

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

الأساليب المنتهجة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة ملبنة مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

د/ بوزيان العجال

مقدمة من طرف:

دنيا زاد بن والي

رجاء ختير

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيساً	د/ ولد سعيد محمد	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقرراً	د/ بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشاً	د/ بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية: 2022/2021

## شكر وتقدير

إلى الذي وفقنا في إتمام هذا العمل و ما توفقنا إلا بإذن الله لقوله تعالى " لئن شكرتم لأزيدكم" الحمد لله الذي علم الإنسان ما لم يعلم، و الصلاة و السلام على النبي الأكرم الذي دل الأمة على الخير و سلك بها للطريق الأقوم أما بعد :

نتوجه بشكرنا العميق لكل من ساعدنا في هذا الإنجاز و إثراء هذا البحث المتواضع سواء من قريب أو من بعيد، و نخص بالذكر الدكتور المشرف و المؤطر " بوزيان

## العجال"

الذي لم يبخل علينا بانتقاداته الهادفة.

كما لا ننسى الأستاذ خويدي خالد و بلال

و شكر خاص لدكتور ولد سعيد محمد

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الذين سهروا على تكويننا طيلة فترة دراستنا الجامعية فتشكراتنا لكم جميعا و بعل الله مساعدتكم فورا لكم.

## إهداء:

إلى من حن علي ورباني ، و تعب من أجلي ورعاني ، و ما ملكة يداه أعطاني و أبخص لي كل غال و فداني إلى من تحمل مشاققة الدنيا و عنائها من أجل أن أعيش معززة ، مكرمة .

### أبي العزيز

إلى نور العيون ورمش الجفون و العقل الموزون و الصدر الحنون إلى البلسم الشافي و القلب

الدافئ إلى أروع أم في الوجود

### أمي الحبيبة .

إلى سندي في الحياة إخوتي

إلى كل أصدقائي الذين تقاسمت معهم مشواري الجامعي

وكل من ساعدني من قريب وبعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع

## إهداء

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العقل وأعطانا القدرة على التدبر في هذا ، أهدي ثمرة عملي إلى من أنار لي العينين ، إلى من أشعل مصباح الأمل و أطفأ ظلمة جهلي إلى من تعب لراحتي و سهر لنجاحي، إلى من علمني أن الحياة صبر و عطاء ، إلى خير قدوة لي في الحياة " أبي

الغالي".

"رحمك الله يا أغلى ما فقدت"

الكون لنرسم غايتنا للنجاح و التفوق.

إلى من كانت سندي في السراء و الضراء ، إلى نبع الحنان، هبة الرحمن إلى من قدمت لي كل الدعم لأجتهد و تراني متفوقة، إلى من يعجز اللسان على ألتناء عليها و القلم عن وصف

فضلها ، إلى من تحت أقدامها الحنان " أمي الغالية".

إلى الأصدقاء و الأخوة الذين عرفتهم و ولدتهم ظروف الحياة.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
	الشكر والتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة و المحاسبة التحليلية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة
03	المطلب الأول: نشأة و تطور المحاسبة
03	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة
04	المطلب الثالث: أنواع المحاسبة
05	المبحث الثاني: عموميات المحاسبة التحليلية
05	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة
05	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية وأهميتها
07	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة
09	المبحث الثالث : وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية
08	المطلب الأول: وظائف المحاسبة التحليلية
09	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية
10	المطلب الثالث: استعمالات و مكانة المحاسبة التحليلية
12	خلاصة
<b>الفصل الثاني: مفاهيم عامة عن الأعباء و التكاليف</b>	
14	تمهيد
15	المبحث الأول: مفاهيم حول الأعباء
15	المطلب الأول: تعريف الأعباء و الأعباء الخاصة بالمحاسبة التحليلية
16	المطلب الثاني: أنواع الأعباء
22	المطلب الثالث: الفرق بين الأعباء و التكاليف
22	المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف
22	المطلب الأول تعريف التكاليف
22	المطلب الثاني: أنواع التكاليف
23	المطلب الثالث: تحليل التكاليف المتغيرة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة

27	المبحث الثالث : الأساليب المنتهجة لتحليل التكاليف
27	المطلب الأول : أسلوب تحليل بواسطة الأعباء الكلية (الأقسام المتجانسة) LES CENTRES D'ANALYSE
38	المطلب الثاني : أسلوب التحميل العقلاني للأعباء الثابتة
46	المطلب الثالث : أسلوب تحليل التكاليف المتغيرة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة DIRECT COSTING
54	خلاصة
<b>الجانب التطبيقي : دراسة حالة ملبنة مستغانم</b>	
57	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة GIPLAIT
57	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة GIPLAIT
62	المطلب الثاني : منتوجات المؤسسة
63	المطلب الثالث : الوثائق المستعملة في تحليل التكاليف
70	المبحث الثاني: تطبيق مختلف الأساليب في المؤسسة
70	المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الكلفة الكلية)
74	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني
82	المطلب الثالث: طريقة التكلفة المتغيرة
87	المبحث الثالث: دراسات سابقة
87	المطلب الأول : الدراسة الأولى
87	المطلب الثاني: الدراسة الثانية
88	المطلب الثالث: الدراسة الثالثة
89	خلاصة الفصل
91	الخاتمة
	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
22	تغير الأعباء	1-II
29	توزيع الأعباء الغير المباشرة في مؤسسة "س"	2-II
34	الأعباء الغير المباشرة	3-II
36	توزيع المصاريف الغير المباشرة	4-II
42	توزيع أولي للمصاريف الغير المباشرة	5-II
47	الاستغلال التفاضلي بالطريقة التقليدية (البسيطة )	6-II
53	طريقة التكلفة المتغيرة المعاصرة	7-II
64	توزيع الأعباء	1 -III
65	توزيع الأعباء غير مباشرة ( مفاتيح التوزيع )	2 -III
66	توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الأولي )	3 -III
67	توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الأولي ) : التوزيع الثانوي ( مفاتيح التوزيع )	4 -III
68	توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الثانوي)	5 -III
75	توزيع الأعباء غير مباشرة بمعامل التحميل	6 -III
82	توزيع الأعباء إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة	7 -III
83	الاستغلال التفاضلي	8 -III

