



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب بعين تموشنت

كلية العلوم الإقتصادية،التجارية و علوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية ومحاسبة تخصص



مقياس:

مراقبة التسيير

من إعداد الدكتورة :

مبسوط هوارية

السنة الجامعية: 2021-2022

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب بعين تموشنت

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية ومحاسبة تخصص

محاسبة وجباية

مقياس:

مراقبة التسيير

من إعداد الدكتورة :

مبسوط هوارية

السنة الجامعية: 2021-2022

فهرس المحتويات

الصفحة	المحاضرة
04	مقدمة
05	المحاضرة الأولى: التطور التاريخي لمراقبة التسيير، مفهوم مراقبة التسيير.
08	المحاضرة الثانية: العناصر التي تتركز عليها مراقبة التسيير، خصائص مراقبة التسيير، أهمية مراقبة التسيير، أهداف مراقبة التسيير.
17	المحاضرة الثالثة: دور مراقبة التسيير في المؤسسة، مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي .
28	المحاضرة الرابعة: التنظيم الداخلي لوظيفة مراقبة التسيير، مراحل تنفيذ مراقبة التسيير.
31	المحاضرة الخامسة: مراقب التسيير.
34	المحاضرة السادسة: علاقة المراقبة الداخلية بوظيفة مراقبة التسيير، علاقة التدقيق بوظيفة مراقبة التسيير، الفرق ما بين مراقبة التسيير التقليدية و مراقبة التسيير الحديثة.
37	المحاضرة السابعة: أدوات مراقبة التسيير- المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير.
45	المحاضرة الثامنة: طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكلفة- الطرق التقليدية: طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة.
63	المحاضرة التاسعة: طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكلفة- الطرق التقليدية: طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف الهامشية(الحدية)
75	المحاضرة العاشرة: طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكلفة- الطرق الحديثة: طريقة ABC، طريقة التكلفة المستهدفة
86	المحاضرة الحادية عشرة: أدوات مراقبة التسيير -الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير.
91	المحاضرة الثانية عشرة: أدوات مراقبة التسيير-أنواع الموازنات التقديرية
106	المحاضرة الثالثة عشرة: أدوات مراقبة التسيير - لوحات القيادة كأداة من أدوات مراقبة التسيير.
110	المحاضرة الرابعة عشرة: أدوات مراقبة التسيير-أنواع لوحات القيادة
112	الخاتمة
113	قائمة المراجع

مقدمة:

يعتبر نظام مراقبة التسيير احدي الأنظمة الفرعية على مستوى المؤسسة ، و هو كذلك مسار دائم للتعديل و للتحكم في التسيير، يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية و هي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة و يوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، و أيضا دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف و وضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات و قياس النتائج ثم تقديم الإقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

فوظيفة مراقبة التسيير تعتبر من أهم الوظائف على مستوى المؤسسة، فهي تعمل من خلال استخدام مجموعة من الأدوات التي هي في تطور مستمر بما يتوافق و تداخل الأنشطة في المؤسسة و اشتداد المنافسة و التغيرات المستمرة في المحيط الداخلي و الخارجي ، من أجل توفير نظام فعال يضمن توفير المعلومات الضرورية و في الوقت المناسب لاتخاذ قرارات سليمة و لضمان نجاح و تميز المؤسسة و تحقيق أهدافها على المدى القصير و الطويل ، و هذا باستخدام الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير و هي : المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية و لوحات القيادة

و بالرغم من أهمية هذه الوظيفة إلا أننا لا نجد للأسف أثرا لها في الهياكل التنظيمية لكثير من المؤسسات الإقتصادية خصوصا المحلية، وكذلك بالرغم من توسع و تطور استخدام الأدوات و الآليات الخاصة بهذا النظام ، إلا أن الكثير من مؤسساتنا لا تزال تطبق و تراقب أداؤها بالطرق التقليدية البسيطة و التي أثبتت محدوديتها مقارنة بالطرق الحديثة و التي لا تساهم الى حد كبير في تقييم و تطوير مستوى الأداء .

و لقد جاءت هذه المطبوعة من أجل تعزيز مدى أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة ، و مختلف الأدوات التي تستخدمها هذه الوظيفة لأداء مهامها ، و هذا من أجل تكوين الطلبة و الذي يمثلون أجيال المستقبل من أجل معرفة أهمية هذه الوظيفة في المؤسسة و التشجيع على تبنيها. و لقد اعتمدت هذه المطبوعة على البرنامج المقترح من قبل اللجنة البيداغوجية الوطنية و الخاص بالسداسي السادس للسنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة و جباية.

1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير :

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها و لكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا و أمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، ومع محدودية الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير. و لذلك فإن أهم ما سمح لمراقبة التسيير بالظهور هو حدوث تلك المفارقة العجيبة التي فحواها أن العديد من المدراء قاموا بتطبيق اللامركزية فيما كان مركزياً(تفويض السلطة و إنشاء مراكز المسؤولية) كما لم يحدث من قبل.¹ و لعل السبب الاخر وراء ظهور مراقبة التسيير هو النمو الهائل في وحدات الإنتاج و تنوعها في تلك الفترة، مما اوجب تفويض السلطات و القيام بالرقابة على المنفذين.²

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1910، و بدأت تتطور في المؤسسات الأمريكية خلال الفترة ما بين الحربين العالميتين ، و ذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائداً في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف و تحديد المسؤوليات ، نظراً للنتائج المرضية التي كانت تحققها. إذ اثر ما حدث في شركة السيارات الأمريكية General Motors سنة 1920، حيث كانت مبيعاتها ضعيفة و لا تستحوذ الا على 12 بالمئة من سوق السيارات الأمريكية ، مما جعل مؤسسها William C.Durant ينسحب من الإدارة ليتولى Samuel Purre صاحب شركة المواد الكيماوية Dupont Nemours رئاسة شركة General Motors حيث جلب معه مجموعة من مدراء Nemours فقاموا باستخدام مجموعة من التقنيات المالية المكتسبة من خلال خبرتهم في الشركة التي كانوا بها، و وظفوها في عملية تسيير شركة General Motors نتج عنه تحقيق أرباح هائلة سنة 1940 ، و تم بيع أكثر من مليوني سيارة ، و أصبحت الشركة تستحوذ على 50 بالمئة من سوق السيارات الأمريكية.

¹ H.Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Paris, DUF, collection 'que sais-je?', 1994, p18.

² C.Alazard et S.Separi, Contrôle de gestion, 5 ieme edition, edition dunod, paris, 2001, p13

فأزمة 1929 و تأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الإزدهار و قلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف و تحديد المسؤوليات، و يمكن ملاحظة أن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت تبعا لتطور الحاجة الى حل المشاكل الناتجة عن الأزمات الاقتصادية، الأمر الذي ساهم في تأسيس مراقبة التسيير خاصة سنة 1930 بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 نتيجة انخفاض الإزدهار و النمو³، الأمر الذي أدى إلى طرح العديد من التساؤلات مثل: من المسؤول عن هذا البطء في النمو و لماذا؟ و من أهم الأدوات التي استخدمت في تلك الفترة هي: معدل العائد على الإستثمار Return on investment في شركة Du Pont Nemours، كما استعملت شركة G.M نظام تسيير الميزانية، حيث كان كل قسم يدير الخزينة الخاصة به و هذا لتحديد المسؤوليات و التقييم الجيد للنتائج. ففي هذه المرحلة كان التركيز على وظيفة الإنتاج من خلال تخفيض التكاليف و لم تسمى مراقبة التسيير بعد بهذه التسمية.⁴ فالحرب العالمية الثانية هي التي ساعدت في تطوير أدوات حسابية، كالبرمجة الخطية التي تم استعمالها فيما بعد من طرف المؤسسات في عملية التسيير. و بالتالي يمكن القول أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939، حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية Contromers Institute of America.⁵ و في هذه المرحلة تم تفويض المهام و المسؤوليات و من ثم مراقبة التنفيذ، أصبحت المراقبة لا تقتصر على التكاليف فحسب بل تعدى ذلك الى اعداد الموازنات و مقارنتها مع الانجازات، و من ثم تحليل الانحرافات، ففي هذه المرحلة اقترنت مراقبة التسيير بمراقبة الموازنات و ركزت مراقبة التسيير في هذه الفترة على النتائج المالية المرجوة بالنظر إلى الوسائل أو الموازنات المخصصة لمختلف المسؤولين.⁶

و قد انتشرت مراقبة التسيير في اوروبا سنة 1950 ثم انتقلت الى الجزائر سنة 1980، فتعتبر مراقبة التسيير حاليا كنظام اعلامي هام لقيادة الأداء، و يعتبر Robert Anthony 1965 أول من حدد مراقبة التسيير على انها علم يحدد الاجراء الذي من خلاله يتمكن المسيرين من التأثير على أعضاء المؤسسة لوضع الاستراتيجيات قيد

³ ناصر دادي عدون و اخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص 16.

⁴ غزيبان علي، عليلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل البيات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات، المجلد 04، العدد 07، ديسمبر 2019، ص 41.

⁵ A.khemakhem, introduction en contrôle de gestion ,edition bordas management ,paris, 1971, p09.

⁶ Claude Alazard, Sabine Separi, Contrôle de gestion manuel et applications, 2 ieme edition, edition dunod, Paris, 2010

التنفيذ بفعالية و كفاية، فإذا كانت قواعد مراقبة التسيير تعود الى (1850-1910) فإن تطبيقها مقسم بشكل تطوري حسب حاجة المؤسسات، و مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية و تعدد نشاطاتها في الوقت الراهن أصبح من الضروري تمثيل المهام و المسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين من خلال تبني مراقبة التسيير الذي يعد كنظام اعلامي للمساعدة على تسيير الأداء (بمعنى تحقيق الكفاية و الفعالية و خلق القيمة للزبائن و الملاك المساهمين) و زيادة درجة التحكم في التكاليف (الأنشطة) و تأسيس مختلف الأنظمة الرقابية في المؤسسة.⁷

و بداية من الثمانينات أصبح التركيز على ما يعرف بالقيادة الاستراتيجية و يظهر ذلك في أعمال R.N. Anthony الذي أدخل تعديلا على تعريف مراقبة التسيير حيث أصبح يعرف بأنه العملية التي من خلالها يؤثر المسيرون في أفراد المؤسسة لتطبيق الاستراتيجيات و ضمان الحصول و استعمال الموارد بفعالية و كفاية لتحقيق أهداف المؤسسة . و أصبحت مراقبة التسيير كحلقة ربط بين الاستراتيجية و التنفيذ. و كما رأينا سابقا فإن التركيز أصبح على القيمة كمعيار لقياس تنافسية المؤسسة من أجل ذلك تم تطوير العديد من أدوات مراقبة التسيير للتعبير عن هذا الهدف كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، بطاقة الأداء المتوازن BSC،..... الخ.⁸

⁷ شكري معمر سعاد، محاضرات في مراقبة التسيير موجهة لطلبة العلوم المالية و المحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة، 2018/2019، ص 02.

⁸ غزيباوان علي، عليلي نادية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

2- مفهوم مراقبة التسيير:

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين المراقبة و التسيير لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى.

- **المراقبة :** المراقبة هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلا، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة.⁹
- **التسيير :** يعرفها **P.Bergeron**: تلك العملية التي من خلالها نخطط وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.¹⁰

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل و الترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية *contrôle de gestion* و التي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق و التدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة) و مثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص و يبعدها كلياً عن هدفها و اتجاهها الصحيح.

أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبية و التي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (أكثر تحديداً من أمريكا الشمالية) *management control* و التي تعني (القيادة و التحكم في التسيير) و المتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية و البيع بدهاء، و مثل هذا المعنى سيزيل الخوف و يشعر الأشخاص بالأمان و يجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك، و بالتالي سيجتازون قاعدة و خلية مراقبة التسيير.¹¹

⁹ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة : النظريات العمليات الإدارية، وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 302.

¹⁰ ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

¹¹ نعيمة مجايوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير لطلبة الماستر التخصصات: التدقيق المحاسبي، إدارة المنظمات، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص 02.

و لقد ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة و تطور معها، و اختلف منظور و منطق هذا الأخير من فترة إلى أخرى و من شخص إلى اخر، فقدّم العديد من الباحثين تعاريف أكثر وضوحا و بالرغم من التباين في هذه التعاريف إلا أن لها مجموعة من النقاط المشتركة و من أهم هذه التعاريف نجد:

يعرف Anthony: مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.¹²

و عرفها A. Khemakhem بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحرك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك.¹³

و عرفها M.gervais هي سيرورة عمليات يتأكد من خلالها المديرين من أن الحصول على الموارد و استعمالها يتم بكفاءة و فعالية، إضافة الى ملاءمة هذه الموارد لأهداف المؤسسة، و أن النشاطات الحالية تسيير في اتجاه الإستراتيجية المحددة.¹⁴

أما المخطط العام الفرنسي، فقد عرف مراقبة التسيير على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة، و تؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة و السريعة كلما استدعى الأمر ذلك.¹⁵

و تعرف مراقبة التسيير على أنها الإجراء الذي يتأكد من خلاله المسيرون أن الموارد التي تم الحصول عليها يتم استعمالها بفعالية بالنسبة للأهداف و فاعلية بالنسبة للوسائل المستعملة و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.¹⁶

و عرفت مراقبة التسيير على أنها التأكد من أن النتائج المحققة تطابق و توافق تلك المرسومة من قبل، و الانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الاجراءات اللازمة لتصحيحها و في الشكل

¹² Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007, p04.

¹³ A.Khemakhem, La Dynamique du Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 1976, p : 16.

¹⁴ M.Gervais, contrôle de gestion, 7 ieme edition, edition economica, paris, 2000, p20.

¹⁵ Pierre Lauzel, Robert Teller, contrôle de gestion et budget, 8 ieme edition, paris, Dalloz, 1997, p14.

¹⁶ معراج الهواري، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2012، ص 06.

الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها و بالتالي تحقيق الأهداف.¹⁷

فمراقبة التسيير عملية تهدف الى تقييم و تقويم نتائج المؤسسة باستعمال معايير محدد سلفا، و اتخاذ القرارات التصحيحية بهدف توجيه موارد المؤسسة و ضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.

فمراقبة التسيير تهدف الى تصور ووضع أدوات معلوماتية حيز التنفيذ حتى تسمح للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الأهداف، الوسائل و النتائج.

و من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مراقبة التسيير هي عملية موجهة لتحفيز المسؤولين و حثهم على تنفيذ الأنشطة التي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة، و ذلك من خلال استعمال مجموعة من الأدوات و الأساليب التي تضمن استغلال موارد المؤسسة بفعالية و كفاية تامة، و تتدخل هذه العملية قبل و أثناء و بعد الأداء.

و بالتالي فمراقبة التسيير تركز على عناصر أساسية و هي:

● مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة (مسار) عمليات **processus**:

يعرف المسار بأنه مجموعة من الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان و المكان و التي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة.¹⁸

و يقسم هذا المسار إلى ثلاث مراحل حسب التسلسل الزمني لها:

1- المرحلة الأولى: تبدأ قبل بدء النشاط، و يتم التركيز فيها على تحديد النهايات و ترجمتها إلى

أهداف كمية لمدة زمنية غالبا ما تحدد بسنة، و ترفق هذه المهمة بتحديد الوسائل اللازمة لذلك و كذا تحديد الأدوار لكل العاملين، كما يتم في هذه المرحلة وضع معايير تسمح بتقييم جودة النتائج المحققة، فهذه المرحلة تتمثل في وضع الميزانيات، و تسمى بمرحلة تحديد الوجهة و الغايات.

2- المرحلة الثانية: تمثل مرحلة بدأ النشاط و تسمى مرحلة القيادة، و يتم فيها تنظيم نظام متابعة

العمليات، هذا النظام يراقب و يباشر بالإجراءات التصحيحية في حالة حدوث انحرافات طارئة تحول دون الوصول إلى الهدف. و من بين أدوات القيادة اللازمة في هذه المرحلة توجد مراقبة

¹⁷ Garmilis Ali, le contrôle de gestion en action, les édition d'organisation, 1988, p15.

¹⁸ Henri bouquin, le contrôle de gestion, 3 ieme edition, paris, puf, 1997, p21.

الميزانية و لوحات القيادة، فالأداة الأولى ذات خاصية محاسبية تسمح بالمتابعة الشهرية للنتائج، و الأداة الثانية تكميلية و لها القدرة على تنبيه المسؤولين بالأحداث المستقبلية لنشاط المؤسسة. كما يجب في هذه المرحلة تحديد العمليات التصحيحية بدقة إضافة إلى تحديد المكلف بها.

3- المرحلة الثالثة و الأخيرة: تتمثل في مرحلة التقييم، و تكون غالبا شهرية أو فصلية أو سداسية، حيث يتم فيها تقييم الأداء و التأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقا، و من ثم مكافأة هؤلاء المسؤولين بالإيجاب أو السلب.

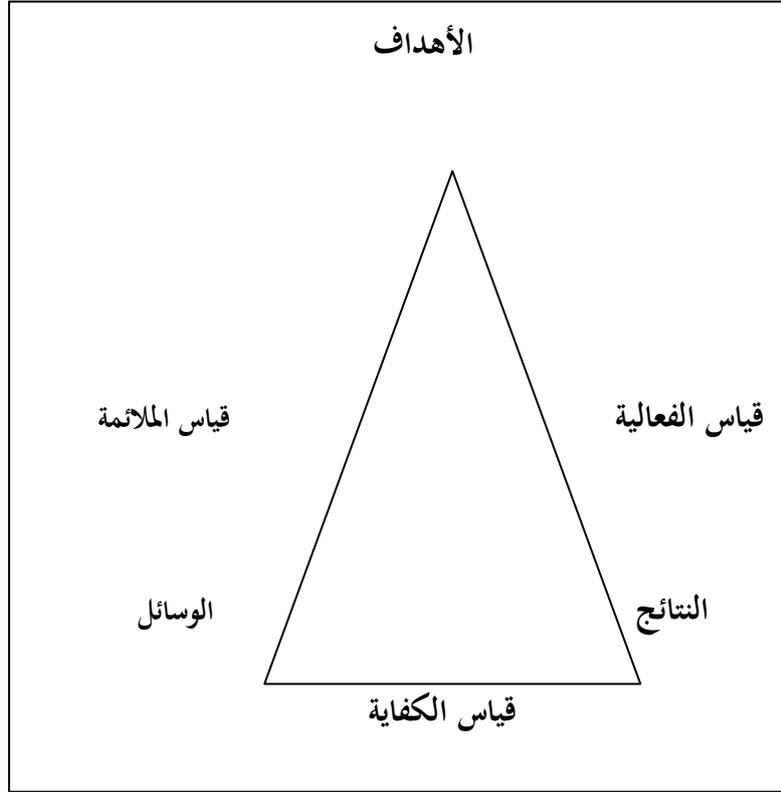
فهذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له و من أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء و كذلك القيادة الخلفية و هذا باستخدام لوحات القيادة و المحاسبة التحليلية.

● تعتمد مراقبة التسيير في تقييمها للأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية: الأهداف المراد تحقيقها، الموارد المتاحة و النتائج المحققة.

و هذه المعايير هي الفعالية (l'efficacite)، الكفاية (l'efficience)، و الملائمة (pertinence).

فلكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار و تعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين:

الشكل رقم 01: مثلث مراقبة التسيير



المصدر : H.loning et autres, Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2 ieme edition, edition dunod, paris, 2003.

- الأهداف: يستلزم نظام مراقبة التسيير وجود أهداف واضحة في جميع المستويات التنظيمية، تكون منسجمة فيما بينها، والأهداف نوعان: أهداف استراتيجية طويلة الأجل و أهداف عملية قصيرة الأجل، فتحقيق الأهداف العملية شرط اساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- الموارد: هي مجموع الوسائل الواجب توفيرها من طرف المؤسسة ووضعتها تحت تصرف مختلف مراكز المسؤولية و يتعلق الأمر بالموارد المالية، المادية، البشرية و المعلوماتية.¹⁹
- النتائج: هي عبارة عن محصلات الأداء الفعلية التي تم تحقيقها و يشترط أن تكون قد ضبطت وفق مقياس بسيط و مفهوم و ذو مصداقية.

¹⁹غزيباوي علي، عليلي نادية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

أولاً: الفعالية (**l'efficacite**) و التي تكون من خلال العلاقة ما بين (الأهداف ، النتائج)

تتضمن مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقيق هذه الأخيرة، و من خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة و يوصف المسؤول الذي يحقق هدفه بالفعالية، فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال النتائج المحققة.²⁰

ثانياً: الكفاية (**l'efficience**) و التي تكون من خلال العلاقة ما بين (الوسائل، النتائج)

يؤدي تحديد الأهداف و توفير النتائج الى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، و المشكل الذي سي طرح لاحقاً هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر الى الوسائل المستعملة.

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

ثالثاً: الملائمة (**pertinence**) و التي تكون من خلال العلاقة ما بين (الأهداف ، الوسائل)

ترتبط الأهداف و الوسائل بدرجة كبيرة ، فالوسائل المتاحة و المتوفرة لدى المؤسسة في فترة معينة لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند تخطيط الأهداف القصيرة المدى، فحتى يتم تحقيق الأهداف المسطرة لا بد أن يكون احتمال كبير الاستغلال الأمثل للوسائل و الموارد و الموارد المتاحة.

و من جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة الى أهداف فرعية و توزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الموارد المتاحة ، فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده ، إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل، الإشهار...)، و بالتالي فإن العلاقة بين الأهداف و الوسائل تطرح مشكلاً مضاعفاً للملائمة:

- على المدى القصير: الملائمة ما بين الأهداف و الوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.
- على المدى الطويل: الملائمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الإستراتيجية، و هذه الأخيرة تتطلب أهدافاً أبعد.

²⁰ Hacheette, le dictionnaire francais, alger, edition algerienne, 1993, p546.

و في الأخير يمكن القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة و القاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاية، و الملائمة، و يقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة من خلال النتائج المحققة، أما الكفاية فهي تحقيق هذه النتائج بأقل موارد ممكنة (من حيث التكاليف، الوسائل، الوقت...)، أما الملائمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المتاحة من أجل تحقيقها.

● تقوم مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات

حيث يعتبر التفويض السبب من وراء وجود عملية الرقابة، و الذي ظهرت الحاجة اليه نظرا لكبر حجم المؤسسات و تزايد المسؤوليات، و للتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيض العبئ عن المديرين، و كذا المساهمة في تنمية المرؤوسين و إكسابهم خبرات، و غالب التفويض ما يتم من خلال مراكز المسؤولية. فلكل مركز مسؤولية مهمة محددة و أهداف منتظرة منه، كأن يطلب منه تحقيق مستوى رقم أعمال معين، أو مستوى ربح معين، أو مستوى تكاليف محدد لا يتجاوزه... الخ، و ذلك حسب طبيعة مركز المسؤولية، فعلية فالمسؤول عن مركز مسؤولية معين لديه التزام لتحقيق النتيجة و ليس التزام بتوفير الوسائل.

● تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز و الحث على تحقيق الأهداف:

يقوم نظام مراقبة التسيير على تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحداتهم و أدائهم و تنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة.²¹ و لا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يؤدي دوره التحفيزي و التشجيعي في المؤسسة إلا إذا أرفق بنظام (الجزء/المكافأة).

