



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير

## الموضوع

# دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان - قسنطينة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ الدكتور:  
ميلود تومي

إعداد الطالب:  
بوناب بلال

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيسا	الدكتورة: مفيدة يحياوي
جامعة بسكرة	مقررا	الأستاذ الدكتور: ميلود تومي
جامعة بسكرة	ممتحنا	الدكتور: دبله فاتح
جامعة قسنطينة 02	ممتحنا	الأستاذة الدكتورة: بديسي فهيمة

السنة الجامعية 2013 / 2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا

مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ

الْحَكِيمُ

سورة البقرة الآية 32

# الإهداء

إلى الوالدين الكريمين أمد الله في عمرهما

إلى زوجتي وسندي ورفيقة دربي

إلى أختي وأخوتي وجميع أفراد العائلة

إلى كل الأحباب و الأصدقاء

إلى أصدقائي وزملائي طلبة الماجستير

إلى كل من علمني حرفا ولقنتني علما نافعا

أساتذتي ومعلمي الأفاضل

إلى كل طالب علم جاد

إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي خلاصة عملي وثمره جهدي المتواضع

# شكرو عرفان فان

لله الشكر أولا وأخيرا ومنه التوفيق والنجاح وحده لا شريك له أن أمدني بالقوة والإرادة لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان للأستاذ الدكتور ميلود تومي على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى كل ما أسهم به من توجيهات ونصائح من خلال متابعته لهذا العمل متمنيا له كل التوفيق والنجاح في مسيرته العلمية والعملية وأن يجعل الله خير أعماله خواتمها

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول وتحمل عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشوارنا الدراسي الجامعي والذين ساهموا في تأطيرنا وإضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي والمعرفي.

كما أشكر كل موظفي المكتبة الجامعية بجامعة قسنطينة 02 والذين لم يدخروا جهدا في توفير المراجع اللازمة لإنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتوني التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي ومسيري شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة خصوصا العاملين في قسم المحاسبة التحليلية الذين تعاونوا معنا

فيما يخص إجراء الجانب التطبيقي من هذا البحث



# خطة البحث

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرقان
	خطة البحث
	ملخص البحث
أ- ط	مقدمة
<b>الفصل الأول: المحاسبة التحليلية واستخداماتها</b>	
02	تمهيد
<b>03</b>	<b>المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية</b>
05	المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة
07	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية
08	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية
10	المطلب الرابع: وظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة
<b>13</b>	<b>المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة</b>
13	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
14	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
17	المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة
<b>19</b>	<b>المبحث الثالث: أساليب المحاسبة التحليلية</b>
19	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
24	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
36	المطلب الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية
41	المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة
<b>44</b>	<b>ملخص الفصل</b>
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة على الإنتاج</b>	
46	تمهيد
<b>47</b>	<b>المبحث الأول: ماهية الإنتاج وإدارة الإنتاج</b>
47	المطلب الأول: ماهية الإنتاج
52	المطلب الثاني: إدارة الإنتاج
58	المطلب الثالث: أهداف ودور إدارة الإنتاج

61	<b>المبحث الثاني: عملية الرقابة على الإنتاج</b>
61	المطلب الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج
65	المطلب الثاني: مهام الرقابة على الإنتاج وأهدافها
66	المطلب الثالث: مراحل الرقابة على الإنتاج
68	<b>المبحث الثالث: مجالات وأساليب الرقابة على الإنتاج</b>
68	المطلب الأول: مجالات الرقابة على الإنتاج
72	المطلب الثاني: أساليب الرقابة على الإنتاج
76	المطلب الثالث: الرقابة على تكاليف الإنتاج
82	ملخص الفصل
<b>الفصل التطبيقي: دور المحاسبة التحليلية بشركة الاسمنت حامة بوزيان في تحسين الرقابة على الإنتاج</b>	
84	تمهيد
85	<b>المبحث الأول : تقديم شركة الاسمنت حامة بوزيان</b>
85	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن شركة الاسمنت حامة بوزيان
86	المطلب الثاني : نشأة وتطور شركة الاسمنت حامة بوزيان
87	المطلب الثالث : مهام وأهداف شركة الاسمنت حامة بوزيان
88	<b>المبحث الثاني : دوائر وأقسام شركة الاسمنت حامة بوزيان</b>
88	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت حامة بوزيان
91	المطلب الثاني: مهام مختلف الأقسام
94	المطلب الثالث : الإدارة المالية ومهامها
97	<b>المبحث الثالث : تطبيق المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت حامة بوزيان</b>
97	المطلب الأول: مراحل إنتاج الاسمنت
99	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت
102	المطلب الثالث: كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة علاقتها بقسم الإنتاج لشركة الاسمنت
119	<b>المبحث الرابع : دور المحاسبة التحليلية بشركة الاسمنت حامة بوزيان في تحسين الرقابة على الإنتاج</b>
119	المطلب الأول : حساب سعر التكلفة
128	المطلب الثاني : حساب النتيجة التحليلية وتحليل الفوارق ودورها في الرقابة على الإنتاج
132	ملخص الفصل

الخاتمة	
133	نتائج الدراسة التطبيقية
137	توصيات البحث
	قائمة المراجع
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال



# ملخص البحث

## ملخص البحث

تهدف المؤسسة الاقتصادية من خلال التسيير الأمثل لتحقيق أفضل النتائج وذلك بتحديد وتنفيذ السياسات المناسبة التي تتوافق مع طبيعة نشاطها وفي مقدمتها عملية الرقابة التي تكتسي أهمية بالغة في رسم معالم نجاح المؤسسة في ظل المنافسة الحادة التي تسودها أسواق السلع والخدمات .

ومن المعلوم أن عملية الرقابة داخل المؤسسة تخضع لعدة معايير لا بد من توفرها لتكون العملية ناجحة ومساهمة في تحسين الأداء ولهذا فان وجود نظام للمحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها المقدمة بكل دقة وموضوعية ما يساعد في بناء قاعدة أساسية تنطلق منها عملية الرقابة السليمة ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة.

المحاسبة التحليلية هي أداة لتحسين الرقابة على الإنتاج باعتبار أن أهم وظائف المؤسسة هي وظيفة الإنتاج ولما تتحمله هذه الوظيفة من تكاليف تسعى المؤسسة للتحكم فيها من خلال ضبطها ومراقبتها بشكل دوري، وقسم الإنتاج يعمل على توظيف المعلومات والبيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج من أجل تحسين الأداء.

وقد تم تناول شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة كدراسة حالة لدعم الجانب النظري للموضوع.

## **RESUME**

L'Entreprise vise à réaliser les meilleurs résultats par la pré une gestion optimal de ses ressources. Et par détermination et l'exécution des politiques adéquates qui reflètent la nature de son activité.

Le control pour importance puisqu'il détermine le succès de L'entreprise par égards à la très grande compétition qui existe dans les marchés des marchandises et des services. doit acquérir plusieurs aspects et ce pour qu'il soit réussi et pouvant aussi améliorer la performance. C'est pourquoi le plan de comptabilité analytique a un rôle primordial dans le control de la gestion économique de l'établissement, cela détermine les frais des produits et des services avec précision et objectivité.

La comptabilité analytique est aussi un outil qui aide à améliorer le control de la production qui est la plus importante activité d'un entreprise productive.

La production utilise les informations et les critères que lui procure la comptabilité analytique dans l'opération de la sur travers le control de la production.

Et la cimentré de hamma bouziane constantine est Price comme étude de cas pour appuyer le coté théorique du sujet.

# المقدمة العامة

## مقدمة

لقد شهد الاقتصاد العالمي تطور المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الصناعية نتيجة مجموعة من العوامل التي تتعلق بالتكنولوجيا وأساليب الإنتاج وطرق التسيير ومجالات التخطيط وطرق التقدير وأدوات الرقابة على العمليات.... إلخ .

وكان لهذا التطور كان العديد من الأسباب من المنافسة الشديدة بين المؤسسات والضغوط المستمرة لمواجهة فترات الكساد ومختلف الأزمات العالمية المؤثرة من جهة أخرى، مما انعكس على تصرفات مسيري هاته المؤسسات باتخاذ إجراءات وقرارات كفيلة بمواجهة تلك العوامل و العمل محاولة التمتع عن طريق كسب حصة من السوق من أجل البقاء وتحقيق الأرباح، فعملوا على تطوير أساليب التسيير والتخطيط وتبني أدوات رقابية.

ونظرا لكبر حجم المؤسسات الصناعية وتعدد أنشطتها وتزايد المتطلبات المختلفة ظهرت الحاجة القوية للرقابة بالخصوص الرقابة على الإنتاج باعتبارها من أهم الأنشطة في المؤسسة الصناعية، مما تطلب تطوير أدوات مختلفة للقيام بالمهام الرقابية، فتركزت جهود مسيري المؤسسات وخبراء التسيير على تطوير أساليب وأدوات لاستخدامها في إدارة المؤسسات ، فحصل هناك تراكم مهم لتلك الأدوات التي يتم اللجوء إليها حسب متطلبات الإدارة.

نجد من بين تلك الأدوات المحاسبة التحليلية التي تقوم بالتحليل الدقيق من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة، كما تسمح بوضع الميزانيات التقديرية لنشاط المؤسسة وبتقييم المخزونات والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من التحكم في التكاليف.

على ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية التالية:

**ما هو دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج ؟**

وعليه إشكالية البحث تتمحور حول التساؤلات الجزئية التالية:

- ما هي المقاربات التي تجعل من المحاسبة التحليلية أداة يمكن اعتمادها في الرقابة على الإنتاج ؟
- هل لتعدد طرق المحاسبة التحليلية أهمية في دعم عملية الرقابة على الإنتاج ؟
- ما هي مجالات استخدام المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج ؟
- هل تستخدم المؤسسات الجزائرية المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج ؟

**فرضيات البحث:**

في ضوء العرض السابق لإشكالية البحث يمكن طرح الفرضيات التالية :

- 1- تعتبر المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية أساس للقيام بالرقابة على الإنتاج.
- 2- تعتبر التكاليف عنصر أساسي في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها ومحاولة تخفيضها بشكل دائم، وبالتالي وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري لأنها تسمح بحساب وتحديد التكاليف وضبطها.
- 3- عدم استخدام المحاسبة التحليلية دليل لفقدان الرقابة على الإنتاج لأحد العناصر الهامة المساعدة لها.

### الهدف من البحث :

لاشك أن بانتهاج الجزائر نظام إقتصاد السوق الذي فتح أفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية فرض على مسيرري المؤسسات العمومية والخاصة على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها المحاسبة التحليلية. إلا أن قطاعات كثيرة لم تشهد نفس الوتيرة التي تعكس أهميتها في إدارة المؤسسات وبالتالي يبقى الاهتمام يحتاج إلى جهود إضافية، وهذا البحث يدخل في هذا الإطار بالعمل على المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو الرقابة على الإنتاج .

### منهج البحث :

للإجابة على إشكالية البحث ومحاولة اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الجانب النظري، لأنه ملائم لتقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده، بينما تم الاعتماد على تقنية دراسة الحالة فيما يخص الجانب الميداني، من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية، باستخدام مجموعة من المقابلات الشخصية.

### أهمية البحث :

- الأهمية العلمية يحاول البحث إضفاء قيمة علمية من ناحية الدراسة النظرية لأهم متغيرتين في المؤسسة: تطبيق المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالرقابة على الإنتاج.
- الأهمية الميدانية يحاول البحث تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وكيفية استغلالها في ضبط الرقابة على الإنتاج.

## عرض خطة البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من الدراسة ولمعالجة إشكالية البحث والإجابة عن الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول حيث سيتناول الفصل الأول والثاني دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما يتناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية.

### **الفصل الأول: المحاسبة التحليلية واستخداماتها في المؤسسة الإنتاجية.**

سننتظر من خلاله إلى مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة التحليلية وما هي أهداف المحاسبة التحليلية ودورها في المؤسسة، ثم دراسة التكاليف وسعر التكلفة ثم سنتطرق إلى طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة مع تبيان كل طريقة على حدا مع إبراز خصائص كل طريقة والتعرف على مميزاتها ونتطرق في الأخير إلى علاقة كل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية بالرقابة.

### **الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة على الإنتاج**

سننتظر إلى الرقابة على الإنتاج ودور المحاسبة في عملية الرقابة وهذا من خلال التطرق إلى ماهية الإنتاج وإدارة الإنتاج وإلى أهدافها، بعدها سنتطرق إلى عملية الرقابة على الإنتاج بتعريف هاته العمليات ثم معرفة أهدافها ومهامها ومراحلها، وفي مرحلة أخيرة سنتطرق إلى مجالات وأساليب الرقابة على الإنتاج وكذا الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية .

### **الفصل الثالث: دراسة ميدانية في شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة.**

سيتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية والذي سنتطرق فيه إلى تقديم الشركة محل الدراسة ثم تقديم مختلف دوائرها وأقسامها بعدها سننتظر إلى تحليل طريقة حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية من طرف قسم المحاسبة التحليلية سنتطرق في الأخير من خلال حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتائج إلى علاقتها ودورها في تحسين الرقابة على الإنتاج.

## الخاتمة

في الختام سنقدم أهم النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة و اختبار فرضيات البحث، كما سنقدم بعض التوصيات والاقتراحات التي نرى أنها ضرورية لمساعدة مؤسساتنا الاقتصادية من خلال تفعيل دور المحاسبة التحليلية في نظام تسييرها.

### الدراسات السابقة:

فيما يخص الدراسات السابقة وبالإضافة إلى الأعمال التي يقوم بها العديد من الباحثين من أساتذة جامعيين، وهيئات علمية ومهنية التي تتناول موضوع المحاسبة التحليلية ونظام المحاسبة التحليلية، هناك عدد من الأساتذة الذين قاموا بدراسات قريبة من هذا الموضوع من بينها مايلي:

1- طوابية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002-2003 .

حيث تناول الباحث مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.

2- نمر محمد الخطيب، **إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2005-2006 .

حيث تناول الباحث مشكلة تحديد سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسات العمومية وذلك بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة.

3- مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005-2006.

حيث يتناول الباحث أهمية نظام المحاسبة التحليلية واستخدامها كأداة في مراقبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسات.

4- رحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة يوسف بن خده، الجزائر، 2004-2005.

حيث يتناول الباحث نظام المعلومات للمحاسبة والمحاسبة التحليلية بالخصوص وكيف يساعد ويساهم في اتخاذ القرار في المؤسسات.



5- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 حيث تناول الباحث أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات واعتبر نظام التكاليف المعيارية إحدى وسائل الرقابة على التكاليف.

6- جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008-2009 .

حيث تناول الباحث دراسة طريقة واحدة من طرق المحاسبة التحليلية والمتمثلة في التكاليف المعيارية وإبراز دورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية.

8- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 2010-2011.

حيث تناول الباحث مقارنة الطرق المحاسبة التحليلية التقليدية مع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة الصناعية الجزائرية .

# الفصل الأول

## المحاسبة التحليلية واستخداماتها

## تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد التقنيات الحديثة، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين لمتعاملين داخليين للمؤسسة. ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف، وما زالت تلعب دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات في المؤسسة، ولا يمكن أن تتخذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، إلا إذا لعبت المحاسبة التحليلية دورها الكامل كأداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم، والتي على أسسها يمكن اختيار الحلول المثلى وبمعنى آخر اتخاذ القرارات الرشيدة، والشيء الذي تتميز به هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، بالإضافة إلى التطور الذي حدث في نظم الإنتاج والتصنيع كأنظمة الإنتاج المرنة، المخزون الصفري، التوقيت المناسب، الرقابة الشاملة على الجودة والتوجه الحديث في اعتماد بحوث التسويق وترقية المنافسة.

سنحاول في هذا الفصل دراسة المحاسبة التحليلية ومعرفة هل هي أداة مساعدة في عملية الرقابة وذلك من خلال دراسة المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى دراسة كل من التكاليف وسعر التكلفة وعناصرها وكذا الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة من طرف المؤسسات كما سنحاول إبراز دور المحاسبة التحليلية في التحكم وضبط التكاليف ومساهمتها في عملية الرقابة في المؤسسة.

## المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية:

إن المحاسبة التحليلية تعمل أساسا على دراسة وحساب مختلف التكاليف ومراقبتها حسب كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي انطلاقا من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، وسعر التكلفة وصولا إلى النتيجة التحليلية بهذا هي تقدم للمسيرين المعلومات والبيانات اللازمة التي تساعد على اتخاذ القرارات .

### المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة:

تختلف المفاهيم حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر، فالبعض يعتبرها الوحدة الأساسية للاقتصاد وهي مصدر لزيادة ثروة الأمم، ويعتبرها البعض الآخر مكسبا للأرباح، ولذا تعددت تعاريفها.

**1- تعريف المؤسسة الاقتصادية:** يمكن تعريفها بأنها " عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلتة تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير"<sup>(1)</sup>، كما تعرف على أنها " تنظيم إنتاجي معين الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل عليه من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج"<sup>(2)</sup>.

### 2- خصائص المؤسسة الاقتصادية:

يمكن أن نوجز أهم خصائص المؤسسة في النقاط التالية<sup>(3)</sup>:

- المؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها حقوقا وصلاحيات، ومن حيث واجباتها ومسؤولياتها.

- للمؤسسة الاقتصادية القدرة على أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى لتحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج وتحقيق رقم أعمال معين.

- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات أو إما عن طريق الإيرادات

الكمية أو عن طريق القروض أو عن طريق الجمع بين كل هذه العناصر أو جزء منها حسب الظروف.

- لا بد أن تكون المؤسسة متلائمة مع البيئة التي وجدت فيها وتستجيب لها، فالمؤسسة لا توجد منعزلة

1- عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15

2- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص2

3- عمار صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 25-26

فإذا كانت ظروف البيئة ملائمة فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة ولا تحقق أهدافها.

- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق للكثير من الأفراد.

- يجب أن يشمل اصطلاح المؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

**3- أهداف المؤسسة:** يسعى مؤسسي المؤسسة الاقتصادية العمومية منها والخاصة إلى تحقيق عدة أهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها، ولهذا فإن أهداف المؤسسة تتداخل وتتشابك فيما بينها ونستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية<sup>(1)</sup>:

**3-1 أهداف اقتصادية:** ومن ضمن هذه الأهداف نذكر:

**3-1-1 تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن له إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى، وفي نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي.

**3-1-2 تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها، وعند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة فيه سواء على مستوى المحلي أو الوطني أو الجهوي أو الدولي.

**3-1-3 عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والتدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تلافي الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية لأصحابها من جهة والمجتمع من جهة أخرى.

**3-2 الأهداف الاجتماعية:** وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

**3-2-1 ضمان المستوى المقبول من الأجور:** يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم فيها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إلا أن العمال يعتبرون العنصر الحيوي والحي في المؤسسة.

**3-2-2 تحسين مستوى معيشة العمال:** إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة أي تلبية رغبات متزايدة باستمرار بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور

1- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 144

الحضاري لهم، أو لتغيير أذواقهم وتحسينها، هذا ما يدعو إلى عقلنة وتحسين الاستهلاك الذي يكون بتنوع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعامل من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى.

**3-2-3 إقامة أنماط استهلاكية معينة:** تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منتجات جديدة أو بواسطة التأثير في أدواتهم عن طريق الاستثمار والدعاية سواء لمنتجات قديمة أو جديدة، وهذا ما يجعل المجتمع يكسب عادات استهلاكية قد تكون في غير صالحه، إلا أنها غالبا ما تكون في صالح المؤسسة<sup>(1)</sup>.

**3-2-4 توفير تأمينات ومرافق للعمل:** إذ تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات والصحة كالتأمين ضد حوادث العمل، وكذا التقاعد كما أنها تخصص مساكن إيواء سواء كانت وظيفية منها، أو العادية لعمالها بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم... الخ.<sup>(2)</sup>

**3-3 أهداف ثقافية ورياضية:** كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى وتخصيص أوقات للرياضة.<sup>(3)</sup>

**3-4 أهداف تكنولوجية:** كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليل التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثقة.

**4- تصنيفات المؤسسات الاقتصادية:** تتخذ عملية التصنيف عددا من المعايير، وذلك لاختلاف أشكال المؤسسات الاقتصادية وتعددها، ويمكن تصنيف المؤسسة حسب المعايير التالية<sup>(4)</sup>:

**4-1 تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية:** يمكن تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي:

**4-1-1 المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).

**4-1-2 المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

**4-1-3 المؤسسات العامة (العمومية):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف فيها كما يشاءون، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

1- عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 144

2- نفس المرجع، ص 144

3- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص 20

4- عمار صخري، مرجع سابق، ص 26

4-2 حسب معيار الطابع الاقتصادي: تصنف حسب هذا المعيار إلى (1):

4-2-1 المؤسسات الصناعية: وهي التي تقوم بإجراء معالجات أو تعديل على المواد الأولية، بحيث تؤدي

إلى تغيير شكل المواد لتصبح هذه الأخيرة منتجات جديدة، كما تشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية وصناعات مختلفة.

4-2-2 مؤسسات خدماتية: هذه المؤسسات لا تنتج سلعا ملموسة، وإنما تقدم خدمات معينة لزبائنهم مقابل إيراد مالي، كالنقل بمختلف فروعها، البنوك والمؤسسات المالية، الصحة وغيرها.

4-2-3 مؤسسات إستخراجية: تختص باستخراج المواد الطبيعية من باطن الأرض أو من على سطحها كذلك من الأنهار، البحار والمحيطات.

4-2-4 مؤسسات فلاحية: وتجمع المؤسسات المتخصصة في كل من الزراعة المختلفة أنواعها ومنتجاتها وتربية المواشي حسب تفرعاتها أيضا، بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري وغيره من النشاطات المرتبطة بالأرض والموارد الطبيعية القريبة للاستهلاك، وعادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم.

4-2-5 المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كسواء سلع وإعادة بيعها كمؤسسات الجملة ومؤسسات التمويل... الخ.

4-3 تصنيف المؤسسات حسب الحجم: يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد، وقد اختلف في عدد المعايير التي تمكن من تصنيف المؤسسات حسب حجمها. فهناك من يأخذ بعين الاعتبار عدد العمال ورقم الأعمال كمعيارين أساسيين للتصنيف. وهناك من يضيف إلى ذلك قيمة الأصول والقيمة المضافة للفصل بين حجم المؤسسات، وهناك أيضا من يعتمد على الأموال الخاصة للمؤسسة. وعليه فإن التصنيف الشائع على أساس معيار الحجم يقسم المؤسسات إلى نوعين هما:

4-3-1 المؤسسات المصغرة والصغيرة والمتوسطة: وهي أهم ركيزة تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابانية، باعتبارها مؤسسات يمكن أن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط (2) اقتصادي معين، وهي مؤسسات مقسمة حسب الجدول التالي:

1- سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 19

2- سامية عزيز، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية، العدد الثاني، جوان 2011، ص 88

## جدول رقم 01 : يوضح تعريف المشرع الجزائري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الصف	عدد الأجزاء	رقم الأعمال	مجموع الميزانية السنوية (مليون دج)
المؤسسة المصغرة	1-9	< 20 مليون دج	< 10
المؤسسة الصغيرة	10-49	< 200 مليون دج	< 100
المؤسسة المتوسطة	50-250	200 مليون - 2 مليار دج	100 - 500

المصدر: سامية عزيز، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الثاني جوان، 2011، ص 88

4-3-2 المؤسسات الكبيرة: وهي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل.

### المطلب الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية:

ظهرت المحاسبة التحليلية لتلبي حاجات المسيرين وعرفت تطورا منذ ظهورها .

1- نشأة وتطور المحاسبة التحليلية: ارتبط تطور المحاسبة بمستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي والمحاسبة التحليلية هي حصيلة تطور تاريخي للعصور البشرية، وهناك عدة عوامل أدت إلى ظهورها تمثلت في (1):

✓ الحاجة إلى إثبات الأحداث والعلاقات الاقتصادية مع الغير .

✓ الحاجة إلى المعلومات من أجل الرقابة على الممتلكات والأفراد من أجل اتخاذ

القرارات على مختلف المستويات.

✓ نشأة المحاسبة وتطورها حتى ظهور القيد المزدوج.

يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية، وقد تطورت المحاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت، وسنة 1928 أثرت الأزمة الاقتصادية على الدول والمؤسسات وفي تلك الفترة قامت الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيق مخطط بين السلطة والمؤسسات المالية، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة سياسات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس " قوانين المنافسة العادلة " وقد حددت هذه القوانين، القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع وكانت الطريقة المقترحة من طرف مجموعات متعددة التخصصات متكونة من مجموعة مهنيين

1- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 15-16



تقنيين محاسبين وممثلي الإدارات العمومية لحساب التكاليف، هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج. واعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع السليم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع. وبعد الحرب العالمية تطورت المحاسبة التحليلية بشكل كبير بسبب التطور الاقتصادي واشتداد المنافسة بين المنتجين، وكان لزاما على المؤسسة لكي تستمر عليها تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى بالموازاة تحقيق أكبر ربح ممكن، كل هذا مع دراسة التكاليف بمختلف أنواعها واستخداماتها.

**2- مفهوم المحاسبة التحليلية:** يطلق عليها المحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي. ولها عدة تعاريف نظرا لتعدد أهدافها ومنها " المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف"<sup>(1)</sup>. كما يعرفها LAZARY بأنها " نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيرى المؤسسة:

-بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية.

-باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"<sup>(2)</sup>.

وهي أيضا " تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة الاقتصادية، القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة ودراسة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ، أو على مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسة"<sup>(3)</sup>

**المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية:**

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، ومن يعتبر أن الأهداف هي المبادئ عليها نظام المحاسبة التحليلية ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار، لأنه يسمح بتحقيق الأهداف التالية :

**1- قياس تكاليف الأداء:** الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات

المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية<sup>(1)</sup> :

✓ تحديد تكلفة كل عنصر

1- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 8.

2-Lazary .la comptabilité analytique , Imprimerie Es-Salem Alger , 2001 . p 22.

3- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 17-20 .

✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة

✓ تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة

✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات

**2- قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي .

**3- الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة<sup>(2)</sup>.

**4- اتخاذ القرارات:** عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، ومن القرارات التي يمكن للمحاسبة التحليلية أن تساعد في اتخاذها ما يلي<sup>(3)</sup>:

✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.

✓ اتخاذ قرار بتوقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار فيه.

✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

✓ إحلال آلة جديدة بدل القديمة .

✓ التوسع داخل الأسواق المحلية أو الأسواق الخارجية.

---

1- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص26

2- نفس المرجع، ص26

3- نفس المرجع، ص26

5- إعداد الكشوف المالية: تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة. وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة<sup>(1)</sup>.

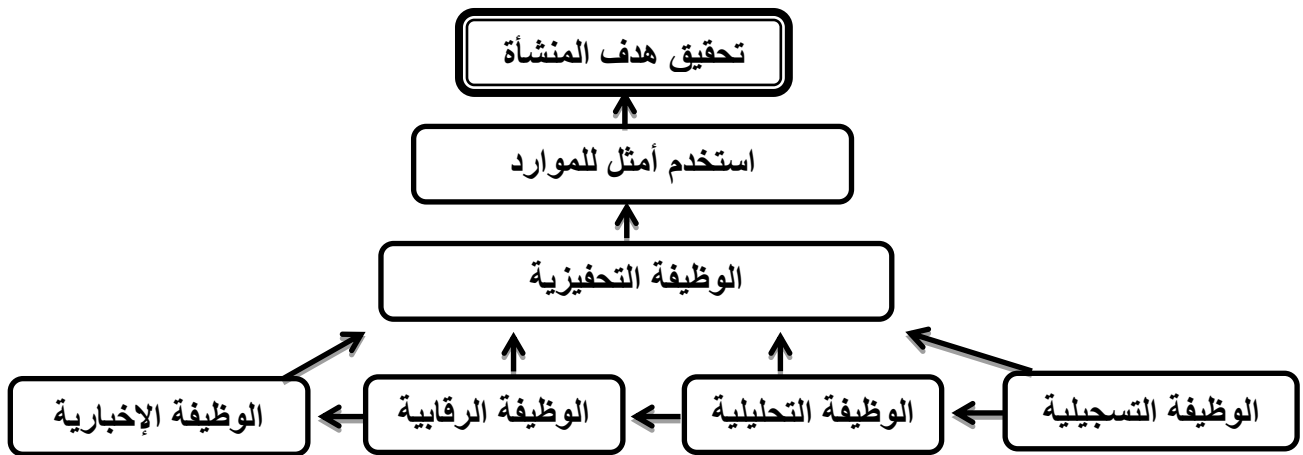
6- تقدير المردودية: المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما<sup>(2)</sup>.

#### المطلب الرابع: وظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة

ترتكز محاسبة التكاليف على مجموعة من الوظائف والمهام حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية.

1- وظائف المحاسبة التحليلية: إن محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها والمتمثلة أساسا في تحقيق أقصى ربح ممكن، خاصة في ظل المنافسة<sup>(3)</sup>. ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

#### الشكل رقم 01: وظائف المحاسبة التحليلية.



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 28

1- Abdallah Boughaba, *Comptabilité Analytique d'exploitation*, Edition Berti, Alger,1998. p 06

2- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 28

3- نفس المرجع، ص 28

ويمكن حصر مختلف الوظائف من خلال ما سبق فيما يلي<sup>(1)</sup>:

**1-1 الوظيفة التسجيلية:** هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المعتمدة من المؤسسة في عملية التسجيل .

**1-2 الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر .

**1-3 الوظيفة الرقابية:** هي وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة أو تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات وإيصالها للإدارة من أجل الحد من هاته الانحرافات .

**1-4 الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

**2- العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة:** لقد سبق وتعرفنا على مفهوم المحاسبة التحليلية، لذلك سنتطرق إلى تعريف المحاسبة العامة لتوضيح العلاقة بينهما.

**1-2 تعريف المحاسبة العامة:** هي عبارة عن " تقنية متميزة، الهدف من استخدامها تقويم نتيجة نشاط المؤسسة ومتابعة حركية مركزها المالي من خلال ما يعرف بالقوائم المالية، وتحديد جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية"<sup>(2)</sup> .

**2-2 العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة ( المالية ):** تعد المحاسبة العامة بنكا للمعلومات وأهم مصادر المحاسبة التحليلية، ولكن يلاحظ اختلاف في معالجة التكاليف والإيرادات بين النوعين، إضافة إلى الفروقات في المدة الزمنية المستخدمة، فالمحاسبة التحليلية تتخذ الشهر أو الثلاثي عادة كفترات للتحليل ونادرا ما تتخذ السداسي أو السنة كمقياس للتحليل وهذا ما لا نراه في المحاسبة العامة، كما أن المحاسبة التحليلية تفيد المسيرين فقط دون غيرهم مقارنة بالمحاسبة العامة.

1- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 28

2- عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، مكتبة اقرأ، الجزائر، 2002، ص8

كما تتصف المحاسبة العامة بالشمولية وهذا خلافا لأهداف المحاسبة التحليلية التي تسعى لمعرفة جزئيات التكاليف فمثلا أجور العمال بالنسبة للمحاسبة العامة تسجل المبالغ الإجمالية لكن المحاسبة التحليلية تسعى لمعرفة أجور كل قسم من أقسام المؤسسة إضافة إلى المعرفة الدقيقة للأجور المباشرة وغير المباشرة، الثابتة منها والمتغيرة، وللتعمق في فهم طبيعة محاسبة التكاليف من المفيد مقارنتها مع المحاسبة المالية وهنا نجد بينهما بعض الاختلافات أهمها(1):

✓ **الالتزام بالمعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قيولا عاما عند إعداد التقارير المالية فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها وهذا يؤدي إلى الحد من مرونة المحاسب المالي في اختيار الطرق المحاسبية وزيادة إمكانية مقارنة التقارير المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها وعلى الجانب الآخر هذه المعايير غير موجودة في محاسبة التكاليف ولذا تستطيع أي مؤسسة أن تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها الإدارية

✓ **الإلزامية:** تتطلب قوانين أغلب بلدان العالم أن تمسك المؤسسات حسابات مالية منتظمة كما أنها لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المؤسسات، بالتالي استخدام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي تقدمها ومدى كفاءتها، كما أن استخدامها يتوقف أيضا على قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها .

✓ **نوع المعلومات:** تهتم المحاسبة العامة (المالية) بالبيانات التاريخية أما محاسبة التكاليف لا تقتصر على استخدام التكاليف التاريخية إذ أنها تقدم تقارير تعتمد على التنبؤات كما هو الحال عند إعداد الموازنات.

✓ **موضوع التقرير:** تقدم المحاسبة العامة التقارير للمؤسسة كوحدة واحدة وفي الغالب تكون سنوية، ولذلك لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها، أما محاسبة التكاليف تقوم بإعداد تقارير بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية وبعضها يتعلق بالإدارة الوسطى والآخر يتعلق بالإدارة العليا، كما تعتمد على بيانات تاريخية وبيانات تقديرية بالإضافة إلى أن التقارير تكون عادة دورية .

وتظهر المقارنة المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
المعايير	موجودة وإلزامية	غير موجودة
الإلزامية	إلزامية	غير إلزامية
صفات المعلومات	بيانات مالية إجمالية وعامة	بيانات مالية وكمية تفصيلية تحليلية
الإطار الزمني للبيانات	بيانات إجمالية حدثت	بيانات عن التكاليف في الماضي والحاضر والمستقبل
طبيعة البيانات	موضوعية وقابلة للتحقق	تتصف بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد أعمال المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية	تحديد تكاليف الوحدات المنتجة وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف واتخاذ القرار
المستفيد من البيانات	المستثمرون والمقرضون والدائنون	إدارة المشروع نفسه
فترة التقرير	سنة مالية أو فصلية	قصيرة نسبياً ومكررة

المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 20

### المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة:

إن الهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف التي تحملتها المؤسسة في جميع مراحل العملية الإنتاجية هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي النتيجة التحليلية وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة وهذا من أجل التحكم بأكبر قدر ممكن التكاليف .

### المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة:

لحساب سعر التكلفة لابد من معرفة مختلف التكاليف التي تحملتها مختلف أقسام المؤسسة.

**1- تعريف التكاليف:** لها عدت تعاريف منها: " التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها " (1)

1- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 50

كما تعرف بأنها " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل "(1)

**2- تعريف سعر التكلفة:** " سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع "(2)، ويعبر سعر التكلفة على " انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"(3).

وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية يضم:

-تكلفة شراء المواد المستعملة.

-تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.

-مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

أما في المؤسسة التجارية فسر التكلفة يتكون من:

-تكلفة الشراء للوحدات المباعة .

-مصاريف التوزيع للوحدات المباعة .

ويحسب على أساس:

-مستوى المؤسسة ككل.

-مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية.

- مستوى كل منتج.

**المطلب الثاني: تصنيف التكاليف:**

تصنف التكاليف إلى أنواع عديدة، ومن أهم التصنيفات نذكر:

**1- التكاليف حسب الطبيعة:** حسب النظام المحاسبي والمالي تتمثل في الحسابات التالية (4):

د/60 المشتريات المستهلكة

1- محمود علي جباني، قصي السمراحي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص.9

2- بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص.32

3- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.38

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق 25 مارس سنة 2009، النظام المحاسبي والمالي، ص 60

- د/61 الخدمات الخارجية  
د/62 الخدمات الخارجية الأخرى  
د/63 المستخدمين  
د/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة  
د/65 الأعباء العملياتية الأخرى  
د/66 الأعباء المالية  
د/67 العناصر غير العادية - الأعباء  
د/68 المخصصات للإهلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة

2- **التكاليف حسب وحدة القياس:** حسب هذا المعيار نجد<sup>(1)</sup>:

2-1 **التكلفة الكلية:** هي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج.

2-2 **تكلفة الوحدة:** هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة.

3- **التكاليف حسب العلاقة بحجم الإنتاج:** تصنف للأصناف التالية<sup>(2)</sup>:

3-1 **تكاليف ثابتة:** هي التكاليف تتعلق بهيكل المؤسسة ولا ترتبط بحجم النشاط وهي تبقى ثابتة ومن أمثلتها الإيجار، التأمينات، الاهتلاكات ....

3-2 **تكاليف متغيرة:** هي التكاليف التي تتعلق بعمليات وظائف المؤسسة التي تقوم بها، هذا التغير يتعلق بنشاط كل وظيفة، وهي ترتبط بكمية الإنتاج، عدد ساعات العمل، الكمية المباعة، رقم الأعمال....

3-3 **تكاليف شبه متغيرة:** في بعض التكاليف نجد أن بعض التكاليف جزء منها ثابت و جزء آخر متغير يتعلق بحجم النشاط وتحليل هذه التكاليف يكون عن طريق ضبطها خطيا ومراقبتها.

4- **التكاليف حسب الوظيفة:** يمكن أن تقسم المؤسسة محاسبيا إلى أقسام عديدة منها الأساسية والثانوية وعموما

أقسام رئيسية هي: قسم الشراء(التموين)، قسم التصنيع(الإنتاج)، قسم التوزيع(البيع)، في المقابل نجد أقسام مساعدة ( ثانوية أو فرعية) عديدة نذكر منها على مثل: الإدارة، النقل، الصيانة، ونميز في هذا التصنيف<sup>(3)</sup>:

4-1 **تكلفة الشراء:** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم، وتشمل سعر الشراء و الأعباء الملحقة بعملية الشراء ( النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية ).

1- أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص ص37-40.

2-Maurice coziane, **comptabilité financière comptabilité de gestion**, paris, 2006, pp475-478

3- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص7



**4-2 تكلفة الصنع (الإنتاج):** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

**4-3 تكلفة التوزيع:** وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

**5- التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:** يتأثر المنتج بالتكاليف التي تنقسم بدورها إلى الأصناف التالية<sup>(1)</sup>:

**5-1 التكاليف المباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

**5-2 التكاليف غير مباشرة:** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة على النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

**5-2-1 تكلفة المواد غير المباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة المواد اللازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثل: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.

**5-2-2 ساعات العمل غير المباشرة:** هي تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن).

**5-2-3 تكلفة الإنتاج غير المباشرة:** وتضم كل من:

✓ تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية.

✓ تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة.

✓ نفقات نقل وتخزين المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم.

✓ نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

6- التكاليف حسب وقت حسابها: تبوب التكاليف حسب وقت حسابها إلى:

6-1 التكاليف الفعلية: تعرف بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها

المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة<sup>(1)</sup>.

6-2 التكاليف التقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح<sup>(2)</sup>.

7- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالرقابة: وتنقسم إلى صنفين هما<sup>(3)</sup>:

7-1 التكاليف الخاضعة للرقابة : وهي التي يمكن التحكم فيها من قبل الشخص المسؤول عن القسم في وقت محدد ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري في الوحدة وهي تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم كفاية الأداء.

7-2 التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي التي تحدث في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإرادة الشخص المسؤول عن المركز ولا يمكن التحكم فيها أو التأثير عليها .

**المطلب الثالث: مكونات التكاليف و سعر التكلفة**

تتكون التكلفة من عدة عناصر وهذا حسب المرحلة التي يتم فيها الحساب.

1- العناصر المكونة للتكاليف: تحتاج عملية التحليل التي تتضمنها محاسبة التكاليف إلى دراسة عناصر التكاليف خلال فترة محاسبية محددة، وإظهار الأعباء التي تنقسم إلى أعباء المعتمدة وأعباء غير معتمدة بالإضافة إلى الأعباء الإضافية، والتي بعد تحليلها تحمل على التكاليف وسعر التكلفة.

