

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: المالية و المحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبين:

- شرفي أعمر - دحاوي عيسى

تحت عنوان:

## المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة دراسة حالة في مؤسسة حسناوي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

-الدكتور: ..... رئيسا  
-الدكتورة: بن سيلت أحمد..... مشرفا  
-الدكتورة : ..... مناقشا

السنة الجامعية 2020 - 2021

## شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين  
نبينا وحيينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد:

نتوجه إلى الله العلي العظيم بالحمد والشكر على توفيقه وتيسيره لنا  
بإتمام هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا المشرف " بن سيلت أحمد "  
الذي دعمنا وساندنا ومنحنا الكثير من وقته ولم ييخل علينا بتوجيهاته  
ونصائحه القيمة، فألف شكر لك.

وإلى كل من مد لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد ونخص  
بالذكر موظفي كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
وإلى كل من ساعدنا ولو بالكلمة الطيبة في سبيل إنجاز هذا العمل  
المتواضع.



## إهداء

قال الله عز وجل

" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا "

اهدي ثمرة جهدي هذا إلى من أنارت دري وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى  
أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة، إلى من عمل بكدي في سبيلي وعلمي  
معنى الكفاح وأوصلني ما أنا عليه أبي الكريم.

إلى أخوتي الاعزاء

إلى صديقي ورفيق دري الذي ساعدني في هذا العمل  
إلى كل من تجمعني معهم صلة الرحم ولم آتي على ذكرهم...



## فهرس

	الشكر
	ملخص البحث
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول: المحاسبة التحليلية و التكاليف</b>	
06	تمهيد
07	المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
07	المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية
09	المطلب الثاني : تطور المحاسبة التحليلية " محاسبة التكاليف "
11	المطلب الثالث: تعريف وأهداف المحاسبة التحليلية
15	المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية في المؤسسة
15	المطلب الأول : تعريف المؤسسة
19	المطلب الثاني : مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة
20	المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية
26	المبحث الثالث :التكاليف و سعر التكلفة
29	المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة
31	المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف
34	المطلب الثالث : العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة
35	الخلاصة :

## الفصل الثاني: دور وأهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

41	تمهيد:
43	المبحث الأول : مدخل إلى الرقابة على عناصر التكاليف
46	المطلب الأول : مقدمة في نظام الرقابة على التكاليف
49	المطلب الثاني : دور المعايير والموازنات في الرقابة على التكاليف
51	المطلب الثالث : دور التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف
53	المبحث الثاني : ضبط ورقابة تكلفة المواد
54	المطلب الأول : دواعي الحاجة إلى نظام الرقابة على المواد
55	المطلب الثاني : النماذج والتقارير المستخدمة في رقابة المواد ، الشراء ، الإستهلاك والتخزين
57	المطلب الثالث : النماذج والتقارير المستخدمة في الرقابة على المواد : الصرف- التسعير- السجلات
59	المبحث الثالث : ضبط ورقابة تكلفة العمالة " الأجور "
60	المطلب الأول : الرقابة على عنصر العمل
61	المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لتكلفة الأجور
63	المطلب الثالث : معالجة الوقت الضائع و الوقت الإضافي
64	المبحث الرابع : ضبط ورقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة
68	المطلب الأول : تحديد معدلات التحميل التقديرية
69	المطلب الثاني : الرقابة على تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية
70	المطلب الثالث : الموازنة المرنة كأداة للرقابة على التكاليف غير المباشرة
73	الخلاصة:

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة حسناوي – سيدي بلعباس-

75	مقدمة
76	المبحث الأول: عموميات حول الشركة
76	المطلب الأول: التعريف بالشركة
77	المطلب الثاني: مراحل تطور الشركة ومجالاتها
79	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة حسناوي
80	المبحث الثاني: الطريقة التحليلية لمراقبة التسيير في مؤسسة حسناوي
80	المطلب الأول: الأهداف الأساسية:
83	المطلب الثاني: تقديم نظام المحاسبة التحليلية (Win canal)
84	المطلب الثالث: الدليل المحاسبي والمخطط المحاسبي التحليلي
86	خلاصة:
88	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

مقدمة عامة





عرفت بلدان العالم المتقدم تطورات تكنولوجية كبيرة في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية مما فرض على الدول النامية مواكبة هذا الركب الحضاري وذلك بالتنسيق بين هذه المجالات.

ونظرا للأهمية البالغة التي يتميز بها الجانب الاقتصادي باعتباره حجر الأساس لبناء دولة قوية متطورة، فإنه يعد المجال الحيوي الفعال الذي يربط بين مختلف المجالات الأخرى.

وعلى هذا الأساس تعتبر المؤسسة الاقتصادية الركيزة الأساسية لبناء اقتصاد قوي ولهذا عرفت تعددا الأوجه نشاطاتها وتوسعا في حجمها وتعددا لهياكلها الإدارية فمصير المؤسسة مرتبط بمدى شجاعة القرارات التي تتخذها للوصول إلى أهدافها والأساليب المتبعة لتحقيق هذه الأهداف المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة تعيش في مرحلة صعبة، خاصة العمومية منها بالرغم من المحاولات العديدة لإعادة الهيكلة والاستقلالية العضوية والمالية وتجنب العمل بالأساليب التقليدية في التسيير، لم تستطع تخطي هذه المرحلة، ذلك أن الخروج من هذه الحالة التي يعيش فيها اقتصادنا ومؤسساتنا يوجب عليها إتباع العديد من الإجراءات والإصلاحات التي من خلالها تسعى إلى خلق أو إتباع تقنيات حديثة في التسيير ورسم سياسات وتوجهات علمية حديثة ومراقبة التكاليف وعلى رأس هذه الإجراءات ظهرت المحاسبة التحليلية وأصبحت فرعا من فروع التسيير والتي على ضوء نتائجها يمكن للمسير اتخاذ قراراته المختلفة.

وعملية مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية مرتبطة بدرجة تحكمها في التكاليف فهذه الأخيرة تعتبر عملية صعبة نظرا لكثرة التبادلات الحاصلة بين مختلف ورشاتها وأقسامها والتشابك الحاصل بين مختلف المسؤوليات والوظائف فضمن نجاح نظام التسيير الداخلي للمؤسسة يعتمد بشكل كبير على المحاسبة التحليلية رغم أنها ليست إلزامية، أنها ضرورية فهي تعتبر تقنية من التقنيات الحديثة لمراقبة التسيير.

وللإمام بكل جوانب الموضوع نقوم بطرح التساؤل الرئيسي التالي: "هل يمكن اعتبار المحاسبة التحليلية أداة من أدوات المراقبة في المؤسسة وما هي حدود استخدامها في اتخاذ القرارات؟

ومن الإشكالية العامة نستخرج الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل تعتبر تقنية مراقبة التسيير ضرورية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة؟

2- كيف تساعد المحاسبة التحليلية في المراقبة؟

3- هل تعتبر المحاسبة التحليلية كافية وحدها في المراقبة؟

- 4- ما هي الطرق والأساليب المستعملة في المحاسبة التحليلية؟
- 5- وللإجابة على هذه التساؤلات يجب الانطلاق من هذه الفرضيات التالية :
  - 1- المحاسبة التحليلية أداة للتحكم في التكاليف .
  - 2- التسيير الجيد في المؤسسة يعتمد على نجاح تطبيق أداة من أدوات المراقبة .
  - 3- المحاسبة التحليلية تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد الفعالية.
  - 4- تعتمد المحاسبة التحليلية على عدة طرق تختلف من حيث المبادئ وأهمها طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

**\* أهمية الدراسة:**

لقد ركزنا اهتمامنا على دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير لأنها تقنية تستخدم في معالجة المعلومات وتحليلها بدقة عالية من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفقا لنتائج تضمن استمراريتها وتمكنها من اكتساب مكانة تنافسية قوية.

**\*دوافع الدراسة:**

1-اختيارنا لهذا الموضوع راجع لقناعتنا بان المعيار الذي تقاس به قوة الدول وقوتها الاقتصادية مرتبطة بقوة مؤسساتها وهذا لا يكون إلا بتطبيق نظام تسيير ورقابة فعال وحكم في مختلف المؤسسات.

2-حالة الإفلاس التي تعاني منها بعض المؤسسات الجزائرية نتيجة تخليها عن استعمال المحاسبة التحليلية التي تعتبر أحد أهم التقنيات المستخدمة في التحكم الأمثل لتسيير المؤسسة ؛

3-انتقال الجزائر من نظام اقتصادي مركزي موجهة إلى نظام اقتصاد السوق الذي يقتضي إعادة مراجعة تنظيم مؤسساتها؛

5- محاولة تبيان أهمية هذا الموضوع نتيجة لشبه اختفاء تطبيقه في المؤسسات الجزائرية.

أهداف الدراسة:

1- إبراز الصورة الحقيقية للدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية وما تحتله من مكانة في إطار التسيير والرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية.

2- إظهار مدى أهمية تطبيق نظام مراقبة فعال في التسيير الجيد وضمان استمرارية المؤسسة وتحقيق نتائج

إيجابية. \* المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الاستنباطي وأداته الوصف، كما اعتمدنا على المنهج الإستقرائي وأداته الإحصاء من خلال الجداول والبيانات المستخدمة و الذي يعتمد على التنسيق أو الإدماج بين النظري والتطبيقي من خلال دراستنا لحالة المؤسسة العمومية "

الفصل الأول:  
المحاسبة التحليلية و التكاليف

تمهيد :

أثبتت المحاسبة التحليلية فعاليتها في معالجة المعلومات التكاليفية وتحليلها ، مع مرور الزمن ، و لم تقف عند هذا الحد بل أصبحت تنبؤ بالتكاليف و تضع لها الموازنات التقديرية و تراقب انحرافها و تعالجها و تصحح هذه الانحرافات عند وقوعها .

وسنتناول في فصلنا هذا دراسة شاملة عن المحاسبة التحليلية و التكاليف في ثلاث مباحث الأول يتحدث عن ماهية المحاسبة التحليلية في ثلاث مطالب ، الأول عن نشأة المحاسبة التحليلية و الثاني عن تطور المحاسبة التحليلية ، أما الثالث فتحدث عن تعاريف و أهداف المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني يتناول دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة في ثلاث مطالب، الأول يقدم تعريفا للمؤسسة و الثاني يتكلم عن مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة، أما المطلب الأخير فتكلم عن علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبة التحليلية.

المبحث الثالث يتناول دراسة التكاليف و سعر التكلفة، المطلب الأول يقدم مفاهيم عن التكلفة و سعر التكلفة و المطلب الثاني تصنيفات التكاليف، أما الأخير فيحدد العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة.

## المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

## المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية

إن التغيرات الكبيرة الحاصلة عالميا و دوليا و قوميا ، الحضارية و الاقتصادية أدت إلى تغيرات أكبر في كل ميادين العلوم و الفنون على حد سواء و كذا بالنسبة للمحاسبة ، فالتطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم نشاطاتها و تعقدها أوجب تقسيم العمل المحاسبي للوصول إلى معلومات أكثر دقة و تخصص .

إن التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريق الصناعية أوجب ظهور نظام محاسبي أو فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار ، هذا الفرع هو فرع المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية . و اقتصرت بدايات المحاسبة التحليلية على مقولات عن بعض مجالات العمل و تكلفتها داخل المشروع في القرن الرابع عشر في إيطاليا<sup>1</sup>

و عموما فإن ازدهار الإنتاج الصناعي و ازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الإهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المنشأة

( المصنع ) و تطوير إجراءات و نظم المحاسبة التحليلية . و أول من فصل محاسبة المصانع ( المحاسبة التحليلية ) عن المحاسبة التجارية ( المحاسبة العامة ) هو جانج J.H.Jung عام 1786<sup>2</sup> .

إن وظيفة محاسبة المصانع حسب ما وضعه جانج هي " تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع و تحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله " .

لقد بقي الإهتمام بالتكاليف في النصف الأول من القرن التاسع عشر ينصب في خدمة سياسات التسعير . ظهر كتاب لـ "بالفسكي A.Ballewske" عام 1877 باسم "الحساب لمصانع الآلات"<sup>3</sup> وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل ، و كان هذا الكتاب أهم عرض عملي متكامل لأسلوب حساب التكاليف<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - أحمد حساين، نور الدين با أحمد - عناصر المردودية في شركات التأمين - مذكرة ليسانس المدرسة العليا للتجارة - 2000.

<sup>2</sup> الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، نفس الصفحة

<sup>3</sup> السيد عبد المقصود ديبان - محمد القيومي - تصميم نظام المعلومات المحاسبي - مؤسسة الشباب - الجامعة الإسكندرية - 1996.

<sup>4</sup> نفرق بين حساب التكاليف و يهدف الى تحديد تكلفة الوحدة و بين محاسبة التكاليف التي تتضمن فكرة النظام التكاليفي.

كما يظهر لأول مرة عام 1899 ، التفكير التكاليفي الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ E.Schmalenbach الذي قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة و أوضح أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار .

وفي هذه المرحلة اتصفت المراجع – بالرغم من ضخامة حجمها- بالتركيز على معالجة وتطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة.

### المطلب الثاني : تطور المحاسبة التحليلية " محاسبة التكاليف "

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن الماضي (القرن العشرين) إلى مطالبة كثيرين من رجال الأعمال بإيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي .

فظهر في ألمانيا عام 1905 كتاب لـ لايتنر F.Leittner " حساب التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية"<sup>1</sup> الذي كان محاولة لتقييم الآراء السابقة وتحديد مدى قبولها عموماً وفق نظرية شاملة لكل المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف مع إعطاء أمثلة ميدانية.

وفي عام 1907 صدر كتاب ثان وهو دراسة منشورة عن التنظيم الإداري والمحاسبي وحساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين<sup>2</sup> لقد أطلق هذين العاملين بنشاط إعلامي واسع واهتماما كبيرا في وصف واستيعاب الطرق المطبقة عمليا في مختلف الأنشطة الاقتصادية .

إن المهمة الأساسية للمحاسبة التحليلية هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الانتاج أو لمراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها . وتتميز هذه المرحلة بالدراسة لمراكز التكلفة الصناعية غير المباشرة وأسس تحميلها . كما كان من أهم النتائج في هذه المرحلة قبول مبدأ السببية<sup>3</sup> كمبدأ أساسي في المحاسبة التحليلية .

تأثرت المحاسبة عامة ومحاسبة التكاليف خاصة بالحرب العالمية الأولى والاقتصادية الكبرى حتى نهاية 1933 تأثيرا بالغاً على تطورها لدرجة اعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف .

<sup>1</sup>الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر ص 34

<sup>2</sup>الدكتور رضوان حلوة حنان، مرجع سابق الذكر، نفس الصفحة..

<sup>3</sup> هو مبدأ يفترض وجود علاقة سببية بين الإيراد و النفقة.

نشر شمالنباج عام 1903/02 مثالا حول العلاقة بين التكاليف و مستوى التشغيل متابعا بذلك محاولته الأولى عام 1988 فقسم سلوك التكاليف على أربعة أنواع :

تكاليف متغيرة بنفس النسبة ، تكاليف ثابتة، تكاليف تنازلية، تكاليف تصاعدية، وفي عام 1909/08 تابع تطوير نظرية التكاليف استنادا إلى تحليل علاقات توابع الإنتاج ، و جعل مسألة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف ، فنشر مقالا مطولا باسم " نظرية تحديد تكاليف الإنتاج " و أوضح شمالنباج أن أهم الوظائف التكاليفية هي وظيفة تحقيق الرقابة الإقتصادية لرفع الكفاءة الإنتاجية داخل المنشأة و أن هذه الوظيفة ترتبط ارتباطا وثيقا بوظيفة اتخاذ القرارات ثم تأتي وظيفة التسعير و أخيرا وظيفة تحديد النتائج في دورات قصيرة الأجل ضمن الدورة المالية الواحدة<sup>1</sup> .

أما في الفترة الممتدة بين 1933 و نهاية الحرب العالمية الثانية فاتسمت الجمود النسبي في البحث المحاسبي التكاليفي ، فبعد صعود النازية إلى الحكم عام 1933 ، تحول نظام ألمانيا الإقتصادي إلى نظام موجه مركزيا عن طريق أوامر و تعليمات السلطات الحكومية لضرورات الإستعداد للحرب ، فاقصر الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الواقعة تحت الإشراف الحكومي ، و بالتالي ظهور اتجاه التوحيد في المصطلحات و الإجراءات و النظام التكاليفي ككل ، بهدف جعل المعلومات التكاليفية قابلة للمقارنة و اعتمادها أساسا للتخطيط و التوجيه .

في الولايات المتحدة الأمريكية ، بدأ الإهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة و استخدامها ادارية لأول مرة عام 1936<sup>2</sup> .

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الإهتمام بتطور وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، فأدخل تحليل التعادل Break-even Analysis ، و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية ، و قد ساعد على ذلك استخدام الحسابات الإلكترونية و ما تزال الوظيفة الإدارية تحتل مركز الصدارة في محاسبة التكاليف .

<sup>1</sup> بويقوب عبد الكريم - المحاسبة التحليلية - ديوان المطبوعات الجامعية - 1997. z55

<sup>2</sup> خيرت ضيف - الموازنات التقديرية - دار النهضة العربية- بيروت - 1975. ص32



منذ بداية الستينات زاد الإهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية<sup>1</sup> باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشأة ، و تساعد الإدارة في تحقيق الرقابة الإدارية ، و لتحمل التكاليف المعيارية تدريجيا مكان الصدارة في تقويم أداء العاملين<sup>2</sup> .

المطلب الثالث: تعريف و أهداف المحاسبة التحليلية

### 1- تعريف المحاسبة التحليلية:

1- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات<sup>3</sup> .

2- " محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية ، و للتخطيط و الرقابة للأعمال الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة"<sup>4</sup>

من خلال التعريف الثاني نلاحظ أن المحاسبة التحليلية – محاسبة التكاليف – تهتم بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي و للمحاسب الإداري ، فتقدم بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ( الميزانية ) – لتحديد الربح في قائمة الدخل ( جدول حسابات النتائج ) – بيانات تكلفة البضاعة المباعة .

كما أنها توفر بيانات بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات و رقابة العمليات و اتخاذ القرارات مثل قرار التسعير .

تستخدم محاسبة التكاليف – المحاسبة التحليلية – بيانات لتحديد الربح السنوي و لتقييم المخزون في المؤسسة الصناعية ، و يؤدي تجميع كل من معلومات التكلفة و العلاقات الهندسية و نموذج المحاسبة المالية ( المحاسبة العامة ) للمؤسسة إلى توفير للمديرين الغير مرتبطين بالعمليات

<sup>1</sup> سوف نتطرق إلى دراسة التكاليف المعيارية في الفصل الثاني، المبحث الرابع

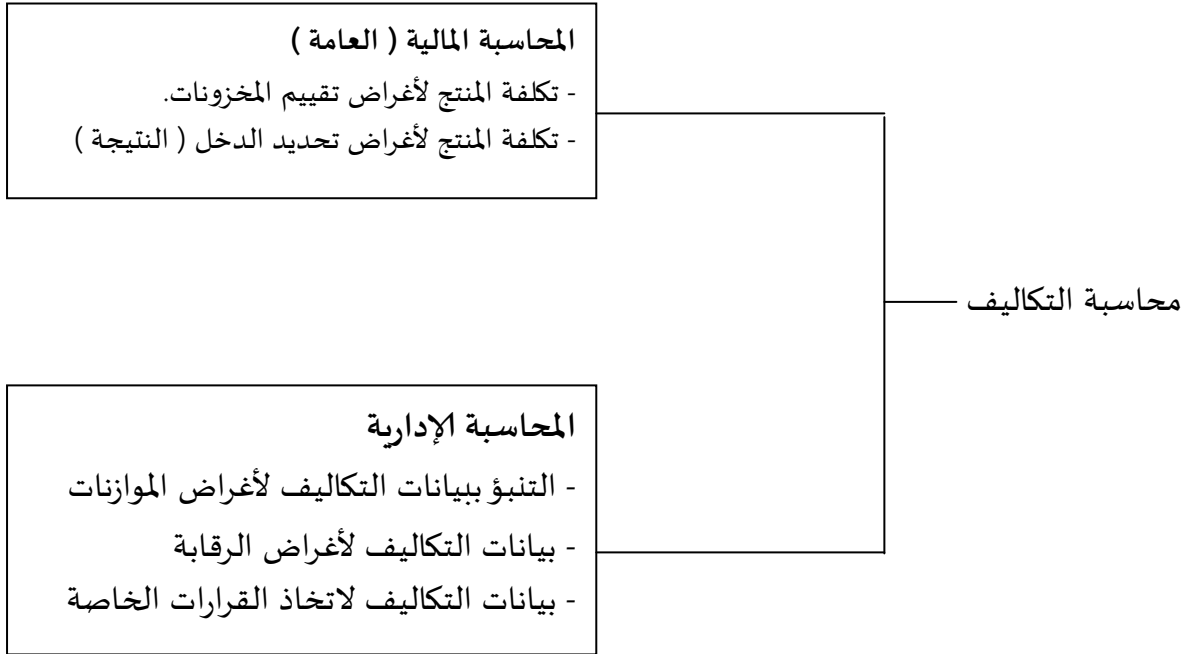
<sup>2</sup> تقويم الانحرافات عن الخطة المعيارية و تحديد أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية

<sup>3</sup>، تقنيات مراقبة التسيير، ناصر دادي عدون ، ص 8

<sup>4</sup> محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، ص 21

المالية للمؤسسة ، فرصة دراسة العلاقات المتداخلة وتطوير نموذج التخطيط و الرقابة على مستوى المؤسسة .

و الشكل التالي يوضح المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف<sup>1</sup>:



## 2- أهداف المحاسبة التحليلية :

المحاسبة التحليلية هي نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية والإقتصادية ، هدفها الأساسي هو السماح للمؤسسات الإقتصادية عن طريق تحليل عميق للتكاليف بـ:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم ، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج .
- وضع سياسات تسعير لمنتجات المؤسسة .
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها .
- دراسة المدروسة التحليلية لمراقبة سياسات الإنتاج و التوزيع و الإستثمار .
- تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدى .
- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية .

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، مرجع سابق الذكر، ص 15

- 
- توضيح الإختيار الموازي في مجال الإستثمار وذلك بحساب تكلفة المنتج أو السلعة التي تريد الوصول إليها ، و من هنا يمكنها عمل مفاضلة بين المشاريع .
- متابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات.<sup>1</sup>
- توفير نظام ضبط و رقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند أقل مستوى ممكن و التأكد من الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج<sup>2</sup> .

