

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة الإنتاج و التموين

بعنوان:

فعالية نظام التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير

-دراسة حالة مؤسسة مواد التنظيف "ENAD" وحدة ولاية سعيدة-

تحت إشراف الأستاذ:

-الدكتورة: حريق خديجة

من إعداد الطالبة:

- بن علي شفيقة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/..... /الدرجة العلمية/ رئيسا

الدكتور/ حريق خديجة /الدرجة العلمية/ مشرفا

الدكتور/..... /الدرجة العلمية/ مناقشا

الدكتور/..... /الدرجة العلمية/ مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
فَلْيَسِّرْ لَنَا الْيُسْرَى
وَالْيُسْرَى لَنَا الْيُسْرَى
وَالْيُسْرَى لَنَا الْيُسْرَى
وَالْيُسْرَى لَنَا الْيُسْرَى

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

شكر و تقدير

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة الفاضلة الدكتورة "حريق خديجة"
التي أشرفت على هذا العمل و على ما ساهمت به من توجيهات
و متابعة لهذا العمل المتواضع متمنية لها كل التوفيق في مسيرتها
العلمية و العملية.

كما أشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين لم يدخروا جهدا في سبيل
تأطيننا و إضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي و المعرفي.

الإهداء

إلى روح أبي الغالي رحمه الله

إلى أمي العظيمة حفظها الله و أطال الله بعمرها

إلى زوجي الكريم سندي و رفيق دربي ، أعزه الله و رفع مقامه

إلى ابنتي العزيزة، قرّة العين، قطعة من قلبي و مصدر قوتي، حفظها

الله و جعلها شمعة مضيئة

إلى جدتي العزيزة ، أمي الثانية، حفظها الله و أطال بعمرها،

و ألبسها ثوب الصحة و العافية

إلى إخوتي أحبائي و أختي الحبيبة، قطعة من أمي و ضلعي الثابت

الذي لا يميل أسأل الله لهم التوفيق و السعادة

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية نظام التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير ، و لتحقيق الهدف قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة مواد التنظيف ENAD وحدة ولاية سعيدة للفترة مابين سنة 2017 إلى غاية 2019 .

تعد التكاليف المعيارية إحدى طرق مراقبة التسيير التي تمكن المؤسسة من تحسين مسار الإنتاج و شروط الاستغلال الأمثل للموارد بالتحكم في التكاليف و تحديد الأسعار بكفاءة و فعالية بالاعتماد على تحديد الانحرافات و البحث عن حلول لتصحيح الفروقات غير الملائمة و الحيلولة دون الوقوع فيها مستقبلا ، يعمل هذا النظام على مد الإدارة بالبيانات التي تستخدمها في وضع الخطط و الموازنات التقديرية، و توصلت الدراسة إلى ضرورة إعداد الموازنة التقديرية بالاعتماد على نظام التكاليف المعيارية.

Résumé:

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle des couts standard en activant le contrôle de la gestion, pour atteindre cet objectif, nous avons fait une étude de cas sur l'entreprise ENAD pour la période 2017-2019.

Les coûts standard sont l'une des méthodes de contrôle de gestion permettant a l'établissement de rénover l'itinéraire de la production et les conditions de l'exploitation optimale des ressources en veillant à maitriser les couts et identifier les prix de manière efficiente et efficace en vue de déterminer les écarts et chercher des solutions pour rectifier ces différences inappropriée afin de les empêcher ultérieurement. Ce système vise a mettre en place des données utilisées par l'administration dans l'élaboration des plans et des budgets.

L'étude avait recommandé la nécessité de mettre en place le budget prévisionnel sur la base des couts standards.

قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتويات
IV	الشكر
IV	الإهداء
IV	الملخص
IV	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال البيانية
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: أساسيات في التسيير و مراقبة التسيير
02	تمهيد
03	المبحث الأول : مدخل إلى التسيير
03	المطلب الأول: ماهية التسيير
12	المطلب الثاني: وظائف و مبادئ التسيير
17	المبحث الثاني: الرقابة ضمن وظائف التسيير
17	المطلب الأول: ماهية الرقابة
19	المطلب الثاني: أهداف و أهمية الرقابة
21	المطلب الثالث: الخطوات الرئيسية في الرقابة
21	المطلب الرابع: خصائص نظام الرقابة الجيد
22	المبحث الثالث: ماهية مراقبة التسيير
22	المطلب الأول: تطور و مفهوم مراقبة التسيير
26	المطلب الثاني: مراحل إعداد مراقبة التسيير
27	المطلب الثالث: أهداف و أهمية و وظائف نظام مراقبة التسيير
30	المطلب الرابع: أدوات و أساليب مراقبة التسيير
36	خلاصة الفصل الأول
37	الفصل الثاني: التكاليف المعيارية كأداة فعالة لمراقبة التسيير
38	تمهيد
39	المبحث الأول: التكاليف و سعر التكلفة
39	المطلب الأول: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة
39	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

43	المبحث الثاني : مفاهيم حول نظام التكاليف المعيارية
43	المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية
46	المطلب الثاني: إعداد نظام التكاليف المعيارية
50	المبحث الثالث: إعداد المعايير
50	المطلب الأول: المعايير و أنواعها
52	المطلب الثاني : طرق إعداد المعايير و مصادرها
54	المبحث الرابع: معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما
54	المطلب الأول: معايير و انحرافات التكاليف المباشرة
63	المطلب الثاني: معايير و تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة
67	المبحث الخامس : علاقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير
67	المطلب الأول: الافتراضات الواقعية و أسباب استخدام أنظمة التكاليف المعيارية
68	المطلب الثاني: تفعيل الموازنة التقديرية للرقابة عن طريق التكاليف المعيارية
70	المطلب الثالث: فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير
72	خلاصة الفصل
73	الفصل الثالث : دراسة حالة في مؤسسة مواد التنظيف وحدة ENAD SHYMECA سعيدة
74	تمهيد
75	المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة
75	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة
76	المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة الأم
77	المطلب الثالث: الوحدة ENAD SHYMECA سعيدة
79	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
83	المبحث الثاني: تقييم لمدى تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة
83	المطلب الأول : حساب التكاليف المعيارية و تحليل الانحرافات
92	المطلب الثاني: انحراف الإيرادات و الأرباح و تحليل انحرافاتهما
97	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و تفسيرها
97	المطلب الأول: عرض النتائج و تحليلها
99	المطلب الثاني: نتائج حساب انحرافات الإيرادات و الأرباح
100	خلاصة الفصل
101	خاتمة عامة
106	قائمة المصادر و المراجع

قائمة الجداول:

11	جدول المدارس و المداخل المختلفة لدراسة الإدارة	(01)
68	طرق تحميل التكلفة	(02)
83	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2017	(03)
85	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2018	(04)
87	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2019	(05)
89	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2017	(06)
90	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2018	(07)
90	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2019	(08)
92	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2017	(09)
94	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2018	(10)
95	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2019	(11)

قائمة الأشكال:

4	مسار العملية التسييرية	(01)
8	تصنيف CHAUVET	(02)
13	عجلة التسيير	(03)
25	مثلث مراقبة التسيير	(04)
41	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة	(05)
41	التمثيل البياني للتكاليف الثابتة	(06)
67	انحراف التكاليف المعيارية	(07)
79	هيكل مصلحة التجارة	(08)
80	هيكل مصلحة المحاسبة/المالية	(09)
81	هيكل مصلحة الصيانة	(10)
82	هيكل مصلحة الإنتاج	(11)

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتويات
1	الشكر
1	الإهداء
1	المُلخَص
1	قائمة المحتويات
1	قائمة الجداول
1	قائمة الأشكال البيانية
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: أساسيات في التسيير و مراقبة التسيير
02	تمهيد
03	المبحث الأول : مدخل إلى التسيير
03	المطلب الأول: ماهية التسيير
12	المطلب الثاني: وظائف و مبادئ التسيير
17	المبحث الثاني: الرقابة ضمن وظائف التسيير
17	المطلب الأول: ماهية الرقابة
19	المطلب الثاني: أهداف و أهمية الرقابة
20	المطلب الثالث: الخطوات الرئيسية في الرقابة
21	المطلب الرابع: خصائص نظام الرقابة الجيد
22	المبحث الثالث: ماهية مراقبة التسيير
22	المطلب الأول: تطور و مفهوم مراقبة التسيير
25	المطلب الثاني: مراحل إعداد مراقبة التسيير
27	المطلب الثالث: أهداف و أهمية و وظائف نظام مراقبة التسيير
30	المطلب الرابع: أدوات و أساليب مراقبة التسيير
36	خلاصة الفصل الأول
37	الفصل الثاني :التكاليف المعيارية كأداة فعالة لمراقبة التسيير
38	تمهيد
39	المبحث الأول: التكاليف و سعر التكلفة
39	المطلب الأول: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

39	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
43	المبحث الثاني : مفاهيم حول نظام التكاليف المعيارية
43	المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية
46	المطلب الثاني: إعداد نظام التكاليف المعيارية
50	المبحث الثالث: إعداد المعايير
50	المطلب الأول: المعايير و أنواعها
52	المطلب الثاني : طرق إعداد المعايير و مصادرها
54	المبحث الرابع: معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما
54	المطلب الأول: معايير و انحرافات التكاليف المباشرة
63	المطلب الثاني: معايير و تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة
67	المبحث الخامس : علاقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير
67	المطلب الأول: الإفتراضات الواقعية و أسباب استخدام أنظمة التكاليف المعيارية
68	المطلب الثاني: تفعيل الموازنة التقديرية للرقابة عن طريق التكاليف المعيارية
70	المطلب الثالث: فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير
72	خلاصة الفصل
73	الفصل الثالث : دراسة حالة في مؤسسة مواد التنظيف وحدة ENAD SHYMECA سعيده
74	تمهيد
75	المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة
75	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة
76	المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة الأم
77	المطلب الثالث: الوحدة ENAD SHYMECA سعيده
79	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
83	المبحث الثاني: تقييم لمدى تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة
83	المطلب الأول : حساب التكاليف المعيارية و تحليل الإنحرافات
92	المطلب الثاني: انحراف الإيرادات و الأرباح و تحليل انحرافاتهما
97	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و تفسيرها
97	المطلب الأول: عرض النتائج و تحليلها
99	المطلب الثاني: نتائج حساب انحرافات الإيرادات و الأرباح
100	خلاصة الفصل
101	خاتمة عامة

قائمة المصادر و المراجع

106

الملاحق

110

قائمة الجداول:

11	جدول المدارس و المداخل المختلفة لدراسة الإدارة	(01)
68	طرق تحميل التكلفة	(02)
83	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2017	(03)
85	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2018	(04)
87	التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2019	(05)
89	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2017	(06)
90	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2018	(07)
90	التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2019	(08)
92	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2017	(09)
94	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2018	(10)
95	التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2019	(11)

قائمة الأشكال:

4	مسار العملية التسييرية	(01)
8	تصنيف CHAUVET	(02)
13	عجلة التسيير	(03)
25	مثلث مراقبة التسيير	(04)
41	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة	(05)
41	التمثيل البياني للتكاليف الثابتة	(06)
67	انحراف التكاليف المعيارية	(07)
79	هيكل مصلحة التجارة	(08)
80	هيكل مصلحة المحاسبة/المالية	(09)
81	هيكل مصلحة الصيانة	(10)
82	هيكل مصلحة الإنتاج	(11)

المقدمة
العامّة

توطئة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسيير مختلف العمليات المتعلقة بنشاطها، خاصة بعد التطورات الكبرى وليدة الثورة الصناعية ، و وجب الاهتمام أكثر بوظائفها و الإلمام بوظيفتي التخطيط و الرقابة الفعالة التي تضمن استمراريتها و كفاءتها باعتبار هاتين الوظيفتين القلب النابض للعملية الإدارية و أساس التسيير الجيد داخل المؤسسة.

و تعتبر مراقبة التسيير محور النشاط الأساسي داخل المؤسسة، خاصة مع متطلبات التحول و التكيف مع التطور الحاصل، إذ تهتم مراقبة التسيير بالعمل بصورة دائمة و مستمرة على حل المشاكل التي تعيق تحقيق الأهداف المخططة و تعرقل تقدم المؤسسة مستندة على معايير و أسس فعالة تعزز وظيفة الرقابة بأدوات التحليل المالي، من بينها التكاليف المعيارية، و قد اهتمت الإدارة الحديثة بهذا المدخل كأحد الأساليب المهمة في تحديد الكمية الواجب استخدامها في صناعة وحدة إنتاجية و تحديد تكلفتها و سعر البيع و مقارنتها لحقا بالتكاليف الفعلية، و قد أشارت الدراسات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن التكاليف المعيارية تعتبر إضافة مفيدة جدا لأنظمة المعلومات الإدارية الحديثة في مجال وضع معايير قياسية لقياس التكلفة .
تمثل التكاليف المعيارية خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير، ثم مراقبة تطبيقها على أرض الواقع و تعديلها عند الضرورة، ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لكشف الانحرافات و تشخيص المسببات و تنتهي إلى رفع تقارير إلى الإدارة المختصة في الوقت المناسب التي تهتم بالإجراءات التصحيحية وصولا إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في مشروعها و تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات و المخرجات بكفاءة و فاعلية.

الإشكالية:

على ضوء ماسبق يمكن صياغة الإشكاليّة التالية:

- ما مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسة محل الدراسة ؟
- للإجابة على هذه الإشكاليّة ارتأينا تجزئتها إلى سؤالين فرعيين:
- ما واقع أهمية نظام التكاليف المعيارية النسبة للمؤسسة؟
- كيف تساهم التكاليف المعيارية في تفعيل مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟

الفرضيات:

- انطلاقا من الدراسة الميدانية سنحاول التأكد من صحة الفرضيات التالية:
- تتمتع المؤسسة محل الدراسة بنظام فعال لتحليل التكاليف في نظامها الخاص.
 - التكاليف المعيارية أداة من الأدوات التي تعتمد المؤسسة على نتائجها في مراقبة التكاليف .
 - تساهم التكاليف المعيارية في تصحيح الأخطاء و الانحرافات غير الملائمة و الوصول إلى الأهداف المرجوة.

مبررات اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- الرغبة في الإطلاع أكثر على موضوع التكاليف المعيارية أكثر و اكتشاف المفاهيم المتعلقة بها.
- ### الأسباب الموضوعية:

- أهمية المحاسبة التحليلية كنظام معلومات تركز عليه مراقبة التسيير لتحليل التكاليف و تحديد المسؤوليات.
- دراسة واقع تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام التكاليف المعيارية و معرفة الأساليب المتبعة لوضع الخطط و تحقيق الأهداف .

أهداف الدراسة:

- إبراز أهمية دور أدوات مراقبة التسيير في إعطاء نظرة مستقبلية على نشاط المؤسسة .
- إبراز أهمية اعتماد نظام التكاليف المعيارية في مراقبة التكاليف داخل المؤسسة.
- التعرف على أهمية و كيفية قياس الانحرافات و تحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

منهج البحث و الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا المنهج التاريخي لسرد الوقائع التاريخية لمراحل تطور مراقبة التسيير و ظهور التكاليف المعيارية، و النهج التحليلي الوصفي الذي كان طاغيا في أغلب نقاط البحث ، من أجل عرض المعطيات و تحليل الظاهرة محل الدراسة و استخلاص النتائج.

و اعتمدنا في جمع المعلومات على عدة مصادر تتجلى في جملة من الأدوات أهمها:

في الجانب النظري:

- الاستعانة بمصادر عربية و أجنبية، مطبوعات و مجلات و ملتقيات، و بعض الدراسات السابقة متخصصة في المجال.

أما في الجانب التطبيقي:

- المقابلة الشخصية مع مدير و عمال قسم المحاسبة لمؤسسة مواد التنظيف وحدة ولاية سعيدة للحصول على المعلومات المرتبطة بموضوع البحث.
- دراسة حالة بالمؤسسة اعتمادا على المعلومات و الملاحق الممنوحة من خلال إسقاط معلومات الجانب النظري على الجانب التطبيقي .

الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع:

• دراسة ساحل فاتح، 2002-2003، مذكرة ماجستير، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية.

• حاب الله شريف، 2008-2009، مذكرة ماجستير، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس).

تقسيمات البحث:

قسما البحث إلى ثلاثة فصول كمايلي:

- الفصل الأول بعنوان أساسيات في التسيير و مراقبة التسيير ، و هو الجزء الأول من الجانب النظري، و يمثل الإطار العام لمراقبة التسيير تناولنا في المبحث الأول مفهوم التسيير و مراحل تطوره مرورا بمبادئ و وظائف التسيير و في المبحث الثاني الرقابة ضمن وظائف التسيير ، أهدافها و أهميتها و في مبحث أخير مفاهيم حول مراقبة التسيير،المسار ، الأهداف و الأهمية و مختلف الأدوات و أساليب مراقبة التسيير.
- الفصل الثاني بعنوان التكاليف المعيارية كأداة لمراقبة التسيير، الجزء الثاني من الجانب النظري ، تطرقنا إلى التكاليف و أصنافها ثم نشأة التكاليف المعيارية و تطورها مفهومها و أنواعها ، و قمنا بالتركيز على جل العناصر المتعلقة بإعداد نظام التكاليف المعيارية وكيفية إعداد المعايير ثم تحليل الانحرافات و انتهينا إلى علاقة التكاليف بمراقبة التسيير و بعض أدواتها.
- الفصل الثالث بعنوان دراسة حالة مؤسسة ENAD وحدة ولاية سعيدة، و هو يمثل الجانب التطبيقي للبحث ويتم التعريف بالمؤسسة في المبحث الأول و في المبحث الثاني قمنا بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية في عملية تحديد التكاليف و الكمية و الأسعار للمواد التي تدخل في منتجات المؤسسة، و تحليل الانحرافات على المواد المباشرة و الأرباح و الإيرادات.

الفصل الأول

تمهيد:

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطورات عديدة بعد الثورة الصناعية خاصة في أوروبا و أمريكا و تعقدت عمليات التسيير مع كبر حجم هذه المؤسسات و تعدد أصنافها مما صعب عمليات الرقابة مع افتقارها للأساليب الفعالة في مراقبة التسيير لاستمرارية المؤسسة و تعظيم أرباحها و المحافظة على مكانتها و هو ما أدى إلى البحث عن أدوات و طرق رقابة فعالة تضمن السير الحسن لعملياتها و كفاءتها، بعد أن كانت تقتصر على المجال المحاسبي فقط و تغير مفهوم المراقبة إلى ما هو أشمل يتضمن المقاييس و المعايير و كل الأدوات المحاسبية التي تعكس فعاليتها ضرورة تبنيتها المؤسسات الاقتصادية كونها تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تمارسها المؤسسة و وضع نظام للمراقبة يسمح بقيادة النتائج و هيكله تنظيمية ملائمة لمساعدة المديرين المسؤولين في اتخاذ القرار و التحكم في الأداء و التفتيش و الفحص و المراجعة قصد تصحيح الأخطاء و كشف الانحرافات و تحديد أسبابها و إيجاد الحلول المناسبة لواجهتها و عدم تكرارها بأقل التكاليف و بأقصى جودة لتحقيق الأهداف المسطرة وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... الخ في هذا الفصل و من أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر و مكونات هذا النظام من خلال التطرق إلى مفاهيم حول التسيير و الرقابة ضمن الوظائف التسييرية ثم نظام مراقبة التسيير و دوره الأساسي و وظائفه و أدواته .

المبحث الأول : مدخل إلى التسيير

المطلب الأول: ماهية التسيير

1 - مفهوم التسيير:

يشمل التسيير (MANAGEMENT-GESTIO) على عدة مرادفات كالقيادة (PILOTAGE) ، الإدارة (ADMISTRATION) ، التوجيه (DIRECTION) ، لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة و التوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير و القيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة (العليا، الوسطى و التنفيذية)¹.

إن جوهر الاختلاف بين كل من الإدارة و التسيير هو أن الإدارة تقتصر على التسيير الجامد، الذي لا يهتم بالعنصر البشري و لا يري فيه موردا، و يهمل العلاقات الإنسانية التي تقوم به²، أما المناجمنت هو أكثر انفتاحا في مفهومه من قرينه التسيير، حيث يضم في طياته بعدا استراتيجيا يتمثل في مفاوضة الأهداف، فهو في حقيقة الأمر يتعلق بسلوك أو مزاج " ETAT D'ESPRIT " في حين أن مفهوم التسيير يحيل بثقة أوضح للتقنيات، إن المناجمنت يتضمن تسيير الموارد و لكن بطريقة تسمح بالبحث عن إنتاج ديناميكي عن طريق الاهتمام بصفة أساسية بالعنصر البشري³.

و يمكن تعريف التسيير على أنه يكمن في " استخدام موارد المؤسسة بغية تحقيق الأهداف المحددة سلفا في إطار سياسة معينة"⁴.

إلا أن هذا التعريف في مضمونه يدل على أن التسيير عملية موجهة لتشغيل الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة دون أن يتطرق لتقنيات و كفاءات استغلال تلك الموارد لتحقيق الكفاءة و الفعالية و خطوات المساعدة على اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

لضمان تحقيق الأهداف المسطرة يجب الأخذ بعين الاعتبار لثلاثة عوامل مفتاحية⁵:

الإقتصاد في استخدام الوسائل المتاحة : و ذلك بالبحث عن الحصول على الوسائل بأقل التكاليف عن طريق

اللجوء لموازنة التكاليف و النتائج قبل الشروع في إنجاز أي مشروع

(ANALYSE COUT / AVANTAGE).

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 3.

² زرفة رؤوف، محاضرات في مقياس تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قلمة، 2018-2019، ص 14.

³ نفس المرجع السابق، ص 14.

⁴ ERFI , Initiation à la Gestion , EYROLLES , PARIS, 1991, P30.

⁵ زرفة رؤوف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

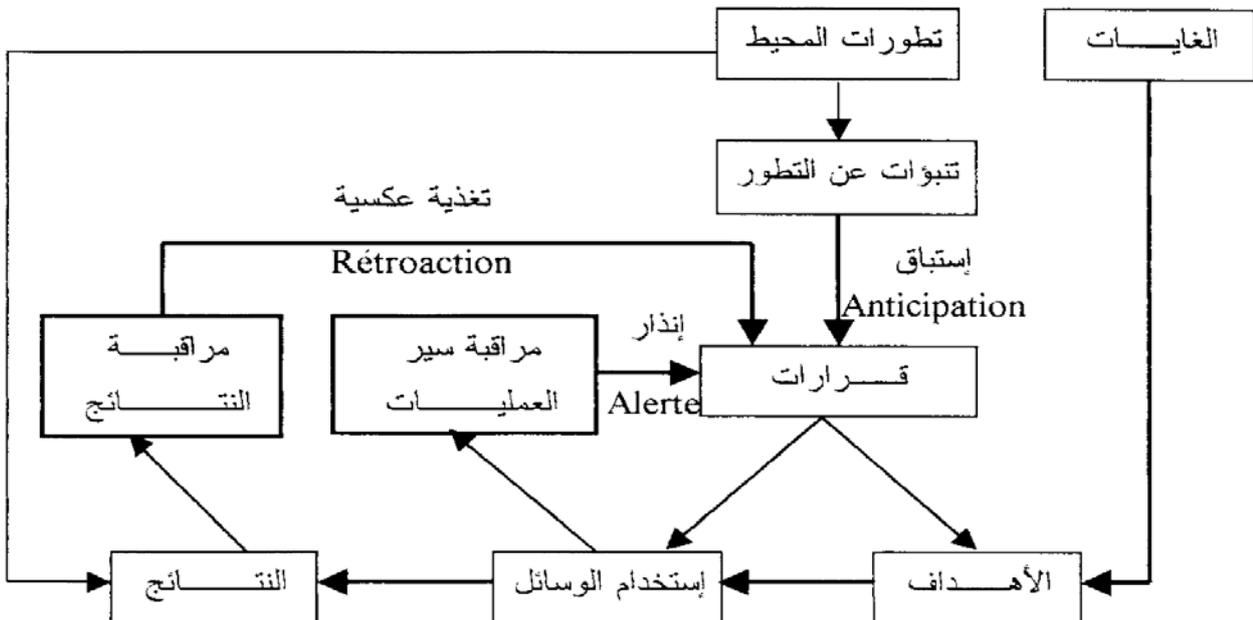
المردودية : و تتمثل في البحث عن استغلال الموارد بالطريقة الأمثل من أجل تحقيق المردودية القصوى أو الحدية، و يمكن قياس ذلك على سبيل المثال بالمقارنة بين كمية المدخلات (INPUTS) من الموارد و المخرجات (OUTPUTS) من المنتوجات.

الفعالية : أي كيفية التحقيق الأمثل لأهداف المؤسسة، فالمسير يمكن أن يحقق أهداف المؤسسة في بعض الأحيان دون أن يعير الاهتمام لكيفية استغلال الموارد ، حيث يمكن أن يستعمل هذه الوسائل لغير ما سطر لها و عليه فالحالة المثلى هي تحقيق الأهداف عن طريق استعمال الموارد بطريقة مثلى ، بمعنى استعمالها بكفاءة (الاقتصاد و المردودية) و في الأغراض التي يجب أن تستعمل فيها (الفعالية).

انطلاقا من كل ما سبق يمكن إدراج تعريف آخر مؤداه أن تسيير مؤسسة أو إحدى أنظمتها الفرعية يعني في آن واحد ¹ :

- تحديد الأهداف
 - اختيار و استخدام الموارد اللازمة لتحقيق تلك الأهداف المحددة (توظيف، تمويل، تجهيز.....)
 - مراقبة سير و أعمال و نتائج النظام
 - إجراءات تعديلات او تصحيحات من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية.
- إن هذا التعريف يبين بأن عملية التسيير هي مجموعة من النشاطات المتتابعة التي يقوم بها المسير ، فعملية التسيير هي عبارة عن مسار و هذا ما يوضحه الشكل رقم (01) :

الشكل رقم (01): مسار العملية التسييرية



المصدر: BRESSY.G ET KONKUYT.C.OPCIT.P 45

¹ BRESSY (G) ET KONKUYT (C), Economie d'entreprise , DALLOZ 2^{eme} Edition , PARIS , 1993 , p 43

2 - التسيير علم و فن :

يعرف التسيير على أنه مجموعة من مختلف العلوم بالإضافة إلى ممارسة كفاءات خاصة (تكوين، سمات القائد، قدرة الاتصال و معرفة المهام، قدرة التأثير... إلخ) إن الفكر التسييري عرف تطوراً هائلاً بفضل مساهمات البحوث في شتى الميادين كالاقتصاد، المحاسبة، الرياضيات، علم النفس، علم الاجتماع، العلوم السياسية و الاتصال، الإعلام الآلي و الأنثروبولوجيا (ANTHROPOLOGIE)¹ .

و يعتبر التسيير علماً لأنه يتطلب الأسلوب العلمي لحل المشاكل، ذلك الأسلوب الذي يقوم على تعريف المشكلة و تحليلها و دراستها و من ثم حصر البدائل أو الطرق الممكنة اتباعها ، و مقارنتها بقصد اختيار أفضلها و يعتمد الأسلوب العلمي بدوره على الطرق الكمية سواء كانت رياضية أو إحصائية، أو كانت تقنيات مستمدة من بحوث العمليات أو تقنيات مالية أو غيرها².

إن إعطاء التسيير صفة الفن يجب ألا يفسر على أنه تفريغ لصفته العلمية بل هو تدعيم لها بالنظر لطبيعته التطبيقية و لأنه يعنى بتطعيم الأسلوب العلمي مع حكمة المسير و آرائه و تقديراته المستمدة من خبرته و تجاربه و احتكاكه بواقع البيئة، أما التطعيم مع الأمزجة و الأهواء الشخصية فكيف بأن مجرد أكثر التقنيات يقدمها من محتواها العلمي³.

3 - تعريف التسيير حسب التيارات الفكرية :

تعددت تعاريف التسيير بتعدد التيارات الفكرية حيث عرفه الكلاسيكي تايلور (TAYLOR) " بأنه علم مبني على قوانين و قواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية " أما حسب المدرسة القرارية و من أبرزها سيمون (SIMON.H) فإن "التسيير و الشؤون التسييرية يجب أن نفكر فيها كعمليات أخذ قرار بقدر ما هي عمليات تنطوي على فعل"⁴.

يرى هنري فايول (HENRY FAYOL) بأن "التسيير و أن تمارس الإدارة هو أن تتنبأ و تخطط و أن تصدر الأوامر و أن تتسق و أن تراقب "⁵.