1-1 الأعباء المعتمدة (المحملة): المعتمدة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء غير المعتمدة أي<sup>(4)</sup>:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة.

1-2 الأعباء غير المعتمدة (غير المحملة): إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في

حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه

1- J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Op.cit, P 13.

2-Henri Cullmann , **La Comptabilité Analytique**, Edition Bouchene , Alger , 1993, P32

3- علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2010، ص133

4-P.Barnager, P.Moutan, **Comptabilité de gestion**, Édition Hachette livre, Paris, 1997, P 41

الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل<sup>(1)</sup>.

**1-3 أعباء إضافية:** هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية أو إستراتيجيتها السوقية، وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين<sup>(2)</sup>:

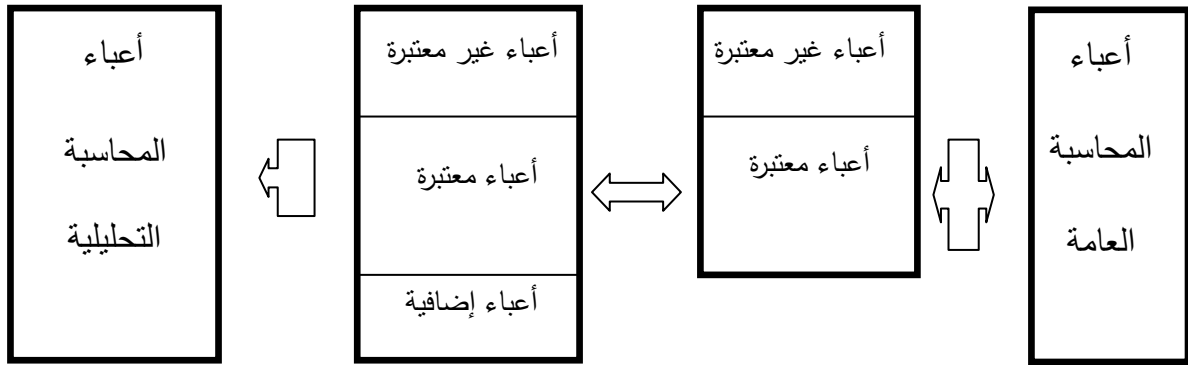
**1-3-1 مكافأة عمل المستغل:** لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأسماله، وبالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة. ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لا بد أن يضاف أجر خيالي في حساب التكاليف.

**1-3-2 مكافأة رأس المال:** لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والآخر ممول بقروض خارجية، حيث أن هذا الأخير سيظهر حتما تكلفة أخصى ولتقادي هذا الاختلال يعمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية.

ويمكن توضيح الأعباء السابقة بالشكل التالي :

**الشكل 02: أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية**



المصدر : ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص21

1- J. Margerin, **Comptabilité analytique**, les éditions d'organisation, Paris, 1994, P 63

2- G. Melyon, **Comptabilité analytique**, édition Bréal, Paris, 2001, P15

**2- حساب سعر التكلفة:** تقوم المحاسبة التحليلية وعن طريق عمليات حسابية بحساب سعر التكلفة الخاص بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة، فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة (1):

**سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة**  
أما المؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها من شراء المواد الأولية بغرض التصنيع إلى القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على المنتج التام، لتصل إلى مرحلة تصريفها له، ومنه فإن سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية يضم تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات وتحسب بالعلاقة التالية (2):

**سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف توزيع المنتجات المباعة**

مما سبق نستطيع القول أن سعر التكلفة يعبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدءا من عملية الشراء إلى عملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكوّن في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

### **المبحث الثالث: أساليب المحاسبة التحليلية:**

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق نذكر منها: طريقة التكاليف

الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الطرق المتبعة في المحاسبة التحليلية.

#### **المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية:**

لكي تتم عملية المراقبة لنشاط المؤسسة عادة يتم استخدام نتائج المحاسبة العامة، وحتى يتم التحليل الجيد للنشاط وجدت المحاسبة التحليلية، ومن أهم طرقها في التحليل طريقة التكاليف الحقيقية التي تعتبر الأسهل والأكثر تطبيقا.

**1- ظهور طريقة التكاليف الكلية:** وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة (3).

**2- أهداف طريقة التكلفة الكلية:** تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

1- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32 .

2- نفس المرجع، ص 32

3- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة لا بد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية (1).

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسرين.

### 3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية:

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنتقل من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

**3-1 تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة:** وفق طريقة تكلفة أي منتج تتشكل من نوعين من الأعباء (1):

**3-1-1 الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها أعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها .

**3-1-2 الأعباء غير المباشرة:** تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير مباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، إيجار المباني التأمينات، الكهرباء، المياه لوازم الصيانة وغيرها.

**3-2 خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:** تقسم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

1- هلال رحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص 194.

3-2-1 تعريف القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل

تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك ، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما(1):

3-2-1-1 الأقسام الرئيسية: وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك

بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" وتتمثل هاته الأقسام في(2):

✓ قسم التموين: ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

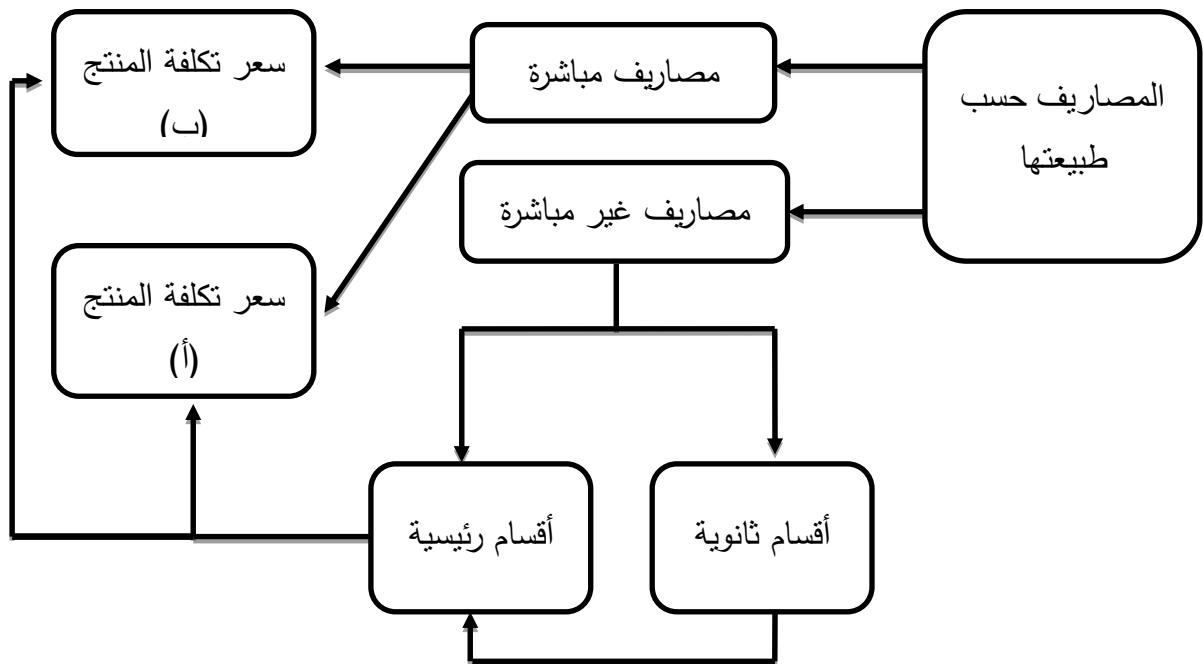
✓ قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة .

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

3-2-1-2 الأقسام المساعدة: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل: الصيانة النقل، الإدارة .

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم 03 : مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر : رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992ص51.

1- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص68

2- بوعلام بوشاشني، مرجع سابق، ص17

**4- تحديد وحدات العمل:** يتم تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات وفق وحدات عمل، والتي تحدد عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

**4-1 تعريف وحدة العمل:** "هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات" (1).

كما تسمح وحدات العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام، وقياس هدفين هما أولاً متابعة تطور التكاليف بالأقسام وثانياً التحميل على التكاليف وسعر التكلفة، أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات (2).

**5- التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (3).

بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل ما يسمى بالتوزيع الأولي، لئلا تلجأ إليها أيضاً لتوزيع المراتب الثانوية على المراتب الرئيسية ما يسمى بالتوزيع الثانوي (4).

ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساساً حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس .

**6- التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى (5).

وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكرها :

**6-1 طريقة التوزيع المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية (6).

1- محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص 116

2- Burlaud Alain et Claude Simon, **Comptabilité de Gestion**, Vuibert, Paris, 1995, P 18.

3- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 38 .

4-J. Trahand et les autres, op.cit, P. 18

5- أحمد نور، مرجع سابق، ص 98

6- بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 103

**6-2 طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي<sup>(1)</sup>.

**6-3 طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية، وعادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة للقسمين بطريقة المصفوفات، مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية<sup>(2)</sup>.

**7- مميزات طريقة التكاليف الكلية:** تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دوراً بارزاً في نشاط المؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، ورغم كل هذا كان لهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب .

**7-1 مزايا طريقة التكاليف الكلية:** لها مجموعة من الإيجابيات نذكرها منها<sup>(3)</sup>:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة .
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا به دف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،...)

1- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص

205-204

2- Burlaud Alain et Claude Simon, op.cit, P33.

3- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 117.



## 7-2 عيوب طريقة التكاليف الكلية: لها بعض السلبيات نذكر منها (1):

- الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات .
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل .
- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل.
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف (2).
- يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة، وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا (3).
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية (4).

### المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

- 1- **طريقة التحميل العقلاني:** يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث GANTT.H المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1951 حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني (5).

1- طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص102

2- هلال رحمون، مرجع سابق، ص208.

3- جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009، ص44

4- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إترء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص74

5- دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 48

**1-1 مبدأ طريقة التحميل العقلاني:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات، بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقليا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط (1).

ويهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي (2) :

✓ فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

✓ تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق العلاقة

**النشاط الفعلي**

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

✓ حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا

التكاليف الثابتة المحملة عقليا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

✓ حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقليا، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقليا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).

- إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقليا يسمى فائض النشاط (ريح زيادة الفعلية).

**1-2 تحديد حجم النشاط العادي والفعلي (3):**

**1-2-1 حجم النشاط العادي:** إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي

فبعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس تنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.

**1-2-2 حجم النشاط الفعلي:** من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق

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

1- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 166

2-Burlaud Alin, Op.cit, P 81.

3- ساحل، فاتح، مرجع سابق، ص ص 71-72

**1-3 مميزات طريقة التحميل العقلاني:** تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، وفي ما يلي أهم مزايا ونقائص هذه الطريقة.

**1-3-1 إيجابيات طريقة التحميل العقلاني:** تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي (1):

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.

- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول حسب مسؤوليته على مستوى قسمه .

- تحديد أسعار بيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها، سواء كانت متغيرة أو ثابتة، من خلال أسعار البيع، وإذا كانت طريقة التكاليف الكلية غير قادرة على إعطاء مرجع جيد لتحديد أسعار البيع أو توقع تعديلها لأن هذه التكاليف كثيرة التغير مع تقلبات النشاط، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جيدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة (2).

**1-3-2 سلبيات طريقة التحميل العقلاني:** من سلبياتها نذكر (3):

- أول مشكل يطرح كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة.

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

**2- طريقة التكاليف المتغيرة:**

**1-2 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:** هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة

وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، ويطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال

1- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص121

2- درحمون هلال، مرجع سابق، ص216

3- ساحل فاتح، مرجع سابق، ص74

نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية، وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة على عكس طريقة التحميل العقلاني التي تعتمد على التكاليف الثابتة<sup>(1)</sup>.

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج<sup>(2)</sup>.

**2-2 أهداف التكلفة المتغيرة:** من أهم أهدافها نذكر<sup>(3)</sup> :

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار التكلفة يمكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط.

- لمعرفة مردودية ونسبة مساهمة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.

- محاولة تخفيض التكلفة المتغيرة نظرا للقدرة على التحكم فيها وإمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى.

- الكلفة المتغيرة تساعد المحلل على التخطيط القصير الأجل.

- الكلفة المتغيرة تساعد على إنشاء جدول الاستغلال التفاضلي وهذا الأخير له فوائد تسيرية.

**2-3 مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:** إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي<sup>(4)</sup>:

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.

إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجودية.

- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

1- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص122

2- عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص179

3- بوعلام بوشاشي، مرجع سابق، ص 111

**2-4 عتبة المردودية :** هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة. تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك نقطة التوازن، نقطة التعادل نقطة الصفر<sup>(1)</sup>.

وتحسب عتبة المردودية حسب العلاقة التالية<sup>(2)</sup>:

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

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة

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

$$\boxed{\text{الإيراد الحدي للوحدة} = \text{سعر البيع للوحدة} - \text{تكاليف متغيرة للوحدة}}$$

**2-5 مميزات طريقة التكاليف المتغيرة<sup>(3)</sup>:**

**2-5-1 إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة:** تتميز هذه الطريقة بمميزات نذكر منها :

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

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

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

**2-5-2 سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة:** من سلبياتها نذكر:

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

1- عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 155.

2- نفس المرجع، ص ص 157-158

3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1010-2011، ص 54.

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للارتباط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التثبيت المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة توبييها من جديد .

- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط .

**3- التكلفة الهامشية:** هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء اسم الحديدية (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه<sup>(1)</sup>.

**3-1 تعريف التكلفة الهامشية:** هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج<sup>(2)</sup>.

**3-2 مبدأ التكلفة الهامشية:** يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية و إنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج ، وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء. يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري، لذا يكون لدينا<sup>(3)</sup>:

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

**3-3 تحديد حجم الإنتاج الأمثل:** يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية، أما إذا أنتجت أكثر

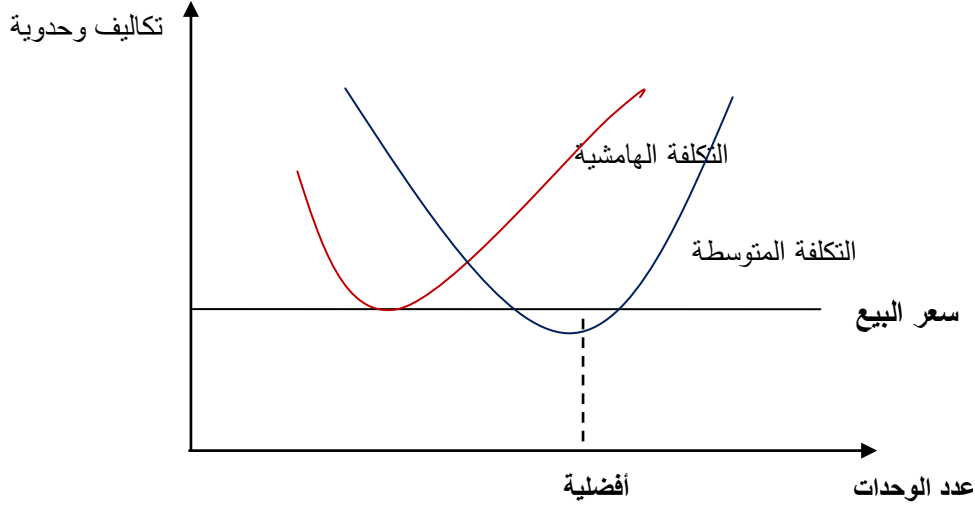
1- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 179 .

2- نفس المرجع ، ص 179

3- طوايبيبة أحمد، مرجع سابق ، ص 146

فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح خاصة، في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، والتي لا يمكن من خلاله للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق. فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع، و يمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل الموالي:

#### الشكل رقم 04 : تحديد الأفضلية الاقتصادية



المصدر : درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير، مرجع سابق، ص 245

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة. وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع. تجدر الإشارة هنا إلى أنه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين فما دامت التكلفة الهامشية أقل من سعر البيع، تنصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

**4- طريقة التكاليف المعيارية :** إن المؤسسة تسعى لاستخدام عدة طرق لتحقيق المراقبة والتسيير الأمثل لبناء المؤسسة وبالتالي قياس مختلف عناصر التكلفة وسعر التكلفة مما يؤدي إلى تحديد جميع التكاليف وسعر التكلفة مسبقا ومقارنتها بالتكاليف وسعر التكلفة الحقيقية .

#### 4-1 تعريف طريقة التكاليف المعيارية: لها عدة تعاريف منها :

**التعريف الأول :** يمكن تعريفه كذلك بأنه " ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مرّ الزمن

وبالتالي فإنه يفترض أنّ رقم التكلفة الذي يتحدّد يوضّح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل<sup>(1)</sup>.

**التعريف الثاني:** " هي خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة"<sup>(2)</sup>

**4-2 أهداف التكاليف المعيارية:** يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة، ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية<sup>(3)</sup> :

- **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

- **الرقابة:** من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.

- **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

- **الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

**4-3 مبادئ التكاليف المعيارية:** تركز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية هي<sup>(4)</sup>:

✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.

✓ العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

✓ العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

✓ العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.

✓ الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

1- أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

2- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 57

3- عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 227 .

4- طوايبيبة أحمد، مرجع سابق ، ص 123



**4-4 نظام التكاليف المعيارية :** يمكن تعريفه " بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مرّ الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أنّ رقم التكلفة الذي يتحدّد يوضّح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل"<sup>(1)</sup>.

**4-5 مكونات نظام التكاليف المعيارية:** يتكون هذا النظام من العناصر التالية<sup>(2)</sup>:

**4-5-1 المعيار:** هو عبارة عن مقياس أو معدّل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير :

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

**4-5-2 معايير الأداء:** تعبّر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

**4-5-3 التكلفة المعيارية :** هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معيّن من الإنتاج أو الإنجاز ، تساوي التكلفة المعيارية لوحدّة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحدّدة مسبقاً.

**4-6 حساب وتحليل الانحرافات:** بعد إتمام العمليات الإنتاجية وحدوث التكاليف الفعلية وتسجيلها تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية المعدة مسبقاً ضمن جداول أو موازنات وحساب الفروق وتحليلها للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك مع تحديد المسؤوليات<sup>(3)</sup>.

**4-6-1 انحرافات المواد الأولية:** تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار<sup>(4)</sup>. ويحدد انحراف المواد كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي للمواد الأولية} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$
$$\text{حيث أن :} \quad \text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

1- أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

2- جمعة أحمد خليل، محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 43-44.

3-Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7eme édition, Economica, Paris, 2001, P138

4-Ibidem, P138

$$\text{التكلفة الفعلية} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}$$

4-6-2 انحرافات اليد العاملة: لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج (1).

$$\begin{aligned} \text{الانحراف الإجمالي للمواد الأولية} &= \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية} \\ \text{حيث أن:} & \text{التكلفة المعيارية} = \text{الأجر المعياري} \times \text{المدة المعيارية} \\ \text{التكلفة الفعلية} &= \text{الأجر الفعلي} \times \text{المدة الفعلية} \end{aligned}$$

4-6-3 انحراف الأعباء غير المباشرة: عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف غير المباشرة يكون متلائماً مع الظروف الجديدة، ويحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي (2):

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المعيارية للإنتاج المعياري}$$

ويتم تحليل الانحراف الإجمالي لانحرافات جزئية تتمثل في :

4-6-3-1 انحراف الموازنة: يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

4-6-3-2 انحراف المردودية: يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.

4-6-3-3 انحراف النشاط : هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات، وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.

4-7 انحراف على المبيعات: كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات والمتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية، ويحسب الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي:

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

1- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 359-358

2- زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جوان 2007، ص 97 .

## 5- أسباب الانحرافات :

### 5-1 أسباب الانحراف في الكمية : ويكون ناتج عن<sup>(1)</sup>:

- استعمال يد عاملة غير مؤهلة .
  - استعمال مواد غير جيدة .
  - التبذير والتلف الناتج عن سوء المتابعة والمراقبة.
  - قلة صيانة الآلات الإنتاجية.
- ### 5-2 أسباب الانحراف الكمية المباعة :يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها<sup>(2)</sup>:

- ظروف السوق .
  - حجم الطلب على المنتج .
  - جودة ونوعية السلعة .
  - الإستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة .
- ### 5-3 أسباب الانحراف في السعر : من بين العوامل التي تتسبب في انحراف السعر<sup>(3)</sup>:

- تغير أسعار المواد في السوق.
  - اختلاف واختيار الموردين
  - اختلاف نوعية المادة المستخدمة .
  - تغيير نظام الدفع.
  - عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.
- ### 6- تقييم طريقة التكاليف المعيارية: لطريقة التكاليف المعيارية مزايا وعيوب نوجزها فيما يلي :
- ### 6-1 مزايا طريقة التكاليف المعيارية : من أهم المزايا نذكر<sup>(4)</sup>:
- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

---

1-Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P314

2- رحمون هلال، مرجع سابق، ص 262 .

3- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2005-2006، ص 52

4- طوايبيبة أحمد، مرجع سابق، ص 126

- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .

- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة .

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وتزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، مما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة<sup>(1)</sup> .

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي<sup>(2)</sup>.

#### 6-6-2 عيوب طريقة التكاليف المعيارية : من عيوب الطريقة نذكر<sup>(3)</sup>:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة.

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أوفي متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة .

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

- إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة<sup>(4)</sup>.

#### المطلب الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

1-Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, Breal, Paris , 2001, p 207

2- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000 ، ص314

3- حابي أحمد، مرجع سابق، ص 59.

4- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص28

التطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات، وما عرفته من تغير في هيكل تكاليف الإنتاج والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها مثل: نظام المخزون الصفري، نظام التوقيت الحالي، والرقابة الشاملة على الجودة. وبالإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية، كل هذا أدى إلى ظهور نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتجة .

## 1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

1-1 تعريف النشاط: يعرفه C. Berliner et J. Brimson على انه "عملية ضرورية ووظيفية في

المؤسسة تدخل ضمنها خدمة أو عدة خدمات"<sup>(1)</sup>

## 1-2 تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

" يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب قدر الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها " <sup>(2)</sup>.

## 2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" : تتمثل أهداف الطريقة في <sup>(3)</sup> :

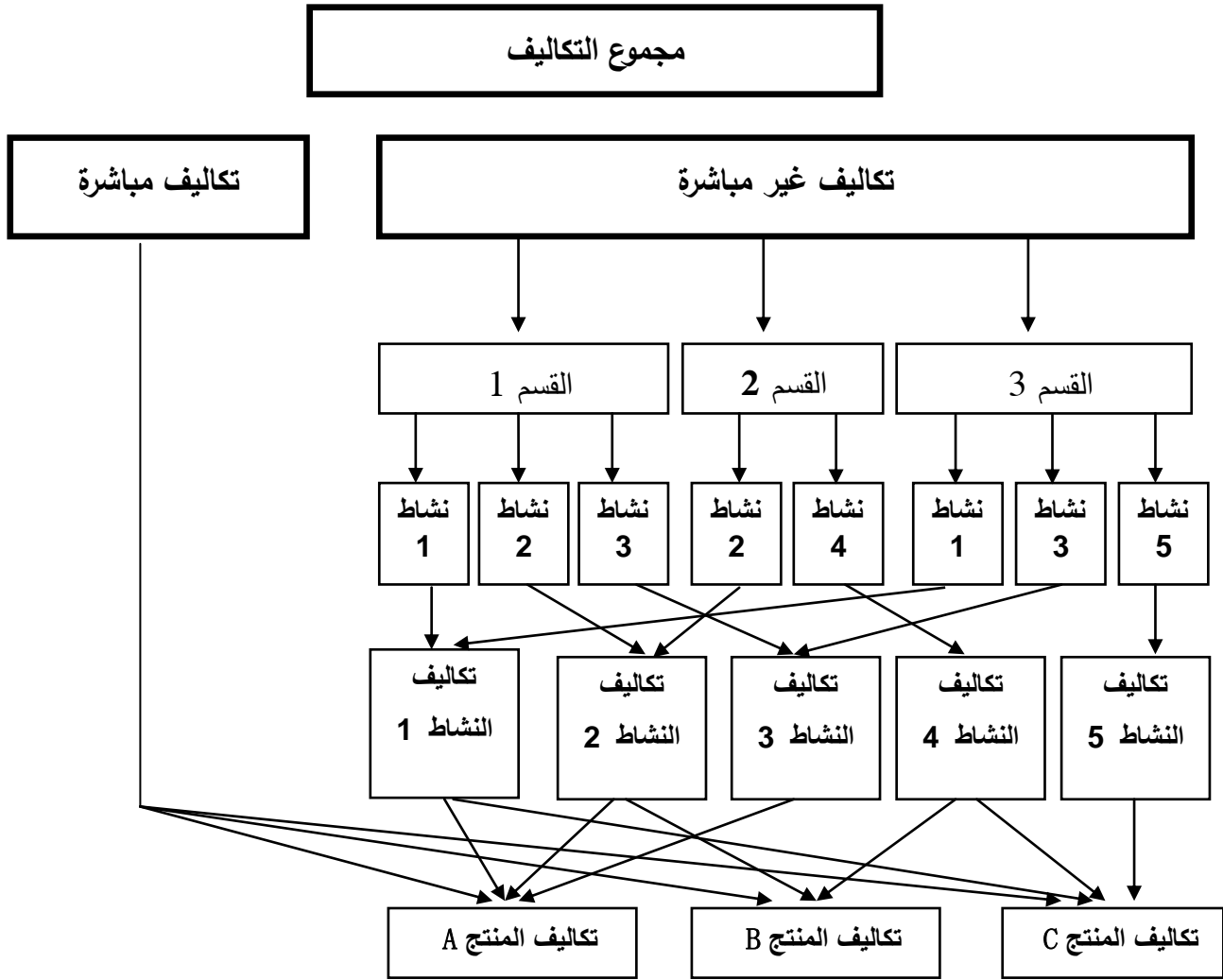
- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
  - ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
  - ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
  - ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
  - ✓ يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج. والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
  - ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- والشكل التالي يوضح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

1 -Hélène Löning et Al, **le contrôle de gestion**, 2eédition, Éditions Dunod, France, 2003, P54.

2- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص394 .

3- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص164 .

الشكل رقم 05 : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



Source: Patrick Boisselier, *Contrôle de gestion*, Éditions Vuibert, Paris, 2005, P204

3- الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة "ABC" :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

3-1 **تحديد الأنشطة:** " يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة" (1)

3-2 **حساب تكلفة الأنشطة :** الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبراً عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب

1- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 80.

التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة (1).

**3-3 مسببات التكلفة :** المقصود بمسببات التكلفة " السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكون التكلفة" (2). استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين أحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو مقياس لئمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

#### الجدول رقم 03 : مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة

الإسكندرية، 2002، ص 98

**3-4 تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدا باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا

1- أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80.

2- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 28

الطلب، طبقا لهذه الخطوات فإن مدخل الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك. **3-5 تخصيص الموارد** : إن شعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة (1).

**4- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة**: إن التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيلها ومعالجتها بدقة . **4-1 مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**: إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي (2).  
- إلقاء الضوء بشدة أكبر من ذي قبل الإدارة على الطاقات غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفاذي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المؤسسة، وهو ما يوفر ميزة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة.

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسئول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية (3).  
- يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يساعد على التنبؤ بالاستخدامات المتوقعة في المستقبل لمختلف الموارد، والتنبؤ بالإنفاق المستقبلي في الأجل الطويل وذلك لأنه غالبا ما تتجه عناصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد هذا ما ينطبق في الأجل القصير ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر احد عناصر التغيير في استخدام الموارد في الأجل القصير (4).

1- أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80

2- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 212

3- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43

4- حاج قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، 2007، ص 20



- توضح دراسة قام بها Bailey سنة 1991 لإدراج نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في عدد من المؤسسات المملكة المتحدة، حيث بينت هذه الدراسة المزايا التي يمكن الحصول عليها عند تطبيقه<sup>(1)</sup>. ويوضح الجدول التالي نتائج هذه الدراسة حيث يوضح المزايا التي يحققها تطبيق النظام وما هي نتائج التي يحققها عند التطبيق، وذلك كما يلي:

#### الجدول رقم 04: مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

المزايا	العينة	ممکن أن يؤدي التطبيق إلى
دقة أكبر في حساب تكلفة الإنتاج	100%	تحسين التسعير، ترشيد قرارات الشراء والتصنيع
مساهمة أكبر لمديري الإنتاج	90%	تحسين في فهم سلوك التكاليف، والإحساس بالملكية
تحسين معلومات التسيير	70%	فطنة أكبر لمدير التسيير بالإضافة إلى تحسين تصميم أفضل للمنتوج، تحسين استراتيجي، مراقبة تسيير ونوعية في التسيير.
تحسين الربحية	40%	ربحية أكبر، تحسين الاستثمار
تخفيض التكاليف	60%	تشجيع في الأداء، فرص للأعمال

المصدر: جمعة هوام وزهية خياري، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، مرجع سبق ذكره، ص 29

**4-2 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام نوجزها فيما يلي:

- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت في مجال التكاليف واتخاذ القرارات "ABC" الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام الإدارية لم تكتمل بعد<sup>(2)</sup>.
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك<sup>(3)</sup>.

1- جمعة هوام وزهية خياري، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، الملحق الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة 29-30 أكتوبر 2002، ص 28 .  
 2- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44.  
 3- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 213

- إن تطبيق نظام تكاليف النشاط "ABC" يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعاتية تنترد في استخدامه<sup>(1)</sup>.

- يعتمد نجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الأمد الطويل على إتباع المؤسسة لأسلوب التحسين المستمر في العمليات، كذلك يتوقف نجاحه في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية على مدى توفير قاعدة أنظمة معلومات متكاملة، بالإضافة إلى توفير قاعدة بيانات متكاملة مالية وغير مالية<sup>(2)</sup>.

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>(3)</sup>.

- إن المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة لا تحتاج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس لأنشطة، مثل الاعتماد على فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة، مما يجعلهم في حاجة إلى التركيز على خصائص أكثر تنافسية في المنتج ذاته، وإهمال دقة تكلفة المنتج<sup>(4)</sup>.

#### المطلب الرابع : دور المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة

تقدم المحاسبة التحليلية نتائج مفصلة تعتبر بمثابة نقطة انطلاق لعملية الرقابة والتخطيط والتنظيم... الخ. كما أنها تلعب دورا هاما بالنسبة للمؤسسة فهي تسمح بالقيام بمجموعة من العمليات<sup>(5)</sup>:

**1- التخطيط :** يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بتا خلال فترة العمل المقبلة والتي تكون في الغالب سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل المقبلة، وتغطي الخطط تقديرات الإيرادات والمصاريف اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة ويتم ترجمة هذه الخطط على شكل جداول تعرف باسم الموازنة، وتوفر المحاسبة التحليلية في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد هذه الموازنات حيث تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المؤسسة ككل، إضافة إلى ذلك يمكن للمحاسبة المساهمة في تعديل الخطط الموضوعية عن طريق تقديم التقارير الفورية التي تعمل على مقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط وبهذا يمكن لمحاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها .

1- زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق ص 408

2- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 117.

3- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 187.

4- أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص 117.

5- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 27-28

**2- التنظيم والتوجيه:** يهدف التنظيم إلى ترتيب العمال في مجموعات وظيفية في إدارات الإنتاج والتسويق والإدارات الأخرى مثل الإدارة المالية وإدارة المشتريات وإدارة الموارد البشرية، كل من هذه الإدارات تنظم داخليا لتحقيق أهداف المؤسسة، وفي هذا المجال تقوم المحاسبة التحليلية بمراعاة التنظيم الإداري الموضوع وتعمل على تجميع وقياس وتخصيص تكاليف تشغيل كل وحدة إدارية مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات إضافة إلى ذلك إذا وجدت المحاسبة التحليلية أن التنظيم الإداري يؤثر على إجمالي التكاليف فإنها تقترح إجراء تعديلات على التنظيم الإداري بهدف استغلال المصادر المتاحة بما فيها مجهود العمال وهذا تحقيقاً لأهداف المؤسسة .

**3- اتخاذ القرارات :** تهدف عملية اتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة و اختيار أنسبها وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة فمثلا في مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات والمفاضلة بين الأسواق، وفي مجال الرقابة تتم المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحرافات، كذلك المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسائل الأفراد، وفي كل الحالات السابقة يجب اختيار أحد البدائل الممكنة للقرار لما لها أثر على التكاليف .

**4- المحاسبة التحليلية والرقابة:** للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بعملية الرقابة وحتى تكون العلاقة " فعالة يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادرة على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم أداء الوحدات المختلفة"<sup>(1)</sup>.

وفيما يلي الطرق المحاسبية وعلاقتها بعملية الرقابة :

**1-4 علاقة طريقة التكاليف الكلية بالرقابة:** في ظل غياب المعايير أو أنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترة المحاسبية المختلفة، ولا شك أن هذا يتطلب مجهودا ووقتا كبيرين دون أن يؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ما قد يؤدي إلى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة من فترة إلى أخرى بسبب حجم التقلبات، مما يصعب معه تحقيق الرقابة.

ويلاحظ أن تكلفة الوحدة تتأثر بعوامل أخرى مثل دخول منتج جديد يستوعب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة، وبناء عليه فإن التكاليف السابقة لا يمكن أن تستخدم كمقياس للأداء الفعلي بعد هذا التعديل في خطوط الإنتاج.

1- نور أحمد، وعبيد حسين، والسيد شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص135

**4-2 علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة:** يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقة التكاليف المتغيرة فهي تساعد على تحديد المنتجات ذات المردودية وترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.

**4-3 علاقة طريقة التكاليف المعيارية بالرقابة:** يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة التكاليفية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وأسبابها، ولكن يلاحظ أن طريقة التكاليف المعيارية لا تعكس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر الإنتاج، إذا زاد حجم الإنتاج الفعلي على الحجم المأخوذ في الاعتبار عند وضع المعايير ستكون التكاليف المعيارية أكثر من التكاليف الفعلية ما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن قد لا يكون هذا واقعا في بعض الحالات.

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

**4-4 علاقة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرقابة:** تساهم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وأيضا في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة-الحجم-الربح، بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها<sup>(1)</sup>.

---

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

## ملخص الفصل الأول

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات مراقبة التسيير، ظهرت كضرورة محاسبية وكتقنية تهتم بمجال مراقبة وحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات.

وقد ظهرت عدة طرق تعتمد عليها المحاسبة التحليلية كلها تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أنها تختلف في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير، ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.

ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية وتطورها هو:

- تحل المحاسبة التحليلية أهمية في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف.
- إن طرق المحاسبة التحليلية تهدف أساسا لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة، في ظل تعدد العمليات الإنتاجية واستخدام للتكنولوجيات العالية في مختلف الصناعات، وهذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات بشكل دقيق و موثوق مما يساعد المسيرين في عمليات الرقابة.
- إن الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية وخاصة ما يتعلق منها بالإنتاج والرقابة.
- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة.

## الفصل الثاني

# الإطار النظري للرقابة على الإنتاج

## تمهيد

تطور النشاط الاقتصادي وتطورت معه أساليب وطرق العمل والتنظيم، ما أدى بالمؤسسات الإنتاجية إلى تطوير إنتاجها تبعاً لتغير أنماط الاستهلاك من أجل تلبية طلبات المستهلكين الباحثين عن خدمات ومنتجات ذات مواصفات معينة ومتميزة من حيث الجودة والسعر، ما أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات التي أصبحت تسعى لتقديم منتج بأعلى جودة وبأسعار مقبولة، بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع.

كل من المنافسة وكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات الإنتاجية أدت إلى ظهور وتطور عملية الرقابة بصفة عامة والرقابة على الإنتاج في المؤسسات الإنتاجية بصفة خاصة، كما إن عملية الإنتاج السليمة تعتمد على الرقابة والتشغيل والجودة لضمان الالتزام بالمواصفات والمعايير حتى تقترب المؤسسة النتائج من المخططة بأقل انحرافات وفوق ممكنة.

سنحاول في هذا الفصل معرفة ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج في المؤسسة من خلال دراسة الإنتاج وإدارة الإنتاج وكذا أهدافها ومهامها، بالإضافة إلى دراسة عملية الرقابة على الإنتاج وما هي ومجالاتها وأساليبها ودورها في المؤسسة وكذا علاقة المحاسبة التحليلية بعملية الرقابة على الإنتاج ومدى مساعدتها من خلال المعلومات المقدمة.

## المبحث الأول: ماهية الإنتاج وإدارة الإنتاج

أدت مراحل التطور البشري إلى تقسيم العمل وتنوع الأنشطة وظهور فائض في الإنتاج الذي استوجب البحث عن أسواق جديدة لتصريفه، كما أن دخول معظم الدول النامية في مرحلة التصنيع أدى إلى التركيز على عملية الإنتاج وبهذا أصبحت وظيفة الإنتاج الأساس الذي تقوم عليه التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمؤشر الذي يستخدم لقياس التقدم، وازداد الاهتمام بهذا القطاع حتى أصبح مجال للبحث والدراسة للاقتصاديين والإداريين من أجل زيادة الكفاءة .

### المطلب الأول: ماهية الإنتاج

تعد عملية الإنتاج في المؤسسات الإنتاجية أهم عملية لذا ركز العلماء على دراستها وسنحاول دراسة الإنتاج وكذا عوامله وأساليبه.

**1- مفهوم الإنتاج:** أخذ الإنتاج تعاريف متعددة منها أن " الإنتاج هو عملية تحويل عوامل الإنتاج إلى سلع وخدمات سواء لأغراض الاستهلاك أو الاستثمار أو هو ذلك المجهود الواعي الذي يبذله الإنسان لتحويل الموارد المتاحة وخلق منفعة ما في صورة خدمة أو سلعة تشبع حاجة أو أكثر" (1)، ويعرف أيضا بأنه " النشاط الذي يستهدف تحويل المدخلات إلى سلع أو خدمات، أو حصيلتها التكامل بين عناصر الإنتاج المتمثلة بالأرض الأموال، العمال، الآلات لخلق سلع وخدمات" (2) .

ويرى الفكر الاقتصادي الحديث أن الإنتاج ليس خلق المادة وإنما هو خلق المنفعة أو إضافة منفعة جديدة بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل، وبهذا فإنه اصطلاحا يمكن أن يطلق عليه(3):

- ✓ تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما.
- ✓ عمليات النقل من مكان تفل فيه منفعة الشيء إلى مكان تزيد فيه المنفعة دون تغير شكله.
- ✓ عمليات التخزين حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة.
- ✓ كل صور الإنتاج غير المادي التي يطلق عليها اسم الخدمات.

**2- مفهوم الإنتاجية:** تعتبر " مقياسا للمقدرة على خلق الناتج (مخرجات) باستخدام عوامل الإنتاج (مدخلات) خلال فترة زمنية محددة، أو أنها مقياس لدرجة الاقتراب من الهدف المنشود نتيجة للقيام بعمل ما"(4)

1- عادل أحمد حشيش، مجدي محمود شهاب، زينب حسين عوض الله، أسامة محمد الفولي، أساسيات الاقتصاد السياسي، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان، 2003، ص 67.

2- عبد الكريم محسن، صباح مجيد النجار، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتبة الذاكرة، الأردن، 2004، ص 20 .