---

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 9،8

<sup>2</sup> عبد الحلیم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، ص 13

## المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية في المؤسسة

## المطلب الأول : تعريف المؤسسة

تتمثل المؤسسة – عموما – في مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المالية ( طبيعية كانت أم مالية أو غيرها ... ) و التي تشتغل فيما بينها ، وفق تركيب معين و توليف محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع .

و تتجسد هذه المهام – بصورة مباشرة أو غير مباشرة و ذلك بحسب طبيعة المؤسسة ذاتها ، مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية و الموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة<sup>1</sup> .

## المطلب الثاني : مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار و تسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانة المحاسبة التحليلية جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها ، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسة لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل و التعمق في التحليلي كما تساعد المحاسبة التحليلية المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح بـ:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج .

- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج .

- وضع التقديرات و حلول للتخفيف من هذه العوامل المؤثرة .

كما يؤدي حساب المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها و أي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج و معرفة أي الطلبات التي يجب قبولها.

<sup>1</sup> أحمد طرطارتقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ص 15

المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية<sup>1</sup>:

المحاسبة العامة تسمح بحساب نتيجة الإستغلال عن طريق مطابقة التكاليف بالإيرادات ، هذه الأخيرة تكون مصنفة حسب طبيعتها . ومهما كانت المعلومات التي توفرها ودرجة أهميتها فهي غير كافية لدراية وفهم كامل نشاط المؤسسة وهذا لعدة أسباب نذكر منها :

- الخاصية مفرطة السطحية للمحاسبة العامة مقيدة بقواعد شديدة للتقييم والتسجيل ، المحاسبة العامة مهتمة أكثر بالبحث عن الدقة والتساوي ( احترام مبدأ القيد المزدوج ، طبيعة الرصيد الختامي للحسابات ... ) وقليلة الروابط المباشرة مع اهتمامات المسيرين .

- تصنيف وحيد للتكاليف – حسب الطبيعة - : وهذا التصنيف لا يكفي عندما نريد حساب التكلفة حسب الوظيفة أو حسب المنتج أو حسب الطبيعة .

- وجود نتيجة استغلال إجمالية : ففي التسيير هذه المعلومة كافية إلا في حالة المؤسسة التي تنتج أو تتاجر بمنتجات أو سلعة واحدة . فالنتيجة الإجمالية تصبح غير كافية عند إنتاج عدة منتجات وبالتالي لا توضح أي من المنتجات هي المساهمة أكثر في الربح وما هي المنتجات التي تسبب الخسارة .

- التسجيل الحصري للتدفقات الخارجية : قبل الجرد ، المعلومات المسجلة في المحاسبة العامة هي المعلومات الموجودة في المستندات المحاسبية ( والتي لها صفة قانونية ) المستلمة من الخارج ( فاتورة شراء لمنتجات أو خدمات ) أو المسلمة إلى الخارج ( فاتورة بين المنتجات أو الخدمات ) ، أما التدفقات الداخلية مثل الإعانات المؤداة بين مراكز النشاط فلا تكون بوثيقة محاسبية .

- طريقة حساب قيمة الإهلاكات ، تستند على القيمة الأصلية وعلى قواعد ضريبية ، وقيمة الإهلاك في المحاسبة العامة تقيم على أساس القيمة الأصلية وهذا لا يمكن المؤسسات من الحصول على تكلفة إقتصادية ( مختلفة عن التكلفة المحاسبية ) ، أي لا تأخذ الواقع السوقي بعين الإعتبار وبالتالي تكون هذه الإهلاكات قليلة الدقة .

- اختيار السنة كفترة محاسبية لإعداد القوائم المالية : هذا الإختيار لا يتلاءم مع الحاجة إلى وصول المعلومات واتخاذ القرارات الفورية التي تمكن من تصحيح الأخطاء في المستقبل الآجل .

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 30

- المحاسبة العامة لا تأخذ بعين الإعتبار تعويضات رأس المال الخاص الموضوع تحت تصرف المؤسسة من قبل الشركاء قياسا مع الفوائد المحققة مع الإقتراضات ، تعويضات رأس المال الخاص ( تحت شكل أرباح صافية موزعة على الشركاء ) هي معتبرة في المحاسبة التحليلية كمصاريف مالية .

هذه الأسباب تحدد مجال تطبيق المحاسبة العامة وتحلل وضع نظام المحاسبة التحليلية في الأنشطة المعقدة ( المؤسسات الصناعية ) .

وهذا الجدول يلخص معايير التفرقة بين نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية :

معايير التفرقة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
1- تقارب النفقات	تقسيم النفقات	تجميع النفقات في التكاليف
2- تصنيف النفقات	تصنيف وحيد: حسب الطبيعة	عدة تصنيفات حسب الطبيعة حسب المركز- النشاط - الوظيفة
3- شكل نتيجة الإستغلال	إجمالية	موضحة حسب كل منتج
4- طبيعة التدفقات المسجلة	تسجل التدفقات الخارجية فقط	التدفقات الخارجية والداخلية
5- أساس حساب نفقة الإستهلاك	- تكلفة الحيازة - مدة حياة الإستثمار الموافقة للطبيعة الجبائية	- قيمة التبادل - مدة حياة الإستثمار الإقتصادية
6- العمل المحاسبي	السنة	أقل من 12 شهر
7- تقارب رأس المال الخاص	ديون لا تقابلها نفقات مالية لمؤسسة	موارد خارجية تقابلها نفقات مالية

## المبحث الثالث: التكاليف و سعر التكلفة

## المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

## 1- مفهوم التكاليف :

إن كلمة تكلفة أصبحت تعطى معنا عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من مجل المحاسبة و الإقتصاد ، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها و ليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها و كذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها .

و تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل<sup>1</sup> " .

أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة<sup>2</sup> " .

حيث أن التكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف ، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة و بالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .

## 2- مفهوم سعر التكلفة :

- " نعني بسعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة ، مضافا إليه مصاريف التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع<sup>3</sup> " .

- "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ) و تحسب فيها تكاليف البيع<sup>4</sup> " .

- و تحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي :

<sup>1</sup> رجال على - سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية - الساحة المركزية - بن عكنون الجزائر - سنة 1992.

<sup>2</sup> رضوان حلوة جنان - تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظريات محاسبية بدون سنة - ص 290.

<sup>3</sup> رشيد محمد بوكساني - المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار - رسالة ماجستير - علوم التسيير - المدرسة العليا للتجارة - 1998.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 14

أ- في المؤسسة التجارية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء ( المباشرة و غير

مباشرة )

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف و أعباء التوزيع ( المباشرة و غير

مباشرة )

ب- في المؤسسة الصناعية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

و النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة

المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف

هناك عدة تصنيفات و تبويات للتكاليف ، سوف نتعرض و نبين بعضها منها و هي كالتالي :

1- تبويب التكاليف حسب وظيفة عنصر التكاليف .

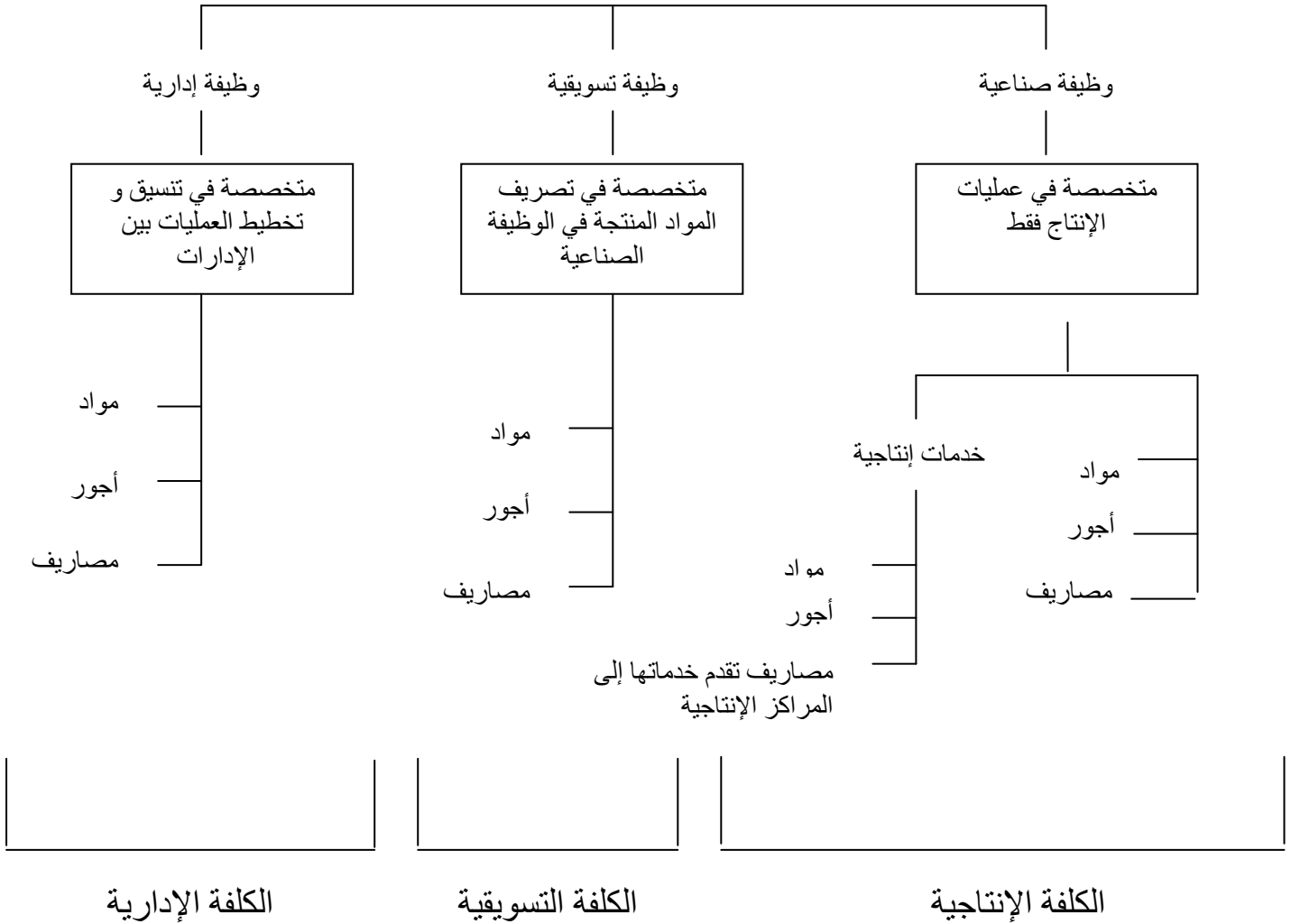
2- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بحجم النشاط .

3- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج .



1- التبيويب حسب وظيفة عنصر التكاليف :

طبيعة الوظيفة داخل المنشأة



أ- التكلفة الإنتاجية ( الكلفة الصناعية )<sup>1</sup>:

وهي تلك التكاليف من مواد متمثلة في في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول وتصنع لتصبح منتج تام و أجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية و ضمن الوظيفة الصناعية ، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية ... و هذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة . هذه الأخيرة تقوم بها مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية .

مجموع التكاليف السابقة الذكر والتي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى

## ب : التكاليف الصناعية .

## ب- التكلفة التسويقية :

هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد و أجور و مصاريف ، وتشمل المواد التسويقية: مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم .

أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات ، تكلفة العينات ، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف

تمثل التكاليف التسويقية .

## ج- التكلفة الإدارية :

إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية ، المطبوعات.

محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية .

<sup>1</sup> 8- سليم ابراهيم الحسينة - نظم المعلومات الإدارية - عمان - الأردن - 1991 ص 25

2- التبيوب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط :

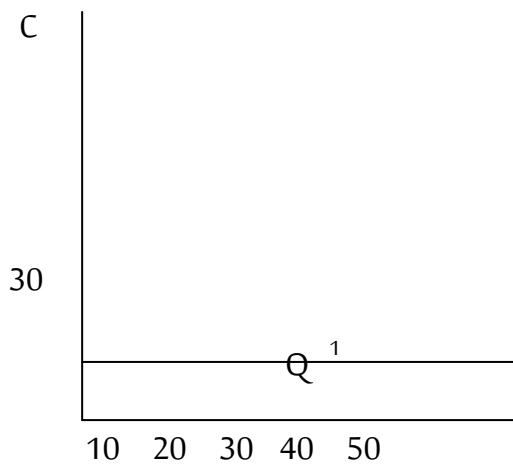
تسلك عناصر لتكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف ، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط ، وإما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم النشاط ، كما قد تكون شبه متغيرة- أو شبه ثابتة - سوف نشرح هذا .

أ- التكاليف الثابتة :

هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج ، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وفق علاقة عكسية ، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج و ينخفض لزيادته . كما هو مبين في الشكل أدناه .

\*

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة
30	10	3
30	20	1.5
30	30	1



<sup>1</sup> الرسم يظهر علاقة التكاليف الثابتة بحجم الانتاج، وهي خط مستقيم

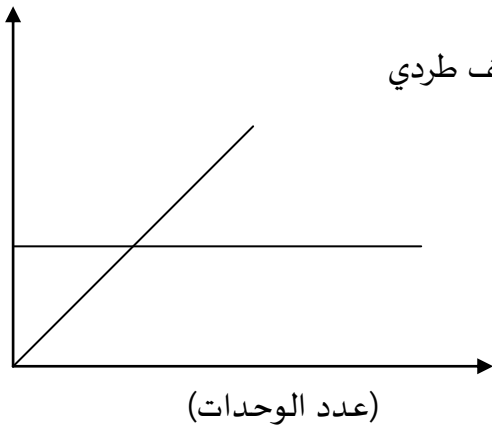
إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل تتمثل عموما في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع ، أقساط التأمين ، فهي تكلفة زمنية ب- التكاليف المتغيرة :  
هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج ، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا . وتربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج ( مستوى النشاط ) ، إذ تزداد بازدياد الإنتاج وتنخفض بانخفاضه . كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول :

نصيب الوحدة الواحدة	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	مجموع الكلف
0	0	0
6	10	60
6	20	120
6	30	180

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف

$$6 = 1+2+3 \text{ مثلا}$$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج مجموع الكلف طردي



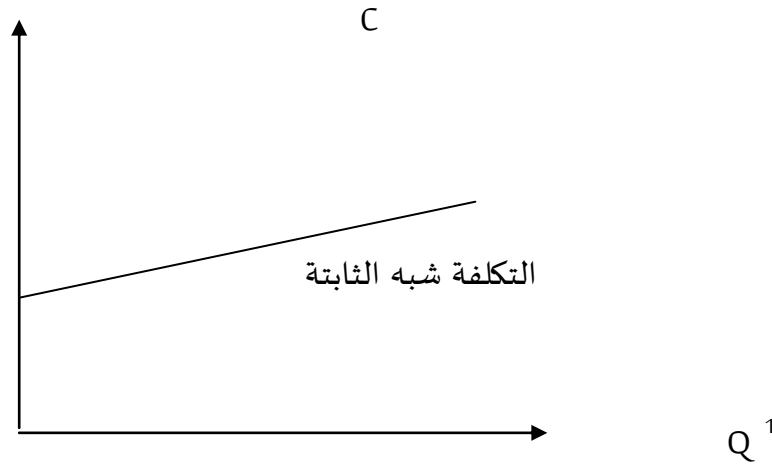
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج وتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

ج- التكاليف شبه الثابتة - شبه المتغيرة-:

وهي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة.

ومثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ن ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية وزيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر وبالتالي تصبح تكلفة متغيرة. الشكل التالي يوضح أكثر:



الرسم يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة ( شبه المتغيرة ) بالإنتاج

في الغالب لا تأخذ هذه التكاليف دالة خطية.

3- التبيوب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج :

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فيما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة .

- التكاليف المباشرة :

هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج سواء كانت مواد ، أجور أو مصاريف.

- المواد المباشرة :

هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي .

- الأجور المباشرة :

وهي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط .

- المصروفات الصناعية المباشرة :

هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام و إكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد .

- التكاليف غير المباشرة :

وهي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة ، الأجور غير المباشرة ، المصاريف غير المباشرة .

- المواد غير المباشرة :

هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت ، لتشحيم الآلات ، مواد التنظيف ...

- الأجور غير المباشرة :

وهي الأجور الخاصة بالملاحظين و عمال الحراسة و المفتشين ، عمال النظافة ، مرتبات الإدارة العامة ، مرتبات إدارة المبيعات .

- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى :

وتشمل الإيجار ، التأمينات ، الضريبة العقارية ، الإضاءة والتدفئة ، الإعلان ، تكلفة العينات .

المطلب الثالث : العناصر والأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

1 - العناصر:

تتكون التكاليف الإجمالية للسلعة من ثلاث عناصر: الخامات ، العمل المباشر ، المصاريف غير المباشرة

أ- الخامات المباشرة :

بعد عملية الصنع تصبح هذه الخامات جزءا من السلعة ويمكن قياسها - معرفة قيمتها - و تتحملها وحدة الإنتاج مباشرة، عرفها النظام المحاسبي على أنها ما يمكن تمييزه في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة .

لا يشترط في المواد الخام أن تكون خامات أولية بل يمكن أن تكون بضاعة قد تم إنتاجها ، لكن قد تكون جزء من المنتج الذي تريد المؤسسة إنتاجه بالإضافة إلى لوازم و مواد أخرى .

ب- العمل المباشر:

هو الجهد المبذول من طرف العمال لتغيير وتصنيع المنتج بحيث يمكن قياس ذلك الجهد واتباعه لهذه السلعة و عرف حسب النظام المحاسبي بتكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج ، و يقدر العمل مباشرة مما يدفع من الأجور.<sup>1</sup>

ج- المصاريف المباشرة :

هي تلك المصاريف التي تنفق مباشرة على السلع و تعتبر جزءا من تكلفتها ، حسب النظام المحاسبي الموحد بتكلفة الخدمات الإنتاجية التي تؤدي وحدة الإنتاج و مركز التكلفة بصورة مباشرة .

فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييزن فقد تتم العملية في القسم الصناعي ويمكن حصرها بالصرف على المنتج ، فيعتبر المبلغ المصروف مصروفا مباشرا بالنسبة للقسم الصناعي ، لكنه لا يعتبر مصروفا مباشرا بالنسبة للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم .

<sup>1</sup> صالح الرزق و عطا الله خليل بن وارد - مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعلمي - الجزائر، 2001، ص21

د- المصاريف الإضافية :

هي تلك المصاريف التي تنفق في سبيل الإنتاج و لا يمكن اتباعها للسلعة أو العملية بالذات .

2- الأعباء :

إن أغلب الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية و بما أن سعر التكلفة لا يعبر فقط عن التكاليف المجمعة ، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء المجمعة في التكاليف .

أ- الأعباء المعتبرة :

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف و سعر التكلفة بعد عملية الفرز و هي مجموعة أعباء المؤسسة التحليلية و هي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية و تطرح منها الأعباء غير المعتبرة ←

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية

– أعباء غير معتبرة

2- الأعباء غير المعتبرة:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن إدخالها في التكاليف و سعر التكلفة ليس له معنى، و تعتبر و كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، هذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية و تحميلها يحدد التكاليف من معناها و يمكن ترتيبها في<sup>1</sup> :

أ- منها ما ليس محددًا في الصنف 6 من حسابات المخطط الوطني ، الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها :

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول .

- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعلق مباشرة بحساب النتائج .

ب- الأعباء التي توجد في الصنف 6 من المحاسبة العامة و تتمثل في العناصر التالية :

<sup>1</sup> عبد الغفار حنفي ، رسمية قريقاش، مال فريد مصطفى - الإدارة المالية - الدار الجامعية مصر - الإسكندرية - 1997. ص 55



- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال و الرسوم التعويضية.

- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي و اليومي للمؤسسة ، مثل اهتلاكات المصاريف الإعدادية .

ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة و لكن ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الإستثنائية على تدني القيم للأصول أو مؤونة قضية معينة ، أو مصاريف إعداد اللافتات ، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى ، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة .

ج- العناصر الإضافية ( الأعباء الإضافية ) :

هي وهمية ذات صفة نظرية ، و بالتالي فهي لا تتعلق بالأعباء التي من المفروض أن تكون المؤسسة قد تحملتها في حالة كون بعض ظروف الإستغلال مختلفة ، و تضم العناصر نوعين من الأعباء و هما :

- الدفع النظري للفائدة على رأس المال الخاص نتيجة لعدم استخدام رأس المال ، أي مصاريف للمؤسسة بالرغم من أن الأموال التي تستخدم في دورة قد تفوت على المؤسسة فرصة استثمارها كإقراضها بفائدة مثلا .

- الدفع النظري لأجرة أعمال المستغل ( صاحب المؤسسة ) و التي تمثل مقابل أعمال صاحب المؤسسة التي يتقاضاها مثلما لو كان هناك مستخدم و يقوم بهذه الأعمال و هذا بالنسبة للمؤسسة الفردية

## الخلاصة :

بعد كل ما ذكر عن نظام المحاسبة التحليلية وأهمية انتهاجه في المؤسسة ، وما يمكن أن يحققه من القدرة على المنافسة عند ضبط تكلفة المنتجات ، وكذا تقييم أداء العاملين عن طريق رقابة التكاليف المعيارية وغيرها من المزايا التي تجعله نظام مثالي ، وجب على كل المؤسسات الصناعية خاصة إتباعه .  
ومن المدهش أن معظم المؤسسات في الجزائر لا تتبع هذا النظام وتكتفي بنظام المحاسبة العامة ، مع أن هذا الأخير لا يكفي المؤسسات الصناعية لعدم قدرته على توفير معلومات تكاليفية ، تحليلية ، وسبب عدم إتباع نظام المحاسبة التحليلية وجعله نظاما إجباريا في المؤسسات الصناعية يبقى

مجهولا .

وبعد أن درسنا التكاليف وعرفنا بعض تصنيفاتها والعناصر والأعباء المكونة لها لا بد لنا من معرفة طرق حساب هذه التكاليف وفق نظام المحاسبة التحليلية .

