



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

جامعة عبد الحميد

بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة نخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة : المالية والمحاسبة

تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية

دراسة حالة مؤسسة متيجي المطاحن الكبرى للظهرة

مقدمة من طرف الطالب:

سنوسة خالد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم
مقررا	مكاوي محمد الأمين	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:

2020/2019



بن باديس مستغانم UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكااديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية

دراسة حالة مؤسسة متيجي المطاحن الكبرى للظهرة

مقدمة من طرف الطالب:

سنوسة خالد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مقررا	مكاوي محمد الامين	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية
2020/2019

كلمات

اللهم إني أسألك التوفيق والسداد في علمي و عملي.....اللهم بارك لي في علمي و

ثمته في قلبي و عقلي

و ذكرني منه ما نسيت.....اللهم أذهب حسرتي و من كنت حسره فقد كفرته.....اللهم

إني أتوبك لما أحج

فوقفتني لما تحب.....اللهم بارك لي في ساعاتي و أوقاتي و خطواتي.....اللهم إني أسألك

صلاح الساعات و بركة الأوقات و الفوز بالجنات اللهم آمين

الأهداء

كم جميل أن يقطعه المرء ثمرة جسد و نجاحه والأجل أن يمدي هذه الثمرة إلى
أعلى إنسان في الوجود. إلى ينبوع الصبر و التفاؤل و الأمل الى التي جعلت الجنة
تحت أقدامنا " أمي الغالية رحمة الله و أسكنها فسيح جناته "

إلى من يعاني و انتعش به أيامي في الشدة و الرضا و كان السند الوافي في مواصلة
درج الدراسة و هو مثلي الأعلى في التضحية و العطاء إلى أعلى إنسان
" أبي العزيز "

و إلى كل من تمنى لي التوفيق و قدم لي يد المساعدة

من قريب أو بعيد

إلى أخي الحبيب سميل .

وإلى زوجتي المستقبلية ع. ناصرية التي كانت لي السند طول مدى السنة الجامعية

إلى كل من وسعهم ذاكرتي و لم تسعمو ذكرتي

إلى كل الطلبة السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

إلى كل الذين التقيتهم بهم في درج الحياة؛

إلى كل من هو أهل للتقدير و الاحترام و الأهداء.

شكر و تقدير

قال الله تعالى: "ربنا عليك توكلنا و إليك أنبنا و إليك المصير"

أحمد الله و أشكره الذي وفقني لإنجاز و إتمام هذا العمل و بعد:

أتقدم بالشكر البالغ الذي لا تسعه الكلمات؛ و لا تسطره الأقلام و لا تملؤه المعاني

يرتقي ما بقيت هذه الأسطر و ما دامت ذكرى هذا العمل ترون و تنبض بذكرى.

أتقدم بما إلى الأستاذ المشرف "مكاوي محمد الأمين" حفظه الله و أطال في عمره؛

الذي كان السند المتين لي طيلة المدة التي قمت فيها بإنجاز هذا العمل؛

و ذلك من خلال نصائحه و إرشاداته القيمة.

و تحية طيبة إل كل الأساتذة الكرام الذين معرفتهم في مشوارتي الدراسي من

الابتدائي إلى الجامعي و أتمنى لهم المزيد من العطاء و التوفيق و النجاح في

سبيل العلم.

كما لا أنسى أن أنوه بالذكر إل من كان لهم الفضل علي في تقديم يد

المساعدة سواء من قريب أو بعيد.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
03	كلمة الشكر
04	الاهداء
08	قائمة الاشكال و الجداول
11-10	مقدمة عامة
51-13	الفصل الاول : نظام مراقبة التسيير
14	المبحث الاول : عموميات حول مراقبة التسيير
14	المطلب الاول : تعريف التقييم و مراحل تنفيذه
14	الفرع الاول : تعريف التقييم
15-14	الفرع الثاني : مراحل التقييم
15	المطلب الثاني : تعريف نظام مراقبة التسيير و أهميته
15	الفرع الاول : تعريف نظام مراقبة التسيير
16	الفرع الثاني : أهمية نظام مراقبة التسيير
16	المطلب الثاني : دور و أهداف نظام مراقبة التسيير
17-16	الفرع الاول : دور نظام مراقبة التسيير
18-17	الفرع الثاني : أهداف نظام مراقبة التسيير

18	المبحث الثاني : تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير
36-32	المطلب الاول : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
41- 36	المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة
50 – 41	المطلب الثالث : التكاليف المعيارية
80 - 53	الفصل الثاني : أساسيات حول المحاسبة التحليلية
53	المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
54	المطلب الأول : نشأة و مفهوم المحاسبة التحليلية
55 - 54	الفرع الاول : نظرة عامة حول نشأة المحاسبة التحليلية
56	الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة التحليلية
57	المطلب الثاني : أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية
58 - 57	الفرع الاول : أمية المحاسبة التحليلية
59-58	الفرع الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية
60 - 59	المطلب الثالث : شروط تطبيق المحاسبة التحليلية
60	المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة
60	المطلب الاول : تعريف مفاهيم حول التكلفة و سعر التكلفة
61 – 60	الفرع الاول : مفهوم التكلفة
61	الفرع الثاني : مفهوم سعر التكلفة
62	المطلب الثاني : مكونات التكلفة و سعر التكلفة

67 - 64

المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف

83 – 81

الخاتمة العامة

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	مراحل عملية التقييم	(1_1)
18	أهداف مراقبة التسيير	(2_1)
20	وظائف نظام المعلومات	(3_1)
47	الانحراف على اليد العاملة	(4_1)
64	مكونات التكلفة و سعر التكلفة	(1_2)

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
37	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	(1_1)
50-49	مزايا و عيوب طرق محاسبة التكاليف	(2 -1)

مقدمة

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير، وقد أصبحت امراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة لأي وحدة اقتصادية بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة، كما أنها تمثل مرحلة متقدمة من التطور الحاصل في الفكر المحاسبي لأجل التكيف مع المستجدات والتطورات الاقتصادية، فهي تخدم العديد من المستويات الإدارية وتساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار، تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة، حيث تستخدم من طرف المؤسسات بصفة دائمة لمساعدتهم في التخطيط وقياس كفاءة الأداة واتخاذ العديد من القرارات، كما أنها أداة تساعد المؤسسة في تحقيق الأهداف المسطرة.

وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

ولكن على الرغم من أهميتها كأداة فعالة في مراقبة التسيير إلا أنها قد تكون غير موجودة في بعض من مؤسساتنا وذلك نتيجة لعدم وعي بعض مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها، إن غياب استعمال المحاسبة التحليلية كان من أهم أسباب ضعف مؤسساتنا، لذا وجب على مسيرينا إعادة النظر في أساليب تسييرهم وللتفكير في إقامة هذا النظام الاستراتيجي خاصة بعد دق ناقوس الخطر في المؤسسات الجزائرية ودخولها في رهانات الحفاظ على بقائها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة وكذا بوادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلاً. و انطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

_ ما مدى تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟

و بناءً على الإشكالية يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية التالية:

_ ما هي الشروط الواجب توفرها لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟

_ ما هي الأساليب والطرق التي تستعملها المحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات لمراقبة التسيير؟

_ فيما تتجلى أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

_ اعتماد المحاسبة التحليلية أساس اكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

_ مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها.

أهمية الموضوع :

_ توضيح دور نظام المحاسبة التحليلية من أجل مساعدة المسير لمتابعة نشاط المؤسسة و العمل على ان يكون مطابقا للأهداف المسطرة .

_ التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال و ضروري لتسيير المؤسسة و تحقيق استراتيجيتها المسطرة .

_ ابراز ضرورة و حتمية تبني هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية و ذلك لأثرها العميق على اكتشاف الثغرات و النقائص التي تتم بقصد أو بدون قصد ، سواء على مراكز المسؤولية أو مراكز الانتاج .

المنهج المتبع :

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على التنسيق و الادمج بين الجانب النظري.

أهداف البحث :

_ مدى تطبيق المحاسبة التحليلية و أهميتها في التسيير الجيد و ضمان استمرارية المؤسسة .

_ ابراز الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في عملية التسيير .

أسباب اختيار الموضوع:

_ التخصص الذي ندرسه (تدقيق و مراقبة التسيير) و علاقته بالإدارة و التسيير.

_ التأكد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن ان تتمددون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية .

تقسيمات الدراسة:

في محاولتنا لإبراز تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية ، و أهمية و جودها في المؤسسة كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص و قياس الاداء في اطار مراقبة التسيير ، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين و دراسة حالة حيث تناولنا في الفصل الاول نظام مراقبة التسيير و ذلك من خلال مبحثين : المبحث الاول عموميات حول مراقبة التسيير ، ثم في المبحث الثاني تقنيات المحاسبة كأداة لمراقبة التسيير .

و في الفصل الثاني تطرقنا الى أساسيات حول المحاسبة التحليلية و تناولنا فيه مبحثين فيما يخص المبحث الاول ماهية المحاسبة التحليلية اما المبحث الثاني التكاليف و سعر التكلفة.

الفصل الاول

نظام مراقبة التسيير

تمهيد :

ان وجود نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسات مهم جدا فهو نظام هدفه الأساسي هو الرقابة الشاملة لكل الأنظمة في المؤسسة ، و لهذا فإنه من المهم أن يطبق نظام مراقبة التسيير بطريقة صحيحة و هذا من أجل ضمان تحقيق الأهداف المسطرة و تقييمها من قبل المؤسسات ، و ذلك عن طريق استخدام أدوات مراقبة التسيير مثل : المحاسبة التحليلية ، لوحة القيادة التي تتيح لنا قياس مدى كفاءة و فعالية هذه الأهداف و التأكد من سيرورة العمل على تنفيذها داخل المؤسسة و هذا بأقل التكاليف الممكنة .

المبحث الاول : عموميات حول مراقبة التسيير

يحتل نظام مراقبة التسيير مكانة مهمة في الوقت الراهن، داخل المؤسسات و ذلك نظرا لما يقدمه هذا النظام من مميزات و خصائص للمؤسسات، و قدرته على توجيهات و ترشيد و تقييم الأداء داخلها .

المطلب الاول : تعريف التقييم ومراحل تنفيذه

الفرع الاول :تعريف التقييم

هناك عدة تعاريف لتقييم نذكر منها :

_ حيث عرفه موهان "MOUHAN" بأنه إصدار لغرض ما و يتضمن التقييم استخدام المعايير لتقييم مدى دقة و فعالية الأشياء¹.

_ و يعرف التقييم على أنه تقدير منهجي و موضوعي لمشروع او برنامج او سياسة (جارية أو مكتملة) و لتصميمها و تنفيذها و نتائجها ، و الهدف من ذلك هو تحديد ملائمة الأهداف و تحققها ، و كفاية التنمية و فعاليتها و تأثيرها و استدامتها².

ومن هذه التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي لتقييم :

" هو عملية منهجية و موضوعية يقدم للمؤسسات خيارات تساعد على التحسن المستمر ، و هذا من خلال بناء نظريات و نماذج لكي تحقق أهداف بكفاءة و فعالية "

الفرع الثاني : مراحل عملية التقييم

تمر عملية التقييم بمراحل ابتداء من التحضير و انتهاء بوضع الاقتراحات مرورا بالتنفيذ و التحليل و هذه المراحل موضح في الشكل التالي³:

¹ _ عمار بن عيشي ، اتجاهات التدريب و تقييم الأفراد ، دار أسامة لنشر و التوزيع ، الاردن ، 2012، ص14.

² _ نفس المرجع السابق ص 19.

³ _ هبة الطي ، دليل منظمات المجتمع المدني حول التقييم و المتابعة ، مكتب الشرق الأوسط العربي ، ص29.

