

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: العلوم الاقتصادية التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة تسيير

دراسة نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية

إشراف الأستاذ:  
أ/بومدين الغوثي بلعياشي

إعداد الطالب:  
بن حسنة أحمد الشريف

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيد سفيان	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مشرفا ومقررا	بومدين غوثي بلعياشي	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا	مكاوي محمد أمين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020 / 2021

# إهداء

إلى من يفيض قلبها حبا وحنانا إلى تشجيعي، وكانت العين التي  
تحرسني وكانت أول قلب يخفق لنجاعي " أمي الغالية ".  
إلى من كافح وناضل من أجل نجاعي، إلى الذي كان نجاعي له  
قبل أن يكون لي "أبي الغالي" إلى أخواتي العزيزات كل باسمه  
إلى إخوتي أعزاء إلى كل أصدقاء ورفقاء دربي طيلة السنوات  
الدراسة إلى كل الأهل والأحبة والأقارب كل باسمه إلى  
كل هؤلاء أهدي عملي هذا.

الحمد لله يليق بجلالته و عظمة سلطانه، فحمدا لله الذي جعلنا  
بشرا وهدانا قدرا ووهبنا قبل النيل صبورا، أما بعد فأهدي ثمرة جهدي  
إلى خيري أنام، ناشر إسلام، خاتم الأنبياء محمدا صلى الله عليه  
وسلم، إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى من  
من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها وألهمتني الحيات، إلى من يعجز  
اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها إلى التي الجنة تحت  
قدمها "أمي الحبيبة".

إلى من سعى وشقى الأنعم بالراحة والهناء والذي لم يبخل بشيء  
من أجل دفعي إلى طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم النجاح  
والحياة بحكمة وصبورا "إلى والد العزيز".

إلى كل الأهل والأقارب كل باسمه، إلى كل من كان له علي فضل  
إلى من سرنا سويا ونحن نشق طريق النجاح والإيداع إلى كل من  
تكاتفنا يدا بيد وتعلمنا من زملائي وأصدقائي في المحاسبة والتدقيق.

شريف

# كلمة شكر وتقدير

بعد أن نتقدم بالشكر للمولى عزى وجل على جميع نعمه وتوفيقه لنا لإنجاز هذا العمل، نتوجه بالشكر والتقدير إلى أستاذ المشرف بومدين غوثي الذي كان نعم السند والدعم في إنجاز هذا العمل بتوجيهه ونصائحه.

كما نتقدم بتشكرنا واحترامنا لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب ومن بعيد. نسأل الله عزى وجل أن يجعل هذا العمل في الحسنات، وأن ينفع كل من يلتمس دروب العلم.

# المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	التشكرات
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
2	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: المؤسسة والمحاسبة التحليلية</b>	
5	تمهيد الفصل الأول
6	المبحث الأول: المؤسسة وتنظيمها
6	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة
7	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات
8	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة
8	المطلب الرابع: نظام المؤسسة
8	المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة التحليلية
9	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
10	المطلب الثاني: شروط تطبيق المحاسبة التحليلية
11	المطلب الثالث: التكاليف وسعر التكلفة
12	المبحث الثالث: النظام المحاسبي
12	المطلب الأول: تطور النظام المحاسبي
13	المطلب الثاني: تعريف النظام المحاسبي
13	المطلب الثالث: وظائف التنظيم المحاسبي
14	المطلب الرابع: الشروط الواجب توافرها في النظام المحاسبي
15	المطلب الخامس: مشاكل التنظيم المحاسبي
15	المبحث الرابع: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء
15	المطلب الأول: مفاهيم أساسية
16	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
17	المطلب الثالث: تصنيف الأعباء
18	المطلب الرابع: طبيعة الأعباء التي تعالجها المحاسبة التحليلية
19	المبحث الخامس: مقومات نظام المعلومات المحاسبية
22	المطلب الأول: أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية
28	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية

29	المطلب الثالث: عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية
34	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية وطرق تقييم المخزون</b>	
36	تمهيد الفصل الثاني
37	المبحث الأول: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية
37	المطلب الأول: تحليل تكلفة الشراء
37	المطلب الثاني: تحليل تكلفة الإنتاج
39	المطلب الثالث: مصاريف التوزيع
40	المطلب الرابع: تحليل سعر التكلفة
41	المبحث الثاني: طرق تقييم المخزون (محاسبة المواد)
41	المطلب الأول: تعريف المخزونات
42	المطلب الثاني: تقييم الإدخالات
42	المطلب الثالث: تقييم الإخراجات
45	خلاصة الفصل الثاني
<b>الفصل الثالث: طرق حساب سعر التكلفة</b>	
48	تمهيد الفصل الثالث
49	المبحث الأول: طريقة التكلفة المتغيرة
49	المطلب الأول: تعريف طريقة التكلفة المتغيرة
49	المطلب الثاني: تعريف عتبة المردودية
49	المطلب الثالث: استعمالات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير
50	المطلب الرابع: مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة
50	المبحث الثالث: طريقة الأقسام المتجانسة
50	المطلب الأول: مبدأ الأقسام المتجانسة وتسيير المؤسسة
51	المطلب الثاني: مضمون الأقسام المتجانسة
54	المبحث الثالث: طريقة التكلفة الجزئية
54	المطلب الأول: مبدأ وأهمية التحميل العقلاني
55	المطلب الثاني: تحميل المصاريف الثابتة وفق طريقة التحليل العقلاني
56	المطلب الثالث: كيفية تطبيق هذه الطريقة
57	المطلب الرابع: مزايا وعيوب طريقة التحليل العقلاني
57	المبحث الرابع: دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة مون جرجرة
57	المطلب الأول: تقديم مؤسسة مون جرجرة والنظام المعتمد لحساب التكاليف
60	المطلب الثاني: تطور التكاليف والنتائج في مؤسسة مون جرجرة

62	المطلب الثالث: النظام المعتمد من طرف مؤسسة مون جرجرة لحساب التكلفة
67	المبحث الخامس: اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة
67	المطلب الأول: تحديد أنشطة وتكاليف المؤسسة
72	خلاصة الفصل الثالث
74	الخاتمة العامة
76	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة الأشكال والجداول

### 1 قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	المراحل الرئيسية لوضع نظام المحاسبة التحليلية.	1-I
59	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والعصير (مون جرجرة)	1-III
68	مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة	2-III

### 2 قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
58	مختلف المنتجات التي تسوقها مؤسسة مون جرجرة	1-III
61	رقم الأعمال ونتيجة الدورة لسنة 2010 – 2011.	2-III
61	تطور حسابات الأرصدة الوسيطة للنتائج خلال الفترة 2010 – 2011.	3-III
62	تطور حسابات التكاليف خلال الفترة 2010 – 2011.	4-III
62	(5-III): تطور حسابات إيرادات خلال الفترة 2010 – 2011.	5-III



# مقدمة

المقدمة:

مدخل للموضوع:

منذ أن استقلت الجزائر وهي تعمل على انتهاج سياسة اقتصادية تليق بالطموحات الرامية إلى النهوض بالاقتصاد الوطني، ودفع عجلة التنمية والتطور والخروج من الاقتصاد الريعي الذي يعتمد على استخراج وبيع الثروات الطبيعية إلى اقتصاد أكثر حيوية وديناميكية، فكان من ذلك أن انتهجت سياسة الاقتصاد الموجه الذي يعتمد على التخطيط المركزي إذ تم إنشاء المؤسسات الصناعية الكبرى والتي كانت على شكل مركبات ضخمة وهذا على أمل إنشاء قاعدة صناعية صلبة، فعملت هذه المؤسسات تحت الوصاية المركزية فكانت عمليات الإنتاج دورية، لأن عمليات الاستيراد والتصدير كانت حكرًا على الدولة و بالتالي فرضت الرقابة المشددة على المنتجات الأجنبية، وهذا في غياب المنافسة الحرة أين كانت أداء المؤسسات معتبر، غير أن ارتفاع تكاليف الإنتاج وسوء التسيير والإهمال والتسبب وعدم الاعتماد على آليات عملية جعل ديون هذه المؤسسات تتراكم وتثقل كاهل البنوك الممولة لها بدعم من الدولة التي اعتمدت في سياستها على مسح ديون هذه المؤسسات من جهة وتغطية الخسائر من جهة أخرى.

غير أن الأزمة الاقتصادية التي لحقت بالجزائر سنة 1988 نتيجة الهبوط الفادح للأسعار البترول جعل الدولة تغير من نهجها الاقتصادي، وكان لزاما على المؤسسات التي كانت تعمل بسياسات عشوائية أن تضبط سياستها، لأن الدولة قد رفعت دعمها تماما، فصار المنتج معرضا لمؤثرات السوق الحرة من المنافسة على الجودة والسعر ولذلك كان على المؤسسات أن تعمل على تحسين الأداء بدراسة أسعارها وتكاليف إنتاجها، ولا سبيل لذلك إلا بانتهاج نظام المحاسبة التحليلية كأداة فعالة ومثالية لمثل هذا الهدف، فقد سميت بمحاسبة التكاليف نظرا لاهتمامها بترشيد التكاليف عن طريق تقليلها، ووضع كل منها في مكانه، كما تسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو الإداري ويكمن دور المحاسبة التحليلية في

(1) معرفة التكاليف المتعلقة بمختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة.

(2) دراسة التكاليف وتحليل المردودية.

(3) تسمح بقياس النتائج التحليلية

(4) مساعدة وترشيد القرارات

(5) مراقبة التسيير

الإشكالية:

ما مدى فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير؟

وانطلاقا من هذا السؤال طرحنا الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي أهداف نظام المحاسبة التحليلية؟

2. ما مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟

3. ما هي مختلف المراحل التي تتضمنها عملية معالجة أعباء المؤسسة؟

4. ما هو الأساس النظري الذي تعتمد عليه عملية تحليل التكاليف وحسابها؟

الفرضيات:

هذه الأسئلة قادتنا إلى طرح الفرضيات التالية :


1. فعالية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمؤسسة تتوقف على مدى توافر المعلومات الكافية والكفيلة بوضع نظام المحاسبة التحليلية.

2. المحاسبة التحليلية كتقنية تسيير تستقي أهميتها النظرية من التطورات التي عرفتها الأنظمة الاقتصادية.

3. تكمن أهداف نظام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وسعر التكلفة بالنظر إلى طبيعة المحاسبة التحليلية كأداة تسيير لا تخضع لمعايير قانونية، فهي تستمد معطياتها من المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي من جهة، ومن جهات أخرى تحيط بالواقع الفعلي للمؤسسة من جهة ثانية. طريقة تقسيم البحث:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة سابقا، ولمحاولة إثبات أو نفي الفرضيات المذكورة آنفا، تم تقسيم المذكرة إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول تطرقنا فيه إلى المؤسسة والمحاسبة التحليلية أما الفصل الثاني فقد تطرقنا إلي تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية وطرق تقييم المخزون لننتقل إلي الفصل الثالث الذي قمنا فيه بتحليل التكاليف وتقنية حسابها.



الفصل الأول  
المؤسسة والمحاسبة  
التحليلية

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

تمهيد:

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعبا وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها. وعليه فمن خلال هذا الفصل سنحاول تقديم صورة موجزة عن المؤسسة ودورها من خلال نشاطاتها إلى جانب إعطاء نظرة عامة عن المحاسبة التحليلية من حيث نشأتها وأهدافها، ونظام المحاسبي المتبع في مختلف المؤسسات، وكذلك مدخل للتكاليف والتكلفة النهائية.

## المبحث الأول: المؤسسة وتنظيمها:

لقد شغلت المؤسسة حيزا معتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية (الشرقية والغربية)، باعتبارها النواة الأساسية في نشاط الاقتصادي للمجتمع كما أنها تعتبر عن العلاقات الاجتماعية، لأن العملية الإنتاجية داخلها، أو نشاطها بشكل عام يتم ضمن مجموعة من العناصر البشرية متعاملة فيما بينما من جهة، ومع العناصر المادية والعناصر أخرى معنوية من جهة ثانية، كما يشمل تعاملها المحيط.

ونظرا للتدخلات الموجودة في المؤسسة والتعقيدات المختلفة، رغم أنها لا تظهر جليا، فإن التطرق إلى دراستها يستوجب الدقة مع توخي الحذر وتجنب المعالجة العامة لهذا الموضوع خاصة وأن التطورات التي شهدتها الساحة الاقتصادية والاجتماعية عبر العصور، قد غيرت الكثير من المفاهيم العلمية والاقتصادية، وأوقعت كذلك خلطا في بعض المبادئ العامة، وهذا نتيجة التطورات العلمية والتكنولوجية السريعة في القرن العشرين خاصة، مما أدى إلى إعادة النظر في طرق وكيفيات التنظيم الاقتصادي، سواء على المستوى الكلي أو الوطني، أو على المستوى الجزئي ( المؤسسة).

والمؤسسة تبعا لذلك اتخذت أشكالاً وأنماطاً لم يكن يتصورها البعض قبل أو أثناء الثورة الصناعية في أوروبا، كما أن المؤسسة الاقتصادية قد شمل دورها مجالا واسعا في التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة<sup>1</sup>

تعرف المؤسسة عادة في كتب التسيير بصفة بسيطة كمجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية، ولكن هذا التعريف التقليدي غير كافي فلقد أدخل العلماء الحديثين عنصرا آخر يهم (المعلومات) الموارد المعلوماتية، ويبقى هذا التعريف مرتبط بالتعبير الاقتصادي الكلاسيكي للمؤسسة الذي يدور حول العناصر الأساسية وهي رأس المال، اليد العاملة والمواد الطبيعية، أصبحت المؤسسة حاليا ليس إلا مجموعة من الموارد، بل مجموعة منظمة ومهيكلت تخضع لمنطق دقيق والمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية، ومن هذا المنطق تصبح المؤسسة ما كانت صناعية، تجارية، خدمات ... الخ مجموعة من الموارد ولكن مجموعة منظمة ومهيكلت تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير.

إن التنظيم كما بينه العالم Alfred . Mrsball عنصرا أساسيا من عناصر الإنتاج، وكما بينه كذلك

H .Fayol من الناحية التسييرية في بداية هذا القرن.

تبين الدراسات الحالية أن المؤسسة أصبحت مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الإنتاج، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة، وعلى هذا الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العلمي للمؤسسة، بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف في بداية القرن تهتم خاصة بالحسابات، تطورت فأصبحت محاسبة تحليلية تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية. الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجماعية 2001 الجزائر ص 9

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح، حيث أن معرفة مراكز التكلفة تهدف إلى تقوية المردودية التي أصبحت ضرورة ممكنة في آن واحد بواسطة المحاسبة التحليلية التي تكون حاليا فرعا من فروع علوم التسيير.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات<sup>1</sup>

يمكن تصنيف المؤسسة وبغض النظر عن مستوى نشاطها وحجمها أو التسمية المرادفة لها، إلى عدة مجموعات وفق معايير متعددة أهمها:

## أولا - حسب طبيعة النشاط:

تصنف المؤسسات بحسب طبيعة نشاطها إلى نوعين أساسيين :

يقوم النوع الأول منها بإنتاج السلع أما الثاني فيقوم بأداء أو تقديم الخدمات على النحو التالي:

## 1 - المؤسسة الإنتاجية :

وهي تلك المؤسسات التي تقوم بأداء مهمة إنتاج السلع بغية تلبية حاجيات المجتمع، فهي تخضع بعض أنواع المواد الأولية لتغيير معين، بواسطة وسائل التشغيل المتاحة، وبإشراف وإدارة تنفيذ القوي البشرية وهذا في ظل المعطيات الطبيعية، وبمعنى آخر فهي - أي المؤسسة - عبارة عن وحدة إنتاجية تقوم بإنتاج السلع المادية عن طريق الاستخراج أو عن طريق تحويل الخصائص الفيزيائية أو الكيميائية للمواد الطبيعية، وعن طريق التكوير أو التصفية لتقنية هذه المواد وعزلها عن الشوائب، وبالتالي جعلها صالحة للاستعمال .....الخ.

## 2- المؤسسة الخدمية:

وفي تلك المؤسسة التي تناط بها مهمة الخدمات بغية تلبية حاجيات المستهلكين كالمؤسسات التجارية ومؤسسات التأمين.

وهي تضطلع بهذه المهمة عبر أو بواسطة وسائل التشغيل مختلفة وبإشراف وتنفيذ القوي العامة (البشرية).

## ثانيا- حسب الطبيعة القانونية:

ترتبط الطبيعة القانونية للمؤسسة وبشكل ملكيتها على اعتبار أن شكل الملكية هي المحدد لنمط القوانين والأنظمة التي تحكم إجراءات قواعد تسييرها .

ويتجلى تصنيف المؤسسة وفق هذا المعيار في ثلاثة أنواع، على النحو التالي:

## 1- المؤسسة الخاصة:

وهي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمشاريع الفردية وشركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية وشركات التضامن وشركات المساهمة... على أن كل نوع من هذه الشركات يحكمه نمط قانوني معين، يحدد طرق وإجراءات تسييرها.

## 2 - المؤسسة المختلطة:

وهي تلك المؤسسات التي تشترك الدول أو إحدى هيئاتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.

## 3- المؤسسة العامة:

<sup>1</sup> أحمد طرطار: "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة". دار النشر الجزائر 2015. ص 259

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

وهي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الدولة باسم المجتمع، مثل المؤسسات الوطنية والولائية والبلدية، وتدار وفق قوانين وإجراءات متميزة تحدد قواعد تسييرها.

## ثالثا- حسب الأهمية:

ويمكن أيضا النظر إلى المؤسسات من جهة أهميتها في المجتمع، على أن تحدد هذه الأهمية بمجموعة من العوامل، كحجم المؤسسة ونوعية نشاطه {محلي، إقليمي، وطني ودولي} ويمكن التمييز في هذا الشأن بين المؤسسات الصغيرة والمؤسسات المتوسطة والمؤسسات الكبيرة ..... الخ، كذلك يمكن التمييز بين المؤسسات المنتجة للسلع الأساسية والمؤسسات المنتجة للسلع الكمالية، إلى غير ذلك.

## رابعاً- حسب النشاط الأساسي الممارس:

تصنف المؤسسات بحسب القطاع الذي تنتمي إليه تبعا لنشاطها الأساسي، فيتم التمييز بين المؤسسات الزراعية والمؤسسات الصناعية والمؤسسات المالية .... الخ.

وهناك من يصنف المؤسسات بحسب نشاطها الأساسي إلى قطاع أولى أو أول، يمثل أو يضم مجموع المؤسسات التي تستخدم كعنصر أساسي أحد عوامل الطبيعية، كالزراعة والصيد واستخراج الخامات، قطاع ثان يشمل المؤسسات التي تعمل في ميدان تحويل وإنتاج السلع وقطاع ثالث يمثل قطاع الخدمات كالنقل والتوزيع والتأمين ..... الخ.

## المطلب الثالث: أهداف المؤسسة:

يرتبط نشاط المؤسسة - عادة - بعدد من الأهداف التي تتجلى من خلالها الإستراتيجية المؤسسة في حد ذاتها ومن أهم هذه الأهداف:

- 1- اتجاه أصحاب الملكية: البحث عن تحسين المردودية {تعظيم الأرباح، الفائدة : منتجات- نفقات}.
- 2- اتجاه المستخدمين: يهدف هؤلاء للقيام بنشاط يبرز كفاءتهم ويحسن المراقبة لضمان العمل، وخاصة الترقية الداخلية بالتدرج.
- 3- اتجاه المستهلك: تنتج المؤسسة استجابة لحاجات المستهلكين ويمكن دورها الاقتصادي في محاولة الموازنة بين أهداف قيامها ومتطلبات هؤلاء.

وكخلاصة لكل ما سبق يمكن اختصار أن من أهم أهداف المؤسسة هو البقاء في الوجود واستمرارية هذا البقاء، وإن أمكن التكون على امتداد هذا البقاء غير أن تحقيقه يتطلب من المؤسسة السعي المتواصل للحصول على حد أدنى من الربح.

المطلب الرابع: نظام المؤسسة<sup>1</sup>

بعد بروز نظرية النظم (L.Von Betra Lanffy) واستعمالها من طرف علماء التسيير في بداية الستينات أصبح المؤسسة تعتبر نظاما شاملا متعاضدا الأجزاء تربطه علاقات أصبحت دراستها تكون موضوع بحث و علم التسيير، فتطورت الدراسات على هذا المنهج وكونت جوانب المؤسسة نظاما خاصا من ناحية المناهج والعلماء { système de gestion } نظام الإنتاج، نظام الإعلام وباقي النظم الأخرى تهتم بوظائف المؤسسة.

<sup>1</sup> - أحمد طرطار: المرجع سابق الذكر ص 260



## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

## المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال و تكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا.

احدي تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة ونافعة.

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

## 1- التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة التحليلية

لقد عرفت المحاسبة التحليلية ثلاث مراحل أساسية في تطور مفهومها عبر التاريخ وهي:

## 1-1: محاسبة التكاليف

نجد في هذه المرحلة أن الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 11 سنة 1991 على يد الإيطالي ليك باسيوني تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتضت على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف إذ أن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

## 1-2: المحاسبة الصناعية

في فترة 1600-1800 ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب جون كولنز الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وكذا كتاب روجر نورت حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة وتميزت هذه المرحلة بـ:

✓ إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة.

