

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي المراقبة و التسيير

الموضوع:

دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف
لدى المؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبين:

- زيدان محمد

- ع مشرف الدكتور: بوروبة الحاج محمد

- منقار أسماء

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

مشرفا مقرر

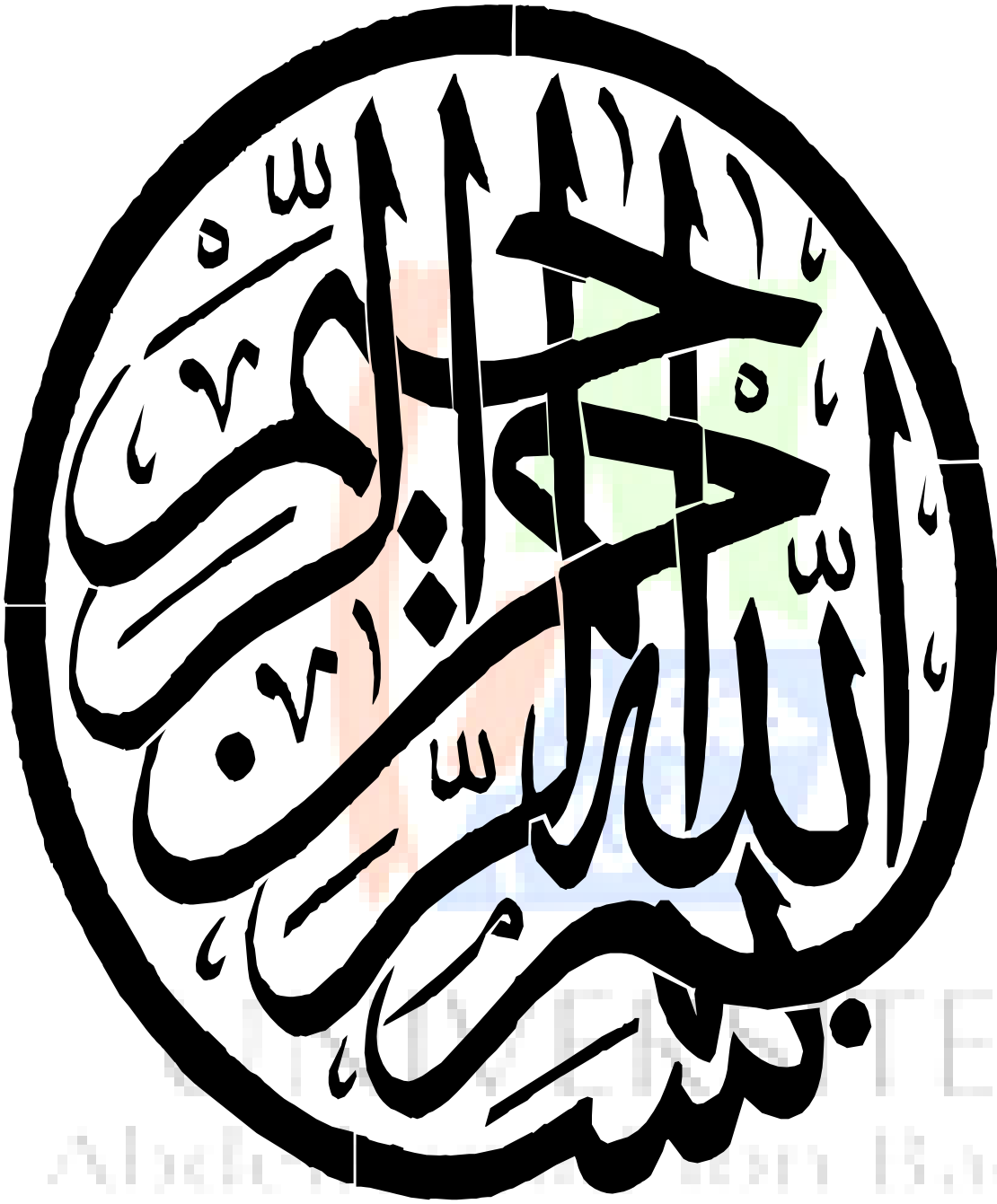
مناقشا

الأستاذ (ة) بوروبة الحاج محمد

الأستاذ(ة) بن زيدان الحاج

الأستاذ(ة) براهيم عمر

السنة الجامعية: 2020/2019



كلمة شكر

الحمد لله وكفى و السلام على الحبيب المصطفى سيدنا و نبينا محمد صلى الله عليه و سلم، مستحق الحمد بلا انقطاع و مستوجب بأقصى ما استطاع.

نشكر الله و نحمده حمدًا مباركًا على هذه النعمة الطيبة النافعة نعمة العلم.

و لا يسعنا في مقامنا هذا إلا أن نخر ساجدين سجدة شكر لله على ما أولاه علينا من النعم عالمين بأنها نعمة العليم المتعال.

يشرفنا أن نتوجه بالشكر الجزيل و الامتنان العظيم لأستاذتنا المحترمة "....." التي تفضلت علينا بقبول الإشراف على هذا البحث و أعانتنا بتوجيهاتها و ارشاداتها الصائبة و لم تبخل علينا بأية ملاحظة تصب في هذا السبيل فكانت حافزًا لنا لإتمام هذا العمل المتواضع فجزاها الله عنا خير الجزاء و لها منا فائق التقدير و الإحترام.

كما أشكر كل من ساعدنا في هذا العمل من قريب أو بعيد.

UNIVERSITE
Abdelhakem Ben Badis
ALGERIE

اهداء

إلى كل من كلله الله بالهيبة و الوقار ، إلى من علمني العطاء ، بدون إنتظار إلى من أجمل إسمه بكل افتخار أرجوا من الله أن يمدد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار و ستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم و في الغد و إلى الأبد (والدي العزيز).

إلي ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و معنى الحنان إلى بسمه الحياة و سر الوجود إلى كل من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب (أمي).

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة إلى رياحين حياتي (إخواني).

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي إلى من تحلّو بالإخاء و تميزوا بالوفاء و العطاء إلى ينايع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت إلى من كانوا معي على طريق النجاح و الخير إلى من عرفت كيف أجدهم و علموني أن لا أضيعهم (صديقاتي).

UNIVERSITE
Abdelhakem Ben Badis
ALGERIA

المقدمة

إن التطور الذي يشهده العالم نتيجة للتطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار تطورها المتسارع، يعتبر كأحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال، التي تمتاز بجدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالمؤسسات إلى محاولة التكييف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، والتي تتلخص في العمل على تحقيق مكان في السوق.

ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من اعتماد طرق وأساليب للحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن المؤسسة ومحيطها لاتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظراتها المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى، ومن أهم هذه الطرق نجد المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) والتي تكمن أهميتها في سد العجز الحاصل في المحاسبة العامة التي أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسة بالبيانات خاصة مع تعدد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة للقيام بالتخطيط والرقابة، وهي تستخدم لتحسين أداء المؤسسة من خلال تحديد المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها واتخاذ مجموعة الإجراءات والطرق لزيادة مردودية المؤسسة.

ونجد أن الأساليب الكمية التقليدية لتحصيل التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات على الأسس المرتبطة بالحجوم الإنتاجية مثل: ساعات العمل، ونظرا للانتقادات التي وجهت لهذه الأساليب نتيجة للتطورات الحاصلة، ظهرت أساليب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة لمعالجة المشاكل التي واجهت المؤسسات، بحيث ساهمت في قياس تكاليف المنتجات والخدمات بشكل أكثر دقة، وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية مبنية على أسس سليمة.

وقد أصبح أمر تطبيق أساليب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة محل اهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص أو القطاع العام، وذلك بسبب التطور الملموس للتكاليف غير المباشرة، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول تطبيق أساليب لترشيد وتخفيض التكلفة بأنواعها في القطاع الخاص، وتحديد قطاع الإنتاج والتوزيع حيث يعد هذا القطاع ليس بمعزل عن كل هذه التغيرات الحادثة، بالإضافة إلى كونه يعد من بين أهم القطاعات في الدولة التي تسعى جاهدة إلى تحسينه وتطويره رغبة توفير خدمات ذات جودة عالية وبتكلفة مناسبة.

وفي هذه الدراسة تم تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية منها والحديثة في مؤسسة إنتاجية خاصة.

أولا : إشكالية الدراسة:

م ما سبق يمكننا طرح إشكالية الدراسة التالية:

ما دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

وفي إطار تحليل عناصر الإشكالية سنحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل وجود المحاسبة التحليلية ضروري بالمؤسسات الاقتصادية ؟
- 2- عن ماذا تكشف أساليب المحاسبة التحليلية ؟
- 3- ما هي مختلف أساليب ترشيد الأعباء و المصاريف ؟
- 4- ما هي الأساليب المعتمدة لترشيد التكلفة في مؤسسة سونطراك مقابلي للأشغال الكبرى ؟

ثانيا : الفرضيات

- 1- وجود المحاسبة التحليلية ضروري في جميع المؤسسات الاقتصادية؛
- 2- أساليب المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) تكشف عن وضعية المؤسسة لاتخاذ القرارات الرشيدة والرقابة؛
- 3- تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة في كل المؤسسات الاقتصادية؛
- 4- عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة سونطراك مقابلي للأشغال الكبرى مبنية على أسس تقريبية.

ثالثا : مبررات اختيار موضوع الدراسة.

- 1- نوع التخصص العلمي و هو المحاسبة والتدقيق ضمن علوم التسيير و موضوع البحث هو في صلب التخصص؛
- 2- رغبتى الشخصية في التعرف على تقنيات و أساليب ترشيد التكاليف بأنواعها ؛

3- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية لترشيد تكاليفها ؛

4- اكتشاف الفائدة من استعمال أساليب ترشيد التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية ؛

رابعا :أهداف الدراسة و أهميتها

1- الأهداف:

بالإضافة للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات المقدمة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

أ- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات؛

ب - محاولة التعريف بمختلف أساليب المحاسبة التحليلية؛

ت- تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية على المؤسسات الاقتصادية بهدف تحديد و ترشيد الأعباء و المصاريف.

2.الأهمية:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

أ- تعتبر امتداد للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية؛

ب - تحاول الدراسة تحديد الأساليب المساعدة على ترشيد التكاليف بأنواعها من خلال دراسة حالة مؤسسة سونطراك مقابلي للأشغال الكبرى؛

ت - بيان أهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة سونطراك و دورها في خدمة الاقتصاد الوطني من خلال حرصها على تقديم كافة خدماتها بالجودة والتكلفة المناسبة.

خامسا : حدود الدراسة

1.الحدود النظرية:

يعتبر موضوع الدراسة واسعا نظرا لوجود عدة أساليب تساعد في ترشيد التكاليف، لذلك تم تسليط الضوء في الجانب النظري على أهم الأساليب الكمية التقليدية ومنها : أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكاليف الجزئية أسلوب

المتغيرة التكلفة وأسلوب التكلفة المباشرة،... وبعض الأساليب الكمية الحديثة ومنها: وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية.

تستعمل المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ العديد من القرارات في المؤسسة، و قد اقتصر البحث على دراسة دور المحاسبة التحليلية في مجال محدد من التسيير و هو ما يتعلق بتحديد وترشيد التكاليف.

ثامنا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات تم تقسيم البحث إلى مقدمة و فصول وخاتمة كما يلي:

حيث تم التطرق في الفصل الأول بعنوان " ماهية المحاسبة التحليلية " ، وفي مبحثه الأول إلى نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها التاريخي و ماهيتها من خلال بعض التعاريف ، وكذلك تبيان دورها وعلاقتها بالمحاسبة العامة من خلال إبراز أوجه التشابه و الاختلاف بينهما، كما تم استعراض مفاهيم التكاليف من خلال التركيز على تعريف الأعباء و المصاريف ومختلف مكوناتها و تبويباتها، كما تم التطرق أيضا إلى الأساليب الكمية لترشيد التكاليف، التقليدية منها و الحديثة، أما فيما يخص المبحث الثاني، فتم عرض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومقارنة أهدافها و ما توصلت إليه من نتائج مع الأهداف و النتائج التي توصلنا إليها بفضل هذه الدراسة.

UNIVERSITE

Abdelhakem Ben Badou

جامعة الجزائر

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

UNIVERSITE
Abel-Elhannouch Ben Badou
www.univ-bordj.dz

المبحث الأول : إطار مفاهيمي للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة و تقوم بتبويبها و تجميعها بما يفيد الإدارة على التخطيط و الرقابة و تقييم الإنتاج و النتائج، و على ضوء هذه المعلومات و المعطيات يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

و يطلق على المحاسبة التحليلية أسماء عديدة منها محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية و غيرها و سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين هاميين يخصان المحاسبة التحليلية، أولا مدخل للمحاسبة التحليلية و ثانيا دراسة مختلف الأعباء و المصاريف.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

الفرع الأول : نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها

لقد نشأت المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثروة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي¹. ففي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية وأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائقة لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج².