التقييم	عملية	مراحل	يبين	رقم(1_1):	الشكل
و	الاقتراحات و التخطيط	التحليل	التنفيذ		التحضير
	* تحديد و بلورة الاقتراحات. * كتابة مسودة التقرير . * مناقشة المسودة مع المنظمة و الاطراف المعنية . * العمل على الوصول الى اتفاق مع الاطراف المعنية (الحرص على ان الهدف الرئيسي ليس للحكم و لكن لتعلم من أجل التطوير).	* تحليل المعلومات. * تحديد الاستنتاجات الرئيسية و البراهين. * استخلاص الدروس (الايجابيات و السلبية).	* تجميع المعلومات. * تصنيف المعلومات . * توثيق المعلومات . * إدخال البيانات.		* تحديد المطلوب و تقييمه * بلورة أهداف التقييم * تحديد مصادر المعلومات. * تحديد و توفير الموارد البشرية و المادية * تحديد الادوار و تقييم العمل . * تحددى الاطار الزمني .

Dutgea . contrôle de gestion 2éne année 2005;2006; p 17

المطلب الثاني : تعريف نظام مراقبة التسيير وأهميته

الفرع الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير

_ عرف Anthony (1965) مراقبة التسيير على أنها : " تلك العملية التي يستطيع من خلالها المسيرون ضمان الحصول على الموارد و استخدامها بكفاءة و فعالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة"⁴.

_ و يعرفها Alazard . C: " على أنها رقابة تسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة ، لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و ما هو محقق ، لذا يجب اعتباره نظاما معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف"⁵.

و من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج ان مراقبة التسيير تسعى :

- ✓ الى تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة و فعالية و بأقل تكلفة ممكنة .
- ✓ تستطيع المؤسسة من خلاله أن تقييم النتائج المسطرة و تحليل الانحرافات .
- ✓ يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين على التحكم في أدائهم و هذا من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقا.

⁴ _Dutgea ,contrôle de gestion ,2eme année , 2005, 2006 ,p 14.

⁵ _ ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك) ، دار المحمدية العامة ، الجزائر 2003 ، ص10.

الفرع الثاني: أهمية نظام مراقبة التسيير

_ لنظام مراقبة التسيير أهمية بالغة في المؤسسات فمن خلاله نستطيع أن⁶:

- ✓ تقسيم المؤسسة الى وحدات إدارية ، او ما يعرف بمراكز المسؤولية .
- ✓ تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية .
- ✓ وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- ✓ تسجيل مجمل المؤشرات المالية و غير المادية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات. كذلك التأكد أن و جود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية .

المطلب الثالث : دور وأهداف نظام مراقبة التسيير

الفرع الأول: دور نظام مراقبة التسيير

_ لنظام مراقبة التسيير دور مهم في المؤسسة كما أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات حيث نجدها تسعى الى⁷:

- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية الكلاسيكية من الاستعمال العقلاني و الرشيد لموارد المؤسسة و يتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له ما تم تحقيقه.
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها و تصحيحها على أحسن وجه و استنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها و تطويرها بصورة دائمة و مستمرة.
- تحقيق الفعالية و هذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالمواد المتاحة، و من أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب زيادة على ذلك ضرورة معرفة إيرادات و نفقات المؤسسة.
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و النشاط المعياري و إظهار و إبراز الأسباب التي أدت الى هذه الانحرافات و ذلك عن طريق الميزانيات التقديرية .

¹¹ _ محمد الصغير قريشي ، واقع التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 09/2011، ص 167.

⁷ _ احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر ، الاردن 2000 ، ص 9، 10.

- التأكد من صحة ملائمة الأهداف المسطرة أو المبرمجة تتمشى مع الوسائل و ذلك باتخاذ و تبني استراتيجية مدروسة و تسيير فعال و أمثل للأشخاص أو الأفراد إذ يهدين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف في أقرب وقت و بأقل تكاليف ممكنة.

الفرع الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

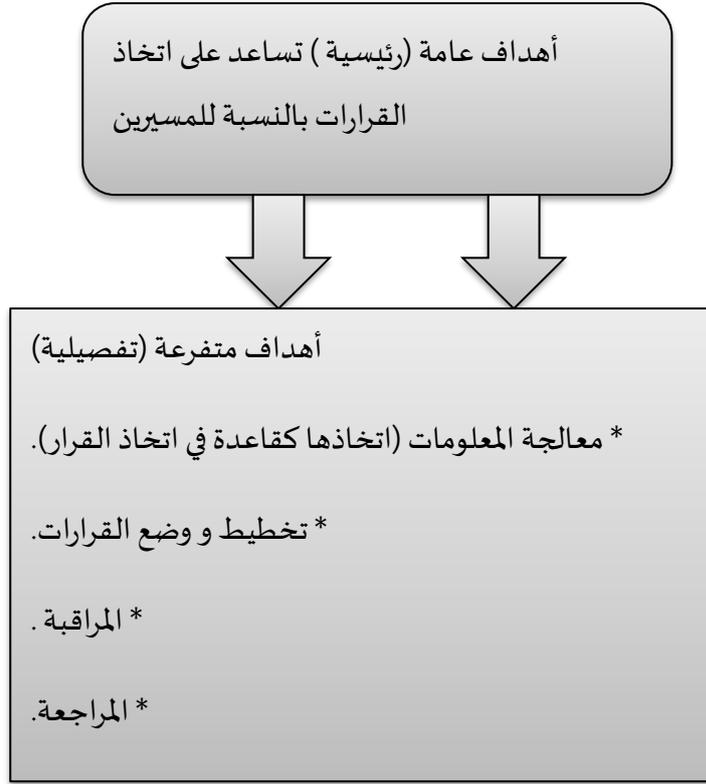
لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية الى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية و إدارة الأفراد في المؤسسة فهي إذا العملية المنجزة في وجدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد و المستمر للطاقات و الموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد باستخدام الفروقات و تحليلها و تحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن ، و فيما يلي نلخص أهداف مراقبة التسيير⁸:

- ✓ تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات التقديرية و إبراز الأسباب التي أدت الى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية .
- ✓ ترشيد التكاليف عقلتها (عدم تضخيم الأعباء) .
- ✓ استنتاج نقاط القوة و استخراج نقاط الضعف و محاولة تدعيم نقاط الضعف باقتراح مجموعة من الأساليب التصحيحية لتفاديها.
- ✓ البحث عن سبل لتحسين الأداء (ترقية نظام التحفيز).
- ✓ تحقيق النجاعة للتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد و الطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.
- ✓ تحقيق الفعالية و يتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا و مستقبلا.

ان هدف مراقبة التسيير يكمن أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف و كذا لا مركزية المسؤوليات و تحسين المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين و الأنشطة و تكلفة الإدارة العامة لمراقبة التسيير و فيما يلي مخطط يوضح أهداف مراقبة التسيير:

⁸ _Norbert Guedj ,le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, op – cit .p:45.

الشكل رقم (2_1): أهداف مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

تشمل المحاسبة التحليلية على مختلف الطرق المستعملة في المراقبة و حساب التكاليف لذلك تسمى بمحاسبة التكاليف، و سنحاول عن طريق هذا المبحث دراسة و تحليل مختلف التكاليف الأساسية للمحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

الفرع الأول: تعريف الطريقة⁹

ان طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة منطقية وواقعية و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة المنتجة، إذ أنه من غير الممكن أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية، و بالتالي فإن هذه الطريقة تقوم على تقسيم التكاليف الى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة و تقضي هذه الطريقة بتحميل الحجم المحقق فعلا من النشاط بجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة ما استغله هذا الحجم المحقق

⁹ _ بلغيت مداني ، فعالية نظام معلومات المحاسبة في التسيير و اتخاذ القرار، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 1998، ص

أي أن حجم الانتاج المحقق يتحمل كل التكاليف الإنتاجية المتغيرة مضاف إليه جزء من التكاليف الثابتة بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة الإنتاجية، و يتحمل تكاليف البيع المتغيرة مضاف إليها جزء من تكاليف الثابتة للبيع بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة البيعية القصوى أما التكاليف الانتاجية الثابتة المتبقية و التي تقابل الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية القصوى فلا تكون عبئا على الانتاج المحقق و يحمل الى حساب الارباح و الخسائر، و بالمثل يعامل الجزء المتبقي من التكاليف البيعية الثابتة . حيث تعتبر طريقة التحميل العقلاني نتائج لأبحاث الاقتصادي المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، و هذا سنة 1915، و تقوم على اساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة ، وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد كما يلي :

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

و يكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقبلا عن حجم النشاط.

الفرع الثاني: مبدأ الطريقة وكيفية تطبيقها

1/ مبدأ الطريقة¹⁰

تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، و هذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها على المنتجات إضافة الى التكاليف المتغيرة، و الجدوى منها الغاء تأثير تقلبات مستويات الانتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني و الذي يعبر عن مستوى الفعالية و قد ذكرنا طريقة حسابه سالفاً، و من ثم حساب الأعباء الثابتة عقلاانيا، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل و الناتج يتم جمعه مع الاعباء المتغيرة ، و تكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة. و يختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر و من مؤسسة لأخرى، و يكون إما بساعات العمل أو الكميات المستهلكة، أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي، و ليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث و التوقعات التي تصادف النشاط الانتاجي، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل، و الذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات :

أولا: معامل التحميل < 1 ← النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الانتاجية العادية ، و بالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكبر من الاعباء الثابتة الفعلية ، و هطا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية ← يضاف الى النتيجة .

¹⁰ _ سفيان بلقاسم، المحاسبة التحليلية منهج حساب التكلفة، دار الأفاق ، الجزائر، ص82.

ثانيا: معامل التحميل = 1 ← النشاط الفعلي = النشاط العادي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل تم تحميلها فعليا و بصفة كلية، و عليه فإن الفارق يكون معدوما و تكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

ثالثا: معامل التحميل > 1 ← النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طقتها بشكل عادي ، و عليه فأن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية ← الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة ، لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها نتيجة ضعف النشاط.

و يتم حساب تكلفة المنتجات و فق هذه الطريقة كالتالي:

التكلفة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم و خدمات مباشرة

تكلفة الانتاج المحملة عقلانيا = التكلفة الأولية المباشرة + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء الأعباء المستغل من الانتاجية الثابتة الغير مباشرة المحملة عقلانيا

سعر التكلفة المحملة عقلانيا = تكلفة الانتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا

الفرع الثالث: كيفية تطبيق الطريقة

* تحميل الاعباء الثابتة على الاقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة نفصل الاعباء غير مباشرة الثابتة و المتغيرة لكل قسم، و تخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون و حيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام و تستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من أقسام مساعدة الى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية .

1/ توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد :

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت و الآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل و بالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة

التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي و نحسب تكلفة وحدة العمل .

1/ توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

- ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد :

ان خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي :

يخصص حقلان لكل قسم الأول للنفقات المتغيرة و الثاني للنفقات الثابتة، حيث توزع النفقات و فقا للنسب أو المفاتيح المعطاة، ثم يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم و يضاف الى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم ، أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية و المبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته، ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد.

- فتح أو الاستعانة بجداول ملحقة :

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا و يعتذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين : تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله و بالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات و ذلك في جدول ملحق (ثانوي) بفتح جول لكل نوع من النفقات الثابتة ، ثم نقل ذلك الجزء الى جدول التوزيع الأساسي .

الفرع الرابع : أهمية الطريقة في التسيير

لقد وصلت هذه الطريقة الى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية في ما يتعلق بالمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة ، لذلك هي تساهم من خلال أهميتها مراقبة تسيير المؤسسة من خلال¹¹:

* مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة، هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق، و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة و تحسينها و العمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها و تعميمها، كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة

¹¹ _ أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر، 2002/2003، ص104.

النتيجة عن ذلك، و في الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة، و كذا إعداد الموازنات و العمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط و الطاقة الانتاجية، و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية).

* الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة و هذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.

تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة و تحميلها بالقدر الملائم و تبرير الطاقة العاطلة، و مع هذا فهي لا تخلو من بعض العيوب:

_ عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها جراء تحميل التكاليف، هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية.

_ صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات وسائل الإنتاج.

_ صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و خصوصا إذا تعلق الأمر بالتكاليف شبه المتغيرة، إضافة الى مشكل توزيع الأعباء الغير مباشرة وفق أسس الطريقة.

_ إشكالية تقييم المخزونات النهائية، التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية و هذا ما غفلت عنه الطريقة و بالتالي سيكون هناك مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل أكبر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها، و سيكون هناك مقدار بالنقصان في حالة معامل التحميل أقل من الواحد، و ذلك لإهماله جزء من التكاليف الثابتة.

المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة

الفرع الأول : تعريف الطريقة¹²

تمتد جذور هذه الطريقة لسنة 1936، و ذلك بالمؤسسات الأمريكية تحت اسم "the direct costing" و هذا على يد J. harris. لتنتقل فيما بعد إلى بريطانيا سنة 1950، لتعرف ب "the marginal costing" هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، و يطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

و تعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية، و هذا من حيث فائدها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، و كذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة و التخطيط و الرقابة على وجه الخصوص.

¹² _P. lesseque " gestion de l'entreprise et comptabilité " 11Ed. dalloz. 1996.

و لأنها تفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، فهي تساهم في التحليل و اتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط و مراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و دراسته من كل الجوانب.

الفرع الثاني : مبدأ الطريقة

ان اساس الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، و استخدام هذه الأخيرة مباشرة في التحليل و حساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في ايجاد عتبة المردودية.

و ينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات النتيجة بنصيبها الكامل من الأعباء المتغيرة بشقيها المباشر و غير المباشر و هذا حسب مستويات الإنتاج، باعتبار انها تدخل في حساب مختلف التكاليف، و تستيع في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة في المديين القصير و المتوسط رغم تغير حجم النشاط، و بإيجاز فإن خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تمثل فيما يلي¹³:

* اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.

* حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى .

* تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة .

* تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة .

* ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة و مختلف التكاليف و يسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

و يمكن ترجمة سير هذه الطريقة و فق الجدول التالي :

الجدول رقم (1-1): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

البيان	المبلغ	النسبة/
رقم الأعمال
التكاليف المتغيرة
الهامش على التكلفة المتغيرة
التكاليف الثابتة
النتيجة

و من هذا الجدول نستخلص أنه للوصول للنتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل و تقارن مع رقم الأعمال، و هذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكلفة المتغيرة ، الذي يساوي :

¹³ _D.Boussard , Comptabilité Analytique, 1995, p12.

رقم الأعمال – التكاليف المتغيرة

و هذا بعد أن نكون قد حسبنا الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساوي بدوره:

الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الاعمال

و من هنا يظهر لنا جليا مدى أهمية رقم الأعمال في المؤسسة باعتباره المعيار المستعمل لقياس مستوى النشاط ، الذي ينتج عنه هامش يسمح بامتصاص التكاليف الثابتة، و من جهة أخرى يعتبر المسؤول عن تغطية النفقات المتغيرة، و الفائض يعتبر عامش تقاس به ربحية المؤسسة.

الفرع الثالث : أهمية الطريقة واستعمالها في التسيير

أولا : أهمية طريقة التكاليف المتغيرة¹⁴

تظهر أهمية حساب التكاليف و تبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير بحيث تسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية، حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية و تحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة. و يفترض هذا التحليل أن المؤسسة تملك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نقص التكاليف الثابتة على الأقل في الفترة القصيرة. و في هذا الاطار تنحصر مشكلة المدير في هه الوحدات على اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الانتاج و تشكيلة المبيعات، لذلك يتم دراسة العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المؤسسة أو للمؤسسة ككل إذا تعددت منتجاتها أو خدماتها. و كل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغير في حجم الانتاج على التغيرات في الدخل و في التكاليف.

و عموما فإن الإنتاج يجب أن يرتفع أو يتم تغير تشكيلة المبيعات إذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم، و بناءا عليه يمكن القول أن هذا التحليل يركز على مسلك التكاليف و الإيرادات بالنسبة لأحجام الإنتاج المختلفة.

تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المي القصيرة و مقارنتها بالأرقام المثالية و السهر على تخفيض مبلغها.

¹⁴ _ بوعلام بو شاشي ، المنبر في المحاسبة العامة ، دار هومة للنشر و التوزيع، 1998، الجزائر ، ص217.

و تستعمل كقاعدة لتحديد الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة. أيضا دراسة التكاليف و تحديد أثرها و دراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها و في رقم الأعمال بالرجوع الى معطيات الحالية للسوق و لظروف المؤسسة و كل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، و باقي المعطيات الاستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف أو نشاط المؤسسة. و بالتالي نلاحظ أن كل هذا يجعلها ملائمة حقيقية لمراقبة التسيير بصفة مفصلة. أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي :

* ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات، فإن هناك بعض التكاليف شبه المتغيرة و شبه الثابتة التي لا تعتبر ثابتة أو متغيرة تماما بالنسبة لحجم النشاط، و لذلك يكون على المحاسب دراسة العنصر اتجاه النشاط خلال فترة طويلة من الزمن، و حين يصل للترتيب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد، و لذا فإنه حد فاصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

* التشابه الكبير بين التكاليف الثابتة و المباشرة أدى إلى الخلط بين المفاهيم عند مستعملي الطريقة.

* لا تفيد هذه الطريقة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.

* تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة.

* طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.

* هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في المدى الطويل، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستمرة في المشروع.

ثانيا : استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

تعد طريقة التكاليف المتغيرة من أكثر الطرق استعمالا في المؤسسات الاقتصادية و فيما يلي أهم استعمالاتها في التسيير الحديث¹⁵:

أولا : تحليل النتيجة

إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالاتها، حيث التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة و إنما هي أداة تحليل الاستغلال، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة)، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في حساب النتيجة، و في حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) و ذلك بالتخفيض أو

¹⁵ _ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 137.

إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثراً بالسوق، أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة إذا فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل. لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة و نقطة التعادل.

ثانياً: تسمح التكاليف المتغيرة بمرآة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة

حيث تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل، و مقارنتها بالأرقام المثالية، و السهر على التخفيض من مبلغها، و من جهة أخرى فهذه الطريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط و التكاليف التي لا نجد لها وضحة في التكاليف الكاملة أو الإجمالية.

ثالثاً: التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها

و هذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط و نحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة أي تسهيلات لتغطيتها، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتاً لتصريفه و تحقيق هذه التكاليف، كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضماناً ضد احتمال انخفاض أسعارها مستقبلاً، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.

رابعاً: التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية

و ذلك فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة، و كذلك مستوى البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع، و هذا بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة و تحديد سياسات استغلالية أحسن بالنسبة للمؤسسة. و إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى و يتم تحديد أحسنها، و ذلك تبعاً لشروط السوق، و في حالة عدم وجود طلب على المنتجات التي ترغب المؤسسة الزيادة منها فالأحسن لها إنتاج أكبر حجم من المنتجات ذات الأكبر ربحاً أو الأقل خسارة من المجموع.

خامساً: تسمح التكاليف المتغيرة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى

و هذا تعميماً لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة، حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو لكل قسم أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة، كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم الأعمال نقطة الصفر التي تراعى في تسيير المؤسسة، كما تسمح التكاليف المتغيرة بحساب هامش الأمان و معدل مؤشر الأمان للمؤسسة و بتطوير هذه الطريقة فقد استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط و هذا بتوزيع مجموع تكاليف المؤسسة ليس إلى ثابتة و متغيرة بل إلى:

1_ ثابتة هيكلية :

ذات المدى الطويل و هي التكاليف التي لا يمكن الاستغناء عنها و لو كانت المؤسسة متوقفة عن النشاط كمصاريف الإيجار و أجور الحراس، الضرائب العقارية، فوائد القروض... إلخ.

2_ ثابتة للنشاط:

و هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها و هي ليست متناسبة مع هذا الأخير، مثل مصاريف التسيير العام، الإشهار، البريد و المواصلات، مصاريف المستخدمين الدائمين أثناء نشاط المؤسسة.

3_ التكاليف المتغيرة :

و هي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط تعتبر متناسبة معه مثل المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مثل الرسوم على رقم الأعمال، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل أو الإنتاج، و بعد هذا التقسيم يكون التحليل كما يلي :

- ✓ إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة (ت النشاط + الهيكلية) فإن هناك ربحا و إذا كان يساويه فالربح سوف يكون معدوما.
- ✓ أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية و أكبر من تكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة و لن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية الثابتة، لذا فإن استمرار نشاط المؤسسة أحسن من غلقها إذ يكون في هذه الحالة خسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية.
- ✓ أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة للنشاط فيكون من الأحسن اقتصاديا توقيف نشاط المؤسسة، و تنتج من علاقة عتبة المردودية عتبة النشاط التي تساوي :

$$\frac{\text{(التكاليف الثابتة للنشاط*100)}}{\text{(نسبة الهامش الإجمالي المئوية)}}$$

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

الفرع الأول : تعريف الطريقة¹⁶

التكاليف المعيارية هي المقدرة مسبقا، ذات معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة، و قد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة سنة 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعالية و تحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها.

¹⁶ _ أحمد حلي جمعة، عطا الله خليل، إبراهيم الطروانة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان 1999، ص42.

و يقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف، و لذلك فهي تعبر عن الترجمة المالية لمعدلات الإنتاج الهندسية، التي نشأت كفكرة مع ظهور حركة الإدارة العملية لتخطيط العمليات الإنتاجية و الحكم على مدى الكفاية الإنتاجية للمعطيات الصناعية المنفذة، و بغرض تحقيق الهدفين السابقين يجب و جو نظام جيد للرقابة، لمتابعة سير العمليات في المؤسسة و التأكد من استغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه، و كذا التحديد الواضح للاختصاصات و المسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة، و من ثم وضع النظم و القواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حوادث غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة، و التي قد ترجع إلى تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات، أو الانحرافات في غير مجال الرقابة، و التي قد ترجع إلى عوامل خارجية عن حدود سلطات الشخص.

ولذلك يعرف الانحراف بأنه الفرق بين التكلفة المعيارية و الفعلية، الذي قد يكون سالبا يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجبا يؤدي إلى ارتفاعها، و بناء على ما سبق نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية و تتكون من :

أولا : المعيار

و هو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما و فقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من :

- _ المواد اللازمة لمنتوج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية و المعايير.
- _ العمالة اللازمة لمنتوج معين من حيث العدد الأمثل و الخبرة و معدل الأجور.
- _ الأعباء الإضافية اللازمة لمنتوج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

ثانيا : معايير الأداء

تعتبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات و المخرجات.

ثالثا : معايير التكلفة

هي التي تحدد مسبقا على أساس علمي لتتم اعتمادها كنموذج لما يجب ألا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة.

رابعا : التكلفة المعيارية

هي التكلفة التي تتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز الذي يمكن أن يكون وحدة واحدة، و لكي يتحقق المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية يجب تصميم البطاقات التالية:

✓ بطاقة معايير التكلفة

و تتكون من المواصفات المعيارية لعناصر التكاليف، الكمية المعيارية لعناصر التكاليف، السعر المعياري للوحدة، و يتم إعداد بطاقة لكل من معيار تكلفة المواد التي تدخل في المنتج، و بطاقة معيار لتكلفة العنصر البشري و منها يمكن إعداد بطاقة معيار تكلفة المواد المباشرة، بطاقة معيار تكلفة الأجور المباشرة، و بطاقة معيار تكلفة الخدمات الإنتاجية غير المباشرة.

✓ بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج

و تتضمن معايير التكلفة المتعلقة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات، و بالتالي يسجل في كل بطاقة من عناصر الإنتاج ما يلي :

$$\text{معيار تكلفة المواد} = \text{معيار الكمية} * \text{معيار السعر}$$

و هكذا مع كل معايير العناصر الأخرى .

