



جامعة الجزائر 3
إبراهيم سلطان شيبوط
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة ومالية (السداسي الخامس)

تخصص: مالية المؤسسة (السداسي السادس)

مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس LMD بعنوان

مراقبة التسيير

إعداد الدكتور:

قندوز بلال

السنة الجامعية: 2020-2019

عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا في أوجه نشاطاتها الاقتصادية وتوسعا في حجمها وتعددا لهياكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه، ضف إلى ذلك التغيرات في المعطيات السياسية، الاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط وكذا مراعاة القوانين والنظم التي تكون الإطار السياسي و القانوني.

كل هذه التغيرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات آثرت عليها وفرضت على المسيرين تقسيم الإدارة إلى مستويات عديدة وسطى وعليا.....الخ، والفصل بين الإدارة والتنفيذ. هذا الوضع فرض توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط، رسم السياسات، اتخاذ القرار والرقابة وهذا ما مهد لظهور مجموعة من أدوات الرقابة منها الكمية كالمحاسبة المالية والنوعية مثل لوحة القيادة والتي تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على أكمل وجه.

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظ بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير. فالتسيير الجديد للمؤسسات اليوم يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

في ضوء كل هذا سنحاول التطرق إلى أهم المحاور الأساسية لمقياس مراقبة التسيير حسب البرنامج

الوزاري كما يلي:

المحور الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير؛

المحور الثاني: مراجعة في المحاسبة التحليلية؛

المحور الثالث: عتبة المردودية؛

المحور الرابع: الموازنات التقديرية؛

المحور الخامس: التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات؛

المحور السادس: أسعار التنازل؛

المحور السابع: لوحة القيادة.

المحور الأول:

مدخل لنظام مراقبة التشغيل

تمهيد:

إن مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرار عرفت تطورا في دلالتها وتطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المؤسسة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب، و تظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية، حيث أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها، وأثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها، وبعد انجاز العملية تظهر الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات، ومدى تحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار.

من أجل أن يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة بأدوات وآليات موضوعة لهذا الغرض منها نظام المعلومات، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية... الخ.

أولاً: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

سنحاول التطرق في هذا الجزء إلى أهم المفاهيم الأساسية لنظام مراقبة التسيير من خلال ما يلي:

1. تعريف مراقبة التسيير:

لقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين لما ينطوي عليه من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة:

فالرقابة " هي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الاجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا ؛

كما عرف " انتوني " مراقبة التسيير على أنها: " المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد وأنه تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة ؛

أما " جارفي " فقد عرفها على أنها: مراقبة التسيير هي عبارة عن نظام الذي من خلاله يتأكد المسيرين من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية.

من خلال ما سبق، يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديريات فيما بينها بغيت تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

2. أهمية مراقبة التسيير:

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات، تعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بأنشطتها المختلفة، سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها على

اختصاصهم في الإدارة والرقابة، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها، ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الامكانيات المتاحة.

3. أهداف مراقبة التسيير:

من خلال سعي مراقبة التسيير الى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين، نجدها تحقق ما يلي من أهداف:

- تحقيق الفعالية، ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها؛
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والمعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانية التقديرية؛
- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف؛
- مساعدة المسؤولين والعاملين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء؛
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة؛
- مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات؛
- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ اجراءات التحسين.

4. وظائف مراقبة التسيير:

من بين أهم وظائف مراقبة التسيير نجد:

- أ. اتخاذ القرار: يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ هذا القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها هذا النظام؛
- ب. التنسيق والتنظيم: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف؛
- ج. مراقبة الأداء: هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وتتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين للتنفيذ وتصميم عملية الرقابة كما خطط لها أو كما تم تحديثها لتواكب الظروف المتغيرة؛

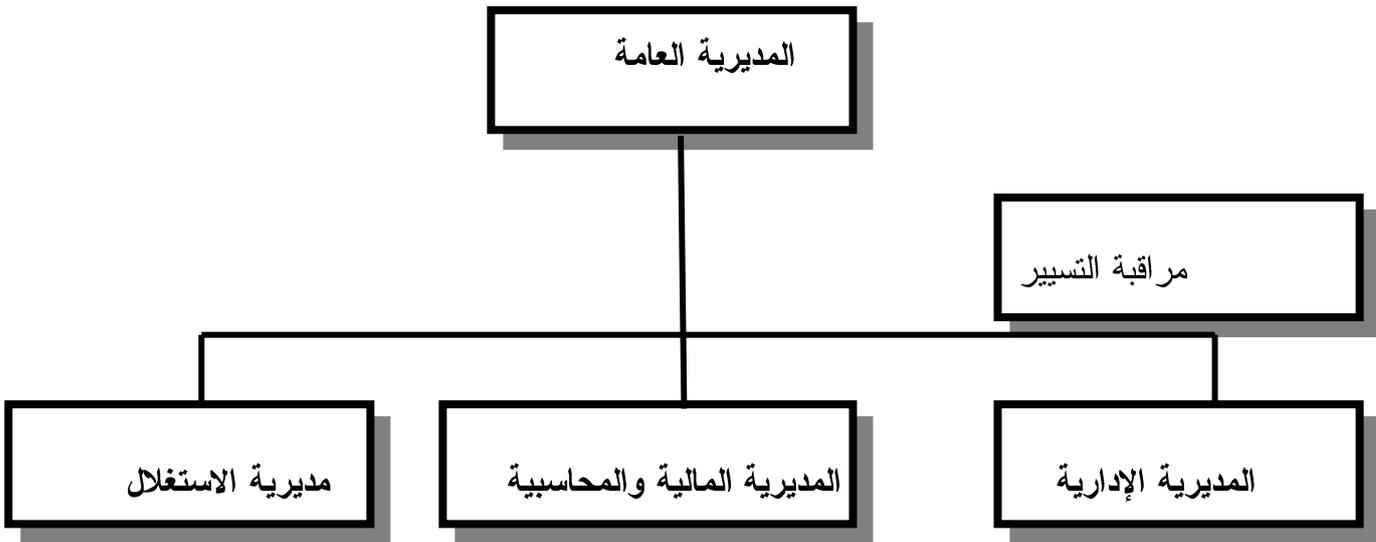
- د. مراقبة الاداء الوظيفي: تعتبر الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، بحيث يتم جمعها بصيغة موضوعية لكي تساعد المسير على اتخاذ القرار؛
- هـ. مراقبة الجودة: لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين؛
- و. إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بشكل أمثل كلما كانت لها القدرة على التنافس أكثر.

ثانياً: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة

إن مراقبة التسيير هي العملية التي من شأنها أن تقوم بجمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات، لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القديم نحاول توضيحه من خلال ما يلي:

1. النمط الأول: نبينه من خلال الشكل أسفله:

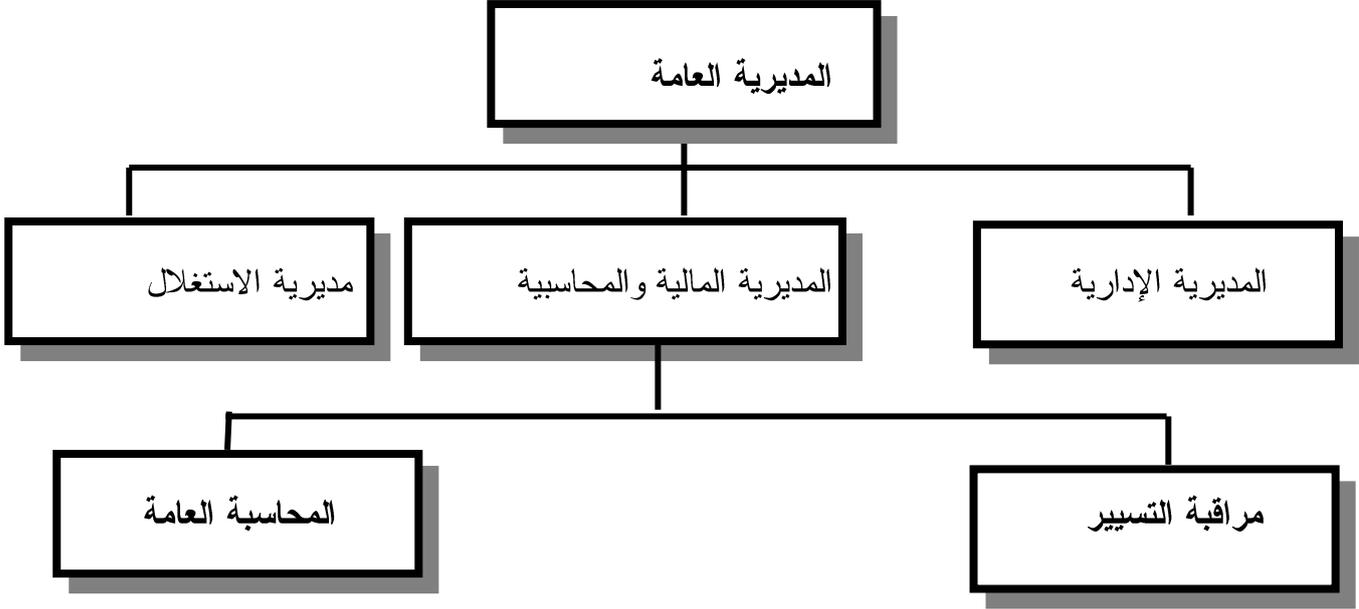
شكل رقم 1: مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة



في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير مرتبطة ارتباطاً مباشراً مع المديرية العامة حيث تحظى بأهمية كبرى تمتاز باستقلالية التسيير تحصل من خلالها على معلومات من المديريات الفرعية تناقشها وتعالجها وتقدم لها مختلف التوجيهات والإرشادات.

2. النمط الثاني: يمكن تبيانه من خلال الشكل التالي:

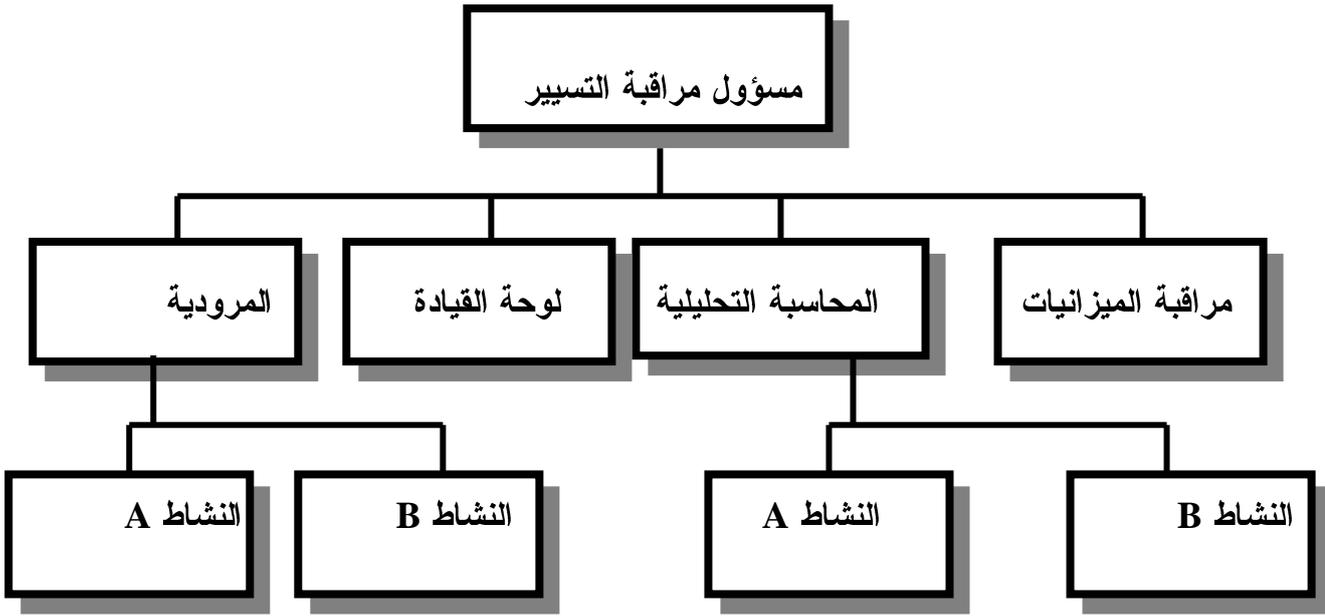
شكل رقم 2: مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان بمديرية وظيفية حسب هذا الهرم التنظيمي



في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير والمحاسبة العامة تنتميان إلى نفس المديرية الوظيفية، والتي هي المديرية المالية والمحاسبة، وما يلاحظ:

- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسة؛
 - عدم اعتماد وظيفة مراقبة التسيير كهيئة استشارية تابعة مباشرة للمديرية العامة يؤثر تأثيرا سلبيا من حيث متابعة تطبيق العمليات، ويقلص من دورها في تحقيق الأهداف؛
 - غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة باعتبارها مرتبطة بالمديرية المالية والمحاسبة.
- كما يمكن تقديم نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير والذي يمكن توضيحه عن طريق الشكل التالي:

شكل رقم 3: التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير



ثالثاً: أدوات مراقبة التسيير

تنقسم أدوات مراقبة التسيير إلى أدوات تقليدية وأخرى حديثة حيث:

1. الأدوات التقليدية:

تتمثل أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير فيما يلي:

أ. **المحاسبة المالية:** هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة المالية حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات وهي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة ؛

ب. **المحاسبة التحليلية:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو الإدارة؛

ج. **نظم المعلومات:** يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، ويمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة.

2. الأدوات الحديثة

تتمثل أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير فيما يلي:

أ. **التحليل المالي:** هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء الشركات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل فهو وسيلة للحكم على أداء المؤسسات؛

ب. **الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة فهي تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج تعد مقدما من الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة؛

ج. **لوحة القيادة:** تعكس لوحة القيادة صورة مختصرة للهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث تتواجد في كل المستويات التنظيمية وتحتوي على المعلومات الضرورية لمختلف العمليات التي يقوم بها كل مسؤول حسب تخصصه، ومنه تقديم النتائج إلى المستويات العليا في شكل مؤشرات هامة تسمح له بالقيادة Pilotage والتي من خلالها يقف على وضعية تقدم أشغال مخطط الأعمال المسطر على مستوى المؤسسة؛

د. **طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:** يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي. حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة. فخلال الخمس عشرة سنة الأخيرة حدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ

بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية، وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة.

المحور الثاني:

مراجعة في

المحاسبة التحليلية

تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بصفة خاصة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

أولاً: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم الإنتاج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

1. تعريف المحاسبة التحليلية:

يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها: وسيلة من وسائل مراقبة التسيير تعتمد على التكاليف وتصنيفها ثم تحليلها؛

كما يمكن تعريفها بأنها: تقنية من تقنيات التسيير تهتم بتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية.

2. تعريف التكاليف:

هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة من الاستنتاجات أو مجموعة من الخدمات المقدمة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.

3. تعريف سعر التكلفة:

هو مجموعة من التكاليف التي يتم استعمالها في منتج معين أو خدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعداده حتى يصبح تاماً قابلاً للبيع.

4. العناصر المكونة للتكاليف

تتكون تكاليف الإنتاج من العناصر التالية: المواد، اليد العاملة، والتكاليف غير المباشرة.

أ. المواد: تعتبر المواد عنصر من عناصر التكلفة لأي سلعة وبالتالي فإن عملية الرقابة على هذا العنصر تعتبر ضرورية وخاصة فيما يتعلق بعملية شرائها وتخزينها وصرافها، وهذا ما يجعل تكلفة الشراء عنصر أساسي لتقييم تكلفة استهلاك المواد الأولية، ويتم حسابها وفق ما يلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

ب. اليد العاملة: باعتبار العمل عنصرا مهما في العملية الإنتاجية فإن الرقابة الفعلية للعمل تؤدي إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتتطلب عملية الرقابة اختيار طريقة الدفع للأجور إما بالشهر أو بالساعة أو عن طريق الأجر بالقطعة (أي حسب عدد الوحدات التي ينتجها العامل).

ت. التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي تتفق في سبيل تأدية الخدمات التي تلزم العملية الإنتاجية، وهي مهمة جدا ومكملة للتكاليف المباشرة حيث يصبح المنتج في صورة نهائية، وتنقسم إلى تكاليف صناعية غير مباشرة وتكاليف إدارية.

ثانيا: تصنيف عناصر التكاليف

يمكن تصنيف عناصر التكاليف حسب عدة أسس منها:

1. تصنيف عناصر التكاليف على أساس الوظيفة:

يمكن تصنيف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

أ. تكاليف صناعية: وهي وظيفة لنشاط إنتاجي مكونة من تكلفة المواد المباشرة، تكلفة اليد العاملة المباشرة، وتكلفة التصنيع غير المباشرة؛

ب. تكاليف إدارية: وهي تكاليف تتحملها المؤسسة نتيجة السياسات والتعليمات المقررة، وهي بصفة عامة العناصر التي تتفق على الوظيفة الإدارية؛

ت. تكاليف تسويقية: وهي التكاليف المنفقة على وظيفة التسويق وبيع المنتجات، والتي تضم مصاريف البيع والتوزيع.

2. تصنيف التكاليف على أساس الأقسام:

يمكن تقسيم النشاط الصناعي إلى أقسام للإنتاج، وغالبا ما تكون أقسام الإنتاج مقسمة إلى مراكز التكلفة وأقسام خدمات، يكون فيها كل قسم أو مركز مسؤول عن عملية معينة من عمليات الإنتاج على سبيل المثال: قسم الصيانة مسؤول عن عملية الصيانة، وقسم الإنتاج مسؤول عن عملية الإنتاج، وقسم الإدارة مسؤول عن العمليات الإداريةالخ.

3. تصنيف التكاليف على أساس السلعة:

يتمحور هذا التصنيف حول العلاقة بين عناصر التكاليف بوحدات النشاط، وتنقسم عناصر التكاليف تبعا لعلاقتها بوحدة النشاط إلى عناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة وهي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بالسلعة وتتكون أساسا من تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر، وتكاليف صناعية غير مباشرة وهي التكاليف التي ترتبط بالنشاط الإنتاجي بصفة عامة وليس بوحدة الإنتاج وتتوزع في النهاية على جميع الوحدات.

