



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر "سعيدة"



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية فرع " محاسبة وجباية"

الموضوع :

التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم الأداء دراسة حالة "مؤسسة نفطال GPL سعيدة"

تحت إشراف :

أ. مسان كرومية

مقدمة من طرف الطلبة:

خثيـر كمال الدين

بن عودة محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

أ. معراجي

مقررا

أ. مسان كرومية

عضوا

أ. بومدين أمين

عضوا

أ.لشاش

الموسم الجامعي: 2013/2012

التقويم الهجري: 1433/1434

الإهداء:

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء إلى
معلم البشرية ومنبع العلم نبينا محمد (صلى الله عليه وسلم)
إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب
إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إلى القلب الكبير (والدي العزيز)

إلى من أروضتني الحب والحنان
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء
إلى القلب الناصع بالبياض (والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي (إخوتي)

إلى أصدقاء الفرح والفرح بن عودة محمد ، كروم ياسين ، بالأطرش أحمد
شريف

خاتمة
كمال الدين

الإهداء :

إلى من يسعد قلبي بقلباها

إلى روضة الحب التي تنبت أزكى الأزهار

أمي

إلى رمز الرجولة والتضحية

إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد افتخار

أبي

إلى من هم اقرب أليّ من روعي

إلى من شاركني حزن الأم وبهم استمد عزتي وإصراري

إخوتي

إلى من أنسني في دراستي وشاركني همومي

تذكراً وتقديراً لأصدقائي

بن عودة محمد

تشكر

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف
ليجمعها في كلمات تتبعثر الأحرف وعبثاً أن يحاول تجميعها في
سطور، سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية
المطاف إلا قليلاً من الذكريات وصور تجمعنا برفاق كانوا إلى
جانبنا، فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الأولى
في غمار الحياة، ونخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من
أشعل شمعة في دروب عملنا وإلى من وقف على المنابر وأعطى
من حصيلة فكره لينير دربنا

إلى الأساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية ونتوجه بالشكر
الجزيل إلى:

الأستاذة : مسان كرومية

التي تفضلت بإشرافها على هذا البحث فجزاها الله عنا كل خير فلها
منا كل التقدير والاحترام..

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ
فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا

سورة النساء (الآية 113)

الملخص:

إن هذه الدراسة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية وهي بعنوان دور التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم الأداء و كانت الإشكالية التي تناولها البحث هي : فيما يتمثل دور التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم الأداء بالمؤسسات الجزائرية ؟

وقسمنا الدراسة إلى جانبين ، الجانب النظري يحتوي على ثلاث فصول تكلمنا فيها عن مختلف المفاهيم الأكاديمية للتكلفة المعيارية و مراقبة التسيير وكذا تقييم الأداء وفي الجانب التطبيقي درسنا حالة مؤسسة نفطال سعيدة وطبقنا محاسبة التكاليف و استنتجنا من كل هذا بعض التوصيات المتمثلة في أن على المؤسسة مواكبة التطورات الحديثة وتبني طرق جديدة لحساب التكلفة

Abstract:

This study fall within the requirements of Master's degree majoring Accounting and a collection entitled the role of standard costs in monitoring the management and performance evaluation and the problem addressed by the research are: The role of the standard costs in monitoring the management and performance evaluation Algerian institutions?

we divided the study into two sides, the theoretical side contains And three chapters We talked about different concepts Academy of the cost of standard and control management as well as performance evaluation and the practical side we have studied the case Foundation NAFTAL – SAIDA and applied cost-accounting and conclude from all this some of the recommendations of that the company must keep up with developments modern and adopt new methods to calculate the cost

فهرس المحتويات :

الموضوع	الصفحة
إهداء.....	
تشكر.....	
الملخص.....	x
الخطبة.....	ix
المقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول:مدخل إلى التكاليف المعيارية.....	02
المبحث الأول:: نظام التكاليف المعيارية.....	02
المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية.....	02
المطلب الثاني: أسس إعداد المعايير.....	04
المطلب الثالث: معايير التكاليف المباشرة وتحليل انحرافات.....	06
المطلب الرابع: معايير التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافات.....	11
المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة.....	14
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية.....	14
المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....	15
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.....	18
المطلب الرابع: طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط.....	19
الفصل الثاني: دراسة عملية مراقبة التسيير.....	24
المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.....	24
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها.....	25
المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير.....	28
المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير.....	32

المبحث الثاني: مراقب التسيير داخل المؤسسة.....	35
المطلب الأول: التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير.....	35
المطلب الثاني: صلاحيات مراقب التسيير وتموقعه السلمي.....	36
المطلب الثالث: التكلفة المعيارية كأداة لمراقبة التسيير.....	38
الفصل الثالث: تقييم الأداء.....	42
المبحث الأول: نظرة حول تقييم الأداء.....	42
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهميته.....	42
المطلب الثاني: وظائف وأسس تقييم الأداء.....	43
المطلب الثالث: الرقابة ومشاكل قياس الأداء.....	46
المبحث الثاني: مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء.....	47
المطلب الأول: التقارير.....	47
المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية.....	51
المطلب الثالث: مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء.....	54
الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة نفضال سعيدة GPL.....	57
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفضال وفرع GPL.....	58
المطلب الأول: تقديم المؤسسة.....	58
المطلب الثاني: وحدة سعيدة.....	64
المطلب الثالث: استراتيجية المؤسسة.....	74
المبحث الثاني: حساب التكاليف في مؤسسة نفضال فرع سعيدة GPL.....	75
المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة.....	75
المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف لمنتجات سعيدة GPL.....	78
المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية.....	81
الخاتمة العامة.....	د

الخطة :

المقدمة العامة

الفصل الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

تمهيد الفصل الأول

المبحث الأول : نظام التكاليف المعيارية

المطلب الأول : ماهية التكاليف المعيارية

المطلب الثاني : أسس إعداد المعايير

المطلب الثالث : معايير التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتهما

المطلب الرابع : معايير التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافاتهما

المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة

المطلب الرابع : طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط

الفصل الثاني : دراسة عملية مراقبة التسيير

تمهيد الفصل الثاني

المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها

المطلب الثاني : أهداف نظام مراقبة التسيير

المطلب الثالث : مسار مراقبة التسيير

المبحث الثاني : مراقب التسيير داخل المؤسسة

المطلب الأول : التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

المطلب الثاني : صلاحيات مراقب التسيير وتموقعه السلمي

المطلب الثالث : التكلفة المعيارية كأداة لمراقبة التسيير

الفصل الثالث : تقييم الأداء

تمهيد الفصل الثالث

المبحث الأول : نظرة حول تقييم الأداء

مفهوم تقييم الأداء وأهميته المطلب الأول :

المطلب الثاني : وظائف وأسس تقييم الأداء

الرقابة ومشاكل قياس الأداء المطلب الثالث:

المبحث الثاني : مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

المطلب الأول : إعداد التقارير

المطلب الثاني : محاسبة المسؤولية

المطلب الثالث : مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة نفضال سعيدة GPL

تمهيد الفصل الرابع

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة نفضال وفرع GPL

المطلب الأول : تقديم المؤسسة

المطلب الثاني : وحدة سعيدة

المطلب الثالث : إستراتيجية المؤسسة

المبحث الثاني : حساب التكاليف في مؤسسة نفضال فرع سعيدة GPL

المطلب الأول : نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة

المطلب الثاني : حساب مختلف التكاليف لمنتجات مؤسسة نفضال سعيدة GPL

المطلب الثالث : حساب النتيجة التحليلية

الخاتمة العامة

المجداول والأشكال

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01/01)	جدول تجزئ الانحراف الشامل إلى انحراف إجمالي وانحراف على حجم النشاط	
(02/01)	جدول حساب النتيجة	
(03/01)	جدول حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة	
(04/01)	جدول المقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة الكلية والتكاليف على أساس النشاط	
(05/02)	جدول أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	
(06/02)	جدول مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط	
(07/02)	جدول الدور الوسيطي لمراقبة التسيير	
(09/03)	جدول الإمكانيات البشرية لمؤسسة نفضال	
(10/03)	جدول قسم التموين	
(11/03)	جدول قسم الإنتاج	
(12/03)	جدول قسم التوزيع	
(13/03)	جدول حساب تكلفة التموين	
(14/03)	جدول يبين تكلفة التموين للوحدة لمنتجات المؤسسة	
(15/03)	جدول حساب تكلفة الإنتاج	
(16/03)	جدول يبين تكلفة الإنتاج للوحدة لمنتجات المؤسسة	
(17/03)	الجدول حساب سعر التكلفة	
(18/03)	جدول يبين سعر التكلفة للوحدة لمنتجات المؤسسة	
(19/03)	جدول حساب النتيجة التحليلية	
(20/03)	جدول يبين النتيجة التحليلية لمنتجات المؤسسة	

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
	شكل نظام المعلومات لمراقبة التشغيل	(01/02)
	شكل مراقبة التشغيل في أربع مراحل	(02/02)
	شكل دورة التخطيط	(03/02)
	شكل مرحلة المتابعة و التحليل	(04/02)
	شكل تابعة مراقب التشغيل للمدير المالي	(05/02)
	شكل الاتصال على هيئة أسنان المشط	(06/02)
	شكل تابعة مراقب التشغيل للمدير العام	(07/02)
	شكل مكونات عملية الأداء	(08/02)
	شكل تقارير الأجور المباشرة	(09/02)
	شكل تقرير عن العطل	(10/02)
	شكل الخريطة التنظيمية لمنطقة الغاز المميع بسعيدة GPL	(11/03)

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

على اعتبار أن المحاسبة علم كبقية العلوم الاجتماعية والإنسانية، تتزايد مع مر الزمان حاجة المؤسسات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة (الإبداع المحاسبي) لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية أو غيرها، وسواء تعلق الأمر أيضا بالدول المتطورة أو الدول النامية على حدي سواء.

وبالرغم من أن المحاسبة كان يقتصر دورها في البداية على عرض المعلومات للملاك والمساهمين بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الإمكانيات والموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم. فإنه اتسع مجال الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمانات تجارية. وحتى تتم هذه العمليات باستمرار كان لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات التي تكون في شكل بيانات ونتائج إيجابية تكون محسوبة بالطرق المحاسبية الحديثة و بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

و من هنا ظهرت الحاجة إلى اللجوء إلى محاسبة التكاليف باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية، التي تساهم في التحكم في التسيير ومراقبته وكذا رفع كفاءة الإدارة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

كما تعتبر محاسبة التكاليف فرعا من فروع علوم التسيير في مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز، ومعرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى مراكز الربح. ولكي يمكن تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالأمر المالية والاقتصادية، حيث وضع الباحثون عدة طرق تمكن وتساعد في حساب التكاليف منها طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية.

و هذه الأخيرة هي موضوع دراستنا حيث تعتبر التكاليف المعيارية حلقة ربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية لأن بياناته عبارة عن تكاليف مستقبلية، أي أن لعملية التخطيط تأثير على المعايير المعتمدة، ولما كانت هذه المعايير (المقاييس) بمثابة أهداف تريد المؤسسة تحقيقها، فإنه على المؤسسة أن تراجع نفسها في كل مرة هل وصلت إلى هذه الأهداف أم لا؟

أي أن المؤسسة تقوم بما يسمى تغذية عكسية، هذه الأخيرة تقود إلى استخراج الانحرافات وتحليلها، أي عملية تقييم لأداء مراكزها المسؤولة، فلا يصرف أي شيء إلا ويجب معرفة أسبابه ومن المسؤول عنه، وبهذا تتحقق الرقابة على التسيير وحتى أنه يكون من السهل علينا الوقوف على الأداء الإجمالي للمؤسسة

الإشكالية:

من خلال ما تقدمنا به يمكن طرح الإشكالية الرئيسية وهي كالاتي :

✓ فيما يتمثل دور التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائية ؟

بالنظر إلى الإشكالية الرئيسية نجد أنها تحتاج إلى الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ على أي أسس تحدد التكاليف المعيارية ومن يعدها ؟
- ❖ ما مدى الاعتماد على التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم الأداء؟
- ❖ هل طريقة التكلفة المعيارية مطبقة في المؤسسات الجزائية ؟

فرضيات البحث :

- I. لا يمكن الاستغناء عن محاسبة التكاليف عند إقامة أي مشروع إنتاجي أو فيما يخص تحقيق الرقابة وقياس الأداء.
- II. تعتمد الإدارة العليا للمؤسسة في مراقبة التسيير على نتائج محاسبة التكاليف لتوجيهها.
- III. التكاليف المعيارية أداة من الأدوات التي تستعملها المؤسسة في تقييم أدائها.
- IV. مؤسسة نפטال تطبق محاسبة التكاليف في نظامها الخاص.

أسباب اختيار الموضوع :

أسباب ذاتية:

- تعلقنا بالمحاسبة التي لازمتنا طيلة مشوارنا الجامعي وحتى خلال الثانوية.
- الرغبة الملحة لنا في التعمق أكثر في علم المحاسبة.

أسباب موضوعية:

- الأهمية البالغة لمحاسبة التكاليف في أنظمة المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية.
- إضافة مرجع جديد لمكتبتنا الجامعية.
- الغموض الذي يكتسي العلاقة بين الواقع الذي تعيشه المؤسسة ومدى تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية.

أهمية البحث :

- تتجلى أهمية البحث من خلال معرفة أهمية المعلومات المحاسبية المستخرجة من محاسبة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات التسييرية ومدى صوابها
- حيث أن المعلومات الخاطئة قد ينجر عنها قرارات خاطئة ، كما تبرز هذه الأهمية كذلك من خلال التعمق في دراسة التكلفة، من ناحية المفاهيم المتعلقة بها وكيفية الاعتماد عليها في الرقابة، وتقييم الأداء.

صعوبات ومعوقات الدراسة :

- نقص مكتبتنا من بعض المراجع المهمة التي كانت ستساعدنا في بحثنا كثيرا، حتى ولو وجدت فإن النظام الداخلي للمكتبة لا يسمح للطالب بأخذ الأعمال الأكاديمية وأغلب الكتب إلى منزله ليطالعها بل عليه أن يتصفحها فقط داخل المكتبة لساعات قليلة مما يستدعي تصويرها طبق الأصل، الشيء الذي يسبب لنا تكاليف إضافية نحن في غنى عنها لو أن النظام الداخلي يتصف بالمرونة.

- اضطرارنا إلى اللجوء للمكتبات الرقمية على الانترنت (كتب إلكترونية و محاضرات ومجلات علميةالخ، وهذا راجع إلى العصر الرقمي الذي نعيشه) وهذا ما يضعف مصداقيتها بعض الشيء.

- أغلب المؤسسات التي زرتها بحثا عن مكان لإجراء التربص التطبيقي لاتستعمل المحاسبة التحليلية، وإن وجدت في الهيكل التنظيمي فإن استعمالها شكلي لا يتعدى تقييم المخزونات حسب ما شهدناه وذلك راجع لاستخدامهم برامج إعلام آلي .

- عدم الإهتمام التام من طرف العمال في المؤسسة وذلك راجع لكثرة المتربصين وكثرة العمل وقلة الوقت.

أهداف البحث :

- إبراز الدعائم التي يركز عليها إعداد نظام تكاليف معيارية مرن، يتناسب مع نوعية المعلومات التي يحتاجها المديرون.
- محاولة إظهار أهمية قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرار التسييرية، وتطبيق محاسبة المسؤولية.
- محاولة تكييف نظام التكاليف المعيارية مع تقييم الأداء.

المنهج المتبع :

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التاريخي بما يتناسب مع سرد الحقائق التاريخية التي كان لها الفضل في تطوير المحاسبة ، و المنهج التحليلي بما يتناسب مع تحليل التكاليف وتحليل الانحرافات.

هيكلية البحث :

قسمنا البحث إلى جانبين إحدهما نظري والآخر تطبيقي :

في الجانب النظري قسمناه إلى ثلاث فصول هي كالآتي :

في الفصل الأول من الجانب النظري بعنوان مدخل إلى التكاليف المعيارية، تطرقنا في المبحث الأول إلى التكاليف المعيارية بالمفهوم الأكاديمي وتناولنا مختلف المعايير التي تقوم عليها التكلفة المعيارية وأسسها مروراً بتحليل انحرافات، وفي المبحث الثاني استعرضنا مختلف الطرق لحساب التكاليف وسعر التكلفة .