حسب أبلي (APPELEY) يعرف الإدارة بأنها تنفيذ الأشياء عن طريق جهود أشخاص آخرين و تنقسم هذه الوظيفة على الأقل إلى مسؤوليتين أساسيتين إحداها التخطيط و الأخرى الرقابة⁶.

¹ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة 2006 ، ص 108.

² محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات التسيير الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة ، 2011 ، الساحة المركزية بن عكنون، ص 18.

³ نفس المرجع السابق، ص 21.

⁴ عبد الرزاق بن حبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 107

⁵ ضرار العنبي و آخرون، العملية الإدارية مبادئ أصول و علم و فن، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2007، ص 16.

⁶ نفس المرجع السابق ، ص 16.

أما جورج تيري فيعرف "التسيير عملية مميزة تشمل التخطيط ، التنظيم ، الدفع ، الرقابة و يتطلع إلى تحقيق الأهداف بفضل العمل الإنساني بمختلف الموارد"¹.

و يشير لافلام إلى أنه " يمكن النظر إلى التسيير كطريقة عقلانية في تنسيق و توجيه الموارد البشرية و المادية نحو تحقيق الأهداف و تتضمن هذه الطريقة عملية تخطيط و تنظيم و توجيه و مراقبة الأنشطة للوصول إلى العائد الأمثل ² .

التسيير حسب THIETART هو " أداء أو فن لكيفية قيادة منظمة ، توجيهها ، تخطيط تطورها و مراقبتها ، يطبق في مختلف مجالات المؤسسة"³.

و هو بذلك يسلط الضوء على الجانب الفني الذي يتطلب المهارة في الأداء و هي ما يميز المسير عن غيره داخل المؤسسة و يمكننا تقسيم المهارات اللازم توفرها في المسيرين إلى ثلاثة أنواع⁴:

المهارات الذهنية : و هي مميزات شخصية كالقدرة على تحليل المشاكل و التعامل مع البيانات و تحليلها و الحكم على الأمور .

المهارات السلوكية : و هي القدرة على التعامل مع الآخرين و فهم سلوك الأفراد، تحفيزهم و تحقيق التعاون و الإتصال.

المهارات الفنية : و يقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين و الناتجة أساسا عن الدراسات الأكاديمية و الخبرة الميدانية.

4 -تطور مفهوم التسيير :

يظهر الشكل رقم (02) تصنيف CHAUVET المبني على محورين هما⁵:

محور الصلابة أي الانغلاق المضاد للمرونة، أي الانفتاح هذا المحور " صلابة - مرونة " يقسم أنظمة التسيير من جهة إلى الأنظمة المغلقة المتعلقة بالموارد و العوامل الداخلية للمؤسسة و من جهة أخرى إلى الأنظمة المفتوحة المبنية على تأقلم المؤسسة لعناصر البيئة.

المحور الثاني يضم عنصرين متضادين " المؤسسة - الفرد "

و من خلاله يعرف CHAUVET منظورين للمؤسسة⁶

¹ G.R TERRY ET S.G FRANKLIN , Les Principes De Management , ECONOMICA ,PARIS , P 05.

² صولح سماح ، محاضرات في مقياس تسيير المؤسسة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة ،2016، ص 03.

³ عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2001-2002 ، ص 31.

⁴ حنفي عبد الغفار و الصرحن محمد فريد ،إدارة الأعمال،الدار الجامعية ، بيروت ، 1991

⁵ عبد الرزاق بن حبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 111.

⁶ نفس المرجع السابق ، ص 111، 113.

المنظور الأول : يشمل الطريقة العقلانية المبنية على تحديد الأهداف بصفة واضحة بالإضافة إلى تطبيق عام للعقلانية في العمل.

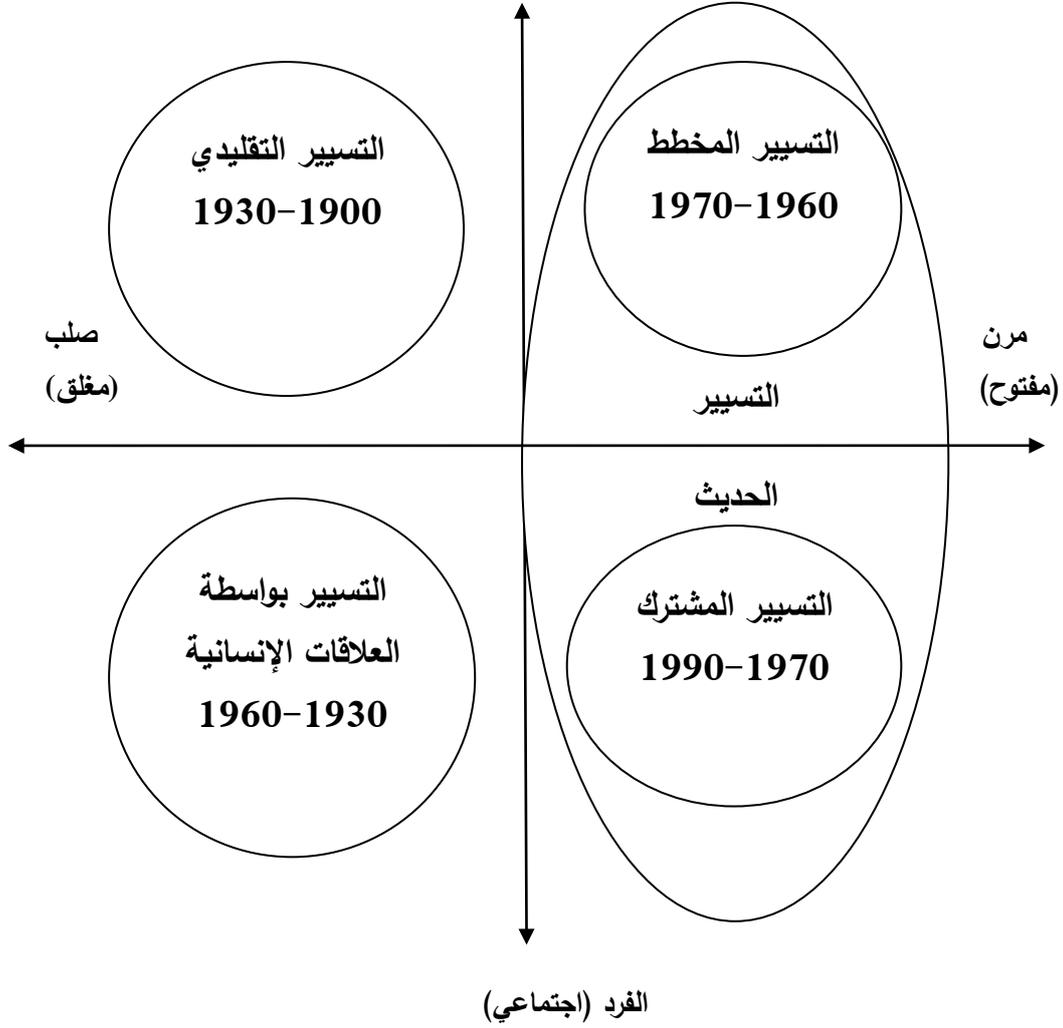
أما المنظور الثاني : يكمن في التوجه الاجتماعي المتضمن الإجماع الإنتاجي المبني على شروط اجتماعية ملائمة.

استطاع CHAUVET من خلال هذين المحورين أن يظهر أربع أنماط للتسيير التي تعكس أربعة أنماط للتسيير التي تعكس أربعة مراحل لتطور التسيير في غضون القرن العشرين :

- التسيير التقليدي (مغلق)
- التسيير العلائقي المبني على العلاقات الإنسانية (مغلق اجتماعي)
- التسيير المخطط (مفتوح و عقلائي) الهدف لهذا النوع من التسيير يكمن في التكيف " التكيف مع البيئة
- التسيير المشترك (Participatif)

الشكل رقم (02): تصنيف CHAUVET

المؤسسة (العقلانية)



المصدر: اقتصاد و تسيير المؤسسة عبد الرزاق بن حبيب ص 11.

1. المراحل التاريخية لتطور التسيير: مر التسيير بعدة مراحل نذكرها فيما يلي :¹

تطور نظريات التنظيم :

للتنظيم نظرياته المختلفة و المتعددة و المتناقضة بعضها مع البعض و هذا التناقض الذي هو تناقض صحي أدى إلى تطور المفاهيم و النظريات حول و فروعه و هياكله و اختصاصاته. و عبر التاريخ الحديث لا يمكن أن نتطرق إلى كافة هذه المحاولات لبناء هذه المدرسة أو تلك لذا سنتطرق باختصار إلى ثلاث مدارس و هي: المدرسة الكلاسيكية، مدرسة العلاقات الإنسانية، و مدرسة التسيير.

1 - المدرسة الكلاسيكية :

إن هذه المدرسة ملتصق اسمها مع أسماء العلماء التالية:

Gulick, Gilbreth, Gantt, Riley, Mooney, Weber, Fayol, Urnick, C. Bernard

مبادئها الكبرى هي :

- وحدة القيادة و الإدارة
 - تقسيم العمل و تخصص الوظائف
 - تعقد التنظيم (الشكل الهرمي، الإجراءات و القواعد و المعايير)
 - مركزية السلطة
 - التحليل العقلاني و العلمي للعمل
 - الفصل بين الوظائف
 - إيجاد أمثل طريقة لأداء أي عمل
- و على الرغم من أن المدرسة الكلاسيكية باستبدالها الحدس بالأساليب العلمية ساهمت كثيرا في إرساء قواعد التسيير تنظيميا و ممارسة إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات أهمها :

- اللجوء إلى مبدأ الطريقة المثلى الوحيدة (The one Best Way) يعني ضبط العمال كالألات
- النظر إلى أفراد المؤسسة من زاوية التنظيم الرسمي و عوامل العقلانية الاقتصادية فقط
- جمود و عدم مرونة مبادئ النظرية الإدارية
- الإفراط في التخصص و تقسيم العمل و هذا بدوره يؤدي إلى الانهيار المعنوي الكامل للعمل
- تجاهل حقيقة الطبيعة البشرية بإغفال آثار الصراعات، السلوك الجماعي، التنظيم غير الرسمي

2- مدرسة العلاقات الإنسانية :

و من الباحثين البارزين في هذه النظرية هم :

Maslow, Mayo, Lewin, Likert, Mac Gregor

¹ نفس المرجع السابق، ص 92

انطلقت هذه المدرسة من فرضية وجود علاقة وثيقة بين الإنتاجية و ظروف العمل. عرفت هذه المدرسة التسيير بأنه " فن الحصول على النتائج باستخدام المجهود المشترك للأفراد "

و من المبادئ الأساسية لهذه المدرسة هي:

- لا مركزية السلطة و المسؤولية
 - البحث عن العلاقات المبنية على الثقة و العلاقات الشخصية المتبادلة
 - تعزيز العمل الجماعي
 - تحسين جو العمل
 - تحسين الاتصال و التآزر
 - التركيز على ديناميكية المجموعات
 - تكوين المسؤولين في العلاقات الإنسانية، إلخ...
- و على الرغم من النتائج التي توصلت إليها هذه المدرسة لاسيما تفسير السلوك التسييري داخل المؤسسة إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات بسبب :
- إغفال الجوانب الخارجة عن الجانب الإنساني
 - التركيز على الحوافز المعنوية و إهمال الحوافز المادية

3- مدرسة التسيير :

إن هذه المدرسة الأخيرة تطورت على يد الباحثين البارزين في مجال التسيير من أمثال :

Lawrence, Lorsh, Chandler, Woodward, Drucker, March, Simon, Cyert, Mintzberg, Lussato, Gelinier, Grosier, Black et Mouton Galbraith, Ansoff...

لقد طور هؤلاء العلماء المدارس السابقة بالاستفادة من جوانب الضعف و النقص فيها، و البحث عن المدرسة المثلى للواقع الاقتصادي و المحيطي و الزمني، و جاءت هذه المدرسة بمبادئ جديدة و قديمة ممتزجة معا نحو الكمال أو لبعضه و التي تتلخص في النقاط التالية :

- الطريقة النسبية و المتعددة للبنية
- تطبيق الطريقة النظامية
- نظير السياق الحتمي
- الإدارة حسب الأهداف
- التخطيط الإستراتيجي
- تطوير أشكال جديدة لتنظيم العمل
- تطبيق الطرق الاجتماعية - تقنية و اجتماعية - اقتصادية لحل المشاكل التنظيمية
- تخطيط التغيير
- الأولوية في العنصر المنهجي للتنظيم.

الجدول رقم (01): جدول المدارس و المداخل المختلفة لدراسة الإدارة

المداخل / المدارس الرئيسية	المكونات	أشهر المفكرين
أولا : المدخل / المدرسة التقليدية (الإفتراض الأساسي هو أن الأفراد يتصرفون برشد و عقلانية) التركيز على العمل	1 -التنظيم البيروقراطي 2 +الإدارة العلمية 3 -النظرية الكلاسيكية للتنظيم	<ul style="list-style-type: none"> • ماكس ويبير • فريدريك تايلور • فرانك جيلبرت • ليليان جيلبرت • هنري جانت • هارينجتون إيمرسون • هنري تاون • هنري فايول • شتسر بارنارد
ثانيا : المدرسة السلوكية : (الإفتراض الأساسي هو أن الأفراد اجتماعيون و يبحثون عن أشياء أخرى غير العائد الإقتصادي)	1 دراسات الهاوثورن 2 -نظرية الحاجات البشرية 3 نظرية X و نظرية Y 4 الشخصية و التنظيم	<ul style="list-style-type: none"> • إلتون مايو • ابراهام ماسلو • دوجلاس ماكجريجور • كريس أرجيرس
ثالثا: المدارس الحديثة للإدارة (التركيز على كل من البيئة و الموقف و نمط المنظمة)	1 مدرسة علم الإدارة 2 مدرسة النظم 3 للمدرسة الظرفية 4+الإدارة اليابانية نظرية Z في الإدارة 5 +الإدارة بالأهداف	<ul style="list-style-type: none"> • فيشر - هاريس • كاتز وكان • تومسون - لورنس • وليم أوشي • بيتر دروكر • جورج أوديورن

المصدر: ضرار العتيبي و آخرون ص 56،57.

المطلب الثاني: وظائف و مبادئ التسيير

1 - وظائف التسيير:

هنري فايول أول من تطرق إلى الوظيفة الإدارية من خلال نظريته للتنظيم الإداري حيث اعتبرها فن كباقي الفنون يستلزم المهارة و الكفاءة إذ يقول " إن معنى أن تدير هو أن تتنبأ و تخطط و تصدر الأوامر و تنسق و تراقب" و أوضح بذلك خمس مهام أساسية هي ¹ :

- **التنبؤ** : و هي عملية تقدير للمستقبل ووضعه في شكل برنامج عمل، تعتبر هذه العملية من أصعب المهام و أهمها في المؤسسة، تشمل كافة المصالح و الوظائف يشترط في برامج العمل أن تكون موحدة و متناسقة غير متضاربة، دقيقة و مستمرة بحيث ترتبط التنبؤات طويلة الأجل بالتنبؤات متوسطة ثم قصيرة الأجل.

- **التنظيم** : يهتم بوضع الهيكل التنظيمي للأفراد، مع ضرورة وحدة القيادة، تعريف واضح للمسؤوليات و تحديد الإجراءات ، يضيف فايول بأن مهمة المشرفين المتواجدين في المستويات الوسطى تتمثل في خلق الأفكار و نشر الحركة عوض نقلهم للمعلومات فقط.

- **إصدار الأوامر** : و هو الذي يضمن عمل المؤسسة، يعتبر فن يرتكز على بعض الخصائص الشخصية و المعرفة بالمبادئ الإدارية لدى القائد، من الضروري أن يكون هذا الأخير على عام بعمال المؤسسة، أن يتخلى عن هم دون المستوى و لا يملكون التأهيل لأداء معين أن يكون المثل و أن لا يهتم بالتفاصيل كثيرا مع حثه على المبادرة و إخلاص العاملين .

- **التنسيق** : و هو يعنى بخلق الانسجام في كل الأداء بالمؤسسة، و هذا من خلال وسيلتين أساسيتين هما الاجتماع اليومي لمسؤولي المصالح أعوان الربط (Agents de liaison) في حالة عدم القدرة على الاجتماع يوميا.

- **المراقبة** : للتأكد من مدى مطابقة التنفيذ مع البرامج، الأوامر و المبادئ، لكي تكون هذه العملية فعالة، يجب أن تكون سريعة و متبوعة بما يسمى بنظام الثواب و العقاب (La carotte ou le baton).

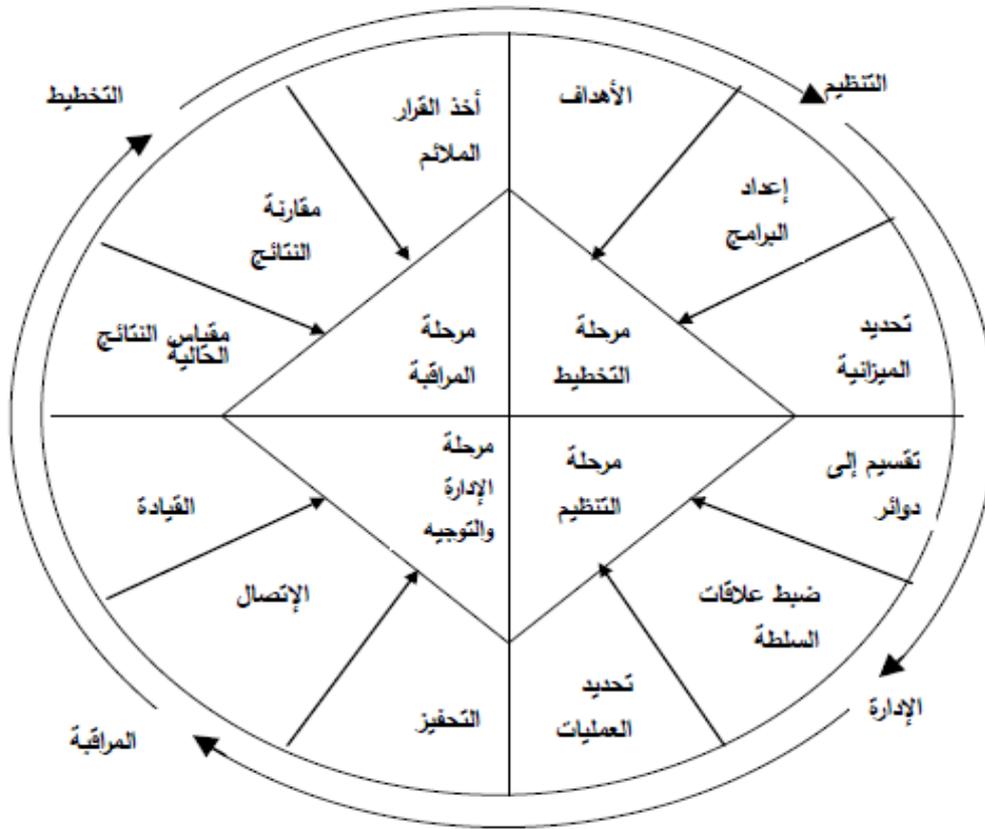
تحليل فايول للوظيفة الإدارية كان في ظل النموذج الكلاسيكي للتنظيم الذي كان سباقا للتطرق إلى المشاكل التنظيمية في المؤسسة، إلا أنه اعتبر المؤسسة بما فيها آلة تسيير وفق برامج محددة، و اهتم بذلك بكيفية تعظيم الإنتاج و الاستخدام الأمثل للموارد.

إن التسيير مبني على وظائف تتأثر فيما بينها و تكون وحدة متماسكة ، لهذا نستطيع أن نخطط عمليات التنظيم و الإدارة و الرقابة ، كما نستطيع أن ننظم عمليات التخطيط و القيادة و المراقبة و هكذا للوظائف

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الأخرى حسب الشكل رقم (03) المسمى بعجلة التسيير المنقسمة إلى أربعة مراحل و كل مرحلة تضم ثلاث عناصر أساسية، و بذلك نصل إلى اثنا عشرة عنصر¹ .
و يتطور التسيير حسب دورة متواصلة و لكي يتم تحقيق بقاء المؤسسة يجب علة عجلة التسيير أن تتجدد بصفة متواصلة خلال الزمن حسب المستويات المطلوبة² .

الشكل رقم (03): عجلة التسيير



المصدر ضرار العتيبي ص 109

¹ عيد الرزاق بن حبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 108 .

² نفس المرجع السابق ، ص 108.

2 - التسيير عملية تحويل منتجة للفوائض :

يتمثل المبرر العملي لوجود التسيير و أجهزته في قدرته على أداء الهدف ، و هو خلق المنافع على اختلاف أنواعها، هذا الأمر الذي يعتبر مفروغا منه في إدارة الأعمال أو تسيير المنشآت و المشاريع الاقتصادية ينطبق أيضا على الإدارة العامة للمؤسسات العمومية، تلك المؤسسات التي تستمد بدورها مبرر وجودها من قدرتها على خلق المنافع الاجتماعية، و إذا كان التسيير يمثل جهاز المؤسسة، فإن المؤسسة هي جهاز المجتمع توجد للقيام بمساهمات ووظائف اقتصادية و اجتماعية معينة، لذا لا بد من النظر إلى التسيير على أنه ، عملية تحويل و عنصر تماس لا غنى عنه للحصول على السلع و الخدمات و الفوائض ابتداء من الموارد المادية و البشرية المتاحة للمنشأة.¹

3 - مبادئ التسيير :

قدم فايول عددا من المبادئ التي ترشد المدير في إدارته للوحدة التنظيمية الواقعة تحت سيطرته و يمكن سرد هذه المبادئ بقليل من التفصيل.²

1 - تقسيم العمل :

وهو المبدأ الذي يعتبره الاقتصاديون ضروريا للتطبيق في العمل، فكلما زاد التخصص للفرد كلما زادت قدرته على أداء العمل بكفاءة و أقل وقت و جهد و أدى ذلك إلى زيادة الإنتاجية كما و نوعا .

2 - السلطة :

و هي الحق في إصدار الأوامر و اتخاذ القرارات و القدرة على إلزام الآخرين على تنفيذها حتى يتسنى إنهاء الأعمال بالصورة المطلوبة و إنهاء الأعمال بالصورة المطلوبة و تحقيق الأهداف المرغوبة .

3 - الانضباط :

و هو أساس النجاح إذا ما تم بناؤه على الاحترام و العلم و الكفاءة و الفاعلية و هو ما يظهره أعضاء التنظيم للقواعد و الاتفاقات التي تحكم عمل المنظمة و يمكن تحقيق ذلك من خلال القيادة الصحيحة و الرشيدة

4 - وحدة الأمر (الرئاسة) :

و يعني ذلك أنه على كل مرؤوس أن يتلقى الأوامر من رئيس واحد فقط وهو الرئيس المباشر، و ذلك لأن حصول المرؤوس على أكثر من أمر من أكثر من رئيس يؤدي إلى نوع من التعارض في التعليمات مما يؤدي إلى الازدواجية و التخبط في التعليمات و الأوامر .

5 - وحدة التوجيه :

¹ محمد رفيق الطيب ، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² ضرار العتيبي ، مرجع سبق ذكره، ص 37.

يركز مبدأ وحدة التوجيه على أنه يجب أن يكون هناك رئيس واحد و خطة واحدة لكل النشاطات ذات الهدف الواحد و على سبيل المثال فإن أنشطة الإعلان و بحوث التسويق و البيع... إلخ يجب أن تكون في خطة واحدة و تحت توجيه مدير التسويق بالمنظمة.

6 - إخضاع المصلحة الشخصية للمصلحة العامة :

يعني هذا المبدأ الإداري أن لاتسبق مصالح و اهتمامات الأفراد مصالح التنظيم الذي يعملون به. و ذلك لاجتناب روح الأنانية و بث روح التعاون بين الأفراد العاملين و التقليل من الخلافات و المشاكل التي يمكن أن تحصل في بيئة العمل و يمكن أن يتحقق ذلك عن طريق الاتفاقات العادلة بين المنظمة و مرؤوسيهها، و القدرة و القيادة الجيدة العادلة و الإشراف عن قرب قدر الإمكان.

7 - المكافأة (التعويض) :

هي المكافأة و التي تمثل الحافز المادي في العمل و التي من خلالها يمكن أن تساعد في تحقيق المبادئ الإدارية الأخرى لأنها تحقق ما يسمى بالرضا الوظيفي. و يتحقق ذلك عن طري دفع أجور عادلة تتناسب مع قدرات الفرد و جهوده و مهاراته و مستواه التنظيمي.

8 - المركزية :

تعني المركزية تركيز السلطة (اتخاذ القرارات) بيد الإدارة العليا مع تقليل دور المرؤوسين في عمليات اتخاذ القرارات و تحديد الأهداف. و اللامركزية على العكس تماما من المركزية حيث تعني مشاركة المرؤوسين و تفويضهم في أداء بعض الأمور الثانوية. و تتحدد الدرجة المناسبة من المركزية و اللامركزية حسب العديد من العوامل و التي من أهمها ظروف كل منظمة من حيث حجمها و نشاطها و أهدافها و طبيعة الموقف و نوع المشاكل و حجم السلطات و قدرات المرؤوسين و طبيعة القيادة و التنظيم .

9 - تدرج السلطة :

وفق هذا المبدأ يجب أن تكون خطوط السلطة واضحة من القمة (الإدارة العليا) إلى القاعدة (الإدارة الدنيا) وفق تسلسل معين بحيث أن السلطة تزيد في المستويات الإدارية العليا و تقل في المستويات الإدارية الدنيا.

10 - الترتيب :

و هو وضع كل شيء و كل شخص في مكانه الصحيح في المنظمة، و قد قام تايلور بتقسيم الترتيب إلى " الترتيب المادي " و " الترتيب الاجتماعي " . و يتعلق الأول بأن تكون المواد و الأشياء في المكان المناسب و الوقت المناسب و أما الثاني فيعني أن يكون الفرد في الوظيفة التي تناسبه من حيث القدرات و الخبرات و التعليم.

11 - المساواة (العدالة) :

و هو ينص على انه يجب أن يكون تعامل المديرين مع مرؤوسيهم غمى أساس من العدل و العطف و الثقة المتبادلة . حيث أن ضمان ولاء المرؤوسين للرؤساء و المنظمة في العمل يتطلب شعورهم بالإنصاف و العدل و المساواة في تطبيق القواعد و الإجراءات المختلفة في التنظيم.

12 - استقرار العمالة : (ثبات العمل) (الثبات الوظيفي)

إن استقرار العمالة يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء، وارتفاع معدل الدوران يزيد من تكلفة العمل و الوقت اللازم للتدريب و التعليم و يهدر الوقت و يقلل من مستوى الإنتاجية. لذلك إن الثبات الوظيفي يساعد على حسن سير العمل و يقلل من المشاكل و ظروف العمل و بالتالي يساعد في تحقيق الأهداف.

13 - الابتكار (المبادرة) :

وهي المبادرة من قبل الأفراد و الحماس لتأدية أعمالهم و أن يعطي المرؤوسين الحرية لكي ينجزوا أعمالهم حيث أن المشاركة في الخطط و تنفيذها يحقق رضا الأفراد العاملين و يعتبر مصدر نشاط و قوة العمل.

14 - التعاون (روح الجماعة):

وهي العمل كفريق أو كجماعة لتحقيق التناسق و الوحدة داخل المنظمة و ذلك لتحقيق أهدافها و تطبيق مبدأ " الإتحاد قوة " و يمكن أن يساعد في ذلك عملية استخدام وسائل الاتصال الشفهي (غير رسمي) بدلا من الإتصال الرسمي المكتوب في العديد من الحالات.

4 - مستويات التسيير :

نظرا لتطور محيط المؤسسة بما يحمله من مخاطر و فرص و نظرا لتطور مفهوم المؤسسة و تعدد نشاطاتها و ما تحمله من عوامل النجاح و عوامل الفشل، تعددت و تعقدت مهام التسيير و تنوعت الضغوطات و لم يعد التسيير قادرا على تسيير المؤسسة بمختلف نشاطاتها لذلك يهتم الباحثون بتقسيم التسيير إلى ثلاثة مستويات يختلف كل مستوى عن الآخر في أسلوب التسيير¹.

- **مستوى التسيير الإستراتيجي :** ضمن هذا المستوى يقوم التسيير بالبحث عن كيفية ضمان بقاء

المؤسسة في السوق فهو عادة ما يتعامل مع ضغوطات المحيط بمتغيراته الداخلية و الخارجية في تحديد الوضعية المستقبلية للمؤسسة على المدى البعيد، و تزداد أهمية التخطيط في هذا المستوى أكثر من غيره في المستويات الأخرى نتيجة لهذه الضغوطات عادة ما يكون هذا المستوى من التسيير في قمة الهرم التنظيمي للمؤسسة و قد يكون خارج المؤسسة أصلا كمكاتب الدراسات الاقتصادية أو مكاتب الاستشارات المختلفة... الخ

¹ صولح سماح، مرجع سبق ذكره، ص 4 .