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

4- محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 52.



### 3- التمييز بين الإنتاج والإنتاجية: إن الإنتاج هو إجمالي المخرجات (الكمية أو القيمة)، بينما الإنتاجية

فهي العلاقة بين المدخلات والمخرجات والعناصر المستخدمة في إنتاجها، أوهي عبارة عن النسبة بين المدخلات والمخرجات للعناصر الإنتاجية وغالبا ما يكون الإنتاج مرادفا للإنتاجية لدى الكثير من العاملين في هذا الميدان إلا أن الواقع العلمي يشير إلى أن هناك فرق واضح بين الإنتاج الذي يمثل الحصول على عوامل الإنتاج واستخدامها، وبين الإنتاجية التي تمثل العلاقة القائمة بين المدخلات والمخرجات، إذ أن التوسع في استخدام عناصر الإنتاج قد يؤدي إلى الزيادة في الإنتاج إلا أن هذا قد لا يؤدي بذات الوقت إلى ارتفاع في الإنتاجية .

ويمكن أن نقول أن زيادة الكفاءة الإنتاجية بكفاءة لأي مؤسسة اقتصادية يتم بتحقيق النقاط التالية<sup>(1)</sup>:

- ✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع ثبات قيمة الموارد المستخدمة في الإنتاج .
- ✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع زيادة قيمة الموارد المستخدمة بنسبة أقل.
- ✓ ثبات قيمة المنتج النهائي مع نقصان وانخفاض قيمة الموارد المستخدمة.
- ✓ انخفاض قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة بنسبة أكبر.
- ✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة.

### 4- منافع الإنتاج: يهدف الإنتاج إلى خلق منفعة لم يكن لها وجود من قبل أو هو زيادة في منفعة كانت

موجودة أصلا أي أنه عملية فنية، يبذل فيها جهد بشري من أجل تحويل الموارد المتاحة لكي تصبح قابلة لإشباع الحاجات الإنسانية، ويمكن تقسيم منافع الإنتاج إلى<sup>(2)</sup> :

**4-1 المنفعة الشكلية:** تتمثل المنفعة الشكلية في العمليات التي تغير من الشكل الأول للموارد الاقتصادية حتى تصبح قابلة لإشباع حاجة ما

**4-2 المنفعة المكانية:** وهي عملية نقل السلع من مناطق وفرتها ندرتها دون إدخال تغيير على شكلها حيث أن هذا النقل يؤدي إلى زيادة في منفعتها أي إشباع قدر أكبر من الحاجات.

**4-3 المنفعة الزمانية:** ونعني بهذه المنفعة تخزين السلعة في وقت نقل الحاجة إليها إلى حيث تزيد فيه الحاجة إليها.

**4-4 المنفعة التبادلية:** وتتمثل في الخدمات التي من شأنها تسهيل عملية التبادل، أي عملية انتقال وحيارة السلعة، كالأعمال التي يقوم بها الوسطاء في الجمع بين البائع والمشتري .

1- خضير كاظم محمود، هائل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص ص 36-37.

2- سعيد الخضري، أحمد الشيخ، علي الوندري، المدخل إلى الاقتصاد، دار القلم للنشر والتوزيع، الإمارات العربية المتحدة ، 1989، ص 138.

**4-5 المنفعة الشخصية:** وتتولد من الخدمات التي يقدمها بعض الأشخاص عن طريق الإنتاج غير المادي الخدمات المقدمة إلى الأفراد، وينتج عنها عمل يعتبر منتجاً وإن لم يكن في صورة مادية.

**5- عوامل الإنتاج:** لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدمية لا بد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية والمتمثلة في<sup>(1)</sup>:

**5-1 القوى البشرية:** وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن في أي حال من الأحوال الاستغناء عنها.

**5-2 المواد:** يعتمد إنتاج السلع وتقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج وكذلك على مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم النوع والأوقات والأماكن المطلوبة.

**5-3 المعدات والآلات:** فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصمم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.

**5-4 المباني والتشييدات:** لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.

**6- أساليب الإنتاج:** نهدف في هذا العنصر إلى التعرف على أساليب الإنتاج وهذا كون أن كل أسلوب له ميزات وبالتالي معرفة كل أسلوب يؤدي إلى التحكم الجيد في العملية الإنتاجية وذلك من خلال التعرف بدقة على المشاكل التي تواجهها وإيجاد الحلول المناسبة وكل أسلوب من الأساليب يركز أساساً على ثلاث عناصر أساسية، وهي العنصر البشري، الآلات، المواد الأولية، ويمكن تقسيم أساليب الإنتاج إلى إنتاج مستمر وإنتاج منقطع .

**6-1 الإنتاج المستمر:** هو الإنتاج الذي تكون جميع التسهيلات النمطية وخاصة فيما يتعلق بالتدفق، ويتم الإنتاج في هذا النوع من النظم بصورة منتظمة، وفي شكل منوال خطي مستمر، ويستنفذ هذا النظام الإنتاجي استثمارات رأسمالية كثيفة في التجهيزات الآلية الخاصة، مما يتطلب ضرورة تدفق الإنتاج بكميات كبيرة وعلى نطاق واسع، ومن أبرز هذه الأمثلة على هذا النظام، خطوط التجميع في مصانع السيارات، صناعة تكرير النفط، صناعة الاسمنت ومواد البناء<sup>(2)</sup>.

<sup>1</sup> - خضير كاظم محمود، هايل يعقوب فاخوري، مرجع سابق، ص 36-37.

<sup>2</sup> - بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 135.

ومن أهم العناصر التي تتأثر بالانتاج المستمر نذكر<sup>(1)</sup>:

**6-1-1 الآلات:** تلعب الآلات دورا هاما في العملية الإنتاجية حيث أنه كلما كان حجم الإنتاج الناتج عن طلبية واحد أو مجموعة من الطلبيات كبيرا فإن العمليات التحويلية تتم دون توقف، وبالتالي فإن الآلات المعدة للعمل يتم تشغيلها باستمرار دون إجراء أي تعديل في طريقة إعدادها. وطالما أن حجم الإنتاج من الكبر بحيث يسمح بتحميل الآلات بالعمل لفترات طويلة، فإنه يمكن تجميع الآلات المتشابهة فيما يسمى بـ "محطة عمل". وبنفس المنطق فإن محطات العمل المتشابهة يمكن تجميعها مكونة بذلك ما يسمى بـ "خط الإنتاج" حيث تتناسب المواد من بدايته إلى نهايته مارة بذلك بجميع العمليات التحويلية بطريقة متتابعة.

**6-1-2 المواد الأولية:** عند الإنتاج المستمر تكون العمليات الإنتاجية متتابعة ما يرتبط مباشرة بالمواد الأولية المستخدمة في المنتج والذي له مواصفات حيث أن مواصفات المنتج تختلف من عميل لآخر، كما أن مواصفات المواد الأولية تختلف من منتج لآخر، وعادة ما يكون نوعان من المواد الأولية النوع النمطي والنوع غير النمطي وعلى ذلك يجب تخزين المواد غير النمطية بل العمل على الحصول عليها بكميات مناسبة وفي أوقات مناسبة وفي أوقات قريبة من بدء العمليات التحويلية .

**6-1-3 العنصر البشري:** عادة ما تكون عمالة الإنتاج المطلوبة لهذا النوع من الإنتاج عمالة نصف ماهرة كما أن عدد العاملين عادة ما يكون قليل نسبيا، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه بالرغم من أن الآلات المستخدمة آلات غير متخصصة، إلا أن كل عملية تحويلية لكل وحدة من وحدات العمل تحت التشغيل يتم تنفيذها على كل آلة بنفس الطريقة. أضف إلى ذلك أن مبدأ التخصيص في استخدام الآلات ذات الاستخدامات العامة والسابق الإشارة إليه، لا يتطلب تنوع الخبرات من جانب القائمين بالعمل .

**6-2 الإنتاج المتقطع:** هو نظام تكون فيه التسهيلات بصورة تسمح بإنتاج تشكيلة متباينة من السلع أو أحجام مختلفة لنفس السلعة، وعندما يكون الإنتاج على نطاق محدود، ووفقا لطلبات مسبقة، بناء على رغبات وميول المستهلكين والمستخدمين لهذا الإنتاج، ووفقا لمواصفات وخصائص مميزة للإنتاج، فإن الإنتاج يكون عادة بكميات أو أحجام محدودة ومتباينة وبصورة متقطعة على مراحل ويستعمل هذا النوع من النظام في حالة صناعة الأجهزة والمعدات الالكترونية، وصناعة الآثاث المكتبي والمنزلي، وشركة البناء... الخ<sup>(2)</sup>.

ومن أهم العناصر التي تتأثر بالإنتاج المتقطع نذكر:

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 136 .

2- حنفي محمود سليمان، عبد الحميد بهجت فايد، الإنتاج، مطبعة عابدين، مصر، 1988، ص 233.

**6-2-1 الآلات:** عادة ما تكون الآلات المستخدمة في هذا النوع من الإنتاج من النوع العام وليس المتخصص نظرا لعدم ضخامة حجم الإنتاج، هذا ويتم تنظيم هذه الآلات وفقا للعمليات التحويلية وليس وفقا للسلعة وذلك بعكس الإنتاج المستمر، وبذلك فإن استخدام الآلات هنا يشبه استخدامها في حالة الإنتاج العرضي.

**6-2-2 المواد الأولية:** نظرا لاختلاف المواصفات المطلوبة، فإن ذلك قد ينعكس أيضا على طبيعة المواد الأولية المستخدمة، بمعنى أن ذلك قد يتطلب ضرورة استخدام مواد نمطية وأخرى غير نمطية، وفي حالة المواد غير النمطية فإن المخزون منها، سواء كان مواد خام أو تحت التشغيل، عادة ما يكون منخفضا، كما في حالة الإنتاج العرضي، نظرا لعدم المعرفة المسبقة لحجم الطلب أما بالنسبة للمخزون من المواد الأولية النمطية، فإنه عادة ما يكون كبير نسبيا<sup>(1)</sup>.

**6-2-3 العنصر البشري:** عادة ما تكون عمالة الإنتاج على درجة متوسطة من المهارة، فهي أقل من تلك المطلوبة للإنتاج العرضي، نظرا لعدم قيام العامل بتشغيل عدد كبير من الآلات، وهي أعلى من تلك المطلوبة للإنتاج المستمر نظرا لقيام العامل بإعداد الآلة التي يعمل بعد الانتهاء من كل منتج. يعتمد هذا الأسلوب على قيام المؤسسة بالعمل مدة أربعة وعشرين ساعة متواصلة بدون انقطاع إما لطبيعة العمليات نفسها أو لأنه في حالة توقف المصنع لفترة تكون هناك طاقة غير مستغلة غير مرغوب فيها<sup>(2)</sup>.

**7- الفرق بين الإنتاج المستمر والمتقطع:** يمكن توضيح الفرق حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم 05: الفرق بين الإنتاج المستمر والإنتاج المتقطع**

البيان	الإنتاج المستمر	الإنتاج المتقطع
المنتج	نمطي	غير نمطي لتغير المواصفات
عدد المنتجات	محدود	متعدد
نوع التخطيط الداخلي	على أساس المنتج	على أساس العمليات
مراقبة الإنتاج	على أساس مراقبة التدفق	على أساس مراقبة الطلبية
مراقبة العمليات تحت التشغيل	منخفض	مرتفع
مراقبة المنتجات تامة الصنع	مرتفع	منخفض
الآلات	متخصصة الغرض	عامة الغرض

المصدر: فريد راغب النجار، إدارة الإنتاج والعمليات والتكنولوجيا، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997

1- حنفي محمود سليمان، عبد الحميد بهجت فايد، مرجع سابق، ص 233.

2- نفس المرجع، ص 233.

**8- مفهوم وظيفة الإنتاج:** تمثل وظيفة الإنتاج أحد وظائف المؤسسة وتزداد أهميتها في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية)، كما تعتبر من أهم الأدوات التي تستعمل لتحديد أعباء العمليات الصناعية والسيطرة على العمل داخل المؤسسة، منذ دخول المواد الأولية والتشغيل حتى إتمام العملية الإنتاجية في شكل منتجات جاهزة للبيع وقد أخذ تعريف وظيفة الإنتاج عدة أوجه وهي (1):

**8-1 التعريف الاقتصادي:** يعرف الاقتصاديون وظيفة الإنتاج على أنها " النشاط الاقتصادي الذي يهدف إلى تحويل أنواع معينة من المدخلات وهي كل ما يرتبط بعناصر الإنتاج، إلى أنواع محددة من المخرجات وبالتالي تصبح مشكلة رجل الاقتصاد هي محاولة الوصول إلى الطريقة المثلى لتشخيص المدخلات للوصول إلى المخرجات المحددة .

**8-2 التعريف الوظيفي:** يتطلب هذا التعريف ضرورة دراسة كل نوع من أنواع التنظيمات وتحديد تلك التي تمارس نشاطا إنتاجيا، واستخلاص الخصائص المميزة لهذا النشاط واستخدامها كتعريف وصفي لوظيفة الإنتاج وهذا يرجع كون وظيفة الإنتاج مرتبطة ارتباطا وثيقا بمجموعة من الوظائف الأخرى مثل الأفراد التمويل التسويق، كما تعرف بأنها "عملية خلق السلع والخدمات عن طريق إعداد الرسومات والتصاميم والتخطيط والتشغيل ورقابة النظام المطبق لتحويل المدخلات وعوامل الإنتاج لسلع تامة الصنع" (2).

**8-3 التعريف العملي:** تقوم أي مؤسسة اقتصادية بتجميع وتنظيم عناصر الإنتاج بهدف تحقيق أكبر ربح ممكن وهي تحقق كما ذكرنا سابقا المنفعة الشكلية، منفعة الحياة، المنفعة الزمانية والمنفعة المكانية .

### **المطلب الثاني: إدارة الإنتاج:**

مرت إدارة الإنتاج بمراحل خلال تطورها ارتبطت بالتطور الاقتصادي وهذه المراحل هي:

#### **1- مراحل تطور إدارة الإنتاج:**

**1-1 الثورة الصناعية:** كان لظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن الثامن عشر أثر على ظهور أساليب تكنولوجية جديدة في مجال الإنتاج تعتمد على الاستخدام المكثف للآلات بدلا من الأفراد في إنجاز الأعمال العضلية، وعلى تغيير نظم الإنتاج من النظام الحرفي إلى نظام المصنع الكبير، الذي تميز بكبر حجمه وانفصال الملكية عن الإدارة وظهور النقابات العمالية. مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى ما يسمى المدير المحترف الذي تعتمد ممارسته الإدارية على القواعد المدروسة والمتفق عليها، وبذلك بذلت عدة محاولات لوضع إطار لعملية ممارسة وظيفة الإدارة في المصنع (3) وأهمها:

1- حنفي محمود سليمان، عبد الحميد بهجت فايد، مرجع سابق، ص 234 .

2- فريد النجار، إدارة العمليات الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 184

3- محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص 14

**1-2 محاولات آدم سميث 1776:** يعتبر آدم سميث أول من لفت الأنظار بشكل منظم إلى الدور الاقتصادي للإنتاج، وقدم في كتابه "ثروة الأمم" مفهوم التخصص وتقسيم العمل المتمثل في قيام عدد من العاملين بممارسة النشاطات اللازمة لإنتاج السلعة بدلا من قيام شخص واحد بممارسة جميع النشاطات وحده<sup>(1)</sup>.

**1-3 أعمال إيلي ويتني 1798:** قدم إيلي ويتني في عام 1798 مفهوم تبادلية الأجزاء (الأجزاء القابلة للتغيير) واستخدامه في عملية إنتاج الأسلحة، ويعني ذلك إمكانية تغيير أجزاء نمطية من المنتج أو السلعة في حالة استهلاكها أو توقفها عن العمل. وكان هذا الابتكار بداية للتوسع الكبير، في إنتاج السلع التي تتكون من أكثر من مكون واحد بل وإنتاج هذه المكونات بشكل مستقل ثم تجميعها في سلعة تامة الصنع. وقد مهد هذا المفهوم الطريق لإنتاج سلع تتكون من عدة أجزاء بسرعة كبيرة<sup>(2)</sup>.

**1-4 أعمال Charles Babbage 1832:** يعتبر المهندس والرياضي Charles Babbage أول من حاول إدخال الأساليب العلمية في الإدارة والإنتاج. وذلك من خلال كتابه "اقتصاديات التصنيع واستخدام الآلات" الذي صدر عام 1852 والذي بين فيه كيفية استخدام كل من دراسة الزمن، نظام البحث التطوير، اختيار موقع المصنع على أساس تحليل اقتصادي، دراسة البناء الإداري والتنظيم للإدارة، الاهتمام بالعلاقات الإنسانية والعلاقة بين السعر وحجم الإنتاج والريح في السوق وكذا استخدام نظم دفع الأجور التشجيعية والحوافز وكان قد اتفق إلى حد بعيد مع آدم سميث حول تقسيم العمل. ومعظم أفكار شارل باباج كانت مهدا لدراسات حركة الإدارة العلمية<sup>(3)</sup>.

**1-5 علم الإدارة:** ارتبطت هذه المرحلة بالتوسع المالي حيث ظهر في هذه المرحلة الكثير من المفكرين ورواد الإدارة وهي المرحلة التي تم فيها التنسيق بين الأعمال داخل المصنع مثل الآلات والأفراد والطاقة المستخدمة وهذا ما أدى إلى ظهور ما يعرف بالمشاكل الإدارية، ومن رواد هذه المرحلة فريدريك ونسلو تايلور الملقب بأب الإدارة العلمية الذي قام بدراسة الإنتاج ومشاكله بصفة مفصلة في شركة ميدفل للحديد والصلب وساعده في دراسته تلك تدرجه في، الوظائف من عامل بالورشة إلى رئيس مجموعة المهندسين. حيث ركز على العمال وأساليب العمل، نظام الأجور المدفوعة والإنتاجية، كما نادى تايلور بضرورة التفريق بين مسؤوليات الإنتاج التي تقع على عاتق الإدارة وتلك التي تقع على عاتق العمال<sup>(4)</sup>.

1- محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص 14.

2- نفس المرجع، ص 14.

3- عبد الكريم محسن، صباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص 31.

4- Anne Gratacap , Pierre Medan, **Management De La production: Concepts, Méthodes et Cas**, Paris Dunod, 2001, pp 11-13.

وظهر علم الإدارة ليساعد المسؤولين على حل بعض المشاكل والمساعدة على رفع الروح المعنوية والكفاءة الإنتاجية وغيرها.

**1-6 المرحلة الحالية:** تبدأ هذه المرحلة بعد الثورة الإدارية حيث ترتبط بالتوسع الآلي والأوتوماتيكي واستخدام عدة علوم مختلفة ساهمت في العمليات الإنتاجية وعلى رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الإنتاجية ومن بين هذه العلوم ما يلي:

✓ ظهور علم الحاسبات الآلية والتي بدأ استخدامها في المجالات الإنتاجية لما لها من طاقة كبيرة في إجراء العمليات الحسابية المختلفة.

✓ استخدام علم بحوث العمليات التي تساعد في اتخاذ القرارات المنطقية بأسلوب أكثر دقة وبعيدا عن العشوائية وعن أسلوب التجربة والخطأ.

✓ استخدام البرمجة الخطية التي أدت إلى معالجة العديد من المشاكل الهامة مثل مشاكل التخصيص وتحديد كمية الإنتاج المناسبة.

✓ استخدام أسلوب نظرية صفوف الانتظار لتحليل شبكات خطوط الاتصالات والتي وجدت مجالها في تحليل خطوط الإنتاج وتنظيم مراكز الخدمة على الخط الإنتاجي أوفي مجال الصيانة وغيرها.

✓ استخدام طريقة المسار الحرج وطريقة تقييم مراجعة المشروعات وهما طريقتان متشابهتان في تخطيط ومراقبة المشروعات الإنشائية والصيانة والبحوث وغيرها.

**2- تعريف إدارة الإنتاج:** إن الإنتاج بمفهومه الواسع يشمل تنفيذ أنشطة جلب عوامل الإنتاج أو مدخلات العملية الإنتاجية وتحويلها إلى مخرجات، أما إدارة الإنتاج فهي مجموعة من الأنشطة من تخطيط وتنظيم قيادة ومراقبة تهدف إلى المساهمة في تحقيق أهداف إستراتيجية للمؤسسة بالاستعمال الأمثل للموارد المادية والبشرية مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف القيود الداخلية والخارجية المفروضة على المؤسسة ويمكن تعريف إدارة الإنتاج على أنها " مجموعة الأنشطة الإدارية اللازمة لتصميم وتشغيل الرقابة على العملية التحويلية " (1).

كما تعرف بأنها " السياسة المتعلقة بصنع القرار الإداري في مجال وظيفة إدارة الإنتاج وتعني الفعاليات المتعلقة بالحصول على عوامل الإنتاج واستخدامها لغرض صناعة بضاعة أو تقديم خدمة معينة" (2).

**3- الاتجاهات والتطورات المعاصرة في إدارة الإنتاج :** حدثت في الفترات الحالية حركة تغيير وتطور إداري على مستوى العالم في الفلسفات والممارسات الإدارية، فقد لحق التغيير بكل أبعاد وعناصر العمل في منظمات

1- محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص 15 .

2- خضير كاظم محمود، هايل يعقوب فاخوري، مرجع سابق ، ص 22

الأعمال واتجهت الممارسات الإدارية نحو الأخذ بأساليب تكنولوجية متقدمة ومتفوقة كي تستطيع المنافسة والصمود في السوق العالمي المفتوح .

فالمتمثل للفكر الإداري في مجال إدارة الإنتاج والعمليات يمكنه أن يلحظ مجموعة من الأحداث والتطورات والاتجاهات الحديثة والتي تؤثر على ممارسات الأعمال بصفة عامة على المستوى العالمي هذه التطورات نوجزها فيما يلي (1):

- ظهور فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد تلك الفلسفة التي استحدثتها وطبقتها اليابان منذ عدة سنوات فلقد حقق اليابانيون نجاحا كبيرا في تطبيق هذه الفلسفة وبالذات في الصناعات الأتوماتيكية، وبدأ تطبيقها في مصانع تويوتا للسيارات وبحلول نهاية السبعينات كانت معظم صناعات السيارات تطبق هذا المفهوم بنجاح .

- ظهور مدخل إدارة الجودة الشاملة تلك الفلسفة الإدارية التي قدمها العالم الأمريكي ديمينج Edward deming لليابان منذ أكثر من 40 سنة ماضية، ويركز هذا المدخل على تحقيق التميز في أداء المنظمات من خلال ثقافة التحسين المستمر للجودة، والوصول بالمنتجات إلى مستوى صفر من العيوب ويطلق على هذا المفهوم العيوب الصفرية .

- العدد المتزايد من المنظمات الدولية .

- احتدام واشتداد المنافسة بين الشركات اليابانية والشركات الغربية في مجالات خفض التكلفة وتحسين الجودة - تكنولوجيا عمليات الصنع المتقدمة، وابتكار أساليب حديثة لتخفيض الوقت المستغرق في كل مراحل النظام الإنتاجي سواء كان في مرحلة ابتكار المنتج أو تصميمه أو إنتاجه أو توزيعه .

وعليه إدارة الإنتاج الحديثة تعتمد على تطبيق التخصص، استخدام الآلية، تطبيق الأسلوب العلمي، استخدام الهندسة الصناعية، استخدام بحوث العمليات.

**4- تنظيم إدارة الإنتاج:** تنظيم إدارة الإنتاج يعني تجميع الأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ووضعها في وظائف في جزء من الهيكل التنظيمي في صورة إدارة أو وحدة أو قسم متكامل مع بقية الإنتاج (2).

**4-1 خطوات تنظيم إدارة الإنتاج:** يعتبر التنظيم من وظائف الإدارة ويتطلب تجميع الأنشطة الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة وبذلك يهتم التنظيم ببناء هيكل علاقات السلطة مع تهيئة الظروف التي تساعد على خلق التنسيق على المستويين، الأفقي والرأسي وذلك مرورا بما يلي (3):

1- جمال طاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، مصر، 2002، ص ص 27-28.

2- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 42

3- نفس المرجع، ص 42



**4-1-1 الهدف:** يعتبر نقطة البداية في تنظيم الوظيفة الإنتاجية، ويشمل ذلك تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية، فهدف إدارة الإنتاج هو إنتاج سلعة أو خدمة ذات منفعة معينة للمستهلكين وتوفيرها بالقدر المطلوب والمواصفات المحددة في الوقت المناسب.

**4-1-2 الأنشطة والوظائف:** لتحقيق هذا الهدف فإن الوظيفة الإنتاجية تشمل مجموعة من الأنشطة الهامة وهي تخطيط المصنع وتخطيط العمليات وتحديد الموارد المطلوبة واستخدامها في العملية الإنتاجية ورقابة الجودة... الخ وتجمع هذه الأنشطة في إدارات وأقسام حسب اتفاق وترابط طبيعتها، ثم تحديد الوظائف اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة والقيام بواجباتها وأعبائها المختلفة.

**4-1-3 الاختصاصات:** تحدد اختصاصات كل وظيفة من هذه الوظائف بوضوح كاختصاصات مدير مراقبة الجودة، ووظيفة مدير الشؤون الهندسية ووظيفة رئيس قسم خدمات العاملين... الخ.

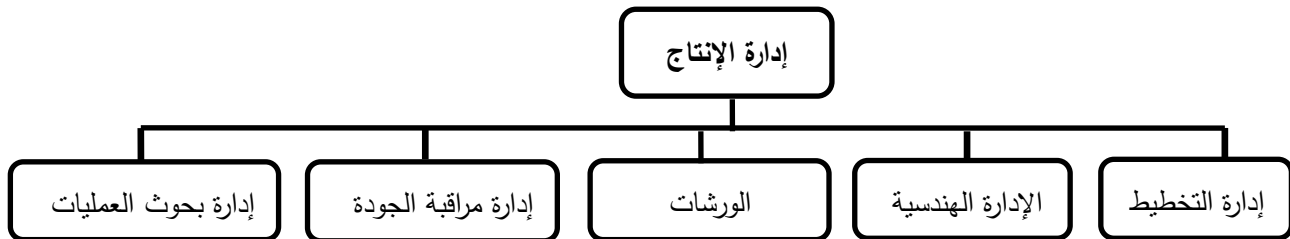
**4-1-4 العلاقات:** تحدد العلاقات بين الوظائف المختلفة من حيث خطوط السلطة، والمسؤولية ونطاق الإشراف وقنوات الاتصال وعلاقة الاستشاريين والتنفيذيين... الخ، وذلك حتى يمكن تنسيق الجهود وتكاملها لتحقيق الأهداف المطلوبة.

**5- الهيكل التنظيمي لإدارة الإنتاج:** هو تصميم خريطة تنظيمية كلية، تصور الإدارات والأقسام الموجودة بالمؤسسة، وتوضح العلاقات بينها كما تعد خرائط تنظيمية فرعية للإدارات والأقسام وتحدد تنظيمها الداخلي وتفصلها إلى وحدات وأجزاءها المختلفة<sup>(1)</sup>.

**6- طرق تنظيم إدارة الإنتاج:** يمكن تنظيم إدارة الإنتاج في مؤسسة صناعية على أحد الأسس التالية<sup>(2)</sup>:

**6-1 التقسيم الوظيفي:** وهو تنظيم الأكثر استعمالاً نظراً لسهولة فهمه وتطبيقه حيث تجتمع أنشطة المؤسسة حول الوظائف التي تقوم بها إدارة الإنتاج في مؤسسة صناعية ينظم حسب ما يوضح في الشكل التالي:

**الشكل رقم 06: نموذج تنظيم إدارة الإنتاج مقسم حسب الوظائف**



**المصدر:** بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن،

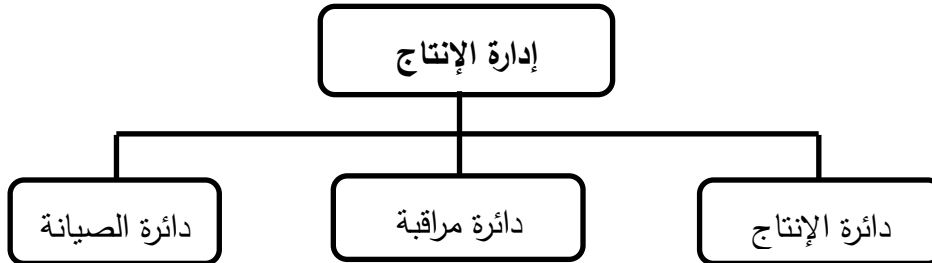
2011، ص42

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص42 .

2- نفس المرجع ، ص42 .

يمكن أن يختلف مضمون هذه الوظائف من مؤسسة لأخرى تبعاً لأغراضها وحاجاتها المتنوعة فمثلاً الشكل الذي يبين ثلاث دوائر والتي تقابلها وظائف فرعية كما يلي:

**الشكل رقم 07: تنظيم إدارة الإنتاج مقسم حسب الوظائف الفرعية**



المصدر: بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص43

**6-2 التقسيم حسب المنتجات أو الخدمات:** عندما تكثر المنتجات والخدمات والعمليات أو تنتوع الأسواق والمناطق الجغرافية يفقد القسم الوظيفي الكثير من مزاياه، ويصبح تطبيقه غير ملائم لتحقيق مرونة العمليات القاعدية وضبط التخطيط والرقابة على مستوى التكاليف والأسعار، ولذلك التقسيم يتم هنا حسب المنتج فتخصص إدارة أو قسم لكل واحد منها أو لكل مجموعة متشابهة منها. ويتمتع القسم هنا باستقلال شبه تام لتأمين ما يحتاج إليه حيث تتبعه أنشطة أو أقسام فرعية خاصة بالإنتاج والبيع والمحاسبة، وغيره وتمارس كل إدارة أو قسم خاص بالمنتج الوظائف اللازمة له<sup>(1)</sup>.

**6-3 التقسيم الجغرافي (حسب المناطق الجغرافية):** عندما يتسع نشاط المؤسسة ويشمل مناطق متفرقة فإن إدارة الإنتاج تقسم حسب المنطقة الجغرافية ويتم توزيع الأنشطة على مديريات أو وحدات تشغيلية موزعة على مناطق جغرافية متفرقة وذلك بغية التقرب من الزبائن، أو الاستفادة من خصوصيات الظروف المحلية، فيما يتعلق بتوفير الموارد من مادية أو بشرية<sup>(2)</sup>.

**6-4 التقسيم حسب العمليات:** تنظم إدارة الإنتاج تبعاً لهذا الأساس طبقاً للمراحل التي تمر بها العملية الإنتاجية فهناك عملية تحضيرية وعمليات تشغيلية وتجهيز... الخ.

**6-5 التقسيم حسب العملاء:** ويجري التقسيم هنا حسب العملاء الذين يتعاملون مع المؤسسة، وعندما يكون حجم التعامل مع هؤلاء العملاء كثيراً فتنشر الشركات التجارية مثلاً مجموعة من المدارس أو الجامعات وغيرها من الهيئات والمؤسسات التي تتعامل مع هذه المؤسسة.

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص43.

2- نفس المرجع، ص45

7- أهمية تنظيم إدارة الإنتاج: يحقق التنظيم بشكل عام وكذلك تنظيم إدارة الإنتاج مجموعة من المزايا<sup>(1)</sup>:

✓ إقامة العلاقات التنظيمية على قواعد مستقرة، مما يقلل التصرفات العشوائية أو غير المتوقعة وتضارب الاختصاصات.

✓ يعمل على تحقيق التعاون والانسجام بين الأفراد والجماعات وتوجيه جهودهم في اتجاه واحد.

✓ سهولة ممارسة مجموعة كبيرة من الأنشطة باستخدام الأسس التنظيمية المتاحة، مثل توزيع الأدوار وتفويض السلطة.

✓ الاستغلال الكفء للإمكانيات المتاحة ( قدرات الأفراد ومهاراتهم وخبرتهم) والحصول على أقصى طاقة إنتاجية منها.

✓ تحقيق التنسيق والتكامل بين الأنشطة المختلفة لتحقيق الهدف الكلي.

### المطلب الثالث : أهداف ودور إدارة الإنتاج

تلعب إدارة الإنتاج دورا هاما في المؤسسة الإنتاجية ما يجعل لها مجموعة من الأهداف نذكرها فيما يلي:

1- أهداف إدارة الإنتاج: إن إدارة الإنتاج تلعب دورا فعالا في المؤسسة وبالتالي أهدافها أساسا تخدم الأهداف العامة للمؤسسة ولا تتعارض معها ويمكن أن نحدد أهداف إدارة الإنتاج إلى أهداف كمية وأهداف نوعية<sup>(2)</sup>.

#### 1-1 الأهداف الكمية: تتمثل فيما يلي:

- تحقيق أكبر إنتاج ممكن بالاعتماد على الآلات والعمال والمواد الخام مع مراعاة الطاقات المستخدمة التي تؤثر على إيرادات المشروع وعلى تكلفة إنتاج الوحدة وبالتالي على السعر الذي يعرض به الإنتاج وبالتالي على مقدرة المؤسسة على المنافسة.

- زيادة الكفاءة الإنتاجية الجزئية والكلية للمؤسسة وتمثل الكفاءة الإنتاجية الجزئية في إنتاجية العمالة وإنتاجية الآلات والمعدات، وكذا إنتاجية المواد المستخدمة في الإنتاج، وفي حين أن الكفاءة الكلية للمؤسسة تتمثل في مدى الاستخدام الأمثل لمختلف عوامل الإنتاج مجتمعة ومدى مساهمتها في تحقيق المخرجات أو المنتجات النهائية، كما تعمل على تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة بما يساعد على تحديد أسعار السلعة النهائية، إضافة خطوط إنتاجية جديدة لإنتاج منتج جديد أو أكثر، تحقيق أهداف الخطة الإنتاجية للمؤسسة بإنتاج الكميات المحدودة.

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 45 .

- التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة، من أجل اكتساب الميزة التنافسية خصوصا في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة أين تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق والتي لن تتأذى إلا من خلال الإنتاج بتكاليف منخفضة<sup>(1)</sup>

**1-2 الأهداف النوعية:** تتمثل فيما يلي:

- ✓ تطبيق مواصفات الجودة التي يتوقعها المستهلك وهذا لتحسين القدرة على جلب الزبائن .
- ✓ تطوير طرق ووسائل الإنتاج بما يتماشى مع التطورات الحديثة.
- ✓ رفع الروح المعنوية للأفراد وإعطاء حوافز للعاملين .

ومنه يمكن القول إن الهدف الأساسي من هذه الإدارة هو تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في استخدام الموارد وتنظيم العمل داخل الوحدة وحل المشاكل المرتبطة به حتى يمكن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

**2- دور إدارة الإنتاج:** لها دور حيوي في توفير مقومات تطوير إنتاجية العمل، كما أن مسؤولية رفع الإنتاجية تقع بالدرجة الأولى على عاتقها، إذ أن المستوى العلمي المطلوب لجميع عناصرها، وإيمانها بأهمية تحسين نتائج الإنتاجية، يمكنها من تأدية دورها الكامل في تنفيذ برامج التحسين في المؤسسة، أما الوسائل الإدارية الواجب إتباعها في مجال تطوير وتوفير مقومات إنتاجية العمل فنتمثل في الآتي<sup>(2)</sup>:

- ✓ وضع الخطط ورسم السياسات الكفيلة بتحقيق البرامج الإنتاجية بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية والالتزام بتنفيذها على المستويات المختلفة، والاهتمام بالآلات والعناصر المادية الضرورية لعمليات الإنتاج.
- ✓ الاهتمام بالعنصر البشري والعمل على تنميته إذ يعتبر المساعد في إنتاج ما يخفف العناء على الإنسان ويعظم أعماله ويضاعف إنتاجيته.
- ✓ خلق علاقات إنسانية جيدة وتحقيق أكبر قدر من التعاون بين جميع العاملين في المؤسسة، فيما يتعلق بسلوك القادة الإداريين وعدم الربط بين العوامل الشخصية والسلوك الوظيفي في محيط العمل.
- ✓ إعادة النظر باستمرار في تنظيم الهيكل التنظيمي بشكل يكفل وضوح مستويات السلطة ومراكز المسؤولية.
- ✓ حسن استخدام التقنيات الحديثة، والاستفادة من المنجزات العلمية والتكنولوجية، مما يؤثر إيجابا على إمكانيات العامل في المؤسسة فتزيد إنتاجيته<sup>(3)</sup>.

**3- علاقة إدارة الإنتاج بالإدارات الأخرى في المؤسسة:** وفيما يلي سنتطرق إلى مختلف العلاقات التي تربط إدارة الإنتاج بمختلف إدارات المؤسسة الأخرى .

---

1-A-Courtois, C-Martin-Bounefous, M-Pillet, **Gestion de Production**, 3ème édition, édition d'organisation Paris, 1995, pp 27-29.

2- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق ، ص 46

3- الطيب داودي، نظرية الإنتاج عند ابن خلدون دراسة مقارنة ، مجلة العلوم الإنسانية جامعة منتوري قسنطينة، العدد 19، جوان 2003، ص 125.

**3-1 العلاقة مع الإدارة المالية:** تعتبر العلاقة بين إدارة الإنتاج والعمليات والإدارة المالية علاقة وثيقة، بحيث تستحوذ على العموم وظيفة الإنتاج والعمليات على نسبة كبيرة من رأس مال المؤسسة مقارنة بالوظائف الأخرى. والتي تكون موظفة فيها على شكل أصول ثابتة (مباني، آلات...) وأخرى متداولة (مخزونات...) بحيث لا يمكن تصور أية قدرة لوظيفة الإنتاج على انجاز المهام المطلوبة منها بدون توفر المستلزمات أو الاعتمادات المالية اللازمة لذلك<sup>(1)</sup>.

وتعد الوظيفة المالية هي المسؤولة عن توفير الأموال اللازمة لدعم عملية الإنتاج وإجراء التحسينات، وتوظيف تلك الأموال توظيفا صحيحا من أجل استخدامها بشكل أمثل. وهذا فضلا عن المشاركة في دراسة الجدوى وتقييم الاستثمارات، والمساهمة في سياسة وضع السعر، التكلفة وإعداد كشوفات الحسابات النهائية للشركة وتقييم الوضع الاقتصادي للبيئة المحيطة بالشركة<sup>(2)</sup>.

**3-2 العلاقة مع إدارة المشتريات:** إدارة المشتريات هي الإدارة المسؤولة عن شراء المواد والمعدات والاحتياجات الأخرى للمؤسسة لذا التنسيق بينها وبين إدارة الإنتاج مستمر لتوفير المواد والقطع والاحتياجات الأخرى لعمليات الإنتاج في التوقيت الصحيح، أيضا إدارة المشتريات تقدم لإدارة الإنتاج المعلومات اللازمة عن الموردين من حيث الثقة والجودة والمرونة<sup>(3)</sup>.

**3-4 العلاقة مع إدارة التسويق:** تربط إدارة الإنتاج مع إدارة التسويق علاقة تبادلية، وهذه العلاقة من الأهمية بحيث أنها تحدد مدى نجاح أو فشل المؤسسة الإنتاجية، إذ أن التسويقي يسبق ويرافق ويولي الإنتاج فالعلاقة التقليدية بين التسويق والإنتاج هي أن الإنتاج يسبق ويولي الإنتاج فإدارة التسويق هي المسؤولة عن بيع المنتجات وتوفير المعلومات حول متطلبات السوق والتطورات المتصلة به ويعناصره من المستهلكين والمنافسين وغيرها مما تعتمد عليه إدارة الإنتاج في وضع خطط تصميم وإنتاج المنتجات<sup>(4)</sup>، ومراقبة التسويق للإنتاج يقصد بها التنسيق المستمر بين الإدارتين لتبادل المعلومات حول الكميات المطلوبة ومواعيدها وحول وضع الإنتاج.

**3-5 العلاقة مع إدارة الأفراد:** تتميز العلاقة بين إدارة الإنتاج وإدارة الأفراد بأنها مباشرة وتبادلية، فإدارة الإنتاج تقوم بتزويد إدارة الأفراد بكافة المعلومات عن احتياجات الخطة الإنتاجية من القوى البشرية سواء العاملة أو المطلوب استقطابها، ونوع المهارات المطلوبة كما ونوعا، كما أن إدارة الأفراد تقدم لإدارة الإنتاج البيانات.

1- محمد أديوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المناهج، عمان، 2004، ص.26

2- عبد الكريم محسن، صباح مجيد النجار، مرجع سابق، ص.31.

3- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة الإنتاج، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، 2007، ص 11

4- نفس المرجع، ص 12

اللازمة عن حجم ونوع العمالة المتوفرة في أقسام المؤسسة الإنتاجية ونوعية العمالة المتوفرة في سوق العمل.  
**3-6 العلاقة مع إدارة البحث والتطوير :** تستفيد إدارة الإنتاج من النشاطات البحثية لإدارة البحث والتطوير التي تهتم بتطوير أساليب الإنتاج وتحسين التقنيات المستخدمة في التصنيع وتطوير الأساليب الإدارية، وتهتم أيضا بالبحوث التسويقية عن المستهلكين والمواد البديلة والمنتجات المنافسة.

### **المبحث الثاني: عملية الرقابة على الإنتاج:**

إن المؤسسة الإنتاجية عند قيامها بنشاطها العادي المتمثل أساسا في عملية الإنتاج تحتاج إلى وظائف أخرى مساعدة لإتمام هاته الوظيفة، ونجد أن وظيفة الرقابة على الإنتاج تعد من المهمات الأساسية لإدارة الإنتاج، كما أنها عملية ضرورية تمكن المؤسسة من الوصول إلى أفضل أداء ممكن، فهي تتعامل مع جانبيين، الجانب الأول يخص الرقابة على العمليات الإنتاجية والأنشطة المتعلقة بها والرقابة على الجودة. والجانب الثاني يتمثل في الرقابة على التكاليف والموازنات.

### **المطلب الأول: ماهية الرقابة على الإنتاج:**

الرقابة من أهم الوظائف في المؤسسات لما لها من أثر على المرددية خصوصا في المؤسسات الإنتاجية وبالضبط الرقابة التي تخص مرحلة الإنتاج وتكليفها.

**1- مفهوم الرقابة:** تعرف بأنها " ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة استغلال موارد المنظمة وتحقيق أهدافها" <sup>(1)</sup>. كما يمكن تعريفها بأنها " إحدى وظائف المدير، من خلالها يتأكد من أن تنفيذ العمل يتم وفق ما هو مخطط ومرسوم له وحسب ما يريده أم لا وهي في سبيل ذلك تسعى إلى متابعة العمل وقياس الأداء الفعلي له ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير تدعى بالمعايير الرقابية" <sup>(2)</sup>. ويعرف جاري ديسلر على أنها " الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة وتتعلق بوضع هدف وقياس أداء واتخاذ الإجراء التصحيحي" <sup>(3)</sup>

تمثل الرقابة مفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، ويمكن تقسيم الإدارة (النشاط الإداري) إلى أربعة عناصر أساسية<sup>(4)</sup>:

### **1-1 التخطيط:** ويشمل تحديد الأهداف ورسم السياسات وإقرار الإجراءات ووضع البرامج الزمنية والخطط

1- محمد بهجت جاد الله كشك، المنظمات وأسس إدارتها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 283

2- عمر وصفي عقيلي، الإدارة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 443.

3- حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، دار الفكر للطباعة، عمان، 1997، ص 293.

4- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص

**1-2 التنظيم:** ويشمل تصميم الهيكل التنظيمي (بمعنى أن تحدد المسؤوليات والسلطات للأفراد القائمين بالعمل) وتنمية الهيئة الإدارية (أي العاملين بالمشروع).

**1-3 التوجيه:** ويشمل إرشاد المرؤوسين في تنفيذهم للأعمال ورفع روحهم المعنوية .

**1-4 الرقابة:** وتتيح الرقابة التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه.

**2- أشكال الرقابة:** هناك عدة أشكال للرقابة، تختلف باختلاف المعيار أو الأساس المستخدم للتصنيف وسنذكر فيما يلي أهم المعايير المستخدمة.

**1-2 الرقابة حسب زمن ممارستها:** وتنقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى:

- **الرقابة السابقة:** يهتم هذا النوع بالتحقيق من توفر جميع متطلبات ووسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل بدء الأداء فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها والاستعداد لمواجهتها وإيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي فإن هذه الرقابة تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي قد تعترض طريق التنفيذ الحسن<sup>(1)</sup>.

- **الرقابة الجارية (المتزامنة):** هي الرقابة أثناء تحويل المدخلات إلى مخرجات مثلًا تقوم المؤسسة بالقيام بعمليات تفتيش عند بداية كل مرحلة من مراحل العملية الصناعية، هذا لاكتشاف المشاكل قبل التطرق إلى المرحلة الموالية، ويهتم الشكل الرقابي هذا بالمعلومات التي تصل إلى المديرين من أحوال العمل ومستوى الإنجاز المتحقق وتكشف هذه الرقابة عن الانحرافات في الأداء أثناء تنفيذ النشاط أو العمل<sup>(2)</sup>.

- **الرقابة اللاحقة:** يطبق هذا النوع من الرقابة بعد انتهاء من تنفيذ الأنشطة وبالتالي التركيز على الأداء الماضي، حيث يتم إبلاغ الإدارة بنتائج التنفيذ بعد فترة زمنية معينة وتزويدها بنتائج المقارنة بين الأهداف الفعلية والأهداف الموضوعية سالفًا<sup>(3)</sup>.

**الرقابة حسب أطراف التعامل مع المؤسسة:** وهي نوعان<sup>(4)</sup>:

- **الرقابة الداخلية:** تهتم بجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المنظمة داخل محيطها وفي كافة المستويات الإدارية مثل الرقابة على العمال، الرقابة الإدارية، وينبغي الإشارة هنا إلى أن بعض أنواع الرقابة السابقة

1- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم الإدارية، الدار الجامعية الجديد للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 476 .

2- علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص 372 .

3- محمد فريد الصحن و آخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 343 .

4- عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 479 .

الذكر تدخل ضمن هذا النوع مثل: الرقابة المالية، الرقابة التنظيمية، الرقابة على النواتج... الخ

- **الرقابة الخارجية:** وهي الرقابة التي تتم خارج المؤسسة وتقوم بها أجهزة رقابية متخصصة وتكون تبعيتها في الغالب للدولة، مثلاً: البنك المركزي جهة رقابية خارجية على البنوك الأخرى، ووزارة التعليم العالي جهة رقابية خارجية على أداء الجامعات الأهلية وغيرها ووزارة التجارة والصناعة جهة رقابية خارجية على الشركات وهناك جهات رقابية خاصة مثل مكاتب تدقيق الحسابات المعتمدة من الحكومة<sup>(1)</sup>.

## 2-4 معايير أخرى:

- **رقابة محاسبية:** تتعلق برقابة الأداء المالي أي تحقيق الأهداف المالية المخططة من خلال الاستعانة ببعض المقاييس كالعائد على الاستثمار ومقاييس مالية أخرى.

- **رقابة إدارية:** إدارية عبارة عن مجهود منظم لتحديد معايير الأداء للأهداف المخططة وتصميم نظم التغذية العكسية للمعلومات ومقارنة الأداء الفعلي بتلك المعايير المحددة سلفاً وتحديد ما إذا كانت هناك انحرافات وقياس دلالتها واتخاذ أي إجراء مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المشروع تستخدم بأكثر الطرق الممكنة وبكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المشروع.

ويمكن أيضاً تقسيم الرقابة أيضاً إلى رقابة النتائج ورقابة العمل والرقابة الشخصية، كما نلاحظ تختلف وتتنوع أنواع الرقابة باختلاف المعيار المستخدم للتقسيم، وكل معيار يهتم بجانب معين في المؤسسة ويتبع ذلك لطبيعة المؤسسة وفلسفتها ورسالتها التي وجدت من أجلها.

**3- مفهوم الرقابة على الإنتاج:** الرقابة في مجال الإنتاج تتمثل في متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام الواردة في جداول الإنتاج للتأكد من تنفيذها<sup>(2)</sup> :

- الكميات المطلوبة - في المواعيد المحددة - بالمواصفات الخاصة بالجودة .

كذلك التكلفة الخاصة بهذا الإنتاج، وما مدى تماشيها مع التكلفة التي حددت في الخطة مقدماً.

وتعرف الرقابة على الإنتاج "بأنها مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تساعد على تنسيق أداء الأفراد، والمواد الآلات والمعدات لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاية الإنتاجية"<sup>(3)</sup>.

وتعني الرقابة على الإنتاج "تفحص كافة الأنشطة التي تستهدف إنتاج السلع المطلوبة بالكمية والنوعية في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة"<sup>(4)</sup>.

1- عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 479 .

2- عبد الفتاح الصحن محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 16

3- فايز الزغبى، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص 29.

4- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر، عمان 2004، ص 382



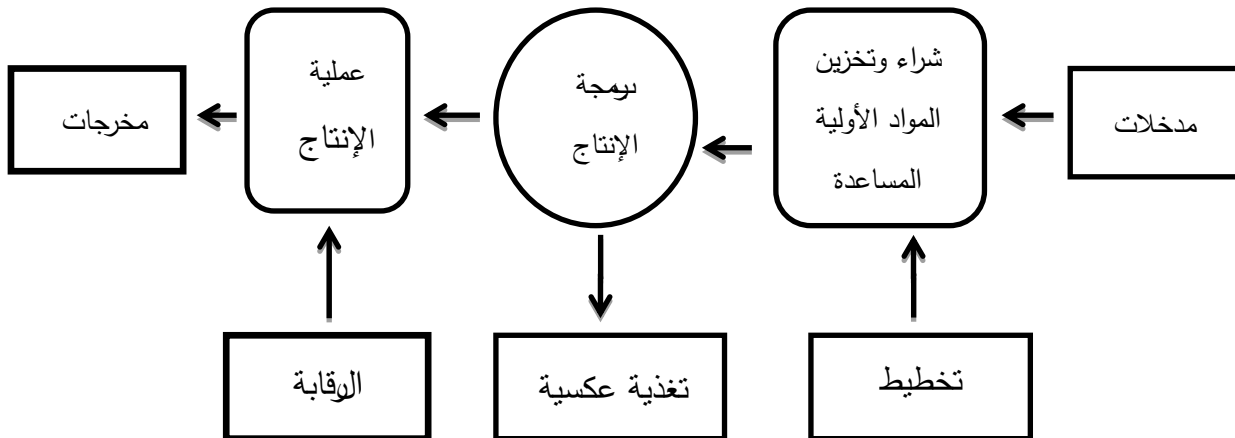
وتختلف وظيفة الرقابة على الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى، وبالتالي لا يوجد نظام محدد للرقابة على الإنتاج يمكن تعميمه في جميع الوحدات الإنتاجية في قطاع الصناعة، حيث يحكم عملية اختيار النظام المناسب مجموعة من الاعتبارات والأسباب يمكن تحديدها فيما يلي:

- حجم الوحدة الإنتاجية ومجالات نشاطها.
- درجة الدقة المطلوبة في متابعة الأنشطة والعمليات المنجزة.
- طبيعة وخصائص العملية الإنتاجية.
- نوع المنتج أو المنتجات المصنعة.

وتتم الرقابة على الإنتاج بواسطة الجداول العامة أو الرئيسية مع إجراء المتابعة اللازمة لقياس المقدرة الأدائية مقارنة بالجدول الزمنية الموضح بها الإنتاج، والمقدر في مواعيد معينة مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا احتاج الأمر إلى ذلك ، ويمتد مجال الرقابة على العناصر الأساسية للإنتاج: الآلات، العمل، الموارد حيث يتم<sup>(1)</sup>:

- وضع معدلات لإنتاج الآلة ومدى استخدام طاقتها الإنتاجية وتتطلب الرقابة على معدلات الإنتاج وعلى الطاقة الضائعة.
  - وضع معدلات لوقت العامل وإنتاجه في خلال هذا الوقت حتى يمكن مراقبة إنتاجه كل في موقع عمله.
  - توضع معدلات لاستخدام المواد في إنتاج السلعة وتراقب المواد المستخدمة في الإنتاج ومعدل الإنتاج الواجب أن يتحقق نتيجة استخدام كل وحدة من المواد الخام.
- والشكل التالي يوضح موقع الرقابة في عملية الإنتاج:

الشكل رقم 08: موقع الرقابة في عملية الإنتاج



المصدر: فايز الزغبى، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، الأردن، 1991، ص 31

1- فايز الزغبى، مرجع سابق ، ص 31.

## المطلب الثاني: مهام الرقابة على الإنتاج وأهدافها:

تلعب الرقابة على الإنتاج دور في المؤسسة وهذا انطلاقاً من الأهداف والمهام المسطرة لها.

### 1- مهام الرقابة على الإنتاج: تتضمن الوظائف الرئيسية للرقابة على الإنتاج ما يلي<sup>(1)</sup>:

- جمع البيانات وتحليلها عن الأصناف المطلوب إنتاجها، وعن طاقة المصنع والأقسام الصناعية المختلفة.
- وضع البرنامج التنفيذي للإنتاج بما يشمل وضع برنامج تحديد الآلات، المعدات، الأفراد وتحديد مواعيد وحجم التشغيل لكل جزء من الأجزاء، ووضع برنامج لتموين المخازن من الخدمات والموارد الأولية والأجزاء الجاهزة.

- إصدار الأوامر ومتابعتها ويشمل ذلك إصداراً لأوامر في كل ما يتعلق بالشراء والتشغيل ومتابعة المخزون في جميع مراحلها.

### 2- أهداف الرقابة على الإنتاج: تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من إن ما تم أو سيتم في الإنتاج

مطابق لما هو مطلوب انجازه والرقابة على الإنتاج بمعناها الواسع تشمل الرقابة على المواد والرقابة على المعدات والآلات والرقابة على الوقت والحركة، وتجد ضمنها كذلك الرقابة على العمليات الإنتاجية والرقابة على جودة الإنتاج والرقابة على القوى العاملة في الإنتاج وأخيراً على تكاليف الإنتاج.

كما أن نتائج وبيانات الرقابة على الجودة والتحليل الإحصائي تساعد الباحث للوصول إلى أفضل الطرق لتطوير وتحسين الإنتاج والمنتجات بغية تحقيق أغراض أساسية لنظم الرقابة المتمثلة فيما يلي<sup>(2)</sup>:

-رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق زيادة عدد ساعات تشغيل المنتجات الجيدة والمطابقة للمواصفات والإقلال من التلف والعيوب.

-تخفيض تكاليف الإنتاج بالإقلال من نسب العوادم والمنتجات المعيبة ومنع إعادة تشغيل المنتجات غير المطابقة للمواصفات وبالتالي زيادة كمية المنتجات السليمة.

-زيادة عدد المبيعات ورواجها مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج والأرباح.

-زيادة الإنتاج السليم يؤدي إلى زيادة الجر الحافز في حالة إشباع نظام ربط الأجر بكمية الناتج وجودته ولا شك أن هذا يساعد على رفع الروح المعنوية لكل العاملين.

- تهدف نظم الرقابة على الجودة إلى تلبية رغبات وميول المستهلكين أو المستخدمين من خلال ضبط مستويات

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

2- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 163

الجودة لتكون مطابقة للمواصفات والمعايير الكفيلة بإرضاء وإشباع المستهلكين والمستخدمين للمنتجات.  
-تقليل كمية العادم أو التلّف من الإنتاج إلى أدنى مستوى ممكن وتحديد الوحدات والأجزاء التي يمكن إعادة إنتاجها، وبالتالي تقليل التكاليف المصاحبة لعمليات إعادة التشغيل.  
-اكتشاف وتحديد مسببات انخفاض الجودة، ومسئولية الأخطاء والتي قد يكون مصدرها<sup>(1)</sup>:

- عدم ضبط وتعديل الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج بصورة سليمة.
- عيوب في المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج بصورة سليمة.
- انخفاض في كفاءة وإتقان العمل.
- عدم التوافق بين المواصفات والقياسات الموضوعية والإمكانات أو القدرات الإنتاجية المتاحة.
- الحفاظ على الروح الانضباطية والتنظيمية للعاملين في دائرة الإنتاج من خلال الفحص الدوري لعينات الإنتاج، وتحديد مسؤولية الأخطاء سواء كان ذلك من قبل المنتج أو المشغل أو الآلة.
- تحقيق المرونة الكافية في استخدام أجزاء وقطع الغيار المصنعة خارج الوحدة الإنتاجية على أساس اعتبارها أجزاء مصنعة وفقا لمواصفات وقياسات محددة.
- ضمان تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات لمواجهة رغبات واحتياجات محددة على ضوء مواصفات وقياسات موضوعية مسبقا.

### المطلب الثالث: مراحل الرقابة على الإنتاج

تمر الرقابة على الإنتاج بخطوات أساسية نحاول توضيحها فيما يلي .

**1- خطوات الرقابة على الإنتاج:** يمكن تحديد الخطوات الرئيسية للرقابة على الإنتاج، وفقا لتتابع حدوثها إلى التخطيط، الطرق الصناعية، الجدولة والإرسال بالإضافة إلى توزيع وتجهيز عوامل الإنتاج ومتابعة عمليات التشغيل<sup>(2)</sup>.

**1-1 التخطيط للإنتاج:** تتبلور مهمة التخطيط للإنتاج، في وضع خطط وبرامج إنتاج ذات أبعاد زمنية مختلفة وعلى مستويات تنظيمية متعددة لمواجهة الطلب على الإنتاج في المستقبل، والتهيؤ لتقلباته المحتملة، فوجود الرقابة يحتم بالضرورة وجود خطط ومستهدفات للإنتاج، والهدف من ذلك هو تدنية التكاليف خلال فترة التخطيط والوصول إلى أعلى معدلات الكفاية الإنتاجية الممكنة .  
ويمكن تقسيم عملية تخطيط الإنتاج إلى ثلاثة أنواع<sup>(3)</sup>:

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق ، ص 165

2- نفس المرجع، ص 165

3- رضا صاحب أبو حمد آل علي ،سنان كاظم الموسوي، الإدارة لمحات معاصرة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 100

- **تخطيط الإنتاج في المدى الطويل:** ويتعلق بموقع المصنع أو الوحدة، أو تصميم السلعة.

- **تخطيط الإنتاج في المدى المتوسط:** ويتعلق بنوع وعدد الأجهزة والآلات الواجب استخدامها ومقدار الطاقة الإنتاجية ونوع التخطيط الداخلي المطبق.

- **تخطيط الإنتاج في المدى القصير:** وتكون فترته من عدة أسابيع إلى سنة كاملة ويتناول سياسات عديدة أهمها: المخزون، تكاليف العمل والسلع التي ستقوم المؤسسة بإنتاجها وحجم الإنتاج الكلي من كل سلعة فوجود الرقابة يحتم بالضرورة وجود خطط ومستهدفات للإنتاج وذلك في ظل المنافسة، وزيادة عدم التأكد التي تعرفها المؤسسة.

**1-2 الطرق الصناعية:** تتطوي هذه الخطوة في تحديد الطريق الذي يسلكه العامل في الداخل كما يحدد

العمليات الخاصة بجزء واحد وتتابعه وعلاقته بالأجزاء الأخرى، ورغم أهمية هذه المرحلة إلا أنها أحيانا تعتبر جزءا من العملية الإنتاجية التخطيطية<sup>(1)</sup>.

**1-3 برمجة وجدولة العمل:** تهتم هذه الخطوة بوضع برامج وجداول زمنية، تحديد الفترات الزمنية الضرورية لكل عملية إنتاج، وأوقات بدأ وانتهاء كل عملية مع تحديد كميات ومواصفات الإنتاج لكل فترة زمنية، وهناك ثلاث أنواع من الجداول الزمنية<sup>(2)</sup>:

**1-3-1 الجدول الرئيسي:** يبين عدد الوحدات المنتهية أو التي يجب الانتهاء منها كل شهر أو كل أسبوع إلى أن ينتهي استكمال الأمر.

**1-3-2 الجدول الأسبوعية للإدارات:** تبين الإنتاج المتوقع من كل الأجزاء في كل أسبوع من أسابيع دورة الإنتاج.

**1-3-3 جداول التحميل المقدم:** فهي تعد لكل إدارة وتبين حجم العمل المنتظر إدخاله إلى الإدارات

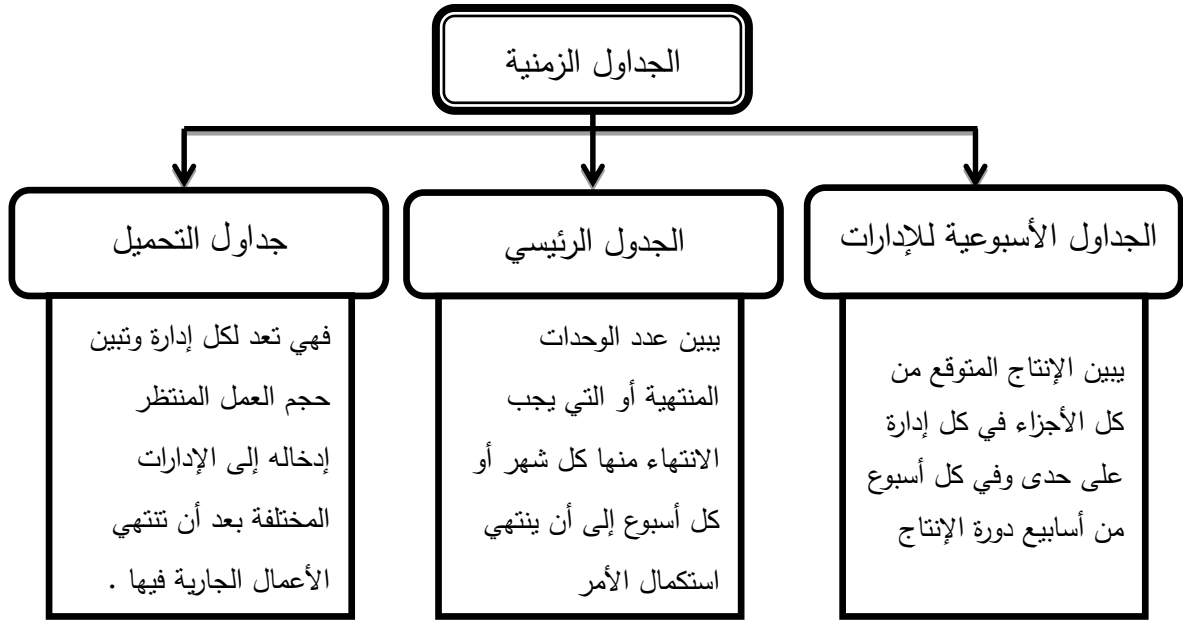
المختلفة بعد أن تنتهي الأعمال الجارية فيها.

والشكل التالي يوضح الجداول الزمنية:

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق ، ص 165

2- نفس المرجع، ص 165

## الشكل رقم 09: أنواع الجداول الزمنية



المصدر: بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 165

### المبحث الثالث: مجالات وأساليب الرقابة على الإنتاج:

تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من أن ما تم أو سيتم في الإنتاج مطابق لما هو مطلوب أنجزته والرقابة على الإنتاج بمعناها الواسع تشمل الرقابة على المواد والرقابة على المعدات والآلات والرقابة على الوقت والحركة، ونجد ضمنها كذلك الرقابة على العمليات الإنتاجية والرقابة على الجودة والرقابة على القوة العاملة في الإنتاج وأخيرا على تكاليف الإنتاج .

#### المطلب الأول: مجالات الرقابة على الإنتاج:

**1- الرقابة على جودة الإنتاج:** تعرف الجودة على أنها " المطابقة والتلبية للشروط التي يطلبها المستهلك وذلك من أجل إشباع حاجياته"<sup>(1)</sup>، أما الرقابة على جودة الإنتاج فهي وسيلة يتم الحكم عن طريقها على درجة جودة المنتج ومدى مطابقته للمواصفات المحددة مسبقا، لذلك تعرف الرقابة على الإنتاج بأنها " مجموعة العمليات الخاصة بالتفتيش على الإنتاج في جميع مراحلها وتسجل بيانات عنه، ثم تحلل هذه البيانات بقصد تحديد الاختلاف عن المواصفات الموضوعه "<sup>(2)</sup>.

كما أنها" تعتبر مجموعة الخطوات المحددة مسبقا، والتي تهدف إلى التأكد من أن الإنتاج يتطابق مع المواصفات والخصائص الموضوعه للمنتج"<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> -Robert Lanchner et Josèphe Motar. **Condition de qualité**. édition afnor. Paris.1999. p42.

<sup>2</sup> -محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص 381

<sup>3</sup> -فيصل فخري مراد، الإدارة الأسس والنظريات والوظائف، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 1993، ص ص 265-266

وللوصول إلى أقل تكلفة وجب مراعاة الجودة نتيجة المنافسة في الوقت الحاضر وهو ما أدى بالمؤسسات للقيام بقياس الجودة أو عدم الجودة للتمكن من ضبط العناصر التي تتحكم في متطلبات الجودة المتعلقة بعاملتي رضا المستهلك والتكلفة، ويمكن تحديد ذلك فيما يلي<sup>(1)</sup>:

**1-1 المرتجعات:** هي نسبة المنتجات التي يتم إرجاعها للمؤسسة من طرف الزبائن نتيجة العيوب وعدم موافقتها لما يجب أن تكون عليه، إن المرتجعات تشكل تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة وتخص عمليات الإصلاح وإزالة العيوب، ضياع الوقت، أعباء النقل، تعويضات للمستهلك في حالة تعرضه لخسائر أو أخطار محققة (الضمان منازعات...).

**1-2 ضياع على مستوى المؤسسة:** إن عدم جودة العمليات الصناعية وما يتعلق بها تتسبب في ضياع الموارد من المواد الأولية واللوازم والوقت المتعلق باليد العاملة وإتمام العمليات الإنتاجية في الوقت المناسب.

**1-3 مستوى الجودة المفروض من طرف الزبائن أو معايير السوق:** إن عدم الجودة تتسبب في تكاليف خفية نتيجة الفوارق في مستويات الجودة المتوفرة في خدمات أو منتجات المؤسسة، وما ينبغي أن تكون عليه وفق رغبات المستهلكين أو المعايير الدولية والوطنية للجودة، ومن هنا يتطلب على المؤسسة تدارك هذا النقص عن طريق ترقية الجودة وإعداد مخطط مراقبة الجودة ودليل ضمانها.... الخ.

**1-4 التأثير التجاري لعدم الجودة:** إن عدم الجودة تشكل عائق على المنافسة وكسب زبائن جدد وصعوبة الحفاظ على العلاقات مع الزبائن، فالزبون الذي يحصل على منتج يشتمل على عيوب قد يقطع التعامل مع المؤسسة، وفي نفس الوقت قد يكون عامل إشهار سلبي على المؤسسة.

لذلك اهتمت المؤسسات بتطوير الجودة وأساليبها في أنظمتها الإنتاجية والتسويقية، وتتمثل مراحل تطور الجودة فيما يلي:

- **الفحص والتفتيش:** تتم عملية الفحص والتفتيش بعد استكمال عملية الإنتاج وبالتالي فإنها غير فعالة.
- **مراقبة الجودة:** نظرا لعدم فعالية طريقة الفحص والتفتيش أضيفت لها عملية مراقبة الجودة خلال الإنتاج وتطبيق التقنيات الإحصائية في مراقبة الإنتاج.
- **تأكيد الجودة:** في هذه المرحلة تطورت الإجراءات وأصبح للجودة بعد تنافسي كبير (ضمان الجودة).
- **دوائر الجودة:** ظهور دوائر الجودة على مستوى المؤسسات لتحسين أداء أقسام ومصالح المؤسسة الإنتاجية.

---

1- Patrick Lyonnet, **Les outils de la qualité total**, Lavoisier, Paris, 1987, p02.

**2- الرقابة على كمية الإنتاج:** تعني الرقابة على الإنتاج تفحص كافة الأنشطة التي تستهدف إنتاج السلع المطلوبة بالكمية والنوعية في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة<sup>(1)</sup>.

الرقابة على الإنتاج هي مجموعة من الإجراءات المحددة التي تتبع بهدف التنسيق بين عناصر العملية الإنتاجية العمال، الآلات، المواد، الأدوات، رأس المال، لكي تتدفق بسهولة ويتكامل ينتج عنه إنتاج السلع والخدمات بأقل تكلفة وفي أسرع وقت. وإمكانية إنتاج الكميات المطلوبة من المنتج حسب البرامج الموضوعه لابد من القيام بما يلي:

- الحصول على المواد المطلوبة بأنواعها وتخزينها.
- وضع برامج الإنتاج لكل من الآلات والأفراد.
- إنتاج كميات السلع المطلوبة من خلال القيام بعملية مزج عوامل الإنتاج.

### **2-1 نشاطات الرقابة على كمية الإنتاج:**

تتطوي مهمة الرقابة على كمية الإنتاج على القيام بنشاطات الرقابة الفعلية التالية<sup>(2)</sup>:

**2-1-1 برمجة وجدولة الإنتاج:** تقوم دائرة التسويق بإصدار أوامر الطلبات لدائرة الإنتاج متضمنة الكميات المطلوب إنتاجها وتواريخ استلامها، ومنذ تلك اللحظة تبدأ مهمة دائرة رقابة الإنتاج بوضع البرنامج الرئيسي للعمل والذي يحدد كميات السلعة المرغوب إنتاجها، وكميات وأنواع المواد الأولية المساعدة اللازمة لعملية الإنتاج، بالإضافة إلى عدد وفئات العمال والفنيين والآلات والمعدات اللازمة، ومن ثم ترسل نسخ من البرنامج الرئيسي إلى الأقسام المعنية بتجهيز جميع مستلزمات عملية الإنتاج ليتسنى وضع البرامج والجداول الفرعية الخاصة بكل قسم أو مركز من مراكز التشغيل.

**2-1-2 مراقبة المواد:** ويقوم بهذا النشاط عادة قسم أو دائرة التخزين لوحدها أو بمساعدة دائرة الرقابة على الإنتاج، وذلك لضمان وصول وتخزين الكميات المطلوبة من المواد اللازمة لعملية الإنتاج والتجهيزات الضرورية.

**2-1-3 متابعة وتجهيز مستلزمات الإنتاج:** بعد القيام بوضع برامج وجداول الإنتاج، والقيام بتوزيع مسؤوليات عمليات التشغيل على الجهات المعنية، والتأكد من توفر المواد في المخزن وإصدار أوامر التشغيل، تقوم أيضا دائرة الرقابة على الإنتاج بالإضافة لما سبق بمتابعة تجهيز جميع عوامل مستلزمات العملية الإنتاجية وذلك من

1- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 382.

2- فايز الزعبي، مرجع سابق، ص 35.

خلال القيام بما يلي<sup>(1)</sup>:

- التأكد من توفر المواد المطلوبة ووجودها في مناطق الإنتاج أو التشغيل لضمان عدم تأخر عمليات الإنتاج أو تعطلها.
- التأكد من أن جميع الوسائل المساعدة في عملية الإنتاج جاهزة للاستخدام وموجودة في أماكنها الصحيحة.
- القيام بإرسال جميع نماذج العمل إلى المشرفين على عمليات التشغيل.
- تجهيز جداول الفحص والتفتيش المعدة لهذا الغرض.
- إعلام الجهات المعنية أن العملية الإنتاجية قد بدأت فعلا.
- إعطاء الأوامر بإعادة المعدات أو الأدوات إلى أماكنها بعد إتمام كل عملية تشغيل، والتأكد من صلاحية وسلامة هذه المعدات.

**2-1-4 متابعة عملية الإنتاج:** ويعني هذا النشاط بمتابعة عملية التشغيل في جميع مراحلها، والإشراف على سير العمل في مراكز التشغيل، لغرض اكتشاف الأخطاء التشغيلية التي قد تعيق إنتاج الكميات المطلوبة واكتشاف مواطن وأسباب تأخير أو تعطيل العمل. وعادة ما يتم استخدام مراقبين ميدانيين للقيام بهذه المهمة<sup>(2)</sup>.

**2-2 الرقابة على الآلات:** تأخذ الرقابة على الآلات عدة وجوه نذكر من بينها<sup>(3)</sup>:

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

**2-3 الرقابة على الوقت والحركة:** إن الوقت والجهد الجسماني من العناصر الأساسية في الإنتاج وبالتالي لا بد من مراقبتها، ومن هنا ظهرت أهمية دراسة الوقت والحركة ، إن دراسة الوقت الإنتاجي هي ملاحظة وتسجيل الوقت اللازم أي النمطي لأداء عنصر من عناصر العملية الإنتاجية، أما دراسة الحركة فهي عبارة عن دراسة حركات العامل أو الآلة أثناء تأدية العملية الإنتاجية بغية تفادي الحركات غير ضرورية وترتيب تتابع الحركات الضرورية بأحسن طريقة .

- استخدام أدوات ولوحات وغيرها من وسائل الإصدار والاتصال .

1- فايز الزعبي، مرجع سابق، ص35.

2- نفس المرجع، ص35

3- نفس المرجع، ص36



- تم الاحتفاظ بخطة للحفاظ منظمة لكل نوع من السجلات .

- التأكد من أن العمل يتقدم وفقا لما محدد له في بطاقة الطريق الصناعي وفي الأوقات المبينة في الجداول

- تجنب توقف الآلات والعمال وإصدار الأوامر بمجرد أن تنتهي من أعمالها.

**3- الرقابة على تكلفة الإنتاج:** يقاس نجاح مؤسسة ما بمقدار العائدات التي تحققها الأموال المستثمرة فيها

غير أن هذا المقياس أصبح غير كاف في الوقت الحاضر بعد أن تدخلت أمور عديدة لا دخل للمؤسسة بها وأصبح من الضروري أن تقاس درجة النجاح بمقدار التكاليف التي تصرف في سبيل إنتاج السلع المطلوبة في السوق بأقل تكلفة ممكنة<sup>(1)</sup>.

**المطلب الثاني: أساليب الرقابة على الإنتاج:**

إن المؤسسة تقوم بالرقابة على الإنتاج بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والأساليب، الرياضية والمحاسبية وسنحاول فيما يلي استعراض بعض طرق المساعدة الطرق والأساليب الرياضية في عملية الرقابة على الإنتاج.

**1- الأساليب البيانية والشبكية:**

**1-1 خرائط جانتي:** تم ابتكارها من قبل هنري جانتي Henry L.Gantt، وهي من أهم الطرق التي تستخدم في عملية التخطيط والرقابة على الإنتاج لأنها تعطي فكرة واضحة عن العلاقة بين الأنشطة المختلفة في العملية التصنيعية، حتى أن أكثر الخطط الإنتاج تعقيدا يمكن إظهارها بوضوح على هذه الخرائط وبالتالي فهي تعتبر أداة تستخدم لمراقبة الإنتاج، وتتم الرقابة حسب هذه الطريقة حسب المراحل التالية<sup>(2)</sup>:

- القيام بجدولة وتحميل الإنتاج بتوزيع المهام أو مجموع الأنشطة على فترات محددة (ساعة، يوم، أسبوع).

- القيام بالتنفيذ والشروع في العمليات الإنتاجية، ومتابعة ذلك عن طريق تسجيل التقدم الحاصل في الإنتاج برسم خطوط واضحة تبين مستوى الأداء الفعلي ونسبة تقدم الإنتاج والوقت الفعلي للتشغيل.

ويمكن توضيح وبيان الوقت المستغرق في التصنيع والوقت الغير مستغل وكذلك مراكز العمل غير المتاحة في فترات معينة، والواقع أن خرائط جانتي أثبتت أنها أداة ممتازة في عملية الرقابة لمرحل الإنتاج ولكنها تعتبر مضللة إذا تم إدخال تغييرات كبيرة في جداول الإنتاج من فترة إلى أخرى، فكلما زادت التغييرات في جداول الإنتاج كلما ارتفعت درجة الخطأ للنتائج المحصل عليها، وبالتالي خرائط جانتي تعتبر من أهم الطرق في عملية الرقابة من خلال التسجيلات ومتابعة العمليات داخل المؤسسة .

**1-2 خرائط التدفق:** تعد خرائط التدفق وسيلة ذات أهمية في عمليات التخطيط والرقابة بالنسبة للمؤسسات

حيث متابعة الإنجاز وتقييم الأداء من حيث، الوقت والتكاليف، كما أنها توضح النشاطات المتعاقبة وعلاقتها

1- إكرام شقرا، مرجع سابق، ص 195

2- Francis Lambersend, **Organisation industrielle**, Ellipses, Paris, 1999, p74.

وتشعبها، وتساعد على تحديد النشاطات أو العمليات الحرجة في المشروع المتمثلة في المسار الأطول المعبر عنه بالمسار الحرج، وتهدف إلى تحسين تنفيذ النشاطات تحت الظروف المختلفة، بحيث أنها تعمل تحت قيد الوقت والتكلفة، وتعمل على التحكم فيهما بأعلى درجة. وتتمثل هذه الخرائط فيما يلي<sup>(1)</sup>:

**1-2-1 طريقة المسار الحرج:** تعد من أساليب التحليل الشبكي، تستعمل لأغراض تخطيط وجدولة ورقابة تنفيذ المشاريع، تم تطويرها في سنة 1957 من قبل شركة ديوبونت Du Pont الأمريكية لبناء وصيانة أحد المصانع الكيميائية التابعة لها.

**1-2-2 طريقة تقنية تقييم ومراجعة البرنامج "PERT":** تم تصميمها بتعاون مجموعة من الباحثين في سنة 1958 لحساب البحرية الأمريكية لتخطيط وجدولة تنفيذ مشروعاتها العسكرية ولأغراض التحكم في شبكات الأسلحة الهجومية والدفاعية (برنامج الصواريخ).

لتطبيق الطريقتان يتطلب إتباع الخطوات التالية<sup>(2)</sup>:

- تحديد النشاطات التي يتكون منها المشروع.
- ترتيب النشاطات حسب أولوية الإنجاز وتحديد العلاقات بين تلك النشاطات.
- رسم شبكة وربط جميع النشاطات.
- تحديد الوقت، الكلفة لكل نشاط.
- تحديد المسار الحرج (أطول مسار في الشبكة).
- استخدام الشبكة في اعتماد الخطة والجدولة والمتابعة بالتنفيذ والرقابة على المشروع.

**1-2-3 مراحل تطبيق تقنية "PERT":** ومن خلال هذه التعاريف يتضح أن استخدام هذه التقنية مر بعدة مراحل أساسية :

**1-3-2-1 مرحلة الفكرة :** في هذه المرحلة تدرك المؤسسة بأنها بحاجة لمشروع معين أو أنها تواجه طلب خاص بمنتج معين .

**1-3-2-2 مرحلة التخطيط (الجدولة) :** وتعني القيام بإعداد خريطة زمنية توضح وقت بداية ونهاية كل نشاط، وعلاقته بالأنشطة الأخرى وتحديد الأنشطة الحرجة .

1- حسين عبد الله حسن التميمي، مرجع سابق ، ص 545.

2- رزيقة غراب، تطبيق تقنية " PERT " على العملية الإنتاجية بوحدة المدخرات التابعة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية بسطيف. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08 ، جامعة سطيف، 2008 ، ص 107

**1-2-3-3 مرحلة تحديد الجدوى:** ففي هذه المرحلة يجب فحص التكاليف المتوقعة، والعوائد المنتظرة، التي قد تشوب بالمشروع.

**1-2-3-4 مرحلة الرقابة والمتابعة:** وفيها يتم تتبع تنفيذ ومقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية وعرفة الانحرافات وكذلك أسبابها والعمل على تعديلها، ثم القيام بإعداد بعض التقارير عن مدى تقدم العمل في المشروع والبحث عن البدائل المثلى .

