

فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء.  
دراسة حالة مؤسسة "MANTAL" لصناعة النسيج بتلمسان خلال الفترة 2011-  
2013.

أ.درويش عمار

معهد العلوم الاقتصادية والتسيير

المركز الجامعي عين تموشنت

أ.د. صالح إلياس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة سيدي بلعباس

### الملخص:

إن اتساع نشاط المؤسسة الاقتصادية وتعدد مهامها أدى إلى فصل ملكية أصولها عن تسييرها، مما يبرز ضرورة تفويض السلطة والمسئولية، واستخدام الطرق العلمية للتخطيط والرقابة على التنفيذ وتقييم أداء المسيرين قصد تحقيق أهداف المؤسسة واستغلال مواردها أمثل استغلال. تتم عملية الرقابة وفقا لنظام محدد يسمح بالحصول على معلومات تقنية ومحاسبية تتعلق بتكلفة الوحدة المنتجة أو مركز مسؤولية أو النشاط، وهو ما يوفره نظام التكاليف المعيارية بالمؤسسة، بحيث يعمل هذا النظام على مد الإدارة بالبيانات التي تستخدمها في وضع الخطط والموازنات التقديرية وتحديد الانحراف بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه، والبحث عن أسباب حدوث هذه الفروقات ومحاولة إيجاد حل لها والحيلولة دون وقوعها مستقبلا. كلمات مفتاحية: الرقابة، التكاليف، الانحرافات، الأداء.

### Résumé :

L'ampleur des activités économiques des entreprises et la multiplication de ses fonctions ont conduit à la séparation entre la propriété de ses actifs et ses modes de gestion, se qui éclaire la nécessité de la délégation du pouvoir et de responsabilité, et ainsi l'utilisation de méthodes scientifiques de planification et de contrôle sur la mise en œuvre et l'évaluation de la

performance des dirigeants a fin d'atteindre les objectifs de l'établissement et l'exploitation optimale de ses ressources.

Le processus du contrôle selon un système spécifique permet d'accéder aux information techniques et comptables correspondent au coût d'une unité produite ou le centre de responsabilité ou d'activité, se qui est fourni par le système des coûts de l'entreprise, ou ce système le système vise à mettre en place des données utilisées par l'administration dans l'élaboration des plans et des budgets et la détermination des écarts entre ce qui a été apprécié ce quia été réalisé ,et la recherche des causes de ces variances et d'essayer de trouver une solution et de les empêcher à l'avenir.

**Mots clés** : Contrôle, couts, écarts, performance.

### المقدمة:

مرت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعدة مراحل وتغيرات هيكلية تبعا لمختلف الإصلاحات والسياسات الاقتصادية التي طبقتها الجزائر، بحيث كانت هذه المؤسسات غداة الاستقلال عبارة عن خلية اجتماعية أكثر منها اقتصادية، الهدف منها تلبية الحاجيات الضرورية للمجتمع، وامتصاص أكبر قدر ممكن من البطالة، مما تسبب في إهمالها للدور الأساسي المنوط بها، والمتمثل في مساهمتها في التنمية الاقتصادية بتحقيق الأرباح وخلق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني، وكذا تعزيز قدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر. مما جعلها بعد ذلك في مواجهة عدة صعوبات لا سيما أثناء مرحلة الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق؛ ما نجم عنه تحمل تكاليف عمال لا يسهمون حقيقة في العملية الإنتاجية " البطالة المقنعة"، عدم تحكم الأفراد في تكنولوجيا الإنتاج الحديثة، نقص الكفاءة، تبذير موارد المؤسسة ونقص الإبداع وتطوير المنتجات بما يتوافق وطلبات السوق؛ وأمام هذا الوضع الصعب وجدت المؤسسات الجزائرية نفسها عرضة لمنافسة شديدة من قبل المؤسسات الأجنبية، بالإضافة إلى ذلك افتقارها لأدوات التسيير الفعالة ومن بينها مراقبة التسيير التي تعتبر المحاسبة التحليلية أهم نظام معلومات تركز عليه لتحليل التكاليف وتحديد المسؤوليات.

ومن خلال هذه الورقة البحثية سنحاول الإجابة عن الإشكالية التالية: **ما واقع تطبيق نظام التكاليف المعيارية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟**

الفرضيات: إنطلاقاً من الدراسة الميدانية سنحاول التأكد من صحة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية 1: تتمتع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بنظام فعال لتحليل التكاليف.

الفرضية 2: تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير واتخاذ القرار.

### منهجية البحث:

ولإجابة عن هذا التساؤل المحوري ارتأينا أن تكون دراستنا تتمحور حول النقاط الأساسية التالية:

- I. مفهوم التكاليف وأهم تصنيفاتها.
- II. طريقة التكاليف المعيارية ودورها في مراقبة التسيير.
- III. دراسة حالة مؤسسة "MANTAL" لصناعة النسيج بتلمسان خلال الفترة 2011-2013.

**I- مفهوم التكاليف وأهم تصنيفاتها:****1- تعريف التكاليف وسعر التكلفة:**

لقد تطور مفهوم التكلفة تبعاً لتطور وازدياد حاجات المسيرين للمعلومات الدقيقة عن مستوى التكاليف بهدف تخفيف وطئتها على ارتفاع أسعار المنتجات. وعليه يمكن تعريف التكلفة كما يلي:

- " التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية، اختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل"<sup>1</sup>.
- " التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أم معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"<sup>2</sup>.
- " التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات"<sup>3</sup>.

– أما فيما يخص التعريف الذي أورده المخطط الوطني المحاسبي فهو كما يلي:

" التكلفة هي جميع الأعباء الحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن التكلفة هي عبارة عن تضحية سواء كانت مادية أو معنوية في سبيل الحصول على منفعة معينة في الحاضر أو المستقبل، وهي تخص جزء من المؤسسة، أو وظيفة معينة، أو مرحلة من مراحل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وبالتالي يعتمد في

<sup>1</sup> - عبد المقصود ديبان السيد ، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص51.

<sup>2</sup> - صالح رزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص14.

<sup>3</sup> - محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص9.

<sup>4</sup> - بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص26.

حسابها على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف قد تختلف من مؤسسة صناعية إلى تجارية وخدمية.

● أما عن **سعر التكلفة** فهو عبارة عن مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية تصور المنتج، وشراء المواد الأولية التي تدخل في تكوينه وما يعلق بها من نفقات إلى نهاية عملية الإنتاج والتوزيع. فقد تم تعريف سعر التكلفة ب: "التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه"<sup>5</sup>.

لذا فإن سعر تكلفة الإنتاج بالقياس إلى سعر تكلفة المنافسين تمثل مؤشرا كافيا عن القدرة التنافسية للمؤسسة في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس.

