيب فاطمة"

التي تقبلت الإشراف على هذا العمل بصدر رحب سائلاً الله عز وجل أن يديم

فضلها وعطاءها.

كما نتقدم بالشكر الجزيل الى كل عمال وإطارات مؤسسة الحزف خاصة الأستاذ "بن

رحاب" و "مقيديش" اللذان أسهما كثيرا

في إثراء هذا الموضوع من خلال توجيهاتهم واقتراحاتهم

وكذا توفير مختلف الوثائق المتعلقة بالدراسة التي تمنا بها.

وشكرا...

## إهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام

سبحانه لا تحصي له ثناءا عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام. أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها، ربحانة حياتي، وبهجتها التي غمرتني بعطفها وحنانها،

وأثارت لي درب حياتي، وكانت لي عوناً، أمي العزيزة حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الذي ألبسني ثوب المعرفة، ورمى بي إلى شاطئ العلم، الذي طالما سره نجاحي أبي الغالي

بارك الله لنا في عمره.

إلى روح جدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

إلى جدتي أطال الله في عمرها.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى الكتكوت محمد عبد الإله، سهام، سيد أحمد، أسيا، وهناء.

إلى من قاسمني سطور هذا العمل "بوزيان وليد"

إلى كل الأصدقاء والأحبة خاصة "ياسين، رضوان، عز الدين، علي، محمد، قاسم، نسيم،

فتيحة، هناء وإكرام وكل طلبة الملحقه الجامعية بمغنية خاصة طلبة قسم المالية دفعة 2014.

إلى كل من تربيت على يديه من معلمين وأساتذة.

هشام...

## المقدمة العامة

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني ومرهونة بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية، وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي وكذا بقدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر، بالخصوص في الوقت الحاضر الذي يشهد أوضاع عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال «العملة الاقتصادية»، هذه الظاهرة التي باتت امرا حتميا لا مفر منه خاصة على دول النامية.

كل هذه المستجدات تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة على مستوى نشاطها الاقتصادي، وتبني أساليب متطورة وحديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي في ضل اقتصاد السوق. هذه الإصلاحات يجب أن تطبق بالدرجة الأولى على المؤسسة باعتبارها عصب النشاط الاقتصادي من جهة وطرفا فعالا في العملية الإنتاجية وتحقيق المردودية من جهة ثانية، هذه المردودية لن تتحقق الا إذا اعتمدت المؤسسة الاقتصادية العمل بمعايير الجودة العالمية في الإنتاج، وانتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية. وعليه فان نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل، ذلك أنه يعد عنصرا هاما في التسيير الجيد تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة وملائمة لتحليلها، معالجتها، صياغتها واستغلالها من خلال تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة الاستغلال، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح. بناءً على ذلك يعد نظام المحاسبة التحليلية جزءا هاما من نضام المعلومات التي يحتاج اليها المسير للتحكم في تسيير مؤسسته ومراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها، باعتبار المحاسبة تهتم بالجانب الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية

وتختلف أشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق فيه، بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من المحاسبات منها: المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات والمحاسبة التحليلية.

وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، اذ 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 انها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، فإضافة الى حساب التكاليف لها دور تحليلي وتقديري 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 الا انها قد تكون غير موجودة في بعض من مؤسساتنا وذلك نتيجة لعدم وعي بعض مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها.

ان غياب استعمال المحاسبة التحليلية كان من اهم أسباب ضعف مؤسساتنا، لذا وجب على مسيريهي إعادة النظر في أساليب تسييرهم والتفكير في إقامة هذا النظام الاستراتيجي، خاصة بعد دق ناقوس الخطر في المؤسسات الجزائرية ودخولها في رهانات الحفاظ على بقائها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة وكذا بواذر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا. وانطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

**كيف يمكن للمحاسبة التحليلية بتقنياتها المختلفة أن تعمل على مراقبة التسيير؟**

وعليه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ فيما تتجلى أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة؟
- ✓ كيف تتم مراقبة التسيير في المؤسسة؟ وماهي الأساليب المستعملة في ذلك؟
- ✓ ما الأسباب التي أدت الى ظهور المحاسبة التحليلية كأداة متخصصة؟
- ✓ ماهي الشروط الواجب توفرها لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟
- ✓ ما هي الأساليب والطرق التي تستعملها المحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات لمراقب التسيير؟

**فرضيات الدراسة:**

- ✓ مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة لتزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- ✓ اعتماد المحاسبة التحليلية لم يكن هدفا في حد ذاته، لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.



✓ المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.

### أهمية الموضوع:

✓ توضيح دور نظام المحاسبة التحليلية من أجل مساعدة المسير لمتابعة نشاط المؤسسة والعمل على أن يكون مطابقا للأهداف المسطرة.

✓ التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق استراتيجيتها المسطرة.

✓ إبراز ضرورة وحتمية تبني 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.

### المنهج المستخدم:

يهدف الامام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي من أجل إيضاح ومحاولة الإجابة قدر الإمكان على الاشكال الرئيسي والأسئلة الفرعية، كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال التطرق الى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلية شكلا ومضمونا.

### أسباب اختيار الموضوع:

ان اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الأسباب تمثلت في:

✓ انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية.

✓ التأكيد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن ان تتم دون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

✓ الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها، والتي تحتم عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها وتبني أساليب جديدة تساعدها لتكون أكثر تنافسية.

## خطة الدراسة:

في محاولتنا للتعريف بالمحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير، وإبراز أهمية وجودها في المؤسسة كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص وقياس الأداء في إطار مراقبة التسيير، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين ودراسة حالة حيث تناولنا في الفصل الأول أساسيات عن مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية وذلك من خلال ثلاث مباحث تتمثل في عموميات عن التسيير، أساسيات حول مراقبة التسيير ثم تطرقنا الى أساسيات عن المحاسبة التحليلية بما في ذلك التكاليف وسعر التكلفة.

في الفصل الثاني تعرضنا لتقنيات المحاسبة التحليلية حيث عرضنا كيفية الاستخدام والتقييم لكل طريقة على حدي. وفي الفصل الثالث والأخير تعرضنا لدراسة حالة مؤسسة الخزف بمغنية أما الخاتمة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها من الدراسة بعد اختبار الفرضيات.

## صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بالدراسة لهذا الموضوع صعوبة ترجمة بعض المصطلحات نظرا لعدم وجود نظام موحد لترجمة الكتب في بعض الدول العربية، هذا من جهة ومن جهة ثانية عدم قبول بعض مديري المؤسسات للقيام بالدراسة لمؤسسته وهذا راجع لحساسية الموضوع وقلة التشجيع على البحث العلمي بالإضافة إلى عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسساتنا الوطنية.



## مقدمة الفصل الأول:

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف وللقيام بهذه المهمة يجب توفر مجموعة من الأدوات كلوحة القيادة «التي تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على اكمل وجه» بالإضافة الى المحاسبة العامة حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة 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. وعلية سنتناول في هذا الفصل عموميات عن التسيير مع تقديم المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

## المبحث الأول: عموميات حول التسيير

عرف التسيير تطورا مع تطور المؤسسات الاقتصادية وظهور سلسلة الاختراعات حيث انتقل التسيير من مفهوم النظام المغلق المتعلق بالموارد والعوامل الداخلية للمؤسسة إلى النظام المفتوح المبني على تأقلم المؤسسة مع عناصر المحيط والبيئة

## المطلب الأول: مفهوم التسيير

**التعريف الاول:** يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المسطرة، وتتم هذه الطريقة حسب سيرورة التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات. (1)

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب. اقتصاد المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2000. ص 103.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

**التعريف الثاني:** تعرفه الموسوعة الاجتماعية Encyclopédie of the social science أنه العملية التي يمكننا بواسطتها تنفيذ غرض معين والإشراف عليه كما يعرف التسيير أيضا بأنه الناتج المشترك لأنواع ودرجات مختلفة من الجهد الإنساني الذي يبذل في هذه العملية ومرة أخرى فإن تجمع هؤلاء الأشخاص الذين يبذلون معًا هذا الجهد في أي منشأة يعرف بإدارة المنشأة. (1)

**التعريف الثالث:** عرفه تايلور Taylor بأنه علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية. اما جون مي John Mee فقال بأن التسيير فن الحصول على أقصى النتائج بأقصى جهد حتى يمكن تحقيق أقصى رواج وسعادة لكل من صاحب العمل والعاملين مع تقديم أفضل خدمة للمجتمع. (2)

**التعريف الرابع:** أما حسب APPELY فقد عرف التسيير بأنه تنفيذ الأشياء عن طريق جهود أشخاص آخرين وتنقسم هذه الوظيفة على الأقل إلى مسؤولين أساسيين أحدهما التخطيط والأخرى فهي الرقابة. (3)

**التعريف الخامس:** تعرف الإدارة على أنها عملية التخطيط، اتخاذ القرار، التنظيم، القيادة، التحفيز، والرقابة التي تمارس قصد حصول المنظمة على الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية، مزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة لغرض تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها. (4)

### المطلب الثاني: المبادئ العامة للتسيير

يرتكز التسيير على أربعة مبادئ أساسية هي التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة.

#### الفرع الأول: التخطيط (5)

#### أولاً: مفهوم التخطيط

التخطيط من أكثر المصطلحات استعمالاً في وقتنا الحالي، وهو من مميزات العصر، فالتخطيط عبارة عن التكهن بالمستقبل والإعداد له واتخاذ العدة لمواجهة، والتخطيط عملية نقوم بها لتسيير الحقائق التي يتضمنها موقف من

<sup>1</sup> جميل أحمد توفيق. إدارة الأعمال. دار الجامعات المصرية. مصر. 1970. ص. 9.

<sup>2</sup> جميل أحمد توفيق. مرجع سابق. ص. 10.

<sup>3</sup> زكي محمد هاشم. الإدارة العامة. وكالة المطبوعات الكويت. الطبعة الأولى. 1981. ص. 15.

<sup>4</sup> خليل الشماع. مبادئ الإدارة. دار المسيرة للنشر والتوزيع. عمان. 1999. ص. 1.

<sup>5</sup> محمد الطيب العلوي. التربية والإدارة بالمدارس الجامعية. دار النشر قسنطينة. سنة 1982. ص. 72.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

المواقف، وتحديد العمل الذي يتخذ على ضوء هذه الحقائق مع تفصيل الخطوات التي تتبع في إطار المهام الموكلة لمنشأة من المنشآت لتحقيق الأهداف المرسومة.

### ثانياً: أهمية التخطيط

التخطيط يشكل الأساس الذي تقوم عليه كل الأعمال المستقبلية للإدارة، فلا شك أن المدير يعرف كل الأمور الآتية: ما هي الخطوات التي يجب اتخاذها لتحقيق النتائج المرغوبة؟ ما هي الأهداف التي تحدد؟ وما هي النتائج التي يجب الوصول إليها فالمدير يكون متأكد لحد كبير من تحقيق الكثير لمنشأته.

✓ يساعد التخطيط على التغلب على عدم التأكد والتغيير: إن المستقبل بما يحتويه من عدم تأكد وتغيير يجعل التخطيط ضرورة من أهم الضروريات.

✓ تركيز الانتباه على الأغراض: نظراً لأن التخطيط يوجه كله نحو تحقيق أهداف المنشأة فمجرد القيام بالتخطيط يؤدي إلى تركيز الانتباه على هذه الأهداف.

✓ اكتساب التشغيل الاقتصادي: يعمل التخطيط على تخفيض التكاليف بسبب اهتمامه الكبير بالتشغيل الكفاء والتناسق في العمليات التي يمكن رؤيتها بوضوح عند مستوى الإنتاج.

### الفرع الثاني: التنظيم<sup>(1)</sup>

#### أولاً: مفهوم التنظيم

حسب هنري فايول فإن التنظيم هو إمداد المنشأة بكل ما يساعدها على تأدية وظيفتها: من المواد الأولية، رأس المال، الأفراد، وتستلزم وظيفة التنظيم من المدير إقامة العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض وبين الأشياء بعضها ببعض.

#### ثانياً: فوائد التنظيم

العملية التنظيمية ستجعل تحقيق غاية المنظمة المحددة سابقاً في عملية التخطيط أمراً ممكناً. بالإضافة إلى ذلك، فهي تضيف مزايا أخرى.

✓ توضيح بيئة العمل: كل شخص يجب أن يعلم ماذا يفعل. فالمهام والمسؤوليات المكلف بها كل فرد، والإدارة، والتقسيم التنظيمي العام يجب أن يكون واضحاً. ونوعية وحدود السلطات يجب أن تكون محددة.

<sup>1</sup> جميل أحمد توفيق، مرجع سابق، ص 155.

✓ **تنسيق بيئة العمل:** الفوضى يجب أن تكون في أدنى مستوياتها كما يجب العمل على إزالة العقبات .  
والروابط بين وحدات العمل المختلفة يجب أن تنمي وتطور . كما أن التوجيهات بخصوص التفاعل بين الموظفين يجب أن تعرف .

✓ **الهيكل الرسمي لاتخاذ القرارات:** العلاقات الرسمية بين الرئيس والمرؤوس يجب أن تطور من خلال الهيكل التنظيمي . هذا سيتيح انتقال الأوامر بشكل مرتب عبر مستويات اتخاذ القرارات .