¹ - Solomon's, The Historical Développement Oof Costing ED London 1952, p04.

² - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، طبعة 1998،

وفي الفترة الممتدة ما بين 1600 - 1800 ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى، وهذه الكتابات هي كتاب "جون كولنز" الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار³.

وكتاب "ر وجر نورت" الذي اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط على حدة مع ملخص أسبوعي عن الأعمال التي تمت⁴.

كما كتب E. Smith سنة 1899 أنه أصبح من الضروري معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه قبل تنفيذه نتيجة انتشار الصناعات الضخمة مثل مؤسسات الحديد... الخ ولقد وصف solmons نموذج نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد خلال الفترة الممتدة من 1875 - 1900 أنه اعتمد على رؤساء العمال في حسابات الجهد المبذول والمواد المستعملة في مراحل الإنتاج، حيث كان الهدف من هذا هو الوصول إلى تكلفة الحجم الأمثل للإنتاج⁵.

وبعد 1945 تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عينة مرد وديتها⁶.

الفرع الثاني : تعريف و موضوع المحاسبة التحليلية 1-تعريف المحاسبة التحليلية :

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق و واحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف وسنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من هذه التعاريف:

³ - عبد الحليم كراجه، فيصل الحنطي، نايف جبرين، "محاسبة التكاليف"، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1991 ، ص70.

⁴ - عبد الحليم كراجه و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 07.

⁵ - Solomon's, même ouvrage, P05.

⁶ - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص08.

أ- يعرفها الدكتور الشافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط، سواء كان إنتاجيا أو خديما بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"⁷.

ب - هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر المختلفة الأخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستوى الإداري أو التنفيذي⁸.

ت - تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة و تحليل مختلف التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي و بالتالي فهي تعتبر وسيلة المراقبة التسيير، تعتمد أساسا على عرض و تصنيف و تحليل المعلومات التي تجمعها من مختلف المصادر⁹.

ث - المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج، حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل و التي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية¹⁰.

2- موضوع المحاسبة التحليلية :

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها، استخراجها تحديدها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية مراجعة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية، فان موضوعها الأساسي هو الوضوح و السماح للمؤسسات عن طريقها معالجة ما يلي:

أ- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها" تكاليف السلع و الخدمات"؛

ب - تقييم مردودية أسعار البيع؛

7- عبد العليم عبد الحميد، " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف"، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر ، 208 1994 ص.

8- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزائر، ط 2 ، 1990 ص08.

9- محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار المعالجات المصرية، ط 4 ، 1985 ، ص17.

10 -Mohamed Zaatri , comptabilité analytique , anale , cmtc ,session 76 , p83

ت - يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات : التكلفة الحدية، عتبة المردودية، التي

توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذها؛

ث- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

و منه نجد أن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير، و بالتالي فإنها تعطي للمؤسسة القدرة على:

- معرفة تكاليف منتجاتها؛

- توضيح القرارات التي يجب أخذها؛

- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة¹¹.

الفرع الثالث: أهداف و أهمية المحاسبة التحليلية

1 أهداف المحاسبة التحليلية: و يمكن حصرها فيما يلي - :

أ- قياس التكلفة: وهي مجموعة الأساليب و الخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا، و يساعد هذا في:

- تحديد سعر البيع للوحدة من الإنتاج؛

- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛

- يساعد في تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف و

الإمكانيات المتوفرة؛

- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛

11 - فرقاني نصيرة، طهراوي يمينة، دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (تخصص مالية)، جامعة المدية، 2008 - 2009، ص17.

-مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال و تقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة و المنتجات تحت التشغيل؛

-البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا لوضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة.

ب. الرقابة على التكاليف:

حيث يتم التحقق من سير العمل وفقا للأهداف و البرامج المحددة مقدما و قياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها و إتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها:

-**الرقابة المانعة:** ولها القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء و ضمان الإلتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا و عدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

-**الرقابة المصححة:** و تتم بعد الإلتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية المحددة سلفا.

ت. ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات:

إن عملية إتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

وهنا يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي علم له موضوع محدد بوظائف محددة لتحقيق الأهداف العامة لأي مؤسسة بداية من تحديد التكاليف إلى غاية رسم السياسات و إتخاذ القرارات¹².

2أهمية المحاسبة التحليلية-:

تلعب المحاسبة التحليلية دورا مركزيا في مسار تسيير المؤسسة وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار، وإذا كان تسيير أي منظمة اقتصادية يعني الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المرجوة فإن المؤسسة وبالرغم من الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الأولوية دائما تعطي المردودية ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من إتخاذ القرارات والسهر والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة، مما يسمح بإعداد المتواليات التالية:

أهداف ← قرارات ← تصرفات ← نتائج

12- صالح الرزق، عطا الله خليل بن و ارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، الأردن، ص 03.

كما أنها تسمح بتحديد فعالية تنظيم المؤسسات وفتح المجال لمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى

التنفيذي أو على مستوى الإدارة فهي فعلا أداة ضرورية لتسيير المؤسسة.

أما في الميدان فإن النتائج غالبا ما تميل إلى الانحراف مقارنة بالأهداف و هذا بسبب اضطراب المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه، و الذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين ، الاقتصاديين ومن هنا تظهر ضرورة القيام بنظام مراقبة يسمح بدق ناقوس الخطر عندما تظهر فروق هامة ما بين التقديرات و الإنجازات بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة ومن هنا أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء معلومات محاسبية ضرورية لمراقبة الموازنة.

فالمحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين:

الدور الأول: والذي يأتي في أعلى النظام من خلال تقييم التكاليف الموازية و التي لها علاقة بالموازنات

التقديرية و دورها في مراقبة التسيير.

الدور الثاني: والذي يأتي في أسفل النظام بتقييم الإنجازات ، حساب الفروقات وإعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات¹³.

الفرع الرابع: دور المحاسبة التحليلية و علاقتها بالمحاسبة العامة

1- دور المحاسبة التحليلية: يتمثل دور المحاسبة التحليلية فيما يلي :

أ- تحليل النتيجة و تفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة؛

ب - تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منه كالتسويق، الإنتاج والتمويل على مستوى كل طلبية؛

ت - مراقبة مستوى المصاريف و المبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي؛

¹³ - محمد حفري، معاذ بني مامي و ناصر هجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتخاذ القرارات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس العلوم التجارية،

جامعة المدية، 2009 - 2008 ، ص. 55 - 54

- ث- إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة؛
- ج - المساعدة على إعداد و تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة و المباعة و المتبقية لكل منتج و نفس الأمر بالنسبة للمواد المستعملة؛
- ح - المساعدة على ضبط كمية المواد ومنع الإسراف أثناء استخدامها في العمليات الإنتاجية؛
- خ - تقييم أداء المشرفين على مختلف المراكز والوحدات ومدى قدرتهم على تنفيذ الخطة المرسومة؛
- د - تساعد أيضا على إعداد الحسابات الختامية عن فترات دورية قصيرة نتيجة السهولة في الحصول على المعلومات اللازمة¹⁴.

2- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة :

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للمعلومات التي تستمد منه المحاسبة، كما أن هذه الأخيرة تمد المحاسبة العامة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الوقت أو الدورة، مثل الكمية وقيمة المواد... الخ . وبالرغم من هذه العلاقة إلا أن هناك أوجه شبه كما أن هناك أوجه اختلاف بينهما تكمن في ما يلي:

أ. أوجه التشابه:

- تحليل المحاسبتين تسيير المؤسسة؛
- تعالج المحاسبة التحليلية نفس المعطيات الأساسية التي تعالجها المحاسبة العامة؛
- كلتا المحاسبتين تصلان إلى نفس النتيجة؛
- يتبعان لنفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر؛
- المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (أصول وخصوم)، تمهد لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي المركز المالي، والمحاسبة التحليلية تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات

¹⁴ - علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1990 ، ص.03

التفصيلية فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ¹⁵.

ب- أوجه الاختلاف:

- من حيث الهدف: تهدف المحاسبة العامة أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة إجمالا سواء كانت ربح

أو خسارة، وتساهم كذلك في إعداد الميزانية... الخ، أي أن المحاسبة العامة هدفها مالي، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج على حدى، أي النتيجة فيها مجزئة أو تتفرع فيها حسب كل

منتج وبالتالي فان هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.

- من حيث الزمن: المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية لأنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم لما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع، طبقا والحذر لكن لا تأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم أساسا بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.

- من حيث المعلومات: المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من المخطط الوطني المحاسبي بينما المحاسبة التحليلية فتستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى.

- من حيث الاستعمال: المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين بها لأنها إلزامية من الناحية

القانونية، بينما المحاسبة التحليلية فيستعملها المديرون لأنها تفيدهم في تحديد المسؤوليات و اتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.

- من حيث الاستفادة: المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردون والزبائن والمقرضين...

أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.

¹⁵- أروسييتول أبزوست، دج أبزوي، التكاليف وأسعار التكلفة، ترجمة سميرة حازوزلي، المؤسسة الوطنية للكتاب،

- من حيث الحسابات : حسابات المحاسبة العامة تستمد من المخطط الوطني المحاسبي وتسجل حسب طبيعتها، أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة بها وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف " 06 التكاليف " في المخطط الوطني المحاسبي.

- من حيث التدفقات : تدفقات المحاسبة العامة خارجية من الموردين، البنك...، أما المحاسبة التحليلية

فتدفقاتها تكون داخلية لأن نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة¹⁶.

وفيما يلي تلخيص لأهم الاختلافات بين المحاستين في الجدول التالي:



جدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

¹⁶ - Louis Du Bulle , Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion , France, dur Rod, 2000,p09.

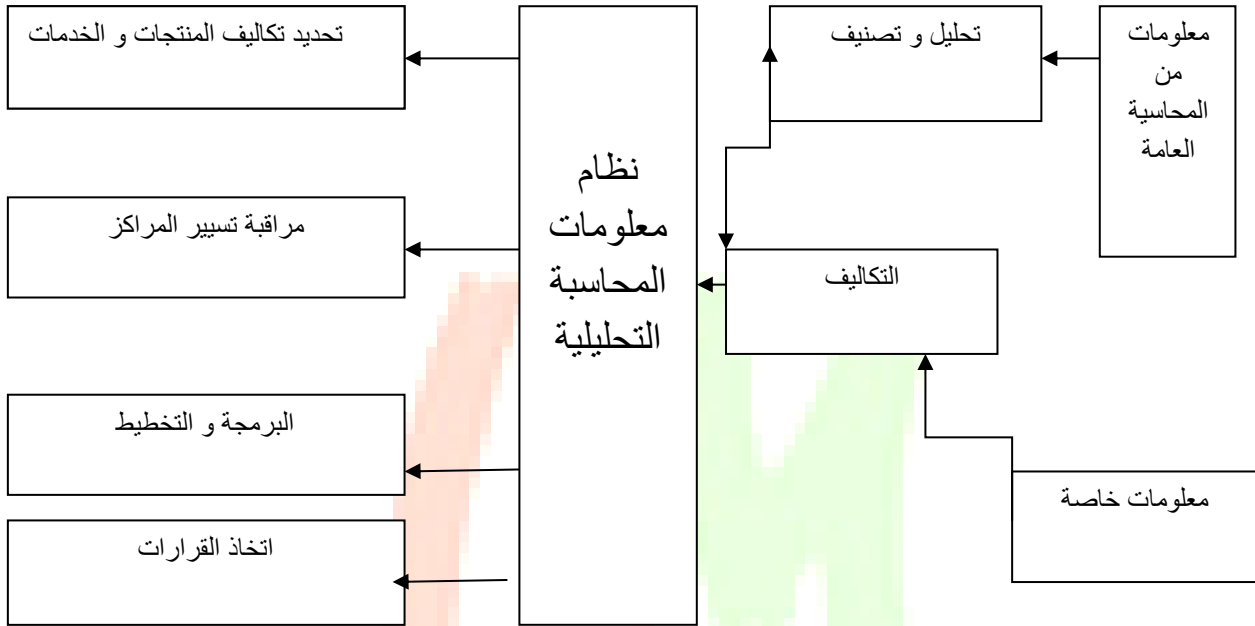
المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	مجال المقارنة
إختيارية	إجبارية	من حيث نظر القانون
إقتصادية	مالية	من حيث الأهداف
مجزئة	شاملة	من حيث نظرة المؤسسة
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
حسب الغاية	حسب طبيعة	من حيث تصنيف التكاليف
الحاضر و المستقبل	الماضي	من حيث الأفق
مرنة	محكمة و معدلة	من حيث القواعد
الحاضر و المستقبل	الإدارة+الغير	من حيث الإستعمال
مرنة	دقيقة و مؤكدة	طبيعة المعلومات
كافة المسؤولين	خارجية	من حيث الإعلام
سريعة، مقربة و ملائمة	نقدية	من حيث البيانات
داخلية و خارجية		
نقدية و كمية		

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب المحاسبة التحليلية مرجع سبق ذكره ص 11.