3- خصائص مراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير هي وظيفة استشارية و ليست سلطة تملك حق المساءلة، فهي وظيفة من وظائف الإدارة و ليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة و كشف الأخطاء و محاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء،
- مراقبة التسيير هي عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها فهي تبدأ مع النشاط و تستمر معه و لا تتوقف و لا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي،

²¹ E.cohen, Dictionnaire de gestion, casbah edition, alger, 1998, p85.

- مراقبة التسيير لا تقتصر على مستوى إداري معين بل تلمس كافة المستويات،
- تسعى مراقبة التسيير إلى قياس الأداء باستخدام مجموعة من الأدوات و التقنيات الكمية و النوعية، المالية و الغير مالية،
- تعمل مراقبة التسيير على تحفيز العمال في كافة المستويات على تنفيذ مهامهم على أكمل وجه،
- مراقبة التسيير تشكل نظام معلومات مهم في المؤسسة يساعد في عملية اتخاذ القرار،
- تعمل مراقبة التسيير على متابعة تنفيذ الخطة المحددة مسبقا، لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة، و التأكد من أن الأداء يسير ضمن البرنامج المحدد مسبقا، و التأكد من أنه ينفذ بأفضل الطرق و أكثرها فعالية،
- تساعد مراقبة التسيير على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و تسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها و إيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها و عدم تكرارها مستقبلا.
- توفر مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

4- أهمية مراقبة التسيير:

من خلال تطور المؤسسات الإقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم و إمامهم بكل وظائفها، و عندما كبرت أحجام المؤسسات و تعددت مشاكلها و زاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، و سحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة و الرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية و علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها و رسم سياساتها و متابعة تنفيذها بسهولة و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و ذلك من خلال:

- 1- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية،
- 2- تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطاتها أو مسؤوليات المستويات الإدارية،

- 3- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة،
- 4- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المخطط لها، والتأكد من مدى تحقيق هذه الأهداف المخطط لها من خلال مقارنتها بالنتائج المتوصل إليها،
- 5- المتابعة المستمرة للعملية التسييرية و هذا من أجل تفادي الوقوع في الأخطاء، مع تصحيحها في حالة وقوعها.
- 6- تسجيل مجمل المؤشرات المالية و الغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات،
- 7- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرار و رسم السياسات، كما قد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية،

5- أهداف مراقبة التسيير:

- تهدف مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف و المتمثل في فعالية و كفاية التسيير و يمكن حصر أهداف مراقبة التسيير فيما يلي:
- 1- البحث المستمر قصد تطوير طرق مختلفة لقياس الأداء من جهة، و لتحسين مستوى الأداء من جهة أخرى.
 - 2- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء،
 - 3- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التقييم اللاحق،
 - 4- استخراج نقاط القوة الخاصة بعملية التسيير في المؤسسة، مع تدعيمها و تعزيزها،
 - 5- استخراج نقاط الضعف الخاصة بعملية التسيير، و اقتراح أساليب من أجل القضاء عليها،
 - 6- ضمان تقارب الأهداف،
 - 7- ترشيد التكاليف و عقلنتها،
 - 8- تحليل الانحرافات التي تنتج عن الاختلاف ما بين النشاط الفعلي و النشاط التقديري، و شرح الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الانحرافات،

9- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافها.²²

6- دور مراقبة التسيير في المؤسسة:

إن لمراقبة التسيير العديد من الأدوار، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة، و في هذا الإطار سيتم ذكر أهم الأدوار الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير:

✓ المساعدة على التحكم الجيد في الأداء بالمؤسسة:

يتمثل دور مراقبة التسيير هنا في التحديد الدقيق للطريق المناسب و اللازم اتباعه من طرف المؤسسة للوصول الى الأهداف المرجوة بكفاية و فعالية، فهي تعمل على مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات، كما يقوم مراقب التسيير بتقديم العون للمسؤولين التنفيذيين و مساعدتهم على التحكم في نشاطاتهم من خلال:

- تحديد الأهداف بدقة،
- مراقبة خطط العمل،
- متابعة تنفيذ العمليات،
- تحليل الفروقات الحاصلة بين التوقعات و النتائج الفعلية،
- اقتراح اجراءات تصحيحية عند حدوث أي انحراف،
- المساعدة في تحديد المؤشرات القيادية.

كما تعمل مراقبة التسيير على قياس أداء كل مسؤول تنفيذي، بحيث تقوم بشرح الانحرافات و تحديد أسبابها مما يسمح بتحديد المسؤوليات بدقة، و هذا ما يجعل مراقبة التسيير الوصية على عملية تفويض السلطات بالشكل الذي يتناسب مع أهداف المؤسسة.²³

²² محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 166.

²³ I.D.Kerviler et L.D.Kerviler, Le contrôle de gestion a la portee de tous, 3 ieme edition, edition economica, paris, 2000, p09.

✓ المساهمة في تصميم نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير:

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام معلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية (المعلومات المحاسبية، المعلومات عن حالة السوق،... الخ) التي تساعد على اتخاذ القرارات.

فنظام المعلومات يعرف على أنه: مجموعة من الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و /أو مراقبة المؤسسة.²⁴

و يجب على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر و المستقبل كما يجب أن يكون متكيفا مع طبيعة (حجم، هيكل) المؤسسة، وفعالاً (العلاقة بين الجودة و التكاليف).

و بالتالي يسعى مراقب التسيير الى توفير الخصائص و الشروط السابقة في نظامه، لذلك فهو بحاجة الى معلومات تتصف بالدقة، الشمولية، و المصدقية.

و إذا أردنا معرفة مكونات نظام المعلومات لمراقبة التسيير لابد من معرفة مدخلاته، مخرجاته، التحويلات الحاصلة به و هي كما يلي:

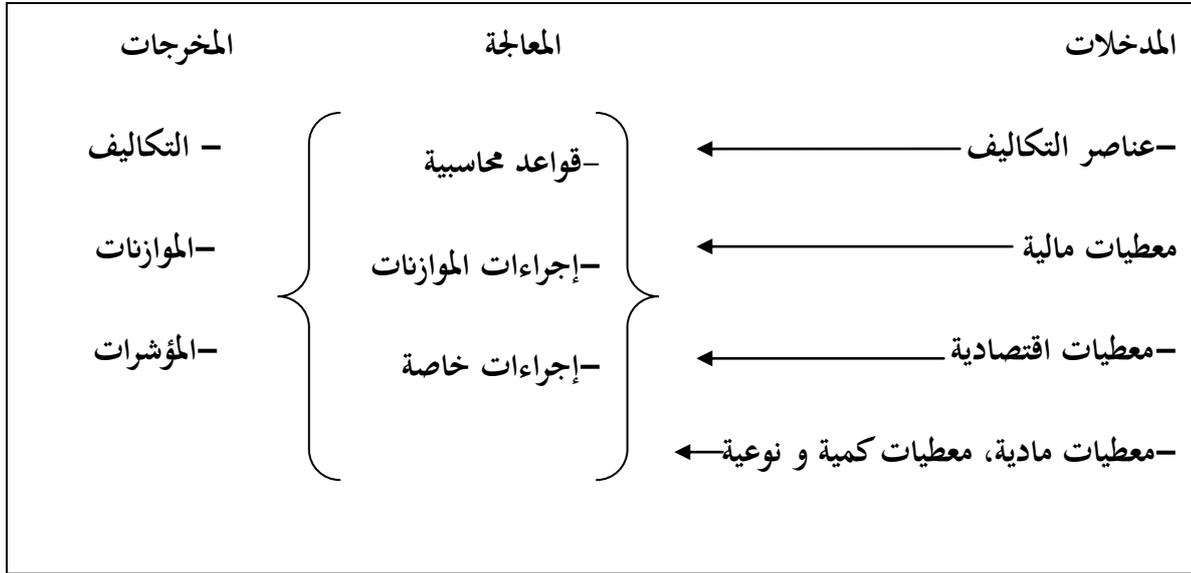
✓ **المدخلات:** تتمثل في التكاليف و الارادات أي (حسابات صنف 6، و حسابات صنف 7) من المحاسبة المالية، و معطيات أخرى للمحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الخارجية و الداخلية إضافة الى المدخلات الأخرى (الاستراتيجية، التسويقية،... الخ).

✓ **المعالجة:** تتمثل في مختلف الإجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف و الفروقات.

✓ **المخرجات:** تتمثل في الموازنات، المخططات، التكاليف، الفروقات،... الخ.

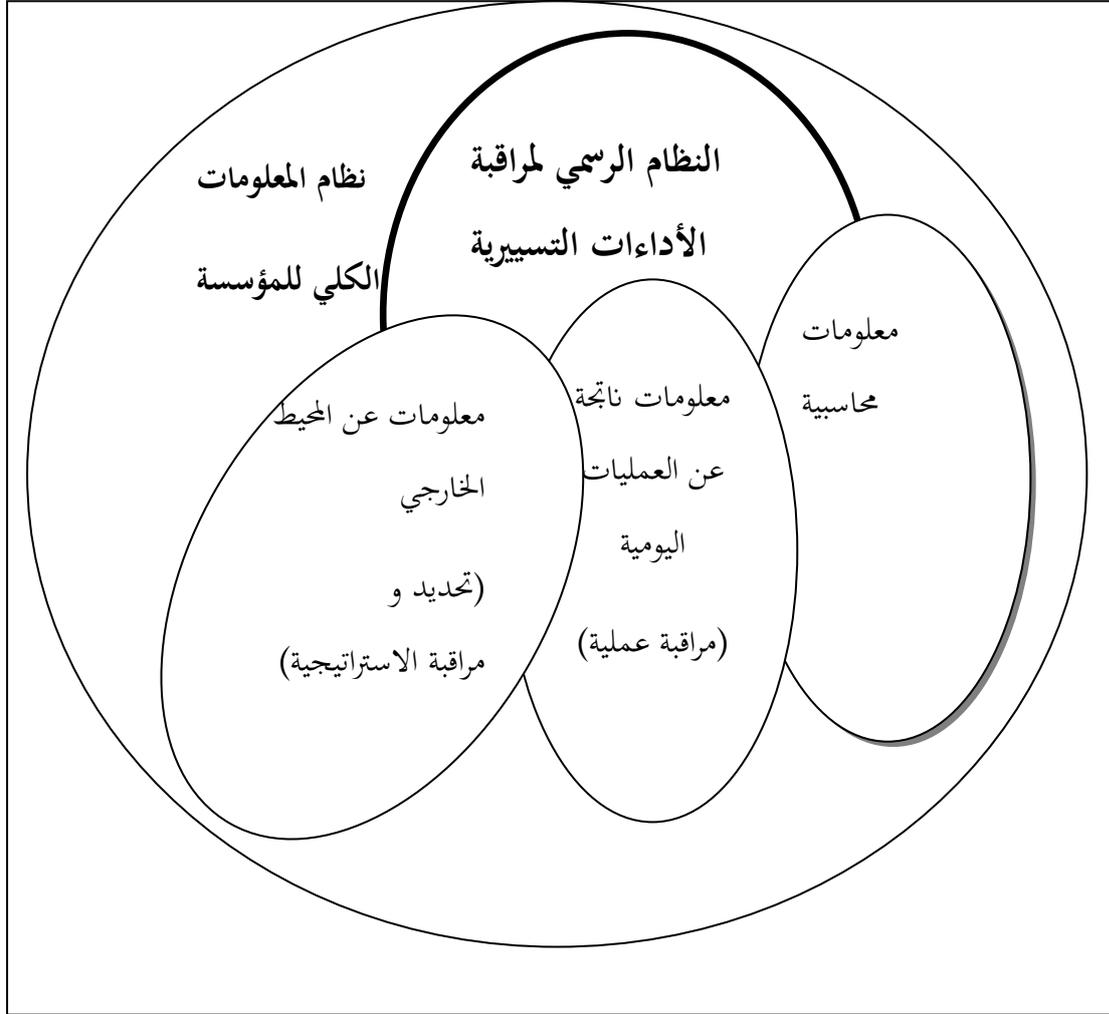
²⁴ Claude Alazard, Sabine Separi, Contrôle de gestion manuel et applications , op cit, p86.

و بالتالي يمكننا تمثيل نظام معلومات مراقبة التسيير بالشكل التالي:



المصدر.: Claude Alazard, Sabine Separi, Contrôle de gestion manuel et applications ,op cit,p 89.

و بالتالي يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات المهمة و المختلفة للإدارة العامة و لؤساء المصالح، و هو يحتل قلب المؤسسة لكنه يبقى جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة كمل هو مبين في الشكل الموالي:



المصدر: Michel Gervais, Contrôle de gestion ,7 ieme edition, economica, paris, 2000, p09.

و حسب وجهة نظر مراقب التسيير فإن تصميم نظام المعلومات يطرح مشكل تغيرات المحيط، كما يطرح مشاكل أخرى نذكر منها:²⁵

²⁵ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 62.

- تعريف و تحديد العوامل الأساسية للنجاح و التي ينبغي متابعتها عن قرب لضمان تقليص كمية المعلومات و الرفع من ملاءمتها،

- ضبط نظام تحذير مبكر أو آلية مراقبة تسمح للمؤسسة بالتصرف ضمن أجل مقبولة.

✓ الربط و التنسيق بين المستوى الاستراتيجي و التنفيذ اليومي للعمليات:

يعتبر التوفيق بين المستويين الاستراتيجي و التنفيذي أهم دور تقوم به عملية مراقبة التسيير، و قد منح تعريف لمراقبة التسيير و علاقته بالإستراتيجية، حيث تم الإشارة إليه على أنه المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الإستراتيجية. فمن أجل ضمان تقارب أهداف المؤسسة و واقع السلوكيات اليومية للعمال، يجب توفر أدوات اتصال ملائمة و متعارف عليها بغرض تشخيص و تحليل الوضع وفقا للأهداف المسطرة، و نشر الإستراتيجية داخل المؤسسة. و يتم ذلك من خلال استخدام نمطين من الآليات:

- مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار: فهو يجعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد، و ذلك كما يلي:

- وضع نظام معلوماتي للمخططات و الموازنات التقديرية و متابعة النتائج،

- جمع المعلومات المالية الواجب تحضيرها للمسيرين عن مختلف النشاطات،

- تحقيق الدراسات الإقتصادية من أجل تسهيل مهمة المراقبة و اتخاذ القرارات،

- التأكد من أن تكلفة تشغيل هذا النظام ليس أكثر من الفائدة المحصلة منه.

- مراقبة التسيير آلية للتنشيط: و ذلك من خلال التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، فهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم)، و ذلك من خلال شرح لكل

مسؤول على مستوى المؤسسة مختلف أهداف مراقبة التسيير و الأسس التي يعمل بها و الطرق المتبعة كما يقوم

بتحليل النتائج، لذا يجب على مراقب التسيير أن يكون مكونا تكويننا جيدا في المجالات

التالية: الإقتصاد، المالية، و التجاوب مع الإعلام الآلي و استعمال البرامج.

فمراقب التسيير يجب أن يكون له تصرفات بيداغوجية متطورة لكي يسهل الإتصال مع المسيرين، فعمله

مرتبط بالعوامل التقنية و العامل البشري. خاصة و أن في ظل التغيرات المستمرة لظروف المحيط فلم يعد من

الممكن تحديد إستراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، و هذا حتى تستطيع

المؤسسة التراجع و اتخاذ القرارات المناسبة.

فمراقبة التسيير تتضمن الربط بين النوايا الإستراتيجية لمتخذي القرار و نشاطات المنفذين (إطارات، موظفين، بائعين، عمال) و ذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة و التأكد من تنفيذها.²⁶

كما أن تجزئة مراقبة التسيير الى ثلاث أنظمة جزئية للمراقبة، تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير، فهي تندرج ضمن المستوى الاستراتيجي و النشاطات اليومية، أي انها وسيط بينهما و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

المراقبة التنفيذية	مراقبة التسيير	التخطيط الإستراتيجي
<p>يتم تنظيم و تسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام، التي تسمح بالتأكد من أهم المهام قد أنجزت بكفاءة و فعالية.</p> <p>تحدد هذه المراقبة الاجراءات الروتينية، كما تحدد غالبا الاليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة.</p>	<p>← مراقبة التسيير كوسيط</p>	<p>يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة و الموارد اللازمة لتحقيقها.</p> <p>تحديد فيما بعد سياسات الحصول و تحويل استعمال هذه الموارد.</p> <p>و تترجم هذه السياسات الى مخططات و موازنات تكزن محل دراسة و متابعو باستمرار.</p>

المصدر: صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 60.

فدور مراقب التسيير لا يكون فعالا إلا إذا كان هذا المراقب على دراية تامة بإستراتيجية المؤسسة و مختلف أبعادها، حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من دراسة المحيط إلى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للإستراتيجية المحددة، فدور مراقب التسيير يتعدى قيامه بضمان التطبيق الجيد للإستراتيجية إلى مساهمته في تشكيلها من خلال الكشف عن مناطق الخطر و التنبيه إليها.

✓ المساهمة في تصميم هيكلية المؤسسة:

لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكلية المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة. فوضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكلية معينة للمؤسسة و خصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية.

²⁶ Jean-Louis Malo, Jean-Charles Mathes, L'essentiel du contrôle de gestion, 2ieme edition, paris, edition d'organisation, 2000, p10.

فلكل مركز مسؤولية مهمة محددة و أهداف منتظرة منه ، كأن يطلب منه تحقيق مستوى رقم أعمال معين ، أو مستوى ربح معين، مستوى محدد من التكاليف لا يتجاوزه... الخ، و ذلك حسب طبيعة مركز المسؤولية، و عليه فالمسؤول عن مركز مسؤولية معين لديه التزام بتحقيق النتيجة و ليس التزام بتوفير الوسائل.²⁷

فاللامركزية تكون مرغوبة بالنسبة للمؤسسات عندما يتعلق الأمر بتحفيز و الدفع ببعض الأنشطة (تطويرها)، كما تصبح ضرورية في المنظمات عندما تكون جد معقدة و كبيرة في حجمها، و متنوعة في نشاطاتها أو حتى محيطها، عند ذلك لا بد لوظيفة مراقبة التسيير أن تستجيب لاحتياجات المؤسسات التي تمتاز بلا مركزية نشاطاتها و هذا ليس بالأمر السهل.

و من أهم مزايا اللامركزية:²⁸

- تخفف بعض أعباء و مشاكل العمل اليومي عن الإدارة العامة (المديرية العامة)،
- تقرب الزبائن المهمين من المؤسسة بما يحقق تكاملا جيدا بين العرض الذي تقدمه المؤسسة و الطلب الخاص بالسوق،
- تحسن من ردة فعل المؤسسة بالتخفيض من مراحل اتخاذ القرار،
- ترفع من الحافز لدى العاملين و مختلف الفاعلين في المؤسسة، بسبب امتلاكهم استقلالية كبيرة في اتخاذ القرار،
- تساهم في تحسين تأهيل المسيرين بتوسيع حقل معارفهم و كفاءاتهم.

أما عيوب اللامركزية فقد تم حصرها فيما يلي:

- يمكن أن تقود أو تؤدي إلى اتخاذ قرارات على المستوى المحلي غير مثالية، أو لا تناسب المستوى العام (المديرية العامة)،
- تؤدي إلى زيادة التكاليف و استهلاك الموارد، بفعل طول المدة الزمنية لبعض الأنشطة فيها (بفعل تجزئة المهام)،
- تزيد من الحاجة الملحة للربط و التنسيق بين النشاطات المختلفة.

²⁷ خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مطبوعة بيداغوجية في مقياس مراقبة التسيير لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة و جباية، إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2019، ص 12.

²⁸ عرابة الحاج، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، فحص و مراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص 23.

فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة و تحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لإستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، و بالتالي فمركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف، و الوسائل المستعملة و المناسبة لتحقيق هذه الأهداف. و يمكن التمييز بين عدة مراكز مسؤولية: مراكز التكاليف، مراكز المصاريف، مراكز رقم الأعمال، مراكز الأرباح، مراكز المردودية أو الاستثمارات،

- **مراكز التكاليف:** هي بمثابة مصالح أو مديريات تهتم فقط بالنشاطات التي ينجم عنها التكاليف. و المسؤول عن هذه المراكز ليس له في الواقع أي سلطة على مستوى المبيعات أو الإستثمارات أو الأرباح، إنما يعمل على إنتاج الكميات اللازمة من المنتجات وفق الجودة المحددة و بأقل تكلفة.
- **مراكز المصاريف:** يتم إنشاء مراكز المصاريف عندما يكون قياس الفعالية سيئ و هذا عندما يصعب تحقيق التوازن بين مستوى التكاليف المدفوعة و النتائج المحققة. فالتكاليف في هذه الحالة تكون تحت المراقبة الدقيقة لمسؤول المركز.
- **مراكز رقم الأعمال:** تستعمل مركز رقم الأعمال أو مراكز الإيرادات لنوع معين من النشاطات مثل: الوكالات التجارية، هذه المراكز ليست للتحكم في أسعار البيع و لا تكاليف التوزيع إنما لتحسين النتائج على رقم الأعمال المحقق فقط.
- **مراكز الأرباح:** هي مراكز أو مديريات أين يمكن للمسؤول أن يربط أو يوافق بين أفضل التكاليف و الإيرادات. ف يتم إلقاء مسؤولية النتيجة الصافية المحققة على عاتق هذا المسؤول و هذا ما يسمح له بمراقبة سعر البيع، حجم المبيعات و تكلفتها في وقت واحد و بصفة عامة تتم مراقبة هذا المركز من خلال جدول النتائج و التكاليف المعيارية.
- **مراكز الإستثمارات:** هي مراكز أين يكون المسير مسؤولا عن أهمية بعض الأصول أو الموجودات المستعملة: فهو يسعى الى الجمع بين تحقيق هدفين في ان واحد هما تحقيق أحسن الأرباح في الحاضر و السعي لتنمية الأرباح في المستقبل عن طريق الاستثمارات. فمراكز الاستثمارات إذن هي مراكز للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الإستثمارات. يتمتع مسؤول هذا المركز باستقلالية واسعة و هدفه هو تعظيم مردودية الاستثمارات (أي معدل الربح) أو الفوائد المتبقية (الفوائد الصافية مطروح منها تكلفة استعمال رأس المال).

و بالتالي و من خلال ما سبق ، نستنتج أن مراقبة التسيير هي طريقة للربط و الجمع بين النشاطات في المؤسسات التي تمتاز باللامركزية، حيث تتصف هذه الأخيرة بوجود ظاهرة تفويض السلطة و التي يرافقها ما يلي:

- تحديد أهداف واضحة منتظرة من طرف العمليتين(العمال)، و الوسائل اللازمة لذلك،
- إبلاغ الإدارة عن فعالية العمليات،
- تحديد مستوى التفويض(تفويض السلطة، أي طبيعة و حدود القرارات)، بحيث يسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة،
- تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة و الفعالية في التسيير.

فمراقبة التسيير مهمة في المؤسسات التي تمتاز باللامركزية، فالمسؤول الأعلى لم يعود في حاجة الى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل، إنما يتأكد فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة، و بالتالي فمراقبة التسيير تحقق الربط و التنسيق، و تحقيق الالتحام و الاتساق الداخلي للأهداف بناء على الإستراتيجية المتبعة.