في الفصل الثاني من الدراسة المعنون بدراسة عملية مراقبة التسيير سيجد القارئ في المبحث الأول مختلف التعاريف وكذا الخصائص والأهداف التي تخص مراقبة التسيير ثم في المبحث الثاني رأينا الموصفات المطلوبة في مراقب التسيير و صلاحياته كونه هو المسؤول عن تقييم أداء المؤسسة، ثم انتهينا إلى علاقة التكلفة المعيارية بمراقبة التسيير.

في نهاية الجانب النظري قمنا بالتطرق إلى تقييم الأداء في فصل خاص به تناولنا خلاله في المبحث الأول نظرة عامة حول تقييم الأداء من مفاهيم وأهمية ووظائف، أما في المبحث الثاني أخذنا نضرة عن مساهمة التكاليف المعيارية في تقييم الأداء.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي من الدراسة قمنا في المبحث الأول بتقديم المؤسسة محل الدراسة وتعريفها وهيكلها التنظيمي وفي المبحث الثاني قمنا بتطبيق محاسبة التكاليف على منتجات المؤسسة من استخراج مختلف التكاليف وحساب النتيجة.

الفصل الأول

مدخل إلى

التكاليف المعيارية

الفصل الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

تمهيد

لقد أدى ظهور الثورة الصناعية إلى نشأة ظروف وحاجات اجتماعية جديدة أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف والتي ارتكزت في بداية الأمر على وضع الطرق العلمية لقياس التكاليف الفعلية للمنتج النهائي في مراحل إنتاجه المختلفة، وذلك لأغراض

التسعير وتقييم المخزون السلعي، لاسيما مع ظهور وانتشار الشركات الكبيرة وانفصال الملكية عن الإدارة وتباعد المسافات بين أماكن الإنتاج والإشراف الإداري وازدياد حدة المنافسة . وإزاء قصور التكاليف الفعلية عن القيام بهذا الدور نشأت فكرة وضع معايير للتكلفة بصورة مسبقة لتحقيق تلك الأهداف الأمر الذي أدى إلى ظهور أنظمة التكاليف المعيارية.

وقد مر نظام التكاليف المعيارية كأحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية بمراحل متعددة، بحيث كان في السنوات الماضية أحد المرتكزات الرئيسية في أنظمة المحاسبة الإدارية وأحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة بفاعلية للتخطيط للإنتاج وإعداد الموازنات التقديرية و الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء وذلك وصولاً لرفع وتحسين كفاءة العمل وجودة المنتج.

المبحث الأول : نظام التكاليف المعيارية

المطلب الأول : ماهية التكاليف المعيارية

1- تعريف التكاليف المعيارية :

لقد وردت عدة تعريفات للتكاليف المعيارية وكان معظمها يؤكد على أن التكاليف المعيارية هي تكاليف نمطية موضوعة أو محددة بصورة مسبقة على أساس من التجربة والبحوث العلمية والعملية التي تحدث في ظل ظروف تشغيل مدروسة لكي تستطيع الإدارة من خلالها قياس مدى فاعلية الأداء ،¹ وبمعنى آخر فإنها تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره من قبل الإدارة ووجدت أنه ضروري لتحقيق غرض محدد في ظل ظروف تشغيل معينة حيث أن معايير التكلفة يتم تحديدها باستخدام تقديرات هندسية وأساليب علمية وإحصائية.

وينظر إلى التكاليف المعيارية بوصفها أرقام التكاليف التي تحدد مقدماً لتقدم تعبيراً مالياً عن خطة عمل يراد تنفيذها في المستقبل في حدود سياسة متفق عليها و يعمل المشروع على تحقيقها خلال الفترة موضع المعايرة، وبحث أسباب الانحراف عن تلك المعايير.

2-أهداف التكاليف المعيارية

تتعدد الأهداف التي يمكن أن يحققها نظام التكاليف المعيارية وأول هذه الأهداف :

1- التخطيط:²

ويقصد به التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية سواء المتغيرة أو الثابتة لفترة قادمة ،وذلك لخدمة أهداف متعددة منها مساعدة الإدارة في تحديد أسعار بيع المنتجات،

- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في تقدير احتياجاتها من الآلات والطريقة المثلى لحساب نسب الإهلاك المتوقعة لتلك الآلات

¹ د. محمود منير سالم "التكاليف المعيارية" كتاب رقمي ص 25

² جوزيف كحالة . حلوة حنان محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر الأردن 1998 ص 126

- كما أن التكاليف المعيارية تمكن الإدارة من تقدير قيمة التلف الذي لا يمكن تجنبه
- استخدام التكاليف المعيارية كأحد مركبات المحاسبة الإدارية يساهم في تحديد حجم المواد الأولية المطلوبة لإنتاج منتج ما وهو الأمر الذي يساهم بشكل كبير في تخفيض حجم المخزون السلعي الذي يجب الاحتفاظ به .
- معيار التكلفة يعبر عن التكلفة المفترض أن تكون بالنسبة لكل وحدة من الوحدات المنتجة وهي عبارة عن حاصل ضرب تكلفة وحدة القياس الكمي المستخدمة بسعرها ،و المقصود هنا الكمية القياسية أو المعيارية مع السعر القياسي أو المعياري .
- و تساعد التكاليف المعيارية في قياس أرباح المنشأة مقدماً كما أنها تساهم في تحديد هامش المساهمة لكل منتج من المنتجات بصورة منفصلة .

2- الرقابة¹ :

- تعد الرقابة واحدة من أهم الأهداف التي تحققها التكاليف المعيارية وذلك على النحو التالي :
- تساهم التكاليف المعيارية مساهمة فاعلة في الرقابة على عناصر التكاليف وقياس مدى كفاءة الأداء الإنتاجي من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المعياري أو مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية و قياس الانحرافات بينهما إن وجدت، ودراسة أسباب كل انحراف فيها وتحليله .
 - التكاليف المعيارية تساعد الإدارة في تحقيق كل من الكفاءة والفاعلية من خلال الرقابة المستمرة والمعتمدة على المعايير، فالرقابة في أحد تعريفاتها هي مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط .
 - استخدام التكاليف المعيارية يساهم بشكل كبير في تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تحديد مراكز المسؤولية في إطار الرقابة على الأداء .
 - تساعد التكاليف المعيارية في تطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء حيث إن التكاليف المعيارية تمثل الإطار لما يجب أن تكون عليه التكاليف الفعلية وقياس كفاءة الأداء.

¹ جوزيف كحالة . حلوة حنان مرجع سبق ذكره 132

3- المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية¹:

- نظام التكاليف المعيارية يمكن من تحديد نتائج الأعمال بسرعة أكبر من تحديدها في ظل التكاليف الفعلية كما أن هذا النظام من شأنه أن يوضح للإدارة المزيج المناسب من الإنتاج الذي يحقق أكبر مستوى ربحية ، إضافة إلى الكثير من القرارات الهامة والمتعلقة بالعملية الإنتاجية .

- تعد التكاليف المعيارية أساساً ملائماً للتفضيل بين البدائل المختلفة بناء على

التكاليف المقدرة لكل خيار من الخيارات المطروحة، ويمكن هذا النظام الإدارة من

المفاضلة بين أنواع المواد الأولية المختلفة التي تكون مطروحة وصالحة للاستخدام

في إنتاج منتج معين ، و يوفر وقت الانتظار إلى نهاية الدورة الإنتاجية لمعرفة الكمية المطلوبة من المواد الأولية لإنتاج وحدة من المنتج حيث يتم تحديدها في بداية الفترة بناء على أسس علمية وموضوعية

المطلب الثاني : أسس إعداد المعايير

1- ماهية المعايير :

تعددت تعريفات المعايير في كتب المحاسبة وأجمعت في مجملها على أن المعايير

تمثل أدوات قياس علمية لتعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين ، ويتم تحديدها

مقدماً للحكم على الأداء الفعلي. لأن المعايير تمثل² أولى مراحل العملية الرقابية حيث تتم بعد نهاية الفترة المحاسبية مقارنة الكميات والأسعار الفعلية مع الكميات

والأسعار المعيارية لتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية ،

وتنقسم المعايير من حيث طبيعتها إلى معايير مواد ومعايير عمل ومعايير خدمات

أخرى ، وتقاس الأنشطة إما بقياسات كمية أو بقياسات سعرية والكمية تمثل الجانب

العيني للنشاط موضوع المعايرة أو القياس، فمعايير المواد هي كمية المواد مقاسة

بوحد قياس كالوزن أو الطول والمعايير السعرية تعبر عن سعر المواد معبراً عنها

¹ وليد ناجي. مدخل في المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك كتاب إلكتروني ص 92

² د. محمود منير سالم مرجع سبق ذكره ص 27

بوحدة نقدية وتكون التكلفة المعيارية هي حاصل ضرب الكمية المعيارية في سعرها المعياري .

2- إجراءات وضع المعايير :

إن الطريقة الأكثر قبولاً في إعداد معايير التكلفة هي طريقة إعدادها وفق المنهج العلمي والأساليب الإحصائية لأن ذلك من شأنه أن يتيح مواصفات وشروط محددة للكميات تقررها الإدارة للمنتج المعايير، لتكون بمثابة قانون ملزم للمسؤولين المختصين وهذه المواصفات يجب أن تتسم بالواقعية وقابلة للتطبيق، وفي هذه الحالة فإنه من الضروري وجود لجنة لوضع المعايير تكون مؤلفة من مهندسين ورجال اقتصاد وإداريين ومحاسبين لكل مرحلة إنتاجية أو لكل منتج، وأن تكون اللجنة حريصة على وضع التقديرات للمعايير المتوقعة من خلال منظور الواقعية وقابلية التطبيق وذلك حتى يكون الحكم على الانحرافات وأسبابها في حال وجودها وفق أسس سليمة ومنطقية .

¹أساليب إعداد المعايير :

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من أساليب إعداد المعايير وهي :

- 1- **معايير مفروضة :** بمعنى أن يتم وضع المعايير بمعرفة المستويات الإدارية العليا وبصورة ملزمة وواجبة التنفيذ دون استشارة العاملين المنفذين.
- 2- **معايير بالمشاركة :** وهذا الأسلوب يعتمد على مشاركة العاملين في إعداد المعايير على أساس أن مشاركة العامل في إعداد المعايير التي تحدد أهداف المشروع تجعله أكثر التزاماً بها ومحفزاً له لإظهار مهاراته وكفاءته في الإنتاج .
- 3- **معايير معززة بحوافز مالية :** وتعتمد هذه الطريقة على تطبيق نظام حوافز تشجيعية للعاملين في حالة تم الالتزام بتطبيق المعايير الموضوعة .

¹ منير محمود سالم مرجع سبق ذكره ص 37

مراجعة المعايير وتعديلها :

و موضوع مراجعة وتعديل المعايير أثار كثيرا من الجدل بين محاسبي التكاليف بين مطالب للمراجعة المستمرة للمعايير أثناء التنفيذ وبين معارض لهذا الرأي، فأصحاب الرأي الأول يميلون إلى أن المعيار الذي يتم اكتشاف خطأ ما فيه يجب تعديله في الحال لأنه يؤثر سلبا على العاملين ويخفض معنوياتهم مما يؤدي إلى فقدانهم للحافز على الابتكار والمبادرة، أما أصحاب الرأي الثاني فإنهم يعتقدون أن تعديل المعيار خلال الفترة المحاسبية يعني تغيير المقياس الذي يتم به قياس الكفاءة ودرجة الإنجاز مما يؤدي إلى تشويه تلك الوسيلة ويرون أن تعديل المعايير يجب أن يتم في نهاية الفترة المحاسبية، في الوقت الذي وقف فريق ثالث موقف وسط بين الرأيين السابقين بحيث يتم اللجوء لتعديل المعيار في الحالات الهامة أو في حال كون المعيار قد تم إعداده وفق أسس غير سليمة، أما في حالة كون التغيرات طفيفة ينتج عنها انحرافات طفيفة فإن الإبقاء على المعايير دون تعديل هو الأجدر .

المطلب الثالث: معايير التكاليف المباشرة وتحليل انحرافها

خارج الأقسام العملية للتصنيع والتوزيع يوجد أقسام وظيفية مكلفة بتصميم ووضع

مسارات الإنتاج أهمها:¹

مكتب الأبحاث، مكتب الطرائق، مكتب التنسيق.

يحدد بصفة عامة مكتب الأبحاث المعايير الكمية والنوعية للمواد الأولية و اللوازم، بينما مكتب الطرائق ومكتب التنسيق يحددان المعايير الكمية لليد العاملة والزمن المستغرق .

1- معايير المواد الأولية :

1.1- معايير كمية المواد :

يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات الصناعية ، إجراء دراسات فنية هندسية و تجريبية.

فالدراسات الفنية تتعلق بالطرق الإنتاجية المتبعة ومتطلباتها من جودة المواد.

¹ BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion, cours et applications, Vuibert, Paris, France, 1999.

والدراسات الهندسية تتعلق بمواصفات المنتج والتصميمات والرسومات والدراسات والتجارب العملية، ميكانيكية وكيميائية .

وعادة يشترك في إعداد معايير كمية المواد كل من الإدارات التالية :

- إدارة الإنتاج - الإدارة الهندسية - إدارة التكاليف

2.1- معايير السعر¹:

تعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة و يمكن اعتبارها أسعاراً معيارية يعتمد عليها في إعداد التكلفة المعيارية ،أما في غياب هذا النوع من العقود فمن الضروري الرجوع إلى قوائم الأسعار الفواتير وعقود المشتريات طويلة الأجل دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار.

وتجدر الإشارة إلى أن السعر المعياري هو سعر الشراء (بعد الخصم التجاري) مضاف إليه كل المصاريف اللازمة إلى غاية وصول المادة الخام إلى قسم الإنتاج .

و لحساب التكلفة المعيارية للمواد الأولية يمكن وضع القاعدة التالية :

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = السعر المعياري الوحدوي × الكمية المعيارية

2-معايير الأجور المباشرة :

1.2- معايير وقت العمل المباشر :

الوقت (الزمن) المعياري هو ساعات العمل المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة منتج معين.

2.2-معايير أجر العامل² :

تتضمن عملية معايرة أجر العمل المباشر تحديد:

- فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل.

- الأجر الذي يدفع لهذه الفئة.

¹ الدهراوي كمال الدين أبو الحسن .محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة الدار الجامعية الاسكندرية 119 - 120.

² - جمعة أحمد.محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999 ص 104

2- أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية :**2.1 - أسباب انحراف الكمية¹ :**

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية.
- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء.
- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلباً على واقعية المعايير
- إن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموماً أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة التحكم فيها من خلال الاهتمام المتزايد بها .

2.2 - أسباب انحراف السعر² :

- تغير أسعار المواد في السوق.
- الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطاً أو صعوداً.
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت.
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد .
- عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها .

3- تحليل الانحراف الشامل للمواد الأولية :

الانحراف الشامل : يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج العادي ويتكون من الانحراف الإجمالي والانحراف على حجم النشاط كما يوضحه الشكل التالي :

¹ حلوة حنان. جوزيف كحالة مرجع سبق ذكره ص 79 - 77

² بوكساني رشيد المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة 1998-1999

جدول رقم (01/01) تجزئ الانحراف الشامل إلى انحراف إجمالي وانحراف على حجم النشاط

الإنتاج العادي	الإنتاج الفعلي
التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج العادي	التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج الفعلي
+ انحراف حجم النشاط	+ انحراف اقتصادي (إجمالي)
= الانحراف الشامل	

المصدر: BOISSELIER. P, Op.cit, p 262

تحليل انحراف الكمية :

من أجل الرقابة على عناصر المواد الأولية يتم تحليل انحراف الكمية إلى انحراف غلة وانحراف مزيج :

1.3- انحراف المزيج : من الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج :

- عدم توفر بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة .
 - استعمال مواد بديلة أخرى بأسعار منخفضة مما يغير في نسبة المواد المكونة للمنتج.
- يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:¹

انحراف المزيج = [(الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة × نسبة المزيج المعياري للصنف) - الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف] × السعر المعياري للصنف

إذا كانت النتيجة سالبة معناه أن الانحراف غير ملائم .