✓ دراسة الأسعار في المشاريع مطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

✓ استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة المخزون، تكلفة البضاعة وبالتالي تسهيل مهمة إعداد

الحسابات الختامية.<sup>1</sup>

✓ استخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه

المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر واختيار أساس التحليل العناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.

## 1-3: المحاسبة التحليلية للاستغلال

إذ أنها توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية

نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1303 ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا

<sup>1</sup> أحمد طرطار: المرجع سابق الذكر، ص 261

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية مما تقدم يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية ليست وليدة القرن 02 بل أن جذورها تمتد إلى عدة قرون سابقة.

## تعريف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من أجل<sup>1</sup>:

- ✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- ✓ تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- ✓ معرفة نتيجة كل جدع من النشاط على حدى.
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة الأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- ✓ تطوير بعض مراكز المؤسسة.
- ✓ اشرح النتائج وتحليلها وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها.
- ✓ مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الفروق وإعداد الموازنات التقديرية وفيما يلي مجموعة من تعاريف بعض الباحثين للمحاسبة التحليلية<sup>2</sup>:

**التعريف الأول:** إن محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) امتداد للمحاسبة المالية، تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.

**التعريف الثاني:** محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع.

**التعريف الثالث:** إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية والبيعية والإدارية فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما إنها ضرورية كأداة أدريّة تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.

**المطلب الثاني: شروط تطبيق المحاسبة التحليلية**

إن المحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات التسيير الحديثة، حيث تعمل على تطبيق الأسس والمبدأ الخاصة بها، من خلال تحليل مختلف الأعباء المرتبطة بالمشروع أو النشاط الذي تزاوله، وذلك من أجل تقييمه تقييما جيدا ومعرفة النشاط الفعلي ومقارنته بالنشاط المخطط من طرف الإدارة في إطار إستراتيجيتها أضف إلى ذلك أنها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الإنتاج وتقييم المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجماعية، 2001 الجزائر، ص 10.

<sup>2</sup> يعقوب عبد الكريم، مرجع نفسه، ص 10.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

التحليلية، وتحديد تكاليف كل مرحلة على حدى من العملية الإنتاجية أي تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع، وسعر التكلفة وعلى هذا الأساس فان المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية وجب عليها توفير بعض الشروط المتمثلة في<sup>1</sup>:

✓ وجب إن تكون المحاسبة التحليلية تتماشى والمفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي سابق والنظام الحاسبي المالي حاليا، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي إلى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

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

✓ ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث على المؤسسة إعداد الأفراد وتهيئتهم، باعتبارهم يشكلون عاملا رئيسيا لنجاح إستراتيجية المؤسسة، وذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية، وهنا يجب أن تلعب الإدارة العامة دورا كبيرا في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم وتوجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم مع مؤهلاته، بالإضافة إلى تقسيم العمل وتنظيمه الخ، وهذا كله حتى يكون هؤلاء الأفراد على دراية ووعي بأهمية هذه الأداة في مجال التسيير والرقابة، وبالتالي سيشكلون مصدر دعم وعون للإدارة التطبيق ما ترمي إليه، وذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به بصفة صحيحة.

✓ وجب أن تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة وموثوق بها، باعتبارها مصدر ومنبع المعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة، ومن جهة ثانية فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كليا على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية، المالية والجبائية أداة فعالة وضرورية لتسيير المؤسسة.

## المطلب الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

يعالج هذا المطلب كل من التكلفة وسعر التكلفة وذلك من خلال التعريف والتصنيفات وكذا الأنظمة.

## أولا: التكلفة

التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية<sup>2</sup>.

في حين يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي على أنها مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي، وفي هذا الإطار نميز بين المصروف الذي يعبر عن خروج حقيقي للنقود، والمتعلقة بمرحلة واحدة من مراحل الإنتاج، والمحددة عموما ف المحاسبة العامة بالحسابات التي تبدأ من الحساب 60 إلى الحساب 68 في حين أن العيب هو الذي يتقابل مع النتائج، اللذان يحددان نتيجة الدورة.

## ثانيا: سعر التكلفة

هو التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه أما المخطط المحاسبي العام فعرفها على أنها مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي.

## تصنيفات التكاليف

<sup>1</sup> نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، جامعة الجزائرية، 2005 / 2006، ص 86.  
<sup>2</sup> صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دارزهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997، ص 14.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

يمكن تصنيف التكاليف من عدة جوانب مختلفة نذكر أهمها فيما يلي:

أولاً: من حيث الهيكل التنظيمي

1- الأعباء الهيكلية:

وهي الناتجة عن تسيير مصالح المؤسسة (المستخدمين الوسائل)

2- الأعباء العملية:<sup>1</sup>

وهي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة.

ثانياً: من حيث علاقتها بحجم الإنتاج

1- تكاليف ثابتة:

وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، وتبقى ثابتة ومستقرة في المدى القصير والمتوسط

2- تكاليف متغيرة :

وهي التي تتناسب طردياً مع حجم الإنتاج، حيث كلما تغير هذا الحجم بالزيادة أو النقصان، تغيرت هذه

التكاليف بنفس الاتجاه وتمتاز بـ:

✓ يمكن تحميلها بسهولة على أقسام الإنتاج

✓ إمكانية مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام

✓ التكاليف الكلية المتغيرة، تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة

3- تكاليف شبه ثابتة:

هي تكاليف ثابتة في الأساس، غير أنها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم الإنتاج، مثل تكاليف فحص

الجودة.

2- تكاليف شبه متغيرة:

هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كلياً ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج لكن ليس بنفس

النسبة، مثل مصاريف فحص الطاقة للمؤسسة أو القسم.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي:

تتميز المشروعات الحديثة بكون حجم عملياتها واتساع نشاطها وتنوع منتجاتها الأمر الذي ترتب عليه

تعقد عملية المراقبة مما استلزم تقسيم المشروع إلى مجموعة من مراكز المسؤولية وزادت الحاجة إلى تدفق

البيانات اللازمة لمختلف المستويات الإدارية في المشروع واعتمدت الإدارة على نظام المحاسبي باعتباره أداة

المراقبة الأولى في المشروع.

المطلب الأول: تطور النظام المحاسبي:<sup>2</sup>

ظهرت المحاسبة المالية مع ابتكار طريقة لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة للقيمة كأساس

للمبادلة وتطورت المحاسبة بتطور الوحدات المنظمة سواء كانت هذه الوحدات اقتصادية أو اجتماعية أو

<sup>1</sup> أحمد بوراس ، تمويل المنشآت الاقتصادية ، دارالعلوم الجزائر، 2008، ص10

<sup>2</sup> حسن إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، لبنان، 2005، ص 18

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

سياسية، فلما تطورت المشروعات الفردية إلى مساهمة، زادت أعمال المشروع وتضخمت أمواله وزادت مسؤوليته تجاه الغير من الأفراد والهيئات فزادت أهمية المحاسبة باعتبارها لغة عالمية للمال بعد ثورة الصناعية الحديثة وقيام المشروعات الصناعية الضخمة التي صاحبت التوسع التجاري والمالي ولم تصبح المحاسبة المالية علما له أهمية واستقلاله إلا في سنة 1494 عندما وضع لوقاباتشيليو الإيطالي الهندسية، مؤلفا شرح فيه نظرية علمية للقيود وطريقة عملية لتسجيل العمليات التي يمكن التعبير عنها ماليا بقيود اليومية وتبويبها في دفتر الأستاذ واستخلاص نتائجها في ميزان المراجعة وإعداد حسابات ختامية من تشغيل ومتاجرة وأرباح وخسائر وأخيرا إظهار المركز المالي أو الميزانية.

ومع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت حاجة أصحاب المشروعات إلى مزيد من البيانات التحليلية عن أنشطتها المختلفة وقد أدى ذلك إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة والذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات واستخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للإدارة حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها المحاسبة الإدارية.

وبعد تطور مشاكل الإدارة بزيادة حجم المشروعات الصناعية وعجز نظرية التكاليف التاريخية عن حل مشاكل الجديدة وتحقيق دورة الرقابة بدأ اتجاه إلى استخدام التكاليف.

وبعد تطور التحليل الهندسي مقارنة مع التحليل الاقتصادي وظهور الاقتصاد الرياضي اشتدت الحاجة إلى دراسة تحليل العملية في الأجل القصير على أساس إحصائي من غير تقيد بشكل دفتر المحاسبي ويطلق عليها نظام المحاسبة الإحصائية.<sup>1</sup>

وقد زادت حاجة الإنسان الأرقام بتقديم الحضارة وتعدد أنواع العمليات المحاسبية واتساع نطاق الأعمال والحاجة لرسم سياسات إدارية مختلفة في مجالات البيع الإنتاج، التوزيع، الشراء مما استلزم ضرورة استعمال الوسائل الآلية والإلكترونية فأصبحت المحاسبة الآلية فرعا جديدا من فروع المحاسبة. **المطلب الثاني: تعريف النظام المحاسبي:**<sup>2</sup>

النظام هو مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف والنظام في المشروع عبارة عن الوسائل العلمية التي تساعد على تنسيق العمالة وتدفق الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة من قيام المشروع وبذلك فإن النظام في المشروع يعتبر وسيلة أو وسيط لترجمة القرارات الإدارية إلى نتائج هادفة.

ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

1- تساعد الإدارة على ممارسة مهامها الأساسية في الرقابة وإصدار القرارات الرشيدة.

2- يمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجه

من تحديد موافقتهم تجاهه.

<sup>1</sup> صالح رزق : المرجع سابق الذكر ص15

<sup>2</sup> إسماعيل عرجاني ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، دار موفوم للنشر، طبعة 3، الجزائر، 2013، ص15

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

3- ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والاقتصادية الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن بين الإنتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد الشعب.

وخلاصة القول:

فإن النظام المحاسبي هو الإطار الذي يجمع الخطة والإجراءات والسياسات والمفاهيم التي تحكم كل المعالجات ذات الطبيعة المالية في المشروع.

المطلب الثالث: وظائف التنظيم المحاسبي:

أصبحت عملية التنظيم المحاسبي في العصر الحديث عملية هامة ذات أغراض معينة ويفيد النظام المحاسبي فيما يلي:

1- استخراج وعرض بيانات مالية دقيقة وتحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو الخسارة أثناء فترة معينة.

2- تحديد مركز أو علاقة المشروع بأصحاب المصالح وذلك بتحديد قيمة حقوق أصحاب المشروع والمقرضين والدائنين والمدنين وحصص العمال في الأرباح.

3- تتبع حركة نشاط وتحقيق دورة الرقابة على جميع أجهزة المشروع وذلك لحماية أموال المشروع.

4- المساهمة في تشخيص المشكلات الحالية والتنبؤ بالمشكلات المستقبلية وإصدار القرارات الرشيدة في علاجها.

5- تنفيذ القوانين والقرارات الحكومية بإمساك سجلات معينة أو إصدار تقارير معينة لأن النظام المحاسبي السليم يوفر هذه السجلات ويزيد الثقة فيما تحويه من البيانات.

6- توجيه التنمية الاقتصادية في الدولة وحماية الادخار القومي وتنظيم سياسة التوزيع والاستهلاك والادخار والاستثمار بين أفراد الشعب.

المطلب الرابع: الشروط الواجب توافرها في النظام المحاسبي:

حتى يمكن للنظام المحاسبي أن يحقق الأغراض المتعددة الذي يصمم من أجله فإنه يشترط في النظام المحاسبي ما يلي:

1- التناسب مع احتياجات الإدارة: يجب أن يكون النظام متناسبا مع احتياجات المشروع من حيث طبيعته ونشاطه وحجم وكفاية أفراد والظروف المحيطة به.

2 - الوضوح والسهولة: يجب أن يكون النظام واضحا ويسهل تنفيذه وخاليا من التعقيد ولذا يجب التبسيط في التعبير مع عدم الإخلال بالمعاني.

3- تحقيق الأغراض: يجب أن يكون النظام مفيدا ومحقق للأغراض التي يتم تحديدها قبل إعداد النظام ويجب أن يحقق النظام توفير البيانات المطلوبة في الوقت المناسب.

4- المرونة: يجب أن يكون النظام مرنا وقابلا للتعديل بسهولة مع توسع والانكماش أو التعديلات التي تطرأ على نشاط المشروع والتطور العالمي للفن المحاسبي.

5- الدقة مع السرعة: يجب أن يكون النظام دقيقا ويتصف بالانتظام والسرعة في تبويب وعرض البيانات.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

6- الاقتصاد في النفقة: لا يمكن أن يكون النظام سليماً إلا إذا كان اقتصادياً قليل التكاليف بالقياس إلى الفائدة التي تعود من استخدامه<sup>1</sup>.

7- التفصيل والإجمال: إن التفصيل أمر مرغوب فيه في أعراض التكلفة كما أن الإجمال مستحب في إصدار القرارات الإدارية العاجلة فالنظام المحاسبي يجب أن يوفق بين النقيضين.

8- التسوية والتوفيق: لا تكون نتائج الأعمال مؤكدة إلا إذا كانت النتائج الظاهرة يمكن تسويتها وتوفيقها مع بعضها مثل تسوية كشف الحسابات والتوفيق بين صافي الربح الطاهر في دفاتر التكاليف ويجب أن يكون النظام المحاسبي قابلاً للإجراء التسويات والتوفيق والمراجعة.

9. تدفق البيانات: يراعى أن يكون النظام المحاسبي قادراً على إصدار التقارير الداخلية والخارجية وموافاة المسئولين بالبيانات المطلوبة والتقارير الخاصة باعتبارها المنتج الرئيسي للنظام.

10- المسؤوليات والاختصاصات: ينبغي في تقييم النظام المحاسبي أن يطابق احتياجات الهيكل التنظيمي في المعلومات المطلوبة ويجب الاهتمام بالعوامل والعلاقات الإنسانية والمسؤوليات والاختصاصات ومدى كفاية وتدريب الأفراد الذين سيقومون بتنفيذ النظام<sup>2</sup>.  
المطلب الخامس: مشاكل التنظيم المحاسبي<sup>3</sup>.

إن كل عملية جديدة لها مشاكل ومن المشاكل التي تظهر عادة عند إعداد نظام محاسبي جديد أو تعديل نظام محاسبي قائم ما يلي:

1- مشاكل الاتصال: إن عملية تجميع البيانات عن طريق المستندات وتسجيل هذه البيانات باستخدام السجلات ثم تشغيل هذه البيانات وتحويلها من بيانات أولية إلى معلومات إدارية عن طريق تصنيف هذه البيانات وإجراء عمليات الحسابية عليها والمقارنات لازمة لها ثم عرض هذه البيانات بصورة علمية سليمة وتفسير النتائج التي أمكن استخلاصها كل هذه الأمور تحتاج إلى اتصالات مستمرة بين إدارات والأقسام مما يؤدي إلى اضطراب نظام المواصلات بين أجهزة المشروع ووجود تداخل بين الأقسام وتكرار بعض الأعمال وارتفاع نفقات التسجيل وزيادة الأخطاء فإنه يجب على منظم الحسابات مراعاة التنسيق بين رغبات أجهزة المشروع.

2- زيادة النفقات: إن تكلفة النظام تعوق الإدارة في الاستفادة بخبراء التنظيم الخارجين ويجب توزيع هذه النفقات على عدة فترات مالية، حسب المدة المتوقعة للاستفادة من النظام الجديد.

3- صعوبة تقبل نظام جديد: إن إعداد نظام جديد أو تعديل نظام قائم يؤدي إلى نفور بعض العاملين لشعورهم بأن النظام الجديد سيزيد الجهد المبذول منهم في تطبيقه حيث أن الوضع القديم قد تعود العاملين إتباعه ويجب إعداد دراسات تدريبية على النظام الجديد، ومنح حوافز معنوية ومادية للعاملين عند نجاح النظام.

المبحث الرابع: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء

المطلب الأول: مفاهيم أساسية

<sup>1</sup> صالح رزق: المرجع سابق الذكر ص 16

<sup>2</sup> صالح رزق: المرجع سابق الذكر ص 17

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

## مفهوم التكلفة وسعر التكلفة:

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلطة لكل من ( تكاليف، الأعباء، المصاريف) بين الإقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة إلى إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة.

## 1- التكاليف:

التكاليف هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبدل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.

أو هي - التكاليف - تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.

من خلال التعريفين يمكن إعطاء تعريف شامل للتكلفة.

التكاليف هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتج - الخدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء.

## المصاريف:

المصاريف هي عملة خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بنسبة للإيرادات

3- الأعباء<sup>1</sup>:

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

إذن فإن العبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذا تحددت النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء ( نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء).

مفهوم سعر التكلفة<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> ناصر داددي عدون، "تقنيات التسيير"، جزء الثاني، ص 14

<sup>2</sup> سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ في المؤسسة، جامعة الجزائر 2009، ص 19



## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

"هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في المرحلة بيعها".  
"هي مجموع التكاليف المتعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع".

ومن خلال هذين التعريفين نستخلص أن:

سعر التكلفة: هو مجموع عناصر التكاليف المنتج أو خدمة في مرحلة النهائية جاهزة للبيع إضافة مصاريف التوزيع".

## المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات التكاليف هي كالتالي:

## 1- تصنيف التكاليف حسب الأقسام:

إذا نظرنا إلى الجانب التنظيمي للمؤسسة نلاحظ أنها مقسمة إلى أقسام رئيسية تهتم بالإنتاج وبالتالي فإن تحميل التكاليف الخاصة بها يكون على السلع التي أنتجت فيها. وأقسام مساعدة تعمل على تقديم خدمات للأولى وفي هذه الحالة نفقاتها توزع على الأقسام الرئيسية (الأساسية).

## 2- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط:

تصنف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة عدد مرات تكرارها.

## 3- حسب وظيفتها في المؤسسة:

الوظائف الرئيسية في معظم المؤسسات هي: وظيفة الإنتاج، التسويق والإدارة وحسب هذه الوظائف لدينا التصنيفات التالية:

أ- تكاليف التصنيع (الإنتاج): وهي كل النفقات التي تنتج عن عملية التصنيع سواء كانت مواد مباشرة أو عمل مباشر... الخ

ب- تكاليف التسويق: كل عملة ترويج لتصريف المنتجات تنجم عنها نفقات عدة مثل نفقات التوزيع.

ج- تكاليف الإدارة العامة: تتمثل في النفقات التي تواجه لتسيير الإدارة.

## 4- تصنيف التكاليف حسب السلعة:

تصنف التكاليف مباشرة وغير مباشرة هي الطريقة التي يعتمد عليها محاسب التكاليف في تبويب عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتوجد طريقة أخرى في هذا المجال وهي ترتيب الأعباء إلى متغيرة وثابتة.

## المطلب الثالث: تصنيف الأعباء

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية ترتب التكاليف حسب الهدف من إنفاقها عكس المحاسبة العامة التي ترتبها حسب طبيعتها من الترتيب لدينا:

1- الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي تدخل كلية في إنتاج منتج معين دون أن تجري عليها حسابات أولية وبالتالي يمكن تحديد وبسهولة مقدار ما تحملت به المنتوجات من هذه الأعباء كالمواد الأولية، أجره اليد العاملة.

2- الأعباء الغير مباشرة: وهي الأعباء المشتركة بين منتجين وأكثر أو بين عدة وظائف وأقسام لا يمكن تحميل هذه الأعباء إلا معالجة أولية ومن أمثلة هذه الأعباء أجور الوظيفة الإدارية وكذا الأعباء التسويقية... الخ - الأعباء الثابتة: هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط وتتاثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه فزيادة على أنها ثابتة فهي تتميز بما يلي:

- تناقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج والعكس صحيح.

- يجري توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات إدارية.

- تنتج عن قرارات إدارية<sup>1</sup>.

4- الأعباء المتغيرة: هي الأعباء المرتبطة بحجم الإنتاج، إذا زاد حجم الإنتاج زادت وإذا انخفض انخفضت ومن خصائصها ما يلي:

- تتغير مع حجم النشاط ( الإنتاج ) أي متغيرة بالنسبة للمجموع وثابتة بالنسبة للوحدة.

- يمكن تحميلها بسهولة وبدرجة معقولة من الدقة إلى أقسام إنتاج.

- يمكن مراقبتها صرفها واستهلاكها.

المطلب الرابع: طبيعة الأعباء التي تعالجها المحاسبة التحليلية<sup>2</sup>

بما أن مصدر المعلومات المحاسبة التحليلية ليست المحاسبة العامة فقط فإننا نستطيع تصنيف الأعباء التي تدرس في المحاسبة التحليلية إلى:

1- الأعباء غير قابلة للتحميل:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف ليس له معنى وتعتبر كفوارق تحمل على أعباء أخرى وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجر التكاليف من معناها ويمكن ترتيبها في:

أ/ منها ما ليس محددًا في الصنف (6) من حسابات المخطط الوطني وهي:

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة في إحدى حسابات الأصول.

- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر.

ب/ الأعباء التي توجد في الصنف (6) من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية:

- الرسوم التي لا تبقى نهائيًا كعبء على المؤسسة الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.

- الأعباء التي تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل الإستهلاكات المصاريف الإعدادية.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المرجع سابق الذكر ص15

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون : المرجع سابق الذكر ص15

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

ج/ الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطاء مثل المؤونات الاستثنائية على تدني قيم الأصول أو مؤونة قضية معينة أو مصاريف إعداد اللافتات أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة أو في أخرى.

## 2- الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية):

هي الأعباء لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولا تدخل ضمن تقديم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

أ- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس مال الموظف الخاص: وهي تكلفة رأس المال الموظف الخاص .

ب- الدفع لصاحب المشروع: وهي أجور بعض الأعمال الإدارية يقوم بها الإطارات في المؤسسة.

## 3 - الأعباء المعتبرة ( المحملة ):

وهي كل الأعباء العادية في الدورة الاستغلالية والتي نجدها في القسم (6) من المخطط الوطني المحاسبي وهذه الأعباء يمكن حصرها في ما يلي:

- استهلاك البضائع.

- استهلاك المواد الأولية واللوازم.

- مصاريف العمال.

- الإهلاكات والمؤونات.

- أعباء أخرى مثل: الضرائب، الرسوم، المصاريف مالية وتأمينات.

## المبحث الخامس: مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

كفاءة نظام المعلومات تتحقق بناء على الإعداد الجيد لمخطط مسار تدفق البيانات عبر مختلف الأنظمة الفرعية المشكلة لوظائف وأنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى استخدام المستندات الملائمة وإجراءات جمع البيانات ومعالجتها كفاءة النظام تعني استخدام المدخلات لإنتاج المخرجات بشكل يؤدي إلى النتائج المرغوبة وهذا ما يعني بأن النظام يعمل بطريقة سليمة، والفعالية هي التأثير الإيجابي على تحسين النتائج.

حيث العلاقة بين الفعالية والكفاءة هي أن الفعالية مقياس لمدى جودة المخرجات بينما تعد الكفاءة مقياس لكمية الموارد المطلوبة لتحقيق المخرجات، ونجد أن الفعالية تتحقق بوجود الكفاءة بشرط توفر الإمكانيات اللازمة والتنظيم الحكم والتحفيزات المشجعة مع وجود نظام رقابة فعال وعليه فإن عوامل تحديد فعالية النظام تتمثل في العوامل الشخصية للمستخدم ومدى استعدادة للتعامل مع النظام وهي محصلة لعدة متغيرات تشكل في مجموعها تأثيرات وانطباعات مسبقة لدى الفرد وكذلك تأهيله وخيرته، وهناك عوامل بيئية تتمثل في درجة تعقد العمل وعلاقته بالمحيط بالإضافة إلى عوامل تنظيمية تتمثل في درجة مساعدة الإدارة لنظام المعلومات واستعدادها لحل المشكلات الناتجة عن استخدام هذا النظام.

## 1- دعائم إنتاج المعلومات:

بحيث عملية إنتاج المعلومات تشكل في مجملها نظام متكامل، لذلك يتطلب معاملته كأبي نظام بتطبيق المبادئ الأساسية والأساليب المختلفة لتسيير وتخطيط تلك العملية، وخاصة في المؤسسات التي تتسم

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدش ، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة ، طبعة 09. عمان، 2014، ص 16

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

بتعدد عملياتها الإنتاجية وتعدد خطوط الإنتاج وكبر حجمها، وبالتالي فهي تحتاج لحجم معتبر من المعلومات يلي غرضها لاستخدامها في اتخاذ القرارات وتخطيط عملياتها الإنتاجية.

إن المعلومات تعد موردا ذات تكلفة ولها آثار سلبية أو إيجابية بعد استخدامها على ربحية المؤسسة وعملياتها الإنتاجية، بل على وجودها واستمرارها لذا ينبغي الاهتمام بنظام المعلومات وتحديد الإطارات المنظمة له وجعله مركز نشاط ومسؤولية وتكلفة حسب أهميته في النظام العام للمؤسسة، كما ينبغي تطبيق نظام المحاسبة التحليلية الخاص به في بعض المؤسسات التي تعد المعلومات كإنتاج رئيسي لها أو تشكل جزء كبير من تكاليفها<sup>1</sup>.

## 1-1 كفاءة وحسن اختيار البيانات:

للحصول على المعلومات كمخرجات لاستخدامها في اتخاذ قرارات معينة، يقتضي القيام بعملية المعالجة لبيانات مختلفة، ولتحقيق الكفاءة والفاعلية يتطلب توفر بيانات تتميز بالدقة والموضوعية والملائمة الكمية والزمنية، وأن تكون اقتصادية غير مكلفة وخالية من التناقض والتعارض، ومن أجل ذلك يجب مراعاة ما يلي<sup>2</sup>:

\* دقة اختيار البيانات: بالإضافة إلى مطلب توفر البيانات بالقدر الكافي لإنتاج المعلومات دون نقص أو زيادة فإن حسن اختيار مصادر هذه البيانات بتوافر عنصري الصحة والدقة يعد عاملا مهما للوصول إلى درجة الرضى عن تلك البيانات واستخداماتها وأن تكون تلك المصادر موثوق فيها وغير مكلفة.

\* رقابة المدخلات من البيانات: إن عملية الرقابة على المدخلات من البيانات تعد وسيلة ضرورية من أجل سلامة نظام المعلومات وحلوه من الأخطاء والنقص، فدقة وشمولية وصحة البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبية لا يمكن الوصول إليها إلا باعتماد معايير أداء وإجراءات آلية تسمح بالمراقبة الوقائية والتصحيحية سواء في إنتاج ومعالجة البيانات والمعلومات أو خلال تحويلها، إن ممارسة الرقابة على المدخلات من البيانات واختبارها في مرحلة مبكرة يحقق المزايا التالية<sup>3</sup>:

➤ سهولة تصحيح البيانات التي تم رفضها في مرحلة إدخالها بالرجوع إلى المستندات الأصلية، وفحص أسباب رفضها؛

➤ إتاحة الفرصة لإجراء اختبارات أخرى في المراحل الموالية؛

➤ حماية الملفات الرئيسية وتيسير رقابة عمليات المعالجة في خطواتها الأخيرة.

## 1-2- تدعيم أساليب الرقابة:

يتم تصميم أساليب الرقابة على مدخلات البيانات (إجراءات، وثائق، معايير، برامج معلوماتية ...) لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب عبر مختلف المراحل (الحصول على البيانات، فرزها، معالجتها، تداولها) ويشتمل هذا على الرقابة المانعة (السابقة) والتصحيحية (المرافقة أو اللاحقة) أي قبل وبعد إتمام العمليات أو الإجراءات ومن بين العناصر المهمة في رقابة المعلومات بحد ما يسمى بالتغذية

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 181.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 183.

<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سبق ذكره، ص 183.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

العكسية للمعلومات أو المعلومات المرتدة، والهدف هو استخدام تلك المعلومات المرتدة للقيام بعملية تصحيح للانحرافات أو الأخطاء التي تعتري عمل النظام وهي أشبه ما تكون بالتحكم والرقابة الذاتية للتأكد من مدى فعالية وكفاءة النظام في تحقيق الأهداف ويتم استغلال المعلومات الخاصة بالتغذية العكسية (المعلومات المرتدة) إما بإدخالها كمادة خام للمدخلات (البيانات) أو مباشرة في عملية المعالجة<sup>1</sup>.

فإن اتخاذ القرارات الصائبة ذات الكفاءة والفعالية يعتمد أساساً على المعلومات التي تخفض من عدم التأكد، لذا اهتم الدارسون بموضوع المعلومات وكيفية تصنيفها وضبط إنتاجها واستعمالها ووضعوا لها الخصائص التي تستجيب للمتطلبات الإدارية الحديثة المبنية على عناصر الزمن و الجودة والسعر التي تلخصها قاعدة الكفاءة والفعالية في نظام التسيير الشامل للمؤسسة، وعليه فإن الوصول لذلك الهدف ينبغي استخدام معلومات ذات خصائص معينة والتي نذكرها فيما يلي: الدقة، الصحة، الشمولية، الملائمة، الوضوح، المرونة، قابلية القياس، إعادة الاستخدام، التوافر المكاني والزمني القيمة، عدم التحيز والموضوعية.

2- اقتصاديات المعلومات:

تشكل المعلومات مورداً حقيقياً للمؤسسة وطبيعة الموارد أن لها قيمة وتكلفة وينبغي ألا تزيد التكلفة عن القيمة عند استخدام المورد وإلا فقد هذا المورد مردوديته، بل يتطلب الأمر تطبيق قاعدة تدني التكاليف وتعظيم المنفعة والمعلومات إما أن تكون لها قيمة للاستخدام الحالي أو المتوقع.

## 1.2. الجدوى الاقتصادية لنظام المعلومات:

حيث إعداد و تجهيز المعلومات يحتاج إلى استثمارات في موارد متنوعة (أجهزة، برامج، أفراد...) كلما كبرت المؤسسة زادت درجة احتياجها للمعلومات نتيجة التعقد في العمليات والمشاكل المترتبة عن ذلك وزادت تكلفة إنتاجها للمعلومات، إلا أنها تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتتراوح نسبة تكلفة إنتاج المعلومات من 1% إلى 50%، ويتطلب الأمر تخصيص مصلحة ونظام الإنتاج وإدارة المعلومات داخل المؤسسة، بدءاً بتعيين المسؤول عن النظام إلى الأفراد العاملين في هذه المصلحة، واستخدام الأجهزة بالإضافة إلى مختلف العمليات المطبقة على البيانات والمعلومات وإعدادها هو تجهيزها وهذا يتطلب إستثمارات ومتابعة ومراقبة ووضع خطط من أجل الوصول إلى الكفاءة والفعالية النظام المعلومات ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها المؤسسة<sup>2</sup>.

إن القيام بتطوير وتعديل نظام معلومات قائم أو إحداث نظام جديد لا يعد مهمة سهلة ويشكل مصدر تكلفة لذا عند القيام بذلك يتم إعداد مشروع نظام معلومات يحدد الأهداف والإطار والمراحل والميزانية التقديرية التي يتطلبها هذا المشروع، وعليه ينبغي القيام بدراسة الجدوى الاقتصادية لهذا النظام، لمعرفة التكاليف التقديرية والعوائد المالية وغير المالية التي يمكن تحقيقها للمؤسسة<sup>3</sup>.

\* تقدير التكاليف: يتم تحديد قائمة بعناصر التكلفة من التجهيزات، البرامج، أفراد، نفقات التشغيل، إلا أنه من الناحية العملية تصعب عملية التقدير الدقيق للتكاليف.

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار الياقوت العلمية، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

<sup>2</sup> سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، مصر 1999 ص 122.

<sup>3</sup> محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المنهاج عمان، الأردن، 1998، ص 208.

3- إسماعيل السيد، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد عمان، الطبعة الثانية 2008 ص 110

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

\* تقدير العوائد: دراسة مزايا وعوائد النظام

➤ التوفير في التكاليف: المساهمة في تخفيض تكاليف التشغيل أو معالجة العمليات والتقليل من الأخطاء في الإجراءات والدقة في الحسابات؛

➤ فوائد تشغيلية: نتيجة تحسين في أساليب العمل وطرق الأداء في مختلف المستويات الإدارية.

## 2-2- قيمة وجودة المعلومات:

قيمة المعلومات تتحدد مدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات<sup>1</sup>.

من حيث المعلومات تستمد قيمتها من جودها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم ولتخذ القرار وهي: منفعة المعلومات ودرجة الرضا على المعلومات ودرجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات وللحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة وعندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإن يكون أمام بديلين:

➤ زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات؛

➤ تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر<sup>2</sup>.

باعتبار المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماما من حيث الوظيفة وأسس التصميم عن بعضها البعض لذلك سنحاول في المبحث الثاني التطرق إلى أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية بما أن دراستنا تتمثل في كيفية وضع نظام المحاسبة التحليلية.

## المطلب الأول: أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية

يتطلب تصميم نظام المحاسبة التحليلية عدة خطوات أساسية قبل أن يكون النظام جاهزا للاستخدام، ويعتمد على مبادئ أساسية تتمثل في<sup>3</sup>:

➤ مبدأ تكامل وارتباط عمليات المؤسسة وأقسامها؛

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص 53.

<sup>2</sup> إسماعيل السيد، مرجع سبق ذكره، ص 111.

<sup>3</sup> سعد غالب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ص 132.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

- استخدام أسلوب من أعلى إلى أدنى في تحديد الأنظمة الفرعية؛
- مبدأ كتابة البيانات والمستندات والإجراءات، (دليل الاستخدام)؛
- مبدأ الرقابة الداخلية ودقة الإجراءات.

حيث تصميم النظام يركز على مشاركة أشخاص مؤهلين في تحليل وتصميم النظم، ضمن عمل متناسق يشمل على عدة اختصاصات (الهندسة الصناعية، الحيرة المحاسبية، محللين اقتصاديين وإحصائيين (النمذجة)، هندسة الإعلام الآلي (برامج وشبكات)، بالإضافة إلى ممثلي إدارة المؤسسة المعنيين بتصميم وتطبيق النظام. كما على مصممي النظام مراعاة الاعتبارات السلوكية وذلك بمعرفة اهتمامات الأفراد ومتطلبات عملهم والعمل على إشراك مستخدمي النظام في مرحلة التصميم والاختبارات<sup>1</sup>.

## 1- اختيار وتصميم نظام المحاسبة التحليلية:

إن اتخاذ القرار باعتماد نظام المحاسبة التحليلية ينبني على دراسة شاملة للنشاطات المؤسسة وما تحتاجه من أدوات لتسييرها بدراسة العناصر التالية (طبيعة النشاط، حجم المؤسسة وتنظيمها، هيكلية التكاليف، الأهداف، تناسق عناصر النظام) والقيام بذلك يساعد و يسمح باتخاذ القرار بشأن الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية والأدوات التسييرية المرافقة لها، وكذلك تحديد إطار التصميم وما يتضمنه من أساليب وتنظيم وإجراءات.

## منهجية تصميم نظام المعلومات

تعتمد منهجية تصميم نظام المعلومات على نظرية النظم العامة، والعمل التصميمي تسبقه مهمة أساسية في بناء النظام لفهم المكونات والعلاقات التي تمثله والمشكلات الكامنة التي تحتاج إلى معالجة، هذه المهمة تتمثل في التحليل وهي عملية تفكيك النظام إلى أجزاء والقيام بوصف الأنشطة والإجراءات المتعلقة بها.

## هناك أسلوبين في العمل التصميمي للنظام

الأسلوب التشخيصي وهو الاعتماد على مكونات نظام معلومات قائم؛ الأسلوب التكني وهو تصور نموذج مثالي مستقبلي، أي بناء نظام جديد والبدء من الصفر.

1- تخطيط تصميم النظام<sup>2</sup>

بعد الاقتناع بضرورة وجود نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية بالمؤسسة، واتخاذ قرار بشأن ذلك تأتي مرحلة البدء في تنفيذ مشروع النظام، ولنجاح عملية التصميم يتم إعداد تخطيط شامل لهذا المشروع بتحديد الأهداف، المبررات الفوائد والمنافع (الجدوى)، الميزانية، جدول النشاطات من حيث التصميم، الوقت والمشاركين ...، ويتم ذلك في مراحل مختلفة بتقييم المشروع بعد كل مرحلة بإعداد تقارير عن وضعية المشروع من حيث الإنجاز، التكلفة، المشاكل متطلبات جديدة...، وذلك بإتباع الخطوات التالية<sup>3</sup>:

➤ تعيين رئيس مشروع يتكلف بالإشراف على كل العمليات المتعلقة بالنظام مع فرقة أو لجنة تساعده

في إنجاز مهمته؛

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 133.

<sup>2</sup> بديسي فبيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتماين، دارالهدى، الجزائر 2012، ص 12

<sup>3</sup> محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، ط1، 2010، ص 46.

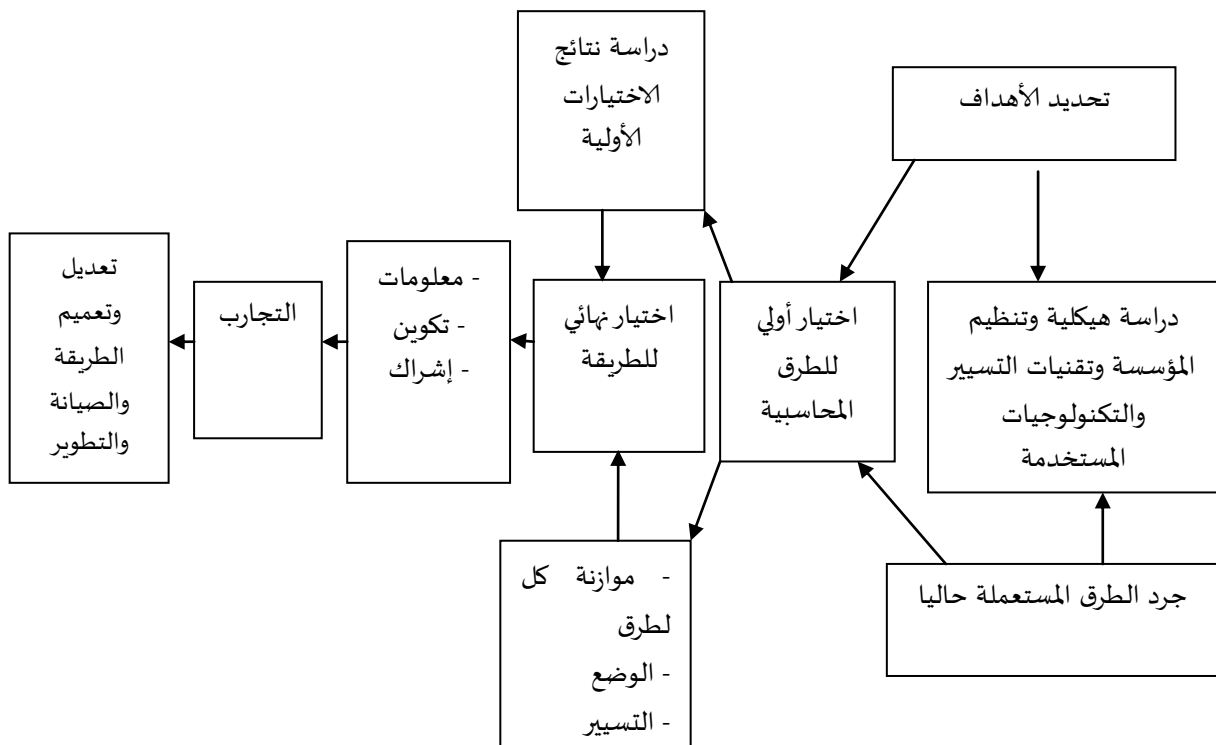
المؤسسة والمحاسبة التحليلية

- إعداد تقرير تشخيصي النشاط المؤسسة وأنظمة التسيير القائمة؛
- إعداد دفتر شروط لإنجاز المشروع يحدد الأهداف التي يراد الوصول إليها وكل الجوانب التي تساعد على فهم المشروع؛
- دراسة مسألة الجهة التي يعهد لها تنفيذ المشروع (مصالح داخلية أو اللجوء إلى مناقصة أو التعاقد مباشرة مع مكتب الدراسات والخبرة المحاسبية)؛
- بعد تحديد الجهة التي تتكلف بإنجاز المشروع، تقوم تلك الجهة بإعداد خطة عمل مع رئيس المشروع في المؤسسة، يتم من خلالها تحديد المراحل الأساسية التي يتطلبها المشروع وجدولة العمليات المتعلقة بالتشخيص الميداني والمقابلات التي يمكن إجراؤها مع المسؤولين والمستخدمين للنظام والتمكين من الإطلاع على الوثائق والسجلات والوسائل المتعلقة بالمحاسبة والمصالح التقنية، بالإضافة إلى دراسة الأساليب والإجراءات التي يمكن وضعها حيز التنفيذ؛
- البدء في تنفيذ المهمة؛
- تقديم تقارير دورية عن إنجاز مشروع التصميم.

2- مراحل تصميم النظام:

إن القيام بتصميم النظام يتطلب عدة مراحل أساسية لنجاح المشروع، ويمكن إظهارها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): المراحل الرئيسة لوضع نظام المحاسبة التحليلية.