الفصل الثاني:  
دور وأهمية المحاسبة التحليلية  
في مراقبة التسيير

تمهيد:

تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الإقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه المواد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

و يعتبر ضبط و رقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد و أجور و خدمات إلى الوحدة الإقتصادية و ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية تسعى لها محاسبة التكاليف تحقيقا لهدف خفض التكلفة .

و تحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف ، كدورة الشراء و التداول و التخزين بالنسبة للمواد و دورة ضبط و رقابة عنصر العمل لتحديد مواعيد دخول و خروج العمال إلى و من الوحدة الإقتصادية و تحديد الزمن المستنفذ في كل أوجه النشاطات في المؤسسة و دورة ضبط و رقابة عناصر تكاليف الخدمات على مستوى أقسام المؤسسة و إدارتها .

يعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمرا جوهريا لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها بسبب الإستخدام غير الرشيد لهذه الموارد ، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية و الحفاظ على الثروة التي تحوزها المؤسسة و ترشيد استخدامها من ناحية أخرى .

قسمنا هذا الفصل إلى أربع مباحث ، تطرقنا في المبحث الأول إلى شرح عام للرقابة على عناصر التكاليف ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه ضبط و رقابة تكلفة المواد ، و المبحث الثالث ضبط و رقابة تكلفة العمالة ، أما المبحث الرابع فدرسنا فيه ضبط و رقابة التكاليف الصناعية الإضافية ( غير المباشرة).

## المبحث الأول : مدخل إلى الرقابة على عناصر التكاليف

المطلب الأول : مقدمة في نظام الرقابة على التكاليف<sup>1</sup> :

## 1- أنواع أنظمة الرقابة على التكاليف :

يعتبر نظام رقابة التكاليف نوعاً أو جزءاً من أنظمة الرقابة الخاصة بالإدارة ، ويمكن تقسيم ميكانيكية الرقابة التي تمارسها الإدارة إلى : رقابة مانعة ورقابة لاحقة ، فالضبط الداخلي و الرقابة المطبقة قبل وقوع الأحداث تعتبر جزءاً من الرقابة المانعة . فعلى سبيل المثال فإن الحصول على موافقة مسبقة من الإدارة العليا قبل صرف مواد أزيد من الكمية المعيارية هو تحقيق رقابة مانعة عن طريق تجنب الإستهلاك الزائد من المواد ، وبالتالي فهو نظام إنذار مبكر ، أما التقارير عن المواد الزائدة والمستخدمة في الإنتاج ، فتعتبر رقابة لاحقة .

إن أي مؤسسة تحتاج إلى نوعي الرقابة معا ، كما أن هناك طريقة أخرى لتصنيف الرقابة و ذلك بربطها بالمستوى التنظيمي الذي يتم ممارسة الرقابة عنده ، فالرقابة التي يتم ممارستها في المستويات الدنيا تسمى بالرقابة التشغيلية ، أما الرقابة التي يتم مزاولتها في المستويات العليا فتدعى بالرقابة الإدارية . بالإضافة إلى رقابة التكاليف الصناعية ، يجب تحقيق الرقابة على التكاليف الإدارية و المالية و التكاليف التسويقية . كما يجب أن تتكامل كل أنواع الرقابة حتى تتحقق الفعالية .

## 2- متطلبات الرقابة الفعالة على التكاليف :

## 1- هيكل تنظيمي ملائم :

يجب تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمنظمة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم ، كما يجب تقسيم المنظمة إلى قطاعات حسب مجالات أو مناطق .

## 2- الكوادر الإدارية و العاملين :

يجب أن يكون لدى المنظمة المديرين المؤهلين و أيضا العاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة ، أو حضروا برامج تدريبية ملائمة ، فالمدير الجيد يمكن أن يساعد في تخفيض نقائص المؤسسة غير الجيدة ، و نظام الرقابة غير الجيد .

## 3- القيادة :

تعتبر القيادة الفعالة شيئا ضروريا لرقابة التكاليف ، فالأنظمة و التقارير وحدهما لن يؤديا إلى رقابة التكاليف ، فتدعيم و مساندة القائد لأنظمة و إجراءات الرقابة سوف يكون له أثر واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة .

<sup>1</sup> - عبد العي عبد العي مرعي - في محاسبة التكاليف في مجالي التخطيط و الرقابة - ص 156

4- التخطيط :

يتطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة المنظمة و تحديد مقدار ما ترغب المنظمة في إنفاقه على أهدافها و أنشطتها المخططة .

5- المعايير :

يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء و بناء معايير للتكاليف ز موازنات ، و يجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مسؤولية .

6- السياسات والإجراءات :

يجب وضع السياسات و الإجراءات اللائمة لعملية تحمل التكلفة و السلطات المرخصة لذلك .

7- القياس :

يجب قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحميلها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية ، حيث بدون قياس لن تكون هناك رقابة .

8- تقارير الرقابة على التكاليف :

يجب عرض التكلفة الفعلية و انحرافاتها عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية و المسؤولين عن هذه الإنحرافات . فبدون هذه التقارير لن نعرف ما إذا كان أدائهم جيد أم لا .

9- قياس الكفاءة و الفعالية :

كل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولا عن تحقيق نتيجة معينة ( مخرجات ) مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة ... إلخ .

ولتمكين مراكز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج ، يتم السماح له باستخدام موارد معينة ( مدخلات ) ، فإذا حقق مركز المسؤولية النتائج المحددة له مقدما ( المخططة ) أو أفضل منها يعتبر فعالا ، و إذا لم يحققها فإنه يعتبر غير فعال أو أقل فعالية .

وإذا استخدم مركز المسؤولية الموارد في حدود المحدد له ، يعتبر كفئا ، و إن زاد المستخدم عن المعايير أو الموازنات يعتبر غير كفء .

10- الإعتبارات الإنسانية في رقابة التكاليف :

إن رقابة التكاليف لها جانب إنساني بمعنى أن المسؤولية عن رقابة التكلفة ترتكز على الأشخاص ، و أن انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية ، يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها ، فالمعايير الخاصة بالموارد المباشرة و ساعات تشغيل الآلات ، يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص و ليس بواسطة الآلات .

و لتحقيق الرقابة باستخدام المعايير و الموازنات ، يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها بما يضمن قبولهم لها و تحمسهم لتحقيقها و تحفيزهم لرفع مستوى الأداء .

### المطلب الثاني : دور المعايير و الموازنات في الرقابة على التكاليف

#### 1- مفهوم و طبيعة معايير التكلفة :

##### أ- مفهوم معايير التكلفة :<sup>1</sup>

تعرف كلمة معيار في القاموس كمقياس للمقارنة A measure of comparison أو كمعيار للتمييز Criterion of excellence ، أو كمنتوج norm أو مثال للنقارنة .

و في الأدب المحاسبي ، يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع Benchmark أو مستوى يتم المقارنة به .

تركز التعريفات السابقة على خاصية أساسية وهي المقارنة بأساس صحيح أو سليم و فكرة المقارنة لا يقصد بها أن التكلفة المعيارية ستحل محل التكلفة التاريخية ، و لكنها مكملة لها ، كما يتضح من المعادلة التالية المكونة لهيكل نظام التكلفة المعيارية : التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية = الإنحرافات

##### ب- طبيعة معايير التكلفة :

- تمثل معايير التكلفة أهدافا محددة مقدما ، تبنى عادة على الأداء المرغوب تحقيقه و تعكس مستويات مقبولة من الكفاءة و الفعالية .
- تعتبر معايير التكلفة وسيلة لتوصيل الأهداف الخاصة بالأداء ، بحيث يكون كل من الرؤساء و الرؤوسين على دراية بما هو متوقع مهم أداؤه .
- تمد المعايير بوسائل للمقارنة ، و بالتالي تخدم في تقييم الأداء الفعلي و تعتبر كأساس لنظام رقابة الإدارة .
- تعتبر معايير التكلفة وسيلة مساعدة في التنبؤ بالنتائج المالية للخطط البديلة ( مثل تغيير تشكيلة المنتجات الموجودة ) و إعداد الموازنات .

#### 2- الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند بناء المعايير<sup>2</sup> :

- يجب أن تكون المعايير الموضوعية لأغراض الرقابة لا مشددة فيصعب استخدامها ، و تحقيقها ، و لا متساهلة لدرجة أن يكون من السهل جدا تحقيقها ، و في كلتا الحالتين تعطي انحرافات غير صحيحة . و بالتالي تفقد التكاليف المعيارية من قيمتها كوسيلة لرقابة التكلفة ، و بالتالي يجب أن تكون المعايير واقعية و يمكن تحقيقها بدرجة معقولة .

<sup>1</sup> - عبد العلي عبد العلي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 198-213

<sup>2</sup> - عبد العلي عبد العلي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 198-213

- حتى تكون المعايير واقعية ، يجب أن تبنى على ظروف التكاليف المتوقع أن تسدد في الفترة التي ستطبق عليها هذه المعايير ، فيجب الأخذ بعين الإعتبار حالة وأعمار الآلات ، الظروف الخاصة بالحصول على المواد ، حالة للعمال ، ... وعلى هذا الأساس يجب تحديد مستودعات ملائمة للإنتاج التالف و العادم و الوقت الضائع الطبيعي ، نواحي عدم الكفاءة و أثر التعلم على زمن العمل المباشر ، ...
- يجب وضع المعايير على أساس علمي و أن تبنى على بيانات موضوعية ، فكلما أمكن استخدام أساليب الهندسة الصناعية ، كما ينبغي استخدام التقدير و الحكم الشخصي في أضيق الحدود كمرشد و ليس كمعيار .
- و يجب أن يتماشى الوقت و التكلفة المنفقة على وضع المعايير ، مع أهمية بند التكلفة من حيث تحقيق الرقابة عليه .
- يجب أن تفهم المعايير من جانب الأشخاص الذين سوف يتم قياس أدائهم باستخدام هذه المعايير ، حيث أنهم إذا قبلوا المعايير بدون فهمها ، فقد يعارضوها فيما بعد .
- يجب الإحتفاظ بسجل كامل و دقيق لكل معايير تم وضعه ، و يجب أن يوضح هذا السجل أساس تطوير المعيار و كيفية احتسابه و الشخص القائم بذلك ، و متى وضع و أي معلومات متعلقة به .

### 3- مراجعة و تعديل المعايير :

- للحفاظ على جودة المعايير من الضروري تحديد الجوانب التالية و المتعلقة بمراجعتها و تعديلها :
- يجب مراجعة أو تحديث الظروف التي في ظلها وضعت المعايير .
  - يجب عمل التعديلات الحسابية في المعايير .
- و يجب مراعاة و تعديل المعايير الجارية على الأقل سنويا ، أما المعايير المثالية<sup>1</sup> ، فقد تعدل أو لا تعدل اعتمادا على طبيعة التغيير ، و يجب أن تكون التعديلات خلال السنة قليلة كلما أمكن حتى لا تقلل من قيمة التكاليف المعيارية لأغراض رقابة التكاليف ، و على أية حال يجب عدم عمل التغييرات غير الهامة خلال السنة ، رغم الرغبة في ذلك و يجب ملاحظة أنه في حالة استخدام كل من التكلفة المعيارية و الموازنات في الرقابة فإن سياسة التعديل سوف تكون واحدة بالنسبة لهما .

<sup>1</sup> - المعايير المثالية هي التي تمثل الأداء المثالي أو الكامل و الذي يمكن تحقيقه نظريا في ظل أفضل ظروف تشغيلية مواتية



المطلب الثالث : دور التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف<sup>1</sup> :

تتم الرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه لالتكلفة لمقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية ، وكذلك فإن التكلفة الفعلية المقاسة في فترة معينة ليس لها أية قيمة دون مقارنتها بأساس معياري .

فالإدارة لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية ولكن أيضا بتحديد هل التكاليف وصلت إلى مستوى مرضي بالنسبة إلى المعايير الموضوعية أم لا ؟

وتقدم طريقة التكاليف المعيارية أساس لتقييم التكلفة الفعلية التي حدثت مع معايير محددة مقدما . ومعايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي أن تكون في ظل ظروف الأداء المرصية والممكنة وليست بالضرورة التكلفة التي ينبغي أن تكون في ظل الظروف المثالية . وتختلف التكاليف المعيارية عن التكاليف المقدره في أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة لأنها تحدد بطريقة علمية من خلال دراسة الوقت واستخدام التقديرات الهندسية .

و تؤدي طريقة التكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكلفة ، لأن انحرافات التكاليف تظهر في تقليد الأداء ، فمعايير التكلفة تعتبر الحد الأقصى للتكاليف وبالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية يؤدي إلى فحص هذه الانحرافات والوقوف على أسبابها . كما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف واستقطاب جهود الإداريين والمحاسبين والمهندسين في وضع المعايير وتحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة وبمقارنة الكميات الفعلية للمدخلات وكذلك الأسعار والمعدلات مع المعايير الخاصة بالكميات والأسعار تستخرج الانحرافات ، فانحراف السعر وانحراف الكفاءة يمكن احسائهما لكل عنصر من عناصر المدخلات الصناعية المتغيرة .

فالتكلفة التي حدثت فعلا خلال الفترة سيتم مقارنتها بالتكلفة المعيارية المسموح بها لكل وحدة مضروبة في عدد الوحدات المنتجة ، وهو ما يؤدي إلى ظهور الانحراف الإجمالي للتكاليف أو لعناصر المدخلات ، ولتقديم معلومات إضافية فإن هذا الانحراف الإجمالي يتم تجزئته إلى انحراف السعر وانحراف الكفاءة عن طريق مقارنة كلا من التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية بالمدخلات الفعلية مقومة بالسعر المعياري .

<sup>1</sup> - د . كمال خليفة أبو زيد ، د. كمال الدين الدهراوي ، " محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة والتخطيط " ، ص 153

و الشكل التالي يوضح كيفية حساب الإنحرافات :

(3) الموازنة المرنة للإنتاج السعر المعياري للمدخلات (س م) . الكمية المعيارية للمدخلات المسموح بها للإنتاج الفعلي (ك م) : (س م) . (ك م)	(2) المدخلات الفعلية بالسعر المعياري السعر المعياري للمدخلات (س م) * الكمية الفعلية للمدخلات (كف) (س م) . (ك ف)	(1) التكلفة الفعلية السعر الفعلي للمدخلات (س ف) * كمية المدخلات الفعلية (ك ف) (س ف) . (ك ف)
↑ انحراف الكفاءة استخدام المواد * (3) - (2) (ك ف - ك م) (س م)	↑ انحراف السعر * (2) - (1) (س ف - س م) (ك م)	↑
الانحراف الإجمالي (3) - (1) (س ف . ك ف) - (س م . ك م)		

\* الإصطلاحات الخاصة بانحراف السعر فانحراف الكفاءة تعتبر عامة ويمكن تغيير هذه المصطلحات حسب نوع عنصر التكلفة كمايلي :

عنصر التكلفة	انحراف السعر	انحراف الكفاءة
المواد المباشرة	انحراف السعر	انحراف كمية المواد المستخدمة
الأجور المباشرة	انحراف المعدل	انحراف الكفاءة
المصاريف الصناعية المباشرة	انحراف الإنفاق	انحراف الكفاءة

## المبحث الثاني : ضبط ورقابة تكلفة المواد

## المطلب الأول : دواعي الحاجة إلى نظام الرقابة على المواد

تكمن أهمية ضبط ورقابة عنصر تكلفة المواد في قدرة نظام الرقابة على حل تراكم المخزون في كثير من الوحدات الإقتصادية ، تلك القضية يترتب عليها آثار غير مرغوبة سواء على مستوى الوحدات الإقتصادية ذاتها أو على مستوى الإقتصاد القومي ككل ، ويتطلب مواجهتها تقدما ملموسا في مجال إدارة و ضبط المخزون و الرقابة عليه ، ويقصد بالمخزون وفقا للتعريف الشامل الذي قدمته الجمعية الأمريكية للرقابة على الإنتاج و المخزون " إجمالي الأموال المستثمرة في المواد الخام و قطع الغيار والأجزاء والسلع الوسيطة و الإنتاج تحت التشغيل ، بالإضافة إلى المنتجات التامة"<sup>1</sup> و يركز هذا التعريف على أن المخزون يمثل أمولا مستثمرة و بالتالي فإن المخزون الزائد على الحاجة يمثل رأسمال معطل .

و الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تضخم المخزون متعددة . فبالنسبة لتضخم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل فقد يكون سبب عدم الدقة في عملية جدولة الإنتاج أو ضعف عمليات النقل أو ارتفاع فترة الإعداد و الجهيـز اللازمة بين مختلف الأوامر الإنتاجية ، أما بالنسبة لتضخم المخزون من المواد الخام فقد يكون بسبب عدم التخطيط السليم للإحتياجات من المواد الخام أو عدم اتباع أسلوب علمي سليم في تحديد الكميات الواجب شراؤها أو المبالغة في تقدير المخزون المستهدف . و بناء عليه و جب ضرورة تخطيط ورقابة الإحتياجات من المواد و المستلزمات و يمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام مفهوم الحجم الإقتصادي للطلبية و الذي يمثل حجم الشراء الأمثل و الذي عنده ينخفض مجموع كل من تكلفة طلب المخزون و تكلفة الإحتفاظ به إلى أدنى حد ممكن . إن تحقيق الرقابة على المواد خاصة في دورة الإنفاق<sup>2</sup> ، يساعد على التغلب على المخاطر و الأخطاء التي يمكن جدولتها و لعل من أهمها مايلي<sup>3</sup> :

- طلب شراء و استلام أصناف غير مطلوبة أو أكثر من اللازم مما يؤدي إلى وجود أموال مجمدة و زيادة في تكلفة الإحتفاظ بالمخزون .
- التعامل مع موردين غير مصرح لهم ، بما قد يؤدي إلى وجود تلاعب معهم .

<sup>1</sup> - د . السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص 301

<sup>2</sup> - تتكون دورة الإنفاق فيما يخص الحصول على المواد الخام من عدة نظم تطبيقية فرعية ، مثل نظام الشراء ، نظام الإستلام ، نظام التخزين ، نظام المواد المستندات المحاسبية و حسابات الموردين و أخيرا نظام المدفوعات النقدية.

<sup>3</sup> - السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المرجع سابق الذكر، ص 304

- أخطاء في تحديد قيمة المشتريات بالفاتورة ، مما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في قيمة المبالغ المسددة مقابل تلك المشتريات .
- أخطاء في ترحيل عمليات المشتريات بما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في أرصدة حسابات الموردين ن أو المصروفات أو الأصول أو المشتريات وبالتالي التأثير بالسلب أو بالإيجاب على نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي .
- عدم السداد للموردين خلال فترة تعجيل الدفع و بالتالي عدم الإستفادة من الخصومات المتاحة ، يعني زيادة تكلفة المشتريات .
- السداد للموردين عن مشتريات لم يتم استلامها بعد ، وبالتالي فقدان مبالغ نقدية و زيادة تكلفة المشتريات .

ومن خلال كل ما سبق ذكره ، نستخلص أهداف الرقابة على المواد :

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب ، بأقل الأسعار و ذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منظمة و بدون أعطال .
- تخزين المواد داخل المنشأة لتخفيض نفقات المتناولة ( المتعلقة بالإستلام و الصرف ) إلى أدنى حد ممكن ، و ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد السرقة أو الإهمال أو التناقص ن لأي سبب من الأسباب .
- حصر الماد الراكدة و تخزينها في مناطق خاصة بعيدا عن المواد المطلوبة بصورة أكبر .
- تخفيض الإستثمار في المخزون على أدنى حد ممكن حيث لا يؤثر على استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة و بالأخذ بعين الإعتبار وقت التسليم و إمكانيات التخزين ، و الأسعار المتوقعة .

### المطلب الثاني : النماذج و التقارير المستخدمة في رقابة المواد ، الشراء ، الإستلام و التخزين<sup>1</sup> :

تقوم الرقابة الداخلية في المنشأة الصناعية على استخدام مجموعة من النماذج المطبوعة و تستخدم في تحديد مسؤوليات أداء الأنشطة المختلفة و هي بهذا تساعد في تحقيق الضبط الداخلي . ومن المبادئ الأساسية في استخدام النماذج هو أن يحتفظ بصورة واحدة دائما في القسم الذي يعد النموذج.

و النماذج التي يمكن أن تستخدم في رقابة ، شراء ، استلام و تخزين تتمثل في :

<sup>1</sup> - احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص 240

1- طلب الشراء :

عبارة عن طلب موجه إلى قسم المشتريات لشراء أصناف معينة ، إما لسد النقص في المخزون الحالي ن وفي هذه الحالة يعده كاتب المخازن ، أو للحصول على مخزون من أصناف جديدة ويعتمد بواسطة الإدارة الهندسية وإدارة الإنتاج يعد طلب الشراء من نسختين نسخة يحتفظ بها قسم المخازن و الثانية ترسل إلى قسم المشتريات ، ويتضمن المعلومات التالية :

- إسم المادة المطلوبة وأوصافها .

- الكمية المطلوبة .

- المدة المحددة لتأمين المادة .

- الجهة الطالبة .

2- أمر الشراء :

يحدد من قبل قسم المشتريات ويرسل الأصل للمورد ن ويحرر أمر الشراء من عدة صور كافية لمقابلة احتياجات الأقسام المختلفة .

3- تقرير الإستلام :

عبارة عن محضر يعد لبيان كمية ونوع المواد المستلمة ن بناء على أوامر الشراء المعينة السابق صدورها .

يعد هذا التقرير كالاتي :

يتم الفحص بواسطة كاتب الإستلام أو مساعديه الذين يقومون بوزن أو عد المواد المستلمة و إعداد تقارير يبين فيه : التاريخ ، إسم المورد ، وسيلة توصيل البضاعة ( إسم الشاحن أو المستخلص)، المصاريف ( مصاريف النقل أو التخليص ) ، رقم أمر الشراء ، التعبئة ، الكمية ، إسم مستلم المواد .

و يختلف عدد نسخ التقرير ولكن كحد أدنى ، لا بد من وجود ثلاث نسخ ( أصل و صورتين ) ، فترسل نسخة إلى قسم الحسابات للمقارنة مع الفاتورة المستلمة وأخرى لقسم التخطيط لاستخدامها في تخطيط و جدولة الإنتاج ، ويتم الإحتفاظ بنسخة في قسم الإستلام .

4- تقرير مردودات المشتريات :

يعد هذا التقرير بواسطة قسم الشحن الذي يتولى غرسال البضاعة إلى الموردين ، ويشبه هذا التقرير في شكله ومحتوياته تقرير الإستلام ، يرسل أصل هذا التقرير إلى قسم المشتريات الذي يرسله إلى قسم الحسابات لإثبات القيد اللازم في دفتر اليومية . كما ترسل صورة إلى قسم المخازن لإثبات عملية الرد في حسابات المخازن التحليلية ويحتفظ بصورة لدى قسم الشحن .

