

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة):

- طيايبة ريمة

تحت عنوان

فعالية محاسبة التكاليف المستخدمة في الرقابة على الانتاج

- دراسة حالة المركب التجاري الصناعي بالمسيلة-

لجنة المناقشة

د. طيبي الطيب

د. بوبعاية حسان

د. فيثوش حمزة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

رئيسا

مشرفا و مقرا

مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

اهداء

اهدي عملي هذا إلى من وقف بجانبني خلال مشواري الدراسي إلى:

الغالية أمي والعزيزة علي قلبي أبي

إلى زوجي وسرفيتي في الحياة

إلى إخوتي الذين كانوا سنداً لي

إلى أسناذي الذي لا أنسى تعاونه الكبير معي

والى أصدقائي وأحبابي الذين عرفني بهم الدراسة.

الشكر والتقدير

قال الله تعالى رب (أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه

وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين) سورة النمل الآية 19

حمد الله عز وجل الذي قدرني لأجازه هذا العمل المنوَّاع ووفَّقني على إتمامه

أشكر الأستاذ حسان بوبعاية الذي لم يدخل علي بمعلوماته القيمة ونصائحه وتوجيهاته وإرشاداته

وحسن متابعتي لي التي مهدت إلي الطريق لإتمام هذا العمل المنوَّاع.

كما أوجه الشكر لكل من قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد طيلة إعداد واجازة هذه المذكرة.

فهرس المحتويات

	اهداء
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال والجداول
أ-ج	مقدمة
05	الفصل الاول تقنيات محاسبة التسيير
05	المبحث الاول المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير
05	المطلب الاول التطور التاريخي لمحاسبة التسيير
06	المطلب الثاني تعريف محاسبة التسيير واهدافها
07	المطلب الثالث العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير
09	المبحث الثاني دعائم محاسبة التسيير
09	المبحث الثاني دعائم محاسبة التسيير
12	المطلب الثاني نظام المعلومات المحاسبية
15	المطلب الثالث طرق حساب وتقييم التكاليف
24	المبحث الثالث العلاقة بين الانتاج ومحاسبة التسيير
24	المطلب الاول ماهية الانتاج وخصائصه
27	المطلب الثاني دورة الانتاج
28	المطلب الثالث طرق تقدير الانتاج
32	خلاصة الفصل
33	الفصل الثاني: فعالية محاسبة التكاليف المستخدمة في الرقابة على الانتاج
34	المبحث الأول التعريف بميدان التريص
37	المطلب الأول لمحة تاريخية عن المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف
38	المطلب الثاني بطاقة فنية عن مطاحن الحضنة

40	المطلب الثالث الهيكل التنظيمي للوحدة
40	المبحث الثاني مختلف العمليات المتعلقة بدورة الانتاج
40	المطلب الاول منهجية تقدير الانتاج
43	المطلب الثاني تسيير الانتاج
45	المطلب الثالث اسعار التكلفة وتحديد النتيجة
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	قائمة المراجع

قائمة الاشكال

17	سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني	01
20	مخطط يوضح طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)	02
25	مخطط العملية الانتاجية	03
29	حالة وجود دالة هدف لانهائية	04
30	حالة عدم وجود حل	05
30	حالة عدم تأثير أحد القيود على تحديد منطقة الحل الممكن	06
31	حالة وجود أكثر من حل أمثل	07
36	الهيكل التنظيمي لرياض سطيف	08
36	يوضح الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة	09
42	إعداد البرنامج الإنتاجي	10
50	تحديد عتبة المردودية	11

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استعمال المعلومات التحليلية من أجل التحليل والتخطيط المالي	07
02	العلاقة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير	08
13	تطور رأس المال.	35
14	قدرة تخزين المادة الأولية	38
15	قدرة نقل المادة الأولية	38
16	رقم الأعمال التقديري لسنة	40
17	تحديد مخزون أول مدة	40

41	تحديد حجم الإنتاج	18
41	تحديد حجم الإنتاج	19
42	ترجمة معطيات المثال	20
45	حساب تكلفة الشراء	22
45	توزيع مواد التعليق بالتناسب مع الكميات	23
46	تكلفة إنتاج المنتج الفرعي (نخالة)	24
46	تكلفة إنتاج السميد الرطب	25
47	تكلفة إنتاج الفضلات	26
47	تكلفة إنتاج السميد + الفرينة	27
48	سعر التكلفة	28
48	حساب النتيجة التحليلية	29
48	نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية	30
49	الجدول التفاضلي	31

يعرف العلم اليوم تطوراً مستمراً وكبيراً في جميع المجالات وبالأخص في مجال التكنولوجيا و الاتصالات فهذه التحولات الجديدة أدت بالدول إلى البحث عن السبل والطرق من أجل مواكبتها ، والجزائر كغيرها من الدول النامية تسعى جاهدة بهذه الركب في المجال الاقتصادية .

فقد شهدت أزمة اقتصادية خانقة أثرت على الطاقات الإنتاجية للمؤسسات ، ما نتج عنها ارتفاع الأسعار وارتفاع نسبة البطالة والتي بدورها أدت إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد ، وكذا عرقلة المشاريع الاقتصادية ، هذه من الأسباب التي دفعت بالدولة إلى التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق ،وبذلك أصبحت هناك حيوية في التعامل التجاري وهذا بتحرير التجارة الخارجية من القيود من اجل رفاهية المجتمع.

ولهذا فقد تم خصخصة بعض المؤسسات العمومية وها لفتح باب المنافسة الحرة والرفع نمو القدرة الإنتاجية لها كذلك التموقع الجيد في السوق الداخلي وحتى الخارجي أن أمكن لكن أغلبية المؤسسات الجزائرية لم تستطع مواكبة هذا التطور فمنها من تمت تصفيتها والبعض الآخر لجأ إلى الاندماج في المؤسسات أكثر تأهيل هذا راجع إلى نقص الإمكانيات المالية والمادية بالدرجة الأولى وضعف آليات التسيير وأدواته من جهة أخرى وكذلك ضعف القرارات المتخذة من طرف المديرين والمسيرين ،ومن هنا ظهرت محاسبة التسيير والحاجة إلى استعمال تقنيات وأساليب جديدة من اجل التسيير الحسن للمؤسسات الجزائرية ولتوضيح هذه الفكرة سوف نخصص دراستنا للقطاع الإنتاجي في محاولته للتكيف مع التطور الحاصل.

فمن التقنيات محاسبة التسيير التي تعمل على خلق أداء داخلي محكم في المؤسسة "تقنية محاسبة التكاليف" باعتبارها أداة من أدوات التحكم في التكاليف فرغم نجاعة هذه التقنية إلا أن معظم المؤسسات الوطنية لاتستعملها وعلى هذا تم اختيار المؤسسة الوطنية للطحن والدقيق (مطاحن الحنونة -مسيلة) والتي نأخذها كحالة لدراستنا إذ سنقوم بوضع نظام للمحاسبة التكاليف (مصلحة للمحاسبة التكاليف) داخل المؤسسة ونبين مدى كفاءة هذه التقنية في تحليل التكاليف واتخاذ القرارات وبناءا على ما تم التطرق إليه يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي الذي يعتبر إشكالية لموضوع البحث:

ما مدى دور استخدام محاسبة التكاليف المستخدمة في الرقابة على الانتاج ؟

ومن هذه الإشكالية نستخلص الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير؟

- ما هي العلاقة بين الإنتاج ومحاسبة التسيير؟

- ما هي محاسبة التكاليف؟ وما هي مختلف التكلفة التي تدرسها وطرق حسابها؟

- ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

- المحاسبة تقنية من تقنيات التسيير تهدف إلى التحكم في التكاليف من أجل اتخاذ قرارات صائبة. - التكلفة هي الأعباء التي تخص كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، أما التكلفة النهائية فهي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج ومن أجل تحديدها هناك عدة طرق يمكن إتباعها منها طريقة التكلفة الكلية ، طريقة التكاليف المتغيرة طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

- للمؤسسة عدة قرارات يمكن أن تقوم بها وهذا من خلال الاختيار بين عدة بدائل لأمر معين .

المنهج المتبع :

اتبعنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل العرض الجيد للبحث ليتماشى مع الإشكالية المطروحة.

أهداف البحث: نذكر منها:

- محاولة إعطاء مفهوم لمحاسبة التسيير والدعائم التي تقوم عليها.

- محاولة إعطاء مفهوم للإنتاج وطرق تقديره.

- التطرق إلى حساب التكلفة النهائية وتقييم كل طريقة .

- مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في الميدان التطبيقي.

أهمية البحث:

تتمحور أهمية البحث في كيفية التحكم في التكاليف وهذا بإخضاعها لعملية الرقابة وضبط الأداء وكذلك البحث عن الأداة التي تسمح بذلك المتمثلة في التقنية محاسبة التكاليف وهذا من أجل الدفع بعجلة الاقتصاد.

أسباب اختيار البحث: ترجع إلى:

أسباب موضوعية:

- معظم المؤسسات الوطنية لا تستعمل هذه التقنية.

- تكمن أسس هذه التقنية في الفصل بين التكاليف والتقييم الجيد للنفقات التي يتحملها كل منتج.

- استغلال هذه التقنية في اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب حتى لا تكون هناك انحرافات في الخطة الموضوعية.

أسباب ذاتية:

- أن الموضوع المتناول قد سبق درسه في السنة الثانية وكذلك يندرج هذا الموضوع ضمن تخصصي كطالبة في مجال المحاسبة.

حدود الدراسة: دراسات سابقة

خطة البحث:

بناء على ما توفر لدينا من المعلومات ارتأينا تقسيم بحثنا إلى فصلين:

الفصل الأول: سنتناول فيه الجانب النظري لمحاسبة التسيير وهذا بالتطرق إلى المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير

وأهم الدعائم التي تقوم عليها والعلاقة بين الإنتاج ومحاسبة التسيير.

الفصل الثاني: سنقوم في هذا الفصل بالتعريف بالمؤسسة ودراسة هيكلها التنظيمي ومختلف مصالحها وكذلك

حساب تكلفة الشراء والإنتاج والتوزيع وتحليل النتائج باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة.

صعوبات الدراسة:

ضيق الوقت

مشاكل شخصية

عدم اعطاء المعلومات الكافية

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير من خلال التعرف على تطورها التاريخي ومفهومها وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة المالية وهذا يتم عرضه في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فسننتقل إلى علاقة الإنتاج بمحاسبة التسيير.

المبحث الأول: المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير

سننتقل في هذا المبحث إلى مفهوم محاسبة التسيير وتطورها التاريخي وعلاقتها بالمحاسبة المالية

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

لقد تغيرت هذه المادة عبر الزمن مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتقنية، ومتطلبات الظروف المحيطة حيث ظهرت للوجود نتيجة لمتطلبات الظروف المحيطة بالمحاسبة وتلبيتها من حيث إعداد البيانات المحاسبية واستقصاء المعلومات لتلبية الاحتياجات المختلفة في المنشأة ذات المصالح المتضاربة سواء داخل المنشأة أو خارجها، فقد كان أول ظهور لها في 1900 بشكل تشريع مالي، أي الاهتمام بالناحية المالية فقط وفي العشرينات أصبح التركيز على ضمان حقوق المؤسسة والمتعاملين معها نتيجة الأزمة الاقتصادية لسنوات 1929-1933 وإفرازاتها من حيث إعلان إفلاس الكثير من المؤسسات.

وفي عقد الثلاثينات والأربعينات أصبح التوجه منصبا نحو دراسة ربحية المؤسسة والتخطيط لذلك وضمان حقوق المؤسسة والمتعاملين معها نتيجة فشل الكثير من المشاريع وتصفيتها بغية إعادة تنظيم ما تبقى منها وتطويرها فانصب اهتمام كل من إدارة المنشأة والدولة على توفير الضمانات المالية وتنظيم هيكل تمويلها. أما في منتصف الأربعينات والخمسينات وما تمخض عن الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة الهياكل المالية وإجراء التحليلات لموجودات المؤسسة لأجل الوصول إلى حقيقة المطلوبات، لذلك برزت فكرة محاسبة التسيير بصورتها الحالية في الستينات وتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، وفي السبعينات برز اهتمام محاسبة التسيير بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج والتكاليف وذلك بسبب ظهور وتطور محاسبة التكاليف واستخدامها في كل الميادين و شهدت فترة الثمانينات اهتماما كبيرا بدراسة تكلفة رأس المال وتنوع الحقيبة المالية فضلا عن الأخذ بالاهتمام بأخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار في عملية القوائم المالية والتحليل المالي، وقد تميزت محاسبة التسيير في التسعينات بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار عملي معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم البيانات الاستثمارية. (1)

(1) - يوحنا آدم وصالح رزق: المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، طبعة 1، 2001، ص 13-14.

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التسيير وأهدافها

أولا - تعريف محاسبة التسيير:

لتعريف محاسبة التسيير لا بد أن تبحث عن الجواب الملائم لماهية محاسبة التسيير، ففي المعنى الشامل هي عبارة عن نظام محاسبي يجمع في طياته النظم المحاسبية (كالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة المتخصصة والرقابة، لكون بيانات هذه الأخيرة تشكل المادة الأولية التي تتخذ منها محاسبة التسيير للنهوض بمهامها والتي تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها، لكن بالمعنى الضيق فهي تبحث عن أفضل الوسائل الفعالة لتحصيلها والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية)⁽¹⁾.

كما يعرف محاسبة التسيير "Billan Howard & Miller Upon" "محاسبة التسيير هي الحقل الإداري أو مجموعة الوظائف المحاسبية المتعلقة بإعداد المعلومات وإدارة مجرى النقد والرامية إلى تمكين المؤسسة من تنفيذ أهدافها ومواجهة ما يستحق عليها من التزامات في الوقت المحدد لها"⁽²⁾. وقد عرفها شارل أورغن "Horgen Charles" بأنها " المحاسبة التي تهتم بتجهيز البيانات والمعلومات بل أنها تقوم بدور واسع في التخطيط والرقابة ووضع القرارات لتحقيق أقصى الأرباح مقابل تحمل مخاطر وتنويع الاستثمارات لأجل خفض خطر المخاطرة " في حين يرى "Waston & Brigham" " أن محاسبة التسيير تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابة ومسؤولية توفير المعلومات اللازمة لمختلف المصادر لإدارة النشاط الاقتصادي للوحدة وبالتكاليف المناسبة"⁽³⁾.