¹ أبو الحسن علي أحمد. الدهراوي كمال الدين .مرجع سبق ذكره. ص 124

2.3- انحراف الغلة :

يحدث انحراف الغلة إذا كانت كمية الإنتاج الفعلية تختلف عن كمية الإنتاج المعيارية فيما لو طبقت النسب المعيارية للمزيج¹

يحسب انحراف الغلة كالتالي :

$$\text{انحراف الغلة} = (\text{كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية-كمية الإنتاج الفعلية}) \times \text{متوسط السعر المعياري}$$

حيث أن متوسط السعر المعياري = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / الكمية المعيارية للمواد
كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية = الاستهلاك الفعلي من المواد × نسبة المخرجات للمزيج
إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم .

4-انحراف السعر :

السعر عامل خارجي يصعب التحكم فيه ومراقبته على عكس الكمية، لكن إذا كانت المشتريات تتم في محيط عاصف، يكون مفضلاً لو يتم تحليل انحراف السعر إلى انحرافات جزئية مثل انحراف التضخم والانحراف الناجم عن أثر المنافسة.

5- انحراف تكاليف اليد العاملة :

يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما معدل الأجر والزمن المستغرق في إنجاز العمل.

5. 1- أسباب انحراف معدلات الأجور و وقت العمل²:

- تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم .
- دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة.
- دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج.

¹ نفس المرجع ص 125

² ساحل فاتح . دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة ماجستير 2002-2003

- ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج .
- التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة .
- عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح.
- التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة.
- قلة المجهود المبذول من بعض العمال .
- رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات .
- عدم كفاءة الإشراف على العمال .

5.2- تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة :

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي تماما مثل تحليل انحراف المواد المباشرة وسنقتصر على الطريقة المعمول بها غالبا وهي:

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي}) \times \text{معدل الأجر المعياري}$$

$$\text{انحراف معدل الأجر} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن الفعلي}$$

المطلب الرابع: معايير التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافاتها

أولا: معايير التكاليف غير المباشرة :

1-أنواع التكاليف غير المباشرة :

1-الأجور غير المباشرة .

2-العمولات الممنوحة .

3-الإشهار .

4-تكاليف الإدارة .

5- تكاليف الطاقة .

6- تكاليف الصيانة .

7- أعباء الاهتلاك.

8- تكاليف التأمين والإيجار.

2- حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة :

إذا كان أساس القياس هو ساعة دوران آلة فإن :

معامل التحميل المعياري = التكاليف غير المباشرة المعيارية / عدد ساعات دوران الآلة المعياري

ثانياً: انحراف التكاليف غير المباشرة :

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق ما يلي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية – التكاليف المحملة معيارياً

حيث يمكن تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى :

- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة

- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة

- في حالة عدم التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة فإن الانحراف الإجمالي يتحلل إلى انحراف :

مردود، موازنة، ونشاط.

1- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة¹:

يحلل انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي :

انحراف الإنفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية – التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف المتغيرة المحملة معياريا

2- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة :

يتحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي حيث أن:

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

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

¹ ساحل فاتح مرجع سبق ذكره ص 174

المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية

1-المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية :

- 1- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها .
- 2- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- 3- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة .
- 4- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.
- 5- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

2- حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة :

2. 1- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة :

2. 1- أ- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة :

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها¹.

2. 1- ب- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة :

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع .

الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة:²

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفهما بدلالة المبالغ الأولية

¹ Burlaud .A & Simon. C , "Comptabilité de Gestion", Vuibert, Paris, 1993, P 18.

² دادي عدون تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار العجدة، ص 39

للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي سعر التكلفة .

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

3- سلبيات الطريقة¹ :

- 1 تركز على التوزيع التقريبي للأعباء .
- 2 صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة .
- 3 تعتبر طريقة طويلة الحسابات.
- 4 في كثير من الحالات يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي .
- 5 عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع .
- 6 عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1- مبدأ الطريقة²:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة .

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

2- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا :

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة عقليا} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل}$$

¹ داداي عدون مرجع سبق ذكره ص 57

² BURLAUD Alin, SAADA Toufik, SIMON Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion Vuibert, Paris, France, 1995.

3- تحديد حجم النشاط :

3.1- حجم النشاط الفعلي :

يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحادات العمل في الأقسام المتجانسة ، حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

3-2- حجم النشاط العادي :

إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي، بعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس تنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية¹

4- فروق التحميل العقلاني :

4.1- فرق تحميل التكاليف الثابتة :

لكي تكون نتيجة المحاسبة التحليلية موافقة لنتيجة المحاسبة العامة (المالية) يجب أن نأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما يلي :

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ($1 <$) معناه وجود ربح زيادة

الفعالية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية

- حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد ($1 >$) معناه وجود تكلفة بطالة يجب

طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

4-2 فروق المخونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

¹ Burlaud. A & Simon.C; Op. cit; P 135.

5- حساب النتيجة : تحسب النتيجة التحليلية الصافية الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة كما يلي:¹

جدول رقم (02) حساب النتيجة²

XXXX	رقم الأعمال
XXXX	- سعر التكلفة العقلاني
XXXX	= النتيجة التحليلية العقلانية
XXXX	+ ربح زيادة الفعالية
XXXX	- تكلفة البطالة
XXXX	= النتيجة التحليلية الإجمالية (الموافقة لنتيجة طريقة التكاليف الكلية)
XXXX	الأعباء الإضافية+
XXXX	الأعباء غير قابلة للتحميل-
XXXX	+ فوارق المخزون (إذا كانت قيمة المخزون الحقيقية أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني)
XXXX	- فوارق المخزون (قيمة المخزون الحقيقية أصغر من قيمته بالتحميل العقلاني)
XXXX	النتيجة التحليلية الصافية (الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة)=

المصدر: Saada Toufic & autres, Op.cit

6- نقد طريقة التحميل العقلاني

1- الإيجابيات

1- إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة.

¹ هاشم عطية ، محمد محمود دراسات في محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية الدار الجامعية مصر 2000 ص 350

² Saada Toufic & autres, Op.cit, P 113-114

- 2- تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية.
- 3- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة.
- 4- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري .

2- السلبات

- 1- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي .
- 2- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .
- 3- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة

1-مبدأ الطريقة : لها ثلاثة عناصر أساسية هي :

- 1-الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .
- 2- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- 3- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة ، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها .

2- حساب النتيجة : تحسب النتيجة التحليلية وفق المراحل التالية¹:

جدول رقم (03) حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة

XXXX	رقم الأعمال
XXXX	التكاليف المتغيرة-
XXXX	على التكاليف المتغيرة الهامش=
XXXX	التكاليف الثابتة-
XXXX	النتيجة التحليلية=

¹ هاشم عطية ، محمد محمود مرجع سبق ذكره ص 345

3- نقد طريقة التكاليف المتغيرة :**1- المزايا :**

- تسمح بتحديد عتبة المردودية.
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات،

2- العيوب :

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج و المبيعات.

المطلب الرابع: طريقة التكاليف على أساس النشاط**1-تعريف النشاط¹ :**

النشاط هو كل ما يقوم به أعضاء المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة إصدار فواتير، زيارة زبون وكل ما يمثل جوهر المؤسسة، كل هذه الأعمال يقوم بها الأجراء لأنهم يعرفون كيف يقومون بها و يعتقدون بضرورة إكمالها

4-تصنيفات النشاطات :

- 1- حسب طبيعتها
- 2- حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة
- 3- حسب سلسلة القيمة
- 4- النشاطات المباشرة وغير لمباشرة

¹ أبو الحسن علي أحمد. الدهراوي كمال الدين .مرجع سبق ذكره. ص 170

2- مبدأ طريقة ABC¹ :

- 1- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتج.
- 2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة.
- 3- أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة .

3- شروط تطبيق طريقة ABC :

- 1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.
 - 2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC .
 - 3- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC بأعمالهم اليومية
 - 4- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن
 - 5- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC
 - 6- يجب إدماج أداء المؤسسة ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم ABC
- 4 تقييم طريقة التكاليف على أساس النشاط**

1- الصعوبات التي تواجه طريقة ABC:

- 1- من بين المشاكل المواجهة عند التطبيق قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات .
- 2- تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن أن يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري .

¹ Saada Toufic & autres, Op.cit, P 113-114.

2-مقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة الكاملة وABC :

جدول رقم (04) المقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة الكلية والتكاليف على أساس النشاط

طريقة التكاليف الكلية	طريقة التكاليف المتغيرة	طريقة التكاليف على أساس النشاط
تستهلك الموارد المنتج	تستهلك الموارد المنتج	1-المنتج يستهلك النشاطات التي تستهلك الموارد
توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية)	توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية)	2-تجمع تكاليف النشاطات داخل مراكز التجميع (ليس هناك معنى لتقسيم المراكز إلى الثانوية والرئيسية)
ترتكز على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة	ترتكز على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة	3-يقول Kaplan.R ليست التكاليف هي الثابتة لكن التسيير " وليس هناك ثابت إلا التكاليف المتغيرة وليس هناك تغير إلا التكاليف الثابتة" وهذا متغير على المدى الطويل وإن التكاليف التي تطبق عليها ABC هي التكاليف غير المباشرة
تحسب سعر التكلفة المتغيرة للمنتج	تحسب سعر التكلفة المتغيرة للمنتج	4- تحسب تكاليف مواضيع التكلفة على أساس النشاط
تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الهامش	تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الهامش	5- تقدم معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من النشاطات ذات القيمة المضافة السلبية
تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الوحدة الواحدة من ربح المنتجات	تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الوحدة الواحدة من ربح المنتجات	6-يمكن استعمالها لاتخاذ القرارات طويلة الأجل
تفيد خاصة في عملية تقييم المخزونات	يمكن استعمالها لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل	

المصدر: من إعداد الطلبة

خاتمة الفصل الأول :

تُعد التكاليف المعيارية إحدى الأدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط للمساعدة في تحقيق كفاءة العمليات وذلك من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف، ولكي يتحقق هذا الأمر فإن الإدارة بحاجة إلى الحصول على خدمات أطراف عديدة في المنشأة من إداريين ومحاسبين ومهندسين للمساعدة في وضع المعايير التي تساهم في تحقيق أهداف المنشأة.

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع و الخدمات التي أنتجتها المؤسسة، لكن هذا ليس هدفه الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديد ما من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرق لحساب التكاليف وسعر التكلفة حسب المعلومات التي يريدها نظام القرار.

الفصل الثاني

دراسة عملية

مراقبة التسيير

الفصل الثاني : دراسة نظام مراقبة التسيير

تمهيد

يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل و للتحكم في التسيير، يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضاً دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات و قياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

و في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام و على وضع نظام المعلومات الخاص به وكذلك مسار المراقبة وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل .

المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها

و حتى يمكننا الوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها الكتاب و المتمثلة فيما يلي :

مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المديرون Anthony وعرف من أنه تم الحصول على الموارد و أنه تم استعمالها بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة¹.

لكنه أضاف Anthony تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدمه Gervais و قد أعطى ضرورة ملائمة الموارد لأهداف المؤسسة، وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة².

مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح Teller و يعرف بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء، وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية، تلخص و تفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة³.

و بعد الجمع بين مختلف التعاريف السابقة تمكنا من التوصل إلى تعريف شامل وهو أن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل، تستهدف تجديد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل وفيما يلي جدول يبين أهم مراحل التطور

¹ Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999, P194

² Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7^{ème} Edition, Paris, Economica, 2000, P20.

³ Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris, Management société, 1999, P8.

جدول رقم(05) أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات و الإنجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة
المقاربة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة

المصدر (بتصرف): Chaud Alzard, Sabine séparé, Op cit, PP 30-35

من خلال هذا التعريف الأخير سنحاول استخراج الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير.

1- إن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل :

هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية¹

2- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير :

أ- العلاقة بين (الأهداف- الوسائل)

- على المدى القصير : الملائمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.

- على المدى الطويل: الملائمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الاستراتيجية، وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

ب- العلاقة بين (الأهداف – النتائج)

تتضمن المرحلة الموالية مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة.

ج- العلاقة بين (الوسائل- النتائج)

السؤال المطروح هنا هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة ؟

وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية الكفاءة والملائمة، ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة، أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة(من حيث التكاليف و الوقت)، أما الملائمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها

¹ عقون سعاد، " محالة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2001-2002 ص 52

3- تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري

نظام مراقبة التسيير يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والنتيجة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي¹ والتي تساعد على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

- الربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي

أكمل Anthony تعريفه بتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والإستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الإستراتيجية.

و من هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات :

مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار

مراقبة التسيير آلية للتنشيط

سنوضح في الجدول التالي :

جدول رقم(06) مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

آلية لتنسيق القرار	آلية للتنشيط
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة , وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم , مكافأتهم, تحفيزهم, تعليمهم)

المصدر: Robert Teller, Op cit, p09

¹ Michel Gervais, (2000), Op cit, p9.

كما أن تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة، تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير، فهي تندرج بين الخيارات الإستراتيجية والنشاطات اليومية، أي أنها بمثابة وسيط بينهما و هذا ما يوضحه الجدول الموالي

جدول رقم (07) الدور الوسيطي لمراقبة التسيير

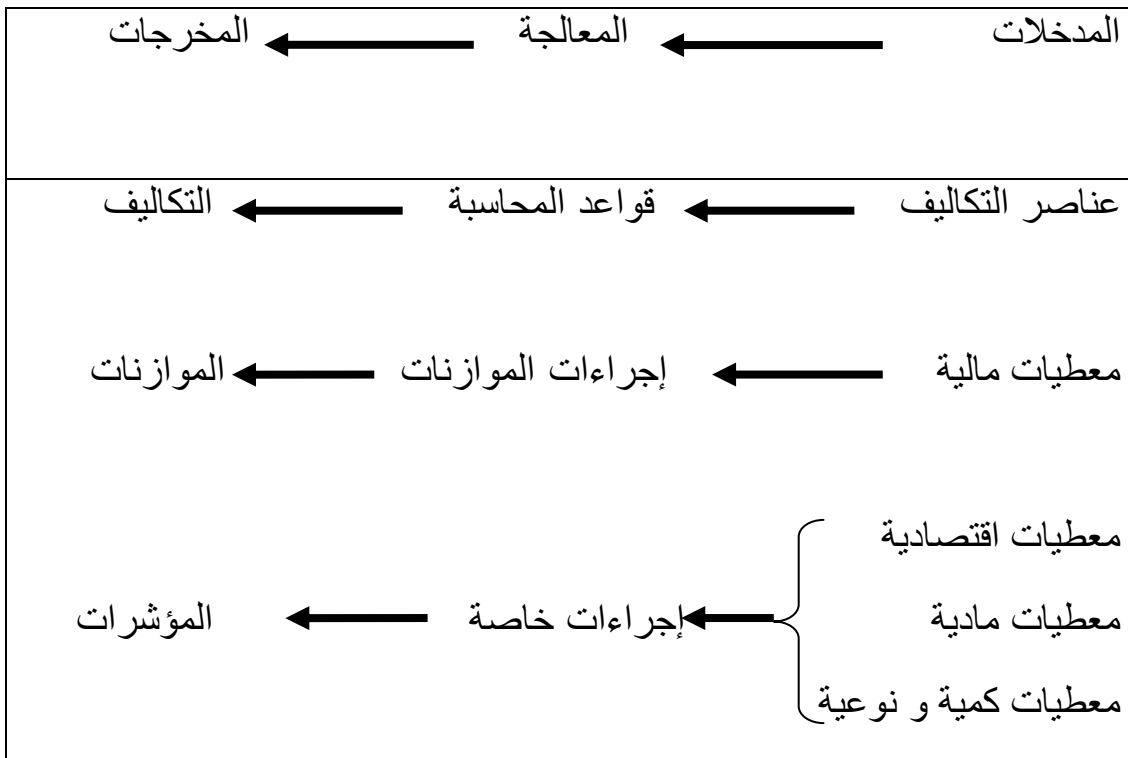
المراقبة التنفيذية	مراقبة التسيير	التخطيط الاستراتيجي
يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام, التي تسمح بالتأكد من أن أهم المهام قد أنجزت بكفاءة و فعالية تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية, كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة	مراقبة التسيير كوسيط	يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها تحدد فيما بعد سياسات الحصول و تحويل استعمال هذه الموارد وتترجم هذه السياسات إلى مخططات وموازنات تكون محل دراسة و متابعة باستمرار

المصدر: Robert Teller, Op cit, P09

- تصميم نظام للمعلومات

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات و يتمثل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بالشكل التالي :

شكل رقم (01) نظام المعلومات لمراقبة التسيير



المصدر: Claude Alzard, sabine sépari, Op cit, P89

- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة

إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكله معينة للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية و هي ¹:

- مراكز التكاليف.

