

### حل السلسلة الأولى: تبويب التكاليف

الجانب النظري:

1. قدم تعريف لمراقبة التسيير في المؤسسة، وحدد خصائصها.

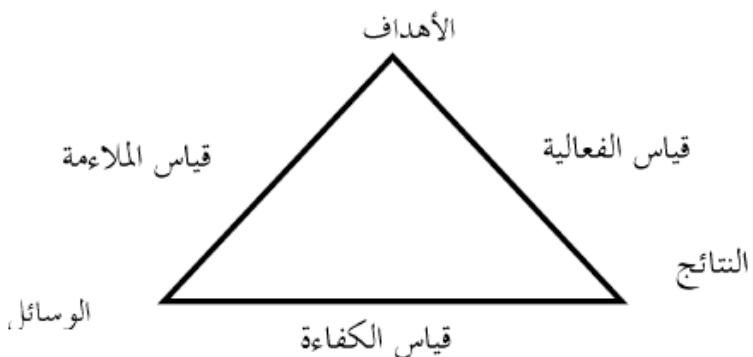
مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا بالتأكد من استعمال موارد المؤسسة المتاحة **والملازمة** استعمالاً عقلانياً وفعلاً ومراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة وكذلك اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.

خصائص مراقبة التسيير:

- مسار دائم للتعديل: حيث يتم التأكد من خلال هذا المسار أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بفعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.
- إيجاد علاقة بين الوسائل، الأهداف والنتائج: حيث تعمل مراقبة التسيير على قياس الفعالية في تحقيق النتائج مقارنة بالأهداف، وقياس الكفاءة في استخدام الوسائل المتاحة، قياس ملائمة الوسائل للأهداف المسطرة.
- تساعده المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري.
- تقديم معلومات صحيحة
- حسن تقييم المعلومة المقدمة:
- الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام مراقبة التسيير الفعال على تخفيض التكاليف.
- تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخد القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونها حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.
- التركيز: ويكون هذا بمحض انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات من أجل تصحيحها.
- المرونة: لكي ينجح نظام الرقابة يجب أن يتصف بمرونة عالية، وأن يتكييف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة، ولهذا الغرض ينبغي المراجعة الدورية للنظام الرقابي والكشف عن نقاط الضعف فيه وتصحيحها.

2. الركيزة والعلاقة الأساسية التي تقوم عليها وظيفة مراقبة التسيير:

### الشكل (1-6) مثلث مراقبة التسيير



3. أهمية مراقبة التسيير بالنسبة للمسير وهدفها في المؤسسة:

- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملائمتها، وتسلّم الإدارة عدّة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقديم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة، ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها وبهذه الطريقة يتم الرقابة على الانجاز وتقديره.
  - توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل المساعدة على اتخاذ القرار خاصة ما يتعلق بالوضعية التنافسية للمؤسسة.
  - مراقبة التسيير تسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكssية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها أو تقلبات محیطها.
  - التقرير بين معطيات الواقع وما يجب أن تكون في الإستراتيجية.
  - القائمون على مراقبة التسيير أخصائيون في الأرقام وأدوات القياس، يفترض أن يكونوا دوماً سباقين إلى وضع مؤشرات جديدة لقياس تأثيرات مختلف القرارات على الوضعية التنافسية للمؤسسة وكفاءتها المالية، حتى لمعرفة مساهمة الكفاءات أو الأداء ذو الطابع الكيفي في مسار خلق القيمة.
  - تهدف وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:
    - تحديد وتحليل الانحرافات بين ما تم التخطيط له وما تم تحقيقه.
    - تحقيق الفعالية في الوصول إلى الأهداف المسطرة.
    - كشف نقاط الضعف وتصحيحها والبحث عن نقاط القوة لاستغلالها.
    - تكريس وعدم لامرکزية المسؤوليات في المؤسسة لعقد أنشطتها، حيث تترك الإدارة العليا على الاستراتيجيات وتحمل مشاكل التسيير اليومية للإدارات الوسطى والدنية.