و يتم الحصول على معايير التكلفة من مصادر مختلفة و هي¹⁷ :

1_ المواد :

حيث يتم الحصول على التكلفة المعيارية لكل نوع من المواد الأولية من :

_ دراسة الأسعار الحالية لمشتريات المادة الأولية و تعديلها حسب الظروف و التغيرات المتوقعة

_ تقدير كمية المواد التي تتطلب إنتاج كل وحدة من المنتج التام

و عادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى أسعار المواد، في حين يساعد المهندسون الصناعيون و الفنيون في الوصول إلى الكميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة.

2_ الأجور:

يتم تقدير عدد ساعات العمل المباشرة المطلوبة لكل وحدة منتجة من خلال ملاحظة الوقت الذي يقضيه العامل في الإنتاج ليقوم فيما بعد قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة.

3_ أعباء الإنتاج المتغيرة :

يتم تقدير معدل هذا العنصر عن طريق استخدام أسلوب الانحدار، و غالبا ما تستخدم ساعات العمل المباشرة كمتغير مستقل لكل قسم إنتاجي، و يتم تعديل معدل الأعباء المتغيرة كل سنة بناء على التغذية العكسية الموصل إليها من مديري الإنتاجية و تقديمها للمعنيين لتعديل المعدل سنويا.

4_ أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة :

¹⁷ _ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مكتبة الإشعاع الفنية، 1999، ص 144، 145.

يتم تقديرها حسب ما هو متوقع حدوثه في كل قسم إنتاجي، بما فيها تكلفة أقسام الخدمات الموزعة على أقسام الإنتاج، و لضمان عقلانية هذه المعايير يتم تقديرها وفق أسلوب العينات، و يتم تعديلها لتعكس التغيرات المتوقعة و التغير في الظروف داخل الأقسام الإنتاجية خلال السنة و أيضا عن طريق تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية و الفعلية ليتم في الأخير الموافقة عليها من طرف الإدارة العليا.

الفرع الثاني: كيفية تحديد الفروقات و أسبابها

أولا: تحديد الفروق

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقييم إمكانيات المؤسسة، و ذلك بحساب الفروقات بينها و بين الحقيقية و هذا لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوثها، و الواقع أن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة، بل حسب الحاجة إلى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنه مسموح بها.

أثناء إجراء عملية التحليل، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية و المعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة التحليل ليست التي حددت من قبل النشاط، و لكن الكميات التي كانت يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق، أي أ، الكميات المعيارية تحول دائما بدلالة المنتوجات الحقيقية. و هناك أساسا ثلاثة عناصر التي يمكن حساب فروقاتها و هي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، و الأعباء غير المباشرة للإنتاج، بحيث معدلات كل منها وفق المعدلات التالية¹⁸:

1_ الفروقات على المواد الأولية

و نميز فيها نوعين من التحليل:

_ التحليل الثنائي لانحراف المواد:

السعر = (السعر الفعلي * السعر المعياري) الكمية الفعلية

الكمية = (الكمية الفعلية * الكمية المعيارية) السعر المعياري

الإجمالي = (السعر الفعلي * السعر الحقيقي) * (الكمية الفعلية * الكمية المعيارية)

_ التحليل الثلاثي لانحراف المواد:

انحراف السعر = (السعر الفعلي * السعر المعياري) الكمية المعيارية

¹⁸ _ إسماعيل إبراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص327، 335.

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية * الكمية المعيارية) السعر الفعلي

إجمالي = (السعر الفعلي * السعر الإجمالي) (الكمية الفعلية * الكمية المعيارية)

2_ الفروق على اليد العاملة

الوقت = (المدة المعيارية * المدة الفعلية) معدل السعر المعياري

السعر = (معدل السعر المعياري * معدل السعر الفعلي) المدة الفعلية

3_ الفروق على الأعباء غير المباشرة للإنتاج¹⁹

الفروق على الموازنة = (التكلفة المرنة للساعة * التكلفة الحقيقية للساعة) المدة المتوقعة للساعة

الفروق في المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي * المدة الحقيقية للإنتاج) التكلفة المعيارية للساعة

مع

الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة * التكلفة الحقيقية للساعة) (المدة المتوقعة للإنتاج * المدة الحقيقية للإنتاج)

التكلفة المرنة للساعة = (التكاليف المرنة / المدة الحقيقية) = (التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة) / المدة الحقيقية

خارجية .

1_ أسباب الانحراف على المواد الأولية

_ الانحراف على السعر

¹⁹ _ بوعلام بو شاشي ، مرجع سابق، ص236.

²⁰ _B. Rebouche, Comptabilité Analytique et contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 1997, p54,56.

- الأسباب الداخلية : و غالبا ما ترجح للأسباب منها غياب راسة المقارنة للأسعار، عدم تحديد شروط تنافسية للموردين بمواصفات نوعية تكون نفسها، و هنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل .
- الأسباب الخارجية :الارتفاع العام لأسعار المواد الأولية، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديرات مستقبلية على أساس الأسعار الجديدة.

_ الانحراف على الكمية

يمكن أن يكون سبب الاستهلاكات الزائدة راجع إلى التبذير، السرقة، التلف المستمر الناتج عن سوء التخزين، لذلك يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة حتى تكون المعايير المقدره محترمة إلى أقصى درجة ممكنة إضافة إلى أن التنظيم الأفضل للعمل يمكن أن يقلل من استهلاكات المواد الأولية.

2_ أسباب الانحراف على اليد العاملة

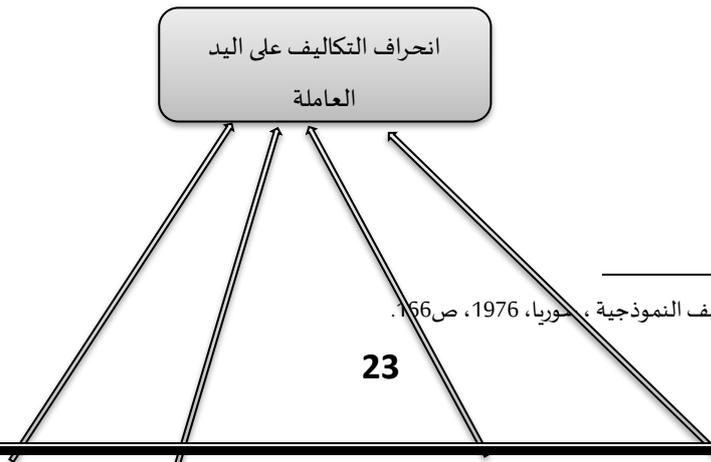
أما فيما يخص الفروق في اليد العاملة فنجد أسباب مختلفة منها ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية، عدم توفر الي العاملة المؤهلة، عدم كفاية الإشراف على العمل، عدم واقعية المعايير.

3_ أسباب الانحراف على الأعباء غير المباشرة

ترجع هذه الفروق أساسا إلى أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء، الذي يتسم بالتعقيد و الترابط على كل من مستوى الأنشطة، الأقسام و مختلف العمليات، هذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها و درجة تأثيرها. و عموما ترتبط أسباب الفروقات هذه بعوامل عدة نذكر منها : الكفاية الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف الطلب و العرض في السوق الذي يجعل من عامل الكمية يؤثر على الأعباء غير المباشرة الإجمالية، و الأعباء غير المباشرة لوحدة المنتج.

لذا وجب القيام بدراسات محاسبية لبناء نماذج إحصائية، تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار، و في ظل مستويات مختلفة من الإنتاج، مما يعطي إمكانية التعرف على مختلف التأثيرات الحاصلة و تحديد مصدرها، و بالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة²¹.

الشكل رقم (1_4) : الانحراف على اليد العاملة



²¹ - سليمان قدام، محاسبة التكاليف النموذجية . هوريا، 1976، ص 66.



الفرع الثالث : أهمية الطريقة²²

لقد أثبت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها و على اختلاف مستوياتها، من خلال مراقبة الأداء و تقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية و تحديد الانحرافات و تشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلا.

* كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء و المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، و هذا ما يسهل اعتماد و نشر التعليمات التي تطور الأداء و ترفع من الإنتاجية و تؤدي بها إلى الرقي لمستويات أعلى.

* تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات.

* مساعدة الإدارة في التخطيط و اتخاذ القرارات المتمثلة في :

_ قرارات تسعير المنتجات.

_ قرارات اختيار طرق الصنع.

_ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.

_ قرارات التوسع في حجم الإنتاج.

_ قرارات اختيار طرق البيع و أساليب الإعلان.

_ تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.

_ زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية و المقاييس المعيارية.

_ إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.

²² _ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص98.

_ توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار و كميات الإنتاج و الطاقة الإنتاجية، و تكلفة الطاقة العاطلة و التكاليف المتوقعة، و كذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة و اتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها.

و مع هذا فهي لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء استخداماتها خاصة مع غياب المرونة و الدقة في إعداد المعايير المتعلقة بها ، فيما يلي بعض هذه النقائص:

* قد تكون المعايير الموضوعية في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.

* صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.

* إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.

* دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع من التكاليف.

✓ و من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق استخلصنا ما يلي :

1_ التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة و ثابتة لحجم النشاط

_ التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة و متغيرة لحجم النشاط

_ أما التكاليف المتغيرة فتعتبر تكاليف محددة و مقدمة على أساس علمي و عملي

2_ كما لا يخفى علينا أنه لكل طريقة من الطرق التي درسناها لها مزايا و عيوب نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-2): مزايا و عيوب طرق محاسبة التكاليف

الطريقة	المزايا	العيوب
التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	_ كل تغير في التكلفة العقلانية للوحدة ناتج عن الأعباء المتغيرة لأن التكلفة الثابتة للوحدة تبقى ثابتة.	_ التفرقة بين الأعباء الثابتة و المتغيرة في بعض الحالات تصبح صعبة.
	_ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.	_ لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأن تم تحميل الأعباء الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
		_ يصعب تحديد النشاط العادي لكل قسم.

<p>_ صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة. _ تقييم غير دقيق للمخزون. _ صعوبة تحديد سعر البيع.</p>	<p>_ تبسيط الحسابات. _ مقارنة التكاليف. _ حساب عتبة المردودية. _ مراقبة الأعباء.</p>	<p>التكاليف المتغيرة</p>
<p>_ إن تم وضع معيار و تم على أساس صحيح فإنها في الواقع تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق. _ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في تطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث تغيرات التي تقتضي ذلك.</p>	<p>_ يمكن أن تمول قاعدة لتحديد سعر البيع. _ تقييم تحركات المنتج. _ إمكانية تقدير تكاليف أي حجم دون الانتظار لنهاية الدورة</p>	<p>التكاليف المعيارية</p>

خاتمة الفصل الأول:

على ضوء ما سبق ذكره رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير، حيث تسعى إلى دراسة التكاليف و تتبع مسلكها و تشخيص مسبباتها و بذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات و تحديد أسبابها و تبني الإجراءات الصحيحة، من خلال قرارات واعية و ملائمة في الوقت المناسب.

و من هذا المنطلق فقد قمنا بعرض مختلف الطرق الموجودة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف و سعر التكلفة، و إبراز مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة، إضافة إلى إبراز العيوب التي تنطوي على كل واحدة من هذه الطرق.

و بهذا توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة ضرورية في مراقبة التسيير، و على قدر كبير من الأهمية، حيث تعطي للمؤسسة إمكانية التعرف على أسعار تكلفة منتجاتها و العمل على تدنيها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة و تحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها و نشاطها من جهة ثانية.

الفصل الثاني
أساسيات حول
المحاسبة التحليلية

تمهيد :

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع و الاعباء الاخرى حسب نوعيتها لكن رغم اهميتها فالمعلومات المحتوات فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما ادى الى ظهور نقص ؛ دفع المسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية اخرى توضح الاستغلال الامثل فجاءة المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا و أن التسيير الاقتصادي و المالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي و معرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف و علاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبة الاخرى .

