

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الحاج لخضر باتنة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

دائرة علوم التسيير

.....

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص : محاسبة

بعنوان :

دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق اهراس -

إشراف الأستاذ الدكتور :

خير الدين معطى الله

إعداد الطالب :

حاب الله الشريف

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج لخضر - باتنة -	أ.د علي رحال
مقررا	أستاذ التعليم العالي	جامعة 08 ماي 1945 - قالمة -	أ.د خير الدين معطى الله
عضوا	أستاذة محاضرة	جامعة الحاج لخضر - باتنة -	د.نعيمة يحياوي
عضوا	أستاذ محاضر	جامعة باجي مختار - عنابة -	د.سالمى جمال

السنة الجامعية : 2008 / 2009

الإهداء

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والديّ العزيزين رحمهما الله الذين لم يدخرا جهدا في توفير الظروف المساعدة لرؤيتي في أسمى المراتب و جعل هذا العمل في ميزان حسناتهما .

كما أهدي ثمرة جهدي إلى زوجتي الغالية التي ساعدت على توفير ظروف ملائمة لإنجاز هذا العمل دون أن أنسى أولادي الأعزاء . هبة ، إلياس ، أسامة و إلى كل أفراد عائلتي: و كل إخوتي و أخواتي.

كما لا يفوتني إهداء هذا العمل إلى زملائي طلبة ماجستير محاسبة بجامعة الحاج لخضر بباتنة متمنيا لهم التوفيق، و إلى كل إدارات و أعوان جامعة باتنة التي أتمنى أن تصبح في مصاف الجامعات المرموقة.

و شكرا

الشريف

شکر و تقدیر

كلمة شكر وتقدير:

أتقدم بجزيل الشكر و خالص التقدير و العرفان للدكتور مصطفى العقاري و الأستاذ الدكتور علي رحال القائمان على مشروع ماجستير تخصص محاسبة اللذان لم يدخرا جهدا في سبيل إنجاح هذا المشروع.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل الدكتور خير الدين معطى الله على كل ما أسهم به من توجيهات و متابعة لهذا العمل المتواضع متمنيا له كل التوفيق و النجاح في مسيرته العلمية و العملية.

و لا يفوتني في هذه الأسطر شكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين ساهموا في تأطيرنا و إضافة الكثير في رصيدنا المعرفي و العلمي. وكذا المكلفون بالمكتبة الجامعية بالمركز الجامعي سوق أهراس و جامعة باتنة ، قالة ، عناية الذين لم يدخروا جهدا في توفير المراجع اللازمة لإنجاز هذا العمل .

كما أشكر كل إطارات و موظفي وحدة إنتاج الدهن بسوق أهراس على تعاونهم معنا فيما يخص الجانب التطبيقي من هذا العمل متمنيا لهم كل التوفيق.

الفہرس

الفهرس

	الإهداء
	شكر وتقدير
١	الفهرس
٢	قائمة الجداول
٣	قائمة الأشكال البيانية
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول : الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف
02	تمهيد:
03	المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول : تعريف و أهداف محاسبة التكاليف
03	1. تعريف محاسبة التكاليف
04	2. أهداف محاسبة التكاليف
06	3. وظائف محاسبة التكاليف
06	4. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى في المؤسسة
08	المطلب الثاني : مقارنة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة العامة
08	1. أوجه الشبه
09	2. أوجه الاختلاف
10	المطلب الثالث : مجال محاسبة التكاليف والعوامل المساعدة على تطبيقها
10	1. نطاق ومجال التطبيق
10	2. العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف
11	المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة
11	المطلب الأول : تعريف التكاليف و سعر التكلفة
11	1. التكاليف
11	2. سعر التكلفة
12	المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف
13	1. حسب طبيعتها
13	2. حسب الوظيفة
14	3. حسب علاقتها بالمنتوج

14	4. حسب علاقاتها بحجم الإنتاج
14	5. حسب لحظة حسابها
15	6. حسب علاقتها بالرقابة
15	المطلب الثالث : مكونات التكاليف وسعر التكلفة
15	1. الأعباء المعتبرة
16	2. الأعباء غير المعتبرة
16	3. الأعباء الإضافية
16	المبحث الثالث : طرق حساب التكاليف
17	المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية
17	1. مبدأ الطريقة
17	2. طرق تحميل التكاليف غير المباشرة
18	3. مبادئ وأسس طريقة الأقسام المتجانسة
22	4. سلبيات الطريقة
22	المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية
23	1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
25	2. طريقة التكاليف المتغيرة
32	3. طريقة التكلفة الهامشية
34	4. طريقة التكلفة المستهدفة
36	المطلب الثالث : طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
36	1. أهمية الطريقة
37	2. مراحل تطبيق الطريقة
40	3. شروط تطبيق الطريقة
41	4. القيود و الانتقادات الموجهة للطريقة
42	خلاصة الفصل الأول
43	الفصل الثاني : محاسبة التكاليف المعيارية و دورها في تحسين الأداء
44	تمهيد:
45	المبحث الأول : محاسبة التكاليف المعيارية
45	المطلب الأول : تعريف و أهداف محاسبة التكاليف المعيارية
45	1. تعريف محاسبة التكاليف المعيارية

46	2. أهداف محاسبة التكاليف المعيارية.....
49	3. شروط محاسبة التكاليف المعيارية.....
50	المطلب الثاني : أنواع المعايير و كيفية إعدادها.....
50	1. أنواع المعايير.....
52	2. كيفية إعداد المعايير
54	المطلب الثالث : التكاليف المعيارية و الموازنات التقديرية.....
54	1. تعريف الموازنة التقديرية.....
54	2. أهمية الموازنات التقديرية في المؤسسة.....
56	3. أنواع الموازنات
58	4. علاقة التكاليف المعيارية بالموازنات التقديرية
59	المبحث الثاني : معايير التكاليف وتحليل انحرافاتها.....
59	المطلب الأول : معايير التكاليف المباشرة.....
59	1. معايير المواد المباشرة.....
61	2. معايير الأجور المباشرة
65	المطلب الثاني : انحراف التكاليف المباشرة.....
65	1. تحليل انحراف المواد الأولية المباشرة.....
71	2. تحليل انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة.....
75	المطلب الثالث : معايير وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة.....
75	1. معايير الأعباء غير المباشرة.....
77	2. انحراف الأعباء غير المباشرة
84	المبحث الثالث : دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.....
84	المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء و أهميته.....
84	1. مفهوم تقييم الأداء.....
85	2. أهمية تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسة.....
86	المطلب الثاني : وظائف وأسس تقييم الأداء.....
86	1. وظائف و مكونات عملية تقييم الأداء.....
88	2. الأسس العامة في تقييم الأداء
91	3. مستلزمات تطبيق رقابة الكفاءة و الأداء
96	المطلب الثالث :الرقابة ومشاكل قياس الأداء.....

1. الرقابة.....	96
2. مشاكل قياس الأداء.....	96
3. علاقة تقييم الأداء بالتخطيط.....	97
4. علاقة تقييم الأداء بالرقابة.....	97
المطلب الرابع :معايير قياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية.....	99
1. معيار الطاقة الإنتاجية.....	99
2. معيار الإنتاجية.....	100
3. معيار القيمة المضافة.....	100
4. معيار الربحية ومعيار العائد على رأس المال المستثمر.....	101
5. مساهمة التكاليف المعيارية في تقييم الأداء.....	102
المبحث الرابع : تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية.....	107
المطلب الأول : مبادئ إعداد التقارير وأهدافه في محاسبة التكاليف المعيارية.....	107
1. مبادئ إعداد التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية.....	107
2. أهداف التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية.....	108
المطلب الثاني : مستويات التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية.....	109
1. على أساس عناصر التكاليف.....	109
2. على أساس المستوى الذي يعدّها.....	114
3. حسب الزمن.....	114
المطلب الثالث :أهمية محاسبة المسؤولية في نظام محاسبة التكاليف المعيارية.....	115
1. مفهوم محاسبة المسؤولية.....	115
2. مقومات نظام محاسبة المسؤولية.....	116
3. أهداف محاسبة المسؤولية.....	117
4. علاقة التقارير بنظام محاسبة المسؤولية.....	118
خلاصة الفصل الثاني.....	119
الفصل الثالث : دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق اهراس.....	120
تمهيد:.....	121
المبحث الأول : تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية.....	121
المطلب الأول : تقديم المؤسسة الوطنية للدهن.....	121
1. نشأتها وتطورها.....	211

122	2. منتجات المؤسسة و نشاط الإنتاج بها
123	3. مراحل إنتاج الدهن بالوحدة
124	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الدهن بسوق اهراس ومهمة مختلف دوائرها
124	1. الهيكل التنظيمي
126	2. مهمة دوائر و مصالح المؤسسة
132	المطلب الثالث : منهجية الدراسة الميدانية
133	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية
133	المطلب الأول : عرض نتائج المحور الأول للدراسة
133	1. اهتمام المؤسسة بمحاسبة التكاليف
134	2. حساب مختلف التكاليف وسعر تكلفة المنتج : (GLYLAC 2000)
142	المطلب الثاني : عرض نتائج المحور الثاني للدراسة
144	1. حساب التكلفة المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي
145	2. معايرة وتحليل انحرافات المواد الأولية المستعملة المباشرة
162	3. معايرة وتحليل انحرافات تكلفة اليد العاملة المباشرة
170	4. معايرة التكاليف الصناعية غير مباشرة
171	المطلب الثالث : عرض نتائج المحور الثالث للدراسة
173	المبحث الثالث : تفسير النتائج و توصيات الدراسة
173	المطلب الأول : تفسير النتائج وفقا للفرضيات
173	1. الفرضية الفرعية الأولى
173	2. الفرضية الفرعية الثانية
174	3. الفرضية الفرعية الثالثة
176	المطلب الثاني : توصيات البحث
178	خلاصة الفصل الثالث
179	الخاتمة العامة
183	المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	07
2	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	08
3	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	24
4	حساب التكلفة الهامشية	32
5	أمثلة عن مسببات التكلفة	37
6	تقارير الأجور المباشرة	108
7	تقارير المواد المباشرة	109
8	تقارير التكاليف غير المباشرة	110
9	تقرير عن العطل في قسم معين	111
10	توزيع ساعات اليد العاملة المباشرة	132
11	ميزانية المواد الأولية المستعملة	132
12	تلخيص الأعباء غير المباشرة	135
13	توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية	137
14	حساب تكلفة وحدات العمل	137
15	حساب تكلفة الإنتاج	138
16	البطاقة النموذجية معدة لإنتاج 15 طن من منتج (GLYLAC 2000)	139
17	تكلفة الإنتاج المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي 318.720 طن من منتج (GLYLAC 2000)	141
18	كشف مصاريف المادة الأولية و تحديد الانحراف ماي / 2008	143
19	كشف مصاريف اليد العاملة و تحديد الانحراف لشهر ماي / 2008	159
20	تحليل الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة	167

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
الفصل الأول		
11	العلاقة الموجودة بين الأعباء المعتبرة	1
19	حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	2
20	الطريقة العامة لحساب التكاليف النهائية و النتائج التحليلية	3
28	التمثيل البياني لعبء المردودية	4
33	سير عملية التكلفة المستهدفة	5
38	مخطط توضيحي لتنفيذ نظام تكاليف الأنشطة	6
الفصل الثاني		
55	موازنة المؤسسة	7
56	التكاليف المعيارية و الموازنات التقديرية	8
66	تحليل انحراف المواد الأولية	9
69	تحليل انحراف المواد المباشرة	10
72	تحليل انحرافات الأجور المباشرة	11
81	انحراف التكاليف المعيارية	12
85	مكونات عمليات الأداء	13
107	دور التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة على التكاليف	14
الفصل الثالث		
120	مراحل إنتاج الدهن	15
122	الهيكل التنظيمي لوحدة سوق اهراس لإنتاج الدهن	16
136	مخطط يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام	17
144	التحليل الثنائي (أ) لانحراف المواد الأولية للمادة T2470	18

146	التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية T2470	19
147	التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية T2470	20
148	التحليل الثنائي (أ) لانحراف المواد الأولية P2132	21
150	التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية P2132	22
151	التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية P2132	23
152	التحليل الثنائي (أ) لانحراف المواد الأولية C2825	24
153	التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية C2825	25
154	التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية C2825	26
155	التحليل الثنائي (أ) لانحراف المواد الأولية T4364	27
157	التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية T4364	28
158	التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية T4364	29
160	التحليل الثنائي (أ) في مرحلة الخلط	30
162	التحليل الثنائي (ب) في مرحلة الخلط	31
163	التحليل الثلاثي في مرحلة الخلط	32
164	التحليل الثنائي (أ) في مرحلة التعليب	33
165	التحليل الثنائي (ب) في مرحلة التعليب	34
166	التحليل الثلاثي في مرحلة التعليب	35
168	تحليل الانحراف الأعباء غير المباشرة	36

مقدمة عامة

المقدمة العامة:

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض كما أنه عصر التطور الهائل في التكنولوجيا و المعلومات وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما و حيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و محاسبة المسؤولية .

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و خاصة الصناعية . وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع و تحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة .

كما تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً من فروع علوم التسيير في مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي حيث تكون مهمتها تجميع و تحليل وإبراز و معرفة التكلفة لتوجه التسيير إلى مراكز الربح ، ولكي يمكن تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالأمور المالية و الاقتصادية . حيث وضع الباحثون عدة طرق تمكن و تساعد في حساب التكاليف منها طريقة التكاليف الحقيقية ، طريقة التحميل العقلاني ، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية .

أهمية البحث :

إن المتابع للاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال يلاحظ أن الدولة انتهجت سياسة الاقتصاد الموجه الذي أعتمد على المخططات بأشكالها المختلفة و التي حققت مكاسب اقتصادية لا يستهان بها في تلك الفترة . لكن هذه الإجراءات المتبعة من طرف الدولة لا تخلو من السلبيات لاسيما في مجال تسيير المؤسسات العمومية التي سجلت خسائر و إخفاقات أثرت سلبا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من جميع جوانبها و هذا راجع إلى وجود نقائص في المحاسبة العامة ، فهي مرتبطة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي وضع في فترة الاقتصاد الموجه لا يتماشى مع توجيهات اقتصاد السوق الحالية .

وانطلاقا من هذه النقائص كان جدير على المؤسسة انتهاج أسلوب فعال في حساب التكاليف يتمثل في محاسبة التكاليف و لم تدرج هذه التقنية في السنوات السابقة لأنها لم تكن مهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي هي ملك للدولة ، حيث لا تولي اهتمام لحساب التكاليف بدقة لأن

الهدف الأساسي الذي وجدت من أجله هو هدف اجتماعي بحث يسعى لتلبية حاجيات المجتمع مهما كانت التكاليف الناجمة عن ذلك .

ومع بداية التوجه التدريجي نحو الاقتصاد الحر اتخذت الجزائر عدة إجراءات من بينها منح المزيد من الاستقلالية للمؤسسات الاقتصادية قصد تحسين فعاليتها و التحكم الجيد في قواعد التسيير نحو خصوصية المؤسسات العمومية الذي أصبح ضرورة يفرضها التوجه نحو اقتصاد السوق ، وانطلاقا من هذا التوجه أصبح حتما على المؤسسة الجزائرية استعمال تقنية محاسبة التكاليف للتحكم في سعر التكلفة ومدى اعتمادها لطريقة التكلفة المعيارية . لأن بياناتها عبارة عن تكاليف مستقبلية ، أي أن لعملية التخطيط تأثير على المعايير المعتمدة ، ولما كانت هذه المعايير بمثابة أهداف تريد المؤسسة تحقيقها ، فإنه على المؤسسة أن تراجع نفسها في كل مرة هل وصلت إلى هذه الأهداف أم لا ؟ أي أن المؤسسة تقوم بما يسمى تغذية عكسية ، هذه الأخيرة تقود إلى استخراج الانحرافات و تحليلها ، أي عملية تقييم لأداء مراكزها المسؤولة ، فلا يصرف أي شيء إلا ويجب معرفة أسبابه و من المسؤول عنه وبهذا تتحقق الرقابة على عنصر التكاليف .

إن هذه المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف المعيارية يجب أن تصل إلى متخذ القرار في أحسن الظروف و في أسرع وقت ، كما يجب أن تكون معبرة عن الواقع حتى يتمكن متخذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الاعتماد عليها .

الإشكالية :

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

" ما هو دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟ "

و تتفرع عنها التساؤلات التالية :

- 1- ما هي الأسس النظرية والطرق التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف ؟.
- 2- إلى أي مدى يمكن الاعتماد على محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة؟
- 3- هل تطبق المؤسسات الجزائرية طريقة التكلفة المعيارية على أسس علمية ؟ أم أن الواقع الذي تعمل فيه لا يسمح بذلك ؟

فرضيات البحث :

- 1- تعتبر محاسبة التكاليف أمرا ضروريا وملازما لكل تفكير في إقامة أي مشروع صناعي أو في رسم السياسات و تحقيق الرقابة وقياس النتائج لأي مشروع قائم خاصة في ظل اقتصاد السوق
- 2- تقييم الأداء باستعمال طريقة التكلفة المعيارية يعتبر بمثابة وسيلة من الوسائل التخطيط والرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية .
- 3- المؤسسة الوطنية للدهن تطبق هذه التقنية كونها تستخدم نظام خاص بمحاسبة التكاليف على مستواها .

أسباب و دوافع اختيار الموضوع :

دوافع ذاتية :

- استثمار المعلومات المحصل عليها سواء من دراساتي السابقة في علوم التسيير و التخصص الحالي في ميدان المحاسبة .
- رغبتني في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع و التعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية والتطبيقية .

دوافع موضوعية :

- الغياب الشبه التام لأنظمة التكاليف في المؤسسات الجزائرية .
- الأهمية البالغة لمحاسبة التكاليف في تحديد التكاليف الحقيقية التي تتحملها المؤسسة أثناء دورتها الإنتاجية .
- محاسبة التكاليف المعيارية أداة فعالة للرقابة و التخطيط و تحديد المسؤوليات و بالتالي تحسين أداء المؤسسة .
- ضرورة وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة يمكن متخذي القرار من الإلمام الجيد و فهم الطرق المختلفة لحساب و تحليل التكاليف .

أسباب اختيار المؤسسة محل الدراسة:

- إن اختيار وحدة الدهن سوق أهراس كمؤسسة محل الدراسة الميدانية يعود لعدة أسباب أهمها:
- كون هذه المؤسسة متوسطة تتلاءم و تخصص الباحث .
- النشاط الذي تمارسه المؤسسة هو إنتاج منتج إستراتيجي بالنسبة للاقتصاد الوطني يتمثل في المنتج لدهني (GLYLAC 2000) ، الذي يستعمل في مجالات عديدة خاصة قطاع البناء والسكن خاصة

ارتفاع في أسعار موادها الأولية ، و التي يتم استيرادها من الخارج هذا ما يجعل المؤسسة مجبرة على اللجوء إلى طرق و سبل مختلفة تمكنها من تخفيض التكلفة النهائية لوحدة المنتج والتميز عن منافسيها .

أهداف البحث :

- إبراز دور وأهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير في المؤسسة الصناعية .
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- إبراز دور محاسبة التكاليف المعيارية في تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، و من ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.
- محاولة 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.

منهج البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده و لاختبار فرضياته سوف نقوم بالدراسة والتحليل متبعين المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري .
في حين نعتد في الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة و المتمثلة في المؤسسة الوطنية للدهن و من أدوات البحث التي سنستعين بها ، و ذلك حسب ظروف البحث و متطلباته .

تقسيم الموضوع:

قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول اثنان منها تتعلق بالجانب النظري و الفصل الثالث تناولنا من خلاله دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن و وحدة سوق أهراس ، حيث خصصنا الفصل الأول للأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف، ثم التطرق في المبحث الثاني إلى التكاليف وسعر التكلفة ، ثم طرق حساب التكاليف في المبحث الثالث.
أما الفصل الثاني فقد خصص لتكاليف المعيارية ودورها في تحسين الأداء ، حيث احتوى المبحث الأول منه على محاسبة التكاليف المعيارية، أما المبحث الثاني فتضمن معايرة مختلف التكاليف وتحليل انحرافاتها، وتناولنا في المبحث الثالث مساهمة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

و باعتبار محاسبة التكاليف المعيارية هي أداة للرقابة و التخطيط و تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية حيث تعمل على التقليل وضبط مختلف التكاليف فقد خصصنا لها الفصل الثالث من هذه الدراسة و هو واقع طريقة التكلفة المعيارية في المؤسسة الوطنية للدهن و حدة سوق اهراس الذي اشتمل في المبحث الأول منه تقديم المؤسسة و منهجية الدراسة الميدانية و المبحث الثاني لنتائج الدراسة الميدانية ، و مبحث ثالث لتفسير النتائج وفقا للفرضيات و توصيات الدراسة.

حدود الدراسة:

حدود الدراسة نابعة عن طبيعة الموضوع، حيث شمل دراسة مجمل تكاليف المؤسسة، والتي تتسم بالتشعب و التفرع، مما يحد من الدراسة التحليلية و الدقيقة لها. لذا قمنا بمحصر حدود الدراسة المكانية للموضوع بالمؤسسة الوطنية للدهن و حدة سوق أهراس أما الحدود الزمنية فتمثلت في الفترة تجربة دراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف شهر ماي 2008 من أجل اختبار فرضيات الدراسة و الوصول إلى نتائج البحث.

صعوبات البحث:

تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في تشعب الموضوع وحدثته كون محاسبة التكاليف المعيارية كفكر محاسبي حديث غير مستخدم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هذا من جهة و من جهة أخرى صعوبة الحصول على بعض المعطيات من المؤسسة قيد الدراسة لا تستعمل المحاسبة التحليلية على مستواها بالطرق العلمية المعروفة وإن وجدت في الهيكل التنظيمي فإن استعمالها شكلي لا يتعدى تقييم المخزونات حسب ما علمته لأنها ليس إلا مقارنة للمحاسبة التحليلية. من الصعوبات كذلك تعدد المصطلحات والمعاني التي يستعملها ويقصدها الكتاب في دراسة و معالجة التكاليف المعيارية.

ومن الصعوبات أيضا نقص المراجع في المكتبة الجامعية وكذا انعدام الدراسات إن صح القول من قبل الباحثين في مجال المحاسبة

الفصل الأول

الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف

المحاور الأساسية للفصل:

تمهيد

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

خلاصة الفصل الأول

تمهيد :

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات و المواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية .وأدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي و حضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي .ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته دخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة و الصراع على تقاسم الأسواق . فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار .وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل و دخول مجال التخصص و تشديد الرقابة على عناصر التكاليف . وأصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات و بيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف و الإنتاج و الأرباح . كما شهدت الساحة العالمية الآن تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية و العملية ولعل من أبرز هذه التغيرات انتشار الشركات الدولية و الشركات متعددة الجنسية واتساع الشركات المساهمة لتأخذ كيانا اقتصاديا جديدا يمثل الشركات القابضة و التابعة ، ولاشك أن هذه التغيرات قد أدت إلى زيادة الاهتمام بحاسبة التكاليف الفعلية كمصدر أساسي لنتائج المحاسبة المالية في هذه الوحدات الاقتصادية .ولما كان المقعد المريح للمحاسبين الآن قد أصبح ينبوع ساخن بسبب تعاظم دور التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية الصناعية ، و ظهور المعايير الدولية المحاسبة (AIS / IFRS) ، وتطبيقها في العديد من الدول التي انتهجت سياسة التصحيح الاقتصادي. هذا بالإضافة لعجز المحاسبة العامة في إمداد الإدارة بالمعلومات و بالبيانات التحليلية و التفصيلية اللازمة ، ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع . سأحاول من خلال هذا الفصل التطرق لتقديم محاسبة التكاليف وأهدافها وعلاقتها بالحاسبة العامة وطرق حسابها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة .

المبحث الثالث : طرق حساب التكاليف .

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المطلب الأول : تعريف و أهداف محاسبة التكاليف.

1. تعريف محاسبة التكاليف: ¹

من الصعب إيجاد تعريف مختصر للتكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل و لكننا سنحاول بيان طبيعتها وموضوعها كما يلي :

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل و العمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها ، وإعداد قوائم وتقارير لتقوم الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الهدر و الضياع والتالف في المواد المستخدمة وزيادة لإنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح .

ومحاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق و المبادئ و القواعد والأصول النظرية الأخرى. تمتد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء و الرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبق وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد ، بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية و التنظيمية و الإدارية الفعالة و السريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.

ومحاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد و تحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها قصد ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة .

ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها " عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة " ².

¹ د.محمود علي الجبالي ، د. قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، ص 14 طبعة 2004

² د. مجدي عمارة وآخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، ليبيا ، ص 49 ، طبعة 1996 .

ويعرفها البعض¹ بأنها تعبر عن المبادئ و الأساليب و النظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها من قبل المنشأة .

وأيا كانت التعريفات ومهما كثرت وتنوعت فإنها غالبا ما تؤكد أن :

- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و النظم وإجراءات و القواعد المتخصصة .

- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته وتتمثل في عناصر الانفاق و التكاليف.

- أنها وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة.

- تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى انجاز هذه الأهداف على نحو أمثل .

من العرض المتقدم يمكن تعريف محاسبة التكاليف : " بأنها عبارة عن مجموعة المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الانفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.² وبعبارة مختصرة ، أنها علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة .

2. أهداف محاسبة التكاليف³:

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية :

1. قياس تكلفة الأداء : قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج

وتكاليف المراحل و الأقسام و المراكز وأصناف المنتجات ووحداتها .

2. المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي

تنتجها المنشأة و الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، و في بعض

الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا

ما دعت الضرورة ذلك بهدف زيادة المبيعات و تحسين أرباح الوحدة .

¹ تشارلز هورنجرن ، وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، ط2 ، ترجمة د أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، ص 52 ، طبعة 1996

² د. محمد عادل إلهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ص 39 ، طبعة 1999

³ د. زكريا فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، الدار الجامعية ، مصر ، ص 10 ، طبعة 2000

3. **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية :** تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية ، فعلى سبيل المثال : يمكن إعداد قائمة نتائج أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيعية يتم فيها تصريف منتجات المنشأة ، ولاشك أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية .

4. **مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية :** تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة ، ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج و مبيعات .

5. **مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف¹ :** تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما بما يجب أن يكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجاد الانحرافات بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة ، ولاشك أن هذه التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المصححة و في الوقت المناسب .

6. **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :** تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، و محاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات و تقييم تلك البدائل و المفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة ولاشك أن كفاية تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات و تحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب .ومن أمثلة ذلك قرارات التسعير وتقييم أداء الإدارات أو الأقسام أو المراكز أو العمليات المختلفة ، و المفاضلة بين شراء المواد الأولية وتصنيعها بالمنشأة أو المفاضلة بين شراء آلات و معدات جديدة أو تأجيرها .

¹ صالح عبد الله الرزق ، د عطا الله وراذ خليل " محاسبة التكاليف الفعلية " دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1998 ، ص 10

3. وظائف محاسبة التكاليف:

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي مستخلصة من تعريف محاسبة التكاليف¹:

1. الوظيفة التسجيلية : الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي و التي نستخرجها من الوثائق و المستندات و تتم عملية الإثبات في السجلات التكاليفية.

2. الوظيفة التحليلية : تعكس التعامل مع البيانات و المعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج و تفسير الأحداث التكاليفية ، فهي تتولى فحص و متابعة كل عنصر من عناصر لإنفاق و تحديد طبيعة و نوع استخدام و نمط سلوكه و ارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .

3. الوظيفة التفسيرية والإخبارية : القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل و التحليل و الرقابة) في شكل قوائم و تقارير ، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية و تفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع .

4. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى في المؤسسة :

إن محاسبة التكاليف بكافة مراحلها و تطبيقاتها هي جزء من تنظيمات المؤسسة وإعدادها و بنفس الوقت فهي تعطي الفوائد من حيث منحها وسائل لمعرفة تكاليف مراحل الإنتاج، وللتفريق بين الأوجه المختلفة للمشروع و تبسيط المشاكل الإدارية و مراقبتها . ويمكن تلخيص هذه العلاقة كما يلي²:

أ- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات: تحصل إدارة التكاليف من إدارة المشتريات على نسخ من أوامر التوريد التي أرسلت إلى الموردين ، كما أنها تقدمها ببيانات عن كمية المخزون و الحد الأقصى و الحد الأدنى له.

ب- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات: تحصل إدارة التكاليف من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها ، و عن أسعار التوريد المتفق عليها ، كما تمد إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.

¹ صالح عبد الله الرزق ، د عطا الله و راد خليل " محاسبة التكاليف الفعلية " دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1998 ، ص 10-11
² د. أحمد محمد فارس مصطفى ، محاسبة التكاليف ، جامعة حلب ، ص 18 - 19 ، طبعة 1986.

- ج- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المخازن : تمسك إدارة التكاليف بحسابات المخازن ، ولذلك فإنه يلزمها من إدارة المخازن الحصول على أذونات استلام الأصناف الموردة ، وأسعار هذه المواد المبينة في فواتير البيع ، إلى جانب أن تطبيق نظرية الجرد المستمر يلزم إدارة التكاليف من التحقق دوريا من رصيد المخازن بصفة مستمرة .
- د- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الحسابات : تمد إدارة الحسابات إدارة التكاليف بالفواتير التي تصل من الموردين حتى يمكن استخدامها في إثبات الكميات الواردة وتسعير الأصناف المنصرفة للتشغيل ، إلى جانب مستندات صرف الأجور للعمال والمستندات الأخرى الخاصة بدفع أية مصروفات لتسجيلها و تحليلها .
- هـ- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج: تحصل إدارة التكاليف من إدارة الإنتاج على كمية الإنتاج المحددة لكل قسم أو مرحلة ، كما أن إدارة التكاليف تمد إدارة الإنتاج ببيانات عن كمية الإنتاج وفروق اختلافها عن الكمية الإنتاج في بداية الفترة.
- و- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة العامة : تقدم إدارة التكاليف للإدارة العامة تقارير التكاليف وتقارير الكفاية الإنتاجية ، حتى تقف الإدارة على أوجه الكفاية أو الإسراف ، وتعمل على إصدار القرارات التي تعالج هذه الحالات .

المطلب الثاني : مقارنة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة العامة

تعني المحاسبة العامة بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي " الميزانية " - قائمة الدخل " جدول حسابات النتائج " - قائمة التدفقات النقدية) ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. في حين تعني محاسبة التكاليف في المقابل بإمداد إدارة المنشأة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعنيها في اتخاذ القرارات الروتينية و الطارئة المختلفة . ولا يتم إعداد مثل هذه التقارير وفقا لمعايير محددة كما هو الحال في تقارير المحاسبة العامة وإنما تخضع عملية إعداد و معالجة المعلومات في تقارير محاسبة التكاليف لحاجة المنشأة و الغرض المعد من أجله التقرير . ويمكن تلخيص أوجه التشابه و الاختلاف أو التفرقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية كما يلي :

1- أوجه الشبه :

جدول رقم : (1) أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ و السياسات و الإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات و المخزون النهائي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي للمنشأة	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية و المركز المالي .
2- تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي و تفصيلي مثال : تبين محاسبة التكاليف الإيرادات و النفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة و الأقسام و الفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل ، مثل الإيرادات و النفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية .

2- أوجه الاختلاف: جدول رقم : (2) أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المنشأة - جميع المستويات الإدارية في المنشأة	أطراف خارجية للمنشأة و تشمل ملاك المنشأة ، الدائنون ، المستثمرون ، و الجهات الحكومية
2- التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المنشأة و حاجة الإدارة إليها. ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة و المنفعة .	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية . ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط و التعليمات.
3-معايير إعداد التقرير .	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. وإنما وفقا للأساس و القواعد و التعليمات التي تضعها إدارة المنشأة و التي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها .
4-المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي و الحاضر و المستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ و الحكم الشخصي	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا ، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات .
5- كمية البيانات و المعلومات	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية و لجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المنشأة وقد يعرض بعضها بالقيمة و الكمية معاً.	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية و القيمة فقط .

المصدر : د. زكريا فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية ، ص 10

المطلب الثالث: مجال محاسبة التكاليف والعوامل المساعدة على تطبيقها¹ :

1- نطاق ومجال التطبيق:

تهتم محاسبة التكاليف أساسا بقياس و تبويب و تحليل النفقات التي تقوم بها المنشأة ولذلك يمكن الاعتماد على محاسبة التكاليف في جميع المنشآت مهما اختلف حجمها أو طبيعة النشاط الذي تقوم به ، وسواء كانت تهدف إلى تحقيق أرباح أم لا .

وبما أن محاسبة التكاليف هي جزء من تنظيمات المشروع وإعداداته من حيث منحها وسائل لمعرفة تكاليف مراحل الإنتاج .فهي مصدر هام من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في مختلف مستوياتها للقيام بوظائفها المختلفة .فتقوم على إمداد الإدارة العليا بما يلزمها لغرض التخطيط و ترشيد القرارات والإدارة الوسطى بما يلزم عملية القياس و الرقابة و الإدارة الدنيا بما يسمح لها بالحكم على كفاءة الأداء . شريطة توفير المناخ المناسب الذي يساعدها على تقديم خدماتها للإدارة .

2- العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف²:

1. اقتناع الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية بأهمية محاسبة التكاليف بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط و التنظيم و الرقابة .
2. لا يجب أن يقتصر الاقتناع على الإدارة العليا فقط بل ينبغي أن يشمل باقي مستويات الإدارة و التي سوف تتعاون مع محاسب التكاليف سواء بإفادته أو الاستفادة منه .
3. يجب أن يكون هناك التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحا كاملا خطوط السلطة و المسؤولية ، فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم " المساءلة المحاسبية " .
4. يجب أن يعمل الجميع في التنظيم الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون الذي يسعى لتحقيق هدف واحد .
5. لا بد من أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية المحاسب الكفاء ذا العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات و معرفة مصدرها و نوعيتها و القادر أيضا على إرسال هذه البيانات إلى الجهة المستفيدة في الوقت المناسب وبالصورة المناسبة .

¹ د. زكريا فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية المرجع السابق ص 15.

² د. عباس شافعي ، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل ورقابة) ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1989 ، ص 30- 31

المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة

لقد عرفنا في المبحث السابق أن موضوع محاسبة التكاليف هو التكاليف لذلك ارتأينا أنه لا بد من دراسة التكاليف بشيء من التفصيل وفي مبحثنا هذا سوف نتطرق إلى ذلك في المطالب التالية:

المطلب الأول : تعريف التكاليف و سعر التكلفة .

1. التكاليف : يعرف المخطط المحاسبي العام (P C G) التكلفة بأنها : " مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر معين . هذا العنصر قد يكون منتوجا أو أي شيء آخر له تكلفة وله ثلاث مميزات رئيسية مستقلة وهي : حقل التطبيق ، المحتوى ، زمن الحساب " ¹ . ويعرفها أحد المؤلفين على أنها : " مجموعة الأعباء التي تتعلق من جهة إما بمرحلة إنتاج معينة ، بوظيفة ، بقسم أو مصلحة تابعة لمؤسسة صناعية أو تجارية ، أو التي تتعلق من جهة أخرى بمنتج أو منتجات ، بخدمة أو خدمات ، عند نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة للصنع أو الإنتاج " ² .

من التعريفين يمكن أن نعرف التكلفة على أنها مجموعة الأعباء التي يتحملها قسم أو منتج معين خلال مرحلة من مراحل الإنتاج .

2. سعر التكلفة : " يعرف المعهد الفرنسي للتسيير سعر التكلفة على أنه مجموع التكاليف المتعلقة بمجموعة النفقات الضرورية لإعداد ووضع السلع و الخدمات في السوق " ³ . ويعرف على أنه " مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد " ⁴ .

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع .

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع .

¹ C.Pérochon ,Comptabilité Analytique (TQG3) , paris , édition foucher , 1982 P 11

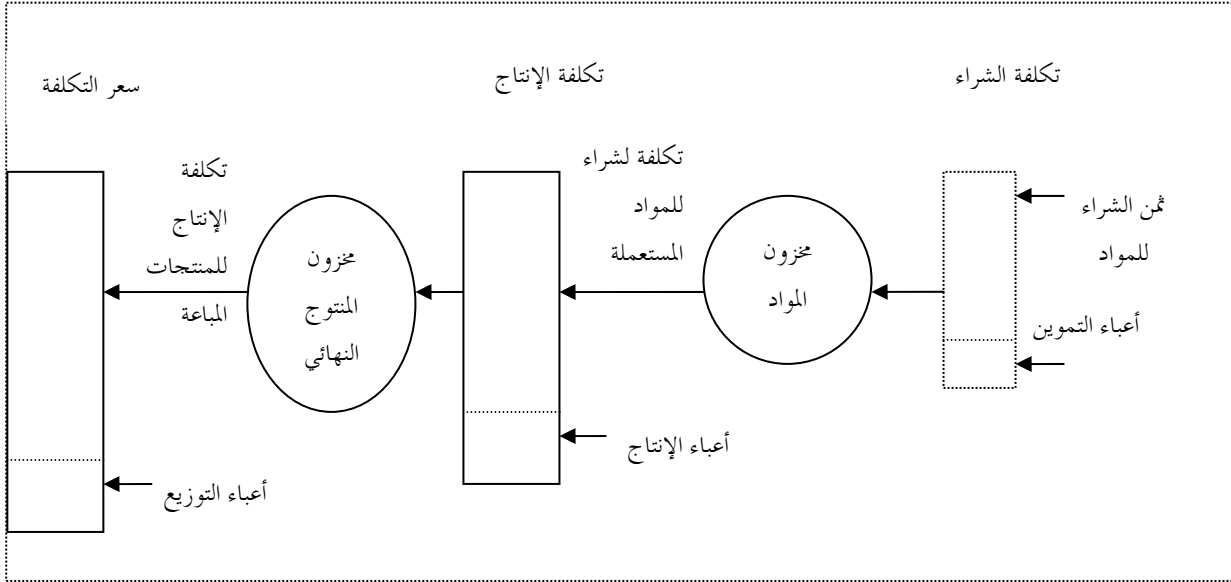
² محمد سعد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية ، الجزائر ، دار الآفاق ، الجزء الأول ، ص 9 (بدون تاريخ)

³ - Abdallah Boughaba .Comptabilité Analytique , Alger ,Berti édition , P 8 , 1994

⁴ د .علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1994 ، ص 4

وفي الشكل الموالي يمكن تلخيص ما سبق في تعريف سعر التكلفة:¹

شكل رقم (1) : العلاقة الموجودة بين الأعباء المعتمدة



SOURCE : C.Pérochon ,Comptabilité Analytique (TQG3) , P 12

المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف

يقصد بتبويب أو تصنيف التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معينا ، وذلك بهدف تسهيل تجميع و تبويب بيانات التكاليف و تيسير قياس تكاليف الوحدات المنتجة و المباعية و تيسير إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال.

وهناك عدة أسس وطرق لتبويب عناصر التكاليف كل منها يهدف لتحقيق أغراض معينة ويوفر معلومات متميزة ، ولذلك غالبا ما يلجأ محاسب التكاليف إلى الجمع بين أكثر من أسس للتبويب لتحقيق العديد من الأغراض وللحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ، ومن هذه الأسس التي تستخدم في تبويب عناصر التكاليف :

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها :

صنف المخطط الوطني للمحاسبة (P C N) التكاليف حسب طبيعتها إلى ¹ :

- الحساب رقم 60 : بضائع مستهلكة
- الحساب رقم 61 : مواد ولوازم مستهلكة
- الحساب رقم 62 : خدمات
- الحساب رقم 63 : مصاريف المستخدمين
- الحساب رقم 64 : ضرائب ورسوم
- الحساب رقم 65 : مصاريف مالية
- الحساب رقم 66 : مصاريف مختلفة
- الحساب رقم 68 : مخصصات المؤونات و الإهلاكات
- الحساب رقم 69 : تكاليف خارج الإستغلال

ويقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي (مودون ، عملاء ، مؤسسات مالية ، الدولة) وهو غير كاف لحساب و تحليل التكاليف في محاسبة التكاليف التي تهتم بالتدفقات الداخلية للمؤسسة .

2. التصنيف حسب الوظيفة :

تبوب التكاليف في هذا التصنيف على أساس عنصر التكاليف داخل كل وظيفة من وظائف المؤسسة بهدف تحديد تكاليف كل وظيفة ، وعليه تنقسم التكاليف حسب تقسيم الوظائف ² :

- وظيفة التموين : أعباء التموين أو الشراء.

- وظيفة الإنتاج : أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية.

- وظيفة التوزيع : أعباء التوزيع .

- وظيفة الإدارة : أعباء الإدارة .

- وظيفة المالية : أعباء التمويل .

ويهدف هذا التقسيم إلى معرفة التكاليف الخاصة بكل وظيفة على حدى مما يسهل عملية تحديد المسؤوليات .

¹ الأمر 75 - 35 المؤرخ في 29 نوفمبر 1975 و المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة

² Abdallah Boughaba .Comptabilité Analytique , Alger ,Berti édition , P 12 , 1994

3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج :

- تبوب التكاليف هنا على أساس ارتباطها بالمنتج فتنقسم حسب هذا الأساس إلى :
- تكاليف مباشرة : وهي الأعباء التي تخص منتوجا واحد ويتم تحميله مباشرة إلى سعر تكلفته دون معالجة وسيطة مثل المواد الأولية .
 - تكاليف غير المباشرة : وهي الأعباء المحملة على سعر التكلفة بوجود معالجة وسيطة لأنها تخص أكثر من منتج مثل المصاريف المالية¹ ، ويهدف هذا التصنيف إلى :
- حساب سعر التكلفة لكل منتج .
 - مراقبة عناصر التكاليف وذلك بتحديد مستويات التكاليف .

4. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج :

- يتم التبوب هنا على أساس تغيير التكلفة بتغير حجم الإنتاج فتنقسم التكاليف بذلك إلى :
- تكاليف ثابتة : وتمثل التكاليف التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط ، أي أنها تبقى ثابتة في حدود المدى الملائم للإنتاج . أي لا تتغير بتغير مستوى النشاط مثل الإهلاكات .
 - تكاليف متغيرة : وتمثل التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط ، فتزيد بزيادته وتنقص بنقصه مثل المواد الأولية .
 - تكاليف شبه متغيرة : وتمثل التكاليف التي تجمع بين سلوك التكاليف الثابتة و المتغيرة ، فهي تتكون من جزء ثابت و جزء متغير مثل مصاريف الصيانة² .
- ويهدف هذا النوع من التبوب أساس إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع .

5. تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية) :

- وتبوب التكاليف حسب هذا المبدأ تبعا للحظة التي قيمت فيها إلى :
- التكاليف الحقيقية : وتسمى بالتكاليف التاريخية أو المحاسبية وهي التكاليف التي وقعت فعلا بعد تسجيلها المحاسبي .
 - التكاليف التقديرية : وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو التكاليف المعيارية ، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف على الانحرافات على التكاليف الحقيقية و التي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح¹ .

¹ Henri Culmann . La comptabilité Analytique , Alger , Cinquième édi, 1993, Editions Bouchene, P 32

² نعيمة يجاوي ، مساهمة للحكم في تكاليف كمرحلة لتحسين تسيير المؤسسات من خلال وضع نظام محاسبي ، رسالة ماجستير 1993 جامعة باتنة صفحة 33

6. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالرقابة:

- التكاليف القابلة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بمستوى معين من السلطة الإدارية، أو بعبارة أخرى هي تلك التكاليف التي تتأثر تأثيراً مباشراً بمدير معين خلال فترة زمنية معينة.² مثلاً تكلفة العمل المباشرة بقسم الإنتاج يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها.
- التكاليف غير القابلة للرقابة: هي تكاليف لا تقع تحت سلطة ورقابة شخص أو مستوى إداري معينين أي غير مسؤولين عنها. مثلاً تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها .

المطلب الثالث : مكونات التكاليف وسعر التكلفة .

تعتبر المحاسبة العامة قاعدة لحساب التكاليف في محاسبة التكاليف لكن هذا لا يعني أن ميداناً تطبيقهما يتوفقان لذا تطلب الأمر إخضاع المحاسبة العامة لبعض التغيرات للحصول على تكاليف مبررة إقتصادياً وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي :

1- الأعباء المعتبرة : وهي الأعباء المشتركة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة وتنقسم بدورها إلى قسمين:

1. أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة .
2. أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المسجل في المحاسبة العامة أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة وتتضمن :³
 - الفروق على المواد المستهلكة .
 - الفروق على مخصصات الإهلاكات .
 - الفروق الناتجة عن مخصصات المؤونات .

¹ محمد السعيد أوكيل ، (مرجع سابق) صفحة 21 - 22 .

