

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

إستخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د/العمرى أصيلة

من إعداد الطالبين:

- بن سعيد عبد الحق

- شعبان ابراهيم

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ رايس مبروك
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر "أ"	- د/ العمرى أصيلة
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ أحمد قايد نور الدين

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

إستخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة: الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د/العمرى أصيلة

من إعداد الطالبين:

- بن سعيد عبد الحق

- شعبان ابراهيم

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ راييس مبروك
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر "أ"	- د/ العمرى أصيلة
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ أحمد قايد نور الدين

الموسم الجامعي: 2021-2022

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له استجابة الطائعين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد

أشرف المرسلين و على إله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

نتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى الدكتورة العمري أصيلة على الجهود والنصائح التي قدمتها لنا من

أجل انجاز هذه المذكرة كما نتوجه إلى أساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة المتواضعين بعلمهم والطيبون بتعاملهم

البروفيسور مبروك رايس، البروفيسور أحمد قايد نور الدين، فلهم منا كل الشكر والتقدير، كما نتوجه

بالشكر لكل الأساتذة الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم مالية ومحاسبية خصوصا وجامعة محمد خيضر عموما.

كما نتوجه بالشكر لإدارة مؤسسة الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها .

على المعلومات القيمة

و كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

الإهداء

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات والصلاة على الحبيب المصطفى واله ومن وفي واما بعد.

يتوق القلب ليخاطب من شذى بذكرهما اللسان وقال فيهما الرحمن:

" وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا " - الإسراء الآية ٢٣ -

اهدي عملي:

إلى الرجل الطاهر الكريم الذي صنع طفولتي بعد الله سبحانه وتعالى الوالد رحمه الله واسكنه فسيح جنانه.

إلى أمي أطال الله عمرها

إلى زوجتي وولدي "محمد ساجد" أمدهم الله بعونه وتوفيقه ومتعهم بالصحة والعافية.

إلى عائلتي الكريمة إلى كل من أحبوني بصدق وإخلاص وكان لهم الفضل في إتمام هذه الدراسة.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتورة " العمري أصيلة " التي رافقتنا طيلة هذا البحث.

إلى أساتذتي الكرام وأهل الفضل على الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه والإرشاد وأخص

بالشكر والعرفان إلى البروفيسور " رايس مبروك ".

وأخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث

المتواضع.

نرجو أن يكون بحثنا هذا خالصا لوجه الله وان تكون فيه الفائدة، وان يغفر لنا زلاتنا فيه ويثبتنا على ما

وقفنا إليه ويكتبنا مع طلبة العلم إتباعا لسنة نبيه الكريم عليه أفضل الصلاة والسلام.

الإهداء

الحمد لله الذي أنار لي الطريق و كان لي خير عون
إلى من انتظروا ثمرة غرسهما، والدي الغالي وأمي الحنون، رمزي البذل والتضحية والعطاء
إلى رفيقة الدرب زوجتي، التي حملت معي آمال المستقبل
إلى إخوتي وأبنائهم، عائلتي الذي أحاطوني بالحب والعون والدعاء
إلى زملائي في العمل خاصة دائرة المالية والمحاسبة
إلى كل من أحب لي الخير
أهدي هذا العمل المتواضع

عبد الحق

ملخص البحث

هدف هذا البحث هو توضيح كيفية استخدام المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فوجود نظام محاسبة التكاليف يعتبر من أهم المعايير التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد تكاليف منتجاتها مما يساعدها في تبنى قاعدة أساسية تنطلق منها عملية الرقابة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم اختيار الديوان الوطني للأعضاء الاصطناعية ولواحقها لإسقاط الدراسة النظرية ميدانيا وقد تم التوصل إلى العديد من النتائج أهمها: أن الاعتماد على نظام المحاسبة التحليلية للحصول على بعض البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية الرقابة الداخلية على التكاليف والإنتاج وكذا الأسعار في المؤسسة وذلك للوصول إلى توازن المؤسسة وحماية أصولها والحفاظ على تواجدتها وأيضاً تحقيق أكبر قدر من الإنتاج ذو جودة عالية بأقل التكاليف، كما أن المحاسبة التحليلية هي وسيلة لتحسين الرقابة على الإنتاج والمخزونات باعتبار أن أهم دور يقوم الديوان الوطني للأعضاء الاصطناعية ولواحقها هو إنتاج الأعضاء الاصطناعية وبالتالي تحمله لتكاليف تسعى المؤسسة للتحكم فيها من خلال ضبطها والرقابة عليها، وفي الأخير توصلنا بأن المؤسسة محل الدراسة تستخدم المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية من خلال الرقابة على التكاليف و المخزونات .

الكلمات المفتاحية: محاسبة تحليلية، تكلفة، رقابة داخلية، تكلفة على أساس الأنشطة abc

ABSTRACT

The goal of this study is to determine about using analytical accounting to improve internal control in an economic institution, as the presence of a cost accounting system is one of the most important criteria that the institution uses to determine the costs of its products, allowing it to establish a basic rule from which the control process can begin. To put the theoretical research into practice, the National Office for Devices and Accessories for People with Disabilities was chosen.

Several results have been obtained, the most important of which is using the analytical accounting system to obtain data and information that help in the process of internal control over costs, production, and prices in the institution, in order to achieve the institution's balance, protect its assets and maintain its presence, as well as achieve the greatest amount of high-quality products at the lowest cost.

Given that the National Office for Devices and Accessories for People with Disabilities 'most important role in the production of artificial organs, and thus bear the costs that the institution seeks to control through its control and oversight, analytical accounting is also a means to improve control over production and stocks. Finally, we came to the conclusion that the institution under investigation uses analytical accounting to increase internal control through cost and stock control.

Keywords: Activity-based costing ABC, Analytical accounting, Costing, Internal control.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	01
25	مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	02
46	القوة العاملة حسب القطاع والفئة المهنية	03

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	وظائف المحاسبة التحليلية	01
25	العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	02
24	طريقة التحميل العقلاني	03
29	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	04
47	الهيكل التنظيمي لوحدة بسكرة	05

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	وصل دخول إلى المخزن
02	وصل خروج من المخزن
03	وصل إعادة إدماج إلى المخزن
04	وصل إستهلاك
05	مذكرة تخزين

عرفت المؤسسة الاقتصادية عامة والمؤسسة الإنتاجية خاصة في الوقت الحاضر تطورات هامة في مختلف الجوانب خاصة من حيث وظائفها والأنشطة التي تمارسها ، سواءا تعلق الأمر بالتكنولوجيات الحديثة وأساليب الإنتاج وكذا طرق التسيير ومجالات البرمجة والتخطيط وطرق التنبؤ وذلك راجع لكبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطها وتزايد التحديات ونتيجة للدور الأساسي التي تلعبه في الإقتصاد الوطني.

فالمؤسسة الاقتصادية تسعى لاتخاذ موقع استراتيجي و هام في السوق لتحسين مركزها و أدائها ووضعيتها التنافسية وذلك في ظل الانفتاح نحو العالم الخارجي، حيث تعمل على تحقيق العديد من الأهداف ومن أهمها ضمان استمراريتها وبقائها في مجال نشاطها، ولهذا اصبح لزاما على المؤسسة مواكبة العصر واتباع طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على القواعد والأسس والمبادئ التي من شأنها ان تدفعها الى التطور وتحقيق التوازن و ضمان بقائها.

بهدف تحقيق أفضل النتائج يسعى مسؤولي المؤسسة الاقتصادية إلى اتخاذ قرارات من خلال التسيير المثالي وذلك بتحديد وتنفيذ السياسات اللازمة والمناسبة التي تتطابق و طبيعة نشاط المؤسسة وفي مقدمتها عملية الرقابة، فنتيجة للدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات فقد أولاهها أصحاب القرار اهتمام كبير باعتبارها خطة تنظيمية الهدف منها حماية موجودات وأصول الكيان من الضياع كما أنها تعمل على التحقق من دقة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها المسؤولون في اتخاذ قراراتهم، ولأجل ذلك وجب تبني ادوات رقابية كفيلة بتصحيح الأخطاء والانحرافات .

وتعد المحاسبة التحليلية من الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة لما لها من دور كبير وفعال في الرقابة وكذا اهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة سلوكها وهيكلتها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل من خلال حساب التكلفة كما انها تعد نظام معلومات يساعد على تحليل البيانات و المعلومات و إعطاء نتائج الأعمال، كما تعتبر وسيلة للرقابة والتسيير و كذا المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة، و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إشكالية البحث :

على ضوء ماتقدم ذكره ومن هدا المنطلق فيمكننا صياغة إشكالية البحث على النحو التالي :

كيف يتم استخدام المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

انطلاقا من هده الإشكالية ولفهم وإدراك الخطوط العريضة للموضوع يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تساهم متابعة والرقابة على التكاليف في تحسين الرقابة الداخلية على عمليات المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف تستخدم مؤسسة الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها المحاسبة التحليلية في تحسين رقابتها الداخلية؟

الدراسات السابقة:

فيما يخص الدراسات السابقة، وخلال اطلاعنا وبحثنا في العديد من المراجع لاحظنا وجود مجموعة من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع المحاسبة التحليلية لكن من منظور آخر ليست له علاقة بالرقابة الداخلية، وهذا ما جعل الدراسات السابقة في موضوع بحثنا ضئيلة جدا، إلا أنها قريبة منه وتمثل هذه الدراسات هي رسائل ماجستير و دكتوراه تناولت المواضيع التالية :

- دراسة طوابيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002-2003



هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية من جانب مهم في إدارة المؤسسات وهي التخطيط والرقابة على الإنتاج. وأهم النتائج المتوصل إليها:

- ✓ أن نظام المحاسبة التحليلية يشكل القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة بما يوفره من معلومات وتقنيات.
- ✓ يستمد نظام المحاسبة التحليلية خصائصه التخطيطية والرقابية من حيث تطبيقه على التكاليف والدقة في تتبع عناصرها.
- دراسة مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2005-2006. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام المحاسبة التحليلية واستخدامها كأداة في مراقبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسات. وأهم النتائج المتوصل إليها إن الهدف الجوهرى للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية، هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تتحدد أسعارها إداريا، و تقديمها للسلطات المعنية كدليل تأخذ به عين الاعتبار عند تحديدها لهوامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة و تضمن للمؤسسة هامش ربح يكون لصالحها. و هذا يعني أن الهدف الأول من وجود النظام في البداية كان يقتصر على ضمان ربحية المنتجات فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.

- دراسة بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات وهو الرقابة على الإنتاج. وأهم النتائج المتوصل إليها غياب المحاسبة التحليلية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وأن نسبة كبيرة من مسؤولي المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس وطرق المحاسبة التحليلية.

- دراسة لونيس نعيم، استخدام المراجعة التحليلية في تدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019-2020.

هدفت هذه الدراسة إلى أثر استخدام المراجعة التحليلية في عملية تدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية، وذلك بإبراز مفهومها وأنواعها والأساليب المعتمدة عند الاستعانة بها في عملية التدقيق، وكذا معوقات وصعوبات استخدامها. وأهم النتائج المتوصل إليها أن المراجعة التحليلية تساهم في تحسين عملية تدقيق الحسابات من خلال رفع مستوى كفاءة وفعالية عملية التدقيق وذلك باختصار الوقت اللازم للأداء وتخفيض تكلفتها، وأن استخدام أساليب المراجعة التحليلية المتقدمة كتحميل السلاسل الزمنية كان أكثر مساهمة في تحسين عملية التدقيق.

مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو التعرف على طرق استخدام المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة الداخلية في الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

الفرضيات:

- ولإجابة على التساؤلات السالفة الذكر سيتم الانطلاق من الفرضيات التالية:
- يساهم التحديد الدقيق ومتابعة تكاليف المؤسسة في تحسين الرقابة الداخلية
- يعتمد الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها على المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية من خلال تحديد تكاليفها وأسعار منتجاتها وبالتالي ضبطها ورقابتها بشكل أفضل.

منهج البحث: من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث تم الإعتماد على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري، حيث انه ومن أجل تكوين صورة شاملة ومتكاملة للموضوع محل الدراسة قمنا بالإعتماد على جمع البيانات والمعلومات من مختلف المصادر والمراجع، أما في الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا أسلوب دراسة الحالة، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع.

أسباب اختيار موضوع البحث: إن من دوافع وأسباب اختيارنا لموضوع البحث مايلي:

- موضوع البحث يدخل ضمن تخصص محاسبة وتدقيق.
- الوقوف على مدى استخدام المحاسبة التحليلية من طرف المؤسسات
- عدم الإهتمام بالمحاسبة التحليلية لما لها من دور فعال داخل المؤسسة.
- أهمية المحاسبة التحليلية في الرقابة الداخلية.

أهداف موضوع البحث: تتعدد الأهداف التي يرمي إليها بحثنا و نوجز أهمها فيما يلي:

- محاولة الإلمام بالإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية .
- إظهار أهمية ودور المحاسبة التحليلية كنظام معلومات وكأداة تسمح بتحسين الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية.
- مدى استخدام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة الاقتصادية.

أهمية موضوع البحث: تكمن أهمية البحث في المساهمة الإيجابية التي تقوم بها المحاسبة التحليلية في تسهيل وتحسين الرقابة الداخلية في

المؤسسة وتقليل التكاليف باعتبار أن كلا من المدخلات و المخرجات تكون مسجلة في نظام معلومات محاسبة التكاليف مما يؤدي لاختصار الوقت و إعطاء النتائج الرقابية بشكل أدق للمسيرين.

هيكل البحث :

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين متكاملين فيما بينهما مسبوقين بمقدمة تم فيها توضيح الإطار المنهجي للدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول المعنون ب: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية وتناولنا فيه العناصر التالية: ماهية المحاسبة التحليلية، طرق حساب التكاليف، الإطار النظري للرقابة الداخلية بالإضافة إلى مكوناتها ومبادئها وتقييم نظام الرقابة الداخلية والربط بين المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية وفي الفصل الثاني المعنون ب: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في الديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولوائحها ولوائحها المعوقين والاصطناعية ولوائحها المعوقين ولوائحها المعوقين ولوائحها المعوقين ولوائحها المعوقين، وكذا نظام التكاليف المطبق في المؤسسة ، وفي الأخير خاتمة تم التطرق فيها إلى أهم نتائج البحث النظري والتطبيقي، واختبار الفرضيات واقتراح التوصيات وآفاق للبحث

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

تمهيد:

لأجل مراقبة وتحليل التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية وكذا تحديد السعر النهائي للمنتج ، تلجأ معظم المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام احد فروع المحاسبة التي تعمل على تطبيق الأسس والمبادئ والضوابط المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف ويمثل هذا الفرع في المحاسبة التحليلية حيث تعتبر هذه الأخيرة أداة فعالة في توجيه التسيير العقلاني للمؤسسات وتمكن المراقبين والمسيرين في الاستغلال الجيد للمعلومة من أجل اتخاذ القرارات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على استمراريته في ظل التنافسية التي تشهدها اقتصاديات العالم ، كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة و قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة، تطرقنا خلال هذا الفصل إلى التعرف على المحاسبة التحليلية من حيث مفهومها وأهميتها وكذا الهدف منها ووظائفها بصفة عامة ثم نعرض إلى الطرق التي من خلالها حساب التكاليف وكيفية الرقابة عليها من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية ومقوماتها وأساليب تقييمها.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

من اجل استقرار المؤسسة الاقتصادية وقدرتها على المنافسة أصبحت المحاسبة التحليلية ضرورة ملحة لما تقدمه من مساعدات لمسيرى المؤسسة في أداء مختلف وظائف التسيير بأكبر قدر عال من الكفاءة ، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض مفهوم المحاسبة التحليلية وأهميتها وكذا أهدافها ووظائفها وفي الأخير سنستعرض مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

تعددت مفاهيم المحاسبة التحليلية بتعدد أهميتها والكتاب ووجهات النظر التي يدونها فهناك من يعرفها بأنها " نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها المؤسسة، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ". (زينات ، 2005، الصفحات 9-10)

كما تعرف على أنها " ذلك العلم الذي يقوم على تبويب وتجميع وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من الأسس والمبادئ والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة ". (نائل عدس، 2015، صفحة 16)

كما تعتبر على أنها " نظام محاسبي لمعلومات التكاليف حيث له مدخلاته وعملياته التشغيلية وكذا مخرجاته، ويتركز اهتمامه في مجموعة من النظريات والإجراءات والأساليب التي تستخدم في تسجيل وتجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكلفة ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة، وتحليلها ثم عرضها، بهدف تحديد تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات " (السجاعي، 2008، صفحة 18).