- **مستوى التسيير التكتيكي** : في هذا المستوى يقوم المسير بممارسة وظائفه ضمن أهداف المستوى الإستراتيجي كإطار عام حيث يبحث المسير من خلالها عن كيفية استغلال الموارد المتاحة أو كيفية الحصول عليها من أجل وضع خطط متوسطة المدى، كما يعكس هذا المستوى أهداف المستويات الدنيا، و يكون هذا المستوى التنظيمي الأوسط.
 - **مستوى التسيير العملي** : يعنى هذا المستوى بمستوى التسيير الجاري أو التشغيلي و يقوم بالإهتمام بالتسيير اليومي و العادي لمختلف نشاطات المؤسسة، يقوم المسير في هذا المستوى بوضع البرامج و الإجراءات و الميزانيات التقديرية كخطط تحمل أهدافا فرعية قصيرة لا تتجاوز السنة، و يعكس هذا المستوى أيضا أهداف العاملين في الخطط نظرا لاحتكاكه بالمستوى العملي و بالموارد البشري.
- 5- مفهوم المسير و أدواره:** إن عملية التسيير تتطلب أشخاصا يجب أن تتوفر فيهم الكفاءة و الإستعداد الفطري لممارسة هذه الوظيفة¹.

- **مفهوم المسير** : هو الشخص الذي يقوم بإنجاز المهام و الأعمال من خلال الآخرين فهو يعتبر كمنظم و مخطط و دافع و مراقب لجهود الآخرين بغية بلوغ هدف مشترك و يجب أن يكون للمسير سلطة اتخاذ القرارات و ألا يفقد صفته كمسير و يصبح كمنفذ فقط.
- **أدوار المسير** : يتمثل الدور في العمل الحقيقي للمسير :
- الأدوار العلائقية المتمثلة بالعلاقات بين الأفراد** : تتمثل في الأنشطة الخاصة بالعلاقات بين الأفراد و يتمثل هذا الدور في توجيه المرؤوسين و نصحتهم و تدريبهم أي المشاركة في كل الخطط المتعلقة بالمال، يمثل المسير دور وسيط و همزة وصل بين المؤسسة و مسيرين آخرين من داخل المؤسسة و خارجها.
- الأدوار القرارية المتمثلة باتخاذ القرارات** : هي كل الأنشطة المتعلقة باتخاذ القرارات و من خلالها يقوم المسير بالمبادرات اللازمة بالتكيف و التطوير.
- الأدوار الإعلامية المتمثلة بالبحث عن المعلومات و نشرها** : هي الأنشطة التي تهدف إلى توصيل المعلومات و البحث باستمرار عن المعلومات التي تفيد في تسيير المؤسسة و توزيعها داخل المؤسسة.

المبحث الثاني: الرقابة ضمن وظائف التسيير

المطلب الأول: ماهية الرقابة

- 1 مفهوم الرقابة** : الرقابة وظيفة مهمة من وظائف العملية الإدارية و هي عملية مقارنة النتائج بالخطط، و تعني باختصار قياس و تصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من أن أهداف المشروع و الخطط الموضوعة لبلوغها قد تم تحقيقها، و هي عملية التحقق من أن مايتحقق أو ما تحقق فعلا مطابق لما تقرر في الخطة المعتمدة ، و قيل أن الرقابة هي مقياس أداء المرؤوسيين و تصحيحها من أجل التأكد من أن الاهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح.

¹ صولح سماح، مرجع سبق ذكره، ص5.

و قيل أن الرقابة الحقيقية هي الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات المتوقعة لتلافي هذه الانحرافات قبل حدوثها ليتم التنفيذ طبقا لمقاييس مقرر¹.
و قد عرف هنري فايول الرقابة على أنها " التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة، و أن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها و هي تنطبق على كل شيء"².
و يمكن تعريف الرقابة على انها تعبير شامل عن الإشراف و المتابعة و قياس الأداء و تحديد المعايير و مقارنتها بالإنجازات.³

2 مجالات الرقابة: الرقابة عمل لا بد منه في كل مجال، و سنتطرق إلى المجالات التالية:⁴

أ -**الرقابة على الإنتاج**: تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من أن ما تم إنتاجه مطابق لما هو مطلوب إنجازه، و الرقابة على الإنتاج بمعناها الواسع تشمل الرقابة على المعدات و الآلات و الرقابة على الوقت و الحركة و الرقابة على جودة المنتجات.

1-**الرقابة على الآلات**: تأخذ الرقابة على الآلات عدة وجوه نذكر من بينها:

- التأكد من أن الآلات المطلوبة موجودة في المصنع وصالحة للعمل
- التأكد من الاستخدام الأمثل للآلات
- معرفة أسباب عطل الآلات و إجراء التصليحات اللازمة
- التأكد من الاستعمال الأمثل للأدوات الرقابة في هذا المجال أي سجل الآلة، بطاقة الآلة العاطلة، سجل الوقت الضائع للآلات.

2-**الرقابة على الوقت و الحركة**: إن الوقت و الجهد الجسماني من العناصر الأساسية في الإنتاج و بالتالي

لا بد من مراقبتها و من هنا ظهرت أهمية دراسة الوقت و الحركة
إن دراسة الوقت الإنتاجي هي ملاحظة و تسجيل الوقت اللازم لأداء عنصر من عناصر العملية الإنتاجية، أما دراسة الحركة فهي عبارة عن دراسة حركات العامل أو الآلة أثناء تأدية العملية الإنتاجية بغية تفادي الحركات الغير ضرورية

3-**الرقابة على جودة المنتجات**: تعني التأكد من أن جودة المنتجات مطابقة للجودة المحددة مسبقا و التي تعبر عنها عدة مؤشرات تتعلق بتكوين المنتج و بعض المعايير التي تخص استعماله.

¹ ضرار العتيبي، مرجع سبق ذكره، ص 242.

² خيرى كنانة، مدخل إلى إدارة الأعمال، دار جرير للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 149.

³ كمال بربر، الإدارة عملية و نظام، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996، ص 147.

⁴ العربي دخموش: محاضرات في اقتصاد المؤسسة، جامعة منتوري قسنطينة، 2002.

ب - **الرقابة على التسويق**: يهتم التسويق بتوفير السلع و المنتجات في المكان و الزمان المناسبين و يشمل التسويق عدة وظائف يصعب قياسها نظرا لارتباطها بالعنصر الإنساني، و من أبسط معايير الرقابة في التسويق: حجم المبيعات التي يقوم بها كل بائع، الأرباح المحققة من تلك المبيعات، حجم المبيعات بالنسبة لمنطقة معينة، تكاليف المبيعات بالنسبة لمنطقة.

ج - **رقابة الموارد البشرية**: لكي تتم إدارة الأفراد بأحسن طريقة يجب التأكد من أن القوة العاملة في المشروع كافية و ماهرة وراضية و متعاونة في تحقيق أهداف المشروع و هذا الأمر يتطلب دراسة المؤشرات و المعايير الآتية مثلا - : عدد طلبيات التغيير من وظيفة أو منصب إلى آخر.

عدد العمال الذين تم فصلهم - عدد الغيابات - عدد الحوادث المهنية - تطور إنتاجية العامل.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية الرقابة

1 - **أهداف الرقابة**: يمكن القول بأن للرقابة مجموعة من الأهداف و التي يمكن اعتبارها في نفس الوقت فوائد

بالنسبة للمؤسسة و دليل على أهمية و حاجة المؤسسة إليها خاصة في الوقت الراهن و هي: ¹

- **تقليل الأخطاء المتراكمة** : إن الأخطاء الصغيرة و الانحرافات البسيطة قد لا تؤثر في المؤسسة ماليا و لكن تراكم هذه الأخطاء و الانحرافات يمكن أن يؤدي إلى مشكلة كبيرة لذلك يجب المعالجة منذ البداية و أي انحراف يجب أن يؤخذ على محمل الجد لان هذا الخطأ قد يخفي وراءه ما هو أكبر و أخطر.
- **المواكبة و الإنسجام مع التعقيد التنظيمي** : و هو مرتبط بهيكل و عمل المؤسسة فكلما كبر نشاط المؤسسة زادت حاجتها إلى نظام رقابي قادر على توضيح التعقيدات و يساعد إدارتها على التعامل مع هذا النظام الرقابي و معرفة كل آليات عمله.
- **تخفيض التكاليف** : إن استخدام النظام الرقابي بشكل فعال سيؤدي إلى خفض كبير في التكاليف خلال ضبط عمليات الإنتاج و وضع المعايير للأداء و نسب المعيب و الوقت الضائع.
- **التكيف مع التغيرات في البيئة**: إن الفاصل الزمني بين تحديد الأهداف و وقت الوصول إليها يتأثر بكثير من الأحداث سواء على المستوى المؤسسة أو بيئتها و التي تعيقها للوصول إلى هدفها، و هنا يبرز دور النظام الرقابي الجيد الذي يساعد المدراء على التعامل مع المتغيرات ، و التكيف مع التطورات الجديدة.

2 أهمية الرقابة : ²

مما سبق يتضح أن الرقابة هي العنصر الأساسي الذي يرتبط بقياس جودة الإدارة بأي منظمة و ذلك من خلال :

¹ قمري حياة، " دور الرقابة في تخفيض تكاليف اللاجودة في المؤسسة الصناعية"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص 5،6.

² ضرار العتيبي، مرجع سبق ذكره، ص 244،245.

تكن أهمية الرقابة في تلافي موضوع الأخطاء مما يجنب المنظمة تكاليف باهظة و ضياع وقت وجهود كبيرة في معالجة الأخطاء و الانحرافات .

- التأكد من أن جميع الأنشطة التي تنفذ تسيير في الاتجاه المحدد للهدف .
 - اكتشاف الأخطاء بمجرد وقوعها و الإسراع في معالجتها في الوقت المناسب.
 - التأكد من حسن استخدام جميع الموارد المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية.
 - التأكد من قيام كل المرؤوسين و العاملين بالعمل المناسب في الوقت المناسب و المكان المناسب و باستخدام الموارد المناسبة.
 - التأكد من كفاءة المديرين و حسن إدارتهم.
 - التأكد من احترام القوانين و اللوائح المنظمة للعمل و تطبيقها.
 - تعطي المنظمة خبرة للإستفادة من أخطاء الماضي و الحاضر و بالتالي الإحتياط للمستقبل.
 - الرقابة على التسويق تؤكد على ملاءمة و فعالية سياسات التسويق كالتسعير و الإعلان و الترويج و قنوات التوزيع.
 - الرقابة التنظيمية تساعد على تقويم الأداء الكلي لجوانب النشاط في المنظمة و أجزائها المتعددة.
 - الرقابة على الإنتاج تؤدي الى التأكد من توفير المواد و الفحص الدوري للآلات و توفير الشروط المطلوبة لكل عناصره.
 - تشجع الرقابة الفعالة الرؤساء على تفويض السلطة .
 - الرقابة ذات علاقة بكل عنصر من عناصر العملية الإدارية و بشكل خاص التخطيط و اتخاذ القرارات.
- كما يمكن معرفة أهمية الرقابة في حالة غيابها و ما يترتب عليها من خلال ¹:
- إسراف في استخدام الموارد المادية
 - ضياع الوقت و عدم الكفاءة في استغلاله
 - البطء في إنجاز الأعمال
 - تدني الإنتاجية
 - ظهور العديد من المشكلات و تفاقمها.
 - عدم الوصول إلى الأهداف و من ثم صعوبة الحكم على فاعلية المنظمة.

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، " الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم و نماذج تطبيقية) ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية 2001-2002، ص 429.

المطلب الثالث: الخطوات الرئيسية في الرقابة : تتمثل خطوات الرقابة في:¹

وضع المعايير: و تستمد المعايير من أهداف المنظمة و خططها، وهي تعكس إستراتيجية المنظمة، و ترتبط المعايير بالأهداف الرئيسية و الفرعية ضمن هرمية الأهداف المؤسسية و يمكن التعبير عن المعايير بوحدات مادية/أوزان/أمتار.... او بوحدات زمنية / أيام/ساعات. كما يمكن أن تكون بعض المعايير نوعية ليست كمية كدرجة نجاح برنامج العلاقات العامة.

قياس الأداء و مقارنته بالمعايير : ويتم قياس الأداء في مرحلة الإدخال كقياس جودة نوعية المدخلات وتسمى المراقبة المانعة أو الوقائية أو القبليّة، ويكون القياس خلال مرحلة التحويل أو الصنع بقياس نوعية و تطابق المنتج وتسمى الرقابة المتزامنة. وكما يكون القياس خلال مرحلة المخرجات مثل قبول المستهلكين للمنتج وتسمى رقابة تصحيحية أو علاجية أو بعدية فهي رقابة بعد اكتمال المنتوجات.

و تكون الرقابة من خلال التقارير التي تتوافق مع احتياجات المدير ويجب أن تكون دقيقة ومقدمة في الوقت المناسب لتحقيق فاعلية الرقابة. وقد تكون بالمشاهدات الشخصية.

القيام بالعمل التصحيحي : أي تصحيح العمل عندما يبتعد الأداء عن المعايير في الإتجاه الصحيح كما يجب دراسة الأسباب و المسببات قبل تنفيذ عملية الأداء، فالدراسة المستمرة لهذه التغيرات تؤدي إلى صياغة معدلة للمعايير.

المطلب الرابع: خصائص نظام الرقابة الجيد :

يتمنى المديرون أن يكون لديهم نظام شامل ودقيق للرقابة لمساعدتهم في التأكد من أن الأحداث تتماشى مع الخطط الموضوعة. إن مثل هذا النظام ممكن التحقيق، شرط أن تتوفر له مستلزمات ومبادئ لكي يصبح فاعلا فعلا. و من أبرز هذه المبادئ و المستلزمات الواجب توفرها لنجاح نظام الرقابة في تحقيق الأهداف بفاعلية ما يلي:²

- 1 - اتخاذ الإجراءات الفورية للتصحيح وعدم التأخير.
- 2 - استخدام كل الإمكانيات و الوسائل الممكنة للرقابة.
- 3 - استخدام الرقابة التنبؤية و الإحتياط للمستقبل.
- 4 - أن يعكس نظام الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته.
- 5 - يجب على النظام الرقابي التبليغ عن الإنحرافات بسرعة.
- 6 - يجب على النظام الرقابي أن ينظر للأمام.
- 7 - يجب أن تكون الرقابة موضوعية ومرنة واقتصادية وفاعلة.

¹ د.خيري كنانة ، مرجع سبق ذكره، ص 164، 165.

² ضرار العتيبي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 254.

- 8 يجب أن يعكس النظام الرقابي النموذج التنظيمي.
- 9 يجب على النظام الرقابي أن يكون مفهوم قابل للتطبيق ودقيق.
- 10 يجب أن يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية.
- 11 يجب أن تشجع معايير الرقابة عملية الإلتزام في المنظمة.
- 12 يجب على النظام الرقابي أن يكون واضح في تحديد الأهداف و الأساليب و المعايير الرقابية.
- 13 يجب أن يساعد نظام الرقابة على اختصار الجهد الوقت المصروف في العمليات الرقابية.
- 14 يجب تزويد المرؤسيين بتغذية عكسية عن الأداء.
- 15 يجب عدم الإعتماد كلية على التقارير الرقابية.
- 16 يجب أن يتناسب حجم الرقابة مع العمل نفسه.

المبحث الثالث: ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول: تطور و مفهوم مراقبة التسيير

1 ظهور وتطور مراقبة التسيير : يمكن عرض مراحل تطور مراقبة التسيير كما يلي:¹

- هو نتاج التطور الحاصل في العالم التقني و الإقتصادي، الذي صاحب تحاليل Taylor سنة 1905 حول مراقبة الإنتاجية، و أبحاث Gantt 1915 المتعلقة بالأعباء الهيكلية، و خيارات مؤسسة جينيرال موتورز سنة 1923، و دراسات Gabain 1935 الخاصة التقسيم الهيكلية.
 - تطور أولي في مجال التحليل الأولي، لأولى أشكال مراقبة التسيير، ظهرت مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية و تعدد نشاطاتها. في هذا الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام، المسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين.
 - مع تطور المنتجات و الخدمات و ظل تنامي تقنيات التنبؤ و التحليل فقد أصبح المسيرون يبحثون من خلال مراقبة التسيير المساعدة في اتخاذ القرارات و قاعدة لمراقبة الأفراد علة مستوى الهيكل التنظيمي.
 - في بداية السبعينات فإن أكبر المؤسسات الفرنسية التي اعتمدت على نظام مراقبة التسيير قامت بإعادة تقريبية لنموذج المؤسسة الصناعية الأمريكية وفق العناصر التالية :
 - مسار تخطيطي لتسيير الموازنات و مراقبتها انطلاقا من المدى الطويل إلى المدى المتوسط .
 - هيكل تنظيمي مقسم أفقيا إلى مراكز مسؤولية .
 - نظام قيادة وفق التوليفة أهداف و وسائل (أي معلومات حول النتائج التي تسمح بتعديل المهام) .
- منذ بداية القرن العشرين تم اعتبار مراقبة التسيير في ظل التسيير التيلوري القائم على أربع أسس :
- 1 - الثبات في الزمن .

¹ مرابطي نوال، " أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير " ، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 49، 50.

2 - المعلومات الكاملة للمسير.

3 - البحث عن تدنية التكاليف.

4 - تكلفة الإنتاج متضمنة في التكلفة الكلية.

كما عرفت هذه الفترة اضطرابات داخلية و خارجية أثرت على المؤسسات نتيجة تواصل التغيرات الإقتصادية من حدة في المنافسة، التطورات التكنولوجية المتسارعة، تنوع المنتجات، كان لا بد على المؤسسات سرعة التأقلم مع المحيط المتقلب، من خلال امتلاك المعلومات الدقيقة لوضع القرارات السريعة و الفعالة.

2 - مفهوم مراقبة التسيير :

تختلف تعاريف مراقبة التسيير من باحث لآخر، كل حسب وجهة نظره:

- **تعريف ENTHONY** : فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول و استغلال الموارد بفعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنظمة¹.
- و يعرفها أيضا على أنها التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فاعلية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة²
- يضيف **GERVAIS** مفهوم ملائمة الموارد للأهداف إضافة ألى التأكد من ان النشاطات الحالية تسيير في اتجاه الإستراتيجية المحددة، تتوافق مراقبة التسيير أيضا مع المسار الذي يضمن نجاح أعمال المؤسسة، أي أن تكون الموارد المستعملة أقل و بوضوح من القيمة التي تم خلقها جماعيا و المدركة في السوق³
- يرى **SCHMIDT** مراقبة التسيير على أنها مجموع الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة و المسؤولين العمليين في التحكم بأدائها التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة⁴.
- حسب **PILLOT** يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا و يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين مهنة التسيير و اكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير⁵.

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² محمد خليل ، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، من إشراف الدكتور موسى سليم مشرف بشبكة الأبحاث و الدراسات الإقتصادية، www.rr4ee.net، ص 5.

³ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 52

⁴ صفاء لشهب ، مرجع سبق ذكره ،ص65.

⁵ محمد خليل و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص5.

- أما عن **BERGERON** فيعرف مراقبة التسيير بأنها تلك الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة¹.
- **حسب المعيار الأمريكي** : هي عملية ينفذها مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة و باقي الموظفين لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف، الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين و اللوائح، فعالية و كفاءة العمليات².
- **و في تعريفات أخرى**: مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية و الكيفية التي يمكن استعمالها لمنح المساعدة للمسؤول عن التسيير، من أجل تحقيق الأهداف و أيضا نستطيع تعريف مراقبة التسيير على أنها " طريقة تسمح باتخاذ القرار قبل و أثناء و بعد النشاط، إذن هو نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة من خلاله تستطيع الإدارة المركزية تركيب و ترجمة مجموع المعطيات لمختلف النشاطات و الوظائف الموجودة بالمؤسسة³.
- عند الإلمام بالتعاريف السابقة نخلص إلى أن مراقبة التسيير نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، و هي تلك الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و ضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل تكاليف و أكثر فاعلية، كما تسمح باتخاذ القرار قبل و أثناء و بعد النشاط، كذلك هي المسار الذي يتأكد المسيرون من خلاله أن النشاطات تسيير وفق الإستراتيجية المحددة و بالتالي ضمان نجاح المؤسسة و اكتساب مهنة متواصلة و كفاءة في الميدان. و بذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير هي القلب النابض في المؤسسة كنظام شامل للمعلومات يتحكم في سيرورة كافة النشاطات و الوظائف الموجودة بالمؤسسة .

3 خصائص مراقبة التسيير :

يمكن دمج خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:⁴

أولاً: مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة عمليات PROCESSUS تضمن التحكم و التأكد من العمليات المخطط لها أن تنفذ بشكل سليم.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص 10.

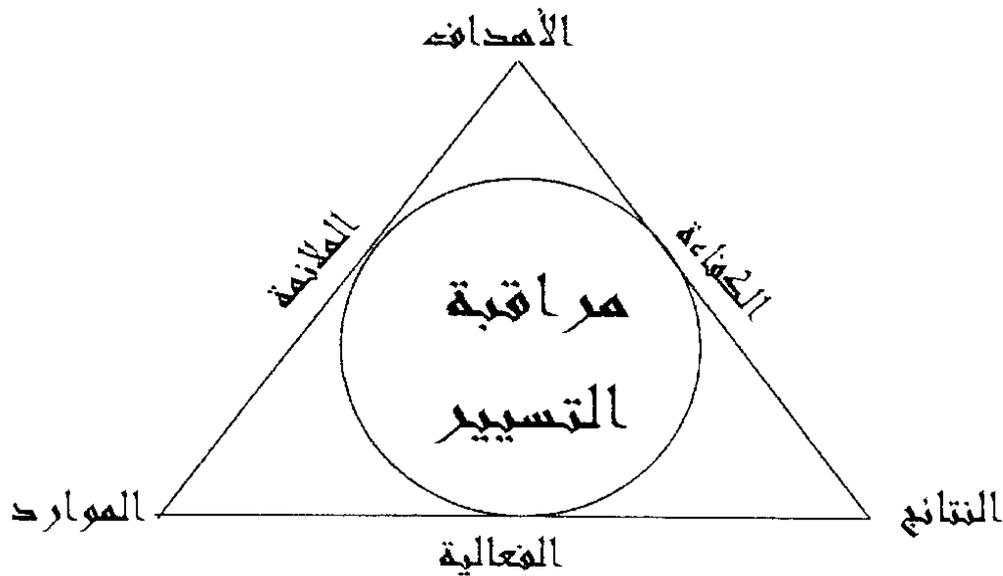
² طرشي محمد، طيخلف صفية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة-2، ص 3، 4

³ الحاج قويدر قورين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية العدد 37، 2008، ص 10.

⁴ أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، دراسة حالة - المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (AMC) - مذكرة ماجستير، فرع إدارة الأعمال، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006، ص 09.

ثانيا: تعتمد عملية مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية : الأهداف المراد تحقيقها و الموارد المتاحة و النتائج المحققة، و هذه المعايير هي الكفاءة **L'EFFICIENCE** ، الفعالية **L'EFFICACITE** و الملائمة **.PERTINENCE**. و هنا يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية)، بالإستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة)، و أن هذه الموارد تتوافق و تتناسب مع الأهداف الموضوعه (الملائمة)، و هذا مايسمى بمثلث التسيير كما هو موضح في الشكل رقم (04) :

الشكل رقم (04):مثلث مراقبة التسيير



المصدر: عقون سعاد، مذكرة ماجستير، نظام مراقبة التسيير، أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الإقتصادية ، ص 56

ثالثا: تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، حيث يعتبر التفويض السبب وراء وجود عملية الرقابة، و الذي ظهرت الحاجة إليه نظرا لكبر لحجم المؤسسات و تزايد المسؤوليات. و للتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، و كذا المساهمة في تنمية المرؤوسين و إكسابهم الخبرات.

رابعا: تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز و الحث، رغبة في تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحداتهم و أدائهم و تنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة .

المطلب الثاني: مراحل إعداد مراقبة التسيير**مسار مراقبة التسيير:**

يعرف LORINO(P) المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة، بحيث يقوم بتوليف و استخدام عدد من الموارد، طاقات و كذلك كفاءات لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار¹

يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابع و التي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي : التخطيط، التنفيذ، المتابعة و التحليل، و أخيرا التصحيح.

سنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي:²

1 المرحلة الأولى: التخطيط LA PLANIFICATION

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ و ذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة و التي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى (3-5) سنوات و أيضا المدى القصير (> سنة) عن طريق مايسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

2 المرحلة الثانية: التنفيذ L'EXECUTION

مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموائية لمرحلة التخطيط، فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ و هي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

3 المرحلة الثالثة: المتابعة و التحليل LE SUIVI ET L'ANALYSE

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس" ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل "نظام القياس".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة و مقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، و كذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط و هذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية ، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تتدرج ضمن المجال المحدد و المقبول لأي عمل تنبئي.

و بالتالي فإن المرحلة تمثل مراقبة أولية، و هي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

¹ LORINO (P),Revue française de gestion, 1995,p 55.

² صفاء لشهب،مرجع سبق ذكره ص65.

4- الإجراءات التصحيحية: LES ACTIONS CORRECTIVES

تتطلب الإنحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها و كيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف و الغايات في حد ذاتها و التي تستوجب إعادة انظر فيها.

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات و الاقتراحات الواجب اتخاذها فقط، فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين و أفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الإنحرافات و البحث عن أسبابها و بالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين و الأفراد التعرف على أخطائهم و تحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب و التعليم و تحسين جودة العمل التسييري ككل.

المطلب الثالث: أهداف و أهمية و وظائف نظام مراقبة التسيير

1 أهداف مراقبة التسيير : من خلال سعيه نحو ضمان التحكم التسييري للمسؤولين العمليين، نجد أن

مراقبة التسيير تبحث عن تحقيق أربعة أهداف هي:¹

- تصميم و وضع نظام للمعلومات
- التوفيق و الربط بين الإستراتيجية و المستوى التنفيذي
- التمكين من تحقيق اللامركزية
- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدريب
- بالإضافة إلى أهداف أخرى:²
- إبراز نتائج التنفيذ بدقة و وضوح و الوقوف على مدى تناسب ما تم من إنجازات مع البرامج و الخطط الموضوعة.
- الوقوف على مسارات التنفيذ و اتجاهاته و كشف المشاكل و الصعوبات المترتبة عليه أولاً بأول.
- اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات عن مقاييس الأداء و المحددة مسبقاً في مختلف مراحل التنفيذ
- المساهمة في تحديد أو كشف النواحي التي تتطلب ضرورة تغيير أو تعديل خطط و برامج العمل في ضوء ظروف التشغيل الفعلية أو العوامل التي تؤثر بشكل فعال في تنفيذها أو ضرورة تعديل تقييم أساليب و طرق التنفيذ بقصد بلوغ الأداء المناسب.

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص59.

² بومسجد بدر، إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجليلي اليايس، سيدي بلعباس، 2012، ص60، 61.

- المساهمة في تحقيق نوع من عدالة المعاملة و تعزيز الحوافز بين العاملين أو محاسبة المقصرين بما يؤدي إلى المحافظة على مستوى الأداء أو العمل على زيادتها الأمر الذي يدفع العاملين إلى بذل أقصى جهد في تأدية الأعمال الموكلة إليهم تنفيذها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق إنتاجية عالية بأقل تكلفة ممكنة.

2 أهمية مراقبة التسيير :

لقي نظام مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات.
- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش؛

- من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بالرقابة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على مراقبة التسيير.
- **التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة :** حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمته المهنية وذلك لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص جودة الأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافها.¹

- **التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد :** حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعية ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة وان القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة،
- **تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات :** ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة، ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ثم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها.²

¹ حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، 2007، ص34.

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 9، 10.

- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث يقوم بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيط عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة،

- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.

- تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات

الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها.¹

3 وظائف مراقبة التسيير: تتلخص وظائف التسيير الأساسية فيما يلي:²

1 مراقبة الأداء الوظيفي: إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضعية حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد بأنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر، مكافأة، عقوبات.... إلخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تحقق عن طريق جملة من الخصائص:

أولاً: المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا

معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة

ثانياً : عدالة التوزيع : و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال و ذلك من

خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

ثالثاً: عدالة التعاملات: إن عدالة التعاملات تكون بالإتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل

طرح مشاكلهم و على الإدارة اتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال المهني.