وسنتطرق في هذا الفصل الى مبحثين : المبحث الاول ماهية المحاسبة التحليلية ؛ المبحث الثاني التكاليف وسعر التكلفة .

تعتبر محاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل على تطبيق المبادئ و الاسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و الاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الانتاجية في المشروعات و استخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للمحيط الداخلي و الخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها " المحاسبة الادارية "

المبحث الاول : ماهية المحاسبة التحليلية

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى ماهية المحاسبة التحليلية و معرفة نشأتها و مفهومها

المطلب الاول : نشأة و مفهوم المحاسبة التحليلية

الفرع الاول: نظرة عامة حول المحاسبة التحليلية

و يمكن تقسيم فترة ظهورها إلى²³ :

1-المحاسبة التحليلية التقليدية :

في منتصف القرن الثامن عشر و حتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير ؛ و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ؛ و نظام المحاسبة العامة ذو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ؛ أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجز عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة و خاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929؛ و قد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة لكل منتج ؛ حيث أنه انتشر التطور التكنولوجي في بداية القرن الماضي (القرن العشرون) إلى مطالبة كثيرين من رجال الأعمال بإيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي .

فظهرت في المانيا عام 1905 كتاب ل : لايتنر " leittner " حساب التكلفة الذاتية للمعامل الصناعية الذي كان محاولة لتقييم الآراء السابقة و تحديد مدى قبولها عموما وفق نظرية شاملة لكل المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف مع اعطاء امثلة و في عام 1907 صدر كتاب ثاني و هو دراسة منشورة عن التنظيم الاداري

و المحاسبي و حساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين ؛ لقد أطلق هذين العاملين بنشاط إعلامي واسع و اهتمام كبيرا في وصف و استيعاب الطرق المطبقة عمليا في مختلف الانشطة الاقتصادية

ان المهمة الاساسية للمحاسبة التحليلية هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الانتاج او لمراكز التكلفة او للمنتجات المختلفة في حالة تعددها ؛ و تتميز هذه المرحلة بالدراسة لمراكز التكلفة الصناعية غير المباشرة اسس تحميلها . كما كان من اهم النتائج في هذه المرحلة قبول مبدا اساسي في المحاسبة التحليلية .

تأثرت المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف خاصة بالحرب العالمية الاولى ة الاقتصادية الكبرى حتى نهاية 1933 تأثيرا بالغا على تطورها لدرجة اعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف .

نشر شمال نياج عام 1903 مثلا حول العلاقة بين التكاليف و مستوى التشغيل متابعا بذلك محاولته الاولى عام 1988 فقسم سلوك التكاليف على اربعة انواع : تكاليف متغيرة بنفس النسبة ؛ تكاليف تنازلية ؛ تكاليف

²³- الدكتور رضوان حلوة حنان؛ النموذج المحاسبي المعاصر ؛ عمان دار وائل للنشر و التوزيع ؛ الأردن ؛ 2003 ص32

تصاعديّة ؛ وفي عام 1909 تابع تطوير نظرية التكاليف استنادا الى تحليل علاقات توابع الانتاج ؛ وجعل مسألة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف ؛ فنشر مقالا مطولا باسم " نظرية تحديد تكاليف الانتاج ؛ و اوضح كذلك ان اهم الوظائف التكاليف هي وظيفة تحقيق الرقابة الاقتصادية لرفع الكفاءة الانتاجية داخل المؤسسة و ان هذه الوظيفة ترتبط ارتباطا وثيق بوظيفة اتخاذ القرارات ثم تأتي وظيفة التسعير و اخيرا وظيفة تحديد النتائج في دورات قصيرة الاجل ضمن الدورة المالية الواحدة .

اما في الفترة الممتدة بين 1933 نهاية الحرب العالمية الثانية فاتسمت بالجمود النسبي في البحث المحاسبي للتكاليف ؛ فبعد صعود النازية الى الحكم عام 1933 تحول نظام المانيا الاقتصادي الى نظام موجه مركزيا عن طريق اوامر و تعليمات السلطات الحكومية لضرورة الاستعداد للحرب ؛ فاقصر الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المؤسسة الواقعة تحت الاشراف الحكومي ؛ و بالتالي ظهور اتجاه التوحيد في المصطلحات و الاجراءات و النظام التكاليف ككل بهدف جعل المعلومات التكاليف قابلة للمقارنة و اساس للتخطيط و التوجيه .

في الولايات المتحد الامريكية بدأ الاهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة و استخدامها اداريا لأول مرة عام 1936؛ بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الاهتمام بتطور وسائل تحليل التكاليف لخدمة اهدف التخطيط و القابة و اتخاذ القرارات ؛ فادخل التعادل "break –even analysis" .

و ادخلت الاساليب الرياضية و الاحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف ؛ وقد ساعد على ذلك استخدام الحسابات الالكترونية و ما تزال الوظيفة الادارية تحتل مركز الصدارة في محاسبة التكاليف .

_ المحاسبة التحليلية المعاصرة :

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت 1945 تقدم الصناعة في السنوات الاخيرة الى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها و جب عليها تفيض تكاليفها الى الحد الادنى و الحصول على اكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشقي انواعها : تكاليف تاريخية _ تكاليف اقتصادية _ تكاليف تقديرية معيارية _ تكاليف ثابتة _ تكاليف متغيرة _ تكاليف شبه متغيرة _ لاستخدامها في اعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ؛ و عرفة عتبة مردوديتها تعتبر و ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي .²⁴

الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة التحليلية

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي ؛ فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الانتاج المادي فقط ؛ دون الخدمات و لكن بعد ظهور الحاجة الى اداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال و تبين أثر ذلك بعض التعاريف :

²⁴- الدكتور رضوان حلوة حنان نفس المرجع السابق ص 33 : 34 ؛ 38

* المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة الى المصادر الاخرى و تحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها سواء تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فاعلية و تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الادارة²⁵.

* محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الاجراءات التي تتخذ في سبيل انتاج المعلومات الازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس و تقييم اداء هذه الوحدات²⁶.

* حسب الدكتور صالح الرزق و الدكتور عطاء الله " محاسبة التكاليف هي اداة عملية لتحقيق اهداف

و غايات محددة و اهميتها انها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على انتاج نوع محدد من المعلومات الاساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط و الوقاية و رسم السياسات و اتخاذ القرارات²⁷.

معناها الواسع : تتضمن إعداد البيانات الاحصائية و تطبيق الرقابة على التكاليف و تحديد ربحية الأنشطة سواء كانت المنفذة أو المخططة ؛ وينظر على أنها توظيف مبادئ و طرق و اساليب التكاليف لخدمة و ممارسة الرقابة على التكاليف و تحديد الربحية ؛ و تتضمن عملية المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الادارية .

عموماً أيا كانت التعاريف و مهما تنوعت فإنها غالباً ما تؤكد :

_ المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الاساليب و النظم و الاجراءات .

_ لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه و يحظى بمتابعه ؛ و تتمثل في عناصر الانفاق أو التكاليف .

_ انها وسيلة لتحقيق اهداف و غايات محددة .

_ تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي الى انجاز الاهداف على نحو امثل .

التعريف الشامل : المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم و الطرق و الاساليب

و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الانفاق في اي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها

و ترشيد قرارات الادارة بشأنها ؛ و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الاحداث التكاليف للمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدي²⁸.

المطلب الثاني : أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية

²⁵ _ ناصر دادي عدون "تقنيات مراقبة التسيير : المحاسبة التحليلية_ دروس و تمارين :الجزء الاول ، دار المحمدية العامة : الجزائر ؛ 1999؛ص8.

²⁶ _ سعيد عبد المقصود دبيان ؛ اساسيات محاسبة التكاليف ص 24 .

²⁷ _ صالح الرزق ؛عطاء الله خليل بن وراود ؛ مبادئ محاسبة التكاليف ؛ دار الزهران للنشر و التوزيع ؛ عمان ؛ الاردن ؛ ط 1998 ؛ص80 .

²⁸ _ محمدي عمارة ؛ محاسبة التكاليف الفعلية ؛ القاهرة ؛ ط 1992 ص52 .

الفرع الاول : أهمية المحاسبة التحليلية

1_ موضوعها :

ان موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها ؛ وتحديدتها و حسابها ومنه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية ؛ فان موضعها الاساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي :

_ معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها " تكاليف السلع و الخدمات " .

_ تقييم مردودية أسعار البيع .

_ يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول الى بعض المعلومات التكلفة الحدية عتية المردودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذه .

تطور المراقبة الداخلية للنشاط .

ومنه نجد ان المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير و وسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة في تخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي اعطاء القدرة للمؤسسة على :

_ معرفة تكاليف منتوجاتها .

_ توضيح القرارات التي يجب اخذها .

_ مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة .

2_ شروط نجاح المحاسبة التحليلية :

حتى يكون اعداد و تطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا و ذات ابعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين و العاملين بها اينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي ؛ ان سيرورة المحاسبة التحليلية بالزامية استعمالها في المستقبل يستلزم ايضا توحيد الاطار العام حتى يسهل على المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير و في المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني²⁹.

3_ مجال تطبيق المحاسبة التحليلية:

اما تشغيل نظام المحاسبة قيم اساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات و التكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة و انطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز و الاقسام اي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الايجابي و السلبي³⁰.

7_comptabilité analytique " abdallahboughabra " p 6 .

³⁰_comptabilité analytique " abdallahboughabra " p 8

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

ان للمحاسبة التحليلية عدة اهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات و تنحصر فيما يلي :

1_ تحديد التكاليف ؛ سعر التكلفة و سعر البيع و ذلك حتى يمكن للمؤسسة ان تسيطر متغيرات السوق و تتجنب كل العوامل المؤدية الى الخسارة و ذلك ب :

_ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

_ تحديد التكاليف و مراقبتها .

_ تحديد سعر التكلفة.

_ تحديد سعر البيع للمنتجات.

2_ تقدير المردودية و اتخاذ القرارات الهادفة : اذ ان المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة (استثمار...الخ) .

و كذلك على ضوء النتائج المحاسبية المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الانتاج او التخفيض منه ؛ او يتوقف هذا النوع من الانتاج تماما .

3_ مراقبة ظروف النشاطات الداخلية و تحليل الانحرافات : بما ان المحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتحديد مختلف التكاليف في كل مستويات النشاط و كذلك تحديد سعر التكلفة و نتيجة النشاط و بالتالي : تكون المراقبة الداخلية مهمة و مراقبة الظروف الداخلية للاستغلال تعتمد على المقارنة بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية .

4_ تحديد قيمة المخزونات : عن طريق تقدير المخرجات اعتمادا على قيمة المدخلات .

5_ تقديم وسائل تبرير الاسعار : و ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الانتاج ؛ و تقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الاسعار في حالة الزيادة في الاسعار³¹.

المطلب الثالث : شروط تطبيق المحاسبة التحليلية

ان المحاسبة التحليلية هي اداة من ادوات مراقبة التسيير الحديثة حيث تعمل على تطبيق الاسس ؛ و مبادئ المحاسبة الخاصة بها من خلال تحليل مختلف الاعباء المرتبطة بالمشروع او النشاط الذي تزاوله ؛ و ذلك من

³¹_comptabilité analytique " abdallahboughabra " p 9

أجل تقييمه تقييما جيدا و معرفة النشاط الفعلي و مقارنته بالنشاط المخطط من طرف الادارة في إطار استراتيجيتها ؛ اضعف الى ذلك انها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الانتاج و تقييم المخزونات وفق المعايير المحاسبة التحليلية و تحديد تكاليف كل مرحلة على حدى من العملية الانتاجية أي :

تكلفة الشراء ؛ تكلفة الانتاج ؛ تكلفة التوزيع ؛ سعر التكلفة .

