

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique
Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdes
Faculté Des Sciences Economiques , Commerciales
Etdes Sciences De Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم
التسويق

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات
في مراقبة التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

موجهة لطلبة: - الليسانس - سنة ثالثة

قسم: علوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتورة: دويدي خديجة هاجر

السنة الجامعية: 2020/2019

الفهرس

الرقم	المحتوى	الصفحة
	الفهرس	I
	فهرست الجداول	II
	فهرست الأشكال	II
	مقدمة	أ
1.	مفهوم مراقبة التسيير	2
2.	نظام المعلومات الإداري	15
3.	محاسبة التكاليف	23
4.	تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح	53
5.	التكاليف الملائمة وتحليل البدائل	68
6.	أسعار التنازل	67
7.	الموازنات التقديرية	86
8.	التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات	99
9.	لوحة القيادة	113
	الخاتمة	ب

فهرس الجداول

المحتوى	الصفحة
الجدول رقم (1,3) : تصنيفات التكاليف	37
الجدول رقم (7,2) : تعريف الموازنات التقديرية	92
الجدول رقم (9,1) : مختلف النسب الممكنة والمستعملة في لوحة القيادة	119

فهرس الأشكال

المحتوى	الصفحة
الشكل رقم (1,1) : مكونات مراقبة التسيير	5
الشكل رقم (1,2) : مستويات المراقبة في المؤسسة	6
الشكل رقم (1,3) : مسار مراقبة التسيير في المؤسسة	8
الشكل رقم (3,1) : حلقة مراقبة التسيير	9
الشكل رقم (1,5) : مراقبة التسيير ومن وجهة نظر المقاربة التقليدية	10
الشكل رقم (1,6) : مراقبة التسيير ومن وجهة نظر المقاربة الحديثة	10
الشكل رقم (3,1) : منحنى التكلفة المتغيرة الإجمالية	34
الشكل رقم (3,2) : منحنى التكلفة الثابتة	35
الشكل رقم (3,3) : منحنى تغير التكلفة الثابتة على المدى البعيد	36
الشكل رقم (4,1) : بيان نقطة التعادل	56
الشكل رقم (7,1) : إنشاء الموازنات التقديرية	91
الشكل رقم (9,1) : أهم شكل للوحة القيادة	117
الشكل رقم (9,2) : الدوائر النسبية للمبيعات	120
الشكل رقم (9,3) : مدرج تكراري يوضح التطورات الثلاثية للإنتاج	120
الشكل رقم (9,4) : منحنى بياني يوضح المبيعات	121
الشكل رقم (9,5) : منحنى بياني للوضع التنافسي للمؤسسات	121
الشكل رقم (9,6) : منحنى بياني شبكي يقدر حجم النشاط	122
الشكل رقم (9,7) : منبهات تقييم الأداء	122

مقدمة :

تعد المؤسسة الاقتصادية وحدة أساسية في الاقتصاد، بل نواته الحية التي تتصف بالقوة والضعف، ويعود تعزيز كل عنصر من خلال طريقة عملها وتسيير نشاطاتها، ف للمؤسسة سياسات واجراءات عدة تحتاج لمتابعة وتقييم ودراسة مستمرة على مدار نشاطها ؛ وهنا يأتي دور مراقبة التسيير التي تعد وظيفة مهمة ومعتبرة، وتختلف أهميتها من مؤسسة لمؤسسة، حسب وعي المسيرين فيها بأهمية هذه الوظيفة، فكثيرا ما ترتبط هذه الوظيفة بوظيفة المالية والمحاسبة، غير أن أهميتها تتجاوز هذا التعاقد البسيط بينها وبين المالية والمحاسبة، حيث يتوجب أن يكون لمراقبة التسيير علاقة بجميع وظائف المؤسسة، وحيث يجب أن يكون هناك موظف خاص بمراقبة التسيير، لنقل المعلومات ؛ هذه الأخيرة التي يتم نقلها عبر نظام خاص بها هو نظام المعلومات، والذي تتأتى عنه العديد من الأنظمة التي تعمل على تغذيته لربط جميع الوظائف ببعضها، وجعلها منسجمة فيما بينها، وتعمل بتناسق لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا كله ما تعمل على فعله مراقبة التسيير في المؤسسة، فهي خلقت لغاية الرقابة والتنسيق وتقييم الأداء، مما يسمح بمتابعة الانحرافات وتصحيحها والسماح للمسؤولين باتخاذ القرارات السليمة والصحيحة وفي الوقت المناسب. فمراقبة التسيير هي على العموم نشاط يهدف إلى التحكم في السلوك المعقول والصحيح للمؤسسة من خلال توقع الأحداث والتكيف مع التغييرات وتحديد الأهداف ووضع الوسائل، والمقارنة بين الأداء والأهداف الماضية والمستقبلية ؛ فعمل مراقبة التسيير ليس التحكم أو المراقبة فحسب ولكن المشاركة في التشغيل السلس للمؤسسة من خلال تصميم وتشغيل أدوات قوية ، تكون الضامن للصحة الجيدة لهيكل المؤسسة من خلال ضمان استخدام الموارد بكفاءة.

ويوجد نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة والصغيرة والمتوسطة أيضا، غير نظامها وتركيبته تختلف حسب حجم المؤسسة، إذ يكون أبسط في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عنه في المؤسسات الكبيرة.

ومنه، فإننا نقدم في هذه المجموعة من المحاضرات بعض المفاهيم حول مراقبة التسيير ونظام المعلومات والتكاليف، بالإضافة لأهم أدوات وأساليب مراقبة التسيير طبقا لما جاء به برنامج المادة في التكوين الخاص بطلبة المحاسبة والمالية سنة الثالثة LMD، وقد تم إثراؤه ببعض المواضيع الإضافية التي رأينا أنها مهمة ومفيدة في هذه المرحلة من تكوين الطالب.

1. مفهوم مراقبة التسيير

1.1. ماهية مراقبة التسيير

1.1.1. تعريف المراقبة

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم عمل ما من خلال نسق معين (معلومات - قرارات - إجراءات - مراقبة النتائج)، وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية التي تمارسها المؤسسات المختلفة، وهي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في : التخطيط، التنظيم، التنسيق، التنفيذ، الرقابة، وقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما ينطوي عليه هذا المفهوم من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة¹، حيث تعرف بأنها² :

➤ الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط لها ، وذلك

بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة ؛

➤ متابعة عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها ، وتحديد مسؤولية كل ذي

سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها، والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة ؛

➤ نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع

الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة ، لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات ، وأخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها.

وعليه تقسم المراقبة في المؤسسة إلى مراقبة تسيير ومراقبة محاسبية، ويطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام ، وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات المرتبطة بالمؤسسة ؛ بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير ، وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية، كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي³. وتعرف الرقابة من جانبها المحاسبي بأنها " الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من شأنها المحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة"⁴.

¹ قرشي، محمد الصغير. 2011، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، عدد 2011/09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 166.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ قرشي، محمد الصغير. 2013، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011 - 2012)"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 31.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 32.

1.1.2. تعريف مراقبة التسيير

وردت لمراقبة التسيير تعاريف متعددة لها، حيث اختلفت حسب الحقبات الزمنية وحسب رؤية كل باحث لها، وعليه، نقدم هنا بعض التعاريف فيما يلي¹ :

➤ Gervais (2000) : هي المسار الذي يضمن للإداريين والمسيرين أن الموارد المتاحة مستعملة بكفاءة وفعالية، وملائمة، تطابق أهداف المؤسسة ، وأن النشاطات موجهة في إطار الإستراتيجية المحددة ؛

➤ Charpentier (1998) : هي مجموعة الإجراءات التي توضع قيد التنفيذ في وحدة اقتصادية من أجل التأكد من التسخير الفعال للطاقات والموارد، لتحقيق الأهداف المحددة من طرف الوحدة ؛

➤ Bourdin (1997) : هي مجموعة التقنيات الكمية التي تهدف إلى تحقيق التراكم المستمر والدائم للمعطيات الفعلية، وكذا التطبيق المستمر للإجراءات التصحيحية ؛

➤ Lauzel (1997) : هي مجموعة الإجراءات المتخذة من أجل إعطاء المسيرين ومختلف المسؤولين معطيات رقمية لفترات معينة، مميزة لمسار المؤسسة ومقارنتها بالمعطيات السابقة ، مما يمكنهم من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الموافقة للحالات اللازمة بسرعة.

ويقدم R .N. Anthony أهم تعريفين لمراقبة التسيير في محاولتين، الأولى عام 1965 والثانية عام 1988، حيث تساعد محاولة المقارنة بين هذين التعريفين في توضيح الرؤية حول تطور المفهوم².

فيعرفها في 1965 : بأنها السيرورة التي يضمن من خلالها المسير أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها بطريقة فاعلية وفعالية للوصول إلى أهداف المؤسسة" ؛ فيركز هذا التعريف على العلاقة بين أفعال المسيرين والأهداف التنظيمية التي يجب الوصول إليها، لذلك نجد أنه من خلال هذه الرؤية فإن مراقبة التسيير تخدم تحديد مجموع العلاقات بين الموارد المستهلكة والأهداف المرجوة، وبعبارة أخرى، فإن هدف المراقبة هو ضمان عدم تبذير الموارد المعهدة لمسير تبعا للأهداف المخططة مسبقا³.

ويرتكز التعريف الذي قدمه Anthony في 1988 لمراقبة التسيير على بعد استراتيجي، فيعرفها كآلاتي : هي السيرورة التي من خلالها يحفز المسير أعضاء المؤسسة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة" ؛ ويضمن هذا التعريف وظيفة مراقبة التسيير بالتوازي مع مرافقتها للتوسع في الإستراتيجية، فمراقبة التسيير ليست تقنية تخدم الموارد فقط المستخدمة بفاعلية وفعالية بوصفه نظاما بسيطا للمقارنة بين الموارد والنتائج، ولكن مراقبة التسيير قبل كل

¹ بن لخضر، محمد العربي. مرجع سابق، ص 3.

² Ragainé, Aurélien. Et Tahar, Caroline, 2015, « contrôle de gestion », Gualino, Issy-les-Moulineaux, p 20, 21.

³ Ibid.

شيء مجموعة من الوسائل تسمح بتوجيه سلوكات المسيرين بغاية إنشاء إستراتيجية محددة من قبل مسيري المؤسسة¹.

لذلك فمراقبة التسيير هي مهمة كل مسير في المؤسسة، بداية من رئيسها إلى أصغر مشرف فيها، فهي مهمة كل فرد يوكل إليه الإشراف على تنفيذ خطة ما². إذ تمارس مراقبة التسيير على كل شيء في المؤسسة، ابتداء من الأفراد والأموال والأجهزة والمعدات والآلات، وعلى كيفية القيام بالعمل، وعلى العمليات والأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتمويل والاستثمار... إلخ، ومن هذا المنطلق تعتبر العملية الرقابية شاملة لجميع نشاطات وموجودات المؤسسة³.

تتميز مراقبة التسيير في مصدرها بنوعين من المراقبة : مراقبة النشاط، ومراقبة النتائج، حيث تعتبر مراقبة النشاط تاريخية، والأكثر أهمية والأكثر خصوصية، وتتمثل في مجموعة السلوكات داخل المؤسسة التي تنظم الفضاء المعلوماتي، مثل الصعوبات الإدارية (تصريح التكاليف) أو المبادئ القاعدية للمراقبة الداخلية فيما يخص تقسيم المسؤوليات (الخزينة، المحاسبة...) ؛ كما قد فضلت مراقبة التسيير في وسط سنوات القرن الماضي طريقة من المراقبة وهي مراقبة النتائج الكمية، حيث أن دورها هو المشاركة في تحقيق الأهداف التشغيلية للمؤسسة من خلال تنفيذ وسائل التسيير المحاسبي والمالي (الميزانية، المحاسبة التحليلية، التقارير)، ومن خلال قياس الأداء العام الذي يمثله الربح الاقتصادي المقاس بالمعايير المالية على المستويات المختلفة للمؤسسة، حيث عرفت مراقبة النتائج في المؤسسات اللامركزية بشكل كبير من خلال الإجراءات المستكملة بأهداف موضوعية مسبقا، يتم تحقيقها من قبل مسؤولي الوحدات التنظيمية اللامركزية، حيث تقوم المراقبة على أساس مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المعطاة⁴.

1.1.3. مكونات مراقبة التسيير :

بالتركيز دائما على تعريف R. N. Anthony في 1988، فإنه يشار إلى أنه لا يمكن أن يكون هناك مراقبة تسيير بدون غاية من النشاطات التي تم إنجازها : فلا يمكن أن يكون لمراقبة التسيير معنى إلا في مؤسسة لها غايات أو نهاية (نهاية تريد أن تصل إليها)، أي مؤسسة لها أهداف، حيث يتم وضع سيرورة لتحديد الأهداف من المستويات العليا وصولا لمستوى الوحدات والأفراد ؛ وتتولد إحدى صعوبات مراقبة التسيير من تعدد الأهداف التي هي أحيانا متضاربة وغامضة وقل وضوحا ؛ ويكون الهدف متناسقا مع خطة عمل تضمن تنفيذ الإرادة المعلن عنها، بتفصيل الإمكانيات التي يجب اعتمادها لتحقيق هذا الهدف⁵.

¹ Ibid.

² بعيرة، أبوبكر مصطفى. "الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بدون ذكر المكان، بدون ذكر السنة، ص 6.

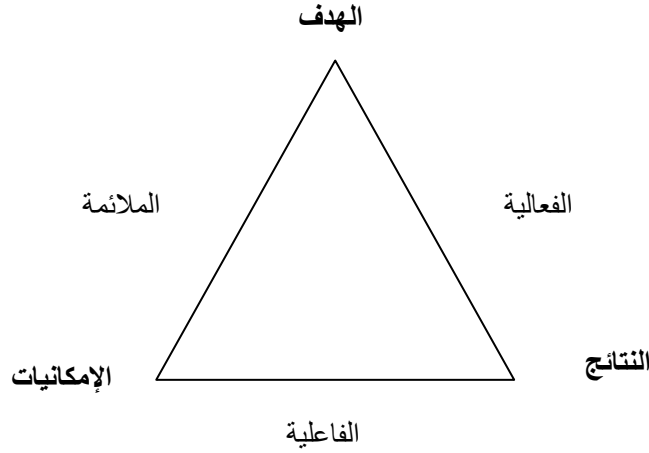
³ الزغبي، فايز. 1995. "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، جامعة مؤتة، مؤتة، ص 16.

⁴ De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, 2009, « contrôle de gestion », 2 édition, Pearson, Paris, p 7.

⁵ Loning, Helene, et al. 2008. « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^e édition, DUNOD, Paris, p 5.

ويساير أهمية- الأهداف عنصرين أساسيين آخرين لمراقبة التسيير وه ما : الموارد والنتائج، حيث يعطون أهمية لثلاثة معايير لتقييم المسؤول (التي تظهر علاقتها فيما بينها في الشكل أدناه).

الشكل رقم (1،1) : مكونات مراقبة التسيير



المصدر :

Maranzana, Nicolas. 2009, « Amélioration de la performance en conception par l'apprentissage en réseau de la conception innovante », Thèse doctorat, Ecole Doctorale Mathématique, sciences de l'information et de l'ingénieur, université de Strasbourg, p 55

ويشرح مثلث مراقبة التسيير أعلاه الآتي :

- **محور أهداف - نتائج :** يعرف الفعالية "Efficacité" هي درجة انجاز المخرجات المطلوبة أي الأهداف، ولغرض تحقيق الفعالية فلا بد من التركيز على المخرجات أي بمعنى أنها درجة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ويتطلب تحقيق الفعالية مجموعة من الأساليب التي يجب أن تتسجم مع الأهداف المخططة، وبما يحقق وفق ما هو مطلوب، وتزداد الفعالية كلما ازدادت درجة إنجاز المخرجات أو الأهداف المطلوبة التي تسعى الوحدة الاقتصادية للوصول إليها¹ ؛
- **محور نتائج - إمكانيات :** يعرف الفاعلية "Efficience" ويقصد بها مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام (تقليص ومحاربة التبذير) ، ويتضمن قياس التكلفة لكل وحدة من المخرجات، النسبة بين المخرجات والمدخلات أو النسبة بين المخرجات والزمن، أو تخفيض الموارد المستخدمة للوصول إلى حجم من المخرجات² ، وبالتالي فهي تقيس العلاقة بين الوسائل والنتائج المحققة ؛

¹ سرور، منال جبار. وعمر، صبيحة صالح. 2013، "استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الاستراتيجي"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 32، كلية الرافدين الجامعة، بغداد، ص 105.

² سعود، ربيع ياسين. وسعود، زيد ياسين. 2014، "بطاقة الأداء المتوازن مدخل لقيم الأداء الاستراتيجي"، مجلة دنائير، العدد 5، المجلد 1، الجامعة العراقية، بغداد، ص 300.

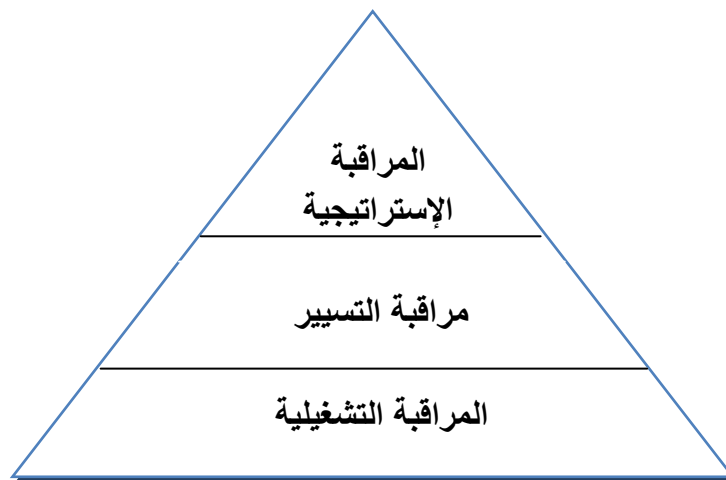
- **محور إمكانيات - أهداف :** يعرف الملائمة "Pertinence" كعلاقة بين الإمكانيات الموفية والأهداف المحققة، وهو ما يعني التخصيص الجيد للموارد¹.

1.2. مستويات ومسار مراقبة التسيير

1.2.1. مستويات المراقبة في المؤسسة :

طور Anthony بالتزامن مع تعريفه لمراقبة التسيير رسماً تخطيطياً يبين تصنيف المراقبة التنظيمية، حيث تتميز المؤسسات الكبيرة بثلاثة مستويات من المراقبة : التخطيط الاستراتيجي للعمليات الأساسية ؛ مخطط عملياتي متوسط وطويل الأجل للعمليات وتخصيص الوسائل ؛ من ثم إجراءات مراقبة للنتائج مقارنة بالأهداف، والتي يتم شرحها في الشكل التالي :

الشكل رقم (1،2) : مستويات المراقبة في المؤسسة



المصدر : من إعداد الباحثة حسب المعلومات الواردة أسفله

ويمكن شرح المستويات الثلاثة للمراقبة كما يلي² :

¹Maranzana, Nicolas. Op.cit, p 55.

² يمكن الرجوع للمرجع التالي :

- Messier, Sylvie. 2011, « Contrôle de gestion », 2e édition, hachette, Paris, p 10.
- De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine. Op. cit, p 8.
- Selmer, Caroline. 2015, « Concevoir le tableau de bord Méthodologie, outils et modèles visuels », 4e édition, Dunod, Paris, p 6, 7.

• المراقبة الإستراتيجية :

تعمل الإستراتيجية على تحديد محاور التطوير التي ترغب الإدارة في تنفيذها في السنوات القادمة، بالأخذ بالاعتبار التطور الذي تتوقعه من بيئتها (تطوير المنتجات، التكنولوجيا الجديدة، الاستثمارات، سياسة التمويل) ، وبالتالي فإن التخطيط الاستراتيجي يتيح للإدارة أن تقرر وتعديل خياراتها من حيث المهام وخطوط العمل ومجالات النشاط وعوامل النجاح الرئيسية، والتي سيتم بعد ذلك تقسيمها إلى أهداف وخطط عمل متوسطة الأجل لكل من مسير في المؤسسة، وعلى كل فإن احتياجات القرار الاستراتيجي نادرة ولا يمكن التنبؤ بها إلى حد كبير، لأنها غالباً ما تكون ناتجة عن فرصة جديدة أو قيد جديد مثل : التغيير التكنولوجي، ابتكار المنافسة، تعديل النصوص القانونية ... من ناحية أخرى، ستكون عملية التفكير الاستراتيجي قادرة على معالجة هذه الفرص وهذه القيود على فترات متباعدة ؛ وستساعد المراقبة الإستراتيجية أيضاً على قيادة الخيارات الإستراتيجية والتي ستكون مرجعاً لما بعد التقييم، كما أن المراقبة الإستراتيجية ليست فقط أداة لتنفيذ الإستراتيجية، بل هي أيضاً أداة تسيير عملية تمثلها في واقع العمل ، فهي إجراء يتمثل في تحديد أهداف المؤسسة طويلة الأجل واستراتيجيات تستخدم لتحقيق هذه الأهداف ؛

• مراقبة التسيير :

التسيير هو عادة تنفيذ الإستراتيجية على مدار السنة، أين يجب أن يضمن القادة أن الخيارات الإستراتيجية ستنفذ، خاصة اختيار الأهداف التطورية على مدار السنة ومراقبة تنفيذها ، فالتسيير إذن هو استخدام الوسائل البشرية والمادية والمالية لتحقيق الأهداف السنوية ، التي يجب أن تمارس من قبل جميع مسيري المؤسسة ؛ وتضمن مراقبة التسيير الاتساق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية ؛ وفي الواقع، تلعب مراقبة التسيير دوراً مهماً بشكل خاص في ضمان أن تنعكس أهداف المؤسسة بشكل صحيح داخل الهيكل ، وتشتمل أدوات التسيير المستخدمة على :

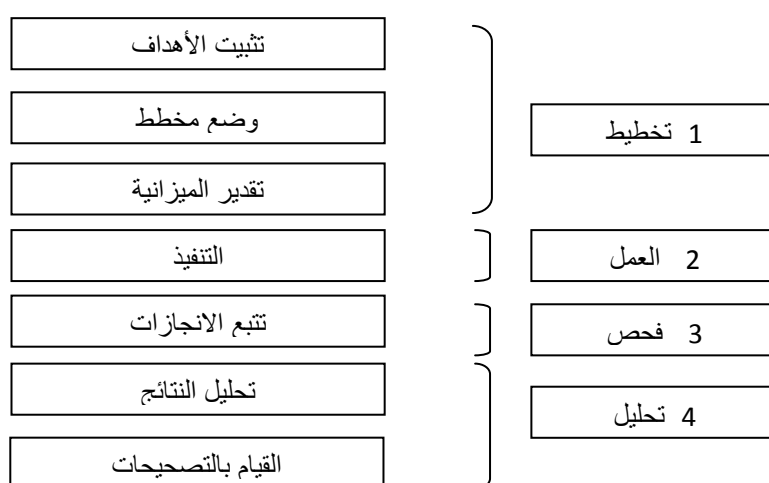
- تلبية احتياجات الاستخدام العادية ولكن غير اليومية (من شهر إلى آخر) ؛
- تعتبر احتياجات صنع القرار قابلة للتنبؤ جزئياً فقط ، إذ تعتبر المعلومات المركبة (مجلدات ، جودة ...)، المحاسبة والمحاسبة الإضافية (متوفرة في غضون خمسة أيام بعد الإغلاق الشهري) غير كافية حين التركيز على النقاط الرئيسية للقدرة التنافسية للمؤسسة، لأنه يؤدي إلى أسئلة تتطلب إجابتها البحث عن معلومات إضافية ؛
- يجب تلبية الاحتياجات المتعلقة بأهداف التطوير التي حددتها المؤسسة لنفسها (المعايير المهنية ، خطط عمل التقدم) ، مثل : المعايير ذات الأهمية الكبرى لرجال الأعمال - المالية والتجارية، وخطط العمل المختارة بعناية.

- **المراقبة التشغيلية :** هي العملية التي تتعلق بضمان أن المهام الخاصة، تم تنفيذها بطريقة فعالة وفاعلة، فهي موجهة للمدى القصير وتتنحصر في التشغيل الداخلي للمؤسسة، إذ تستهدف ضمان السير الحسن لتنفيذ المهام من قبل الأفراد، متعلقة بالمتابعة اليومية، ذات مدى قصير جدا.

1.2.2. مسار مراقبة التسيير :

بملاحظة تعريف R .N. Anthony (1988)، نجد أن مراقبة التسيير ليست إجراء أو عملية معزولة، بل هي سيرورة ؛ وعليه، يمكن لمراقبة التسيير أن تكون سيرورة، حلقة تفترض التعليم عن طريق التكرار، وهذه السيرورة عبارة عن مجموعة عمليات متفاعلة فيما بينها، فهي تتكون من أربعة مراحل رئيسية :

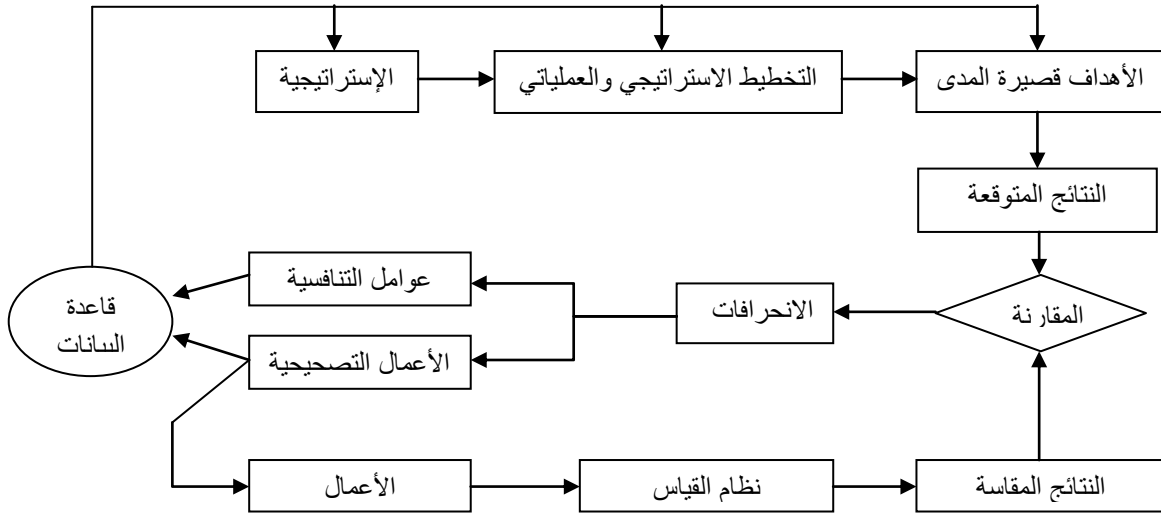
الشكل رقم (3،1) : مسار مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر : Lonig, Helene, et al. Op, cit. p 3.

يتم في مرحلة التخطيط تحديد الأهداف وتسيير التنبؤ (التخطيط للمستقبل)، والتي يليها مرحلة العمل (التنفيذ)، حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل، لأجل تحويلها لسيرورة تعلم، وذلك بأفعال تصحيحية مدرجة في الدورة التالية للتخطيط، حيث تأتي هذه التصحيحات غالبا متمحورة حول الإجراءات التي تم اتخاذها، والوسائل التنفيذية والطريقة التي تم التنفيذ بها، ويمكن في بعض الحالات النادرة، أن تشكك في الأهداف نفسها ؛ إذ يسمح تحليل الانحرافات بتطوير النظام التنبؤي من خلال عملية "التعلم"، حيث يمكن إكتشاف عوامل تنافسية وكذلك نقاط ضعف للمؤسسة، أين يتم وضع قاعدة بيانات تكون أساسا للتنبؤ في المستقبل. ويمكن شرح هذه المراحل أكثر، من خلال إدماجها في سيرورة أكبر بداية من إستراتيجية المؤسسة إلى تحديد الانحرافات للنتائج المحققة وإحداث التصحيحات، كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (1،4) : حلقة مراقبة التسيير



المصدر :

Langlois, L. et Bonnier, C. et Bringer, M. 2008, « Contrôle de gestion », Copyright Berti éditions, Alger, p 19.

وهنا نلاحظ مسيرة مراقبة التسيير التي تسمح بالتعلم، بداية من الإستراتيجية والتخطيط مروراً للتنفيذ وقياس النتائج وتحديد الانحرافات التي تسجل المعلومات الخاصة بها داخل قاعدة للبيانات لتصبح أساساً للتعلم، والتي منه يمكن تصحيح حتى الأهداف الأساسية للمؤسسة وكذلك الإستراتيجية.

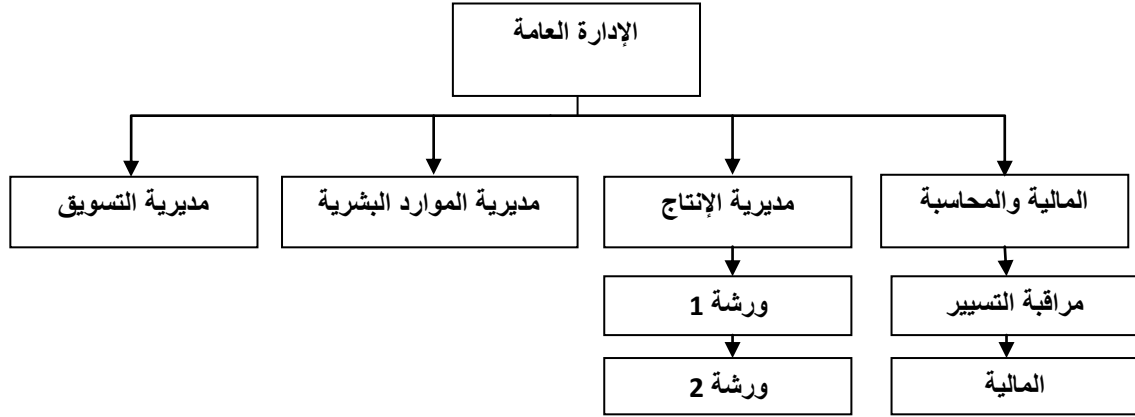
1.3. تموضع مراقبة التسيير :

للتمكن من قياس نجاعة النشاط فإنه من الضروري تقسيم التنظيم على شكل هيكل، ومن ثم تظهر أهمية الهيكل كعنصر في نظام اتخاذ القرار، الاتصال والتنسيق، حيث أن للهيكل التنظيمي تأثيراً على مراقبة التسيير، من حيث تموضعها في الهيكل التنظيمي، والذي يحدد (في العموم) من خلال مقاربتين أساسيتين، وهي :

• المقاربة التقليدية :

وتكون فيها مراقبة التسيير هيئة تابعة للمالية كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (1,5) : مراقبة التسيير ومن وجهة نظر المقاربة التقليدية

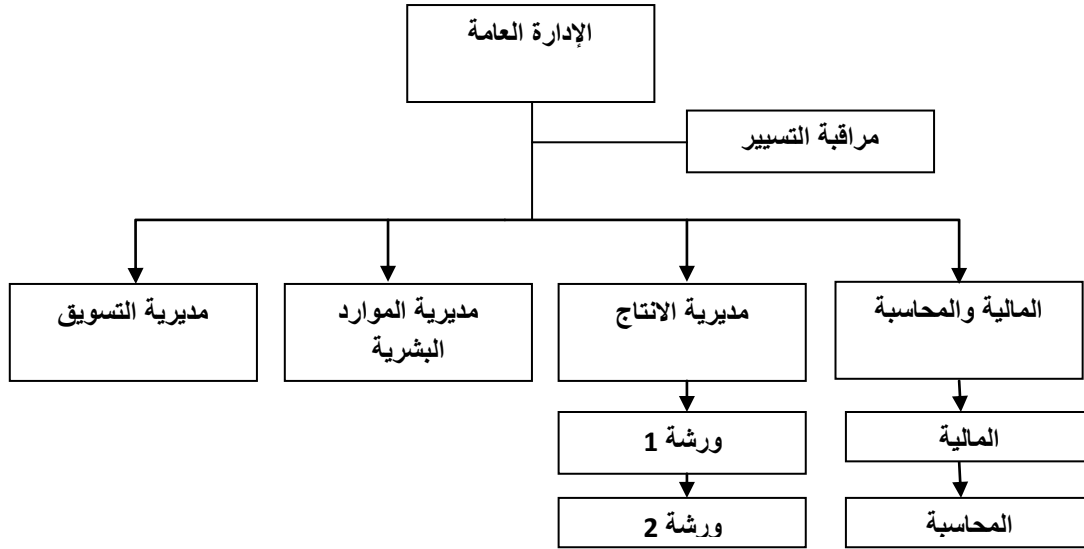


المصدر : من إعداد الباحثة

• المقاربة الحديثة :

وتكون فيها مراقبة التسيير هيئة تابعة للمديرية العامة كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (1, 6) : مراقبة التسيير ومن وجهة نظر المقاربة الحديثة



المصدر : من إعداد الباحثة

وتختلف فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة من حيث تموضعها، فنجدها في المقاربة التقليدية تأتي تابعة للمالية والمحاسبة وهو ما يعني اهتمامها بالمعلومات الموردة من قبل المالية ومراقبة الأداء المالي، مما يجعل فعاليتها محدودة وتصب في اتجاه واحد (الاهتمام بالأداء المالي : تحقيق الربحية) ؛ في حين أنها في المقاربة الحديثة قد تم وضع مراقبة التسيير كهيئة تابعة للإدارة العامة مما يعني الإشراف العام على الأداء وهو ما يعني النهوض بجميع جوانب المؤسسة (المالية والاجتماعية والبيئية) وبالمراقبة على كل الجوانب الداخلية والخارجية ما يجعلها ترقى لمهمة التنظيم والتسيير للتحكم في الأداء الشامل للمؤسسة. وهكذا تأتي فعالية مراقبة التسيير متأثرة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1.4. أهداف نظام المراقبة الداخلية :

يتمثل الهدف الرئيس الذي ينبغي أن تحققه الوحدة الاقتصادية من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في التوفيق بين تصرفات وسلوك وأهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها، وبالتالي فإن الأهداف التشغيلية التي تسعى إليها الوحدات الاقتصادية هي¹ :

- حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من التلف والاختلاس والتلاعب والضياع والإسراف ؛
- حماية سجلات ودفاتر حسابات الوحدة الاقتصادية من أي انحرافات أو أخطاء غير معتمدة ؛
- ضمان جودة المعلومات المحاسبية ؛
- الالتزام بالسياسات واللوائح المعمول بها.

1.5. دور مراقبة التسيير :

تعتبر مراقبة التسيير مجموعة من الهيئات لتوفير المعلومات المرقمنة دوريا للمسيرين ولمختلف المسؤولين التي تصف سوق المؤسسة، حيث يتم مقارنتها مع المعلومات الماضية أو المتوقعة مما يحفز المسيرين على اتخاذ احتياطاتهم الصحيحة الملائمة بسرعة. ويمكن شرح دور مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال ثلاثة عناصر نذكرها كما يلي :

➤ التنسيق :

بإدخال الاتصال بين المستويات الثلاثة للمراقبة (الإستراتيجية، التسيير، التشغيلية) فإن الأمر يبدو بالغ الأهمية؛ فمن هنا، أصبح لمراقبة التسيير دورا محوريا لتحقيق تماسك المستوى الاستراتيجي والتوجهات الكبرى للمؤسسات من جهة، مع العمليات والميدان من جهة أخرى ؛ فمراقبة التسيير عنصر مهم لضمان تواصل المستويين الآخرين ونشر الأهداف الإستراتيجية في المؤسسة². بذلك، يمثل التنسيق دور مراقبة التسيير الأول، وذلك بإدماج مخططات عمل لمختلف الوحدات المتخصصة لضمان تقارب الأهداف لكل الوحدات التنظيمية نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، فقد تم تطوير عدد من وسائل التسيير لضمان هذا التنسيق، مثل الموازنات، أنظمة التقرير وقياس الأداء³.

➤ تقييم الأداء :

تتطوي مراقبة التسيير على التحقق من أن البدائل المختارة قد وضعت موضع التنفيذ، فهي تهتم بأداء الأشخاص المنوط لهم تنفيذ الخطط الموضوعة، وترتبط وظيفة الرقابة بوظيفة التخطيط عن طريق الاتصال العكسي، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الممثلة لمستويات الأداء المستهدفة في مرحلة التخطيط، ويساعد الاتصال العكسي في إبراز مدى النجاح أو القصور في تنفيذ الخطط الموضوعة والمشاكل التي قد تتطلب إجراءات

¹ عبد الحليم، صفوان قصي. وجمعه، تيسير محمد. 2016. "تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، جامعة بغداد، بغداد، ص 513.

² Loning, Helene, et al. Op.cit, p 8.

³ De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine. Op. cit, p 7.

تصحيحية¹، بذلك يصبح تتبع أداء المؤسسة وقياسه وظيفة مراقبة التسيير الأساسية لما تعكسه من وضعية المؤسسة ؛

➤ المساعدة في اتخاذ القرارات :

تجدر الإشارة إلى أن أحد الأغراض الرئيسية للقيام بمراقبة التسيير هي مساعدة متخذ القرار في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد إليها، حيث أن مثل هذا التنبؤ يعتبر ركنا أساسيا في عملية اتخاذ القرارات، إذ يعمل نظام المعلومات المحاسبية على توليد البيانات التي يستند إليها متخذ القرارات²، والذي يمثل حلقة مهمة في عملية اتخاذها مبني على أسس متينة.

1.6. أدوات مراقبة التسيير

تتأرجع أدوات مراقبة التسيير بين أدوات تقليدية وأدوات حديثة ومستحدثة، نتعرف على بعضها بالتفصيل في الدروس القادمة، والتي نقدم أهمها بشكل مختصر كما يلي³ :

1.6.1. أدوات مراقبة التسيير التقليدية :

تتمثل أدوات مراقبة التسيير التقليدية في نظام المعلومات، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ، ونشرحها كالآتي :

➤ نظام المعلومات : هو مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل

إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم ؛ كما أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المستندة إليهم ؛

➤ المحاسبة العامة : تمكنت المحاسبة العامة في العصر الحديث من أن تصبح الركيزة الأساسية في

التسيير واتخاذ القرارات ، إذ تعتبر أول نظام لمعلومات التسيير في المؤسسة "SIG" (Système

d'information de gestion)، ويمكن القول أنها لغة المسيرين والماليين والمهنيين بمجال الأعمال ؛ وتعرف المحاسبة بأنها : " التسجيل الدائم للعمليات التي تمس الذمة المالية لمؤسسة والمعبر عنها بالنقود، وبالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهملها ذلك".

¹ عبد العال، أحمد رجب. 1987، "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مركز الاسكندرية للمطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ص 20.

² نفس المرجع السابق، ص 18.

³ يدو، محمد. وسياخن، مريم. ورباحي، صبرينة. 2017، "دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول : مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، البليدة، ص 5.

عادة ما يرتبط نشاط المؤسسة بعدد من الأهداف التي تتجلى من خلال إستراتيجياتها ولعل أبرز هذه الأهداف هو البقاء والاستمرارية والتطور على حسب المحيط ، وذلك على مدى سنوات النشاط، غير أنّ تحقيق مثل هذه الإستراتيجية يتطلب من المؤسسة السعي المتواصل للحصول على حد أدنى من الربح، وعليه فإنّ مسير المؤسسة متأرجح بين تحصيل الربح أو الخسارة ، والذي يمثّل أساساً في النتيجة ، وعليه تعتبر مراقبة التسيير المحاسبة العامة الركيزة الأساسية في تحديد حالة نتائج المؤسسة، لا سيما المالية منها لأنها تعتبر الأداة الأقرب للقيام بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركة أداء المؤسسة، سواء كان على المستوى الداخلي (إنتاج، صيانة، تخزين، متابعة...الخ) أو على المستوى الخارجي (شراء، بيع، تفاوض، عقد صفقات...الخ)، ولأن هذه الأخيرة تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها واستخراجها في شكل معلومات (القوائم المالية)، حيث أنها تساعد على تدعيم عملية الرقابة في جميع مراحلها وتوفر لها جميع المعلومات اللازمة.

➤ **المحاسبة التحليلية** : هي تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى اتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم، كما تمثل نظام للمعلومات وهمزة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة.

إن المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المؤسساتية ، كما أن لها علاقة متينة بالمحاسبة العامة، إذ تأخذ أغلب معلوماتها من هذه الأخيرة، فإذا كان موضوع المحاسبة العامة الرئيسي يتمثل في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين وفي تحديد نتيجة الدورة، فإن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساساً في دراسة حساب تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي.

1.6.2. أدوات مراقبة التسيير الحديثة :

تعتبر الأساليب الحديثة في المراقبة العنصر الفعال في تقييم الأداء لأنها تتماشى وعصرنة المؤسسة، وهناك أداتين التحليل المالي والموازنات التقديرية، نشرحها كالآتي :

➤ **التحليل المالي** : هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما، للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء في الماضي والحاضر ، وكذلك في تشخيص المشاكل الموجودة، وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل، ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح البيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر، وبما يتناسب مع عملية اتخاذ القرار .

وتقوم وظيفة مراقبة التسيير بمراقبة الكشوفات المالية الناتجة عن التحليل المالي ، وتسمح هذه المراقبة بتحديد الانحرافات للتشخيص المالي والفوارق واتخاذ القرارات المالية اللازمة.

➤ **الموازنات التقديرية** : تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات، ثم

تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلا، وبناءا على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة).

1.6.3. أدوات مراقبة التسيير المستحدثة :

تتمثل في :

➤ **لوحة القيادة :** رغم أنها أداة لها جذور قديمة، لكنها تعتبر أداة متناولة بشكل أكثر في العصر الحديث، وهي أداة تلخيصية (Outil de Synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية، وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسات ؛ فهي وسيلة تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية، وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم.