مما سبق يتضح أنه ليس هناك تعريف ثابت ومحدد وشامل لنشاط محاسبة التسيير بسبب شموليتها من ناحية، ومواكبتها لكل التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى وبمكنا تعريف محاسبة التسيير بأنها النظام المتطور للتخطيط والرقابة وتجهيز البيانات والمعلومات بالكلفة المناسبة واتخاذ القرارات لتوجيه الاستثمارات بحيث تحقق الأرباح الموازنة للمخاطر التي يتحملها وهي الجهة الفعالة لتهيئة وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية الملائمة لمختلف أوجه النشاط والمستويات الإدارية للمؤسسة لمساعدتها في رسم البيانات واتخاذ القرارات المتعلقة بالحاضر والمستقبل اللذين يحققان أهدافها.

وعليه فإن جوهر دور محاسبة التسيير هو توفير عناصر المقارنة التي تسمح بتحديد المسؤوليات المتمثلة في المؤشرات تتيح الحكم على تسيير المؤسسة سواء على المستوى العام لها، مختلف مراكز المسؤولية أو على مختلف منتجاتها .

(1) - يوحنا آدم وصالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص16.

(2) - مرجع نفسه، ص16.

(3) - Introduction Business Finance édition 1997·P 3,4.

ثانيا- أهداف محاسبة التسيير:

يمكن تلخيص أهداف محاسبة التسيير فيما يلي:

- أ- إن محاسبة التسيير وظيفة تختص بتدبير البيانات وتجهيز المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة .
- ب- أنها الوظيفة المحاسبية التي تعني باتخاذ القرارات الخاصة بالحصول على المعلومات لاستخدامها لصنع القرارات وتوجيه الاستثمارات بما يصنع تحقيق الأرباح المناسبة آخذا بعين الاعتبار تكلفة تلك المعلومات وشروط الحصول عليها ، واستخدامها استخداما مقبولا وفعالا .
- ج- هي الوظيفة المكتملة للنظم المحاسبية الإدارية على اعتبارها نظاما فرعية محققة بذلك الترابط بين النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية ووظائفها.
- د- إن محاسبة التسيير تجمع البيانات المالية سواء الكمية منها أو السلوكية والبيانات غير المالية ، وترجمها إلى لغة كمية بطرق رياضية وتحليلها بأساليب إحصائية بغية استقصاء معلومات اقتصادية محققة بذلك مبدأ التكلفة الإدارية المتوقعة من استخدام تلك المعلومات في الزمن المناسب وللمستوى الإداري المناسب .
- بما أن هدف الإدارة هو ذاته هدف محاسبة التسيير فلا بد أن يعكس الأهداف بالأطراف المعنية بنشاط المؤسسة وهذه الأطراف هي المالكون والإدارة والعاملون والمجتمع ، فإن قرارات الإدارة يجب أن تعكس مصالح تلك الأطراف بشكل يحقق استمرارية المؤسسة وتطورها.

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير

إن المحاسبة المالية (العامة) تعطي لنا نظرة على علاقة المؤسسة مع مختلف شركائها المساهمون ، العاملون العملاء ، الدولة والنقابات الاجتماعية ... إلخ.

ففي فرنسا مثلا فهي تطبق في إطار محدد حسب مخطط المحاسبة الفرنسية (PCG) فهي تقدم من جهة معلومات مفصلة تستعمل في التسيير اليومي ، والمعلومات التحليلية كما لحالة المالية التي تستعمل من أجل التحليل والتخطيط المالي .

جدول رقم (01): يبين استعمال المعلومات التحليلية من أجل التحليل والتخطيط المالي

الحالات المالية - مستوى المؤسسة			
- مستوى المجموعة			
ميزانية	ملاحق	حساب النتائج	جداول التمويل

Source: Daniel Boussard : état financière et comptabilité , édition 1995 , P04.

أما محاسبة التسيير فتمنح لنا معلومات مفصلة على صيرورة الإنتاج ونوعية الخدمات وتبين ذلك:

- تكاليف الإنتاج وتكاليف عائدات الإنتاج (في الصناعة).
- التكاليف والنتائج حسب المخازن والفروع (في التجارة).
- التكاليف والنتائج حسب العملاء (في الخدمات).

ونقترح هذا الجدول والذي يوضح العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير حسب المخطط المحاسبي العام (PCG)

جدول رقم (02) : يبين العلاقة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية	
حساب الحاجات منعكس داخلي	إجبارية قاعدة ثابتة (PCG)	المصدر
داخلية (مسؤولية) مالية موجهة لكل	داخلي (مديرية ،... إلخ) خارجي (مساهمية ،... إلخ)	موجهة إلى
للمستقبل (التنبؤات ،التوجه أو التحقيق)	الحاضر والمستقبل يمكن أن تكون تنبئية	آفاق
تقارب تحليلي سيولة داخلية أعباء حسب التوجه	نظرة إجمالية سيولة خارجية أعباء حسب الطبيعة	التقارب

Source: Daniel Bousard , OP. Cit, P04

ويمكن تلخيص العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية بالنقاط التالية :

- تختص محاسبة التسيير بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الداخلية بالمؤسسة والتي تتمثل في الإدارة على كافة مستوياتها ورؤساء الأقسام والمشرفين فيها . بينما تختص المحاسبة المالية بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية عن المؤسسة كالمستثمرين والدائنين والعملاء والجمهور بشكل عام.
- لا تخضع محاسبة التسيير للقواعد والقوانين والمبادئ نفسها التي تخضع لها المحاسبة المالية فمثلا لا توجد هناك قواعد محاسبة مقبولة قبولاً عاماً لمحاسبة التسيير كما هو الحال في المحاسبة المالية لئتم الالتزام بها عند إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها .¹

¹ بوحنا آدم وصالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص17

- تصدر محاسبة التسيير تقارير ومعلومات داخلية تفصيلية طبقا لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة وفي أي وقت، في حين أن المحاسبة المالية تصدر التقارير المالية بصورة مختلفة وغير تفصيلية للأطراف الخارجية وعلى الأقل مرة واحدة سنويا وبصورة دورية.

- يمكن أن تتضمن محاسبة التسيير تقارير ومعلومات مالية ويمكن قياسها بالنقدية ومعلومات غير مالية كعدد الموظفين المطلوبين لإنجاز مهمة معينة أو عدد الساعات المطلوبة لإنجاز تلك المهمة في حين أن التقارير الصادرة عن المحاسبة المالية تكون من النوع الذي يمكن قياسه بالنقدية فقط ولا تتضمن أية معلومات غير مالية.

- تركز محاسبة التسيير في المعلومات التي تصدر على الأقسام والأنشطة المختلفة للمؤسسة، في حين تركز المحاسبة المالية على المؤسسة كوحدة محاسبة واحدة.

- تعتمد محاسبة التسيير في تقديمها المعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة والإنتاج وغيرها، ولا يتم عادة توقيفها في جهات محايدة، بينما تعتمد المحاسبة المالية في تقديمها التقارير المالية على المحاسب المالي، ولا تستطيع نشرها إلا بعد تدقيقها من المدقق الخارجي المادي.

- يمكن الوثوق بصحة المعلومات الصادرة عن المحاسبة المالية بدرجة أكبر بسبب خضوعها للتدقيق الخارجي المحايد وبالتالي فهي تعتبر معلومات موضوعية خالية من التحيز، في حين أن المعلومات الصادرة عن محاسبة التسيير تعتبر تقديرية في مجال التخطيط ويتم مقارنتها مع النتائج الفعلية للمؤسسة لأغراض الرقابة.

- تعتمد تقارير محاسبة التسيير على نظام القيد المزدوج وأية تحليلات ملائمة لاحتياجات إدارة المؤسسة بينما تعتمد التقارير المالية الصادرة عن المحاسبة المالية على نظام القيد المزدوج ومعلومات التكلفة فقط.

وبالرغم من الفروقات المذكورة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير إلا أن هناك بعض أوجه التشابه بينهما ويتمثل في النقطتين التاليتين:

❖ كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير تهتم بالمعلومات الاقتصادية المالية للمؤسسة.

❖ كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير يتطلب قياس نتائج الأحداث الاقتصادية

للمؤسسة وإبلاغها للجهات المعنية⁽¹⁾.

المبحث الثاني: دعائم محاسبة التسيير

تقوم محاسبة التسيير على دعائم ترتكز عليها ونرى أهمها محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية وكيفية حساب التكاليف ومنه نرى ما يلي:

المطلب الأول: محاسبة التكاليف

(1) ALAZARD.C / Séparé .A. Controle de gestion ،édition 2001.P 114.

تختص محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل البيانات المتعلقة بالتكاليف في المشروع بهدف تحقيق الرقابة في التكاليف بعد تسجيلها ومنه نعرف محاسبة التكاليف كالآتي:

أولاً- تعريف محاسبة التكاليف: إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر لطبيعة محاسبة التكاليف:

1- إن وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والاهتمام بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة¹، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية بأنها تسعى إلى مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي او محاسب التكاليف.

2- إن وجه النظر الثانية لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا والأكثر قبولا، حيث يرى (HORNGREN) إن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين ومقرضين وجهات حكومية... الخ.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: "ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والمتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"¹.

ومنه يرى المؤلف إن محاسبة التكاليف هي " ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف وعناصرها ونظرياتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها" ويمكن تعرف محاسبة التكاليف على أنها: " تختص بتحليل و تسجيل و تقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات و طرق الإنتاج و إجراءات الشراء والخطط المالية و غيره .

وهي "ذلك الفرع من الفروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف و عناصر و نظرياتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية:

إن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد

¹ - فوزي غرابية، محاسبة التكاليف: المبادئ والاجراءات والرقابة، مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، 1979، ص16.

تكلفة المخرجات.

إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها. إن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية و التجارية و الخدمية و الزراعية و غيرها من المؤسسات.

إن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و الإجراءات والقواعد و المخصصة بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع و تحليل و تفسير البيانات و إعداد مخرجات النظام.¹

ثانيا- أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها:

لمحاسبة التكاليف عدة وظائف يمكن ذكرها أهم النقاط التالية:

*قياس تكلفة الوحدات المنتجة: يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية. إن أهم وظائف وأغراض محاسبة التكاليف تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها حيث تحتاج الإدارة إلى بيانات عن تكلفة الوحدة المنتجة أو تكلفة الإنتاج، فمثلا يحتاج المدير المالي في الجامعة أو المؤسسة التعليمية إلى تكلفة الطالب الواحد في كل تخصص، وتكلفة جميع الطلبة في تلك الجامعة، كما إن مدير شركة الطيران يحتاج إلى تكلفة المسافر على متن طائراته إلى أي بلد وكذلك التكاليف الانتاجية والتكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية خلال فترة زمنية معينة.

*فرض الرقابة على تكاليف الإنتاج (المواد، العمل، التكاليف غير المباشرة) بهدف الوصول إلى

الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية:

تسعى إدارة المنشأة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح. إن تخفيض التكلفة ممكنا عن طريق اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة مثلا أو تغيير تصميم السلعة حتى يمكن تخفيض تكلفة المواد والأجور المباشرة، تخفيض الوقت الضائع إلى ادني حد ممكن وتخفيض الأجور الإضافية، استخدام آلات جديدة أكثر كفاءة، أو مراجعة الإجراءات المتعلقة بشراء أو استخدام المواد الأولية وذلك لتقليل التالف إلى أدنى حد ممكن، وجميع هذه الأعمال تنطوي على ما يسمى بالرقابة على التكاليف وتزداد فعالية تلك الرقابة كلما استخدمت الموازنات التقديرية والتكاليف المقدرة مقدما كأساس للمقارنة وتقييم الأداء.

*تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

¹ - احمد حلمي جمعة واخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، 1999، ص13.

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الاستمرار في إنتاجها، تصنيع السلع الوسيطة أو شرائها من مورد خارجي، قبول طلبية بسعر معين أو رفضها أو قرارات إدارية طويلة الأجل مثل الاستثمار في مشروع جديد أم لا.

*المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية:

تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة.

يستفيد معد الموازنة لتقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة، ويمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها: "خطة كمية معبر عنها بقيمة مالية لتحقيق أهداف المنشأة لفترة مالية قادمة، وتتضمن تحديد الوسائل والأساليب والموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة"¹

*المساعدة في رسم السياسات السعرية:

تساعد محاسبة التكاليف إدارة المنشأة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعى عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة أم لا؟ إن المنافسة السعرية تستدعي من إدارة المنشأة الاهتمام بمرونة الطلب السعرية لكل منتج من منتجاتها

فمثلا كانت تتم عملية التسعير وفق أقدم الطرق بإضافة هامش الربح المنوي تحقيقه على تكاليف الوحدة المراد تسعيرها، فإذا كانت تكلفة الوحدة الواحدة 2.4 دينار وتم الاتفاق على تحديد هامش ربح نسبته 25% من التكلفة فان سعر الوحدة = $2.4 + 2.4 * 100/25 = 3$ دنانير.²

المطلب الثاني: نظام المعلومات في محاسبة التكاليف

أولا - نظام المعلومات: هو عبارة عن شبكة العمليات يتم إعدادها لتوفير البيانات اللازمة لمتخذي القرارات، إن تصميم هذا النظام يعتمد بالدرجة الأولى على التنظيم الإداري في المؤسسة والذي يتضمن الترتيبات التنظيمية والإجراءات المناسبة للتخطيط والرقابة والتحديد الواضح للأهداف، وعليه يمكن تصميم نظام المعلومات.

إن نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية عبارة عن وسائل لاكتشاف الحقائق التي تتعلق بالقرارات الإدارية ويمكن أن تمر عملية اتخاذ القرارات بثلاث مراحل:⁽¹⁾

¹ - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء، للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 17.

² - مرجع نفسه، ص 18.

- مدخلات القرارات: هي البيانات التي تستند إليها متخذ القرار.
- مخرجات القرار: هي القرار الذي يتخذه كل مسؤول على الوحدة.
- نماذج اتخاذ القرار: هي العلاقة التي تربط بين مجموعة من القرارات لمجموعة من مدخلات القرار.

عادة يتكون النظام الكلي على أنظمة فرعية تعمل على تزويده بالبيانات والمعلومات لجميع المجالات الخاصة به.