4. تصنيف التكاليف على أساس الإنتاج

تنقسم التكاليف من حيث تأثيرها بحجم الإنتاج إلى:

- أ. **تكاليف متغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط بالزيادة أو بالنقصان وبنفس النسبة، ومن خصائصها أن كميتها تتغير على حسب حجم الإنتاج، أما تكلفة الوحدة الواحدة فهي ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج ويمكن تحميلها بسهولة على مراكز الإنتاج؛
- ب. **تكاليف ثابتة:** وهي التكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط، ومن خصائصها أن كميتها لا تتغير مهما حجم الإنتاج، أما تكلفة الوحدة الواحدة فهي متغيرة وذات علاقة عكسية مع تغير حجم الإنتاج؛

ت. **تكاليف شبه متغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير مع حجم الإنتاج مثل مصاريف الصيانة؛

ث. **تكاليف شبه ثابتة:** وهي تكاليف ثابتة غير أنها تزداد بزيادة حجم الإنتاج مثل تكاليف فحص الجودة.

ثالثاً: طرق وأساليب حساب التكلفة وسعر التكلفة

هناك عدة طرق لحساب التكلفة من أهمها:

1. **طريقة الأقسام المتجانسة:** تعتمد هذه الطريقة على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وأخرى

غير مباشرة، إلا أنها تعتمد في تحميلها وتقسيمها على التكاليف غير المباشرة لأن هذه الأخيرة يجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة؛

2. **طريقة التحميل العقلاني:** تقوم هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف وفق علاقتها بحجم النشاط إلى

تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة.

يتم أولاً تحديد حجم النشاط بمعرفة ما كان يجب أن يتحقق من نشاط أي الإنتاج العادي وما تحقق فعلاً أي

النشاط الفعلي وهذا لحساب معدل التحميل العقلاني والذي يساوي:

$$\text{معدل التحميل العقلاني} = \frac{\text{حجم الإنتاج الفعلي}}{\text{حجم الإنتاج العادي}}$$

بعد حساب معدل التحميل العقلاني والذي يبين مستوى فعالية النشاط أي معرفة نسبة الطاقة الإنتاجية الحقيقية

بالنسبة للطاقة التقديرية، نقوم بتعديل التكاليف الثابتة إلى تكلفة ثابتة محملة والتي على أساسها يتم حساب سعر التكلفة المحملة حيث:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة} \times \text{معدل التحميل العقلاني}$$

3. **طريقة التكاليف المعيارية:** التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مقدماً ويتم تحميلها وفق تكلفة

الوحدة الواحدة عادة باستعمال الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في عملية التخطيط

والرقابة واتخاذ القرار؛

4. طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد هذه الطريقة في دراستها على التكاليف المتغيرة فقط؛
5. طريقة التكلفة على أساس الأنشطة: وهي من أحدث الطرق لدراسة التكاليف والتي تقوم على مبدأ أن الأنشطة هي من تتحمل التكلفة وليس المنتجات مثلما كان معمول به في الطرق التقليدية.

تمارين مختارة

التمرين الأول: حول طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

مصنع لإنتاج الدراجات له (03) أنواع من المواد: مواد أولية ومكونات عمل إنتاجي وآلات، وهذا لإنتاج (04) أنواع من المنتجات في نفس الخط الإنتاجي: دراجات منافسة، VTT، دراجات مدينة ودراجات أطفال التمثيل المحاسبي للمصنع يظهر مركزي تحليل (أقسام متجانسة) رئيسيين: تصنيع وتجميع، ومركز (قسم) ثانوي واحد وهو صيانة وضبط الآلات الإنتاجية. تم تزويدك بالمعلومات التالية: اعتبرت تكلفة العمل الإنتاجي والآلات تكاليف غير مباشرة، والمادة الأولية والمكونات مباشرة.

❖ معلومات متعلقة بالمنتجات:

دراجات أطفال	دراجات مدينة	VTT	دراجات منافسة	حجم الإنتاج
1000	1400	500	100	
35	40	60	50	التكلفة الوحيدة للمادة الأولية

❖ معلومات متعلقة بالأقسام (المراكز):

تجميع	تصنيع	صيانة وضبط	تكلفة العمل الإنتاجي
8000	20000	4800	
10000	30000	1000	تكلفة الآلات

المطلوب: إيجاد التكلفة الوحيدة لإنتاج حسب طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) بعد أن زود المصنع بالمعلومات التالية:

يقوم قسم الصيانة والضبط بمجموعة من المهام يمكن تجميعها في نشاطين هما: ضبط الخط الإنتاجي وهذا قبل البدا في التصنيع وهو بذلك عمل تحضيرى وصيانة الآلات الإنتاجية يمكن تقسيم مركز التصنيع إلى نشاطين: التصنيع اليدوي والتصنيع الآلي يتم تحت مراقبة عامل

أما قسم التجميع فهو يقوم ب (03) نشاطات: تجميع يدوي، تجميع آلي، ومراقبة النوعية في النهاية للتأكد من مطابقته مع المعايير

❖ وكان توزيع أعباء الأقسام على النشاطات إضافة إلى وحدات العمل (مولدات التكلفة) كما يلي:

مراقبة النوعية	تجميع آلي	تجميع يدوي	تصنيع آلي	تصنيع يدوي	صيانة	ضبط	
1000	500	6500	2000	18000	800	4000	أعباء العمل الانتاجي
-----	9000	1000	28000	2000	100	900	أعباء الالات
1000	9500		30000	20000	900	4900	مجموع الاعباء
حجم الحصة (300)	ساعات آلة (600)	ساعات عمل التجميع(600)	ساعات آلة (1600)	ساعات عمل التصنيع (1600)	عدد الوحدات المنتجة (3000)	عدد الحصص (40)	مولدات التكلفة

❖ كان استهلاك المنتجات لمولدات التكلفة بالنسبة لكل منتج كما يلي:

دراجات أطفال	دراجات مدينة	VTT	دراجات منافسة	المنتجات مولدات التكلفة
100	140	50	10	حجم الحصة
10	10	10	10	عدد الحصص
400	600	400	200	عدد ساعات العمل تصنيع يدوي
500	700	300	100	عدد ساعات آلة التصنيع
112,5	187,5	225	75	عدد ساعات العمل تجميع يدوي
187,5	162,5	112,5	37,5	عدد ساعات آلة التجميع

الحل:

1. تحديد معدلات التحميل

مراقبة النوعية	تجميع آلي	تجميع يدوي	تصنيع آلي	تصنيع يدوي	صيانة	ضبط	
1000	9500	7500	30000	20000	900	4900	مجموع الأعباء
300	6000	6000	1600	1600	3000	40	عدد مولدات التكلفة
3,3	15,83	12,5	18,75	12,5	0,3	122,5	معدل التحميل

معدل التحميل = مجموع الأعباء لكل نشاط / عدد مولدات التكلفة للنشاط

2. توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات:

درجات أطفال	درجات مدينة	VTT	درجات منافسة	
1225	1225	1225	1225	ضبط
300	420	150	30	صيانة
5000	7500	5000	2500	تصنيع يدوي
9375	13125	5625	1875	تصنيع آلي
1406,25	2343,375	2812,5	973,5	تجميع يدوي
2968,125	375'4155	1780,875	593,625	تجميع آلي
333	466,2	166,5	33,3	مراقبة النوعية
20607,375	29235,325	16759,875	7194,425	إجمالي التكاليف الغير مباشرة

استهلاك المنتج من الأنشطة = معدل التحميل * استهلاك المنتج من مولدات التكلفة

3. نسبة الوحدة الواحدة من التكاليف الغير مباشرة:

20607,375	29235,325	16759,875	7194,425	اجمالي التكاليف الغير مباشرة
1000	1400	500	100	حجم الانتاج
20,60	20,88	33,51	71,94	نسبة الوحدة الواحدة من التكاليف الغير مباشرة

4. تحديد تكلفة الوحدة الواحدة:

تكلفة الوحدة الواحدة = التكاليف المباشرة للوحدة (المادة الأولية) + التكاليف الغير مباشرة للوحدة

درجات أطفال = 71,94 + 50 = 121,94 و. ن

درجات TTV = 3 3,51 + 60 = 93,51 و. ن

درجات مدينة = 20,88 + 40 = 60,8 8 و. ن

درجات أطفال = 20,60 + 35 = 55,6 و. ن

التمرين الثاني حول طريقة الأقسام المتجانسة: لدينا مجموع التوزيع الأولي الخاص بإحدى المنشآت

الاقتصادية للأقسام الثانوية والرئيسية كما يلي:

أقسام رئيسية	أقسام ثانوية
التموين = 8050 دج	قسم الإدارة = 4640 دج
الإنتاج = 1750 دج	قسم النقل = 1130 دج
التوزيع = 12000 دج	قسم الصيانة = 9660 دج

قدمت لك المعلومات التالية: توزع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية كما يلي:

- الإدارة = 30% للتموين، 30% للإنتاج، 40% للتوزيع.

- النقل = 45% للتموين، 15% للإنتاج، 40% للتوزيع.

- الصيانة = 15% للتموين، 75% للإنتاج، 10% للتوزيع.

. أحسب مجموع التوزيع الثانوي؟

التمرين الثالث حول طريقة الأقسام المتجانسة:

قدمت لك المعلومات التالية حول التوزيع الأولي:

التموين = 9050	الإدارة = 5240
الإنتاج = 1750 ك2	النقل = 10700
التوزيع = 12000	الصيانة = 9660

اما مفاتيح التوزيع الثانوي فكانت كما يلي:

- الإدارة = 10% للنقل، 30% للتموين، 25% للإنتاج، 35% للتوزيع.
- النقل = 15% إدارة، 40% للتموين، 15% للإنتاج، 30% للتوزيع.
- الصيانة = 10% للتموين، 70% للإنتاج، 20% للتوزيع.

المطلوب:

* حساب التوزيع الثانوي؛

* حساب سعر التكلفة علما أن المصاريف المباشرة كانت كما يلي:

- التموين: 15000 دج مواد أولية، 18000 دج يد عاملة.

- الإنتاج: 32000 دج مواد أولية، 12000 دج يد عاملة.

- التوزيع: 1500 دج يد عاملة.

وقد كانت الكميات في كل قسم كما يلي: 2000، 3000، 1000.

التمرين الثالث حول طريقة الأقسام المتجانسة:

قدمت المؤسسة X المعلومات التالية الخاصة بشهر مارس:

المشتريات: م 1 350 كغ ب 54 دج لكغ، م 2 450 كغ ب 38 دج.

الإنتاج: 310 وحدة من A باستعمال 120 كغ من م 1 و 180 كغ من م 2

260 وحدة من B باستعمال 150 كغ من م 1 و 230 كغ من م 2 المبيعات: 240 وحدة من A ب 180 دج

للوحة و 190 وحدة من B ب 120 دج للوحدة

المطلوب: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية والصافية، علما أن الأعباء

الإضافية 930، والأعباء غير المعتبرة 1140، أما الأعباء غير المباشرة فأعطيت في الجدول التالي:

أ. رئيسية			أ. مساعدة		البيان
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة	
1200	1800	10500	8590	9400	I
20	%40	%25	%15		إدارة
20	50	%30			قسم النقل
100 دج من رقم الأعمال	وحدات منتجة	100 دج من ثمن			وحدات القياس

التمرين الرابع حول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تنتج مؤسسة X منتجا وحيدا، بحيث تنتج شهريا 2000 وحدة من هذا المنتج. كانت تكاليف الإنتاج كما يلي:

- التكاليف المتغيرة = 140000 دج

- التكاليف الثابتة = 30800 دج. إذا كان الإنتاج الفعلي للثلاثي الأول من السنة على التوالي كما يلي:

مارس	فيفري	جانفي
2200	2000	1600

المطلوب:

أحسب في جدول التكاليف الكلية لكل شهر، مبينا التكلفة الإجمالية للوحدة مع تحليلها إلى متغيرة وثابتة.

. احسب في جدول التكاليف العقلانية الإجمالية لكل شهر، مبينا في الجدول التكلفة الإجمالية العقلانية للوحدة مع تحليلها إلى متغيرة وثابتة.

التمرين الخامس حول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

البيان	التموين	التركيب	الانتهاء	التوزيع
مج التوزيع الثانوي	140000	228000	160000	67700
التكاليف الثابتة	50000	60000	25000	15000
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة أولية مشتراة	ساعة عمل مباشرة	وحدات منتجة	وحدات مباعه
عدد وحدات العمل	1000	2000	800	500
النشاط العادي	4000	500	800	700
النشاط الحقيقي	3600	600	800	595

المطلوب: أحسب معامل التحميل العقلاني لكل قسم

- إتمام جدول توزيع التكاليف غير مباشرة بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

التمرين السادس حول طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A . B في ثلاث ورشات باستعمال مادتين M1 . M2 . أعطيت المعلومات التالية لشهر أفريل:

مشتريات الشهر:

المواد الأولية:-M1 : 5000 كغ بسعر 30 دج للكغ،

- M2 : 2000 كغ بسعر 12 دج للكغ.

إنتاج الشهر:

- 400 وحدة من A باستعمال 3000 كغ من M1، و 1500 كغ من M2

- 200 وحدة من B باستعمال 2000 كغ من M1 فقط.

الأعباء المباشرة:

○ على الإنتاج: 800 ساعة عمل منها 500 ساعة المنتج A، والباقي للمنتج B، بتكلفة 110 دج.

○ على التوزيع: 4 دج لكل وحدة مباعه من هو B.

المصاريف غير المباشرة موزعة في الجدول التالي:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة	الورشة 3	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	55400	83000	24800	71000	15600
التكاليف المتغيرة	49400	58000	16800	66000	10000
معامل التحميل العقلاني	1,1	0,8	0,9	1,2	1
طبيعة وحدة العمل	كغ مادة مشتراة	كغ مادة مستعملة	ساعة عمل مباشرة	وحدات منتجة	وحدات مياعة

عدد ساعات العمل المباشرة في الورشة 2 هي 200 ساعة المنتج A، و 100 ساعة المنتج B. مبيعات الشهر:

- 320 وحدة من A بسعر 900 دج للوحدة،

- 200 وحدة من المنتج B بسعر 1100 دج للوحدة.

المطلوب: أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة:

أولاً: باستخدام التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

ثانياً: احسب تكلفة الشراء للمادتين وقارنها مع تكلفة الشراء بطريقة التحميل العقلاني.

المحور الثالث:

عتبة المرادوية

أولاً: تعريف عتبة المردودية

يمكن تعريف عتبة المردودية بأنها عبارة عن رقم الأعمال الذي يغطي كل التكاليف، وبالتالي فإن لكل زيادة في رقم الأعمال تعبر عن مردودية هذا النشاط، وهناك عدة تسميات لعبتة المردودية والتي تتمثل في:

1. **عتبة الربحية:** سميت بهذا الاسم لأنها عند هذه النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق الربح؛
2. **نقطة التعادل:** وهي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف مع الإيرادات أو تلك النقطة التي يتساوى فيها الربح مع الخسارة؛
3. **نقطة الصفر:** وهي النقطة التي يكون فيها حجم الإنتاج أو قيمة المبيعات تساوي إلى مجموع التكاليف وبالتالي فإن عند هذه النقطة يكون ربح المؤسسة مساويا للصفر.

ثانياً: الفرضيات التي تقوم عليها عتبة المردودية

يبني نموذج عتبة المردودية على الفرضيات التالية:

1. نفرض أن التكاليف تنقسم إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة؛
2. تقتصر دراسة عتبة المردودية على الفترة قصيرة الأجل وهذا ما يستلزم ثبات بعض المتغيرات هي:
 - الطاقة الإنتاجية؛
 - عدم وجود استثمارات جديدة؛
 - ثبات أسعار المنتجات المباعة؛
 - ثبات أسعار عوامل الإنتاج؛
 - نفترض كذلك أن المخزون الأولي والنهائي للمواد الأولية والمنتجات لا يتغير في الفترة وبالتالي كل ما ينتج يباع.

ثالثاً: مؤشرات عتبة المردودية

حسب هذه الطريقة يتم طرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على الهامش على التكلفة المتغيرة والذي يستعمل في اتخاذ القرارات المهمة للمؤسسة، ثم نطرح التكاليف الثابتة من الهامش للحصول على النتيجة.

ويعتبر الهامش مؤشر يعبر عن النقطة التي يتم من خلاله البدء في تحقيق الربح، ويتم رفعه من خلال زيادة أسعار البيع أو تخفيض التكلفة المتغيرة للوحدة. وعند حساب MCV نجد ثلاث حالات:

$$MCV = CF \text{ في هذه الحالة هناك تعادل}$$

MCV > CF في هذه الحالة المؤسسة حققت ربحاً

MCV < CF في هذه الحالة المؤسسة حققت خسارة

مثال توضيحي: قدر مبلغ رقم أعمال إحدى المؤسسات 40000 دج، أما التكاليف المتغيرة تقدر بـ 16000 دج، في حين التكاليف الثابتة تساوي 14000 دج.

المطلوب: قم بحساب MCV و R

الحل:

البيان	المبلغ	النسبة من CA
CA	40000	100%
CV -	16000	40%
= MCV	24000	60%
CF -	14000	35%
= R	10000	25%

ويتم استخدام في هذه الطريقة العديد من المؤشرات أهمها:

- عتبة المردودية؛
- كمية التعادل؛
- نقطة الصفر؛
- هامش الأمان.