- مراكز المصاريف.

- مراكز رقم الأعمال.

- مراكز الأرباح.

- مراكز المردودية أو الاستثمارات.

- تحقيق اللامركزية

و على إثر ما سبق يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح بـ :

- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها و كذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.

يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها و الوسائل اللازمة لذلك.

- إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات، بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير.

- تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات (توفر المعلومات، المعرفة بالميدان، خبرة الأفراد)

- تقليص الفترة اللازمة لإجابة المؤسسة بتقليص مسار اتخاذ القرار.

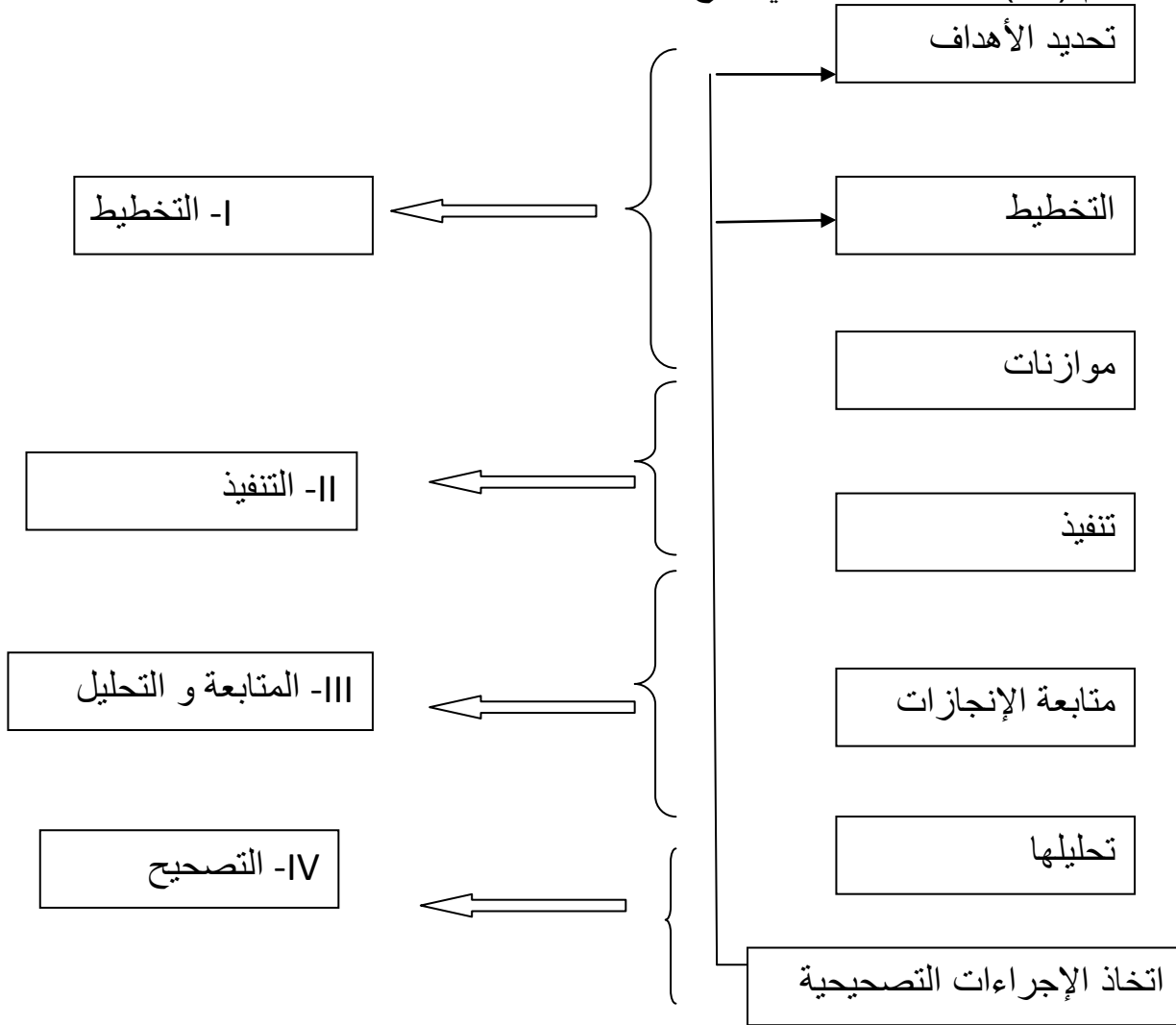
- مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية و بالتالي تحفيزهم.

¹ صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار 2005-2006 ص 63

المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تقتض الإثراء والتعلم تدريجياً، هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من أربع مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي

شكل رقم (02) مراقبة التسيير في أربع مراحل:



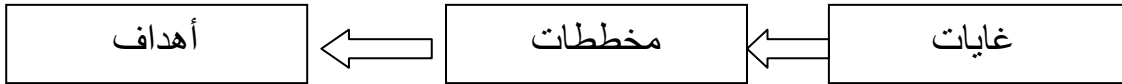
المصدر: Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003, P03

و سنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي :

المرحلة 01 التخطيط :

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

شكل رقم (03) دورة التخطيط



المصدر: P.L Bescos et autres, op cit, p22

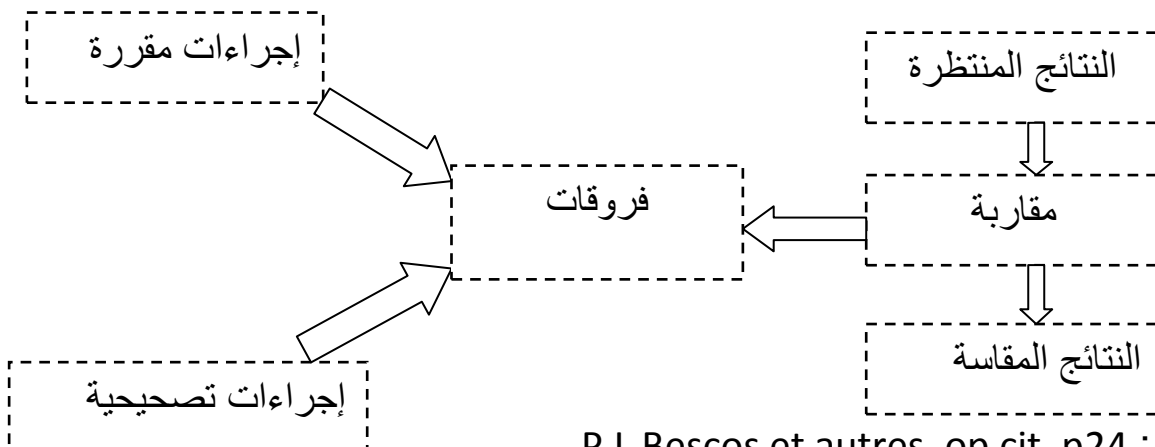
المرحلة 02 التنفيذ:

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

المرحلة 03 المتابعة و التحليل :

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

شكل رقم (04) مرحلة المتابعة و التحليل



المصدر: P.L Bescos et autres, op cit, p24

المرحلة 04 : الإجراءات التصحيحية

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط، فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته¹

¹ Helene Loning, op cit, p 4.

المبحث الثاني : مراقب التسيير داخل المؤسسة

المطلب الأول : التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

أ- التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير.

تنظيم المؤسسة : يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.

نظم المعلومات : استعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات و تحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

تسيير الموارد البشرية : تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة.

تقنيات التعبير : يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها(الجدول, المنحنيات...) و كذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان .

ب- المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملاح و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي :

- تكوين أولي في التسيير.
- المعارف المالية والمحاسبة.
- التحكم في الإعلام الآلي.
- التحكم في اللغات الأجنبية.

الفصل الثاني: دراسة عملية مراقبة التسيير

- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي.
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية.
- مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال.
- أما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي :
- تقبل النقد.
- القدرة على المناقشة.
- القدرة على تسيير الموظفين.
- القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة.

المطلب الثاني : صلاحيات مراقب التسيير و موقعه السلمي

أ- الصلاحيات الكلاسيكية

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى .
- يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط و برنامج العمل للمؤسسة، كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناتهم¹.
- ينسق مجموع البرامج و الموازنات و يضمن انسجام النظام.
- يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات .
- يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

ب- الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير

- 1- مرافق للتغيرات.
- 2- رجل حوار التسيير.

¹ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير " الجزء الثاني، قسنطينة، 1988، ص 68

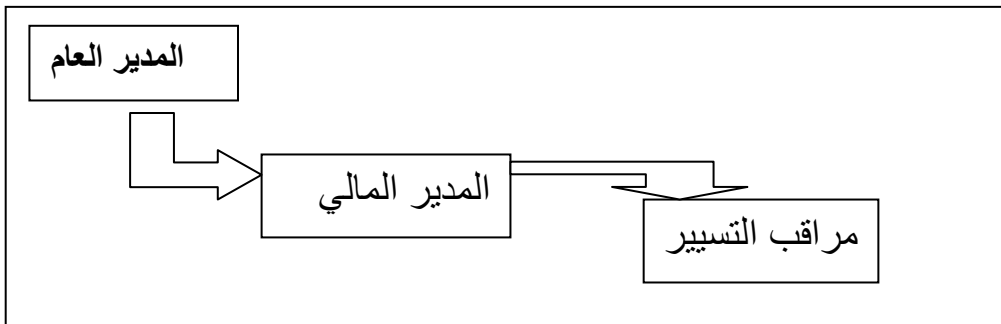
3- كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

التموقع السلمي لمراقب التسيير

يحتل مراقب التسيير موقعا وظيفيا و يكون تابعا إما للمدير العام أو للمدير المالي أو لمواقع أخرى.

أ- تابعة مراقب التسيير للمدير المالي :

شكل رقم (05) تابعة مراقب التسيير للمدير المالي



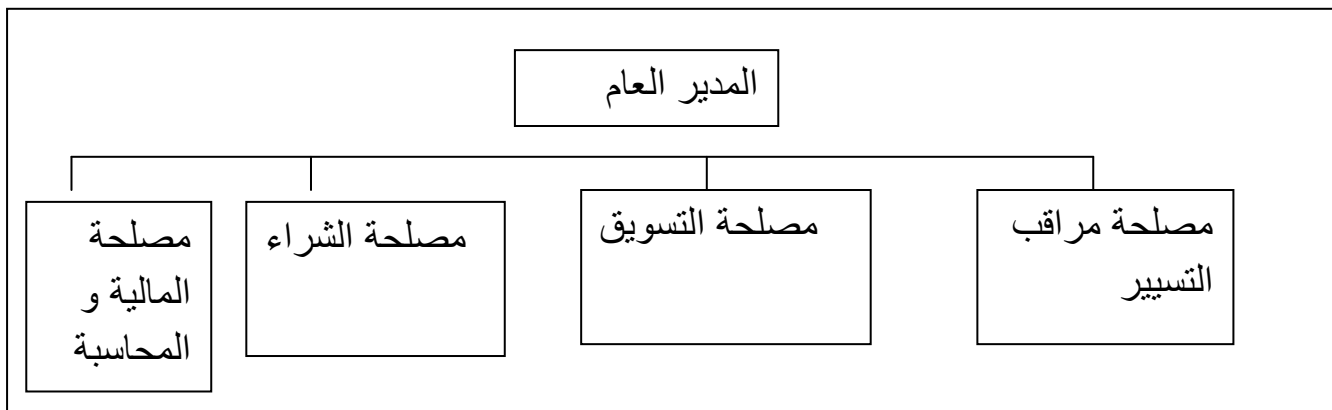
المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P54

ب - تابعة مراقب التسيير للمواقع أخرى

تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين

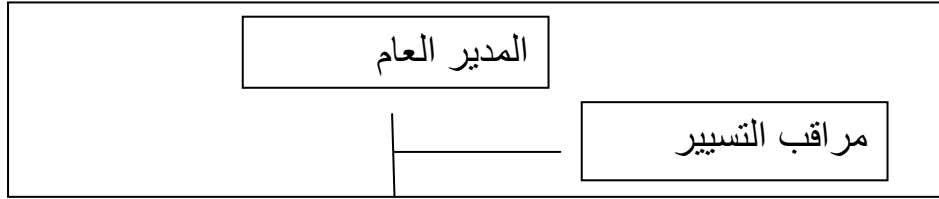
الرئيسيين للشركة و ذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح

شكل رقم(06) الاتصال على هيئة أسنان المشط



المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon , Op cit, P54

شكل رقم (07) تابعة مراقب التسيير للمدير العام



المصدر: نفس المصدر

المطلب الثالث : التكلفة المعيارية كأداة لمراقبة التسيير

في الواقع أن التكلفة المعيارية لا يمكن اعتبارها كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة فقط وإنما يمكن اعتبارها كذلك بأنها قاعدة وفي نفس الوقت امتداد لمسار مراقبة التسيير، بحيث يحقق استعمالها كأداة عدة مزايا بفضل خصائصها وتشكل بذلك قيمة مضافة حقيقية لطرق محاسبة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير للمؤسسة.

دور و أهمية تحليل التكاليف المعيارية في عملية مراقبة التسيير

ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط : إن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية حول التكاليف التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات و الخطط والموازنات التقديرية يعد مطلباً حيوياً لمختلف مستويات الإدارة.

تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة : ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد أسعارها .

الرقابة على التكاليف : يقصد بها الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة ببيانات والمعلومات عن أوجه النشاط المختلفة بها .

المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات و الخدمات : تحدد المؤسسة أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل

الإنتاج كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات.¹

تحليل الانحرافات : إن القيام بتجميع البيانات وتحليلها والمعلومات الخاصة بالتكاليف ومعاييرها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة و من تم تحديد الانحرافات و العمل على تحليلها و تحديد أسبابها و المسؤولين عليها واتخاذ كل الإجراءات و القرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات و تدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطة المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة و حسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية و الخدماتية .

إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة : تعتبر محاسبة التكاليف الأداة التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى .

تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة : أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها.

قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس و الحكم على مردودية المنتوجات أو مجموعات المنتوجات و المبيعات، أو الخدمات كل منها على حدة، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و المردودية تحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية، الجزائر، 2003 ، ص: 37

خاتمة الفصل الثاني

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره مساراً دائماً للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداءات و تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها و بالتالي يمكنهم من التعرف على مواقع الخلل لتحسين أدائهم في المستقبل.

كما تعرفنا في هذا الفصل كذلك على القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير والتي تتضمن بصورة أساسية المعلومات المالية و المحاسبية بالإضافة إلى تقنيات تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير و الحوار.

الفصل الثالث

تقييم الأداء

الفصل الثالث : تقييم الأداء

تمهيد

يعتبر الأداء الاقتصادي من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع والتي تؤمن انطلاقه نحو الحضارة والرفاه الاجتماعي الذي يبنى بالدرجة الأولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحققها البلدان والتي تنعكس مباشرة على تطور الدخل القومي فيها

المبحث الأول : نظرة حول تقييم الأداء

المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء وأهميته

1 مفهوم تقييم الأداء :

يمكن القول بأن تقييم الأداء "يعني الحكم على كفاءة الوحدة الإنتاجية للمؤسسة بمقارنة فعاليات التنفيذ في نهاية فترة معينة بما كان ينبغي تحقيقه من أهداف ومن ثم استخراج الانحرافات الناشئة تمهيدا لتشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات العمل، ليتسنى لنا اقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة لتلاقي نواحي الخلل في أداء تلك الوحدة و تنمية وتطوير فاعلية أوجه النشاطات الأخرى الناجحة في أدائها"¹

2 أهمية تقييم الأداء في المؤسسة :

يمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء كالآتي :

- إن تقييم الأداء يتمثل في الاستخدام الأمثل لموارد الاقتصادية.
- يوضح العلاقات التبادلية بين المشروعات والالتزام بها .
- يساعد على التحقق من إن المؤسسة قامت بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة .
- يوجه تقييم الأداء العاملين في أداء أعمالهم كما يوجه إشراف الإدارة العليا.
- يوضح سير العملية الإنتاجية .
- تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد.
- تحديد معايير الجودة للإنتاج على أساس المواصفات المحددة للمنتج.