ثانياً: أنواع أنظمة المعلومات

- 1- نظام معلومات الإنتاج: هذا النظام يختص بالمعلومات المتعلقة بالإنتاج ، هذه البيانات تغطي أنشطة معينة مثل: تخطيط ورقابة الإنتاج ،رقابة المخزون وتسييره ،بالإضافة إلى عملية الشراء والتوزيع والنقل.
- أ- نظام المعلومات للأفراد: تتعلق بيانات هذا النظام بالعاملين بالمؤسسة والاحتياجات المستقبلية من العمال.

ب- النظام المحاسبي: يعتبر هذا النظام أهم مصدر كمي للمعلومات بالمؤسسة وذلك لأغراض اتخاذ القرارات وهذا يتطلب من المحاسب أن يلم إماما شاملا بعملية اتخاذ القرار والأهداف التي تسعى إليها المؤسسة وعندها يستطيع تصميم نظام المعلومات المحاسبية إن تنظيم المحاسبة التحليلية تنظيماً فعالاً لا يمكنها من ترجمة كل التدفقات الممثلة للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

ثالثاً- تحليل نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف: لوضع نظام محاسبة التكاليف لا بد من توفر الشروط التالية:

- التدفقات المالية: للمواد، البضائع، والطاقة... إلخ.
- التدفقات النقدية: الإيرادات (التحصيلات)، المصروفات (النفقات).
- التدفقات المعلوماتية: تشمل المعلومات الشاملة والخاصة بإدارة مؤسسة وكذا النتائج .

إن تحليل نظام المعلومات يمر عبر أربع مراحل رئيسية وهي:

* مرحلة جمع المعلومات:

تكون مستمدة من المحاسبة العامة

* مرحلة التصنيف والتحليل:

* مرحلة حساب وتحميل التكاليف:

ويكون ذلك على أساس:

❖ الوحدات المنتجة والمباعة.

¹ - عبد المقصود ذبيان : أساسيات محاسبة التكاليف، جامعة بيروت، 1999، ص 22-23 .

❖ الأقسام والوظائف

*مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي:

تعتبر أهم مرحلة يتم فيها مايلي:

- اتخاذ القرارات

- البرمجة والتخطيط

- مراقبة التسيير

رابعا- أسس قيام نظام محاسبة التكاليف:

- أن يكون النظام المقترح متماشيا مع النظام الموضوع لإدارة المؤسسة.

- أن يكون المقترح بسيطا وقليل التكاليف، إذ يجب تجنب التعقيد والإسراف لتوفير الوقت .

- أن يتوفر في النظام الدقة والسرعة والانتظام.

- أن يوضع نظام دقيق لضبط عمليات شراء المواد وتسليمها وتخزينها وصرفها.

- أن يوضع نظام مناسب لاستخدام العمال وتقدير أجورهم وصرفها.

- أن توزع الاختصاصات وتحدد المسؤوليات تحديدا دقيقا.

- أن يوضع نظام يكفل حصر وتجميع الأعباء غير المباشرة وتوزيعها.¹

خامسا- وسائل وتقنيات نظام محاسبة التكاليف: تعتبر محاسبة التكاليف من أنظمة التسيير الحديثة التي

تعتمد على وسائل وتقنيات دقيقة:

1- الوسائل: تعتمد محاسبة التكاليف خلال دورة إستغلال لها على الوسائل التالية:

أ - وسائل بشرية:إطارات المؤسسة على إختلاف مستوياتهم ونوعية نشاطهم.

ب- وسائل مادية:مختلف التجهيزات و الوسائل التي تساعد على توصيل وجمع المعلومات وتوزيعها

(جهاز إعلام الآلي مثلا) وكذا الوثائق والمستندات.

ج- وسائل علمية: أهمها الرياضيات، الإحصاء، مصادر المعرفة، البحوث العلمية، المحاسبة العامة

2- التقنيات:

- حساب مختلف التكاليف(تكلفة الشراء تكلفة الإنتاج تكلفة التوزيع...إلخ)

-تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة(حسب المنتج، حسب الأقسام المتجانسة)

سادسا - أهداف نظام محاسبة التكاليف: يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى :

¹ - عبد المقصود ذبيان، مرجع سبق ذكره ، ص23-24

أ- تكاليف الإنتاج والخدمات والأنشطة المختلفة الأخرى في الوحدات الاقتصادية بهدف الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت هذه الوحدات تمثل سلع وخدمات¹.

ب- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة وذلك بإمدادها بالبيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكننا من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاية في الوحدة الاقتصادية .

ج- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في رسم سياسات الإنتاج والتشغيل ورسم السياسة العامة للوحدة الاقتصادية في صورة خطة عمل، وذلك بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة عن التكاليف المتعلقة بإتباع الطرق المختلفة في الإنتاج.

د- إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج الوحدة الاقتصادية بالبيانات والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة .

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف

أولاً- طريقة التكاليف الكلية:

يقصد بها ذلك الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع أعباء المؤسسة أو الوحدة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، مباشرة أو غير مباشرة، كما تتطلب هذه الطريقة تحميل جميع عناصر التكاليف على الوحدات المنتجة. سميت هذه الطريقة بالكامل الفعلية لكونها حقيقية وفعالية من ناحية ، ومن ناحية أخرى تمثل الأساس الذي يستند إليه الحساب، واستخراج الفروقات الممكنة عندها تجرى المقارنة بينها وبين التكاليف النموذجية والتحميل العقلاني، بغية اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة⁽¹⁾.
ومن بين مميزات وعيوب هذه الطريقة ما يلي :⁽²⁾

1- مميزاتهما

- سهولة الاستخدام وتعمل على إعداد القوائم المالية بصورة تقليدية.
- تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير بها وذلك في المدى الطويل حيث تؤمن هذه النظرية بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية ، ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح .

2- عيوبها:

- يؤدي استخدام هذه القائمة إلى حصول تغيرات في التكلفة الإجمالية للوحدة الواحدة من فترة إلى أخرى تبعاً لتذبذب حجم الإنتاج، ويكون السبب في ذلك هو سلوك عناصر التكاليف الثابتة، حيث أن هذه التكاليف تبقى ثابتة لمجموع تغيرات حجم الإنتاج ولكنها متغيرة للوحدة الواحدة مع تغيرات حجم الإنتاج.

¹ - هاشم محمد عطية: النظام المحاسبي ونظام التكاليف، الدار الجامعية بالاسكندرية، ص23-24

⁽²⁾ قصي السامرائي، محمود علي الجبالي: مرجع سبق ذكره، ص12-14.

- يؤدي استخدامها كمؤشر لتحديد الأسعار إلى عدم مساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات مناسبة حول التسعير، بسبب أن تكلفة الوحدة الواحدة تنخفض عند ارتفاع حجم الإنتاج، ويحدث العكس عندما ينخفض مستوى الإنتاج حيث تزداد تكلفة الوحدة الواحدة .

- أن تحميل التكلفة الكلية على الوحدات المنتجة سوف لايسمح ببيان مدى إستغلال الطاقة المتوفرة لمقابلة الجزء المستغل وغير المستغل من هذه الطاقة لأنه بموجب هذه القائمة يتم تحميل المنتج بنصيبه من تكاليف الطاقة العاطلة المستغلة .

ثانياً- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكاليف الكلية بسبب تعاملها مع كافة عناصر التكاليف دون التفريق بين التكاليف، الذي أدى إلى عدم جدوى التحليل الاقتصادي للمؤسسة .

هذه الطريقة تهدف إلى إعادة تنظيم حساب التكاليف بما يتماشى وظروف دورة الاستغلال وهي من الطرق المستعملة في حساب التكلفة النهائية، حيث يصبح فيها تمثيل المصاريف الثابتة وتحميلها للمنتج حسب مستوى النشاط الاقتصادي .

أي بعبارة أخرى تحميل الوحدات المنتجة بجزء من المصاريف الثابتة والذي يعطي⁽¹⁾ بالعلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني=المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي/المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

هنا يجدر الإشارة إلى أن المستويين يحملان تعاريف مختلفة كمايلي:

- 1-المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي:** هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلياً من الإنتاج في فترات مختلفة والذي يكون أكبر أو يساوي أو أقل من المستوى العادي.
 - 2-المستوى العادي للنشاط الاقتصادي:** مرتبط بمستوى الإنتاج وهي الطاقة الإنتاجية المتوسطة العادية آخذة بعين الاعتبار (طاقة الآلات ،التجهيزات وعدد العمال،أدوات النقل والعمل) و معامل التحميل العقلاني يمكن أن يأخذ الحالات التالية:
- أقل من الواحد ينتج عنه تكلفة بطالة.
 - كبر من الواحد ينتج عنه فائض (فائض المر دودية).
 - يساوي الواحد أي تساوي النشاط العادي مع النشاط الفعلي.

(1) سمير سيباوي، محمود عبد الرحيم: مبادئ التكاليف الفعلية، المطبعة الحديثة الإسكندرية ، مصر، 1975، ص77.

ويقوم هذا الأسلوب بالفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، بحسب بطريقة التحميل العقلاني، جزء من التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يتصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتعلق بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويشتت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الإجمالية الثابتة} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

وهذا المعامل يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتناسب طردا معه.

نشاط محقق

معامل النشاط

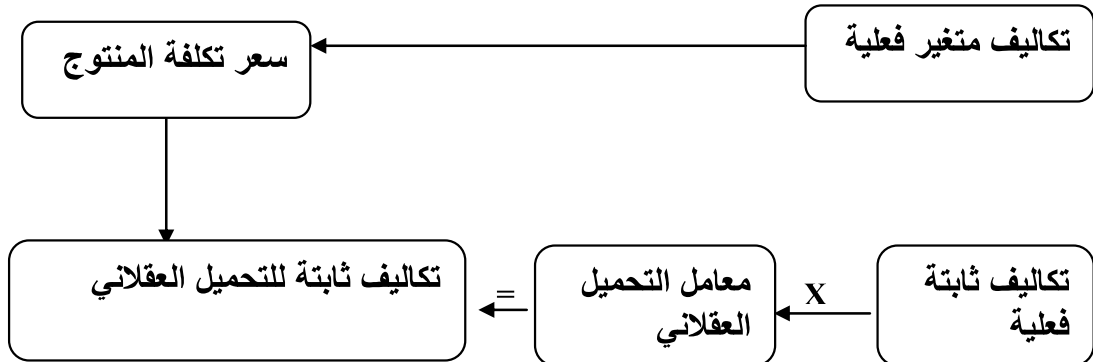
نشاط عادي

التكاليف المتغير

سعر التكلفة

التكاليف الفعلية

شكل رقم (08): يبين سعر التكلفة بأسلوب التحميل العقلاني:



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 129.

- تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: (1)

❖ المزايا:

(1) تقييم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015.

مراقبة التكاليف والإنتاج وتحديد أسباب تغير النشاط الاقتصادي.
يسمح بمعرفة الناتج عن استخدام أكبر للطاقة المتاحة.
تسمح بمعرفة تكلفة عدم استخدام الطاقة المتاحة (تكلفة العطلة)

❖ العيوب:

عدم تقييم المخزون بصورة حقيقية.
صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
صعوبة قياس وتحديد مستوى النشاط العادي.

بإضافة إلى ذلك مسك الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعدد في المؤسسة ومن هنا فإنه غالباً ما تحدد بمعادلات الميزانية التقديرية.

ثالثاً- طريقة الأقسام المتجانسة:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيها بعد مراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد، التخزين، التصنيع، التوزيع..). بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات⁽¹⁾.

1- القسم المتجانس: القسم المتجانس هو جزء معين وحقيقي في المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج.. إلخ) بحيث له إمكانياته، وأهدافه ونشاطه الذي يمكن قياسه وتكاليفه التي تنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

2- الأسس والمبادئ: تهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها توزيع المصاريف غير مباشرة بين مختلف أنواع المنتجات ويتمثل محتوى هذه الطريقة في النقاط التالية:

أ- ترتيب الأقسام:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى.

- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة إلى أي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى.

ب- مراكز التحليل:

(1) علي رحالي: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 1994، ص46.

هو جزء معين من المؤسسة أين تجمع المصاريف الخاصة بعدة أنواع من المنتوجات وتنقسم إلى: مراكز تحليل فعلية وهي ذات نشاط قابل للقياس وتتمثل في:

- قسم التمويل

- قسم الإنتاج

- قسم التوزيع

- **مراكز تحليل ثانوية** : ذات نشاط يصعب قياسه، مهمة هذه المراكز يمكن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عملية النشاط الاقتصادي من هذه الأقسام (قسم الإدارة، الصيانة، المالية، النقل... إلخ) ويمر حساب التكلفة بهذا الأسلوب بالمراحل التالية:⁽¹⁾

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية

- تحميل المنتجات بتكاليفها المباشرة

- توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الرئيسية والثانوية

- توزيع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات تبعا لعدد وحدات النشاط الذي يقدمه القسم لإنتاج وتوزيع المنتج.

وفي حالة وجود خدمات متبادلة بين الأقسام الثانوية نقوم بتحديد التكلفة الحقيقية قبل إجراء عملية التوزيع الثانوي وهذا بتسوية الخدمات المتبادلة فيما بينها.

- تحويل المصاريف غير المباشرة من الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة بواسطة وحدات القياس.

تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:⁽²⁾

ج - مزايا وعيوب الطريقة المتجانسة:

- **المزايا:**

- هذا الأسلوب يمكن من حساب أسعار التكلفة بأكثر دقة من الأساليب السابقة.

- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع

سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل عن أن لا يقل سعر لبيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

- **العيوب:**

- حساييا الأسلوب الأكثر تعقيدا من الأساليب الأخرى لذا فلا تستخدم إلا إذا كانت نسبة

التكاليف غير المباشرة إلى مجموع التكاليف كبير.

