

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون - تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
شعبة: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

مدحه مقدمه لاستكمال متطلبات نيل شهادة
الماستر

من إعداد الطلبة:

لعربي أحمد

لعربي الحاج هواري بومدين

تحت عنوان:

التكاليف المعيارية ودورها في ترشيد القرار
دراسة حالة بمؤسسة نפטال تيارت

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	(أستاذ محاضراً -جامعة ابن خلدون تيارت)	أ.روتال عبد القادر
مشرفا ومقررا	(أستاذ محاضراً -جامعة ابن خلدون تيارت)	أ. بلكرشة رابح
مناقشا	(أستاذ محاضراً -جامعة ابن خلدون تيارت)	أ. حري المخطارية

السنة الجامعية : 2023/2022



كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم

"وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب" سورة هود (الآية 88)

نحمد الله أنه وفقنا ومنحنا القوة والشجاعة والصبر على تحمل أعباء هذا البحث.

نتقدم بشكرنا الجزيل إلى أستاذنا المشرف الدكتور "بلكرشة راجح" الذي نكن له

كل التقدير والاحترام.

كما نوجه شكرا خاصا يحمل في طياته أسمى عبارات الشكر والتقدير للجنة

المناقشة

نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد

جزاكم الله كل الخير

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ... ولا يطيب النهار إلا
بطاعتك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا

برؤيتك الله جل جلال

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة... إلى نبي الرحمة ونور
العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار

... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى والدي

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان... إلى بسمه

الحياة وسر الوجود... إلى من كان دعائها سر نجاحي... وحنانها

بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب..... أمي الحبيبة

إلى من كانوا يساعدوني دوما بالتشجيع والدعاء... إلى الذين هم

ظلي الذي استظل به وعضدي وقوتي وأركان الروحي...

أخواتي وإخوتي الأعزاء

إلى من ضاقت السطور عن ذكرهم فوسعهم قلبي... إلى من

زرعوا السعادة في دربي... إلى من أجمل ذكرياتي كانت معهم...

أصدقائي

وإلى كل من لم يذكرهم قلبي ولن ينساهم قلبي

فهرس المحتويات

صفحة

المحتويات

شكر

اهداء

فهرس

أ مقدمة

الفصل الأول: مدخل للتكاليف المعيارية واتخاذ القرار

07 المبحث الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

07 المطلب الاول: مفهوم التكاليف المعيارية

11 المطلب الثاني: نظام التكاليف المعيارية

15 المطلب الثالث: وظائف وأهداف نظام التكاليف المعيارية:

18 المبحث الثاني: ماهية اتخاذ القرار

18 المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار

22 المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار ونماذجه

26 المطلب الثالث: نظريات اتخاذ القرارات

28 المبحث الثالث: علاقة التكاليف المعيارية باتخاذ القرار

28 المطلب الأول: مفهوم المعيار وأنواعه

30 المطلب الثاني: النموذج العام لتحليل الانحرافات

32 المطلب الثالث: تحديد المسؤولية عن الانحرافات

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

41 المبحث الأول : نظرة شاملة عن مؤسسة " نفضال "

41 المطلب الأول : تقديم مؤسسة نفضال

48 المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهامه

53 المطلب الثالث : مهام وأهداف مؤسسة نفضال

54 المبحث الثاني : نظام WIN CANAL في مؤسسة نفضال

54 المطلب الأول : أسباب التفكير في وضع النظام

55 المطلب الثاني : الطريقة التحليلية و أهدافها الأساسية

56 المطلب الثالث : تقديم نظام: " WIN CANAL "

61	.....	المبحث الثالث :التكاليف الحقيقية والمعيارية وتحليل الفروقات
61	.....	المطلب الأول. التكاليف الحقيقية.....
62	.....	المطلب الثاني. التكاليف المعيارية.....
63	.....	المطلب الثالث. تحليل الفروقات.....
68	.....	خاتمة.....
69	.....	نتائج البحث.....
70	.....	التوصيات.....
72	.....	قائمة المصادر والمراجع.....

قائمة الجداول

صفحة	العنوان
46	جدول (1-2): مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع B13
61	الجدول (2-2): تكلفة الإنتاج
61	جدول (3-2) سعر التكاليف الحقيقية
62	جدول جدول (4-2) تكلفة الإنتاج بالتكاليف المعيارية
62	جدول (5-2) سعر التكلفة المعياري
63	جدول (6-2): الفروقات الاجمالية- تحليل الفروقات لغاز البروبان-
64	الجدول (7-2): تحليل المواد المستهلكة الفروقات الاجمالية
64	الجدول (8-2): تحليل مصاريف الإنتاج المباشرة

قائمة الأشكال

صفحة	العنوان
46	الشكل (1 . 2) :مخطط للطريق العملية داخل المركز:
46	الشكل (2 . 2) :الهيكـل التنظيمي للوحدات النفطية
47	الشكل (3 . 2) : المنطقة
48	الشكل (4 . 2) : الهيكـل التنظيمي للمؤسسة
48	الشكل (5 . 2) : نظام المحاسبة العامة المدمج بنظام win canal

حققت

مقدمة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية في مختلف المجالات تطوراً هائلاً مما أدت الحاجة إلى الضروري مواكبة التقدم التكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، ومحاولة تطوير الأنظمة الكلاسيكية المتبعة في جميع المستويات خاصة مع كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات وزيادة شدة المنافسة وما دفعها إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية هذا ما أدى إلى ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر كأداة للتسيير بحيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف الإدارية وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار والتطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات والذي يعتبر من أهم أهداف.

بزيادة التطور في أنظمة التكاليف أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة لنظام التكاليف على أساس محاسبة التكاليف المعيارية التي أصبحت حلقة ربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية لأن بياناته عبارة عن تكاليف مستقبلية، حيث أنها تقود إلى استخراج الانحرافات، وتحليلها أي عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية، فلا يصرف أي شيء إلا ويجب معرفة أسباب انحرافه ومن المسؤول عنه بذلك تتحقق الرقابة على عناصر التكاليف .

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية

■ كيف تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة ؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

● ما المقصود بالمحاسبة التكاليف المعيارية؟

● ماهي أهم الانحرافات والفروقات التي تساعد على اتخاذ القرار ؟

● ما هو واقع تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في مؤسسة نفضال؟

للإجابة على هذه التساؤلات يمكن تقديم الفرضيات التالية:

✓ محاسبة المعيارية جزء من نظام معلومات محاسبة التكاليف وله علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية في

تحديد الانحرافات؛

✓ تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في اكتشاف الانحرافات والفروقات التي تساعد المسير على اتخاذ

القرارات التصحيحية؛

✓ يتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية من أجل قياس الانحرافات وتشخيص مسبباتها؛

✓ تستخدم مؤسسة نفضال بدائل عن نظام محاسبة التكاليف المعيارية .

مبررات اختيار الموضوع:

- ❖ من بين أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع ما يلي :
- ❖ غياب هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة المعيارية) في أغلب المؤسسات الوطنية؛
- ❖ محاولة تطبيق المحاسبة المعيارية على أرض الواقع؛
- ❖ الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع لأنه ضمن التخصص؛
- ❖ محاولة إثراء المكتبة الجامعية مثل هذا نوع من دراسة .

أهداف البحث :

للأمام بالموضوع والإشكالية المطروحة والفرضيات المقدمة يمكن إعطاء الأهداف التالية:

- محاولة الإجابة على الأسئلة المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة.
- التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة تسليط الضوء على المحاسبة المعيارية وإبراز أهميتها في تحديد الانحرافات واتخاذ القرار بالمؤسسة .
- محاولة الوقوف على واقع محاسبة المعيارية بالمؤسسات محل الدراسة .

منهج الدراسة :

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها اتبعنا :

المنهج الوصفي والتحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث ودراسة طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات التكاليف وذلك من أجل اتخاذ القرارات، وهذا من خلال الاطلاع على مختلف المراجع من الكتب والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث، بينما تم الاعتماد على اسلوب دراسة الحالة فيما يخص الجانب الميداني، من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية المنهج التحريبي.

أهمية البحث:

أما عن أهمية التي يكتسبها هذا البحث فتمثل في:

✓ الأهمية العلمية يحاول البحث إضفاء قيمة عملية من ناحية الدراسة النظرية لأهم متغيرين في المؤسسة المحاسبة المعيارية وتحليل الانحرافات.

✓ الأهمية الميدانية يحاول البحث تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة المعيارية في المؤسسات الجزائرية وكيفية استغلالها في اتخاذ القرار.

صعوبات الدراسة:

نظرا لخصوصية موضوع البحث والمتعلق بدراسة المحاسبة المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات في المؤسسة اعترضتنا مجموعة من المصاعب:

- ❖ صعوبة تطبيق محاسبة المعيارية على أرض الواقع.
- ❖ ضيق الوقت المخصص للدراسة بسبب تغير المؤسسة لصعوبة تطبيق موضوع الدراسة.
- ❖ عدم وجود دراسات مكثفة سابقة من أجل تسهيل علينا الارشاد ببعض المعطيات .

حدود الدراسة :

لهذا البحث حدود نظرية ومكانية وزمنية يمكن تقديم النقاط التالية :

➤ الحدود الزمنية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع خلال الفترة الممتدة ما بين مارس 2023 وجوان 2023 وقد شملت هذه الفترة إنجاز الدراسة الميدانية من خلال الوثائق ومعطيات القسم المالية والمحاسبة للمؤسسة .

➤ الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة بالمؤسسة الجزائرية نفضال وتحديدًا في الإدارة المالية والمحاسبة .

تقسيمات البحث:

للمعالجة إشكالية البحث والإجابة عن الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين حيث سيتناول الفصل الأول دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما الفصل الثاني الدراسة التطبيقية.

✚ الفصل الأول: الإطار النظري لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار.

سنتطرق من خلال الفصل الأول الإطار النظري لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار إلى مفاهيم حول المحاسبة التكاليف المعيارية وماهي أهداف التكاليف المعيارية وشروطها؟، ثم دراسة اتخاذ القرار ومختلف أنواعه، ثم سنتطرق إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات من خلال تحليل الانحرافات .

✚ الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة . نفضال

والذي سنتطرق فيه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة ثم تقديم مختلف دوائرها وأقسامها، بعدها نتطرق إلى دراسة التكاليف المعيارية بمؤسسة نفضال.

الفصل الأول

مدخل للتكاليف المعيارية

واتخاذ القرار

تمهيد:

في إطار اهتمامنا المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء إلى عدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، حيث أن هذه الطرق تهتم بالإضافة إلى أهداف أخرى بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل يعد غير كافي لاتخاذ القرارات في جميع الحالات عليه فيجب أن يكون هذا التحليل عقلانيا وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، هذه المعايير تدعى النموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر الحقيقية (الفعلية) في المؤسسة، وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين نوعين من التكاليف أي المعدة مسبقا والمحقة فعليا وتفسر معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤولين عنها.¹

ومن خلال هذا الفصل سنحاول عرض الإطار المفاهيمي للتكاليف المعيارية واتخاذ القرارات التصحيحية وذلك خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

المبحث الثاني: ماهية اتخاذ القرار

المبحث الثالث: علاقة التكاليف المعيارية باتخاذ القرار

¹ محمد خطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقة 2006، ص 46.

المبحث الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

تعد التكاليف المعيارية إحدى أدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط للمساعدة في تحقيق كفاءة العمليات وذلك من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف، وكما يعتبر نظام تكاليف نظام تكاليف المعيارية نظام جيد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات صائبة حيث يمكن قياس الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لكل عنصر من عناصر الإنتاج، وتعرف على مسبباتها ومعالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية

تعريف عام التكاليف

التكاليف هي قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية وهي نفقات متعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.¹

التكاليف هي قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وهي نفقات متعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.²

¹ علوى رشيد، دور مراقبة التسيير في التقدير التكاليف المعيارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017، ص 16.

² سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ط3، 2010، ص 33.

تكاليف الفعلية (القياسية)

هي التكلفة المتحققة عن تجميع عناصر الإنفاق (الاستخدامات) للنشاط لفترة تكلفية سابقة¹.

تعريف التكاليف المعيارية:

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.²

هي تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى.³

هي التكاليف المقدره سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانيات معينة.⁴

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن الوقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها لتنبؤ فيها أو التقدير الشخصي.⁵

الفرق بين طرق التكاليف الفعلية والمعيارية:

نوجز جوهر الفرق بينهما في النقاط الثلاث:

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بنورد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص14.
² هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 66.
³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص27.
⁴ رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 09.
⁵ عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2015، ص 18

أولاً: التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في النهاية السنة المالية، بالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقاً لذلك تمثل تكاليف محددة مقدماً؛

ثانياً: التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاءاً وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساساً للمراقبة؛ ثالثاً: تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة؛ في حين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج¹.

أهداف التكاليف المعيارية :

➤ تحديد أسعار المنتجات :

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.

➤ المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات :

1. إجراء المقارنات دورياً لعناصر تكلفة الإنتاج بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية؛
2. الحصول على بيانات عن الفاقد أو التالف من المواد في المخازن أو أثناء الإنتاج لمعالجته؛ وعن الطاقة المستغلة والعاطلة لتحديد إمكانية الاستفادة منها واستغلالها.
3. استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية من بين البدائل المتاحة مثل تحديد أسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاج ... إلخ.

➤ المساعدة في تقويم المخزون السلعي :

يمثل تقويم المخزون السلعي على أساس التكاليف المعيارية ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا المخزون من حيث الأداء الكفء والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. وهكذا تستبعد التكاليف المعيارية من كلفة هذا المخزون كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة².

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011، ص 58.

² جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع السابق، ص 27.

➤ قياس التكلفة :

وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد هذا في :

- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج؛
- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة؛
- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛
- البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة.¹

➤ توفير البيانات اللازمة للتخطيط:

توفر محاسبة التكاليف البيانات بالمبالغ والكميات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية سواء المرحلية أو الإستراتيجية ولكل مرحلة إنتاجية إذ يتم تقدير عناصر التكاليف الإنتاجية والمصاريف التسويقية والإدارية بشكل دقيق وكذلك تقدير الإيرادات للفترة القادمة لتحقيق أهداف الشركة لفترة مالية قادمة.

➤ الرقابة على التكاليف:

يتضح إن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المشروع بالإضافة إلى إن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة في المشروع مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف بحسب ما ورد في الموازنة من معايير أداء تتم هذه المقارنة بأعداد ما يدعى بتقارير بتقييم الأداء والتي بواسطتها يتم تحدد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف كمقدمة المناقشة أسباب هذه الانحرافات واتخاذ

¹ صالح الرزق عطا الله خليل بن ،وراد، مرجع سابق، ص 32

ما يلزم من الإجراءات التصحيحية لرد التنفيذ الفعلي إلى ما هو مخطط ومستهدف وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفعالية¹.