² نور أحمد، " مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 110

³ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، دار البعث للطباعة والنشر ، 1988 صفحة 20 - 21 .

2- الأعباء غير المعتبرة : وهي الأعباء المحاسبية التي تعتبر غير عادية إما لأنها ليست لديها علاقة مع النشاط العادي للمؤسسة أو لأنها تخص دورة محاسبة أخرى وتتضمن ما يلي :¹

- الأعباء خارج الاستغلال .
- أعباء متعلقة بالاستغلال ولكن ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل الرسوم المسترجعة ، مخصصات المؤونات الإستثنائية (...).

3- الأعباء الإضافية: وهي تلك الأعباء النظرية التي كانت ستحملها المؤسسة فعليا لو تغيرت ظروف الاستغلال وتتضمن ما يلي :

- أجرة رأس المال الخاص .
 - أجرة صاحب المشروع .
- بعد التمييز بين المكونات الثلاثة للتكاليف و سعر التكلفة يمكننا تحديد و حساب أعباء محاسبة التكاليف حسب العلاقة التالية : أعباء محاسبة التكاليف = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية – الأعباء غير المحملة.

المبحث الثالث : طرق حساب التكاليف

يعتبر قياس التكلفة للمنتج من أهم المواضيع التي تواجه محاسب التكاليف .لأنه يساعد في :

- إعداد التقارير المالية.
- تحديد تكلفة المخزون.
- تسعير المنتجات.
- تحديد الأرباح.
- تخطيط الأرباح.
- رقابة التكاليف .
- اتخاذ القرارات .

ومن المعروف أن أي وحدة منتجة تشتمل على عناصر للتكاليف (تكاليف مباشرة وتكاليف غير المباشرة) ، والتساؤل الذي يطرح نفسه ، ما هي عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد هذه التكلفة أي بمعنى آخر هل يتم تحميل الإنتاج بجميع عناصر التكاليف ، أم بعضها دون غيرها؟.

¹ C.C.Raulet , Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion, paris, Edition ,dunod,1982 P 22

ولإجابة على هذا التساؤل نعرض أهم الطرق التي تستخدم لقياس التكلفة وهي :

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

1- مبدأ الطريقة :

وتعمل هذه الطرق في حساب التكاليف على تحميلها بصفة كاملة وكلية (المباشرة وغير المباشرة) إلى سعر تكلفة المنتجات أو الطلبات ، فإذا كانت التكاليف المباشرة تحمل مباشرة إلى المنتج فالسؤال المطروح هنا كيف نحمل التكاليف غير المباشرة في الطريقة الكلية؟.

2- طرق تحميل التكاليف غير المباشرة:

إن أهم طرق تحميل التكاليف غير المباشرة في الطريقة الكلية هي :

- طريقة التحميل الشامل للمنتجات بمعامل .

- طريقة التحميل الشامل للوظائف.

- طريقة الأقسام المتجانسة .

أ. طريقة التحميل الشامل للمنتجات بمعامل : وتعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة إلى

المنتجات بواسطة المعاملات المتمثلة في :

- عدد ساعات العمل المباشرة .

- قيمة ساعات العمل المباشر .

- كمية أو قيمة المواد المستعملة ...

ب. طريقة التحميل الشامل للوظائف: وتعتبر تحسينا للطريقة السابقة حيث تحمل التكلفة على

غرار الأولى إلى مختلف الورشات و المصالح (الوظائف) بواسطة معاملات تحميل (عدد ساعات العمل ، المواد المستعملة ، عدد العمال ...) .

ج. طريقة الأقسام المتجانسة : وتسمى كذلك بطريقة مراكز التحليل حيث تسمح مراكز

التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة . والقسم المتجانس حسب C. C Raulet هو " قسم من أقسام الوحدة المحاسبية حيث تجمع فيه الأعباء غير المباشرة قبل توزيعها على المنتجات " ¹

حيث يتم تحميل التكاليف المباشرة مباشرة إلى المنتوجات أو الطلبات في حين تمر التكاليف غير المباشرة بمرحلة معالجة في الأقسام المتجانسة ثم توزع على المنتوجات بتحميلها وفق وحدات العمل .

3- مبادئ وأسس طريقة الأقسام المتجانسة:

أ. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة : إن عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة تخضع إلى حجمها ومراحل التصنيع و التوزيع فيها وكذلك مدى تشعب الوظائف داخلها ، ومدى حاجتها إلى المعلومات التي تهمها في عملية تحليل التكاليف . وانطلاقا من كل هذا تقسم المؤسسة إلى الأقسام المتجانسة التي تعتبر مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية . الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة .

و عموما تقسم المؤسسة إلى نوعين من الأقسام المتجانسة :

- الأقسام المتجانسة الرئيسية : وهي الأقسام التي يمكن تحديد وقياس نشاطها ماديا وتحمل أعباءها مباشرة لتكلفة المنتوج .

- الأقسام المتجانسة الثانوية : وهي المراكز التي ليس لها علاقة مباشرة بالمنتوج وتساهم في تحقيق نشاط الأقسام الرئيسية فتحمل أعباءها لهذه الأخيرة .

ب. تحديد وحدات العمل : " وحدة العمل هي الوحدة التي تسمح بتحميل أعباء أقسام إلى أقسام أخرى أو إلى تكلفة المنتوجات ."¹

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن أهم خطوة في تحميل الأعباء بين المراكز أو تحميل أعباء المراكز إلى المنتوجات هي تحديد وحدات العمل على تنوعها بين وحدات كمية ونقدية ولأن إختيار وحدة العمل يطرح مشكلة لكون الوحدات كثيرة ومتقاربة أحيانا . فإن حل هذه المشكلة يتم من خلال دراسة إحصائية لعلاقة التكاليف بالوحدات ومعرفة مدى إرتباط كل وحدة عمل في قسم مع تكاليفه في فترات معينة ، ويمكن استخدام طريقتين لذلك :

- الطريقة البيانية .

- طريقة معامل الإرتباط .

1- الطريقة البيانية : وترجم العلاقة بين التكاليف وعدد وحدات العمل خلال فترات زمنية في رسم بياني وبعد تمثيل كل النقاط للفترات المختلفة نختار من بين البيانات المختلفة ذلك الذي يبين تناسبا خطيا بين الأعباء وحدة العمل المختارة .

2- طريقة معامل الارتباط : يعطى بالعلاقة التالية :

$$r = \frac{\sum XY}{\sqrt{\sum X^2 \sum Y^2}} \quad \text{حيث :}$$

r : معامل الارتباط

X : وحدة العمل

Y : مصروف القسم

وبعد حساب r لكل وحدة عمل تختار وحدة العمل التي لها r قريب من الواحد .

وعموما يجب أن تخضع وحدة العمل - لكي تكون وحدة عمل حقيقية - إلى الشروط التالية :¹

- أن تعطي المعنى الكمي لتقديم الخدمات التي يضمنها أو يوفرها القسم .
- أن تسمح بمراقبة نشاط القسم .
- السماح بتحويل الأعباء من الأقسام فيما بينها ثم إلى موضوع التكلفة .
- تحديد مميزات نشاط القسم .
- أن يكون لها معنى ملموسا والذي يجعل منها أداة اتصال مقبولة بين المسؤولين .
- أن تكون بسيطة وملائمة .

ج. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام : بعد عملية تجميع الأعباء غير المباشرة مرتبة حسب طبيعتها يتم ترتيبها حسب الوظائف في مرحلتين : (التوزيع الأولي و التوزيع الثانوي) .

1- التوزيع الأولي : يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة - الصنف 6 -) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) .

2- التوزيع الثانوي : هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة ، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات

حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدد مسألة حساب قيمها .

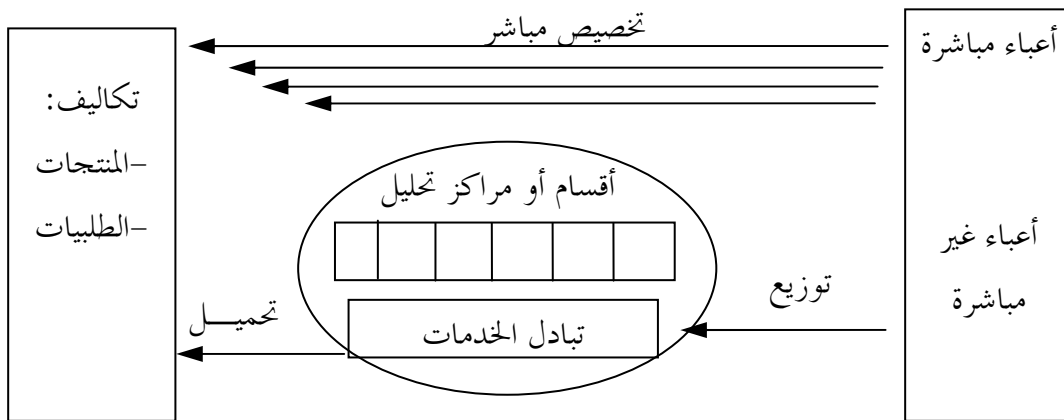
عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين ، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل .

– **التوزيع التنازلي :** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية .

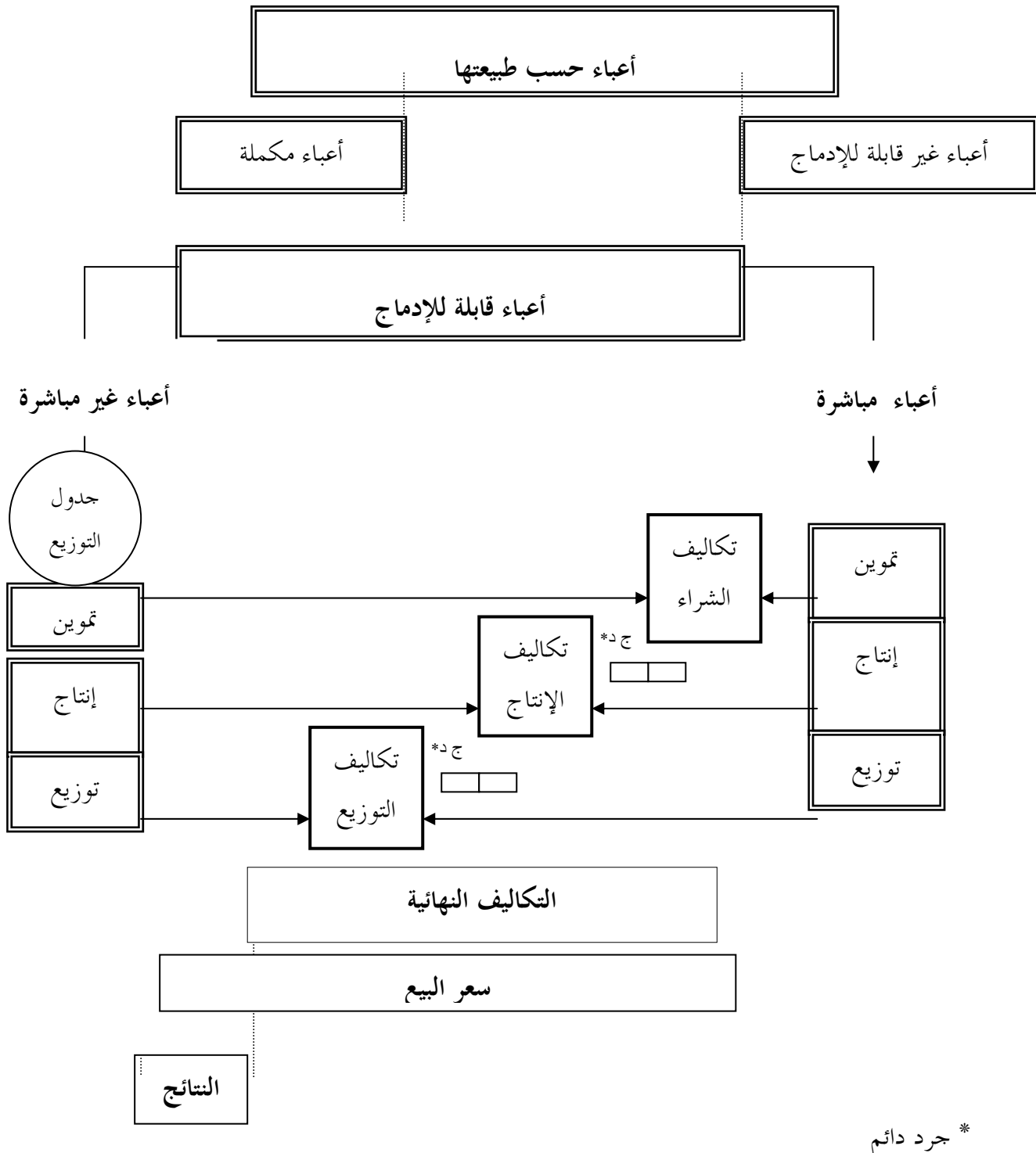
– **التوزيع المتبادل :** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحياناً كما ذكرنا سالفاً إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات .

د. **تحميل أعباء الأقسام الرئيسية :** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج .
فيما يلي استعراض ذلك في هذا الشكل الموالي: ¹

الشكل (2) حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



ويمكن إظهار المراحل التي تتعلق بحساب التكلفة الكلية بدءا بالأعباء المسجلة حسب طبيعتها في المحاسبة العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات التي تتم على مستوى نظام المحاسبة التحليلية كما يلي :¹



* جرد دائم

Source : P. MEVELLEC, op.cit, P. 538

سليات الطريقة:

- 1) تركز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات¹
- 2) صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛
- 3) تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.²
- 4) في كثير من الحالات يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحليل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- 5) عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة. والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.
- 6) عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى شهر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط. وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة. لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

وتعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف ، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف ، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة . وهناك عدة طرق جزئية لتحليل التكاليف نذكر منها :

¹ دادن عبد الغني، الإتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف رسالة ماجستير جامعة الجزائر 2000، ص 47.

² ناصر داداي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 57..

1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

يعود الفضل في ظهور هذا 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.¹ وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية.

عرفت هذه الطريقة على أنها " طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ،ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ."² مبدأ الطريقة :تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني الذي يساوي النشاط الفعلي على النشاط العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.³

وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني⁴ :

1 - النشاط الفعلي = النشاط العادي : إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

2 - النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) > 1 ، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

¹ دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² د. علي رحال (مرجع سابق) ص 59 .

³ دادي عدون ناصر (مرجع سابق) ص 166

⁴ سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة - دار الأفاق الجزائر، ب ت، ص 82

3 - النشاط الفعلي < النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) < 1 ، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية .

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط ، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي :

- 1 - كلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .
 - 2 - كلفة الإنتاج المحملة عقلا = كلفة مباشرة أولية + أعباء غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة عقلا .
 - 3 - سعر التكلفة المحملة عقلا = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلا .
- السليبات:

- 1- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.¹
- 2- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة.
- 3- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية .

الإيجابيات:

- 1- إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة؛
- 2- تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية؛
- 3- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، وفي حالة استمرار هذا الخلل على المؤسسة أن تتنازل عن الجزء غير المستغل من البنية، في حالة تحقيق المؤسسة لوفرة نتيجة تجاوزها هذه الطاقة المتاحة، طريقة التحميل العقلاني تحسب لنا ربح زيادة الفعالية؛

¹ ناصر دادى عدون (مرجع سابق) ص :133

4- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.¹

2. طريقة التكاليف المتغيرة :

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من الطريقة الإجمالية من حيث استعمالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (3) حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

البيانات	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	X X X	% 100
- التكاليف المتغيرة	X X X	
= الهامش على التكلفة المتغيرة	X X X	
- التكاليف الثابتة	X X X	
= النتيجة	X X X	

المصدر : من إعداد الطالب

مبادئ الطريقة

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين و هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة.

¹ Dubrelle Louis & Jourdain Didier , "Comptabilité analytique de gestion", Dunod, Paris, 2000, P 223.

أولاً: الأعباء المتغيرة والثابتة

إن نسبة نوع معين من الأعباء تؤثر على إجراءات التحليل والقرارات التي يمكن أن تتخذ وكذلك بالنسبة إلى درجة ارتباطها بحجم الإنتاج، وهناك عدة عوامل تساهم في التأثير على سلوك الأعباء، لذلك يلجأ إلى دراسة تلك الأعباء بشكل تفصيلي لفهم كيفية حدوثها وتحديد درجة الارتباط بحجم الإنتاج للتمكن من التحكم فيها أو استغلال تلك المعلومات في برمجة وتخطيط الإنتاج حسب سياسات وظروف معينة، ونجد نوعين رئيسيين من التكاليف¹ :

1- التكاليف المتغيرة : وتعرف بالتكاليف التشغيلية وهي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط وتتغير في مجموعها في الأجل القصير حسب مستوى النشاط كالمواد الأولية واللوازم، الماء، الطاقة ويفترض نظرياً أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات ثابتة إلى حد ما وهذا يرجع إلى إمكانية وجود نوعين من التكاليف المتغيرة وهما :

– **الأعباء المتغيرة المتناسبة :** وهي الأعباء التي تتغير طردياً مع مستوى النشاط المعبر عنه بالكمية المستخدمة من المواد أو ساعات العمل، الكمية المنتجة أو المبيعة، رقم الأعمال، ويمكن التعبير عنها في شكل معادلة خطية (ص) = أ.س ، (أ) ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و (س) عامل متغير يمثل كمية معطاة .

– **الأعباء المتغيرة الغير متناسبة :** هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي (غير تناسبي)، وتوجد حالتين إما أن تكون درجة تغير الأعباء أقل من درجة تغير النشاط أو العكس، وذلك يؤثر على مردودية النشاط في بعض الحالات لذا يتطلب البحث عن أسباب عدم التناسب، فهناك أسباب موضوعية عادية وهناك أسباب غير عادية قد تعود إلى سوء التسيير ونوعية الاستثمارات (التجهيزات) المستخدمة من حيث قدمها والعناية بها (الصيانة) أو إلى درجة كفاءة وتجربة العمال ...

2- التكاليف الثابتة : وتعرف بالتكاليف الهيكلية المرتبطة بوجود المؤسسة وليست متعلقة بحجم النشاط وتكون ثابتة في المدى القصير، ونجد من أمثلتها أعباء الإيجار، التأمين، الاهتلاك، فوائد القروض، الضرائب العقارية ، المرتبات الخ.

ويحدث التغير فيها بشكل متدرج على المدى الطويل عند تجاوز مستوى النشاط حد معين يتطلب زيادة الاستثمارات أو عناصر الأعباء المتعلقة بها حسب المستوى من النشاط الذي يتطلب

¹ Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001, p 136.

ذلك، وتكون تكلفة الوحدة متغيرة وفي هذا النوع من التكاليف نجد كذلك نوعين من التكاليف الثابتة :

– **الأعباء الثابتة المستقرة** : نجد أن هذه الأعباء تكون مستقرة لفترات طويلة مهما كان مستوى النشاط ولا يحدث التغير فيها إلا إذا كانت هناك تغييرات جذرية في هيكل المؤسسة وإستراتيجيتها ويحدث التغير بشكل متدرج يتصف بالمدى الطويل .

– **الأعباء الثابتة الغير مستقرة** : تكون هذه الأعباء غير مستقرة وقد تحدث أحيانا في المدى القصير إلا أنها لا تتغير ولا ترتبط بكمية الإنتاج بل يرتبط تغيرها بمستوى الإنتاج أو النشاط، فعند وصول مستوى النشاط إلى حد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء وتتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها.

إن معالجة وتحليل التكاليف بهذه الكيفية يوفر للمؤسسة معلومات دقيقة يتم استخدامها في البرمجة ودراسة الحساسية لكل مستوى من المستويات الإنتاجية والعناصر التي تدخل في التركيبة الإنتاجية، فأحيانا تكون هناك عناصر من التكاليف يصعب التفريق بينها ولذا تسمى بالتكاليف الشبه ثابتة أو شبه متغيرة ولأغراض التحليل يتم تبويبها إلى ثابتة أو متغيرة حسب صفتها الغالبة أو يفصل الجزء الثابت ويضاف إلى مجموعة العناصر الثابتة ومثل ذلك لمجموعة العناصر المتغيرة باستخدام خطوط الانحدار على الرسوم البيانية والمعادلات الجبرية الرياضية أو التقدير الشخصي للمحاسب، ويمكن القيام بدراسات تقنية- اقتصادية- إحصائية لضبط سلوك عناصر التكاليف بإعداد نماذج يمكن من خلالها تتبع التكاليف وتبويبها حسب خواص النوع الذي تنتمي إليه وتتصف بخصائصه .

ثانيا: أهمية الطريقة

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بكلفته الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية .

إن إمكانيات التقديرات المستقبلية ومقارنات الحالات المختلفة واسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدة بالنسبة للمؤسسات ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة، وكذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، إلى غير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة .

وتعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على:

1. مفهوم التعادل : الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر، أي أن الهامش (الربح) الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة وهو ما يعبر عن العتبة أو النقطة التي من خلالها تبدأ المؤسسة تحقق أرباحا ويتم تحديد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة التعادل) كما يلي :

عتبة المردودية = (رقم الأعمال X التكاليف الثابتة)/الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة.

حيث نميز بين نقطة التعادل بالكميات ونقطة التعادل بالقيمة

أ- نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة):

هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة بها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة و المتغيرة) أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة) سنصبح هي الربح الوحدوي.¹

تحسب الكمية الحرجة كما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة الكلية = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة × الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة الحرجة (حجم التعادل) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

ب- نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال نقطة التعادل):

رقم الأعمال نقطة التعادل هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية، ويحسب:

عند نقط التعادل: رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

رقم الأعمال = (رقم الأعمال × نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة

رقم لأعمال (1 - نسبة التكاليف المتغيرة) = التكاليف الثابتة

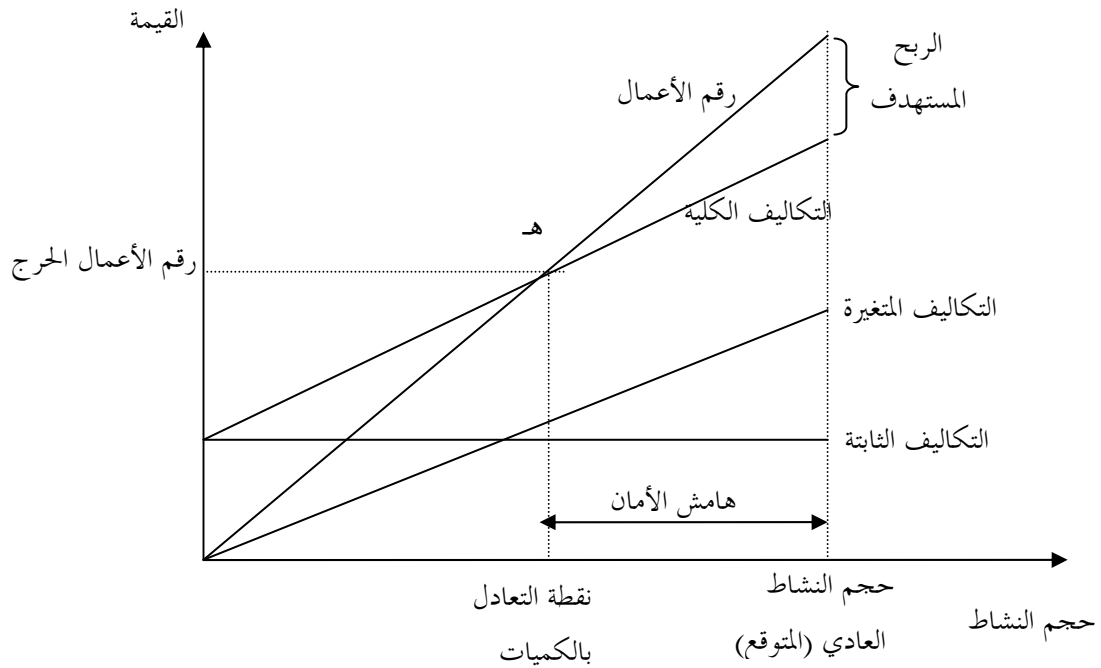
رقم الأعمال = التكاليف الثابتة / (1 - نسبة التكاليف المتغيرة)

أو بعبارة أخرى:

رقم الأعمال نقطة التعادل = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة

التمثيل البياني لعبة المردودية: يظهر التحليل البياني لعبة المردودية وفق الشكل التالي:¹

شكل رقم (3) : التمثيل البياني لعبة المردودية



المصدر: ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ص332

¹ ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 2002، ص 332

2- حساب هامش الآمان ومعامل المردودية : يطلق هذا المصطلح عادة على الفرق بين نقطة التعادل ومستوى النشاط المتوقع أو الفعلي والذي يكون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل.¹

هامش الآمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل
معامل المردودية = (هامش المردودية 100x) / رقم الأعمال الصافي
يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات - مجموع الأعباء الثابتة.
من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف وأيضا إمكانية تصميم سيناريوهات لمختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة لسلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينها، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين (في حالة وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة) تحقق المؤسسة نقطة التعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك (في حالة تعدد تشكيلة المنتجات) حتى يمكن لها التعديل من الإستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلمي وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة، ويتم البحث عن أفضل نقطة التعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك بجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل ، أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حجم للمبيعات، أقصى مبلغ للتكاليف الثابتة.

مزايا وعيوب الطريقة

الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملائمتها لتقنيات مراقبة التسيير و استخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، وبالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari ,Contrôle de gestion - manuel et Applications-,5 éd ,Dunod paris,2000, P 193

الإيجابيات

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب ، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.

- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.

- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى¹.

- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.

السلبات

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج.

- ملائمة استخدامها على المدى القصير.

- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

ونتساءل أخيرا عن أثر استخدام كل من طريقتي الأقسام المتجانسة (الإجمالية) وطريقة التكاليف المتغيرة على نتيجة المؤسسة ؟ يتوقف ذلك على حجم الإنتاج مقارنة بحجم المبيعات كما يلي:

حجم الإنتاج = حجم المبيعات : النتيجة متساوية في كلتا الطريقتين.

¹ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, p 175

- حجم الإنتاج > حجم المبيعات : في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أكبر.
- حجم الإنتاج < حجم المبيعات : في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أصغر.

3 - طريقة التكلفة الهامشية :

إن مستوى التشغيل في المؤسسة يعد من المعطيات المتغيرة وتكون أسباب التغير إما لظروف خارجية أو بناء على رغبة مسيري المؤسسة في إحداث التغير من أجل زيادة المردودية ، و سواء كانت الأولى أو الثانية فإن المؤسسة تتخذ قراراتها بشأن التغير بناء على دراسة آثاره على ربحية وهيكلية التكاليف ودائما ينطلق التحليل من الحجم كأساس لتحديد أفضل وضعية ومقارنة الربح الناتج أو الكلفة عند مستويات مختلفة من الإنتاج وتأثير ذلك على النتيجة وبالتالي فإن المؤسسة تكون دائما في حالة رقابة لنشاطها، ومن بين التقنيات التي تستعمل في تلك المهمة نجد تقنية التكلفة الهامشية، وقد استعملت من قبل الاقتصاديين الرأسماليين وأساس نظريتهم هو التحليل الحدي للتكلفة لآخر وحدة منتجة أو مبيعة، بحيث يدرسون كل الوضعيات لرفع الإنتاج إلى الحد الذي تساوي فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها.¹

تعريف التكلفة الهامشية :

التكلفة الهامشية تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو مخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة²، ويتم دراسة المردودية المتوقعة بناء على الحجم والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المزعم إنتاجها وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية معينة وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري .

التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 — التكلفة الإجمالية للإنتاج 1

التكلفة الهامشية للوحدة = التكلفة الهامشية الإجمالية / عدد الوحدات الإضافية

عدد الوحدات الإضافية = كمية الإنتاج 2 — كمية الإنتاج 1

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - ، الجزء 2، ط 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 179 .
² . 113 p , 2001 , Economica , paris , 3 éd , patrick piget , Comptabilité Analytique

وهناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية والمتوسطة وتستخدم تلك العلاقة في التحليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، وكذلك لدينا العائد الإجمالي والعائد الهامشي، والربح الإجمالي والربح الهامشي للوحدة الأخيرة، فإذا كان متوسط التكلفة يساوي إلى التكلفة الإجمالية / عدد الوحدات فإن التكلفة الهامشية تعد مشتقة التكلفة الإجمالية وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية، وتكون كل من التكلفة المتوسطة والتكلفة الهامشية في أحدهما الأدنى عندما يساوي الاشتقاق لكل منهما الصفر.

إن التكلفة الهامشية تشتمل فقط على الأعباء المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض زيادة الأعباء الثابتة يؤثر ذلك على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة وسوف نرى ذلك من خلال الجدول النموذجي أدناه لحساب التكلفة الهامشية عند مستويات مختلفة من الإنتاج كما هو مبين في الجدول التالي:¹

الجدول رقم (4) : حساب التكلفة الهامشية

مستويات الإنتاج	العناصر	3000	2800	2600	2400	2200	2000
الأعباء المتغيرة		66000	61600	57200	52800	48400	4400
الأعباء الثابتة		2880	2880	2880	1920	1920	1920
التكلفة الإجمالية		68880	64480	60080	54720	50320	45920
التكلفة المتوسطة		22,96	23,03	23,11	22,80	22,87	22,96
التكلفة الهامشية للوحدات الإضافية (سلسلة)		4400	4400	5360	4400	4400	
التكلفة الهامشية للوحدة الإضافية الواحدة		22	22	26,8	22	22	

SOURCE: Gérard Melyon , Comptabilité Analytique ,P 195

¹ Gérard Melyon , Comptabilité Analytique , 2 éd Bréal , paris , 2001 , p 195

إن استخدام هذه التقنية له أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات، فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه المؤسسة بدل القيام بذلك، قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم .

4- طريقة التكلفة المستهدفة

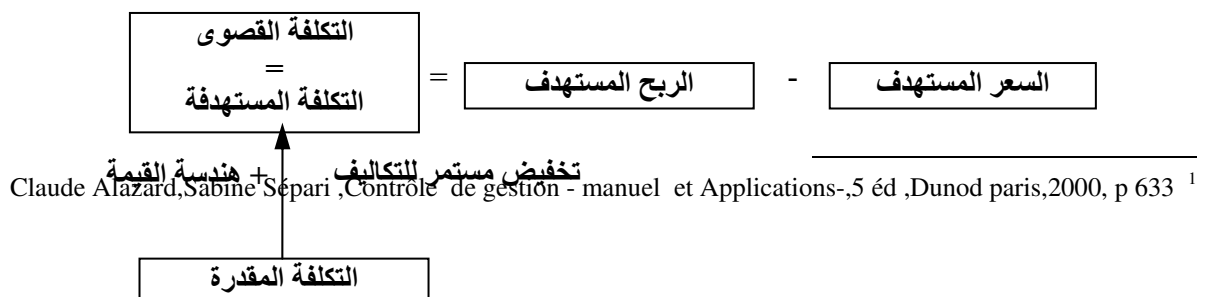
لقد فرضت ظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي لتحديد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديث، وهذا لأن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (سعر السوق) بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع .
بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة الذي ظهر خلال الثمانينات بالمؤسسات اليابانية فعوض العلاقة التالية : سعر التكلفة + هامش الربح = سعر البيع يتم استخدام العلاقة التالية :

$$\text{سعر البيع} - \text{هامش الربح} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف و الذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسين، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على دفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج .

إن التكلفة المستهدفة ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامجاً لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات إن أمكن ذلك، ويمكن توضيح سير العملية من خلال الشكل التالي :¹

الشكل رقم (5) : سير عملية التكلفة المستهدفة



لتطبيق مبدأ هذه العملية ينبغي إتباع هذه المراحل بالترتيب :

1 - تحديد سعر البيع المستهدف : يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والربائن من حيث رغبتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير منتجات أخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2 - تحديد الربح المستهدف : يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من منتج معين .

3 - تحديد التكلفة المستهدفة : للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج و هذا على كامل المراحل و النشاطات و يطلق على هذه الإجراءات بمهندسة القيمة ⁽¹⁾ التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الربائن من حيث خدمات ووظائف المنتج ، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم و الإنتاج و البحث و التطوير و نشاطات التسويق، بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه

- **التحليل العضوي:** و ذلك بتفصيل المنتج إلى أجزاء فرعية لمكوناته لمعرفة التكلفة الحالية بدقة و محاولة تخفيضها.

- **التحليل الوظيفي:** تحليل المنتج انطلاقاً من احتياجات الربائن بحيث كل وظيفة تمثل حاجة الزبون على المنتج أن يلبها و قابلية ذلك للتطور بإضافة تقنيات جديدة ذات قيمة مضافة ، فالتكلفة المستهدفة تترجم استعداد الربائن للدفع مقابل مجمل الخدمات المتعلقة بالمنتج .

(1) - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 96 .

المطلب الثالث :طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة في مجال تخصيص وتوزيع و تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (A B C) باعتباره يمثل تطورا ملموسا على التحديد السليم و الدقيق لتكلفة المنتجات و الخدمات .ويقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد و من ثم فهي المسببة للتكلفة و ليس المنتجات . وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب أن تنسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.

1- أهمية الطريقة : ويوجد الكثير من الآراء التي ترى مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها¹:

1. تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المنشأة كوحدة .
2. توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها .
3. تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط . وتتعرف مقدما على عوامل التكلفة (مسبباتها) .
4. تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج ، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكبر تفصيلا .ويجب أن تقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام .
5. يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة ، و الإنتاج ، و التسويق ، وإدارة ، و آخرين من غير المحاسبين .

¹ د/ كمال خليفة أبو زيد ، د/ كمال الدين الدهراوي " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة " دار الجامعة الجديدة طبعة 2002 ص97

2- مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (A B C) : تتطلب الطريقة إتباع المراحل الآتية¹:

1. تحديد الأنشطة: يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية و فرعية مثل : (شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات...الخ).

2- حساب تكلفة الأنشطة: الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس و مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة ... الخ

3- استخلاص مسببات التكلفة: المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة و يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة و بين إحداث 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 كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

¹ د/ حاج قويدر قورين ، " نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الإقتصادية " مجلة العلوم الإنسانية ، نسخة إلكترونية.

جدول رقم (5) يبين أمثلة عن مسببات التكلفة¹

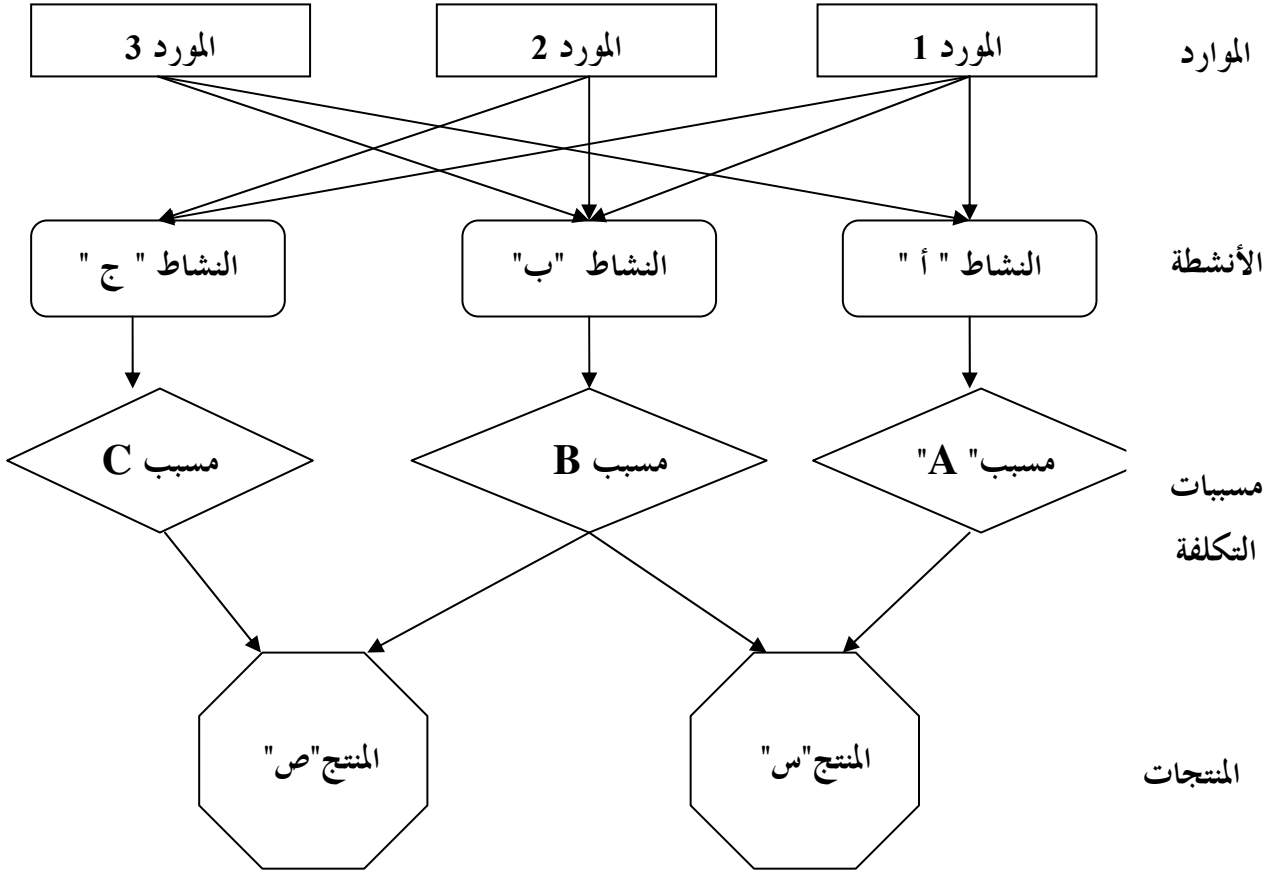
النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة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

5- **تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، و يتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا 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.

6- **تخصيص الموارد:** إن شعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد و المنتجات تستهلك النشاطات و بهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة و تحميلها على المنتجات و الخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة، والشكل التالي يبين ذلك:

¹ د/ كمال خليفة أبو زيد ، د/ كمال الدين الدهراوي " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة " دار الجامعة الجديدة ، طبعة 2002 ، ص98

شكل رقم (6) مخطط توضيحي لتنفيذ نظام تكاليف الأنشطة ¹



¹ د عماد قطب " استخدام تحليل أنشطة ABC في مجال إتخاذ القرارات " المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة جامعة عين شمس العدد 4 اكتوبر 99

3- شروط تطبيق طريقة ABC:

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من Ness Joseph & Cucuzza Thomas بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة كما يلي:¹

- 1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه؛
 - 2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC؛
 - 3- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها؛
 - 4- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC؛
 - 5- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن؛
 - 6- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC؛
 - 7- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.
- وعدم احترام هذه المراحل سبب جوهرى لفشل ABC، ويضيف الباحثان:
- 8- يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة؛
 - 9- إذا لم يتم تحديث معلومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيريون إلى النظام القديم، فوجودهما معا (النظام القديم ونظام ABC) مستحيل لأنه سيتغلب أحدهما على الآخر.

¹ Cucuwza Thomas & Ness Joseph, "Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999, P 70

- 4- القيود والانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة :** على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لهذا النظام منها¹:
1. أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب .
 2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .
 3. إن تطبيق نظام تكاليف النشاط يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه .

¹ د/ زينات محمد محرم و آخرون " أصول محاسبة التكاليف " الدار الجامعية ، طبعة 2005 ، ص 408

خلاصة الفصل الأول

لقد ظهرت محاسبة التكاليف في وسط صناعي وتطورت بتطور الصناعات والنشاطات المختلفة في كل القطاعات، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية، تلك التغيرات ترتبط بالحيط الداخلي للمؤسسة فيما يتعلق بالتنظيم وأساليب الإنتاج وطرق التسيير وأثر الحجم والتوسع في النشاط على مختلف جوانب تسيير المؤسسة، وكذلك بالحيط الخارجي للمؤسسة فيما يتعلق بالقوانين والسوق (الكمية، النوعية والجودة، الأسعار) والمنافسة، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي لوسائل الإنتاج .

نتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تمتاز بها محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق تندرج تحت إطارين شاملين يتمثلان في إطار الطرق التكاليف التاريخية (الملاحظة) وطرق التكاليف المعيارية (التي يرتبط تطبيقها بالطرق الأولى)، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أن كل منها لها مميزات وتخدم جوانب معينة من التسيير.

وما يمكن أن نستخلصه من ذلك أن التطور الذي شهدته تلك الطرق كان يهدف أساسا لتحقيق أمرين، أو لهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات والأدوات التي تساعد على التحليل واتخاذ القرارات وتغطية جوانب متعددة تتعلق بتسيير المؤسسة، والأمر الثاني هو زيادة دقة تحليل وحساب أسعار التكلفة وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة .

نجد أن تلك الطرق منها من تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد على المبدأ الجزئي كطريقة التكاليف المتغيرة، وهناك طريقتان تعدان امتدادا لهما على التوالي طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة وكلتاهما تأخذان مواصفات الطرق الإجمالية والجزئية من حيث درجة شموليتها للتكاليف، وتوجد طرق أخرى أقل أهمية من الطرق السابقة، والملاحظة التي نسوقها هنا هي 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.

الفصل الثاني

محاسبة التكاليف المعيارية

ودورها في تحسين الأداء

المحاور الأساسية للفصل:

تمهيد

المبحث الأول: محاسبة التكاليف المعيارية

المبحث الثاني: معايرة مختلف التكاليف وتحليل انحرافاتها

المبحث الثالث: مساهمة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد:

ازدادت أهمية التكاليف المعيارية في الحياة العملية كثيرا لما تسعى إليه من إيجاد وتطوير للطرق و الأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية عن طريق منع أي شكل من أشكال الإسراف و الهدر والعمل على خفض التكاليف بالاستخدام الأمثل لهذه العوامل .

ولا تقتصر أهمية التكاليف المعيارية على الوظيفة الرقابية فقط ، بل تمتد لتشمل أيضا - بما توفره من معلومات موضوعية و ملائمة وفي الوقت المناسب - ترشيد المؤسسة في مجالات التخطيط و اتخاذ القرارات ، وتحسين أداؤها في المستقبل .

سأحاول من خلال هذا الفصل أن أبرز أهم الأسس التي يقوم عليها محاسبة التكاليف المعيارية ودورها في تقييم الأداء من خلال حساب انحرافات التكاليف المباشرة وانحرافات التكاليف غير المباشرة، وعلاقته ببعض الأساليب والأنظمة الإدارية، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: محاسبة التكاليف المعيارية.

المبحث الثاني : معايرة التكاليف و تحليل انحرافها .

المبحث الثالث : دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول : محاسبة التكاليف المعيارية

المطلب الأول : تعريف و أهداف محاسبة التكاليف المعيارية:

1. تعريف محاسبة التكاليف المعيارية:

اختلف المحاسبون في تعريفهم للتكاليف المعيارية ، فأطلق أحدهم من المعيار التاريخي وعرف التكاليف المعيارية بأنها : " تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبراتها مثلا لتكلفة سلعة من إنتاجها ، أو أي عنصر من عناصر إنتاج هذه السلعة . ويفترض عادة أن يكون رقم تكلفة السلعة طوال الفترة التكاليفية هو رقم التكاليف المثلية دون نظر إلى ما يحققه الواقع من فروق الزيادة أو النقص ¹ .

ويهدف اختيار كلمة " مثلية " في هذا التعريف إلى أن تكون التكلفة الفعلية الحالية " مثل " التكلفة الفعلية التاريخية المستخرجة من دفاتر المنشأة وسجلاتها .

وركز آخر على أسلوب إعداد المعايير و الهدف منها ، فعرف التكاليف المعيارية بأنها " خطة تكاليف محددة مقدما على أساس في و علمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية ، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا . " ²

وعرفها ثالث بأنها " تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات. حتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لابد أن تكون المعايير مسابقة لظروف المنشأة في الحاضر و المستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى " ³ .

وقد ركز آخر على أنها تخص العملية الإنتاجية فقط فعرفت بأنها " تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج و تنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة : المباشرة و تخص مصاريف المادة الأولية و اليد العاملة ، غير المباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة.

¹ محمد كامل الحاروني " محاسبة التكاليف و إدارة المصانع " دار المعارف القاهرة طبعة 1996 ص 8 - 9

² محمد السيد الجزار " الرقابة على التكاليف " دار النهضة العربية ، القاهرة ، طبعة 1980 ، ص 330 .

³ د. محمد توفيق بلع " التكاليف المعيارية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1980 ، ص 51 - 55

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع . " ¹ حسب رأينا أن أي تعريف للتكاليف المعيارية يجب أن يركز على النواحي الثلاث التالية :

أولا : الأسلوب العلمي في المعايير .

ثانيا : واقعية المعايير .

ثالثا : الهدف التخطيطي و الرقابي للمعايير .