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
15	مخطط توضيحي لتحديد الأعباء "	1-II
17	مخطط توضيحي لكيفية توزيع الأعباء	2-II
18	التمثيل البياني للأعباء الثابتة الكلية	3-II
19	التمثيل البياني للأعباء الثابتة للوحدة	4-II
19	التمثيل البياني للأعباء المتغيرة الكلية	5-II
20	التمثيل البياني للأعباء المتغيرة للوحدة :	6-II
21	التمثيل البياني للأعباء الكلية	7-II
21	التمثيل البياني للأعباء الكلية للوحدة	8-II
28	حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	9-II
59	GIPLAIT الهيكل التنظيمي لمؤسسة	1-III
85	التمثيل البياني للعبة	1-III

# المقدمة العامة

إن التطورات الحاصلة في العلاقات الاقتصادية والعوامل الفاعلة فيها ، و تطورات المبادلات التجارية و تشابكها ، و كذلك زيادة حدة المنافسة ما بين المؤسسات على المستوى الوطني و على المستوى الدولي للحصول على الأسواق لتصريف المنتجات والبضائع ، و الحصول على المواد الأولية الضرورية بأقل تكلفة ، و اليد العاملة اللازمة بأفضل الشروط و اقل الأسعار بغرض ضمان نشاط المؤسسة و تحقيق أهدافها المرجوة و لا سيما الأرباح

كل هذا جعل من هذه الأخيرة مجبرة على التفكير في إيجاد الوسيلة و الكيفية التي تضمن لها الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها و تقليل أو ضغط التكاليف و هذا عن طريق المحاسبة التحليلية .  
ولكن ما زالت المحاسبة التحليلية قليلة الاستعمال في بلادنا باعتبارها اختيارية وليست إجبارية من حيث القانون إلى جانب أنها مكلفة ، إلا أن هناك بعض المؤسسات الكبرى التي تستعملها و إننا نأمل أن تصبح جميع المؤسسات الجزائرية مهتمة بهذا النوع من المحاسبة خاصة قبيل انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة و انفتاحها على السوق الأوروبية .

و من أجل مواجهة المنافسة المرتقبة من باقي الدول و جب عليها وضع إستراتيجية جديدة و هذا قصد الحفاظ على المنتج الجزائري و بالتالي الحفاظ على ديمومة المؤسسات الوطنية .

و من هذا المنطلق بدأ التفكير في استخدام المحاسبة التحليلية و هذا لما تكنسيه من أهمية بالغة .  
حيث بدأ المحاسبون يتجهون نحو محاسبة التكاليف التي تعتبر أداة كفيلة بإتاحة كافة البيانات اللازمة التفصيلية بغية اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بنواحي النشاط المتعددة .  
تكمن أهمية محاسبة التكاليف في أنها تمكن المؤسسة من إمكانية تدنيه التكاليف و تعظيم الأرباح التي تعتبر مشكلة كل مؤسسة .

### 1-الإشكالية

فيما تتمثل الأساليب المنتهجة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟

#### الأسئلة الفرعية

1- ما هو أثر المحاسبة بصفة عامة على تحقيق الربحية داخل المؤسسة ؟

2- ما أهمية تحليل التكاليف والأعباء داخل المؤسسة ؟

3- ما هو واقع المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة الاقتصادية؟

2-الفرضيات :

- يمكن اعتبار الأساليب الكمية والتقنية المنتهجة في تحليل التكاليف داخل المؤسسة ذا منفعة بصفة عامة على ربحية المؤسسة بغض النظر عن الأساليب المحاسبية الأخرى المستخدمة في تحسين أداء المؤسسة،

3- اسباب اختيار الموضوع:

- طبيعة التخصص العلمي وهو المحاسبة والتدقيق .  
- معرفة الفائدة من استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة.  
- تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية واداة ضرورية لكشف الدورة الحقيقية في المؤسسة .

- رغبتى الشخصية لمعرفة مختلف الأساليب لتحليل التكاليف.

4- أهداف الدراسة

- محاولة ابراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية .  
- محاولة تعريف مختلف أساليب لتحليل التكاليف مع تبيان ايجابيات و سلبيات كل اسلوب .

5- أهمية الموضوع

- تعتبر امتداد الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية .  
- تحاول الدراسة تحديد مختلف الأساليب لتحليل التكاليف و أهميتها و كيفية حسابها.