2 مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع

في نشاطها حيث يتطلب إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي

للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها.

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولو تقديم شروط و عوامل تحسين

الجودة -ISO- و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية و

بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرار المؤسسة.

¹ عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، هذا المقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية، مجلة دولية محكمة تصدرها كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014، ص 287.

² محمد خليل و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 7، 8، 9.

3 -إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبير في المنظمة و كلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبير و ذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة و العكس صحيح و عليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية :

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة
- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل.....إلخ مثل استعمال الحاسب الآلي لريح الوقت.

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

4 -التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها متماسكة و ذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- وضع الأهداف.

- وضع الميزانيات

- وضع مؤشرات التقييم.

المطلب الرابع: أدوات و أساليب مراقبة التسيير :

تكتسي أدوات مراقبة التسيير أهمية بالغة في ممارسة الرقابة على نشاط المؤسسة ، تعتمد هذه الأدوات على مؤشرات لقياس أداء المؤسسة تختلف باختلاف درجة تطورها و حجمها و أهدافها و ثقافة المسيرين فيها، نلخص هذه الأدوات فيما يلي:

1 -أدوات تقليدية

1 1 -نظام المعلومات: مجموعة الأنشطة التي تعتبر مسؤولة عن تجميع و معالجة البيانات لإنتاج

معلومات مفيدة، فالبيانات تتضمن ترتيب للخصائص المتعلقة بالأحداث و مقبولة كمدخلات لنظام

المعلومات، أما المعلومات فهي تشير إلى ناتج معالجة البيانات الذي يكون في شكل مرتب و ذو

مغزى للشخص الذي يستخدمه.¹

أهداف نظام المعلومات: يهدف نظام المعلومات إلى:²

المراقبة، إذ أنه بمثابة ذاكرة المؤسسة بما يعالجه من معلومات تسمح بتكوين ووصف تاريخي لأحوالها،

ويسهل

اكتشاف الأخطاء التي قد تقع، أي أن نظام المعلومات ينبغي أن يحقق الثقة كي تكون المراقبة فعالة.

- التنسيق والاتصال بين مختلف المصالح عن طريق تبادل المعلومات والوثائق المرافقة لمختلف التدفقات.

¹ الأميرة ابراهيم عثمان و أحمد عبد المالك محمد، الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص 16.

² ثناء علي القباني، " نظام المعلومات المحاسبية " ، الدار الجامعية، مصر، . 2008 ،ص10.

- مساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرار عن طريق إيجاد أساس أو قاعدة لتحليل الإشارات التحذيرية الأولية للمؤسسة.

هدف نظام المعلومات إذن هو توفير المعلومات الضرورية لكل مستويات التسيير عن حالتها الحالية والسابقة، والتنبؤ عن طريق تجميع هذه المعلومات، حفظها، تحليلها ووضعها معا بطريقة تساعد المؤسسة على تسيير وتنفيذ مهمتها.

علاقة نظام المعلومات بمراقبة التسيير : "مجموعة الأفعال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسيرين و المسؤولين من أجل ضمان التسيير الحسن و الفعالية المستمرة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة"¹، مراقبة التسيير بشكلها المعاصر هي " أحد أنظمة المعلومات التي تتبناها المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها"².

1 2 - المحاسبة التحليلية:

يعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن المحاسبة التحليلية على أنها: " عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الإلتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز و وحدات التكلفة "³. و تعرف المحاسبة التحليلية بأنه " عملية تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة "⁴

ويعرف lazary المحاسبة التحليلية على أنها " عبارة عن نظام معلومات محاسبي داخلي خاص بهيكل المؤسسة و بطبيعة محيطها، الذي يسمح للمدراء بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة و أسعار التكلفة، و اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير " ⁵

أهداف المحاسبة التحليلية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق مايلي:⁶

- أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما
- أداة لتحقيق الرقابة عن طريق بين ما يحدد مقدما و ما يتحقق فعلا
- أداة لقياس النتائج عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالإيرادات كما تستخدم في أغراض التقويم و خاصة للمخزون السلعي و تفيد في مجال تحديد الأسعار و دراسة اقتصاديات المشروع.

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر ، 2010. ص 263.

² خالص صافي صالح، مرجع سابق ، ص 264.

³ صالح عبد الله الرزق ، عطا الله و راد الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران ، الأردن، 1999، ص7.

⁴ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 1993، ص13، 14.

⁵ Lazary, la comptabilité analytique, el dar el otmania, Algeria, 2007, p22.

⁶ محمد توفيق بلع، محاسبة التكاليف ، مكتبة الشباب ، القاهرة 2001، ص 15.

علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير:

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة لمحاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير و نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح بما يلي:¹

- المراقبة الفعالة للمصارف (النفقات).
- توجيه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية.
- قياس مردوديات التصنيع
- التزويد العام بكل الضروريات لتسيير المؤسسة.
- التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة.

1 3 - المحاسبة العامة:

تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، و تطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم و أساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره من معلومات و معطيات في المؤسسة و على المستوى الوطني، حيث تقدم المجامع الوطنية من الإستثمار، قيمة مضافة، ديون، و هي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية².

أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة في:³

- معرفة نتائج النشاط
- معرفة مدى تطور الذمة
- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.
- هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير:
- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن ، الموردين، المساهمون، الخواص ، البنوك ، و كل الهيئات الأخرى)
- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل ميزان المدفوعات)

¹ رايح بوقرة و محاد عريوة، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS / AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصادية و المالية JEFR العدد 01 / جوان 2014، ص 19.

² ناص دادي عدون، الإدارة و التخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 178.

³ محمد خليل و آخرون، نفس المرجع السابق، www.r4ee.net.

- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة و فرض الضرائب المختلفة على النشاط و الأرباح.

استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير:

إن مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل و اتخاذ القرار و التي منها المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات و أنباء كثيفة جدا حيث أن جزءا هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تؤخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال ، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات، حيث إن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية و تحدد الميزانية العامة لآخر السنة.¹

2 - الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

2 1 - الموازنات التقديرية:

يعرف معهد التكلفة و المحاسبين الإداريين الموازنة التقديرية على أنها: " خطة كمية و رقمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة و هي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و كذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"²

و يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها " أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة و مختلف المسؤولين إلى برنامج عملي رقمي "³

أهداف الموازنات التقديرية:

تهدف الموازنات التقديرية إلى تحسين مستوى التسيير في المؤسسة من خلال ضمانها للعناصر التالية:⁴

- العمل على تحديد المتطلبات و الموارد الضرورية و توزيعها حسب رزنامة زمنية لتنفيذ الأهداف المسطرة في إطار تخطيط العمليات.
- توزيع المسؤوليات على مختلف الأقسام و المصالح، و وضع مختلف الموارد المالية و البشرية تحت تصرف هؤلاء المسؤولين و توجيههم ضمن الإطار العام لإستراتيجية المؤسسة.
- متابعة حركة المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة، بحيث تعتبر الموازنة فرصة للقيام بالدراسات و الإطلاع على وضع السوق و على إمكانيات المؤسسة الداخلية.
- تعتبر الموازنة كمصدر و منبع للاستراتيجيات التكتيكية، و هي استراتيجيات للتعديل في الأجل القصير مع الحفاظ على الأهداف العامة في الأجل الطويل.

¹ محمد خليل و آخرون، نفس المرجع السابق، www.rr4ee.net

² Claude Alazard et Sabine Separi, Op.cit, p 275.

³ فركوس محمد، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للمراقبة"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1995، الطبعة الأولى، ص 04.

⁴ ناصر دادي عدون، الإدارة و التخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2001، ص 78، 79.

دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير:

إنّ تخطيط أنشطة المؤسسة واستعمال الموازنات التقديرية كأداة تخطيطية يمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها الموجودة، كما يتيح لها السيطرة على تكاليفها.¹

الموازنة التقديرية تسمح بالتنسيق بين خطط الإدارة في ضوء هدف واحد للمؤسسة ككل.² تعتبر الموازنات التقديرية أداة هامة للاتصال في مابين المستويات الإدارية وهذا عن طريق تقديم تقارير رقابية بحيث يحس الجميع بأنهم أمام هدف واحد و يسعون إلى تحقيقه.³

2 2 لوحة القيادة:

تعرف على أنها تمثيل مبسط و ملخص لأهم المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها المسير من أجل التحكم في سير العمليات اليومية.⁴

هي وسيلة للاتصال و اتخاذ القرار و التي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسؤول إلى النقطة الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير و ذلك قصد تحسينها.⁵

أهداف لوحة القيادة: تتلخص أهم أهداف لوحة القيادة فيما يلي:⁶

- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة
- لوحة القيادة أداة حوار و تشاور
- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال و التحفيز
- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار

سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحة القيادة:

إنّ تصميم و وضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين ، فيم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات، و في الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية . و تتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما بين الأفراد المسؤولين، و كل هذا ضروري لكي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق .فعلى أهمية جودة تصميم لوحات القيادة ، تبقى هذه الأخيرة مجرد أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة، و لذلك فإن فهم الانحرافات

¹ محمد عباس بدوي ، الأميرة ابراهيم عثمان، أشراف صلاح الدين صالح، المحاسبة الإدارية و دراسات الجدوى الإقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 164.

² فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 15.

³ نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، باتنة 2009، ص 30.

⁴ رحيم حسين و بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، الأبحاث الإقتصادية و الإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 04 ، ديسمبر 2008، ص 03.

⁵ معراج هوارى، مصطفى، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية ، 01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، 2011، ص 78 .

⁶ محمد خليل و آخرون، نفس المرجع السابق، www.ir4ee.net .

وتحليلها بصورة سليمة هي الخطوة الحاسمة، حيث تعد القاعدة لاتخاذ إجراءات تصحيحية تقاديا لتكرارها من جهة، و بحثا عن بدائل تسييرية أفضل لتحقيق تسيير أكثر فعالية.¹

2 3 - التحليل المالي :

دراسة القوائم المالية بعد تبويبها و باستخدام الأساليب الكمية و ذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها و التغيرات الطارئة على هذه العناصر و حجم و أثر هذه التغيرات و اشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة من الناحية التشغيلية و التمويلية و تقييم أداء هذه المنشآت و كذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية الرسمية.²

أهداف التحليل المالي: يهدف التحليل المالي إلى:³

- التعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.
- تحديد المركز الائتماني للمؤسسة.
- تعظيم القيمة الاستثمارية للمؤسسة
- اختبار مدى كفاءة و فعالية العمليات المختلفة
- معرفة المركز القطاعي للمؤسسة
- تحديد مدى صلاحية السياسات المالية المتبعة
- التخطيط المالي للمؤسسة
- تحديد مدى كفاءة إدارة المؤسسة.

استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير:

يسمح التحليل المالي بمعرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، و كذلك بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي كشف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة و بالتالي فالتحليل المالي يساعد في مراقبة التسيير و من ثم تحسين تسيير المؤسسة و وضعيتها المالية.⁴

¹ رحيم حسين و بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² أمين السيد أحمد لطي، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة)، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 310.

³ أيمن الشنطي و عامر شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي، دار البداية، الأردن 2007، ص 129.

⁴ ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار البعث، قسنطينة، 1988، ص 11.

خلاصة الفصل:

من خلال بحثنا في موضوع هذا الفصل و الذي تضمن دراسة نظام مراقبة التسيير ، من نظام بسيط يعتمد على المحاسبة إلى نظام معلومات يحوي كل الطرق و التقنيات تسمح للمسيرين بتحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة و فعالية بعد أن شهد هذا النظام تطورات بعد الثورة الصناعية أدت إلى إلى حاجة المسيرين لأكثر قدر من المعلومات الدقيقة و بالتالي ضرورة تطوير الأدوات المحاسبية و الأساليب الفعالة لدعم وظيفة التخطيط و التنبؤ و الرقابة.

قمنا في بداية الفصل بعرض الإطار المفاهيمي للتسيير و التطور التاريخي لمفهومه من منظور المدارس و نظريات التنظيم ، ثم مبادئ و وظائف هذا النظام ، ثم الرقابة و خطوات تطبيقها في المؤسسة ضمن وظائف التسيير ومجالاتها و أبرز خصائص نظام الرقابة الجيد.

تعرفنا على ماهية مراقبة التسيير باعتباره المسار الذي يتأكد المسيرون من الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة بفعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنظمة.

يعتبر نظام مراقبة التسيير مسارا دائما للتعديل و التحكم في التسيير في هذا الصدد نجد أن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو قيادة المؤسسة إلى تحقيق أهدافها، إذ كان لابد من التركيز على الأدوات التقليدية و الحديثة التي تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و التي يعتمد عليها الجهاز التنفيذي فمنها ما يهتم بالقيادة الأمامية للأداء كالتخطيط الإستراتيجي و العملي و منها ما يقوم بالمتابعة خلال الأداء و منها ما يقوم بتحديد النتائج الفعلية و مقارنتها بالتقديرات لاستخراج الانحرافات، و بالتالي تمكن هذه الأدوات من اتخاذ إجراءات تصحيحية ثم تقديم اقتراحات يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

الفصل الثاني

تمهيد:

إن قصور نظام التكاليف الفعلية و تعدد نقاط ضعفه التي تجعله غير قادر على تلبية احتياجات الإدارة المتطورة في مجالات التخطيط و الرقابة و عدم صلاحية التكاليف الفعلية كأداة للحكم على مستوى الأداء الفعلي حيث يظهر التكلفة للعمل على مدار الفترات الزمنية الماضية فقط، و تقديم البيانات في وقت متأخر بعد فوات أوان العلاج و التصحيح، أدى إلى نشأة وضع معايير للتكلفة بصورة مسبقة ما يعرف بنظام التكاليف المعيارية الذي يحقق سير العملية الإنتاجية دون معوقات.

نتعرف في هذا الفصل على مفاهيم و مكونات نظام التكاليف و بالأخص التكاليف المعيارية ، أسس و أركان و مزايا و عيوب هذا النظام و مدى فعالية التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة على عملية الإنتاج.

المبحث الأول: التكاليف و سعر التكلفة

المطلب الأول: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

1 - تعريف التكلفة: هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية، و التي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبل الحصول على منفعة حاضره أو مستقبلة¹.

2 - سعر التكلفة: المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح خاما و قابلا للبيع².

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

نجد عدة تصنيفات للتكاليف تستند إلى بعض العوامل أهمها طبيعة نشاط المؤسسة صناعية أو إدارية أو خدمية و النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

و بناء على ما سبق فإنه توجد العديد من المعايير التي يعتمد عليها في تبويب و تصنيف التكاليف إلى مجموعات متجانسة و نذكر من هذه التصنيفات ما يلي:

1 - حسب الطبيعة: يعتبر هذا التصنيف من أبسط أنواع التصنيفات ، إذ يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها المادية و غير المادية ، لذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاث أنواع و يطلق عليها تسمية عناصر التكاليف و هي:³

1 1 تكلفة المواد: تشمل كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على المواد و التجهيزات و المستلزمات المادية اللازمة و الضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها.

1 2 تكلفة العمل: يعتبر العمل العنصر الثاني اللازم لممارسة النشاط، و يعبر عن هذه التكلفة بالأجور و الرواتب التي تدفع للعمال و الموظفين في المؤسسة.

1 3 تكلفة المستلزمات الأخرى: تمثل هذه التكلفة المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد العمل، و غالبيتها تمثل الخدمات التي تشتريها المؤسسة، و تسمى المصاريف إذ يعرف المصروف بأنه تضحية في سبيل الحصول على منفعة تستنفذ في الحال.

2 - حسب الوظيفة: إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، و يمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي:⁴

¹ صالح رزق، عطا الله خليل بن و ارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص 11.

² نفس المرجع السابق، ص32.

³ حريق خديجة، مطبوعة في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر ، سعيدة ، ص 9، 10.

⁴ عراقي عادل، دروس في الحاسبة التحليلية، مطبوعة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج

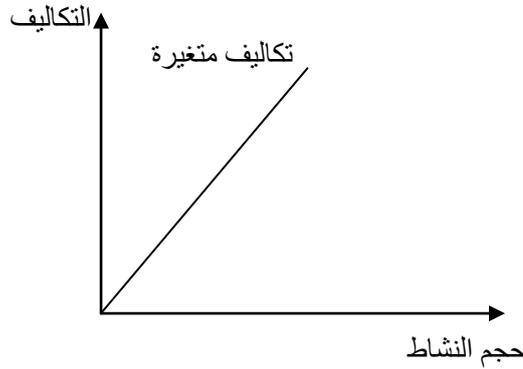
لخضر باتنة-1، 2017 - 2018، ص 24.

- 2 1 تكاليف الشراء:** تمثل تكلفة البضائع ، المواد الأولية و اللوازم و المشتريات، و تشمل سعر الشراء و الأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل ، التأمين، الرسوم الجمركية).
- 2 2 تكاليف التصنيع:** تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، و تشمل تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و غير المباشرة.
- 2 3 تكاليف التوزيع:** و هي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، و تشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع و المصاريف الخارجية كالنقل و الإشهار و خدمات ما بعد البيع...، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة.
- 3 - حسب علاقتها بالمنتج** يمكن تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى صنفين هما:¹
- 3 1 - التكاليف المباشرة:** هي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر من بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.
- 3 2 - التكاليف غير المباشرة:** و هي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، و هنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة ، حيث يتم تحميلها و توزيعها وفق مؤشرات على كافة المنتجات.
- 4 - حسب علاقتها بحجم النشاط:**² يعتمد هذا التصنيف أساسا على تأثير التكاليف بحجم النشاط في المؤسسة، حيث تقسم إلى ما يلي:
- 4 1 - التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير طرديا مع حجم النشاط، و لا يشترط أن يكون التغير بنفس تغير النشاط.

¹ عراقي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 24، 25.

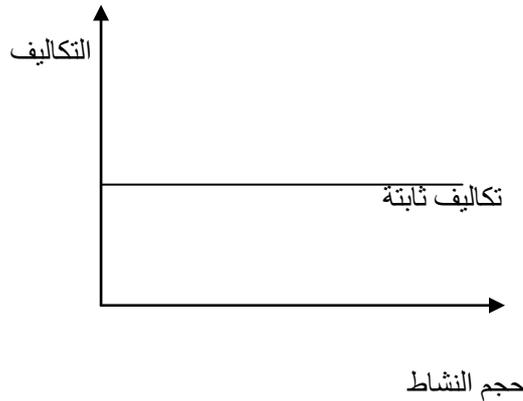
² حريق خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 12، 13.

الشكل رقم (05): التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة



المصدر: حريق خديجة، مراقبة التسيير، ص12.

4 2 - التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا يرتبط تحققها بالنشاط، ولا تتغير وفقا لتغير النشاط، فهذه التكاليف تكون بصفة مستمرة مثل أجور الموظفين
الشكل رقم (06): التمثيل البياني للتكاليف الثابتة .



المصدر: حريق خديجة، مراقبة التسيير، ص12.

5 - حسب الرقابة و المسؤولية: يعتمد هذا التصنيف على تبويب التكاليف حسب مدى إمكانية الرقابة عليها أو العكس، حيث يقسمها إلى تكاليف خاضعة للرقابة و الإشراف و تكاليف غير خاضعة للرقابة، و يمكننا شرح هذين النوعين من التكاليف كما يلي :¹

5 1 تكاليف خاضعة للرقابة و التحكم : تشمل عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، و يزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري و تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط و الرقابة و تقويم كفاءة الأداء.

5 2 تكاليف غير خاضعة للرقابة و التحكم: و تتمثل في التكاليف التي تخضع لرقابة مسؤول إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، و من أمثلتها: المواد و الأجور غير

¹ عراقي عادل، مرجع سبق ذكره ، ص 26.

المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها الأقسام لأقسام أخرى معينة، مصاريف الإيجار و رتب مدير المصنع، اهتلاك المباني و التأمين.

6 - حسب علاقتها باتخاذ القرار: يمكننا حسب هذا التصنيف الذي يعتمد فيه على تبويب التكاليف حسب علاقتها باتخاذ القرار داخل المؤسسة بتبويب التكاليف إلى ما يلي:¹

6 1 تكاليف الفرصة البديلة: تعرف تكاليف الفرصة البديلة (الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء آخر، و يمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتخلى عنها بسبب اختيارنا حلا ما بدلا من اختيار أحسن حل عند الآخرين.

6 2 -التكاليف التفاضلية: هي الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة و التكاليف التفاضلية قد تكون ثابتة أو متغيرة، و تلعب هذه التكاليف دورا أساسيا في اتخاذ القرارات.

6 3 -التكاليف الغارقة: هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختيارات سابقة و بالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

¹ نفس المرجع السابق، ص 27.

المبحث الثاني: مفاهيم حول نظام التكاليف المعيارية

المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية

1 - نشأة نظام التكاليف المعيارية:

منذ الثورة الصناعية في أوروبا عام 1930 و إلى الآن تطور النظام المالي و الاقتصادي العالمي تطوراً كبيراً أدى إلى ظهور العلوم التجارية و المالية المتخصصة كمحاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و محاسبة البيئية و غيرها لتفي بكل متطلبات الإدارة الناجحة، فالمحاسبة المالية بمعناها التقليدي كانت و مازالت عاجزة عن سد احتياجات الإدارة الحديثة من البيانات و المعلومات التفصيلية و التحليلية للأسعار و الكميات التي تساعد في اتخاذ القرارات و متابعتها.

نتج عن ذلك التطور ثورة في الإتصالات و تبادل المعلومات ، ساعد في كبر حجم المشروعات و تنوعها و امتدادها على نطاق واسع إقليمي و دولي و ظهور الشركات القابضة و التابعة و متعددة الجنسيات ما أدى إلى المنافسة بين تلك الشركات في الأسعار و الجودة، حيث البقاء و الإستمرارية للأفضل في ظل ذلك التنافس الحر و في ظل الموارد البشرية و المادية المتاحة و محدوديتها.

عليه كان العمل الدؤوب و الدراسات الإقتصادية و الفنية لتقديم السلعة أو الخدمة بأقل تكلفة و أعلى جودة ممكنة حتى تتمكن المنشأة من الإستمرار في السوق و تدفق السيولة لها و من ثم تحقيق الأرباح التي تساعد على النمو و التطور و سد احتياجاتها العاجلة و الآجلة.

لسد تلك الإحتياجات المستمرة و الزائدة بمرور الزمن كانت الحاجة ماسة لظهور أنظمة التكاليف و الرقابة عليها، فكانت تلك الأنظمة في بدايتها تقوم على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن فترة سابقة خلال نفس السنة أو لفترات أخرى لسنوات سابقة.

عرفت التكاليف المعيارية معرفة كاملة مع بداية القرن العشرين نتيجة لقصور محاسبة التكاليف الفعلية عن مساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة و تحديد الأسعار مقدماً و رسم السياسات و اتخاذ القرارات فظهرت الحاجة إلى الإستعانة بالتكاليف المعيارية المحددة مسبقاً حيث أخذت طابع تقديري لتقدير المنتجات المراد التعاقد على إنتاجها و بيعها، و من ثم ساد التفكير العالمي في إعدادها لمعالجة و تشغيل الطاقة المادية و البشرية على أكفأ وجه.¹

¹ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية و دوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة شندي، كلية الدراسات العليا و البحث العلمي ، جمهورية السودان، 2018 ، ص92، 93.

2 - تطور نظام التكاليف المعيارية: تطور نظام التكاليف المعيارية عبر مراحل¹:

أ - مرحلة محاسبة التكاليف الفعلية التاريخية:

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت، بدلا من تحديد التكلفة الإجمالية للمنشأة كوحدة واحدة، و هو ما تقدمه المحاسبة المالية و بذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية و ربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز على حدة مما يساعد في عمليات التسعير و إيجاد ربحية كل صنف و رسم سياسة سعرية سليمة، إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة الرقابة على عناصر التكاليف لأنها تقدم بيانات عن التكلفة فقط، و بالتالي فهي لا تساعد في الرقابة و تقويم الأداء لذلك ظهرت الحاجة إلى وسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تخطيط عناصر التكاليف و الرقابة عليها .

عليه تمثل تطور محاسبة التكاليف من مجرد التسجيل التاريخي لأحداث التكاليف الفعلية إلى الاهتمام بما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف و يعتبر أسلوب التكاليف المعيارية أحد الأساليب المستحدثة ، حيث يتم بمقتضاه وضع خطة تكلفة مقدرة مسبقا لعناصر الإنتاج تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج.

ب - مرحلة التكاليف المحددة مقدما و تنقسم إلى قسمين:

التكاليف التقديرية: تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة بتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، و يتم تحقيق الرقابة على التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الفعلية و التقديرية و تحديد الاختلافات بينهما و تحديد أسبابها و التقرير بذلك للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية أو العلاجية، و يعاب على التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلا في ضوء ما هو متوقع مستقبلا و قد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف مما ينعكس بالتالي على سلامة التكاليف التقديرية ، لكنها وفرت مقياسا تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى انحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية، و بالتالي تحقق نوع من الرقابة على عناصر التكاليف.

التكاليف المعيارية: تستند محاسبة التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو عليه في التكاليف التقديرية حيث يتم وضع معايير للتكلفة بطرق علمية و عملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة، و تمارس الرقابة في هذه الحالة بمقارنة التكلفة الفعلية بالمعيارية لاستخراج الانحرافات السلبية و تحليل أسبابها و اتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل، و بذلك يتضح أن هناك ارتباط بين محاسبة التكاليف الفعلية و محاسبة التكاليف المعيارية .

¹ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نفس المرجع السابق، ص 93، 94.

3 - مفهوم التكاليف المعيارية:

عرفت الجمعية الدولية للمحاسبين التكاليف المعيارية " بأنها تمثل التكلفة المخططة لمنتج ما، و يتم تحديد تلك التكلفة بصفة عامة بدقة قبل البدء في الإنتاج، و تعتبر معايير التكاليف التي يتم تحديدها أداة إدارية لتحقيق أهداف المقارنة مع النتائج الفعلية "، كما جاء تعريف التكاليف المعيارية بنشرة المصطلحات الصادرة عن معهد محاسبي التكاليف بلندن بأنها " إعداد و استخدام التكاليف المعيارية و مقارنتها بالتكاليف الفعلية، و تحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها و إلى مواقع حدوثها".¹

يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها: " تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها، و تعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين و اقتصاديين و إداريين و محاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، و ذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية و الممكنة، بغية تحديد نوع و حجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة"²

و يمكن تعريفها على أنها تكاليف محددة مسبقا، تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة و قياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، و هذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية و قيمة عناصر التكاليف و ما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل و ليست تاريخية، و يمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف و المبدأ الأساسي، و كلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة لفترة.³

و يعرف نظام التكاليف المعيارية بأنه: " عملية إعداد و حساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، و مقارنتها مع التكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات و تحليلها. و إنتاج معلومات لصالح متخذ القرار، و بالتالي هو وسيلة من وسائل مراقبة التسيير".⁴

4 - أنواع التكاليف المعيارية: نذكرها بشيء من التفصيل:⁵

أ - **التكلفة المعيارية النظرية:** تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

¹ د. محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم و التكنولوجيا، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، 2012، ص 192.

² د. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية "رقابة و إثبات"، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص 28.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 161.

⁴ ساحل فاتح، دراسة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 115.

⁵ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 162، 163.

بأ - **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية:** تأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق و لكن لاتحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، و خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

تأ - **التكلفة المعيارية التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذا يجب استعمالها بكل حذر.

ثأ - **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية ، و بحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الإعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الإستغلالية، و لكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال. و هناك نوع آخر يشترك فيه بعض الطرق السابقة:

جأ - **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:** في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة معيارية تصبح صعبة ، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

- الكمية المعيارية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج .

- السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.

المطلب الثاني: إعداد نظام التكاليف المعيارية

1 - مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر التالية:¹

1 - المعيار: Standard

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل و الخبرة ، و معدل الأجور.
- الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2 - معايير الأداء: Performance standards

تعتبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات و خصائص المخرجات.

¹ سحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 116.

3 - التكلفة المعيارية: Standard cost

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز. تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور و المدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا. يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معياري مالي (السعر)}$$

2 - أركان نظام التكاليف المعيارية: يتكون نظام التكاليف المعيارية من أربع أركان رئيسية هي:¹

أولاً: نظام تكاليف قائم على الأصول العلمية للتكاليف و الأداء و ملائم لظروف الحال السائدة و الإمكانيات المتاحة.