### الفرع الثالث: التنسيق<sup>(1)</sup>

#### أولا مفهوم التنسيق

هو الجانب المشرف للتنظيم الحسن وهو ما جعل البعض من الإداريين لا يفرقون بين التنظيم والتنسيق ولا يضعون حاجزاً بينهما لما لهما من الأهمية الموحدة ومنه فالتنسيق هو كالعلمية التي يمكن للرئيس بواسطتها وضع ترتيب ينظم الجهد الجماعي لمؤوسيه وضمان وحدة العمل في سبيل الوصول إلى الأهداف المشتركة .

#### ثانيا: أسس التنسيق

إن مهمة التنسيق دقيقة لذا لا بد من اتباع عدة خطوات:

- ✓ توضيح الأهداف من العمل الذي يقوم به كل موظف .
- ✓ تحديد نوع العمل لكل موظف .
- ✓ توضيح الصلاحيات لدى كل فرد .
- ✓ تسهيل الاتصالات بين العناصر ذات المهام المتقاربة .
- ✓ إيجاد جو عام من التعاون والاحترام .
- ✓ توعية الموظفين بدور كل واحد منهم ومسؤولياته في العمل المنوط به .
- ✓ التغلب على التناقضات والآراء الفردية وتحويلها من عناصر تنفيذية إلى عناصر تكامل .
- ✓ مراجعة التنظيم من حين إلى حين، حيث يصبح التنسيق من أصعب الأمور لو أختل التنظيم في إدارة من الإدارات، فكم من جهود تبعثت وكم من أموال تبعثت وكم من أموال أنفقت بدون طائلة؟ كل ذلك من جراء فقدان التنسيق بين الإدارات .

<sup>1</sup> محمد الطيب العلوي . مرجع سابق . ص 80 .

### الفرع الرابع: الرقابة

التخطيط، والتنظيم، والتنسيق يجب أن يتابعوا للحفاظ على الكفاءة والفعالية، لذلك فالرقابة آخر الوظائف الأربعة للعملية التسييرية وهي المعنية بالفعل بمتابعة كل من هذه الوظائف لتقييم أداء المنظمة تجاه تحقيق أهدافها. وفي المبحث الثاني من هذا الفصل سنتطرق للوظيفة الرقابية بالتفصيل الكامل.

### المطلب الثالث أهداف التسيير

إن التسيير إذا ما كان جيد سرعان ما يقتنع العاملون بصلاحيته ويتكيفون لأوضاعه، أما إذا كان غير جيد فيجب تعديله حتى يتكيف مع قدرة وكفاءة العاملين فيه، وفي كل الحالات يجب أن يكون التسيير مرناً، بحيث يتكيف مع أي تغير يطرأ في الظروف التي تعمل فيها المؤسسة، سواء كانت ظروف داخلية فيها أو ظروف خارجية متعلقة بالمؤسسات الأخرى المنافسة.

ومن أهداف التسيير النقاط التالية: (1)

- ✓ تقسيم العمل وذلك بإسناد عمل معين لكل فرد وحتى يحرص ويركز اهتمامه في أدائه لعمله.
  - ✓ وضع أسس نمطية لأداء كل عامل، وذلك يعفي العاملين من عبء تحديد هذه الإجراءات في كل مرة يزاولون فيها أي نشاط.
  - ✓ يهيئ الأسلوب الذي يتم به إرسال واستقبال القرارات من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته.
  - ✓ يوضح نوع الاتصالات الرسمية بين مختلف أجزاء المؤسسة، مما يسهل عملية تبادل المعلومات لاتخاذ القرارات.
  - ✓ يهيئ أسلوب من أهم أساليب التدريب المناسبة حيث يعمل مع إظهار مواهب الأفراد وكمية معلوماتهم وقدراتهم مما يؤهلهم لشغل الوظائف في المستويات الأعلى بالهيكل التنظيمي.
- ويعتبر الهدف الرئيسي لأي مؤسسة هو البقاء والنمو، وهذان العنصران لا يأتيان إلا بالتسيير الحسن للمؤسسة، هذا التسيير يشرف عليه مجموعة من الأفراد موزعين في شكل هياكل مختلفة تعمل على تنظيم عملية تسيير المؤسسة وتوجيهها لما يتلاءم وظروفها وحاجياتها بالإضافة إلى حجمها.

### المبحث الثاني: أساسيات حول مراقبة التسيير

إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الولايات المتحدة الأمريكية وقد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في هذا البلد سنة 1931 ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب

<sup>1</sup> عادل حسين مصطفى زهير. الإدارة العامة. دار النهضة. بيروت. 1978. ص 44.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

العالمية الثانية نظرا لتطورها المذهل، دون أن ننسى أن وظيفة المراقب في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنوك والإدارة العمومية في الولايات المتحدة وبعد مرور حوالي 20 سنة من الممارسة تتمثل وظائف وأنشطة أخرى غير المحاسبية.

### المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير<sup>(1)</sup>

**التعريف الأول:** ENTONEY هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة.

**التعريف الثاني:** G.PILLOT يتمثل في نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين أمهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.

**التعريف الثالث:** A.GERMALIS et H.ARNAULD et V.VIGNON وهي جملة من الوسائل والمرافق والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة.

### المطلب الثاني: أنواع وخطوات مراقبة التسيير

#### الفرع الأول: أنواع مراقبة التسيير

هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن وحسب المسائل (طرق).

#### أولا: حسب الزمن:

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

#### 1. الرقابة القبلية:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية أي تحديد المشكلة قبل حدوثها، ويعرف هذا النوع بالرقابة الوقائية. يعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات حاليا وهو في نفس الوقت معقد ومرتفع التكلفة.

<sup>1</sup> محمد خليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام. مراقبة التسيير في المؤسسة. شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية. الجزائر. ص5.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

يعتمد نظام الرقابة القبلية على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول إليه.

لكن هذا لا ينفي الدور المهم للتغذية المرتدة في العملية الرقابية، بحيث أن أي اختلاف ناتج عن قياس مخرجات النظام ومقارنته بما هو مطلوب يستدعي تعديلا في مدخلات النظام بما يقتضي جعل المخرجات مطابقة للمعايير المحددة في الخطة. (1)

### 2. الرقابة الحالية:

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

### 3. الرقابة البعدية:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة، وتعني القيام برصد النتائج وإبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعية سلفا بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة وقوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة (الشهر الماضي، الثلاثة شهور الماضية، السنة الماضية)، وكذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج والتمويل والتسويق... إلخ، وتوضح هذه الأسباب أيما من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم وتدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة. (2)

### ثانيا: حسب الوسائل (الطرق)

#### 1. مراقبة الحلقات المغلقة:

وهي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.

<sup>1</sup> فايز الزعبي. الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال. دار الهلال. عمان. 1991. ص26.  
<sup>2</sup> كمال نور الله. وظائف القائد الإداري. دمشق. طلاس للدراسات والترجمة والنشر. 1992. ص 278.



### 2. الرقابة بالحواجز:

هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها والمستخلصة من نظام المراقب ولكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

#### الفرع الثاني: خطوات مراقبة التسيير:

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

#### أولاً: وضع معايير الأداء<sup>(1)</sup>

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 تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات 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 شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية، ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:

1. لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير.

2. يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرنة يجب أن تكون من شروط المعايير.

3. المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً.

<sup>1</sup> الشنواني صلاح. التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال. الاسكندرية. مؤسسة الجامع للنشر والتوزيع. 2000. ص 204.

ثانيا: قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية (1)

هذه هي الخطوة الثانية في 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 فإن الأداء يكون خارج السيطرة وبصفة عامة يمكن 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 فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

ثالثا: تشخيص الانحرافات وتصحيحها (2)

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين. تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

1. مرحلة تشخيص الانحراف: والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيه في اتخاذ القرار التصحيحي.
2. مرحلة علاج الانحراف: بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال. وفي هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين من الانحرافات:

<sup>1</sup> غنایم عمرو. الشرفاوي علي، تنظيم وادارة الأعمال. بيروت، دار النهضة العربية. 1982. ص 445.

<sup>2</sup> غنایم عمرو. الشرفاوي علي. مرجع سابق. ص 445.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

✓ 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 لعدمهم.

- 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.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية،

فعن طريق العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط وإعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.

### المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير

تستخدم المراقبة في أي منظمة لتحقيق الفوائد التالية: (1)

✓ لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد

جداول العمل.

✓ للحد من السرقات والاختلاسات وضياع أموال المنظمة وممتلكاتها.

✓ لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في

سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.

<sup>1</sup> الزعبي فايز. الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال. دار الهلال. عمان. 1991. ص10.

- ✓ لقياس الإنجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.
  - ✓ للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.
  - ✓ بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المنظمة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم تخطيطه.
- ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي: (1)

- ✓ نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الافراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعية.
- ✓ يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المنظمة.
- ✓ يجب اتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية.
- ✓ الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين.
- ✓ يجب تحسين نظم الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظم الرقابة. وبصفة عامة يتوقف نجاح او فشل أي عملية رقابية على:
- كفاءة الأفراد المنفذين والمعلومات التي يستند إليها النظام الرقابي، فدقة المراقبة تتوقف على درجة دقة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة. (2)

### المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير

ويمكن التمييز هنا بين الأدوات التقليدية والحديثة

#### الفرع الأول: الأدوات التقليدية

#### أولا: نظم المعلومات

<sup>1</sup> غنيم عمرو. الشرفاوي علي. مرجع سابق. ص.517.

<sup>2</sup> عادل حسن. تخطيط ومراقبة الإنتاج. الدار الجامعية. بيروت. 1989. ص.21.

## 1. مفهوم نظام المعلومات:

يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، ويمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة.<sup>(1)</sup>

## 2. خصائص نظام المعلومات:

للمعلومات مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي

- ✓ **الدقة:** قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الغير الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية الجمع، أ والتجهيز، أو إعداد التقارير وقد يعتقد مستخدميها أنها معلومات دقيقة، وفي هذه الحالة طالما أن مستلميها يعتقد أنها دقيقة ويستخدمها لبعض الأغراض، فإنها تعتبر معلومات لهذا الشخص.
- ✓ **الشكل:** قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، وعادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف.
- ✓ **التكرار:** يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات وتجميعها وإنتاجها.
- ✓ **المدى:** فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى.
- ✓ **الارتباط:** أي مدى ترابط المعلومات المجمعة في اوقات مختلفة لمعالجة موقف معين.
- ✓ **الكامل:** أي توفر المعلومات الكاملة للمستخدم بخصوص موقف معين.
- ✓ **التوقيت:** المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها أي لا تكون متقدمة حين وصولها.
- ✓ **النشأة:** قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمنشأة أو من خارجها.

<sup>1</sup> صونيا محمد الكبرى. نظم المعلومات الإدارية. الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع. الاسكندرية. 1997. ص 14.

✓ الفترة الزمنية: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة. (1)

ثانيا: المحاسبة العامة

## 1. مفهوم المحاسبة العامة

المحاسبة العامة هي علم وفن تهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة وتهدف إلى معرفة النتائج بالتسلسل التدريجي، نتيجة الدورة وما عليها من ديون وما لها من حقوق حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل إثبات التسجيلات المختلفة. (2)

ثالثا: المحاسبة التحليلية

## 1. مفهوم المحاسبة التحليلية

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة مراقبة المدرودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة (3) وفيما يلي سنقدم المحاسبة التحليلية بالتفصيل.

الفرع الثاني: الأدوات الحديثة

## أولاً: التحليل المالي (4)

### 1. مفهوم التحليل المالي:

يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته

<sup>1</sup> محمد القيومي محمد. نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية. المكتب الجامعي. 1998/1999. ص 34.

<sup>2</sup> بوعلام بوشاشي. المنير في المحاسبة العامة. دار هومة. 1998. الجزائر. ص 7.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. الجزء الثاني. قسنطينة. 1988. ص 8.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون. التحليل المالي. دار البعث. قسنطينة. 1988. ص 11.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

ولا تتضح دلالاته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، ويجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها والاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها.

### 2. أهداف التحليل المالي

- ✓ **الرقابة:** حيث تسعى الى معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي أعدها في السابق، ومن ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي اتبعتها في عدة دورات من نشاطها، وكذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، وبالتالي اكتشاف الإيجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة، وعلى أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية.
- ✓ **اتخاذ القرارات المالية:** تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار ومصادر التمويل، فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، ومن أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد، و تطور شروط التمويل سواء ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن من طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه اذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة.

### ثانيا: الميزانية التقديرية

#### 1. مفهوم الميزانية التقديرية

هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، أو بعبارة أخرى هي تعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، تعد مقاما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة وتتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة و قد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ



## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم. (1)

### 2. وظائف الميزانية التقديرية (2)

✓ **التخطيط:** وهو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة.

✓ **التنسيق:** وهو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، ولهذا فإنه يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام. فمثلاً لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها

✓ **الرقابة:** الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملاءمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة مقدماً، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعة مقدماً، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

### ثالثاً: لوحة القيادة

#### 1. مفهوم لوحة القيادة:

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

<sup>1</sup> د. محمد خليل عبد الحميد أحمد منى عبد السلام. مرجع سابق ص 24

<sup>2</sup> د. محمد خليل عبد الحميد أحمد منى عبد السلام. مرجع سابق ص 26

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

والنسب المعيارية. ليتطور 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.