❖ تقويم الأداء :

الموازنة هي المعيار الذي يمكن من خلاله الحكم على الأداء الفعلي لذلك هي نقطة بداية ممتازة في تقويم أداء الموظفين ويجب أن تكون العملية مستمرة لتصحيح أداء الموظفين من خلال الإجراءات الفعلية لذلك هي التصحيحية².

❖ الجوائز :

يعتبر وجود المعايير الممكنة المعدة على أساس سليم في حد ذاته حافز للإفراد على التنفيذ بأكثر كفاءة، فقد يكون عدم الكفاءة ناتج من جهل العاملين وعدم معرفة ما هو مطلوب عمله بوضوح. ووجود هذه المعايير يجعل العمل أكثر وضوحاً، وعند انحراف العاملين عن المعايير فسيعرف المشرفون كمية هذا الانحراف ويعطون شرحاً مناسباً ومعقولاً للعلاج.

وتعتمد كثير من خطط مكافأة العمال والمشرفين على المعايير المحددة مقدماً فإذا كان العمال ينتقدون عن عدم الوصول إلى المعايير فيجب منحهم تعويضاً مناسباً عند تحقيق المعايير أو تجاوزها³.

المطلب الثاني: نظام التكاليف المعيارية

تعريف نظام التكاليف المعيارية:

يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل .

¹لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، طبعة الأولى وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 17-18.

²أمل عبد الحسين كحيط، حواراً إحسان خليل، إمكانية تقويم الأداء في الشركات، مجلة الإدارة والاقتصاد، رقم 07 العدد 25.

³خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (تخطيط ورقابة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 67.

مكونات نظام التكاليف المعيارية: يتكون هذا النظام من العناصر التالية :

- **المعيار:** هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما:
 - المواد الأولية لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة؛
 - اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور؛
 - الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجاً لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر، الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

➤ **معايير الأداء:** تعبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

➤ **التكلفة المعيارية:** هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الانجاز تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى¹ الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقاً¹.

مبادئ نظام التكاليف المعيارية:

يقوم نظام التكاليف المعيارية المتطور، لكي يحقق أهدافه، على مجموعة من المبادئ الرئيسية التالية:

- 1) إقامة قاعدة معيارية واسعة على أساس المعايير الطبيعية والنقدية المبرهنة علمياً وفنياً في ظل مستوى الأداء والكفاية الجيدة؛
- 2) وضع قائمة تكاليف معيارية أو بطاقة معيارية لكل وحدة منتجة نصف مصنوعة أو تامة الصنع من صنف محدد أو مجموعة متجانسة أو طلبية محددة في نطاق مراكز التكاليف؛
- 3) تصميم وتنميط مجموعة مستنديه ودفترية معيارية كاملة بحيث تعكس خصائص العملية التكنولوجية للإنتاج والسلع المنتجة وتلائم طبيعياً النظام المعياري للتكاليف وأهدافه؛

¹ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج، مذكرة الماجستير ، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014، ص 50 .

- 4) تحديد السياسات والإجراءات والطرق الكفيلة بكشف الانحرافات للمواد والأجور وعناصر التكاليف الأخرى قبل وخلال وبعد انتهاء العملية الإنتاجية؛¹
- 5) تسجيل العمليات المالية الفعلية في الدفاتر والسجلات بشكل يبرز التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية والانحرافات المعيارية بالنسبة إلى كل عنصر أو بند من بنود التكاليف .
- 6) تحليل الانحرافات وتحديد طبيعتها وأسبابها ومسببها وأماكن حدوثها؛
- 7) إعداد تقارير فورية ودورية ملائمة تتضمن حقولا أو خانات للبيانات الفعلية والمعيارية والانحرافات المعيارية وتفسير أسبابها وتوصيلها للإدارة للاطلاع واتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة أسباب الخلل؛
- 8) تجديد المعايير أو تعديلها كلما تغيرت الظروف الفنية والتنظيمية والاقتصادية التي أخذت بعين الاعتبار عند وضعها وتحديد تأثير هذا التعديل أو التغيير على تكلفة المنتجات.

الشروط الملائمة لتطبيق النظام المعياري:

1. تقسيم الشركة إلى أقسام ومراكز تكلفة بشكل موافق لتسلسل العملية التكنولوجية للإنتاج والهيكل التنظيمي والإداري له
2. انحرافات تعديل المعايير، وتحليل انحرافات التشغيل إلى أسبابها ومسببها بدقة؛
3. توفير إمكانية قياس الإنتاج أو الخدمات بالنسبة إلى كل عامل أو مجموعة عن العاملين في كل مركز تكلفة على حدة؛
4. عندما يستطيع العامل أن يؤثر بعملة بشكل متواصل على كمية الإنتاج، وعندما تكون هناك علاقة طردية بين كمية الإنتاج وزمن الأداء الفعلي؛
5. وضع معايير كمية وزمنية ومالية على أساس منهج علمي في إنشائها، بحيث تغطي أداء كافة مراكز التكاليف وأصناف المنتجات وتكون شاملة لجميع عناصر وبنود التكاليف، لا بد من التعديل المنهجي للمعايير واختبارها دوريا وتقييمها لكي تتمكن من كشف الانحرافات وعدم خلط انحرافات؛
6. وضع دليل واضح لمراكز التكاليف، والمعايير المقامة عليها، ولأصناف المنتجة ولوحدات التكاليف والإنتاج مع ترميزها بشكل مناسب وملائم؛

¹ نواف فخر، تحليل الدلومي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الناشر الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 244.

7. تصميم المستندات والدفاتر والسجلات والخرائط والبطاقات المعيارية بشكل سليم وملائم وتحديد وتنظيم إليه كشف الانحرافات أثناء عملية الإنتاج بشكل مناسب وفعال، وتصميم نماذج التقارير لقياس كفاءة الأداء بشكل يقدم إفصاحا شاملا ومفيدا في تقييم الأداء واتخاذ القرارات.
8. توفر إطارات خبيرة فنية واقتصادية ومحاسبية، بحيث تمتلك تأهيل علمي وخبرات كافية في مجال هندسة الإنتاج والتكاليف المعيارية وتقوم بوضع جدول زمني لتطبيق النظام المعياري، وتوصيف الأعمال وتحديد الأهداف بشكل معايير ومعدلات معيارية؛
9. استخدام الحاسوب بشكل كامل في تحديد المعايير وتعديلها وحساب التكاليف المعيارية والانحرافات وتحليلها ومعالجتها وإعداد التقارير اللازمة بهذا الخصوص؛¹
10. التنظيم والتخطيط والرقابة المركزية على معيارية الاقتصاد الوطني، لأنها توفر الإمكانيات والوسائل التقنية والمالية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية، وتعطي الصفة الرسمية والإلزامية لتنفيذ هذه المهمة الاقتصادية والإدارية الكبيرة؛
11. إن توفير الشروط السابقة يهيئ الأرضية المناسبة لإقامة القاعدة المعيارية الشاملة لعناصر التكاليف وهذا ما يرفع من كفاءة عمليات التخطيط والرقابة وتقوم الأداء ومحاسبة المسؤولية .

¹ نواف فخر خليل الدليمي، المرجع السابق، ص 244

المطلب الثالث: وظائف وأهداف نظام التكاليف المعيارية:

📌 وظائف نظام التكاليف المعيارية:

إن وظائف محاسبة التكاليف هي ذاتها ووظائف لنظام التكاليف المعيارية، إلا أنها تصبح في ظل النظام المعياري أكثر عمقا وشمولا ودلالة وهذه الوظائف هي:

1. الوظيفة التسجيلية: تختلف درجة هذه الوظيفة بحسب نموذج نظام التكاليف المعياري المطبق (النموذج الإحصائي، نموذج الخطة الجزئية، أو نموذج الخطة الكاملة أو النموذج الشئائي).
فالنموذج الإحصائي يقوم على أساس تسجيل البيانات وفق نظام التكاليف التاريخية ويكتفي بمقارنة بيانات التكاليف المعيارية والفعلية في المستندات والكشوف والتقارير، وإثبات الانحرافات المعيارية بينهما على هذا الأساس.

ويقوم النموذج الجزئي على أساس مختلط من البيانات الفعلية والمعيارية، حيث يتم تسجيل المدخلات من مواد وأحور وعناصر تكاليف صناعية أخرى بشكل فعلي. وتسجيل المخرجات من منتجات تامة الصنع وإنتاج تحت التشغيل بالتكلفة المعيارية، ويجرى إثبات الانحرافات المعيارية محاسبيا.

أما النموذج الكامل فيقوم على التسجيل المعياري الكامل للمدخلات والمخرجات. بالنسبة لكافة عناصر التكاليف، يتم إثبات الانحرافات وإقفالها محاسبيا، وبالنسبة للنموذج الشئائي فإنه يقوم على التسجيل الفعلي والمعيارى للمدخلات والمخرجات جنبا إلى جنب في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

2. الوظيفة التحليلية: تصبح الوظيفة التحليلية لمحاسبة التكاليف في ظل النظام المعياري أكثر عمقا. فالبيانات المحاسبية تسجل في المستندات والوثائق والسجلات والتقارير المحاسبية بشكل فعلي ومعيارى وتثبت الانحرافات المعيارية كنتيجة لتفاضلها.

وهذا التحليل يقام بالنسبة إلى كل عنصر أو بند تكلفة في نطاق مراكز التكاليف والطبيات وأصناف المنتجات والوحدات المنتجة. وبالإضافة إلى ذلك يجب تحليل الانحرافات المعيارية بحسب طبيعتها وأسبابها ومسببها.

ويجربى أيضا إعداد قوائم التكاليف بحيث تظهر البيانات الفعلية والمعيارية والانحرافات وطبيعتها ومعدلات تنفيذ الخطط (الأهداف)¹.

¹ نواف فخر خليل الدليمي، مرجع سابق، ص ص 244-254

3. **الوظيفة الرقابية:** وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق.
4. **وظيفة الإخبارية:** هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحدد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الانحرافات.¹
5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذها ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق².

أهداف نظام محاسبة التكاليف:

- 1- توفير الوسيلة الملائمة لتحقيق فرض الرقابة الفعالة على العلاقة بين تكلفة المدخلات في العملية الإنتاجية والمخرجات الناتجة عنها، بما يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على نفس المستوى من الجودة.
- 2- توفير البيانات الملائمة في الوقت المناسب لتحديد تكلفة الإنتاج على أساس سليم، ومن ثم المساعدة في تحديد الأسعار وتقييم المخزون، واتخاذ القرارات المطلوبة في هذا الصدد؛
- 3- يؤدي قيام نظام التكاليف على أساس معياري إلى تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالنظام نفسه كما تمكن من أن يكون هذا النظام مستقرا ومثلاثا وذلك يمكن تطوير النظام وتعديله بسهولة بما يتلاءم مع الاحتياجات المتغيرة ظل الظروف إلى معلومات خاصة عن التكلفة.³

مجالات تطبيق نظام التكاليف المعيارية:

لقد استخدمت التكاليف المعيارية في تقييم المخزون السلعي الذي بقي في آخر المدة وساهمت في تخفيض الوقت والجهد والتكالي، ونظر للنجاحات الكبيرة والفوائد الملموسة التي تحققت من تطبيق النظام المعياري وخاصة فيما يتعلق بتوفير الرقابة الفعالة والجارية على استخدام الموارد والوسائل الإنتاجية وفي رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها المتخلفة، ونتيجة للخبرة المتراكمة واهتمام مدراء الشركات وخبراء التكاليف والجامعات والمعاهد المتخصصة والجهات الرسمية بموضوع المعايير والتنظيم المعياري، والعمل الدؤوب لتطوير مبادئه ومضمونه ووسائل

¹ نواف فخر ، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص 254 .

² رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 06.

³ عبد الحي ،مرعى في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1993، ص 447 448.

تنفيذه لكي يتلاءم ويتكيف مع طبيعة مع طبيعة العملية الإنتاجية والظروف المتغيرة فقد بدئ بإدخال النظام المعياري في الصناعات المتسلسلة والنمطية ذات الحجم الكبير مثل صناعة الغزل والنسيج والزجاج والورق والاسمنت والصناعات الغذائية والكيمياوية والبر وكيمياوية وغيرها. وفي فترة لاحقة توسع استخدام نظام التكاليف المعيارية لكي يشمل الصناعات الفردية التي تعتمد طريقة.¹

أما في قطاع الزراعة فقد بدأ بتطبيق عناصر النظام المعياري للتكاليف في قياس تكاليف عمليات وأنشطة محددة وخاصة فيما يتعلق بالإنتاج الحيواني (إنتاج اللحوم والحليب ومشتقاته...) وأيضاً في معايرة تكاليف العمليات الزراعية مثل تكاليف إعداد وتسوية الأراضي الزراعية والفلاحة وعمليات الري وحماية أما المحاصيل .

وهنا نشير إلى أن معايرة التكاليف الزراعية بربطها بوحدة المساحة أسهل بكثير من ربطها بالوحدة المنتجة لأن ظروف الإنتاج الزراعي متغيرة وتتأثر بعوامل مناخية غير ممكن السيطرة عليها².

¹ عواد أبو حشيش مرجع سابق، ص 25

² نواف فخر خليل الدليمي، مرجع سابق، ص 251

المبحث الثاني: ماهية اتخاذ القرار .

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار:

تعريف القرار:

- ❖ الاختيار المدرك (الواعي) بين البدائل المتاحة في موقف معين.
- ❖ مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيه.¹
- ❖ يمثل القرار اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المطروحة ، فإذا كان أمام المدير المالي عدة مصادر للتمويل : فإنه إما أن يلجأ للاقتراض أو يقطع جزء من الأرباح أو يقترح زيادة الأسعار بما يؤدي إلى زيادة الإيرادات فإنه يكون بصدد الحاجة إلى قرار .

صنع القرار :

هو العملية التي يتم من خلالها تحديد المشكلة والبدائل المتاحة ثم دراستها وتحليلها للوصول إلى حل لتلك المشكلة. وتشتمل عملية صنع القرار على الجهود المبذولة قبل إجراء عملية الاختيار وبعدها، ولهذا فالمدير المالي في المثل السابق يحتاج إلى تحليل البدائل المطروحة للاختيار تحليلاً شاملاً فإذا تم اختيار بديل الاقتراض فإنه سيفكر في المصدر الذي سيقترض منه وبأي قدر ولأي مدة، وبأي نظام وهكذا² .

تعريف اتخاذ القرار:

هو عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليها وهو أيضا تعبر عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين مادي أو معنوي حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل والاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف .

¹ نواف كنعان اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص8.

² حسين ياسين طعمة، نظرية اتخاذ القرارات (أسلوب كمي تحليلي)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص20.