6- منهج البحث: وصفي تحليلي

7- تقسيمات البحث

تم تقسيم هذا البحث الى ثلاث فصول اثنان منها نظري و الثالث تطبيقي وهي على النحو التالي بحيث يتطرق الفصل الأول الى مفاهيم حول المحاسبة و المحاسبة التحليلية و هو بدوره ينقسم الى ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول نشأة و تطور المحاسبة، تعريف المحاسبة و أنواع المحاسبة أما المبحث الثاني تطرقنا الى عموميات المحاسبة التحليلية ذكرنا المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة ، تعريف المحاسبة التحليلية و أهميتها و ايضا العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و في المبحث الثالث ذكرنا فيه وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية و كذلك استعمالات و مكانة المحاسبة التحليلية، أما بالنسبة للفصل الثاني تطرقنا الى مفاهيم عامة عن الأعباء و التكاليف و تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث ايضا حيث تناول المبحث الأول مفاهيم عامة حول الأعباء تعريف ، أنواع، والفرق بين الأعباء و التكاليف أما في المبحث الثاني فتطرقنا الى مفاهيم حول التكاليف أما المبحث الثالث فذكرنا فيه أساليب تحليل التكاليف أسلوب الأقسام المتجانسة ، أسلوب التحميل العقلاني ، أسلوب التكاليف المتغيرة أما بالنسبة للفصل الثالث جانب تطبيقي و تم هو ايضا تقسيمه الى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول الى تقديم عام لمؤسسة ملبنة مستغانم أما المبحث الثاني دراسة حالة المؤسسة و بالنسبة للمبحث الثالث تطرقنا الى دراسات سابقة.



# الفصل الأول:

## مفاهيم حول المحاسبة

تمهيد:

إن المحاسبة علما يتمثل في مجموعة من المبادئ والقواعد و اسس التي تستخدم لتحليل العمليات المالية ، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحليل المعلومات المحصلة عليها من المحاسبة، تقوم بتجميعها مما يساعد الادارة التخطيط و الرقابة و تقييم الانتاج و بالتالي تحقيق أهدافها الاقتصادية.

## المبحث الأول : مدخل المحاسبة

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة<sup>(1)</sup>

اهتم الإنسان منذ القدم للاحتفاظ بسجلات المحاسبية نظرا لفوائدها العديدة مثل السجلات التي تبين كميات المحاصيل التي كانت ترد إلى مخازن الدولة، والكميات التي كانت تصرف منها، وبالرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظام محاسبي متكامل بالمعنى الذي نعرفه اليوم إلا أنها كانت تفي بحاجياتهم في ذلك الوقت.

احتفظ الروم والإغريق بالسجلات المحاسبية منتظمة نوعا ما، ومن هنا نستنتج أن المحاسبة قد نشأت منذ فجر التاريخ وأخذت تتطور تبعا للتطورات الاقتصادية وحاجات المجتمع، ثم ظهر التعامل الآجل في الحياة التجارية فأصبح الحاجة ملحة إلى المحاسبة، واضطر التاجر إلى تسجيل المعاملات التي تتم بينه وبين الغير، وكان استعمال نظام القيد المزدوج نظاما دقة تسجيل العمليات المالية.

وفي العصر الحديث لم يقتصر استخدام المحاسبة على المنشأة التجارية والصناعية والمالية فحسب بل امتد إلى هيئات أخرى متعددة كالمؤسسات الحكومية والنوادي والجمعيات والمنظمات الاجتماعية.

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة<sup>(2)</sup>

هي تقنية وعلم تشمل مجموعة مبادئ وأسس ومناهج وقوانين تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، فهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على المستندات مبررة لها، وتطبيقا تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وتقييد واحتساب وتنظيم الحركات معبرا عنها بمصطلح نقدي.

وتطبق المحاسبة على مختلف المشروعات سواء كانت إنتاجية، زراعية أو تجارية مهما اختلفت أنواعها وأحجامها ورأس مالها.

إذا كان مجال استخدام المحاسبة بالمشاريع الفردية والشركات كبيرا فإن أهميتها لدى الهيئات الحكومية والإدارة والمؤسسة العامة لا تقل شأنًا وهذا ما أكدته المخطط الوطني المحاسبي الصادر بموجب القانون 3975 بتاريخ 29 أفريل 1975.

<sup>1</sup> - محمد بوتين : المحاسبة العامة -ديوان المطبوعات الجامعية -1998- ص 11

<sup>2</sup> . بوهقبة عبد الله- محاسبة تحليلية- الطبعة الثانية 1994 ص9

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة<sup>1</sup>1. المحاسبة العامة:

إن هذا النوع من المحاسبة العامة يعرف بالمحاسبة التجارية أو المالية وفيها يقوم المحاسب بجمع، تقييم، تحليل، تسجيل وتفسير عمليات النشاط الممكن والتعبير عنها بالنقود.

2. المحاسبة التقديرية:

تعتمد هذه المحاسبة على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية حيث تقارن التقديرات بما أنجز فعلا وتستخرج الفروق.

3. المحاسبة الوطنية:

يخص هذا النوع من المحاسبة لقياس الناتج الوطني والدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج.

4. المحاسبة العمومية:

تقوم بدراسة التدفقات المالية والحقيقية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لا تهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال الدولة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.

5. المحاسبة التحليلية:

من الناحية القانونية فإن المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية النقدية لمعرفة مكونات الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصاريف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج لهذا الغرض سميت بالمحاسبة التكاليف لأنها تحدد تكلفة المنتج وتخدم محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى إدارة المشروع بتزويدها بالمعلومات الملائمة لغرض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة .

<sup>1</sup> - يعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية ؛ 1998 ؛ ص 14

## المبحث الثاني: عموميات المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة<sup>(1)</sup>

في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى في المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية والنظام المحاسبة العامة هو المتبعة الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سجلات محاسبية. ثم أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية حاجيات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائفة الكبرى سنة 1929. وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية ظهرت بعد سنة 1945 تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بأنواعها. تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية وأخرى تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المالية المتغيرة ومعرفة عتبة مرد وديتها تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

## المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية وأهميتها

فيما يلي مجموعة من التعاريف الشاملة لمفهوم المحاسبة التحليلية لمختلف الباحثين الاقتصاديين.

التعريف 1:

هي محاسبة التكاليف تطبيقا لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل الوظائف مختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع.

التعريف 2:

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم، نفس المصدر السابق، ص 07

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير للبيانات الخاصة للتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية وهي أداة هادفة لكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجيات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في إشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.

### • التعريف 3:

- تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة إلى جانب تخطيط كفاية التنفيذ وتختلف محاسبة التكاليف على المحاسبة المالية بأن الأولى توعي اهتماما بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة بينما تولي الثانية اهتماما بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة.
- التعريف الشامل للمحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرع من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات، التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة للمنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.

### أهميتها :

تلعب المحاسبة التحليلية دورا مركزيا في مسار تسيير المؤسسة وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار، وإذا كان تسيير أي منظمة إقتصادية يعني الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المرجوة فإن المؤسسة وبالرغم من الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الأولوية دائما تعطى المردودية ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من إتخاذ القرارات والسهر والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة، مما يسمح بإعداد المتواليات التالية<sup>1</sup>:

أهداف ← قرارات ← تصرفات نتائج -

كما أنها تسمح بتحديد فعالية تنظيم المؤسسات وفتح المجال لمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على مستوى الإدارة فهي فعلا أداة ضرورية لتسيير المؤسسة .

<sup>1</sup> مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس العلوم التجارية مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتحاد القرار. 2008-2009 ص 54-55

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

فالمحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين: الدور الأول: والذي يأتي في أعلى النظام من خلال تقييم التكاليف الموازية والتي لها علاقة بالموازنات التقديرية ودورها في مراقبة التسيير. الدور الثاني: والذي يأتي في أسفل النظام بتقييم الإنجازات، حساب الفروقات وإعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات.

### المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.<sup>(1)</sup>

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدر مهم لمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض الماليين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

#### - الهدف بين المحاسبتين:

لقد رأينا أن المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة كما تساهم في تحديد الميزانية العامة للآخر السنة بعد تقييم التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية بصفة منفصلة لكل منتج على حدى. ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية نهتم بدورة الاستغلال فقط بينما المحاسبة العامة فتهتم في نفس الوقت بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة.

#### ➤ المدة الزمنية:

تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طول فترة الاستغلال، وقد تحدد ميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف

<sup>1</sup> - دادي ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، دارالمحمدية العامة 1999 ص11

حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة، أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياس للتحليل هي الشهر عاديا، إلا في الحالات الخاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

#### ➤ مصدر المعلومات:

المعلومات التي تشغلها المحاسبة العامة تخضع كليا للمخطط الوطني المحاسبي الذي يحدد كيفية تسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب وأشياء أخرى، بينما المحاسبة التحليلية نستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي نحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج عن هذه الأخيرة، كما نستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه المعلومات الأدوات المستعملة في محاسبة العامة مثل نقطة الصفر والعناصر الإضافية والأعباء الغير المعتبرة .

#### ➤ مستعملي النوعين:

نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية المالية والقانونية والاقتصادية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة إبتداء من مديرها إلى العمال، إلى المتعاملين معها باختلاف وضعية تهم القانونية والمالية، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هو مسيروا المؤسسة، إذ تفيدهم في تحديد مسؤوليات داخل المؤسسة وفي اتخاذ نتائجها كأساس لاتخاذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي.

#### ➤ الحسابات التي تستعملها:

تستعمل محاسبة العامة حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام، فمثلا في الجزائر، PCN، أما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات محاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة ( les compter réfléchi ) وتهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف -09- في المخطط محاسبي العام.

المبحث الثالث : وظائف والأهداف المحاسبة التحليلية

المطلب الأول : وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن و ضمان الاستمرارية في السوق ، وتمثل الوظائف في :

- الوظيفة التسجيلية : هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل ، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

- الوظيفة التحليلية : تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف ، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

-الوظيفة الرقابية : وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ، وتحديد الانحرافات والتي اما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة ، أو الغير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة و يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أدل الحد منها.

الوظيفة التحفيزية : تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، و نتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا يساعد ادارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية.

ان للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسير المنظمات ، وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب ، و تتمثل أهدافها فيما يلي :

-قياس تكاليف الأداء : الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل اثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول الى الأهداف التالية:<sup>2</sup>

\* تحديد تكلفة كل عنصر

\* تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة

\* تحديد التكلفة الاجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات

\* تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات

-قياس تكلفة الانتاج: تهدف الى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة ، و تخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ماتم استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت و كذلك مدى استفادته من الخدمات و اللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الانتاج، لتحديد سعر البيع و تقييم المخزون السلعي .