1. عتبة المردودية أو نقطة التعادل: تعبر عن النقطة التي تحقق فيها المؤسسة نتيجة مساوية للصفر ويتم حسابها وفق العلاقة:

رقم أعمال نقطة الصفر = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

حيث: نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = (رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة) / رقم الأعمال

2. كمية التعادل: تعبر عن الكمية الضرورية التي تحقق عتبة المردودية، أي الكمية المباعة من طرف المؤسسة التي تحقق عتبة المردودية، ويتم حسابها وفق العلاقة:

كمية التعادل = عتبة المردودية / سعر البيع الوحدوي

3. نقطة الصفر: ويقصد به التاريخ تصل فيه المؤسسة إلى نقطة الصفر، ويتم حسابه وفق العلاقة:

تاريخ عتبة المردودية = رقم أعمال نقطة الصفر / رقم الأعمال × (12 أو 360)

4. هامش الأمان: يعبر عن فائض المبيعات فوق نقطة الصفر، فكلما كان هامش الأمان مرتفع فهذا يعبر عن حالة جيدة للمؤسسة أي أن المؤسسة ستحقق أرباح، في حين إذا كان هامش الأمان منخفض فهذا يعبر عن أن المؤسسة في حالة حرجة، أي بمجرد انخفاض طفيف في المبيعات فإن المؤسسة ستحقق خسارة. ويتم حساب هامش الأمان وفق العلاقة:

هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة الصفر

مثال: باعت إحدى المؤسسات كمية من المنتجات تقدر ب 40000 وحدة بسعر 10 دج للوحدة، التكلفة المتغيرة للوحدة تقدر ب 4 دج وبلغت التكاليف الثابتة 150000 دج.
المطلوب: حساب مختلف مؤشرات عتبة المردودية.

الحل:

1/ عتبة المردودية:

عتبة المردودية = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال / رقم الأعمال - التكاليف الثابتة

عتبة المردودية = $150000 - 400000 / 10 \times 40000 \times 150000$

عتبة المردودية = **240000 دج**

2/ كمية التعادل:

كمية التعادل = رقم الأعمال نقطة التعادل / سعر البيع

كمية التعادل = $10 / 240000$

كمية التعادل = **24000 وحدة**

3/ نقطة الصفر:

نقطة الصفر = رقم أعمال نقطة الصفر / رقم الأعمال × (12 أو 360)

نقطة الصفر = $12 \times 400000 / 240000$

نقطة الصفر = **7.2**

ومنه:

تاريخ عتبة المردودية هو: **7 أوت**.

4/ هامش الأمان:

هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة الصفر

هامش الأمان = $240000 - 400000 = 160000$ دج

تمارين مختارة

التمرين الأول:

إليك البيانات المتعلقة بمؤسسة "المنار" المختصة في إنتاج "المنتج A"

- طاقة الإنتاج السنوية = 20 0 0 وحدة
- التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتج A = 80 وحدة نقدية
- التكلفة الثابتة للوحدة من المنتج A = 25 وحدة نقدية
- سعر بيع الوحدة من المنتج A خارج الرسوم = 130 وحدة نقدية

المطلوب:

- 1- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة السنوية للمؤسسة؛
- 2- حدد الكمية، رقم الأعمال اللذان تستطيع عندهما المؤسسة تغطية جميع تكاليفها ومتي يتحقق ذلك؟

الحل:

النتيجة الحالية بالمؤسسة:

$$CA = Q_v \times P_u$$

$$CA = 2000 \times 130 = 260\,000 \text{ um}$$

$$CV = Q_v * CV_u$$

$$CV = 2000 * 80 = 160\,000 \text{ um}$$

$$CF = Q_v * CF_u$$

$$CF = 2000 * 25 = 50\,000 \text{ um}$$

$$MCV = CA - CV$$

$$MCV = 260\,000 - 160\,000$$

$$MCV = 100\,000 \text{ um}$$

$$\text{Résultat} = MCV - CF$$

$$R = 100\,000 - 50\,000$$

$$R = 50\,000 \text{ um}$$

عتبة المردودية

بالكمية:

$$Q_o = CF / MCV_u = CF / (P_v_u - CV_u)$$

$$Q_o = 50\,000 / (130 - 80)$$

$$Q_o = 1000 \text{ unités}$$

بالقيمة:

$$CA_o = C_a_o * P_u$$

$$CA_o = 1000 * 130$$

$$CA_o = 130\ 000\ \text{um}$$

تاريخ عتبة المردودية:

$$To = CA/CA$$

$$To = 130\ 000/260\ 000 = 0.5$$

$$0,5/ 12 = 06\ \text{mois, soit le 30 Juin}$$

التمرين الثاني:

من دفاتر إحدى المؤسسات المختصة في المجال الصناعي لسنة 2010 استخرجنا المعلومات التالية:

لـ الكمية المنتجة والمباعة: 12000 وحدة، سعر البيع الوحدوي: 100 دج.

لـ مواد أولية مستهلكة: 115000 دج

لـ تكاليف متغيرة للتوزيع: 78000 دج

لـ تكاليف متغيرة أخرى: 83000 دج

لـ تكاليف ثابتة: 546700 دج

المطلوب:

1. أنجز جدول تحليل الاستغلال التفاضلي مبرزا ما يلي:

لـ الهامش على التكلفة المتغيرة؛

لـ نتيجة الاستغلال.

2. أحسب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.

3. أحسب عتبة المردودية بالقيمة (بطريقتين) والكمية. علق على النتائج.

4. بافتراض أن المؤسسة تزاوّل نشاطها بطريقة منتظمة (12 شهر)، أحسب نقطة الصفر (تاريخ تحقيق عتبة

المردودية). علق على النتيجة.

5. مثل بيانيا عتبة المردودية وفق:

لـ معادلة النتيجة: $Y = a X - CF$.

لـ باستخدام طريقة: $M/CV = CF$.

6. حدد كل من هامش الأمان ومعدل الأمان. علق على النتائج.

7. حدد رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق نتيجة تساوي 392700 دج.

8. حدد النتيجة التي تسمح بالحصول على رقم الأعمال قدره 1500000 دج

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

10. للسنة المقبلة 2011 تتوقع المؤسسة:

↓ انخفاض التكلفة المتغيرة للوحدة بـ 3 دج؛

↑ ارتفاع التكاليف الثابتة الاجمالية بمقدار 53300 دج؛

↓ انخفاض الكمية المنتجة والمباعة بالنصف؛

← يبقى سعر بيع الوحدة الواحدة ثابت.

أ. أنجز جدول تحليل الاستغلال التفاضلي لسنة 2011.

ب. أحسب عتبة المردودية الجديدة وتاريخ بلوغها.

ج. باعتبارك مراقب تسيير المؤسسة، علق على النتائج وقدم الحلول المناسبة.

التمرين الثالث:

من دفاتر مؤسسة النجاح لدينا المعلومات التالية لسنة 2015

تكلفة الوحدة من المادة الأولية: 50 دج

مصاريف الإنتاج 35 دج للوحدة منها 5 دج ثابتة

مصاريف التوزيع 15,8 دج للوحدة منها 5,8 دج ثابتة

هامش التكلفة المتغيرة يساوي 25 % من رقم الأعمال الصافي

الكمية المنتجة 12000 وحدة

المخزون النهائي 50 0 0 وحدة

المخزون الأول 1000 وحدة

إذا أرادت المؤسسة تحقيق نتيجة تقدر بـ 36000 دج ماهي حجم المبيعات الموافقة لهذه النتيجة.

أحسب قيمة المردودية بالقيمة وبالوحدات إذا أرادت المؤسسة رفع التكاليف الثابتة لتصل إلى 80000 دج

وبقاء المعطيات الأخرى على حالها

تتوقع المؤسسة للدورة المقبلة لسنة 2016 ما يلي:

زيادة حجم المبيعات باستهلاك المخزون الأولي كاملا

ارتفاع سعر المواد الأولية بـ 15 %

ارتفاع مصاريف الإنتاج المتغيرة بـ 20 %

انخفاض مصاريف التوزيع المتغيرة بـ 10 %

التكاليف الثابتة تبقى على حالها الأول

المطلوب:

1. حساب النتيجة باستعمال جدول الاستغلال التفاضلي مع إظهار النسب

2. حساب عتبة المردودية الجديدة بالقيمة ثم بالوحدات

3. ناقش كيف تساهم عتبة المردودية في اتخاذ القرار

التمرين الرابع:

قدمت لك المعلومات التالية:

4. $R=1750$ ، $CF= 5000$ ، $CV= 0.6$ CA

المطلوب: احسب رقم أعمال نقطة التعادل ورقم الأعمال المحقق، وحدود رقم الأعمال.

التمرين الخامس:

ليكن لديك المعلومات التالية:

$$5. P=30. Q= 1800. CF= 19800. cV/u=14$$

المطلوب:

- احسب عتبة المردودية.
- حدود رقم أعمال نقطة التعادل: (أدنى سعر بيع، اقصى تكلفة متغيرة، أقصى تكلفة ثابتة).

التمرين السادس:

كانت المعلومات المتعلقة بنشاط مؤسسة لشهر ماي كما يلي:

التكاليف المتغيرة:

- اليد العاملة: 120000 دج

- المواد الأولية: 258000 دج

التكاليف الثابتة: 189000 دج

المبيعات: 675000 دج (10000 * 67,5 دج)

المطلوب:

1- احسب نتيجة المؤسسة في جدول تحدد فيه النسب المئوية الرقم الأعمال لكل عنصر تكاليف، وهامش ورقم اعمال نقطة التعادل.

2- إذا كانت التغيرات المتوقعة لشهر جوان حسب 3 حالات:

- زيادة في سعر البيع 10%، انخفاض في عدد الوحدات المباعة ب 5% وارتفاع في تكلفة المواد الأولية ب 2%؛
- انخفاض سعر البيع ب 5%، ارتفاع مصاريف المستخدمين المتغيرة ب 3%، انخفاض تكلفة المواد المستعملة ب 10%؛
- ارتفاع عدد الوحدات المباعة ب 10%، ارتفاع التكاليف الثابتة ب 5000 ، انخفاض في مصاريف اليد العاملة ب 4 %.

المطلوب: عين اي الحالات التي تختارها المؤسسة مع التحليل.

التمرين السابع:

تنتج مؤسسة صناعية 3 منتجات A . B . C . قدمت المعلومات التالية:

c	B	A	البيان
1000000	2500000	200000	CA
800000	1800000	1500000	Cv
			(800000) CF

المنتج A: حجم المبيعات سيزداد ب 10%؛

المنتج B: تتوقع الإدارة زيادة في حجم المبيعات ب 10%، وانخفاض التكاليف المتغيرة بـ 5%؛

المنتج C: يزداد حجم المبيعات ب 22%، انخفاض ثمن بيع الوحدة ب 4%؛

ارتفاع التكاليف الثابتة الى 920000 دج. وذلك بعد القيام بإشهار وإعلانات اضافية أخرى

20000 دج للمنتج A، 60000 دج للمنتج B، 40000 دج للمنتج C

المطلوب: دراسة مردودية كل منتج.

المحور الرابع:

الموازانات التقديرية

تمهيد:

أصبح بقاء المؤسسات مرهونا بالأداء، ويعد مصطلح الأداء من المفاهيم التي حظيت باهتمام واسع من قبل المفكرين والباحثين في مجال إدارة الأعمال، ويعتمد المسيرون على أسلوب الموازنات التقديرية كأداة رقابية بشكل واسع في اتخاذ القرار الصائب، إذ أن الموازنة التقديرية تمكن متخذي القرار من الحصول على صورة مستقبلية تحد من الأخطاء إلى أدنى المستويات.

في هذا الإطار يهدف نظام الموازنات التقديرية إلى القيام بالوظائف الأساسية من تخطيط، تنسيق، رقابة وتحفيز. فهي الوسيلة التي تمكن المؤسسة من التفكير في مشاكل المستقبل، بحيث تعتمد المؤسسة بشكل أساسي على الموازنة التخطيطية من أجل تحسين أدائها فهي تسمح لها بتحديد وضعياتها اتجاه الأهداف المسطرة حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل.

أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية

لقد تعددت تعاريف الموازنات التقديرية نذكر أهمها:

- يمكن تعريف الميزانيات التقديرية بأنها تمثل خطة شاملة لجميع عمليات المشروع خلال مدة معينة محددة مقدماً. فهي عرض معين وتعبير عن سياسات المنظمة وخططها وأغراض ووسائل تنفيذها؛
- كما تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها " أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات؛

من خلال هذه التعاريف يمكن استخراج أهم الخصائص التي تتسم بها الموازنة التقديرية:

- هي أداة للتنبؤ بالنتائج المتوقعة؛
- هي أداة تترجم أهداف المؤسسة في شكل أرقام، سواء كانت هذه الأرقام مبالغ مالية أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج...الخ؛
- هي أداة تنظم وتنسق بين الموارد واستخدامات المؤسسة؛
- هي أداة للرقابة، فتحدد موازنة لكل مركز مسؤولية يسمح برقابة وتقييم أداء هذه المراكز.

ثانياً: أهمية الموازنات التقديرية

تظهر أهمية الموازنات التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنات التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنات budgétisation ، أما في المرحلة

الثانية فأهمية الموازنات التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري، الميزانية التقديرية، وذلك على أساس أن الموازنات التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين والإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات، كما تعد الموازنات التقديرية بمثابة الأداة التي تساعد إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط والرقابة وبشكل فعال لذلك تكمن أهميتها في النقاط التالية:

- تعتبر الموازنات أداة التخطيط نظرا للدور الذي تقوم به في عمليات التنبؤ بالمستقبل؛
- تستخدم الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة، حيث تضمن تخصيص المواد والاحتياجات المالية وتوزيعها بطريقة مثلى وفق الأولويات في تحقيق الأهداف المخططة؛
- كما أن للموازنات أهمية كبيرة باعتبارها أداة للرقابة، فهي تمكن المؤسسة من متابعة التنفيذ وتصحيح الانحرافات، ومن أجل تقليل الانحرافات في الأداء تفرض الموازنات مشاركة العاملين في وضع وصياغة الخطط والالتزام بتنفيذ المهام المخططة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحقيق أهداف الموازنات.

ثالثا: أهداف الموازنات التقديرية

تتمثل الأهداف العامة من إعداد تلك الموازنات فيما يلي:

- تساهم في تحديد الأهداف المطلوبة وذلك بشكل كمي، محدد وواضح؛
- يستدعي إعداد الموازنات التقديرية التنبؤ بالمستقبل ثم التعرف على احتمالات وجود أي تغيرات طارئة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها؛
- يؤدي إعداد تلك الموازنات إلى تحديد المسؤوليات الملقاة على عاتق العاملين ودور كل منهم في تحقيق أهدافها؛
- يتطلب إعداد تلك الموازنات العديد من البيانات والتقارير من الإدارات الأخرى بالمؤسسة بما يؤدي في النهاية إلى إحداث التنسيق بين أنشطة مختلف الإدارات؛
- يستلزم إعدادها اشتراك العاملين في توفير ما تحتاج إليه من بيانات مما يساهم في النهاية في زيادة شعورهم بالمسؤولية اتجاه تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تساهم تلك الموازنات في تحديد حجم الالتزامات المالية المطلوبة مستقبلا ومن ثم الإعداد في توفير تلك الأعباء؛

➤ تعتبر الموازنات التقديرية أحد الوسائل المهمة التي تستخدم في تقويم كفاءة مختلف الإدارات في تنفيذ المهام المطلوبة منها.

رابعاً: وظائف الموازنات التقديرية

يمكن استخلاص الوظائف الأساسية للموازنات التقديرية التي تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها فيما يلي:

1. التخطيط:

تتمثل وظيفة التخطيط في وضع وتحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة الامكانيات المتاحة عند التنفيذ وكذلك العوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة، كما يتم وضع خطط تفصيلية لكل قسم. ولا تتحقق عملية التخطيط إلا من خلال الموازنات، التي تدفع بالمؤسسة على ممارسة عملية التخطيط باستمرار ويتم ذلك من خلال التفكير والتحصير لمواجهة التغير في الظروف المحيطة وتحديد الأهداف؛

2. التنسيق:

من أجل خطة شاملة وناجحة من قبل الإدارة لا بد من التنسيق بين كافة الأهداف والأنشطة لمختلف أقسام المؤسسة، حيث يعمل الجميع على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال التوافق بين مختلف الأقسام وأن يكون الكل على علم وإمام تام بالتوقعات والنتائج كل في حدود مسؤوليته؛

3. الرقابة:

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الموازنة يتم للتأكد من مدى تنفيذ المؤسسة للأهداف المخططة، إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة بالأهداف المحددة مسبقاً لهذه الفترة وتحليل النتائج للكشف عن أسباب الانحرافات والعمل على تصحيحها؛

4. التحفيز:

تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة تحفيز للأفراد داخل المؤسسة من خلال المشاركة في إعدادها والأخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب السلوكية لذلك وحثهم على تحقيق الأهداف المسطرة في الموازنة؛

5. التأثير على سلوكيات الأفراد:

التأثير على الموظفين هو التأكد من أن يقظتهم وسلوكهم تذهب في الاتجاه المطلوب وهذا لا يعني بالضرورة أن التحفيز وحده هو المؤثر، لأن التأثير يمكن أن يتم عن طريق القمع ولكن إذا كان الموظفون متحمسين وتوجه إرادته نحو الأهداف المرجوة يتم التأثير عليهم؛

6. تسيير الموارد:

تساعد الموازنات التقديرية على تسيير موارد المؤسسة، وهذا من خلال العمل على التخصيص الرشيد للموارد والاستغلال الأمثل لها حسب احتياجات مختلف وحداتها.

خامسا: أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تقسيم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع حسب عدة معايير منها:

أ. من ناحية الفترة الزمنية: تنقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى موازنات قصيرة الأجل وموازنات طويلة الأجل.

ب. من حيث طبيعة المجال الذي تغطيه الموازنة: يتم تقسيمها حسب هذا المعيار إلى:

- الموازنات المالية: وتشتمل على الموازنة الرأسمالية التي تتضمن التخطيط الرأسمالي للاستثمارات التي تود المؤسسة إنجازها، والموازنة النقدية التي تتضمن الكيفية التي سيتم بها تمويل نشاطات الاستغلال القصيرة الأجل؛
- الموازنات التشغيلية: ويتم فيها التخطيط للنشاطات العادية للمؤسسة أي نشاطات الاستغلال.

ج. من حيث المرونة: حسب هذا المعيار تقسم الموازنات إلى:

- الموازنة الثابتة: تبنى الموازنة الثابتة على حجم الانتاج الواحد وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة؛
- الموازنة المرنة: ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء وتتميز بالمرونة لأنها متكيفة مع التغيرات التي تحدث في محيط المؤسسة؛

د. من حيث المعاملات: حسب هذا التقسيم يوجد الموازنات العينية التي تعتمد على وحدات القياس العينية، والموازنات المالية التي تتمثل في الترجمة المالية للموازنات العينية، والموازنات النقدية التي تمثل برنامج الإيرادات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة؛

ه. من حيث مستوى النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا لمستوى التشغيل أو مستويات النشاط إلى الموازنات الثابتة والموازنات المرنة.