أنواع القرارات:

1) القرارات حسب درجة الأهمية:

تباين القرارات المراد اتخاذها وفقا لدرجة الأهمية التي تتسم بها والمهام المقترنة فيها، وتوجد هناك العديد من المعايير التي يتم في إطار تحديد درجة الأهمية التي تتسم بها القرار المراد إنجازه:

أ) النتائج التي يتوفى الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المنظمة نتيجة الأساليب المرتبطة باتخاذ القرار معين.

ب) إعداد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه، فكلما ازداد عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار كلما ازدادت أهمية ذلك القرار ؛

ج) الفترة الزمنية المراد اتخاذها للقرار في صوتها، فكلما كان الضغط الزمني لاتخاذ القرار ملحا ولا يمكن التريث في اتخاذه، كلما اتسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح؛

د) درجة تكرار القرار وإذ أن القرارات التي يكرر حدوثها غالبا ما يتسم بأهمية نسبة أقل قياسا بالقرارات غير المتكررة الحدوث.

2) القرارات حسب المدى الزمني:

وهي القرارات الإستراتيجية والقرارات التشغيلية والقرارات التنفيذية:

أ- القرارات بعيد المدى: وتمثل القرارات الإستراتيجية التي تكون أكثر من ثلاثة سنوات؛

ب- القرارات متوسطة المدى: وتمثل القرارات التشغيلية التي تكون أكثر من سنة وأقل من ثلاثة سنوات؛

ج- القرارات قصيرة المدى: وتمثل القرارات التنفيذية التي غالبا ما تكون مساوية أو أقل من سنة واحدة.

3) القرارات من حيث الجهد المبذول:

أ- القرارات المبرمجة: ويقصد بها تلك القرارات غير المتكررة حدوثها أو اتخاذها إذ أنها متكررة الحدوث ومجدولة الهيكلية وتتسم بالروتينية أو الرقابة في الأداء .

ب- **القرارات الغير مبرمجة:** ويقصد بها تلك الغير متكررة الحدوث، والتي يتطلب القيام بها بذل الجهود العقلية والفكرية لغرض اتخاذها، كما أنها غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو الصعوبات التي تكتنف حدوثها¹.

ج- **القرارات شبه البرمجة:** وهي تلك القرارات التي يكمن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة ويتوافر قدر من المعلومات بشأنها، أما البعض الآخر منها فيصعب تحديدها بصورة جيدة ويتصف بعدم التأكد، ومن يكن جزء من تلك القرارات، وهذا النوع من القرارات دعمها ومساندتها من خلال نظم المعلومات الإدارية.²

4) القرارات وفقا لطريقة اتخاذها:

○ **القرارات الفردية:** وهي عادة قرارات بسيطة وروتينية يتم اتخاذها في معظم الأحيان لإشباع رغبات وسد حاجات الفرد. وهذه عادة تكون في مركز شخص المدير نفسه دون مشاركة أحد من حوله وهنا يطلق عليها نظرية الفرد وهذا يتم في حالات أن تكون المشكلة تتطلب حلا سريعا وعاجلا.

○ **القرارات الجماعية:** وهنا تتم المشاركة في صنع القرار بالإضافة إلى المدير أشخاص آخرون وهذا نوع من أنواع الديمقراطية ويتم استخدام هذا النوع من القرارات في حالة تعقيد المشكلة وحاجتها إلى أكثر من جهة للمشاركة بها. والمشاركة الجماعية هي من الأساليب الناجحة والبارعة في اتخاذ القرارات وتقبلها من الأفراد ثم العمل على تنفيذها والحقيقة حتى في القرارات الجماعية فإن هذا لا يعني أن الشخص المسؤول قادر على تحمل المسؤولية وتحمل النتائج أمام المسؤولية.

القرارات حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها:

أ) **القرارات المؤكدة:** وتمثل القرارات التي تتسم بدرجة عالية من التأكد من حيث المعلومات المتوفرة بشأنها بحيث لا تتضمن أي متغيرات غير مؤكد الحصول مثل دعوة المدير لعقد اجتماع اعتيادي أو طارئ لمؤوسين بعد أن يتأكد من عدم وجود أي ظروف طارئ يحول دون حضور أي منهم لذلك الاجتماع.

ب) **القرارات في ظل المخاطرة:** وتمثل هذه القرارات بتحديد احتمال حصول حالات معينة في ضوء تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هي النسبة المئوية لعدة مرات حدوث نتيجة معينة³؛

¹ نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية (أنواعها ومراحلها)، الطبعة العربية، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، ص 10-19.

² عديلة مدور، أهمية اليقظة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013، ص 11.

³ على حسين نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 18.

ج) حالة عدم التأكد: وتمثل القرارات التي لا يتم تحديد احتمالات حدوثها بنسبة معينة وفقا لطبيعة البدائل المتاحة لذلك أولها اقل تحديدا أو وضوحا في حالة المخاطرة إذ أن المدير أو الرئيس لا يستطيع أن يتخذ القرارات بصورة الاحتمالات نظرا لتحكم العديد من المتغيرات غير المحتملة بشأنها إذ أن حالات عدم الاستقرار أو الثبات في الظروف التي يتخذ بها القرارات كبيرة ولا تتسم بالدقة الواضحة ولذا غالبا ما يتم استخدامه العديد من الخبرة المتراكمة لديه أو الاستعانة بالاستشارية والخبراء المتخصصة أو بنوك المعلومات والإحصاءات تساهم بقدر معين في تقليص دائرة المجهولة للمستقبل المبهم أو الظرف والمتغيرات الغير متحكم بها أو المرئية بشأن القرارات التي ترغب في اتخاذها¹.

حسب مستويات التسيير:

أ) **القرارات التكتيكية:** وهي قرارات تتعلق بإعادة الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والمسؤوليات والعلاقات بين الوظائف، فهذا النوع من القرارات ينصب على تسيير الموارد اكتساب (اقتناء)، تنظيم وتطوير الموارد المادية البشرية المالية والتكنولوجية، لأن التنظيم الإداري الجيد هو الذي يضمن تدفق الموارد الإنتاجية لتنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة. تؤخذ هذه القرارات عند مستوى إداري (الإدارة الوسطى أقل مما تؤخذ فيه القرارات الإستراتيجية².

ب) **القرارات الإستراتيجية:** تشمل قرارات غير مبرجة، ووضع الأهداف والخطط طويلة المدى وتعالج مشكلات جديدة وغامضة وغير مألوفة والمعلومات المتوفرة قليلة، وتحتاج إلى اجتهاد وتفكير أخلاق، وتقويم الإدارة العليا بصنع تلك القرارات فهذا النوع من القرارات تمس مبرر وجودها إبداعي وكيانها وأهدافها السياسي³.

¹ على حسين، مرجع سابق، ص 18 .

² نوال عبد الأشهب مرجع سابق، ص 21 .

³ العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة، مذكرة الماجستير، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014، ص 45

قرارات وفقا لطبيعة العمل الإداري:

- أ- قرارات تخطيطية: وهي القرارات التي تتعلق بتحديد الأهداف والسياسات والبرامج المستقبلية للمنشأة.
- ب- قرارات رقابية: وهي التي تهتم بتحسين الأداء من خلال تحديد الانحرافات ومعرفة مسبباتها إجراء التصحيحات الملائمة بتحسين أداء الانحرافات السالبة وتدعيم الانحرافات الموجبة ومحاولة الاحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة¹.

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار ونماذجه

أولاً: مراحل اتخاذ القرار

1. تحديد المشكلة:

➤ المشكلة:

هي انحراف أو عدم توازن بين ما هو كائن وبين ما يجب أن يكون، أي أنها عبارة عن الخلل الذي يتواجد نتيجة اختلاف الحالة القائمة عن الحالة المرغوب في وجودها²، وعند تحديد المشكلة يجب التعمق في دارستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي وليس الأعراض الظاهرة التي توحي للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، وهذا التحديد على جانب كبير من الأهمية لأنه يحدد بدوره مدى فاعلية الخطوات التالية، ففي حالة عدم معرفة المشكلة الحقيقية فإن القرار الذي سيتخذ سيكون قرار غير سليم لعدم ملاءمته للمشكلة التي صدر بصددتها، لهذا فإن لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة، إذ يجب على متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراية اللازمتين لترتيب هذه المشاكل بحسب الأولوية من ناحية، ولتحديد نوعية المشاكل التي تعترض سير العمل في منظمته من ناحية أخرى. فتعيين أولوية كل مشكلة لها أهمية خاصة، إذ أنه ليس من المعقول أن تسعى المؤسسة لحل مشكلة لم يعد لها وجود أو أصبحت في مرتبة ثانوية لمشكلة أخرى.

¹ إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، 2017، ص 78.

² نوال عبد الرحمن محمد الخوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمدراء، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة 2013، ص 23.

2. أهمية المشكلة أو الفرصة:

تحديد أهمية المشكلة من خلال جمع المعلومات لأنها تساعدنا على وضع البدائل المناسبة لحل المشكلة، تتضمن معلومات موضوعية ويقصد بها محاولة كشف الأطراف الداخلة في المشكلة وزمان ومكان حدوث المشكلة ودرجة تكرار حدوثها في الماضي، ومعلومات ذاتية وهي المعلومات التي تصف آرائنا واتجاهاتنا وأحاسيسنا تجاه المشكلة. في كثير من الحالات لا يستطيع متخذ القرار أن يحصل على جميع المعلومات والحقائق المتعلقة بالمشكلة إما بسبب عدم توافر المعلومات أو لأن الحصول عليها يكلف الكثير من الوقت والمال، فليس من الضروري الحصول على كل الحقائق لاتخاذ القرار سليم، ولكن من الضروري معرفة نوعية المعلومات غير المتوفرة حتى يستطيع أن يحدد درجة المخاطرة التي يتضمنها القرار.¹

3. تحديد الهدف:

فالهدف الذي يرمي الوصول إليه متخذ القرار قد يكون لتحقيق هدف معين أو لتحقيق عدة أهداف يسعى المدير للوصول إليها وقد تكون هذه الأهداف متناقضة. فمثلا تعديل برنامج الدعاية الترويجية لزيادة رقم المبيعات أو تخفيض أسعار البيع لسلعة معينة رغبة في تحقيق هدف زيادة المبيعات وبالتالي فإن القرار ذاته قد يجعل تحقيق زيادة الأرباح أمرا صعبا. وهنا لا بد من المعرفة التامة بأنواع الأهداف العامة والخاصة التي يسترشد بها المديرون في مفاضلتهم بين الحلول البديلة لمشكلة قرارية محددة.

4. جمع البيانات والمعلومات:

حيث يحدد المدير متخذ القرار المصادر المناسبة التي الحصول من خلالها على البيانات والمعلومات اللازمة وكيفية الحصول عليها وتختلف وتتعدد وفقا لحجم ونوع المشكلة مثل السجلات الرسمية التقارير القوانين، الأنظمة الاجتماعات وغيرها، وتعدد طرقها أيضا مثل الاتصالات الإدارية الرسمية وغير الرسمية.²

¹ نوال عبد الرحمن الحوراني، مرجع سابق، ص. 24.

² حسن على مشرفي، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997، ص 22.

5. وضع الأولويات لحل المشكلات:

وتعني تصنيف المشكلات التي تواجه المديرين متخذي القرارات في أعمالهم على أساس تحديد طبيعتها وأهميتها، وحجمها، ودرجة إلحاحها وخطورتها ودرجة تعقدها وقابليتها للحل ويساعد هذا التصنيف في فهم المشكلات وفي جمع المعلومات المتعلقة بها من أجل اتخاذ قرار بشأنها.

6. البحث عن البدائل:

يقصد بهذه المرحلة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة وهذه المرحلة تعقب مرحلة يعتمد على قدرة الإدارة على التحليل والابتكار لإيجاد حلول جديدة بالاعتماد على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين.

يجب أن يقوم الإداري بوضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة حتى يضمن عدم وقوعه في الخطأ واختيار البديل المناسب ولهذا السبب يجب أن يوفر في البديل الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار جزئياً أو كلياً أو أن يكون البديل في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار معبرا عن هذا البديل بقيم نقدية أو منفعة وذلك بحسب طبيعة المشكلة التي تقتضي اتخاذ قرار بصددتها.¹

7. متابعة تنفيذ القرار وتقييمه:

إن عملية المتابعة تنمي لدى متخذ القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها، يضاف إلى ذلك أن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار.²

¹ حسن علي مشرفي، مرجع سابق، ص 22.

² رابع سرير عبد الله القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 77.

ثانيا: نماذج اتخاذ القرار:

❖ النموذج العقلاني:

يعتبر النموذج العقلاني لاتخاذ القرار معياري أكثر من كونه وصفي فهو يحاول وصف الظروف التي يتخذ فيها المدراء القرارات في المنظمات الرسمية بناء على بعض الافتراضات الدقيقة فالنموذج العقلاني يحدد ما يجب على المدير أن يقوم به ليكون متخذ قرار فعال، وهو الطريقة الكلاسيكية في حقل نظرية القرار. ويزود بالأساس للمعرفة الكمية في الاقتصاد والرياضيات والإحصاء نظرية الرجل الاقتصادي الكلاسيكية، والرجل العقلاني لنظرية القرار الإحصائية الحديثة، ونظرية اللعبة تساعد على اتخاذ الخيارات المثلي في أوضاع محددة. إن اتخاذ القرار العقلاني هو الاختيار من بين مجموعة من البدائل المعطاة، ولكل بديل مجموعة من النتائج فالبدليل هذا نتائج المفضلة لمنفعة متخذ القرار يتم ترتيبه أولاً، حتى يتم ترتيب النتائج حسب درجة التفضيل.¹

❖ النموذج التنظيمي:

يجمع بين المجالات السلوكية والتحليل الكمي على عكس النموذج العقلاني الذي يركز على المجالات الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية. لذلك فإن خيار متخذ القرار يأخذ بالاعتبار العوائق في البيئة الخارجية ويقدم النموذج الكلاسيكي طريقة كلاسيكية جديدة لاتخاذ القرار المنظمات الرسمية حيث يضع معايير محددة وتفسيرات للنموذج الكلاسيكي واستبداله بطريقة أكثر انفتاحاً تزود بالمحددات السلوكية والبيئية التي تفرض على متخذي القرارات الإداري.²

❖ نموذج الرشيد المحدود:

المستوى من الرشيد فهو الذي يتحقق عندما تتم عملية اتخاذ القرارات عند مستوى أقل من المستوى الأمثل يتلاءم مع الظروف المحيطة والإمكانات المتاحة، والتي قد لا تكون مثالية أيضاً. المثالية الجزئية أن يحدد متخذ القرار المستوى المرضي من النتائج قبل أن يبدأ عملية اتخاذ القرار ويستمر في العملية وفي تحديد البدائل واختيارها حتى يصل تدريجياً إلى القرار الذي يصل به إلى المستوى المقبول ثم يتوقف بعد ذلك حتى ولو كان هناك احتمال

¹ خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 113.