## 2- تصنيف التكاليف:

اختلفت تصنيفات التكاليف من معيار لآخر وذلك تبعا لتغير سلوكها، إلا أننا سوف نقتصر على التصنيف الذي يُخدم أغراض البحث، وذلك بتصنيفها إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة:

### 2-أ- التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي تكاليف يمكن التحكم فيها وتسييرها بما يخدم أهداف

المؤسسة، بحيث يمكن من خلالها الحكم على التسيير الجيد من عدمه بالنسبة للمسئول على مركز المسؤولية باعتبار أن القرارات التي يتخذها هي التي تؤثر مباشرة على النتائج المتحصل عليها، وهي بدورها تصنف إلى عدة أنواع حسب معيار التصنيف، إلا أننا نقتصر على التصنيفات الأكثر شيوعا واستخداما في التسيير أثناء قياس المردودية، وهي من حيث علاقتها بالمنتج ومستوى النشاط:

### 2-أ-1- من حيث علاقتها بالمنتج: وقد تم تصنيفها حسب هذا المعيار إلى:

1- **تكاليف مباشرة:** وهي التكاليف التي يتم تحميلها مباشرة إلى المنتج دون توزيعها على مراكز التحليل، وتتكون عادة من:

- المواد الأولية واللوازم التي تدخل مباشرة في إنتاج المنتج.

<sup>5</sup>-A. Boughaba, comptabilité analytique d'exploitation, BERTI, ALGER, 1998, P.28.

- اليد العاملة المباشرة.

- إهلاك الآلات التي تنتج منتج واحد.

2- **تكاليف غير مباشرة:** هذه التكاليف مرتبطة بالعملية الإنتاجية كلية، وليس بالوحدة المنتجة فقط، فهي تمثل كتلة من التكاليف المشتركة لمنتجات مختلفة يتم توزيعها على مراكز التحليل في شكل توزيع أولي بالاعتماد على مفاتيح التوزيع ثم بعد ذلك تحمل على الوحدات المنتجة، ونذكر كأمثلة على ذلك ما يلي:

- تكاليف الإنتاج غير المباشرة المرتبطة بالآلات: كالطاقة، الزيوت، مواد التشحيم، الوقود...

- تكاليف اليد العاملة غير المباشرة: وهي تكاليف الجهد المبذول خارج ورشات الإنتاج، مثل أجور ورواتب عمال قسم الإدارة والمالية، مصاريف نقل وتخزين المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع...

- تكاليف غير المرتبطة بالعملية الإنتاجية مباشرة: كالتأمين، الإيجار، إهلاك الأصول الثابتة...<sup>6</sup>

وحسب LORINO فإن التكاليف المباشرة كانت تمثل 90٪ من إجمالي تكاليف المؤسسة قبل 20 سنة مضت، بحيث كان التوجه لتحليل النشاط معتمدا بشكل أساسي على التكاليف المباشرة، وتوزيعها بشكل عادل على مختلف المنتجات. أما حاليا فإن التكاليف غير المباشرة أصبحت تمثل 70٪ من التكاليف الإجمالية؛ أي جزء جد مهم؛ مما جعل من الصعب إعطاء صورة صحيحة للتكاليف الحقيقية للمؤسسة وبالتالي من الخطر اتخاذ القرارات بالاعتماد على نظام كهذا.<sup>7</sup>

وهذا راجع أساسا إلى تعقد تقنيات الإنتاج الحديثة نتيجة للتطور التكنولوجي وتعويض العامل البشري بالآلة، بالإضافة إلى نمو وكبر حجم المؤسسات الحالية وصعوبة تسييرها.

<sup>6</sup> - J.ORSONI, comptabilité analytique, Vuibert, Paris, 1987, p.27.

<sup>7</sup> - P.LORINO, l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion, la découverte, 1989.

## 2-أ-2- من حيث علاقتها بمستوى النشاط: تنقسم إلى:

1- **تكاليف متغيرة:** تعني بها التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية، أي باستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة، والتي لا يمكن إنفاقها في حالة توقف المؤسسة عن النشاط بحيث تعتبر هذه التكاليف تناسبية مع وحدات الإنتاج تزيد بزيادتها وتنخفض بانخفاضها. لذلك فهي تكاليف تشغيلية أو عملياتية.

2- **تكاليف ثابتة:** وهي تكاليف تخص وجود المؤسسة، وليس لها علاقة مباشرة بمستوى النشاط المحقق خلال دورة الاستغلال، أي أنها تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي نشاط، كما تسمى كذلك بالهيكلية لأنها لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج إلا في حالة تغير هيكل المؤسسة كزيادة آلة جديدة مثلا أو إحداث ورشة إنتاج جديدة.

وبين النوع الأول والنوع الثاني حسب هذا المعيار لتصنيف التكاليف نجد نوع ثالث قد يصعب تمييزه وهو:

3- **التكاليف شبه المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتكون من جزء ثابت مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وجزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة. و للفصل بين الجزء الثابت والمتغير يتم الاعتماد في ذلك على الطرق الإحصائية والبيانية كطريقة خط الاتجاه العام مثلا إذا كان تغير سلوك التكاليف خطيا.

فإذا أخذنا على سبيل المثال تكاليف اليد العاملة الخاصة بالإنتاج فإنها حسب طبيعتها شبه متغيرة لأنها متكونة من جزء ثابت وهو خاص برئيس مصلحة الإنتاج وجزء متغير وهو خاص بالعمال، و في مجملها هي تكاليف شبه متغيرة. وإذا ما قارنا بين التكاليف المتغيرة والتكاليف شبه المتغيرة فإن الأولى تكون مساوية للصفر في حالة التوقف عن النشاط، أما الثانية فإن المؤسسة تظل ملزمة بها رغم عدم الإنتاج، كتكاليف الصيانة مثلا فإن المؤسسة تتحملها حتى في حالة التوقف عن النشاط من أجل المحافظة على صلاحية الآلات للتشغيل<sup>8</sup>.

<sup>8</sup>-Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, **contrôle de gestion**, 6<sup>e</sup> edition, DUNOD, paris, 2004, p. 166.

3- **ب- التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** وهي التكاليف التي تفرض على المسير ولا يمكنه التحكم فيها، إذ أن تحليل أنشطة المؤسسة يظهر وجود تكاليف تتحملها المؤسسة ولا تدخل في مجال تحكم محاسبة التحليلية، وقد تؤثر سلبا على مردودية المؤسسة، منها:

## **2- ب-1- التكاليف الخارجية (les coûts externes):**

خلال سنوات (1960-1970) كانت الاستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسات الاقتصادية هي التكامل العمودي من أجل التحكم الجيد في التكاليف، لكن خلال السنوات الأخيرة (1990-2000) تغيرت النظرة بالتوجه إلى إستراتيجية المعاوضة (stratégie d'externalisation) من أجل توجيه التكاليف ليتحملها شخص خارجي عن المؤسسة وذلك بغية التخفيض من نسبة التكاليف التي تتحملها المؤسسة في هذا المشروع.