#### 5- بطاقة المخزن :

تعتبر هذه البطاقة من السجلات الأساسية في محاسبة التكاليف ن وتعد بواسطة كاتب حسابات المخازن ، وتتخذ عدة أشكال ويعتبر أبسط شكل لتلك البطاقة ، الشكل الذي يتضمن بيانات وكمية وسعر المواد الواردة وكمية وسعر المواد الصادرة وكمية وسعر الرصيد .

#### 6- بطاقة العين :

يسجل بها أمين المخازن الكمية المستلمة والصادرة و الرصيد من كل نوع من أنواع المواد المخزنة ، وتوضع بطاقة العين في الأماكن المختلفة بالمخزن ، بجوار البضاعة المتعلقة بها . وكلما كان هناك عمليات وارد أو صادر يتم إثبات هذه العمليات في تلك البطاقات .

#### المحاسبة عن المواد المشتراة والمستعملة<sup>1</sup> :

عند شراء المواد فإنه يجب أن نتذكر أنه يوجد ثلاثة أنواع من المواد :  
 مواد مباشرة ، مواد غير مباشرة ، مواد تعبئة وأحيانا يوجد مهمات مكتبية .  
 وتحفظ هذه المواد في عنابر المخازن ويتم مراقبتها عن طريق حسابات المخازن .  
 لا تجرى أية قيود محاسبية عند إرسال طلب إلى إدارة المشتريات وعند إتمام عملية الشراء . فبعد استلام البضاعة وفحصها ووضعها في عنابر المخازن يتم إجراء قيد لإثبات عملية الشراء . فبعد استلام قسم المشتريات محضر الإستلام ومقارنته مع امر الشراء ، ومع الفاتورة الواردة من المورد ، يتم إرسال فاتورة معتمدة من قسم المشتريات إلى قسم الحسابات مبين فيها الكميات والمفردات و اسعار الوحدة ، وذلك لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية في المشروع ، وعادة تستخدم المنشأة يومية مساعدة للمشتريات حسب نوعها ، مواد مباشرة ، مواد قوى وإضاءة ، مواد تعبئة ، مهمات مكتبية .

<sup>1</sup> - أحمد محمد أنور - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص 246-248

و تقيد المشتريات في الخانة التحليلية الخاصة بها في هذا السجل و في نهاية فترة التكاليف يجري قيد دوري يلخص عمليات الشراء التي تمت خلال الفترة التكاليفية و يظهر على الصورة التالية :

من ح/ المخازن

إلى ح/ المستحقات ( الموردين )

أما مردودات المشتريات فيتم إثباتها بالمداد الأحمر في سجل المشتريات و بذلك ستنزل من رقم المخازن و من رقم المستحقات .

تستخدم بعض المنشآت بالإضافة إلى حساب مراقبة المخازن الإجمالي سجلا للجرد الدفترى أو المستمر بصورة تفصيلية و ذلك ضمانا لتحديد التكلفة بصورة سليمة و لدعم عمليات الرقابة ، و يتم الإحتفاظ بهذا السجل في إدارة المخازن ، و تجري به قيود لجميع أصناف الموارد في القسم المخصص لذلك من واقع صور محضر الإستلام ، و أمر الشراء ، كما يتم إثبات الصادر من واقع ملخصات ، أذون الصرف ، و يجب أن تتطابق أرصدة هذا السجل مع رصيد حساب المخازن في دفتر الأستاذ العام ، كما يجب أن يتطابق رصيده مع مجموع أرصدة الأصناف المختلفة دفتر أستاذ المخازن . و فيما يلي لخص للقيود المحاسبية المتعلقة بعمليات المواد المختلفة :

العملية	قيد اليومية في سجل المشتريات (الموردين)	القيد في السجلات الفرعية
1- شراء المواد المباشرة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات أستاذ المخازن للمواد المختلفة و في بطاقة العين الخاصة بها
2- شراء المواد غير المباشرة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات المخازن للمواد غير المباشرة و في بطاقة العين
3- شراء مواد مباشرة لاستخدامها في تصنيع أمر معين أو كمية من المنتجات	من ح/ الإنتاج تحت التشغيل إلى ح/ المستحقات	تفيد في قسم تكلفة المواد في قائمة تكاليف أمر التشغيل
4- شراء مواد تعبئة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات	تقيد في قسم الوارد ببطاقة أستاذ المخازن لمواد التعبئة و

في بطاقة العين		
تقيد بالمداد الأحمر في خانة الوارد ببطاقة أستاذ المخازن للمواد المختصة ، و تستبعد بطاقة معينة .	من ح/ المستحقات إلى ح/ مراقبة المخازن	5- مردودات المشتريات إلى المورد

المطلب الثالث : النماذج والتقارير المستخدمة في الرقابة على المواد : الصرف- التسعير- السجلات تتضمن الرقابة على المواد الصادرة استخدام النماذج و القيود اليومية و السجلات اللازمة لإثبات حركة الصادر من المواد المباشرة ، و المواد غير المباشرة ، و مواد التعبئة ، و الطرق المستخدمة في تسعير تلك المواد الصادرة من المخازن بالإضافة إلى بعض المشاكل المتعلقة بالجرد الفعلي للمخازن ، و المعالجة المحاسبية للخردة و العادم من المواد ، أثناء التخزين ، و المتخلف من المواد أثناء التشغيل . و طالما أن هذه المشكلة تؤثر على تكلفة الوحدة المنتجة ، فإنه يجب استخدام إجراءات محاسبية سليمة و مقبولة لمعالجتها . و كما في حالة استلام و تخزين المواد ، فإن النماذج تستخدم هنا أيضا لتحديد المسؤولية و تدعيم الضبط و الرقابة الداخلية على المواد المنصرفة هي المخازن لتحديد تكلفة المواد المطلوبة للعمليات الإنتاجية .

و من بين النماذج الشائعة الإستخدام في إصدار و تسعير المواد المستخدمة في الإنتاج مايلي<sup>1</sup>

#### 1- أذن صرف المواد :

ترسل نماذج أذن الصرف إلى قسم المخازن كلما كانت هناك حاجة لسحب المواد لاستخدامها في المصنع . و تعد تلك الأذواق إما بواسطة رئيس العمال في عنبر معين يكون من سلطته تخطيط استخدام المواد في القسم أو بواسطة قسم تخطيط و جدولة الإنتاج . و اهم البيانات التي تدرج في إذن الصرف هي : التاريخ ، الكمية ، مكان استخدام المواد ، نوع المواد ، أسعار المستلم . و يعد هذا النموذج من نسختين أو ثلاثة نسخ ، ترسل النسختين الأوليتين إلى قسم المخازن و هذا الأخير يرسل نسخة إلى قسم محاسبة التكاليف ، أما النسخة الثالثة فتحفظ في القسم الذي يعتمد إذن صرف المواد .

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص 256



2- القائمة المعيارية للمواد :

في بعض المنشآت التي تعد معايير دقيقة عن كمية المواد اللازم استخدامها لتنفيذ أمر تشغيل معين ، فإن قسم تخطيط و جدولة الإنتاج يقوم بإعداد قائمة معيارية للمواد يذكر فيها كل الامواد اللازمة لإنجاز عملية معينة ، إن استخدام قائمة المواد المعيارية تمكن مدير المصنع من تحديد و رقابة مقدار التالف في المواد عن طريق تلخيص و تحليل الكميات المستخدمة في أذونات الصرف الإضافية .

3- تقرير المواد المرتجعة :

في حالة الرغبة في إعادة بعض المواد إلى المخازن يتم إعداد تقرير المواد المرتجعة ، و يعد هذا التقرير من ثلاثة نسخ ، و هذا التقرير هو عكس محضر الإستلام ن و يبين الزيادة في المواد التي يجب إعادتها من قسم الإنتاج إلى المخازن ، و يقرر هذا التقرير بواسطة كاتي أستاذ المخازن الذي يحتفظ بنسخة من التقرير و يرسل الثانية إلى قسم التكاليف ، أما الثالثة فترسل إلى القسم الذي رد تلك المواد .

4- تقرير العادم أو التالف من المواد المختلفة عن عمليات الإنتاج :

يعد تقرير العادم أو المواد المتخلفة عن الصنع و هو يشبه تقرير الإستهلاك ، و يعد هذا التقرير بعد تجميع العادم و تسجيله في سجل جرد المخزون . و يحتوي هذا التقرير على بيانات متعلقة بالكمية و التي ينبغي قيدها في جانب الوارد من بطاقة المخازن . و في حالة وجود بعض المواد التالفة يعد تقرير لها يشبه تقرير العادم و لكن يبين سبب التالف و تكلفة التلف .

5- بطاقة الصنف :

تستخدم بطاقة الصنف لإثبات عمليات الصادر من المواد و لا يوجد شكل عام لهذه البطاقات و لكنها تشترك جميعها في احتوائها على بيانات أساسية مثل : التاريخ ، رقم إذن الصرف ، رقم أمر الشراء و الكمية و سعر الوحدة و الإجمالي . و عموما يوجد بأي بطاقة للصنف ثلاثة أقسام رئيسية هي : قسم الصادر ، قسم الوارد ، الرصيد .

كما قد تشمل على قسبي المواد تحت الإستلام و المواد تحت الصرف \*

تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج :

يوجد عدة طرق تستخدم في تسعير المواد الصادرة من الخازن و يجب على محاسب التكاليف أن يكون ملما بها و بظروف و مزايا استخدام كل منها .  
و فيما يلي تقدم عرضا بسيطا لثلاث طرق من طرق تسعير المواد .

\* يقصد بالمواد تحت الإستلام ، كميات المواد التي طلبت من الموردين و تم التعاقد عليها ، و لم تصل إلى مخازن المنشأة . أما المواد تحت الصرف فهي المواد المطلوبة في المستقبل القريب لعملية معينة تحت التشغيل

**1- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) <sup>1</sup> :**

في عديد من الحالات يتم صرف المواد التي وردت أولاً في البداية و خاصة بالنسبة للأصناف قابلة للتلف . و تعتمد هذه الطريقة في تقويم المخزون على فرضية أن المواد المشتراة أولاً تصرف أولاً ، و باستخدام هذه الطريقة فإن مخزون آخر المدة ستكون من آخر مواد مستلمة ، وبالتالي فإن الأسعار تعكس التكلفة الجارية .

مثال <sup>2</sup> :

الإدخالات ( المخزون معدوم في 1/1 )			
تاريخ الشراء	كميات المشتريات	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
01/05	70	60	4200
02/15	30	65	1950
03/02	90	66	5940
المجموع	190		12090

الإخراجات	
تاريخ الخروج	كمية المخرجات
01/10	50
02/20	40
03/15	50
المجموع	140

**المطلوب :**

تقييم المخرجات حسب طريقة FIFO

<sup>1</sup> - محمد القيومي محمد ، "أصول محاسبة التكاليف " ، ص 156

<sup>2</sup> - Guy Raimbault , comptabilité analytique et gestion prévisionnelle , p 33

الحل :

التاريخ	الإدخالات			الإخراجات			الأرصدة	
	كمية الإدخالات	سعر الوحدة	التكلفة الكلية	كمية الإخراجات	سعر الوحدة	التكلفة الكلية	كمية الرصيد	سعر الوحدة
01/05	70	60	4200				70	60
01/10				50	60	3000	20	60
02/15	30	65	1950				20	60
02/20				20	60	1200		
03/02	90	66	5940				10	66
03/15				10	65	650	50	

المخزون النهائي :  $3300 = 50 \times 66$

2- طريقة الوارد آخر صادر أولا (LIFO) last in first out<sup>1</sup> :

تفترض هذه الطريقة أن آخر مواد استعملت هي التي تصرف أولا ، لذلك فإن مخزون آخر المدة يعكس أسعار أقدم المشتريات . وتؤيد هذه الطريقة على أساس أنها تسمح بتدفق طبيعي للتكلفة ، و تسمح بمقابلة أفضل بين التكاليف الجارية والإيراد الجاري عن أي طريقة أخرى ففي هذه الطريقة نجد أن تكلفة المواد الصادرة تعكس لدرجة كبيرة التكلفة الجارية ( خلال فترات التضخم ) و بالتالي فإن تحديد الدخل يكون أكثر دقة نظرا لأن التكاليف الجارية تقابل الإيرادات الجارية . وفي بعض الحالات قد تتفق هذه الطريقة مع التدفق الطبيعي للمواد ، فحين تخزين الفحم في المستودعات فإنه يتم صرف أحدث الشحنات وتظل الشحنات القديمة بأسفل المستودع .

لكن هذا يعتبر استثناء وليس قاعدة .

<sup>1</sup> - محمد الفيومي محمد ، " أصول محاسبة التكاليف " ، ص 158

مثال عن تطبيق هذه القاعدة<sup>1</sup>:

نفس المعطيات السابقة

المطلوب :

تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بطريقة LIFO

الأرصدة			الإخراجات			الإدخلات			التاريخ
4200	60	700				4200	60	70	01/05
1200	60	20	3000	60	50				01/10
1200	60	20				1950	65	30	02/15
1950	65	30							
			1950	65	30				02/20
600	60	10	600	60	10				
600	60	10				5940	66	90	03/02
5940	66	90							
600	60	10	3300	66	50				03/15
2640	66	40							

المخزون النهائي = ( 60 . 10 ) + ( 66 . 40 ) = 3240

3- طريقة متوسط التكلفة المرجح ( المتحرك )<sup>2</sup>:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد متوسط تكلفة الصنف الموجود بالمخزن عقب كل شراء جديد ،  
ويستخدم هذا المتوسط لتسعير المواد المنصرفة للإنتاج حتى تشتري المنشأة كميات جديدة من هذا  
الصنف بأسعار مختلفة ، فيحسب متوسط التكلفة مرة أخرى على النحو التالي:

متوسط التكلفة = تكلفة الكمية الموجودة + تكلفة الكمية الواردة/الكمية الموجودة+الكمية  
الواردة

<sup>1</sup> - Guy Raimbault – comptabilité analytique et gestion prévisionnelle ? p 34

<sup>2</sup> - أحمد محمد نور ، " في مبادئ محاسبة التكاليف " ، ص 274

وبناء عليه فإن هذه الطريقة تستخدم التكلفة المتوسطة لوحدة المواد وليس التكلفة الفعلية و مع هذا فإنها تكون أكثر قبولاً عندما تكون أسعار المواد متقلبة بشكل ملموس .

مثال<sup>1</sup> :

نفس المثال السابق و المطلوب هنا تحديد تكلفة المواد على أساس طريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

الأرصدة			الإخراجات			الإدخالات			التاريخ
الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	
1200	60	70				4200	60	70	01/05
1200	60	20	3000	60	50				01/10
3150	63	50				1950	65	30	02/15
630	63	10	2520	63	40				02/20
6570	65.7	100				5940	66	90	03/02
3285	65.7	50	3285	65.7	50				03/15

$$63 = \frac{1950 + 1200}{30 + 20} = \text{المتوسط المرجح لإدخال 02-15}$$

$$65.7 = \frac{5940 + 630}{50 + 10} = \text{المتوسط المرجح لإدخال 03-02}$$

$$3285 = 65,7 \times 50 = \text{مخزون آخر المدة}$$

<sup>1</sup> - Guy Raimbault – comptabilité analytique et gestion prévisionnelle , p 35

## المبحث الثالث : ضبط و رقابة تكلفة العمالة " الأجور "

المطلب الأول : الرقابة على عنصر العمل<sup>1</sup> :

يعد عنصر العمل العنصر الثاني من عناصر التكاليف التي تدخل في احتساب تكلفة المنتج النهائي، و تتمثل تكلفة هذا العنصر بكافة النفقات التي دفعت للعاملين في الوحدات الإقتصادية و الذي يلعب دورا كبيرا في إنجاح أو فشل المؤسسة .

إن عنصر العمل تواجد في كافة المنشآت و المؤسسات ، صناعية كانت أم زراعية أو خدمية أو غيرها من المؤسسات . و يفوق في أهميته الأهمية المعطاة إلى عنصر المواد ، حيث أنه من الممكن أن يتم الإستغناء عن عنصر المواد في بعض المؤسسات ، لكن لا يمكن الإستغناء عن عنصر العمل في كافة المؤسسات ، بالإضافة إلى الأسباب التالية :

- يلعب عنصر العمل دورا كبيرا في احتساب مستويات الطاقات الإنتاجية ، كما يتم الإعتماد عليه في كثير من الأحيان في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج .
- عنصر العمل مرتبط أساسا بعامل الزمن لذلك فإن أي زيادة أو نقصان في ساعات العمل من شأنها أن تؤدي إلى زيادة أو نقصان التكلفة الأخرى المرتبطة بالزمن ( مثل القوة المحركة ، الطاقة الكهربائية ) .

- و من كل ما سبق نستنتج أنه يجب أن تتوفر نظام رقابي كفاء يعمل على السيطرة على تكلفة هذا العنصر و تحديد قيمته بصورة صحيحة و إن الإجراءات المتبعة في ذلك تختلف من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة و حجم المؤسسة ، حيث أنه في المؤسسة أو المعامل الصغيرة ، فإن نظام الرقابة المستخدم يعتمد على شخص أو شخصين يقومان بضبط وقت اشتغال العاملين داخل المعامل و من ثم تقديم خلاصة أسبوعية إلى المحاسب لغرض صرف استحقاقات العاملين .

أما في المؤسسات الكبيرة و الصناعية خصوصا و بسبب تعقد العمليات و الحاجة إلى عدد كبير من العاملين ، تظهر الحاجة إلى نظام رقابي متكامل للسيطرة ذلك ، حيث نجد في بعض المؤسسات وجود قسم مستقل يعمل على ضبط وقت العاملين في المؤسسة ، ككل و هو يتكون من مجموعة من الموظفين موزعين داخل و خارج الورش الإنتاجية و الخدمية أيضا . و من الإجراءات المتبعة لضبط الوقت و تسجيله :

<sup>1</sup> - محمد علي الجبالي ، د. قصى السمراي ، " محاسبة التكاليف " ، ص 73

أ- سجل الحضور والإنصراف :

وهو سجل يقوم العامل بالتوقيع فيه في وقت دخوله إلى المصنع وفي وقت خروجه منه ، وفي النهاية يتم احتساب الوقت الذي أمضاه العامل في نهاية الأسبوع داخل المصنع لغرض تحديد استحقاقه وهي طريقة قديمة يمكن أن يحدث بها الكثير من التحايل .

ب- طريقة الحلقات المعدنية :

إن ملخص هذه الطريقة هو أن لكل عامل حلقة معدنية مثبتة في لوحة وهي تحمل رقم العامل ، وعند دخوله المصنع يقوم بسحب هذه الحلقة ووضعها داخل صندوق مخصص لذلك ، وعند خروجه في نهاية الدوام يعود مرة أخرى ويسحب هذه الحلقة من الصندوق ويثبتها في لوحة الحلقات عندما يتم ومن قبل مسؤول حصر الوقت الذي أمضاه لعمال داخل المصنع وهي منتقدة كسابقتها .

ج- بطاقت الوقت ( ساعات التوقيت ) :

وهي تعد من أحدث الطرق المتبعة في تسجيل وضبط الوقت ، تقوم على أساس أن لكل عامل بطاقة خاصة به يظهر فيها إسم العامل ورقم العامل إن وجد والقسم الذي يعمل فيه وتوقيع الشخص المسؤول وأية بيانات أخرى يحتاج إليها ، فعند دخول العامل إلى المصنع توجد ساعة تسمى : " ساعات التوقيت " يقوم العامل بتثبيت بطاقته 9 داخل هذه الساعة فيتم تسجيل وقت دخوله ، كما هو ظاهر على ساعة التوقيت وعند الإنصراف يقوم بإدخال هذه البطاقة داخل الساعة مرة أخرى ليثبت عليها وقت انصرافه ، كما هو ظاهر على ساعة التوقيت . و النتيجة تكون الحصر بالضبط وبدون أي تلاعب الوقت الفعلي الذي أمضاه العامل في المصنع ويتم الإعتماد عليه عند تحديد استحقاق العامل .

**المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لتكلفة الأجور**

يمكن تقسيم المحاسبة على تكلفة العمل إلى ثلاث مراحل رئيسية :<sup>1</sup>

**1- تسجيل الزمن :**

حيث يسجل الزمن الكلي الذي قضاه العامل في المصنع ، و ذلك كأساس لحساب الأجور المستحقة و ضمانا لتنفيذ القوانين السارية المتعلقة بساعات العمل و الأجور ، يشتمل التسجيل أيضا على حصر الزمن الذي قضاه العامل في كل عملية إنتاجية معينة ، و يعتبر تسجيل الزمن مهم جدا بالنسبة لتخفيض تكلفة العمل على العمليات المختلفة .

**2- حسابات الأجور :**

تشمل على إعداد سجلات الأجور التي توضح فيها الأجور الإجمالية و الخصومات المختلفة بالنسبة لكل عامل ، و سجلات دفع الأجور و سجلات الضرائب المختلفة .

**3- تخفيض الأجور :**

و تشتمل على مجموعة النماذج و السجلات المستخدمة لحساب و توزيع تكلفة العمالة على العمليات و الأقسام المختلفة أو على التكاليف الصناعية غير المباشرة ( في حالة الأجور غير المباشرة ) .

**المطلب الثالث : معالجة الوقت الضائع و الوقت الإضافي :**

**1- معالجة الوقت الضائع :**

لتحديد إجمالي الوقت الضائع يتم مقارنة إجمالي ساعات بطاقات الوقت<sup>2</sup> مع إجمالي ساعات بطاقة الشغلة .

يتم التمييز بين الوقت الضائع الطبيعي المسموح به و الذي يتم تقديره دائما كنسبة من إجمالي ساعات بطاقة اغلوقت ، حيث يتم تحديد تلك النسبة بما يتفق و ظروف العمل الصناعية و بين الوقت الضائع غير الطبيعي و غير المسموح به .

ان تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي تعتبر خسارة ، ترحل الى حساب الارباح والخسائر.