✓ العمل على تعديل التصرفات و السلوكيات:

يقوم نظام مراقبة التسيير بتنظيم العلاقات بين مختلف مستويات الهيكل التنظيمي، فبعض هذه العلاقات تكون في شكل أوامر من طرف الرؤساء، مثل طلب القيام بتنفيذ عمليات وفق إجراءات معينة لغرض تحقيق أهداف خاصة. و يشترط لتحقيق ذلك توفير الوسائل و موارد لهؤلاء المرؤوسين و منحهم السلطة اللازمة لذلك. إلا أن تحقيق الأهداف و الوصول الى النتائج المرغوب فيها لا يتم في الغالب إلا إذا وجد مجال يسمح فيه بالمبادرة الفردية لهؤلاء العمال و المرؤوسين أثناء قيامهم بعملهم، إذن فالحل يكمن في إيجاد نظام دعم لمبادرات الأفراد. هذا النظام يقوم على أساس المكافأة و الجزاء و تحفيز العمال و خلق روح المبادرة فيهم، مما يدفع المسؤولين الى تحمل المسؤولية و السعي لتنمية مهاراتهم و قدراتهم. فمراقب التسيير لا بد أن يكون على دراية بسلوكيات و تصرفات العمال، كما يجب عليه أن يتمتع بالقدرة على الإتصال مع جميع أعضاء المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة لنشاطه.

7- مكانة وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي:

مراقبة التسيير هي عملية تجميع المعلومات، حيث يستقبل، يعالج، يحلل و يحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للإستفادة منها، إذ أن مكانتها في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة و ضرورية، لكن مكانتها داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم، فمكانتها في المؤسسة مرتبطة عموما بما يلي:

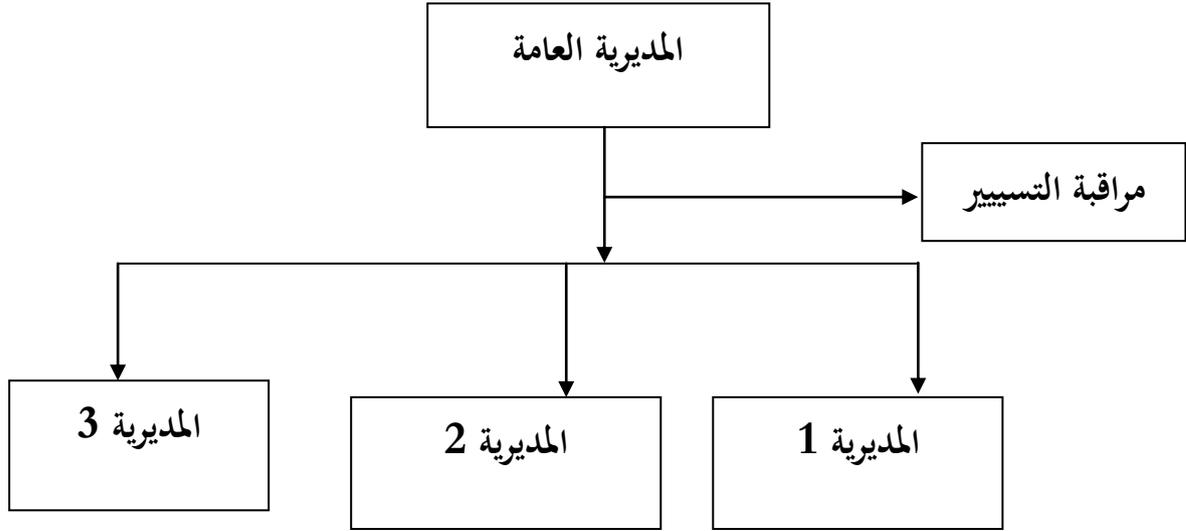
- ✓ طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)،
- ✓ حجم المؤسسة،
- ✓ الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة،
- ✓ درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة،
- ✓ المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير.

و قد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي، و التي أجريت من طرف المدرسة العليا للتجارة بباريس سنة 1990 و بعد هذه الدراسة تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل و هي:

- 1- الحالة الأولى: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة.
- 2- الحالة الثانية: مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية.
- 3- الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.

أما في الوقت الحالي فأصبحت وظيفة مراقبة التسيير غير محصورة في أي جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، انما اصبح يتوافق الأغلبية أن الحالة الأولى أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة تشكل النمط الأمثل، إذ تتميز مراقبة التسيير في هذه الحالة بما يلي:

- ✓ تحظى بأهمية كبيرة (التخوف التنظيمي)،
 - ✓ تحصل على المعلومات المتلى حول التوجهات الإستراتيجية،
 - ✓ تمتاز باستلاية الحكم،
 - ✓ تحتل الموقع الأمثل لتحضير و إعداد مراقبة التسيير، تتعد نسبيا عن الميدان (من الجانب العملي).
- و الحالة الأولى موضحة في الشكل التالي:



المصدر: Michel Rouche, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^e édition, paris, 2002, p69.

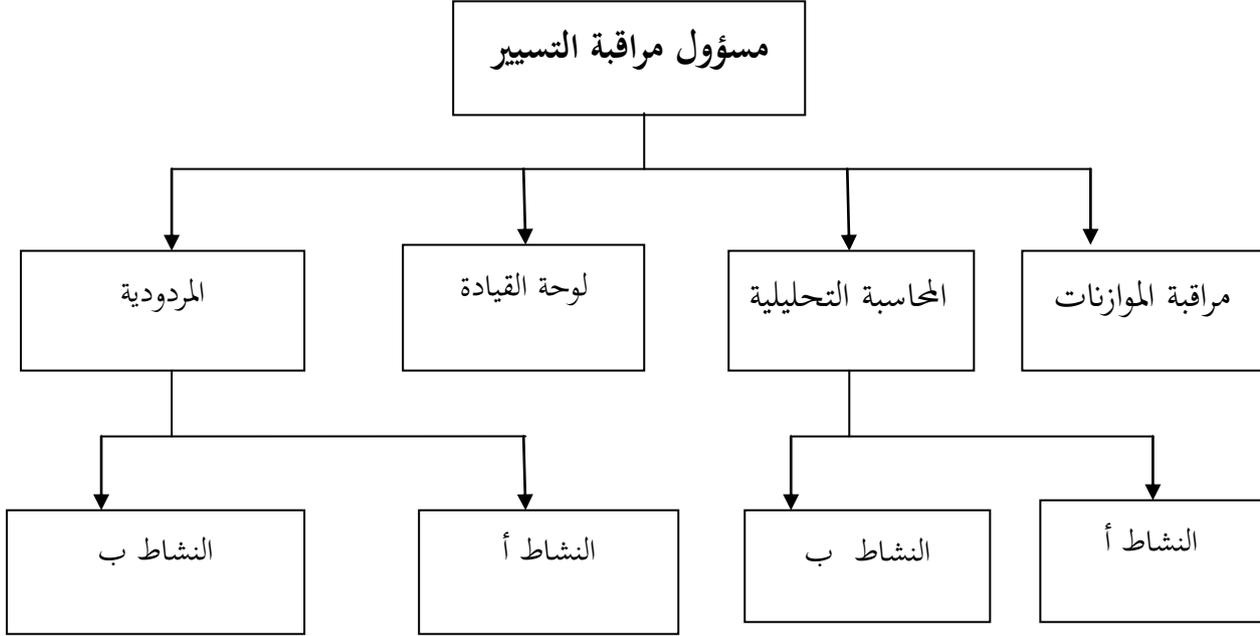
فمراقبة التسيير نجدها هنا وظيفة استشارية تشارك بشكل كبير في استراتيجية المؤسسة، إضافة الى ذلك تمتاز باستقلالية التسيير أي لا تمارس عليها ضغوطات من طرف المديرية الأخرى، كما تمنح لمراقب التسيير السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر ايجابية، و المساعدة في اتخاذ القرارات و تقديم النصح و الارشاد و بالتالي يمكنها ذلك من القيام بدورها الحقيقي ألا و هو التوجيه و المراقبة.

أما في الحالة الثانية أين نجد مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان مع مديرية وظيفية واحدة هي المديرية المالية و المحاسبية، إلا أن هذا النمط يعتبر محدود للإشتراك في المناقشات حول التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة إضافة إلى ذلك غياب استلالية التسيير باعتبارها مرتبط بمديرية وظيفية.

و في الحالة الثالثة أين مراقبة التسيير و المحاسبة مرتبطتان مع المديرية العامة في هذه الحالة يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات، و هو المحاسبة العامة و تهمش المصادر الأخرى كالاعلام الآلي و التدقيق الداخلي و التنظيم.

8- التنظيم الداخلي لوظيفة مراقبة التسيير:

الشكل التالي يشير إلى نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير و الذي يوضح ما يلي:



المصدر: Michel Rouche, op cit, p 71.

لتحقيق النشاط (أ) و (ب) و تحقيق المردودية نجد:

- مراقبة الموازنات: و تضع الميزانيات، إمكانيات مادية و مالية و بشرية و مراقبة تطبيقها.
- المحاسبة التحليلية: الإهتمام بالجانب الكمي في تطبيق العمليات.

و العناصر الموجودة في الشكل المتمثلة في مراقبة الموازنات و المحاسبة التحليلية و لوحدة القيادة و غيرها.

9- مراحل (مسار، الخطوات العملية) مراقبة التسيير:

أجمعت كافة التعاريف الخاصة بمراقبة التسيير على أنه مسار دائم للتعديل و التحكم، فالمسار هو مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة بحيث يقوم بتوليف و استخدام عدد من مخارج

ذلك المسار، فيشمل نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأنشطة المتتابعة و التي يمكن تلخيصها في أربعة مراحل أساسية و هي:²⁹

- ✓ التخطيط،
- ✓ التنفيذ،
- ✓ المتابعة و التحليل،
- ✓ التصحيح.

1- المرحلة الأولى: التخطيط

نقطة انطلاق لهذا المسار كما قلنا سابقا تتعدى المدى الزمني لربط مراقبة التسيير أي المدى المتوسط و القصير، حيث توجد هنا مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها، و يتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات و الأهداف الطويلة الأجل.

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

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي و يساعد المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي يكسبها الصيغة الإقتصادية.

و يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (من 3 إلى 5 سنوات)، و هذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل، حيث من الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

بعدها يتم التخطيط لكيفية تنفيذه و هذا انطلاقا من الاختيارات الاستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، و على أرض الواقع تجسد هذه المرحلة العملية لتحقيق الأهداف و تعتبر بذلك غاية العمل التسييري

²⁹ شدرى معمر سعاد، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير موجهة لطلبة العلوم المالية و المحاسبة، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2018-2019، ص

2- المرحلة الثانية: التنفيذ

هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط فبعدما تخطط المؤسسة لما تريد أن تحققه تبدأ مرحلة التنفيذ و هي تطبيق المخططات التي يتم تنفيذها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.³⁰

3- المرحلة الثالثة: المتابعة و التحليل

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود نظام للقياس، ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل نظام القياس.

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقارنة النتائج المحققة بتلك المتوقعة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج و التوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الخطة إذا اقتضى الأمر ذلك و بالتالي فهذه المرحلة تشكل مراقبة أولية، و هي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

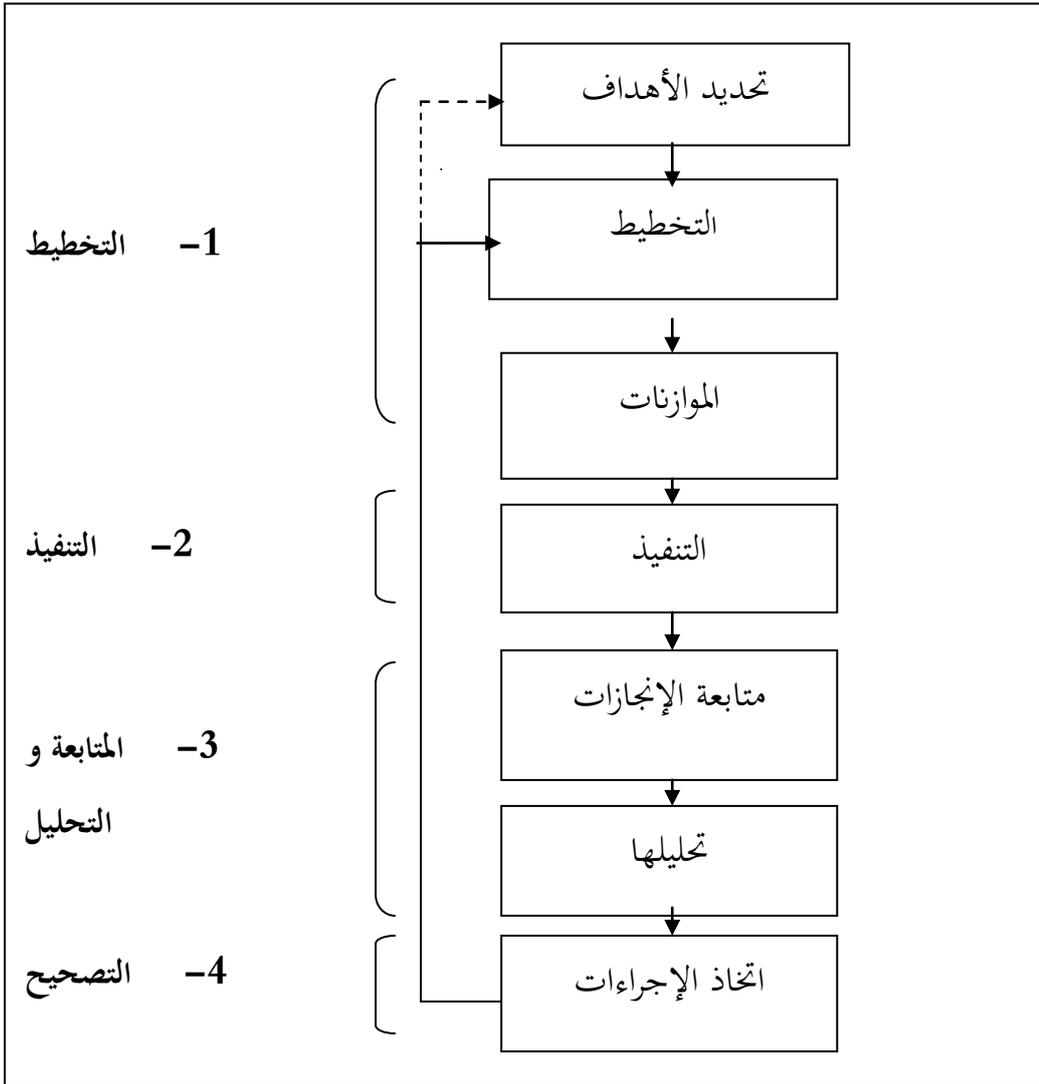
4- المرحلة الرابعة: التصحيح (الإجراءات التصحيحية، التغذية العكسية)

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء و التي يتم اختيار أحسنها فقد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ الغير سليم للعمليات، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها و كيفية استعمالها، كما قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات المختارة، أو قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل و حتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملائمتها لوضعية المؤسسة، و أخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة و غايات المؤسسة تستدعي إعادة النظر فيها.

فدور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات و تقديم توصيات، و لا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن عملية اتخاذ القرار من صلاحية المسيرين في المؤسسة.

³⁰ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 66.

و الشكل التالي يبين المراحل التي شرحناها سابقا:



المصدر: Helene Ioning, le contrôle de gestion, dunod, paris, 2003, p03

10- مراقب التسيير:

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفية خاصة لعدة اعتبارات، فمراقب التسيير توكل إليه مهام مختلفة و متعددة و على كافة المستويات، الأمر الذي يتطلب توفر كفاءة و مواصفات عالية في هذا الشخص لينجح في أداء مهامه. القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة و المالية، كما يجب أن تكون له قاعدة في مجال تنظيم المؤسسة، نظم المعلومات، الموارد البشرية و تقنيات التعبير و التحليل.

و من أهم المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير ما يلي:³¹

- ✓ المعارف المالية و المحاسبة،
 - ✓ التحكم في الإعلام الآلي،
 - ✓ التحكم في اللغات الأجنبية،
 - ✓ الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي،
 - ✓ الخبرة الميدانية أو التنفيذية،
 - ✓ مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الإتصال،
 - ✓ مواصفات الإنفتاح و المرونة.
- و بالإضافة إلى هذه المواصفات الرئيسية تأتي مواصفات أخرى ثانوية:
- ✓ تقبل النقد،
 - ✓ القدرة على المناقشة و التحليل،
 - ✓ القدرة على تسيير الموظفين،
 - ✓ القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة.

كما أن صلاحيات مراقب التسيير تطورت بتطور نظام مراقبة التسيير من كلاسيكية إلى حديثة.

1- الصلاحيات الكلاسيكية:

- يشارك في السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى،
- يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط و برنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناتهم،
- ينسق مجموع البرامج و الموازنات و يضمن انسجام النظام،
- يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات،
- يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها،
- يضع و يطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة.

³¹ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص70.

2- الصلاحيات الحديثة:

- **مراقب للتغيرات:** مراقب التسيير هو المسؤول عن تنظيم حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى :
 - تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة،
 - تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج، تطوير الحوار مع المنفذين،
 - المساهمة في تقديم صورة ايجابية عن وظيفته.
- **رجل حوار التسيير:** إن مهمة مراقب التسيير تركز على ثلاث نقاط أساسية و هي: التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة. و يهدف حوار التسيير أن لكل مسؤول نظرة واضحة على :
 - ماذا/كم و بعبارة أخرى ما هي مهمته و مستوى التحسين المطلوب تحقيقه،
 - لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه،
 - كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة و التي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتطبيق الأهداف.
- و عليه فمراقب التسيير عليه أن يتقن تقنيات الحوار و طرق تنشيط الاجتماعات و تقديم المبررات اللازمة.
- **تصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير:** يقوم مراقب التسيير بتصوير و وضع نظام مراقبة موضع التنفيذ، فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف و مراقبة الموازنات.... و يجعلها تنسجم مع هيكل المؤسسة، و من جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية ، كما ينظم كيفية استقبالها و معالجتها، و أخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.³²

³² J.Orsoni, contrôle de gestion, vuibert, paris, 1998, p194.

11- علاقة المراقبة الداخلية بوظيفة مراقبة التسيير:

حسب الجمعية الفرنسية لمراجعي الحسابات فإن المراقبة الداخلية هي مجموعة من المقاييس الرقابية المحاسبية التي تحددها الإدارة و تطبق تحت مسؤوليتها من أجا ضمان حماية أصول المؤسسة وصحة التسجيلات المحاسبية و الحسابات السنوية الناتجة عنها، أنا نقابة المحاسبين الخبراء فإنها اقترحت التعريف التالي: المراقبة الداخلية هي مجموعة من العمليات الأمنية التي تساعد على التحكم في أداء المؤسسة، فهي تعمل على ضمان و حماية و صيانة الممتلكات و جودة المعلومات من جهة ، و ضمان تطبيق تعليمات الإدارة من أجل تحسين الأداء من جهة أخرى، و يظهر هذا النوع من الرقابة جليا من خلال وضع المؤسسة لطرق و إجراءات لكل نشاطاتها لضمان السير الحسن لها. فالرقابة الداخلية تتميز بضرورة وجود:³³

✓ إجراءات على مستوى العمليات التشغيلية، تضمن اختبار صلاحيتها، و التأكد من التنفيذ الجيد لهذه العمليات،

✓ أجهزة قائمة على الفصل بين المهام (مراقبة كل نشاط على حدى)،

و بالتالي يمكن القول أن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية هي:

✓ مصداقية أو صحة المعلومات،

✓ احترام السياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين المعمول بها في المؤسسة،

✓ حماية الأصول و الممتلكات،

✓ استعمال الموارد بكفاءة و فعالية.

و لهذا فإن المراقبة الداخلية تساعد مراقبة التسيير من خلال:

✓ ضمان جودة المعلومات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في عمله،

✓ القيام بتحديد قواعد و إجراءات واجبة الإحترام، إضافة إلى اتباع السياسات و الخطط المحددة.

و منه يمكن القول أن المراقبة الداخلية ليست وظيفة بل هي مجموعة من الأجهزة المحددة من طرف الإدارة العليا، و هدفها هو وضع و تحديد قواعد و إجراءات تتعلق بكيفية التعامل مع الوثائق و معالجة المعلومات و حماية أصول

³³ P.Biosselier, controle de gestion cours et applications, édition vuibert, paris, 1999, p24.

المؤسسة و ممتلكاتها، و على هذا الأساس تعتبر مراقبة التسيير جزء و وظيفة و جهاز مدعم و مؤيد للرقابة الداخلية، فنظام المراقبة الداخلية يتدعم و يتعزز و يتفاعل أكثر من خلال وجود وظيفة مراقبة التسيير ضمن أجهزته.

12- علاقة التدقيق بوظيفة مراقبة التسيير:

هما نوعان من الرقابة متكاملان و ضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء تركز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضا إلى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها وذلك لتقييم أدائها.

– فهاتان الوظيفتان إذن لا بد من تضافرهما و توفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال، و ربح الوقت.³⁴

– إن حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.

فإن عملية التدقيق تسمح ب:³⁵

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي؛
- ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة؛
- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة. وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المدقق احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، و يقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة

³⁴ ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص : 26 .

³⁵ C. Alazard et S. Sépari, Contrôle de gestion manuel et applications, op-cit, p18.

المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق ، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.³⁶

13- الفرق ما بين مراقبة التسيير التقليدية و مراقبة التسيير الحديثة

جدول: المقارنة ما بين مراقبة التسيير التقليدية و مراقبة التسيير الحديثة

مراقبة التسيير الحديثة	مراقبة التسيير التقليدية
التحفيز	الحراسة
التوجيه	البرمجة
الرقابة القبليّة	الرقابة البعدية
الثقة	عدم الثقة
المقررين	المنفذين
الصحة و الزمالة	المرؤوسية
تشاركي أو تساهمي	إداري
المؤشرات المادية	المؤشرات المالية
أكثر استراتيجية	أكثر عملياتية
أنشطة لديها دورة حياة	أنشطة تحويلية

المصدر: خالد رجم، شربي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³⁶ A. Dayan, Manuel de Gestion, Volume 1, édition Ellipses, Paris, France, 1999, p 802.

أدوات مراقبة التسيير:

حتى يتمكن مراقب التسيير من تنفيذ مهامه و تحقيق أهدافه كما ينبغي ، يجب أن يكون مدعما بنظام معلومات مناسب و ذو مصداقية، و كما نعلم أن مراقبة التسيير تتم من خلال استخدام مجموعة من الأدوات التقنية و هذه التقنيات هي التي تساهم في تكوين نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير و أهم هذه الأدوات: المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحات القيادة ، كما أن هذه الأدوات في تطور مستمر لمواكبة التطورات و التغيرات المختلفة التي تشهدها المؤسسات الإقتصادية.

1- المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير:

ظهرت المحاسبة التحليلية بجد في 1945، بسبب تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدت إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار و يجب عليها التحكم في تكاليفها إلى أقصى حد ممكن للحصول على أكبر فائدة ممكنة.

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها و تحولت الأدوار التي اسندت إليها إلى أن أصبحت أداة للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرارات و رغم تطور و اختلاف الطرق و الأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائصها و إنما بسبب تطور و تنوع النشاطات الإقتصادية.

فالمحاسبة التحليلية هي التقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (العامة)، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف و تصنيفها ثم تحليلها.³⁷

المحاسبة التحليلية هي أداة دراسة و تحليل لمسار التدفقات من أموال، مواد، عمل، الخ، على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف و تكاليف و مقارنتها بالمداخيل لتحديد نتيجة

³⁷ رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 01.