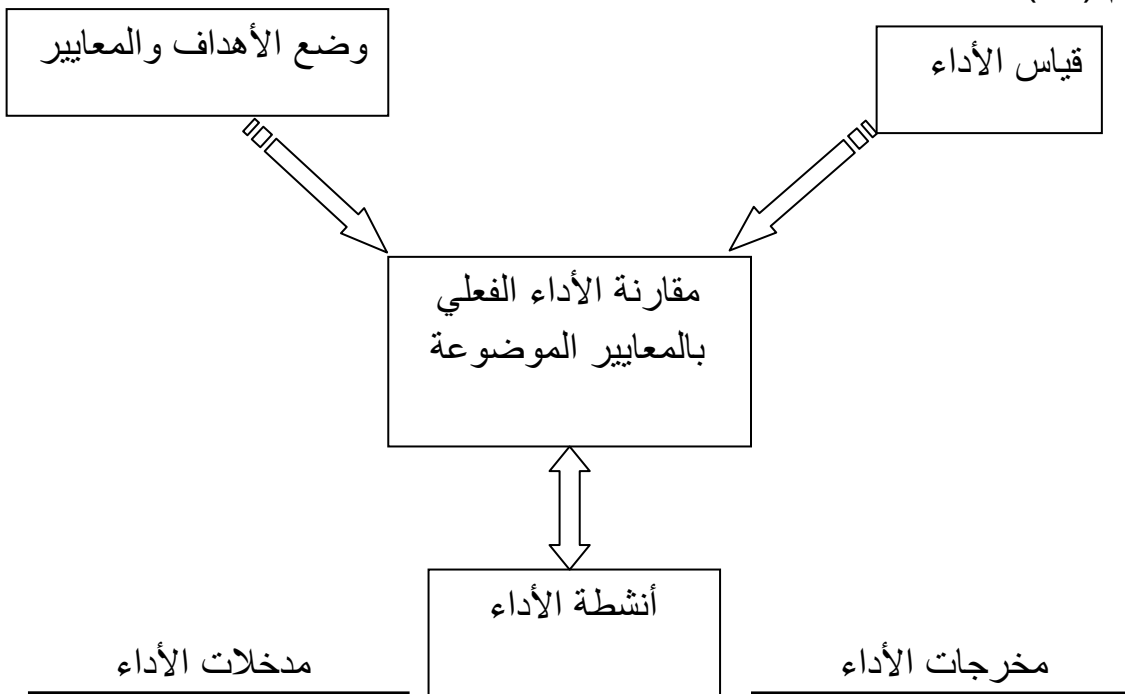
¹ Gérard CHARREAUX, la gouvernement des entreprises, ed. economica, France, 1997, P 83.

المطلب الثاني : وظائف وأسس تقييم الأداء

1 وظائف ومكونات عملية تقييم الأداء

- متابعة تنفيذ الأهداف الاقتصادية للمؤسسة الكمية والقيمية وذلك للتعرف على مدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقا والفترة المحددة استنادا إلى البيانات والإحصاءات التي تقدمها الجهات المختصة عن سير النشاط الإنتاجي في تلك المؤسسات .
- الرقابة على كفاءة الأداء الإنتاجي للتأكد من قيام المؤسسة بممارسة نشاطها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاءة، وذلك بتشخيص الانحرافات وأسبابها والعمل على إزالتها مستقبلا وهنا يجب التأكد من أن المؤسسة قد استخدمت كافة مدخلاتها المتاحة بأعلى كفاءة ممكنة.
- تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن حصول الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ .
- البحث والتحري عن الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات مع ضرورة اختيار البدائل المتاحة وبأقل التكاليف.

شكل رقم (08) مكونات عملية الأداء¹



قياس الأداء : المرونة تسمح للمديرين من الاستجابة للأحداث غير المتوقعة.

وضع الأهداف والمعايير: تقديم المعلومات الصحيحة عن الأداء التنظيمي.

¹ نادية العارف ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية مصر 2001 ص 347

مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية: أمداد المديرين بالمعلومات في الوقت المناسب حيث تعتمد نجاح عملية صنع القرار على مدى حداثة المعلومات.

2 الأسس العامة في تقييم الأداء:

هناك مجموعة من الأسس العامة التي يجب اعتمادها في تقييم الأداء وهي :

(1 تحديد الأهداف المشروعة:

إن الغاية الأساسية لأي مؤسسة هي تحقيق هدف رئيسي وجملة من الأهداف الثانوية الأخرى، ولما كانت إحدى وظائف دراسة كفاءة الأداء هي التعرف على إمكانيات تحديد تلك الأهداف التي يفترض أن تكون محدودة وواضحة لكافة العاملين بالمؤسسة¹.

(2 تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الفعالية التي تمارسها المؤسسة :

إن استمرار العملية الإنتاجية بالصورة المطلوبة يتطلب وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات الوحدة الإنتاجية وبيان الموارد والطاقات البشرية و المادية التي تستخدم لتنفيذها وكيفية الحصول عليها بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة اقتصادية واجتماعية ممكنة، إضافة إلى مرونتها لغرض إجراء التعديلات عليها عند الضرورة .

(3 تحديد مراكز المسؤولية :

من الأركان الأساسية الهامة لتقييم أداء أي مؤسسة إنتاجية أن تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتفويض السلطات وتحديد المسؤوليات فمركز المسؤولية هو الجهة المختصة بالقيام بنشاط معين لها سلطة اتخاذ الوسائل الكفيلة بتنفيذ النشاط في حدود الموارد الإنتاجية الموضوع تحت تصرفها .

(4 تحديد معايير الأداء الاقتصادي :

تختلف هذه المعايير من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها وباختلاف الأهداف المرسومة لها من فترة زمنية لأخرى .

(5 وجود جهاز مناسب للقيام بتقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء تستلزم وجود جهاز مناسب للرقابة يختص بمتابعة و مراقبة التنفيذ الفعلي لنشاط الوحدة الإنتاجية من جوانبه ويقوم بتسجيل النتائج التي يتمخض عنها التنفيذ .

الإنسانية¹ حاج قويدر قورين ،نضام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، مجلة العلوم
نسخة إلكترونية

3- المراحل الأساسية لتقييم الأداء :¹

يمكن تلخيصها في ما يلي :

- التعرف على البرامج (خطة التنفيذ) .
- التعرف على معايير ومقاييس الأداء.
- قياس الأداء الفعلي (النتائج المحققة) .
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.
- تحديد الانحرافات والاختلافات و الفروقات مع تحديد مراكز المسؤولية .
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على الهدف المخطط.

3 مستلزمات تطبيق رقابة الكفاءة والأداء

إن موضوع تقييم الكفاءة والأداء من الموضوعات التي لازالت تحتاج إلى الكثير من البحث والدراسة ومع ذلك يمكن إجمال مستلزماتها فيما يلي :

1. **ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة :** إذ يجب تحديد الأهداف التي يقوم المشرع من أجل تحقيقها تحديدا واضحا حتى يمكن التحقق من أداء المسؤولين وتقييمه من زاوية تحقيق هذه الأهداف .
2. **ضرورة وجود معايير واضحة الأداء :** يعتبر تحديد المعايير محور الارتكاز في عملية تقييم الأداء ،وبقدر ما يتوفر لهذه المعايير من الوضوح والدقة والواقعية وقدرتها على أن تعكس الجوانب المختلفة لنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية وأثار القرارات التي تتخذ في هذه المراكز على أنشطتها .
3. **ضرورة توافر نضام سليم وفعلا للمعلومات:** تتوقف فاعلية وكفاية نظام تقييم الأداء على درجة توافر البيانات التفصيلية السليمة في الوقت المناسب وذلك لوضع المعايير ،أو المتابعة ورصد نتائج الأداء الفعلي أول بأول ولن يتحقق ذلك إلا بتوافر نظام سليم وفعال لجمع المعلومات
4. **التكامل مع العملية الإدارية :** تقوم فكرة التكامل بين التخطيط و التقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط ،يوفر الأهداف التي تمثل معايير التقييم بالنسبة للعمليات

¹ رواية محمد حسن ، إدارة الموارد البشرية الدار الجامعية للنشر مصر 1999 ص 355

على المستوى الأدنى مباشرة كما أن التكامل معناه توفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده.

المطلب الثالث : الرقابة ومشاكل قياس الأداء

1 -علاقة تقييم الأداء بالتخطيط :

لا يمكن تصور تقييم أداء دون وجود تخطيط، لأنه الأساس الذي يرجع إليه عند التقييم فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية، وتحدد المراحل الوسطية لقيادة المؤسسة إلى النتائج المرادة كبرامج التمويل والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها

2 -علاقة تقييم الأداء بالرقابة

تقييم الأداء هو خطوة من خطوات الرقابة، وإن اتخاذ القرار هو الإطار الأشمل للتخطيط، تقييم الأداء والرقابة

من هذا يمكن استخلاص أن تقييم الأداء هو وسيلة تستعملها مراقبة التسيير لتحسين الأداء داخل المؤسسة بإتباع الخطوات التالية ¹:

- تحديد المعايير والمقاييس الرقابية.
- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
- تصحيح الانحرافات عن المعايير والخطط.

¹ توفيق جمال أحمد إدارة الأعمال مدخل وظيفي دار النهضة العربية بيروت 1986 ص425

المبحث الثاني : مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

المطلب الأول : تقارير التكاليف في نظام التكاليف المعيارية

كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية داخل المؤسسة فإن الإدارة العليا تبتعد عن مجال التنفيذ العملي، وبالتالي صعوبة معرفة ما يجري في المستويات الدنيا بصفة مهام الإدارة مفصلة لهذا وجدت تقارير التكاليف

1- دور تقارير التكاليف

يتمثل الدور الرئيسي لتقارير التكاليف فيما يلي :

- الرقابة على التكاليف من خلال توفير بيانات عن الانحرافات الملائمة وغير الملائمة في الوقت المناسب .
- تحديد المراكز المسؤولة عن الانحرافات .
- اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كتعديل معايير المواد الأولية أو الزمن اللازم للإنتاج.

2- مبادئ إعداد التقارير:¹

لعل أهم هذه المبادئ ما يلي :

- فهم حاجات الإدارة من المعلومات وارتباط كل تقرير بالعناصر الخاضعة لرقابة من أجله المستوى الإداري المعد .
- شمول التقارير على تحليل كاف لأسباب الانحرافات (مع توضيح الانحرافات التي تقع خارج مجال الرقابة والانحرافات التي تقع داخله)
- إعداد التقارير وفقا لمبدأ الإدارة بالاستثناء .
- يجب أن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للمؤسسة .
- السرعة في إعداد التقارير لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

¹ - جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 240

3-أنواع التقارير :

يمكن تصنيف التقارير في نظام التكاليف المعيارية وفق عدة أسس منها :

1.3-على أساس عناصر التكاليف

أ- تقارير المواد الأولية والأجور المباشرة :

بالنسبة للمواد الأولية تستلم نسخة من قائمة المواد وأسعارها المعيارية لتحديد بذلك التكلفة المعيارية للمواد الأولية .

بالنسبة للأجور فيتم تحليلها بنفس الطريقة تقريبا، والشكل التالي يوضح كشف تقرير في شكل رقابة الأجور المباشرة

شكل (09) تقارير الأجور المباشرة

كشف رقابة الأجور المباشرة عن الفترة

..... مرحلة الإنتاج.....نوع المنتج

..... حجم الإنتاج الفعلي.....مواصفات المنتج

				ملاحظات
			إجمالي	الانحرافات
			معدل أجر	
			وقت	
			تكلفة	التكاليف الفعلية
			معدل أجر	
			وقت	
			تكلفة	التكاليف المعيارية
			معدل أجر	
			وقت	
				فئة العامل
				رقم العامل

.....تقرير إدارة التكاليف

رئيس إدارة التكاليف

محاسب التكاليف

التاريخ

.....

.....

.../.../...

المصدر: حنان رضوان حلوة، كمال جبرائيل، المرجع السابق، 180

ب- تقارير التكاليف غير المباشرة : ¹

يتوقف شكل ومحتوى كشف تحليل انحرافات التكاليف على طريقة معايرة هذه التكاليف وما إذا كانت الموازنة المستخدمة ثابتة أم مرنة، فعندما تقوم المؤسسة بمعايرة كل عنصر على حدى فإن التحليل يمكن أن يتم لكل عنصر . وفي هذه الحالة يمكن إعداد تقرير مفصل لكل مركز تكلفة ويتم تحليل الانحرافات إلى انحرافات على التكاليف غير المباشرة المتغيرة وانحرافات على التكاليف غير المباشرة الثابتة.

ج- بعض التقارير الملحقة

قد تتطلب التقارير السابقة بعض التقارير الملحقة والمفسرة لها . لتتكمّل التقارير فيما بينها لغرض اتخاذ قرار ناجع من هذه التقارير نجد :

تقارير الأعطال : يعده المشرف ويراجعه رئيس طاقم التخطيط بالمصنع أو

المؤسسة لتحديد مدى وجود أعطال حدثت أو متوقعة يمكن أن تؤثر على البرنامج الإنتاجي عادة ما يأخذ التقرير الشكل التالي :

شكل رقم (10) تقرير عن العطل

رقم الجزء	تاريخ العطل	سبب التعطل	الإجراءات الواجبة

المصدر: مصطفى أحمد سيد ص516

التقارير الموجزة : أحيانا يتم إعداد تقرير موجز يوضح موعد البدء والانهاء وحركة أمر التشغيل.

التقارير العارضة : يجب أن يتم تصميمها من وقت لآخر لمقابلة حاجات الإدارة يمكن أن تتضمن نقاط متعلقة بالتألف من المواد خلال التشغيل، والأعمال اللازم إعادتها والأوامر المتأخر في التنفيذ

¹ المرجع السابق ص274

3-2- على أساس المستوى الذي يعدها:

يمكن تقسيم التقارير وفقا لهذا الأساس إلى ثلاثة أنواع :

أ- **تقارير العمليات** : يعدها رئيس العمال ويقدمها إلى المشرف

ب- **تقارير المتابعة** : يعدها رئيس القسم وترفع إلى نائب رئيس مجلس الإدارة و مدير التكاليف ومدير التخطيط والإنتاج، تمثل هذه التقارير تقارير العمليات لكن بصورة مجملة .

ج- **تقارير إخبارية** : يقدمها رئيس إدارة التكاليف إلى نائب رئيس مجلس الإدارة،

تتضمن ملخصات عن تقارير المتابعة .

3.3 حسب الزمن: وفقا لمؤشر الزمن يمكن تصنيف التقارير إلى :

أ- التقارير اليومية للرقابة على الوقت العاطل، والتشغيل والكفاءة.

ب- التقارير الأسبوعية للرقابة على المواد الأولية المستخدمة والعمل المباشر

والتكاليف غير المباشرة في كل قسم.

ج- التقارير الشهرية للرقابة على الأداء وانحرافات التكاليف ونتيجة الأعمال، والربح الإجمالي والصافي.

د- تقارير ربع سنوية للرقابة على كفاءة العمل والإنفاق الرأسمالي.

وتساعد هذه التقارير في تمييز مدى الحاجة إلى المتابعة من مستوى إداري أعلى إلى تخطيط أفضل

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية

أولا : تعريف نظام محاسبة المسؤولية

هناك الكثير من التعريفات لنظام محاسبة المسؤولية سنورد أهمها :¹

1- نظام محاسبة المسؤولية هو النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة

التخطيطية) وبين المنفذ فعليا (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدة، ويقسم مركز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي :

- مركز التكلفة : يكون فيها المدير مسئولا عن التكاليف فقط.

الرياض، 2000 ، ¹ أحمد محمد زامل، "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الجزء الثاني، ص 419

- مركز الإيراد : يكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات فقط .
- مركز الربحية : ويكون فيها المدير مسئولاً عن الربحية والتكاليف فقط .
- مركز الاستثمار : ويكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار .

ثانياً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

1 هيكل تنظيمي جيد ومفهوم

إن نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح يتصف بصفات معينة من أهمها تفويض السلطة وتركيزها، وهو ما يطلق عليه اللامركزية والمركزية، إلا أن محاسبة المسؤولية تميل إلى تطبيق تفويض السلطة أكثر من تركيزها ولكن يجب أن يصاحب عملية اللامركزية المحاسبة والمسؤولية.

2 تحديد مراكز المسؤولية

تهدف عملية تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية إلى تحديد المسؤولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة مقدماً ومحاسبة الأفراد والمسؤولين عنها.

أنواع مراكز المسؤولية :

1- **مراكز التكلفة** : يعرف مركز التكلفة بأنه عبارة عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف فقط، بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته

2- **مراكز الإيراد** : تتمثل المسؤولية في مراكز الإيراد في الرقابة على الإيرادات فقط يتجلى مركز الإيراد عادة بقسم يبيع سلعة محددة ويكون مدير المركز مسئولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات، ويتضمن تقرير المركز الإيرادات المحققة مقارنة بالإيرادات المخططة مع شرح أسباب الانحراف بينهما.

مراكز الربحية : يعرف مركز الربحية بأنه دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية.

مراكز الاستثمار : يعرف مركز الاستثمار بأنه دائرة نشاط يتولى رئيسته مسؤولية استخدام مجموعة من الأصول وحيازتها بالإضافة إلى مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز .

3 دليل حسابات موحد في مراكز المسؤولية

بحيث يكون هذا الدليل متناسقاً مع الهيكل التنظيمي الموافق عليه، ويجب أن يراجع بصفة دورية ليتلائم مع التنظيم الإداري القابل للتطوير، مع ضرورة استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطى التقارير المناسبة بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب.

4 وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية

من أهم الأهداف التي يسعى نظام محاسبة المسؤولية في تحقيقها، هو هدف الرقابة على التكاليف والتي تتطلب بدورها وجود أنظمة تخطيطية تقوم على أساس وضع موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية في بداية كل فترة، ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد في الموازنة بغرض تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها .

5 قياس الأداء الفعلي باستخدام النظم المحاسبية المختلفة

يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية توافر نظام محاسبي مالي أو تكاليفي أو إداري، ملائم وفعال، يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لمختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية على مستوى كل مركز مسؤولية

6 - تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية وتحديد المسؤولية عن حدوثه

ويقصد بتحليل الانحرافات، دراسة ما يتم اكتشافه وتحليله عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية **7 نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية**

تعد التقارير في ظل نظام محاسبة المسؤولية وسيلة للعرض و نقل المعلومات إلى رؤساء مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، و يتم إعدادها في ضوء مبادئ معينة بهدف متابعة الخطة وضمان سير الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية بالشكل المراد له طبقاً للأداء المخطط لهذه المراكز.

8 وجود نظام حوافز فعال

يعد نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً ملائماً للأداء المتميز؛ وذلك في حال تنفيذه وفق المعايير الموضوعية أو الخطط المرسومة.

المطلب الثالث : مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

يعد نظام التكاليف المعيارية أسلوباً مهماً في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكل التكاليف بها، وظروف المحيط وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة المسؤولية يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما¹:

- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات
- العمل على تحسين الأداء

تساعد معايير التكلفة عموماً في إجراء التقييم على ثلاث مستويات :

تقييم أداء الفرد : لمعرفة نقاط الضعف لدى الفرد العامل أو المسؤول عن مركز المسؤولية وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليهم، ومدى جودة أداء الأنشطة المختلفة.

تقييم أداء مركز المسؤولية : يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى، في حالة استمرار الأداء السلبي للمركز يستحسن التخلي عنه إن أمكن

تقييم الأداء الذاتي : الوصول إلى هذا المستوى يعني اكتساب العمال لوعي كبير بمدى أهميتهم ودورهم في أداء المؤسسة ككل ، من خلال التقييم الذاتي يتمكن

المسؤول المباشر عن أداء العمل من تقييم أخطائه بنفسه، وتصحيحها بنفسه

تتم عملية تقييم الأداء في نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحديد المسؤول عنها، وهذا له أهميته البالغة في اتخاذ القرارات والانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة تنقسم إلى قسمين :

- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية الخاضعة للرقابة وهي الانحرافات

- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة

¹ نفس المرجع السابق ص 486

تبقى إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى ثابتة، بافتراض أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي :

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

أو = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

لا يكون الانحراف ملائماً أو غير ملائم بالاعتماد على الإشارة الرياضية (-)، ولكن يكون :
ملائماً إذا كانت التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية
غير ملائم إذا كانت التكلفة المعيارية أصغر من التكلفة الفعلية

خاتمة الفصل الثالث:

تهدف محاسبة التكاليف إلى تسهيل عملية المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب واستعمالها من أجل تقييم وتحسين الأداء وتحديد المسؤوليات، حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب كما تزودنا بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاط المؤسسة عن طريق حساب الانحراف وتحليلها في كل مركز مسؤولية، وتكون هذه المعلومات في شكل تقارير يتم تداولها في مختلف المستويات الإدارية.

الفصل الرابع دراسة حالة مؤسسة نفضال GPL سعيدة

تمهيد:

تعد مؤسسة نفطال من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني وبالأخص في قطاع المحروقات، وسوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على فرع من GPL فروع هذه المؤسسة وهو فرع غاز البترول المميع

كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تبرز أهميتها في مراقبة التسيير وتقييم الأداء، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وهذا من أجل المنافسة في الأسواق

كما سنقوم في هذا الفصل بدراسة عامة حول المؤسسة وسوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها، ومحاولة تحليل النظام المتبع في المؤسسة، وما هي النتائج المتوصل إليها من خلال تصميم نظام محاسبة تكاليف حديث

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال وفرع GPL

المطلب الأول: مؤسسة نفطال

إن بيع المواد البترولية في الجزائر كان تحت إشراف المؤسسات الأجنبية والتي كانت بدورها تحتكر السوق الداخلية والخارجية للمواد البترولية المصدرة، لكن بعد استرجاع السيادة الوطنية بدأت الجزائر تعمل على وضع قاعدة اقتصادية قوية خاصة وأنها تمتلك احتياطي هام من المحروقات، وذلك بإنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب القرار رقم

491/63

والتي أسندت إليها المهام التالية: البحث، الاستكشاف، التنقيب، الإنتاج، الاستغلال، النقل، التكرير والتوزيع الداخلي والخارجي للمشتقات البترولية، وسوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بمؤسسة نفطال وتطورها ومهامها الرئيسية الموكلة لها، ومختلف المواد التي تقوم بتسويقها وهيكلها التنظيمي¹

نشأة مؤسسة نفطال (NAFTAL)

لطالما كان قطاع المحروقات قطاعا مهما وحساسا، ومن أجل ضمان السير الحسن وبأفضل الشروط، كلفت مهمة تسيير قطاع المحروقات في الجزائر إلى مؤسسة سوناطراك، حيث قررت السلطات الجزائرية إنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب المرسوم رقم 63-491 الصادر في 1963/12/31 ووضعته المؤسسة آنذاك تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة

ومن أجل تخفيض الضغط المتزايد على سوناطراك، تم توزيع المهام على مؤسسات أخرى (NAFTAL) تفرعت من سوناطراك من أجل ضمان السير الجيد للعمل فتم إنشاء مؤسسة نفتاك (NAFTEC) مهمتها تكرير المواد البترولية ومؤسسة نفطال

التي أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية، وقد تم إنشاء مؤسسة نفطال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 1980/04/06 وانطلقت في أداء

(SPA) مهمتها في 1982/01/01 وفي 1987/08/27 أخذت نفطال شكل مؤسسة ذات أسهم

¹ المرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 1963/12/31

يرجع مصطلح نفطال إلى:

NAFT: أي النفط، وهو المصطلح العلمي للبترول

AL: الحرفين الأولين من كلمة الجزائر (ALGERIE)

أي أن كلمة "نفطال" تعني نفط الجزائر

ولقد بدأت عملية البحث والتنقيب والتسويق وذلك من خلال توسيع مجال البحث العلمي في مؤسسة سوناطراك ابتداء من سنة 1967 ، لاسيما في مجال الببتروكيميا

(ERDP) ولقد تم إنشاء المؤسسة الوطنية للتكرير والتوزيع للمنتجات البترولية (ERDP)، والتي وضعت تحت وصاية المناجم آنذاك وفي 1987/08/25 انحلّت

بموجب المرسوم رقم 87-189 الذي تم من خلاله الفصل بين النشاطين التوزيع الخاصة والتكرير وذلك بإنشاء مؤسسة (NEFTEC) بنشاط التصفية و التكرير

ومؤسسة نفطال الخاصة بعملية التوزيع

يبلغ رأسمال مؤسسة نفطال 15.650.000.000.00 دج وهي من المؤسسات التي تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني

المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال

تتمثل المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال كما يلي ¹:

- تنظيم وتطوير عمليتا التسويق وتوزيع المواد البترولية.
- تخزين ونقل جميع المواد البترولية المسوقة على مستوى التراب الوطني .
- تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق .
- الحرص على تطبيق واحترام التدابير الخاصة بالأمن الصناعي وحماية البيئة .
- القيام بجميع دراسات السوق التي تخص استهلاك المواد البترولية .
- تطوير صورة وجودة العلامة ونوعيتها .
- تأمين وصيانة مختلف المعدات والأدوات والمنشآت .

¹ من الوثائق الداخلية للمؤسسة

- تطوير المستوى التأهيلي للعمال وذلك بإجراء تربصات متوالية.
- وضع الميزانية التقديرية.
- تسويق الوقود والزيوت.

تطور مؤسسة نفطال

لقد عرفت المؤسسة مجموعة من التطورات نذكرها فيما يلي: ¹

1989: إلغاء مركزية أشغال مؤسسة نفطال الاجتماعية والثقافية

1990: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات، الزبائن)، وتعزز بنظام معلومات

1992: تم الربط بين وحدات التوزيع للمؤسسة تبعا للدراسات الخاصة ب (لتدفق، المنتج)

1996: في هذه السنة:

- ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار)
- تم حل مديرية التجارة الخارجية-
- إنشاء مديرية حماية الأملاك
- إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات
- حل وحدات المؤسسة للموانئ
- إنشاء خلية الأمن الصناعي
- إنشاء مديرية المراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها
- إنشاء وحدة المطبعة
- فك مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط، الزفت، ومديرية غاز البترول المميع، ومديرية الطيران والملاحة البحرية
- 1999: تم في هذه السنة
- إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلفة بالاتصال

¹ سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف رسالة ماجستير 2009-2010 ص 165

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سعيدة

- إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية
 - حل ثلاث مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات
 - حل مشروع وحدة نفطال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة
- 2000: تم في هذه السنة
- حل وحدة الإعلام الآلي، وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية
 - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود وزيوت التشحيم
 - إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية
 - إنشاء قسم الزفت وإعادة المخطط التنظيمي الخاص به
 - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة
- 2001: في هذا العام تم
- إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال
 - التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزفت
 - تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL.
 - تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة
 - مشروع مركزي لتسيير تدفقات الخزينة
 - التنظيم المفصل لمديرية الصيانة والإنجاز
 - إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق
 - إنشاء مديرية التكوين
- 2002: كما تم في هذه السنة:
- إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت
 - إعادة تنظيم مقر فرع GPL.
 - تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سعيدة

- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال

- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة

- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية

- تسمية مناطق CLP و GPL بالوحدات " DISTRICT "

أهم المواد البترولية المسوقة من طرف مؤسسة نفطال

تقوم مؤسسة نفطال بتسويق عدة منتجات من مشتقات البترول والغاز الطبيعي وأهمها:¹

غاز البترول المميع : ، يتمثل في البوتان GPLC غاز خاص بالسيارات

الوقود: يخص مختلف السيارات والشاحنات، ومن بينها: بترين عادي، بترين بدون رصاص، السير غاز، بترين ممتاز

الزفت: يستعمل في أعمال البناء والنشاطات الصناعية

العجلات المطاطية: نفطال تقوم بتسويق مختلف أنواع العجلات الخاصة

بالسيارات، الحافلات، الشاحنات، ومختلف العجلات الأخرى

الزيوت : مثل زيت التشحيم (GRS) الزيوت الصناعية (HIN) زيوت

خاصة بمحركات ديزال (HMD).

إمكانيات المؤسسة

تحتوي مؤسسة نفطال على إمكانيات بشرية ومالية كبيرة، وسوف نقوم بعرضها فيما يلي:

الإمكانيات البشرية: يوضح الجدول الآتي الطاقة البشرية الموجودة في مؤسسة نفطال كما يلي:

¹ من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (09/03) الإمكانيات البشرية لمؤسسة نפטال

النسبة المئوية%	عمال مؤقتين	عمال دائمين	الطبيعة القانونية الكفاءات
10.82	437	2651	إطار
30.31	1149	7394	منسق
58.86	6410	10180	منفذ
	799	20189	مجموع
%100	28185		المجموع الكلي

المصدر: من الأمانة العامة حسب إحصائيات 2007 .

الإمكانيات المادية: تمتلك مؤسسة نפטال إمكانيات مادية كبيرة كما يلي:

67 مركز لتخزين وتوزيع الوقود والزيوت والمشتقات البترولية، حيث أن لها قدرة تخزين تقدر بـ 600.000 متر مكعب

44 مركز تعبئة لغاز البترول المميع

16 وحدة لتكرير الزيت

55 مستودع تموين جوي ومركز بحرية

59 مستودع خاص بتخزين غاز البترول المميع

1576 محطة خدمات من توزيع وبيع

3250 ناقلة توزيع

380 كلم أنابيب تمرير المنتجات منها غاز البترول المميع

أما فيما يخص المعدات فهي تمتلك ما يلي:

2476 شاحنة ذات صهاريج

1439 شاحنة ذات مركبة

682 آلة صيانة

1526 سيارة مصلحة

المطلب الثاني: وحدة نفطال سعيدة GPL

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بوحدة غاز البترول GPL ومهامها الرئيسية، وإمكانيات هذه الوحدة وهيكلها التنظيمي

نشأة وحدة غاز البترول المميع GPL بقرار من السيد المدير العام واستنادا للقوانين

الخاصة بالمؤسسة من المادة رقم 17 و باستشارة المجلس الإداري تم تعيين رئيس المدير العام للمؤسسة بتاريخ 1998/10/18 وبمنظور القرار رقم 98-504 والمتضمن إعادة تنظيم مؤسسة نفطال "مؤسسة ذات أسهم" قرر السيد مدير قسم

غاز البترول المميع مايلي :

إنشاء وحدات غاز البترول المميع بالمناطق التالية:¹

وحدة غاز البترول المميع الشلف

وحدة غاز البترول المميع أم البواقي

وحدة غاز البترول المميع باتنة

وحدة غاز البترول المميع بجاية

وحدة غاز البترول المميع بشار

وحدة غاز البترول المميع البليدة

وحدة غاز البترول المميع البويرة

وحدة غاز البترول المميع تلمسان

وحدة غاز البترول المميع تيارت

وحدة غاز البترول المميع تيزي وزو

وحدة غاز البترول المميع الجزائر

وحدة غاز البترول المميع الجلفة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-504 المؤرخ في 1998/10/18

وحدة غاز البترول المميع سطيف

وحدة غاز البترول المميع سعيدة

وحدة غاز البترول المميع سكيكدة.

وحدة غاز البترول المميع قسنطينة

وحدة غاز البترول المميع حاسي مسعود

وحدة غاز البترول المميع وهران

وحدة غاز البترول المميع برج بوعريريج

وهذا القرار أصبح ساري المفعول ابتداء من 01/11/1999.