<sup>1</sup> احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ، ص 294

<sup>2</sup> يوجد أكثر من بطاقة لتسجيل ساعات عمل الإنتاج ، فنجد بطاقة للوقت يتم من خلالها حصر مواعيد حضور و انصراف العمال ، و بطاقة للتشغيل يتم من خلالها حصر أوقات العمل الفعلية في الإنتاج



القيود المحاسبية :<sup>1</sup>

- قيد إثبات تكلفة الوقت الضائع :

من ح/ وقت ضائع طبيعي

إلى ح/ مراقبة الأجور

- قيد إقفال الوقت الضائع الطبيعي :

من ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية

إلى ح/ وقت ضائع طبيعي

- قيد إثبات تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي :

من ح/ الوقت الضائع غير الطبيعي

إلى ح/ مراقبة الأجور

- قيد إقفال الوقت الضائع غير الطبيعي :

من ح/ الأرباح و الخسائر

إلى ح/ وقت ضائع غير طبيعي

2- معالجة الوقت الإضافي :

قد تلجأ المنشأة لتشغيل العمال وقتا إضافيا غير أوقات العمل الأساسية أو في أيام العطل ، في هذه الحالة يكون معدل الأجر الذي يحصل عليه العامل أكبر من معدل أجره الأساسي .

تتوقف معالجة الزيادة في معدل الأجر على أسباب إقرار وتشغيل العمال وقتا إضافيا .

و يميز في هذه الحالة بين الأسباب التالية :

- إذا تم تشغيل العمال الوقت الإضافي بسبب ظروف خاصة بأمر إنتاجي معين ، و بناء على طلب العميل و الإتفاق معه فإن تكلفة هذا الوقت الإضافي يتم تحميلها لهذا الأمر ، أي تعالج باعتبارها جزء من تكلفة الأجور المباشرة .

<sup>1</sup> - د . السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع سابق الذكر، ص 338.

- إذا قررت الإدارة تشغيل العمال وقتا إضافيا حتى تفي بالتزاماتها في المواعيد المقررة ، وكانت أسباب تشغيل الوقت الإضافي عادية في حدود الكسكوح به فتضاف تكلفة الوقت الإضافي إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة .
- إذا قررت الإدارة تشغيل العمال وقتا إضافيا بسبب عدم كفاءة العمال أو لتعويض الوقت الضائع ، أي أن أسباب تشغيل الوقت الإضافي بمثابة خسائر ترحل إلى ح/الأرباح والخسائر

## المبحث الرابع : ضبط ورقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة

## المطلب الأول : تحديد معدلات التحميل التقديرية

إن أول خطوة في حساب معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تحديد ما إذا كان المصنع في حساب معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تحديد ما إذا كان المصنع كله يستخدم معدل واحد، أو أن كل قسم يستخدم معدلا خاصا به ، قد يختلف عن المعدلات المستخدمة في الأقسام الأخرى ، فإذا كان المصنع صغيرا وبتكون من الأقسام المتشابهة في تنظيمها و التي يكون الإنتاج فيها جميعا يدويا ، أو آليا و يتحرك من قسم لآخر فإن استخدام معدلا واحدا بالنسبة لجميع هذه الأقسام قد يكون أمرا مناسباً ، أما إذا كان التشغيل يدويا في بعض الأقسام و آليا في البعض الآخر ، و إذا لم يكن الإنتاج يمر بجميع أقسام المصنع فإن مقتضيات الدقة في احتساب التكاليف تقتضي استخدام معدل مختلف في كل قسم إنتاج من أقسام المصنع ، وعموما فإن الإجراءات المتعلقة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، متشابهة سواء استخدم المصنع معدلا واحدا أو مجموعة من المعدلات لكل قسم معدل خاص به .<sup>1</sup>

و يتم إعداد المعدلات التقديرية للتحميل عند بناء الموازنة التقديرية للمشروع والتي تتضمن تقديرا للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتوقعة خلال الفترة و حجم النشاط المتوقع أيضا للفترة القادمة ، وهذا الحجم المتوقع للنشاط يعبر عنه باستخدام أحد الأسس التالية :

- عدد وحدات المنتج .
- ساعات العمل المباشر .
- ساعات تشغيل الآلات .
- تكلفة العمل المباشر .
- تكلفة المواد المباشرة .

يمكن استخدام الوحدات المنتجة كأساس للتعبير عن حجم الإنتاج فقط في حالة منتج واحد ، أما في حالة المؤسسة تنتج أكثر من منتج فيجب استخدام أحد المؤشرات العمة الأخرى للتعبير عن حجم الإنتاج المرتقب ( ساعات عمل مباشر ، تكلفة العمل المباشر ، ساعات تشغيل الآلات ... ) .

<sup>1</sup> - د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص 374

" فإذا قسمنا التكاليف الصناعية المقدرة على حجم الإنتاج المتوقع معبرا عنه بأي أساس من الأسس السابقة ، فتكون النتيجة من المعدل التقديري لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة معبرا عنه بجنهات لكل وحدة أو لكل ساعة أو لكل ساكة تشغيل الآلان أو كنسبة مئوية من تكلفة الأجرور المباشرة أو من تكلفة المواد المباشرة .

تبدو هذه الإجراءات بسيطة إلى حد ما إلا أن فعالية النظام نفسه تتوقف على دقة التقدير المتعلقة بعنصري التكاليف الصناعية غير المباشرة و حجم النشاط . و عموما فإن الخبرة و طول فترة استخدام الموازنات التقديرية تؤدي إلى الحصول على معدلات تقديرية دقيقة بدرجة معقولة "

خلاصة القول أنه " يتم تحديد معدل التحميل التقديري للتكاليف غير المباشرة ، عن طريق تقدير التكاليف الإضافية للسنة المقبلة و قسم هذا الرقم على النشاط المقدر للسنة المقبلة

وهكذا فإن معدل التحميل التقديري سيساوي إلى :

التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة للمصنع أو قسم معين

حجم النشاط المقدر للمصنع أو قسم معين

### المطلب الثاني : الرقابة على تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية

في مجال الرقابة ، خاصة عند التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، التكاليف القابلة للرقابة و غير القابلة للرقابة ، و أيضا صعاب متعلقة بانتشار عملية الرقابة في المؤسسة ، فمثلا نجد أن قسم الصيانة يؤدي خدمات إلى جميع أقسام المصنع فمن الذي يراقب تكاليف قسم الصيانة ؟ من المحتمل أن تقوم بدور الرقابة الأقسام التي تحتاج إلى خدماته ، أو قسم الصيانة نفسه .

نستعرض الآن بعض الإعتبارات المفيدة في مجال الرقابة على تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية :

- إن كل من مديري قسم حسابات التكاليف ، قسم تخطيط الإنتاج ، قسم الأفراد ، قسم التدفئة ، قسم هندسة الإنتاج لا يتمتعون بأي سلطات رقابية على أقسامهم ، كون الإدارة العليا هي التي تحدد حح تكاليف تلك الأقسام ، و مع هذا فتحتاج الإدارة العليا إلى التعاون مع رؤساء الأقسام لإعداد الموازنة التقديرية الخاصة بالقسم و هذه التكاليف يمكن توزيعها على

أقسام الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، ولكنها لا ينبغي أن تعتبر قابلة للرقابة بواسطة مديري الإنتاج .

- توزيع تكلفة بعض الخدمات التي تؤدي بانتظام مثل خدمات القوى المحركة والإصلاحات و البخار والهواء المضغوط على أساس استخدام بعض الأسعار المعيارية وتدرج النفقات المتعلقة بأداء هذه الخدمات في موازنات الأقسام التي تقوم بأدائها ( الموازنات المرنة ) .

- إذا كانت أسعار بعض الخدمات فإنها يجب ان تستخدم كأساس للتوزيع الداخلي للخدمات في النظام السابق ، وهذا يؤدي إلى جعل قسم الخدمات من مراكز الربحية في المشروع ، ويمكن تقييم أدائه بالرجوع إلى الموازنة التقديرية المرنة الخاصة به و بالنظر إلى الأسعار التناسبية ، كما أن هذا النظام يساعد في تحديد الخدمات التي يجب استمرار الحصول عليها من خارج المؤسسة .

- في الحالات التي تكون فيها النفقات الثابتة لأقسام الخدمات كبيرة ، ينبغي أن نتوخى الدقة في عملية التوزيع و عموماً فإن هذه التكاليف ستمثل مستوى معين للطاقة و لا تتأثر بالتقلبات قصيرة الأجل في الخدمات المؤداة . و في هذا المجال يمكن توزيع الأعباء الثابتة على أساس الخدمات المطلوبة في ظل الطاقة الكاملة دون الأخذ بعين الإعتبار التقلبات قصيرة الأجل في الخدمات المؤداة بين الأقسام . هذا من النزاعات بين الأقسام ، إذا تم توزيعها على أساس الخدمات المؤداة فعلاً ، كما أنه يساعد على تقييم الربحية في الأقسام المختلفة و تأخذ هذه الطريقة في الحسبان القدرة على الخدمة المتوفرة لدى أقسام الخدمات الإنتاجية لخدمة أقسام الإنتاج عند الطريقة الكاملة .

**المطلب الثالث : الموازنة المرنة كأداة للرقابة على التكاليف غير المباشرة**

سبق و عرفنا الموازنة المرنة و الموازنة الشاملة و بينا الفرق بينها ، و في هذا المطلب نتطرق إلى توضيح مسلك كل عنصر من عناصر التكاليف الإضافية و إعداد موازنة لهذا العنصر ، تغطي مدى ملائم من حجم الإنتاج ، و كذا استخدام هذه الموازنة في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.

**1- إعداد الموازنة المرنة :**

إن الخطوات الأساسية في إعداد الموازنة المرنة يتمثل فيما يلي<sup>1</sup> :

أ- تحديد المدى الملائم الذي يمكن أن يتقلب خلاله حجم النشاط خلال الفترة المالية .  
 مثال عن ذلك : إنتاج شركة محمد صلاح يتقلب عادة بين 8000 و 11000 وحدة كل شهر .

ب- التكاليف التي يمكن أن تحدث خلال المدى الملائم على أساس التعرف على مسلكها ( متغير، ثابت ) .

ج- إعداد معادلة لكل عنصر من عناصر التكاليف افضافية ، من المثال السابق نجد أن المواد غير المباشرة المقدرة هي 4000 جنيه عند حجم إنتاج 10000 وحدة ، وهذا يعني أن تكلفة المواد غير المباشرة المقدرة لوحدة إنتاج وحدو واحدة هي 0.4 جنيه ( 4000 جنيه / 10000 و ) وهكذا بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة الأخرى .

ويطلق على الرقم 0.4 جنيه للوحدة معادلة التكلفة أو معادلة الموازنة .

و تكون معادلة التكاليف للمخرجات الثابتة منسوبة للفترة وليس للوحدة ، فنقول مثلا أن التأمين المقدر 500 جنيه / شهريا .

د- استخدام معادلة التكاليف لإعداد موازنة توضح التكاليف التي يمكن أن تكون عند أحجام نشاط مختلفة خلال المدى الملائم .

ولكي نوضح الخطوات السابقة ، نفترض أن إنتاج شركة محمد صلاح الصناعية يتقلب بين 8000 و 11000 وحدة شهريا و أن دراسة سلوك عناصر التكاليف الإضافية ( غير المباشرة ) خلال المدى المناسب قد أظهر المعدلات التالية<sup>2</sup> :

<sup>1</sup> - د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص 390 ، 391 ، 392

<sup>2</sup> - د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف - في مبادئ محاسبة التكاليف - ص 390 ، 391 ، 392

معادلة التكاليف الإضافية ( غير المباشرة )		عنصر التكلفة
المتغيرة للوحدة	الثابتة للشهر	
0.4 جنيه/و		أولا : العناصر المتغيرة مواد غير مباشرة عمل غير مباشر قوى محرقة
0.1 جنيه/و		
0.3 جنيه/و		
	500 جنيه / شهر 1300 جنيه / شهر 200 جنيه / شهر	ثانيا : العناصر الثابتة : تأمين إستهلاك مرتبات مشرفين
2000 جنيه/شهر+0.8 جنيه/وحدة.		الإجمالي

وارتكازا على هذه المعدلات فإن الموازنة المرنة للشركة تظهر على الشكل التالي :

شركة محمد صلاح الصناعية :

موازنة ثابتة - قسم : التجميع عن شهر مارس 2002

الإنتاج المقدر بالوحدات 10000 وحدة

مدى الإنتاج بالوحدات				معادلة الموازنة المرنة	التكاليف الإضافية
11000	10000	9000	8000		
4400	4000	3600	3200	0.4 ج / و	مواد غير مباشرة
1100	1000	900	800	0.1 ج / و	عمل غير مباشر
3300	3000	2700	2400	0.3 ج / و	قوى محرقة
<b>8800</b>	<b>8000</b>	<b>7600</b>	<b>6400</b>	<b>0.8 ج / و</b>	
500	500	500	500	500	تأمين
1300	1300	1300	1300	1300	إستهلاك
200	200	200	200	200	مرتبات مشرفين
<b>2000</b>	<b>2000</b>	<b>2000</b>	<b>2000</b>	<b>2000</b>	
<b>10800</b>	<b>10000</b>	<b>9600</b>	<b>8400</b>	<b>2000+0.8 س</b>	إجمالي التكاليف غير المباشرة

2- استخدام الموازنة المرنة للرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة :

و بمجرد الإنتهاء من إعداد الموازنة المرنة يصبح المحاسب مستعدا لمقارنة النتائج الفعلية للفترة المعنية على مستوى الموازنة القابل للمقارنة ( أيا كان هذا المستوى ) ، ولا يتقيد المحاسب في هذه الحالة بمستوى موازنة واحد ، كما هو الحال في الموازنة الساكنة .

مثال توضيحي :<sup>1</sup>

نفس المثال السابق ، وحجم الإنتاج الفعلي تمثل في 9400 وحدة .

هنا نتساءل : كيف يمكن أن نقارن التكاليف الفعلية لحجم قدره 9400 وحدة مع التكاليف المقدرة عند هذا الحجم ؟ علما أن الموازنة المرنة قد تم إعدادها عند أحجام 8000 ، 9000 ، 11000 ، أي أن الموازنة المرنة لم تشمل على تقدير للتكاليف الإضافية عند حجم الإنتاج المطلوب للمقارنة و هو 9400 وحدة .

الحل سهل ، فقد رأينا أننا قد قدرنا التكاليف افضافية لأحجام نشاط مختلفة ، وبالتالي يمكن بالمثل تقدير التكاليف الإضافية لحجم النشاط المطلوب وذلك كالآتي :

مواد غير مباشرة : 0.4 . 9400 = 3760 جنيه

عمل غير مباشرة : 0.1 . 9400 = 940 جنيه

قوة محرقة : 0.3 . 9400 = 2820 جنيه

7520 =

+ 500	تأمين
+ 1300	استهلاك
<u>200</u>	مرتبات مشرفين
= 2000	

ومن ثم فإنه في ظل مدخل الموازنة المرنة فإن تقرير الأداء يظهر على النحو الآتي :

شركة محمد صلاح الصناعية

موازنة ثابتة

قسم : التجميع عن شهر مارس 2002

حجم الإنتاج المقدر بالوحدات 10000 و حجم الإنتاج الفعلي بالوحدات

<sup>1</sup> - نفس المرجع سابق الذكر ص 393



التكاليف الإضافية	معادلة التكلفة	التكاليف الفعلية لـ 9400 وحدة	الموازنة (المستوى 9400 وحدة)	الإنحراف
المتغيرة	للوحة			
مواد غير مباشرة	0.4	3800	3760	+ 30 غ *
عمل غير مباشر	0.1	950	940	+ 10 غ
قوة محرك	0.3	2900	2720	+ 80 غ
	<b>0.8</b>	<b>7650</b>	<b>7520</b>	<b>+ 130 غ</b>
الثابتة	شهريا			
تأمين	500	500	500	
إستهلاك	1300	1300	1300	
مرتبات مشرفين	200	200	200	
	2000	2000	2000	
مجموع التكاليف غير المباشرة	<b>0.8+2000</b> س	<b>9650</b>	<b>9520</b>	<b>+ 130 غ</b>

و بمقارنة هذا التقرير مع تقرير الأداء المعد لمدخل الموازنة الساكنة نجد أن :

- 1- تقدير الأداء وفقا للموازنة المرنة يميز بوضوح بين رقابة الإنتاج ( كما يعكسها الجزء العلوي من التقرير) و رقابة التكاليف ( كما يعكسها الجزء الأدنى من التقرير) .
- 2- في تقرير الموازنة المرنة نكشف أن كل انحرافات التكاليف هي انحرافات في غير صالح المنشأة ، بينما تقرير الأداء المعد وفقا للموازنة الساكنة كانت كل إشاراتهما ص أي في صالح المنشأة<sup>1</sup> . بماذا تفسر النتائج ؟

السبب يتمثل في أن مدخل الموازنة المرنة يكون قادرا على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدره عند نفس مستوى نشاط 9400 وحدة منتجة ، بدلا من إجراء مقابلة اضطرارية مع مستوى واحد لا يتغير ، تقارن عنده التكاليف الفعلية لمستوى نشاط مختلف .

و في المثال السابق كنا نقارن تكلفة فعلية بمقدار 9400 وحدة منتجة ، مع تكلفة مقدرة لـ 10000 وحدة منتجة ن فكان من المنطقي أن تكون التكاليف الفعلية أقل ، وبالتالي تكون الإنحرافات

\* غ: يعني في غير صالح المنشأة.

<sup>1</sup> - الحجم المقدر بالوحدات في الموازنة الساكنة هو 10000 وحدة ، وعندما نقارن التكاليف الإضافية للإنتاج الفعلي و هو 9400 وحدة مع التكاليف الإضافية المقدره عند مستوى 10000 وحدة ، نجد أن كل الإنحرافات في صالح المنشأة : ( 4000 < 3800 ، 1000 < 950 ، 3000 < 2900 )

في صالح المنشأة ، و لكن عندما استخدمنا مدخل الموازنة المرنة تحولت الإنحرافات في غير صالح المنشأة ، لأن هناك إسرافا في استخدام الموارد .

والخلاصة أن الموازنة المرنة تسمح بالوصول إلى انحرافات لها دلالة وقابلية للتفسير و من ثم

فإنها تصلح للرقابة على كل من :

- الإنتاج

- التكاليف الصناعية غير المباشرة

## الخلاصة:

توصلنا بعد هذه الدراسة حول الرقابة على عناصر التكاليف إلا أن الهدف من حساب التكاليف وسعر التكلفة ، ليس الهدف منه الوصول إلى تحديد النتيجة فحسب ، بل رقابة العمليات الإنتاجية و رقابة هذه التكاليف أيضا من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الفروقات و من ثم التوصل إلى معرفة أسباب الإنحرافات ، وهكذا من أجل ضبط هذه التكاليف و الحد من الإسراف و السرقة و الضياع ، ومحاسبة المسؤولين عن هذه الإنحرافات ، و هذا ما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة على ضوء معطيات دقيقة و صحيحة و تحقيق أقصى مستوى كفاءة ن و استغلال أمثل للموارد المتاحة .

ونظرا لعدم الإستعمال الشائع لمحاسبة التكاليف ( المحاسبة التحليلية ) في الجزائر ، فإن هذا النظام لم يكتمل بعد ، و إذا تم اتبعه فهذا لأجل تحديد النتائج و معرفة بعض المعلومات فقط و بالتالي فلا توجد مراجع جزائرية تبين الإجراءات المحاسبية التي تضبط و تراقب عناصر التكاليف .

لذا لجأنا في دراستنا هذه إلى تبيان الإجراءات المحاسبية المتبعة في جمهورية مصر العربية، و كذا الأردن، نظرا لتوفر معظم المراجع في هذا البلد .

الفصل التطبيقي:  
دراسة حالة مؤسسة حسناوي  
-سيدي بلعباس-

## مقدمة:

لقد فصلنا الجانب النظري لموضوع الأجور في فصلين تناولنا في الأول الجانب الشكلي أمام الموضوعي فكان في الفصل الثاني، حيث سنطبق ما تناولناه فيما سبق في هذا الفصل الذي يخص الجانب التطبيقي، حيث يكون من خلال تريبص لدى مؤسسة حسب موضوع المذكرة بتطبيق الجانب النظري في المؤسسة حيث عالجتنا موضوع الأجور في المؤسسة للمجمع حسناوي Groupe Puma ابتداءً بالتعريف العام للمؤسسة ثم الانتقال لكيفية اعداد كشف الأجرة بعد التعرف على عناصر الأجر لعمال المؤسسة وفقا للاتفاقية الجماعية لديها انتهاءً بالتسجيل المحاسبي لعناصر الأجر بتطبيق الكتلة الأجرية.

و قد تناولت فترة التريبص ثلاث مجالات أساسية هي:

المجال المكاني: و هو المؤسسة للمجمع حسناوي Groupe Puma سيدي بلعباس

المجال الزمني: حدد اعتبارا من تاريخ 2020-03-03 الى 2020-09-03

المجال الاجتماعي: حيث تناول مجال الدراسة فئات العمال



## المبحث الأول : تقديم المؤسسة

## نبذة تاريخية للمجمع :

مجمع شركات حسناوي هي التسمية التي يعمل على الحفاظ عليها مؤسسوه اليوم ، لأنها تعتبر مثالا للجودة ، فقد عمل دائما على الترويج للمشاريع ذات النوعية مع السعي لتحقيق التميز في تحسين التصميم المعماري ، ترتيب المساحات إضافة إلى اختيار مواد البناء و تقنيات البناء التي تستجيب لمطالب السوق.

استثمر مجمع شركات حسناوي في سنوات السبعينات في قطاع السكن و كان دائما يحمل شعار تحقيق سكنات ذات جودة عالية. رائد على المستوى الوطني في مجال البناء والأشغال العمومية، يتكون من مجموعة من الشركات العاملة في مختلف الصناعات، مثل تشييد البنيات، إنتاج مواد البناء، الأعمال الهيدروليكية الصغيرة، واستغلال المحاجر، ... الخ.

يملك المجمع قدرات كبيرة للإنتاج والترويج بشكل منتظم ومتكامل، كما أنه لم يتوقف عند ميدان وحيد. فبالإضافة إلى المهن الأساسية وتلبية الطلب القوي في السوق، قد واصل المجمع أيضا استمرارا استراتيجية التكامل من خلال تطوير شراكات مع شركاء أجنب. وبالتالي ركز مجمع شركات حسناوي نشاطه على مجالين هامين هما: البناء والزراعة .

يتكون قطاع البناء من مختلف الشركات الثانوية من إنجاز البناءات والأشغال العمومية والري ويوفر أيضا للسوق مختلف المواد الأساسية المستعملة في البناء مثل الركام ، الخرسانة الجاهزة للاستعمال، المواد المضافة للإسمنت والخرسانة ، الملاط الجافة الجاهزة للاستعمال ونجارة الخشب والألومنيوم، بالإضافة إلى الخبرة فيما يخص إعادة تأهيل للبناءات القديمة.