➤ **بطاقة الأداء المتوازن :** هي الكلمة المقابلة باللغة الانجليزية (Balanced Scorecard) والتي ترجمت بدورها إلى اللغة الفرنسية بجدول القيادة المستقبلي (Tableau de bord prospectif) وتعني: "ترجمة النوايا والميولات وإستراتيجية المؤسسة في صور كاملة من مؤشرات الأداء" ، وتعرف بأنها : منهجية للرقابة الإستراتيجية ، تستخدم إطارا متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتيجية في جميع إدارات المؤسسة، كما تقدم مقياسا شاملا عن كيفية تقدم المؤسسة نحو أهدافها الإستراتيجية، ويتيح للإدارة العليا توضيح رؤية المؤسسة من خلال ترجمتها للوصول إلى الغايات الإستراتيجية ، ومتابعة الأداء وفقا للأهداف الموضوعة، حيث تستطيع المؤسسة تصور خططها الإستراتيجية.

2. نظام المعلومات الإداري

يمكن النظر إلى أنظمة المعلومات في المؤسسة على أنها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية، فصاحب المشروع الفردي الصغير يعتمد عند اتخاذ القرارات على ذاكرته ومشاهدته الشخصية، فذاكرته تحوي ما قد يحتاج إليه من بيانات، غير أن مقدرة ذاكرة الفرد محدودة، فكلما ازدادت الأحداث والنشاطات مع كبر حجم المشروع، تصبح الذاكرة البشرية عاجزة على الإحاطة بجميع المعلومات، وقد يتعرض المشروع إلى فقدان ما تم تجميعه من بيانات في ذاكرة عامله، خاصة إذا ما قرروا ترك أعمالهم فيه، لذلك تظهر حاجة ماسة إلى أنظمة المعلومات التي تعمل على تجميع وحفظ البيانات المختلفة، فيقوم جامع البيانات بملاحظة الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، وإرسال إشارات عنها إلى متخذ القرارات الذي يقوم بدوره بتفسيرها في ضوء المعلومات السابق تخزينها، وما يشاهده في مناخ العمل، فإذا كان الاتصال فعالاً، فإن الإشارات التي يرسلها جامع البيانات سوف تحدث نفس الأثر في متخذ القرارات كما لو شاهد الأحداث بنفسه¹. وعليه نتناول في هذا الجزء نظام المعلومات الرقابية الذي تورده مراقبة التسيير كما يلي :

2.1. مفهوم المعلومة

تعتبر المعلومة الوحدة الأساسية في بناء أي نظام معلومات، وعليه، سنتناول هنا بداية تعريف المعلومة وبعض العناصر المتعلقة بها كما يلي :

2.1.1. تعريف المعلومة

يمكن تعريفها بأنها بيانات أجريت عليها معالجات معينة لترتيبها وتنظيمها وتحليلها حتى يمكن الاستفادة منها²

2.1.2. الفرق بين البيانات والمعلومات

باعتبار البيانات المادة الخام التي تسجل الأحداث والوقائع اليومية بصورة تفصيلية، فإن المعلومات هي القيمة الجديدة الناتجة عن معالجة المادة الخام، والتي ترتبط بسياق واضح وبمستوى عال من الدقة والموثوقية، كما يذكر أن المعلومات هي البيانات الجديدة التي ترتبط ضمناً بسياق وهدف³.

إن معالجة البيانات هي استلام وتخزين ومعالجة البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات مفيدة تستعمل في اتخاذ القرارات، حيث تبنى المعلومات أساساً على البيانات التي تمت معالجتها.

¹ القريوتي، محمد قاسم. 2004، "مبادئ الإدارة النظريات العمليات الوظيفية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، ص 17.

² حسون، ليث نعمان. 2017، "دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 1، المجلد 7، جامعة كركوك، كركوك، ص 148.

³ ياسين، سعد غالب. 2009. "أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ص 18.

2.2. مفهوم نظام المعلومات الإدارية :

2.2.1. تعريف نظام المعلومات الإدارية :

يدور نظام المعلومات حول عمليات تجميع البيانات من مصادر متفرقة ، لتكون عناصر مدخلات يقوم بتشغيلها وتحليلها وتوثيقها وتخزينها ، ومن ثم يولد منها ما يتلاءم من معلومات مع احتياجات الإدارة لإغراض اتخاذ القرارات في صورة مخرجات هادفة ، كما ويعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري ، لذا عرف بأنه مجموعة من المكونات المرتبطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة ، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم ، والوقت المناسب ، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم ¹ . بذلك يقوم نظام المعلومات بتجميع المعلومات ومعالجتها وتخزينها وتحليلها ونشرها من أجل تحقيق هدف معين ، فنظم المعلومات الإدارية هي طريقة منظمة لعرض معلومات الماضي والحاضر المتعلقة بالعمليات الداخلية والآثار الخارجية ، وتدعم نظم المعلومات عملية التخطيط والإدارة ونشاطات المؤسسة ، بحيث توفر المعلومات المناسبة في الوقت المقرر للمساهمة الفعالة في اتخاذ القرارات ² ؛ وكما ومن بين التعريفات التي تعرف نظام المعلومات الإداري ما يلي ³ :

❖ أنه نظام متكامل من العنصر البشري والآلي ، يهدف لتزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لتدعيم

واستمرار العمليات العادية واليومية لأجل اتخاذ القرارات الإدارية ؛

❖ أنه مجموعة من العمليات المنظمة التي تزود المسيرين بالمعلومات اللازمة التي تمكنهم من تنفيذ

الأعمال واتخاذ القرارات على أن تتصف هذه المعلومات بالشمول والدقة والكمال والجودة والتوقيت والكلفة.

كما يعرف نظام المعلومات من الناحية الفنية أنه مجموعة من المكونات المترابطة التي تقوم بجمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات لدعم اتخاذ القرار ، والرقابة في الوحدة الاقتصادية ، وقد تساعد نظم المعلومات كذلك المسيرين والعاملين لتحليل المشكلات وتصور الحلول للموضوعات المعقدة ، وإيجاد منتجات جديدة ، حيث توفر هذه النظم المعلومات الهامة عن المستخدمين والأماكن والأشياء داخل الوحدة الاقتصادية أو في البيئة المحيطة بها⁴.

¹ حسون، ليث نعمان. مرجع سابق، ص 148.

² نجم، نجيب عبد المجيد. 2013. "تقويم نظام المعلومات الإدارية في معمل السجاد اليدوي في كركوك" مجلة آداب الفراهيدي، العدد 15، المجلد 3، جامعة تكريت، تكريت، ص 395.

³ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁴ الجوهر ، كريمة علي. ومطر ، خديجة جمعة. 2015. "العلاقة الإستراتيجية بين نظم المعلومات المحاسبية والذكاء الاقتصادي انموذج مقترح في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السادس، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 309.

وعموما فإنه يمكن تعريف نظام المعلومات الإدارية بأنه : مجموعة من العناصر البشرية والمادية والبرمجية التي تعمل معا على تجميع البيانات وتصنيفها وفرزها ومعالجتها ، ثم تحويلها إلى معلومات تساعد الإدارة في انجاز أعمالها واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب وبالتكلفة والكمية المناسبة¹.

2.2.2. مكونات نظام المعلومات الإدارية :

يتطلب نظام معلومات متكامل توافر معلومات عن الأنشطة الداخلية للمؤسسة، وأيضا معلومات عن البيئة الخارجية لها، ولنظام المعلومات ثلاثة أجزاء رئيسية متمثلة فيما يلي² :

- **المدخلات (Input) :** حيث تشكل البيانات مدخلات النظام، ولأنها متعلقة بعمليات المؤسسة وبقية الأحداث، فإنه يجب أن تجمع وتدخل إلى النظام من أجل عمليات المعالجة اللاحقة، فالمستندات والوثائق التي تمثل العمليات المالية بين المؤسسة والبيئة المحيطة، وتشكل مدخل النظام ؛
- **المعالجات (Processing) :** وتمثل الجانب الفني من النظام، وهي مجموعة من العمليات المحاسبية، وعمليات المقارنة المنطقية، والتلخيص، والتصنيف، والفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم إلى المستفيد النهائي ؛
- **المخرجات (Out put) :** وهي النتائج المتولدة من المعالجة، ويتم إيصال المعلومات إلى المستفيدين وفق أشكال متعددة كالتقارير والجداول والقوائم والأشكال البيانية، حيث أن كل الأنظمة صغيرة أو كبيرة معقدة أو بسيطة يدوية أو إلكترونية لها الخواص نفسها.

2.3. خصائص المعلومات :

حتى تكون المعلومات ذات فائدة ويمكن استخدامها، يجب أن تتوفر في المعلومات عدد من الخصائص التي تسمح لها بذلك، والتي أهمها ما يلي³ :

¹ بوغليطة، الهام. 2013، "أهمية ودور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في قطاع المحروقات بسكيكدة"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 136.

² الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، 2012، "دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 32، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 278.

³ عد إلى :

- الحياي، وليد ناجي. 1991، "مدخل للمحاسبة الإدارية"، منشورات الجامعة المفتوحة (ليبيا)، مؤسسة مي للطباعة، ص 23 - 25.

- Ginder, Claud. 1993, « Le contrôle de gestion, les nouvelles orientations ou l'art de manager par délégation », edition Sedifor, Grenoble, p 73.

- نور، احمد محمد. ومحرم، زينات محمد. وشحاتة، شحاتة السيد. 2005، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 12، 13.

- جونير، جيمز أو هكس. 1987. "نظم المعلومات الإدارية من وجهة نظر المستفيد"، ترجمة الفلاحي، حسين علي. معهد الإدارة العامة للملكة العربية السعودية، بدون ذكر المكان، ص 28.

➤ **الشمولية :** وهي تشير لمدى شمولية البيانات للمطلوب منها، حيث تستعمل المعلومات الشاملة في الإجابة عن كل علامات الاستفهام التي ينبغي أن يعرفها مستخدم هذه المعلومات عن الحالة محل الدراسة ؛ وأين يمكن أن تمنع بعض النقائص إمكانية الاستفادة منها لاتخاذ قرار صحيح ؛

➤ **الدقة :** إن المعلومة الجيدة هي المعلومة الدقيقة في تصوير ووصف الحالة موضوع البحث، وهو ما يعني خلو البيانات المولدة عن نظم المعلومات من الخطأ، لذا يفترض التأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها قبل استخدامها في اتخاذ أي قرار ؛

➤ **الملائمة :** وهو ما يعني أن تتعلق المعلومة الموفرة بالشخص المعني هو فقط ؛ فهي تتعلق بمدى مطابقة المعلومات المتوفرة لاحتياجات متخذ القرار، وتشير هذه الخاصية إلى ارتباط المعلومة بالمشكلة محل الدراسة أو القرار الذي تريد الإدارة اتخاذه، أي أنه حتى تكون التقارير مفيدة لمتخذ القرار الذي تقدم له، لا بد أن تشمل هذه التقارير على البيانات والمعلومات المناسبة للمستوى الإداري الخاص به، كما يجب الاهتمام بتكلفة إعداد التقارير، والتي تتطلب دراسة التكلفة والمنفعة المرتبطة بالمعلومات، حيث يجب أن تكون الفائدة من وراء إدراجها بالتقرير تفوق تكلفة إعدادها، تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات ؛

➤ **الوقتية :** وهو ما يعني الوقت الذي تستغرقه عملية تجهيز البيانات والمعلومات، بحيث تكون صالحة للاستعمال في اتخاذ القرار المطلوب، أي توفيرها في آجال قصيرة، مما يجعلها صالحة للاستعمال ولم يفت وقت استعمالها حتى تكون ذات مصداقية، لتعزيز التفاعل بين المسؤولين، إذ يمكن للمعلومة أن تنفي في بضع أيام، وأحياناً في بضع ساعات ؛

➤ **الوضوح :** ويقصد به خلو المعلومات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر، وخالية من التعقيد، وهو ما يسمح لها بأن تكون مفيدة، لذلك فإنه من الجيد أن توفر المعلومة من خلال أشكال متنوعة مثل : جداول، بأرقام، ونسب يبدوا من خلالها التطور مشكلاً في بيانات، حيث يعزز ذلك فهم وتخزين الأحداث في المؤسسة ؛

➤ **البساطة :** من خصائص المعلومة الجيدة أن تكون بسيطة، حتى يتم فهمها، تخزينها والتفاعل من خلالها ؛

➤ **الموضوعية :** وتعتبر عن قابلية البيانات والمعلومات على التعبير عن الحقائق بدون تحريف، وبعيدا عن التحيز الشخصي.

2.4. خصائص نظام معلومات كفؤ

حتى يكون نظام معلومات فعال يجب أن يسمح هذا النظام بمراقبة للمحيط، وتسجيل وقياس وتحليل العمليات المحققة، بتضمين نظامين¹ :

➤ نظام معلومات استراتيجي ؛

➤ نظام معلومات للتسيير .

أين يهدف نظام معلومات التسيير لتوفير معلومات موثوقة لنظام القيادة، حيث يمكن أن يحتوي على¹ :

¹ <http://www.unit.eu/cours/kita-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-01/CHAPITRE-01/Section-1-2.html>

➤ محاسبة التسيير لتقييم ومراقبة التكاليف المجمعة (محاسبة التسيير ؛ تكاليف مقدرة ؛ تسيير توقعي ؛ تسيير للميزانيات) ؛

➤ نظام معلومات مرتكز على الجودة ؛

➤ نظام متابعة للتواريخ والآجال.

2.5. مصادر المعلومات :

يتم تجميع المعلومات من عدة مصادر، وبالتالي يتم تصنيف المعلومات بحسب مصادر الحصول عليها، معلومات رسمية ومعلومات غير رسمية، حيث تعتبر المعلومات الرسمية هي تلك المعلومات التي يمكن أن تكون ورقية أو رقمية، وتتمثل مصادر المعلومات الرسمية عامة بالصحافة والكتب ووسائل الإعلام المرئية والمسموعة، والدراسات وكافة المصادر الشرعية الأخرى، في حين تتمثل المعلومات غير الرسمية في تجميع المعلومات باستثناء المعلومات الرسمية، وتصبح بذلك المعلومة غير الرسمية صالحة لاستخدامها بعد معالجتها، وقد أفضت الدراسات أن اغلب المعلومات التي تفيد الوحدة الاقتصادية هي عبارة عن معلومات غير رسمية وتتمثل مصادر المعلومات غير الرسمية بالمنافسين أنفسهم، والموردين والزبائن، والمعارض والندوات والمؤتمرات، والطلبة والمتدربين، والمصادر الداخلية للوحدة الاقتصادية ؛ كما يمكن إدراج تصنيف آخر للمعلومات كما قدمته هيئة المواصفات الفرنسية حسب إمكانية أو سهولة الحصول على المعلومة، من معلومات مفتوحة أو غير مفتوحة، ويقصد بمصادر المعلومات المفتوحة أو المعلومات البيضاء المعلومات التي يتم الحصول عليها من المنشورات الإحصائية الرسمية والصحف والبرامج الإذاعية والمنشورات التجارية، أما المصادر المغلقة أو المعلومات الرمادية وهي المعلومات التي يتم الوصول إليها بصعوبة ويكون البعض من مصادرها غير رسمية، أما المعلومات السوداء (السرية)، فيتم الوصول إليها من دون موافقة الحكومة وهي تكون محمية بموجب القانون، وغالبا ما تكون مخصصة لأشخاص محددين أو مؤسسات معينة ويمكن الحصول على هذه المعلومات للأشخاص غير المصرح لهم الحصول عليها عن طريق التجسس².

2.6. نظام المعلومات الاستراتيجي :

تعددت وجهات النظر حيال نظم المعلومات الإستراتيجية أو كما أسماها Loudon (2011) "نظم دعم التنفيذ"، وقد عرفها Wiseman بأنها "إحدى أصناف نظم المعلومات التي ترتبط بإستراتيجية المؤسسة وتدعمها بما يمكنها من سرعة للاستجابة للتغيرات البيئية، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، كما عرفت بأنها نظم معلومات محوسبة تعمل على تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات غير المهيكلة، وتحتاج إلى تحليلات وقدرات خاصة لاتخاذها كونها تتعلق بمستقبل المؤسسة وتحتل درجة من عدم التأكد والمخاطرة، وبالتالي تحتاج إلى معلومات بغالبها من البيئة الخارجية وتقارير

¹ <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-01/CHAPITRE-01/Section-1-2.html>

² الجوهري، كريمة علي. ومطر، خديجة جمعة، مرجع سابق، ص 234.

مختصرة وعميقة وشاملة عن المؤسسة وأنشطتها الداخلية، وبما يمكنها من استشراف الفرص والتهديدات وتحليل قدرة المؤسسة التنافسية التي تبني عليها إستراتيجية الإبداع، كما تتيح هذه الأنظمة إمكانية دخول المسيرين مباشرة وبسهولة للمعلومات من خلال واجهة يسهل التعامل معها، مع إمكانية الربط الخارجي والداخلي ومن مصادر مختلفة للحصول على صورة أوضح للمعلومات المتعلقة بالقرار، كما تمثل نظم المعلومات الإستراتيجية تطور الاستخدام التنظيمي لنظم المعلومات المستندة إلى نظم دعم القرارات ونظم دعم التنفيذ، وتختلف هذه الأنظمة عن الأصناف الأخرى لنظم المعلومات من حيث¹ :

- تعمل نظم المعلومات الإستراتيجية على تغيير الطريقة التي تنافس بها المؤسسة ؛
- تركز على البيئة الخارجية في موارد المعلومات بشكل كبير ؛
- تدعم مشروعات وقرارات على درجة عالية من المخاطرة ؛
- أنظمة إبداعية وليس من السهل تقليدها .

ويعد نظام المعلومات الإستراتيجية نظاما مساندا لنشاطات المؤسسة، من خلال قيامه بتزويد الإدارة العليا بالمعلومات الإستراتيجية الكافية ليتم استخدامها لإغراض التحليل والتخطيط الاستراتيجي، ونتيجة لتزايد حدة المنافسة فقد تزايد الاستخدام الاستراتيجي لنظم المعلومات المستندة إلى الحاسب، وتستخدم نظم المعلومات الإستراتيجية بشكل أساسي لدعم عمليات التخطيط الاستراتيجي، ولكي تحقق المؤسسة ذلك، فإنه لا بد لها أن تستند على مخرجات نظم المعلومات الإستراتيجية في قراراتها .

2.7. مراقبة التسيير واتخاذ القرارات في الإدارة :

تظهر كفاءة الإدارة في القرار الصائب الذي يجنب المؤسسة الهدر في الأموال وفي الجهد والوقت، ومنه فإن مهمة الإدارة تتجلى في اتخاذ قرارات صائبة وبعيدا عن الاجتهادات العشوائية، حيث تحتاج عملية اتخاذ القرارات الإلمام الكافي بالجوانب التقنية والمعلومات الدقيقة المتصلة بالموضوع، كما أنها تحتاج إلى مهارات عالية في التنظيم والتحليل والاستنباط واستقراء الأحداث والتحكم فيها، وعليه فإن هناك كثيرا من المشكلات التي تعترض عادة عملية اتخاذ القرار وتؤدي إلى تقويضها وفشلها، ويأتي في مقدمة هذه المشاكل عدم توفر البيانات والمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وبالشكل المناسب حول المشكلة المراد معالجتها، وذلك لصعوبة جمع المعلومات وتصنيفها وتخزينها واسترجاعها بالشكل المطلوب، وقد يكون السبب في هذا هو نقص الكوادر البشرية المدربة على معالجة المعلومات أو نقص المعدات الفنية اللازمة أو عدم الوعي والإدراك بأهمية وجود المعلومات الدقيقة والموثوقة لنجاح عملية اتخاذ القرارات ؛ بذلك كانت الوظيفة الرئيسية لمراقبة التسيير هي توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة إلى الجهات الإدارية باختلاف مستوياتها، على أن تكون هذه البيانات والمعلومات دقيقة وصحيحة² وفي وقتها المناسب ؛

¹ الرجى، منصور ناصر. وملكوي، نازم محمود. 2012، "دور نظام المعلومات الاستراتيجي في التخطيط الاستراتيجي" دراسة ميدانية في البنوك الأردنية""، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث و الثلاثون، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 288، 289.

² الحياي، وليد ناجي. مرجع سابق، ص 8.

فهدف مراقبة التسيير هو مساعدة المسيرين في قيادة نشاطاتهم، لهذا فان على مراقبي التسيير تكييف أدوات مساعدة لاتخاذ القرار مع حاجيات المسيرين، فأمام الوسائل المتعددة يصبح خيار وسيلة دون أخرى صعبا، وعليه يجب اختيار الطريقة الأفضل لذلك، إذ يستطيع مراقبو التسيير أن يؤثروا ب هذا الاختيار لأنهم يعرفون حدود وفوائد مختلف الطرق، وفي المقابل فإنهم لا يقومون بهذا الاختيار لوحدهم إلا إذا عرفوا حاجيات المسيرين، فأدوات مراقبة التسيير متعددة، بذلك لا يمكن إحالة أي أداة من أدوات مراقبة التسيير لتنفيذها من قبل مستشار خارجي، الذي - على العموم - لا يعرف الحاجيات الخاصة للمسيرين لمؤسسة ما، لذلك فلن أخرج مراقبة التسيير لiser الطريق الصحيح لها ؛ كما أنه خلال مسيرة ومهمة مساعدة مراقبي التسيير متخذي القرار، فإنه يتم عمل اختيار المعلومات الأكثر أهمية التي تقدم للمسيرين، حيث يجب مراعاة عدم إغراق المسيرين في بحر من المعلومات، ولكن يتوجب تحديد المعلومات المهمة، والتوليد المنظم للمعلومات، إذ يجب أن يحصل المسيرون على المعلومات التي يحتاجونها مثلا : كل ثلاثة أشهر عن شهر مضى ، وهل يمكن التنبؤ بشهر مستقبلا...، فهي أدوات سيضعها مراقبي التسيير بالتعاون الكبير مع المسيرين، وذلك بالحرص على العمل مجتمعين لجلب المعلومة التي يحتاجونها، فمتى ما كان هناك انحراف فسيكونون له بالمرصاد، وكذلك ما إن كان هناك حدث جديد أو طريقة عمل جديدة تأتي بنتائج أكثر ايجابية، سيعرفونها، ويطبقونها¹.

2.8. نظام المعلومات الإدارية والتكنولوجيا

لقد شهدت السبعينات من القرن الماضي انطلاقة كبيرة في نشاط التجهيز الالكتروني للبيانات والمعلومات، وقد مرت تقنية المعلومات بعدة مراحل حيث أن كل مرحلة تعتبر ثورة تقنية غيرت مجريات الأحداث العالمية في حينها كثورة الحاسوب، ثورة المعالجات الدقيقة، ثورة الانترنت، ثورة الوصل الالكتروني، فتركزت معظم التطورات التقنية الحديثة في وسائل الإنتاج على إحلال الحاسوب محل العنصر البشري، وقد طبقت بنجاح كبير تقنية التوقيت المنضبط في الإنتاج والمخزون كنظم إدارة الوقت وما يتبعها من نظم الإنتاج المرنة، إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى الاندفاع نحو الأتمتة في عمليات التصميم والإنتاج والتخزين من خلال تطبيق : تقنية الإنتاج المتكاملة مع الحاسوب (CIM) وتقنية المناولة الآلية، وتقنية التصميم والتصنيع بمساعدة الحاسوب، وتخطيط الاحتياجات من المواد (ARP) ؛ ولقد تطورت برامج تطبيقات المحاسبة لتساعد في توفير الكثير من المعلومات بصورة دقيقة وفي الوقت الملائم ولمختلف المستخدمين، وتعد برامج Peachtree و Quick Books من أكثر البرامج استخداما، التي تتيح تطبيقاتها تنفيذ العديد من المهام منها : - تسجيل البيانات وطباعة اليوميات ؛ الترحيل إلى دفاتر الأستاذ ؛ طباعة التقارير والقوائم المالية ؛ مطابقة حسابات البنوك ؛ المحاسبة عن الرواتب والأجور ؛ تسجيل معاملات المبيعات النقدية ؛ مسك سجلات المخزون وفقا للجرد المستمر ؛ وهناك تطبيقات محاسبية أخرى للحاسوب بالتنبؤ بالأرباح في ظل عدة بدائل وتحليل هامش

¹Godener, Armelle. 2007, « Cours sur les fondements de contrôle de gestion », video, Ecole de Management Grenoble, bulier sur <http://opencim.grenoble-em.com/mod/resource/view.php?inpopup=true&id=214> consulter le 10.12.2015 a 13 : 30.

الربح على أساس الأقسام وخطوط الإنتاج، وتطبيقات مختلفة لفروع محاسبية، كما أن هناك برامج جاهزة كالمحاسب المثالي، وهناك برامج للتدقيق، فقد صنف البيان الدولي لمهنة التدقيق (1009) برمجيات التدقيق في ثلاثة أنواع : برامج مكتوبة لغرض (Purpose written programs) برامج مساندة (Utility programs)؛ ومن أهم استخداماتها هو : تقييم الرقابة العامة، إعداد أوراق العمل والإجراءات التحليلية، اختبارات مطابقة المخزون، البحث عن الاحتيال وكشف اختلاس الفواتير¹.

¹ سرور، منال جبار . 2008، "استخدام تكنولوجيا المعلومات والبرمجيات في المعالجات المحاسبية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 16، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 305.

3. محاسبة التكاليف

3.1. نظام المعلومات المحاسبي :

إن وجود علاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يسهم في تحقيق الأهداف التشغيلية، إذ أن النظام المحاسبي السليم يسهم في توفير رقابة داخلية فاعلة، كما يعد العنصر الأساس في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات، ويمكن القول إن النظام المحاسبي هو جوهر نظام الرقابة الداخلية، إذ أنه نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات ويساعد في إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فاعلة، ويزداد الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي في مجال الرقابة الداخلية كأحد مقوماتها حيث يساعد على معرفة أداء الإدارة المالية ويوضح ما نفذته كل إدارة لتحقيق أهدافها وأن يسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة، من جانب آخر فإن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية يمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية الذي يعني بتحقيق الغايات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، فهو الخطة والسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية بهدف المحافظة على موارد وممتلكات الوحدة الاقتصادية، وتحضير التقارير المالية بالدرجة المطلوبة من الثقة والتمثيل الصادق¹.

إن نظام المعلومات المحاسبي هو أحد أنظمة المؤسسة، ويهدف هذا النظام إلى تخزين المعلومات المحاسبية التي يتم التوصل لها بعد معالجة البيانات، التي نحصل عليها من البيئة الداخلية والخارجية، وتخدم مخرجات هذا النظام إدارة المؤسسة والمستثمرين والعملاء والحكومة وجهات أخرى، وتشمل مكونات نظام المعلومات المحاسبية المستندات المؤيدة للعمليات المالية وقواعد البيانات التي تخزن فيها بيانات العمليات والبرامج التطبيقية المعالجة للبيانات، والإجراءات المحاسبية الخاصة بالمعالجة والأفراد والمسؤولين عن النظام والوسائل الإلكترونية والاتصالية المستخدمة بالنظام، أما خصائص نظام المعلومات المحاسبية فهي الدقة لمخرجاته المعلوماتية وملائمتها لم تغطي القرار ولمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة والمرونة في تطوره ليلائم الحاجات الجديدة للمؤسسة، إما وظائفه فهو يمكن من تجميع ومراجعة وتخزين البيانات المحاسبية ومعالجتها وتخزين مخرجات المراجعة من معلومات محاسبية ومن عرضها على المستخدمين بتقارير عامة أو خاصة².

وعليه، نظام المعلومات المحاسبي أداة لا يمكن الاستغناء عنها في بيئة الأعمال في وقتنا الحالي، إذ أن هذه البيئة تمتاز بالتغير والمنافسة الشديدة مما يتطلب من الشركات إيجاد الوسائل والطرق التي تمكنها من الاستمرار وتحقيق التميز، حيث يمكن تعريفه بأنه عبارة عن نظام فرعي داخل المؤسسة المالية، حيث يقوم بتشغيل البيانات الخاصة بعمليات المؤسسة بهدف إنتاج معلومات للمستخدمين، وذلك لأغراض قياس الأداء وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية"، كما يعرف من خلال تكوينه بأنه مجموعة من الأفراد والإجراءات وتكنولوجيا المعلومات، فضلاً عن قيام نظم المعلومات المحاسبية بثلاث وظائف رئيسية في المؤسسة : تجميع وتخزين البيانات عن الأنشطة والعمليات، مما يمكن المؤسسة من مراجعة الأحداث الماضية ؛ معالجة

¹ عبد الحليم، صفوان قصي. مرجع سابق، ص 514.

² سرور، منال جبار . مرجع سابق، ص 305.

البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة في اتخاذ القرار، ما يمكن الإدارة من التخطيط والرقابة على الأنشطة؛ تأمين الرقابة الكافية على أصول المؤسسة¹.

وتعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والذي يهتم بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المؤسسة المختلفة، مما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة. والذي سنتناوله بالشرح كما يلي :

3.2. مفهوم محاسبة التكاليف

نظام محاسبة التكاليف هو أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية². ولقد أورد الباحثون العديد من المفاهيم والتعاريف لمحاسبة التكاليف ومنها : أن محاسبة التكاليف تهتم بتقديم المعلومات للمحاسب المالي والمحاسب الإداري وتقوم بقياس وتحليل وإعداد التقارير المالية وغير المالية وتقديمها للمستفيدين وتختص هذه المعلومات بتكاليف الحصول على الموارد الاقتصادية واستخدامها في الوحدة، كما تعرف على أنها طريقة لتقرير كلفة عمليات المؤسسة، وأن هذه الطريقة تعتمد على الظروف التي تولد تلك الحاجة للمعلومات، كما تعريف نظام التكاليف بأنه مجموعة من الإجراءات المنظمةة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد وواقعية وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية³.

3.3. أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف بصورة عامة لتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس الأداء، ويمكن تفصيل هذه الأهداف فيما يلي⁴ :

- الرقابة على عناصر التكاليف (المواد، العمل، التكاليف غير المباشرة) بهدف الوصول إلى أفضل استخدام لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية وتزداد فعالية الرقابة على التكاليف كلما استخدمت الموازنات التقديرية والتكاليف المقدرة مقدماً كأساس للمقارنة وتقييم الأداء ؛
- مساعدة الإدارة في رسم السياسات السعيرية للمنتجات، حيث يراعى عند تحديد سعر منتج معين تكلفة هذا المنتج، وهامش الربح لوحدة المنافسة في السوق، والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق، وهل هناك تسعير جبيري من قبل الحكومة أم لا، وأن المنافسة السعيرية تستدعي من إدارة الوحدة الاقتصادية الاهتمام بمرونة الطلب السعيرية لكل منتج من منتجاتها ؛

¹ حميدان، عبد الناصر. وسودة، محمد زكريا. 2013، "أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية - دراسة ميدانية في البيئة السورية - مجلة تنمية الرافدين، العدد 111، المجلد 35، جامعة الموصل، الموصل، ص 14.

² أبو حشيش، خليل عواد. 2005، "محاسبة التكاليف، قياس وتحليل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ص 27.

³ محمد، بهاء حسين. و حميد، محمد كريم، 2014، "تصميم نظام تكاليف لمحطات تصفية المياه في أمانة بغداد"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 77، المجلد 20، جامعة بغداد، بغداد، ص 361.

⁴ نفس المرجع، نفس الصفحة.

- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية الشركة.

ويمكن إجمال الحاجة إلى أنظمة التكاليف لأداء ثلاثة أهداف أساسية هي :

- تقدير تكاليف الأنشطة، المنتجات، الخدمات والزيائن ؛

- توفير تغذية عكسية اقتصادية للمسيرين والمشغلين حول كفاءة العمليات.

3.4. مقومات نظام التكاليف :

إن نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم له أركان ومقومات أساسية يتكون منها، بحيث تتكامل وتتفاعل هذه المقومات بهدف انتاج معلومات تكاليفية مفيدة للإدارة في أغراضها المختلفة، وتشمل مقومات وأركان نظام التكاليف بما يلي¹ :

- **وحدة التكلفة** : وهي وحدة الكمية من المنتج أو الخدمة فيما يتعلق بالتكاليف التي تتحقق، وهناك عدة طرق لتحديد وحدة المشروع منها :

- **طريقة الوحدات السلعية** : أي تحديد الوحدة من المنتج النهائي للوحدة وتستخدم في حالة ما إذا كان المنتج النهائي للوحدة يتميز بالتجانس، ويعبر عن وحدة المنتج في هذه الحالة حسب نوعه مثل القعطة أو الوزن أو الطول أو الحجم ؛
- **طريقة المجموعات** : وتستخدم في حالة تعدد منتجات الوحدة واختلافها في المواصفات مع اتفاق كل مجموعة من المنتجات بمواصفات واحدة ؛
- **طريقة أمر التشغيل أو أوامر الإنتاج** : وتستخدم في حالة غياب التجانس بين المنتجات وبعضها ؛
- **طريقة المراحل** : وتستخدم في الوحدات التي تتميز بأن الحصول على المنتج النهائي فيها يتم من خلال عبوره مراحل معينة متميزة، وبحيث يمكن اعتبار نتاج كل مرحلة منتج نهائي من وجهة نظرها مثل شكرات الغزل والنسيج.

- **مركز التكلفة** : يعرف مركز الكلفة على أنه : مركز مسؤولية يكون فيه للمدير التنفيذي السلطة لاتخاذ القرارات وتحمل المسؤولية عن الكلف التي انفقت فيه، ويقوم هذا المركز على أساس إمكانية الرقابة والسيطرة على الكلف فيه.

وعليه يمكن تقسيم مراكز التكلفة في ظل النظام المحاسبي الموحد إلى المجموعات الآتية : مراكز الإنتاج ؛ مراكز الخدمات الإنتاجية ؛ مراكز الخدمات التسويقية ؛ مراكز الخدمات الإدارية ؛ مراكز الخدمات الرأسمالية.

ويحقق استخدام مراكز التكاليف مزايا عديدة منها :

- إيجاد أساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة ؛

¹ محمد، بهاء حسين. و حميد، محمد كريم، مرجع سابق، ص 362-364.

- إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية باعتبار أن كل مركز من مراكز التكاليف يعبر عن مركز من مراكز المسؤولية ؛
- إمكانية تقييم نتائج كل مركز من مراكز التكاليف وبالتالي تحديد مواطن الإسراف عن طريق مقارنة تكاليف المركز في فترات مختلفة ؛
- سهولة إعداد الموازنات التخطيطية في الوحدة عن طريق إعدادها أولاً على مستوى المراكز التكاليفية ثم على مستوى الوحدة ككل.

- **الدليل المحاسبي** : وهو قائمة تحتوي على مسميات وأرقام ورموز جميع بنود التكاليف الهدف منه تسهيل عملية تسجيل وتبويب وترحيل وتحليل الحسابات وتقليل العمل اليدوي، وإحكام الرقابة على دقة العمليات المحاسبية وهو جزء من دليل الحسابات الذي يشمل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات. ويهدف دليل الحسابات أساساً إلى :

- تسهيل عمليات الإثبات والترحيل والتحليل للحسابات ؛
- تقليل العمل اليدوي ؛
- إمكانية الاعتماد على الدليل في استخدام الحاسبات الالكترونية ؛
- يساهم الدليل بعمليات الرقابة الداخلية حيث يسهل الرقابة على دقة البيانات المحاسبية عن طريق تبويبها وتجميعها.

- **عناصر التكاليف** : تمثل عناصر التكاليف التعبير المالي لمستلزمات الإنتاج المستخدمة في المشروع، وهذه المستلزمات قد تكون مواد أولية أو عمل أو مصاريف أخرى، والذي يجب ملاحظته أنه في بعض المشروعات لا توجد كل هذه العناصر، كما في كثير من المؤسسات الخدمية، إذ تنحصر التكاليف في عنصري العمل والمصروفات الأخرى ولا يوجد عنصر تكلفة المواد الأولية.

- **المجموعة المستندية** : يتطلب نظام التكاليف تصميم مجموعة مستندية أو دورة مستندية لكل عنصر من عناصر التكاليف بهدف التأكد من صحة الانفاق وتعزيز عملية تسجيل وإثبات عناصر التكاليف الناتجة عن إنتاج السلع والخدمات في الدفاتر والسجلات، وقد تكون هذه المستندات خارجية أي صادرة من خارج المشروع مثل مستند قوائم الشراء ومستندات الشحن وقد تكون داخلية مثل مستندات الإصدار والإخراج المخزني، وهناك عدة اعتبارات ينبغي مراعاتها عند تصميم النماذج والمستندات التي تحتويها الدورات المستندية أهمها :

- الغرض من اعداد المستندات، أين يجب أن يقتصر على البيانات اللازمة لتحقيق الغرض منه ؛
- الجهات التي يعينها المستند، أي ينبغي ألا يتم تداول المستند إلا بين الجهات التي يعينها تداول المستند فعلاً ؛

- البساطة، أي يجب عند تصميم المستندات أن يكون النموذج سهلاً ومفهوماً لجميع العاملين المختصين ؛
- الاقتصاد في النفقات، أي ينبغي أن يراعى عند تحديد حجم المستندات وعددها ونوع الورق المستخدم فيها إلا يكون النظام مكلفاً مع عدم الإخلال باعتبارات الرقابة الداخلية.
- **المجموعة الدفترية :** وتتوقف على طبيعة النشاط من ناحية وحجم المؤسسة واختلاف تنظيمها الداخلي من ناحية أخرى، وتتكون المجموعة الدفترية، بصفة عامة، من مجموعة من الدفاتر والسجلات الرئيسية ومجموعة من الدفاتر المساعدة، كما أن أحد أهم المقومات الأساسية لنظام التكاليف هو المجموعة الدفترية والمستندية التي من خلالها يتم تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكلفة على المراكز الكفوية المعمول بها في الوحدة الاقتصادية ومنتجاتها، ولا بد قبل تصميم المجموعة الدفترية والمستندية اللازمة لنظام التكاليف في تحديد شكلية العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف للوحدة فيما إذا كانت مبنية على طريقة الانفصال أو طريقة الاندماج أو الطريقة الإحصائية ؛
- **تقارير التكاليف :** يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاث أركان أساسية وهي المدخلات والمعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المدرجة عن نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي :
- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية ؛
- تقارير رقابية ؛
- تقارير ترميز اتخاذ القرارات.
- **تحديد فترة التكاليف :** وهي الفترة التي يتم تجميع النفقات وحساب تكلفة الإنتاج والوحدات المنتجة ويتم الاعتماد على هذه الفترة كأساس لحصر وتجميع بيانات التكاليف اللازمة لعملية إعداد وتجهيز حسابات وقوائم التكاليف ونتائج التكاليف ونتائج الأعمال بشكل دوري، وقد تكون هذه الفترة سنة أو نصف سنة أو شهر أو أسبوعين مع ضرورة الموازنة بين عناصر معادلة الدقة والسرعة والتكلفة عند اختيار الفترة المناسبة لإعداد المعلومات التكاليفية ورفعها إلى مختلف المستويات الإدارية.
- 3.5. **بعض المفاهيم حول التكاليف :**
- 3.5.1. **التكلفة :**
- التكلفة :** وهي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية ؛ فهي استفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل¹ ؛
- 3.5.2. **سعر التكلفة :**

¹ المطارنة، غسان فلاح. 2003، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 23.

➤ تعريف سعر التكلفة :

عبارة عن تراكم التكاليف ؛ فهي مجموعة التكاليف المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج¹.

➤ مثال :

تقدم البيانات التالية التكاليف الودوية للمنتج (س) كما يلي :
مواد أولية : 20 دج ؛ أجور : 25 دج ؛ تكلفة صناعية : 90 دج ؛ تكلفة تسويقية : 10 دج.
المطلوب : ما هو سعر التكلفة الودوي لهذا المنتج.

الـ حل :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{مجموع التكاليف} = \text{تكلفة المواد الأولية} + \text{تكلفة الأجور} + \text{تكلفة صناعية} + \text{تكلفة تسويقية}$$

$$= 10 + 90 + 25 + 20 = 145 \text{ دج}$$

3.5.3. الهامش والنتيجة :

➤ تعريف الهامش :

يعرف الهامش بأنه الفرق بين سعر البيع من منتج ما وأحد المكونات الجزئية (تكلفة أو مجموعة من التكاليف) لسعر تكلفة هذا المنتج.
ويحسب كما يلي :

$$\text{الهامش على تكلفة إنتاج الوحدة من منتج ما} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{تكلفة إنتاج الوحدة.}$$

➤ تعريف النتيجة :

النتيجة هي صافي الربح بعد استبعاد قيمة سعر التكلفة من الإيرادات المحققة، وتحسب النتيجة بالنسبة لمنتج ما بالصيغة التالية :

$$\text{النتيجة الكلية} = \text{إيرادات المنتج} - \text{سعر التكلفة الكلي للمنتج}$$

$$\text{النتيجة الودوية} = \text{سعر بيع المنتج} - \text{سعر تكلفة المنتج}$$

¹ دادي عدون، ناصر، 1999، "المحاسبة التحليلية دروس وتمارين"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 14.

و تكون النتيجة إما ربحاً أو خسارة.

➤ مثال :

إليك التكاليف الوحيدة لمنتج ما كما يلي : مواد أولية : 100 دج ؛ أجور عمال : 90 دج ؛ تكاليف صناعية متغيرة : 50 دج ؛ تكاليف تسويقية مباشرة : 35 دج، تكاليف إدارية : 40 دج ؛ تكاليف مباني : 80 دج. وقد كان سعر البيع هذا المنتج هو 600 دج.