تعرف التكاليف الخارجية بأنها عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين لجماعات خارج المؤسسة (الزبائن، الموردون، المحيط) وتتمثل هذه التكاليف في الفرق بين التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان يجب أن تتحملها لو تحملت مسؤوليتها اتجاه الأعمال التي قامت بها. ومن خلال عملية التحويل هذه، تنهر بالمؤسسة من بعض التكاليف التي تكون على عاتق المحيط. وكمثال على ذلك الغلافات المستهلكة (كقارورات الزجاج) أو بعض المواد الكيماوية التي تنتج عن عملية تحويلها بقايا و نفايات لا تكون موضوع رقابة من طرف السلطات ( هذا في البلدان التي لا تطبق غرامات مالية على المؤسسات المحلية التي قد تتسبب في تلوث البيئة، لأن ذلك يجبر المؤسسة الأخذ في الحسبان التكاليف البيئية)، قد تؤثر سلبا على المحيط وتكلف مبالغ هائلة لإزالتها أو نقلها، وتكون هذه التكاليف على عاتق الجماعات المحلية بدلا من أن تكون على عاتق المؤسسة. وبالتالي تبقى كل هذه التكاليف غير ظاهرة المؤسسة، مما يجعلها تعتقد أنها تحقق رشاده في تسيير تكاليفها الداخلية ولكن في الحقيقة هذا يتم على حساب المحيط الذي تنمو فيه<sup>9</sup>.

<sup>9</sup>- PESQUEUX. Y et MARTORY .B, la nouvelle comptabilité des couts, PUF, France, 1995, p42.



## 2-ب-2- التكاليف الخفية (les coûts cachés):

ولا يقصد بالخفية نية المؤسسة في إخفائها وإنما المراد من هذه التسمية عدم قدرة المؤسسة على حسابها، بحيث يرجع الفضل في تنبيه المسيرين إلى وجود هذا النوع من التكاليف إلى الباحث "H.SAVALL" ورفقة المعهد الاجتماعي - الاقتصادي الفرنسي للمؤسسات والمنظمات نتيجة قيامهم بعدة أبحاث في هذا المجال منذ سنة 1976م، وقد شبه "H.SAVALL" المؤسسة بمركبة إستراتيجية تفقد طاقتها بسبب نزفات (Hémorragies) داخلية تتمثل في الغيابات، حوادث العمل، نوعية المنتجات؛ ونزفات خارجية تنجم عن اللجوء إلى التوظيف المؤقت لتعويض الغيابات، شراء مواد أولية جديدة لتعويض النفايات، التوجيه السريع للعمل لتعويض التأخر في الإنتاج. كل هذه الإختلالات في نظام الإنتاج تؤدي إلى زيادة تكاليف يصعب ضبطها وتسجيلها محاسبيا، لكن يمكن أن يتم التحكم فيها باتخاذ قرارا صارمة لتفاديها والتحكم الجيد في سير العمل. كما يدخل في هذا النوع من التكاليف الخفية، رأس مال المعرفة (le capital de savoir) بحيث ذكرت "Joanna POMIAN" في كتابها ذاكرة المؤسسة (Mémoire d'entreprise) ما يلي: " رغم أننا لا نستطيع تقييم قيمة رأس مال المعرفة بطريقة علمية، إلا أن خسارته يمكن تجسيدها فيما يكلف المؤسسة عند فقدان أحد مساعديها (إطاراتها)، ويمكن تعداد هذه الخسارة بالأرقام إذا أخذنا بعين الاعتبار خسائر الإنتاج، تمديد الآجال اللازمة لتنفيذ مهمة معينة، تمديد العروض، أو حتى فقدان زبون ذو علاقة جيدة مع هذا الإطار"<sup>10</sup>.

## 2-ب-3- تكلفة الفرصة الضائعة (coût d'opportunité):

تعتبر تكلفة الفرصة الضائعة مفهوم من مفاهيم النظرية الاقتصادية الذي يجب أخذه بعين الاعتبار فيما يتعلق باتخاذ القرارات. وتعرف هذه التكلفة بأنها عبارة عن الإيراد الذي يمكن أن يتأتى من استعمال البديل الأمثل والممكن لمصدر أو لعامل نادر، والذي تتخلى عنه المؤسسة بتخصيص هذا المصدر أو العامل لاستعمال معين. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه التكلفة لا تسجل في المحاسبة لأنها لا تتعلق في أي وقت من الأوقات بنفقة.

<sup>10</sup> - درهون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص49.

وكأمثلة على ذلك يمكن ذكر تكلفة الفرصة الضائعة للمؤسسة التي تتخلى عن إيراد ناتج عن استعمال طاقة محددة لإنتاج المنتج "X" بدلا من تخصيص هذه الطاقة لإنتاج المنتج "Y". كما تتمثل تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن استعمال موارد مالية للمؤسسة لتمويل مشروع استثماري في نسبة من المردود الناتج عن الاستعمال الأمثل والبدليل الأمثل لهذه الموارد. وبالرغم من أن تكلفة الفرصة الضائعة لا تظهر في المحاسبة ولكن لا بد من أن تؤخذ بعين الاعتبار في القرارات الإستراتيجية كالقيام مثلا بعملية الصنع من طرف المؤسسة ذاتها أو اختيار المقابلة من الباطن..<sup>11</sup>.

## II- دور طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء.

إن الهدف من طرق تحليل التكاليف يتمثل عموما في حساب التكاليف ومعرفة مكوناتها، وشرح النتيجة وكيفية تركيبها عبر مختلف مراحل تحويل المدخلات إلى مخرجات نهائية، والربط بين تكاليف هذه المراحل للوصول إلى التكلفة النهائية أو ما يعرف بسعر التكلفة، والتي تعبر عن مجموع التكاليف التي تم إنفاقها على منتج أو مجموعة من المنتجات، أو خدمة أو مجموعة من الخدمات بما فيها تكلفة توزيع هذه المنتجات أو الخدمات. ولعل الدور الأساسي المنوط بطرق تحليل التكاليف يكمن في ضمان أربعة وظائف أساسية تتمثل في تقييم المخزونات، مراقبة العمليات، قياس النتائج وتحديد الأسعار والمساعدة على اتخاذ القرارات وهو ما يبرز الهدف الرقابي لأنظمة التكاليف.

ولعل مجمل أنظمة التكاليف التقليدية (الكلية، المتغيرة، الهامشية، التحميل العقلاني) والحديثة (محاسبة تكاليف النشطة، التكاليف المستهدفة) إلا أننا سنقتصر دراستنا على نظام التكاليف المعيارية باعتباره نظام يتماشى وكل نظم حساب التكاليف الحقيقية سواء الحديثة أو التقليدية، وتظهر عملية الرقابة على التكاليف جليا من خلاله.

<sup>11</sup>- MEVELLEC. P, les paramètres de conception des systèmes de couts, étude comparative, Revue : comptabilité-contrôle-Audit, Printemps, 2003, tome 1, volume1, p.572.

## 1- التعريف بطريقة التكاليف المعيارية وحساب الانحرافات

### 1-أ- تعريف التكاليف المعيارية:

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها " تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي"<sup>12</sup> ، وذلك قبل البدء في هذا النشاط، ووفقا لمعايير ذات أسس علمية وعملية في ظروف معينة لاتخاذها مرجعا لقياس وضبط التكاليف الفعلية للمنتجات أو الخدمات الناتجة عنه، وذلك من خلال حساب الانحرافات الناتج بين ما تم تحقيقه وما خطط له مسبقا.