ويمكن أن تعتبر المحاسبة التحليلية كمتعمم للمحاسبة العامة فهي تكمل ما لم تقم به المحاسبة العامة إذ هي تهدف إلى استخراج نتيجة الاستغلال بالمقارنة بين التكاليف الموظفة والإيرادات المحصل عليها بحيث تكون التكاليف و الإيرادات حسب طبيعتها، وحول كيفية اشتغال نظام المحاسبة التحليلية فان ذلك يتم أساسا على اعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة، فهي تستند إلى مجموعتين من المعلومات.

والشكل التالي يبين كيفية اشتغال هذه التكاليف:

شكل رقم (1) سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية.



المصدر: سعيد أوكيل وآخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 06.

المطلب الثاني: دراسة مختلف الأعباء و المصاريف

الفرع الأول: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها أمر

ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها.

فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى و الاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسييري الناتج

عن استعماله، و لهذا يجب بيان معاني هذه المصطلحات و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية.

1- تعريف المصاريف:

"المصرف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود".¹⁷

تعريف الأعباء:

"هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات".¹⁸

3- تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي:

أ- التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع.¹⁹

ب - "تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها".²⁰

4- تعريف سعر التكلفة:

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية، و يمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي:

1- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص 13.

18- درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، 2005، ص 25.

19- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

20- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 18.

- "سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به"²¹.

- "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"²²

مما سبق يتضح أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء المنتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقاً لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

الفرع الثاني: تصنيف و تبويب عناصر التكاليف:

"إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف و قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال"²³

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:

تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي، حيث يقوم هذا التصنيف على

²¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 14

²²- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 38

²³ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 08

م ا رعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي (موردون ، عملاء ، مؤسسات مالية ، الدولة ، العمال ... الخ)، وهو تصنيف غير كاف لحساب و تحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل أكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

2- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة:

إن الغرض الأساسي من هذا التوبيخ هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تمويل، إنتاج ، تسويق) ، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد ، أجور)، نميز في هذا التصنيف ما يلي²⁴:

أ- **تكلفة الشراء** : وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقمة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

ب. **تكلفة الصنع (الإنتاج)**: تشمل مجموعة الأعباء الملحقمة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

ت- **تكلفة التوزيع**: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى²⁵ :

²⁴ - محمد سامي ا رضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص. 50

²⁵-J.Trahand, B.Morad, E.C . Charles, comptabilité De Gestion : Coût, activité , réparation, Press universitaire Gronble, Paris, 2000, P13.

أ- الأعباء المباشرة : وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها : تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

ب- الأعباء غير المباشرة : وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

-تكلفة المواد غير المباشرة : وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلا : الزيوت، مواد الصيانة، الوقود ... الخ.

-ساعات العمل غير المباشرة : كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

-تكلفة الإنتاج غير المباشر : وتضم كل من:

● تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛

● تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة ؛

● نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛

● نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

4. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ، وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج ،ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

أ- التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم النشاط.

ب. التكاليف الثابتة : وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة²⁶.

ت. التكاليف شبه المتغيرة" : هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة الخ...²⁷.

5- تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية):

تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

أ. التكاليف الحقيقية : و تسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية، و هي التكاليف التي وقعت فعلا وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

ب- التكاليف التقديرية : " و تسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية ، و تقيم مسبقا حسب قواعد معينة ، و تهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية و التي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح"²⁸.

الفرع الثالث : مكونات التكاليف و سعر التكلفة:

بغرض حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا، و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف و سعر التكلفة و هي:

1- الأعباء المعتبرة:

²⁶ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص. 36

²⁷ - Henri Cullmann, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993,P32.

²⁸ - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص68.

و هي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و تنقسم بدورها إلى قسمين:

أ. أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة : و يتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة ... الخ ؛

ب- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة ، و تتضمن ما يلي:

- فرق الإدماج على المواد : لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لإخراج المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

- أعباء الاستخدام : وتسمى أيضا بالاهتلاك التقني أو الاهتلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الاهتلاك الجبائي) ، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة ، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية.

فإذا كان قسط الاهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية و يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، وأما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

- الأعباء الموزعة على عدة سنوات و المؤونات " : قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة"²⁹.

2- الأعباء غير المعتبرة : إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف،

²⁹ - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 28 .

فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، و تسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، و يتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

أ- الأعباء الاستثنائية : مثل : إطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي و شهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

ب. الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي : و هي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإستهلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل : أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

3- الأعباء (العناصر) الإضافية:

"هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، و تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة

التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية ، و تصنف هذه الأعباء إلى صنفين"³⁰

أ- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة : في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي ، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة ، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

ب- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص : إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب و تسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك و يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية و ليست حقيقية.

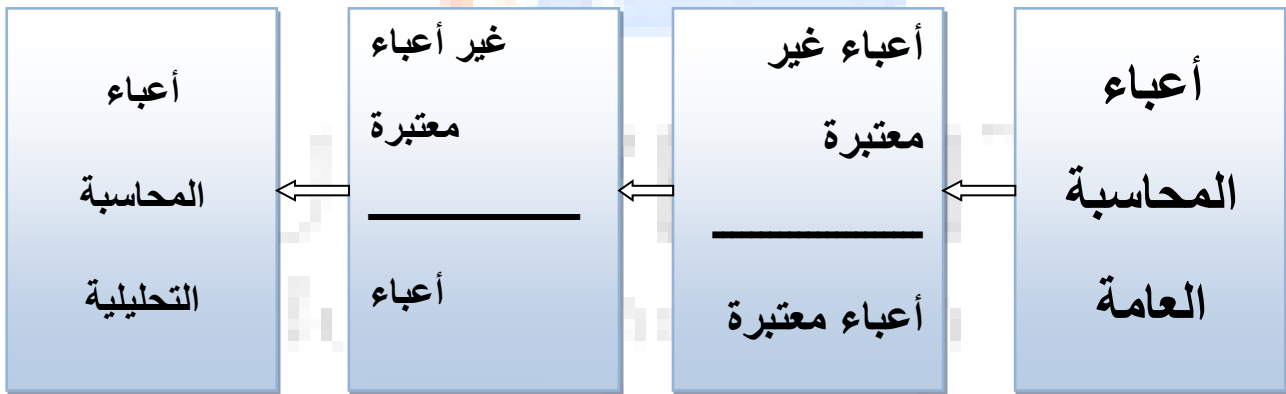
³⁰ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص22.