ثانياً: معايرة واقعية قائمة على العلم و التجربة، تقدم المعايير التي تعتبر أهدافا مطلوب تحقيقها و أداة للرقابة على التنفيذ الفعلي .

ثالثاً: برامج عمل توضح خطوط سير العمليات و احتياجاتها، كما توضح لكل مركز تلك الأعمال المكلف بها مع جدولة زمنية تحقق انجازها بالجودة المخططة و المواعيد المقررة.

رابعاً: كفاءة تحليلية: قائمة على الأساليب المحاسبية و الرياضية، و توفر حصيلة غنية من بيانات عن التكاليف و الأداء و توضيح أسباب الانحرافات و تقترح إجراءات علاجها و تبين نتيجة و أثر هذه الإجراءات.

3 - شروط محاسبة التكاليف المعيارية: لتقوم محاسبة التكاليف المعيارية بدورها على أكمل وجه يفرض توفر مجموعة من الشروط منها:

• لامركزية استعمال المعايير و الإنحرافات:

تحليل الانحرافات، تحديد المعايير ، و قياس الإنجازات يجب أن تتم في نفس المستوى الذي تتخذ فيه الإجراءات التصحيحية، و من بين أهم أسباب الانحرافات، الملائمة أو غير الملائمة يمكن ذكر:²

- تحفيز العمال.
- عدم احترام الموازين
- الاستعمال السيء للعمال.
- نوعية المادة الأولية المستعملة

¹ صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح و آخرون، نظم محاسبة التكاليف ، جامعة القاهرة، كلية التجارة، الطبعة الأولى 2017، ص 177.

² Saada Toufik et autres, Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion, Vuibert, Paris, France, 1995, p 149

في كل واحدة من هذه المستويات يجب وضع معايير ثم حساب الانحرافات و تفسيرها، لأن وجود معايير شاملة (عامة) لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحراف، و بالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية الضرورية.

- **دورية الحساب:** يجب أن تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها:

لو انتظرنا مثلا نهاية إنجاز طلبية لحساب الانحرافات على تكلفتها، لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة يجب أن تحسب الانحرافات الدورية اعتمادا على فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الأوان خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة (مثلا أقل من يوم).

- **المرونة في إعدادة:**

لا بد أن يراعى في إعدادة قدر كبير من المرونة ليتمكن من التكيف مع الظروف المحيطة به باستمرار كإمكانية تعديل المعايير.

4 - أهداف التكاليف المعيارية :

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة ففي البداية و نتيجة لحدة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة و خفض تكلفة الوحدة المنتجة، و لكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشأة، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية و توسعت أهدافها و باتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية:¹

المساعدة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق و بصورة علمية و موضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها و الثابتة لفترة مستقبلية معينة و يخدم هذا التحديد أغراضا متعددة أهمها:

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.
- المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدما.
- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة فيوضع الخطط و في ترجمة هذه الخطط كليا و ماليا على ضوء التوقعات المستقبلية.

- يعد نظام التكاليف المعيارية بديلا متفوقا على النظام الإحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة.

1 - **المساعدة في الرقابة:** تعتبر الرقابة على التكاليف و قياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية للنظام التكاليف المعيارية . فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، و من خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها و المسؤولون عنها الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنا، مرجع سابق، ص 30، 31.

2 - **المساعدة في اتخاذ القرارات:** ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة و تساعد في تحديد مستويات الإنتاج و أثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

3 - **السرعة في الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة:** في نظام التكاليف المعيارية لا حاجة للانتظار إلى نهاية الدورة المالية حتى تجمع التكاليف الفعلية، بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدما و على أسس علمية بدلا منها. و بذلك يقدم نظام التكاليف المعيارية قاعدة بيانات Data Bank يمكن استخدامها بسرعة لخدمة الإدارة.

4 - **المساعدة في تقويم المخزون السلعي:** إذ أن التكاليف المعيارية المحددة مقدما و المبنية على أسس علمية توفر أساسا موحدا و عمليا و اقتصاديا لتقويم هذا المخزون. ومن جهة ثانية يمثل تقويم المخزون السلعي على أساس التكاليف المعيارية ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا المخزون من حيث الأداء الكفاء و الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. و هكذا تستبعد التكاليف المعيارية من تكلفة هذا المخزون كل عوامل الهدر و الإسراف و عدم الكفاءة.

المبحث الثالث: إعداد المعايير

المطلب الأول: المعايير و أنواعها

1 - مفهوم المعيار:

تعتمد فكرة التكاليف المحددة مقدما على فكرة المعايرة أي تحديد التكاليف مقدما بطريقة علمية قبل بداية الفترة المراد استخدامها فيها بغرض التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء، تعرف كلمة معيار في القاموس كمعيار للمقارنة و كمعيار للتمييز أو كنموذج أو مثال للمقارنة، و في الأدب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كعلاقة أو مرجع أو مستوى يتم المقارنة به.¹

كذلك المعايير تمثل الحالات التي يكون عليها متوسط تكلفة المنتج أي أن المعيار يوضع لوحدة معينة و على أساس المتوسط الملائم لتلك الوحدة، و وفقا للإحتياجات الضرورية لوحدة المنتج و أيضا الحالة التي يكون عليها الإنتاج خلال تشغيله، و المعايير تمثل تكاليف محددة مقدما و لذلك فهي تعتبر تنبؤات الموازنة التخطيطية لكل حجم الإنتاج و التكاليف المتوقعة، و المعايير تمثل توقع معقول يمكن تحقيقه لكافة الحالات المتوقعة للتشغيل بالمنشأة و هذا التعريف يوصي بتوخي الدقة و المعايشة العملية لواقع التشغيل بالمشروع، و البعد عن التخيل أو الوهم لدى إعداد المعايير، و للتعرف بدقة على مستويات العاملين بالمشروع، و إعداد معايير يمكن التوصل إليها و ليس معايير نظرية بعيدة عن إمكانيات التطبيق و الممارسة، كذلك المعايير تمثل تكاليف استبدالية يتم احتسابها على أساس الأسعار النهائية الحالية بالسوق أو على أساس القيمة الاستبدالية، و هذا التعريف يخلق أساسا لتقييم المعايير العينية لتحويلها إلى معايير مالية يمكن استخدامها في التعرف على انحرافات التكاليف، و كذلك فإن هذا التعريف يركز على جانب السعر لعوامل الإنتاج و ذلك حتى لا تبعد الأسعار المعيارية عن الأسعار الفعلية و التي سيتم اقتناء عوامل الإنتاج عند تنفيذ خطة الإنتاج وفقا لها.²

2 - الفرق بين المعايرة و المعايير: يتمثل الفرق بين المعايرة و المعيار فيما يلي:³

المعايرة: يقصد بها إجراءات إعداد المعايير من قبل الأشخاص المسؤولين عن إعدادها (لجنة إعداد المعايير) أي أن المعايرة تعني إقرار مجموعة من الإجراءات المعيارية التي تستقصى بالأبحاث العلمية و التجارب المعملية.

المعيار: هو أداة قياس التي يقاس عليها الأداء الفعلي للتعرف على أية فروق بين المعياري و الفعلي.
معيار التكلفة: يقصد بمعيار التكلفة بأنه ما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة.

¹ عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة،الدار الجامعية ، الإسكندرية،2002 ، ص 198.

² محمد أحمد ابراهيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، عمان، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، 2001، ص 138.

³ د.محمد عبده نعمان علي،نظم محاسبة التكاليف، ص 193.

3 أنواع المعايير: يمكن تقسيم المعايير بصفة عامة إلى معايير التكلفة الأساسية و المعايير المثالية و المعايير الممكن تحقيقها:¹

- **المعايير الأساسية:** يشير هذا النوع من المعايير إلى تلك المعايير التي تبقى ثابتة لفترات طويلة. و من أهم مزايا هذا النوع من المعايير أنه يساعد على إجراء مقارنة للتكاليف الفعلية بنفس التكلفة المعيارية لعدة سنوات. و تفقد هذه المعايير أهميتها عندما تحدث تغييرات في طرق الإنتاج أو مستويات الأسعار أو أي عوامل أخرى تؤثر على هذه المعايير و لذلك فإن هذه المعايير نادرا ما يتم استخدامها.

- **المعايير المثالية أو النظرية :** يقصد بالتكلفة المعيارية المثالية الحد الأدنى للتكلفة الذي يمكن الوصول إليه في ظل توافر ظروف متكاملة للتشغيل بكفاءة. و نادرا ما يتم استخدام هذه المعايير في الواقع العملي و يرجع ذلك إلى صعوبة تحقيقها و بالتالي فإن تأثيرها على دافعية العاملين سيكون تأثيرا سلبيا. و من أهم أسباب صعوبة تحقق هذه المعايير أنها تتطلب توافر الحد الأقصى من الكفاءة في التشغيل بمعنى أن هذا النوع من المعايير لا يسمح بالتوقف العادي للآلات أو نقص المهارة أو التالف الطبيعي أو الوقت الضائع الطبيعي.

- **المعايير الممكن تحقيقها:** و هي تعكس التكاليف التي يجب أن تحدث في ظل ظروف التشغيل القائمة . و رغم صعوبة تحقيقها إلا أنها ليست مستحيلة الحدوث. و بصفة عامة فإن هذه المعايير تعتبر أسهل نسبيا من المعايير المثالية و ذلك على اعتبار أن المعايير المثالية لا تسمح بالتالف الطبيعي أو الوقت الضائع الطبيعي أو التوقف العادي للآلات و لذلك فهي أكثر شيوعا في الاستخدام بالمقارنة بالمعايير المثالية.

4 - **صفات المعيار الناجح:** أهم الشروط أو الصفات الواجب توفرها في المعيار الناجح هي:²

- **الواقعية:** و هي أن يتصف المعيار بالواقعية، أي أن يكون اقتصاديا و سهل التطبيق من ناحية، و أن يراعي ظروف الإنتاج و الظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى.

- **المشاركة و الإقتناع:** من الضروري اقتناع المشرفين و القائمين على التنفيذ بالمعايير الموضوعه حتى تكون هذه المعايير مقبولة منهم و محل ثقتهم، لأنهم سيكونون المسؤولين عن تقيدهم بهذه المعايير و عن انحرافات أدائهم عنها. لذلك من الضروري مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية في إعداد المعايير و إبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة.

- **الوضوح و الفهم:** من الضروري أن تكون المعايير الموضوعه واضحة لكل من سيتولى تطبيقها و مفهومة منه، و أن لا تحتل الإلتباس أو التأويل و التفسير.

- **الثبات النسبي:** من الضروري أن يكون المعيار ثابتا لأطول مدة ممكنة، حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة و لمقارنة أعمال هذه الفترات. لذلك يفضل عدم تعديل المعايير إلا إذا حدثت ظروف جديدة و اتضح أن هذه الظروف سوف تستمر لمدة طويلة.

¹ بديع الدين ريشو، مرجع سابق، ص 272، 273.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 38، 39.

المطلب الثاني: طرق إعداد المعايير و مصادرها

تختلف كيفية وضع المعايير من منشأة إلى أخرى و ذلك باختلاف عدة عوامل منها: اختلاف في الأهداف، اختلاف في نوع البيانات، اختلاف في طرق الإنتاج... إلخ. و من هنا نجد صعوبة في وضع معايير ثابتة و موحدة تطبقها كافة المنشآت. و مما يجدر ذكره أن كيفية وضع المعايير بشكل عام يعود إلى أمور شخصية و ذهنية حيث يمكن أن تكون الجهة المسؤولة عن وضع المعايير متفائلة أو متشائمة فيما يخص تطور أسعار المواد و مصروفات العاملين و يمكن أن تكون متشددة أو غير متشددة فيما يخص اختيار المعايير التقنية المتعلقة باستعمال المواد.¹

1 - كيفية إعداد المعايير : تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج و الهندسة الإنتاجية و محاسبة التكاليف و إدارة الأفراد و العاملين القائمين على التنفيذ كل في موقع عمله، و تقوم هذه اللجنة ب:²

أولاً: إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد و يد عاملة و تكاليف غير مباشرة، و ذلك استناداً إلى دراسات فنية لمواصفات المنتجات و دراسات هندسية للعمليات الإنتاجية و دراسات عملية تجريبية للوقت و الحركة.

ثانياً: بعد انتهاء اللجنة من إعداد معايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعيرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين و لمختلف أنواع المواد و مراجعتها، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعيري.

حيث أن قبول الأفراد القائمين على التنفيذ للمعايير كمقياس لتقييم أدائهم و محاسبتهم و الحكم عليهم يعد شرطاً أساسياً و ضرورياً لنجاح نظام التكاليف المعيارية، إذ يدفعهم هذا القبول إلى الإلتزام بهذه المعايير و إلى التعاون فيما بينهم و إلى تضافر جهودهم لتحقيقها.

¹ Louis dubrelle et Didier Jourdain, Manuel de Comptabilité Analytique de Gestion, tome1, Dunod, 1997.

² حاب الله شريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 52، 53.

- 2 - أهم مصادر إعداد المعايير:** تتعدد مصادر إعداد المعايير نذكر أهمها فيما يلي:¹
- المصادر الفنية:** يقدم معلومات عن مواصفات و كمية المدخلات اللازمة لإنتاج منتج نهائي وفق ما هو مرغوب فيه ، تتمثل هذه المصادر عادة في الخبراء الصناعيين، العمال الذين يملكون معرفة فنية عالية المستوى.
- مصادر محاسبية:** توفر الدفاتر المحاسبية معلوما عن الأسعار، الأجور، القيمة المتوسطة للمواد التالفة، وغيرها مما يساعد على توقعات الإتجاهات المستقبلية للتكلفة.
- مصادر سلوكية :** تقدم لوحة القيادة الإجتماعية معلومات عن فترات الغياب، المنازعات، عدد الإضرابات وغيرها، مما يساعد على إعداد توقعات تخص الأفراد داخل المؤسسة من أجل ضمان الإستقرار و بالتالي السير الحسن للعملية الإنتاجية داخل المؤسسة.
- المصادر الخارجية:** عادة ما تتمثل في السياسة الإقتصادية للبلد، القوانين، الظروف الأمنية ، و غيرها مما يساعد في توقع بعض المؤشرات الكلية كسعر الصرف و معدل التضخم.
- 3 -الإفترضات الواقعية لنظام التكاليف المعيارية:** تعني التصور العلمي لما ينبغي أن تكون عليه مجريات الأمور لظاهرة أو علاقة معينة، في ضوء العوامل و المتغيرات المؤثرة فيها خلال فترة زمنية محددة.²
- و بناءا عليه يمكن تصور الإفترضات التي ينبغي أن يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية الجيد لتحقيق الرقابة و تقييم الأداء فيما يلي:³
- 1 -سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات و المخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر: مدى تعقد المواصفات الفنية و الهندسية للمنتج النهائي، و العمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط و المحقق، مستوى الطاقة المتاحة و المستعملة، طول زمن دورة التشغيل.**
- 2 -إذا توفرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنها تتم بمعاملات متناقضة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الإقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الإحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة.**
- 3 -أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط و التنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة .**
- 4 -ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له و تحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الأداء مستقبلا.**

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 116.

² أبو زيد كمال خليفة، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر 2002، ص 94.

³ ساحل فاتح ، مرجع سبق ذكره، ص 121.

المبحث الرابع : معايير التكاليف و تحليل انحرافاتهما

تحديد المعايير بدقة عملية صعبة تعود بالدرجة الأولى إلى الأقسام التقنية لأنها هي التي تحدد مواصفات الإنتاج و المراحل المتبعة إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.¹ في هذا المبحث نتطرق إلى معايير التكاليف ثم حساب الانحرافات و محاولة تفسيرها.

المطلب الأول: معايير و انحرافات التكاليف المباشرة

1 -معايير التكاليف المباشرة:

- **معايير المواد الأولية:** تعتبر المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج أهم عنصر من عناصر التكاليف إذ تبلغ نسبتها الوسطية حوالي 55 % من التكلفة الإجمالية في معظم الصناعات و قد ترتفع أحيانا لتزيد عن ثلثي هذه التكلفة كما هو الحال في الصناعات الثقيلة.² بعد أن يتم تحديد مواصفات المنتج و التصاميم الخاصة به يتم تحديد مقدار الكمية من المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة و تحديد كذلك طبيعتها و مواصفاتها، ومن ثم تعد معادلة معيارية تبين المقدار الكمي من كل مادة أولية.³

و تشمل معايرة تكلفة المواد نوعين رئيسيين:

1 -معايير كمية المواد.

2 -معايير سعر المواد.

- **معايير كمية المواد:** و تشمل كل المواد التي تدخل في تكوين أو تركيب المنتج و يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات إجراء دراسات فنية و هندسية و عملية و تجريبية كما يلي:⁴

- الدراسات الفنية تتعلق بالطرق الإنتاجية المتبعة و متطلباتها من نوعية المواد.
- أما الدراسات الهندسية فتتعلق بمواصفات المنتج و التصميمات و الرسومات الهندسية.
- بينما الدراسات و التجارب العملية ميكانيكية و كيميائية تتعلق بإجراء الاختبارات اللازمة لضمان درجة الجودة المطلوبة من حيث الصلابة و المتانة و التفاعلات الكيميائية، كما يجب إجراء تجارب عملية لإنتاج كمية إختبارية من المنتج المعين للتعرف على نسبة الفاقد من المواد الأولية في ظروف التشغيل العادية.

الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية

للمسموحات الطبيعية

¹ ساحل فاتح، نفس مرجع سبق ذكره، ص 134.

² أبو زيد كمال خليفة، و آخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 43.

³ د.جريق خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

⁴ حاب الله شريف، مرجع سابق، ص 60

- **معايير السعر:** عند تحديد الأسعار المعيارية للمواد الأولية و اللوازم يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار، الفواتير و عقود المشتريات طويلة الأجل، دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار.
- و تجدر الإشارة إلى أن السعر المعياري هو سعر الشراء بعد الخصم التجاري مضاف إليه كل المصاريف اللازمة إلى غاية وصول المادة الخام إلى قسم الإنتاج.¹
- يمكن اختيار السعر المعياري على أساس إحدى الطرائق التالية:
- الأسعار المتفق عليها في العقود طويلة الأجل.
 - التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة.
 - المتوسط المتحرك للأسعار لأحدث طلبيات الشراء
 - التقدير الشخصي للأسعار بواسطة أشخاص لديهم خبرة و معرفة بحالة أسواق المواد الأولية.

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية X السعر المعياري الوجودي

- **معايير العمل والأجور:** يعد العنصر البشري واحدا من عوامل الإنتاج الهامة، و يشكل حسن استخدامه و الاستفادة منه الركن الأساسي لنجاح المنشأة في تحقيق أهدافها. و تحتل تكلفة العمل المرتبة الثانية بعد تكلفة المواد الأولية من حيث الأهمية. لذا تولى إدارة المنشأة اهتماما خاصا لرقابة اليد العاملة و تدريبها بهدف رفع كفاءة أدائها و خفض تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمنشأة في الأسواق.²
- يجب معرفة وحدات القياس أو وحدة الكلفة المستعملة للتعبير عن العمل أو الأجور، و كذلك الطريقة التي يتم بها حساب الأجور و عند ذلك نحدد المعايير باستخدام أو إيجاد علاقة تحدد لنا الكمية المنتجة خلال وحدة القياس (ساعة معيارية مثلا)، ثم ننقل إلى تحديد الكلفة المعيارية للعمل أي استخراج الأجور المعيارية التي يتم وضعها على أساس دراسة سوق العمل.³

تشمل معايير تكلفة الأجور نوعان رئيسيان:

- أجر العامل

- معيار الوقت

معييار أجر العامل: تتضمن معايرة أجر العمل المباشر تحديد:⁴

- فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل.

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره ص 136.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 63، 64.

³ حريق خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

⁴ جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- الأجر الذي يدفع لهذه الفئة.

حيث يتم حساب معدل الأجر على أساس السنة أو الشهر أو الأسبوع ثم على أساس الساعة أو أساس القطعة أو الزمن المسموح به للقطعة أو الأجر الجماعي.

معيار زمن العمل المباشر: الوقت (الزمن) المعياري هو عدد ساعات العمل المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة منتج معين، و لتحديد الوقت المعياري اللازم لكل عملية يمكن استخدام إحدى الطرق التالية:¹

- البيانات التاريخية: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة .

- الخبرة أو الحكم الشخصي: في حالة ما إذا كان الإنتاج يقوم على مواصفات يطلبها العملاء وفقا

للأذواقهم يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت، يضعها أشخاص اعتمادا على خبرتهم المهنية.

- متوسط الأداء في الماضي: مع استبعاد أي تطرف في أرقام الماضي وفقا للظروف المتوقع حدوثها في المستقبل.

- دراسة الزمن و الحركة: تتضمن هذه الدراسة إعداد قائمة بالتفصيل أو الحركات اللازمة لإنجاز كل

عملية، و حساب متوسط الزمن الذي يستغرقه انجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية و ، و يتحدد الزمن المعياري للعملية بعد عمل تسوية حيث تستبعد القيم الزمنية المتطرفة و يراعى مسموح معياري لحاجات العامل الشخصية و للعناية بالأدوات و المناولة و النقل عند قيام العامل الإنتاجي بها و للإنتاج المعيب الذي لا يكون العامل ذاته سببا فيه، و لذلك تركز هذه الدراسة على استخدام العمالة الجيدة لما تمليه طبيعة و ظروف الإنتاج و مستوى الأداء الذي يفترض أن المعيار سيمثله.

2- انحراف التكاليف المباشرة:

الانحراف: هو عبارة عن الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية، و يكون ذلك إما إيجابيا أو سلبيا، و هذه الانحرافات مهما كانت طبيعتها تعتبر وسيلة تدفع الإدارة إلى البحث عن أسبابها و اتخاذ الإجراءات المناسبة لتجاوزها، و الأمر يتطلب العمل على تحليل هذه الانحرافات و دراستها بشكل تفصيلي ، و هي تأتي من جملة من العوامل، و تكون إما عوامل داخلية يمكن السيطرة عليها مثل كمية المواد الأولية أو الوقت المبذول أو خارجية ولا يمكن السيطرة عليه امثل أسعار المواد الأولية و الأجور.²

انحراف تكاليف المواد الأولية: للحصول على منتج معين قد تستخدم المؤسسة مادة أولية واحدة، لكن في الغالب تتطلب المنتجات مجموعة من الأصناف المختلفة للمواد الأولية، في هذه الحالة يتصف تحليل انحراف المواد الأولية بشيء من التعقيد، و قبل التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسبباتها.

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 137.

² حريق خديجة، مرجع سابق، ص 43.

أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:**أسباب انحراف الكمية:** تتعدد أسباب انحراف الكمية أهمها:¹

- عدم الدقة في معايرة المواد الداخلة في الإنتاج .
- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة و تقييم الأداء.
- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير .

- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج

- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد، فمثلا العمال الجدد يسببون في بداية مرحلة التعلم و التأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرا و ضياعا في المواد.
- قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كاف، كما قد يحققون المعايير المطلوبة بكفاءة عالية.

أسباب انحراف السعر: هناك أسباب عديدة لانحراف السعر منها:²

- عدم الدقة في معايرة سعر المواد الأولية المباشرة، كعدم إجراء أبحاث السوق و عدم مراعاة تغيرات الظروف الاقتصادية و ظروف العرض و الطلب في الأسواق بصورة واقعية.
- الخطأ في تسليم المواد من المخازن بأسعار تختلف عن أسعار المواد المطلوبة ، مما يؤدي إلى الزيادة في التكلفة.

- أسباب تقع في نطاق و قرارات الإدارات المختلفة في المنشأة مثل تغير سياسة الشراء النقدي و الآجل، الشراء بكميات صغيرة غير اقتصادية تحسبا لهبوط متوقع في الأسعار.
- تقلب غير متوقع في أسعار المواد الأولية خلال فترات قصيرة نتيجة لظروف أو عوامل خارجية لا تستطيع إدارة المنشأة السيطرة عليها.

تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة:

- **الانحراف الإجمالي:** يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي، تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي:³

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1998، ص 77-79.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنا، نفس المرجع السابق، ص 82، 83.

³ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره ، ص 65، 66.

أو

$$\begin{aligned} & \text{الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري للانحراف الإجمالي} = \text{الكمية} \\ & \text{الفعلية} \times \text{السعر الفعلي} - \text{الكمية المعيارية للمواد} \end{aligned}$$

يمكن تحليله إلى:

التحليل الثلاثي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل السعر، التأثير الصافي لعامل الكمية و التأثير المزدوج لعاملي الكمية و السعر معا، كما يلي :

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} & (\text{انحراف الكمية}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} & (\text{انحراف السعر}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) & (\text{الانحراف المزدوج}) \end{aligned}$$

= الانحراف الإجمالي

التحليل الثنائي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف كمية و انحراف سعر كما يلي:

• الطريقة الأولى:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} & (\text{انحراف الكمية}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية} & (\text{انحراف السعر}) \end{aligned}$$

= الانحراف الإجمالي

• الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} & (\text{انحراف الكمية}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} & (\text{انحراف السعر}) \end{aligned}$$

= الانحراف الإجمالي

تحليل انحراف الكمية: نجد في الواقع أن مجموعة من المواد الأولية تشترك في إنتاج منتج أو عدة منتجات، بالإضافة إلى وجود إمكانية الإحلال Substitution بين المواد الأولية للحصول على نفس المنتج بمواصفات متشابهة إلى حد بعيد، لهذا فإن المزيج المستخدم فعليا قد يختلف عن ذلك المزيج المقدر، و من أجل الرقابة على عناصر المواد الأولية يتم تحليل انحراف الكمية إلى :انحراف مزيج و انحراف غلة (المردود).¹

انحراف المزيج: لا يظهر انحراف المزيج إلا في حالة تحقق شرطين هما:²

أن تتعدد المواد الأولية الداخلة في المنتج النهائي .

أن تسود بين المواد الأولية علاقة استبدال (إحلال) .

من الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج:³

عدم توفر المواد بعض الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعو إلى زيادة استهلاك بعض المواد (و إن كان سعرها مرتفعا) على حساب بعض المواد الأخرى النادرة.

ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها و تشتري مواد أخرى بديلة لها

بأسعار منخفضة، مما يغير في نسبة المواد المكونة للمنتج.

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:⁴

انحراف المزيج = [الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة x نسبة المزيج المعيارية للصنف] - الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف x السعر المعياري للصنف.

إذا كانت النتيجة سالبة معناه أن الإنحراف غير ملائم.

انحراف الغلة (المردود):

يحدث انحراف الغلة إذا كانت كمية الإنتاج الفعلية تختلف عن كمية الإنتاج المعيارية فيما لو طبقت النسب المعيارية للمزيج.⁵

أي أن انحراف الغلة يقيس التكلفة غير الطبيعية للتساقط، التبخر، أو الجفاف....، و التي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية⁶

يحسب انحراف المردود كالتالي:

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 143.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق ص 75.

³ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁴ أبو الحسن علي أحمد، الدهراوي كمال الدين، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 1997، ص 124.

⁵ أبو الحسن علي أحمد، الدهراوي كمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص 124.

⁶ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنا، مرجع سبق ذكره ، ص 91، 92.

انحراف الغلة = (كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية - كمية الإنتاج الفعلية)
x متوسط السعر المعياري

متوسط السعر المعياري = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / الكمية المعيارية للمواد

كمية الإنتاج المعياري للمدخلات الفعلية = الإستهلاك الفعلي من المواد x نسبة المخرجات للمزيج

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

انحراف السعر: السعر عامل خارجي يصعب التحكم فيه و مراقبته على عكس الكمية، لكن إذا كانت

المشتريات تتم في محيط عاصف، يكون مفضلاً لو يتم تحليل انحراف السعر إلى انحرافات جزئية¹.

- يحدث هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري للوحدة من المادة الأولية و يمكن أن

نميز نوعين من هذا الانحراف:²

انحراف سعر المواد المشتراة: ينشأ هذا الانحراف مع عملية الشراء و يتعلق بكامل الكمية المشتراة من المواد،

و يحسب عند إثبات قيد إدخال المواد المشتراة إلى المخازن بالسعر المعياري، يعتبر هذا الانحراف أكثر فعالية

في خدمة أغراض الرقابة و يحسب كما يلي:

انحراف سعر المواد المشتراة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) x الكمية الفعلية المشتراة

انحراف سعر المواد المستخدمة: يحسب سعر المواد المستعملة عند إخراج المواد من المخازن و استخدامها في

عملية التصنيع، فينشأ هذا الانحراف و يحسب عند استخدام أية كمية من هذه المواد في العملية الإنتاجية

و يحسب بالعلاقة التالية:

انحراف سعر المواد المستخدمة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) x الكمية الفعلية المستخدمة

تحليل انحراف تكلفة اليد العاملة:³

- يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما معدل الأجر، و الزمن المستغرق في انجاز

العمل.

أسباب انحراف معدلات الأجر :

- تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم.

- دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة.

- دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 145.

² جيرانييل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنا، مرجع سبق ذكره، ص 80 ، 81.

³ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 145.

-ترقية عمال إلى درجات أعلى و مكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.
أسباب انحراف وقت العمل:

- التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة.
- عطل في الآلات القديمة و عدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح.
- التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة.
- قلة المجهود المبذول من بعض العمال.
- رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات.
- عدم كفاءة الإشراف على العمال.

تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة:

يتم تحليل الانحراف في تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة، فقط نعوض الكمية بالزمن، و السعر بمعدل الأجر كما يلي:¹

$$\text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي}$$

حيث أن:

$$\text{التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي} = \text{معدل الأجر المعياري} \times \text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي}$$

يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي عن الموازنة المرنة لمستوى النشاط.

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف ثلاثي و ثنائي تماما مثل تحليل انحراف المواد المباشرة.

انحراف الوقت = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري.

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

انحراف الكفاءة (الوقت):

تتطلب عمليات الإنتاج أحيانا استخدام عمال مختلفي المؤهلات و المهارات و الأجور، و قد يلجأ قسم الإنتاج في أحيان أخرى إلى إحلال عمال من فئة ذات مهارة معينة مكان عمال من فئة ذات مهارة أخرى بسبب تغيب بعض العمال مثلا ، أو نتيجة لتعيين عمال في أماكن لا تتناسب مع مؤهلاتهم، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف في نسبة تركيبة مزيج العمال المنفذين.

و يمكن الإمتداد بالتحليل السابق في حالة تعدد و تنوع مهارات و أنواع اليد العاملة المستخدمة في الإنتاج من خلال تجزئة انحراف الزمن إلى انحراف مزيج العمل، و انحراف إنتاجية العمل.²

¹ ساحل فاتح، نفس المرجع، ص 146.

² علي حسين أحمد حسيني، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 175.

انحراف مزيج العمل: يحسب كما يلي:¹

$$\text{انحراف المزيج} = [(\text{النسبة الفعلية لنوع العمل} - \text{النسبة المعيارية لنوع العمل}) \times \text{الزمن الفعلي الإجمالي}] \times \text{معدل أجر المزيج المعياري}$$

حيث:

زمن نوع العمل الداخل في إنتاج وحدة واحدة

= النسبة المعيارية لنوع العمل

مجموع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة

مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية

= معدل أجر المزيج المعياري

العدد المعياري للعمال

إذا كانت النتيجة موجبة ، فإن انحراف مزيج اليد العاملة لنوع العمالة المعين غير ملائم.

انحراف الإنتاجية: يحسب وفق المعادلة التالية:

$$\text{انحراف الإنتاجية لنوع العمل} = [(\text{الزمن الفعلي الإجمالي لكل أنواع العمالة} \times \text{النسبة المعيارية لنوع العمل}) - \text{الزمن المعياري لنوع العمل}] \times \text{معدل أجر المزيج المعياري}$$

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الإنحراف غير ملائم، لأن الزمن الفعلي لنوع العمل يكون أطول من زمنه المعياري.

¹ نفس المرجع السابق، ص177.

المطلب الثاني: معايير و تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة:

معايير التكاليف غير المباشرة: عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة و ثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معدل تحميل معياري للتكاليف غير المباشرة يكون متلائماً مع الظروف الجديدة¹

أنواع التكاليف غير المباشرة: و تتمثل في:²

- الأجور غير المباشرة
- العمولات الممنوحة
- الإشهار
- تكاليف الإدارة
- تكاليف الطاقة
- تكاليف الصيانة
- أعباء الإهلاك
- تكاليف التأمين و الإيجار

حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة:

تتحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بواسطة معدلات التحميل و التي تتمثل في حاصل قسمة التكاليف غير المباشرة على أساس تحميل ملائم (وحدة القياس)، و في نظام التكاليف المعيارية تتحمل المنتجات بنصيبها من التكاليف غير المباشرة على أساس " معدل التحميل المعياري ". فإذا كان مثلاً أساس القياس هو ساعة دوران آلة فإن:

التكاليف غير المباشرة المعيارية

= معامل التحميل المعياري

عدد ساعات دوران الآلة المعياري

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 53، 54.

² ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 148، 149.

1 - انحراف التكاليف غير المباشرة:

يحسب كما يلي :

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المحملة معياريا}$$

إذا كانت نتيجة الإنحراف موجبة فإن الإنحراف غير ملائم.

حيث:

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي x معامل التحميل المعياري .

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي x الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

يمكن تحليل الإنحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى :

-انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

-انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة.

في حالة عدم التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة فإن الإنحراف الإجمالي يتحلل إلى انحراف مردود، موازنة و نشاط.¹

انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة: يحلل انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة إلى انحراف انفاق

و انحراف كفاءة كما يلي:²

$$\text{انحراف الإنفاق} = \text{التكلفة المتغيرة الفعلية} - \text{التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي}$$

حيث أن:

التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة x مستوى

النشاط الفعلي.

$$\text{انحراف الكفاءة} = \text{التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي} - \text{التكاليف المتغيرة المحملة معياريا}$$

انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة: تحسب كما يلي:³

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} - \text{التكاليف الثابتة المحملة معياريا}$$

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 150.² فركوس محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 127، 128.³ نفس المرجع السابق، ص 129.

حيث أن:

التكلفة الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة \times مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي.

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة و انحراف طاقة كما يلي :

انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية – التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

التكلفة الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة \times مستوى النشاط الفعلي.

انحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

انحراف المردود، النشاط و الموازنة: تحسب كالآتي:¹

1 - انحراف الموازنة:

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية – موازنة النشاط الفعلي

إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه انه انحراف ملائم، و العكس صحيح.

2 - انحراف المردود:

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي – موازنة الإنتاج الفعلي

إذا كانت نتيجة انحراف المردود موجبة فهذا معناه أن الانحراف غير ملائم، أما إذا كانت سالبة فالانحراف ملائم.

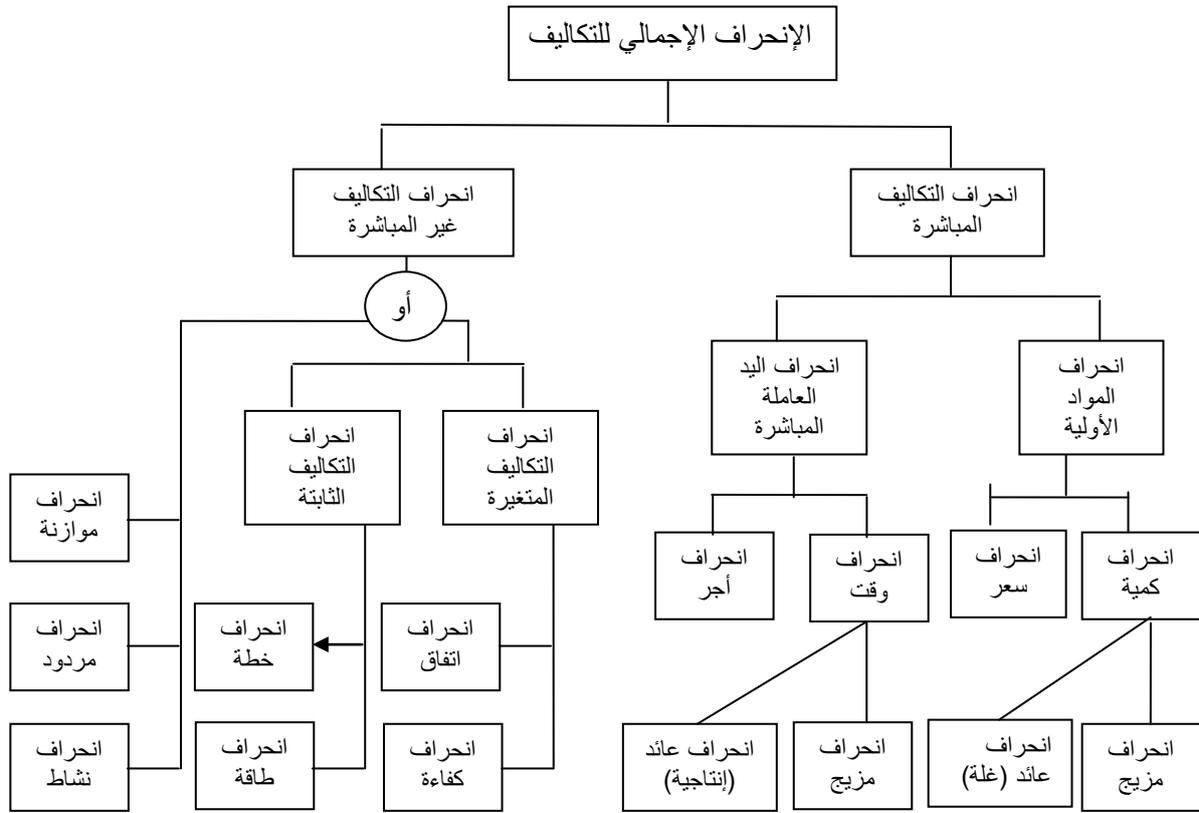
3 - انحراف النشاط:

انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي – التكاليف المحملة معياريا

إذا كانت نتيجة انحراف النشاط موجبة فهذا معناه أن الانحراف غير ملائم.

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 153.

شكل رقم (07): انحراف التكاليف المعيارية



المصدر: ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، ص 154.

المبحث الخامس: علاقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير

المطلب الأول: الافتراضات الواقعية و أسباب استخدام أنظمة التكاليف المعيارية

1 - الافتراضات الواقعية لنظام التكاليف المعيارية: تعني التصور العلمي لما ينبغي أن تكون عليه مجريات الأمور لظاهرة أو علاقة معينة، في ضوء العوامل و المتغيرات المؤثرة فيها خلال فترة زمنية محددة.¹ و بناءا عليه يمكن تصور الافتراضات التي ينبغي أن يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية الجيد لتحقيق الرقابة و تقييم الأداء فيما يلي:²

- سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات و المخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر: مدى تعقد المواصفات الفنية و الهندسية للمنتج النهائي، و العمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط و المحقق، مستوى الطاقة المتاحة و المستعملة، طول زمن دورة التشغيل.

- إذا توفرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنها تتم بمعاملات متناقضة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الإقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الإحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة. - أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط و التنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة .

- ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له و تحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الأداء مستقبلا.

2 -أسباب استخدام أنظمة التكاليف المعيارية يوجد سببان أساسيان وراء اتباع نظام التكاليف المعيارية

هما:³

• تحسين عملية الرقابة.

• تسهيل عملية تحديد تكلفة المنتج.

فبالنسبة للرقابة : يلاحظ أن نظم التكاليف المعيارية تعزز عملية الرقابة .

تحديد تكلفة المنتج : تحمل المنتجات في ظل نظام التكاليف المعيارية بالتكاليف المخططة (المعيارية) سواء بالنسبة للمواد المباشرة او الأجر المباشرة أو التكاليف الإضافية، و ذلك على عكس نظام التكاليف العادية التي تحدد التكاليف الإضافية أولا- لغرض تحديد تكلفة المنتج- و لكن تحمل المواد المباشرة و الأجر المباشرة بتكليفها الفعلية على المنتج، أما نظام التكاليف الفعلية الثلاثة (مواد و أجر و تكاليف إضافية) على

¹ أبو زيد كمال خليفة، كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² ساحل فاتح ، مرجع سبق ذكره، ص 121.

³ سمير أبو الفتوح صالح، نظم التكاليف المعيارية " الاتجاهات المعاصرة " ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة الرابعة 2003-2004، ص 47.

المنتجات. و يحقق تحديد التكلفة المعيارية للمنتج مزايا عديدة تفوق المزايا المتوفرة في كل من نظام التكاليف العادية و الفعلية، و من هذه المزايا القدرة الكبيرة على القيام بالرقابة كما أن هذا النظام يوفر أيضا معلومات عن تكلفة الوحدة يمكن استخدامها في قرارات التسعير .

جدول رقم (02): طرق تحميل التكلفة

التكاليف الإضافية	الأجور المباشرة	المواد المباشرة		
فعلية	فعلية	فعلية	نظام التكلفة الفعلية	
مخططة	فعلية	فعلية	نظام التكلفة العادية	
مخططة	مخططة	مخططة	نظام التكلفة المعيارية	

المصدر: نظم التكاليف المعيارية الإتجاهات المعاصرة، ص 48.

المطلب الثاني : تفعيل الموازنة التقديرية للرقابة عن طريق التكاليف المعيارية:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض و تتطلب موافقة المستويات الإدارية و المسؤولة عن تنفيذها.¹

للميزانية التقديرية ثلاثة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق و الرقابة.

و تكمن أهمية الموازنة التقديرية في تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح و الإستثمارات للسنة الجبائية (المالية) القادمة، و تشكل الموازنة تقريبا من كل العناصر المالية كما أن الوثيقة التي تناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المسيرين شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط، كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية و المقدر، عنصرا بعنصر، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة.²

يقدم نظام التكاليف المعيارية العديد من البيانات العينية و المالية لنظام الموازنات التخطيطية ليتم إعدادها على أسس علمية و واقعية و لتحقيق الهدف منها و من أهم هذه البيانات:³

- تقدير كمية مخزون الإنتاج التام أول و آخر كل شهر من شهور الموازنة و ذلك بناء على البيانات الفعلية عن الفترات المناظرة و تعديلها حسب التوقعات

- تقدير المعدل المعياري للكمية المستخدمة من كل مادة خام لكل وحدة من كل منتج.

- تقدير كمية مخزون المواد الخام أول و آخر كل شهر من شهور الموازنة بنفس طريقة مخزون الإنتاج التام.

¹ نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 54.

³ د.صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح عبد الله و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 168، 169.

-تقدير المعدل المعياري لتكلفة الوحدة من كل مادة خام و التي يتم على أساسها إدخال المواد الخام للمخازن و الصرف على أساسها.

-تقدير المعدل المعياري لساعات العمل المباشر لكل وحدة منتجة و المعدل المعياري لأجر الساة لكل نوعية عمالة.

-تقدير المعدلات المعيارية لكل عنصر تكلفة غير مباشر صناعي أو تسويقي.

تمر الميزانية التقديرية بمراحل لإعدادها مرتبة زمنيا على النحو التالي:¹

-يتم فيها التنبؤ بقيمة كل أصل أو رأسمال من الأصول (الموجودات) التي تستخدمها المؤسسة في تحقيق أهدافها في الإنتاج و المبيعات.

-يتم فيها التنبؤ بقيمة الخصوم و الديون اللذان يمثلان مصادر الأموال اللازمة لتمويل الأصول الضرورية للإنتاج و المبيعات

-يتم التنبؤ بقيمة رأسمال الأرباح

-يتم تقدير الفرق بين الأصول و الخصوم و رأس المال .

-كذلك يجب القيام بما يلي:

-تقدير النقدية اللازمة لمواجهة مصروفات التشغيل

-تقدير قيمة الذمم و أوراق القبض

-تقدير المخزون السلعي من البضائع

-تقدير الأصول الثابتة

من خلال مراحل إعداد الموازنات يمكن أن نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف، هذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية لإعداد موازنات الإستغلال مثل موازنة الإستهلاكات، و موازنة المشتريات، موازنة الخزينة و الميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة و التكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية)، و يساعد الموازنات التقديرية نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء عن طريق الموازنة المرنة التي تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة و تسمح بحساب انحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردود و انحراف النشاط: انحراف التكاليف غير المباشرة.²

¹ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة السادسة، 2008، ص 128، 129.

² حاب الله شريف، مرجع سابق، ص 58.

المطلب الثالث: فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير:

أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة و مراكزها و على اختلاف مستوياتها من خلال مراقبة الأداء و تقييمه بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية و تحديد الإنحرافات و تشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول إلى عدم إمكانية تكرارها مستقبلاً.¹ كما أنها توفر للمؤسسة أداء لمراقبة الأعباء المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، و كذلك تحسين شروط الإستغلال المساعدة للإدارة في اتخاذ القرارات المتمثلة في:²

- قرارات تسعير المنتجات
- قرارات اختيار طرق الصنع
- قرارات توفير الطاقة الإنتاجية
- قرارات التوسع في حجم الإنتاج
- قرارات اختيار طرق بيع و أساليب الإعلان
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف
- زيادة تكاليف الإنتاج، نتيجة المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية و المقاييس المعيارية
- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الإنحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدماً
- توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار و كميات الإنتاج و الطاقة الإنتاجية، و تكلفة الطاقة العاطلة و التكاليف المتوقعة، و كذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة و اتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها و مع هذا فهي لا تخلو من بعض النقائص نتيجة استخدامها خاصة مع غياب المرونة و الدقة في إعداد المعايير المتعلقة بها
- و فيما يلي بعض النقائص:
- قد تكون المعايير موضوعة في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.

-صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.

-إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع

-دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع التكاليف.

¹ نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره ، ص 153.

² بوزيان وليد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2014، ص

المطلب الرابع: مزايا و عيوب نظام التكاليف المعيارية: توجد عدة إيجابيات و سلبيات لنظام التكاليف المعيارية:¹

مزايا تطبيق نظام التكاليف المعيارية:

- تقدم التقارير إلى المستوى الإداري متضمنة الإنحرافات و تكلفتها حتى يدرس الموقف و تتخذ القرارات المصححة لعلاج الإنحرافات السالبة و تنمية العوامل للموجبة .
- يوفر نظام التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس لجميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية و بحوث متخصصة و محققة بتجارب ميدانية و معملية، و تعطي عملية إعداد المعايير بحد ذاتها إمكانية عظيمة للتعرف على دقائق العملية الإنتاجية و الظروف المحيطة بها .
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلى تخفيف الضغط عن رؤساء الورش و الأقسام في المستويات الإدارية الدنيا ، إذ لن يقضي هؤلاء بعد ذلك معظم أوقاتهم في تعريف المرؤوسين بعملهم بل سيولون معظم اهتماماتهم إلى متابعة التنفيذ الفعلي و إلى التحقق من أسباب الإنحرافات عن المعايير و إلى معالجتها، و من جهة ثانية سوف يعتاد العمال على أعمالهم و مهامهم و يكتسبون مهارات من تكرر تنفيذها تؤدي إلى زيادة كفاءتهم و إلى التطابق أكثر فأكثر مع المعايير الموضوعية و بالتالي إلى زيادة الإنتاج و تخفيض التكاليف.
- **عيوب تطبيق نظام التكاليف المعيارية:**
- ارتفاع تكلفة تطبيقه من ناحية تحديد المعايير نفسها و تحقيقها عمليا لما تتطلبه من الرقابة و المتابعة المستمرة اليقظة على تنفيذ المهام داخل إطار المعايير المحددة
- يتطلب استخدام نظام التكاليف المعيارية مراعاة شعور الأفراد بالرضا عن هذه المعايير و هذا يمثل قيودا عند التطبيق بسبب اختلاف حاجات العاملين و تنوعها و تجددها.
- إذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع المعيار و تحليل الفروق و مسببات الإنحرافات فإن القرارات المصححة قد تؤدي إلى نتائج مضللة و عكسية .

¹ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

خاتمة الفصل:

إذا كان نظام التكاليف المعيارية يهدف إلى تدعيم التخطيط و الرقابة فإنه من الواجب أن يقوم على أسس و أركان واقعية ضمن شروط لقيام هذا النظام و تفعيل الأهمية و الدور الرئيسي له حتى يتمكن من بلوغ الأهداف و هو ما رأيناه في الإطار النظري و التعريفي للتكاليف المعيارية في بداية الفصل و عناصر تكوين و إعداد مقومات هذا النظام و إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية.

توصلنا في هذا الفصل إلى أن التكاليف المعيارية لا تعتبر فقط أداة لمراقبة التسيير و إنما يمكن اعتبارها قاعدة و في نفس الوقت امتداد لمسار مراقبة التسيير، بحيث تشكل قيمة مضافة حقيقي من خلال دورها الفعال في ترشيد قرارات الإدارة و توفير البيانات و المعلومات الضرورية بدقة و في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات ، و تساهم في إعداد الخطط و إمكانية تقدير التكاليف و تحديد الفروقات و بالتالي وضع الموازنات التقديرية التي تعد جزءا هاما من أنظمة الرقابة داخل المؤسسة التي تتطلب إعداد معايير الأداء كمرشد للنجاح ، كما تستخدم في تحديد تكلفة الخدمة أو الوحدة المنتجة و تساعد في اتخاذ قرارات تسعيرها.

يزود نظام التكاليف المعيارية المؤسسة بالمعلومات الضرورية من خلال تجميع البيانات و تحليلها و معايرة التكاليف، و مقارنة عناصر التكلفة عن طريق حساب الانحرافات و تحليلها اتخاذ الإجراءات التصحيحية أي التكاليف المعيارية أداة محاسبية تتعلق بالجانب الكمي .

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد تعرضنا في الجانب النظري إلى ماهية مراقبة التسيير و العناصر المتعلقة بهذا النظام، و مفهوم التكاليف المعيارية باعتبارها أداة فعالة لمراقبة التسيير، سنحاول في هذا الفصل تطبيق طريقة التكاليف المعيارية على تكاليف مؤسسة وحدة **Shymeca** بسعيدة التابعة للمؤسسة الوطنية لمواد التنظيف و الصيانة مجمع ENAD ، و ذلك بتقديم عموميات حول المؤسسة ثم دراسة التكاليف و تحليلها و محاولة تحليل النظام المتبع في المؤسسة مع النتائج المتوصل إليها و التوصيات، في هذا الإطار سنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم مدى تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و تفسيرها.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.

كان لزاما على الاقتصاد الجزائري إتباع سياسة التصنيع وذلك لخلق صناعة اقتصادية قوية و من خلاله كانت حتمية إنشاء المؤسسات الوطنية خطوة لا مفر منها و عليه كانت البداية مع مؤسسة سونا طراك سنة 1967 ثم تلى ذلك مجال المحروقات سنة 1971 وبعد ذلك تم التفكير في إنشاء مؤسسات عمومية تبني لها اقتصادها خارج قطاع المحروقات و هذا ما تم من خلال إنشاء الشركة الوطنية LA SNIC و التي تختص في المواد الكيماوية و مواد التنظيف و الصيانة.

وفي 12 نوفمبر 1975 تم توقيع ثلاث عقود لإنجاز الشركات الثلاثة التالية :

مركب سور الغزلان ، مركب شلغوم العيد ، مركب عين تموشنت لرأسمال قدر ب 1355 مليون دينار . وفي 30 أكتوبر 1975 كان هناك دعم من مؤسسة ITAL CONSOLT بقيمة مالية قدرها 130 مليون دينار وهذا الدعم موجه بالدرجة الأولى إلى إتمام البناء الأساسي للمؤسسة .

ونظرا للعوائق التي تعرض لها المكلف المسؤول عن البناء تم توقيف عملية البناء ومن ثم تخلى عن المركبات في 10 أوت 1981 ، وفي إطار إعادة إدماج المشاريع تم إمضاء شراكة جديدة مع نفس الشركة لإتمام ما تبقى وذلك بتوجيه من المؤسسات .

وفي 04 ديسمبر 1982 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 82-416 ظهرت المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD كنتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية LA SNIC ، وبعد المناقشات تم التوصل للتوقيع على اتفاقيات العودة في 15 مارس 1984 ليتم بعد ذلك مرحلة بداية استغلال مركب المنظفات ومواد الصيانة بسور الغزلان سنة 1986 كمرحلة أولية من المفاوضات وانطلاق عملية الإنتاج في نفس السنة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وارتباطها بهيكل البحث والإنتاج والتنمية والتسويق في مجالات المنظفات ومواد الصيانة

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة الأم.

المؤسسة الوطنية لمواد التنظيف والصيانة (مجمع ENAD) تأسست سنة 1984،

يبلغ رأسمالها 421500000 دج مقرها الاجتماعي سور الغزلان ولاية البويرة تتكون من أربعة فروع :

1/ فرع SIDET شركة لصناعة مواد الصيانة بتيكجدة تنفرع إلى مركب لصنع مواد الصيانة سور الغزلان وكذا وحدة الإنتاج مواد التنظيف بالأخضرية .

2/ فرع SHYMECA لصناعة مواد تطهير الأواني والأجسام تنفرع إلى وحدات :

- وحدة صنع مواد التجميل بالروبية

- وحدة صنع مواد الصيانة بالرغاية

- وحدة صنع مواد التنظيف بحسين داي

- وحدة صنع مواد الشفرة بالروبية

3/ فرع SODER يعود إنشاء الشركة الفرعية للمنظفات بالرمال صودار التي يوجد مقرها بشلغوم العيد ولاية ميلة وتتكون من وحدتين لمواد الصيانة بالعوينات ولاية سكيكدة .

4/ فرع SODEOR إنشاء الشركة الفرعية للغرب صوديور التي يوجد مقرها بالقطاع الوهراني، وهي شركة لصنع مواد الصيانة تأخذ :

- مركب لصنع مواد الصيانة بعين تموشنت

- وحدة صنع مواد التنظيف بسعيدة

ومع دخول الاستثمار الأجنبي استطاعت المؤسسة الألمانية "هينكل" أن تفتتني بعض الوحدات من المجمع وهذا ما حصل في مركب عين تموشنت .

وفي سنة 2013 بعد إعادة الهيكلة تم تقسيم المجمع الي مؤسستين هما مؤسسة ايناد SIDET بالبويرة تضم

مركب انتاج المساحيق الخاصة بالغسيل بصور الغزلان , اما المؤسسة الثانية تسمى ايناد شيمكا بالجزائر

العاصمة وتضم كل من وحدة سعيدة , وحدة لخضرية, وحدة سكيكدة, وحدة العوينات التيسة, وحدة حسين داي

بالعاصمة, وحدة الروبية بالعاصمة

المطلب الثالث: الوحدة ENAD SHYMECA سعيدة

تعريف الوحدة.

وحدة ENAD SHYMECA سعيدة هي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر تتوسط المؤسستين SNPAC و EMIS يبلغ رأسمالها الاجتماعي 257.440.000.00 دج ، تحتل مساحة تقدر 42079 م² (متر مربع) منها 7150 م² مربع مغطاة يبلغ عدد عمالها 38 عامل ، تعتمد المؤسسة في أداء وظيفتها على قناتين هما قناة الجملة التي تركز بالدرجة الأولى على الطلبات أما الثانية فهي قناة التوزيع التي تنحصر في رجال البيع وذلك بيع منتجات المؤسسة للزبائن (أصحاب المحلات) وقد يعتبر النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج وتوزيع مواد التنظيف والصيانة وقد يظهر ذلك من خلال الوظائف التالية :

- توسيع وتطوير نشاطات التوزيع لتحقيق أهداف المؤسسة
- استخدام القوة البيعية لتلبية حاجات المستهلكين من خلال بيع المنتجات بسعر مناسب وبخدمات جيدة .
- إن وحدة المؤسسة الصناعية التجارية يشمل نشاطها الأساسي في إنتاج وتسويق مواد الصيانة وكذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات عامة لغرض بيعها .
- كما أن المؤسسة تقوم بتسويق عدة منتجات يمكن تقسيمها إلى قسمين:

منتجات تصنع داخل المؤسسة:

المتكونة من ماء جافيل ، صانيبو ، فريزيل أسود ، نظاف ، طهارة ، حرير ، نور سائل ، روح الملح .
استعمالات منتجات ENAD SHYMECA

ماء جافيل 12° و 32° : نجمة

يستعمل في تبيض الملابس و لتطهير ماء الشرب.

المطهر صانيبو نجمة:

يستعمل لتطهير الأرضيات و القضاء على الجراثيم و تعطير الجو .

المطهر فريزيل نجمة:

نفس استعمالات صانيبو بالإضافة إلى أنه يقضي على الروائح الكريهة في المجاري.

منظف الاواني نجمة

منظف يدوي متعدد الاستعمالات، كغسيل الأواني و الملابس.

روح الملح نجمة:

منتوج فعال ضد الكلس فهو حامض ضد الرواسب الكلسية ،يستعمل لتطهير و فتح المسالك و المجاري المائية.

نظاف نجمة:

منتوج فعال يستعمل لتنظيف وتبيض الخزف الصحي ونزع الرواسب.

في سنة 2014 تم انتاج منتوجات جديدة خاصة بصيانة السيارات لشركة نפטال و باسمه هذا حسب الاتفاق المبرم بين الشركتين ومنها:

منتوج سائل التبريد 05 ل و 02 ل و 24ل: لمنع تخذ الماء في المحرك و الحفاظ علي درجة حرارة المحرك

منتوج خاص بزجاج السيارات 05 ل و 02ل

منتوج غسول السيارات 05 ل و 02ل

منتوج ماء حامضي خاص بالبطاريات 01ل

منتوج ماء مقطر 01ل

المنتجات المعاد بيعها : وتنقسم إلى قسمين :

أ - مواد صيانة السيارات من وحدة شيمكا الروبية للتجميل من بينها غسول السيارات و سائل تنظيف الزجاج

ب - مواد صيانة السيارات من وحدة شيمكا لخضرية منها ماء الحمضي للبطاريات و ماء المقطر للبطاريات

إمكانيات الوحدة المادية والبشرية.

لقد عاشت المؤسسة من سنة 2006 إلى غاية 2008 صعوبات مالية أدت بها إلى التوقف التام لمدة 9 أشهر في عام 2008 هذه السياسة أجبرت المسيرين سوء داخل المؤسسة أو من جانب المجمع البحث عن تمويل مالي ينعش الوحدة و يعيد لها مكانتها في السوق خاصة من الناحية الغربية للوطن.

و قد كللت هذه الجهود بوضع سياسة مالية و تسويقية جديدة حيث أنه قد تم تمويل المؤسسة بقرض مالي قدر ب 5 ملايين سنتيم زد على ذلك محاولة استرجاع الديون التي كانت على عاتق الدولة من بينها ديون مؤسسة سوديج وهي مؤسسة وطنية لتوزيع المواد الغذائية و التنظيف و التي قدرت ب 10 ملايين سنتيم.

مع العلم أن للمؤسسة إمكانيات بشرية و مادية أخرى من بينها أن قدرة الإنتاج اليومي قد تفوق 40طن/اليوم. إضافة إلى إمكانية تتويج المنتجات و تغطية السوق بحصة سوقية معتبرة و تهدف المؤسسة إلى خلق منتوجات جديدة بحيث تكون لها القدرة على المنافسة في السوق.

-تركز المؤسسة على جانب البيع المتنقل للرفع من رقم الأعمال.

-تحاول المؤسسة من خلال حصولها على شهادة ISO9001 في جويلية 2007 توظيفها على منتجاتها لإبراز مدى جودتها.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنستعرض فيما يلي الهيكل التنظيمي للمؤسسة بذكر كل مصلحة و الدور الذي تلعبه:

1 - مصلحة المديرية العامة.

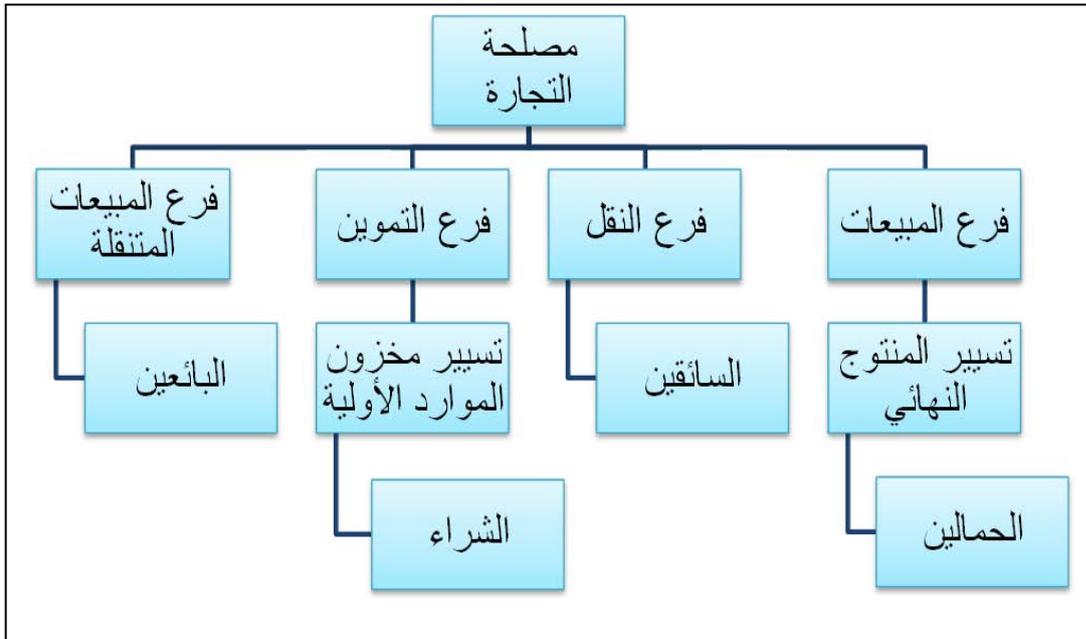
يترأس هذه المصلحة المدير العام و الذي يعتبر المسؤول الأول في المؤسسة رفقة طاقم من المساعدين.

فمن أبرز المهام الرئيسية الموجهة للمدير تتمثل فيما يلي:

- ضمان السير السن للمؤسسة.
- تخطيط أهداف المؤسسة حسب الإمكانيات المتوفرة.
- العمل على تحقيق التوازن المالي للمؤسسة بتقييم مواردها

2 - مصلحة التجارة.

الشكل(08): هيكل مصلحة التجارة.



المصدر: وثائق المؤسسة

فيما يتعلق بهذه المصلحة فتتكون مما يلي:

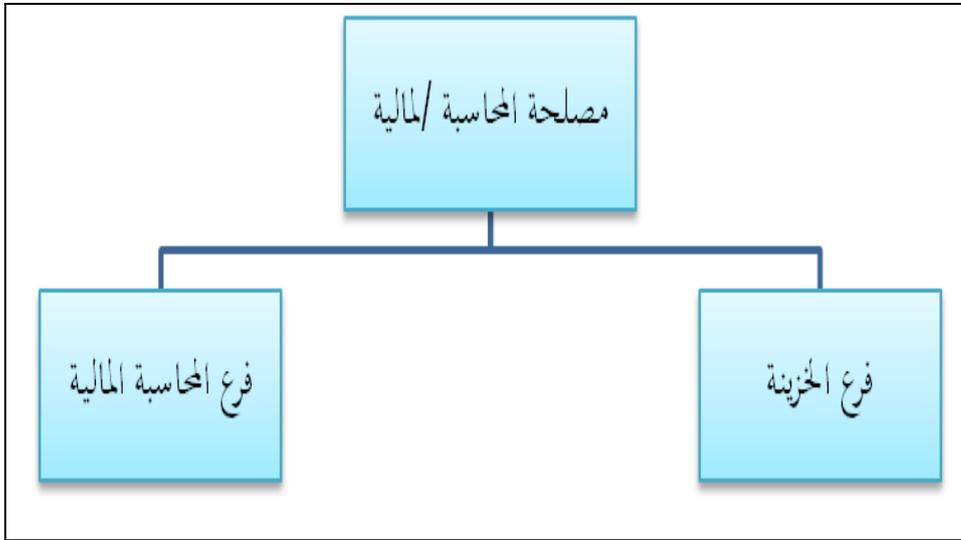
تهدف هذه المصلحة إلى تحقيق أكبر رقم أعمال ممكن عن طريق بيع أكبر قدر ممكن من المنتجات و تساهم في إبراز نقاط القوة و الحفاظ عليها و نقاط الضعف و محاولة اجتنبها بهدف مجابهة المنافسة الحادة في السوق و توسيع الحصة السوقية للمؤسسة و هذا من خلال البحث على أسواق جديدة زد على الحفاظ على مكانة المؤسسة في السوق المحلي إضافة إلى العمل على الحفاظ على الزبائن الدائمين و الجدد.

ومن خلال هذا المخطط يمكننا حصر أهم الوظائف كالتالي:

-إعداد فواتير البيع.

- تسجيل كل المعلومات المتعلقة بالبيع.
 - تسيير المخزون و مراقبته.
 - تحضير وصل الطلبية.
 - ضمان توفير الموارد الأولية و قطع الغيار.
 - البحث عن موردين للمؤسسة بأقل تكلفة ممكنة.
 - حق مراقبة المنتجات و المواد الأولية.
- 3 - مصلحة المحاسبة المالية.

تهدف هذه المصلحة إلى الإشراف و المتابعة المالية المتعلقة للمؤسسة
الشكل (09): هيكل مصلحة المحاسبة/المالية



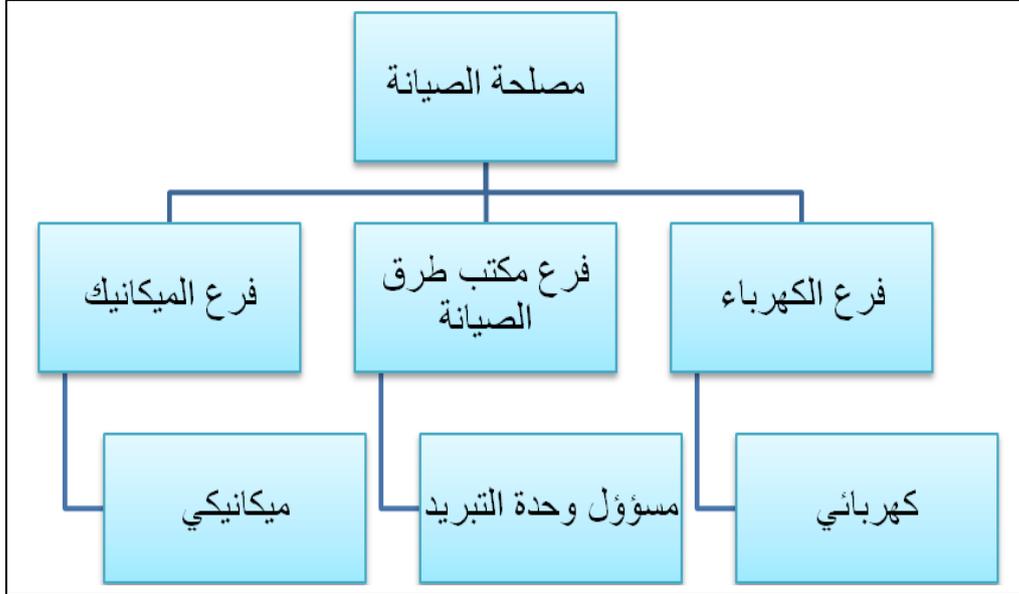
المصدر: وثائق المؤسسة.

أبرز مهامها:

- مراقبة النشاط التجاري (فواتير الشراء-البيع-المخزون).
- إجراء عملية الجرد السداسي و السنوي.
- تسيير ميزانية المؤسسة.
- إعداد الميزانية التقديرية.

4 - مصلحة الصيانة:

تهدف هذه المصلحة إلى المراقبة التقنية و الجودة و كذا الصيانة الدورية للألات و العتاد الموجود داخل المؤسسة زد على هذا تهدف إلى إعداد مخطط الصيانة.
الشكل (10): هيكل مصلحة الصيانة.

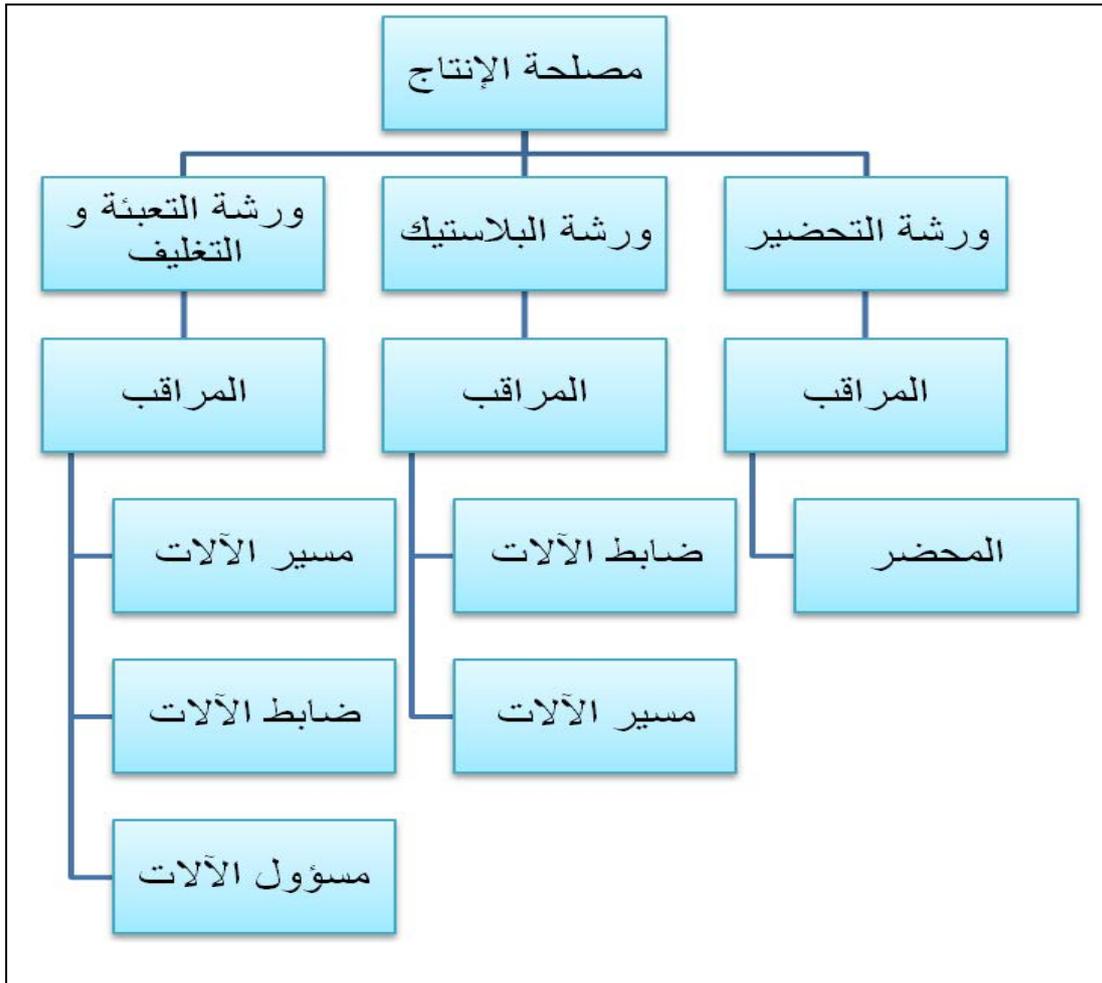


المصدر: وثائق المؤسسة.

مصلحة الإنتاج:

تهدف هذه المصلحة إلى تحقيق ما يلي:

- إعداد المخطط العام للإنتاج.
 - متابعة ملفات الآلات.
 - إعداد و برمجة الآلات حسب الطيبة.
- الشكل(11): هيكل مصلحة الإنتاج.



المصدر: وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم لمدى تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة

نتطرق في هذا المبحث إلى تحليل التكاليف المعيارية للمؤسسة استنادا على الوثائق الداخلية المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة .

المطلب الأول : حساب التكاليف المعيارية و تحليل الانحرافات

1 - **المواد الأولية:** تستخدم مؤسسة مواد التنظيف ENAD أكثر من مادة أولية في تصنيع منتجاتها في هذه الحالة نقوم بتحليل الانحراف لكل مادة على حدة ثم نتطرق إلى تحليل انحراف المزيج.

جدول رقم(03): التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2017

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المواد الأولية
89489828.56	158	567168	98118000	158	621000	Meg
12411229.6	47	263620	13160000	47	280000	Jerricane
101901058.16	-	830788	111278000	-	901000	تكلفة المواد الأولية

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة

حساب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

101901058.16 - 111278000 = - 9376941.84 انحراف ملائم

انحراف المادة الأولية Meg :

الانحراف الإجمالي:

89489828.56 - 98118000 = - 8628171.44 انحراف ملائم

التحليل إلى الانحرافات الممكنة:

أ - **انحراف الكمية:**

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

(567168 - 621000) x 158 = - 8505456

انحراف ملائم قدره - 8505456 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب

53832 كلغ عما كان متوقعا له.

ب - **انحراف السعر:**

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

(158 - 158) x 567168 = 0 لا يوجد انحراف

انحراف المادة الأولية Jerricane :**الإنحراف الإجمالي:**

$$12411229.6 - 13160000 = - 748770.4 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الإنحرافات الممكنة:**انحراف الكمية:**

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$$769860 - = 47 \times (280000 - 263620)$$

انحراف ملائم قدره - 769860 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب 16380 كلغ عما كان متوقعا له.

انحراف السعر:

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

$$0 = 263620 \times (47 - 47) \text{ لا يوجد انحراف}$$

انحراف المزيج للمواد الأولية:

الكمية الكلية الفعلية x (نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج التقديري) x السعر التقديري

نسبة المزيج الفعلي للمواد الأولية:

(الكمية الفعلية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 68.27 %

المادة Jerrican: 31.73 %

نسبة المزيج التقديري للمواد الأولية:

(الكمية التقديرية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 68.92 %

المادة Jerricane: 31.08 %

حساب انحراف المزيج:

$$853219.27 - = 158 \times 100 / (68.92 - 68.27) \times 830788 \text{ المادة Meg}$$

$$253805.73 = 47 \times 100 / (31.08 - 31.73) \times 830788 \text{ المادة Jerrican}$$

الانحراف الإجمالي للمزيج:

$$599413.54 - = 253805.73 + 853219.27 -$$

الانحراف الإجمالي للمزيج للمواد الأولية ملائم قدره - 599413.54 دج يرجع إلى الانحراف الملائم لنسبة المزيج للمادة Jerrican.

انحراف العائد للمواد الأولية:

$$\begin{aligned} & \text{(الكمية الكلية الفعلية - الكمية الكلية التقديرية)} \times \text{متوسط السعر التقديري} \\ & \text{متوسط السعر التقديري} = \text{(الكمية التقديرية للصنف} \times \text{السعر التقديري للصنف} + \text{الكمية التقديرية للصنف} \\ & \text{ب} \times \text{السعر التقديري للصنف}) / \text{الكمية الكلية التقديرية} \\ & 8671182 - = 123.5 \times (901000 - 830788) \\ & \text{انحراف ملائم} \end{aligned}$$

جدول رقم (04): التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2018

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المواد الأولية
50002828.74	166	301280	66400000	166	400000	Meg
19306311.80	49	395905	22050000	49	450000	Jerricane
69309140.54	-	697185	88450000	-	850000	تكلفة المواد الأولية

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة
حساب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$19140859.46 - = 88450000 - 69309140.54 \text{ انحراف ملائم}$$

انحراف المادة الأولية Meg :

الانحراف الإجمالي:

$$16397171.26 - = 66400000 - 50002828.74 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الانحرافات الممكنة:

انحراف الكمية:

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$$16387520 - = 166 \times (400000 - 301280) \text{ انحراف ملائم}$$

انحراف ملائم قدره - 16387520 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب 98720 كلغ عما كان متوقعا له.

انحراف السعر:

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

$$0 = 301280 \times (166 - 166) \text{ لا يوجد انحراف}$$

انحراف المادة الأولية Jerricane :

الإنحراف الإجمالي:

$$19306311.80 - 22050000 = -2743688.2 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الإنحرافات الممكنة:

انحراف الكمية:

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$$2650655 - = 49 \times (450000 - 395905)$$

انحراف ملائم قدره - 2650655 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب 54095 كلغ عما كان متوقعا له.

انحراف السعر:

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

$$0 = 395905 \times (49 - 49) \text{ لا يوجد انحراف}$$

انحراف المزيج للمواد الأولية:

الكمية الكلية الفعلية x (نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج التقديري) x السعر التقديري

نسبة المزيج الفعلي للمواد الأولية:

(الكمية الفعلية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 43.21 %

المادة Jerricane: 56.79 %

نسبة المزيج التقديري للمواد الأولية:

(الكمية التقديرية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 47.06 %

المادة Jerricane: 52.94 %

حساب انحراف المزيج:

$$4455709.33 - = 166 \times 100 / (47.06 - 43.21) \times 697185 \text{ المادة Meg}$$

$$1315239.50 = 49 \times 100 / (52.94 - 56.79) \times 697185 \text{ المادة Jerrican}$$

الإنحراف الإجمالي للمزيج:

$$3140469.83 - = 1315239.50 + 4455709.33 -$$

الانحراف الإجمالي للمزيج للمواد الأولية ملائم قدره - 3140469.83 دج يرجع إلى الانحراف الملائم لنسبة المزيج للمادة Meg.

انحراف العائد للمواد الأولية:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الكلية الفعلية} - \text{الكمية الكلية التقديرية}) \times \text{متوسط السعر التقديري} \\ & \text{متوسط السعر التقديري} = (\text{الكمية التقديرية للصنف} \times \text{السعر التقديري للصنف} + \text{الكمية التقديرية للصنف} \\ & \text{ب} \times \text{السعر التقديري للصنف}) / \text{الكمية الكلية التقديرية} \\ & 15900400.75 - = 104.05 \times (850000 - 697185) \\ & \text{انحراف ملائم قدره} \end{aligned}$$

الشكل رقم (05): جدول التكاليف الفعلية و التقديرية للمواد الأولية بالمؤسسة لسنة 2019

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المواد الأولية
115546678.82	170	679168	119000000	170	700000	Meg
19041477.00	49	385455	22050000	49	450000	Jerricane
134588155.82	-	1064623	141050000	-	1150000	تكلفة المواد الأولية

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة
حساب الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$6461844.18 - = 141050000 - 134588155.82 \text{ انحراف ملائم}$$

انحراف المادة الأولية Meg :

الانحراف الإجمالي:

$$3453321.18 - = 119000000 - 115546678.82 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الانحرافات الممكنة:

انحراف الكمية:

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$$3541440 - = 170 \times (700000 - 679168)$$

انحراف ملائم قدره - 3541440 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب 20832 كلغ عما كان متوقعا له.

انحراف السعر:

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

$$0 = 679168 \times (170 - 170) \text{ لا يوجد انحراف}$$

انحراف المادة الأولية Jerricane :**الإنحراف الإجمالي:**

$$19041477 - 22050000 = -3008523 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الإنحرافات الممكنة:**انحراف الكمية:**

(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$$3162705 - 385455 = 49 \times (450000 - 385455)$$

انحراف ملائم قدره - 3162705 دج سببه انحراف في الكمية، يرجع إلى انخفاض في الكمية المستعملة ب 64545 كلغ عما كان متوقعا له.

انحراف السعر:

(السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

$$0 = 385455 \times (49 - 49) \text{ لا يوجد انحراف}$$

انحراف المزيج للمواد الأولية:

الكمية الكلية الفعلية x (نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج التقديري) x السعر التقديري

نسبة المزيج الفعلي للمواد الأولية:

(الكمية الفعلية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 63.79 %

المادة Jerrican: 36.21 %

نسبة المزيج التقديري للمواد الأولية:

(الكمية التقديرية للصنف / الكمية الكلية) %

المادة Meg: 60.87 %

المادة Jerricane: 39.13 %

حساب انحراف المزيج:

$$5284788.57 = 170 \times 100 / (60.87 - 63.79) \times 1064623 \text{ المادة Meg}$$

$$1523262.58 - 5284788.57 = 49 \times 100 / (39.13 - 36.21) \times 1064623 \text{ المادة Jerricane}$$

الإنحراف الإجمالي للمزيج:

$$3761525.99 = (1523262.58 - 5284788.57)$$

الانحراف الإجمالي للمزيج للمواد الأولية غير ملائم قدره 3761525.99 دج يرجع إلى الانحراف غير الملائم

نسبة المزيج للمادة Meg و يمكن إرجاع أسباب الإنحراف في كمية المادة Meg إلى ما يلي:

- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد مما يسبب ضياعا وهدرا في المواد.
 - قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة الإهمال و التسبب أو عدم تحفيزهم بشكل كاف.
 - تعديل التركيبة الفنية لمواصفات المنتج و بالتالي كمية المواد الداخلة في المنتج.
 - رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب عناية أكبر لتعديل المنتج.
 - انحراف العائد للمواد الأولية:
- (الكمية الكلية الفعلية - الكمية الكلية التقديرية) × متوسط السعر التقديري
متوسط السعر التقديري = (الكمية التقديرية للصنف × السعر التقديري للصنف + الكمية التقديرية للصنف ب × السعر التقديري للصنف) / الكمية الكلية التقديرية
- $1064623 - 1150000 \times 122.65 = -10471489.05$ انحراف ملائم
- 2 - اليد العاملة:

جدول رقم (06): التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2017

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	اليد العاملة
25352000	12217.83	2075	36398000	17499.04	2080	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة

حساب الإنحراف الإجمالي لليد العاملة:

الإنحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$25352000 - 36398000 = -11046000 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الإنحرافات الممكنة:

أ - انحراف تكلفة أجر الساعة:

(أجر الساعة الفعلي - أجر الساعة التقديري) × الكمية الفعلية للوقت

$$(17499.04 - 12217.83) \times 2075 = -10958510.75$$

انحراف ملائم قدره - 10958510.75 دج سببه انحراف في أجر الساعة، يرجع إلى تخفيض في أجر

الساعة الواحدة ب 5281.21 دج عما كان متوقعا له.

ب - انحراف تكلفة كمية الوقت:

(كمية الوقت الفعلية - كمية الوقت التقديرية) × أجر الساعة التقديري

$$(2080 - 2075) \times 17499.04 = -87495.2$$

انحراف ملائم قدره - 87495.2 دج سببه انحراف في كمية الوقت، يرجع إلى انخفاض كمية الوقت الواحدة ب 5 ساعات عما كان متوقعا له.

جدول رقم (07): التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2018

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيد العاملة
36041000.00	17360.79	2076	41196000.00	19805.77	2080	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة
حساب الإنحراف الإجمالي للبيد العاملة:

الإنحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$36041000 - 41196000 = - 5155000 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الإنحرافات الممكنة:

أ - انحراف تكلفة أجر الساعة:

(أجر الساعة الفعلي - أجر الساعة التقديري) x الكمية الفعلية للوقت

$$(17360.79 - 19805.77) \times 2076 = - 5075778.48$$

انحراف ملائم قدره - 5075778.48 دج سببه انحراف في أجر الساعة، يرجع إلى تخفيض في أجر الساعة الواحدة ب 2444.98 دج عما كان متوقعا له.

ب - انحراف تكلفة كمية الوقت:

(كمية الوقت الفعلية - كمية الوقت التقديرية) x أجر الساعة التقديري

$$(2080 - 2076) \times 17360.79 = - 69443.16$$

انحراف ملائم قدره - 69443.16 دج سببه انحراف في كمية الوقت، يرجع إلى انخفاض كمية الوقت الواحدة ب 4 ساعات عما كان متوقعا له

جدول رقم (08): التكاليف الفعلية و التقديرية لكتلة الأجور بالساعات لعمال المؤسسة لسنة 2019

التكاليف الفعلية			التكاليف التقديرية			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيد العاملة
33405000.00	16075.55	2078	45996000.00	22113.46	2080	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة

حساب الانحراف الإجمالي للبيد العاملة:

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$33405000 - 45996000 = - 12591000 \text{ انحراف ملائم}$$

التحليل إلى الانحرافات الممكنة:

انحراف تكلفة أجر الساعة:

(أجر الساعة الفعلي - أجر الساعة التقديري) x الكمية الفعلية للوقت

$$12546776.98 - 16075.55 \times 2078 = - 12546776.98$$

انحراف ملائم قدره - 12546776.98 دج سببه انحراف في أجر الساعة، يرجع إلى تخفيض في أجر الساعة الواحدة ب 6037.91 دج عما كان متوقعا له.

انحراف تكلفة كمية الوقت:

(كمية الوقت الفعلية - كمية الوقت التقديرية) x أجر الساعة التقديري

$$44226.92 - 2078 \times 22113.46 = - 44226.92$$

انحراف ملائم قدره - 44226.92 دج سببه انحراف في كمية الوقت، يرجع إلى انخفاض كمية الوقت الواحدة ب 2 ساعات عما كان متوقعا له

يعود الانحراف الملائم في تكلفة أجر الساعة إلى:

- توزيع المناصب و الوظائف على العمال حسب الكفاءة.
- مكافأة العمال بمبالغ معقولة وفق الزيادة في الإنتاج.
- عدد العمال يتماشى حسب حاجة الإنتاج .