من جهته يتكون قطاع الزراعة من مختلف الشركات الثانوية التي تنشط في مجال التهيئة الزراعية البيئية من خلال استخدام التقنيات الحديثة في الموارد المائية، وطرق زيادة المحصول في مجال الزراعة فهي بذلك تقدم حولا متكاملة للفلاحين

في هذا الفصل التطبيقي نكون بصدد دراسة شركة حسناوي للبناء والأشغال العمومية والري. والتي تعتبر المؤسسة الأم المشكلة للمجمع. ومن خلال ذلك سنحاول توضيح سير النظام المحاسبي والمالي في الشركة وتبيان العلاقة بينهما.

وعلى ضوء ما تحصلت عليه من خلال تربصي الذي قمت به في الشركة ومما درس سابقا حول التحليل المالي نستخلص أن هذا الأخير يؤدي إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للنمو الاقتصادي

## المبحث الأول: عموميات حول الشركة

## المطلب الأول: التعريف بالشركة:

تنشأت مؤسسة حسناوي في ميدان البناء منذ 1974 م برأس مال يقدر بـ 1.336.180.00 دج ، كانت أولى انطلاقاتها بأكثر من 5000 مسكن وذلك للتقليص من الأزمة السكنية وإعطاء وجه جديد للمؤسسات الخاصة بولاية سيدي بلعباس وضواحيها من خلال إنشاء العديد من الأجهزة والمواد المتخصصة في مجال البناء فسميت "مؤسسة الأشغال العمومية والهيدروليكية" أي:

Et Hydraulique) \*BTPH\* (Bâtiments et Travaux Publique.

## المطلب الثاني: مراحل تطور الشركة ومجالاتها

أ-مراحلها:

ولقد مرت بعدة تطورات ومراحل أدت إلى زيادة نشاطها وتكثيف إنجازاتها وبالتالي تعويض وإنعاش الاقتصاد الوطني.

## • مرحلة الإنشاء و التركيب (1974 – 1983):

تأسست أول مؤسسة للمجمع حسناوي و المتمثلة في ETPH HASNAOUIBRAHIM ، سنة 1974.و مع الخبرة المكتسبة من خلال إنجاز أكثر من 5000 مسكن والعديد من الأشغال العمومية في منطقة سيدي بلعباس، فقد قادة تدريجيا الى إنشاء شركات أخرى مما سمح تعزيز المجمع مع مر السنين. منذ سنة 1984: تطوير الشركة وإنشاء أول محطة تكسير الحصى.

## مرحلة النمو و التوحيد (1983 – 2008 )

مرحلة النمو وتوسع النشاط للحصول على الاستقلال وتلبية احتياجات مواد البناء للمواقع المختلفة للشركة ، حيث تم إنشاء وحدات جديدة خاصة بمواد البناء وشركات متخصصة في مختلف الهياكل الأساسية (إنشاء ورشة عمل الحديد وأول وحدة إنتاج الخرسانة الجاهزة (BPE) ووحدة إنتاج مواد البناء لدعم تنفيذ المشاريع.

مرحلة إعادة التنظيم والتطوير (منذ عام 2008)



تحول إلى مجمع شركات حسناوي من بداية يناير 2008. مع إنشاء العديد من المشاريع المشتركة مع شركاء أجنب و إنشاء شركة النقل و دخول مجال الاتصالات.

مراحل نشأة مجمع شركات حسناوي

رقم الفاكس: 048.70.32.22

رقم الهاتف: 048.70.33.98

البريد الإلكتروني: [www.btph@groupe-hasnaoui.com](mailto:www.btph@groupe-hasnaoui.com)



ب-مجالات المجموعة

1/ مجال السكن والعمران: قامت المجموعة بتطوير الإنتاج والإنجاز في العمارات، والأشغال العمومية والقنوات.

فروعها: HB حسناوي إبراهيم، ش.ذ.م.م BTPH حسناوي، ش.ذ.م.م SECH الحجارة، ش.ذ.م.م

نجارة مكرة. MDM

أ/ HB حسناوي إبراهيم:

- مهامها:
- الانجاز.
- أشغال القنوات والصرف.
- الترقية العقارية.
- الطرق ومختلف الشبكات.

وتعتبر هذه المؤسسة من المؤسسات المشهورة في مجال السكن على المستوى الوطني وهذا لأنها:

➤ ذات خبرة تفوق 27 سنة.

➤ قدرتها في الانجاز.

➤ لها مكتب دراسات.

ب/ ش.ذ.م.م BTPH حسناوي:

- مهامها:
- إنتاج وتسويق مواد البناء من بينها: + الاسمنت الجاهز.....،
- + مواد مصنعة (أبواب).

ج/ ش.ذ.م.م SECH الحجارة:

- مهامها:
- إنتاج حجارة البناء بجميع المقاييس، والرمال المصفاة.
- وللمؤسسة محطة لتكسير الحجارة تبلغ سرعتها 1 م<sup>2</sup>/في الساعة.
- والحجارة المستخرجة من حجر ذو جودة عالية ما يسمح بإنتاج أسمنت مميز.

د/ ش.ذ.م.م. نجارة مكرةMDM:

- مهامها: صناعة جميع أنواع الألواح المستخدمة في البناء كالأبواب والنوافذ وإطارات النوافذ بكل أنواعها.

2/ مجال الفلاحة: النشاطات توجهت إلى تطوير الفلاحة في الجزائر وكذلك في تهيئة الري.

فروعها: شركة تنمية الفلاحة SODEA، شركة تطوير الفلاحة والتبريد، ش.ذ.م.م. SPPM.

أ/ شركة تنمية الفلاحة SODEA:

تأسست في يناير 2019 تابعة لمؤسسة حسناوي إبراهيم، تهتم بوجه الخصوص بهذا المجال للاستجابة لطلبين هامين:

1- تحويل محيط الإنسان بالتكنولوجيا وأحسن استخدام للموارد المالية.

2- استغلال الأراضي الحديثة التي تساعد على الإنتاج والإنتاجية في مجال الفلاحة.

ب/ شركة تطوير الفلاحة والتبريد:

✓ الهيكل القانوني: شركة تجهيز المبردات والمصبرات هي شركة ذات مسؤولية محدودة بحقوق جزائية، بدأت نشاطها في أفريل 2002.

ج/ ش.ذ.م.م. SPPM:

✓ الهيكل القانوني: شركة لإنتاج maraichersplantes تأسست في 2000/11/27 بشكل ش.ذ.م.م.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة حسناوي

ويتضمن هذا الهيكل عدة مصالح متعددة الوظائف تحت تسيير إدارة تكون مختصة في نفس المجال ويكون عليها المراقبة والتوجيه وهي متسلسلة كالتالي:

أ- إدارة المراقبة والتسيير: وهي تتكون من مصلحة الإعلام الآلي الذي يقوم بتوفير الخدمات لباقي

الإدارات وهو العنصر الأساسي في تسيير المجموعة أي المؤسسة خاصة في مجال المحاسبة والمالية.

ب- إدارة التسويق (التجارة): وهي تضم مصلحة التموين ومصلحة المبيعات فتختص كل مصلحة

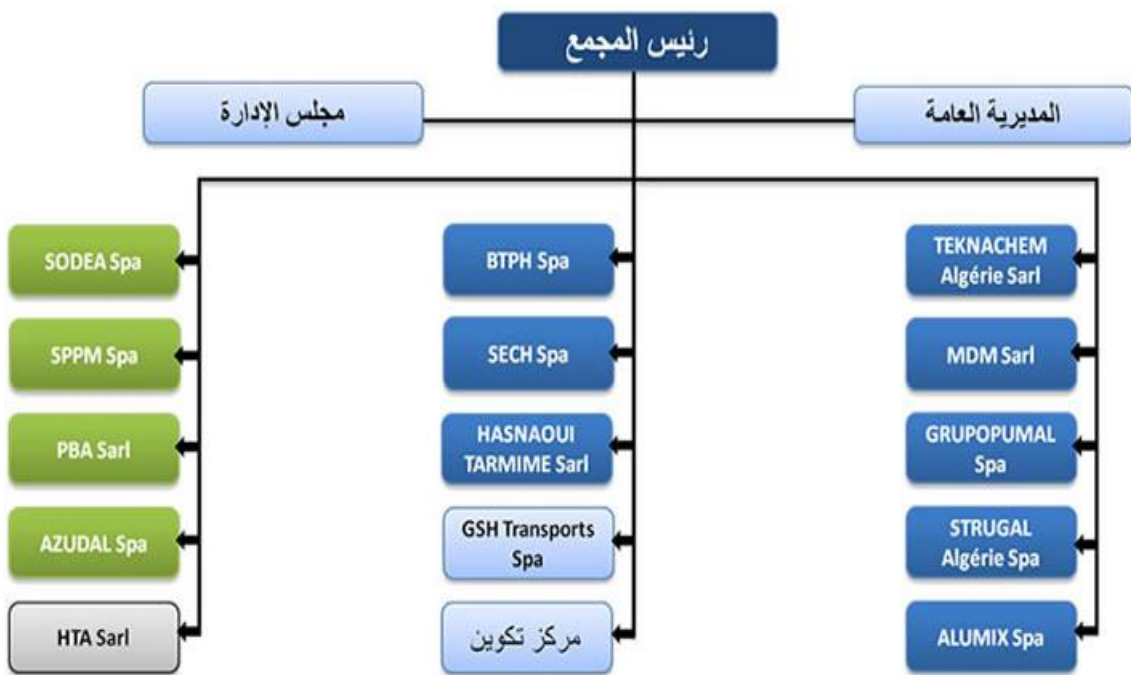
في القيام بإعداد الطلبيات لشراء مواد البناء وهذا يتعلق بعملية التموين. أما مصلحة المبيعات

فيتم فيها استلام وصل الطلبيات من عند الزبائن فيتم هنا عملية البيع بانجاز الفواتير. أما

المصلحة التجارية تختص ببيع مواد البناء التي استوردتها المؤسسة بغرض إعادة بيعها.

ت- إدارة المحاسبة والمالية: فهي تختص بتسجيل جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بشراء أو بيع الاستثمارات أو المخزونات من خلال المتابعة الدقيقة لكل عملية خروج أو دخول للأموال مع إثبات بالفواتير المرافقة لكل عملية.

إدارة الموارد البشرية: تهتم بالجانب البشري من جميع النواحي (التكوين، تحديد الأجور، تشكيل ملفات، دخول عمال جدد) بالإضافة إلى الجانب القانوني فهو يهتم أو يتكلف بجميع الشؤون القانونية للمؤسسة.



SCHEMA DU GROUPE DES SOCIETES HASNAOUI

الشكل 1: مخطط مجمع شركات حسناوي.

المخطط التنظيمي

مؤسسة ذات أسهم: الشكل القانوني

الغرض الاجتماعي: الشركة القابضة ممارسة الرقابة على جميع شركات المجموعة

رئيس مجلس الإدارة: السيد إبراهيم حسناوي

الإدارة:

مجلس إدارة

-المديرية العامة-

مزيج النشاطات المتكاملة وإنتاج مواد البناء حسب المعايير الدولية أعطت للمجمع ما يلي::

- القناعة في فن البناء.

-- استقلالية في إنجاز المشاريع المختلفة.

-تحكم في إدارة المشاريع وتعزيز مكانته في السوق.

افتتاح والشراكة:

-توسيع النشاط خارج ولاية سيدي بلعباس،

-الوصول إلى صفة صاحب مشروع ،

-بحث على فرص الشراكة على المستوى المالي الإداري وخاصة تطوير المهارات.

سياسة الجودة والتنمية المستدامة

أخذا بعين الاعتبار البيئة التنافسية التي تحيط بالنشاط وعلمنا أن قوة أي شركة تكمن في طرق التسيير التي تتخذها، قرر مجمع شركات حسناوي إجراء سياسة الجودة لتعزيز ودعم الخبرة التي بنيت خلال أربعين عام من النشاط.

فمن هذا المنطلق وفق مجمع شركات حسناوي على إنشاء وحفاظ على نهج شامل و كامل لتحسين الجودة واحترام البيئة والتنمية المستدامة وفقا لمعايير ISO 9001 نسخة 2008 و ISO 14001 نسخة 2018.

هذا الارتياح و التوفيق يعني تغيير عميق في جميع الأنشطة للمجمع لتوفير الجودة في مواد البناء والسكن والخدمات

يعد احترام البيئة جزء من اهتمام الشركة الكبير. فهو عامل أساسي لتحقيق التنمية المستدامة لمجمع شركات حسناوي

للقيام بذلك في إطار سياسة تسيير الأنظمة، تم الاتفاق على الأهداف المناسبة لكل حالة مع الالتزام بإتاحة ما يلزم من الموارد البشرية والتنظيمية والتقنية مما يسمح بالتحقيق ما يلي:

- تثقيف وتوعية الموظفين على سياسة الجودة واحترام البيئة
  - التلبية التامة لمتطلبات زبائننا وجميع الأطراف المعنية
  - وضع برنامج لتحسين المستمر للجودة والبيئة
  - الاحترام الدائم للمتطلبات القانونية والمتطلبات الأخرى التي تنطبق على الأعمال التجارية والبيئة
  - توقع مخاطر التلوث مهما كان نوعها والسيطرة عليها والحد من التأثير السلبي على البيئة
  - التقليل من النفايات في إطار أنشطتنا
  - إشراك الموردين ومقدمي الخدمات في التزامنا للتطوير الدائم واحترام الطبيعة
- بيان سياسة الجودة + شهادة ISO

شهادات:

ISO 9001 نسخة 2008

ISO 14001 او OHSAS 18001 في الطريق

المبحث الثاني: الطريقة التحليلية لمراقبة التسيير في مؤسسة حسناوي

سمحت التعليمات المحددة في أكتوبر 2019، من سد الفراغ الموجود في نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة، وهذا من خلال تحديد الميكانيزمات، المراحل والمسؤوليات، من أجل اعتماد وسيلة معلومات تحليلية متطورة من طرف إطارات المؤسسة، حيث عرفت المحاسبة التحليلية على أنها:

"أداة للمراقبة وللتسيير الفعال والصارم، تسمح على امتداد كل مستويات النشاط والسلم التنظيمي، بإقامة مسؤوليات التنفيذ العملي، القرارات والنتائج وعلى أساس هذه المقارنة التي تترجم اهتمامات المديرية العامة، تم إعداد مخطط عمل يتماشى والتنظيم الجديد، يوضح الأعمال الواجب إنجازها، المسؤوليات الملزم بها وأجال التنفيذ.

كل ذلك من خلال اختيار طريقة للمحاسبة التحليلية التي استلهمت:

- من تنظيم المؤسسة، منتجاتها وأسعارها (الحررة والإدارية)، من الأنشطة والمحيط (المنافسة، السوق الجبابة).
  - ومن طريقة التكاليف الكلية المستعملة عادة من طرف المؤسسات التجارية.
- وبالتالي فإن هذا النظام، سيقوم على طريقة التكاليف الكلية والتي ستدمج داخل نظام المحاسبة العامة، وتكون مكملة لمصادر المعلومات التي تحتاجها المؤسسة، عبر إنتاج المعلومات التحليلية والاهتمام بالهياكل والمنتجات.

المطلب الأول: الأهداف الأساسية:

إن الأهداف المرجوة من وراء تبني نظام المحاسبة التحليلية، هي:

- معرفة تكاليف المنتوجات والأنشطة
- تقييم بعض عناصر الميزانية
- مقارنة أسعار التكلفة بأسعار البيع
- تقييم النتائج وتنفيذ المسؤوليات
- تزويد المسير بالمعلومة الكاملة من حيث الدقة، التفصيل والتحليل (التحكم في التسيير)

- الحصول على إجابات في آجال قصيرة جدا، للأسئلة المطروحة فيما يتعلق بالأسعار، الهوامش والتكاليف.

- خلق ثقافة تسيير في المؤسسة

### المطلب الثاني: تقديم نظام المحاسبة التحليلية (Win canal)

نظام المحاسبة « Windows Comptabilité Analytique »، عرف ميلاده في 2019، وبدأ تشغيله بدأ من جانفي 2020، وهذا على مستوى فروع: غاز البترول المميع، الوقود، الزيوت والعجلات وفسمي الزفت والوقود الجوي.

### أولاً: مراحل تصميم النظام

تم تصميم نظام المحاسبة التحليلية وفقا للمراحل التالية:

#### ● المرحلة الأولى: عرفت:

- تكوين الفريق الذي يتولى متابعة ووضع نظام المحاسبة التحليلية.
- تحديد العناصر التي تساهم في القيام بالمهام الموكلة إليهم من طرف المديرية العامة
- تقييم موجودات المؤسسة (دراسة الأنشطة وتنظيمها)

#### ● المرحلة الثانية: وتم فيها:

- دراسة مضمون النظام من حيث أهدافه، خلق وتحديد المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بمراكز المسؤولية، الترميز التحليلي للمستخدمين، وهذا بالتعاون مع تنظيم وأنشطة كل قسم وكل فرع.
- اختيار وتحديد مفاتيح التوزيع ووحدات العمل، وطريقة التوزيع التي تتكيف وأنشطة كل فرع وكل قسم.

#### ● المرحلة الثالثة: تتميز بـ:

- تطوير النظام بلغة معلوماتية وفق نظام مكمل ومدمج بالمحاسبة العامة، وهذا حسب طريقة MERISE.
- اختبار النظام بوحدات القيادة.
- تقييم الصعوبات.

- المرحلة الرابعة: وشهدت:
  - تعميم النظام Win Canal في إطار تجربة مدى صلاحيته في إنتاج المعلومات الاستراتيجية لقرارات المؤسسة.
  - إجراء تكوين متواصل لصالح الموارد البشرية (المحاسبين، إطارات الإعلام الآلي لكل الوحدات الاقتصادية بالمؤسسة) من أجل التحكم في استخدامه.
- المرحلة الخامسة: وانتهت بـ:
  - تقييم النظام وتحليل التكاليف والنتائج حسب الأنشطة وحسب المنتوجات المرتبطة بكل فرع وقسم
  - تحليل التكاليف والنتائج، لمجموع أنشطة ومنتوجات "نפטال" التي أجريت بعد تشخيص الميزانية التحليلية الخاصة بكل فرع وقسم.
  - دراسة مدى صلاحية النظام حسب كل مستوى تنظيمي من:
    - مديرية المحاسبة والمالية لكل فرع
    - لجنة المالية (المديرية التنفيذية للمالية)
    - اللجنة التنفيذية لنפטال

#### ثانياً: مقاييس ووظائف النظام:

إن الحلول والاستعمالات المرتبطة بالمحاسبة التحليلية، تستخدم في إطار الاحتياجات المعلن عنها من طرف المديرية التنفيذية للمالية، مديرية المالية والمحاسبة وأصحاب القرار، لكل المستويات التنظيمية للمؤسسة "نפטال"، وهذا فيما يتعلق بمخطط تصميم وتطوير النظام.

#### 1- نظام المحاسبة التحليلية المدمج بالمحاسبة العامة:

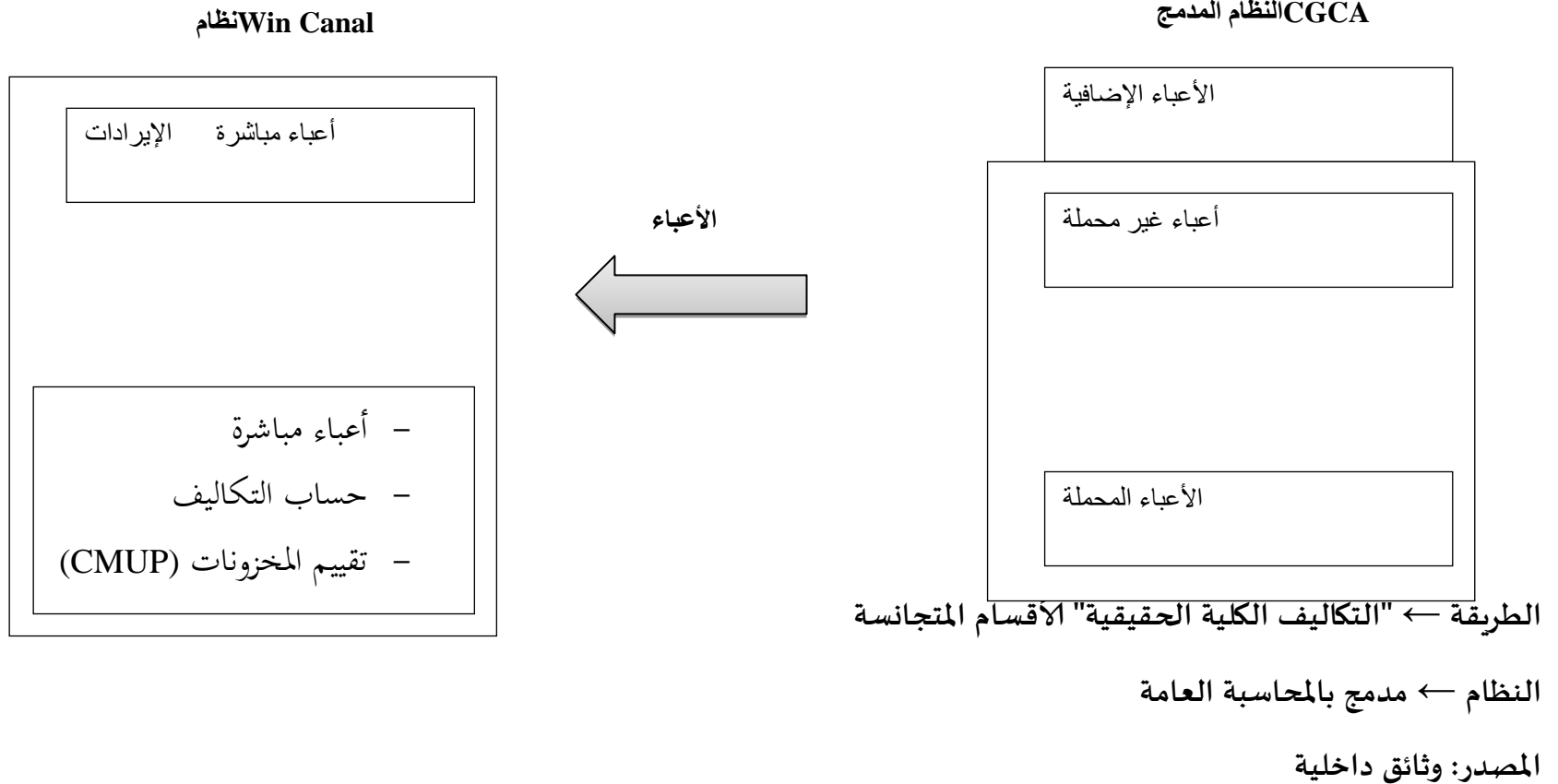
إن نظام المحاسبة التحليلية، تم إدماجه مع نظام المحاسبة العامة CGCA<sup>54</sup> والتي من خلاله يتم استخراج المعطيات الموجودة على مستوى ملف التسجيلات للمحاسبة العامة، والموجود بدوره داخل مقياس الصادرات لنظام Win Canal.