<sup>1</sup> اسماعيل يحي التركي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع الأردن 2006 ص24-25

<sup>2</sup> بخيرة عمر، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة مستغانم، 2016/2017 ص15-16

- الرقابة على عناصر التكلفة : وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج ، وتتم من خلال المستندات ، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الاجراءات المناسبة .  
- اتخاذ القرارات : يجب أن تعتمد الادارة قرار من أفضل البدائل المتاحة لديها ، والذي يحقق أهداف المؤسسة ، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها :

\* تحديد العلاقة بين التكلفة ، الحجم ، الربح

\* اتخاذ القرار بتوقيف خط انتاجي معين أو استمرار فيه

\* شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج

\* تغيير الآلات

\* توسيع النشاط

- اعداد الكشوف المالية : تهدف المحاسبة التحليلية الى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الانتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة ، وتستخدم بيانات التكاليف في اعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

- تقدير المردودية : تدرس المردودية على مستويات مختلفة ، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء زيادة الانتاج أو تخفيضه ، أو التوقف تماما عنه

المطلب الثالث : استعمالات ومكانة المحاسبة التحليلية .

1- استعمالات المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جدا نظرا لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف<sup>21</sup> المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الانتاجية والخدمية والتجارية كما أنها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية والرقابة واتخاذ القرار تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع الى مستودعها حتى بيعها وتسليمها للزبائن ، وكثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما ومفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام .

ان محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة والصغيرة لادارة المشاريع واختيار أفضلها التي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة وأن أي نقطة تصرف على ادارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقديمها لمعلومات هامة صحيحة ومفيدة للمشروع.

أحمد بركات، محاضرات في المحاسبة التحليلية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية 1999 ص193<sup>1</sup>

تمكننا المحاسبة التحليلية من التوصل الى اجزاء الانتاج بشكل تفصيلي وذلك من ناحية الكمية و القيمة محللة اياها دقيقا

2- مكانة استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة : تتطلب المحاسبة أثناء العمل بها النقاط التالية:

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها و اسنادات تسيير المخزن لأمين المخزن

- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام

- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات و الطلبات

- انفاق الأعباء بدقة الى العمليات الانتاجية و العمل على تخفيضها قدر الامكان، اضافة الى الزامية توفير

مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع و المنتجات التامة ، و من كل مراحل عملياتها

الانتاجية و توزيع الأجور ، وكذا اليد العاملة و ساعات عمل الالة ، ولا يأتي هذا كله الا ظل تنظيم علمي يلائم

هيكل المؤسسة أو نشاطاتها مالم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة ، وللسير الجيد للمحاسبة التحليلية

لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة

العامة لأنها المكون الأساسي لها بالمعلومات ، اذ للوصول الى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر

التكلفة و مراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تمدها لها المحاسبة

العامة و التي تمل المصدر الأساسي لمعلوماتها و أساس هذا النظام التحليلي

كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة و

القانونية و الجنائية و المالية فانها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة و تبقى عملية اتقان العمل و هذا كما يلي:

- تطبيق تقنيها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها

- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات

- التسجيل الحقيقي و الفعلي لكل الأعباء و المنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و

تحديد النتيجة و كل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية .

3- مكانة المحاسبة التحليلية

ان المحاسبة العامة تقدم و بصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع و الأعباء حسب نوعيتها ، لكن

المعلومات الحتواة فيها رغم أهميتها و ضرورتها ، فهي ليست كافية لمعرفة و تفهم و تحليل عامل النشاط الذي

تقوم به المؤسسة و هذا لأسباب متعددة منها:

- ان المحاسبة العامة شكلية و يفرض عليها قواعد تقييم و تسجيل محدد و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني

- تتعامل مع المعلومات و البيانات في اطار تاريخي الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية .

- 
- الأسباب القانونية والضريبة تبعد عن الواقع الاقتصادي تحديد الأسعار مثلا الربحية حسب الأنواع والأرقام.
  - تتعامل مع البيانات في الصورة المالية فقط بينما هناك جوانب جد مهمة كالكمية مثلا، والتي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية اذ وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل الى البحث عن وسيلة أو النظام لتحليل و ايضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة ، ولقد تمثلت هذه الوسيلة والنظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية. فالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات الأساسية والضرورية لا يمكن الا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات التي تعتمد على المؤسسات من اجل اتخاذ القرارات وتحليل النتائج

خلاصة :

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة نشأة المحاسبة وأنواع المحاسبة وكذلك عن المحاسبة التحليلية كيف كان ظهورها والعلاقة بينها وبين المحاسبة العامة.