و منه نستنتج أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لتخصيص و تحميل التكاليف و الأعباء و أسعار التكلفة لمختلف المنتوجات، الخدمات و النشاطات، وتحليلها من خلال:

- معرفة، قياس و مراقبة التكاليف،
- تقليص التكاليف،
- التحكم و تحسين الجودة.

بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة و على كافة المستويات:

- المستوى الاستراتيجي لتحديد أسعار البيع،
- المستوى العملي لمتابعة وظيفة أو نشاط.

و لتحقيق هذا الغرض يجب: تحليل المصاريف، حساب التكاليف، مراقبة مستوى التكاليف.

و تتميز المحاسبة التحليلية بجملة من الخصائص نذكر منها ما يلي:

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات،
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع،
- تساعد الإدارة على اتخاذ مختلف القرارات و تزويدها،
- مراقبة و ضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام و أجور و مصاريف صناعية،
- تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل و العمليات المختلفة،
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المشروع و ذلك عن طريق حصر التالف و العادم من المواد و معرفة الوقت الضائع.

³⁸ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دروس و تمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 09.

- أهداف المحاسبة التحليلية:

- المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة،
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار،
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة،
- مراقبة المخزونات،
- تحديد قيمة المخزونات،
- اختيار فعالية مختلف المسارات،
- اختيار فعالية مختلف الدوائر،
- الكشف عن الضياع، التبذير و الاختلاسات،
- الفصل ما بين تكلفة النشاط و تكلفة الانتاج،
- ضمان الترابط بين الحسابات المالية.

و يتجلى دور المحاسبة التحليلية في خدمة وظيفة مراقبة التسيير فيما يلي:³⁹

- ✓ المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات)، و التي تتم من خلال مقارنة مستوى التكاليف (بين الفترات، بين الوحدات و الأقسام، بين التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية، مع المنافس إن أمكن)
- ✓ توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية،
- ✓ قياس مردود التصنيع،
- ✓ التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة،
- ✓ التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة.

فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تبيع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة أصبح يتوقف على قدرتها على تكييف عرضها مع ما يطلبه السوق و كذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال و ذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

³⁹عراية الحاج، مطبوعة في مقياس مراقبة التسيير مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص: محاسبة، فحص و مراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص 20.

فالمحاسبة التحليلية تعمل على تطوير المردودية الخاصة بمختلف الأقسام على مستوى المؤسسة، أو مختلف المنتجات، أو مجموعة المنتجات المتشابهة و ذلك من خلال متابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا، فمعرفة التكاليف بالمحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنية و تحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية و بالتالي فالمحاسبة التحليلية تقدم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنية و لاتخاذ القرار، و من هذا تعتبر المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير.

يمثل تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية و التي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع و خدمات عبر المراحل المختلفة المكونة لنشاط المؤسسة، و هذا يتيح لنا إمكانية الإطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية تحديد سعر التكلفة (التكلفة النهائية للمنتج) و من ثم تحديد سعر البيع المناسب.

- مفهوم التكلفة:

هي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية و هي تتكون من الكمية و السعر.⁴⁰

تتكون التكلفة من مجموع النفقات التي تمت خلال فترة معينة بالنسبة لوظيفة أو مصلحة موجودة بالمؤسسة لمنتج أو خدمة مقدمة في مرحلة ما. و يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي:⁴¹

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية) مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتج (تكاليف متغيرة) أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتج (تكاليف مباشرة).

⁴⁰ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص 22.

⁴¹ Christian Goujet, Chritian et chritiane rault, Comptabilite analytique et contrôle de gestion, 3 ieme edition, Dunod, paris, tomel, 1996, p12.

- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقا يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية، أما إذا حددت لاحقا فيطلق عليها التكاليف الحقيقية، و المقارنة التي تتم بين هاتين التكلفةتين تؤدي الى استخراج الانحرافات.
- حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة: و هنا يمكن التمييز بين عدة أنواع:
 - التكلفة حسب الوظيفة: و تتمثل في تكاليف الشراء، الانتاج، التوزيع.
 - التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب،... الخ.
 - التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.
 - التكلفة حسب المسؤولية: و هي مجموعة الأعباء التي توكل الى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة،...).
 - تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن،...

و يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

حساب المضمون أو المحتوى	حساب الزمن	حساب حقل التطبيق
- تكاليف كلية	- تكاليف تقديرية	- الوظائف
- تكاليف جزئية	- تكاليف حقيقية	- الوسائل
* تكاليف متغيرة.		- الانتاج
* تكاليف مباشرة.		- المسؤوليات
		- أخرى

المصدر: Christian Goujet, Chritian et chritiane raulet, Comptabilite, op

cit, p13.

- مفهوم الأعباء:

فمفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية،⁴² حيث نجد مثلاً أغلبية حسابات الصنف ستة من النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير.

و من هنا يمكن إعطاء تعريف للأعباء هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات الموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات.

من الناحية الإقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع و الخدمات.⁴³

و مهما تنوعت الأعباء فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة و الغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى.

- مفهوم المصاريف:

هو الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل: مصاريف العاملين، مصاريف النقل، المخصصات... الخ.

- سعر التكلفة:

سعر تكلفة منتج أو خدمة يتألف من مجموع التكاليف المرتبطة به حتى مرحلة التوزيع.

- سعر الهامش:

هو الفرق ما بين سعر البيع و تكلفة ما مثلاً تكلفة الإنتاج.

⁴² Y.pesqueux,B.martory,la nouvelle comptabilité des cout ,édition puf,France,1995,p 30.

⁴³ شدرى معمر سعاد، مطبوعة في المحاسبة التحليلية (دروس و تمارين) موجهة لطلبة السنة الثانية جذع مشترك علوم مالية و محاسبة و علوم التسيير، جامعة البويرة، 2019-2020، ص 08.

- النتيجة:

هي الفرق بين سعر البيع و سعر التكلفة.

- أعباء المحاسبة التحليلية:

لا تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار كل أعباء المحاسبة المالية، فمن ضمن أعباء المحاسبة المالية تستثني المحاسبة التحليلية تلك الأعباء الموجودة في المحاسبة المالية و التي لا تتضمن نشاط الإستغلال العادي للمؤسسة (مخصصات استثنائية، خسائر كلية،... الخ)

بالإضافة إلى أنه بعض العناصر من الأعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية و تأخذ بعين الإعتبار في المحاسبة التحليلية مثال ذلك، أجره صاحب المؤسسة عند إدارة العمل بنفسه و تكلفة الفرص البديلة لرأس مال المؤسسة. و عليه فأعباء المحاسبة التحليلية تكون وفق القانون التالي:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية - الأعباء الغير معتبرة + العناصر الإضافية

- الأعباء الغير المعتبرة: تحسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية و لا تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، فهي تمثل فروق التحميل و هي الأعباء خارج الإستغلال
- العناصر الإضافية: هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة إلا أنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية و تعتبر فروق تحميل.
- تسلسل حساب التكاليف في المؤسسات الصناعية:

دورة الإستغلال في المؤسسات الصناعية تتضمن المراحل الآتية أساسا:

- مرحلة شراء المواد الولية،
- مرحلة تصنيع و تحويل المادة الاولية،
- مرحلة بيع المنتجات المصنعة.

فالمؤسسات الصناعية هي التي تقوم بشراء المواد الأولية و تقوم بإجراء تعديلات عليها و تحويلها من الحالة الخام الى منتجات قابلة للبيع، فعملية التحويل تتطلب كفاءات عالية من الموارد البشرية و قدرات مادية و مالية معتبرة.

و بما أن هذا النوع من المؤسسات تقوم بجميع المراحل من مرحلة شراء المواد الأولية الخام، ثم مرحلة تحويل هذه المواد الأولية (مرحلة تصنيعها) إلى مرحلة الحصول على المنتج النهائي القابل للبيع.

يتم حساب في هذا النوع من المؤسسات كل من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، و سعر التكلفة وفق ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + الغير مباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة + الغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة + الغير مباشرة)

حيث:

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة * تكلفة شراء الوحدة الواحدة

تكلفة الانتاج المباع = عدد الوحدات المباعة * تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة.

أما بخصوص المؤسسات الخدمائية فالأمر فقط يختلف في نوعية المنتج إذ تنتج منتجات خدمائية و بذلك تطبق نفس قوانين المؤسسات الصناعية، أما فيما يخص المؤسسات التجارية فهي التي تشتري المنتوجات التامة و تخزنها من أجل إعادة بيعها كما هي دون إجراء و لا تعديل فهي تركز على حساب تكلفة الشراء و سعر التكلفة و تستثني تكلفة الإنتاج.

- النتيجة التحليلية الإجمالية و النتيجة التحليلية الصافية:

○ النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

○ النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير المعتبرة.

- طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكاليف:

- الطرق التقليدية:

1- طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة):

تعرف طريقة التكاليف الكلية على أنها طريقة خاصة بالتكاليف تتضمن فيها تكاليف المنتج والمواد المباشرة و العمالة المباشرة و التكاليف الإضافية الثابتة و المتغيرة المطلوبة للقوائم المالية الخارجية و تقارير الضريبة على الدخل.⁴⁴

هي إحدى طرق حساب التكاليف حيث تسمح بتحديد سعر التكلفة لكل منتج، و تحميل المصاريف الغير المباشرة، أي تحميل جميع المنتجات بإجمالي المصاريف.

ظهرت هذه الطريقة في ثلاثينيات القرن الماضي بفرنسا و سميت فيما بعد بمراكز التحليل و قد كان لها مجال واسع في التطبيق حيث تقوم على تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة.⁴⁵

فهذه الطريقة تقوم على مبدأ الفصل ما بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة، و الذي يتم بموجبه تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، هذه المراكز التي تقسم إلى أقسام متجانسة (مركز عمل). أي يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، و منها ما يتعلق بنشاط معين واحد. و كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذ تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

فالتكاليف المباشرة هي المتعلقة بالمنتج الواحد كمصاريف اليد العاملة، مصاريف المواد الأولية،... الخ

الأعباء المباشرة هي التي ترتبط مباشرة بوحدة المنتج، أي التي يمكن تحديدها و تحميلها بسهولة على وحدة المنتج، و تتكون من تكلفة المواد المباشرة التي تشمل المواد الداخلة بشكل مباشر في إنتاج السلعة كالخشب في صناعة الأثاث، و القطن في صناعة الأقمشة و الجلود في صناعة الأحذية و الحقائق، و يطلق على المواد المباشرة بالمواد الأولية (الخام)، كما تشمل التكاليف المباشرة تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة) التي تشمل أجور العاملين على الخطوط الإنتاجية بشكل مباشر.

⁴⁴ ساويرس، ترجمة: نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013، ص 76.

⁴⁵ شدرى معمر سعاد، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير موجهة لطلبة العلوم المالية و المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

و تتصف هذه التكاليف بالخصائص التالية:

- وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي،
- سهولة تخصيص و تحميل عنصر التكلفة على وحدة المنتج بدقة،
- يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها و التعبير عنها بوحدات نقدية.

أما التكاليف الغير المباشرة فتعني التكاليف التي لا تدخل بشكل مباشر بوحدة المنتج، أي التكاليف التي يصعب تحميلها أو نسبها بسهولة إلى وحدة المنتج، و يصطلح عليها بالتكاليف العامة، حيث أنها لا تخص على وجه التحديد منتج معين بشكل مباشر، و تشمل رواتب موظفي الإدارة و المالية و الحراس و مصاريف إيجار مبني الإدارة و اهتلاك الأثاث و الغراء في صناعة الأثاث و الخيوط في صناعة الملابس و مصاريف التأمين و الضرائب و ما شابه ذلك.

و معيار التمييز بين التكاليف المباشرة و الغير المباشرة يتمكن تلخيصه في نقطتين:

- الأولى: تكون التكلفة مباشرة إذا أمكن تتبعها بشكل واضح و أدى إلى وحدة المنتج (هدف التكلفة)
- الثانية: تكون التكلفة غير مباشرة إذا تعذر تتبعها بسهولة لوحدة المنتج و لزم الأمر تخصيصها (تحميلها) على الوحدات المنتجة المختلفة بمعدلات تحميل محددة.

فالهدف من طريقة الأقسام المتجانسة هو تحديد الكيفية التي يتم بها توزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف المنتجات، و تقوم هذه الطريقة على تقييم المؤسسة إلى أقسام رئيسية و أقسام مساعدة.⁴⁶

فالقسم المتجانس هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن دقة حساب تكاليف المنتج، بحيث يتم تحميل تكلفة مركز العمل بواسطة العديد من وحدات العمل و ليس بوحدة واحدة فقط، و ترجع كلمة التجانس إلى تجانس هذه الأقسام في الوظيفة، و هناك نوعين من أقسام المتجانسة:⁴⁷

⁴⁶ عادل بن عطاء الله، دروس و تطبيقات في مقياس مراقبة التسيير لطلبة السنة الثالثة ليسانس اقتصاد و تسيير المؤسسة، جامعة

سطيف، 2020/201، ص 03

⁴⁷ نفس المرجع السابق، ص 04.

- 1- القسم الرئيسي (مركز الإستغلال): يحتوي على وسائل الانتاج و البيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة: شراء، انتاج، توزيع.
- 2- القسم المساعد (مركز التسيير): دوره تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد و المباني (أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يتضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة، و لا يتم تحميل تكاليفها مباشرة للمنتجات ، حيث يتم تحميلها أولا للأقسام الرئيسية ثم يتم بعد ذلك للمنتجات باستخدام وحدات القياس.

هناك أربعة خطوات تمر بها طريقة الأقسام المتجانسة في تحليل التكلفة و الوصول إلى النتائج:

1. تحميل التكاليف الغير المباشرة على مختلف المنتجات: و ذلك من أجل القيام بالتوزيع الأولي حيث تقدم نسب أو وحدات معينة لكل منتج، و من خلال هذه النسب يتم تحميل مختلف المنتجات بالتكاليف الغير المباشرة.
2. إعداد التوزيع الأولي: من خلاله يتم توزيع التكاليف الغير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها الى أعباء حسب الوظيفة، و هذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح توزيع أو نسب مئوية، و يعرف مفتاح التوزيع الأولي كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء، و يعتبر الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء الغير المباشرة على مختلف الأقسام.
3. توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية: بعد إعداد التوزيع الأولي في الخطوة السابقة، يتم في هذه الخطوة توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية أي ما يسمى بالتوزيع الثانوي، و يجب أن يكون مجموع تكاليف التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة مساويا للصفر، و يتم إعدادة بإحدى الطريقتين:

- التوزيع التنازلي: عندما لا يكون هناك تبادل بين القسمين ، فيتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية ، و تستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

- **التوزيع التبادلي:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة، و تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، و يتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، مثلا مثلا إذا كان قسم الطاقة يوزع لقسم الإدارة و قسم الإدارة يوزع لقسم الطاقة ، فيتم التوزيع كما يلي:

$$\text{الطاقة} = 1000 + 30\% \text{ الإدارة}$$

$$\text{الإدارة} = 2000 + 15\% \text{ الطاقة.}$$

4. **تحميل التكاليف الغير المباشرة على مختلف المنتجات:** في الخطوة الأخيرة يتم تحميل المصاريف الغير المباشرة المحولة للأقسام الرئيسية على مختلف المنتجات بعد جمعها مع المصاريف المباشرة و ذلك من خلال وحدات قياس (مفاتيح التوزيع، وحدات العمل) محددة.

و في الأخير يمكننا القول أن طريقة التكاليف الكلية مهمة في مراقبة التسيير ذلك كونها تسمح بتحديد مراكز المسؤولية و بالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا خصوصا إذا أردنا تطبيق تسيير لا مركزي، فهي طريقة مهمة لأنها تهتم بإدراج كافة التكاليف و الأعباء في سعر التكلفة النهائي ، إلا ان لا يمكن حساب هذه الأعباء و التكاليف حتى انتهاء دورة الاستغلال، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار قبل حساب مجموع التكاليف، كما أن هذه الطريقة طويلة نوعا ما خصوصا ما يتعلق بتوزيع و تحميل الأعباء الغير المباشرة.

- مثال تطبيقي بخصوص طريقة التكاليف الكلية:

تصنع مؤسسة منتجين A و B انطلاقا من مادتين أوليتين M و N استخلصنا المعلومات التالية:

المشتريات:

900 كلغ من M ب 28 دج للكلغ

1000 كلغ من N ب 30 دج للكلغ

الانتاج و الاستعمالات:

لانتاج 350 وحدة من A تم استعمال 500 كلغ من M

لانتاج 500 وحدة من B تم استعمال 600 كلغ من N

المبيعات:

باعت 330 وحدة من A ب 150 دج للوحدة

باعت 450 وحدة من B ب 100 دج للوحدة

المصاريف المباشرة:

مصاريف الشراء: 1600 دج ل M و 2397 دج ل N

مصاريف الانتاج: 10000 دج توزع بالتناسب مع الكميات المنتجة

مصاريف التوزيع: 10 دج لكل وحدة مباعة.

الأعباء الغير مباشرة: تتخلص في الجدول التالي و هي تأخذ بعين الاعتبار 1400 دج كأعباء غير معتبرة و 4100 دج عناصر إضافية.

البيان	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
Σ التوزيع الأولي	8400	6320	8063	10840	7455
التوزيع الثانوي					
الإدارة	%100	%20	%25	%40	%15
الصيانة	-	%100	%20	%50	%30
طبيعة وحدة القياس	100 دج من ثمن الشراء				
	وحدات مباعة	وحدات منتجة	وحدات مباعة		

- المطلوب:

- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشر؟
- أحسب تكلفة شراء المادتين؟
- أحسب تكلفة إنتاج المنتجين؟
- أحسب سعر تكلفة المنتجين ثم النتيجة التحليلية الصافية؟

الحل :

1- إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة:

البيان	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	(8400)	6320	28820	9640	8040
التوزيع الثانوي					
الإدارة	(8400)	1680	2100	3360	1260
الصيانة	-	(8000)	1600	4000	2400
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	11763	18200	11115
عدد وحدات القياس			552	850	780
تكلفة وحدة القياس			21.3	21.41	14.25

2- حساب تكلفة شراء المادتين:

N	M	البيان
		ثمن الشراء
	25200	$28 \times 900 = M$
30000		$30 \times 1000 = N$
2397	1600	مصاريف الشراء المباشرة
		مصاريف الشراء الغير المباشرة
	5367.6	$10 \times (100/25200) = M$
6390		$10 \times (100/30000) = N$
38787	32167	تكلفة الشراء الإجمالية
1000	900	الكميات المشتراة
38.78	35.74	تكلفة شراء الوحدة الواحدة

3- حساب تكلفة إنتاج المنتجين:

البيان	A	B
تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة: $35.74 * 500 = A$ $38.78 * 600 = B$	17870	23268
مصاريف الإنتاج المباشرة: $850 / (350 * 10000) = A$ $850 / (500 * 10000) = B$	4117.65	5882.35
مصاريف الإنتاج الغير المباشرة: $21.41 * 350 = A$ $21.41 * 500 = B$	7493.5	10705
تكلفة الإنتاج الإجمالية	29481.15	39855.35
عدد الوحدات المنتجة:	350	500
تكلفة انتاج الوحدة الواحدة	84.23	79.71

4- سعر التكلفة:

البيان	A	B
تكلفة الإنتاج المباع: $84.23 * 330 = A$ $79.71 * 450 = B$	27795.9	35869.5
مصاريف التوزيع المباشرة: $10 * 330 = A$ $10 * 450 = B$	3300	4500
مصاريف التوزيع الغير المباشرة: $14.25 * 330 = A$ $14.25 * 450 = B$	4702.5	6412.5
سعر التكلفة	35798.4	46782

5- النتيجة التحليلية:

البيان	A	B
رقم الأعمال	49500	45000
سعر التكلفة	(35798.4)	(46782)
النتيجة التحليلية لكل منتج	13701.6	(1782)
النتيجة التحليلية الإجمالية	11919.6	

6- النتيجة التحليلية الصافية:

البيان	مدین	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		11919.6
عناصر إضافية		4100
أعباء غير معتبرة	1400	
النتيجة التحليلية الصافية	14619.6	

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

أول ما ظهرت هذه الطريقة في أمريكا ثم انتقلت إلى أوروبا و بالضبط إلى إنجلترا و فرنسا، و تقوم هذه الطريقة على الفصل ما بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، و حسب هذه الطريقة يتم الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة في استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساعد في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة أما التكاليف الثابتة فتؤخذ بعين الاعتبار في تحديد نتيجة الإستغلال.

ففي هذه الطريقة يحسب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة فقط لأغراض التسيير و منه نستطيع حساب عتبة المردودية و تحديد الفروع الأكثر مردودية بالنسبة للمؤسسة.

- التكاليف الثابتة: هي التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن حجم الإنتاج، أو مهما بلغ مستوى

النشاط، مثل: تكاليف الإيجار، مخصصات الإهلاك، فوائد القروض السنوية،... الخ

- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بتغير مستوى النشاط في المؤسسة أي تتناسب مع حجم نشاطها، فتزيد بزيادة الكمية المنتجة و تنخفض بانخفاضها، مثل: أجور العمال المباشرة، مشتريات المواد الأولية،... الخ
- التكاليف الشبه المتغيرة: و هي التكاليف التي تحتوي على جزء ثابت و آخر متغير يتغير بتغير حجم النشاط في المؤسسة.
- الهامش على التكلفة المتغيرة: يعتبر الهامش على التكلفة المتغيرة المؤشر الذي يعبر عن النقطة التي يبدأ من خلالها تحقيق الأرباح، حيث يتم رفعه من خلال زيادة أسعار البيع أو تخفيض التكاليف المتغيرة للوحدة و يرمز له بالرمز M/CV و يحسب بالعلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة

$$M/CV = CA - CV$$

مستوى المؤسسة، حيث يتم من خلاله الحصول على نتيجة الاستغلال R كما يلي:

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

$$R = M/CV - CF$$

و فيما يلي جدول الاستغلال التفاضلي:

النسب	المبالغ	البيان
100%	-----	رقم الأعمال CA
%	-----	التكاليف المتغيرة CV
%	-----	الهامش على التكلفة المتغيرة M/CV
%	-----	التكاليف الثابتة CF
%	-----	النتيجة R

و يتم حساب نسبة العناصر المتبقية (التكاليف المتغيرة، الهامش على التكلفة المتغيرة، التكاليف الثابتة،

النتيجة) كما يلي: مثلاً

$$\%M/CV=(M/CV / CA)*100$$

و إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة و غير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج، أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة فهده اقتصادي تحليلي، فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة و ليس حسابها، فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

و تتجلى أهمية الفصل ما بين التكاليف فيما يلي:⁴⁸

- تحديد تكلفة الإنتاج من أجل التسعير،
- الرقابة: أي مراقبة الانحرافات التي تحدث في التكاليف و اتخاذ القرارات المناسبة،
- البرمجة: أي برمجة موازنة الإنتاج و معرفة مدى مساهمة كل صنف من التكاليف في تكلفة الوحدة المنتجة.

و لطريقة التكاليف المتغيرة جملة من الأهداف نذكر منها:⁴⁹

- تقييم و متابعة مدى التشغيل و تحقيق الفعالية في التسيير،
- تخفيض التكاليف، و ذلك عن طريق الإختيار السليم للمراحل الإنتاجية و التحكم في المصاريف القطاعية،
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي و الايجابي بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه و الإهتمام بالاجيبي و خاصة في مجال التوسيع و التسويق،
- دراسة تخطيط الأرباح و علاقتها بالمبيعات.