وفيما يلي آلية النظام.

<sup>54</sup> Comptabilité Générale Comptabilité Analytique



الشكل رقم 2: نظام المحاسبة العامة المدمج بنظام المحاسبة التحليلية



الوجه المعاكس للمحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة

يتضح من هذا الشكل أن نظام المحاسبة العامة، مدمج مع المحاسبة التحليلية، بحيث أن كل العمليات المحاسبية التي تسجل في المحاسبة العامة تسجل مباشرة في المحاسبة التحليلية، من خلال منحها حساب تحليلي، وهذا ما يسهل عملية نقل المعلومات التحليلية لنظام المحاسبة التحليلية Win Canal. فبعد التفرقة بين مختلف الأعباء، تعالج الأعباء المحملة كما يلي:

- الأعباء المباشرة تحمل مباشرة على المنتج، أما الأعباء غير المباشرة، فتوزع وفق النظام بعد تحديد مفاتيح التوزيع، ليتم بعدها حساب التكاليف وفق الطريقة الوسطية المرجحة.

## 2- المقاييس والوظائف:

تتضمن النسخة رقم 2020/23 من برنامج Win Cannal والمكيفة مع أنشطة الفروع والأقسام، المقاييس والوظائف التالية:

- منشور خاص بملف التسجيلات المحاسبية على مستوى كل مركز (CDF/CDS)<sup>1</sup>
  - منشور لدفتر الأستاذ الخاص بحسابات التحميل وحسابات النظام
  - مقياس لفحص ومراقبة التسجيلات التحليلية حسب الوظائف الآلية (الوظائف الموجودة في النظام المعلوماتي).
  - مقياس لمراقبة الإدماج، من خلال مراقبة التدفقات العينية (الكمية المستقبلية) والتدفقات المحاسبية (القيمة المسجلة محاسبيا)
  - تجميع دوري Consolidation périodique للوثائق المحاسبية التالية:
    - دفتر الأستاذ التحليلي المجمع le grand livre analytique consolidé
    - الميزان التحليلي Balance analytique
    - كشف التكاليف حسب النشاط والمنتج Etats de synthèse
    - جدول حساب النتائج المجمع TCR C
    - تحديد وتعريف الأعباء المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، حسب مراكز المسؤولية وحسب الهياكل، وهذا بعد إعادة معالجة المعطيات في ملف التسجيلات
- "مقياس التحميل" Module d'imputation

<sup>1</sup> CDS : Centre Distribution Stockage  
CDF : Centre Distribution Fabrication

- المحافظة على المعطيات الشهرية من خلال مقياس "Sauvegarde"

### ثالثاً: وصف نظام Win Canal

البرنامج Win canal<sup>1</sup> هو نظام مطور حسب لغة البرمجة «Delphi5»، في ظل المحيط المعلوماتي «Windows»، ويتكون من ثلاثة أجزاء، هي:

1- مدخلات نظام المحاسبة التحليلية (مصدر المعطيات المحاسبية): وتمثل في:

أ- مدخلات نظام المحاسبة العامة (المصادر الدائنة

ب- المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير agrégats de gestion

من أجل:

- حساب مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة الوظيفية والعملية لتحميلها على العناصر المكونة للتكاليف

- تحديد مؤشرات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة

2- المعالجة: تتم من خلال: تقسيم وتنظيم توزيع الأعباء غير مباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات.

3- المخرجات:

• دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي، وهي وثائق تفيد في:

- تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية

- إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية

• الكشوف الخاصة بالتكاليف والنتائج التحليلية (الميزانية التحليلية)، وتشمل كشوف التكاليف

état de synthèse لما يلي:

- التموين

- التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها

- التحويل

- التخزين

- التوريد

<sup>1</sup> Windows Comptabilité Analytique

- التوزيع

- الإيرادات

- النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية، حسب النشاط وحسب خط المنتجات ligne de produit بهدف محاصرة المنتوجات ذات المردودية الجيدة والضعيفة.

#### رابعاً: الصعوبات والآفاق

باستثناء مسؤولي المديرية العامة، فإن نظام المحاسبة التحليلية win canal، لم يحقق اهتمام خاص أو تحفيز المسيرين الموظفين والعمليين للفروع، الأقسام، الوحدات ومسؤولي مراكز التخزين والتوزيع، الذين لم يظهروا مساهمة نشيطة واهتمام لتحليل المعلومات واستغلال المعطيات التي يقدمها البرنامج.

ومع هذا تبقى هناك آفاق لتطوير البرنامج الخاص بنظام المحاسبة التحليلية في إطار الاستجابة

لما يلي:

- إعداد وإنشاء خريطة التكاليف حسب النشاط وحسب خط المنتج
- تأسيس بنك معلومات للتسيير الموازي
- تبليغ مؤشرات التسيير أوتوماتيكياً، بالموازاة مع نظام "المبيعات-الزبائن" (SVC)
- التجميع الآلي على مستوى:
  - الأقسام (حسب المنطقة، الفترات...)
  - المؤسسة نفضال
- إنشاء موقع للـ web يسمح بتقديم نتائج نظام المحاسبة التحليلية في شكل تقارير منشورة على أنترنيت المؤسسة، ليتم استغلالها من طرف متخذي القرار ومستعملي النظام
- تقريب النتيجة التحليلية الإجمالية، مع تلك التي تطرحها المحاسبة العامة
- اعتماد طرق وتقنيات حديثة (التكاليف الجزئية، تكاليف تقديرية، تكاليف حسب الأنشطة...) مباشرة بعد تطوير برنامج win canal في المستقبل، تسمح بالربط أكثر بتحليل التكاليف وبالاختيارات الاستراتيجية

أدوات تسيير نظام المحاسبة التحليلية:

بعد أن تم اتخاذ كل إجراءات تصميم نظام المحاسبة التحليلية، تم إعداد وتكييف الأدوات الضرورية لوضع النظام كمرحلة ثانية، والمتمثلة:

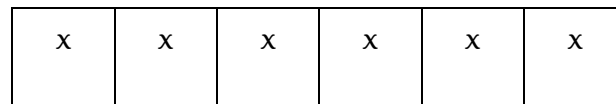
- الدفتر التقني Manuel technique يوضح المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية
- المخطط المحاسبي التحليلي
- جدول الترميز
- دليل تشخيص الحسابات
- إجراءات توزيع مصاريف المقر

تحليل أدوات نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة:

## 1- مبادئ الترميز:

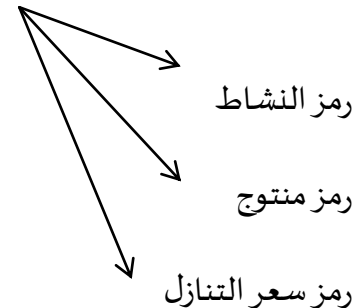
يتم تحويل الأعباء غير المباشرة وفق نظام win canal، على أساس ترميز خاص يسمح بتسجيل الأعباء والمنتجات حسب وجهتها. وقد قامت المؤسسة بتصميم ترميز خاص بها يتوافق مع نشاطها وهيكلها التنظيمي.

رمز المحاسبة التحليلية متكون من (06) مواضع مقسمة إلى جزئين بحيث:



CRG

Act



أ- المواضيع الثلاثة الأولى ×××: تمثل رمز مراكز المسؤولية CRG، وهذه الأخيرة هي مراكز نشاط عملية (مركز تعبئة، مركز تعبئة مصغر، مركز منتج غير المعبئ، أو مخازن) أو مراكز تنظيمية (مديرية، وحدة، فرع...) ولكل مركز مسؤولية رمز خاص يتميز عن باقي المراكز الأخرى.

ب- المواضيع الثلاثة الباقية ×××: تمثل رمز النشاط (وظيفة رئيسية أو وظيفة دعم) زائد رمز المنتج.

أي:

×: ترميز الأنشطة أو الوظائف

××: ترميز المنتج

### 1. ترميز مراكز المسؤولية (CRG) <sup>1</sup>:

هي مراكز عملية بالمؤسسة، لها مجموعة من الأهداف، وسلطة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير. يتكون رمز مراكز المسؤولية من ثلاثة مواضع رقمية موزعة لكل صنف من الهيكلة سواء كانت وظيفية أو عملية.

مثال:

CRG :090 ← يمثل مقر الوحدة التجارية لورقلة

CRG :181 ← مركز الزيت لتقريب

CRG :288 ← مركز متعدد المنتوجات (CMP) <sup>2</sup>

CRG :593 ← محطة لتسيير المباشر

### 2. ترميز الأنشطة:

يتكون أيضا رمز النشاط من ثلاثة مواضع رقمية ×××، بحيث:

- الرقم الأول: يمثل طبيعة النشاط وهو مرقم من 0 إلى 9.

- الرقم الثاني والثالث: يمثلان مكونات النشاط و/أو الهيكلة.

<sup>1</sup> Centre Responsabilité Groupé.

<sup>2</sup> Centre Multi Produit

الأمثلة:

1. (00×): الوظائف المساعدة: الإدارة ومنها:

1. (00×): رمز لوظيفة وسيطية

• 000: حسابات الانتظار

• 001: أعباء ومنتجات غير محملة

2. (01×): مصاريف عامة

• 011: أعباء غير مباشرة للأنشطة / مراكز التخزين والتوزيع

• 012: مقر الوحدة

• 013: مقر الفرع

• 014: مقر الإدارة العامة

• 015: الخدمات المقدمة

3. (03×): الموارد البشرية

• 030: الموارد البشرية للإدارة العامة ومديرية الموارد البشرية للفرع

• 031: مديرية الإدارة والوسائل (إدارة عامة، فرع)، قسم المستخدمين (الوحدات)

• 032: مطعم (مديرية العامة، الفرع، الوحدات، المراكز، التخزين والتوزيع)

وهكذا مع باقي الوظائف الأخرى من:

• استغلال وتقنيات

• التسويق

• محاسبة ومالية

• صيانة

• الخطيرة / النقل

• المستودع

II. الوظائف الأساسية:

1. (1CP): التموين، علما أن: CP : Code Production

ح/62***: وسائل النقل الخاصة (طرق، السكك الحديدية، النقل الجوي)	} تكاليف مباشرة
ح/6291: حقوق الجمارك ومصاريف العبور	

CRG 081: الحظيرة (وسائل نقل المؤسسة)	} تكاليف غير مباشرة
CRG 400: مصاريف التخزين	

2. (2CP): التموين الداخلي ravitaillement، بما فيه مصاريف النقل والمصاريف الأخرى:

ح/62\*\*\*: وسائل النقل الخاصة

CRG 081: الحظيرة الخاصة بالمؤسسة	} تكاليف غير مباشرة
CRG 400: مصاريف التخزين	

3. (3CP): الإنتاج (التعبئة)

المواد المستهلكة في الإنتاج	} تكاليف مباشرة
الاهتلاكات	
الكهرباء والمياه	

CRG 042: يد عاملة مباشرة	} تكاليف غير مباشرة
CRG 071: صيانة تجهيزات الإنتاج	
CRG 400: مصاريف التخزين	

وهكذا مع كل الوظائف الأخرى من: تخزين، تحويل وتوزيع.



iii. ترميز المنتوجات:

يتكون رمز المنتج من رقمين كما يلي:

00- المنتج الخام لغاز البترولي المميع

04- المنتج المعبء لغاز البترولي المميع

11- الوقود الجوي

40- الزيت

60- زيوت التشحيم

80- العجلات المطاطية

99- منتوجات أخرى

#### جدول توزيع الأعباء:

يمثل جدول توزيع الأعباء المؤسسة نفضال المسار الذي من خلاله يتم توزيع الأعباء المشتركة للهياكل الوظيفية نحو الهياكل العملية وفق مفاتيح التوزيع المحددة في إجراءات التوزيع.

#### أولاً: مفاتيح التوزيع ووحدات القياس:

تسمح مفاتيح التوزيع المحددة من طرف المؤسسة:

- توزيع العباء غير المباشرة للهياكل الوظيفية نحو الهياكل العملية وهي معدة ومبرمجة آلياً ليتم التوزيع وفق نظام Win canal.

- وبما أن وحدات القياس في الأقسام المتجانسة تأخذ كمفاتيح للتوزيع، فإن تلك التي حددتها المؤسسة هي:

○ الكميات

○ رقم الأعمال

○ مجموع الأعباء غير مباشرة للمراكز المساعدة وأعباء المراكز الرئيسية

○ عدد الدوران

مع العلم أن وحدات القياس هي الوحدات المختارة لقياس الكميات المعلومة حول مجمعات

التسيير والتي تختلف حسب طبيعة كل المنتج مثل ما هو موضح:

- منتوجات GPL وAVM<sup>1</sup> تقاس بطن / المتري
- منتوجات الوقود تقاس بالهيكولتر
- المنتوجات المطاطية تقاس بالوحدات
- منتوجات الزفت تقاس بالقنطار

مجمعات التسيير عبارة عن ركائز للحصول على معلومات (الخاصة بالكمية، العدد، القيمة) تفيد في نظام المحاسبة التحليلية Win canal في تحديد مفاتيح التوزيع ومؤشرات التكاليف لتقسيم الأعباء غير مباشرة على مختلف المنتوجات وفي كل المراحل (الشراء، الإنتاج، البيع)، لذلك فإن كل معلومة خاطئة حول هذه المجمعات، قد تؤدي مسبقاً إلى خطأ في تحديد التكاليف والنتائج التحليلية.

### ثانياً: إجراءات التوزيع

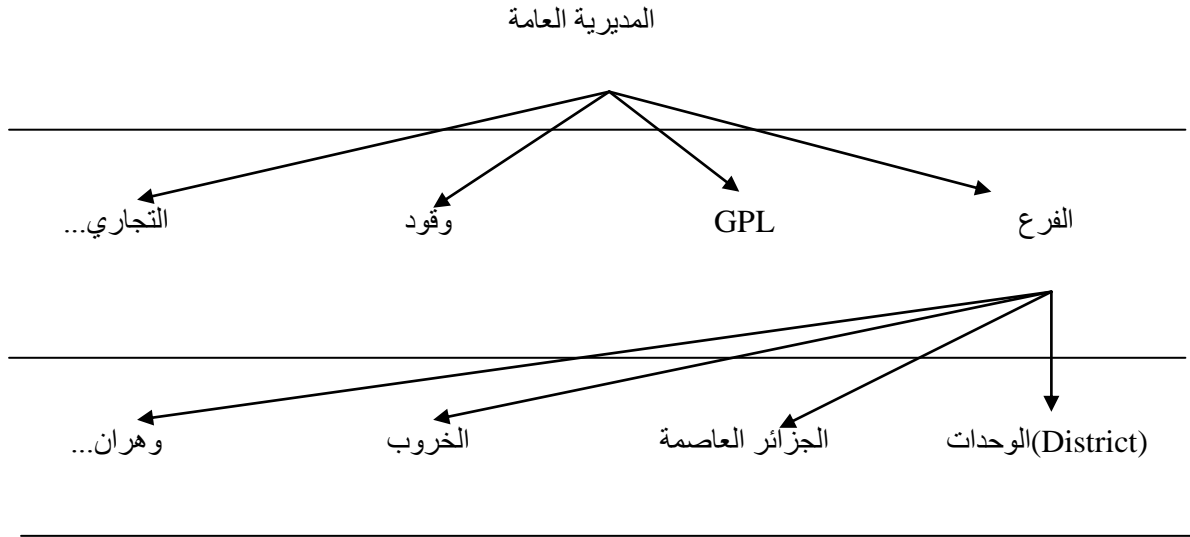
يتم توزيع الأعباء غير المباشرة آلياً في برنامج المحاسبة التحليلية Win canal وهذا عبر ثلاثة مستويات كما يلي:

- مستوى التوزيع الأول: يخص التوزيع الأولي للأقسام الساعدة وهي:
  - مركز المؤونة والاقتصاد (المطعم): ويضم أعباء ومنتوجات مصلحة المؤونة قسم مطعم مصلحة المشتريات والتموين والاقتصاد ليتم توزيعهم بالتساوي على عدد وجبات المصلحة حسب كل فرع وكل هيكل في المؤسسة.
  - المديرية والمركزية والنظام المعلوماتي: ويضم الأعباء الخاصة بإطارات تقني إعلام آلي - سابقاً، وبنك المعطيات والإحصائيات، لتوزع بتساوي على عدد المستخدمين كل فرع وهيكل في المقر.
  - الأعباء المرتبطة بحظيرة السيارات ووسائل نقل العمال: يتم تسجيلها وتوجيهها بالتساوي على عدد الأفراد المنقولين حسب كل فرع وهيكل في المقر.
  - مديرية التنفيذ الاستراتيجي، الاقتصاد، التخطيط والمديرية المركزية للتسويق ونشاط الاتصال: مجموع أعباء هذه الهياكل توزع بالتساوي على رقم أعمال كل فرع وكل هيكل بالمقر.

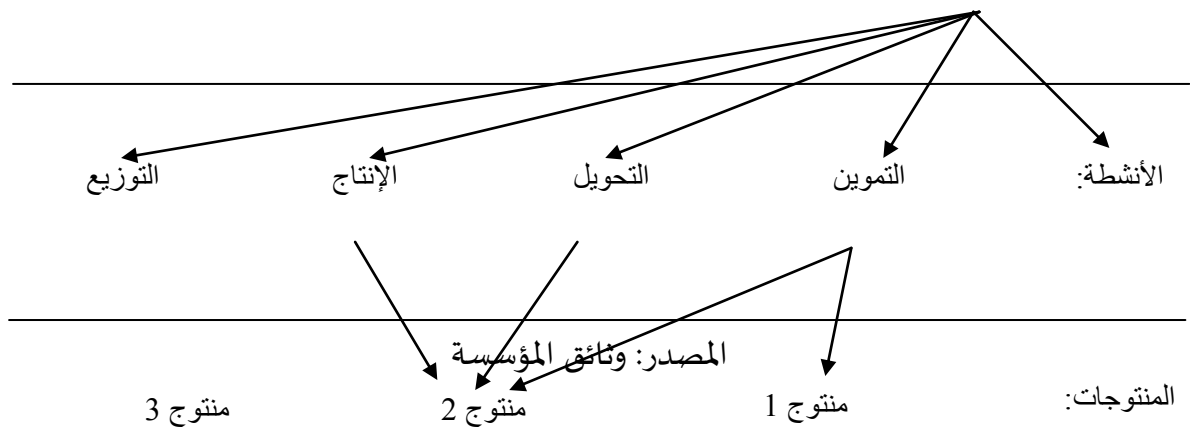
<sup>1</sup> Aviation et Marine

- قسم العقارات: توزع أعباءه بالتساوي على مبلغ مصاريف الصيانة وعدد الصيانات لكل فرع وهيكل في المقر.
  - مديرية الأمن الداخلي: مجموع المصاريف المسيرة من طرف الأمن الداخلي توزع بالتساوي على عدد أعوان الأمن لكل فرع وهيكل.
  - الأعباء المسيرة من طرف مصلحة المواصلات والإعلام: توزع بالتساوي على قيمة الأقساط الهاتفية.
  - مستوى التوزيع الثانوي: مجموع الأعباء ومنتجات الفروع يتم توزيعها على الوحدات بالتساوي حسب عدد العمال. مع العلم أن المستوى الأول والثاني يتم في النظام المدمج CGCA (المحاسبة العامة – المحاسبة التحليلية).
  - مستوى التوزيع الثالث: التوزيع في هذا المستوى الأخير يتم من طرف نظام Win canal عبر جدول التوزيع المحدد مسبقا:
    - مجموع أعباء ومنتجات الوحدات توزع نحو مراكز التخزين والتوزيع بالتساوي لرقم الأعمال.
    - توزع الأعباء المشتركة لمراكز التخزين والتوزيع على الأنشطة والمنتجات حسب (الكمية، الأعباء، رع...).
- ويمكن تلخيص آلية توزيع أعباء المؤسسة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 03: آلية توزيع الأعباء المؤسسة



الهياكل العملية CDS :



المطلب الثالث: الدليل المحاسبي والمخطط المحاسبي التحليلي

أولاً: الدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي لمؤسسة "نفطال" هو مجموعة من المعلومات الموافقة لوحدة محاسبية (الوحدات، المراكز)، والتي ترسل في الإطار التحليلي من طرف مركز التخزين والتوزيع المعني.

الوحدة المحاسبية: تعكس قسم، إدارة أو مركز عملي أو تنظيمي داخل المؤسسة، وهي تحتوي على هيكل محاسبي يترجم من خلال رمز عددي.

مثلا: مركز GPL العاصمة الرمزي: 716 بحيث يدل رقم 7 عن قسم غاز البترول المميع، ورقم 16 عن ولاية الجزائر.

فالمعلومات التي يوفرها تسمح بـ:

- التعرف على مراكز التخزين والتوزيع (CDS) ، قدراته الإنتاجية والتخزينية وماله من وسائل بشرية وتجهيزات وذلك بفضل الوثيقة التقنية.
- الإلمام بكل أنشطة المراكز بفضل معطيات المراقبة المقدمة في شكل جداول، كما يهدف في إطار المحاسبة التحليلية القيام بمراقبة ذاتية قبل تقديم تشخيص الميزانية.
- يمثل أداة تحليلية أثناء القيام بالتشخيص
- تكوين فكرة أكثر أو أقل تفصيلا حول المراكز ونشاطاته
- وفي المقابل يتكون الدليل المحاسبي من ثلاثة أجزاء:

- الجزء الأول: يخص التقديم التحليلي للوثيقة التقنية الخاصة بـCDS
- الجزء الثاني: يشمل كل الكشوف بما فيها حالة هياكل التكلفة حسب النشاط وحسب حالة الأعباء والمنتوجات. وتتمثل في الكشوف في:
  - كشف لحالة المستخدمين
  - كشف لحالة الحظيرة
  - كشف لحالة التموين (الشراء)
  - كشف لحالة التموين الداخلي
  - كشف لحالة الإنتاج
  - كشف لحالة التحويل
  - كشف لحالة التوزيع
  - كشف لحالة هياكل التكلفة حسب الأنظمة
  - كشف لحالة الأعباء والمنتجات
- الجزء الثالث: يخص التبريرات والملاحق

ثانياً: المخطط المحاسبي التحليلي:

يشتمل المخطط المحاسبي التحليلي للمؤسسة، ترميزاً يتناسب مع وظيفتها الأساسية والمساعدة، علماً بأنه قابل للتغيير.