المصدر:<sup>1</sup>

Union, Paris, JEAN-LUE BOULOT et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, Edition, Publi-  
1986, P 20.,France

مرحلة التحضير تنتهي بالاختيار النهائي للنظام التحليلي (الطريقة) وقبل التنفيذ ينبغي التأكد من درجة دقة النظام خاصة فيما يتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل ومجمعات الأنشطة واختيار مفاتيح التوزيع ووحدات العمل أو مسببات التكلفة ووضوح المعلومات، صحة النتائج، آجال الحصول على المعلومات، تفتح النظام وقبوله للتطوير و انسجامة مع الأنظمة الأخرى.  
فيما يلي عرض التفاصيل المراحل الأساسية لتصميم النظام:<sup>2</sup>

\* مرحلة تحديد الدراسة (دراسة الجدوى):

- تحديد المشكلة وتكوين إطار الدراسة وأهدافها؛
- تحليل نظام المعلومات الحالي (الأساليب، الإجراءات، البيانات...):
- تصور أولي للنظام ووضع معايير الإنجاز؛
- تحديد الموارد والقيود والافتراضات والمسؤوليات وتحليل المنافع والتكاليف؛
- تحديد مدخلات ومخرجات النظام؛
- تحديد الحدود الخاصة بالنظام المقترح وعلاقته بالأنظمة الأخرى؛
- صياغة تقرير عن مرحلة الدراسة.

\* مرحلة التصميم التمهيدي:

- تعيين متطلبات تطوير وتوسيع النظام؛
- تعيين ووصف الأنظمة الفرعية؛
- وصف هيكل قاعدة البيانات وتحديد تقنيات وأساليب متابعة وحجز ومعالجة البيانات؛
- تصور وتطوير الإجراءات المتعلقة بالعمليات؛
- تقرير عن مرحلة التصميم التمهيدي.

\* مرحلة التصميم التفصيلي والتطوير:

- هيئة خطة تطبيق النظام؛
- تصميم الأشكال والمستندات اليدوية ومدخلات ومخرجات البرامج؛
- تصميم قاعدة البيانات؛
- تصميم النظام الفرعي للحماية؛

<sup>1</sup> محمد علي أحمد السيدية، المرجع سابق الذكر، ص 47

<sup>2</sup> سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 162.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

- تعيين الخرائط التدفقية المنظمة للمعلومات والجداول؛
- تحديد استخدامات البرمجيات؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطوير.

## \* مرحلة التطبيق:

- تحديد خطة لتطبيق النظام وإحلاله محل النظام القديم؛
- وتكوين وتدريب المستخدمين؛
- إنجاز أدلة النظام الجديد؛
- تعديل ما يجب تعديله؛
- إدارة النظام ككل وتنفيذه وتوثيق المرحلة؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطبيق.

## \* مرحلة التشغيل والتقييم:

- التشغيل؛
- المتابعة؛
- صيانة النظام؛

➤ العمل على تطويره بعد مرحلة من التطبيق إذا تطلب الأمر ذلك<sup>1</sup>.

يعتبر الاستخدام الأمثل للنظام يتطلب الوقت الكافي، قد يصل إلى ثلاث أو أربع سنوات وقد تصل المدة إلى خمس سنوات حسب تقديرات بعض الخبراء (التكوين، التعود على النظام التعديل، تصحيح الأخطاء، التطوير... وإن نجاح النظام يتركز على العامل البشري وذلك من عدة جوانب تتمثل في:

- الدعم الكافي من الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف المستويات المسيرة؛
- إعلام مجموع العاملين حول أهداف النظام وشروط سيره وفوائده على المؤسسة والعاملين؛
- تكوين المستعملين والمحاسبين؛
- إشراك كل العاملين لمختلف المصالح (المالية، الإنتاج، المصالح المساعدة، الإدارة).

## 2- اختيار النموذج المحاسبي:

نجد أن النشاط الاقتصادي ينقسم إلى قطاعات، هذه الأخيرة تنقسم إلى نشاطات، ونجد أن هناك مؤسسات تمارس نشاطا متشابهها إلا أنها تختلف من حيث الحجم، التنظيم، أساليب التسيير والأهداف، تعدد المواد وغيرها من العناصر المكونة لنشاط المؤسسة، لذلك فإن النموذج المحاسبي التحليلي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، خاصة فيما يتعلق بتنظيم الأقسام أو النشاطات أو مجمعات النشاطات، وكذلك بالنسبة لمعايير توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بوحدات العمل أو مسببات التكلفة<sup>2</sup>.

حيث القيام بالاختيار بين النماذج تواجهه عادة عدة عوائق تحول دون الوصول إلى النموذج المثالي، لذلك يتطلب القيام بدراسة تشخيصية لكل ما يتعلق بتنظيم المؤسسة وعلاقته بطرق المحاسبة التحليلية

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 163.

<sup>2</sup> سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 165.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

والعمل على التحسين المستمر والاستعانة بالتقنيات المتطورة للعلوم الأخرى والتكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام الآلي والاتصالات وطرق التنظيم.

## 1.2. النموذج المحاسبي:

يستخدم النموذج المحاسبي كأداة فعالة لمراقبة التسيير النشاطات المؤسسة ومراقبة التسيير تعتمد على تقنيات ومعلومات ذات مواصفات عالية من حيث الصحة والدقة والتفصيل بالإضافة إلى عنصر الزمن أي الوقت المناسب للحصول على المعلومات وبالتالي فإن المؤسسة تبحث دائما عن النموذج المحاسبي الذي يؤدي إلى تحسين مؤشرات التسيير ومساندة اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

ينبغي أن يستجيب هذا النموذج لمتطلبات التنظيم الشامل للمؤسسة الحاضر والمستقبلي ويتصف بالمرونة والقابلية للتطوير والانسجام مع النظام التسييري المطبق وأن يكون منظما بالطريقة التي تضمن<sup>2</sup>:

- المتابعة والحجر الكامل والتسجيل المتتابع وتخزين وحفظ البيانات القاعدية بحيث يمثل نموذج لسلوك عناصر التكاليف، وهذا لضمان التحميل الدقيق للأعباء على أهداف التكلفة؛
- إعادة الترتيب والتصنيف والمعالجة الدقيقة للبيانات، وإعداد المعلومات في شكل قوائم وملخصات وتقارير عن النشاط يتم إرسالها إلى المصالح المعنية التي تحتاجها في الوقت المناسب؛
- وجود نموذج النظام فرعي لمراقبة صحة ودقة المعطيات وإجراءات المعالجة وتسجيل الفروق وتحليلها؛

➤ توفر نموذج النظام فرعي لحماية المعلومات؛

➤ التنظيم الفعال لكل عناصر النظام، بحيث يسمح بالرقابة الداخلية وسريان المعلومات بصفة جيدة ومرنة، وهذا يتطلب اعتماد نماذج ملائمة لسجلات ووثائق متابعة الأحداث المتعلقة بالنشاطات داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الوسائل الحديثة لمعالجة ونقل المعلومات؛

➤ استعمال تقنيات وإجراءات محاسبية فعالة ومرنة تتلاءم مع الأنظمة الفرعية الأخرى، مع اعتماد معايير تقنية و محاسبية دقيقة؛

➤ اعتماد جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية، والعمل على تنظيم المحاسبة التحليلية بالشكل الذي يتلاءم مع المحاسبة المالية، وهذا ليتحقق الانسجام وسهولة نقل ومعالجة البيانات.

## 2.2. عوائق الاختيار

إن اختيار أي نوع من أساليب أو طرق المحاسبة التحليلية تواجهه عدة عوائق مختلفة، وقد يعتمد ميسروا المؤسسة إلى استعمال أكثر من طريقة للاستفادة من امتيازات الطرق وتفايدي نقائصها، والعمل على تطويرها وتطويرها للنظام التسييري القائم، ومن بين هذه العوائق نذكر منها<sup>3</sup>:

\* طبيعة النشاط: نتيجة لاختلاف أنشطة القطاعات في المؤسسة لذا استخدام أنظمة الحاسبة التحليلية يخضع لهذا الاختلاف وبالتالي ينبغي مراعاة ذلك عند وضع نظام المحاسبة التحليلية، وهذا الاختلاف ليس

<sup>1</sup> JEA N-PIERRE JOBARD, PIERE GREGORY, Gestion, Edition Dalloz, Paris, France, 1995, p149

<sup>2</sup> ALAIN DAVIS, l'information comptable outil de communication , édition organisation , Paris, France, 1987, p112.

<sup>3</sup> طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، جامعة الجزائر 2002-2003 ص 84.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

فقط على مستوى القطاع بل يشمل حتى الأنشطة داخل القطاع الواحد، وفي عدة حالات تطرح إشكالية الاختيار بين مختلف طرق المحاسبة التحليلية لاستخدامها في المؤسسة: ما هي الطريقة الملائمة التي يمكن اعتمادها في حساب التكلفة وتسيير المؤسسة؟ وفي بعض الأحيان تلجأ المؤسسة إلى استخدام أكثر من طريقة حتى تتمكن من الاستفادة من مختلف خصائص الطرق، إلا أن هناك مشكلة ارتفاع تكلفة استخدام الطرق الناتج عن متطلبات كل طريقة الوسائل والوقت، والمستخدمين) وهذا يقتضي دراسة الجدوى من حيث التكلفة والمنفعة للمعلومات والمؤشرات التي يتم الحصول عليها، إلا أن تطور تقنيات المعلوماتية وإمكانية استخدام البرامج في التسيير زيادة على إمكانيات تعديلها واستخدام عدة تطبيقات لغرض واحد واستغلال قاعدة معطيات واحدة أمكن من تجاوز هذه العوائق.

\* **حجم المؤسسة:** إن كبر حجم المؤسسة يفرض على مسيرها تفويض المسؤوليات بين عدة مستويات وتقسيم المؤسسة محاسبيا إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة (الطريقة التقليدية) أو إلى عدة نشاطات ومجمعات النشاطات (الطريقة الحديثة) والاعتماد على كثير من وحدات العمل أو مسببات التكلفة لتوزيع وتحمل الأعباء على أهداف التكلفة، وهذا كله يتطلب جهودا إضافية وتكلفة ويزيد الأمر تعقيدا في حالة تعدد المنتجات، لذلك يتطلب الموازنة بين منفعة الدقة في المعلومات وتكلفتها عند القيام بتحديد الأقسام أو النشاطات في مرحلة وضع وتنفيذ نظام المحاسبة التحليلية.<sup>1</sup>

\* **طريقة تسيير المؤسسة:** يطرح هذا الإشكال

➤ هل طريقة تسيير المؤسسة تستجيب لنظام المحاسبة التحليلية اعتماده أو العكس؟ ويتعلق ذلك بجانبين أولهما الهيكل التنظيمي للمؤسسة وثانيهما درجة تفويض المسؤولية واتخاذ القرارات على كل مستوى وعلاقته بالأنشطة والتكلفة.

➤ هل تسيير المؤسسة يخضع لمبدأ المركزية أو اللامركزية؟ لذلك فإن الطريقة الحديثة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أخذت هذه الاهتمامات بعين الاعتبار بحيث أمكن تطبيق الطريقة بتوافق وانسجام كبير مع تسيير المؤسسة عن طريق تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM).

\* **عوائق قانونية وتعاقدية:** إذ يمكن خضوع المؤسسة لرقابية إدارية من مصالح الدولة على حساب طرق عملها وبالتالي فرض قواعد معينة قد لا تستجيب للطريقة أو النظام الذي تراه المؤسسة مناسبا (طرق تقييم المخزون الاستثمارات، الإهلاكات ..) وكذلك بالنسبة للتعاقبات المبرمة مع الشركاء وغيرهم من المتعاملين الذين لهم تأثير على عناصر التكلفة للمؤسسة.

**المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية**

هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية حتى

يكون هذا النظام ملائما لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروفها الخاصة، ومن هذه الاعتبارات ما يلي<sup>2</sup>:

1- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها: فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقا لمواصفات كل زبون،

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، دار البازوي، عمان 2013، ص 161

<sup>2</sup> أحمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 20.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

أي أن الوحدات المنتجة غير متجانسة، ولا شك أن النظام والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج تختلف عنها في الحالة الأخيرة.

2- الهيكل التنظيمي: فكل مؤسسة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها، و الذي يعكس الوظائف الرئيسية والفرعية والتي تتضمنها المؤسسة التي تعمل متناسقة معا لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذه الوظائف هي بمثابة مراكز نشاط تحدث فيها التكاليف.

3- الأهداف المطلوبة من نظام المحاسبة التحليلية: يتم تصميم أي نظام لتحقيق هدف أو أهداف محددة وينبغي أن يتشكل النظام ويتضمن من الوسائل ما يكفل تحقيق هذه الأهداف، ولذلك فإن الوسائل التي يتضمنها النظام وتفاصيل تصميمها يتوقف تشكيلها وتحديدتها على الأهداف المطلوبة من النظام تحقيقها.

4. الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف: فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وأخر زاد الأعباء والجهد والتكلفة.

5. أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها: كل مؤسسة تقوم عادة بإنتاج عدة منتجات أو تقديم عدة أنواع من الخدمات ويكون مطلوبا قياس تكاليف كل منتج أو خدمة بالتفصيل و عندما تتشابه عدة منتجات أو خدمات في الموصفات (الاستفادة من التكاليف) في بعض أو كل المراحل الإنتاجية فإنه ليس شرطا تحديد تكلفة كل منتج على حدى في جميع المراحل، كما أن مصمم النظام قد يجد أن الأمر يتطلب التحديد تكلفة منتج معين أن يتم تجزئة هذا المنتج حسب مكوناته وتحديد تكلفة كل مكون ثم تجميع تكلفة المكونات معا في النهاية للحصول على تكلفة المنتج نفسه.

6- نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات: قد تكون الإدارة علمية ومتطورة وتأخذ مفهوم النظام المتكامل (الشامل) للمعلومات وهنا ينبغي أن لا يصمم نظام التكاليف بمعزل عن النظم الأخرى للمعلومات بالمؤسسة وينبغي أن يأخذ في الحسبان أن نظام التكاليف في هذه الحالة هو نظام فرعي في نظام كلي واحد ومتكامل للمعلومات هذا بلا شك له تأثير عميق على تصميم النظام سواء في مكوناته أو شكل التقارير والسجلات أو تحديد وسائل مدخلاته ومخرجات وشكلها<sup>1</sup>.

## المطلب الثالث: عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية

الإطار العام لتصميم الأنظمة يعتمد على نفس المبادئ لمختلف الأنظمة إلا أن التفاصيل والإجراءات العملية التي تحدد سير النظام ومختلف العلاقات تختلف من نظام إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى عند وضع نظام المحاسبة التحليلية وهذا يرجع إلى حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والإستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب المحاسبة التحليلية وإمكانية الاختيار بينها وتعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أن المحاسبة التحليلية تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة في ميادين التكنولوجيا والرياضيات والدراسات الاقتصادية، وعند القيام بتصميم النظام يتم إجراء عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية والتي نتناولها بالشرح في هذا المطلب.

<sup>1</sup> أحمد توفيق بليغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 21.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

## 1- الجوانب التقنية:

قبل البدء في إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق وإعداد دليل الحسابات والقواعد المسيرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن إتباعها لسير النظام، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب الفنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والمواصفات التقنية للمنتجات والتنظيم وسلوك عناصر التكاليف.

## 1-1- دراسة طبيعة الصناعة في المؤسسة

تتم هذه الدراسة من أجل ملائمة الطريقة المتبعة في نظام المحاسبة التحليلية مع طبيعة الصناعة فيما يخص المنتجات وهندستها وأساليب الإنتاج المتبعة والتكنولوجيا وطرق التنظيم، وكذلك بالنسبة لنظام الإنتاج (طريقة المراحل، الأوامر العقود طويلة الأجل بالنسبة للمنشآت البنائية أو صناعة الطائرات والبواخر...).

فمثلاً نجد أن نظام المراحل يتميز بالمواصفات التالية<sup>1</sup>:

- تحديد حجم الإنتاج حسب الميزانية التقديرية للإنتاج؛
  - استمرار الإنتاج (الإنتاج للتخزين)؛
  - تقسيم العملية على الأقسام الصناعية وترحل التكلفة من مرحلة إلى أخرى؛
  - نمطية الإنتاج.
- أما الإنتاج في ظل نظام الأوامر أو حسب الطلب:
- الإنتاج غير مستمرا ويتوقف على الطلبات؛
  - حصر الإنتاج والتكلفة على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبه على حدة.

## 2-1 تحديد مراكز التكاليف:

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله، هذه الأنشطة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات مراكز مسؤولية أو مراكز تنقسم إلى<sup>2</sup>:

\*مراكز الإنتاج: تشكل مراكز الإنتاج النشاط الرئيسي للمؤسسة ويتم تحديدها بناء على المواصفات التقنية للعمليات الإنتاجية ودرجة تجانسها وتسمى بالأقسام الرئيسية.

<sup>1</sup> محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 84.

<sup>2</sup> سليمان قدام، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979، ص ص 250 – 251.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

\* مراكز الخدمات الإنتاجية: تتمثل هذه الأقسام في أقسام الدعم وتقديم الخدمات المراكز الإنتاج مثل: الصيانة والنقل والقوى المحركة... وتسمى بالأقسام الثانوية.

\* مراكز الخدمات الإدارية: تعد هذه المراكز قاعدة للمراكز الأخرى بحيث تهتم بجميع ما يخدم نشاط المؤسسة (الإشراف والرقابة والمتابعة ...)

يمكن التعامل مع تلك المراكز في تنظيمها وتتبع الأعباء على أساس الأنشطة وفق الطريقة الحديثة (ABC). حيث تهدف عملية تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز التكاليف التالية:

➤ التحكم في سير العمليات وزيادة فعالية التنظيم نظرا لدقة العمل وانسجام العمليات والقدرة على رقابة كفاية التشغيل؛

➤ إمكانية دقة قياس المخرجات ودرجة النشاط ومن ثم يمكن التعرف على النشاط الحقيقي لكل قسم وتحديد أساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على الأقسام أو الأنشطة ثم على أهداف التكلفة (منتجات، زبائن أوامر إنتاج ...)

هناك عدة قواعد يمكن الاعتماد عليها في تحديد مراكز التكلفة منها وجود رقابة مدير أو رئيس مصلحة على ذلك النشاط، تجانس العمليات، وتجانس الآلات والمنتجات وانتهاء مرحلة وبدأ مرحلة أخرى متعلقة بالصنع أو تغيير في شكل المواد...

## 3-1- تحديد فترة التكاليف:

تحديد فترة التكاليف في المحاسبة التحليلية مبدأ يقتضي العمل به كعامل قياس زمني للتكاليف، يتم حصر عناصر التكاليف من خلالها بما يتناسب مع ما أنفق أو استهلك خلال المدة ونسبة الاستفادة من بعض النفقات الأخرى التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس تكلفة المنتجات في المحاسبة التحليلية كالإهلاكات وأقساط التأمين والإيجار الذي عادة ما تتحدد سنويا أو فصليا أو شهريا، لذلك يجب تحديد فترة تكلفية كأساس لحصر وقياس التكلفة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر ...) ويتم تعديل الأعباء المتعلقة بفترة تختلف عن الفترة المحددة بما يتوافق معها سواء بالتقسيم أو بالتجميع<sup>1</sup>.

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة التكاليفية هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي من حيث التركيب والكمية وتستخدم الفترة التكاليف المحددة كأساس لقياس التكلفة وإعداد الميزانية التقديرية.

## 4-1- تحديد وحدة التكاليف:

ينبغي تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التسيير والتشغيل بالمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف حين التعامل بالمنتجات وقياس تكلفتها، فقد تحدد وحدة التكاليف بمنتج واحد أو عدد من المنتجات المتماثلة أو مجموعة من منتجات مختلفة تشكل وحدة تكاليف.

إن وحدة التكاليف التي يعبر عنها بوحدة القياس لا تطرح مشكلة تحديدها على المنتجات بل على مستوى الأقسام، إذ كيف نقيس النشاط حتى يمكننا توزيع وتحميل أعباء الأقسام أو النشاطات على

<sup>1</sup> ناصر داري عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 40.

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

المنتجات، هل يتم استخدام ساعات العمل، عدد المنتجات أو استهلاك المواد؟ أيضا هناك مشكلة وجود علاقات متعددة فيما بين تلك الوحدات ونشاط القسم وعليه ينبغي القيام بتحليل لتلك العلاقات والأعباء الخاصة بالقسم ومن ثم اختيار العنصر الذي يكون أكثر ارتباطا وانسجاما وتناسبا مع مجموع أعباء القسم.

إن اختيار وحدة القياس يخضع لعدة اعتبارات<sup>1</sup>:

- المواصفات الكمية للخدمة المقدمة للقسم؛
- تسمح بمراقبة نشاط القسم وقياس تغيراته؛
- تسمح بتحويل أعباء الأقسام فيما بينها؛
- البساطة والملائمة وأن تحدد مميزات نشاط القسم.

حيث وحدة القياس لها علاقة بالطاقة الإنتاجية بحيث يمكن التعبير عن الطاقة الإنتاجية بوحدة القياس، ففي حالة إنتاج نوع واحد من المنتجات فإن وحدة المنتج تعبر عن وحدة القياس وعدد الوحدات المنتجة خلال فترة محددة تعبر عن الطاقة الإنتاجية للقسم، وفي حالة تعدد المنتجات فإن العنصر الرئيسي الذي يدخل في تكوين تلك المنتجات يعبر عن وحدة القياس وكأساس لتحديد الطاقة الإنتاجية.