**تعريف Norbert Guedj:** لوحة القيادة هي مجموعة مهمة 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 المؤسسة. (1)

**تعريف Jean Richard Sulzer:** تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم. (2)

### 2. أنواع لوحة القيادة:

✓ **لوحة قيادة الاستغلال "الوظيفية":** تساغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الظرف الزمني الملائم وتتفرع إلى: (3)

❖ **لوحة قيادة مالية:** تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخل تكاليف (أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال...)

❖ **لوحة قيادة اجتماعية:** هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل...)

❖ **لوحة قيادة تقنية:** هذه اللوحة تمس الجانب التقني (عدد الآلات، حالات العطب، الصيانة...)

<sup>1</sup> محمد خليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام. مرجع سابق ص 27

<sup>2</sup> J.R Sulzer. comment construire le tableau de bord. les objets et les méthodes  
D élaboration. ED dunod. paris. 1975, p 10.

<sup>3</sup> Jerome Depuis .Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. 1<sup>er</sup> édition. Puff paris. 1991. p 127.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

❖ لوحة قيادة الخزينة: تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون...).

✓ **لوحة قيادة التسيير:** وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع

السابقة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات

المسطرة، وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة. (1)

3. أهداف لوحة القيادة: (2)

✓ **لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة:** وذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل

عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في

التسيير، وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

✓ **لوحة القيادة أداة حوار وتساور:** إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز

المسؤولية هذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة اد يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج

المتواصل إليها في إطار نشاطاتهم وعلى المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة

بخلق تلاؤم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير وخلق خطاب

مشترك بين أفراد المنظمة.

✓ **لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز:** تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة

على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين

<sup>2</sup> Claude Alazard et Sabine Separi. Contrôle de gestion, Épreuve n 07. DECF. 3<sup>eme</sup> édition. ED Dunod. Paris.1996. p 333.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم " زيادة في الأجر، علاوات ....".

✓ **لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار:** تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا.

### المبحث الثالث: أساسيات حول المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتويات 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.

### المطلب الاول: مفهوم المحاسبة التحليلية

#### الفرع الاول: التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة التحليلية

لقد عرفت المحاسبة التحليلية ثلاث مراحل اساسية في تطور مفهومها عبر التاريخ وهي: (1)

<sup>1</sup> مليكة حفيظ شباكي. المحاسبة التحليلية. مطبوعات جامعة منتوري. قسنطينة. 2002. ص 9.10.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

### أولاً: محاسبة التكاليف

نجد في هذه المرحلة ان الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 سنة 1994 على يد الإيطالي ليك باسيوني تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف إذ أن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

### ثانياً: المحاسبة الصناعية

في فترة (1600-1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب جون كولنز الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وكذا كتاب روجر نورت حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة وتميزت هذه المرحلة بـ:

- ✓ إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة.
- ✓ دراسة الأسعار في المشاريع المطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.
- ✓ استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة المخزون، تكلفة البضاعة وبالتالي تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية.
- ✓ استخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر واختيار أساس التحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.

### ثالثاً: المحاسبة التحليلية للاستغلال

إذ أنها توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929 ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكراً على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية. مما تقدم يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية ليست وليدة القرن 20 بل أن جذورها تمتد إلى عدة قرون سابقة.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

### الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

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: (1)

- ✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- ✓ تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الانتاج المختلفة.
- ✓ معرفة نتيجة كل جدد من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية).
- ✓ إمداد ادارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الاصول.
- ✓ 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.

وفيما يلي مجموعة من تعاريف بعض الباحثين للمحاسبة التحليلية: (2)

**التعريف الاول:** إن محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) امتداد للمحاسبة المالية، تمد الادارة بتكلفة الانتاج او بيع الوحدات من الانتاج او الخدمات التي تقدمها للغير.

**التعريف الثاني:** محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والاجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والاقسام والعمليات ووحدات الانتاج وخطوطها ومناطق البيع.

**التعريف الثالث:** ان محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية والبيعية والادارية فهي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام كما انها ضرورية كأداة ادريّة تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها ادارة المشروع يوما بعد يوم.

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم. المحاسبة التحليلية. الطبعة الثانية. ديوان المطبوعات الجامعية. 2001. الجزائر. ص 10

<sup>2</sup> يعقوب عبد الكريم. مرجع سابق. ص 10.

المطلب الثاني: شروط تطبيق المحاسبة التحليلية

ان المحاسبة التحليلية هي اداة من ادوات التسيير الحديثة، حيث تعمل على تطبيق الأسس والمبادئ الخاصة بها، من خلال تحليل مختلف الاعباء المرتبطة بالمشروع او النشاط الذي تزاوله، وذلك من اجل تقييمه تقييما جيدا ومعرفة النشاط الفعلي ومقارنته بالنشاط المخطط من طرف الادارة في إطار استراتيجيتها.

أضف الى ذلك انها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الانتاج وتقييم المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة التحليلية، وتحديد تكاليف كل مرحلة على حدى من العملية الانتاجية أي تكلفة الشراء، الانتاج، التوزيع، وسعر التكلفة وعلى هذا الأساس فان المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية وجب عليها توفير بعض الشروط المتمثلة في: (1)

✓ وجب ان تكون المحاسبة التحليلية تماشى والمفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي الى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

✓ ضرورة وجود تخطيط عقلاي للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا.

✓ ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث على المؤسسة اعداد الافراد وتهيئتهم، باعتبارهم يشكلون عاملا رئيسيا لنجاح استراتيجية المؤسسة، وذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية، وهنا يجب ان تلعب الادارة العامة دورا كبيرا في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم وتوجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم مع مؤهلاته، بالإضافة الى تقسيم العمل وتنظيمه... الخ، وهذا كله حتى يكون هؤلاء الافراد على دراية ووعي بأهمية هذه الاداة في مجال التسيير والرقابة، وبالتالي سيشكلون مصدر دعم وعون للإدارة للتطبيق ما ترمي إليه، وذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به بصفة صحيحة.

✓ وجب ان تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة وموثوق بها، باعتبارها مصدر ومنبع المعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة، ومن جهة ثانية فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كليًا على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية، المالية والجبائية أداة فعالة وضرورية لتسيير المؤسسة.

<sup>1</sup> نوال مرابطي. أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. قسم العلوم التجارية. جامعة الجزائر.



## المطلب الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

يعالج هذا المبحث كل من التكلفة وسعر التكلفة وذلك من خلال التعريف والتصنيفات وكذا الأنظمة.

### الفرع الأول: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

#### أولاً: التكلفة

التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية او معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة او مستقبلية. (1)

في حين يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي على انها مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي. وفي هذا الإطار نميز بين المصروف الذي يعبر عن خروج حقيقي للنقود، والمتعلقة بمرحلة واحدة من مراحل الإنتاج، والمحددة عموماً ف المحاسبة العامة بالحسابات التي تبدأ من الحساب 60 الى الحساب 68 في حين ان العباء هو الذي يتقابل مع النتائج، اللذان يحددان نتيجة الدورة.

#### ثانياً: سعر التكلفة

هو التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم ان تكلفة التوزيع متضمنة فيه اما المخطط المحاسبي العام فعرفها على انها مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي.

### الفرع الثاني: تصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف من عدة جوانب مختلفة نذكر أهمها فيما يلي:

#### أولاً: من حيث الهيكل التنظيمي (2)

##### 1. الأعباء الهيكلية:

وهي الناتجة عن تسيير مصالح المؤسسة (المستخدمين الوسائل...)

##### 2. الأعباء العملية:

وهي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة.

#### ثانياً: من حيث علاقتها بحجم الإنتاج

##### 1. تكاليف ثابتة:

وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، وتبقى ثابتة ومستقرة في المدى القصير والمتوسط.

<sup>1</sup> صالح رزق. عطا الله خليل بن ورا. مبادئ محاسبة التكاليف. دار زهران للنشر والتوزيع. عمان الاردن. 1997 ص14

<sup>2</sup> P. Lasègue. Gestion de l'entreprise et comptabilité. 11ème Ed, DALLOZ, 1996 p26

### 2. تكاليف متغيرة:

وهي التي تتناسب طرذا مع حجم الانتاج، حيث كلما تغير هذا الحجم بالزيادة او النقصان، تغيرت هذه التكاليف بنفس الاتجاه. وتمتاز ب:

- ✓ يمكن تحميلها بسهولة على اقسام الإنتاج
- ✓ إمكانية مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام
- ✓ التكاليف الكلية المتغيرة، تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة

### 3. تكاليف شبه ثابتة:

هي تكاليف ثابتة في الأساس، غير انها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم الإنتاج، مثل تكاليف فحص الجودة.

### 4. تكاليف شبه متغيرة:

هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كليا ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج لكن ليس بنفس النسبة، مثل مصاريف فحص الطاقة للمؤسسة أو القسم.

### ثالثا: من حيث علاقتها بالمنتجات:

وهي تتكون من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة. (1)

#### 1. التكاليف المباشرة:

وهي مرتبطة أساسا بالمنتوج وتتكربن من:

- ✓ العمل المباشر المبذول في عملية الإنتاج
- ✓ تكلفة المواد المباشرة التي تستخدم في العملية الإنتاجية بصفة رئيسية.

#### 2. التكاليف الغير مباشرة:

وهي مرتبطة بالنشاط الإنتاجي عموما وليس بوحدة الإنتاج في حد ذاتها، وهي الناتجة عن عملية توزيع الأعباء لكل الأقسام التي تساهم في العملية الإنتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة، لتوزع على الوحدات المنتجة اخيرا وهي:

- ✓ تكلفة المواد غير المباشرة: التي ترتبط مباشرة مع عملية النتاج كتكاليف الطاقة والزيوت والوقود.
- ✓ تكلفة العمل غير المباشر: وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الانتاج مباشرة، مثل عمل اقسام الخدمات، الرواتب، تكلفة نقل وتخزين المواد الأولية المياه لأغراض الصناعة...

<sup>1</sup> أحمد نور. محاسبة التكاليف الصناعية. الدار الجامعية الاسكندرية. 1999. ص36.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة: وهي التكاليف الأخرى التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع، كاستهلاك الأصول الثابتة والتأمين والإيجار...

رابعا: من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة

1. التكاليف الإدارية والمالية: وتتعلق بعملية الإدارة وتمويل المؤسسة

2. التكاليف الإنتاجية: وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية

3. التكاليف البيعية: وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة

خامسا: من حيث الفترة المحاسبية

1. تكاليف إدارية:

وهي التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي انقضت فيها، ولا يوجد فيها منافع مستقبلية، وتقفل في جدول حسابات النتائج.

2. تكاليف رأسمالية:

وهي التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل وتحوّل الى حسابات النتائج عند استهلاكها. (1)

سادسا: من حيث الأهداف (2)

1. الرقابة:

وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف للوصول بها الى مستوى المعيار المحدد، وهنا نميز بين:

✓ التكاليف التقديرية: وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية

✓ الموازنات: يتم اعدادها على ضوء السياسات الإنتاجية البيعية، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل

نقدي تحدد من خلال إيرادات ونفقات كل قسم من أقسام المؤسسة

✓ التكاليف المعيارية: وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية، وهي عبارة عن ارقام تكاليف

محددة مسبقا لترجمة مالية لبرنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها.

✓ الضبط الداخلي للتكلفة: وتتمثل في المراقبة الداخلية لتدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول

عليها واستخدامها.

<sup>1</sup> فوزي غرابية. محاسبة التكاليف. منشورات مكتبة النهضة الإسلامية. عمان. الطبعة الثانية. 1979. ص.10.

<sup>2</sup> محمد عطية. نظم محاسبة التكاليف. دار الجامعة المصرية. القاهرة. 1976. ص.ص.10. 30.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

✓ محاسبة تكاليف المسؤولية: وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن انفاقها اداريا، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

2. اتخاذ القرار:

✓ التكاليف المستنفذة والتكاليف الغير مستنفذة: يعكس النوع الأول التكاليف التاريخية المفيدة في الحصول على إيراد (تكلفة المواد)، في حين تعكس الثانية التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد، (تكلفة التخزين)

✓ التكاليف التفاضلية: وهي التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة فيما بينها

✓ التكاليف النقدية والاسمية: الأولى هي المدفوعة نقدا خلال دورة الاستغلال، بينما تكون الثانية اسمية في الفترة الجارية، نظرا للاستحقاقها وعدم دفعها حيث تدفع في فترة لاحقة

✓ التكاليف المضافة: تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل وتلك الخاصة ببديل اخر

✓ التكاليف الواضحة والضمنية: وتتميز الأولى بالوضوح والافصاح والاعلان عنها بالتحديد، على غرار النوع الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة

✓ تكلفة الفرصة البديلة: وهي التضحية الممكن قياسها نتيجة رفض بديل ما مقابل آخر، مع العلم انها لا تندرج ضمن التكاليف التي تقررها المحاسبة العامة، إلا أن لها أهمية كبيرة في تحليل التكاليف عند المفاضلة بين السياسات البديلة بهدف اختيار الأمثل

✓ التكلفة الحدية: يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات الإنتاج

سابعا: من حيث القياس

✓ التكلفة: وتمثل التضحية التي يتحملها النشاط مقابل الحصول على منفعة ما قابلة للقياس النقدي والكمي

✓ المصروف: وهي التكلفة المستنفذة

✓ الضياع: وهي التضحية التي يتحملها المشروع دون مقابل لخدمة او منفعة، لتحقيق اهداف النشاط، وينتج الاسراف عادة من الاستخدام اللاعقلاني للمواد المتاحة، ويقاس بالوحدات النقدية

✓ تكاليف الخدمات التسويقية: وتعلق بتوزيع وترويج ونقل المنتج الى الزبائن والمستهلكين

الفرع الثالث: العناصر المكونة للتكلفة وسعر التكلفة

أولاً: مكونات التكلفة

1. تكلفة الشراء:

تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية من تكلفة التخزين، مصاريف النقل، حقوق الجمارك وكل المصاريف التي يتم دفعها حتى تصل المواد الى المؤسسة.

2. تكلفة الإنتاج:

وتتكون من: \*تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في وراشات الإنتاج او التحويل. \*الأعباء المباشرة والغير مباشرة الخاصة بالتحويل او الانتاج.

3. تكلفة التوزيع:

تضم كل العباء الخاصة بعملية توزيع المنتج وتمثل أساسا في:

✓ مصاريف تخزين المنتج النهائي.

✓ مصاريف النقل أو لإرسال.

✓ مصاريف الاشهار.

✓ المصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

ثانياً: مكونات سعر التكلفة

تتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم الى: (1)

1. الأعباء المحملة:

هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة، والتي لها علاقة منطقية بالمنتج حتى مرحلة بيعه.

2. الأعباء غير المحملة:

هي الأعباء التي تأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في المحاسبة التحليلية، لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي.

✓ اهتلاك مصاريف التأسيس.

✓ اهتلاك المصاريف الإعدادية.

وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة

<sup>1</sup> N. Guedj et coll. Le contrôle de gestion. Ed d'org. 2ème Ed. 1998. p 137

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

✓ المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة.

✓ مؤونات الحسائر.

✓ مؤونات الدعاوي القضائية.

✓ مؤونات تأمين القروض.

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

### 3. العناصر الإضافية

هذا النوع يمثل أعباء وهمية ذات صفة نظرية، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ذلك انها لا

تعد من الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض ظروف الاستغلال المختلفة وتضم:

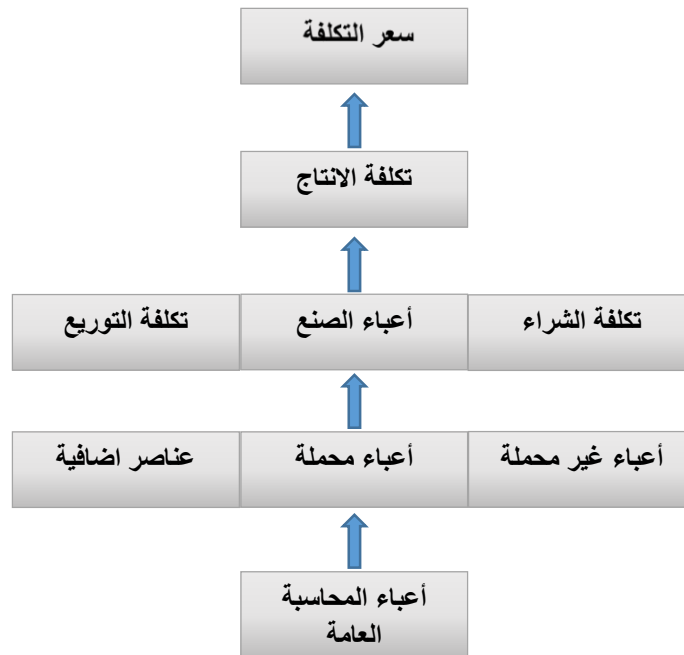
✓ **الدفع النظري لأعمال صاحب المشروع:** وتمثل الأجرة مقابل الأعمال التي يقوم بها ولا يتقاضى

عليها مرتبا مثل باقي المستخدمين، وتخص المؤسسات الفردية.

✓ **الدفع النظري لنسب متفق عليها من راس مال المؤسسة الخاص بها:** وهي ناتجة عن الفرص التي

قد تفوت المؤسسة بسبب استغلاله في الدورة المالية، كقرص الاقتراض والحصول على الفوائد مثلا. (1)

### الشكل رقم 1: مكونات التكلفة وسعر التكلفة



المصدر:

A. Barré. R.Lorey. M.Richez, comptabilité d'exploitation, Ed conforme au nouveau.Plan comptable, ISIRA, Strasbourg, 1983, p32.

<sup>1</sup> المعهد الوطني التربوي. محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف. 1988. ص27.

### الفرع الرابع: أنظمة التكاليف

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف وتتبع أسعار التكلفة لمنتوج معين او نشاط وتتركز هذه الأنشطة في الغالب على: (1)

#### أولاً: حساب قيمة المواد واللوازم المستهلكة خلال عملية التشغيل

وذلك بناءً على كمية المواد واللوازم المستهلكة فعلاً اثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية او أداء الخدمة من طرف المؤسسة او الوحدة الإنتاجية المعنية بالحصول على المنتوج المستهدف او الخدمة المطلوبة، ويتم تامين هذه الكمية اعتماداً على طريقة التسعير المطبقة والتي تعتمد في الغالب طريقة التحميل الحقيقي وفق منهجية خاصة.

#### ثانياً: تحديد القيمة وفق العمل المستغرق اثناء عملية التشغيل

وذلك لترجمة الجهد البشري المبذول للحصول على المنتوج او الخدمة، وهذا انطلاقاً من عدد العمال ضمن كل منصب او عدد مناصب العمل او من خلال الاجور والرواتب، ويتم حساب هذه الاخيرة على اساس مقدار ساعات العمل والاضافية المستغرقة في العملية الإنتاجية والاعمال الملحقة بها

#### ثالثاً: تحديد قيمة مساهمة عناصر التشغيل المادية

أي تجهيزات الإنتاج المستغلة في الإنتاج، وهذا عبر الإهلاكات ووفق الاقساط العادية، اضافة الى كل المصاريف الاخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة لا مباشرة لا من قريب ولا من بعيد

#### رابعاً: توزيع التكاليف تبعاً لمراكز الأنشطة المتعددة

سواء كان ذلك عبر الورشات والمكاتب الدراسات او عبر المصالح التجارية كأقسام البيع والتوزيع، او عبر المصالح العامة كالإدارة المالية والمحاسبة وغيرها من باقي المصالح. فاعتماد هذا التقسيم استناداً الى نشاط هذه المصالح القسم والمراكز، هو مصدر هو مصدر التكاليف من اجل التعرف على التكاليف المعبرة والمراكز الناتجة منها في فترة ما، لمعرفة حجم التكاليف لكل نشاط على حدى أو مقارنة هذا الحجم بمثيله من الاقسام والمراكز الأخرى، وبالتالي تقييم أدائها وترشيد تكاليفها.

<sup>1</sup> أحمد طرطار. الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 1993. ص 102. 104.

## الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية

خامسا: تحديد أسلوب لحساب التكاليف وسعر التكلفة

وفي هذا الصدد توجد طرق عديدة ومختلفة حسب الغرض المتوخى من الحساب او حسب طبيعة البيانات المتوفرة عن الاداء والخبرة المتوفرة عبر الزمن، على ان تقارن نتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة وتحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف وعناصرها بكفاءة وفعالية.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل رأينا أن مراقبة التسيير تمثل نظاما وعلما للتسيير في آن واحد، فباستباره نظام فهو يقوم على مجموعة الطرق التي تؤسس الأمور الهامة في الميدان، وهي تقوم على مسار محدد: تحديد الأهداف، التخطيط، الموازنة، العمل، متابعة الإنجاز، تحليل النتائج، وأخيرا الإجراءات التصحيحية. كما أنه يقع في مركز نظام المعلومات، هذا الأخير يمثل العصب الحساس لمراقبة مسار المؤسسة لتحقيق أهدافها. وفي هذا الإطار يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من أهم أنظمة المعلومات التي تقوم عليها مراقبة التسيير، على اعتبار انها تشكل أداة مهمة من أدواته، وهذا من خلال دراسة التكاليف وتحديد مسؤولية كل مستوى عملي داخل المؤسسة، مما يسمح بالتعرف على كل عنصر ربحي وكل عنصر من شأنه أحداث الخسائر، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة الوضعية.



### مقدمة الفصل الثاني:

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

### المبحث الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

#### المطلب الأول: تعريف الطريقة (1)

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة منطقية وواقعية وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة المنتجة، إذ أنه من غير الممكن أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية. وبالتالي فإن هذه الطريقة تقوم على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتقضي هذه الطريقة بتحميل الحجم المحقق فعلا من النشاط بجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة ما استغله هذا الحجم المحقق أي أن حجم الانتاج المحقق يتحمل كل التكاليف الإنتاجية المتغيرة مضاف إليه جزء من التكاليف الثابتة بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة الإنتاجية، ويتحمل التكاليف البيعية المتغيرة مضاف إليها جزء من التكاليف الثابتة البيعية بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة البيعية القصوى أما التكاليف الإنتاجية الثابتة المتبقية والتي تقابل الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية القصوى فلا تكون عبئا على الإنتاج المحقق ويحمل إلى حساب الأرباح والخسائر، وبالمثل يعامل الجزء المتبقي من التكاليف البيعية الثابتة. حيث تعتبر طريقة التحميل العقلاني نتاج لأبحاث الاقتصادي H.Gantt المنتسب للتيار الفكري للتنظيم

<sup>1</sup> بلغيت مداني، فعالية نظام معلومات المحاسبة في التسيير واتخاذ القرار. مذكرة ليل شهادة ماجستير. جامعة الجزائر. 1998. ص 104.

العلمي للعمل، وهذا سنة 1915، وتقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد كما يلي:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ويكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

**المطلب الثاني: مبدأ الطريقة وكيفية تطبيقها**

**الفرع الأول: مبدأ الطريقة (1)**

لحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها على المنتجات إضافة إلى التكاليف المتغيرة. والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يعبر عن مستوى الفعالية وقد ذكرنا طريقة حسابه سالفًا. ومن ثم حساب الأعباء الثابتة عقلا، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة. ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى، ويكون إما بساعات العمل أو الكميات المستهلكة، أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي، وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل، والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات:

**أولا: معامل التحميل < 1 ≤ النشاط الفعلي < النشاط العادي**

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

<sup>1</sup> سفيان بن بلقاسم. حسني لبيهي. المحاسبة التحليلية. منهج حساب سعر التكلفة. دار الأفق. الجزائر. ص82.

ثانيا: معامل التحميل = 1  $\Leftarrow$  النشاط الفعلي = النشاط العادي

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

ثالثا: معامل التحميل > 1  $\Leftarrow$  النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية  $\Leftarrow$  الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة، لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها نتيجة ضعف النشاط.

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالتالي:

التكلفة الأولية المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

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

سعر التكلفة المحملة عقلا نيا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلا نيا.

الفرع الثاني: كيفية تطبيق الطريقة

أولاً: تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة والمتغيرة لكل قسم، وتخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من أقسام مساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.

1. توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد:

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

2. توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة:

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

✓ ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد:

إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:

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

✓ فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة:

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

### المطلب الثالث أهمية الطريقة في التسيير

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية فيما يتعلق بالمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة، لذلك هي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال: (1)

✓ مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة، هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك، وفي الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية، واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية).

✓ الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.

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

<sup>1</sup> أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر. 2003/2002. ص 104.

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

### المبحث الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

#### المطلب الأول: تعريف الطريقة<sup>(1)</sup>

تمتد جذور هذه الطريقة لسنة 1936، وذلك بالمؤسسات الأمريكية تحت اسم « the direct costing » وهذا على يد J.harris لتنتقل فيما بعد إلى بريطانيا سنة 1950، لتعرف بـ « the marginal costing ». هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية، وهذا من حيث فائدتها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص.

<sup>1</sup> P. lesseque « Gestion de l'entreprise et Comptabilité. » 11<sup>ème</sup> Ed. dalloz. 1996.

ولأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب.

### المطلب الثاني: مبدأ الطريقة

إن أساس الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة كانت أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية.

وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل من الأعباء المتغيرة بشقيها المباشرة وغير مباشرة وهذا حسب مستويات الإنتاج، باعتبار أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف، وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة في المديين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط. وبإيجاز فإن خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل فيما يلي: (1)

- ✓ اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- ✓ حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
- ✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة.
- ✓ تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- ✓ ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

ويمكن ترجمة سير الطريقة وفق الجدول التالي:

<sup>1</sup> D.BOUSSARD, Comptabilité Analytique, 1995, p12.