² خليل محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 113

للتوصل إلى الوضع المثالي وتحقيق الرشد الكامل والسبب في هي ويتحتم في حالة ذلك يعود إلى عدة أسباب أهمها :

- ✓ أن الواقع يتضمن معلومات غير كاملة وأن تكاليف الحصول على معلومات كاملة قد يؤدي للوصول للحد الأعلى من التكاليف والجهد والوقت؛
- ✓ وجود ضغط من العامل الزمني؛
- ✓ أن القرار تندخل فيه عوامل شخصية وتنظيمية وبيئية قد لا تكون مثالية دائما.¹

المطلب الثالث: نظريات اتخاذ القرارات:

1. النظرية التقليدية (الكلاسيكية):

أعتمد الفكر التقليدي في عملية اتخاذ القرار على منطلقات تنبع من نموذج الرجل الاقتصادي الذي يستند في اتخاذ القرارات إلى العقلانية أو الرشد أو الرشد وتقوم على فكرة أساسية مفادها أن الفرد يستهدف في اتخاذه القرار تحقيق الربح مما يعني ضرورة اختيار البديل الفضل لمعالجة المشكل وتعتمد هذه النظرية على قابلية الفرد على تحديد المشكلة بشكل دقيق وحصر جميع البدائل الممكنة للمعالجة بشكل عقلاي ورشيد.²

2. النظرية السلوكية:

اعتمدت هذه النظرية في دراسة سلوك الفرد أثناء العمل، إذ تؤكد على أن متخذ القرار كفرد له أفضلياته الخاصة به، وهو متأثر بالقيم والعادات والتقاليد، إلى جانب ما يتسم من دوافع لا شعورية ومهارات ومشاعر. وكل هذه تؤثر في عملية اتخاذ القرار إضافة إلى ذلك، أن متخذ القرار يواجه معلومات غير كاملة عن الموقف وعن البدائل الممكنة وعن نتائج كل بديل .

وقد برز هنا مفهوم «الرشد المحدود» الذي يؤكد على أن متخذ القرار، وفي ضوء عدم اكتمال المعلومات يحدد عددا قليلا من البدائل ويتوقع عددا من البدائل ويتوقع عددا قليلا من النتائج لكل بديل للوصول إلى هدف غير

¹ نوال عبد الرحمان محمد الخوراني، مرجع سابق، ص 19.

² آمنة مسغوني، سهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الأداء الوظيفي، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة حمّة لخضر، الوادي 2015، ص 48.

مصاغ بدقة. وهذا يعني أن متخذ القرار إذا استهدف الرشد فإنه يعمل ضمن تلك التي تؤدي إلى تعظيم النتائج والتالي فإنه عندما يبحث عن الحلول المرضية فإنه يكتفي بعدد من البدائل لكل منها عدد محدود من النتائج.¹

3. النظرية العلمية / الكمية:

لقد برزت مؤخرًا أهمية استخدام الأساليب العلمية والتحليل الكمي في الإدارة كأداة لاتخاذ القرارات في المجال الإداري، وذلك نتيجة لتوسع حجم المنظمات وزيادة المنافسة بينها فالأساليب التقليدية التي تعتمد على الخبرة السابقة لمتخذ القرار وأسلوب التجربة والخطأ أصبحت غير مجدية لحل المشكلات المتجددة والمعقد.

4. النظرية الحديثة:

إن السلوك الإداري هو نتيجة لعمليات اتخاذ القرارات وبالتالي فإن فهم ذلك السلوك والتنبؤ به يقتضيان دراسة كيف تتخذ القرارات ومعرفة المؤثرات التي تحددها.²

¹ أمانة مسغوني، سهيلة شوية، مرجع سابق، ص 49

² [http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date 23/01523/204](http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date%2023/01523/204) : Sur une heure 10

المبحث الثالث: علاقة التكاليف المعيارية باتخاذ القرار.

إن عملية وضع معايير خاصة لعناصر التكاليف تعتبر خطوة أساسية في أية عملية رقابية وذلك تمهيدا لمقارنة الأداء الفعلي المتحقق في نهاية الفترة مع التكاليف المعيارية المحددة مقدما، فبمقدار قرب أو بعد الأداء الفعلي من تلك المعايير ، يكون ذلك دالا على كفاءة أو عدم : كفاءة هذا الأداء، ومن ثم يمكن التعرف على مسببات كل من الكفاءة وعدم الكفاءة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف وتهدف عملية تحديد وتحليل انحرافات التكاليف إلى ضرورة اكتشاف النواحي التي انخرت فيها عناصر التكاليف الفعلية من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة عن المعايير المرسومة لها بما يؤهل الإدارة لاتخاذ القرارات لمحاربة الإسراف وتنمية الكفاءة ويحقق أفضل استخدام للمواد .

المطلب الأول: مفهوم المعيار وأنواعه :

عرف المعيار بأنه مقياس للمقارنة الكمية والمقارنة النوعية ويمكن تقسيم المعايير إلى:¹

- 1) **المعايير المثالية:** وتسمى أيضا بالمعايير النظرية وهي تمثل أقل تكلفة ممكن تحقيقها في الظروف المثالية، أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار المساحات الاعتيادية فهي لا تسمح بالتلف الطبيعي والوقت العاطل بسبب توقف المكائن لذا تكون قليلة الفائدة لأنها بعيدة عن الواقع العملي.
- 2) **المعايير المتوقعة:** تسمى بالمعايير القابلة لتحقيق وهي معايير ممكنة وقابلة للتحقق عند مستويات الأداء الممكن تحقيقها في الظروف العادية المتوقعة للتشغيل أو أي ضياع طبيعي من وقت ضائع وتلف وفاقد الذي يعتبر مقبول في ظل ظروف التشغيل الطبيعية، وتعكس هذه المعايير مستوى الأداء الجيد الذي تحققه.
- 3) **المعايير الجارية:** هذه المعايير تمثل ما يجب إن تكون عليه التكلفة في الأجل القصير الذي ينظر إن ينطبق فيه المعيار وتعتمد هذه المعايير على بيانات الفترة الحالية الجارية في ظل مستوى النشاط الاعتيادي. وترى بان المعايير المتوقعة أفضل أنواع المعايير لأنها تقوم باحتساب التكلفة في ظل الظروف المتاحة أي الطبيعية) وتكون أكثر فائدة من بقية المعايير لأنها يمكن استعمالها بالتخطيط والرقابة وإنما تتميز بالمرونة والواقعية واتفاقها مع مستوى الطاقة الإنتاجية.

¹ منال جبار ،سرور، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 14 ، جامعة واسط بغداد 2014.

معايير عناصر التكاليف:

والتي تتضمن معايير المواد المباشرة ، الأجرور المباشرة ، ومعايير التكاليف الصناعية غير المباشرة:

➤ التكاليف المعيارية للمواد:

تولى إدارة الوحدات الاقتصادية موضوع ترشيد استخدام المواد والرقابة عليها لأن أي توفير في المواد يؤدي إلى تخفيض في التكلفة الإجمالية وبالتالي إلى تحسين الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق، فان المواد تنقسم إلى:

أولاً: مواد مباشرة: ويمكن تعريف المواد بأنها هي المواد التي يمكن تخصيصها مباشرة على وحدة المنتج والتي تدخل مباشرة في تصنيع المنتج أي أنها المواد التي يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها مباشرة.

ثانياً مواد غير مباشرة: هي كلفة المواد المطلوبة في العملية الإنتاجية لكنها لا تصبح كجزء متكامل في المنتج التام.

➤ التكلفة المعيارية للتكاليف الصناعية غير المباشرة :

تتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تسبب فيها العملية الإنتاجية إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك لكن دون إن تدخل في التكوين المادي للمنتج، مما يجعل تحميلها على الوحدات المنتجة خاضعا لعمليات حسابية وسيطة، هذا من شأنه إن يخلق بعض الصعوبات في إيجاد أساس سليم يعتمد عليه في إعداد المعايير المتعلقة وكذلك تحليل انحرافاتها وتصنف التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى ثلاثة مجموعات جزئية كما يأتي¹ :

- 1) مواد صناعية غير مباشرة: بأنها عبارة عن كل أنواع المواد التي تحتاجها العملية الإنتاجية بخلاف المواد المباشرة والتي يمكن تتبعها وتخصيصها للوحدة المنتجة مثل الزيوت والشحوم .
- 2) أجرور العمال الصناعية غير المباشرة: وتمثل الأجرور التي تدفع للعاملين في الوظيفة الصناعية الذين يساهمون بتصنيع المنتج بشكل غير مباشر.

¹ منال جبار سرور، مرجع السابق.

3) تكاليف الخدمات الصناعية غير المباشر الأخرى: مثل مصاريف التدفئة والإنارة التأمينات واستهلاك آلات المصنع والصيانة والإصلاح وتكاليف التشغيل الأخرى للأقسام الصناعية للشركة¹.

تعريف الموازنة :

خطة للعمل لفترة مستقبلية قادمة تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة اقتصادية معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لها .

تعريف الموازنة المرنة:

بعد أن تم التعرف على معنى الموازنة بشكل عام يمكن توضيح معي الموازنة المرنة. هي تلك الموازنة التي لها إمكانية الفصل بين رقابة الإنتاج ورقابة التكاليف حيث تتأكد رقابة الإنتاج من تحقيق أهداف الإنتاج في شكل كمية من المخرجات قد أنتجت عند أقل تكاليف ممكنة.²

المطلب الثاني: النموذج العام لتحليل الانحرافات:

تشترك التكاليف الفعلية والمعيارية في كونها تمثل حاصل ضرب كمية في سعر، في التكاليف الفعلية تكون الكمية الفعلية مضروبة في السعر الفعلي وفي التكاليف المعيارية تكون الكمية المعيارية مضروبة في السعر المعياري، ويمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية بالانحراف، والذي يرجع إما إلى انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو المعدل أو كليهما، أي أنه من الضروري تحليل الانحراف الكلي إلى انحراف كمية وانحراف سعر أو معدل مع اعتبار أن القرارات المتعلقة بالأسعار والمعدلات تتم في فترات مختلفة عن القرارات الخاصة بالكميات المستخدمة، ففي حين تكون القرارات المتعلقة بشراء المواد الأولية على سبيل المثال عند القيام بعملية الشراء، مما يستوجب أن تكون الرقابة على أسعارها عند ذلك التاريخ (ويمكن حساب انحراف السعر عند هذا التاريخ) في حين أن الرقابة على كمية المواد المستخدمة تتم عند استخدام تلك المواد في الإنتاج وقد يكون ذلك التاريخ بعد أسابيع أو أشهر من عملية الشراء وعندها يتم حساب انحراف الكمية. إضافة إلى ذلك فإن القسم المسؤول عن الأسعار يختلف عن القسم أو الأقسام المسؤولة عن الكميات المستخدمة في الإنتاج، مما يستدعي محاسبة كل منهما بمعزل عن

¹ منار جبار، سرور، مرجع سابق.

² يحيى على حماد المرسوي، دور الموازنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية رقم مجلد 18 العدد 66 جامعة بغداد 2013 .

الأخرى¹، ومن الطبيعي أن لا يتم تحميل مسؤولية الانحراف لأي مسؤول عن أي بند من بنود التكاليف التي لا تخضع لإشرافه وبناء على ما سبق، فإنه من الضروري تحليل الفروق أو الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة إلى نوعين من الانحرافات انحراف كمية وانحراف سعر أو معدل تعددت نماذج فحص انحرافات التكاليف التي تتناول كيفية اتخاذ قرار فحص تلك الانحرافات، وقد اتخذت نماذج معالجة الانحرافات اتجاهين أساسيين:

الاتجاه الأول: ويعتمد على الحنكة الشخصية للمدير المسؤول ومدى خبراته العملية في فحص كافة الانحرافات الناتجة سواء كانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها، ثم تطورت إلى فحص جزئي للانحرافات الشاذة تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء، حيث يركز الفحص على الانحرافات التي تخرج عن نطاق حدود معينة من المعيار، وتجاهل الانحرافات التي داخل نطاق تلك الحدود.

الاتجاه الثاني: يعتمد على بعض الأساليب الإحصائية المتطورة للتحقق من معنوية انحرافات التكاليف كالخرائط الرقابية والبرامج الديناميكية وتحليل السلاسل الزمنية، وأيضاً لتحديد ما إذا كانت الانحرافات تستحق الفحص أم لا، كما اعتمدوا على نظرية القرارات الإحصائية، ونظرية الرقابة وغيرها في عملية صنع القرار الخاص بفحص الانحرافات.²

¹ عبد الله جميل عبد الله أبو معلى، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2005، ص 09

² عبد الله جميل عبد الله أبو معلى، مرجع سابق، ص 09 .

المطلب الثالث: تحديد المسؤولية عن الانحرافات:

1. بالنسبة لمادة الأولية:

- انحراف الكمية وتحمل المسؤولية على كل: قسم الإنتاج مصلحة المشتريات والمخازن مراقبة الورشات، مكتب الدراسة والتقدير .
- انحراف السعر : وتحمل المسؤولية على كل من : مصلحة المشتريات، قسم المحاسبة ، يمكن أن تكون خارج نطاق المؤسسة .

2. بالنسبة لليد العاملة:

- انحراف الزمن: اليد العاملة قسم الإنتاج، قسم الصيانة، المهندسين.
- انحراف الأجر: إدارة المستخدمين .

الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها:

حساب الفروقات الإجمالية:

يمكن حساب الفروقات باستعمال إحدى المعادلتين :

$$\begin{aligned} \text{الفرق} &= \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية} \quad (1) \\ \text{الفرق} &= \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية} \quad (2) \end{aligned}$$

وكلاهما تعطيان نفس القيم في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة، إلا أن الفرق بينهما هو أن إشارة نتيجتهما تكون مختلفة، فإذا كانت إشارة نتيجة الأولى موجبة تكون إشارة نتيجة الثانية سالبة، وهذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقة أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية وبالتالي تحصلت على فرق إيجابي أي مطلوب وجيد (أي لم تصل إلى مستوى التكاليف المحدد مسبقاً والمبرمج) لذا فإذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى موجبة أو إشارة نتيجة المعادلة الثانية سالبة فالفرق جيد وأما إذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى سالبة أو إشارة نتيجة المعادلة موجبة، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرجة أو المقدرة، لذا فهي حالة سيئة، أي فرق غير مرغوب فيه.

¹ محمد خطيب نمر مرجع سابق، ص 52-09.

ولتحديد الفروقات تنطلق من المعادلة الآتية:

الفرق الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية .

= (التكلفة المعيارية للوحدة X الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي) - (التكلفة الحقيقية للوحدة

X الكمية الحقيقية)، وبالتعويض بالرموز نجد:

$$ف إ = (ك م \times م) - (ك ف \times ت) \leftarrow (1)$$

ك م: تمثل الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي؛

ك ف: تمثل الكمية الحقيقية

تم: تمثل التكلفة المعيارية للوحدة؛

ت ف: تمثل التكلفة الحقيقية للوحدة

ومنه يكون مصدر الفرق ناتج عن:

الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية؛

الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية للوحدة .