سادسا: مبادئ الموازنات التقديرية

هناك عدة مبادئ لإعداد الموازنة التقديرية منها:

1. مبدأ الشمولية:

يقصد بمبدأ الشمولية هو أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة، بمعنى جميع إداراتها ومراكز مسؤولياتها، وذلك لكي يمكن تحقيق هدف تنسيق للموازنة التقديرية؛

2. مبدأ وحدة الموازنة:

الموازنة التقديرية هي في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية لعدة أنشطة اقتصادية وتشكل مجموعها ميزانية واحدة، يجب عند إعداد الموازنة الكلية أن تراعي الانسجام والتناسق بين الموازنات الفرعية؛

3. مبدأ التوقيت:

عند إعداد الموازنة التقديرية لا بد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولاً أو أشهراً بمعنى توقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية؛

4. مبدأ المشاركة:

في الواقع يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطته وسياساته التفصيلية؛

5. مبدأ اعتماد الموازنة على التنبؤ:

يمثل التنبؤ توقع أحداث في المستقبل، وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية لفترات ماضية، وكذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل بحيث يتم وضع افتراضات لكل بند من بنود الموازنة؛

6. مبدأ قياس الأداء:

تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترداد بها عند التنفيذ.

سابعاً: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

عند قيام المؤسسة بإعداد الموازنة التقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنات، ومن بين هذه العوامل نجد ما يلي:

1. حجم المبيعات: حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية التي الممكن أن تباعها وبالتالي

تضع برنامجاً إنتاجياً حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع؛

2. الطاقة الإنتاجية المتاحة: لا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة؛

3. مستلزمات الإنتاج: قبل أن توفر المؤسسة برنامج معين باستطاعتها تسويقه وبيعه، يجب أن

ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يطلبها هذا البرنامج؛

4. رأس المال العامل: أي الزيادة في حجم الانتاج تقابلها الزيادة في رأس المال العامل، وبالتالي عدم توفر رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الانتاجي.

بالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة والمتحكمة في عملية تنفيذه، وهي تختلف حسب درجة أهميتها، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

ثامنا: المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية

يمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه الآتي:

1. إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة للسنة التالية، ويتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات وعلى ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار؛

2. إعداد التقديرات: يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن الأعمال التي يعتبر مسؤولا عنها مسترشدا في ذلك الخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعية، ويتم مناقشة هذه التقديرات والمصادقة عليها بموافقة الرئيس المباشر، ثم تجمع التقديرات المماثلة عند الإدارة العليا. وفي خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات بحيث يمكن إنجاز المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد محدد؛

3. المراجعة والتنسيق: تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكانية تنفيذها عمليا، وقد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين، فإذا وجدت بعض المشاكل فإنه ينبغي عرضها على لجنة الميزانية التقديرية لدراستها واتخاذ قرار بشأنها؛

4. المصادقة النهائية: يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعاً بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية، ثم تبلغ مستويات الإدارة المختلفة بالميزانيات التقديرية المعتمدة وبداية إبلاغ هذه المستويات بأهداف الشركة وبالخطط الموضوعية لتحقيق هذه الأهداف خلال السنة التالية.

تمارين مختارة

التمرين الأول: قدمت إليك المعلومات التالية المتعلقة بإحدى المؤسسات، يطلب منك إعداد موازنة المبيعات، الإنتاج، الاستهلاكات، المشتريات، اليد العاملة، للسداسي الأول والثاني من سنة 2016

← مبيعات متوقعة لسنة 2016:

السداسي الأول	P1: 400 وحدة بـ 45 دج	P2: 300 وحدة بـ 30 دج
السداسي الثاني	P1: زيادة بـ 50% عن السداسي الأول للكمية و ثبات السعر	P2: ثبات الكمية ، وزيادة في السعر بـ 15%

← مخزون أول مدة والاستهلاكات: مخ (1) من P1: 200 وحدة، مخ (1) من P2: 100 وحدة، مخ (1) من M: 300 كلغ، تقتضي سياسة التخزين على أن يتم تخزين 50% من مبيعات/استهلاكات نفس السداسي بالنسبة للمنتجات والمادة الأولية على التوالي. وكل وحدة من P1 و P2 تستهلك 1 كلغ، 2 كلغ من المادة الأولية على التوالي والتي سيكون سعرها 5 دج.

← اليد العاملة المباشرة: كل وحدة من P1 و P2 تحتاج لـ 2 ساعات، 3 ساعات على التوالي، قدرت أجرة الساعة الواحدة بـ 20 دج.

الحل:

1. موازنة المبيعات

P2			P1			السداسيات
CA	P	Q	CA	P	Q	
9000	45	300	18000	45	400	السداسي 1
10350	34.5	300	27000	45	600	السداسي 2

2. موازنة الإنتاج

P2		P1		البيان
السداسي 2	السداسي 1	السداسي 2	السداسي 1	
300	300	600	400	المبيعات
150	150	300	200	+ مخ (2)
150	100	200	200	- مخ (1)
300	350	700	400	= الإنتاج

3. موازنة الاستهلاكات

المجموع	السداسي 2	السداسي 1	البيان
1100	700	400	P1= 1kg
1300	600	700	P2= 2kg
2400	1300	1100	مجموع الاستهلاكات

4. موازنة المشتريات

M		البيان
السداسي 2	السداسي 1	
1300	1100	استهلاكات
650	550	+ مخ 2
550	300	- مخ 1
1400	1350	= المشتريات
05	05	× سعر الشراء
7000	6750	= تكلفة الشراء

5. موازنة اليد العاملة

البيان	السداسي 1	السداسي 2
P1= 2H	800	1400
P2= 3H	1050	900
عدد ساعات العمل	1850	2300
تكلفة ساعة العمل	20	20
تكلفة ساعات العمل	37000	46000

التمرين الثاني: قدمت اليك التقديرات الخاصة بثلاثة أشهر من سنة 2020 الخاصة بمؤسسة الوفاق:

البيان	أفريل	ماي	جوان
قيمة المبيعات (دج)	9500	5400	1080
قيمة المشتريات (دج)	2120	3070	2545
تكلفة اليد العاملة (دج)	2062	1844	2280
التكاليف الثابتة (دج)	3000	3000	3000
التكاليف المتغيرة (دج)	5117	4574	5660

يطلب منك إعداد موازنة الخزينة لثلاثة أشهر (أفريل، ماي، جوان) لسنة 2020 إذا علمت أن:

- رصيد الخزينة في نهاية مارس 2020: 6000 دج؛

- تقبض المؤسسة 50% من قيمة المبيعات في الشهر الذي تمت فيه، و25% في الشهر الموالي والباقي في الشهر الذي من بعده؛
- تسدد المؤسسة 40% من قيمة المشتريات في الشهر الذي تمت فيه، والباقي يسدد بالتساوي في الشهرين المواليين من الشهر الذي تمت فيه؛
- ستتحصل المؤسسة على قرض بنكي بقيمة 4000 دج في شهر ماي 2020؛
- يتم تسديد الأجور (اليد العاملة) والتكاليف الثابتة والمتغيرة في الشهر الذي تمت فيه؛
- تحتوي التكاليف الثابتة على قيمة اهتلاك شهري قدره 500 دج؛
- بلغت الأرباح الاجمالية لسنة 2019: 100000 دج، نسبة الضريبة على أرباح الشركات 19% (تدفع في شهر افريل) وسيتم توزيع 20% من النتيجة الصافية في جوان 2020.

الحل:

البيان	افريل	ماي	جوان
رصيد أول الفترة	6000	18777-	20484-
المقبوضات:	/	/	/
مبيعات حالية	4750	2700	540
مبيعات سابقة	0	2375	3725
قرض بنكي	/	4000	/
مجموع المقبوضات:	4750	9075	4265
المدفوعات:	/	/	/
مشتريات حالية	848	1228	1018
مشتريات سابقة	0	636	1557
اليد العاملة	2062	1844	2280
تكاليف ثابتة	2500	2500	2500
تكاليف متغيرة	5117	4574	5660
ضريبة IBS	19000	/	/
أرباح موزعة	/	/	16200
مجموع المدفوعات	29527	10782	29215
رصيد نهاية الفترة	18777-	20484-	45434-

التمرين الثالث:

تضم مؤسسة الشريعة الخيرية المتخصصة في السياحة الشتوية، ثلاثة وحدات (نشاطات): نقل السواح، الفندقية والإطعام، غير أن مردودية هذه النشاطات لدورة (موسم) 2015 بدت متناقضة وترجو المؤسسة

إنجاز دراسة لحساب الهوامش والنتائج التقديرية للدورة (موسم) 2016 مع التركيز على تحسين مردودية نشاط الفندق.

بصفتك مراقب التسيير بهذه المؤسسة، أوكلت لك هذه المهمة وطلب منك إعداد:

- جدول حساب النتائج التقديرية لدورة 2016 كما هو مبين في الملحق رقم 01
- التعلق على هوامش النشاطات والنتائج التقديرية

إليك بيانات نشاطات المؤسسة

- دورة (موسم) النشاط: 120 يوم

- عدد غرف النوم بالفندق: 65 غرفة

- سعر الغرفة: 39,62 وحدة نقدية

- مؤشر الحضور (وجود مرافقين للزبائن): 2,05

- يتناول المقيمين بالفندق فطور الصباح والتي يبلغ سعرها 4,5 وحدة نقدية، كما يتناول هذه الوجبة سواح غير مقيمين بالفندق والبالغ متوسط عددهم 10 سواح يوميا (هذا المتوسط ثابت).

- تبلغ التكلفة المتغيرة للوجبة الصباحية للوحدة: % 28,5 من سعر الوجبة

- التكاليف المتغيرة لنشاط الفندق: % 5,1 من رقم أعمال الفندق (إيجار الغرف)

- تكاليف المستخدمين ذوي العلاقة المباشرة بالزبائن: 230 000 وحدة نقدية.

- تكاليف أخرى محملة مباشرة: 37 000 وحدة نقدية.

- الإهلاكات المرتبطة بنشاط الفندق والأطعمة: 452 000 وحدة نقدية

تكاليف متغيرة عملياتية أخرى للفندق:

تكلفة مصلحة المغسلة: % 1,2 من رقم أعمال الفندق (إيجار الغرف دون وجبة فطور الصباح)

تكلفة الطاقة المستهلكة: % 1,05 من رقم الأعمال الإجمالي لنشاط الفندق

عمولة الدفع (عمولة مصرفية): % 0,96 من رقم الأعمال الإجمالي لنشاط الفندق

تقديرات موسم 2016:

- معدل انشغال - occupation - غرف الفندق: % 50

- رفع سعر الغرفة ب % 5

- عند حساب رقم أعمال الفندق، يأخذ بعين الاعتبار رقم أعمال الغرف المؤجرة ورقم أعمال فطور

الصباح.

الملحق رقم 01

جدول حساب نتائج دورة 2015

النقل	الإطعام	الفندقة	البيان
5 160 000	1 785 000	202 500	رقم الاعمال
4 950 000	1 112 00	183 250	الهامش الإجمالي - على التكلفة المتغيرة -
4 540 000	1 069 000	178 250	الهامش على التكاليف العملياتية
2 399 400	516 500	141 180	هامش النشاط
2 399 400		422 500	النتيجة قبل الإهلاكات
928 800		-29 600	النتيجة
18 %		-1,50 %	معدل المردودية

جدول حساب النتائج التقديرية لدورة 2016:

النقل	الإطعام	الفندقة	البيان
5 365 000	1 184 291	؟	رقم الاعمال (1)
4 927 520	1 121 939	؟	الهامش الإجمالي (2)
4 761 484	1 002 876	؟	الهامش على التكاليف العملياتية (3)
2 578 484	508 876	؟	هامش النشاط (4)
2 578 484		؟	النتيجة قبل الإهلاكات (5)
1 015 684		؟	النتيجة (6)
19 %		؟	معدل المردودية (7)

الإجابة النموذجية:

1. رقم أعمال الفندق دون وجبة فطور الصباح = عند العرف * معدل انشغال الغرف * (سعر الغرفة 2015 + (نسبة ارتفاع سعر الغرفة * سعر الغرفة 2015) * عدد أيام الدورة
- $$= 65 * 50\% * 39,62 * (39,62 * 5\%) * 120 = 234 162 \text{ وحدة نقدية}$$
- رقم أعمال فطور الصباح = (عدد الغرف * معدل انشغال الغرف * مؤشر الحضور * سعر الوجبة * عدد أيام الدورة) + (متوسط الزبائن غير المقيمين في عدد أيام الدورة * سعر الوجبة)
- $$= 65 * 50\% * 2,05 * 4,5 * 120 + (4,5 * 120 * 10) = 41 378 \text{ وحدة نقدية}$$
- رقم أعمال الفندق الإجمالي = رقم أعمال الفندق دون وجبة فطور الصباح + رقم أعمال فطور الصباح
- $$= 41 378 + 162 234 = 203 622 \text{ وحدة نقدية}$$
- رقم أعمال الفندق الإجمالي = رقم أعمال الفندق الإجمالي - التكاليف المتغيرة الكلية لنشاط الفندق
- $$= 203 633 - ((28,5\% * 41 378) + (5,1 * 244 162)) = 183 555 \text{ وحدة نقدية}$$
3. الهامش على التكاليف المتغيرة العملياتية للفندق = الهامش الإجمالي للفندق - التكاليف المتغيرة العملياتية للفندق
- التكلفة المتغيرة العملياتية للفندق = (رقم أعمال الفندق دون وجبة الصباح * 1,2% + (رقم الأعمال الإجمالي * (1,5% + 0,96%)))
- $$= (1,2\% * 244 162) + (2,1\% * 203 622) = 1947 + 4093 = 6040$$
- الهامش على التكاليف المتغيرة العملياتية للفندق = 6040 - 555183 = 515 177 وحدة نقدية
4. هامش نشاط الفندق = الهامش على التكاليف المتغيرة للفندق - التكاليف لخرى المحملة مباشرة
- $$= 37 000 - 177 515 = 140 515 \text{ وحدة نقدية}$$

.5

515 140	هامش نشاط الفندقية
876 508	+ هامش نشاط الإطعام
000 230	- تكاليف المستخدمين ذوي العالقة المباشرة بالزبائن
391 419	= نتيجة الدورة قبل الاهتلاكات

.6

391 419	نتيجة الدورة قبل الاهتلاكات
452 600	- الاهتلاكات
33 209	= نتيجة الدورة

.7 معدل المرودية = نتيجة الدورة / رقم الأعمال الإجمالي

$$= \frac{203\ 622}{(33\ 209 -)} = 02\ %$$

.8 جدول حساب النتائج التقديرية لدورة 2016

النقل	الإطعام	الفندقية	البيان
5 000 356	1 291 184	622 203	رقم الاعمال
4 520 927	1 939 121	555 183	هامش الإجمالي
4 484 761	1 876 002	515 177	هامش على التكاليف العملية
2 484 578	508 876	140 515	هامش النشاط
		391 419	النتيجة قبل الإهتلاكات
		33 209	النتيجة
19%		-2%	معدل المرودية

النتيجة الصافية الاجمالية = 1 015 684 - 33 209 = 982 475 وحدة نقدية

معدل المردودية الإجمالي = $(5\ 000\ 356 + 1\ 203\ 622 + 184\ 291) / 982\ 475$

معدل المردودية الإجمالي = 15%

التمرين الرابع:

تنتج المؤسسة الجزائرية لصناعة البطاريات أين تشغلون منصب مدير التخطيط والمراقبة مشترين α ، β باستعمال نفس المادة الأولية ويد عاملة مباشرة من مرة في نفس المستوى التأهيل وتجهيزات متماثلة ونفرض إعداد الموازنات التقديرية للسنة القادمة (ن) قام مكتب الدراسات والمناهج التابعة لمدير الإنتاج من إعادة النظر وتعيين المصفوفة التقنية للإنتاج المعبر عنها بالوحدات كما يلي:

المخرجات / المدخلات	A	β
مادة أولية كلغ	3	4
يد عاملة مباشرة (ساعات)	2	6

قدرت مديرية التجارة سعر بيع المنتج α بـ: 600 دج والمنتج β بـ: 10 0 0 دج أما بالنسبة لمعيار

سعر الشراء المادة الأولية فقد حددته مديرية المشتريات بـ 30 دج للكلغ برنامج المبيعات التقديري لسنة (ن)

انطلاقاً من معطيات السوق وتقديرات المسؤولين حدد كما يلي:

الفصول	A	B
الفصل 01	1800	1400
الفصل 02	1900	1300
الفصل 03	2400	1900
الفصل 04	1900	1800

أما سياسة التخزين المنتهجة من المؤسسة أعطت التقديرات التالية بالوحدات:

المخزون الفصل	المادة الأولية		A		B	
	أول المدة	آخر المدة	أول المدة	آخر المدة	أول المدة	آخر المدة
الفصل 01	3800	4100	500	600	400	400
الفصل 02	4100	4700	600	800	400	600
الفصل 03	4700	4200	800	600	600	600
الفصل 04	4200	3900	600	700	600	500

قدر معدل أجرة الساعة بـ 60 دج، مصاريف البيع والإدارة بنسبة 15 % من رقم الأعمال أما مصاريف الصنع العامة قدرت بما فيها 100000 دج اهتلاكات لكل فصل.

الفصل 04	الفصل 03	الفصل 02	الفصل 01	
470 900	470 900	470 900	900 470	المصاريف العامة للصنع

تحمل هذه المصاريف على اساس ساعات عمل المباشرة.