#### 4. الأدوات التي يعتمد عليها موافق التسويق:

تحتاج عملية المراقبة إلى معلومات عديدة تساعدها في الوصول إلى الأهداف المسطرة منها، وقد تعتمد هذه العملية على أدوات عديدة لتحصيل المعلومات.

أدوات مراقبة التسيير التقليدية

تمثل أدوات مراقبة التسيير التقليدية في نظام المعلومات، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

- **نظام المعلومات:** هو مجموعة من المكونات المرتبطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم، أو أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم.
  - **المحاسبة المالية:** تمكنت المحاسبة العامة في العصر الحديث من أن تصبح الركيزة الأساسية في التسيير واتخاذ القرارات إذ تعتبر أول نظام معلومات التسيير في المؤسسة (Système d'information de gestion)، ويمكن القول أنها لغة المسيرين والماليين والمهنيين بمحال الأعمال. وتقوم المحاسبة بالتسجيل الدائم لمختلف العمليات التي تمس الذمة المالية للمؤسسة والمعبر عنها بالأرقام، وبالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الداخلية والخارجية التي يهمها ذلك. ولأن هذه الأخيرة تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها واستخراجها في شكل معلومات (القواعد المالية) فهي تساعد على تدعيم عملية الرقابة في جميع مراحلها وتتوفر لها جميع المعلومات الالزمة.

- **المحاسبة التحليلية:** هي تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى اتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسخير بطريقة توجه متخدلي القرار إلى ترشيد قراراهم، كما تمثل نظام للمعلومات وهزة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة. فالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة ولها علاقة متنية بالمحاسبة المالية، إذ تأخذ أغلب معلوماتها من هذه الأخيرة، فإذا كان موضوع المحاسبة المالية رئيسي يتمثل في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين وفي تحديد نتيجة الدورة، فإن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساساً في دراسة وحساب وتحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي.

### أدوات مراقبة التسخير الحديثة

هناك أداتين هما التحليل المالي والموازنات التقديرية.

- **التحليل المالي:** هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على تشخيص لوضعيتها المالية ومعلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء في الماضي والحاضر وكذلك في تشخيص المشاكل الموجودة على مستوى الهيكلة المالية وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح البيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يتنااسب مع عملية اتخاذ القرار، وتقوم وظيفة مراقبة التسخير بمراقبة الكشوف المالية الناجمة عن التحليل المالي من أجل تحديد الانحرافات في الوضع المالي واتخاذ القرارات المالية اللازمة.

- **الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسخير، وهي تندمج ضمن إطار التسخير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan stratégique) لتعطية مدة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات، ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلاً، وبناءً على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة). وعليه يمكن تعريف الموازنات التقديرية على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد مرتبطة بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ إنجاز الشهادات. وتعتبر الموازنات التقديرية من أدوات مراقبة التسخير كونها تسمح بمتابعة الأداء الفعلي للأنشطة ثم مقارنته مع الأداء المخطط له من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب.

### أدوات مراقبة التسخير المستحدثة

تمثل في:

- **لوحة القيادة:** هي أداة تلخيصية (Outil de Synthèse) ووسيلة مرئية تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات الحالية للمؤسسة واتخاذ القرارات في أوقات قياسية.

- **بطاقة الأداء الموازن:** Tableau de bord prospectif أو Balanced Scorecard (BSC). وهي منهجة للرقابة الإستراتيجية تستخدم إطاراً متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتيجية في جميع إدارات المنظمة، كما تقدم مقاييساً شاملة عن كيفية تقدم المنظمة نحو أهدافها الإستراتيجية.

5. ما هو مفهوم المدى الملائم؟ ولماذا يكون ضرورياً عند تحليل سلوك التكاليف؟

المدى الملائم هو حجم انتاج معين حيث اذا تم تجاوزه تتغير التكلفة الثابتة وتنقل مستوى أعلى.

6. التكاليف المتغيرة فقط يمكن أن تكون تكاليف تفاضلية؟ هل تتفق؟ أشرح ذلك.

في بعض الحالات لا تكون التكلفة الثابتة تفاضلية لأنها قد تم تحملها في كل الأحوال.

