

محاضرات في مقياس: مراقبة التسيير -دروس وتمارين-

موجهة لطلبة: السنة الثالثة ليسانس

تخصص: مالية

من اعداد الدكتور: مساح وفاء

أستاذ محاضر - ب -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2026/2025



فهرس المحتويات

01	فهرس المحتويات
04	مقدمة
06	مدخل إلى مراقبة التسيير
06	مفهوم مراقبة التسيير
07	خصائص مراقبة التسيير
08	مراقب التسيير
08	مسار مراقبة التسيير
09	أنواع مراقبة التسيير
10	خطوات مراقبة التسيير
10	مراقبة التسيير ونظام المعلومات
11	مراكز المسؤولية
12	مكانة وظيفة مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي
13	تمارين المحور
14	حل التمارين
16	مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير (طريقة التكلفة الكلية)
16	المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير
16	خصائص المحاسبة التحليلية
17	دور المحاسبة التحليلية في خدمة وظيفة مراقبة التسيير
17	بعض المعطيات الأساسية في المحاسبة التحليلية
19	طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)
20	خطوات طريقة الأقسام المتجانسة في تحليل التكلفة
25	تمارين المحور
29	حل التمارين
38	مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير (التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة)
38	مفهوم التحميل العقلاني
38	مبادئ طريقة التحميل العقلاني
39	حالات معامل التحميل

40	التحميل العقلاني في حالة تماثل أو اختلاف معامل التحميل
45	تمارين المحور
47	حل التمارين
55	مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة
55	مفهوم التكاليف الثابتة والمتغيرة
56	أهداف طريقة التكاليف المتغيرة
57	جدول الاستغلال التفاضلي
57	عتبة المردودية
63	تمارين المحور
65	حل التمارين
72	مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التكاليف المعيارية المباشرة وتحليل الانحرافات
72	مفهوم التكاليف المعيارية
72	مراحل حسابها
72	المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات
73	الانحرافات على التكاليف المباشرة
76	الانحرافات على الإيرادات
81	تمارين المحور
82	حل التمارين
86	مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التكاليف المعيارية غير المباشرة وتحليل الانحرافات
86	تحليل انحراف الأعباء الغير مباشرة
86	طريقة الانحرافين
87	طريقة أخرى
88	تمارين المحور
88	حل التمارين
90	مدخل للموازنات التقديرية
90	مفهوم الموازنات التقديرية
91	أهداف الموازنة التقديرية

91	مبادئ الموازنة التقديرية
92	مراحل إعداد الموازنة التقديرية
93	أنواع الموازنات التقديرية

مقدمة

أصبحت المؤسسات الاقتصادية اليوم تعمل في بيئة تتسم بالتعقيد والتغير المستمر نتيجة التطورات التكنولوجية والتحولات الاقتصادية واشتداد المنافسة، الأمر الذي جعل من حسن استغلال الموارد المتاحة وتحقيق الأهداف المسطرة تحدياً أساسياً أمام مختلف المستويات الإدارية. وفي ظل هذه المعطيات، برزت مراقبة التسيير كأحد أهم النظم الإدارية الحديثة التي تهدف إلى ضمان الاستخدام الأمثل للموارد من خلال توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وتُعدّ مراقبة التسيير حلقة وصل بين التخطيط والتنفيذ، إذ تساهم في ترجمة الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة إلى برامج وخطط عملية قابلة للتنفيذ والمتابعة، كما تمكن من قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، وتحليل الانحرافات الناتجة عنها، بما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وتحسين فعالية التسيير. ولتحقيق هذه الغاية، تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات والأساليب الكمية المستمدة أساساً من محاسبة التسيير، والتي توفر للإدارة مؤشرات دقيقة حول الأداء والتكاليف ومستويات المردودية.

وتكتسي دراسة هذا المقياس أهمية خاصة بالنسبة لطلبة علوم مالية ومحاسبة، لما توفره من معارف نظرية وتطبيقية تمكنهم من فهم آليات مراقبة الأداء داخل المؤسسة، والتعرف على مختلف أدوات قياس التكاليف وتحليلها، ودورها في ترشيد القرارات الإدارية والمالية. كما تسمح لهم باكتساب مهارات عملية في استخدام تقنيات محاسبة التسيير كأدوات لمراقبة النشاط وتحسين النتائج.

وتتناول هذه المطبوعة المحاور الأساسية لمراقبة التسيير، بدءاً بالمفاهيم العامة المرتبطة بها وأهم وظائفها ومراكز المسؤولية، مروراً بأهم تقنيات محاسبة التسيير المتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، والتحميل العقلاني للمصاريف الثابتة، والتحليل بالتكاليف المتغيرة، والتكاليف

المعيارية وتحليل الانحرافات، وصولاً إلى الموازنات التقديرية باعتبارها أداة رئيسية للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

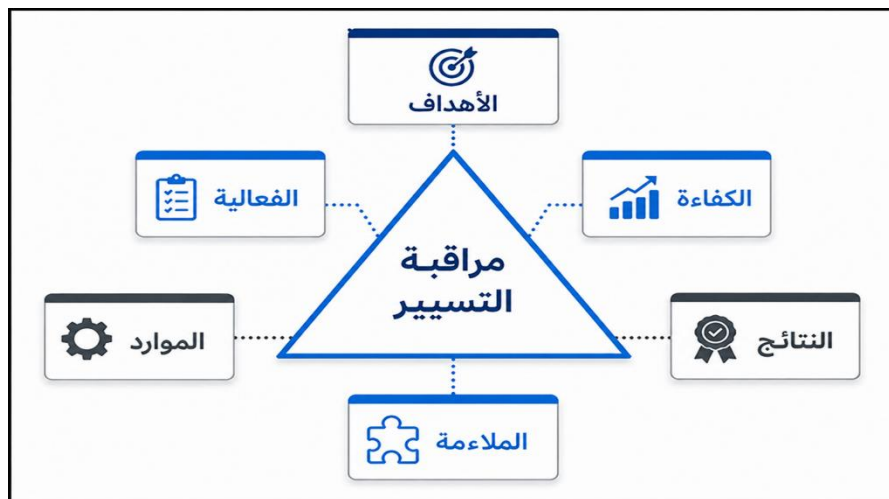
وتهدف هذه المطبوعة إلى تقديم محتوى علمي ومنهجي يجمع بين التأصيل النظري والتطبيق العملي، بما يساعد الطلبة على استيعاب المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير، وتوظيف أدواتها وتقنياتها في تحليل المشكلات التسييرية والمساهمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

مدخل إلى مراقبة التسيير

(01) مفهوم مراقبة التسيير: ويمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها:

- تلك العملية التي تسمح للمديرين بتقييم ادائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والاهداف المسطرة باتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.
- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه مواد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.
- وتعرف أيضا على أنها مجموعة الاجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المديرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد من تحقيقها من خلال الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.
- مراقبه التسيير تمثل المسار الذي يتأكد من خلاله المدراء من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءه لتحقيق أهداف المؤسسة والشكل التالي يوضح أسس مراقبه التسيير:

الشكل رقم 01: أسس نظام المراقبة التسيير:



الكفاءة: مقارنة النتائج بالوسائل (الموارد المستخدمة).

الفعالية: مقارنة النتائج بالأهداف (توافق النتيجة مع الهدف المسطر)

الملائمة: مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

أي أن العلاقة بين النتائج والأهداف تشمل مقارنة النتائج المحققة مع أهداف مبدئية لتقييم مدى تحقيق هذه الأخيرة من خلال تقييم مدى فاعلية نشاطات المؤسسة وتحقيقها لأهدافها المحققة.

بينما العلاقات بين النتائج والوسائل تعتمد على اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة وفق نظام القياس المتاح وتكون مرضية خاصة إذا حققت هذه النتائج بأقل موارد ممكنة فمراقبة التسيير تقوم بالربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية والكفاءة الملائمة.

(02) خصائص مراقبة التسيير:

- **الوضوح:** أن يكون العمل واضحا سهلا للفهم من قبل جميع الموظفين في المؤسسة.
- **التكاليف:** إن هدف أي نظام هو خفض التكاليف أي أن المنافع المتحصل عليها من قبل المؤسسة يجب أن تكون أكبر من التكاليف الناتجة من مختلف الأنشطة.
- **المرونة:** لابد من توفر مرونة عالية تسمح بالتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية وهذا عن طريق سرعة الإبلاغ عن الانحراف والنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكننا من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لتصحيحها.
- **الملائمة:** لا يتحقق نجاح أي نظام للرقابة إلا إذا اتسم بملائمته مع طبيعة الأنشطة وانسجامها مع حجمها إذ غالبا ما تحتاج المؤسسات الكبيرة إلى نظم رقابة أعقد من الأنظمة الرقابية في المؤسسات الصغيرة.
- **الدقة والسرعة في اكتشاف الانحرافات:** تؤدي السرعة في التنبؤ بالانحرافات أو اكتشافها قبل وقوعها إلى وضع حد للمشكلات والعقبات الناجمة عن الانحرافات وكلفتها، والأنظمة الناجمة للرقابة قادرة على اتباع أساليب وقائية لمعالجه الانحرافات قبل حصولها.

03 مراقب التسيير: هو المحاسب لأنه يقوم بإعداد الميزانيات ويجب أن يتوفر على المؤهلات التالية: معارف حول المحاسبة، المالية، الإحصاء، الرياضيات، الاعلام الآلي، معارف نفسية واجتماعية فهو ليس متخذ للقرارات. وظيفته استشارية مساعدة على اتخاذ القرارات فهو مكلف على العموم بالمهام التالية:

- ✓ تصميم وتطوير نظام مراقبه تسيير (موازنات، لوحات قيادة، ...)
- ✓ القيام بالمراقبة الأمامية والخلفية وهذا من خلال التخطيط من جهة ومطابقة هذه الخطط للنتائج المقدمة من جهة أخرى.
- ✓ تحليل الفروقات وإجراء إجراءات تصحيحية.

04 مسار مراقبة التسيير: يشمل نظام مراقبة التسيير على جملة من الأنشطة المتتابعة، والتي يمكن تجميعها في 04 مراحل أساسية:

• التخطيط

• التنفيذ

• المتابعة والتحليل

• التصحيح.

أ- التخطيط: نقطة انطلاق للمسار، ويتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل، وبمساعدة مراقبة التسيير يتم تقسيم الخطة إلى مدى متوسط (3-5 سنوات) مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، حيث تبدأ بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

ب- التنفيذ: هي المرحلة المالية للتخطيط، تأتي مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي يتم تنفيذها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف.

ج- المتابعة والتحليل: الوقوف الدوري على عملية التنفيذ بقياس النتائج المحققة، وهنا يكون التركيز على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح المسار.

د- الإجراءات التصحيحية: صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء، وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير يقتصر فقط على إقتراح تعديلات وتقديم توصيات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأنّ عملية اتخاذ القرار من صلاحيات المسيرين في المؤسسة.

05) أنواع مراقبة التسيير: يمكن شرحها من خلال الجدول التالي:

مراقبة التسيير الخارجية	مراقبة التسيير الداخلية
❖ الرقابة المالية: حيث يركز على النواحي المالية وضمان استخدامها فيما خُصصت له. ❖ الرقابة القضائية: رقابة المحاكم الإدارية على أعمال الإدارة العامة عن طريق حق هذه المحاكم في إلغاء القرارات الإدارية المخالفة للقانون، وتكون هذه الرقابة في حاله وقوع منازعات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وهي من اختصاص الإداريين المختصين في المنازعات. ❖ الرقابة من طرف محافظ الحسابات: وتسمى بالمراجعة الخارجية والتي تقوم من طرف متخصصين في الميدان عادة يقوم بها خبراء المحاسبة والهدف منها الكشف عن الانحرافات ❖ الرقابة الضريبية: وتتم من طرف مصلحة خاصه في اداره الضرائب تسمى مصلحة المراجعة مثلا في حاله وقوع شكوك من اداره الضرائب على التصريحات التي تقوم بها او مكلفة بالضريبة.	❖ رقابة الرئيس لمروؤوسيه: وتسمى بالرقابة العمودية، أي المدير العام يراقب مدراء الوحدات، وهم يمارسون الرقابة على المدراء إلى أن تصل إلى الرقابة على العمال. ❖ الرقابة بين المديريات والأقسام: وتسمى بالرقابة الأفقية وتكون هذه الرقابة بين ادارتين من نفس المستوى ❖ الرقابة المحاسبية والمالية: تتم من طرف ادارة أو قسم على الادارات والأقسام الأخرى تهتم بالدفاتر المحاسبية وتحليل المعطيات، تقدير التنبؤات المستقبلية تحليل التكاليف والنتائج وإعطاء اقتراحات تحسينية.

06 خطوات مراقبة التسيير: تتمثل فيما يلي:

أ . **تحديد المعايير الرقابية:** تمثل الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير ، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ اجراء معين للتصحيح أم لا .

ب . **قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:** بعد تحديد المعايير تأتي مرحلة جمع المعلومات المعبرة عن مختلف الأنشطة ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين المعايير الرقابية المحددة مسبقا والوصول الى الانحرافات .

ج . **تقييم الأداء:** ويتمثل في قياس النتائج ومقارنتها بالأهداف (تحديد العوامل المؤثرة على النتائج، تشخيص المشاكل، تحديد المسؤولية) وعليه فتقييم الأداء هو اتخاذ القرارات بناءا على معلومات رقابية .

د . **تحليل الانحرافات:** في هذه المرحلة يتم تحليل الانحرافات بالاستفادة من الاستنتاجات المسجلة في مرحلة تقييم الأداء فوجود إنحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة إلا إذا زاد الإنحراف عن حدود بالضبط .

هـ . **تصحيح الانحرافات:** تمثل الخطوة السابقة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يركز عليه تصحيح الانحرافات فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ الاجراءات التصحيحية .

07 مراقبة التسيير ونظام المعلومات:

❖ المعلومة هي مجموعة من العناصر التي تعكس حقيقة اقتصادية .

❖ المعلومة لا تكون ذات أهمية إذا لم تتصف بالدقة والشفافية ووصولها في الوقت المناسب وعليه يمكن الحصول عليها من مصدرين: **فنظام المعلومات** يعرف على أنه مجموعة من الاجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/ أو مراقبة المؤسسة .

وإذا أردنا معرفة مكونات نظام المعلومات لابد من معرفة مدخلاته مخرجاته التحويلات الحاصلة به وهي كما يلي:

المدخلات: تتمثل في التكاليف والايادات (ح/6، ح/7)، معطيات أخرى للمحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الخارجية والداخلية.

المعالجة: تتمثل في مختلف الاجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف والفروقات.

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

نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير يبقى جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة

08 مراكز المسؤولية: مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف وهناك أنواع لمراكز المسؤولية:

❖ **مراكز التكاليف:** هي بمثابة مصالح تهتم فقط بالانشاطات التي ينجم عنها تكاليف اذ تعمل على إنتاج كميات من المنتجات بأقل تكلفة.

❖ **مراكز المصاريف:** يتم انشاؤها عندما يكون قياس الفعالية سيء فالتكاليف في هذه الحالة تكون تحت المراقبة الدقيقة لمسؤول المركز.

❖ **مركز رقم الاعمال:** وهي مراكز لها دور تحسين النتائج على رقم الأعمال المحقق فقط ولا تستعمل للتحكم في أسعار البيع ولا تكاليف التوزيع.

❖ **مركز الأرباح:** هي مديرية تتحمل مسؤولية النتيجة الصافية وهذا عن طريق مراقبه سعر البيع، حجم المبيعات، وتكلفتها في وقت واحد.

❖ **مركز الاستثمار:** هي مراكز مسؤولة عن أهمية بعض الأصول أو الموجودات المستعملة ويتمتع مسؤول هذا المركز باستقلالية واسعة وهدفه هو تعظيم مردودية الاستثمارات.

دور مراقب تسيير لا يكون فعالا إلا إذا كان هذا المراقب على دراية تامة باستراتيجيات المؤسسة ومختلف ابعادها حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من دراسة المحيط الى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للإستراتيجية المحددة، فدور مراقب التسيير يتعدى قيامه بضمان التطبيق الجيد للاستراتيجية الى مساهمته في تشكيلها من خلال الكشف عن مناطق الخطر والتنبيه اليها.

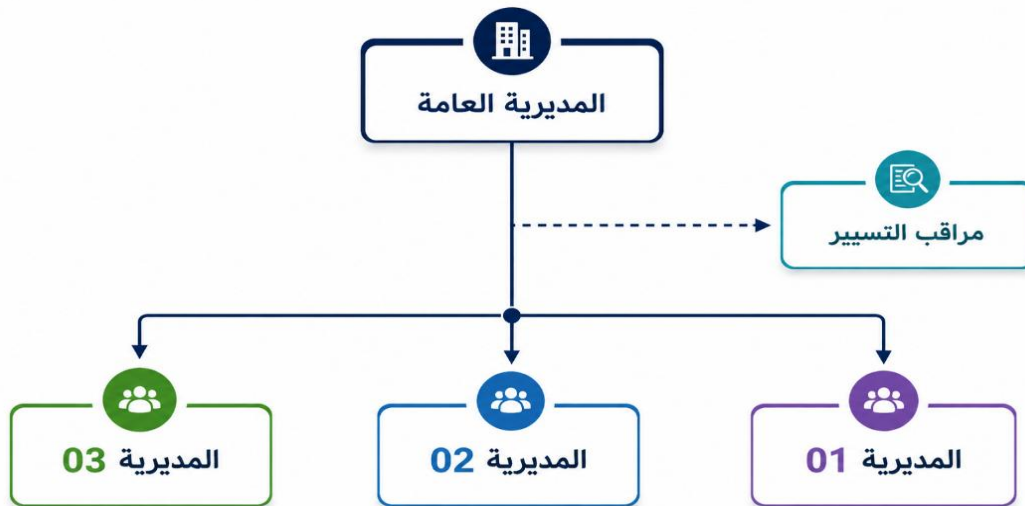
09) مكانة وظيفة مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي:

الحالة 01: مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة وهنا تكون وظيفة استشارية تمتاز باستقلالية التسيير لا تمارس عليها ضغوطات، تمنح لها السلطة للتدخل، تقديم النصح والإرشاد، المساعدة في اتخاذ القرارات.