⁴⁸ خالد رجم، شرقي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁴⁹ شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 94.

كما أن طريقة التكاليف المتغيرة تستخدم العديد من المؤشرات التي تساعد المؤسسة في التخطيط و اتخاذ القرار و أهمها:

- عتبة المردودية:

تعددت التسميات الخاصة بمصطلح عتبة المردودية ، و مهما تعددت التسميات فإنه يعتبر من الأدوات التحليلية الهامة التي تساعد إدارة المؤسسة في الحصول على المعلومات الضرورية لمعرفة طبيعة العلاقة بين التكلفة و حجم النشاط و الربح و تحليل ذلك و إعطاء التفسيرات اللازمة له، و التي تساهم غالبا في اتخاذ القرارات.

فتسمى برقم الأعمال الحرج إذا ما قيست بقيمة المبيعات، و إذا قيست بالزمن فإنها تسمى بنقطة الصفر أو النقطة الميتة ، و بعد هذه النقطة تصبح المؤسسة تحقق الأرباح لانه عند هذه النقطة تكون المؤسسة قد غطت جميع التكاليف الثابتة و المتغيرة. أيضا تسمى بنقطة التعادل لأنه يحدث عندها التعادل بين الإيرادات و التكاليف و تسمى بعتبة المردودية عندما نقيس بعدد الوحدات.

فعتبة المردودية هي رقم الأعمال أو حجم المبيعات الذي يتم بموجبه تغطية كامل التكاليف (المتغيرة و الثابتة)، و الذي تكون فيه النتيجة مساوية للصفر أي لا يتم عند مستواه تحقيق لا ربح و لا خسارة.⁵⁰

فعتبة المردودية يرمز لها ب SR و بناء على التعريف يمكن صياغة المعادلة التالية:

$$SR=CA-(CV+CF)=R=0$$

و تحسب عتبة المردودية بالعلاقة التالية:

$$SR=\frac{CF}{M/CV}$$

⁵⁰السعيد قاسمي، محاضرات، تمارين و دراسة حالات في المحاسبة التحليلية موجهة لطلبة السنة الثانية علوم مالية و محاسبة و علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2018/2019، ص 87.

كما يمكن حساب عتبة المردودية بالوحدات:

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}} = \text{عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى عتبة المردودية}$$

حيث أن:

$$\text{الإيراد الحدي للوحدة} = \text{سعر البيع للوحدة} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}$$

بعد تحقيق عتبة المردودية لا يمكن الجزم بأن المؤسسة ستحقق أرباح، لكن يمكن القول أن للمؤسسة إمكانية كبيرة لذلك، وهذا راجع لان المؤسسة بعد العتبة تغطي كل التكاليف الثابتة و جزء من المتغيرة (التكاليف المتغيرة إلى غاية العتبة)، أي بعد العتبة تصبح المؤسسة تغطي فقط التكاليف المتغيرة إلى غاية نهاية النشاط. كما يمكننا حساب التاريخ الذي تتحقق فيه عتبة المردودية :

$$T = (SR/CA) * (12 \text{ MOIS ou } 360 \text{ Jours})$$

فعتبة المردودية بالأيام تحسب على افتراض أن الإنتاج و البيع يكون منتظم، حيث أنه يختلف حسابها بالنسبة للمؤسسات الموسمية (مشروبات، منتوجات زراعية،...).

كما يمكن تحديد و تمثيل عتبة المردودية بيانيا كما يلي :

1- طريقة التكلفة الكلية: إذ أن هذه الطريقة تعتمد على تمثيل معادلتين

المعادلة الأولى: و هي معادلة رقم الأعمال: $ع = أس$

المعادلة الثانية و هي معادلة التكلفة الكلية: $التكاليف الكلية = ت + ث + م$

2- طريقة هامش على التكلفة المتغيرة: وتعتمد هذه الطريقة على تمثيل معادلة الهامش على التكلفة

المتغيرة ، و نعلم أن عتبة المردودية تتحقق عندما يتساوى الهامش علة التكلفة المتغيرة مع التكلفة الثابتة، أي ه/ت م=ت ثا

و تعتمد على تمثيل المعادلتين: ت ثا و ه/ت م بحيث أن: ه/ت م = أس

3- طريقة النتيجة:

النتيجة = ه/ت م - ت ثا عند عتبة المردودية فإن النتيجة = 0

كما يمكننا حساب هامش الأمان: و الذي يمثل فائض المبيعات (رقم الأعمال) فوق نقطة التعادل ،عندما يكون هامش الأمان مرتفع فهو يعبر عن وضعية جيدة في المؤسسة ،أي أنها ستحقق أرباح حتى و ان كان هناك انخفاض في المبيعات أو الانتاج ، في حين إذا كان هامش الأمان منخفض فهو يعبر عن وضعية حرجة في المؤسسة، أي أن إذ أي انخفاض طفيف للمبيعات أو الانتاج سيؤثر بصورة سلبية على نتيجة المؤسسة ، و في هذه الحالة على المؤسسة اتخاذ الاجراءات الملائمة مثل:⁵¹

- زيادة مستوى النشاط أو زيادة أسعار البيع،
- تخفيض التكاليف المتغيرة أو الثابتة،
- استبدال (احلال) المنتجات الحالية بمنتجات أقل ربحية.

و يحسب هامش الأمان كما يلي:

$$MS=CA-SR$$

كما يتم حساب نسبة هامش الأمان كما يلي:

$$\%MS=\frac{MS}{CA}*100$$

⁵¹عادل بن عطاء الله، مرجع سبق ذكره، ص 19.

و في الأخير توصلنا إلى أن طريقة التكاليف المتغيرة كذلك لها مزايا و عيوب و انتقادات،

من أهم المزايا ما يلي:

- تساعد جزئيا في مشكلة توزيع التكاليف الغير المباشرة و تحميلها على الوحدات المنتجة من خلال الاكتفاء بتحميل الجزء المتغير فقط و هو ما يرتبط بحجم النشاط أما التكاليف الثابتة فتعامل باعتبارها تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح و هو ما يؤدي إلى عدم تباين النتائج من فترة إلى أخرى،

- تزود إدارة المشروع ببيانات عن علاقة الربح و الحجم و التكلفة التي تستخدمها الإدارة في تخطيط الربح، كما تساعد الإدارة في التخطيط ووضع سياسات التسعير في الأجل القصير و إعداد الموازنات التخطيطية و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

- توفير الرقابة على التكاليف المتغيرة بهدف خفضها الى أدنى مستوى ممكن، أما التكاليف الثابتة فتوكل مهمة الرقابة عليها للمستويات الإدارية العليا.

و أهم الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة ما يلي:

- من الصعب الفصل ما بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، هناك تكاليف تعتبر ثابتة عند حدود معينة من إنتاج معين، ثم تأخذ في التغير بتغير حجم الإنتاج و هناك تكاليف متغيرة و لكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج (التكاليف الشبه الثابتة و التكاليف الشبه المتغيرة).

- لا تعبر التكلفة المتغيرة لوحدة الإنتاج و المبيعات عن التكلفة الحقيقية لتلك الوحدة لان حسب هذه النظرية تحمل وحدات الإنتاج و المبيعات بما يخصها من التكاليف المتغيرة فقط و لا تحمل هذه الوحدات بالتكاليف الثابتة.

- تفترض هذه الطريقة ثبات أسعار عوامل الإنتاج و أسعار بيع المنتجات النهائية و هو أمر لا يمكن تحقيقه إلا في الأجل القصير.

- مثال تطبيقي 01 بخصوص طريقة التكاليف المتغيرة:

في نهاية 2000 قامت مؤسسة التي تصنع وتبيع اللعب البلاستيكية بتحليل كلفة وحدتها فكانت كما يلي:

(أ) كلفة إنتاج الوحدة الواحدة 45.50 دج

- الأعباء متناسبة مع الكميات المنتجة

• المادة الأولية (البلاستيك) 4 كغ بـ 3.50 دج للكغ.

• مصاريف التصنيع 10 دقائق بـ 96 دج للساعة.

- الأعباء الثابتة للوحدة 15.5 دج

(ب) مصاريف البيع للوحدة 17.50 دج.

- الأعباء المتناسبة مع الكميات المباعة 7 دج

- الأعباء الثابتة للوحدة 10.5 دج

فإذا علمت أن هذه المؤسسة أنتجت وباعت خلال سنة 2000 (23000 لعبة) بـ 59 دج للوحدة.

1- حدد هامش الكلفة المتغيرة بدلالة عدد اللعب المباعة (X).

2- أحسب التكاليف الثابتة الإجمالية (b) لسنة 2000.

3- عين النتيجة (Y) بدلالة الكميات المباعة (X).

4- أحسب النتيجة لسنة 2000.

5- ما هو عدد اللعب المباعة للحصول على ربح 95000 دج.

- مثال تطبيقي 02 بخصوص طريقة التكاليف المتغيرة

من دفاتر مؤسسة صناعية استخرجنا المعلومات التالية المتعلقة بالسنة الثانية من مزاولة نشاطها.

مواد ولوازم مستهلكة 11500 دج

رقم الأعمال الصافي 120000 دج

تكاليف متغيرة للتوزيع 7870 دج

تكاليف متغيرة أخرى 8230 دج

تكاليف ثابتة 54670 دج

العمل المطلوب:

- 1- أنجز جدول تحليل الإستغلال التفاضلي.
 - 2- أحسب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.
 - 3- أحسب عتبة المردودية لهذه السنة.
 - 4- بافتراض أن المؤسسة تزاوّل نشاطها بطريقة منتظمة 12 شهرا، حدد تاريخ تحقيق عتبة المردودية.
 - 5- مثل عتبة المردودية بيانيا باستخدام العلاقة التالية: $CF=M/CV$.
 - 6- أحسب رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة قدرها 46970 دج
- $M/CV =$ الهامش على التكاليف المتغيرة ، $CF =$ التكاليف الثابتة.

- حل المثال التطبيقي رقم 01 حول طريقة التكاليف المتغيرة:

1- تحديد هامش التكلفة المتغيرة (M/CV) بدلالة عدد اللعب المباعة x :

$$M/CV = CA - CV$$

$$CA = 59 \times x \dots\dots\dots 1$$

$$CV = [(3.50 \times 4) + (10 \times \frac{96}{60}) + 7] \times x \dots\dots 2$$

$$CV = 37x$$

من 1 و 2 نجد :

$$M/CV = 59x - 37x$$

$$M/CV = 22x$$

- التكاليف الإجمالية الثابتة (b) لسنة 2000:

$$b = 23000(15.5 + 10.5) = 598000$$

- تعيين النتيجة R بدلالة عدد اللعب x:

$$R = M/CV - CF$$

$$R = 22x - 598000$$

— حساب النتيجة لسنة 2000:

$$R = 22(23000) - 598000$$

$$R = -92000$$

— عدد اللعب المباعة للحصول على ربح قدره 95000 دج :

$$95000 = 22x - 598000$$

$$x = 31500 \text{ وحدة}$$

- حل المثال التطبيقي رقم 02 حول طريقة التكاليف المتغيرة:

- إنجاز جدول الاستغلال التفاضلي :

المبالغ	البيان
12000	رقم الأعمال الصافي CA
(27600)	التكاليف المتغيرة CV
(8230+7870+11500)=	
92400	الهامش على التكاليف المتغيرة M/CV
(54670)	التكاليف الثابتة CF
37730	نتيجة الإستغلال R

— معدل الهامش على التكلفة المتغيرة: %M/CV

$$\%M/CV = \frac{M/CV}{CA} = \frac{92400}{120000} = 0.77$$

— حساب عتبة المردودية:

$$SR = \frac{CF}{\%M/CV} = \frac{54670}{0.77} = 71000 \text{ DA}$$

-تحديد تاريخ تحقق عتبة المردودية:

$$PR = \frac{SR \times 12}{CA} = \frac{71000 \times 12}{120000} = 7.1 \text{ شهر}$$

ومنه: 0.1 شهر تحول بالأيام $0.1 \times 30 = 3$ أيام

تاريخ تحقق عتبة المردودية يكون بعد 7 أشهر و 3 أيام أي يوم 3 أوت

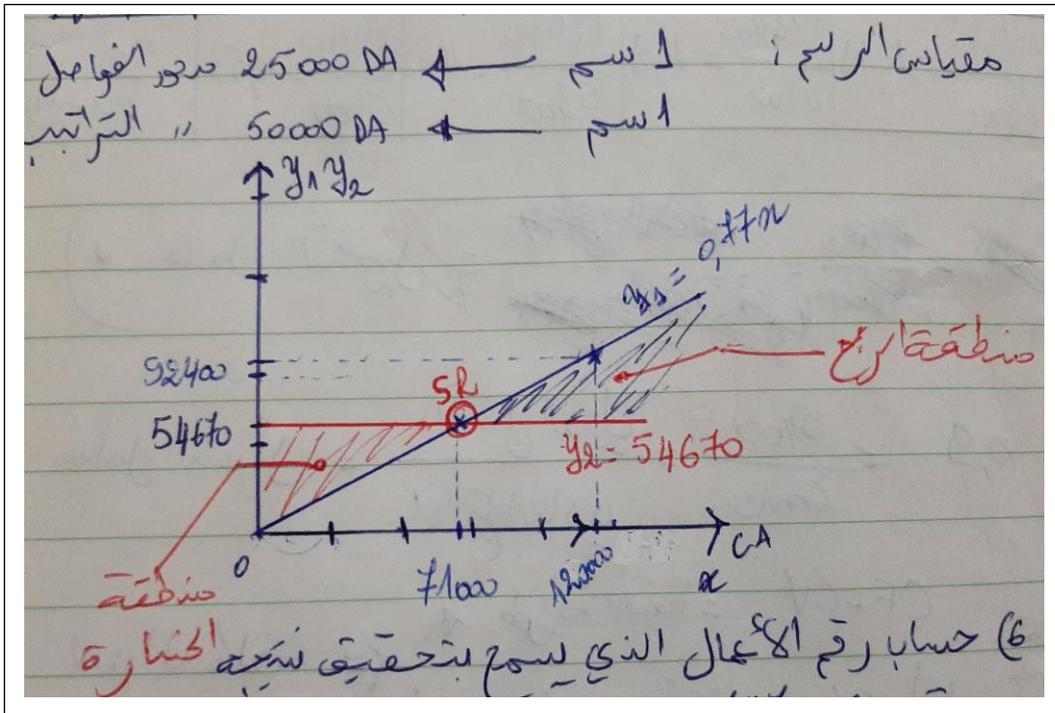
-التمثيل البياني لعتبة المردودية: $M/CV = CF$

$$0.77x = 54670 \dots\dots X = 710000$$

$$y_1 = 0.77x \dots\dots\dots y_2 = 54670$$

نقاط مساعدة:

x	0	71000	120000
y	0	54670	92400



-حساب رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة قدرها 46970:

$$R = M/CV - CF ; 46970 = CA \times 0.77 - 54670$$

$$CA = \frac{101640}{0.77} = 132000 \text{ DA}$$

3- طريقة التحميل العقلاني:

ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نظرا للانتقادات التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية التي لا تفرق بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة عند حسابها لسعر التكلفة، بل تأخذ بالحسبان كل عناصر تكاليف الفترة، وكذلك نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة المتغيرة التي تعتبر التكاليف الثابتة ثابتة مهما كان مستوى النشاط، إذ انه كلما زاد حجم النشاط قل نصيب الوحدة الواحدة المنتجة من التكاليف الثابتة و حتى إن أصبح إلى أدنى مستوياته النشاط فالتكاليف الثابتة لا تتغير، و من هنا جاءت الفكرة إلى التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

و تعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أسلوبا لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، حيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج كل التكاليف الثابتة بالرغم من تغير مستوى النشاط.

لذلك يتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة و الناتج عن تغير مستوى النشاط عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة.⁵²

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

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة * معامل التحميل

فرق التحميل = إجمالي التكاليف الثابتة - التكاليف الثابتة المحملة

⁵² صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 98.

و يعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه المستوى الفعلي للإنتاج الذي تحققه المؤسسة و الذي قد يكون أقل أو أكبر أو يساوي المستوى العادي، أما حجم النشاط العادي فهو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة و التي نقصد بها الطاقة المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الإعتبار طاقة الآلات، و عدد العمال، و وقت العمل و أوقات التعطلات و الصيانة.

فإذا تساوى النشاط الفعلي مع النشاط العادي معناه فرق التحميل مساويا للصفر و معامل التحميل مساويا إلى واحد و المؤسسة استخدمت كامل طاقتها.

و إذا كان النشاط العادي أكبر من النشاط الفعلي معناه معامل التحميل أقل من الواحد و المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها و فرق التحميل الناشئ يدعى بخسارة الفعالية.

و إذا كان النشاط العادي أقل من النشاط الفعلي معناه معامل التحميل أكبر من الواحد و المؤسسة تعمل بأكبر طاقتها و فرق التحميل الناشئ يدعى بزيادة الفعالية.

فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تتصف بالعديد من المزايا أهمها:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة الا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي،
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية و ذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة و وفق معامل التحميل، و بالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط و مدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع،
- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات ،خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي و ذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه،
- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية و ذلك من خلال تصنيف الأعباء الى ثابتة و متغيرة و زيادة عن ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه و فق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، و لذلك فهي تحبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة و خاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

- أما فيما يخص العيوب فقد وجهت لها التالية:
- صعوبة الفصل ما بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة،
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي بالمؤسسة،
- الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الإستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية، و تكون:
- ✓ مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا جزء من التكاليف الثابتة،
- ✓ مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها و عليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.
- مثال تطبيقي بخصوص طريقة التحميل العقلاني:
- في الحالة العادية لمؤسسة ما تنتج 6000 وحدة خلال فترة زمنية معينة وقدرت تكلفتها الثابتة الخاصة بهذه الفترة بـ 12500 دج.
- بلغ الإنتاج الحقيقي 5400 وحدة، والتكاليف المتغيرة 76800 دج
- العمل المطلوب:
- حساب سعر التكلفة بالطريقة الحقيقية وبالتحميل العقلاني والمقارنة بينهما؟
- إذا بلغ الإنتاج الحقيقي 6300 وحدة والتكاليف المتغيرة 88900 دج أحسب سعر التكلفة بالطريقة الحقيقية وبالتحميل العقلاني وقارن بينهما؟
-
- حل المثال التطبيقي حول التحميل العقلاني :
- معامل التحميل = الإنتاج الحقيقي (الفعلي) / الإنتاج العادي
- حالة انتاج 5400 وحدة معامل التحميل = $6000/5400 = 0.9$
- حالة انتاج 6300 وحدة معامل التحميل = $6000/6300 = 1.05$

البيان	الطريقة الحقيقية	طريقة التحميل العقلاني	الطريقة الحقيقية	طريقة التحميل العقلاني
التكاليف المتغيرة	88900	76800	88900	88900
التكاليف الثابتة	12500	12500	12500	12500
التكاليف الثابتة المحملة	-	=0.9×12500 11250	-	=1.05×12500 13125
سعر التكلفة	89300	88050	101400	102025
السعر الوحدوي	=5400/89300 16.53	=5400/88050 16.30	=6300/101400 16.09	=6300/102025 16.19

- فوارق التحميل:

- 12500-11250 = -1250 بطاقة

- 12500 - 13125 = 325 فعالية

4- طريقة التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مقدما (مسبقا) على أساس علمي و عملي في ظروف معينة، و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف الفعلية.

تعتبر التكاليف المعيارية (التكاليف التقديرية) محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي، كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين و ذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات.

فالتكاليف المعيارية هي التكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الإنحرافات، والتي تساعد على المراقبة الفعالية للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة.

فالمعيار هو نموذج أو قاعدة لقياس الأداء أما التكاليف المعيارية فهي التكاليف المحددة مسبقا و التي تستخدم لقياس الأداء و تقييمه.

و عموما يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التكاليف المعيارية:⁵³

- **التكاليف المعيارية التاريخية:** يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة، و بالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية، و لا ينصح باستعمال هذا النوع من التكاليف،
- **التكاليف المعيارية النظرية:** و تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل إنتاج المؤسسة، و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط و بالتالي فهي لا تحقق إلا في حالات استثنائية، غالبا ما تحاول المؤسسات الإقتراب من تحقيقها،
- **التكاليف المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا، و و هناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها و هي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، المصاريف الغير مباشرة.

و من أهم خصائص نظام التكاليف المعيارية:⁵⁴

- أن تكون المعايير قابلة للتحقيق، أي لا تكون مثالية مثلا: نسبة الضياع = 0
- أن تكون المعايير وفق الموارد و الإمكانيات المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعوقات و الصعوبات الموجودة،
- على المؤسسة أن تستفيد من تجاربها الماضية،
- يجب وضع المعايير على أسس علمية.

⁵³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

⁵⁴ خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- تحديد الانحرافات:

الإنحراف = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

$$E = C_s - C_r$$

حيث:

التكاليف المعيارية = السعر المعياري * الكمية المعيارية

$$C_s = P_s * Q_s$$

التكاليف الحقيقية = السعر الحقيقي * الكمية الحقيقية

$$C_r = P_r * Q_r$$

فإذا كانت التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية فالإنحراف ملائم، أما إذا كانت التكلفة المعيارية أصغر من التكلفة الفعلية فالإنحراف غير ملائم.

الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية/الوقت + انحراف السعر

$$E/G = E/QP_s + E/PQ_r$$

- انحراف الكمية: يندرج ضمنه

- انحراف كمية المواد المباشرة،
- انحراف العمل المباشر،
- انحراف التكاليف الصناعية الغير مباشرة.

- انحراف السعر: يندرج ضمنه

- انحراف سعر المواد المباشرة،
- انحراف معدل الأجور المباشرة،

● انحراف الانفاق على التكاليف الصناعية الغير مباشرة.

و يتم تحليل هذا الأخير كما يلي:

أولا: بالنسبة للمواد الأولية:

انحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) * الكمية الفعلية

$$E/P = (P_s - P_r) * Q_r$$

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) * السعر المعياري

$$E/O = (O_s - O_r) * P_s$$

أو

انحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) * الكمية المعيارية

$$E/P = (Q_s - Q_r) * P_s$$

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) * السعر الفعلي

$$E/Q = (Q_s - Q_r) * P_r$$

ثانيا: بالنسبة لليد العاملة المباشرة:

الإنحراف الإجمالي = (وقت العمل المعياري * الأجرة المعيارية) - (وقت العمل الحقيقي * الأجرة الحقيقية)

انحراف وقت العمل (الزمن) = (وقت العمل المعياري - وقت العمل الحقيقي) * الأجرة المعيارية

انحراف أجره الساعة = (الأجره المعيارية للساعة الواحدة - الأجره الحقيقية للساعة الواحدة) * وقت (ساعات) العمل الحقيقي

ثالثا: بالنسبة للمصاريف الغير المباشرة:

$$\text{التكلفة المرنة للساعة} = \frac{\text{التكلفة المتغيرة للساعة}}{\text{المدة الموقعة}} + \frac{\text{التكلفة الثابتة الاجمالية}}{\text{المدة الفعلية}}$$

فروق الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

فروق الكفاية الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي لإنتاج هذه الوحدات)

و في الأخير نتوصل إلى أن طريقة التكاليف المعيارية هي طريقة ناجعة في مراقبة و متابعة النشاط و ذلك من خلال ما يلي:

- التخطيط و البرمجة: فهي تقوم بالتحديد المسبق و بطريقة علمية و موضوعية لكافة عناصر تكاليف

الإنتاج لفترة معينة، مما يساعد على:⁵⁵

● المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات،

● المساعدة في تحديد دخل المؤسسة من خلال قياس أرباحها مسبقا.