وبذلك يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها " تكاليف محددة بصورة مسبقة ، تبين ما يجب لأن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها ، وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة ، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية و الممكنة ، بغية تحديد نوع و حجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة " .²

هذا ، وتجري معايير استخدام المواد بناء على الدراسات الهندسية و المخططات التصميمية التي تحدد المواصفات الفنية و الكميات اللازمة ، كما تجري معايير الزمن اللازم للصنع بناء على دراسة كفاية اليد العاملة و دراسات الوقت و الحركة ، كما تحلل عناصر التكاليف غير المباشرة وتدرس لمعرفة أماكن التوفير و إمكانيات خفض التكلفة فيها قبل معايرتها. وبذلك تمثل التكاليف المعيارية هدفا تكاليفيا يمكن اعتماده كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية وكأداة لتقييم عملية إنتاجية معينة أو مركز إنتاجي معين .

فالتكاليف المعيارية توفر للإدارة إطارا يمكنها من تقييم الكفاية الإنتاجية وإعداد الموازنات التخطيطية على أسس علمية سليمة وتوفر الأساس المنطقي للتسعير عند البيع .³

2. أهداف محاسبة التكاليف المعيارية .

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة ففي البداية ، ونتيجة لحدة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة .

¹ د. علي رحال " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992 ، ص 86 .

² د. محمد رضوان حلوة حنان " محاسبة التكاليف المعيارية " مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، حلب ، 1987 ص 101-102

³ د. جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان " م التكاليف المعيارية رقابة وإثبات " مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998 ، ص 28

ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشأة ، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وباتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية :

1. **المساعدة في التخطيط**¹: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية و موضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها و الثابتة لفترة مستقبلية معينة ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها :

- أ- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات ، ففي ظروف المنافسة الحادة وفي الصناعات التي يجب أن تحدد فيها أسعار البيع قبل البدء في الإنتاج تعد التكلفة أهم العوامل المحددة لأسعار البيع . ولمثل هذه الحالات تقدم التكاليف المعيارية المعدة على أساس مواصفات معينة للمواد و العمل و العناصر الصناعية غير المباشرة تكلفة " حقيقية " تكون أساسا منطقيا و موضوعيا لتحديد أسعار البيع .
- ب- المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدما ، كما تساعد في تحديد هامش الربح الذي يحققه كل منتج على حدة ، الأمر الذي يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج و تحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعزيز أرباح المنشأة .
- ج- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط و في ترجمة هذه الخطط كميا و ماليا على ضوء التوقعات المستقبلية . وبذلك تساعد مثلا في تخطيط المشتريات و مخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج التام الصنع و تخطيط القوى العاملة .
- د- يعد التكاليف المعيارية بديلا متفوقا على النظام الإحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة .

2. **المساعدة في الرقابة على التكاليف**: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية . فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية تحدد الانحرافات ، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها و المسؤولون عنها ، الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيا تكاليفيا لدى العاملين في المنشأة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند

¹ د " محمد تيسير " عبد الحكيم الرجي " مبادئ محاسبة التكاليف " دار وائل للنشر ، عمان ، 2004 ، ص 341

مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام إلى خفض هذه التكلفة ، خاصة إذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.

3. **المساعدة في تقييم الأداء¹** : تساعد التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، إذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية مثلاً إلى مراكز للمسؤولية، مما يسمح بالكشف عن ظواهر عدم الكفاءة في الأداء عند مصادرها. فمقارنة التكاليف المعيارية لأحد مراكز المسؤولية بتكاليفه الفعلية تعبر عن كفاءة أداء المسؤول عن هذا المركز . بالإضافة إلى ذلك فإن فاعلية الرقابة وقياس كفاءة الأداء تتحددان بنوعية المعايير ، الأمر الذي يتطلب الحرص و الدقة عند إعداد هذه المعايير . ولكي تستخدم معايير التكلفة بفعالية في عملية تقييم الأداء ، يجب أن تكون مفهومة لدى العاملين ، ويجب أن يوفر نظام التقارير بالشركة لهؤلاء العاملين معلومات فورية كلما أمكن عن تقييم أدائهم الفعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري حتى يمكنهم تحسين الأداء و الالتزام بالمعايير.

هذا ، وتعتمد رقابة عناصر التكاليف على مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعية . وهنا يكون محاسب التكاليف أمام احتمالين :

الأول : أن تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية ، وفي هذه الحالة تنتهي الوظيفة الرقابية عند هذا الحد ولا حاجة لإبلاغ الإدارة نظراً لعدم وجود انحرافات تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة .

أما الثاني : فلا تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية ، وفي هذه الحالة لابد من تحليل الانحراف لتحديد أسبابه و المسؤول عنه وتجميع هذه المعلومات في شكل تقرير يقدم إلى الإدارة لتمكينه - على ضوءه - من اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب لتحقيق أهداف المنشأة. وينسجم هذا الإجراء الرقابي للتكاليف المعيارية تماماً مع مبدأ الإدارة بالاستثناء الذي يقضي بإبلاغ الإدارة فقط بالأحداث الهامة التي تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة.

4. **المساعدة في اتخاذ القرارات** : في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة ، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة ، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة

¹ د علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي " محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة " الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1997 ، ص 99

الإنتاجية على التكاليف ، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة . هذا ، وتمثل المعايير المعدة لمختلف عناصر التكاليف الأساس الموضوعي و الدقيق و الملائم لدراسة الحلول البديلة لحل مشكلة معينة تمهيدا لاتخاذ القرار المناسب بشأنها مثل استخدام مواد أولية جديدة بدلا من المواد الأولية المستخدمة حاليا ، أو استخدام طرق إنتاج بديلة...

5. **السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة:** في نظام التكاليف المعيارية لا حاجة للانتظار إلى نهاية الدورة المالية حتى تجمع التكاليف الفعلية، بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدما وعلى أسس علمية بدلا منها .

6. **المساعدة في تقويم المخزون السلعي :** يمثل تقويم المخزون السلعي على أساس التكاليف المعيارية ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا المخزون من حيث الأداء الكفاء و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج . وهكذا تستبعد التكاليف المعيارية من تكلفة هذا المخزون كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة .

7. **تقييم تحركات المنتج¹ .**

8. **تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة**

3. شروط محاسبة التكاليف المعيارية:

لتقوم محاسبة التكاليف المعيارية بدورها على أكمل وجه يفرض توفر مجموعة من الشروط

منها:

أ . **لامركزية استعمال المعايير والانحرافات:**²

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

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

¹ د. علي رحال ، مرجع سابق ، ص 86

² SAADA Toufik et autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris, France, 1995 , P 149.

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

ب . دورية الحساب: يجب أن تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها: لو انتظرنا مثلاً نهاية إنجاز طلبية لحساب الانحرافات على تكلفتها، لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة، يجب أن تحسب الانحرافات الدورية اعتماداً على فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الأوان خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة (مثلاً أقل من يوم).

ج . المرونة في إعداداته:

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

المطلب الثاني: أنواع المعايير وكيفية إعدادها:

1. أنواع المعايير .

نشأت فكرة المعايرة مع نشأة الإدارة العلمية ومبادئ تاييلور . وتقتضي عملية المعايرة - طبقاً لهذه المبادئ - القيام بالبحوث و التجارب العلمية بهدف تحديد المواصفات الفنية للسلعة وتحديد كميات المواد التي ستلزمها وزمن العمل الذي تحتاجه من خلال دراسة الوقت و الحركة أثناء تنفيذ العملية الإنتاجية . هذه المجموعة من المواصفات وعوامل الإنتاج وظروفه و الكميات المحددة من المواد و العمل التي ستلزمها السلعة المعايرة هي ما تسمى " المعايير " .

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

يوجد في الحياة العملية عدة أنواع من المعايير منها :

أ- **المعايير التاريخية:** إن اعتماد المنشآت القائمة على بياناتها التكاليفية عن الدورات المالية السابقة يعد أمراً طبيعياً . وذلك بحكم توفر هذه البيانات من جهة، وتراكم الخبرات و التجارب لدى العاملين على التنفيذ و المسؤولين عنه من جهة ثانية . لذلك تمثل المعايير التاريخية المرحلة الأولى من مراحل تطور المعايير كوسيلة للرقابة على أعمال الفترة الحالية و الحكم عليها . لكن وبعد فترة من الزمن اتضحت عيوب المعايير التاريخية وأصبحت قاصرة عن تقديم أداة سليمة لرقابة التكاليف و تقييم كفاءة أداء العاملين ، ومع ذلك لازالت هذه المعايير مطبقة في العديد من المنشآت الصغيرة نظراً لسهولة إعدادها واستخدامها ولعدم توفر الكادر الفني المتخصص اللازم لإدخال واستخدام نظام علمي متكامل للتكاليف المعيارية.¹

ب- **المعايير النظرية أو المثالية :** وهي تلك المعايير التي يمكن تحقيقها فقط في ظل أحسن الظروف ، فهي لا تسمح بأية أعطال للآلات أو توقف للعمل ، وتتطلب مستوى مجهود يمكن فقط للعمال الأكثر مهارة و خبرة تحقيقه عندما يعملون عند أقصى جهد 100 % من الوقت . ويعتقد بعض المديرين أن مثل هذه المعايير يكون لها قيمة من ناحية التحفيز ، فهم يرون أن العاملين حتى وإن شعروا بأنهم سوف لا يحققوا هذه المعايير إلا أنها تذكرهم دائماً بالحاجة إلى زيادة كفاءتهم ومجهوداتهم . ويطبق عدد قليل من المنشآت المعايير المثالية ، حيث يرى البعض الآخر من المديرين أن مثل هذه المعايير تعمل على تثبيط همّة العاملين ، كذلك إذا طبقت المعايير المثالية فإن الانحرافات عن هذه المعايير ستكون غير ذات مغزى ، والسبب في ذلك هو أن الانحراف تشمل على عناصر نقص الكفاءة العادي وليس فقط نقص الكفاءة غير العادي الذي يرغب المديرين في ضرورة العمل على حده وتوجيه عنايتهم نحوه .²

ج- **المعايير الواقعية:** تمثل هذه المعايير هدفاً يمكن تحقيقه في ظروف الإنتاج الكفاء وهذه المعايير ليست سهلة المنال ، ولكن يمكن بلوغها بشيء من الجهد ومتابعة سير العملية الإنتاجية بصورة مستمرة ، بحيث تعد هذه المعايير بشكل يرضي القائمين على التنفيذ ويعتبرونها قابلة للتحقيق في شروط العمل الجدي. وعند تطبيقها تكون الانحرافات -غالباً-

¹ د.جيرانييل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 33

² ري إتش جاريسون ، إريك نورين ، " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ ، 2002 ، ص 487

سالبة أكثر مما تكون موجبة . ونتيجة لذلك يمكن القول بأن المعايير الواقعية هي أفضل المعايير لتنفيذ الرقابة على التكاليف . كما تعتبر أفضل المعايير خدمة للإدارة ، إذ تراعي هذه المعايير عند إعدادها كافة الجوانب العلمية و الفنية و الواقعية لظروف النشاط الإنتاجي في تاريخ سريانها فالمعايير الخاصة بكفاية اليد العاملة تراعي الظروف المستقبلية المحيطة بالعمل وبالمؤهلات للعمال وباحتياجاتهم الشخصية . أما المعايير الخاصة بالمواد فإنها تراعي الظروف المستقبلية لطبيعة هذه المواد وللعملية الإنتاجية و للمسموحات الطبيعية التي تؤثر على الكمية المستخدمة من هذه المواد .

وحتى تتصف المعايير بالواقعية يجب أن تتضمن المسموحات الطبيعية التالية¹:

- 1) مسموحات المواد : وتعتبر عن كمية المواد التي يسمح بتلفها أو فقدها كما تحتمها طبيعة كل من العملية الإنتاجية و المواد ذاتها و العمل .
- 2) مسموحات العمل البشري : وتعتبر عن الزمن الذي يسمح للعامل بضياعه، إما بسبب الظروف المحيطة بعمله أو بسبب الطبيعة البشرية ذاتها . وقد تشمل هذه المسموحات أيضا زمن الوحدات التالفة أو المعيبة من وحدات الإنتاج ، خاصة إذا كان العامل جديدا في عمله أو كانت العملية الإنتاجية جديدة عليه.
- 3) مسموحات العمل الآلي : وتعتبر عن الزمن الذي يسمح للآلة بالتوقف فيه ، إما لإعدادها أو لصيانتها أو تنظيفها أو نتيجة عطل أصابها . وقد تشمل هذه المسموحات زمن الوحدات التالفة من الإنتاج التي تحدث - مثلا - عند البدء بتشغيل الآلة أو عند إيقافها .
- 4) مسموحات التكلفة : وتعتبر عن الكميات أو القيم التي يسمح بإضافتها إلى كميات العناصر الإنتاجية غير المباشرة أو قيمتها ، وتنشأ هذه المسموحات نتيجة اختلاف العوامل المسببة لهذه العناصر وتباين أثرها .

2. كيفية إعداد المعايير

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج و الهندسة الإنتاجية و محاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والعاملين القائمين على التنفيذ كل في موقع عمله². وتقوم هذه اللجنة :

¹ د.جيراني جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 36
² د. ليستراي هيتجر ، د. سيرج ماتولنتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، " المحاسبة الإدارية " دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2004 ، ص 299-300

- أولاً : إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة ، وذلك استناداً إلى دراسات فنية لموصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات عملية تجريبية للوقت و الحركة .

- ثانياً : بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ولمختلف أنواع المواد ومراجعتها ، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري .

حيث أن قبول الأفراد القائمين على التنفيذ للمعايير كمقياس لتقييم أدائهم ومحاسبتهم و الحكم عليهم يعد شرطاً أساسياً وضرورياً لنجاح نظام التكاليف المعيارية ، إذ يدفعهم هذا القبول إلى الالتزام بهذه المعايير و إلى التعاون فيما بينهم وإلى تضافر جهودهم لتحقيقها . ومن أهم الشروط أو الصفات الواجب توفرها في المعيار الناجح هي¹ :

3. الواقعية : وهي أن يتصف المعيار بالواقعية أي أن يكون اقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعي ظروف الإنتاج و الظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى . بحيث يجب أن يأخذ بالاعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه .

4. المشاركة و الاقتناع : ضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال ، رؤساء الورش ، المشرفين على التنفيذ ، رؤساء الأقسام الإنتاجية ..) في إعداد المعايير وإبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة .

5. الوضوح والفهم : أن تكون المعايير الموضوعية واضحة لكل من سيتولى تطبيقها و مفهومة منه ، وأن لا تختمل الالتباس أو التأويل و التفسير .

6. الثبات النسبي : أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة ، حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات .

¹ د.جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 38-39

المطلب الثالث : التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية :

1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية. حيث يرى بعض الكتاب بأنها خطة منهم:¹ SHILLINGELAN GORDAN: والذي يرى بأن: "الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محدّدة مقدّما للأعمال المرغوبة، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأس لتقييم الأداء في المؤسسة". KELLER and FERRARA: عرفا الموازنة التقديرية بأنها: "هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة". حسب HOREN GRE. C. T: "الموازنة هي تعبير كمي عن خطة عمل plan of action ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة. يعرف الدليل الفرنسي للمحاسبة الموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات".² من التعريفات السابقة يمكن استخلاص أنّ الموازنة هي تعبير كمي لبرنامج عمل مستقبلي (سنة) مفصل تسيير عليه المؤسسة.

2- أهمية وإجراءات الموازنات التقديرية في المؤسسة:

1.2- أهمية الموازنات التقديرية

على طول السنة تقوم الفرق المالية بإعداد موازنات مستقلة من أجل تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح والاستثمارات للسنة الجبائية (المالية) القادمة، وتشكل الموازنة تقريرا من كل العناصر المالية، كما أن الوثيقة التي تُناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المديرون شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط، كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية والمقدّرة، عنصراً بعنصر، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة.³

¹ نور أحمد، "المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 63-64.

² فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001، ص 04.

KAPLAN .S. Robert and NORTON .P. David, "The balanced scorecard", Harvard Business School Press, Boston, 1996, P 247 ³.

تساهم في تطبيق الرقابة، ويمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية كما يلي:¹

1- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة.

2- تحديد معايير عملية تستخدم في أغراض التخطيط.

3- دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة فيه، للمشاكل المتوقعة، والعلاقات بين أقسام المصنع المختلفة.

4- أخيراً يجب ملاحظة أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصور التي يأخذها، هو وظيفة من الوظائف الإدارية، وأن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة بل جزءاً منه.

2.2- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية:

تتلخص عموماً هذه الإجراءات في النقاط التالية:²

- 1- تحديد الفترة الموزانية، سنة أو أكثر والتي تتضمن الفترات القصيرة الملائمة.
- 2- تجميع الوثائق الضرورية لتحديد مع/ولكل المسؤولين (بيع، إنتاج، ...) الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات والتكاليف والتي تسمى موازنات.
- 3- جمع الموازنات الأساسية والتي تسمح بإعداد:
 - حسابات الاستغلال التقديرية.
 - الميزانية التقديرية.
 - موازنة الخزينة.
 - المخطط المالي.
- 4- تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات المواجهة في فترة إعدادها.
- 5- مقارنة الإنجازات مع الموازنات في الفترة القصيرة وتحديد الانحرافات.
- 6- مناقشة هذه الانحرافات مع/وبين المسؤولين، الدراسة الجماعية للقرارات التصحيحية التي ستأخذ من أجل الاقتراب من الأهداف التي انخرفت عنها المؤسسة مؤقتاً، وضع موازنات الفترات اللاحقة.

¹ نور أحمد، :الحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² LAUZEL Pierre & TELLER Robert, "Contrôle de gestion et budgets", 7^{ème} édit, SIREY, Paris, 1994, P237

3- أنواع الموازنات:

1.3- حسب طبيعتها: وفق هذا الأساس يتم التمييز بين:

أ- موازنة الاستغلال:

هي تنبؤ معبر عنه بالأرقام لكل العناصر التي تتعلق بفرضية استغلال معينة خلال فترة محددة، هي برنامج عمل مرقم قصير الأجل. كما يمكن تعريفها بأنها تنبؤ مالي - على العموم - خاص بالنشاطات العادية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة الاستغلال مثل، موازنة المبيعات، موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة المشتريات. يعتمد هذا النوع على المعلومات المستخلصة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (على الخصوص نظام التكاليف المعيارية).

ب- الموازنة المالية:

تتضمن خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال، بالإضافة إلى ذلك تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد، وتتكون من العناصر التالية: الموازنة الاستثمارية، الموازنة النقدية، جدول التمويل التقديري، موازنة القدرة على التمويل الذاتي، وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية.¹

2.3- حسب الثبات والمرونة:

تتأثر الموازنات التقديرية بالفرضيات المتضمنة عند تصميمها والتي تتعلق بدرجة عدم التأكد والشخصية المتفائلة أو المتشائمة للفرقة المكلفة بإعداد الموازنات، مما يجعلها تنقسم إلى موازنات ثابتة وموازنات مرنة.

أ- الموازنات الثابتة: هذا النوع يكون مبنياً على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط، يستعمل خاصة في المؤسسات التي تنشط في محيط أين تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.²

ب- الموازنة المرنة: "هي موازنة مصممة بصفة تجعلها قابلة للتغيير حسب مستوى النشاط الفعلي. كما تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة.

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² نفس المرجع، ص 08.

إن إعداد المتوازنات المرنة يسهّل تحليل التكاليف غير المباشرة إلى عناصر ثابتة ومتغيرة، ويُحدد الخط (Extent) التي تتغير عنده التكاليف غير المباشرة المتغيرة عند معدل نشاط ملائم¹.

- إن انحراف الموازنة هو أحد الانحرافات الجزئية للانحراف عن التكاليف غير المباشرة المعيارية.

3.3- حسب الفترة:

فترة الموازنة هي الفترة الزمنية التي يتم فيها إعداد وتنفيذ الموازنة، تتأثر بالظروف ونوع الموازنات كما يلي:

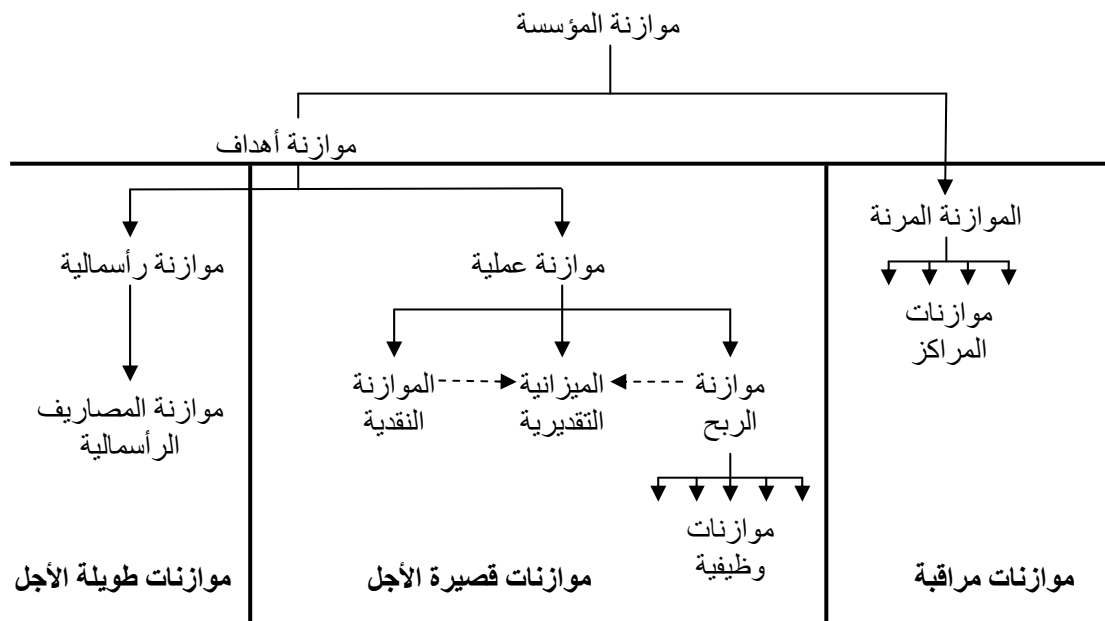
أ- الموازنة العملية: سنة واحدة.

ب- الموازنة الرأسمالية: عدّة سنوات.

ج- موازنة البحث والتطوير: بعض السنوات.

الشكل التالي يوضح أهم أنواع الموازنات الممكن إيجادها داخل المؤسسة:

شكل رقم (7) : موازنة المؤسسة



Source: HARPER. W.M, Op-cit, p 212.

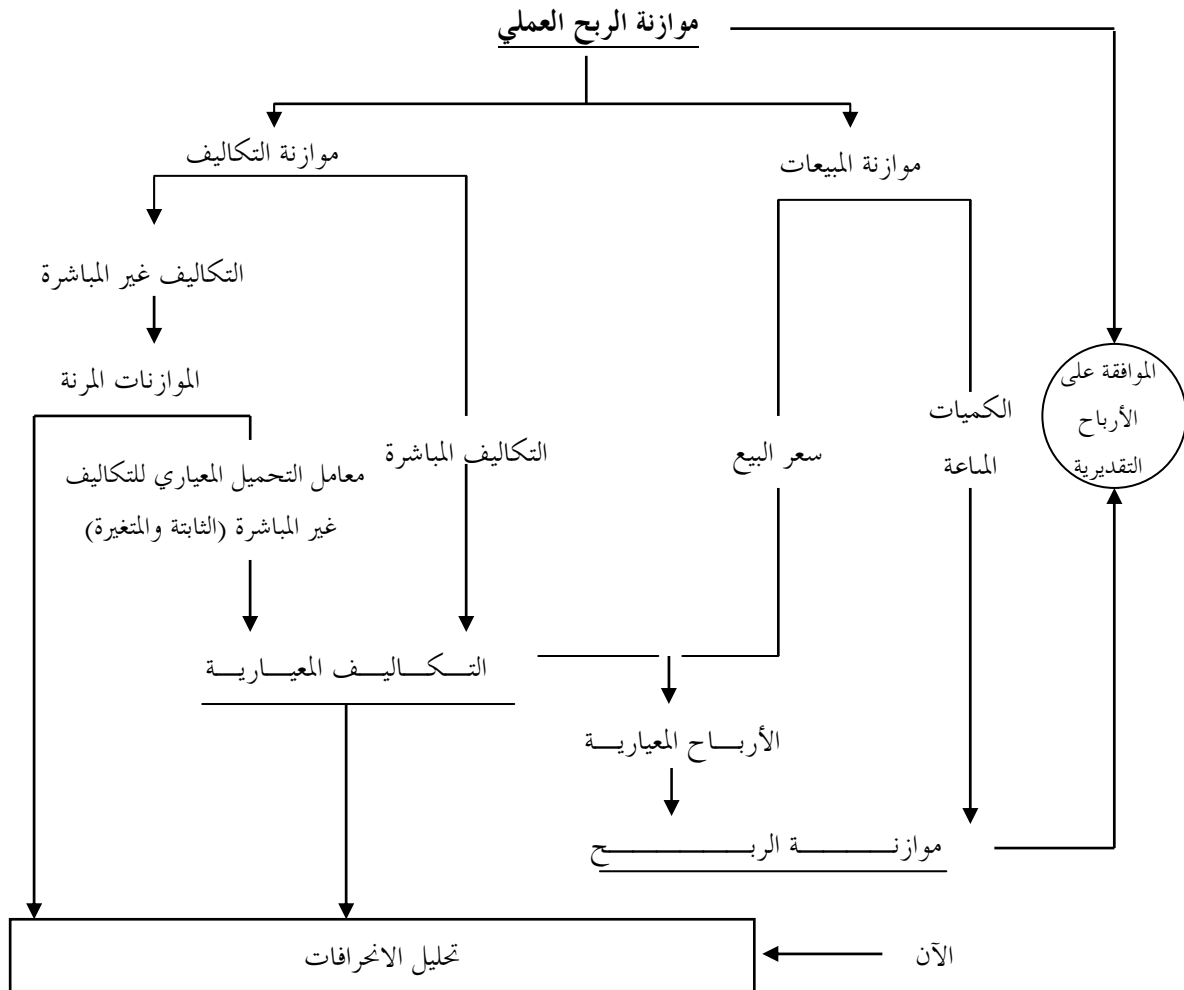
4- علاقة التكاليف المعيارية بالموازنات التقديرية:

من خلال مراحل إعداد الموازنات يمكن أن نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف، هذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية لإعداد موازنات الاستغلال (مثل موازنة الاستهلاكات، موازنة المشتريات)، موازنة الخزينة، والميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية).

إن نظام الموازنات التقديرية يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء عن طريق الموازنة المرنة التي تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة وتسمح بحساب انحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردود وانحراف النشاط: انحراف التكاليف غير المباشرة.

الشكل التالي يوضح التداخل بين هذين النظامين كما يلي:

الشكل رقم (8): التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية



Source: HARPER .W.M, p 239

عموما قد ترتبط المعايير بوحدة الإنجاز أو بوحدة المنتج، وفي هذه الحالة يطلق على الأنظمة الخاصة بها أنظمة التكاليف المعيارية، كما قد توضع هذه المعايير في شكل خطة على مستوى الإدارة أو النشاط ويطلق عليها في هذه الحالة الموازنات التخطيطية. (التقديرية).¹

على الرغم من هذا فإن اصطلاح الأداء المعياري standard performance عادة ما يستخدم بالتبادل في الحياة العملية مع مصطلح الأداء التقديري budgeted performance.

المبحث الثاني: معايير التكاليف وتحليل انحرافها

إن عملية تحديد المعايير تعود أساسا إلى الأقسام والمصالح التقنية، لأنها هي التي تحدّد مواصفات الإنتاج والمراحل المتبعة إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.

وسأطرق في هذا المبحث إلى معايير التكاليف المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية واللوازم (كمية وسعر)، واليد العاملة المباشرة (وقت وأجر)، ثم حساب الانحرافات ومحاولة تفسيرها، وكيفية وضع تقارير التكاليف المعيارية.

المطلب الأول : معايير التكاليف المباشرة

1. معايير المواد المباشرة:

تعتبر المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج أهم عنصر من عناصر التكاليف إذ تبلغ نسبتها الوسطية حوالي 55% من التكلفة الإجمالية في معظم الصناعات وقد ترتفع أحيانا لتزيد عن ثلثي هذه التكلفة كما هو الحال في الصناعات الثقيلة.²

لذلك تسعى إدارة المنشآت إلى ترشيد استخدام المواد والرقابة عليها لأن أي وفر في استخدام المواد يؤدي إلى خفض في التكلفة مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمنشأة في السوق . إضافة إلى ذلك فالتقدم التكنولوجي الصناعي أدى إلى تعقيد العناية الإنتاجية وإلى ابتعاد الإدارة عن الإشراف المباشر على استخدام المواد، الأمر الذي سهل حدوث الهدر والإسراف في استخدامها مما اوجب إيجاد نظام فعال للرقابة على تخزين المواد وصرفها واستخدامها في العملية الإنتاجية .

وتشمل معايير تكلفة المواد نوعين رئيسيين هما :

- أ- معايير كمية المواد .
- ب- معايير سعر المواد .

¹ أبو زيد كمال خليفة و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² د . أحمد نور " محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية " الدار الجامعية ، بيروت 1984 ، ص 335 .

1.1 : معايرة كمية المواد

وتشمل كل المواد التي تدخل في تكوين أو تركيب المنتج و يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات إجراء دراسات فنية و هندسية و معملية و تجريبية كما يلي¹:

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

وفي حالة وجود خبرة سابقة أي أن المنتج أو المنتجات الحالية ليست جديدة ، فيمكن الاستفادة من البيانات التاريخية من الكمية المستخدمة فعلا من كل صنف لوحدة المنتج ، وتعديل تلك الكمية لتصبح كمية معيارية وذلك بعد استبعاد آثار الظروف التشغيلية غير العادية . ويجب التعبير عن الكمية المعيارية بوحدة القياس المناسبة (بالوزن ، بالطول ، بالحجم و ذلك حسب نوعية المادة الأولية) .

غير أن الصعوبة في معيار الكمية تكمن في تحديد الكمية التي يسمح بضياعها وفقدائها أثناء عمليات الإنتاج ، فمن المعروف أنه خلال عملية الإنتاج تتساقط بعض قطع المواد الأولية أو يتبخر بعضها أو يتلف.. لذا يراعى عند إعداد معيار الكمية لكل مادة من المواد الأولية تحديد معدلات طبيعية من المسموحات لمقابلة الضياع أو الفقد أثناء العملية الإنتاجية والتي يرجع للأسباب التالية²:

1. أسباب فنية ترجع إلى طبيعة العملية الإنتاجية ذاتها ، مما يحتم ضياع بعض المواد ويسمى هذا الضياع " ضياعا حتميا " .

2. أسباب غير فنية لا تتعلق بالعملية الإنتاجية بل ترجع إلى عوامل أخرى تنشأ أثناء سير هذه العملية وتؤدي إلى حدوث الضياع أو الفقد مثل إهمال العامل أو قلة خبرته ومهارته أو تعطل الآلة فجأة أو مخالفة المواد للمواصفات الفنية ويسمى " بالضياع غير الحتمي " .

¹ د. علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 117
² د. محمد توفيق بليغ " التكاليف المعيارية " مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1986 ، ص 125.

أي أن :

الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للمسموحات الطبيعية .

2.1 معايرة السعر المواد :

عند تحديد السعر المعياري للمواد الأولية و الأجزاء اللازمة للمنتجات يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار ، الفواتير ، التغيرات الموسمية في الأسعار ، وكذلك عقود المشتريات طويلة الأجل .
وتعتبر الأسعار المتفق عليها عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة ، ويمكن اعتبارها أسعارا معيارية يعتمد عليها . أما إذا لم توجد مثل هذه العقود ، فمن الضروري أن تجرى تعديلات للأسعار الجارية (حسب قوائم الأسعار أو الفواتير الفعلية) وذلك بالأخذ بعين الاعتبار كلا من ¹ :

- وفورات الشراء المتوقعة عند الكميات الكبيرة من المشتريات .
- الاتجاهات السعرية المتوقعة في المستقبل .

ويتم وضع معايير أسعار المواد الأولية على أساس الأسعار الجارية أو المتوقعة بإحدى الطرق التالية:

1. الأسعار المتفق عليها في عقود طويلة الأجل .
2. التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة .
3. المتوسط المتحرك للأسعار لأحدث طلبات الشراء .
4. التقدير الشخصي للأسعار بواسطة أشخاص لديهم الخبرة و المعرفة بحالة أسواق المواد الأولية .

فالسعر المعياري = سعر الشراء - الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة الأولية إلى قسم الإنتاج .

وعليه نستطيع الوصول إلى قاعدة مفادها :

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي

2 - معايرة الأجور المباشرة

يعد العنصر البشري واحدا من عوامل الإنتاج الهامة ، ويشكل حسن استخدامه والاستفادة منه الركن الأساسي لنجاح المنشأة في تحقيق أهدافها . وتحتل تكلفة العمل المرتبة الثانية بعد تكلفة المواد الأولية من حيث الأهمية . لذا تولي إدارة المنشأة اهتماما خاصا لرقابة اليد العاملة

¹ د. علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 119 - 120

وتدريبها بهدف رفع كفاءة أدائها وخفض تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمنشأة في الأسواق.

أن معايرة تكلفة الأجر المباشر تعني معايرة كل من زمن العمل ومعدل الأجر لهذا الزمن ، إلا أن إعداد معيار طريقة تنفيذ العملية الإنتاجية ومعايير احتياجات هذه الطريقة من المتغيرات المادية والإنسانية يعتبر إجراء ضروريا يسبق معايرة تكلفة الأجر اللازم لإنجاز هذه العملية. فالمنشآت الصناعية تلجأ إلى علوم هندسة الإنتاج و دراسة الحركة و الزمن لإعداد الزمن المعياري المباشر لعملية إنتاجية معينة أو لأمر إنتاجي معين بعملياته المتعددة .

تشمل معايرة تكلفة الأجور المباشرة نوعين رئيسيين هما :

1. معايير زمن العمل (معيار الوقت) .

2. معايير معدل أجر العمل .

1.1 معايرة زمن العمل المباشر :

يقصد بالزمن المعياري هو عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لإنتاج وحدة من المنتج المعين .

ولتحديد الزمن المعياري للوحدة على مستوى أي قسم إنتاجي يجب التعرف على :¹

أ- العمليات التشغيلية المطلوبة لإنتاج المنتج المعين .

ب- الزمن اللازم لكل عملية تشغيلية .

وتحدد العمليات التشغيلية بناء على الدراسات الفنية و الهندسية و التي ينتج عنها قائمة بالعمليات النمطية . وحتى يصبح المعيار أداة فعالة للرقابة و تقييم الأداء فإنه يمكن استخدام الطرق التالية عند إنشاء معيار الزمن وهي :

1. متوسطات الأداء في الماضي : يمكن إيجاد متوسط الزمن اللازم لأداء لكل عملية تشغيلية متكررة تؤدي منذ عدة فترات بعد استبعاد آثار الأمور غير العادية على ساعات العمل أثناء فترة التحليل.

2. دراسة الزمن و الحركة² : تتضمن هذه الدراسة إعداد قائمة بالتفصيل أو الحركات اللازمة لإنجاز كل عملية، وحساب متوسط الزمن الذي يستغرقه إنجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية، ويتحدد الزمن المعياري للعملية بعد عمل تسوية حيث تستبعد القيم الزمنية المتطرفة، ويراعى

¹ د. علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 149

² د. جمعة أحمد حلمي واخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، الأردن 2002 ، ص 102 - 103

مسموح معياري لحاجات العامل الشخصية وللعناية بالأدوات والمناولة والنقل عند قيام العامل الإنتاجي بها ولإنتاج المعيب الذي لا يكون العامل ذاته سببا فيه، ولذلك تركز هذه الدراسة على استخدام العمالة الجيدة لما تمليه طبيعة وظروف الإنتاج ومستوى الأداء الذي يفترض أن المعيار سيمثله.

يراعى عند القيام بدراسة الحركة والزمن ما يلي:

- تحديد الخطوات الإنتاجية الفرعية وتحليلها حتى يمكن قياسها.
- بيان الحركة الضرورية المثلى اللازمة لكل خطوة إنتاجية.
- تدريب العاملين للالتزام بالحركات الضرورية لتجنب الضياع غير العادي للوقت.
- تحديد نقطة البداية والنهاية لكل خطوة بدقة.
- يجب إضافة بعض المسموحات إلى الزمن الذي تمّ قياسه مثل مسموحات لمقابلة الضياع العادي ومسموحات لمقابلة الإجهاد الصناعي.
- درجة المهارة المتوفرة لدى العامل.
- نوعية الإشراف والرقابة على أداء العاملين.
- درجة المشاركة في وضع المعايير.

3. التجارب العملية¹: يمكن عن طريق ملاحظة الأداء للعاملين في تجربة عملية للإنتاج الفعلي قياس الوقت الفعلي اللازم للأداء وإيجاد متوسط الزمن اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج المعين حسب المراحل الصناعية اللازمة له .

4. التقدير المسبق : يتم تقدير الزمن اللازم للإنتاج أو التنفيذ بواسطة المهندسين وخبراء التنفيذ بالأخذ في الاعتبار بعض المسموحات لمقابلة عنصر عدم التأكد في المستقبل وعادة ما تتم هذه التقديرات لأعداد المناقصات غير أنها تستخدم لأغراض الرقابة على التنفيذ الفعلي .

5. الخبرة أو الحكم الشخصي²: وذلك في حالة ما إذا كان الإنتاج متأسسا على مواصفات يطلبها العملاء وفقا لأذواقهم . يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت، يضعها أشخاص اعتماداً على خبرتهم المهنية.

¹ د. علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 150 - 151

² د. جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 102

6. البيانات التاريخية: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة، وذلك في حالة غياب الوسائل و الأساليب الفنية .

7. منحى التعلم : يقصد بالتعلم في مجال التكاليف فإنه بتكرار الإنتاج فإن تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة تنخفض، لأنه كلما يحدث تعلّم للعملية الإنتاجية تزداد كفاءة العمّال فينخفض الوقت المستغرق لتنخفض بذلك تكلفة اليد العاملة وبعض التكاليف المرتبطة بها. أي أنّ منحى التعلّم يعبر عن العلاقة العكسية بين ساعات العمل (التكاليف) و كمية الإنتاج المتراكمة عبر الزمن. ويمكن التعبير عن هذه العلاقة وفق الدالة التالية:¹

$$x = a \times y^b$$

حيث: **x**: متوسط الزمن للوحدة عند كمية الإنتاج التراكمية **y**.

y: كمية الإنتاج المتراكم عبر الزمن.

a : الزمن الفعلي للوحدة الأولى.

b: معامل التعلّم والذي يتحدّد كما يلي:

$$b = \frac{\text{لوغاريتم نسبة التعلّم}}{\text{لوغاريتم العدد 2}}$$

1.2 - معايرة معدل أجره العمل :

تتضمن عملية معايرة أجره العمل تحديد الآتي:²

أ- فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل .

ب- الأجر الذي يدفع لهذه الفئة .

حيث يتم حساب معدل الأجر على أساس السنة أو الشهر أو الأسبوع ثم على أساس الساعة أو أساس القطعة أو الزمن المسموح به للقطعة أو الأجر الجماعي وذلك بوسيلتين هما :

1. وضع معدل أجر كامل لكل فئة من فئات العمالة وفي ضوء المهن العمالية المختلفة .

2. وضع معدل أجر للساعة على أساس متوسط جميع فئات العمال .

¹ د. على أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 151 - 154 . بالتصرف

² د. جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 104

المطلب الثاني : انحراف التكاليف المباشرة

1- تحليل انحراف المواد الأولية المباشرة:

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

1-1 أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:

أ - أسباب انحراف الكمية: يمكن أن تغزى الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد -انحرافات الكمية - إلى أسباب عدة أهمها :¹

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال دونما بذل جهد و اهتمام كافيين ، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطبعا خاطئا عن تحسن كفاءة الأداء . أو اعتماد معايير مثالية متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العاملون جهدا و اهتماما كافيين في ظروف عمل كفء ، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة ويجعل العاملين المنفذين غير مقتنعين بهذه المعايير و يدفعهم إلى إهمالها .

- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل مثل إجراء تعديل في سير العمليات الإنتاجية مما يؤثر سلبا أو إيجابا ، ويجعل بدوره المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة و تقييم الأداء .

- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بموصفات مخالفة للموصفات المطلوبة ، مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير ويجعل الكمية المعيارية لاستخدام المواد و مسموحاتها الطبيعية غير قابلة للمساءلة الموضوعية .

- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته ، بحيث تتغير نتيجة لذلك كميات المواد الداخلة في هذا المنتج .

¹ حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص

- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد ، كعدم مراعاة تعيين عمال جدد تسبب في بداية مرحلة التعلم و التأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرًا وضياعًا في المواد .

- مؤشر لمستوى كفاية أداء العاملين ، فقد يقصر العاملون القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كافٍ، كما قد يحقق العاملون المعيار المطلوب بكفاية عالية وتكاليف متدنية ، فلا يظهر لديهم هدر أو إسراف و ترتفع إنتاجيتهم .

- رداءة المادة المستلمة ¹ .

- التلف خلال مناولة المواد أو التشغيل .

- التشدد في الفحص أكثر مما ينبغي .

- أعطال الآلات بسبب عدم الصيانة، أو تقادمها وعدم المحافظة عليها .

- خطأ في تحليل المعيار .

يتضح مما سبق أن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموماً أسباب داخلية تستطيع إدارة المنشأة بمستوياتها الإدارية المختلفة التحكم فيها ، لذلك تنال انحرافات الكمية اهتماماً متزايداً من قبل الإدارة ، فهي مجال يسمح للإدارة بتخفيض التكاليف ورفع مستوى إنتاجية العاملين .

ب- أسباب انحراف السعر : يمكن أن يعزى الانحراف في سعر المواد إلى أسباب عدة أهمها ²:

- عدم الدقة في معايرة سعر المواد الأولية المباشرة ، كعدم إجراء أبحاث السوق وعدم مراعاة تغيرات الظروف الاقتصادية وظروف العرض والطلب في الأسواق بصورة واقعية .

- الخطأ في تسليم المواد من المخازن بأسعار تختلف عن أسعار المواد المطلوبة ، مما يؤدي إلى الزيادة في التكلفة .

- أسباب تقع في نطاق أعمال وقرارات الإدارات المختلفة في المنشأة مثل تغيير سياسة الشراء النقدي والآجل ، الشراء بكميات صغيرة غير اقتصادية تحسباً لهبوط متوقع في الأسعار...

- تقلب غير متوقع في أسعار المواد الأولية خلال فترات قصيرة نتيجة لظروف أو عوامل خارجية لا تستطيع إدارة المنشأة السيطرة عليها .

¹ د. جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 83-84

² حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 82-83

- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت.¹
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد.

- عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.

2.1 - تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة:

الانحراف الإجمالي : يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي. تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي²

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$= (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري})$$

يمكن تحليله إلى:

1- التحليل الثلاثي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل السعر، التأثير الصافي لعامل الكمية، والتأثير المزدوج لعامل الكمية والسعر معاً. كما يلي:³

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

= الانحراف الإجمالي

2- التحليل الثنائي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف كمية وانحراف سعر كما يلي:⁴

أ/ الطريقة الأولى:

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

= الانحراف الإجمالي

¹ بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة الجزائر 98 / 99، ص 153-154.

² GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica, Paris, France, 2001. P 138

³ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - ج/ الثاني، ط2، دار المحمدية ، الجزائر، 1994، ص164.