ويتكون من مجموعة أصناف بدءاً من 0 وانتهاءً بـ9، وهي على الترتيب:

الشكل رقم 04: عناصر المخطط المحاسبي التحليلي

البيان	الصنف
حسابات وسيطية	الصنف 0
العمليات	الصنف 1
حسابات التخزين والتوزيع	الصنف 2
حسابات وحدات الخدمات	الصنف 3
مصاريف إدارية	الصنف 4
مصاريف عامة	الصنف 5
تكاليف الأنشطة الثانوية	الصنف 6
تكاليف الأنشطة الرئيسية	الصنف 7
سعر التكلفة	الصنف 8
النتائج	الصنف 9

تشخيص ومراقبة نتائج النظام:

إن تعميم نظام المحاسبة التحليلية في 2020 التي شهدت ميلاد أول ميزانية تحليلية لمؤسسة نفضال، في إطار تجربته والتعرف فيما إذا كانت المعلومات التي ينتجها ذات صلاحية (Fiable) أم لا، أدى إلى تبني إجراءات جديدة للمراقبة والتشخيص في إطار البحث عن معلومة تحليلية ملائمة وكاملة.

ويهدف هذا التشخيص إلى:

• التأمين:

- الشامل والكامل للتسجيلات المحاسبية
- احترام مبادئ الفصل بين الدورات والحيطة والحذر

• التأكد بأن:

- التكاليف تم عرضها بصفة تطابق الهياكل الخاصة والمقررة
- الدليل تم ملئه حسب التعليمات الصادرة.

• تقييم النتائج:

• مراقبة العناصر التالية:

1. مراقبة البيانات المملوءة من طرف الوحدات المحاسبية لتأمين:

- مدى تناسق المعطيات الخاصة بالميزانية التحليلية مع معطيات المحاسبة العامة
- تسجيل كل الأعباء الخاصة بالدورة
- أن رصيد الحسابات معدوم بعد المعالجة التحليلية

2. مراقبة النتائج من أجل:

- دراسة وتقييم TCR التحليلي ومقارنته بـ TCR المحاسبة العامة
- تنفيذ هيكل التكاليف داخل مكوناته

من جهة ثانية، يجب أن يحتوي الدليل المحاسبي على مجموعة من المؤشرات الضرورية،

لمعرفة الهياكل العملية التي تسمح بتأكيد المعطيات المحاسبية ومقارنة النتائج.

وكإجراء أخير وبعد المراقبة يتم إجراء دراسة على مستوى الفروع والوحدات، علما بأن

المعطيات التي تفيد بأن تكون إطارا لتحليل، تحول بعد ذلك إلى معطيات في جدول حسابات النتائج وهياكل التكاليف.

الإنجازات والتقييم:

لقد حققت المؤسسة إنجازات معتبرة ومجهودات قيمة في 2018 لتطوير وتحسين تسيير هياكلها

الوظيفية والعملية نوجزها فيما يلي:

- تكيف وتعميم النسخة المطورة لبرنامج Win canal تتوافق والشكل الجديد للتنظيم العام للمؤسسة
  - عقد ندوات في النظام والنتائج الفصلية للميزانية
  - تشخيص الميزانية التحليلية
  - كما أن نظام Win canal شهد سنة 2018 تجديدات تخص استخداماته على مستوى أربعة مقاييس هي:
  - مل التسجيلات Fichier d'écriture الذي هدفه فحص وتصحيح الحسابات التحليلية.
  - مجمعات التسيير Agregats de gestion
  - كشوف الوضعية الخاصة بالتكاليف Etats de synthèse
  - مقياس التجميع Module consolidation وهو سهتم بالتجميع الدوري والهيكلية للتكاليف المنتهية بحيث أن:
  - التجميع الدوري: يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب الفترات المحددة
  - التجميع الهيكلية: يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب نوع الهيكلية وذلك حسب الفترة المحددة (مركز وقود، مركز الخام، محطة الخدمة، مركز تركيب التجهيزات الخاصة بالروبان...)
- وفي المقابل، فقد أسفر التقييم الذي قامت به المؤسسة لنظام المحاسبة التحليلية، ضرورة كون نظام المحاسبة التحليلية متكامل مع الأنظمة الأخرى، ذلك أنها حتى تكون أداة إعلام ومقارنة لأسعار التكلفة ووسيلة مساعدة في التسيير التقديري (التنبؤي)، من الضروري وجود أدوات أخرى تؤمن سرعة وصلاحيات للمعلومات المقدمة، لأن المحاسبة التحليلية لا تكون ذات معنى، إلا إذا كانت تنتج معلومات في الآجال القصيرة تسهل اتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة.
- وحتى يحقق هذا الهدف لا بد على الأنظمة الأخرى أن تقدم المعلومات التي تخدم المحاسبة التحليلية في الآجال المحددة.
- لذلك تسعى المؤسسة لتطوير النظام من خلال تأسيس بنك للمعلومات التحليلية ووضع أنظمة إدماج آلية، مع كل مستويات أنشطتها.



تقدم مشروع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة:

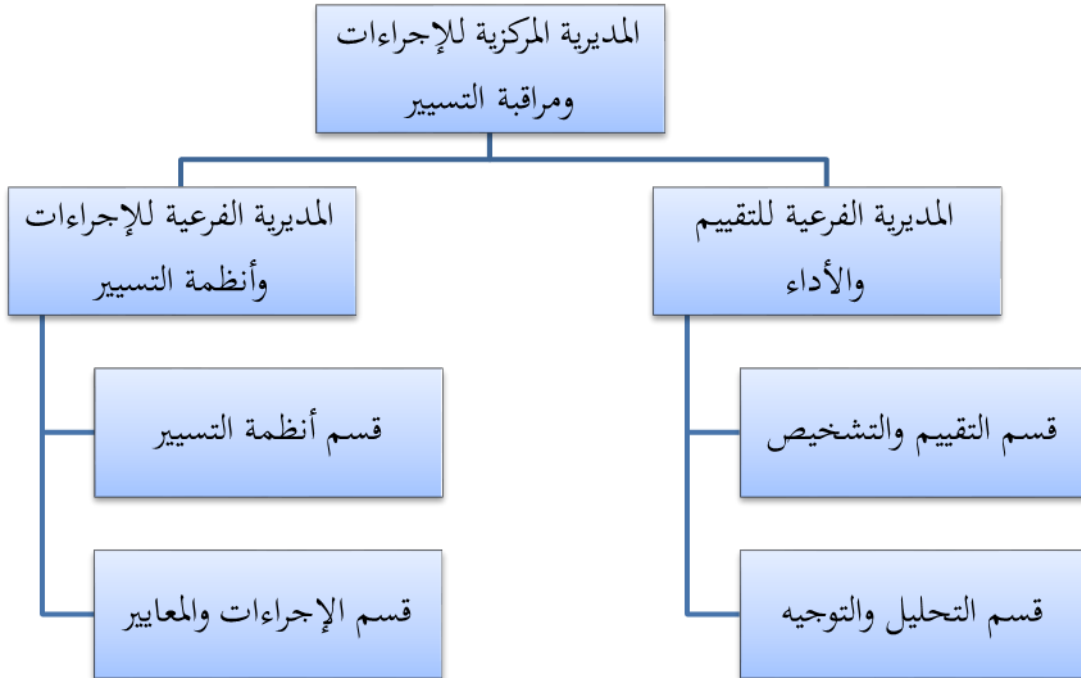
في البداية نشير بالذكر إلى أن مراقبة التسيير لم تكن موجودة في المؤسسة إلا في إطار المراقبة والمراجعة الداخلية، ولا تزال إلى حد الساعة.

ولم تبدأ المؤسسة في التفكير بإقامة هذا النظام بالمعنى الحقيقي له إلا بعد ما اعتمدت نظام المحاسبة التحليلية حتى تتمكن من تقييم مدى صلاحية المعلومات التي يقدمها.

وهذا التقييم لا يمكن أن يكون ما لم توجد مراقبة تسيير تعمل على قياس الأداء، بمقارنة النتائج وتحليل الانحرافات وتشخيص أسبابها وتصحيحها بقرارات تحول من تكرار الأخطاء مستقبلا. لذلك عمدت المؤسسة كخطوة أولى في إعادة تنظيم المديرية المركزية للإجراءات ومراقبة التسيير وهذا خلال الفترة الممتدة بين ماي وجويلية 2018. وقد بدأ رسميا نشاط المديرية خلال شهر فيفري 2019.

أولا: مهام المديرية المركزية للإجراءات ومراقبة التسيير

تقديم الهيكل التنظيمي للمديرية:



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

## خلاصة:

مؤسسة حسناوي من أعرق المؤسسات الوطنية بامتدادها التاريخي كما أنها تعتبر من المؤسسات الاشتراكية والتي بقيت مشاكلها لأحد الآن، خاصة وأن الدولة قد انتهجت عدة إصلاحات اقتصادية حيث أثرت فيها ولكن ليس مثل المؤسسات الأخرى إذ أنها تسيرونها وبطريقة عقلانية.

وحدة مؤسسة حسناوي من بين الوحدات والتي تعتبر مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها مع تبعية الملكية للدولة والخبرة والكفاءة العاليتين التي يتمتع بها عمال وإداريي الوحدة مما جعل التسيير فيها فعال إلا أن المحيط الخارجي وكثرة المنافسة في ظل اقتصاد السوق أثرت بنسبة كبيرة على تسيير الوحدة وإنتاجها.

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية لها الأهمية الكبيرة في تحقيق مردودية أكبر للمؤسسات الإنتاجية من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر أداة فعالة معتمدة في هذه الوحدة لمراقبة التسيير بصفة خاصة ولتبع استعمال المحاسبة التحليلية كتقنية في أي مؤسسة هو تحديد سعر التكلفة لمنتجات المؤسسة ذاتها وتظهر أهميتها في كونهما تحظى بعملية ضبط ورقابة محكمة وواسعة النطاق مما يسمح بالإطلاع على جميع التكاليف والمراحل التي يمر بها المنتج بدقة عالية، هذا يتم بتحديد الانحرافات التي يمكن أن تقع نتيجة لأسباب متعمدة أو لأخطاء عفوية، مما يمكن المسير من اتخاذ القرار المناسب لتجنبها لاحقا أو معاقبة المتسبب في حالة التعمد.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا السابقة وما تطرقنا إليه خاصة في الجانب النظري حول موضوع المحاسبة التحليلية ودورها في مراقبة التسيير وتأثيرها على المؤسسات الجزائرية، توصلنا إلي أن المحاسبة التحليلية أداة ضرورية وفعالة للتسيير وذلك عن طريق ترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية.

كما أنها تعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التسيير المنظم وهذا من خلال ما توفره الوظائف من المعلومات اللازمة. وكذا قياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير، وتحليل الاستغلال وقياس المردودية، ومقارنة النتائج الفعلية مع ما تم تقديره، وتحليل الانحرافات، كما نستخلص من خلال هذا البحث نتيجة أخرى في أن التسيير الجيد لا يمكن أن يتم دون التحكم في المحاسبة التحليلية والتي تعتبر بدون منازع الطريقة الأكثر فعالية الدراسة نشاطات المؤسسة ومراقبة التسيير تعتمد علي:

-الفعالية : وهي مقارنة الوسائل بالنتائج. - النجاعة : الاستعمال العقلاني والرشيد المواد المؤسسة . - الملائمة : مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وفي الخاتمة وبعد الدراسات النظرية والتطبيقية لمفهوم مراقبة التسيير بواسطة المحاسبة التحليلية هذه الأداة التي تقوم بتحليل التكاليف في المؤسسة وقياس الانحرافات الايجابية كانت أو سلبية وذلك بالمقارنة مع الوضعية التقديرية، حاولنا الخروج ببعض النتائج والاقتراحات نلخصها فيما يلي:

1-النتائج من خلال الجانب النظري: ثم إن عملية التسيير الفعالة تحتاج نظام معلومات محاسبي جيد؛ الله إن نظام الرقابة الجيد يضمن صحة المعلومات وتدفعها بين مختلف مصالح ودوائر المؤسسة الله المحاسبة التحليلية أداة فعالة ومناسبة لأجل التحكم في تسيير وزيادة فعالية المؤسسة من خلال التعرف على الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات المناسبة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل الوظيفة؛

الله إن التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة تعد طريقة للرقابة على التكاليف وسعر التكلفة؛

الله نظرية التكلفة المتغيرة هي نظرية قليلة الاستعمال في المؤسسات الصناعية رغم خصائص والمميزات التي تتمتع بهما.

أما من خلال التريص الذي قمنا به في مؤسسة حسناوي يمكن استنتاج منا يلي

تله من ناحية الهيكلية والإمكانيات لاحظنا قدم العتاد يجعل الصيانة مشكلا مطروحا في حد ذاته ومما زاد من تفاقم هذا المشكل هو ندرة قطاع الغيار وارتفاع سعرها في السوق الوطنية هذا ومن جهة أخرى المشكل الزمني لإصلاح هذا العطب الذي يأخذ مدة زمنية كبيرة

تلم إن تموين الوحدة بالمواد الأولية يتم من الخارج إذا ما جعل المؤسسة تتحمل تغيرات سعر الصرف حيث أن ارتفاعه يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج الله وجود عجز في ميزانية المؤسسة وهذا راجع لارتفاع المصاريف المالية .

لم ضيق مصلحة المستخدمين وتراكم وثائق الوحدة. التلي غياب التكنولوجيا الحديثة أدى إلى تراجع المكانة التنافسية للوحدة. الظلم وجود احتياطي من المنتج والذي يتطلب شروط صيانة جيدة

تله مشكل التقنية وتتعلى في غياب دعائم التنظيم للورشات والمراكز حيث في البداية كانت المؤسسة تعتمد على عمال ذوي أقدمية في الورشات والمراكز، مما أدى إلى ظهور مشكل جديد يتمثل في عدم قدرتهم على التعبير عن احتياجاتهم من حيث المواد والتخطيط والبرامج، وفي السنوات الأخيرة تبني الوحدة توظيف إطارات متخصصة من خريجي المعاهد أو الجامعات مما أظهر مشكل آخر هو نقص الخبرة.

الله عدم احتواء المؤسسة على نظام رقابة مستقل بمصلحة خاصة به، إضافة إلى تشابك المهام من خلال تداخل الوظائف أدى إلى ضرورة حتمية هي عدم استغلال تقنيات المحاسبة التحليلية في الرقابة.

له حساسية عمال وموظفي مصلحة المحاسبة بالدرجة الأولى وموظفي جميع الوحدات اتجاه نظام الرقابة والمعلومات التي من المفروض أن نستفيد منها للوصول بنا إلى إمكانية تحليل النتائج بالصورة الجيدة لتحديد نقاط الضعف والقوة وبالتالي المسؤول عنها، هذا ما صعب من مهمتنا في تحقيق أهداف الدراسة.

الصفة الاحتكارية المعاملات المؤسسة من خلال الزبائن والتي تقتصر على تمويل المؤسسات العمومية بالمنتجات، إضافة إلى عدم وجود منافسة من طرف خواص أو مؤسسات أجنبية كانت أو محلية أدى إلى عدم القيام بدراسات لمختلف الأنظمة المعتمدة في التسيير والمحاسبة وكذا الرقابة.

الله صفة المؤسسة العمومية لا تعطي الجدية في تحقيق أكثر ربح وبالتالي عدم الجدية في العمل وهذا ما لاحظناه وصعب من مهمتنا أكثر في الإطلاع على وثائق المؤسسة ما بالك فيما يتعلق بموضوع دراستنا الذي يتطلب التوجيه من طرف الموظفين.

ثم لم نتمكن من الوصول إلى تغطية أهداف الموضوع بالصورة المفروض الوصول إليها نتيجة للأسباب السابقة الذكر.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

مراجع بالغة العربية:

قائمة الكتب:

- 1- أحمد حساين، نور الدين با أحمد - عناصر المردودية في شركات التأمين - مذكرة ليسانس المدرسة العليا للتجارة - 2000.
- 2- السيد عبد المقصود ديبان - محمد القيومي - تصميم نظام المعلومات المحاسبي- مؤسسة الشباب - الجامعة الإسكندرية - 1996.
- 3- بوعقوب عبد الكريم - المحاسبة التحليلية - ديوان المطبوعات الجامعية - 1997.
- 4- خيرات ضيف - الموازنات التقديرية - دار النهضة العربية- بيروت - 1975.
- 5- رجال على - سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية - الساحة المركزية - بن عكنون الجزائر- سنة 1992.
- 6- رضوان حلوة جنان - تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظريات محاسبية بدون سنة -ص 290.
- 7- رشيد محمد بو كساني - المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار - رسالة ماجستير - علوم التسيير - المدرسة العليا للتجارة - 1998.
- 8- سليم ابراهيم الحسينة - نظم المعلومات الإدارية - عمان - الأردن - 1991.
- 9- سفيان بن بلقاسم، حسين الهيمي- المحاسبة التحليلية - دار الآفاق - بدون سنة - الأردن.
- 10- شباكي سعدان - تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر- 1997-11.
- 12- صالح الرزق و عطا الله خليل بن وارد - مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعلمي - الجزائر 1999--13.
- 14- عبد الحميد كراجة - الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات) - دار الصفاء - مطبعة النشر والتوزيع- 2000.



## قائمة المراجع

---

15-عبد الغفار حنفى ، رسمية قريقاش، مال فريد مصطفى - الإدارة المالية - الدارالجامعية مصر - الإسكندرية - 1997.

الكتب باللغة الفرنسية

- 1- Abde latif khemakhem-"la dynamique de control de gestion"Edition dunod-Paris-1977.
- 2- A.Boughaba - Comptabilité Analytique d'exploitation- Edition berti alger-1998.
- 3- Claude alazard-sabin separi- control de gestion - Edition dunod-Paris -1998.
- 4- Jacques margerins - base de la contabilité analytique - 1ER édition Octobre 1998 ,  
Edition formal.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الجليلي ليايس - سيدي بلعباس -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة الجامعية: 2020 / 2021

تصريح بإيداع أو مناقشة مذكرة نهاية الدراسة

لنيل شهادة الماستر

التخصص: محاسبة وتدقيق

✓ اسم ولقب المشرف: د. بن بلعبد الله

✓ اسم ولقب الطالب (1): ش. بن عبد الحميد

✓ اسم ولقب الطالب (2): د. بن عبد الحميد

عنوان المذكرة:

محاسبة التجار كإداة لمراقبة التسيير في مؤسسة تجارية

طريقة التقييم:

1- مناقشة حضورية مغلقة مع احترام جميع القواعد الوقائية الصحية

2- مناقشة عن بعد عبر تقنيات التواصل المرئي (Zoom, Google meet)

3- مناقشة عبر تقييم الممتحنين

إمضاء المعلنين

ش. بن عبد الحميد

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي ليابس بسيدى بلعباس

للية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التصريح الشرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(وفق القرار رقم: 393 المؤرخ في 28 جويلية 2016

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية و مكافحتها )

أنا الممضى أسفله: أحمد بن عبد الحليم ..... الصفة: طالب، استاذ باحث ..... طالب .....  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 114498 ..... و الصادرة بتاريخ: 2015/08/09 .....  
المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ..... قسم: مالية ومحاسبة .....  
و الكلف بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)، عنوانها: التحليل المالي كأداة  
للمراقبة والتسيير في المؤسسات المالية في ظل الأزمة الاقتصادية .....  
صرح بشرفي أنني التزم بمراعاة المعايير العلمية و المنهجية و معايير الأخلاقيات المهنية و النزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور  
علاه .

التاريخ: 29 جوان 2016  
إمضاء المعنى: أحمد بن عبد الحليم  
مؤيد من طرف اللجنة  
مجلس احلام  
عن رئيس المجلس البلدي  
وبتفويض منه  
أحمد بن عبد الحليم

## الملاحق

### الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة التعليم العالي والبحث العلمي  
معة جيلالي ليايس بسيدي بلعباس  
بة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

#### التصريح الشرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(وفق القرار رقم: 393 المؤرخ في 28 جويلية 2016

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية و مكافحتها )

انا الممضى اسفله ..... م. م. م. م. م. الصفة: طالب، استاذ باحث ..... طالب  
حامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..... 100643766 ..... و الصادرة بتاريخ: ..... 18/04/2016 .....  
سجل بكلية: ..... العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ..... قسم: علوم المالية والمصارف  
الكلف بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، اطروحة دكتوراه)، عنوانها: ..... المصارف التحليلية  
..... إدارة المصارف والتسيير  
برح بشرفي أنني التزم بمراعاة المعايير العلمية و المنهجية و معايير الأخلاقيات المهنية و النزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور  
لاه

التاريخ: .....

امضاء المعني 29 جوان 2021

N° 100843766  
18/04/2016  
SFSEF

الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الجبلالي ليايس - سيدي بلعباس  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

بطاقة التقييم

اسم ولقب المترين: شوقي امر  
تاريخ ومكان الميلاد: 07 جويلية 1993 سيدي بلعباس  
المسجل في السنة الثانية (مستر) تخصص: حاسبة ومصارف  
مدة الترين: أشهر (10 أسابيع)  
مكان الترين: مؤسسة حسباتي

ملاحظات أخرى	ضعيف	جيد	ممتاز	
			✓	مواظبة
			✓	معلومات تطبيقية
			✓	مهارات
			✓	القدرة على العمل
			✓	العلاقة مع العمال
			✓	العلاقة مع وحدة الإنتاج

تقييمات أخرى:



الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجيلالي ليابس - سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

بطاقة التقييم

اسم ولقب المترين: حجاري حسيب  
 تاريخ ومكان الميلاد: 1992.11.11 .. بجاية  
 المسجل في السنة الثانية (مستر) تخصص: المحاسبة والتدبير  
 مدة الترين: شهر (30 يوم)  
 مكان الترين: مؤسسة حساري

ملاحظات أخرى	ضعيف	جيد	ممتاز	
			✓	مواظبة
			✓	معلومات تطبيقية
			س	مبادرات
			س	القدرة على العمل
			س	العلاقة مع العمال
			س	العلاقة مع وحدة الإنتاج

تقييمات أخرى:

