

جامعة 8 ماي 1945

قالممة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان

المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها خلال الفترة (2014-
2017) -

تحت إشراف الأستاذة:

إيمان خلفلاوي

من إعداد الطلبة:

محمد ملين معايقية

هشام معايقية

السنة الجامعية 2017/2016

كلمة شكر

الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير ونشكر

الله عزّ وجلّ الذي مكّننا من تخطي المصاعب لإتمام هذا

العمل على أحسن حال.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة «خفلاوي إيمان»، التي

كان لها الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل.

ولا ننسى الأساتذة الذين اشرفوا على دراستنا خلال السنوات الجامعية

والذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم القيمة. كما لن ننسى

الأساتذة الذين اشرفوا على دراستنا من الطور الابتدائي إلى النهائي.

ونشكر أيضا مؤطرننا في المؤسسة الوطنية للدرجات والدراجات النارية السيد: «مسعود»، كما

نشكر مدير المؤسسة ذاتها «طابوش رشيد»، وكل عمال مطبعة

المحاسبة التحليلية الذين قدموا لنا كل العون.

والشكر الجزيل أيضا إلى كل عمال مطبعة الأمن بالمؤسسة.

لكم جميعا فائق الاحترام والتقدير والشكر.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إظهار دور المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج، باعتبار أن الإنتاج يمثل النشاط الرئيسي للمؤسسات حيث تعمل المؤسسات على التحكم في التكاليف والرقابة عليها، إلا أن هذه العملية صعبة ومعقدة خاصة في المؤسسات الكبرى نتيجة لعدة عوامل كالمبادلات التي تتم بين أقسامه وورشاتها والتداخل بين المسؤوليات والوظائف، ولذلك ظهرت الحاجة إلى وسيلة رقابة فعالة على تكاليف الإنتاج. ومن بين أهم هذه الوسائل نجد المحاسبة التحليلية لاستخدامها كأداة للرقابة على الإنتاج، حيث تعمل هذه الوسيلة على حساب وضبط مختلف التكاليف وتزويد قسم الإنتاج بكافة المعلومات والبيانات التي تحتاجها من أجل توظيفها في عملية الرقابة على الإنتاج من أجل تحسين موقع المؤسسة التنافسي من خلال منتجاتها. وبغرض تفعيل موضوع الدراسة، ارتأينا التحقق من نتائجها ميدانيا، لذلك تنقلنا للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها بقالمة، حيث قمنا بدراسة النتيجة التحليلية لثلاث منتجات وحوالنا معرفة ما إذا كان هناك دور للمحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج في المؤسسة. **الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، طرق حساب التكاليف، الرقابة على الإنتاج، أساليب الرقابة على الإنتاج.

Résumé:

Cette étude vise à essayer de montrer le rôle de la comptabilité analytique en tant qu'outil pour le contrôle de la production, concéderont que cette dernière est l'activité principale des entreprises, ou les derniers ont pour but de maîtriser et contrôler les couts alors que cette opération est compliquée notamment au niveau des grandes entreprises à cause de plusieurs facteurs, tels que les échanges qui ce font entre ateliers et l'interférence entre responsabilité et fonction, c'est pour quoi on fait appel a un moyen efficace afin de contrôler les couts de production.

La comptabilité analytique est considérée comme les plus importants outils de control, elle sert à calculer et définir les déferents couts et affecter les informations et les donnés que les services de production ont besoin afin d'améliorer et d'embellir le lieu compétitif de l'entreprise a travers ces productions.

en but de concrétiser cette étude, on à procéder à vérifié les résultats sur terrain, c'est pour quoi à déplacer à l'entreprise national de cyclomoteur (Guelma), ou on à étudié les résultats analytique de trois produits et on à essayer de savoir la s'il y'avais un rôle de la comptabilité analytique dans le processus de control de production.

Mots clés: Comptabilité analytique, les méthodes de calcul des coûts, le contrôle de la production, les méthodes de contrôle de la production.

المقدمة العامة

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة التحليلية

الفصل الثاني

ماهية الرقابة على الإنتاج

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية

للدراجات والدراجات النارية

وتطبيقاتها

الختمة

قائمة المراجع

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

الملاحق

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
ملخص الدراسة	
قائمة المحتويات	I - I
قائمة الجداول والأشكال	VII - VI
مقدمة عامة	(أ-ح)
الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة التحليلية	[01 - 28]
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية	03
المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية	03
المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية	04
المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية	04
المبحث الثاني: ماهية التكاليف وسعر التكلفة	06
المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة	06
المطلب الثاني: تصنيف التكاليف	07
أولاً- التقسيم وفقا لعلاقة التكاليف بوحدة المنتج	07
ثانيا- التقسيم من ناحية وحدة القياس	08
ثالثا- من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج	08
رابعا- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة	09
خامسا- من ناحية توقيت تحميلها للإيرادات	09
سادسا- حسب علاقتها بمراكز المسؤولية	09
المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة	10
أولاً- العناصر المكونة للتكاليف	10

11	ثانيا- مكونات سعر التكلفة
12	المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية
12	المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية
12	أولا- تعريف طريقة التكلفة الكلية
13	ثانيا- أهداف طريقة التكلفة الكلية
13	ثالثا- مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكلفة الكلية
15	رابعا- تقييم طريقة التكلفة الكلية
16	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
16	أولا- طريقة التحميل العقلاني
18	ثانيا- طريقة التكاليف المتغيرة
19	ثالثا- طريقة التكاليف المعيارية
21	رابعا- طريقة التكلفة الهامشية
22	المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
22	أولا- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
22	ثانيا- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة
23	ثالثا- خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
24	رابعا- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
28	خلاصة الفصل
[53-29]	الفصل الثاني: ماهية الرقابة على الإنتاج
30	تمهيد
31	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات
31	المطلب الأول: مفهوم الإنتاج
32	أولا- عوامل الإنتاج
32	ثانيا- أساليب الإنتاج

33	ثالثا- تعريف وظيفه الإنتاج
33	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات
34	المطلب الثالث: أهداف ومهام إدارة الإنتاج والعمليات وعلاقتها بالإدارات الأخرى.
34	أولا- أهداف إدارة الإنتاج والعمليات
34	ثانيا- مهام إدارة الإنتاج
35	ثالثا- العلاقة بين إدارة الإنتاج والإدارات الأخرى في المؤسسة
38	المبحث الثاني: الرقابة على الإنتاج
38	المطلب الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج.
39	أولا- تصنيف الرقابة على الإنتاج
39	ثانيا- مهام الرقابة على الإنتاج، أهدافها والعوامل المؤثرة عليها
41	المطلب الثاني: مجالات الرقابة على الإنتاج وخطواتها
41	أولا- أنواع الرقابة على الإنتاج
43	ثانيا- خطوات الرقابة على الإنتاج
43	المطلب الثالث: أدوات وأساليب الرقابة على الإنتاج
43	أولا- أدوات الرقابة على الإنتاج
44	ثانيا- أساليب الرقابة على الإنتاج
46	المبحث الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج
46	المطلب الأول: حساب سعر التكلفة
46	أولا- تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها
46	ثانيا- تقييم المخزونات
47	ثالثا- تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها
48	رابعا- سعر التكلفة والعناصر المكونة لها
49	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية

51	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية والرقابة على الإنتاج
51	أولاً- علاقة طريقة التكاليف الكلية بالرقابة
51	ثانياً- علاقة طريقة التكاليف المعيارية بالرقابة
51	ثالثاً: علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة
51	رابعاً: علاقة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرقابة
53	خلاصة الفصل
[76-54]	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها
55	تمهيد
56	المبحث الأول: توصيف عام للمؤسسة محل الدراسة
56	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
56	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة
58	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة
61	المبحث الثاني: واقع الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة
61	المطلب الأول: منتجات المؤسسة محل الدراسة
61	المطلب الثاني: الإمكانيات المادية للمؤسسة محل الدراسة
62	المطلب الثالث: ورشات المؤسسة محل الدراسة
65	المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة
65	المطلب الأول: مراحل الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة
66	المطلب الثاني: حساب التكاليف والنتيجة التحليلية لمنتجات المؤسسة محل الدراسة
73	المطلب الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج
73	أولاً- تحليل الفوارق

75	ثانيا- دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج
76	خلاصة الفصل
80-78	الخاتمة
85-82	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
27	مزايا وفوائد نضام ABC ونظام ABM	(1 -1)
50	جدول حسابات النتائج	(1 -2)
62	ورشات المؤسسة محل الدراسة	(1 -3)
66	تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017 (c609)	(2-3)
67	تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(3-3)
67	سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(4-3)
68	حساب رقم الأعمال (سعر البيع)	(5-3)
68	النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(6-3)
69	تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017 (c610)	(7-3)
69	تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(8-3)
70	سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(9-3)
70	حساب رقم الأعمال (سعر البيع)	(10-3)
71	النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(11-3)
71	تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017 (c903)	(12-3)
71	تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(13-3)
72	سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(14-3)
72	حساب رقم الأعمال (سعر البيع)	(15-3)
73	النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017	(16-3)
73	فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2014	(17-3)
74	فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2015	(18 -3)
74	فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2016	(19 -3)
74	فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2017	(20 -3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
05	وظائف المحاسبة التحليلية	(1-1)
11	أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	(2-1)
14	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	(3-1)
23	أهداف نظام ABC	(4-1)
24	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC	(5-1)
37	علاقة إدارة الإنتاج بالإدارات الأخرى في المؤسسة	(1-2)
42	دور نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج	(2-2)
58	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها	(1-3)

1- تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبياً، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها، بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسته، وقد دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسته من ربح أو خسارة.

ونظراً لذلك ظهرت الحاجة القوية للرقابة على الإنتاج بإعتباره النشاط الأساسي والأهم في المؤسسة الصناعية، حيث تلعب المحاسبة التحليلية دوراً فعالاً في الرقابة على الإنتاج، وتنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة.

فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى .

2- مشكلة الدراسة

بناءً على ما سبق يمكن صياغة الموضوع في السؤال المحوري التالي:

- كيف تساهم المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية؟

وانطلاقاً من التساؤل الرئيسي تنبثق التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تمثل المحاسبة التحليلية؟ وفيما تتمثل أهميتها في المؤسسة؟

- هل يوجد اختلاف في الطرق المتبعة من طرف المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف؟

- ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج؟

3- فرضيات الدراسة

تنبثق هذه الفرضيات من الأسئلة الفرعية السابقة كما يلي:

- المحاسبة التحليلية هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

- كل الطرق المعترف بها تصل إلى نفس النتيجة في حساب التكاليف.

- يتمثل دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج من خلال حساب وضبط مختلف التكاليف.

4- أهمية البحث:

تتوقف أهمية هذه الدراسة في طبيعة الموضوع "المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج"، باعتبار أن الإنتاج يعتبر نشاط رئيسي للمؤسسات الصناعية، لذلك ظهرت الحاجة لوجود نظام لحساب وضبط مختلف تكاليفه والرقابة عليها وهو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية. ضف إلى ذلك محاولة تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية للرقابة على الإنتاج في مؤسسة إنتاجية.

5- أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة أسباب هي:

- الأسباب الموضوعية: تنحصر الأسباب الموضوعية في الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في المؤسسة.
- الأسباب الذاتية: وتحدد في:
- الرغبة في البحث والاطلاع على المحاسبة التحليلية ودورها في الرقابة على الإنتاج.
- قلة المؤسسات الوطنية التي تعمل بنظام المحاسبة التحليلية.

6- أهداف البحث: بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات

المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة.
- الوقوف على ماهية المحاسبة التحليلية وأهم طرقها.
- التعرف على مفهوم الرقابة على الإنتاج، مع إبراز الأساليب المساعدة على ذلك.
- محاولة التعرف على واقع المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الإقتصادية كأداة للرقابة على الإنتاج من خلال مؤسسة CYCMA قلمة.

7- منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالات المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث سنتبع المنهج الوصفي التحليلي لبناء إطار نظري لمفاهيم المحاسبة التحليلية والرقابة على الإنتاج، أما في الجانب التطبيقي الاعتماد على المنهج دراسة حالة بهدف معرفة وضعية مؤسسة CYCMA والوقوف على مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج.

8- حدود الدراسة

وقع اختيارنا في الدراسة الميدانية على المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها بقلمة وبالتالي تتمثل حدود دراستنا خلال أربع سنوات من 2014 إلى غاية السداسي الأول من سنة 2017 وهي الفترة محل الدراسة.

9- الدراسات السابقة

ومن بين الدراسات التي تم تناولها في هذا الموضوع أو جزا منه:

- الدراسة الأولى:

- طويبية احمد "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج" مذكرة ماجستير في العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، إنطلقت هذه الدراسة من الإشكالية المتمثلة في ما مكانة المحاسبة التحليلية

ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل؟

وقد توصل الباحث إلى نتائج أهمها:

- يشكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات.

- التقارب بين المحاسبة التحليلية والأدوات الأخرى للتخطيط والرقابة بحيث يتم العمل على استخدام أدوات مختلفة للقيام بالتخطيط والرقابة في إطار متكامل ومتناسق.

- المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الإنشغالات المتعلقة بدقة المعلومات، والتكاليف الاقتصادية، التكاليف الخفية، الجودة، الشراكة.

- الدراسة الثانية:

- بوناب بلال " دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج "دراسة حالة شركة الاسمنت

-حامة بوزيان- قسنطية- مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014، إنطلاقا من

الإشكالية المتمثلة في ماهو دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج؟

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتحليل التكاليف والرقابة على الإنتاج لما توفره من معلومات مساعدة في عملية الرقابة.

- إعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل مخ خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط الشركة الإنتاجية.

- شركة الإسمنت حامة بوزيان تنتج منتج واحد هو الإسمنت وعلى هذا الأساس لا يظهر جليا أثر التكاليف، كما أنها لا تسعى للتقليل منها أو تحليلها وهذا كون أن الشركة تحقق أرباح.

- الدراسة الثالثة:

- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في التحليل

الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006، إنطلاقاً من الإشكالية المتمثلة في ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة التسيير في المؤسسة وبالتالي في تقويم أدائها؟

ومن بين النتائج التي توصلت إليها الباحثة:

- إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، و ذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، تنظيمها وحجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة و معقدة وتكلف باهضاً.

- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة.

- كما تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبلها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

- الدراسة الرابعة:

- درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير وساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية - دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، إنطلاقاً من الإشكالية المتمثلة في كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟

ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث:

- يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه.

- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

- إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة تحليلية على مستوى هيآل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضاً للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من آتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية(القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية المحاسبة التحليلية.

10- أدوات الدراسة

لاختبار فرضيات البحث وتحديد أهدافه، اعتمدنا على مصادر عديدة مكنتنا من جمع المعلومات الضرورية، ومن أهمها نذكر:

✓ الدراسة النظرية: من خلال المسح المكتبي والاطلاع على مختلف المراجع والمصادر العربية والأجنبية وكذا الرسائل العلمية والمجلات ومواقع الأنترنت المتعلقة بالموضوع.

✓ الدراسة الميدانية: الخاصة بمؤسسة "الدراجات والنارية وتطبيقاتها" حيث استخدمنا فيها:

- الميزانيات التقديرية والفعلية الخاصة بالإنتاج و الوثائق الخاصة بالحاسبة التحليلية من مختلف المصالح؛
- المقابلة المباشرة: تم الاعتماد بصورة أساسية على المقابلة كأداة لجمع البيانات حيث تم الإعداد لهذه المقابلات بطريقة منظمة عن طريق طرح أسئلة مفتوحة مع أعوان مصلحة الحاسبة التحليلية، رئيس قسم مصلحة المستخدمين، عون مصلحة إعداد الميزانيات، وترجع أسباب اختيار هذه الفئة فقط لكونهم العينة التي تحقق أغراض الدراسة، وهي الشريحة الوحيدة التي لديها المعرفة المطلوبة لموضوع بحثنا وتستطيع تقديم المعلومة التي نخدمنا؛
- بالإضافة إلى الملاحظة، وتعتبر المقابلة والملاحظة من أكثر وسائل جمع البيانات شيوعاً وأصدقهم.

11- محتوى البحث:

لدراسة الموضوع والإجابة على التساؤلات الفرعية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول يسبقها مقدمة تهتم بتوضيح اشكالية البحث، أهميته وأهدافه، الأدوات والمنهج المتبع في الدراسة، أما عن محتويات الفصول فهي كالآتي:

الفصل الأول: بعنوان "الإطار العام للمحاسبة التحليلية"، وتم فيه عرض عموميات حول المحاسبة التحليلية، التكاليف وسعر التكلفة، وأخيراً طرق المحاسبة التحليلية.

الفصل الثاني: "ماهية الرقابة على الإنتاج"، حيث استعرضنا فيه مفاهيم أساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات، الرقابة على الإنتاج، وفي الأخير دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج.

الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية" حيث تم تطبيقها على " المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية بقالة"، وقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على المؤسسة من خلال إعطاء تقديم توصيف عام للمؤسسة الوطنية للدراجات والنارية وتطبيقاتها بقالة، المؤسسة مكائنها وإمكانياتها، لنختتم الفصل بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة الوطنية للدراجات و الدرجات النارية وتطبيقاتها.

وفي الأخير ختمنا بخاتمة نوضح فيها نتائج الدراسة وكذلك التوصيات المقترحة.

12- صعوبات الدراسة

- لقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات أثناء القيام بإعداد هذه الدراسة تتمثل أهمها في صعوبة إيجاد مؤسسة تطبق نظام المحاسبة التحليلية؛
- غياب المراجع حول موضوع الرقابة على الإنتاج؛
 - أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاصطدمنا بصعوبات كبيرة متمثلة في عدم حصولنا على كافة المعلومات المساعدة في تطبيق ما جاء في الجانب النظري على مستوى المؤسسة محل الدراسة؛
- إلا أنه رغم كل هذه الصعوبات، فقد حاولنا الإمام بمعظم جوانب هذا الموضوع.

تمهيد:

مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت الحاجة إلى مزيد من البيانات التحليلية عن أنشطتها المختلفة، وقد جاءت المحاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة لتعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف وتستخدم المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في يد المديرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم، والتي على أساسها يمكن اختيار الحلول المثلى وبمعنى آخر اتخاذ القرارات الرشيدة.

وسنحاول في هذا الفصل عرض الإطار العام للمحاسبة التحليلية وذلك بدراسة المفاهيم والوظائف الأساسية التي تقوم عليها، بالإضافة إلى دراسة كل من التكاليف وسعر التكلفة وعناصرها، لنستعرض في الأخير أهم طرق المحاسبة التحليلية وذلك على النحو الآتي:

- المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة.
- المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

أصبحت المحاسبة التحليلية عملية ضرورية وحيوية لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكثر قدر ممكن من الكفاءة، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض ماهية المحاسبة التحليلية وكذا أهدافها وفي الأخير سنستعرض وظائفها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

تعددت تعريفات المحاسبة التحليلية بتعدد كتابها ووجهات نظرهم فهناك من يعرفها بأنها " نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها"¹.

كما يمكن تعريفها بأنها " ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة"².

كما يمكن اعتبارها " نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته، يتركز اهتمامه في مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المنشأة، وتحليلها ثم عرضها، بهدف تحديد(قياس) تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات"³.

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن علم أو نظام يستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيها، ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدتها في اتخاذ القرارات.

¹ - زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 9-10.

² - نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 16.

³ - محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 18.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات ينبغي أن تعمل على تحقيق الأهداف التالية¹:

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها؛
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية، والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها، واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وزيادة ربحية المؤسسة؛

كذلك تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما²:

- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والمتعلقة برسم السياسات العامة والتخطيط طويل الأجل، وتقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تمكن المستخدمين الخارجيين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة؛

المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية.

تقوم المحاسبة التحليلية بعدة وظائف نذكر منها³:

- الوظيفة التسجيلية: وهي أول الوظائف التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بالمحاسبة التحليلية أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بالمحاسبة التحليلية حيث تقوم بتسجيل كل ماينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 17.

² - زينبات محمد محروم وآخرون، مرجع سابق، ص 10.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 24-26.

- الوظيفة التحليلية: يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

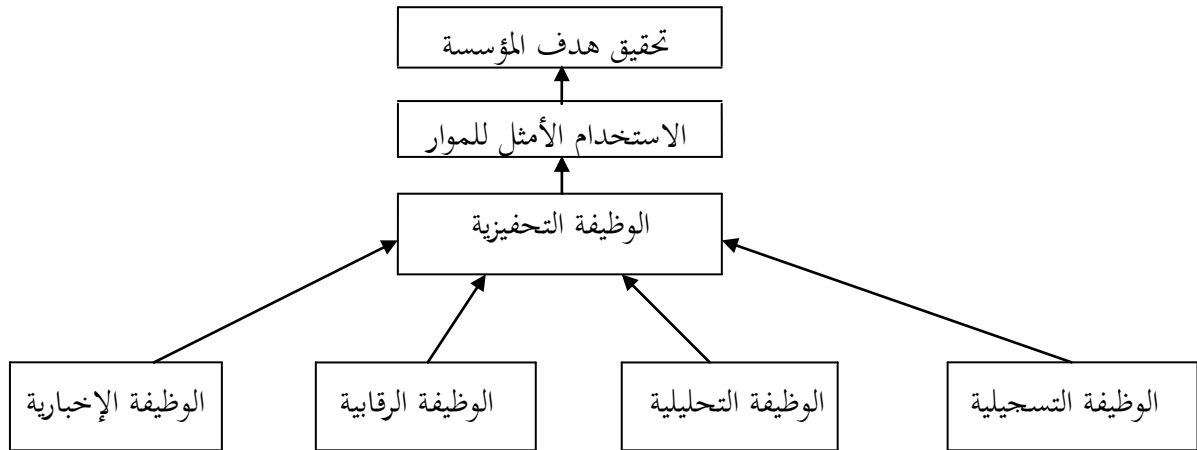
- الوظيفة الرقابية: تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

- الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف نحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

يمكن توضيح وظائف المحاسبة من الشكل الموالي :

الشكل رقم (1-1): يوضح وظائف المحاسبة التحليلية.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 24.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف وسعر التكلفة

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي في حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة من أجل التحكم بالتكاليف، وسنستعرض من خلال هذا المبحث مفهوم التكاليف وسعر التكلفة وكذلك تصنيف التكاليف وفي الأخير نستعرض مكونات التكاليف وسعر التكلفة.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء والتكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى والاستعمال والأثر المحاسبي والمدلول التسييري الناتج عن استعماله.

- 1- تعريف المصاريف: "المصرف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود"¹.
- 2- تعريف الأعباء: "هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات"².
- 3- تعريف التكاليف: تعرف التكاليف بأنها: "تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"³. كما عرفها المحاسبون بأنها: "مورد يتم التضحية به أو يتم إنفاقه للحصول على السلع والخدمات"⁴.
- 4- تعريف سعر التكلفة: "يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"⁵.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1999، ص 13.

² درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 31.

³ عبد المحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 5.

⁴ ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 24.

⁵ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 38.

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

تصنف التكاليف إلى أنواع عديدة ومن أهم التصنيفات نذكر:

أولاً- التقسيم وفقاً لعلاقة التكاليف بوحدة المنتج:

يستهدف تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج التوصل إلى أسس موضوعية لرد هذه التكاليف لوحدة الإنتاج كل على حدى تحقيقاً لإمكانية قياس تكلفة المنتج. وتمثل أهمية تقسيم التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة المنتج في أن الخلط بينها يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج، إن لم يؤدي إلى صعوبة وضياح الهدف الذي يتم القياس لأجله، ويتم وفقاً لهذا التقسيم تصنيف التكاليف إلى نوعين¹:

أ- التكاليف المباشرة: وتمثل عناصر التكاليف الطبيعية التي يمكن تتبعها وردها مباشرة إلى وحدة المنتج وتتكون أساساً من:

- تكلفة المواد المباشرة التي تحتاجها العملية الإنتاجية بصفة رئيسية؛

- العمل المباشر المبذول فعلاً في عملية الإنتاج؛

- كذلك الحال في صناعات المقاولات نجد أن استئجار الآلات والمعدات لعملية معينة يدخل في إطار التكاليف الإضافية المباشرة؛

وتمثل عناصر التكاليف المباشرة بهذه الصورة التكلفة الأولية للإنتاج، ويمكن قياسها بالمعادلة التالية:

التكلفة الأولية = المواد المباشرة + الأجور المباشرة + التكاليف الإضافية المباشرة.

ب- التكاليف غير المباشرة:

وتمثل عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر الإنتاج أو الطلبية، وتكمن صعوبة رد هذه التكاليف إلى الإنتاج لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وأوامر وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة ولا تدخل بطبيعتها في تشكيل وخلق المنتج.

- تكلفة المواد غير المباشرة: وهي عبارة عن تكلفة المواد اللازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتج بشكل مباشر، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثل: الزيوت، مواد الصيانة، والوقود اللازم لآلات الإنتاج التي تساهم في خلق المنتج.

- كذلك فإن أجور عمال النظافة وعمال الصيانة ومرتبات المشرفين تهيئاً المناخ الملائم للإنتاج ومن ثم فهي تساهم في خلق المنتج ولكن بصورة غير مباشرة.

- بالإضافة إلى تكاليف صناعية غير مباشرة وهي التكاليف الأخرى التي يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع، كالاكتلافات الخاصة بالأصول الثابتة، التأمين، الإيجار..... الخ.

¹ - السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 49-51.

ثانيا- التقسيم من ناحية وحدة القياس: وتنقسم إلى¹:

أ- تكلفة الوحدة: هي عبارة عن ناتج قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة، وتساعد تكلفة الوحدة على فهم المقصود بالتكاليف أكثر من التكاليف الكلية، نظرا إلى أنها تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة، ولاشك أن تكلفة الوحدة أكثر دلالة من التكلفة الكلية.

ب- التكلفة الكلية: هي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج.

ثالثا- من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج:

التكاليف الثابتة والمتغيرة تعرف عادة من وجهة نظر تغير مجموع التكلفة بتغير النشاط أو كمية الإنتاج (محل التكلفة)، وفيما يلي بيان ذلك²:

أ- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي يتغير مجموعها مباشرة وبنفس النسبة عندما يتغير حجم النشاط أو كمية أهداف التكلفة، وهناك أسس مختلفة للتعبير عن النشاط مثل كمية الوحدات المنتجة، أو ساعات العمل، أو عدد الزبائن... الخ، ومن الأمثلة الجيدة عن التكاليف المتغيرة المواد المباشرة حيث تتغير تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة في مجموعها تناسباً مع الوحدات المنتجة.

ب- التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها خلال فترة زمنية معينة بتغير حجم النشاط، وبناء عليه فكلما ارتفع أو انخفض مستوى النشاط خلال المدى الملائم تبقى التكاليف الثابتة كما هي ولا تتغير في مجموعها، بمعنى إذا كان الإيجار الشهري لأحد المصانع التي تنتج طاولات المكاتب 4000 دينار فإن هذه التكلفة تبقى ثابتة بغض النظر عن عدد الطاولات التي تنتج خلال الشهر.

ج- التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي تجمع بعض خصائص كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتعرف التكاليف المختلطة بالتكاليف شبه المتغيرة وهي ذات مقدار أعلى من الصفر عندما يكون حجم النشاط صغيراً، كما أنها تتغير بتغير حجم النشاط بمعنى أن التكاليف المختلطة تتكون من جزأين جزء من التكاليف الثابتة سوف تتحمله المؤسسة حتى لو لم تقم بالإنتاج وجزء متغير يزداد مجموعها وينقص تبعاً لحجم النشاط.

د- التكاليف شبه الثابتة: هي التكاليف التي تكون ثابتة في حدود حجم معين، ثم تقفز (تزداد) إذا ما زاد الإنتاج وتبقى ثابتة في حدود الحجم الجديد، ثم تقفز مرة أخرى إذا ما زاد الإنتاج ولذلك تسمى التكاليف القافزة كما يطلق عليها أحيانا التكاليف السلمية لأنه بقفزاتها المتعددة يكون شكلها على هيئة سلم.

¹ - أحمد نور، زينب محمد محرم، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1992، ص 37.

² - خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 42-52.

رابعاً- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة: ويترتب عنها¹:

أ- تكاليف الوظيفة الإنتاجية: وتتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الإنتاجية، ويأتي تحملها بدورها على وحدات الإنتاج النهائي وتشمل: تكلفة المواد واللوازم، تكلفة الأجور وتكلفة المصروفات.

ب- تكاليف الوظيفة التسويقية: تتكون من مواد التسويق التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة والإعلان عنها وبيعها إضافة إلى بحوث التسويق اللازمة لتصريف المنتجات، وتمثل في: تكلفة المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف، تكلفة الأجور النقدية لموظفي البيع والتوزيع وعمولائهم، ووكلاء البيع إضافة إلى ذلك فواتير الكهرباء والهاتف والماء الخاصة بأقسام البيع والتوزيع.

ج- تكاليف الوظيفة الإدارية: تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة، وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، والأدوات والتجهيزات المكتبية المستخدمة في الإدارة، أجور الموظفين الإداريين، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الاستقبال وأتعاب المحاسبين.

خامساً- من ناحية توقيت تحميلها للإيرادات: وتنقسم إلى²:

أ- تكاليف المنتج: تتكون تكاليف المنتج من التكاليف التي تتحملها المنشأة لشراء أو لصنع السلع، وهي بالنسبة للشركة الصناعية تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر وتكاليف الصنع الإضافية.

ب- تكاليف الفترة: هي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس المدة الزمنية وهي بذلك تتحول إلى مصروف بمجرد انتهاء المدة التي دفعت من أجلها، وبالتالي لا تعتبر تكاليف الفترة جزء من تكلفة شراء أو إنتاج السلع، إذن هي تكاليف غير قابلة للتخزين.

سادساً- حسب علاقتها بمراكز المسؤولية: وتنقسم إلى³:

أ- تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم بها من قبل الشخص المسؤول عن القسم في وقت محدد ويزداد التحكم بها كلما انخفض المستوى الإداري في الوحدة، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقوم كفاية الأداء.

ب- التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي تحدد في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإرادة الشخص المسؤول عن المركز ولا يمكن التحكم فيها أو التأثير عليها.

¹ - أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 37.

² - خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 53-54.

³ - علي قاسم حسن عبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، الدراسة التطبيقية في شركة زين للإتصالات، مجلة كربلاء العلمية، المجلد 8، العراق، 2010، ص 133، عن الموقع:

المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية، ويجب إظهار مختلف الأعباء المكونة لها.

أولاً- العناصر المكونة للتكاليف: يمكن التمييز بين ثلاث عناصر¹:

1- الأعباء المعتبرة (المحملة): هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير المحملة (غير المعتبرة).

2- الأعباء غير المعتبرة: (غير المحملة): هي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها.

3- أعباء إضافية: هي عبارة عن أعباء وهمية غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية أو إستراتيجيتها السوقية، وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين²:

أ- مكافأة عمل المستغل: لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأسماله، وبالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة، ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لابد أن يضاف أجر يكون مساوي لأجر المستغل في حساب التكاليف.

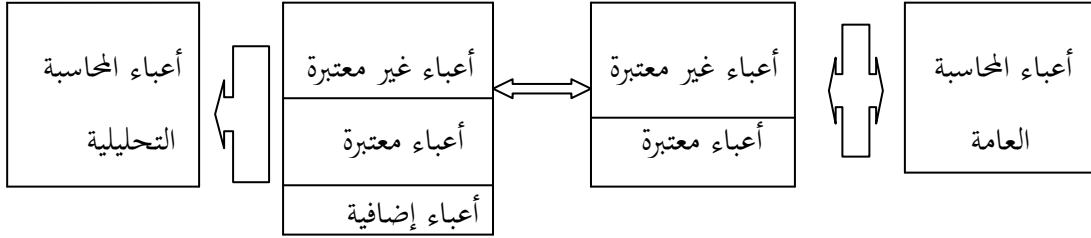
ب- مكافأة رأس المال: لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتوجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والأخر ممول بقروض خارجية، حيث أن هذا الأخير سيظهر حتما تكلفة أكبر، ولتفادي هذا الاختلاف يعتمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك، وتصدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة بما أنها أعباء وهمية.

¹- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 21.

²- درحون هلال، مرجع سابق، ص ص 36-37.

ويمكن توضيح الأعباء السابقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.



المصدر: ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 21

ثانيا- مكونات سعر التكلفة: لحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة كمايلي¹:

أ- في المؤسسة التجارية:

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

- سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

ب- في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية):

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

- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة.

- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (أعباء التوزيع).

ونلاحظ أن النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

¹ - ناصر داددي عدون، مرجع سابق، ص 15.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية.

يمثل تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، والتي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع وخدمات عبر المراحل المكونة لنشاط المؤسسة، وهذا يتيح لنا إمكانية الإطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية سعر التكلفة النهائية للمنتج، ومن ثم تحديد سعر المنتج المناسب، وستعرض من خلال هذا المبحث إلى طريقة التكلفة الكلية ثم طرق التكاليف الجزئية وفي الأخير طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية

تعتبر هذه الطرق من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

أولاً- تعريف طريقة التكلفة الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخفيض الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة من المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة¹.

يمكن تعريف الأقسام المتجانسة "بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو جزء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة"².

ويمكن تعريفها أيضاً حسب المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة"³.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

² - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 93.

³ - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-"، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011، ص 48.

ثانيا- أهداف طريقة التكلفة الكلية

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية كمايلي¹:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛
- البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار وبإنشاء بعض الحالات الخاصة لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين؛

ثالثا- مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية

تمثل مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام هذه الطريقة فيمايلي:

1- تصنيف الأقسام المتجانسة

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام²:

أ- الأقسام الرئيسية: وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتمثل أساسا في:

- قسم التموين: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات، عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ب- الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية قسم الإدارة، قسم الصيانة ... إلخ.

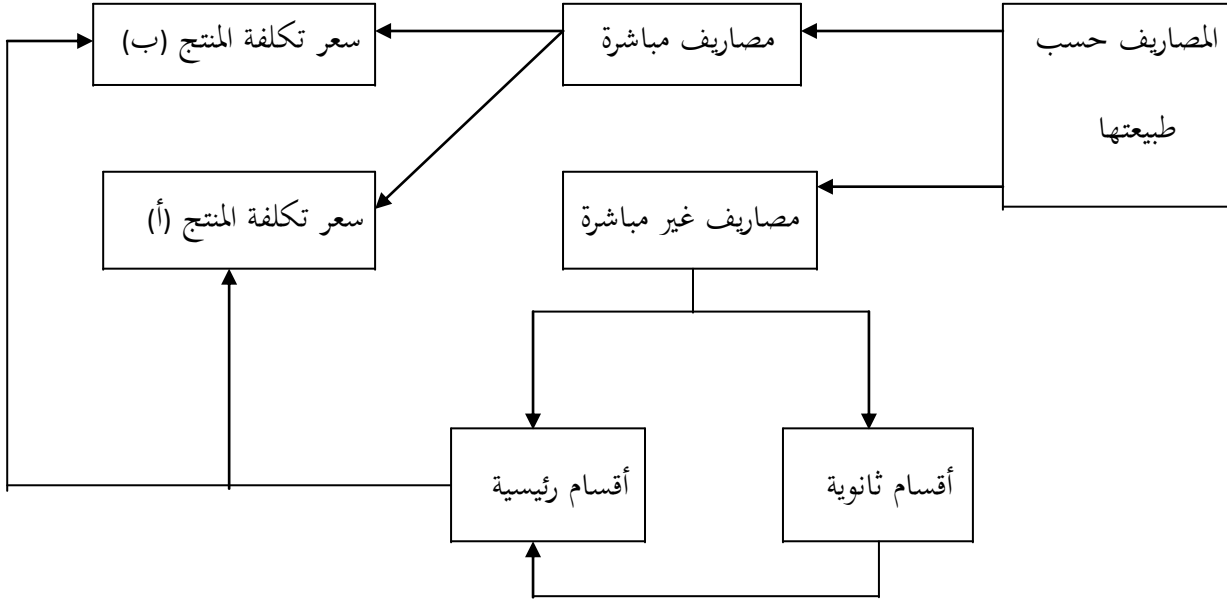
¹ - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية"،

رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 42.

² - نفس المرجع، ص 43-44.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-3): مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



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

2- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل:

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل.

أ- التوزيع الأولي: يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصاريف الغير مباشرة مباشرة إلى قسم معين¹.

2- التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي في هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة، ويتخذ التوزيع الثانوي أشكالاً عديدة نذكر من بينها:

- طريقة التوزيع التبادلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، فهناك تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت².

- طريقة التوزيع المباشرة: تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف الغير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية³.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 94.

² - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 50.

³ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 103.

ج- التوزيع التنازلي: في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى، ثم على الرئيسية حتى تصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية¹.

3- تحديد وحدة العمل: هي وحدة لقياس نشاط القسم، بجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجها².

4- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حسب مختلف التكاليف بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج³. وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية.

رابعا- تقييم طريقة التكلفة الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدة طويلة من الزمن هي الأحسن والأكثر استعمالا لما لها من إيجابيات جاءت بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة. أ- إيجابيات طريقة التكلفة الكلية: لهذه الطريقة مجموعة من الإيجابيات نذكر منها⁴:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار... إلخ)؛
- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها؛

¹ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة -نفطال-، رسالة ماستر غير منشورة في التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 130.

² - Alain Burlaud، Claude Simon، Comptabilité de Gestion، Vuibert، Paris، 1993، P 18.

³ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 131.

⁴ - حايي أحمد، مرجع سابق، ص 51.

ب- سليات طريقة التكاليف الكلية: فيما يلي أهم عيوب هذه الطريقة¹:

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحساب، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالبا ما يتطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف؛
- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل؛
- بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر إلى آخر، فهي تؤثر على سعر التكلفة، وبالتالي على الأرباح عند تغيير حجم النشاط (حجم الإنتاج)، وهذه الملاحظة تأخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة؛

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

- تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:
- أولا- طريقة التحميل العقلاني:** هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وانطلاقا من هذا التعريف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغيير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة منها².
- 1- مبدأ طريقة التحميل العقلاني: بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح الحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة³.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط

العادي)⁴.

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي⁵.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 57.

² - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العناد الفلاحي والري الصغير بورقلة-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2006، ص 36.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 116.

⁴ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214.

⁵ - رحال علي، مرجع سابق، ص 64.

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 20% حسب الحالات ومن

الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعي)¹.

2- تقييم طريقة التحميل العقلاني: سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي:

أ- مزايا طريقة التحميل العقلاني: من بين المزايا التي تشتمل عليها مايلي²:

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح

بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع

مؤسسات أخرى؛

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛

- تسمح بمشاركة كل مسؤول في إتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط

العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛

- وبالتالي تمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس

التكاليف المتغيرة فقط، نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير؛

- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛

- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا

الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة؛

ب- عيوب طريقة التحميل العقلاني: عيوب هذه الطريقة تتمثل في³:

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة؛

- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج

باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقريبية لتوزيع التكاليف؛

- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح؛

- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى

صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكل تقييم المخزونات النهائية وأثرها على

النتيجة؛

- لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني؛

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 117.

² - نفس المرجع، ص 132.

³ - سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL البلدة-، رسالة

ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 66.

- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي؛

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحصل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحصل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة¹.

1- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: وتقوم طريقة التكلفة المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها كمايلي²:

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛

- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛

- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛

- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة؛

2- عتبة المردودية (نقطة التعادل):

يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباح، باعتبار التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، ونقطة التعادل تبني على بعض العناصر الأساسية وهي: الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية³.

بعبارة أخرى هي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (برقم أعمالها أو بالزمن) إلى تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها، أي تحقق فيها نتيجة معدومة، وانطلاقاً من هذه النقطة (من هذا الرقم أو الزمن) تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة.

وتحسب عتبة المردودية حسب العلاقة التالية⁴:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 179.

² - حايي أحمد، مرجع سابق، ص 53.

³ - سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 69.

⁴ - عبد الكريم بوعقوب، مرجع سابق، ص 157.

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة:

$$\text{كمية نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}}$$

الإيراد الحدي للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكاليف المتغيرة للوحدة.

3- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة: لهذه الطريقة إيجابيات وسلبيات نوجزها كمايلي:

أ- إيجابيات الطريقة: تتميز هذه الطريقة بمميزات نذكر منها¹:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛

- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛

- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربحية الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها؛

ب- سلبيات طريقة التكلفة المتغيرة: تتمثل سلبياتها فيمايلي²:

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها؛

- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد هذه الأسعار؛

- استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات؛

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقا، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة، وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966، بأنها: " تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها³.

1- أهداف طريقة التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها أنظمة الكلف المعيارية ونسُميها نظاما لأنها تتركز على مقومات النظام من مدخلات وتشغيل ومخرجات ومن هذه المهام⁴:

¹ - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 54.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 45.

³ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 139.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 217-218.

أ- المساعدة في التخطيط: إن الكلف المعيارية وكما بينا هي كلف معدة مسبقا لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة وبضرب تكلفة الوحدة × عدد الوحدات نصل إلى الحجم وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها، والتي تسند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية، والمعلومات التي تحتاجها الموازنات سيقدمها لها نظام التكاليف المعيارية.

ب- المساعدة في فرض الرقابة الفعالة: من خلال مقارنة الكلف المعيارية مع الفعلية وتحديد الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة ودراسة أسباب حدوثها ومن ثم إخبار الإدارة العليا بذلك.

ج- المساعدة في اتخاذ القرارات الكفيلة في الحد من الانحرافات: وتحديدًا في اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ومعالجة أسباب وجودها وبالتالي تساهم الكلف المعيارية في تخفيض التكاليف.

د- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات: مقدما من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل الكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.

2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي¹:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له، (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛

- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة؛

3- تقييم طريقة التكاليف المعيارية

من خلال استعراضنا لطريقة التكاليف المعيارية يمكن استخلاص النتائج التالية:

أ- المزايا: هناك العديد من المزايا تتمثل فيما يلي²:

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛

¹ - حايي أحمد، مرجع سابق، ص 57.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 53.

- تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛
- العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة الأمثلة (المعيارية)؛
- يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع؛
- ب- العيوب: على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي¹:
 - إن الاعتماد على معايير غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مظلمة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
 - عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العملية الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
 - مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛

رابعاً: طريقة التكلفة الهامشية

- هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج.²
- ويتمثل مبدأ التكلفة الهامشية في: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبات المقدمة من طرف العملاء، يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري.
- لذا يكون لدينا³:

$$\text{التكلفة الهامشية الإجمالية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} - \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} \cdot 1.$$

¹ - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 59.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 179.

³ - طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة في التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003،

المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نالت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة.

أولاً- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تسند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة، وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات¹.

ويعرف النشاط بأنه: "كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة، إصدار فواتير، زيارة زبون... إلخ"².

ثانياً- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية³:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

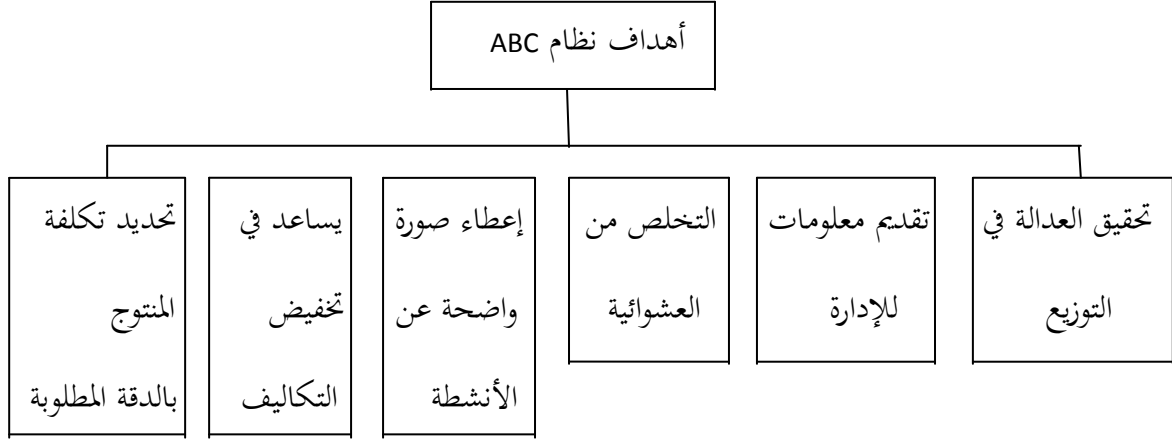
¹ - محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية -دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 4.

² - سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2015، ص 54.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 164.

ويمكن إيضاح أهداف النظام بالشكل التالي:

شكل رقم (1-4): يوضح أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 165.

ثالثاً- خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نوجزها على النحو التالي¹:

أ- تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

ب- تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

ج- تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

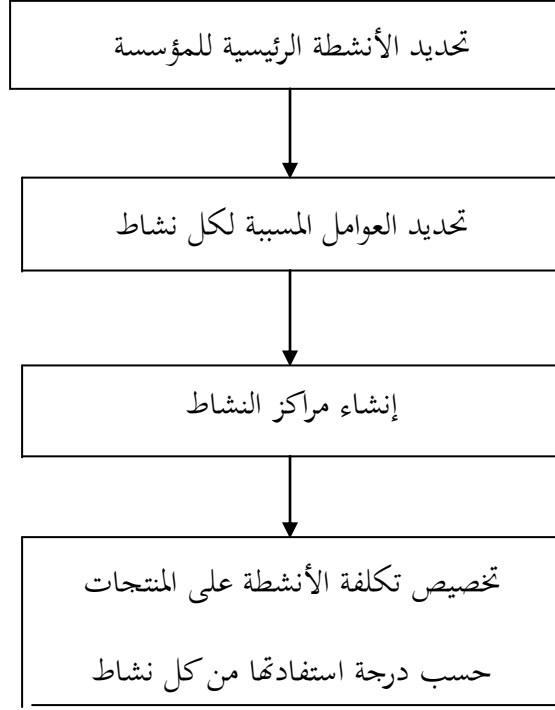
د- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ ساعة.

هـ- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبعية تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ ساعة، بعد ذلك

¹ - أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 342-343.

يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعة تشغيل الآلات، والشكل الموالي يوضح هذه الخطوات:

شكل رقم (1-5): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC



المصدر: أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 343.

رابعاً- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم المباشر للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

أ- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة نوجزها فيما يلي¹:

- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج؛
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة؛
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها؛
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط، وتتعرف مقدماً على عوامل التكلفة فلكي تراقب تكاليف الإنتاج على إدارة الإنتاج أن تراقب عوامل مسببات التكلفة؛

¹ - كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 348-

- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكثر تفصيلا، ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام؛
- يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق من المختصين في المحاسبة، الإنتاج، التسويق، الإدارة وآخرين من غير المحاسبين؛
- يؤدي دورا محوريا في تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب عن التكاليف في ظل المنافسة الشديدة بهدف تسعير المنتجات أو الخدمات؛
- ب- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
 - هناك بعض الانتقادات التي تظهر في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل فيما يلي¹:
 - صعوبة تقييم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التبع الدقيق لتكاليف أنشطة المنتجات؛
 - قد تكون الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا وأقل فهما من المتعاملين؛
 - رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة حكيمة من الزمن للمنتجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة، ولهذا فإن نظام ABC يكوم ملائما أكثر للمنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا وإلا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص؛
 - إن إدخال نظام ABC كواحد من الأنظمة المعلوماتية المتقدمة في المؤسسة يلاقي في البداية عدة مقاومات داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد كل المستويات الإدارية لكون أن التغييرات التي يحدثها هذا النظام تمس إطار السلطة لبعض المسؤولين، فضلا على أن نظام ABC يكشف أماكن عدم الفاعلية والكفاءة على المدى الطويل والتي تعارض تعظيم الربحية في الأجل القصير؛
 - ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام²؛
 - أن تطبيق النظام يتطلب التحديد السليم للأنشطة، بجانب توفير مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسيبات التكلفة) لكل نشاط، سواء من حيث عدد المسيبات أو من حيث نوعها³؛

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص 146-147.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 187.

³ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 44.

وهناك طرق أخرى نذكر منها:

1- نظام التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف. وسنتطرق إلى بعض التعاريف الخاصة بنظام التكلفة المستهدفة¹:

- "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".
- "يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب".

ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة:

التالية: تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف - ربح الوحدة المستهدف.
و منه نستنتج أن:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد الأرباح المستهدفة)

2- نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM:

يخطى نظام التسيير على أساس الأنشطة بالعديد من التعاريف والتي من بينها²:

- يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة بأنه "نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة، كما تنظر الإدارة إلى التكلفة على أساس الأنشطة بأنها المصدر الأساسي للمعلومات".

- كما يعرف بأنه "تكامل للمحاسبة على أساس النشاط مع مفاهيم أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة وذلك بغرض الوصول إلى نظام تسييري يسعى إلى التفوق في مجال تخفيض التكلفة، والتحسن المستمر ورفع الإنتاجية".

يحقق نظام ABM فوائد ومزايا من تطبيقه تتكامل مع الفوائد والمزايا المحققة من تطبيق نظام ABC، حيث أن لكل منهما مجالا يعمل فيه.

¹- هادي خالد، مرجع سابق، ص 76.

²- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 107.

ويتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (1-1): مزايا وفوائد نظام ABC ونظام ABM

ABM		ABC	
التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة	1	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة	1
دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الأداء.	2	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة	2
التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن	3	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية	3
قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك والتبادل فيما بينها	4	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة	4
تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الإستراتيجي وبما يحقق الربحية الزبائن وتحليلها	5	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية	5

المصدر: سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABM) و (ABC)، نحو

تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 28 (8)، 2014،

ص 1877.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكننا القول أن المحاسبة التحليلية تعد من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار. ومن جهة أخرى نجد أنها تمثل إحدى تقنيات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الإنجازات بما تم تسطيره من قبل خلال مجموعة من الوسائل معتمدا في ذلك على نظام المعلومات، وما يوفره من بيانات إستراتيجية لمراقبة مسار المؤسسة بمختلف وظائفها بما فيها وظيفة الإنتاج، وتعد الرقابة على الإنتاج من أهم الوظائف الرقابية بالمؤسسة بما تقدمه من مزايا وفوائد للمؤسسة وهو ما سنتطرق له بنوع من التفصيل في الفصل الموالي.

تمهيد

إن دورة النشاط في أي مؤسسة كانت لا تكتمل بدون رقابة، فإلى جانب كون الرقابة إحدى الوظائف الهامة للإدارة فهي تعد نشاط تنفيذي هام، إذ أصبحنا نلاحظ قسم متخصص بأنشطة الرقابة على مختلف نواحي النشاط: الإنتاجية، المالية، التسويقية وغيرها في منظمات الأعمال، ففي ظل حرص أية مؤسسة على خفض تكاليف الإنتاج والتشغيل والمصاريف الإدارية والبيعية، والمحافظة على المستويات المطلوبة للجودة، وبنفس الوقت الاستغلال الأمثل لموارد محدودة وتتميز بالندرة، فإن النشاط الرقابي يكتسب أهمية قصوى من ظروف المنافسة الشديدة في عالم أعمال اليوم.

أما في المجال الإنتاجي فقد ازدادت أهمية الوظيفة الرقابية بدرجة كبيرة، والسبب الرئيسي في ذلك هو الحصول على المنتج النهائي بالمواصفات المطلوبة وبأقل تكاليف ممكنة، وفي الظروف الراهنة وفي ظل المفاهيم الإدارية الحديثة فإن الرقابة على الإنتاج أضحت مسؤولية أي فرد في المؤسسة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل دراسة المفاهيم الأساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات، بالإضافة إلى دراسة الرقابة على الإنتاج، لنستعرض في الأخير دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج على النحو الآتي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات.
- المبحث الثاني: الرقابة على الإنتاج.
- المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة الإنتاج والعمليات

يعد تحديد الإطار العام لوظيفة إدارة الإنتاج والعمليات المنطلق الرئيسي لفهم كل السيرورات المرتبطة بها لاحقاً، فقبل التعمق في دراسة النشاطات الأساسية لإدارة الإنتاج والعمليات ومختلف التقنيات الخاصة بكيفية التحكم فيها والمساعدة على عقلنة إدارتها، نرى أنه من الضروري في تقديم المفاهيم الأساسية والأولية لها، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية الإنتاج وإلى مفاهيم أساسية لإدارة الإنتاج والعمليات وفي الأخير سنتطرق إلى أهداف ومهام إدارة الإنتاج والعمليات وعلاقتها بالإدارات الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم الإنتاج

توجد العديد من التعاريف حول الإنتاج في المؤسسة نذكر منها ما يلي:

يعرف الإنتاج على أنه: "عملية خلق سلع جديدة أو تقديم خدمة مفيدة من خلال إجراء مجموعة عمليات تحويل على المدخلات (عناصر الإنتاج) خلال فترة زمنية معينة وحسب مواصفات محددة"¹. كما يعرف كذلك بأنه: "عملية تحويل المدخلات (من المواد الأولية أو نصف مصنعة أو تامة الصنع إلى مخرجات في شكل سلع وخدمات تلي احتياجات الفرد والمجتمع، حيث أن تغيير الغلاف فقط في المواد التامة الصنع يعتبر عملية إنتاجية"².

كذلك: "الإنتاج هو السيورة التي تؤدي إلى خلق المنتجات عن طريق إستعمال وتحويل المواد"³.

من خلال ما سبق يمكن أن نعرف الإنتاج في المؤسسة على أنه نظام تسعى من خلاله المؤسسة إلى المزج بين مختلف مدخلاته المتمثلة في عناصر الإنتاج من أجل الحصول على سلع وخدمات، تعمل على تسويقها بغية الحصول على الأرباح التي تسمح لها بالحفاظ على وجودها فالإنتاج هو الوظيفة التقنية التي تفسر وجود المؤسسة أو تعطي لوجودها معنى.

فالإنتاج وسيلة تهدف لخلق منفعة لم يكن لها وجود من قبل أو زيادة منفعة للسلع التي كانت موجودة أصلاً، وعموماً يمكن حصر المنافع في⁴:

- المنفعة الشكلية: هي تلك العمليات التي تغير من الشكل الأولي للموارد الاقتصادية حتى تصبح قابلة لإشباع حاجة ما.

- المنفعة المكانية: ونقصد بها عملية نقل السلع من مناطق وفرتها إلى مناطق ندرتها دون إدخال تغيير على شكلها، حيث أن هذا النقل يؤدي إلى زيادة في منفعتها أي إشباع قدر أكبر من الحاجات.

¹ - سامي ذياب، عبد الرزاق الغريزي، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، لبنان، 2013، ص 34.

² - كاسر نصر المنصور، إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 25.

³ - Yves Crama, Eléments de la gestion de production, Ecole d'administrations affaires, université de liège, 2002-2003, p1.

⁴ - مريزق عدمان، تسيير الإنتاج والعمليات مدخل نظري وتطبيقي، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 13.

- المنفعة الزمانية: ونعني بهذه المنفعة تخزين السلعة في وقت تقل الحاجة إليها إلى وقت تزيد فيه الحاجة إليها.
- المنفعة التبادلية: وتتمثل في الخدمات التي من شأنها تسهيل عملية التبادل، أي عملية انتقال وحيازة السلع، كالأعمال التي يقوم بها الوسطاء في الجمع بين البائع والمشتري.
- المنفعة الشخصية: وتتولد من الخدمات التي يقدمها بعض الأشخاص عن طريق الإنتاج غير المادي كخدمات الطبيب، المحامي... إلخ، المقدمة إلى الأفراد، وينتج عنها عمل يعتبر منتجاً وإن لم يكن في صورة مادية.

أولاً- عوامل الإنتاج

- لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتية لابد من إجراء العوامل الأساسية والمتمثلة في¹:
- القوى البشرية: وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن في أي حال من الأحوال الاستغناء عنها.
- المواد: يعتمد إنتاج السلع وتقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج وكذلك على مستوى صلاحية هذه المواد من حيث الكم النوع والأوقات والأماكن المطلوبة.
- المعدات والآلات: فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصمم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.
- المباني والتشييدات: لممارسة نشاط المؤسسة تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.

ثانياً- أساليب الإنتاج: هناك نوعان من أساليب الإنتاج كما يلي²:

أ- الإنتاج المستمر:

- هو إنتاج نمطي في مرجاته وقد يكون نمطياً في مدخلاته، يعتمد على آلات متخصصة في خطوط الإنتاج.
 - ونقصد بالإنتاج النمطي أن له نفس الأبعاد والخواص خلال الفترة الإنتاجية أي نفس المقاييس ونفس النوعية ونفس الشكل وكذا نفس الاختصاص.
 - * أهم عقبة تواجهه: أنه إذا توقفت مرحلة مراحل الإنتاج أدى ذلك إلى توقف العملية الإنتاجية.
- ب- الإنتاج المتقطع:

¹ - خضير كاسم محمود، هايل يعقوب فاحوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص ص 36-37.

² - أمينة مخالفي، محاضرات حول إقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، ص

- هو إنتاج غير نمطي في مخرجاته ولا يتم إنتاجه إلا بعد تحديد المواصفات من طرف العميل أو المستهلك المباشر، وقد يكون نمطيا في مدخلاته.

- والمقصود بأنه غير نمطي في مخرجاته هو أن مخرجاته تختلف من حيث الشكل والنوع والتخصص وذلك حسب أذواق المستهلكين وحسب طلبهم.

ثالثا- تعريف وظيفة الإنتاج

تعرف وظيفة الإنتاج بأنها "وظيفة فنية إدارية متخصصة تقوم على مجموعة من الأنشطة المتعلقة بإنتاج السلع أو الخدمات بدءا من تجميع وتهيئة المدخلات اللازمة ثم إجراء العمليات التحويلية أو التجميعية أو الفنية عليها والحصول على المخرجات ممثلة بالسلع والخدمات التي تشبع حاجات المجتمع¹.

المطلب الثاني: تعريف إدارة الإنتاج والعمليات

هناك تعاريف متعددة لإدارة الإنتاج والعمليات وكلها تعطي نفس المعنى، فتعرف إدارة الإنتاج والعمليات بأنها: "عبارة عن العملية التي بواسطتها تتدفق المصادر من خلال نظام محدد وتدمج وتحوّل بأسلوب مسيطر عليه لتحقيق قيمة مضافة وفقا للسياسات الإدارية"².

كذلك تعرف بأنها: "عبارة عن الأنشطة المتعلقة بخلق السلع والخدمات وذلك من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات حيث تأخذ هذه الأنشطة مكانها في كل المنظمات الصناعية منها والخدمية"³.

كما تعرف بأنها: "مجموعة الأنشطة الإدارية اللازمة لتصميم وتشغيل الرقابة على العملية التحويلية"⁴. من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف إدارة الإنتاج على أنها مجموعة من الأنشطة من تخطيط وتنظيم وقيادة ومراقبة تهدف إلى المساهمة في تحقيق أهداف إستراتيجية للمؤسسة بالاستعمال الأمثل للموارد المادية والبشرية مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف القيود الداخلية والخارجية المفروضة على المؤسسة.

¹ - كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الإنتاجية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 28.

² - سليمان خالد عبيدات، إدارة الإنتاج والعمليات، مركز طارق للخدمات الجامعية، الأردن، 1997، ص 3.

³ - نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁴ - محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 15.

المطلب الثالث: أهداف ومهام إدارة الإنتاج والعمليات وعلاقتها بالإدارات الأخرى

تلعب إدارة الإنتاج دورا هاما في المؤسسة الإنتاجية ما يجعل لها مجموعة من الأهداف والمهام، كما لها علاقات تربطها بالإدارات الأخرى.

أولاً- أهداف إدارة الإنتاج والعمليات

تسعى إدارة الإنتاج والعمليات في المؤسسات على اختلاف أنواعها وحجمها وملكيته إلى تحقيق أهداف عديدة تسهم في تحسين وضع المؤسسة الكلي والمساهمة في زيادة فاعليتها وتحقيق أهدافها، وهذه الأهداف تتباين من حيث أولويتها سواء على مستوى الشركات أو حتى على مستوى الدول، وفيما يلي نوجز أهم هذه الأهداف¹:

- التكلفة: ويقصد بها الاستجابة للمتغيرات التي تحصل في بيئة عمل المنظمة الداخلية والخارجية.
- التسليم السريع: معنى هذا أن تقوم المنظمة بتسليم ما يطلب منها من منتجات بالسرعة الممكنة إلى الزبائن.
- الكفاءة: وهي حسن استغلال الموارد المختلفة من مواد وعمل وطاقة ورأسمال.
- الإبداع التكنولوجي: وهو القدرة على إدخال منتجات أو ابتكار عمليات جديدة أو تحسين ما موجود منها.
- الالتزام بأخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية: وهو التزام المنظمة أخلاقيا واجتماعيا تجاه الشرائح المختلفة في المجتمع.

إن هذه الأهداف لا يمكن تحقيقها معا، حيث أن الجودة العالية تتطلب مواد أولية جيدة وعاملين ماهرين وتكنولوجيا متقدمة، هذا يعني ارتفاع التكلفة، كذلك المرونة والاستجابة لمتطلبات التغيير فهو أمر صعب، لذا يحصل هنا ما يمكن أن نطلق عليه المبادلة، أي عندما نريد تحقيق هدف لا بد من التضحية بهدف آخر وجزء منه على الأقل.

ثانياً- مهام إدارة الإنتاج: تتمثل فيما يلي²:

- تخطيط الإنتاج: يعني القيام بتحديد الكميات المطلوب إنتاجها من كل منتج خلال الفترة القادمة سواء كانت يوما أو أسبوعا أو شهرا واحدا، فالتخطيط عملية مستمرة لا تنتهي على الإطلاق، فهي "عملية التذكير بما يجب عمله في المستقبل وكيف ومتى يتم هذا العمل"، أي القيام بالتنبؤ بوضع خطة لجميع خطوات تتابع العمليات الإنتاجية بالطريقة التي يمكن بها تحقيق الأهداف الإنتاجية.
- تنظيم الإنتاج: ويقصد بتنظيم الإنتاج تجميع الأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ووضعها في جزء من الهيكل التنظيمي في صورة إدارة أو وحدة أو قسم يتكامل مع بقية الأجزاء، ويتمثل دور التنظيم في "تحديد البيئة الهيكلية والمهام المطلوب تأديتها والمواصفات المرتبطة بها"، وتنظيم الإنتاج يمر بمراحل تتمثل في تحديد

¹ - مريزق عدمان، مرجع سابق، ص ص 19-20.

² - نفس المرجع، ص ص 20-21.

الأهداف ثم تحديد الأنشطة والوظائف الضرورية لتحقيق تلك الغاية، بالإضافة إلى إظهار وتبيين الاختصاصات والعلاقات الخاصة بكل وظيفة، وأخيراً تصميم الهيكل التنظيمي وهذه مختلف العلاقات التي تربط بين إدارة الإنتاج وباقي الإدارات في المؤسسة.

- الرقابة على الإنتاج: الرقابة على الإنتاج أمر ضروري للتأكد من أن الأهداف المحددة في خطة الإنتاج قد تحققت، وتعتبر الرقابة على الإنتاج كمرآة لإعلام الإدارة بشكل دائم من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات الممكنة، ومع وجود عنصر المنافسة بين المؤسسات المنتجة لنفس المنتج يتحتم عليها للمحافظة على مكانها في السوق لمواجهة التغيرات الطارئة كافتقار السوق والعولمة، المنافسة الشديدة، وعليها أيضاً الاهتمام بكمية الإنتاج ونوعيته وتكلفته بالرقابة الدائمة عليه.

ثالثاً- العلاقة بين إدارة الإنتاج والإدارات الأخرى في المؤسسة

تشكل إدارة الإنتاج إدارة محورية ترتبط مع كافة الإدارات الأخرى بعلاقات وثيقة، وفيما يلي توضيح بإيجاز لطبيعة تلك العلاقات¹:

- العلاقة مع إدارة التسويق: تربط إدارة الإنتاج مع إدارة التسويق علاقة تبادلية، وهذه العلاقة من العلاقات المهمة بحيث أنها تحد من نجاح أو فشل المؤسسة الإنتاجية إذ أن النشاط التسويقي يسبق ويرافق ويولي الإنتاج، فإدارة التسويق هي المسؤولة عن جميع المنتجات وعن توفير المعلومات حول متطلبات السوق والتطورات المتصلة به وبعناصره من المستهلكين والمنافسين وغيرها مما تعتمد عليه إدارة الإنتاج في وضع خطط تصميم وإنتاج المنتجات، مرافقة التسويق للإنتاج يقصد بها التنسيق المستمر بينهما لتبادل المعلومات حول الكميات المطلوبة ومواعيدها وحول وضع الإنتاج.

- العلاقة مع الإدارة المالية: تعتبر العلاقة بين إدارة الإنتاج والعمليات والإدارة المالية علاقة وثيقة، بحيث تستحوذ على العموم وظيفة الإنتاج والعمليات على نسبة كبيرة من رأسمال المؤسسة مقارنة بالوظائف الأخرى، والتي تكون موظفة فيها على شكل أصول ثابتة (مباني، آلات) وأخرى متداولة (مخزونات...) بحيث لا يمكن تصور أي قدرة لوظيفة الإنتاج على إنجاز المهام المطلوبة منها بدون توفر المستلزمات أو الإعتمادات المالية اللازمة لذلك، وتعد الوظيفة المالية هي المسؤولة عن توفير الأموال اللازمة لذلك².

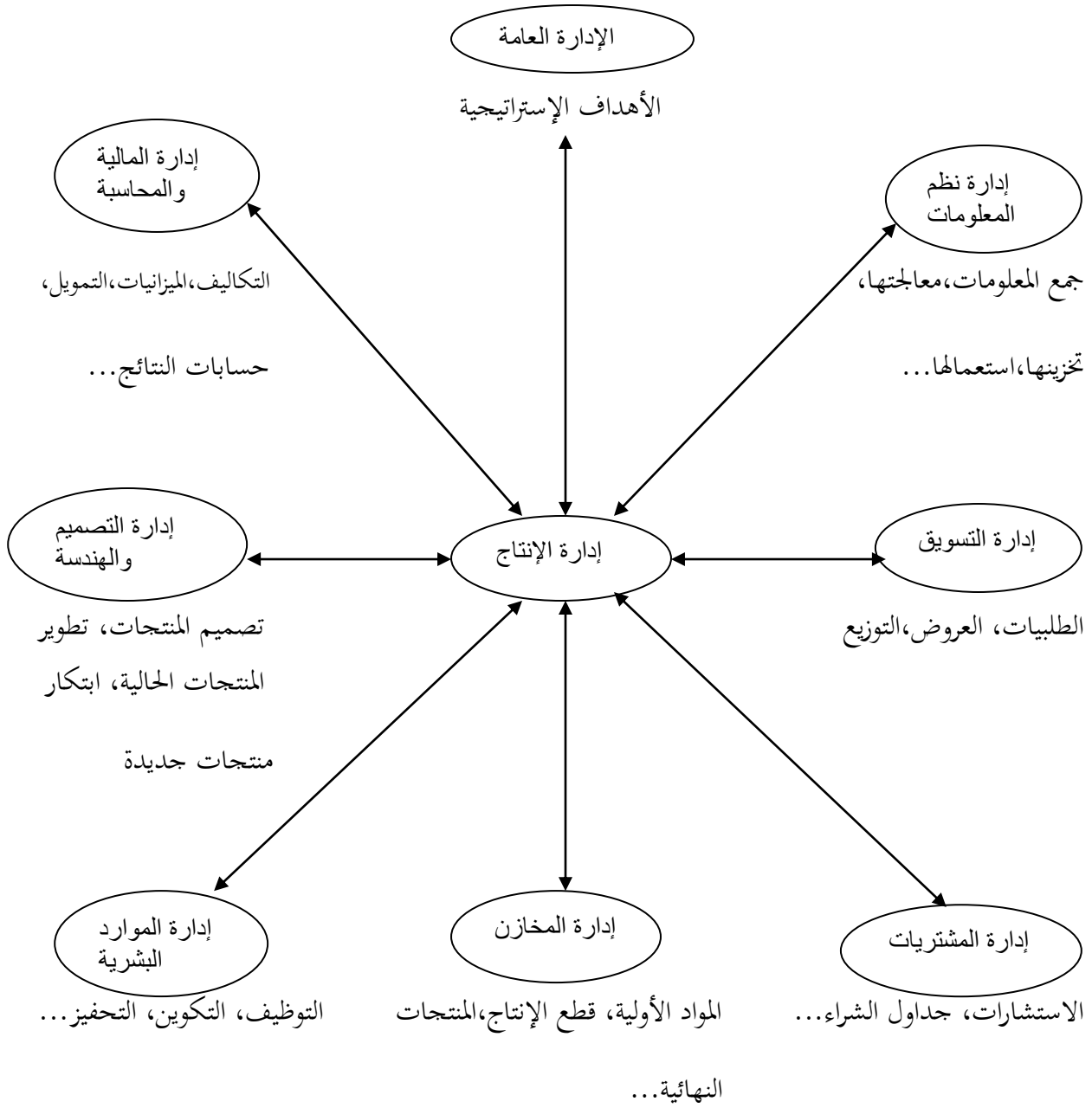
- العلاقة مع إدارة المشتريات: إدارة المشتريات هي الإدارة المسؤولة عن شراء المواد والمعدات والاحتياجات الأخرى للمؤسسة، لذا فإن التنسيق بينها وبين إدارة الإنتاج مستمر لتوفير المواد والقطع والاحتياجات الأخرى لعملية الإنتاج بالتوقيت والكميات الصحيحة، أيضاً إدارة المشتريات تقدم لإدارة الإنتاج المعلومات اللازمة حول الموردين من حيث أمور مثل الموثوقية والجودة والمرونة في تقبل التغييرات في الطلبات عند الحاجة.

¹ - المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، تخصص ميكانيكا إنتاج، إدارة الإنتاج، المملكة العربية السعودية، 1429هـ، ص ص 11-12.

² - محمد أبديوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المناهج، الأردن، 2004، ص 26.

- العلاقة مع إدارة الأفراد: تتميز العلاقة بين إدارة الإنتاج وإدارة الأفراد بأنها مباشرة وتبادلية، فإدارة الإنتاج تقوم بتزويد إدارة الأفراد بكافة المعلومات عن احتياجات الخطة الإنتاجية من القوى البشرية سواء العاملة أو المطلوب استقطابها ونوع المهارات المطلوبة كما ونوعا، كما أن إدارة الأفراد تقدم لإدارة الإنتاج البيانات اللازمة عن حجم ونوع العمالة المتوفرة في أقسام المؤسسة الإنتاجية ونوعية العمالة المتوفرة في سوق العمل.
- العلاقة مع إدارة البحث والتطوير: تستفيد إدارة الإنتاج من النشاطات البحثية لإدارة البحث والتطوير التي تهتم بتطوير أساليب الإنتاج وتحسين التقنيات المستخدمة في التصنيع وتطوير الأساليب الإدارية، وتهتم أيضا بالبحوث التسويقية على المستهلكين والمواد البديلة والمنتجات المنافسة.
- كما يمكن توضيح علاقة الإنتاج بالإدارات الأخرى من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1-2): علاقة إدارة الإنتاج بالإدارات الأخرى في المؤسسة.



source: Alain courtois et autres, **Gestion de Production**, edition d'organisation, 4ème edition ,Paris,2003,P 12.

المبحث الثاني: الرقابة على الإنتاج

يعد الإنتاج النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المؤسسة الإنتاجية، وللوصول بالمؤسسة إلى أفضل أداء ممكن فهي تحتاج إلى وظائف أخرى هي وظيفة الرقابة على الإنتاج، سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية الرقابة على الإنتاج وإلى أنواع الرقابة على الإنتاج وخطواتها وفي الأخير أدوات وأساليب الرقابة على الإنتاج.

المطلب الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج

للرقابة عدت تعاريف نذكر منها ما يلي:

يتمثل مفهوم الرقابة في أنها: " مجموعة من الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم إتخاذ مايلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"¹. كذلك يمكن تعريف الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة بأنها: " عملية لمتابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف"².

أيضا هي: " ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة، والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم في حالة اختلاف مسار الإثنين"³.

أما الرقابة على الإنتاج فلها عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

يمكن تعريفها بأنها: " مجموع القواعد والإجراءات التي تهدف إلى تنسيق أداء الموارد الإنتاجية المتاحة وتحقيق أعلى مستويات الكفاءة الإنتاجية"⁴.

كما تعرف بأنها: " الوظيفة التي تسمح بالتأكد من أن برامج التشغيل المختلفة تتم طبقا لما سبق أن وضع لها من تخطيط مع اكتشاف الأخطاء من الانحرافات عن الخطة الموضوعية في الوقت المناسب ومحاولة تصحيحها"⁵.

بناء على ما تقدم يمكن تعريف الرقابة على الإنتاج على أنها سيرورة يتم من خلالها فحص مدى كفاءة مختلف عناصر الإنتاج ومختلف العمليات التحويلية المرافقة لها من أجل الحصول على منتجات بمواصفات مطابقة للمواصفات المحددة مسبقا ضمن نظام تخطيط المنتج، فهي سيرورة تسمح باكتشاف مدى الانسجام بين ما خطط له وما تم التوصل إليه كنتيجة بعد إجراء العمليات التحويلية الضرورية.

¹ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 13.

² - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 15.

³ - محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 355.

⁴ - محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2004، ص 113.

⁵ - دالي علي لمياء، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج، دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 16، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 273.

أولاً: تصنيف الرقابة على الإنتاج

يمكن أن تصنف الرقابة على الإنتاج وفق عدة معايير، ولعل أهمها هو التصنيف حسب زمن ممارستها، ونوجزها فيما يلي¹:

- الرقابة الوقائية: ويطلق عليها أيضاً تسمية "الرقابة التنبؤية"، وتسعى إلى اكتشاف الأخطاء أو المشكلات قبل حدوثها والاستعداد لها والحيلولة دون وقوعها، ويتطلب هذا من الرئيس أو المدير القدرة على التنبؤ من خلال الدراسة الفاحصة والتحليل الدقيق للمعطيات للبيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة.

- الرقابة المتزامنة: وهي التي تراقب سير العمل أولاً بأول، فتقيس الأداء وتقيمه بمقارنته مع المعايير المحددة سابقاً لاكتشاف الخطأ وقت حدوثه والعمل على معالجته فوراً لمنع استفحال أثره الضار.

- الرقابة اللاحقة: وتسمى أيضاً بالرقابة البعدية لأنها تتم بعد الانتهاء من تنفيذ العمل إذ يتم مقارنة الإنجاز الفعلي مع المعايير المحددة لرصد الانحرافات والإبلاغ عنها مع الحلول المقترحة لعلاجها بهدف تفاديها مستقبلاً.

ثانياً: مهام الرقابة على الإنتاج، أهدافها والعوامل المؤثرة عليها

للقابة على الإنتاج مهام وأهداف عديدة سنحاول عرضها كآتي:

1- مهام الرقابة على الإنتاج: نوجز أهمها في النقاط التالية²:

- جمع البيانات وتحليلها عن الأصناف المطلوب إنتاجها، وعن طاقة المصنع والأقسام الصناعية المختلفة؛
- وضع البرنامج التنفيذي للإنتاج بما يشمل وضع برنامج تحديد الآلات، المعدات، الأفراد، وتحديد مواعيد وحجم التشغيل لكل جزء من الأجزاء، ووضع برنامج لتمويل المخازن من الخدمات والمواد الأولية والأجزاء الجاهزة؛
- إصدار الأوامر ومتابعتها ويشمل ذلك إصدار الأوامر في كل ما يتعلق بالشراء والتشغيل ومتابعة المخزن في جميع مراحلها؛

2- أهداف الرقابة على الإنتاج: يتمثل الهدف الإستراتيجي لوظيفة الرقابة على الإنتاج في التأكد من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، والوصول إلى أفضل مستوى من الكفاءة الإنتاجية للمنظمة، أما الأهداف المحددة لهذه الوظيفة فهي كالتالي³:

- تقديم صورة واضحة عن كميات الإنتاج الفعلية الجديدة أو المرفوضة منها مقارنة مع كميات الإنتاج المخططة ومستويات الجودة المطلوبة؛

¹ - ريجي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 196.

² - علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 377.

³ - محمد أديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته مرجع سابق، ص 113-114.

- تقدم صورة عن الكميات المرسله لمستودعات الإنتاج، وعن الكميات التي تم استخدامها في عمليات الإنتاج؛

- إعطاء تصور واضح عن مستو خدمات الإنتاج وحجم ونوع الأعطال في خطوط الإنتاج؛

- مراقبة كل من الطاقة الإنتاجية المخططة وكذا مراقبة أولويات الإنتاج المخططة؛

3- العوامل المؤثرة على وظيفة الرقابة على الإنتاج:

يتأثر نشاط الرقابة على الإنتاج بالعديد من العوامل نذكر منها¹:

أ- نمط الإنتاج: ففي ظل نمط الإنتاج المتقطع أو حسب الطلب فإن مهمة الرقابة على الإنتاج تهدف إلى التنسيق بين طاقة الإنتاج المتاحة وبين احتياجات الطلب لاكتشاف أي فجوة بينهما واقتراح الإجراءات والأساليب المناسبة لردم هذه الفجوة.

أما في ظل الإنتاج المستمر فإن مهمة الرقابة تتمثل في تنسيق تدفق المعطيات بمعدل معين يتفق ومعدل الإنتاج المخطط، وتكون عملية الرقابة عملية مستمرة ومتابعة.

ب- حجم المؤسسة والترتيب الداخلي لها: فكلما كان حجم المؤسسة أو بشكل أدق قسم الإنتاج أكبر كلما تعقدت مهمة الرقابة على الإنتاج والعكس صحيح، أي كلما كان الحجم صغيرا كلما كانت مهمة الرقابة أسهل. أما الترتيب الداخلي لقسم الإنتاج فله تأثير مباشر على مهمة النشاط الرقابي على الإنتاج، فكلما زادت مرونة الترتيب الداخلي كلما ساعد ذلك إدارة الإنتاج والعمليات على تحديد سير العمل والرقابة عليه بأفضل الطرق.

ج- نظام الجدولة: فنجاح عملية الجدولة يعتمد على قدرة العاملين والإداريين والمشرفين على تفهم ما هو مطلوب منهم، فوضوح عملية الجدولة يسهل من مهمة تنفيذ الأعمال المطلوبة وبالتالي تسهيل مهمة الرقابة على الإنتاج.

د- تصميم المنتج: فكما هو معروف كلما كان تصميم المنتج بسيطا كلما سهلت مهمة الرقابة على الإنتاج، وكلما كان التصميم معقدا أدى ذلك إلى تعقد عملية الرقابة، والتصميم الأفضل هو الذي تشترك في وضعه إدارة الإنتاج والعمليات، ومع أن تفسير التصميم أمر مطلوب بين كل فترة وأخرى، لكن ليس من الاقتصادي إحداث تغيير في نظام الإنتاج في كل مرة يتغير فيها تصميم المنتج، إذ يفضل التغيير في التصميم الذي لا يتطلب تغييرا واسعا في النظام الإنتاجي، وعمليات التغيير هذه ستؤدي إلى تعقد مهمة الرقابة على الإنتاج.

من جهة ثانية فإن التغيير المتكرر في الإنتاج سيؤدي إلى إرباك العاملين في مراقبة الإنتاج.

هـ- قوة العمل: فالأنشطة المختلفة لإدارة القوى البشرية من حيث الاختيار والتدريب والعمل على تحقيق مصلحة الأفراد ستؤدي إلى إشاعة الاستقرار والانتماء والانتظام في سير العمل وبالتالي تسهيل مهمة الرقابة على الإنتاج.

¹ - محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، مرجع سابق، ص ص 118-119.

و- إنسياب المعلومات: وخاصة تلك المتعلقة بالنشاط الإنتاجي بين إدارة الإنتاج وأقسامها ومواقع الإنتاج والعمالين فيها، فكلما تدفقت المعلومات من أعلى إلى أسفل وبالعكس كلما أمكن الحصول على المعلومة الدقيقة عن مقدار العمل المنجز، الطاقات الإنتاجية الفعلية، أرصدة المواد، صعوبات الإنتاج، كما يمكن للعمالين الإطلاع على أحدث وأدق البيانات المتعلقة بالأوامر الإنتاجية من حيث كمياتها ومواصفاتها ومواعيد تسليمها وغيرها مما تكون له آثار إيجابية على حسن سير العمل وبالتالي تسهيل مهمة الرقابة على الإنتاج.

المطلب الثاني: مجالات الرقابة على الإنتاج وخطواتها

للرقابة على الإنتاج مجالات وأنماط عديدة سنقوم باستعراضها على النحو الآتي:

أولاً- أنواع الرقابة على الإنتاج

إن الممارسات الميدانية لوظيفة الرقابة على الإنتاج تتطلب التقيد بأنواع الرقابة التالية¹:

1- الرقابة على وقت الإنتاج: فبموجب جدولة الإنتاج يتم تحديد أنواع العمليات المطلوب أدائها والوقت اللازم لكل عملية وبما يسمح من الانتهاء من تنفيذ العمليات المطلوبة وفقاً لمواعيد التسليم المحددة، وتختلف الرقابة على وقت الإنتاج حسب النمط الإنتاجي:

- في ظل الإنتاج المستمر يكون الإهتمام بتحديد الكميات الواجب إنتاجها خلال الفترة الزمنية المحددة، ومن ثم متابعة الكمية المنتجة ومقارنتها مع الكمية المخططة، وفي نفس الوقت متابعة سير العملية الإنتاجية، فتعطل أحد مراكز العمل سيؤدي إلى تعطيل الخط الإنتاجي كله، وبالتالي التأخر في إنجاز الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة.

- في ظل نمط الإنتاج المتقطع يحدد جدول عمليات لكل أمر إنتاجي يتضمن نوع العمليات المطلوبة وموعد بداية ونهاية كل عملية، بحيث يتم تنفيذ الأمر الإنتاجي في مواعيد المحددة.

2- الرقابة على كميات الإنتاج: إذ تقاس كمية الإنتاج بأحد المقاييس التالية:

- مقاييس عددية: فقياس حجم الإنتاج بعدد الوحدات المنتجة أو بوحدات قياس نوعية مثل الطن، المتر،... إلخ.
- مقاييس فنية أو تكنولوجية: كأن يقاس حجم الإنتاج بعدد ساعات التشغيل، فمراقبة كمية الإنتاج يهدف إلى الوصول بالكمية المنتجة فعلياً إلى الكمية المخططة.

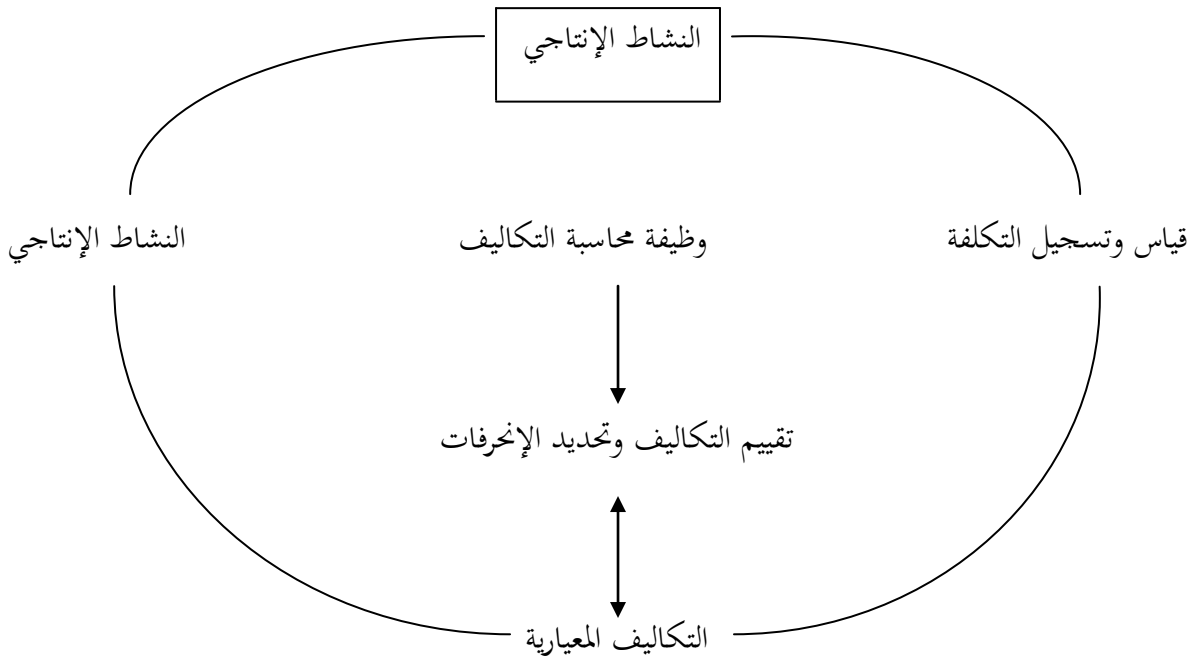
3- الرقابة على جودة الإنتاج: فهي وسيلة يتم الحكم عن طريقها على درجة جودة المنتج ومدى مطابقته للمواصفات المحددة مسبقاً، لذلك تعرف بأنها مجموعة العمليات الخاصة بالتفتيش على الإنتاج في جميع مراحلها وتسجيل بيانات عنه، ثم تحليل هذه البيانات بقصد تحديد الاختلافات عن المواصفات الموضوعية².

¹ - محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، مرجع سابق، ص ص 120-122.

² - محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص 381.

- 4- الرقابة على المواد: مهمة الرقابة على المواد تتمثل في الاحتفاظ بكمية كافية من المواد وبالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف، وهذه المهمة تتحقق عبر المرور بالمراحل التالية:
- تقدير الحاجات من المواد وتبعاً لخطة الإنتاج؛
 - إستلام وتخزين المواد في ظل ظروف تخزينية مناسبة؛
 - صرف المواد بموجب طلبيات محددة من قسم التصنيع أو الإنتاج؛
 - تحديد المخزون الفائض واتخاذ الإجراءات لخفضه؛
- 5- الرقابة على تكلفة الإنتاج: إن اهتمام وظيفة الرقابة بتكلفة الإنتاج يختلف تبعاً لنمط الإنتاج المطبق، ففي ظل نمط الإنتاج المتقطع يتم حساب تكلفة كل طلبية على حدة، بينما في ظل الإنتاج المستمر فتحسب التكاليف بالنسبة للوحدة المنتجة الواحدة، وفي كل الأحوال فإن الرقابة في تكاليف الإنتاج تهدف إلى ضبط التكاليف وخفضها (ليس على حساب الجودة) مما يمكن المؤسسة من طرح منتجاتها في الأسواق بأسعار أقل وبالتالي يعطيها ميزة تنافسية، إن نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج يتوجب تصميمه بشكل دائري مغلق، كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (2-2): دور نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج.



المصدر: محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، جسر للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2013، ص 122.

نلاحظ من الشكل السابق أن التكاليف الفعلية للإنتاج يتم قياسها وتسجيلها ثم يتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية وبالتالي تحديد الإنحرافات، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وحتى تنجز وظيفة الرقابة على تكاليف الإنتاج يتوجب الاحتفاظ بسجلات تفصيلية عن تكلفة كل منتج وكل جزء وكل عملية

ولجميع العمليات، كما يعد نظام معلومات الإنتاج ضروريا ومهما جدا لإنجاح الرقابة على التكاليف لأن هذا النظام سيوفر المعلومات اللازمة وبالذقة والتوقيت المناسب.

ثانيا: خطوات الرقابة على الإنتاج

ونقصد بهذه الخطوات الإجراءات العلمية والتنفيذية للرقابة على الإنتاج وهي¹:

- 1- التخطيط: الموازنة يجب أن يتم إعدادها والتي تأخذ في الحسبان، الغرض، الإمكانيات، القيود ومستويات النشاط لجميع الأقسام التي سوف تطبق عليها الموازنة وهذه الموازنة تمثل نموذجا للرقابة.
- 2- النشر: بعد الإتفاق على صيغة الموازنة يجب أن توزع على جميع الجهات ذات العلاقة بالموازنة التي لا تعرض على الجهات التي تطبق عليها تكون فائدتها محدودة.
- 3- القياس: قياس النشاطات يجب أن يتم الحصول عليها من خلال إستثمارات الوقت، بطاقة الساعة، طلبات المواد أو أي وسيلة ملائمة.
- 4- المقارنة: تتم المقارنة مع المستويات التي تم تحديدها في الموازنة، ومن المحتمل هناك ضرورة لإجراء تغيير معين على المقاييس من أجل تسهيل مهمة المقارنة.
- 5- تقديم التقارير: هناك ضرورة تقديم المعلومات على هيئة تقارير إلى المشرف المختص والتي تتضمن أو يشار فيها إلى الإنحرافات الحاصلة في الموازنة.
- 6- العمل التصحيحي: بعد إستلام التقارير والتعرف على حقيقة أن الأداء لم يكن وفق الخطة (هذا يعني أن هناك إنحراف معين)، هنا تظهر ضرورة القيام بالعمل التصحيحي، وتجدر الملاحظة هنا إلى أنه:
 - إذا لم توجد هناك القدرة على الاختيار من بين المسارات المختلفة للعمل لا يمكن القيام بالرقابة.
 - القيام بالعمل التصحيحي يكون خارج عن العمل الاعتيادي لمراقب الموازنة.

المطلب الثالث: أدوات وأساليب الرقابة على الإنتاج

إن المؤسسة تقوم بالرقابة على الإنتاج باستخدام مجموعة من الأدوات والأساليب، وسنحاول إستعراضها فيما يلي:

أولا: أدوات الرقابة على الإنتاج

تتمثل أدوات الرقابة على الإنتاج فيما يلي²:

- 1- التقارير: أكثر أدوات الرقابة شيوعا، تستخدم لتزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة لمقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعية في المجال الإنتاجي، والتقارير إما تكون منتظمة أو إستثنائية يتم إعدادها عند ظهور أي إنحراف

¹ - حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، 1997، ص ص 55-56.

² - محمد أبديوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، مرجع سابق، ص ص 131-132.

عن المعايير الإنتاجية، ويجب أن يراعى في التقرير دقة المعلومات، عرض المعلومات بطريقة تسهل إكتشاف نقاط الضعف وبسرعة وصول التقارير وخاصة تقارير تتبع التنفيذ.

2- الموازنات التخطيطية: وسيلة إدارية فعالة ودقيقة للتخطيط المستقبلي معبرا عنها بأرقام، ويختلف عدد الميزانيات التقديرية التي تحتاجها المؤسسة باختلاف حجم ونوع النشاط الذي تمارسه، كما يجب أن تتمتع هذه الميزانيات بالمرونة الكافية، ومن أهم الميزانيات نذكر الميزانية التقديرية للإنتاج، الميزانية التقديرية لموارد وعناصر الإنتاج... إلخ.

3- تحليل نقطة التعادل: يساعد على تحديد كمية التعادل (نقطة التعادل)، وهي الكمية التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، أي أنها تقابل حجم الإنتاج الذي تغطي إيراداته كافة التكاليف المرتبطة بالإنتاج.

4- الإحصائيات والرسومات البيانية: تقدم الإحصائيات في شكل جداول وخرائط أو رسوم بيانية حيث يمكن إجراء المقارنات بين مختلف المؤشرات أو النتائج بالنظرة السريعة مثل إعداد جداول ورسوم تبين تطور مسار العملية الإنتاجية.

5- سجلات المراجعة الداخلية: تستعمل السجلات كوسيلة رئيسية للمراقبة الداخلية، حيث نستخرج منها بيانات عن الأداء الفعلي للأعمال.

6- الخرائط الرقابية: وهي تسجيل زمني في شكل رسم بياني لمعطيات تتعلق بخصائص سيرورة الإنتاج من أهمها:

- سجل الآلة: يبين كمية العمل الذي تؤديه الآلة والوقت المستغل في ذلك.

- سجل العامل: يبين الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققه خلال هذا الوقت.

- خريطة التصميم: توضع طريقة سير العمل وفقا لتسلسل مراحل الإنتاج وتبين كذلك العمليات التي تأخرت عن موعدها.

- خريطة تقدم العمل: توضح الأعمال المنجزة وغير المنجزة خلال فترة زمنية معينة.

ثانيا: أساليب الرقابة على الإنتاج: هناك عدة أساليب منها¹:

1- الرقابة المسبقة: حيث أن أي عطب في المنتج هو في الحقيقة نتيجة لخطأ مسبق كان يمكن تفاديه لو تمت مراقبته مسبقا، فالإكتشاف المسبق لأسباب للأعطاب يمكن أن يدفع بالمؤسسة إلى القيام بإجراءات تصحيحية على منصب العمل أو المرحلة المسؤولة التي تتسبب فيه، مما يعني إمكانية تجنب الإنقطاعات وتخفيض المدة الزمنية للإنتاج.

2- الرقابة في نهاية السيرورة: بموجبها تتم الرقابة على المنتجات النهائية بعد الإنتهاء من تصنيعها، وهذه الطريقة أو الأسلوب لا يمكن أن يكون فعالا لأن إكتشاف الأخطاء الإنتاجية يتم بعد مدة من زمنية طويلة وبعد تحمل تكلفة إنتاج كبيرة.

¹ - Georges javel, organisation et gestion de la productio, cours avec exercices corriged, 4 eme éd, Dunod, Pari, p p 146-148.

3- الرقابة في المنصب الموالي: من أجل تقليص مدة الأعمال التصحيحية، يمكن اللجوء إلى طريقة أخرى للرقابة على الإنتاج من خلال تكليف العامل في المنصب الموالي من إجراء الرقابة اللازمة على ما يصله من أجزاء أو منتجات من المنصب السابق له، وهذا الأمر يضمن الموضوعية في الرقابة ويقلص المدة الزمنية اللازمة لنقل المعلومات حول الأعطاب الممكنة.

4- الرقابة في منصب الإنتاج: من أجل تقليص المدة الزمنية للرقابة نتيجة اللجوء إلى المنصب الموالي يمكن الإعتماد على الرقابة في منصب الإنتاج نفسه، والموضوعية في الرقابة تمر عبر تحفيز العامل أو تحمله المسؤولية وأن يكون واعي باندماجه في إستراتيجية تنمية المؤسسة، وهذه الطريقة تزيد من ثقة العامل في نفسه وفي إدارة المؤسسة.

5- الرقابة باستعمال "Le Poka Yoke": تستعمل هذه الطريقة في اليابان، حيث تعد "Le Poka Yoke" آلات توضع فوق أماكن العمل من أجل إكتشاف آليا مصدر كل أمر غير طبيعي في سيرورة الإنتاج، أنظمة الإنتاج هاته المضادة للأخطاء تمنع آليا تصنيع أو مواصلة تصنيع منتجات غير مطابقة للمواصفات المحددة مسبقا، وقد تم الإعتماد على هذه التقنية من أجل تحقيق صغر للعيوب.

6- الرقابة وفق نظام SPC، (Statistical Process Control) تعني التحكم الإحصائي في السيورورات، إكتشفت سنة 1924 من طرف "W.A.Shewart"، وهي سيرورة التحسين المستمر للنوعية عن طريق مثولية السيورورات، بنيت على ثلاث مبادئ أساسية:

أ- السيورورة هي التي تنتج المنتج (مطابق أو غير مطابق)؛

ب- يمكن أن يتغير سلوك السيورورة عبر الزمن؛

ج- للسيورورة إتجاه عام نحو فقدان التنظيم والتحلل عبر الزمن.

إنطلاقا من هذه المبادئ يرتكز نظام "SPC" على أربعة عناصر أساسية:

- فكرة: يجب مراقبة السيورورة وليس المنتج.

- طريقة أو منهج: تقترح مجموعة من الخطوات المتتابعة مثل تحسين العاملين، إحصاء خصائص المنتج، معايير السيورورة أو إنشاء خرائط مراقبة.

- وسيلة: خرائط المراقبة.

- مصطلح: تحسين السيورورة مستمر وبدون نهاية.

المبحث الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج

يتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج للوصول إلى سعر التكلفة الذي يتم حساب النتيجة التحليلية من خلاله، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث وذلك عن طريق حساب سعر التكلفة أولاً ثم حساب النتيجة التحليلية.

المطلب الأول: حساب سعر التكلفة

لوصول إلى سعر التكلفة نمر بالمراحل التالية:

أولاً: تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها: هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عميلة الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز)، وتتكون تكلفة الشراء من العناصر التالية¹:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف غير المباشرة.

***ثمن الشراء:** يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية و الرسوم، ويحسب كما يلي:

ثمن الشراء = سعر البيع تخفيضات تجارية رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب...).

***مصاريف الشراء المباشرة:** هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قيل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسرة ويمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

***مصاريف غير مباشرة:** هي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام و تفريغ البضائع؛

- مراجعة و مراقبة النوعية و الكمية؛

- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة)؛

- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير)؛

ثانياً: تقييم المخزونات: يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون²:

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 34.

² - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004، ص ص 30-31.

1- حركة المخزون من حيث المخزون: إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التمويل و عملية الاستهلاك و هذه العمليات تحتاج إلى بطاقات و دفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.

2 - حركة المخزون من حيث القيمة: بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية و السعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات و الإخراجات على أساسه.

أ- تقييم الإدخالات: يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية و البضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة والنصف التامة و غيرها.

ب- تقييم الإخراجات: إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة تذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة و ذلك لأسباب منها: اختلاف الأسعار و هذا راجع إلى اختلاف الموردين و الأسواق و وسائل النقل، ولتقييمها نستعمل طريقتين:

-طريقة التكاليف الحقيقية: و تنقسم إلى 3 حالات و هي:

الحالة 1: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{تكلفة الكمية المخزونة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}}{\text{الكمية المخزونة} + \text{الكمية الواردة}}$$

الحالة 2: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات.

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات} = \frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الكمية الواردة}}$$

الحالة 3: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة.

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{تكلفة الكمية الأولية} + \text{تكلفة الكميات الواردة}}{\text{الكمية الأولية} + \text{الكمية الواردة}}$$

ثالثا: تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها

تعتبر تكلفة الإنتاج من أهم التكاليف التي تسعى المؤسسة إلى الوقوف عليها، وسنوجزها فيما يلي¹:

- تعرف تكلفة الإنتاج على أنها التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج.

- عناصر تكلفة الإنتاج: تتمثل عناصر تكلفة الإنتاج فيما يلي:

¹ - سامية معقاسي، المحاسبة التحليلية كأداء لإتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة ALFON وهران، رسالة ماجستير غير منشورة في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محمد أولحاج لبويرة، 2014-2015، ص 39.

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + مصاريف مباشرة + مصاريف إنتاج غير مباشرة.

* المصاريف المباشرة: تتمثل في:

تكلفة المواد المستهلكة: تمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء والمسامير في النجارة.

تكلفة اليد العاملة: تحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد و اللوازم إلى منتجات و تتضمن الأجور- الإجمالية بما فيها المنح و الأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

* مصاريف إنتاج غير المباشرة:

- إعداد و تحضير العمل (مكاتب الطرق، ترتيب ودراسة الوسائل)؛

- صناعة المنتجات وتنفيذ الخدمات (ورشات البناء، مراكز الخدمات)؛

- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب)؛

ملاحظة: إذا لم يكن هناك مخزون أول مدة ولا مخزون آخر مدة للمنتجات.

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة- مصاريف البيع.

رابعا: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

سوف نتعرض لها من خلال ما يلي¹:

سعر التكلفة للمنتوجات أو الخدمات يمثل كل ما كلف المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية عندما تصل المرحلة

النهائية أي بما فيها التوزيع وتحسب للمنتوج فقط والذي تحمل له كل أعباء الدورة، ويتكون سعر التكلفة من:

- تكلفة الإنتاج المباع في حالة مؤسسة صناعية وتقييم إما بالتكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاذ المخزون؛

- تكلفة شراء البضاعة المباعة في حالة مؤسسة تجارية؛

- تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة؛

- تكلفة توزيع: هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتج المباع و تنقسم إلى:

أ- مصاريف توزيع مباشرة: هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتج،

إشهار خاص بالمنتج، بعض مصاريف النقل إذن هي أساسها أعباء المستخدمين و الخدمات المقدمة.

ب- مصاريف توزيع غير مباشرة: هي تلك الأعباء التي لا تخص منتج معين و تجمع في مراكز التوزيع و تكون

أكبر من الأولى و توزع بين أسعار التكلفة.

¹ - سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص ص 200-

- أهمية تكاليف التوزيع: بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية الإنتاج و وصول المنتج للمستهلك و هذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع و تعود أهميتها إلى الاهتمام المتزايد لترويج المنتج في السوق.

نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

* في حالة مؤسسة صناعية: سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة.

* في حالة مؤسسة تجارية: سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباع + تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة.

المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية

يتم حساب النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة، وسوف نوضح ذلك من خلال مايلي¹:

النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات (رقم الأعمال) وسعر التكلفة، يعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع.

النتيجة نوعان هما: نتيجة تحليلية، نتيجة صافية.

أولاً: في حالة عدم وجود العناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة والفوارق (الأقسام، الجرد... الخ).

فإن: النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.

ثانياً: في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية.

فإن: [النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة] لا يساوي النتيجة التحليلية.

لأن:

* النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة.

* النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة تحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة ± فوارق (الجرد والأقسام).

- فرق الجرد: الجرد في المحاسبة التحليلية هو جرد محاسبي يتمثل في بطاقات المخزون التي تعطينا تكاليف المخزونات وهذا الجرد نظري يمكن أن يختلف عن الجرد المادي الفعلي و الذي يتم دورياً في المحاسبة العامة.

- فرق الأقسام: يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصلة.

في هذه الحالة: فرق الأقسام = (تكلفة الوحدة الغير المباشرة × عدد وحدات القياس) - تكلفة القسم.

* فوارق المخزون = المخزون النهائي الحقيقي - المخزون النهائي بالتحميل العقلاني.

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي - رقم الأعمال المحمل.

ويحسب فرق رع في حالة حساب رع بهامش على سعر التكلفة فقط.

¹ - سامية معقاسي، مرجع سابق، ص ص 43-44.

- طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة:

جدول رقم (2-1): جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
70	المبيعات والمنتجات الملحقة		-
72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		-
73	الإنتاج المثبت		-
74	إعانات الاستغلال		-
	1- إنتاج السنة المالية		
60	المشتريات المستهلكة	-	
62-61	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	-	
	2- استهلاك السنة المالية		
	3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		
63	أعباء المستخدمين	-	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-	
	4- إجمالي فائض الاستغلال		
75	المنتجات العملية الأخرى		-
65	الأعباء العملية الأخرى	-	
68	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-	
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		-
	5- النتيجة العملية		

المصدر: النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2009، ص ص 120-121.

حيث أن:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم).

النتيجة العملية = إجمالي فائض الاستغلال + المنتجات العملية الأخرى - الأعباء العملية الأخرى -

المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية والرقابة على الإنتاج

ل طرق المحاسبة التحليلية علاقة وطيدة مع الرقابة نوجزها فيما يلي¹:

أولاً: علاقة طريقة التكاليف الكلية بالرقابة

في ظل غياب المعايير وأنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ولاشك أن هذا يتطلب مجهوداً ووقتاً كبيرين دون أن يؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة مما قد يؤدي إلى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة من فترة إلى أخرى بسبب التقلبات في تكلفة الحجم، مما يصعب معه تحقيق الرقابة. ويلاحظ أن تكلفة الوحدة تتأثر بعوامل أخرى مثل دخول منتج جديد يستوعب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة، وبناء عليه فإن التكاليف السابقة لا يمكن أن تستخدم كمقياس للأداء الفعلي بعد هذا التعديل في خطوط الإنتاج.

ثانياً: علاقة طريقة التكاليف المعيارية بالرقابة

يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة التكاليفية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف النمطية وتحديد الانحرافات وبحث أسبابها، ولكن يلاحظ أن نظام التكاليف المعيارية لا يعكس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر التكاليف لا تتأثر بأحجام الإنتاج، فإذا زاد حجم الإنتاج الفعلي عن الحجم المأخوذ في الاعتبار عند وضع المعايير ستكون التكاليف النمطية أكثر من التكاليف الفعلية مما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن قد لا يكون هذا واقعياً في بعض الحالات.

ويلاحظ هنا أن كفاءة نظام الرقابة تنحصر في تقرير الانحرافات وإبلاغها للإدارة بمجرد وقوعها، أما إذا تعطل ذلك فترة طويلة فإن ذلك يؤدي إلى عدم جدوى الرقابة.

ثالثاً: علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة

تساهم هذه الطريقة في مراقبة نوعية وحجم الإنتاج وأحياناً حجم المبيعات، كما يؤدي بالمسيرين أحياناً بإقصاء المنتج ذو العائد الضعيف وقبول المنتج ذو العائد الكبير، وتخفيض هامش الأرباح للمنتجات ذات الهامش المرتفع على التكاليف المتغيرة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح وقد يؤدي إلى تحقيق خسارة نظراً لأن التكاليف الثابتة تتحملها جميع المنتجات في المؤسسة.

رابعاً: علاقة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرقابة

تساهم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد أدق تكلفة للمنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها،

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 139-140.

وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة، الحجم، الربح، بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها¹.

¹ - صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 10.

خلاصة الفصل

إن نجاح أي مؤسسة اقتصادية اليوم في تحقيق أهدافها وفرض وجودها وبقائها في الأسواق المستهدفة التي تسودها حالة من المنافسة التي تخضع للعديد من المتغيرات والمؤثرات الداخلية والخارجية، يتطلب تصميم نظام رقابي داخل المؤسسة للمساهمة في التحكم في التكاليف، وضمان الجودة، وضمان أقل انحرافات ممكنة للاقتراب من النتائج الفعلية.

تقوم المؤسسة بإعطاء مرحلة الإنتاج إهتمام خاص نظرا لخصوصيتها، فكل مؤسسة تحاول إتباع طريقة الإنتاج التي تمكنها من تحمل أقل التكاليف وهذا لضمان الاستمرارية.

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن الرقابة على الإنتاج تعتمد على العديد من الأساليب والأدوات، والمحاسبة التحليلية من أهم المصادر المساعدة والمساهمة في تحسين الرقابة على الإنتاج وذلك من خلال تعدد الطرق المحاسبية وبالتالي تقديمها لقاعدة بيانات تساعد في عملية الرقابة من خلال تحديد الانحرافات ومسبباتها كما تساهم في إتخاذ القرارات من طرف مسيري المؤسسة.

تمهيد

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالحاسبة التحليلية والرقابة على الإنتاج للمؤسسة الاقتصادية، سيتم في هذا الفصل محاولة معرفة مدى تطابق المفاهيم والقواعد النظرية مع الواقع التطبيقي من خلال دراسة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها بقلامة خلال الفترة الممتدة من 2014 إلى غاية الثلاثي الأول من سنة 2017

ووقع الاختيار على هذه المؤسسة كمحاولة لمعرفة مدى إستخدام الحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: توصيف عام للمؤسسة محل الدراسة.
- المبحث الثاني: واقع الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.
- المبحث الثالث: مساهمة الحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: توصيف عام للمؤسسة محل الدراسة

يتضمن هذا المبحث تقديم للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها، بالإضافة إلى أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تأسست الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية "SONACOME" بموجب المرسوم رقم 67-70 في أوت 1967، الذي أبرم مع المؤسسة الألمانية "DIAG" وقد سجلت وفقا للخطة الرباعية 107/69 الصادر في 31/12/1969 والتي حملت قانون المالية 1970.

بدأ تشغيل المركب عام 1974 برأس مال إجمالي يقدر بـ 8 900 000 دج عن طريق الإنتاج اليدوي، ومن سنة 1978 تم تسليم المركب إلى السلطات الجزائرية بخروج المؤسسة الألمانية مسجلة آخر حضور تقني أجنبي في جوان 1982 التي أجريت على جميع المؤسسات الجزائرية.

انضقت "SANACOME" إلى أحد عشرة (11) مؤسسة، تختص كل واحدة منها في إنتاج منتج خاص ومن هذه (11) مؤسسة نجد الوحدة التجارية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاته "ENCYCMA" المندجة أو التابعة لمؤسسة إنتاج السيارات أو وسائل النقل الخاصة "ENPVP"، ليظهر على الساحة الإقتصادية مركب الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها الكائن بقلمة بالإضافة إلى أربع وحدات للتوزيع في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة مزودة بـ 6 نقاط للبيع و800 وكالة معتمدة.

تدير قرارات المؤسسة مديرية عامة حدد مقرها بقلمة، حيث أدخلت تعديلات على المنتجات وذلك بالتوزيع مثل الدراجات النارية من نوع "602" ودراجات "20" و"POVCE16" وهذا انطلاقا من مختلف الدراسات والأبحاث التي قام بها مهندسو وتقنيو المركب ما زاد من نشاطها حيث أصبحت تقوم بالعمليات التالية: إنتاج الدراجات وتطويرها وعمليات التصدير والاستيراد والبيع وما بعد البيع لمختلف السلع والخدمات. المؤسسة العمومية الاقتصادية للدراجات النارية وتطبيقاتها باختصار ناتجة من إعادة هيكلة شركة "SANACOME" (الشركة الوطنية لصناعة الآلات الميكانيكية) التي أنشأت في 8 أفريل 1990 كشركة أسهم برأس مال قدره 280 950 00 دج.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة

لذلك فهي تهدف من خلال ذلك إلى تحسين مردودية المؤسسة من جهة وتحسين موقع المؤسسة في السوق الجزائرية من جهة أخرى، ولبلوغ هذه الأهداف يجب عليها:

- تكييف المنتجات بالسوق (بتحديد تشكيلة المنتجات وتوسيعها)؛
- البحث المستمر عن طرق ووسائل جديدة بغية تحسين الإنتاج كما استعانت المؤسسة بالشراكة فقامت بفتح أبوابها لجميع المستثمرين المحليين والأجانب وهذا للاشتراك في المجالات التالية: مجال التصنيع، مجال التجارة، مجال التسويق، ومن بين الدول التي تريد الاستثمار في المؤسسة هي الصين؛

- تطوير شراكة صناعية مع متعاملين وطنيين وأجانب كشركة هوندا وياماها اليابانية وشركة بيجو الفرنسية؛
- تحسين موقع المؤسسة بالسوق الجزائرية والوصول إلى أسواق خارجية؛
- التحكم في تكنولوجيا التصنيع وإعادة تشكيل المركب بطريقة تساهم في التطور الاقتصادي؛

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

تتكون مؤسسة الدراجات والدراجات النارية من عدة مديريات فرعية ومصالح من الناحية الإدارية، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال المخطط التالي:

- شرح الوظائف: تتألف المؤسسة من عدة مصالح أهمها: مديرية المركب ومصصلحة الأمن، ومديرية الإدارة العامة، نيابة المديرية التقنية، نيابة المديرية المالية، نيابة مديرية الإنتاج، نيابة مديرية الصيانة، وتتضمن كل مصلحة عدة فروع تابعة لها، ويمكن شرح وظائف المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية كالتالي:

1- مديرية المركب: وتتمثل أساسا في مدير المركب باعتباره المشرف العام عليه، حيث يعمل على تنسيق بين مديريات المركب، فهو يشرف بنفسه على سيرة العملية الإنتاجية ومتابعتها بدقة، كما يسهر على تطبيق قرارات المديرية العامة كما يشرف مباشرة على مصلحة الأمن.

2- مصلحة الأمن: تسهر هذه المصلحة على مراقبة العمليات التي تضر بمصالح المؤسسة سواء من الداخل من طرف العمال كأعمال السرقة أو الفساد، أو من الخارج وهذا من أجل الحفاظ على أمن وسلامة المؤسسة لتسهيل القيام بنشاطها على أحسن وجه.

3- نيابة مديرية الإدارة العامة: تشرف هذه النيابة على عدة مصالح وهي مصلحة المستخدمين والأجور، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة التكوين والإحصاءات والإجراءات القانونية ومصلحة الشؤون الاجتماعية.

- مصلحة المستخدمين والأجور: والتي تقوم بتعيين وتكوين الموظفين، حيث كل عامل له ملف خاص من أجل تحديد أجورهم وهذا بواسطة بطاقات الحضور.

- مصلحة الوسائل العامة: وهي تضم الوسائل الخاصة بالعمل مثل: وسائل النقل ملابس العمل مواد وأدوات التنظيف والآلات الكاتبة والمكاتب.

- مصلحة التكوين والإحصاءات والإجراءات القانونية: وتتمثل مهمتها في إرسال بعثات تكوينية للعمال سواء داخل الوطن أو خارجه.

- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تتكلف بفتح ملفات للعمال خاصة في حوادث العمل، العطل المرضية، المنح العائلية، كما تشرف على قسم العيادة الطبية مهمتها السهر على صحة العمال.

4- نيابة المديرية المالية: وتقوم هذه النيابة بتحضير الميزانية للمركب وجميع التقديرات المالية بالنسبة لكل مشروع، وهي تشرف بدورها على مصالح: مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة المحاسبة التحليلية، مصلحة البرمجة والمراقبة التطبيقية، مصلحة التنظيم والإعلام الآلي.

- مصلحة المحاسبة العامة: مهمتها التسجيل اليومي للمشتريات والمبيعات وهي ملزمة بتقديم تقييم سنوي لكل دورة.

- مصلحة المحاسبة التحليلية: تقوم هذه الأخيرة بتقييم المشتريات كما تسند لها مهمة تحليل وتوزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج وهذا من أجل تحديد سعر التكلفة للوحدة الواحدة، كما تقوم بتقييم كل المعلومات للمحاسبة العامة العملية.

- الخزينة: توجد بها جميع الأموال الخاصة بالمركب.

- مصلحة المراقبة التطبيقية: تقوم بمتابعة البرنامج المسطر ومراقبة تطبيقه، وذلك بتقديم تقرير كل يوم فيه تقييم عمل كل ورشة إنتاج.
- مصلحة التنظيم والإعلام الآلي: وتقوم بتقديم المعلومات اللازمة لمختلف المصالح في أقرب وقت ممكن وبدقة، وتوفير بعض الوثائق الخاصة بالعمل.
- 5- نيابة المديرية التقنية: تقوم بتطبيق البرنامج المسطر من طرف المديرية العامة، وهي تشرف على المصالح التالية: مكتب الدراسات، مكتب المنهجية، مكتب تسيير الإنتاج، مصلحة المراقبة، مصلحة الدراسات وإنجاز وسائل الإنتاج.
- مكتب الدراسات: وتتمثل مهمته الأساسية بدراسة المادة من حيث الشكل، فتقوم بوضع التصاميم والمخططات الخاصة بكل قطعة وهو يتكون من فرعين:
 - فرع التكنولوجيا: مهمته تخطيط أو رسم وسائل وأدوات الإنتاج.
 - فرع التعديلات: ومهمته تعديل المخططات والرسومات عند عدم توافقها مع المكان الحقيقي في الآلة.
- مكتب المنهجية: تقوم بمتابعة نشاط القطع وذلك لتوفير الظروف والوسائل الخاصة بنتائج القطع والتحضير مثلا: الآلة، العامل، الوقت المستغرق في الإنتاج، وتتكون من فرع الأدوات وفرع لدراسة إنتاج الأدوات.
- مكتب تسيير الإنتاج: فهو المحرك الأساسي للمركب حيث يسعى إلى تحقيق البرنامج المسطر من طرف مكتب المنهجية.
- مصلحة المراقبة: تتم فيها مراقبة المواد الموجهة للعملية الإنتاجية من حيث الكمية والنوعية، كذلك المواد أو القطع المنتجة داخل الورشات.
- مصلحة الدراسات لإنجاز وسائل الإنتاج: تقوم بإنجاز الأدوات التي تستعمل داخل المحركات وتصلح عتاد المؤسسة وكذلك تصلح عتاد مؤسسات أخرى.
- 6- نيابة مديرية الإنتاج: هي النقطة الحساسة في المركب والعمل الرئيسي له لأنها تمثل الهدف الأول للمركب وهو الإنتاج، تكمن مهمتها في تحويل المواد الأولية إلى منتوجات تامة الصنع تضم ست ورشات إنتاجية، كل ورشة تختص بإنتاج مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية.

المبحث الثاني: واقع الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

يتضمن هذا المبحث منتجات المؤسسة محل الدراسة والإمكانات المادية لها وكذا ورشات المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: منتجات المؤسسة محل الدراسة

تتكون الطاقة الصناعية والتجارية لمؤسسة "CYCMA" من مركب صناعي كائن بقالة شيد سنة 1970 على أرضية مساحتها 135000م² (منها 28 000مغطاة)، حيث تبلغ القدرة الإنتاجية النظرية لزمرة واحدة ب:

- 30 000 دراجة نارية؛

- 34 000 دراجة؛

- 5 000 محرك ساكن؛

- 15% قطع غيار مناسبة؛

تنتج المؤسسة محل الدراسة ثلاثة أنواع من المنتجات دراجات نارية، مركبات، ودراجات هوائية وتمثل في:

الدراجات النارية:

- دراجة نارية بسيطة c603

- دراجة نارية متجولة ذات مقطورة c15

- دراجة نارية c609

- دراجة نارية c610

- دراجة نارية c612

المركبات:

- مركبة خاصة بالمعاقين حركيا c903

- مركبة ثلاثية العجلات c906

الدراجات الهوائية

- دراجة هوائية للبالغين c100

- دراجة هوائية للأطفال c110+c111+c120

المطلب الثاني: الإمكانيات المادية للمؤسسة محل الدراسة

تتوفر المؤسسة على مؤهلات صناعية حيث تمتلك موقع صناعي جيد مرتبط بشبكة نقل هائلة ومتشعبة بالات متعددة تغطي جميع التكنولوجيات الضرورية للتصنيع مع حيازتها على يد عاملة مؤهلة تتحكم في التقنيات القاعدية، وبنية تجارية تغطي التراب الوطني من خلال أربع مراكز بيع رئيسية وكل مركز يحتوي على عدة فروع. تتوفر المؤسسة على إمكانيات معتبرة، نوجزها فيما يلي:

- تتوفر المؤسسة على مجموعة من الإمكانيات المادية، و التي تتمثل في 500 آلة إنتاجية تتوزع على 6 ورشات، و إمكانيات بشرية متمثلة في 200 عامل، بالإضافة إلى قدرة مالية على الاستغلال تعادل تقريبا حوالي 50 مليار سنتيم.
- كما استفادت المؤسسة من 110 مليار سنتيم كديون استغلال من مجلس مساهمة الدولة (CPU) تسدده على 3 سنوات، و بهذا أصبحت تتمتع بتوازن مالي أحسن مما كانت عليه من قبل، و هذا راجع للمرافقة المالية من قبل الدولة للمؤسسة، وهو الأمر الذي ساعدها على مسح بعض الديون و إعادة جدولة البعض الآخر، مما أدى إلى تحسن الأصول الصافية للمؤسسة.

المطلب الثالث: ورشات المؤسسة محل الدراسة

تتكون المؤسسة من عدة ورشات إنتاجية مختلفة المهام والجدول التالي يوضح كل ورشة وعدد العمال والآلات فيها:

الجدول رقم (3-1): ورشات المؤسسة محل الدراسة

العمال	عدد	عدد الآلات	رقم الورشة	
06 08	10 09	09 04 04	Fonderie Forge Traitement thermique	الورشة 1 510 السباكة 523 الحدادة 528 معالجة الحرارة
06 10 03 05	14 22 05 10	19 60 17 30	Estampage Soudure Débitage Machine Spéciale	الورشة 2 525 السبك 526 التلحيم 533 التقطيع 561 الآلات الخاصة
05 03 04 03	09 08 08 06	33 24 35 16	Frisage Alésage Perçage Rectification	الورشة 3 542 التفريز 544 التجويف 547 الثقب 548 التجليخ
09 04 03	21 07 03	54 27 05	Tours semi-automatique Tour Automatique Tour à Commande Numérique	الورشة 4 534 الخراطة 541 الخراطة الألية 540 الخراطة المرقمة
05 04 01 06	03 06 01 08	- 18 13 -	Electrolyse Polissage Lavage Peinture	الورشة 5 524 التحليل الكهربائي 549 الصقل 550 الغسل 558 الدهن

09	05	-	Montage des Moteurs	الورشة 6
02	04	08	Après Montage des Moteurs	532 تركيب المحرك
09	12	02	Montage des Cyclomoteurs	533 بعد تركيب المحرك
10	08	31	Montage Roues	534 تركيب دراجات نارية
07	08	03	Montage des Cycle	535 تركيب العجلات
02	04	-	Réparation	536 تركيب دراجات عادية
				538 التصليح

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

وفيما يلي عرض لمهام كل ورشة:

1-الورشة الأولى:

- السباكة: تهدف إلى تصنيع قطع ميكانيكية ذات أشكال مختلفة تحت درجة حرارة 750° في داخل آلات القوالب والقطع المتحصل عليها لتكون من مادة الألمنيوم مثل: غطاء المحرك.
- الحدادة: تهدف إلى صنع قطع عن طريق تغيير شكل المعدن بفعل الضغط فالوظيفة الأساسية لها هي رسم أولي للقطعة حتى تصبح قادرة على التحمل قبل الاستعمال الخاص بها تحت درجة حرارة 1200 درجة مئوية.
- المعالجة الحرارية: هي عملية تغيير بنية القطع بواسطة التسخين على درجة حرارة تصل من: 850°-900° وذلك بإضافة بعض المواد كالكربون والأمونياك ثم تبرد القطع بالزيت والماء حتى تكسب صلابتها.

2-الورشة الثانية:

- السك: هي عملية ميكانيكية تعمل على تشكيل قطع إلى أشكال مختلفة بواسطة طابع عن طريق الضغط حيث أن 70% من هذه القطع تمر بهذه العملية.
- التلحيم: هي عبارة عن تلصيق القطع ببعضها بواسطة الكهرباء أو النحاس أو التلحيم اليدوي من أجل الحصول على الشكل المناسب.
- التقطيع: هي عملية تقطيع الأعمدة والصفائح الحديدية حسب متطلبات العملية.
- الآلات الخاصة: تستعمل لصنع قطع معينة.

3-الورشة الثالثة: ومن عملياتها:

- التفريز: هي عبارة عن مجموعة عمليات مختلفة للحصول على قطع وتعديلها.
- التجويف: وتتم هذه العملية بعد الحصول على القطع ثم العمل على تغيير المحيط الداخلي للقطعة وجعلها ملائمة للتركيب بواسطة آلات خاصة.
- الثقب: تتم عملية الثقب حسب شكل القطعة التي ستوضع في قوالب خاصة بها.
- التجليخ: عندما تخرج القطعة من الحدادة ترسل الى ورشة التجليخ لإزالة الاعوجاج ثم تمر بعدها إلى الثقب ثم المعالجة الحرارية ثم تعود مرة أخرى إلى التجليخ حيث تدخل القطعة وتعديل في الآلة الخاصة بها لتأخذ الشكل النهائي.

4- الورشة الرابعة: يتم فيها ما يلي:

- الخراطة النصف آلية: تعمل على تشكيل القطعة إلى أشكال دائرية أو أسطوانية أو نصف دائرية وسميت بهذا الاسم لأنها تتم بواسطة الآلة والعامل.
- الخراطة الآلية: وفيها يقوم العامل بتجهيز الآلة وهي تعمل لوحدها على تشكيل القطعة.
- الخراطة المرقمة: يستخدم فيها برنامج خاص للقطع التي ستوضع ضمن آلة خاصة تحتوي على حاسوب عن طريق برمجة الوقت اللازم لصنع القطع، عدد القطع ونوعها التي ستقوم بها الآلة وهذه الأخيرة تقوم بعدة عمليات مثل الصقل والتفريز...إلخ.

5- الورشة الخامسة: من مهامها:

- التحليل الكهربائي: نجد في هذه العملية مرحلتين هما: مرحلة المعاملة بالتليس الكرومي والأخرى هي المعاملة بالزنك.
- الصقل: عبارة عن عملية تنظيف القطع بمادة تسمى بورق الزجاج حيث يتم بعثها للتحليل الكهربائي لحمايتها من الصدأ.
- الغسل: يتم بها غسل القطع الصغيرة في قوالب لإزالة الزيوت.
- الدهن: تعلق مختلف القطع المراد دهنها في سلسلة أوتوماتيكية حيث تمر العملية بعدة مراحل التي تعتبر طبقة للحماية يليها التحفيف ودهن القطع.

6- الورشة السادسة: يتم فيها:

- تركيب المحرك: يتم فيها تركيب المحرك على مراحل متسلسلة وتكون منظمة.
- بعد تركيب المحرك: خلال هذه المرحلة يتم تحضير كل ما له علاقة بالدراجة والأدوات التي تتألف منها.
- تركيب الدراجات النارية: تتم عملية تركيب الدراجات النارية والتي يتم إدخالها للمخزن لتكون ناتج تام الصنع وأنواع الدراجات النارية التي يتم تركيبها هي (c603-c606).
- تركيب العجلات: يتم تركيب العجلات الخاصة بالدراجات عبر مراحل متسلسلة.
- تركيب الدراجات العادية: في هذه المرحلة التي تركيب الدراجات "BMX" 20، 16، 26.
- التصليح: يتم فيها تجريب المحرك وحده وتجريبه في الدراجة التامة الصنع وفي حالة عطب ترسل للتصليح.

7- نيابة مديرية الصيانة: مهمتها تصليح الآلات الداخلية في عملية الإنتاج وتشرف على المصالح التالية:

- مصلحة الصيانة الكهربائية: مهمتها إصلاح العطل الكهربائي في الآلة إن وجدت.
- مصلحة تصليح الآلات الصيانة الالكترونية: تقوم بإصلاح الآلات الميكانيكية.
- مصلحة الوقاية: تقوم بمعالجة الآلة معالجة مسبقة قبل تعطيها كما تشرف كذلك على وسائل الحماية والأمن للعمال مثل النظارات، القفازات...

- مصلحة المنهجية: تقوم بتعديل القطع والأدوات من حيث الطول والعرض حيث تصبح قابلة للاستعمال في العملية الإنتاجية.

المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض مراحل الإنتاج وحساب التكاليف والنتيجة التحليلية لثلاثة منتجات خاصة بالمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية على مدار أربعة سنوات، من [سنة 2014 إلى غاية السداسي الأول من سنة 2017] وتمثل هذه المنتجات في (دراجة نارية من نوع c609، دراجة من نوع c610، ودراجة من نوع c903 (VHP خاصة بذوي الإحتياجات الخاصة)، بالإضافة إلى إظهار تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج.

المطلب الأول: مراحل الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإنتاج نوعين من الدراجات، درجات هوائية ودراجات نارية وفي شرحنا لمراحل الإنتاج في المؤسسة ركزنا على النوع الأخير، حيث أخذنا عينة تتمثل في دراجة نارية من نوع c609. فعملية الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة هي عملية بسيطة حيث تقوم أساسا على صناعة هيكل الدراجة في المؤسسة أما باقي قطع الدراجة (المحرك، الأضواء، العجلات) فهي قطع مشتريات يتم تركيبها على الهيكل لتكون لدينا في النهاية دراجة نارية.

وفي ما يلي عرض لأهم مراحل إنتاج الدراجات النارية في المؤسسة محل الدراسة:

المرحلة الأولى: تتم هذه العملية في مكتب الدراسات وتتم فيها بالمرحلة التالية:

- 1- كمرحلة أولى في تصنيع الدراجة النارية يتم تصميم وبناء نموذج أولي للدراجة؛
- 2- رسم وتعريف جميع القطع (قطع الغيار) التي يتم صنعها لتدخل في تركيب الدراجة؛
- 3- تحديد الأدوات اللازمة لصناعة قطع الدراجة (الأجهزة والقالب)؛

المرحلة الثانية: يتم فيها مجموعة من العمليات:

- 1- حيث في الورشة الأولى يتم رسم أولي للقطع قصد إختبار قدرتها على التحمل قبل الإستعمال النهائي لها، وذلك عن طريق تغيير شكل المعدن بفعل الضغط، ثم تغيير بنية القطع بواسطة التسخين على درجة حرارة من 850°-900° وذلك بإضافة بعض المواد الكربون والألمونيك ثم تبرد القطع لتكسب صلابتها؛
- 2- في الورشة الثالثة يتم تغيير المحيط الداخلي للقطع التي ستوضع في قوالب خاصة بها، بعد خروج القطع من الحدادة يتم إرسالها إلى ورشة التخليخ لإزالة الإعوجاج حتى تأخذ الشكل النهائي لها؛
- 3- يتم في الورشة الرابعة إنشاء سلسلة تصنيع كل قطعة بواسطة آلات آلية ونصف آلية، والتدخل في حالة وجود مشكلة كعدم توفر المادة الأولية؛
- 4- كل قطعة تتبع طريقها في ورشة العمل حسب مجموعتها؛

5- في الورشة الثانية يتم جمع قطع الهيكل مع بعضها وتلحيمها بواسطة آلات وهناك تلحيم يدوي في الأماكن التي يصعب الوصول إليها؛

6- في الورشة الخامسة يتم صقل الهيكل بمادة تسمى ورق الزجاج ثم غسله لإزالة الزيوت وفي الأخير يتم طلاء الهيكل وجميع القطع المراد طلاؤها؛

المرحلة الثالثة: وكمرحلة أخيرة يتم تجميع المنتج:

1- حيث يمر المنتج في الورشة السادسة على خط التجميع بمراكز، حيث كل مركز يضمن لمستته (أداء عمله)، حيث أنه من خلال خط التجميع يتم تركيب الهيكل مع جميع القطع المشتراة (الأضواء، المحرك، العجلات... إلخ)؛

2- عند نهاية تركيب المنتج يتم ضمان أدائه بشكل جيد، من ناحية عمل المحرك، الإضاءة، إستقرار العجلات...

المطلب الثاني: حساب التكاليف والنتيجة التحليلية لمنتجات المؤسسة محل الدراسة

فيما لي سنحاول عرض كيفية حساب النتيجة التحليلية لثلاث منتجات في المؤسسة وهي (c609 و c610 و c903) لسنوات (2014، 2015، 2016، 2017)، وذلك حسب الطريقة المتبعة وهي طريقة التكلفة الكلية.

* المنتج الأول (دراجة نارية من نوع c609):

أولاً- حساب تكلفة الشراء: والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-2): تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

البيان	2014	2015	2016	2017
ثمن شراء المواد الأولية	2934.87	4536.50	4536.65	4449.99
+ ثمن شراء قطع الغيار	24188.93	27306.75	27306.75	38232.11
تكلفة الشراء	27123.80	31843.40	31843.40	42682.10

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 1، 2، 3، 4)

✓ نلاحظ أن تكلفة الشراء (مواد أولية + قطع غيار) الخاصة بالمنتج c609 قد ارتفعت في سنة 2015

بنسبة 17.4% مقارنة بسنة 2014، بينما بقية تكلفة الشراء ثابتة في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015،

أما في سنة 2017 فإننا نلاحظ أن تكلفة الشراء قد ارتفعت مرة أخرى بنسبة 34.04%.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

ثانيا- حساب تكلفة الإنتاج: كمرحلة ثانية يتم حساب تكلفة الإنتاج كما يبينه الجدول التالي:
الجدول رقم (3-3): تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
42682.10	31843.40	31843.40	27123.80	تكلفة شراء المواد المستعملة
2198.13	1639.94	1639.94	1396.88	+ تكلفة داخلية (0.0515)
10000	9168.69	9168.69	9113.23	+ قيمة مضافة
54880.23	42652.03	42652.03	37633.91	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 1، 2، 3، 4)

✓ نلاحظ أن تكلفة الإنتاج لسنة 2015 للمنتوج c609 قد ارتفعت بنسبة 13.33٪، أما في سنة 2016 فقد بقيت ثابتة مقارنة بسنة 2015، أما في سنة 2017 فإننا نلاحظ أن تكلفة الشراء قد ارتفعت مرة أخرى بنسبة 28.67٪

ثالثا- حساب سعر التكلفة: كمرحلة قبل أخيرة يتم حساب سعر التكلفة الخاص بالمنتوج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
54880.23	42652.03	42652.03	37633.91	تكاليف إنتاج المنتوجات المباعة
1097.60	—	—	—	+ مصاريف مالية أخرى 2٪
55977.83	42652.03	42652.03	37633.91	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 1، 2، 3، 4)

✓ نلاحظ أن سعر التكلفة لسنة 2015 للمنتوج c609 قد ارتفعت بنسبة 13.33٪، أما في سنة 2016 فقد بقيت ثابتة مقارنة بسنة 2015، لترتفع في سنة 2017 بنسبة 31.124٪ مقارنة بسنة 2016.

رابعاً- حساب النتيجة التحليلية: كمرحلة أخيرة تقوم المؤسسة بحساب النتيجة التحليلية الخاصة بمنتجاتها

قبل حساب النتيجة التحليلية نقوم أولاً باستخراج رقم الأعمال (سعر البيع):

لاستخراج رقم الأعمال تقوم المؤسسة محل الدراسة بإتباع الخطوات التالية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): حساب رقم الأعمال (سعر البيع)

سنة	سعر التكلفة	سعر البيع	البيع بالجملة		البيع بالتجزئة		سعر البيع بالتجزئة	متضمن الرسم
			هامش الربح %15	سعر البيع بالجملة	هامش الربح %10	* سعر البيع بالتجزئة		
2014	37633.91	37633.91	3763.39	41379.30	2069.86	43467.16	7389.41	50856.57
2015	42652.03	42652.03	6397.80	49049.83	4265.20	53315.03	9063.56	62378.59
2016	42652.03	42652.03	6397.80	49049.83	4265.20	53315.03	9063.56	62378.59
2017	55977.83	55977.83	8396.67	64374.5	5597.78	69972.28	13294.73	83267.01

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 5)

* سعر البيع بالتجزئة خارج الرسم = سعر البيع بالجملة خارج الرسم + (سعر البيع × هامش الربح بالتجزئة)

سعر البيع بالجملة = سعر البيع + (سعر البيع × هامش الربح بالجملة)

- حساب النتيجة التحليلية:

الجدول رقم (3-6): النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

البيان	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال	50856.57	62378.59	62378.59	83267.01
- سعر التكلفة	(37633.91)	(42652.03)	(42652.03)	(55977.83)
النتيجة التحليلية	13222.66	19726.56	19726.56	27287.18

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

✓ من خلال حسابنا للنتيجة التحليلية للمنتوج c609 للفترة من سنة 2014 إلى غاية الثلاثي الأول من

سنة 2017 نلاحظ أنها في تحسن وزيادة من سنة إلى أخرى.

* المنتج الثاني (دراجة نارية من نوع C610):

أولاً- حساب تكلفة الشراء: والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-7): تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
2484.52	2420.80	2451.19	—	ثمن شراء المواد الأولية
44440.24	45176.19	36638.40	—	+ ثمن شراء قطع الغيار
46924.76	47596.99	39089.59	—	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 6، 7، 8)

✓ بما أن المنتج C610 لم يبدأ إنتاجه بعد في سنة 2014 فإنه لا يوجد لديه تكلفة شراء، إذا فالتغير في تكلفة الشراء لسنة 2014 و 2015 هو نفسه تكلفة الشراء الخاصة بسنة 2015، بينما نلاحظ أن تكلفة الشراء لسنة 2016 قد ارتفعت بنسبة 21.782٪ مقارنة بسنة 2015، لتتخف في سنة 2017 بنسبة 1.43٪ مقارنة بسنة 2016.

ثانياً- حساب تكلفة الإنتاج: كمرحلة ثانية يتم حساب تكلفة الإنتاج كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
46924.76	47596.99	39089.59	—	تكلفة شراء المواد المستعملة
2416.62	2451.25	2013.11	—	+ تكلفة داخلية (0.0515)
10000	9113.23	9113.23	—	+ قيمة مضافة
59341.38	59161.47	50215.93	—	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 6، 7، 8)

✓ بما أن المنتج C610 لم يبدأ إنتاجه بعد في سنة 2014 فإنه لا يوجد لديه تكلفة إنتاج إذا فالتغير في تكلفة الإنتاج لسنة 2014 و 2015 هو نفسه تكلفة الإنتاج الخاصة بسنة 2015، بينما نلاحظ أن تكلفة الإنتاج لسنة 2016 قد ارتفعت بنسبة 17.814٪ مقارنة بسنة 2015، لترتفع مرة أخرى في سنة 2017 بنسبة 0.3٪ مقارنة بسنة 2016.

ثالثاً- حساب سعر التكلفة: كمرحلة قبل أخيرة يتم حساب سعر التكلفة الخاص بالمنتوج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
59341.38	59161.47	50215.93	—	تكاليف إنتاج المنتوجات المباعة
1189.83	—	—	—	+ مصاريف مالية أخرى 2٪
60528.21	59161.47	50215.93	—	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 6، 7، 8)

✓ بما أن المنتج c610 لم يبدأ إنتاجه بعد في سنة 2014 فإنه لا يوجد لديه سعر تكلفة إذا فالتغير في سعر التكلفة لسنة 2014 و 2015 هو نفسه سعر التكلفة الخاصة بسنة 2015، بينما نلاحظ أن سعر التكلفة لسنة 2016 قد ارتفع بنسبة 17.814٪ مقارنة بسنة 2015، لترتفع مرة أخرى في سنة 2017 بنسبة 2.31٪ مقارنة بسنة 2016.

رابعاً- حساب النتيجة التحليلية: كمرحلة أخيرة تقوم المؤسسة بحساب النتيجة التحليلية الخاصة بمنتجها قبل حساب النتيجة التحليلية نقوم أولاً باستخراج رقم الأعمال (سعر البيع):
لاستخراج رقم الأعمال تقوم المؤسسة محل الدراسة بإتباع الخطوات التالية كما هو مبين في الجدول التالي:
الجدول رقم (3-10): حساب رقم الأعمال (سعر البيع)

سنة	سعر التكلفة	سعر البيع	البيع بالجملة		البيع بالتجزئة		سعر البيع بالتجزئة
			هامش الربح 15٪	سعر البيع بالجملة	هامش الربح 10٪	*سعر البيع بالتجزئة	
2014	—	—	—	—	—	—	—
2015	50215.93	50215.93	7532.38	57747.31	5021.59	62769.9	10670.88
2016	59161.47	59161.47	8874.22	68035.69	5916.14	73951.83	12571.81
2017	60528.21	60528.21	9079.23	69607.44	6052.82	75660.26	14375.45

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 5)

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- حساب النتيجة التحليلية:

الجدول رقم (3-11): النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
90035.71	86523.64	73440.78	—	رقم الأعمال
(60528.21)	(59161.47)	(50215.93)	—	- سعر التكلفة
29507.5	27362.17	23224.5	—	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

✓ نلاحظ أن المؤسسة تسجل نتيجة تحليلية موجبة من سنة إلى أخرى

* المنتج الثالث: (دراجة خاصة بذوي الإحتياجات الخاصة c903):

أولاً- حساب تكلفة الشراء: والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-12): تكلفة الشراء من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
10053.9	10053.9	30119.09	6347.42	ثمن شراء المواد الأولية
39431.47	39431.47	7577.58	45119.09	+ ثمن شراء قطع الغيار
49485.37	49485.37	37696.67	51466.52	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 9، 10، 11)

✓ أما بالنسبة للمنتج c903 فنلاحظ أن تكلفة الشراء لسنة 2015 قد انخفضت بنسبة 73.324٪

مقارنة بسنة 2014، أما في سنة 2016 فقد ارتفعت بنسبة 31.127٪، لتبقى تكلفة الشراء ثابتة في

سنة 2017 مقارنة بسنة 2016.

ثانياً- حساب تكلفة الإنتاج: كمرحلة ثانية يتم حساب تكلفة الإنتاج كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): تكلفة الإنتاج من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
49485.37	49485.37	37696.67	51466.52	تكلفة شراء المواد المستعملة
402.25	402.25	402.25	402.25	+ تكلفة داخلية (0.0515)
16818.33	16818.33	12243.38	12243.38	+ قيمة مضافة
66705.95	66705.95	50342.30	64112.15	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 9، 10، 11)

✓ أما بالنسبة للمنتج c903 فنلاحظ أن تكلفة الإنتاج لسنة 2015 قد انخفضت بنسبة 21.477٪

مقارنة بسنة 2014، أما في سنة 2016 فقد ارتفعت بنسبة 32.5٪، لتبقى ثابتة في سنة 2017.

ثالثاً- حساب سعر التكلفة: كمرحلة قبل أخيرة يتم حساب سعر التكلفة الخاص بالمنتج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14): سعر التكلفة من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

البيان	2014	2015	2016	2017
تكلفة إنتاج المنوجات المباعة	64112.15	50342.3	66705.95	66705.95
+ تكاليف خارج الإستغلال	6411.21	5034.23	6670.6	6670.60
سعر التكلفة	70523.36	55376.53	73376.55	73376.55

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 9، 10، 11)

✓ أما بالنسبة للمنتج c903 فنلاحظ أن سعر التكلفة لسنة 2015 قد انخفض بنسبة 21.477٪ مقارنة

بسنة 2014، أما في سنة 2016 فقد ارتفعت بنسبة 32.504٪، وفي سنة 2017 بقي سعر التكلفة

ثابتة مقارنة بسنة 2016

رابعاً- حساب النتيجة التحليلية: كمرحلة أخيرة تقوم المؤسسة بحساب النتيجة التحليلية الخاصة بمنتجها

قبل حساب النتيجة التحليلية نقوم أولاً باستخراج رقم الأعمال (سعر البيع):

لاستخراج رقم الأعمال تقوم المؤسسة محل الدراسة بإتباع الخطوات التالية كما هو مبين في الجدول التالي:

نظراً لكون الدراجة النارية c903 (VHP) دراجة خاصة بذوي الإحتياجات الخاصة فإنه لا يطبق عليها الرسم

على القيمة المضافة عند حساب سعر البيع

الجدول رقم (3-15): حساب رقم الأعمال (سعر البيع)

المنتج	سعر التكلفة	سعر البيع	البيع بالجملة		البيع بالتجزئة	
			هامش الربح ٪30	سعر البيع بالجملة خ.رسم	هامش الربح ٪2	سعر البيع بالتجزئة خ.رسم
2014	70523.36	70523.36	24683.17	95206.53	102680.24	102680.24
2015	55376.53	55376.53	16612.96	71989.49	73429.28	1439.79
2016	73376.55	73376.55	22012.96	95389.51	97297.30	1907.79
2017	73376.55	73376.55	22012.96	95389.51	97297.30	1907.79

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 12)

* سعر البيع بالتجزئة = سعر البيع بالجملة + (سعر البيع بالجملة × هامش الربح بالتجزئة ٪2)

سعر البيع بالجملة = سعر البيع (سعر التكلفة) × هامش الربح بالجملة ٪30

- حساب النتيجة التحليلية:

الجدول رقم (3-16): النتيجة التحليلية من سنة 2014 إلى غاية سنة 2017

2017	2016	2015	2014	البيان
97297.30	97297.30	73429.28	102680.24	رقم الأعمال
73376.55	73376.55	(55376.53)	(70523.36)	- سعر التكلفة
23920.75	23920.75	18052.75	32156.88	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

✓ نلاحظ أن النتيجة التحليلية للمنتوج c903 قد إنخفضت في سنة 2015 بنسبة 56.13% مقارنة بسنة

2014، ثم ترتفع مرة أخرى في سنة 2016 بنسبة 32.5% مقارنة بسنة 2015، وتبقى ثابتة في سنة

2017، لكنها لم تصل إلى نفس أو أكثر من النتيجة التحليلية لسنة 2014.

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

لإبراز تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج قمنا بتحليل الفوارق بين كميات الإنتاج المقدرة والفعلية قصد تحديد الإنحرافات، ثم قمنا بإعداد إستمارة إستبيان تحتوي على مجموعة من الأسئلة محاولين بذلك إبراز علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة على الإنتاج.

أولاً- تحليل الفوارق: سنحاول تحليل الفرق بين ما تم تقديمه من طرف قسم الإنتاج وقسم المحاسبة التحليلية ودوره في عملية الرقابة على الإنتاج، والجدول التالي يوضح ذلك:

فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لأربعة سنوات 2014-2015-2016-2017:

الجدول رقم (3-17): فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2014

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق
c609	283	1500	- 1217	37633.91	- 45800468.47
c610	—	—	—	—	—
c903	270	600	- 330	70523.36	- 23272708.8
المجموع					- 69073177.27

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 13)

الجدول رقم (3-18): فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2015

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق
C609	123	1500	- 1377	42652.03	- 58731845.31
C610	62	0	62	50215.93	3113387.66
C903	190	600	- 410	55376.53	- 22704377.3
المجموع					- 78322834.95

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 14)

الجدول رقم (3-19): فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2016

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق
c609	13	50	- 37	42652.03	- 1578125.11
c610	254	100	154	59161.47	9110866.38
c903	128	200	- 72	73376.60	- 5283115.2
المجموع					2249626.07

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 15)

الجدول رقم (3-20): فوارق الإنتاج بين المقدر والفعلي لسنة 2017

البيان	الكمية الفعلية	*الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق
609	1	14	- 13	55977.33	- 727705.29
610	—	14	- 14	60528.12	- 847393.68
903	24	14	10	73376.60	733766
المجموع					- 841332.97

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 16، 17)

* الكمية المقدرة خاصة بثلاثي شهر جانفي، فيفري ومارس.

بعد مقارنة إنحرافات المنتوجات الثلاثة، c609 و c610 و c903 على مدار 4 سنوات (2014، 2015، 2016، 2017) نلاحظ أن المؤسسة تحاول ضبط تكاليفها خاصة من خلال المنتج c610 الذي بدأ إنتاجه في سنة 2015 والذي حقق إنحراف موجب خلال سنة 2015 و 2016، ويدل هذا على أن المؤسسة تعتمد على النتائج المقدمة من طرف قسم المحاسبة التحليلية من أجل تحديد الإنحرافات وتصحيحها (كما نلاحظ أن المنتج c903 حقق إنحرافات سالبة في كل من سنة 2014، 2015، 2016، لكن في كل سنة ينخفض الإنحراف عن السنة التي سبقتها إلى أن حقق إنحراف موجب سنة 2017)، مما يعطي مجال آخر لعملية الرقابة على مراحل الإنتاج.

ثانيا- دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج

من أجل إبراز دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج قمنا بإعداد إستمارة إستبيان (انظر الملحق رقم 18) تحتوي على مجموعة من الأسئلة موجهة لمسؤولي قسم المحاسبة التحليلية وقسم الإنتاج قصد الإجابة عليها، حيث اتضح لنا أن المؤسسة محل الدراسة تتوفر على نظام للمحاسبة التحليلية يستخدم في حساب وضبط مختلف التكاليف التي تدخل في عملية الإنتاج انطلاقا من تكلفة شراء المواد المستعملة في عملية الإنتاج وصولا إلى حساب سعر تكلفة المنتج، هذا الأخير يعتبر عنصر مهم يجب التركيز عليه لأن من خلاله تكون دراسة الإنحرافات أكثر دقة، وتعتمد المؤسسة في هذا على مسيرتها بالإضافة إلى الاستعانة بالكفاءات الداخلية لها، كما أن عملية الرقابة في المؤسسة تقوم على تكوين لجنة خاصة بدراسة أسعار تكلفة المنتوجات، حيث تقوم بمقارنة سعر تكلفة المنتوجات للسنة الحالية مع سعر تكلفة المنتوجات للسنوات السابقة ثم تحاول معرفة أسباب الارتفاع، وذلك من خلال الرجوع إلى التكاليف المباشرة (تكلفة شراء المواد الأولية وقطع الغيار بالإضافة إلى اليد العاملة) وكذلك التكاليف غير المباشرة (مصاريف الصيانة والكهرباء...)، ودراسة أسباب الارتفاع ثم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها حيث تقوم المؤسسة بما يلي:

- المفاضلة بين الموردين قصد الحصول على المشتريات بأقل ثمن.
- تسريح اليد العاملة الزائدة عن حاجة المؤسسة.
- محاولة تخفيض مختلف المصاريف (كهرباء، صيانة...).

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية للشركة الوطنية للدراجات والدراجات النارية اتضح لنا أنها من بين المؤسسات التي تقوم بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف انطلاقاً من حساب تكلفة الشراء وصولاً إلى سعر تكلفة المنتج، حيث تعتمد في ذلك على طريقة التكلفة الكلية للوصول إلى النتيجة التحليلية. كما تبين لنا أن قسم المحاسبة التحليلية يلعب دوراً هاماً في عملية الرقابة على الإنتاج من حيث التكاليف، حيث تقوم المؤسسة بتكوين لجنة تعمل على توظيف المعلومات المتحصل عليها من قسم المحاسبة التحليلية والخاصة بالتكاليف كمعطيات قاعدية من أجل تحليلها وذلك بمقارنة تكاليف الإنتاج الخاصة بالسنة الحالية مع تكاليف الإنتاج الخاصة بالسنوات السابقة لمعرفة أسباب الانحرافات إن وجدت ومحاولة تصحيحها إن أمكن.

خاتمة

إهتم الإنسان بتطوير عنصر الإنتاج وتنظيمه عن طريق إحداث طرق وأساليب إنتاجية مختلفة، ومع تعقد وتشابك العلاقات الاجتماعية والاقتصادية ظهرت الحاجة لمزيد من الجهود لتنظيم وإدارة الإنتاج والرقابة على العملية الإنتاجية، من أجل تحقيق النمو الاقتصادي الذي لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها، وتعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها أنجح سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان ولازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا من عجز وعدم الكفاءة، والتي يمكن ردها إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الإنحرافات، وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة، ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولتنا الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام عن طريق مخرجاتها.

من خلال تطبيق دراستنا لموضوع البحث وإسقاطنا للجانب النظري على الجانب الميداني إتضح لنا غياب المحاسبة التحليلية في العديد من المؤسسات الاقتصادية في حساب وضبط تكاليف الإنتاج من أجل تحديد أسعار منتجاتها، وحتى المؤسسات التي تطبق المحاسبة التحليلية فإن مسؤوليها ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأساس وطرق المحاسبة التحليلية، فضلا عن إدراك دورها في الرقابة على الإنتاج، ومن خلال أخذ عينة منها والمتمثلة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية والتي رأيناها متفوية لشروط الدراسة، سنحاول الإجابة على الفرضيات وإستخلاص بعض النتائج مع إعطاء بعض التوصيات.

أولاً- إختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: المحاسبة التحليلية هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

- من خلال دراستنا يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية، حيث تكمن أهميتها في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف وكذلك في إتخاذ قرارات سليمة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: كل الطرق المعترف بها تصل إلى نفس النتيجة في حساب التكاليف.

- المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية

- الفرضية الثالثة: يتمثل دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج من خلال حساب وضبط مختلف التكاليف.

- تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعية التفصيلية للمؤسسة لما تتوفر عليه من تقنيات تحليلية وإمكانية إغتمادها على معايير تقنية ومحاسبية، تقدم من خلالها نتائج مفصلة تعتبر بمثابة نقطة انطلاق لعملية الرقابة، وهذا يحدو بنا إلى إثبات الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة إستنتجنا مجموعة من النتائج نوجزها كالآتي:

1- لقد زادت حاجة المؤسسات إلى المعلومات التي تساعد في التسيير والتخطيط والرقابة، خاصة المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تدخل في تكوين تكاليف منتجاتها بما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى مساعدة المؤسسة على تفصيل وظائفها من مراقبة وتوجيه ومتابعة.

2- وجدت المحاسبة التحليلية لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها ومرورا بتحليلها ودراسة تفسيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلا لتكون أكبر ربحية وتنافسية.

3- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الإمتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.

4- يشكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات.

5- تطبق مؤسسة الدرجات والدرجات النارية نظام المحاسبة التحليلية وبالضبط طريقة التكلفة الكلية.

6- رغم أن المؤسسة تطبق نظام المحاسبة التحليلية في حساب تكاليف منتجاتها إلا أنها لا تقوم بإعداد جدول حساب التكاليف غير المباشرة للمنتوج.

7- يقوم قسم الإنتاج بوضع تقديرات بالكميات دون تقدير التكاليف المرحلية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج.

8- تفتقر المؤسسة الوطنية للدرجات والدرجات النارية إلى نظام محاسبة تحليلية متكامل ودقيق يمكنها من حساب تكاليف منتجاتها بشكل دقيق.

ثالثا: التوصيات

وفيما يلي نقترح جملة من التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

1- ننصح المؤسسة الوطنية للدرجات والدرجات النارية بإعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالأخص التكاليف غير المباشرة.

2- إن فعالية نظام مراقبة الإنتاج في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

- 3- العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة الإنتاج، وذلك بتوعية العمال وتحسيسهم بأهميتها وتكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
- 4- رغم أهمية المحاسبة التحليلية ودورها في تحديد تكاليف الإنتاج بدقة والرقابة عليها إلا أنها غير متبعة من طرف العديد من المؤسسات الصناعية، لذلك يجب على الجهات القانونية تشريع قوانين تلزم هذه المؤسسات بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في حساب تكاليف الإنتاج.
- 5- يجب على المؤسسات التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، والتي تسمح بإنتاج المعلومات بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجتهم إليها.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب:

- 1- أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 2- أحمد نور، زينات محمد محرم، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1992.
- 3- أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 4- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 5- السيد عبد المقصود ديبان وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 6- النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2009.
- 7- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 9- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 10- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004.
- 11- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2005.
- 12- ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 13- حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، 1997.
- 14- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 15- خضير كاضم محمود، هائل يعقوب فاحوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- 16- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 17- ريجي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 18- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 19- سامي ذياب، عبد الرزاق الغريبي، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، لبنان، 2013.
- 20- سفيان بن بلقاسم، حسني ليهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر.
- 21- سليمان خالد عبيدات، إدارة الإنتاج والعمليات، مركز طارق للخدمات الجامعية، الأردن، 1997.
- 22- صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 23- علي الشرفاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- 24- عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.

- 25 - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 26- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- 27- علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 28- كاسر نصر المنصور، إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 29- كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الإنتاجية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 30- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 31- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 32- محمد أبديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2004.
- 33- محمد أبديوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المناهج، الأردن، 2004.
- 34- محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.
- 35- محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 36- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 37- مريزق عدمان، تسيير الإنتاج والعمليات مدخل نظري وتطبيقي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 38- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1999.
- 39- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 40- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- ب/ الرسائل والأطروحات:
- 1- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-"، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
- 2- درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.
- 3- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 4- سامية معقاسي، المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة ALFON وهران، رسالة ماجستير غير منشورة في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محمد أولحاج لبويرة، 2014-2015.
- 5- طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة في التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003.

- 6 - محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية -دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
- 7- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار -دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006.
- 8- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة -نفطال-، رسالة ماستر غير منشورة في التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 9- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
- ج/ المجالات والدروس:

- 1- المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، تخصص ميكانيكا إنتاج، إدارة الإنتاج، المملكة العربية السعودية، 1429هـ.
- 2- أمينة مخالفي، محاضرات حول إقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 3- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012.
- 4- دالي علي لمياء، دور نظام معلومات الإنتاج في مراقبة الإنتاج، دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 16، جامعة بسكرة، 2014.
- 5- سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABM) و (ABC)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 28 (8)، 2014.
- 6- سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قلمة، 2015.
- 7- علي قاسم حسن لعبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، الدراسة التطبيقية في شركة زين للإتصالات، مجلة كربلاء العلمية، المجلد 8، العراق، 2010.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Alain Burlaud، Claude Simon، Comptabilité de Gestion، Vuibert، Paris، 1993.
- 2-Alain courtois et autres، **Gestion de Production**، edition d'organisation، 4ème edition ،Paris،2003.
- 3- Georges javel، organisation et gestion de la productio، cours avec exercices corriged، 4 ème éd، Dunod، Pari.

4- Yves Crama, Eléments de la gestion de production, Ecole d'administrations affaires, université de liège, 2002-2003.