الحالة 02: ارتباط مراقب التسيير والمحاسبة العامة مع مديريه وظيفيه الا وهي مديره المالية والمحاسبة وهذا النمط محدود بالإضافة الى غياب الاستقلالية التسيير

الحالة 03: ارتباط مراقبه التسيير والمحاسبة مع المديرية العامة وفي هذا يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات وهو المحاسبة العامة والتهميش المصادر الأخرى.

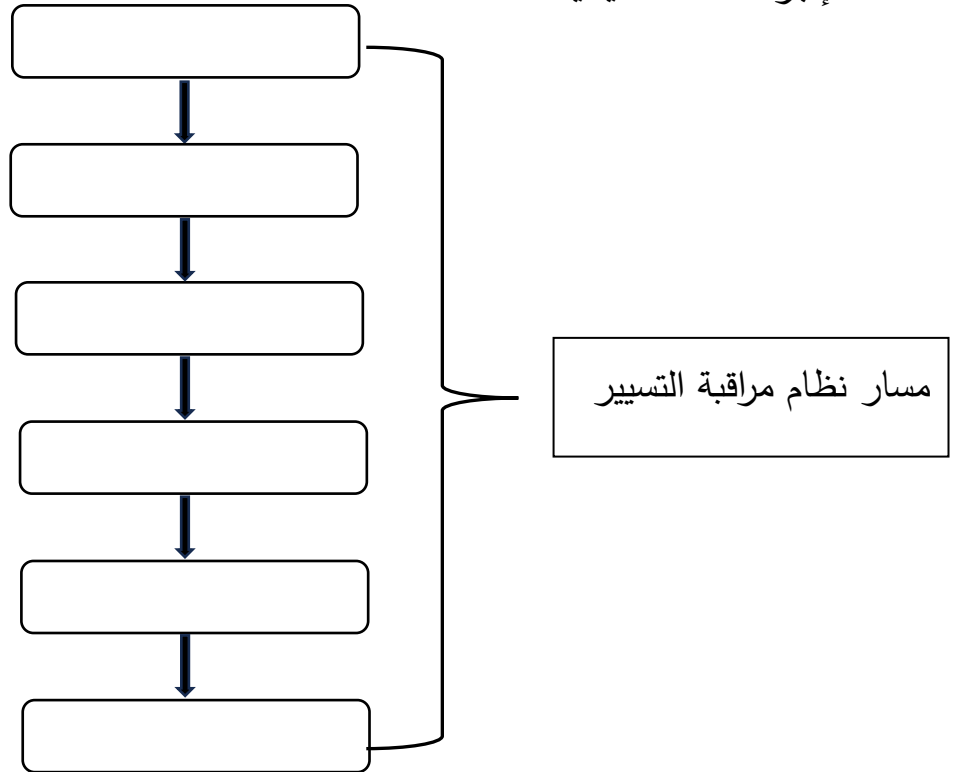
الشكل رقم 02: مكانة وظيفة مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي وفقا للحالة 01



تمارين المحور (1)

الهدف: اكساب الطالب جملة من المكتسبات النظرية حول مراقبة التسيير.

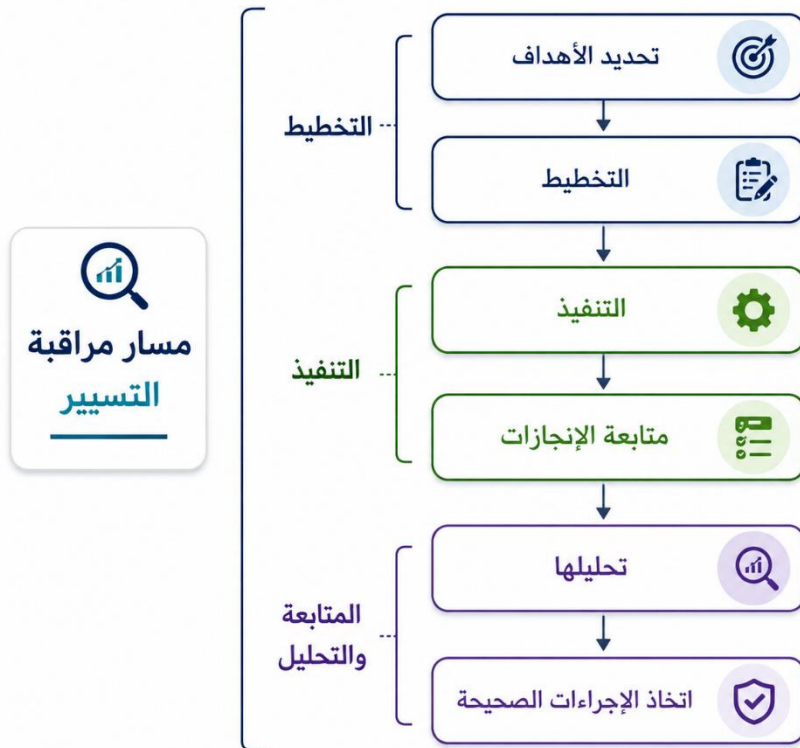
1. أعط مفهوما للملائمة التي تعد من أسس نظام مراقبة التسيير.
2. ما دور المرونة في نظام مراقبة التسيير؟
3. هل من صلاحيات مراقب التسيير اتخاذ القرار في المؤسسة؟
4. يشمل مسار نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأنشطة المتتابعة رتب هذه المعطيات حسب ذلك: تحليل الإنجازات، تحديد الأهداف، التنفيذ، التخطيط، متابعة الإنجازات، اتخاذ الإجراءات التصحيحية.



5. أعط الفرق بين الرقابة العمودية والرقابة الأفقية.
6. ما الهدف من بناء نظام معلومات في المؤسسة وماهي أهم مكوناته؟
7. هل تمتع مراقب التسيير باستقلالية التسيير من شأنها توجيه المؤسسة حول اتخاذ القرارات المناسبة؟.
8. ماذا نقصد بمراكز المسؤولية في المؤسسة وماهي أنواعها؟.

حل التمارين 01:

01. مفهوم الملائمة: مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة أي مدى تحقيق الاهداف المخططة في ظل الاستخدام الأمثل للموارد.
02. المرونة: وتعني التكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية مع سرعة الابلاغ عن الانحراف هذا ما يساهم في سرعة تصحيح هاته الانحرافات.
03. مراقب التسيير: ليس من صلاحيته اتخاذ القرار وانما وظيفته استشارية حيث يقوم بتحليل الفروقات على مستوى نظام المراقبة ومن ثم تحديد الاجراءات التصحيحية.
04. ترتيب المعطيات المحددة لنظام مراقبة التسيير:



05. الرقابة العمومية هي التي تتم من المدير العام الى مدراء الوحدات الذين بدورهم يمارسون الرقابة على المدراء الى غاية الوصول إلى العمال، أما الرقابة الأفقية وهي التي تكون بين ادارتين من نفس المستوى.

- 06. الهدف من بناء نظام معلومات في المؤسسة:** هو الحصول على المعلومة التي يجب أن تتصف بالدقة والشفافية والوصول في الوقت المناسب، حتى تكون ذات أهمية وتساهم في اتخاذ القرار السليم ومن أهم مكوناته المدخلات، المعالجة، المخرجات.
- 07. مركز المسؤولية:** هي بمثابة جملة من المصالح التي تهتم بتحقيق أهداف موحدة ومرخص لها باستعمال وسائل محددة لتحقيق هذه الأهداف وهي أنواع مراكز التكاليف مراكز المصاريف مركز رقم الاعمال مركز الارباح مركز الاستثمار.

مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير (طريقة التكلفة الكلية)

حتى يتمكن مراقب التسيير من تنفيذ مهامه وتحقيق أهدافه كما ينبغي وجب أن يستعين بجملة من الأدوات التقنية وهذه التقنيات هي التي تساهم في تكوين نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير وأهم هذه الأدوات المحاسبة التحليلية الموازنات التقديرية لوحات القيادة كما أن هذه الأدوات في تطور مستمر لمواكبة التغيرات المختلفة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية.

01 المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير:

ظهرت المحاسبة التحليلية منذ سنة 1945 فبسبب تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة ما أدى الى اشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار وجب عليها التحكم في تكاليفها الى أقصى حد ممكن للحصول على أكبر فائدة ممكنة. فالمحاسبة التحليلية هي التقنية التي تسمح بمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (المالية) بالإضافة الى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية التنظيم المؤسسة كما انها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف وتصنيفها ثم تحليلها

02 خصائص المحاسبة التحليلية: تتميز بجملة من الخصائص:

- ❖ توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة.
- ❖ تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع.
- ❖ تساعد الإدارة على اتخاذ مختلف القرارات.
- ❖ مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
- ❖ تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.

03 دور المحاسبة التحليلية في خدمة وظيفة مراقبة التسيير:

- ✓ المراقبة الفعالة للنفقات والتي تتم من خلال مقارنة مستوى التكاليف (بين الفترات، بين الوحدات والأقسام، بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، مع المنافس ان أمكن).
- ✓ توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية.
- ✓ قياس مردود التصنيع.
- ✓ التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.
- ✓ التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة.
- ❖ يمثل تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية والتي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع وخدمات عبر المراحل المكونة لنشاط المؤسسة، وهذا يتيح لنا إمكانية الاطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة الى غاية تحديد سعر التكلفة (التكلفة النهائية للمنتج) ومن ثم تحديد سعر البيع المناسب.

04 بعض المعطيات الأساسية في المحاسبة التحليلية:

- **التكلفة:** هي كل تضحية اقتصادية تقابلها منفعة، وهي مجموع النفقات التي تمت خلال فترة معينة.
- **الأعباء:** مصطلح يستعمل في المحاسبة المالية حيث نجد أغلبه حسابات الصنف 6 هي عبارته عن أعباء، من الناحية الاقتصادية العبء هو مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع.
- **المصاريف:** هو الإنفاق الذي لا يقابله دخل مادي مثل مصاريف العمال، مصاريف النقل.
- **سعر التكلفة:** سعر تكلفة منتج يتألف من مجموع التكاليف المرتبطة به حتى مرحلة التوزيع.
- **سعر الهامش:** هو الفرق بين سعر البيع وتكلفة ما مثلاً تكلفة الإنتاج.
- **النتيجة:** هي الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة.
- **أعباء المحاسبة التحليلية:**

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

الأعباء الغير معتبرة: تحسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية ولا تحسب ضمن سعر التكلفة وهي مثلا الأعباء خارج الاستغلال.
العناصر الإضافية: هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية إلا أنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتعتبر فروق تحميل.

تكلفة شراء المواد الأولية: ثمن الشراء + مصريف الشراء (مباشرة + غير مباشرة).

تكلفة الانتاج: تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصريف الانتاج (المباشرة + غير المباشرة).

سعر التكلفة: تكلفة الانتاج المباع + مصريف التوزيع (المباشرة + الغير مباشرة).

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة: عدد الوحدات المستعملة × تكلفة شراء الوحدة الواحدة

تكلفة الانتاج المباع: عدد الوحدات المباعة × تكلفه الانتاج الوحدة الواحدة.

النتيجة التحليلية الإجمالية: رقم الأعمال - سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية: النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير المعنوة.

05) طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة):

ظهرت هذه الطريقة في ثلاثينيات القرن الماضي بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق حيث تقوم على تحميل الابعاء على المنتجات بصفه كاملة. فهذه الطريقة تقوم على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف الغير المباشرة، والذي يتم بموجبه تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل، هذه المراكز التي تقسم الى أقسام متجانسة، أي يتم تقسيم المؤسسة الى عدد معين من الوظائف وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، اذ تسمح مراكز التحليل الى تقسيم المؤسسات الى عدة أقسام متجانسة، ومن هذا المنطلق نتساءل ما هي الأعباء المباشرة وغير المباشرة؟

✓ **الأعباء المباشرة:** هي التي ترتبط مباشرة بوحدة المنتج، والتي تمكن تحديدها وتحميلها بسهولة على وحده المنتج أي أنها تشمل المواد الداخلة بشكل مباشر في انتاج السلعة كالمواد الأولية وتكلفة اليد العاملة.

✓ **الأعباء الغير مباشرة:** فهي تكاليف لا تدخل بشكل مباشر في المنتج، أي تكاليف يصعب تحميلها أو نسبها بسهولة الى المنتج وهي تكاليف عامة حيث أنها لا تخص على وجه التحديد منتج معين بشكل مباشر تشمل مثالا رواتب موظفي الإدارة، ومصاريف ايجار مبنى، مصاريف التأمين والضرائب وما شابه ذلك.

فالهدف من طريقة الأقسام المتجانسة هو تحديد الكيفية التي يتم بها توزيع التكاليف الغير المباشرة على مختلف المنتجات وتقوم هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة الى أقسام رئيسية وأقسام مساعدة والقسم المتجانس يرجع هذا التجانس الى تجانس هذه الاقسام في الوظيفة وهنالك نوعان من الأقسام المتجانسة:

✓ **قسم رئيسي:** نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة شراء، انتاج، توزيع.

✓ **قسم مساعد:** دوره تسيير عوامل الانتاج التي تعمل بها المؤسسة ولا يتم تحميل تكاليفها مباشرة للمنتجات حيث يتم تحميلها أولا للأقسام الرئيسية ثم بعد ذلك للمنتجات باستخدام وحدات القياس.

06 خطوات طريقة الأقسام المتجانسة في تحليل التكلفة:

1.6. تحميل التكاليف الغير مباشرة على مختلف المنتجات: وذلك من أجل القيام بالتوزيع الأولي حيث تقدم نسب أو وحدات معينة لكل منتج، من خلال هذه النسب يتم تحميل مختلف المنتجات بالتكاليف الغير مباشرة.

2.6. إعداد التوزيع الأولي: من خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها الى أعباء حسب الوظيفة، يكون انطلاقا من مفاتيح توزيع أو نسب مئوية ويعرف مفتاح التوزيع الأولي كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء، ويعتبر الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام.

3.6. توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية: بعد اعداد التوزيع الأولي يتم في هذه الخطوة توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية أي ما يسمى بالتوزيع الثانوي ويتم اعداده بإحدى طريقتين:

✓ **التوزيع التنازلي:** عندما لا يكون هناك تبادل بين القسمين حيث توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية الى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

✓ **التوزيع التبادلي:** وتستعمل في حاله تبادل الخدمات فيما يلي الاقسام ويتطلب تسويه التبادل بين الاقسام المساعدة ثم تستبدل تستكمل عملية التسوية.

4.6. تحميل التكاليف الغير مباشرة على مختلف المنتجات: في الخطوات الأخيرة يتم تحميل المصاريف الغير مباشره المحمولة للأقسام الرئيسية على مختلف المنتجات بعد جمعها مع المصاريف المباشرة وذلك من خلال وحدات قياس مفاتيح التوزيع وحدات عمل محددة.

وفي الأخير يمكننا القول إن طريقة التكاليف الكلية مهمة في مراقبه التسيير ذلك كونها تسمح بتحديد مراكز المسؤولية هي طريقه مهمة لأنها تهتم بإدراج كافة التكاليف والأعباء في سعر التكلفة، فغالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والإقصاء والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف كما أن هذه الطريقة طويلة نوعا ما خصوصا ما يتعلق بتوزيع وتحميل الأعباء الغير مباشرة.

مثال تطبيقي:

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

المشتريات:

• 900 كغ من M ب 28 دج/كغ.

• 1000 كغ من N ب 30 دج/كغ.

الانتاج والاستعمالات:

• لإنتاج 350 وحدة من A تم استعمال 500 كغ من M.

• لإنتاج 500 وحدة من B تم استعمال 600 كغ من N.

المبيعات:

• باعت 330 وحدة من A ب 150 دينار للوحدة.

• باعت 450 وحدة من B ب 100 دينار للوحدة.

المصاريف المباشرة:

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

مصاريف الإنتاج: 10000 دج توزع بالتناسب مع الكميات المنتجة.

مصاريف التوزيع: 10 دج لكل وحدة مباعة.

الأعباء الغير المباشرة: في الجدول التالي وهي تأخذ بعين الاعتبار 1400 دج كأعباء غير

معتبرة و 4100 دج عناصر إضافية.

البيانات	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الانتاج	قسم التوزيع
3 التوزيع الاولي	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 منتجة	وحدات مباعه
-------------------	-------------------------	-------------	-------------

المطلوب:

- ❖ إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة.
- ❖ احسب تكلفة شراء المادتين.
- ❖ احسب تكلفة انتاج المنتجين.
- ❖ احسب سعر التكلفة ثم النتيجة التحليلية الصافية.