الفرق في الكمية (ك ▲) = ك م - ك ف ← ك ف = ك م - (ك ▲)

الفرق في الكمية (ت ▲) = ت م - ت ف ← ت ف = ت م - (ت ▲)¹

بالتعويض قيمة (ك ف) و (ت ف) بالمعادلة ← (1)

نحصل: ف إ = ك م × ت م - (ك م - ك ▲) (ت م - ت ▲)

ف إ = ك م × ت م - ك م × ت م + ك م × ت ▲ - ك م × ت م + ك ▲ × ت م - ك ▲ × ت ▲

ف إ = ك م × ت م - ك م × ت م + ك م × ت ▲ - ك م × ت م + ك ▲ × ت م - ك ▲ × ت ▲

ومنه نحصل على:

$$ف إ = ك م \times ت م + ت \times ك م - ك \times ت م - ك \times ت \leftarrow (2)$$

نلاحظ منه خلال المعادلة (2) أن الفرق الإجمالي ما هو الا عبارة عن ثلاثة أجزاء وهم:

الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة + فرق المشترك

ك م × ت = الكمية المعيارية × فرق التكلفة (فرق التكلفة).

ك × ت م = التكلفة المعيارية للوحدة × فرق الكمية (فرق الكمية).

ك × ت = فرق الكمية × فرق التكلفة (فرق مشترك).

بإدخال الفرق المشترك بإحدى المعادلتين نحصل على:

بإخراج (ك) عامل مشترك نحصل على :

$$ف إ = ك م × ت + ت ك × م - ك × ت$$

$$ف إ = ك م × ت + ت ك × م - (ت م)$$

$$ومنه: ف إ = ك م × ت + ت ك × م$$

بإخراج (ت) عامل مشترك نحصل على:

$$ف إ = ك م × ت + م ت × ك - (ك م)$$

$$و منه: ف إ = ك م × ت + م ت × ك$$

ومنه الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة.

انحراف تكاليف المواد الأولية :

للحصول على منتج معين قد تستخدم المؤسسة مادة أولية واحدة لكن في الغالب تتطلب المنتجات مجموعة من الأصناف المختلفة للمواد الأولية، في هذه الحالة يتصف تحليل انحراف المواد الأولية بشيء من التعقيد. وقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسياتها¹.

أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:

1. أسباب انحراف الكمية:

عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية، كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال، دونما بذل جهد واهتمام كافيين، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطى انطبعا خاطئا عن تحسن الأداء أو اعتماد معايير مثالية متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العمال جهدا واهتماما كافيين في ظروف عمل كفه، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة.

¹ محمد خطيب نمر، مرجع سابق، ص 62 .

- ✓ عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء؛¹
 - ✓ استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير؛
 - ✓ تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج؛
 - ✓ عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد فمثلا العمال الجدد يسهون في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرا وضياعا في المواد؛
 - ✓ قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كاف، كما قد يحققون المعايير المطلوبة بكفاءة عالية.
- يتضح مما سبق أن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية عموما أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة التحكم فيها من خلال الاهتمام المتزايد من أجل تخفيض التكاليف، كما يلاحظ أن عدم الدقة في المعايرة تظهر في بداية وضع نظام التكاليف المعيارية نتيجة لنقص الخبرة في هذا المجال، لكن استمرارية المؤسسة في تطبيق النظام المعياري واستفادتها من التغذية العكسية يؤدي إلى تطوير نظام التكاليف المعيارية وبذلك تحسين المعايير².

2. أسباب انحراف السعر:

من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر:

- تغير أسعار المواد في السوق؛
- الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطا أو صعودا؛
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت؛
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد.
- عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها .

¹ جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان مرجع سابق، ص 77.

² حنان رضوان، حلوة كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع ذكره، ص 79.

تحليل الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

فرق بين الانحراف الشامل وبين الانحراف الإجمالي حيث:

الانحراف الشمال: يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج العادي.

الانحراف الإجمالي أو الانحراف الاقتصادي: يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي¹.

تحتسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي :

الانحراف الإجمالي = (التكلفة الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري).

يمكن تحليله إلى :

1) التحليل الثنائي:

أ) الطريقة الأولى :

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

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

ب) الطريقة الثانية:

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

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

2) التحليل الثلاثي:

وفيها ينقسم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أجزاء، أحدهما يمثل التأثير الصافي لعامل السعر، والثاني يمثل التأثير الصافي لعامل الكمية، والثالث يمثل التأثير المزدوج لعامل الكمية والسعر معا. الانحراف الإجمالي لتكلفة المواد الفعلية عن تكلفتها المعيارية كما يلي:

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

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2003، ص 163.

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

(السعر الفعلي - (السعر المعياري) × (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية)) (الانحراف المزدوج)

تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي:

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائماً أو غير ملائم. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين. فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعمله بالضرورة على أنه غير ملائم (في غير صالح للمؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة.

التحليل الثنائي فأى الطريقتين أفضل؟ إن الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات فرئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري لهذا يتم العمل غالباً بهذه الطريقة.¹ ملائم (في غير صالح للمؤسسة، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذا التحليل الثنائي فأى الطريقتين أفضل؟ إن الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات. فرئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري لهذا يتم العمل غالباً بهذه الطريقة.²

¹ ساحل فاتح، مرجع سابق، ص ص 164-165.

² ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 166.

تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة :

أن تحليل الانحرافات يعني تلك المراحل في تحليل الفروق بين التكاليف المقدرة لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف الفعلية المترتبة على نفس مستوى ذلك النشاط، ومما يلاحظ أن معرفة أسباب هذه الانحرافات يكون أساساً في اتخاذ الإجراءات المصححة لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل، أي أن تحليل الانحرافات يهدف إلى:

- ✓ تحديد إلى حد اختلاف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة والمستهدفة؛
- ✓ والهدف الآخر هو لماذا حدث هذا الاختلاف أو الانحراف.¹

¹ وراقء خالد عبد الجبار، فريال كام عبد الغني، دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير مباشرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 16، العدد 70، جامعة المستنصرية، بغداد، 2008.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد

من خلال هذا الفصل ، سيكون هدف الدراسة ، محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع ، من خلال دراسة تجربة المؤسسة " نפטال " في تصميم نظام المحاسبة التحليلية ، بعد أن لمست أهمية هذه الأداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزءاً من مراقبة التسيير ، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة ، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى الى حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي ترغب الوصول إليها ، و التي هي بالدرجة الأولى تعظم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف) ، ملزمة بتقديم الأفضل وبأسعار منافسة ، خاصة وأنها تعرض منتوجات إستراتيجية على مستوى الأسواق الداخلية وحتى الخارجية. وبما أن المحاسبة التحليلية أداة غير موجودة في مؤسساتنا الوطنية ، باستثناء القليل منها و التي تعد على الأصابع ، والتي تعد نפטال من بينها ، فان هدي في هذا الفصل التطبيقي هو التطرق الى كل الجوانب التي خصت تصميم النظام من البداية الى النهاية

ومن هذا المنطلق ستنصب الدراسة التطبيقية في المباحث التالية :

المبحث الأول : نظرة شاملة عن مؤسسة نפטال .

المبحث الثاني : نظام **win canal** في نפטال.

المبحث الثالث : التكاليف الحقيقية والمعيارية وتحليل الفروقات

المبحث الأول : نظرة شاملة عن مؤسسة " نפטال " ¹

من خلال هذا المبحث سنتعرض إلى تقديم المؤسسة . نפטال . ، بالتعرض إلى نشأتها و كل مراحل تطورها، ثم التعرف إلى مهام هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى تنظيمها

المطلب الأول : تقديم مؤسسة نפטال

أولا : نشأة و تطور المؤسسة ¹ :

تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المنتجات البترولية «♦ ERDP» بموجب المرسوم رقم 101 /80 المؤرخ ب 06 أفريل 1981 ، لتخفيض الضغط المتزايد على شركة سونا طراك ، التي كانت قبل ذلك تقوم بكل المهام الاقتصادية من بحث و استكشاف ، تنقيب ، إنتاج ، استغلال ، تكرير و التوزيع للدخل و الخارج للمنتجات البترولية ، فضلا عن البحث العلمي، خاصة في البتر و كيمياء .

وقد دخلت ميدان النشاط في 01 جانفي 1982 ، لتكون مسؤولة عن صناعة تكرير و توزيع المواد البترولية . و في عام 1987 ، تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع و ذلك بموجب المرسوم رقم 189 / 87

الذي تشكلت بموجبه مؤسستان هما :

مؤسسة NAFTEC : أوكلت لها مهمة تكرير المواد البترولية .

مؤسسة NAFTAL : أوكلت لها مهمة توزيع و تسويق المنتجات البترولية و مشتقاتها، ضمن تزويد السوق الوطني باحتياجاته منها .

مع العلم أن أصل رمز المؤسسة NAFTAL يرجع إلى :

♦ NAFT : نפט

♦ AL : الجزائر

ليحمل الرمز في طياته معنى " نפט الجزائر " .

وقد عرفت المؤسسة منذ ذلك الحين إلى يومنا هذا مجموعة من التطورات ، نذكرها فيما يلي ² :

. 1989 : تم إلغاء مركزية أشغال شركة نפטال الاجتماعية و الثقافية.

¹ من أرشيف مؤسسة نפטال

- 1990 : تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات ، المبيعات و الزبائن)، وتعزز بنظام المعلومات .
- 1992 : تم الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة ، وهذا تبعا للدراسات الخاصة ب (تدفق المنتج)
- 1996 : • ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف و الأسعار) .
- تم حل مديرية التجارة الخارجية .
- إنشاء مديرية حماية الأملاك .
- إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات
- حل وحدات المؤسسة للموانئ .
- إنشاء خلية الأمن الصناعي .
- إنشاء مديرية مراقبة ومراجعة الحسابات و تنظيمها .
- إنشاء وحدة المطبعة .
- فك مديرية الوقود ، زيوت التشحيم ، المطاط و الزيت و مديرية غاز البترول المميع ومديرية الطيران و الملاحة البحرية .
- 1999 : • إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلف بالاتصال .
- إنشاء و تنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية .
- حل ثلاث مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات .
- حل مشروع وحدة نفضال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة .
- 2000 : • حل وحدة الإعلام الآلي وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية .
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع و لقسم الوقود ، زيوت التشحيم و المطاط .
- إعداد تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية و الثقافية .

- إنشاء قسم الزيت وإعداد المخطط التنظيمي الخاص به .
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران و الملاحة
- 2001 : إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال .
- التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزفت .
- تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL .
- تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة .
- مشروع مركزي لنظام تسيير تدفقات الخزينة .
- تنظيم مفصل لمديرية الصيانة و الانجاز .
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق .
- إنشاء مديرية التكوين .
- 2002 : إعادة تنظيم مديرية الإدارة و المالية لفرع الزيت .
- إعادة تنظيم مقر فرع GPL .
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع و مديرية المقر .
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفضال .
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة على مستوى مناطق CLP .
- تنظيم عام لفرع الطيران و البحرية .
- تسمية مناطق GPL و CLP بالوحدات "district" .

ثانيا : تعريف مؤسسة نفضال (وحدة تيارت):

تفرعت وحدة تيارت من ENCC

(Entreprise Nationale de charpente et chaudronnerie : **ENCC**)

بتاريخ 1983/06/05 وبدأت أشغالها في 1984/10/15 وبما أن الولاية تتميز بشتاء بارد تنخفض درجات ابتداء من شهر أكتوبر إلى شهر أبريل تقريبا وصيف حار وجاف فإن رقم أعمالها يختلف اختلافا كبيرا بالنسبة للفصلين فيزيد في فصل الشتاء و ينخفض في فصل الصيف.

***موقعها الجغرافي:**

تقع وحدة نفضال في المنطقة الصناعية زعرورة جنوب شرق ولاية تيارت على بعد 05 كلم إذ تقدر مساحتها ب 08 هكتار 4000 م منها مبنية وهي مساحة شاسعة تتلاءم مع كبر المؤسسة وتنوع نشاطها ويعتبر هذا الموقع استراتيجيا نظرا لطبيعة المنتوجات الخطرة على السكان والبيئة وعدد عمالها 160 عامل والتي تحتوي على مركزين: الأول متعدد المنتوجات والثاني مركز الملاء ومستودع عين مناد (BR) بالسوق و الشلالة وكذا شركة التوزيع أي المحطات الخدمائية ونقاط البيع.

1. مركز متعدد المنتوجات CM :

هذا المركز يهتم بكل أنواع الزيوت التي يحتاجها الزبائن، ولهذا المركز يهتم بإفراغ الشاحنات المحملة بأنواع الزيوت SUPER-PETROL-GAZOIL-ESSENCE القادمة من وحدة الإنتاج ارزيو في خزانات كبيرة قدرها حوالي 35 م³ عددها أربعة عشر صهريج (خزان) ويحتوي هذا المركز على مخزينين:

أ. **المخزن الأول:** يتم فيه تخزين الزيوت التي تنتجها وحدة تيارت وتبلغ مساحة هذا المخزن حوالي 7000 طن شهريا.

ب. **المخزن الثاني:** مخصص لتخزين العجلات المطاطية والتي يتم استلامها من وحدة وهران بالحفظ وكلها مستوردة 100 %.

2. مركز الملء : "Centre Enfetter CE":

في هذا المركز تتم عملية ملء (تعبئة) قارورات الغاز بكل أحجامها مع العلم أن "B" هو البوتان و "P" هو البروبان.

يتم إفراغ الشاحنات القادمة من وحدة أرزيو في خزانات، غاز البوتان يفرغ في خزانات دائرية الشكل سعتها حوالي 2 م³.

غاز البروبان يفرغ في خزانتين أسطوانيتين الشكل أفقيين ثم يتم ضخه عن طريق الأنابيب إلى مركز الملء حيث يتم تعبئته في قارورات.

وهذين المركزين يتبعان أسلوب أمني حريص جدا لتفادي وقوع حوادث الحريق، كما يوجد أيضا مركز متعدد المنتجات بدائرة فرنده مخصص بإنتاج الزيوت الاصطناعية يحتوي أيضا على مستودع مناوب لتخزين مادة "MAZOUTE" مازوت حيث تقدر استيعاب هذا المستودع لهذه المادة حوالي 1000م²

- وتقدر قدرة إنتاج هذا المركز من 12000 إلى 16000 قارورة من نوع B13 يوميا

3. شبكات التوزيع:

أ. بالنسبة للوقود: يوجد 42 محطة خدمية مستغلة عبر الولاية بقدرات إستيعاب مختلفة منها 24 محطة ذات قدرة إستيعاب كبيرة 08 محطات ذات قدرة إستيعاب صغير وتوجد 03 فقط تتضمن توزيع مادة السير غاز Sirgaz، كما توجد 12 محطة خدمية على قيد التنفيذ.