يقصد بسلوك التكاليف طريقة تغير عنصر التكلفة، أو مدى استجابته للتغير في حجم الإنتاج، فعندما يتغير مستوى الإنتاج تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي، في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إماكلية وبنفس نسبة تغير في حجم الإنتاج أو جزئيا.

## 1-5- دراسة سلوك الأعباء:

تعتبر دراسة سلوك التكاليف مهمة أساسية عندا إعداد معلومات التكاليف سواء كان إعداد هذه البيانات و المعلومات المالية لأغراض تحديد تكلفة المنتج أو لإمداد الإدارة بالتقارير المختلفة التي تساعد في اتخاذ القرارات ويمكن القول أن عناصر التكاليف تبوب في علاقتها بالتغير وحجم الإنتاج إلى<sup>2</sup>:

\* **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج وذلك في ظل مدى معين من الإنتاج يسمى بالمدى الملائم وتشمل الإيجار واستهلاك الآلات والمعدات ومرتببات المشرفين...  
\* **التكاليف المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تتغير بشكل مباشر وطردي مع التغير في حجم الإنتاج بمعنى توجد حيث يوجد الإنتاج وتختفي باختفائه، وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة.

\* **التكاليف المختلطة:** هي تلك التكاليف التي تحوي جزء ثابت وجزء متغير مثل تكاليف الكهرباء، الصيانة والعمل غير المباشرة وقد يطلق على هذه التكاليف أحيانا بالتكاليف شبه المتغيرة أو بالتكاليف شبه الثابتة، وتتغير هذه التكاليف مع التغير في حجم الإنتاج إلا أنها لا تتغير بنفس السببة، وذلك لوجود ذلك الجزء من التكاليف الثابتة.

إذ بعد الحصول على البيانات الخاصة بالأعباء حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/69) يتم القيام بعملية التوزيع الأولي على أساس مفاتيح التوزيع المحددة مسبقا (مساحة، وزن...) ثم تأتي مرحلة التوزيع الثانوي بين الأقسام أين تزداد تعقيدات التوزيع نظرا لتعدد الأقسام وتفرعاتها وتعدد العمليات وتشابكها ووجود

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 41.

<sup>2</sup> تشاراز هورنجرن، سريكانتاتار، جورج فوستر، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009، ص 68 – 69.



## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

خدمات ما بين الأقسام، وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني والمحاسبي لوضع أسس دقيق لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) مردودية المنتجات ولا يمكن ذلك إلا بالدراسة الدقيقة لمسار أو مسلك الأعباء بناء على معايير توزيع دقيقة وموضوعية.

2- الجوانب الإجرائية:

بعد استكمال الدراسات التقنية لتصميم نظام المحاسبة التحليلية يأتي دور دراسة الجوانب الإجرائية لتجسيد ما تم إنجازه ولتحضير للبدء في تنفيذ النظام، ويتعلق بإعداد الإجراءات العملية المتعلقة بتحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية لحجز المعلومات ومعالجتها وإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف، وتنظيم الدليل الحسابي.

1-2- السجلات:

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية (تستعملان معا) وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي التسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة، التصنيف، المعالجة والتحليل، الاستعمال، التخزين واستعمالها عند الحاجة (المقارنة و تحليل الفروق، اتخاذ القرارات، إعداد الموازنات التقديرية، دراسات خاصة...) ونجد نوعين من السجلات:

\*السجلات التحليلية: وهي سجلات إحصائية وبيانية قاعدية يتم بواسطتها تسجيل البيانات على مستوى كل الأقسام والهدف منها تتبع الأعباء بالتسجيل وتمثل في بطاقات الصنف (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة منتجات تامة)، بطاقات العمل اليومية (س/عمل عادية، س/عمل إضافية) ويتم تصنيفها حسب مراكز العمل وتميز برمز يتعلق بكل مركز حتى يسهل تتبع الأعباء، بطاقات الأعباء غير المباشرة وتوزيعها على مراكز العمل، يوميات مساعدة وذلك بتتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف (مواد، أحور، خدمات)، دفتر المحزونات من المواد والمنتجات، يتم رصد حركة المواد والمنتجات بالكميات والقيمة.

\*السجلات الإجمالية: هذه السجلات تعتمد على السجلات والوثائق السالف ذكرها بحيث تعبر عن مجاميع يتم رصدها في حسابات الرقابية<sup>1</sup>.

إن تنظيم السجلات والوثائق وفق نماذج ملائمة يساعد على تحسين فعالية النظام من حيث توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب بأدنى التكاليف.

## 2-2- الدليل الحسابي

من أجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات، ولتفادي الأخطاء فإن إعداد الدليل الحسابي لنظام المحاسبة التحليلية يعد أمرا ضروريا وأساسيا وخاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة وكذلك عند استخدام المعلوماتية<sup>2</sup> (الإعلام الآلي) بحيث يساعد ذلك على وجود نظام معلومات فعال، إذ يتم تشكيل رقم يعبر عن رمز لعنصر أو صنف من الأعباء ثم يتم تفريع ذلك الرمز إلى حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة أو العناصر المختلفة حسب حاجة كل مؤسسة، ولتحديد الرمز الرئيسي لحسابات الأعباء يجب مراعاة ما يلي:

<sup>1</sup> تشاراز هورنجرن، سريكانتاتار، جورج فوستر، مرجع سبق ذكره، ص 70.  
المرجع سابق ذكره ص70

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

- أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة؛
- تكرار استخدام عنصر الأعباء وسهولة تحديد طبيعة النفقة.<sup>1</sup>

## خلاصة الفصل:

تمحور الفصل الأول على تقديم لمحة عن المحاسبة التحليلية، وهي من أهم المحاسبات التي تتبعها المؤسسة، حتى وإن هي غير ملزمة قانونياً إلا أن الأخذ بها يساعد المؤسسة على تحسين وضعيتها المالية أو السوقية، فكان موضوعها ينصب حول تحديد التكاليف وأسعار التكلفة، هذه الأخيرة تعتبر أهم نقطة في المحاسبة التحليلية، بحيث تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الناجمة ورسم السياسات.

---

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور ص71

## المؤسسة والمحاسبة التحليلية

حيث المحاسبة التحليلية تؤدي دورها في هذا المجال من حيث تقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها، تبويبها، تحليلها، تخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء الذي تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الضياع والتلف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، ويجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة تتصف بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى موازنة ذلك مع التكاليف (تكاليف الحصول على تلك المعلومات، وهذا ما يشكل ما يسمى باقتصاديات المعلومات).

الفصل الثاني  
تحليل العناصر  
الأساسية للمحاسبة  
التحليلية وطرق تقييم  
المخزون

المخزون

تمهيد:

إن تحليل التكاليف الأساسية للمحاسبة التحليلية من تكلفة الشراء وتكلفة إنتاج ... الخ هو الهدف الرئيسي لهذه التقنية لأن بتحليلنا لهذه التكاليف نتمكن من التحكم في تسير مؤسستنا. وسنحاول عن طريق هذا الفصل دراسة وتحليل مختلف التكاليف الأساسية للمحاسبة التحليلية والتطرق إلي طرق تقييم المخزونات التي تدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

المبحث الأول: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية:

المطلب الأول: تحليل تكلفة الشراء:

حتى نحلل تكلفة الشراء يجب التطرق إلى وظيفة التموين لأنها تجمع بين ثلاث مصالح رئيسية لا يمكن التفريق بينهما وهي مصلحة الشراء، مصلحة الزبائن، مصلحة المحاسبة.

تتمحور وظيفة التموين حول العمليات التالية:

- تقديم الطلبات إلى المموين.

- استقبال المشتريات داخل المؤسسة.

- تخزين المشتريات.

- تسيير محلات التخزين.

- تسديد ثمن الشراء.

- تسليم المشتريات إلى الورشات المنتجة.

المصاريف المترتبة عن تنفيذ العمليات المذكورة هي إذن مصاريف الشراء والتي يجب توزيعها على مجمل المشتريات، إذا أطفنا هذه المصاريف إلى سعر الشراء المدفوع إلى المموين نحصل على تكلفة الشراء من جراء القيام بعمليات التموين، نستخلص أن المؤسسة الصناعية (والتجارية أيضا) لا تدفع فقط سعر الشراء وإنما تتحمل أيضا مصاريف الشراء أي كلفة إجمالية تسمى تكلفة الشراء حيث:

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

المطلب الثاني: تحليل تكلفة الإنتاج

يقصد بتكلفة الصنع النفقات أو المصاريف التي يستلزمها الإنتاج، وهي تتألف بصفة عامة من العناصر التالية:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة.

- تكلفة اليد العاملة المباشرة.

- تكلفة النفقات الصناعية الواجب تحميلها على المنتج المصنوع.

إن معرفة العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج لا تكفي لحساب هذه التكلفة حيث يترتب أحيانا عن عملية

الإنتاج خصوصيات تستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

أ- إنتاج منتج نصف مصنع.

ب- عدم الانتهاء من تصنيع المنتج عند نهاية الفترة.

ت- تم الحصول على فضلات و مهملات.

وكل حالة تترتب عليها معالجة محاسبية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي ، المحاسبة التكاليف المتقدمة ، دارالحماد ، عمان الطبعة الثانية ، 2008، ص 156

أ- إنتاج منتج نصف المصنع:<sup>1</sup>

المنتج النصف مصنع هو منتج وصلت به عملية التصنيع إلى درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية. ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للاستهلاك والتخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان.

حساب تكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع تتم بجمع كل المصاريف التي ترتبت عن إنتاجه من مادة أولية إلى مصاريف العمال، صيانة، نقل، طاقة، إلى غير ذلك. وفي هذه الحالة يتم حساب تكلفة الإنتاج النصف المصنع بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج للمنتج النصف المصنع} = \text{مجموع تكاليف الدورة}$$

ب- وجود منتجات جارية:

هي المنتجات التي تظهر أثناء أو خلال مرحلة الإنتاج (عملية التصنيع) تظهر هذه المنتجات ما بين المنتجات التامة أي ما بين ح/31 إلى ح/33 وكذلك ما بين ح/33 و ح/35، ولهذا نقول أن المنتجات الجارية هي المنتجات التي لم تأخذ الشكل المميز لها أثناء مرحلة التصنيع وتظهر بصفة مستمرة ودائمة خلال دورة الإنتاج، بمعنى أن المنتجات الجارية هي المنتجات التي وصلت عملية إنتاجها إلى نسبة مئوية معينة، وإذا أصبحت هذه النسبة إلى 100% تصبح منتج تام ولهذا يجب حساب تكلفة الإنتاج التام وتكلفة الإنتاج الجاري لحساب تكلفة الدورة الكاملة.

يمكن حساب الإنتاج التام في حالات ثلاثة مختلفة:

الحالة الأولى: عند عدم وجود منتجات جارية يمكن أن تظهر هذه الظاهرة عند فقدان أو نقص المواد الأولية، أو في حالة تغيير النشاط. وفي هذه الحالة يتم حساب الإنتاج التام بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{مجموع التكاليف الدورة}$$

الحالة الثانية: عند وجود منتجات جارية في نهاية الدورة فقط هذا يعني أن هذه المنتجات الجارية ناتجة من نشاط الدورة وليست لها علاقة بدورات سابقة وعليه يتم حساب الإنتاج بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{مجموع تكاليف الدورة} - \text{المنتجات الجارية لنهاية}$$

الحالة الثالثة: في حالة وجود منتجات جارية في بداية ونهاية الدورة وهذا يعني أن هناك منتجات دورة سابقة وعليه يتم حساب الإنتاج التام بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{الإنتاج الجاري في بداية الدورة} + \text{أعباء الدورة} - \text{الإنتاج}$$

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي، مرجع سبق ذكره، ص 157

المخزون

ملاحظة:

المنتجات الجارية غير قابلة للبيع، إلا أنه في آخر كل فترة حسابية تسجل قيمتها في حساب "34" منتجات وأعمال التنفيذ.

ث- النفيا و البقايا:

عن بعض عمليات الإنتاج تنجز الفضلات والمهملات، الفضلات موجودة مثلا في صناعة الجلود الخشب، البلاستيك، النسيج... الخ. أما المهملات فهي خاصية تطلق على كل منتج لا تتوفر فيه مميزات المنتج السليم، وجود هذه الفضلات والمهملات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج وذلك تبعا للحالات الواردة أدناه:

1. الرمي: إن لم تعد صالحة للاستعمال داخل المؤسسة (أو مؤسسة أخرى)، كما يستحيل بيعها لافتقارها لأي قيمة.

عن عملية الرمي يترتب مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف الشحن، النقل، تنظيف، مكان، تخزين، تفرغ ... الخ، هذه المصاريف تضاف بالطبع لحساب تكلفة الإنتاج الإجمالية وفي هذه الحالة يتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف}$$

2- البيع: إذا أفرزت عملية الإنتاج فضلات ومهملات يمكن بيعها في هذه الحالة تتم المعالجة كالتالي:

- إما تخفيض تكلفة الإنتاج الإجمالية بقيمة المبيعات.

- وإما إضافة قيمة المبيعات إلى النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج.

وفي هذه الحالة يتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{تكلفة الفضلات}$$

3-إعادة الاستعمال: غالبا ما تفضل المؤسسات إعادة استعمال الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكنا في عملية الإنتاج بتخصيص مصاريف إضافية تطرح قيمة الفضلات والمهملات التي أعيد استعمالها من تكلفة الإنتاج على أن تضاف هذه المصاريف التكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الاستعمال، وفي هذه الحالة تكون تكلفة الإنتاج بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{قيمة الفضلات والمهملات}$$

المطلب الثالث: مصاريف التوزيع

1- تعريف: مصاريف التوزيع هي المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من استلام المنتج من الورشات إلى حيث بيعه، وقد تمتد إلى مصاريف ما بعد البيع<sup>1</sup>

2. مكونات مصاريف التوزيع وكيفية معالجتها:

<sup>1</sup> علي رحال "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ص 33.



## المخزون

أصبحت مصاريف التوزيع تحتل مكانة هامة في سعر التكلفة حي تتساوى في بعض الأحيان مع مصاريف الإنتاج:

إن دراسة وتحليل مصاريف التوزيع تأخذ أهميتها من ضرورة معرفة مكونات سعر التكلفة وبالتالي توفير إمكانية تخفيضه غالباً ما تتكون عملية وظيفة التوزيع من العمليات التالية:  
أ- تخزين المنتج النهائي بعد استعماله من الورشات، القيام بتغليفه، إرساله (في حالة البيع بالمراسلة)، نقله وتسليمه إلى الزبائن .

ب- البيع بالتجزئة والجملة، دراسة السوق، الإشهار التجاري و تحضير الفواتير .

ت- تقديم خدمات ما بعد البيع من تركيب، تصليح، صيانة ...الخ.

مجموعة مصاريف العمليات المذكورة تكون مصاريف التوزيع والتي تحمل إلى عدد الوحدات المنتجة التي تم بيعها في حالة إنتاج نوع واحد من المنتج.  
في حالة إنتاج أكثر من نوع تنقسم مصاريف التوزيع إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة، وتوزع هذه الأخيرة على الأنواع المباعة.

عملية توزيع المصاريف تتم بواسطة وحدات العمل، حيث تستعمل في أغلب الأحيان تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة كوحدة قياس، يجب الإشارة إلى إمكانية تحميل مصاريف عمليات التوزيع بوحدات خاصة بكل عملية، تحمل على سبيل المثال:

➤ مصاريف النقل: حسب عدد الكيلومترات أو الحمولة المسلمة.

➤ مصاريف البيع: حسب عدد الفواتير المسجلة، رقم الأعمال، الوحدات المباعة.

➤ مصاريف ما بعد البيع: حسب عدد ساعات العمل<sup>1</sup>.

المطلب الرابع: تحليل سعر التكلفة:

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.

تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسات الصناعية إلى المؤسسات التجارية.

■ ولدى الصناعية يضم سعر التكلفة:

- تكلفة الشراء للمواد المستعملة.

- تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.

- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

■ ويتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية:

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة.

- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

■ ويحسب سعر التكلفة:

- على مستوى المؤسسة ككل.

<sup>1</sup> علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 34.

## المخزون

- على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية منها.
- بالنسبة لكل منتج .

بالنسبة لكل طلبية يعتمد كمقياس لتحديد سعر البيع<sup>1</sup>.

إن تحديد سعر التكلفة للمصاريف المنفقة على الإنتاج وتوزيع منتج معين لا يعبر صدق على مدى الاستعمال الرشيد لمواد المؤسسة، من هنا تصبح محاولة تخفيض أعباء الاستغلال احد الاهتمامات الرئيسية.

إن نتيجة الاستغلال مرتبطة بسعر التكلفة فكلما انخفض هذا الأخير ارتفعت النتيجة، وهذا يمثل قدرة المؤسسة على توسيع الدائرة الإنتاجية من فترة إلى أخرى.

المبحث الثاني: طرق تقييم المخزون (محاسبة المواد) :

إن حساب أعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتجات أو الطلبيات، يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات أو الطلبيات، والمتابعة أو مراقبة المخزونات تكون تسجيل كل الإدخالات من هذه الأخيرة وإخراجها، أو ما يسمى بحركة المخزون بالكميات وبالقيم، بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة التي يزيد حسابها، ويمكن أن تخرج مختلف المخزونات إما إلى الاستعمال في الإنتاج أو إلى البيع، وفي كلتا الحالتين يجب تكلفة المخزونات عند خروجها من المخزن وهناك مجموعة من المخزونات تختلف استخداماتها أساسا بين نوعين: الإنتاج والبيع.

المطلب الأول: تعريف المخزونات.

يقصد بالمخزونات (الصف 3 من المخطط المحاسبي الوطني) جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير.

من أنواع المخزونات يمكن أن نميز ما يلي حسب المخطط المحاسبي الوطني:

- البضائع (ح / 30) : هي مجموعة السلع التي ينتجها المشروع أو يشتريها بهدف إعادة بيعها كما هي، أي دون إحداث أي تغيير عليها.
- المواد واللوازم (ح / 31) : هي المواد الأولية والوسائل التي تدخل أو تساعد في عملية الإنتاج وتدعي بالمواد الاستهلاكية وكذلك الغلافات التالفة باعتبارها مصنفة ضمن المخزون في هذا الحساب.
- منتجات نصف المصنعة (ح / 33): هي سلع ومنتجات وصلت إلى مرحلة معينة من الصنع وتستلزم جانب من العمل مماثلا للذي مرت به.
- منتجات وأشغال قيد التنفيذ (ح / 34): السلع والأعمال التي مازالت قيد التكوين أو التحويل بمستوى معين، في نهاية الدورة الحسابية.
- منتجات منجزة (ح/35): السلع الجاهزة.
- فضلات ومهمات (ح / 236): البقايا والرواسب من أية طبيعة كانت والتي نتجت أثناء عملية الصنع.

<sup>1</sup> علي رحال "نفس المصدر"، ص 38..

## المخزون

• مخزونات خارج المؤسسة (ح/ 37): مجموعة المنتجات والوسائل التي خرجت مؤقتا من المخازن لترجع إليها عندما تبقي صالحة وبغرض استعمالها مرة أخرى، وقد يقصد بها أيضا تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى المخازن المؤسسة ولم تصل بعد<sup>1</sup>.

إن الأسلوب المتبع عادة من طرف المؤسسات في مراقبة المخزون هو أسلوب الجرد المحاسبي المستمر، وهو عبارة عن تنظيم لحركة المخزون الذي يمكن من معرفة كمية المخزونات وقيمتها بصفة دائمة وخلال الدورة الاستغلالية المسك أو الاعتماد على مثل هذا الأسلوب يتضمن أساسا اختيار القيم أو الأسعار وذلك بغرض استعمالها في تقييم كل من الإدخالات والإخراج<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني: تقييم الإدخالات.

يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات:

أ- الإدخالات المشتراة: تسجيل هذه وفقا أو بحسب تكلفة الشراء وهذه الإدخالات تضم العناصر التالية:

▪ ثمن الشراء.

▪ نفقات الشراء واستلام العناصر المادية مثل: نفقات النقل ونفقات اليد العاملة المستعملة في التحميل، التفريغ، التأمين والتخزين.

ويمكن أن يضم في بعض الأحيان جزءا من النفقات الغير مباشرة التي تخص مجموع المواد أو البضائع المشتراة، يتم تقديرها بواسطة حسابات الأقسام المتجانسة.

إن المبدأ القائم هو أن توضع تكلفة شراء واحدة لكل نوع من أنواع البضائع أو العناصر المادية الأخرى. إدخالات المنتجات الجاهزة: تقييم هذه الإدخالات عادة بتكلفة صنعها.

ج - المردودات: تقييم بنفس قيمتها عند الإخراج.

## المطلب الثالث: تقييم الإخراجات.

إذا كان تقييم الإدخالات يتم بدون صعوبة تذكر، فإن تقييم الإخراجات يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب الرئيسية التالية:

• إن المشتريات لا تتم حتميا وفقا لسعر واحد. أسعارها تختلف باختلاف الموردين أو الأسواق، أوقات التموين ووسائل النقل .... الخ.