1. إتمام جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة:

البيانات	الإدارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
3 التوزيع الأولي	8400	6320	8063	10840	7455
التوزيع الثانوي للإدارة	(8400)	1680	2100	3360	1260
الصيانة	0	(8000)	1600	4000	2400
التوزيع الثانوي	0	0	11763	18200	11115
عدد الوحدات القياس	-	-	552	850	780
تكلف وحدة القياس	-	-	21.30	21.41	14.25

2. حساب تكلفة شراء المادتين :

البيانات	M	N
ثمن الشراء:		
28×900	25200	
30×1000		30000
مصاريف الشراء المباشرة:	1600	2397
مصاريف الشراء الغير مباشرة:		
$21,3 \times \frac{(28 \times 900)}{100}$	5367,6	
$21,3 \times \frac{(30 \times 1000)}{100}$		6390

38787	32167.6	تكلفة الشراء
1000	900	الكميات المشتراة
38.78	35.74	تكلفة شراء الوحدة الواحدة

3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين:

B	A	البيان
		تكلفة شراء المواد المستعملة:
	17870	35.74×500
23268		38.78×600
		مصاريف الإنتاج المباشرة:
	4117.65	350×10000
		550
5882.35		500×10000
		550
		مصاريف الإنتاج غير المباشرة:
	7493.50	21.41×350
10705.00		21.41×50
39855.35	29481.15	تكلفة الإنتاج الإجمالية
500	350	عدد الوحدات المنتجة
79,71	84,23	تكلفة إنتاج الوحدة

4. سعر التكلفة:

B	A	البيان
		تكلفة الإنتاج المباع:
	27795.9	84.23×330
35869.5		79.71×450

4500	3300	مصاريف التوزيع المباشرة:
		10×330
		10×450
		مصاريف التوزيع الغير المباشرة:
6412.5	4702.5	14.25×330
		14.25×450
46782	35798.4	سعر التكلفة

5. النتيجة التحليلية:

البيان	A	B
رقم الأعمال	49500	45000
سعر التكلفة	(35798,4)	(46782)
النتيجة التحليلية	13701,6	1782
النتيجة الإجمالية	11919,6	

6. النتيجة التحليلية الصافية: $1400 - 4100 + 11919,6 = 14619,6$ دج.

تمارين المحور رقم 02 (طريقة التكاليف الكلية - الحقيقية -)

الهدف: تعلم كيفية تحميل الأعباء الغير المباشرة على مختلف التكاليف.

التمرين 01: اليك جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة لمؤسسة السعادة التي تنتج وتبيع منتجين 1 و 2 باستعمال مادتين اوليتين Z و S وذلك لشهر مارس 2021:

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبلغ الموزع	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
%20	%25	%30	%10	%15	100 000	المشتريات المستهلكة
%30	%25	%20	%10	%15	120 000	الخدمات الخارجية
%25	%30	%20	%15	%10	100 000	أعباء المستخدمين
%30	%30	%20	%10	%10	40 000	الضرائب والرسوم
%25	%25	%30	%10	%10	90 000	الأعباء العملياتية الأخرى
%20	%30	%25	%10	%15	50 000	الأعباء المالية
%25	%30	%20	%15	%10	200 000	مخصصات الاهتلاك
.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع التوزيع الاولى
%30 3	%30 4	%20 2	%20 (9)	%100 -		التوزيع الثانوي الإدارة الصيانة
.....						
وحدة مباعه	وحدة منتجه	كلغ مادة أولية مشتراة	طبيعة وحدة العمل			
3126	10590	5020	عدد وحدات العمل			
.....	.....	.....	تكلفة وحدة العمل			

المطلوب: انجز جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ثم احسب تكلفة وحدة العمل.

تمرين 02: اليك جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية		
	إدارة	صيانة	طاقة	تموين	ورشة 1	ورشة 2
مج التوزيع الأولي	1500	1450	554	15060	7358	8120
توزيع ثانوي:						
إدارة	%100	%10	%10	%20	%20	%20
صيانة	-	%100	%6	%25	%22	%25
طاقة	-	-	%100	%5	%30	%60

كما تقدم لك المعلومات التالية:

مراكز التحليل	نوع وحدات العمل	استهلاك وحدات العمل لكل مادة ومنتج	عدد وحدات العمل
تموين	كلغ مادة مشتراة	مادة أولية م: 15000	مادة أولية ن : 16600
ورشة 1	كلغ معالج	منتج أ : 2000	منتج ب: 2125
ورشة 2	ساعة عمل	منتج أ : 6000	منتج ب : 6400
توزيع	100 دج من رقم الاعمال	منتج أ : 1000 دج	منتج ب : 1350 دج
			2350 دج

المطلوب:

1. إتمام جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.
 2. استخراج تكلفة وحدة العمل لكل قسم.
 3. تحميل المشتريات والمنتجات بنصبيها من الأعباء غير المباشرة.
- تمرين رقم 03: لحساب التكاليف وسعر التكلفة لمؤسسة الياسمين التي تنتج منتجين P1 و P2 في ورشتين باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2.
- قدمت لك المعلومات التالية المتعلقة بشهر مارس 2020:
1. المخزون في 01 / 03 / 2020: المنتج p1 2500 وحدة ب 159 دج/ للوحدة.
 - المنتج p2 3000 وحدة ب 542500 دج للإجمالي.
 2. الإنتاج والاستعمالات لشهر مارس:

البيان	الإنتاج	الاستعمالات
		M1
M2		
المنتج p1	10 000 وحدة	2000 كغ
المنتج p2	15 000 وحدة	3000 كغ
		2500 كغ

- علما أن: التكلفة الوسطية المرجحة CMUP للوحدة الواحدة من M1 هي 250 دج/ كغ.
- التكلفة الوسطية المرجحة CMUP للوحدة الواحدة من M2 هي 375 دج/ كغ.
3. الأعباء المباشرة: الإنتاج: 3000 ساعة يد عمل منها 1250 ساعة للمنتج p2 والباقي للمنتج p1، علما أن تكلفة الساعة الواحدة 400 دج، التوزيع: 10 دج لكل وحدة مباعة.

4. الأعباء غير المباشرة:

البيان	الورشة 01	الورشة 02	الورشة 03
مج التوزيع الثانوي	.....	500 000	146 000
طبيعة وحدة العمل	كغ مستعمل من M1	وحدة منتجة	وحدة مباعه
تكلفة وحدة العمل	70 دج	.....	.....

5. المبيعات: سعر بيع الوحدة من المنتج p1 270 دج.

- سعر بيع الوحدة من المنتج p2 250 دج.

6. المخزون في 31 / 03 / 2020:

المنتج p1 500 وحدة.

المنتج p2 800 وحدة.

المطلوب: 1. حدد الكميات المباعه من المنتجين p1 و p2.

2. أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

3. أحسب تكلفة الإنتاج للمنتجين p1 و p2 ثم أحسب التكلفة الوسطية المرجحة CMUP لكل منهما.

4. أحسب سعر التكلفة للمنتجين p1 و p2.

5. أحسب النتيجة التحليلية الاجمالية للمنتجين p1 و p2.

تمرين رقم 04: تنتج مؤسسة الأصيل نوعين من المنتجات أ1 وأ2 بمادتين أوليتين م1 وم2 من كشوفاتها المحاسبية تحصلنا على المعلومات التالية المتعلقة بنشاط شهر فيفري:

1. مشتريات المادة الأولية: 5500 كغ من المادة الأولية م1 ب 32 دج/كغ

6400 كغ من المادة م2 ب 35 دج/كغ.

2. الإنتاج واستهلاك المادة الأولية: من أجل انتاج 3100 وحدة من أ1 استعملت 2400

كغ من م1 و 2600 كغ من م2.

من أجل انتاج 3700 وحدة من أ2 استعملت 1900 كغ من م1 و 4800 كغ من م2.

3. الإنتاج المباع: 2300 وحدة من أ1 و 3020 وحدة من أ2 علما أن المؤسسة تطبق

هامش على الربح يقدر ب 20% من سعر التكلفة لكلا منتجيها.

4. الأعباء المباشرة: 550 ساعة يد عمل للمنتج أ1 بسعر 33 دج/ سا.

- 800 ساعة يد عمل للمنتج أ2 بسعر 29 دج/ سا.

- مصاريف على المشتريات بلغت 4% من قيمة شراء المادتين.

5. الأعباء غير المباشرة: تظهر حسب الجدول التالي:

البيان	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
مج التوزيع الأولي	45 000	24 100	59 000	76 300	65 300
توزيع ثانوي:					
إدارة	100%	10%	20%	45%	25%
صيانة	3	20	4	8	5
نوع وحدة القياس			كغ مادة مشترة	وحدات منتجة	وحدات مبيعة

مع الأخذ بعين الاعتبار أن أجرة عمل المستغل بلغت 30 000 دج لهذا الشهر وأن هناك

أعباء غير معتبرة ب 3500 دج.

المطلوب:

1. إكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2. حساب التكاليف وسعر التكلفة.

3. حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية.

حل تمارين المحور رقم 02:

حل التمرين 01:

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبلغ الموزع	البيانات
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
20000	25000	30000	10000	15000	100000	المشتريات المستهلكة
36000	30000	24000	12000	18000	120000	الخدمات الخارجية
25000	30000	20000	15000	10000	100000	أعباء المستخدمين
12000	12000	8000	4000	4000	40000	الضرائب والرسوم
22500	22500	27000	9000	9000	90000	الأعباء العملياتية
10000	15000	12500	5000	7500	50000	الأعباء المالية
50000	60000	40000	30000	20000	200000	مخصصات الاهتلاك
175500	194500	161500	85000	83500	700000	مجموع التوزيع الأولي
25050	25050	16700	16700	(83500)		التوزيع الثانوي الإدارة
33900	45200	22600	(101700)	-		الصيانة
234450	264750	200800	00	00	700000	مجموع التوزيع الثانوي
وحدة مباعه	وحدة منتجة	كلغ مادة أولية مشتراة	طبيعة وحدة العمل			
3126	10590	5020	عدد وحدات العمل			
75	25	40	تكلفة وحدة العمل			

حل التمرين رقم 02:

1. إتمام جدول توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

الأقسام الأعباء	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
	إدارة	صيانة	طاقة	تموين	ورشة 1	ورشة 2
التوزيع الأولي	1500	1450	554	15060	7358	8120
التوزيع الثانوي						
إدارة	(1500)	150	150	300	300	300
صيانة	—	(1600)	96	400	352	400
طاقة	—	—	(800)	40	240	480

2. استخراج تكلفة وحدة العمل لكل قسم:

الأقسام الأعباء	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
	إدارة	صيانة	طاقة	تموين	ورشة 1	ورشة 2
التوزيع الثانوي	0	0	0	15800	8250	9300
نوع وحدات العمل	—	—	—	كغ مادة مشتراة	كغ معالج	ساعة عمل مباشر
عدد وحدات العمل				31600	4125	12400
تكلفة وحدة العمل	—	—	—	0.5	2	0.75

3. تحميل المشتريات والمنتجات بنصيبها من الأعباء غير المباشرة:

❖ الأعباء الغير المباشرة المحملة على تكلفة الشراء:

المواد الأولية (م): $0.5 \times 15000 = 7500$ دج، المادة الأولية (ن): $0.5 \times 16600 = 8300$ دج، المجموع: 15800 دج.

❖ الأعباء الغير المباشرة للورشتين (1) و (2) المحملة على تكلفة الإنتاج:

17550,00 دج

المنتج (أ): $8500 = 4500 + 4000 = (0.75 \times 6000) + (2 \times 2000)$ دج
المنتج (ب): $9050 = 4800 + 4250 = (0.75 \times 6400) + (2 \times 2125)$ دج

❖ الأعباء غير المباشرة للتوزيع المحمل على سعر التكلفة:

11750,00 دج

المنتج (أ): $5000 = 5 \times 1000$ دج
المنتج (ب): $6750 = 5 \times 1350$ دج

حل التمرين رقم 03:

1. تحديد الكميات المباعة من المنتجين $p1$ و $2p$:

مخ 1 + الإنتاج = المبيعات + مخ 2

المبيعات = مخ 1 + الإنتاج - مخ 2.

الكمية المباعة من المنتج $p1 = 5000 - 10000 + 2500 = 12000$ وحدة مباعة.

الكمية المباعة من المنتج $2p = 800 - 15000 + 3000 = 17200$ وحدة مباعة.

2. إتمام جدول توزيع الاعمال الغير المباشرة:

التوزيع	الورشة 02	الورشة 01	البيان
146000	500000	350000	مجموع التوزيع الثانوي
وحدة مباعة	وحدة منتجة	كغ مستعمل من M1	طبيعة وحدة العمل
29200	25000	5000	عدد وحدات العمل
05 دج	20 دج	70 دج	تكلفة الوحدة

03 حساب تكلفة انتاج للمنتجين $P1$ و $2p$ ثم احسب تكلفة الوسطية المرجحة لكل

منهما:

P2	P1	البيانات
		تكلفة شراء المواد المستعملة:
		*المادة الأولية M1:
	500000	250×2000
750000		250×3000
		*المادة الأولية M2:
	562500	375×1500
937500		375×2500
		الأعباء المباشرة:
	700000	400×1750
500000		400×1250
		الأعباء غير المباشرة:
	140000	70×2000
210000		70×3000
	200000	20×1000
300000		20×15000
		تكلفة الإنتاج
	2102500	210.25×10000
2697500		179.83×15000
		مخ 1 أول مدة:
	397500	159×2500
542500		180.83×3000
		:CMUP
	2500000	200×12500
3240000		180×18000

4. سعر التكلفة P_1, P_2 :

البيان	P_1	P_2
تكلفة الإنتاج المباع:		
200×12000	2400000	
180×17200		3096000
مصاريف التوزيع المباشرة:		
10×12000	120000	
10×17200		172000
مصاريف التوزيع غير المباشرة:		
05×12000	60000	
05×17200		86000
سعر التكلفة	2580000	3354000

5. النتيجة التحليلية الإجمالية:

البيان	P_1	P_2
رقم الأعمال:		
270×12000	3240000	
250×17200		4300000
سعر التكلفة:		
215×12000	2580000	
19×17200		3354000
النتيجة التحليلية	660000	946000
النتيجة الإجمالية	1606000	

حل التمرين رقم 04:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

بافتراض أن قسم الإدارة س وأن قسم الصيانة ع:

$$س = 45000 + \frac{3}{20} ع \quad (1) \dots$$

$$ع = 24100 + 0.1 س \quad (2) \dots$$

بتعويض المعادلة (1) في (2) نجد:

$$ع = 24100 + 0.1 \left(45000 + \frac{3}{20} ع \right)$$

$$ع = 24100 + 4500 + \frac{0,3}{20} ع$$

$$ع - \frac{0,3}{20} ع = 28600 \iff \frac{19,7}{20} ع = 28600 \iff ع = 29035.53 \text{ د.ج.}$$

$$س = 49355,3295 \text{ د.ج.}$$

البيان	الإدارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
3 توزيع الأولي	45000	24100	59000	76300	65300
توزيع الثانوي	(49355,3295)	4935,53295	9871,0659	22209,9	12338,83
المجموع	4355,3295	(29035,53)	5807,106	11614,212	7258,8825
	-	-	74678.1719	110124.112	84897.7125
	عدد وحدات القياس				
	تكلفة الوحدة				
			6.28	16.19	15.96

02. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة:

أ. تكلفة الشراء:

البيان	م 1	م 2
ثمن الشراء:		
32×5500	176000	224000
35×6400		
مصاريف الشراء المباشرة:		
0.04×176000	7040,00	
0.04×224000		8960,00
مصاريف الشراء الغير المباشرة:		
6.28×5500		
6.28×6400		
تكلفة الشراء	217580	273152
عدد الوحدات المشتراة	5500	6400
التكلفة الوحديّة	39.56	42.68

ب. حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	أ ₁	أ ₂
تكلفة شراء المواد المستعملة:		
م ₁ 39.56×2400	94944	
39.56×1900		75164
م ₂ 42.68×2600	110968	
42.68×4800		204864
مصاريف الإنتاج المباشرة:		
33×550	18150	
29×800		23200
مصاريف الإنتاج غ المباشرة:		
16.19×3100	50189	
16.19×3700		59903
تكلفة الإنتاج	274251	363131
عدد الوحدات	3100	3700
تكلفة الإنتاج	88.47	98.14

ج. حساب سعر التكلفة:

البيان	أ ₁	أ ₂
تكلفة الإنتاج المباع:		
88.47×2300	274257	
98.14×3020		363118
أعباء غ مباشرة:		
15.96×2300	36708	
15.96×3020		48199.2
سعر التكلفة	310955	411330.2

د. النتيجة التحليلية = $(0.2 \times 310955) + (0.2 \times 411330.2) = 144459.04$

النتيجة التحليلية الصافية $170959.04 = 3500 - 30000 + 144459.04$

مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير (التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة)

نظرا للانتقادات الموجهة لطريقه التكاليف الكلية التي لا تميز بين نوع التكاليف فيما إذا كانت ثابتة أو متغيرة وبالتالي فهي غير كافية لتحليل اقتصادي ووصول لنتيجة أدق، ولتجاوز هذه الإشكالية جاءت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، ويعود الفضل في ظهورها الى أبحاث Harry Lanarenc gantt المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل سنة 1951 حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالمقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا للمعامل التحميل العقلاني، كما تهدف إلى القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة فهي تأخذ مسألة الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وتتوصل الى تكلفة وحدوية ثابتة، وهذه الأخيرة تفيد المؤسسة كثيرا في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الفترة القصيرة.

1. مفهوم التحميل العقلاني: هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وبالتالي فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال.

2. مبادئ طريقة التحميل العقلاني:

❖ تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير.

❖ استخدام معامل التحميل العقلاني حيث يحدد بالعلاقة التالية:

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

لكن الاشكال يكمن في كيفية تحديد مستوى النشاط العادي حيث أنها تعد المرحلة الأصعب في طريقه التحميل العقلاني حيث أن بعض المختصين في الميدان مثلا المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة يعتبرون بأن النشاط العادي هو النشاط النظري الأقصى منقوصا منه النشاط

غير المنجز بسبب العطل الرسمية، والمرضية، التوقفات نتيجة الاعطاب، والصيانة وعلى العموم فإن تحديد النشاط العادي يكون انطلاقا من الطاقة النظرية المثلى للإنتاج منقوصا منها نسبة معينة من الاختلالات المتوقعة في مسار العملية الإنتاجية.