تعتبر وحدة غاز البترول المميع بسعيدة وحدة إنتاجية نشاطها الأساسي هو الإنتاج وتوزيع المنتجات تجهزت من طرف الشركة الدنمركية كوزان كريسلان تتربع على مساحة قدرها 04 هكتار بطاقة تخزين تقدر بـ 1200 طن أي ما يعادل 2061 متر مكعب بالنسبة لغاز البوتان وحوالي 150 طن أي ما يعادل 306 متر مكعب بالنسبة لغاز البروبان

كما للفرع مناطق للنشاط فالنسبة لغاز البوتان لديه منطقتين ولاية سعيدة و ولاية النعامة أما بالنسبة لغاز البروبان فلهذه ثلاثة مناطق هي: ولاية سعيدة ، ولاية البيض، ولاية النعامة ويقع فرع سعيدة في المنطقة الصناعية بسعيدة الطريق الوطني رقم 06 (طريق معسكر – الرباحية ولاية سعيدة) ، تتمثل منتوجات الفرع في غاز البوتان وغاز البروبان ووقود السيارات سير غاز

تمتلك المقاطعة المركزية لفرع سعيدة قاعدة عملياتية كالآتي:

MCE 202	←	مركز تعبئة القارورات البيض
MCE 293	←	مركز تعبئة القارورات معسكر
CE	←	مركز تعبئة القارورات سعيدة
DR322	←	مركز تخزين وبيع قارورات الغاز عين الصفراء
DR321	←	مركز تخزين وبيع قارورات الغاز المشربية
DR 203	←	مركز تخزين وبيع قارورات الغاز الأبيض سيد الشيخ

مهام وحدة غاز البترول المميع GPL

وتتمثل مهام الوحدة في:

توزيع منتجات غاز البترول المميع للمستعملين في أحسن الظروف خاصة فيما يتعلق بالتكلفة الجودة، الأمن

تطوير وترقية غاز البترول المميع بكل أشكاله خاصة الخام وغاز الوقود

تطوير الشراكة والتعاون في ميدان غاز البترول المميع

التخزين والنقل لكل المنتجات البترولية المسوقة وضمان خدمات ما بعد البيع

ضمان صيانة التجديد والإصلاح للتجهيزات وكذلك الاستقرار داخل الوحدة

التوجيه ومراقبة السير الحسن للهيئات والمصالح

ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، شبكة البيع والتموين

تحليل واقتراح سياسات وإستراتيجيات في ميدان التخزين، التوزيع، والتموين بالمنتجات

أهداف قسم غاز البترول المميع GPL

من بين الأهداف المستقبلية لقسم غاز البترول المميع GPL نذكر ما يلي:

التسيير والتنظيم والدفع وتطوير نشاط التعبئة "الملء"، وتوزيع غاز البترول المميع

العمل على تطوير أساليب نقل غاز البترول المميع ، خطوط الأنابيب، الشاحنات، التخزين

العمل على احترام الأسس والنصائح الأمنية على كامل شبكة غاز البترول المميع (النقل،

التعبئة، التخزين، القارورات، الصهاريج)

تطوير وتنظيم شبكة التسويق والتوزيع

تقسيمات فرع غاز البترول المميع GPL

ينقسم فرع غاز البترول المميع GPL: إلى قسمين هما

قسم وظيفي: يتمثل في الوحدات الإدارية، المديریات

قسم عملي: وجد بغرض إتمام تطبيق الوظائف الخاصة بعملية الإنتاج، وذلك على مستوى

كل المناطق ومراكز التخزين والتعمير والمستودعات ونقاط البيع

إن فرع غاز GPL مختص في تعبئة وبيع غاز البترول المميع والمتكون في البوتان والبروبان وغاز البترول المميع للوقود GPL/c

حيث نجد غاز البروبان والبوتان في أحجامه المختلفة، يتمثل في:

B13: قارورات غاز تحتوي على 13 كلف من البوتان

B03: قارورات غاز تحتوي على 03 كلف من البوتان

P35: قارورات غاز تحتوي على 35 كلف من البروبان

P11 : هو مزيج من البوتان والبروبان يستعمل كوقود للسيارات (سير غاز)

أنواع مراكز التعبئة:

لفرع GPL سعيده ثلاث أنواع من مراكز التعبئة:

مركز التعبئة CE: يتم فيه استقبال المواد الأولية الخام عن طريق الأنابيب

ومن ثم يتم تعبئة قارورات البروبان والبوتان، وكذلك توزيع المواد الأولية إلى مختلف مراكز التعبئة الصغيرة التابعة لها

مركز التعبئة صغير MCE: وفي هذه المراكز يتم استقبال المادة الأولية من مراكز

التعبئة ويقوم بتعبئتها لكن يكون محدود الكمية

مخزن التموين DR: يتم في مخزن التموين استقبال القارورات المعبئة من طرف

مراكز التعبئة ويعتبر كنقطة بيع

الهيكل التنظيمي لفرع GPL

يحتوي فرع GPL : على الفروع التالية:¹

المدير: إن السلطة العليا في فرع GPL ممثلة بمدير عام يسهر على الأداء الفعال

للفرع ويساعده في مهمته مجموعة من الموظفين، موزعين على كل من نيابة المدير والسكرتارية والمساعدين والمجموعة القانونية. كما أن للمدير المسؤولية التامة بالإمضاء على الوثائق وإصدار القرارات

¹ من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الأمانة: إن المهام التي يقوم بها السكرتير من أجل ضمان الاتصالات الداخلية والخارجية تتمثل في:

- أ- ضمان سير البريد الداخلي والخارجي
- ب- تعيين ملفات خاصة بالجهات والقرارات
- ج- كتابة البرقيات والوثائق المتعلقة بخدمات المدير بالكمبيوتر
- د- استقبال الزوار
- هـ- إدارة تجهيزات المدير

مصلحة الأمن والأمن الصناعي: وتتمثل مهمتها فيما يلي:

- أ- إبلاغ المدير بكل ما يتعلق بالمشاكل وعدم احترام القوانين الخاصة بالأمن
- ب- إتباع الإجراءات الأمنية والمساعدة على تنفيذها على قطاعات إعادة البيع، نقطة البيع الحر، التسيير المباشر، التسيير الحر

مصلحة الإعلام الآلي: تتمثل مهام مصلحة الإعلام الآلي فيما يلي:

- أ- وضع برنامج جاهز (Logiciel). لكل مديرية من المديريات
- ب- وضع شبكة محلية على مستوى الفرع وتطوير نظم المعلومات والاتصالات بين مختلف المراكز والمناطق
- ج- صيانة معدات الإعلام الآلي عن طريق طريق العناية ووقايتها وتأمين المساعدة والتكوين لصالح الفرع
- د- متابعة مختلف المتطلبات والدراسات التقنية الخاصة بالإعلام الآلي
- هـ- مراقبة وتحليل معلومات التسيير الإدارية
- و- إنجاز الجداول والتقارير الخاصة بالعمل الإداري
- ز- تأمين التجهيزات والاستغلال والحفاظ على برنامج التسيير
- ح- إنجاز لوحة القيادة مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العمليات الإدارية

دائرة الاستغلال

تشمل دائرة الاستغلال على المصالح التالية:

أ- مصلحة النقل: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام على مستوى المنطقة أهمها:

تقوم بتقسيم ميزانية النقل لكل مركز نقل للغاز

مراقبة وسائل النقل التابعة للوحدة، هل تعمل بصفة عادية ومنتظمة

الاتصالات مع مركز التعبئة التابعة لها لمناقشة المشاكل المتعلقة بالنقل

التنسيق والمعاونة بين مراكز التعبئة لوسائل النقل

القيام بعملية تصليح العطب بالنسبة لوسائل النقل التابعة للمركز

ب- مصلحة التوزيع: لها عدة مهام هي:

مراقبة المبيعات

البرمجة السنوية لتموين المنطقة بالغاز

مراقبة مراكز التعبئة من أجل احتياجاها اليومية بالغاز

ج- مصلحة الإنتاج: تقوم بإنتاج المنتج حسب الطلب للمبيعات والتوزيع إلى مراكز التعبئة للاستهلاك

دائرة التقنيات والصيانة: تنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية

أ- مصلحة التخطيط: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام وهي:

تسيير المعلومات والمعطيات الآتية من المديريات والوحدات الأخرى من أجل وضع عمل موحد

تنظيم أنظمة تسيير الفرع

أحسن وضع دراسات ومتابعات للعمليات والمنتجات للفرع من أجل توجيه الإدارة إلى تسيير

ب- مصلحة العتاد المنتج: تقوم هذه المصلحة بتوفير العتاد اللازم لعمليات الإنتاج وبأحسن التقنيات

ج- مصلحة الصيانة والتركيب الثابت: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

التكفل بالعمل الجيد للميدان التقني للفرع عن طريق التحكم في مختلف معدات الإنتاج

السهر على توفير الأمن الضروري لسير آليات العمل

صيانة الآلات ومعدات التعبئة، وكذلك تقوم بعملية الإصلاح الخاص بالمعدات التابعة للوحدة

دائرة التسويق: تقوم هذه الدائرة بتسويق المنتجات الخاصة بالفرع في أحسن الظروف (الوقاية، الأمن، التخزين)، وترقية مختلف المنتجات، وإعداد مخططات التسويق والمبيعات السنوية، وتنقسم هذه الدائرة إلى:

أ- مصلحة البيع: هي المسؤولة عن تسجيل العمليات المحققة من طرف المؤسسة وكذا المعاملات مع الزبائن الذين هم دائنون، وكذلك السهر على التطبيق الصارم لإجراءات البيع الخاصة بعقود الزبائن وكذا الاحتياجات وسياسة القروض

ب- مصلحة التسويق: وهي المصلحة المسؤولة عن:

نظام المعلومات التسويقي في المؤسسة

دراسة التحركات السوقية المحلية للمنتجات

تقوم بالسياسات التسويقية والترويجية للمنتوج

دائرة المستخدمين: تشمل دائرة المستخدمين على المصالح التالية:

أ- مصلحة الموارد البشرية: وهي المصلحة المسؤولة عن:

إعداد ووضع سياسة محددة وجيدة للموارد البشرية

الاهتمام بدراسات التخطيط والإحصائيات واحتياجات التكوين وتحليل مختلف الأعمال

وضع ميزانية الأعمال والأجور

متابعة الفعاليات (الحركات، دخول، خروج، الإستقالات، التقاعد، الترقية)

هي المسؤولة عن استقبال الملفات حسب المؤهلات

التوظيف بالوحدة

ب- مصلحة الموظفين والتسيير: وهي المصلحة المسؤولة عن المهام التالية:

إعطاء الأوامر لمصلحة الأجور مثل التغيب بالنسبة للعمال

مراقبة التصرفات الخاصة بالعمال كالتأديب ودراسة الحالة والخروج بنتيجة

استقبال طلبات العمال الخاصة بالإجازة، العطل السنوية والمرضية
تحديد وضعيات الضرائب وإعلام صندوق الضمان الإجتماعي بالإشتراكات
الاهتمام بجميع الاحتياجات المتعلقة بالأجور -

ج- مصلحة الوسائل المشتركة: تشمل هذه المصلحة على:

ضمان تلبية حاجيات الفرع
جعل إجراءات العمل في صالح مختلف الهياكل
توفير مختلف الوسائل الاستهلاكية للفرع عن طريق المشتريات (أدوات المكتب مثلا)
ضمان حسن الاستغلال للمرافق وأجهزة الاتصال
القيام بأشغال التهيئة وإصلاح الوسائل

دائرة المالية والمحاسبة: تقوم هذه الدائرة بوضع سياسة مالية للفرع، كما تقوم بضمان
التسيير المالي الدقيق، والتحكم في المحاسبة العامة داخل الفرع تطابقا مع الإجراءات
والتشريعات الخاصة به، وكذلك دراسته لحاجيات الفرع المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة
والحسابات البنكية والقيام بتدقيق الحسابات والتنسيق بين مجموع الأعمال الخاصة بالتحليل
المالي، وتنقسم هذه الدائرة بدورها إلى المصالح
التالية:

أ- مصلحة المحاسبة العامة: وهي المصلحة المسؤولة عن:

تسجيل كل القيود والعمليات المحاسبية وذلك بعد تلقي كل فواتير البيع والشراء
تحديد قيمة الضرائب

استرجاع الحقوق التي حان موعد استحقاقها من طرف الزبائن
الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي
ب- مصلحة المالية: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

جمع كل الأموال الخاصة بالعملية التي باعت فيها المؤسسة البضائع بصك بريدي أو نقدا
الإشراف على كشف التقارب

ج- مصلحة الميزانية والتكاليف: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال GPL سعيدة

توزيع الأعباء غير المباشرة التي حدثت خلال الدورة

حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل المنتوجات

حساب النتيجة التحليلية للمنتوجات

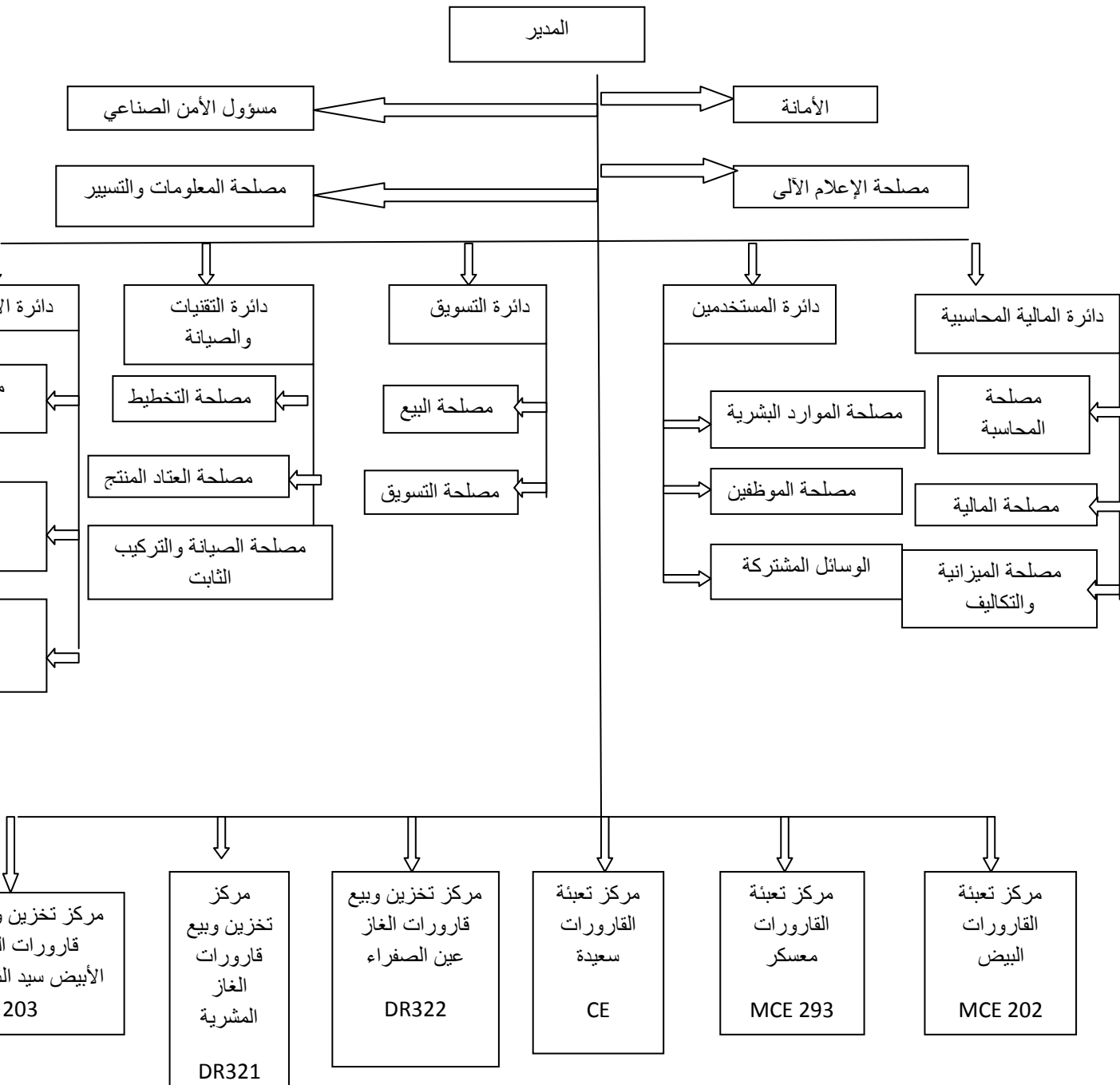
إعداد الموازنات التقديرية

المقارنة بين ما هو حقيقي وما هو مقدر، واستخراج الانحرافات

محاولة إعداد دراسات لتخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح

شكل الخريطة التنظيمي للمقاطعة المركزية لفرع GPL سعيدة

شكل رقم (11/03) الخريطة التنظيمية لمنطقة الغاز المميع GPL بسعيده



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

المطلب الثالث: استراتيجية المؤسسة

لمؤسسة نفطال عدة استراتيجيات مستقبلية مبنية على أسس تم دراستها من خلال التخطيط الجيد