⁴ د. عبد الحى مرعى وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة " لأغراض التخطيط و الرقابة ، ص 92-93

ب/ الطريقة الثانية:¹

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

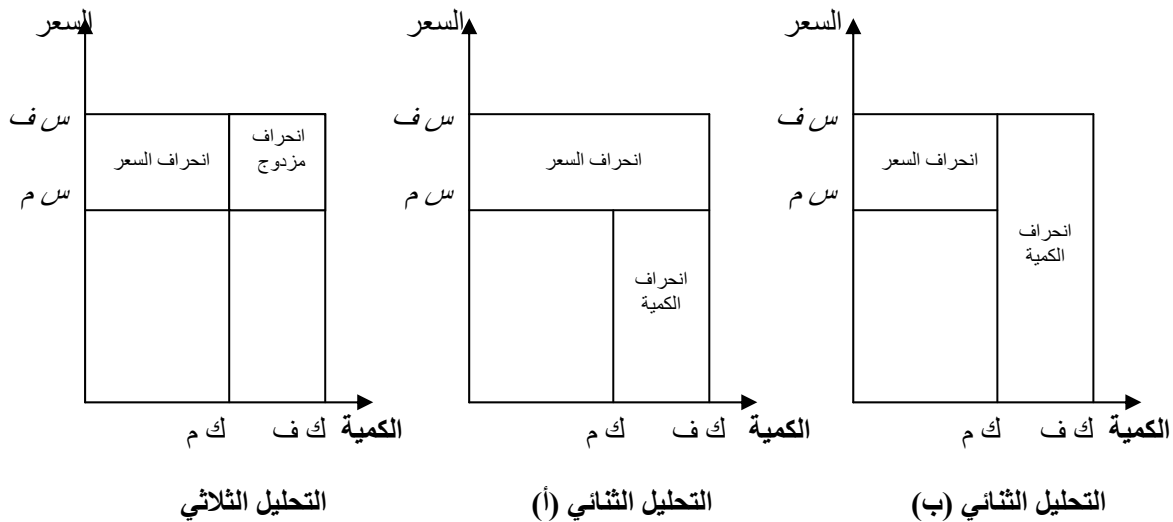
التمثيل البياني لهذه الطرائق يظهر في الشكل التالي مع افتراض أن :

س ف < س م و ك ف < ك م حيث:

س ف: السعر الفعلي، و س م: السعر المعياري

ك ف: الكمية الفعلية، و ك م: الكمية المعيارية

شكل رقم (9): تحليل انحراف المواد الأولية



Source: GERVAIS Michel, Op.cit, p 137

بغرض تحقيق هدف الرقابة على التكاليف يفضل محاسب التكاليف أن يستعمل الطريقة الأولى من التحليل الثنائي باعتبارها تفصل بشكل أمثل في تحديد المسؤوليات، مثلاً رئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة يكون غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يُقَيَّم انحراف الكمية بالسعر المعياري ، عوض التحليل الثلاثي ، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائماً أو غير ملائم. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين. فإنّ الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة

على أنه غير ملائم (في غير صالح المؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذاً التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.

3.1- تحليل انحراف الكمية :

قد يتطلب إنتاج المنتج المعين استخدام أكثر من نوع من المواد الأولية بنسب مزج معينة. وتتحدد هذه النسب معيارياً قبل البدء في الإنتاج. ولكن قد تختلف نسب المزج الفعلية عن النسب المعيارية وبالتالي تختلف الكمية الفعلية من المواد الأولية عن الكمية المعيارية ويسمى هذا بانحراف المزيج (أو التشكيلة).

كما أن كمية المنتج الفعلية سوف تختلف عن الكمية المعيارية المتوقعة من نسب المزج المعيارية ويؤدي هذا إلى انحراف آخر في الكمية يسمى انحراف الغلة الإنتاجية (أو المردود) والمجموع الجبري لهذين الانحرافين يمثل صافي انحراف كمية المواد.¹

أ. انحراف المزيج المواد :

لا يظهر انحراف مزيج المواد إلا في حالة تحقق شرطين هما:²

- أن تتعدد المواد الأولية الداخلة في المنتج النهائي .
- أن تسود بين المواد الأولية علاقة استبدال (إحلال).

من الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج:

- عدم توفر بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعو إلى زيادة استهلاك بعض المواد (وإن كان سعرها مرتفعاً) على حساب بعض المواد الأخرى النادرة.³
- ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها وتشتري مواد أخرى بديلة لها بأسعار منخفضة، مما يغير في نسبة المواد المكونة للمنتج.
- عدم كفاءة العاملين القائمين على التنفيذ نتيجة إهمالهم وتقصيرهم. ويعد هذا السبب ضئيل الأهمية نسبياً .

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية المباشرة المستخدمة كما يلي:⁴
انحراف المزيج = التكلفة وفق نسبة المزيج الفعلي - التكلفة وفق نسبة المزيج المعياري

¹ د. كمال الدين الدهراوي ، علي أحمد أبو الحسن ، مرجع سابق ، ص 123

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

³ د. فوزي غرابية " محاسبة التكاليف "، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، 1979 ، ص 172

⁴ د. كمال الدين الدهراوي ، علي أحمد أبو الحسن ، مرجع سابق ، ص 124

ب. انحراف الغلة الإنتاجية (المردود):

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

أي أن انحراف الغلة يقيس التكلفة غير الطبيعية للتساقط، التبخر، أو الجفاف، أو... والتي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية.¹

يحسب انحراف الغلة لمجموعة المواد وليس كل مادة على حدة كالتالي:

$$\text{انحراف الغلة} = (\text{مجموع كميات الفعلية} - \text{مجموع كميات المعيارية}) \times \text{متوسط سعر معياري}$$
$$\text{حيث أن متوسط السعر المعياري} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية للمواد}}{\text{مجموع الكميات المعيارية للمواد}}$$

4.1- تحليل انحراف السعر:

يحدث هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري للوحدة من المادة الأولية ، ويمكن أن نميز بين نوعين من هذا الانحراف ، انحراف سعر المواد المشتراة وانحراف سعر المواد المستخدمة في الإنتاج.²

أ . انحراف سعر المواد المشتراة :

وينشأ هذا الانحراف مع عملية الشراء ويتعلق بكامل الكمية المشتراة من المواد ، ويحسب عند إثبات قيد إدخال المواد المشتراة إلى المخازن بالسعر المعياري. يعتبر هذا الانحراف أكثر فعالية في خدمة أغراض الرقابة . ويحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{انحراف السعر المواد المشتراة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية المشتراة}$$

ب . انحراف سعر المواد المستخدمة :

يحسب انحراف سعر المواد المستعملة عند إخراج المواد من المخازن واستخدامها في عملية التصنيع ، فينشأ هذا الانحراف ويحسب عند استخدام أية كمية من هذه المواد في العملية الإنتاجية ويحسب بالعلاقة التالية :

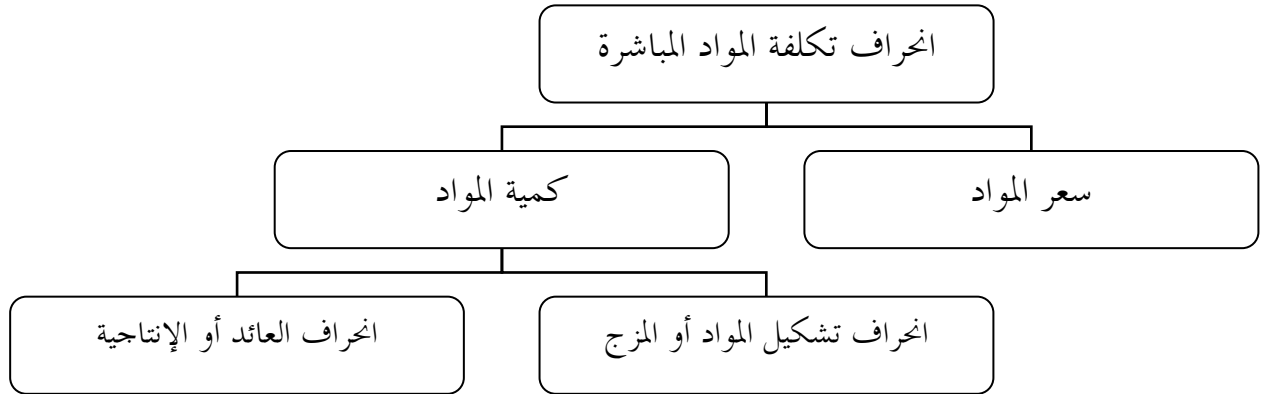
$$\text{انحراف سعر المواد المستخدمة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية المستخدمة}$$

ويمكن عرض انحرافات المواد المباشرة وفقاً للشكل التالي :

¹ حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع سبق ذكره، ص 91-92.

² المرجع السابق ، ص 80-81

الشكل رقم (10) يبين تحليل انحراف المواد المباشرة



المصدر : من إعداد الطالب

2. تحليل انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة

يهدف إعداد التكاليف المعيارية للأجور المباشرة بصورة مسبقة إلى الرقابة على تكلفة استخدام اليد العاملة في العملية الإنتاجية. وتحقق هذه الرقابة بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لكل عملية إنتاجية على حدة. حيث يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما معدّل الأجر، والزمن المستغرق في إنجاز العمل. وقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسبباتها.

1.2- أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة:

أ- أسباب انحراف وقت العمل:¹

- يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل المعياري للعمليات الإنتاجية إلى عدة أسباب منها:
- التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة.
 - عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح.
 - التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة.
 - قلة المجهود المبذول من بعض العمال.
 - رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات.
 - عدم كفاءة الإشراف على العمال.

¹ بوكساني رشيد ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998-1999. ص 155.

- عدم استيعاب جميع خطوات العملية الإنتاجية.
 - عدم تعديل معايير زمن العمل رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل .
 - زيادة عدد الوحدات التالفة عن الحد الطبيعي المسموح به نتيجة لأخطاء في التجهيزات الآلية أو عدم كفاية العمال القائمين بالتنفيذ أو تدني كفاءتهم الإنتاجية.
 - زيادة مستوى كفاءة العمال القائمين بالتنفيذ نتيجة زيادة خبراتهم و مهارتهم عن طريق التعلم بالممارسة.
 - اختلاف مهارة و كفاية العمال المنفذين عن المهارة و الكفاية المطلوبة .
 - توقف العمل لعدم توفر المواد الأولية اللازمة أو لحدوث أعطال في الآلات أو لانقطاع التيار الكهربائي .
- ب- أسباب انحراف معدلات الأجور:
- يمكن أن يعزى الانحراف في معدل الأجر إلى عدة أسباب أهمها :
- عدم الدقة في معايرة المعدلات ، كما لو لم يتم فرز العمال في فئات متجانسة حسب رواتبهم ومؤهلاتهم .
 - تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم.
 - دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة.
 - ارتفاع غير متوقع في معدلات الأجور كصدور قرار حكومي بتحديد سقف جديد للحد الأدنى للأجور أو بفرض زيادة عامة .
 - دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج.
 - ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافأهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

2.2- تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة:

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

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي

حيث أن:

التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = معدل الأجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي
يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي عن الموازنة المرنة لمستوى النشاط.
يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف ثلاثي وثنائي تماماً مثل تحليل انحراف المواد المباشرة،
وسأقتصر على الطريقة المعمول بها غالباً وهي:

انحراف الوقت (الزمن)¹ = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري.

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

3.2- تحليل انحراف الزمن (الوقت) العمل:

تتطلب عمليات الإنتاج أحياناً استخدام عمال مختلفي المؤهلات و المهارات و الأجور ، وقد يلجأ قسم الإنتاج في أحيان أخرى إلى إحلال عمال من فئة ذات مهارة معينة مكان عمال من فئة ذات مهارة أخرى بسبب تغيب بعض العمال مثلاً .أو نتيجة لتعيين عمال في أماكن لا تتناسب مع مؤهلاتهم ، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف في نسبة تركيبة (مزيج) العمال المنفذين .
ومن جهة أخرى ، قد يختلف الزمن الفعلي للإنتاج عن الزمن المعياري المحدد لهذا الإنتاج ، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف الكفاءة ويتضح نتيجة لذلك أن انحراف الزمن تجزئه إلى انحراف مزيج العمل ، وانحراف إنتاجية العمل.²

أ . انحراف مزيج العمل (نسبة تركيبة العمل) : يقيس انحراف نسبة التركيبة أثر التغير في نسبة هذه التركيبة ، أي أثر الانتقال من النسبة المعيارية لتركيبة اليد العاملة إلى النسبة الفعلية لهذه التركيبة :
يحسب بالشكل التالي:³

انحراف المزيج = التكلفة وفق نسبة التركيبة الفعلية - التكلفة وفق نسبة التركيبة المعيارية

¹ يسمى انحراف الوقت كذلك بانحراف كفاءة اليد العاملة.

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

³ . حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع سبق ذكره، ص 167 - 168

ب . انحراف الإنتاجية (الكفاءة):

إن انحراف الكفاءة هو نوع من انحراف زمن العمل لمجموعة فئات العمال وليس لكل فئة على حدة لذلك يجب تحديد متوسط المعدل المعياري المرجح لمجموعة فئات العمال .

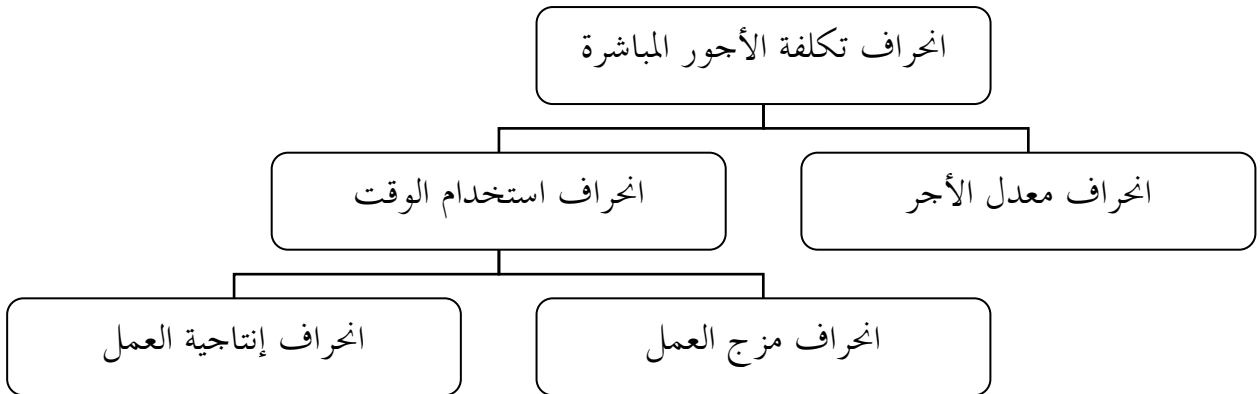
يحسب وفق المعادلة التالية:

انحراف الكفاءة = (مجموع الزمن الفعلية - مجموع الزمن المعيارية) × متوسط المعدل المعياري

$$\text{حيث أن متوسط المعدل المعياري} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية للأجور}}{\text{مجموع الزمن المعياري}}$$

ويمكن عرض انحرافات الأجور المباشرة وفقاً للشكل التالي :

الشكل رقم (11) يبين تحليل انحرافات الأجور المباشرة



المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث : معايرة وتحليل الانحرافات التكاليف غير المباشرة.

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما يسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز. واستنادا إلى مستوى هذا النشاط، يتم تحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة. وقد تبدو عملية التحليل هذه معقدة و ذلك لسببين¹:

- يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز تحليل و هي تتكون من أعباء ثابتة و أعباء متغيرة. و ينتج عن ذلك وجود انحراف على التكلفة المتغيرة و انحراف على التكلفة الثابتة و الذي يعبر عن انحراف التحميل العقلاني؛
- على مستوى تشغيل كل مركز تحليل، لا بد من التمييز بين الإنتاج (الذي يقاس بعدد المنتجات المعالجة) والنشاط (الذي يقاس بعدد وحدات العمل المستعملة) مما ينتج عنه وجود انحراف المردود.

1 : معايرة الأعباء غير المباشرة

عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة وثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف غير المباشرة يكون متلائما مع الظروف الجديدة، وقبل إيضاح كيفية حساب هذا المعامل من المستحسن أن نتطرق إلى :

1.1- أنواع التكاليف غير المباشرة:

- الأجور غير المباشرة: يتم تقديرها بنفس الكيفية التي تقدّر بها الأجور المباشرة.
- المواد غير المباشرة : تقدر بنفس الكيفية التي تقدر بها المواد المباشرة.
- لعمولات الممنوحة: تقدر على أساس نسبة من قيمة المبيعات التقديرية، ويجب الأخذ في الاعتبار مع ما تعودت المؤسسة العمل به في الفترات السابقة مع زيادة ما يناسب تحسين الخدمات التي تقدم للزبائن وارتفاع حجم المبيعات.²
- الإشهار³: يتم تقدير تكاليف الإشهار في ضوء ما تراه المؤسسة مناسبا لتحقيق أهداف معينة، كتعزيز سمعة المؤسسة أو غزو أسواق جديدة أو تنشيط المبيعات والرفع من مستواها.

¹ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, P. 156

² فركوس محمد، "، ص 53.

³ نفس المرجع السابق، ص 54.

ويجب أن لا تكون المبالغ المخصصة للإشهار ضخمة جدا بحيث ستترك آثاراً سلبية على المركز المالي للمؤسسة، كما أن المبالغ الضئيلة لا تؤدي إلى تحقيق الهدف الذي ترمي إليه المؤسسة، ولذلك يجب عند تحديد المبالغ أن نأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- المبالغ التي تستطيع المؤسسة تحملها خلال سنة واحدة.
- المبالغ اللازمة لإنجاح البرنامج.
- تكاليف الإدارة: تكاليف الإدارة ثابتة في أغلبها. أما نتائجها فمن الصعب حسابها، إذاً العلاقة بين الجهد والأداء علاقة غامضة، لهذا من الصعب عموماً تحديد معايير للإدارة. بعض التقنيات مثل المراجعة الوقتية للتكاليف، أو الموازنة على الأساس الصفري تسمح بمعالجة هذا المشكل.
- تكاليف الطاقة: حيث يستطيع الخبراء والتقنيون تحديد الطاقة (كهرباء، بتزين... إلخ) التي تستهلكها المباني والآلات في الظروف العادية.
- تكاليف الصيانة: جزء منها ثابت كالتشحيم اليومي وجزء متغير وهو المتسبب عادة في الانحراف، تتسبب فيه التعطّلات غير المتوقعة.
- أعباء الاهتلاك: يحسب قسط الاهتلاك حسب نوع الاهتلاك الذي تعمل به المؤسسة (اهتلاك تصاعدي، اهتلاك تنازلي أو اهتلاك ثابت).
- تكاليف التأمين والإيجار: تكاليف ثابتة تدفعها المؤسسة مقدماً لتستفيد من خدماتها فيما بعد، على المحاسب هنا أن لا ينسى مبدأ استقلالية السنوات في تحميل هذا النوع من التكاليف.

1.2- إجراءات معايرة التكاليف غير المباشرة :

يتأسس وضع معدل التحميل المعياري على أساس الدراسة الفنية و الهندسية وليس على أساس التقدير فقط . ولذلك فإن وضع معايير التكاليف غير المباشرة لإنشاء المعدل المعياري فإن ذلك يتطلب الخطوات التالية:²

- تحديد حجم النشاط المعياري لكل مركز التكلفة من خلال تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة لغرض حساب تكلفة المنتجات .
- تبويب بنود التكاليف غير المباشرة ، وفقاً لسلوكها مع حجم النشاط .

¹ GERVAIS .M, Op-cit, P 131.

² د. جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 124 - 125

- حساب المعدل المعياري لتحميل تكلفة كل مركز خدمة على المراكز المستفيدة منه بالاعتماد على طريقة توزيع التكاليف وفقاً لمبدأ الاستفادة المتبادلة.¹
 - تحديد معدل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة للمراكز الإنتاجية لقياس تكلفة المنتج بدقة ، والرقابة على تكلفة الوحدة .
- فإذا كان مثلاً: أساس القياس هو ساعة دوران آلة فإن:

$$\text{معامل التحميل المعياري} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة، ومعامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة الثابتة كما يلي:

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة}}$$

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة الثابتة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة}}$$

تجدر الإشارة إلى أن المعامل الأول ثابت بالنسبة إلى حجم النشاط، بينما الثاني يتناقص مع زيادة حجم النشاط.

2 : انحراف الأعباء غير المباشرة

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق ما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المحملة معيارياً}$$

حيث:

التكاليف المحملة معيارياً = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري.

¹ د. جمعة أحمد حلمي وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 130 - 131

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.
إذا كانت نتيجة الانحراف المعياري أعلاه موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة.
- في حالة عدم التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة فإن الانحراف الإجمالي يتحلل إلى انحراف مردود، موازنة، ونشاط.

1- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة:¹

يشترط في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة أن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة وتتعلق بالمدى القصير، مع إمكانية قياس النشاط.
يحلل انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي:

انحراف الانفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية - التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

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

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

أو بعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي -

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

يمكن تلخيص أسباب انحراف الانفاق فيما يلي:

- من الممكن أن تطرأ تقلبات في أسعار عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة كتقلبات في أسعار المواد غير المباشرة.

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 127-128.

- صعوبة ربط كل عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة بمقياس موحد لمستوى النشاط، أو أن التقدير السيئ عند وضع المعاملات قد يؤدي إلى عدم دقتها.

لهذا فمن المستحسن أن لا يكتفي محاسب التكاليف بحساب انحراف الإنفاق الإجمالي بل يجب أن يحلل لكل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

وتحمل مسؤولية انحراف الكفاءة على المسؤول عن قياس النشاط، فقد يكون السبب راجعاً إلى التأخر في مناولة المواد أو توقف الآلات لسبب من الأسباب، أو كون مواصفات المواد غير ملائمة للعملية الإنتاجية، أو... إلخ.

2- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة:

تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة ملزمة وإلى تكاليف ثابتة غير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية فيمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، هذا يعني أنه من المحتمل أن يكون مستوى تنفيذ هذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الأصلية، وهذا يؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض التكلفة.¹

الانحراف الإجمالي للتكاليف الثابتة غير المباشرة يحسب كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} - \text{التكاليف الثابتة المحملة معيارياً}^*$$

حيث:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة معيارياً} = \text{معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة} \times \text{مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي.}$$

يتحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:

$$\text{انحراف الخطة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} - \text{التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي}$$

حيث أن:

$$\text{التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي} =$$

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة} \times \text{مستوى النشاط الفعلي}$$

$$\text{انحراف الطاقة} = \text{التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي} - \text{التكاليف الثابتة المحملة معيارياً}$$

¹ نفس المرجع السابق، ص 129.
* تسمى كذلك التكاليف الثابتة المستوعبة.

3- انحراف المردود، النشاط والموازنة:

في حالة عدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة يُحلّل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف مردود.

- انحراف نشاط.

- انحراف موازنة.

1.3- انحراف الموازنة: يحدّد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية Budgétisation

الأعباء غير المباشرة. وعندما يتعلق الأمر بالتحاليل الهيكلية للأعباء، يجب اعتبار الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل طوال الفترة المدروسة.¹

يحسب انحراف الموازنة وفق المعادلة التالية:

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي

حيث أن:

موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة²

إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه أنه انحراف ملائم، والعكس صحيح.

التكاليف الثابتة المبرمجة هي تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري (موازنة ثابتة)، لهذا قد يكون هذا الانحراف مضملاً خصوصاً لو كان الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري.

2.3- انحراف المردود: يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية و ذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط و الكميات المنتجة.

يقارن الإنتاج الفعلي بالإنتاج المعياري المناسب لمستوى النشاط الفعلي ثم يقيّم هذا الانحراف على المردود الكميّ بالتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة³

يكون هذا الانحراف ملائماً إذا كان الإنتاج الفعلي أكبر من الإنتاج المعياري المناسب و يكون غير ملائم في حالة العكس. كما انه يسمح بقياس الانحراف على وقت اليد العاملة المباشرة، وذلك من

¹ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990, P. 604

² التكاليف الثابتة المبرمجة هي التكاليف الثابتة المتعلقة بالإنتاج المعياري.

³ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 604

خلال مقارنة الوقت الفعلي مع الوقت المعياري لوحدة العمل المناسب للإنتاج الفعلي، ثم يقيم الانحراف بالتكلفة المعيارية لوحدة العمل. ويكون ملائما إذا كان الوقت الفعلي أقل من الوقت المعياري المناسب وغير ملائم في حالة العكس¹.
يحسب كما يلي:

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الإنتاج الفعلي

حيث موازنة الإنتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة

يرجع الانحراف إلى اختلاف الزمن المستغرق في إنتاج وحدة واحدة، وهذا ربّما بسبب العمال، الآلات، أو نوعية المواد، أو إحدى الظروف الخارجية.

3.3- انحراف النشاط: هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. و تحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط .

عندما يكون النشاط الفعلي أقل من النشاط المعياري ، تكون الأعباء الثابتة محمّلة جزئيا. و على العكس، كلما كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط المعياري، يكون مجموع الأعباء الثابتة المدمج في تكاليف المنتجات أكبر من المبلغ الحقيقي لهذه الأعباء الثابتة. ويمثّل الفرق بين المبلغ المحمّل للتكاليف والمبلغ الحقيقي، الانحراف على النشاط (و الذي يطلق عليه أيضا انحراف التحميل العقلاني)².

يكون هذا الانحراف غير ملائم، إذا لم يتم تحميل مجموع الأعباء الثابتة . و يكون ملائما في حالة العكس، أين يوجد فرط النشاط. وترجع أسباب انخفاض النشاط ، و بالتالي انحراف غير ملائم، إلى انقطاع مخزون المواد الأولية أو إلى الاضطرابات التي تؤدي إلى توقيف النشاط، الغيابات، تعطل الآلات...، ويمكن أيضا تحديد هذا الانحراف، من خلال الفرق بين الموازنة المرنة للنشاط الفعلي و التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية. و يكون هذا الانحراف ملائما إذا كان سالبا، لأن ذلك يعني أن هناك ربح زيادة الفعّالية، الناتج عن امتصاص كل الأعباء الثابتة المحتواة في الموازنة المرنة و أن هناك زيادة في النشاط. على العكس، إذا كان الانحراف موجبا، فهذا يعني أن المؤسسة لم

¹ B. DORIATH, contrôle de gestion, édition DUNOD, 2^e édition, Paris, 2001, P. 102

² G. MELYON, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001, P. 238

تتمكن من تغطية كل أعبائها الثابتة و أنها حققت تكلفة بطالة، بالتالي فالانحراف يكون غير ملائم¹.

يحسب كما يلي: انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي - التكاليف المحملة معياريا
إذا كانت النتيجة موجبة فالانحراف غير ملائم.

يمكن استنتاج كذلك أن:

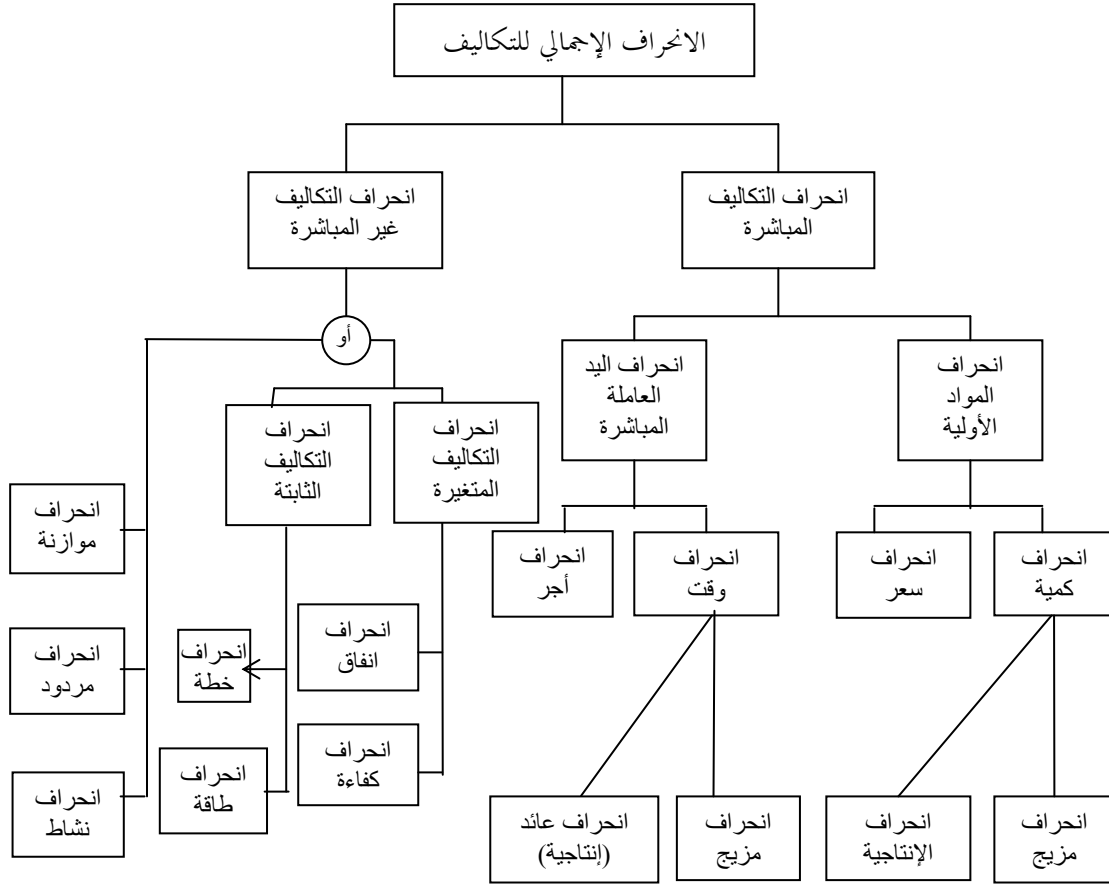
انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة - التكاليف الثابتة المحملة معياريا

هذا معناه أن انحراف النشاط الملائم هو ربح زيادة الفعالية، وانحراف النشاط غير الملائم هو تكلفة بطالة.
إذاً يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معيارياً حسب الطريقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة معياريا} = \text{التكاليف الثابتة المبرمجة} \times \frac{\text{مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي}}{\text{مستوى النشاط المعياري (العادي)}}$$

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
والشكل التالي يوضح الانحراف الإجمالي للتكاليف المعيارية وأجزائه التي يتحلل إليها.

شكل رقم (12) : انحراف التكاليف المعيارية



المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثالث : دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية :

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

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهميته

انطلاقاً من الأهمية الكبيرة للأداء الاقتصادي؛ فقد أدركت الدول المتقدمة ذلك وبدأت الدول النامية في التركيز عليه لتحقيق معدلات نمو أعلى في مستويات الإنتاجية والعائد وزيادة نسب الانتفاع من الطاقات الإنتاجية لديها. وعلى الرغم من الندرة التي تعانيها في توفير بعض الشروط المطلوبة في عناصر الإنتاج والتي تتركز في ندرة رأس المال في البعض منها، وضعف المستوى الفني والنوعي للموارد البشرية فيها، بما لا يؤمن قدرتها على استخدام التكنولوجيا والأساليب العلمية والفنية الحديثة في الإنتاج.

ومن أجل إيضاح أهم المفاهيم في تقييم كفاءة الأداء للمؤسسات الاقتصادية نجد من الضروري إيراد أبرز المفاهيم والأسس التي يتناولها هذا الموضوع:

1: مفهوم تقييم الأداء

إن الأداء هو محاولة تحقيق المؤسسة الأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف ويشتمل مفهومه الفعالية: "وهي الوصول إلى الأهداف المرجوة و النجاعة وهي تخفيض الموارد المستخدمة"¹.

أما تقييم الأداء: "هو فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسوم لها" أو هو: "معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة للوحدة الصناعية وكيفية استخدام الموارد وحساب المنافع والتكاليف وآثار ذلك على الوحدة نفسها".²

¹ Claude ALAZARD et salime SEPARI, contrôle de gestion, Dunod édition, France, 1998, P 11.

² عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 1999، ص 189، 190.

كما تعرف أدوات التقييم بأنها "الوسائل التقنية أو العمليات التي يمكن بها التدخل في طريقة التقييم، ويمكن لكل طريقة أن تحتوي على عدة أدوات"¹.

هنالك كذلك عوامل أخرى تؤثر على الأداء الاقتصادي للمؤسسة من بينها الشكل القانوني لها، حيث أثبتت الدراسات أن المؤسسات العائلية تكون الأكثر أداءاً من نظيراتها².

وبناءً على ما جاء في التعاريف يمكن القول بأن تقييم الأداء "يعني الحكم على كفاءة الوحدة الإنتاجية (المؤسسة) بمقارنة فعاليات التنفيذ في نهاية فترة معينة بما كان ينبغي تحقيقه من أهداف، ومن ثم استخراج الانحرافات الناشئة تمهيدا لتشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات العمل، ليتسنى لنا اقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة لتلافي نواحي الخلل في أداء تلك الوحدة وتنمية وتطوير فاعلية أوجه النشاطات الأخرى الناجحة في أدائها".

2: أهمية تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسة

يمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء بالآتي:

- 1- إن تقييم الأداء يتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية؛
- 2- يوضح العلاقات التبادلية بين المشروعات والالتزام بها، فيساعد تقييم الأداء على التحقق من قيام المؤسسة بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة؛
- 3- ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات في المؤسسة؛
- 4- كذلك يساعد تقييم الأداء على ما يلي:
 - 1-4 توجيه العاملين في أداء أعمالهم؛
 - 2-4 توجيه إشراف الإدارة العليا؛
 - 3-4 توضيح سير العملية الإنتاجية؛
 - 4-4 تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد؛
- 5-4 تحديد معايير الجودة للإنتاج على أساس المواصفات المحددة للمنتج.

إن تقييم الأداء يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمؤسسة موضوع التقييم، مما يستدعي دائماً أن تكون عملية اختيار المؤشرات أو المعايير متفقة مع تنظيم المؤسسة وإمكاناتها المتاحة، بما يتناسب مع طبيعة

¹ Patrick, Gilbert et Géraldine SCHMIOT, évaluation des compétences et situations de gestion, economica édition, France, P 152.

² Gérard CHARREAUX, la gouvernement des entreprises, ed. economica, France, 1997, P 83.

النشاط الذي تزاوله وحسب النظام الذي تعمل فيه، والخصائص الفنية التي تتميز بها الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة. إضافة إلى ذلك، فإن تحديد هذه المؤشرات يتوقف إلى حد كبير على نوعية ومقدار البيانات والمعلومات المتوفرة.

وعلى ضوء هذه الاعتبارات يجب أن تتم عملية التقييم حتى يمكن أن تتحقق نتائج موضوعية وواقعية. هذا مع ضرورة التأكيد على نقطة هامة، هي:

أن المحاولات التي تعتمد في تحديد أسس كفاءة الأداء في المؤسسات والتي تعتمد على النواحي التجارية والحاسبية، غير كافية للحكم على كفاءة المؤسسة ونجاحها، والسبب هو أن مؤسسة صناعية قد تضحي بمعيار الربحية التجارية في المدى القصير لاعتبارات أخرى تحققها في المدى الطويل.

علما بأن عملية تقييم الأداء في المؤسسات الإنتاجية والمعتمدة على النواحي التجارية، تعد مؤشرا جيدا للحكم على نجاح المؤسسة من وجهة نظرها لوحدها وتغطي المعايير الاقتصادية على معايير الربحية المالية وخاصة في المؤسسات التي تمتلكها الدولة¹.

ولكن إيجاد معايير أخرى تقوم على أساس اجتماعي باعتبار المؤسسة جزءا من الكل وهو (الاقتصاد الوطني) يؤثر ويتأثر به بشكل عام، وبالقطاع الصناعي بشكل خاص، وهو غاية في الأهمية.

المطلب الثاني: وظائف وأسس تقييم الأداء

1: وظائف ومكونات عملية تقييم الأداء

1- متابعة تنفيذ الأهداف الاقتصادية للمؤسسة الكمية والقيمية وذلك للتعرف على مدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقا وللفترة المحددة استنادا إلى البيانات والإحصاءات التي توفرها الجهات المختصة عن سير النشاط الإنتاجي في تلك المؤسسات علما أن البعض منها قد تلجأ إلى خفض أهدافها التي تخطط لتحقيقها من أجل جعل ما هو منفذ أقرب إلى ما هو مخطط تلافيا للمساءلة و الحساب الناجم عن ابتعاد المنفذ من المخطط في حالة حصول العكس. وعليه لابد من تحقيق عنصر الدقة في تحديد الأهداف المخطط تحقيقها.

2- الرقابة على كفاءة الأداء الإنتاجي للتأكد من قيام المؤسسة بممارسة نشاطاتها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاءة، وذلك بتشخيص الانحرافات وأسبابها والعمل على إزالتها

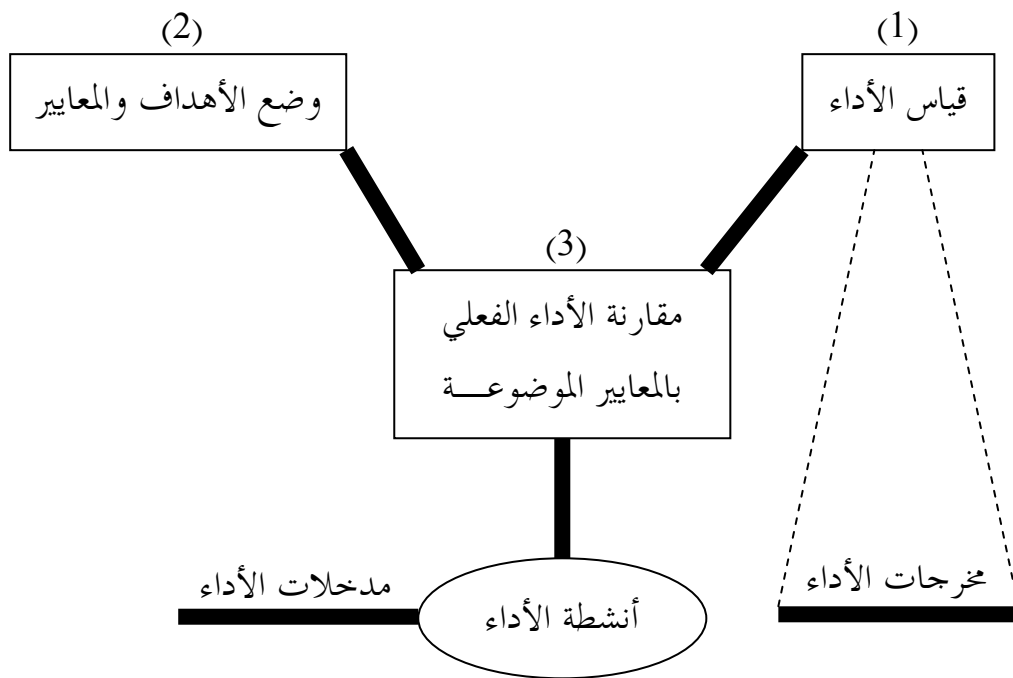
¹ . Rebert Houdayer, évaluation financière des projets, 2^{ème} édition, economica édition, France, 1999, P 32.

مستقبلاً، وهنا يجب التأكد من أن المؤسسة قد استخدمت كافة مدخلاتها المتاحة بأعلى كفاءة ممكنة.

3- تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن حصول الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ.

4- البحث والتحري عن الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات مع ضرورة اختيار البدائل المتاحة وبأقل التكاليف.

الشكل رقم (13): مكونات عمليات الأداء.



المصدر¹: نادية العارف

(1) المرونة تسمح للمديرين من الاستجابة للأحداث غير المتوقعة.

(2) تقديم المعلومات الصحيحة عن الأداء التنظيمي.

(3) إمداد المديرين بالمعلومات في الوقت المناسب حيث تعتمد نجاح عملية صنع القرار على مدى حداثة المعلومات.

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

2: الأسس العامة في تقييم الأداء

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

1- تحديد أهداف المشروع:

إن الغاية الأساسية لأي مؤسسة هي تحقيق هدف رئيسي وجملة من الأهداف الثانوية الأخرى، ولما كانت إحدى وظائف دراسة كفاءة الأداء هي التعرف على إمكانيات تحديد تلك الأهداف التي يفترض أن تكون محدودة وواضحة لكافة العاملين بالمؤسسة، فإن الاعتماد على المؤثرات العلمية والعملية في دقة تحديد تلك الأهداف أمر مهم، لأنه من الضروري تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأهداف الجزئية التي تخص الوحدات والأقسام الرئيسية في المؤسسة.

وقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف على عدد من المجالات وأوجه نشاط المشروع التي يجب أن تحدد الأهداف بالنسبة لها، إلى مايلي¹:

1-1 المجال التسويقي؛

2-1 مجال التجديد والابتكار أو زيادة الإنتاجية؛

3-1 القيمة المضافة؛

4-1 الموارد الأولية والمادية الخاصة بالتمويل؛

5-1 الربحية؛

6-1 أداء العاملين وتطويرهم؛

7-1 المسؤولية اتجاه المجتمع؛

8-1 الموازنة بين الأهداف القصيرة، المتوسطة والطويلة المدى.

2- تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الفعاليات التي تمارسها المؤسسة:

إن استمرار العملية الإنتاجية بالصورة المطلوبة يتطلب وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات الوحدة الإنتاجية، وبيان الموارد والطاقات البشرية والمادية التي تستخدم لتنفيذها وكيفية الحصول عليها، بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة اقتصادية واجتماعية ممكنة، إضافة إلى مرونتها لغرض إجراء التعديلات عليها عند الضرورة. حيث يقتضي أن تحدد الخطط التفصيلية في ضوء ما يلي:

¹ . عقيل جاسم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 194.

2-1 وضوح الرؤيا بالنسبة لتلك الأهداف بحيث تكون محدودة ويمكن الوصول إليها بعيدا عن الغموض والاجتهاد والحكم الشخصي؛

2-2 أن تغطي الأهداف جميع أوجه النشاط الاقتصادي المرتبط بعمل المؤسسة؛

2-3 ضرورة التنسيق بين أهداف النشاطات المختلفة للمؤسسة؛

2-4 أن يشترك في صياغة الأهداف واستيعابها وقبولها، الأفراد الذين سوف يساهمون في تحقيقها ضمن حدود مسؤولياتهم؛

2-5 أن تكون الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف إلى جانب الالتزام في تنفيذها عندما لا تستجد ظروف تحقيق هذا التنفيذ.

3- تحديد مراكز المسؤولية:

من الأركان الأساسية الهامة لتقييم أداء أية مؤسسة إنتاجية أن تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتفويض السلطات وتحديد المسؤوليات*.

فمركز المسؤولية هو الجهة المختصة بالقيام بنشاط معين ولها سلطة اتخاذ الوسائل الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط في حدود الموارد الإنتاجية الموضوع تحت تصرفها.

ولما كانت عملية تقييم الأداء لا تقتصر على معرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، بل يتعدى ذلك إلى تفسير الانحرافات وتحليلها وتشخيص أسبابها ومن ثم ردها إلى الجهات المسؤولة عنها، مما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد بوضوح ولكل مركز من المراكز، لكي يتم ربط الانحرافات بالمركز التي أخفقت في إنجازها بالمستوى والكفاءة المطلوبة منها ومن ثم، مساهمة تلك المراكز في وضع الحلول العلمية الناجحة للتغلب عليها أو الحد منها.

4- تحديد معايير الأداء الاقتصادي:

إن عملية تحديد المعايير تعتبر من الخطوات الأساسية في عملية التقييم، ولكن تعدد هذه المعايير أصبح يمثل مشكلة صعبة في الوقت الحاضر، بحيث أصبحت هناك استحالة تطبيقية في استخدام كافة المعايير سواء التجارية منها أو الاجتماعية، فهناك عدة أمور تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار المعايير، مثل وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة، ومن ثم اختيار المعيار أو المعايير المناسبة لدراسة كفاءة الأداء الاقتصادي. وتختلف هذه المعايير من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها، وباختلاف الأهداف المرسومة لها من فترة زمنية لأخرى.

*. المسؤولية هي الإلتزام أو التعهد الذي يلتزم به المرووس تجاه رئيسه في تنفيذ ما عهد إليه من واجب.

5- وجود جهاز مناسب للقيم بتقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء تستلزم وجود جهاز مناسب للرقابة يختص بمتابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي لنشاط الوحدة الإنتاجية من جوانبه، ويقوم بتسجيل النتائج التي يتمخض عنها التنفيذ. ونظرا للصلة الوثيقة بين فاعلية الرقابة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات المسجلة، فإن تطوير أجهزة الاتصال في المشروع، يعتبر أمرا ضروريا بغية الحصول على المعلومات المطلوبة لمختلف الأغراض وبالدرجة اللازمة.

6- المراحل الأساسية لتقييم الأداء:

يمكن تلخيص المراحل الأساسية التي تمر بها عملية تقييم الأداء بما يلي:

- 6-1- التعرف على البرامج - خطة التنفيذ.
 - 6-2- التعرف على معايير ومقاييس الأداء.
 - 6-3- قياس الأداء الفعلي (النتائج)
 - 6-4- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.
 - 6-5- تحديد الانحرافات والاختلافات والفروقات مع تحديد مراكز المسؤولية.
 - 6-6- اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على الهدف المخطط.
- وهناك بعض الاعتبارات التي يمكن أن تساعد المؤسسة على اختيار وسيلة التقييم الفعالة ومنها¹:
- التركيز على تدعيم الإيجابيات؛
 - تقديم معلومات مرتدة عن الأداء تكون مرتبطة بالواقع الفعلي وليس نماذج عامة تستخدم في جميع المواقف على السواء؛
 - تشجيع وتدعيم الابتكار والقدرات الخلاقة؛
 - زيادة الاتجاه إلى الاعتماد على النظم الحديثة لتقييم الأداء مثل استخدام أنظمة المعلومات الآلية.