❖ تحديد المقدار المراد تحميله من الاعباء الثابتة وانطلاقا من هذه العلاقة السابقة فانه يتم حساب كل من الاعباء الثابتة المحملة والفرق التحصيل بحيث:

الأعباء الثابتة المحملة: معامل التحميل × الاعباء الثابتة الإجمالية.

الأعباء الإجمالية المحملة = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة.

فرق التحميل = الأعباء الثابتة المحملة - الأعباء الثابتة الإجمالية.

3. حالات معامل التحميل: عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات وهذا حسب معامل التحميل:

الحالة الأولى: معامل التحميل يساوي الواحد أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هنالك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

الحالة الثانية: معامل التحميل أقل من الواحد ومنه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

الحالة الثالثة: معامل التحميل أكبر من الواحد معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق الناتج بين التكاليفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.

4. التحميل العقلاني في حالة تماثل أو اختلاف معامل التحميل:

المبدأ الأساسي لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة يتمثل في كون أن الأعباء الثابتة غير المباشرة تعالج محاسبيا في جدول مراكز التحليل، ففي حالة تماثل معامل التحميل في جميع الأقسام الأساسية والثانوية، يكون العمل محاسبي سهل ولا تظهر أية مشكلة بحيث يتم حساب فرق التحميل في مرحلة واحدة.

في حين إذا كان معامل التحميل مختلفا من قسم لآخر فيجري التحميل في هذه الحالة باتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

(أ) ازدواج حقوق التوزيع داخل جدول واحد.

(ب) فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة.

(أ) **الطريقة الأولى:** إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:

(1) يخصص حقلان لكل قسم الأول للتكاليف المتغيرة والثاني للتكاليف الثابتة.

(2) توزيع التكاليف وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة.

(3) يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في قسم ويضاف الى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم.

(4) أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته.

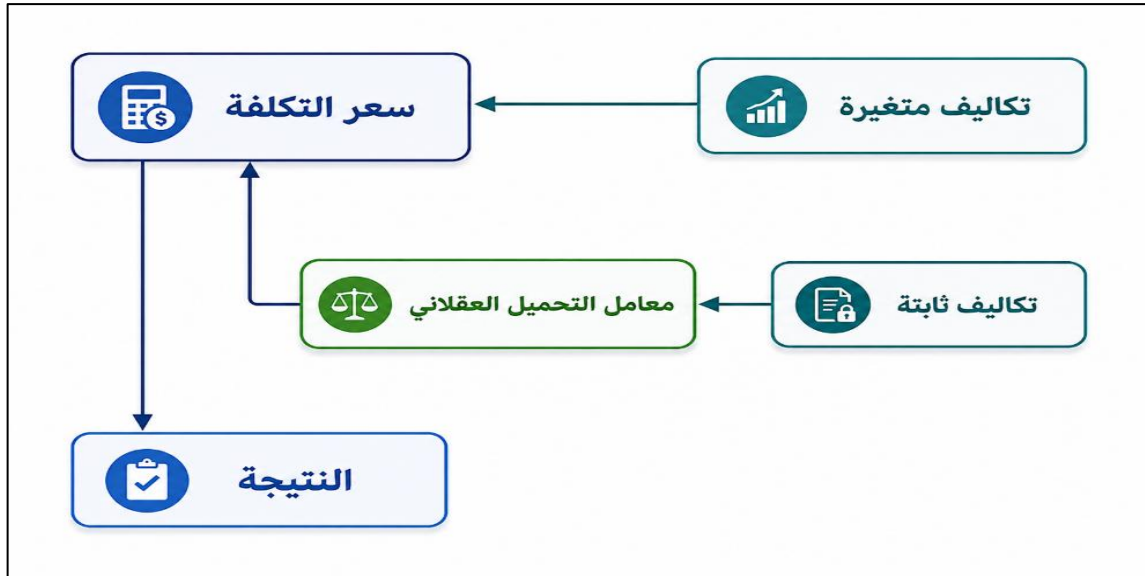
(5) ثم يتم اكمال التوزيعات كالمعتاد.

ب. الطريقة الثانية: تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة، يفتح جدولين أو حقلين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة باتباع الخطوتين التاليتين:

1) تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول الملحق ثانوي بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة.

2) نقل ذلك الجزء الى جدول التوزيع الأساسي.

تمثيل طريقة التحميل العقلاني.



معامل التحميل أكبر من 1 ← ربح الفعالية.

معامل التحميل أصغر من 1 ← تكلفة البطالة.

مثال تطبيقي: أنتجت مؤسسة (س) 2500 وحدة من المنتجات في شهر جانفي 2010،

وكانت التكاليف الثابتة الإجمالية 15000 دج، بينما التكلفة المتغيرة للوحدة $CV_u = 04$ ،

أما في شهر فيفري من نفس السنة فقد أنتجت 2400 وحدة فإذا عملت أن كمية الانتاج

الشهرية العادية تقدر ب 2500 وحدة.

المطلوب: أحسب سعر تكلفة الوحدة وتكلفة الوحدة الثابتة للشهرين باستعمال طريقة التحميل

العقلاني للتكاليف الثابتة.

الحل:

البيان	جانفي	فيفري
التكاليف المتغيرة: 4×2500، 4×2400 تكاليف ثابتة محملة: $\frac{2500}{2500} \times 15000$ $\frac{2400}{2500} \times 15000$	10000 15000	9600 14400
سعر التكلفة الشهرية	25000	24000
عدد الوحدات سعر تكلفة الوحدة تكلفة الوحدة الثابتة 2400/15000، 2500/15000	2500 10 6	2400 10 6

مثال تطبيقي: عن تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة:

ليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

البيان	الشراء	إنتاج	توزيع
مج توزيع ثانوي	9200	72000	58400
أعباء ثابتة	6000	45000	36500
نشاط عادي	1000 كغ (مادة أولية مشتراة)	1000 (وحدة منتجة)	2000 دج
وحدة القياس	كغ مادة مشتراة	وحدات منتجة	100 دج من رقم الأعمال
عدد وحدات القياس	800	9000	1460

حل المثال:

(01) إيجاد معامل التحميل:

$$\diamond \text{ معامل التحميل}_1 = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} = \frac{800}{1000} = 0,8$$

$$\diamond \text{ معامل التحميل}_2 = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} = \frac{900}{1000} = 0,9$$

$$\diamond \text{ معامل التحميل}_3 = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} = \frac{1460}{2000} = 0,73$$

تكاليف ثابتة محملة = تكاليف ثابتة × معامل التحميل.

فرق التحميل العقلاني = تكاليف ثابتة المحملة - تكاليف ثابتة.

التوزيع الثانوي بعد التحميل = مج التوزيع الثانوي قبل التحميل (+) (-) فرق التحميل العقلاني.

1. الحل حسب طريقة ازدواجية حقول التوزيع:

البيان		الشراء		الإنتاج		التوزيع	
م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا
مج التوزيع الثانوي	6000	3200	45000	27000	36500	21900	
معامل التحميل	0,8		0,9		0,73		
تكاليف ثابتة محملة	4800		40500		26645		
فرق التحميل العقلاني	1200-		4500-		9855-		
مج التوزيع الثانوي بعد التحميل	8000		67500		48545		
عدد وحدات القياس	800		900		1460		
ت. و	10		75		33.25		

2. الحل بطريقة الجداول الملحق : جدول التحميل.

الأقسام	معامل التحميل	التكلفة الثابتة	الثابت المحمل	تكلفة عاطلة	ربح زيادة النشاط	التكلفة المتغيرة	المجموع المحمل
قسم الشراء	0.8	6000	4800	1200 -	-	3200	8000
قسم الإنتاج	0.9	45000	40500	4500 -	-	27000	67500
قسم التوزيع	0.73	36500	26645	9855 -	-	21900	48545

جدول توزيع الأعباء :

البيان	الشراء	الإنتاج	التوزيع
مج التوزيع بعد التحميل	8000	67500	48545
عدد وحدات	800	900	1460
ت - و	10	75	33.25

تمارين المحور رقم (3)

الهدف: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

تمرين 01: تنتج مؤسسة الصومام نوعين من المنتجات أ و ب في 03 ورشات باستعمال مادتين أوليتين م1 و م2 وخلال شهر ماي أعطيت لك المعلومات التالية:

1. مشتريات الشهر: م1 5000 كغ بسعر 30 دج/كغ.

م2 2000 كغ بسعر 12 دج/كغ.

2. إنتاج الشهر: 400 وحدة من أ باستعمال 3000 كغ من م1 و 1500 من م2.

200 وحدة من ب باستعمال 2000 كغ من م1 فقط.

3. الأعباء المباشرة: الأعباء على الإنتاج 800 ساعة عمل منها 500 ساعة للمنتج أ والباقي ل ب حيث تكلفة الساعة قدرت ب 110 دج/سا، أما الأعباء على التوزيع ف قدرت ب 04 دج لكل وحدة مباعة من أ و ب.

4. مبيعات الشهر: 320 وحدة من المنتج أ بسعر 350 دج/للوحدة.

200 وحدة من المنتج ب بسعر 280 دج/للوحدة.

5. الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	ورشة 1	ورشة 2	ورشة 3	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	55 400	83 000	24 800	71 000	15 600
الأعباء المتغيرة	49 400	58 000	16 800	66 000	10 000
معامل التحميل	1,1	0,8	0,9	1,2	1
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية	كغ مادة أولية مستعملة	ساعة عمل مباشر	وحدات منتجة	وحدات مباعة

ملاحظة: عدد ساعات العمل المباشرة في الورشة 2 هي 200 ساعة للمنتج أ و 100 ساعة للمنتج ب.

المطلوب: أولاً بتطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2. حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية لكل منتج.

ثانياً بتطبيق طريقة التكاليف الكلية

1. أتمم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة قسم التموين.

2. حدد تكلفة شراء م1 وم2 وقارنها مع تكلفة الشراء بطريقة التحميل العقلاني.

تمرين 02: مؤسسة الفردوس تنتج منتوجين p1 و p2 باستعمال المادتين M1، M2 وخلال شهر أكتوبر أعطيت لك المعطيات التالية:

1. المشتريات:

- 900 كغ من M1 ب 121500 دج/ الإجمالي.

- 300 كغ من M2 ب 139500 دج/ الإجمالي.

2. الإنتاج والاستعمالات:

- لإنتاج وحدة واحدة من p1 يتطلب 0,8 كغ من M1.

- لإنتاج وحدة واحدة من p2 يتطلب 0,5 كغ من M1 و 0,3 كغ من M2.

ملاحظة: كل ما تم شراؤه من المواد الأولية تم استعماله لإنتاج p1، p2 مع العلم أن المخزونات الأولية والنهائية معدومة.

3. المبيعات: باعت الوحدات المنتجة كاملة بسعر 500 دج للوحدة من p1 و 599 دج للوحدة من المنتج p2.

4. جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	138 000	240 000	82 500
ت.ثا	36 000	90 000	22 500
طبيعة وحدة القياس	كغ مشترة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
حجم النشاط العادي	1000	1600	1200

المطلوب: بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

- أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

حل تمارين المحور رقم 03:

حل التمرين 01:

1. اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة:

البيانات		التموين		ورشة 01		ورشة 02		ورشة 03		التوزيع	
		م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا
مج التوزيع معامل التحميل التكاليف ثابتة محملة فرق التحميل	6000	49400	25000	58000	8000	16800	5000	66000	5600	10000	1
	1.1		0.8		0.9						
	6600		20000		7200		6000		5600		
	600+		5000-		800-		1000+		0		
التوزيع بعد التحميل	56000	78000	24000	72000	15600						
طبيعة وحدة العمل	7000	6500	300	600	520						
تكلفة الوحدة	08	12	80	120	30						

02. حساب تكلفة شراء المادتين م1، م2:

البيان	م1	م2
ثمن الشراء:		
30×5000	150000	
12×2000		24000
مصاريف الشراء غير المباشرة:		
08×5000	40000	
08×2000		16000
تكلفة الشراء	190000	40000
عدد الوحدات	5000	2000
تكلفة الوحدة	38	20

3. حساب تكلفة الانتاج:

البيان	أ	ب
تكلفة شراء المواد المستعملة:		
$20 \times 1500 + 38 \times 3000$	144000	
38×2000		76000
مصاريف الانتاج المباشرة:		
110×500	55000	
110×300		33000
مصاريف الانتاج غير المباشرة:		
12×4500	54000	
12×2000		24000
ساعات العمل:		
80×200	16000	

8000		80×100
		ورشة 03:
	48000	120×400
24000		120×200
165000	317000	تكلفة الانتاج
200	400	عدد الوحدات
825	792.5	تكلفة الوحدة

4. سعر التكلفة

البيان	أ	ب
تكلفة الانتاج المباع:		
792.5×320	253600	
825×200		165000
مصاريف مباشرة:		
04×320	1280	
04×200		800
مصاريف غير مباشرة		
30×320	9600	
30×200		6000
سعر التكلفة	264480	171800

5. النتيجة التحليلية:

البيان	أ	ب
رقم الاعمال		
350×320	112000	
280×200		56000

171800	264480	سعر التكلفة
115800-	152480-	نتيجة

6. اتمام جدول توزيع الاعباء غير المباشرة قسم التموين:

التموين	البيان
55400	مج التوزيع الثانوي
7000	طبيعة وحدة العمل
7.91	تكلفة الوحدة

حساب تكلفة الشراء:

البيان	م 1	م 2
ثمن الشراء		
30×5000	150000	
12×2000		24000
مصاريف الشراء غير المباشرة		
7.91×5000	39550	
7.91×2000		15820
تكلفة الشراء	189550	39820
عدد الوحدات	5000	2000
تكلفة الوحدة	37.91	19.91

تكلفة شراء الوحدة بطريقة التكاليف الكلية أقل من طريقة التحميل العقلاني أي وجود ربح لأن المؤسسة كان من الواجب تحمل تكاليف ثابتة بمبلغ 6600 دج وهي تحملت فقط 6000 دج.

حل التمرين رقم 02:

1. ايجاد معاملات التحميل:

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

معامل التحميل لقسم التموين: كغ مادة اولية مشتراة: 900 كغ من M_1 و 300 كغ من M_2
اذن المشتريات 1200 كغ.

$$\text{معامل التحميل} = \frac{1200}{1000} = 1,2$$

معامل التحميل لقسم الانتاج: هو عدد الوحدات المنتجة وهي مجهولة لذا لابد من البحث عنها:

لدينا من المعطيات مخ₁ = 0، مخ₂ = 0 من المواد الأولية.

من علاقة الجرد: (مخ₁ = 0) + مشتريات = (مخ₂ = 0) + استعمالات.

المشتريات من المواد الاولى = الاستعمالات.

تحديد معادلة الاستعمالات:

$$M1 = 0.8P1 + 0.5P2 \dots (1)$$

المشتريات $M1$ = استعمالات $M1$

$$= 900 \text{ كغ.}$$

$$M2 = 0.3P2 \dots (2)$$

. المشتريات $M2$ = استعمالات $M2$

$$= 300 \text{ كغ.}$$

$$M2 = 0.3P2 \Rightarrow P2 = \frac{M2}{0.3} = 300$$

$$P2 = 1000 \text{ وحدة}$$

بالتعويض في المعادلة (1) نجد:

$$M1 = 0.8P1 + 0.5(1000) \rightarrow M1 = 0.8P1 + 500.$$

استعمالات M1 هي نفسها مشتريات M1 وهي 900.

$$\rightarrow 900 = 0.8 P1 + 500 \rightarrow 400 = 0.8P1 \rightarrow P1 = \frac{400}{0.8} = 500$$

ليصبح معامل التحميل لقسم الانتاج: $\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$

$$: \frac{\text{وحدات منتجة}}{\text{النشاط العادي}} = \frac{1500}{1600} = 0.9375.$$

معامل التحميل قسم التوزيع:

باعت الوحدات المنتجة كاملة: ← المبيعات = 1500 وحدة.

$$\text{معامل التحميل: } \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} = \frac{1500}{1200} = 1.25.$$

1. اكمال جدول توزيع الاعباء غير المباشرة:

البيان		تموين		انتاج		توزيع	
		م	ثا	م	ثا	م	ثا
مج ت II معامل التحميل تكاليف ثابتة محملة فرق التحميل	36000	102000	90000	150000	22500	60000	1.25
	1.2		0.9375				
	43200		84375		28125		
	7200+		5625 -		5625+		
3ت بعد التحميل	145200		234375		88125		
طبيعة وحدة القياس	1200		1500		1500		

58.75	156.25	121	تكلفة الوحدة
-------	--------	-----	--------------

2. حساب مختلف التكاليف:

تكلفة الشراء:

2M	1M	البيان
139500	121500	ثمن الشراء 135×900 465×300
36300	108900	مصاريف الشراء غير المباشرة 121×900 121×300
175800	230400	تكلفة الشراء
300	900	عدد الوحدات
586	256	تكلفة الوحدة

تكلفة الانتاج:

P2	P1	البيان
303800	102400	تكلفة شراء المواد المستعملة: 256×400 586×300+256×500
156250	78125	مصاريف الانتاج غير المباشرة: 156.25×500 156.25×1000
460050	180525	تكلفة الانتاج
1000	500	عدد الوحدات
460.05	361.05	تكلفة الوحدة

سعر التكلفة:

P2	P1	البيان
460050	180525	تكلفة الانتاج المباع $361,05 \times 500$ 460.05×1000
58750	29375	مصاريف التوزيع الغير المباشرة $58,75 \times 500$ $58,75 \times 1000$
518800	209900	سعر التكلفة

النتيجة:

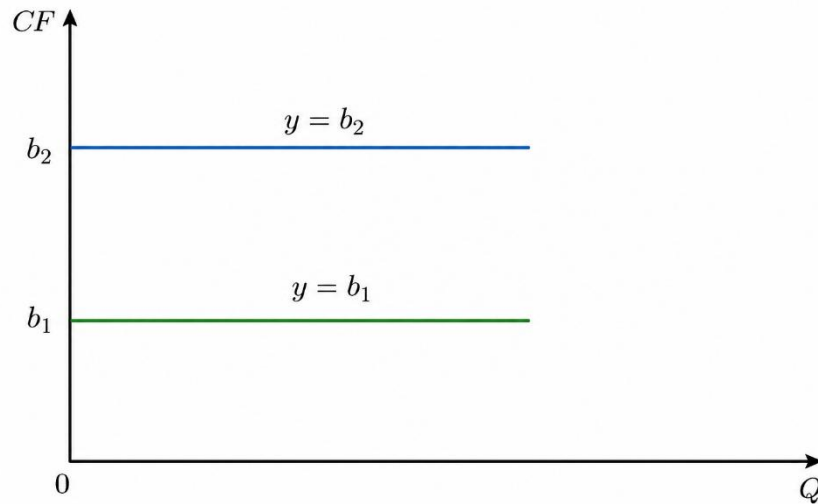
<u>P2</u>	<u>P1</u>	البيان
599000=599×1000	250000=500×500	رقم الاعمال
518800	209900	سعر التكلفة
80200	40100	النتيجة
120300		

مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة

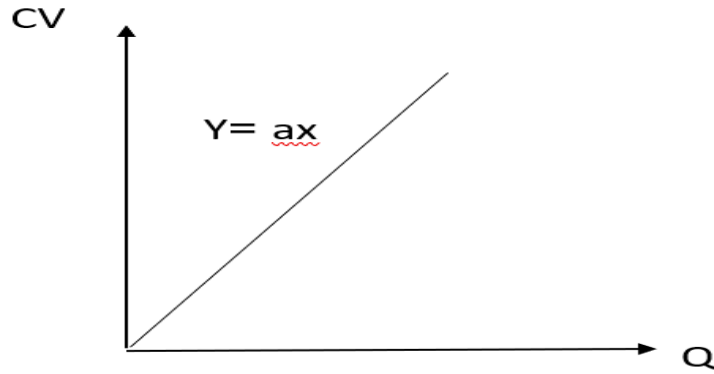
تعتمد هذه الطريقة على فصل التكاليف الى التكاليف الثابتة ومتغيره وحسب هذه الطريقة يتم اخذ التكاليف المتغيرة في استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة، الذي يساعد في اتخاذ القرارات في المؤسسة أما التكاليف الثابتة فتؤخذ بعين الاعتبار في نهاية الفترة لتحديد نتيجة الاستغلال.