ب. بالنسبة لغاز بترول المميع GPL: حتى يلي مركز الملء كل الاحتياطات ويغطي كل تراب الولاية تم تشكيل 03 مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع B13. وهي مبنية كالأتي في الجدول مع قدرة استيعابها.

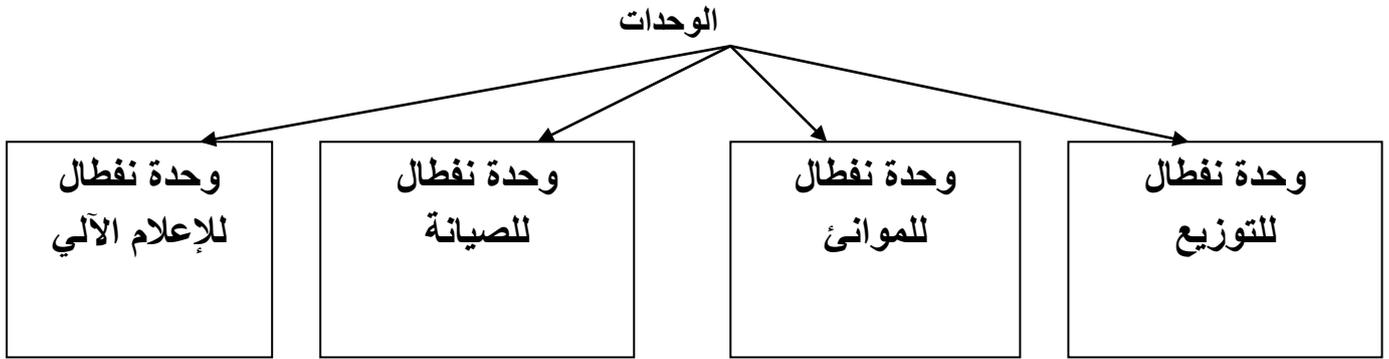
جدول (1-2): مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع B13

المستودع المناوب	قدرة الإستعاب بالقارورة B13
فرندة	25000
السوقر	20000
قصر الشلالة	25000
آفلو	25000

الشكل (1 . 2) :مخطط للطريق العملية داخل المركز:



الشكل (2 - 2) :الهيكل التنظيمي للوحدات النفطية:



1. وحدات نפטال للتوزيع: وهي وحدات مكلفة بتنفيذ ووضع سياسة المبيعات التموينات وتوزيع المواد

البتروولية وهي متواجدة بكل ولايات القطر الجزائري.

2. وحدات نפטال للموانئ: وهي وحدات جهوية للخدمات مكلفة بكل عمليات العبور بالنسبة

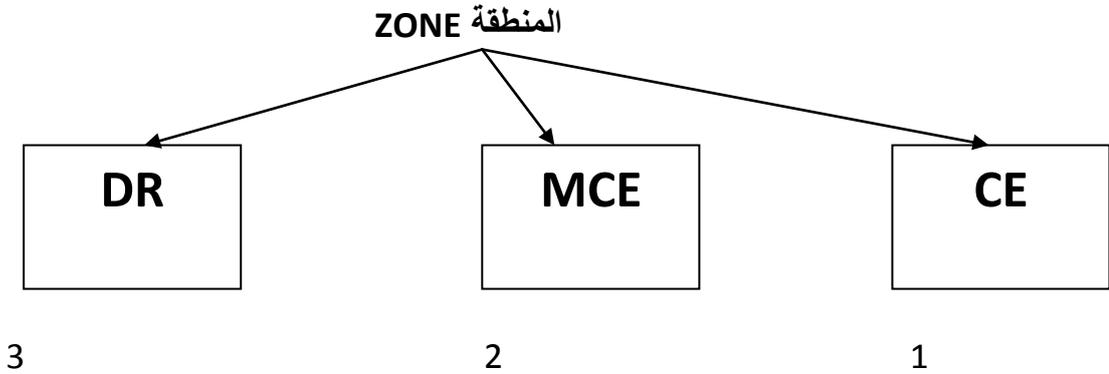
للمواد التي تستوردها من الخارج والمتواجدة ب: وهران، الجزائر، سكيكدة، وعنابة.

3. وحدات نפטال للصيانة: وهي وحدات جهوية للخدمات كذلك مكلفة بعمليات الصيانة وتجديد هياكل المؤسسة ومتواجدة ب: وهران، الجزائر، بشار، قسنطينة.
4. وحدة نפטال للإعلام الآلي: وهي وحدة مكلفة بتنفيذ ووضع سياسة معلوماتية بالمؤسسة ومتواجدة بالعاصمة.

➤ منتجات مؤسسة نפטال: تتمثل منتجات نפטال في:

1. الفحم والزيوت الموجهة للطيران والبحرية.
2. غاز البترول المميع (Gaz de pétrole liquéfié) (بوتان وبروبان).
3. الزفت Bitumes
4. العجلات المطاطية
5. سير غاز GPL CARBURANT
6. غاز طبيعي فحمي GAZ Natural Carburant

الشكل (2 - 3) : المنطقة ZONE



1. CENTRE ENFUTEUR: مركز التعمير 141 لتعمير المواد البترولية والتخزين والتوزيع.
2. MINI CENTRE ENFUTEUR MCE: ملحق مركز تعميم المواد البترولية والتخزين والتوزيع.
3. DEPÔT REILIER DR: مستودع للتخزين والتوزيع المواد البترولية.

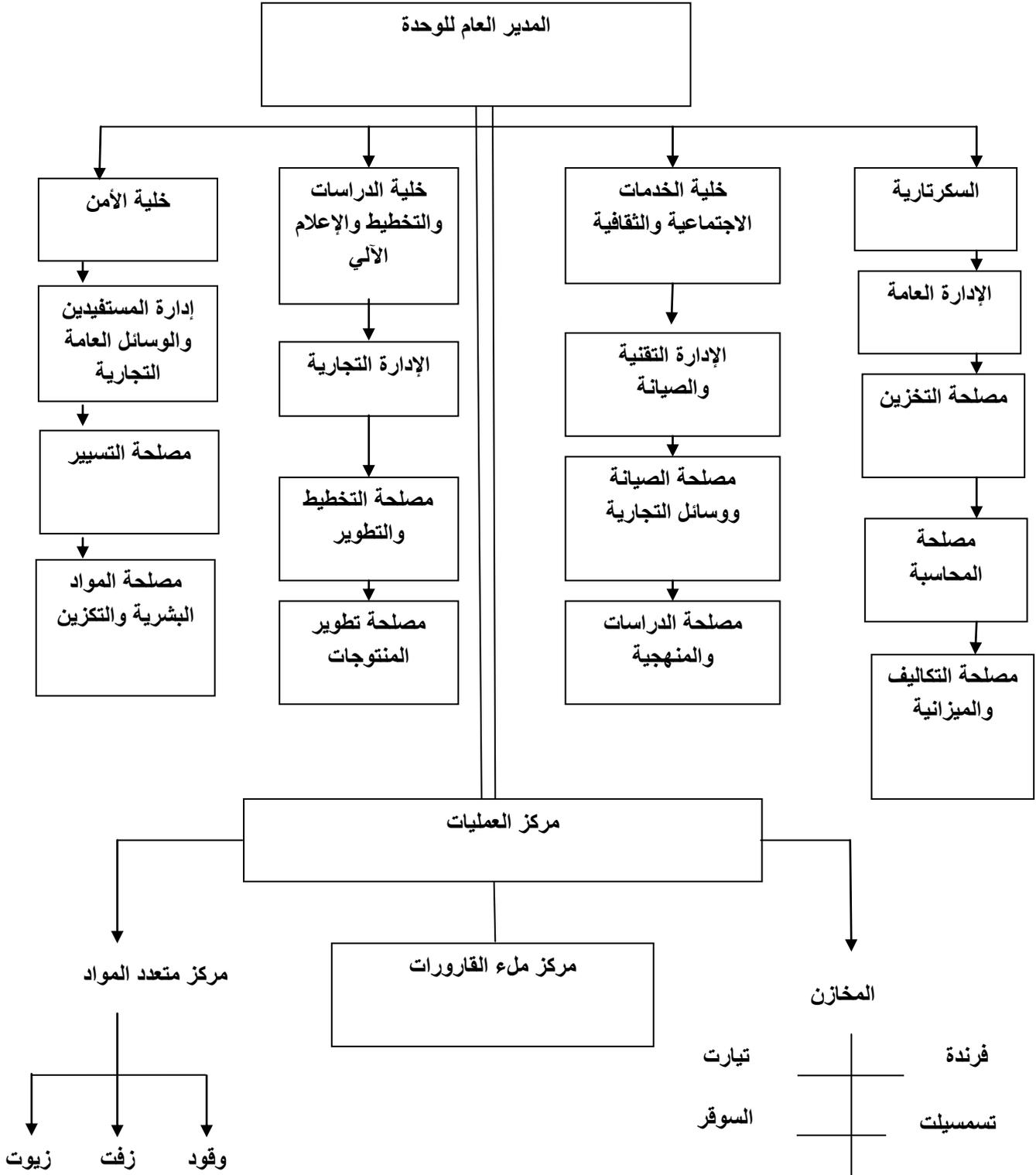
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهامه

أولاً : الهيكل التنظيمي :

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكون

المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها منظمة ومرتبطة حسب الوظائف

الشكل (4.2) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



ثانيا: شرح وتفصيل الهيكل التنظيمي لوحدة نفضال تيارت

أ- مجموعة الدعم:

المدير العام ← السكرتارية ← خلية الأمن ← خلية ← مصلحة الخدمات اجتماعية
وهناك مديريات .

1- مديرية الموارد البشرية : مكلفة ببلورة ومتابعة سياسة المؤسسة الداخلية وتنظيم كل مايتعلق بالمستخدمين وتوفير كل متطلباتهم .

2- المديرية التجارية : مكلفة بسياسة التطوير والترويج التجاري لمنتجات المؤسسة وكذا صيانة واستثمار مراكز وشبكات البيع .

3- المديرية التقنية والصيانة: مكلفة بعمليات الصيانة لكل معدات المؤسسة وتسيير واستغلال العتاد والتجهيزات الموفرة للمؤسسة.

ب- مجموعة قاعدية أو مراكز العمليات

1- مركز الملء.

2- مراكز متعددة المواد.

ويتشكل أيضا من 3 أقسام مساعدة علي السير الحسن لنشاطها والتي تتمثل في :

أ- ب . مصلحة المحاسبة : ومن مهام هذه المصلحة نذكر إجراء عمليات المحاسبية اليومية لمراكز التخزين وللمراكز المتعددة المنتجات بتيارات فرندة وكذا مراكز الملأ بوحدة تيارت ومستودعات المناوبة بالسوقر وقصر الشلالة .

- محاسبة سندات الخزينة لمراكز التخزين .

- محاسبة المحطات العمومية Gérance directe المتواجدة في كل من تيارت سوقر -عين الذهب -قصر الشلالة - حمادية وادي ليلي - مديرية عين الحديد .

- تقديم الضرائب والرسوم الواجبة مع العلم أنه أضيف رسم جديد على الموارد البترولية

- متابعة معالجة لسلسلة الوثائق المتسلسلة .

. محاسبة المشتريات - المقبوضات المبيعات - إفراغ المخازن وحساب الهامش

. حساب مصاريف النقل - التعبئة .

ب. ب - مصلحة الخزينة : ومن مهامها :

- وضع الفواتير للمنتوجات المباعة على مستوى المستودعات والمحطات مع احترامها الأسلوب الدفع

اليومي respectement du règlement de la journée

- مراقبة التساوي بين blf و قسيمة تسليم الفاتورات

مع العلم أن المداخل تستعمل لتغطية مصاريف مؤسسة نفضال كدفع أجور العمال وشراء المواد

المؤونة الاحتياجات مثل الأوراق السجلات

ج- ب . مصلحة التكاليف والميزانيات: وهي معالجة كل التكاليف أو المصاريف التي تحققت خلال

العمليات التي قامت بها المؤسسة وكل الميزانيات التي سجلت في عمليات التحليل المالي

ج- قسم المستخدمين ووسائل العمل: تتكون من ثلاث مصالح

1- مصلحة التسيير

2- مصلحة الموارد البشرية و التكوين

3. مصلحة الوسائل العامة

مهامه:

- استقبال الملفات الإدارية للمستخدمين .
- مراجعة وتنظيم الملفات
- الإشراف على تسليم العمال للرواتب
- إجراء تكوينات خبرة العمال
- الإشراف على أجور العمال

وهذا القسم مسؤول عن متابعة تسيير المستخدمين الدائمين والمتقاعدين

أ- مصلحة الدراسات والمناهج

ب- مصلحة الصيانة

ت- مصلحة وسائل النقل

مهامه:

- صيانة العتاد و الآلات
 - الإشراف على تموين الوحدة بقطع الغيار
 - تجديد الأجهزة والآلات
- وتقوم أيضا بدراسة والمتابعة والمراقبة لوسائلها

د - سكرتارية:

ومن مهامها :

- تنظيم مواعيد المدير - الرد على الهاتف وضبط المواعيد
- استعمال الفاكس للإرسال والمراسلات ومختلف الوثائق
- تسجيل الرسائل عند وصولها وكذلك عند البحث بواسطة السجل الصادر والوارد للإثبات أن الوثيقة وصلت وأُسلت وترتيب وتنظيم الوثائق.

- استعمال منهجية مناسبة للحفاظ والفهرسة، استعمال الحاسوب لكتابة رسائلها حفظ أسرار المدير والعمل بصفة عامة ومن صفات أمينة المديرية اللباقة والبساطة في العمل واستعمال المجاملات مع العمال.

هـ - قسم التجارة: يتكون من ثلاثة مصالح :

أ- مصلحة Programmation approvisionnement distribution

البرمجة - التمويل - التوزيع

ب- مصلحة المبيعات

ج- مصلحة شبكة التوزيع: مهامها

• برمجة ويعني بها التنبؤ بالكميات التي يحتاج إليها الزبائن

• إبرام العقود مع الخواص

• التوقيع على طلبيات الزبائن بعد الموافقة

• إعداد شبة التوزيع

• الاتصال مع المديرية العامة بالجزائر لتلقي التعليمات فيما يخص النشاطات التالية التخزين-التمويل-

التوزيع.

المطلب الثالث : مهام وأهداف مؤسسة نفطال.

من بين أهداف ومهام المؤسسة نذكر:

- تنظيم وتسيير النشاطات التجارية وتوزيع المواد البترولية.
- تخزين ونقل كل مادة بترولية عبر الولاية.
- السهر على شروع في تطبيق الأعمال التي تهدف للاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجات السوق.
- تطبيق القرارات الحكومية قصد التطوير لتخزين الإستراتيجية.
- ضمان صيانة التجهيزات والمنشآت ومعدات النقل التابعة لممتلكاتها.
- الترقية والمشاركة والسهر على تطبيق الضوابط والمعايير. وكذا مراقبة نوعية المواد المسوقة من طرفها.
- تجميع المعلومات الخاصة بالاحتياجات في مجال المواد البترولية قصد التخطيط ولضمان تمويل السوق.
- القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمالواستهلاك المواد البترولية المشاركة والشروع في العمليات التي تساعد على تدعيم الإدماج الاقتصادي.
- التطوير والشروع في العمليات التي تساعد على عمليات المفروض العقلاني للهياكل والوسائل.
- السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بالوقاية والحماية البيئية بالاتصال مع الهيئات المعنية.
- تغطية غايات المستهلكين.
- تطوير العلاقات التجارية بين الوحدات.
- زيادة رأس المال.
- تحقيق هامش الربح.
- استغلال أكبر قدر من العلاقات البشرية.