**1-2-3-5 مرحلة إنهاء المشروع وتقييمه:** وهي المرحلة النهائية للمشروع، وتشمل المدة الزمنية الكلية اللازمة إنجاز هذا المشروع، وهذا ما يعطي نظرة مستقبلية لمسير المشروع .

**1-3 نظام الوقت المناسب:** هو نظام طوره اليابانيون لأنهم اعتبروا الأنظمة الأخرى لا تستجيب للإمكانيات القصوى لتسيير الإنتاج فيما يتعلق بالحجم، الآجال، الجودة، التكلفة، فقدموا نظام جديد يعرف بنظام الوقت المناسب والذي يعني توريد المواد الأولية بالكمية المناسبة في المكان المناسب عند الوقت المناسب لعملية الإنتاج وهذا المفهوم ينطبق على كافة وظائف المؤسسة شراء، تخزين إنتاج، توزيع المتعاملة مع المواد أو المنتجات، ونلاحظ أن هذا النظام يخدم فكرة صفر مخزون، وقد تم تطوير هذا النظام من قبل تايشي أوهنو Taichi Ohno وشيجيوشينغو Shigeo Shingo بشركة تويوتا اليابانية، وقد ركز تايشي أوهنو في انتقاده للنموذج الغربي على مصادر هدر وتبذير الطاقة المتمثلة فيما يلي: إنتاج فوق الحاجة، مخزونات فوق الحاجة عيوب في المنتجات، ضياع الوقت، التنقل داخل الأقسام دون جدوى، سوء الإدارة في العمليات الإنتاجية، في النقل ويهدف هذا النظام إلى تخفيض التكاليف والرفع من الجودة والمرونة ويقوم على مبادئ الأصفار الخمسة (صفر مخزون، صفر تعطل، صفر عيوب، صفر ورق، صفر آجال)، هذا لا يعني الوصول إلى هذا المستوى بشكل مطلق وفوري، وإنما يتم على مراحل وإعادة تنظيم لكل أجزاء النظام التسيير السائد<sup>(1)</sup>.

إن تطبيق هذا النظام يتطلب ما يلي:

- إعادة التنظيم الهيكلي.
- تطبيق مدخل تسيير الجودة الشاملة وفلسفة التحسين المستمر.
- وجود نظام معلومات فعال ومرن، وتسيير متكامل بالإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة.
- ضبط إجراءات احترام الوقت على كامل نشاطات وعمليات المؤسسة.

**1-4 البرمجة الخطية:** يتم من خلالها البحث عن خطة مثلى بتكلفة أقل، وهي طريقة يمكن التعامل بها مع عدة متغيرات، وهذا ما يميزها إلا أنه كلما زاد عدد المتغيرات كلما تعقدت الحسابات، لكن مع وجود برامج للإعلام الآلي تم تجاوز هذه المشكلة بحيث يتم إدخال المعطيات والحصول على النتائج بسرعة فائقة<sup>(1)</sup>.  
توجد عدة نماذج رياضية تم تطويرها حسب الحالات وفق مسار التكاليف بناء على دراسة إحصاءات سابقة التي تكون أساس لبناء نموذج رياضي لمسار التكاليف، تعمل المؤسسة من خلاله على تقليل التكلفة الإجمالية، كما أن التوجه الحديث لتخطيط الإنتاج يعمل على تحقيق أهداف تتمثل فيما يلي<sup>(2)</sup>:

- التحكم في الجودة الشاملة.

- تدنية الوقت في الإنتاج وعند تلبية طلب الزبائن.

- تخفيض التكاليف.

- الرفع من المرونة والإنتاجية لجهاز الإنتاج.

**2- تطبيق خطوات الرقابة على جودة الإنتاج:** هناك وجهة نظر أخرى ترى أن ضبط الجودة هو عبارة عن توفير مجموعة من السمات في المنتج ما تؤكد ملائمة هذا المنتج للمهمة المطلوب منه تأديتها لدى المستهلك سواء كان مستهلكا نهائيا أو وسيطا، وان تتسجم مع عوامل مختلفة يعيشها كالوضع الاقتصادي والاجتماعي لذلك وجب إتباع نظام الرقابة على جودة الإنتاج وفق الخطوات التالية<sup>(3)</sup>:

**2-1 تحديد المواصفات والمعايير والمقاييس:** تقتضي مراقبة جودة الإنتاج تحديد المواصفات والمعايير

المعنية التي تحكم نوع السلعة المنتجة، وتكون هذه المواصفات في صورة مرسومة أو مكتوبة، وتعبر الرسوم عن الشكل والمقاييس الخاصة بالسلعة كما تغطي هذه المواصفات المجالات التالية: العمليات الصناعية والمنتج النهائي .

**2-2 تحديد مكان الرقابة:** تتم الرقابة في مكان الإنتاج لتفادي العيوب فور حدوثها، خاصة إذا كانت المراحل متتابعة بحيث يتعذر إيقاف الإنتاج إلى أن يتم نقل جزء من نتائج مرحلة معينة لفحصه في مكان بعيد عن الإنتاج، وأحيانا تستعمل طريقة أخرى للرقابة وذلك بأخذ عينات من مراحل الإنتاج المختلفة ويتوقف هذا على ظروف وطبيعة المرحلة المراد رقبته وعلى طرق الفحص وطرق الاختبار وطرق أخذ العينات وعددها ونوع الأجهزة المستعملة .

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 169

2- نفس المرجع، 169

3- نفس المرجع، 170

**2-3 تحديد المجال الذي تشمله عملية الرقابة:** إن تحديد المجال الذي ستشمله عملية الرقابة لا بد أن يتبع المراحل التالية:

- فحص المواد الأولية الداخلة في صناعة المنتج .
  - مراقبة مراحل التشغيل المختلفة وتحديد مناطق ضبط الجودة لكل مرحلة.
  - الفحص والرقابة على الجودة الإنتاج للمنتج النهائي قبل تسليمه للمخازن.
  - الفحص والرقابة على جودة المنتج بعد البيع .
- غير أن تحديد المجال الذي تشمله عمليات الرقابة يتوقف على عدة اعتبارات أهمها:
- درجة الدقة المطلوبة في السلعة المنتجة.
  - الرغبة الجدية في رفع مستوى الجودة وتحسينها.
  - التغيرات المتوقعة في أذواق المستهلكين.

**2-4 تحديد الأجهزة واختيار لعاملين في عملية الرقابة:** وتتضمن تحديد نوع المواصفات الأجهزة المطلوبة على الجودة، وتدريب الفنيين على تشغيل هذه الأجهزة لضمان نتائج الفحص.

**2-5 تصميم النماذج والتقارير وتحديد الدورة المناسبة لها:** ويتضمن تصميم نماذج تقارير ضبط الجودة لتسهيل نتائج الفحص والاختيار كما يجب أن تكون هذه النماذج واضحة ومفهومة وبسيطة بحيث يسهل قراءتها وفهمها مع تحديد الدورة المناسبة لها ومراعاة وصول التقرير أو النموذج للأشخاص الذين يهمهم الأمر في الوقت المناسب<sup>(1)</sup>.

### **المطلب الثالث: الرقابة على تكاليف الإنتاج**

إن عملية الرقابة على الإنتاج كما تطرقنا إليه إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج زيادة عدد المبيعات لتعظيم الربح لذلك تركزت عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج لما لها من أثر على الأهداف المسطرة .

**1- أصناف الرقابة على تكاليف الإنتاج:** تعرف تكاليف الإنتاج بأنها مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات تتفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل على<sup>(2)</sup>:

- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج .
- تكاليف العمل أو الأجور للعمال.
- تكاليف التصنيع غير المباشرة .

1- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص170

2- علي عباس، مبادئ الإدارة، مكتبة قلاع العلي، عمان، 1995، ص 202.

فالرقابة على تكاليف الإنتاج، ويمكن تصنيفها إلى صنفين:

- الرقابة على التكلفة المباشرة للإنتاج .

- الرقابة على التكلفة غير المباشرة للإنتاج .

**1-1 الرقابة على التكلفة المباشرة للإنتاج:** يرتبط تحليل الصنف الأول بعاملين رئيسيان هما<sup>(1)</sup>:

- يتعلق بشراء المواد الداخلة مباشرة في عملية الإنتاج .

- يتعلق بترشيد استخدام تلك المواد ، أي استخدامها بطريقة مثلى .

**العامل الأول:** يتأثر بمتغيرات عديدة منها التغيير في أسعار الشراء، والوقت الملائم للشراء، وحجم الطلبية والنوعية، والمواصفات المرغوبة.

والمؤسسات تدرك أهمية هذه الرقابة لما لها من انعكاس مباشر في خفض التكاليف وزيادة حجم المبيعات ومن ثم زيادة الإيرادات، لذلك قد تلجأ العديد من المؤسسات إلى التعاون فيما بينها وذلك من خلال شراء كميات كبيرة بهدف تخفيض تكاليف وأسعار الشراء. ولتحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة المباشرة للإنتاج لابد من الاهتمام بالجوانب الأساسية في عملية شراء المواد، والتي تتمثل أهمها في:

- تحديد مواصفات المواد المستعملة في عملية الإنتاج .

- تحديد كميات المواد الواجب شرائها .

- تحديد حجم المخزون الذي تتوفر عليه المؤسسة .

اختيار الأوقات الملائمة في عملية الشراء (ظروف السوق، توفر رؤوس الأموال....).

**العامل الثاني:** يتأثر بمتغيرات أخرى مثل طريقة استخدام المواد والتغليف، وطرق التخزين ومعدلات التلف والفضلات الناتجة، فالاستخدام الأمثل للموارد في عملية الإنتاج يسمح لها بتخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة المبيعات، والإيرادات.

لذلك فإن الرقابة على التكلفة المباشرة للإنتاج تتطلب تحليل هذين العاملين، وذلك بالاعتماد على المقارنة بين التكاليف التقديرية والفعالية، ومن ثم التعرف عند المقارنة على أسباب الاختلافات واقتراح الحلول المناسبة لمواجهة الانحرافات .

**1-2 الرقابة على التكلفة غير المباشرة للإنتاج:** يعتمد هذا الصنف من الرقابة على مقارنة التكلفة الفعلية

والتقديرية، ومن ثم تحليل الفروقات على أساس عاملين<sup>(2)</sup>:

**العامل الأول:** كفاءة العمل على تحقيق معايير الإنتاج المحددة لهم خلال الفترة.

1- علي عباس، مرجع سابق، 203.

2- نفس المرجع، ص205.

**العامل الثاني:** تكلفة الأجور المدفوعة للعمال التقديرية منها والفعلية كذلك والرقابة على التكاليف غير المباشرة للعملية الإنتاجية يتطلب تحديد ما يلي:

- تحديد دقيق للمعايير الخاصة بهذا النوع من التكلفة .
- أسباب الانحراف في تكلفة الأجور المدفوعة والتقديرية حيث أن تكلفة الأجور تتعلق بعوامل عديدة أهمها:
  - مدة العمل العادية.
  - معدل الأجر العادي.
  - الظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة.
  - طبيعة العمل.

**2- الرقابة على تكلفة الوحدة المنتجة:** إن تكاليف الوحدة المنتجة هي عبارة عن مجموع ما يخصها من المواد المباشرة والأجور المباشرة بالإضافة إلى التكاليف غير المباشرة، وعلى ذلك فإن المعايير الخاصة بكل أنواع التكاليف الثلاثة مجتمعة تعتبر بمثابة التكلفة المعيارية للوحدة، في حالة توفرها بدرجة من الدقة تسمح بعملية رقابة فعالة<sup>(1)</sup> .

**2-1 تخصيص التكاليف غير المباشرة:** هذا تخصيص لا يمكن عمله بدقة، كما أنه لا يمكن عمله بشكل حقيقي استنادا إلى ساعات العمل المباشرة فقط بل يتم تخصيصها على أساس مراكز التكلفة المختلفة (الإدارات)، ومن أجل وضع المعايير الخاصة بالتكاليف غير المباشرة لعملية إنتاجية معينة لابد من تخصيص إجمالي التكاليف غير المباشرة على جميع العمليات الإنتاجية<sup>(2)</sup> .

**2-2 الرقابة على التكلفة المباشرة للمواد:** تتم المراقبة على المواد المباشرة المستخدمة في إنتاج الوحدة الواحدة من واقع، حيث أن الكميات المطلوبة من المواد لإنتاج كل جزء من أجزاء المنتج محددة لذلك فإن الكميات التي يتم صرفها لمواجهة طلب ما يجب أن تكون كافية إذا ما استخدمت الاستخدام الأمثل، إما لم تكفي هذه الكميات المطلوبة للوفاء بالإنتاج، فمن صرف المواد الإضافية الذي يتم عمله يعتبر بمثابة الانحراف عما يجب أن يكون عليه استخدام المواد، والذي يحتم على المشرف ضرورة تبرير وجوده، واستقصاء الأسباب الحقيقية التي أدت بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة مستقبلا<sup>(3)</sup> .

1- حنفي محمود سليمان، عبد الحميد بهجت فايد ، مرجع سابق، ص 345

2- نفس المرجع، ص 345

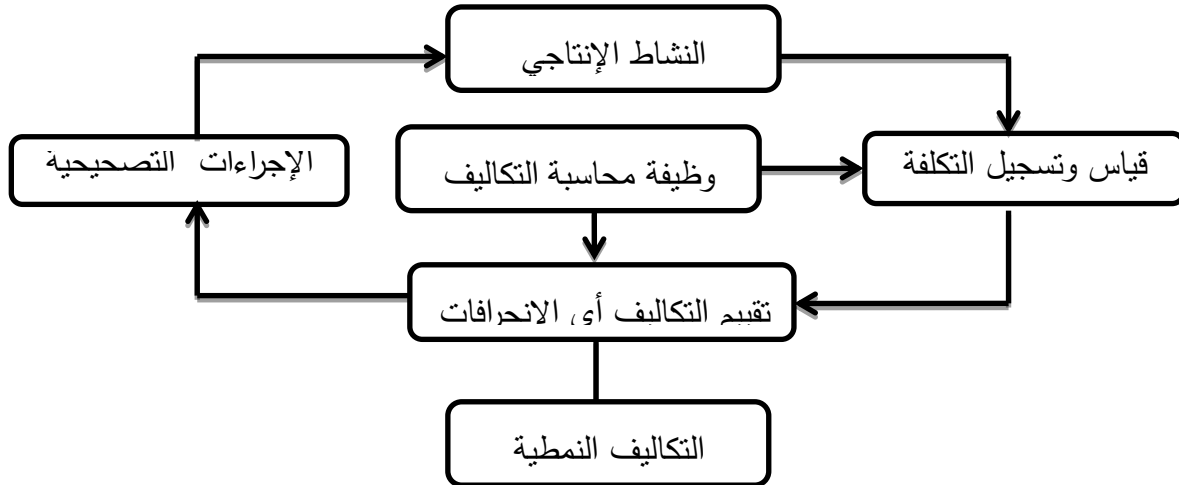
3- نفس المرجع، ص 345

2-3 الرقابة على التكلفة المباشرة للأجور: إن المعيار النمطي لتكلفة الأجور المباشرة للوحدة من المنتج النهائي ما هو إلا حاصل جمع جميع المعايير النمطية لتكاليف الوحدة من الأجور المباشرة، وتتكون هذه التكلفة من عنصرين: وقت العمل النمطي والمعدل النمطي للأجر.

3 نظام الرقابة ومحاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية): إن الرقابة على التكاليف تعد الأداة الرئيسية لمراقبة التسيير في المؤسسة ولها أبعاد محاسبية واقتصادية لذلك فإنها تعمل على ضبط عناصر التكاليف وتحليلها وتفسيرها من عدة جوانب، وتستعين في ذلك بإجراءات ومعايير تقنية ومحاسبية، والتي تعد وسيلة أساسية للتحكم في التكاليف من حيث التسجيل والتخزين والمعالجة والحصول على نتائج معلوماتية ذات خصائص عالية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات وإعداد الموازنات والخطط المختلفة<sup>(1)</sup>.

3-1 نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج: إن نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج يجب تصميمه في شكل دائري مغلق يسمح بالرقابة على هذه التكلفة، وفي ما يلي التصميم الدائري الذي يسمح بالرقابة على هذه التكلفة:

شكل رقم 10: نظام الرقابة على الإنتاج



المصدر: بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن

2011، ص 171

يتضح من هذا الشكل أن التكاليف الفعلية المرتبطة بالإنتاج يتم قياسها وتسجيلها، يلي ذلك تقييم التكاليف وذلك بمقارنتها بالتكاليف النمطية، وبالتالي فإن أي اختلافات، والتي تسمى عادة بالانحرافات، يمكن عزلها بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، والتي عادة ما يقوم بها الرئيس المباشر بحكم كونه مسؤول عن هذه الانحرافات، وللحفاظ على مستوى معين من التكاليف لما لها من أهمية كبيرة في زيادة مردودية المؤسسة الإنتاجية الصناعية فإنه يجب علينا حساب ما يلي<sup>(2)</sup>:

1- بن عنتر عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 171

2- نفس المرجع، ص 172



• **التكاليف الفعلية:** يتم فيها حصر بنود التكاليف المختلفة خلال فترة زمنية معينة بصرف النظر عن التغيير في وحدة النقد من القيمة الحقيقية لها نظرا لعوامل التضخم الاقتصادي وعادة ما يتم التوصل إلى هذه التكاليف بالنسبة لمتغيري العمل والإنتاج عن طريق ضرب الكمية في السعر بالنسبة للوحدة وللحفاظ على مستوى معين من التكاليف لما لها من أهمية كبيرة في زيادة مردودية المؤسسة الإنتاجية الصناعية وبالتالي تعبر تكاليف الفعلية المستفيدة التي يتم تسجيلها على أساس تاريخي عن لحظة حدوثها بالنسبة لكل عنصر من عناصر الإنتاج:

• **التكاليف المعيارية (النموذجية):** عبارة عن تقدير مسبق لعناصر التكاليف كما يجب أن تكون عليه حيث تتوفر معايير كفاءة تركز على إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وبأقل تكلفة ممكنة وعن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية يمكن تحديد أي انحراف وبالتالي تقييم أداء المؤسسة.

• **تكاليف المراحل:** تعكس تكاليف المراحل تكلفة المنتج في المرحلة التي انتهى إليها قياس التكلفة مع نهاية الفترة الزمنية، وبالتالي يتم استخراج تكاليف المنتج تحت التشغيل.

**3-2 التكاليف الثابتة والمتغيرة:** ترتبط هذه التكاليف بحجم النشاط ( حجم الإنتاج )، فترتبط الأولى ببنية أو هيكل المؤسسة، ولا تتأثر بزيادة الإنتاج أو قلته، وتمثل عبئا ثابتا بالنسبة للمنتج ككل، أما الثانية فهي مرتبطة وبشكل مباشر بحجم الإنتاج، حيث أنها تتزايد تبعا لزيادته، كما تتناقص في حالة انخفاضه، وترتبط بالعمليات والأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات.

إن الإدارة المشرفة تتبنى تنظيمات وإجراءات تستهدف تحقيق الإستراتيجية المخططة وذلك عبر الضغط على التكاليف للوصول بها إلى حدها الأدنى، وكذا استخدام العناصر والطاقات المادية والبشرية بكفاءة وإحكام للوصول بها إلى أكبر إنتاجية ممكنة في الأجل المحددة، ومن بين المؤشرات الهامة التي تدل على عدم قدرة المؤسسة على مواجهة ما تلقاه من صعوبات اقتصادية نسبة العلاقة بين التكاليف الثابتة والأخرى المتغيرة. (1)

وكلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما كان بالإمكان تغطية الأعباء الثابتة ومن واجب المؤسسات أن تحتاط لذلك من خلال نقطة التوازن.

**3-3 طريقة إعداد تقارير التكاليف:** هذا الأسلوب يتضمن عرض بيانات التكاليف بعد تبويبها، وتسويقها بطريقة تلائم حاجيات الإدارة في ظل مبادئ عملية معينة بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة على

1- أحمد طرطار، الترشيح الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993،

التكاليف، واتخاذ القرارات الرشيدة لمحاربة الإسراف الذي يقلل من فرص الربح للمؤسسة أما فيما يخص المبادئ العلمية المطلوب توفرها عند إعداد تقارير التكاليف هي (1):

- توجيه التقارير وفقا للمستويات الإدارية الواردة في الهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية
- مشاركة المستويات الإدارية في تصميم التقارير
- مناسبة المضمون والتفاصيل لاحتياجات المستويات الإدارية
- مراعاة موضوعية البيانات وتكاملها
- الجمع بين الدقة والسرعة في تحضير التقارير
- دورية التقارير عن فترات قصيرة وانتظامها
- تضمين التقارير بيانات مقارنة مرشدة للإدارة

## ملخص الفصل الثاني

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

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

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

## الفصل الثالث

دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج

بشركة الاسمنت حامة بوزيان

إن المؤسسات الاقتصادية تساهم بنسبة كبيرة في بناء الاقتصادي الوطني خاصة منها مؤسسات الإسمنت، وهذا راجع إلى التزايد المستمر في الطلب على مواد البناء ، ومدى الدور الذي تلعبه هذه الموارد في الإنجاز والتشييد في كل المجالات الاقتصادية مع العلم أن الجزائر لها قدرة جيدة في الصناعات الإسمنتية موزعة على كافة التراب الوطني، ورغم هذه القدرة تبقى بعيداً عن تلبية كافة الطلبات مما يؤدي إلى اللجوء إلى عملية الاستيراد، لهذا يجب أن تكون عملية التخلص من التبعية السوقية الخارجية بالتسيير الحديث لهذه الثروة وفق خطة اقتصادية جديدة مضمونة ذات توسيع استثماري .

ولا يمكن تحقيق الأهداف المرجوة إلا عن طريق المراقبة، وتعدّ المحاسبة إحدى الطرق المستخدمة في عملية الرقابة داخل المؤسسة من خلال دورها في تحديد التكاليف وسعر التكلفة وكذا تقديم المعلومات اللازمة لمسيرى المؤسسة من أجل متابعة ورقابة العملية الإنتاجية.

قمنا بدراسة ميدانية لشركة الإسمنت -حامة بوزيان-، هذه الشركة الإنتاجية لمحاولة معرفة ما مدى استخدام إلى المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج ولأجل ذلك سنحاول في هذا الفصل معرفة واقع المحاسبة التحليلية والطريقة المتبعة في الحساب من خلال التعريف بالشركة وأهدافها وهيكلها التنظيمي ثم كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة وفي الأخير دراسة دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج .

## المبحث الأول : تقديم شركة الاسمنت .

باعتبار الجزائر تزخر بإمكانيات كبيرة من المواد الأولية، قامت بإنشاء مركبات للإسمنت وفي إطار انجاز مشروع استثماري جديد، قدمت الشركة الوطنية لمواد البناء " SNMC " الاعتماد إلى الشركة الفرنسية **Creusot Loir** سنة 1975، وذلك لإنجاز شركة جديدة لإنتاج مادة الإسمنت بقسنطينة.

### المطلب الأول : لمحة تاريخية عن الشركة :

في 1 جانفي 1975 تم إبرام عقد بين الشركة الوطنية لمواد البناء والشركة الفرنسية **Creusot Loir** لإنشاء مصنع الاسمنت الذي انطلقت به الأشغال في 15 نوفمبر 1975 . وانتهت في 15 جويلية 1981 . تقع الشركة شمال مدينة قسنطينة على بعد 06 كم ويرتفع بـ 525 م على مستوى سطح البحر، وتم انجازه بتكلفة تقدر بـ **820.000.000** دينار جزائري، وبدأ العملية الإنتاجية في شهر فيفري 1982 تحت غطاء الشركة الوطنية لمواد البناء، إلى غاية سنة 1988 أين تم ضمها إلى الشركة الجهوية للشرق **E.R.C.E** التي انبثقت بدورها من الشركة الوطنية الأم " SNMC " في إطار سياسة التسيير الذاتي للمؤسسات وذلك بموجب المرسوم رقم 33382 المؤرخ في 30-11-1988<sup>(1)</sup>.

و تتكون الشركة الجهوية للإسمنت بالشرق من أربع وحدات إنتاج الإسمنت ومشتقاته<sup>(2)</sup>:

- شركة إنتاج الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة.
- شركة إنتاج الإسمنت بحجار السود سكيكدة.
- شركة إنتاج الإسمنت عين توتة باتنة
- شركة إنتاج الإسمنت عين كبيرة سطيف.
- شركة إنتاج الإسمنت بالماء الأبيض تبسة .

وقد تمّ تدشين هذه الشركة في نوفمبر 1983.

**1-1 التعريف بالشركة :** شركة إنتاج الإسمنت - حامة بوزيان- هي وحدة من بين الشركات الخمسة للشركة

الجهوية للشرق «E.R.C.E» وهي شركة مساهمة رأس مالها يقدر بـ **820.000.000** دج. تقع شمال مدينة

1- وثائق الشركة، قسم المحاسبة التحليلية .

2- معلومات مقدمة من رئيس قسم المحاسبة التحليلية -مقابلة شخصية -

قسنطينة بين دائرة حامة بوزيان وبلدية ديدوش مراد، تمتد على مساحة إجمالية تقدر بـ 29 هكتار ويتم استخراج مادتها الأولية من منجم الكلس "Calcaire" الذي تقدر مساحته بـ 129 هكتار، وآخر لمادة "الأرجيل Argile" وتقدر مساحته بـ 138 هكتار. يتم تغذية المصنع بالطاقة الكهربائية اللازمة عن طريق خطين كهربائيين بقدرة 560 كيلو فولط، كما يتم استهلاك مادة الغاز الطبيعي بنسبة عالية جداً، لذلك فقد تم ربط المصنع بأنبوب غاز مباشر .

وتشغل الشركة 316 عامل منهم 116 مسؤول فرع، 38 إطار سامي، 36 إطار عادي و 126 عامل عادي مشرف.

والشركة لها قدرة إنتاجية عادية تقدر بـ 3000 طن يومياً من مادة الإسمنت ويوزع المنتج النهائي في حالته العادية أي دون تغليف وفي أكياس مغلفات ذات وزن 50 كغ للكيس، ويتم توزيعها عن طريق السكة الحديدية أو البر بالشاحنات<sup>(1)</sup>.

#### المطلب الثاني : نشأة وتطور الشركة :

أنشأت شركة الاسمنت حامة بوزيان في 11-12-1983، حيث كانت تضم أربع وحدات هي شركة إنتاج الإسمنت ، شركة الصيانة، شركة التسويق ، شركة الجبس ، إلى غاية سنة 1998م، أين تم إعادة التقييم وإعطاء استقلالية لكل شركة، وسنة 2008 تم إنشاء مستودعات في القرارم، علي منجلي، تلاغمة، صالح بوالشعور " سكيكدة"، حمودي عميروش " عنابة"، وفي سنة 2009م تم إعادة الهيكلة وأصبح رأسمالها يقدر بـ 2.200.000.000 دينار جزائري وتم إعادة ضمها إلى الشركة الأم والتي تضم<sup>(2)</sup> :

- شركة إنتاج الإسمنت للشرق .
- شركة إنتاج الإسمنت للوسط .
- شركة إنتاج الإسمنت للغرب .

#### المطلب الثالث : مهام وأهداف الشركة :

تقوم شركة الاسمنت بمجموعة من المهام و التي تسعى من خلالها لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال ممارسة نشاطها العادي .

1- وثائق الشركة، قسم المحاسبة التحليلية

2- معلومات مقدمة من رئيس قسم المحاسبة التحليلية -مقابلة شخصية -

**1- هدف الشركة:** إن الهدف الرئيسي للشركة هو إنتاج وتوزيع الإسمنت بقدرة تكون كافية لمواجهة طلبات الزبائن المتزايدة خاصة وأن الإسمنت يشكل مادة أساسية في الأشغال العمومية، والبناء والتعمير والعمل على تحقيق إنتاجية كبيرة تضمن للشركة بقاءها في السوق والحفاظ على المكتسبات المادية والبشرية .  
و عليه تتلخص أهم الأهداف في :

- ✓ التقليل من تكاليف الاستغلال للحصول على أقل سعر تكلفة .
- ✓ العمل على تحسين المنتج وإعطائه جودة عالية وفق المواصفات الدولية للدخول به إلى الأسواق العالمية .
- ✓ وضع برنامج للحصول تجهيزات متطورة للزيادة من حجم الإنتاج وذلك من أجل تلبية الطلبات المتزايدة للزبائن .

**2- نشاط وتعاملات الشركة :** تقوم الشركة بما يلي<sup>(1)</sup>:

**1-2 النشاط الإنتاجي:** الشركة لها قدرة إنتاجية عالية تقدر بـ 3000 طن فأكثر يوميًا من مادة الإسمنت ولإنتاج الطن الواحد، يجب توفر 1600 كغ من المادة الأولية و 110.90 كيلوواط/ساعة والتوزيع لهذه المنتجات النهائية يكون في حالتها العادية بدون تغليف أو مغلفة في أكياس ذات وزن 50 كغ للكيس وتحتوي 06 مخازن سعة كل واحد منها 10.000 طن.

**2-2 تعاملات الشركة :** تتعامل الشركة مع مختلف البنوك، كما تتعامل مع الشركات والمؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية والمقاولين، فكل مبيعاتها تكون بالجملة وتتراوح مبيعاتها ما بين 5طن إلى 20طن، ويكون 20 طن كأقصى حدّ لمبيعاتها، وتتعامل مع المستودعات وتبيع لهم دون احتساب الرسوم .

---

1- معلومات مقدمة من رئيس قسم المحاسبة التحليلية – مقابلة شخصية -



## المبحث الثاني : دوائر وأقسام الشركة.

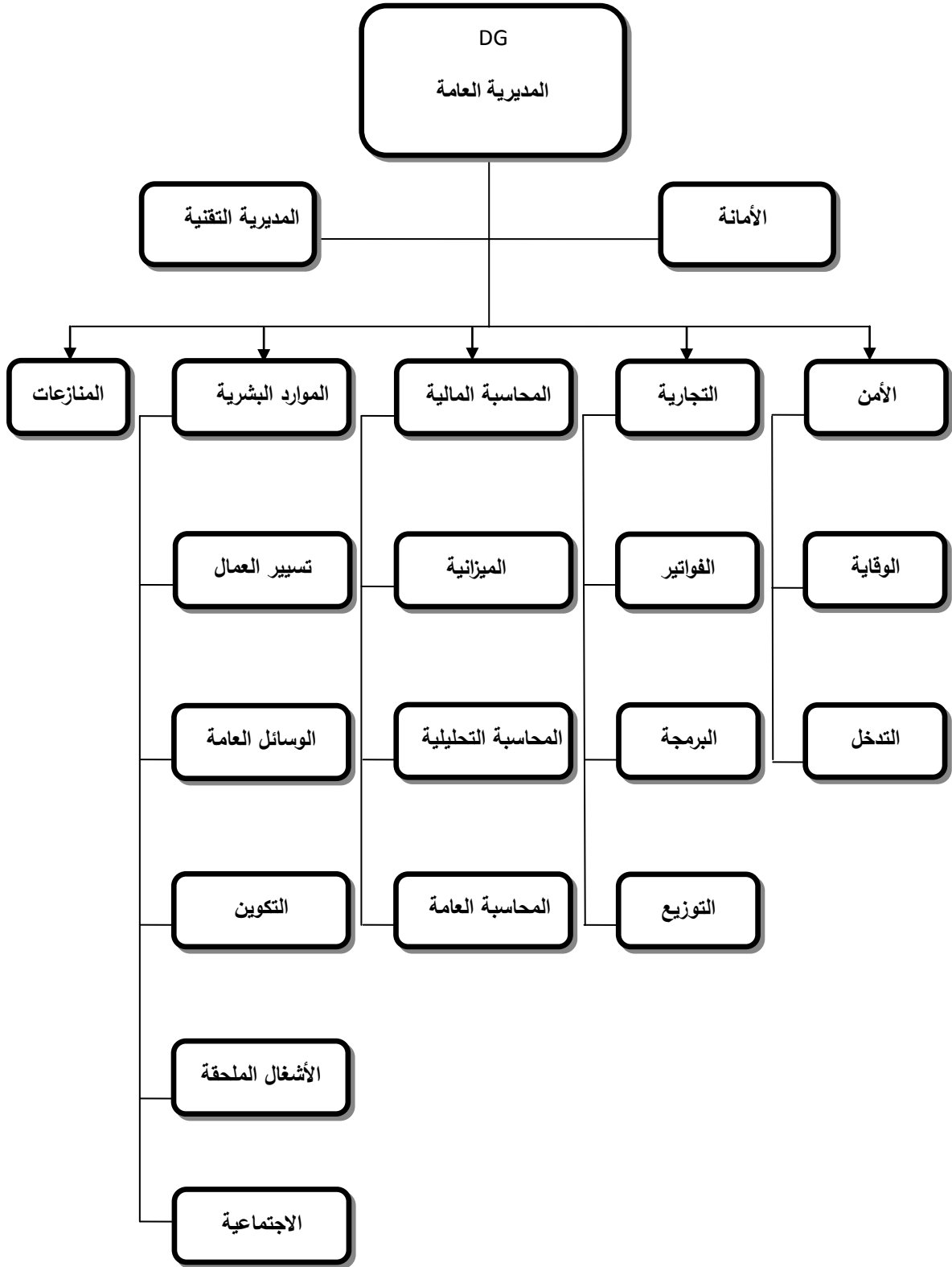
إنّ الشركة في داخلها تعتمد على دوائر وأقسام موزعة حسب الهيكل الوظيفي المتبع في تحديد الأقسام و المسؤوليات .

### المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للشركة.

من خلال الهيكل التنظيمي للشركة نجد أنه يتكون من :

- 1- **المديرية العامة** : مهمتها تنظيم الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر والمصالح، وكذا اتخاذ القرارات اللازمة والهادفة إلى رفع الإنتاج والإنتاجية وتكون هذه القرارات نتيجة اجتماعات سرّية لإعطاء المديرية التي يرأسها المدير العام، وتضم هذه المديرية :
  - **دائرة الأمن** : تعمل على الحفاظ على الأمن داخل الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر والمصالح، وكذا السهر على الأمن الصناعي للشركة.
  - **الدائرة التجارية** : حيث تعمل على تنفيذ السياسة الجزائرية للشركة الخاصة بعملية بيع الإسمنت.
  - **دائرة الموارد البشرية والشؤون الاجتماعية** : تتخصص في كل ما له علاقة مباشرة مع العمال من تعيينه إلى غاية فسخ عقد العمل وتشمل كذلك الأجور، تسيير العمال، المنح العائلية... الخ.
  - **دائرة المنازعات الإدارية** : وتهتم بدراسة كل ملفات المنازعات الإدارية والفصل فيها.
  - **دائرة المالية والمحاسبة** : وتختص في كل ما له علاقة بالمحاسبة ومالية الشركة، فتعمل على تطبيق السياسة المالية للشركة.
- وفيما يلي الشكل يوضح الهيكل التنظيمي للشركة :

الشكل رقم 11 : الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2- المديرية التقنية : وتضم كل الدوائر التي لها علاقة بالجانب التقني للشركة، وهي :

- الإعلام الآلي : نتيجة التطور المتزايد للتقنيات وحجم المعلومات التي تتطلب معالجة خاصة، فإنّ الإعلام الآلي يحتل مكانة مهمة بالشركة. إذ يسمح بواسطته الاستعمال الحسن للوقت و للمعلومات التي تتوفر بالشركة. إذ تعتبر الأداة الفعالية في معالجة مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة كعملية الشراء والبيع (المحاسبة) كشوف الأجور... إلخ.

- دائرة دراسات الإنتاج : تهتم بدراسة ومتابعة الاستثمار وإعادة تجديدها.

- دائرة المواد الأولية : هي المسؤولة عن صيانة كل الآلات الموجودة بالشركة.

- دائرة الإنتاج : تعمل على تطبيق المبادئ العملية في إنتاج الإسمنت ومراقبة نوعيته.

- دائرة التموين : تهتم بالتموين وتسيير المخزون، كما تعمل على تفادي تعطل العملية الإنتاجية بسبب

تعطل الآلات في أثناء الصيانة وتتكون مصلحة التموين هنا من مصلحتين مهمتين هما :

أ - مصلحة المشتريات : مهمة المصلحة هي القيام بمختلف عملية الشراء سواء من داخل أو خارج الوطن

وهي مقسمة إلى قسمين :

- مشتريات محلية. - مشتريات خارجية.

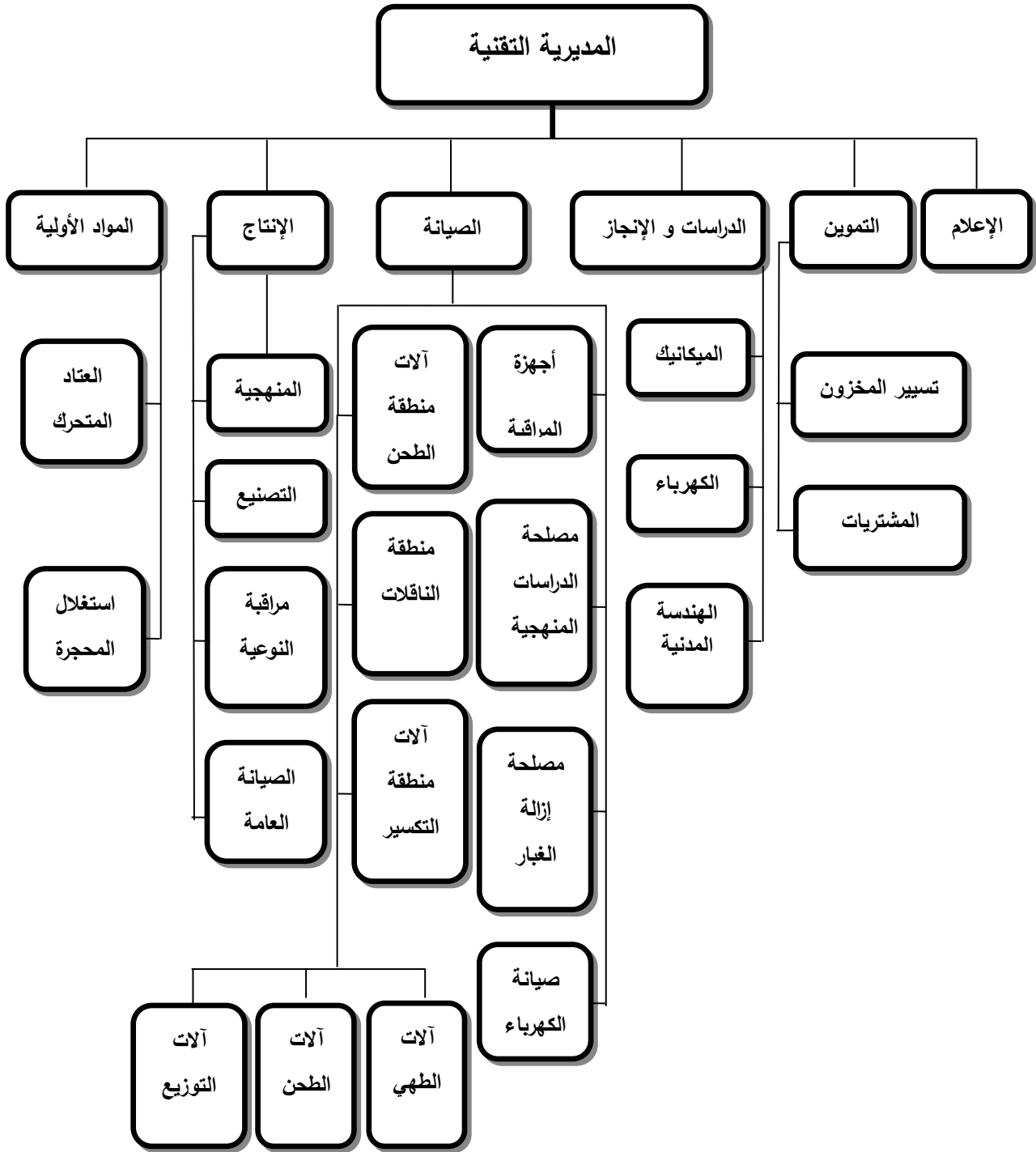
ب - مصلحة تسيير المخزون : تعمل هذه المصلحة على المراقبة والمتابعة اليومية لعمليات الدخول والخروج

لمختلف الأصناف، وكذا لإعداد طلبات التموين في الوقت المناسب بالكمية المناسبة، وهدفها الرئيسي التسيير

الحسن والعلمي للمخزون وتجنب حالات النفاذ قدر الإمكان وتضم قسم التسيير وقسم التموين.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية :

الشكل رقم 12 : الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

**المطلب الثاني : مهام مختلف الأقسام.**

وتقسم مختلف المهام حسب وظيفتين :

- وظيفة المشتريات.