## الفصل الثاني:

مفاهيم عامة عن الأعباء و  
التكاليف

تمهيد :

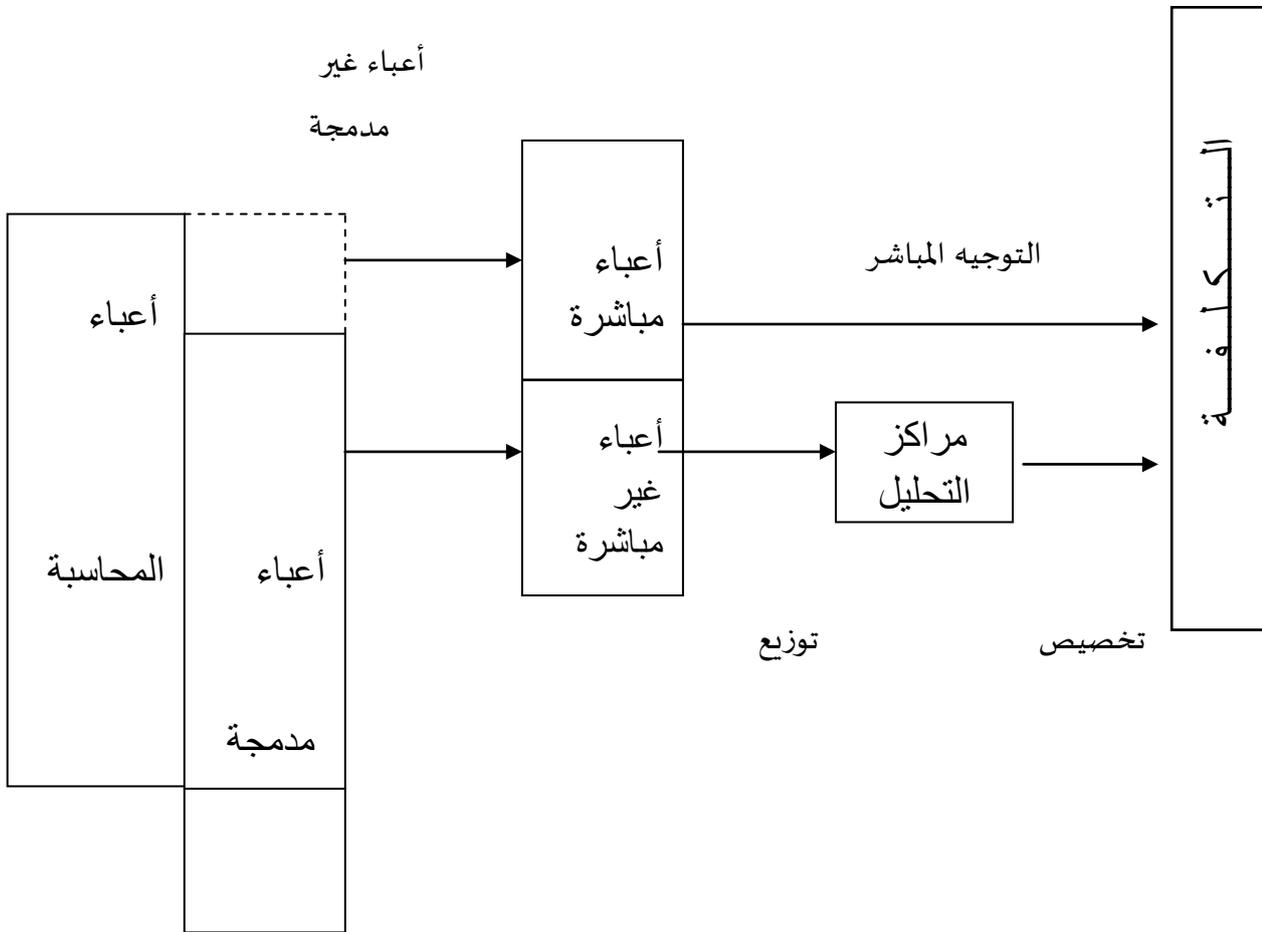
يتحدد سعر البيع المعقول في المؤسسة الاقتصادية عن طريق دراسة وتحليل التكاليف الخاصة بعملية الإنتاجية والأعباء لذلك أردنا التوضيح في هذا الفصل مفهوم الأعباء و التكاليف مع الإشارة عن مفاهيم عامة عنهما،وقمنا كذلك تعريف أساليب تحليل التكاليف ومنه قسمنا الفصل الى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: مفاهيم حول الأعباء

المطلب الأول تعريف الأعباء و الأعباء الخاصة بالمحاسبة التحليلية.<sup>(1)</sup>

هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، أو بمعنى آخر هي عبأ متعلق بمرحلة من مراحل الإنتاج أو هي جميع الأعباء المتحملة والتي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف على المرحلة النهائية. تتكون من أعباء مدمجة وأعباء إضافية.

الشكل II-1: " مخطط توضيحي لتحديد الأعباء "



الأعباء المدمجة = أعباء المحاسبة العامة - ( أعباء خاصة + مساهمات العمال + IBS )

❖ الأعباء غير المدمجة: (1)

هي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف في معناها.

❖ الأعباء المدمجة:

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة الأعباء المحاسبة التحليلية وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء الغير المحملة (غير مدمجة)، أي أن:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{أعباء غير المدمجة.}^{(1)}$$

❖ الأعباء الإضافية: (2)

هي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وهي تضاف إذن إلى أعباء المحاسبة العامة (عند حساب سعر التكلفة).

- وتسمى هذه العناصر الإضافية لأنها ليست ضمن المصاريف المحاسبة العامة ولا تدخل ضمن تقييم عناصر

الأصول في الميزانية ويتمثل في:

أ- مكافأة عمل مستغل.

ب- مكافأة الأصول المملوكة

المطلب الثاني: أنواع الأعباء:

- الأعباء المباشرة و الغير مباشرة

تنقسم الأعباء إلى نوعين نذكر منها:

أولاً: الأعباء المباشرة (3)

هي مصاريف تدمج مباشرة في التكاليف فهي مخصصة بطبيعتها إلى إحدى الوظائف الرئيسية في المؤسسة، بمعنى آخر هي تلك المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة بالسلعة أو الخدمة وبأوامر التشغيل.