– المطلوب: حساب الهامش على التكلفة المتغيرة ؛ والنتيجة المتعلقة بهذا المنتج.

– الحل :

حساب الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة :

مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة = تكلفة مواد أولية + تكلفة أجور عمال + تكاليف صناعية متغيرة + تكاليف تسويقية مباشرة

$$= 100 + 90 + 50 + 35$$

$$= 275 \text{ دج}$$

الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = سعر البيع – مجموع التكاليف المتغير للوحدة

$$= 600 - 275$$

$$= 325 \text{ دج}$$

حساب النتيجة الوحيدة :

النتيجة = سعر البيع – (مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة + مجموع التكاليف الثابتة للوحدة)

= سعر البيع – مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة – مجموع التكاليف الثابتة للوحدة

= (سعر البيع – مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة) – مجموع التكاليف الثابتة للوحدة

= الهامش على التكلفة المتغيرة – مجموع التكاليف الثابتة

$$= 325 - (40 + 80)$$

$$= 205 \text{ دج}$$

3.6. تبويب التكاليف :

للتكاليف تصنيفات عدة يمكن أن تبوب من خلالها، وذلك وفق عدة معايير، نذكر من بينها ما يلي :

3.6.1. حسب طبيعتها :

يتم من خلال هذا المعيار حصر تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة للمؤسسة ككل، ويتم تبويب عناصر التكاليف في هذه الحالة إلى ثلاثة مجموعات هي¹ :

➤ **تكلفة المواد الأولية** : ويقصد بها "تكلفة المواد الخام في شكلها الطبيعي، والتي تدخل في نشاط المؤسسة"، ومن الممكن أن يأخذ عنصر المواد عدة أشكال هي : مواد خام ؛ مواد نصف مصنعة ؛ مواد تامة الصنع والتي لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط، بل يمكن إضافتها في منتصف أو في نهاية العملية الإنتاجية، ويطلق على مجموع ما ينفق على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن تصبح المواد جاهزة للاستخدام بتكلفة عنصر المواد ؛

➤ **تكلفة الأجور**: ويقصد به تكلفة العمل البشري في المؤسسة، وتشمل الأجور التالية :

❖ **الأجور النقدية**: التي هي المبالغ والعوائد التي يتقاضها العامل نظيرا ما يقدمه من خدمات ؛

❖ **المزايا العينية**: وهي كافة المبالغ التي تدفع للعاملين بهدف تحفيزهم فهي إما تكون:

- إجبارية : مثل المساهمة في الضمان الاجتماعي والتقاعد ؛
- اختيارية : مثل النقل، السكن، الصحة... إلخ ؛
- التأمينات الاجتماعية : وهي المبالغ التي تتحملها المؤسسة وتقتطع من أجر العامل.

➤ **تكلفة الخدمات**: وهي "تكلفة يتم صرفها لتساعد على إتمام النشاط في المؤسسة وتتمثل في: تكلفة القوى المحركة، الصيانة، الإضاءة .. إلخ.

3.6.2. حسب الوظيفة :

نذكر هنا بعض أهم الوظائف التي تصنف من خلالها التكاليف كالآتي² :

- **تكلفة التموين** : تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل : مواد أولية ... ؛
- **تكلفة التصنيع** : وتتعلق بعملية الإنتاج، وتنقسم عناصر التكاليف إلى :
 - **مواد أولية للتصنيع (مواد إنتاجية)** : ومن أمثلتها المواد الخام المستخدمة في الإنتاج، وما يرتبط منها من مهمات صناعية كالزيوت والشحومات وغيرها ؛
 - **أجور وحوافز العاملين بالمصنع (أجور إنتاجية)** : تتمثل في أجور عمال الصنع وكافة الأجور المدفوعة لأفراد يركز عملهم في الوظيفة الإنتاجية، مثل مشرفي الإنتاج، ومساعد عمال الإنتاج، وغيرهم ؛

¹ زعرور، نعيمة. 2015، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر – وكالة بكرة-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بكرة، ص 29.

² الحلبي، نبيل. 2018، "المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)"، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، ص 10، 11.

- **تكاليف إضافية تتعلق بمساندة عملية التصنيع (تكاليف إنتاجية مساندة) :** وهي تلك التكاليف المدفوعة لتسهيل العملية الإنتاجية مثل تكاليف صيانة الآلات لدى الغير، الوقود والإضاءة والقوة المحركة، المستخدمة في أقسام الإنتاج.
- **تكلفة التسويق :** تتعلق بالتكاليف المستخدمة في وظيفة التسويق، وتتمثل في :
 - **المواد البيعية والتسويقية :** وذلك مثل مصاريف الإعلان والتسويق وأوراق اللف والحزم للمنتجات التامة الصنع والجاهزة للبيع ؛
 - **الأجور البيعية والتسويقية :** وتشمل أجور رجال البيع، والعمولات المدفوعة لهم نظير بيع منتجات أو كمية مبيعات معينة ؛
 - **المصروفات التسويقية الأخرى :** وتشمل على استهلاكات آليات المندوبين التابعين للمؤسسة لأغراض البيع ونوافذ العرض، ونفقات الإعلان والدعاية عن المنتجات لتسهيل عملية البيع والتسويق.
- **تكلفة إدارة عامة :** كل النفقات التي يتعلق بسير الإدارة مثل :
 - **المواد الإدارية :** تشمل كافة عناصر المواد الخام المستخدمة في تنفيذ النشاط الإداري، مثل المواد والملفات الكتابية والأوراق التي تستخدم في إعداد الخطط والتسجيل وما شابه ذلك ؛
 - **الرواتب والأجور الإدارية :** تشمل رواتب العاملين في الجهاز الإداري، مثل رواتب أعضاء مجلس الإدارة والمدراء العامين ورواتب عمال الحراسة ؛
 - **المصروفات الإدارية الأخرى :** يقصد بها كافة المصروفات الإدارية الأخرى التي لم تدرج ضمن البنود السابقة مثل استهلاك الأثاث المكتبي للإدارة العليا ونفقات الإدارة والتكليف لمكاتب المدراء ومجلس الإدارة، وأية نفقات أخرى نظير اجتماعات مجلس الإدارة أو ما شابه ذلك.

3.6.3. حسب أغراض اتخاذ القرار

- تتطلب عملية اتخاذ القرار حصر وتصنيف التكاليف بشكل معين نذكر أهمها كما يلي* :
- **تكلفة الفرصة البديلة :** هي كل ما يضحي به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد ؛
 - **التكاليف التفاضلية :** هي الفرصة المتواجدة في التكاليف على مستوى معين من الإنتاج وتكلفة الإنتاج على مستوى آخر ؛
 - **تكاليف معيارية :** هي مقارنة ما يجب أن يكون بما هو كائن من تكاليف.

* تم اعتماد هذه التعاريف بناء على المعلومات التي ستأتي لاحقا فيما يتعلق بتكاليف اتخاذ القرار.

3.6.4. حسب توزيعها على المنتجات :

وحسب هذا المعيار يمكن تقسيم التكاليف إلى ما يلي¹ :

• تكاليف مباشرة :

هي تكاليف مرتبطة بغرض تكلفة معين، ويمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا، فعلى سبيل المثال، تكلفة الزجاجات أو العبوات تمثل تكلفة مباشرة لمشروبات الببسي كولا، فتكلفة الزجاجات أو العبوات يمكن تتبعها بسهولة أو تحديدها لكل مشروب، ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة (التكلفة المسطرة) لوصف تعيين التكاليف المباشرة لغرض تكلفة معين ؛

• تكاليف غير مباشرة :

وهي التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة معين، لكن لا يمكن تتبعها لذلك الغرض بطريقة ممكنة اقتصاديا (فعالية التكلفة)، فعلى سبيل المثال، أجور المشرفين الذين يتابعون إنتاج العديد من منتجات المشروبات الغازية المختلفة في شركة ببسي كولا تعتبر تكلفة غير مباشرة، فرغم أن تكاليف الإشراف ترتبط بغرض التكلفة (الببسي كولا)، لأن الإشراف أمر ضروري لإدارة عملية إنتاج وبيع المشروب، إلا أن تكاليف الإشراف تعتبر تكاليف غير مباشرة، لأن المشرفين يتابعون أيضا إنتاج منتجات أخرى مثل سفن آب، وعلى خلاف تكاليف الإشراف فإنه يكون من الصعوبة تتبع تكلفة الزجاجات والعبوات لخط الببسي كولا، ويستخدم مصطلح تخصيص التكلفة لوصف تعيين التكاليف غير المباشرة، ونتبين تتبع التكلفة وتخصيص التكلفة باستخدام مثال عن مجلة اخبار تصدرها جريدة "الهدف"، حيث يتمثل غرض التكلفة هنا في جريدة الاخبار الرياضية، كما يعتبر الورق المستخدم في طباعة الجريدة تكلفة مباشرة، وذلك لأنه يمكن تتبع هذا الورق بطريقة اقتصادية إلى جريدة الاخبار الرياضية، وأما استئجار المبنى الذي يقيم فيه رؤساء تحرير المجلات المتخصصة المختلفة، فتعتبر تكلفة غير مباشرة بالنسبة لجريدة الاخبار الرياضية، وتستطيع دار النشر تتبع قيمة الإيجار المدفوع للمبنى بالكامل، لكن لا يوجد عقد إيجار منفصل للمساحة المستخدمة بواسطة هيئة تحرير جريدة الاخبار الرياضية، وبذلك لا تستطيع دار النشر تتبع تكلفة الإيجار لجريدة الاخبار الرياضية، وعلى أي حال تستطيع دار النشر تخصيص جزء من تكلفة إيجار المبنى لمجلة الاخبار الرياضية، على سبيل المثال، على أساس نسبة من إجمالي المساحة المشغولة من المبنى بواسطة رئيس هيئة تحرير مجلة الاخبار الرياضية ؛

إن المسيرين يرغبون في تحديد التكاليف لأغراض التكلفة بدقة لأن تكاليف المنتج غير الصحيحة سوف تضلل المسيرين فيما يتعلق بربحية المنتجات المختلفة الأمر الذي يجعلهم يروجون لمنتجات غير مربحة، ولا يركزون على المنتجات المربحة، وعموما يكون المسيرون أكثر ثقة في التكاليف المباشرة لغرض التكلفة مثل تكلفة الورق المستخدم في جريدة الاخبار الرياضية، أما التكاليف غير المباشرة، فتثير مشاكل أكثر، فالنسبة لبعض التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الاستئجار، فإن تخصيص التكلفة على أساس إجمالي المساحة المشغولة بواسطة هيئة

¹ هورنجرن، تشارلز. وآخرون. 2009. "محاسبة التكاليف مدخل اداري"، تعريف حجاج، احمد حامد. دار المريخ، الرياض، ص 64، 65.

تحرير كل جريدة، يقيس موارد المبنى المطلوبة بواسطة كل جريدة بدقة، أو بالأحرى بطريقة معقولة، ويفترض هذا التخصيص تماثل المساحة المستخدمة بواسطة الجرائد المختلفة من حيث التهوية والاضاءة والصيانة، أما بالنسبة لتخصيص التكاليف الإضافية الأخرى بدقة مثل تكاليف الإدارة العليا لدار النشر لجريدة الأخبار الرياضية، فإنها تعتبر أكثر صعوبة، فهل يجب أن تخصص هذه التكاليف على أساس حجم هيئة التحرير ؟ أم عدد الجرائد المباعة ؟ أم على أساس بعض المقاييس الأخرى ؟ وهنا نجد أنه لا يوجد مقياس واضح تماما لقياس مقدار وقت الإدارة العلي المطلوب بواسطة كل جريدة.

3.6.5. حسب سلوكها:

ويمكن تقسيم التكلفة من خلال سلوكها - وهو ما يعني ارتباطها بحجم النشاط - إلى ما يلي¹ :

- **التكلفة المتغيرة :**

بفرض أن شركة "فورد" تشتري حزام أمان لكل سيارة بمبلغ 60 دولار، عندئذ فإن إجمالي تكلفة أحزمة الأمان سيتحدد بضرب 60 دولار في عدد السيارات المنتجة، وبفرض أن الشرحة أنتجت 1000 سيارة، فإن إجمالي تكلفة أحزمة الأمان ستبلغ 60000 دولار (1000x60)، ولو أنتجت 3000 سيارة فإن إجمالي تكلفة أحزمة الأمان ستبلغ 180000 دولار (3000x60)، وبذلك فإن تكلفة حزام الأمان تعتبر مثالا للتكلفة المتغير وهي التكلفة التي تتغير في إجماليها تناسبيا مع التغير في عدد السيارات المنتجة، ويمكن عرض مثال آخر عن التكلفة المتغيرة وعلاقتها بمستوى النشاط، بفرض أن الأجر المدفوع في الساعة 20 دولار للعامل القائم بإعداد الآلات بمصنع السيارات، هنا تعتبر تكلفة العمالة القائمة بالإعداد والتجهيز تكلفة متغيرة، باعتبار أنها تكلفة تتغير في إجماليها تناسبيا مع عدد ساعات الإعداد المستخدمة، ونلاحظ بالرسم البياني أن هذه التكاليف تمثيلها بخط مستقيم، وأحيانا تستخدم مصطلحات "متغيرة بشكل تام أو كامل" أو "متغيرة بشكل نسبي" لوصف التكاليف المتغيرة المعروضة في الشكل البياني أسفله .

وتتمثل التكاليف الإجمالية للتكاليف المتغيرة بمعادلة خطية من الدرجة الأولى على النحو الآتي :

$$CV = Q \times CV_u$$

حيث:

CV هي التكاليف الإجمالية المتغيرة ؛

Q هي حجم النشاط أو الكميات المنتجة أو المباعة ؛

CV_u هي التكلفة المتغيرة للوحدة.

ويوضح الجدول التالي تغير قيمة التكلفة المتغيرة تبعا لحجم النشاط كما يلي :

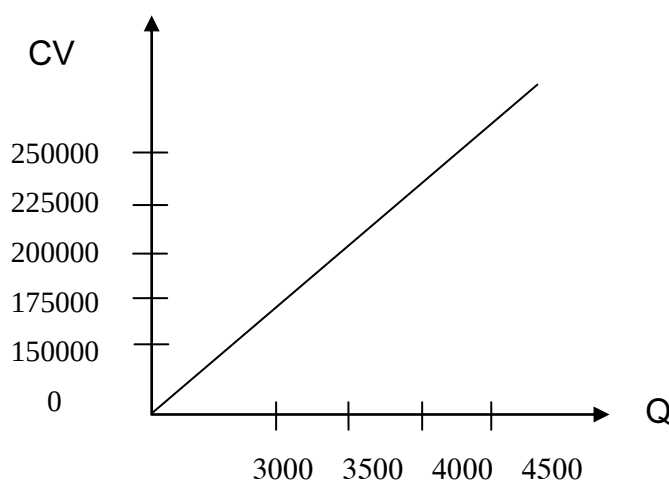
حجم الإنتاج (وحدة)	التكلفة المتغيرة للوحدة (دج)	التكلفة المتغيرة الإجمالية (دج)
--------------------	------------------------------	---------------------------------

¹ هورنجرن، تشارلز. وآخرون، مرجع سابق، ص 68، 70.

0	0	0
150000	50	3000
175000	50	3500
200000	50	4000
225000	50	4500
250000	50	5000

فيكون بذلك منحناها بالشكل التالي :

الشكل رقم (3،1) : منحنى التكلفة المتغيرة الإجمالية



• التكلفة الثابتة :

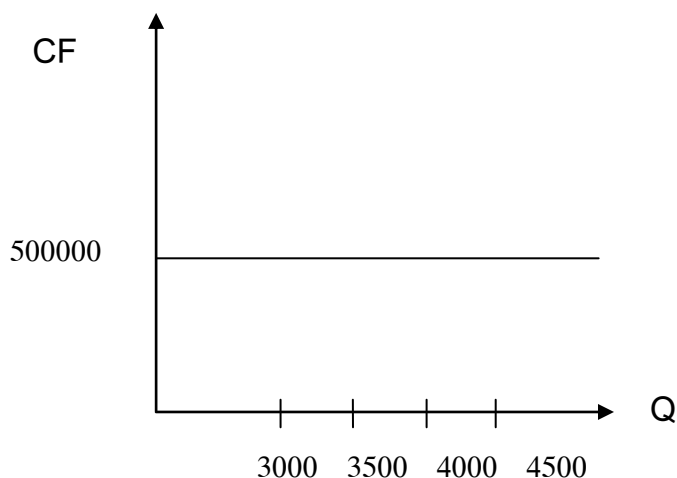
يمكن أن تتحمل شركة "فورد" للسيارات في عام معين مبلغاً إجمالياً قدره 100 مليون دولار كتكلفة استئجار لمصنع السيارات، ولن تتغير هذه التكلفة في إجماليها خلال مدى محدد من عدد السيارات المنتجة وخلال فترة زمنية معينة، وبزيادة عدد السيارات المنتجة ستتناقص التكاليف الثابتة للوحدة أقل فأقل، فمثلاً بفرض أن شركة "فورد" قد أنتجت 10000 سيارة في العام، فإن نصيب كل سيارة من تكلفة الإيجار الثابت ستكون 10000 دولار (100000000 / 10000 سيارة)، لكن لو أنتجت 50000 سيارة، فإن التكلفة الثابتة للسيارة ستكون 2000 دولار (100000000 / 50000 سيارة)، وينبغي ألا يضللنا التغير في التكلفة الثابتة للوحدة، فعند أخذ التكاليف الثابتة في الاعتبار، يجب أن نركز دائماً على إجماليها، فالتكاليف تعتبر ثابتة عندما يظل إجماليها دون تغيير بالرغم من التغيرات في مستوى الحجم أو النشاط الإجمالي.

وبوضح الجدول التالي قيمة التكلفة الثابتة غير المتغيرة مع حجم النشاط كما يلي :

حجم الإنتاج (وحدة)	التكلفة الثابتة
0	600000
3000	600000
3500	600000
4000	600000
4500	600000
5000	600000

فيكون بذلك منحناها بالشكل التالي :

الشكل رقم (2،3) : منحنى التكلفة الثابتة

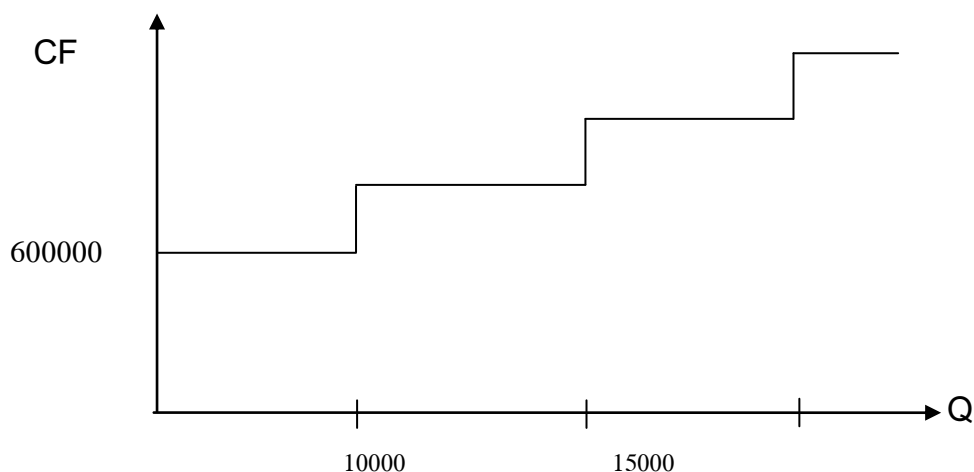


ولا تتغير التكاليف الثابتة خلال مدى محدود تبعا لحجم النشاط، ولكنها تزيد بشكل فجائي إذا زاد حجم النشاط عن الحد الأقصى لهذا المدى، وهي تتغير في شكل سلمي بياانيا على المتوسط والبعيد. وكمثال على ذلك يوضح الجدول التالي قيمة التكلفة الثابتة التي تتغير على المدى البعيد كما يلي :

حجم الإنتاج (وحدة)	التكلفة الثابتة
0	600000
5000	600000
10000	1000000
15000	1500000

فيكون بذلك منحناها بالشكل التالي :

الشكل رقم (3،3) : منحنى تغير التكلفة الثابتة على المدى البعيد



• التكاليف المختلطة :

تعتبر بعض التكاليف مغيرة والأخرى ثابتة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال افتراض أن بنود التكلفة تكون متغيرة أو ثابتة فقط، حيث يمكن أن تكون مختلطة، فعندما تدفع أجور العاملين على أساس الوحدة (الأجر - القطعة)، فبعض العمال يتفوقون على أن تدفع أجورهم على أساس عدد الوحدات المنتجة، وفي المقابل، يمكن أن تصنف تكاليف العمالة في نفس المصنع من العام القادم كتكاليف ثابتة، وعندما يوجد اتفاق مع نقابات العمال أو طبقا لعقد ضماني مع العاملين يحدد المرتبات السنوية، ويشترط عدم فصل العمال، كما يحد من حرية أو مرونة الشركة في تعيين أو بالأحرى توزيع العمال على أي مصنع آخر يحتاج إلى عمالة، فالشركات اليابانية على سبيل المثال لديها سياسة التوظيف مدى الحياة للعمال بالشركات، وبالرغم من أن هذه تستلزم تكاليف عمالة مرتفعة، خصوصا في حالات الكساد الاقتصادي، فإن منافع هذه السياسة تتمثل في زيادة الولاء والارتباط بالشركة وزيادة الإنتاجية، كما أن عنصر تكلفة معينة قد يكون تكلفة متغيرة فيما يتعلق بأحد مستويات النشاط، وتكلفة ثابتة في علاقته بآخر، فعلى سبيل المثال، تكاليف التسجيل والترخيص السنوية لأسطول الطائرات المملوكة لشركة طيران ستكون تكلفة متغيرة في علاقتها بعدد الطائرات المملوكة، ولكن بالنسبة لطائرة معينة تعتبر ثابتة في علاقتها بعدد الأميال التي تقطعها الطائرة خلال العام .

وأخيرا يمكن أن نقوم بتجميع هذه التصنيفات في الجدول التالي كما يلي :

الجدول رقم (1،3) : تصنيفات التكاليف

التبويب	نوع التكلفة
حسب طبيعتها	❖ مواد
	❖ أجور
	❖ خدمات
حسب الوظيفة	❖ تكلفة التمويل
	❖ تكلفة التصنيع
	❖ تكلفة التسويق
	❖ تكلفة إدارة عامة
حسب أغراض اتخاذ القرار	❖ تكلفة الفرصة البديلة
	❖ التكاليف التفاضلية
	❖ تكاليف معيارية
	❖ تكاليف مباشرة
حسب توزيعها على المنتجات	❖ تكاليف غير مباشرة

❖ تكاليف ثابتة	حسب سلوكها مع حجم النشاط
❖ تكاليف متغيرة	
❖ التكاليف المختلطة	

المصدر : من إعداد الباحثة حسب ما تقدم.

3.7. أغراض قياس التكلفة :

تختلف أسس قياس التكلفة باختلاف الغرض من القياس، فكثيرا ما يتم تداول عبارة "تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة" في كتب المحاسبة الإدارية، فهي تعني ضرورة ربط التكلفة بالغرض من قياسها، ولذلك فإن لقياس التكلفة أغراض متعددة نذكر من بينها¹ :

➤ تقييم المخزون وتحديد الأرباح :

يتطلب إعداد القوائم المالية ضرورة تحديد قيمة المخزون في تاريخ إعداد الميزانية، وكذلك قياس الربح عن الفترة التي تنتهي في ذلك التاريخ، ولقد كان هذا الغرض هو الغرض الأساسي لمحاسبة التكاليف قبل أن يتسع نطاقها لتشتمل أغراض أخرى ؛

➤ أغراض التخطيط :

يعتبر التخطيط أحد أغراض قياس التكلفة، حيث يهتم المحاسب أو مراقب التسيير فيه أساسا بدراسة سلوك عناصر التكلفة ومدى ارتباطه بمستويات النشاط المختلفة، حيث أن جميع عناصر التكلفة تعتبر متغيرة على المدى الطويل، ولكن عند دراسة سلوك التكلفة في الفترة القصيرة، يبدو أن التكاليف المتغيرة هي الوحيدة المتغيرة على هذا المدى خلاف التكاليف الثابتة ؛ وبالتمييز بين كل من التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، فإن هذا التصنيف يفيد كثيرا في مجال التخطيط قصير الأجل، فتظهر التكلفة المتغيرة متغيرة في إجمالها بنسبة ثابتة مع مستوى النشاط، في حين يفترض ثبات تكلفة الوحدة من النشاط، بينما يختلف متوسط تكلفة وحدة النشاط من التكلفة الثابتة تبعا لمستوى النشاط، ويسري هذا التحليل فقط طالما كان مستوى النشاط في حدود المدى الملائم. ويمكن استخدام سلوك التكلفة (أي تغييرها مع حجم النشاط) كأساس لتخطيط الأرباح ودراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، حيث يتم تحديد حجم النشاط الذي لا تحقق عنده المؤسسة أي أرباح أو خسائر (حجم التعادل)، وتحديد الحجم المناسب من النشاط اللازم لتحقيق الأرباح المستهدفة وكذلك عتبة الإغلاق (كإغلاق الخطوط الإنتاجية) ؛

➤ أغراض اتخاذ القرار :

يتطلب اتخاذ القرار حساب تكاليف معينة يمكن لها أن تؤثر في القرار، ولذلك يتم التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة، وهنا يعتمد المنطق التفاضلي على أن يتخذ القرار على ضوء ما يترتب عليه من زيادة أو وفر في التكلفة مقارنة بالزيادة في الإيرادات المترتبة على القرار على المدى القصير أو الطويل ؛

¹ جمعة، اسماعيل ابراهيم. وآخرون. بدون السنة، "محاسبة التكاليف، مدخل إداري"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية. ص 24 – 27.

➤ أغراض الرقابة وتقييم الأداء :

يعتبر قياس التكلفة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء أحد الأغراض الأساسية لمحاسبة التكاليف والتي زاد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة، نظرا لما تتطلبه المنافسة الشديدة بين المؤسسات التي تعمل في نفس المجال من ضرورة تخفيض التكلفة مع المحافظة على مستويات عالية للجودة. وبصفة عامة يتم تقييم أداء أي مسؤول أو مركز مسؤولية على أساس التكلفة الخاضعة لرقابته، بحيث يحدد مستوى التكلفة الفعلية ويقارن بالمستوى الذي كان مقدرا تحقيقه، ويكون الفرق بين التكلفة الفعلية والمقدرة بمثابة انحراف يجب تقصيه إذا كانت له آثار جوهرية، ويعتبر تقصي الانحراف والتعرف على أسبابه وتصحيحها من المراحل الأساسية التي تتضمنها عملية الرقابة.

3.8. طرق قياس التكاليف

هناك عدة طرق لحساب التكلفة، وكل منها له أهداف واستعمالات محددة كما رأينا من خلال أغراض قياسها، ويمكن إيجاز بعض هذه الطرق في النقاط التالية :

3.8.1. طريقة التكلفة الكلية :

➤ منطق طريقة التكلفة الكلية :

تسمى طريقة التكلفة الكلية أيضا "طريقة مراكز التحليل" أو "الأقسام المتجانسة". ويقصد بطريقة التكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة، حيث تفترض هذه الطريقة أن وحدات الإنتاج تحمل بكافة تكاليف الإنتاج المباشرة (المواد والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعة) بكافة تكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة، أي أن التكلفة الكلية التي تحمل لمنتج معين، وفقا لهذه النظرية، هي كافة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لإنتاج وبيع هذا المنتج، وبهذا المعنى فإن الوحدات المنتجة تحمل كما يظهر في القائمة التالية¹ :

XXX	المواد المباشرة
XXX	العمل المباشر
XXX	التكاليف الإضافية المتغيرة
XXX	التكاليف الإضافية الثابتة
XXX	المجموع

¹ أبو حشيش، خليل عواد. مرجع سابق، ص 324 – 325.

وإذا ما تم جمع ومن ثم قسمة هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة، فيمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للوحدة المنتجة كآتي :

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \text{مجموع التكاليف} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

وتحسب النتيجة الإجمالية كآتي :

$$\text{النتيجة} = \text{رقم الأعمال} - \text{مجموع التكاليف}$$

حيث :

$$\text{رقم الأعمال} = \text{سعر البيع} \times \text{الكمية المنتجة أو المباعة}$$

$$\text{مجموع التكاليف} = \text{التكلفة الوحديّة} \times \text{الكمية المنتجة أو المباعة}$$

➤ مميزات طريقة التكلفة الكلية :

تسمح طريقة التكلفة الكلية ب¹:

- إدماج جزء من التكاليف وهو التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة ؛
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل، شراء، إنتاج، توزيع ؛
- تسمح بتحديد تكاليف العائد عن المنتج وبذلك فهي توفر قاعدة مهمة لنتيبت أسعار البيع وتقييم المردودية العامة للمنتج.

➤ انتقادات طريقة التكلفة الكلية :

ورغم كل ما تسمح به طريقة التكلفة الكلية إلا أن هناك مجموعة انتقادات وجهت إليها مثل² :

- تعتبر هذه الطريقة طويلة وصعبة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ؛
 - إذا ما أتيحت للمؤسسة البيع لجهة أخرى أو زبون آخر خارج الإنتاج العادي فإن التكلفة الكلية تعتبر مظلمة ، كوننا سنقوم بمقارنة السعر المقترح الجديد بالتكلفة الكلية وليس التكلفة المتغيرة وهذا ما يجعل الإدارة تتخذ قرارات خاطئة ؛
 - لا يسمح تحميل التكاليف الثابتة بالكامل - على الوحدات المنتجة مهما بلغت - ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل والجزء غير المستغل.
- بالإضافة إلى ذلك، فهذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة في فترة زمنية معينة.

¹Le Saout, Ronan. 2015, « le contrôle de gestion des services », Eyrolles, Paris, p 147.

² نفس المرجع السابق، ص 330 - 334.

➤ مثال :

تظهر في قائمة تكاليف منتج ما التكاليف الكلية التالية والذي ينتج بكمية تعادل 1000 وحدة :
مواد مباشرة : 1500 دج ؛ أجور مباشرة : 3000 دج ؛ تكاليف صناعية غير مباشرة (ثابتة ومتغيرة) : 2500 دج ؛ تكاليف تسويقية 700 دج.

– المطلوب : تحديد ربحية هذا المنتج حسب طريقة التكلفة الكلية، سعر بيع وسعر تكلفة وربحية الوحدة الواحدة. مع العلم أن رقم الأعمال هو : 15000 دج.

– الحل :

يكون بذلك مجموع التكاليف الكلية هو :

$$\text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{أجور مباشرة} + \text{تكاليف صناعية غير مباشرة (ثابتة ومتغيرة)} + \text{تكاليف تسويقية} = 1500 + 3000 + 2500 + 700 = 7700 \text{ دج}$$

• النتيجة = رقم الأعمال – مجموع التكاليف الكلية

$$= 15000 - 7700 = 7300 \text{ دج}$$

وبذلك فالنتيجة موجبة مما يعني أن هذا المنتج مربح

• سعر بيع الوحدة الواحدة = رقم الأعمال / الكمية المنتجة أو المبيعة = $15000 / 1000 = 15$ دج

• سعر تكلفة الوحدة الواحدة = $1000 / 7700 = 77$ دج

• ربحية الوحدة الواحدة = $1000 / 7300 = 73$ دج

3.8.2. طريقة التكلفة المتغيرة :

➤ منطق طريقة التكلفة المتغيرة :

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتسمى الطريقة بهذا الاسم كونه يتم من خلالها تحميل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف الإنتاج المتغيرة فقط، حيث يعتمد استخدام هذه الطريقة على فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى جزئها الثابت والمتغير. ويحمل المنتج بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة) بينما التكاليف التي لا تتغير (بالرغم من تغير حجم الإنتاج) فلا تعتبر تكاليف المنتج، وذلك لأن هذه التكاليف لا تتعلق بالمنتجات المنتجة وإنما تم إنفاقها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع وجعله في حالة جاهزة للإنتاج¹، كما يظهر في القائمة التالية :

XXX	المواد المباشرة
XXX	العمل المباشر
XXX	التكاليف الإضافية المتغيرة

¹ نفس المرجع السابق، ص 324 – 325.

المجموع	XXX
---------	-----

وإذا ما تم جمع هذه التكاليف ومن ثم قسمتها على عدد الوحدات المنتجة، فيمكن التوصل إلى التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة كالآتي :

التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = مجموع التكاليف المتغيرة / عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة يعني المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة، حيث :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - إجمالي التكاليف المتغيرة

وتحمل التكاليف الثابتة بشكل إجمالي ولا يتم توزيعها على مواضيع التكلفة¹، حين حساب النتيجة، كما هو موضح في الجدول التالي :

البيان	المنتج 1	المنتج 2	الإجمالي
المبيعات	50000	70000	120000
التكاليف المتغيرة	12000	30000	42000
الهامش على التكلفة المتغيرة	38000	40000	78000
التكاليف الثابتة			50000
النتيجة			28000

ويمكن ملاحظة أنه في هذه الطريقة لا يتم توزيع التكاليف الثابتة عند حساب النتيجة، ولكن تحسب بشكل عام.

➤ مميزات طريقة التكلفة المتغيرة :

تقدم طريقة التكلفة المتغيرة العديد من المميزات مفصلة كما يأتي :

- **السهولة والسرعة :** حيث أنها تعتبر أسهل من طريقة التكلفة الكلية، إذ لا تحمل مواضيع التكلفة التكاليف الثابتة ؛
- **تحديد المنتجات ذات الأولوية :** تثن هذه الطريقة الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، وتسمح بذلك بتحديد أي منتج له الأولوية في التطوير قبل أن تحمل له أي تكاليف غير متعلقة به (التكاليف الثابتة) ؛
- **إدراك المساهمة في تغطية تكاليف الهيكل :** حيث تسمح هذه الطريقة بفهم مساهمة تكاليف المنتج في تغطية تكاليف البنية (التكاليف الثابتة)، وذلك بحساب نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج إلى

¹Le Saout, Ronan. Op. cit, p 163

مجموع الهامش على التكلفة المتغيرة لمجموع المنتجات، الذي يساعد في معرفة مشاركة كل منتج في تحمل التكاليف الثابتة ؛

- **تحقيق المحاكاة :** تسمح هذه الطريقة بتحقيق محاكاة مع مستوى النشاطات المختلفة، وهو ما لا تسمح به طريقة التكاليف الكلية، حيث يسمح استبعاد التكاليف الثابتة وحساب الهوامش على التكلفة المتغيرة بتقييم نتائج المؤسسة ما إن كانت تحقق رقم أعمال مختلف أو لا، وذلك يسمح بإجراء تطبيقات معينة حول :حساب عتبة المردودية، بذلك فإن طريقة التكلفة المتغيرة تمكننا من تتبع الهامش على التكلفة المتغيرة الذي سيسمح دائما بمعرفة أي المنتجات لازالت ذات أولوية في التطوير أو لا ؛
- **تسيير المبيعات الهامشية :** تعتبر المبيعات التي تسمح بالحصول على هامش إيجابي على التكلفة المتغيرة مقبولة، ففي الواقع تسمح هذه المبيعات الهامشية بالحصول على زيادة في هامش الربح، فتمكن هذه الطريقة من إعطاء رؤية واضحة حول تغطية التكاليف الثابتة وحول التكاليف المتغيرة، وهذا ما يسمح بتثبيت أفضل لأسعار المبيعات. ومنه يصبح حساب الهامش مهما للمؤسسات التي لها صعوبات وتطمح للحصول على أرباح على المدى القصير، وكذلك في إطار الإجابة عن عرض جديد مثلا.

وخلاصة لما سبق، فإنه إذا كان الهدف الأساسي لطريقة التكاليف الكلية محاسبي، أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج، فإن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة هدفه التحليل، إذ تهدف طريقة التكلفة المتغيرة إلى تحليل النتيجة وليس حسابها¹.

➤ انتقادات طريقة التكلفة المتغيرة :

- مما يؤخذ على هذه الطريقة بعض العناصر التي يتم ذكرها كما يلي :
- أنه ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة² ؛
- أنها لا تأخذ بمجمل التكاليف حين تحديد سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة، مما يعني أنه لا يكون كافيا لاسترداد التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح، ويرد على ذلك بأن تعتمد السياسة السعرية الحد الأقصى من سعر البيع الموجود في السوق³.

➤ مثال :

تقوم مؤسسة ما بإنتاج منتوجين "أ" و"ب"، واليك المعلومات المتعلقة بكل منتوج كآلاتي :

الوحدة : دج/للوحدة	المنتوج أ	المنتوج ب	المجموع
مواد أولية	30	15	45
ساعات عمل عمال	70	45	115

¹ دادي عدون، ناصر. و قويدر الواحد، عبد الله. بدون السنة، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 120 – 124.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ أبو حشيش، خليل عواد. مرجع سابق، ص 345.

ساعات عمل آلات	55	77	132
سعر البيع	300	250	

- المطلوب :

• احسب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج؛

- الحل :

• لحساب الهامش على التكلفة المتغيرة يتم هنا استبعاد التكاليف الثابتة في حساب مجموع التكاليف التي تطرح من سعر البيع كالتالي :

الوحدة دج/و	المنتج أ	المنتج ب
سعر البيع	300	250
مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة	155	137
مواد أولية	30	15
ساعات عمل عمال	70	45
ساعات عمل آلات	55	77
الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة	145	113

بذلك يصبح هامش التكلفة بالنسبة للمنتج أ هو 145 دج 113 دج ل ب.

3.8.3. طريقة التكلفة المعيارية :

وهي أحد أساليب التكاليف التقديرية، حيث أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا قبل بدء عملية الإنتاج، وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وهي تكاليف تعتمد على تحديد المعيار الكمي للمادة الأولية، اليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة.

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات من جراء مقارنتها بالتكاليف الحقيقية قصد تحديد مستوياتها وأسبابها والمسؤول عنها، مما يسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة، وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة المعيارية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد العناصر المسؤولة عن الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات، وفي الواقع فإن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دور بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الفروقات مسموح بها أي لا تراقب.

تمرين شامل :

1. تقوم مؤسسة بإنتاج ثلاثة أنواع من الآلات الحاسبة : آلات حاسبة للطلبة، آلات حاسبة تجارية، آلات حاسبة مهنية متخصصة. إليك المعلومات الخاصة بكل منتج من منتجات المؤسسة :

البيان	آ. حاسبة للطلبة	آ. حاسبة تجارية	آ. حاسبة مهنية متخصصة
كميات منتجة ومباعة	42000	29000	11000
سعر البيع	100	250	450
تكاليف مواد مباشرة	33	95	205
تكاليف العمل المباشر	12	35	45
تكاليف متغيرة أخرى	15	25	30
تكاليف مشتركة للتصنيع	3690000		
تكاليف مشتركة للإدارة والبيع	2050000		

➤ وقد اقترح مسؤول المحاسبة أن يتم توزيع التكاليف المشتركة لكل من التصنيع والإدارة والبيع على أساس حجم الإنتاج.

المطلوب 1 :

- حساب النتيجة المحصلة من كل نوع من الحاصلات.
- لم يقتنع مراقب التسيير بهذا الأساس في توزيع التكاليف المشتركة، في رأيك لماذا ؟

II. قامت فيما بعد هذه المؤسسة بدراسات مالية ومحاسبية حول تكاليفها، فتبين أن :

➤ التكاليف المشتركة للبيع والإدارة :

منها جزء مباشر يتمثل في عمولات البائعين : 05 % من سعر بيع كل منتج (للوحدة) ؛ في حين يقترح أن يوزع الباقي بنفس اقتراح مسؤول المحاسبة (تبعاً لحجم الإنتاج) ؛

➤ التكاليف المشتركة للتصنيع :

- منها 70 % جزء متغير مباشر يتمثل في تكاليف مسار التركيب والباقي غير مباشر، حيث تتوزع تكاليف مسار التركيب حسب المنتوجات بالنسبة التالية :

آ. حاسبة للطلبة	آ. حاسبة تجارية	آ. حاسبة مهنية متخصصة
10 %	20 %	70 %

- في حين يتوزع الباقي من تكاليف التصنيع المشتركة تبعاً لحجم الإنتاج.