النسبة %	المبلغ	البيان
...	.....	رقم الأعمال
...	.....	التكاليف المتغيرة
...	.....	الهامش على التكلفة المتغيرة
...	.....	التكاليف الثابتة
...	.....	النتيجة

### الجدول رقم 1: حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

ونستخلص من الجدول أنه للوصول للنتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل وتقارن مع رقم الأعمال، وهذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكاليف المتغيرة، الذي يساوي:

رقم الأعمال- التكاليف المتغيرة

وهذا بعد أن نكون قد حسبنا الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساوي بدوره:

الهامش على التكلفة المتغيرة/ رقم الأعمال

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

### المطلب الثالث: أهمية الطريقة واستعمالاتها في التسيير

#### الفرع الأول: أهمية طريقة التكاليف المتغيرة<sup>(1)</sup>

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير بحيث تسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لالتخاذ بعض

<sup>1</sup> بوعلام بوشاشي. مرجع سابق. ص 217.



القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية، حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية وتحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة. ويفترض هذا التحليل أن المؤسسة تملك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نقص التكاليف الثابتة على الأقل في الفترة القصيرة. وفي هذا الإطار تنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات على اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات، لذلك يتم دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المؤسسة أو للمؤسسة ككل إذا تعددت منتجاتها أو خدماتها. وكل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغيير في حجم الإنتاج على التغيرات في الدخل وفي التكاليف. وعموما فإن الإنتاج يجب أن يرتفع أو يتم تغيير تشكيلة المبيعات إذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم، وبناء عليه يمكن القول أن هذا التحليل يركز على مسلك التكاليف والإيرادات بالنسبة لأحجام الإنتاج المختلفة.

تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على تخفيض مبلغها.

وتستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة. أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها وفي رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، وباقي المعطيات الاستراتيجية التي تأثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف أو نشاط المؤسسة. وبالتالي نلاحظ أن كل هذا يجعلها ملائمة حقيقة لمراقبة التسيير بصفة مفصلة. أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي:

✓ ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فإن هناك بعض التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة التي لا تعتبر ثابتة أو متغيرة تماما

بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون على المحاسب دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة طويلة من الزمن، وحين يصل للترتيب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد، ولهذا فإنه حد فاصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

- ✓ التشابه الكبير بين التكاليف الثابتة والمباشرة أدى إلى الخلط بين المفاهيم عند مستعملي الطريقة.
- ✓ لا تفيد هذه الطريقة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.
- ✓ تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة
- ✓ طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.
- ✓ هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في المدى الطويل، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

### الفرع الثاني: استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

تعد طريقة التكاليف من أكثر الطرق استعمالاً في المؤسسات الاقتصادية وفيما يلي أهم استعمالاتها في التسيير الحديث. (1)

#### أولاً: تحليل النتيجة

إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها، حيث التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة تحليل الاستغلال، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة)، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في حساب النتيجة، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة ال تي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثراً بالسوق، أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة إذا فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 137

لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل.

**ثانيا: تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة**

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

**ثالثا: التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها**

وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ونحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة أي تسهيلات لتغطيتها، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكاليف، كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمال انخفاض أسعارها مستقبلا، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.

**رابعا: التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية**

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

**خامسا: تسمح التكاليف المتغيرة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى**

وهذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة، حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو لكل قسم أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة، كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة لسعر تكلفة الوحدة

يسهل عملية حساب حدود رقم الأعمال نقطة الصفر التي تراعى في تسيير المؤسسة. كما تسمح التكاليف المتغيرة بحساب هامش الأمان ومعدل مؤشر الأمان للمؤسسة وبتطوير هذه الطريقة فقد استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط وهذا بتوزيع مجموع تكاليف المؤسسة ليس إلى ثابتة ومتغيرة بل إلى:

### 1. ثابتة هيكلية:

ذات المدى الطويل وهي التكاليف التي لا يمكن الاستغناء عنها ولو كانت المؤسسة متوقفة عن النشاط كمصاريف الإيجار وأجور الحراس، الضرائب العقارية، فوائد القروض... إلخ.

### 2. ثابتة للنشاط:

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

### 3. التكاليف المتغيرة

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

✓ إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة (ت النشاط +

الهيكليّة) فإن هناك ربحاً وإذا كان يساويه فالربح سوف يكون معدوماً.

✓ أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية وأكبر من تكاليف النشاط

الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة ولن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية الثابتة، لذا فإن

استمرار نشاط المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف

الثابتة الهيكلية.

✓ أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة للنشاط فيكون من الأحسن

اقتصادياً توقيف نشاط المؤسسة، وتنتج من علاقة عتبة المردودية عتبة النشاط التي تساوي:

(التكاليف الثابتة للنشاط\*100) / (نسبة الهامش الإجمالي المئوية)

### المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

في إطار اهتمامها بمراقبة النشاط الاستغلالي، تسعى المؤسسة إلى عدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، وقد تطرقنا فيما سبق إلى طريقة التحميل العقلاني والتكاليف المتغيرة، وقد رأينا أن هذه الطرق تهتم بالإضافة إلى أهداف أخرى بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل يعد غير كافي لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه يجب أن يكون التحليل عقلانياً وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة، وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقاً والمحقة فعلياً، وتفسير معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤوليات عنها.

#### المطلب الأول تعريف الطريقة<sup>(1)</sup>

التكاليف المعيارية هي المقدرة مسبقاً، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة، وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة سنة 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها.

ويقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف، ولذلك فهي تعبر عن الترجمة المالية لمعدلات الإنتاج الهندسية، التي نشأت كفكرة مع ظهور حركة الإدارة العلمية لتخطيط العمليات الإنتاجية والحكم على مدى الكفاية الإنتاجية للمعطيات الصناعية المنفذة، وبغرض تحقيق الهدفين السابقين يجب وجود نظام جيد للرقابة، لمتابعة سير العمليات في المؤسسة والتأكد من استغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه، وكذا التحديد الواضح للاختصاصات والمسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة، ومن ثم وضع النظم والقواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حوادث غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة،

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة. عطا الله خليل. إبراهيم الطراونة. محاسبة التكاليف المتقدمة. دار الصفاء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. 1999. ص42.

والتي قد ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات، أو الانحرافات في غير مجال الرقابة، والتي قد ترجع إلى عوامل خارجية عن حدود سلطات الشخص. ولذلك يعرف الانحراف بأنه الفرق بين التكلفة المعيارية والفعلية، الذي قد يكون سالبا يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجبا يؤدي إلى ارتفاعها. وبناء على ما سبق نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية وتتكون من:

### الفرع الأول: المعيار

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

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

### الفرع الثاني: معايير الأداء

تعبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات.

### الفرع الثالث: معايير التكلفة

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

### الفرع الرابع: التكلفة المعيارية

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

### أولاً: بطاقة معايير التكلفة

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

### ثانياً: بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج

وتتضمن معايير التكلفة المتعلقة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات، وبالتالي يسجل في كل بطاقة من

عناصر الإنتاج ما يلي: **معيار تكلفة المواد = معيار الكمية \* معيار السعر**

وهكذا مع كل معايير العناصر الأخرى.

ويتم الحصول على معايير التكلفة من مصادر مختلفة وهي: (1)

#### 1. المواد:

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

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

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

وعادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى أسعار المواد، في حين يساعد المهندسون الصناعيون

والفنيون في الوصول إلى الكميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة.

#### 2. الأجور:

يتم تقدير عدد ساعات العمل المباشرة المطلوبة لكل وحدة منتجة من خلال ملاحظة الوقت الذي يقضيه

العامل في الإنتاج ليقوم فيما بعد قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة.

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد. كمال الدين الدهراوي. محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. مكتبة الإشعاع الفنية. 1999. ص 144. 145

### 3. أعباء الإنتاج المتغيرة:

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

### 4. أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة:

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

## المطلب الثاني: كيفية تحديد الفروقات وأسبابها

### الفرع الأول: تحديد الفروق

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقديم إمكانيات المؤسسة، وذلك بحساب الفروقات بينها وبين الحقيقية وهذا لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوثها، والواقع أن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة، بل حسب الحاجة إلى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنه مسموح بها.

أثناء إجراء عملية التحليل، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حددت من قبل النشاط، ولكن الكميات التي كان يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق، أي أن الكميات المعيارية تحول دائما بدلالة المنتوجات الحقيقية. وهناك أساسا ثلاثة عناصر، التي يمكن حساب فروقاتها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، والأعباء غير مباشرة للإنتاج. بحيث أن حساب معدلات كل منها وفق المعدلات التالية: <sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة. محاسبة التكاليف. دار المعرفة الجامعية. الجزائر. 1999. ص. 327. 335.



أولاً: الفروقات على المواد الأولية

ونميز فيها نوعين من التحليل:

### 1. التحليل الثنائي لانحراف المواد:

$$\Delta \text{السعر} = (\text{السعر الفعلي} * \text{السعر المعياري}) \text{ الكمية الفعلية}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} * \text{الكمية المعيارية}) \text{ السعر المعياري}$$

$$\Delta \text{ الإجمالي} = (\text{السعر الفعلي} * \text{السعر الحقيقي}) * (\text{الكمية الفعلية} * \text{الكمية المعيارية})$$

### 2. التحليل الثلاثي لانحراف المواد:

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

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

$$\Delta \text{ إجمالي} = (\text{السعر الفعلي} * \text{السعر الإجمالي}) (\text{الكمية الفعلية} * \text{الكمية المعيارية})$$

ثانياً: الفروق على اليد العاملة

$$\Delta \text{ الوقت} = (\text{المدة المعيارية} * \text{المدة الفعلية}) \text{ معدل السعر المعياري}$$

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{معدل السعر المعياري} * \text{معدل السعر الفعلي}) \text{ المدة الفعلية}$$

### ثالثاً: الفروق على الأعباء الغير مباشرة للإنتاج<sup>(1)</sup>

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

<sup>1</sup> بوعلام بو شاشي. مرجع سابق. ص 236.

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

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

مع العلم أن:

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

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

### الفرع الثاني: تحديد الأسباب (1)

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

#### أولاً: أسباب الانحراف على المواد الأولية

##### 1. الانحراف على السعر:

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

<sup>1</sup> B. Rebouche, Comptabilité Analytique et contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 1997, p p 54 -56.

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

### 2. الانحراف على الكمية:

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

### ثانيا: أسباب الانحراف على اليد العاملة

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

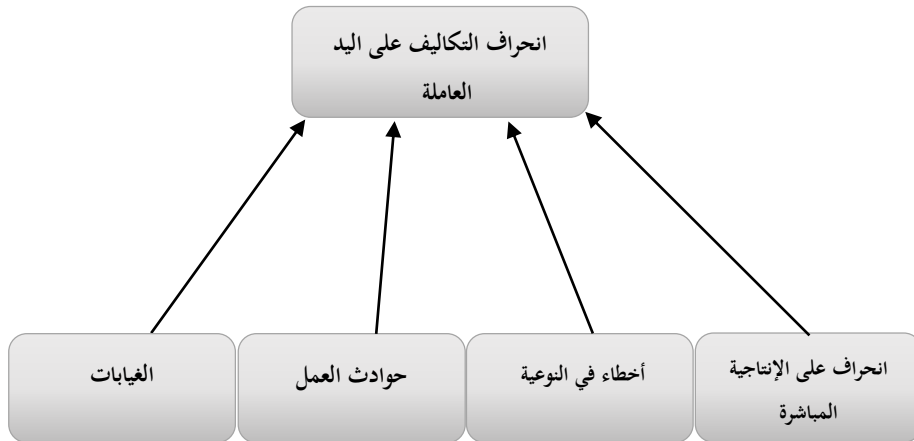
### ثالثا: أسباب الانحراف على الأعباء الغير مباشرة

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

لذا وجب القيام بدراسات محاسبية لبناء نماذج إحصائية، تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار، وفي ظل مستويات مختلفة من الإنتاج، مما يعطي إمكانية التعرف على مختلف التأثيرات الحاصلة وتحديد مصدرها، وبالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة. (1)

<sup>1</sup> سليمان قذاح. محاسبة التكاليف النموذجية. سوريا. 1976. ص 166

الشكل رقم 2: الانحراف على اليد العاملة



المصدر: H. Svall, V. Zardat, le nouveau contrôle de gestion, p51

### المطلب الثالث: أهمية الطريقة (1)

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، من خلال مراقبة الأداء وتقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلاً.

✓ كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء والمساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطور الأداء وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها إلى الرقي لمستويات أعلى.

✓ تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

✓ مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في:

- ❖ قرارات تسعير المنتجات.
- ❖ قرارات اختيار طرق الصنع.
- ❖ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.
- ❖ قرارات التوسع في حجم الإنتاج.
- ❖ قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الإعلان.

<sup>1</sup> نوال مرابطي. مرجع سابق. ص 153.

- ✓ تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.
- ✓ زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.
- ✓ إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.
- ✓ توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها.

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

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

### خلاصة الفصل الثاني:

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

وبهذا توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة ضرورية في مراقبة التسيير، وعلى قدر كبير من الأهمية، حيث تعطي للمؤسسة إمكانية التعرف على أسعار تكلفة منتجاتها والعمل على تديتها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة وتحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها ونشاطها من جهة ثانية.