- وظيفة المبيعات.

**1- وظيفة المشتريات :** وهناك مشتريات محلية ومشتريات خارجية، وتتم إما بواسطة تحرير وصل طلب أو بالتعاقد :

**-ال شراء بالتعاقد :** وفيها تتم عملية الشراء عن طريق عقد متفق عليه بين الشركة والمورد خلال فترة زمنية معينة، وعمومًا المؤسسات التي تتعامل معها بالعقد، هي من تشتري منها الأغلفة مثل : مؤسسة البرج (مؤسسة عمومية)، مؤسسة تيزي وزو (مؤسسة خاصة).

**-الشراء بوصل طلب :** يتم تقديم وصل طلب من طرف الشركة بعد الاتفاق مع المورد على شروط الشراء والاتفاق على الثمن في حين يقوم المورد بتحرير الفاتورة، و التي تكون متطابقة مع وصل الطلب ووصل الاستلام ، وفي حالة التطابق يحرر شيك بقيمة المواد المشتراة للمورد.

**2- الأقسام المسؤولة عن المشتريات :** قسم التموين، قسم المحاسبة، القسم المعني بالمشتريات مثال في حالة شراء تجهيزات لإدارة الموارد البشرية، تقوم هذه الأخيرة بتحرير قائمة بمتطلباتها وإرسالها إلى قسم التموين، حيث تقوم هذه الأخيرة بالاتصال بعدة موردين، حيث يقوم كل مورد بإرسال فاتورة مبدئية موضحًا فيها سعر المتطلبات ونوعيتها.

- يقوم قسم التموين بإعداد مقارنة بين الأسعار والنوعية، ثم يقوم بتحرير وصل طلب وإرساله إلى قسم المحاسبة.

- يقوم قسم المحاسبة بالإطلاع على وصل الطلب والأمر بتحرير شيك بقيمة المشتريات وإرساله إلى المورد الذي يتم اختياره، وهذا يكون في حالة الدفع الفوري، ويقوم المورد بدوره بإرسال المشتريات مع الفاتورة. أمّا في حالة الدفع بالتقسيط تكون في حالة الشراء بمبالغ ضخمة، وهي في الغالب التي تتم بالتعاقد والدفع للمورد عبر فترات.

**3- وظيفة المبيعات :** ولها نوع واحد من المبيعات، وهو البيع بالجملة، وهو بطبيعة الحال بيع الإسمنت بنوعيه، إما بشكل مغلف أو غير مغلف، ويتم بيعه إما في شاحنات خاصة أو عن طريق السكة الحديدية.

**4- الأقسام المسؤولة عن المبيعات :** قسم البرمجة، قسم الفوترة ، قسم التوزيع.

- **قسم البرمجة :** يقوم بتسجيل الزبون، حيث يقوم هذا الأخير بتقديم ملف ويحتوي على الوثائق التالية :

- نسخة من السجل التجاري.
- نسخة من الرقم الجبائي.
- وصل طلب.
- ورقة تحمل تاريخ انطلاق الأشغال.
- شهادة الاحتياجات تبين الكمية المطلوبة لإنجاز المشروع وتكون ممضاة من طرف الجهات التقنية المعنية.

**Le Marché** : وثيقة تحمل الاتفاقية والشروط وكل القوانين التي تحدد كيفية سير المشروع.

- بعد توفر كل هذه الوثائق يتم قبول الزيون وإصدار بطاقة الزيون تحمل اسمه، رقم السجل التجاري، الرقم الخاص به، (حيث تعطي مصلحة البرمجة رقم خاص لكل زيون يسجل به في اليوميات، الفواتير... الخ)، تاريخ الانطلاق، كمية الإسمنت المطلوبة .

كما يقوم قسم البرمجة بتحديد الزبائن الذين يتم البيع لهم يومياً.

- **مصلحة الفوترة**: بعد وصول الزيون حاملاً وصل طلب محرر من قسم البرمجة تقوم بتحرير الفواتير وتكون هذه الأخيرة مختلفة حسب النوع واللون.

#### حسب النوع :

- فاتورة المبيعات بالتسبيق وتعطي للزبائن الذي يقومون بالدفع المسبق، ويكون مع الشركات الكبرى والأجنبية، حيث تدفع شيكات بمبالغ ضخمة (1000.000 دج و 5000.00 دج)، وتأخذ كمية الإسمنت التي تحتاجها عبر فترات، وتحرر لها فاتورة في كل مرة تأخذ فيها الإسمنت وتنقص الكمية من المبلغ الإجمالي.

- فاتورة المبيعات لأجل، وتكون في الغالب للمؤسسات العمومية، وتحرر كل شهر .

- فاتورة المبيعات الفورية، وتكون من المؤسسات الخاصة والمقاولين، ويكون التسديد فوري، حيث يحضر الزيون شيك بقيمة الإسمنت المطلوبة مع وصل الطلب، وتحرر له فاتورة ويقوم بتحميل الإسمنت مباشرة .

#### حسب اللون :

- **الفاتورة البيضاء** : وهي الأصلية وتعطى للزيون يأخذها لقسم التوزيع مرفوقة بوصل الطلب كورقة إثبات

على أنه قام بدفع قيمة الإسمنت المطلوبة.

- **الفاتورة الصفراء**: ترسل لمصلحة المحاسبة العامة.

- الفاتورة الحمراء : تحفظ في أرشيف مصلحة الفوترة بعد تأكد رئيس المصلحة من تطابق الشيك مع الفاتورة.

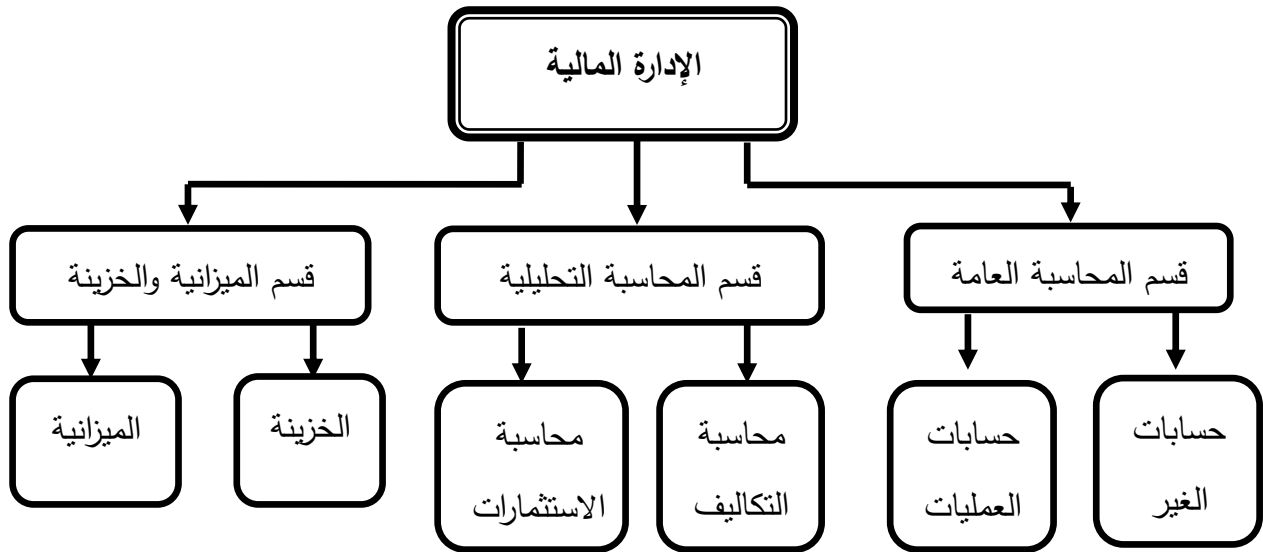
- قسم البرمجة : بعد حصوله على الفاتورة ووصل الطلب (ممضي من طرف رئيس المصلحة)، من الزبون تقوم بتحميله بالكمية المطلوبة.

وقد يحدث أن تكون زيادة في الوزن في حالة الإسمنت غير المكيس في هذه الحالة تحرر له فاتورة إضافية، وهي فاتورة الدفع النقدي، ويتم دفع القيمة نقدًا مع احتساب حق الطابع.  
المطلب الثالث : الإدارة المالية ومهامها.

تعتبر الإدارة المالية من أهم الأقسام في الشركة ولها عدة مهام .

**1- تعريف الإدارة المالية:** وهي دائرة تهتم بحركة الأموال في الوحدة، كما تضمن تطبيق النظام المحاسبي والمالي SCF، وهي دائرة تقوم بتسجيل كل حركة مالية تقوم بها الشركة مهما كانت صغيرة أو كبيرة، كما تقوم بمراقبة تطابق الوثائق مع هذه العمليات الناتجة لمختلف النشاطات، وتكون حريصة على حصولها على الوثائق التي تثبت كل حركة وحفظها في الأرشيف. والشكل التالي يوضح أقسام دائرة الإدارة المالية .

الشكل رقم 13 : أقسام الإدارة المالية



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2- مهام الإدارة المالية : تتعد مهام دائرة الإدارة و المالية ويمكن حصرها فيما يلي :

2-1 قسم المحاسبة التحليلية : يقوم بتحليل التكاليف وتحليل النتائج المحصل عليها، كما يقوم قسم المحاسبة التحليلية بدراسة مختلف أقسام الإنتاج أيها أكثر الأقسام ينتج بفعالية أكثر وأيها أقل إنتاجًا ودراسة أسباب هذا التأخر في الإنتاج، وينقسم إلى فرعين :

أ- محاسبة التكاليف : ويهتم بتحليل مختلف التكاليف خاصة الناتجة عن عملية الإنتاج، كما تهتم بمختلف التكاليف الخاصة بالمنتجات النصف تامة، والتامة، وتكاليف التخزين... الخ.

ب- محاسبة الاستثمارات: هي تحليل مختلف التكاليف الناتجة عن المعدات وآلات الإنتاج مثل دراسة

تكاليف الفرن حول كمية إنتاجه والطاقة الكهربائية المستهلكة، تكاليف اليد العاملة، ساعات العمل... الخ.

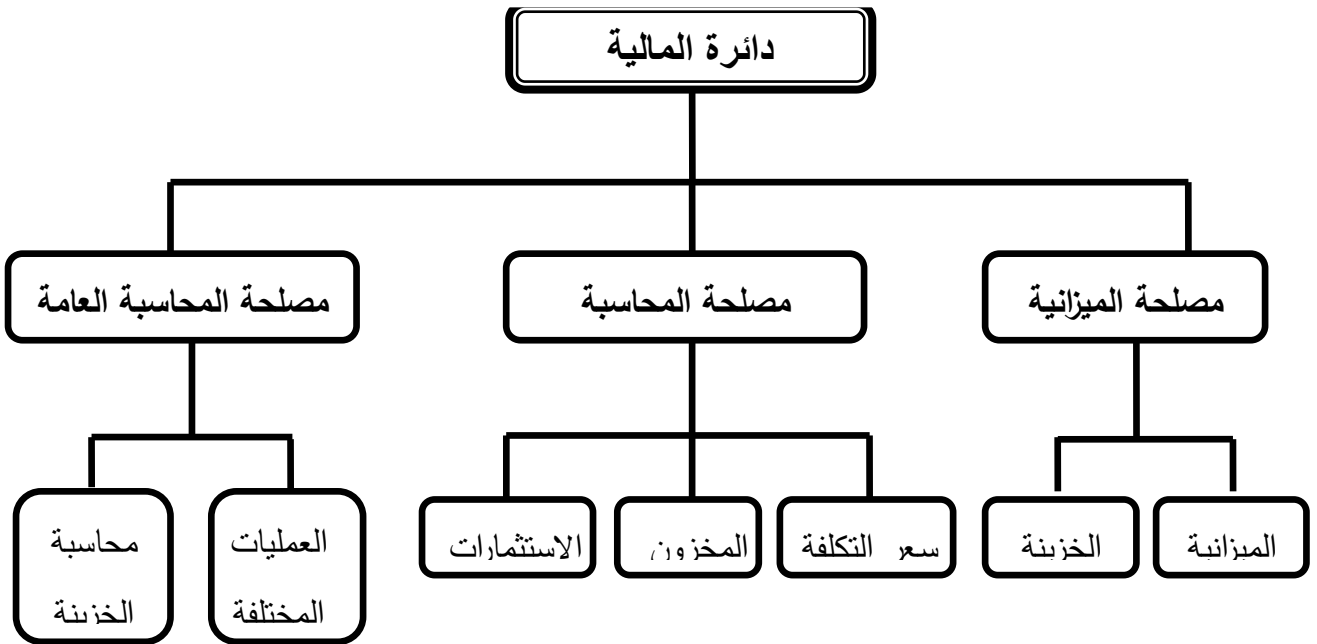
2-2 قسم الميزانية والخزينة: ويتكون من رئيس مصلحة الميزانية ومحاسب الخزينة، محافظ الخزينة، وهو الذي يقوم بأخذ الأموال الموجودة بالشركة إلى البنك.

أ- قسم الميزانية: وهو القسم الذي يقوم بإعداد الميزانيات التقديرية، ومختلف الميزانيات المحاسبية، والجبائية وحفظها في الأرشيف.

ب- قسم الخزينة: وهو المسؤول عن نقديات الشركة، فكل شراء أو بيع تتم نقدًا، يهتم بها قسم الخزينة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية .

شكل رقم 14 : الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر : إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية



2-3 قسم المحاسبة العامة: يقوم اهتمام هذا القسم بالحصول على كل الوثائق التي تثبت العمليات المسجلة التي تقوم بها الشركة سواء داخلها أو خارجها، وتنقسم إلى فرعين :

- قسم العين: وفي هذا القسم يتم تسجيل كل تعاملاتها مع الزبائن والموردين لمختلف مبيعاتها ومشترياتها سواء كانت تضم الاستثمارات أو المخزونات.

- قسم العمليات : ويهتم هذا القسم بالعمليات البنكية كتحويل الشيكات للبنك وفي حال وصول الشيكات للبنك يرسل هذا الأخير شعار للشركة بتحويل قيمة الشيكات لحساب الشركة، فيقوم قسم العمليات بتسجيل هذا التحويلات. كما يسجل أيضاً العمليات الجبائية وعمليات أخرى كأجور العمال، تكاليف المطبخ، الطب وتكاليف الصيانة... الخ.

-العمليات الجبائية : وهي تسجيل مستحقات مختلف الضرائب والرسوم والتمثلة في :

**IRG** : ضريبة الدخل الإجمالي للشركة وتطبق بنوعين :

- ضريبة على الدخل الإجمالي للشركة : وتطبق بنسبة 10%.

- ضريبة على الدخل الإجمالي للأجور : وتطبق حسب الأجر المتقاضى لكل عامل.

**TVA** : الرسم على القيمة المضافة

**TAP** : الرسم على النشاط المهني

ولقسم المحاسبة أعمال يومية وأعمال شهرية.

- الأعمال اليومية: وهي مقارنة الشيكات بالفواتير التي تصل من قسم الفوترة مع كمية الإسمت المباع التي تصل من قسم التوزيع، ويجب أن تكون كل الفواتير متطابقة، وفي حالة التطابق تقوم بتسجيلها في اليوميات والدفاتر.

- الأعمال الشهرية: وهو تحديد رقم الأعمال الشهري، ويكون بموافقة رئيس قسم المحاسبة، رئيس قسم الفوترة، رئيس قسم التوزيع، ويجب أن يكون التوافق بين الكمية والقيمة في كل قسم .

3- مصلحة الميزانية التقديرية:

هي الوسيلة التي يمكن بواسطتها التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها بغرض الاستعداد لها، كما أنها تمكننا من معرفة الحالة المالية للشركة وتنقسم هذه الوحدة إلى فرعين:

◀ الخزينة

◀ الميزانية

## المبحث الثالث : تطبيق المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت حامة بوزيان .

إن الشركة خلال إنتاج الاسمنت فإنها تمر على عدة مراحل تتجزأ لضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية كما أنها تطبق المحاسبة التحليلية للوصول إلى سعر التكلفة.

### المطلب الأول : مراحل إنتاج الاسمنت :

تعتمد الشركة في إنتاج الاسمنت على طريقتين و هما:

- الطريقة الرطبة.

- الطريقة الجافة.

لكننا ركزنا على الطريقة الجافة لأنها الأكثر اقتصادياً للطاقة، حيث تستخرج المواد الأولية من المحجرة ثم يتم تكسيدها إلى قطع صغيرة، تسحق ثم يدخل المسحوق الناتج إلى فرن دوار، يسير بمبادل حراري خارجي (قلعة التبادل الحراري) طوله 70 م، أما قطره 4.4 م، ويستعمل الغاز الطبيعي لطهي المواد.

وتتلخص مختلف أطوار صناعة الإسمنت البورتلندي فيما يلي :

**1- المحجرة " La carrière "** : وهي أول مرحلة في صناعة الإسمنت، حيث يتم استخراج المادة الأولية بعد عملية التفجير في المقلع الذي يتواجد على بعد 1500م للحصول مادتين أساسيتين: الكلس والأرجيل **calcaire et l'argile**. والتي تحمل بواسطة آلات ورافعات خاصة إلى المركز التالي وهي الكسارة **concasseur**.

✓ **منجم الاستثمار** : ويتكون هذا الأخير من أربعة مناطق، فالثلاثة الأولى تحتوي على الكلس وحده في حين الرابعة عبارة عن طين حمراء بينما الطين السمراء، تستخرج من أسفل المكسرة ، حسب صلابة الصخور، فإذا كانت الصخور لينة تستعمل الآلات الثقيلة مثل : الجرافات الميكانيكية، أما في حالة الصخور الصلبة فالاستخراج يكون بإحداث ثقوب فيها من 200 إلى 100ملم، يوضع بها متفجرات ثم تتم عملية التفجير.

**2- المكسرة " Le concasseur "** : طاقتها 1200 طن/سا والغرض من هذه العملية جعل المواد ذات أحجام مقبولة لكي تسمح بنقلها في بساطات متحركة وتوزيعها بسهولة في سقيفة الخليط المتجانس، ويمر المنتج ب ثلاث مراحل :

أ- **المعاينة** :موقع المعاينة يكون قبل عملية التصحيح.

ب- **التخزين والخلط التمهيدي** : يخزن الخليط بعد عملية استخراج المواد الأولية، وتكسير صافي سقيفة الخليط المتجانس الأولى، تحتوي هذه السقيفة على كومتين، تقدر الواحدة منها بحوالي 35 ألف طن.

**ج- مخزون المواد المضافة :** يوجد بجوار خزان الخليط خزانان آخران واحد منهما للكلس والثاني للحديد، فكل من هذه الخزانات الثلاثة مزود بأجهزة تقوم بعملية ضبط معياري الوزن والكيل، ويعمل خزان الخليط المتجانس بصفة مستمرة لإمداد المطحنة، أما الخزانان الآخران فيعملان بصفة استثنائية، وعند الحاجة لتصحيح نقائص المواد الأولية عند الحصول على نسب معينة من كل هذه المواد التي توجه بطريقة آلية نحو المطحنة.

**3- طحن الخام " le broyeur cru " :** تتم عملية سحق الخليط داخل غرفة أسطوانية ذات قطر يبلغ 15م وهي مملوءة بكرات حديدية دائرية مختلفة الأقطار توضع بالترتيب، وهي تعمل عمل الأجسام الساحقة، حيث تضغط على المادة فتجعلها أكثر دقة. وأثناء ضخ تيار الهواء الساخن الآتي من الفرن، يحمل معه الحبيبات الصغيرة جدا ويدفع بها إلى خزان التجانس.

**4- عملية التجانس :** المادة المحصل عليها من المطحنة تكون ذات جزئيات دقيقة جداً تشبه الفرينة، فقبل مرورها إلى الطهي في الفرن تمر في الخزان، وذلك للحصول على خليط أكثر تجانس.

**5- الفرن " Le cuisson " :** تتم فيه عملية التسخين الأولي وهو يتكون من خطين متوازيين ذو أربع طوابق دورانية ثم يليه الفرن الدوار يصل إلى درجة حرارة قصوى 16000 درجة له قدرة إخراج 3000 طن يوميا حيث يصل طوله إلى 90 متر وقطره 5.70 متر، وهي مرحلة هامة في إنتاج الإسمنت، حيث تتعرض المادة خلال هذه العملية إلى عدّة عمليات فيزيوكيميائية نحصل من خلالها على "الكليinker".

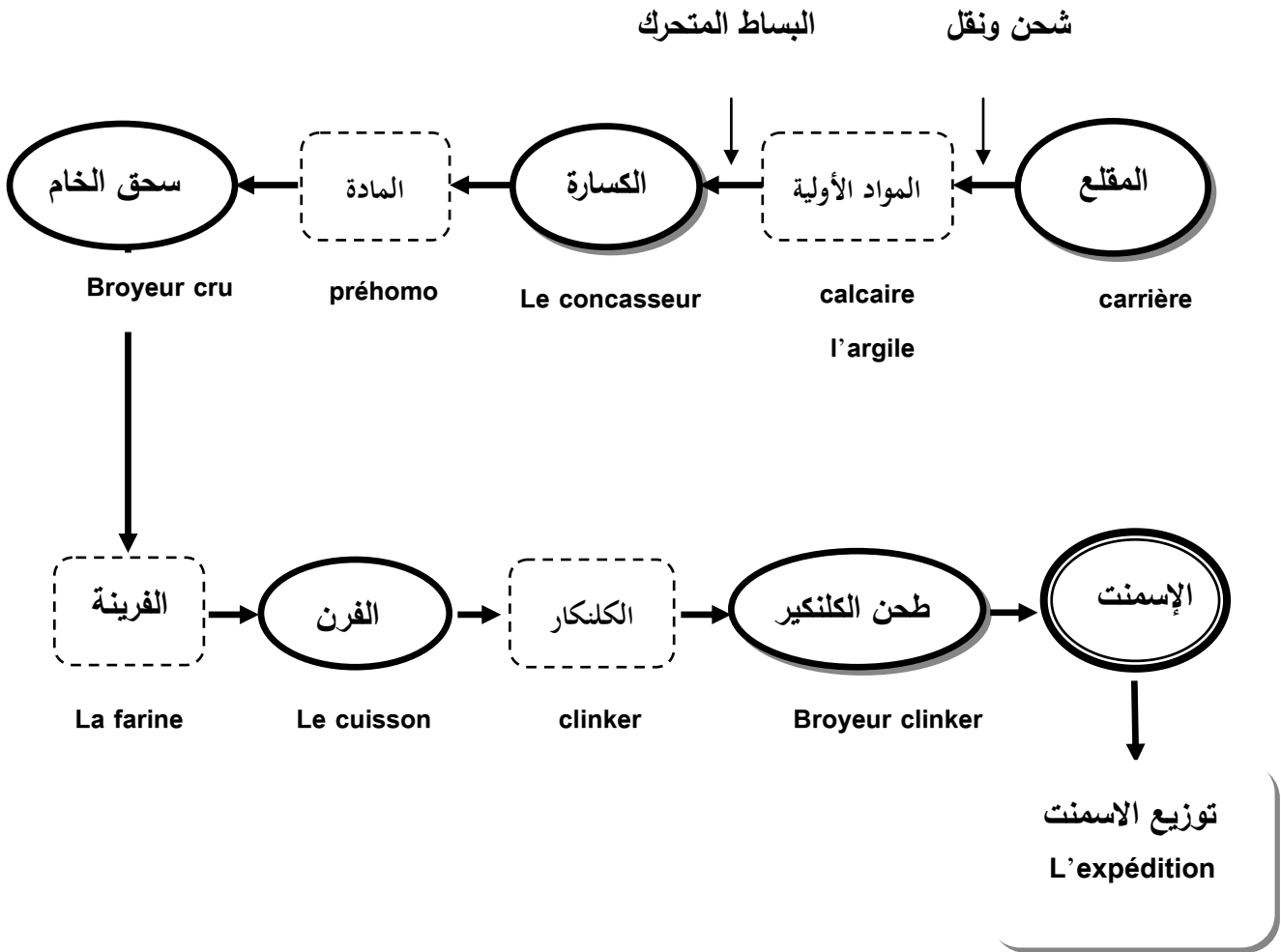
ثم يليه مبرد الكليinker الذي يعمل على التبريد وبه مضخة نزع الغبار التي تعمل بواسطة مصفاة ، بعد عملية تخزين الكليinker، تضاف إليه نسبة معينة من المواد المضافة ثم يرسل إلى المطحنة

**6- طحن الإسمنت " le broyeur clinker " :** ينتج في هذا المركز المنتج النهائي الإسمنت، الذي يمر عبر خطين متوازيين للسحق في حلقة مفرغة بقدرة 90 طن/ الساعة، بها آلة سحق ذات كريات حديدية أحادية قطرها 04 متر وطولها 14 متر، يتم التحكم فيها عن طريق مجموعة التدخل المركزي بواسطة محرك قدرته 3400 كيلو واط.

**7- تخزين الإسمنت وتوزيعه " L'expédition " :** يتم التخزين ضمن 06 مخازن سعة كل واحد منها 10000 طن، وبعد إجراء التحاليل الخاصة ومراقبة نوعية الإسمنت النهائي، يوزع هذا الأخير للبيع في أكياس ذات سعة 50 كغ أو في شاحنات خاصة بها.

والشكل التالي يوضح بالتفصيل مراحل الإنتاج (دورة إنتاج الاسمنت):

شكل رقم 15 : الدورة الإنتاجية للإسمنت



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت - حامة بوزيان - :

1- مصلحة المحاسبة التحليلية: هي مصلحة تقوم بدراسة التكاليف وكذا النتيجة مع تحديد ثمن البيع كما تعمل على مراقبة أرباح الشركة ، وهي تساهم في إعداد جداول التمويل وتبيان جميع التكاليف وأسعار البيع وتضم هذه المصلحة ما يلي :

1-2 فرع تسيير المخزون: إن تسيير المخزون هو وظيفة وسيطة بين التمويل والبيع وباقي الأقسام كما أن هذا الفرع مسؤول عن تحديد قيمة المخزونات وتقييم كل المدخلات والمخرجات يوميا مع مراعاة الشروط

الاقتصادية مثل: تفادي نفاذ المخزون أو تكديسه، كما يعمل الفرع على تقديم المعلومات اللازمة لقسم المحاسبة التحليلية وذلك بواسطة نظام الكتروني يدعى بـ **COSWIN**.

**1-2-1 دراسة حركة المخزون:** إن معرفة حركة المخزون في أي شركة مهما كان نشاطها الإنتاجي يتطلب إتباع الخطوات التالية:

**1-2-1-1 عملية التموين:** وهي تبدأ مع ظهور حاجة الأقسام إلى المواد وتنتهي بتسليمها الكميات التي تحتاجها وسواء كان التموين داخليا أو خارجيا فإن التنظيم الجيد لهذه الحركة يجب أن يستجيب للشروط التالية:

- احتياجات الأقسام من المواد واللوازم وعدد الطلبات يكون مسؤولية مصلحة المشتريات.
- التأكد من استلام وتخزين المواد.
- مراقبة حركة المخزون من حيث الإدخال والإخراج.

**1-2-2-1 عملية مراقبة العناصر المادية وتخزينها:** عند وصول المشتريات يقوم مختصين في مراقبة الجودة بفحصها والتأكد ما إذا كانت موافقة للشروط المطلوبة أم لا.

**1-2-3-1 عملية تزويد الأقسام بالمواد واللوازم:** عند احتياج مصلحة الإنتاج إلى أي مادة أو قطعة غير موجودة داخل المخزن تقوم المصلحة بتحرير ورقة تدعى " **Sollicitation d'achats** " يذكر فيها كل المعلومات الخاصة بالمادة المطلوبة ما يجعل عملية التسليم تكون سهلة ، كما أن العملية يتم تسجيلها في سجلات خاصة بمحاسبة المواد .

**1-2-4-1 عملية تسجيل المدخلات:** بعد ما تقوم مصلحة المشتريات بشراء المواد واللوازم التي تحولها إلى المخزن، ويعتمد عملية الادخال على الوثائق التالية: ورقة الدخول، ورقة الخروج، ورقة الاستعادة.

يتم تقييم المدخلات على مستوى مصلحة تسيير المخزون كالتالي:

**كلفة المخزون = ثمن الشراء + مصاريف الشراء**

أ- **ورقة الدخول:** يقوم أمين المخزن بتحرير ورقة دخول المواد واللوازم، بعد استلامها وتخزينها، بعدها يقوم بإعداد أربع نسخ من هذه الورقة حيث ترسل:

- نسخة إلى الاستقبال.
- نسخة إلى مصلحة المحاسبة.
- نسخة إلى مصلحة المشتريات.
- نسخة إلى الأرشيف.

ب- ورقة الخروج : يتم تموين كل المصالح مع ظهور حاجتها إلى المواد واللوازم، وهذا بإصدار ورقة

الخروج ويتم إعداد أربع نسخ حيث ترسل :

- نسخة إلى الأرشيف.
- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون.
- نسخة إلى مصلحة المحاسبة التحليلية.
- نسخة إلى المصلحة المعنية.

كما يقوم أمين المخزن بإعداد ورقة الاستعادة للمعدات والأدوات واللوازم التي خرجت من المخزن ثم عادت إليه لأنه في حالة دخول المواد إلى المخزن وهي غير مطابقة للمعايير والمواصفات المطلوبة، يتم وضع ملاحظة على ورقة الدخول لهذه المواد من طرف أمين المخزن ويتم إرسال خمس نسخ حيث ترسل:

- نسخة إلى الأرشيف.

- نسخة إلى مصلحة المحاسبة.

- نسخة إلى مصلحة المشتريات.

- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون.

- نسخة إلى مصلحة الموارد.

عند الدخول إلى المخازن يتم إعداد جداول خاصة لكل المواد واللوازم عن طريق الآلي يدعى COSWIN وتتم العملية على مستوى قسم تسيير المخزون، مع العلم أنه عند حساب تكلفة الشراء للمواد واللوازم تعتمد الشركة على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في الإخراج .

**1-3 فرع حساب التكلفة :** يقوم هذا الفرع بحساب وتعيين مجمل تكاليف وسعر التكلفة وهو محل الدراسة

فبعد تجميع المعطيات اللازمة، يتم حساب سعر التكلفة بالاعتماد على نظام الإعلام الآلي الذي يقوم بتحديد سعر التكلفة في نهاية كل شهر، مع العلم أنه للوصول لسعر التكلفة يتم مراعاة مراحل إنتاج مادة الإسمنت .

**2- حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الحقيقية** من بين طرق حساب سعر التكلفة طريقة التكاليف

الحقيقية وهي الطريقة المتبعة في الشركة .

**المطلب الثالث : حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لشركة الاسمنت حامة بوزيان**

من خلال متابعتنا للدراسة التطبيقية في مصلحة المحاسبة التحليلية والمالية استنتجنا أن الشركة تتبع

لحساب سعر تكلفة الإسمنت بنوعيه تطبق طريقة التكاليف الحقيقية وهذا اعتمادا على الأقسام المتجانسة في

تحميلها لمختلف الأعباء من ح/ 60 المشتريات المستهلكة إلى ح/ 68 الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

وهذا اعتمادا على شبكة الإعلام الآلي المبرمج وفي نهاية كل شهر تقوم المصلحة باستخراج كل التقارير حيث تضم جداول ورسوم بيانية لكل الأعباء والتكاليف.

### 1- أقسام ومراكز التحليل :

**1-1 تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة :** حيث تهدف هذه الطريقة المتبعة من قبل المصلحة على تحديد الكيفية التي تتم بها عملية التوزيع للمصاريف الغير مباشرة بين مختلف الأقسام حيث قامت الشركة بتقسيم مراكز التحليل إلى قسمين، أقسام رئيسية وأقسام ثانوية وهي :

#### الجدول رقم 06: الأقسام الرئيسية والمساعدة في شركة الاسمنت

الأقسام الثانوية	الأقسام الرئيسية
الإدارة	المحجر
التموين	الكسارة
وظيفة الإنتاج	طحن الخام
الوظيفة التجارية	الفرن
المواد الأولية	التوزيع
الصيانة	طحن الإسمنت

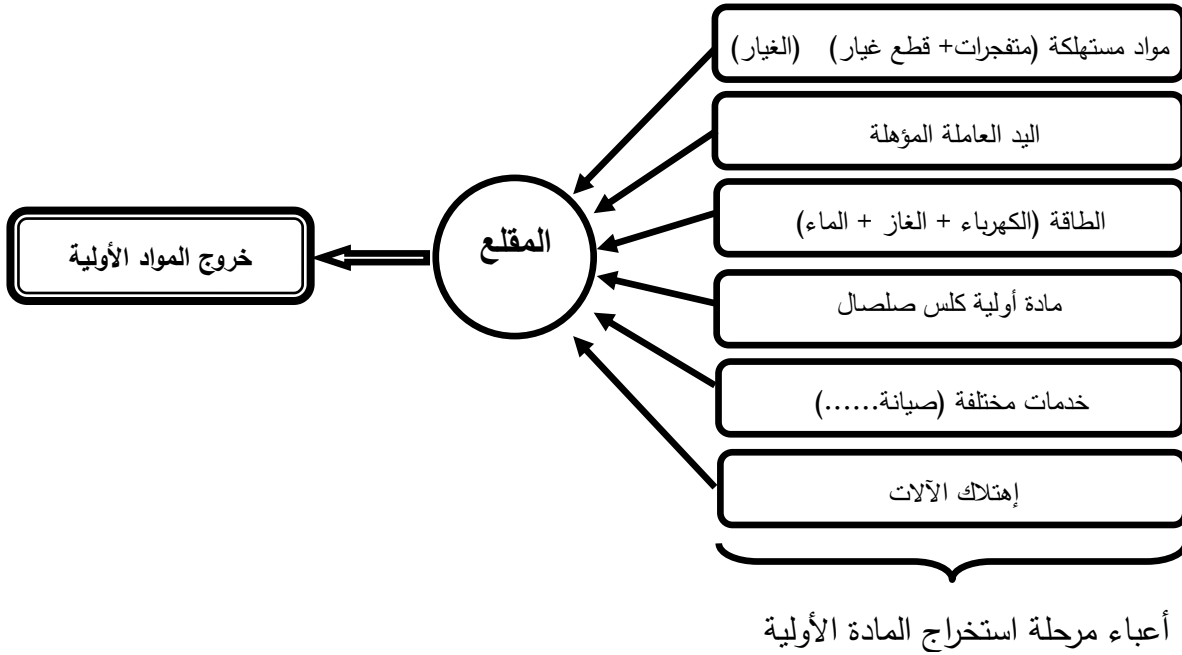
المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلي

### 1-1-1 الأقسام الرئيسية وأعبائها في شركة الاسمنت حامة بوزيان

يمكن توضيح الأقسام الرئيسية من خلال مراحل انتاج مادة الاسمنت والتي تتحمل الشركة في كل مرحلة من مراحلها أعباء.