وسواء تعلق الأمر بالعناصر الإضافية والتي لا يظهر لها أي أثر محاسبي في المحاسبة العامة، أو الأعباء غير المعتبرة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء

المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة)} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{الأعباء الإضافية}$$

الشكل رقم (02) : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص 21 .

المبحث الثاني: أساليب ترشيد التكاليف عن طريق المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: أساليب كمية تقليدية لترشيد التكاليف.

الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية (الحقيقية) و التكلفة المعيارية.

يعتبر هذا الأسلوب أول الأساليب في محاسبة التكاليف، يقوم بتحميل المنتج سواء سلعة كانت أو خدمة بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة.

1 - مفهوم أسلوب التكلفة الكلية:

"ظهر هذا الأسلوب بفرنسا، وسمي بمركز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي، وتعرف على أنها " : تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية"³¹ .

2 أسلوب - التكاليف المعيارية

يعتبر أحد الأساليب المناسبة لتقييم أداء المؤسسات، وظهر بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن بعدما توسع استخدامه في المؤسسات ، تعرف بأنها " التكاليف المحددة مقدما على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية"³² ، ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى³³ :

أ . تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.

ب . تحليل الانحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها.

ت . تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف

31 - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص. 32

32 - عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص. 227

33 . 29 ص عمان، والتوزيع، للنشر المسيرة دار الصناعة، التكاليف محاسبة الشريف، عليان نور، رهميم إِب الناصر - عبد

الصناعية غير المباشرة الأخرى.

الفرع الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية.

يساعد هذا الأسلوب في تحديد النتائج واتخاذ القرارات ويشمل:

1- أسلوب التكاليف المتغيرة

يقوم هذا الأسلوب على أساس إعتبار التكاليف المتغيرة هي التكاليف الخاصة بالنشاط ولا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة، ويطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهو يقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج في نهاية الفترة وعند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ويعرف أسلوب التكاليف المتغيرة على أنه " أسلوب يعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير"³⁴.

2- أسلوب التكاليف المباشرة

إن أساس التحليل والتقييم في أسلوب التكاليف المباشرة يعتمد على التكلفة المباشرة، ونجد تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج، أي تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط³⁵.

3- أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة الهامشية

أ- أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة : يقوم التحميل العقلاني للتكاليف على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، وتحسب بالعلاقة التالية³⁶:

- التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية (X مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)

- معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.

³⁴ - عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص. 213

³⁵ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 84.

³⁶ - عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 213.

بالنسبة لفروق التحميل العقلاني نجد:

✓ فرق التحميل للتكاليف الثابتة ونجد حالتين:

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ($1 >$) معناه وجود ربح أي زيادة الفعالية ويتم إضافته إلى النتيجة التحليلية.

- حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد ($1 <$) معناه وجود تكلفة عاطلة يجب طرحها من النتيجة التحليلية.

✓ فرق المخزونات : إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة التحليلية، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة التحليلية.

ب . أسلوب التكلفة الهامشية : من بين الأساليب التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها وهو أسلوب التكلفة الهامشية، وتعرف التكلفة الهامشية " الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة"³⁷

الشكل رقم (3) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق الأساليب السابقة (التقليدية)



³⁷ - Patrick piget comptabilité analytique, Economisa : Paris 3eme Edition, 2001, p87.

المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص. 283

يلاحظ أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات تختلف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة) التمييز العيني، سهولة الحساب، سهولة التخصيص) أو غير مباشرة) البحث عن أسس التوزيع المناسبة على مراكز التكلفة، البحث عن أسس التحميل المناسبة على المنتجات والخدمات)

المطلب الثاني : أساليب كمية حديثة لترشيد التكاليف .

ظهرت الأساليب الكمية الحديثة لمعالجة مشكل تخصيص التكاليف بسبب تطور التكاليف غير المباشرة، وهي تساعد في قياس وتحديد تكاليف الخدمات بدقة، وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية إتخاذ القرارات على أسس سليمة، وتتمثل أهم الأساليب الكمية الحديثة التي تساعد في ترشيد تكاليف الخدمات العامة في:

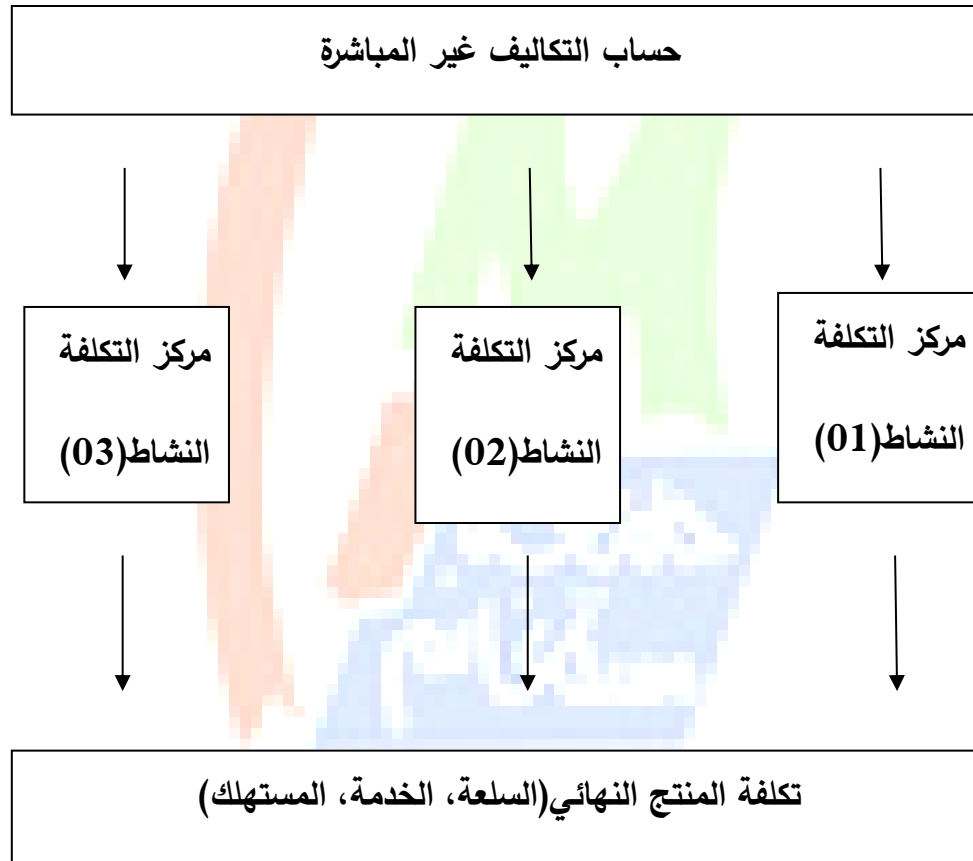
الفرع الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)

من الأساليب الحديثة المساعدة على ترشيد التكلفة (ABC) يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من خلال قياس تكاليف الخدمات بشكل دقيق وبالتالي إتخاذ قرارات صائبة.