### مقدمة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل سيكون هدفنا من الدراسة محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، وهذا بدراسة تجربة مؤسسة الخزف المنزلي سيرتاف بمغنية في تطبيق المحاسبة التحليلية لما لها من أهمية في مراقبة التكاليف وبالتالي مراقبة تسيير المؤسسة ككل، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات على حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها خصوصا هدف تعظيم الأرباح. وبما أن المحاسبة التحليلية أداة غير مستخدمة بكامل أصولها في معظم المؤسسات الجزائرية باستثناء القليل منها فإن هدفنا هو محاولة التطرق للجوانب التي تستخدم المؤسسة فيها المحاسبة التحليلية خاصة في جانب تحليل التكاليف.

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة الخزف المنزلي سيرتاف

مؤسسة الخزف المنزلي بغرب البلاد باختصار (م.خ.م.غ) شركة بالأسهم مقرها الاجتماعي بمغنية طريق ندرومة ص ب 495. وفيما يلي لمحة تاريخية عن الشركة بالإضافة إلى تقديم شامل لهيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الخزف

إن سياسة البناء والتشييد التي كانت تسود البلاد في سنوات السبعينات أرادت أن يكون للجزائر ثلاث مصانع للأواني الفخارية، اثنان في شرق البلاد بمدينة ميلة وقلمة والآخر بغربها مقرها الاجتماعي بمغنية طريق ندرومة ص ب 495.

انشئت سنة 1978 من طرف شركة اسبانية دراغادوس (dragados)، وتم تجهيزه من طرف شركة يابانية ميتسوي (Mitsui)، شرعت في الانتاج سنة 1982 بمهارات يابانية ويد عاملة جزائرية بلغت حوالي 1200 عامل من الجنسين يعملون بالتناوب (8\*2) كان نشاطها صناعة الاواني الفخارية.

وهكذا بدأت مؤسسة الخزف المنزلي لغرب البلاد بإنتاج حوالي 5000 طن سنويا لتضع بين ايدي المواطنين تشكيلة جد متنوعة من الاواني الفخارية العالية الجودة.

في سنة 1990 دخلت المؤسسة في استثمار جديد وهو انتاج الخزف الصيني (porcelaine) بكمية 2000 طن سنويا استمر نشاطها حتى سنة 1997، بعد ذلك عصفت الازمة المالية للمؤسسة كباقي المؤسسات الجزائرية التي ادت بها الى تقليص عدد عمالها ليتم تسريح حوالي 770 عامل، بعدها تم تغيير تسمية المؤسسة من مؤسسة الخزف المنزلي بغرب البلاد الى مؤسسة الخزف المنزلي تافنة شركة بالأسهم بالتخليص سيرتاف (CERTAF) مقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية طريق سبدو.

في سنة 1998 تم تحويل المؤسسة من المؤسسة العمومية للصناعات والمنتجات الصناعية إلى البنك الخارجي الجزائري، وتصنيفه ملكية خاصة لهذا البنك الذي كانت ديونه على المؤسسة تفوق 130 مليار سنتيم والتي تم محوها بموجب التحويل.

ولكون السوق الجزائرية غرقت بالمنتجات الصينية وخاصة الفخارية منها، ووجود منافسة غير متكافئة بدأت المؤسسة تبحث عن مخرج من الأزمة لتجنب الغلق الحتمي لذا فكرت في الخوض في تجربة انتاج القرميد سنة 2000 فأعطت هذه التجربة نتائج جد ايجابية مما أدى بالمؤسسة إلى توقيف إنتاج الفخارية والإبقاء على الفخار الصيني فقط إلى جانب المواد الحمراء واسترجاع حوالي 150 عاملا من الذين تم تسريحهم.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

للتعرف على كيفية تسيير مؤسسة يجب علينا ان ندرس عمل ودور كل المديرية وذلك حسب الاعمال الموجهة اليها:

#### ✓ المديرية العامة:

هي مكلفة بتحديد سياسة لتسيير الموارد البشرية والعتاد وذلك للوصول الى الاهداف المسطرة ويكون من خلال تحقيق تصميمات الانتاج وتسويق المنتج والحفاظ على عتاد المؤسسة وممتلكاتها.

#### ✓ مديرية الادارة العامة:

دورها في المؤسسة هو وضع سياسة توفير اليد العاملة المؤهلة واللازمة التي تحتاج اليها المؤسسة لسير العمل وتنميته وذلك حسب مخططات وبرامج.



كما تسهر على تطبيق قانون العمل والتوظيف، خلق جو سليم في المؤسسة، بالمراقبة، متابعة العمال، العمل، الاجور والتكوين.

### ✓ مديرية المحاسبة والمالية:

عملها مهم في المؤسسة، يتم فيها معالجة وتنفيذ وتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا وسنويا من شراء وبيع وتخزين وتسديد الديون والمستحقات الواجبة على المؤسسة كما يتم فيها تحليل الوضعيات المالية للزبائن والموردين وتحضير مختلف الميزانيات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة وتحديد النتيجة للسنة المالية والمعاملات مع البنوك كما تدير جميع ممتلكات المؤسسة، لهذا تستعمل تقنية المحاسبة (المحاسبة العامة).

### ✓ مدقق الحسابات:

دوره مراقبة تسيير المؤسسة وذلك لتحسين سير التخطيط الاقتصادي، تقنيات المراقبة.

### ✓ مديرية التموين والتنمية:

مهمتها الرئيسية تسيير مخزون قطع الغيار، دراسة الطلبات المطلوبة من طرف المنتج، تضمن توفير المواد الاولية وكل الحاجيات اللازمة للإنتاج من مشتريات ولوازم ومعدات صناعية، دراسة المشاريع الجديدة لتحسين عتاد الانتاج.

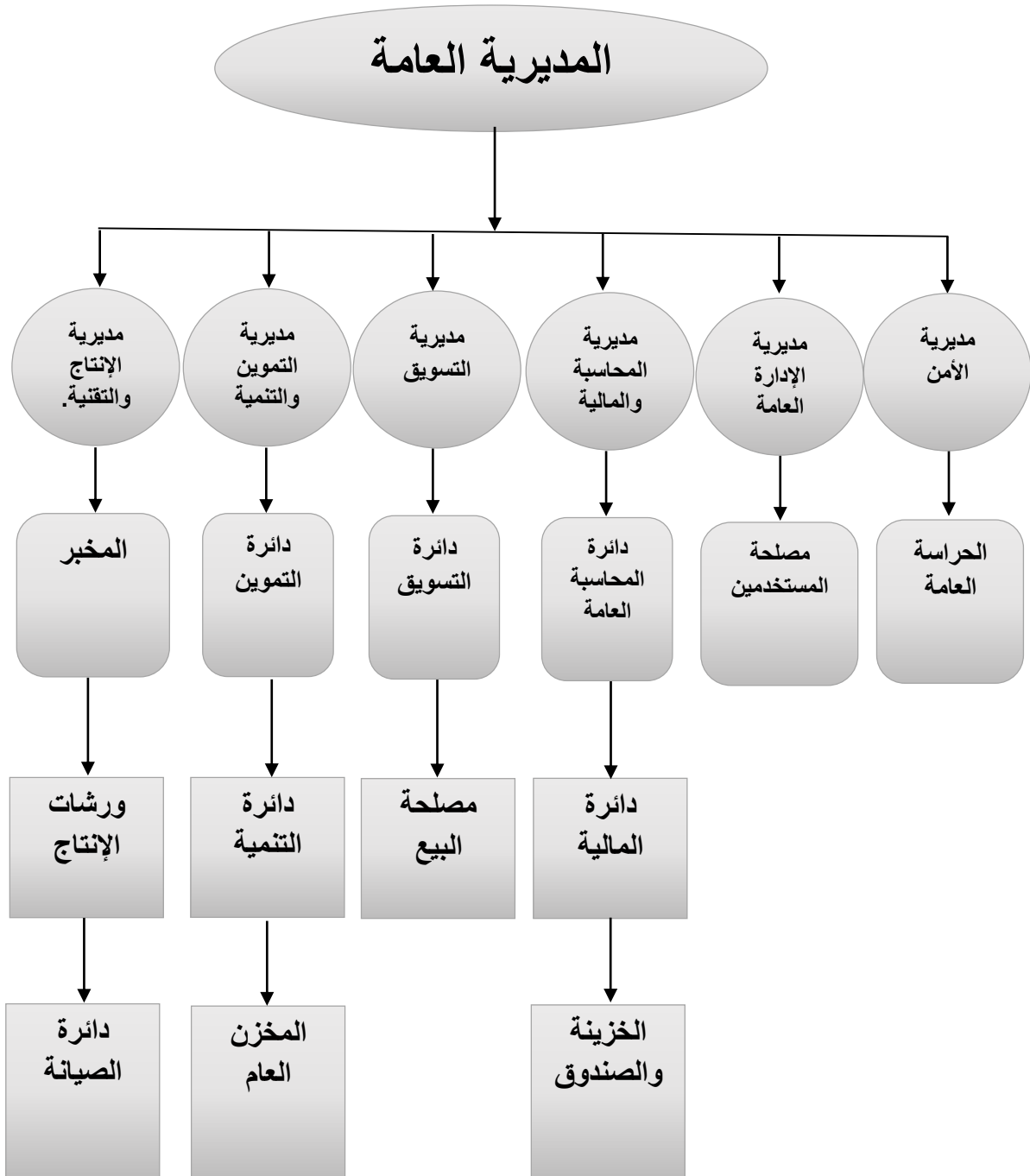
### ✓ مديرية الانتاج والتقنية:

مهمتها الأساسية الانتاج (صناعة الاواني الخزفية، القرميد: الآجر الخ...) زيادة على ذلك تسهر على نوعية الانتاج، والكمية تنقسم الى 9 ورشات.

### ✓ مديرية التسويق:

هي مكلفة بضمان استراتيجية لتسيير تسويق الانتاج، استقبال ومقابلة الزبائن، تقييم ثمن المنتج، من مهامها ايضا دراسة السوق لمعرفة متطلبات الزبائن، توزيع المنتج والاشهار كما تقوم بنشاط البيع بصفة دائمة ومتكررة لبيع منتجاتها.

الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخزف المنزلي (سيرتاف).



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لورشات الإنتاج

كيفية الحصول على الإنتاج الكامل و المراحل التي يمر بها الى ان يصير جاهز للتسويق هي :

#### ✓ تحضير العجين: preparation de la pate

المواد الاولية تكسر وترفع الى الغريال ثم تخزن وبعد تقدير الكمية ووزنها ترسل نحو المطحنة حيث تسحق بعدها تخلط بالماء ثم توضع في صهاريج خاصة، وبعد ذلك تؤخذ للخلط، ثم تؤخذ لتصفى من الحجارة بعدها تشكل على شكل اسطوانات ثم تجفف من الماء بمجفف خاص ثم تشكل في آلة خاصة.

#### ✓ تحضير الطلاء الخزفي: l'email

هو عبارة عن خليط مركب من عدة مواد اسمه المينا (email) يستعمل للطلاء.

#### ✓ تحضير الخليط للسكب: barbotine

من أجل صناعة الأواني المقعرة تتم العملية بسكب المادة في قوالب من الجبس خاصة بهذه الأواني المختلفة.

#### ✓ صناعة القوالب: moule

في هذه الورشة تصنع القوالب بالجبس على أشكال وأحجام مختلفة، هناك نوعان:

قالب رئيسي: moule mère      وقالب فرعي: moule fils

#### ✓ التشكيل بالمعايير: calibrage

في هذه الورشة تشكل الاواني بالآلة أتوماتيكية (calibreuse) يوضع العجين في قالب فرعي ثم نضع في الرأس الذي يدور في الالة ثم بعد ذلك يوضع في مجفف خاص ثم يرسل بناقل كهربائي الى الفرن للطهي الاول.

### ✓ التشكيل بالسكب: coulée

هناك طريقتان:

- ❖ السكب في قالب جامد: خاص لصنع الكؤوس والفناجين.
- ❖ السكب بالتبخير: وهو يخص الاواني المجوفة، الاغطية وعدة قطع صغيرة.

الخليط يسكب في القوالب الفرعية ثم تصرف بعد كل حين للتجفيف ثم ترسل إلى الفرن لتهيئها بمساعدة ناقل كهربائي.

### ✓ الطهي ومراقبة السلع المشكولة:

السلع المشكولة لمعايير مختلفة توضع في عربات مقاومة للحرارة وتدفع الى الفرن، وبعد الطهي تخرج من الفرن وتعزل يدويا لانتقاء السلع الجيدة فقط.

### ✓ التزيين بالطلاء:

هي نوعان:

- ❖ التزيين بالطباعة: عن طريق آلة طبع الزخرفة على السلع ثم يتم نقلها نحو ورشة الطلاء الخزفي.
- ❖ التزيين بالرش: عن طريق آلة تقوم برش ألوان مختلفة على السلع، ثم يتم نقلها الى ورشة الطلاء الخزفي.

### ✓ الطلاء الخزفي:

السلع النصف مصنعة: تنقل يدويا نحو هذه الورشة، حيث تطلى أوتوماتيكيا في آلة خاصة (الصحن والكؤوس) أما الفناجين والسلع الأخرى يكون طلاؤها يدويا.