**1-1-1-1 المحجر " carrière "** : يتم استخراج المادة الأولية بعد عملية التفجير في المقلع، وهي مجموع من مادتي الكلس والأرجيل " calcaire et l'argile " في شكل صخور تحمل بواسطة آلات ورافعات خاصة إلى المركز التالي وهي الكسارة " concasseur "، والشكل التالي يوضح :

الشكل رقم 16 : عملية استخراج المادة الأولية من المنجم



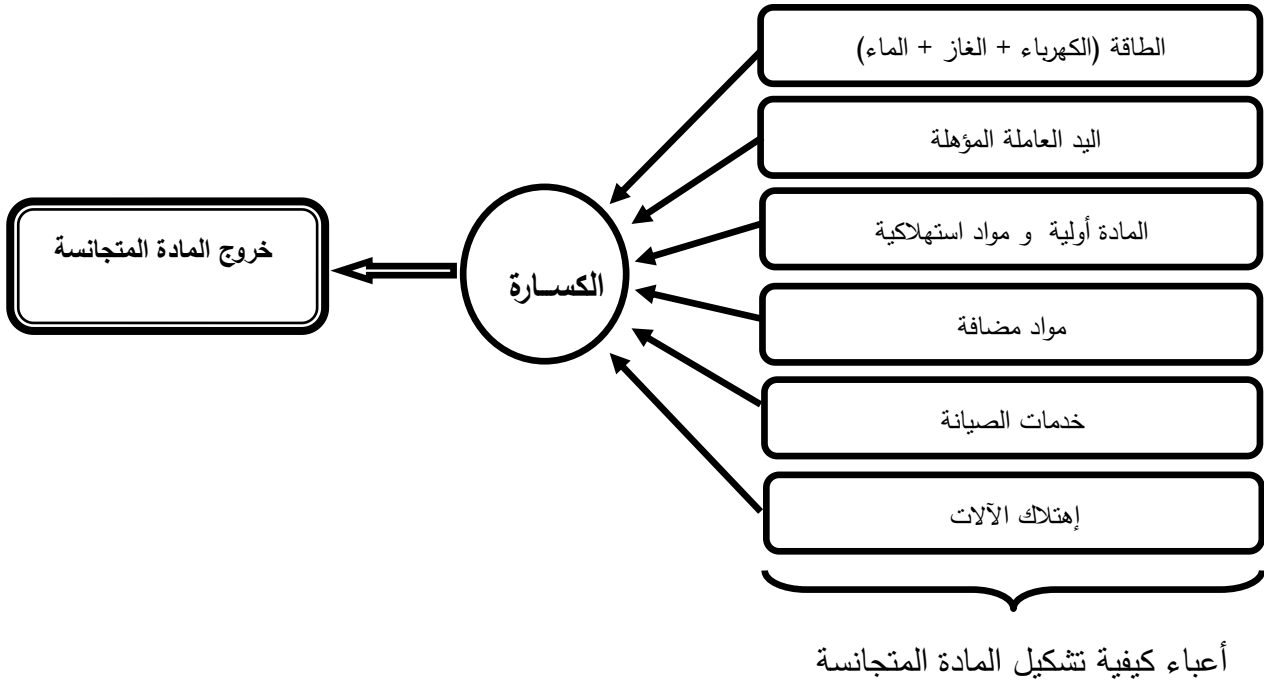
المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1-1-2 الكسارة " Le concasseur " : وهي آلة ضخمة لها قدرة تكسير حوالي 1200 كغ/سا من

المادة الأولية لتصبح في شكل رمل ينقل على محطة التجانس بواسطة البساط المتحرك أين يخزن قبل أن يعاد

نقله بواسطة مجرفة آلية إلى المركز الموالي. والشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم 17 : كيفية تشكيل المادة المتجانسة

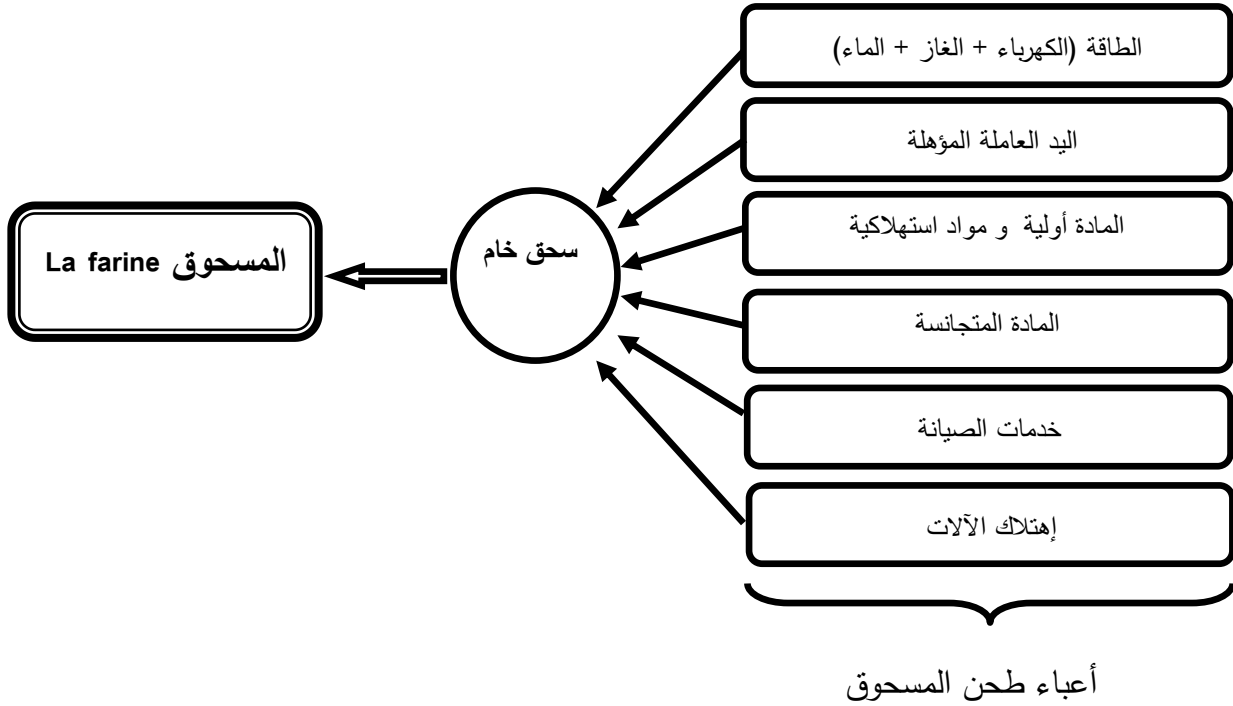


المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية



1-1-1-3 **طحن الخام " le broyeur cru "** : يتكون من كسارة أحادية المحرك وآلة سحق بغرفة واحدة لها فتحة إخراج، وبها مجموعة تحكم للتدخل المركزي بمحرك قدرته 3600 كيلو واط في هذه المرحلة تنتج مادة الفرينة **La farine** في شكل مسحوق والتي تنقل بدورها إلى الفرن، والشكل التالي يوضح ذلك:

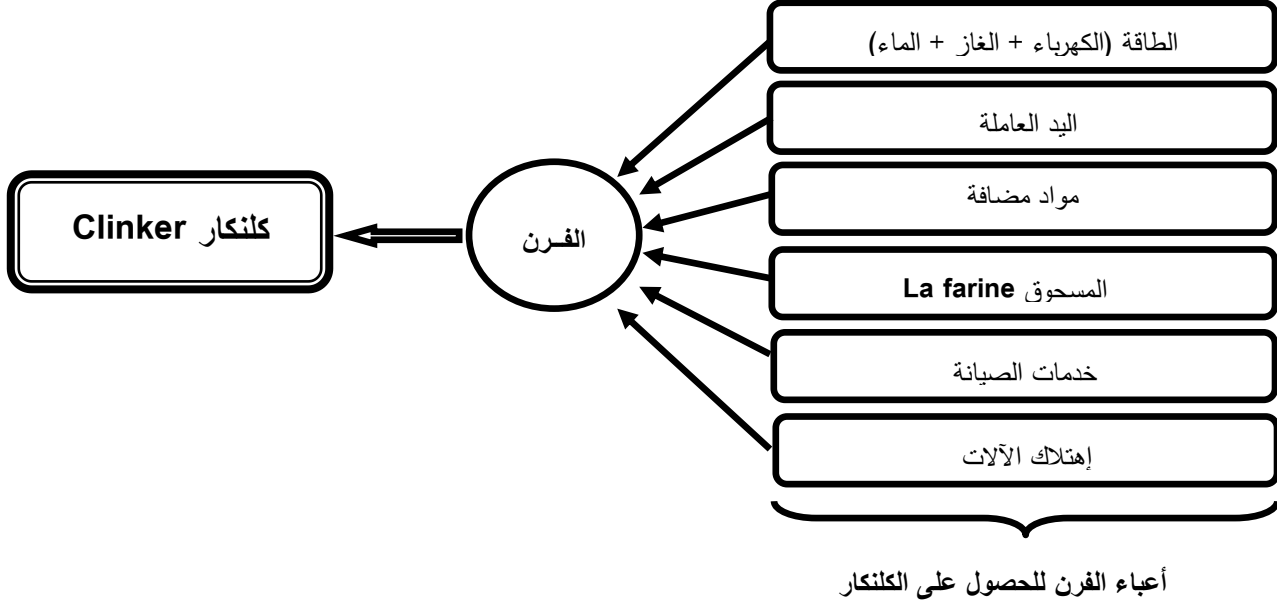
الشكل 18 : كيفية طحن المسحوق



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1-1-4 **الفرن " Le caisson "** : تتم فيه عملية التسخين الأولي يتكون من خطين متوازيين ذو أربع طوابق دورانية ثم يليه الفرن الدوار يصل إلى درجة حرارة قصوى 16000 درجة له قدرة إخراج 3000 طن يوميا حيث يصل طوله إلى 90 متر وقطره 5.70، ثم يليه مبرد الكلنكار المشوي الذي يعمل على التبريد وبه مضخة نزع الغبار بواسطة مصفاة حصى، وبعدها يخزن الكلنكار المشوي ، والشكل التالي يوضح ذلك:

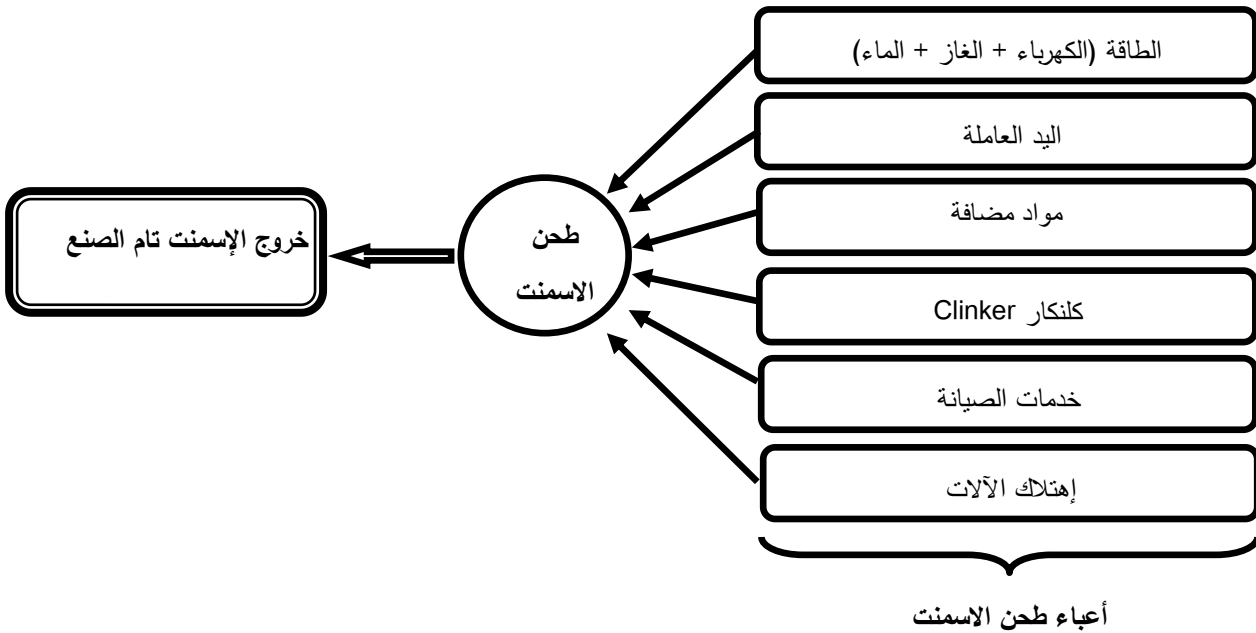
### الشكل 19 : كيفية طحن الكنكار



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1-5 طحن الإسمنت " Broyeur clinker " : ينتج في هذا المركز المنتج النهائي وهو الاسمنت، وهو عبارة عن خطين متوازيين للسحق في حلقة مفرغة بقدرة 90 طن/ الساعة، به آلة سحق ذات كريات حديدية أحادية الغرفة قطرها 04 متر وطولها 14 متر، يتم التحكم فيها عن طريق مجموعة التدخل المركزي بواسطة محرك قدرته 3400 كيلو واط، وكل رواق مزود بخط كهربائي كما تضاف إليه مادة البوزلان والجبس. والشكل التالي يوضح ذلك:

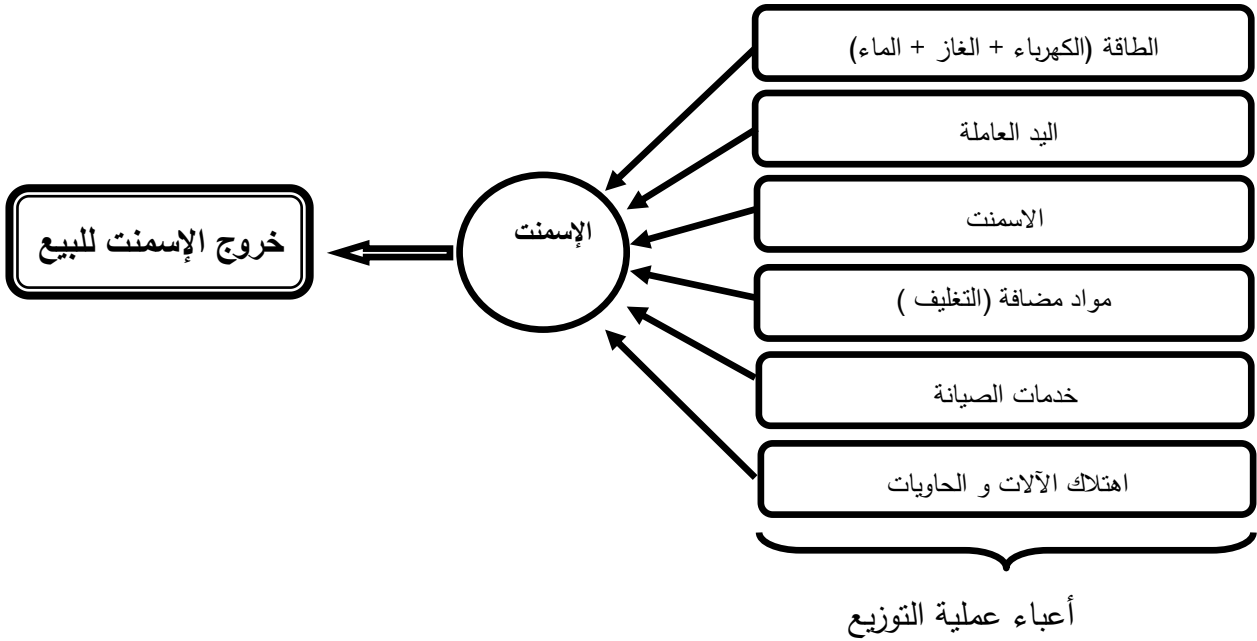
### الشكل 20 : كيفية طحن الإسمنت



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1-1-6 التوزيع " L'expédition " : يتكون من 6 حاويات للإسمنت بسعة 10000 طن للوحدة وأربع آلات دوارة لتعمير الأكياس قدرتها القصوى 2200 كيس/ ساعة أي ما يعادل 1100 طن/ساعة ، و مركز الشحن يتكون من 04 مخارج للأكياس المشحونة عن طريق البر، مخرجين للإسمنت دون تغليب و مخرجين للسكة الحديدية للأكياس والآخر دون تغليب. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل 21 : التوزيع



المصدر: إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-2-1-2 كيفية جمع المعطيات لغرض الحساب و التحليل: يتم ذلك من خلال ما يلي:

1-2-1-1 مصدر الأعباء: تقوم مصلحة المحاسبة بجمع أهم المصادر والمعلومات من ثلاثة مصادر وهي على الترتيب:

◀ قسم تسيير المخزون: يقوم قسم تسيير المخزون بإعطاء التقارير الخاصة بحساب 61 المواد واللوازم المستهلكة باعتباره المسؤول عن كل المدخلات والمخرجات.

◀ قسم المحاسبة العامة: تقدم مصلحة المحاسبة العامة التقارير الخاصة بالحسابات 62-63-64-66.

◀ قسم الاستثمارات: يقوم بإعطاء التقرير الخاص بحساب 68 الاهتلاك والمؤونات خسائر القيمة .

1-2-2-1 توزيع الأعباء على المراكز: يتم توزيع الأعباء على الأقسام المساعدة والرئيسية ويكون هذا التوزيع كالتالي:

**د/60 المشتريات المستهلكة:** يتم توزيع أعباء هذا الحساب على الأقسام المساعدة والرئيسية ، استنادا على الوثائق الخاصة بكل عملية حيث يقوم قسم المحاسبة التحليلية بتحميلها لكل مركز تكلفة، بالاعتماد على المعطيات المقدمة من برنامج **COSWIN** وهي الاستهلاكات حسب مركز التكلفة .

**د/61 الخدمات الخارجية و د/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى :** يتم توزيعه استنادا إلى وثائق المحاسبة العامة والتي تضم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يوجه على أساسها كل عبئ إلى القسم المعني .

**د/63 مصاريف المستخدمين :** يتم توزيعه حسب عدد العمال في كل قسم في كل فترة.

**د/64 الضرائب والهسوم و ما يماثلها :** يوزع حسب الوثيقة المحاسبية التي تحدد تكلفة كل قسم.

**د/65 الأعباء العملياتية الأخرى:** توزع هي الأخرى حسب متطلبات كل قسم.

**د/66 الأعباء المالية:** توزع حسب متطلبات كل قسم.

**د/68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة :** توزع حسب اهتلاك معدات وآلات كل قسم.

**1-2-3 جدول توزيع الأعباء :** بعد جمع الأعباء وتحديد كيفية توزيعها تقوم المحاسبة التحليلية اعتمادا

على برامج الإعلام الآلي بإعداد جداول التوزيع لكل الأعباء والذي يكون مقسم إلى 3 أجزاء هي:

❖ **الجزء الأول:** يتمثل في توزيع الأعباء الأولي من د/61 إلى د/68 على جميع الأقسام.

❖ **الجزء الثاني:** يظهر فيه التوزيع الثانوي لمجموع الأعباء الناتجة عن المرحلة المدروسة وهو مبرمج

مباشرة في جهاز الإعلام الآلي (توزيع فردي للقيم).

❖ **الجزء الثالث:** وتبرز فيه نوع وحدة العمل وعدد الوحدات، إضافة إلى مجموع أعباء كل مركز، وأخيرا

ينتج لدينا تكلفة وحدة العمل حسب العلاقة التالية:

مجموع أعباء كل قسم

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع أعباء كل قسم}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

**2- حساب التكاليف وسعر التكلفة في شركة الاسمنت حامة بوزيان :** سنحاول فيما يلي توضيح المراحل

المتبعة في حساب سعر التكلفة وقبل الانطلاق نجد الكثير من الأعباء تخص عنصر معين بحدائته فيتم

تخصيصها له ومن أمثلة ذلك نجد المواد المقاومة للحرارة مخصصة لقسم الفرن ، كما أن الشركة تقوم بحساب

تكلفة الشراء للمواد المضافة وقطع الغيار، وذلك لكون المادة الأولية الأساسية تستخرج من المقلع ولا تشتري إلا

بعض المواد هي : البوزولان، التوف، الجبس، برادة الحديد الليتي ، بالإضافة إلى المواد واللوازم الأخرى، كما

أن تحديد الاستهلاكات وتسجيلها يتم بواسطة نظام الإعلام الآلي باستخدام برنامج يسمى **COSWIN**، ويتم تقييم الكميات على أساس التكلفة الوسطية المرجحة ، الطريقة المعتمدة في الشركة وتعتمد في ذلك على نظام الإعلام الآلي لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية .

**1-2 تحديد الأعباء :** تتمثل الأعباء في الشركة في المجموعة السادسة حسب النظام المحاسبي والمالي انطلاقاً من د/60 المشتريات المستهلكة إلى د/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، علماً أن الشركة لا تأخذ بعين الاعتبار د/69 الضرائب المؤجلة، وخسائر القيمة التي لا يتم حسابها. كما لا تحدد الأعباء الإضافية والأعباء غير المعتبرة، وفيما يلي أعباء شهر جانفي 2013 والتي نحاول من خلالها الحصول على سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وتتم عملية الحساب على المراحل التالية وفق برنامج الإعلام الآلي الذي حاولنا تحليله و توضيح العمليات الحسابية المطبقة :

- ترتيب الأعباء دون تحديد الأعباء المحملة وغير المحملة والإضافية أي أعباء المحاسبة التحليلية .  
- حساب تكلفة شراء المواد المضافة علماً أن المادة الأولية الأساسية لا تشتري بل تستخرج من المقلع، دون الأخذ بعين الاعتبار للأعباء المباشرة وغير المباشرة .

- توزيع الأعباء على مراكز التكلفة أي توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية والثانوية وفق مفاتيح توزيع .  
- حساب تكلفة الإنتاج حيث نحصل في كل مرحلة على منتج غير تام وكل منتج يستخدم في إنتاج المنتج الذي يليه.

- تبدأ العملية بحساب تكلفة إنتاج الكلس والآرجيل ثم تكلفة إنتاج المادة المتجانسة وتكلفة إنتاج الفرينة ثم تكلفة إنتاج الكلينكير " الاسمنت " .  
- حساب سعر التكلفة للمنتجين .  
- حساب النتيجة التحليلية .

**2-2 توزيع الأعباء :** سنحاول توضيح كيفية توزيع الأعباء في الشركة بأخذ الحسابات الصنف 6 " الأعباء " لشهر جانفي 2013 كما يلي :

**د/601 المواد الأولية المستهلكة :** أولاً تحسب تكلفة الشراء ثم تحدد الاستهلاكات

**2-2-1 حساب تكلفة شراء المواد المضافة :** علماً أن هاته المواد تحمل مباشرة لتكلفة الكلينكير أثناء مرحلة طحن الكلينكير وقبل تحديد الكميات المستهلكة وتكلفتها يقوم قسم المحاسبة التحليلية بحساب تكلفة الشراء للمواد المضافة علماً أن المعلومات الخاصة بالشراء تقدم من طرف قسم المشتريات عن طريق برنامج

**. COSWIN**

أ- تكلفة شراء برادة الحديد : تحسب كما يلي :

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

الجدول رقم 07 : تكلفة شراء برادة الحديد شهر جانفي 2013

برادة الحديد			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
—	—	—	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء
—	—	—	تكلفة الشراء
564 991.91	2390.79	236.32	مخزون أول الشهر
564 991.91	2390.79	236.32	الإجمالي
	<b>2390.79</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

علما أن :

التكلفة الوسطية المرجحة = ( تكلفة الشراء + تكلفة المخزون الأولي ) / (كمية الشراء + كمية المخزون الأولي)

ب- تكلفة شراء البوزولان : تحسب كما يلي :

الجدول رقم 08 : تكلفة شراء البوزولان شهر جانفي 2013

البوزولان			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
2484900	1255	1980	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء
2484900	1255	1980	تكلفة الشراء
90247.05	1255	71.91	مخزون أول الشهر
2575147.05	<b>1255</b>	2051.91	الإجمالي
	<b>1255</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

ج- تكلفة شراء الليتي : تحسب كما يلي :

الجدول رقم 09 : تكلفة شراء الليتي شهر جانفي 2013

الليتي			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
—	—	—	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء
—	—	—	تكلفة الشراء
443 813.90	817.73	542.74	مخزون أول الشهر
443 813.90	<b>817.73</b>	542.74	الإجمالي
	<b>817.73</b>	<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

د- حساب تكلفة شراء الجبس : تحسب كما يلي :

الجدول رقم 10 : تكلفة شراء الجبس شهر جانفي 2013

الجبس			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
1275036	700	1821.48	ثمن الشراء
728592	400	1821.48	مصاريف الشراء
2003628	—	1821.48	تكلفة الشراء
4657922.43	—	4348.33	مخزون أول الشهر
6661550.43	1079.7	6169.81	الإجمالي
	<b>1079.7</b>	<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

هـ - حساب تكلفة شراء التوف: بحسب كما يلي :

الجدول رقم 11 : تكلفة شراء التوف شهر جانفي 2013

التوف			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (الطن)	
4036824	450	8970.72	ثمن الشراء
3507989.1	—	—	مصاريف الشراء
7544813.1	—	8970.72	تكلفة الشراء
379996.35	—	452.25	مخزون أول الشهر
7924809.45	841.01	9422.97	الإجمالي
	<b>841.01</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

ملاحظة : كل العمليات الخاصة بالشراء يحددها برنامج الإعلام الآلي بعد تسجيل الحسابات الخاصة بها في الصنف 6 الأعباء .

2-2-2 استهلاك المواد المضافة في العملية الإنتاجية : يحدد عن طريق برنامج الإعلام الآلي على أساس الوثائق المرسله، وتقيم الاستهلاكات بالتكلفة الوسطية المرجحة، حيث يتم حسابها بالعلاقة التالية :

$$\text{الاستهلاكات} = \text{مخزون أول الشهر} + \text{المشتريات الشهرية} - \text{المخزون نهاية الشهر}$$

الجدول رقم 12 : استهلاك المواد المضافة AJOUTS لشهر جانفي 2013

الحساب	المادة	الكمية المستهلكة بالطن	التكلفة الوسطية المرجحة	القيمة بالدينار الجزائري
601 222	منري فار MINERAI FER	—	2390.79	—
601 227	بوزولان POZOLANNE	1333.02	1255	1672940.1
601 223	توف TUF	1233.75	841.01	1037595.75
601 221	الجبس GYPSE	1974.00	1079.7	2131329.90
601 228	اللبيتي LAITIER	141.87	817.73	116011.13
4957876.88	المجموع			

المصدر: اعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية



والجدول التالي يوضح إجمالي أعباء الفترة :

**الجدول رقم 13 : أعباء شهر جانفي 2013**

الحساب	اسم الحساب	المبالغ (دينار الجزائري)
60	المشتريات المستهلكة	186505439.63
61	الخدمات الخارجية	43729523.25
62	الخدمات الخارجية الأخرى	2404722.53
63	مصاريف المستخدمين	18686474.73
64	الضرائب و الرسوم و ما يماثلها	7265382.2
65	أعباء عملياتية أخرى	2.55
66	أعباء مالية	1898259.68

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

بعد تحديد الحسابات تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد مركز تكلفة كل حساب حسب الوثيقة المقدمة من طرف قسم تسيير المخزون بواسطة برنامج **COSWIN** الموضح للوثائق المتحصل عليها من البرنامج .

**2-2-3 التوزيع الأولي للأعباء :** تحمل الأعباء حسب جدول توزيع الأعباء المقسم إلى أقسام أساسية وأقسام ثانوية عن طريق التوزيع الأولي وفق المفاتيح التالية :

**د/60 المشتريات المستهلكة :** يوزع حسب الفواتير المقدمة والتي تحدد مركز التكلفة عدا الكهرباء والغاز والماء التي توزع بنسب على الأقسام جزافيا حيث النسب الأكبر تكون للفرن، مطحنة المادة الخام، مطحنة الكليكير ونسب التوزيع تكون حسب جدول التوزيع ، وكما ذكرنا المواد المضافة تحسب مباشرة في مرحلة طحن الكليكير، أما باقي الاستهلاكات توزع على أساس الفواتير التي تحدد إلى أي مركز تكلفة يتم تحميلها.

**د/607 المشتريات من المواد غير المخزنة " استهلاك الكهرباء والغاز والماء " :** يوزع من طرف قسم المحاسبة التحليلية وفق نسب تقديرية لكل قسم من الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية .

**د/61 الخدمات الخارجية ود/62 الخدمات الخارجية الأخرى :** تحمل إلى الأقسام حسب الفواتير المقدمة وحسب ما هو مسجل من استهلاكات حسب برنامج **COSWIN** المقدم من طرف قسم تسيير المخزون .

**د/63 المستخدمين :** توزع حسب أجور العمال في كل قسم .

**د/64 الضرائب و الرسوم :** هناك الرسم على النشاط و تحمل هاته الرسوم لقسم الإدارة وكل من استخراج الكلس واستخراج الأرجيل وقسم التوزيع بنوعيه.

د/65 الأعباء العملياتية ود/67 و د/69 : لا يأخذ بعين الاعتبار.

د/66 الأعباء المالية : تحمل للإدارة .

2-2-4 جول توزيع الأعباء " التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي: يتم التوزيع وفق الجدول المقدم أدناه.

الجدول رقم 14 : مفاتيح توزيع الأعباء على الأقسام

مفتاح التوزيع	الأقسام الأساسية	الأقسام الثانوية
أجور المستخدمين	كل الأقسام	الإدارة
استهلاك الطاقة و الماء	كل الأقسام	التموين
الكمية المباعة	قسم التوزيع بالأكياس ودون أكياس	الوظيفة التجارية
الكميات المنتجة بالطن	قسم الفرن، قسم طحن الكلينكير	الإنتاج
الكمية المستخرجة	قسم استخراج الكلس، المكسرة	المواد الأولية
ساعات العمل	المكسرة، الفرن، طحن الكلينكير	الصيانة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

علما أن برنامج الإعلام الآلي يقوم بالتوزيع الثانوي وفق مفاتيح التوزيع الموضحة أعلاه .

2-2-5 جدول التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي لشركة الاسمنت حامة بوزيان :

يتم التوزيع الأولي والثانوي عن طريق برنامج الإعلام الآلي وحاولنا من خلال المعلومات المقدمة من قسم

المحاسبة التحليلية توضيح تكلفة وحدة العمل للأعباء غير المباشرة والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 15 : توزيع الأعباء حسب وحدات العمل

الأقسام الرئيسية	المجموع الثانوي	عدد وحدات العمل	تكلفة وحدة العمل
استخراج الكلس	11433578.14	75942	150.56
استخراج الأرجيل	5711154.44	44703	127.76
مكسرة الكلس	9044077.21	43749.75	206.72
مكسرة الأرجيل	3056658.44	14583.25	209.6
طحن خام	25949549.19	46442.5	558.75
الفرن	120365263.98	21428.82	5616.98
طحن الكليينكير	34822102.65	24675	1411.23
التوزيع أكياس	46840376.55	46555	1006.13
التوزيع دون أغلفة	3267043.7	25099	130.17

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3- مراحل حساب سعر تكلفة الاسمنت : تحسب تكلفة الإنتاج على أساس جهاز الإعلام الآلي وسنحاول فيما يلي شرح آلية الحساب علما أن الإنتاج يعطي في كل مرحلة منتج غير تام .

3-1 حساب تكلفة الإنتاج في محجرة الكلس : تحسب انطلاقا من جدول توزيع الأعباء وذلك باحتساب كل الاستهلاكات والأعباء الخاصة بالمحجرة والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 16 : حساب تكلفة انتاج الكلس

الكلس			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
11433578.41	150.56	75942	أعباء مرحلة استخراج الكلس غير المباشرة
11433578.41	150.56	75942	تكلفة الإنتاج 1/2 تام
22271073.92	296.94	75000	مخزون أول الشهر
33704652.33	223.3	150942	الإجمالي
	<b>223.3</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2-3 حساب تكلفة إنتاج الأرجيل : تحسب انطلاقا من جدول توزيع الأعباء وذلك باحتساب كل الاستهلاكات والأعباء الخاصة بالمحجرة والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 17 : حساب تكلفة إنتاج الأرجيل

أرجيل			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
5711154.44	127.76	44703	أعباء مرحلة استخراج أرجيل غير المباشرة
5711154.44	127.76	44703	تكلفة الإنتاج ½ تام
15072428.18	183.81	82000	مخزون أول الشهر
20783582.62	164.03	126703	الإجمالي
	<b>164.03</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-3 حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس " : تأتي بعد استخراج مادتي الكلس والأرجيل والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 18 : حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس "

الكلس			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
9769319.175	223.30	43749.75	تكلفة المواد المستعملة " الكلس "
9043948.32	206.72	43749.75	مصاريف غير المباشرة " المكسرة "
18813267.5	430.02	43749.75	تكلفة الإنتاج ½ تام
6968148.31	516.16	13500	مخزون أول الشهر
25781415.81	450.33	57249.75	الإجمالي
	<b>450.33</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-4 حساب تكلفة الإنتاج المادة المتجانسة " مكسرة أرجيل " : تأتي بعد استخراج مادتي الكلس والآرجيل وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي :

الجدول رقم 19 : حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة أرجيل "

أرجيل			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
2392146.84	164.03	14583.25	تكلفة المواد المستعملة " أرجيل "
3056658.44	209.6	14583.25	مصاريف غير المباشرة " المكسرة "
5448805.28	373.63	14583.25	تكلفة الإنتاج 1/2 تام
1881895.07	418.19	4500	مخزون أول الشهر
7730700.35	384.14	19083.25	الإجمالي
	<b>384.14</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-5 حساب تكلفة الإنتاج الفريئة Farine : حساب تكلفة مادة الفريئة باستخدام المادة المتجانسة وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي :

الجدول رقم 20 : حساب تكلفة إنتاج الفريئة

Farine			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
17254463.11	450.33	38315.06	تكلفة " المادة المتجانسة كلس "
4906157.62	384.14	12771.69	تكلفة " المادة المتجانسة أرجيل "
25949549.19	558.75	46442.50	مصاريف غير المباشرة طحن الخام
48110169.92	1035.90	46442.50	تكلفة الإنتاج 1/2 تام
8336149.10	1111.48	7500	مخزون أول الشهر
56446319.02	1046.42	53942.50	الإجمالي
	<b>1046.42</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-6 حساب تكلفة إنتاج الكلينكير: وهي المرحلة ما قبل الأخيرة لإنتاج المنتج النهائي مادة الاسمنت وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي :

الجدول 21: حساب تكلفة انتاج الكلينكير

الكلينكير			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
38661153.07	1046.42	36946.24	تكلفة " مادة الفريئة "
120365263.98	5616.98	21428.82	مصاريف غير المباشرة " الفرن "
159026417.1	7421.14	21428.82	تكلفة الإنتاج 1/2 تام
23254145.63	2906.76	8000	مخزون أول الشهر
182280562.7	6193.95	29428.82	الإجمالي
	<b>6193.95</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

علما أن الاستهلاكات تحدد وفق نظام برنامج الإعلام الآلي ومن بطاقة المخزون يمكن تحديد الاستهلاكات من مختلف المواد والمنتجات النصف مصنعة والتي تدخل في حساب تكلفة الإنتاج الموالي .

3-7 حساب تكلفة إنتاج الاسمنت " طحن الكلينكير": وهي المرحلة الأخيرة لإنتاج المنتج النهائي وتحسب تكلفة انتاجه كما يلي :

الجدول رقم 22 : حساب تكلفة إنتاج الاسمنت

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
123831687.88	6193.95	19992.37	تكلفة المواد المستعملة " الكلينكير "
34822102.65	1411.23	24675	مصاريف غير المباشرة طحن " الكلينكير "
158653790.53	6429.74	24675	تكلفة الإنتاج التام
183047355.81	3060.99	59800	مخزون أول الشهر
341701146.34	4045	84475	الإجمالي
	<b>4045</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-8 حساب سعر التكلفة للإسمنت دون أغلفة: في هذه المرحلة يتم حساب سعر تكلفة الاسمنت بلا أكياس وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي :

الجدول رقم 23: حساب سعر تكلفة اسمنت دون تغليف

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
101525455	4045	25099	تكلفة الانتاج المباع
3267043.70	130.17	25099	مصاريف غير المباشرة التوزيع
104792498.7	<b>4175.17</b>	25099	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-9 حساب سعر التكلفة الاسمنت بالأغلفة : في هذه المرحلة يتم حساب سعر تكلفة الاسمنت أكياس ويحسب سعر التكلفة كما يلي :

الجدول رقم 24 : حساب سعر تكلفة اسمنت مغلف

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
188314975	4045	46555	تكلفة الإنتاج المباع
4069795.85	1006.13	46555	مصاريف غير المباشرة التوزيع
235155357.85	<b>5051.13</b>	46555	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-10 حساب النتيجة التحليلية : للإسمنت دون أغلفة الاسمنت المغلف وهي رقم الأعمال مطروحا منه سعر التكلفة، وتحسب النتيجة كما يلي :

الجدول رقم 25 : النتيجة التحليلية للاسمنت غير مغلف

المنتج النهائي اسمنت غير مغلف			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
111658423	4448.72	25099	سعر البيع
104792498.7	4175.17	25099	سعر التكلفة
6865924.58	273.55	25099	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

11-3 النتيجة التحليلية : للاسمنت المغلف وهي رقم الأعمال مطروحا منه سعر التكلفة، وتحسب كما يلي :

الجدول رقم 26 : النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف

المنتج النهائي للاسمنت المغلف			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
238743816.6	5128.21	46555	سعر البيع
235155357.85	5051.13	46555	سعر التكلفة
3588459.4	<b>77.08</b>	46555	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

عند البيع يتم الأخذ بسعر البيع للشهر الماضي أي ديسمبر 2012 .

النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية للاسمنت دون أغلفة + النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف

النتيجة التحليلية الإجمالية = 3588459.4 + 6865924.58

= 10454384

4- قسم الإنتاج وعلاقته بالمحاسبة التحليلية:

يقوم قسم الإنتاج بوضع ميزانية تقديرية عن الكميات المنتجة والمستهلكة حسب كل مرحلة من مراحل الإنتاج

والجدول التالي يوضح تقديرات شهر جانفي 2013 .



من الميزانية التقديرية للإنتاج بالكميات شهر جانفي 2013 :

الجدول رقم 27: الكميات المقدرة للإنتاج شهر جانفي 2013

الكميات بالطن	البيان
100000	الكلس
31535	الأرجيل
55650	المادة المتجانسة " الكلس "
70490	المادة المتجانسة " الأرجيل "
119000	الفرينة
68000	الكليנקير
85000	الاسمنت

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

كما أن إدارة المؤسسة تقوم بالاجتماع مرتين في اليوم (صباحا ومساء) للنتج حركة الإنتاج ويتم هذا من خلال الإرساليات (المعلومات من دائرة الإنتاج، دائرة المواد الأولية) وتشمل المعلومات التي تتضمنها الإرساليات ما يلي:

- الكميات المتوقعة للمواد المستهلكة
  - الكميات المتوقعة للكميات المنتجة من الاسمنت
  - الكميات الفعلية المستهلكة من المواد
  - الكميات الفعلية المنتجة من الاسمنت
- والجدول التالي يوضح الكميات الفعلية المنتجة لشهر جانفي 2013 .

الجدول رقم 28: الكميات المنتجة الفعلية شهر جانفي 2013

الكميات بالطن	البيان
75942	الكلس
44703	الأرجيل
43749.75	المادة المتجانسة " الكلس "
14583.25	المادة المتجانسة " الأرجيل "
46442.50	الفرينة
21428.82	الكلينيكير
21428.820	الاسمنت

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4-1 تحليل الفوارق : سنحاول تحليل الفرق بين ما تم تقديمه من طرف قسم الإنتاج وقسم المحاسبة التحليلية

ودوره في الرقابة على الإنتاج وذلك من خلال الرقابة على التكاليف :

الجدول رقم 29 : تحليل فوارق بين الانتاج الفعلي و المقدر جانفي 2013

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الطن	قيمة الفارق
الكلس	75942	100000	-24058	223.3	-5372151.4
الأرجيل	44703	31535	+13168	164.03	2159947.04
المادة المتجانسة " الكلس "	43749.75	55650	-11900.75	450.33	-5359264.75
المادة المتجانسة " الأرجيل "	14583.25	70490	-55906.75	384.14	-21476018.9
الفرينة	46442.50	119000	-72557.5	1046.42	-75925619.2
الكلينيكير	21428.82	68000	-46571.18	6193.95	-288459560
الاسمنت	21428.820	85000	-63571.18	4045	-257145423
المجموع					-651578090.7

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

من النتائج المحصل عليها نجد أن الانحرافات كلها سالبة أي أن الشركة لم تحقق ما كان مخطط إلا فيما يخص إنتاج الأرجيل التي كان فيها الانحراف موجب، بالتالي لابد على الشركة من أن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعرفة أسباب الانحرافات من أجل معالجتها.

#### **المبحث الرابع : دور المحاسبة التحليلية بشركة الاسمنت في تحسين الرقابة على الإنتاج:**

سنحاول في هذا المبحث حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية بعد ضبط التكاليف الخاصة بالشركة ومقارنة النتائج المحصل عليها مع ما هو محقق وذلك لمعرفة دور المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج وكذا في تحسينها .

#### **المطلب الأول: حساب سعر التكلفة:**

سنحاول حساب سعر التكلفة حسب الخطوات التالية:

✓ ترتيب الأعباء

✓ التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

✓ التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

✓ تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج مع الأخذ بعين الاعتبار الطلبيات أو الفضلات إن وجدت

✓ سعر التكلفة

1- تحديد أعباء المحاسبة التحليلية لشهر جانفي 2013 : بما أن الشركة تنتج مادة الاسمنت نوع واحد فقط

يقسم في نهاية مرحلة الإنتاج إلى اسمنت يباع في أكياس (مغلف)، وبدون أكياس (غير مغلف)، وبالتالي فإن

كل التكاليف تدخل في تكلفة إنتاج منتج واحد عدا مرحلة الشراء والتي تقوم خلالها الشركة بشراء المواد

المضافة المشكلة من خمس مواد وبالتالي نحتاج إلى توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم التموين.

والجدول التالي يوضح الأعباء الخاصة بشهر جانفي 2013.

الجدول رقم 30: أعباء شهر جانفي 2013-الجديدة-

المبالغ (دينار الجزائري)	اسم الحساب	الحساب
186505439.63	المشتريات المستهلكة	60
43729523.25	الخدمات الخارجية	61
2404722.53	الخدمات الخارجية الأخرى	62
18686474.73	مصاريف المستخدمين	63
7265382.2	الضرائب و الرسوم و ما يماثلها	64
2.55	أعباء عملياتية أخرى	65
1898259.68	أعباء مالية	66
1964937.56	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2- إعداد جدول الأعباء غير المباشرة : نأخذ الأعباء الخاصة بشهر جانفي 2013 مع احتساب د/68

مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة بعد قسمة مبلغ الاهتلاك السنوي على عدد الأشهر للحصول على اهتلاك شهر جانفي (2/ 35640739.2)= 2970061.6 دج .

مع العلم أن المؤسسة لا تقوم بعملية تقييم التثبيتات واحتساب خسائر القيمة حسب المخطط المحاسبي والمالي SCF الجديد، كما نقوم بعدم احتساب قيمة المواد المنقجرة المستهلكة 2214355 دج وحسابها كمواد أساسية في عملية استخراج الكلس والأرجيل، ونفس العملية مع الأكياس المستهلكة 16992058.54 دج والتي تحسب كمواد عند حساب تكلفة المنتج النهائي الاسمنت .