1. مفهوم التكاليف الثابتة والمتغيرة:

1.1. مفهوم التكاليف الثابتة: هي مجموعه الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تبقى ثابتة، ولا تتغير بتغير حجم النشاط المؤسسة في المدى القصير، ولهذا فهي تختلف من مؤسسة الى أخرى باختلاف نوع نشاط تلك المؤسسة، كما أنها مرتبطة بالمدى القصير لنشاط المؤسسة، حيث أن هذه التكاليف يمكن لها ان تتغير في المدى الطويل ولهذا يمكن تمثيل هذا النوع من التكاليف بيانيا على الشكل التالي وتعطى بالمعادلة التالية: $Y=b$

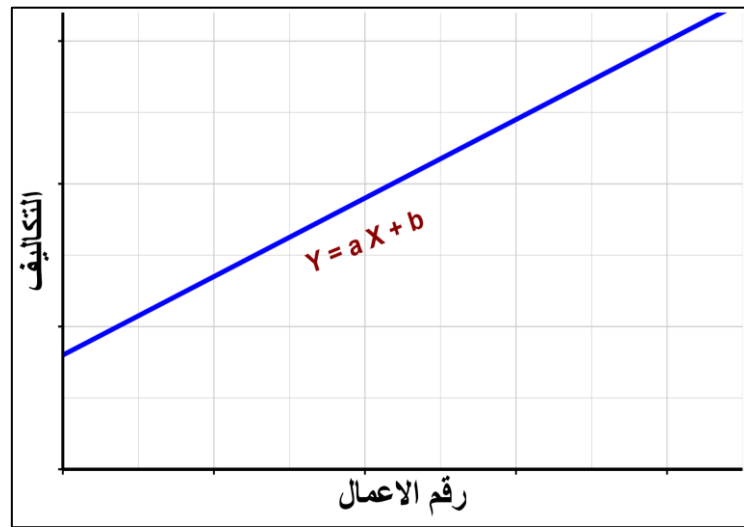


2.1. مفهوم التكاليف المتغيرة: هي مجموعة الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة سواء في المدى القصير أو الطويل ويمكن تمثيلها وفق الشكل التالي: وتعطى بالمعادلة التالية: $y=ax$



3.1 التكاليف المختلطة: الى جانب النوعين من التكاليف هنالك نوع ثالث من التكاليف يعرف بالتكاليف المختلطة وهي التكاليف التي يكون بها جزء ثابت واخر متغير.

4.1 التكاليف الكلية (الإجمالية): تمثل مجموعة التكاليف المتغيرة والثابتة وتمثل التكاليف الإجمالية بالمعادلة التالية: $y = ax + b$.



2. أهداف طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم هذه الطريقة أساسا بالتركيز على التكاليف المتغيرة واعطائها الأولوية في الاسترجاع، قبل التكاليف الثابتة ولهذا فهي تسعى الى تحقيق جملة من الاهداف نذكر منها ما يلي:

❖ التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والايجابي بهدف اتخاذ القرار المناسب حول تشكيلة المنتجات.

- ❖ اتخاذ القرار المناسب بشأن المنتجات ذات الهامش السلبي حول التخلي عنها كلياً أو الاحتفاظ بها مع تدنية حجم الانتاج وهذا على أساس الهامش على التكاليف المتغيرة.
- ❖ تحديد عتبة المردودية لنشاط المؤسسة، وبالتالي معروف جدول المشاريع قبل انجازها على أرض الواقع.

3 جدول الاستغلال التفاضلي: يقدم هذا الجدول ملخص عن مختلف البيانات التي تحتاجها المؤسسة لتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة خلال فترة زمنية معينة ومن بين الأشكال البسيطة لجدول الاستغلال التفاضلي نجد ما يلي:

البيانات	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال	XXXX	%100
التكاليف المتغيرة	XXXX	%....
الهامش على التكلفة المتغيرة	XXXX	%....
التكاليف الثابتة	XXXX	
النتيجة التحليلية	XXXX	

حيث أن:

MCV = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة.

النتيجة: الهامش على التكلفة المتغيرة (MCV) - التكاليف الثابتة (CF).

4. عتبة المردودية: نرمز لها بالرمز (SR).

يقصد به رقم الأعمال الذي لا يحقق لا ربح ولا خسارة (النتيجة معدومة) وكذلك تمثل رقم الأعمال الذي يتساوى عنده رقم الأعمال مع إجمالي التكاليف أو هو رقم الأعمال الذي تتساوى عنده التكاليف الثابتة مع الهامش على التكاليف المتغيرة ويتم حساب عتبة المردودية وفق القانون التالي:

1.4. عتبة المردودية بالقيمة:

$$\bullet \text{ رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة}}$$

حيث أن: نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة = $\frac{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}}$

وبالتالي تصبح معادلة عتبة المردودية:

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{رقم الأعمال}}{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}$$

2.4. قانون عتبة المردودية بالكمية:

قانون عتبة المردودية بالكمية: $\frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{سعر البيع الوحدوي}}$

أو: عتبة المردودية بالكمية = $\frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{سعر البيع الوحدوي}}$

من التعريف السابق لعتبة المردودية يمكن تعيينها انطلاقا من ثلاث علاقات أساسية:

$$\bullet \text{ CF} = \text{MCV}$$

$$\bullet \text{ CV} + \text{CF} = \text{CA}$$

$$\bullet \text{ R} = \text{MCV}_U \cdot \text{Q} - \text{CF}$$

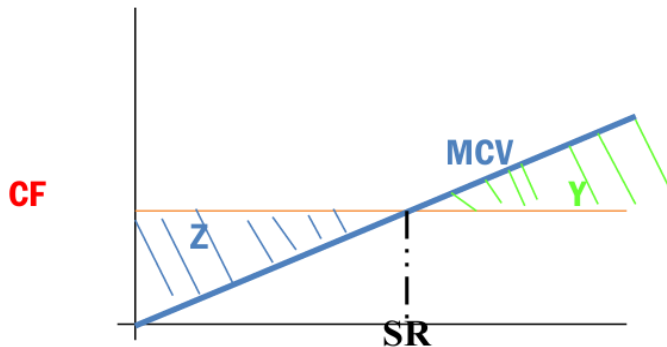
وعليه يمكن تمثيل عتبة المردودية بيانيا انطلاقا من العلاقات السابقة:

الحالة (01): $\text{MCV} = \text{CF}$ حيث: $\text{MCV}_U \cdot \text{X} = \text{CF}$

باستخدام جدول مساعد يمكن تمثيل المعادلة: $\text{MCV}_U \cdot \text{X} = \text{CF}$

حيث: MCV_U , CF معلوم.

XX	XX	X
XX	XX	MCV



الحالة (02): $CA = CF + CV$

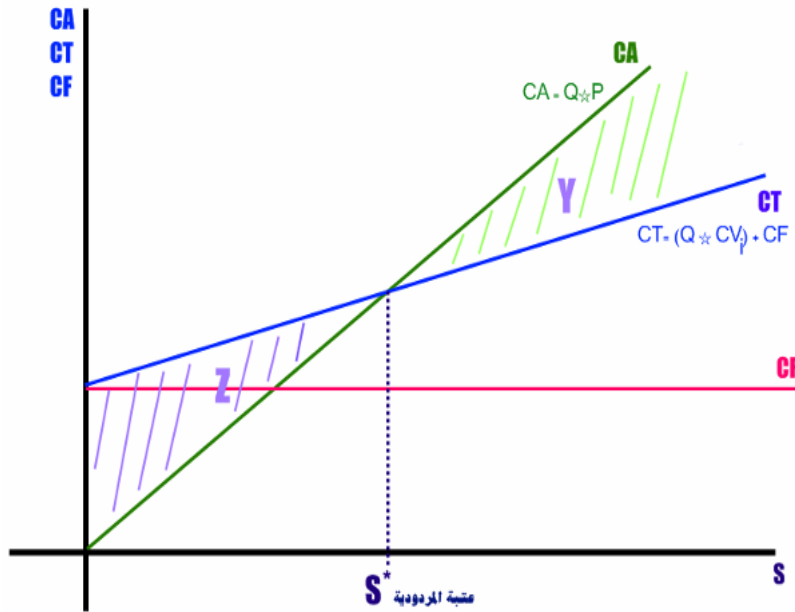
معادلة رقم 01: $CA = P \cdot Q$

معادلة رقم 02: $CT = CV + CF$

$$CT = CV_u \cdot Q + CF$$

باستخدام الجدول المساعد يمكن تمثيل المعادلتين:

XXX	XXX	X
XXX	XXX	CA
XXX	XXX	CT



الحالة (03): $R = CA - CV - CF$

$$R = MCV - CF$$

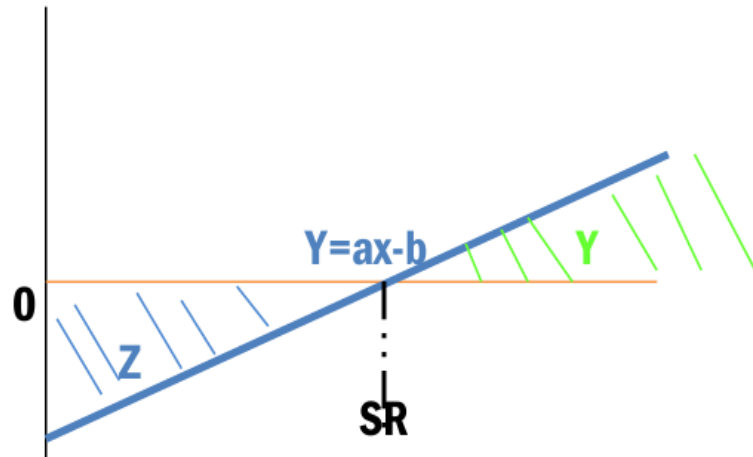
$$R = MCV_u \cdot X - CF$$

$$Y = aX - b$$

معادلة المستقيم من الدرجة 01.

XXX	XXX	X
XXX	XXX	Y

باستخدام جدول مساعد:



3.4. تاريخ تحقيق عتبة المردودية: عند تحديد عتبة المردودية والتي تمثل مؤشر أو معيار اقتصادي أكثر منه محاسبي، هنالك مؤشر آخر يعرف بالنقطة الميتة والتي تمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية، أي التوقيت الزمني الذي تتمكن المؤسسة من تغطية كل ما تحملته من أعباء، والذي بعده تبدأ في التخطيط للحصول على مداخيل تمثل في مجملها أرباح ويتم حسابها من العلاقة التالية:

$$\text{تاريخ تحقيق عتبة المردودية أو النقطة الميتة} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times \text{زمن الدورة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

حيث أن زمن الدورة قد يقاس بالأيام أي 360 يوما أو بالأشهر أي 12 شهر.

4.4 هامش الأمان: كما قد تلجأ المؤسسة الى استخدام بعض المؤشرات الاخرى والتي تساعد في مجملها على تحديد الحالة المالية المؤشرات الاخرى والتي تساعد في مجملها على تحديد الحالة المالية للمؤسسة، وتوفر فرصة لتدارك الوضع في حالة تحقيق نتائج غير مرضية وذلك باتخاذ القرارات المناسبة ومن هذه المؤشرات نذكر هامش الأمان ومؤشر الأمان

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}.$$

$$\text{ومؤشر الامان أو معدل هامش الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100.$$

مثال تطبيقي: من خلال فحص دفاتر الاستغلال لمؤسسة استخرجنا ما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة يساوي **350 دج**.

عدد الوحدات المباعة = **1600 وحدة**، سعر بيع الوحدة = **500 دج**.

التكاليف الثابتة تساوي **350000 دج**.

المطلوب:

- تشكيل جدول الاستغلال التفاضلي.
- حساب عتبة المردودية.
- عين معادلة التكاليف الكلية (y) بدلالة X رقم الأعمال.
- عين معادلة التكاليف الكلية Y بدلالة X عدد الوحدات.
- عين معادلة النتيجة بدلالة X رقم الأعمال.
- ما هو رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة قدرها 490000 دج.

الحل: 1. جدول الاستغلال التفاضلي:

البيانات	العمليات	المبالغ	%
ر ع	500×1600	800000	%100
ت م	150×1600	240000	%30
ه ت م	350×1600	560000	%70
ت ث		350000	
نتيجة		210000	

$$\text{2. حساب عتبة المردودية: } \frac{\text{ت ث}}{\% \text{ ه ت م}} = \frac{350000}{0,7} = \boxed{500000 \text{ دج}}$$

$$\text{عتبة المردودية بالكمية: } \frac{\text{ت ث}}{\text{ه ت م للوحدة}} = \frac{350000}{350} = \boxed{1000 \text{ وحدة}}$$

3. تعيين معادلة Y بدلالة X رقم الأعمال:

$$y = CV + CF$$

$$y = 0,3 X + 350000$$

4. تعيين معادلة التكلفة الكلية بدلالة x عدد الوحدات:

$$Y = CV + CF$$

$$Y = CV_U X + CF$$

$$\Rightarrow y = 150x + 350000$$

5. تعيين معادلة النتيجة بدلالة x رقم الأعمال:

$$نت - هت م = Y \text{ نتيجة}$$

$$\Rightarrow y = 0,7x - 350000$$

6. ماهو رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة قدرها 490000:

انطلاقا من المعادلة السابقة نجد:

$$490000 = 0,7 X - 350000$$

$$X = \frac{350000 + 490000}{0,7}$$

$$= 1200\ 000\ DA$$

تمارين المحور رقم (4)

الهدف: تمكين الطالب من إعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي، (الهامش على التكلفة المتغيرة، عتبة المردودية، هامش الأمان).

تمرين 01:

من دفاتر إحدى المؤسسات المختصة في المجال الصناعي لسنة 2021 استخرجنا المعلومات التالية:

- الكمية المنتجة والمباعة: 12000 وحدة، سعر البيع الوحدوي 100 دج.
- مواد أولية مستهلكة: 115000 دج.
- تكاليف متغيرة للتوزيع: 78000 دج.
- تكاليف متغيرة أخرى: 83000 دج.
- تكاليف ثابتة: 546700 دج.

المطلوب:

1. أنجز جدول تحليل الاستغلال التفاضلي مبرزا ماييلي:
 - الهامش على التكلفة المتغيرة.
 - نتيجة الاستغلال.
2. أحسب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.
3. أحسب عتبة المردودية بالقيمة (بطريقتين) والكمية وعلق على النتائج.
4. بافتراض أن المؤسسة تزاوّل نشاطها بطريقة منتظمة (12 شهر) أحسب نقطة الصفر (تاريخ تحقيق عتبة المردودية) وعلق على النتيجة.
5. مثل بيانيا عتبة المردودية وفق معادلة النتيجة وباستخدام معادلة التكاليف الثابتة تساوي الهامش على التكلفة المتغيرة.
6. حدد كل من هامش الأمان ومعدل الأمان.
7. حدد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة تساوي 392700 دج.
8. حدد النتيجة التي تسمح بالحصول على رقم أعمال قدره 1500000 دج.

9. إذا حققت المؤسسة 80% فقط من طاقتها الإنتاجية قدم جدول تحليل الاستغلال التفاضلي الجديد.