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

3- مستلزمات تطبيق رقابة الكفاءة والأداء

إن موضوع تقييم الكفاءة والأداء من الموضوعات الحديثة والتي ما زالت تحتاج إلى الكثير من البحث والدراسة ومع ذلك فإن مستلزمات تلك الرقابة يمكن أجمالها بما يلي :

3-1 : ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة: إذ يجب تحديد الأهداف التي يقوم المشروع من أجل تحقيقها تحديداً واضحاً حتى يمكن التحقق من أداء المسؤولين وتقييمه من زاوية تحقيق هذه الأهداف سواء في مرحلة إنشاء المشروع أو في مرحلة تشغيله . ولا تقتصر هذه الأهداف على مجال معين بل تمتد لتشمل تحديداً لأهداف المشروع في مجالات الإنتاج والتطوير والتسويق والمجال المالي والأفراد والربحية والقيمة المضافة والمسؤولية تجاه المجتمع .. الخ

3-2 : ضرورة وجود معايير واضحة للأداء : يعتبر تحديد المعايير محور الارتكاز في عملية تقييم الأداء وبقدر ما يتوفر لهذه المعايير من الوضوح والدقة والواقعية وقدرتها على أن تعكس الجوانب المختلفة لنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية وأثار القرارات التي تتخذ في هذه المراكز على أنشطتها .

3-3 : ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات: تتوقف فاعلية وكفاية نظام تقييم الأداء على درجة توافر البيانات التفصيلية السليمة في الوقت المناسب وذلك أما لوضع المعايير أو المتابعة ورصد نتائج الأداء الفعلي أول بأول ولن يتحقق ذلك إلا بتوافر نظام سليم وفعال لجمع المعلومات .

3-4 : يجب أن يكون تقييم الأداء مستمراً : والمقصود بذلك أن لا يقتصر على فترة زمنية واحدة وإنما يتم بصورة دورية ومنتظمة وعلى فترات قصيرة نسبياً حتى يمكن تشخيص الانحرافات والعمل على تلافيها بقدر الإمكان قبل استفحال أثارها في الاتجاهات غير المرغوب فيها وتوجيهها صوب الخطوط المرسومة لها . ويعني هذا أن تكون دورية وهذا اللون من الرقابة يعد واحداً بالنسبة لجميع جوانب أداء الوحدة أو بالنسبة لكافة الظواهر أو في شتى المجالات حيث أن من الواقع ما نجد إن هناك أوجه نشاط أو مراكز مسؤولية في إطار الوحدة الاقتصادية أكثر حساسية وعليه فهي تخضع لتغيرات سريعة ذات اثر وعليه يلزم الأمر تتبعها

وتقييمها على فترات قصيرة جداً — أسبوعية أو شهرية — كما أن هناك بعضاً من أوجه النشاط أو مراكز الأداء الأخرى التي يقتضي تتبعها وتقييمها على فترات زمنية أطول نسبياً.

3-5: بالنظر لاختلاف طبيعة النشاط في كل قطاع من قطاعات الدولة لذلك فإن المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء سوف تختلف إلى حد ما من قطاع لآخر سواء عند تقييم الأداء التفصيلي لمراكز المسؤولية من قبل إدارة الوحدة أو من قبل ديوان الرقابة المالية عليه يجب أن تتناول هذه المؤشرات الجوانب المختلفة للأداء وجميع مراكز المسؤولية بالوحدة ولجميع الوحدات العامة في الدولة حتى يتصف تقييم الأداء بالشمولية .

3-6: يجب أن يمتد تقييم الأداء إلى النشاطين الاستثماري والجاري وان كان هناك بالإضافة إلى تقييم الأداء تقييم لصلاحيات المشروعات المقترحة وجدواها الاقتصادية وإعداد خطة استثمارية لها . أن هذا التقييم سوف يؤثر على أداء المشروعات التي يتم أجازتها مما يدعونا للقول بأهمية وخطورة دراسة صلاحية المشروعات المقترحة حتى لا يكون هناك تبذير للموارد المتاحة أو توجيه للموارد في وجهه أقل صلاحية بالنسبة للوحدة أو للاقتصاد القومي .

3-7: يتم تقييم الأداء تفصيلاً داخل كل وحدة اقتصادية سواء كانت سلعية أو خدمية إضافة إلى قطاع الخدمات الحكومي . ويهدف هذا التقييم التفصيلي والذي تجريه إدارة الوحدة أو المراقب المالي إلى الوقوف على مدى تحقيق الأهداف بكل مركز من مراكز المسؤولية داخل الوحدة حيث تكون هناك معايير محددة لأداء كل مركز من هذه المراكز وبمقارنة الأداء الفعلي مع هذه المعايير يمكن تحديد مدى الكفاية مع الآخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين النتائج المتحققة والموارد المستخدمة في الوصول لهذه النتائج خلال فترة زمنية معينة . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يجب أن يتم تقييم الأداء بشكل إجمالي لوحدات قطاع الأعمال والخدمات وبمعرفة ديوان الرقابة المالية بهدف تحديد مدى الكفاءة في تحقيق الأهداف على مستوى كل وحدة وبالتالي على المستوى القومي لترشيد القرارات على مستوى الدولة عملاً على رفع مستوى الأداء بالاقتصاد القومي ككل . عليه فإن تقييم الأداء على مستوى الوحدة تفصيلاً يعتبر مكماً للتقييم على المستوى القومي.

3-8 : التكامل مع العملية الإدارية :إن فعالية نظام التقييم تتوقف إلى حد بعيد على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقوم فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط يوفر الأهداف التي تمثل معايير التقييم بالنسبة للعمليات على المستوى الأدنى مباشرة كما وان التكامل مع اتخاذ القرارات معناه أن تتوفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده .

3-9: أن تفاصيل عملية تقييم الأداء تختلف ليست فقط من قطاع إلى آخر بل ومن نشاط لآخر داخل نفس القطاع ومن وحدة اقتصادية لأخرى ومن مركز مسؤولية لأخر . يرجع هذا الاختلاف إلى ارتباط عملية تقييم الأداء بتنظيم الوحدة الاقتصادية والأهداف المرسومة لها والإمكانات المتاحة ومجالات نشاطها ونوع النشاط الذي تزاوله ومرحلة نمائها فضلاً عن ارتباطه بظروف المجتمع وقيمه الاقتصادية والاجتماعية .

3-10: يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء إلى نتائج إيجابية من ناحية تحسين الأداء ورفع الكفاية عند تحقيق الأهداف المرسومة وهذا يتطلب ضرورة الاقتناع بأهمية تقييم الأداء ويتحقق ذلك بتوافر بعض الشروط منها :

1- أن يكون الهدف من تقييم الأداء ليس فقط كشف أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضا يؤدي إلى تحليل أسبابها بقصد الوصول لوسائل علاجها .

2- تكامل عملية تقييم الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى حيث أن من المعروف أن الوحدة الاقتصادية تخضع لأنواع متعددة من الرقابة أهمها الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية ورقابة الدوائر الأخرى عليها .

3- أن يكون نظام تقييم الأداء بسيطا , حيث انه يجب الاكتفاء بأقل عدد ممكن من النماذج التي يطلب من أي وحدة اقتصادية استيفاء بياناتها لغرض تقييم الأداء ويستلزم الأمر أيضا الاكتفاء بأقل عدد من المؤشرات والمعايير التي يتم اختبار الأداء الفعلي في ضوءها. وذلك لضمان عدم طلب بيانات من الوحدات الاقتصادية لا فائدة ترحى منها وعدم انشغال جهاز التقييم في أعمال يمكن الاستغناء عنها .

4- أن يكون نظام تقييم الأداء واضحاً ومعروفاً للوحدات الاقتصادية أو مراكز المسؤولية التي يتم تقييمها مما ينعكس أثره في النهاية على تحسين الأداء ورفع كفاءته وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

3-11: يجب أن يتصف تقييم الأداء بالشمول ويقصد بذلك ما يلي :

1- انطباقه مع مختلف وجوه نشاط الوحدة الاقتصادية أي أن يشمل جوانب الأداء المختلفة حيث أنه لا يكفي أن يركز الأداء على نشاط معين دون باقي الأنشطة مهما كانت أهميته بل يجب أن يشمل على نواحي الأنشطة الأخرى .

2- أن يمتد تقييم الأداء ليغطي الجوانب الاقتصادية والفنية والاجتماعية والسياسية حيث إن الهدف من تقييم الأداء هو ضمان تنفيذ الوحدة الاقتصادية أو مركز المسؤولية للأهداف المرسومة له.

3- أن يتم تقييم الأداء على جميع المستويات أي على مستوى الوحدة الاقتصادية أو النشاط النوعي أو القطاع الذي يتكون من عدة أنشطة نوعية وعلى المستوى القومي للتأكد من إن التنفيذ لا يتم فقط وفقاً للأهداف وبكفاءة على مستوى الوحدة الاقتصادية فقط وإنما أيضاً فيما يتعلق بالترابط والتوازن والتكامل بين مختلف الوحدات والعناصر الاقتصادية على مختلف المستويات .

3-12: يجب أن تكون كلفة الأداء أحد المؤشرات الأساسية في التقييم وهذا يعني أن يكون واضحاً لدى كل العاملين بأن تقييم أدائهم لا يرتبط بمجرد تأدية وظائفهم فحسب وإنما أيضاً بمدى ما حققوه من وفر في النفقات وفي الاعتمادات المالية المتاحة لهم.

3-13: يجب أن يضطلع نظام تقييم الأداء بالربط في نتائجه بين عناصر الكم والنوع والزمن والتكلفة حيث إن أداء العمل كما ونوعاً في حدود زمن وتكلفة معينة يعد أمراً أساسياً لتحقيق التوازن في تنفيذ الخطة بين مختلف الأنشطة والقطاعات.

3-14: يقتضي مراعاة الاعتبارات التالية عند توفر البيانات اللازمة لتقييم الأداء :-

1- تحديد المؤشرات والمعلومات والتقارير الضرورية لأداء التقييم في ميادين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية .

2- حصر جميع أنواع الإحصاءات والبيانات الأولية اللازمة لحساب المؤشرات وعمل التقارير المطلوبة للتقييم وتحديد مصادرها .

3- وضع نظام للتقارير يربط بين مصادر البيانات المختلفة وأجهزة الرقابة أو أجهزة التقييم لضمان الحصول على البيانات المطلوبة وفي الزمن المحدد لها دون تأخير .

3-15: تطبيق ميزانية البرامج والأداء في بعض الأنشطة الحكومية فإذا نجحت التجربة يمكن تعميمها على كافة أجهزة الدولة والمنشآت ذات الاستقلال المالي .

3-16: الاستمرار في البحث والدراسة في هذا المجال للوصول إلى نتائج أفضل وذلك عن طريق ما تستجد من مؤشرات ومعلومات إضافية أثناء مرحلة التطبيق .

المطلب الثالث: الرقابة ومشاكل قياس الأداء

1: الرقابة

- تعريف الرقابة: مفهوم الرقابة ليس جديداً أو صعباً على الفهم ويمكن توضيح مفهوم الرقابة بخطواتها كالآتي¹:

1- معدلات تمثل الأداء المطلوب، وقد تكون هذه المعدلات ملموسة أو غير ملموسة، وقد تكون عامة أو محددة؛

2- مقارنة النتائج الفعلية بالمعدلات، ويجب رفع تقرير عن هذا التقييم إلى الأفراد الذين في إمكانهم القيام بالعمل المطلوب؛

3- العمل العلاجي بمقياس الرقابة وتقارير الرقابة لا تفيد شيئاً إلا إذا اتخذ العمل العلاجي عندما يكتشف أن الأنشطة الجارية غير مؤدية إلى النتائج المطلوبة.

ويمكن أن نعرف الرقابة بأنها "وظيفة من وظائف الإدارة، تقوم بمتابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف"²

ويعرف هنري فايول الرقابة بأنها: "تنطوي الرقابة على التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية، والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة. وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق على كل شيء، الأشياء، الناس والأفعال"³

وبالتالي يمكن تعريف الرقابة بأنها وظيفة من وظائف الإدارة تقوم بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من أهداف المؤسسة والخطط الموضوعية لبلوغها ومن ثم تحقيقها.

2: مشاكل قياس الأداء .

يعتبر قياس الأداء جانباً بالغ الأهمية من جوانب وظائف الرقابة في العملية الإدارية، بل أنه في غياب المقاييس الكمية للأداء فإن وظيفة الرقابة بالمعايير الإدارية المطلوبة تصبح غير ممكنة. وحتى مع توافر مقاييس كمية واضحة للأداء فإن مجموعة من الجوانب السلبية لهذه المقاييس تظل قائمة، ومن هذه المشاكل ما يلي:

¹ . صلاح الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال، 1970، دار النهضة العربية، ص 307، 308.

² - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 365.

³ . جميل أحمد وفيق، إدارة الأعمال، مدخل وظيفي، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 404.

الطبيعة القصيرة المدى لمقاييس الأداء؛
الخلط بين الوسائل والأهداف؛

السلوك التعويضي: ويحدث ذلك عندما يكون الهدف مكون من مجموعة من الأجزاء بعضها قابل للقياس الكمي والبعض الآخر غير قابل.

3- علاقة تقييم الأداء بالتخطيط:

التخطيط كما عرّفه WEICK هو تصوّر المستقبل المرغوب فيه والوسائل التي تسمح بتحقيقه.¹
كما عرّفه MINTZBERG على أنه إجراءات رسمية بهدف إنتاج نتائج واضحة على شكل نظام متكامل للقرارات.

يجب على المؤسسة أن تخطّط كي تنسّق نشاطاتها، تضمن أن المستقبل مأخوذ بعين الاعتبار، كي تكون عقلانية وكي تراقب، هذا من شأنه أن يخلق التآزر داخل المؤسسة وهو مجموعة من الحركات المتداخلة والمتناسقة مثل الموجودة في أعصاب الكائن الحي. إذا لا يمكن تصوّر تقييم أداء دون وجود تخطيط لأنه الأساس الذي يُرجع إليه عند التقييم: فالخطة تحدّد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدّد المراحل الوسيطة لقيادة المؤسسة إلى النتائج المرادة، كبرامج التمويل والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها.

4- علاقة تقييم الأداء بالرقابة:

حسب FAYOL.H تنطوي الرقابة على التحقق عمّا إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة. وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبّق على كل شيء، الأشياء، الناس، الأفعال.²

من خلال تعريف FAYOL يمكن ملاحظة التداخل الكبير إن لم نقل التطابق بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منهما.

اعتبر DERVAUX و COULAUD أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تبّعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة.³

¹ MINTZBERG .G. Henry, Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod, Paris, 1994; P 24

² توفيق جمال أحمد، "إدارة الأعمال مدخل وظيفي"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص 404.

³ COULAUD .A Dervaux, .B, , Dictionnaire de management et de contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, France, 1990. P 46

من هذا يمكن استخلاص أن تقييم الأداء هو وسيلة تستعملها مراقبة التسيير لتحسين الأداء داخل المؤسسة.

عوامل الرقابة هي: الكم، الكيف، التكلفة، الزمن وتنطوي عملية الرقابة على الخطوات التالية:¹

- تحديد المعايير والمقاييس الرقابية.
 - قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
 - تصحيح الانحرافات عن المعايير والخطط.
- إذا كانت المعايير قد وضعت بطريقة تعكس هيكل التنظيم، وتعبّر عنه تعبيراً سليماً، وإذا أمكن قياس الأداء طبقاً لهذه المعايير فإنّ تصحيح الانحرافات يمكن أن يتمّ بسرعة، وفي هذه المرحلة تختلط وظيفة الرقابة مع الوظائف الإدارية الأخرى.²

¹ توفيق جميل أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 405.

² نفس المرجع السابق، ص 410.

المطلب الرابع: معايير (مؤشرات) قياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية:

يمكن تلخيص أهم المؤشرات بما يلي:

1: معيار الطاقة الإنتاجية

تعرف الطاقة الإنتاجية بأنها القدرة الإنتاجية المتوفرة في المؤسسة ضمن أسلوب إنتاجي معين وخلال فترة زمنية معينة، ويتم قياس وتخطيط هذه القدرة عينيا في صورة ساعات عمل أو وحدات إنتاج.

إن الهدف لجمع الوحدات الاقتصادية هو استغلال الطاقة الإنتاجية بأعلى كفاءة ممكنة، حيث تأتي أهمية هذا المعيار كونه يرتبط ارتباطا وثيقا بين الطاقة الإنتاجية من جهة، وبين كل من التكاليف والأرباح والمبيعات من جهة أخرى حيث أنه كلما ارتفع الإنتاج، انخفضت حصة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وذلك من خلال توزيع إجمالي التكاليف على وحدات أكبر في حالة استغلال أمثل للطاقة، ومن ثم زيادة الوحدات المنتجة وتحقيق مرونة في الأسعار وتلبية احتياجات المجتمع من السلع والخدمات.

أما المؤشرات المستخدمة لقياس كفاءة الأداء باستخدام معيار الطاقة الإنتاجية فهي:

$$1- \text{مدى الانتفاع من الطاقة التصحيحية عمليا} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية الفعلية}}$$

حيث أن الطاقة الإنتاجية الفعلية هي الطاقة الإنتاجية النظرية (التي هي القدرة على الإنتاج بأقصى سرعة وبدون إنقطاع) مستبعدا منها التعطلات المسموحة؛

2- المدى الذي سيتم الانتفاع به من الإمكانيات المتاحة في المؤسسة خلال فترة زمنية، معينة وهو

النسبة: الإنتاج المخطط / الطاقة الإنتاجية التصميمية؛

$$3- \text{المدى الذي يتم به تنفيذ أهداف الخطة} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية المخططة}}$$

حيث أن الطاقة الإنتاجية المخططة تمثل كمية الإنتاج المستهدف الحصول عليه من السلع والخدمات خلال فترة الخطة.

2: معيار الإنتاجية

تعرف الإنتاجية على أنها "الناتج الذي نحصل عليه بقسمة المخرجات على أحد عناصر الإنتاج"¹. فهي علاقة بين مدخلات ومخرجات، نفقات وإيرادات، كمية الإنتاج وعدد المكائن، كمية الإنتاج وعدد العمال قيمة الإنتاج وساعات العمل. وهي تختلف عن الإنتاج من كون الأخير يمثل العملية نصف النهائية أو النهائية، بينما تعتبر الإنتاجية على أنها علاقة الإنتاج بمفردات العملية الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل تقييماً أكثر دقة من الإنتاج في تقييم المؤسسة وكفاءة العامل وطريقة استخدام الآلة أو المواد الأولية... الخ.

ومن هنا يتضح أن الإنتاجية تستخدم للتعبير عن اتجاهين، هما:
الأول، كمؤشر لقياس كفاءة المؤسسة من خلال الاتجاه العام لارتفاع أو انخفاض الإنتاجية فيها، والذي يعكس درجة استثمار المؤسسة لمواردها، وهذا ما يعبر عنه باتجاه الإنتاجية الكلية.
والثاني، كمؤشر لقياس كفاءة أحد عناصر العملية الإنتاجية داخل المؤسسة ودرجة الانتفاع فيف وهو ما يعبر عنه بالإنتاجية الجزئية، ويمكن التعبير عن الإنتاجية الكلية على أنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي أنها²:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{العمل} + \text{رأس المال} + \text{الأرض} + \text{المواد الأولية}}$$

أما الإنتاجية الجزئية فهي تعبر عن العلاقة بين حجم الناتج وواحد من عوامل الإنتاج حيث يعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{الإنتاجية الجزئية} = \frac{\text{الناتج}}{\text{أحد عوامل الإنتاج}}$$

3: معيار القيمة المضافة

تعرف القيمة المضافة بأنها "القيمة الإنتاجية التي تضيفها المؤسسة أو تساهم بها مع غيرها من المؤسسات في خلق الناتج الوطني. أو هي عوائد عوامل الإنتاج"³. وعليه، فإن القيمة المضافة الإجمالية = قيمة الإنتاج - قيمة مستلزمات الإنتاج. وهي القيمة المضافة الإجمالية، ولو استبعدنا منها الاهتلاكات فإن الصافي يشكل القيمة المضافة الصافية، أي أن:

¹ .سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص 273.
² . طارق الحاج وفليح حسن، الاقتصاد الإداري، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص 241.
³ . عقيل جاسم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 212.

القيمة المضافة الصافية = قيمة الإنتاج - (قيمة مستلزمات الإنتاج + الاهتلاكات)

ويمكن حساب القيمة المضافة طبقا للخطوات المتتابعة الآتية:

- 1- تحديد قيمة الإنتاج الإجمالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛
- 2- نستبعد من الإنتاج الإجمالي كافة العناصر والمنتجات الخاصة بمؤسسات أخرى والتي استخدمت في سبيل إخراج هذا الإنتاج؛
- 3- نطرح من القيمة المضافة الإجمالية اهتلاكات الأصول الثابتة لنصل إلى القيمة المضافة الصافية؛
- 4- وهي الخطوة الأخيرة، تبويب العناصر الرئيسية التي تكون القيمة المضافة الصافية، فهذه القيمة الأخيرة تنطوي على ما يلي:

4-1- الفائدة (العائد) وهو نصيب صاحب رأس المال مقابل إسهام رأسماله في الإنتاج؛

4-2- الأجر والرواتب، وهي نصيب العامل نظيرة إنتاجه؛

4-3- الربح، وهو الذي يحصل عليه صاحب المقدرة التنظيمية.

4: معيار الربحية و معيار العائد على رأس المال المستثمر

4-1- معيار الربحية:

يعبر اصطلاح الربح لدى المحاسبين عن زيادة قيمة مبيعات المؤسسة من السلع والخدمات على تكاليف عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج هذه السلع أو الخدمات. فالربح هو الفائض عن التكاليف، أي أن الربح يساوي الإيرادات مطروحا منها التكاليف.

4-2- معيار العائد على رأس المال المستثمر:

يكتسب هذا المعيار أهمية كبيرة في دراسة تقييم كفاءة أداء المؤسسة. ويعبر عنه بالصيغة

التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{رأس المال المستثمر}} = \frac{\text{الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

وكلما كانت نسبة هذا العامل مرتفعة كان الأداء الاقتصادي كفؤا

ويوضح هذا المؤشر السرعة أو الكفاءة التي تجري بها عملية استخدام أصول المؤسسة في

عملياتها التشغيلية.

5- مساهمة محاسبة التكاليف المعيارية في تقييم الأداء:

يعدّ نظام التكاليف المعيارية أسلوباً مهماً في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكله التكاليف بها، وظروف المحيط.

وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف المعيارية يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما:

- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.

- العمل على تحسين الأداء.

وتتحدّد فعالية أي نظام رقابي بمدى قدرة مخرجاته على منع الانحرافات التي يمكن تجنبها قبل حدوثها، أو اكتشافها وتصحيحها فور وقوعها.

تساعد معايير التكلفة عموماً في إجراء التقييم على ثلاث مستويات:

- تقييم أداء الفرد: لمعرفة نقاط الضعف لدى الفرد العامل و/أو المسؤول عن مركز المسؤولية وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليهم، ومدى جودة أداء الأنشطة المختلفة.
- تقييم أداء مركز المسؤولية: يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى، في حالة استمرار الأداء السلبي للمركز يستحسن التخلي عنه إن أمكن.
- تقييم الأداء الذاتي: الوصول إلى هذا المستوى يعني اكتساب العمّال لوعي كبير بمدى أهميتهم ودورهم في أداء المؤسسة ككل، من خلال التقييم الذاتي يتمكن المسؤول المباشر عن أداء العمل من تقييم أخطائه بنفسه، وتصحيحها بنفسه.

تتم عملية تقييم الأداء في نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحديد المسؤول عنها، وهذا له أهميته البالغة في اتخاذ القرارات. والانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة (في صالح المؤسسة) أو غير ملائمة (ليست في صالح المؤسسة) تنقسم إلى قسمين:¹

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

- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة.

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

عند تحليل الانحرافات يجب التركيز على الانحرافات غير العادية، أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة).
إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة، بافتراض أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:¹

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

أو

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

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

بالإضافة إلى هذا فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في ظل التكاليف التاريخية هي معلومات صحيحة وقيمة . إلا إن الإدارة تحصل عليها بعد البدء في عملية الإنتاج كما أن هذه المعلومات تعكس التكاليف الخاصة بفترة سابقة . بمعنى أن أي نقص في كفاءة التشغيل لا يمكن اكتشافه إلا بعد انتهاء الفترة .

ولتلافي هذا العيب يمكن استخدام التكاليف المعيارية للحصول على بيانات ومعلومات تخدم الإدارة في تنظيم العمليات الإنتاجية حيث بواسطتها يمكن الوصول إلى ما يلي :

1- تحديد ما يجب أن تكون عملية تكلفة المنتج قبل فترة التكاليف المحددة تحت الظروف السائدة في الفترة .

2- مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية خلال الفترة لتحديد كفاية العمليات .
وعليه يمكن تعريف محاسبة التكاليف المعيارية بأنها طريقة تحدد بموجبها التكلفة على أساس تجميع تكلفة المواد والعمل المباشر والمصاريف غير المباشرة التي تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذه العناصر إلى جانب تحديد ما تكلفه فعلاً .. أي تحديد التكاليف التي تعتبر معيارية إلى جانب الفعلية

¹ نفس المرجع السابق، ص 43.

ومتى ما تحددت التكلفة المعيارية يصبح بالإمكان مقارنة التكاليف الفعلية للمواد والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة بالتكاليف المعيارية .

وبمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية على فترات زمنية تظهر في الحال أية اختلافات بينهما وبالتالي تكشف بسرعة أي نقص في كفاية تشغيل العمليات الصناعية كما تتخذ في الوقت نفسه الإجراءات اللازمة لإزالة الأسباب المؤدية لذلك .

ولاستخدام التكاليف المعيارية كمؤشر لقياس الأداء يمكن استخدام المعايير التالية¹ :

1- الكلفة المعيارية للمواد : بواسطة هذا المعيار يمكن تحديد الكمية المعيارية التي يجب أن تدخل في إنتاج الوحدة التامة وكذلك السعر المعياري الذي يمكن به الحصول على المواد في ظل أعلى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها .

2- الكلفة المعيارية للعمل : وبموجب هذا المعيار يمكن تحديد الوقت المعياري الذي يجب أن يمضيه العامل في إنتاج المنتج داخل كل قسم وكذلك تحديد الكلفة المعيارية للأجور في الساعة أو المعدل المعياري للأجر في الساعة .

بالنسبة لتحديد الوقت المعياري يقوم المشرف على العمال بتحديد الوقت الذي يعتبرونه معياراً لأداء كل عملية تتم في المصنع ولا يفترض أن يكون هذا الوقت نموذجياً ولكن يجب أن يكون كما هو الحال بالنسبة للمواد ممثلاً لأقصى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها .

3- الكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة : ويتم بموجب هذا المعيار ما يلي :

3-1 إعداد جدول بالمصاريف الصناعية المعيارية الخاصة بكل قسم من الأقسام

التكليفية (إنتاج وخدمات) والتي تعتبر مباشرة بالنسبة لهذه الأقسام . جدول (أ) .

3-2 إعداد جداول بالمصاريف الصناعية المعيارية التي يصعب تخصيصها على الأقسام

التكليفية (مصاريف عامة) . جدول (ب)

3-3 توزيع المصاريف الواردة في الجدول (ب) على الجداول الخاصة بالأقسام

التكليفية (أ) .

3-4 إعادة توزيع مجموع المصاريف الصناعية المعيارية غير المباشرة الخاصة بأقسام

الخدمات على الأقسام الإنتاجية ... وهكذا تتجمع لدينا المصاريف الصناعية المعيارية غير

¹ جامعة أحمد خليل ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، الأردن ، 2002 ، ص 76

المباشرة لكل قسم من الأقسام الإنتاجية والتي توزع بالتالي على الوحدات المنتجة في كل قسم من هذه الأقسام .

4- الساعة المعيارية :

عند تحديد العمل اللازم لإتمام تشغيل عدد من المنتجات خلال فترة معينة في إدارة معينة فإن ساعة العمل هي أساس مشترك للقياس خاصة وأن المنتجات تختلف في مواصفاتها واحتياجاتها لعنصر العمل¹.

ويعبر عن عامل القياس المشترك بالوقت وهو (الساعة المعيارية) حيث تقيس كمية العمل اللازم لإتمام أي منتج بواسطة أي آلة أو تحت إشراف أي عامل .
فمثلاً إذا أمكن إنتاج (50) وحدة في (5) ساعات فإنه يمكن القول بأن معيار أو معدل إنتاج الساعة هو (10) وحدات وبالتالي الإنتاج المنتظر في (3) ساعات هو (30) وحدة وهكذا .

إن الساعة المعيارية ليست ساعة زمن ولكن (ساعة) تقيس الإنتاج الذي يتم خلال الساعة ويتم التوصل إلى الساعة المعيارية بدراسة الزمن والحركة وبالخبرة والتحكم السليم.

5- معدل الكفاءة :

يعبر معدل الكفاءة على نسبة ما يعادل الساعات المعيارية للعمل المنجز إلى الوقت الفعلي المستنفذ لإتمام الإنتاج .

فمثلاً : إذا كان معيار إنتاج الساعة هو (10) وحدات وان إنتاج (60) وحدة قد تم في (5) ساعات فإن :

$$\text{معدل الكفاءة} = \frac{\text{ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج}}{\text{الوقت الفعلي المستنفذ لإتمام الإنتاج}} \times 100$$

معدل الكفاءة $= 100 \times \frac{6}{5} = 120\%$ وكلما زادت النسبة عن 100 كلما كان هناك كفاءة أكبر أما إذا انخفضت فأنها تعبر من كفاءة أقل .

¹ جمعة أحمد خليل ، المرجع السابق ، 78

فلو إن إنتاج (60) وحدة قد تم في (8) ساعات فأن معدل الكفاية .

يحسب كما يلي:

$$\text{معدل الكفاية} = 100 \times \frac{8}{60} = 75\%$$

6- معدل النشاط :

يربط معدل الكفاية بين كمية الإنتاج الفعلي معبراً عنها بساعات معيارية والساعات الفعلية المستنفذة في إنتاج نفس الكمية¹.

أما معدل النشاط فيربط بين الإنتاج الفعلي والمخطط معبراً عنهما بساعات معيارية وبذلك لا يقيس الكفاية ولكن يقيس مستوى النشاط الذي يتم مع التعبير عن الإنتاج الفعلي والمخطط بالساعات المعيارية .

فمثلاً : في خلال وقت معين تم تشغيل إنتاج فعلي يعادل 490 ساعة معيارية وكان من المخطط أن يتم تشغيل إنتاج يعادل 350 ساعة معيارية فتكون النسبة المئوية كما يلي :

$$\text{معدل النشاط} = \frac{\text{ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج الفعلي}}{100 \times}$$

ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج المخطط

$$\text{معدل النشاط} = 100 \times \frac{49}{35} = 140\%$$

¹ جمعة أحمد خليل ، المرجع السابق ، 78

المبحث الرابع : تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية .

المطلب الأول: مبادئ إعداد التقارير و أهدافه في محاسبة التكاليف المعيارية :

ترجع أهمية تقارير التكاليف إلى أنه كلما ارتفعنا في المستوى الإداري في الوحدة الاقتصادية فإن الإدارة العليا تبتعد عن مجال التنفيذ العملي ، ومن ثم يصعب عليها أن تقف على حالة التنفيذ أولا بأول ، كما يصعب عليها أيضا أن تصدر قراراتها فيما يتعلق بسير العمل في الوحدة ، ولذلك وجدت تقارير التكاليف لتسهيل مهام الإدارة ليست فقط لأغراض التخطيط بل أنها تعتبر وسيلة رقابية على نتائج أعمال الوحدة .

ومن هذا المنطق تعتبر تقارير التكاليف من أهم أدوات محاسبة التكاليف المعيارية التي تقارن بالتكاليف الفعلية للتعرف على الانحرافات و اتخاذ الإجراءات المصححة .

1- مبادئ إعداد التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية:

لعل أهم هذه المبادئ ما يلي :¹

- فهم حاجات الإدارة من المعلومات وارتباط كل تقرير بالعناصر الخاضعة لرقابة المستوى الإداري المعد من أجله .
- تناسب محتوى التقرير من المعلومات مع حاجة المسؤول الذي يستلمه (إحصاءات عينية ومالية عن عناصر الإنتاج) .
- بساطة وسهولة العرض في التقارير (وضوح المفاهيم والمصطلحات المستخدمة وتوحيدها) .
- الدقة و السرعة في إعداد التقارير (استخدام الحاسوب ، استبعاد المعلومات غير الضرورية)
- انتظام التقارير (يومي ، أسبوعي ، شهري ، دوري ..)
- ثبات التقارير حتى يمكن استخدامها كأداة فعالة لإجراء المقارنات .
- المرونة في إعداد التقارير وذلك من خلال إعداد الدراسات المستمرة لقياس مدى أهمية التقارير المستخدمة ، ومدى الحاجة إلى إضافة تقارير جديدة .
- شمول التقارير على تحليل كاف لأسباب الاختلافات وذلك من وجهة نظر الرقابة من حيث تحليل الانحرافات التي تقع داخل وخارج مجال الرقابية وتقديم التقارير في صورة مالية وكمية نظرا لأن عناصر التكاليف تعد تعبيراً مالياً عن مقاييس كمية .

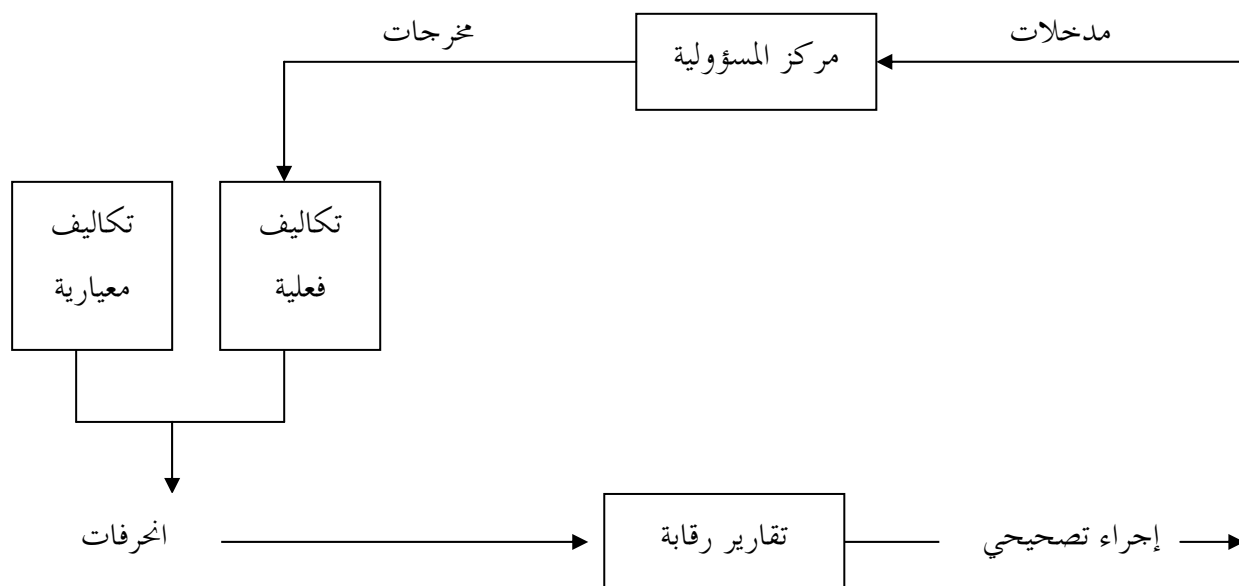
¹ جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 240-242

- إعداد التقارير وفقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء، لأن هذا المبدأ يقتضي توفير المعلومات التي تسمح بالفرقة بين الأعمال الأساسية ذات الصلة الاستثنائية (غير المتكررة) وتلك يجب أن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للوحدة .
- يجب أن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للمؤسسة (التحديد الواضح لحدود السلطة والمسؤولية).
- يجب أن يكون هناك فرد مسؤول يقرّر إصدار التقارير، وأي تعديل أو إضافة يجب أن يتم بعد استشارته، قد يكون هذا الفرد، المدير المالي، محاسب التكاليف، مراقب التسيير...
- المشاركة الحقيقية لمستخدمي التقارير في إعدادها وتصميمها حتى يسهل فهمها وتقدير أهمية ما تحتويه من بيانات أو معلومات في الرقابة على التكاليف.
- السرعة في إعداد التقارير لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب

2- أهداف التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية :

- توجد العديد من الأهداف التي تتحقق من التقارير في ظل محاسبة التكاليف المعيارية أهمها:
- الرقابة على التكاليف من خلال الأفراد المسؤولين وخاصة في المستويات التنفيذية ببيانات تفصيلية و فورية بخصوص الانحرافات الناتجة عن الإسراف أو الوفرة في التكاليف الصناعية المباشرة و غير المباشرة التي يمكن التحكم فيها لاتخاذ الإجراءات المصححة المناسبة.
- اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنواحي النشاط بالوحدة و ذلك لأن التقارير تشمل على دراسة للنتائج الفعلية مقارنة بالمعيارية ، وعرض للنتائج المتوقعة إذا ما اتخذت قرارات بديلة .
- اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كتعديل معايير المواد الأولية أو الزمن اللازم للإنتاج.
- توفر معلومات محاسبية للمدراء التنفيذيين تمكنهم من تقييم أدائهم ذاتياً، وبالتالي تعمل على تشجيعهم واستثارة الدوافع لديهم لتحسين الأداء بما يتماشى مع المعايير المحددة مقدماً .
- تخدم عملية التغذية المرتدة للمعلومات لأغراض الرقابة على التكاليف كما هو مبين في المخطط التالي:

شكل رقم (14) دور التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة على التكاليف



المصدر: كمال الدين الدهراوي ،علي أحمد أبو الحسن مرجع سابق ، ص 112

المطلب الثاني : مستويات التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية

يمكن تحديد مستويات التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية من خلال التقسيمات التالية :

1- على أساس عناصر التكاليف:

أ- تقارير المواد الأولية والأجور المباشرة:

يشمل كل تقرير على خانات أو أقسام خاصة لإثبات كل من التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية والانحرافات والكمية الفعلية للإنتاج. بالإضافة إلى بعض الملاحظات الخاصة إن وجدت، حتى يفيد التقرير في عملية تقييم الأداء لكل المراكز المعنية بهذه العناصر من التكاليف. فبالنسبة للمواد الأولية مثلاً، فبمجرد أن يصدر أمر الإنتاج لمنتج معين وبكمية محددة تعتمد إدارة التكاليف - استناداً إلى بطاقة التكاليف المعيارية لهذا المنتج- إلى إعداد قائمة المواد الأولية المعيارية وتثبت فيها الكمية المعيارية من كل مادة تستخدم في هذا المنتج، كما تستلم نسخة من قائمة المواد وأسعارها المعيارية لتحديد بذلك التكلفة المعيارية للمواد الأولية، وعند الانتهاء من الأمر الإنتاجي، يقوم محاسب التكاليف بحصر انحراف المواد وتحليله.¹

¹ حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع سبق ذكره، ص 114.

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

جدول رقم (6) : تقارير الأجور المباشرة

كشف رقابة الأجور المباشرة عن الفترة.....

نوع المنتج..... مرحلة الإنتاج.....

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

ملاحظات	الانحرافات			التكاليف الفعلية			التكاليف المعيارية			فترة العامل	رقم العامل
	معدل الاجور	معدل الاجور	وقت	تكلفة	معدل الاجور	وقت	تكلفة	معدل الاجور	وقت		

تقرير إدارة التكاليف.....

رئيس إدارة التكاليف

محاسب التكاليف

التاريخ

.....

.....

.../.../...

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

جدول رقم (7) : تقارير المواد المباشرة

كشف رقابة تكاليف المواد المباشرة عن الفترة.....

نوع المنتج.....
مرحلة الإنتاج.....
مواصفات المنتج.....
حجم الإنتاج الفعلي.....

ملاحظات	الانحرافات			التكاليف الفعلية			التكاليف المعيارية			رقع المواد
	كمية	سعر	كمية	كمية	سعر	كمية	كمية	سعر	كمية	

تقرير إدارة التكاليف.....

التاريخ
محاسب التكاليف
رئيس إدارة التكاليف
.../.../...
.....
.....

المصدر: حنان رضوان حلوة، كمال جبرائيل، المرجع السابق، ص 117.

ب- تقارير التكاليف غير المباشرة:¹

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

¹ المرجع السابق، ص 274.

جدول رقم (8) : تقارير التكاليف غير المباشرة

كشف رقابة تكاليف غير المباشرة

عن الفترة من إلى
مركز الإنتاج: المشرف:

النسبة المئوية للانحراف	الانحرافات	التكاليف		عناصر تكاليف غير مباشرة
		الفعيلة	القيمة	
				مواد غير مباشرة عمل غير مباشر إصلاح الآلات قوى محركة اهتلاك. الخ
				تكاليف متغيرة تكاليف ثابتة
				إجمالي التكاليف

تقرير إدارة التكاليف.....

التاريخ
محاسب التكاليف
رئيس إدارة التكاليف

المصدر: حنان رضوان حلوة، كمال جبرائيل، المرجع السابق، ص 247.

ج- بعض التقارير الملحقه:

قد تتطلب التقارير السابقة بعض التقارير الملحقه والمفسرة لها. لتتكمّل التقارير فيما بينها لغرض اتخاذ قرار ناجح، من هذه التقارير نجد:¹

- تقارير الأعطال: يعدّه المشرف ويراجعه رئيس طاقم التخطيط بالمصنع أو المؤسسة لتحديد مدى وجود أعطال حدثت أو متوقّعة يمكن أن تؤثر على البرنامج الإنتاجي. عادة ما يأخذ التقرير الشكل التالي:

جدول رقم (9) : تقرير عن العطل في القسم (X)

رقم الجزء	تاريخ العطل	سبب التعطل	الإجراءات الواجبة

المصدر: مصطفى أحمد سيّد، المرجع السابق، ص 516.

- التقارير الموجزة: أحيانا يتم إعداد تقريراً موجزاً يوضح موعد البدء والانهاء، وحركة أمر التشغيل.
- التقارير العارضة: يجب أن يتم تصميمها من وقت لآخر لمقابلة حاجات الإدارة، يمكن أن تتضمن نقاط متعلقة بالتالف من المواد خلال التشغيل، والأعمال اللازم إعادتها، والأوامر المتأخر تنفيذها. ستكشف تقارير التالف خلال التشغيل عن وجود مشكلات متعلقة بالجودة، وكونها كامنة في أحد المواد أو في الآلة أو في العامل، ونفس الشيء بالنسبة لتقارير الأعمال الواجب إعادتها، أمّا التقارير الخاصة بالأوامر المتأخرة، فهي تلفت الإدارة إلى عوامل الإنتاج التي تحتاج تعجيل، وإذا طالت قائمة الأوامر المتأخرة يمكن أن تظهر مشكلة موازنة الطاقة الإنتاجية لمواضع الأداء أو عدم دقة تقدير.

¹ مصطفى أحمد سيد، "إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات"، مجهول دار النشر، الطبعة الثالثة، 1998، ص 515-517.

2- على أساس المستوى الذي يعدّها:¹

يمكن تقسيم التقارير وفقا لهذا الأساس إلى ثلاثة أنواع:

أ- تقارير العمليات: يعدّها رئيس العمّال ويقدمها إلى المشرف، تتضمّن الإنجازات اليومية للعمليات المختلفة، كما تشمل على الانحرافات وتحليلها ونتائج التحليل وأسباب حدوثها والمسؤول عنها - مع بيان ما إذا كان هناك إهمال أم أنّ الخلل يرجع إلى عوامل خارجية عن إرادة العمال.

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

- قياس الأداء.

- توجيه وترشيد الأداء الفعلي.

- تقسيم الحوافز للعمالة الماهرة ومعرفة أسباب انخفاض مستوى العمالة الأخرى.

ج- تقارير إخبارية: يقدّمها رئيس إدارة التكاليف إلى نائب رئيس مجلس الإدارة، تتضمّن ملخصات عن تقارير المتابعة وتركّز على:

- الناحية القيمة أكثر من الناحية الفنية.

- مقارنة الأداء الفعلي خلال الشهر أو الفصل مع الأداء المعياري.

- تتضمّن اقتراحات لما يمكن تعديله لتحقيق الأهداف المنشودة.

- تحتوي كذلك على بيانات خاصة ببعض الجهات الخارجية.

3- حسب الزمن: وفقا لمؤشر الزمن يمكن تصنيف التقارير إلى:²

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

ب- التقارير الأسبوعية للرقابة على المواد الأولية المستخدمة والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة في كل قسم.

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

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

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

¹ جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 250-251.

² المرجع السابق، ص 252.

المطلب الثالث: أهمية محاسبة المسؤولية في نظام محاسبة التكاليف المعيارية:

يتطلب استخدام محاسبة التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف أن يلتزم كل مسؤول في المؤسسة بواجباته ، ويتحمل مسؤولية العمل المكلف به.

ولذلك تعتبر المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة ، أو يمكن القول أنها مفتاح قيادة المؤسسة حيث أنها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوصول إلى أفضل استغلال للطاقة أو الموارد المتاحة.

1- مفهوم محاسبة المسؤولية .