لإعداد موازنة الخزينة تتوفر المؤسسة على التقديرات التالية:

رصيد أول المدة للخزينة = 150000 دج

المبيعات تحصل كما يلي:

75% خلال نفس الفصل الذي تمت فيه والباقي في الفصل الموالي

أما المشتريات فثلثها يسدد في الفصل الذي تمت فيه وثلثين في الفصل الذي يليه مع العلم أن حقوق الزبائن

في - 31 / 12 / ن-1 تبلغ 835000 دج وديون الموردين 31 / 12 / ن-1 بـ: 190000 دج

بالنسبة للأجور ومصاريف أخرى لصنع ومصاريف التوزيع والإدارة تسلل كلها في الفصل الذي تمت فيه

المبيعات تحصل كما يلي:

- موازنة الإستثمار تتعلق بتحصيل آلة بمبلغ 100000 دج (طلبية) في شهر أفريل يدفع 20 % من مبلغ

الاستثمار كتسبيق ثم يسدد الباقي بعد الإستلام 50 % في شهر سبتمبر و 30 % في شهر ديسمبر

مبلغ القروض المصرفية الظاهرة في الميزانية 31/12/ ن-1. 200 000 دج يسدد جزء منها

قدر 100000 دج خلال السنة التقديرية ب 4 أقساط اهتلاك متساوية في نهاية كل فصل علما أن معدل الفائدة

قدر ب 10 %

- تسديد أرباح موزعة 8000 دج في جويلية

- معدل الضريبة على الأرباح 30 % مع العلم أن الضرائب على الأرباح ل(ن-1) قدرت بمبلغ

750000 دج

وتسدد في الفصل الأول من السنة التقديرية (ن)

المطلوب:

إعداد موازنة المبيعات للأصول الأربعة وموازنة الإنتاج موازنة استهلاكات موازنة المشتريات موازنة اليد

العاملة المباشرة موازنة تكلفة الصنع الإجمالي وللوحدة سنة (ن) موازنة الخزينة وحساب النتائج التقديرية

الحل:

1 موازنة المبيعات:

B			A			المخزون الفصل
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
1 000 400	1000	1400	1 000 080	600	1800	الفصل 01
1 000 300	1000	1300	1 000 160	600	1900	الفصل 02
1 000 900	1000	1900	1 000 440	600	2400	الفصل 03
1 000 800	1000	1800	1 000 140	600	1900	الفصل 04
6 000 400	1000	6400	4 000 800	600	8000	المجموع
						11 000 200

2 مجموع الإنتاج (البرنامج):

المنتج β				المنتج α				المنتج البيان
4ف	3ف	2ف	1ف	4ف	3ف	2ف	1ف	
1800	1900	1300	1400	1900	2400	1900	1800	المبيعات
500	600	600	400	700	600	800	600	مخ 1
600	600	400	400	600	800	600	500	مخ 2
1700	1900	1500	1400	2000	2200	2100	1900	برنامج الإنتاج
6500 وحدة				8200 وحدة				البرنامج للسنة (ن)

3 موازنة الاستهلاكات:

الاجمالي	المادة				
	4ف	3ف	2ف	1ف	
24600	600	6600	6300	5700	α : 3كلغ لكل وحدة
2600	6800	7600	6000	5600	β : 4كلغ لكل وحدة
50600	12800	14200	12300	11300	برنامج الاستهلاك
30	30	30	30	30	سعر الشراء (دج)
1518000	384000	426000	369000	339000	موازنة

4 موازنة المشتريات:

البيان	الفصل 1	الفصل 2	الفصل 3	الفصل 4	الاجمالي
استهلاكات المواد الاولية	11300	12300	14200	12800	50600
+ مخ 1	4100	4700	4200	3900	3900
- مخ 2	(3800)	(4100)	(4700)	(4200)	(3800)
برنامج شراء	11600	12900	13700	12500	50700
سعر الشراء	30 دج				
موازنة المشتريات	384000	387000	411000	375000	1521000

5 موازنة اليد العاملة:

البيان	الفصل 1	الفصل 2	الفصل 3	الفصل 4	الاجمالي
$2:\alpha$ ساعة لكل وحدة	3800	4200	4400	4000	16400
$6:\beta$ ساعات لكل وحدة	4800	9000	11400	10200	39000
عدد الساعات الضرورية لتحقيق برنامج انتاج	12200	13200	15800	14200	55400
	60 دج				
موازنة اليد العاملة	732000	792000	948000	852000	3324000

6 موازنة تكلفة الصنع الإجمالي:

البيان	المنتج α	المنتج β
موازنة المواد الأولية المستهلكة	738000	780000
موازنة اليد العاملة المباشرة	984000	2340000
موازنة الأعباء العامة للصانع	557600	1320000
تكلفة انتاج للفترة	2279600	4446000
عدد وحدات المنتجة	8200	6500
تكلفة انتاج للوحدة	278 دج	684 دج

7 موازنة الخزينة:

الاجمالي	الفصل 4	الفصل 3	الفصل 2	الفصل 1	البيان
150000	113050	80450	14100	150000	رصيد بداية الفترة
					<u>تحصيلات</u>
4800000	2205000	2505000	1830000	1860000	مبيعات الفترة
2900000	835000	610000	620000	8350000	مبيعات سابقة
11450000	3153050	3195450	4264100	28455000	المجموع (1)
					<u>التسديدات</u>
507000	125000	137000	129000	116000	مشتريات الفترة
954000	274000	258000	232000	190000	مشتريات سابقة
3324000	852000	948000	792000	732000	أجور
1483600	370900	370900	370900	370900	أعباء عامة للصنع
1680000	441000	501000	366000	---	أعباء التوزيع والادارة
1000000	300000	500000	200000		شراء استثمار
					<u>تسديد القرض</u>
1000000	25000	250000	250000		أقساط القرض
162500	31250	37500	43750	250000	الفائدة
750000	-----	-----	---	50000	ضرائب على الأرباح
1096100	-----	80000	---	750000	ارباح موزعة

50890	508900	113050	2383650	2830900	مجموع

جدول حسابات النتائج التقديرية:

البيان	المنتج A	المنتج B	المجموع
رقم الأعمال التقديري تكلفة الإنتاج	4800000 (2224000)	6400000 (4377600)	11200000 (601600)
الهامش الإجمالي أعباء التوزيع	2576000 (720000)	2022400 (960000)	4598400 (1680000)
الربح قبل طرح المصاريف المالية المصاريف المالية (فوائد القرض)			2918400 (1680000)
الربح الخاضع للضريبة الضريبة 30%			2755900 (82677)
النتيجة الصافية			

التمرين الخامس:

الجزء الأول:

مؤسسة الهلال للصناعات الثقيلة تصنع وتبيع منتوجين أساسيين P1 و P2 باستخدام نفس المادة الأولية M، قامت مصالح المؤسسة بجمع المعطيات التقديرية للسنة الموالية 2016 بهدف إعداد الموازنات التقديرية، فكانت المعطيات كما يلي:

لـ مبيعات سنة 2015: $P1 = 4000 u$ و $P2 = 5000 u$

لـ المبيعات التقديرية لسنة 2016 كانت كما يلي:

الثلاثيات	P1	P2
الثلاثي 1	1/4 من مبيعات 2015	1/4 من مبيعات 2015
الثلاثي 2	2/4 من مبيعات 2015	0.5/4 من مبيعات 2015
الثلاثي 3	3/4 من مبيعات 2015	2/4 من مبيعات 2015
الثلاثي 4	40 % من مبيعات 2015	25 % من مبيعات 2015

لـ سعر بيع المنتجات لسنة 2015: $P1 = 500 DA$ و $P2 = 400 DA$ ، تتوقع المؤسسة ثبات سعر البيع لكلا المنتجين خلال الثلاثي الأول والثاني من 2016، وتتويى الرفع من سعر بيع منتوجاتها ابتداء من الثلاثي الثالث بـ 30%.

لـ كانت تحتوي مخازن المؤسسة في نهاية سنة 2015 على: $P1 = 300 u$ و $P2 = 500 u$ ، وتقتضي سياسة التخزين على أن مخزون نهاية المدة يجب أن يمثل 50 % من مبيعات نفس الثلاثي.

لـ **الاستهلاكات:** كل وحدة من P1 و P2 تستهلك 5Kg، 4Kg من المادة الأولية على التوالي، وتقتضي سياسة التخزين على أن يتم تخزين 50 % من المادة الأولية المستهلكة، وأن سعر الشراء المتوقع يبقى ثابت خلال سنة 2016 عند 45 دج/ كلغ. ولقد كان مخزون المواد الأولية في نهاية 2015 هو 5000u

لـ **ساعات اليد العاملة والمصاريف العامة للإنتاج:** بسبب التفوق التقني للمؤسسة فإنها تتوقع أنها تحتاج لـ 1 ساعة لإنتاج وحدة من P1 و 2 ساعات و 15 دقيقة لإنتاج وحدة من P2، وقدرت معدل أجره الساعة الواحدة بـ 55 دج، أما مصاريف الإنتاج فقدرت أن الاهتلاك السنوي للمعدات يقدر بـ 400000 دج، والمصاريف العامة الأخرى للإنتاج قدرت كما يلي:

الثلاثي 1	الثلاثي 2	الثلاثي 3	الثلاثي 4
90000	105000	120000	150000

تحمل مصاريف الإنتاج العامة على أساس ساعات العمل المباشرة.

الجزء الثاني:

لـ كان رصيد الخزينة (البنك والصندوق) لنهاية سنة 2015 : 400000 دج.

لـ **تحصيل المبيعات:** 80 % تحصيل في الثلاثي الذي تمت فيه والباقي في الثلاثي الموالي، مع العلم أن حقوق المؤسسة لدى الزبائن في نهاية سنة 2015 بلغت 150000 دج

لـ **تسديد المشتريات:** الربع يسدد في الثلاثي الذي تمت فيه والباقي في الثلاثي الموالي، مع العلم أن ديون الموردين في نهاية سنة 2016 بلغت 90000 دج

لـ الأجر ومصاريف الإنتاج تسدد بالكلية في الثلاثي الذي تمت فيه؛

لـ تنوي المؤسسة اقتناء آلة بقيمة 200000 دج، تسدد على ثلاثة دفعات، الدفعة الأولى 30 % في الثلاثي الثاني، و 40 % و 30 % تسدد على التوالي في الثلاثي الثالث والرابع.

لـ يجب تسديد الضريبة على أرباح الشركات IBS في الثلاثي الأول من 2016، مع العلم $IBS = 19\%$ وأرباح سنة 2015 تساوي 1200000 دج.

لـ تنوي المؤسسة توزيع 60 % من الأرباح في الثلاثي الثالث على المساهمين.

المطلوب:

1. إعداد موازنة المبيعات لكل الثلاثيات من سنة 2016؛
2. إعداد موازنة الإنتاج؛
3. إعداد موازنة الاستهلاكات؛
4. إعداد موازنة المشتريات؛
5. إعداد موازنة اليد العاملة المباشرة؛
6. إعداد موازنة أعباء الإنتاج؛
7. إعداد موازنة الخزينة.

التمرين السادس:

تتوفر في مؤسسة سنديك على التقديرات التالية المتعلقة بالسداسي الأول من السنة (ن + 1):

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
قيمة المبيعات (دج)	95000	54000	108000	79000	79000	35000
قيمة المشتريات (دج)	21200	30700	25450	26300	18650	19400
تكلفة اليد العاملة (دج)	20620	18440	22800	21420	21420	17820
و 0.5% عمولة البائعين						
التكاليف الثابتة منها 500 إهتلاكات	3000	3000	3000	3000	3000	3000
التكاليف المتغيرة	51 17					
تكاليف التوزيع	6000	6000	6000	6000	6000	6000

ولإعداد موازنة الخزينة أعطيت لك المعلومات الإضافية التالية =

- رصيد الخزينة أول المدة = (60 0 0 0 دج) (المبلغ بالسالب)
- تقبض المؤسسة 50 % من قيمة المبيعات في الشهر الذي تمت فيه و 50 % منها في الشهر الموالي
- ستحصل المؤسسة على قرض من البنك وذلك خلال شهر مارس من السنة (ن+1)، والذي يقدر بـ

40000 ج

- تسدد المؤسسة 50 % من قيمة المشتريات في الشهر الموالي للشهر الذي تمت فيه، والتي يسد بالتساوي في الشهرين الأولين من الشهر الذي تمت فيه
- يسدد الأجر في نفس الشهر
- تسدد التكاليف الثابتة والمتغيرة إضافة إلى تكاليف التوزيع في نفس الشهر الذي تمت فيها
- تسدد الضريبة على الأرباح كآآتي:
- 9000 دج في شهر مارس
- 1500 دج في شهر أفريل
- 1 1300 دج في شهر جوان
- المطلوب:

قم بإعداد الموازنة التقديرية للخزينة لـ 6 أشهر الأولى من السنة (ن +1).

المحور الخامس:

التكلفة المعيارية
وتحليل الانحرافات

تمهيد

إن عملية قياس الأداء هي جزء من عملية المراقبة وهي بذلك تكتسي أهمية بالغة عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقليص الفجوة بينهما ويستخدم في ذلك مؤشرات قد تكون مالية أو غير مالية ويستحسن استعمال كليهما حتى تكون للمسیر نظرة دقيقة عما يجري في المؤسسة، ومن الواضح أن عملية تحليل الانحرافات كأداة من أدوات مراقبة التسيير وتنفيذ التخطيط الاستراتيجي في المدى القصير لها مكانة بالغة في تقييم الأداء من خلال مقارنة الانجازات لما تم التخطيط لتنفيذه وإعطاء فرصة اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب والقيام بالتصحيحات اللازمة وهذا ما يساهم في تحسين الاداء.

أولاً: مفهوم طريقة التكلفة المعيارية

تتميز هذه الطريقة بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدرتها وامكانياتها في تحقيق برنامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحققه فعلاً من عناصر التكاليف وما يحدد من قبل.

يقصد بتحليل الانحرافات تحديد الفروق والاختلافات بين تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف على أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الانحرافات بصفة عامة تنقسم إلى قسمين:

1. الانحرافات البسيطة:

هي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظراً لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية اتلافها مستقبلاً يمكن أن تكون تكلفته عالية، وبالتالي من الأحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها؛

2. الانحرافات الكبيرة:

هي التي تؤثر على أداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن اغفالها، بل يجب تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفادي سلباتها مستقبلاً، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة وعدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه إما تتبأ غير دقيق بالمستقبل أو عدم التقدير السليم للإمكانيات أو تغيرات غير متوقعة الظروف. ويمكن معالجتها عن طريق إدخال تعديلات جزئية سريعة في الموازنة الحالية أو تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.

قد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ، التي أسبابها إما قصور في بعض الأقسام أو الفروع أو الأفراد أو عدم توفر الموارد. يمكن معالجتها عن طريق:

أ. التحفيز أو العقاب؛

ب. التغيير في المناصب أو الأفراد؛

ج. التغيير في أنظمة وساعات العمل؛

د. التغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

ثانياً: أهمية طريقة التكاليف المعيارية

تهدف طريقة التكاليف المعيارية أساساً إلى المقارنة بين التكاليف المحددة سابقاً مع التكاليف الفعلية، بحيث تعتبر من أهم ركائز صنع واتخاذ القرارات في المؤسسة. يتحقق من خلال تطبيقها عدة مزايا بفضل خصائصها، لتشكل بذلك قيمة مضافة حقيقية لمختلف طرق محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير للمؤسسة.

ثالثاً: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

إن تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي ثم تقييمها وحساب الانحرافات من خلال مقارنة ما تم توقعه مع ما تم إنجازه فعلاً قد تعطينا نتائج تؤدي في غالب الأحيان إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية. تمثل الإجراءات التصحيحية المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض الإجراءات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي، وجعله يتباين عن المعايير الموضوعية، قد تتضمن هذه الإجراءات تعديل المعايير أو القيام بتغيير الاستراتيجيات، لذلك فإن هذه العملية تشتمل على مرحلتين هما: تحديد أسباب الانحرافات، وكذا القيام بالإجراءات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات. حيث يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، اتخاذ القرارات والخطط التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره. يتطلب ما ذكر كلاً من:

1. مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين، سواء كان من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، في حال كانت انحرافات إيجابية أو سلبية؛

2. اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب اتباعها لمعالجة الانحرافات؛

3. متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، حيث قد تشتمل العملية على:

- القيام بدراسة أبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع؛
- التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقاً؛
- تعديل الاستراتيجية والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك؛
- إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة لذلك.

تمارين مختارة

التمرين الأول:

$E/CA = CA_r - CA_p$: انحراف رقم الأعمال	المبالغ	النسبة	المبالغ	البيان
$E/CA = 700 - 800 = - 100$ (défavorable)	المعيارية	%	الفعلية	رقم الأعمال (CA)
$E/Q = (Q_r - Q_p) * P_p$: انحراف الكمية	800	%100	700	
$E/Q = (70 - 50) * 16 = + 320$ (favorable)	400	%55	385	التكاليف المتغيرة (CV)
$E/P = (P_r - P_p) * Q_r$: انحراف السعر	400	%45	315	هـ/ تكلفة متغيرة M/CV
$E/P = (10 - 16) * 70 = - 420$ (défavorable)	200	%31	217	التكاليف الثابتة (CF)
$E/S = S_r - S_p$: انحراف اليد العاملة المباشرة	200	%14	98	نتيجة الاستغلال (R)
$E/S = (70 * 3 * 2) - (70 * 4 * 1.5) = 420 - 420 = 0$	معلومات إضافية: عتبة المردودية بالكمية =			
$E/T = (T_r - T_{r/p}) * P_p$: انحراف الزمن	Q*=48,2222			
$E/T = (70 * 3 - 70 * 4) * 1.5 = - 105$ (favorable)	المعيارية	R		
$E/p = (P_r - P_p) * T_r$: انحراف السعر	P			
$E/p = (2 - 1.5) * (70 * 3) = + 105$ (défavorable)	16	10		سعر البيع P
	50	70		الكمية Q
	4 سا	3 سا		ساعة العمل لإنتاج الوحدة
	1.5 دج	2 دج		تكلفة ساعة العمل

التمرين الثاني:

تختص مؤسسة سيجما" في إنتاج دواسات الدرجات العادية ودرجات المنافسات الرياضية، عقدت المؤسسة مع زبونها صفقة على تطوير وإنتاج دواسة خاصة بالدرجات الخاصة بالمناطق الجبلية في سنة 2015 والتي تجمع في رفاهية الدراجة العادية وفعالية الدرجات الرياضية.