للمؤسسة والتحكم في مختلف نشاطاته، ومن هذه الاستراتيجيات ما يلي:

تخفيض تكلفة المنتجات

تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات وعلى مستوى المؤسسة الأم

إدخال التقنيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية

التحكم في مختلف الطاقات والإمكانيات المتاحة وتسييرها أحسن استغلال

تغطية كامل الوطن بالمنتجات

البحث عن أسواق خارجية من أجل عملية التصدير

رفع المستوى الرقابي لجودة المنتج

تحسين الأداء

الزيادة في رأس المال

المبحث الثاني: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال فرع GPL سعيدة

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة

الحقيقة أن أهمية وضع نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة كوسيلة معلومات لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم، حيث أن أول علاقة لها بمحافظ الحسابات سنة 1992 ، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة وبالأخص غياب محاسبة التكاليف التي تسمح ب

التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال

تمثل قاعدة لتقييم المخزونات

الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الواضحة والسريعة

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة هو معيار المردودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط

هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات التسيير المحددة، حيث تعد محاسبة التكاليف من أهمها باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة، وبالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح

ومن الأدوات المستعملة في نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ما يلي:

الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف

المخطط الحسابي التحليلي

جدول الترميز¹

دليل تشخيص الحسابات²

إجراءات التوزيع ومصاريف المقر

¹ انظر الملحق رقم 01

² أنظر الملحق رقم 02-03

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف لمنتجات مؤسسة نفطال GPL سعيده

قد يصعب علينا أن نقوم بحساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لكل المنتجات أو كل منتج على حدة وقد تطول العملية وتكرر العمليات الحسابية عدة مرات لمختلف المنتجات لذا وجب علينا الاختصار و بالتالي سنقوم باستعراض مختلف التكاليف وسعر التكلفة لمنتج واحد فقط وسيكون هذا المنتج "قارورة بوتان 3 كلغ"

قبل حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتج، علينا أولاً إيجاد عدد الوحدات لكل قسم وذلك بتحويلها من الكلغ إلى القارورات

إيجاد عدد الوحدات لكل قسم:

جدول رقم (10/03) قسم الترمين:

قارورة بروبان 35 كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بوتان 3 كلغ	بروبان خام	بوتان خام	
237370	10998	840	17136290	114822000	الكمية (كلغ)
6782	846	280	17136290	114822000	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 04

جدول رقم (11/03) قسم الإنتاج:

سير غاز	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بوتان 3 كلغ	
13065148	41203994	183582	الكمية (كلغ)
13065148	3169538	61194	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 04

جدول رقم (12/03) قسم التوزيع:

سیر غاز	قارورة بروبان 35 كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بوتان 3 كلغ	بروبان خام	بوتان خام	
8692225	237370	28134158	146646	1626697	269120	الكمية (كلغ)
8692225	6782	216466	48882	1626697	269120	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 04

1 حساب تكلفة التمويل

الجدول رقم (13/03) حساب تكلفة التمويل:

قارورة بوتان 3 كلغ "B 03"			البيان
المبلغ (M)	السعر الوحدوي (PU)	الكمية (Q)	
1984.08	2.362	840	ثمن التمويل
159.4111477	-	-	مصاريف التمويل
2143.49	-	-	تكلفة التمويل
-	-	280	عدد الوحدات
2143.49	7.65	280	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة انظر الملحق رقم 04

لم يتم اللجوء إلى التكلفة الوسطية المرجحة وذلك لعدم وجود مخزون أول المدة أما مصاريف التمويل فتم توزيعها على أساس الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلف، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التمويل الإجمالية على إجمالي الوحدات المشتراة بالكلف وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلف

وهكذا تتم العملية بالنسبة لباقي المنتجات بنفس الطريقة المحاسبية
جدول رقم (14/03) يبين تكلفة التموين للوحدة لمنتجات المؤسسة

المنتج	بوتان خام	بروبان خام	بوتان B13	بروبان P35 مصنع
تكلفة الوحدة	2.55	2.55	9.55	89.40

2 تحديد تكلفة إنتاج

الجدول رقم (15/03) حساب تكلفة الإنتاج

البيان			قارورة بوتان 3 كلغ "B 03"	
البيان	الكمية (Q)	السعر الوحدوي (PU)	المبلغ (M)	
تكلفة المواد المستعملة	183582	2.55	468134.1	
مصاريف الإنتاج	-	-	13777.8002	
تكلفة الإنتاج	-	-	481911.9	
عدد الوحدات	61194	-	-	
تكلفة الوحدة	61194	7.87	481911.9	

المصدر : من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف الإنتاج فتم توزيعها على أساس الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلف، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف الإنتاج الإجمالية على إجمالي

الوحدات المنتجة بالكلف

وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلف

وهكذا تتم العملية بالنسبة لباقي المنتجات بنفس الطريقة المحاسبية
جدول رقم (16/03) يبين تكلفة الإنتاج للوحدة لمنتجات المؤسسة

المنتج	بوتان B13	سير غاز
تكلفة الوحدة	34.12	5.03

من خلال الجدول السابق نجد أن:

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B 03)} = \frac{7.87}{55} = 14.30\%$$

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B 13)} = \frac{34.12}{200} = 17.06\%$$

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج سير غاز} = \frac{5.03}{9} = 55.88\%$$

$$\text{نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع} = 100\% - 14.30\% = 85.7\%$$

$$\text{نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع} = 100\% - 17.60\% = 82.94\%$$

$$\text{نسبة الهامش على تكلفة إنتاج سير غاز} = 100\% - 55.88\% = 44.12\%$$

إن نسبة الهامش على تكلفة الإنتاج تفوق 40 % وهذا ما يحقق مردودية عالية بالنسبة
للمؤسسة

حيث نجد أن منتوج البوتان المصنع يمثل أعلى نسبة مقارنة مع المنتوجين الآخرين

تحديد سعر التكلفة

الجدول رقم (17/03) حساب سعر التكلفة

قارورة بوتان 3 كلغ "B 03"			البيان
المبلغ (M)	السعر الوحدوي (PU)	الكمية (Q)	
384701.34	7.87	48882	تكلفة الإنتاج
432485.5955	-	-	مصاريف التوزيع
817186.93	-	-	سعر التكلفة الإجمالي
-	-	48882	عدد الوحدات
817186.93	16.71	48882	تكلفة الوحدة

المصدر : من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف التوزيع فتم توزيعها على أساس الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلف، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التوزيع الإجمالية على إجمالي الوحدات المباعة بالكلف وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلف

وهكذا تتم العملية بالنسبة لباقي المنتجات بنفس الطريقة المحاسبية

جدول رقم (18/03) يبين سعر التكلفة للوحدة لمنتجات المؤسسة

المنتج	بوتان خام	بروبان خام	بوتان B13	بروبان P35 مصنع	سير غاز
تكلفة الوحدة	5.49	5.49	417.42	192.62	3.45

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الإجمالية ربح ب 273974101.6 دج

الجدول رقم (19/03) حساب النتيجة التحليلية

قارورة بوتان 3 كلغ "B 03"			البيان
المبلغ (M)	السعر الوحدوي (PU)	الكمية (Q)	
2688510	55	48882	رقم الأعمال
817186.93	16.71	48882	سعر التكلفة
1871323.07	-	-	النتيجة التحليلية

المصدر : من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

وهكذا تتم العملية بالنسبة لباقي المنتجات بنفس الطريقة المحاسبية

جدول رقم (20/03) يبين النتيجة التحليلية لمنتجات المؤسسة

المنتج	بوتان خام	بروبان خام	بوتان B13	بروبان P35 مصنع	سير غاز
النتيجة التحليلية	110339.2	666768.77	91544951.28	1406451.16	48241848.75

من خلال النتائج المحصل عليها يمكن استخراج ما يلي:

رقم الأعمال الإجمالي لمؤسسة نفاطال هو:

$$(78230025+2712800+432833200+2688510+9597335.3+1587808)$$

ومنه: ر ع ص = 527649678.3 دج

ومنه

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الإجمالي

$$\text{مردودية المؤسسة} = 527649678.3 / 28120924 = 53.29\%$$

أي أن المؤسسة حققت مردودية عالية جدا في ظل سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكاليف الكلية

طريقة التحميل العقلاني :

إذا استعملنا طريقة التحميل العقلاني فعلينا إيجاد معامل التحميل :

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي (المتوقع)

يكون معامل التحميل أكبر من الواحد ($1 <$) في المؤسسة و ذلك خلال فصل الشتاء ويكون ناتج عن زيادة الإنتاج فوق العادة وذلك لتلبية حاجات الزبائن

و هذه الطريقة تؤدي إلى ترشيد أحسن لتوزيع التكاليف الثابتة وحساب أدق للنتيجة التحليلية وبالتالي تسيير أحسن للمؤسسة وتقييم أداء أفضل

طريقة التكاليف المتغيرة :

فيما يخص طريقة التكاليف المتغيرة فهي تفرض علينا أن نفرق بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة وهذا أمر يصعب علينا جدا في ظل الكم الهائل من المتغيرات والحسابات الكثيرة وكذا تعقد العملية الإنتاجية للمؤسسة وتربط التكاليف وحجم الإنتاج و المبيعات وانتظار نتيجة الدورة لتغطية التكاليف الثابتة للإنتاج و الإدارة والمبيعات وهي لا تناسب طريقة عمل المؤسسة فهي لا تنتج بالطلبات وهذا ما سيؤثر سلبا على التسيير الحسن للمؤسسة وتقييم أدائها

طريقة التكاليف على أساس النشاط :

لتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط يجب علينا أن نقوم بتحديد قائمة لمختلف الأنشطة المنجزة في المؤسسة هذا ما يمكننا من تحديد سعر التكلفة بصورة أكثر دقة كما يساعدنا في تحديد مردودية الزبائن و الأسواق لهذه المؤسسة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، ثم نقترح موجهات التكلفة لكل نشاط، لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط ومن ثم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات وبعدها يتم التطبيق المحاسبي لطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة

كل هذه العملية تتطلب جهد كبير من العمال وفهم جيد للطريقة وأن يكونوا مقتنعين بها و هذا ما يأخذ وقت طويل ويكون ثمين حتى تضيعه المؤسسة ناهيك عن قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات

كل هذه الصعوبات تجعل من المؤسسة عاجزة عن إحداث تغيير جذري وغير جاهزة

حتى لو عازمت الإدارة العليا على تطبيق النظام فإنها ستتطلب وقت طويل للتأقلم وهذا لن يساعد المؤسسة في الإستقرار في السوق وسينعكس هذا سلبا على التسيير في المؤسسة و كذا طريقة تقييم أدائها

خاتمة الفصل الثالث :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة نفطال فرع الجانب GPL حيث تم التطرق إلى النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومختلف فروعها الموجودة عبر كامل التراب الوطني والمتمثلة في 19 وحدة ، كما تطرقنا إلى تحديد

إستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم

تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع

ثم قمنا باستعراض مختلف الطرق لحساب التكاليف المعيارية ودرسنا قابلية تطبيقها في المؤسسة

الخاتمة

العمامة

الخاتمة العامة

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة دور التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتقييم الأداء حيث تم إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف و الطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة

وتم اختيار التكاليف المعيارية باعتبارها أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية للمؤسسة للتأكد من مدى استغلال الموارد المتاحة بأفضل استخدام لها وعلى أسس اقتصادية وأيضا التحديد الواضح للاختصاصات و المسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة بدأ من العامل المنفذ وصولا إلى أعلى الهرم في المؤسسة ومن ثم وضع النظم والقواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حالات غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة أو انحرافات في غير مجال الرقابة و التي ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات وذلك بغية التحكم في التكاليف المختلفة من المواد الأولية والأجور المباشرة وكذا التكاليف غير المباشرة وهذا من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في أداء وظائفها الأساسية و المتمثلة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات التسييرية المناسبة من خلال إعداد المنهج والمعايير المناسبة في مرحلة التخطيط ثم الرقابة واكتشاف الانحراف في مرحلة التنفيذ ثم الحكم وتقييم الأداء في مرحلة ما بعد التنفيذ ومنه العلاج والتصحيح

من خلال ما تقدمنا به في الدراسات استخلصنا النتائج التالية:

تعتبر معايير التكلفة من أهم المعايير الواجب تحديدها بصفة موضوعية داخل المؤسسة فعلى أساسها تحسب التكاليف المعيارية، والتي ستكون بمثابة المرجع الذي يعود إليه في محاسبة التكاليف أو مراقب التسيير عند تقييم الأداء

تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء

الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل، رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة

إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية

تهدف مراقبة التسيير إلى ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال ضمان أن كل النشاطات تسيير وفق ما هو مسطر ومرغوب فيه، وفق المراحل التالية:

تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية

حساب النتائج المحققة

استخراج الانحرافات

اتخاذ القرار التصحيحي

إن تقييم الأداء عن طريق نظام التكاليف المعيارية يتبع منطق التغذية العكسية حيث تقارن التكاليف لمعيارية بالتكاليف الفعلية وتستخرج الانحرافات ويتم تحديد سببها ومن المسؤول عنها، لاتخاذ الإجراءات اللازمة

وفق المفاهيم السابقة للرقابة وتقييم الأداء فإن تقييم الأداء جزء من الرقابة أو خطوة من خطواتها

المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات تتناقض و حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة في اتخاذ القرارات التسييرية في الوقت المناسب

أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها فهي كالآتي:

العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير وتقييم الأداء وذلك بتوعية العمال وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا

يمكن للمؤسسة أن تقوم بضبط وتكييف نظام التكاليف المعيارية ليتناسب أكثر مع محيط الأعمال المتجدد

منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص وفتح المجال أمامهم لتجسيد معرفتهم وتطويرها وذلك ضمن إعطاء نفس جديد للمؤسسة

قائمة المراجع :

❖ الكتب باللغة العربية :

- (1) جوزيف كحالة ، حلوة حنان : محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر الأردن
- (2) الدهراوي كمال الدين، أبو الحسن: محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة الدار الجامعية الاسكندرية
- (3) جمعة أحمد: محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999
- (4) تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمية، عدون دادي
- (5) هاشم عطية ، محمد محمود: دراسات في محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية الدار الجامعية مصر 2000
- (6) ناصر دادي عدون: " المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الثاني، قسنطنة 1988
- (7) ناصر دادي عدون و آخرون: مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمية، الجزائر، 2003 ،
- (8) نادية العارف : الإدارة الإستراتيجية ، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية مصر 2001
- (9) راوية محمد حسن : إدارة الموارد البشرية الدار الجامعية للنشر مصر 1999
- (10) توفيق جمال أحمد: إدارة الأعمال مدخل وظيفي دار النهضة العربية بيروت 1986
- (11) أحمد محمد زامل: "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الجزء الثاني الرياض، 2000

❖ الكتب والمحاضرات الإلكترونية :

- (1) د. محمود منير سالم: "التكاليف المعيارية" كتاب رقمي
- (2) وليد ناجي: مدخل في المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك كتاب إلكتروني
- (3) حاج قويدر قورين : نضام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، مجلة العلوم ¹الإنسانية نسخة إلكترونية

❖ رسائل الماجستير :

- (1) بوكساني رشيد :المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة 1999-1998
- (2) ساحل فاتح : دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة ماجستير 2003-2002
- (3) عقون سعاد: " محالة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير, جامعة الجزائر 2002-2001
- (4) سالم ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف رسالة ماجستير 2009-2010
- (5) صفاء لشهب : نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار 2006-2005

❖ المراسيم التنفيذية :

- (1) مرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 1963/12/31
- (2) المرسوم التنفيذي رقم 98-504 المؤرخ في 1998/10/18

❖ الكتب باللغة الفرنسية :

- 1) Gérard CHARREAUX, la gouvernement des entreprises, ed. economica, France, 1997, P 83.
- 2) Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999, P194
- 3) Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000, P20.
- 4) Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris, Management société, 1999, P8.
- 5) BURLAUD Alin, SAADA Toufik, SIMON Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion Vuibert, Paris, France, 1995.
- 6) BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion, cours et applications, Vuibert, Paris, France, 1999.
- 7) Burlaud .A & Simon. C , "Comptabilié de Gestion", Vuibert, Paris, 1993, P 18