و على هذا الاساس فان المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية ؛ وجب عليها توفير بعض الشروط المعينة و المتمثلة في :

* يجب ان تكون المحاسبة العامة تتماشى و المفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني للحاسبة ؛ لان اي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي الى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية .

* ضرورة وجود تخطيط عقلاني للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال ؛ وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا .

* ضرورة توفر الشرط النفسي ؛ بحيث يجب على المؤسسة اعداد الافراد و تهيئتهم ؛ باعتبارهم يشكلون عاملا رئيسيا لنجاح استراتيجية المؤسسة و ذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية ؛ و هنا لابد ان تلعب الادارة العامة دورا كبيرا في تجنيد طاقتها البشرية من خلال تكوينهم و توجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم و مؤهلاته ؛ بالإضافة الى تقسيم العمل و تنظيمه ... الخ ؛ و هذا كله حتى يكون هؤلاء الافراد على دراية و وعي بأهمية هذه الاداة في مجال التسيير و الرقابة ؛ وبالتالي سيشكلون مصدر دعم و عون للإدارة لتطبيق ما ترمي إليه ؛ و ذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به ؛ بصفة صحيحة .

* يجب ان تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة و موثوقة بها ؛ باعتبارها منبع و مصدر المعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة ؛ و من جهة ثانية فان النتائج المحصل عليها تعتمد كليا على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية و المالية أداة ضرورية لتسيير المؤسسة ؛ بشرط ان يتم الحرص على تطبيقها بصفة صحيحة ؛ كما نص عليه المخطط المحاسبي³² .

المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى مفاهيم حول التكلفة و سعر التكلفة و مكوناتها كذلك التصنيفات المختلفة للتكاليف .

³² محمد علي الجبالي ؛ قصي السمران؛ محاسبة التكاليف ؛ دار وائل للنشر و التوزيع ؛ الاردن ؛ 2000؛ ص 15 .

المطلب الاول : مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة

الفرع الاول : مفهوم التكلفة

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الانتاجية ؛ و الهدف الاساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول الى سعر التكلفة و بالتالي تحديد اعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة و من أجل التحكم بالتكاليف .

_ التكاليف :

تحمل التكاليف معاني عديدة الا انها تعتبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تكون على عاتق المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذات قيمة اقتصادية ؛ و هذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد ؛ الات ؛ بضاعة) و على شكل غير ملموس (اجور ؛ اضاءة ؛ ايجار) و يمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الاصول ؛ كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا او الاستغناء عن بعض ممتلكات النشأة او بتقديم خدمات للمنشأة المألقة لهذا العنصر ؛ كما يمكن قياس التضحية و تحديدها بمقدار الزيادة في التزامات النشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب³³.

كما تعد قيمة اقتصادية لأنه تضحية اختيارية سواء مادية او معنوية و التي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية ؛ و هي نفقات متعلقة بالإنتاج و التي تقابل الايرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج³⁴.

و تعرف التكلفة ايضا بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين ؛ وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض او الهدف ينتقي وجود التكلفة في حد ذاتها³⁵.

_ المصاريف :

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة اخرى خروج النقود و المصروفات يقابله لإيراد الذي يعتبر تحصل على النقود . و من الوهلة الاولى يتبادر الى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف و الايرادات السائلة ؛ إلا ان هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لان المصاريف و الايرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة ؛ اي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بنسبة للإيرادات .

_ الاعباء :

³³ _ خليل عواد ابو حشيش ؛ محاسبة التكاليف ؛ قياس و تحليل ؛ دار وائل للنشر و التوزيع ؛ الاردن ؛ 2005 ص 34 .

³⁴ _ محمد سامي راضي ؛ مبادئ محاسبة التكاليف ؛ الدار الجامعية ؛ مصر ؛ 2003 ؛ ص 1 .

³⁵ _ ناصر دادي عدون ؛ مرجع سابق ص 13

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الاعباء : استهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الاستهلاك...الخ؛ ففي حين نجد ان المصاريف تتميز بالصفة المادية و هي سهلة الحساب و تحديد الزمن الذي تصرف فيه ؛ فان الاعباء لها الصفة غير المادية او بصفة اخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم .

اذن فان العبء هو نظام لتقييم المصاريف على الفترات و الناتج عن حساب النتيجة يتم على اساس الدورة و ليس على اساس العمليات او مدة حياة المؤسسة . فهناك اذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف و تاريخ تسجيل او تحمل الاعباء ؛ و يفيد التاريخ الاول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء ؛ إذ تحدد النتيجة على اساس تاريخ تسجيل الاعباء (نظريا) و ليس على اساس صرفها ؛ حيث هذه العملية قد تكون قبل او بعد تسجيل الاعباء بينما تسجل فيها(الاعباء)³⁶.

الفرع الثاني : مفهوم سعر التكلفة

هي مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتج معين او خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات اعدادها الى مرحلة و وصولها الى المرحلة النهائية او مجموعة من المنتجات المادية او مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ؛

و تعد سعر التكلفة للمنتج او الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج او الخدمة حتى اصبح تاما و قابلا للبيع ؛ كما يعبر عن انتهاء عمليتي الانتاج و البيع للمنتج النهائي؛ حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الاولية و المواد الضرورية الاخرى الى حين اعداد المنتج و بيعه ؛ وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية الى المؤسسة التجارية ؛ و هذا يسبب اختلاف وظائف كل منها ؛ فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم تكلفة شراء المواد المستعملة ؛ تكلفة الانتاج للوحدات المباعة

و مصاريف التوزيع ؛ اما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من : تكلفة شراء الوحدات المباعة ؛ مصاريف التوزيع³⁷ .

³⁶- ناصر دادي عدون مرجع سابق ص 8 .

³⁷_بوعقوب عبد الكريم ؛ المحاسبة التحليلية ؛ ديوان المطبوعات الجامعية ؛ الجزائر ؛ 2005 ص 32 .

المطلب الثاني : مكونات التكاليف وسعر التكلفة

_ تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية ؛ ويجب إظهار مختلف الاعباء المكونة لها و هي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية ؛ و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف و سعر التكلفة و هي :

• الاعباء المعتبرة :

وهي الاعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية و المالية و تنقسم بدورها الى :

_ أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة : و يتعلق الامر هنا يتعلق الامر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ.

_ أعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة : أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الاخيرة و يتضمن ما يلي :

* فرق الادمج على المواد : و هذا ليتمكن من اتخاذ القرارات التقديرية و الاهداف اقتصادية ؛ يمكن للمسير ان يستعمل تكلفة اخرى ؛ بمعنى استعمال طريقة لمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة ؛ مما يؤدي حتما الى ظهور فروق في قيمة هذه المواد .

* أعباء الاستخدام : وتسمى أيضا بالاستهلاك التقني او الاستهلاك الاقتصادي ؛ التي تعوض مخصصات الاستهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة و يتم حسابها على اساس القيمة الحالية للاستثمار و ليس القيمة التاريخية و كذلك على اساس مدة حياته المحتملة فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات ؛ تظهر فروقات إما أن تكون موجبة او سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية ؛ فان كان قسط الاستهلاك المحسوب على اساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة ؛ فسوف تدمج قيمة كلية يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية ؛ أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية .

* الاعباء الموزعة على عدة سنوات و المؤونات : قد تظهر فروقات في قيمة الاعباء الموزعة على عدة سنوات او في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة ؛ اعتماد على اجراءات قانونية أو جبائية او وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة كحالة ارتفاع أسعار المواد الاولية ؛ او تقلبات اسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة³⁸ .

³⁸ _ J. Trahand , B. Morad et E. Chrls , comptabilité de gestion : cout , activité , répartition , Edition presses universitaires de Grenoble , France , 2000 , p .12 .

• الاعباء غيرالمعتبرة :

إذا كانت اغلبية الاعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف ؛ فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ؛ وتسمى هذه الاخيرة بالاعباء غير القابلة للتحصيل ؛ و يتعلق الامر أساسا بالحالات التالية :

* الأعباء الاستثنائية: مثل الاستهلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي و شهرة المحل ؛ المؤونات بكل أنواعها

*الاعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي : و هي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .

و يمكن اعتبارها كاستهلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل : أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل .

• العناصر الاضافية³⁹:

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 استراتيجيتها التمويلية ؛ وتصنف هذه الاعباء إلى صنفين :

* مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص : عند استخدام المؤسسات للديون المقدمة من طرف دائنين فهي تدفع عنها فوائد و تحسب و تسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية ؛ و لكن عندما تقوم باستعمال رأس مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات ؛ و بالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء المحاسبة ؛ لذلك يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الاموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك ؛

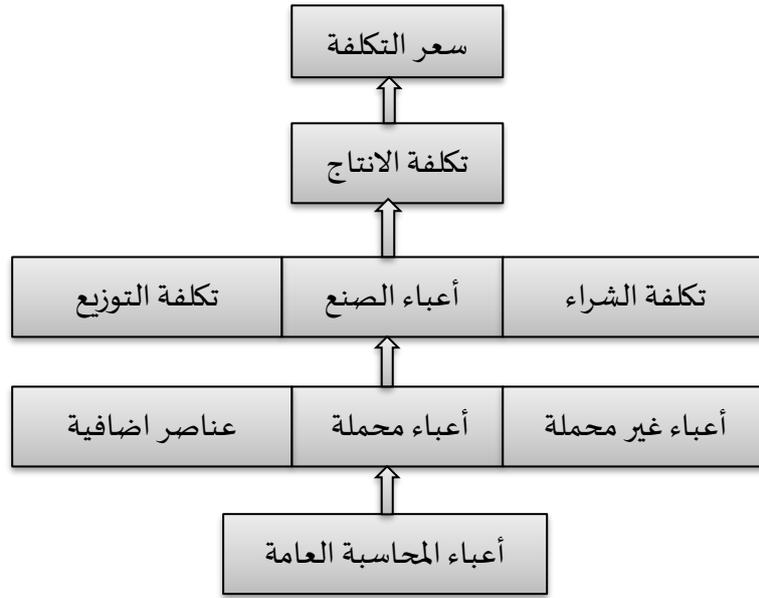
و يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

* أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع) : يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة و يتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة ؛ و بهذا فان أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة ؛ بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة ؛ لذلك فلكي تحصل على سعر التكلفة ذو معنى و لكي تستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو مؤسسة يديرها مسيرون ؛ يجب الاخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة ؛ كما يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة م التي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة الى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية :

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الاضافية – الاعباء غيرالمعتبرة

³⁹ _ ناصر دادي عدون ؛ مرجع سابق ص 22؛ ص 23

الشكل رقم (2_1) : مكونات التكلفة و سعر التكلفة



المصدر:

A . Barré. R. Lorey . M. Richez , comptabilité d'exploitation , Ed conforme au nouveau. Plan comptable , ISIRA , Strasbourg, 1983, p 32.

المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فان هذه الاخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة و لهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي :

1_ تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي⁴⁰ :

ويمكن التمييز بين :

* الاعباء الهيكلية : تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين ؛ الوسائل العامة ...)

* الاعباء العملية : وهي تنتج عن استخدام موارد المؤسسة .

2_ تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط⁴¹ :

و تنقسم الى :

* تكاليف ثابتة : وهي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط ؛ فلا تزيد بزيادته و لا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط ؛ ويرجع ذلك الى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن و الثبات ؛ المقصود هنا هو في اجمالي التكاليف حيث ان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة الى الأخرى في ظل

⁴⁰ P. lasséque , Gestion de l'entreprise et comptabilité , 11 éme édition , Dolloz , paris , 1996 , p : 26.

⁴¹ _ محمود السجاعي ؛ "محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية و الصحية" ؛ تحليل_ قياس_ رقابة ؛ المكتبة المصرية : مصر ؛ 2008 ؛ ص 108 ص 124 .

طاقة معينة و خلال الأجل القصير ؛ أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد الا حجم نشاط واحد .