- الرقابة: تعتبر هذه الطريقة أداة رقابية فعالة على عناصر التكلفة، و قياس مدى كفاءة الأداء

الإنتاجي، و ذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المعياري، أو قياس التكلفة الفعلية مع

التكلفة المعيارية و قياس الانحرافات بينهما، و أسباب هذه الانحرافات و تحليلها لتحديد الجهة

⁵⁵صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 100.

المسؤولة بدقة. مما يدفع العاملين على مستوى المؤسسة الى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم على خفض هذه التكلفة.

- اتخاذ القرارات: تساعد هذه الطريقة في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تحديد نتائج الأعمال بسرعة أكبر من تحديدها في ظل التكاليف الحقيقية.
- مثال تطبيقي بخصوص طريقة التكاليف المعيارية:

إذا كانت لديك المعلومات التالية عن مؤسسة تتوقع إنتاج 1000 حاسوب مكتب، يتطلب كل واحد 4 كلغ من المادة الأولية بسعر 12دج/كلغ. لكن خلال الإنتاج الفعلي استهلكت 4800 كلغ بسعر 9دج/كلغ.

التكاليف الفعلية		التكاليف المعيارية		
Cr	Pr	Qr	Cs	Ps
43200	9	4800/100=4.8	48000	12

- المطلوب :

- أحسب الانحراف الإجمالي ثم قم بتحليله.

- حل المثال التطبيقي بخصوص طريقة التكاليف المعيارية:

- الانحراف الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية = 48000 - 43200

$$= 4800$$

- تحليل الانحرافات:

- الطريقة 01:

- انحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية

$$= (9 - 12) \times 4.8 \times 1000 = 14400 \text{ وحدة}$$

- انحراف الكمية = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) × السعر المعياري

$$= (4.8 - 4) \times 12 = -9.6 \times 1000 = -9600 \text{ وحدة}$$

- الانحراف الإجمالي = الإنحراف في السعر + الانحراف في الكمية

$$= 14400 + (-9600) = 4800 \text{ ملائم}$$

- الطريقة 2:

- انحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية المعيارية

$$= (9 - 12) \times 4 = -12 \times 1000 = -12000 \text{ وحدة}$$

- انحراف الكمية = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) × السعر الفعلي

$$= (4.8 - 4) \times 9 = -7.2 \times 1000 = -7200 \text{ وحدة}$$

- الانحراف الإجمالي = الإنحراف في السعر + الانحراف في الكمية

$$= 12000 + (-7200) = 4800 \text{ ملائم}$$

5- طريقة التكاليف الهامشية (الحدية):

التكلفة الحدية هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، و بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.⁵⁶

فالتكلفة الحدية على المدى القصير هي التكلفة الإضافية أو التفاضلية التي عليها تسيير المؤسسة لإنتاج وحدة إضافية من المخرجات، و يمكن حساب المستوى الفوري للتكلفة الحدية من أجل كل كمية منتجة بالإستناد الى دالة أو منحنى مستمر للتكاليف الكلية.

فالتكلفة الحدية هي التكلفة الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة إنتاج وحدة واحدة إضافية، أو هي عبارة عن تكلفة آخر وحدة منتجة، و يتم التعبير عن التكلفة الحدية بالعلاقة الرياضية التالية:

⁵⁶ عرابة الحاج، مرجع سبق ذكره، 65.

$$\text{التكلفة الحدية} = \frac{\text{التغير في التكاليف الكلية}}{\text{التغير في عدد الوحدات المنتجة}}$$

و في الأخير يمكننا ذكر أهم فوائد تطبيق طريقة التكاليف الحدية في المؤسسة و أهمها:

- تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية، أي الذي تتحقق عنده أعلى قيمة للربح (مستوى الربح الأقصى)،
- اتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة للإنتاج و التمويل خاصة فيما يتعلق بالإنتاج بالطلبية، و ذلك من خلال حساب مختلف التكاليف لكل طلبية أو مستوى نشاط، و حساب إيراداتها (الإيراد الإجمالي و الصافي لكل طلبية).
- مثال تطبيقي حول طريقة التكلفة الحدية:

يبين لنا الجدول التالي مستوى نشاط إحدى المؤسسات الصناعية، حيث بلغ سعر الوحدة الواحدة: 7 دج، و التكاليف الثابتة: 10000 دج، و لقد كان مستوى النشاط بالوحدات كما يلي (مع فرضية ثبات مستوى النشاط): 9000، 8000، 7000، 6000، 5000، 4000، 3000، 2000، 1000.

- جدول تحليل التكاليف الحدية:

الربح أو الخسارة	الإيراد الإجمالي	السعر	التكاليف الحدية	التكاليف الإجمالية المتوسطة	التكاليف المتغيرة المتوسطة	التكاليف الثابتة المتوسطة	التكاليف الإجمالية	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	مستوى النشاط
8000-	7000	07	-	15	05	10	15000	5000	10000	1000
5000-	14000	7	4	9.5	4.5	05	19000	9000	10000	2000
1000-	21000	7	3	7.3	4	3.3	22000	12000	10000	3000
4000+	28000	7	2	6	3.5	2.5	24000	14000	10000	4000
8000+	35000	7	3	5.4	3.4	02	27000	17000	10000	5000
+ 10000	42000	7	5	5.3 6	3.6	1.66	32000	22000	10000	6000
+ 11000	49000	7	6	5.4 2	4	1.42	38000	28000	10000	7000
+ 11000	56000	7	7	5.6	4.3 7	1.25	45000	35000	10000	8000
8000+	63000	7	10	6.1 1	5	1.11	55000	45000	10000	9000

1- الإيراد الإجمالي = السعر * الكمية المباعة

2- الربح = الإيراد الإجمالي - التكاليف الإجمالية

3- التكلفة الحدية عند مستوى نشاط 2000 وحدة مثلا هي:

$$4 = 1000/4000 = (1000 - 2000) / (15000 - 19000)$$

أي أن كل وحدة زائدة عن مستوى نشاط 1000 وحدة منتجة، سوف تؤدي الى زيادة التكلفة ب 4 دج للوحدة (تكلفة حدية أو إضافية)

- الطرق الحديثة:

ظهرت حديثا العديد من الطرق التي تحاول معالجة القصور و العيوب و محدودية الطرق التقليدية في تحليل عنصر التكلفة و عدم قدرتها على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج و أساليب التسيير الحديثة، و من بين هذه الطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة و التي تهدف إلى تحسين قياس التكاليف و تخفيضها للوصول إلى معلومة أكثر دقة تسمح باتخاذ أحسن القرارات من قبل مصممي و مهندسي المنتجات.

1- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

هي طريقة تبناها مجموعة من الأكاديميين الأمريكيين طهرت في أواخر الثمانينات و بدأ تطبيقها في سنة 1990 في المؤسسات الفرنسية، و تتطلب هذه الطريقة من مراقب التسيير أن يكون أكثر اطلاعا على الجوانب المختلفة لنشاطات المؤسسة حتى يتمكن من حصر التعقيدات الملازمة للنشاط اليومي للمصنع و لحقائق السوق. فهذه الطريقة جاءت للقضاء على الآثار السلبية الموجودة في الطرق التقليدية و المتمثلة في صعوبة تحديد التكاليف الغير المباشرة أو تحديدها بصورة ناقصة، ذلك لان الاعتماد على تحديد التكاليف وفق الوظائف فقط يؤدي إلى إهمال جزء كبير من التكاليف الغير مباشرة، مثل تكاليف التخزين، و التصنيف المشتريات و دراسة طلبات الزبائن و مراقبة عملية التوزيع، و هذا ما تركز عليه طريقة (ABC) عند حسابها للتكاليف على أساس الأنشطة و هو ما يسمح بتحديد تكلفة حقيقية مثالية و أكثر واقعية.

اختلفت و تعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساسا لأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه

عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية

العكسية⁵⁷

⁵⁷ إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الأردن 2007، ص 163

وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى.⁵⁸

ويعرف على انه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة و أغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.⁵⁹

وعرف نظام ABC بأنه تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج.⁶⁰

نستنتج من هذه التعاريف أن مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو نظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية.⁶¹

حيث نستخلص إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على الشعار القائل بان الانشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي:

الشكل(1-1): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجيستر، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008، ص 100

⁵⁸ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007 .

⁵⁹The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview, London, April, 2001, p01.

⁶⁰Ayse Pinar Gurses, An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions, Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999, p08.

⁶¹اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

فنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أسلوب لتوزيع و تخصيص التكاليف الصناعية الغير المباشرة على مرحلتين، إذ يتم في المرحلة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة في المؤسسة بما يسمى مجمعات للكلف و هي(عبارة عن مجمع لمجموعة متجانسة من الكلف يتم توزيعها لأكثر من هدف واحد للكلفة)، و توزع الكلف على مجمعات الكلف باستخدام ما يسمى بموجه أو محرك كلفة النشاط و الذي يسمى في غالبية الأحيان بمسبب التكلفة أي ذو صلة سببية مع الكلفة التي يوزعها، أما في المرحلة الثانية فيتم تخصيص كلف الأنشطة على أهداف الكلفة كالمنتجات أو الخدمة أو الزبون، و يتم ذلك التخصيص باستخدام مسببات التكلفة بمعنى أنه اذا لم يستخدم المنتج أو أمر الإنتاج نشاطا معيناً فلا يجب أن يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.

و فيما يلي أهم المصطلحات المرتبطة بنظام ABC:

- الأنشطة:

الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية.⁶²

كما يعرف النشاط على أنه البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين ويمكن تصنيف الأنشطة إلى :

- مركز النشاط :

هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

- مجمع التكاليف :

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، و يستخدم في إعداد معدل التحميل .

⁶² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 354، 355 .

- مسبب التكلفة:

يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة ، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة.⁶³

فنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات و المراحل التي يمر بها المنتج و الأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل.

إلا أن استخدام هذا النظام يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، و ذلك ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الاثار السلوكية لها، كما أن هذا النظام يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كبيرا و هذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

مثال تطبيقي حول التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

شركة GIMAT تصنع و تباع عدة منتجات ،تقوم بالإنتاج حسب الطلبات، و بالتالي لا يوجد لديها مخزون من المنتجات النهائية و لا منتجات ثقيد الإنجاز خلال فترة معينة، كانت لدينا المعلومات التالية التي تخص من جهة النشاط الكلي للمؤسسة، و من جهة أخرى المعلومات الجزئية الخاصة ب A:

المعلومات الجزئية الخاصة ب A	النشاط الكلي	
2500	10000	عدد الوحدات المنتجة و المباعة
10	50	عدد الطلبات المستلمة و الموزعة
20	277	عدد الدفعات التي بدأها
1	5	عدد النماذج المنتجة
40	200	عدد مراجع المكونات
2500	10000	عدد ساعات الإنتاج
		الأعباء المباشرة
120		مادة أولية (40 مكونة)
16 دج		يد عاملة 16 دج

⁶³ محمد سامي راض، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص271، 273.

سعر بيع وحدة واحدة من A	280 دج
-------------------------	--------

من أجل حساب التكاليف، نستعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، و لهذا الغرض تم إعداد الجدولين التاليين:

الجدول 01: الأعباء الغير مباشرة

قسم الشراء	122500 دج
قسم الإنتاج	312900 دج
قسم الزبائن	89600 دج
قسم الإدارة	40000 دج
قسم البحث	25000 دج
المجموع	590000 دج

الجدول 02: قائمة الأنشطة، توزيع الأعباء الغير المباشرة على الأنشطة، و اختيار مسببات التكلفة

المصلحة	الأنشطة	التكاليف	مسببات التكلفة
قسم الشراء 122500 دج	متابعة الموردين	22500 دج	عدد طرح الدفعات
	تقديم الطلبيات	40000 دج	عدد مراجع المكونات
	استقبال الطلبيات	60000 دج	عدد مراجع المكونات
		122500 دج	
قسم الانتاج 312900 دج	الإنتاج	28000 دج	ساعات عمل الانتاج
	التحميل	12900 دج	عدد طرح الدفعات
	الصيانة	20000 دج	عدد طرح الدفعات
		321900 دج	
قسم الزبائن 89600 دج	الارسال	42500	طلبات الزبائن
	الفوترة	18000	طلبات الزبائن
	متابعة الزبائن	24000	طلبات الزبائن
	الإشهار	5100 دج	عدد النماذج

	89600 دج		
طلبات الزبائن	13000 دج	محاسبة الزبائن	قسم الإدارة 40000 دج
عدد مراجع المكونات	13000 دج	محاسبة الموردين	
عدد مراجع المكونات	14000	الجرد	
	40000 دج		
عدد النماذج	25000 دج	البحث	مصلحة البحث 25000 دج
	25000 دج		
	المجموع 59000 دج		

المطلوب: أحسب قيمة A

حل التمرين التطبيقي حول ABC

حساب قيمة A

- 1- تجميع الأنشطة حسب مسببات التكلفة: من خلال حصر الأعباء الغير مباشرة: الموجودة في الجدول الأول و تحديد قائمة الأنشطة الموجودة في الجدول الثاني، اختيار مسببات التكلفة موجودة في الجدول الثاني.

مسببات التكلفة					
عدد النماذج	طلبات الزبائن	ساعات عمل الانتاج	عدد مراجع المكونات	عدد طرح الدفعات	الأنشطة
الإشهار	الارسال	الانتاج	تقييم الطلبات	متابعة الموردين	
البحث	الفوترة		استقبال الطلبات	التحميل	
	متابعة الزبائن		محاسبة الموردين	الصيانة	
	محاسبة الموردين		الجرد		

-2 حساب مسببات التكلفة:

مسببات التكلفة (دج)					
عدد نماذج	طلبات الزبائن	ساعات عمل الإنتاج	عدد مراجع المكونات	عدد طرح الدفعات	
5100	42500	280000	40000	22500	الأنشطة
25000	18000		60000	12500	
	24000		13000	20000	
	13000		14000		
30100	97500	280000	127000	55400	المجموع
5	50	10000	200	277	عدد مسببات التكلفة
6020	1950	28	635	200	تكلفة مسبب التكلفة

-3 تحميل الأعباء الغير مباشرة على تكلفة المنتج: مسبب التكلفة له نفس الدور الذي تلعبه وحدة

العمل في الطرق التقليدية، مثلا فيما يتعلق ب عدد طرح الدفعات فإن تكلفة تحضير أو دفعات الانتاج ل 277 دفعة هو 55400 دج، أي بمقدار 200 دج لكل وحدة، و بما أن المنتج A تطلب طرح 20 دفعة، فإنه سيتحمل تكلفتها $200 * 20 = 4000$ دج

-4 التكلفة النهائي للمنتج A:

البيان	الكمية	التكلفة	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
الأعباء المباشرة				
مادة أولية	2500	120	300000	340000
يد عاملة	2500	16	40000	
الأعباء الغير مباشرة				
تسيير الدفعات	20	200	4000	124920
تسيير المكونات	40	635	25400	
تسيير ساعات الإنتاج	2500	28	70000	

تسيير الطلبات	10	1950	19500
تسيير النماذج	1	6020	6020
مجموع الأعباء المباشرة + الغير مباشرة			464920

5- النتيجة التحليلية ل A:

البيان	الكمية	السعر	المبلغ
رقم الأعمال	2500	280	700000
التكلفة النهائية			(464920)
النتيجة التحليلية			235080

2- طريقة التكاليف المستهدفة:

ظهرت طريقة التكاليف المستهدفة في السنوات الأخيرة و تحمل في طياتها مزايا تميزها عن غيرها من طرق تحليل التكاليف الأخرى، ذلك لان نشاطها لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق و التنظيم لجميع إدارات و أقسام المؤسسة. حيث تتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها و حتى يصل المنتج إلى المستهلك النهائي، بل قد تتجاوز هذه المرحلة لتهتم أيضا بمرحلة الصيانة و المتابعة و التشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك.

و من بين الأسباب التي دفعت إلى وجود طريقة التكلفة المستهدفة ما يلي:

- ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها و مدراءها الى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء و الاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة و أفضل جودة و تكنولوجيا.
- أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة،

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد و الغموض المحيطة في بيئة القرار دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية و الخارجية للمنتج بصورة جيدة و يكرر ذلك باستمرار.
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار بسبب ظروف العرض و الطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة و تجنب جميع نواحي الإسراف و الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- فالتكلفة المستهدفة هي أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض من التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج و التصميم و بحوث التسويق و المحاسبة.⁶⁴
- فهي عملية تطور المؤسسة بواسطة أهداف محددة بالنسبة لتكاليها لطرح السلعة أو الخدمة، و يتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب و سعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة.⁶⁵
- فهي طريقة حديثة تهدف إلى مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج و قرارات تسعير المنتجات، و تقوم على تحديد التكلفة انطلاقاً من سعر البيع الذي يتناسب و متطلبات السوق، ثم طرح هامش الربح المرغوب فيه للحصول على أعلى تكلفة مسموح بها، و بالتالي ستكون مسؤولية مختلف المسؤولين و المهندسين هي تصميم المنتجات بما يتناسب و التكلفة المستهدفة المحددة من خلال الحصول على عناصر الإنتاج بأقل الأسعار.
- فهذه الطريقة تركز أساساً على فكرة أن سعر البيع يتم تحديده من طرف السوق، فالسعر لا يحدد على أساس التكلفة، على العكس نجد أن تكلفة المنتج هي التي يجب أن تكيف حسب سعر السوق. و يراعى في التكلفة المستهدفة
- الإصغاء إلى آراء الزبائن حول المنتجات التي يريدونها،

⁶⁴عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية بمركب الملح الوطاية-بسكرة، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2019، ص 74.

⁶⁵نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- التركيز على تصميم المنتج و ذلك عن طريق التصميم الهندسي للوصول الى تصنيع منتج بالتكلفة المستهدفة،
 - التركيز على عملية التصميم مع اشراك أشخاص من وظائف مختلفة مثل ابحاث السوق و المبيعات و هندسة التصميم... الخ
 - إدراج تكاليف دورة حياة المنتج مع توجيه سلسلة القيمة بهدف التخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتوج و تتمكن من مساواة التكلفة المتوقعة بالتكلفة المستهدفة.
- فتحديد التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها أي التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها وفق العلاقة التالية:

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

- حيث سعر البيع يكون مفروض من السوق بينما هامش الربح يكون مفروض من المؤسسة.
- حيث لا يتعلق الأمر هنا بطريقة لحساب التكاليف بل بطريقة مراقبة تسيير تهدف إلى التخفيض المستمر للتكاليف، لذا يتم تحقيق هذا الهدف انطلاقاً من مرحلة تصميم المنتج و حتى طول حياته.
- التكلفة التقديرية: هي التكلفة المستقبلية للمنتوج الناتجة عن الوضعية الحالية للمشتريات للإنتاج، المبيعات،... الخ، و في الغالب تكون التكلفة التقديرية للمنتوج أكبر من التكلفة المستهدفة، و لهذا يجب تقليص هذا الفارق بالتعديل إما في: المنتوج نفسه (الخصائص التقنية)، شروط البيع، الإنتاج، الشراء،... الخ

$$\text{التكلفة الوحديّة المستهدفة للمكونات} = \text{التكلفة الوحديّة المستهدفة للمنتوج} - (\text{تكلفة اليد العاملة المباشرة} + \text{أعباء غير مباشرة للإنتاج و التوزيع})$$

$$\text{التكلفة الوحديّة المستهدفة لكل مكون} = \text{النسبة المرجوة لكل مكون} * \text{التكلفة الوحديّة المستهدفة للمكونات}$$

النسبة المرجوة لكل مكون = المتوسط المرجح لمساهمة كل مكون * درجة أهمية الوظيفة

و يتم تطبيق هذه الطريقة باتباع المراحل التالية:

- تحديد السعر المستهدف و المقدر للمنتج الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه،
- تقدير تكاليف التصميم من خلال تحديد مواصفات المنتج و جودته،
- تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج،
- تحديد التكلفة المسموح بها من خلال الفرق بين الأسعار المستهدفة و الأرباح المستهدفة،
- هندسة القيمة من خلال مقارنة التكاليف المسموح بها و تكاليف التصميم المقدر،
- التصميم النهائي للمنتج و ترجمة التكلفة المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة و معايير تكاليف لكل نشاط.
- مثال تطبيقي حول التكلفة المستهدفة:

مؤسسة متخصصة في انتاج و بيع الهواتف الذكية، قامت بدراسة السوق للفترة (t) من أجل تحديد سعر بيع مقبول من طرف الزبائن، فتحصلت على التوقعات التالية:

- رقم الأعمال التقديري: 2500 مليون دينار جزائري.
- عدد الوحدات المباعة: 10 مليون وحدة.
- الهامش المستهدف الإجمالي: 375 مليون دج.
- 1- استخراج التكلفة المستهدفة للوحدة و الإجمالية

من خلال تحليل وظائف الهاتف قامت المؤسسة بتحديد الأهمية النسبية لكل وظيفة في تكوين القيمة المنتظرة من طرف الزبائن، و ذلك من خلال استبيان يحدد فيه الزبائن طلبهم على هذه الوظائف اعتمادا على سلم تنقيط (من 01 إلى 10) كما هو مبين في الجدول التالي:

النقطة	الوظائف
15	F1 الوظيفة
18	F2 الوظيفة
16	F3 الوظيفة
9	F4 الوظيفة

2- حدد الأهمية النسبية لكل وظيفة من وظائف الهاتف، ثم استخراج التكلفة المستهدفة

لكل وظيفة

- حل المثال التطبيقي حول التكلفة المستهدفة:

1- استخراج التكلفة المستهدفة الإجمالية و الوحدوية:

• سعر البيع المستهدف للوحدة = رقم الأعمال / عدد الوحدات

$$= 2500 \text{ م.دج} / 10 \text{ م.دج}$$

$$= 250 \text{ م.دج}$$

• هامش الربح المستهدف للوحدة = الهامش المستهدف الإجمالي / عدد الوحدات

$$= 375 \text{ م.دج} / 10 \text{ م.دج}$$

$$= 37.5 \text{ م.دج}$$

• التكلفة المستهدف للوحدة = 250 م.دج - 37.5 م.دج

$$= 212.5 \text{ م.دج}$$

• التكلفة المستهدفة الإجمالية = التكلفة المستهدفة الوحدوية * عدد الوحدات

$$= 212.5 \text{ م.دج} * 10 \text{ م.دج}$$

$$= 2125 \text{ م.دج}$$

2- تحديد الأهمية النسبية و التكلفة المستهدفة لكل وظيفة:

الوظائف	النقطة	الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة لكل وظيفة
F1 الوظيفة	18	$58/18 = 31.04\%$	$212.5 * 31.04\% = 65.96 \text{ م.دج}$
F2 الوظيفة	16	$58/16 = 27.58\%$	$212.5 * 27.58\% = 58.6 \text{ م.دج}$
F3 الوظيفة	15	$58/15 = 25.86\%$	$212.5 * 25.86\% = 54.96 \text{ م.دج}$

الوظيفة F4	09	15.52=58/9 %	32.98=15.52*212.5 % دج
المجموع	58	100 %	212.5 دج

2- الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير:

تعد الموازنة من أقدم الأدوات إذ تعود بدايتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام: الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر (اعتمادا على رؤيا الملك حسب ما أخبرنا به القران الكريم)، ثم حدد حجم الإنفاق و الإستهلاك بناء على ذلك، و كانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا 15 سنة سبع سنوات للإنتاج و الإستهلاك و سبع سنوات للإستهلاك فقط و عام للرشاء.⁶⁶

و يعود أصل كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية Bougette و تعني حافظة، و يعتبر De Gazeux أول من استعمل لفظ موازنة تقديرية سنة 1825، و وصفها على أنها جداول الإحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الإحتياجات، أما استعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة يعتبر حديث العهد نسبيا، إذ يعود إلى سنة 1912. هذا و لقد زاد الإهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط.