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل للأعباء هذا لايساعد الإدارة على الحصول

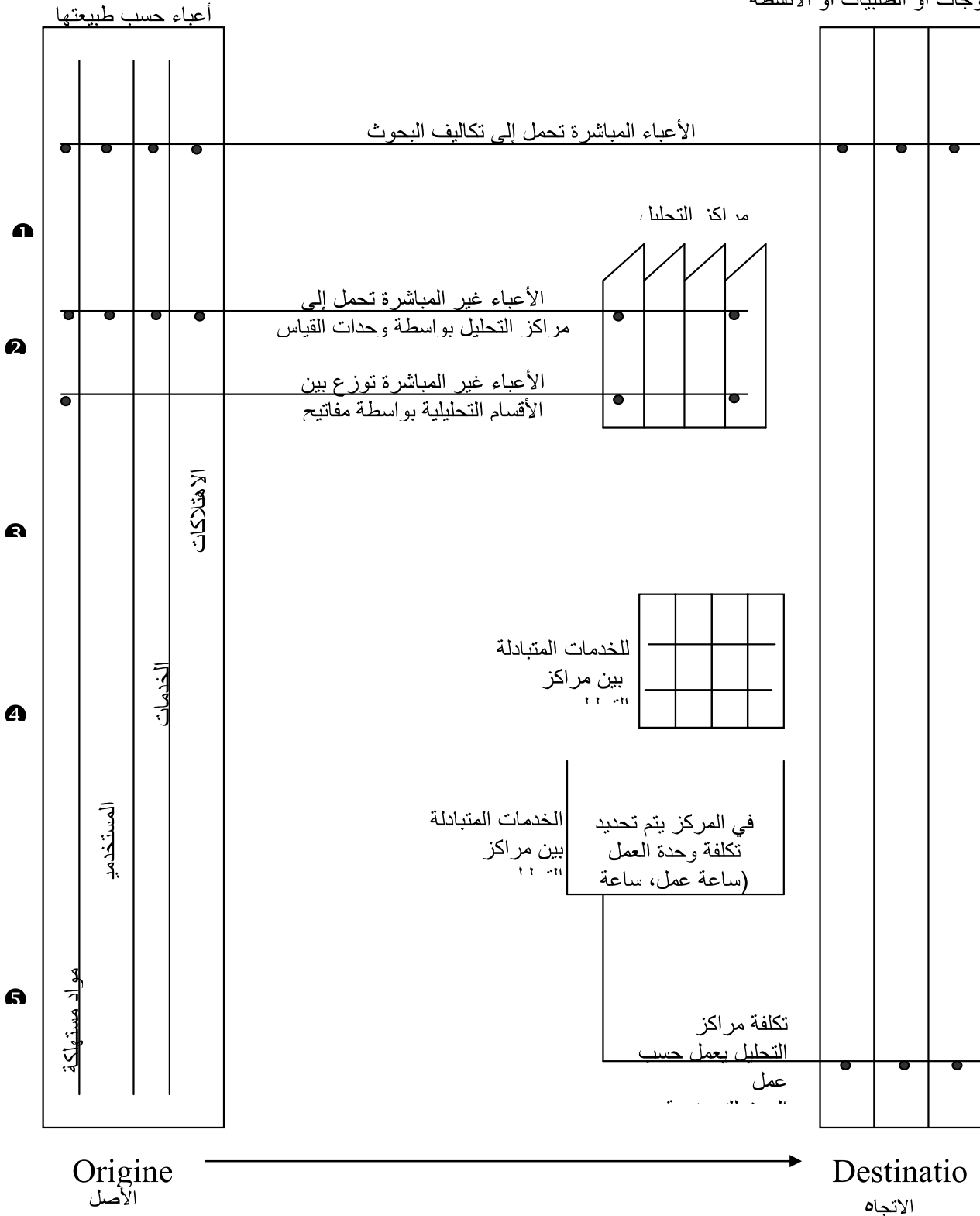
على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.

(1) علي رحالي: مرجع نفسه، ص.49

2- أساليب محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016، ص.17.

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
 الشكل رقم (09): مخطط يوضح طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)

تكاليف المنتوجات أو الطلبيات أو الأنشطة



Source :Pierre Lauzel ,Robert Teller :contrôle de gestion et budgets,7^{ème} édition,Sirey

رابعاً- طريقة التكلفة المعيارية :

1-تعريف: هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدماً، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة⁽¹⁾.

إن تحديد التكلفة المعيارية للمنتج التام أو النصف مصنع أو أي عنصر من عناصر التكاليف يتطلب المرور بالمراحل التالية:⁽²⁾

- تحديد الكمية المعيارية للوحدة من كل عنصر من عناصر التكاليف، أي المواد الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة.

- تحديد الكمية المعيارية الكلية وذلك بضرب الكمية المعيارية للوحدة في عدد الوحدات المنتجة فعلاً (الإنتاج الفعلي).

- تحديد التكلفة المعيارية للوحدة، أي التكلفة المعيارية للوحدة للعناصر الثلاث السابقة.

- تحديد التكلفة المعيارية الإجمالية، وذلك بضرب التكلفة المعيارية في حجم الإنتاج المنتظر (المعياري) لمنتج ما فهو يوضح ما نعتقد فعلاً وما يجب إنفاقه في فترة معينة، ومفهوم الانحراف هنا هو بعد أو قرب أو تساوي التكاليف بين الفعلية والمعيارية، أي طرح التقديرات من الإنجازات وعلى العموم يمكن حساب الانحرافات على التكاليف المباشرة والمتغيرة في آن واحد على النحو التالي:

أ- انحرافات المواد المباشرة: يجب وضع معايير من الكميات المواد وأسعارها وذلك قبل بدأ النشاط ولذا فإن الانحراف الإجمالي هو الفرق بين حاصل ضرب الكمية الفعلية في السعر الفعلي وبين حاصل ضرب الكمية المعيارية في السعر المعياري ويكون على النحو التالي:

$$E = (CR \times QR) - (CP \times QP)$$

حيث:

C_R : السعر الفعلي C_P : السعر المعياري

Q_R : الكمية المعيارية Q_P : الكمية الفعلية

الانحراف الإجمالي: E

ويعود السبب في اختلاف التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية إلى التغير في الكمية المستعملة في تلك المواد، وعادة ما نحلل الانحراف المعياري الإجمالي إلى إنحرفين هما:

(1) رضوان محمد العناني: مرجع سبق ذكره، ص 34.

(2) احمد فوضيل فكار: محاضرات في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة،

- انحراف على الكمية: وهو الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية في السعر المعياري للوحدة، أي

نقيم الانحراف في الكمية بالتكلفة الفعلية وفق العلاقة التالية:

$$\frac{E}{Q} = \Delta Q \times C_R$$

$$\Delta Q = Q_R - Q_P$$

- الانحراف على تكاليف الوحدات: هو الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري مضروب في الكمية

المحددة مسبقا الذي على أساسها يتم الانحراف على التكاليف والعلاقة التالية تبين ذلك:

$$\frac{E}{C} = \Delta c \times Q_P$$

$$\Delta C = (C_R - C_P)$$

ب - انحراف اليد العاملة المباشرة:

يجب تحديد الوقت المعياري لكل عملية صناعية وكذلك معدل الأجر المعياري لليد العاملة المنتجة أو المباشرة وعندئذ يكون الانحراف لليد العاملة المباشرة هو حاصل ضرب الوقت الفعلي في معدل الأجر الفعلي مطروحا منه حاصل ضرب الوقت المعياري في معدل الأجر المعياري، وتكون وفق العلاقة التالية:

$$E_G = (T_R \times T_{XR}) - (T_S \times T_{XS})$$

حيث:

T_S : الوقت المعياري T_{XR} : الأجر المعياري

T_R : الوقت الفعلي T_{XS} : الأجر الفعلي

E_G : الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة

ويرجع سبب هذا الانحراف عادة إلى سببين رئيسيين هما ساعات العمل المباشرة (الوقت)، ومعدل أجر الساعة، ولهذا عادة ما يحلل الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة إلى:

- انحراف على الوقت: وهو انحراف عدد ساعات العمل المباشرة (ET) على إعتبار أن الأجر المعياري

يساوي الأجر الفعلي تكون العلاقة كما يلي:

$$ET = (T_R - T_S) \times T_{XS}$$

- انحراف معدل الأجر: وهو الفرق بين معدل الأجر للساعة المدفوعة فعلا ومعدل الأجر المعياري

مضروبا في ساعات العمل الفعلية (ET_X) على إعتبار أن الوقت الفعلي يساوي الوقت المعياري تكون العلاقة

$$EXS = (T_{XR} - T_{XS}) \times T_R$$

ومما سبق يتضح لنا أن الإنحرافين خاصيتين بالأعباء (مواد أولية، يد عاملة) قد حلل إلى إنحرافين.¹

ج- انحراف الأعباء غير المباشرة (المتغيرة) للأقسام:

¹ احمد فوضيل فكار: محاضرات في المحاسبة التحليلية، مرجع سابق.

إن الأعباء غير المباشرة (ثابتة، متغيرة) هي العناصر الثالثة من العناصر المكونة للتكلفة المعيارية للمنتج أي بالإضافة إلى المواد الأولية واليد العاملة المباشرة التي سبقت دراستها.

$$Eg' = R - C \times N$$

R: الأعباء غير المباشرة الفعلية

N: عدد وحدات القياس

C: التكلفة المعيارية لوحدة القياس

Eg': الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة.

خامسا- طريقة حساب التكاليف حسب الأنشطة: حصل تطور في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج (أنظمة الإنتاج، التسويق، الجودة، المنافسة... الخ)، وتوسع نشاط المؤسسة وكبر حجمها وأصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفر أدوات الرقابة الناجمة على التكاليف والإنتاج و مستويات الأداء ومعالجة مشكل عدم دقة تخصيص وتحميل الأعباء غير المباشرة، لذلك ظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وهي تعتبر طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، إلا أن استخدامها وانتشارها لم يحدث إلا خلال السنوات الأخيرة وظهورها كان بداية من سنة 1986م من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة (CMS) الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات المستشارين (CAM-I) وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين (بوتر، ميلركوير، كايلن) والفرنسيين (لورينو) ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة (شركة يونغ، جينرال الكتريل فليس) وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها (أندرسون، بيت مار ويل)

أ- الأسس والمبادئ: من بين النتائج والمحاور الكبرى التي خلص إليها CMS هو تصور فلسفة هذه الطريقة على أساس الأنشطة بحيث النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وهو المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في استهلاك الموارد على أساس الأنشطة وليس على أساس الأقسام أو الوظائف، وتعتمد على مفهوم سلسلة القيمة لبوتر في تحليل النشاطات.⁽¹⁾

ب- تنفيذ طريقة ABC: يتم بناء النظام الجديد لقياس التكاليف حسب الأنشطة حسب ABC من خلال المرور بأربع خطوات رئيسية:⁽²⁾

- تحديد الأنشطة

- **تقييم الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة:** المبدأ الذي تقوم عليه طريقة ABC المنتجات تستهلك أنشطة ولأنشطة تستهلك المواد.

هذا المبدأ يفرض تقسيم الأعباء والتكاليف غير المباشرة بطريقة مختلفة

هذا التقسيم يجب أن يكون ثمرة حوار وتشاور بين المختصين والمنفذين ومراقبوا التسيير المكلفين بتنفيذ هذه الطريقة ويعتمد هذا التقسيم على معطيات المحاسبة التحليلية و الميزانية التقديرية.

(1) WWW.SARAMBITE.COM

(2) - العربي غزي: محاضرة في مراقبة التسيير، السنة الرابعة، علوم تجارية، جامعة مسيلة، 2007.

- تحديد مولدات الأنشطة: مولد النشاط يمثل وحدة العمل وتحسب التكلفة الوحديّة

$$\text{CUI} = \frac{\text{تكلفة المواد الموجهة}}{\text{عدد المولدات}}$$

للمولد (CUI) كما يلي:

- تحويل تكلفة الأنشطة إلى مواضع التكاليف (المنتجات)

- طريقة الأنشطة تجيب عن التساؤلات حول نموذج سلسلة القيمة:

إن المؤسسة تبحث بشكل دائم عن زيادة قيمة منتجاتها وبالتالي فإن كل واحدة من هاته الأنشطة يجب أن تحسّن القيمة المحققة في الأخير، أي المحاسبة في ما سبق تجاهلت النشاطات المعروفة بالمساعدة والضرورية من أجل فعالية النشاطات الرئيسية وهي النشاطات الثانوية منشئة للقيمة وأيضاً تمثل عامل أداء المؤسسة.

المبحث الثالث: العلاقة بين الإنتاج ومحاسبة التسيير

سننطلق في هذا المبحث إلى ماهية الإنتاج وخصائصه ودورة الإنتاج وطرق تقديره.

المطلب الأول: ماهية الإنتاج وخصائصه

أولاً- تعريف الإنتاج: لقد اهتم الفكر الاقتصادي بالإنتاج منذ القديم، وزاد هذا الاهتمام منذ ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من تطور وإبداع في مجالي الفكر والتنظيم، هذا الاهتمام المتزايد أدى إلى ظهور تعريفات مختلفة للإنتاج، وسنحاول إبراز أهم هذه التعاريف:

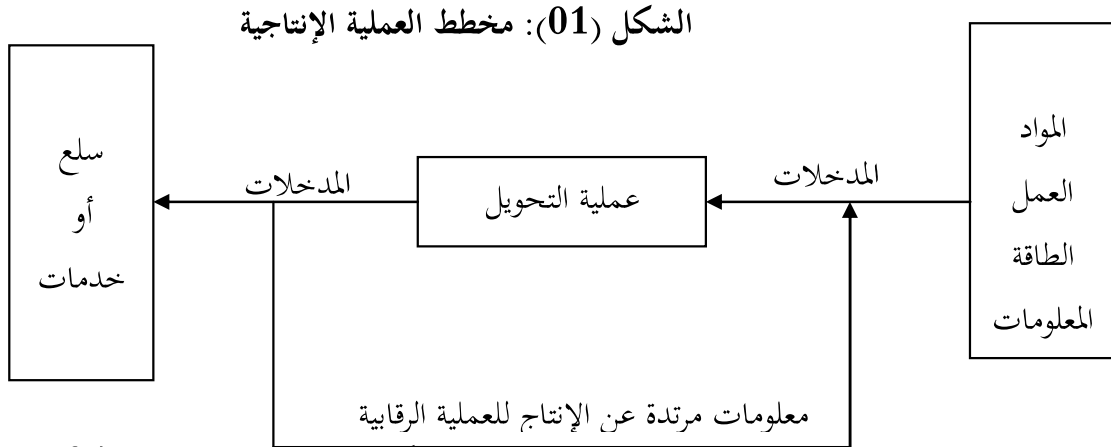
التعريف الأول: يعرف الإنتاج بأنه كل نشاط يؤدي إلى خلق منفعة، أو إضافة منفعة إلى منفعة متواجدة سابقاً⁽¹⁾.

التعريف الثاني: أن الإنتاج هو النشاط الجوهري، والتقني للمؤسسة والذي تنم من خلاله عملية تحويل المدخلات المادية (عوامل الإنتاج) إلى مخرجات (منتجات نهائية) بهدف الاستهلاك.