المبحث الثاني : نظام Win Canal في مؤسسة نפטال

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة ، معايير تعديليه لتأمين التحكم في التكاليف ، تحسين الأداء الإنتاجي وكذا ترقية سياسة تسويقية ذات جودة، و هذا من خلال اعتماد نظام win canal كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة و بالتالي العمل على تحقيق أهدافها .

المطلب الأول : أسباب التفكير في وضع النظام

الحقيقة أن أهمية وضع نظام win canal في المؤسسة كوسيلة معلومات ، لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة الى شركات ذات أسهم . حيث أن أول علاقة لها بمحافظلة الحسابات سنة 1998 ، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة ، و بالخصوص غياب المحاسبة التحليلية التي تسمح ب :

- التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال .
- تمثل قاعدة لتقييم المخزونات .
- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات واضحة و سريعة .

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية ، لجعلها قادرة على التكيف و الخوض في غمار المنافسة الدولية ، باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة ، هو معيار المردودية الاقتصادية و الذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط .

هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات تسيير محددة ، حيث تعد المحاسبة التحليلية من أهمها ، باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة و بالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح.

إضافة الى كل ما سبق ذكره من الأسباب ، فان السبب الرئيسي الذي أدى بالمؤسسة لإقامة نظام المحاسبة التحليلية ، هو التقرير الذي طالبت به وزارة الطاقة و المناجم ، بعد الشكاوي التي قدمتها المؤسسة فيما يخص انخفاض هوامش الربح ، وذلك أن أسعار بعض منتجاتها ، هي أسعار إدارية أي محددة من طرف الدولة ، والمشكل أن هذه الأسعار لا تغطي أسعار تكاليفها خاصة فيما يخص غاز البترول المميع ، حيث أن قارورات غاز البوتان تباع بنفس السعر على مستوى العاصمة أو في الجنوب ، مع العلم أنه في هذه الأخيرة تتحمل مصاريف نقل كبيرة ، تصل وفقها القارورة الواحدة حسب إطرارات المؤسسة في بعض

الأحيان بين 500 و 550 دج ، في حين أنها تباع في السوق ب 240 دج ، وهذا ما يفسر العجز الذي يظهر في فرع غاز البترول المميع .

لذلك وحتى تكون شكاوي المؤسسة لدى السلطات المعنية مأخوذة بعين الاعتبار ، كان لابد عليها أن تقدم الدليل الذي لا يتحقق إلا في ظل حساب التكاليف و أسعار التكلفة ، والذي هو الحل الوحيد والحتمية الأكيدة أمامها ، حتى تنجو بنفسها من الخسارة و العجز .

ومن هذا المنطلق شهدت الفترة الممتدة بين 1998 و 2003 :

- وضع مجموعة من معايير التشخيص المتطورة (إدخال معايير المراقبة الداخلية و القانونية).
- مراجعة معلومات التسيير و تصميم إجراءات أخرى لتسيير المصالح الهامة مثل : الحقوق، الجباية ، الاستثمارات ، الخزينة ، ... الخ.

المطلب الثاني : الطريقة التحليلية و أهدافها الأساسية .

أولا : الطريقة التحليلية :

سمحت التعليمات المحددة في أكتوبر 2001، من سد الفراغ الموجود في نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة ، وهذا من خلال تحديد الميكانيزمات، المراحل و المسؤوليات ، من أجل اعتماد وسيلة معلومات تحليلية متطورة من طرف إطارات المؤسسة ، حيث عرف نظام win canal على أنها :

" أداة للمراقبة و التسيير الفعال و الصارم ، تسمح على امتداد كل مستويات النشاط و السلم التنظيمي ، بإقامة مسؤوليات التنفيذ العلمي ، القرارات و النتائج وعلى أساس هذه المقارنة التي تترجم اهتمامات المديرية العامة ، تم إعداد مخطط عمل يتماشى و التنظيم الجديد ، يوضح الأعمال الواجب إنجازها ،المسؤوليات الملزم بها وأجال التنفيذ .

كل ذلك من خلال اختيار طريقة للمحاسبة التحليلية التي استلهمت :

- من تنظيم المؤسسة ، منتجاتها وأسعارها (الحرة و الإدارية) ، من الأنشطة و المحيط (المنافسة ، السوق، الجباية) .

- ومن طريقة التكاليف الكلية المستعملة عادة من طرف المؤسسات التجارية .

و بالتالي فان هذا النظام ، سيقوم على طريقة التكاليف الكلية و التي ستدمج داخل نظام المحاسبة العامة ، وتكون مكملة لمصادر المعلومات التي تحتاجها المؤسسة ، عبر إنتاج المعلومات التحليلية و الاهتمام بالهياكل و المنتجات .

ثانيا : الأهداف الأساسية :

ومن بين الأهداف هي :

- معرفة تكاليف المنتجات و الأنشطة .
- تقييم بعض عناصر الميزانية .
- مقارنة أسعار التكلفة بأسعار البيع .
- تقييم النتائج وتنفيذ المسؤوليات .
- تزويد المسير بالمعلومة الكاملة من حيث الدقة ، التفصيل و التحليل (التحكم في التسيير) .
- الحصول على إجابات في آجال قصيرة جدا ، للأسئلة المطروحة فيما يتعلق بالأسعار ، الهوامش و التكاليف .
- خلق ثقافة تسيير في المؤسسة .

المطلب الثالث : تقديم نظام " Win Canal " :

عرف ميلاده في 2001 ، وبدأ تشغيله بدءا من جانفي 2003 ، وهذا على مستوى فروع : غاز المميع ، الوقود ، الزيوت و العجلات و قسمي الزيت والوقود الجوي .

أولا : مراحل تصميم النظام :

تم تصميم نظام win canal وفقا للمراحل التالية :

● المرحلة الأولى : عرفت :

- تكوين الفريق الذي يتولى متابعة ووضع نظام المحاسبة
- تحديد العناصر التي تساهم في القيام بالمهام الموكلة إليهم من طرف المديرية العامة .
- تقييم موجودات المؤسسة (دراسة الأنشطة وتنظيمها) .

● المرحلة الثانية : وتم فيها :

- دراسة مضمون النظام من حيث أهدافه، خلق وتحديد المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بمراكز المسؤولية ، الترميز التحليلي للمستخدمين، وهذا بالتعاون مع تنظيم وأنشطة كل قسم وكل فرع.
- اختيار وتحديد مفاتيح التوزيع ووحدات العمل ، وطريقة التوزيع التي تتكيف وأنشطة كل فرع و كل قسم.

● المرحلة الثالثة : تتميز ب :

- تطوير النظام بلغة معلوماتية وفق نظام مكمل و مدمج بالحاسبة العامة ، وهذا حسب طريقة . MERISE

- اختيار النظام بوحدة القيادة .
- تقييم الصعوبات .

● المرحلة الرابعة : وشهدت :

- تعميم النظام Win Canal في إطار تجربة مدى صلاحيته في إنتاج المعلومات الإستراتيجية لقرارات المؤسسة
- إجراء تكوين متواصل لصالح الموارد البشرية (المحاسبين ، إطاراتالإعلام الآلي لكل الوحدات الاقتصادية بالمؤسسة) من أجل التحكم في استخدامه .

● المرحلة الخامسة : وانتهت ب :

- تقييم النظام وتحليل التكاليف و النتائج حسب الأنشطة وحسب المنتوجات المرتبطة بكل فرع وقسم.
- تحليل التكاليف و النتائج ، لمجموع أنشطة ومنتجات "نفضال" التي أجريت بعد تشخيص الميزانية التحليلية الخاصة بكل فرع و قسم .
- دراسة مدى صلاحية النظام حسب كل مستوى تنظيمي من :
 - * مديريات المحاسبة و المالية لكل فرع .
 - * لجنة المالية (المديرية التنفيذية للمالية) .
 - * اللجنة التنفيذية لنفضال .

ثانيا : مقاييس ووظائف النظام

إن الحلول و الاستعمالات المرتبطة بالمحاسبة التحليلية ، تستخدم في إطار الاحتياجات المعلن عنها من طرف المديرية التنفيذية للمالية ، مديرية المالية والمحاسبة وأصحاب القرار ، لكل المستويات التنظيمية للمؤسسة " نفعال " ، وهذا فيما يتعلق بمخطط تصميم وتطوير النظام .

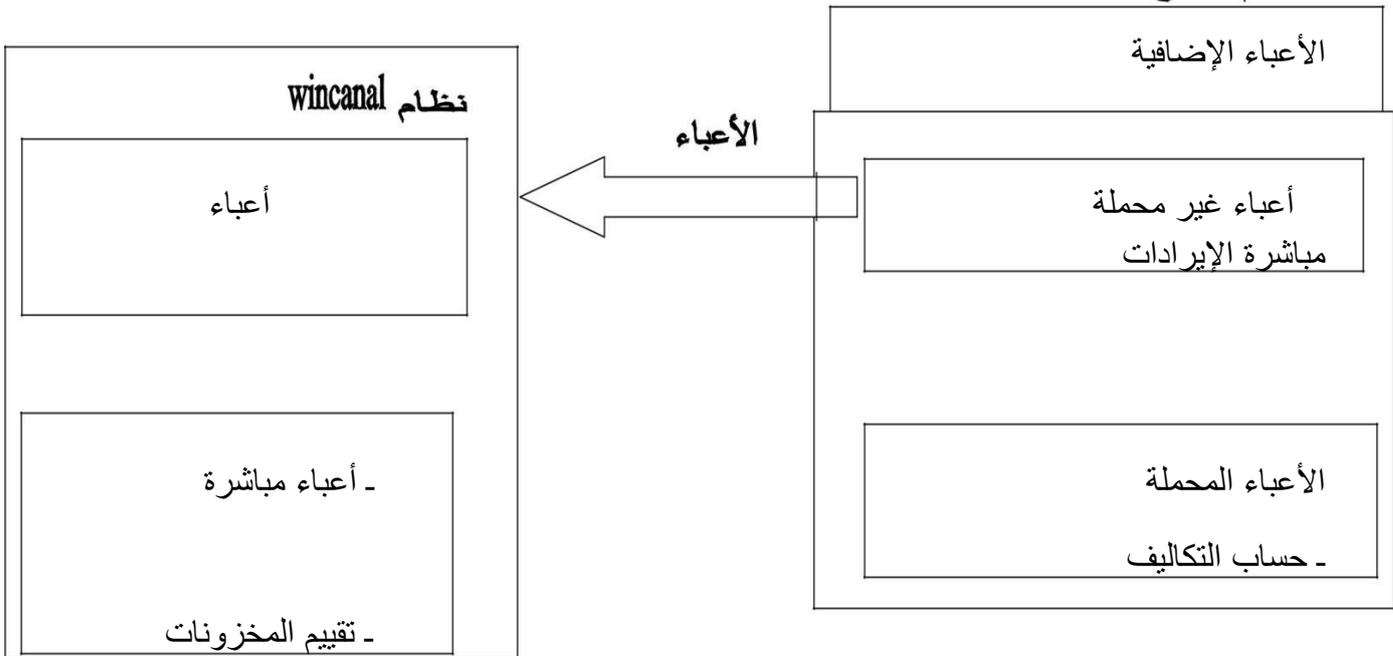
1- نظام المحاسبة التحليلية المدمج بالمحاسبة العامة :

إن نظام win canal نظام المحاسبة العامة *CGCA ، والذي يتم من خلاله استخراج المعطيات الموجودة على مستوى ملف التسجيلات للمحاسبة العامة ، و الموجود بدوره داخل مقياس الصادرات

لنظام Win Canal

وفيما يلي آلية النظام :

الشكل (5.2) : نظام المحاسبة العامة المدمج بنظام win canal



المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة

. الطريقة ← التكاليف الكلية الحقيقية " الأقسام المتجانسة " .

. النظام ← مدمج بالمحاسبة العامة .

. يتضح من هذا الشكل أن نظام التكاليف المعيارية ، مدمج مع المحاسبة التحليلية ، بحيث أن كل العمليات المحاسبية التي تسجل في المحاسبة العامة تسجل مباشرة في المحاسبة التحليلية ، من خلال منحها حساب تحليلي ، و هذا ما يسهل عملية نقل المعلومات التحليلية لنظام المحاسبة التحليلية Win canal .
 فبعد التفرقة بين مختلف الأعباء ، تعالج الأعباء المحملة كمايلي :
 . الأعباء المباشرة تحمل مباشرة على المنتج ، أما الأعباء غير المباشرة ، فتوزع وفق النظام بعد تحديد مفاتيح التوزيع ، ليتم بعدها حساب التكاليف وفق الطريقة الوسطية المرجحة .

ثالثا : وصف نظام Win canal :

البرنامج Win canal هو نظام مطور حسب لغة البرمجة "delphi5" ، في ظل المحيط المعلوماتي « Windows » ويتكون من ثلاثة أجزاء ، هي :

1. مدخلات نظام (مصدر المعطيات المحاسبية) : وتمثل في :

أ. مدخلات نظام المحاسبة العامة (المصادر الدائنة)

ب. المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير agrégats de gestion من أجل :

* حساب مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة الوظيفية و العملية لتحميلها على العناصر المكونة للتكاليف.

* تحديد مؤشرات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة .

2. المعالجة :

تم من خلال تقسيم و تنظيم توزيع الأعباء غير مباشرة على تكاليف الأنشطة و المنتجات .

3. المخرجات :

أ. دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة التحليلي ، وهي وثائق تفيد في :

. تحليل و تسجيل المعلومات المحاسبية .

. إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية .

ب . الكشوف الخاصة بالتكاليف و النتائج التحليلية (الميزانية التحليلية) ، وتشمل كشوف التكاليف
états de synthèse كما يلي :

*التموين

*التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها

*التحويل

*التخزين

*التوريد

*التوزيع

*الإيرادات

ج . النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية ، حسب النشاط وحسب خط المنتجات ligne de
produit بهدف محاصرة المنتجات ذات المر دودية الجيدة و الضعيفة .

رابعا : أدوات تسيير النظام:

تم إعداد و تكييف الأدوات الضرورية لوضع النظام كمرحلة ثانية ، و المتمثلة في :

. دفتر التقني Manuel technique .

. المخطط المحاسبي للنظام .

. جدول الترميز .

. دليل تشخيص الحسابات .