<sup>1</sup> طيب زيتوني- محاسبة تحليلية ، الاصدار 2003 ص1

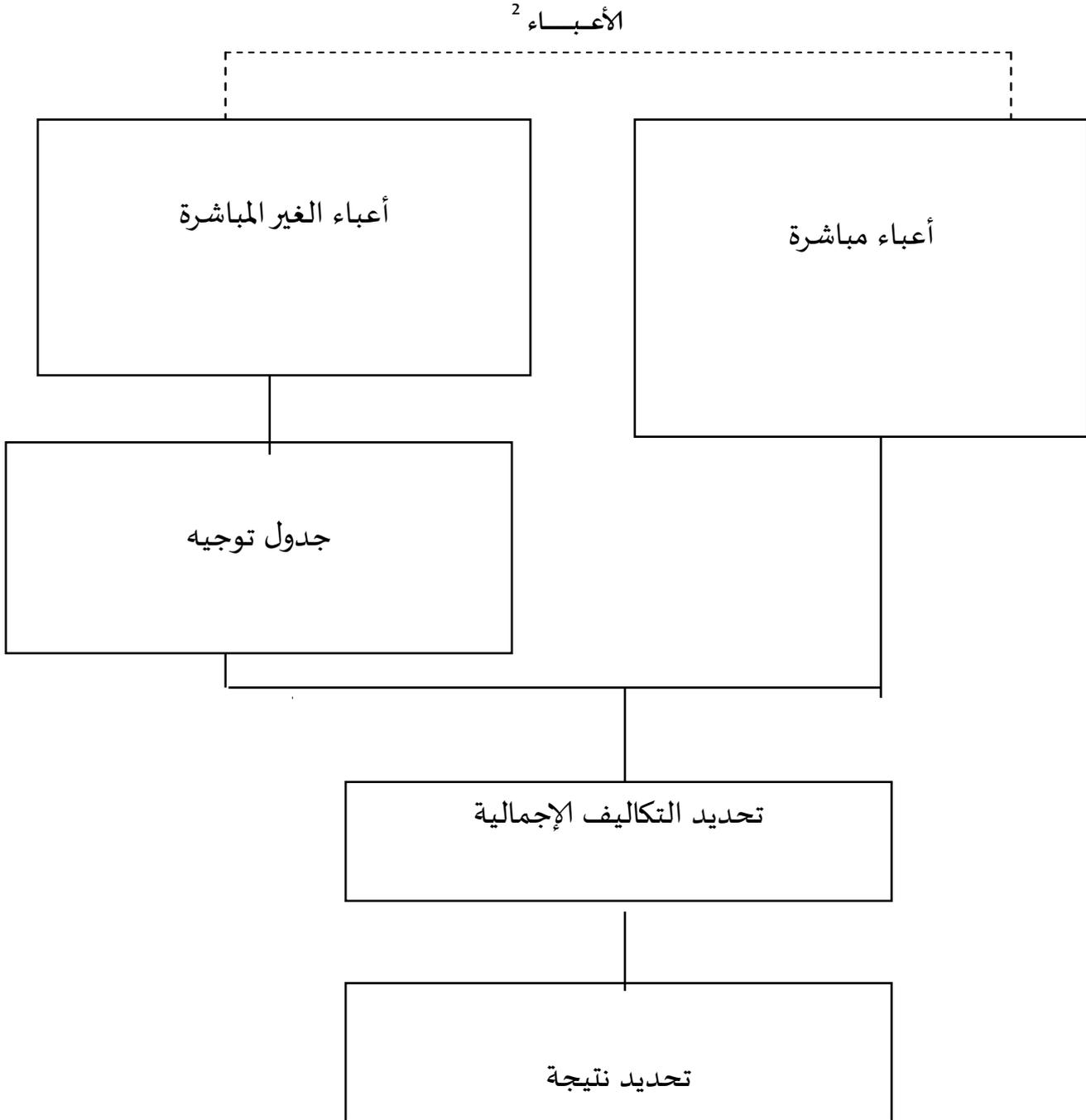
<sup>2</sup> - ناصر دادي عدون ؛ نفس المصدر السابق ؛ 21

<sup>3</sup> سميرة حازوري، معالجة المصاريف المحاسبة العامة؛ وفي محاسبة التكاليف؛ دار الهدى؛ 1991؛ ص 62-64.

ثانيا: الأعباء الغير المباشرة<sup>(1)</sup>

تصرف هذه الأعباء الغير المباشرة من أجل صنع عدد من المنتجات سواءا تعلق الأمر بالنشاط الإنتاجي أو التوزيعي أو الإداري، تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يجب تحليلها وتوزيعها.

الشكل II-2: مخطط توضيحي لكيفية توزيع الأعباء



<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم : المصدر السابق : ص 57 .