كما تعرفها على "إنها مزيج بين علم وتقنيات ففي شقها تدرس الأسس والمبادئ العلمية لمعاني التكلفة ونظريتها، ونظم تطبيقها في مختلف المؤسسات وفي شقها التقني استعمال هذه الأسس من متخصصين مهنيين وغير متخصصين في المؤسسات وعلى ضوءها يتم التحكم في توجيه واستغلال الموارد المتاحة، وتسمح للمسيرين باتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة التي تم نشاط وتطور المؤسسات وفقا للإمكانيات، سياساتها وظروف محيطها". (عدون، 2008، صفحة 38)

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن نظام أو تقنية يستخدم في معالجة البيانات المحاسبية للنشاطات الاقتصادية المتحصل عليها من المحاسبة العامة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، ومساعدة الإدارة في الرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدتها على تحليلها بهدف الوصول الى نتائج تمكن مسيرى المؤسسات من اتخاذ إجراءات وقرارات تسمح بمراقبة ودراسة مردودية المؤسسة وتحديد فعالية تنظيمها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على جميع المستويات كما تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية للرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: أهداف المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات ينبغي أن تعمل على تحقيق الأهداف

التالية: (كمال حسن و سعدون ، 2008، صفحة 17)

- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.

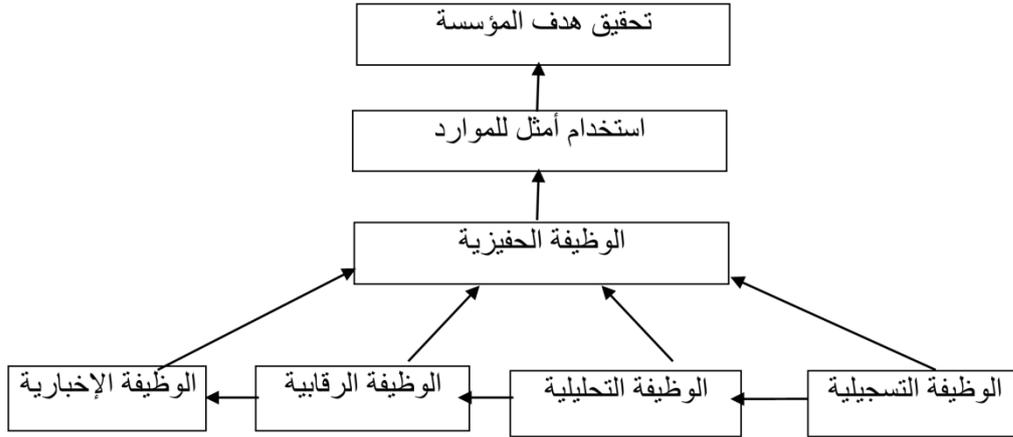
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية، والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها، واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وزيادة ربحية المؤسسة.
- كذلك تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما: (محمد و آخرون، 2005، صفحة 10)
- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والمتعلقة برسم السياسات العامة والتخطيط طويل الأجل، وتقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تمكن المستخدمين الخارجيين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية (عادل، 2018/2017، صفحة 9)

- ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أن هذه الوظائف بتحقيقها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق، وتمثل هذه الوظائف فيما يلي:
- أ. **الوظيفة التسجيلية:** يعني أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
 - ب. **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطها بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
 - ت. **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.
 - ث. **الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:** بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.
 - ج. **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها وبمكنا من خلال ما سبق أن نقوم بعرض الوظائف المنوطة بالمحاسبة التحليلية في الشكل الذي سيظهر فيما يلي:

الشكل رقم 01: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: (التكريتي، 2006، صفحة 24)

المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى.

الفرع الأول: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية: (عادل، 2018/2017، صفحة 13)

يوجد ترابط وثيق بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، حيث أن المحاسبة المالية هي من اول فروع علم المحاسبة ظهورا ومن المنطقي أن تكون المحاسبة التحليلية مستقلة عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تحليلية مستقل توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.

✓ أوجه الإرتباط بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

فيما أن المحاسبة التحليلية امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أوجه الارتباط بين المحاستين من خلال النقاط التالية:

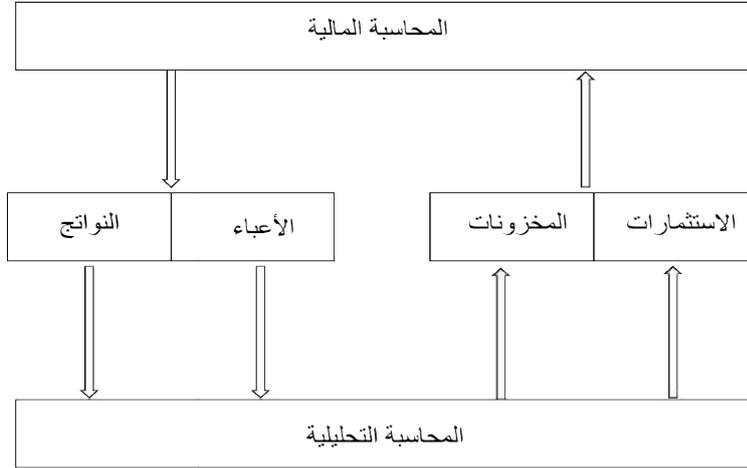
- تعتبر المحاسبة التحليلية امتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوننا منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد المحاسبة التحليلية ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.
- تشترك المحاسبة المالية والتحليلية في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الأخر.
- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات للمحاسبة التحليلية لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور.. إلخ؛

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- لا بد من وجود نظام التكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة.

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 02: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية



المصدر : (عادل، 2018/2017، صفحة 14)

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن العلاقة المتبادلة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود المحاسبة التحليلية بجزء من المدخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما المحاسبة التحليلية فتزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات (الاستثمارات).

✓ أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية: بالرغم من وجود علاقة وطيدة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية إلا أنه هناك بعض أوجه الاختلاف بينهما والتي يمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في المؤسسة	تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة
تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.	تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقدمها للإدارة بشكل عام
تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.	إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.
تهتم بالبيانات الفعلية والمحددة مقدماً (التقديرية) واستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	اهتمامها فقط بالبيانات الفعلية والتي تمتبالماضي.

المصدر: (عادل، 2018/2017، صفحة 16)

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

الفرع الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية (عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية

1994، صفحة 14)

✓ أوجه التشابه بين المحاسبة العامة والتحليلية:

ان قوة العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة تجعل محاسب التكاليف يستخلص من السجلات الخاصة بالمحاسبة العامة النفقات المرتبطة بكل وظيفة أو قسم ثم يقوم بعملية التجميع وإعادة ترتيبها وتصنيفها وتحليلها حسب المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية، مثلاً نجد في المحاسبة التحليلية للتكاليف حساب تكلفة المبيعات والتخزين واستهلاك المواد الأولية بحيث نجد هذه المعلومات مصنعة في المحاسبة العامة تحت عنوان " مواد أولية مستهلكة، إنتاج مخزن، وإنتاج مباع الخ " وتزودنا المحاسبة التحليلية بقاعدة حساب تكلفة الصنع للوحدات المنتجة تامة الصنع وقيد التنفيذ ونصف المصنعة كما تزودنا في إعداد الكشوفات المحاسبة الرئيسية.

✓ أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية: هناك بعض الفوارق بينهما نبينها فيما يلي:

1. تهم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية دون مراعاة بالوضعية العامة للمؤسسة بالإضافة الى تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طول فترة الاستغلال، أما المحاسبة التحليلية فزمن القياس هو الشهر عادة إلا في حالات خاصة فنستعمل الفصل أو السنة ككل كمقياس للتحليل.
2. تهدف المحاسبة التحليلية إلى الحصول على النتيجة الشهرية او السنوية للمؤسسة وهذا لكل منتج على حدى، أما الهدف من محاسبة العامة هو اعداد الميزانية وتحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة سواء كانت ربحاً أو خسارة.
- 3 المحاسبة التحليلية تعتمد على ترتيب التكاليف المتعلقة بالتموين، الإنتاج والتوزيع أما المحاسبة العامة تقوم على ترتيب العلاقات مع الغير كالزبائن والموردين.
4. المعلومات التي تستخدم في المحاسبة العامة مصدرها الأعمال التي يقوم بها المحاسب بينما المحاسبة التحليلية تستخدم المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة وأدوات أخرى كعتبة المردودية.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية (عادل، 2018/2017، الصفحات 16-17)

ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية نتيجة التطور الكبير في علم الإدارة ونظريات القرارات، ومعنى المحاسبة الإدارية هو الإدارة من خلال المحاسبة، وبذلك يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للأساليب الفنية والمفاهيم العلمية في تسجيل وتبويب وعرض البيانات لمساعدة الإدارة في وضع الخطط ومراقبة التنفيذ ثم اتخاذ القرارات اللازمة وهنا يتحدد نطاق المحاسبة الإدارية الذي يشمل (الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التحليل الحدي ونقطة التعادل، التحليل المالي للبيانات المالية، التحليل الإحصائي للبيانات وجميع هذه المجالات تعتمد وبشكل كبير على البيانات التحليلية التي تقدمها المحاسبة التحليلية لذلك ليس هناك حد فاصل بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية بل إن المحاسبة الإدارية هي امتداد للمحاسبة التحليلية.

✓ أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية: يمكن أن نحصر هذا التشابه في النقاط التالية:

- كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

والمفيدة للإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.

- يمكن القول إن المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في ان بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من المحاسبة التحليلية.

✓ **أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية:** رغم الترابط والتشابه بينهما إلا أنه هناك بعض أوجه الاختلاف بينهما يمكننا أن نذكر أهمها في النقاط التالية:

- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقلة قد تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل، بينما المحاسبة التحليلية تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

- ينحصر نطاق المحاسبة التحليلية في البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف وتنصب على عناصر التكاليف المباشرة، ولا تمتد المحاسبة التحليلية خارج هذا النطاق مطلقاً، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويلتصم جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها... الخ.

- يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها المحاسبة التحليلية، مثل محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلة المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة ب (أسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة، الخ) وغيرها. - إن المحاسبة التحليلية يحددها وقت معين ألا وهو فترة التكاليف، أما المحاسبة الإدارية لا تحدها فترة زمنية معينة؛ - إن المحاسبة التحليلية تتميز وتتميز بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من المحاسبة التحليلية.

مما سبق عرضه من العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية نستطيع القول بأن المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية ليسا مترادفين، وليس تسميتين لمسمى واحد، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف.

المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة و قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة، فستتطرق خلال هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة الداخلية وكذلك أهم أهدافها ومقوماتها

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر فيما يلي بعضاً منها

- عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، دف حماية أصولها و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية." (عبد الله، 2004، صفحة 228)

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

• كما عرفت الرقابة الداخلية وفقا لنشرة معايير المراجعة بأنها: "خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الثقة والاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية". (أمين، 2001، صفحة 2)

• عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة رقم 400 الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها "كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منعا لغش، اكتشاف الأخطاء و التحقق من دقة و اكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب". (المطارنة، 2009، صفحة 207)

• تتمثل الرقابة الداخلية في مجموع الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تحدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية ينتجها النظام المحاسبي وتحقيق كفاءة استخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسة". (السيد، 2008، صفحة 86)

مما سبق يمكن الاستنتاج بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة الطرق والوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لأغراض متعددة منها حماية أصول وأموال المؤسسة وضمان تمسك المنتسبين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة لتحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية وعلى هذا الأساس لا تقتصر أنظمة الرقابة الداخلية على الجوانب المحاسبية المالية بل تشمل أيضا النشاط الإداري والفني.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أهداف نظام الرقابة الداخلية (الشحنة، الطبعة الأولى 2015، الصفحات 205-206)

إن من أهم الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية على أنها تؤدي إلى :

- إدارة العمل بالمؤسسة بشكل منظم وكفء: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمنشأة وفي مختلف السياسات التي وضعت، من اجل الوصول إلى معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها، وكل هذه الأمور تؤدي إلى إدارة عمل المؤسسة بشكل منظم وكفء بحيث يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية .
- حماية الأصول: يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى فرض الحماية المادية و المحاسبية على جميع عناصر الأصول ،بحيث تتمكن المؤسسة من الاستمرار و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة .
- إعداد معلومات مالية موثوق فيها : يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلومات يعمل على معالجة هذه البيانات بهدف الوصول إلى معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب.
- المساعدة في فعالية وكفاءة الأنشطة والعمليات : يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى إحكام إجراءاته وسياسته داخل المؤسسة بحيث يضمن الاستعمال الأحسن والكفاء لمراد المؤسسة والعمل على تخفيض التكاليف، مما يؤدي إلى تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة والعمليات .

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية: يهدف نظام الرقابة الداخلة إلى ضرورة التزام إدارات المؤسسة بالسياسات الإدارية الموضوعية في كل الوحدات المختلفة بالمؤسسة المرسومة في إطار الخطة التنظيمية الموضوعية لها.

وكذلك تتلخص الأهداف العامة للرقابة الداخلية في :

من أهم أهداف الرقابة الداخلية نذكر ما يلي: (رغدة، 2014)

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة: حيث يجب على المؤسسات إتباع العديد من القوانين كقانون الضرائب والتأمين وحماية البيئة... الخ
- فعالية وكفاءة العمليات: حيث يتم وضع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد من أجل تحقيق أهداف هذه المؤسسة.
- الثقة بالقوائم المالية: حيث تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق إدارة المؤسسة وتقع عليها أيضا مسؤولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المقيدة في القوائم المالية تم عرضها بعدالة وفق متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم.
- حماية أصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام.
- التحفيز أو النهوض بالكفاءة الإنتاجية للمؤسسة ككل، أو لأقسامها وإدارتها كل على حدى.
- تشجيع السير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها والتأكد من التزام العاملين بالمؤسسة بكل السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.
- استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش، واكتشاف ما يقع منها أولا بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
- التأكد من حسن استخدام الموارد المالية والبشرية في المؤسسة، أي أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم إنجازه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة، حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعية.
- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف الإنجاز والحد من التبذير غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ضمان اتخاذ القرارات المناسبة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.
- الوقوف على العقبات والمشاكل التي تعترض سلاسة العمل التنفيذي، والعمل على توفير أساليب وبدائل حديثة لحلها.
- الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المؤسسة مكافأهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
- التأكد من ارتباط أفراد المؤسسة وولائهم مع المصلحة العامة للمؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية

زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات على اختلاف أنواعها و أشكالتها أدى زيادة وازدواج الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه المؤسسات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة العاملين ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة .
- مدى تدقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود ومساعدية في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة المؤسسة موضوع التدقيق.
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج هذه المؤسسة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها، ويمثل جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.

المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية التالية: (الوردات، 2006، صفحة 139)

- 1- فصل المهام : يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها ، بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد ، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف والتنفيذ والحماية والتسجيل وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق.
- 2- التنظيم : يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي ، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض مختلف الصلاحيات كيفما كان نوعها لتنفيذ محاسبة المسؤولية.
- 3- عمليات المراقبة : تركز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو الغير مباشر. وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للعمل، وقد تصل أعمال المراقبة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم إدراجها كلها ، و تسجيلها و معالجتها على وجه صحيح وتشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية ، والمقارنات ، ورقابة مادية على أصول وممتلكات المؤسسة أصول أو من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل الحساب.
- 4- الترخيص و التأشير: تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من مسئول متخصص ويجب أن تكون هذه التراخيص دقيقة.
- 5- الموظفون : يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن جل الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ، لان السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين لذا تشكل الكفاءة والمهارات والمميزات الفردية عناصر مهمة يجب أخذها في الحسبان عند وضع أي نظام مراقبة.
- 6- التسيير : يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات العمل اليومي العادي ، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون ، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات ومقاييس الأداء ن وكل إجراء يهتم بالفحص.
- 7- الإشراف على العمل : يجب ان يحتوي كل نظام مراقبة داخلية اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد ، فكان رئيس القسم يراجع أعمال الموظفين للقسم ، أو من خلال الإشراف

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

المباشر من شخص مؤهل يراجع الأعمال أول بأول.

8-المراجعة الداخلية (المراقب المالي) : يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لإجراءات العمل المعتمد ، أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل. ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب و وسائل.

المبحث الثالث: أنواع ومكونات ومبادئ الرقابة الداخلية وتقييمها

المطلب الأول: أنواع ومكونات الرقابة الداخلية

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية.

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية

وتشمل الأنواع التالية:

أولاً: الرقابة المحاسبية

هي رقابة مانعة في طبيعتها حيث أنها تتجسد في مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات وفي الإجراءات حيث تضمن رقابة البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تضم تسجيلها في الدفاتر اليومية، وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية، وأساليب حماية الأصول من الضياع والتلف والإسراف وأخي ار تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وعن الأدوات الهامة في هذا المجال: المراجعة المستندة - المراجعة الفنية - الرقابة المالية على جميع العمليات والبيانات المالية - ضرورة تقييم العمل وفقاً للمستويات الإدارية المختلفة - تحديد المسؤوليات بين جميع العاملين - إتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل - مدى توفر نظام متكامل للضبط الداخلي في المشروع.