بالإضافة إلى وضع قسم التموين ضمن الأقسام الرئيسية لا الثانوية وإعادة توزيع الأعباء غير المباشرة كما هو موضح في الجدول التالي الخاص بالأعباء غير المباشرة :

جدول رقم 31 : الأعباء غير المباشرة لشهر جانفي 2013

التوزيع بدون أخلّة	التوزيع بالأخلّة	طنن الكينكور	القرن	طنن الطعام	مكسرة الأرجل	مكسرة الطنن	استخراج الأرجل	استخراج كلن	التصوين	الأقسام الثانوية					البيان	
										صحة	مواد أولية	الإنتاج	التجارية	الإدارة	الصالح	رغ
6493645,944	9740468,916	22727760,8	32468229,72	29221406,75	6493645,944	1623411,486	3246822,972	1623411,486	12987291,89	4870234,458	3246822,972	1623411,486	3246822,972	8117057,43	162341148,6	60
1311885,698	3498361,86	5684838,023	16617218,84	3498361,86	1749180,93	1749180,93	2623771,395	1749180,93	437295,2325	874590,465	437295,2325	874590,465	437295,2325	2186476,163	43729523,25	61
2542883,77	4722498,43	560594,2419	747458,9892	560594,2419	186864,7473	560594,2419	560594,2419	1894917,978	1121188,484	2989835,957	747458,9892	4484753,935	747458,9892	1563069,645	2404722,53	62
29700,61598	59401,23196	326706,7758	594012,3196	1039521,559	29700,61598	118802,4639	118802,4639	356407,3918	148503,0799	29700,61598		29700,61598		2,55	7265382,2	64
10378116,03	18955054,17	29299899,84	50426919,86	34319884,41	8459392,237	4051989,122	6549991,073	5272012,237	14742373,13	8836503,172	4575860,546	21671254,33	4912521,7	1898259,68	2970061,598	66
1179066,231	1347504,264	1347504,264	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	1179066,231	16843803,3	2970061,598	68
609158,7931	609158,7931	426411,1551	426411,1551	426411,1551	426411,1551	426411,1551	426411,1551	426411,1551	609158,7931	426411,1551	426411,1551	426411,1551	6091587,931			
1396603,903	1629371,22	2327673,171	2793207,806	2327673,171	2094905,854	2094905,854	2094905,854	2094905,854	1396603,903	1629371,22	1396603,903	2327673,171				
454676,5101	530455,9284	757794,1834	909353,0201	757794,1834	530455,9284	757794,1834	757794,1834	757794,1834	454676,5101	530455,9284	757794,1834	757794,1834				
637668,3271	637668,3271	1530403,985	2550673,309	1530403,985	1275336,654	1275336,654	1275336,654	1275336,654	637668,3271	637668,3271	637668,3271	637668,3271				
14655289,79	23709212,71	35689686,6	58285631,38	40541233,14	13965568,06	9785503,2	12283505,15	10929746,9	19450198,24	12753366,54	7577941,834	23276731,71				
الكمية المبيعة	46555	24675	24128,82	46442,5	14583,25	43749,75	12283505,15	10929746,9	19450198,24	12753366,54	7577941,834	23276731,71				
25099	46555	24675	24128,82	46442,5	14583,25	43749,75	12283505,15	10929746,9	19450198,24	12753366,54	7577941,834	23276731,71				
583,8993502	509,273176	1446,390541	2415,602229	872,9339104	957,644425	223,6699227	274,7803313	143,9222946	1522,854186	12772,2	75942	143,9222946				
مجموع التوزيع الثانوي																
طليمة وحدة القياس																
عدد وحدات القياس																
تكلفة وحدة القياس																

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

### 3- حساب تكلفة شراء المواد المضافة :

#### 3-1 تكلفة شراء برادة الحديد : تحسب كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن شراء برادة الحديد + مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة

المؤسسة خلال شهر جانفي لم تقم بشراء مادة برادة الحديد لأن لها مخزون كافي لمتابعة العملية الإنتاجية ويقدر المخزون الأولي ب: الكمية 236.32 طن، سعر الطن 2390.79 دج .

#### 3-2 تكلفة شراء البوزولان : تحسب كما يلي :

#### الجدول رقم 32 : تكلفة شراء البوزولان - الجديدة-

البوزولان			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
2484900	1255	1980	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء مباشرة
3015243	1522.85	1980	مصاريف غير مباشرة
5500143	2777.85	1980	تكلفة الشراء
90247.05	1255	71.91	مخزون أول الشهر
5590390.05	<b>2724.48</b>	2051.91	الإجمالي
	<b>2724.48</b>		تكلفة وسطية مرجحة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

#### 3-3 تكلفة شراء الليتي : تحسب كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن شراء الليتي + مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة

المؤسسة خلال شهر جانفي لم تقم بشراء مادة برادة الحديد لأن لها مخزون كافي لمتابعة العملية الإنتاجية و يقدر المخزون الأولي ب: الكمية 542.74 طن، سعر الطن 817.73 دج .

#### 3-4 تكلفة شراء الجبس : تحسب كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن شراء الجبس + مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة

الجدول رقم 33: تكلفة شراء الجبس-الجديدة-

الجبس			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
1275036	700	1821.48	ثمن الشراء
728592	400	1821.48	مصاريف الشراء المباشرة
2773822.6	1522.84	1821.48	مصاريف غير مباشرة
4777450.6	2622.84	1821.48	تكلفة الشراء
4657922.43	1071.19	4348.33	مخزون أول الشهر
9435373.03	1529.28	6169.81	الإجمالي
	<b>1529.28</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-5 تكلفة شراء التوف : تحسب كما يلي :

الجدول رقم 34: تكلفة شراء التوف -الجديدة-

التوف			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (الطن)	
4036824	450	8970.72	ثمن الشراء
4081587.89	454.99	8970.72	مصاريف الشراء
13660971.24	1522.84	8970.72	مصاريف غير مباشرة
21779383.14	2427.83	8970.72	تكلفة الشراء
379996.35	840.23	452.25	مخزون أول الشهر
22159379.49	2351.63	9422.97	الإجمالي
	<b>2351.63</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4- حساب تكلفة الإنتاج التام : مرحلة الإنتاج تمر على مراحل و كل مرحلة تقدم منتج غير تام يستخدم في المرحلة الموالية بعد التخزين .

4-1- تكلفة إنتاج الكلس " الاستخراج " : هي المرحلة الأولى في العملية الانتاجية ونحسب فيها تكلفة

استخراج مادة الكلس والتي تستخدم المواد المتفجرة للحصول عليها بالإضافة إلى المصاريف غير المباشرة

وسنحاول تحديد استهلاك المواد المتفجرة المسجل في ح/ 607160 المواد المتفجرة 2214355 توزع بنسبة 90% لإستخراج الكلس ونسبة 10% لإستخراج الأرجيل .

4-1-1 حساب تكلفة الإنتاج في محجرة الكلس : تحسب كما يلي :

الجدول رقم 35: تكلفة إنتاج الكلس-الجديدة-

الكلس			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
1992919.5	—	—	المواد المتفجرة
10929572.64	143.92	75942	أعباء مرحلة استخراج الكلس غير المباشرة
12922492.14	170.16	75942	تكلفة الإنتاج ½ تام
22271073.92	296.94	75000	مخزون أول الشهر
35193566.06	233.15	150942	الإجمالي
	<b>233.15</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4-1-2 حساب تكلفة إنتاج الأرجيل : تحسب انطلاقا من جدول توزيع الأعباء وذلك باحتساب كل الاستهلاكات والأعباء الخاصة بالمحجرة :

الجدول رقم 36 : تكلفة إنتاج الأرجيل-الجديدة-

أرجيل			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
221435.5	—	—	المواد المتفجرة
12283490.3	274.78	44703	أعباء مرحلة استخراج أرجيل غير المباشرة
12504925.8	296.56	44703	تكلفة الإنتاج ½ تام
15072428.18	183.81	82000	مخزون أول الشهر
27577354.02	217.65	126703	الإجمالي
	<b>217.65</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية



2-4 حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس " : تأتي بعد استخراج مادتي الكلس والأرجيل والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 37 : تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس " -الجديدة-

الكلس			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
10200254.21	233.15	43749.75	تكلفة المواد المستعملة " الكلس "
9785069.08	223.66	43749.75	مصاريف غير المباشرة " المكسرة "
19985323.3	456.81	43749.75	تكلفة الإنتاج ½ تام
6968148.31	516.16	13500	مخزون أول الشهر
26953471.61	470.80	57249.75	الإجمالي
	<b>470.80</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

3-4 حساب تكلفة الإنتاج المادة المتجانسة " مكسرة أرجيل " : تأتي بعد استخراج مادتي الكلس والأرجيل

الجدول رقم 38 : تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة أرجيل " -الجديدة-

أرجيل			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
3174044.36	217.65	14583.25	تكلفة المواد المستعملة " أرجيل "
13965503.53	957.64	14583.25	مصاريف غير المباشرة " المكسرة "
17139547.89	1175.29	14583.25	تكلفة الإنتاج ½ تام
1881895.07	418.19	4500	مخزون أول الشهر
19021442.96	996.76	19083.25	الإجمالي
	<b>996.76</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4-4 حساب تكلفة الإنتاج الفريفة Farine: حساب تكلفة مادة الفريفة باستخدام المادة المتجانسة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 39: تكلفة انتاج الفريفة -الجديدة-

Farine			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
18038730.25	470.80	38315.06	تكلفة " المادة المتجانسة كلس "
12730309.72	996.76	12771.69	تكلفة " المادة المتجانسة أرجيل "
40541051.53	872.93	46442.50	مصارييف غير المباشرة طحن الخام
71310091.5	1535.45	46442.50	تكلفة الإنتاج ½ تام
8336149.10	1111.48	7500	مخزون أول الشهر
79646240.6	1476.50	53942.50	الإجمالي
	<b>1476.50</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4-5- تحديد الاستهلاكات من المواد المضافة : سنحاول تحديد الكميات المستهلكة بناء على معلومات من قسم المحاسبة العامة الذي يقدم قيمة الاستهلاكات من كل مادة و الجدول التالي يوضح استهلاك المواد لشهر جانفي 2013 :

الجدول رقم 40: استهلاك المواد المضافة-الجديدة-

المبلغ الاجمالي دج	سعر الوحدة دج	الكمية طن	استهلاك المواد
2131329.9	1214.02	175.55	الجبس
1037595.75	901.88	1150.48	التوف
1672940.10	1697.14	985.74	البوزولان
116011.13	817.43	141.92	الليتي
4957876.88			<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

5- حساب تكلفة انتاج الكلينكير: وهي المرحلة ما قبل الأخيرة لإنتاج المنتج النهائي مادة الاسمنت والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 41 : تكلفة انتاج الكلينكير-الجديدة-

الكلينكير			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
54551123.36	1476.50	36946.24	تكلفة " مادة الفريئة "
4957876.88	_____	_____	المواد المضافة
51763457.59	2415.60	21428.82	مصارييف غير المباشرة الفرن
111272457.8	5192.65	21428.82	تكلفة الإنتاج 1/2 تام
23254145.63	2906.76	8000	مخزون أول الشهر
134526603.5	4571.25	29428.82	الإجمالي
	<b>4571.25</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

6- حساب تكلفة إنتاج الاسمنت " طحن الكلينكير " : وهي المرحلة الأخيرة لإنتاج المنتج النهائي مادة الاسمنت مع العلم أنه في هذه المرحلة يتم تعبئة الاسمنت في أكياس ذات سعة 50 كغ وجزء آخر يباع على حاله أي بدون أغلفة، بناء على معلومات من نائب رئيس مصلحة الإنتاج فإنه هناك نسبة 3 من الأكياس يتعرض للتلغ النهائي ولا يمكن إعادة استعماله فيصبح من الفضلات.

تكلفة الفضلات : استهلاك الأكياس 16992058.54 دج x 0.03 = 509761.75 دج

الجدول رقم 42: تكلفة إنتاج الاسمنت -الجديدة-

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
91390121.36	4571.25	19992.37	تكلفة المواد المستعملة " الكلينكير "
36247575	1446.39	24675	مصارييف غير المباشرة طحن " الكلينكير "
16992058.54	_____	_____	تكلفة الأكياس
509761.75	_____	_____	تكلفة الفضلات
145139516.7	5882.04	24675	تكلفة الإنتاج التام
183047355.81	3060.99	59800	مخزون أول الشهر
328186872.5	3885.01	84475	الإجمالي
	<b>3885.01</b>		<b>تكلفة وسطية مرجحة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني : حساب النتيجة التحليلية وتحليل الفوارق ودورها في الرقابة على الانتاج

سنحاول حساب سعر التكلفة للمنتجين مغلف ودون أغلفة ثم تحديد النتيجة التحليلية

1- حساب سعر التكلفة: هناك سعر تكلفة لنوعين من المنتجات :

1-1 سعر التكلفة للإسمنت المغلف : في هذه المرحلة يتم حساب سعر تكلفة الاسمنت أكياس

الجدول رقم 43: سعر تكلفة الاسمنت المغلف-الجديدة-

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
180866641	3885.01	46555	تكلفة الانتاج المباع
23709064.9	509.27	46555	مصاريف غير المباشرة التوزيع
204575705	<b>4394.28</b>	46555	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2-1 سعر التكلفة الاسمنت غير المغلف : في هذه المرحلة يتم حساب سعر تكلفة الاسمنت غير المغلف

الجدول رقم 44 : سعر تكلفة الاسمنت غير المغلف-الجديدة-

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي(دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
97509865.99	3885.01	25099	تكلفة الإنتاج المباع
14655055.11	583.89	25099	مصاريف غير المباشرة التوزيع
112164921	<b>4468.9</b>	25099	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2- حساب النتيجة التحليلية

سنحاول تحديد النتيجة ثم تحديد الفوارق وتحليلها

2-1 حساب النتيجة التحليلية : الاسمنت مغلف والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 45: النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف-الجديدة-

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
238743816.6	5128.21	46555	سعر البيع
(232155818.5)	4394.28	46555	سعر التكلفة
34168111.2	<b>733.93</b>	46555	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2-2 حساب النتيجة التحليلية : الاسمنت غير المغلف .

الجدول رقم 46: النتيجة التحليلية للاسمنت غير المغلف-الجديدة-

المنتج النهائي الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	
111658423.3	4448.72	25099	سعر البيع
(112164921.1)	4468.9	25099	سعر التكلفة
-506497.82	<b>-10.79</b>	25099	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

عند البيع يتم الأخذ بسعر البيع للشهر الماضي أي ديسمبر 2012 .

النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية للاسمنت دون أغلفة + النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف

النتيجة التحليلية الإجمالية = 34168111.2 + (-506497.82) = 33661613.3 دج ربح

3- أسباب اختلاف النتائج : يعود اختلاف النتائج بين ما تم حسابه من طرف الشركة وما حاولنا حسابه

يرجع إلى عمليات موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم 47 : أسباب اختلاف النتائج

حسابات الطالب	حسابات الشركة
حساب اهتلاكات شهر جانفي	عدم احتساب الاهتلاكات شهر جانفي
إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب قسم المحاسبة التحليلية
حساب الأكياس التالفة	عدم حساب الأكياس التالفة
حساب المواد المضافة كمواد تدخل في تكلفة المنتج	حساب المواد المضافة كأعباء غير مباشرة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

4- تحليل الفوارق : سنحاول تحليل الفرق بين ما تم تقديمه من طرف قسم الإنتاج وقسم المحاسبة التحليلية ودوره في العملية الرقابة على الإنتاج وذلك من الرقابة على التكاليف، والجدول التالي الذي يوضح الفوارق بعد حساب التكلفة (الجديدة) لكل منتج حسب مراحل الإنتاج:

**الجدول رقم 48: فوارق الإنتاج بين الفعلي والمقدر شهر جانفي 2013**

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الطن	قيمة الفارق
الكلس	75942	100000	24058-	233.15	-5609122.7
الآرجيل	44703	31535	13168+	217.65	2866015.2
المادة المتجانسة " الكلس "	43749.75	55650	11900.75-	470.8	-5602873.1
المادة المتجانسة " الأرجيل "	14583.25	70490	55906.75-	996.76	-55725612.13
الفرينة	46442.50	119000	72557.5-	1476.5	-107131148.8
الكليكير	21428.82	68000	46571.18-	4571.25	-212888506.6
الاسمنت	21428.820	85000	63571.18-	3885.01	-246974670
<b>المجموع</b>					-631065918.1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

من خلال النتائج المحصل عليها نجد أن الانحرافات سالبة بـ(-631065918.1) عدا انحراف منتج الأرجيل انحرافه موجب وبعد مقارنة الانحرافات السابقة نجد الانحرافات المحصل عليها انخفضت بعد محاولة ضبط التكاليف وسعر التكلفة وحساب، وهذا يدل على أن المحاسبة التحليلية تساهم في تقديم نتائج تسمح بتحديد الانحرافات مما يعطي مجال آخر في عملية الرقابة على مختلف مراحل الإنتاج .

5- المحاسبة التحليلية ودورها في الرقابة على الإنتاج: إن ضبط التكاليف وتحديد بدقة يساهم بشكل كبير في عملية الرقابة على الإنتاج وتحسينها، وذلك أن التكلفة من أهم العناصر التي يجب التركيز عليها لأنه من خلالها تكون دراسة الانحرافات أكثر دقة ومن خلال حساب النتيجة نجد أن الشركة لها إمكانية زيادة نتيقتها كما أن النتائج المحصل عليها تدل على أنه يوجد اختلاف بين ما تم حسابه من طرف الشركة عن طريق الإعلام الآلي وما قمنا بحسابه وهذا الاختلاف يكون انطلاقاً من استخراج المواد الأولية إلى مرحلة الحصول على المنتج النهائي هذا فيما يخص المحاسبة التحليلية أما قسم الإنتاج كما ذكرنا سابقاً فهو يقدم تقديرات

لمختلف المراحل كلها بالكميات دون تقدير التكاليف المرحلية كما أن عملية الرقابة على الإنتاج لا تتعدى مقارنة الكميات المستهلكة والمنتجة المقدره مع الفعلية دون البحث عن أسباب الانحراف بالتالي تفقد وظيفة الرقابة أحد خصائصها وهي تحليل الانحرافات لمعرفة ما هي مسبباتها والعمل على معالجتها.

## ملخص الفصل التطبيقي

من خلال الدراسة الميدانية لشركة الاسمنت حامة بوزيان اتضح أنها من الشركات الكبرى في مجال بيع مواد البناء " الاسمنت "، وهي من بين الشركات التي تطبق المحاسبة التحليلية التي تعتمد فيها طريقة التكاليف الكلية للوصول إلى النتيجة النهائية، كما أن إنتاج المنتج النهائي يمر بعدة مراحل معقدة فإن قسم الإنتاج يقوم بتحديد الكميات المنتجة والمستهلكة من المواد الأولية واللوازم حسب كل مرحلة من مراحل الإنتاج، مع وضع تقديرات أولية تخص هاته الكميات قبل بداية النشاط. كما اتضح أن كل المعلومات المعدة والمقدمة طرف قسم الإنتاج لا تتعدى مراقبة الكميات دون مراقبة التكاليف.

كما تبين أن قسم المحاسبة التحليلية ليس له دور في عملية الرقابة على الإنتاج كون أن المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية والخاصة بالتكاليف المرحلية لا توظف كمعطيات قاعدية من أجل التحليل والرقابة على الإنتاج أو حتى الرقابة بصفة عامة، هذا رغم أن الطريقة المطبقة توفر جملة من المعطيات والبيانات تساعد في عملية التحليل والرقابة .



الخاتمة العامة

## الخاتمة

يتطلب التسيير الحديث للمؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات والتقلبات المستمرة وجود مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بجانب الرقابة.

ولعل من أهم التحديات التي تواجه المسيرين في هذا المجال لتحقيق أهداف المؤسسة هي محاولة إيجاد طرق لضمان عملية رقابية ناجحة والتي لا يمكن تحقيقها إلا بوجود قاعدة بيانات ومعلومات دقيقة.

لقد أثبتت المحاسبة التحليلية منذ ظهورها واستعمالها في مختلف المؤسسات الاقتصادية دورها في مساعدة المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير وخاصة في مجال تحديد وضبط التكاليف، وهذا لما تتوفر عليه من خصائص تتعلق بمرونتها وتطورها، وقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة انه بوجود نظام محاسبة تحليلية فعال في المؤسسة يمكن للمسير بناء قاعدة بيانات ومعلومات يساهم في التحكم في الوظائف بشكل دقيق، ويسمح له بالتعامل مع مختلف التغيرات والتقلبات كتغير مستوى التكاليف أو الطلب أو ارتفاع حدة المنافسة أو حتى التغيرات المفاجئة، وهذا ما يعطي للمسير مرونة اكبر في تحديد الأسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة بغرض نجاح تسويقها وبيئح له الفرصة لمواجهة المنافسة وبالتالي إمكانية رسم سياسة ناجحة للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال دراسة موضوع البحث ومقارنة الجانب الميداني بالجانب النظر والتي أظهرت غياب المحاسبة التحليلية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وأن نسبة كبيرة، من مسؤولي هذه المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس وطرق المحاسبة التحليلية فضلا عن إدراك دورها وأهميتها في مراقبة التسيير لنلخص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن إثبات أو نفي فرضيات البحث، ومن ثم الإجابة على إشكالية البحث المطروحة.

أولا: نتائج الدراسة :

**1- نتائج الدراسة النظرية :** من خلال العرض المقدم ضمن فصول البحث النظرية دراسة مبادئ و طرق المحاسبة التحليلية بغرض التعرف على دورها في الرقابة على الإنتاج ومساهمتها في تحسينها في المؤسسة الاقتصادية توصلنا إلى النتائج التالية:

◀ تتكون المؤسسة من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهدافها.

◀ تحل أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة، بحيث أصبحت من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح والتميز، لما توفره من معلومات تترجم بها مختلف أحداث ووظائف المؤسسة.

◀ لقد تنامي اهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التسيير والتخطيط وإحكام الرقابة والمتابعة، خاصة المعلومات الخاصة بالتكلفة لما لها من فائدة كبيرة، حيث تستخدم في التسيير وفي تقدير تكاليف المنتجات بما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى مساعدة المؤسسة على تفعيل وظائفها المختلفة من مراقبة توجيه ومتابعة، ناهيك عن ترشيد استخدام الموارد والطاقات المتاحة.

◀ ظهرت المحاسبة التحليلية كضرورة محاسبية وتقنية كمية تهتم بمجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات التي تضمن تحقيق أهدافها.

◀ من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية، ثم القيام بترتيب وتصنيف وتحليل هذه المعلومات كمرحلة مهمة وأساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

◀ إن الحاجة إلى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية في الوقت الراهن يعود لدورها الهام ضمن الأدوات التي تستخدم في مجال الرقابة، فالمحاسبة التحليلية كونها نظام إعلامي وتسييري تعمل على التأهيل الاقتصادي للمؤسسات خاصة في ظل ظروف اقتصاد السوق صور المنافسة الحديثة.

◀ المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل ومتعددة الطرق، فكل طريقة تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية يمكن أن توفر معلومات مختلفة بقصد تحليل الجوانب المتعلقة بمسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة الاقتصادية.

◀ تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتحليل التكاليف والرقابة على الإنتاج لما توفره من معلومات

مساعدة في عملية الرقابة أهمها :

- إمكانية التكاليف تصنيف حسب استخدامها.
- علاقة التكاليف بالمنتجات وتصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة
- لتكاليف ترتبط بالزمن أو الدورة الاستغلالية.

- المرونة التي تتميز بها المحاسبة التحليلية من حيث ملائمتها لكل الوضعيات والظروف المختلفة.

◀ اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط الشركة الإنتاجية، إلا أن هناك طرق يمكن إحلالها محل طرق الأخرى نظرا لدرجة الدقة التي توفرها وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليهما في نفس الغرض .

**2- نتائج الدراسة التطبيقية :** من خلال الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت حامة بوزيان خلصنا إلى النتائج التالية:

- ◀ تطبق شركة الاسمنت حامة بوزيان نظام المحاسبة التحليلية وبالضبط طريقة التكلفة الكلية .
- ◀ عند تطبيق شركة الاسمنت حامة بوزيان لطريقة التكلفة الكلية لا تقوم بتوزيع الأعباء بطريقة علمية، فتوزيع أعباء الكهرباء والغاز يتم بنسب تكاد تكون متساوية لكل قسم تقدر 12.5% لكل قسم.
- ◀ عند ضبط التكاليف وبعد عملية الرقابة على مختلف مراحل الإنتاج لشركة الاسمنت حامة بوزيان انخفضت التكاليف بـ 159.99 دج لتكلفة للطن الواحد المنتج، كما أن النتيجة التحليلية الإجمالية ارتفعت من 10454384 دج إلى 33661613.3 دج، وبعد حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل من المنتجين الاسمنت المغلف وغير المغلف اتضح أن نتيجة المنتج اسمنت دون أغلفة خسارة بـ 10.79 دج للطن الواحد بعد أن كانت ربح 273.55 دج للطن الواحد، كما ارتفعت نتيجة الطن الواحد من الاسمنت المغلف من 77.08 دج إلى 733.93 دج ما يؤكد أن الرقابة على تكاليف الإنتاج له دور في تخفيضها.
- ◀ لا تهتم شركة الاسمنت حامة بوزيان بالفضلات فهي لا تقوم بحسابها ضمن تكلفة الإنتاج كما لا تقوم بعملية تقدير الكميات المستهلكة منها وقد قدرت الأكياس التالفة عند دراستنا تقدر بـ 509761.75 دج
- ◀ قسم الإنتاج يقدم التقديرات بالكميات فقط دون تقدير التكاليف لكل من المواد الأولية واللوازم المستهلكة والكميات المنتجة حسب كل مرحلة من مراحل الإنتاج.
- ◀ كما لا تستفيد شركة الاسمنت حامة بوزيان من التقديرات المقدمة من طرف قسم الإنتاج والنتائج المحصل عليها من طرف قسم المحاسبة التحليلية حيث يقدر الانحراف السالب في الكميات المستعملة من المادة الأولية الأساسية بنسبة 24% لكن الشركة لا تبحث عن أسباب هذا الانحراف .
- ◀ شركة الاسمنت حامة بوزيان تنتج منتج واحد هو الاسمنت وعلى هذا الأساس لا يظهر جليا أثر التكاليف، كما أنها لا تسعى للتقليل منها أو تحليلها وهذا كون الشركة تحقق أرباح.
- ◀ لم تحسب الاهتلاكات كأعباء عند تحديد أعباء المحاسبة التحليلية وعند حساب النتيجة التحليلية حيث قدر اهتلاك التثبيتات الخاصة بشركة الاسمنت عند الدراسة بـ 2970061 دج

◀ غياب طرق المحاسبة التحليلية الحديثة عن شركة الاسمنت وهذا راجع لأسباب عديدة منها نقص التأطير مع انعدام الرؤية الإستراتيجية، والتركيز على تحقيق أكبر قدر من الأرباح .

◀ كما أوضحت الدراسة أن لشركة الاسمنت حامة بوزيان في حسابها للتكاليف وسعر التكلفة لاحظنا أنها تفتقر إلى الدقة في تصنيف التكاليف حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة أو حسب علاقتها بحجم النشاط ، أضف إلى ذلك الاعتماد الكلي على نظام الإعلام الآلي المعتمد لمختلف العمليات الحسابية ، دون تحديد الفوارق ودون إتباع الأساليب العلمية في عملية التحليل أو الاستفادة منها في الرقابة على الإنتاج، إنما الشركة تسعى إلى التوفيق بين ما هو مقدر قسم الإنتاج ( الإنتاج التقديري مع الإنتاج الفعلي ) .

### ثانيا التوصيات :

- ◀ على الجهات القانونية الوصية أن تقوم بتشريع قوانين بغرض إلزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام للمحاسبة التحليلية، إلى جانب إدخال تعديلات وإصلاحات على النظام المحاسبي المعمول به حاليا لتفعيل دور المحاسبة التحليلية، لأن غياب هذا الطابع الإلزامي يفقد المحاسبة التحليلية أهميتها من الناحية العملية.
- ◀ ضرورة إنشاء مكاتب محاسبية بصورة قانونية مختصة في تقديم الخدمات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير .
- ◀ ضرورة الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال وعي المسؤولين والمسيرين بأهمية المعلومة الناتجة عنها وإدراك دورها الحقيقي في تحقيق رقابة فعالة للمؤسسة.
- ◀ من أجل ضمان التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية وتحقيق الاستفادة القصوى منها، يجب على المسيرين في المؤسسة الاقتصادية الإلمام بجميع الجوانب النظرية العلمية لأصول المحاسبة التحليلية وطرق وتقنيات تطبيقها وذلك من خلال الدورات التكوينية والاستعانة بذوي الاختصاص وأصحاب الخبرة في هذا المجال.
- ◀ تحديث أنظمة المحاسبة التحليلية المطبقة في المؤسسات الجزائرية وذلك بالاستفادة من نقائص الطرق التقليدية ومحاولة الاعتماد على تطبيق الطرق الحديثة مثل: نظام التكاليف حسب الأنشطة.
- ◀ الاهتمام بالطرق الحديثة في عملية الإنتاج والرقابة عليها أيضا باستخدام الطرق العلمية الحديثة وذلك من خلال التكوين في هذا المجال.

- ◀ الاهتمام بتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لمتخذ القرارات بشكل مناسب خصوصا ما يتعلق بجانب التكاليف ومستوى الطلب ودراسة الأسواق كل هذا لتسهيل العملية الرقابية .
- ◀ الاهتمام بوظيفة الإنتاج ومحاولة تطبيق الطرق العلمية للإدارة وتفعيل عملية الرقابة في هذه المرحلة لما لها أثر في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة هامش الربح للمؤسسة.
- ◀ إعطاء وظيفة الرقابة داخل الشركات أكثر أهمية وأكثر صلاحيات من أجل تمكنها متابعة نشاط المؤسسة وتسجيل الانحرافات ومن ثم التحكم في التكاليف ما يجعلها تساهم في تعظيم ربحيتها.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### 1. باللغة العربية :

#### أ. الكتب :

- 1- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- 3- أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001
- 4- أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
- 5- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002
- 6- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006
- 7- أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000
- 8- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة الإنتاج، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، 2007
- 9- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1993
- 10- بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- 11- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009
- 12- بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2011.
- 13- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة ، الجزائر، 2002
- 14- جمال طاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتب القاهرة للطباعة و التصوير، مصر، 2002
- 15- جمعة أحمد خليل، محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999
- 16- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011
- 17- خضير كاظم محمود، هايل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء لنشر والتوزيع، الأردن 2001
- 18- حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998
- 19- حسين عبد الله التميمي، ادارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي ، دار الفكر للطباعة، عمان 1997
- 20- حنفي محمود سليمان، عبد الحميد بهجت فايد، ، الإنتاج ، مطبعة عابدين، مصر، 1988
- 21- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000



- 22- رضا صاحب أبو حمد آل علي ،سنان كاظم الموسوي، الإدارة لمحات معاصرة، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2001
- 23- رحال علي ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 24- زينات محمد محرم وآخرون ،أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005
- 25- سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001
- 26- سعيد الخضري، أحمد الشيخ، علي الوندري، المدخل إلى الاقتصاد، دار القلم للنشر والتوزيع، الإمارات العربية المتحدة ، 1989
- 27- عمار صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- 28- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000
- 29- عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، مكتبة اقرأ، الجزائر، 2002
- 30- عبد الكريم محسن، صباح مجيد النجار، إدارة الإنتاج والعمليات، مكتبة الذاكرة، الأردن، 2004
- 31- عمر وصفي عقيلي ، الإدارة ، دار زهران للنشر والتوزيع ،عمان، 2007
- 32- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006
- 33- عبد السلام أبو القحف، أساسيات التنظيم الإدارية، الدار الجامعية الجديد للنشر، الإسكندرية، 2002
- 34- علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002
- 35- علي الشراقوي ، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات، دار النهضة العربية، لبنان، 1992
- 36- علي عباس، مبادئ الإدارة، مكتبة قلاع العلي، عمان، 1995
- 37- عادل أحمد حشيش، مجدي محمود شهاب، زينب حسين عوض الله، أسامة محمد الفولي، أساسيات الاقتصاد السياسي، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان، 2003
- 38- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- 39- فيصل فخري مراد، الادارة الأسس والنظريات والوظائف، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 1993
- 40- فايز الزغبى، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991
- 41- فريد النجار، إدارة العمليات الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005
- 42- فريد راغب النجار، إدارة الإنتاج والعمليات والتكنولوجيا، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية 1997
- 43- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008
- 44- كاسر نصر المنصور، إدارة الإنتاج والعمليات ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000
- 45- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998

- 46- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- 47- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003
- 48- محمود علي جبائي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000
- 49- محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998
- 50- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 2000
- 51- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- 52- محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999
- 53- محمد أبديوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المناهج، عمان، 2004
- 54- محمد بهجت جاد الله كشك، المنظمات وأسس إدارتها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003
- 55- محمد فريد الصحن و آخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001
- 56- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر، عمان 2004
- 57- محمد كمال عطية، قياس نتائج النشاط، دار الفكر العربي، مصر، 1998
- 58- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، دار وائل للنشر، عمان، 2004
- 59- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000
- 60- نور أحمد، وعبيد حسين، والسيد شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007
- 61- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- 62- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000
- 63- صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر 2006
- ب- المذكرات والرسائل العلمية :**
- 1- ساحل، فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002-2003
- 2- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005-2006
- 3- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003-2004
- 4- هلال رحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004-2005

5- جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة،

6- دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001-2002

7- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1010-2011

8- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009-2010

9- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2005-2006

### ج- المجالات والملتقيات:

1- سامية عزيز، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الثاني جوان، 2011

2- علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2010

3- زعيبط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جوان 2007

4- حاج قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، 2007

5- جمعة هوام وزهية خياري، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة 29-30 أكتوبر 2002

6- الطيب داودي، نظرية الإنتاج عند ابن خلدون دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية جامعة منتوري قسنطينة، العدد 19، جوان 2003

7- رزيقة غراب، تطبيق تقنية " PERT " على العملية الإنتاجية بوحدة المدخرات التابعة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية بسطيف. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة سطيف، 2008

### د- تشريعات وتنظيمات قانونية:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس سنة 2009.

### 2. باللغة الفرنسية:

1- Lazary .la comptabilité analytique . Imprimerie Es-Salem Alger . 2001

2-Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris,

- 2000,
- 3- Gérard MELYON, Comptabilité analytique, 2e édition, Bréal, Paris, 2001 .
  - 4- Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006,
  - 5- M.G.De Narbonne, Prix de revient et comptabilité de gestion, Duond, Paris,
  - 6- A. Burlaud, C.Simon, Comptabilité de gestion, Vuibert, Paris, 1993
  - 7- Abdallah Boughaba . Comptabilité Analytique d'exploitation. Edition Berti .1998
  - 8-Maurice coziane .comptabilité financière comptabilité de gestion .7id .paris .2006
  - 9- J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000
  - 10-Henri Cullmann , La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene , Alger , 1993
  - 11- P. Lauzel, Henri Bouquin, Comptabilité analytique et gestion, 5éme édition, Sirey, Paris, 1988
  - 12- P.Barnager, P.Moutan, Comptabilité de gestion, Édition Hachette livre, Paris, 1997
  - 13- N.Guedg et coll, le contrôle de gestion, d'orged, 2ème ed, 1998,
  - 14- Anne GRATACAP, Pierre MEDAN, Management De La production: Concepts, Méthodes et Cas, Paris , 2001
  - 15-A.Courtois, C-Martin-Bounefous, M-Pillet, Gestion de Production, 3ème édition, Paris: édition d'organisation, 1995.
  - 16- COURTOIS, Alain et autres. Gestion de production,paris: édition d'organisations, 4ème édition, 2005.
  - 17- Patrick Lyonnet, Les outils de la qualité total, Lavoisier, Paris, 1987.
  - 18- Francis Lambersend, Organisation industrielle, Ellipses, Paris, 1999.
  - 19- Jean -Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995.

# قائمة الجداول

# قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	يوضح تعريف المشرع الجزائري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	07
02	المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	13
03	مسببات التكلفة	38
04	مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	40
05	الفرق بين الإنتاج المستمر والإنتاج المتقطع	51
06	الأقسام الرئيسية والمساعدة في شركة الاسمنت	102
07	تكلفة شراء برادة الحديد شهر جانفي 2013	109
08	تكلفة شراء البوزولان شهر جانفي 2013	109
09	تكلفة شراء الليتي شهر جانفي 2013	110
10	تكلفة شراء الجبس شهر جانفي 2013	110
11	تكلفة شراء التوف شهر جانفي 2013	111
12	استهلاك المواد المضافة AJOUTS لشهر جانفي 2013	111
13	أعباء شهر جانفي 2013	112
14	مفاتيح توزيع الأعباء على الأقسام	113
15	توزيع الأعباء حسب وحدات العمل	113
16	حساب تكلفة إنتاج الكلس	114
17	حساب تكلفة إنتاج الأرجيل	114
18	حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس "	115
19	حساب تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة أرجيل "	115
20	حساب تكلفة إنتاج الفريئة	116
21	حساب تكلفة إنتاج الكلينكير	116
22	حساب تكلفة إنتاج الاسمنت	117
23	حساب سعر تكلفة اسمنت دون تغليف	117
24	حساب سعر تكلفة اسمنت مغلف	118
25	النتيجة التحليلية للاسمنت غير مغلف	118
26	النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف	118
27	الكميات المقدرة للإنتاج شهر جانفي 2013	119
28	الكميات المنتجة الفعلية شهر جانفي 2013	120

120	تحليل فوارق بين الانتاج الفعلي والمقدر شهر جانفي 2013	29
121	أعباء شهر جانفي 2013-الجديدة-	30
123	الأعباء غير مباشرة الجديدة	28
124	تكلفة شراء البوزولان -الجديدة-	29
125	تكلفة شراء الجبس-الجديدة-	30
125	تكلفة شراء التوف -الجديدة-	31
126	تكلفة انتاج الكلس-الجديدة-	32
126	تكلفة إنتاج الأرجيل-الجديدة-	33
127	تكلفة إنتاج المادة المتجانسة " مكسرة كلس " -الجديدة-	34
127	تكلفة إنتاج المادة المتجانسة" مكسرة أرجيل " -الجديدة-	35
128	تكلفة انتاج الفرينة -الجديدة-	36
128	استهلاك المواد المضافة-الجديدة-	37
129	تكلفة انتاج الكلينكير-الجديدة-	38
129	تكلفة إنتاج الاسمنت -الجديدة-	39
130	سعر تكلفة الاسمنت المغلف-الجديدة-	40
130	سعر تكلفة الاسمنت غير المغلف-الجديدة-	41
130	النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف-الجديدة-	42
131	النتيجة التحليلية للاسمنت غير المغلف-الجديدة-	43
131	أسباب اختلاف النتائج	44
132	فوارق الانتاج بين الفعلي و المقدر شهر جانفي 2013	45

# قائمة الأشكال



## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
10	وظائف المحاسبة التحليلية.	01
18	أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	02
20	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	03
30	تحديد الأفضلية الاقتصادية	04
37	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	05
56	نموذج تنظيم إدارة الإنتاج مقسم حسب الوظائف	06
57	تنظيم إدارة الإنتاج مقسم حسب الوظائف الفرعية	07
64	موقع الرقابة في عملية الإنتاج	08
68	أنواع الجداول الزمنية	09
79	نظام الرقابة على الإنتاج	10
89	الهيكل التنظيمي للشركة	11
91	الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية	12
94	أقسام الإدارة المالية	13
95	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية	14
99	الدورة الإنتاجية للإسمنت	15
103	عملية استخراج المادة الأولية من المنجم	16
103	كيفية تشكيل المادة المتجانسة	17
104	كيفية طحن المسحوق	18
104	كيفية طحن الكلنكار	19
105	كيفية طحن الإسمنت	20
106	التوزيع	21