تمرين 02:

من تحليل استغلال إحدى المؤسسات استخرجنا معادلة النتيجة التالية:

$$y = 0,14x - 44800$$

حيث: X يمثل رقم الأعمال الصافي و y النتيجة.

المطلوب:

1. حدد رقم الأعمال لنقطة التعادل.
2. إذا علمت أن نتيجة الاستغلال = 42000 دج، أنشئ جدول تحليل الاستغلال التفاضلي.
3. أحسب هامش الأمان ومعدل الأمان.
4. حدد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة قدرها 11200 دج.
5. حدد النتيجة التي تسمح بالحصول على رقم الأعمال قدره 500 000 دج.

تمرين 03:

يستلزم إنتاج وحدة واحدة من المنتج ABC استهلاك وحدة واحدة من المادة النصف المصنعة M التي تكلفتها الإنتاجية المتغيرة 50 دج وتكلفتها الثابتة الكلية 20000 دج. عرض وكيل تجاري على المؤسسة إمكانية تموينها بالمادة النصف المصنعة M بسعر وحدوي 53 دج والاستغناء عن إنتاجها.

- ماهي توصياتك للمسير؟ (قرار قبول اقتناء المادة النصف المصنعة M عوض إنتاجها).

حل تمارين المحور 04

1. جدول تحليل الاستغلال التفاضلي:

النسبة	المبالغ	البيان
%100	1.200.000	رقم الأعمال CA
%23	276000	التكاليف المتغيرة CV
%77	924000	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV
%45	546700	التكاليف الثابتة CF
%31	377.300	نتيجة الاستغلال R

$$CA = P \times Q = 12000 \times 100 = 1.200.000$$

$$CV = 115.000 + 78.000 + 83.000 = 276.000$$

$$MCV = CA - CV$$

$$= 1.200.000 - 276.000 = 924.000$$

$$R = CA - CV - CF = 377.300$$

$$R = MCV - CF = 377.300$$

2. معدل الهامش على التكلفة المتغيرة:

$$MCV\% = \frac{MCV}{CA}$$

$$= \frac{924000}{1200000}$$

$$= 77\%$$

3. عتبة المردودية:

(أ) بالقيمة:

$$SR = \frac{CF}{MCV\%}$$

$$\approx \frac{546700}{0,77} = 710.000$$

ب) بالكمية:

$$SR_Q = \frac{CF}{MCV_u} = \frac{546700}{77} = 7100$$

التعليق:

أ) على القيمة: يجب أن تحقق المؤسسة رقم أعمال قدره 710,000 دج لتحقيق نتيجة قدرها "0"، وأي دج مباع إضافي يحقق للمؤسسة أرباحاً وأي دج أقل يحقق لها خسارة.

ب) بالكمية: يجب أن تحقق المؤسسة كمية مبيعات قدرها 7100 وحدة لتحقيق نتيجة "صفر"، وأن أي وحدة مباعة إضافية تحقق للمؤسسة أرباحاً وأي وحدة أقل تحقق خسارة.

4. نقطة الصفر (تاريخ بلوغ عتبة المردودية):

$$T_o = \frac{SR}{CA} \times 12 = 710000 / 1200000 \times 12 = 7.1$$

التعليق:

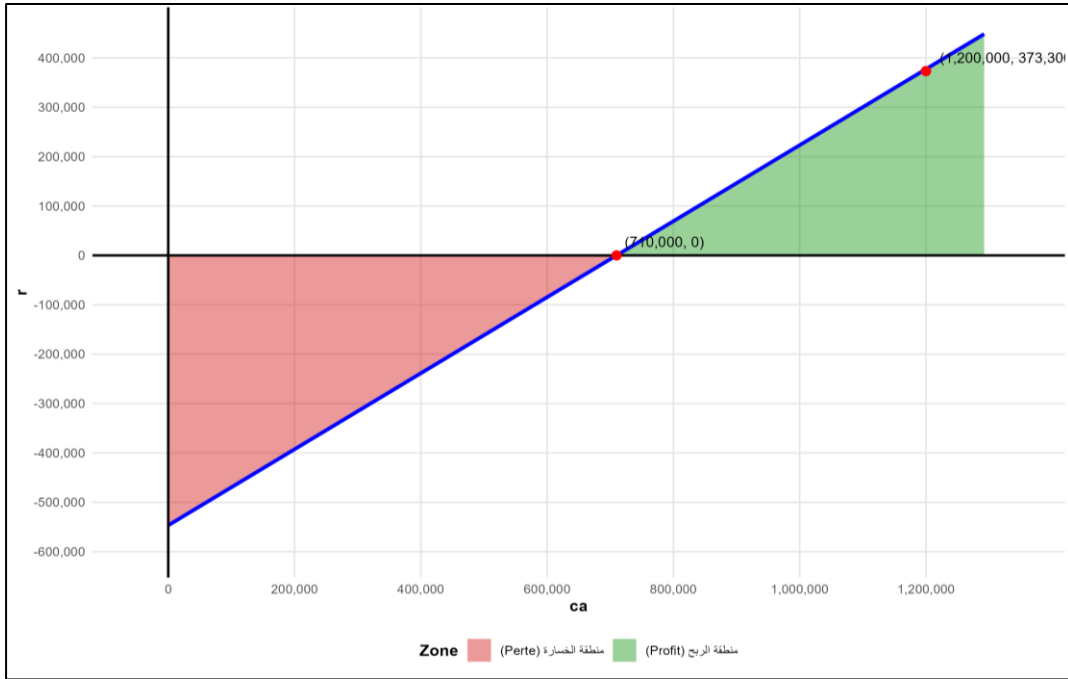
يجب على المؤسسة أن تزاوّل نشاطها بطريقة منتظمة (دون توقف) لمدة 7 أشهر و3 أيام لتحقيق نتيجة "0"، وأي يوم عمل إضافي يحقق ربح للمؤسسة.

05. التمثيل البياني:

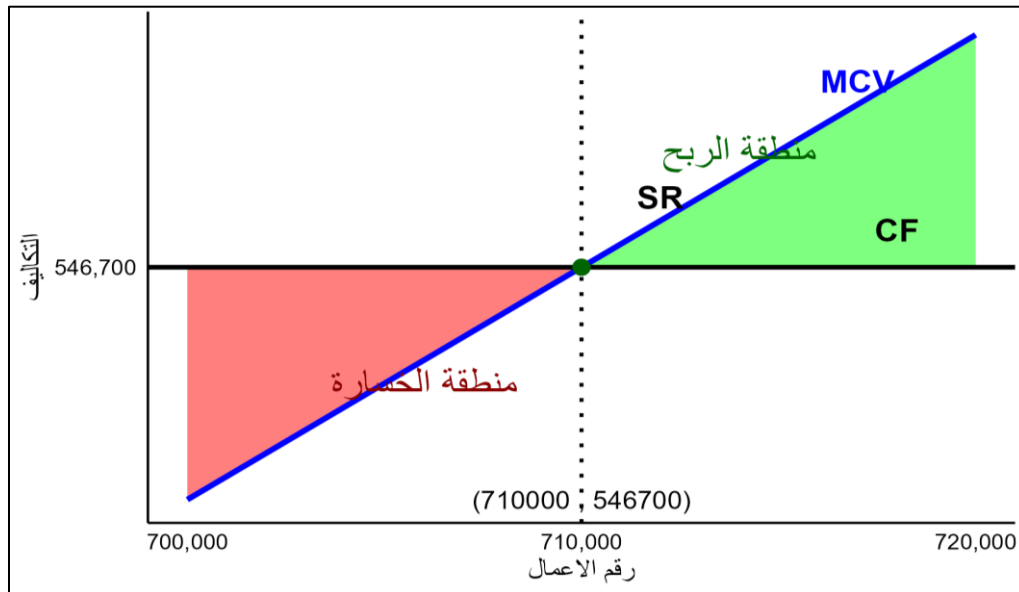
أ. معادلة النتيجة: $R = MCV\%.CA - CF$

$$R = 0.77 CA - 546700$$

R	0	373300
CA	710.000	1.200000



ب. معادلة التكاليف الثابتة = الهامش على التكلفة المتغيرة



6- هامش الأمان:

هامش الأمان (MS):

$$MS = CA - SR = 1.200.000 - 710.000 = 490.000$$

معدل هامش الأمان:

$$MS\% = MS / CA = 490.000 / 1.200.000 = 40,83\%$$

التحليل: المؤسسة في أمان، وتتحمل انخفاض رقم الأعمال بنسبة 40%.

7. رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق: $R = 392700$

لدينا:

$$R = CA - CV - CF$$

$$R = MCV - CF$$

$$R = (MCV\% \times CA) - CF$$

$$392\ 200 = 0,77 \times CA - 546\ 200$$

$$0,77\ CA = 392\ 200 + 546\ 200$$

$$CA = 939\ 400 / 0,77$$

$$= 1\ 220\ 000\ DA$$

8. تحديد النتيجة عند رقم الأعمال: $CA = 1.500.000$

$$R = CA - CV - CF$$

$$R = MCV\% \times CA - CF$$

$$R = 0,77 \times 1.500.000 - 546\ 200$$

$$R = 608\ 300$$

9. إذا حققت المؤسسة 80% من طاقتها الإنتاجية:

البيانات	المبلغ	%
CA	960.000	100
CV	220.800	
M/CV	739.200	
CF	546700	
R	192.500	

$$Q' = 12000 \times 0,8 = 9600$$

$$P = 100$$

$$CV = 9600 \times (CV_U=23) = 220\ 800$$

دراسة التمرين 02:

الجزء الأول:

$$y = 0,14x - 44\ 800$$

1. رقم أعمال نقطة التعادل:

$$SR = CF / \% MCV = 44\ 800 / 0,14 = 320\ 000$$

2- جدول تحليل الاستغلال التفاضلي:

البيانات	المبلغ	%
CA	620.000	100
CV	533.200	
MCV	86.800	
CF	44800	
R	42000	

$$M/CV - CF = R$$

$$M/CV - 44\ 800 = 42\ 000$$

$$M/CV = 86\ 800$$

$$R = M/CV - CF$$

$$R = \% MCV \times CA - CF$$

$$42000 = 0,14 \times CA - 44\ 800$$

$$0,14CA = 42\ 000 + 44\ 800$$

$$CA = 86\ 800 / 0,14 = 620\ 000$$

$$M/CV = CA - CV$$

$$86800 = 620\,000 - CV$$

$$\Rightarrow CV = 533\,200$$

3. هامش الأمان:

$$MS = CA - SR$$

$$MS = 620\,000 - 320\,000 = 300\,000$$

$$MS\% = MS / CA = 300\,000 / 620\,000 = 48\%$$

4. رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة 11200:

$$R = MCV\% \times CA - CF$$

$$11200 = 0,14 \times CA - 44\,800$$

$$0,14CA = 11\,200 + 44\,800$$

$$CA = 56\,000 / 0,14 = 400\,000$$

5 - النتيجة التي يحققها رقم الأعمال CA= 500000

$$R = MCV\% \times CA - CF$$

$$R = 0,14 \times 500\,000 - 44\,800$$

$$R = 70\,000 - 44\,800$$

$$R = 25\,200$$

دراسة تمرين (3):

المعطيات: لدينا:

$$1 (ABC) \rightarrow 1M$$

$$CV_u = 50\,DA$$

$$CF = 20000$$

ولدينا في حالة شراء M: P=53 DA

1. معادلة تكلفة الإنتاج:

$$CT = CV + CF$$

$$ct = CV_u \times Q + CF$$

$$ct = 50Q + 20000$$

2. معادلة تكلفة الشراء:

$$ct = Q \times P$$

$$ct = 53Q$$

3. حل المعادلة تكلفة الشراء = تكلفة الإنتاج:

$$\Rightarrow 53Q = 50Q + 20000$$

$$\Rightarrow 3Q = 20000$$

$$\Rightarrow Q = 20000 / 3 =$$

$$6666 \text{ وحدة}$$

التوصيات: إذا كانت الكميات من M أكبر من 6666 ننصح بالإنتاج، وإذا كانت أقل من 6666 ننصح بالشراء.

مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التكاليف المعيارية المباشرة وتحليل الانحرافات

هي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقاً، ثم القيام باستخراج الفروقات بينهما وبين التكاليف الحقيقية لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة.

1. مفهوم التكاليف المعيارية: تعرف على أنها التكاليف مرجعية تقارن بها التكاليف الفعلية، من أجل تحديد الانحرافات والتي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة.

2. مراحل حسابها: تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بعدة مراحل وتتمثل أساساً في مرحلة التحديد فمرحلة القياس ومرحلة التحليل:

1.2. مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية والتي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي داخل المؤسسة.

2.2. مرحلة القياس: تتمثل في قياس أو حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الاستغلال وكذا التكاليف المعيارية لنفس الفترة.

3.2. مرحلة التحليل: وتتمثل في تحليل الانحرافات وبالتالي تحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية من أجل اتخاذ القرار المناسب.

3. المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات: وذلك من خلال تتبع تطور التكاليف ومقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية والكشف عن الانحرافات وتحديد المسؤولين عن ظهورها، واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها ونستنتج هذه الانحرافات بالفرق بين الوضعية المعيارية والوضعية الحقيقية.

• بالنسبة للتكاليف سوف نجزي دراستها إلى انحرافات عن التكاليف المباشرة وانحرافات عن التكاليف غير المباشرة اعتماداً على قاعدة: التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية ومنه كل:

■ انحراف سالب في التكاليف له أثر إيجابي.

■ انحراف موجب في التكاليف له أثر سلبي.

4. الانحرافات على التكاليف المباشرة: توجد عدة أسباب تؤدي الى ظهور فوارق بين التكاليف المعيارية المباشرة والحقيقية لذا يستوجب الاهتمام بجميع الانحرافات المتعلقة بمكونات التكاليف المباشرة كتكلفة المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة ويكون الانحراف الاجمالي للتكاليف المباشرة يمثل مجموع هذه الانحرافات.

1.4. الانحراف على المواد الأولية: ينتج الانحراف في قيمة المواد الأولية بين ما كان متوقع استهلاكه هو ما تم استهلاكه فعلا، لعدة أسباب منها ما يتعلق بالاختلاف في الكمية ومنها ما يتعلق بالاختلاف في السعر ويمكن تحليله الى انحراف الكمية وانحراف السعر.

4-1-1-انحراف الكمية (تحليل الثلاثي): يمكن حساب هذا الفرق وفقا للعلاقة التالية:

$$E/Q = (Q_R - Q_P) P_P.$$

حيث: E/Q : انحراف الكمية.

P_P : السعر المعياري.

Q_P : الكمية المعيارية.

Q_R : الكمية الحقيقية.

4-1-2-انحراف السعر: ويمكن حساب هذا الانحراف وفقا للعلاقة التالية:

$$E/P = (P_R - P_P) Q_P$$

حيث أن E/P : انحراف السعر.

P_R : السعر الفعلي.

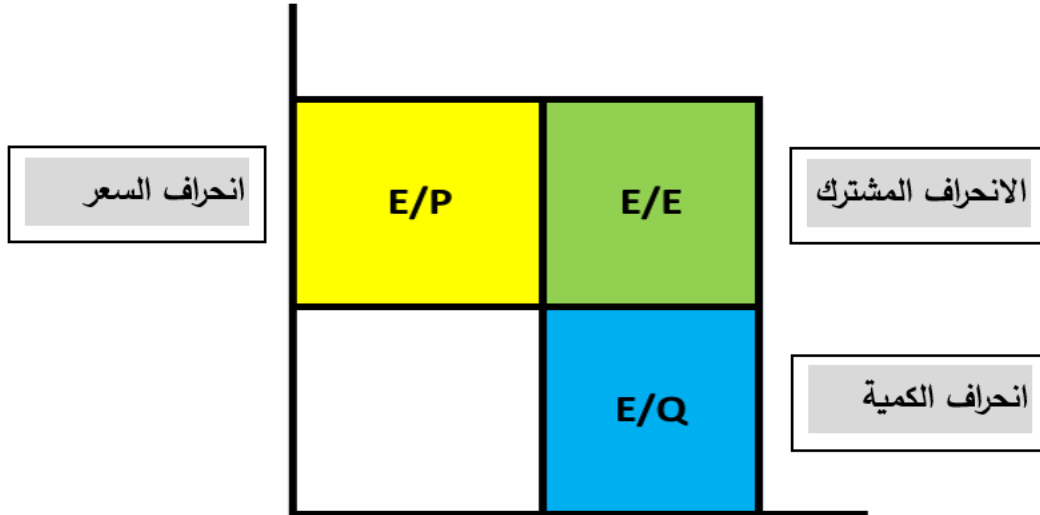
Q_P : الكمية المعيارية.

P_P : السعر المعياري.

■ ويمكن القول أن **انحراف الكمية** له عدة أسباب منها الاستهلاك المفرط للمواد الأولية بسبب اهمال العمال وجود فاقد كبير بسبب رداءة نوعية المواد الأولية، أما **انحراف السعر** فينتج عن أسباب خارج تحكم المؤسسة كالتقلبات في أسعار المواد الأولية أو لسوء تسيير مصلحة المشتريات وغيرها من الأسباب.

4-1-3- الانحراف المشترك: وهو فرق الكمية مضروب في فرق السعر.

$$\begin{aligned} \text{الانحراف المشترك} &= (Q_R - Q_P) \cdot (P_R - P_P) \\ &= \Delta Q - \Delta P \end{aligned}$$



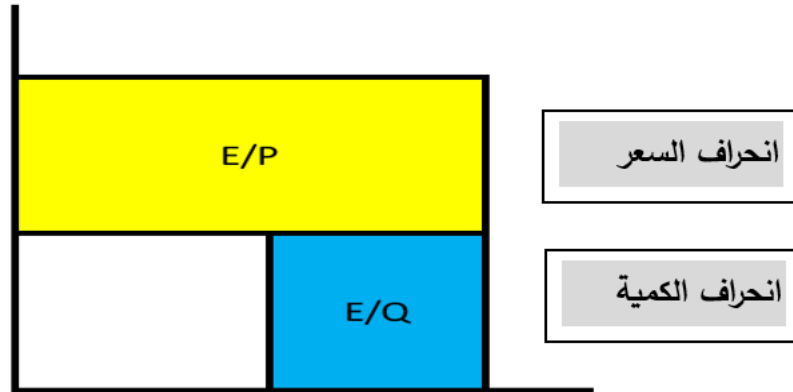
حيث: E/P: انحراف السعر، E/E: الانحراف المشترك، E/Q: انحراف الكمية.
ليصبح معه الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المشترك.
ونلاحظ أن تحليل الانحراف الإجمالي ينتج عنه انحراف ثلاثي غير أنه يوجد انحراف ثنائي وذلك عن طريق دمج الانحراف المشترك مع انحراف السعر ليصبح هناك انحرافين فقط: انحراف الكمية وانحراف السعر.

أ. انحراف الكمية (تحليل ثنائي):

$$E/Q = (Q_r - Q_p) \cdot P_p$$

2- انحراف السعر (تحليل ثنائي):

$$E/P = (P_r - P_p) \cdot Q_r$$



ليصبح معه الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر

4-2- الانحراف على تكاليف اليد العاملة (تحليل ثلاثي): ينتج الانحراف الكلي على اليد

العاملة عن الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.

أي: الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

حيث أن: الانحراف السالب له أثر إيجابي والانحراف الموجب له أثر سلبي.

ويمكن تحليل هذا الانحراف إلى:

انحراف في الوقت (ساعات العمل).

انحراف في السعر (الأجرة).

انحراف مشترك.

4-2-1- الانحراف في الوقت (ساعات العمل):

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى ظهور هذا الانحراف يمكن أن يرجع إلى نقص في تأهيل العامل وعدم تخصصهم في المناصب التي يشغلونها، أو نتيجة المماطلة بسبب عدم التحفيز وغيرها ويحسب هذا الانحراف وفق العلاقة التالية:

$$E/t = (T_r - T_p) \cdot P_p$$

حيث E/T : انحراف في الوقت

T_r : الوقت الفعلي

T_p : الوقت المعياري

P_p : السعر المعياري

4-2-2 انحراف السعر: قد يرجع هذا الانحراف إلى التعديل القانوني أو التعاقدى للأجور أو الزيادة لعمال ذوي كفاءات عالية مما يكلف المؤسسة أجوراً فوق العادة، وغيرها من الأسباب ويحسب هذا الانحراف وفق العلاقة التالية:

$$E/P = (P_r - P_p) \cdot T_p$$

4-2-3 الانحراف المشترك: وينتج عن الفرق بين الوقت مضروب في فرق السعر ليصبح:

$$\begin{aligned} \text{الانحراف المشترك} &= (T_r - T_p) (P_r - P_p) \\ &= \Delta T \times \Delta P \end{aligned}$$

أي أن الانحراف الإجمالي = انحراف الوقت + انحراف السعر + الانحراف المشترك.
كما وسبقاً أشرنا في تحليل انحراف المواد الأولية إلى أن هناك تحليل ثنائي، على جانب تحليل الفرق نطبق نفس الأمر على انحراف اليد العاملة: تحليل ثنائي:
أ- انحراف الوقت:

$$E/T = (T_r - T_p) \cdot P_p$$

ب- انحراف السعر:

$$E/P = (P_R - P_p) \cdot T_r$$

ليصبح معه الانحراف الإجمالي = انحراف الوقت + انحراف السعر
وعليه يكون الانحراف الإجمالي عن التكاليف المباشرة الناتج عن الانحراف في المواد الأولية واليد العاملة، والتكاليف المباشرة لكل إجراء، والانحرافات الأخرى للعناصر المكونة للتكاليف المباشرة والتي تُحسب بنفس الطريقة.

5. الانحرافات على الإيرادات: كما هو الشأن في التكاليف فإنه بالإمكان تحديد انحرافات على الإيرادات، ولعل أهمها المبيعات في شكل انحراف إجمالي ثم يتم تبسيطه حسب مكوناته إلى انحراف على الكمية وعلى السعر في حالة التحليل الثنائي مع إضافة الانحراف المشترك في حالة التحليل الثلاثي.

أ- الانحراف على المبيعات:

$$E/GR = CA_R - CA_P$$

حيث:

E/GR : انحراف المبيعات.

CA_R : رقم الأعمال الفعلي.

CA_P : رقم الأعمال المعياري.

وتكون قراءة الانحرافات معاكسة لما هي عليه في الأعباء، وبالتالي يكون هذا الانحراف ملائمًا إذا كان موجبًا، وغير ملائم في حالة العكس أي عندما يكون سالبًا.

ويمكن تحليله حسب التحليل الثنائي إلى:

أ 1. الانحراف على الكمية:

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \cdot P_P$$

أ 2. الانحراف على السعر:

$$E/P = (P_R - P_P) \cdot Q_R$$

ليصبح:

$$E/GR = E/Q + E/P$$

أما حسب التحليل الثلاثي:

أ 1 - الانحراف على الكمية:

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \cdot P_P$$

أ 2 - الانحراف على السعر:

$$E/P = (P_R - P_P) \cdot Q_P$$

أ 3 - الانحراف المشترك:

$$E/E = (Q_R - Q_P) (P_R - P_P)$$

ليصبح:

$$E/GR = E/Q + E/P + E/E$$

مثال تطبيقي:

- تقوم المؤسسة X بإنتاج منتج وحيد A ويتطلب إنتاج 2000 وحدة منه العناصر التالية:
- 700 كلغ من المادة الأولية M تكلفه الكغ الواحد 45 دج.
 - 6 دقائق للوحدة بتكلفه 60 دينار للساعة الواحدة .
 - وكانت العناصر المقدرة لإنتاج 1500 وحدة كالتالي:
 - 450 كغ من المادة الأولية M تكلفه الكغ الواحد 60 دينار.
 - 03 دقائق للوحدة بتكلفة 50 دينار للساعة الواحدة.

المطلوب:

- 01- حساب الانحرافات الاجمالية.
 - 02- تحليل الفرق المادة الأولية واليد العاملة جبريا وهندسيا (تحليل ثلاثيا).
- الحل:** الانحراف الاجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.
- قبل هذا الحساب يجب تحديد الكمية المعيارية وفقا للإنتاج الفعلي.

-حسب العلاقة التالية: ك م $\times \frac{\text{الانتاج الفعلي}}{\text{الانتاج التقديري}}$.

كمية المواد الأولية 450 $\times \frac{2000}{1500} = 600$ كلغ.

الحجم الساعي = $3 \times 1500 \times \frac{2000}{1500} = 6000$ دقيقة أي 100 ساعة ليصبح جدول

الانحراف الإجمالي:

البيان	التكلفة الفعلية			التكلفة المعيارية			الانحراف
	ك	س	المبلغ	ك	س	المبلغ	
المواد الأولية	700	45	31500	600	60	36000	4500-
اليد العاملة	200	60	12000	100	50	5000	7000
			43500			41000	2500

الانحراف الاجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

2500 = 41000 - 43500 انحراف غير ملائم:

1. تحليل انحراف المادة الأولية:

1-1- انحراف الكمية:

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \cdot P_P$$

$$E/Q = (700 - 600) \cdot 60 = 6000$$

1-2- انحراف السعر:

$$E/P = (P_R - P_P) \cdot Q_P$$

$$= (45 - 60) \cdot 600 = -9000$$

1-3- الانحراف المشترك:

$$\Delta Q \cdot \Delta P = (Q_R - Q_P)(P_R - P_P)$$

$$= (700 - 600)(45 - 60) = -1500$$

ليصبح معها الانحراف الإجمالي للمواد الأولية: فعلي - المعياري.

$$36000 - 31500 :$$

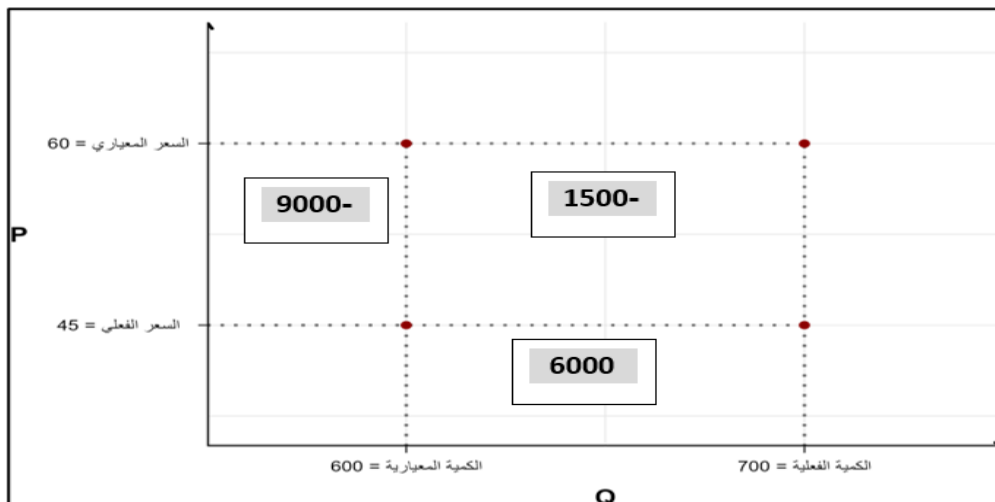
$$= -4500 \text{ إنحراف ملائم}$$

$$E/Q + E/P + E/E = \text{الانحراف الإجمالي}$$

$$6000 - 9000 - 1500 =$$

$$= -4500.$$

تمثيله بيانيا:



تحليل اليد العاملة:

1.2. انحراف الكمية:

$$E/t = (t_R - t_p) \cdot P_p$$

$$= (200 - 100) \cdot 50 = +5000$$

2.2 انحراف السعر:

$$E/P = (P_R - P_p) \cdot t_p$$

$$= (60 - 50) \cdot 100 = 1000$$

3.2 الانحراف المشترك: $\Delta t \cdot \Delta P$

$$= (200-100) (60-50) = 100 \cdot 10 = 1000$$

الانحراف الإجمالي: $7000 = 1000 + 1000 + 5000$ انحراف غير ملائم.

تمارين المحور الخامس

الهدف: تمكين الطالب من حساب مختلف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بخصوصها.

التمرين 01:

إليك البطاقة المعيارية لإنتاج وحدة واحدة من الستائر:

- قماش: 1.2 متر ب 18.5 دج للمتر.
- يد عاملة مباشرة: ساعة واحدة ب 25 دج للساعة.
- هذه البطاقة أعدت على أساس إنتاج عادي قدره 4000 ستار.
- وكانت المعلومات الفعلية لإنتاج 4400 ستار كالتالي:
- قماش: 5720 متر ب 18 دج للمتر.
- يد عاملة مباشرة: 4600 ساعة ب 25.5 دج / سا.

المطلوب:

أحسب الانحراف على القماش وعلى اليد العاملة مع تحليله (تحليل ثنائي).

التمرين 02: من دفاتر إحدى المؤسسات للسداسي الأول من سنة 2022 استخرجنا المعلومات التالية:

الكميات المباعة Q	سعر البيع P	ت المتغيرة للوحة CVu	رقم الأعمال CA	الهامش على التكلفة المتغيرة للوحة MCVu	الهامش الإجمالي MCV
200	25	15			
180	20	12			

المطلوب: 1. أكمل الجدول.

2. إذا علمت أن التكاليف الثابتة (المعيارية والفعلية) تمثل 25% من رقم الأعمال، قم بحساب انحراف النتيجة.

3. حساب انحراف رقم الأعمال وتحليله (انحراف الكمية وانحراف السعر).

4. حساب انحراف التكاليف المتغيرة وتحليله.

5. حساب انحراف الهامش الإجمالي وتحليله.

حل تمارين المحور الخامس

حل التمرين 01: قبل استخراج الانحرافات نقوم بتحويل المعطيات المعيارية حسب الإنتاج الفعلي.

القماش المستهلك: $1.2 \text{ م} \times 4400 = 5280 \text{ م}$

اليد العاملة: $1 \text{ سا} \times 4400 = 4400 \text{ سا}$.

الانحرافات الإجمالية:

الانحرافات		المعيارية			الفعلية			البيان
-	+	م	س	ك	م	س	ك	
	5280	97680	18.5	5280	102960	18	5720	القماش
	7300	110000	25	4400	117300	25.5	4600	المستهلك
								اليد العاملة
	12580	207680			220260			

تحليل فرق المادة الأولية:

الفرق الإجمالي = تكاليف فعلية - تكاليف معيارية

$$= 102960 - 97680 + 5280 = \text{غير ملائم}$$

التحليل باستعمال 03 فروقات:

* انحراف الكمية:

$$\begin{aligned} E/Q &= (Q_r - Q_p) \cdot P_p \\ &= (5720 - 5280) \times 18,5 = 8140 \end{aligned}$$

وهو انحراف غير ملائم.

* انحراف السعر:

$$E/P = (P_r - P_p) \cdot Q_p$$

$$E/P = (18 - 18,5) \cdot 5280 = -2640$$

وهو انحراف ملائم.

* الانحراف المشترك:

$$\Delta Q \cdot \Delta P$$

$$= (Q_r - Q_p)(P_r - P_p)$$

$$= (5720 - 5280) (18 - 18,5) = -220$$

وهو انحراف ملائم.

* التأكد من الانحراف الإجمالي:

$$= E/Q + E/P + \Delta Q \cdot \Delta P$$

$$= 8140 - 2640 - 220 = 5280$$

انحراف الكمية هو المسؤول عن فرق المواد الأولية (وقد يعود ذلك إلى سوء استخدام المادة الأولية (الهدر والإسراف).

تحليل فرق اليد العاملة:

$$\text{الفرق الإجمالي} = \text{تكاليف فعلية} - \text{تكاليف معيارية}$$

$$= 110000 - 117300 = -7300$$

التحليل باستعمال 03 فروقات:

* انحراف ساعات العمل:

$$E/t = (T_r - T_p) \cdot P_p$$

$$= (4600 - 4400) \cdot 25 = +5000$$

وهو انحراف غير ملائم.

* انحراف السعر:

$$E/P = (P_r - P_p) \cdot T_p$$

$$= (25,5 - 25) \cdot 4400 = +2200$$

وهو انحراف غير ملائم.

* الانحراف المشترك:

$$\Delta T. \Delta P$$

$$= (T_r - T_p) (P_r - P_p)$$

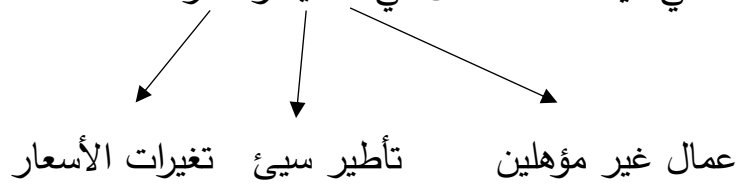
$$= (4600 - 4400) (25,5 - 25) = +100$$

وهو انحراف غير ملائم.

الفرق الإجمالي للتأكيد:

$$5000+2200+100 = 7300$$

التحليل: المسؤول عن الانحراف في اليد العاملة ممثل في الكمية والسعر



حل التمرين الثاني:

1- أكمل الجدول:

MCV	MCV _U	CA	CVU	P	Q	البيان
2000	10	5000	15	25	200	بيانات معيارية
1440	08	3600	12	20	180	بيانات فعلية

2- حساب انحراف النتيجة:

%	المعيارية	%	الفعلية	البيان
	2000		1440	MCV
25	1250	25%	900	CF
	750		540	R

غير ملائم

$$E/R = R_R - R_P = 540 - 750 = -210$$

3- حساب انحراف رقم الأعمال وتحليله

غير ملائم

$$E/CA = CA_R - CA_P = 3600 - 5000 = -1400$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P = (180 - 200) \times 25 = -500$$

$$E/P = (P_R - P_P) \times Q_R = (20 - 25) \times 180 = -900$$

بالجمع نجد: $1400 - = 900 - 500$

4. انحراف التكاليف المتغيرة (CV):

$$CV = CV_U \times Q$$

$$E/CV = CV_R - CV_P = (12 \times 180) - (15 \times 200) = 2160 - 3000 = -840$$

ويحل الى:

$$E/CV_U = (CV_{UR} - CV_{UP}) \times Q_R = (12 - 15) \times 180 = -540$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P) CV_{UP} = (180 - 200) \times 15 = -300$$

بالجمع نجد: $840 - = 540 - 300$

5. انحراف الهامش وتحليله:

$$MCV = MCV_U \times Q = (P - CV_U) \times Q$$

$$E/MCV = MCV_R - MCV_P = 1440 - 2000 = -560$$

وهو انحراف غير ملائم.

ويحل الى:

$$E/MCV_U = (MCV_{UR} - MCV_{UP}) \times Q_R = (8 - 10) \times 180 = -360$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P) MCV_{UP} = (180 - 200) \times 10 = -200$$

مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير التكاليف المعيارية غير المباشرة وتحليل الانحرافات

الأعباء غير المباشرة هي الأعباء المشتركة بين عدة منتجات، فهي تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين تكلفة الإنتاج، الأمر الذي يستوجب تحليلها ومعالجتها إلى مراكز تحليل ومن ثم تحميلها على الأقسام عن طريق ما يسمى بوحدة العمل أو وحدة القياس، وتحسب:

$$\text{الأعباء غير المباشرة} = \text{السعر المعياري} \times \text{عدد وحدات القياس التقديرية}$$

ويقصد بالسعر المعياري للأعباء غير المباشرة، معدل التحميل للتكلفة غير المباشرة ويمكن صياغته بالشكل:

$$\text{الأعباء الغير مباشرة} = \text{تكلفة وحدة القياس التقديرية} \times \text{عدد وحدات القياس التقديرية.}$$

1. تحليل انحراف الأعباء الغير مباشرة: تتحدد الأعباء غير المباشرة على مستوى مراكز التحليل كما أشرنا سابقاً، فكل مركز تحليل يرتبط بمركز مسؤولية معين، فيتمثل تحليل انحراف هذه المصاريف في مقارنة المصاريف غير المباشرة الفعلية مع المصاريف غير المباشرة التقديرية، ويحسب الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة كالاتي:

$$\text{انحراف المصاريف غير المباشرة} = \text{المصاريف غير المباشرة الفعلية} - \text{المصاريف غير المباشرة التقديرية.}$$

$$EG/CI = C_{Ir} - C_{Is}$$

حيث:

EG/CI: الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة.

C_{Ir}: المصاريف غير المباشرة الفعلية.

C_{Is}: المصاريف غير المباشرة التقديرية المكيفة للنشاط الفعلي

ويحلل انحراف المصاريف غير المباشرة إلى:

1-1 طريقة الانحرافين : هما انحراف كمية وحدات النشاط، انحراف تكلفة وحدة النشاط.

أ- انحراف كمية وحدات النشاط = (عدد وحدات النشاط الفعلية - عدد وحدات النشاط المعيارية) × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط.

ب- انحراف تكلفة وحدة النشاط = (التكلفة الفعلية لوحدة النشاط - التكلفة المعيارية لوحدة النشاط) × عدد وحدات النشاط الفعلية.

2.1. طريقة أخرى: وفقا لهذه الطريقة سيتم تجزئة فرق السعر الى جزئين فرق النشاط وفرق الميزانية، وإدخال ما يسمى بالتكلفة المرنة B_f ، ليصبح الانحراف الإجمالي:
الانحراف الإجمالي = انحراف السعر + انحراف الكمية + الانحراف المشترك.
= (إ. النشاط + إ. الميزانية) + إ. المردودية + إ. المشترك

أ. انحراف الميزانية: هو الفرق بين التكاليف المعيارية للقسم، وتكلفة الساعة للميزانية المرنة.

وهي تعطى بالعلاقة التالية: $E/B = (B_f - P_s) \times Q_s$

و B_f التكلفة المرنة تعطى بالعلاقة التالية:

التكلفة المرنة $B_f =$ (التكلفة المتغيرة المعيارية / عدد الساعات المعيارية) + (التكاليف الثابتة المعيارية / عدد الساعات الفعلية).

ب. انحراف النشاط: هو الفرق بين تكلفة الساعة المرنة والتكلفة الفعلية للقسم وهي تعطى بالعلاقة التالية: $E/A = (P_r - B_f) \times Q_s$.

ج. انحراف المردودية: هو الفرق بين التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية والتكلفة

المعيارية لوحدات العمل الفعلية وهي تعطى بالعلاقة التالية: $(T_r - T_s) \times P_s$

د. الانحراف المشترك:

$$\Delta T \times \Delta P = (T_r - T_s) \times (P_r - P_s)$$

تمارين المحور السادس:

تمرين: اذا بلغت المنتجات الحقيقية للورشة 2600 وحدة خلال وقت حقيقي 400 ساعة بتكلفة 20 دج للساعة، وكانت التكاليف المقدرة لإنتاج 2500 وحدة هي 380 ساعة بتكلفة وحدوية 22 دج.

المطلوب: احسب الانحرافات الملاحظة على الأعباء الغير مباشرة وحللها، علما أن التكاليف الثابتة 3800 دج.

حل التمرين:

الحل:

الانحراف الإجمالي = (التكلفة الفعلية الإجمالية) - (التكلفة المعيارية الإجمالية)

الكمية المعيارية المتناسبة مع الإنتاج الفعلي: $380 \times 2600 / 2500 = 395,20$

الانحراف = $(20 \times 400) - (22 \times 395,20) = -694,40$ انحراف ملائم.

التكلفة المتغيرة المعيارية: $3800 - (22 \times 380) = 4560$.

التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة: $4560 / 380 = 12$.

التكلفة المرنة = $12 + 400 / 380 = 21,5$.

أ. انحراف المردودية: $E/R = (Tr - Ts) \times Ps$

: $22 \times (400 - 395,20) =$

= 105.60 انحراف غير ملائم.

ب. انحراف النشاط: $E/A = (Pr - Bf) \times Qs$

= $395.20 \times (20 - 21.5)$

= -592.80 انحراف ملائم

ج. انحراف الميزانية: $E/B = (Bf - Ps) \times Qs$

= $395.20 \times (21.5 - 22)$

= -197.60 انحراف ملائم

د. الانحراف المشترك:

$$\begin{aligned}\Delta T \times \Delta P &= (T_r - T_s) \times (P_r - P_s) \\ &= (400 - 395.20) \times (20 - 22) \\ &= -9.60\end{aligned}$$

إذن الانحراف الإجمالي:

$$105,60 - 592,80 - 197,60 - 9,60 = -694.40 \text{ دج انحراف ملائم.}$$

مدخل للموازنات التقديرية

تواجه المؤسسات تحديات متزايدة في مجال إدارة الموارد وتخصيصها بكفاءة، خاصة في ظل محدودية الموارد المتاحة وارتفاع حدة المنافسة والتغيرات الاقتصادية المستمرة. ولضمان الاستغلال الأمثل لهذه الموارد، يتعين على الإدارة القيام بمجموعة من الوظائف الأساسية تتمثل في التخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وفي هذا الإطار، تبرز الموازنة التقديرية كأداة إدارية فعالة تساعد المؤسسة على تحقيق هذه الوظائف من خلال توفير بيانات وتقديرات كمية ومالية تمكن المسؤولين من توجيه الموارد المتاحة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية. كما تسهم الموازنة التقديرية في دعم عملية اتخاذ القرار ومتابعة الأداء وضمان الاستخدام الرشيد للموارد النادرة، مما يجعلها من أهم أدوات التخطيط والرقابة الحديثة في المؤسسات.

1. مفهوم الموازنات التقديرية:

✓ يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا على أنها خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة زمنية محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين.

✓ تُعرّف الموازنة التقديرية بأنها خطة مالية وكمية شاملة تُعد مسبقاً لفترة زمنية محددة، وتتضمن تقديراً للإيرادات والمصروفات والموارد اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، مع استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

✓ الموازنة التقديرية هي ترجمة رقمية ومالية لأهداف المؤسسة وسياساتها المستقبلية، حيث تُعبّر عن البرامج والخطط التشغيلية في صورة تقديرات كمية ونقدية تساعد الإدارة على تنسيق الأنشطة واتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذ الخطط.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن الموازنة التقديرية تمثل أداة إدارية ورقابية تهدف إلى التخطيط المسبق لأنشطة المؤسسة وترشيد استخدام مواردها، من خلال تحويل الأهداف والسياسات إلى تقديرات كمية ومالية قابلة للتنفيذ والمتابعة والتقييم.

2. أهداف الموازنة التقديرية:

تسعى الموازنة التقديرية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساعد المؤسسة على تحسين أدائها وتوجيه مواردها بكفاءة، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

-**التخطيط:** تعد الموازنة أداة أساسية للتخطيط المستقبلي، حيث تترجم أهداف المؤسسة وبرامجها إلى تقديرات كمية ومالية تسهم في تحديد مسار العمل خلال الفترة القادمة.

-**التوقع والاستشراف:** تساعد الموازنة الإدارة على استشراف الظروف المستقبلية من خلال تقدير المبيعات والإيرادات والتكاليف المتوقعة، مما يساهم في الاستعداد المسبق لمواجهة التحديات والحد من المخاطر المحتملة.

-**الرقابة وتقييم الأداء:** توفر الموازنة معياراً يمكن الاعتماد عليه لمتابعة تنفيذ الأنشطة، وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بما تم التخطيط له، وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها.

-**التنسيق بين الأنشطة:** تساهم الموازنة في تحقيق الانسجام بين مختلف أقسام المؤسسة ووحداتها، من خلال توحيد الجهود وربط الخطط الفرعية ببعضها البعض بما يضمن تحقيق الأهداف المشتركة بكفاءة وفعالية.

3. مبادئ الموازنة التقديرية

تعتمد الموازنة التقديرية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تضمن إعدادها وتنفيذها بفعالية، ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:

. **مبدأ التخطيط:** يقوم هذا المبدأ على تحديد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة، مع وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتنفيذها. كما يساهم في تحسين أساليب العمل وتشجيع الابتكار بما يضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

. **مبدأ الشمول:** يقصد بهذا المبدأ إشراك جميع الأقسام والإدارات في عملية إعداد الموازنة التقديرية، بحيث تقوم الإدارة العليا بوضع التوجهات والسياسات العامة، بينما تتولى مختلف الوحدات التنظيمية إعداد تقديراتها وفق تلك التوجهات، مما يضمن شمولية الموازنة وتكاملها.

. **مبدأ المرونة:** يقتضي هذا المبدأ أن تكون الموازنة قابلة للتعديل والتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية التي قد تواجه المؤسسة. فقد تطرأ ظروف غير متوقعة مثل تقلب الأسعار، ندرة بعض الموارد، تأخر توريد المعدات، الإضرابات العمالية أو انخفاض الطلب نتيجة المنافسة، الأمر الذي يجعل التقديرات الأولية غير ملائمة للواقع. لذلك ينبغي إعداد بدائل وخطط احتياطية تسمح للمؤسسة بالاستجابة السريعة للمتغيرات وتقليل آثارها السلبية.

. **مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية :** يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤولية، حيث يتم تحديد المسؤوليات الخاصة بكل مركز أو قسم داخل المؤسسة. وعند ظهور انحرافات بين النتائج الفعلية والمخططة، يتم تحديد الجهات المسؤولة عنها بهدف تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة، سواء من خلال المكافأة والتحفيز أو عبر التدريب والتأهيل لتحسين الأداء. . **مبدأ قياس الأداء :** تُعد الموازنة التقديرية أداة فعالة لقياس الأداء وتقييم كفاءة التسيير، إذ تمثل معياراً يمكن من خلاله مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المحددة مسبقاً. كما تساعد على الكشف عن نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، مما يعزز دورها كوسيلة رقابية وإدارية فعالة.

4. مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تتم عملية إعداد الموازنة التقديرية عبر مجموعة من المراحل المتكاملة التي تضمن توافقها مع أهداف المؤسسة وإمكاناتها المتاحة، ويمكن تلخيص هذه المراحل فيما يلي:

- **مرحلة تحديد الأهداف** تُعد هذه المرحلة نقطة الانطلاق في إعداد الموازنة التقديرية، حيث يتم تحديد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال الفترة المقبلة، سواء كانت أهدافاً إنتاجية أو تسويقية أو مالية، مع مراعاة الإمكانيات المتاحة والظروف المحيطة بالمؤسسة.

- **مرحلة التنسيق بين الخطط والموازنات الفرعية** في هذه المرحلة يتم توزيع المسؤوليات وتحديد الوسائل والموارد اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة. كما تقوم مختلف الإدارات والأقسام بإعداد موازناتها الفرعية وفقاً للسياسات العامة للمؤسسة، بما يضمن التكامل والتنسيق بين مختلف الأنشطة.

• **مرحلة تجميع ومراجعة الموازنات** بعد إعداد الموازنات الفرعية، يتم تجميعها ومراجعتها للتأكد من مدى انسجامها وتوافقها مع الأهداف العامة للمؤسسة. كما تتم مناقشة الاحتياجات والموارد المطلوبة وإجراء التعديلات اللازمة قبل اعتماد الموازنة النهائية الشاملة.

• **مرحلة التنفيذ والمتابعة وتقييم الأداء** تبدأ هذه المرحلة بتطبيق الموازنة المعتمدة من قبل مختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة، ثم متابعة مدى الالتزام بها من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات المخططة. ويتم بعد ذلك تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بهدف تحسين الأداء ورفع كفاءة التسيير مستقبلاً.

5. أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تصنيف الموازنات التقديرية وفق عدة معايير، أهمها المدة الزمنية، ووحدة القياس المستخدمة، ومدى مرونتها تجاه التغيرات في مستوى النشاط.

1.5. تصنيف الموازنات التقديرية حسب الفترة الزمنية:

أ- **الموازنة التقديرية طويلة الأجل:** هي الموازنة التي تغطي فترة زمنية تمتد عادة من خمس إلى عشر سنوات، وتهدف إلى ترجمة التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة إلى خطط مستقبلية. وتركز هذه الموازنة على القرارات طويلة المدى مثل التوسع في النشاط، تطوير المنتجات، اقتناء الأصول الثابتة، ومصادر التمويل طويلة الأجل، وغالباً ما يتم إعدادها من طرف الإدارة العليا.

ب- **الموازنة التقديرية قصيرة الأجل:** هي الموازنة التي تُعد لفترة نقل عن سنة، وقد تكون سنوية أو نصف سنوية أو ربع سنوية. وتهدف إلى تخطيط الأنشطة التشغيلية اليومية ومتابعتها، كما تُعد امتداداً للموازنة طويلة الأجل، لذلك يجب أن تتوافق أهدافها مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

ج- **الموازنة التقديرية المستمرة:** هي موازنة يتم تحديثها بشكل دوري لمواكبة التغيرات المستمرة في بيئة العمل. ويتم إعدادها بإضافة فترة جديدة كلما انتهت فترة مماثلة، مما يضمن بقاء

الموازنة مغطية لفترة زمنية ثابتة ومستقبلية، ويساعد الإدارة على تحسين دقة التوقعات واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

2.5. تصنيف الموازنات التقديرية حسب وحدة القياس

أ- الموازنة التقديرية العينية: هي الموازنة التي يتم التعبير عن عناصرها بوحدات مادية مثل عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل، أو كميات المواد الأولية. ويكثر استخدامها في المؤسسات الصناعية والإنتاجية لتحديد الاحتياجات التشغيلية.

ب- الموازنة التقديرية النقدية: هي الموازنة التي تُعبر عن مختلف الأنشطة والموارد بوحدات نقدية، وتُستخدم لتقدير الإيرادات والنفقات وتقييم نتائج الموازنات العينية، كما تساعد على تجميع مختلف الموازنات الفرعية في إطار موازنة مالية شاملة.

3.5. تصنيف الموازنات التقديرية حسب درجة المرونة

أ- الموازنة التقديرية الثابتة: هي موازنة تُعد على أساس مستوى محدد من النشاط ولا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو المبيعات خلال الفترة المالية. وتناسب المؤسسات التي تعمل في بيئة مستقرة نسبياً وتتميز بانخفاض درجة التقلب في نشاطها.

ب- الموازنة التقديرية المرنة: هي موازنة يتم إعدادها لعدة مستويات محتملة من النشاط، بحيث يمكن تعديلها وفق التغيرات التي تطرأ على حجم الإنتاج أو المبيعات. وتُعد من أكثر أنواع الموازنات فعالية لأنها تسمح بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط عند مختلف مستويات النشاط، مما يعزز دقة الرقابة وتقييم الأداء.

4.5. تصنيف الموازنات التقديرية حسب طبيعة الأعمال التي تغطيها

أ- الموازنات التشغيلية: تتعلق بالأنشطة الرئيسية التي تمارسها المؤسسة بصورة يومية، وتشمل مختلف الموازنات المرتبطة بالإنتاج والمبيعات والمشتريات والمواد الأولية والأجور والمصاريف التشغيلية. وتهدف هذه الموازنات إلى تخطيط ومراقبة العمليات التشغيلية وتحقيق الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة.

ب- الموازنات المالية: تركز على الجوانب المالية للمؤسسة، وتهدف إلى تحديد الاحتياجات المالية ومصادر تمويلها، إضافة إلى التخطيط للتدفقات النقدية المتوقعة. ومن أهم مكوناتها موازنة النقدية، والموازنة الاستثمارية، والموازنة التقديرية للقوائم المالية.

ج- الموازنة الشاملة (الرئيسية): تمثل الإطار العام الذي يجمع مختلف الموازنات التشغيلية والمالية في وثيقة واحدة متكاملة. وتوفر رؤية شاملة عن الأنشطة المستقبلية للمؤسسة، كما تساعد الإدارة العليا على التنسيق بين مختلف الأقسام وتقييم مدى توافق الخطط الفرعية مع الأهداف العامة للمؤسسة.

قائمة المراجع:

1. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
2. بديسي فehme، المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين -، دار الهدى، عين مليلة -الجزائر - ، 2013.
3. كساب أمينة، المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين-، مطبوعة موجهة الى طلبة السنة الثانية شعبة علوم التسيير، علوم مالية ومحاسبة، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022-2023.
4. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
5. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
6. عبد القادر موزاوي، مراقبة التسيير، دار إيلياء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2024.
7. نور الدين مزهودة، الحاج عرابية، مراقبة التسيير -دروس وتمارين-، ألفا للوثائق للنشر والتوزيع، قسنطينة -الجزائر-،
9. قمري زينة، محاضرات في مادة مراقبة التسيير، مطبوعة موجهة لسنة ثالثة ليسانس مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، 2020-2021.
8. معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
9. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010.
10. لعقون أمال، مراقبة التسيير -دروس وتمارين-، مطبوعة موجهة لطلبة السنة ثالثة ليسانس مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة -الجزائر - ، 2024-2025.

11. خالدي عادل، محاضرات وتطبيقات في مقياس مراقبة التسيير، محاضرات موجهة لطلبة أولى ماستر إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي - الجزائر -، بدون سنة.

12- Brigitte Doriath, **control de gestion**, 5^{eme} édition , dunod, paris, 2008.

13- J. eurion, H.court, **comptabilité analytique et gestion**, Tome1, Edition Foucher, France 1983.