### 1-ب- حساب الانحرافات<sup>13</sup>

إن الهدف الأساسي بين من وراء طريقة التكاليف المعيارية هو حساب الانحرافات بين ما تم تقديره، وما تم تحقيقه فعلا و إعطاء التفسيرات اللازمة لهذه الانحرافات خاصة ما إذا كانت سالبة، بحيث هناك أسلوبين يتم عن طريقهما استخراج نسبة هذه الانحرافات إما:



إلا أننا سوف نعتمد المنهج الأول في عملية حساب و تحليل مختلف الانحرافات التي يمكن حسابها بالنسبة للتكاليف و الإيرادات.

#### • تحليل الانحرافات على التكاليف.

### 1- الانحراف على الأعباء المباشرة:

تبرز عملية تحليل الانحرافات أن السبب في ظهور هذه الفوارق يرجع عادة لعاملين جد مهمين هما الكمية والسعر، لذا فإن الفرق بين التكاليف الإجمالية الفعلية و التكاليف الإجمالية المعيارية ينتج عنه انحراف يمكن الاصطلاح عليه بالانحراف الإجمالي، لأنه يمكن تبسيطه إلى الانحراف عن الكمية والانحراف عن السعر. فبالرمز ل:

<sup>12</sup> -T. ZITOUNE, Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2003,p 57.

<sup>13</sup> -A .Boughaba, op. cit, p351.

ت<sub>ف</sub>: التكلفة الإجمالية الفعلية. ت<sub>م</sub>: التكلفة الإجمالية المعيارية.

ك<sub>ف</sub>: الكمية الفعلية. ك<sub>م</sub>: الكمية المعيارية.

س<sub>م</sub>: السعر المعياري س<sub>ف</sub>: السعر الفعلي.

$$\frac{إ}{إ} = \frac{ت<sub>ف</sub> - ت<sub>م</sub>}{إ}$$

يمكن حساب الانحراف الإجمالي (إ/إ) كما يلي:

بجيث يكون ملائما إذا كان سالبا، أما إذا كان موجبا فيعتبر غير ملائم.

و بتحليله أكثر ينتج عنه:

- الانحراف على السعر:  $\frac{إ}{س} = (س<sub>ف</sub> - س<sub>م</sub>) ك<sub>ف</sub>$
- الانحراف على الكمية:  $\frac{إ}{ك} = (ك<sub>ف</sub> - ك<sub>م</sub>) س<sub>م</sub>$

وإذا ما جمعنا بين هذين الانحرافين نحصل على الانحراف الإجمالي بطريقة عكسية:

$$\frac{إ}{إ} = \left[ (س<sub>ف</sub> - س<sub>م</sub>) ك<sub>ف</sub> + (ك<sub>ف</sub> - ك<sub>م</sub>) س<sub>م</sub> \right]$$

وبعد الانتهاء من تحديد هذه الانحرافات يتم توجيهها للمسؤولين عنها، ففيما يخص الانحراف عن الكمية ترجع مسؤوليته إما للورشات أو لمصلحة المناهج، أما الانحراف في السعر فالمسؤولية عنه من اختصاص مصلحة التمويل.

و بنفس الطريقة يمكن تطبيق هذه الانحرافات على المصاريف المباشرة فبالنسبة مثلا لليد العاملة يمكن حساب نفس الفروقات مع استبدال (إ/ك) بالانحراف على الوقت، و الانحراف على السعر بالانحراف على الحجم الساعي.

## 2- الانحراف على الأعباء غير المباشرة:

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما تسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز بحيث يتم تحليل الانحرافات على الأعباء غير

المباشرة بالاعتماد على مستوى النشاط هذا. وذلك بعد ما يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل المتكونة من أعباء ثابتة و أعباء متغيرة مما ينتج عنه انحراف على التكاليف المتغيرة، وانحراف على التكاليف الثابتة. كما يتم على مستوى كل مركز تحليل التمييز بين مستوى الإنتاج ومستوى النشاط في شكل انحراف المردود، وبالتالي يمكن تحليل الانحراف الإجمالي كما يلي:

### • تحليل الانحرافات على الإيرادات<sup>14</sup>

كما هو شأن التكاليف فإنه بالإمكان تحديد الانحرافات على الإيرادات، ولعل أهمها المبيعات، في شكل انحراف إجمالي على المبيعات ثم يتم تبسيطه حسب مكوناته إلى انحراف على الكمية و انحراف على السعر، كما يمكن تحديد انحرافات أخرى على حسب هوامش الإنتاج أو النتائج.

#### 1- الانحراف على المبيعات:

بما أن الإيرادات معاكسة لاتجاه النفقات فتكون القراءة لانحراف الإيرادات بعكس القراءة للانحراف على التكاليف بحيث يكون هذا الانحراف ملائماً عندما يكون موجبا، أما إذا كان سالبا فهذا يعني أنه غير ملائم، أي أن المؤسسة لم تحقق رقم الأعمال الذي كان من المنتظر تحقيقه. فهو يتكون من:

$$- \text{الانحراف على السعر: } \frac{إس}{(س-س_م)} = ك.س.$$

$$- \text{الانحراف على الكمية: } \frac{إك}{(ك-ك_م)} = س.م.$$

إذا كان هذين الانحرافين موجبين فهذا يعني أنهما ملائمين، و العكس صحيح، ويمكن الجمع بين الانحرافين ليعطي الانحراف الإجمالي.

$$\text{الانحراف الإجمالي على المبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات}$$

<sup>14</sup> - حسين مصطفى هلاي، الإبداع المحاسبي و دوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998، ص 277.

## 2- انحرافات أخرى على الإيرادات

كما يمكن تحديد انحرافات أخرى بنفس الطريقة تتعلق بالهوامش على الإنتاج وعلى النتيجة سواء الإجمالية أو المفصلة، حسب كل منتج أو كل منطقة جغرافية، أو كل زبون. وترجع أسباب ظهور انحرافات موجبة على الإيرادات إلى تحسين مسار الإنتاج، تحسين النوعية، تعدد أنواع المنتجات أو السيطرة على حصة مهمة في السوق مما يؤدي إلى ازدياد كمية المنتجات المباعة مقارنة بالكميات التقديرية. أما في حالة ثبات الكمية فقد يرجع السبب في ظهور انحرافات موجبة إلى الإستراتيجية التسويقية التي تسمح باستقطاب عدد كبير من الزبائن بأسعار مرتفعة نظراً لاستعمال إستراتيجية المفاضلة، وقد تكون الأسباب ممزوجة بين ارتفاع الكمية وارتفاع السعر في نفس الوقت<sup>15</sup>.

## 2- مساهمة طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير.

### 2-1- أهمية طريقة التكاليف المعيارية في رقابة التسيير:

- الرقابة على التكاليف إذ أن الغاية من وضع المعايير هي إمكانية اتخاذ القرارات التصحيحية بعد تحليل و تفسير الانحرافات بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية.
- إمكانية تقليص التكاليف، وذلك بمساهمة جميع الموظفين من أجل الوصول إلى مردودية أمثل للمؤسسة.
- تمثل طريقة التكاليف المعيارية أداة فعالة لمراقبة التسيير، من خلال المعايير التي هي بمثابة أهداف يرجى تحقيقها.
- يمكن الاعتماد على طريقة التكاليف المعيارية لتحديد الأسعار.<sup>16</sup>
- تحسين شروط الاستغلال بناء على نتائج تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية من خلال المقارنة بين المقاييس الفعلية والمقاييس المعيارية.