يشير نظام محاسبة المسؤولية إلى وضع البيانات المحاسبية في التقارير بصورة مناسبة وفقا لمسؤوليات الأفراد بهدف تقديم معلومات عن نتائج نشاط كل التنظيم أو الوحدة الذي يكون من مسؤولية شخص معين ، بحيث تتضمن بصورة مفصلة تلك البنود التي تدخل في نطاق مسؤولية هذا الشخص ، وتظهر أصلا بنود التكاليف التي تخرج عن نطاق مسؤوليته ورقابته ، وعلى ذلك يمكن القول أن محاسبة المسؤولية " هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة ، ولذلك يمكن تسميتها نظام المساءلة المحاسبية عن التكاليف¹.

كما يمكن تعريفها بأنها النظام المحاسبي الذي تضعه الوحدة الاقتصادية لتتبع عناصر التكاليف وإعداد التقارير عن أداء المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية.

كما يمكن تعريفها بأنها محاسبة النشاط أي ربط المعدلات التخطيطية لعناصر تكلفة النشاط بمراكز المسؤولية ومقارنتها بالمعدلات الفعلية لتلك العناصر لتحديد مسؤولية الانحرافات .

وعموما يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة ففي تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف وأهداف إحداثها من خلال التقارير .

وبناء على التعريف السابق يمكن القول أن أركان نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في :

- يوجد معيار علمي لتقييم الأداء (التكاليف المعيارية)

¹ جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 251-256

- يوجد شخص مسئول عن الأداء.
 - تحديد التكاليف التي تخضع لرقابة المسئول.
 - توجد تقارير تقدم إلى المسئول في المستوى الأعلى تتضمن أي انحرافات بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية.
 - هناك استخدام للتقارير المرفوعة لتقييم الأداء.
- ولذلك فإن جوهر محاسبة المسئولية هو الربط بين المسئول و التكاليف التي تحدث تحت رقبته لتحقيق هدف محدد وفي ضوء السلطات الممنوحة له .

2- مقومات نظام محاسبة المسئولية:

من أهمّ الركائز التي يقوم عليها نظام محاسبة المسئولية نجد:

1.2- نظام المعلومات المحاسبي:

- يعتمد نظام محاسبة المسئولية على الربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة¹ ويتجلى هذا الارتباط في النقاط التالية:
- يزوّد نظام التكاليف المعيارية محاسبة المسئولية بالمعايير الكمية التي يعتمد عليها كمقياس لتقييم الأداء.
 - يحدّد نظام التكاليف المعيارية التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة وبهذا يمكن تحديد التكاليف الخاضعة لرقابة مسؤول معيّن دون الآخر، ومنه تفادي الصدام بين المسؤولين.
 - الوثائق المحاسبية المبررة والمحفوظة تمثل دليلاً في حالة نشوء نزاعات بين المسؤولين عن مختلف المراكز في الهيكل التنظيمي.

2.2- اللامركزية:

هي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسئولية، كما تعني اللامركزية حرية اتخاذ القرارات على مستوى الإدارة الدنيا، فكلّما تمكّن الإداريون على مستوى منخفض من اتخاذ عدد كبير من القرارات كلما كانت المؤسسة تسيّر بطريقة لا مركزية، والهدف من اللامركزية هو التحديد الواضح للسلطة والمسئولية.

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص 512.

تعرف السلطة بأنها الحق الشرعي المخول لاتخاذ القرارات وإعطاء الأوامر لإتمام عمل أو الامتناع عن آدائه.¹

بينما المسؤولية تعني محاسبة الفرد عن القيام بواجبات محدّدة بحكم كونه عضواً في الوحدة، وبغض النظر عن رغباته الخاصة.²

يمكن تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية التالية:

- مركز التكلفة (يمكن تقسيمه بدوره إلى مركز تكاليف مباشرة ومركز مصاريف تقديرية).
 - مركز الإيراد: مسؤول عن المبيعات والإيرادات الأخرى.
 - مركز الاستثمار: مسؤول عن توليد دخل مقابل استخدام رأس المال المستثمر.
 - مركز الربح: وهو نتيجة جمع مركز التكاليف مع مركز الإيرادات.
- نظام التكاليف المعيارية هو وسيلة من وسائل تقييم أداء مركز التكلفة، وبهذا هو أحد أعمدة نظام محاسبة المسؤولية.

3.2- الإدارة بالاستثناء:

تساعد مبادئ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسؤولية، وبهذا تكون المستويات الأعلى على دراية بالعمليات والنتائج غير العادية المنجزة والمحققة في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي.

4.2- نظام حوافز:

يقوم نظام الحوافز بإثارة الدوافع السلوكية المرغوبة من العمال لبلوغ الأهداف المسطرة سابقا. ويقوم بربط الأجر بالأداء، حيث يكافئ العامل الجاد، ويشجعه، ويعاقب العامل المهمل مع تحسيسه بأهميته ودوره داخل المؤسسة.

3- أهداف محاسبة المسؤولية:

- من الأهداف التي يسعى إليها نظام محاسبة المسؤولية ما يلي:
- يتمكّن متّخذ القرار من معرفة ما يجري في المستويات الدنيا الخاضعة لسلطته، من خلال تزويده بالتقارير المتعلقة بأداء مسؤولي المراكز.

¹ جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 258.

² جمعة أحمد حلمي و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 258.

- اعتماداً على البيانات التي تحملها هذه التقارير يتعرض رئيس مركز المسؤولية إلى المساءلة.
- تحفيز المراكز على تحسين الأداء: لأن التقارير تكشف مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الكفاءة) ومدى اقتراب المركز من تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة (الفعالية).
- التحقق من التكامل الداخلي والتآزر الحاصل بين العمال والنظم الجزئية داخل المؤسسة.
- اقتراح الوسائل المناسبة والحلول المرنة لمعالجة الانحرافات.

4- علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية:

- تعتبر التقارير من أهم أدوات نظام محاسبة المسؤولية خاصة ، وأن الهدف الرئيسي من محاسبة المسؤولية هو اتخاذ الإجراءات المصححة لأنها سوف تفيد في تعديل الظروف المستقبلية التي تؤثر على التكاليف بشكل جيد قبل حدوثها وهو ما يطلق عليه الرقابة المانعة.
- حيث يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية ربط التكاليف وتحليلها وفقاً للمستويات الإدارية المختلفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :
- أن التكاليف المتغيرة يمكن تحويلها إلى تكاليف ثابتة (استبدال العمالة بأجهزة إلكترونية حديثة)¹.
 - أن التكاليف الثابتة تخضع للرقابة مثل المتغيرة (الإيجار يعد تكلفة ثابتة في الأجل القصير أما في الأجل الطويل فإن المفاضلة بين الإيجار والتملك).
 - أن هناك تكاليف لا تخضع للرقابة وهي تلك التي تنتج عن قرارات خارجة عن إدارة الوحدة الاقتصادية.
 - أن التكاليف الاستثمارية تحتاج إلى رقابة أدق وعناية أكبر لأن وقوعها يصبح مصدراً للتكاليف الثابتة و المتغيرة في الآجال المختلفة.

¹ جمعة أحمد حلمي و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 264.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر محاسبة التكاليف المعيارية أداة فعّالة لتقييم أداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف، وجودها مهم في المؤسسة خاصة الكبيرة منها، إعدادها يتطلب وجود نظام تخطيط يحدّد أهداف المؤسسة والوسائل المستعملة لبلوغها وبذلك إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية، وهو يتكامل مع نظام الموازنات التقديرية ويساهمان في اتخاذ القرارات المالية.

كما تزوّد محاسبة التكاليف المعيارية المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجّه نشاطاتها عن طريق حساب الانحراف وتحليلها في كل مركز مسؤولية وتحديد هل هي ناتجة عن ظروف داخلية أو خارجية، أي هي أداة من أدوات محاسبة المسؤولية يتعلق بالجانب الكمي (معلومات كمية).

كذلك المعلومات التي توصلها محاسبة التكاليف المعيارية إلى متخذ القرار تكون في شكل تقارير عن الأحداث الاستثنائية أي هو أحد دعائم أسلوب الإدارة بالاستثناء يتعلق بجانب التكاليف.

كما أن السرعة في إيصال المعلومات عن الانحرافات ضرورية ليتمكن متخذوا القرار من إصدار الأوامر التصحيحية قبل فوات الأوان، وهذه العملية عبارة عن تغذية عكسية.

كما تهدف محاسبة التكاليف المعيارية إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على معلومات في الوقت المناسب و استعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات وملاحظة التطورات من أجل تقييم وتحسين الأداء وتحديد المسؤوليات حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب ومحاربة التبذير أو التسبب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من المعدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها.

بالإضافة إلى المزايا التي يمكن تحقيقها بفضل خصائص هذه الطريقة وتشكل بذلك قيمة مضافة حقيقية لطرق المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير للمؤسسة، ومن بين تلك المزايا :

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- 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 و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية

للدهن وحدة سوق أهراس

المحاور الأساسية للفصل:

تمهيد

المبحث الأول: تقديم المؤسسة و منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تفسير النتائج و توصيات الدراسة

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس:

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصول السابقة النظرية إلى محاسبة التكاليف ودور محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية سنتطرق بالدراسة في هذا الفصل التطبيقي إلى حالة المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس، متناولين منهج الدراسة و مصادر جمع المعلومات و تحليلها لاختبار الفرضيات و الوصول إلى النتائج.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة و منهجية الدراسة الميدانية:

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن:

1) نشأتها و تطورها:

المؤسسة الوطنية للدهن ENAP هي مؤسسة وطنية اقتصادية مختصة في إنتاج شتى أنواع الدهون العضوية (الدهون، الطلاء المبرنق، مواد صبغية، مستحلبات، مجففات، و أنواع من الغراء و الصمغ).

نشأت هذه المؤسسة نتيجة إعادة الهيكلة للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC) (*)، في جانفي 1983 تطبيقا للمرسوم رقم 419 / 82، الصادر بتاريخ 1982/12/04. و في 13 مارس 1990 دخلت الإستقلالية و تحولت إلى شركة مساهمة (SPA) (**). برأسمال يقدر بـ: 200 000 000 دج و الذي ارتفع ليصبح سنة 2005: 500 000 000 دج.

تزرع المؤسسة بخبرة مهنية تفوق الثلاثين عاما، و كذا بقدرة إنتاج تصل إلى 125000 طن من الدهون سنويا، بالإضافة إلى 57000 طن من المنتجات شبه الجاهزة (مواد صمغية، مستحلبات و مجففات)¹.

تتكون المؤسسة الوطنية للدهن ENAP من ستة وحدات للإنتاج موزعة على التراب الوطني:

❖ منطقة الشرق: وحدة سوق أهراس.

❖ منطقة الوسط: وحدة الأخضرية بولاية البويرة (المقر الرئيسي)، وحدة الشراقة، و وحدة

السمار بولاية الجزائر العاصمة.

❖ منطقة الغرب: وحدة وهران، و وحدة السيق بولاية معسكر.

(*) SNIC : Société Nationale des Industries Chimiques.

(**) SPA : Société Par Actions.

¹ Site Web : www. Enap dz. Dz , consultation le: 21/03/2007.

تعتبر وحدة سوق اهراس من أهم الوحدات الإنتاجية للمؤسسة حيث كان تاريخ فتح المناقصة في جوان 1974، و بدأت الأشغال في 22 نوفمبر 1974 لمدة 21 شهرا، بتكلفة نهائية للمشروع قدرت ب 510 800 103 دج بمساعدة شركات أجنبية و هي شركة BECSA و شركة MIBZI البلجيكيين، و مؤسسات وطنية أخرى أهمها ECTA. تحتوي وحدة سوق اهراس على 19 مصلحة منها 03 ورشات عمل، 09 ورشات صيانة، و تبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 05 هكتارات مغطاة. تبلغ الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنويا من الدهن أي ما يعادل 20% من إنتاج المؤسسة ككل.

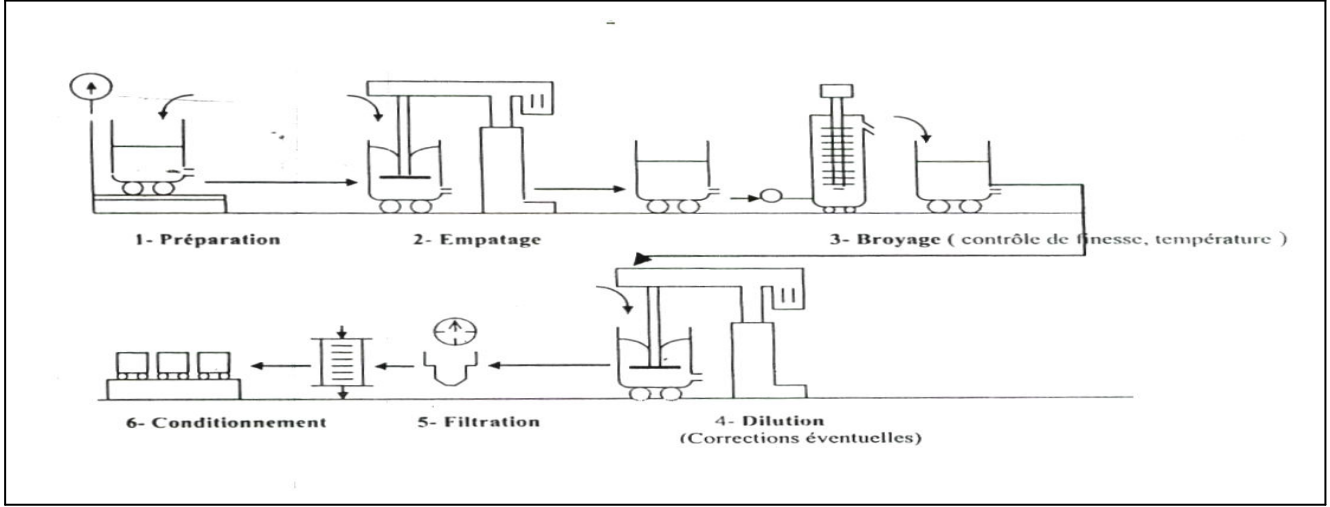
2) منتجات المؤسسة و نشاط الإنتاج بها:

تختص وحدة سوق اهراس في إنتاج:

- ❖ دهن البناءات. (Secteur Bâtiment).
 - ❖ الدهن الصناعي. (Secteur Industrie).
 - ❖ دهن السيارات. (Secteur carrosserie).
 - ❖ البرنيق. (Vernis).
 - ❖ الدهن المخفف. (Dilliants).
 - ❖ الغراء. (Colles).
 - ❖ الراتنج. (Résines) و هو مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة لإنتاج منتجات أخرى أو تباع لمؤسسات أخرى تستعملها كمادة أولية لها.
- تستعمل المؤسسة مواد أولية أساسية هي المخضبات (les pigments)، المحففات (les seccatifs)، مشتقات الهيدروكربون (les solvants)، و مادة الراتنج (Résine)، حيث تستعمل بعض المواد الأولية المحلية، و يستورد البعض الآخر من دول أجنبية بنسبة 60 % و هي ألمانيا (Kronos, Helem)، هولندا (Perstop)، إيطاليا (Lonza)، فرنسا (Bergbac) بلجيكا (Venemare)، و تستورد من دول عربية و هي مصر، و الأردن بنسبة 40 %.

3- مراحل إنتاج الدهن بالوحدة:

الشكل رقم (15) مراحل إنتاج الدهن بالوحدة



المصدر: دائرة الإنتاج بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق اهراس.

تمر عملية الإنتاج بستة مراحل أساسية نوضحها كما يلي:

1- مرحلة التحضير: (Préparation):

يتم تحضير المواد المستعملة سواء الصلبة أو السائلة حسب المعادلات لكل نوع من المنتجات وفق برنامج تشرف على تنفيذه مصلحة البرمجة، و تصمم مصالح البحث و التطوير الصيغ الإنتاجية بالإضافة إلى التنسيق مع ورشة إنتاج الراتنج.

2- مرحلة الخلط: (Empatage):

يتم فيها خلط و عجن المواد المحضرة في المرحلة الأولى للحصول على عجينة متجانسة.

3- مرحلة الطحن: (Broyage):

تطحن المواد خاصة الصلبة منها للقضاء على أي شوائب و ذلك داخل آلة مخصصة لذلك من أجل تحويل العجين إلى سائل بخصائص محددة مسبقا.

4- مرحلة التسوية: (Dilution):

في هذه المرحلة يتم إضافة جزء آخر من مادة الراتنج، و بعض المحففات، و المواد المكاملة بمراقبة من المخبر.

5- مرحلة التصفية: (Filtration): يتم تصفية المزيج من كل الشوائب ليصبح قابلا للتعليب.

6- مرحلة التعليب: (Conditionnement):

بعد المراقبة التي يقوم بها المخبر في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، خاصة في المرحلة الأخيرة يتم تعليب المواد تامة الصنع (الدهن) في علب مختلفة الحجم باستخدام آلات خاصة و تصبح جاهزة للبيع.

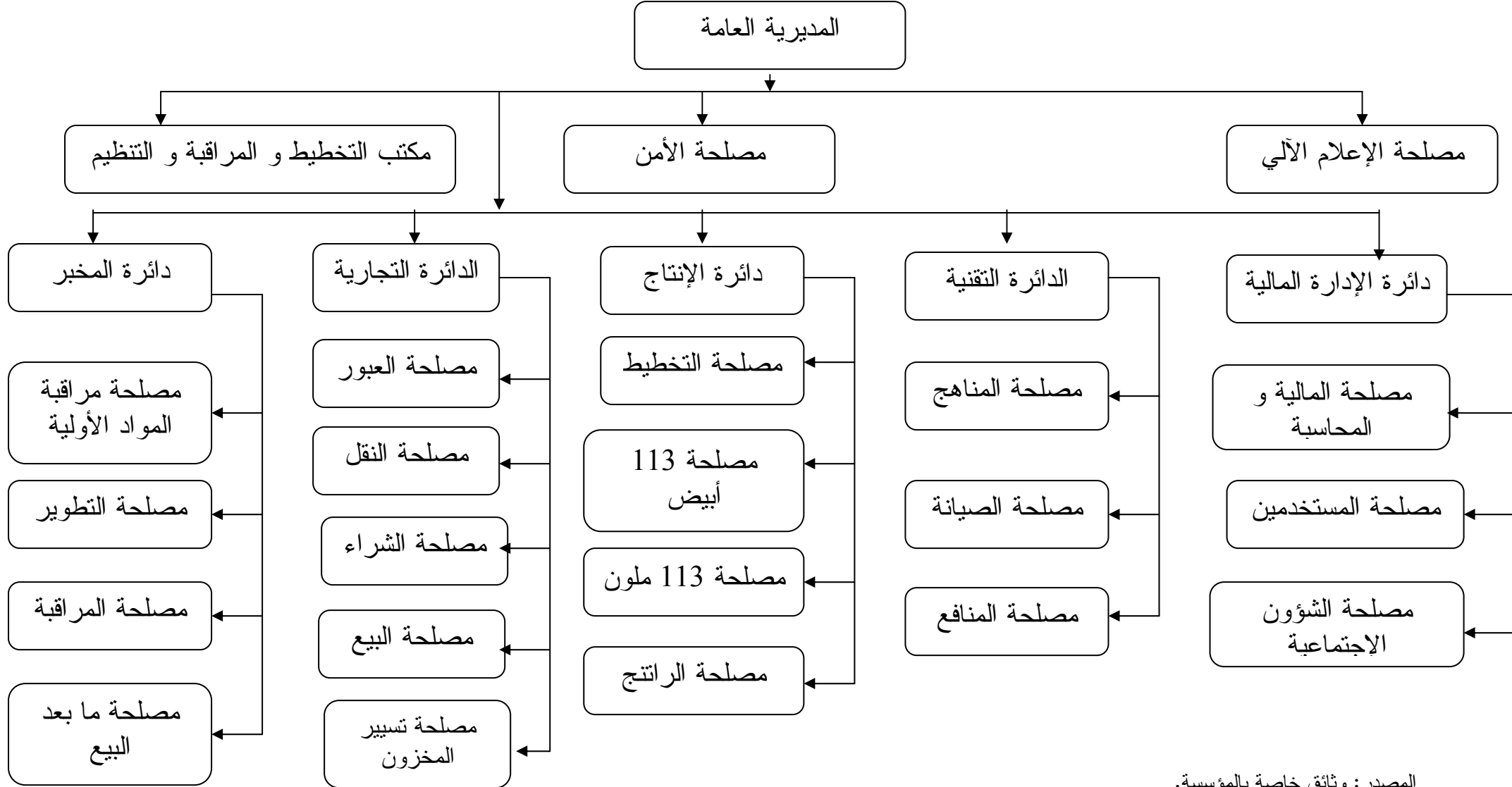
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الدهن بسوق اهراس و مهمة مختلف دوائرها:

1) الهيكل التنظيمي:

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المديرية العامة المسؤولة عن خمسة دوائر أساسية وهي: دائرة الإدارة و المالية، الدائرة التقنية، دائرة الإنتاج، الدائرة التجارية، و دائرة المخبر حيث تحتوي كل دائرة على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها و أدوارها، بالإضافة إلى مصلحة الإعلام الآلي، مصلحة الأمن و مكتب التخطيط و المراقبة والتنظيم (pco) و التي ترتبط مباشرة بالمديرية العامة.

و يمكن أن نوضح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (16) الهيكل التنظيمي لوحدة سوق اهراس لإنتاج الدهن



2) مهمة دوائر و مصالح المؤسسة:

1- مصلحة الإعلام الآلي:

لها علاقات مع معظم الدوائر حيث تتكفل ب:

- إخراج فاتورة البيع عن طريق المعلوماتية (Information des factures de vente).
- متابعة المخزون من حيث: المواد الأولية، المواد تامة الصنع، قطع الغيار.
- الإنتاج.
- المخبر و يكون بتحليل المواد الأولية أو النهائية، و تسجل المعلومات الخاصة به عن طريق الإعلام الآلي.
- التكفل بكل عمليات المحاسبة عن طريق المعلومات و الهدف من العمل بالإعلام الآلي هو إعطاء المعلومات في كل وقت و بسرعة و دقة تامتين.
- مع العلم أن مصلحة الإعلام الآلي بالمؤسسة توفر شبكة محلية (Intranet) لربط جميع أجهزة الإعلام الآلي، و تدفق المعلومات بين مختلف دوائر و مصالح المؤسسة.

2- مصلحة الأمن:

تتكفل بالأمن الصناعي للمؤسسة و هي تتصل مباشرة بالمديرية العامة لمكانة هذه الأخيرة و أهميتها.

3- مكتب التخطيط و المراقبة و التنظيم: من بين أهم مهامه:

- جمع المعلومات اليومية، الشهرية، السنوية، المتعلقة بالإنتاج، و كذلك نشاط جميع الدوائر الموجودة على مستوى الوحدة.
- إعداد المخطط السنوي بالتنسيق مع جميع المصالح و الذي يتم إعداده اعتبارا من شهر أكتوبر بناء على معطيات السوق، و الأهداف التي تسعى لتحقيقها المديرية العامة في إطار استراتيجية المؤسسة.
- تحليل نقاط القوة و الضعف للمؤسسة و التنسيق مع جميع الدوائر خاصة دائرة الإنتاج.
- يكلف المكتب من خلال رئيسه الذي يعتبر مراسل الجودة على مستوى الوحدة بكل النشاطات المتعلقة بقضايا الجودة و المواصفة الدولية الإيزو 9001 إصدار 2000، علما أن

مسؤول الجودة يكون في المديرية العامة للمقر الرئيسي للمؤسسة و هو المسؤول عن الجودة بكل وحدات المؤسسة.

- مناقشة الأهداف المراد تحقيقها بالتنسيق مع مختلف دوائر المؤسسة في إطار إستراتيجيتها و من خلال سياسة الجودة الموضحة في دليل الجودة الخاص بالمؤسسة حيث تتمثل في¹⁴²:

- ضمان جودة و نوعية منتجات المؤسسة.
- البقاء في الريادة في سوق الدهن.
- تقليص ضياع المواد الأولية و تكاليف اللاجودة ، و عدم المطابقة و التي انخفضت بعد حصول المؤسسة على الشهادة و تطبيق إجراءات الجودة حسب دليل الجودة الموجود بكل دوائر و مصالح المؤسسة.
- محاولة الوصول إلى أسواق جديدة على المستوى المغربي و الإفريقي.
- التفوق الصناعي.
- الدفاع عن حصة المؤسسة في السوق.
- مسايرة التطور التكنولوجي العالمي.
- زيادة قوة العرض و البيع.

4- الدائرة التجارية: تضم هذه الدائرة خمس مصالح هي كالتالي:

1.4. مصلحة العبور: موجودة على مستوى ميناء عنابة، تهتم بالمواد المستوردة ابتداء من وصولها حتى إعدادها للنقل.

2.4. مصلحة النقل: تهتم بنقل المواد الأولية المحلية أو المستوردة.

3.4. مصلحة الشراء: تهتم بمختلف عمليات التمويل، و تساعد بقية الأقسام في المؤسسة في إتمام عملها في أحسن الظروف إذ يتم التمويل بمواد أولية ذات نوعية جيدة بأقل تكلفة ممكنة، و للعملية تخطيطها الخاص و المتمثل في: السعر، الوقت، النوعية، شروط الإستلام، عملية تحويل الملكية من البائع إلى المشتري، و تتبع المصلحة المراحل التالية:

- معرفة الحاجة المطلوب تلييتها.
- نوعية و كمية المنتج أو الخدمة.

¹⁴² المصدر: رئيس مكتب التخطيط و المراقبة و التنظيم.

- البحث عن موردين مناسبين وأكفاء.

4.4. مصلحة البيع: تقوم هذه المصلحة بإمضاء الصفقات مع المتعاملين الاقتصاديين، و عملية البيع في الوحدة المسيرة و المراقبة بالإعلام الآلي.

5.4. مصلحة تسيير المخزون: تهتم بتسيير المخزون الوارد و الخارج من و إلى الوحدة و كذا الإنذار بتدني المخزون، و الهدف من هذه العملية هو زيادة الأداء عن طريق التحكم الأحسن في المواد المخزنة و تجنب تلفها.

5- دائرة المخبر:

يوجد على مستوى كل وحدة من وحدات المؤسسة مخبر مركزي دوره الأول يتمثل في مراقبة المواد الأولية المستوردة و المحلية من حيث النوعية و المطابقة للمواصفات المطلوبة و المتفق عليها حسب وصل الطلب و ذلك بعد الحصول على عينات من الموردين و اختبارها من خلال جملة من المعايير التي يتأكد منها المخبر، ثم تتم عملية الاختيار بالتنسيق مع الدائرة التجارية على أساس كل من النوعية و السعر، و بعد وصول الطلبية يقوم المخبر بإعادة الاختبار و التأكد من المطابقة للمعايير، قبل تسليمها لمصلحة تسيير المخزون رفقة وصل مراقبة.

تضم دائرة المخبر أربعة مصالح و هي:

1.5. مصلحة مراقبة المواد الأولية: تختص بمراقبة نوعية و جودة المواد الأولية عن طريق إخضاعها للتجريب و المراقبة للتأكد من صلاحية و جودة هذه المواد كيميائيا و فيزيائيا.

2.5. مصلحة التطوير: تهتم بتطوير المعادلات و تحسينها، كما تتم التجارب للوصول إلى أنواع جديدة من المنتجات ذات جودة، و شدة مقاومة.

3.5. مصلحة المراقبة: بعد خروج المنتجات التامة الصنع و النصف مصنعة فإنها تخضع لمراقبة دقيقة سواء على مستوى المخابر الفرعية الموجودة في الورشات أو على مستوى هذه المصلحة في المخبر المركزي، و ذلك بإجراء الفحوصات و التجارب بغرض التأكد من احترام مقاييس الإنتاج و جودة المنتج.

4.5. مصلحة ما بعد البيع: تسهر هذه المصلحة متابعة احتياجات الزبائن و التعرف على مشاكلهم و محاولة إيجاد زبائن جدد للمؤسسة كذلك تقديم بطاقات تقنية إرشادية خاصة بكل عمليات الإنتاج.

6- دائرة الإنتاج:

تتكون من أربعة مصالح مهمتها تنفيذها قرارات الوحدة في مجال الإنتاج و هي كالتالي:

1.6. مصلحة التخطيط : يشرف على هذه المصلحة رئيسها و ثلاثة أعوان تقوم بالتخطيط لتنفيذ قرارات الإنتاج و يكون ذلك عن طريق البرمجة التي تكون على أساس المخطط السنوي الذي يتم على أساسه معرفة الإنتاج اليومي، الشهري، حيث حدد الإنتاج اليومي بـ 8.5 طن من الدهن و تتم البرمجة بالتعاون مع الإدارة و الأقسام الأخرى و لهذه البرمجة أسس هامة هي تغطية كمية الإنتاج، تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أقصاها، التقليل من الفاقد في كل من الوقت و المواد.

2.6. مصلحة 113 أبيض: عبارة عن ورشة يتم فيها إنتاج الدهن الأبيض بحيث تحتوي على أربعة خطوط إنتاج.

3.6. مصلحة 113 ملون: تهتم بإنتاج الدهن الأبيض بحيث تحتوي على ستة خطوط إنتاج.

4.6. مصلحة الراتنج: تخصص بإنتاج الراتنج و هو مادة نصف مصنعة تستعمل لاستهلاك الوحدة الداخلي و قد كانت تستورده بأثمان باهظة، و بهذا قللت المؤسسة من التكاليف. و تسعى الوحدة بصفة عامة من خلال مراقبة النوعية إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:

* تحسين نوعية المنتج.

- * التعرف السريع على عيوب الإنتاج، و العمل على تجنبها.
- * التقليل من شكاوى الزبائن، و العمل على إرضائهم.
- * المساعدة على تحديد إمكانية و مشاكل الصناعة التي تواجهها.
- * ربح الوقت و التقليل من التكاليف.

توجد بوحدة سوق أهراس 10 خطوط لإنتاج الدهن:

- 04 خطوط للدهن الأبيض.
- 06 خطوط للدهن الملون.
- 10 خطوط للتعليب.
- 06 خطوط للراتنج.

مجموع العمال في دائرة الإنتاج هو 164 عاملا موزعين كالتالي¹⁴³:

¹⁴³ المصدر: دائرة الإنتاج بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

- مصلحة التخطيط: 03 عمال.
- مصلحة 113 أبيض: 42 عاملا.
- مصلحة 113 ملون: 62 عاملا.
- مصلحة الراتنج: 57 عاملا.

7- الدائرة التقنية:

تتمثل المهمة الأساسية لهذه الدائرة في مساندة العملية الإنتاجية و كذلك مراقبة استغلال الأجهزة والآلات و إعداد الإصلاحات و الصيانة اللازمة و تضم هذه الدائرة ثلاثة مصالح و هي:

1.7. مصلحة المناهج (الأساليب): تختص هذه المصلحة بالدراسات الفنية المتعلقة بالصيانة و توفير المناهج اللازمة لعملية الإنتاج، حيث يتم تلقي طلب العمل، ثم القيام بعملية المعاينة فالتكليف بالعمل.

يوجد على مستوى هذه المصلحة جميع الوثائق و المخططات المتعلقة بالأجهزة الموجودة على مستوى الوحدة، و عند القيام بتنفيذ أعمال الصيانة على عتاد ما يكون له ملف خاص به جميع التدخلات التي أجريت على الآلة و تاريخها و قطع الغيار المستعملة، كما تشرف المصلحة على تسير مخزون قطع الغيار الموجودة على مستوى الوحدة.

2.7. مصلحة الصيانة: تهتم بأعمال الصيانة على مستوى الورشات، و من خلال صنع قطع الغيار بالورشات التابعة لها فهي تلبى الحاجيات الصغيرة للوحدة و هي كذلك تخفف من التكاليف الإضافية و الخسائر، و تقلل الإنتاج للبضائع.

3.7. مصلحة المنافع: وهي المسؤولة عن توفير كل المنافع الضرورية لتسيير الآلات و منها المياه الباردة، و المياه الصالحة للشرب، و التهوية...، كما تعتبر مسؤولة عن إعلام الدائرة التقنية بكل ما تحتاج إليه من منافع و أعمال الصيانة لتفادي توقف العملية الإنتاجية، و من أجل الإستغلال الأمثل و العقلاني للمعدات و الآلات الخاصة بالصنع.

8- دائرة الإدارة و المالية:

إن لهذه الدائرة أهمية بالغة جدا فمن خلالها يمكن معرفة الوضع المالي لها و ما إذا حققت أرباحا أم لا، و تضم هذه الدائرة المصالح التالية:

1.8. مصلحة المستخدمين: تهتم بجميع عمال الوحدة من خلال المهام التالية:

- توظيف العمال حسب المخطط التنظيمي للمؤسسة.
- دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف جميع المصالح التابعة للوحدة أو في حالات أخرى كالطرد أو الوفاة...

- متابعة الغياب و تطور الحياة المهنية للعامل من خلال تقديم منحة الخبرة المهنية.
- متابعة أجور العمال شهريا مع حفظ ملفاتهم و يوزع العمال في الوحدة كالتالي:

* إطارات: 37 إطارا.

* عمال متحكمين: 108 عامل متحكم.

* عمال منفذين: 184 عامل يدوي.

* المؤقتون: 21 مؤقتا.

* المتربصون: 12 متربصا.

و يكون مجموع العمال 338 عاملا.¹⁴⁴

2.8. مصلحة الشؤون الإجتماعية: تقوم بمتابعة شؤون العمال من ناحية الوجبات الغذائية و الأدوية و غيرها من خلال التعاضدية الإستهلاكية التي تباع فيها هذه المواد بأقل تكلفة، و كذلك تتابع الملفات الإجتماعية و حوادث العمل.

3.8. مصلحة المحاسبة و المالية: تتكون من رئيس المصلحة و فرع المحاسبة العامة الذي يسجل جميع العمليات الخاصة بالشراء و البيع و الأجور و الرواتب، و متابعة ملفات الموردين و الزبائن..، فرع المالية و من أهم مهامه مراقبة الملف الخاص بالتسديد و المتكون من الفاتورة وصل الطلبية، وصل التسليم، و وصل الإستلام، وصل التسديد بالنسبة لعمليات البيع أو الشراء، أما بالنسبة للخدمات فالملف يتكون من شهادة إنجاز الخدمة، وصل الطلبية، وصل التسديد، كما يعمل فرع المالية على إعداد المقاربات البنكية (rapprochement bancaire) و مراقبة ملف الصندوق ، أما فرع المواد و الإستثمارات فيسجل العمليات المتعلقة بشراء المواد خاصة أن الوحدة تستعمل أكثر من 230 وحدة، بالإضافة إلى العمليات المتعلقة بمختلف الخدمات.

¹⁴⁴ المصدر: دائرة الإدارة و المالية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في دراسته الميدانية للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق أهراس - على مجموعة من الأدوات في إطار جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، و المتمثلة في المصادر الأولية و الثانوية، حيث انحصرت هذه الأخيرة في بنك المعلومات الخاص بالمؤسسة، و الذي اطلع عليه الباحث من خلال دراسته الاستطلاعية و الزيارات التي قام بها لمعظم دوائر و مصالح المؤسسة للتعرف عليها و الإطلاع على بعض الوثائق الخاصة بالجانب المحاسبي ، بالإضافة إلى بيانات أخرى كالهيكل التنظيمي للوحدة، مهمة مختلف مصالحها، عدد إدارتها و عمالها...، هذا من جهة ومن جهة أخرى فقد اعتمد الباحث على المصادر الأولية التي قام باستقائها من خلال دراسة أولية قامت بها الوحدة في إطار مراقبة التسيير على مستواها حيث قام الباحث بتصميمها كأداة للتحقق من صحة أو خطأ فرضيات الدراسة، و قد تضمنت الدراسة الأولية على كيفية إعداد نظام محاسبة التكاليف إلى جانب المحاسبة العامة نظرا لما تلعبه هذه الأخيرة في التحكم في التكاليف وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي في المؤسسة . بالإضافة إلى الدراسة الأولية فقد استعان الباحث بأداة أخرى و هي المقابلة باعتبارها من أكثر وسائل جمع البيانات إنتاجية و فعالية خاصة غير المسجلة في المصادر الجاهزة منها، و قد قام الباحث بمقابلات فردية لرؤساء الدوائر بالوحدة.

لاختبار فرضيات الدراسة و الوصول إلى نتائج البحث قام الباحث باختيار دراسة حالة منتج أساسي يتمثل في (GLYLAC2000) والذي يعتبر من الإنتاج الاستراتيجي للمؤسسة . اعتمد الباحث على المعلومات و البيانات المتواجدة في مصلحة المحاسبة المتعلقة بمراقبة التسيير . تتمثل هذه البيانات في دراسة أولية قامت بها المؤسسة سعيا منها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف إلى جانب المحاسبة العامة حتى تتحكم في مختلف التكاليف التي توجهها . من خلال الرقابة المنهجية الواعية لمختلف التكاليف على اكتشاف أي انحراف عن المنهج المحدد مقدما لها وقت حدوث هذا الانحراف ، وعلى تحديد أسبابه و المسؤولين عنه. من خلال دراسة الجانب المحاسبي للوحدة . لقد تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية و هي:

- محور المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف.
- محور تقييم متطلبات و أدوات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية.
- محور تقييم مزايا تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية:

المطلب الأول: عرض نتائج المحور الأول للدراسة:

يمثل المحور الأول للدراسة المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف ، حيث يهدف الباحث من خلاله إلى معرفة مدى اهتمام المؤسسة بهذه المحاسبة و تطبيق نظامها على مختلف منتجاتها في ما يتعلق بحساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة الحقيقي وتحديد النتيجة التحليلية لها.

1. اهتمام المؤسسة بمحاسبة التكاليف:

لا توجد محاسبة تحليلية أو قسم خاصة بها على مستوى مؤسسة الدهن لكن ووعيا منها بأهمية هذا النوع من المحاسبة فقد تم إنجاز مقارنة للمحاسبة التحليلية تسمح باتخاذ القرارات في مجال التسيير . حيث تعتمد هذه المؤسسة في توزيع مختلف الأعباء كما هو مبين أدناه ¹⁴⁵ .

حـ/ 61 مواد و لوازم مستهلكة : والذي يمثل 70 % من رقم الأعمال وهو عبارة عن الاستهلاكات من المواد الأولية و الرزم و الطاقة وقطع الغيار و لوازم أخرى .

تمثل المواد الأولية المعادلة الكيماوية للمنتج المعني وتتكون من رمز أو كود المادة ، المعدل ، الكمية المعيارية ، الكمية المستهلكة الحقيقية ، الفرق أو الانحراف ، القيمة . هذه المعادلة إما أن تكون تتعلق بمنتج موجود سابقا أو بمنتج جديد يتم ضبطها من طرف مصلحة المخبر ويتم التعامل بها في تحديد ميزانية المشتريات بعد التصديق عليها من طرف الزبون .

- المواد الأولية و الرزم : تحسب على أساس المعادلة الكيماوية ويتم تقييمها آليا بالسعر المتوسط المرجح بينما الطاقة وقطع الغيار و اللوازم الأخرى يتم تقييمها بالسعر (n-1) لنفس المواد . حيث يمثل الفارق بين ما هو مقدر و ما هو فعلي بفارق ضئيل جدا .

- تتكون هيكلية المواد واللوازم من 78 % مواد أولية ، 19 % رزم ، الباقي 1 % طاقة ، 1 % قطع غيار ، 1 % لوازم أخرى مختلفة .

- حساب تكلفة إنتاج منتج معين تعتمد تقريبا 70 % حقيقية و 30 % تقريبية حيث يحسب سعر التكلفة الحقيقي بقيمة المواد و المستهلكة مع الرزم بالإضافة المصاريف الهيكلية التي

¹⁴⁵ المصدر: دائرة الإدارة و المالية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

تتمثل في (اللوازم الأخرى + الأعباء من حـ / 62 إلى غاية حـ / 68). يقارن هذا السعر بسعر التكلفة المعياري .

2- حساب مختلف التكاليف وسعر تكلفة المنتج : (GLYLAC 2000)

نعتبر أن مؤسسة الدهن بسوق أهراس تنتج و تبيع منتوجا واسع الانتشار وليكن GLYLAC 2000 نھتم بنشاط شهر ماي 2008 والذي نحدد له سعر تكلفة المنتج المباع و النتيجة التحليلية باستعمال طريقة مراكز التحليل¹⁴⁶ .

أ: التصنيع (الإنتاج) :

اليد العاملة : يشمل التصنيع أربعة مراحل وهي :

- الخلط
- الطحن
- تسوية و مراقبة
- التعليب

نعبّر عن نشاط مراكز التحليل الأربعة بساعة اليد العاملة المباشرة.

1- الخلط :

المعدل الساعي .

- رئيس الفرقة..... 1 84.40 دج / سا
- مخلط (معجن) 1 79.39 دج / سا
- مساعد مخلط: 1 89.76 دج / سا

2- الطحن :

المعدل الساعي .

- طاحن..... 1 78.40 دج / سا
- مراقب 1 84.40 دج / سا

3- التسوية و المراقبة :

المعدل الساعي .

- خلاط 1 79.39 دج / سا

4- التعليب :

المعدل الساعي .

- سائق..... 1 78.40 دج / سا
- معبئ 2 76.86 دج / سا

¹⁴⁶ المصدر: دائرة الإدارة و المالية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

ملاحظة : نعتبر أن :

- 21 يوم مفتوحة لشهر ماي / 2008 متوسط ساعات العمل : 6 ساعات.
- باقي 2 ساعة : صيانة و مداخلات
- ساعات اليد العاملة المباشرة توزع :

كما هو مبين في الجدول رقم (10) التالي :

المدة	الخلط	الطحن	التسوية والمراقبة	التعليب
21 يوما	$3 \times 6 \times 21$	$2 \times 6 \times 21$	$1 \times 6 \times 21$	$3 \times 6 \times 21$
عدد الساعات	378 ساعة	252 ساعة	126 ساعة	378 ساعة

الإنتاج المتجمع (GLYLAC 2000) بقيمة 33430.54 م . د ج

حساب ميزانية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج المتجمع لشهر ماي 2008 :

كما هو مبين أدناه في الجدول رقم (11)

البيان	الكمية	سعر الوحدة م . د ج	المبلغ م . د ج
T2470	192.826	65.54	12637.816
P2132	38.246	161.09	6161.048
C2825	25.498	32.00	815.936
C2831	15.936	9.14	145.655
S3110	38.629	20.64	797.303
A5022	0.637	149.95	95.518
A5025	0.637	226.98	144.586
T4347	0.542	427.40	231.651
T4364	4.143	70.78	293.242
T4419	1.594	94.74	151.016
Z2432	0.032	5354.28	171.337
تكلفة المواد الأولية المستعملة			21645.108

الإنتاج : تم إنتاج خلال شهر ماي 2008 . 318.720 طن من المنتج (GLYLAC 2000)

المخزون كان في أول الشهر الجاري 151.520 طن بقيمة 15892.932 م . د ج .

تقيم المخرجات من مخزونات المنتجات التامة يكون حسب الطرق المعتمدة (FIFO ، CMP ، LIFO) في هذه الحالة تستخدم طريقة التكلفة المرجحة .

ب: الصيانة:

هذه المصلحة مسؤولة عن السير الحسن للتجهيزات و الصيانة الجارية تتكون من :

- ميكانيكي 90.67..... دج / سا
- كهربائي 90.67..... دج / سا
- أدوات 90.67..... دج / سا

يعبر على النشاط بالفريق .

- الخلط : 2 ساعة × 2 ميكانيكي × 21 يوم = 84 ساعة
 - الطحن : = لاشيء
 - التسوية : 2 ساعة × 1 ميكانيكي × 21 يوم = 42 ساعة
 - التعليب : 2 ساعة × 2 أدوات × 21 يوم = 42 ساعة
- وليكن :

- التصنيع : 84 + 42 = 126 ساعة
- التعليب : 42 = 42 ساعة
- المجموع : 168 ساعة

ج: البيع:

تتكون هذه المصلحة من :

- 1 مسؤول بنية (هيكل) المعدل الساعي 112.25..... دج / سا
- 1 أمين مخزن المعدل الساعي 76.89..... دج / سا
- 2 سائق رافعة (clariste) المعدل الساعي 75.25..... دج / سا
- 2 محمل (manutentionnaires) المعدل الساعي 68.98... دج / سا
- 1 رئيس قسم المعدل الساعي 92.02..... دج / سا

مبيعات الشهر : 249.120 طن بمبلغ 27958.788 م. دج

د: الإدارة:

نعتبر أن باقي العمال هم من الإدارة ، و أن الوقت يتم توزيعه بطريقة متوازنة بين المصالح الأربعة و هي: - الصيانة

- التصنيع و المراقبة
- التعليب
- البيع

- طريقة مراكز التحليل :

الأهداف :

- سعر بيع المنتج
- النتيجة التحليلية للمنتج .

المرحلة الأولى :

التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتج:

- الأعباء المباشرة:

- المواد + الأغلفة (مواد التعبئة و التغليف).
- ساعات اليد العاملة المباشرة (في التصنيع و التعليب).
- الأعباء غير المباشرة (كما هو مبين في الجدول):
- العمال (المستخدمين).
- الخدمات
- الضرائب و الرسوم
- المصاريف المالية
- مخصصات الاهتلاكات.