و يعرف على أنه " نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح، أي أنه " يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعي للتكلفة (Cost pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجّهات مبنية على العلاقة السببية"³⁸.

³⁸ - Horngren , Charl T & others, Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10th Ed,prentice-hall international, 2000, p140.

الشكل رقم (4) كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

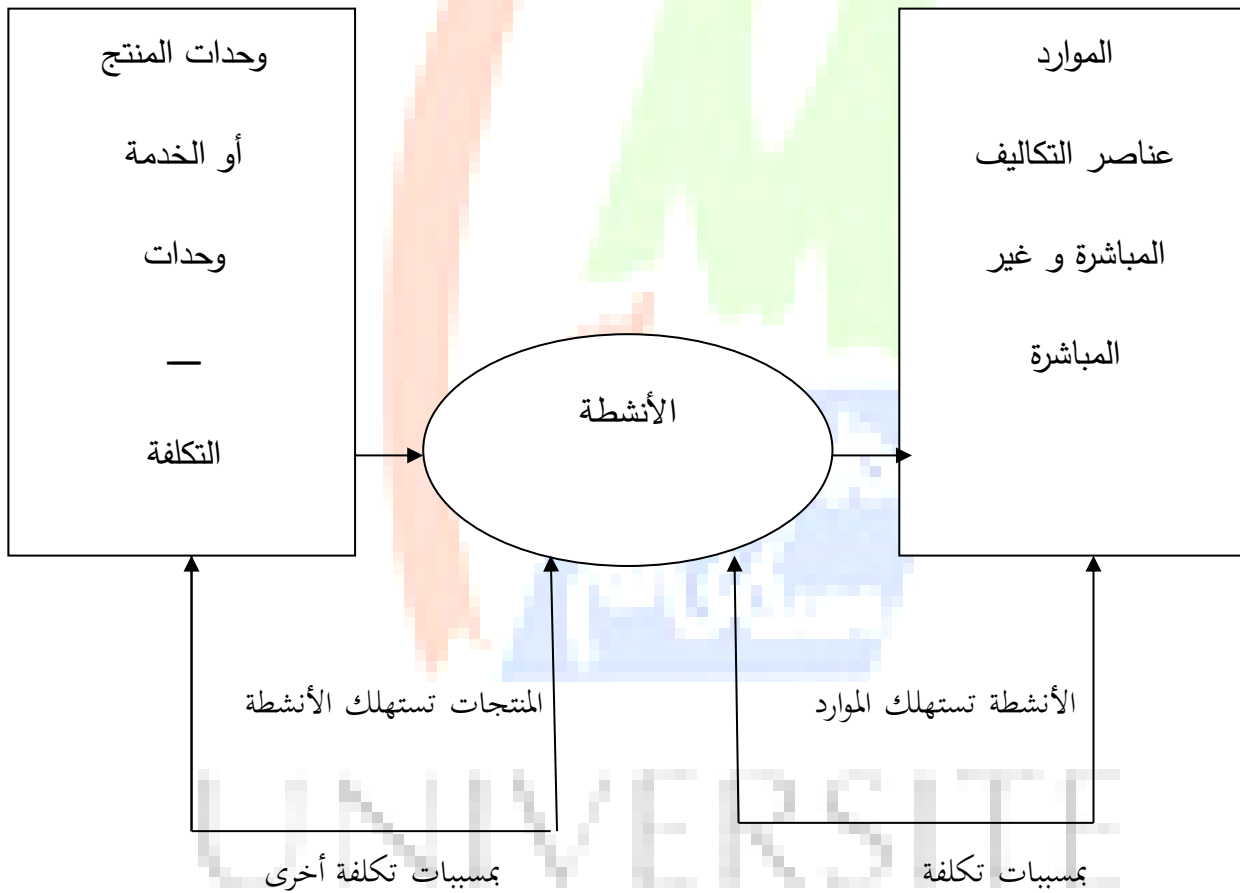


المصدر:

Drury Colin, patrick bond Management Accounting for Business, 3rd 2005,p145

كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC)



المصدر: محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص. 293

يتضح من الشكل أن تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدلالة الأنشطة بحيث نجد أن الأنشطة تستهلك الموارد، أما المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا اعتمادا على مسببات تكلفة.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبرى في المؤسسة، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها يرتبط بعرض المنتج أو الخدمة المناسبة وبالسعر المناسب، فأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) هو أسلوب تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، تم إستحداثه في اليابان بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات، وهو يعمل على تغيير طريقة تفكير المديرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما جعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مرتبطة وهذا يعني استبعاد التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة المنتج أو الخدمة³⁹.

كما "تعرف التكلفة المستهدفة على أنها " تكاليف تصنيع وتسويق منتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقق العائد المطلوب⁴⁰ " وتعتبر " التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف⁴¹".

الفرع الثالث: أسلوب المقارنة المرجعية.

تعرف المقارنة المرجعية بأنها " عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة وأداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى سواء في نفس المجال أو خارج المجال، وهذه العملية تساعد إلى حد كبير في إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها، حيث أنها تبين موقع المؤسسة مع المؤسسات الأخرى فيما يتعلق بعملية محدودة أو هدف يراد تحقيقه⁴² ".

39 - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة

الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007، ص 175.

40 - أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع: عمان، 2006، ص 335.

41 - نساء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 475.

42- محمود أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 193.

المبحث الثالث: دراسات سابقة

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو تتعلق بالأعباء و المصاريف في المؤسسة الاقتصادية والتي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير، و في ما يلي أهم هذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسة الأولى

درحون هلال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، فرع: نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر - 2004 .
2005 .

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الإقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير .حيث هدفت الدراسة إلى توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو هذا التخصص، الإطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار وكذا إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على إتخاذ القرار ، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على إتخاذ القرارات.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة إلا إذا إعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، كما توصل كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أنها ما زالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

مرابطي نوال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير بعنوان "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، فرع: التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقويم أدائها، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز ضرورة وحتمية وجود تبنى هذا النوع من المحاسبة رغم عدم التزامه من الناحية القانونية وتبيان دور نظام المحاسبة عامة والتحليلية خاصة وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة، ومراقبة التسيير كنظام فعال الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية وضروري، وقد تمت معالجة الموضوع وفق المنهج الوصفي التحليلي، كما إعتمدت من جهة ثانية على دراسة حالة مؤسسة نفطال و محاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع .

حيث توصلت الطالبة إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبة التحليلية نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، كما أن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الإمتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة.

أما على المستوى التطبيقي فلاحظت أن مؤسسة نفطال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد، غير أنه غير مستغل كما يجب ولا يحضى بالإهتمام اللازم.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

سالمي ياسين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية بعنوان "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، فرع: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010 - 2009 .

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها.

حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج والمساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج

التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها، ثم إتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف، ثم إتمدت على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة، رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وإذا رجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهضة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه، تمتلك مؤسسة نفضال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها ما زالت تطبق طريقة التكاليف الكلية وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.

الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

حايي أحمد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير بعنوان "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية" في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011 - 2010

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إذا ما كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن، حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها وإبراز كيفية توزيعها، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي وذلك بدراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة.

وفي الأخير توصل الباحث إلى أن المؤسسة ورغم أنها مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة كما أنها تستبعد تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف

الفرع الأول: الدراسة الأولى

تشابه الدراستان من حيث الشكل ومن حيث المنهج المتبع في البحث ألا وهو المنهج الوصفي التحليلي هذا بالنسبة للجانب النظري لكن تختلف الدراستان في المنهج المتبع للجانب التطبيقي، حيث اختلفت الدراستان من حيث طرح الإشكالية حيث تطرق الطالب إلى إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير بينما تمحورت دراستنا حول دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

بالنسبة لهذه الدراسة فقد كانت أوجه الشبه في المنهج بالنسبة للجانب النظري إلا أنها اختلفت في المضمون حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقييم أداءها، على عكس دراستنا والتي تناولت دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

كانت أوجه الشبه بين الدراستين من حيث الشكل والمنهج المتبع للدراسة وأيضا من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة وهو القطاع التجاري، ويكمن الاختلاف في إن هذه الدراسة ركزت على الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

كانت أوجه التشابه بين الدراستان من حيث المنهج المتبع لدراسة الجانب النظري إلا أنهما اختلفتا في المضمون حيث ركزت دراستنا على المحاسبة التحليلية ودورها في ترشيد الأعباء والمصاريف إلا أن الدراسة الأخرى ركزت على حول ما إذا كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و معرفة أهدافها و دورها، يمكن أن نستنتج أنها وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة و تساعد على معرفة الأخطاء و التقليل من

الانحرافات بالاعتماد على وسائل و تقنيات المحاسبة التي تعمل على دراسة تكاليفها و مقوماتها، خاصة في ظل التطورات و التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال.

ومن جانب آخر، اتضح أن أساليب ترشيد التكاليف ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية لأنها تعمل على تحديد التكاليف، وتختلف خطوات تحديد التكاليف وفق كل أسلوب، أما بالنسبة لكيفية الترشيد تتمثل في اعتماد الأسلوب الذي يساعد في تدنئة التكاليف، وهذا ما يوجب على المؤسسة الاقتصادية أن توازن بين أهدافها ورغباتها لكسب حصة في السوق.

Through our theoretical study of analytical accounting and knowledge of its goals and role, we can conclude that it is a necessary means

To arrange and organize financial information that affects the financial liability of the institution and helps to know errors and minimize

Deviations from dependence on accounting methods and techniques that study its costs and components, especially in

The developments and changes that affect the business environment have remained.

On the other hand, it has become clear that the methods of rationalizing costs are of great importance for the economic institution as it works

On determining costs, the steps for determining costs vary according to each method. As for how to rationalize, it is to adopt

The method that helps in lowering costs, and this is what obliges the economic establishment to balance its goals and desires

To gain market share.

الخلاصة



UNIVERSITE
Abdelhakem Ben Badou
ALGERIA

قائمة المراجع و المصادر



UNIVERSITE
Abdelhammed Ben Badou
ALGERIA

فهرس الموضوعات

شكرا.....	
اهداء.....	
شكر.....	
المقدمة.....	05
الفصل الأول.....	
تمهيد الفصل الأول.....	11
المبحث الأول : إطار مفاهيمي للمحاسبة التحليلية.....	12
المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية.....	12
الفرع الأول : نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها.....	12
الفرع الثاني : تعريف و موضوع المحاسبة التحليلية.....	13
الفرع الثالث : أهداف و أهمية المحاسبة التحليلية.....	15
الفرع الرابع : دور المحاسبة التحليلية و علاقتها بالمحاسبة العامة.....	17
المطلب الثاني : دراسة مختلف الأعباء و المصاريف.....	22
الفرع الأول : مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة.....	22

- 24..... الفرع الثاني :تصنيف و تبويب عناصر التكاليف
- 27..... الفرع الثالث :مكونات التكاليف و سعر التكلفة
- 31..... المبحث الثاني :أساليب ترشيد التكاليف عن طريق المحاسبة التحليلية
- 31..... المطلب الأول :أساليب كمية تقليدية لترشيد التكاليف
- 31..... الفرع الأول :أسلوب التكلفة الكلية (الحقيقية) و التكلفة المعيارية
- 32..... الفرع الثاني :أسلوب التكاليف الجزئية
- 34..... المطلب الثاني : أساليب كمية حديثة لترشيد التكاليف
- 34..... الفرع الأول :أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
- 37..... الفرع الثاني :أسلوب التكلفة المستهدفة TC
- 37..... الفرع الثالث :أسلوب المقارنة المرجعية
- 38..... المبحث الثالث :دراسات سابقة
- 38..... المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة
- 38..... الفرع الأول :الدراسة الأولى
- 39..... الفرع الثاني :الدراسة الثانية

39.....	الفرع الثالث :الدراسة الثالثة.....
40.....	الفرع الرابع :الدراسة الرابعة.....
41.....	المطلب الثاني :أوجه التشابه والاختلاف.....
41.....	الفرع الأول :الدراسة الأولى.....
41.....	الفرع الثاني :الدراسة الثانية.....
41.....	الفرع الثالث :الدراسة الثالثة.....
41.....	الفرع الرابع :الدراسة الرابعة.....
42.....	خلاصة الفصل.....
43.....	خاتمة.....

UNIVERSITE
Abdelhakem Ben Badis
ALGERIA
قائمة المراجع.....