<sup>15</sup> - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص247.

<sup>16</sup> - على أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

## 2-2- مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

يمكن القول أن تقييم الأداء هو خطوة من خطوات الرقابة، فإذا ما وضعت المعايير بطريقة جيدة وتعتبر تعبيراً سليماً عن الخطط المستهدفة، يمكن إجراء الرقابة من خلال قياس الأداء الحالي ومقارنته بالخطط والمعايير. ومن ثم اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة<sup>17</sup>.

يساهم نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء بالمؤسسات على ثلاث مستويات:

- تقييم أداء الفرد: يساعد نظام التكاليف المعيارية على معرفة نقاط الضعف لدى الفرد (عامل أو مسؤول) وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليه.
- تقييم أداء مركز المسؤولية: ويتم ذلك من طرف مسؤولي المراكز، وبالتعاون مع المستويات الإدارية العليا، ليتم إتخاذ قرارات بشأن هذا المركز خاصة في حالة إستمرار الأداء السلبي لهذا المركز.
- تقييم الأداء الذاتي: بالوصول إلى هذا المستوى من الثقافة الإدارية لدى عمال المؤسسة ومسؤوليها، معناه ان تقييم الأداء ذو أهمية بالغة على مستوى المؤسسة بحيث يمكن لأي فرد من أفراد المؤسسة أن يقيم أدائه بنفسه ويصحح أخطائه.

تتم عملية تقييم الأداء بواسطة نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية وتحديد المسؤولين عنها. هذا له أهمية بالغة في إتخاذ القرارات بناء على طبيعة الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة، ومرد ذلك لعدة عوامل، منها عوامل داخلية تتعلق بالقصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي انحرافات خاضعة للرقابة، كما أن هناك عوامل خارجية تخص البيئة الإقتصادية التي تنشط بها المؤسسة كتذبذب الأسعار، سياسة الضرائب بحيث

<sup>17</sup> - توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال -مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1986، ص.410.

تكون خارج إطار رقابة المؤسسة<sup>18</sup>. إذ أن الهدف من مراقبة التسيير يكمن أساسا في ضمان أن القرارات التي إتخذتها الإدارة العليا يتم تبناها بكفاءة وفعالية من أجل تحسين أداء المؤسسة.

### -III دراسة حالة مؤسسة MANTAL خلال الفترة 2011-2013.

#### -1 تقديم مؤسسة MANTAL

لقد تم إنشاء هذه المؤسسة بمدينة تلمسان سنة 1920م، وأول تسمية لها كانت عام 1922م ب "MTO" وتعني Manufacture de Tapis D'orient أي مصنع الزرابي الشرقية.

و في 08 مارس 1998م في إطار استقلالية المؤسسات أطلق عليها اسم (MANTAL) Manufacture de Tissage D'articles lourds أي مصنع النسيج للمواد الثقيلة، مختصة في صناعة البطانيات(الأغطية)، بحيث أصبحت عبارة عن شركة ذات أسهم (SPA) مستقلة عن مؤسسة (COUVERTEX) التي مقرها بولاية تيسمسيلت، والتي كانت تضم ثلاث وحدات أخرى على غرار وحدة تلمسان، وهي:

- وحدة تيسمسيلت .

- وحدة باب الزوار بالجزائر العاصمة.

- وحدة عين الجسر بباتنة.

بحيث تعتبر هذه الوحدات بعد استقلاليتها عن المؤسسة الأم بمثابة منافسين لمؤسسة (MANTAL) في قطاع الصناعة النسيجية رغم عقود التعاون فيما بين هذه الوحدات، بالإضافة للمنافسين الخارجيين.

تقع المؤسسة في المنطقة الشرقية لمدينة تلمسان وتربع على مساحة قدرها 36000 م<sup>2</sup>، وهي تحتوي على وحدتي إنتاج:

<sup>18</sup> - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-

2003، ص.132-133.



- وحدة « EL HARTOUN » وهي مكلفة بالوظائف التالية:
- صباغة المادة الأولية ومتابعة نوعية الألوان المطلوبة من طرف الزبائن.
- إنتاج خيط النير المستعمل في صناعة الأغطية.
- وحدة « BAB EL KHEMIS » وهي مكلفة بالوظائف التالية:
- غزل ونسج الأغطية.
- إتمام وتعبئة وتغليف الأغطية التامة الصنع الموجه للتخزين والتوزيع

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت لأجله مؤسسة (MANTAL) هو إنتاج الأغطية والخيط الحرقي، بحيث يقدر الإنتاج لسنة 2011 حوالي 356.000 غطاء، أما الخيط الحرقي فلا يتم إنتاجه خلال السنوات الأخيرة لنقص الطلب عليه، لذلك تضع المؤسسة تنظيماً شاملاً انطلاقاً من الوظائف الإدارية إلى الأقسام العاملة، إذ يزود العاملين بالتعليمات الضرورية للقيام بأعمالهم على الوجه المناسب، أما التخطيط الداخلي للمؤسسة فيسهل العمليات الإنتاجية نظراً لاستعمالها أساليب تكنولوجية لتحديد أحسن طريقة للإنتاج، لذلك تعتمد على الآلات الحديثة ومقاييس الجودة العالمية. أما فيما يخص عنصر أخذ القرار تنظم المؤسسة اجتماعات وجلسات مغلقة من طرف الإداريين الذين يسيرون المؤسسة تناقش فيها وضعية المؤسسة.

ومؤسسة (MANTAL) هي مؤسسة ككل المؤسسات التي تعمل ضمن شروط اقتصاد السوق تسعى لتحقيق الربح، والنمو والاستمرارية وتحسين جودة المنتج في حدود الشروط الاستغلال المتاحة. إلا أن وضعية المؤسسة من الناحية المالية تزداد تدهوراً نتيجة لشراسة المنافسة مع الخواص، وكذا بعض الضغوطات الأخرى المتعلقة بالسيير، فقد حققت خسارة خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

تبيع المؤسسة منتجاتها بالجملة لعملائها خاصة القطاع العسكري، المستشفيات و الجامعة بالإضافة للخواص الذين يقومون بتوزيع هذه المنتجات بالتجزئة، وذلك حسب ما ينص عليه سجلها التجاري. غير أنها قامت بفتح محلين تجاريين لبيع الأغطية بالتجزئة على مستوى المؤسسة وذلك لنقص الطلبات ذات الحجم الكبير على السلع.

## 2- تحليل التكاليف بمؤسسة (MANTAL)

تنقسم تكاليف المؤسسة إلى نوعين تكاليف مباشرة) وتتفرع بدورها إلى تكاليف ثابتة: إهتلاكات، أجور العمال، وتكاليف متغيرة تتمثل في: المواد الأولية، اللوازم المستهلكة، مواد التعبئة والتغليف) وتكاليف غير مباشرة:

وبعد التعرض لمكونات تكاليف الإنتاج، سنقوم بتحليل تكاليف الأغذية التي تنتجها المؤسسة خلال السنوات الثلاث التالية (2011-2012-2013) بشيء من التفصيل:

### أولاً: تحليل التكاليف المباشرة

#### أ- التكاليف المتغيرة:

من خلال الجدول التالي سنحاول التفصيل في مكونات هذه التكاليف خلال سنوات الدراسة، كما يأتي:

الجدول رقم (01): نصيب كل مكون من مكونات التكلفة المتغير للوحدة المنتجة من الأغذية.