إليك الملحقان 1 و 2 المتعلقان بالبيانات التقديرية للإنتاج والإنجازات الفعلية لشهر جانفي 2015

العمل المطلوب

1. حساب الانحراف الإجمالي للتكلفة (بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للإنتاج الكلي الشهر)؛

2. حساب الانحراف المسجل في حجم الإنتاج؛

3. حساب الانحرافات المسجلة في العناصر المكونة لتكلفة انتاج الدواسة الجبلية؛

4. التعليق عن الانحرافات المعاينة؛

علما أن سعر البيع المقدر للنموذج الجديد 566 دج فيما بلغ السعر المحدد في صفقة البيع 540 دج أحسب الانحراف المسجل في الهامش عن التكلفة؟ ثم بين وعلق عن حجم الانحراف الخاص بقسم الإنتاج وحجم الانحراف في المصالح التجارية

الملحق 1:

تتكون الدواسة الخاصة بالدراجة الجبلية من تركيب عدت قطع كما هو مبين في جدول التكلفة المعيارية التالي:

البيان	الكمية	التكلفة الوحديية
القطعة الخامة للدراسة	1	50 دج
مجموعة لواحق مصنعة (kit)	1	130 دج
مجموعة لواحق التركيب (kit)	1	19 دج
تكلفة اليد العاملة المباشرة	15 دقيقة	36 دج / ساعة
تكلفة تشغيل الالات (قسم الإنتاج)	0,1 ساعة / آلة	300 دج/ ساعة

الإنتاج التقديري للشهر 2400 دواسة، التكاليف الثابتة للقسم 600 57 دج للشهر

الملحق رقم 2:

الكمية المنتجة خلال شهر جانفي 2015: 2500 دواسة

الاستهلاك الفعلي لشهر جانفي 2015:

2510 قطعة خامة للدواسة بسعر 49,60 دج للوحدة

2507 مجموعة لواحق صناعية بسعر 130,40 دج

630 ساعة عمل مباشرة بـ: 35,80 دج للوحدة

2510 مجموعة لواحق التركيب بسعر 19,40 دج للمجموعة الواحدة

247 ساعة/آلة في قسم الإنتاج بتكلفة إجمالية 76000 دج

فضلات العملية الإنتاجية معدومة القيمة وكل ما تم إنتاجه تم بيعه.

الحل:

1 حساب الانحراف الإجمالي للتكلفة (بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للإنتاج)

أ/ حساب التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة

البيان	الكمية	التكلفة الوحديّة
القطعة الخامة للدراسة	1	50 دج
مجموعة لواحق مصنعة (kit)	1	130 دج
مجموعة لواحق التركيب (kit)	1	19 دج
تكلفة اليد العاملة المباشرة	15 دقيقة	
تكلفة تشغيل الآلات (قسم الإنتاج)	0,1 ساعة / آلة	
التكلفة المعيارية الثابتة للوحدة الواحدة		238 دج
التكلفة المعيارية المتغيرة للوحدة الواحدة = 2400 / 57600		24 دج
التكلفة المعيارية الكلية لإنتاج الوحدة الواحدة = 24+508		262 دج

$$= \text{التكلفة المعيارية الكلية لإنتاج} = 262 \times 0,240 = 628,80 \text{ دج}$$

ب/ حساب التكلفة المعيارية (الفعلية) لشهر جانفي 2015.

التكاليف المتغيرة:

$$(2510 \times 49,60) = 124,496$$

$$80, (2507 \times 130,40) = 326,912$$

$$(630 \times 35,80) = 22,554$$

$$(2510 \times 19,40) = 48,694$$

$$76000$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = 80, 598,656 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الكلية الفعلية للشهر} = 80, 598,656 + 57,600 = 656,256 \text{ دج}$$

حساب الانحراف الإجمالي للتكلفة:

$$\text{التكلفة الكلية للشهر المعيارية لإنتاج شهر} = 80, 27,456 \text{ دج}$$

$$80,256 656 - 628800 = +27456,80 \text{ دج}$$

حساب الانحراف الإجمالي للتكلفة

كمية الإنتاج الفعلية للشهر - الكمية المعيارية الكلية لإنتاج شهر =

$$2500 - 2400 = +100 \text{ وحدة}$$

حساب الانحرافات المسجلة في العناصر المكونة لتكلفة إنتاج الدواصة الجبلية

الوحدة : دج

الانحراف	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية	البيان
-0,40	49	50	القطعة الخامة للدواصة
+0,77	130,77	130	مجموعة لواحق مصنعة
+0,48	19,48	19	مجموعة لواحق التركيب
+0,02	09,02	09	تكلفة اليد العاملة المباشرة
+0,40	30,40	30	تكلفة تشغيل الآلات (قسم الإنتاج)
-0,96	23,04	24	التكلفة الثابتة للوحدة

التعليق على الانحرافات المعايينة

ماعد الانحراف الحاصل في القطعة الخام للدراسة والتكلفة الثابتة للوحدة الواحدة، بقية

الانحرافات لا تخدم مصلحة المؤسسة.

الهامش على التكلفة

$$\text{الهامش المعياري} = \text{سعر البيع المعياري} - \text{التكلفة المعيارية} = 566 - 262 = 304 \text{ دج}$$

$$\text{الهامش المعايين (الحقيقي)} = \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المعايينة} = 540 - 262,5 = 277,50 \text{ دج}$$

$$\text{الانحراف عن هامش التكلفة} = \text{الهامش المعايين (الحقيقي)} - \text{الهامش المعياري}$$

$$= 277,50 - 304 = -26,5 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ الانحراف الخاص بقسم الإنتاج} = 262 - 262,5 = -0,50 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ الانحراف الخاص بقسم التجاري} = 540 - 566 = -26 \text{ دج}$$

التمرين الثالث:

بصفتك مراقب التسيير لمؤسسة الوفاق قدمت لك جدول الاستغلال الفعلي والتقدير والمطلوب منك

حساب والتعليق على مختلف الانحرافات الممكنة:

جدول نتيجة الاستغلال للشهر m

المبلغ	البيان
4 000 447	رقم الاعمال (1)
1 930 342	استهلاك مواد أولية (2)
300 804	يد عاملة (3)
2 230 147	تكلفة الإنتاج (4) - (3) + (2)
2 770 299	الهامش على تكلفة الإنتاج (5) - (1) - (4)
250 817	قسم التسويق (6)
000 509	قسم الإدارة (7)
1 250 326	مجموع التكاليف العامة (8) - (6) + (7)
973 520	نتيجة الاستغلال (5) - (8)

تتمثل المعطيات التقديرية (الموازنة التقديرية لنتيجة الاستغلال) التي بحوزتك فيما يلي :

الموازنة التقديرية لنتيجة الاستغلال للشهر m

الموازنة التقديرية	البيان
4 000 450	رقم الاعمال (1)
1 540 193	استهلاك مواد أولية (2)
300 804	يد عاملة (3)
1 840 997	تكلفة الإنتاج (4) - (3) + (2)
2 160 452	الهامش على تكلفة الإنتاج (5) - (1) - (4)
500 799	قسم التسويق (6)
500 000	قسم الإدارة (7)
1 000 300	مجموع التكاليف العامة (8) - (6) + (7)
1 160 152	نتيجة الاستغلال (5) - (8)

الحل:

البيان	الفعلي	التقديرية	الانحرافات
رقم الاعمال (1)	4 447 000	4 000 450	3000- (سلبى)
استهلاك مواد أولية (2)	1 342 930	1 540 193	149 390 (سلبى)
يد عاملة (3)	804 300	300 804	- -
تكلفة الإنتاج (4) - (3) + (2)	2 147 230	1 840 997	149 390 (سلبى)
الهامش على تكلفة الإنتاج (5) - (1) - (4)	2 299 770	2 160 452	390 152- (سلبى)
قسم التسويق (6)	817 250	500 799	17 750 (سلبى)
قسم الإدارة (7)	509 000	500 000	9000 (سلبى)
مجموع التكاليف العامة (8) - (6) + (7)	1 326 250	1 000 300	26 250 (سلبى)
نتيجة الاستغلال (5) - (8)	973 520	1 160 152	640 178 - (سلبى)

يتبين من الجدول أعلاه انحراف سلبى في نتيجة الاستغلال بقيمة 640 178 دج ، من خلال النظرة الأولى يظهر أن هذا الانحراف ناتج أساساً عن الارتفاع في تكاليف الإنتاج التي زادت مقارنة بالتكلفة المتوقعة بمبلغ 149 390 دج، أما بالنسبة لانخفاض المسجل في رقم الأعمال فهو يمثل أقل من 0,1% من قيمة رقم الأعمال التقديرى، كما نلاحظ زيادة في التكاليف العامة مقارنة بالتكاليف المقدرة وذلك بمبلغ 26250 دج

التمرين الرابع:

الجزء الأول: المبالغ بـ KDA حيث كل 1 KD = 1000 DA

من دفاتر إحدى المؤسسات للسداسي الأول من سنة 2015 استخرجنا المعلومات التالية:

البيانات المعيارية	الكميات المباعة Q	سعر البيع P	ت متغيرة للوحدة CVu	رقم الأعمال CA	الهامش على التكلفة المتغيرة الاجمالية M/CVt
البيانات المعيارية	200	25	15
البيانات الفعلية	180	20	12

المطلوب:

1. أكمل الجدول.
2. إذا علمت أن التكاليف الثابتة (المعيارية والفعلية) تمثل 25% من رقم الأعمال، قم بحساب انحراف النتيجة.
3. حساب انحراف نشاط البيع (رقم الأعمال) وتحليله (انحراف الكمية وانحراف السعر).
4. حساب انحراف الهامش الإجمالي وتحليله.

الجزء الثاني: المبالغ بـ KDA

من دفاتر نفس المؤسسة من نفس السنة استخرجنا المعلومات التالية:

المعياري	الفعلي	البيان
200 وحدة	180 وحدة	كمية الإنتاج
1.5 كلغ	2 كلغ	المواد الأولية المستعملة لإنتاج وحدة واحدة
10 دج	12 دج	تكلفة الوحدة الواحدة من المواد الأولية
2 سا	1 سا 45 د	ساعة العمل لإنتاج وحدة واحدة
4.5 دج	3 دج	تكلفة ساعة العمل

المطلوب:

1. أحسب الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة؛
2. حساب الانحراف على المواد الأولية وتحليله (الانحراف على كمية المواد، الانحراف على السعر)؛
3. حساب الانحراف على اليد العاملة المباشرة: انحراف الأجر، انحراف كفاءة العمل.

التمرين الخامس: قم بإتمام رسم جدول الاستغلال التفاضلي وحساب مختلف الانحرافات الممكنة علماً أن

$CV_u=14$ الفعلي والكمية المباعة تقدر ب 45000 وحدة، والتكاليف الثابتة المعيارية تساوي التكاليف

الثابتة الفعلية وانحراف النتيجة يساوي 85000 دج.

جدول الاستغلال التفاضلي:

النسبة %	المبالغ المعيارية	النسبة %	المبالغ الفعلية	البيان
				رقم الأعمال (CA)
				التكاليف المتغيرة (CV)
40		60		هـ/ تكلفة متغيرة (M/CV)
				التكاليف الثابتة (CF)
	120000			نتيجة الاستغلال (R)

التمرين السادس:

ضمنت البطاقة المعيارية لمنتجات احدى الشركات البيانات التالية: الانتاج وحدة واحدة يحتاج السوق إلى مادتين:

المادة M1: 4كغ بتكلفة وحدوية 9 دج

المادة M2: 3كغ بتكلفة 4 دج. وقد انتجت الشركة خلال الشهر 2000 وحدة من هذا المنتج، وتطلب ذلك لإنتاج وحدة 4 كغ من M1 بـ 7 دج/كغ، و5 كغ من M2 بـ 2 دج /كغ.
المطلوب: تحديد الانحراف الاجمالي مع تحليله.

التمرين السابع: قدرت تكلفة انتاج وحدة منتج ب 63,3 دج مكونة من:

- 0.3 كغ من المادة الأولية ب 19,5 دج

- 12 دقيقة من اليد العاملة المباشرة ب 84 دج للساعة

وقد بلغ حجم الانتاج 360 وحدة واستعملت في ذلك:

- 105 كغ من المادة الأولية بتكلفة قدرها 6930 دج

- 77 ساعة عمل مباشرة ب 88 دج للساعة.

المطلوب: حدد الانحراف وأسبابه علما أن الانتاج المقدر هو 365 وحدة.

التمرين الثامن:

تنتج احدى المؤسسات سلعة واحدة. فيما يلي بيانات معيارية عن المواد الأولية واليد العاملة المستخدمة في انتاج 2100 وحدة.

- المواد الأولية: 4200 كغ بسعر 3 دج/كغ.
 - اليد العاملة: 1900 ساعة بسعر 2 دج / سا.
- تم خلال شهر مارس انتاج 2000 وحدة، وقد بينت سجلات الانتاج والتكاليف ما يلي:
- المواد الأولية: 3900 كغ بسعر 2,3 كغ. / دج
 - اليد العاملة: 2100 ساعة بأجرة 3990 دج.
- المطلوب:** حساب الانحراف الإجمالي وتحليله.

التمرين التاسع:

لمراقبة الاستغلال وضعت مؤسسة X التكلفة المعيارية ل 200 منتج كما هو موضح في الجدول:

المبالغ كغ	الوحدة	كميات سعر	وحدات	البيان
5600	20	280	كغ	M1
8000	25	320	كغ	M2
6000	40	150	ساعة	يد عاملة في ورشة 1
7000	40	200	ساعة	يد عاملة في ورشة 2
16800	28	600	كغ مادة مستعملة	ورشة 1
7400	37	200	ساعة يد عاملة	ورشة 2

كلفة اجمالية = 50800، عدد الوحدات = 200، تكلفة الوحدة = 245. ويقدر النشاط العادي لقسم ورشة 2

بـ 1000 ساعة، أما التكاليف الثابتة الاجمالية فقدرت بـ 18700 دج.

لإنتاج 840 منتج كانت الأعباء الحقيقية لشهر مارس كما يلي:

- تكلفة المواد المستعملة M1: 1130 كغ بـ 21 دج/كغ
- تكلفة المواد المستعملة M2: 1312 كغ بـ 24 دج/كغ.
- تكلفة يد عاملة المباشرة: ورشة 1: 660 ساعة بـ 42 دج سا
- تكلفة يد عاملة مباشرة: ورشة 2: 850 ساعة بـ 36,4 دج سا.
- قسم ورشة 1: 2442 وحدة عمل بـ 29,5 دج وحدة
- قسم ورشة 2: 850 وحدة عمل بـ 38,5 دج /وحدة.

المطلوب: أحسب وقدم جدول التكاليف المعيارية والحقيقية لشهر مارس، ثم حدد الانحراف الاجمالي مع التحليل.

المحور السادس:

أسعار التنازل

تمهيد:

إن تحديد سعر المنتجات أو الخدمات للمؤسسة هو أحد القرارات الهامة التي تواجه المدراء والمسيرين، ومن جهة أخرى فإن هذا الأمر في المؤسسة وذلك لتعدد وتنوع العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تسعير السلعة أو الخدمة.

إن إشكالية تسعير المنتجات أمر مفروض في كل مؤسسة، وفي كل نوع من النشاط للمؤسسات التالية:

- المؤسسة الصناعية: تحدد أسعار منتجاتها التي تنتجها؛
- المؤسسة التجارية: تحدد أسعار بضاعتها؛
- المنظمات غير هادفة للربح: هي كذلك تحدد الأسعار ومثال ذلك تحديد الحكومة لسعر تسجيل السيارات والمركبات، أسعار الماء، الكهرباء، الخدمات البلدية

كل هؤلاء يحددون أسعار منتجاتهم أو أسعار خدماتهم التي يقدمونها لزبائنهم.

السؤال المطروح هنا: هل هناك أسعار أخرى تطبق أو تحدد في مؤسسات أخرى؟

الجواب: نعم، أسعار التنازل

أولاً: مفهوم أسعار التنازل

نقصد بسعر التنازل كل المبيعات التي تتم داخل المؤسسة ووحداتها.

مثال ذلك: بين وحدة إنتاجية ووحدات إنتاج أخرى قد تحتاج وحدة من هذه الوحدات منتج وحدة أخرى لإنتاج منتجها التام الصنع، في هذه الحالة تقوم بشراء هذا المنتج من الوحدة المنتجة، هذه العملية تسمى عملية التنازل وليست عملية بيع.

ثانياً: كيفية تحديد سعر التنازل في المؤسسة

السؤال هنا هو من يحدد سعر التنازل في المؤسسة؟

يقوم بذلك شخص معين هو ضمن لجنة تشتمل على المحاسبين والماليين والمسوقين، حيث هذا

الأخير يجمع معلومات حول السوق ثم يقوم المحاسب بدوره بعد ذلك.

تحدد المؤسسة سعر التنازل آخذة بعين الاعتبار سعر السوق وسعر التكلفة للمنتج، فسعر التنازل

يجب أن يكون بين سعر السوق وتكلفة المنتج، وكذلك يجب على السعر ألا يخسر باقي الوحدات ويتم كل هذا من طرف لجنة تعينها المؤسسة وبالتراضي بين الطرفين:

سعر التنازل = التكلفة المتغيرة + تكلفة الفرصة البديلة

تمارين مختارة

التمرين الأول:

شركة النور تتبنى نمط التسيير المرتكز على نوع من الاستقلالية الذاتية للوحدات. تمتلك ثلاثة وحدات، الوحدة (A) التي تنتج المادة الأولية (M) والوحدة (B) تستعمل 1كغ من (M) لإنتاج عبوة واحدة من المنتج التام (X) وتقوم بشرائها في إطار التنازل الداخلي، والوحدة (C) تقوم بعملية البيع. تقوم الوحدة (B) بتصنيع المنتج النهائي (X) على شكل عبوات وتحتاج الوحدة (B) إلى 40000 كغ من المواد الأولية (M) يقوم بشرائها حاليا من الوحدة (A)، أما باقي الكمية المنتجة من طرف الوحدة (A) فيتم بيعها للزبائن الخارجيين. تقوم الوحدة (C) بشراء 30000 عبوة من عند الوحدة (B) بسعر 15 دج، وتباع باقي الكمية المنتجة إلى السوق الخارجي بنفس السعر، وتقوم الوحدة (C) ببيع العبوة الواحدة إلى تجار الجملة في السوق الخارجي بسعر 18 دج.