ثانياً: الرقابة الإدارية

تمثل الرقابة في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة ومن الأدوات الهامة في هذا المجال استخدام:

- الموازنات التخطيطية
- موازنات البرامج والأداء
- أنظمة التكاليف المعيارية
- التحليلات الإحصائية والرياضية
- دراسات الزمن والحركة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

ثالثا: الضبط الداخلي

يتمثل الضبط الداخلي في الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات وفصل الواجبات المتعارضة، حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد، دون أن يرجع عمله من طرف موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء وتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري للموظفين في المؤسسة

الفرع الثاني: مكونات الرقابة الداخلية (الشحنة، الطبعة الأولى 2015، صفحة 207)

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى، وذلك باختلاف حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي وطبيعة العمل. أشار كل من معيار التدقيق الدولي (315)، ومعيار التدقيق الأمريكي (SAS 78) إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن خمسة مكونات هي :

أولا: بيئة الرقابة : Control Environnement

وتشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة والمكلفين بالرقابة، كما إنها تمثل قاعدة نظام الرقابة الداخلية التي توفر الهيكل الأساسي والضوابط لهذا النظام، ويمكن تحديد عناصر بيئة نظام الرقابة في مايلي:

- إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية: وتشمل إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، وقد تشمل إيصال المعايير السلوكية إلى الموظفين .
- الالتزام بالكفاءة: يوضح هذا العنصر اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية.
- مشاركة المكلفين بالرقابة: وتتم بأمر المكلفين بالرقابة من حيث استقلاليتهم عن الإدارة ومدى مشاركتهم في فحص الأنشطة الرقابية والتعليمات التي توجه إليهم ومدى ملائمة تصرفاتهم، وإشرافهم على تصميم الرقابة الداخلية.
- فلسفة وأسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية ومعالجة شؤون الموظفين .
- الهيكل التنظيمي: يوفر هذا الهيكل الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المؤسسة لتحقيق أهدافها
- توزيع السلطة والمسؤولية : يوضح هذا العنصر كيف يتم توزيع السلطة والمسؤوليات الخاصة بالأنشطة التشغيلية وكيف يتم وضع هرم العلاقات والتفويض .
- سياسات وممارسات الموارد البشرية: وهذه السياسات تظهر أمور هامة مرتبطة بوعي المؤسسة مثل معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلا مع تفضيل الخبرة العلمية والكفاءة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي.

ثانيا: أنشطة الرقابة : Control activities

أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة وتشمل :

- معالجة المعلومات: وخلال هذا النشاط يتم وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات، وتشمل هذه الإجراءات :

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

-إجراءات رقابة التطبيق : ويتم أدائها عند معالجة التطبيقات الفردية، ومن أمثلتها: فحص الدقة الحسابية للسجلات، ومراجعة الحسابات
-إجراءات الرقابة الآلية للمعلومات: وتساعد في ضمان أن المعاملات قد حدثت وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق، ومن
أمثلتها: فحوصات التعديل لبيانات الإدخال، وفحوصات التسلسل العددي .

● فصل المهام : إن تفويض أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح على العمليات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يهدف إلى
تقليل فرص التلاعب والاحتيال أثناء التنفيذ العادي للمهام، مثل التفويض لعمليات الدفع والصرف والخصم وغيرها، والموافقة على
المطابقات، ومستندات الرقابة.

عناصر الرقابة الفعلية : تشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية من التسهيلات الآمنة للوصول إلى
الأصول والسجلات، والتفويض للوصول إلى ملفات بيانات الحاسب الآلي ، بالإضافة فرض الرقابة من خلال إجراء عمليات الجرد
.ومطابقتها مع المبالغ المبينة في السجلات .

مراجعة أو تقييم الأداء: خلال هذا النشاط تضع الإدارة نظاما لتقييم أداء العاملين في مختلف الأنشطة والعمليات يعتمد على مراقبة الأداء
الفعلي بالأداء المخطط ، حيث يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات المخططة أو أداء الفترات السابقة، مما يساعد في التعرف على
إيجابيات وسلبيات هد الأداء ، وتحديد نواحي القصور به واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثالثا: نظام المعلومات والاتصال: Information and communication system

يتكون نظام المعلومات والاتصال -الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية - من الإجراءات والسجلات التي أنشئت مباشرة وتسجيل
ومعالجة و إعداد التقارير المالية حول معاملات المؤسسة والمحافظة على أصولها والتزاماتها وكذلك حقوق المساهمين ، ويتعلق إعداد هذه
التقارير بالشكل الإلكتروني أو المطبوع الذي تستخدمه المؤسسة في قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة .
وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها هذا النظام على قدرة المؤسسة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة و مراقبة أنشطة المؤسسة وإعداد
تقارير مالية موثوقة.

رابعا: تقدير المخاطر: Risk assessment

وتشمل الكيفية التي تحدها إدارة المؤسسة في التعامل مع المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة
، من حيث تقديرها لهده المخاطر ، وتقييم احتمال وقوعها وتقرير إجراءات الاستجابة لها والنتائج المتعلقة بها .

خامسا: متابعة عناصر الرقابة : Follow-up control éléments

إن احد مسؤوليات الإدارة هو إنشاء رقابة داخلية والإبقاء على عناصرها على أساس مستمر ،ولذلك تعمل الإدارة على متابعة تنفيذ هذه
العناصر بهدف التأكد فيها ادا كانت تعمل كما هو مخطط لها ، وانه يتم تعديلها بشكل مناسب وحسب التغيرات، كما تشمل متابعة
هده العناصر أنشطة مثل : مراجعة الإدارة فيما ادا كانت المطالبات البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب ، وكذلك مثل إشراف الدائرة
القانونية على الالتزام بسياسات المؤسسة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل .

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية

بهدف حماية الأصول ورفع درجة الدقة والموثوقية في السجلات المحاسبية، فإنه على المؤسسات إتباع مبادئ رقابية محددة، وسيتم
توضيح هذه المبادئ فيما يلي : (الصفار، 2009، صفحة 207)

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- 1- تحديد المسؤوليات: من المميزات الأساسية للرقابة الداخلية هي أن تنوط المسؤولية إلى موظف محدد حيث تكون الرقابة أكثر فاعلية عندما تناط مسؤولية أداء العمل بشخص واحد فقط، وللتوضيح فإن تحديد المسؤوليات يتضمن المصادقية والمسؤولية، الصلاحية والمصادقية على العمليات و مثال ذلك نائب الرئيس للمبيعات يمتلك الصلاحية لتحديد سياسات البيع على الحساب، وفي العادة تتطلب هذه السياسات مصادقة قسم الائتمان على المبيعات الآجلة.
- 2- فصل الواجبات: فصل الواجبات يدعى أحيانا فصل الوظائف أو تقسيم العمل، لا يمكن التخلي عنه في نظام الرقابة الداخلية. وبصورة عامة هناك تطبيقات لهذا المبدأ:
 - الأنشطة ذات العلاقة يستوجب إناطة لشخصين مختلفين.
 - فصل عملية المحاسبة في حفظ السجلات لأحد الأصول عن الحيازة المادية لذلك الأصل.
 - المنطق وراء فصل الواجبات هو أن العمل الذي ينجزه أحد العاملين يجب وبدون تكرار الجهد أن يوفر أساسا موثوقا فيه في تقييم العمل المنجز من قبل عامل آخر.
- 3- الإجراءات المستندية: تقدم المستندات إثبات بأن العمليات والأحداث قد تمت فعلا، كما يجب إتباع إجراءات عديدة للمستندات:
 - يجب وضع الأرقام المتسلسلة مسبقا للمستندات كلما أمكن ذلك، كما يجب المحاسبة عن كافة المستندات، حيث يساعد الترتيب المسبق على منع التسجيل لأكثر من مرة واحدة للعمليات نفسها، كذلك تساعد على تفادي عدم التسجيل للعمليات.
 - المستندات التي تشكل المستندات الثبوتية للقيود المحاسبية يجب إرسالها إلى قسم المحاسبة فوراً، هذا المعيار الرقابي يساعد في التأكيد من التزامن في تسجيل العمليات ويساهم بشكل مباشر في الدقة والموثوقية في السجلات المحاسبية.
- 4- الرقابة المادية والآلية الالكترونية: من الضروري استخدام الرقابات المادية والآلية الالكترونية والرقابة المادية تتعلق أساسا بحماية الأصول. الرقابتين الآلية والالكترونية كذلك تحمي الأصول، بعضها يزيد من الدقة والموثوقية للسجلات المحاسبية. كمثال عن الرقابة المادية توفير خزانات الأمان النقدية والمستندات، الإقفال للمخازن والخزانات للبطانة والسجلات، تسهيلات الكمبيوتر مع كلمات المرور للوصول إلى البيانات. وكمثال عن الرقابة الآلية والالكترونية تشمل أجهزة الإنذار لمنع الدخول، شاشات المراقبة والأجهزة الحساسة لمنع السرقة، وساعات تسجيل وقت العمل .
- 5- التحقق الداخلي المستقل: معظم أنظمة الرقابة الداخلية تتوفر فيها التحقق الداخلي المستقل. يتضمن هذا المبدأ ملاحظة- مقارنة- ومطابقة البيانات التي يقوم بإعدادها العاملين الآخرين وللحصول على أقصى المنافع من التحقق الداخلي المستقل:
 - يجب أن يكون التحقق دوري ومفاجئ.
 - يجب أن يكون التحقيق بواسطة شخص مستقل عن الموظف المسئول عن المعلومات.
 - يجب ان يكون التقرير يبين النقص والحالات الخاصة إلى المستوى الإداري المناسب الذي يتمكن من اتخاذ القرار التصحيحي.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن قيام المراجع بالمهمة الموكلة إليه وجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تمكنه هذه الأخيرة من وضع خطة العمل وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيمكنه من معرفة نقاط الضعف والقوة في هذا النظام، ولتوصل إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الأساليب والطرق المتعارف عليها. لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أساليب وطرق ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع، وليتوصل إلى ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب وهي كالتالي:

أولاً: طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة : تتم عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة واستفسارات تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش والتلاعب. وتنقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بإحدى الموضوعات أو بنوع معين من العمليات تحتوى القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطيع الإجابة عليها بكلمة نعم أو لا، و الإجابة بلا تدل على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابة بنعم فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب، و تفرقة معظم قوائم الاستقصاء عادة بين نقاط الضعف التي تعتبر رئيسية والأخرى التي تعتبر بسيطة أو أقل خطراً، كما قد تشمل توضيحات لمصدر المعلومات المستخدمة في الإجابة هر الأسئلة وتعليقات توضيحية بشأن أوجه النقص في الإجراءات الرقابية وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة في النظام، و من المزايا الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة على الأسئلة الموجودة بها (أصيلة، 2017/2018، صفحة 33).

ثانياً: أسلوب خرائط التدفق: وهي تقنية تستخدم على نطاق واسع لتوثيق الرقابة الداخلية في أوراق عمل المراجع وتمثل خرائط تدفق النظم بعرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة. هذا ويقوم المراجعون باستخدام خرائط التدفق التي قام العميل بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها. أن تحليل خرائط التدفق يمكن أن يساعد المراجعين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات والحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقاً لمتطلبات المعايير المهنية.

ومن ميزات استخدام مخططات تدفق النظام أن قسم نظم المعلومات يجب أن يحصل على جزء من التوثيق المعياري ومن أمثلة ذلك مخططات تدفق النظام للمبيعات، والحسابات المدينة، والمدفوعات النقدية (القاضي و دحدوح، 2000، صفحة 39).

ثالثاً: أسلوب فحص كشوفات الأخطاء: يعد هذا الأسلوب مكملاً لأسلوبين السابقين اللذين تعرضنا لهما سابقاً، إن كشف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبة وسلامتها. (المسبان، 2009، صفحة 54)

رابعاً: طريقة الملخص التذكيري : ويشمل هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي تميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعد المدقق عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة.

فكان الملخص هو إطار عام يجري في نطاق الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، داخل المؤسسة وعلى المراجع أن يختار الطريقة المناسبة وتتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وخبرة المراجع لأن نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

أولاً: طريقة الدورات: ويعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات: دورة الإيرادات، دورة المصروفات، دورة الإنتاج، دورة التمويل علماً بأن مسميات ومحتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب اختلاف المنشآت ولذلك ترك للمراجع حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته وتقديره الشخصي، آخذاً في الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها. وبعد تقييم جميع هذه العمليات والحسابات بين الدورات المختلفة، يقوم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدة، وعلى المراجع الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم. وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراجع تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.

ثانياً: طريقة وحدات النشاط: وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفية إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث إن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط الآخر أو من وظيفة لأخرى. وأدناه بعض أهم النشاطات والإدارات الشائعة.

(الألوسي، 2003، صفحة 239)

. إدارة الشؤون الإدارية.

. إدارة المشتريات.

. إدارة الشؤون المالية.

. إدارة المبيعات.

. إدارة الإنتاج.

. إدارة المخازن.

وبع إجراء هذا التقسيم النشاطات أو وظائف المؤسسة، يقوم المراجع بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدة، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها وإبداء الرأي حيالها.

ثالثاً: طريقة بنود القوائم المالية: يمكن وفي بعض الأحيان. وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم. أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدي، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين، بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات.

(الألوسي، 2003، صفحة 240)

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

الفرع الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال العملية التقييمية يهدف المراجع إلى:

. فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.

. تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صدق وصحة القوائم المالية والمحاسبية.

. إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

✓ وصف النظام: تتطلب النشرة رقم 55 من معايير المراجعة والمعدلة بالنشرة رقم 78، كذلك المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 أن يحصل المراجع على فهم كافي للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة داخلية ويجب أن يكون مدى هذا الفهم كحد أدنى كافياً لتخطيط المراجعة الداخلية على نحو ملائم، ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المؤسسة وعن مكونات الرقابة الداخلية، ويحصل المراجع الداخلي على هذه المعلومات عادة عن طريق اجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المؤسسة وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة والخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 298)

✓ إختبارات الفهم: يحاول المراجع الداخلي أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، إن هذا الإختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو تأكيد المراجع الداخلي من أن الإجراء موجود، انه مفهوم، وانه احسن تلخيصه وليس الهدف منه هو التأكد من حسن تطبيقه. (بوتين، 2005، صفحة 73)

✓ التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعلي المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها. كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

. قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.

. يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

. بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بما بالنسبة لكل أجزاء تم فحصه. (لقيطي،

2009، صفحة 72)

✓ إختبارات الإستمرارية: هدف هذه الاختبارات يتمثل في الدلالة عن مدى الاشتغال بالإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الإجراءات موزعة على مدة معينة كافية حتى يتم التأكد من

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

دمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختيارات المراجع تكون طوال السنة المالية. كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

. استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها.

التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة ، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقدم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية نع تقدم توصيات قصد تحسين الإجراءات (أصيلة، 2018/2017، صفحة 32)

المبحث الرابع: طرق حساب التكاليف والرقابة الداخلية عليها

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

التكاليف: تحمل التكاليف معاني عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة، ...)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاعة، إيجار ...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديد مقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب. (طبايبي، 2015، صفحة 25) وتعرف التكلفة أيضا بأنها تضحية مجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها (راضي، 2003، صفحة 18).

المصاريف: هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بنسبة للإيرادات (عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية 1994، صفحة 13).

الأعباء: يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الامتلاك... إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

فالعبء هو تقسيم المصاريف خلال الفترات والناتج و حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة الحياة الاقتصادية، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيلها أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء). (عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية 1994، صفحة 14)

سعر التكلفة: هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في المرحلة بيعها، وتعد سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع. (طبايبي، 2015، صفحة 27)

المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية:

الفرع الأول: طريقة التكاليف الجزئية: (نوال، 2005-2006، صفحة 132)

أولاً: طريقة التحميل العقلاني: نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة أخرى، عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط. وهي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي، والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة.

أ- مفهوم الطريقة: إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفقا لمعامل التحميل، الذي يحدد كما يلي:

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

ويكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

ب- مبدأ الطريقة: لحساب التكلفة، تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة). والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة، عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني، وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية الذي يساوي:

مستوى الفعالية = الإنتاج الفعلي / الإنتاج العادي

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة عقلانيا، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة ثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة.

ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة الأخرى، ويكون إما بساعات العمل أو الكميات المستهلكة، أو غيرها لتكون كوحدات القياس المستوى العادي، وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان: الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل، والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات: (بلقاسم و لبيهي، 2004، صفحة 82)

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

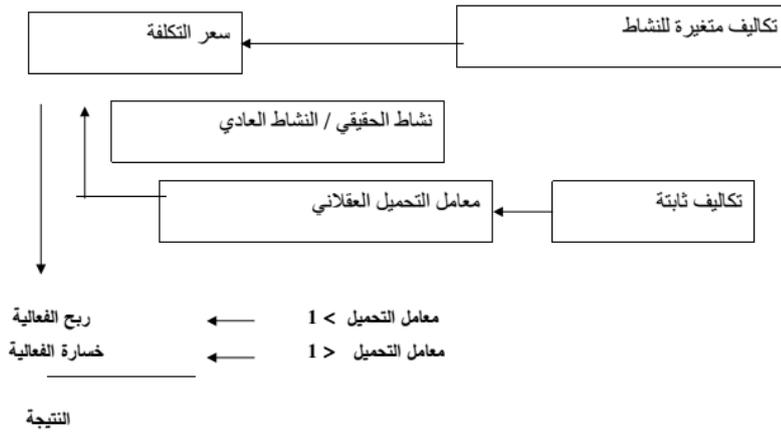
✓ معامل التحميل $< 1 =$ النشاط الفعلي $<$ النشاط العادي: هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية ع الفرق يضاف إلى النتيجة.

✓ معامل التحميل $= 1 =$ النشاط الفعلي $=$ النشاط الحقيقي: معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل، ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية، وعليه فإن الفرق يكون معدوما، وتكون نتائج الطريقة متساوية مع نتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

✓ معامل التحميل $> 1 =$ النشاط الفعلي $>$ النشاط العادي: هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية والفرق يطرح من النتيجة لأنه خسارة، لأن المؤسسة أنفقت أكثر مما كان يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط.

يمكن تمثيل الطريقة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 03 : طريقة التحميل العقلاني



المصدر: (عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية 1994، صفحة 129)

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالتالي:

1. **التكلفة المباشرة الأولية =** تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.
2. **تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا =** التكلفة المباشرة الأولية + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من الأعباء الإنتاجية الثابتة غير المباشرة المحملة عقلانيا.
3. **سعر التكلفة المحمل عقلانيا =** تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا.

ج- تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تعتبر طريقة التحميل العقلاني التكاليف الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين في عملية اتخاذ القرارات خاصة على المستوى البعيد لكن لا تخلو من النقائص خاصة من الجوانب العملية والتطبيقية، ومن هنا يمكن صياغة مزايا وعيوب هذه الطريقة في الجدول التالي: (ياسين، 2010/2009، صفحة 33)

الجدول رقم 02: مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

المزايا	العيوب
- يسمح سعر التكلفة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة.	- صعوبة قياس مستوى النشاط للمؤسسة.
- مراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة.	- غير مساعدة للإدارة فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- تعتبر وسيلة لحساب سعر التكلفة بشكل عقلاني لتحديد التكاليف التقديرية.	- لا يحل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة التي تتعلق بالأسس التي تعتمد في التوزيع.
- حساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الكلية للمؤسسة.	- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- يعتبر الربح أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف .	- تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني يؤدي الى عدم تقييم المخزونات بتكلفتها

المصدر: (ياسين، 2010/2009، صفحة 33)

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

أولاً: ظهور الطريقة: طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد كانت تسمى ب: **direct costing**، وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للإنتاج فإذن هي المتغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى طريقة التكلفة الهامشية. (عدون، راسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، 2008، صفحة 132)

ثانياً: مفهوم الطريقة: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، وتركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع تهميش سعر التكلفة، حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظراً لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها (ناصر و سعيدي، 2021/2020، صفحة 23)

ثالثاً: مبدأ الطريقة: أساس طريقة التكلفة المتغيرة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام هذه الأخيرة مباشرة كانت أو غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها:

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.
- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة تكاليف وقتية وزمنية وجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة، أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- تبويب التكاليف المتغيرة على حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

رابعا: تقييم طريقة تكلفة المتغيرة البسيطة

❖ الجوانب الايجابية: منها الجوانب التالية:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية ومختلف مؤشرات التسيير.
- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير وتساعدهم على فهم الوضعية وضبط التكاليف.
- تسمح هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.
- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم التكلفة الربح.

❖ الجوانب السلبية: منها الجوانب التالية:

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.
- طريقة تقييم المخزون ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.
- تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة المطورة (ناصر و سعيدي، 2021/2020، صفحة 25)

- أولا: مفهوم الطريقة:** هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.
- ثانيا: مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة وأسس التمييز بين الأعباء:** تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها طريقة مكتملة للطريقة الأولى ويعتمد هذا التطبيق على ما يلي:

✓ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة: يتم فصل الأعباء المتغيرة والثابتة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة كما يلي:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة:** وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها بشكل مباشر إلى منتج مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة.... الخ.
- **الأعباء المتغيرة غير المباشرة:** وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط وهي تنفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة أي يشترك فيها أكثر من منتج، وتحتاج إلى ضرورة إعداد جدول التوزيع الأولي من خلال مراكز التحليل حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل: لوازم الصيانة و استهلاك الكهرباء.... الخ

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- الأعباء الثابتة المباشرة: وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وفي نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات مثل: اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم الشهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية) أو إهلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج معين واحد بحيث تحتفي هذه التكاليف بمجرد التحلي عن صنع هذا المنتج.

ثالثاً: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة المطورة (عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية 1994، صفحة 139)

❖ الجوانب الايجابية لهذه الطريقة: من أهم ايجابيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:

- أن الطريقة تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب مختلف مؤشرات التسيير.

- هذه الطريقة تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبياً.

- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم والتكلفة الربح

❖ الجوانب السلبية لهذه الطريقة: من أهم سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:

- لا تزيل الصعوبات التي تطرح عند توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة

- لا تتوفر على معلومات مفيدة لتحديد الأسعار

الفرع الرابع: طريقة التكلفة الهامشية

أولاً: مفهوم الطريقة: التكلفة الهامشية هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية نتيجة التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، أي بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الإنتاج (طويبية، 2004/2003، صفحة 24)

ثانياً: مبدأ الطريقة: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية، وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة، كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج.

التكلفة الهامشية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 - التكلفة الإجمالية للإنتاج 1

ثالثاً: تقييم طريقة التكلفة الهامشية

❖ الجوانب الايجابية: من أهم المزايا نذكر ما يلي:

- تمكن من تحديد مستوى النشاط ذات المردودية الأكثر.

- تساهم في التوجيه في اتخاذ القرارات بخصوص الإنتاج والمبيعات

- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى من أجل الإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.

- يستفاد منها بقبول طلبات الزبائن أو رفضها وترتيبهم.

- تمكن من تحديد أسعار البيع المختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

❖ الجوانب السلبية : من أهم العيوب نذكر ما يلي:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية
- عدم دقة وتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها لا تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج.

صعوبة تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة.

الفرع الخامس: طريقة التكلفة الكلية

أولا: ظهور الطريقة : (مصباح و ضيف، 2018/2017، صفحة 22)

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تتابعت في إطار CEGOS "اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المحلي وتكوين المؤسسات في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد بمراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 4 أبريل 1948 ومن طرف مخطط المحاسبة العامة ل 1947 و 1957 والمخطط المحاسبي ل 1982 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مركز مسؤولية).
- خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبة، الإعلام الآلي...).
- التمويل (الخزينة، تسيير القروض...) هذه الأعباء لا تدرج إلا في سعر التكلفة.

ثانيا: مفهوم الطريقة: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة التكلفة منتوج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغيرالمباشرة.

ثالثا: مبدأ الطريقة (نوال، 2005-2006، صفحة 127): يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي:

- تحديد القسم الذي يقوم بتقديم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد هو من أي خدمة.
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام وبصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل بالمراحل التالية:

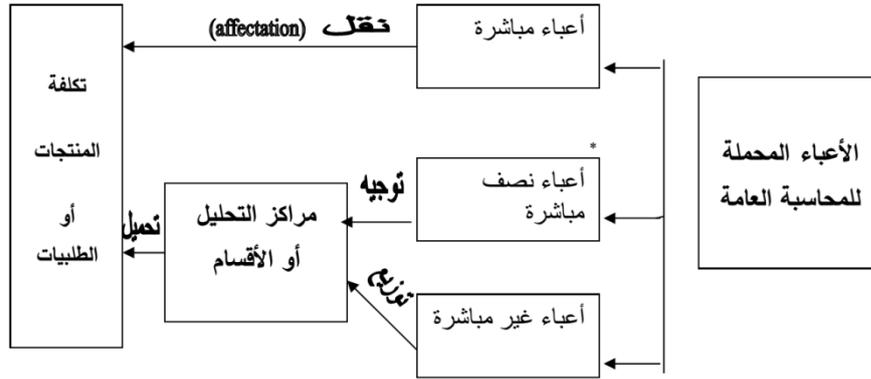
✓ نقل الأعباء المباشرة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- ✓ توزيع الاعباء غير مباشرة بالمفهوم الواسع بين مختلف مراكز التحليل.
- ✓ تحميل أعباء مراكز التحليل على مختلف التكاليف المتعلقة بالمنتجات و الطلبيات.

كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: (نوال، 2005-2006، صفحة 127)

وفي الأخير يمكن تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، والتي تساوي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية، يجب المرور بمجموعة من المراحل:

✓ تحديد الأقسام:

ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة، وفق الهيكل التنظيمي، وهذا التقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد، والتي يمكن التمييز فيما بينها فيما يخص الأعباء، لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة بكل قسم رئيسي، وتشمل عموماً هذه الأقسام: الشراء، الإنتاج والتوزيع. كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كقسم الصيانة، الإدارة، الطاقة، ... الخ.

✓ تحديد وحدات العمل: إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم، يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة

فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم ولحجم وحدة العمل المقترحة، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة.

- فيما يخص وحدات العمل بحيث: يتم اختيار ساعات المؤجرة لليد العاملة لقسم عمل ما إذا

• كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل (أو المجموعة) مسجلة.

• كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في ارتباط وثيق.

- يتم اختيار ساعة الآلة عندما تكون:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة.
 - مدة تشغيل الآلات ليس لها علاقة بمدة استعمال العامل لها.
 - الإهلاكات و/ أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها.
- من الممكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول، الخ ... المنتجة داخل كل قسم، عندما يكون هذا الأخير، لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا المنتج واحد، وهذا حتى يمكن ربط كل منتج بوحدة العمل الذي تناسبه.
- إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه، يمكن تبني وحدة نقدية، بمعنى تحديد قاعدة متفق عليها، معبر عنها بالقيمة، تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتوجات المعنية.
- ✓ توزيع الأعباء الغير مباشرة على مراكز التحليل: حيث نميز أشكالا عديدة للتوزيع:
1. التوزيع الأولي: يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.
 2. التوزيع الثانوي:
- هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية، وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع العلم أن:
- ❖ الأقسام الرئيسية: هي المراكز التي تتم فيها العمليات والأنشطة الإنتاجية على كل مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائيا.
- ❖ الأقسام المساعدة: هي مراكز خدمية مراكز التحليل أو مساعدة المراكز الأخرى.
- ويمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين:
- أ. التوزيع المتبادل:
- بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه وذلك باللجوء إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة.
- ب. التوزيع التنازلي:
- في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا، يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى، ثم على الرئيسية، حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.
- ✓ استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به ، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج. وبحساب سعر التكلفة تصل إلى تحديد نتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

رابعا: أهداف الطريقة وأهميتها: تتمثل أهداف طريقة التكلفة الكلية فيها يلي:

- ✓ البحث عن الحساب بطريقة أكثر واقعية وجدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإنتاج.
- ✓ البحث عن طريقة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير.
- ✓ الاستجابة للضغوط الخارجية حيث تشكل معلومة مهمة بالنسبة للمسيرين.
- ❖ لهذه الطريقة أهمية بالغة من بينها ما يلي:
- ✓ تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة وتحديد الأرباح والخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإرادات.
- ✓ تساعد أيضا في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى.
- ✓ تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها.

خامسا: تقييم طريقة التكاليف الكلية: (رزقي و حسين، 2021/2020، صفحة 9)

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية، وقد أدت دورا بارزا في نشاط المؤسسات خاصة الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، ورغم كل هذا كان لهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب:

- ❖ **مزايا طريقة التكاليف الكلية:** لها مجموعة من الإيجابيات نذكر منها:
 - تقسيم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
 - دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
 - القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
 - إجراء مقارنة الهيكل بسعر التكلفة الخاصة بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا وفق تنظيم إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل وإعادة تنظيم المسار...).
- ❖ **عيوب الطريقة التكاليف الكلية:** لها بعض السلبيات نذكر منها:
 - الانتظار حتى نهاية الدورة لحساب اجمالي الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
 - القصور في مجال الرقابة على التسيير نظرا لعدم دقة التحميل.
 - محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل.
 - لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير المستغل.
 - عدم القدرة على استعمالها في التحليل النهائي في نشاط المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- أهم عيب يواجه هذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في التوزيع وتحميل الأعباء الغير المباشرة ولا تطلعنا على سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة لديهم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف. (طوايبي، 2004/2003، صفحة 102)
- يجعل سعر البيع الوحدة المنتجة منذ الأساس فترة كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا. (هلال، 2005/2004، صفحة 208)
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابت مع المخزون إلى الفترة التالية لهما لأن التكاليف التالية هي تكاليف فترة زمنية وهذا يخالف فرص استغلال الفترات المالية.

المطلب الثالث: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة

الفرع الأول: طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية)

أولاً: ظهور الطريقة (مصباح و ضيف، 2018/2017، صفحة 34) ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.

ثانياً: مفهوم الطريقة: التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة سابقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 بأنها "تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها ويقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف لذلك فهي تعبر عن الترجمة المعدلات الإنتاج الهندسية" كما تعرف أيضاً بأنها "التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي، وعملي في ظروف معينة التي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية".

ثالثاً: الأسس العامة لوضع نظام التكاليف المعيارية (هلال، 2005/2004، صفحة 65) هناك شروط يجب احترامها قبل الشروع في إعداد المعايير، كما أن هناك أصناف من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها لإعداد التكاليف المعيارية:

أ. الشروط الواجب احترامها عند إعداد المعايير:

✓ **التحفيز Motivation:** لا بد أن تكون الأهداف المسطرة قابلة للتحقيق، حتى يتشجع العمال على بلوغها. لذلك يجب

العمل على إيجاد نقطة توازن بين الحدين القصوين:

- كل معيار معد على أساس مرتفع جداً، سيؤدي إلى إحباط عزيمة عمال المؤسسة، بسبب اعتقادهم استحالة تجاوز

العتبة المحددة. ومن آثار ذلك أن المردودية ستتناقص مقارنة بالفترة التي لم تحدد فيها المعايير؛

- كل معيار يناسب مستوى ضعيف من الفعالية، غالباً ما يحقق ولكن نادراً ما يتم تجاوزه. فمجهود العمال سينضب

مع مستوى المردودية المقرر من طرف المديرية، خوفاً من إعادة النظر فيها ورفعها إلى مستوى أعلى.

ويبقى على المؤسسة إن أرادت الزيادة في الإنتاجية، أن تقدم تحفيزاً في شكل علاوات مخصصة لذلك.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

✓ **القبول Acceptation**: ويتعلق الأمر هنا بطرح سؤال لمعرفة ما إذا كان فرد من أفراد المؤسسة مستعد أكثر للمساهمة في تطبيق

معيار محدد بطريقة استبدادية Autocratique أو محدد بطريقة إسهامية participatif mode

والجواب هو أن القبول يكون عادة أفضل عندما تحدد المعايير عن طريق التشاور، في هذه الحالة يصبح المعيار بالنسبة للمسؤول، معياره، بالتالي تتحقق نوع من المطابقة بين الهدف المراد بلوغه والشخص.

ب. أصناف المصادر لإعداد التكاليف المعيارية: توجد عدة مصادر يمكن الاعتماد عليها لتحديد المعايير نوجزها فيما يلي.

✓ **التكلفة التاريخية**: يتم تحديد المعيار على أساس التكلفة المسجلة للفترة السابقة. هذه الطريقة في تحديد المعايير سهلة الاستعمال ولكنها غير فعالة لأنه لا توجد دلائل على أن الفترة المنصرمة تصلح كمرجع فيما يتعلق بالتكلفة؛

✓ **التكلفة التاريخية الحالية coût historique actualisé**:

بفضل تخمين التكلفة التاريخية يصبح هذا المرجع قابل للاستعمال أفضل من الأول، وذلك بالأخذ بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة لأسعار عوامل الإنتاج. إلا أن مردودية ونشاط الفترة السابقة لا يعتبران بالضرورة مرجع موثوق؛

✓ **التكلفة المعيارية النظرية أو المعيار الكامل standard parfait**: تتعلق بالتكلفة المتحصل عليها في ظروف مثلى للإنتاج (وقت تشغيل ومردود أعلى للتجهيزات والعمال) والتوزيع (دوران مرتفع للمخزونات، احترام الآجال، ملاءة الزبائن...). هذه التكلفة تمثل أحسن مرجع ولكنه خيالي utopique يستحيل البلوغ. إن استعمال هذا المرجع قد يؤدي إلى إحباط في عزيمة العمال، مما لا يتماشى مع شروط إعداد المعايير. فالمقصود هنا هو محاولة الاقتراب من هذه التكلفة فقط؛

✓ **التكلفة المعيارية العادية أو السهلة البلوغ**: تبني على أساس التكلفة المعيارية النظرية منقوص منها الوقت المتوسط للراحة، التعطل.... يمثل هذا المرجع، المعيار الأكثر استعمالاً، كما يسمح بالجمع بين المراقبة وتحفيز العمال.