مكونات التكلفة المتغيرة	التكلفة المتغيرة للوحدة			متوسط التكلفة المتغيرة	النسبة المؤوية %
	2013	2012	2011		
مادة الإكرليك	400	420	450	423.34	67.09%
خييط النير	90	80	110	93.33	14.79%
مواد الصباغة	70	75	70	71.66	11.35%
مواد التعبئة والتغليف	30	24	40	31.34	4.96%
شريط الحاشية	8	8	10	8.66	1.37%
خييط عادي	1.3	1.2	3	1.83	0.30%
قصاصات إعلامية	0.7	0.8	1	0.84	0.14%
المجموع	600	609	684	631	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال حساب التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة من الأغذية اتضح أن أكبر نسبة من التكاليف المتغيرة تتمثل في تكاليف مادة الإكرليك، وهذا كنتيجة طبيعية لكون المادة أساسية في نشاط صناعة الأغذية ويعود سبب ارتفاع تكلفتها إلى ارتباطها بسعر البترول باعتباره المادة الأولية لاستخلاص مادة الإكرليك، و تليها في المرتبة الثانية تكلفة خيط النير والذي يعتبر مادة جد مهمة مكتملة مادة الإكرليك، أما المرتبة الثالثة فتحتملها مواد الصباغة والتي تستورد من مختلف الدول الأوروبية كإيطاليا وإسبانيا بحيث تعتمد عليها المؤسسة في تنوع منتجاتها وتعتبر تكلفتها منخفضة نوعا ما مقارنة بالإكرليك وخيط النير، ثم نجد بعد ذلك مواد التعبئة والتغليف لكونها تصنع محليا فهي أقل تكلفة من المواد الأولية السالفة الذكر، وفي الأخير شريط الحاشية بالإضافة إلى خيط عادي يستعمل لتثبيت شريط الحاشية على حوائج الأغذية و بطاقات أو قصاصات إخبارية صغيرة تثبت في طرف الغطاء لتبين جودة المنتج وبعض معلومات الاستعمال.

وبعد حساب التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة وفقا لمكوناتها يمكن حساب هذه التكلفة وفقا لكل نوع من الأغذية حاولنا أن ندرج مكونات التكلفة لكل من سنة 2011 باعتبارها سنة أساس و 2013 كما يأتي:

#### ● بالنسبة لسنة 2011:

- متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة: 684 دج/الوحدة.

بالنسبة لتكلفة كل نوع من المنتجات نجد أن الأغذية من نوع جاكوار هي التي تكلف المؤسسة أكثر من أغذية راتيار، وذلك لكون أن هذا النوع من الأغذية ذو وجهين يلقي عناية خاصة أثناء عملية الإنتاج، ويستهلك كميات تزيد عن الكميات المستهلكة من المواد الأولية الخاصة بأغذية راتيار خاصة مواد الصباغة التي تستعمل لإضفاء ألوان تميز هذا المنتج عن غيره.

#### ● بالنسبة لسنة 2013:

- متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة : 600 دج/الوحدة.

إن أهم فرق يمكن ملاحظته بين كلا السنتين يكمن في الانخفاض النسبي الملحوظ في تكلفة الوحدة الواحدة من كلا النوعين من الأغذية، وهذا راجع أساسا إلى انخفاض أسعار المواد الأولية المستعملة في الإنتاج بسبب تغيير المورد في نهاية سنة 2012.

### ب- التكاليف الثابتة:

من خلال التفصيل في مكونات هذه التكاليف خلال سنوات الدراسة نصل إلى التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة من الأغذية في كل سنة كما يلي:

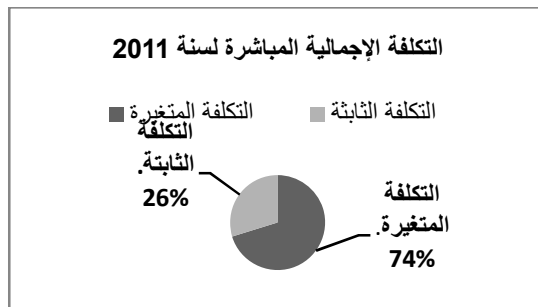
#### ● بالنسبة لسنة 2011:

- التكلفة الثابتة للوحدة: 290 دج.

من خلال الدراسة يتضح أن المؤسسة تتحمل تكاليف ثابتة جد مرتفعة فيما يتعلق بأجور العمال، ونفس الشيء بالنسبة للضرائب والرسوم خصوصا الرسوم الجمركية المطبقة على المواد المستوردة بالإضافة إلى ارتفاع مخصصات الإهلاكات مما يؤكد على ارتفاع تكاليف المعدات المستعملة في عملية الإنتاج.

بعد معرفة التكلفة المتغيرة و التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة من الأغذية يمكن عرض التكلفة المباشرة الإجمالية كما يلي:

### الشكل رقم (01): نسب مكونات التكلفة الإجمالية لسنة 2011



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

من المخطط نجد أن التكلفة الثابتة للوحدة تقارب ربع التكلفة الإجمالية له، بينما التكلفة المتغيرة فتشكل ثلاثة أرباع التكلفة الإجمالية ويعود السبب في ذلك إلى ارتفاع تكلفة المواد الأولية التي تستورد بنسبة تقارب 98% من الخارج باستثناء مواد التعبئة والتغليف التي تصنع محليا.

### ● بالنسبة لسنة 2012:

- التكلفة الثابتة للوحدة: 200 دج.

نلاحظ أن الأجور التي تمنحها المؤسسة لعمالها تحتل دائما المرتبة الأولى من حيث القيمة وتليها الإهلاكات، أما بالنسبة لباقي مكونات التكلفة الثابتة فهي مستقرة على العموم ومقاربة في كلا السنتين.

بعد معرفة كل من التكلفة الثابتة والمتغيرة يمكن عرض التكلفة الإجمالية المباشرة كما يأتي:

### الشكل رقم (02): نسب مكونات التكلفة الإجمالية المباشرة لسنة 2012.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

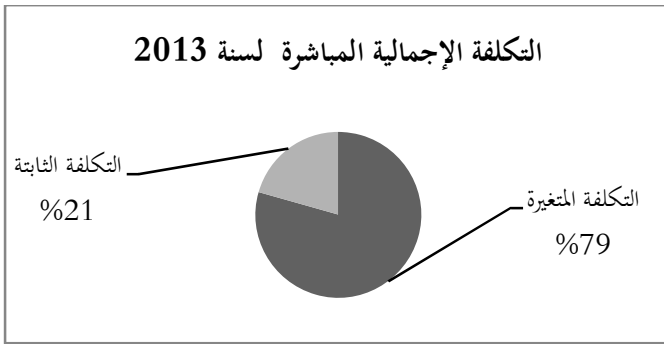
نفس الملاحظات كما في المخطط الأول حيث وجدنا أن نسبة التكلفة المتغيرة إلى إجمالي التكلفة انخفضت نوعا ما لكنها مقاربة للنسبة الأولى ونفس الشيء بالنسبة للتكلفة الثابتة فهي في نفس المستوى تقريبا، مما يبين أنه لا يوجد تتبع لأي سياسات تعديليه تمكنها من تخفيض تكاليفها.