### ✓ الطهي ومراقبة السلع المطلية:

السلع التي يتم طلاؤها توضع في عربات مقاومة للحرارة وتدفع إلى الفرن، وبعد خروجها يتم عزل الصالحة منها، أما السلع المزخرفة بالطباعة وبالرش تبعث الى ورشة التغليف والتوزيع.

### ✓ التزيين على الطلاء الخزفي:

تستقبل السلع المزينة وترسل إلى الفرن لطهي الطلاء بعربة خاصة، وبعد ذلك توضع على كل سلعة مادة لاصقة (صورة مطبوعة) وتوضع في كل واحدة فتل ذهبية.

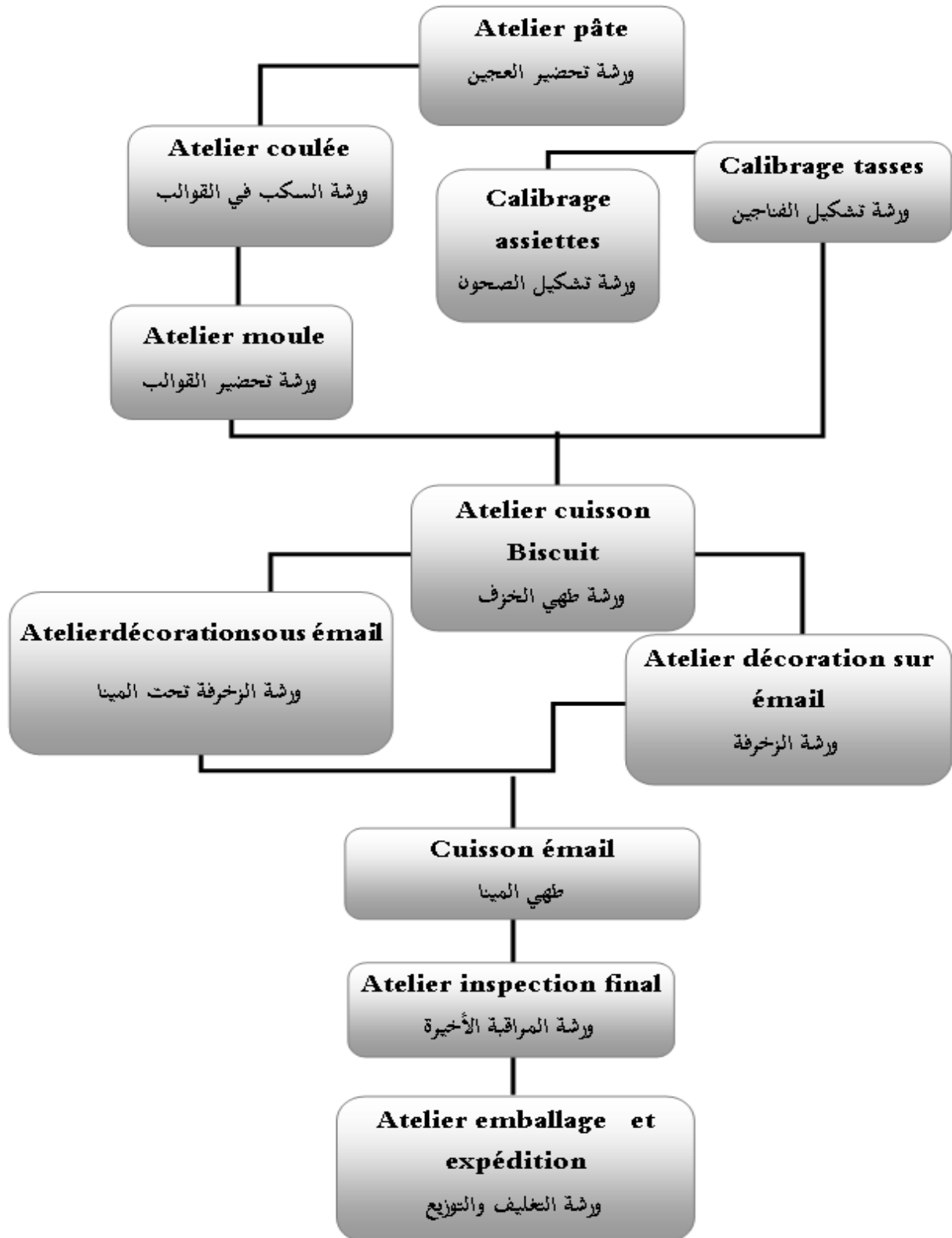
### ✓ الطهي وعزل السلع المزينة:

السلع المزينة بصورة مطبوعة توضع في عربات خاصة وتدفع الى الفرن لطهي هذه الطباعة، ثم بعد اخراجها يتم عزلها يدويا وارسالها نحو ورشة التغليف والتوزيع.

### ✓ ورشة التغليف والتوزيع:

في هذه الورشة يتم تغليف السلع التامة الصنع ووضعها في صناديق كرتونية ثم ارسالها الى المخزن لبيعها. وفيما يلي الهيكل التنظيمي لورشات الإنتاج:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لورشات الإنتاج



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

### المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة في المؤسسة

تطبق مؤسسة الخزف المنزلي المحاسبة التحليلية في جانب تحميل التكاليف حيث تستعمل طريقة التكاليف الكلية لحساب التكلفة وسعر التكلفة وسنبين هذا من خلال أخذ منتج كمثل.

### المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة

من أجل تحديد التكاليف تستعمل المؤسسة التكاليف وسعر التكلفة أسلوب التكلفة الكلية، وفق طريقة الأقسام المتجانسة هذه الطريقة تستعمل بتحديد مفاتيح التوزيع أو ما يعرف بطبيعة وحدة القياس، بما أن المؤسسة عبارة عن عدة أقسام تقوم بحساب سعر التكلفة الخاص بكل قسم.

ومن أجل الوصول إلى سعر التكلفة الحقيقي الذي بواسطته يتم تحقيق الأهداف الآنية والمستقبلية يلعب كل قسم من الأقسام داخل الوحدة دوره عن طريق ما يلي:

إتباع الطريق المحاسبية لتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة.

إتباع وسيلة المراقبة في التسيير لتحديد المسؤوليات لكل قسم من أجل تصحيح الأخطاء، وقد تم اختيار هذه الوحدات على أساس هيكل الوحدة وكذا طبيعة كل قسم.

ونحن نعلم بأن الهدف الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة كغيرها من الطرق هو تحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة للمواد المنتجة ومنه وانطلاقاً من التنظيم الهيكلي للوحدة ومن وجهة للميكانيزمات المحاسبية قرر مسؤولو الوحدة أن يتم تقسيم الفروع إلى:

✓ أقسام رئيسية.

✓ أقسام مساعدة (ثانوية).

ومن خلال هذه الدراسة سنتطرق فيما يلي إلى كيفية تحديد سعر التكلفة الخاص بالأواني المنزلية والمنتجات الحمراء ثم سنتطرق إلى العلاقة التي تربط هذه النتائج المحصلة مع متخذي القرارات.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة وفق الطريقة المتبعة في مؤسسة الخزف المنزلي.

نبين فيما يلي جدول الأقسام الرئيسية والمساعدة للمؤسسة

مثال: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لجانفي 2001:

حساب تكلفة الإنتاج التام والنتيجة التحليلية (صحن أبيض CTA021BP).

حساب سعر التكلفة

تكلفة إنتاج المنتج التام.

المبلغ	البيان
49862,47	تكلفة إنتاج الوحدات المباع 31,40*1588
2064,4	م التوزيع والتغليف
51926,87	سعر التكلفة

المبالغ	البيان
35433.47	تكلفة البسكوي
29048.67	استهلاك العجينة
4266.15	التعبير
2158.66	طهي البسكوي
14429.00	تكلفة طلي المينا
9048.31	طلي المينا عن طريق البخ
5380.68	طهي المينا
49862.47	تكلفة الإنتاج الكلية
1588	عدد الوحدات المنتجة
31.40	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

النتيجة التحليلية:

المبلغ	البيان
84910,36	ثمن البيع 53,47 *1588
51926,87	(-) سعر التكلفة
32983,49	النتيجة التحليلية الإجمالية
1588	عدد الوحدات المباعة
20,77	النتيجة التحليلية للوحدة



حساب سعر التكلفة الإنتاج التام والنتيجة التحليلية (صحن فواكه أبيض CTA 031B):

حساب سعر التكلفة

المبلغ	البيان
31998.09	تكلفة إنتاج الوحدات المباع
49862.47	21.33*1500
1950	م التوزيع والتغليف
33948.08	سعر التكلفة

تكلفة إنتاج المنتج التام.

المبلغ	البيان
18609.52	تكلفة البسكوي
12458.91	استهلاك العجينة
3991.95	التعبير
2158.66	طهي البسكوي
13388.57	تكلفة طلي المينا
8546.89	طلي المينا عن طريق البخ
4841.61	طهي المينا
31998.09	تكلفة الإنتاج الكلية
1500	عدد الوحدات المنتجة
21.33	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

النتيجة التحليلية:

المبلغ	البيان
63357	ثمن البيع 42.238*1500
33948.09	(-) سعر التكلفة
29408.91	النتيجة التحليلية الإجمالية
1500	عدد الوحدات المباعة
19.60	النتيجة التحليلية للوحدة

المطلب الثالث: تحليل النتائج:

تحضير العجينة: تكلفة الكلغ من العجينة المحضرة هي 19.54 دج، أين يكون الإنتاج غير كافي، فيما يبقى تحضير أصناف الخزف المنزلي (procelaine) جد ضعيف.

تحضير المينا: ضعف إنتاج المينا أدى إلى ارتفاع التكلفة في هذا القسم.

تحضير الصلصال: نلاحظ ركود في إنتاج هذا القطاع وهذا راجع خاصة إلى الإنتاج المنعدم للأصناف الخزفية وخاصة المخوفة منها.

تعبير الصحون: لوحظ في هذه الفترة ارتفاع في إنتاج القطاع، تكلفته مقبولة.

تعبير الفناجين: إنتاج هذا القطاع مع ذلك يبقى غير كاف، ومن هنا ارتفاع تكلفة الوحدة التي بلغت 3.84 دج وهذا رغم إدخال القرميد (TG<sub>12</sub>) الذي يمثل 60% من الإنتاج الإجمالي لهذه الورشة.

السكب: إنتاج هذا القطاع في هذه الفترة كان مخصصا إلا لأيدي (anse) للصنف CTA<sub>09</sub> و CTA<sub>10</sub>.

الطهي: التكلفة المتوسطة لأصناف اليبسكوي المطهية (مركبة خاصة من المواد الحمراء) تخلق قيمة دنيا (مرجحة) عائدة خاصة للإنتاج المحسوس لهذا القسم طيلة هذه الفترة مثل السابقة.

طلي المينا عن طريق الرش: تكلفتها الوحدوية تعكس عدد أصناف الخزف المنزلي المطهية عن طريق الرش.

طلي المينا عن طريق الغطس: التكلفة الوحدوية لهذه القطاع تظهر بشكل محسوس نظرا لضعف إنتاجه.

طهي المينا: تكلفة وحدة العمل للمنتوجات المطهية للمينا تعكس مستوي الإنتاج لهذه الورشة للخزف المنزلي الذي أصبح شبه راكد مقارنة بالفترة الماضية.

تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتوجات النهائية:

أصناف الخزف المنزلي: تمثل أسعار تكلفة مقبولة راجعة إلى أسعار بيعها التي هي مرجحة، لكن إنتاج الخزف المنزلي يبقى جد ضعيف ولهذا إعطاه عناية كافية خاصة في المستقبل القريب.

إنتاج المواد الحمراء: القرميد بصفة عامة يعكس فوارق إيجابية أكثر مربحة خاصة بفضل سعر التكلفة المنخفض وهذا لقصر مراحل إنتاجه وخاصة تكلفة العجينة مقارنة بعجينة الخزف المنزلي.

✓ إنتاجه الذي هو في تغير مرتفع منذ إدخاله في دورة الإنتاج.

✓ سعر بيعه والذي هو مقبول والذي يجب متابعته دوما

### خلاصة الفصل الثالث:

لقد قدمنا من خلال هذا الفصل لمحة تاريخية عن المؤسسة التي تم إنشاؤها ضمن مخطط البناء والتشييد الذي شهدته البلاد في سنوات السبعينات. إضافة إلى شرح مخططها التنظيمي.

وتطرقنا أيضا إلى تجربة المؤسسة في تطبيق المحاسبة التحليلية والتي يعد تطبيقها نسبيا ومقتصرا على جانب تحميل التكاليف لوضع سعر بيع يغطي هذه التكاليف فقط وإهمال الأهداف الأخرى التي وجدت من أجلها المحاسبة التحليلية.

## الخلاصة العامة

إن رهانات العولمة وانضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية وتفاعلات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، التي تقضي بإنشاء منطقة للتبادل الحر بين ضفتي الحوض المتوسط، فرض إعادة تأهيل مؤسساتنا الوطنية حتى يكون في وسعها رفع التحدي الذي أصبح واقعا لا مفر منه، وتتمكن من مواجهة المنافسة الشرسة.