✓ **السعر التنافسي**: هو السعر المطبق في السوق ويستعمل في حالة غياب مصادر سابقة في المؤسسة. هذه الحالة تخص المنتجات الجديدة المراد ترويجها والتي ليس لها تاريخ في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه. ولقد أخذ هذا النوع من المصادر يتطور في السنوات الأخيرة خاصة مع ظهور ما يسمى ب «التكلفة المستهدفة Target costing والتحليل المقارن Benchmarking

الفرع الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً: لمحة تاريخية عن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (سالم، رندة، و حمزة، 2018، الصفحات 447-

465) _ يعد ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) من أهم ما قدمه الفكر المحاسبي نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة. ويعود الفضل في

التوصل إلى اختراع نظام (ABC) إلى زملاء (Porter) الأمريكيان (R.Kaplan and R.Cooper) اللذان كشفوا عنه في

بيان أو تقرير في مؤتمر جوان من سنة 1986 بكلية هارفارد للأعمال (Harvard Business School)، حيث تم في هذا المؤتمر

تقديم ورقة بحث متميزة بعنوان الملائمة الضائعة " Relevance Lost "، من طرف (R.Kaplan and R.Cooper and

T.Jonshon)، وتم دراسة النظام في مؤسسة (Weyerhaeuser) لقياس ورقابة التكاليف غير المباشرة فيها، بعد الملاحظات

الأولية على النظام الجديد طور كل من (R.Kaplan and R.Cooper) النظام وتم تطبيقه في عدة مؤسسات صناعية بألمانيا،

بالسويد، بالوم.أ. ويرجع ظهوره إلى عدة أسباب نذكر من بينها:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- ✓ التطورات التكنولوجية التي أدت إلى تغيير في هيكل التكاليف، فنجد أن التكاليف المباشرة تقلصت والتكاليف غير المباشرة تضخمت عكس ما كانت عليه سابقا.
- ✓ ازدياد حدة المنافسة على المستوى العالمي والذي تولد عنه تقلص أو انخفاض الهوامش التجارية للمؤسسات؛
- ✓ تعدد المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن، نتج عنه زيادة تعقد بيئة الأعمال؛
- ✓ كبر حجم المؤسسات، وعودة الأسواق أدى إلى تغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسات، وعليه التنظيم التقليدي لم يعد يتكيف وهذه البيئة، مما أدى إلى ظهور هياكل على أساس الأنشطة والعمليات أو ما يسمى بالمدخل العرضي.

ثانيا: مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة (ناصر و سعيدي، 2021/2020، صفحة 40)

تعرف على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ماتستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة.

كما تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة و بالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه لربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.

كما عرفها Horngren بأنها: طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعريف تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء (اسماعيل و سعاد، 2013، صفحة 98)

ثالثا: أهداف نظام ABC: يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى:

- تحقيق الدارسة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل ذلك الأنشطة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

رابعا: خصائص نظام ABC: يتمتع نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالخصائص التالية: (حمزاوي، 2013، صفحة 38)

- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكلفة بدقة ووضوح.
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة ويساعد نظام ABC على تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها.
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج لأخر إي كيفية استخدام هذه المنتجات والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه التقليدية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- يساهم نظام ABC زيادة كفاءة أداة الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما تقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

خامسا: تقييم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

❖ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام تستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة من تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي. (ظاهر، 2001، صفحة 42)
- إلقاء الضوء بشدة على أكبر من ذي قبل الإدارة على الطاقات غير المستعملة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية الأمر الذي لا يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المؤسسة، وهو يوفر مسيرة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة، حيث ترتبط بين ثلاث متغيرات هي النشاط والموارد التي تم استهلاكها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية. (عطية، 2000، صفحة 42)
- يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يساعد على التنبؤ بالإنفاق المستقبلي في الأجل الطويل وذلك لأنه غالبا ما تتجه عناصر إلى التغيير استخدام الموارد، هذا ما ينطبق في الأجل القصيد ولذلك فإن التغيير في دعم الإنتاج يعتبر احد عناصر التغيير في استخدام الموارد في الأجل القصيد.

❖ عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط (ناصر و سعيدي، 2021/2020، صفحة 42): هنالك بعض المحددات

والقيود التي تظهر عن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أهمها مايلي:

- إن نظام ABC يتطلب التحديد السليم للأنشطة بجانب توافر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسببات التكلفة) لكل نشاط سواء من حيث عدد المبيعات أو أنواعها.
- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض مع الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.
- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية وأن محاولات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم يكتمل بعد.

المطلب الرابع: الرقابة الداخلية على التكاليف والمخزونات

الفرع الأول: مراحل العملية الإنتاجية

وتنقسم هذه المراحل الى: (الصحن، 2001، الصفحات 173-174)

- أولا: المرحلة الأولى: - المدخلات: وهي المرحلة التي يتم تجميع عناصر الإنتاج المختلفة واللازمة لإتمام العملية الإنتاجية من المواد لأولية أو الأفراد أو الأجهزة والمعدات والآلات والأموال وأي موارد أخرى يتم تديرها من مصادر المختلفة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

ثانياً: - المرحلة الثانية: التشغيل وهي المرحلة التي فيها تشغيل عناصر الإنتاج المختلفة، التي يتم تجميعها في المرحلة السابقة، وقد يتم التشغيل يدوياً أو آلياً أو إلكترونياً، وتمثل عملية التشغيل في القيام بعمليات صناعية معينة بالنسبة للشركات الصناعية مثلاً على عناصر الإنتاج، يترتب على هذه العمليات تحويل المدخلات من المواد الخام إلى منتج صناعي تام وقابل للاستخدام ويتمثل في المخرجات ثالثاً - المرحلة الثالثة: المخرجات وهي المرحلة التي يظهر فيها الناتج النهائي لعملية التشغيل السابق من السلع والبضائع التامة، أو الخدمات المنتجة، أو المنافع التي تتحقق، ويتم تقديمها إلى مستخدميها سواء داخل المشروع كالإدارة أو خارج المشروع كالعملاء أو الجهات الحكومية المختلفة

وخلال هذه المرحلة يلزم وجود معدلات أداء مخطط لها مسبقاً لأنها أساس الحكم على نتيجة هذه المرحلة ومدى نجاحها.

أولاً: الرقابة على هذه المراحل:

يتطلب الحصول على معلومات دقيقة وصحيحة وجود رقابة على كل عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات للتأكد من أن النظام ينتج ويقدم المعلومات والبيانات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، إنها مجموعة من الإجراءات والقواعد تهدف إلى التحقق من أن تشغيل النظام يتم وفق ما هو مخطط عند تصميمه، وأن النظام يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات. (قاسم، 2004، صفحة 8).

ثانياً: دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية الرقابة

تستمد نظم معلومات المحاسبة في عملية الرقابة أهميتها من نظم الرقابة التي هي نظماً للمعلومات تعتمد على صحتها في عملية تصحيح الأخطاء خاصة أن الإدارة تعتمد على المعلومات الواردة إليها في شكل تقارير ولذلك فعملية تصحيح الانحرافات تعتمد على المعلومات التي يجب أن تتوفر فيها:

- الدقة
- الثقة
- صحة المعلومات
- الوصول في الوقت المناسب

ويتمثل الدور الرئيسي لنظم المعلومات المحاسبية نحو الرقابة على جودة الإنتاج في تزويد الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة لتبرير اقتصاديات درجة الجودة التي ترغب في تحقيقها، من خلال عمل دراسة للمنفعة والتكلفة لكل مستوى معين ولكل مجموعة من مجموعات السلع المنتجة، وطبقاً لهذا الدخل يجب أن تفوق المنفعة المتوقعة من إنتاج وبيع سلعة معينة ذات جودة معينة إنتاجها، مع ضرورة تحقيق هامش مساهمة كاف على الأقل لتغطية التكاليف الثابتة للإنتاج. (الداهمة، 2008، الصفحات 170-171)

ثالثاً: اختبار نظام محاسبة التكاليف

يجب أن يكون المدقق ملماً بنظام محاسبة التكاليف المستخدم كجزء من دراسته، وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية. حيث يعتبر وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة على الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى جانباً هاماً للتأكد من استخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون آخر المدة، ففي أي نظام محاسبة التكاليف العناصر الثلاثة الرئيسية للتكلفة هي تكلفة المواد المباشر، وتكلفة العمل المباشر، والمصروفات غير المباشرة. وقد تستخدم المؤسسة نظام التكاليف الفعلية أو التكاليف المعيارية واختبارات المدقق لنظام

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

التكاليف المستخدم تهدف إلى التأكد من أن التكاليف المحملة للأوامر، والمراحل الإنتاجية قد تم تجميعها بدقة. (لطفني، 2009، صفحة 286)

ولتحقيق هذا المبتغى يجب على المدقق ان يقوم باختبار صحة الكميات واسعار المواد المستعملة ، وعدد ساعات العمل المباشر والأجر في الساعة، ومعدلات تحميل المصروفات غير مباشر، وأسس تحميلها ويجب كذلك على المدقق بفحص ملخص توزيع ساعات العمل المباشر على مختلف العمليات، وبالنسبة لمعدلات الأجر فيمكن الرجوع بشأها إلى ملفات العاملين بإدارة الأفراد

الفرع الثاني: الرقابة على المخزون في المصنع

تعتبر الرقابة على المخزون في الأقسام الإنتاجية له أهمية لاستكمال الرقابة على المخزون من حيث الصرف والاستخدام. والمواد التي تصرف من المخزون الى الإنتاج، تنتج وتتحول الى السلعة التامة أو النصف مصنوعة. وطبقا لمعيار الإنتاج فإن كمية المواد التي تستخدم في الإنتاج تكون محددة. غير أنه يحرص على الرقابة عليها. فتحدد الإدارة نسبة العجز المسموح به لغرض اكمال الرقابة على المواد المستخدمة. (الصحن، 2001، صفحة 251)

الفرع الثالث: الرقابة على الشراء

تتولى إدارة المشتريات فحص طلبات التوريد الواردة اليها وتقرر الطريقة التي تم بها الشراء طبقا للوائح الداخلية سواء بشراء مباشر أو بعتاء أو بمزايدة أو بمناقصة. وفي حالة اجراء مناقصة يتم تحديد موعد جلسة فتح المظاريف بواسطة اللجنة المكلفة بذلك والتي تقوم باختيار أنسب الأسعار والشروط المتقدمة. (الصحن، 2001، صفحة 269)

الفرع الرابع: الرقابة على المبيعات

وتتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات والتي قد تظهر التباعد عن الأهداف التي حددت في موازنة البيع ولهذا فان متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق الرقابة على الإنتاج الناتج من البيع. وهناك أيضا الرقابة على خروج السلع المباعة من المخزن. ولا تخرج البضاعة من المخزن للبيع الا إذا تحققت عملية بيع عن طريق إدارة البيع الذي طلب الشراء من العميل وتؤكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني ومن وجود كمية السلع المطلوبة وسعر البيع وبذلك تعد فاتورة وتدرج فيها الكميات والاصناف والسعر وشروط البيع. وتراجع كل فاتورة بتفاصيلها وعملياتها الحسابية. (الصحن، 2001، الصفحات 275-276)

الفرع الخامس: علاقة المحاسبة التحليلية بالرقابة الداخلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات المساعدة في الرقابة الفعالة والصارمة فعبير وسائلها وأدواتها يمكن لآخذي القرار داخل المؤسسة أن يكون ملما بأهم النتائج وتطورها، بطريقة تتيح لهم اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت اللازم والمناسب. وأصبحت المحاسبة التحليلية تستعمل العديد من الطرق المحاسبية للتسيير الأحسن، وذلك بسبب المعلومات الدقيقة والكاملة التي تقدمها والتي بدونها لا يمكن أن تتخذ القرارات بصفة علمية، كما تسهل هذه الطرق الإدارة في ممارسة وظائفها التي تتعلق بالرقابة والتخطيط والتوجيه والمتابعة وضبط الرقابة على عناصر التكاليف، كما تسمح بتقديم تحليل تفصيلي عن كيفية حساب التكلفة وتحليلها والتحكم فيها الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف الانحرافات ومن ثم تصحيحها وتقومها، وتقوم بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزون وبالتالي تمكنها من الحصول على ربحية أكبر مقابل تكلفة اقل. وبالتالي فدور المحاسبة التحليلية من خلال حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية في المؤسسة، هو مساعدة المسيرين في التخطيط والرقابة ، وذلك بمعرفة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

أسباب الأخطاء التي تؤدي إلى الانحرافات ومحاولة تجنبها مستقبلاً بوضع الحلول لها، كذلك تساعدهم على تقييم أداء المؤسسة ومعرفة وضعيتها المالية، بالإضافة إلى أنها تسهل وظيفة الرقابة وذلك بمقارنة النتائج المحققة مع المخطط لها وكشف الانحرافات ومعالجتها فور وقوعها، الأمر الذي يؤدي إلى تفعيل وتحسين الرقابة الداخلية، وتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة. وعلى العموم المؤسسة تحتاج إلى دراسة أفضل للمحاسبة التحليلية ودورها في مراقبة التسيير بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل أخص، وذلك من أجل الوصول إلى أهدافها وبقائها واستمراريتها.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل يمكننا القول أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا بارزا ورئيسيا في المؤسسة الاقتصادية، إذ تهتم بدراسة مختلف أنواع التكاليف وأسعار التكلفة لما لها من أهمية بالغة فهي تقنية مساعدة على توفير نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية. فقد تعددت طرق المحاسبة التحليلية، فمنها الطرق التقليدية التي تشمل طريقة التكاليف الكلية، المتغيرة، المطورة، الهامشية وطريقة التكاليف الجزئية، ومنها أيضا الطرق الحديثة، والتي ابرزها طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC، وكذا طريقة التكاليف المعيارية الحديثة.

أما الرقابة الداخلية فهي نظام يعمل على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تعمل على حماية أفضل لأصول المؤسسة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى ارتباط العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ لنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره

كما ان المحاسبة التحليلية في الوقت الحاضر تلعب دورا هاما وأساسيا من خلال توفيرها للبيانات والمعلومات الملائمة للاستخدام الداخلي والخارجي وكذا تصحيح الإنحرافات مما أدى الى تسهيل الرقابة الداخلية في المؤسسة واختصار الوقت وأيضا مراقبة التكاليف وتخفيضها.

الفصل الثاني

استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في الديوان

الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

ONAAPH

تمهيد

تعتبر المؤسسة الإقتصادية العمود الفقري التي تولي له الدولة اهمية بالغة للنهوض بالإقتصاد الوطني، وبعد تطرقنا في الجانب النظري لموضوع مذكرتنا حول المحاسبة التحليلية و استخدامها لتحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية و لتجسيد هذا الموضوع في الواقع العملي و الإجابة على مختلف التساؤلات التي طرحت سابقا نقوم بدراسة حالة بالديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها وحدة بسكرة و في دراستنا لهذه المؤسسة سوف نركز على طريقة محاسبة التكاليف في المؤسسة وآليات استخدامها لتحسين الرقابة الداخلية .

المبحث الأول: تقديم عام للديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها

يعتبر الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها المؤسسة الاقتصادية الوطنية الوحيدة التي تلبي جميع متطلبات ذوي الإحتياجات الخاصة من أعضاء إصطناعية والمساعدات التقنية على المشي من أجل إعادة ادماجهم في الحياة الطبيعية عامة والإقتصادية خاصة.

المطلب الأول: التعريف بالديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها

في هذا الجزء سيتم التعرف على الديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها، وذلك من خلال إبراز مراحل نشأته وتطوره، ومن ثم التعرف على أهم مهامه وأنشطته :

الفرع الأول: نشأة الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

لم تقم الجزائر بعد الاستقلال ببذل مجهوداتها من أجل إدماج الفئة المعاقة في المجتمع، حيث أن سياستها ثابتة ومتواصلة في ترقية وتحسين الظروف المعيشية لهذه الفئة وترجم هذه السياسة من خلال وضع و توفير هياكل متخصصة في التكفل بمختلف احتياجاتها، وهذا كتوفير الآلات و المعدات المساعدة على التحرك والتنقل.

ولهذا في بادئ الأمر، ثم إنشاء مديرية المجاهدين القدماء باعتبار أن الشريحة الأكبر من المعاقين كانت من المجاهدين، وقد أخذت

المديرية على عاتقها الاهتمام بمعطوي حرب التحرير عبر كافة التراب الوطني، وفيما بعد ثم إنشاء « **Etablissement** »

« **LEBRE** »، والتي كانت مهامها موجهة نحو الفئة المؤدية المعاقة منها، وهذا من خلال توفير الأعضاء الاصطناعية وكل اللوازم

الضرورية الأخرى.