والتعريف الأكثر دقة يمكن تلخيصه كالآتي:⁽²⁾ أن الإنتاج هو عبارة عن عملية خلق للسلع والخدمات، بمزج عوامل الإنتاج من يد عاملة، رؤوس أموال، مواد أولية، التنظيم، الأرض، التكنولوجيا... إلخ خلال فترة زمنية معينة.

(1) لابي الشيخ: الاقتصاد والمؤسسة، دار النشر الصفحات الزرقاء، 2003، الجزائر، ص 49.

(2) أ.برحومة -محاضرات ودروس (تسيير الإنتاج) -السنة الثالثة تسيير.



المصدر: إبراهيم هميمي، إدارة العمليات والإنتاج، مكتبة التجارة والتعاون، ص 34.

ثانيا- دالة الإنتاج: يطلق مصطلح دالة الإنتاج على العلاقة بين المدخلات والمخرجات المادية لأي مؤسسة وتكون على الشكل التالي:

$$Q = F(L.K.M.O.T) \quad (1)$$

حيث أن: Q : حجم الإنتاج.

F : العلاقة بين حجم الإنتاج وعوامل الإنتاج.

L : يمثل العمل.

K : يمثل رأس المال.

M : المواد الأولية .

O : يمثل مؤشر على جملة الاختيارات من حيث الإمكانية التنظيمية .

T : يمثل عامل محدد لمستوى التكنولوجيا.

ثالثا - خصائص الإنتاج: للإنتاج خصائص عديدة وسنحاول التركيز على الخصائص التي لها علاقة مع تخفيض نفقات ومصاريف العملية الإنتاجية. (2)

1- تخصيص الإنتاج : ويساعد هذا في الرفع والتحسين من نوعية المنتجات ،وكذا الزيادة في إنتاجية العامل الذي يؤدي بالضرورة إلى زيادة الإنتاج.

2- تنميط الإنتاج : وهو عبارة عن تحديد مواصفات محددة ومعينة للمنتجات المراد إنتاجها وهي عملية تسهل تنظيم وتسيير عمليات الإنتاج بشكل أكثر دقة.

(1) مراحل إعداد موازنة الإنتاج ، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016 ، ص 30.

(2) أحمد سيد مصطفى: إدارة الإنتاج والعمليات، كلية التجارة، بنها، مصر ، ط4، ص 247.

3- أساليب الإنتاج : ويمكن تقسيمها إلى :

أ- أسلوب الإنتاج المتقطع (الإنتاج حسب الطلب): وهو الإنتاج الذي يتم على أساس ورود طلبات من عملاء معينين، ويجب ملاحظة أن السلعة المنتجة قد تكون نمطية ولكن تنتج فقط بناء على طلبيات معينة في حالات أخرى قد تكون السلعة المنتجة بناء على مواصفات خاصة يطلبها العملاء، ومن الأمثلة على الإنتاج حسب الطلب ما نلاحظه في المصانع الصغيرة، ولكن هذا لا يعني أن هذا النوع من الإنتاج لا يوجد في المصانع الكبيرة أيضا ففي حالات كثيرة تجمع المصانع الكبيرة بين هذا الإنتاج حسب الطلب والإنتاج الكبير بغرض التخزين.⁽¹⁾

توجد حالتين من الإنتاج المتقطع: قد يتم بناء على طلب لا يتكرر Job Shop كالتعاقد على بناء حاملة طائرات أو ناقلة بترول ضخمة، أو قد يكون بناء على عدة طلبات Projet كإنتاج عدة وحدات من سلعة معينة.⁽¹⁾

ب- أسلوب الإنتاج المستمر (المتكرر) :

يهتم الإنتاج المستمر بالنشاط الإنتاجي العادي للمؤسسة، أي بالاستعمال الدائم للمواد الأولية والتوظيف المستمر لعوامل الإنتاج، قصد ضمان استمرارية العملية الإنتاجية، فالمؤسسة تنتج وتخزن ثم تباع هذا المنتج ولا يتأتى لها ذلك إلا باتباع سياسة رشيدة في تسيير المخزون لتجنب حالات الانقطاع، وذلك من أجل توفير المنتج للزبائن في أي وقت، ومحاولة تجنب الكساد والتحكم في تقدير حجم الإنتاج المتوخى للوصول إليه فإن المؤسسة مجبرة على تطبيق العلاقة التالية:⁽²⁾

$$\text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول}$$

ومن هذه العلاقة فإن تقدير حجم الإنتاج يأخذ بعين الاعتبار مستوى مخزون أول المدة وآخر المدة المتواجد بالمؤسسة، ومن هنا نستطيع تحديد الكميات الواجب إنتاجها مع مراعاة الموازنة التقديرية للمبيعات، إلا أنه من الضروري الأخذ بعين الاعتبار عنصر المنتجات نصف المصنعة، قيد التنفيذ، فإذا كانت هذه التغيرات طفيفة لا تؤثر على عملية الإنتاج ففي هذه الحالة يمكن تجاهلها، أما إذا كان العكس فيتم تحديد درجة التصنيع الذي وصلت إليه وتحويلها على أساس وحدات تامة الصنع، وتضاف إلى مخزون أول المدة أو آخر المدة، ويتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:

- يمكن التنبؤ بالمبيعات.

- دورة الإنتاج تكون قصيرة على العموم.

¹ - صلاح الشنواني : إدارة الإنتاج، مركز الإسكندرية للكتاب، ص. 212.

² - صلاح الشنواني : مرجع سبق ذكره، ص 212.

³ - أحمد سيد مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص 250.

- تستوجب على المؤسسة تخزين كمية من المنتوجات التامة المقابلة للطلب.

المطلب الثاني: دورة الإنتاج

تعريف دورة الإنتاج:

هي تتابع العمليات التكنولوجية وغيرها، الخاصة بالمنتوج في كل من الزمان والمكان والتي تحوله من

حالة إلى حالة . وتنقسم إلى ثلاثة مراحل :

- العمليات السابقة للإنتاج الفعلي .

- العمليات المطلوبة للإنتاج الفعلي .

- العمليات المطلوبة للبيع.

أ- العمليات السابقة للإنتاج الفعلي :

وتتمثل فيمايلي :

- التنبؤ بالمبيعات ودراسة السوق وتزويد المشروع ببيانات عن حجم المبيعات المحتملة ورغبات

المستهلكين.

- تقوم الإدارة الهندسية بتصميم السلعة التي تتفق واحتياجات الإنتاج من المواد والأجزاء المختلفة.

- تقوم الإدارة المالية بتوفير الأموال اللازمة للحصول على احتياجات الإنتاج، وتضع ميزانية تقديرية

لذلك.

- تقوم إدارة التخطيط ومراقبة الإنتاج بالتعرف على مدى توفر احتياجات الإنتاج أولاً في المخازن

ثم الاتصال بإدارة المشتريات واتخاذ الإجراءات المطلوبة للحصول على المواد غير المتوفرة في الوقت المناسب

وبالكميات والجودة المطلوبة.

- تقوم إدارة المشتريات بالاتصال بمصادر التوريد، وبتحرير الطلبيات والإشراف على استلام المواد

وتقوم إدارة المخازن بالاستلام والاحتفاظ بالمواد في الأماكن المخصصة لها استعداداً للعملية الإنتاجية .

- يقوم قسم تخطيط الإنتاج بتحديد الوسائل والطرق الإنتاجية لجدولة الإنتاج.

ب- العمليات المطلوبة للإنتاج الفعلي والرقابة عليه :

وتتمثل في :

- إصدار الأوامر.

- متابعة الإنتاج.

- تصحيح الأخطاء.

- الانتهاء من إنتاج السلعة وتعبئتها وتخزينها.¹

¹ صلاح الشنواني، مرجع سبق ذكره، ص 222-223

ج- العمليات المطلوبة للبيع:

- تقوم إدارة المبيعات بتصريف السلع في الأسواق.
- جمع البيانات التي لها علاقة بالمبيعات وتقديمها للإدارات المختصة للاستفادة منها في الدورة الإنتاجية المقبلة.

المطلب الثالث: طرق تقدير الإنتاج

تختلف طرق التقدير باختلاف الهدف وعدد السلع المنتجة، منها:

أولاً- طريقة استخدام بيانات الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعتمد هذه الطريقة على استخدام بيانات موازنة المبيعات والتي تهدف إلى بيع المنتج، وهي العمود الفقري لنظام الموازنات التقديرية لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى مثل موازنة الإنتاج، المشتريات الأعباء وغيرها، ونجاح الموازنة التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ حتى يمكن الحصول على تقديرات دقيقة، وتتم عملية التقدير والتنبؤ بإتباع الخطوات التالية:¹

- تحديد الهدف من التقدير.
- يجب أن نقسم المنتوجات إلى مجموعات متجانسة .
- تحديد العوامل المؤثرة على مبيعات كل مجموعة .
- اختيار أسلوب التنبؤ المناسب .
- جمع المعلومات والبيانات وتحليلها من أجل استخلاص النتائج .⁽²⁾

ثانياً - طريقة البرمجة الخطية:

البرمجة هي أسلوب رياضي يستهدف الوصول إلى تحقيق الأمثلية عبر عدة طرق ممكنة للموارد المتاحة، وقد سعى إلى توظيفها مدراء المشاريع والمنشآت الإنتاجية في الوصول إلى تحقيق أهدافهم سواء ما يتعلق منها بالبحث عن أعلى مستوى للأرباح أو الاتجاه نحو أقل مقدار من التكاليف. ومن المجالات التي تطرقت إليها على سبيل المثال لا الحصر هي:⁽³⁾

1- تخطيط الاستثمار: أي عند توفر كمية محددة من الموارد الاستثمارية تبرز المشكلة هنا في البحث عن البديل الذي يحقق أكثر ربحية من ضمن البدائل الأخرى .

2- تخطيط الإنتاج: يظهر دور باحث العمليات في كيفية الاستخدام الأمثل للموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية لتحقيق أعلى الأرباح أو تقليل الخسائر.

¹ - صلاح الشنواني، مرجع سبق ذكره، ص 223

⁽²⁾ - محاضرات بلعجز حسين : في تسيير ميزانية ، السنة الثالثة علوم تجارية ، جامعة المسيلة ، 2006.

⁽³⁾ - عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي : المدخل لبحوث العمليات ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى، 2001، ص 15.

3- مشاكل النقل: عندما تنتشر الوحدات الإنتاجية على مناطق متباعدة يستوجب التفكير في كيفية إيجاد أنسب الطرق المؤدية إلى تخفيض كلفة نقل المنتوجات النهائية وتحقيق أعلى الأرباح. وتشمل البرمجة الخطية عدة طرق منها: الطريقة البيانية، طريقة سيمبلكس، طريقة التخصيص، طريقة النقل وستتطرق إلى أكثر هذه الطرق شيوعاً:

أ- الطريقة البيانية: تستخدم هذه الطريقة عندما لا يزيد عدد متغيرات المشكلة عن ثلاثة، حيث نقوم برسم معادلات القيود على محور متعامد ومتجانس وبعدها يستوجب اتباع المراحل التالية: ⁽¹⁾

- رسم القيود على هيئة خطوط.

- تحديد زوايا منطقة الحل الممكن.

- إيجاد قيم زوايا منطقة الحل الممكن.

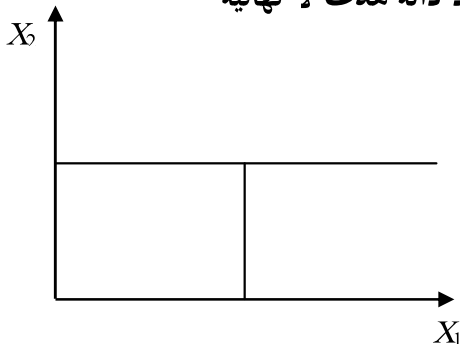
- تحديد نقطة الحل الأمثل.

- حالات خاصة في الرسم البياني: هناك حالات عديدة لا يتوفر فيها نقطة حل أمثل واحد أو قد يتعذر فيها الوصول إلى أي حل أصلاً وغيرها ومن هذه الحالات هي:

❖ **وجود دالة هدف لا نهائية:**

في هذه الحالة لا يلاحظ وجود حدود على دالة الهدف، هذه الحالة هي نظرية وبعيدة عن الواقع لأنها تعني زيادة قيمة متغير أو أكثر من متغيرات المشكلة وفي هذه الحالة يجب إعادة النظر في تكوين النموذج الممثل للمشكلة.

الشكل رقم (02): حالة وجود دالة هدف لا نهائية



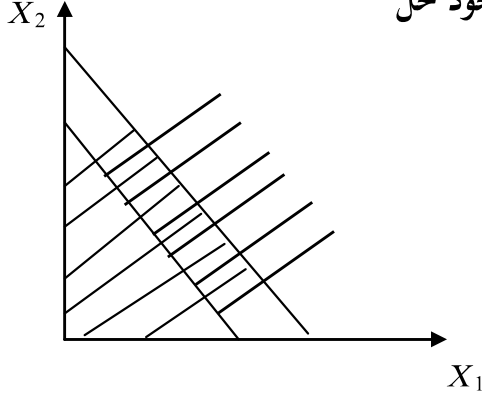
المصدر: عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁽¹⁾ عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص 30-31.

❖ عدم وجود حل :

أي لا يمكن تحديد منطقة الحل الممكن وبالتالي الوصول إلى الحل الأمثل، وهذا ناتج عن حالة القيود فقد تكون متعارضة لذا يجب إعادة النظر في تكوين النموذج الرياضي للمشكلة.

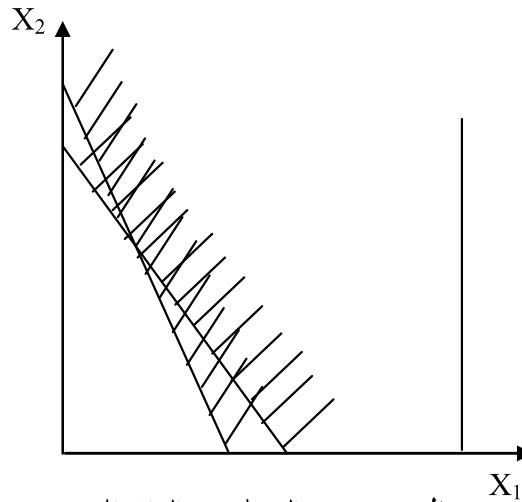
الشكل رقم (03): حالة عدم وجود حل



❖ عدم تأثير أحد القيود على تحديد منطقة الحل الأمثل :

تتبلور هذه الحالة عندما يلتقي قيدين أو أكثر على تحديد منطقة الحل الممكن مع وجود قيد ليس له تأثير على تحديد المنطقة بل ويكون بعيدا عنها .

الشكل رقم (04): حالة عدم تأثير أحد القيود على تحديد منطقة الحل الممكن

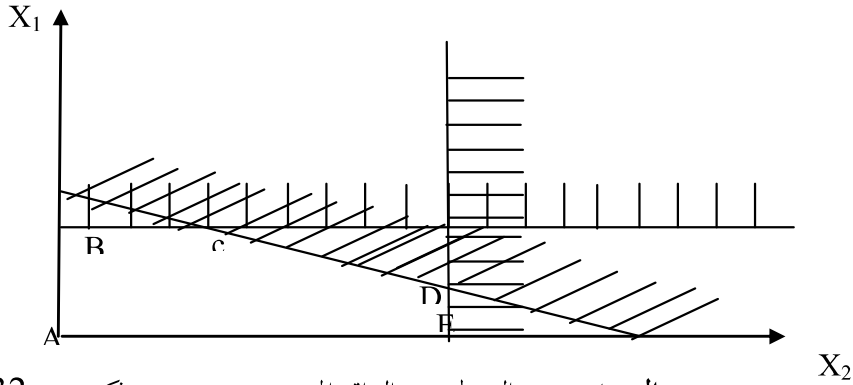


المصدر: عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص 31.

❖ وجود أكثر من حل أمثل :

في هذه الحالة الرسم البياني يقدم أكثر من حل أمثل واحد للمشكلة وخاصة عندما تكون متغيراتها وقيودها محدودة مما يقدم مرونة لمتخذ القرار، فعندما يمثل أحد متغيرات المشكلة أحد عوامل الإنتاج التي تكون شحيحة في السوق أو أن أسعارها عالية يستطيع الاستعاضة عنه بعامل إنتاج آخر يمتاز بالوفرة وهذا له انعكاس على اقتصاديات الإنتاج.⁽¹⁾

الشكل رقم (05): حالة وجود أكثر من حل أمثل



المصدر: عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص 32

* عند حساب قيم زوايا الحل الأمثل نجد : قيمة النقطة C = قيمة النقطة D .

ب- طريقة السمبلكس *Simplex* :

تعتبر خطوة متقدمة في حل المشاكل التي تتناولها البرمجة الخطية، فصفة البساطة التي لوحظت في طريقة الرسم البياني كانت مناسبة عندما تكون متغيرات المشكلة اثنين، ولكن في حالة زيادة عدد المتغيرات وكذلك القيود وهي الصفة الغالبة في الحياة العملية، تظهر الحاجة إلى طريقة أكثر فعالية ويسرا وبالأنحص بعد أن استخدمت الحاسبات الإلكترونية واتسع نطاقها ليشمل العديد من المناحي وبضمنها البرمجة الخطية.

آلية العمل في طريقة السمبلكس :

- تحويل النموذج الخطي إلى الشكل المعياري
- وضع معطيات النموذج في جدول السمبلكس، جدول T_0 جدول أولي عملي يتحقق فيه:
 - * شرط العملية محقق (أي أن كل طرف أيمن أقل من أو يساوي الصفر، لا سلبية المتغيرات)
 - * شرط الأمثلية محقق

في حالة $MAX \Rightarrow Zp \geq 0$

في حالة $MIN \Rightarrow Zp \leq 0$

(1) - عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص : 32.

- شرط الأمثلية والعملية محققان يعني الوصول إلى الحل الأمثل.

خلاصة :

إن الأثر الذي تتركه محاسبة التسيير على العملية الإنتاجية في المؤسسة يجعلها ذات أهمية كبيرة ، مما يؤدي بالمسير إلى استعمال أفضل الطرق والوسائل التي تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها وما يستحق عليها من التزامات في الوقت المحدد لها ، وبالتالي العمل على حساب جميع التكاليف بمختلف الطرق ومعالجة جميع المعلومات المحاسبية والتوصل إلى مختلف النتائج المطلوبة .

تمهيد:

تناولنا في الفصل التطبيقي التعريف بميدان التربص من خلال لمحة تاريخية عن المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف وبطاقة فنية عن مطاحن الحضنة وهيكلها التنظيمي وكذلك مختلف العمليات المتعلقة بالإنتاج من خلال منهجية تقدير الإنتاج وتسييره وحساب سعر التكلفة وتحديد النتيجة.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الحضنة

سنتطرق في هذا المبحث إلى لمحة تاريخية عن مؤسسة الأم وبطاقة فنية عن مطاحن الحضنة وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الرياض سطيف

بعد إن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس 1965، تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن و أصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتحديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات ممثلة لمؤسسة الصناعة الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم 82 / 367 بتاريخ 27 نوفمبر 1982، ابتداء من 02 ابريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة قي إطار الإصلاحات الاقتصادية، رأسمالها قدر في 1997 ب: 2525000000 دج تمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، مسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة ورقلة).

كما تجدر الإشارة إلى انه بعد أن تحولت المؤسسة إلى شركة مساهمة، في سنة 1995 حققت رياض سطيف أرباحا معتبرة فقد تطورت أرباحها الصافية بنسبة 68.51% خلال ثلاث سنوات الأخيرة 21.032.231.000 دج في سنة 1997 مقابل 13.866.198.000 دج في سنة 1995. كما يمكن الإشارة إلى أنه تم زيادة رأس المال مرتين سنة 1997/1993 و ذلك عن طريق إصدار أسهم نقدية و إدماج الاحتياطات.

و يمكننا توضيح الزيادة في رأس المال خلال ثلاث سنوات كما هو في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): يوضح تطور رأس المال.

مبلغ تحويلات رأس المال							
عدد أسهم الشركة	المبالغ المثالية لرأس المال	حصص عينية	إدماج الاحتياطات		إصدارات أسهم نقدية		
					اسمية	علاوة الإصدار	
	علاوة الإصدار	اسمية			علاوة الإصدار	اسمية	
8500	850.000.000				-	-	1995
8500	850.000.000			3150.000.000	-	-	1996
4000.000	4000.000.000				-	-	1997

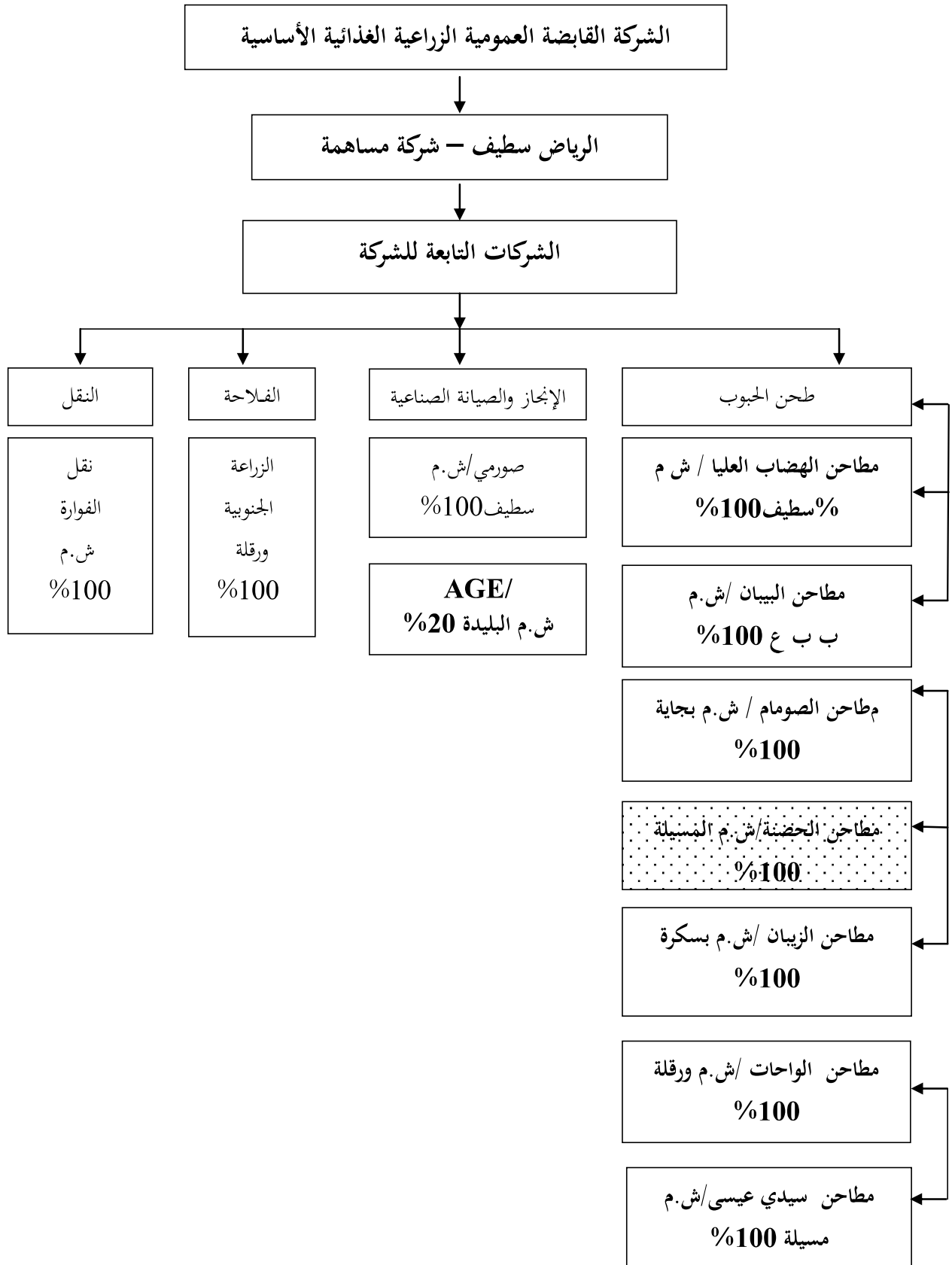
المصدر: مصلحة المحاسبة بالمؤسسة.

ملاحظة: إن زيادة رأس المال في سنة 2015 يطابق إصدار 3150.000 سهم بقيمة ألف دينار للسهم. إن رأس المال الإجمالي للشركة موزع كالتالي:

- أ- مطاحن الصمام /ش.م/ سيدي عيش: 628.000.000 دينار
- ب- مطاحن البيبان /ش.م/ ب.ب.ع: 627.000.000 دينار
- ج- مطاحن الحضنة /ش.م/ مسيلة: 479.000.000 دينار
- د- مطاحن الهضاب العليا /ش.م/ سطيف: 265.000.000 دينار
- هـ- مطاحن الواحات /ش.م/ تقرت: 261.000.000 دينار
- د- مطاحن الزيبان /ش.م/ القنطرة: 235.000.000 دينار
- ي- مطاحن سيدي عيسى /ش.م: 81.000.000 دينار
- ك- نقل الفوارة /ش.م: 42.000.000 دينار
- ل- الفلاحة الجنوبية: 4.000.000 دينار
- م- صومري /ش.م/ سطيف: 3.500.000 دينار

ملاحظة: يقدر رأسمال رياض سطيف الحالي: 5000.000.000 دج

* إن تمثيل المخطط التنظيمي للشركة إلى غاية 20 جوان 2015 هو كما يلي:
الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي لرياض سطيف



المصدر : المصلحة التجارية للمؤسسة

المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مطاحن الحضنة بالمسيلة

1- نشأة مطاحن الحضنة بالمسيلة : *Création*

الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" بالمسيلة أنشأت في الثاني من شهر أكتوبر 1997 (مخلص من محضر اجتماع رقم 06 لمجلس الإدارة بتاريخ 1997/09/27) في إطار إعادة هيكلة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف إلى مجمع "الرياض سطيف"، تحولت إلى شركة مساهمة رأسمالها 60.000.000 دج ابتداء من 1997/10/02. ارتفع رأسمالها 479.000.000 دج ابتداء من 2005/04/30 .

2- المقر الاجتماعي : *Siège Social*

Route de B.B.A.M'sila

طريق برج بوعريريج

Boite Postale N° 111 M'sila

صندوق بريد رقم 111 المسيلة

Téléphone :035 55 16 86

الهاتف:

Télé fax: 035 55

الفاكس :

00 06

R.c.n° 98B562030

السجل التجاري:

3- الممتلكات : *Patrimoine*

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة علما أن :

- مطحنة السميد والدقيق أُنجزت من طرف الشركة السويسرية *Buhler*، قدراتها الإنتاجية 2.000.00 قنطار يوميا (1000 قنطار قمح صلب و 1000 قنطار قمح لين).
تكلفة المشروع : 55, 220.915.480 دج.
تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1981.
ارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3.000.00 قنطار/يويميا سنة 1999 بزيادة (500 قنطار قمح صلب، 500 قنطار قمح لين).
تكلفة رفع القدرة الإنتاجية : 242.202.253.51 دج

- مطحنة سميد من إنجاز الشركة الإيطالية *Golfetto* قدرة إنتاجها بـ 4000.00 قنطار/ يوميا وقدرت
تكلفة المشروع بـ 563.986.101.84 دج، وكان تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1993 .

4- قدرة الطحن: Capacités de trituration QL/J

Blé dur 5.500 Qx/J : القمح الصلب

Blé Tendre 1.500 Qx/J : القمح اللين

القدرة الإنتاجية : capacités de production QL/J

السميد 3630 قنطار/ يوميا (سميد ممتاز بنسبة استخراج 66%)

الذقيق 1080 قنطار/ يوميا (ذقيق الخايز بنسبة استخراج تقدر ب72%)

5- جدول رقم(14): يبين قدرة تخزين المادة الأولية Capacité de stockage matière première

Blé Dur	62.500 Qx	القمح الصلب
Blé Tendre	62.500 Qx	القمح اللين
Total	125.000	المجموع

6- جدول رقم(15): يبين قدرة نقل المادة الأولية Capacité de transport matière première

Nombre d'unités	12UNITES	عدد الشحنات
Charge utile	193 Tonnes	الحمولة الإجمالية

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة

الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلى وسيلة للإعلام يسهل على المستخدمين معرفة تقنيات تقسيم العمل والترتيب السلمي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح الوحدة ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة عن طريق المخطط التالي:

وسنحاول التعرف على أهم الوظائف لكل دائرة .

1- المدير العام : وتكمن مهمته الأساسية في تسيير شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح الموجودة

في الوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلتها من نفس القطاع والاتصال بجميع القطاعات المعنية بنشاط الوحدة، وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير إلى قسمين :

- قسم مهمته التنظيم والتسيير الداخلي (الهيكل للوحدة)

- قسم مهمته الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والإنتاج والمبيعات بالوحدة.

2- دائرة الإدارة والمالية: وتوجد تحت تصرفها :

أ- مصلحة الموارد البشرية : حيث تقوم المصلحة بمتابعة جميع العمال والموظفين ، وذلك بمراقبة مستحقات المستخدمين وإعداد الأجور والتكلفة بالنشاطات والشؤون الاجتماعية .

ب- مصلحة المحاسبة والمالية : تشرف على متابعة جميع الأنشطة المالية والمتمثلة في المصاريف والنفقات المختلفة تسديد الرسوم والتحصيل المالي للمبيعات ، الضبط والمتابعة الدقيقة لمختلف الاستهلاكات اليومية ، وجميع الحسابات المتعلقة بحركة جميع المواد سواء كانت أولية أو منتجات تامة أو المبيعات .

3- دائرة الاستغلال : تشرف دائرة الاستغلال على المصالح التالية :

- مصلحة التموين : ومن مهامها شراء الحبوب والمواد الأولية بالإضافة إلى تزويد مختلف المصالح والدوائر والتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج. بإصدار طلب الشراء.

المصلحة لا تمون المطحنة بالمواد إلا بطلب من مصلحة تسيير المخزونات مثلا عند تموين المطحنة بكمية من القمح تقوم المصلحة بالتأكد من مطابقة الكمية المستلمة بما ذكر في وصل الاستلام (النوعية والوزن) ،

-مصلحة تسيير المخزون: تشرف على مراقبة المخزونات من مواد أولية وإنتاج.

- مصلحة الإنتاج : تقوم بمحاسبة المواد الأولية والسلع المختلفة ، تحويل المواد الأولية طبقا للمعايير القانونية الإشراف على شحن والتوزيع للمنتجات تامة الصنع، وصل الشحن.

- مصلحة الصيانة: من مهامها إصلاح جميع الأجهزة والآلات واستبدال قطع الغيار اللازمة بالإضافة للمتابعة المستمرة لمختلف الأعمال والاختلالات الكهربائية والميكانيكية.

4- الدائرة التجارية: تنقسم إلى مصلحتين :

- مصلحة التسويق .

- المصلحة التجارية : تتلقى طلبات التوريد من الزبائن.

المهنة : من خلال الهيكل التنظيمي ومن خلال ميدان نشاط المؤسسة نستنتج أنها تمارس وظيفة تحويل المواد الأولية والمتمثلة في القمح الصلب واللين للحصول على منتجات تامة الصنع والمتمثلة في الدقيق والسמיד بمختلف أنواعهما وكذلك الحصول على فضلات التي تباع على حالها ومنتجات فرعية تتمثل في السמיד الرطب و النخالة، كما تقوم بوظيفة تجارية والمتمثلة في التوزيع والنقل ومايليهها من أدوار كتسجيل طلبيات الزبائن وتحقيقها ، بيع المنتجات التامة والثانوية ، نقل المواد والبضائع .

المبحث الثاني : مختلف العمليات المتعلقة بدورة الإنتاج

سنتطرق في هذا المبحث إلى منهجية تقدير الإنتاج وتسييره وحساب سعر التكلفة وتحديد النتيجة.

المطلب الأول: منهجية تقدير الإنتاج

1- طريقة استخدام بيانات الموازنة التقديرية للمبيعات :

كما سبق وان ذكرنا في القسم النظري فإن هذه الطريقة تسمح بتقدير الإنتاج وللتعرف أكثر على هذه الطريقة نقدم المثال التالي :

مثال :لتكن لدينا مؤسسة تتكون من قسمين: الإنتاج ، البيع والتخزين نشاطها يتمثل في إنتاج السلعة إذا علمت أن رقم الأعمال التقديري للسنة المقبلة كان كالتالي وهذا حسب الفصول :

جدول رقم (16) : يبين رقم الأعمال التقديري لسنة

الفصول	الفصل I	الفصل II	الفصل III	الفصل VI
رقم الأعمال التقديري	1500	2000	3000	2500

وكانت سياسة التمويل تنص على مايلي:

الاحتفاظ بكمية تامة الصنع كحد أدنى يساوي 1000 وحدة بالإضافة إلى 20% كمخزون إضافي من رقم أعمال الفصل المقبل .

المطلوب :- إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج .

-أعطي رأيك في إنتاج المؤسسة إذا علمت أن الطاقة الإنتاجية للمؤسسة هي 10000 وحدة

وتقسم بالتساوي على كل الفصول .

الحل :جدول رقم(17) : يبين تحديد مخزون أول مدة

المخزون	المخزون الإجمالي	رقم الأعمال	الحد الأدنى	الفصول
				البيان
1300	300	1500	1000	الفصل I
1400	400	2000	1000	الفصل II
1600	600	3000	1000	الفصل II
1500	500	2500	1000	الفصل VI

حجم الإنتاج= حجم المبيعات + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة .

جدول رقم (18): يبين تحديد حجم الإنتاج

IV	III	II	I	الفصول
				البيان
2500	3000	2000	1500	المبيعات
1500	1600	1400	1300	مخزون أول المدة
1300 إفتراضي	1500	1600	1400	مخزون آخر المدة
2300	2900	2200	1600	حجم الإنتاج
2500	2500	2500	2500	الطاقة الإنتاجية
(200)+	(400)-	(300)+	(900)+	الفائض في الطاقة

يجب تحديد سياسة تخزين أخرى.

معالجة الوضعية .

العجز 400 وحدة خاص بالفصل الثالث .

الفصل الثاني (فائض = 300 وحدة) نحمل الفصل الثاني بـ 300 وحدة فيصبح حجم الإنتاج 2500 وحدة .

الفصل الأول : (فائض = 900 وحدة) نحمل الفصل الأول بـ 100 وحدة فيصبح حجم الإنتاج 1700 وحدة ليصبح لدينا:

جدول (19) : يبين تحديد حجم الإنتاج

IV	III	II	I	الفصول
				البيان
2500	3000	2000	1500	المبيعات
1500	2000	1500	1300	مخزون أول المدة
1300	1500	2000	1500	مخزون آخر المدة
2300	2500	2500	1700	حجم الإنتاج (1)
2500	2500	2500	2500	الطاقة الإنتاجية (2)
(200)+	0	0	(800)+	الفترة (1) - (2)

2- تطبيق البرمجة الخطية :

بناء على ما جاء في الجزء النظري من الدراسة فإن أسلوب البرمجة الخطية يسمح باختيار البرنامج الأمثل للإنتاج ولتوضيح ذلك نقدم المثال التالي :

مثال : قررت المؤسسة إنتاج منتوجين سميد ودقيق وإنتاج وحدة من السميد يتطلب 2 سا/آلة في المطحنة B و 4 سا/آلة في المطحنة G، إنتاج الوحدة من الدقيق يتطلب 3 سا/آلة في المطحنة B . بالمؤسسة لا يستطيعون تقديم أكثر من 1200 سا /آلة في المطحنة B و 900 سا /آلة في المطحنة G . المؤسسة تتوقع أن تصل مبيعاتها من المنتوجين إلى 600 وحدة ، الربح المتوقع من السميد هو 4 دج وللوحدة من الدقيق 2 دج .

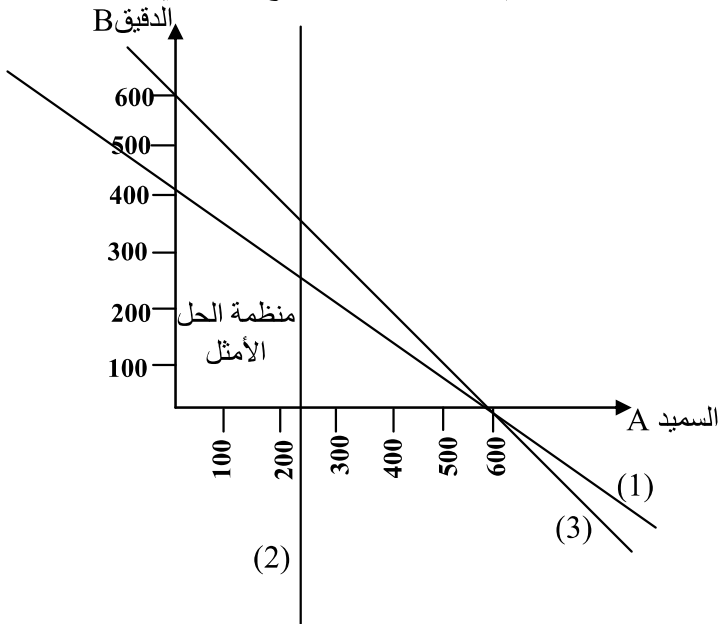
المطلوب : البحث عن التركيبة السلعية التي تحقق للمؤسسة أكبر ربح ممكن .

جدول رقم(20): ترجمة معطيات المثال

الإنتاج	السميد	الدقيق	الطاقة القصوى
المطحنة B	2 سا/آلة	3 سا/آلة	1200 سا/آلة
المطحنة G	4 سا/آلة	-	900 سا/آلة
المبيعات	1	1	600
الربح	4	2	-

إعداد البرنامج الإنتاجي : نرسم للسميد بالرمز A والدقيق بالرمز B

الشكل رقم(14): إعداد البرنامج الإنتاجي



$$Max_x = 4A + 2B$$

St:

$$2A + 3B \leq 1200$$

المطحنة B

$$4A \leq 900$$

المطحنة G

$$A + B \leq 600$$

قيد المبيعات

$$A, B \geq 0$$

اختيار الطريقة البيانية للحل:

تحويل المتراجحات إلى معادلات:

$$2A + 3B = 1200 \dots\dots\dots(01)$$

$$4A = 900 \dots\dots\dots(02)$$

$$A + B = 600 \dots\dots\dots(03)$$

$$A, B \geq 0$$

إيجاد الحل الأمثل

$$A(0,0) \Rightarrow \tau_p = 0$$

$$B(0,400) \Rightarrow \tau_p = 800$$

$$C(225,375) \Rightarrow \tau_p = 1650$$

$$D(225,0) \Rightarrow 900$$

ومنه ركن الحل الأمثل هو النقطة (C) وعلى المؤسسة إنتاج 225 وحدة من السميد و375 وحدة من الدقيق ، لتحقيق بذلك أكبر ربح ممكن ويقدر بـ 1650 دج .

المطلب الثاني: تسيير الإنتاج

تقوم مصلحة تسيير المخزونات بإرسال طلب شراء المصلحة التموين لتزويدها بالمادة الأولية (القمح) وتقوم هذه الأخيرة بتوفير المادة من المورد مع تحرير وصل استلام المادة يذكر فيه الكمية ونوع المادة وتقوم بتحرير فاتورة أصلية لمصلحة تسيير المخزونات .

××	××	/ح المشتريات مواد ولوازم	381	
			/ح TVA	4570
			/ح الموارد	530
			/ح مواد ولوازم	31
		/ح مشتريات مواد ولوازم	381	

تسلم المادة الأولية إلى مصلحة الإنتاج حيث يتم تنقية القمح من الشوائب ذات الحجم الأكبر من القمح والأحجار والغبار ثم القيام بعملية التهوية إذا تطلب الأمر ، يعاد وزنه ووضع في صوامع الاستقبال

Silos de reception باستعمال نواقل عمودية وأفقية Elévateur et vis transportateur ثم يوضع في خلايا للتخزين cellules blé sale (1^{ème} nettoyage)

بعد عملية التنظيف تضاف كمية من الماء حسب القاعدة التالية :

$$\%H_2O = \frac{F_2 - F_1}{100} - F_1 \times \text{rendement Nettoyage}$$

حيث :

F₁: الرطوبة الأصلية 12%

F₂: الرطوبة المرجوة 16%

R.nett: كمية الماء المضاف .

وذلك لتغطية النقص الناتج عن الشوائب ثم يحتفظ به في الخلايا المخصصة cellules 1^{ère} repos وبعد أن يجف تضاف له كمية أخرى من الماء ويوضع في الخلايا cellules 2^{ère} repos ، ثم تتم عملية الطحن للوصول في النهاية إلى منتجات رئيسية تتمثل في السميد والفرينة ومنتجات ثانوية هي النخالة والسميد الرطب وكذا فضلات ، يتم تخزين المنتجات تامة الصنع في خلايا خاصة Produits Finis stockage، ثم وضعها في الأكياس في المخازن كما يوضح (الملحق رقم: 07)

××	××	ح/ منتجات تامة الصنع	35	
××		ح/ إنتاج مخزن	72	

لتأتي بعد ذلك مرحلة البيع أو خروج المنتوجات من المخزن

××	××	ح/ إنتاج مخزن	72	
××		ح/ منتجات تامة	35	
××	××	الصنع ح/ الزبائن	470	
××		ح/ مبيعات بضاعة	70	
××		ح/ TVA على المبيعات	5470	

المطلب الثالث: اسعار التكلفة وتحديد النتيجة

جدول رقم (22): حساب تكلفة الشراء

البيان	قمح صلب	قمح لين
الكمية	557.526.071,50	-
السعر	-	107.862.774,81
ثمن الشراء	-	-
	6.223,1898	293.647,70
	1.284,9081	83.945,90
مخزون أول المدة		
	1.920,0065	10.680,00
	1.350,1285	9.442,00
تكلفة الشراء الإجمالية		
	578.031.741,77	119.997.019,67
الكمية الإجمالية (الكمية المشتراة + مخ)	304.327,70	93.381,9
التكلفة الوسطية المرجحة للقنطار المشتري	1.899,43	1.284,92

المصدر : من إعداد الطالبة

جدول رقم (23): توزيع مواد التعليق بالتناسب مع الكميات

الكمية	سميد	فرينة	نخالة أكياس	سميد رطب	فضلات
213.981,15	67.893,25	2826	16666	503	
11.032.865,29	3.500.575,081	145.708,523	859.298,74	25.934,67	
159.902,25	50.734,77	2.111.79	12.454,05	375,88	
180.361,14	57.226,09	-	14.047,50	-	

المصدر : من إعداد الطالبة

جدول رقم (24): تكلفة إنتاج المنتج الفرعي (نخالة)

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
94.405.228,88	976,35	96.692	سعر البيع المحتمل
(94.405.22,888)			(مصاريف التوزيع و التحويل والبيع) 10%
84.964.705,99			تكلفة إنتاج النخالة المباعة
147.820,32			(مصاريف المعالجة)
			(مواد التغليف)
(540.826,49)			(مواد إضافية)*
84.276.059,18	871,59	96.692	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبة

القمح الذي يدخل مباشرة في إنتاج النخالة :

جدول رقم (25): تكلفة إنتاج السميد الرطب

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
18.228.200,00	1.190,91	16.773,25	سعر البيع المحتمل
(1.829,820)			(مصاريف التوزيع و التحويل والبيع)
16.468,380			تكلفة إنتاج السميد الرطب المباع
(885.800,28)			(مواد التغليف)
15.582.579,72	229,01	16773,25	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (26): تكلفة إنتاج الفضلات

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
121.650,00	241.84	503	سعر البيع المحتمل
(12.165)			(مصاريف التوزيع و التحويل والبيع (
109.485			تكلفة إنتاج السميد الرطب المباع
26.310,55			(مواد التغليف)
83.177,45	165,36	503	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (27): تكلفة إنتاج السميد + الفرينة

فرينة	سميد	البيان	
		تكلفة شراء المواد المستهلكة	
-	570.148.541,77	1.899,43	300.167,70
112.235.616,29	-	1.284,92	87.347,90
3.296.416,515	103894.412.,74	اليد العاملة المباشرة	
31.348.350,32	98.801.516,39	مصاريف غير مباشرة = ت إ غ م × ك المنتجة	
3.500.575,081	11.032.865,29	الأكياس	
50.734,77	159.902,25	الخيوط	
57.226,09	180.361,14	البطاقات	
150.488,919	690.712.599,5	تكلفة الإنتاج	
(17.197,10)	(65.977,35)	فضلات	
-	(15.582.579,72)	سميد رطب	
(18.631.169,5)	(65.572.591,06)	نخالة	
131.840.552,4	609.491.451,4	تكلفة الإنتاج النهائية	
67.893,25	213.981,15	الكمية المنتجة	
1.941,88	2.848,34	تكلفة الإنتاج للوحدة	

المصدر: من إعداد الطالبة

المصاريف المباشرة وغير المباشرة ومواد التغليف توزع بالتناسب مع كميات السميد والفرينة

جدول رقم (28): سعر التكلفة

الفرينة	السميد	البيان	
		تكلفة الإنتاج المباع	
-	630.320.520,4	2.848,34	221.293,85
145.530.418,9	-	1.941,88	74.943,05
1.986.740,256	5.866.499,964	مصاريف التوزيع غير المباشرة = ك المباشرة × ت إ غ م	
637.790,09	1.883.283,714	مصاريف التوزيع المباشرة *	
148.154.949,3	638.070.304,1	سعر التكلفة	

المصدر: من إعداد الطالبة

$$* \text{ح} / 63 \times \frac{14}{186} \text{ عدد العمال في قسم التوزيع}$$

جدول رقم (29): حساب النتيجة التحليلية

الفرينة	السميد	البيان	
		رقم الأعمال	
-	595.497.320	2.690,97	221.293,85
137.962.020,9	-	1.840,89	74.943,05
148.154.949,3	638.070.304,1	سعر التكلفة	
(10.192.928,4)	(42.572.984,1)	النتيجة التحليلية	

المصدر: من إعداد الطالبة

النتيجة التحليلية الإجمالية = -52.765.912,5

جدول رقم (30): نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية

دائن	مدين	البيان
-	42.572.984,1	نتيجة المحاسبة التحليلية (سميد)
-	10.192.928,4	نتيجة المحاسبة التحليلية (فرينة)
-	3.379,199	فرق الأقسام
-	52.769.292	نتيجة التحليلية الصافية

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (31): الجدول التفاضلي

النسب	المبلغ	البيان
% 100	733.459.340,9	رقم الأعمال
%37,38	274.219.001,7	التكاليف المتغيرة
% 62,62	459.240.339,2	هـ / ت م
% 69,80	(512.009.631,2)	التكاليف الثابتة
% 7,18 -	52.769.292	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبة

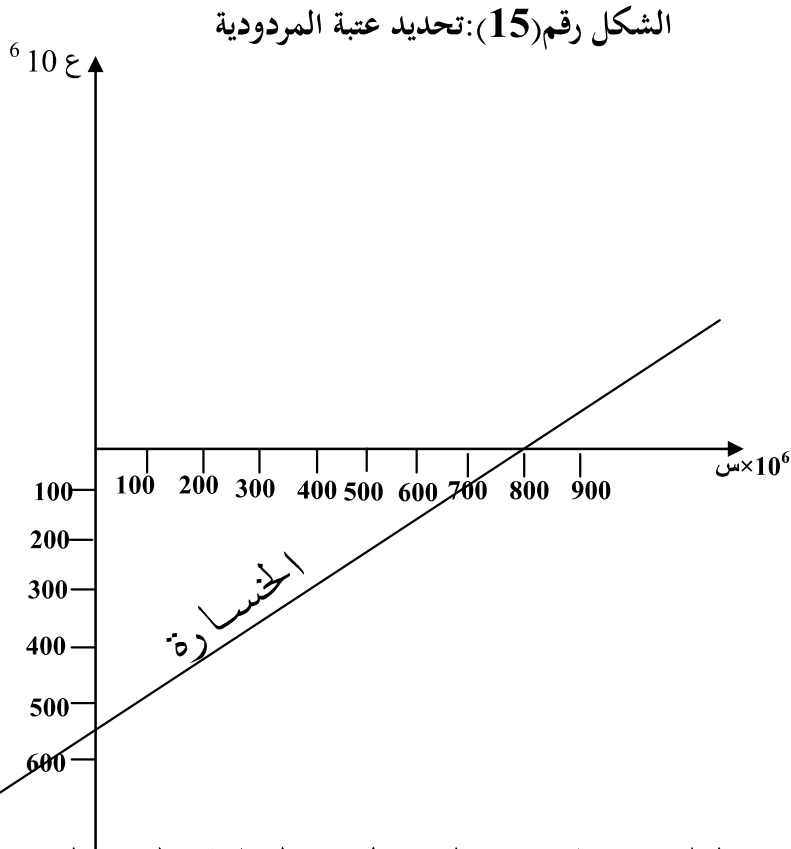
$$\frac{\text{رع ص} \times \text{ت ثا}}{\text{هـ / ت م}} = \text{عتبة المرودية}$$

$$\text{ت ع: } 817.737.935 = \frac{733.459.340,9 \times 512.009.631,2}{459.240.339,2}$$

$$\text{النتيجة} = \text{هـ / ت م} - \text{ت ثا}$$

$$\text{ع} = 0,6262 \text{ س} - 512.009.631,2$$

817.737.935	0	س
0	512.009.631,2	ع



خلاصة :

من خلال قيامنا بالجانب التطبيقي داخل وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة لاحظنا من الناحية المبدئية المتعلقة بسياسة الإنتاج الخاصة بالمؤسسة وكيفية اتخاذ قرارات الإنتاج بها، حيث أن المؤسسة لا تقوم بتقييم تكاليف منتجاتها ولا تعتمد على محاسبة التكاليف فهي تستعمل برنامج خاص معد من طرف مختص في الإعلام الآلي ليس له دراية كافية بالجانب المحاسبي ، في حين أن عملية اتخاذ القرار تتم غالبا على مستوى المؤسسة الأم .

ومن خلال تطبيقنا لمحاسبة التكاليف (طريقة الأقسام المتجانسة) وجدنا أن هـ/ت م لا يغطي التكاليف الثابتة أي أن رقم الأعمال أقل من عتبة المردودية ، وعليه فالمؤسسة تعاني من خسارة مستمرة وتهدف حاليا إلى الاستمرار في النشاط فقط ومحاولة تغطية تكاليفها.

الختاتمة:

تعد محاسبة التكاليف أداة من أدوات التسيير الفعال التي يتخذ على أساسها المديرون قراراتهم من خلال كشف الانحرافات عن الخطة الإنتاجية ومحاولة تصحيحها وكذلك اتخاذ القرارات التسعيرية والإنتاجية والمحافظة على استمرارية المؤسسة وتطورها.

فمن خلال الدراسة التي قمنا بها استطعنا استخلاص مجموعة من النتائج والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التسيير الفعال للمؤسسة وتحليل التكاليف الخاصة بكل منتجاتها وإعطاء صورة حقيقية عن المؤسسة.

- تقوم المؤسسات الكبرى باستعمال تقنية محاسبة التكاليف من اجل قياس التكاليف والتحكم فيها وكذلك من اجل مراقبة التسيير وهذا ما يميزها عن باقي وسائل التحليل.

- كل قسم أو ورشة في المؤسسة يجب أن يتحمل قسط من الأعباء التي ظهرت من اجل سير العملية الإنتاجية.

- يتم الفصل في التكاليف وفقا لمعايير وتصنيفات فنجد التكاليف المباشرة وغير المباشرة ونجد أيضا التكاليف الثابتة والمتغيرة، كما نجد تكاليف الشراء والإنتاج والتوزيع وهناك عدة معايير أخرى يتم بواسطتها تصنيف التكاليف.

- ومن اجل إيجاد التكلفة النهائية للمنتوج هناك عدة طرق من بينها (طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني ، طريقة التكاليف المتغيرة.....) وكل طريقة لها ميزة تلغي عيب الطريقة الأخرى وتختلف هذه الطرق في قيمة النتيجة التحليلية المتوصل إليها .

- رغم ضرورة محاسبة التكاليف في المؤسسات الإنتاجية إلا أن معظم المؤسسات الجزائرية لا تستعمل هذه الأداة، من بينها مطاحن الحظنة "مسيلة" وهذا ما يحملها تكاليف زائدة تؤثر على قرارات التسعير النهائي للمنتوجات وتكلفة المنتوج بحد ذاته.

- عدم تواجد مصلحة محاسبة التكاليف مما يؤدي إلى استغراق وقت طويل من اجل الحصول على المعلومات الخاصة بالتكاليف.
- عدم استغلال الفعلي لكل الخدمات التي توفرها جهاز الإعلام الآلي وذلك بإنشاء شبكة داخلية تسهل انتقال المعلومات.
- رغم قدم المؤسسة في السوق وما اكتسبته من الخبرة إلا أنها عاجزة على المنافسة.
- اعتماد المؤسسة في الحصول على المادة الأولية على مورد واحد (OAIC) .
- غياب التنسيق بين المصالح .
- عدم وجود التفريق بين التكاليف أي أنها تعتمد على نظام المحاسبة العامة في حساب النتيجة العامة وهذا ما يخلق شيء من عدم المساواة في تحميل التكاليف للمنتجات.

الاقترحات:

- من خلال الدراسة التي قمنا بها لا حظنا عدم الاهتمام بالمجال التسييري رغم الخسائر التي يمكن أن تترتب عن ذلك ، فمن بين الاقتراحات التي يمكن تقديمها ما يلي:
- على المؤسسة أن تدخل نظام محاسبة التكاليف التي تمكن من التحكم في التكاليف باتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة للعملية الإنتاجية.
- على المؤسسة الاعتناء والرفع من جودة منتجاتها حتى تجاري المنافسين.
- على مسيري المؤسسة العمل على التقليل من الفجوة الزمنية بين اتخاذ القرار وتلقيه حتى يكون القرار ذا فعالية
- على المؤسسة الاستعانة بالميزانيات التقديرية لتحديد الإنتاج والبيع وتحليل الفروق للاستفادة منها .
- إعداد دورات تكوينية للعمال وتدريبهم كيفية تنفيذ القرارات دون الوقوع في الأخطاء.

قائمة المراجع

- احمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1999
- احمد فوزي فكار: محاضرات في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- العربي غزي: محاضرة في مراقبة التسيير، السنة الرابعة، علوم تجارية، جامعة مسيلة 2007.
- احمد سيد مصطفى: إدارة الإنتاج والعمليات، كلية التجارة، مصر، ط 4.
- أساليب محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- بوحناء ادم وصالح رزق: المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، طبعة 2001.
- تقييم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015.
- أ. برحومة ، محاضرات ودروس (تسيير الإنتاج)، السنة الثالثة تسيير.
- محاضرات بلعجوز الحسين، في تسيير الميزانية، السنة الثالثة علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2006.
- مراحل إعداد موازنة الإنتاج، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.
- فوزي غرايبه، محاسبة التكاليف، المبادئ والإجراءات والرقابة، مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، 1979.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- عبد المقصود ذبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، جامعة بيروت، 1999.
- هاشم محمد عطية، النظام المحاسبي ونظام التكاليف، الدار الجامعية بالإسكندرية.

- سمير سيباوي، محمود عبد الرحيم: مبادئ التكاليف الفعلية، المطبعة الحديثة، الإسكندرية
- علي رحالي: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 1994.
- عبد الرسول عبد الرزاق الموسوي: المدخل لبحوث العمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001.

المراجع باللغة الفرنسية :

- 1- ALAZARD.C / Séparé .A. Contrôle de gestion ،édition 2001.
- 2- jean pierre, comptabilité de gestion, bibliothèque université, 7^{ème} édition, 2000.
- 3- Introduction Business Finance édition 1997.
- 4- Pierre Lauzel ,Robert Teller :contrôle de gestion et budgets, 7ème édition, Sirey.

موقع انترنت :

- 1- www.sarambite.com

الملخص:

هدفت الدراسة الى معرفة فعالية تقنيات محاسبة التسيير في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة من خلال بعض الوثائق المتعلقة بميدان الدراسة.

توصلت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها أنه توجد عدة طرق من بينها طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة من أجل التوصل الى التكلفة النهائية للمنتوج، أيضا تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التسيير الفعال للمؤسسة وتحليل التكاليف الخاصة بكل منتجاتها. وقد قدمت الدراسة مقترحات أهمها أنه يفترض على المؤسسة الاعتناء والرفع من جودة منتجاتها وكذا الاستعانة بالميزانية التقديرية لتحديد الإنتاج والبيع.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، تقنيات محاسبة التسيير، مطاحن الحضنة.

Abstract:

This study aims to know the effectiveness of the management accounting techniques in the company of Matahin Al Hodhna . In order to answer the problem of the study and achieve the objective of the study, a case study was based on some documents related to the field of study.

The study found some results, the most important of which is that there are several ways, including the method of the identical sections, rational loading method and the method of variable costs in order to reach the final cost of the product. Also the importance of cost accounting in the effective management of the institution and analysis of the costs of all products. The study presented some proposals, the most important of which is that the institution is supposed to take care and raise the quality of its products as well as use the estimated budget to determine the production and sale.

Keywords: Management accounting, Management accounting techniques, Matahin Al Hodhna