● بالنسبة لسنة 2013:

- التكلفة الثابتة للوحدة: 155 دج

كما في السنوات السابقة، فالأجور و الاهتلاكات هي دائما التي تشكل أكبر نسبة من التكاليف الثابتة للوحدة المنتجة من الأغذية، فبعد حساب التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة يمكننا تبيان التكلفة الإجمالية المباشرة للوحدة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): نسب مكونات التكلفة الإجمالية المباشرة لسنة 2013



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

فيما يخص هذا المخطط نصل إلى نفس النتائج المتعلقة بالسنوات السابقة، رغم الانخفاض الملحوظ في التكلفة الإجمالية المباشرة للوحدة من الأغذية مقارنة بالسنوات السابقة، وهذا أمر طبيعي بسبب زيادة الإنفاق خلال سنوات 2011 و 2012 على تكوين عمال الإنتاج من أجل تحسين جودة المنتج بغية تبني نظام الجودة الشاملة.

ثانيا: تحليل التكاليف غير المباشرة:

كما سبق وذكرنا فهذا النوع من التكلفة لا يمكن حسابه وتخصيصه بدقة وإنما بصورة تقريبية فقط بالاعتماد على مفاتيح توزيع عشوائية، وتخص هذه التكاليف: أجور عمال الإدارة، مصاريف الهاتف، الكهرباء...، لذا سوف نقتصر على عرض مجمل هذه التكاليف خلال كل سنة من سنوات الدراسة كما في الجدول الآتي:

**الجدول رقم(02): حساب التكلفة غير المباشرة للوحدة من الأغذية(الوحدة:دج) .**

السنوات	التكلفة غير المباشرة الإجمالية	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة
2011	87616200	230000	380.94
2012	69162000	300000	230.54
2013	84026250	350000	240.075

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

● **بالنسبة لسنة 2011:**

من خلال الجدول فإن التكلفة غير المباشرة للوحدة: 380.94 دج/الوحدة، ومنه نجد أن:

التكلفة الإجمالية للوحدة (سعر التكلفة) = التكلفة المباشرة + التكلفة غير المباشرة = 1354.94 دج، حيث تمثل التكلفة المباشرة 71.88% من إجمالي التكلفة للوحدة من الأغذية، في حين تمثل التكلفة غير المباشرة نسبة 28.12%.

يتضح من نسب التكاليف انخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة حيث أنها تكمن في تكاليف عمال الإدارة، بالإضافة إلى المصروفات الغير مرتبطة بعملية إنتاج الأغذية.

● **بالنسبة لسنة 2012:**

من الجدول نجد التكلفة غير المباشرة للوحدة: 230.54 دج/الوحدة. وبالتالي التكلفة الإجمالية (سعر التكلفة) = 1039.54 دج، وعليه فإن نسبة التكلفة المباشرة تمثل 77.82% و التكلفة غير المباشرة تساوي 22.18% من التكلفة الإجمالية للوحدة من الأغذية.

نفس الملاحظة بالنسبة للسنة السابقة، فالمؤسسة تحملت تكاليف غير مباشرة منخفضة أقل من سنة 2011، وعليه فإن المؤسسة تعمل دائماً على تخفيض عدد عمالها لتخفيض تكاليفها الثابتة انطلاقاً من تخفيض الأجور.

### • بالنسبة لسنة 2013:

قدرت التكلفة غير المباشرة في هذه السنة ب: 240.075 دج. ومنه التكلفة الإجمالية تقدر ب: 995.075 دج.

ومنه نسبة التكلفة المباشرة 75.87% وغير المباشرة 24.13% من التكلفة الإجمالية للوحدة.

بالنسبة لسنة 2013 نلاحظ انخفاض التكاليف الإجمالية رغم ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بسنة 2012، وهذا راجع لتزايد المبالغ المالية المخصصة لتكوين و تأطير عمال الإدارة ولكنها تبقى دائما منخفضة مقارنة بالتكاليف المباشرة.

من خلال دراسة تكاليف المؤسسة لثلاث سنوات متتالية نلاحظ تقارب كل من نسب التكاليف المتغيرة من جهة، ونسب التكاليف الثابتة من جهة أخرى، بالإضافة إلى تفوق كل من التكاليف المتغيرة عن الثابتة في كل السنوات وكذلك تقارب نسب التكاليف غير المباشرة وتشكيلها لنسبة منخفضة من إجمالي تكلفة الوحدة المنتجة من الأغذية، ولكن تبقى التكاليف في مجملها مرتفعة مقارنة بالمنافسين ولو على مستوى سوق تلمسان.

### 3- أسباب ارتفاع تكاليف المؤسسة.

إن مراقبة التسيير تدعونا إلى البحث في أسباب ارتفاع التكاليف قصد تقييم أداء مراكز التحليل و تحديد المسؤوليات بغية إيجاد الحلول اللازمة، فمن خلال التعرض لمجمل تكاليف المؤسسة بالتحليل نلاحظ أن سعر تكلفة منتجاتها جد مرتفع مما عرضها لمنافسة شديدة من قبل المنتجات المستوردة خاصة الصينية منها والتي كانت تعرض في الأسواق المحلية بأثمان زهيدة ، ويرجع سبب ارتفاع تكاليف المؤسسة أساسا إلى:



**أ-أسباب داخلية:****أولاً: التكاليف المتغيرة.**

بعد القيام بدراسة مفصلة لهذه التكاليف لاحظنا أنها تشكل أكبر نسبة من التكلفة الإجمالية المباشرة للوحدة المنتجة من الأغذية، فهي تتراوح ما بين 70.22%، و 75.27% و 79.47% خلال السنوات 2011، 2012، و 2013 على التوالي، وهي نسب متقارب خلال السنوات الثلاث بحيث يرجع السبب في تزايد ارتفاعها إلى ارتفاع تكلفة شراء المادة الأولية من حيط النير هذا ما أدى بالمؤسسة إلى تغيير مورد هذه المادة الأساسية في العملية الإنتاجية خلال سنة 2013.

**ثانياً: التكاليف الثابتة**

بعد الاطلاع على وثائق المؤسسة اتضح أن تكاليفها الثابتة في انخفاض مستمر، حيث أن نسبتها 29.78%، و 24.73% و 20.53% خلال السنوات 2011، 2012 و 2013 على التوالي، ويعود سبب انخفاض نسبة التكاليف الثابتة إلى الانخفاض في قيمة الأجور المدفوعة للعمال بسبب تسريح العمال الإضافيين و المتعاقدين مع المؤسسة لمدة معينة بالإضافة إلى الاهتلاك التام لوسائل الإنتاج بسبب قدمها. أما عن سنة 2011 فيلاحظ أن نسبتها مرتفعة نوعاً ما وهذا بسبب استيراد قطع الغيار من الخارج بالإضافة مطالبة الإطارات المسيرة بعلاوات وتعويضات إضافية.