وفي سنة 1972 إرتأت الخزينة الوطنية والضمان الاجتماعي هيكل « **Etablissement EBRE** » وإنشاء المركز الوطني

للأعضاء الاصطناعية، ومن اجل التكفل الأحسن بالفئة المعاقة كان لابد من زيادة عدد الهيكل، وهذا خاصة بعد ارتفاع عدد الملفات

والذي فاق 3600 ملف، ولهذا وبالموازاة مع سياسة التوسع و التقرب من المعاقين وبالتعاون مع المؤسسات العالمية فإن التعاون المشترك

تركز حول كيفية، إتقان عملية وتقنيات التصنيع واكتساب المعرفة.

وكتتويج لهذه الجهود المتواصلة ونظرا لطبيعة الأنشطة، والتي طغى عليها الجانب الصناعي والتجاري، فقد ارتأت السلطات العمومية

إنشاء الديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها، والذي تم بموجب القرار رقم 88-27 الصادر في 09 فيفري 1988، وحسب القانون

الأساسي للديوان فهي تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري.

ومما سبق يمكن تعريف الديوان على أنه: منشأة صناعية وتجارية عامة ذات طابع اجتماعي لا تخضع كلها لمبادئ الربحية المالية، والتي

تكون تحت إشراف وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي، ومن خلال الأهداف المؤكدة إليه يستثمر المكتب في مهمة عامة تتميز

بطبيعة المنتجات المصنعة وتسويقها التي تؤثر على الفئة المعوقين، وجميع أنواع الإعاقات (الإعاقه الحركية، والشلل الدماغى، وضعف

السمع، انخفاض الحركة،...) حيث توفر هذه المنتجات للمعاقين المحرومين اقتصاديا مساعدة في الحفاظ على المستوى الأمثل للاستقلالية

والنشاط في جميع الأوقات، مما أن يسير تكاملهم الاجتماعي.

وبالتالي فان المكتب لديه إمكانات تغطي جزءا من الإقليم الوطني من خلال هذه المديريات الإقليمية الثلاثة (الشرق، الوسط، والغرب)

والتي تمتد إلى جنوب البلاد إلى تقرت وبسكرة، ويتضمن الديوان 1900 عاملا موزعين على 94 موقع منها المديرية العامة التي يتواجد

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

مقرها ب 9 شارع فيكتور إيغو الجزائر، وأربعة وكالات جهوية التي تضم وحدات صنع أجهزة تقويم الأعضاء، مساعدات تقنية للمشي، مراكز لأجهزة السمع البصرية، مراكز الطب وفروع التوزيع.

الفرع الثاني: مهام وأنشطة الديوان

أولاً: مهام الديوان:

رغم البعد الاجتماعي للديوان، إلا انه عبارة عن مؤسسة صناعية وتجارية، ويتضح هذا من خلال مهامه المتمثلة فيما يلي:

- ضمان تصنيع وإنتاج الأجهزة والإكسسوارات والمساعدات التقنية للأشخاص ذوي الإعاقة.
- المشاركة في وضع معايير لأجهزة والملحقات والأجهزة المساعدة للأشخاص ذوي الإعاقة ولضمان تطبيق المعايير المتفق عليها.
- إجراء أي دراسة وأبحاث واتخاذ أي إجراء بهدف التحسين الكمي والنوعي للإنتاج الذي يقع ضمن نطاقه.
- تطوير أنشطة التصنيع والتجميع المتصلة بالغرض، ولا سيما عن طريق تشجيع وتنظيم التصنيع والتجميع في المنزل، وبصورة أساسية الأشخاص ذوي الإعاقة.
- ضمان وفقاً للقوانين واللوائح السارية، استيراد المنتجات ذات الصلة بموضوعها.
- توزيع المعدات والملحقات والمساعدات الفنية للمعوقين، وترتيب القائمة بهذا المرسوم.
- تنظيم والحفاظ على المنتجات.
- المساهمة في تدريب موظفي المكتب.

ثانياً: أنشطة الديوان:

من أجل التكفل بالأشخاص المعوقين المؤمنين اجتماعياً، تم إصدار اتفاقية مع هيئات التأمين الاجتماعي منها الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء (CNAS)، الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي للعمال الغير أجراء (CASNOS) للتكفل بالأشخاص المعوقين المؤمنين اجتماعياً وكذلك صناديق المؤسسة العسكرية.

إن التنوع المنتوج الذي يصنعه الديوان للأشخاص المعوقين يوجه نحو الفئة التي تعاني من:

- إعاقة دائمة (وراثية، من جراء حادث) تحتاج إلى أجهزة كرسي متحرك أو عكاز... الخ
- إعاقة مؤقتة (حادث أو مرض) تحتاج إلى مساعدة عن طريق أجهزة ملحقة مثل تجبيرية وروابط مكبر الصوت، قومات العنق، وعكاز... الخ

يمكننا حصر الأنشطة التي يقوم بها الديوان في أربعة أنشطة أساسية، وهي:

- نشاط الأعضاء الاصطناعية.

يتميز النشاط الأساسي للديوان في صنع الأجهزة التجبيرية، مشد، أحذية تجبيرية، أحذية لتقويم العظام، أحزمة طبية، قومات العنق، خوذة واقية.

- نشاط الأدوات المساعدة على المشي.

تصنع الوحدات المتخصصة قائمة المنتجات التالية:

- كراسي متحركة

- عكاز وعصا

- سيارات صغيرة بمحرك (عربات)
- مركبة صغيرة بمدفعه IMC
- جهاز ترميم السمع
- يخص هذا النشاط المعوقين المصابين بالصمم حيث تقدم لهم أجهزة ترميمية للسمع والملحقات المناسبة.
- نشاط المعدات المصححة.
- نشاط تجاري آخر.
- إضافة إلى النشاطات المذكورة سابقا يقوم الديوان الوطني بتسويق الملحقات الخاصة بالأشخاص المعوقين:
- خفاقات للعكاز و العصا
- وسادة ضد الندبة

المطلب الثاني: تنظيم الديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها

سنقوم في هذا الجزء بالتعرف على هيكلية الديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها، مبرزين أهم المهام التي تقوم بها كل مديرية.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها

قبل التطرق إلى الهيكل التنظيمي نوضح المديرية الجهوية والهيكل الملحقة بها كالتالي:

- المديرية الجهوية للوسط:

- وحدات الإنتاج الأجهزة التجبيرية: الجزائر، تيزي وزو، البليدة، تقرت،... الخ.
- الفروع الجوارية للتوزيع: شرشال، الأعواط، المدية، أقبو، المدية، الجلفة،... الخ.

- المديرية الجهوية للغرب:

- وحدات الإنتاج الأجهزة التجبيرية: سيدي بلعباس، وهران، الشلف،... الخ.
- الفروع الجوارية للتوزيع: سعيدة، معسكر، تلمسان، مغنية، تيارت، غليزان،... الخ.

- المديرية الجهوية للشرق:

- وحدات الإنتاج الأجهزة التجبيرية: قسنطينة(الخروب)، عنابه، سطيف، بسكرة،... الخ.
- الفروع الجوارية للتوزيع: أم البواقي، جيجل، خنشلة، القالة، المسيلة، أريس، برج بوعرييج،... الخ.

- المديرية العامة: من مهامها:

- متابعة و مراقبة جميع أنشطة الديوان.
- تحديد سياسة الديوان فيما يخص التنظيم، التسيير، التطوير، التوجيه و الرقابة.
- تحقيق كل الدراسات و البحوث المتعلقة بتطوير الإنتاج.
- التأكد من التنظيم و صيانة المنتجات.
- تنظيم التعاون مع هيكل و مؤسسات أخرى فيما يخص الأنشطة التي لها علاقة بإنتاج أعضاء المعوقين.
- المديرية المركزية لإدارة والوسائل: وتقوم بـ:

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

- تحديد سياسة تطوير المورد البشرية.
- وضع إجراءات تسيير العمال ووسائل الديوان.
- اقتراح توقعات لتكاليف سير العمل، فيما يخص مصاريف العمال ووسائل الديوان و السهر على تنفيذها.
- إعداد الهيكل التنظيمي للديوان، مع السهر على تنفيذ مخططات التكوين.
- المشاركة في حدود الإمكانيات، في تحقيق مشاريع الديوان.
- تسيير الأرشيف و السهر على تحقيق الانضباط العام.
- **المديرية المركزية التقنية:** تقوم بعدة مهام، منها:
 - متابعة عملية الإنتاج لمختلف منتجات الديوان.
 - المراقبة و التنسيق بين مختلف أنشطة الديوان.
 - إعداد برنامج الإنتاج السنوي لكل الأنشطة، ومتابعة تنفيذها.
 - مشاركة المديرية العامة في تحديد سياسة و طبيعة الاستثمارات.
 - التنسيق ومراقبة التنفيذ الفعلي للمشاريع.
 - إعداد ومتابعة الإحصائيات المتعلقة بالأنشطة.
- **المديرية المركزية التجارية و التسويقية:** من ابرز مهامها:
 - تحديد احتياجات الديوان، مع تقسيم السوق وتحليل عروض المنافسين.
 - تسيير مخزونات المنتجات التامة.
 - المشاركة في برامج تسيير الجودة.
 - مراقبة تنفيذ البرامج وتحليل النتائج.
 - تسيير الحقوق، وتنشيط المبيعات.
- **المديرية المركزية للمالية و المحاسبة :** وتقوم ب:
 - تسيير الموارد المادية و المالية الضرورية لسير نشاط المؤسسة.
 - المشاركة في تحديد استراتيجية المؤسسة.
 - إعداد ووضع في متناول المسؤولين معلومات صحيحة وموثق فيها.
 - إعداد موازين المراجعة الدورية وميزانية المؤسسة، وتحليل النتائج و الأداء.

الفرع الثاني: التعريف بوحدة بسكرة و هيكلها

تقع وحدة الإنتاج بسكرة 04 شارع حملة ابراهيم بسكرة . و بدأ نشاطها شهر سبتمبر 1993 ، يبلغ عدد العاملين في وحدة الإنتاج بسكرة 83 عامل موزعين بين الإدارة و الورشات، و كذا لوحدة بسكرة أربعة فروع :

- مركز بسكرة ورمزه التحليلي :ANDK070
- مركز باتنة ورمزه التحليلي : ANDK050
- فرع أريس ورمزه التحليلي : ANDK051

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

- فرع سيدي خالد ورمزه التحليلي: ANDK071

حيث يبلغ عدد عمال الإدارة 13 عامل أما عمال الورشات ينقسمون بين عمال إنتاج 29 عامل، وتقنيين 41 عامل. والجدول التالي يبين القوة العاملة لوحدة بسكرة حسب القطاع والفئة المهنية

الجدول رقم 03: القوة العاملة حسب القطاع والفئة المهنية

المراكز	الإدارة					التقنيين					الإنتاج					المجموع				
	CS	CM	AM	EXE	TOT	CS	CM	AM	EXE	TOT	CS	CM	AM	EXE	TOT	CS	CM	AM	EXE	TOT
بسكرة	3	5	1	2	11	3	9	7	7	26		12	10	3	25	6	26	18	12	62
سيدي خالد				1	1		1	1		2					0	0	1	1	1	3
بانسة				1	1		6		2	8	1	1	2		4	1	7	2	3	13
اريس					0		2	1	2	5					0	0	2	1	2	5
المجموع	3	5	1	4	13	3	18	9	11	41	1	13	12	3	29	7	36	22	18	83

المصدر : وثائق من دائرة الإدارة والوسائل العامة

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني لأعضاء المعوقين ولواحقها وحدة بسكرة

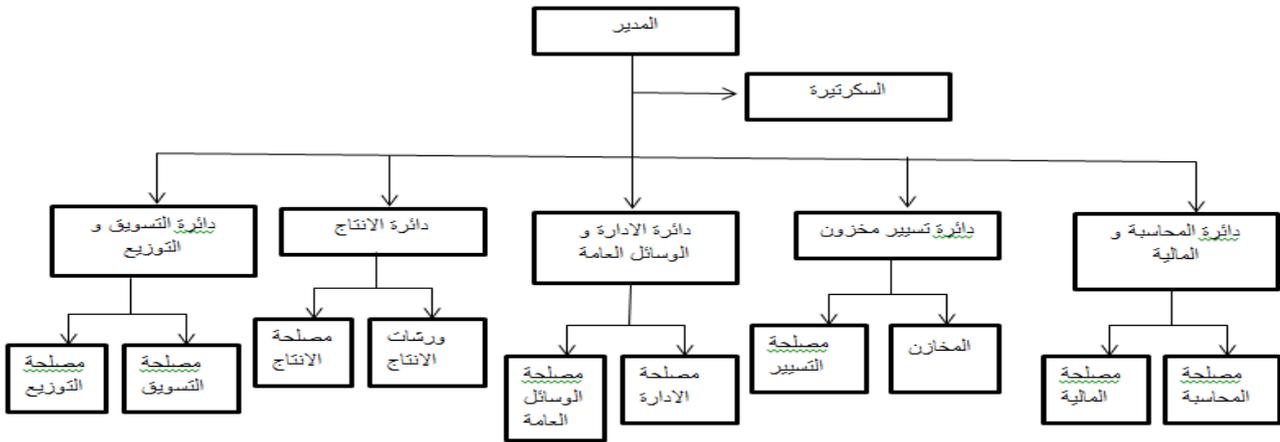
يعمل الهيكل التنظيمي على تحديد مهام وصلاحيات كل مصلحة ومدى أهميتها وذلك من أجل ضمان السير الفعال للمؤسسة. كما أنه يقوم بتحديد العلاقات الموجودة بين مختلف درجات المسؤولية، ويتكون أساسا من:

- المدير: هو الذي يسهر على تطبيق إستراتيجية المؤسسة
- السكرتاريا: تقوم بالأعمال الموكلة للسكرتارية من طرف المدير واستقبال وتسجيل البريد الصادر والوارد .
- دائرة الإدارة والوسائل العامة: تتكون هذه الدائرة من مصالحتين مصالح تقوم كل واحدة منها بوظائفها حيث تقوم مصلحة المستخدمين والموارد البشرية بمراقبة التغيب أو حضور العمال تامين المستخدمين و تحضير اجرة العمال كما أنها تقوم بتقديم بجميع الوثائق الذي يطلبها الموظف من إدارته لاحتياجاته الشخصية كشهادة العمل و كشوف الراتب السنوي، وأما مصلحة الوسائل العامة تسهر على تزويد المؤسسة بالوسائل المكتبية و كل مستلزماتها الأساسية وتسيير والمحافظة على أصول المؤسسة من تفتيات كما تعمل على تزويد دائرة المحاسبة والمالية والجهات المختصة بكل التقارير والمعلومات اللازمة
- دائرة التموين وتسيير المخزون: حيث تعمل الدائرة على استقبال المواد الأولية والمواد اللازمة للإنتاج من طرف المخزن المركزي (التحويل مابين الوحدات) وتسهر على تسيير المخزون وتزويد مختلف ورشات الإنتاج بالمواد اللازمة للإنتاج
- دائرة الإنتاج: وهي الدائرة التي تتكفل بإنتاج الطلبات التي تأتيها من قبل دائرة التسويق في ما يتعلق بالأجهزة اللازمة لاحتياجات المرضى وتمون بالمواد الأولية من طرف مصلحة التموين وتتكون من 5 ورشات :
 - ورشة الإسكافة والأحذية الطبية.
 - ورشة صناعة الأطراف الاصطناعية العلوية والسفلية التقويمية والتعويضية
 - ورشة التهيئة والتسريح، ورشة الأحزمة الطبية

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

- دائرة التسويق والتوزيع : وهي التي تتكفل باستقبال المرضى والقيام بجميع اجراءات التكفل لدى مصالح الضمان الاجتماعي وذلك من عملية أخذ القياسات اللازمة لتحديد طبيعة ورمز العضو المطلوب الى غاية تسليم المنتج الى مستحقيه ، كما تشغل عملية البيع بالإضافة على أنها تقوم بعملية الفوترة وتحصيل المستحقات.
- دائرة المالية والمحاسبة: هي الحلقة الأهم للمؤسسة حيث تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى اموال تسدد مختلف تكاليف المنتجات، وكذا استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة وهي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الجيد للمؤسسة، كما تتلقى من مختلف الدوائر الوضعيات الشهرية لكل دائرة وترجمتها الى تقارير محاسبية تساعد الإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة ، كما تعمل على اعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج دوريا ومراقبة التكاليف.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لوحدة بسكرة



المصدر من اعداد الطلبة

المطلب الثالث : نظام التكاليف المطبق في المؤسسة محل الدراسة

تعتبر المحاسبة التحليلية على انها أسلوب لمعالجة المعطيات يهدف الى معرفة التكاليف النهائية وتحديد أسس تقييم بعض من عناصر الأصول (المنتجات النهائية، ومنتجات قيد التصنيع)....، بالإضافة إلى تحديد النتائج والهوامش لكل منتج أو نشاط. وهذا باعتبار ان المحاسبة التحليلية مصدر معلومات في التسيير التنبؤي.