* تكاليف متغيرة : تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه ؛ و ليس شرطا ان تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط ؛ فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا تجاه تقلبات أحجام النشاط ؛ فإن التكاليف الاضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة ؛ أما إذا انخفض حجم النشاط ترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة ؛ و التغير المقصود هو اجمالي التكاليف ؛ فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط زيادة و نقصا يطلق عليها مرنة مرونة كاملة ؛ أما التي لا تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية .

* تكاليف شبه ثابتة و شبه متغيرة : تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها و لا متغيرة كلها ؛ فإذا كان عنصر التكلفة يميل الى التغير فإنه يعتبر شبه متغير ؛ و العكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة ؛ فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة و الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

3_ تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط⁴²:

وتنقسم الى :

* التكاليف المباشرة : هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين ؛ و عادة تكون مكونة من المواد الاولية و اللوازم التي تستعمل في انتاج المنتج ؛ اليد العاملة المباشرة .

* التكاليف غير المباشرة : وهي تلك التي تعذر تحميلها مباشرة على المنتج ؛ و تعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل لذا تحتاج الى توزيع أولي ؛ الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختبار مفاتيح التوزيع ؛ ويجدر بالذكر انه في الأونة الاخيرة اصبح وزن الأعباء غير المباشرة أكبر من المباشرة نظرا لتعدد تقنيات الانتاج المستعملة ؛ و إلى نمو حجم المؤسسات .

4_ تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة⁴³ :

و يترتب عنها :

* تكاليف الوظيفة الانتاجية : و تتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الانتاجية ؛ ويأتي تحملها بدورها على وحدات الانتاج النهائي ؛ و تشمل تكلفة المواد و الاوازم ؛ تكلفة الاجور و تكلفة المصروفات .

* تكاليف الوظيفة التسويقية : تتكون من المواد التسويقية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة و الاعلان عنها و بيعها ؛ اضافة الى بحوث التسويق اللازمة لتصريف المنتجات ؛ و تتمثل في تكلفة المواد

⁴² J. Orsoni , comptabilité analytique , Edition , vuibert , paris , 1987 , p : 27 .

⁴³ _ احمد نور ؛ محاسبة التكاليف الصناعية ؛ الدار البيضاء الجامعية ؛ مصر ؛ 1999 ص 3 .

المستخدمة في التعبئة و التغليف ؛ تكلفة الاجور النقدية لوظفي البيع و التوزيع ؛ و وكلاء البيع ؛ اضافة الى ذلك فواتير الكهرباء و الهاتف و الماء الخاصة بأقسام البيع و التوزيع .

* تكاليف الوظيفة الادارية : تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الادارية و التمويلية في المؤسسة ؛ و تشمل الاجور و المصاريف الادارية ؛ و الادوات الاخرى و التجهيزات المكتبية المستخدمة في الادارة ؛ اجور الموظفين الاداريين و مختلف المصاريف التي تنفق في الادارة العامة كمصاريف الاستقبال و أعاب المحاسبين.

5_ تصنيف التكاليف حسب الفترة المحاسبية⁴⁴:

تتضمن ما يلي :

* تكاليف ادارية : تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها ؛ و لا يوجد لها منافع مستقبلية ؛ و ترصد هذه التكاليف في جدول حسابات النتائج .

* تكاليف رأسمالية : وهي تلك التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية ؛ و تصنف كأصل و تحول الى جدول حساب النتائج عند استهلاكها .

6_ تصنيف التكاليف حسب الاشراف و المسؤولية⁴⁵ :

تتمثل في :

* تكاليف خاضعة للرقابة و التحكم : تشمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الاجل القصير ؛ ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الاداري ؛ و تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط و الرقابة و تقويم الاداء .

* تكاليف غير خاضعة للتحكم : تخضع لرقابة مسؤول في مستوى اداري اعلى ؛ لذا ينبغي ان يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته ؛ و من أمثلتها المواد و الاجور غير المباشرة ؛ التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام معينة ؛ مصاريف الايجار و مرتب مدير المصنع ؛ و اهتلاك المباني ؛ التأمين .

و في ضوء تصنيف التكاليف حسب الاشراف و المسؤولية نستنتج الاتي :

_ إن التكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى اداري معين تكون قابلة للرقابة عند مستوى اداري أعلى ؛ بمعنى كلما ارتفعنا في الهيكل التنظيمي ازدادت الكلف الخاضعة للرقابة و كلما انخفضنا في الهيكل التنظيمي قلت الكلف الخاضعة للرقابة .

⁴⁴_فوزي غرابية : محاسبة التكاليف ؛ منشورات مكتبة النهضة الاسلامية ؛ الاردن ؛ 1979 ؛ ص 01 .

⁴⁵_ علي قاسم حسن العبيدي ؛ أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الاعمال ؛ الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات المجلد 8 ؛ العدد 4 ؛ مجلة جامعة كربلاء العلمية ؛ العراق ؛ 2010 ؛ ص 133 .

_ ان التكاليف غير القابلة للرقابة في الاجل القصير تكون قابلة للرقابة في الاجل الطويل ؛ فالاندثار مثلا يكون اكثر فقابلية للرقابة في الاجل الطويل عنه في القصير ؛ اذ انه في الاجل الطويل يمكن اتخاذ قرارات ادارية خاصة بشراء الآلات جديدة .

- مثال عن مؤسسة متيجي المطاحن الكبرى للظهرة

الورشة الاولى : تحويل القمح الى سميد

أولا : عملية تنقية القمح

ثانيا : عملية طحن القمح إلى سميد

أولا : تنقية القمح

جدول رقم (2_1): تكاليف تنقية القمح

المبلغ	السعرالوحدوي	الكمية	التكاليف
450000	15	30000	تكلفة المادة الاولية المستعملة (القمح) المصاريف المباشرة اليد العاملة طاقة الكهرباء مصاريف أخرى مصاريف غير مباشرة
1166513.83			صيانة
2372834.56			الإدارة
76041882			الإهلاك
1381066.45			الأمن والنظافة
17225525.48			
16261607.88			
328464.12			
100592394.32	3800.26	300000	التكلفة الإجمالية لعملية تنقية القمح

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المؤسسة

ثانيا : عملية الطحن

الجدول رقم (2-2): تكاليف عملية طحن القمح

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	التكاليف
4500000	15	300000	التكلفة الكلية للمادة الأولية المستعملة المصاريف المباشرة اليد العاملة طاقة الكهرباء مصاريف أخرى مصاريف غير مباشرة الصيانة الإدارة الإهلاك الأمن والنظافة
2187348.30			
4449339.30			
1425873.22			
25896559.26			
17225525.48			
30492394.80			
615908.19			
86792948.55	289.31	300000	التكلفة الإجمالية لعملية طحن السميد

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المؤسسة

ملاحظة :

بعد عملية التنقية و الطحن فإن كمية السميد المنتجة تنقص عن الكمية الأصلية، أي ما يعادل 96٪ تنتج على شكل سميد رفيع، و 3٪ تنتج على شكل فضلات، و 1٪ تنتج على شكل نخالة.

كما أن هذه الكمية المنتجة توجه كالاتي :

- ✓ 30٪ توجه لإنتاج كسكس السفينة.
- ✓ 42٪ توجه للبيع على شكل سميد متوسط، و سميد نصف خشن مغلف بغلاف من الورق بوزن 1 كلغ.
- ✓ 28٪ تباع على شكل نخالة.

الورشة الثانية : تحويل السميد إلى كسكس

الجدول رقم (2-3): تكاليف عملية قتل الكسكس

المبلغ	السعرالوحدوي	الكمية	التكاليف
33813120	2817.76	12000	تكلفة المادة الأولية
			المستعملة
10144920.52			المصاريف المباشرة
1339.87			مصارييف التشغيل
3856650.62			اليد العاملة المباشرة
4734484.13			طاقة الكهرباء
			مصارييف أخرى
			مصارييف غير مباشرة
			اليد العاملة غير
185			المباشرة
2244695.39			الصيانة
26430557.39			الإمتلاك
533864.1			الأمن والطاقة
142375167.19	11864.59	12000	التكلفة الإجمالية لعملية القتل

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معطيات المؤسسة

خاتمة الفصل :

و بهذا توصلنا من خلال دراستنا الى ان المحاسبة التحليلية تعطي المؤسسة امكانية التعرف على اسعار تكلفة منتجاتها و العمل على تدنيها لتحقيق القدرة على المنافسة ، ومن جهة أخرى تحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها ، كما تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية .

و ليس الهدف من حساب التكلفة و سعر التكلفة تحديد النتيجة فحسب بل رقابة التكاليف أيضا ، من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الانحرافات و الفروقات كما تساعد على معرفة الاخطاء و التقليل من الانحرافات بالاعتماد على وسائل و تقنيات المحاسبة ومن ثم التوصل الى معرفة اسباب الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية و هذا ما يؤدي الى اتخاذ قرارات سليمة .

الخاتمة

إن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم المحاسبة التحليلية و أهدافها يزيل كثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل و يدفع إلى السعي وراء مفاهيم أخرى و تجارب كمفاهيم التكلفة و أنواعها و أهم الطرق لحسابها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق في المؤسسات.

كما أن المحاسبة التحليلية تعد جزءا هاما في المؤسسة، إذ تساهم في تطوير و نمو اقتصادها نظرا لما تعطيه من حسابات دقيقة يمكن من خلالها اتخاذ قرار مناسب سواء تعلق الأمر بزيادة حجم نشاطها أو خفض منها أو اقضاء منتج معين.

و إن غياب هذه الأداة التسييرية كان و مزال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا، و الذي يؤدي إلى ضعف الرقابة التي تعمل على تقييم الأداء، ترجمة الانحرافات و كشف أسبابها و من ثم تحديد المسؤوليات و القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة .

و لقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة، و إبراز دورها و أهميتها، باعتبارها نظام للمعلومات في مراقبة التسيير، و هذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام، عن طريق مخرجاتها تستخدم كمدخلات له للتقويم القياس، و كذا التصحيح.

و من خلال الفصلين النظريين و الفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع، لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار صحة الفرضيات و التساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات نذك منها :

اختبار الفرضيات أدت معالجة الموضوع إلى :

فيما يخص الفرضية الأولى إن اعتماد المحاسبة التحليلية أساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات، و هذا صحيح لأن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج و ما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، و هذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و قياس مصداقية المعايير و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

أما فيما يخص الفرضية الأخيرة فتتضمن أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز و التي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، و هذا أيضا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات و هذا سيساعد على مقارنة النتائج و تحليلها و اكتشاف الثغرات الموجودة و معالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.

أما فيما يخص نتائج البحث فهي كالتالي :

لقد عرفت المحاسبة التحليلية منذ العصور القديمة بتطور المجتمعات و حاجات الأفراد و معاملاتهم المالية و التجارية، لتصبح علما له مبادئ و قواعده التي تحكمه، و نتيجة لتعدد المعاملات الاقتصادية انتقلت من الشمولية إلى التخصص ما أدى إلى ظهور مجموعة من المحاسبات المختلفة التي تهتم كل واحدة منها بموضوع

الخاتمة

معين، و منها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، و التي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها فتحليلها و دراسة الانحرافات و تصحيحها بالإجراءات التي تخدم مصالح و أهداف المؤسسة مستقبلا.

كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلها لتكون من أهم أدوات التسيير، ذلك أنه تمثل نظاما للمعلومات، كما أن مراقبة التسيير تعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للعمل على تقويم و تصحيح أداء المؤسسة.

إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد و ذلك من خلال نظام يتماشى و نشاط المؤسسة تنظيمها و حجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة.

إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها، و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير و متخذي القرار، و التي تشمل الطرق الجزئية و الكلية، كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات و امدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية الوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي :

- _ لا تعتمد مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة على المحاسبة التحليلية إلا في جوانب قليلة من النشاط.
- _ إن الهدف من المحاسبة التحليلية في المؤسسة موضوع الدراسة كان لمعرفة أسعار تكلفة المنتجات ليتم فيما بعد تحديد سعر بيع يغطي تلك التكلفة و هذا يعني أن الهدف من وجود النظام كلان لضمان الربحية فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.
- _ تعتمد المؤسسة طريقة التكاليف الكلية و هي طريقة بطيئة للحصول على المعلومات هذا ما يتناقض مع حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب .
- أما فيما يخص التوصيات التي نقتربها لنجاح المحاسبة التحليلية في تحقيق أهداف المؤسسات فهي :
 - _ العمل على مواكبة المستجدات، و ذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقييم الأداء و مراقبة التسيير و ذلك بتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهمية الأداة، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
 - _ تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب، بل معنويا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر على أداء الأفراد و كذا كسب ودهم و احترامهم من خلال الاهتمام بمشاكلهم و العمل على حلها و بالتالي الانقياد للتعليمات و الأداء الجيد.
 - _ إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته و التي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي توفرها دقيقة، سريعة، ملائمة و في الوقت المناسب.

الخاتمة

_ منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص و الاهتمام بالإطارات الجدد و منحهم فرصة لتجسيد معارفهم و تطويرها و ذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

_ ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة و تشجيعهم على التعاون، تنسيق و احترام كل التعليمات التي تملها الإدارة من خلال التوعية و التكوين، تحسينا لرصيده العلمي في هذا المجال و تجسيده في الميدان.

_ يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف و التي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير و متخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

و بعد الدراسة التي قمنا بها و التوصل إلى بعض النتائج ظهرت عدة نقاط لا تزال مجهولة و التي يمكن أن تكون موضوع دراسات أخرى و هذه النقاط هي :

_ معوقات المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية

_ دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية

_المراجع باللغة العربية

_ الكتب

- 1_ الدكتوروة رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، عمان دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2003.
- 2_ ناصر دادي عدون "تقنيات مراقبة التسيير" ، المحاسبة التحليلية- دروس و تمارين ، الجزء الاول ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- 3_ سعيد عبد المقصود دبيان، اساسيات محاسبة التكاليف، بدون طبعة.
- 4_ صالح الرزق عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن ، ط.1998.
- 6_ محمد عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، ط.1992.
- 7_ محمد علي الجبالي، قصي السمران، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2000.
- 8_ خليل عواد ابو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس و تحليل، دار وائل للنشر و التوزيع.
- 9_ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر ، 2003.
- 10_ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر: 2005.
- 11_ محمود السجاعي؛ " محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية و الصحية" ؛ تحليل- قياس- رقابة؛ المكتبة المصرية؛ مصر؛ 2008.
- 12_ أحمد نور؛ محاسبة التكاليف الصناعية؛ الدار البيضاء الجامعية؛ مصر؛ 1999.
- 13_ ففوزي غرابية؛ محاسبة التكاليف؛ منشورات مكتبة النهضة الاسلامية؛ الاردن 1979.
- 14_ علي قاسم حسن العبيدي؛ أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الأعمال؛ الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات المجلد 8، العدد 4؛ مجلة جامعة كربلاء العلمية؛ العراق؛ 2010.
- 15_ يوسف محمود جربوع؛ مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا للمعايير الدولية؛ الطبعة الأولى؛ مكتبة الطالب الجامعي؛ فلسطين 2002.
- 16_ جعفر عبد الاله؛ المحاسبة المالية مبادئ القياس و الإفصاح المحاسبي؛ مكتبة الفلاح للنشر؛ الأردن؛ 2003.
- 17_ عبد الغفار الحنفي؛ إدارة الموارد و الامداد؛ الدار الجامعية مصر 1998.

- 18_ محمد العدناني؛ المدخل في المحاسبة المالية- أصولها- مبادئها- تطبيقاتها؛ منشورات الجامعة المفتوحة؛ طرابلس؛ 1991 .
- 19_ علي الشرقاوي؛ المشتريات و إدارة المواد و المخازن؛ منشورات دار النهضة العربية للطباعة و النشر ؛ لبنان؛ 1996 .
- 20_ محمد عبد حافظ الادارة الالكترونية للمواد؛ دار الكتاب القانوني؛ مصر؛ 2008.
- 21_ بشير عباس العلق؛ محمد عبد الفتاح الصيرفي؛ ادارة المخازن؛ المناهج للنشر و التوزيع؛ عمان؛ 2006 .
- 22_ الدون هنديكسون؛ النظرية المحاسبية؛ كمال خليفة ابو زيد ؛ المكتب الجامعي الحديث؛ مصر؛ 2005 .
- 23_ خيرت ضيف؛ خيرت أحد عبد العال؛ المدخل في المحاسبة المالية ؛ دار النهضة العربية للنشر ؛ القاهرة؛ مصر؛ 1980 .
- 24_ خليل عواد ابو حشيش؛ محاسبة التكاليف؛ قياس و تحليل؛ دار وائل للنشر و التوزيع؛ الاردن؛ 1999 .
- 25_ فائق شقير؛ عاطف الشريف؛ سمير حمودة؛ مبادئ المحاسبة المالية؛ الجزء الثاني؛ الطبعة الأولى؛ دار الميسر للنشر و التوزيع و الطباعة ؛ عمان ؛ الاردن ؛ 2000 .
- 26_ محمد مطر؛ المحاسبة المالية مشاكل القياس و الافصاح و التحليل؛ الجزء الثاني؛ دار حنين؛ الاردن؛ 2000 .
- 27_ وليد حيالي؛ بدر علوان؛ المحاسبة المالية في القياس و الانحراف و الافصاح المحاسبي؛ الوراق للنشر و التوزيع؛ كمان 2000 .
- 28_ عمارة عيشي؛ اتجاهات التدريب و تقييم الافراد؛ دار اسامة للنشر و التوزيع؛ الاردن؛ 2012 .
- 29_ هبة الطيبي؛ دليل منظمات المجتمع المدني حول التقييم و المتابعة؛ مكتب الشرق الاوسط العربي .
- 30_ احمد حسن ظاهر؛ المحاسبة الادارية؛ دار وائل للطباعة و النشر؛ الاردن؛ 2000 .
- 31_ سيد صابر تعلق ؛ نظم المعلومات الادارية الطبعة الاولى؛ دار الفكر؛ عمان ؛ 2011 .
- 32_ محمد القيومي؛ نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية المكتب الجامعي؛ 1998؛ 1999 .
- 33_ خالد صافي صالح؛ المبادئ الاساسية للمحاسبة العامة المخطط المحاسبي الوطني؛ دون طبعة؛ ديوان المطبوعات الجامعية 2009 .
- 34_ محمد سامي راضي؛ وجدي حامد حجازي؛ المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات؛ بدون طبعة؛ الدار الجامعية؛ مصر 2006 .

35_ بدر عبد الله؛ اثر استخدام اساليب التحليل المالي بالمصاريف التجارية؛ بدون طبعة؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر2006.

36_ عدنان النعيمي؛ راشد فؤاد التميمي؛ التحليل و التخطيط المالي اتجاهات معاصرة؛ بدون طبعة؛ دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع؛ عمان؛ الاردن؛ 2008.

37_ سفيان بلقاسم ؛ المحاسبة التحليلية منهج حساب التكلفة ؛ دار الافاق؛ الجائر.

38_ بوعلام بو شاشي ؛ المنير في المحاسبة العامة؛ دار هومة للنشر و التوزيع؛1998؛ الجزائر.

40_ أحمد حلمي جمعة؛ عطا الله خليل إبراهيم الطروانة؛ كحاسبة التكاليف المتقدمة؛ دار الصفاء للنشر و التوزيع؛ الطبعة الاولى؛ عمان 1999.

41_ كمال خليفة أبو زيد؛ محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة؛ مكتبة الاشعاع الفنية؛ 1999.

42_ اسماعيل ابراهيم جمعة؛ محاسبة التكاليف؛ دار المعرفة الجامعية؛ 1999.

_رسائل التخرج

43_ نوال مرابطي؛ أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ؛ مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير؛ قسم العلوم التجارية؛ جامعة الجوائر؛2006/2005.

44_ أحمد طوابيية؛ المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الانتاج؛ مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهاد الماجستير في العلوم الاقتصادية ؛ جامعة الجزائر2003/2002.

45_ بن مالك عمار ؛ المنهج الحديث للتحليل الاساسي في تقييم الاداء؛ مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير؛ تخصص ادارة المالية؛ كليات العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير؛ جامعة قسنطينة ؛ الجزائر؛2006.

46_ بلغيت مداني؛ فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير و اتخاذ القرار مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير ؛ جامعة الجزائر؛1998.

47_ بن لخضر محمد العربي؛ دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛ أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه؛ تخصص تسيير المؤسسات؛ كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير؛ جامعة تلمسان الجزائر2015.

48_ حاج قويدر قورين؛ دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير؛ مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير جامعة مستغانم؛

49_ عزيزي حنان؛ دور لوحه القيادة لقياس الفعالية التنظيمية؛ مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر اكاديمي؛ تخصص تدقيق و مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير؛ جامعة قاصدي مرباح؛ ورقلة؛ الجزائر 2014.

50_ صولي حسيبة؛ دور محاسبة التكاليف في تسيير الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر؛ تخصص فحص محاسبي؛ كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير؛ جامعة محمد خيضر بسكرة 2016.

51_ بن عمر هاشم؛ استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير؛ مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر اكاديمي؛ كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير جامعة مستغانم.

52_ بلطرش سمية؛ اليات مراقبة التسيير في المؤسسة؛ مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر؛ تخصص تدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير جامعة مستغانم؛ 2016

_ المجالات:

53_ محمد الصغير قريشي؛ واقع التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛ جامعة ورقلة؛ الجزائر؛ مجلة الباحث؛ العدد 2011/09.

_ الكتب باللغة الاجنبية

54_ Comptabilité analytique "abdallahboughabra".

J.Trahand; B.Morad et E.chrlès; comptabilité de gestion; cout ;activité ; répartition 55_

; Edition.

56_P.lasséque; gestion de l'entreprise et comptabilité; 11eme édition; dolloz; paris; 1996;

J. Orsani ;comptabilité analytique; Edition; vuibert; paré; 1987; 57_

Dutge a contrôle de gestion; 2eme année; 2005; 2006; 58_

Norbert Guedj; le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise.58_

P. Lesseque "gestion de l'entreprise et comptabilité" 11ed .daloz 1996.59_

D.Boussard; comptabilité analytique;1995.60_

الملخص:

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة؛ تساهم في تحسين أداء المؤسسة و التحكم في تسييرها الداخلي و التأقلم مع محيطها الخارجي و بذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الاقتصادية و تطورها؛ فبعدما كان هدف المؤسسة من تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية هو حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لأغراض تقييم الانتاج و المخزون، أصبح في الفترة الأخيرة من خلال النتائج المتحصل عليها يساعد ادارة المؤسسة في القيام بالعديد من الوظائف أهمها التخطيط اتخاذ القرار و الرقابة؛ هذا كله يساهم في تحسين الاداء العام للمؤسسة؛ خاصة إذا عرّفت كيفية استغلال المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة التحليلية؛ المؤسسة الاقتصادية؛ التكاليف.

Résumé:

La comptabilité analytique est un outil d'outils de gestion modernes; a contribué à l'amélioration de la performance (prestation) de l'entreprise et du contrôle le fonctionnement interne et la permission à l'environnement externe et est ainsi devenu la technologie en vue ont un role très important dans le développement économique et la stabilité d'institutions ; comme était le but de l'institution de la demande (l'application) de la comptabilité analytique technique est la dépense des couts divers et le prix du cout pour l'évaluation de production et le stock (l'inventaire); il est devenu dans la dernier période des résultats obtenus par l'aide de l'institution à beaucoup de postes: la planification de prise de décisions la plus importante et le contrôle; tout ceci contribue à la performance (prestation) améliorée de l'entreprise; parti culièrement si j'ai faire l'utilisation:

Les mots clés:

Comptabilité analytique; entreprise économique; couts.