المرحلة الثانية :

توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل (حسب المخطط المرفق)

- مراكز مساعدة (الإدارة ، الصيانة)
- مراكز أساسية (التصنيع ، التعليب ، البيع)

المرحلة الثالثة :

توزيع الخدمات بين مراكز التحليل (من المراكز المساعدة إلى المراكز الرئيسية)

- الإدارة : التوزيع يكون حسب العدد (عدد العمال) نحسب 1:4 لكل مركز .
- الصيانة : تقدم خدمات للتصنيع و التعليب.
- التصنيع : 126 فوج مقدمة .
- التعليب : 42 ساعة فوج مقدمة .

- تكلفة ساعة فوج الصيانة :

تكلفة / الساعة = توزيع الأعباء غير المباشرة / 168 ساعة

= (أعباء غير مباشرة صيانة + $\frac{1}{4}$ إدارة) / 168 ساعة

= (2586 + 702) / 168 ساعة = 19.57 دج / سا

- تكلفة الصيانة للتصنيع = $19.57 \times 126 = 2466$ دج .

- تكلفة الصيانة للتعليب = $19.57 \times 42 = 822$ دج .

جدول رقم (12) تلخيص للأعباء غير المباشرة¹⁴⁷

المبالغ (مليون دج)	المجموع	الصيانة	التصنيع	التعليب	البيع	الإدارة
م المستخدمين	5260	899	1003	428	215	2715
الخدمات	1594	1594	00	00	00	00
الضرائب	70	18	18	17	00	17
الرسوم	420	00	00	00	420	00
م . مالية	405	00	405	00	00	00
مخصصات الاهتلاك و المؤونات	377	75	76	75	75	76
المجموع	8126	2586	1502	520	710	2808

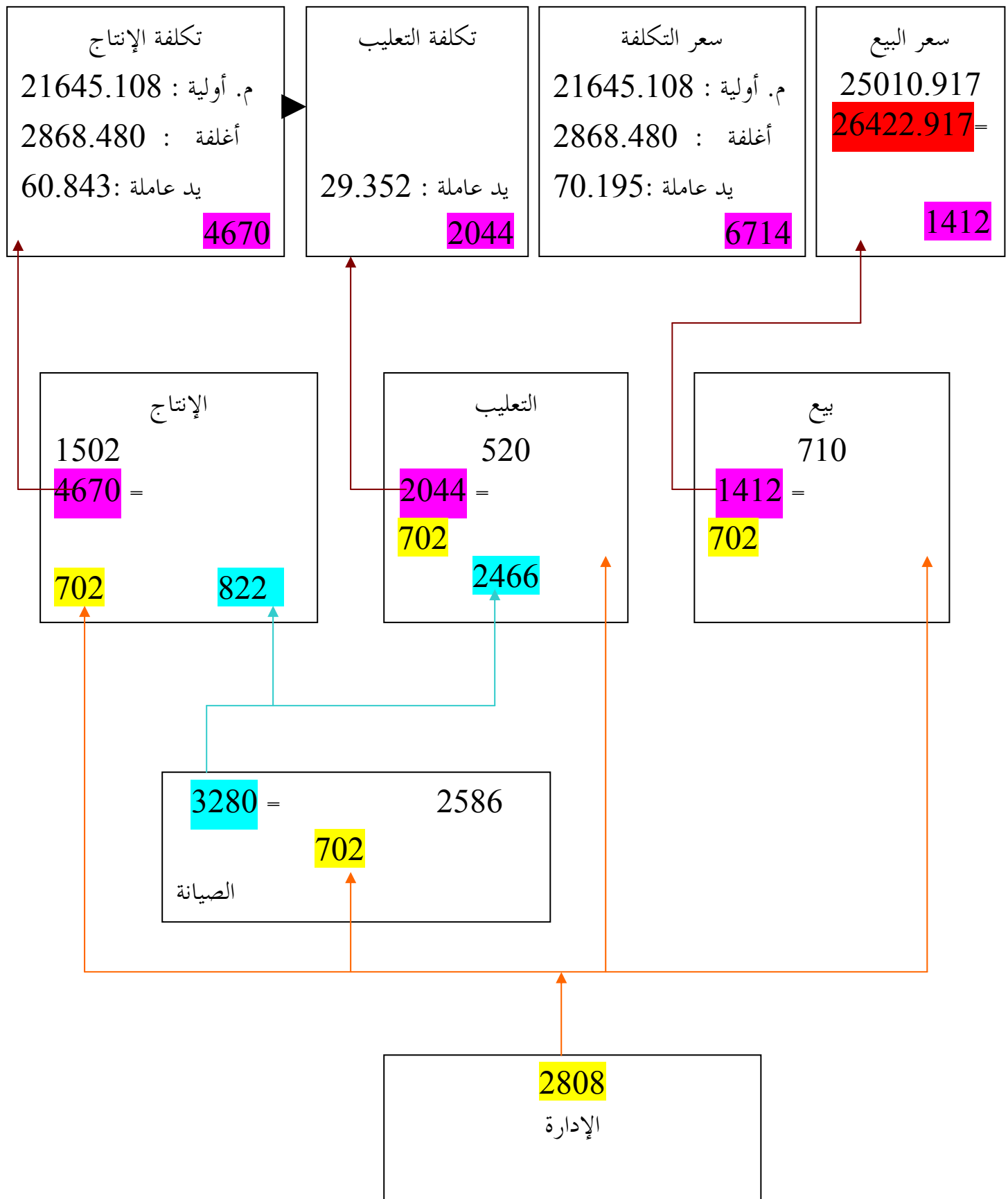
المرحلة الرابعة :

توزيع الأعباء غير المباشرة للمراكز الرئيسية على تكلفة المنتج GLYLAC 2000

(أنظر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة) أدناه :

¹⁴⁷ المصدر: دائرة الإدارة و المالية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

الشكل (17) مخطط يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام



جدول توزيع الأعباء غير المباشرة :

المؤسسة تقوم بتحميل كل شهر توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل بناء على المعلومات المقدمة في الجدول التالي .

- جدول رقم (13) توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية :

الإدارة	الصيانة	التصنيع	التعليب	البيع
2808	2586	1502	520	710
←	702	702	702	720
	3288 =	2204 =	1222 =	1412 =
←	2466	822	—	—
—	—	4670	2044	1412

- جدول رقم (14) حساب تكلفة وحدات العمل

مراكز أساسية	التصنيع	التعليب	البيع
مج التوزيع الثانوي	4670	2044	1412
وحدة العمل	الساعة عمل	الساعة عمل	DA من المبيعات
عدد وحدات العمل	756	378	27958.788
تكلفة وحدة العمل	6.18	5.41	0.051

جدول رقم (15) حساب تكلفة الإنتاج :

المنتج	المبالغ
الكمية المنتجة	318.720 طن
تكلفة المواد الأولية المستعملة	21645.108 م . دج
التغليف	$318.72 / 20 \times 180.00 = 2868.480$ م . دج
اليد العاملة :	
- التصنيع	
○ الخلط	$378 \times 80.23 = 30,326$ م دج
○ الطحن	$252 \times 81.40 = 20,513$ م دج
○ التسوية	$126 \times 79.40 = 10,004$ م دج
- التعليب	$378 \times 77.65 = 29.352$ م . دج
مجموع التكاليف المباشرة	24603.783 م . دج
تكاليف غير مباشرة	
- في الإنتاج	$756 \times 6.18 = 4670.000$ م . دج
- في التعليب	$378 \times 5.41 = 2044.000$ م . دج
مجموع التكاليف غير المباشرة	6714.000 م . دج
تكلفة الإنتاج الإجمالية للفترة	31317.783 م . دج
تكلفة الإنتاج الوحيدة	98.261 م . دج

أسباب إهتمام المؤسسة بحاسبة التكاليف :

- قياس تكلفة الإنتاج المنتج (GLYLAC 2000) :

يعتبر قياس تكلفة الإنتاج من الأهداف الرئيسية التي تسعى إلى تحقيقها محاسبة التكاليف، و يساعد هذا النظام على حصر و توزيع عناصر التكاليف الصناعية من المواد و الأجور و التكاليف الأخرى على مراكز التكلفة المختلفة لغرض قياس تكلفة الوحدة المنتجة من الإنتاج، تسعى المؤسسة إلى التعرف على تكلفة هذا المنتج عندما يكون لديه فائض ترغب في طرحه للبيع في السوق، و منه يحدد إذا كان سعر البيع السائد في السوق مساعدا أم لا . و منه فالمؤسسة تحتاج إلى بيانات و معلومات أوفى عن المنتج . إضافة إلى ما سبق فإن قياس التكلفة و مدة النشاط يساهم في تسعير المنتج (GLYLAC 2000). بما يخدم هدف تحقيق أرباح محددة، حيث أن تقديم بيانات دقيقة عن تكلفة كل نشاط يمكن الاسترشاد بها لجعل الأسعار على الأقل تغطي التكاليف الثابتة لتحقيق نقطة التعادل ثم الانتقال فيها نحو تحقيق صافي الأرباح باعتبار أن المؤسسة تواجه منافسة حادة من الخواص في نفس المنتج.

المطلب الثاني: عرض نتائج المحور الثاني للدراسة:

يمثل المحور الثاني للدراسة تقييم متطلبات و أدوات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية من خلال معايير التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتحليل انحرافاتها حيث بهدف الباحث من خلاله إلى التعرف على واقعها في وحدة إنتاج الدهن بسوق أهراس. من خلال البطاقة المعيارية المعدة من طرف المؤسسة والتي تستخدمها كمؤشر لمراقبة التسيير عند مقارنتها بما هو حقق فعلا . وتستخرج الفروقات الناتجة عن ذلك . لقد تم إعداد هذه البطاقة على أساس إنتاج شهري متوسط ويتمثل

15 طن من المنتج (GLYLAC 2000)

الجدول رقم (16) يمثل البطاقة النموذجية المعدة لإنتاج 15 طن من منتج (GLYLAC 2000)¹⁴⁸

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة م . دج	المبلغ الإجمالي (م . دج)
T2470	9.0926	64.20	583,74492
P2132	1.7460	162.70	284,0742
C2825	1.1540	32.00	36,928
C2831	0.7634	9.38	7,160692
S3110	1.8872	21.05	39,72556
A5022	0.0329	150.40	4,94816
A5025	0.0329	225.50	7,41895
T4347	0.0259	428.25	11,091675
T4364	0.1883	70.10	13,19983
T4419	0.0885	94.74	8,38449
Z2432	0.0021	5381.15	11,300415
مج تكلفة المواد الأولية المباشرة			1007.97689
أغلفة	0.75	180.00	135
يد عاملة مباشرة :			
- التصنيع			
○ الخلط	17.75	79.10	1,404
○ الطحن	12.00	80.50	0,966
○ التسوية	05.93	80.20	0,476
- تغليب	17.65	78.10	1,378
أعباء غير مباشرة :			
- تصنيع	35,68	5.95	212,296
- تغليب	17.65	6.13	108,195
	15	97.846	1467,692

- في قسم التصنيع تكلفة وحدة العمل المستخدمة ساعات عمل مباشرة وتقدر في المتوسط بسعر 5.95 م دج حيث اعتبار مبلغ 2.17 دج كمصاريف ثابتة غير مباشرة .
- في قسم التغليب تكلفة وحدة العمل المستخدمة ساعات عمل مباشرة وتقدر في المتوسط بسعر 6.13 م دج حيث اعتبار مبلغ 3.20 دج كمصاريف ثابتة غير مباشرة .

¹⁴⁸ المصدر: دائرة الإدارة و المالية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

1- حساب التكلفة المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي:

الجدول رقم: (17) تكلفة الإنتاج المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي 318.720 طن من منتج (GLYLAC 2000)

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (م . دج)	المبلغ الإجمالي (م دج)
T2470	193.200	64.20	12403.414
P2132	37.099	162.70	6036.007
C2825	24.520	32.00	784.646
C2831	16.221	9.38	152.150
S3110	40.099	21.05	844.088
A5022	0.699	150.40	105.145
A5025	0.699	225.50	157.647
T4347	0.550	428.25	235.666
T4364	4.001	70.10	280.470
T4419	1.880	94.74	178.149
Z2432	0.045	5381.15	239.999
تكلفة المواد الأولية المستعملة			21416.381
أغلفة يد عاملة مباشرة : - التصنيع	15.9360	180.00	2868.48
○ الخلط	377	79.10	29.821
○ الطحن	255	80.50	20.528
○ التسوية	126	80.20	10.105
- تعبيل	375	78.10	29.288
أعباء غير مباشرة : - تصنيع - تعبيل	758 375	5.95 6.13	4510,1 2298,75
	318.720	97.846	31183,453

لقد تم احتساب الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي : كما هو مبين أدناه

$$\frac{9.0926}{15} \times 318.720 = 193.200 \text{ طن} = \text{T2470 للمادة الأولية:}$$

$$\frac{1.7460}{15} \times 318.720 = 37.099 \text{ طن} = \text{P2132 للمادة الأولية:}$$

$$\frac{1.8872}{15} \times 318.720 = 40.099 \text{ طن} = \text{S3110 للمادة الأولية:}$$

$$\frac{0.0885}{15} \times 318.720 = 1.880 \text{ طن} = \text{T4419 للمادة الأولية:}$$

$$\frac{0.0021}{15} \times 318.720 = 0.045 \text{ طن} = \text{Z2432 للمادة الأولية:}$$

- وهكذا... لبقية المواد الأولية الأخرى المستعملة في العملية الإنتاجية .

2- معايرة وتحليل انحرافات المواد الأولية المستعملة المباشرة

يمكن إظهار انحرافات المواد الأولية المستعملة كما هو مبين في الجدول الموالي :

جدول رقم (18) لكشف لحساب مصاريف المادة الأولية و تحديد الانحراف لشهر ماي / 2008

انحراف مشترك		انحراف السعر		انحراف الكمية		الانحراف الإجمالي		المبلغ	السعر الفعلي	الكمية الفعلية	المبلغ	السعر المعياري	الكمية المعيارية	المادة الأولية
غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم							
	0,501	258,888			24.011	234,376		12637.816	65.54	192.826	12403.440	64.20	193.200	T2470
	1.847		59.729	186.617		125,041		6161.048	161.09	38.246	6036.007	162.70	37.099	P2132
0.000	0.000	0.000	0.000	31.296		31,290		815.936	32.00	25.498	784.640	32.00	24.520	C2825
0.068			3.893		2.673		6,498	145.655	09.14	15.936	152.153	09.38	16.221	C2831
0.603			16.441		30.944		46,781	797.303	20.64	38.629	844.084	21.05	40.099	S3110
0.028			0.315		9.325		9,611	95.518	149.95	0.637	105.130	150.40	0.699	A5022
	0.092	1.035			13.981		13,038	144.586	226.98	0.637	157.625	225.50	0.699	A5025
0.007			0.468		3.426		3.887	231.651	427.40	0.542	235.538	428.25	0.550	T4347
0.097		2.721		9.954		12,771		293.242	70.78	4.143	280.470	70.10	4.001	T4364
0.000	0.000	0.000	0.000		27.096		27,096	151.016	94.74	1.594	178.111	94.74	1.880	T4419
0.349			1.209		69.955		70.815	171.337	5354.28	0.032	242.152	5381.15	0.045	Z2432

إن التعرف على الانحراف الإجمالي هو بالتأكيد مفيد للمؤسسة ولكنه ليس كاف لتقييم أداء المؤسسة . لذا يستوجب الأمر تجزئة الانحراف الكلي إلى انحرافات جزئية وتحليلها بدلالة عنصرين أساسيين هما السعر والكمية لنأخذ على سبيل المثال بعض الحالات المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية . التي حققت فيها المؤسسة انحراف غير ملائم .

بالنسبة للمادة الأولية المستعملة (T2470)

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$= (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج} \times \text{السعر المعياري})$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (65.54 \times 192.826) - (64.20 \times 193.200) = 234,376 \text{ م. دج غير ملائم}$$

التحليل الشرائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

$$(\text{انحراف الكمية}) = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= (192.826 - 193.200) \times 64.20 = 24,0108 \text{ م. دج ملائم}$$

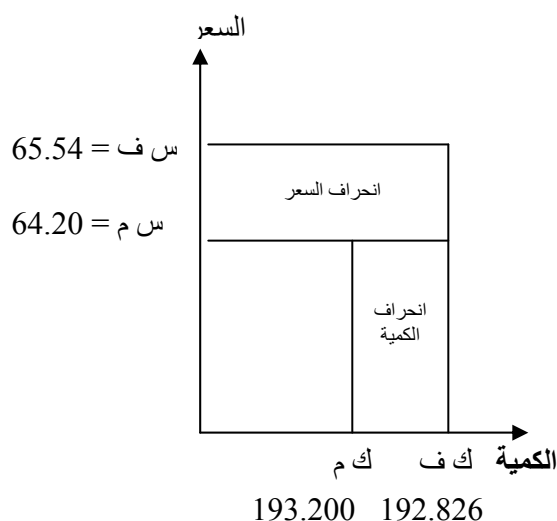
$$+(\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$= (65.54 - 64.20) \times 192.826 = 258,38684 \text{ م. دج غير ملائم}$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر})$$

$$= 234,376 = 258,38684 + 24,0108 \text{ م. دج غير ملائم}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي: شكل رقم (18) التحليل الشرائي (أ) للمادة الأولية T2470



في هذه الحالة تطلب مصلحة الشراء أن يقيم جهدها على أساس الكمية المعيارية المطلوب شراؤها و ليس على أساس الكمية المستهلكة من طرف الورشات ، حيث تبين هذه الحالة انحراف غير ملائم في السعر والتي تقع المسؤولية فيه إلى قسم الشراء لأنها المسؤولة عن شراء المواد بأقل الأسعار الممكنة مع المحافظة على جودة المواد المشتراة . باعتبار أن السعر الفعلي للمادة الأولية T2470 يكبر عن السعر المعياري 1,34 م. دج أي بزيادة تقريبا 2.087 % . مما ينتج عنه هدرا تكاليفي بمقدار 234.376 م. دج وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة :

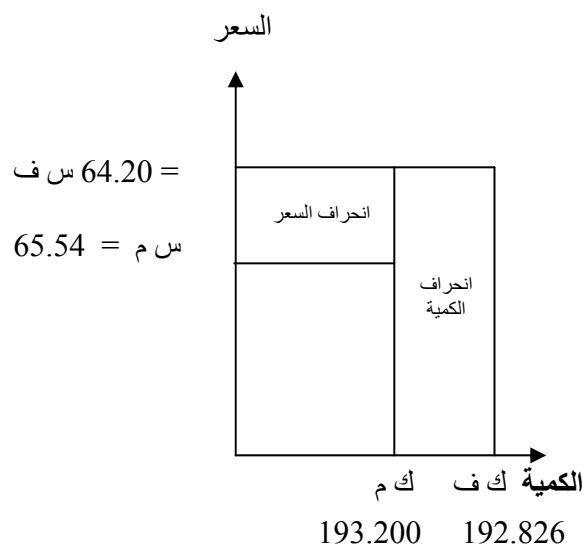
- عدم صحة التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به .
- ظروف خارجية والتي من نتائجها التغيرات في الأسعار وكذلك في بعض المصروفات المتعلقة بالشراء . (مصاريف النقل) .
- أحيانا بسبب التأخير في استلام المواد من الموردين تضطر المؤسسة اللجوء إلى طلبيات استثنائية من موردين آخرين .

ب/ الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned}
 & \text{(انحراف الكمية)} = \text{(الكمية الفعلية - الكمية المعيارية)} \times \text{السعر الفعلي} \\
 & = (192.826 - 193.200) \times 65.54 = 24,51196 \text{ م. دج ملائم} \\
 & + \text{(انحراف السعر)} = \text{(السعر الفعلي - السعر المعياري)} \times \text{الكمية المعيارية} \\
 & = (64.20 - 65.54) \times 193.200 = 258,888 \text{ م. دج غير ملائم} \\
 & \hline
 & \text{الانحراف الإجمالي} = \text{(انحراف الكمية)} + \text{(انحراف السعر)} \\
 & = 234,376 \text{ م. دج غير ملائم}
 \end{aligned}$$

في هذه الحالة مصلحة الإنتاج تطلب أن يقيم جهدها على أساس السعر المعياري الذي من المفروض أن تشتري به مصلحة الشراء و ليس على أساس السعر الفعلي .

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : شكل رقم (19) التحليل الثنائي (ب) للمادة الأولية T2470



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= 24.011 \text{ م. دج ملائم} = 64.20 \times (193.200 - 192.826)$$

$$+ \text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= 258,888 \text{ م. دج غير ملائم} = 193.200 \times (64.20 - 65.54)$$

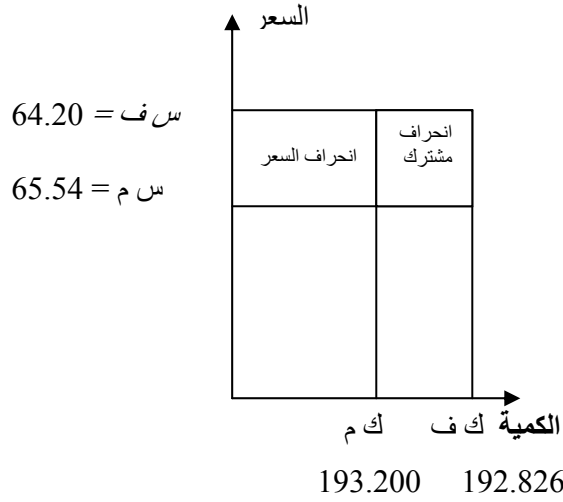
$$+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

$$= 0,501 \text{ م. دج ملائم} = (193.200 - 192.826) \times (64.20 - 65.54)$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) + (\text{الانحراف المشترك})$$

$$= 234,376 \text{ م. دج غير ملائم} = 0.501 + 258.888 + 24.011$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : شكل رقم (20) التحليل الثلاثي للمادة الأولية T2470



في هذه الحالة تقيم مصلحة الإنتاج على أساس السعر الفعلي ، و تقيم مصلحة الشراء على أساس الكمية الفعلية المستهلكة مما ينجر عنه ظهور انحراف ثالث مشترك بين مصلحة الإنتاج و مصلحة الشراء والذي يستوجب حسب رأينا توزيعه على المصلحتين .

بالنسبة للمادة الأولية المستعملة (P2132)

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

= (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

الانحراف الإجمالي = (161.09 × 38.246) - (162.70 × 37.099) = 125.041 م . دج غير ملائم

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

(انحراف الكمية) = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

= (37.099 - 38.246) × 162.70 = 186,6169 م . دج غير ملائم

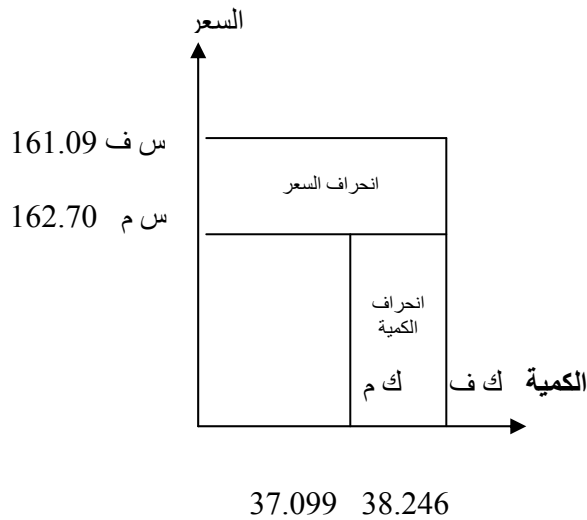
+(انحراف السعر) = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

= (161.09 - 162.70) × 38.246 = 61,57606 م . دج ملائم

الانحراف الإجمالي = (انحراف الكمية) + (انحراف السعر)

= 125,041 م . دج غير ملائم

يمكن تبيان ذلك في الشكل التالي : الشكل (21) التحليل الشئائي (أ) لانحراف المواد الأولية للمادة P2132



تبين هذه الحالة انحراف غير ملائم في الكمية لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج كانت أكبر من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج ، و تقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق إدارة الإنتاج لأنها المسؤولة عن كفاءة استخدام المواد المباشرة عندما يتم توفيرها حسب الجودة المحددة . يمثل هذا الانحراف هدرا في استخدام المادة الأولية (P2132) إذ بدلا من استخدام الكمية المعيارية اللازمة لإنتاج 318.720 طن من المنتج (GLYLAC2000) وهي 37.099 فقد تم فعلا استخدام 38.246 ، وبذلك استخدمت كمية 1,147 طن من المادة P2132 زيادة عن الكمية المعيارية المقررة أي بزيادة 0.095 % ، وبالتالي نشأ عن هذه الزيادة في الاستخدام هدر تكاليفي بمبلغ 125.041 م دج. وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة :

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج كونها تاريخية ولا يتم تغيير معادلة الإنتاج إلا بعد موافقة المديرية العامة بالعاصمة .

- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي حيث يتم تعديل التركيبة نتيجة لتغير أسعار المواد الداخلة في المنتج GLYLAC2000 نتيجة لتغير أسعار المواد الداخلة في المنتج باستبدال مواد أولية مرتفعة الأسعار بأخرى متدنية الأسعار وذلك ضمن حدود الاستبدال الممكنة فنيا التي تقوم بها مصلحة التطوير على مستوى الوحدة.

- قد تنتج عن الزيادة في استخدام المواد الخام بسبب وجود تلف أو فاقد ينتج عن التفريغ أثناء العملية الإنتاجية .

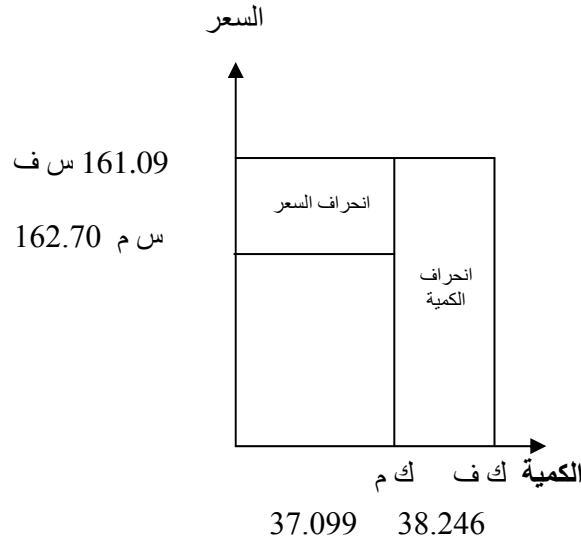
- أحيانا ينسب الزيادة في الكميات إلى نقص المهارة لدى العمال في ضبط الآلات .

ب/ الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} & (\text{انحراف الكمية}) = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \\ & = (38.246 - 37.099) \times 161.09 = 184,77023 \text{ م دج غير ملائم} \\ & + (\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ & = (162.70 - 161.09) \times 37.099 = 59,72939 \text{ م . دج ملائم} \\ & \text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) \\ & = 184.77023 + 59.72939 = 125,041 \text{ م . دج غير ملائم} \end{aligned}$$

في هذه الحالة مصلحة الإنتاج تطلب أن يقيم جهدها على أساس السعر المعياري الذي من المفروض أن تشتري به مصلحة الشراء و ليس على أساس السعر الفعلي .

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل (22) التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية P2132



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= 186.617 \text{ م . دج غير ملائم} = 162.70 \times (37.099 - 38.246)$$

$$+ \text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= 59.729 \text{ م . دج ملائم} = 37.099 \times (162.70 - 161.09)$$

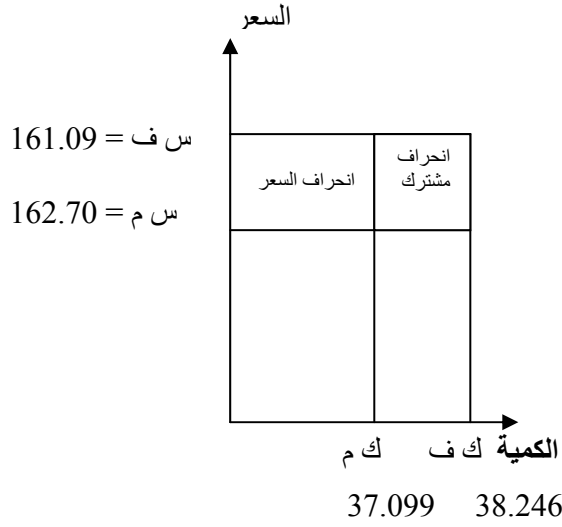
$$+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

$$= 1.847 \text{ م . دج ملائم} = (37.099 - 38.246) \times (162.70 - 161.09)$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} + \text{الانحراف المشترك}$$

$$= 125.041 \text{ م . دج غير ملائم} = 186.617 + 59.729 + 1.847$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل (23) التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية P2132



بالنسبة للمادة الأولية المستعملة (C2825)

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

= (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

الانحراف الإجمالي = (32 × 25.498) - (32 × 24.520) = 31.296 م دج غير ملائم

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

(انحراف الكمية) = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

= (24.520 - 25.498) × 32 = 31.296 م دج غير ملائم

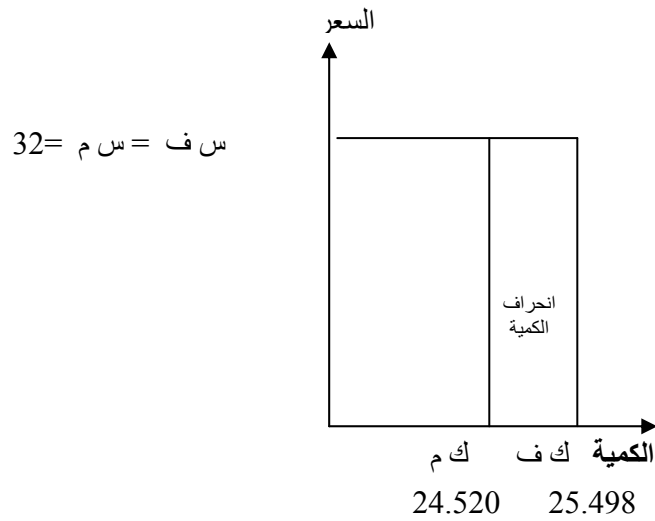
+(انحراف السعر) = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

= (32 - 32) × 25.498 = 0.00

الانحراف الإجمالي = (انحراف الكمية) + (انحراف السعر)

= 0.00 + 31.296 = 31.296 م دج غير ملائم

يمكن تبيان ذلك في الشكل التالي : الشكل (24) التحليل الشئائي (أ) لانحراف المواد الأولية C2825



تبين هذه الحالة انحراف غير ملائم في الكمية لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج كانت أكبر من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج ، هذا الانحراف يمثل هدرا في استخدام المادة الأولية (C2825) إذ بدلا من استخدام الكمية المعيارية اللازمة لإنتاج 318.720 طن من المنتج (GLYLAC2000) وهي 24.520 طن فقد تم فعلا استخدام 25.498 طن، وبذلك استخدمت كمية 0,978 طن من المادة (C2825) بالزيادة عن الكمية المعيارية المقررة أي بزيادة 3.99 % ، وبالتالي نشأ عن هذه الزيادة في الاستخدام هدرا تكاليفي بمبلغ 31.296 م . دج . وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة :

- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي حيث يتم تعديل التركيبة نتيجة لتغير أسعار المواد الداخلة في المنتج GLYLAC2000 نتيجة لتغير أسعار المواد الداخلة في المنتج ، باستبدال مواد أولية بأخرى متساوية في الأسعار وذلك ضمن حدود الاستبدال الممكنة فنيا التي تقوم بها دائما مصلحة التطوير على مستوى الوحدة.

ب/ الطريقة الثانية:

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

$$= 31,296 \text{ م دج غير ملائم} = 32 \times (24.520 - 25.498)$$

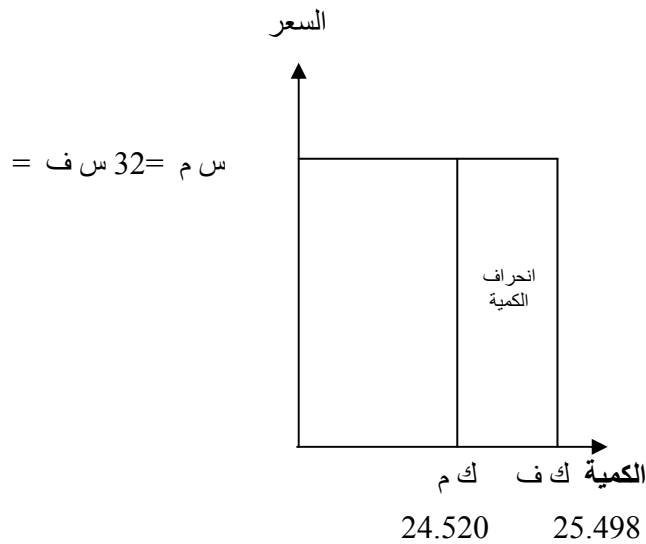
$$+ (\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= 0.00 = 24.520 \times (32 - 32)$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر})$$

$$= 31.296 + 0.00 = 31.296 \text{ م دج غير ملائم}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : شكل رقم (25) التحليل الثنائي (ب) لانحراف المواد الأولية C2825



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

$$= 31.296 \text{ م دج غير ملائم} = 32 \times (24.520 - 25.498)$$

+ انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية المعيارية

$$= 0.00 = 24.520 \times (32 - 32)$$

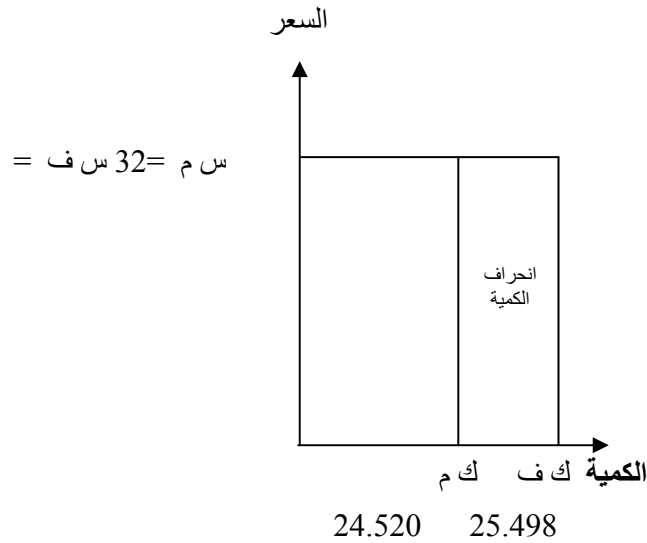
+ الانحراف المشترك = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية)

$$= 0.00 = (24.520 - 25.498) \times (32 - 32)$$

الانحراف الإجمالي = (انحراف الكمية) + (انحراف السعر) + (الانحراف المشترك)

$$= 31.296 + 0.00 + 0.00 = 31.296 \text{ م دج غير ملائم}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي: الشكل رقم (26) التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية C2825



بالنسبة للمادة الأولية المستعملة (T4364)

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$= (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج} \times \text{السعر المعياري})$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (70.78 \times 4.143) - (70.10 \times 4.001) = 12.771 \text{ م دج غير ملائم}$$

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

$$(\text{انحراف الكمية}) = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= (4.001 - 4.143) \times 70.10 = 9,9542 \text{ م دج غير ملائم}$$

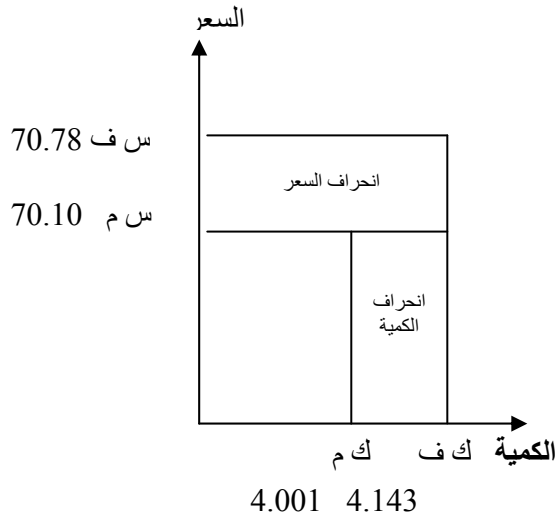
$$+(\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$= (70.78 - 70.10) \times 4.143 = 2,81724 \text{ م دج غير ملائم}$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر})$$

$$= 2.81724 + 9.9542 = 12,771 \text{ م دج غير ملائم}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل رقم (27) التحليل الثنائي (أ) لانحراف المواد الأولية T4364



تبين هذه الحالة انحراف غير ملائم في الكمية والسعر معا ، لأن الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج كانت أكبر من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج ، و تقع مسؤولية هذا الانحراف على عاتق إدارة الإنتاج لأنها المسؤولة عن كفاءة استخدام المواد المباشرة عندما يتم توفيرها حسب الجودة المحددة . يمثل هذا الانحراف هدرا في استخدام المادة الأولية (T4364) إذ بدلا من استخدام الكمية المعيارية اللازمة لإنتاج 318.720 طن من المنتج (GLYLAC2000) وهي 4.001 طن فقد تم فعلا استخدام 4.143 طن ، وبذلك استخدمت كمية 0,142 طن من المادة (T4364) زيادة عن الكمية المعيارية المقررة أي بزيادة 3.55 % ، وبالتالي نشأ عن هذه الزيادة في الاستخدام هدر تكاليفي بمبلغ 9,9542 م . دج . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى نلاحظ أن السعر الفعلي اكبر من السعر المعياري ، حيث تم تسعير المواد المستعملة من (T4364) بسعر 70.78 م . دج بدلا من السعر المسموح به 70.10 م . دج أي بزيادة 0.97 % عن السعر المقرر مما سبب هدرا تكاليفي بمقدار 2,81724 م . دج ، بحيث يمثل الهدر التكاليفي الإجمالي من الكمية و السعر معا 12.771 م . دج وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة

- قد تنتج عن الزيادة في استخدام المواد الخام بسبب وجود تلف أو فاقد ينتج عن التفريغ أثناء العملية الإنتاجية .
- ينسب الزيادة في الكميات إلى النوعية السيئة للمواد بحيث تكون غير مناسبة للإنتاج وينتج عنها ضياع كبير .

- أحيانا تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي يكون سببا في زيادة الكمية المستعملة حيث يتم

تعديل التركيبة نتيجة لتغير أسعار المواد الداخلة في المنتج GLYLAC2000 نتيجة لتغير

أسعار المواد الداخلة في المنتج بإستبدال مواد أولية مرتفعة الأسعار بأخرى متدنية الأسعار

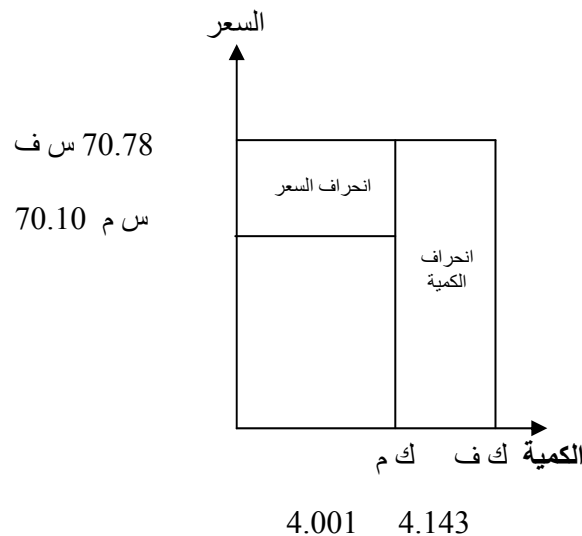
وذلك ضمن حدود الاستبدال الممكنة فنيا التي تقوم بها مصلحة التطوير على مستوى

الوحدة.

ب/ الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} & (\text{انحراف الكمية}) = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \\ & = (4.001 - 4.143) \times 70.78 = 10,05076 \text{ م دج غير ملائم} \\ & + (\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ & = (70.10 - 70.78) \times 4.001 = 2,72068 \text{ م دج غير ملائم} \\ & \text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) \\ & = 10.05076 + 2.72068 = 12.771 \text{ م دج غير ملائم} \end{aligned}$$

يمكن تبيان ذلك في الشكل التالي: الشكل (28) التحليل الشئائي (ب) لانحراف المواد الأولية T4364



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= 9.954 \text{ م. دج غير ملائم} = 70.10 \times (4.001 - 4.143)$$

$$+ \text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= 2.721 \text{ م. دج غير ملائم} = 4.001 \times (70.10 - 70.78)$$

$$+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

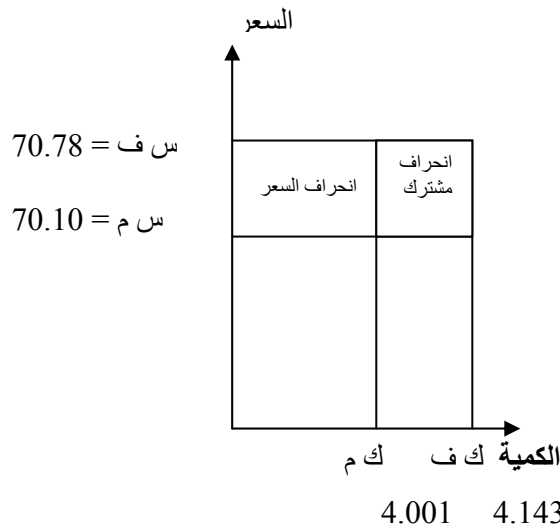
$$= 0.097 \text{ م. دج غير ملائم} = (70.10 - 70.78) \times (4.001 - 4.143)$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) + (\text{الانحراف المشترك})$$

$$= 12.771 \text{ م. دج غير ملائم} = 9.954 + 2.721 + 0.097$$

في هذه الحالة تقيم مصلحة الإنتاج على أساس السعر الفعلي ، و تقيم مصلحة الشراء على أساس الكمية الفعلية المستهلكة مما ينجر عنه ظهور انحراف ثالث مشترك بين مصلحة الإنتاج و مصلحة الشراء والذي يستوجب حسب رأينا توزيعه على المصلحتين كما هو مبين في التحليل الثنائي في الحالتين (أ) أو (ب).

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل رقم (29) التحليل الثلاثي لانحراف المواد الأولية T4364



3- معايرة وتحليل انحرافات تكلفة اليد العاملة المباشرة

جدول رقم (19) لكشف لحساب مصاريف اليد العاملة و تحديد الانحراف لشهر ماي / 2008

الزمن	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	المبلغ	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	المبلغ	الانحراف الإجمالي	انحراف الوقت	انحراف الأجرة	انحراف مشترك
ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم
الخلط	377	79.10	29820.70	378	80.23	30.326.94	506.24	79.10	426.01	1.13
الطحن	255	80.50	20527.50	252	81.40	20512.80	14.70	241.50	229.50	2.70
التسوية	126	80.20	10105.20	126	79.39	10003.14	102.06	0000	102.06	0.000
التعليب	375	78.10	29287.50	378	77.65	29351.70	64.200	234.30	168.75	1.35

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي للأجور إلى انحراف ثلاثي وثنائي تماماً مثل تحليل انحراف المواد المباشرة، وقد تم التركيز على معايرة وتحليل انحرافات الأجور المباشرة التي حققت فيها المؤسسة انحراف غير ملائم فيها (مرحلة الخلط)

بالنسبة لمرحلة الخلط :

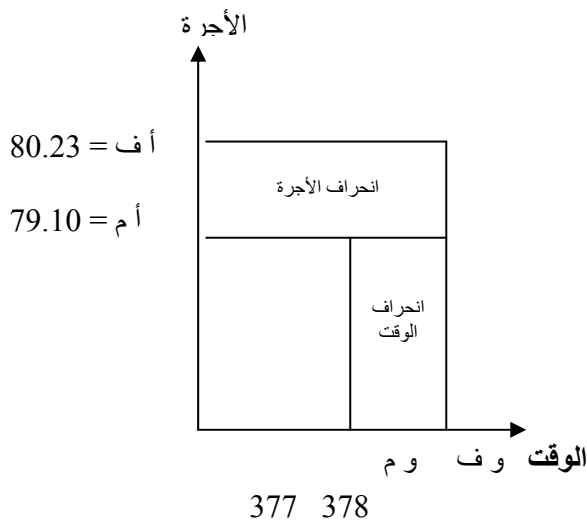
$$\begin{aligned} \text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} &= \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية} \\ &= (\text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر الفعلي}) - (\text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي} \times \text{معدل الأجر المعياري}) \\ \text{الانحراف الإجمالي} &= (80.23 \times 378) - (79.10 \times 377) = 506.24 \text{ دج غير ملائم} \end{aligned}$$

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

$$\begin{aligned} \text{(انحراف الوقت)} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري} \\ &= (378 - 377) \times 79.10 = 79.10 \text{ دج غير ملائم} \\ \text{(انحراف الأجرة)} &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن الفعلي} \\ &= (80.23 - 79.10) \times 378 = 427.14 \text{ دج غير ملائم} \\ \text{الانحراف الإجمالي} &= \text{(انحراف الوقت)} + \text{(انحراف الأجرة)} \\ &= 79.10 + 427.14 = 506.24 \text{ دج غير ملائم} \end{aligned}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي: الشكل رقم (30) التحليل الثنائي (أ) في مرحلة الخلط



يلاحظ أن الانحراف الإجمالي الناتج هو انحراف غير ملائم يقدر بـ 506,24 ، لأنه انحراف

موجب وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الأجرة يتبين لنا ما يلي :

انحراف الوقت غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل ويمثل هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا في

استخدامها ، حيث أن الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له . بدلا

في أستغرق في العملية الإنتاجية 377 ساعة تم إستغرق 378 ساعة عمل بزيادة ساعة إضافية مما

ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 79,10 د ج .هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه إلى قسم إدارة

الإنتاج (عمال الورشة) لأنها المسؤولة عن هذا الانحراف .