يحدد سعر التنازل الداخلي كالتالي: التكلفة المعيارية + 20 % من هامش الربح من التكلفة المعيارية.

البيان	الوحدة A	الوحدة B	الوحدة C
الطاقة الانتاجية السنوية	100000 كغ	40000 عبوة	30000 عبوة
سعر بيع الوحدة الواحدة للزبائن خارج المؤسسة	8 دج	15 دج	18 دج
التكلفة المتغيرة للوحدة	4 دج	1 دج	1 دج
التكلفة الثابتة السنوية	100000 دج	80000 دج	70000 دج

1. تحديد سعر التنازل الداخلي من (A) إلى (B): $(100000/100000+4) \times 1.2 = 6$ دج

2. إتمام جدول الاستغلال التفاضلي:

البيان	A	B	C
رقم الأعمال (CA)	720000	600000	540000
التكاليف المتغيرة (CV)	400000	280000	480000
هـ/ تكلفة متغيرة (M/CV)	320000	320000	60000
التكاليف الثابتة (CF)	100000	80000	70000
نتيجة الاستغلال (R)	220000	240000	10000-

3. قم بحساب المعادلات التالية في المكان المخصص:

المطلوب	A	B	C
عتبة المردودية بالقيمة	225000	150000	630000
عتبة المردودية بالكمية	/	10000	35000
تاريخ بلوغ عتبة المردودية بالأشهر	3.75	3	14

التمرين الثاني:

شركة الوفاء تتبنى نمط التسيير المرتكز على نوع من الاستقلالية الذاتية للوحدات. تمتلك وحدتين الوحدة (A) التي تنتج قطع الغيار (X) والوحدة (B) تستعمل 3 وحدات من القطعة (X) لإنتاج وحدة واحدة من المنتج التام وتقوم بشرائها في إطار التنازل الداخلي.

يحدد سعر التنازل الداخلي كالتالي: التكلفة المعيارية + 10% من هامش الربح من التكلفة المعيارية.

البيان	الوحدة A	الوحدة B
الطاقة الإنتاجية السنوية	40000 وحدة	5000 وحدة
سعر بيع الوحدة الواحدة للزبائن خارج المؤسسة	120 دج	1200 دج
تكلفة الإنتاج المعيارية		
التكلفة المتغيرة للوحدة	50 دج	420 دج
التكلفة الثابتة للوحدة	40 دج	300 دج
سعر التنازل الداخلي	دج	دج
تكلفة التصنيع المعيارية	90 دج	/

انخفضت مبيعات الوحدة B فأصبحت 4500 وحدة فتألفت الوحدة A عرض لشراء 6000 وحدة بسعر 115

دج

المطلوب:

1. حساب سعر التنازل الداخلي.
2. حساب نتيجة شركة الوفاء في حالتها قبول ورفض العرض.

المحور السابع:

لوحة القيادة

تمهيد:

ظهرت فكرة لوحة القيادة في بداية الأمر من منطلق تجميع المعلومات وغربلتها وتقديمها بشكل سريع للمسؤول الأول عن المؤسسة، لتسمح له بالوقوف على مختلف الأنشطة التي تقوم بها بغرض مراقبتها والتحكم فيها. وبالتطور الذي عرفته إدارة المعلومة والاهتمام بالعنصر البشري باعتباره محور العملية التنظيمية، عرفت لوحة القيادة مجموعة تحولات على مستوى منهجية التصميم والوظائف التي تقوم بها. وأصبحت من الوسائل الأكثر استعمالاً في مجال قياس النتائج المحققة من قبل المؤسسات. تشكل الفعالية التنظيمية إحدى تلك الصور المعبرة عن النجاح. وهذا ما سوف نقوم بمعالجته من خلال هذا المحور.

أولاً: مفهوم لوحة القيادة

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية. ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948، فكان معمولاً به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري، بحيث اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير"، "جدول المراقبة"، "لوحة القيادة"، إلا أن جل التعريفات المقدمة لها تتضمن معنى واحداً. من أهم تعريفات هذه الأداة نجد:

تعريف Norbert Guedj : « لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة»؛

تعريف Michel Gervais : « لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات»؛

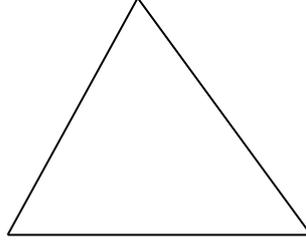
تعريف Jean Richard Sulzer : « تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم».

كما أن لوحة القيادة تحتل مكانة هامة في عملية المراقبة بالنسبة للمؤسسة، كما هو موضح من خلال

الشكل التالي:

شكل رقم (3): مكانة لوحة القيادة في عملية المراقبة

التنبؤ



الاستجابة: لوحة القيادة

القياس: المؤشر

ثانياً: أهداف لوحة القيادة

يظهر دور ومكانة لوحة القيادة كوسيلة على مستوى المؤسسة بمختلف وظائفها ومستوياتها التنظيمية، فهي تسمح بالوقوف على مدى تحقق الأهداف التي يتخذها المسير من خلال تحليل الانحرافات وترجمة مسبباتها. ومنه، يمكن القول بأن المؤسسة تسعى من خلال لوحة القيادة لتحقيق الأهداف التالية:

1. لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة: وذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقاً مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛
2. لوحة القيادة أداة حوار وتشاور: إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، وهذا انطلاقاً من الاجتماعات المختلفة إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم وعلى المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بخلق تلاؤم بين مختلف الإجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير وخلق خطاب مشترك بين أفراد المؤسسة؛
3. لوحة القيادة كوسيلة تنبؤ: تساعد لوحة القيادة بالتنبؤ بالحالة المستقبلية وذلك بناءً على استقرار الماضي ودراسة الحاضر للولوج في المستقبل، وبمعنى آخر فإن لوحة القيادة لا تقدم فقط الوضعية الحالية والماضية، وإنما الوضعية المراد بلوغها مستقبلاً انطلاقاً من دراسة وملاحظة اتجاهات مكونات لوحة القيادة، التي نعبر عليها بالأهداف لذلك يمكن القول أن لوحة

القيادة تسمح بزيادة نسبة التأكد من المستقبل بالنسبة للمسير في ظل بيئة ديناميكية تتميز بعدم التأكد؛

4. لوحة القيادة كوسيلة تجميع: إن عملية التجميع لا تعني حذف أو إهمال لمعلومات تتعلق بالمؤسسة وتمثل لوحة القيادة بناء متكامل يوضح لنا ما هو غير عادي في المؤسسة في شكل معلومات رقمية واضحة وسهلة الفهم، وبمعنى آخر يستعملها المسير في اتخاذ القرارات الملائمة وإمكانية القراءة من خلال نظرة واحدة؛

5. لوحة القيادة كوسيلة تشخيص: تثير لوحة القيادة الانتباه نحو الظواهر غير الطبيعية التي تواجه عملية تحقيق الأهداف، ومنه قيام المشرفين على المؤسسة لمعرفة أسباب الانحرافات وتصور العمليات التصحيحية الممكنة، ومدى تأثيرها على النتائج؛

6. لوحة القيادة كوسيلة إعلام: يمكن استعمال لوحة القيادة في بعض الحالات لإعلام المشرفين على المؤسسة بمستويات الأداء المحققة على مستوى كل مصلحة أو على مستوى المؤسسة ككل، لكن مع الحذر أن يكون لهذا الدور الانعكاس السلبي في حدوث صراعات تنظيمية تؤثر على الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة؛

7. لوحة القيادة كوسيلة لتحسين كفاءات الإطارات: تسمح لوحة القيادة أن تلعب دور التحسين والتعبئة المستمرة للمسيرين نحو الأهداف المسطرة لإيجاد أفضل الحلول للمشاكل المطروحة، وإثراء معارف الإطارات المسيرة من حيث القدرة على اتخاذ القرار والقدرة على الاتصال مع المسؤولين والقدرة على تحفيزهم؛

8. لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز: تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، يمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات.....الخ)؛

9. لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار: تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا.

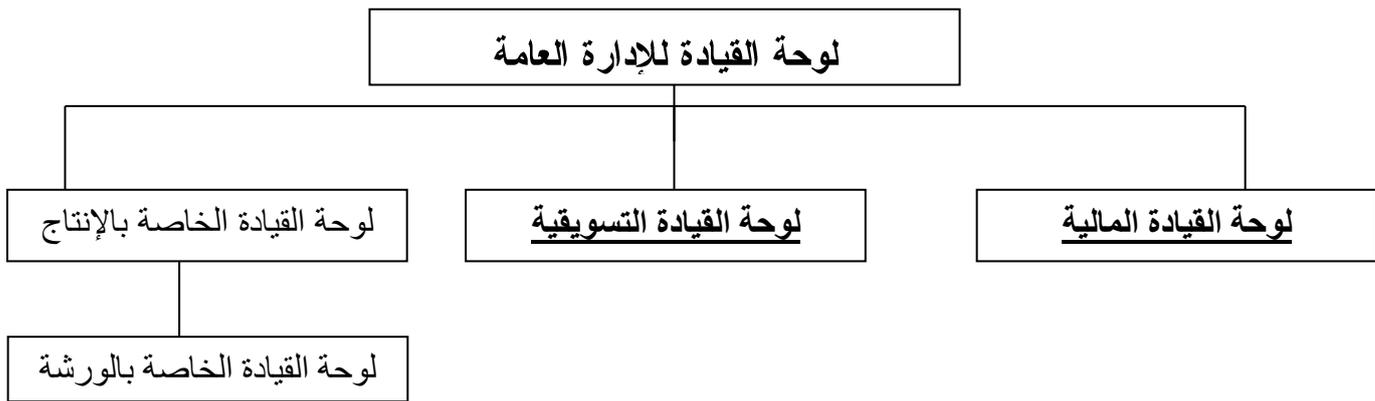
بناء على ما سبق، ظهرت ضرورة تكيف هياكل المؤسسات وتكييف عملية ممارسة السلطة واتخاذ القرارات ومراقبة المعلومات مع معطيات التسيير الجديدة واستغلال مختلف الكفاءات والممارسات الموجودة لبناء واستعمال أساليب تسمح بالاستفادة من المعلومة في خدمة الأهداف المسطرة والمتمثلة في لوحة القيادة.

ثالثاً: خرائط لوحة القيادة

يمكن التمييز بين ثلاث (3) أشكال ممكنة لخرائط لوحات القيادة انطلاقاً من أنواع الهياكل التنظيمية والمتمثلة في:

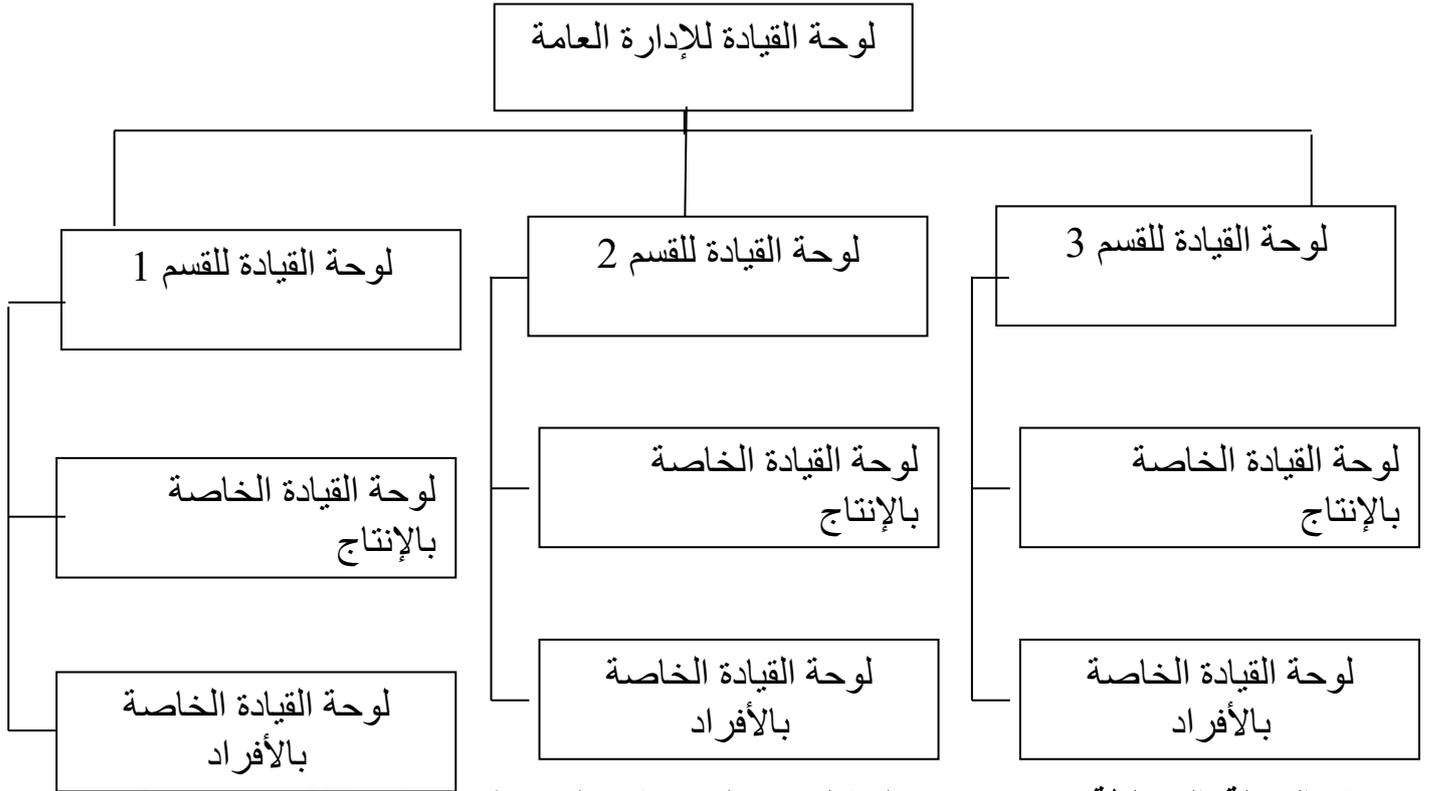
1. **الهيكلية بالوظائف:** تنشأ حول مجموعة الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة ويمكن تمثيلها في الشكل التالي:

شكل رقم (4): لوحة القيادة للهيكلية بالوظائف



2. **الهيكلية بالأقسام:** تتميز بها المؤسسات التي تتعامل أو تنتج عائلة سلعية مختلفة من حيث تكنولوجيا الإنتاج أو قطاعات سوقية تختلف من حيث سلوكيات زبائنها، ويمكن تمثيلها في الشكل التالي:

شكل رقم (5): لوحة القيادة للهيكلية بالأقسام

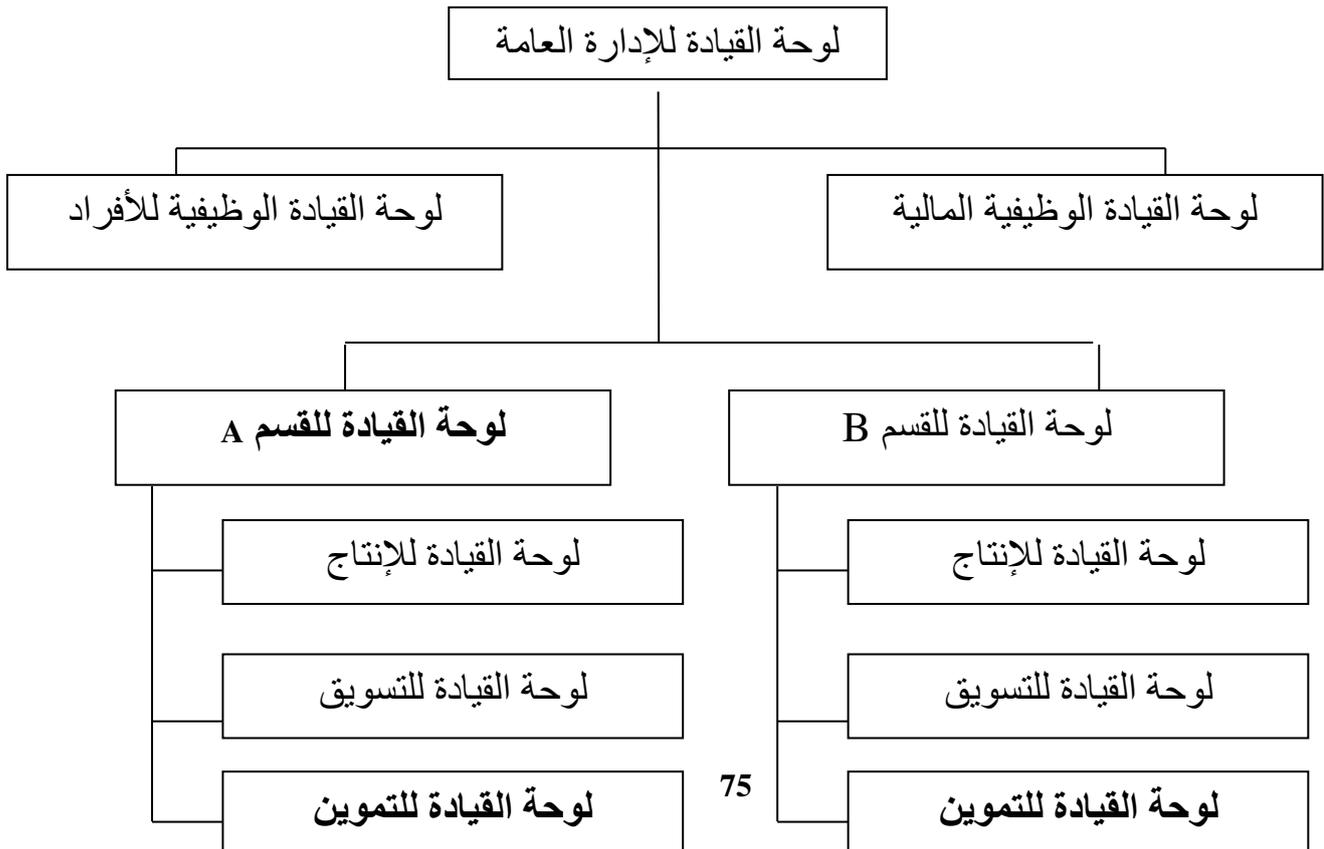


3. الهيكلية المختلطة: تتواجد هذه الهياكل في المؤسسات الضخمة، بحيث تتشكل من مديريات

وظيفية وأقسام تشغيلية تعمل لتحقيق الانسجام المطلوب على مستوى المؤسسة، ويمكن تمثيلها

في الشكل التالي:

شكل رقم (6): لوحة القيادة للهيكلية المختلطة



ما يمكن ملاحظته حول هذه الخرائط أن مشكلة الفعالية لا تتعلق بلوحة القيادة وإنما بالهيكل التنظيمي، وهذا يعني أن الفجوات التي قد تظهر كعدم الانسجام والصراعات ترتبط بالهيكل التنظيمية باعتبارها خيار استراتيجي سابق ولوحة القيادة ما هي إلا وسيلة يمكن من خلالها الوقوف على درجة تحقيق الأهداف ومنه الفعالية التنظيمية كما نعبر عنها.