- إنه مبدئيا سعر أو قيمة العنصر المادي هو أو هي نفسها عندما تدخل إلى المخزون، أي أن السعر المطبق أو المحدد عند الإدخال هو الذي يطبق عند الإخراج ويمكن الاستدلال بهذا خاصة عندما تقصر فترة التخزين للعناصر المادية، إن صحة هذا المبدأ على أية حال تكون فقط عندما تكون الإخراجات وحدات منعزلة بعضها عن بعض، أما عندما تكون الإخراجات عبارة عن كميات أو أحجام من عناصر مختلفة، فإن تطبيق المبدأ يصبح غير دقيق أو غير صحيح.

ونظرا لكل هذا، فإن المؤسسات الصناعية خاصة تعتمد في تقييم إخراجاتها على إحدى الطرق المختلفة

التالية:

<sup>1</sup> علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 38..

<sup>2</sup> سعيد أوكيل "فنيات المحاسبة التحليلية"، ص 53.

المخزون

- ✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة .
- ✓ طريقة نفاذ المخزون..
- ✓ طريقة التكلفة النموذجية (المعيارية).
- ✓ طريقة سعر التعويض .

1- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها و ذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ. ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات ولهذا فليست هذه الطريقة كحساب للوسط الحسابي لتكاليف الوحدات لإدخالات. وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

أ- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{(مخزون أول مدة + كل الإدخالات)}$$

---

بالقيمة

وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإدخالات

---

ت.و.م.و =

ج- التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة. وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة مخزون أول مدة + تكلفة

---

إدخالات الفترة

2- طريقة نفاذ المخزون<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 54

## المخزون

تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا، أي دون الخلط (نظريا) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

أ- ما دخل أولا خرج أولا (FIFO):

نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم بتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة ويمكن استعمالها في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة.

تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد ولهذا فيتأثر سعر التكلفة للمنتوجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند انخفاض أسعار المواد الأولية (في السوق، بالمقارنة مع الأسعار الموجودة في المخازن) وينخفض بارتفاعها. كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا ارتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخزن وبالتالي التأثير يكون إيجابيا على النتيجة أما العكس يكون بالعكس.

ب- طريقة ما دخل آخر خرج أولا (LIFO) :

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا.

- ومن هنا يمكن اعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لها نفس الهدف في المؤسسة وهو الاحتفاظ بالمخزون الآخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج. ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الارتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولا، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الانخفاض، لكي نحصل دائما على مخزون آخر مدة بقيمة أقل، وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

3- التكلفة النموذجية (المعيارية):

هي طريقة يعتمد عليها في محاسبة التكاليف باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة اقتصاديا وماليا ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج وبعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية، وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.<sup>1</sup>

4. طريقة سعر التعويض:

تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخر من المخزن ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكلفها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ استعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق.


<sup>1</sup> سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 55

## المخزون

وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب استعمالها في تقييم إخراجات المخزونات بما لها من تأثير على الأرباح، وباستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون اقتصاديا حقيقية إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتج معين بالزمن وتتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا، وبالتالي لا تنفصل تكلفتها عن حالتها عند استعمالها.

## خلاصة الفصل:

من خلال الفصل السابق نستخلص أن للتكاليف معايير عدة ومختلفة منها ما تهم المحاسب أكثر من غيرها وهي التكلفة الفعلية، ومنها ما تهم الاقتصاد وتمكنه من تحديد عدة أهداف اقتصاديا وهي التكلفة الحقيقية ولتحليل التكاليف ارتأينا تصنيفها وذلك حسب علاقتها مع الوظيفة إلى مباشرة وغير مباشرة وحسب علاقتها مع الأقسام إلى ثابتة ومتغيرة. وكذلك طرق تقييم المخزون.



الفصل الثالث  
طرق حساب سعر  
التكلفة

أخذ السعي الدائم من طرف المؤسسات إلى تحقيق القدر الأكبر من الربح إلى البحث عن الطريق الأنجع لذلك، والتي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ولا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلى حسابها بطرق مبينة على أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلى سعر التكلفة للمنتوج وفقا للأهداف المؤسسة.

وتشمل المحاسبة التحليلية على مختلف الطرق المستعملة في مراقبة وحساب التكاليف لذلك تسمي بمحاسبة التكاليف وسنتطرق في هذا الفصل بإذن الله - إلى مختلف طرق حساب سعر التكلفة.



المبحث الأول: طريقة التكلفة المتغيرة

المطلب الأول: تعريف طريقة التكلفة المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة وب طرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: تعريف عتبة المردودية:

تعريف عتبة المردودية وتسمى أيضا نقطة التعادل حيث تصل فيها المؤسسة إلى تغطية تكاليفها رقم الأعمال أي فيها نتيجة معدومة.

وانطلاقا من النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح وقبلها تكون قد حققت خسارة ويمكن حساب عتبة المردودية عن طريق المعادلة التالية:

$$CAC = (CA * CF) / MCV$$

ملاحظة: في حالة رقم الأعمال يغطي تماما المصاريف الثابتة والمتغيرة يسمى برقم العمال الحاسم (CAC)

المطلب الثالث: استعمالات هذه الطريقة في التسيير

1- تحليل النتيجة : إن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة تحليل للاستغلال، إذا لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبة تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة)، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في الحساب النتيجة لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة، هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.

2- تسمح التكاليف المتغيرة لمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث يمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل، ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبالغها .

3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها وهذه الطريقة تعطي ميزة

لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ونحسب التكاليف الثابتة كالتكاليف للدورة أي تسهيلات لتغطيتها

4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع.

5- إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها.

6- كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة.

7- تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة.

ملاحظات:

<sup>1</sup> P. Lesseque «Gestion de l'entreprise et Comptabilité» p50

طرق حساب سعر التكلفة

- 1- إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة فإن هناك ربحاً وإذا ساواه فالربح سوف يكون معدوماً.
- 2- أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية أكبر من التكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة ولكن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية، لذا فإن استمرار المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية.
3. أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من تكاليف النشاط الثابتة فيكون من الأحسن اقتصادياً توقيف نشاط المؤسسة.

المطلب الرابع: مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

أ. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

- 1- تسمح هذه الطريقة بمراقبة جيدة لفعالية التسيير حيث تسمح لنا بمتابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة.
- 2- توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجد لها واضحة في التكاليف الإجمالية أو الكلية.
- 3 - تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى.
- 4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذلك مستوى سعر البيع.
- 5- سهولة حسابها لمقارنتها مع طريقة التكلفة الكلية.

ب. عيوبها:

- 1- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق سبب الإنتاج، ولكن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها وقد نشأت من أجله.
- 2- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في المشروعات الكبرى التي تنتج سلع متعددة.
- 3 - لا يمكن التعرف على التكاليف المتغيرة إلا بالاعتماد على حجم الإنتاج أو المبيعات، في حين لا يمكن التشابه بين المنتجات والمبيعات إلا في المدى الطويل.<sup>1</sup>

المبحث الثالث: طريقة الأقسام المتجانسة

المطلب الأول: مبدأ الأقسام المتجانسة وتسيير المؤسسة:

- إن الوظائف الأساسية للمؤسسة (تموين - إنتاج - توزيع - إدارة) هي عموماً مقسمة بين خلايا الاستغلال الإنجاز عمل معين، كل خلية تحتوي على مركز نشاط والذي يتميز بالخصائص التالية:<sup>2</sup>
- المركز يحتوي على مجموعة من الوسائل المادية التي تساهم لتحقيق نفس الهدف.
  - المركز موضوع تحت مراقبة مسؤول.
  - نشاطه يمكن قياسه إما بإنتاج، إما بحجم المبيعات أو خاصة بمدة العمل.

<sup>1</sup> إسماعيل يعي التركيبي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2008، ص190

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص 191

طرق حساب سعر التكلفة

ومن هذا نعرف: " القسم المتجانس على أنه تقسيم حقيقي للمؤسسة، متكون من مجموعة من الوسائل المادية التي تهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة، حيث أن النشاط يقاس بوحدة تدعي (وحدة عمل)".

دور هذا القسم المتجانس هو: وسيلة مهمة في مراقبة التسيير.

- تعريف محاسبي للأقسام المتجانسة:

القسم المتجانس هو عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك وبعبارة أخرى القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي يمكننا من تجميع أو حصر الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات.

وتعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها المؤسسة ثم محاولة حصر الأعباء التي تعود إلى كل قسم ثم تحميل هذه الأعباء على المنتجات بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستعملة والمستهلكة.

وللقسم هدف حساب التكاليف وسعر التكلفة بصفة دقيقة للمنتجات، وتلعب الأقسام المتجانسة دور في مراقبة التسيير فيما يخص الأقسام الحقيقية.

المطلب الثاني: مضمون الأقسام المتجانسة:

2 - تصنيف الأقسام:

تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها، غير أنه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع هي ومكوناتها كالتالي:

- الأقسام الرئيسية: هي تلك الأقسام التي تختص بنشاطاتها في التموين والإنتاج والتوزيع وبذلك يمكن تقسيمها إلى:

\* أقسام الإنتاج: المصانع، المعامل.

\* مع أقسام التوزيع: إدارة المبيعات، مصلحة الشحن والنقل..... الخ.

- الأقسام الثانوية: ( التابعة ) ويمكن أن تتألف من:

قسم الصيانة، قسم الكهرباء، قسم نقل العمال، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى.

- الأقسام الإدارية والمالية: هذه الأقسام تتمثل في النشاطات العامة مثل الإدارة، المحاسبة أو التسيير المالي للمؤسسة.

3 - تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات القياس:

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف، وحتى نتعرف على طبيعة هذه المفاتيح ووحدات العمل سنقوم بدراسة وتحليل كل منها.

طرق حساب سعر التكلفة

أ- مفاتيح التوزيع: نسي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع<sup>1</sup>.

- مفاتيح التوزيع الأولى: وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع، وتستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز (التوزيع الأولى). فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء المباني، كذلك قوة المصايح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء.

- مفاتيح التوزيع الثانوي: وتستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية.

ب- وحدات القياس: وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس:

- ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي.

- ساعة دوران الآلات.

- حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية).

- عدد الوحدات المنتجة.

ب-1- اختيار وحدة القياس: إن وحدة القياس المختارة لمراكز التحليل الأساسي يجب أن تتوفر على شروط التالية:

- أن تكون ملائمة لنشاط المراكز.

- تسمح بمراقبة المردودية الإنتاجية.

- أن يكون لها معنى بالنسبة للمسيرين.

ولتحديد وحدة قياس مناسبة يجب:

- اختيار وحدات القياس التي يمكن أن تكون ملائمة لمركز التحليل.

- الأخذ برأي الأخصائيين فيما يخص وحدة القياس المختارة.

- مقارنة رأي الأخصائيين مع النتائج التي يمكن أن نحصل عليها من المعالجة الإحصائية لاختيار أفضل

وحدة قياس للمركز<sup>2</sup>.

4- توزيع الأعباء على الأقسام:

إن توزيع الأعباء العائدة لكل قسم يتطلب مسبقا تحديد الأعباء العائدة لكل فترة زمنية محددة عادة

بمدة شهر.

1- تحديد أعباء المدة:

هناك بعض النفقات أو الأعباء تدفع كل ثلاثة أشهر (إيجار) أو كل سنة (أقساط التأمين) وهناك

نفقات أخرى لا يتم تسجيلها إلا في نهاية السنة (الإهلاكات)

<sup>1</sup> A.Amrani et N.Afaoui «Méthode d'analyse des coûts» p 55.

<sup>2</sup> A.Amrani et N.Afaoui «Méthode d'analyse des coûts» p 55.

طرق حساب سعر التكلفة

ولمعرفة نفقات التي يجب تحميلها على الأقسام كل شهر لابد من إعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة أي الاعتماد عليها. والطريقة المستعملة بالنسبة لمثل هذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيعها إلى ثابتة ومتغيرة وبالنسبة للنفقات المتغيرة يتم تعديلها بالاستناد إلى تقديرات السنوات السابقة ثم يحمل 1/ 12 منها سعر التكلفة الشهري.

2-التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة:

نقوم في هذه الحالة بإعادة ترتيب الأعباء والتي تكون مرتبة حسب طبيعتها، حسب اتجاهها أي حسب الوظائف وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة.

3-التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة.

إن التوزيع الأقسام المتجانسة إلى أقسام أساسية وأقسام مساعدة يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية، وبالتالي تحمل كل الأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وذلك حسب نسب إستفادها من خدماتها والتي تقاس بواسطة بنسبة مئوية وهذا التوزيع يتخذ نوعان :

أ- التوزيع التنازلي:

وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية من قسم إلى قسم موالى دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول.

ب - التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام:

ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل الخدمات بين الأقسام، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة معينة يساهم في النشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني والعكس صحيح ولحل هذه الإشكالية تستعمل طرق عديدة من بينها:<sup>1</sup>

ب-1- طريقة التكاليف النظرية:

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة، يمكن أن نحدد بواسطة حساب جبري، وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم والملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في التكاليف الأقسام لفترة مقبلة.

ب-2- الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي، وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع<sup>2</sup> وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها، ولعدد- ن - من القسم المتبادلة الخدمات نحصل على- ن- من المعادلات

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد، ط2، 2008، ص 170

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص 171

طرق حساب سعر التكلفة

الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

وهناك طريقة أخرى (طريقة المصفوفات) وهي تستعمل في حالة ما إذا كان التبادل بين أكثر من قسمين أين تصبح الطريقة الجبرية غير ملائمة.

ج- التوزيع مع تبادل الخدمات بين أقسام الأساسية:

إن تبادل الخدمات بين أقسام لا يقتصر الثانوية فقط بل يمكن هناك تبادل بين الأقسام الأساسية، ولحل مشكلة هذا التبادل نلجأ إلى نفس الطرق المستعملة في حساب التبادل بين الأقسام الثانوية.

ملاحظة:

لا يتم حساب تكلفة هذه الخدمات إلا بعد التوزيع الثانوي البسيط أو التبادل الذي يتم بين الأقسام الثانوية والأساسية.

5- تحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف:

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن بعضها حقيقيا أو جزء من هيكل المؤسسة، وبعضها قد يكون نظريا، وكلها تعتبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها، ثم تحميلها على التكاليف. هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة قياس إذا يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات، وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج أو الطلبية من أعباء القسم.

6- ملاحظات حول طريقة التكاليف الحقيقية (الأقسام المتجانسة):

تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية، ولكن لا تحسب هذه الأعباء إلا بعد انتهاء الدورة الاستغلالية، وذلك فإنه توجه لهذه الطريقة عدة انتقادات:

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، وتستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة والغير المباشرة، بينما يحتاج المسير بين إلى التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات.

- تعتمد هذه الطريقة على حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل إن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فهي تأخذها كلها دون مراعاة تغيير مستوى النشاط وهذه ما قد يؤثر على التكاليف والتكلفة النهائية.

المبحث الثالث: طريقة التكلفة الجزئية:

المطلب الأول: مبدأ وأهمية التحميل العقلاني:

أتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير.

وعلى هذا الأساس نقوم بفصل بين التكاليف<sup>1</sup>:

أ- الفصل بين التكاليف: تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين نوعين من التكاليف:

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

طرق حساب سعر التكلفة

أ-1- التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف المستقبلية عن حجم النشاط ولا تتغير بتغيره هذه التكاليف الثابتة بالنسبة للمجموع ولكن متغيرة بالنسبة للوحدة الواحدة. فهي ذات علاقة عكسية مع حجم النشاط ونظرا لثباتها إجمالية فكلما كان عدد الوحدات أكثر كلما كان نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف أقل والعكس في حالة انخفاض عدد الوحدات.

أ-2- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتناسب مع حجم النشاط فتزداد بزيادة و تنقص بالنقصان فهي تكاليف متغيرة إجمالية لكنها ثابتة بنسبة الوحدة الواحدة.

فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير الطريقة الأقسام المتجانسة حيث الجزء من التكاليف الثابتة المحملة يتم حسابه بالعلاقة التالية: التكاليف الثابتة الإجمالية \* معامل التحميل

أو بعبارة أخرى: التكاليف الثابتة الإجمالية \* (النشاط الحقيقي / النشاط العادي)

المطلب الثاني: تحميل المصاريف الثابتة وفق طريقة التحليل العقلاني:

قبل التطرق لكيفية تحميل المصاريف الثابتة يجب معرفة ما يلي:

أ- النشاط العادي: هو مستوي معين من النشاط الذي تهدف المؤسسة إلي تحقيقه إذنا فهو عبارة عن هدف يحدد قبل انطلاق النشاط الحقيقي للمؤسسة. ويجب مراعاة ما يلي :

1. هيكل المؤسسة .

2. حد الأقصى للنشاط.

وكذلك لابد من مراعاة إمكانية التوسع المستقبلي، العوامل الاقتصادية الخارجية كالعرض، الطلب

المنافسة، ولتحديد النشاط العادي لدينا اختيارين:

1- الطاقة النظرية: وهي تعبر عن المستوي العالي للنشاط ولا تؤخذ بعين الاعتبار الطلبات المكررة، التعطلات، حوادث العمل، الأعياد الرسمية، الإضراب... الخ

2- الطاقة الواقعية: هذه الطاقة تأخذ في الحسبان مختلف العوامل المتعطلات للألة، أوقات الراحة اليومية.

3- الطاقة العادية: وهو حجم النشاط العادي الذي يتحدد بالتقديرات الطلبات أو المبيعات (تقديرات قصيرة، المدى الطويل)، وينتج عن تحديد هذا المستوى من النشاط العادي للحالات التالية:

-حجم النشاط العادي: حجم النشاط الحقيقي معناه معامل التحميل يكون مساويا للواحد وتفسر على أن التكاليف الثابتة تحمل بشكل إجمالي على سعر التكلفة، فلا تكون إذا هنا فرق التحميل<sup>1</sup>.

حجم النشاط العادي > حجم النشاط الحقيقي وبالتالي معامل التحميل يكون أكبر من الواحد ونقول

أن التكاليف الثابتة المحملة على سعر تكلفة أكبر من التكاليف الثابتة الحقيقية، فالمؤسسة تتحمل تكاليف ثابتة إضافية الفرق المحمل عليه يضاف إلى النتيجة.

حجم النشاط العادي < حجم النشاط الحقيقي: يعني معامل التحميل أقل من الواحد، فالتكاليف

المحملة أقل من التكاليف الحقيقية، هذه الحالة تحمل جزء من التكاليف الثابتة على التكاليف وسعر التكلفة النهائي.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي ، مرجع سبق ذكره، ص 173

طرق حساب سعر التكلفة

الفرق يمثل نقص يحذف من النتيجة ويسمي فرق نقص الفعالية في كل الحالات يبقى سعر التكلفة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة.  
 ب- النشاط الحقيقي: وهو يعبر عن ذلك النشاط الذي استطاعت المؤسسة أن تحققه فعلا خلال فترة زمنية معينة وبالتالي فهو يتحدد بشكل نهائي عند نهاية الفترة المحاسبية المعمول به بعد تحديد النشاط الحقيقي والنشاط العادي، وبقسمة النشاط الحقيقي على النشاط العادي ينتج لدينا نسبة تسمي معامل التحميل العقلاني. وعن طريقه تتم معرفة التكاليف الثابتة المحملة وذلك بضرب مبلغ التكاليف الثابتة معامل التحميل.

المطلب الثالث: كيفية تطبيق هذه الطريقة:

\*تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة والمتغيرة لكل قسم، وتخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من أقسام مساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.

1-توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد:

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت والآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل وبالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل.

2. توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة:

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع احدي الطريقتين التاليتين:

1-ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد.

2-فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة<sup>1</sup>.

الطريقة الأولى:

إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:

- يخصص حقلان لكل قسم الأول للنفقات المتغيرة والثاني للنفقات الثابتة.
- توزع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة.
- يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي، مرجع سبق ذكره، 174



طرق حساب سعر التكلفة

• أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته .

• ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد.

الطريقة الثانية:

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين:

- 1- تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق (ثانوي) بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة
2. نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي.

المطلب الرابع: مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني.

أ. المزايا

- 1- تسمح بحساب سعر التكلفة الذي يفيد في الإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما تسمح بمراقبة فعالية التسيير.
- 2- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا
- 3- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- 4- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- 5- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة للوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

ب. العيوب:

- 1- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- 2- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وخاصة في وجود أعباء نصف متغيرة.
- 3 - تقييم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم النشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ المستوي العادي للنشاط ويكون هناك تخزين المصاريف العامة.