ويمكن إرجاع الانحراف الملائم في كمية الوقت إلى الأسباب التالية:

- حرص المؤسسة على مراعاة الجوانب الضرورية للأجور مثل تجنب هدر و إضاعة الوقت اللازم للإنجاز مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع المسموح به.
- كفاءة العمال و قدرتهم على إنجاز المهام الموكلة إليهم وفق المعايير المحددة لهم.
- كفاءة إدارة الشركة و أساليب الرقابة المعتمدة على العمال.
- صيانة الآلات دوريا و توفير قطع الغيار.

المطلب الثاني: انحراف الإيرادات و الأرباح و تحليل انحرافاتهما

تمثل الأرباح الفرق بين الإيرادات والتكاليف، ولهذا فانحراف الأرباح ناتج عن انحراف الإيرادات والتكاليف، و لتحديد الانحرافات المتعلقة بالإيرادات و الأرباح قمنا باستخراج القيم الموضحة في الجدول من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة التابعة لمؤسسة ENAD وحدة ولاية سعيدة لكل من سنة 2017-2018-2019.

جدول رقم (09) التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2017

N	التقديري	الفعلي	النسبة المحققة
رقم الأعمال دج	182262	205822	113%
تكاليف الإنتاج دج	107534	100658	-
الكمية المباعة	1817	2054	-
سعر البيع دج (رقم الأعمال /الكمية المباعة)	100.30	100.20	-
الربح الإجمالي دج (رقم الأعمال-تكاليف الإنتاج)	74728	105164	-
نسبة هامش الربح (الربح/الإيرادات) $\times 100\%$	41	51.09	-
تكلفة الوحدة المباعة دج (تكاليف الإنتاج/عدد الوحدات)	59.18	49.01	-
ربح الوحدة المباعة دج (الربح الإجمالي/عدد الوحدات)	41.12	51.19	-

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة حساب انحراف الإيرادات و تحليله:

الإنحراف الإجمالي = الإيراد الفعلي - الإيراد التقديري

$$205822 - 182262 = 23560 \text{ انحراف ملائم}$$

يمكن تحليله إلى:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) \times السعر التقديري

$$(1817 - 2054) \times 100.30 = 23771.1 \text{ انحراف ملائم}$$

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) \times الكمية الفعلية

$$(100.30 - 100.20) \times 2054 = 205.4 \text{ انحراف غير ملائم}$$

حققت المؤسسة رقم أعمال أكبر مما كان متوقع تحقيقه بـ 23560 دج رغم الانحراف غير الملائم للسعر ، إلا أن هذه الزيادة راجعة إلى انحراف الكمية، أي رغم انخفاض في سعر البيع إلا أن ارتفاع الكمية المباعة ساهمت في الزيادة في رقم الأعمال عما كان متوقع له.

حساب انحراف الأرباح و تحليله:

انحراف الأرباح الإجمالي = الأرباح الفعلية - الأرباح التقديرية

$$105164 - 74728 = 30436 \text{ انحراف ملائم}$$

نحلله إلى ما يلي:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × الربح الوحدوي التقديري

$$(2054 - 1817) \times 41.12 = 9745.44 \text{ دج انحراف ملائم}$$

انحراف السعر = (الربح الوحدوي الفعلي - الربح الوحدوي التقديري) × الكمية الفعلية

$$(51.19 - 41.12) \times 2054 = 20683.78 \text{ دج انحراف ملائم}$$

انحراف الأرباح ملائم قدره 30436 دج يمكن إرجاعه للأسباب التالية:

- تحقيق زيادة في الكمية المباعة بـ 237 وحدة عن الكمية المتوقعة بيعها.

- الزيادة في ربح الوحدة الوحدوي بـ 10.07 دج عن الربح المتوقع.

جدول رقم (10): التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2018

N	التقديري	الفعلي	النسبة المحققة
رقم الأعمال دج	179315	275540	154%
تكاليف الإنتاج دج	92998	145446	-
الكمية المباعة	1829	2817	-
سعر البيع دج (رقم الأعمال /الكمية المباعة)	98.03	97.81	-
الربح الإجمالي دج (رقم الأعمال-تكاليف الإنتاج)	86317	130094	-
نسبة هامش الربح (الربح/الإيرادات)×100%	48.14	47.21	-
تكلفة الوحدة المباعة دج (تكاليف الإنتاج/عدد الوحدات)	50.84	51.63	-
ربح الوحدة المباعة دج (الربح الإجمالي/عدد الوحدات)	47.19	46.18	-

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة
حساب انحراف الإيرادات و تحليله:

الانحراف الإجمالي = الإيراد الفعلي - الإيراد التقديري

$$96225 = 179315 - 275540$$

يمكن تحليله إلى:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × السعر التقديري

$$96853.64 = 98.03 \times (1829 - 2817)$$

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) × الكمية الفعلية

$$619.74 - = 2817 \times (98.03 - 97.81)$$

حققت المؤسسة رقم أعمال أكبر مما كان متوقع تحقيقه بـ 96225 دج رغم الانحراف غير الملائم للسعر ، إلا

أن هذه الزيادة راجعة إلى انحراف الكمية، أي رغم انخفاض في سعر البيع إلا أن ارتفاع الكمية المباعة

ساهمت في الزيادة في رقم الأعمال عما كان متوقع له.

حساب انحراف الأرباح و تحليله:

انحراف الأرباح الإجمالي = الأرباح الفعلية - الأرباح التقديرية

$$130094 - 86317 = 43777 \text{ انحراف ملائم}$$

نحلله إلى ما يلي:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × الربح الوحدوي التقديري

$$46623.72 \text{ دج انحراف ملائم} = 47.19 \times (1829 - 2817)$$

انحراف السعر = (الربح الوحدوي الفعلي - الربح الوحدوي التقديري) × الكمية الفعلية

$$2845.17 \text{ دج انحراف غير ملائم} = 2817 \times (47.19 - 46.18)$$

انحراف الأرباح ملائم قدره 43777 دج يمكن إرجاعه للأسباب التالية:

- تحقيق زيادة في الكمية المباعة بـ 988 وحدة عن الكمية المتوقع بيعها.

جدول رقم (11): التكاليف الفعلية و التقديرية للمبيعات و التكاليف لسنة 2019

N	التقديري	الفعلي	النسبة المحققة
رقم الأعمال دج	279297	328746	118%
تكاليف الإنتاج دج	144000	156354	-
الكمية المباعة	2865	3381	-
سعر البيع دج (رقم الأعمال / الكمية المباعة)	97.48	97.23	-
الربح الإجمالي دج (رقم الأعمال - تكاليف الإنتاج)	135297	172392	-
نسبة هامش الربح (الربح / الإيرادات) × 100%	48.44	52.43	-
تكلفة الوحدة المباعة دج (تكاليف الإنتاج / عدد الوحدات)	50.26	46.24	-
ربح الوحدة المباعة دج (الربح الإجمالي / عدد الوحدات)	47.22	50.98	-

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للمؤسسة

حساب انحراف الإيرادات و تحليله:

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{الإيراد الفعلي} - \text{الإيراد التقديري}$$

$$328746 - 279297 = 49449 \text{ انحراف ملائم}$$

يمكن تحليله إلى:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}) \times \text{السعر التقديري}$$

$$(3381 - 2865) \times 97.48 = 50299.68 \text{ انحراف ملائم}$$

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

$$(97.23 - 97.48) \times 3381 = -845.25 \text{ انحراف غير ملائم}$$

حققت المؤسسة رقم أعمال أكبر مما كان متوقع تحقيقه بـ 49449 دج رغم الانحراف غير الملائم للسعر ، إلا أن هذه الزيادة راجعة إلى انحراف الكمية، أي رغم انخفاض في سعر البيع إلا أن ارتفاع الكمية المباعة ساهمت في الزيادة في رقم الأعمال عما كان متوقع له.

حساب انحراف الأرباح و تحليله:

$$\text{انحراف الأرباح الإجمالي} = \text{الأرباح الفعلية} - \text{الأرباح التقديرية}$$

$$172392 - 135297 = 37095 \text{ انحراف ملائم}$$

نحلله إلى ما يلي:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}) \times \text{الربح الوحدوي التقديري}$$

$$(3381 - 2865) \times 47.22 = 24365.52 \text{ دج انحراف ملائم}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{الربح الوحدوي الفعلي} - \text{الربح الوحدوي التقديري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$(50.98 - 47.22) \times 3381 = 12712.56 \text{ دج انحراف ملائم}$$

انحراف الأرباح ملائم قدره 37095 دج يمكن إرجاعه للأسباب التالية:

- تحقيق زيادة في الكمية المباعة بـ 516 وحدة عن الكمية المتوقعة بيعها.

- الزيادة في ربح الوحدة الوحدوي بـ 3.76 دج عن الربح المتوقع.

و يعود الانحراف غير الملائم للسعر إلى:

- تغير أسعار المواد في السوق.
- الشراء بكميات صغيرة أو كبيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطاً أو صعوداً.
- دفع مبالغ إضافية كمصاريف النقل و التوصيل في الوقت المناسب.
- تغيير الموردين و مصادر الحصول على المواد.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و تفسيرها

المطلب الأول: عرض النتائج و تحليلها

1- تكاليف المواد الأولية الفعلية و اليد العاملة المباشرة:

تحليل التكاليف الفعلية المباشرة:

المواد الأولية:

من خلال حساب تكلفة الوحدة الواحدة من المواد الأولية اتضح أن أكبر نسبة من التكاليف المتغيرة تتمثل في المادة Meg و هذا يرجع لكون المادة أساسية في نشاط المؤسسة.

- في سنة 2017 بلغت تكلفة شراء المادة 89489828.56 دج.

- في سنة 2018 انخفضت التكاليف إلى 50002828.74 دج بسبب ارتفاع سعر الوحدة مقارنة بالسنة التي قبلها ب 8 دج للوحدة مما أدى إلى خفض الكمية المشتراة.

- أما سنة 2019 فبلغت 115546678.82 دج بسبب اقتناء كمية أكبر تتجاوز ضعف الكمية المشتراة في سنة 2018 رغم الزيادة في سعر الوحدة ، و يمكن إرجاع سبب ارتفاع التكاليف و الكمية المشتراة إلى الرغبة في زيادة منتجات المؤسسة من مواد التنظيف و إدخال أنواع أخرى لتصنيعها من طرف المؤسسة .

أما المادة الأولية Jerricane ، فقد بلغت 12411229.6 دج سنة 2017 ، أما في السنتين المواليين فتكلفت الشراء للمادة متقاربة نسبيا إلا أنها مرتفعة مقارنة بسنة 2017 بسبب زيادة الكمية المشتراة و الزيادة في سعر الوحدة الواحدة.

و لقياس كفاءة المؤسسة في ترشيد تكاليفها قمنا بحساب الانحرافات الموضحة في الجدول الموالي.

اليد العاملة المباشرة:

نلاحظ من الجدول رقم ارتفاع تكلفة أجر الساعة فبلغت سنة 2017 التكلفة الكلية 25352000 دج ، أما سنة 2018 ارتفعت إلى 36041000.00 دج بسبب ارتفاع أجر الساعة الواحدة ب 5142.96 دج رغم زيادة عدد الساعات بساعة واحدة فقط لتتخفض بعد ذلك نسبيا إلى 33405000.00 دج ويعود التراجع في التكلفة رغم الزيادة الطفيفة أي ساعتين فقط إلى تخفيض تكلفة أجر الساعة ب 1285.24 دج.

2 - مقارنة نتائج حساب التكاليف المعيارية و تحليل الانحرافات للتكاليف المباشرة:

1 - المواد الأولية المباشرة:

من خلال نتائج حساب الإنحرافات نلاحظ أن كل الانحرافات ملائمة و هو ما يعكس حرص الشركة على خفض تكاليف شراء المواد الأولية اعتمادا على التقليل من الكمية المشتراة كل سنة عن الكمية المتوقع شراؤها. ماعدا انحراف المزيح للمواد الأولية لسنة 2019 فهو غير ملائم يعود إلى أحد الأسباب التالية:

- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد مما يسبب ضياعا وهدرا في المواد.

- قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة الإهمال و التسبب أو عدم تحفيزهم بشكل كاف.

- تعديل التركيبة الفنية لمواصفات المنتج و بالتالي كمية المواد الداخلة في المنتج.

- رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب عناية أكبر لتعديل المنتج.

2 - اليد العاملة المباشرة:

من خلال نتائج حساب التكاليف المعيارية نستنتج أن الشركة تعمل على تخفيض كتلة الأجور الفعلية مقارنة بالتوقعات من خلال تخفيض أجر الساعة لكل سنة، رغم زيادة عدد ساعات العمل، إلا أنه في سنة 2018 يلاحظ زيادة في تكلفة أجر الساعة مقارنة بالسنة التي قبلها و السنة التي بعدها و يمكن إرجاع هذه الزيادة إلى:

- تشغيل العمال في مناصب لا تناسب تكوينهم.
- دفع أجر أعلى من المعدل الطبيعي في عمليات الإنتاج العاجلة.
- ترقية العمال إلى درجات أعلى بزيادات لا تتوافق مع الزيادة في الإنتاج.

المطلب الثاني: نتائج حساب انحرافات الإيرادات و الأرباح

عند مقارنة التكاليف الفعلية للمبيعات تحقيق رقم أعمال أكبر كل سنة بالمقارنة مع السنة التي قبلها حيث بلغ سنة 2017 ما قيمته 205822 دج، و 275540 دج و ارتفع إلى 328746 دج سنة 2019 ، كذلك تكاليف الإنتاج و الكمية المباعة في ارتفاع مستمر ، كذلك تم تحقيق ارتفاع في أرباح الشركة كل سنة رغم انخفاض سعر بيع الوحدة سنويا حيث قدر بـ 100.20 دج سنة 2017، و 97.81 دج سنة 2018 لينخفض إلى 97.23 دج.

نلاحظ من نتائج حساب انحرافات الأرباح و التكاليف أن الانحرافات الإجمالية كلها ملائمة و يرجع ذلك إلى الانحراف الملائم في الكمية رغم الإنحراف غير الملائم للسعر الذي يعود إلى انخفاض سعر بيع الوحدة عن السعر المتوقع في كل الفترات .

من خلال نتائج مقارنة التكاليف و نتائج حسابات التكاليف المعيارية و الأرباح و الإيرادات و تحليل الانحرافات يلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تزال لا تفرق بين طريقة لحساب التكاليف و نظام المحاسبة التحليلية، و تعتمد الشركة على مؤشر الربح و الخسارة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة الوحدوي، و في كثير من الأحيان لا تؤخذ هذه البيانات بعين الإعتبار في قرار التسعير، و إنما يعود إلى تقديرات الرئيس و المدير العام الذي يوجه قراراته حول سعر البيع اعتمادا على رؤيته للسوق.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة مواد التنظيف ENAD وحدة ولاية سعيده ، تطرقنا إلى التعريف بالمؤسسة من حيث وظائفها و إمكانياتها، كما تعرضنا لنظام تحليل التكاليف و تحليل انحرافات أهم التكاليف المعيارية و التي كان الهدف منها تطبيق ما جاء في الجانب النظري، توصلنا إلى أن التكاليف المعيارية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة ، إلا أن مؤسسة مواد التنظيف ENAD وحدة ولاية سعيده لا تعتمد على طريقة التكاليف المعيارية ، إذ نلمس ذلك جليا من خلال ارتفاع التكاليف الإجمالية و لم تتخذ الإدارة أية إجراءات تصحيحية بشأنها قصد تخفيضها على ضوء مقارنتها بنتائج السنوات السابقة.

الخاتمة العامّة

الخاتمة العامة

شهد العالم تحولات كبرى في مجال الاقتصاد و التكنولوجيا دفعت المؤسسات الاقتصادية إلى حتمية مواكبة التطورات الحاصلة فأبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، من خلال إثبات فعاليته كونه وسيلة للتنسيق بين مختلف القرارات و الأداءات، و تبقى مهمة المؤسسة التحكم في التكاليف بمثابة الرهان التي يضمن استمرارية نشاط المؤسسة و بقائها، و تعتبر أدوات مراقبة التسيير أهم الوسائل لبلوغ ذلك. و من هذا المنطلق كان الدف من دراستنا التعرف على مدى أهمية و فعالية نظام التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير، من خلال التطرق إلى كيفية إعداد المعايير التي تسمح بتحديد التكاليف و قياس نشاط المؤسسة الإنتاجية و مستوى الإنجاز ثم مقارنته مع التوقعات ثم استخراج الانحرافات و محاولة تصحيحها و وضع حلول لتجنبها مستقبلا.

و على هذا الأساس قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري تطرقنا فيه إلى التعريف بنظام مراقبة التسيير من خلال عرض مفاهيم حول التسيير و الرقابة كوظيفة ضمن وظائف التسيير، ثم إلى مراقبة التسيير كنظام فعال في المؤسسة الاقتصادية مروراً بالأهداف و الخصائص و تطرقنا إلى مساره و كيفية تصميمه و أهم الأدوات التقليدية و الحديثة لهذا النظام، انتقلنا بعد ذلك إلى دراسة التكاليف المعيارية و عرضنا المفاهيم الأساسية حول التكاليف و أهم تصنيفاتها، و كيفية إعداد المعايير و تحليل الانحرافات ، مزايا و عيوب النظام انتهاءً بعلاقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير و الموازنات التقديرية .

أما القسم الثاني فخصصناه للدراسة الميدانية بمؤسسة مواد التنظيف ENAD وحدة ولاية سعيدة، و سمحت هذه الدراسة باستخراج نقاط القوة و الضعف لنظام التكاليف المعيارية .

من خلال هذين القسمين استخرجنا عدة نتائج على المستوى النظري و التطبيقي نلخصها فيما يلي:
الجانب النظري:

- مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرون من الإستغلال العقلاني للموارد المتاحة بفعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنظمة.
- مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل و التحكم يمر بأربع مراحل (التخطيط، التنفيذ ، المتابعة و التحليل و أخيراً تصحيح الانحرافات) يعتمد على أدوات تقليدية و حديثة في قياس عدد من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الإستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الإنحرافات.
- تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة يمارسها المديرون و تتطلب قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات.
- تعتبر أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات و كذلك متابعتها و الحكم عليها بعد التنفيذ ، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى ما يهتم بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له و ما يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء و قيادة خلفية مثل المحاسبة التحليلية و لوحة القيادة.

- التكاليف المعيارية تكاليف محددة مسبقا تتميز بصبغة معيارية تهدف إلى مراقبة نشاط المؤسسة من خلال المقارنة بين ما يتم تحقيقه و ما يحدد من قبل ، و بالتالي هي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير .
 - التكاليف المعيارية امتداد لمسار مراقبة التسيير من خلال دورها الفعال في ترشيد قرارات الإدارة من خلال تزويدها بمعلومات و بيانات ضرورية و تحليلها و مقارنة عناصر التكلفة عن طريق حساب الإنحرافات و تصحيحها و هي أداة محاسبية تتعلق بالجانب الكمي .
 - نظام التكاليف المعيارية يتداخل بشكل كبير مع نظام الموازنات التقديرية لدرجة يصعب الفصل بينهما، فالأول يقدم للثاني معلومات عن التكاليف المستقبلية التي تساعد في حساب الموازنات كموازنة الإستغلال و موازنة الخزينة، و حساب النتيجة التقديرية للدورة ، و الثاني يساعد الأول في تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة عن طريق إمدادة بالموازنة المرنة.
 - إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يعد مؤشرا على كفاءة الرقابة على التكاليف.
 - يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلى القصور الناتج عن الإنحراف و معرفة الأسباب .
 - وضع المعايير وفق أسس علمية يساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات و الخطوات اللازمة لتنفيذ الرقابة .
 - تحديد الإنحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف مما يحقق كفاءة و فاعلية استخدام الموارد المتاحة .
 - وضع نظام رقابي سليم يساعد في تحقيق هدف الربحية و زيادة نسبتها من عام لآخر .
- الجانب التطبيقي :
- انطلاقا من الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع تبين أن المؤسسة محل الدراسة كأغلب المؤسسات الجزائرية تواجه جملة من الصعوبات في تخفيض تكلفة منتجاتهم، تعود لأسباب عدة منها أسباب جزئية كعدم امتلاك المؤسسة لنظم فعالة تمكنها من حساب و تحديد التكلفة بشكل دقيق، و أسباب كلية تعود لظروف المؤسسة البيئية كارتفاع مستوى أسعار التجهيزات الصناعية و زيادة أسعار المواد الأولية.
- على ضوء ماسبق و ماتوصلنا إليه من خلال تطبيق طريقة التكاليف المعيارية على تكاليف المؤسسة محل الدراسة يمكننا الإجابة عن الفرضيات المطروحة:
- الفرضية الأولى:
- تتمتع المؤسسة محل الدراسة بنظام فعال لتحليل التكاليف في نظامها الخاص.
- الإجابة عن الفرضية :
- تعتمد الشركة على مؤشر الربح و الخسارة كأساس في تحديد كفاءة العملية الإنتاجية
- الفرضية الثانية:
- التكاليف المعيارية أداة من الأدوات التي تعتمد المؤسسة على نتائجها في مراقبة التكاليف .
- الإجابة عن الفرضية:

تستخدم الشركة بدائل عن نظام التكاليف المعيارية تتمثل في وضع تقديرات لتكاليف الإنتاج و النفقات اعتمادا على نتائج السنوات السابقة.

- الفرضية الثالثة:

تساهم التكاليف المعيارية في تصحيح الأخطاء و الانحرافات غير الملائمة و الوصول إلى الأهداف المرجوة. الإجابة عن الفرضية:

لا تستخدم المؤسسة نظام التكاليف المعيارية مما يصعب كشف الانحرافات ، و عدم وجود بيانات كافية عن التكاليف الفعلية يعيق إعداد نظام تكاليف معيارية قابل للتطبيق في الشركة.

التوصيات:

- ضرورة اعتماد المؤسسة على طرق محاسبة التكاليف للتمكن من خفض النفقات و ضبط التكاليف و السيطرة عليها.
- انشاء قسم متخصص في محاسبة التكاليف إلى جانب القسم المالي مدعم بكوادر مكونة و متمكنة في المجال ، لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف و المحاسبة الإدارية .
- البحث عن أفضل العروض لتموين المواد الأولية و عدم التسرع في عقد الصفقات مع الموردين إلى جانب الإستعانة بالخبراء لدراسة أوضاع السوق.
- تستطيع المؤسسة التخفيض من تكاليف الإنتاج من خلال التخلص من التالف المعيب و الوقت الضائع الغير مستغل بتطبيق نظام التكاليف المعيارية.
- يفضل استخدام البرمجة الرقمية الحديثة المختصة بالتكاليف المعيارية لسرعة اكتشاف الإنحرافات بصورة دقيقة مما يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف و استخدام الموارد بكفاءة و فعالية .
- يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل.
- إن إعداد المعايير بصورة سليمة وفق أسس علمية يسمح بتحقيق الأهداف دون هدر للموارد الإقتصادية المتاحة.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية:

- 1 - أبو الحسن علي أحمد ، الدهراوي كمال الدين، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1997.
- 2 - أبو زيد كمال خليفة، و آخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية ، مصر ، 2001.
- 3 - أبو زيد كمال خليفة، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر 2002.
- 4 - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.
- 5 - الأميرة ابراهيم عثمان و أحمد عبد المالك محمد، الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- 6 - أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الإستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
- 7 - أيمن الشنطي و عامر شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي ، دار البداية، الأردن، 2007.
- 8 - ثابت عبد الرحمان إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، " الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم و نماذج تطبيقية)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية 2001-2002.
- 9 - ثناء علي القباني، " نظام المعلومات المحاسبية " ، الدار الجامعية، مصر،. 2008 .
- 10 -جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية "رقابة و إثبات"، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2011.
- 11 -جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان،1998.
- 12 -حريق خديجة، مطبوعة في مراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الدكتور مولاي الطاهر ، سعيدة.
- 13 -حنفي عبد الغفار و الصحن محمد فريد ، إدارة الأعمال،الدار الجامعية ، بيروت ،1991
- 14 -خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر ، 2010.
- 15 -خيرري كتانة، مدخل إلى إدارة الأعمال ،دار جرير للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007
- 16 -زرقة رؤوف،محاضرات في مقياس تسيير المؤسسات"، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 8ماي 1945 قالمة، 2018-2019.
- 17 -سمير أبو الفتوح صالح، نظم التكاليف المعيارية " الإتجاهات المعاصرة " ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة الرابعة 2003-2004.

- 18 -صالح رزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2008.
- 19 -صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراذ الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران ، الأردن،1999.
- 20 -صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح و آخرون،نظم محاسبة التكاليف ، جامعة القاهرة، كلية التجارة، الطبعة الأولى 2017.
- 21 -ضرار العتيبي و آخرون، العملية الإدارية مبادئ أصول و فن، دار اليازوري الأردن، 2007.
- 22 -عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة،الدار الجامعية ، الإسكندرية،2002.
- 23 -عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة 2006. عبده نعمان علي ، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم و التكنولوجيا،دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، 2012.
- 24 -العربي دخموش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة ، جامعة منتوري قسنطينة ،2002.
- 25 -عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الحاج لخضر باتنة-1-، 2017 - 2018.
- 26 -عمر صخري،اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر،الطبعة السادسة،2008.
- 27 -فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 28 -فركوس محمد، الموازنات التقديرية"أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الأولى ، 1995.
- 29 -كمال بربر، الإدارة عملية و نظام ، الطبعة الأولى ، المؤسسة الجامعية للدراسات،1996.
- 30 -محمد أحمد ابراهيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، عمان، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، 2001.
- 31 -محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 1993.
- 32 -محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف ، مكتبة الشباب ، القاهرة 2001.
- 33 -محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، أساسيات وظائف و تقنيات التسيير و التنظيم و المنشأة ، الجزء الأول ،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الرابعة، الساحة المركزية ، بن عكنون، الجزائر،2011.
- 34 -محمد عباس بدوي ، الأميرة ابراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، المحاسبة الإدارية و دراسات الجدوى الإقتصادية ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- 35 -محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم و التكنولوجيا،دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، 2012.

- 36 -معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية ، 01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر ، 2011.
- 37 -ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر، 2003.
- 38 -ناصر دادي عدون، الإدارة و التخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001.
- 39 -ناصر دادي عدون، التحليل المالي ، دار البعث ، قسنطينة،1988.
- 40 - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- قائمة أطروحات الدكتوراه:**
- 41 - محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية و دوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة شندي، كلية الدراسات العليا و البحث العلمي ، جمهورية السودان، 2018.
- 42 -نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، باتنة 2009.
- قائمة مذكرات الماجستير:**
- 43 -بوزيان وليد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مذكرة ماجستير،جامعة تلمسان،2014.
- 44 - بومسجد بدرة ، إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس،2012 .
- 45 -حباب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة،2008-2009.
- 46 -حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، 2007.
- 47 -ساحل فاتح، دراسة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 48 -صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006 .
- 49 -عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2001-2002.

50 -قمرى حياة،" دور الرقابة في تخفيض تكاليف اللاجودة في المؤسسة الصناعية"، مذكرة ماجيستير، جامعة باتنة،2009.

51 -مرابطي نوال ،" أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير " ، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

قائمة الملتقيات و المجلات:

52 -طرشي محمد، ط.يخلف صفية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البلدة-2 .

53 -رايح بوقرة و محاد عريوة، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS / AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الإقتصادية و المالية JEFR العدد 01 / جوان 2014.

54 -رحيم حسين و بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، الأبحاث الإقتصادية و الإدارية، جامعة بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 04 ، ديسمبر 2008.

55 -عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، هذا المقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية، مجلة دولية محكمة تصدرها كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014.

قائمة الكتب الإلكترونية:

56 -صولح سماح، محاضرات في تسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، <https://www.researchgate>.

57 -محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، من إشراف الدكتور موسى سليم مشرف بشبكة الأبحاث و الدراسات الإقتصادية، www.rr4ee.net.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

58- BRESSY (G) ET KONKUYT (C), Economie d'entreprise , DALLOZ 2^{eme} Edition , PARIS , 1993 .

59- Claude Alazard et Sabine Separi,Op.cit.

60- ERFI , Initiation à la Gestion , EYROLLES , PARIS, 1991.

61- G.R TERRY ET S.G FRANKLIN , Les Principes De Management , ECONOMICA ,PARIS .

62- Lazary, la comptabilité analytique, el dar el otmania, Algerie,2007.

63- Louis dubrelle et Didier Jourdain,Manuel de Comptabilité Analytique de Gestion, tome1, Dunod,1997.

64- Saada Toufik et autres, Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion,Vuibert, Paris, France,1995.