رابعاً: مؤشرات لوحة القيادة

إن المؤشرات التي تعتمد في لوحة القيادة تركز بشكل أساسي على تقديم فكرة حول مستوى تحقيق الأهداف، الأمر الذي يتطلب التفكير حول محتواها وتحديدتها بشكل دقيق مع الإشارة إلى أن "المؤشر قضية قابلة للنقاش وما هو إلا وسيلة قياس، إلا أن الحقيقة التي يسعى إليها هي أكثر تعقيداً".

تعد عملية اختيار المؤشرات من الصعوبات الأساسية في إعداد لوحة القيادة، بحيث يجب على المؤشرات التي تم اختيارها منح المؤسسة صورة متكاملة بناءً على الأهداف التي تم اختيارها. وحسن اختيار المؤشر يمكن المؤسسة من قياس أثر العمليات التي قامت بها وعليه فإن عملية الاختيار يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المعطيات التالية:

- **الدقة:** يجب أن يعكس المؤشر الذي تم اختياره المعنى والأهمية للظاهرة التي تمت ملاحظتها؛
- **الوضوح والعلاقة مع النشاط:** يجب أن تكون المؤشرات المعتمدة مفهومة من قبل المستعملين، وعليه يفضل اللجوء إلى استعمال مجموعة مؤشرات بسيطة عوض استعمال مؤشر واحد أكثر تعقيداً؛
- **العدد المحدود:** أثبتت الدراسات أن العمليات الإدراكية الخاصة بالفرد لا يمكن لها التركيز سوى على عدد محدود من المؤشرات؛
- **غير قابلة بالتلاعب:** لا يتم استعمال مؤشرات يمكن التلاعب بها بحيث يمكن إعطاء صورة غير حقيقية كتضخيم النتائج أو التقليل من أهميتها حسب الحاجة؛
- **القدرة على التنبؤ:** يسمح المؤشر ذو القابلية للتنبؤ بتحذير المقرر حول ظهور المشاكل قبل حدوثها، على العكس المؤشر الثابت فإنه يمكن المقرر من القيام بالعملية العلاجية وليس الوقائية للمشكلة؛

• **القابلية للتطور:** يمكن للمؤشرات التي تعتمد في لوحة القيادة أن تتغير عبر الزمن من منطلق أن لوحة القيادة أداة مرنة من حيث الاستعمال، ومنه فإن المؤشرات التي تم قبولها يمكن تغييرها حسب نوعية المشاكل المطروحة.

توجد عدة أنواع من المؤشرات تقوم أساسا على الفصل بين الأهداف ومتغيرات العمل، وتتكيف مع خصوصيات كل مؤسسة، بحيث تسمح ببناء لوحة قيادة خاصة بها، فيمكن التمييز حسب طبيعة المؤشرات بين الأنواع التالية:

1. مؤشرات النتائج:

تقيس درجة الإشباع والتي تأخذ عدة أشكال كقيمة منتظرة، أو قيمة محققة وتقيس درجة تحقيق أو عدم تحقيق الهدف في شكل مستوى النشاط، أو تكاليف أو هامش محقق وما إلى ذلك، من أمثلة المؤشرات:

- كمية المنتجات المباعة؛

- الحصة السوقية؛

- عدد الطلبات المتحصل عليها؛

- عدد الزبائن المعالجين؛

- عدد القطع التي تشوبها عيوب إلى عدد القطع المنتجة.

بالمقارنة بين القيمة التي تأخذها المؤشرات والأهداف المسطرة يمكن الوقوف على الفعالية التنظيمية للمؤسسة.

2. مؤشرات الوسائل:

هي مجموعة المؤشرات التي تهتم بالإنتاجية من خلال الوقوف على النتائج المحققة انطلاقا من الوسائل المستخدمة، هذه المؤشرات تظهر في الغالب في شكل نسب: وسائل / وحدات منتجة أو مباعة. من أمثلة هذه المؤشرات:

- ساعات العمل المباشرة / وحدات منتجة؛

- حجم المواد الأولية المستهلكة / وحدات منتجة.

3. مؤشرات الإنجاز:

تعمل على قياس مستوى إنجاز الأهداف العملية المعهودة لفريق عمل معين والمثال على ذلك:

- نسبة العمال المستفيدين من تكوين حول منهجية العمل في شكل أفواج؛
- عدد حلقات الجودة المستغلة وعدد اقتراحات التحسين المقدمة.

4. مؤشرات البيئة:

تسمح للمسؤول بحصوله على معلومات حول بيئة عمله، وتمكنه من توجيه أعماله بشكل صحيح، كما تمنح هذه المؤشرات الضوء حول النشاطات المكتملة، ويمكن أن تكون هذه المؤشرات قائمة على أساس عوامل خارجية كأسعار المواد الأولية، وتطور معدلات الفائدة وما إلى ذلك.

يمكن القول إن المؤشرات المقبولة يتم بناءها على أساس معطيات يوفرها نظام معلومات المؤسسة، والبعض الآخر يتطلب من المؤسسة توفير وسائل استقطاب المعلومات من خلال الاستبيانات وعمليات سبر الآراء بشكل دوري. كذلك يجب أن نتفادى المؤشرات التي اعتمادها يجعل من عملية القياس تتطلب جهود كبيرة، لذلك فالمؤشرات المقبولة هي التي تكون سهلة الاستعمال، ومن خلالها نتفادى الغموض والازدواجية في الفهم.

خامسا: أنواع لوحة القيادة

تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأنواع التالية:

1. لوحة القيادة الكلاسيكية أو مالية: تعتبر لوحة القيادة المالية خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في المردودية الشاملة، وتشكل لوحة القيادة المالية سلاح في يد الإدارة العامة لمراقبة كل العملية التسييرية واكتشاف التغيرات ودراسة أسبابها. ويتمثل دور لوحة القيادة المالية في تقديم المعطيات المالية الضرورية للمسيرين بغرض تقدير مدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الإدارة، تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخل تكاليف (أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال.... الخ؛

جدول رقم (3): مثال للوحة قيادة مالية

النسب	كيفية القياس	ن	ن+1
الاستقلالية المالية	أموال خاصة / أموال دائمة		
تغطية القيم الثابتة	أموال ثابتة / القيم الثابتة الصافية		
الخزينة الصافية	(القيم المحققة + المتاحات) / الديون قصيرة الأجل		
مردودية أموال خاصة	النتيجة / رؤوس الأموال الخاصة		
دوران رؤوس الأموال	رقم الأعمال / رؤوس الأموال الخاصة		

2. لوحة القيادة الاجتماعية: هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات الخاصة بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل.....الخ)؛
3. لوحة القيادة التقنية: هذه اللوحة تلمس الجانب التقني (عدد الآلات ، حالات العطب، الصيانة.....الخ)؛
4. لوحة قيادة الخزينة: تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون.....الخ)؛
5. لوحة قيادة التسيير: تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة، وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة؛
6. لوحة القيادة الاستراتيجية: تدخل لوحة القيادة الاستراتيجية في سياق منهجية شاملة تسمح للمؤسسات بالحصول على مزايا تنافسية جديدة وتكييف أساليب تنظيمها مع الاستراتيجية المعتمدة، كما تعكس الاستراتيجية والموازنة المقررة من قبل المؤسسة في شكل مفصل بما فيه الكفاية مع بساطته وسلاسته لكي يسمح بالقيادة الحقيقية لمختلف الهيئات، كما تقوم لوحة القيادة الاستراتيجية على مفهوم المؤشرات أكثر من المعلومات، والمؤشر يمثل معلومة لها معنى خاص لمستعملها، ومنه يمكن القول أن لوحة القيادة الاستراتيجية هي عبارة على نظام يتشكل من مجموعة من المؤشرات مبنية ومنظمة لغاية محددة (تحقيق أهداف خاصة بطرق معينة)؛

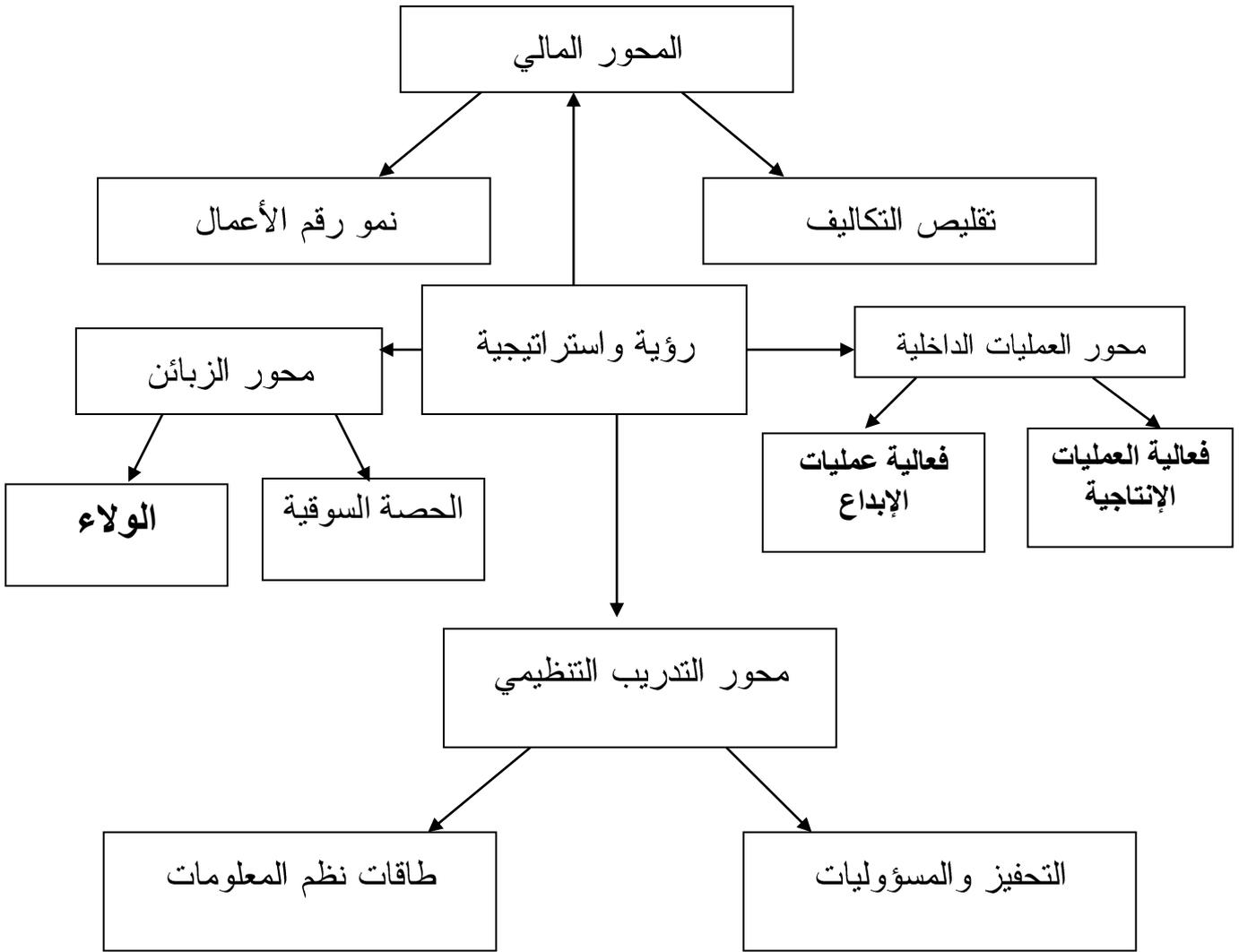
7. لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة):

ظهر هذا المصطلح في سنة 1992 في مقال للكاتبان kaplan.R و Norton.d في مجلة Harvard business review وفي سنة 1996 نشرا كتاب حول موضوع لوحة القيادة المستقبلية، يقدمان فيه فلسفة جديدة حول القيادة متجاوزين استعمال المؤشرات المالية فقط. حيث تم إدراج محاور استراتيجية تركز على مؤشرات أكثر دقة ترتبط بالنوعية والآجل والقيمة، مقدرة من قبل الزبون وتحسين العمليات الداخلية ونعني ذلك الجانب التنظيمي.

كما تختلف لوحة القيادة المستقبلية عن لوحة القيادة الاستراتيجية، من حيث أن هذه الأخيرة تأخذ بعين الاعتبار التكيف مع مكونات المؤسسة، بمعنى إمكانية تصميم لوحة قيادة على أساس النشاط القائم ومتغيراته مع الأهداف المسطرة، بينما لوحة القيادة المستقبلية فإنها تقترح قائمة نوعية من المؤشرات تم تجميعها في أربعة محاور أساسية.

كخلاصة، تشكل لوحة القيادة المستقبلية إطار جديد يسمح بإدماج المؤشرات الاستراتيجية إلى جانب المؤشرات المالية للأداء السابق، وتقترح محددات للأداء المالي المستقبلي، تتمثل في الزبائن والعمليات الداخلية والتدريب التنظيمي، تركز على ترجمة واضحة وصارمة للاستراتيجية في شكل أهداف ومؤشرات حقيقية، يمكن أن نوضح في الشكل التالي تفاعل الأبعاد الأربع للوحة القيادة المستقبلية:

شكل رقم (6): مكونات لوحة القيادة المستقبلية



مراقبة التسيير

الصفحة	الب
01	المحور الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير
03	أولاً: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير
05	ثانياً: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة
07	ثالثاً: أدوات مراقبة التسيير
10	المحور الثاني: مراجعة في المحاسبة التحليلية
11	أولاً: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
12	ثانياً: تصنيف عناصر التكاليف
13	ثالثاً: طرق وأساليب حساب التكلفة وسعر التكلفة
15	تمارين مختارة
23	المحور الثالث: عتبة المردودية
24	أولاً: تعريف عتبة المردودية
24	ثانياً: الفرضيات التي تقوم عليها عتبة المردودية
24	ثالثاً: مؤشرات عتبة المردودية
27	تمارين مختارة
32	المحور الرابع: الموازنات التقديرية
33	أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية
33	ثانياً: أهمية الموازنات التقديرية
34	ثالثاً: أهداف الموازنات التقديرية
35	رابعاً: وظائف الموازنات التقديرية
36	خامساً: أنواع الموازنات التقديرية
36	سادساً: مبادئ الموازنات التقديرية

37	سابعا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية
38	ثامنا: المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية
39	تمارين مختارة
54	المحور الخامس: التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات
55	أولا: مفهوم طريقة التكلفة المعيارية
56	ثانيا: أهمية طريقة التكاليف المعيارية
56	ثالثا: مرحلة اتخاذ الاجراءات التصحيحية
57	تمارين مختارة
66	المحور السادس: أسعار التنازل
67	أولا: مفهوم أسعار التنازل
67	ثانيا: كيفية تحديد سعر التنازل في المؤسسة
68	تمارين مختارة
70	المحور السابع: لوحة القيادة
71	أولا: مفهوم لوحة القيادة
72	ثانيا: أهداف لوحة القيادة
74	ثالثا: خرائط لوحة القيادة
76	رابعا: مؤشرات لوحة القيادة
78	خامسا: أنواع لوحة القيادة
82	الفهرس العام
84	المصادر والمراجع:

1. A. Fernandez, L'essentiel du tableau de bord (Méthode complète et mise en pratique avec Microsoft Excel), Eyrolles, Paris, 5e éd., 2013.
2. A. Fernandez, L'essentiel du tableau de bord (Méthode complète et mise en pratique avec Excel), Eyrolles, Paris, 5e éd., 2018.
3. A. Ragaïgne, C. Tahar, Mémentos LMD–Contrôle de gestion, Gualino, Paris, 2015.
4. B. Augé, G. Naro, Mini manuel de contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2011
5. B. Grandguillot, L'essentiel du contrôle de gestion, Gualino–Lextenso éditions, 2013.
6. B. Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, Paris, 5e éd., 2008.
7. C. Alazard, R. Duparc, S. Sépari, DCG 11 Contrôle de gestion–Manuel (Réforme Expertise comptable 2019–2020), Dunod, Paris, 2019.
8. C.E. Godard, S. Godard, Le petit contrôle de Gestion (Les notions indispensables), Dunod, Paris, 2017.
9. H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux, E. Chiapello, D. Michel, A. Sole, Le contrôle de gestion (Organisation, outils et pratiques), Dunod, Paris, 3^e éd., 2008.
10. H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux, Contrôle de gestion (Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles), Dunod, Paris, 4e éd., 2013.
11. K. Charaf, P.L. Bescos, Initiation au contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 2018.
12. M. Coucoureux, T. Cuyaubère, Contrôle de gestion (Calculs et analyse des coûts), Nathan, 2012.
13. M.N. Désiré–Luciani, D. Hirsch, N. Kacher, M. Polossat, Le grand livre du contrôle de gestion, Eyrolles, Paris, 1e éd., 2013.
14. N. Guedj, Le contrôle de gestion, Editions d'organisation, Paris, 1995.
15. V. Buffet, Exercices de contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2e éd., 2006.
16. Y. De Rongé, K. Cerrada, Contrôle de gestion, Pearson Education France, Paris, 2e éd., 2012.
17. Z. Djerbi, X. Durand, C. Kuszla, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2014.