المبحث الرابع: دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة مون جرجرة:

المطلب الأول: تقديم مؤسسة مون جرجرة والنظام المعتمد لحساب التكاليف<sup>1</sup>

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة مون جرجرة المتبع الكبير في أرافو، حيث سنتطرق في المطلب الأول بدراسة عامة حول المؤسسة. أما المطلب الثاني سنخصه بدراسة تطور التكاليف والنتائج في المؤسسة وفي المطلب الثالث سنتعرض إلى نظام حساب التكلفة في المؤسسة.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التركيبي، مرجع سبق ذكره، ص 175

طرق حساب سعر التكلفة

أولاً: التعريف بمؤسسة مون جرجرة

1. نبذة تاريخية عن المؤسسة

مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو هي مؤسسة عائلية ذات مسؤولية محدودة برأس مال 98 مليون دج توظف حالياً حوالي 300 عامل تختص في إنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية وقد أنشأت في سنة 1999 من طرف السيد إدمانان عبد الله، في بداية نشاط المؤسسة كانت تختص في إنتاج المياه المعدنية ذات سعة 1.5 ليتر ولكن قد تطور نشاطها وذلك بإنتاج مختلف المنتجات مثل عصير البرتقال ومختلف أشكال قارورات المياه من حيث الحجم والشكل، حيث تتراوح طاقة إنتاجها 388 000 ليتر في اليوم.

\*اسم المؤسسة: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة المنبع الكبير أرافو.

\*الاسم التجاري: مون جرجرة.

\*نشاط المؤسسة: تختص في إنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية .

\*الموقع الجغرافي للمؤسسة: تقع في أرافو بلدية الشرفة دائرة مشدالة ولاية البويرة.

\*عدد العمال: توظف مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو حوالي 300 عامل في مختلف الأنشطة.

\*رقم هاتف المؤسسة: من أجل تسهيل التواصل بين المستهلك والمؤسسة وضعت مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو رقم الهاتف والفاكس لخدمة المستهلك:

➤ الهاتف: (0213-020-72-30-30) ، (0213-020-72-34-34)

➤ الفاكس: (0213-026-95-05-70).

\*تسويق المنتج: منتج مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو يتمركز في أكثر من 30 ولاية وذلك لسيطرتها على أكبر نقاط البيع<sup>1</sup>.

\*الإستراتيجية السوقية: بسبب شدة المنافسة بين المؤسسات الوطنية المختصة في إنتاج المياه المعدنية وخاصة ذات سعة 1.5 ليتر والتي توجد حوالي 40 علامة تجارية مختص من هذا النوع لجأت مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو إلى إستراتيجية تسويقية جديدة والمتمثلة في إنتاج منتج المياه المعدنية ذات قارورة سعتها 5 لترات وتعتبر مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو الأولى وطنياً لإنتاج هذا النوع من المنتج وذلك في سنة 2003 مما سمح لها بمنافسة منافسيها وسيطرتها على الحصة السوقية وطنياً من هذا المنتج والذي يشمل على أكثر من 30 ولاية ومدن كبرى وقد خصصت المؤسسة ميزانية إضافية من أجل عرض والتعرف على منتجها للعائلات الجزائرية وذلك بوضع أعوان مختصين في حماية المستهلك ومتابعة المنتج المسوق.

\*المينوج: مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو تسوق مختلف المنتجات من حيث النوع والحجم والمتمثلة في قارورات المياه الطبيعية المعدنية والمشروبات غير الكحولية المتعددة الأحجام والأشكال والتي سوف تعينها في الجدول التالي:

جدول رقم (III-01): مختلف المنتجات التي تسوقها مؤسسة مون جرجرة

الماء الطبيعي	المشروبات غير الكحولية (عصير البرتقال)
---------------	--

<sup>1</sup> موقع من الانترنت، بحث وضع نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

السعر بـ لـيـتـر	شكل المنتج	السعة بـ لـتـر	شكل المنتج
02	Bouteilles	19	Bonbonnes
1.25	Bouteilles	05	Bidons
0.25	Bouteilles	1.5	Bouteilles
		0.5	Bouteilles
		0.25	Goblets

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

\* نقاط قوة مؤسسة مون جرجرة:

- جودة المنتج: يتميز منتج مؤسسة مون جرجرة بالجودة من حيث النوع والحجم وذلك لوضعها أعوان مختصين في مراقبة الجودة ومتابعة المنتج من بدايته إلى نهايته للتطوير المنتج ومراقبته من حيث النوع والشكل من أجل المنافسة السوقية وإرضاء الزبائن.
- جودة المواد الأولية: تلعب المواد الأولية دورا أساسيا في نوعية المنتج وتحديد سعر البيع مما أدى بالمؤسسة الاختيار متعاملين من أجل الحصول على جودة المواد الأولية من حيث التنوع والشكل والسعر.
- ثبات أسعار البيع: يتميز منتج مون جرجرة بثبات أسعار البيع وذلك من بداية سنة 2010.
- وفرة المنتج: يتميز منتج مون جرجرة بالوجود حتى في الأعياد ذلك بسبب طاقتها الإنتاجية الكبير الذي يتراوح 388000 لتر/اليوم<sup>1</sup>.

2-الأهداف والإطار التنظيمي للمؤسسة:

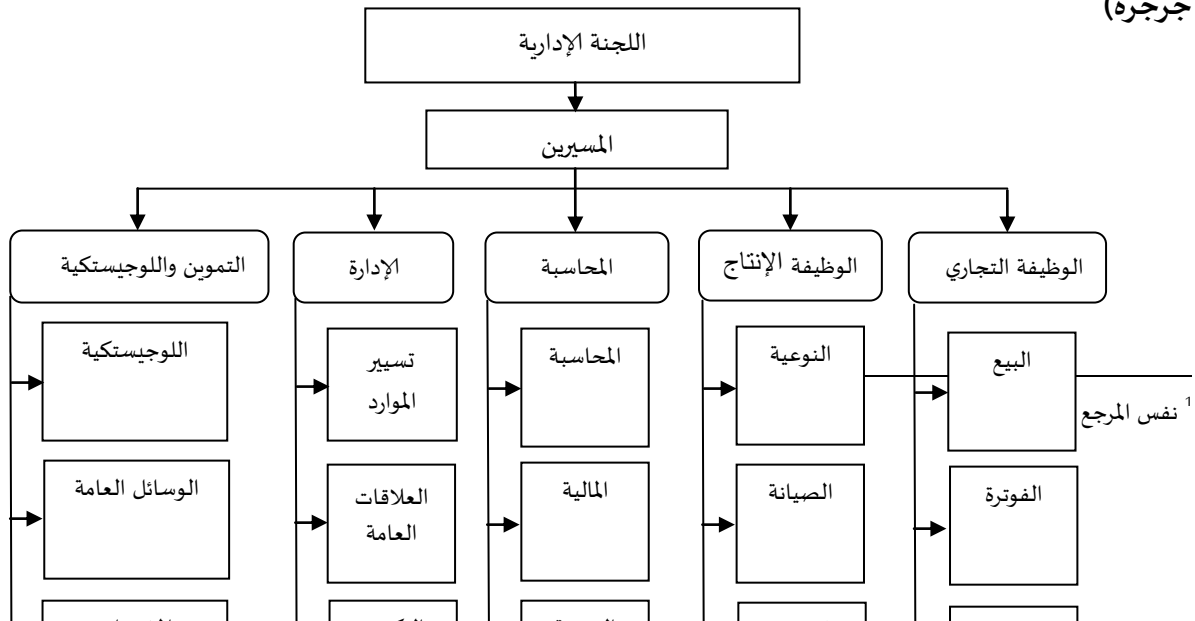
1.2. أهداف المؤسسة

تتمثل أهداف المؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية فيما يلي:

- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة التي تتعرض لها؛
- تلبية حاجيات السوق الوطنية والعمل على تدعيم وتنمية الاقتصاد الوطن ولما الدخول إلى الأسواق العالية؛
- تخفيض التكاليف من اجل التوصل إلى تحقيق الميزة التنافسية؛
- إرضاء العملاء والحفاظ عليهم وكسب ثقتهم وضمن وفائهم.

الشكل رقم (III-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والعصير (مون

جرجرة)



المرجع: وثائق المؤسسة.

2-2-الإطار التنظيمي للمؤسسة<sup>1</sup>: تشغل مؤسسة مون جرجرة حاليا 300 عاملا مقسمين على خمس دوائر تنظيمية يديرها المدير العام بمساعدة المسير.

\*مهام المدير العام: هو المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة ومن مهامه

- تحديد الموازنات ورفعها إلى مجلس الإدارة؛
  - إعطاء التراخيص للقيام بالمهام داخل التراب الوطني في إطار النظام المعمول به؛
  - إعطاء التراخيص لشراء مستلزمات الإنتاج؛
  - الاستعانة بالخبراء والمستشارين من أجل فحص ومراقبة ومتابعة الإنتاج ونظام التسيير.
- حيث يمارس عمله بمساعدة اللجنة الإدارية والمسؤول بالتسيير ومن المهام الموكلة لهذا الأخير ما يلي:
- تقدم المؤسسة لدى محافظ الحسابات؛
  - متابعة الوكالة المعطاة للمديرية العامة في غياب المدير العام؛
  - التفاوض على قروض التمويل مع البنوك في حدود تقديرات الموازنة.

\*الوظيفة التجارية: تشغل موظفين يتولون العمليات المتعلقة ببيع المنتجات والاتصال بالزبائن، وتلقي طلباتهم ثم تحويلها إلى الوظيفة التقنية، إعداد الفواتير ومتابعة النتائج التجارية (لوحة القيادة) وتسيير مادي للأغلفة.

\*وظيفة الإنتاج: تشغل 239 عاملا وهي تقوم بمراقبة النوعية ومطابقتها للمعايير المعدة وتتولى عمليات الصيانة وكذلك تسيير كلا من أعمال الإنتاج والورشات والقيام بعمليات المعالجة والتطهير.

\*الوظيفة المالية والمحاسبية: تشغل 05 عاملا هي التي تتولى عملية المسك اليومي للحسابات وإرسالها إلى المحاسبة المالية وتحليلها مع مسؤول الوظيفة المالية وإعداد التصريحات الضريبية في الآجال المحددة وإعداد الفواتير للزبون ومتابعتها وتسيير عمليات الصندوق.

<sup>1</sup> موقع من الانترنت، بحث وضع نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

طرق حساب سعر التكلفة

\* الإدارة العامة: تشغل 08 عاملا وتتولى تسيير الموارد البشرية والمادية، فهذه الوظيفة تسهر من جهة على أمن المؤسسة بشكل عام وعلى حماية الوسائل العامة للمؤسسة ومن جهة أخرى تسهر على تسيير الموارد البشرية وما يتبعها من تكوين وتسيير الشؤون الاجتماعية.

\*التموين واللوجيستكية: تشغل 21 عاملا وتتولى تسيير اللوجيستكية والوسائل العامة والمشتريات وتسيير المخازن.

المطلب الثاني: تطور التكاليف والنتائج في مؤسسة مون جرجرة

سنعرض من خلال هذا المطلب ملخصا بتطور نتائج مؤسسة مون جرجرة وعليه سيتم كخطوة أولى بيان اتجاه تطور نتائج المؤسسة مقارنة برقم أعمالها ثم بيان أسباب ذلك بالتعرض التطور التكاليف والنواتج خلال الفترة المذكورة. والجدول الموالي يبين تطور رقم الأعمال ونتيجة الدورة للفترة 2010-2011.

جدول رقم (III-2): رقم الأعمال ونتيجة الدورة لسنة 2010 – 2011.

سنة 2011	سنة 2010	البيان
553.197.603,11	161.399.597,00	رقم الأعمال
242,75	-	نسبة النمو %
23.371.475,61	5 332.365,40	النتيجة الصافية
338,29	-	نسبة النمو %

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من خلال الجدول أن رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة ارتفع سنة 2011 بنسبة كبيرة 242,75% وهذا الارتفاع سببه بالأساس ارتفاع مبيعات المؤسسة خاصة مبيعات المنتج قارورة ذات سعة 05 ل. فيما يلي عرض بالتفصيل لعناصر التكاليف بطبيعتها والأرصدة الوسيطة المستخرجة من جداول حسابات النتائج للسنوات المذكورة.<sup>1</sup>

جدول رقم (III-3): تطور حسابات الأرصدة الوسيطة للنتائج خلال الفترة 2010 – 2011.

نسبة النمو	سنة 2011	سنة 2010	البيان
219,28%	553 197 603,11	173 259.597	إنتاج السنة المالية
251,42%	460.966.004,56	131 .171.512,72	إستهلاكات السنة المالية
119,39%	92.231.598,55	42.088.084.28	القيمة المضافة
255,79%	29.194.363,86	10.355.200	إجمالي فائض الاستغلال
217,33%	2.3371.457,61	7.364.817,50	النتيجة العملياتية
-	-	2.032.452,10	النتيجة المالية

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور أعلاه

الفصل الثالث:

طرق حساب سعر التكلفة

238,29%	23.371.475,61	5.332.365,40	النتيجة العادية قبل الضريبة
338,29%	23.371.475,61	5.332.365,40	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
338,29%	23.371.475,61	5.332.365,40	النتيجة للأنشطة

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (III-4): تطور حسابات التكاليف خلال الفترة 2010 – 2011.

البيان	سنة 2010	نسبة	سنة 2011	نسبة	نسبة النمو
ح/60	125.666.889,05	%74,83	455.021.397,51	%85,89	%11,15
ح/62	5.504.623,67	%3,21	5.944.607,05	%1,13	%2,08-
ح/63	28.772.085,04	%1,73	62.498.826,36	%11,80	%10,07
ح/64	2.960.799,24	%1,76	538.408,33	%0,10	%1,66
ح/65	412.921,50	%0,24	160	%0,0003	%0,2397
ح/66	2.032.452,10	%0,15	-	-	%0,15
ح/68	2.577.461,00	%0,12	5.822.728,25	%01	%0,88
المجموع	167.927.232	%100	529.826.127,50	%100	-

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (III-5): تطور حسابات إيرادات خلال الفترة 2010 – 2011.

البيان	2010	النسبة	2011	النسبة
ح/70	161.399.597,00	93,15	553.197.603,11	100
ح/71	11.860.000	6,84	-	-
المجموع	173.259.597	100	553.197.603,11	100

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

\* القيمة المضافة: شهدت ارتفاعا ملحوظا خلال سنة 2011 بنسبة نمو 119,39% والذي نتج عن ارتفاعها مبيعات المؤسسة التي تشكل ربحا لها.

طرق حساب سعر التكلفة

\* نتيجة الاستغلال: سجلت ارتفاعا ملحوظا سنة 2011 بنسبة 219,28% بالنسبة لسنة 2010 وهذا راجع إلى انخفاض أعباء الاستغلال.

من خلال ما سبق يمكن القول أن نواتج الاستغلال ساهمت بشكل كبير في الربح المحقق خلال سنة 2011 وهذا ما يعبر عن التسيير الحسن للمؤسسة، حيث أعطت الاهتمام النتائج الاستغلال بحكم أنها تمثل نتائج النشاط العادي، ويمكن من خلاله تقييم أداء المؤسسة ويرجع ارتفاع نتيجة الاستغلال خاصة سنة 2011 بنسبة 79، 255% إلى انخفاض تكاليف الاستغلال وارتفاع إنتاجية المؤسسة، وذلك راجع للتحكم الحسن للتكاليف، ومعرفة كيفية حدوثها ومحاولة تخفيضها قدر الإمكان<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: النظام المعتمد من طرف مؤسسة مون جرجرة لحساب التكلفة

تعتمد مؤسسة مون جرجرة لصناعة المياه الطبيعية والمشروبات غير الكحولية لحساب التكلفة النهائية للمنتج على طريقة التكلفة الكلية وذلك بتحميل جميع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتجات وهي عملية تقوم بها كل شهر حيث يتم تحديد هذه التكاليف كما يلي:

1. تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة:

1.1 . التكاليف المباشرة:

\*تكلفة المواد الأولية واللوازم: تحسب هذه التكلفة في مصلحة المحاسبة حيث تعتمد على طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لتقسيم مخرجات المواد الأولية، وبالإستعانة ببرنامج خاص يحصل على كافة المعلومات عن استهلاكات المواد الأولية، أو اللوازم المنتج معين.

\*تكلفة اليد العاملة: تعتمد المؤسسة في تحديد هذه التكاليف على بطاقة ساعات العمل التي يمر بها كل منتج والوقت الذي تستغرقه كل آلة في عملية الإنتاج وكذلك يتم الاتصال مصلحة الأجور للحصول على أجر القائمين على عملية الإنتاج لتحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة لكل منتج.

\*تكاليف الإهلاك: وتضم إهلاك الآلات ومعدات النقل والأدوات المكتبية والمباني التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتج معين، حيث تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الثابت لحسب القسط السنوي للإهلاك الآلات كما يلي:

$$\text{حساب معدل الإهلاك} = 100 / \text{مدة الإنتاج}$$

$$\text{حساب قسط الإهلاك السنوي} = \text{قيمة الآلة} \times \text{معدل الإهلاك} \times \text{عدد الأيام} / 360$$

1-2- التكاليف غير المباشرة:

\*المصاريف المالية: تتمثل في كل من مصاريف المراجعة ومصاريف المهام...

\*الضرائب والرسوم الجمركية: تتمثل في الرسم على النشاط المني (TAP).

\*اليد العاملة غير المباشرة: تتمثل في اليد العاملة التي تساهم في عملية الإنتاج بطريقة غير مباشرة.

\* الفضلات والمهملات: هذه الأخيرة لا يتم تحميلها على المنتجات إلا بعد أن يتم تقسيمها من طرف لجنة تابعة لمصلحة الضرائب ويتم تحميلها بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA).

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور أعلاه

طرق حساب سعر التكلفة

بعد التعرف على مختلف التكاليف في المؤسسة التي يتم الحصول عليها من طرف مصلحة المحاسبة سنتطرق إلى الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة إلى كيفية تحميل هذه التكاليف على المنتجات.

2- الطريقة المعتمدة من طرف مؤسسة مون جرجرة لحساب التكلفة

تعتمد مؤسسة مون جرجرة لصناعة المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية لحساب التكلفة النهائية للمنتج على طريقة التكلفة الكلية وذلك بتحميل جميع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتجات وهي عملية تقوم بها كل شهر حيث يتم تحديد هذه التكاليف كما يلي:

1-2- تحميل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتج (قارورة ذات سعة 1,50ل)  
\* التكاليف المباشرة<sup>1</sup>:

➤ تحديد تكلفة المواد الأولية: تحسب هذه التكلفة في مصلحة المحاسبة حيث تعتمد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لتقسيم مخرجات المواد الأولية، وبالإستعانة ببرنامج خاص يحصل على كافة المعلومات عن إستهلاكات المواد الأولية، لمنتج معين وكمثال عن المشتريات من المواد الأولية لإنتاج منتج مياه طبيعية سعة 1.5 ل (القارورة، الغطاء، لاصقات القارورة، مقبض فاربدو، لاصقات الفاربدو، شريط بلاستيكي، الحبر، شريط لاصق).

لمعرفة نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة تم استخدام نسبة حسابها باستعمال الطريقة الثلاثية

كما يلي:

$$\text{نسبة المنتج } A = \frac{\text{قم أعمال المنتج } 100 \times A}{\text{رقم الأعمال الكلي}}$$

هذه النسبة يحددها مسؤول قسم المحاسبة على أساس رقم الأعمال لكل منتج، مما يحمل تكاليف أكثر للمنتج قارورة ذات 05 ل بحكم أن المؤسسة تفيه رقم أعمال من مبيعات المنتجات.

➤ تكلفة اليد العاملة: تعتمد المؤسسة في تحديد هذه التكاليف على بطاقة ساعات العمل التي يمر بها كل منتج والوقت الذي تستغرقه كل آلة في عملية الإنتاج وكذلك يتم الاتصال بمصلحة الأجور للحصول على اجر القائمين على عملية الإنتاج لتحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة وللحصول على تكلفة اليد العاملة للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة اليد العاملة للمنتج } A = \text{التكلفة الإجمالية لليد العاملة} \times \text{نسبة المنتج}$$

ثم تحسب تكلفة اليد العاملة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{تكلفة اليد العاملة للوحدة الواحدة من المنتج } A = \frac{\text{تكلفة اليد العاملة للمنتج } A}{\text{الوحدات}}$$

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور أعلاه



طرق حساب سعر التكلفة

➤ تكاليف الإهلاك: تضم إهلاك الآلات والمباني ومعدات النقل والأدوات المكتبية التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتج معين، حيث تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الثابت لحساب القسط السنوي للإهلاك الآلات كما يلي<sup>1</sup>:

$$\begin{aligned} \text{حساب معدل الإهلاك} &= 100 / \text{مدة الإنتاج} \\ \text{حساب قسط الإهلاك} &= \text{قيمة الآلة} \times \text{معدل الإهلاك} \times \text{عدد الأيام} / \\ &360 \end{aligned}$$

\*التكاليف غير المباشرة:

➤ المصاريف المالية: تتمثل في كل من مصاريف المهام ... وللحصول على المصاريف المالية للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{المصاريف المالية للمنتج A} = \text{المصاريف المالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تسحب المصاريف المالية للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{المصاريف المالية للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{المصاريف المالية للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ الضرائب والرسوم: تنسب في الرسم على النشاط المهني وللحصول على الضرائب والرسوم للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{الضرائب والرسوم للمنتج A} = \text{الضرائب والرسوم الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب الضرائب والرسوم للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{الضرائب والرسوم للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{الضرائب والرسوم للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ الفضلات والمهمات: هذه الأخيرة لا يتم تحميلها على المنتجات إلا بعد أن يتم تقييمها من طرف لجنة تابعة لمصلحة الضرائب ويتم تحميلها بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA).