المطلوب 2 :

-حسب نتيجة كل منتج بتخصيص التكاليف المشتركة للبيع والإدارة والتصنيع (يؤخذ أربعة أرقام بعد الفاصلة بدون تقريب) ؛

-مع ملاحظة النتيجة المتحصل عليها في هذا الجزء بماذا يمكنك أن تعلق مقارنة بالنتيجة في الجزء السابق.
الحل :

1 حساب النتيجة المحصلة من كل نوع من الحسابات :

تقسيم التكاليف المشتركة على أساس حجم الإنتاج :

$$\text{معامل التحميل للتكاليف المشتركة للتصنيع} = \frac{3690000}{(11\ 000 + 29\ 000 + 42\ 000)} = 45$$

$$\text{معامل التحميل للتكاليف المشتركة للإدارة والبيع} = \frac{2050000}{(11\ 000 + 29\ 000 + 42\ 000)} = 25$$

لمعرفة ما يتحمله كل نوع من الحسابات نضرب معامل التحميل في حجم الإنتاج الخاص به

1. طريقة أولى (البسيطة) :

النتيجة = (سعر - تكلفة المباشرة للوحدة - تكلفة المشتركة للوحدة) X الكمية المنتجة

$$\text{نتيجة حسابات الطلبة : } (70 - 60 - 100) = 42000 \times ((25+45) - (15 + 12 + 33) - 100)$$

$$X 42000 = 1260000 \text{ دج}$$

$$\text{نتيجة حسابات تجارية : } (70 - 155 - 250) = 92000 \times ((25+45) - (25 + 35 + 95) - 250)$$

$$X 92000 = 725000 \text{ دج}$$

$$\text{نتيجة حسابات متخصصة : } (280 - 450) = 11000 \times ((25+45) - (30 + 45 + 205) - 450)$$

$$X 11000 = 1100000 \text{ دج}$$

2. أو بطريقة ثانية (المفصلة):

تحليل العلاقة بين التكلفة – الحجم – الربح

آلات حاسبة الطلبة			آ حاسبة تجارية			آ ح مهنية متخصصة			البيان
الكمية	س.و	القيمة	الكمية	س.و	القيمة	الكمية	س.و	القيمة	
42000	100	4200000	29000	250	7250000	11000	450	4950000	رقم الأعمال
42000	60	2520000	29000	155	4495000	11000	280	3080000	التكاليف المباشرة
42000	33	1386000	29000	95	2755000	11000	205	2255000	تكاليف المواد
42000	12	504000	29000	35	1015000	11000	45	495000	تكاليف العمل المباشر
42000	15	630000	29000	25	725000	11000	30	330000	تكاليف أخرى
42000	40	1680000	29000	95	2755000	11000	170	1870000	الهامش على التكلفة المباشرة
42000	70	2940000	29000	70	2030000	11000	70	770000	مجموع التكاليف المشتركة
42000	45	1890000	29000	45	1305000	11000	45	495000	تكاليف مشتركة للتصنيع
42000	25	1050000	29000	25	725000	11000	25	275000	تكاليف مشتركة للإدارة والبيع
42000	-30	1260000-	29000	25	725000	11000	100	1100000	النتيجة
		1260000-			725000			1100000	

هذه الطريقة فيها عدم عدالة بين المنتجات الثلاثة إذ نلاحظ أن الجزء الأكبر من التكاليف المشتركة يتحمله النوع الأول (الآلات الخاصة بالطلبة) لكون الكميات المنتجة منه هي الأكبر ولذلك ظهرت النتيجة الخاصة به خسارة، فمراقب التسيير يرى أن هذا الأساس لا يعطي نتائج دقيقة.

1 تحليل المعطيات الجديدة :

التكاليف المشتركة للبيع والإدارة :

منها جزء متغير يتمثل في عمولات البائعين جزء غير مباشر :

- عمولات البائعين الخاصة بالآلات الحاسبة للطلبة : $05\% \times 100 \text{ دج} = 5 \text{ دج} \leq 42000 \times 5$ وحدة = 210 000 دج

- عمولات البائعين الخاصة بالآلات الحاسبة التجارية : $05\% \times 250 \text{ دج} = 12.5 \text{ دج} \leq 12.5 \times$ 29000 وحدة = 362 500 دج

- عمولات البائعين الخاصة بالآلات الحاسبة المهنية : $05\% \times 450 \text{ دج} = 22.5 \text{ دج} \leq 22.5 \times$ 11000 وحدة = 247 500 دج

- المجموع = 820 000 دج

الباقى 2050000 - 820 000 = 1230000 دج

يوزع الباقي بنفس اقتراح مسؤول المحاسبة

المعامل : $1230000 \div (11\ 000 + 29\ 000 + 42\ 000) = 15$

التكاليف المشتركة للتصنيع :

منها جزء متغير يتمثل في تكاليف مسار التركيب جزء غير مباشر :

تكاليف مسار التركيب = 3690000 دج $\times 70\% = 2583000 \text{ دج}$

الباقى تكاليف غير مباشرة = 3690000 دج $\times 30\% = 1107000 \text{ دج}$

- تكلفة مسار التركيب الخاص بالآلات الحاسبة للطلبة : $10\% \times 2583000 \text{ دج} = 258300 \text{ دج}$ $42000/387450 = 6,15 \text{ دج}$

- تكلفة مسار التركيب الخاص بالآلات الحاسبة التجارية : $20\% \times 2583000 \text{ دج} = 516600 \text{ دج}$ $29000/516600 = 17,8137 \text{ دج}$

- تكلفة مسار التركيب الخاص بالآلات الحاسبة المهنية : $70\% \times 2583000 \text{ دج} = 1808100 \text{ دج}$ $11000/1808100 = 164,3727 \text{ دج}$

الباقى يوزع على أساس اقتراح مسؤول المحاسبة :

المعامل $1107000 \div (11\ 000 + 29\ 000 + 42\ 000) = 13,5$

المطلوب 2 :

1. طريقة أولى (البسيطة) :

النتيجة = (سعر – تكلفة المباشرة للوحدة (بما فيها عمولة البائعين وتكلفة مسار التركيب) – تكلفة المشتركة للوحدة) X الكمية المنتجة
النتيجة = (سعر – تكلفة المباشرة للوحدة – تكلفة المشتركة للوحدة) X الكمية المنتجة

نتيجة حاسبات الطلبة : $(13,5 + 15) - (6,15 + 5 + 60) - 100$: $42000 \times$ = 14700 دج

نتيجة حاسبات تجارية : $(13,5 + 15) - (17,8137 + 12,5 + 155) - 250$: $29000 \times$ = 1049402,7 دج

نتيجة حاسبات متخصصة : $(13,5 + 15) - (164,3727 + 22,5 + 280) - 450$: $11000 \times$ = - 4499099,7 دج

آلات حاسبة الطلاب			آ حاسبة تجارية			آ ح مهنية متخصصة			البيان
الكمية	س.و	القيمة	الكمية	س.و	القيمة	الكمية	س.و	القيمة	رقم الأعمال
42000	100	4200000	29000	250	7250000	11000	450	4950000	التكاليف المباشرة
42000	71,15	2520000	29000	185,3137	4495000	11000	466,8727	3080000	تكاليف المواد
42000	33	1386000	29000	95	2755000	11000	205	2255000	تكاليف العمل المباشر
42000	12	504000	29000	35	1015000	11000	45	495000	تكاليف أخرى
42000	15	630000	29000	25	725000	11000	30	330000	عمولة البائعين
42000	5	210000	29000	12,5	362500	11000	22,5	247500	مسار التركيب
42000	6,15	258300	29000	17,8137	516597,3	11000	164,3727	1808099,7	الهامش الإجمالي
42000	28,85	1211700	29000	64,6863	1875902,7	11000	16,8727-	185599,7-	مجموع التكاليف الثابتة
42000	28,5	1197000	29000	28,5	826500	11000	28,5	313500	تكاليف مشتركة للتصنيع
42000	13,5	567000	29000	13,5	391500	11000	13,5	148500	تكاليف مشتركة للإدارة والبيع
42000	15	630000	29000	15	435000	11000	15	165000	النتيجة
42000	0,35	483000	29000	36,1863	1928500	11000	45,3727-	1556500	
		14700			1049402,7			499099,7-	

للتأكد من النتائج يجب ان تكون نتيجة المؤسسة في الجزء الأول تساوي نتيجة المؤسسة في الجزء الثاني :

$$110000 + 725000 + (-1260000) = 565000 \text{ دج}$$

$$14700 + 1049402,7 + (-499099,7) = 565003 \text{ دج} \cong 565000 \text{ دج (فارق الفواصل غير المأخوذة بمجموعها)}$$

التفسير: تعطي طريقة التحليل الجديدة نتائج مغايرة للطريقة الأولى لأن بعض التكاليف التي كانت تعتبر مشتركة أصبح من الممكن تحميل جزء منها للمنتجات بطريقة أكثر تحديداً، وهو ما يسبب اختلافاً في نتائج المنتجات حيث أصبحت نتيجة المنتج ا موجبة ونتيجة ج سالبة بعد تخصيص التكاليف، في حين كان العكس نتيجة ج موجبة ونتيجة أ سالبة مما يعني ان التكاليف التي تم تتبعها قد بين الاختلاف في ربحية المنتج، وهو ما سيؤثر على نتائج قرارات المؤسسة ابقاء منتج أو اغلاقه.

4. تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح

تعتبر العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح إحدى التحاليل التي تنتمي لمحاسبة التكاليف، حيث تمثل معلومات ضرورية لاتخاذ القرارات اليومية مثل إعداد الموازنات المرنة، تحديد سعر البيع /قيمة المنتج...إلخ، وتفيد دراستها في توفير بيانات للإدارة تمكنها من التخطيط وتقييم التشغيل، وتمكن الإدارة من الإجابة على التساؤلات التي تتعلق بأثر التغيرات في التكلفة أو الحجم على الأرباح، كما تعتبر دراسة هذه العلاقة أداة قوية في أيدي واضعي السياسات التي تهدف إلى تعظيم الربح. ويمكن من خلال تحليل التعادل أيضا التنبؤ بأرباح متوقع تحقيقها عند مستويات مختلفة للنشاط التشغيلي.

يطلق على هذه العلاقة عدة تسميات منها عتبة المردودية، نقطة الصفر، النقطة الحرجة، نقطة التوازن، نقطة تعادل رقم الأعمال، النقطة الميتة، وعتبة الربحية.

4.1. تعريف نقطة التعادل

نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى عندها التكلفة الكلية مع الإيراد الكلي، أي أنها النقطة التي يصبح عندها الربح المحاسبي مساويا للصفر¹.

4.2. حساب نقطة التعادل :

لحساب نقطة التعادل فإنه يجب تحديد التكاليف الإجمالية للمؤسسة، وكذلك إجمالي إيراداتها. حيث التكاليف الإجمالية الكلية عادة هي مجموع التكاليف الثابتة الكلية زائدا إجمالي التكاليف المتغيرة للكمية المنتجة. أما إيرادات المؤسسة فهي عبارة عن حاصل ضرب سعر البيع في الكمية المباعة. ويمكن عرض حالة نقطة التعادل حسابيا كما يلي :

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{التكاليف الكلية}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{مجموع التكاليف الثابتة} + \text{مجموع التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} - \text{مجموع التكاليف المتغيرة} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

وتمثل : "الإيرادات الكلية - مجموع التكاليف المتغيرة" الهامش على التكلفة المتغيرة أو ما يطلق عليه بهامش الربح الإجمالي، أو عائد المساهمة الإجمالي.

¹ مرعي، عبد الحي. 1993، "في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ص 331.

4.2.1. هامش المساهمة :

يعرف هامش المساهمة للوحدة الواحدة : بأنه مقدار ما تساهم به الوحدة الواحدة في استرداد التكاليف الثابتة ثم تحقيق أرباح ؛

وهو عبارة عن الفرق بين سعر الوحدة الواحدة والتكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة¹.
أي :

$$\text{هامش المساهمة للوحدة} = \text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}$$

حيث أن :

$$\text{هامش المساهمة الإجمالي (هامش على التكلفة المتغيرة)} = \text{هامش المساهمة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

لذلك تصبح معادلة التعادل كما يلي :

$$\text{هامش المساهمة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

أو

$$\text{هامش المساهمة الإجمالي} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

4.2.2. تحديد حجم التعادل(الكمية):

تعرف كمية التعادل بحجم التعادل، والذي يعرف بأنه ذلك الحجم من الإنتاج والمبيعات اللازم لبلوغ نقطة التعادل². أين يمكن تحديد الكمية الواجب إنتاجها وبيعها لتغطية التكاليف الكلية بمعرفة السعر مسبقاً، كما يلي :

لدينا في حالة التعادل :

$$\text{إجمالي هامش المساهمة} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

يعني :

$$\text{هامش المساهمة للوحدة} \times \text{الكمية المباعة في نقطة التعادل} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

¹ كراجة، عبد الحليم، وآخرون. 2002، "الإدارة والتحليل المالي، أسس، مفاهيم، تطبيقات"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 218.
² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

يستلزم :

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{الكمية المباعة في نقطة التعادل}} = \text{هامش المساهمة للوحدة}$$

ومنه :

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{الكمية المباعة في نقطة التعادل}} = \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

4.2.3. تحديد سعر بيع التعادل وقيمته بالإجمالي :

نستطيع أن نحدد سعر البيع إذا كانت كمية التعادل معلومة، حيث يكون :

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} + \text{التكاليف الثابتة للوحدة}$$

أما قيمة المبيعات في نقطة التعادل فهي :

$$\text{قيمة المبيعات في نقطة التعادل} = \text{الكمية الواجب بيعها في نقطة التعادل} \times \text{سعر البيع}$$

بتعويض الكمية الواجب بيعها في نقطة التعادل بـ

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}}$$

نجد :

$$\text{قيمة المبيعات في نقطة التعادل} = \frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}} \times \text{سعر البيع}$$

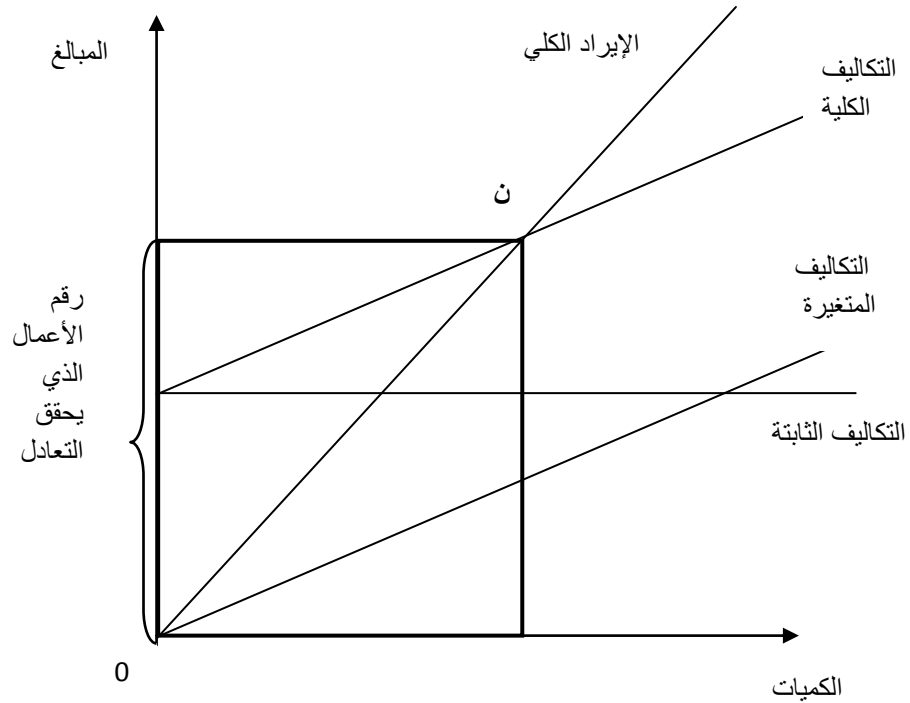
$$= \frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}} \times \text{سعر البيع}$$

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{1 - التكاليف المتغيرة للوحدة}} = \text{سعر البيع}$$

4.2.4. تحديد نقطة التعادل بيانياً :

يتم تحديد نقطة التعادل بيانياً بتقاطع خط الإيرادات الكلية من المبيعات (رقم الأعمال) مع خط التكاليف الكلية، ويمكن إيضاح ذلك كما يلي :

الشكل رقم (1, 4) : بيان نقطة التعادل



المصدر : القريوتي، محمد قاسم. مرجع سابق، ص 371. (بتصرف)

وفي الرسم البياني الموضح أعلاه، نلاحظ أن المساحة المحصورة ما بين نقطة الصفر ونقطة التعادل (ن) وخط التكلفة الكلية يمثل مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة والتي لم تستطع تغطيتها، وهي تمثل خسائر بالنسبة للمؤسسة بما يعادل حجم التكاليف المتغيرة والثابتة معا.

بينما على العكس فإن المساحة المحصورة ما بين أعلى نقطة التعادل (ن) وخط التكاليف الكلية وخط الإيراد الكلي (رقم الأعمال) فإنها تمثل أرباح المؤسسة.

أما المساحة المحصورة ما بين خط الإيراد وخط التكاليف المتغيرة فإنها تمثل هامش الربح الإجمالي أو هامش المساهمة الإجمالي، فتعني المساحة الفاصلة بين خط التكاليف المتغيرة وخط الإيراد تعني خسارة بمقدار التكاليف الثابتة، أو أن الإيراد قد غطى مجموع التكاليف المتغيرة دون التكاليف الثابتة.

➤ مثال :

على فرض أن إحدى المؤسسات كانت تكاليفها الثابتة 25000 دج، وقد قدرت طاقتها الإنتاجية بـ 10000 وحدة، وكانت التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة هي 6 دج، وسعر بيع الوحدة الواحدة حدد بـ 10 دج.

- المطلوب :

- تحديد الكمية الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق التعادل ؛
- حساب قيمة المبيعات عند هذه النقطة.

- الحل :

$$\begin{aligned} & \text{التكاليف الثابتة} \\ & \text{الكمية في نقطة التعادل} = \frac{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة}}{\text{التكاليف الثابتة}} \\ & \text{الكمية في نقطة التعادل} = \frac{25000}{6 - 10} = 6250 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{قيمة مبيعات نقطة التعادل} = 10 \times 6250 = 62500 \\ & \text{الإيراد الكلي} = \underbrace{25000}_{\text{التكلفة الكلية}} + \underbrace{(6 \times 6250)}_{\text{الإيراد الكلي}} \end{aligned}$$

$$\text{الإيراد الكلي} = \text{التكاليف الكلية} = \text{قيمة المبيعات} = 62500 \text{ دج}$$

4.3. مزايا وحدود نقطة التعادل

إن الانتقادات الموجهة لتحليل التعادل تنصب على خطية العلاقة بين العناصر والعوامل التي تأسس عليها الطبيعة غير الخطية لهذه العلاقة في كثير من الحالات مع الواقع العملي، كما أن نموذج التعادل، متجاهلاً تحليل التعادل أداة ساكنة تصور الوضع عند نقطة من الزمن، وبالتالي يعتقد البعض أنها لا تصلح للمواقف المتحركة ، في حين أن هذه العوامل والعناصر غير ساكنة تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمنشأة، أي أنها عوامل ديناميكية، فهي تتأثر بالعوامل الاقتصادية المتعلقة بالمنافسة وبالعرض والطلب والسعر

بتأثير متبادل. ورغم هذه الانتقادات فإن هذا النوع من التحليل لازال شائع الاستخدام في مختلف نواحي الحياة، فهو بمثابة أداة تساهم في توفير البيانات الملائمة والمفيدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة في الأمد لكونه يستند على تتبع تطور العلاقات المتشابهة والمتبادلة لعناصر التكلفة والحجم والربح، القصير، نظرا وتأثير هذه العلاقة على أرباح الوحدة الاقتصادية، كما يمكن تقادي عيوب التحليل التقليدي بالاعتراف بهذه الانتقادات وأخذها بنظر الاعتبار من خلال تطوير هذا النموذج وجعله أداة أكثر فاعلية في توفير البيانات والمعلومات التي تتسجم مع الواقع العملي للظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، مما لا شك فيه أن البيانات والمعلومات التي تتولد من تحليل التعادل في حدود القيود المفروضة هي أفضل بكثير من عدم توفرها، كما أن استخدام الحاسوب والبرامج كالبرمجية الخطية كجزء مكمل لنظام محاسبة التكلفة والمحاسبة الإدارية سوف يقوم بتبسيط وتأجيل الحصول على البيانات والمعلومات التي تساعد على توضيح وتفسير هذه العلاقات المتشابهة لعناصر تحليل التعادل، بالتالي إدراك وتصوير النتائج الاقتصادية للأنشطة المختلفة والعمل على تخطيطها والرقابة عليها حسب الواقع العملي والموضوعي. إن تحليل التعادل أداة يسهل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وفي اتخاذ القرارات السليمة وفي إعداد الموازنات التخطيطية المرنة وفي تقييم الأداء، أن تحليل التعادل يفيد في توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على الإجابة على مجموعة التساؤلات التي يطرح المدراء الحصول على إجابة لها بشكل موضوعي، والتي يكون لها تأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على تطوير ونمو الوحدة الاقتصادية ومدى إمكانية استمرارها في السوق التنافسية¹.

4.4. العلاقة بين نقطة التعادل وسعر البيع وحجم الإنتاج (مبيعات) والتكاليف :

كما وضحنا سابقا بأن العناصر التي تؤثر على نقطة التعادل هي أربعة : سعر البيع، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج والمبيعات. بذلك فإن التغيرات في هذه العناصر تؤثر على نقطة التعادل وعلى بعضها نشرحها كما يلي² :

- لو فرضنا بأن العنصر الأول (سعر البيع) قد تغير مع بقاء العناصر الأخرى ثابتة فإن هذا سوف يؤدي إلى تغير في نقطة التعادل، حيث نجد عند ارتفاع سعر بيع الوحدة تنخفض كمية التعادل، والعكس صحيح في حالة انخفاض سعر البيع فإن كمية التعادل ترتفع ؛
- في حالة ارتفاع التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة فإن كمية التعادل ترتفع، أما في حالة انخفاضها فإن كمية التعادل تنخفض وكذلك قيمتها، مما يعني أن هناك علاقة طردية في التغير الحاصل في تكلفة الوحدة المتغيرة والتغير في قيمة وكمية التعادل وهي على عكس التغير الحاصل في سعر البيع ؛

¹ الساكني، عبد الرزاق. واليوسف، علي. 2012، "الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (نقطة التعادل) حالة دراسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 347.

² صالح، خالص صافي. 2007، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 153، 154.

- أما في حالة حصول تغير في ال تكلفة الثابتة مع بقاء العناصر الأخرى على حالها، فإن هذا له نفس الأثر الحاصل في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة (علاقة طردية) ؛
- أما التغير في الكمية المنتجة والمباعة مع بقاء العناصر الأخرى على حالها ، فهو لا يترك أثر على كمية وقيمة التعادل وإنما تؤثر على نتائج أعمال المؤسسة أي على مقدار الأرباح (أو الخسائر) المتحققة.

4.5. هامش الأمان :

يقصد بهامش الأمان الزيادة في حجم المبيعات المقدرة أو الفعلية عن حجم المبيعات اللازم لتحقيق التعادل¹. ويقاس هذا الهامش إما كمياً أو بالقيمة.

بذلك

يكون هامش الأمان بالكميات هو الفرق بين الكميات التي تنتجها أو تبيعها المؤسسة فعلاً والكمية في نقطة التعادل.

هـ/ الأمان بالقيمة = (س X ك المنتج أو المباع الحالية) - (س X ك المنتج أو المباع في نقطة التعادل)
حيث : س : السعر
ك : الكميات
هـ/ الأمان : هامش الأمان

فيصبح :

هـ/ الأمان بالقيمة = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل

لذلك إذا كان :

- هـ/ الأمان < 0 فإن المؤسسة تحقق ربحاً
- هـ/ الأمان = 0 فإن المؤسسة لا تحقق ربحاً ولا خسارتوهي نقطة التعادل
- هـ/ الأمان > 0 فإن المؤسسة تحقق خسارة

¹ مرعي، عبد الحي. مرجع سابق، ص 332.

➤ مثال :

إذا كانت المبيعات المتحققة في إحدى المؤسسات في فترة ما هي 50000 وحدة وسعر البيع = 50 دج، وكمية التعادل هي 3000 و.

- المطلوب : حساب هامش الأمان بالقيمة والكمية.

- الحل :

الإيرادات المتحققة عن بيع (المبيعات) $50000 = 50 \times 50000 = 2500000$ دج

الإيرادات المتحققة في نقطة التعادل (المبيعات) $150000 = 50 \times 3000$ دج

هامش الأمان بالقيمة $2350000 = 2500000 - 150000$ دج

هامش الأمان بالكمية $47000 = 3000 - 50000$ و

أو هامش الأمان بالكمية = هامش الأمان بالقيمة / سعر البيع $47000 = 50 / 2350000$ و

ويمكن عرض هامش الأمان كنسبة من المبيعات الكلية (بالقيمة وبالكمية) كما يلي :

- بالقيمة :

$$9.4\% = 100\% \times 250000 / 2350000$$

- بالكمية :

$$0.94\% = 100\% \times 50000 / 47000$$

4.6. الربحية ونقطة التعادل

لغرض تحديد الربحية في مؤسسة معينة، فإننا نأخذ المعادلة في نقطة التعادل :

حيث :

س : سعر البيع

ك : الكميات

ت م و : التكلفة المتغيرة للوحدة

ت ثا : تكاليف ثابتة

ن : النتيجة.

$$ن = (س \times ك \text{ في نقطة التعادل}) - ((ت م و \times ك \text{ في نقطة التعادل}) + \Sigma ت ثا)$$

$$ن = ك \text{ في نقطة التعادل} \times (س - ت م و) - \Sigma ت ثا$$

- بذلك فإن النتيجة تتبع:
- الكمية طرديا
- التكاليف المتغيرة عكسيا
- التكاليف الثابتة عكسيا

4.7. تطبيقات تحليل نقطة التعادل

يمكن لتحليل نقطة التعادل أن تساهم في العديد من التحاليل التي تفيد المؤسسة، ويمكن ذكر بعضها كما يلي¹:

4.7.1. الأرباح المستهدفة :

بعد أن يتم تحديد كمية التعادل يمكن للمؤسسة أن تستهدف تحقيق ربح معين، وبالتالي فإن لمراقب التسيير أن يقوم بتحديد كمية المبيعات الواجب إنتاجها وبيعها، حتى يتحقق ذلك الربح المستهدف، وقد يلجأ مراقب التسيير إلى استخدام المعادلة العامة للربح لإيجاد حجم المبيعات المستهدفة، ويتم عادة تخطيط الربح وفق ما يلي :

- استهداف مبلغ محدد من الأرباح ؛

- استهداف نسبة مئوية من إيرادات المبيعات كـربح.

وعليه يمكن إعادة صياغة المعادلة العامة للربح كما يلي:

$$\text{الربح المستهدف} = (\text{س} \times \text{ك المنتج}) - (\text{ت م و} \times \text{ك المنتج}) - \text{ت ثا}$$

ت ثا + الربح المستهدف (النتيجة أو صافي الربح)

$$\frac{\text{ك المنتج أو حجم المبيعات للوحدات اللازمة لتحقيق الربح المستهدف}}{\text{هـ/ت م و}} =$$

$$\text{حيث هـ / ت م و} = \text{س} - \text{ت م و}$$

➤ مثال :

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج وبيع المنتج (س) بسعر 400 دج/و، وتبلغ التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج له 150 دج، والتكاليف الثابتة للشركة خلال الفترة بلغت 50000 دج.

- المطلوب :

- ما هو حجم المبيعات للوحدات الذي يؤدي إلى ربح تشغيلي مستهدف مقداره 200000 دج ؟

¹ عد إلى :

- كراجة، عبد الحليم، وآخرون. مرجع سابق، ص 220 - 228 ؛

- خليفة، عماد. مدونة تلفزيون عماد التعليمي http://emad-tv.blogspot.com/p/blog-page_25.html

- بفرض أن الشركة تهدف إلى تحقيق ربح بنسبة 25 % من المبيعات ما هو عدد الوحدات الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق الربح المستهدف ؟

- الحل :

- إيجاد حجم المبيعات :

$$\text{ك المنتج} = \frac{\text{ت ثا} + \text{الربح المستهدف (النتيجة أو صافي الربح)}}{\text{هـ/ت م و}}$$

$$\text{حجم المبيعات اللازمة} = \frac{200000 + 50000}{150 - 400} = 1000 \text{ و}$$

أي أن المؤسسة إذا قامت بإنتاج وبيع 1000 و من المنتج س فإنها ستحافظ على أرباح تشغيلية قدرها 200000 دج، ويمكن التأكد من ذلك بالتعويض في المعادلة العامة للربح.

- إيجاد عدد الوحدات الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق ربح نسبته 25 % من المبيعات :

نقوم بتعويض المعطيات في معادلة صافي الأرباح كآتي :

$$\text{صافي الربح} = (\text{س} \times \text{ك المنتج}) - (\text{ت م و} \times \text{ك المنتج}) - \text{ت ثا}$$

نفرض أولاً أن عدد الوحدات اللازمة تساوي (ك) فيكون :

$$25\% (400 \text{ ك}) = (400 \text{ ك}) - (150 \text{ ك}) - 200000$$

$$100 \text{ ك} = 250 \text{ ك} - 200000$$

$$150 \text{ ك} = 200000$$

$$\text{ك} = 1333,33 \text{ و}$$

$$\text{أي ك} = 1333 \text{ و}$$

4.7.2. تحليل التعادل وتقويم البدائل :

يمكن لتحليل التعادل أن يفيد في تحليل بدائل معينة من حيث استبدال منتج مكان منتج أو استبدال قطعة... إلخ، ويوضح لنا المثال التالي إحدى هذه الحالات كما يلي :

➤ مثال :

تقوم إحدى المؤسسات الصناعية بإنتاج منتج (ص) وبياناته كانت كما يلي :

سعر بيع الوحدة = 100 دج، ت م و = 50 دج، ت ثا للمؤسسة = 7500 دج.

عرض على هذه الشركة استبدال قطعة لإحدى الآلات المستخدمة في إنتاج المنتج (ص) وسيترتب عن ذلك :

تخفيض في التكاليف المتغيرة للوحدة بنسبة 25 %.

زيادة في التكاليف الثابتة للمؤسسة بمبلغ 1000 دج.

- المطلوب :

هل تتصح الإدارة باستبدال القطعة ؟

- الحل :

البديل الأول هو الوضع الحالي	البديل الثاني هو البديل المقترح
سعر بيع الوحدة = 100 دج	سعر بيع الوحدة = 100 دج
ت م للوحدة = 50 دج	ت م للوحدة = 37.5 دج
ت ثا = 7500 دج	ت ثا = 8500 دج
هامش المساهمة (ه/ت م و) = 50 دج	هامش المساهمة (ه/ت م و) = 62.5 دج
50	62.5
نسبة هامش المساهمة = $\frac{50}{100} = 50\%$	نسبة هامش المساهمة = $\frac{62.5}{100} = 62.5\%$
100	100
نقطة التعادل = ت ثا / هامش المساهمة للوحدة	نقطة التعادل = ت ثا / هامش المساهمة للوحدة
7500	8500
$150 = \frac{7500}{50}$ وحدة	$226.66 = \frac{8500}{37.5}$ وحدة
50	أي 226 و

بذلك يتم اختيار البديل الأول المقترح لأنه يمنح مردودية من مستوى إنتاج أقل، حيث تبدأ مردودية المنتج ابتداء من الوحدة التالية لـ 150 و، في حين بالنسبة للبديل الأول تبدأ المردودية بعد إنتاج 226 وحدة، رغم أن هامش المساهمة في البديل المقترح اكبر منه في البديل الحالي وهو ما يعني تغطية اكبر للتكاليف الثابتة.

4.7.3. تحليل التعادل وتغير استراتيجيات الإدارة :

ويطلق عليه أيضا تحديد الحساسية والمقصود هو معرفة تغيير عوامل نقطة التعادل على أرباح الوحدة الاقتصادية.

➤ مثال :

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج وبيع المنتج (ص) بسعر 150 دج للوحدة، وتبلغ التكلفة المتغيرة لوحدة المنتجة له 125 دج، والتكاليف الثابتة للشركة خلال الفترة بلغت 150000 دج.

المطلوب :

1. حساب نقطة التعادل ؛

2. ما هو حجم المبيعات للوحدات الذي يؤدي إلى ربح تشغيلي مستهدف مقداره 100000 دج ؟

3. بفرض أن الشركة تهدف إلى تحقيق ربح بنسبة 15 % من المبيعات ما هو عدد الوحدات الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق الربح المستهدف ؟
4. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع التكاليف الثابتة بنسبة 30 % ؛
5. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع التكاليف المتغيرة للوحدة إلى 130 دج ؛
6. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع سعر البيع بنسبة 10 % ؛
7. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع سعر البيع الوحدة والتكلفة المتغيرة بنسبة 60 % لكل منهما وكذلك التكاليف الثابتة تزداد بمبلغ 50000 دج

الحل :

1. إيجاد نقطة التعادل :

150000

ت ثا

نقطة التعادل = _____ = _____ = 6000 و

125 – 150

هـ/ت م و

2. حساب حجم المبيعات للوحدات الذي يؤدي إلى ربح تشغيلي مستهدف مقداره 100000 دج

ت ثا + الإرباح المستهدفة (النتيجة أو صافي الربح)

ك المنتج = _____

هـ/ت م و

250000

100000 + 150000

حجم المبيعات اللازمة = _____ = _____ = 10000 و

25

125 – 150

3. إيجاد عدد الوحدات الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق ربح نسبته 20 % من المبيعات نقوم

بالتعويض في معادلة صافي الأرباح كالتالي :

صافي الربح = (س x ك المنتج) – ت ثا – (ت م و x ك المنتج)

نفرض أولاً أن عدد الوحدات اللازمة تساوي (ك) فيكون :

15 % (150 ك) = (150 ك) – 150000 – (125 ك)

22,5 ك = 25 ك – 150000

2,5 ك = 150000

ك = 60000 و

4. إيجاد نقطة التعادل في حالة زادت التكاليف الثابتة بـ 30 % والتي تصبح 195000 دج

$$195000$$

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{---}}{125 - 150} = 7800 \text{ و}$$

$$125 - 150$$

5. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع التكاليف المتغيرة للوحدة إلى 130 دج

$$150000$$

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{---}}{130 - 150} = 7500 \text{ و}$$

$$130 - 150$$

6. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع سعر البيع بنسبة 10 % الذي يصبح $1,1 \times 150$

$$= 165 \text{ دج :}$$

$$150000$$

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{---}}{125 - 165} = 3750 \text{ و}$$

$$125 - 165$$

7. حساب نقطة التعادل للوحدات بغرض ارتفاع سعر البيع الوحدة والتكلفة المتغيرة بنسبة 60 %

لكل منهما وكذلك التكاليف الثابتة تزداد بمبلغ 50000 دج :

– يصبح : سعر البيع : 240 دج ؛ التكلفة المتغيرة : 200 دج ؛ التكاليف الثابتة : 200000 دج

$$200000$$

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{---}}{200 - 240} = 5000 \text{ و}$$

$$200 - 240$$

4.7.4. تحليل التعادل في حالة تعدد المنتجات :

وهو ما يتعلق بتحديد نقطة التعادل لمؤسسة ما حينما تقوم بإنتاج عدة منتجات، ولتوضيح ذلك، نفترض المثال التالي :

➤ مثال :

تقوم إحدى المؤسسات الصناعية بإنتاج ثلاثة منتجات بياناتها كانت كما يلي :

الوحدة دج	أ	ب	ج
سعر بيع الوحدة	9	10	12
ت م للوحدة	2	3, 2	4.88
نسبة تشغيل المبيعات	30 %	25 %	45 %

وتبلغ التكاليف الثابتة السنوية للمؤسسة 300000 دج

المطلوب : ما هو حجم المبيعات الذي يحقق التعادل للمؤسسة ؟

الحل :

- نقوم بحساب متوسط هامش المساهمة :

$$\text{المنتج (أ) : } 1.2 = 30 \% \times (2 - 9)$$

$$\text{المنتج (ب) : } 1.7 = 25 \% \times (3, 2 - 10)$$

$$\text{المنتج (ج) : } 3.2 = 45 \% \times (4.88 - 12)$$

6

- حجم التعادل

$$300000$$

$$500000 = \frac{\quad}{6}$$

6

- قيمة التعادل :

متوسط سعر البيع :

$$2.7 = 30 \% \times 9$$

$$2.5 = 25 \% \times 10$$

$$5.4 = 45 \% \times 12$$

10.6

متوسط هامش المساهمة

$$\text{نسبة متوسط هامش المساهمة} = \frac{\quad}{\quad}$$

متوسط سعر البيع

$$0,566 = \frac{6}{10.6} =$$

$$\frac{300000}{530000} = \frac{0,566}{1} \text{ أو } \frac{0,566}{1} = \frac{300000}{530000}$$

قيمة التعادل : حجم التعادل x متوسط سعر البيع = $10.6 \times 50000 = 530000$ و

• نقوم بحساب التعادل لكل منتج على حدى

مبيعات تعادل : حجم التعادل قيمة التعادل

المنتج (أ) : $50000 \text{ دج} \times 30\% = 15000 \leq 9 \times 15000 = 135000 \text{ دج}$

المنتج (ب) : $50000 \text{ دج} \times 25\% = 12500 \leq 10 \times 12500 = 125000 \text{ دج}$

المنتج (ج) : $50000 \text{ دج} \times 45\% = 22500 \leq 12 \times 22500 = 270000 \text{ دج}$

530000

50000

5. التكاليف الملائمة وتحليل البدائل

5.1. إتخاذ القرار :

غالبا ما ترتبط عملية اتخاذ القرارات بحل المشكلات التي تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية ، لذا فان نجاح الإدارة يعتمد على قدرتها في تحديد أسباب المشكلة وإيجاد بدائل عملية لحلها، بغية التخلص من أسبابها، لاسيما وان العديد من الكتاب والباحثين قد حاولوا توضيح طريقة اتخاذ القرارات كلا حسب وجهة نظره وذلك من خلال عرض العمليات التي تعنى بعملية اتخاذ القرارات داخل الوحدات الاقتصادية نشرحها كالآتي¹ :

- تحديد المشكلة :

ان الخطوة الاولى في عملية اتخاذ القرار هي تحديد المشكلة أو الفرصة الضائعة ، إذ تعد الفرصة الضائعة نوع خاص من المشاكل الذي تواجهها الإدارة، والتي تتطلب استخدام الموارد لتحسين أداء الوحدة، سيما وأن حدوث المشكلة مرتبط بمستوى الأداء عندما ينخفض عما هو متوقع، فهذا يستلزم جمع المعلومات ودراسة الحالة ومحاولة إزالتها قدر الإمكان والتركيز على قضايا محتملة الحدوث ؛

- تحديد البدائل المتاحة :

أي تحديد البدائل الأولية المقترحة لمضامين القرار المراد اتخاذه والتي توصل متخذ القرار إلى الهدف المنشود ؛

- التقييم النسبي للنتائج المتوقعة لكل بديل :

ويبرز في هذه العملية عاملان أساسيان وهما :

- قابلية البديل على التطبيق في ضوء أهداف وموارد الوحدة الاقتصادية ؛
- قدرة البديل على حل المشكلة المطروحة.

- المفاضلة ما بين البدائل واختيار البديل الأفضل :

تمثل عملية المفاضلة بين البدائل المطروحة لحل المشكلة الإدارية بقيام المسير باتخاذ التدابير المناسبة للمقارنة بين تكاليف ومنفعة كل بديل، وعليه يجب أن يتأكد من أن النتائج التي سوف تترتب عن اختيار هذا البديل أفضل من البدائل التي تم استبعاده ؛

- تنفيذ القرار ومتابعة تنفيذه :

إن عملية تنفيذ القرار يجب أن تكون بصورة مباشرة بالشكل الذي يمكن من معالجة المشكلة والتخلص من أثارها السلبية، فضلا عن توفير جميع الوسائل الضرورية التي تكفل نجاح عملية التنفيذ بالإضافة إلى متابعة إجراءات التنفيذ للتأكد من أن القرار قد حقق النتائج المطلوبة.

¹ سلمان، مهدي عبد الرحمن. 2012، "أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، ص 305.

5.2. التحليل التفاضلي :

يستخدم التحليل التفاضلي بين البدائل المختلفة، بحيث يستخدم أحد البدائل كأساس لمقارنة تكاليفه وإيراداته مع تكاليف البدائل المنافسة وإيراداتها، بحيث يتم طرح تكاليف وإيرادات المشروعات من تكاليف وإيرادات المشروع المستخدم كأساس للمقارنة، فإذا زادت الإيرادات التفاضلية فيتم اختيار البديل المستخدم كأساس للمقارنة، ولتحديد التكاليف الملائمة والمتعلقة باتخاذ القرارات في حالة معينة يجب اتباع الخطوات التالية¹ :

- حصر جميع التكاليف ذات العلاقة لكل بديل من البدائل ؛
- استبعاد التكاليف الغارقة ؛
- استبعاد التكاليف غير التفاضلية، التكاليف التي لا تتفاوت من بديل لآخر ؛
- تمثل التكاليف الباقية التكاليف التفاضلية الملائمة لإتخاذ القرار .

ويمكن الاستفادة من هذا الأسلوب عند استبدال الأجهزة القديمة بالأجهزة الجديدة، وقرار قبول أو رفض طلبات خاصة، وقرار الإضافة أو التخلص من بعض المنتجات.

5.3. تحليل التكاليف لغرض ترشيد اتخاذ القرار :

باعتبار التكاليف الملائمة تكاليف مستقبلية، فليهم يجب أن يوفر للإدارة الصورة الواضحة التي تجمع بين عدد من النماذج السلوكية للتكاليف. فعند دراسة سلوك التكلفة، فإن على المعني بالدراسة أن يكون متفهماً للخصائص والتصنيفات الأساسية للتكاليف، إذ أنه بموجب طبيعة هذا الفهم يتحدد الأساس بما ستكون عليه التكاليف مستقبلاً، من خلال معرفة سلوك عناصرها المختلفة ، ومدى درجة تغييرها أو ثباتها بسبب التغير في حجم النشاط، حيث أن لذلك دلالات مهمة وقيمة لا غنى عنها في القرارات الإدارية المختلفة². ويتم تحليل التكاليف لأغراض ترشيد القرارات الإدارية إلى³ :

5.3.1. التكاليف الملائمة:

¹ حاب الله، الشريف. 2016، "أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، أم البواقي، ص 104.

² الربيعي، جبار جاسم. والركابي، ناجي شايب. 2007، "دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة (بحث تطبيقي) في المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، هيئة التعليم التقني، بغداد، ص 5، 6.

³ عد إلى :

- سلمان، مهند عبد الرحمن. مرجع سابق، ص 314.
- محمد، جيوار أحمد سالار. و محمد، حازم هاشم. 2013، "تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية، دراسة تطبيقية على شركة عز الدين لصناعة منتجات الألمنيوم"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 29، المجلد 9، جامعة تكريت، تكريت، ص 235.
- الربيعي، جبار جاسم. والركابي، ناجي شايب. مرجع سابق، ص 5.
- عباس، محمد وفي. والجبوري، نسيف جاسم. 2008، "التكلفة الفرصية ودورها في محاسبة المسؤولية – دراسة في شركة الوسام لمنتجات الألبان والمواد الغذائية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 22، المجلد 4، جامعة كربلاء، كربلاء، ص 131.