هذا ما يعني أن منتجاتنا أصبحت مهددة في هذه الفضاءات الجديدة، أن لم ترفع من قدرتها التنافسية في السوق الوطنية شكلا ومضمونا، حيث تضعنا هذه الحقائق أمام التحديات التي تفرضها كل هذه المستجدات، بغية تطوير الاقتصاد الوطني والذي لا يتم إلا من مجموع مؤسساته باعتبارها ركيزة دفع عجلة التنمية الاقتصادية. كما أن النمو الاقتصادي المنشود لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب أن تستغلها المؤسسة لتطورها، ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

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

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة، وإبراز دورها وأهميتها، باعتبارها نظام للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام، عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل وكذا التصحيح.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكونا إسقاطا على الواقع، لتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نذكر منها:

أ. بما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى:

✓ فيما يخص الفرضية الأولى فهي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها. وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.

✓ أما الفرضية الثانية فانطلقت من أن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا للمؤسسة في حد ذاته وإنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، وهذا صحيح 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.

✓ أما فيما يخص الفرضية الأخيرة فتتضمن أن المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على اكسابها ميزة تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، وهذا أيضا صحيح ومسلم به كون الهدف الأساسي لوجود المحاسبة التحليلية هو عقلنة التكاليف وبالتالي رفع سعر المنتجات.

ب. أما فيما يخص نتائج البحث فهي كما يلي:

✓ لقد عرفت المحاسبة التحليلية منذ العصور القديمة وتطورت بتطور المجتمعات وحاجات الأفراد ومعاملاتهم المالية والتجارية، لتصبح علما له مبادئه وقواعده التي تحكمه، ونتيجة لتعدد المعاملات الاقتصادية انتقلت من الشمولية إلى التخصص ما أدى إلى ظهور مجموعة من المحاسبات المختلفة التي تهتم كل واحدة منها بموضوع معين، ومنها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، والتي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها وتحليلها ودراسة الانحرافات وتصحيحها بالإجراءات التي تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلا.

✓ كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلته لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنه تمثل نظاما للمعلومات، كما أن مراقبة التسيير تعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للعمل على تقويم وتصحيح أداء المؤسسة.

✓ إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة.

✓ إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات وامتدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته مما يسهل اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة باستمرار.

ت. كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية الوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- ✓ لا تعتمد مؤسسة الخزف على المحاسبة التحليلية إلا في جوانب قليلة من النشاط.
  - ✓ إن الهدف من المحاسبة التحليلية في المؤسسة موضوع الدراسة كان لمعرفة أسعار تكلفة المنتجات ليتم فيما بعد تحديد سعر بيع يغطي تلك التكلفة وهذا يعني أن الهدف من وجود النظام كان لضمان الربحية فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.
  - ✓ تعتمد المؤسسة طريقة التكاليف الكلية وهي طريقة بطيئة للحصول على المعلومات هذا ما يتناقض مع حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
  - ث. أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح المحاسبة التحليلية في تحقيق أهداف المؤسسات فهي:
    - ✓ العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقييم الأداء ومراقبة التسيير وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهمية هذه الأداة، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
    - ✓ تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب، بل معنويا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر على أداء الافراد وكذا كسب ودهم واحترامهم من خلال الاهتمام بمشاكلهم والعمل على حلها وبالتالي الانقياد للتعليمات والأداء الجيد.
    - ✓ إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي توفرها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.
    - ✓ منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد ومنحهم فرصة لتجسيد معارفهم وتطويرها وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.
- وختاماً لا يسعنا إلا أن نشكر الله عز وجل على إنجاز هذا العمل، فإن وفقنا فمن فضله وإن أخطأنا فمن أنفسنا، والله الحمد من قبل ومن بعد.

## قائمة الأشكال والجداول

أ. الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
27	مكونات التكلفة وسعر التكلفة	1
49	الانحراف على اليد العاملة	2
55	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخزف المنزلي	3
59	الهيكل التنظيمي لورشات الإنتاج لمؤسسة الخزف المنزلي	4

ب. الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
37	حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكلفة المتغيرة	1

## قائمة المراجع

أ. المراجع باللغة العربية:

✓ الكتب والمجلات:

1. الزعبي فايز، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991.
2. أحمد حلمي جمعة. عطا الله خليل. إبراهيم الطراونة. محاسبة التكاليف المتقدمة. دار الصفاء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. 1999.
3. أحمد طرطار. الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 1993.
4. أحمد نور. محاسبة التكاليف الصناعية. الدار الجامعية الاسكندرية. 1999.
5. إسماعيل إبراهيم جمعة. محاسبة التكاليف. دار المعرفة الجامعية. الجزائر. 1999.
6. بوعلام بوشاشي. المنير في المحاسبة العامة. دار هومة. الجزائر. 1998.
7. خليل الشماع. مبادئ الإدارة. دار المسيرة للنشر والتوزيع. عمان. 1999.
8. جميل أحمد توفيق. إدارة الأعمال. دار الجامعات المصرية. مصر. 1970.
9. زكي محمد هاشم، الإدارة العامة، وكالة المطبوعات الكويت، الطبعة 1981،
10. سفيان بن بلقاسم. حسني لبيهي. المحاسبة التحليلية. منهج حساب سعر التكلفة. دار الأفاق. الجزائر.
11. سليمان قداح. محاسبة التكاليف النموذجية. سوريا. 1976.
12. صالح رزق. عطا الله خليل بن وراذ. مبادئ محاسبة التكاليف. دار زهران للنشر والتوزيع. عمان الاردن. 1997.
13. صونيا محمد الكبرى، " نظم المعلومات الادارية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1997،
14. عادل حسين مصطفى زهير، الإدارة العامة، دار النهضة، بيروت، 1978.



15. عبد الرزاق بن حبيب. اقتصاد المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2000.
  16. غنايم عمرو، الشرقاوي علي، تنظيم وادارة الأعمال، بيروت، دار النهضة العربية، 1982
  17. فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991،
  18. فوزي غرايبي. محاسبة التكاليف. منشورات مكتبة النهضة الاسلامية. عمان. الطبعة الثانية 1979
  19. كمال خليفة أبو زيد. كمال الدين الدهراوي. محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. مكتبة الإشعاع الفنية. 1999.
  20. كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، دمشق، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، 1992.
  21. محمد الطيب العلوي. التربية والإدارة بالمدارس الجامعية. دار النشر قسنطينة. سنة 1982.
  22. محمد القيومي محمد. نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية. المكتب الجامعي، 1998/1999
  23. محمد خليل عبد الحميد أحمد منى عبد السلام. مراقبة التسيير في المؤسسة. شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية. الجزائر
  24. محمد عطية. نظم محاسبة التكاليف. دار الجامعة المصرية. القاهرة. 1976.
  25. ناصر داداي عدون، " التحليل المالي " دار البعث، قسنطينة 1988.
  26. ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. الجزء الثاني، قسنطينة، 1988.
  27. يعقوب عبد الكريم. المحاسبة التحليلية. الطبعة الثانية. ديوان المطبوعات الجامعية. 2001. الجزائر.
- ✓ أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير**
1. نوال مرابطي. أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. قسم العلوم التجارية. جامعة الجزائر. 2006/2005.
  2. بلغيت مداني، فعالية نظام معلومات المحاسبة في التسيير واتخاذ القرار. مذكرة لنيل شهادة ماجستير. جامعة الجزائر. 1998.
  3. أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر. 2003/2002.

ب.المراجع باللغة الأجنبية  
✓ الكتب والمجلات

1. BOUSSARD. D. Comptabilité Analytique, 1995.
2. Claude Alazard et Sabine Separi, " contrôle de gestion" épreuve n 07, DECF, 3<sup>eme</sup> édition, ED Dunod, paris.1996,
3. Jerome Depuis," le contrôle de gestion dans les organisations publiques", 1<sup>er</sup> édition, puff paris, 1991.
4. Guedj. N. et coll. Le contrôle de gestion. Ed d'org. 2ème Ed. 1998.
5. Lasègue. P. gestion de l'entreprise et comptabilité, 11ème Ed, DALLOZ, 1996
6. Lesseque. P. « Gestion de l'intreprise et Comptabilité. »11<sup>ème</sup> Ed. dalloz. 1996.
7. Rebouche, B. Comptabilité Analytique et contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 1997,
8. Sulzer, J.R" comment construire le tableau de bord" les objets et les méthodes. D élaboration, ED dunod, paris. 1975,

## الفصل الخامس

التشكرات.

الإهداءات.

المقدمة العامة.....(أ-د)

### الفصل الأول أساسيات حول مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

01.....مقدمة الفصل الأول

01.....المبحث الأول عموميات حول التسيير

01.....المطلب الأول مفهوم التسيير

02.....المطلب الثاني المبادئ العامة للتسيير

05.....المطلب الثالث أهداف التسيير

05.....المبحث الثاني أساسيات حول مراقبة التسيير

06.....المطلب الأول مفهوم مراقبة التسيير

06.....المطلب الثاني أنواع وخطوات مراقبة التسيير

10.....المطلب الثالث أهمية مراقبة التسيير

11.....المطلب الرابع أدوات مراقبة التسيير

18.....المبحث الثالث أساسيات حول المحاسبة التحليلية

18.....المطلب الأول مفهوم المحاسبة التحليلية

21.....المطلب الثاني شروط تطبيق المحاسبة التحليلية

22.....المطلب الثالث التكاليف وسعر التكلفة

29.....خلاصة الفصل الأول

### الفصل الثاني تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

30.....مقدمة الفصل الثاني

30.....المبحث الأول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

30.....المطلب الأول تعريف الطريقة

31.....	المطلب الثاني مبدأ الطريقة وكيفية تطبيقها.
34.....	المطلب الثالث أهمية الطريقة في التسيير.
35.....	المبحث الثاني طريقة التكاليف المتغيرة.
35.....	المطلب الأول تعريف الطريقة.
36.....	المطلب الثاني مبدأ الطريقة.
37.....	المطلب الثالث أهمية الطريقة واستعمالاتها في التسيير.
42.....	المبحث الثالث طريقة التكاليف المعيارية.
42.....	المطلب الأول تعريف الطريقة.
45.....	المطلب الثاني كيفية تحديد الفروقات وأسبابها.
49.....	المطلب الثالث أهمية الطريقة.
50.....	خلاصة الفصل الثاني.
	<b>الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة الخزف المنزلي سيرتاف - مغنية-</b>
52.....	مقدمة الفصل الثالث.
52.....	المبحث الأول تقديم مؤسسة الخزف المنزلي.
52.....	المطلب الأول لمحة تاريخية عن مؤسسة الخزف.
53.....	المطلب الثاني الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
56.....	المطلب الثالث الهيكل التنظيمي لورشات الإنتاج.
60.....	المبحث الثاني تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة.
60.....	المطلب الأول تحليل التكاليف في المؤسسة.
61.....	المطلب الثاني حساب سعر التكلفة وفق الطريقة المتبعة في المؤسسة (مثال).
62.....	المطلب الثالث تحليل النتائج.
65.....	الخاتمة العامة.

قائمة الأشكال والجداول.

## المخلص

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي وبذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الاقتصادية وتطورها، فبعدما كان هدف المؤسسة من تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية هو حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج والمخزون، أصبح في الفترة الأخيرة من خلال النتائج المتحصل عليها يساعد إدارة المؤسسة في القيام بالعديد من الوظائف أهمها التخطيط اتخاذ القرار والرقابة، هذا كله يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة، خاصة إذا عرفت كيفية استغلال المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية، ومن جهة أخرى مؤسسة الخزف المنزلي تطبق المحاسبة التحليلية بصورة غير عقلانية من خلال طريقة تحميل التكاليف والتكاليف المعيارية إذ لا تقوم في نهاية الدورة بتحديد الانحرافات وبالتالي عدم المعرفة الدقيقة لأسبابها والمسؤول عنها، وهذا كله لا يساعد في القيام بوظيفة التخطيط واتخاذ القرار والرقابة.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة التحليلية، المؤسسة الاقتصادية، التكاليف

### Résumé :

La comptabilité analytique est un outil d'outils de gestion modernes, a contribué à l'amélioration de la performance (prestation) de l'entreprise et du contrôle le fonctionnement interne et la permission à l'environnement externe et est ainsi devenu la technologie en vue ont un rôle très important dans le développement économique et la stabilité d'institutions, comme était le but de l'institution de la demande (l'application) de la comptabilité analytique technique est la dépense des coûts divers et le prix du coût pour l'évaluation de production et le stock (l'inventaire), il est devenu dans la dernière période des résultats obtenus par l'aide de l'institution à beaucoup de postes, la planification de prise de décisions la plus importante et le contrôle, tout ceci contribue à la performance (prestation) améliorée de l'entreprise, particulièrement si j'ai su faire l'utilisation

### Les mots clés

Comptabilité analytique, entreprise économique, coûts

### Abstract

Analytical accounting is a tool of modern management tools, contributed to the improvement in the performance of the enterprise and control the internal functioning and coping with external surroundings and thus become prominent technology have a very important role in economic development and stability of institutions, as was the goal of the institution of the application of the technical analytical accounting is the expense of the various costs and the price of the cost for the assessment of production and inventory, it has become in the last period of the results obtained through the help of the institution in many of the posts, the most important decision-making planning and control, all this contributes to the improved performance of the enterprise, especially if I knew how to make use of the information provided by analytical accounting, and, on the other hand domestic porcelain Foundation apply analytical accounting in non-rational way of during loading costs standard costs, is not in the end of the session to determine deviations and therefore not accurate knowledge causes

### Key words:

Analytical accounting, economic enterprise, costs