➤ مصاريف الضمان الاجتماعي: يمثل 26% من الأجر القاعد لكل عامل وللحصول على مصاريف الضمان الاجتماعي للمنتج A يحسب كما يلي:

$$\text{مصاريف الضمان الاجتماعي للمنتج A} = \text{الضمان الاجتماعي الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب مصاريف الضمان الاجتماعي للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور أعلاه

مصاريف ض الاجتماعي للوحدة من المنتج A = م ض ! للمنتج A / عدد  
الوحدات المنتجة

➤ مصاريف التخزين: تتمثل في مصاريف إدخال وإخراج المواد الأولية والسلع وللحصول على مصاريف التخزين للمنتج A تحسب كما يلي<sup>1</sup>:

مصاريف التخزين للمنتج A = مصاريف التخزين الإجمالية X نسبة المنتج

ثم تسحب التخزين للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

مصاريف ض الاجتماعي للوحدة الواحدة من المنتج A = م ض الاجتماعي للمنتج A / عدد  
الوحدات المنتجة

➤ مصاريف التعبئة: للحصول على مصاريف التعبئة للمنتج A كما يلي:

مصاريف التعبئة للمنتج A = مصاريف التعبئة الإجمالية X نسبة المنتج

ثم تسحب مصاريف التعبئة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

مصاريف التعبئة للوحدة الواحدة من المنتج A = مصاريف التعبئة للمنتج A / عدد الوحدات  
المنتجة

➤ مصاريف الصيانة: للحصول على مصاريف الصيانة للمنتج A تحسب كما يلي:

مصاريف الصيانة A = مصاريف الصيانة الإجمالية X نسبة المنتج

ثم تسحب مصاريف للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

مصاريف الصيانة للوحدة الواحدة من المنتج A = مصاريف الصيانة للمنتج A / عدد  
الوحدات المنتجة

➤ تكاليف المعالجة والنظافة: تتمثل في مصاريف التنظيف ومواد التنظيف وتعقيم المياه وللحصول على تكاليف المعالجة للمنتج A تحسب كما يلي:

تكاليف المعالجة والنظافة للمنتج A = التكاليف الإجمالية المعالجة والنظافة X  
نسبة المنتج A

ثم تسحب تكلفة المعالجة والنظافة للوحدة من المنتج A كما يلي:

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور

تكاليف النظافة للوحدة الواحدة من المنتج A = المصاريف المالية للمنتج A / عدد  
الوحدات المنتج

➤ التوقعات: تمثل 01% من رقم أعمال كل منتج من منتجات المؤسسة.

2-2- نقد الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة:

بالرغم من أن الطريقة المذكورة تمكن من التحديد الدقيق لتكلفة المواد الأولية والتي تمثل نسبة معتبرة من تكلفة المنتج، إلا أن المشكل يبقى في التكاليف غير المباشرة، حيث أن هذه الطريقة تقسم هذا النوع من التكاليف بشكل اعتباطي لأنها لا تسمح بفهم الأنشطة المسببة للتكاليف، وباستعمال رقم الأعمال كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة فإن هذه الطريقة تحمل تكاليف أكثر للمنتجات التي يكثر عليها الطلب مما يؤثر في قرارات تسعيرها<sup>1</sup>.

كما أن هذه الطريقة لا توضح فرص تخفيض التكاليف، لأنها لا تبين مواطن تضخمها وهي تربط تكاليف الموارد مواد، عمل، آلات، ...) بالمنتجات مباشرة دون المرور على المستهلك الفعلي لهذه الموارد وهي الأنشطة، وعليه يمكن القول أن الاستمرار في استعمال هذه الطريقة لحساب تكاليف كل منتج لا يخدم أهداف المؤسسة في توفير قاعدة صحيحة البناء سياسة تسعيرية ملائمة، ونظرا لهذه السلبيات الناتجة من اعتماد هذا النظام سنحاول في المبحث الثاني إلى اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بفهم الأنشطة المسببة للتكاليف وتتبعها وكذلك توفير قاعدة معلومات دقيقة وذات مصداقية للتكاليف.

المبحث الخامس: اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد تعرفنا في المبحث السابق على النظام الذي تتبعه المؤسسة لحساب تكلفة إنتاجها المختلفة ولعل ما يلفت الانتباه هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمل على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف منتج وهذا لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج.

فإذا كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي تم التعرض لجانبه النظري هو النظام الذي يعالج التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات مرورا بالأنشطة المسبب لها وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة أنظمة حديثة لحساب التكاليف وذلك من أجل:

➤ توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعير ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم

في التكاليف النهائية:

➤ تمكين المسيرين من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وذلك عن طريق إرساء نظام حديث

لحساب التكلفة النهائية تتأقلم مع خصائص المؤسسة ووضع نظام محاكاة للتكاليف المقدرة ومتابعة التكاليف الحقيقية.<sup>2</sup>

المطلب الأول: تحديد أنشطة وتكاليف المؤسسة:

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور

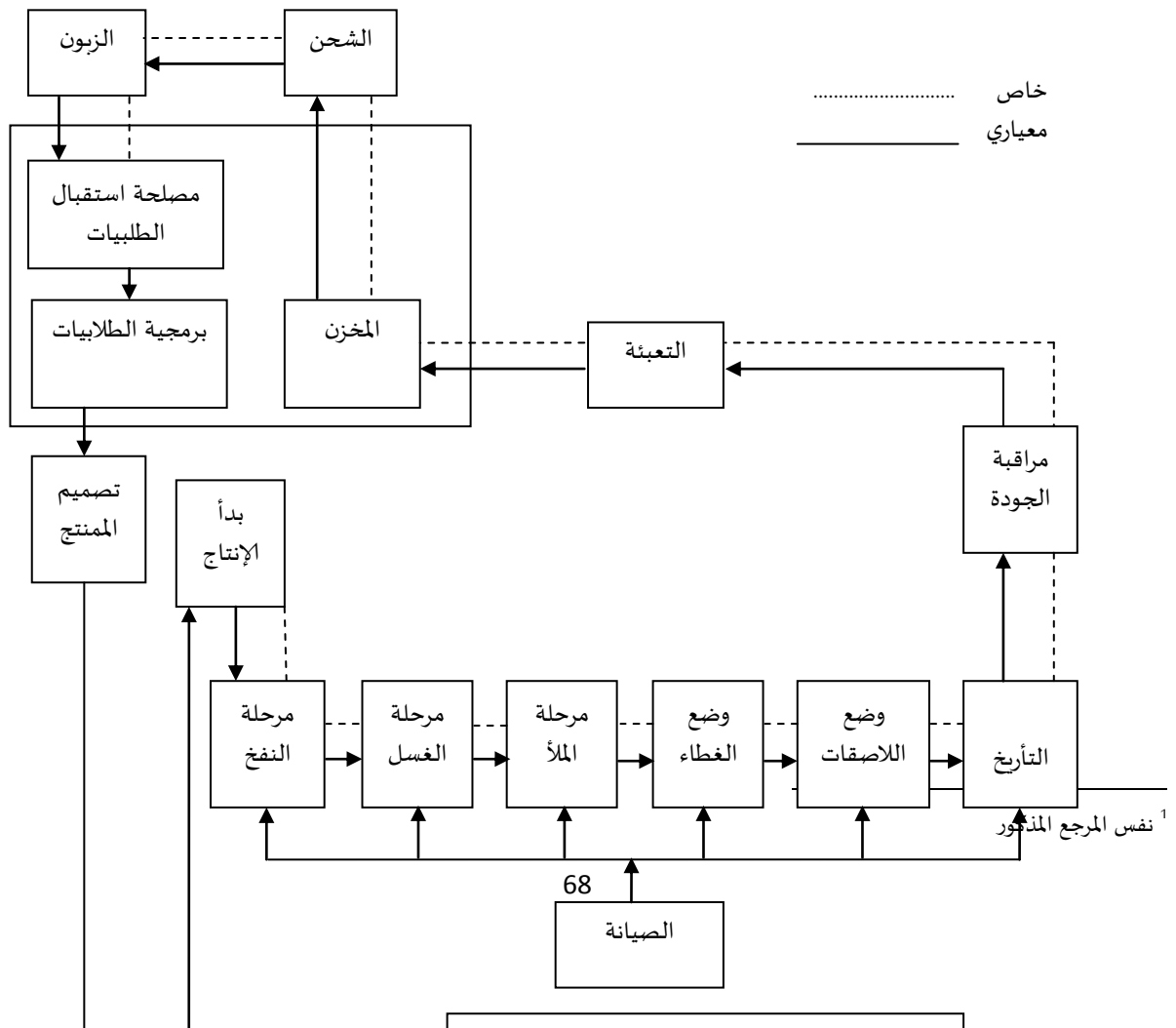
<sup>2</sup> نفس المرجع المذكور

طرق حساب سعر التكلفة

الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب تكلفة المنتج بأكثر دقة كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة، ونظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم وضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة عليها ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات ويكتسي إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يركز على الأنشطة في المؤسسة وكما تعتبر مرحلة أساسية وذلك من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة لذلك سنقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى خمسة أنشطة رئيسية وأما قسم المحاسبة والمالية وقسم الإدارة العامة سيتم تصنيفها كأنشطة داعمة.

بغرض تحليل الأنشطة سيتم الانطلاق من مسار إنتاج منتج معين، بغير إهمال الأنشطة الدعم، أي أن كل مرحلة من مراحل الإنتاج سيتم اعتبارها كمنشأة مستقلة. الشكل رقم (11): يوضح مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة.

الشكل رقم (2-III): مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة<sup>1</sup>



المرجع: من إعداد الطلبة بمساعدة المحاسب

1-تحديد أنشطة المؤسسة:

1-1-الأنشطة الرئيسية

\* نشاط التموين:

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ برمجة الطلبيات للمواد الأولية؛

➤ إعداد الطلبيات.

\*نشاط تخزين المواد الأولية:

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط استقبال المواد الأولية؛

➤ نشاط تخزين المواد الأولية حسب طريقة استهلاكها؛

➤ نشاط إخراج المواد الأولية حسب طريقة استهلاكها.

\*نشاط الإنتاج:

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط تصميم المنتج؛

➤ نشاط الإنتاج

طرق حساب سعر التكلفة

➤ نشاط الصيانة.

\*نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع:

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط التعبئة؛

➤ نشاط مراقبة التوعية؛

➤ نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع.

\*نشاط البيع:

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط استقبال طلبات الزبائن؛

➤ نشاط إعداد الطلبات؛

➤ نشاط شحن وتوزيع المنتجات؛

➤ نشاط إعداد الفواتير.

1-2- الأنشطة الداعمة: حيث تجمل فيها كل من أنشطة الإدارة العامة ونشاط المحاسبة والمالية، ستحمل تكاليف هذه الأنشطة إلى الأنشطة الرئيسية المذكورة سابقا.<sup>1</sup>

2. تحديد التكاليف:

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكاليف كل نشاط، حيث نوضح إجراءات تتبع تكاليف كل نشاط ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية في الصنف السادس من خلال تحدد كيفية توزيع كل نوع من التكاليف بحسب التدرج في جدول حسابات النتائج.

1-2- المواد واللوازم المستهلكة:

يجب أولا طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في المواد الأولية لعمليات الإنتاج، وبعد ذلك نطرح الإستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولا بالدوائر التنظيمية كما يلي:

➤ استهلاكات اللوازم المكتبية (المكاتب)؛

➤ استهلاكات قطع الغيار (الورشات)؛

➤ استهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات ( الزيوت، الشحوم، الغاز...).

2-2- الخدمات:

نظرا لكون هذه الأخيرة عرفت نموا معتبرا سنة 2011 فإنه يجب أن تحظى باهتمام خاص، في العادة وكما هو موضح في الوثائق المحاسبية للمؤسسة فإن هذا البند في العادة يضم ما يلي:

\*مصاريف الإيجار: من خلال جدول حساب النتائج نجد أن المؤسسة لا تضم أي مصاريف للكرء نظرا لاعتمادها على وسائلها الخاصة، وتعتبر أغلب هذه المصاريف مباشرة للأنشطة.

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور

طرق حساب سعر التكلفة

\*مصاريف الصيانة: هي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة .  
2-3- أعباء المستخدمين:

يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكله التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور الموظفين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة وتقسم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة. \*الأجور للغير: تضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي الأنشطة الدعم.

\*مصاريف الإشهار: وتعتبر كلها مصاريف مباشرة للأنشطة البيع.

\*مصاريف التنقلات: تتحمل المؤسسة هذه المصاريف عند تنقل الإطارات فتحمل إلى الإدارة العامة.

\*مصاريف الهاتف: تنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

2-4- الضرائب والرسوم:

تعتبر غير مباشرة، ويمكن اعتبارها تكاليف على مستوى المصنع (ح/ 64)، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة<sup>1</sup>.

2-5- الأعباء العملياتية الأخرى:

المؤسسة لا تأخذها بعين الاعتبار.

2-6- المصاريف المالية:

وهي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

2-7- المصاريف المتنوعة:

من خلال جدول حساب النتائج نجد أن المؤسسة لا تضم أي عناصر غير عادية وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة.

2-8- مخصصات الإهلاكات:

تقسم إلى ثلاثة أصناف:

\*إهلاك الآلات: مثل إهلاك الآلات والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة .

\*إهلاك المباني والورشات: مثل إهلاك المبنى الخاص بقسم الإنتاج أو بالقسم التجاري وهذا النوع يقسم بين الأنشطة حسب عدد الأصناف المنتج.

\*إهلاك معدات النقل: مثل إهلاك السيارات وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

<sup>1</sup> نفس المرجع المذكور

### طرق حساب سعر التكلفة

بعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية ثم نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين وتخزين المواد الأولية والإنتاج وتخزين المنتجات التامة الصنع والبيع وأما إستهلاكات الطاقة الكهربائية والماء يصعب تحديد تكلفة كل نشاط، لكن تجدر الإشارة إلى أن النوع الأول (الكهرباء) يمكن حل مشكلتها بتركيب عداد على الأقل عند كل من الأقسام التالية:

- عداد لوظيفة الإنتاج؛
- عداد لوظيفة تخزين المواد الأولية؛
- عداد لوظيفة تخزين المنتجات تامة الصنع؛
- عداد الآلات الكهربائية (أجهزة الإعلام الآلي والمكيفات)؛
- عداد للإدارة العامة.

### خلاصة الفصل:

إن كل طريقة من الطرق التي تم التعرض إليها تنتهج مبدأ تعتمد عليه للوصول إلى تحديد التكاليف وسعر التكلفة وبعبارة أخرى تحديد نتيجة الاستغلال للمؤسسة.

فنجد طريقة الأقسام المتجانسة مبدئها يقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة هدفها الأساسي محاسبي أي حساب التكاليف المتدرجة الحقيقية، ونظرا لابتعاد هذه الطريقة عن الموضوعية كانت محل الانتقاد فعدلت بطريقتين، فطريقة التحميل العقلاني تهتم بدراسة التكاليف الثابتة وذلك بتحميل جزء منها على أقسام المؤسسة حتى تستعمل بشكل امثل، أما طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة التكاليف المتغيرة وذلك من أجل معرفة مدى مساهمتها في حجم التكاليف المنتوج.

حيث قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة مون جرجرة، التي تم التطرق إلى جانب النظري للمؤسسة من خلال تقديم المؤسسة وتطورها ومختلف أقسامها ومصالحها وطبيعة نشاطها والمنتجات التي تسوقها وإستراتيجيتها السوقية التي اعتمدها منافسها في السوق وعند قيامنا بدراسة نظام التكاليف في المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف حيث تقوم بتحميل تكاليفها غير المباشرة على المنتجات مباشرة




طرق حساب سعر التكلفة

وذلك باعتماد نسبة مئوية يتم تحديدها بقسمة رقم أعمال كل منتج على رقم الأعمال الكلي وهذه النسب تمثل نصيب كل منتج التكاليف غير المباشرة ثم ضرب هذه النسبة في التكاليف القابلة للتوزيع إلى أن هذه النظام المنتهجة من طرف المؤسسة لا يعبر عن التكلفة الحقيقية لكل منتج.

الخاتمة

### الخاتمة:

من خلال الدراسة السابقة ومن خلال ما تطرقنا إليه خاصة في الجانب النظري، يمكننا القول بأن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الأمة المالية للفرد والمؤسسة، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف ودراستها. إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على إستمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل كثير من الغموض والتردد في التوجه نحو نظام أفضل ويدفع بنا إلى السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم الطرق حسابها أو الكيفية تطبيق إحدى هذه الطرق وقيامي بهذه الدراسة المتواضعة مكننتي من تعميق معارفي في هذا المجال.



قائمة المصادر  
والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### المراجع باللغة العربية:

- 1-- بويقوب عبد الكريم "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية 1997
- 2- أحمد طرطار "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة" دار النشر الجزائرية 2015 ص 259
- 3- نوال مرانطي أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، جامعة الجزائر ص 10
- 4- ناصر دادي علون "تقنيات مراقبة التسيير" دار المحمدية العامة - الطبعة الثانية 1994..
- 5- محمد أحمد خليل "محاسبة التكاليف في الوحدات الصناعية" دار الجامعات المصرية، القاهرة 1976.
- 6- محمد كمال عطية "أصول محاسبة التكاليف" دار الجامعات المصرية 1974.
- 7- علي رحال "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون. الجزائر 1994.
- 8- محمد بوتين "محاسبة العامة للمؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية 1991.
- 9- م. سعيد أوكيل "فنيات المحاسبة التحليلية" الجزء الأول، دار الأفاق 1991.
- 10- إسماعيل عرباجي "اقتصاد المؤسسة، أهمية التنظيم، ديناميكية الهياكل" ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 1996.
- 11- د/صالح الرزق، د/عطا خليل بن وراذ "مبادئ المحاسبة التحليلية" .
- 12- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000
- 13- سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار الياوربي العلمية، عمان، الأردن، 1998.
- 14- محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المنهاج عمان، الأردن، 1998.
- 15- محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999.
- 16- محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، ط1، 2010.
- 17- أحمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 18- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
- 19- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979.
- 20- ناصر دادري عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
- 21- تشاراز هورنجرن، سريكانتاتار، جورج فوستر، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009.

المواقع:

1- موقع من الانترنت، بحث وضع نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- Abdallah Boughaba «Comptabilité Analytique d'exploitation» Edition Berti 1998.
- 2- N. Arfaoui et A.Amarani « Méthode d'analyse des coût» Edition management 1991.
- 3- Jaques Margerin «Base de la comptabilité Analytique» Edition d'organisation 1991.
- 4- Pierre Lesseque «Gestion de l'entreprise et Comptabilité» 4ieme édition Dalloz.
- 5- Christian et Christian Roulet «Comptabilité Analytique et contrôle de gestion» Edition Dunode 1986.
- 6- JEA N-PIERRE JOBARD, PIERE GREGORY, Gestion, Edition Dalloz, Paris, France,1995.
- 7- ALAIN DAVIS, l'information comptable outil de communication , édition organisation , Paris, France, 1987.

## الملخص:

بدئنا دراستنا هذه بإعطاء مفاهيم تتعلق بالمؤسسة والمحاسبة التحليلية خاصة التي كانت في بدايتها عبارة عن تقنية للحساب ثم تطورت تدريجياً إلى أن أصبحت نظاماً كاملاً يتمتع بأسس وقواعد لا يمكن الاستغناء عنها وقد جعل منها المختصين في الميدان نموذجاً لا يستعمل لتحديد التكاليف فحسب وإنما يمكنه التعايش مع كل التغيرات التي تحدث في المؤسسة سواء المتعلقة بالمنافسة أو مساهمة مستخدمي هذا النموذج حيث كان التنظيم أساس ظهور أنظمة المعلومات إذ بدونها لا يمكن للمؤسسة وضع خطط ولا تصور لمستقبلها.

## الكلمات المفتاحية:

1/ المؤسسة      2/ المحاسبة التحليلية      3/ نظام المعلومات      4/ التكاليف  
5/ التنظيم      6/ تقنية

## Résumé:

Nous avons commencé cette étude en donnant des concepts liés à l'organisation de la comptabilité analytique, en particulier qui était à ses débuts une technique de calcul, puis progressivement développés jusqu'à devenir un système complet avec des fondements et des règles incontournables en a fait un modèle non utilisé pour déterminer uniquement les coûts, mais pouvant coexister avec tous Les changements qui interviennent dans l'organisation, qu'ils soient liés à la concurrence ou à la contribution des utilisateurs de ce modèle, car l'organisation a été à la base de l'émergence des systèmes d'information, car sans elle, l'institution ne peut pas élaborer de plans ni envisager son avenir.

## les mots clés:

1 / Entreprise      2 / Comptabilité analytique      3 / Système d'information  
4 / Coûts      5 / Réglementation      6 / Technologie