تعتبر التكاليف الملائمة تكاليفاً متوقعة لفترات مستقبلية تختلف أو تتغير ليس مع حجم النشاط فقط بل من بديل لآخر من بدائل القرار ، ، ويترتب على ذلك أنها تفاضلياً فضلاً عن أنه يمكن أن تكون تكاليف يمكن تجنب أو تعبر تكلفة لفرصة ضائعة، والملائمة لا تقتصر على التكاليف فقط ولكن أيضاً الإيرادات التي ترتبط بالمستقبل وتختلف ما بين البدائل، نشرح هذا النوع من التكاليف كالتالي :

➤ التكاليف التفاضلية :

وتعد هذه التكاليف مفيدة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات، حيث تعرف بأنها الاختلافات في التكاليف ما بين بديلين، وتتأتى هذه الفائدة من محاولة إدارات الوحدات الاقتصادية لإيجاد الخطوة التي تحقق الربحية للإنتاج والتي يمكن من خلالها بيع المنتج ، وتعتبر تكاليفاً تفاضلية أي أنها تتفاوت من بديل لآخر من البدائل المتاحة أمام متخذي القرارات، إذ أنها تشتمل على كافة بنود التكاليف التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء أكانت تلك البنود تكاليفاً متغيرة أم ثابتة ؛ ولتوضيح ذلك نقدم المثال التالي :

نتجت إحدى المؤسسات المنتج (س)، وقد اقترحت إدارة التسويق إضافة منتج جديد (ص). حيث تم توفير البيانات التالية (الوحدة دج):

بيان	تكلفة المنتج (س)	تكلفة المنتجين (س و ص)	تكلفة تفاضلية
إيرادات	200000	300000	100000+
مواد مباشرة	1500	3000	1500 -
أجور مباشرة	4000	8000	4000 -
إهلاك مباني المصنع	1500	1500	0
تأمين على المصنع	3000	3000	0
تكاليف الإشراف	2500	4500	2000-
تكاليف الإعلان	1500	1000	500-

يلاحظ من بيانات الجدول أعلاه أن التكاليف الخاصة بإهلاك مباني المصنع وتأمين على المصنع هي تكاليف غير تفاضلية، حيث لا تختلف من بديل لآخر في حين أن التكاليف الأخرى تعتبر كلها تفاضلية أو ملائمة كونها تعطي نتيجة تفاضلية مختلفة عن الصفر. كما أن الإيرادات هنا تعتبر تفاضلية كونها تختلف بين البديلين، فلا تقتصر الملائمة أو لا على التكاليف فقط.

➤ كلفة الفرصة الضائعة أو تكلفة الفرصة البديلة :

وتمثل أقصى عائد مساهمة تفقده الوحدة الاقتصادية نتيجة لتفضيل بديل معين ورفض بديل أو بدائل أخرى، وبعبارة أخرى هي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض مكاسب معينة، بسبب اختيار بديل من بين البدائل المتاحة ؛ فهي تعرف بأنها العوائد المحتملة التي ضاعت بسبب اختيار عمل معين ورفض العمل البديل، فالمنطق الأساسي لتكلفة الفرصة البديلة هي أن الإدارة يجب أن تقيّم كل الفرص الممكنة وتحول مواردها إلى أكثر الفرص المتاحة ربحية، ومن ناحية الإيرادات فيمكن قياس تكلفة الفرصة البديلة للسلعة أو الخدمة بما يمكن كسبه من خلال استعمال السلعة أو الخدمة في بعض الاستخدامات البديلة الأخرى، وهي إيراد ضائع بسبب عدم الأخذ بالاستعمال البديل الأفضل، فالتكلفة الضائعة أو تكلفة الفرصة البديلة هي تكلفة عمل أي شيء تتكون من المقبوضات التي يمكن الحصول عليها إذا لم يتخذ قرار معين، وهذا يدعى بالتكلفة الفرصة البديلة، فهي عوائد ضائعة نتيجة لاختيار عمل معين بدلاً من عمل آخر، فالتكلفة هي تضحية بمورد، وباستعمال المورد في غرض واحد فإنه سيمنع من استعماله في أغراض أخرى، وهذا العائد الضائع من استعماله في أغراض أخرى هو تكلفة الفرصة البديلة للاستعمال الحالي للمورد.

➤ مثال :

تملك شركة صناعية مساحة غير مستغلة، وفكر مديرها الاستفادة منها، وقد عرض عليه بديلين للاستفادة من هذه المساحة هما :

1. تأجير هذه المساحة لمستأجر يرغب في استغلالها مقابل 150000 دج ؛
2. إنتاج سلعة إضافية تحقق إيرادات قدرها 50000 دج

فإذا قام المدير باختيار البديل الثاني ، فستكون تكلفة الفرصة البديلة الضائعة لهذا القرار مبلغ 100000 دج (150000 - 50000)، حيث أنها تمثل الإيراد الذي ضحى به المدير مقابل اختيار إنتاج السلعة الجديدة. بذلك سيفضل اختيار البديل الأول باستغلال المساحة في التأجير لعائدها الأكبر.

5.3.2. التكاليف غير الملائمة :

➤ التكاليف الغارقة :

وتمثل التكاليف التي سبق أن حدثت في الماضي والتي لا تتأثر بأي كلف مستقبلية ولا يمكن أن تتغير جراء أي حدث مستقبلي وتعد غير ملائمة للقرار، وتعرف بأنها التكاليف التي سبق أن حدثت في الماضي والتي لا يمكن تجنبها بغض النظر عن القرار المتخذ من قبل الإدارة .

➤ مثال :

تبلغ تكلفة آلة تم شراؤها سنة 2019 ما قيمته 400000 دج، يقدر اهتلاكها بعد 4 سنوات بقيمة 350000 دج.

أي أن القيمة الدفترية للآلة بعد 4 سنوات تساوي: $400000 - 350000 = 50000$ دج.

يمكن اعتبار 50000 دج تكلفة غارقة، إذا لم يكن للآلة قيمة بيعية بعد 4 سنوات ؛

أما إذا كان لها قيمة بيعية مقدرة مثلاً 15000 دج، فإن التكلفة الغارقة $= 50000 - 15000 = 35000$ دج.

5.4. بعض خيارات تحليل البدائل والتكاليف الملائمة لها :

تساهم التكاليف التفاضلية أو الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية، حيث يمكن أن تدخل في قرارات مختلفة مثل : قرار قبول أو رفض طلبية خاصة ؛ قرار التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج ؛ قرار بيع الإنتاج التالف أو إعادة تصنيعه ؛ قرار استخدام الموارد المحددة ؛ قرار المنتجات المشتركة ؛ قرار إضافة أو استبعاد منتج. ونقوم هنا بدراسة بعض الحالات كما يلي :

5.4.1. قرار الصنع أو الشراء

تعتبر دراسة مقارنة التكاليف من أهم العوامل التي يبني عليها قرار الشراء أو الصنع، لذلك ينطوي تحليل التكلفة لقرار الشراء أو الصنع على تقرير تكلفة صنع صنف معين داخل المؤسسة، ومقارنتها بتكلفة شرائه من الخارج، إن إعداد تقديرات محاسبة التكلفة الخاصة بقرار صنع الصنف بدلاً من شرائه من الخارج يجب أن تشمل العناصر المحاسبية التالية : التكاليف الثابتة الإضافية، التكاليف المتغيرة الإضافية، كما تشمل مخاطر انخفاض الحاجة للاحتياجات، وخطر توقف إنتاج الصنف لعدم الحاجة إليه، تكاليف تدريب العاملين على إنتاج الصنف الجديد، التكلفة الإضافية للتمويل، تكلفة الاحتفاظ بالمخزون للمنتج الجديد، التكاليف الإدارية الإضافية، تكلفة الاستهلاك الخاصة بالآلات والمعدات، التكلفة الإضافية للشراء، بالإضافة إلى التكاليف الإضافية الخاصة بالشحن، والاستلام، والفحص وذلك في المراحل السابقة لعملية التخزين ؛ وفي المقابل نضع تقديرات التكلفة الخاصة بقرار الشراء للصنف بدلاً من صنعه، والتي تشمل العناصر المحاسبية التالية : سعر شراء الصنف، تكاليف النقل، تكاليف الاستلام والفحص، تكاليف التأمين ؛ وعند دراسة مقارنة التكاليف من المفيد أن يوجه المحاسب اهتمامه نحو الزمن وما قد يحدث خلاله من متغيرات محتملة في المستقبل على المدى القصير والمدى الطويل في تكلفة أجور العمل، المواد، والنقل ... وغيرها، ومقدار تأثيرها اللاحق على ارتفاع أو انخفاض التكلفة الإجمالية للصنف وتسعيه¹.

وبذلك يكون على المؤسسة الاختيار بين البديلين بتحليل تكاليف كل بديل. مع ملاحظة أن :

$$\text{تكلفة التصنيع} = \text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع (يمكن تجنبها بعد التصنيع)}$$

¹ جعارة، أسامة عمر. 2012، "تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 6.

- تكلفة الشراء = سعر شراء الوحدة X عدد الوحدات

➤ مثال :

تحتاج المؤسسة لإنتاج المنتج (س) 10000 قطعة من (أ) والتي عادة تقوم بشرائها من الخارج بسعر 5 دج للقطعة، وبسبب صعوبة الحصول على هذه القطعة فكر المدير المالي أن يتم إنتاج هذه القطعة في المؤسسة بدل شرائها من الخارج، وتبين أنه لإنتاج هذه القطعة يتطلب توفير التكاليف التالية :

التكاليف	دج
مواد أولية	15000
عمل مباشر	4000
مصرفات أخرى متغيرة	500

كما يحتاج تصنيع هذه القطعة شراء آلة جديدة تكلفتها 5000 دج ومعدل إهلاكها 12 % سنويا.

- المطلوب : هل تقوم المؤسسة بإنتاج هذه القطعة داخليا أم تقوم بشرائها من الخارج ؟

- الحل :

التحليل :

البيان	العرض الأول شراء القطعة (أ) من الخارج	العرض الثاني إنتاج القطعة (أ) داخليا	التفاضل
مواد أولية	-	15000	(15000)
عمل مباشر	-	4000	(4000)
مصرفات أخرى متغيرة	-	500	(500)
إهلاك الآلة الجديدة (12 x 5000) (%)	-	600	(600)
تكلفة الشراء 5 x 10000	50000	-	50000
إجمالي التكاليف	50000	20100	29900
تكلفة القطعة الواحدة من (أ)	5	$\frac{10000}{20100} = 2.01$	(2.99)

بذلك يفضل إنتاج القطعة (أ) داخليا لأنها تعطي وفرا على الوحدة مقدرا بـ $5 - 2.01 = 2.99$ دج بإجمالي تكاليف مقدار بـ $50000 - 20100 = 29900$ دج.

ويبقى دائما اتخاذ القرار مرتبطا أيضا بالعوامل الأخرى غير الكمية كأن يؤثر إنتاج القطعة داخليا على مناخ التشغيل العادي للمؤسسة مثلا...إلخ.

5.4.2. قرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة (الأوامر الخاصة) :

في بعض الحالات يوجد لدى الشركة طاقة عاطلة، ويعرض عليها طلبات أو أوامر خاصة، بأسعار تختلف عن الأسعار الأساسية والمحددة مسبقا للمؤسسة، ولاتخاذ قرار قبول أو رفض هذه الطلبات يتم إعداد قائمة دخل للطلبية، ومقارنة قبولها كبديل بحساب مردوده الإيجابي أو السلبي مع بديل عدم شرائها وهو ما يعني المردود مساو لـ 0.

➤ مثال :

تقوم إحدى الشركات بإنتاج المنتج (أ) بأحد مصانعها، حيث يبلغ سعر البيع 50 دج للوحدة، وتبلغ طاقة المصنع 80000 وحدة، ويبلغ حجم الإنتاج والمبيعات الحالي 50000 وحدة، وتحليل عناصر التكاليف اتضح أن التكاليف الصناعية للوحدة كانت على النحو التالي :

البيان (الوحدة دج)	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	إجمالي تكلفة الوحدة
مواد مباشرة	8	-	8
تكلفة عمالة	6	5	11
تكاليف صناعية إضافية	7	12	19
إجمالي التكاليف	21	26	38
تكليف تسويقية	10	5	15

وقد تقدم أحد الزبائن بطلب لشراء 20000 وحدة بسعر 30 دج للوحدة، ويحتاج إنتاج هذه الكمية إلى تحمل الشركة مبلغ 9000 دج لإعادة تشغيل التجهيزات الآلية .

المطلوب : هل تنصح المؤسسة بقبول هذه الطلبية ؟ ادم رأيك بالحسابات اللازمة .

➤ الحل :

يوجد هنا بديلين البديل الأول هو عدم قبول الطلبية مما يعني أن المردود = 0، والبديل الثاني وهو قبول الطلبية، وبذلك تصبح معطيات إنتاج الطلبية معطيات تفاضلية بحكم أنها غير متوفرة في البديل الأول وهو عدم قبول الطلبية، والتي يمكن تحليلها بالشكل التالي :

- التكاليف الملائمة متمثلة في التكاليف المتغيرة وتكلفة إعادة تشغيل التجهز الآلي ؛

- ترتبط التكاليف الثابتة بالطاقة الإنتاجية المتاحة بصرف النظر عن الطاقة المستخدمة، ولن تتأثر بقبول

أو رفض الطلبية، وتعتبر كتكاليف غارقة ؛

- التكاليف التسويقية لن تتأثر لأن الطلبية أمر خاص ولن يتكرر ولا يحتاج لتكاليف تسويق إضافية فهي تكاليف غارقة.

ولتخاذ القرار يتم إعداد قائمة دخل الطلبية مع مقارنتها بعدم قبولها كآتي (الوحدة دج) :

التفاضل	البديل الأول : عدم قبول الطلبية	البديل الثاني : قبول الطلبية	التفاضل
رقم الأعمال	-	$= 20000 \times 30$ 600000	600000
تكاليف متغيرة	-	$420000 = 20000 \times 21$	(420000)
تكلفة إعادة تشغيل التجهيز الآلي	-	9000	(9000)
النتيجة	0	171000	171000

نلاحظ أن التفاضل المحقق إيجابي، ولأن الطلبية تحقق صافي ربح = 171000 دج فهذا يعني أنه يمكن قبولها، ما لم يؤثر سعر البيع لهذا الزبون على الزبائن العاديين.

5.4.3. قرار استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج:

قد تفكر مؤسسة ما في حالة ما إذا ظهرت نتيجة أحد المنتجات سلبية ب استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج، غير أن هذا القرار لا يتخذ إلا بعد تحليل التكاليف، لأنه لا يمكن استثناء واستبعاد التكاليف الثابتة في حالة غلق هذا الخط الإنتاجي، فهي تكاليف لا يمكن تجنبها بمجرد غلق خط إنتاجي معين كان يتحمل جزءا منها، إذ لا تتعلق التكاليف الثابتة بالنشاطات والمنتجات .

ويتم اتخاذ هذا القرار على ضوء الأثر النهائي لاستبعاد خط الإنتاج على صافي ربح المؤسسة، وذلك عن طريق إعداد نموذج قرار باستخدام أسلوب التحليل بفرض استبعاد خط الإنتاج.

➤ مثال :

تتكون إحدى الشركات الصناعية من خطين للإنتاج (س)، و(ص)، وفيما يلي قائمة الدخل عن الفترة الأخيرة :

البيان	س	ص	الإجمالي
قيمة المبيعات	5000000	1500000	6500000
التكاليف المتغيرة	800000	600000	1400000

5100000	900000	4200000	هامش الربح
5000000	500000	4500000	التكاليف الثابتة
100000	400000	(300000)	صافي الربح

وتفكر الشركة حاليا في إيقاف خط الإنتاج (س) نظرا لأنه يحقق خسارة، علما بأن إيقاف الخط (س) يؤدي إلى تخفيض مبيعات الخط (ص) بنسبة 5 %.

المطلوب :

- هل تنصح الشركة بإيقاف خط الإنتاج (أ) ؟ ولماذا؟

➤ الحل :

- بفرض إيقاف خط الإنتاج (أ) :

يتمثل البديل الأول في دراسة نتيجة المؤسسة في حالة إنتاج المنتجين (أ) و(ب)، في حين يتمثل البديل الثاني في دراسة نتيجة المؤسسة في حالة التخلي عن إنتاج المنتج (ب) فقط مع ملاحظة أن التكاليف الثابتة لا يمكن تجنبها.

التفاضل	البديل الثاني : نتيجة المؤسسة ككل (ب)	البديل الأول : نتيجة المؤسسة ككل (أ، ب)	
(5085000)	$75000 = 0,05 \times 1500000$ $1415000 = 75000 - 1500000$	6500000	رقم الأعمال
800000	600000	1400000	تكاليف متغيرة
(4285000)	815000	5100000	هـ/ ت م
-	5000000	5000000	التكاليف الثابتة
(4075000)	(4175000)	100000	نتيجة

أصبحت نتيجة المؤسسة سالبة لتحمل المنتج (ص) كل التكاليف الثابتة والتي كان المنتج (س) يتحمل جزءا منها بالإضافة لانخفاض نسبة مبيعات المنتج (ص)، وهو ما يعني تجنب إيقاف خط الإنتاج (س).

6. أسعار التنازل

يكون جديرا بالتناول بداية ماهية مراكز المسؤولية قبل تناول أسعار التنازل، حيث يتم شرح هذه الأخيرة من خلال العلاقة التي تنشأ بين مراكز المسؤولية المختلفة، والتي يتم التطرق لها كما يلي :

6.1. مراكز المسؤولية:

6.1.1. تعريف مراكز المسؤولية

عادة ما يتسم اتخاذ القرارات في المؤسسات الصغيرة الحجم بالفردية، لكن مع كبر حجم المؤسسات و توسع نشاطاتها دوليا أيضا، فإنه يكون من الصعب أو من المستحيل على فرد واحد اتخاذ كافة القرارات الإدارية، من هنا تظهر ضرورة التفويض لبعض الأقسام عند مستويات إدارية معينة صلاحية أو سلطة اتخاذ القرارات، الأمر الذي يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مراكز يسهل إدارتها وهو ما يعرف في العلوم الإدارية باللامركزية¹. بذلك تتجزأ المؤسسة إلى وحدات صغيرة تسمى "مراكز المسؤولية"، والتي تعتبر مجموعة من الأنشطة المتعلقة بالمسير أو مجموعة إدارية تنفذ التخطيط الفعال والرقابة وأنظمة قياس الأداء في إطار مسؤولية الأعمال التجارية في الحقيقة التعبير عن مراكز المسؤولية يحتل معنى كبير كل من خط الإنتاج واجتماعات الأعمال التجارية وقسم التسويق والمناطق الجغرافية هي مراكز مسؤولية.

6.1.2. مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

هناك الكثير من المزايا لاستخدام محاسبة المسؤولية ومنها² :

- تبين للإدارة المشرفين الكفوئين لتولي مسؤولية المركز الموكل لهم ؛
- يمكن للمستويات الإدارية المختلفة أن تتعرف على مسؤولياتها ؛
- الرقابة على التكاليف والإشراف عليها بشكل أفضل ؛
- تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة حول التكلفة والربح والشراء أو التصنيع أو الاستغناء عن أي مركز ؛

- التعرف على الانحرافات والعمل على معالجتها ؛
- تساعد في وضع نظام للمكافآت والحوافز والأجور ؛
- كشف الشخصيات المناسبة للقيادة وتحديد المسؤوليات.

6.1.3. أنواع مراكز المسؤولية :

تتمثل مراكز المسؤولية فيما يلي³ :

¹ أوكيل، نسيم. وبوكساني، رشيد. 2009. "تحليل التكلفة محاسبيا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، ص 13.

² شريف، ناصر طالب. 2018، "استخدام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء الشركات (قطاع الفنادق والسياحة) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، المجلد 10، جامعة الأنبار، الرمادي، ص 374.

³ عد إلى :

➤ مركز التكلفة :

تتم مسألة مسير مركز النشاط فيه عن ما يحدث في التكاليف فقط، أما الإيراد فلا يدخل ضمن المسؤولية، وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، تكون الغاية الأساسية منها هي الرقابة على مراكز التكلفة فيما يخص التكاليف والنفقات التصرف في هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير فيها، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية، ومن أمثلة هذه المراكز : الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية مثل مركز صيانة الآلات والتجهيزات ومركز الخدمات الصحية للعاملين.

➤ مركز الإيراد :

هو مركز نشاط يحصل على البضائع تمامة الصنع من قسم الإنتاج ويكون مسؤول عن بيعها وتوزيعها، وبذلك فمسير المركز يكون مسؤول عن الإيرادات التي حققها المركز لا غير وغالبا يكون لدى هذا المركز تكاليف مثل الرواتب ونفقات الموقع فقط ؛ ولذلك يركز تقرير الأداء في مركز الإيراد على ناتج المقابلة بين نفقات المركز وإيراداته أي على الربح كمؤشر لتقييم أداء المسؤولين فالمقارنة بين الربح المخطط وفق موازنة المركز وبين الربح الفعلي لتحديد الانحراف عن خطة الربح الموضوعية وتحليل الأسباب وإيجاد الإجراءات التصحيحية اللازمة، ومن الأمثلة على هذا المركز الفروع المستقلة في المؤسسات ذات الفروع، حيث يتبع مدير الفرع المسؤول بسلطات تحديد السياسة السعرية المناسبة وفق ظروف السوق المحلية وسلطات الشراء من الغير وتعيين العاملين وإنشاء بقية عناصر التكاليف والنفقات.

➤ مركز الربح :

ويكون المسير فيه مسؤولا عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركزه في نفس الوقت، حيث الربح يساوي الإيرادات مطروحا منها التكاليف، فمركز الربح هو وحدة تنظيمية تسمى شعبة أو قسم تكون مسؤولة عن التكاليف والإيرادات والأرباح، ويرى له أنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها ولها سلطة تحديد المنتجات التي ستتعامل بها وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها ونشاطات

-
- كحيط، أمل عبد الحسين. و خليل، حوراء احسان. 2018، "إمكانية تقويم الأداء في الشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 25، المجلد 7، جامعة كربلاء، كربلاء، ص 69.
 - عبد الستار، رجاء رشيد. 2012، "استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 22، المجلد 8، جامعة بغداد، بغداد، ص 276.
 - الربيعي، حبار جاسم. و عبد المطلب، ندى. "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة (بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية)، مجلة التقني، العدد 4، المجلد 18، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد، ص 7.
 - عبد الستار، رجاء رشيد. 2013، "استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، كلية التراث الجامعة، بغداد، ص 166.
 - عباس، محمد وفي، و الجبوري، نصيف جاسم. مرجع سابق، بص 135.

المبيعات، ولها هدف أساس هو تعظيم الأرباح الناتجة عن الفرق بين الإيرادات المكتسبة والمصروفات المتحققة ؛

➤ مركز الاستثمار :

يكون مسير المركز في ظل هذا النظام مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركزه فضلاً عن الاستثمارات، وتقاس كفاءة الأداء هنا بالعائد على الاستثمارات التي يحققها المركز والذي يربط بين الاستثمارات من ناحية والأرباح من ناحية أخرى والتي تعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف في المركز، ويمثل تفويض السلطات هنا أكبر تفويض ممنوح لمسير المركز مقارنة بمراكز المسؤولية الخاصة بالكلفة والربحية فقط، حيث لا يقتصر تقييم الأداء على تتبع التكاليف والإيرادات وإنما يتم تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية، وهكذا يمكن قياس وتقييم الأداء بصورة أفضل نظراً لأن تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك رأس المال المستثمر يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الشركة وفق مفهوم الاستثمار بتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح كما في مركز الربح إلى مؤشر معد العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر.

6.2. تعريف أسعار التنازل

بهدف متابعة وتقييم نشاط وأداء مراكز المسؤولية، تستخدم عدة أساليب لذلك، وهذا بما يتماشى والهدف المنتظر من هذه المراكز بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة (العائد على الاستثمار، الربح المتبقي... إلخ)، وإذا أخذنا معيار الربحية، أي مدى ما يحققه كل مركز من ربح وفي حالة وجود تنازلات أو تبادلات فيما بينها، نجد أن من بين الأدوات التي تستخدم في مراقبة التسيير هي أسعار التنازلات الداخلية¹.

يعرف سعر التنازل أو سعر التنازل الداخلي أو ما يعرف أيضاً باسم سعر التحويل بأنه : السعر الذي تحول به مؤسسة سلعاً مادية وأصولاً غير ملموسة، أو تقديم خدمات لمؤسسات متشاركة معها². كما يعرف أيضاً بأنه السعر المحدد للسلع والخدمات المحولة عبر مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار³. وتعرف أسعار التنازل أيضاً بأنها الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر، ويصدر هذا السعر فقط عندما تكون هنا كتحويلات مقدرة من السلع والخدمات بين المراكز، وتعرف المنتجات المتنازل عنها من قسم

¹ تواتي، مريم. 2012، "أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية"، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 182.

² Guimaraes de Freitas, Magali. 2010, « Les prix de transfert pratiques par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : Cas des droits de la propriété incorporelle », Thèse pour le doctorat en droit de l'Université Paris-Est, Paris, p 15.

³ عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، وأحمد هاشم أحمد يوسف. 2015، "أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية" دراسة حالة شركة سكر كنانة"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16 (1)، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، ص 3.

إلى آخر بلسم المنتجات الوسيطة وتعرف المنتجات التي تباع إلى خارج المجموعة باسم المنتجات النهائية¹. وكلما كانت التحويلات المنتجة كبيرة كلما زادت أهمية أسعار التحويل كأداة لقياس الأداء، حيث تؤثر هذه الأسعار على إيرادات القسم المحول أو المتنازل وتكاليف القسم المستلم أو المتنازل له، ون نتيجة لذلك تظهر إشكالية أسعار التنازل الداخلي.

6.3. مزايا أسعار التنازل الداخلي :

لأسعار التنازل العديد من المزايا من بينها ما يلي² :

- أن أسعار التنازل تستخدم لقياس كفاءة أداء كل مركز من مراكز الشركة ؛
- تقيس أسعار التنازل كفاءة أداء مسيري المراكز ومدى قدرتهم على استغلال الموارد أفضل استخدام وبالشكل الذي يحقق أهداف واستراتيجيات الشركة ؛
- تقوم أسعار التنازل على المشاركة في تقويم أداء عمل كل مركز ، وذلك بسبب أن كل المراكز التي تعمل في الشركة ، ستسعى إلى تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات، والذي ينعكس على أرباح كل مركز من مراكز الشركة ، مما يجعل كل المراكز يستغل الموارد أفضل استخدام، وبالشكل الذي يؤدي إلى عدم الإسراف والتبذير لموارد الشركة.

6.4. إشكالية أسعار التنازل الداخلي :

كما سبق فأسعار التنازل هي الأسعار التي تعتمد في المبادلات بين وحدات المؤسسة علاقة مورد - زبون بين أقسام تنتمي إلى نفس المؤسسة ذات الهدف العام الواحد ، بذلك فإن هذه التكاليف لا تؤثر على المؤسسة من حيث زيادة أو نقص الثروة، فالمؤسسة ككل لا تتحمل تكلفة ولا تستفيد من إيراد ، فما يعتبر إيرادا للوحدة الأولى سيعتبر مصروفا للوحدة الثانية، وبالتالي فإن تقييم هذه التنازلات (الأسعار) يؤثر على القرار الاقتصادي للوحدات وعلى هدف المؤسسة ككل، ذلك أن سعر التنازل سيقود مسيري الوحدات لاختيار موا ردهم ونتائجهم بالنسبة للوحدات الأخرى، الأمر الذي يعرض الوحدات الاقتصادية للوقوع في وضعية تناقض بين التوفيق بين أهدافها الخاصة بها و الأهداف العامة للمؤسسة ككل وأهداف الفروع المتعامل معها ، فيصبح حينئذ إشكالية أسعار التنازل مشكلة معقدة وحساسة، وفي هذه الحالة يتطلب وجود هيئة تحكيم تابعة للمديرية العامة تسعى لإزالة التناقض بين الأهداف، لكن هذا التدخل في حد ذاته يطرح مشكلة مركزية القرار في المؤسسة وصلاحيه معايير التقييم³.

6.5. طرق تحديد أسعار التنازل

¹ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² عبد الستار، رجاء رشيد. 2012، مرجع سابق، ص 277.

³ أوكيل، نسيم. وبوكساني، رشيد. مرجع سابق، ص 16.

يجب أن يحترم تحديد سعر التنازل الداخلي استقلالية وأداء كل مركز أو قسم بالسهر على فائدة المؤسسة ككل. ويطرح عدد من الطرق لتحديد أسعار التنازل والتي نذكر من بينها ما يلي¹ :

6.5.1. طريقة أسعار السوق :

ينظر إلى بعض أشكال أسعار السوق التنافسي (أي السعر الذي تحدده السوق المفتوح) على أنه المدخل الأفضل لتحديد أسعار التنازل، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه يتماشى مع أهداف مراكز الربحية، كما أنه يؤدي إلى إمكانية إعداد تقرير الأداء على أساس الربحية عند المستويات المختلفة للشركة، ويمكن أن تظهر كل مراكز الشركة أرباحاً عن مجهوداتها وليس المركز الأخير فقط، إن سعر التنازل على أساس السوق يناسب الشركات ذات الالامركزية العالية، ويقصد بذلك أنها مستخدمة في الشركات التي يكون لمدير الفروع فيها الاستقلالية الكافية لاتخاذ القرارات، لدرجة أنه ينظر إليها كما لو كانت شركات مستقلة في تحقيق الأرباح، إن الفكرة وراء التنازل الداخلي ما بين المراكز على أساس أسعار السوق هو لخلق ظروف المنافسة في السوق ما بين المراكز، كما لو كانت هذه المراكز منفصلة ومستقلة، وتمارس التفاوض والمساهمة في ظل ظروف السوق الفعلية، ومن ثم توفير أساساً لتقييم أداء المراكز.

وعلى الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أنها تواجه صعوبة التطبيق في بعض الأحيان، وتتمثل في عدم وجود سعر محدد لبعض المنتجات، وخصوصاً نصف المصنعة مما يؤدي إلى صعوبة تحديد سعر سوق لها.

6.5.2. طريقة التكاليف :

وتستخدم هذه الطريقة عادة في حالة عدم وجود أسعار للمنتج نفسه أو شبيه له في السوق، حيث يعتمد سعر التنازل فيها على أنواع التكاليف الفعلية والمعيارية أو المعدلة، يتم شرحها كما يلي :

- طريقة التكلفة الكلية :

ويقصد بها التكلفة الكلية وهي الأكثر شيوعاً واستخداماً خاصة في ظل عدم وجود أسعار السوق. بذلك يصبح :

$$\text{سعر التنازل للوحدة} = \text{التكلفة الكلية للوحدة}$$

• طريقة التكاليف المعيارية والفعلية

وتعد أساساً فعالاً وعادلاً في تحديد أسعار التنازل، ذلك لأن أسعار التنازل المحسوبة على أساس التكلفة المعيارية أو الفعلية، تعكس كفاءة القسم البائع، كما تحفز القسم المشتري على العمل بكفاءة عالية، فضلاً عن الحد من تحقيق القسم البائع لأرباح مغالى فيها بسبب عدم كفاءته. وعليه يصبح :

¹ عد إلى :

- حسن، سهام محمد علي. 1999، "أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي : دراسة مقارنة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 12، عدد 1، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص 247 – 249.
- جواد، صلاح مهدي، 2011، "دور أسعار التحويل الداخلي في تقويم أداء الربحية (دراسة تطبيقية في معمل البان القادسية)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 30، المجلد 7، جامعة كربلاء، كربلاء، ص 184.
- عبد الستار، رجاء رشيد. 2013، مرجع سابق، ص 169.
- محمد الخطاب، "محاضرات في محاسبة التكاليف الإدارية 2"، "فيديو المقررات المفتوحة"، عمادة التعليم الإلكتروني، جامعة الملك خالد، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2015/12/24 ساعة 11:00

سعر التنازل للوحدة = التكلفة الكلية المعيارية للوحدة

سعر التنازل للوحدة = التكلفة الكلية الفعلية للوحدة

• طريقة التكلفة زائد هامش الربح :

وتشمل هذه الطريقة الطريقتين السابقتين، فسواء كانت فعلية أو معيارية، فإن هذه الطريقة تقوم إما على استخدام نموذج التكلفة (الكلية) بإضافة قدر أو نسبة لها أو استخدام جزء منها (التكلفة الجزئية) كاستخدام التكلفة المتغيرة. بذلك يصبح :

سعر التنازل للوحدة = التكلفة الكلية الفعلية للوحدة + جزء من الـ 100 % منها

سعر التنازل للوحدة = التكلفة الكلية المعيارية للوحدة + جزء من الـ 100 % منها

سعر التنازل للوحدة = التكلفة المتغيرة (الجزئية) الفعلية للوحدة + جزء من الـ 100 % منها

سعر التنازل للوحدة = التكلفة المتغيرة (الجزئية) المعيارية للوحدة + جزء من الـ 100 % منها

6.5.3. طريقة السعر التفاوضي :

سعر التفاوض هو ذلك السعر الذي يتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري، ويستخدم في حالة عدم توفر سعر سوق للمنتجات المتنازل عنها، أو توفر سعر سوق، إلا أنه يتم التفاوض للوصول لسعر التنازل الداخلي لهذه المنتجات، وللوصول لسعر مناسب للتنازل الداخلي، يجب توافر بيانات وافية لأطراف التعامل عن مصادر التوريد والأسعار البديلة في السوق، وأن تتوفر المعلومات العامة والخاصة عن الأسواق، وأن تتمتع كل وحدة فرعية بحرية قبول أو رفض التعامل، على أن لا تؤدي الحرية المطلقة لمسيري الوحدات الفرعية إلى الإضرار بمصالح المؤسسة، لأن بعض من هؤلاء المسيرين، قد يعمل على تعظيم أرباح وحدته الفرعية، على حساب أرباح المؤسسة ككل، ولنجاح هذه الطريقة، يجب العمل على توفير المعايير الثلاثة السابقة الذكر لأن عدم توافرها سيفقد أسلوب التفاوض الكثير من قيمته وفائدته.

➤ تمرين شامل :

1. يقوم قسم المحركات في مؤسسة ما بإمداد قسم إنتاج الغسالات المنزلية باحتياجاته من المحركات، حيث يبلغ سعر السوق للمحرك 150 دج، وتعتبر الطاقة القصوى لقسم المحركات هي 1200 و، وفيما يلي بيانات تكلفة المحرك الواحد :

عناصر التكلفة للوحدة	تكلفة المعيارية	تكلفة الفعلية
مواد أولية	45	40
أجور عمل مباشر	20	18
تكاليف إضافية متغيرة	15	10
تكاليف ثابتة	45	42

- المطلوب :

تحديد سعر التنازل الداخلي على أساس :

- 1 سعر السوق إذا قررت الإدارة تخفيض السعر بمقدار 25 % لعدم وجود تكاليف تسويقية ؛
- 2 -التكلفة الكلية الفعلية ؛
- 3 -التكلفة الكلية المعيارية ؛
- 4 -التكلفة الكلية الفعلية + 20 % من هذه التكلفة ؛
- 5 -التكلفة المتغيرة الفعلية ؛
- 6 -التكلفة المتغيرة الفعلية + 20 % من هذه التكلفة.

2. كانت البيانات المتعلقة بإنتاج الغسالة الواحدة في قسم الإنتاج كالاتي :

عناصر التكلفة	تكلفة فعلية للوحدة
مواد أولية	80
أجور عمل مباشر	50
تكاليف إضافية متغيرة	75
تكاليف ثابتة	40

يحتاج قسم الإنتاج لوحدة واحدة من قسم المحركات لإنتاج غسالة واحدة، ويقوم قسم الإنتاج بالبيع النهائي لصالح زبونين، وإليك البيانات التفصيلية حول الكمية وسعر البيع لهما :

عناصر التكلفة	الكمية المباعة	سعر البيع النهائي لقسم الإنتاج
الزبون الأول	80 % من الكمية المنتجة	500 دج
الزبون الثاني	20 % من الكمية المنتجة	450 دج

تتمثل الطاقة القصوى لقسم الإنتاج في 800 غسالة.

لا يعتبر قسم الإنتاج الزبون الوحيد لقسم المحركات، حيث أن لهذا الأخير زبائن حاليين يبيع لهم كمية تتمثل في 50 % من الطاقة القصوى له، وهو يبيع لهم بسعر التكلفة الكلية الفعلية . مع العلم أن الزبائن الحاليين يحتاجون لمحرك واحد لإنتاج وحدة من إنتاجهم.

حاليا يواجه قسم الإنتاج صعوبة تسويقية مما جعله يخفض الإنتاج إلى 500 و.

المطلوب :

أحسب نتيجة قسم المحركات (باعتدال التكاليف الفعلية في حساب تكاليفه) وقسم الإنتاج في هذه الحالة والمؤسسة ككل، باعتماد سعر التنازل على أساس :

- سعر السوق ؛

- التكلفة الكلية الفعلية.

الحل :

1. حساب سعر التنازل :

سعر السوق : $0,75 \times 150 = 112,5$ دج	التكلفة الكلية الفعلية + 20 % منها : $110 \times 1,2 = 132$ دج
التكلفة الكلية الفعلية : $40 + 18 + 10 + 42 = 110$ دج	التكلفة المتغيرة الفعلية : $110 - 42 = 68$ دج
التكلفة المعيارية : $45 + 15 + 20 + 45 = 125$ دج	التكلفة المتغيرة الفعلية + 20 % منها : $68 \times 1,2 = 81,6$ دج

2. حساب نتيجة قسم المحركات والإنتاج والمؤسسة ككل في :

• حالة البيع بسعر السوق : 150 دج

البيان	ك	و	إ	البيان	ك	و	إ
رقم الأعمال	1100	260	141000	رقم الأعمال	500	950	245000
زبائن حاليين	600	110	66000	زبون 1	400	500	200000
قسم الإنتاج	500	150	75000	زبون 2	100	450	45000
مجموع التكاليف			74800	مجموع التكاليف			177500
مواد أولية	1100	40	44000	مواد أولية	500	80	40000
أجور عمل مباشر	1100	18	19800	أجور	500	50	25000
تكاليف إضافية متغيرة	1100	10	11000	تكاليف إضافية متغيرة	500	75	37500
هـ / التكلفة المتغيرة	1100		66200	تنازل داخلي	500	150	75000
تكاليف ثابتة	1200	42	50400	هـ/التكلفة المتغيرة			67500
النتيجة			15800	تكاليف ثابتة	800	40	32000
							35500

نتيجة المؤسسة : 51300 دج

• حالة البيع بقيمة التكلفة الكلية الفعلية : 110 دج

البيان	ك	و	إ	البيان	ك	و	إ
رقم الأعمال	1100	220	121000	رقم الأعمال	500	950	245000
زبائن حاليين	600	110	66000	زبون 1	400	500	200000
قسم الإنتاج	500	110	55000	زبون 2	100	450	45000
مجموع التكاليف			74800	مجموع التكاليف			157500
مواد أولية	1100	40	44000	مواد أولية	500	80	40000
أجور عمل مباشر	1100	18	19800	أجور	500	50	25000
تكاليف إضافية متغيرة	1100	10	11000	تكاليف إضافية متغيرة	500	75	37500
هـ / التكلفة المتغيرة	1100		46200	تنازل داخلي	500	110	55000
تكاليف ثابتة	1200	42	50400	هـ/التكلفة المتغيرة			87500
النتيجة			4200-	تكاليف ثابتة	800	40	32000
							55500

نتيجة المؤسسة 51300 دج

7. الموازنات التقديرية :

تعد الموازنة الأداة الفعالة لإعداد وتنفيذ البرامج والخطط التي تعكس الأهداف الرئيسية التي ترمي إليها أية مؤسسة لغرض الوصول إلى النتائج المتوخاة منها، وبذلك أصبحت النظرة الحديثة لها أنها أحسن وسيلة لاتخاذ القرارات، ولذلك فإن التطبيق العلمي للموازنة ومتابعة أفضل وأحدث الأساليب يساعد على اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة للتعبير بوضوح عن البرامج والمشروعات المقرر إنجازها، وبالتالي متابعة تنفيذها عن طريق مقارنة نتائجها الفعلية عن التي تم توقعها، وقياس هذه النتائج لدراسة مدة فاعلية الخطة في تحقيق الأهداف المرسومة ؛ فلقد استخدمت الموازنات في مختلف الوحدات الاقتصادية والإدارية زراعية كانت أو صناعية أو خدمية، حيث حظيت باهتمام العديد من الباحثين والدارسين واعتبروها أداة تخطيط ورقابة، محاسبية من حيث الإعداد ولكنها إدارية من حيث الاستخدام، إذ يأتي التخطيط في مقدمة الوظائف الإدارية ثم التنفيذ الكفؤ والفعال لكافة الوحدات التنظيمية، للوصول إلى ما هو مطلوب من أهداف، من خلال تقارير الأداء لتحديد مراكز المسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط، ومن هنا تجدر الإشارة إلى أن جميع أفراد العاملين هم مسؤولين عن تقديم المعلومات الكافية التي من شأنها تحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة لبلوغها¹.