و تطورت هذه الحركة تدريجيا إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية 30 جويلية 1933، بعد أن اتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية.

ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية، و طبق في فرنسا في الخمسينات.

⁶⁶نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 02.

فالميزانية التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف المؤسسة و سياستها و خططها و نتائجها ،تعد مسبقا من طرف الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة، باعتبارها وحدة واحدة و تكون الميزانية الموحدة مكونة من ميزانيات فرعية لكل قسم ،فالميزانية التقديرية تستخدم للتعبير عن هدف معين تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقه، و هذا من خلال وظائف أساسية و هي :وظيفة التخطيط،وظيفة التنسيق،وظيفة الرقابة.⁶⁷

فالميزانية التقديرية هي خطة يتم تحضيرها و الموافقة عليها تشمل الأحداث الإقتصادية في المؤسسة بالكمية و القيمة للسنة اللاحقة،و تبين عادة الايراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأفعال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين.⁶⁸

فالموازنة التقديرية هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبعا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، و يجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي و يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.⁶⁹

فالموازنة التقديرية من الناحية التقنية عبارة عن ترجمة أهداف المؤسسة بالأرقام (كمي) أو بالقيم (مالي)،أما من الناحية البشرية فهي اتفاق صراع بين المديرين.

و بالتالي فالميزانية هي برنامج قصير المدى مرقم يحتوي على تخصيص الموارد و تحديد المسؤوليات،أما مراقبة الميزانيات فتعني المقارنة الدائمة للنتائج المحققة و الأهداف المسطرة.

⁶⁷ محمد خليل و اخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة،شبكة الأبحاث و الدراسات الإقتصادية،غير منشور،2013،ص 23.

⁶⁸ محمد فركوس،الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2001،ص 04.

⁶⁹ Nobert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3éme Edition, Paris, France, Edition d'organisation, 2000, p 38.

و من بين أهم خصائص الموازنات التقديرية ما يلي:

- أنها تعبير كمي: إذ أن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات و كذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا أشكال كمية و مالية.
- أنها تحديد في شكل برنامج عمل: إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف و الموارد الضرورية لتحقيقها، و إنما لا بد من أن ترفق بقرارات عملية فيما تهدف الى تحقيق الأهداف المسطرة و ليس المعرفة و التنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.
- أنها تحدد لفترة معينة: إن الموازنة تحدد لفترة معينة و قد تكون سنة واحدة أو أقل من سنة وهذا وفقا لنشاط المؤسسة و أهدافها. فالموازنة إذن هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحدد و التي هي امتداد للمخططات المتوسطة و الطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من بين المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة و استخلاص الفروقات و من ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

و تتمثل الأهداف الأساسية للموازنات التقديرية فيما يلي:

- مراقبة الأنشطة و ذلك لاستخراج الفروقات ما بين التقديرات و الحقائق،
- تساعد على تخطيط العمليات المبرمجة في السنة،
- إيصال الأهداف العامة لكل المسؤولين،
- دفع مسؤولي المؤسسة الى تحمل مسؤولياتهم،
- تقدير كفاءات المسؤولين،
- تحسين الإيرادات و ذلك بزيادة الأرباح.

و تظم سيرورة مراقبة التسيير ثلاثة مراحل أساسية و هي: التقدير، وضع الميزانية، المراقبة.

1- التقدير:

و تتركز هذه المرحلة على المعطيات التالية:

- داخلية المؤسسة (الطاقات، المردود...)

- خارجية للمؤسسة (السوق، أسعار المواد،...)

تحتاج هذه العملية إلى:

- دراسة المعطيات السابقة للتنبؤ بالمستقبل،

- تحليل فرضيات جديدة.

2- إعداد الميزانيات:

- عملية وضع الميزانيات تكمن في تقييم البرامج المسطرة (الناجحة عن التقديرات) بالعملة النقدية،

- الميزانيات تخص فترات قصيرة، وغالبا ما تكون شهرية،

- خلال الفترة، من الضروري في بعض الأحيان مراجعة الميزانيات خاصة لما الظروف تتغير.

3- المراقبة:

تكمن هذه العملية في المقارنة ما بين الإنجازات و التقديرات (الأهداف) لغرض:

- البحث على أسباب الانحرافات،

- إعلام مختلف المسؤولين،

- أخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة،

- تقييم نشاط كل مسؤول.

فبدون هذه المرحلة يفقد نظام تسيير الموازنات معناه.

70 مبادئ الموازنات التقديرية:

- الشمول،

- الواقعية،

- المرونة،

- المشاركة،

- ارتباطها بفترات رقابية.

⁷⁰ خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 41.

فنجاح الموازنات التقديرية في تحقيق أهدافها الرقابية يتطلب توفر مجموعة من الشروط و المحددات:⁷¹

- ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية محددة لربط الموازنات بتلك المراكز مما يمكن من تحديد المسؤوليات و تقييم الأداء،
- اعتماد الميزانية على التنبؤ و التوقع بالأحداث المستقبلية تكون بدراسات إحصائية للفترات الماضية و دراسة الاتجاهات المستقبلية عن طريق الافتراضات،
- يجب أن تشمل الميزانية على كل أنشطة المؤسسة، التكاليف، الإيرادات و كافة المستويات الإدارية،
- ضرورة الربط ما بين المخطط المحاسبي المالي و نظام التكاليف من جهة و نظام الميزانيات من جهة أخرى لأن الميزانيات تتوقف على المعطيات المحاسبية،
- توزيع الميزانيات توزيعاً زمنياً و جغرافياً لمتابعة و تقييم الأداء لكل منطقة في فصل أو مدة معينة.
- إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الميزانيات في إعدادها من أجل تحقيق أهداف الميزانيات، كما أن إشراكهم في إعدادها سيرفع من معنوياتهم و يحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، و ينمي فيهم روح التعامل مما يرفع الأداء.

و يبقى الأساس الرئيسي في الميزانيات التقديرية هو تحديد هدف للتنفيذ ثم اثبات نتائج التنفيذ الفعلية و بعدها مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات الموجودة بالموازنة و من ثم استخراج الانحرافات و تحليلها و تصحيحها.

فتسيير الموازنات التقديرية هي وظيفة جزئية من مراقبة التسيير، و يمكن تحديد دور مراقب التسيير في هذا الإطار على النحو التالي:⁷²

- 1- عليه أن يحدد إجراءات وضع الموازنات (برامج الإعلام الالي logiciel، المطبوعات، الاجال، نشر و توزيع الوثائق، المعطيات الإحصائية، المؤشرات الإقتصادية، فرضيات تكور كتلة الأجور، التضخم، الخ...)
- 2- عليه تحديد و إظهار إجراءات متابعة الموازنات (برامج الإعلام الالي، المطبوعات، الدوريات، مستوى المعلومات، الخ...)

⁷¹ عادل بن عطاء الله، مرجع سبق ذكره، ص 40.

⁷² صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 106.

- 3- يضع نفسه تحت تصرف المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم،
- 4- يقوم بمراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة و مراكز الأرباح و ذلك لتفادي الإستعمال المزدوج، الإستثمارات المبعثرة، الإعفاءات،... الخ.
- 5- يقوم بضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة و يقدم غالبا تعليقات و ملاحظات للمسؤولين حول الموازنات الموضوعية كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها،
- 6- يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير،
- 7- يقوم بمبادرة منه أو بطلب من المسؤولين بالمساعدة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة،
- 8- يشارك في وضع نظام المعلومات الذي هو لوحات القيادة.

- أنواع الموازنات التقديرية:

يوجد عدة أنواع من الموازنات، و نظرا لكثرتها و صعوبة التحكم في تسييرها تم تقسيمها بناء على مجموعة من المعايير كما يلي:

أولا: تقسيم الموازنات التقديرية على أساس الزمن:

- 1- ميزانية تقديرية طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، و يعد هذا النوع من الموازنات بعيد المدى (من 5 إلى 10 سنوات) و هي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة و هدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل، من حيث التوسع و طرح و تطوير منتجات جديدة أو الحصول على منتجات جديدة، أو تمويل طويل الأجل... الخ، و يتم إعدادها على مستوى الإدارة العليا.
- 2- ميزانية تقديرية قصيرة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير أي أقل من سنة (و تكون عادة لمدة سنة، ربع سنوية أو نصف سنوية) و هي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لذا يجب أن لا يكون هناك تعرض في الأهداف بينهما.

3- ميزانية تقديرية جارية (المستمرة): يتم إعدادها للأنشطة و العمليات الجارية في المؤسسة في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن، و يتم إعدادها كما يلي: يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية و تعدل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة و إضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية و بذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

ثانيا: تقسيم الموازنات التقديرية على أساس وحدة القياس المستعملة:

- 1- ميزانية تقديرية عينية: يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات،... الخ) و يكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.
- 2- ميزانية تقديرية نقدية: يتم التعبير عنها بوحدات نقدية، يستعمل هذا النوع من الموازنات لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة و من جهة ثانية لغرض الجمع ما بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

ثالثا: تقسيم الموازنات التقديرية على أساس الثبات و المرونة:

- 1- ميزانية تقديرية ثابتة: و هي ميزانية تصمم للأنشطة المستمرة و غير المتغيرة، لذلك فهي تعد على أساس ثابت من الأسعار و النشاط.
- 2- ميزانية تقديرية مرنة: و هي ميزانية تصمم و تتغير بتغير مستويات النشاط، و تسمى أيضا بالميزانية المتغيرة، فهي تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار و مستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار فهي تأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج الثابتة و المتغير و النصف الثابتة.

رابعا: تقسيم الموازنات التقديرية على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:

- 1- الموازنات التشغيلية: و تسمى كذلك بموازنات الإستغلال لأنها تغطي نشاط الإستغلال للمؤسسة و تشمل الميزانيات الوظيفية المختلفة: كالشراء، الإنتاج، البيع،... الخ.
- 2- الموازنات الرأسمالية: و تدعى كذلك بميزانية الإستثمار لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

1- الموازنة التقديرية للمبيعات:

إن أول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد الموازنات الأخرى (إنتاج، مشتريات، أعباء،...)، ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

فالميزانية التقديرية للمبيعات هي تقدير كمي وقيمي للمبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة، مقسمة إلى فترات شهرية و ربع سنوية، تبعا للأقسام المختلفة أو المنتجات أو مناطق البيع.⁷³

تتولى إدارة المبيعات بمساعدة مراقب التسيير مهمة إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، و تنقسم هذه الأخيرة إلى موازنتين أساسيتين و هما: موازنة التقديرية للمبيعات، و الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع.

و يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بإتباع المراحل الآتية:

1- تحديد كمية المبيعات: و يتم ذلك من خلال دراسة العوامل التي تؤثر على كمية المبيعات و تنقسم

هذه العوامل إلى داخلية و خارجية و من هذه العوامل نذكر ما يلي:

- **العوامل الداخلية:** و تتمثل فيما يلي:

- ✓ الطاقة الإنتاجية،
- ✓ مدى جودة الإنتاج،
- ✓ سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات،
- ✓ تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدرة المستهلك و درجة الجودة،
- ✓ سياسة المؤسسة الإستثمارية.

- **العوامل الخارجية:** و تتمثل فيما يلي:

- ✓ تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة،
- ✓ التغيير في الأذواق، المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة،
- ✓ النمو الديمغرافي يؤثر على خطة المبيعات على المدى الطويل، التقلبات الموسمية و الدورية،

⁷³ محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، المحاسبة الإدارية و دراسة الجدوى الإقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 285.

- ✓ الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة و الدخل و الاستهلاك و معدل الاستثمار، و توضيح أثرها على مبيعات المؤسسة.
- ✓ المستوى الثقافي و العلمي السائد في المجتمع،
- ✓ المناخ السائد و التضاريس الأرضية.
- 2- تحديد أسعار البيع: تعتبر مرحلة التنبؤ بأسعار البيع مهمة صعبة في عملية وضع الموازنة التقديرية، فالأسعار التقديرية تتأثر بالعوامل التالية:
- ✓ العرض و الطلب على السلع التي تتعامل بها المؤسسة،⁷⁴
- ✓ طبيعة المنافسة،
- ✓ مصاريف البيع و التوزيع.
- 3- وضع الموازنة التقديرية للمبيعات: في هذه المرحلة يتم حوصلة رقمية و ترجمة منطقية للمراحل السابقة باتباع أحد الطرق التالية:
- ✓ التوزيع الموسمي،
- ✓ التوزيع الجهوي للمبيعات،
- ✓ التوزيع على أساس المنتجات،
- ✓ موازنة المجموع.
- طرق و أساليب التنبؤ بالمبيعات:
- و يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه إعداد مسبق للمبيعات بالكمية و القيمة مع الأخذ بعين الاعتبار القيود التي تواجه المؤسسة و رد فعل هذه الأخيرة اتجاه تلك القيود.⁷⁵
- فهناك عدة طرق و أساليب للتنبؤ بالمبيعات منها النوعية و منها الكمية، و قد تعتمد المؤسسة على المزج بين الطرق الكمية و النوعية للوصول إلى نتائج أدق.
- 1- الطرق النوعية (الكيفية) للتنبؤ بالمبيعات: و يقصد بها الاعتماد على آراء رجال البيع، و التقنيين و المسيرين و المسؤولين خاصة عن إدارة التسويق في المؤسسة للوصول الى مؤشر لقياس ذلك

⁷⁴ فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001، ص 22.

⁷⁵ محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، مرجع سبق ذكره، ص 177.

الاتجاه مستقبلا خلال فترة الموازنة التقديرية. و يوجد أربعة طرق كيفية مستعملة لتقدير حجم المبيعات و هي:

❖ **طريقة آراء رجال البيع:** تتبنى بعض المؤسسات آراء رجال البيع في تقدير مبيعاتها، لأنهم يعتبرون حلقة اتصال بين جمهور المستهلكين و المؤسسة. فهم أقرب الخلايا في المؤسسة إلى المستهلكين و أكثرهم اتصالا و احتكاكا بهم. حيث يقوم رجال البيع بتقدير المبيعات لكل منتج على ضوء المبيعات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف المنافسة و السوق. و يتوقف الأمر كذلك على خبرة رجال البيع و اتصالهم بالسوق و الزبائن لكل منطقة. ليقوم كل مدير جهوي بتجميع تقديرات منطقته ليدرسها و يقيمها استنادا إلى المبيعات الفعلية للسنوات السابقة مما قد يدفعه بإجراء بعض التعديلات عليها بحكم خبرته و إلمامه بالعديد من المتغيرات و العوامل التي قد يجهلها رجال البيع، ليعقد اجتماع يطرح فيه أهم التعديلات اللازمة للتقديرات بعد مناقشتها، و بعده يقوم المدير الجهوي ببعث التقديرات للمدير المركزي للمؤسسة و الذي يقيمها بدوره وفق ما يتماشى مع أهداف المؤسسة، و كذلك إذا اقتضت الضرورة تعديلات فانه يقوم باستدعاء المدراء الجهويين لكل منطقة للمناقشة و هذا كله للوصول إلى تقديرات دقيقة. فهذه الطريقة تتميز بسرعة الحصول على المعلومات و بتكاليف أقل، إلا أن تقديراتها في غالبية الأحيان لا تتميز بالدقة و يرجع السبب في ذلك إلى انعدام الدوافع و التحفيزات و المزاي التي تؤثر في رجال البيع على إعداد تقديرات دقيقة .

❖ **طريقة اللجنة الاستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات التي يعدها مجموعة من الخبراء التنفيذيين (مسؤولين، تقنيين، اقتصاديين، مستشارين)، و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، و من أجل ذلك توضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم بحاجة إليها.

❖ **طريقة توقعات المستهلكين:** حيث تستعمل توقعات المستهلكين حول احتياجاتهم و ميولاتهم كأساس للتنبؤ بالمبيعات، و غالبا ما يتم جمع المعلومات من خلال صبر آراء المستهلكين.

❖ **طريقة دلفي:** تطور هذا الأسلوب من قبل شركة RAND الأمريكية كطريقة تنبؤ جماعي تلغي التأثيرات غير المرغوب فيها من طرف أعضاء اللجنة فليس من الضروري أن يلتقي الخبراء وجهها لوجه و لا أن يعرف بعضهم البعض.

تبدأ الطريقة بأن يكتب كل خبير تقديراته الشخصية مدعمة أو مبررة مع الافتراضات التي وضعها، ثم تعطي هذه التقديرات الى منسق يؤلف بينها و يلخصها، ثم يوزع هذا الملخص من جديد في جولة ثانية مع قائمة جديدة من الأسئلة، و تستمر هذه العملية لعدة جولات حتى تتحدد ملامح التنبؤ و نصل إلى شبه اتفاق بين الخبراء من خلال التدرج بين الجولات. و من مزايا هذه الطريقة أنها تستفيد من تعدد الآراء و الخبرات و تتحاشى الآراء السلبية لإجتماع الخبراء وجها لوجه مثل طغيان رأي واحد على المجموعة.

2- الطرق الكمية (الإحصائية) للتنبؤ بالمبيعات: تعتبر الطرق الإحصائية من أدق الطرق في عملية التنبؤ بالمبيعات حيث تتطلب بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية بشرط أن تكون البيانات المستخدمة دقيقة و مراقبة في فترات دورية و من أهم الطرق الإحصائية المستخدمة في التنبؤ ما يلي:

❖ طريقة السلاسل الزمنية (المربعات الصغرى): عرفت السلاسل الزمنية على أنها عبارة عن سلسلة من القيم العددية لمؤشر إحصائي يعكس تغير ظاهرة ما بالنسبة للزمن، حيث كل قيمة عددية تقابل فترة زمنية معينة.⁷⁶

توفر هذه الطريقة معلومات عن ارتباط العوامل الخارجية بتغيرات الطلب، و هذه العوامل تدعى بالتغيرات التفسيرية، يتم استخدام هذه الطريقة لتحليل والعلاقة بين متغيرات مختلفة و أهمها معرفة العلاقة بين المبيعات و الزمن، فهي تستعمل للتنبؤ بالطلب المستقبلي للمبيعات بناء على معطيات حقيقية سابقة. حيث تعتمد على تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات الصغرى و هذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة خط مستقيم. و الخط المحدد بهذه الطريقة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات أقل ما يمكن، أو أن مجموع مربعات الانحراف ينقص عن مجموع مربعات الانحراف خط مستقيم و الخط الذي نتوصل الى تحديده يعطي تقريبا مناسبة للاتجاه العام لدالة المبيعات التي تفترض أنها بالشكل التالي:

$$Y=aX+b$$

⁷⁶ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 26.

حيث:

Y : المبيعات المقدرة

a : معامل الانحراف لخط الاتجاه العام.

X : الفترة الزمنية المراد تقدير مبيعاتها

b : المعلمة التقاطعية (ثابت حبري يتم تقديره)

حيث يتم حساب المعامل a و الثابت b وفق الصيغ التالية:

$$a = \frac{(n\sum xy) - (\sum x \sum y)}{(n\sum x^2) - (\sum x)^2}$$

$$b = \bar{y} - a \bar{x}$$

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{n}$$

$$\bar{y} = \frac{\sum y}{n}$$

حيث:

\bar{y} : يمثل متوسط المبيعات الحقيقية

\bar{x} : متوسط الزمن

n : عدد فترات المشاهدة X .

و تدل قيمة b على أدنى مستوى للمبيعات المقدر تحقيقها.

فقيمة a تدل على نوع و اتجاه العلاقة بين الزمن X و المبيعات Y ، فإذا كانت إشارة الميل مودبة فإن العلاقة طردية أي كلما زاد الزمن تزيد المبيعات و العكس صحيح، بينما إذا كانت إشارة الميل سالبة فإن العلاقة ما بين الزمن و المبيعات المقدر عكسية، أي كلما زاد الزمن تنخفض المبيعات، أما قيمة الميل أو المعلمة a فهي تدل على

قيمة التغير في المبيعات المقدرة نتيجة تغير الزمن بفترة واحدة، أي إذا تغير الزمن بفترة واحدة فإن المبيعات المقدرة Y ستتغير بقيمة الميل أو المعلمة a .

❖ **طريقة المتوسطات المتحركة:** و تتفرع هذه الطريقة إلى ما يلي:

1- **طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة:** يستعمل في هذه الطريقة متوسط مبيعات فترات حديثة

لتقدير مبيعات الفترة الموالية مباشرة، و يستخدم متوسط متحرك لانه في كل مرة يتم استخدام مشاهدات جديدة في السلسلة الزمنية تعوض المشاهدة القديمة، و من ثم حساب متوسط جديد، و عليه فإن قيمة المتوسط تتغير كلما توفرت مشاهدات و بيانات جديدة، و تستعمل النتيجة المحصل عليها كتنبؤ للفترة الموالية مباشرة،⁷⁷ و يتم حساب المتوسط المتحرك البسيط بالعلاقة التالية:

$$\dot{Y}_{t+1} = \frac{1}{n} \sum_{r=0}^{n-1} y_{t-r}$$

\dot{Y}_{t+1} يمثل التوقع للفترة $t+1$ و هو المتوسط المتحرك البسيط المحسوب.

y_t : و هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t

n : و هو الأساس أي عدد المستويات التي يحسب على أساسها الوسط الحسابي.

2- **طريقة المتوسطات المتحركة المرجحة:** من عيوب طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة أنها تتعامل

مع بيانات السلسلة الزمنية كقيم متساوية الأهمية في التنبؤ، و قد لا يكون هذا ملائم، لان القيمة الأحداث ذات الأهمية و قدرة تنبؤية أكبر خاصة إذا كان الإتجاه تصاعدياً أو تنازلياً، و لمعالجة هذه المشكلة يستخدم المتوسط المتحرك المرجح حيث يتم إعطاء وزن أكبر للفترة الأحدث لأنها الأقرب لما هو موجود في الواقع بالمقارنة مع الفترات التي تسبقها، و يتم حساب المتوسط المتحرك المرجح بالعلاقة التالية:

⁷⁷ عادل بن عطاء الله، مرجع سبق ذكره، ص 46.

$$\dot{Y}_{t+1} = \sum_{r=0}^{n-1} (K_{r+1}) (Y_{t-r})$$

\dot{Y}_{t+1} : يمثل التوقع للفترة $t+1$ و هو المتوسط المتحرك المرجح المحسوب

Y_t : و هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t

n : و هو الأساس أي عدد السنوات التي يحسب على أساسها الوسط الحسابي

K : و هو الوزن الترجيحي للفترة

يجب أن يكون الوزن الترجيحي للفترة الأحدث أكبر من الوزن الترجيحي للتي سبقتها، و هذا الأخير يكون من الوزن الترجيحي للفترة التي تسبقها، و هكذا تكون الأوزان الترجيحية تنازلية حسب أقدمية الفترات، و يكون مجموع الأوزان الترجيحية دائما مساويا للواحد.