**ب-أسباب خارجية:**

يعود السبب في ارتفاع تكلفة الإنتاج إلى عدة عوامل واعتبارات خارج نطاق المؤسسة تتعلق بالمحيط الذي تنشط فيه ينبغي عليها أخذها في الحسبان حتى تتمكن من حسن تسيير تكلفة منتجاتها بهدف تعزيز قدرتها التنافسية، نذكر بعضاً منها كما يلي:

- ندرة المواد الأولية في الأسواق المحلية واستيرادها من الخارج بنسبة تفوق 90% من إجمالي المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية.

- باعتبار المادة الأولية الأساسية المتمثلة في الإكرليك من مشتقات البترول فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بتغيرات أسعاره، لذا يجب على المؤسسة أن تتمتع بنظام معلومات جد فعال يمكنها من تخفيض وطأت ارتفاع أسعار هذه المادة.

- تأثير تغير سعر الصرف: بما أن المؤسسة معظم موادها الأولية مستوردة من الأسواق الخارجية فإن ذلك يلزم عليها التعامل بالعملة الصعبة، وقد تبنت المؤسسة عملة الأورو لدفع مشترياتها مما ينتج عن ذلك فروق في قيم المشتريات بسبب تذبذب أسعار الصرف، بالإضافة إلى تأثير معدل التضخم على القيمة الشرائية للعملة الوطنية.

- زيادة أجور العمال: بسبب رفع الأجر الأدنى القاعدي المضمون للعامل من طرف الدولة، بالإضافة إلى مختلف العلاوات و الإمتيازات المضمونة لهم، فإن الكتلة الأجرية لعمال المؤسسة زادة بنسبة مذهلة مما أدى إلى ارتفاع التكلفة الثابتة للمنتجات.

## الخاتمة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة (MANTAL) المتخصصة في النسيج وصناعة الأغذية الكائنة بمدينة تلمسان، تطرقنا إلى التعريف بالمؤسسة من حيث وظائفها، عملائها ومورديها. كما تعرضنا بالدراسة لنظام تحليل التكاليف وكيفية تصميمه، وتحديد الأهداف المرجوة منه، وتقييمه باستخراج نقاط قوته ونقاط ضعفه فمن بين أهم النقاط التي يمكن تداركها اتجاه هذا النظام كونه لا يرتبط بالمديرية العامة للمؤسسة أين يتم أخذ القرارات الإستراتيجية، وإنما هو مرتبط مباشرة بمديرية المحاسبة والمالية مما يحد من دوره في الرقابة على تسيير المؤسسة.

فبالنسبة للفرضية الأولى فإن المؤسسة محل الدراسة كالعديد من المؤسسات الجزائرية لا تزال لا تفرق بين طريقة لحساب التكاليف ونظام محاسبة تحليلية، فما هو موجود على مستوى مؤسسة (MANTAL) ما هو إلا عبارة عن طريقة لحساب وتحليل التكاليف سميت بـ système d'analyse des coûts بهدف معرفة تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة الوحدوي، ففي كثير من الأحيان لا تؤخذ هذه البيانات بعين الاعتبار في قرارات التسعير، وإنما يرجع القرار الحاسم و النهائي في ذلك لتقديرات رئيس مدير عام الذي يوجه قراراته للمديرية التجارية حول سعر البيع، اعتمادا على رؤيته للسوق.

أما بالنسبة للفرضية الثانية فإن المؤسسة لا تعتمد على نتائج مقارنة التكلفة التاريخية بتكاليف الفترة لاتخاذ قرارات التسيير وتحديد المسؤوليات من خلال الفوارق والانحرافات الناتجة عن المراقبة، بحيث نلمس ذلك جليا من خلال التقارب في التكاليف الإجمالية للمنتجات خلال السنوات محل الدراسة (2011-2013)، وعلى الرغم من تبنيتها لطريقة التكلفة الكلية ومقارنتها باستخدام طريقة التكاليف المعيارية إلا أنها تبقى مرتفعة، ولم تتخذ الإدارة أي قرارات تصحيحية بشأنها قصد تخفيضها على ضوء نتائج المقارنة.

وتتمتع المؤسسة بوضعية استراتيجية في قطاع نشاطها، وذلك لارتباطه بالعديد من القطاعات الأخرى كالفندقة، المراكز الإستشفائية، الخدمات الجامعية، وخصوصا القطاع العسكري الذي أعتبر

من أبرز عملاء المؤسسة خلال السنوات الأخيرة، بالإضافة إلى موقعها الإستراتيجي - وسط المدينة، وتوفر مختلف وسائل النقل - الذي يملئ العديد من المزايا التنافسية، وكذا شساعة مساحتها وتوفرها على العديد من الهياكل والبنائات غير المستغلة. وبناء على هذه المزايا نقترح عليها مجموعة من النقاط:

- إيجار البنائات الصناعية غير المستغلة.
- فتح محلات تجارية للبيع بالتجزئة.
- إعادة هيكلة المؤسسة وإستغلال وظائفها استغلالا فعالا، وإقتناء معدات إنتاجية حديثة تمتاز بالتكنولوجيا لأن معظم تجهيزاتها أهتلكت مما يؤثر سلبا على الكمية المنتجة.
- البحث عن زبائن من الخارج، أي تدويل المنتج خاصة وأن المسافة التي تفصل المؤسسة ومطار زناتة وميناء مرسى العربي بلمهدي قريبة، بحيث لا تتحمل مصاريف نقل مرتفعة.
- التخفيض من عدد عمالها لتقليص كتلة الأجور في شكل ساسة القضاء على البطالة المقنعة.
- البحث عن أفضل العروض لتموين المواد الأولية، وعدم التسرع في عقد الصفات مع الموردين بل ينبغي الإستعانة بالخبراء لدراسة أوضاع السوق، لأن المؤسسة تستورد أزيد من 90% من المواد الأولية من الخارج.
- البحث عن مصادر تموين قريبة لتخفيض مصاريف النقل، الجمركة.
- البحث عن المرونة في وسيلة الدفع وتنوع العملات كالدولار أو الين بدل الالتزام بعملة واحدة بغية الاستفادة من هذه التغيرات في سعر الصرف أثناء إعداد تقديراتها من التموينات.

## قائمة المراجع:

1. عبد المقصود ديبان السيد ، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
2. صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997.
3. محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.
4. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
5. حسين مصطفى هلال، الإبداع المحاسبي و دوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، 1998.
6. توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال -مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1986.
7. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
8. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
9. MEVELLEC. P, les paramètres de conception des systèmes de couts, étude comparative, Revue : comptabilité-contrôle-Audit, Printemps,2003, tome 1, volume1.
10. Boughaba, comptabilité analytique d'exploitation, BERTI, ALGER , 1998.
11. J.ORSONI, comptabilité analytique, Vuibert, Paris, 1987.
12. P.LORINO, l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion, la découverte, 1989.

13. Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, contrôle de gestion, 6<sup>e</sup> édition, DUNOD, paris, 2004.
14. PESQUEUX. Y et MARTORY .B, la nouvelle comptabilité des couts, PUF ,France, 1995.
15. T. ZITOUNE, Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2003.