7.1. تعريف الموازنة التقديرية :

لقد انطلقت الفكرة الأولى للموازنات في المؤسسات الاقتصادية من الموازنات التي تضعها الحكومات لنفقاتها وإيراداتها، إذ كانت كلمة الموازنة تطلق على "الكشف الذي تعده الحكومة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها لفترة مستقبلية تسمى فترة الموازنة"، وعليه، تعرف الموازنة بأنها " خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة الاقتصادية لمدة محددة بهدف تحقيق أهداف التخطيط والتنسيق والرقابة على أنشطتها وعملياتها"، وكما ورد تعريف آخر للموازنة بأنها " تعبير كمي عن الآثار المالية المخططة للأنشطة التي تستهدف التحسين المستمر وتخفيض التكلفة"، وفي النظام المحاسبي الموحد فقد عد "نظام الموازنات احد الأنظمة المتطورة وبرنامجا شاملا لنشاط المؤسسة لفترة زمنية مقبلة يتم بموجبه عكس الأنشطة المختلفة للمؤسسة من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف"، وفي ضوء تلك المفاهيم تعد الموازنة السمة الأساسية لمعظم نظم الرقابة الإدارية لتحقيق أهدافها².

بذلك تعتبر الموازنة الترجمة المحاسبية والمالية للأهداف والنشاطات المحددة من قبل المخطط الاستراتيجي والتشغيلي، وتعتبر مدة إنشاء الموازنات غالبا قصيرة، وعلى الأغلب تكون في مدى أقصاه شهر، والفائدة من

¹ عبد الرحمن، جلييلة مصطفى، و أحمد، إيمان غانم، وقاسم، ربيعة. 2014، "استخدام موازنة البرامج والأداء نموذج تطبيقي في معهد الإدارة / الرصافة"، مجلة التقني، العدد 5، المجلد 27، هيئة التعليم التقني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد، ص 125.

² حمودي، جنان علي، والنعمي، حذام فالح، 2007، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة بحث تطبيقي في الشريعة العامة للزيوت النباتية"، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 2، هيئة التعليم التقني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد، ص 173.

كون مدة إنشائها قصيرة هو إمكانية متابعتها بشكل منتظم والاقتراب أكثر من الإنجازات، حتى يتمكن أيضا من مقارنتها بما هو متوقع والقيام بإجراءات تصحيحية إذا ما تلزم الأمر¹.

وبشكل خاص تعتبر الموازنة التقديرية بأنها التوقع على مدار العام، عموما شهرا بشهر، لميزانية متوازنة بين المستقبل مدخولات النقود وتكاليف الضرورية في الحياة اليومية، فحينما يتم انشاء هذه الموازنة التقديرية يجب ان يتم مقارنته بشكل منتظم مع الميزانية الحقيقية لمراجعة الحفاظ على توازن المداخل/التكاليف².

7.2. كيفية إنشاء موازنة تقديرية وطرقها :

7.2.1. إنشاء موازنة تقديرية :

حتى نتمكن من انشاء موازنة تقديرية، يجب ان نبدأ بتحديد الموازنة الحالية حتى يتم التحديد بشكل دقيق ما لنا وما علينا، وعليه يتوجب جمع المعلومات الكافية لذلك، أين يتم تجميع جميع أي فواتير او وثائق متعلقة بالعاملين والمتعاملين الماليين مثل البنوك... حيث أنه ان لم نحز على مثل هذه العناصر فنحن نخاطر بالتقديرات الخاصة بالموازنات³.

وتبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وذلك بمتابعته ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، لتحديد إذا ما كان الأداء الفعلي يتم وفقا للمخطط والسياسات والمعايير الموضوعية ؛ ويتم تحليل الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، والذي قد يكون ملائما أو غير ملائم، وعادة ما يعزى حدوث الانحرافات إلى عدم الدقة في اختيار المعدلات التخطيطية ومعايير الأداء، أو عدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي، وعلى الإدارة أن تراقب الانحرافات وتسعى لمعرفة أسبابها، ومحاولة المسؤولين عن حدوثها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية لدى العاملين عن طريق تدريبهم والإشراف عليهم؛ وبعد المقارنة بين ما هو مستهدف طبقا للموازنة ونتائج الأداء الفعلي يتم تغذية المسؤولين بالتغذية العكسية للمعلومات في نظم الرقابة، حيث تستخدم المعلومات الواردة في تحديد المشاكل، وحصر البدائل المتاحة لحلها والمفاضلة بينها من أجل اختيار البديل الأفضل والذي يمثل القرار المطلوب، إذ تعتبر الموازنات التقديرية ترجمة صادقة لأهداف المشروع واستراتيجيات الإدارة المتبعة لتحقيق هذه الأهداف، بدءا من التنبؤ بالمبيعات من خلال موازنة المبيعات، والتي تعتبر مدخلا إلى سلسلة من الموازنات الأخرى، مثل موازنة المخزون السلعي، موازنات الإنتاج، وموازنة المشتريات، موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة، موازنة الأجور المباشرة، موازنة التكاليف التسويقية، وموازنة التكاليف الإدارية، والموازنة النقدية⁴.

¹ Dhénin, Jean-François. et Berry , Philippe. Op.cit, P 283.

² Ibid.

³ Ibid.

⁴ بدران، بلال. والهنيني، ايمان. 2013، "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث للعلوم الإنسانية، المجلد 27 (1)، جامعة النجاح، نابلس، ص 28 - 30.

7.2.2. طرق إنشاء الموازنات التقديرية :

إن فائدة الموازنة هي إمكانية مقارنة الإنجازات بما كان متوقعا لكل فترة، وعليه يمكن أن تقسم الموازنات تبعا لعدة معايير مستخدمة لإنشاء التقديرات مثل¹ :

- معيار جغرافي (حسب المنطقة، الأقاليم، الدولة) ؛
- معيار متعلق بالمنتج (حسب عائلة كل منتج) ؛
- معيار متعلق بشبكة التوزيع (حسب كل بائع).

7.3. مبادئ الموازنة التقديرية :

تحكم الموازنة التقديرية جملة من المبادئ نذكر أهمها ما يلي² :

- **مبدأ الشمولية** : ذلك أن الميزانية التقديرية هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة، فهي تخص كل أقسام المؤسسة ؛
- **مبدأ التقدير** : حيث أن الميزانية التقديرية هي خطة تبنى على التنبؤ، فهي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية ؛
- **مبدأ التوقيت** : لا بد عند إعداد الموازنة التقديرية من مراعاة مبدأ التوقيت، حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية (مواسم، فصول، أشهر.. إلخ)؛
- **مبدأ المرونة** : تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج، وبالتالي المبيعات، وذلك راجع لأسباب عدة منها : أسعار المواد، الإضرابات، ندرة المواد الأساسية... إلخ، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، مع مراعاة وجود ميزانيات بديلة لتجنب تضيق الوقت لإنشاء ميزانيات مكيفة مع الظروف الآتية، فالموازنة المرنة هي من تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية ؛
- **مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية** : بعد الكشف عن الأخطاء التي تضمنتها الموازنة التقديرية، يجب أن تحدد الجهات المسؤولة عن هذه الأخطاء، أي الجهة المسؤولة عن القيام بالتنبؤ حسب كل قسم من أقسام المؤسسة، وذلك بغرض سواء المكافئة في حالة نتائج إيجابية أو العكس في حالة نتائج سلبية، إذ يكون بإمكان المؤسسة اتخاذ قرارات إما بالتكوين أو التدريب... إلخ ؛
- **مبدأ قياس الأداء** : تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد بها عند التنفيذ.

¹ Dhénin, Jean-François. et Berry , Philippe.2004, « Management & gestion des unités commerciales », Editions Bréal, P 287.

² بن زعيط، وهيبة. وموأي، بحرية. 2009، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 5، 6.

7.4. أهداف الموازنات التقديرية :

تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي¹ :

➤ حث الإدارة على التخطيط :

تمثل الموازنة للإدارة أداة للتخطيط الشامل لأنشطة المشروع، كما تساعد الإدارة على وضع أهداف وسياسات واضحة ومحددة مقدما، للتنظيم ككل وللأقسام والأنشطة المختلفة داخل التنظيم ؛

➤ توفر معيار لتقييم الأداء :

يعد الأداء المخطط له طبقا للموازنة أفضل معيار للحكم على النتائج الفعلية، لذلك فإن الإدارة تقيم الأفراد على أساس قيم مستهدفة باستخدام الموازنات وليس على أساس أدائهم في الماضي، ويحث النظام الجيد للموازنة الإدارة على فحص الأداء كما هو مخطط له ؛

➤ تنمي وتحسن الاتصالات والتنسيق داخل التنظيم

التنسيق هو المواءمة وإحداث التوازن بين كافة عوامل متغيرات الإنتاج وكافة أقسام ووظائف التنظيم، وبالشكل الذي يحقق أهداف هذا التنظيم، أما الاتصال فيعني جعل كافة الأفراد بكافة الأقسام وكافة الوظائف على علم وتفهم بخطط التنظيم، وتلجأ التنظيمات إلى إعداد الموازنات بأشكال لا حصر لها وفقا لأسس متعددة منها :

• من حيث أوجه النشاط الذي تغطيه الموازنة

تعتبر الموازنة الشاملة (Budget Master) صياغة كمية لتوقعات الإدارة المتعلقة بالدخل والتدفقات النقدية والمركز المالي المستقبلي، وتتضمن الموازنة الشاملة اثر كل من قرارات التشغيل وقرارات التمويل، وتركز قرارات التشغيل على حيازة الموارد النادرة واستخداماتها، أما قرارات التمويل فتتركز على الحصول على الأموال اللازمة للحصول على هذه الموارد وحيازتها، وان المكونات للموازنة الشاملة مجموعة من القوائم المالية التفصيلية لفترة قصيرة عادة سنة، ومنها موازنة التشغيل وهي قائمة الدخل طبقا للموازنة والجداول المساندة لها، أما الجزء الآخر من الموازنة الشاملة فهو الموازنة المالية والتي تتكون من الموازنة الرأسمالية والموازنة النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية ؛

• من حيث فترة الموازنة (Coverage Time)

إن تحديد فترة الموازنة يتوقف بدرجة كبيرة على أهدافها واستخداماتها ودرجة الاعتماد على بياناتها، والفترة المعتادة للتخطيط، والرقابة لها هي سنة، والموازنة السنوية غالبا ما تقسم خلال السنة، وقد تزايد استخدام مؤخرا ما يعرف بالموازنة المستمرة أو الدوارة والتي هي عبارة عن موازنة أو خطة متاحة عن فترة محددة بالمستقبل لمدة سنة، وتحديث كل شهر، ويمكن استخدامها في التخطيط طويل الأجل أيضا ؛

¹ حمودي، جنان علي، والنعمي، حذام فالح، مرجع سابق، ص 173، 174.

• من حيث حجم النشاط (Volume Activity)

تقسم الموازنات من حيث حجم النشاط إلى موازنات ثابتة ومرنة، والموازنة الثابتة تعد مرة واحدة وعلى أساس حجم نشاط معين، أما الموازنة المرنة فهي عدة موازنات على أساس أحجام نشاط مختلفة، ويمكن تعديل بيانات هذه الموازنة وحسب التغيير في حجم النشاط.

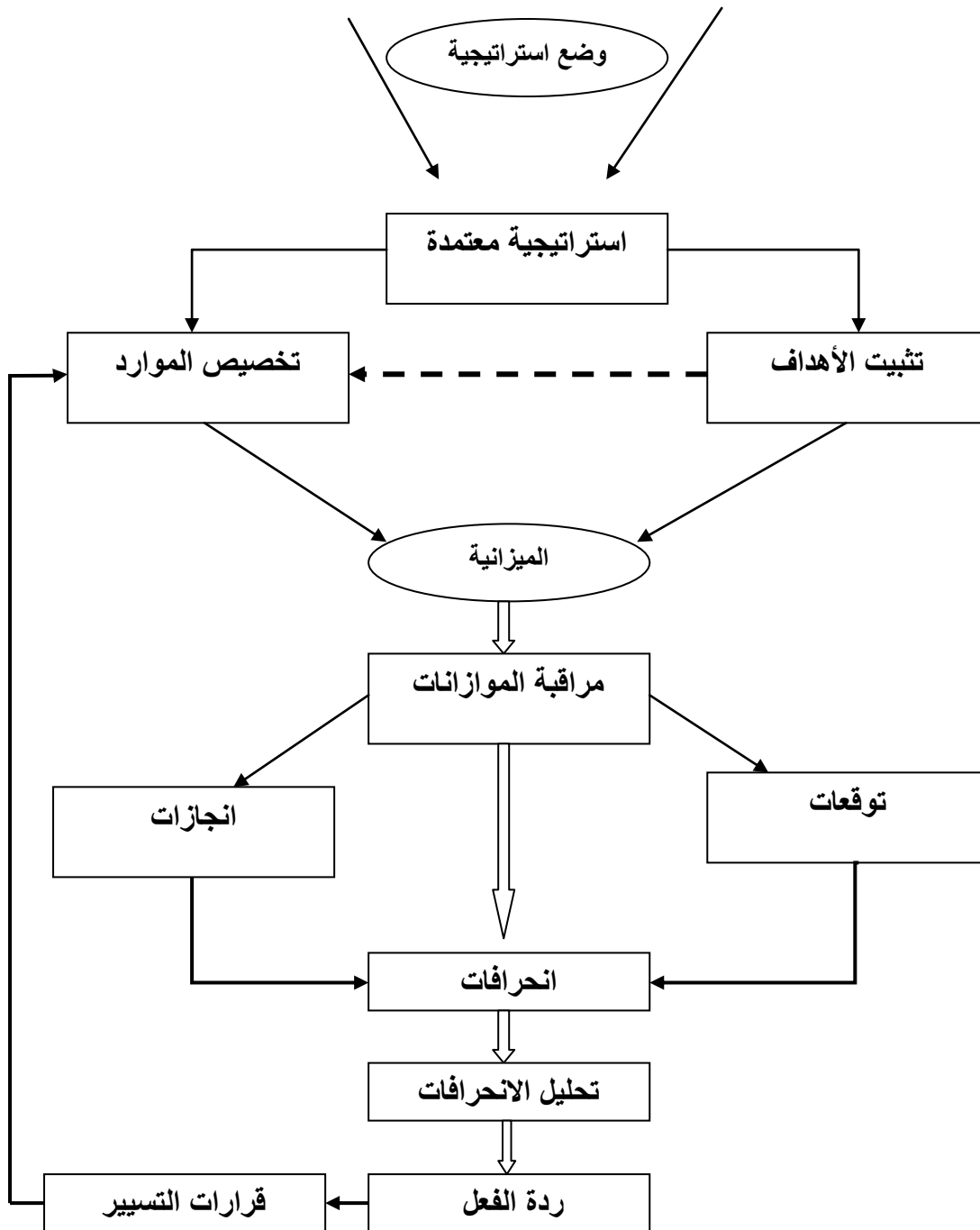
ويمكن إيجاز مزايا استخدام الموازنة كأداة رقابة فيما يأتي :

- تقييم نجاح الميزانية كخطة وقياس مدى ما تحقق منها ؛
- المساهمة في رسم الخطط المالية للفترات المستقبلية على ضوء ما تحقق من خطط الفترات السابقة ؛
- التنسيق بين أقسام ومجموعات العمل ومتابعته وفقا للخطط الموضوعة ؛
- تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة ؛
- تحديد نقاط ضعف المؤسسة وتبيان المجالات التي حدثت بها الانحرافات المهمة.

7.5. مراحل تسيير الموازنات التقديرية :

يصف الشكل التالي مراحل إنشاء الميزانية من بداية وضع الاستراتيجية حتى تصحيح الانحرافات واتخاذ القرارات الصحيحة كما يلي :

الشكل رقم (1،7) : إنشاء الموازنات التقديرية



المصدر :

<http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-01/CHAPITRE-02/Section-2-2.html>

وعليه يلاحظ أن مراحل انجاز الميزانية تابعة لعملية مراقبة التشغيل، وتكرر بنفس المراحل بصفاتها أداة تابعة لها، فنتنقل من مرحلة التخطيط إلى مستوى الاستراتيجية مروراً بتحديد الأهداف وتخصيص الموارد من ثم بناء الموازنة وتطبيقها ومتابعة الانحرافات الواردة، ثم تصحيحها إن أمكن.

7.6. أنواع الموازنات التقديرية :

للتقديرات ميادين معينة للتسيير وهي : تقدير المبيعات، تقدير المشتريات، تقدير العاملين المستقبليين، تقدير الاستثمارات إلخ، والهدف منها هو الوصول إلى تنبؤ عام شامل.

لقد بينت التجربة على أن موازنة المبيعات هي الميزانية التي تؤثر على الميزانيات الأخرى، فالإنتاج والمشتريات مرتبطان بالمبيعات وجميع المصاريف الأخرى في النهاية مرتبطة بالمبيعات.

ويعرف الجدول التالي الموازنات بشكل عام كما يلي :

الجدول رقم (7،2) : تعريف الموازنات التقديرية

موازنة المبيعات	تمثل توقع أرقام المبيعات حسب كل منتج، وكمية وسعر ؛
موازنة الإنتاج	تسمح هذه الموازنة بدراسة تنفيذ كل الوسائل المادية والمنهجيات والإجراءات الحالية كما أنها تضمن احتماليات الإنتاج الضرورية ؛
موازنة العمل المباشر	وتوضح هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة وفي كل مركز تكلفة، وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة استنادا إلى الكمية المخططة للإنتاج وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية ؛
موازنة التخزين او المشتريات	وتتم تبعا لموازنة المبيعات المطلوبة، ومدخلات ومخرجات المخزونات
موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة	وتهدف هذه الموازنة لبيان عناصر التكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر، ولكنها ضرورية من أجل العملية الإنتاجية، وتعد هذه الموازنة من الأهمية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الإنتاج وتقنياته ؛
موازنة التكاليف التسويقية	وتوضح هذه الموازنة بنود التكاليف التسويقية والبيعية التي يمكن أن تتحملها المؤسسة من أجل الترويج لمنتجاتها، وفقا لما هو مخطط له، وتتضمن بنودا مختلفة منها المتغيرة وأخرى ثابتة، أما البنود المتغيرة فتتمثل بعمولة موظفي المبيعات أو المبيعات نفسها، أما المصاريف الثابتة فتتمثل في اهتلاك المباني ومعدات أجهزة معرض البيع، ومصاريف الكهرباء والهاتف الخاص بمعرض المبيعات ورواتب مدير المبيعات ؛
ميزانية التكاليف الادارية	وهو ما يتعلق بموازنة الخدمات الإدارية، الاعلام الألي، المحاسبة، المالية والدراسات ... إلخ، حيث لا تتعلق هذه التكاليف بوظيفة المبيعات مباشرة، وتعتبر تكاليف غير مباشرة ؛

موازنة الاستثمارات	تتطلب توقعات المبيعات أحيانا استثمارات باستقبال مواد انتاج، تنبئيات إضافية، محلات إضافية، وتشير هذه الموازنة لتكاليف الاستثمارات أو تجديدات وكذلك تكاليف مرتبطة بالجانب المالية : التمويل الذات أو التمويل الخارجي، أو تكاليف فوائد القروض ؛
موازنة الخزينة	ان هدف الموازنة هو توقع المقبوضات والمدفوعات المتولدة عن الميزانيات السابقة، يجب أن تأخذ هذه الموازنة بالحسبان سياسة تنظيم المؤسسة، خاصة الآجال.

المصدر : عد إلى :

- حاب الله، الشريف. 2016، "أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، ص 61.

-Dhénin, Jean-François. et Berry , Philippe.2004, « Management & gestion des unités commerciales », Editions Bréal, P 287.

ونقوم هنا بشرح أهم الموازنات المتكررة كما يلي :

7.6.1. الموازنة التقديرية للمبيعات : إن أول ما يقوم به المسؤول هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، لأنها تعتبر الأساس الذي يرسد عليه إعداد الميزانيات الأخرى، ويتوقف نجاح نظام الميزانيات التقديرية إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات ، ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العملية¹ ؛
حيث أن :

$$\text{قيمة المبيعات المتوقعة} = \text{كمية المبيعات المتوقعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

➤ مثال :

تخطط مؤسسة "ريم" لبيع 150000 وحدة خلال الثلاثي الأول من السنة، حيث سعر بيع الوحدة هو 20 دج، ويتوقع أن تكون المبيعات لشهر أكتوبر، نوفمبر وديسمبر على التوالي 30000 وحدة، 50000 وحدة، 20000 وحدة.

المطلوب : إعداد موازنة المبيعات للثلاثي الأخير.

الحل :

إعداد موازنة المبيعات للثلاثي الأخير :

$$\text{حيث أن : قيمة المبيعات المتوقعة} = \text{كمية المبيعات المتوقعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

¹ ربيع، بوصبيع العايش. 2014، "محاضرات في مقياس التسيير المالي والموازني"، سنة ثالثة محاسبة وضرائب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، ص 7.

بالنسبة للشهر الأول تصبح المبيعات المتوقعة هي $20 \times 30000 = 600000$ دج

الاجمالي	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	
150000	20000	50000	30000	المبيعات المتوقعة (بالوحدات)
20	20	20	20	سعر بيع الوحدة (دج)
3000000	400000	1000000	600000	قيمة المبيعات

7.6.2. الموازنة التقديرية للإنتاج : تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في أن تنتجها خلال فترة الموازنة، حتى تلبي احتياجات عملية تقدير ومراقبة برنامج الإنتاج ؛

ويتطلب إعداد موازنة الإنتاج توفر البيانات التالية:

- كمية المبيعات المتوقعة لكل فترة (يتم الحصول عليها من موازنة المبيعات) ؛
- كمية مخزون أول المدة من البضاعة تامة الصنع ؛
- كمية مخزون آخر المدة من البضاعة تامة الصنع.

حيث تصبح :

ميزانية الإنتاج (بالوحدات) = عدد الوحدات المتوقع بيعها + مخزون آخر المدة الواجب الاحتفاظ به - مخزون أول المدة

ميزانية الإنتاج (دج) = ميزانية الإنتاج (بالوحدات) X تكلفة الوحدة الواحدة

➤ مثال :

بفرض أن مؤسسة "ريم" بصدد إعداد موازنة الإنتاج للثلاثي القادم، وذلك بافتراض أن مخزون أول المدة كان 1500 وحدة بالنسبة لشهر أكتوبر، وأنه يلزم الاحتفاظ بنسبة 25 % من المبيعات المتوقعة للشهر المقبل كمخزون آخر المدة للفترة الحالية، مع العلم أن مبيعات شهر جانفي ستكون مقدرة بـ 80000 و، وأن تكلفة الوحدة الواحدة هي 10 دج.

المطلوب : إعداد موازنة الإنتاج.

➤ الحل :

بما أن: المنتجات = المبيعات + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة، تصبح ميزانية الإنتاج كالآتي :

المبيعات المتوقعة	مخزون آخر المدة	مخزون أول المدة	موازنة الإنتاج =: المبيعات + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة
أكتوبر 30000	50000 و 25 % = 12500	1500 و	30000 - 12500 + 1500 = 41000 و
نوفمبر 50000	20000 و 25 % = 5000	12500 و	50000 - 5000 + 12500 = 42500 و
ديسمبر 20000	80000 و 25 % = 20000	5000 و	20000 - 20000 + 5000 = 35000 و
الإجمالي			118500 و
تكلفة الوحدة			10 دج
موازنة الإنتاج بالقيمة			1185000 دج

7.6.3. الموازنة التقديرية للتموينات: إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات، هو ضمان

أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة وبأقل التكاليف، ويتطلب الأمر تكوين كمية من المخزون نظرا للتقلبات الموسمية لتجنب فترات الانتظار ؛

ويتم إعدادها عبر حساب المراحل الآتية :

- موازنة المواد الخام المستخدمة (العينية) = موازنة الإنتاج بالوحدات × احتياجات الوحدة المنتجة من المادة الخام
 - موازنة المواد الخام المشتراه (كغ) = موازنة المواد الخام المستخدمة (العينية) + مخزون آخر المدة من المواد الخام - مخزون أول المدة من المواد الخام
 - موازنة المواد الخام المشتراه (دج) = موازنة المواد الخام المشتراه (كغ) × سعر شراء كغ
- مثال :

يقدر مخزون أول المدة من المواد الأولية بمؤسسة "ريم" بـ 5500 كغ لشهر أكتوبر، وفي نهاية كل شهر يقدر مخزون المواد الأولية بـ 20 % من احتياجات الشهر المقبل، حيث يقدر ثمن الكيلوغرام الواحد بـ 5 دج، أين يتم

تسديد المواد الأولية في الشهر المقبل، ومع العلم أن تكلفة إنتاج وحدة واحدة تستهلك $\frac{1}{2}$ كغ، وأن مشتريات شهر جانفي من المواد الأولية ستكون مقدرة بـ 15000 كغ.

المطلوب : إعداد ميزانية المواد الأولية أو المشتريات.

➤ **الحل :**

بما أن :

- موازنة المواد الخام المستخدمة (العينية) = موازنة الإنتاج × احتياجات الوحدة المنتجة من المادة الخام
- موازنة المواد الخام المشتراه (كغ) =

موازنة المواد الخام المستخدمة (العينية) + مخزون آخر المدة من المواد الخام - مخزون أول المدة من المواد الخام.

تصبح موازنة المشتريات كالآتي :

موازنة المواد الخام المستخدمة (العينية)	مخزون آخر المدة	مخزون أول المدة	موازنة المشتريات = المواد المستهلكة + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة
أكتوبر	$\frac{1}{2} \times 41000 = 20500$ كغ	$21250 \times 20\% = 4250$ كغ	$20500 - 4250 + 5500 = 19250$ كغ
نوفمبر	$\frac{1}{2} \times 42500 = 21250$ كغ	$17500 \times 20\% = 3500$ كغ	$21250 - 3500 + 4250 = 20500$ كغ
ديسمبر	$\frac{1}{2} \times 35000 = 17500$ كغ	$15000 \times 20\% = 3000$ كغ	$17500 - 3000 + 3500 = 17000$ كغ
الإجمالي بالكميات			56750 كغ
ثمن الكغ			5 دج
موازنة المشتريات بالقيمة			$56750 \times 5 \text{ دج} = 283750$ دج

7.6.4. الموازنة التقديرية للعمل المباشرة أو اليد العاملة (الأجور):

تهدف الموازنة التقديرية للعمل المباشر إلى تقدير الحجم الساعي الذي تحتاجه المؤسسة، خلال فترة الموازنة حتى تلبى احتياجات عمليتي برنامج الإنتاج ؛

وعليه فإن موازنة العمل المباشر تكون :

• موازنة العمل المباشر كمياً (بالساعة) = موازنة الإنتاج بالوحدات × عدد ساعات العمل اللازمة لإنتاج الوحدة

• موازنة العمل المباشر قيمياً (بـ دج) = موازنة العمل المباشر بالساعة × معدل أجر الساعة

➤ مثال :

تستهلك في مؤسسة "ريم" الوحدة الواحدة من المنتج 2 ساعة يد عاملة مباشرة، وتقدر تكلفة العمل المباشر في مؤسسة "ريم" بـ 0.5 دج للساعة.

المطلوب : إعداد ميزانية العمل المباشر.

➤ الحل :

ميزانية العمل المباشر بالقيمة	ميزانية العمل المباشر كمياً	
$11000 = 0.5 \times 22000$ دج	$82000 = 2 \times 41000$ سا	أكتوبر
$21000 = 0.5 \times 42000$ دج	$85000 = 2 \times 42500$ سا	نوفمبر
$26000 = 0.5 \times 52000$ دج	$70000 = 2 \times 35000$ سا	ديسمبر

7.6.5. موازنة الخزينة : هي ميزانية تختلف عن باقي الميزانيات بحيث تتعلق بتقديرات المقبوضات

والمدفوعات، لهذا فهي في أغلب الأحيان ليست مرتكزة على قاعدة سنوية، ولكن على قاعدة شهرية وفي بعض الأحيان أسبوعية، وهي تستعمل لتخطيط ومراقبة الخزينة.

➤ مثال :

إذا علمت أن رصيد أول المدة لشهر نوفمبر في مؤسسة "ريم" مقدر بـ 20000 دج، وقد جرت العادة أن يسدد الزبائن $\frac{1}{2}$ مبيعات الشهر في ذات الشهر والباقي في الشهر المقبل. وقد تم تسجيل نفقات أخرى خاصة بإنتاج شهر نوفمبر كما يلي : النفقات العامة للإنتاج : 7000 دج؛ مصاريف الإدارة : 2000 دج للشهر تحتوي اهتلاك قيمته 250 دج للشهر ؛ نفقات التسويق : 25 % من مبيعات الشهر.

المطلوب : إعداد ميزانية الخزينة لشهر نوفمبر.

➤ الحل :

يتم تجميع المدفوعات والمقبوضات في ميزانية الخزينة بالإضافة للرصيد آخر المدة وأول المدة لشهر نوفمبر كما يلي :

البيان	المبالغ (دج)
رصيد أول المدة	20000
المبيعات نقدا	$500000 = 0,5 \times 1000000$
مبيعات أكتوير المسددة	$300000 = 0,5 \times 600000$
المقبوضات	820000
المشتريات	$96250 = 5 \times 19250$
اليد العاملة المباشرة	21000
النفقات العامة للإنتاج	7000
نفقات الإدارة	1750
نفقات التسويق	$= 0,25 \times 1000000$ 250000
مجموع المدفوعات	331000
رصيد آخر المدة : الإيرادات - المقبوضات	462900

8. التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات

يتم تحديد تكلفة تصنيع المنتج مقدماً قبل البدء في الإنتاج ،وهذا لأغراض عدة منها التخطيط والرقابة، وبذلك يمكن لنظام محاسبة التكاليف استخدام التكاليف المحددة مقدماً على الوحدات بمجرد إنتاجها، بدلاً من الانتظار لحين تجميع التكاليف الفعلية التي حدثت، وهو ما يعرف بالتكاليف المعيارية. تحقق التكاليف المعيارية نفس الغرض الذي تحققه الموازنة التقديرية، فهي عمليات تقديرية، غير أن التكاليف المعيارية تهتم بتكلفة الوحدة، في حين أن الموازنات هي توقعات إدارية في صورة تكاليف كلية بدلاً من تكلفة الوحدة.

يتم تسجيل كل من التكاليف الفعلية والمعيارية في السجلات المحاسبية، ويعد هذا التسجيل المزدوج العنصر الأساسي لرقابة التكاليف، حيث يتم مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية، لغرض تحديد الانحراف وأسبابه وتحليله، ومن ثم تحديد المسؤول عنها لغرض وضع الطرق والأساليب الخاصة لمعالجتها.

8.1. مفهوم التكاليف المعيارية

لقد برزت التكاليف المعيارية في مطلع القرن العشرين مع تطور فنون الإدارة الحديثة ضمن ما عرف آنذاك "بحركة الإدارة العلمية" التي وضع أسسها النظرية Taylor لدراسة الوقت والحركة للحصول على الأوقات القياسية لأداء العمل، ويختلف مفهوم التكلفة المعيارية عن التكلفة التقديرية من حيث أساس تحديد مقدارها، والغرض منها، وحدود نطاق زمن الاستخدام، فالتكلفة المعيارية تتحدد على أساس الدراسة العلمية والتجريبية لخصائص العلاقات الدالية القائمة بين عناصر المدخلات المباشرة ووحدة المنتج على مر الزمن، وصياغتها في صورة معايير ملائمة لتحديد ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء في الحاضر والمستقبل، ولا يعني استخدام نظام التكاليف المعيارية إحلالها محل التكاليف الفعلية، حيث لا يمكن لها بمفردها تحقيق أي رقابة، ولكن تتم الرقابة باستعمال التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية معاً، حتى يمكن مقارنتهما معاً للتقييم وتحديد الانحرافات عن التكاليف المعيارية سواء بالزيادة أو النقصان، وتحليل أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية والمعالجة ؛ وتعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي تم إنفاقها فعلاً في سبيل إنتاج أو تقديم خدمة معينة، حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية¹، والتكاليف المحددة مقدماً هي نوعان :

- التكاليف التقديرية : وتعرف بأنها أداة رقابية لمعالجة أية عراقيل تواجه نشاط المؤسسة، وتعتمد الاجتهاد والتخمين الشخصي على وفق بيانات سابقة فضلاً عن الخبرة العملية ؛

¹ حليجل، جلييلة عيدان. والكاسم، محمد راضي. "تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 65، المجلد 18، جامعة بغداد، بغداد، ص 351.

- التكاليف المعيارية : وتعرف بأنها التكاليف المتوقعة والتي تتطلب عقلانية لانجاز الأهداف تحت ظروف خاصة، كما تعرف بأنها موازنة تقديرية لانتاج وحدة واحدة من المنتج، والتي تعد التكلفة التي يختارها المحاسب الإداري لتكون بمثابة علامة تخدمه في رقابة الموازنة، وعليه فإن التكاليف المعيارية هي تكالي متعلقة بالمنتج او مرحلة او خدمة بناءا على البيانات التاريخية والأساليب الإحصائية والأسس العلمية والعملية خلال فترة زمنية محددة بالمستقبل، وتكون بمثابة أداة رقابة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بها واستخراج الانحرافات وتحديد المسؤولية عنها.

8.2. أهداف التكاليف المعيارية :

هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها التكاليف المعيارية، ومن هذه الأهداف ما يلي¹ :

- **الرقابة :** أهم هدف للتكاليف المعيارية هو الرقابة، والتي تتم قبل الصرف أو بعده، وتعمل الرقابة السابقة على عناصر التكاليف عن طريق التكاليف المعيارية على محو الإسراف أو الضياع منذ نشوئه ومنع تكرار حدوثه مستقبلا، وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض تكلفة الإنتاج ؛
- **التخطيط :** تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة ؛
- **اتخاذ القرارات :** في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن تقبلها الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف ؛
- **تقديم بيانات التكاليف لأغراض مختلفة :** يمكن الحصول على البيانات من خلال نظام التكاليف المعيارية، دون الحاجة إلى الانتظار لغاية انتهاء السنة المالية للحصول على التكاليف الفعلية مما يؤدي إلى إيجاد قاعدة بيانات يمكن استخدامها لخدمة الإدارة ؛
- **دراسة المشاريع والعروض الجديدة :** عند القيام بإنشاء مشاريع جديدة أو استلام عروض من الزبائن يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها ، فإذا كانت الإيرادات المتوقعة أكبر من التكاليف المعيارية يتم قبول هذه المشاريع ؛

¹ عد إلى :

- سرور، منار جبار. و الزركاني، مروة جمعة طعمه. "دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، العدد 14، جامعة واسط، الكوت، ص 4.

- حسين، علي إبراهيم. و محمود، صدام محمد. وحسين، محمد عبد الكريم. 2018. " دور الثقافة التنظيمية لشركات الأعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة دراسة استطلاعية لعينة من المحاسبين الأكاديميين في الجامعات العراقية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 22، المجلد 2، جزء 1، جامعة تكريت، تكريت، ص 12، 13.

➤ توفير نظام مناسب لتحقيق الإدارة بالاستثناء : حيث أن الانحرافات المهمة تلفت انتباه الإدارة لوجود مشكلة أو خلل يجب معالجته بسرعة، وأيضاً فإن تحليل الانحرافات يكشف عن نقاط الضعف وسوء عمل الإدارة وكذلك يعمل على تخفيض التكاليف .

8.3. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية التقليدية :

مع التوسع في استخدام نظم التصنيع الحديثة تعرضت بعض الأساليب الإدارية والأدوات المحاسبية المستخدمة في مجال الرقابة وتقويم الأداء لبعض الانتقادات فيما يتعلق بدورها نشرحها كالآتي¹ :

- يتم وضع معايير التكلفة في ضوء مجموعة من الظروف والمتغيرات والتي يفترض أن تظل ثابتة ومستقرة، مما يترتب عليه أن تكون هذه المعايير غير مستحدثة ولا تظهر المتغيرات الاقتصادية الحالية كالزيادة في أسعار المواد مما ينتج عنه ظهور المنتجات الجديدة بتكلفة عالية، كذلك الحال فيما يتعلق الأمر بآثار التطبيقات التكنولوجية والهندسية الحديثة، مما يشكك في الاعتماد على تلك المعايير كمقياس حالي لأداء في بيئة التصنيع الحالية والتي تتميز بالسرعة في معدلات التغير، ويتركز الانتقاد هنا على أن أعداد معايير التكلفة يعتمد على أسس فنية وظروف اقتصادية مناسبة لبيئة مستقرة وساكنة في حين أن البيئة التنافسية الجديدة لا يتوقف المتنافسون فيها عن جهود التحسين المستمر من أجل خفض التكلفة ؛
- يتم إعداد المعايير في ضوء الظروف الداخلية للشركة وبمعزل عن البيئة الخارجية وأسعار المنافسين، بحيث تمثل هذه المعايير ما يجب أن تكون عليه التكلفة من منظور البيئة الداخلية للشركة فقط ، دون مراعاة لاعتبارات السوق وأسعار المنافسين، مما يجعل التوجه الداخلي للمعلومات المحاسبية ضيقاً جداً في ترشيد عمليات اتخاذ القرار، وفي البيئة الحالية التي تتسم بشدة المنافسة لا يمكن الاكتفاء بالاعتماد على الظروف الداخلية فقط في تحديد تكلفة المنتجات دون أن يؤخذ في الاعتبار ظروف السوق وأسعار المنافسين، مما يمثل اتجاهاً جديداً في تحديد التكلفة وتقويم الأداء ؛
- تقادم المعايير وعدم لاءمتها في ظل التغير المستمر للبيئة الخارجية وانعكاس ذلك على ظروف العمل الداخلية، دون أن يقابل ذلك تعديل مستمر لهذه المعايير، وتقادم المعايير تصبح غير معبرة مما يجعل صالحيتها محل شك ؛
- صعوبة تفسير الانحرافات وإرجاعها إلى أسباب مباشرة وواضحة وخاصة في ظل اختلاف الأنشطة التي تؤدي في كل مركز من مراكز النشاط ويترتب على ذلك عدم القدرة على تحديد طرق المعالجة المناسبة كما يترتب عليه صعوبة تحديد المسؤولية الفردية عن كل انحراف وكل ذلك يؤدي إلى زيادة الفجوة بين المحاسبين والفنيين حول تفسير الانحرافات وتحديد أسبابها ؛
- في ظل النظام المركزي حيث تتمتع الإدارة التنفيذية بالسلطة في اتخاذ القرارات وتكون النتائج هي المعيار الفاصل في التقويم ، تصبح التكاليف المعيارية قيد على حركة الإدارة التنفيذية في اتخاذ القرارات التي تراها مؤثرة على مستوى النشاط والمثال على ذلك أن تكاليف البيع والتوزيع المعيارية (على مستوى الإدارة المركزية) تحد من حرية الحركة لإدارة التسويق ؛
- التكاليف المعيارية بشكلها التقليدي تتحدد في ظل ظروف محددة وتعد هذه الظروف بمثابة محددات للعمل، ومعنى ذلك أن التكاليف المعيارية تدفع الدارة إلى الالتزام بهذه المحددات والاستسلام لها وهو ما لا يتفق مع رشد الإدارة في ضرورة البحث المستمر نحو تحجيم هذه القيود من أجل تخفيض التكاليف وليس تحديد التكاليف في ظل هذه القيود ؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 13، 14.

- الانحرافات عن التكاليف المعيارية تعد أداة رقابية وليس أداة تصحيحية فهي تعكس فقط ما إذا كان الماضي في حدود التوقعات عن المستقبل بينما التصحيح من أجل المستقبل يتطلب توفير بيانات عن أسباب الانحرافات، كما أن تقرير الانحرافات عن التكاليف المعيارية التقليدية عادة يصل بعد حدوث المشكلة مما يجعل من الصعب معالجتها.

ونظرا إلى تعدد الانتقادات التي أحدثتها بيئة التصنيع الحديثة، أصبح من الأهمية إعادة النظر في هيكل التكاليف طبقا لأهمية البيئة لعناصر التكاليف وتأثير هذه البيئة على تكلفة المنتج وإعادة النظر في نماذج التقارير التقليدية وتطويرها من حيث الشكل والمحتوى والأهداف .

8.4. أنواع معايير تقدير التكلفة المعيارية :

تعد عملية إعداد المعايير والموازنة من مسؤولية الإدارة، الأمر الذي يتطلب الإعداد والتفكير والخبرة المتحدة لكل المسؤولين (جميع الأقسام : الإنتاج، المشتريات، التسويق...) عن أسعار وكميات المدخلات، وعليه فإنه يمكن ذكر هنا أهم المعايير في عنصرين كالآتي :

8.4.1. المعيار المثالي :

ويسمى بالمعيار النظري، فهو يتمثل في أقل تكلفة ممكن تحقيقها في ظل ظروف مثالية، أي أنه لا يأخذ بنظر الاعتبار الأعطال الاعتيادية، فهو لا يسمح بالتلف الطبيعي أو الوقت العاطل عن توقف الآلات مثلا، لذلك فإنه يكون قليل الفائدة لأنه بعيد عن الواقع العملي¹ ؛

8.4.2. المعيار الجاري :

يعتبر هذا المثال أكثر واقعية من سابقه، ويسمح بالأخذ بالاعتبار وقت العطل الطبيعي للآلات وفترات الراحة الطبيعية للعاملين، وغير ذلك، مع مراعاة تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في ظل الظروف المتوقعة².

➤ مثال :

يقدر إنتاج آلة (ص) ب 1000 وحدة في الساعة الواحدة، حيث كانت ساعات العمل اليومي 8 ساعات في اليوم والعمل الشهري 30 يوم. بالأخذ بالاعتبار الكفاءة الممكنة للآلة والعاملين والزمن المنجز فيه، تم توفير المعلومات التالية : عدد الوحدات المنتجة بعد استثناء التالف منها من قبل الآلة (ص) هي 9000 وحدة، وعدد ساعات الراحة للعاملين وزمن فحص الآلات هو 2 ساعة في اليوم، وأن عدد أيام العمل في الشهر باحتساب العطل الأسبوعية وبعض العطل الوطنية 24 يوم.