. إجراءات توزيع مصاريف المقر

المبحث الثالث: التكاليف الحقيقية والمعيارية وتحليل الفروقات

المطلب الأول. التكاليف الحقيقية

حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للتكاليف الحقيقية ملخصة في

الجدول (2-2): تكلفة الإنتاج

سير غاز			غاز البروبان			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
4554283.998	3223.575792	1412.805	354579.67	1783.996	198.7558	مشتريات مستهلكة
5276623.686	3734.856322	1412.805	722283.98	3634.027	198.7558	مصاريف الإنتاج
1865267.698	1320.25842	1412.805	262408.48	1320.255	198.7558	مصاريف غير مباشرة
11696175.38	8278.690535	1412.805	1339272.1	6738.278	198.7558	تكلفة الإنتاج الشهرية

جدول (2-3) سعر التكاليف الحقيقية

سير غاز			غاز البروبان			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
11696175.38	28629.08515	1412.805	1339272.14	6738.2784	198.75583	تكلفة الإنتاج المباع
2332804.95	1651.186788	1412.805	645412.759	3247.2645	198.75583	مصاريف التوزيع
1086191.391	768.819045	1412.805	152806.932	768.81734	198.75583	مصاريف التوزيع غير مباشرة
15115171.72	10698.69637	1412.805	2137491.83	10754.36	198.75583	سعر التكلفة

المطلب الثاني. التكاليف المعيارية

حساب مختلف التكاليف المعيارية وسعر التكلفة ملخصة في الجداول التالية

تكلفة الإنتاج بالتكاليف المعيارية

جدول جدول (2-4) تكلفة الإنتاج بالتكاليف المعيارية

سير غاز			غاز البروبان			البيان
المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	
5651220	4000	1412.81	397511.67	2000	198.76	مشتريات مستهلكة
4944817.5	3500	1412.805	596267.5	3000	198.7558	مصاريف الإنتاج
1977927	1400	1412.805	218631.42	1100	198.7558	مصاريف غير مباشرة
12573964.5	8278.690535	1412.805	1212410.6	6738.278	198.7558	تكلفة الإنتاج الشهرية

سعر التكلفة المعياري

جدول (2-5) سعر التكلفة المعياري

سير غاز			غاز البروبان			البيان
المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	
12573964.5	8278.690535	1412.805	1212410.58	6738.2784	198.75583	تكلفة الإنتاج الشهرية
2332804.95	1651.186788	1412.805	645412.759	3247.2645	198.75583	مصاريف التوزيع
1086191.391	768.819045	1412.805	152806.932	768.81734	198.75583	مصاريف التوزيع غير مباشرة
15992960.84	11320.00583	1412.805	2010630.27	10116.082	198.75583	سعر التكلفة

المصدر من اعداد الطلبة والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

المطب الثالث. تحليل الفروقات

بعد حساب كل من التكلفة المعيارية والحقيقية الشهرية لسنة 2022 تم حساب الفروقات بينهما والجداول التالية تبين ذلك

1- الفروقات الاجمالية

جدول (2-6): الفروقات الاجمالية- تحليل الفروقات لغاز البروبان-

الفروقات		التكاليف الحقيقية			التكاليف المعيارية			البيان
سالب	موجب	المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	المبلغ	سعر الوحدوي	الكمية	
	42931.9925	354579.6742	1783.996315	198.76	397511.67	2000	198.76	مشتريات مستهلكة
-126016.4842		722283.9842	3634.026595	198.7558	596267.5	3000	198.7558	مصاريف الإنتاج
-43777.065		262408.4817	1320.255498	198.7558	218631.42	1100	198.7558	مصاريف غير مباشرة
-126861.5567		1339272.14	6738.278407	198.7558	1212410.6	6738.278	198.7558	المجموع

2-الفروقات التفصيلية

2-1تحليل المواد المستهلكة الفروقات الاجمالية

الجدول (2-7): تحليل المواد المستهلكة الفروقات الاجمالية

البيان		الفروقات
فرق التكلفة		موجب
		سالب
(التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية) * الكمية المعيارية		
198.755833 * (2000-1783.996)		42932.05
(الكمية المعيارية - لكمية الحقيقية) * التكلفة المعيارية		
2000 * (198.755833-198.755833)		0
ناقص الفرق المشترك		
(198.755833-198.755833) * ((2000-1783.996))		0
		42932.05495

2-2 تحليل مصاريف الإنتاج المباشرة

الجدول (2-8): تحليل مصاريف الإنتاج المباشرة

البيان		الفروقات
فرق التكلفة		موجب
		سالب
(التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية) * الكمية المعيارية		
198.755833 * (3000-3634.026595)		-126016.484
(الكمية المعيارية - لكمية الحقيقية) * التكلفة المعيارية		
3000 * (198.755833-198.755833)		0
ناقص الفرق المشترك		
(198.755833-198.755833) * (3000-3634.02659)		0
		-126016.484

الفروقات الاجمالية = التكلفة المعيارية - التكاليف الحقيقية .

$$ت م = (C_s) ت ح - C_r$$

تفصيل الفروقات

تفصيل الفروقات للمواد المستهلكة

بعد جدول الفروقات بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المعيارية نتجه إلى حساب فرق التكلفة و الكمية و الفرق المشترك للمادة الأولية و تكاليف الإنتاج .

$$\Delta Q * C_s + \Delta C * Q_s - \Delta Q * \Delta C$$

الفرق في الكمية = الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية ΔQ

الفرق في السعر = السعر المعياري - السعر الحقيقي ΔC

التكلفة المعيارية C_s

الكمية المعيارية Q_s

التكلفة الحقيقية C_r

من خلال الجداول قمنا بتحليل الفروقات حيث أن الفرق الإجمالي للمشتريات المستهلكة موجب ويعتبر ملائم في هذه الحالة قامت المؤسسة بدراسة جيدة لتكاليفها

أما بالنسبة لمصاريف الإنتاج والمصاريف غير مباشرة نلاحظ أن الفرق سالب ويعتبر غير ملائم

ومن بين الأسباب التي جعلت الفروقات سالبة نذكر منها

1- تعطل في وسائل النقل

2- تعطل الآلات التصفية

3- المؤسسة لم تقوم بتحديد التكلفة الملائمة للنشاط الحقيقي

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة نفضال، مصلحة المحاسبة، تبين ان المؤسسة لا تطبق طريقة التكاليف المعيارية .

وباحتكاكنا بمسؤولي المؤسسة مصلحة المحاسبة قمنا بتقديرات على مستوى التكلفة فقط

لان المؤسسة لاتعزم لا زيادة ولا نقصان في الكمية بل تتوقع تغيرات في التكلفة وبالتالي قمنا بالتحليل وتقدير على مستوى السعر بطريقة التكاليف المعيارية

خاتمة

خاتمة:

نتيجة للتطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي من تقدم تكنولوجيا وعمولة وانفتاح الأسواق العالمية، أصبحت المؤسسات الاقتصادية ملزمة على توفير أفضل وأدق المعلومات لتغطية احتياجات الإدارة والتمكن من القيام بوظائفها، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية باعتبارها تهتم بجمع البيانات المالية وغير المالية وتحويلها إلى معلومات في شكل تقارير، وعلى أساسها تقوم المؤسسة بعملية التسيير بكل نجاح ويتمكن المسبرون من القيام بوظائفهم بكل كفاءة وفعالية. ومن بين وظائف الإدارة تطرقنا في دراستنا لعملية التخطيط واتخاذ القرار باعتبارها عمليتين مترابطتين، من أنظمة المحاسبة الإدارية التي توفر البيانات والمعلومات الملائمة، وعليه يستخدم المحاسب الإداري نظاما من أجل التخطيط واتخاذ القرار.

حيث توصلنا من خلال دراستنا إلى :

النتائج التطبيقية:

أن أنظمة المحاسبة الإدارية تمثل دور مهم في عملية وضع الخطط وبالتالي اتخاذ القرارات على أساس معلومات دقيقة؛ أما تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية في شركة نفضال فقد بينت الدراسة التطبيقية أن نظام المحاسبة الإدارية المعتمد في الشركة "لايعتمد على حساب الفروقات وغير فعال في تلبية احتياجات مستخدميه في وضع الخطط، وذلك لوجود فجوة كبيرة بين التقديرات الموضوعية والنتائج الفعلية الخاصة بالمبيعات، وعليه نجد أن هناك خلل في وضع التقديرات ويرجع ذلك للمعلومات غير الدقيقة التي تم الاعتماد عليها وخاصة المتعلقة بدراسة السوق وذلك لاحتوائها على كل المعلومات المتعلقة بالمنافسين الحاليين والمحتملين وكذا عرض منتجاتهم وأسعارهم وشبكات توزيعهم، وعليه يجب على الشركة مراجعة تقنيات دراسة السوق المعتمد عليها؛ عدم وجود تمييز واضح في حسابات تكاليف الشركة عينة البحث للتكاليف الملائمة وغير الملائمة لما لها من دور بارز في عملية اتخاذ القرار.

عدم قيام الشركة باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار مع عدم قيامها بإجراء تحليل الفروقات للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة

نتائج البحث:

تم استخلاص مجموعة من النتائج بدارسة الجانبين النظري والتطبيقي، فقد تطرقنا في بحثنا إلى دور أنظمة المحاسبة الإدارية بالتكاليف المعيارية في عمليات التخطيط واتخاذ القرار في الجانب النظري إضافة الى النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي إلى:

- تعتبر عملية التخطيط واتخاذ القرار من بين أهم وظائف الإدارة، ولتعزيز وترشيد هاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسات على تطبيق الأنظمة التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية؛

- يتعلق نظام التكاليف المعيارية بالتخطيط واتخاذ القرارات في الآجال القصيرة، حيث يمكن هذا النظام من تحديد كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة ثم مقارنتها مع النتائج الفعلية، للمساهمة في رسم صورة للمستقبل مع تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة؛

- الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل، رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة

- لكن هذا لا يمنع من ضرورة مسايرة المؤسسة لتغيرات المحيط الأساسية، عن طريق تطبيق طرق حديثة في حساب التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، والتي يرى أصحابها أنها تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المديرون في مثل هذه الظروف

- إن وجود نظامين لحساب التكاليف، أحدهما حديث والآخر كلاسيكي في مؤسسة واحدة، شيء مستحيل، لأنه سرعان ما يتغلب أحدهما على الآخر.

- تعتبر معايير التكلفة من أهم المعايير الواجب تحديدها بصفة موضوعية داخل المؤسسة فعلى أساسها تحسب التكاليف المعيارية، والتي ستكون ثابتة المرجع الذي يعود إليه محاسبة التكاليف أو مراقب التسيير عند تقييم الأداء

النظام الذي يقوم بحساب التكاليف المعيارية المتعلقة بنشاطات المؤسسة في الظروف المتوقعة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية من أجل حساب وتحليل الانحرافات لغرض اتخاذ القرارات التصحيحية، يسمى نظام محاسبة التكاليف المعيارية، أو نظام التكاليف المعيارية.

يعتبر نظام التكاليف المعيارية بمثابة الخط الرابط بين نظام محاسبة التكاليف ونظام الموازنات التقديرية، وهو ضروري لتقييم الأداء، لأنه يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء في المستقبل.

سواء كانت الانحرافات في صالح المؤسسة أو ليست في صالحها، فإنه يجب تحليلها وتحديد المسؤول عنها وتدوين كل أسبابها في التقارير، لأن الانحراف يعتبر استثناء و بهذا يعتبر نظام التكاليف المعيارية تطبيقاً لأسلوب الإدارة بالاستثناء.

التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري وكذا دراسة الحالة، ارتأينا صياغة مجموعة من التوصيات:

- تبني أنظمة محاسبة فعالة لتمكين من التعامل مع المشكلات والتغيرات البيئية والوصول إلى المعلومة في الوقت المناسب، ومنه الوصول إلى الأهداف الرئيسية وزيادة قدراتها التنافسية؛
- العمل على تأهيل وتدريب الموظفين على استعمال البرمجيات الحديثة في عملية التنبؤ والاستغناء عن الطرق الكيفية غير الفعالة وذلك من أجل تقليص فجوة الانحرافات بين التقديرات الموضوعية والنتائج الفعلية المتوصل إليها؛
- الاهتمام أكثر بجانب تحليل الانحرافات الناتجة في التكاليف المعيارية والبحث عن أسباب حدوثها من أجل التقييم الفعال، مع التركيز على الأخطاء والنتائج السلبية المحققة.
- يجب فرض رقابة داخلية وتحديد آجال مركزية جميع المعلومات المحاسبية من طرف المديريات الأخرى، وذلك لوصول المعلومة في الوقت المناسب؛
- إلزام مديرية الموارد البشرية بتنظيم أنشطة تكوينية خاصة لعمال مديرية المبيعات والتسويق من خلال توجيههم وتأطيرهم في المعاهد والجامعات لمواكبة المستجدات للرفع من مستوى وكفاءة العمال في الشركة وفي سوق العمل؛

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع

1. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 27.
2. حسن على مشرقي، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997.
3. حسين ياسين طعمة، نظرية اتخاذ القرارات (أسلوب كمي تحليلي)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
4. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (تخطيط ورقابة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012..
5. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
6. رابح سرير عبد الله القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
7. صالح الرزق، عطا الله خليل بنورد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 14.
8. عبد الحي، مرعى في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1993.
9. على حسين نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
10. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، طبعة الأولى وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013..
11. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الناشر الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
12. نواف كنعان اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

13. نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية (أنواعها ومراحلها)، الطبعة العربية، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان.

المجلات:

14. أمل عبد الحسين كحيط، حوراء إحسان خليل، إمكانية تقويم الأداء في الشركات، مجلة الإدارة الاقتصادية، رقم 07 العدد 25.

15. منال جبار، سرور، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 14 ، جامعة واسط بغداد 2014.

16. ورقاء خالد عبد الجبار، فريال كام عبد الغني، دور الموازنات المرنّة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير مباشرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 16، العدد 70، جامعة المستنصرية، بغداد، 2008.

17. يحيى على حماد المرسوي، دور الموازنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية رقم مجلد 18 العدد 66 جامعة بغداد 2013.

الأطروحات والرسائل:

دكتورة:

18. عديلة مدور، أهمية اليقظة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2013.

ماجستير:

19. ايمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، 2017.

20. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج، مذكرة الماجستير ، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014.

21. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية،الجزائرية مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011.

22. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2003.
23. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ط3، 2010.
24. عبد الله جميل عبد الله أبو معليق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2005.
25. العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة، مذكرة الماجستير، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014
26. محمد خطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2006.
27. نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمدرات، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة 2013.
28. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 66.
- ماستر:
29. آمنة مسغوني، سهولة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الأداء الوظيفي، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة حمه لخضر، الوادي 2015
30. رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
31. علوى رشيد، دور مراقبة التسيير في التقدير التكاليف المعيارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية.
32. عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2015

انترنت:

33. [http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date 23/04/2023/](http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date%2023/04/2023/)
Sur une heure 10 :15