و يتم اختيار القيمة الأفضل للأساس n و الوزن المرجح K ، بناء على حساب الإنحراف المعياري α لاختيار المعامل الأنسب و ذلك في حالة وجود بدائل في قيم n و k ، حيث أنه كلما كانت قيمة α أقل يعني أن قيمة n و k هي الأنسب، و القانون العام للانحراف المعياري هو:

$$\& = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n}}$$

في حالة المتوسطات المتحركة يحسب بالعلاقة التالية:

$$\& = \sqrt{\frac{\sum_{t=2}^N (Y_t - \dot{Y}_t)^2}{N-n}}$$

حيث:

\ddot{Y}_t : يمثل التوقع للفترة الحالية t

Y_t : هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t

N: و هو عدد فترات المشاهدة

n: و هو الأساس أي عدد المستويات التي يحسب على أساسها الوسط الحسابي.

❖ **طريقة التسيير (التمهيد) الأسّي:** يمكن تصحيح التقديرات المترتبة عن تطبيق طريقة المتوسطات المتحركة

باللجوء إلى طريقة التسيير الأسّي، و هي من طرق التنبؤ المستعملة، و تقدر المبيعات حسب طريقة

التمهيد الأسّي بالعلاقة التالية:

$$\ddot{Y}_{t+1} = \alpha y_t + (1-\alpha)\ddot{Y}_t$$

\ddot{Y}_{t+1} : يمثل التوقع للفترة t+1 و هو التمهيد الأسّي المحسوب

y_t : هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t

\ddot{Y}_t : يمثل التوقع للفترة الحالية t

α : و هو معامل التسيير (التمهيد الأسّي) حيث: $0 < \alpha < 1$

دائما ما تكون قيمة \ddot{Y}_1 غير موجودة، و بالتالي فإننا نعتبر $\ddot{Y}_1 = Y_1$

و يتم اختيار القيمة الأفضل لمعامل التسيير (التمهيد الأسّي) α ، بناء على حساب الإنحراف المعياري

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{t=2}^N (y_t - \ddot{Y}_t)^2}{N-1}}$$

و بعد تقدير المبيعات بصورة كمية، يتم إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات التي تكون على عدة أسس، إما على أساس موسمي، أو على أساس مناطق البيع، أو على أساس المنتجات أو على أساس جميع هذه الأسس، و تعتمد المؤسسة على التوزيع الموسمي عندما لا يتوفر لها منحى أو اتجاه عام لمبيعاتها، أما التوزيع الجهوي يكون حسب الدخل و تغير العادات الإستهلاكية للمناطق. كما يتم التوزيع احيانا على أساس المنتجات عندما تكون للمؤسسة منتجات متنوعة حتى يتسنا لها متابعة كل منتج على حدى. الموازنة التقديرية للإنتاج.

2- الموازنة التقديرية للإنتاج:

بعد إتمام الميزانية التقديرية للمبيعات و التي تؤكد كمية المبيعات المقدرة و الأسعار و المخزون خلال فترة معينة، تأتي المرحلة الثانية و المتمثلة في إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج لكل نوع من المنتجات و ذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية و المخزون المطلوب وجوده باستمرار.

فهي عبارة عن تقديرات كمية للوحدات الواجب إنتاجها مع الأخذ بعين الاعتبار مستويات المخزون المطلوبة، حيث أن عملية تقدير و مراقبة الإنتاج تقوم به مجموعة من المصالح (مراقبة التسيير، مكتب الدراسات، المستخدمين)، فميزانية الإنتاج يمكن تقسيمها إلى ميزانيات مصغرة تتضمن:

- الميزانية التقديرية للمواد الأولية المباشرة،
- الميزانية التقديرية لليد العاملة،
- الميزانية التقديرية للمصاريف العامة للمؤسسة.

برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = المبيعات المقدرة + المخزون السلعي لأخر مدة - المخزون السلعي لأول مدة

احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من المواد الأولية

احتياجات برنامج الإنتاج من اليد العاملة المباشرة = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من اليد العاملة المباشرة.

3- الموازنة التقديرية للتمويل:

إن الهدف من إعداد الموازنة التقديرية للتمويل هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة و في الأوقات المناسبة و بأقل تكلفة و بالتالي تعتمد هذه الموازنة على احتياجات برنامج الإنتاج مع مراعاة مخزون أول مدة و آخر مدة للمواد المشتراة كالتالي:

الكمية المشتراة من المواد الأولية = احتياجات برنامج الإنتاج + مخزون اخر مدة - مخزون أول مدة

4- الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة:

يتوقف إعداد هذه الميزانية على معرفة حجم الإنتاج اللازم من الوحدات التامة و الذي يتحصل عليه من الميزانية التقديرية للإنتاج، و يعتبر إعداد هذه الميزانية ضروري حتى تتمكن الإدارة من معرفة احتياجاتها من اليد العاملة و طريقة توزيعها على مدار العملية الإنتاجية لتوزيع القوى العاملة حسب احتياجات مركز الإنتاج .

احتياجات العمل المباشر (إجمالي ساعات العمل) = وقت العمل الوحدوي لكل عملية إنتاج * عدد الوحدات المنتجة (الإنتاج التقديري)

5- الموازنة التقديرية للخزينة: تترجم موازنة الخزينة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات و المقبوضات و ذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن.

و من أهم أعراض موازنة الخزينة هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية إذ لا يكفي أن يكون في وقتنا الحاضر أن تكون المؤسسة نامية و ذات ربحية جيدة بل يجب أن تكون قادرة على تأمين السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات و المصروفات التي لا تحمل تأخير.⁷⁸

تتكون مقبوضات المؤسسة بشكل رئيسي من أثمان المبيعات النقدية و أقساط المبيعات الآجلة المحصلة بالإضافة إلى مقبوضات عوائد الاستثمارات و الإيرادات المختلفة. أما المدفوعات الرئيسية للمؤسسة تتكون أساسا من أثمان

⁷⁸ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 116.

المشتريات النقدية و أقساط المشتريات الآجلة و المصاريف البيعية و الإدارية و المصاريف المتفرقة الأخرى، إضافة إلى تسديد الدائنين و دفعات فوائد

و بعد إعداد تقديرات المقبوضات و المدفوعات نقوم بطرح القروض الدائنة و أقساطها و ما شابه ذلك مع الأخذ بعين الإعتبار الرصيد النقدي في بداية المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقص في السيولة النقدية و بالتالي يتبين للمؤسسة هل هي بحاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت حتى نخطط للاقتراض القصير أو الطويل المدى.

-مثال تطبيقي حول الموازنات التقديرية:

إليك المعلومات الخاصة بمؤسسة تنشط في مجال إنتاج منتج بسيط يعتمد على مادة أولية واحدة، و المعلومات التالية تخص التقديرات الموسمية المسبقة لإعداد مختلف الموازنات التقديرية للسنة المقبلة، و التي تساعدنا في المراقبة و المتابعة لاتخاذ القرارات الصائبة .

و في الوقت المناسب، فيما يلي تقديرات البيع و سعر البيع الوحدوي:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
تقديرات البيع بالكمية	1200	1600	1100	1800
سعر البيع الوحدوي	350	350	350	350

مخزون بداية المدة لكل موسم من المنتج التام الصنع هو:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
مخزون بداية المدة من المنتج التام الصنع	200	400	200	500

فإذا علمت أن انتاج وحدة واحدة من هذا المنتج تتطلب 3 وحدات من المادة الأولية، تكلفة شراء الوحدة الواحدة 50 دج و المخزون الأولي للمادة لكل موسم هو:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
مخزون بداية المدة من المادة الأولية	500	600	700	500

كما أن كل وحدة منتجة من هذا المنتج كذلك تتطلب 30 دقيقة و المؤسسة توظف عامل واحد يعمل لمدة 5 ساعات في اليوم لمدة 5 أيام في الأسبوع و براتب شهري يقدر ب 60000 دج شهريا. و في حالة عدم كفاية الحجم الساعي للعامل لإتمام عملية الإنتاج تلجأ المؤسسة إلى الساعات الإضافية لنفس العامل بتكلفة 300 دج للساعة.

كما أن خزينة المؤسسة تتوفر على رصيد 200000 دج فصليا بالإضافة إلى رقم الاعمال و هذا لتغطية مختلف المصاريف و الاعباء الخاصة بعملية الانتاج و في حالة عدم كفاية الخزينة تستعين المؤسسة بالاستدانة بتكلفة قدرها 6 بالمئة شهريا.

المطلوب: إعداد الموازنات التقديرية الخاصة ب: البيع، الإنتاج، التموين، اليد العاملة، الخزينة.

الحل:

- الميزانية التقديرية للمبيعات:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
تقديرات البيع بالكمية	1200	1600	1100	1800
سعر البيع المقدر	350	350	350	350
رقم الاعمال المقدر	420000	560000	385000	630000

- الميزانية التقديرية للإنتاج:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
تقديرات البيع بالكمية	1200	1600	1100	1800
المخزون المتوفر من المنتج التام الصنع	200	400	200	500
برنامج الإنتاج المقدر	1000	1200	900	1300

- الميزانية التقديرية للتمويل:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
الاحتياجات من المادة الولية	3000	3600	2700	3900
المخزون المتوفر من المادة الأولية	500	600	700	500
برنامج التمويل المقدر	2500	3000	2000	3400
تكلفة برنامج التمويل المقدر	125000	150000	100000	170000

- الميزانية التقديرية لليد العاملة:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
الاحتياجات من اليد العاملة	500	600	450	650
اليد العاملة المتوفرة	300	300	300	300

180000	180000	180000	180000	تكلفة اليد العاملة المتوفرة
350	150	300	200	الساعات الإضافية اللازمة
105000	45000	90000	60000	تكلفة الساعات الإضافية اللازمة

- الميزانية التقديرية للخزينة:

المواسم	الموسم الأول	الموسم الثاني	الموسم الثالث	الموسم الرابع
احتياجات الخزينة	365000	420000	325000	455000
الخزينة المتوفرة (رصيد الخزينة في كل موسم + رقم الاعمال المقدر)	620000	760000	585000	830000
حجم الاستدانة	00	00	00	00
تكلفة الاستدانة	//	//	//	//

من خلال إعداد الميزانية التقديرية للخزينة تبين أن المؤسسة تتوقع تحقيق فائض في رصيد الخزينة خلال كل موسم و هذا ما يجعلها تستغني عن عملية الاستدانة.

3- لوحات القيادة كأداة من أدوات مراقبة التسيير:

تعتبر لوحات القيادة من بين الأدوات التي لازالت تحظى بمكانة هامة ضمن عملية مراقبة التسيير، رغم أن ظهورها يرجع الى عدة عقود و بالضبط عام 1930 على شكل متابعة النسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، و تطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948، فقد واكبت هذه الأداة مختلف التحولات التي شهدتها المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسات الإقتصادية، و تمكنت من استيعاب مختلف التطورات التي شهدتها العملية الإدارية، كما سمح لها طابعها التلخيصي

و المركز على العوامل المفتاحية للنجاح من تلبية احتياجات متخذي القرارات و المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية.

فلوحة القيادة هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمؤسسة أو القسم و التي تكشف الاختلافات الحاصلة و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير و هذا بلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة.⁷⁹

فلوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها⁸⁰

فلوحة القيادة هي تعبير كمي و نوعي لخطط و أهداف المؤسسة على المدى القصير (شهرية أو ثلاثية) مزودة بمؤشرات الأداء، تساعد على متابعة الأداء في المؤسسة.⁸¹

فلوحة القيادة هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات المنظمة و المتابعة من طرف نفس الفريق أو نفس المسؤول للمساعدة في عملية اتخاذ القرار، التنسيق و مراقبة نشاط المصلحة.

- خصائص لوحة القيادة: من بين أهم خصائص لوحات القيادة ما يلي:

- لكل مسؤول عملي لوحة قيادة خاصة به و التي تتناسب مع طبيعة نشاطه،
- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، و التي تعكس الاستراتيجية المتبعة،
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم،
- تسمح بكشف الخلل و التعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين،
- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب،
- إمكانية وجود معلومات ترتبط بالمحيط الخارجي،

⁷⁹ محمد خليل و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 26.

⁸⁰ C. Alazard, S. Séparai, Contrôle de Gestion, op cite, p 591.

⁸¹ خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 50.

إضافة إلى المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:

- تكون قليلة (من 5 إلى 10 على الأكثر)
 - تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني،
 - تحتوي على قيم مالية و غير مالية، كمية و نوعية،
 - يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها،
 - تكون واضحة و سهلة للشرح،
 - يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات..) للفت انتباه المعنيين.
 - يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين و لمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية،
- **لوحات القيادة:** إن تعريف لوحة القيادة بمجموعة من المؤشرات يستدعي توضيح الأدوات التي تبين هذه النسب، و حتى تؤدي دورها التقييمي و القيادي، لا بد أن تعبر عن حقيقة و تكون بسيطة و سهلة الاستيعاب.

- **النسب:** و هي عبارة عن علاقة ما بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين.
- **التمثيل البياني:** و هو عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول، و هي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.
- **الجداول:** و هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة و صفوف).

و يمكن تلخيص أهم المؤشرات التي تحتويها لوحات القيادة فيما يلي:

- المؤشرات المتعلقة بالتسيير المالي و الهيكلة المالية للمؤسسة،
- المؤشرات المتعلقة بالتجهيزات و الطاقات الإنتاجية،
- المؤشرات المتعلقة بالمخزونات و المشتريات و انتاج نظام الصنع،
- المؤشرات المتعلقة بالتكاليف و ترتيبها،
- المؤشرات المتعلقة بالإنتاج و الإنتاجية،
- المؤشرات المتعلقة بالربحية،
- المؤشرات المرتبطة بالأهمية و الدور.

- أهمية لوحة القيادة: تعتبر لوحة القيادة:⁸²

- جزء من النظام الرقابي في المؤسسة،
- الأداة التي تشملها التغيير و غيرت نحو الأفضل هي بدورها وظيفة مراقبة التسيير،
- تزود المؤسسة بالمعطيات اللازمة للتسيير و المتعلقة بالوضعية الحالية للمؤسسة، كما تساعد على التقدير المسبق للأحداث و يمكنها التفاعل و التكيف مع متطلبات المستعمل و العميل،
- أداة مساعدة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب و بشكل جماعي،
- هي وسيلة للحوار و الإتصال، وكذلك لإدارة الأزمات في المؤسسة،

- وظائف لوحة القيادة:

- لوحة القيادة وسيلة تجميع،
- لوحة القيادة وسيلة تسيير،
- لوحة القيادة أداة للمراقبة،
- لوحة القيادة وسيلة تشخيص،
- لوحة القيادة وسيلة حوار،
- لوحة القيادة وسيلة اعلام، لوحة القيادة وسيلة قياس،
- لوحة القيادة تساعد في عملية اتخاذ القرار،
- لوحة القيادة وسيلة للتنبؤ،
- لوحة القيادة وسيلة تحفيز للمسؤولين.

- مراحل إعداد لوحات القيادة: تتلخص مراحل بناء و إعداد لوحة القيادة فيما يلي:

- 1- دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مسؤول،

⁸² Alain fernandez, les nouveaux tableau de bord des decideurs, 2 ieme edition , edition d'organisation, paris, 2002, p07.

- 2- اكتشاف معايير الدراسة، تسمى أحيانا العوامل الإنسانية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية لكل نشاط في مركز من مراكز المسؤولية،
- 3- اختيار المؤشرات،
- 4- دراسة جميع المعلومات و تحديد المعلومات الضرورية و المتوفرة و تصنيفها حسب الطبيعة و المصدر،
- 5- بناء لوحة القيادة: و تعتمد هذه المرحلة على إعداد لوحة القيادة الوسيطة التي تظهر ما يلي: معايير التسيير، مؤشرات و مقاييسها، مستقبل كل مؤشر، دورية نشر الجداول، اجال تحصيل المعلومات.
- 6- تقديم لوحة القيادة بشكل واضح حتى تستطيع أن تهيئ الاستغلال الجيد لها، و لذا يجب ابراز هذه الانحرافات و عرض هذه المعلومات على شكل جداول و رسومات، و بطاقة معلومات.

- أنواع لوحات القيادة: 83

- 1- **لوحة القيادة المالية:** هي خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة، حيث تبين الارتباط ما بين مختلف المصالح و مدى مساهمتهم في المردودية الشاملة، و تقوم على اكتشاف التغيرات و دراسة أسبابها، و اتخاذ مختلف القرارات التصحيحية الخاصة بالاستثمار و السياسة التجارية و السياسة المالية من خلال قياس الفعالية التسييرية من خلال مقارنة الحقيقة بالتوقع، و استخراج الانحرافات و إبراز التطور بالنسبة لفترات سابقة.
- 2- **لوحة القيادة الإستراتيجية:** تقوم لوحة القيادة الاستراتيجية على مفهوم المؤشرات أكثر من المعلومات، و المؤشر يمثل معلومة لها معنى خاص لمستعملها، و منه يمكن القول أن لوحة القيادة الاستراتيجية يمكن تعريفها بصورة أخرى على أنها نظام يمكن التعبير على المؤشر على أنه إشارة في حالة اشتغالها، يعني ذلك تسجيل انحراف بين الأهداف المسطرة و الحقائق التي تم قياسها.
- 3- **لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة):** حيث تم إدراج محاور استراتيجية تركز على المؤشرات أكثر دقة ترتبط بالتنوع و الأجل و القيمة، مقدرة من قبل الزبون و تحسين العمليات التنظيمية و نعي بذلك الجانب التنظيمي.

⁸³ شدرى معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- تصميم لوحة القيادة: و الشكل التالي يوضحه

لوحة القيادة الرئيسية			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	المؤشرات
			المجموعة الأولى • المؤشر أ • المؤشر ب • • المجموعة الثانية:

المصدر: عرابة الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 111.

الخاتمة:

إن مراقبة التسيير من خلال أدواتها تشكل نظام شامل للتسيير تساعد على قياس و تطوير الأداء في المؤسسة ،من خلال كافة الاجراءات التي تقوم بها من تحديد الأهداف الى اتخاذ الإجراءات التصحيحية،فهي وظيفة ترتبط بكافة الوظائف و كافة المستويات ،فالهدف من مراقبة التسيير تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة و باستعمال كافة الامكانيات و الموارد المتاحة.

فقد حاولنا في هذه المطبوعة الامام بكافة الجوانب النظرية التي تخص مراقبة التسيير ، و فصلنا بين هذه الأخيرة و المفاهيم الملازمة لها. كما فصلنا في الأدوات التي يعمل بها نظام مراقبة التسيير بحيث تطرقنا لكل أداة على حدى و تبيان أهمية كل واحدة في عملية المراقبة و تحسين الأداء.

و نظرا لأهمية مراقبة التسيير وجدنا أن الأدوات التي يعمل بها هذا النظام هي في تطور مستمر بما يتماشى و متطلبات البيئة الإقتصادية ،و نظرا لأهمية المقياس فيوجد مقياس خاص الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير يدرس على مستوى الماستر .

و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في تقديم دعامة بيداغوجية لطلبتنا تمكنهم من الإحاطة بالمفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير و تطوراتها.

قائمة المراجع:

- قائمة المراجع باللغة العربية:
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الأردن 2007.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006.
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دروس و تمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة: النظريات العمليات الإدارية، وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مطبوعة بيداغوجية في مقياس مراقبة التسيير لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة و جباية، إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2019.
- رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- ساويرس، ترجمة: نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013.
- شدري معمر سعاد، محاضرات في مراقبة التسيير موجهة لطلبة العلوم المالية و المحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة، 2018/2019.
- شدري معمر سعاد، مطبوعة في المحاسبة التحليلية (دروس و تمارين) موجهة لطلبة السنة الثانية جذع مشترك علوم مالية و محاسبة و علوم التسيير، جامعة البويرة، 2019/2020.
- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- عادل بن عطاء الله، دروس و تطبيقات في مقياس مراقبة التسيير لطلبة السنة الثالثة ليسانس اقتصاد و تسيير المؤسسة، جامعة سطيف، 2010/2020.
- عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008.

- عرابية الحاج، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، فحص و مراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015.
- عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية بمركب الملح الوطاية-بسكرة-، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2019.
- غزيباون علي، عليلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل اليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات، المجلد 04، العدد 07، ديسمبر 2019.
- فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001.
- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الاسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007 .
- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011.
- محمد خليل و اخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية، غير منشور، 2013.
- محمد سامي راض، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، المحاسبة الإدارية و دراسة الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
- معراج الهواري، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2012.
- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009 .

- نعيمة يحياوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير لطلبة الماستر التخصصات: التدقيق المحاسبي، إدارة المنظمات، جامعة الحاج لخضر باتنة.

- قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- A. Dayan, Manuel de Gestion, Volume 1, éd Ellipses, Paris, France, 1999.
- A.Khemakhem, La Dynamique du Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 1976 .
- A.khemakhem,introduction en contrôle de gestion ,edition bordas management ,paris,1971.
- Alain fernandez,les nouveaux tableau de bord des decideurs,2 ieme edition ,edition d'organisation,paris,2002.
- Ayse Pinar Gurses, An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions. Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999.
- Christian Goujet,Chritian et chritiane raulet,Comptabilite analytique et contrôle de gestion,3 ieme edition,Dunod,paris,tomel,1996.
- C. Alazard, S. Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris, France, 2001.
- Claude Alazard,Sabine Separi,Contrôle de gestion manuel et applications,2 ieme edition,edition dunod,Paris,2010.
- E.cohen,Dictionnaire de gestion,casbah edition,alger,1998.
- Garmilis Ali, le contrôle de gestion en action, les édition d'organisation,1988.
- H.Bouquin,Les fondements du contrôle de gestion,Paris,DUF,collection'que sais-je ?,1994.
- H.loning et autres,Le contrôle de gestion :organisation et mise en œuvre,2 ieme edition,edition dunod,paris,2003
- Hacheette,le dictionnaire francais,alger,edition algerienne,1993.

-
- Helene Ioning, le contrôle de gestion, dunod, paris,2003.
 - Henri bouquin,le contrôle de gestion,3 ieme edition,paris,puf,1997.
 - I.D.Kerviler et L.D.Kerviler,Le contrôle de gestion a la portee de tous,3 ieme edition,edition economica,paris,2000.
 - J.Orsoni,contrôle de gestion,vuibert,paris,1998.
 - Jean-Louis Malo,Jean-Charles Mathes,L'essentiel du contrôle de gestion,2ieme edition ,paris,edition d'organisation,2000.
 - M.Gervais, contrôle de gestion,7 ieme edition,edition economica,paris,2000.
 - Michel Gervais,Contrôle de gestion ,7 ieme edition,economica,paris,2000.
 - Michel Rouche,le contrôle de gestion bancaire et financier,4 ieme edition,paris,2002.
 - N Robert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3ème E dition, Paris, France, Edition d'organisation, 2000.
 - P.Biosselier,controle de gestion cours et applications,ed vuibert,paris,1999.
 - Pascal Fabre,managemt et contrôle de gestion,Dunod,paris,2007 .
 - Pierre Lauzel,Robert Teller,contrôle de gestion et budget,8 ieme edition,paris,Dalloz,1997.
 - The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management-an Overview, London, April, 2001.
 - Y.pesqueux,B.martory,la nouvelle comptabilite des cout edition puf,France,1995.