¹ حليجل، جلييلة عيدان. والكاظم، محمد راضي. مرجع سابق، ص 351.

² مبارك، صلاح الدين عبد المنعم. آخرون. 2002، "محاسبة التكاليف، مدخل إداري"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ص 237-234.

- المطلوب : حساب الكمية المعيارية لهذه الآلة في الشهر حسب المعيار المثالي والجاري.

-الحل :

➤ حسب المعيار المثالي تصبح الكمية المعيارية المنتجة من قبل الآلة (ص) هي :

= (الوحدات بدون التالف) x (ساعات العمل مع الراحة وزمن الفحص) x (عدد الأيام بدون العطل)

= 1000 و x 8 سا x 30 يوم = 240000 وحدة في الشهر

➤ ملاحظة : نجد أن هذا المعيار لم يأخذ بعين الاعتبار ساعات راحة العمال أو أيام العطل ... إلخ، وهو ما يبتعد عادة عن الحقيقة.

➤ حسب المعيار الجاري تصبح الكمية المعيارية المنتجة من قبل الآلة (ص) هي :

= (الوحدات مع التالف) x (ساعات العمل بدون الراحة وزمن الفحص) x (عدد الأيام مع العطل)

= 900 و x (8 سا - 2 سا) x 24 يوم = 129600 وحدة في الشهر

➤ ملاحظة : نجد أن هذا المعيار اخذ بعين الاعتبار ظروف الكفاءة الممكنة التحقيق ويعتبر هذا المعيار أقرب للواقع.

8.5. كيفية تحديد التكلفة المعيارية

يحتاج الإنتاج لثلاثة أنواع من التكاليف وهي :

➤ تكلفة الموارد المباشرة ؛

➤ تكلفة اليد العاملة ؛

➤ تكاليف صناعية إضافية.

نقوم بتناول تحديد التكاليف المعيارية الخاصة بكل تكلفة كالاتي :

8.5.1. التكلفة المعيارية للموارد المباشرة :وتحسب كما يلي :

= الكمية المعيارية من المواد المباشرة x السعر المعياري

حيث :

الكمية المعيارية من المواد المباشرة = المواد المطلوبة للإنتاج + نسبة الفقدان الطبيعي للمواد + تلف المواد

السعر المعياري للمواد المباشرة = سعر المواد المعياري المثالي + نسبة تمثل المصروفات الأخرى

8.5.2. التكلفة المعيارية للأجور المباشرة :وتحسب كما يلي :

= الكمية المعيارية (ساعات) من الأجور المباشرة x السعر المعياري (معدل الأجر))

حيث :

الكمية المعيارية (ساعات) من الأجور المباشرة أو الزمن المعياري للوحدة = (عدد المنتجين x الوقت المستغرق) + نسبة التلف + توقفات الإنتاج + راحة العمال

السعر المعياري للوحدة = السعر المثالي للوحدة + علاوات مختلفة للوحدة

8.5.3. التكاليف المعيارية لتكاليف الصنع الإضافية :وتحسب كالاتي :

الكمية المعيارية وفقا لأساس التحميل x معدل التحميل المعياري

للوصول للتكلفة المعيارية لتكلفة الصنع الإضافية يجب أن نحدد عدد وحدات أساس التحميل المعياري بمثابة كمية، وأن نحدد معدل التحميل المعياري بمثابة السعر.

➤ عدد وحدات أساس التحميل المعيارية :

يعتمد عدد وحدات أساس التحميل المعيارية على أساس التحميل المستخدم :

- عدد الوحدات (المنتجة) ؛
- تكلفة المواد المباشرة ؛
- تكلفة الأجور المباشرة ؛
- ساعات الأجور المباشرة ؛
- ساعات تشغيل الآلات.

➤ معدل التحميل المعياري للتكاليف الصناعية الإضافية

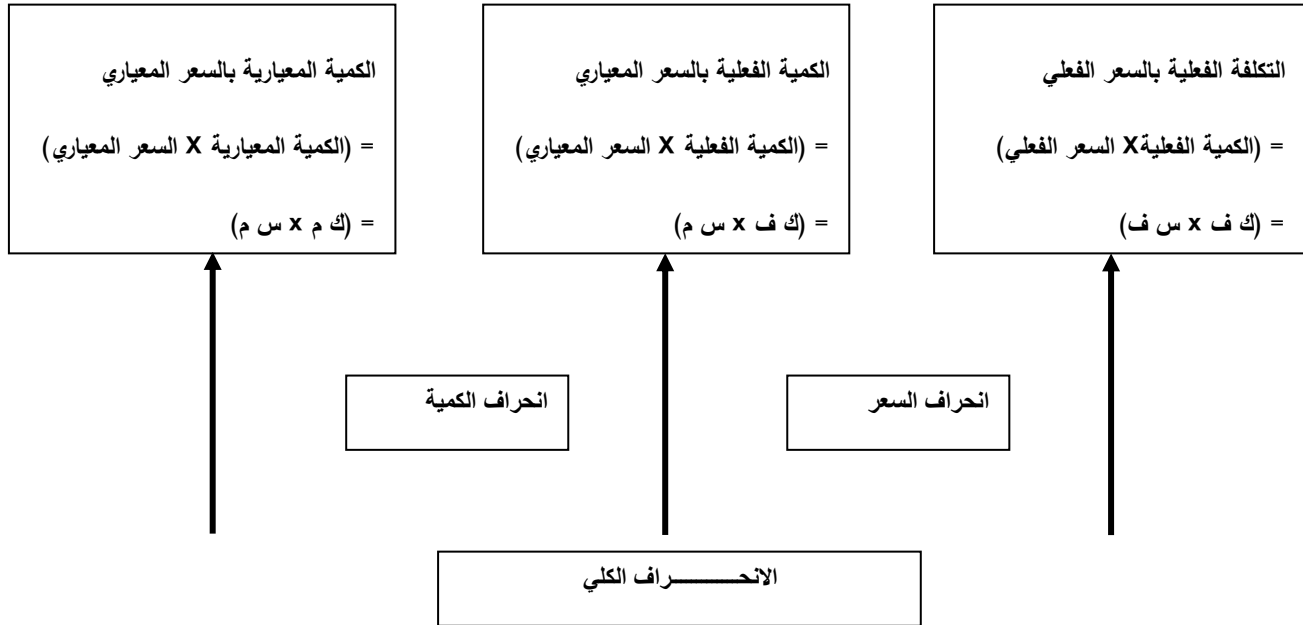
معدل التحميل هو قيمة تقديرية لتكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف الصناعية الإضافية.

8.6. تحليل الانحرافات :

➤ طريقة النموذج العام :

تتمثل طريقة النموذج العام لتحليل الانحرافات فيما يلي :

الشكل رقم (9. 1) : طريقة النموذج العام لتحليل الانحرافات



➤ الطريقة الجبرية :

ويكون ذلك بطرح التكلفة الفعلية بالسعر الفعلي من التكلفة الفعلية من السعر المعياري يتحدد انحراف السعر فيصبح :

$$\text{انحراف السعر} = \text{ك ف} - (\text{سم} - \text{س ف})$$

$$\text{أي الكمية الفعلية} \times (\text{الفرق بين السعرين})$$

وبطرح التكلفة الفعلية بالسعر المعياري من التكلفة المعيارية من السعر المعياري يتحدد انحراف السعر فيصبح :

$$\text{انحراف الكمية} = \text{س م} - (\text{ك م} - \text{ك ف})$$

$$\text{أي السعر المعياري} \times (\text{الفرق بين الكميتين})$$

➤ مثال :

بافتراض أن الشركة العامة للأثاث تقوم بتصنيع 200 مكتب خلال الفترة، وكانت البيانات المعيارية والفعلية كالتالي :

أولاً : البيانات المعيارية :

1. المواد المباشرة المعيارية :

حسب المعيار المثالي تم تقدير كمية المواد المعيارية بـ 40 م²، وأن نسبة الفقدان الطبيعي كانت 15%، ونسبة التلف 10% والسعر المعياري بلغ 4 دج/م². بالإضافة إلى 20% من سعر الفاتورة كمصاريف أخرى.

2. الأجور المباشرة المعيارية :

كان الزمن المعياري المثالي لصناعة المكتب الواحد هو 6 ساعات ؛ تحت إشراف 15 منتج (عامل)، ونسبة التلف (الإنتاج المرفوض) كانت 6% من الساعات، وتوقفات الإنتاج 8% من الساعات، وساعة الراحة للعمال بلغت ساعة واحدة، ومعدل الأجر المثالي بلغ 7 دج لكل ساعة عمل مباشر ؛ ويضاف للمعيار المثالي ما نسبته 20 % من المعدل كعلاوة مختلفة.

3. التكاليف الصناعية الإضافية المعيارية :

أساس التحميل المستخدم في هذا المثال هو ساعات العمل المباشر، ومعدل التحميل المعياري هي 4 دج لكل ساعة عمل مباشرة.

ثانياً : البيانات الفعلية :

1. المواد المباشرة الفعلية :

تم استخدام 5000 م² من الأخشاب بسعر 10 دج/م² ؛ وبتكلفة إجمالية قدرها 50000 دج.

2. الأجور المباشرة الفعلية :

ساعات العمل المباشرة الفعلية بلغت 5500 ساعة ؛ وبمعدل أجر فعلي بلغ 5 دج للساعة الواحدة، وبتكلفة إجمالية بلغت 27500 دج.

3. التكاليف الصناعية الإضافية الفعلية :

عدد وحدات أساس التحميل الفعلية تتمثل في ساعات العمل المباشرة الفعلية بمقدار 8000 ساعة، بمعدل فعلي 2.5 دينار للساعة، وبتكلفة إجمالية 20000 دج

بذلك تكون التكلفة الإجمالية الفعلية لإنتاج 200 مكتب = 20000 + 27500 + 50000

$$= 97500 \text{ دج}$$

المطلوب :

1. إيجاد التكاليف المعيارية والفعلية للإنتاج ككل ؛

2. استخراج الانحراف الكلي وتحليله.

الحل :

أولاً : احتساب كل من التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية على حدى :

➤ التكاليف المعيارية

1. المواد المباشرة المعيارية

• كمية المواد :

➤ المعيار المثالي لكمية المواد المعيارية 40 م^2

نسبة فقدان الطبيعي كانت 15 % أي $(40 \text{ م}^2 \times 15\%)$ 6 م^2

ونسبة التلف 10 % أي $(40 \text{ م}^2 \times 10\%)$ 4 م^2

المجموع 50 م^2

➤ المعيار العملي أو الجاري للمواد المباشرة اللازمة لإنتاج مكتب واحد 50 م^2 من

الخشب أي 10000 م^2 أي (50×200) لـ 200 مكتب

• سعر المواد :

➤ السعر المعياري المثالي 4 دج

مصاريف أخرى 20 % أي $(3 \times 20\%)$ 0.60 دج

السعر المعياري العملي للمتر الواحد من الخشب بلغ 4.6 دج

➤ لإنتاج 200 مكتب نحتاج لما قيمته $(4.6 \times 50 \times 200) = 46000 \text{ دج}$ من المواد

المباشرة لإتمام العملية الإنتاجية بالكامل.

2. الأجور المباشرة المعيارية

• عدد الساعات

➤ الزمن المعياري المثالي $= (6 \text{ سا} \times 15 \text{ منتج})$ 90 سا

ونسبة التلف (إنتاج مرفوض) 6 % أي $(6\% \times 90)$ 5.4 سا

توقفات الإنتاج بلغت 8 % أي $(8\% \times 90)$ 7.2 سا

الراحة للعمال 1 سا

➤ المعيار العملي لساعات العمل المباشرة بلغ 103.6 سا عمل مباشر

• معدل الأجر

➤ معدل الأجر المثالي 7 دج

علاوات مختلفة 20 % $(20\% \times 7)$ 1.4 دج

8. 4 دج

المعيار العملي لمعدل الأجر

➤ لإنتاج 200 مكتب نحتاج لما قيمته ($8.4 \times 103.6 \times 200$) = 174048 دج من الأجور المباشرة لإتمام العملية الإنتاجية بالكامل

3. التكاليف الصناعية الإضافية المعيارية

➤ أساس التحميل المستخدم هو ساعات العمل المباشرة :

ساعات العمل المباشرة اللازمة لإنتاج مكتب واحد هي (102. 6 سا) وعدد المكاتب بلغ 200 مكتب أي عدد ساعات العمل المباشرة (أساس التحميل) = $200 \times 102.6 = 20720$ سا

➤ معدل تحميل التكاليف الصناعية الإضافية بلغت 4 دج لكل ساعة عمل مباشرة إذن تصبح :

التكاليف صناعية إضافية المعيارية : $4 \times 20720 = 82880$ دج

➤ إذن التكلفة المعيارية الكلية لصناعة 200 مكتب بلغت :

$302928 = 82880 + 174048 + 46000$ دج

والشكل التالي تكون التكاليف المعيارية كما هي مقدمة في الجدول التالي :

عنصر التكلفة	كمية معيارية	سعر معياري	التكلفة المعيارية للعنصر
مواد مباشرة	10000 م ²	4. 6 دج	46000 دج
الأجور المباشرة	20720 سا	8. 4 دج	174048 دج
تكلفة الصنع الإضافية	20720 سا	4 دج	82880 دج
المجموع			302928 دج

ملاحظة : بلغت التكلفة المعيارية لإنتاج المكتب الواحد مبلغ $302928 / 200 = 1514.64$ دج

➤ احتساب التكاليف الفعلية للإنتاج :

1. التكلفة الفعلية للمواد المباشرة بلغت :

$5000 \text{ م} \times 10 = 50000$ دج

2. التكلفة الفعلية للأجور المباشرة بلغت :

$5500 \text{ سا} \times 5 = 27500$ دج

3. التكلفة الفعلية لتكاليف الصنع الإضافية بلغت :

$$8000 \text{ سا} \times 2.5 \text{ دج} = 20000 \text{ دج}$$

➤ إذن التكلفة الفعلية لصناعة 200 مكتب بلغت $18000 + 24000 + 15360 = 400600$ دج

والشكل التالي ينظم التكاليف الفعلية في جدول :

عنصر التكلفة	كمية فعلية	سعر فعلي	التكلفة الفعلية للعنصر
مواد مباشرة	5000 م ²	10 دج	50000 دج
الأجور المباشرة	5500 سا	5 دج	27500 دج
تكلفة الصنع الإضافية	8000 سا	2.5 دج	20000 دج
المجموع			97500 دج

ملاحظة : بلغت التكلفة الفعلية لإنتاج المكتب الواحد مبلغ $97500 / 200 = 487.5$ دج

ثانيا : تحليل الانحرافات

➤ تحديد الانحراف العام :

التكلفة المعيارية لإنتاج 200 مكتب - التكلفة الفعلية لإنتاج 200 مكتب

$$302928 - 97500 = 205428 \text{ م (موجب)}$$

➤ تحديد الانحراف لكل عنصر على حدة :

انحراف المواد المباشرة : $46000 - 50000 = -4000$ دج ا غ م (سالب)

انحراف الأجور المباشرة : $174048 - 27500 = 146548$ ا م (موجب)

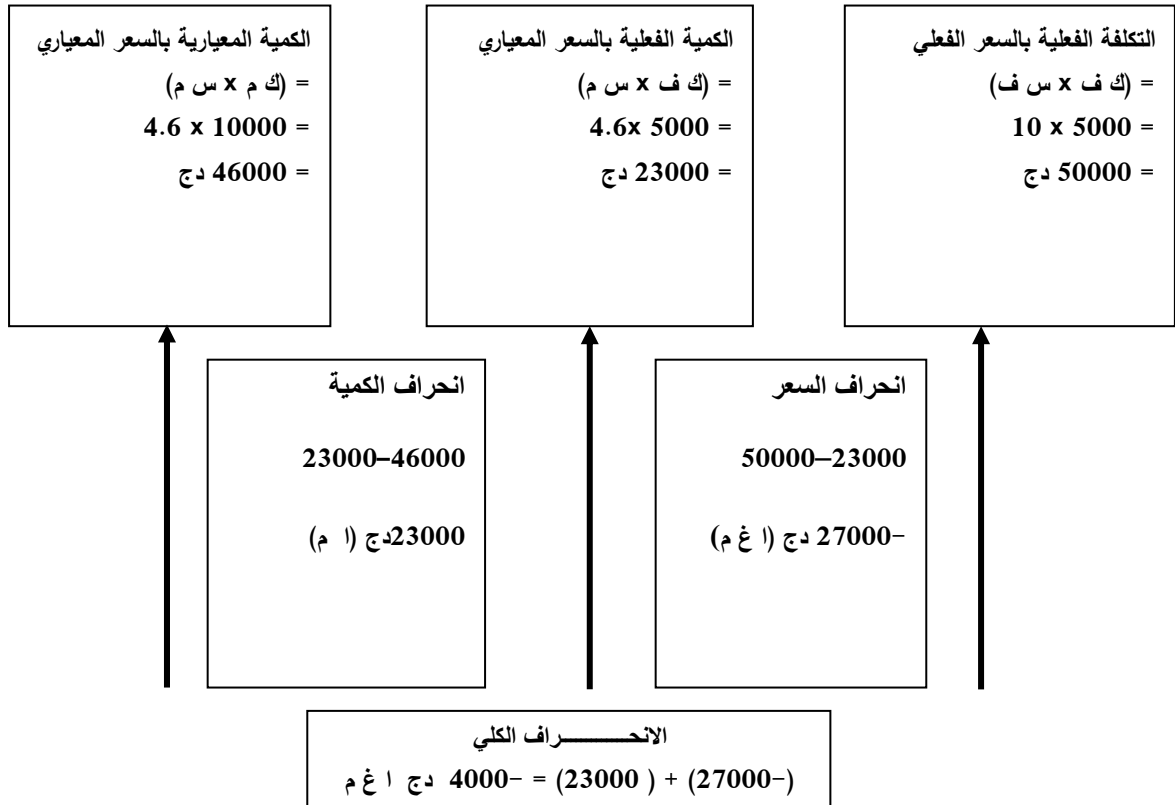
انحراف تكاليف الصناعية الإضافية : $82880 - 20000 = 62880$ دج ا م (موجب)

الانحراف الإجمالي = $(-4000 + 146548 + 62880) = 205428$ دج ا م (موجب)

➤ تحديد الانحراف لكل من الكمية والسعر لكل عنصر من عناصر التكاليف :

1. انحراف تكلفة المواد المباشرة :

➤ طريقة النموذج العام



➤ الطريقة الجبرية

• إنحراف المواد :

أ. انحراف سعر المواد

$$ك ف \times (س م - س ف) = (10 - 4.6) 5000 = (5.4 -) \times 5000 = -27000 \text{ دج ا غ م (سالب)}$$

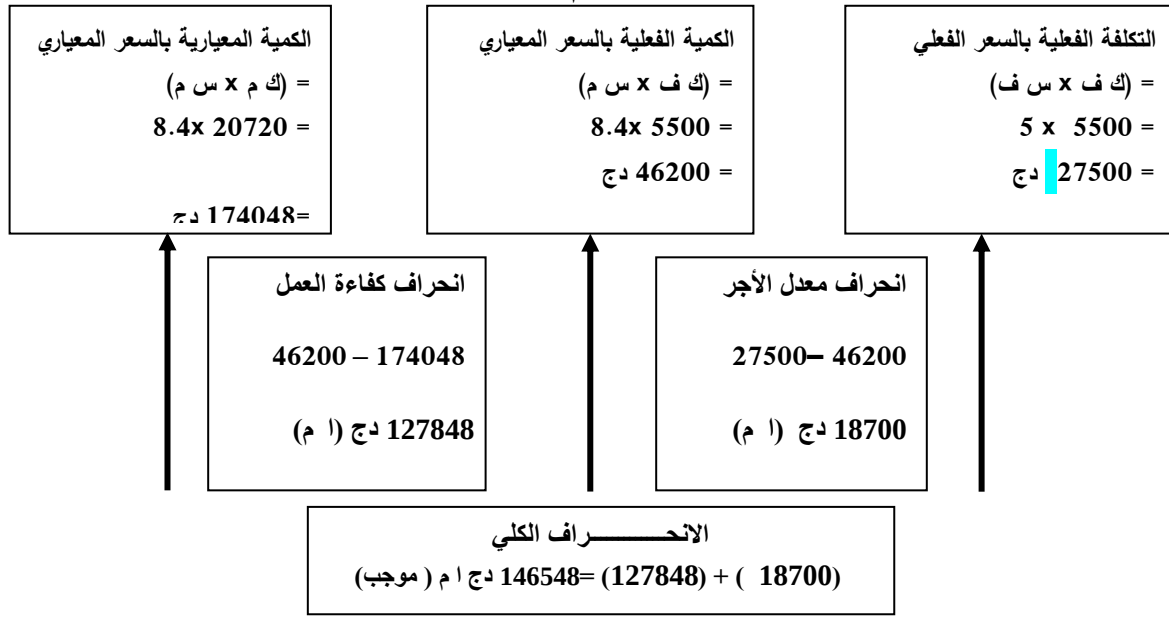
ب. انحراف كمية المواد :

$$س م \times (ك م - ك ف) = (5000 - 10000) 4.6 = (5000) \times 4.6 = 23000 \text{ دج ا م (سالب)}$$

$$\text{إنحراف المواد المباشرة} = (23000) + (-27000) = -4000 \text{ دج ا غ م (سالب)}$$

• انحراف تكلفة الأجور المباشرة :

➤ طريقة الانحراف العام



➤ الطريقة الجبرية

أ. انحراف معدل الأجر :

$$ك ف (س م - س ف) = 5500 (5 - 8.4) = 18700 = \text{دج ا م (موجب)}$$

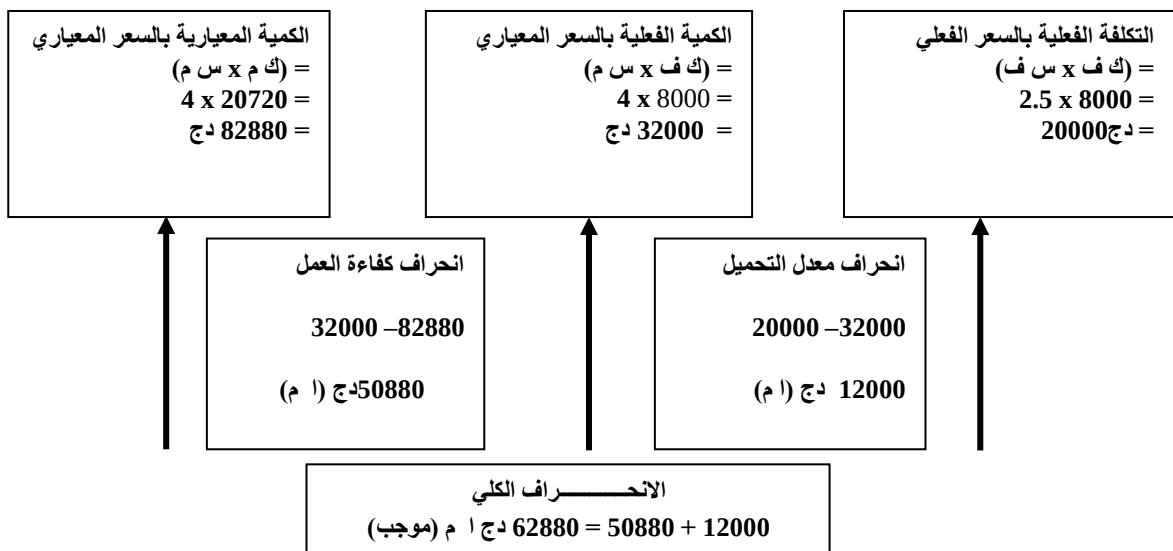
ب. انحراف كفاءة العمل :

$$س م (ك م - ك ف) = 8.4 (20720 - 5500) = 127848 = \text{دج ا م (موجب)}$$

$$\text{انحراف الأجور المباشرة} = 127848 + 18700 = 146548 = \text{دج ا م (موجب)}$$

• انحراف تكاليف الصنع الإضافية :

➤ طريقة النموذج العام :



➤ الطريقة الجبرية :

أ. انحراف معدل التحميل :

$$\text{ك ف (س م - س ف)} = 8000 = (2.5 - 4) 12000 \text{ دج ا م (موجب)}$$

انحراف كفاءة العمل :

$$\text{س م (ك م - ك ف)} = 4 = (8000 - 20720) 50880 \text{ دج ا م (موجب)}$$

انحراف التكاليف الصناعية الإضافية : $62880 = (50880 + 12000)$ دج ا م (موجب)

ملاحظة : يجب على الإدارة أن تهتم بالانحرافات السلبية سعرا كانت أو كمية داخل كل عنصر من عناصر التكاليف، وأن تسعى لمعالجتها وتفاديها في المستقبل. وأن تكافئ وتشجع من كان مسؤولا عن الانحرافات الايجابية، وهنا يكمن الهدف من تحليل الانحرافات.

9. لوحة القيادة :

أرجعت حدود تسيير الميزانيات وجود أدوات جديدة لقيادة الأداء ضرورية لنشاط أفضل للمؤسسة، بذلك استعملت لوحدة القيادة كوسيلة لتوسيع حدود مراكز المسؤولية أو التسيير المعتمدة على الميزانية، حيث أصبحت لوحة القيادة أداة للمساعدة في اتخاذ القرار، باعتبار المعلومات الموردة من قبلها تفصيلية وشاملة في نفس الوقت، إذ تسمح لمسؤولي المراكز بالتهيؤ لرد الفعل بالأخذ بالاعتبار تطورات المحيط، حيث تكون لوحة قيادة مكيفة مع المؤسسة وإستراتيجيتها. وهو ما سنتعرف عليه في العناصر التالية :

9.1.تقييم الأداء

إن الأداء مفهوم واسع يعبر عن أسلوب الوحدة الاقتصادية في استثمار مواردها المتاحة وفقا لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل معها الوحدة الاقتصادية في سعيها لتحقيق كفاءتها وفاعليتها لتأمين بقائها، كما أن للأداء أهمية تكمن في كونه يعبر عن قابلية الوحدة الاقتصادية في خلق النتائج المقبولة في تحقيق طلبات للجهات المستفيدة كونه يمثل النتيجة النهائية التي تهدف الوحدة الاقتصادية للوصول إليها، لذا فإن الأداء محصلة لكافة العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وأن أي خلل في أي مؤشر منها لا بد أن يؤثر عليه، وتهتم الوحدة الاقتصادية بتقييم أدائها من خلال تطبيق أساليب معينة، بهدف التعرف على كفاءتها وفاعليتها وبيان أوجه التطور في الأداء، ويقدم تقييم الأداء معلومات حول مستوى الأداء الذي يمثل الأساس في عملية التخطيط، إذ يعطي مؤشرات حول كفاءة عمل الوحدة الاقتصادية ومعرفة احتياجاتها المستقبلية، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم في عملية تقييم الأداء والتي من بينها لوحة القيادة¹.

9.2.تعريف لوحة القيادة :

وردت عدة تعاريف لتعريف لوحة القيادة، وعليه، يتم هنا تلخيص جملة من التعريفاتعرضها كالاتي² :

- نظام للمعلومات، هدفه الأساسي تسهيل الحصول على المعلومات للمسؤول في المؤسسة وعرضها بشكل واضح وتدريبي ؛
- هي تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمي ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة

¹ علاوي، خضير مجيد، 2015، "قياس الأداء الشركات الصناعية وفق بطاقة الأداء المتوازن (دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الصناعية في محافظة الديوانية)، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، المجلد 5، جامعة المثنى، سماوة، ص 141.

² زابر، وافية. ومحفوظ، مراد. وجعوب، هناء. 2017، "لوحة القيادة وأثرها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، البليدة 2، البليدة، ص 3.

ومعبرة، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات ؛

➤ تطبيق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن من معرفة المعلومات الضرورية لتسيير لمؤسسة في ظرف وجيز، وتسهل ممارسة مسؤوليتها.

ويمكن من ملاحظة التعاريف السابقة أن لوحدة القيادة هي وسيلة لدى المسير، تحمل عدد من العناصر المختلفة والشاملة في ذات الوقت، تسمح للمسير من رؤية أوضح لوضعية المؤسسة. حيث تهدف أداة القيادة هذه لتسهيل عمل مسؤولية المسيرين في المؤسسة، أين توجه نشاطات الفاعلين نحو استغلال أمثل للموارد التي وضعت في متناولهم.

9.3. وظائف لوحة القيادة :

ينظر للوحة القيادة على أنها أداة مرنة تسمح بعرض، وبشكل سريع وبسيط وديناميكي لمجموعة من مؤشرات الأداء المنتقاة عن طريق الوحدة الاقتصادية على أساس أهدافها، وتبرز أهميتها من خلال أنها جزء من النظام الرقابي للوحدة الاقتصادية، هذا فضلا عن مساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة وبشكل جماعي، كما أنها وسيلة للحوار والاتصال، وكذلك إدارة الأزمات التي قد تواجه الوحدة الاقتصادية، ويتم تصميم لوحة القيادة على المستوى الإداري الذي يراد تقويم أدائه، إذ لا توجد لوحة قيادة واحدة لكل مستوى إداري وتختلف باختلاف مسؤولية ذلك المستوى ووظائفه وأهدافه، حيث تترجم أهداف المستوى الإداري إلى أهداف جزئية تحدد مسببات النجاح له ثم تترجم إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تستعمل في عملية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية¹.

9.4. خصائص لوحات القيادة :

للوحدة القيادة خصائص متنوعة تمتاز بها تجعلها أداة مهمة بالنسبة لمراقبة التسيير في المؤسسة، نذكر أهمها كما يلي² :

- **الدورية** : وتعني ديناميكية لوحة قيادة ومدة تحسين المعلومات التي تحويها حول نشاطات المؤسسة لتقدمها للمسؤول، فيمكن أن تكون :
- **يومية** : وهو ما يتعلق بفوق عمل يتابع نشاط اليد العاملة لديه بشكل يومي مثل : ساعات العمل الحقيقية، العطل المرضية، الغيابات، الوقت الضائع... إلخ ؛

1 سرور، منال جبار. وعمر، صبيحة صالح. مرجع سابق، ص 110.

2 بن لخضر، محمد العربي. 2015، " دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ص 13-15.

- **أسبوعية :** وتتعلق مثلاً بحالة مسؤول عن ورشة مثل الإنتاج الأسبوعي، المادة الأولية المستعملة في مصلحة البيع... إلخ ؛
- **شهرية :** وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات، حيث تتميز بـ :
 - نظرة عامة على المؤسسة في ظرف قصير ؛
 - وقلة تكاليف إعدادها.
- **سنوية :** وعادة تكون في مراقبة تجسيد إستراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل : المبيعات السنوية ؛ الميزانيات التقديرية السنوية... إلخ.
- **تقديراتها كمية سهلة :** عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كمي ، وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية، مثلاً بالوحدات، عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد الساعات العمل، أو في شكل تقريبي مثل : الصيانة، رضا الزبائن في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء (كاستعمال النسب، المنحنيات...) ، كما أن احتوائها على معلومات كمية لا يعني أنها لا تحتوي على معلومات غير كمية أيضا ؛
- **سريعة :** تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية مثلاً : بالنسبة لوحة القيادة اليومية يجب أن تكون في اليوم الموالي ؛ بالنسبة للوحة القيادة الشهرية يجب أن لا تتعدى 05 أيام بعد انتهاء الشهر المعنى بالقياس، ولكن هذا كله مراعاة لمصداقية المعلومات وضرورتها وكذا تكلفتها ؛
- **ذات معلومات منتقاة :** يعني لكل مركز مسؤولية معلومات خاصة به ومؤشرات منتقاة يكون الاتفاق عليها مسبقا، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسؤول ؛
- **ديناميكية تبعا للنشاط :** لا تفي لوحة القيادة شيئا بدون التعاليق ومخططات الأنشطة، فتقييمها يجب أن يكون ديناميكيا، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير : 1. القيادة حيث أنها أداة مساعدة على التفكير ، تسمح بإعطاء نظرة شاملة ومدققة على النظام من أجل تحديد وإعطاء توجيهات محددة لتسيير النشاط . ؛ 2. التنشيط إذ يكون وضع لوحة القيادة تحت تصرف المسؤول كأحسن وسيلة من أجل تطوير التفكير الجماعي والمشاركة بأداة لإعادة الربط بين الإستراتيجية والخطة المتبعة ؛
- **ملخصة :** فهي لا تشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته ؛
- **واضحة وسهلة :** تستوجب طبيعة الاستخدام المتكرر للوحة القيادة خاصية سهولة الفهم والوضوح ، بمعنى تحقيقها للاتصال الجيد بين المسؤول والمعاونين ، وذلك بواسطة عدد محدود من المؤشرات المنتقاة بشكل جيد، وكذا اختيار أشكال ملائمة ومعبرة عن تلك المؤشرات، و بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم .

وعليه يبدو جليا أن لوحة القيادة تتميز بخاصية مميزة لها وهي المرونة من حيث التكيف مع المحيط ومعطياته، ومن حيث استخدامها الزمني، وكذلك من حيث سرعة قراءتها وتحليلها لورود معلوماتها في شكل مؤشرات، أين يمكن الاعتماد على الأدوات الرقابية الأخرى لإنشائها، فتكون ملخصة، واضحة، ويسهل التعامل معها وبها.

9.5. دور لوحة القيادة :

تتمثل أهم أدوار لوحة القيادة في عدد من العناصر نختصر أهمها فيما يلي¹ :

➤ المساعدة في اتخاذ القرار :

تعتبر لوحة القيادة الوثيقة المرجعية التي يعتمد عليها صاحب القرار في قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، فهي بمثابة بوصلة يمكنه بواسطتها تتبع الاتجاهات التي تسير فيها المؤسسة أو المجر، كما يصفه البعض أنها الأداة التي تزود الإدارة العليا خاصة في المؤسسات الكبيرة ذات الفروع المتباعدة جغرافيا، بالمعطيات التي لا يمكنها الإطلاع عليها نظرا لحجم المؤسسة ؛

➤ التنسيق والاتصال :

تكون لوحة القيادة أداة للاتصال والتنسيق عن طريق نقلها للمعلومات بين مختلف مستويات المؤسسة من أعلى إلى أسفل، بداية من إنشاء لوحة القيادة للإدارة العليا التي ترسم المسار الذي تبنى عليه لوحات القيادة لمراكز المسؤولية الأخرى، وكذا المستويات العملية ومن أسفل إلى أعلى، حيث يقوم المسؤولون في المستويات الدنيا بتحديد المعطيات التي تهم مراكز مسؤوليتهم وإدماج لوحة القيادة الخاصة بهم في لوحة القيادة للمستوى الأعلى منهم، أي ما يسمى بمبدأ التداخل، أين تعطي نظرة أفقية من خلال تداخل معطيات مراكز المسؤولية فيما بينها، إذ تحتوي لوحة القيادة لمركز مسؤولية ما على معطيات تخص عناصر خارج مسؤوليته المباشرة لكنها ذات صلة هامه، و بالتالي تكون المؤشرات مشتركة بين عدة لوحات قيادة.

9.6. الشكل العام للوحة القيادة :

لا يوجد شكل نموذجي للوحة القيادة، بل هناك عدة أشكال مختلفة تتغير حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وكذا المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة وخصائص القطاع وحاجات المسؤولين، غير أن هناك نقاطا مشتركة تشترك فيها كافة أنماط لوحات القيادة، وفي هذا الصدد نشير إلى أن معظم لوحات القيادة يشار فيها إلى أربع مناطق، كما هو مبين في الجدول التالي :

الشكل رقم (9.1) : أهم شكل للوحة القيادة

¹ بن معزوز، كمال . 2015. "لوحة القيادة دورها في إدارة المنظمات و طريقة إنشائها"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 21، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 54.

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما			
الأصناف	النتائج	الأهداف	الفروق
الصف 1 : ➤ مؤشر أ ➤ مؤشر ب الصف 2 : . . الصف ن :			

المصدر : رحيم، حسين. وبونقيب، أحمد. مرجع سابق، ص 5.

ويمكن شرح معلومات هذا الجدول كالآتي¹ :

➤ **منطقة الأصناف :** تتمثل عموماً في مراكز المسؤولية (المصالح، الورشات، الوظائف... إلخ)، وهذه الأصناف تابعة لمسؤول معين، وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءاً من صلاحياته وتفاوض معها على تحقيق أهداف محددة. فمثلاً يمكن أن يمثل الصنف رقم 1، نشاط الصيانة، والمسؤول عنها هو مدير الصيانة. وكل صنف من الأصناف يضم مجموعة مؤشرات خاصة به، تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

ويجدر التنبيه إلى أن المؤشرات تعد المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث يمثل المؤشر دليلاً مستوحى من مجموعة معطيات وأهداف، ومن أمثلة المؤشرات: نمو المبيعات، معدل التغيب، عدد الطلبات... إلخ، وتسمح المؤشرات بتقويم الأعمال وأداء العمال ومتابعة العمليات ورصد التغيرات، وهناك عدة أنواع من المؤشرات نشير إليها في العنصر الخاص بتحديد المؤشرات ؛

➤ **منطقة النتائج الفعلية :** إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون شهرية (خاصة بشهر واحد) أو تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة)، كما يمكن أن تكون شهرية وتراكمية معاً.¹ والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تُربط عادة بعنصرين: النشاط والأداء المالي لمركز المسؤولية. ويعبر عن النشاط من خلال وحدات نشاط (عدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة، عدد ساعات العمل... إلخ)، وكذا من خلال مؤشرات نوعية، مثل معدل الغياب، حصة السوق، وغيرها. أما بالنسبة

¹ رحيم، حسين. وبونقيب، أحمد. 2008، "دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير"، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 6، 7.

للأداء المالي لمراكز المسؤولية فيعبر عنه من خلال الأعباء والتكاليف، هوامش ومساهمات المنتجات، النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...) وغيرها ؛

➤ **منطقة الأهداف :** تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي حددت لفترة معينة، حيث تحاكي النتائج الفعلية بكونها تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين معا ؛

➤ **منطقة الفروق :** يتم الحصول على الفروق (أو الانحرافات) بإيجاد الفرق ما بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعود عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات. ويتم عرض الفروق إما حسب الزمن (فروق شهرية، تراكمية، أو الاثنين، أو حسب النشاط والأداء المالي، أو الاثنين معا) ؛

➤ **مناطق إضافية في لوحة القيادة:** في أغلب الأحيان سيتم تكملة لوحات القيادة بعناصر تتأقلم مع حاجة المسير، مثل : نتائج الدورة السابقة (للمقارنة بنتائج الدورة الحالية) ؛ الهدف المراد تحقيقه في نهاية الدورة؛ النتيجة المحتملة تحقيقها في نهاية السنة؛ والبرنامج قيد التنفيذ بغرض تركيز الجهود على الأهداف التشغيلية المتبقية...إلخ .

9.7. الوسائل المستعملة في لوحة القيادة :

إن الوسائل الأكثر استعمالا في لوحة القيادة هي¹ :

- الانحرافات :

تسمح مراقبة التسيير بحساب بعض الفروقات وإعطاء معلومات عنها، وترسل للمسؤول عند إعداد لوحة القيادة والمطلوب منه إرسال معلومات إلزامية وضرورية إلى المستويات العليا ؛

- النسب :

النسبة هي علاقة بين عنصرين من عناصر البيئة في المؤسسة وهي الأكثر تعبيراً عن نشاط المؤسسة ونتائجها في مختلف وظائفها وترسل في شكل تقارير إلى المستويات العليا من أجل إعداد لوحة قيادة.

وعموما فالنسب لها مبادئ متمثلة فيما يلي :

¹ بوديار، زهية. وجباري، شوقي. 2009. "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، يومي 14-15 أبريل، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 7-10.

• في حالة توفر نسبة واحدة فقط لا يكون لها معنى، بحيث أنها تتغير في الوقت والمجال الذي يعنها ؛

- يجب تزويد التقرير بتحليل الزيادة في النسب الدالة على تحسين وضعية المؤسسة ؛
- لا يجب أن تكون النسب كثيرة وهذا ليسهل فهمها، ولكن بالمقابل يجب أن تكون بالمقدار الكافي والكفيل بتقديم صورة أوضح وأصح عن وضعية المؤسسة.

ويمكن أن نتبين في الجدول التالي بعض مختلف النسب الممكنة والمستعملة من طرف مديريات المؤسسة في إعداد لوحة القيادة :

الجدول رقم (1،9) : مختلف النسب الممكنة والمستعملة في لوحة القيادة

مدير الإنتاج	المدير التجاري	المدير المالي	مدير المستخدمين	المدير العام
تكلفة المنتجات الاجمالية	نتيجة الوحدة	تكاليف المستخدمين	رأس المال الخاص	القيمة المضافة
عدد وحدات المصنع	رأس المال في بداية الوحدة	الفاعلية	رأس المال الدائم	الفاعلية
الكمية المصنعة	هامش المشتريات	التكاليف الاجتماعية	الاستثمارات الثابتة	النتائج
عدد ساعات عمل الآلات	رقم الأعمال	الفاعلية	العقارات الصافية	رقم الأعمال
النفائات	رقم الأعمال	التكاليف المالية	رقم الأعمال	النتائج
الكميات المنتجة	عدد المبيعات	القروض	الفاعلية	رقم الأعمال الخاص

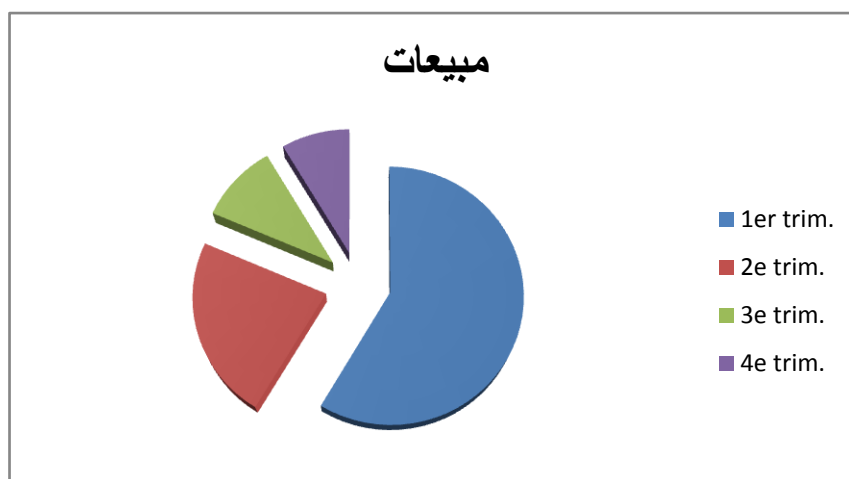
المصدر : نفس المرجع السابق، ص 10.