انحراف الأجرة غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل هدرا تكاليفي ، لأن المعدل الفعلي للأجور

يزيد عن معدلها المعياري المقرر له . بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية 79.10

دج / للساعة تم التسعير بـ 80.23 دج / ساعة عمل بزيادة تقدر بـ 1,13 دج / الساعة مما ينتج

عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 427,14 د ج .هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه إلى مصلحة

المحاسبة (فرع الأجور و الرواتب) لأنها المسؤولة عن هذا الانحراف .

وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة :

- عدم الدقة في معايرة زمن أو وقت العمل لم يأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع .

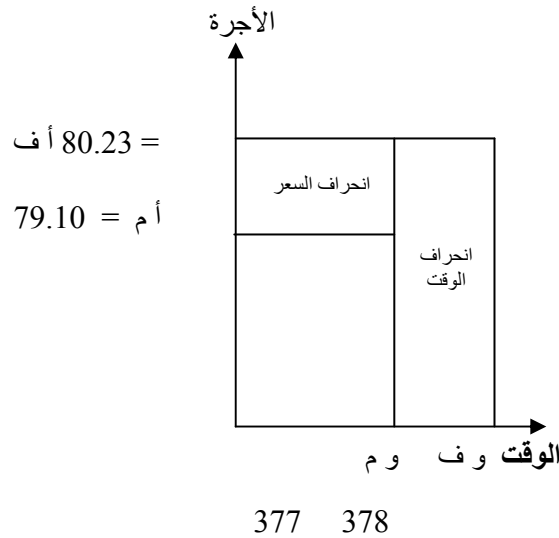
- توقف العمل في حالة الأعطال ، وانقطاع الكهرباء .

- عدم الدقة في معايرة معدلات الأجور .

ب/ الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned}
 &(\text{انحراف الوقت}) = (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر الفعلي} \\
 &= (377 - 378) \times 80.23 = 80.23 \text{ دج غير ملائم} \\
 &+ (\text{انحراف الأجرة}) = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري} \\
 &= (79.10 - 80.23) \times 377 = 426.01 \text{ دج غير ملائم} \\
 &\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الوقت}) + (\text{انحراف الأجرة}) \\
 &= 80.23 + 426.01 = 506.24 \text{ دج غير ملائم}
 \end{aligned}$$

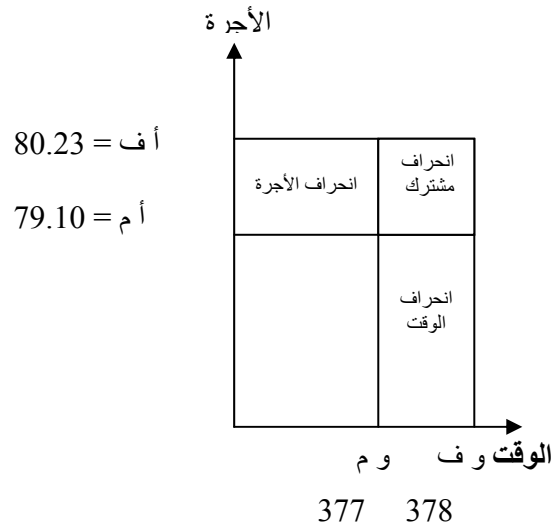
يمكن تبين ذلك في الشكل التالي: الشكل رقم (31) التحليل الثنائي (ب) في مرحلة الخلط



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

$$\begin{aligned}
 &\text{انحراف الوقت} = (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري} \\
 &= (377 - 378) \times 79.10 = 79.10 \text{ دج غير ملائم} \\
 &+ \text{انحراف الأجرة} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري} \\
 &= (79.10 - 80.23) \times 377 = 426.010 \text{ دج غير ملائم} \\
 &+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \\
 &= (79.10 - 80.23) \times (377 - 378) = 1.130 \text{ دج غير ملائم} \\
 &\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الزمن}) + (\text{انحراف الأجرة}) + (\text{الانحراف المشترك}) \\
 &= 79.10 + 426.010 + 1.130 = 506.24 \text{ دج غير ملائم}
 \end{aligned}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل رقم (32) التحليل الثلاثي في مرحلة الخلط



بالنسبة لمرحلة التعليب :

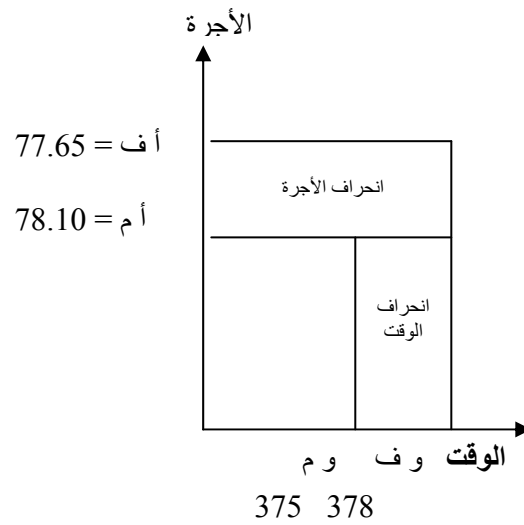
$$\begin{aligned} \text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} &= \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية} \\ &= (\text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر الفعلي}) - (\text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي} \times \text{معدل الأجر المعياري}) \\ \text{الانحراف الإجمالي} &= (77.65 \times 378) - (78.10 \times 375) = 64.200 \text{ دج غير ملائم} \end{aligned}$$

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي :

أ/ الطريقة الأولى:

$$\begin{aligned} (\text{انحراف الوقت}) &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر المعياري} \\ &= (375 - 378) \times 78.10 = 234,3 \text{ دج غير ملائم} \\ + (\text{انحراف الأجرة}) &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن الفعلي} \\ &= (78.10 - 77.65) \times 378 = 170,1 \text{ دج ملائم} \\ \hline \text{الانحراف الإجمالي} &= (\text{انحراف الوقت}) + (\text{انحراف الأجرة}) \\ &= 170.10 + 234.30 = 64,2 \text{ دج غير ملائم} \end{aligned}$$

يمكن تبيان ذلك في الشكل التالي : الشكل رقم (33) التحليل الثنائي (أ) في مرحلة التعليب



يلاحظ أن الانحراف الإجمالي الناتج هو انحراف غير ملائم يقدر بـ 64.200 دج، لأنه انحراف

موجب وعند تحليله إلى انحراف في الوقت وانحراف في الأجرة يتبين لنا ما يلي :

انحراف الوقت غير ملائم لأنه انحراف موجب ويمثل ويمثل هدرا في إنتاجية اليد العاملة أو سوءا

في استخدامها ، حيث أن الزمن الفعلي المستغرق في الإنتاج يزيد عن الزمن المعياري المقرر له .

بدلا في أن يستغرق في العملية الإنتاجية 375 ساعة تم استغراق 378 ساعة عمل بزيادة 03 ساعة

إضافية مما ينتج عن ذلك تكلفة إضافية تقدر بـ 234,3 د ج . هذا الانحراف تقع المسؤولية فيه إلى

قسم إدارة الإنتاج (عمال الورشة) لأنها المسؤولة عن هذا الانحراف .

انحراف الأجرة ملائم لأنه انحراف سالب ويمثل وفرا تكاليفي ، لأن المعدل الفعلي للأجور يقل عن

معدلها المعياري المقرر له . بدلا من تسعير الوقت المستغرق في العملية الإنتاجية بـ 78.10 دج /

للساعة تم التسعير على أساس 77.65 دج / ساعة عمل بنقصان يقدر بـ 0,45 دج / الساعة مما

ينتج عن ذلك وفرة تكاليفية تقدر بـ 170,1 د ج . بجمع الانحرافين معا يصبح الهدر التكاليفي

يقدر بـ 20. 64 دج

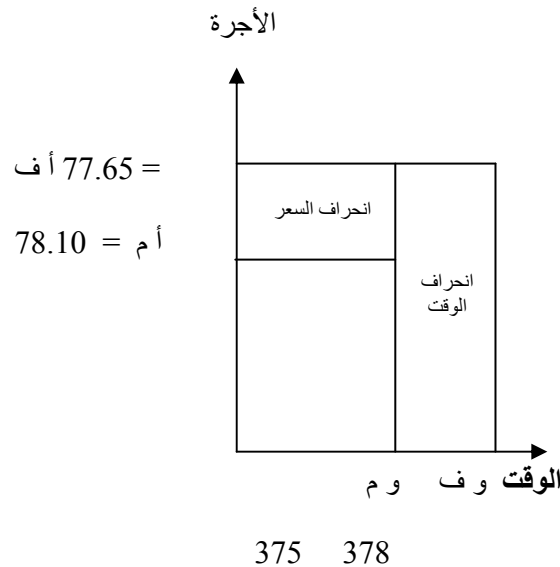
وقد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة :

- عدم الدقة في معايرة زمن أو وقت العمل لم يأخذ بعين الاعتبار الوقت الضائع .
- توقف العمل في حالة الأعطال ، وانقطاع الكهرباء في بعض الأحيان.
- عدم الدقة في معايرة معدلات الأجور .

ب/ الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} \text{(انحراف الوقت)} &= (\text{الزمن الفعلي} - \text{الزمن المعياري}) \times \text{معدل الأجر الفعلي} \\ &= (378 - 375) \times 77.65 = 232,95 \text{ دج غير ملائم} \\ + \text{(انحراف الأجرة)} &= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الزمن المعياري} \\ &= (78.10 - 77.65) \times 375 = 168,75 \text{ دج ملائم} \\ \hline \text{الانحراف الإجمالي} &= \text{(انحراف الوقت)} + \text{(انحراف الأجرة)} \\ &= 232.95 + 168.75 = 64,2 \text{ دج غير ملائم} \end{aligned}$$

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : الشكل رقم (34) التحليل الثنائي (ب) في مرحلة التعليب



التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي :

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

$$= (375 - 378) \times 78.10 = 234.30 \text{ دج غير ملائم}$$

+ انحراف الأجرة = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن المعياري

$$= (77.65 - 78.10) \times 375 = 168.75 \text{ دج ملائم}$$

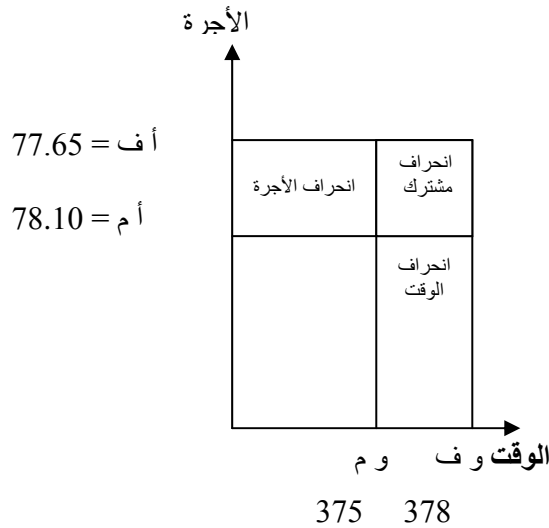
+ الانحراف المشترك = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × (الزمن الفعلي - الزمن المعياري)

$$= (77.65 - 78.10) \times (375 - 378) = 1.350 \text{ دج ملائم}$$

الانحراف الإجمالي = (انحراف الزمن) + (انحراف الأجرة) + (الانحراف المشترك)

$$= 1.350 + 168.75 + 234.30 = 64,2 \text{ دج غير ملائم}$$

يمكن تبيان ذلك في الشكل التالي: الشكل (35) التحليل الثلاثي في مرحلة التعليب



4- معايرة التكاليف الصناعية غير مباشرة

تسهيلا لعملية الحساب لقد تم معايرة و تحديد الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة بالنسبة لمرحلة التصنيع كما يلي:

الانحراف الإجمالي = المصاريف الحقيقية - المصاريف المعيارية

$$= 4670 - 4510,1 = 159,9 \text{ غير ملائم}$$

جدول رقم (20) تحليل الانحراف الإجمالي :

البيانات	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	الميزانية المرنة	مصاريف معيارية
	إنتاج معياري	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي
	نشاط معياري	نشاط معياري	نشاط حقيقي	نشاط حقيقي	نشاط حقيقي
إنتاج (طن)	15	318.720	318.720	318.720	318.720
مستوى النشاط (ساعات عمل مباشرة)	35.68	758	756	756	756
إجمالي المصاريف منها	212.296	4510.10	4498.20	4498.20	4670.00
ثابتة إجمالية	77,496	1644,86	1640.52	1640.52	1640.52
متغيرة إجمالية	134.8	2865.24	2857.68	2857.68	3029,48
ثابتة فردية	2.17	2.17	2.17	2.17	2.17
متغيرة فردية	3.78	3.78	3.78	3.78	4.00

يحلل الانحراف الإجمالي :

- انحراف المردودية = $4510.10 - 4498.20 = 11,9$ ملائم

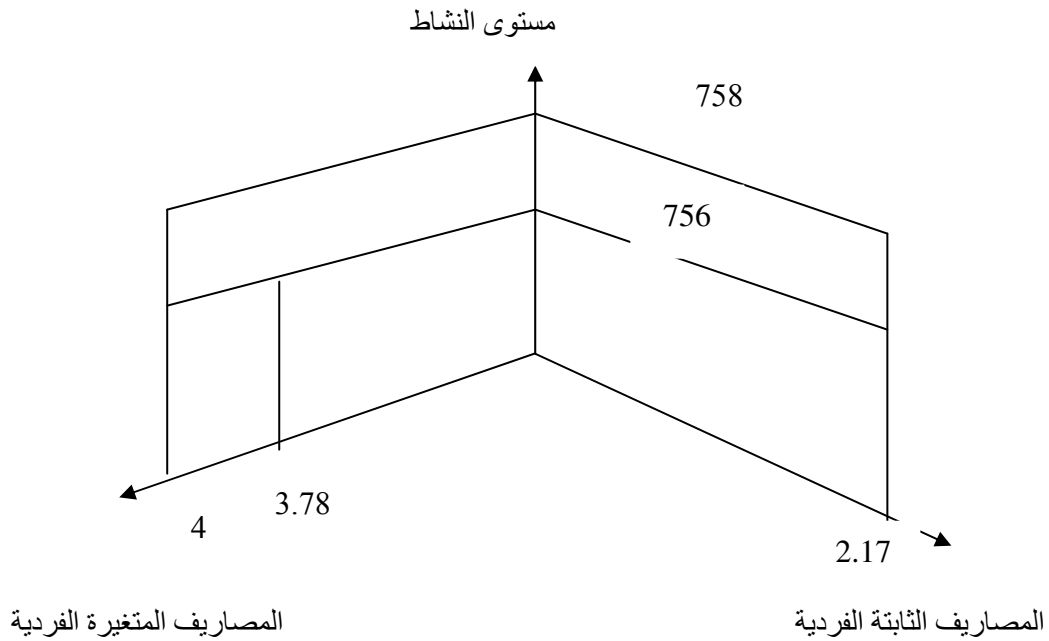
- انحراف النشاط = $4498.20 - 4498.20 = 0.00$

- انحراف الميزانية = $4670.00 - 4498.20 = 171,8$ غير ملائم

يمكن ربط أسباب ظهور الانحرافات عن التكاليف غير مباشرة وتحديد المسؤوليات بالعوامل التالية في المؤسسة :

السبب في الانحراف 195.90 م دج كان سببه الارتفاع في التكلفة بمبلغ 171.80 م دج نظرا لانخفاض الإنتاج و المسؤول عن ذلك هو قسم أو مصلحة المحاسبة هذا من ناحية و من ناحية أخرى انحراف المردودية ملائم بمبلغ 11.90 م دج مما يفسر زيادة في الإنتاج بالمبلغ لأنه عند عمل 758 ساعة في الورشة وصلت المؤسسة الإنتاج المقرر .

يمكن تبين ذلك في الشكل التالي : شكل رقم (36) تحليل الأعباء غير المباشرة



المطلب الثالث: عرض نتائج المحور الثالث للدراسة:

يمثل هذا المحور تقييم مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية بالمؤسسة، حيث يهدف الباحث من خلاله إلى معرفة إيجابيات تطبيق هذا النظام على المستوى الداخلي للوحدة بالإضافة إلى المستوى الخارجي، و الوقوف على أهم الصعوبات المرافقة لهذه العملية. على اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف المعيارية يعد أسلوباً مهماً في تحقيق الرقابة على عناصر الإنتاج لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر سعياً إلى خفض تكاليف الإنتاج إلى أقصى حدٍ ممكن حيث تجني المؤسسة نتيجة لهذا الاستخدام فوائد و مزايا أهمها:

- توفير معايير أو مقاييس أداء لجميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحقة بتجارب ميدانية ومعملية .من خلال التعرف على دقائق العملية الإنتاجية والظروف المحيطة بها .وبذلك تضع أمام إدارة المؤسسة حقائق لم تكن لتعرفها أو توجه إليها الانتباه.
- يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة تحدد فيها الانحرافات عن الأهداف الموضوعية و تحلل أسبابها ، مما يؤدي إلى تركيز اهتمامها على مواطن الضعف و الخلل دون غيرها .سعيًا منه لتحقيق هدفين أساسيين هما:
- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.

▪ العمل على تحسين الأداء.

- يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحراف في التنفيذ الفعلي عن المعايير الموضوعة له .
- يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع وذلك عن طريق تمكين الإدارة من التعرف على التغيرات التي تحصل في بنية التكلفة نتيجة تغير هذه السياسات .
- يساعد إدارة المؤسسة في إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها، لأنه يمكنها وبسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به .
- يؤدي إلى تخفيف الضغط عن رؤساء الورش و الأقسام في المستويات الإدارية الدنيا إذ لن يقضي هؤلاء - بعد ذلك - معظم أوقاتهم في تعريف الرؤوسين بعملهم بل سيولون معظم اهتمامهم إلى متابعة التنفيذ الفعلي وإلى التحقق من أسباب الانحراف عن المعايير وإلى معالجتها . ومن جهة أخرى سوف يعتاد العمال على أعمالهم و مهامهم ويكتسبون مهارات من تكرار تنفيذها مما يؤدي إلى زيادة كفاءتهم وإلى التطابق أكثر فأكثر مع المعايير الموضوعة وبالتالي إلى زيادة الإنتاج و تخفيض التكاليف.
- عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكله التكاليف بها، وظروف المحيط. وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكلفة المعيارية يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما:
- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.
- العمل على تحسين الأداء.

المبحث الثالث: تفسير النتائج و توصيات الدراسة:

المطلب الأول: تفسير النتائج وفقا للفرضيات:

1) الفرضية الفرعية الأولى:

يتبين لنا من خلال تحليل نتائج الدراسة و المقابلات التي تمت مع بعض إطارات و أعوان التحكم و التنفيذ بالمؤسسة محل الدراسة خاصة الجهاز القائم بمجال المحاسبة أن مفهوم محاسبة التكاليف غريب على أفرادها و لا يزال غير متداول على مستوى مختلف الفئات الوظيفية بالوحدة. بالرغم من أنه أصبح أمرا ضروريا و ملازما في رسم السياسات على مستوى المؤسسة وتحقيق الرقابة الواعية على مجمل التكاليف وقياس نتيجتها في ظل اقتصاد السوق و المنافسة الشرسة في هذا المجال حيث ترى غالبية أفراد المؤسسة خاصة منها الإطارات أن الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات ، رغم الانتقادات الموجهة لها كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة. لكن هذا لا يمنع من ضرورة مسايرة المؤسسة لتغيرات المحيط ، عن طريق تطبيق طرق حديثة في حساب التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، وكذلك محاسبة التكاليف المعيارية والتي يرى أصحابها أنها تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المديرون في مثل هذه الظروف.

إن رغبة المؤسسة في تطبيق واستعمال محاسبة التكاليف هي خطوة كبيرة و تشجيع مهم بالنسبة للمؤسسة لكنه غير كاف للدلالة على كفاءة نظام التحكم في التكاليف المتبع لديهم.

2) الفرضية الفرعية الثانية:

اتضح لنا جليا من تحليل نتائج الدراسة عدم ثبوت هذه الفرضية حيث أرجع المديرون في هذه الوحدة بمختلف فئاتهم سواء الإطارات منهم أو أعوان التحكم أو أعوان التنفيذ السبب الحقيقي لعدم اهتمام مؤسستهم بتطوير نظام محاسبة التكاليف و خاصة المعيارية لكونها غير مفروضة عليها من قبل سلطة أعلى و المتمثلة في المؤسسة الأم بالإضافة إلى إشارة بعضهم إلى ضغوط المنافسة المتزايدة، و بالتالي لا توجد قناعة داخلية بأهمية ضرورة وجود نظام لمحاسبة التكاليف بالوحدة كون هذا الأخير يعتبر عبء إضافي كبير على المؤسسة عند إعدادها (من حيث تكلفته الكبيرة وعدم وجود يد عاملة مؤهلة لذلك) ، و إن كانت هذه القناعة موجودة لدى فئة قليلة من الإطارات و لا تزال ثقافة المؤسسة و مناخ العمل بالوحدة غير ملائم بشكل كبير لتبني مثل هذه الأنظمة المحاسبية الحديثة. واعتبار أن تقييم الأداء باستعمال طريقة التكلفة المعيارية يعد بمثابة وسيلة

من وسائل التخطيط و الرقابة واتخاذ القرار في مؤسستهم و هذا ما أكدته المقابلات التي أجراها الباحث مع عينة من الإطارات و الأعوان الذين أكدوا على أن القناعة الداخلية بتبني العملية غير كافية و توافق المؤسسة مع هذه الأنظمة هو قرار من المؤسسة الأم هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يعتبرون أن الرقابة باستخدام أساليب هذه الطرق المحاسبية تهدف إلى ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال ضمان أن كل النشاطات تسير وفق ما هو مسطر ومرغوب فيه، وفقا للمراحل التالية:تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية؛ حساب النتائج المحققة؛ استخراج الانحرافات؛اتخاذ القرار التصحيحي. إذ تعتبر معايير التكلفة من أهم المعايير الواجب تحديدها بصفة موضوعية داخل المؤسسة فعلى أساسها تحسب التكاليف المعيارية، والتي ستكون بمثابة المرجع الذي يعود إليه محاسبة التكاليف أو مراقب التسيير عند تقييم الأداء.

كما أنهم يرون أن النظام الذي يقوم بحساب التكاليف المعيارية المتعلقة بنشاطات المؤسسة في الظروف المتوقعة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية من أجل حساب وتحليل الانحرافات لغرض اتخاذ القرارات التصحيحية، يتداخل بشكل كبير مع نظام الموازنات التقديرية، إلى درجة أنه يصعب الفصل بينهما عند الدراسة، فالأول يقدم للثاني معلومات عن التكاليف المستقبلية تساعد في حساب بعض الموازنات ، وحساب النتيجة التقديرية للدورة، والثاني يساعد الأول في تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة عن طريقه إمداده بالموازنة المرنة. وعليه يعتبر نظام محاسبة التكاليف المعيارية هو ضروري لتقييم الأداء، لأنه يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء في المستقبل. حيث أن تقييم الأداء عن طريق نظام التكاليف المعيارية يتبع منطق التغذية العكسية حيث تقارن التكاليف لمعيارية بالتكاليف الفعلية وتستخرج الانحرافات ويتم تحديد سببها ومن المسؤول عنها، لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

3) الفرضية الفرعية الثالثة:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية عدم صحة الفرضية الثالثة كون أن المؤسسة لا تطبق محاسبة التكاليف على مستواها وتعتمد في مراقبة التسيير على مقارنة لنظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات لكل من المواد الأولية و الأجور وغيرها من الأعباء الأخرى بالرغم من أنها حققت عدة مزايا منها زيادة الحصة السوقية و رقم الأعمال حيث أكد المسيريون كسب المؤسسة لزبائن جدد بعد حصولها على شهادة الإيزو سنة 2000، و تحسنت سمعتها و وضعها التنافسي في السوق خاصة بالنسبة للمنتجات الإستراتيجية لها .

غير أنه بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية يمكنها من تقليل الفاقد من مواردها و السيطرة على جزء من التكاليف المخفية كما هو مبين في تحليل الانحرافات المختلفة بالنسبة للتكاليف المباشرة من مواد و الأجور والتكاليف غير المباشرة والتي تعتبر بمثابة هدرا تكاليفي للمؤسسة لو تحكمت فيه المؤسسة لأصبح وفرا تكاليفي يزيد في مرد ودية المؤسسة ومن ثم تحسين الأداء الاقتصادي لها .

المطلب الثاني: توصيات البحث:

تشكل أداة محاسبة التكاليف المعيارية بعدا استراتيجيا للمؤسسة الإنتاجية من حيث ضرورة استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي وتحديد المسؤوليات الذي يتطلبه العمل الإنتاجي من أجل الوصول إلى أفضل أداء ممكن و منه تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة ككل ، ومن خلال هذه الأهمية عملنا على تقديم هذا المجهود الدراسي في إطار نظري ذا أبعاد تطبيقية فيما يتعلق بأسس محاسبة التكاليف وطرقها المختلفة ومنها المعيارية وبالتالي فإنه يشكل قاعدة يمكن العمل من خلالها على مواصلة البحث في هذا المجال خاصة في جانبه التطبيقي، وعليه يمكن أن نتقدم بهذه التوصيات التي نراها ضرورية ومناسبة لأهمية هذا المجال فيما يلي:

1 - دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج لمحاسبة التكاليف لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبته وغيرها من الاستعمالات. بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع (فواقع المؤسسات الجزائرية يسجل غياب هذه الأداة إلا نادرا وتستعمل في أغلبها في حساب أسعار التكلفة وتحديد الأسعار، بالإضافة إلى ضعف جهاز التخطيط والرقابة، وغياب محاسبة التكاليف يعد سبب رئيسيا في ذلك).

2 - العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث

الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكله

المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية

أووفق معايير محددة من جهات أخرى .

3- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية .

4 - العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل

المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة... الخ

5- لا يمكن الفصل بين التخطيط و تقييم الأداء والرقابة داخل المؤسسة لأن الإطار الكلي لهم هو اتخاذ القرار. كما يمكن اعتبار أن تقييم الأداء هو جزء من الرقابة أو خطوة من خطواتها .

6- يجب أن يتم نقل الانحرافات المختلفة الناتجة في شكل تقارير دورية إلى المسؤولين و سواء كانت الانحرافات في صالح المؤسسة أو لا ، فإنه يجب تحليلها وتحديد المسؤول عنها وتدوين كل أسبابها في التقارير، كون أن الاعتماد على هذه التقارير يتعرض رؤساء المراكز إلى المساءلة لتقييم أدائهم وتحديد مدى مسؤوليتهم على النتائج المحققة، إذاً نظام محاسبة التكاليف المعيارية يعتبر من مقومات محاسبة المسؤولية ويساهم مساهمة فعالة في تحسين أداء المؤسسة في إطار التسيير التوقعي عن طريق مقابلة ما تحقق بالتوقعات وهذا بناء على إجراءات وعمليات تقنية ومحاسبية تعتمد على المعايير التي تمثل القواعد الأساسية والمرجع في تحديد التكاليف والموازنات المختلفة لنشاط المؤسسة.

7- تسجيل واعتماد بحوث تتعلق بهذا الموضوع في مخابر أو مجموعات البحث على مستوى

الجامعة بالتنسيق مع خبراء المحاسبة والمهندسين والمحللين الاقتصاديين و جهات معنية كالمؤسسات الصناعية والتجارية .

8 - تحديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة التحليلية بالجامعة ، بالعمل على إدخال وتدريس

طريقة التكاليف المعيارية كمقياس ، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التسيير على أساس الأنشطة ABM، وغيرها من المواضيع المعاصرة التي تعرف نجاحا وانتشارا في العالم.

9 - إن محاسبة التكاليف بصفة عامة لم تجد مكانتها اللائقة بها لحد الآن في واقع المؤسسات

الجزائرية، بالرغم من نجاحها وتأكد فعاليتها في مؤسسات رائدة في دول متقدمة وغيرها من الدول

التي انتهجت نفس المسار. فيا ترى كيف يمكن إقناع المسيرين بفعالية هذه الأداة ؟ هل تعود

لنقص المتخصصين في هذا المجال؟ أم لتكلفة اعتماد هذا النظام؟ أم لعدم ملائمة النظام التسييري

القائم في المؤسسات الإنتاجية؟ و أخيرا ما هي تكلفة عدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف

بالمؤسسات الإنتاجية؟ وعليه فإن هناك جهود يتطلب بذلها سواء على مستوى المؤسسات أو على

مستوى الجامعة لتمكين لهذه الأداة في واقع المؤسسات الجزائرية.

10 - توسيع دائرة التدريب و التكوين في المؤسسة لتشمل إلى جانب إطارها أعوان التحكم

والتنفيذ بدرجة أكبر للأهمية الإستراتيجية للعنصر البشري في جميع عمليات المؤسسة والاهتمام

أكثر بتهيئة مناخ العمل بالمؤسسة ليكون قادرا على استيعاب نظام محاسبة التكاليف المعيارية من

خلال التحسيس بأهمية تطبيق هذا النظام و الفوائد التي يحققها في المؤسسة و يكون ذلك من

خلال تكثيف علاقات التعاون الخارجية خاصة الجامعات و مراكز التكوين بتنظيم ملتقيات و

ندوات و أيام دراسية للتعريف بمحاسبة التكاليف ككل والمعارية خصوصا من حيث مبادئها و

فوائد و مزايا تطبيقها.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة تطبيقية تمثلت في المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق اهراس للوقوف على واقع محاسبة التكاليف المعيارية في هذه المؤسسة باعتبارها من المؤسسات المهمة بهذا الموضوع منذ سنة 2005 تاريخ بداية الاستشارات و العلاقات مع الجهات المختصة في هذا المجال وتكوين ورسكلة بعض الإطارات في هذا الشأن وتم تكليفهم بإعداد دراسة في هذا المجال سعيًا منها لتطبيق مثل هذه الأنظمة المحاسبية في المستقبل خاصة بعد أن فرض المخطط المحاسبي الوطني الجديد هذا الأسلوب الجديد من المحاسبة وضرورة إتباعه من طرف المؤسسات الصناعية و بعد تقديمنا للمؤسسة و هيكلها التنظيمي و منتجاتها حاولنا اختبار فرضيات البحث من خلال الاعتماد على الدراسة المعدة من طرف المؤسسة في هذا المجال لتحليل نتائجها، و الوقوف على بعض الجوانب التي تم تناولها في الفصول النظرية. فإذا كان الاهتمام بموضوع محاسبة التكاليف المعيارية أصبح حتمية و لم يعد خيارا فإنه يتطلب اهتمام المؤسسة بجميع الدوائر و الوحدات و ليس فقط دائرة الإنتاج، و ذلك في إطار السعي في تقدير مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقعة أن تسود وقت التنفيذ الفعلي وذلك عن طريق وضع المعايير المختلفة التي تحدد الكيفية التي يتم بها إنجاز كل مهمة أو نشاط على أن تصبح هذه المعايير بمثابة الأساس الذي ترجع إليه المؤسسة في شأن تقييم الأداء الفعلي . والهدف من هذا التقييم هو التعرف على مدى التزام النشاط المعين بالأهداف المحددة له في الخطة وبذلك يلزم أن ترفع تقارير الأداء الانحرافات عن الأهداف و أسبابها كلما أمكن ذلك ، لكي تساعد جهاز التسيير على مستوى المؤسسة في تجنب هذه الأسباب في المستقبل . من جهة و العمل إلى الوصول إلى تحسين الأداء الاقتصادي للوحدة من جهة أخرى، للحفاظ على العملاء الحاليين و كسب آخرين جدد باكتساح أسواق جديدة، و التفوق على المنافسين الموجودين و المحتملين في سوق الدهن و مشتقاته.

خاتمة عامة

الخلاصة العامة:

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائية حيث تم إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة .

وقد تم التركيز بصفة أساسية على محاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية للمؤسسة للتأكد من مدى استغلال الموارد المتاحة بأفضل استخدام لها وعلى أسس اقتصادية وأيضاً التحديد الواضح للاختصاصات و المسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة بدأ من العامل المنفذ وصولاً إلى أعلى هرم في المسؤولية في المؤسسة ومن ثم وضع النظم و القواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حالات غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة و التي ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات أو انحرافات في غير مجال الرقابة والتي ترجع إلى عوامل خارجة عن حدود سلطات الشخص الذي تقدم إليه البيانات وذلك بغية التحكم في التكاليف المختلفة من مواد أولية و أجور مباشرة و كذا التكاليف الغير مباشرة . و هذا من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في أداء وظائفها الأساسية والمتمثلة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة من خلال إعداد المنهج و المعايير المناسبة في مرحلة التخطيط ثم الرقابة واكتشاف الانحراف في مرحلة التنفيذ ثم الحكم وتقييم الأداء في المرحلة ما بعد التنفيذ ومنه العلاج و التصحيح .

مما تقدم تبين لنا أن دراسة محاسبة التكاليف المعيارية ونظراً لأهميتها في مجالي الرقابة و التخطيط و جب على المؤسسة الاقتصادية أن تسعى جاهدة لتطبيقها لتخفيض تكاليفها، وذلك من خلال مجمل الإجراءات المقترحة في الجانب النظري. فيمكن لها إتباع السبيل الملائم لإمكانياتها والذي يمكنها من استخدام مواردها استخداماً أمثلاً والتوصل إلى إنتاج بأقل تكلفة ممكنة وقد يتجلى ذلك من خلال اعتماد قياس و تقييم كفاءة الأداء من قبل إدارة المؤسسة، الذي يتيح لها إمكانية تحديد الانحرافات و تحديد أسبابها و كيفية معالجتها و رسم السياسات المناسبة للارتفاع و تحسين مستوى الأداء. على العكس في حالة عدم ممارسة تقييم كفاءة الأداء من قبل المؤسسة في ظل الظروف السائدة في اقتصاد السوق و المتمثلة بالمنافسة و عدم الاستقرار و التقلبات والأزمات، قد يؤدي إلى إفلاس هذه المؤسسة، لذلك يعتبر تقييم كفاءة الأداء من الأدوات التي يستند عليها في

عملية صياغة و اتخاذ القرارات السليمة والصائبة التي تضمن نجاح المؤسسة في ممارسته لنشاطها وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي لها ككل.

وانطلاقا من الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع تبين أن المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة تواجه جملة من الصعوبات في تخفيض تكلفة منتجاتهم . التي تعود لعدة أسباب منها ما هو على المستوى الجزئي يخص المؤسسة في حد ذاتها ، كعدم امتلاكها لنظم فعالة تمكنها من حساب وتحديد التكلفة بشكل دقيق و يسمح لها بمعرفة مكونات كلفة منتجاتها وبالتالي القدرة على التحليل والتحكم فيها. كما توجد أسباب نعتبرها تخص المستوى الكلي ، تعود لظروف البيئة الاقتصادية للمؤسسة، نذكر منها ارتفاع مستوى أسعار التجهيزات الصناعية وكذا زيادة أسعار المواد الأولية... الخ إضافة إلى ثقل الضريبي الذي يعتبر عبء على عاتق المؤسسات .

وفي نهاية البحث يوصي الباحث باستخدام نظام التكاليف المعيارية في وحدات القطاع الصناعي حيث أن هذا النظام يعالج نواحي التصور في نظام مراقبة التسيير ويساعد جهاز المراقبة العامة بالمؤسسة الأم على مراقبة إنفاق الوحدات الفرعية والتأكد من كفاءة وفاعلية أداء تلك الوحدات كما يساعد إدارتها من القيام بمهامها على أكمل وجه خصوصا في مراقبة المخزون و كذلك العمالة ، كما سوف يساعد إدارات تلك الوحدات على ترشيد وظائفها المختلفة، وأخيرا فإن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات الإنتاجية سوف يساعد بكفاءة على رقابة التكاليف وبالتالي تحسين الأداء .

وأخيرا توصلنا إلى بعض النتائج نلخصها في النقاط التالية:

- 1- إتباع المؤسسة طرق علمية في ترشيد تكاليفها تمكنها من تحقيق تحسين الأداء الاقتصادي.
- 3- الدور البارز الذي تلعبه التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.
- 4- من بين العناصر التي يجب على المؤسسة الاقتصادية أخذها بعين الاعتبار ضمن استراتيجياتها المحاسبية وهذا حتى تتمكن من تخفيض تكاليفها والسيطرة عليها:
- أ- اعتماد المؤسسة على الطرق محاسبة التكاليف حتى يمكنها من حساب سعر التكلفة الحقيقي لمواجهة أي منافسة خاصة المؤسسات الخواص التي تنتج نفس المنتج .
- ب- اللجوء إلى تكنولوجيات الإنتاج الحديثة التي تمكن المؤسسة من الوصول إلى وفورات الإنتاج.

ج- كما تطرقنا في الجانب النظري تستطيع المؤسسة أن تخفض من تكاليف إنتاجها بالقضاء على التالف المعيب وكذلك الوقت الضائع و الغير مستغل وذلك من خلال إتباعها لنظام الرقابة والتخطيط انطلاقا من تطبيق محاسبية التكاليف المعيارية .

د- اعتماد المؤسسة النظم الحديثة لحساب التكاليف خاصة منها نظام محاسبة التكاليف المعيارية و نظام التكلفة على أساس النشاط ABC الذي حقق نجاحا كبيرا في الدول المتطورة على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، اليابان...الخ

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب :

- 1- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2004
- 2- مجدي عمارة وآخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، ليبيا ، 1996
- 3- محمد عادل إلهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1999
- 4- زكريا فريد عبد الفاتح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية و تطبيقية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000
- 5- صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1998
- 6- ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، المحاسبة الادارية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2004
- 7- عباس شافعي ، محاسبة التكاليف (قياس و تحليل و رقابة) بدون ناشر ، القاهرة ، 1989
- 8- أحمد محمد فارس مصطفى ، محاسبة التكاليف ، جامعة حلب ، 1986
- 9- محمد سعد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية ، دار الآفاق ، الجزء الأول ، الجزائر ، بدون تاريخ
- 10- علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992
- 11- علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ، مطبعة عمار قرني ، باتنة ، بدون سنة
- 12- ري إتش جاريسون ، إريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، دار المريخ ، الرياض ، 2002
- 13- محمد كامل الحاروني ، محاسبة التكاليف و إدارة المصانع ، دار المعارف ، القاهرة ، 1996
- 14- سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية ، منهجية حساب سعر التكلفة ، دار آفاق الجزائر ، بدون تاريخ
- 15- أبو زيد كمال خليفة و آخرون ، محاسبة التكاليف ، القسم الثاني ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2001.
- 16- زينات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005
- 17- محمد السيد الجزائر ، الرقابة على التكاليف ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1980
- 18- كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002.
- 19- محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1980

- 20- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، رقابة و إثبات مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998
- 21- علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997
- 22- محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2004
- 23- جمعة أحمد حلمي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، الأردن 2002
- 24- ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- 25- شارلتز هورنجرن، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1981.
- 26- علي حسين أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 27- فرкос محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 28- مرعي عبد الحي:المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرار، مؤسسة شهاب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 29- أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 30- أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية، الدار الجامعية، بيروت، 1984
- 31- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1987.
- 32- عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات ، دار الحامد للنشر ، الأردن ، 1999
- 33- نادية العارف ، الإدارة الإستراتيجية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2001
- 34- راوية محمد حسن ، إدارة الموارد البشرية ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 1999
- 35- صلاح الشنواني ، دراسات في اقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1970
- 36- علي شريف ، الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 1997
- 37- جميل أحمد وفيق ، إدارة الأعمال ، مدخل وظيفي ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000
- 38- سونيا محمد البكري ، تخطيط و مراقبة الإنتاج ، الدار الجامعية للنشر ، مصر 2000
- 39- طارق الحاج وفليح حسن ، الاقتصاد الإداري ، دار الصفاء الأردن ، 2000
- 40- توفيق جمال أحمد، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، 1986
- 41- مصطفى أحمد سيد ، إدارة الإنتاج و العمليات في الصناعة و الخدمات، دار النشر مجهولة ، 1998 .
- 42- فوزي غرايبة " محاسبة التكاليف "، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، 1979 .

43- جمعة أحمد خليل، محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999

44- توفيق جمال أحمد، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، 1986

الأعمال الأكاديمية:

الأطروحات:

45- علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

رسائل الماجستير:

46- نعيمة يحياوي ، مساهمة التحكم في التكاليف كمرحلة لتحسين تسيير المؤسسات من خلال وضع نظام محاسبي ، رسالة ماجستير جامعة باتنة ، 1993

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

48- دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

القواميس:

49- سهيل إدريس، المنهل، قاموس فرنسي عربي، دار الآداب، بيروت، لبنان، 2000.

50- مصطفى هني، قاموس المصطلحات الاقتصادية والمالية، (فرنسي - عربي)، مكتبة لبنان ناشرون، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 1997

المجلات الإلكترونية

51- حاج قويدر قورين ، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية ، نسخة إلكترونية

52- عماد قطب ، استخدام تحليل أنشطة ABC في مجال اتخاذ القرارات ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة جامعة عين شمس العدد 4 أكتوبر 1999

- 53- **C.PEROCHON** , comptabilité analytique (T Q G 3) , paris , édition foucher , 1982
- 54- **ABDALLAH BOUGHABA** , , comptabilité analytique , Alger , édition Berti , 1994
- 55- **Henri Culmann** . La comptabilité Analytique , Alger , 5^{ème} édition, 1993, Editions Bouchene
- 56- **C.C.Raulet** , Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion, paris, Edition ,dunod,1982
- 57- **A. Cibert** , Comptabilité Analytique de gestion , paris ,édition dunod , 4^{ème} Edition 1986
- 58- **Jacques Margerin , Gérard Ausset** , Comptabilité Analytique , , 1988, Paris
- 59- **P. MEVELLEC**, outils de gestion: la pertinence retrouvée, éditions comptables Malesherbes, Paris, 1991
- 60- **Dubrelle Louis & Jourdain Didier** ,Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000
- 61- **Gérard Melyon**, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001
- 62- **Claude Alazard,Sabine Sépari** ,Contrôle de gestion - manuel et Applications-,5^{ème} éd ,Dunod paris,2000
- 63- **Louis Dubrulle, Didier Jourdain**, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000
- 64- **Cucuwza Thomas et Ness Joseph**, "Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999
- 65- **SAADA Toufik et autres**, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris, France, 1995 .
- 66- **Louis dubrelle et Didier Jourdain** , Manuel de Comptabilite Analytique de Gestion ,tome 1,Dunod , 1997
- 67- **LAUZEL Pierre et TELLER Robert**, "Contrôle de gestion et budgets", 7^{ème} édit, SIREY, Paris, 1994
- 68- **HARPER.W.M** , Cost and management accounting, vol 01, cost accounting, Macdonald and Evans LTD, London, England, 1983
- 69- **GERVAIS Michel**, Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica, Paris, France, 2001.
- 70- **B. DORIATH**, contrôle de gestion, édition DUNOD, 2^e édition, Paris, 2001.
- 71- **P. MEVELLEC et G. ROCHERY**, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990

- 72- **G. MELYON**, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001.
- 73- **Claude ALAZARD et salime SEPARI**, contrôle de gestion, Dunod édition, France, 1998
- 74- . **Patrick, Gilbert et Géraldine SCHMIOT**, évaluation des compétences et situations de gestion, economica édition, France , 1999
- 75- . **Gérard CHARREAUX**, la gouvernement des entreprises, ed. economica, France, 1997
- 76- **Rebert Houdayer**, évaluation financière des projets, 2^{eme} édition, economica édition, France, 1999
- 77- **MINTZBERG .G. Henry**, Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod, Paris, 1994
- 78- **COULAUD .A Dervaux** , Dictionnaire de management et de contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, France, 1990
- 79- **ANGELLIER Jean pierre**, Economica industriel et méthode, OPU, Alger ,1993.
- 80- **KAPLAN .S. Robert and NORTON .P .David**, The balanced scorecard, Harvard Business School Press, Boston, 1996
- 81- **patrick piget** , Comptabilité Analytique , 3^{eme} éd , Economica , paris , 2001

المواقع الإلكترونية :

- 1- [http:// www. Ecaa.gov.eg / arabic / main / iso1.asp](http://www.Ecaa.gov.eg/arabic/main/iso1.asp)
- 2- [http:// www. Enap.dz.dz](http://www.Enap.dz.dz)