**تمرين 1:**

تكاليف الادارة والمالية			تكاليف التسويق			تكاليف الانتاج			عنصر التكاليف
المصاريف	الاجور	المواد	مصاريف	الاجور	المواد	مصاريف	الاجور	المواد	
								x	نقل المواد الاولية
								x	زيوت وتشحيم
	x						x		أدوات كتابية ومطبوعات بالإدارة
						x			التأمين على مبانى المصنع
						x			إيجار آلات ومعدات بالمصنع
						x			مصروفات مياه وإنارة بالمصنع
		x							إيجار معارض وصالات عرض
						x			ضرائب عقارية خاصة بالمصنع
x									فوائد قروض مدفوعة
				x					اعانات حكومية
			x						عمولات مندبي المبيعات
	x			x			x		مصاريف اكل وشرب العمال
	x			x			x		إيجار أماكن تخزين العمال
	x			x			x		تأمينات على العاملين
							x		تعديل اولي
				x					تعديل ثانوي
x			x			x			اجرة خبير اجنبي عن المؤسسة
						x			صيانة وكهرباء المصنع
x									أجور رجال الأمن
					x				إيجار مخازن مواد اولية
			x						إيجار مخازن مواد منتجة
						x			اجر مدير المصنع
x									اجر المديري العام

**المطلوب:** ضع علامة X في المكان المناسب.

**تمرين 2:** توضيح مفهوم تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة:

المكتب	الكرسي	المكتب
8.5 متر خشب.	2 متر خشب.	5 متر خشب.
عمال إنتاج: 7 ساعات تقطيع، 3.5 ساعات تركيب.	عمال إنتاج: 1.5 ساعات تقطيع، 45 دقيقة تركيب.	عمال إنتاج: 4 ساعات تقطيع، 2 ساعات تركيب.
نفس الشيء	نفس الشيء	نفس الشيء

$$\begin{aligned} & 360 = 4 \times 45 \times 2 \\ & 2040 = 360 + 480 + 1200 \end{aligned}$$

التكليف غير المباشرة = مسامير، أصياغ، آلة تقطيع خشب، كهرباء، إيجار موقع التصنيع، عامل صيانة، مشرف عمال

**تمرين 2:** أكمل الجدول التالي ثم حدد خصائص التكليف الثابتة.

حجم النشاط	نصيب الوحدة من التكليف الثابتة	إجمالي التكليف الثابتة
1000 وحدة	60 دينار	60000 دينار
2000 وحدة	30 دينار	60000 دينار
3000 وحدة	20 دينار	60000 دينار

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكليف الثابتة كما يلي :

1- إجمالي التكليف الثابتة ثابتة بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط ( 60000 د).

2- نصيب الوحدة من التكليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط، نصيب الوحدة يزيد عندما يقل حجم النشاط ( 60 د ) ونصيب الوحدة يقل عندما يزيد حجم النشاط ( 20 د للوحدة ).

3- نصيب الوحدة من التكليف الثابتة = إجمالي التكليف الثابتة / عدد وحدات النشاط.

**تمرين 3:** أكمل الجدول التالي ثم حدد خصائص التكليف المتغيرة.

حجم الإنتاج	نصيب الوحدة من التكلفة المتغيرة	إجمالي التكليف المتغيرة
1000 وحدة	15 دينار	15000 دينار
2000 وحدة	15 دينار	30000 دينار
3000 وحدة	15 دينار	45000 دينار

خصائص التكليف المتغيرة :

- إجمالي التكليف المتغيرة تتغير طرديا مع تغير حجم النشاط ( 30000 ، 20000 ، 10000 )

- نصيب الوحدة الواحدة من التكليف المتغيرة ثابت ( 15 د )

- إجمالي التكليف المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة  $\times$  تكلفة الوحدة

- التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي تكاليف متغيرة

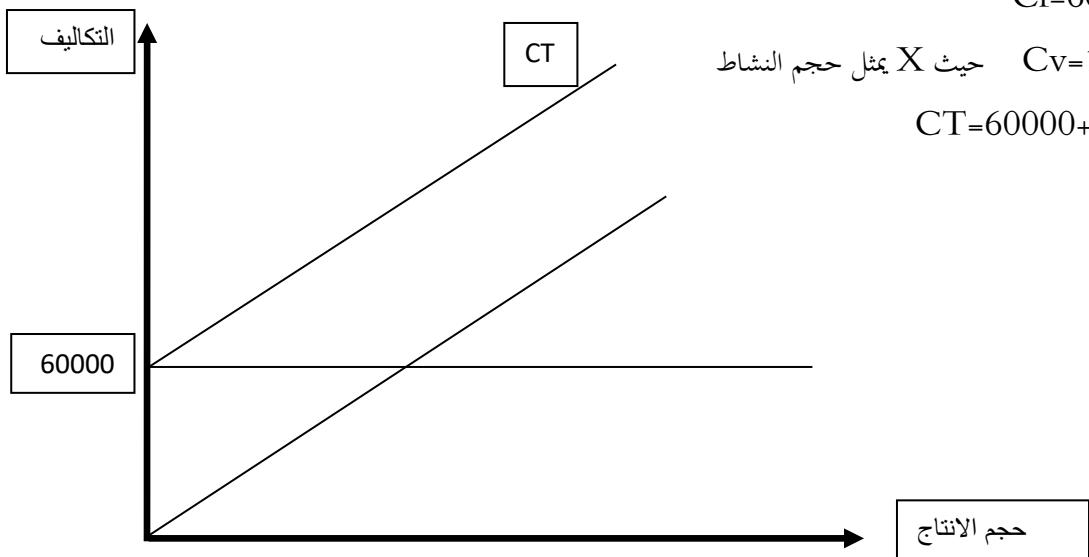
عدد الوحدات المنتجة

تمرين 4: بالاعتماد على معطيات التمرين 2 و 3 قم باستخراج دالة التكاليف الثابتة و دالة التكاليف المتغيرة ثم الدالة الكلية، ثم قم بالتمثيل البياني للدوال الثلاثة على نفس المحور.

$$C_f = 60000$$

$$CT \quad \text{حيث } X \text{ يمثل حجم النشاط} \quad Cv = 15X$$

$$CT = 60000 + 15X$$



تمرين 5: تلقت احدى المؤسسات عرضا من أحد الموردين لتوريد 15000 قطعة بسعر 36 دينار للقطعة من أجزاء المنتج، والتي يمكن تصنيعها داخليا من خلال تجهيزات متاحة حاليا للمؤسسة، وتبلغ تكلفة تصنيع القطعة الواحدة داخليا:

- 12 دينار مواد مباشرة.

- 16 دينار أجور إنتاجية مباشرة.

- 6 دينار تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة.

- 6 دينار تكلفة إنتاجية غير مباشرة ثابتة.

**المطلوب:** 1- حدد أي البديلين أفضل للمؤسسة بناء على التكلفة، ثم حدد التكلفة الملائمة لقرار التصنيع الداخلي؟.

2-وضح لماذا تعتبر التكلفة الثابتة غير ملائمة لاتخاذ القرار في هذه الحالة؟

3- ما هو أثر اتخاذ القرار بالتصنيع الداخلي على تكاليف التشغيل للمؤسسة؟

**1-حساب تكلفة البديلين:**

التصنيع الداخلي	الشراء الخارجي	عناصر التكاليف
-	36	ثمن الشراء
12 دينار	-	- مواد مباشرة.
16 دينار	-	- أجور إنتاجية مباشرة.
6 دينار	-	- تكلفة إنتاجية غير مباشرة متغيرة.
6 دينار تم تحملها سابقا	6 دينار تم تحملها سابقا	- تكلفة إنتاجية غير مباشرة ثابتة.

40	42	المجموع
----	----	---------

ومنه التصنيع الداخلي أفضل للمؤسسة.

$$\text{التكلفة الملائمة للتصنيع الداخلي} = 6 + 16 + 12 = 34$$

2- التكلفة الثابتة غير ملائمة لاتخاذ القرار في هذه الحالة لأنه قد تم تحملها سابقاً من خلال التجهيزات المتاحة في المؤسسة فلا تصلح للمفاضلة بين البديلين واتخاذ القرار.

3- في حالة اختيار التصنيع الداخلي تبلغ التكاليف التي يمكن توفيرها 2 دينار للقطعة الواحدة، أي 30000 د.ل لمجموع القطع.