تحلل التكاليف وتعالج داخل نظام التكاليف الحقيقية، حيث تحسب التكاليف بعد أو أثناء دورة الاستغلال الخاصة بالمنتج أو النشاط . وتعلق أساسا بوصول استهلاك المواد، حالة الأجور المدفوعة، الفواتير المتعلقة بالنقل ... الخ.

ان هذا النظام موجه بصورة مباشرة إلى تحديد التكاليف الحقيقية بمدف الحصول على معلومات تسمح لنا بإدراك المعايير الخاصة بالرقابة. و في هذه المرحلة يمكن وضع نظام التكاليف المحددة مسبقا (المعيارية) والذي تعتمد المؤسسة كأساس للرقابة الداخلية .

الفرع الأول: التكاليف الواجب معالجتها

إن نوعية التكاليف الواجب معالجتها تملئها طبيعة نشاط المؤسسة وتقسيمها إلى عمليات، وفقا لمراحل التصنيع التي تمر عبر الورشات والأقسام وفي هذا الصدد ولتعدد المنتوجات التي تنتجها ONAAPH سنخصص الدراسة على نوع من الأحذية الطبية تحت رمز ref 701 فالتكاليف التي يمكن حسابها في هذا الشأن هي:

-تكلفة صنع الحذاء الطبي

إلى جانب التكاليف التي تعتبر أساسية، تمكننا أيضا من البحث والحصول على تكاليف أخرى مرتبطة بالنشاط وتعتبر مفيدة للرقابة. وفي حالة حساب تكاليف الصنع، سنتبع تشكل التكاليف على مختلف مراحل العملية، التكلفة المطلوبة تكون متدرجة وفق هذا الأساس فاعتبار أن كل مرحلة من العملية توافق تكلفة.

ومن أجل تقييم أحسن للتكاليف المباشرة وغير المباشرة يجب القيام بعمل دقيق ومدروس لتحديد جميع العناصر المركبة والمكونة للتكاليف. أولا: النمط التحضيري.

أ- اختيار مراكز النشاط.

هناك نوعين من المراكز يجب أخذها بعين الاعتبار هي ::

1. المراكز الأساسية:

هي المراكز أو الأقسام التي تنتج مباشرة السلع والخدمات التي ستباع فيما بعد للزبائن، أو تقدم لمراكز داخلية أخرى في شكل تنازل داخلي.

هذه الأقسام تخص أنشطة الصنع، الإنتاج، الإنجاز، أداء الخدمات، ويتم توجيه أو تحميل الأعباء المباشرة إلى الأنشطة مباشرة، والأعباء غير المباشرة يتم تخصيصها وتوزيعها في مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتج أو النشاط

2. المراكز الثانوية:

هي المراكز التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في الصنع، وإنتاج السلع، وأداء الخدمات كأقسام الدعم أو أقسام الهيكلة. حيث تتلقى هذه المراكز أعباء غير مباشرة محددة، إما بالتوجيه أو بمفاتيح التوزيع التي تعيد توزيعها على المراكز الأساسية

ثانيا: معالجة الأعباء المباشرة:

تشمل الأعباء المباشرة على العناصر التالية:

أ. تكلفة المواد المستعملة للإنتاج: يتطلب تقييم الأعباء المباشرة للمواد المستعملة :

-طريقة مسك المخزون من المواد: يتم مسك ومتابعة مخزون المواد حسب طريقة الجرد الدائم هذه الطريقة تسمح بمعرفة الموجود المحاسبي بالكميات والقيم من المواد في المخزن بعد كل حركة موضوع تحرير وثيقة:

-وصل دخول Bon d'entrée المواد المتدفقة من طرف الموردين أو المراكز الداخلية (ملحق 01).

-وصل خروج Bon de Sortie المواد باتجاه المستعملين (فكرة الاتجاه تعد أساسية.) (ملحق 02)

-وصل إعادة إدماج Bon de réintégration للكميات المعادة من المواد غير المستعملة (ملحق 03)

- كيفية تقييم حركات المخزون:

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

أ. تقييم المدخلات: يتعلق الأمر بالمواد المشتراة لحاجة الإنجاز، وعليه يكون التقييم بتكلفة الشراء خارج الرسم (تكلفة الشراء خارج الرسم = سعر الشراء خارج الرسم + مصاريف الشراء) أما فيما يتعلق بالمنتجات المصنعة لدى المؤسسة يتم تقييم المدخلات بتكلفة الإنتاج. مع العلم أن تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + الأعباء الأخرى المرتبطة بعملية الإنتاج.

ب - تقييم المخرجات: بالنسبة للمخرجات يكون التقييم حسب طريقة أو أسلوب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP) ويتم حسابها آليا بعد كل إدخال للمواد. (ملحق 04)

-بطاقة الجرد الدائم:

حركات الدخول والخروج ومستوى المخزون الناتج عنها مادة ما خلال فترة معينة، تسجل بالكميات والقيم في بطاقة الجرد الدائم. هذه البطاقة تمسك على مستوى مصلحة تسيير المخزون .

ب. تكلفة اليد العاملة المباشرة: حساب وتوجيه تكلفة اليد العاملة إلى مختلف أنواع المنتجات أو الخدمات المؤداة يتطلب بالضرورة الأخذ بعين الاعتبار ثلاث عوامل:

-تخصيص وقت العمل الحقيقي (الفعلي) : هو مدة العمل المرصدة فعليا لمهام الإنتاج ، والذي بهذا الشكل يمكن أن يوجه إلى المنتجات أو الخدمات المنجزة. يقاس عموما بالساعة ويكون أقل من وقت الحضور المأجور المعروف لدى مصلحة تسيير المستخدمين. والفرق بين الوقت المأجور والوقت المخصص لمهام الإنتاج يمثل الوقت الميت المأجور ، والهدف من التمييز بين الوقتين يتجلى في:

-إظهار الوقت وتحديد أسبابه ثم اقتراح حلول مناسبة.

-اعتبار وقت العمل الفعلي وحدة عمل لتوجيه الأعباء إلى عدة منتجات

-تكلفة ساعة عمل اليد العاملة الحقيقية (الفعلية): تحسب تكلفة ساعة اليد العاملة على أساس العناصر التالية:

- وقت العمل الفعلي.

- الأعباء الناتجة عن توظيف القوة العاملة بمعنى:

- الأجور الممنوحة.

- المنح والعلاوات المرتبطة بالأجور.

- الاشتراكات الاجتماعية.

-وقت العمل المخصص فعليا لمهام الإنتاج: من أجل تحديد وقت العمل الحقيقي (الفعلي) وتوجيهه إلى مختلف أنواع الأشغال المنتجة والخدمات، يستوجب الأمر استخدام دعامة عمل (Support de Travail) هذه الدعامة يجب أن تسيّر يوميا بالنسبة لكل عامل موجه للإنتاج وتستلزم تسجيل جميع العناصر التي تسمح بالوصول إلى تحصيل وقت العمل الفعلي (الحقيقي).

- معلومات ووثائق أخرى ضرورية:

-قائمة المستخدمين لكل مركز نشاط.

-الأجور والمكافآت لكل عامل ولكل مركز.

حالة وقت الحضور المأجور.

هذه المعلومات تقدمها مصالح تسيير المستخدمين

-تكلفة نقل المنتج.

-تكلفة الإنتاج لدى الغير Sous Traitance : يعالج إنتاج المنتج لدى الغير:

-حسب نوع المنتج أين تكون وحدة القياس بالكمية.

- تكلفة الوحدة (وحدة العمل): هذه التكلفة ستحدد انطلاقا من النسبة بين أسعار الإنتاج لدى الغير خارج الرسم على الكميات المنجزة. وعملية التقييم تكون انطلاقا من الوثائق التالية:

-وصل التنازل ممضي من الطرفين.

-فاتورة التنازل تبين نسبة الإنجاز والإنتاج حسب الورشة (نسب محددة في المرفقات)

هذه التكاليف تمثل عموما نسبة معتبرة من التكلفة النهائية (سعر التكلفة).

ثالثا: معالجة الأعباء غير المباشرة:

تمثل الأعباء غير المباشرة أعباء الاستغلال التي لا تساهم مباشرة في تحقيق أو إعداد منتج ما. يمكنها كذلك أن تكون مشتركة بين عدة منتجات مما يتطلب توزيعها ثم تجميعها على مستوى كل نشاط.

أ- أصل الأعباء غير المباشرة: مصدر الأعباء غير المباشرة يتمثل أساسا في:

1- مركز الإنجاز أو الخدمة: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة إما أن توجه أو توزع على مختلف أنواع الأنشطة (داخل المركز نفسه).

2- مركز التكاليف المشتركة: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة يتم توزيعها على مختلف مراكز الإنجاز.

3- المقر الاجتماعي: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة للعمل يتم توزيعها على مختلف مراكز الإنتاج والفروع العمليانية .

ب- تركيبة الأعباء غير المباشرة: هذه الأعباء تتشكل أساسا من:

1- المواد الاستهلاكية: المواد التي تدخل في تشكيل وتركيب المنتجات المنجزة مثل: مستلزمات المكاتب، أدوات ولوازم... الخ تسييرها يكون عن طريق الجرد الدائم بنفس الشكل مثل الأعباء المباشرة المواد المستعملة وعلى عكس تقييمها يكون بتكلفة الشراء بكامل الرسم.

2- الخدمات: هذه الأعباء تخص الخدمات الثانوية اللازمة لحسن عمل مراكز الإنجاز وأداء المقرات مثل مصاريف المهمات والتنقلات، الاشتراكات، التشريفات، مصاريف النقل... الخ.

3- أعباء المستخدمين: هذه الأعباء تخص كتلة أجور المستخدمين غير المنتجين على مستوى مراكز الإنجاز والمقرات مثل مستخدمي الوسائل المشتركة، الإدارة... الخ.

4- الأعباء الجبائية: هذه الأعباء تخص الضرائب والرسم المفروضة قانونا مثل الرسم على التمهيين والتكوين المتواصل، حقوق التسجيل، حقوق الطابع،... الخ.

5- الأعباء المالية: هذه الأعباء تخص المصاريف الملتزم بها إما بعد أو قبل عملية الاستغلال

6- الأعباء المختلفة: تخص هذه الأعباء أساسا: التأمينات.

7- مخصصات الإهلاك: تخص استثنائيا هذه الأعباء مخصصات الإهلاك للتثبيات غير المنتجة مثل: البنايات الإدارية، تجهيزات

المكاتب، التهيئات والتجهيزات الاجتماعية... الخ

المبحث الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

إن نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة وهو عبارة عن إجراءات تنظيمية التي تساهم في زيادة الثقة في القوائم المالية وعليه سوف نتناول مطلبين.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على التثبيات والمحزونات

الفرع الأول: الرقابة الداخلية على التثبيات

وتتم من خلال الاجراءات التالية:

- فحص محاضر استلام "les PV de réception" من خلال مراقبة مدى تطابق المعلومات الواردة فيها مع محتوى الفواتير المرفقة بها سواء ما تعلق بالمبالغ أو الكميات المستلمة وحتى تسميتها .
- إعطاء أرقام الجرد "les codes d'inventaire" لتلك التثبيات حتى يتسنى إدخالها في برنامج SAGE IMMOBILISATION الذي يتولى حساب استهلاكها الشهرية والسنوية.
- طلب محاضر التخصيص "les PV d'affectation" من مصلحة الوسائل العامة والتأكد من وجودها من خلال المعاينة الميدانية ورقم جردها يكون مكتوب بقلم لا يمحي .
- كتابة جميع التثبيات في مدكرة التثبيات، بحيث يكون مطابقا للنموذج المنصوص عليه في التعليمه المؤرخة في 21 جويلية 1989 حيث يجب إن يضم سبعة خانات مخصصة للبيانات التالية: الرقم التسلسلي للتثبيات (أرقام الجرد)، تاريخ الحياة، تسمية التثبيات، مبلغ الشراء، اسم المورد، مكان التخصيص، الملاحظات، ويجب أن تكون المدكرة محينه دائما. (الملحق رقم 06)

- يتم مراقبة تثبيات المكتب والإعلام الآلي نظرا لأهميتها وحركتها المستمرة عن طريق القائمة المعلقة في كل مكتب، والتي تحتوي على أثار كل مكتب ويجب أن تكون موقعة من طرف مسؤول كل مكتب ومسؤول الوسائل العامة. ويتم تحيينها كل سنة حيث يتم اللجوء إليها في حالة فروق الجرد من هذه التثبيات
- القيام بعملية جرد التثبيات في نهاية كل سنة للتأكد من وجودها الفعلي المادي الذي يعكس مبلغ التثبيات الواردة في الميزانية المؤسسة، وفي حالة إظهار عملية الجرد لنقص في التثبيات يتم تعيين مجموعة خاصة للتأكد من ذلك فقد يكون مجرد خطأ وفي حالة إثباتها لهذا النقص، يتم استدعاء مستعمل أو مستعملي ذلك التثبيات لتبرير ذلك النقص والذي يأخذ إحدى الحالات التالية:

- ✓ إذا كان النقص ناتج عن خروج التثبيات من اجل الصيانة، هنا يجب تقديم بيان الخروج موقع ومؤرخ من طرف مسؤول الوسائل العامة وخليية الأمن ومسجل في سجل الأمن
- ✓ إذا كان النقص ناتج عن خروج التثبيات إلى إحدى المؤسسات على شكل تنازل، بدون علم مصلحة المحاسبة والمالية هنا تطلب هذه الأخيرة تقديم قرار تحويل أو تنازل الخروج الذي يكون موقعا ومؤرخا من طرف مدير الوحدة ، كما تقوم بتحرير إشعار بعملية محاسبية تتضمن معلومات عن التثبيات وترسلها إلى المؤسسة التي منحت لها تطلب من خلالها تأكيد وجود التثبيات.

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

- يجب فحص ملف الإعلام الآلي الخاص الثببتات للتأكد من عدم حساب الاهتلاكات الخاصة الثببتات غير مخصصة، والذهاب لمعاينتها المادية في المكان المخصص لها على مستوى مصلحة تسيير المخزونات، كما يجب التأكد من حساب اهتلاكاتها بمجرد استعمالها وهنا يجب التأكد من أن التاريخ المدون في أذن التخصيص هو نفسه التاريخ الظاهر في برنامج الإعلام الآلي.
- التأكد من أن الثببتات المستلمة مسجلة في أرقام حساباتها المنصوص عليها في النظام المالي المحاسبي ونسب الاهتلاك المطبقة معقولة.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على المخزونات

وتتم من خلال الاجراءات التالية:

- فحص وتدقيق أذون الدخول بمقارنة بمحتواها مع مضمون الفواتير المعنية بها، وخاصة بالكمية المستلمة ووحدة قياسها، وحالة استلام المؤسسة لمادة وحدة قياسها الظاهرة في الفاتورة لا تتوافق مع وحدة القياس المعتمدة هنا يجب التأكد من عملية التحويل الذي قام بها أمين المخزن، وكذا مراقبة سعر الوحدة ومبلغ الشراء الظاهرين في الفاتورة مع ما هو مكتوب في إذن الاستلام مع وجوب تحديد مكان وضعها في رفوف المخزن حتى تسهل عملية جردها، و في حالة عدم تطابق إحدى النقاط السابقة يتم إرجاع تلك الأذون إلى مصلحة تسيير المخزونات لتصحيحها، كما يجب إن ترقم أذون الدخول ترقيما تصاعديا، و يكون تاريخ إصدارها بعد تاريخ الفاتورة
- فحص وتدقيق أذون الخروج من خلال التأكد مما يلي:
- وجود رقم سند الخروج بالخروج وفي حالة عدم وجوده تعتبر الأخيرة ملغاة وغير معترف بها وعدد القطع الظاهرة فيها تعتبر فرق جرد سالب.
- أن تكون موقعة من طرف أمين المخزن، وفي حالة عدم توقيعه تعتبر الأذون ملغاة.
- التأكد من عدم تكرار الرقم في أذون الخروج، وإذا حدث يتم طلب إلغاء الأذون المكررة حتى لا يتسبب ذلك في ظهور فروق الجرد.
- القيام بجرد المخزونات مرة في السنة يتم من خلالها حساب كمية المخزونات الموجودة بالمخازن ومدى مطابقتها مع الكمية المسجلة.
- تقوم بهذه العملية مجموعتين من العمال مستقلين عن بعضهما البعض كل مجموعة مكونة من شخصين ومن ذوي الخبرة في ميدان المخزونات، حيث تقوم بعد كميات المخزونات وفق جدول زمني معد مسبقا يغطي جميع المخزونات وتستخرج الفروقات وتحولها إلى مصلحة تسيير المخزونات لتبريرها.