– المنحنى والتمثيل البياني :

- البيانات :

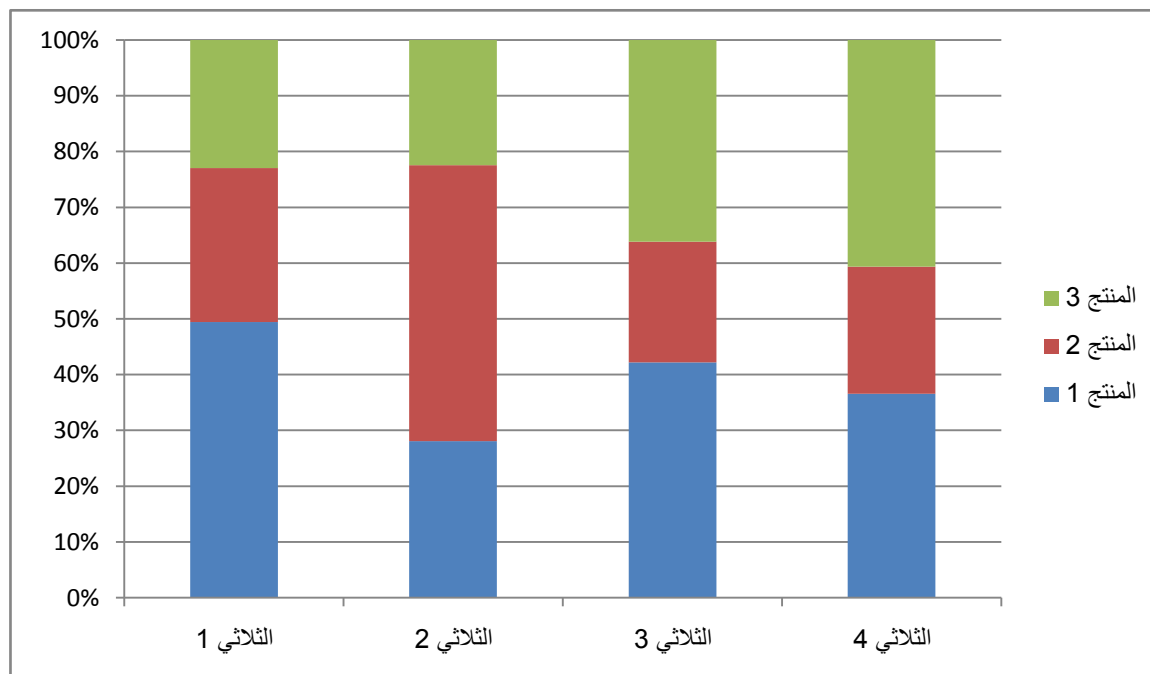
تسمح هذه الوسيلة بشرح التطورات، وتوضيح التغيرات في المعدل أو الاتجاه، وهي تعكس النسب في شكل بيانات، وفيما يلي بعض الأشكال البيانية التي توضح النسب :

الشكل رقم (2،9) : الدوائر النسبية للمبيعات



المصدر : نفس المرجع السابق، ص 11.

الشكل رقم (3،9) : مدرج تكراري يوضح التطورات الثلاثية للإنتاج



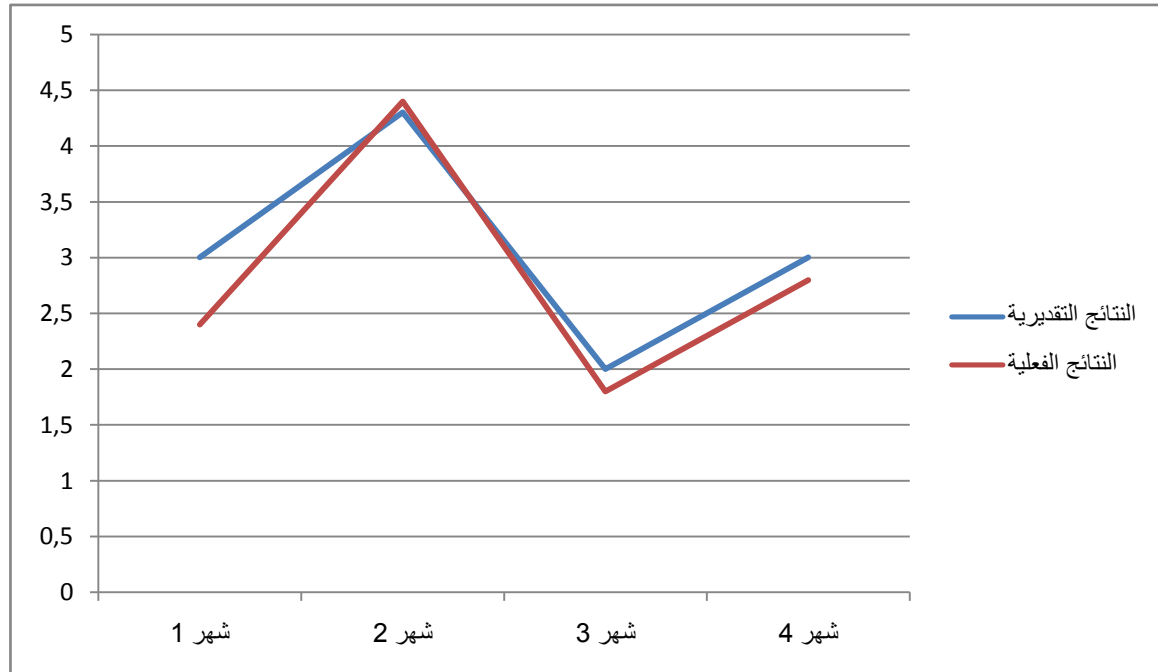
المصدر : نفس المرجع السابق، ص 11.

• المنحنيات البيانية :

هو أحد الأساليب الإحصائية والرياضية، قد يكون خطأ مستقيماً أو منكسراً، أو يعكس حالة ما مقارنة مع وضعية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، هذه الوسيلة تقوم بشرح التطورات وتوضيح التغيرات الحاصلة في عنصر من العناصر.

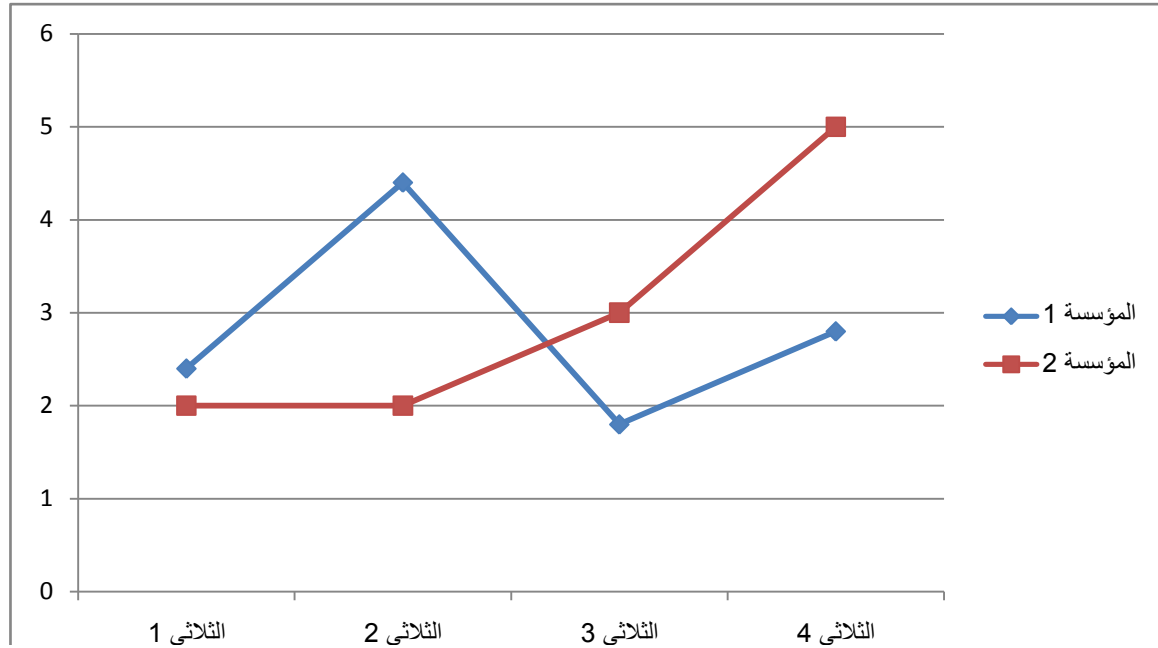
وفيما يلي بعض النماذج للمنحنيات البيانية التي تستعمل في لوحة القيادة :

الشكل رقم (4،9) : منحنى بياني يوضح المبيعات



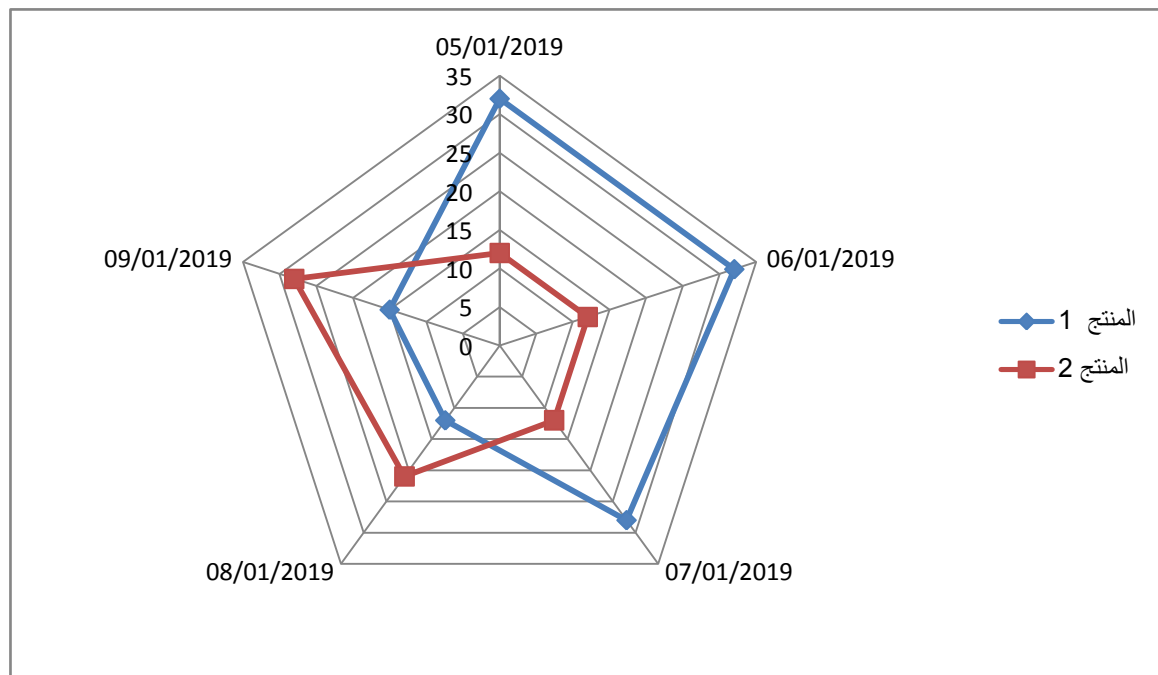
المصدر : نفس المرجع السابق، ص 12.

الشكل رقم (5،9) : منحنى بياني للوضعية التنافسية للمؤسسات



المصدر : نفس المرجع السابق، ص 12.

الشكل رقم (6,9) : منحنى بياني شبكي يقدر حجم النشاط

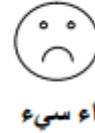
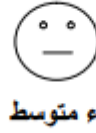


المصدر : نفس المرجع السابق، ص 12.

• المنبهات :

وهي تمثل عتبة الحدود النهائية للمؤسسة، وهي تفحص أنشطة المصالح، وتجاوز العمال للمسؤوليات الموكلة إليهم، هذه الوسيلة تستعمل أساسا لقياس الأداء، كما تساعد في اتخاذ القرار. ويمكن أن تعرض هذه الوسيلة في أشكال مختلفة كالآتي :

الشكل رقم (7،9) : منبهات تقييم الأداء



المصدر : نفس المرجع السابق، ص 13.

- التقارير ومحاضر الاجتماعات :

تمثل هذه الأخيرة خلاصة دراسة تشاورية حول مشكلة معينة، أو مسألة هامة، وتتجسد هذه المناقشة في كتابة تقرير عن النتائج المتوصل إليها، وإعداد محاضر تشمل جميع جوانب الاجتماع، هذه التقارير والمحاضر تدعم المناذج السابقة الذكر وتفسر بعض الغموض الذي يكتنفها.

- القوائم المالية والجداول :

تقوم هذه السائل بالتزويد بالمعلومات المفصلة وهي أساسا وثائق ملخصة للعمليات المحاسبية تقدم في شكل جداول، وضمن شروط قانونية وتنظيمية على الهيئات المستفيدة منها، وإظهار هذه القوائم ضمن لوحة القيادة، يساعد في التحليل من خلال ترجمتها في شكل نسب، وأشكال بيانية، وتتمثل هذه الوسائل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، ... إلخ، ومن بين الوثائق المحاسبية المعتمدة في لوحة القيادة ما يلي :

• الميزانية :

وهي وثيقة محاسبية تعكس وضعية المؤسسة في وقت ما، أي هي كشف عن ممتلكات والتزامات المؤسسة وحق صاحبها في تاريخ معين، وتظهر الوضع المالي أو الحالة المالية لهذه المؤسسة في ذلك التاريخ ؛

• جدول حركات عناصر الذمة :

وهو جدول يظهر التغيرات التي طرأت على كل عنصر من عناصر الذمة (كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم)، وذلك بإظهار رصيد أو المدة لكل حساب والحركات التي تتعرض لها خلال فترة زمنية محددة (شهر، فصل، سنة) للحصول في الأخير على رصيد نهاية المدة، وتهدف المؤسسة من خلال إعدادها إلى معرفة ما لها وما عليها، ومعرفة النتيجة سواء كانت خسارة أو ربحا ؛

• جدول حسابات النتائج :

جدول حسابات النتائج هو جدول تحليلي يجمع بين حسابات التسيير من نفقات وإيرادات، وبمقارنة مرحلية لحسابات النفقات بحسابات الإيرادات التي تسييرها، ويتم الحصول على نتائج جزئية متمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال... إلخ، إلى غاية الحصول على النتيجة الصافية (نتيجة الدورة).

وتعتبر هذه القوائم المالية بمثابة مصدر للمعلومات الداخلية للمؤسسة، حيث أن اعتمادها في لوحة القيادة يساعد في التحليل وذلك من خلال استنتاج مكوناتها على شكل نسب وتوازنات، ودراسة تغيراتها في شكل منحنيات، وبالتالي يسهل تشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومعرفة ذمتها المالية ونتيجتها الحقيقية، ومن ثم اتخاذ قرارات ملائمة تساهم نسبيا في تحسين الأداء العام، وتجدر الإشارة إلى عنصرين هامين يظهران من خلال هذه القوائم وهما الهامش الإجمالي والقيمة المضافة اللذان لهما أثر فعال في تسيير المؤسسة، ويسمح بقياس ومراقبة قدرتها التجارية، وبالنسبة للقيمة فهو مؤشر يستعمل لعدة أغراض تحليلية تساعد المسير أو المدير في مراقبة تطور المؤسسة وذلك لاستنتاج سياستها الاقتصادية وقدرة مسيرها.

9.8. مصادر المعلومات للوحة القيادة :

تكون معلومات لوحة القيادة كمية ونوعية، وبكل الأحوال فإن المعلومة يمكنها أن تكون ذات طبيعة متميزة، ولكنها ترتبط خاصة بوظائف المؤسسة التي تولدها و/أو تستعملها، نذكر من بينها¹ :

- المحاسبة والمالية : مثل معلومات مولدة عن المحاسبة العامة والتحليلية والنسب والمعدلات المالية... إلخ ؛

- التجارية : مثل الإحصائيات حول المبيعات، العائد عن الزبائن، مؤشرات الاستهلاك... إلخ ؛

- التقنية والتكنولوجيا : مثل التقارير التقنية، المقالات حول التكنولوجيات الحديثة... إلخ ؛

- اجتماعية : مثل معدلات الغيابات، الإضرابات، درجة رضا العاملين... إلخ ؛

- قانونية : مثل قيم وأحجام الدعاوى، مبالغ العقوبات الغرامة المدفوعة و/أو التي ستدفع... إلخ ؛

- بيئية و/أو تنظيمية : مثل المعدل المتوسط للتلوث، معدلات التصريف غير القانونية، حصة الإنتاج التي لا يجب تجاوزها... إلخ.

ويمكن لمصادر المعلومات المولدة في لوحة القيادة أن تكون داخلية تابعة لنظام المعلومات الداخلي للمؤسسة (مثل المعلومات المولدة عن وظائف المؤسسة) أو خارجية عن المؤسسة مولدة عن مختلف الشركاء والمتعاونين الخارجيين للمؤسسة مثل² :

- المتعاونين التجاريين مثل : الموزعين، أصحاب عقود الامتياز، الموردين، المستثمرين المهنيين ؛

¹Maurin, Pierre. 2009, « Tableaux de bord en clair », ellipses, Paris, p 27.

²Maurin, Pierre. Op. cit, p 28.

- المنظمات العمومية مثل : الغرف التجارية، النقابات المهنية، الوزارات ... إلخ ؛
- المنافسون: كل المعلومات عنهم.

9.9. أنواع لوحة القيادة :

هناك أنواع متعددة من لوحة القيادة حيث انها تستخدم في شتى المجالات وفي كافة المستويات، ولأغراض مختلفة، مما يجعل حصرها غير ممكن، غير أننا نذكر هنا أهمها بشكل متكرر كآتي :

- لوحة القيادة الخاصة بالبعد الاقتصادي :
- لوحة القيادة المالية (الكالسيكية) ؛
- لوحة القيادة الاجتماعية ؛
- لوحة القيادة الإستراتيجية المدمجة ألبعد التنمية المستدامة :
- لوحة القيادة الاستراتيجية ؛
- بطاقة الأداء المتوازن ؛
- لوحة القيادة المتوازنة المستدامة.
- لوحة قيادة الأعمال ؛
- لوحة القيادة البيئية.

9.10. كيفية إنشاء لوحة قيادة :

تمر عملية إنشاء لوحة قيادة بعدة مراحل تتمثل فيما يلي¹ :

- دراسة محيط المؤسسة : يتم التركيز في هذه المرحلة على المؤسسة والسوق الذي تنشط فيه (موارد المؤسسة، الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إستراتيجيات المؤسسة...) ومن ثم يتم تحديد أهداف المؤسسة، وأهداف مراكز النشاط، ويتم وضع أيضا المؤشرات المناسبة لكل نشاط أو مستوى (مركز مسؤولية) ؛
- وضع المؤشرات : باعتبار المؤشر أداة لتقييم الوضعية، ممكن أن نميز بين ثلاث مجموعات من المؤشرات :
- مؤشرات نتائج ومؤشرات متابعة : يمكن لهذه المؤشرات أن تهتم بمتابعة سير العمليات أو الأحداث التي هي في طور الإنجاز (مؤشر متابعة)، كما يمكن للمؤشر أن يشير إلى النتيجة النهائية كحدث وقع فعلا (مؤشر نتائج) ويرتبط هذين النوعين من المؤشرات بالزمن ومجال التطبيق ؛
- مؤشرات قيادية ومؤشرات رقابية : يمكن للمؤشر أن يزود المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج الحقيقية بالمركز المكلف بتنفيذ بعض الخطط وبرامج العمل ويسمى هنا مؤشرا رقابيا، في حين تعمل مؤشرات القيادة على توضيح سير العمليات بالنسبة للمسؤول المعني، وتساعد في اتخاذ

¹ براق، عيسى، وكداتسة، عائشة. و برامقي، رضية. 2017، "مكانة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير"، الملتقى الوطني : مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، البليدة، ص 5،6.

القرارات، دون أن يتم رفعها إلى المستوى الأعلى، فالغرض منها هو تمكين المسؤولين من قيادة عملياتهم وتحسين أدائهم ؛

- **مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية :** يمكن لمؤشر ما أن يتم تحضيره إما انطلاقاً من معطيات محاسبية مثل تكاليف الإنتاج، معدلات المردودية، وإما معطيات تشغيلية مثل عدد الغيابات، والمعطيات التشغيلية تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية بصورة أسرع من المعطيات المالية لأن هذه الأخيرة تتطلب مدة زمنية أطول لتحضيرها عكس المعطيات التشغيلية ؛ وباعتبار أن المؤشرات تمثل جوهر لوحة القيادة فإن سلامة هذه الأخيرة مرتبطة بشكل كبير بمدى سلامة المؤشرات الموضوعية، حرصاً على تحقيق السلامة والبساطة والوضوح عند وضعها.

- **تحديد المعايير :** إن المؤشرات تكون بلا فائدة إذ لم تقارن بمعايير يتم تحديدها، حيث تتم مقارنة المؤشرات الفعلية للوحة القيادة بقيم معيارية ، ويمكن أن تتمثل هذه المعايير في أهداف تحددها المؤسسة، والمعايير تمثل في الحقيقة مؤشرات قياسية قد تكون مستوحاة من المنافسين الأوائل، أو من مكاتب دراسات متخصصة في مجال الاستثمارات وقياس الأداء ؛
- **تجميع المعلومات :** بعد ما تقع عملية تحديد المؤشرات واختيار الأنسب منها تبدأ مرحلة تشكيل المؤشرات، انطلاقاً من المعلومات التي تمتلكها المؤسسة، وفي هذه المرحلة يقوم كل مسؤول بتحديد المعلومات التي يحتاجها لتحضير المؤشرات التي تخصه، كما تحدد المدة الزمنية للحصول عليها ؛
- **اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة :** تعتبر المعلومة أداة لازمة في عملية تصميم نظام لوحة القيادة في المؤسسة، حيث أن عملية حجز واستخراج المعطيات ومعالجتها تتم بسهولة كلما كانت الأداة المعلوماتية أفضل، ويبقى على المؤسسة أن تختار منها ما يناسبها (حجم المؤسسة، تكلفة النظام....) ؛
- **مراعاة طريقة عرض لوحة القيادة :** إن من أهم مميزات لوحة القيادة لفت انتباه المسؤولين وسهولة قراءة المعلومات المتواجدة بها، لذا يجب احتواء لوحة القيادة على معلومات تلخيصية مرتبة وشاملة، ويمكن للوحة القيادة أن تكون شاشة كمبيوتر، لوحة، لافتة، وهناك عدة أدوات لتصميمها منها الجداول، الرسومات والتمثيلات البيانية، الرموز.

➤ **مثال :**

بأخذ معطيات المثال السابق الخاص بالتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، بصفتك مراقب التسيير قم بتقديم لوحة القيادة اللازمة لمساعدة المدير العام في تقييم فعالية قسم الإنتاج في هذه الفترة.

➤ **الحل :**

1. **إنشاء لوحة قيادة ذات فعالية فإننا سنقوم بتحديد :**

- **المسؤول :** مدير الإنتاج

- الكيان : التكاليف
- تحديد المؤشرات الأساسية :

- ❖ الانحراف العام
- ❖ انحراف المواد المباشرة
- ❖ انحراف الأجور المباشرة
- ❖ انحراف التكاليف الصناعية الإضافية

2. المعلومات الخاصة بالمؤشرات :

➤ تحديد الانحراف العام :

التكلفة المعيارية لإنتاج 200 مكتب - التكلفة الفعلية لإنتاج 200 مكتب

ثانيا : تحليل الانحرافات

➤ تحديد الانحراف العام :

التكلفة المعيارية لإنتاج 200 مكتب - التكلفة الفعلية لإنتاج 200 مكتب

$$302928 - 97500 = 205428 \text{ م (موجب)}$$

➤ تحديد الانحراف لكل عنصر على حدة :

انحراف المواد المباشرة : $46000 - 50000 = 4000$ - د ج ا غ م (سالب)

انحراف الأجور المباشرة : $174048 - 27500 = 146548$ ا م (موجب)

انحراف تكاليف الصناعية الإضافية : $82880 - 20000 = 62880$ د ج ا م (موجب)

الانحراف الإجمالي = $(- 4000 + 146548 + 62880) = 205428$ د ج ا م (موجب)

3. تشكيل لوحة القيادة :

لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج				
الأصناف	الأهداف	النتائج	الفروق	الاتجاه العام
❖ الانحراف العام	302928	97500	205428	
❖ انحراف المواد المباشرة	46000	50000	- 4000	
❖ انحراف الأجور المباشرة	174048	27500	146548	
❖ انحراف التكاليف الصناعية الإضافية	82880	20000	62880	

4. التحليل :

يمكن أن نلاحظ من هذه اللوحة المختصرة أن الانحرافات بين سالبة وموجبة، ولكن أغلبها موجب ذلك أن العنصر الوحيد الذي سجل انحرافا سلبيا هو انحراف الموارد المباشرة بـ 4000 دج، لكن هذا لم يمنع من أن يكون الانحراف العام موجبا بنتيجة 205428 دج، فقد كان كل من انحراف الأجور المباشرة وانحراف التكاليف الصناعية موجبين، خاصة انحراف الأجور المباشرة الذي صنع الفارق بأن جعل الانحراف العام موجبا لنتيجته الإيجابية المعتبرة، وعليه يتوجب البحث في الأسباب التي جعلت من الانحراف سالبا فإن كانت الأسباب ناتجة عن هدر الموارد وسوء المراقبة يكون على المدير العام معاقبة مدير الإنتاج، أما إن كان بسبب أسباب خارجة عن نطاق التحكم العادي لمدير الإنتاج، فيجب توخي الحيلة من تلك الأخطاء التي تقع وتسبب الانحرافات.

ملاحظة : بالنظر للمعلومات المقدمة في لوحة القيادة هذه والمعلومات التي تم عرضها من خلال المثال السابق في التكاليف المعيارية، فإن المعلومات التي وردت في حل مثال التكاليف المعيارية كانت مكثفة ولو تم تقديمها للمدير العام بشكل تقرير كما ورد في حل المثال، فإن هذا سيؤثر عن فعالية تحليل المعلومات من قبل المدير العام الذي يفترض أن وقته حرج لن يسمح له بمتابعة طويلة للمعلومات، لذلك فإننا نلاحظ أن المعلومات المقدمة في لوحة القيادة هي معلومات واضحة من خلال مؤشرات مختصر، وتحديد بالرسم للاتجاه العام يسمح للمدير بتحليل أفضل للمعلومات وبالتالي اتخاذ قرار جيد واضح وسريع.

الخاتمة :

كان لهذه المجموعة من الدروس أو المحاضرات أن بينت واهتمت بمفهوم مراقبة التسيير، هذا المفهوم الذي ظهر بعد الازمة العالمية زمن العشرينات، حيث قدم المفتاح للعديد من التساؤلات، ومنه تطورا عبر المراحل والأزمنة، ليشتمل على عدد من الأدوات والأساليب التي ساعدت المؤسسة الاقتصادية (كما يمكن استخدامها في المؤسسات الأخرى) على تحقيق أهدافها التي سطرته.

تلعب مراقبة التسيير دورا مهما من خلال المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات الخاص بها، والذي يسمح بتزويد المسيرين والمسؤولين بكامل احتياجاتهم من المعلومات التي تسمح لهم باتخاذ القرارات الصحيحة. وتهتم مراقبة التسيير بالتنسيق بين المستويات الهرمية من استراتيجية وتكتيكية وتشغيلية، وهي تعتبر الوصل والرابط بين المستويين الهرمين الأعلى والأسفل، حيث تسمح بتفسير وترجمة الأهداف الطويلة الأمد إلى أهداف متوسطة وقصيرة الأجل، هذا مما يؤهلها لأن تكون عنصرا مهما جدا في نشاط المؤسسة، خاصة من حيث اهتمام مراقبة التسيير بنظام محاسبة التكاليف وكل ما يتعلق به من اجل تحقيق أفضل أداء للمؤسسة.

فكانت أدوات مراقبة التسيير من أدوات مثل الموازنات التقديرية التي تسمح بالتخطيط وإعطاء نظرة عن المستقبل وكذلك لوحة القيادة التي تقدم رؤية واضحة مبسطة شاملة للمسؤول لاستيضاح الحالة، وكذلك أساليب مثل علاقة الحجم، التكلفة، الربح، ومحاسبة التكاليف والتكاليف الملائمة وأسعار التنازل - كلها في خدمة تحسين سلوكات المؤسسة وترشيدها للتخفيض من الفاقد والتكاليف وزيادة المبيعات والأرباح. الامر الذي يسمح للمؤسسة الاقتصادية أن تكون عنصرا فاعلا للاقتصاد للنهوض بتقديم الدول.

المراجع

المراجع العربية :

1. أبو حشيش، خليل عواد. 2005، "محاسبة التكاليف، قياس وتحليل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
2. أوكيل، نسيم. وبوكساني، رشيد. 2009. "تحليل التكلفة محاسبا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة.
3. بدران، بلال. والهنيني، ايمان. 2013، "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث للعلوم الإنسانية، المجلد 27 (1)، جامعة النجاح، نابلس.
4. براق، عيسى، وكدايسة، عائشة. و برامقي، رضية. 2017، "مكانة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير"، الملتقى الوطني : مراقبة التسيير كآلية لحكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، البليدة.
5. بعيرة، أبوبكر مصطفى. "الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بدون ذكر المكان، بدون ذكر السنة.
6. بن زعيط، وهبية. ومواي، بحرية. 2009، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
7. بن لخضر، محمد العربي. 2015، " دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.
8. بن معزوز، كمال . 2015. "لوحة القيادة دورها في إدارة المنظمات و طريقة إنشائها"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 21، جامعة زيان عاشور، الجلفة.
9. بوديار، زهية. وجباري، شوقي. 2009. "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، يومي 14-15 أفريل، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
10. بوغليطة، الهام. 2013، "أهمية ودور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في قطاع المحروقات بسكيكدة"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
11. تواتي، مريم. 2012، "أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين اداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية"، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
12. جعارة، أسامة عمر. 2012، "تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
13. جمعة، اسماعيل ابراهيم. ومحرم، زينبات محمد. و العتر، عمرو عباس. بدون السنة، "محاسبة التكاليف، مدخل إداري"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية.
14. جواد، صلاح مهدي، 2011، "دور أسعار التحويل الداخلي في تقويم أداء الربحية (دراسة تطبيقية في معمل البان القادسية)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 30، المجلد 7، جامعة كربلاء، كربلاء.
15. جونير، جيمز أو هكس. 1987. "نظم المعلومات الإدارية من وجهة نظر المستفيد"، ترجمة الفلاح، حسين علي، معهد الإدارة العامة للملكة العربية السعودية، بدون ذكر المكان.
16. الجوهر، كريمة علي. ومطر، خديجة جمعة. 2015. "العلاقة الإستراتيجية بين نظم المعلومات المحاسبية والذكاء الاقتصادي انموذج مقترح في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السادس، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
17. حاب الله، الشريف. 2016، "أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، أم البواقي.
18. حسن، سهام محمد علي. 1999، "أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي : دراسة مقارنة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 12، عدد 1، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
19. حسون، ليث نعمان. 2017، "دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 1، المجلد 7، جامعة كركوك، كركوك.
20. حسين، علي إبراهيم. ومحمود، صدام محمد. وحسين، محمد عبد الكريم. 2018. " دور الثقافة التنظيمية لشركات الأعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة دراسة استطلاعية لعينة من المحاسبين الأكاديميين في الجامعات العراقية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 22، المجلد 2، جزء 1، جامعة تكريت، تكريت.
21. الحلبي، نبيل. 2018، "المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)"، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، دمشق.
22. حايل، جليلة عيدان. والكاظم، محمد راضي. "تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 65، المجلد 18، جامعة بغداد، بغداد.

23. حمودي، جنان علي، والنعمي، حذام فالح، 2007، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة بحث تطبيقي في الشريعة العامة للزيوت النباتية"، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 2، هيئة التعليم التقني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد، ص 173.
24. حميدان، عبد الناصر. وسودة، محمد زكريا. 2013، "أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية – دراسة ميدانية في البيئة السورية – مجلة تنمية الرافدين، العدد 111، المجلد 35، جامعة الموصل، الموصل، ص 14.
25. الحياي، وليد ناجي. 1991، "مدخل للمحاسبة الإدارية"، منشورات الجامعة المفتوحة (ليبيا)، مؤسسة مي للطباعة، ص 23 - 25.
26. دادي عدون، ناصر. و قويدر الواحد، عبد الله. بدون السنة، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر.
27. دادي عدون، ناصر، 1999، "المحاسبة التحليلية دروس وتمرين"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
28. ربيع، بوصيب العايش. 2014، "محاضرات في مقياس التسيير المالي والموازني"، سنة ثالثة محاسبة وضرائب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي.
29. الربيعي، جبار جاسم. والركابي، ناجي شايب. 2007، "دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة (بحث تطبيقي) في المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، هيئة التعليم التقني، بغداد.
30. الربيعي، حبار جاسم. و عبد المطلب، ندى. "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة (بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية)، مجلة التقني، العدد 4، المجلد 18، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد.
31. الرجي، منصور ناصر. وملكوي، نازم محمود. 2012، "دور نظام المعلومات الاستراتيجي في التخطيط الاستراتيجي "دراسة ميدانية في البنوك الأردنية""، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث و الثلاثون، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
32. رحيم، حسين. ويونقيب، أحمد. 2008، "دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير"، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
33. زاير، وافية. ومحمود، مراد. وجعوب، هناء. 2017، "لوحة القيادة وأثرها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، البلدة 2، البلدة.
34. زعور، نعيمة. 2015، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر – وكالة بسكرة"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
35. الزغي، فايز. 1995. "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، جامعة مؤتة، مؤتة.
36. الساكني، عبد الرزاق. واليوسف، علي. 2012، "الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (نقطة التعادل) حالة دراسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
37. سرور، منار جبار. و الزركاني، مروعة جمعة طعمه. "دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، العدد 14، جامعة واسط، الكوت.
38. سرور، منال جبار. 2008، "استخدام تكنولوجيا المعلومات والبرمجيات في المعالجات المحاسبية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 16، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
39. سرور، منال جبار. وعمر، صبيحة صالح. 2013، "استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الاستراتيجي"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 32، كلية الرافدين الجامعة، بغداد.
40. سعود، ربيع ياسين. وسعود، زيد ياسين. 2014، "بطاقة الأداء المتوازن مدخل لقيم الأداء الاستراتيجي"، مجلة دنانير، العدد 5، المجلد 1، الجامعة العراقية، بغداد.
41. سلمان، مهند عبد الرحمن. 2012، "أثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
42. شريف، ناصر طالب. 2018، "استخدام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء الشركات (قطاع الفنادق والسياحة) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، المجلد 10، جامعة الأنبار، الرمادي.
43. صالح، خالص صافي. 2007، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
44. عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، وأحمد هاشم أحمد يوسف. 2015، "أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية "دراسة حالة شركة سكر كنانة""، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16 (1)، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.

45. عباس، محمد وفي. والجبوري، نسيف جاسم. 2008، "التكلفة الفرصية ودورها في محاسبة المسؤولية – دراسة في شركة الوسام لمنتجات الألبان والمواد الغذائية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 22، المجلد 4، جامعة كربلاء، كربلاء.
46. عبد الحليم، صفوان قصي. وجمعة، تيسير محمد. 2016. "تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، جامعة بغداد، بغداد.
47. عبد الرحمن، جلييلة مصطفى، و أحمد، إيمان غانم، وقاسم، ربيعة. 2014، "استخدام موازنة البرامج والأداء نموذج تطبيقي في معهد الإدارة / الرصافة"، مجلة التقني، العدد 5، المجلد 27، هيئة التعليم التقني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد.
48. عبد الستار، رجاء رشيد. 2012، "استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 22، المجلد 8، جامعة بغداد، بغداد.
49. عبد الستار، رجاء رشيد. 2013، "استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 13، كلية التراث الجامعة، بغداد.
50. عبد العال، أحمد رجب. 1987، "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مركز الاسكندرية للطبوعات الجامعية، الاسكندرية.
51. علاوي، خضير مجيد، 2015، "قياس الأداء الشركات الصناعية وفق بطاقة الأداء المتوازن (دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الصناعية في محافظة الديوانية)، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، المجلد 5، جامعة المثنى، ساموة.
52. الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، 2012، "دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 32، جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد.
53. قريشي، محمد الصغير. 2011، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، عدد 09/2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
54. قريشي، محمد الصغير. 2013، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011 – 2012)"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
55. القريوتي، محمد قاسم. 2004، "مبادئ الإدارة النظريات العمليات الوظائف"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
56. كحيط، أمل عبد الحسين. و خليل، حوراء احسان. 2018، "إمكانية تقويم الأداء في الشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 25، المجلد 7، جامعة كربلاء، كربلاء.
57. كراجه، عبد الحليم، وآخرون. 2002، "الإدارة والتحليل المالي، أسس، مفاهيم، تطبيقات"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
58. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم. آخرون. 2002، "محاسبة التكاليف، مدخل إداري"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية.
59. محمد، بهاء حسين. و حميد، محمد كريم، 2014، "تصميم نظام تكاليف لمحطات تصفية المياه في أمانة بغداد"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 77، المجلد 20، جامعة بغداد، بغداد.
60. محمد، جبار أحمد سالار. و محمد، حازم هاشم. 2013، "تحليل الإيرادات والتكاليف الملزمة لأغراض القرارات التشغيلية، دراسة تطبيقية على شركة عز الدين لصناعة منتجات الألمنيوم"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 29، المجلد 9، جامعة تكريت، تكريت.
61. مرعي، عبد الحي. 1993، "في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
62. المطارنة، غسان فلاح. 2003، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
63. نجم، نجيب عبد المجيد. 2013. "تقويم نظام المعلومات الإدارية في معمل السجاد اليدوي في كركوك" مجلة آداب الفراهيدي، العدد 15، المجلد 3، جامعة تكريت، تكريت، ص 395.
64. نور، احمد محمد. ومحرم، زينات محمد. و شحاتة، شحاتة السيد. 2005، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
65. هورنجرن، تشارلز. وداتار، سريكانت. وفوستر، جورج. 2009. "محاسبة التكاليف مدخل اداري"، تعريف حجاج، احمد حامد. دار المريح، الرياض.
66. ياسين، سعد غالب. 2009. "أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
67. يدو، محمد. وسياخن، مريم. ورباحي، صبرينة. 2017، "دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول : مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، البليدة.

المراجع العربية الإلكترونية :

68. محمد الخطاب، "محاضرات في محاسبة التكاليف الإدارية 2"، " فيديو المقررات المفتوحة"، عمادة التعليم الإلكتروني، جامعة الملك خالد، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2015/12/24 ساعة 11:00
https://www.youtube.com/watch?v=Gu_jODEhQL0
69. خليفة، عماد. مدونة تلفزيون عماد التعليمي http://emad-tv.blogspot.com/p/blog-page_25.html

المراجع الأجنبية :

70. De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, 2009, « contrôle de gestion », 2 édition, Pearson, Paris.
71. Dhénin, Jean-François. et Berry , Philippe. 2004, « Management & gestion des unités commerciales », Editions Bréal.
72. Ginder, Claud. 1993, « Le contrôle de gestion, les nouvelles orientations ou l'art de manager par délégation », edition Sedifor, Grenoble.
73. Guimaraes de Freitas, Magali. 2010, « Les prix de transfert pratiques par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 `a 2010 : Cas des droits de la propriété incorporelle », Thèse pour le doctorat en droit de l'Université Paris-Est, Paris.
74. Le Saout, Ronan. 2015, « le contrôle de gestion des services », Eyrolles, Paris.
75. Loning, Helene, et al. 2008. « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3e edition, DUNOD, Paris.
76. Maranzana, Nicolas. 2009, « Amélioration de la performance en conception par l'apprentissage en réseau de la conception innovante », Thèse doctorat, Ecole Doctorale Mathématique, sciences de l'information et de l'ingénieur, université de Strasbourg.
77. Maurin, Pierre. 2009, « Tableaux de bord en clair », ellipses, Paris.
78. Messier, Sylvie. 2011, « Contrôle de gestion », 2e édition, hachette, Paris.
79. Ragainie, Aurélien. Et Tahar, Caroline, 2015, « contrôle de gestion », Gualino, Issy-les-Moulineaux.
80. Selmer, Caroline. 2015, « Concevoir le tableau de bord Méthodologie, outils et modèles visuels », 4e édition, Dunod, Paris.

المراجع الأجنبية الإلكترونية :

81. Godener, Armelle. 2007, « Cours sur les fondements de contrôle de gestion », video, Ecole de Management Grenoble, bulier sur <http://opencim.grenoble-em.com/mod/resource/view.php?inpopup=true&id=214> شوه 10.12.2015
82. <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-01/CHAPITRE-01/Section-1-2.html>. 2019 شوه 15 جويلية