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها

- فحص وتدقيق مبررات الفروق أذن الخروج المقدمة من طرف مصلحة تسيير المخزونات، من خلال طلبات أوامر الخروج المستند عليها في إعدادها، حيث يتم هنا التركيز جيدا على إن أوامر العمل مؤرخة قبل أذن الخروج.
- التأكد من وجود طرق العمل موثقة كطريقة مسك الجرد، طريقة تسيير المخزونات، الخ، وأنها محررة بشكل قانوني وشكلا ومضمونا، والتأكد من مدى تطبيقها على ارض الواقع.
- التأكد من عدم استلام تثبيبات على أساس أنها مخزونات فأمين المخزن عادة لا يفرق بينهما وذلك من خلال مراقبة مبلغ الشراء الوحدة المستلمة ومدة استعمالها، وفي حالة الالتباس يجب استشارة مستعمل تلك الآلة.
- فحص وتدقيق قوائم جرد المخزونات من حيث الفروق المستخرجة من طرف المجموعتين المكلفين بالجرد، والتأكد مدى احترامهما للجدول الزمني المعد لهذا الغرض، وان تكون موقعة من طرف أعوان الجرد المعنيين سلفا، ونظرا لكثرة هذه القوائم يكفي اخذ عينات منها.
- التأكد من إن المواد المستلمة مسجلة في حساباتها الصحيحة الواردة في أذن الاستلام.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على التسويق والموارد البشرية

الفرع الأول: الرقابة الداخلية على التسويق

- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن قسم المبيعات والذي يتضمن كمية المواد المنتجة المباعة حسب كل صنف، وهنا يجب التأكد من أنها مساوية للكمية الصادرة من قسم المنتجات التامة الصنع ، فإذا كان هناك تناقض وجب إخطار كل الجهتين ولا يقبل تسجيلها في المحاسبة إلا بعد تصحيح الخطأ من إحدى الجهتين.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن مصلحة الفوترة والذي يتضمن كمية المنتجات المباعة والتي حررت خلال الشهر، وهنا يجب ان ينتبه المحاسب على إن هناك مقارنة بين كمية المواد المسلمة إلى طالبيها والكمية المفوترة.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري لمبلغ المبيعات (رقم الأعمال) للتأكد من انه مطابق للكمية المباعة خلال الشهر لكل صنف من المنتجات المباعة، وإذا تبين إن هناك عدم تطابق يعاد ذلك التقرير إلى المصلحة التجارية مكتب الفوترة لتصحيح الخطأ، إما تدقيق ملفات الزبائن فهي من اختصاص مكتب المتابعة والتحصيل.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على الموارد البشرية

- فحص وتدقيق بيان الأجور الشهري المعد حسب كل مركز تكلفة والوارد من مصلحة المستخدمين مكتب الأجور، والذي يجب إن يكون مطابقا بالسنتيم لكشف الأجور الأخر المعد حسب إجمالي العمال.
- فحص وتدقيق مدى تحيين مصلحة المستخدمين عدد العمال كل مركز تكلفة، الأخذ بعين الاعتبار التغير في مناصب العمال التي تطرأ من حين إلى آخر حتى يتحمل مل مركز تكلفة تكاليفه الحقيقية.
- فحص وتدقيق بيان الأجور حسب نوع العقد دائم، محدود المدة، غير محدود المدة... الخ.
- التأكد من صحة مبالغ الاشتراكات الاجتماعية الشهرية من خلال إعادة حسابها.
- فحص وتدقيق بيان الأجور للممتهنين والذين يتكونون ومدى تطبيق الاتفاقيات المبرمة، وكذلك احترام قانون العمل.
- فحص وتدقيق مدى التوزيع العادل لبرنامج التكوين بين العمال وعدم وجود إسراف وتبذير وإجحاف في هذا الخصوص.
- فحص وتدقيق مبلغ تعويضات القيام بأمر بالمهمة وتوزيعه على مراكز التكلفة حسب انتماء كل عامل.

خلاصة الفصل

تمكنا في هذا الفصل من التعرف على مؤسسة الديوان الوطني للأعضاء الاصطناعية للمعوقين ولواحقها وحدة بسكرة حيث قمنا بالاطلاع على هيكلها التنظيمي وما يحتويه من مراكز وفروع ووجدنا ربطا بين نظام التكاليف المطبق في المؤسسة وكيفية استخدامه لتحسين الرقابة الداخلية حيث اتخذت المؤسسة نظاما محكما باستعمال مجموعة من الوثائق والمستندات التي تستعين بها من أجل الرقابة الداخلية لتعطي نتائج أكثر دقة، وهذا باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما.

خاتمة

إن المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية تعتبر أداة جيدة و مناسبة من أجل التحكم بشكل أفضل في التكاليف ، و أنها تقنية في تقييم المؤسسة ككل و المحافظة على استمراريتها وتوليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة و كذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال تحديد الانحرافات والأخطاء وتسهيل للمديرين والمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه، و اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع دا البعدين المتمثلين في المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية وإن كانا منصهرين في قالب واحد فهي تشكل كل منهما موضوع تطلب معالجته في سياق موحد، وهذا ضروري لتحليل وتركيب الموضوع وفهم العلاقة التي تربط بينهما. وفي الأخير نشير إلى إن مهام المحاسبة التحليلية تمثل الجزء الكبير من الرقابة الداخلية وليست كلها فهناك مهام مكملة تكون على مستويات أخرى ، كما تجدر الإشارة إلى انه يجب إن تتوفر في المكلف بالرقابة الداخلية مجموعة من الشروط الضرورية للقيام بهذه المهمة الدقيقة والحساسة ، منها على وجه الخصوص وجوب توفر الخبرة المهنية الكافية لدى هذا الشخص من خلال الممارسة الميدانية التي تسمح له بمعرفة خبايا المؤسسات. وان يكون على اطلاع بشكل كافي على مختلف القوانين والتشريعات المعمول بها فمهمته هي نفسها مهمة مراجع خارجي والفرق يكمن في كونها رقابة داخلية من جهة وكون المكلف بها موظف داخل المؤسسة.

كما يجب التذكير إن استخدام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية ليس بالأهمية التي يجب ان يكون عليها وهذا ما اكتشفناه في دراستنا الميدانية.

نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقا من المعطيات السابقة تم التوصل أثناء اختبار الفرضيات الى:

الفرضية الأولى والتي أثبتنا صحتها حيث يساهم التحديد الدقيق ومتابعة تكاليف المؤسسة في تحسين الرقابة الداخلية لمختلف عمليات المؤسسة الاقتصادية من خلال تحليلها وحسابها بشكل جيد أساسا لعملية الرقابة الداخلية التي تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة العليا لتحقيق أهدافها، فنظام التكاليف يسهل على عملية الرقابة في الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف وكذا المخزونات وأسعار المبيعات ثم ضبط الانحرافات وتصحيحها

- الفرضية الثانية والتي تم نفيها حيث أن الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها لا يعتمد على المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية لان صفة المؤسسة العمومية لا تعطي الجدية في تحقيق أكثر ربح وبالتالي عدم الجدية في العمل على خفض التكاليف

النتائج المتوصل اليها

بالنسبة لأهم النتائج المتوصل اليها من خلال الدراسة النظرية والميدانية تمثلت في ما يلي:

- ان المحاسبة التحليلية ضرورة حتمية في المؤسسة الاقتصادية فهي تهتم بحساب التكاليف ، حيث تساهم في تحديد التكلفة اللازمة للمنتجات وكذلك الرقابة على المخزونات.
- يساهم نظام الرقابة على التحكم الأمثل في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين المنظمة كحماية أصول المؤسسة، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتوفير مصادر معلومات تفيد المسؤولين من اتخاذ قرارات لصالح استمرارية المؤسسة.

- لنظام المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في تسهيل مهمة الرقابة الداخلية وذلك من خلال توفر النظام على البيانات والمعلومات الخاصة بالمنتجات والتكاليف التي تساعد المراقب على تمييز التكاليف المرتفعة من المنخفضة وأيضا تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات واكتشاف، أوجه القصور في النظام الساري في المؤسسة والعمل على تحسينه.
- المحاسبة التحليلية مصدر متعدد الطرق، لكل طريقة معايير محاسبية وتقنية يمكن أن توفر معطيات مختلفة متعلقة مسار التكاليف الخاصة بنشاط كل مؤسسة اقتصادية إلا ان هناك طرق يمكن ان تحل محل أخرى لما توفره من دقة.
- تطبق مؤسسة الديوان الوطني للأعضاء المعوقين الاصطناعية ولواحقها نظام محاسبة التكاليف وبالضبط طريقة التكاليف المعيارية فهذه الطريقة يتم من خلالها عن مدى التوافق بين التكاليف المحددة مسبقا والتكاليف الحقيقية إلا أنها لا تولي لها أهمية من حيث تحليل وتذليل الانحرافات وبالتالي.
- صفة المؤسسة العمومية لا تعطي الجدية في تحقيق أكثر ربح وبالتالي عدم الجدية في العمل على خفض التكاليف وهذا ما لاحظناه من خلال النتائج السنوية المحققة.
- تساعد الرقابة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية المقدمة لمستخدميها في المؤسسة وذلك عن طريق مراقبة البيانات والمعلومات المقدمة من النظام وحمايتها وتصحيح الأخطاء إذا وجدت.

توصيات البحث:

بعد تقديم النتائج نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة الإهتمام بالمحاسبة التحليلية من جانب المؤسسة الاقتصادية وإدراك دورها الفعال في تحقيق رقابة فعالة في المؤسسة.
- على الجهات الوصية سن قوانين خاصة بالزامية بتطبيق المحاسبة التحليلية وبدلك تحسين الرقابة لضمان استمرارية النشاط الإقتصادي.
- العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة خاصة على الأداء، وذلك بتحسيس الأفراد وتوعيتهم بأهميتها من خلال رسكلتهم وتكوينهم في هذا الشأن، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
- على المؤسسة إعادة النظر في طريقة التكاليف المتبعة واعتماد طريقة التكاليف على أساس النشاط كونها من أنجع الطرق خاصة لما تتوفره المؤسسة من مقومات.
- نوصي المؤسسة بتطبيق دورات تكوينية حول أهمية ودور نظام ABC وآلية تطبيقه.
- على المؤسسة إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بشكل يسمح برفع كفاءة الرقابة الداخلية من خلال الاستخدام الامثل للمحاسبة التحليلية.

آفاق البحث:

أظهرت الدراسة بعض الجوانب المهمة من هذا الموضوع قابلة للتوسع والتي من الممكن أن تكون موضوعات لبحوث مستقبلية ومنها:

- دراسة واقع المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.
- دراسة الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية ودورها في الرقابة الداخلية.
- محاسبة المسؤولية ودورها في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

	شكر وعرفان
	الإهداء
	ملخص البحث
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ت	المقدمة
5	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية
6	المبحث الأول: الإطار النظري والمحاسبة التحليلية
6	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
7	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية
8	المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى
11	المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية
11	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
12	المطلب الثاني: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية
14	المطلب الثالث: مقومات الرقابة الداخلية
15	المبحث الثالث: أنواع ومكونات ومبادئ الرقابة الداخلية وتقييمها
15	المطلب الأول: أنواع ومكونات الرقابة الداخلية
17	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية
18	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
22	المبحث الرابع: طرق حساب التكاليف والرقابة الداخلية عليها
22	المطلب الأول: مفاهيم على التكاليف
23	المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية
32	المطلب الثالث: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة
35	المطلب الرابع: الرقابة الداخلية على التكاليف والمخزونات
39	خلاصة الفصل الأول

فهرس المحتويات

41	الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة الداخلية في الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها
42	المبحث الأول: تقديم عام للديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها
42	المطلب الأول: التعريف بالديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها
44	المطلب الثاني: تنظيم الديوان الوطني لأعضاء المعوقين الإصطناعية ولواحقها
47	المطلب الثالث: نظام التكاليف المطبق في المؤسسة
51	المبحث الثاني: استخدام مخرجات المحاسبة التحليلية لتحسين الرقابة في المؤسسة
51	المطلب الأول: الرقابة الداخلية على الشبكات والمخزونات
53	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على التسويق والموارد البشرية
54	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
	فهرس المحتويات
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة المراجع:

- أ. جازم هاشم الأوسى. (2003). *الطريق الى علم المراجعة و التدقيق*. دار الكتب الوطنية.
- إبراهيم المدعون رعدة. (2014). *العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي*, مذكرة ماجستير. غزة، الجامعة الإسلامية، فلسطين: دار الكتاب الحديث.
- أحمد حسن ظاهر. (2001). *المحاسبة الإدارية*. عمان الأردن: دار وائل.
- احمد طوابية. (2004/2003). *المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج*. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة الجزائر.
- اسماعيل يحيى التكريتي. (2006). *محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق*. الأردن: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
- مصر الدار الجامعية 2005 *صول محاسبة التكاليف*
- الأخضر لقيطي. (2009). *مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال استبيان*. 69. باتنة: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير.
- السيد أحمد لطفي أمين. (2001). *أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين*. القاهرة: الدار الجامعية.
- العمرى أصيلة. (2018/2017). *مطبوعة في مقياس مراجعة مالية ومحاسبية. موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر*. كلية العلوم التجارية: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- امين السيد احمد لطفي. (2009). *مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- بشير حمزاوي. (2013). *دور تحليل التكلفة على اساس النشاط في تحديد سعر المنتجات*. رسالة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج لخضر باتنة.
- جمعة الربيعي كمال حسن، و مهدي الساقى سعدون. (2008). *محاسبة التكاليف الصناعية، دار*. عمان: إثناء للنشر والتوزيع.
- حجازي اسماعيل، و معالم سعاد. (2013). *محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة*. عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- حسين احمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). *مراجعة احسابات املائمة الطار النظري والجراءات العملية*. عمان: دار الثقافة للنشر و التوزيع.
- حسين يوسف القاضي، و حسين احمد دحدوح. (2000). *اجراءات تدقيق الحسابات*. عمان: الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.
- خالد امين عبد الله. (2004). *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية*. عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.
- خلف عبد الله الوردات. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق*. الأردن: الطبعة الأولى مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- رحمون هلال. (2005/2004). *المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية*. اطروحة لنيل شهادة الدكتوراة. كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة يوسف بن خدة.
- رزق ابو زيد الشحنة. (الطبعة الأولى 2015). *تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية- الإطار النظري*. عمان: دار وائل للنشر.
- زموري ناصر، و بهاء الدين سعدي. (2021/2020). *طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية في المؤسسات الاقتصادية*. مذكرة لنيل شهادة الماستر اكايمي. تدقيق ومراقبة التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
- سالمي ياسين. (2010/2009). *الطرق الحديثة لحساب التكاليف*. مذكرة لنيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية: جامعة الجزائر.

قائمة المراجع

- سفيان بن بلقاسم، و حسن لبيهي. (2004). المحاسبة التحليلية. منهجية حساب سعر التكلفة . الجزائر: دار الأفاق.
- سفيان مصباح، و احمد ضيف. (2018/2017). دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة. مذكرة لنيل شهادة الماستر . تخصص محاسبة ومراجعة، البويرة: جامعة اكلي محمد اولحاج.
- سليمان مصطفى الدلاهمة. (2008). نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- سليمة طبايبي. (2015). دروس في المحاسبة التحليلية. معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد . قسم العلوم التجارية، قالمه: جامعة 8 ماي 1945.
- سمرة رزقي، و عزيزة بن حسين. (2021/2020). دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج. مذكرة ماستر /كاديمي . تخصص محاسبة وجباية معمقة، برج بوعريريج: جامعة محمد البشير الإبراهيمي.
- عبد الرزاق محمد قاسم. (2004). تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية. عمان،الأردن: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- عبد الفتاح محمد سمير الصحن. (2001). الرقابة والمراجعة الداخلية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة .
- عراقبي عادل. (2018/2017). دروس في المحاسبة التحليلية. مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج لخضر.
- عطا الله احمد سويلم المسبان. (2009). الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار الراجة للنشر و التوزيع.
- غسان فلاح المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية. عمان، عمان: دار المسيرة، الطبعة الثانية.
- كمال حسن جمعة الربيعي، و سعدون مهدي الساقى. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية. الأردن: ، إثراء للنشر والتوزيع.
- محرم زينات محمد، و آخرون. (2005). أصول محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية.
- محمد السيد. (2008). الرقابة المالية، المعايير والقواعد. القاهرة: دار الكتاب الحديث.
- محمد بوتين. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. بن عكنون الجزائر: الطبعة الثانية؛ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية.
- محمود محمود السجاعي. (2008). محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية. مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- مرابطي نوال. (2006-2005). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير . مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص التحليل الإقتصادي . كلية العلوم الإقتصادية، الجزائر: جامعة الجزائر.
- ناصر دادي عدون. (الطبعة الثانية 1994). المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. الجزائر: دار المحمدية.
- ناصر دادي عدون. (2008). راسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة. الجزائر: دار المحمدية العامة.
- نضال خلف نائل عدس. (2015). محاسبة التكاليف مدخل حديث. عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع.
- هادي رضا الصفار. (2009). مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف في التقارير المحاسبية. عمان: الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- هاشم احمد عطية. (2000). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. القاهرة: الدار الجامعية.
- ياسمينه ابراهيم سالم، بلمهدي رنده، و هرياجي حمزة. (2018). مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف : دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) -العلمة-الجزائر. المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال ، 465-447.

الملاحق