<sup>2</sup> يعقوب عبد الكريم نفس المصدر السابق : ص 145

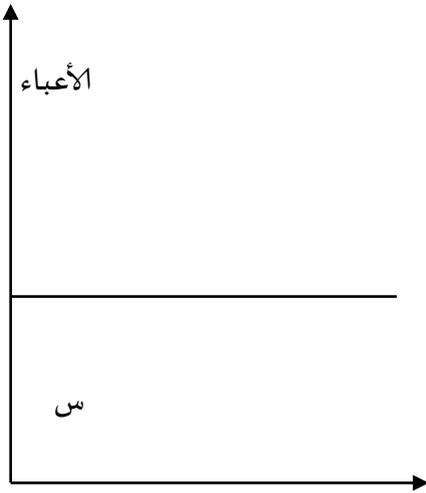
-الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة :<sup>(1)</sup>

1-الأعباء الثابتة :

هي تكاليف تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم النشاط، تبقى مبالغها ثابتة بدون تغيير أو تقريبا ثابتة مهما بلغ مستوى النشاط مثال عن ذلك: الإيجار، مخصصات الإهلاك، فوائد القروض (أنظر الشكل الأول)  
ملاحظة: هناك بعض الحالات لا تكون فيه دوما ثابتة نظرا لمتطلبات المؤسسة مثال: تجديد المعدات، توظيف عمال..  
... أنظر الشكل الثاني.

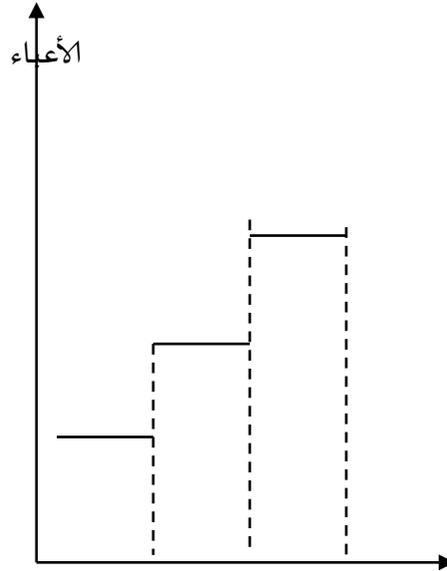
الشكل II-3: التمثيل البياني للأعباء الثابتة الكلية

الشكل (2)



النشاط

الشكل (1)



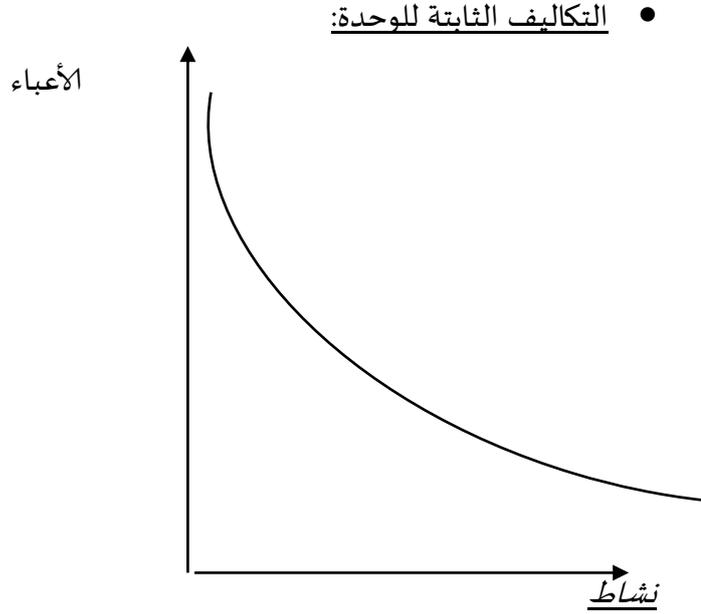
النشاط

الشكل (2)

ما يمكن ملاحظته من خلال الشكل الأول نرى أن الأعباء تبقى ثابتة عند مستوى (س) مهما تغير حجم النشاط.

<sup>1</sup> - سميرة حازولي ؛ نفس المصدر السابق ص61.

الشكل II-4: التمثيل البياني للأعباء الثابتة للوحدة :



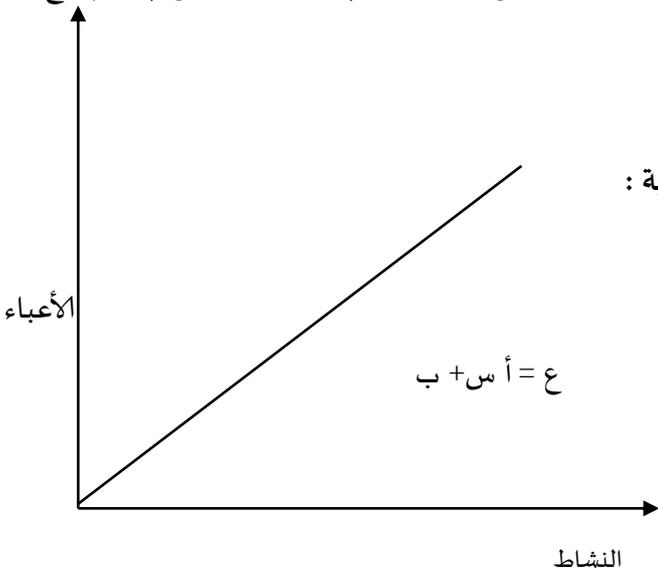
2-الأعباء المتغيرة: (1)

شكل (3)

ما يمكن فهمه من خلال هذا التعريف أن الأعباء المتغيرة تتغير بتغير حجم النشاط، تزيد بتزايد حجم النشاط وتتناقص بتناقصه مثال: أجور عمال مباشرة، مشتريات، مواد أولية، استهلاك الطاقة موجهة للإنتاج.

• الأعباء المتغيرة الكلية: حسب الشكل (1)

الشكل II-5: التمثيل البياني للأعباء المتغيرة الكلية :



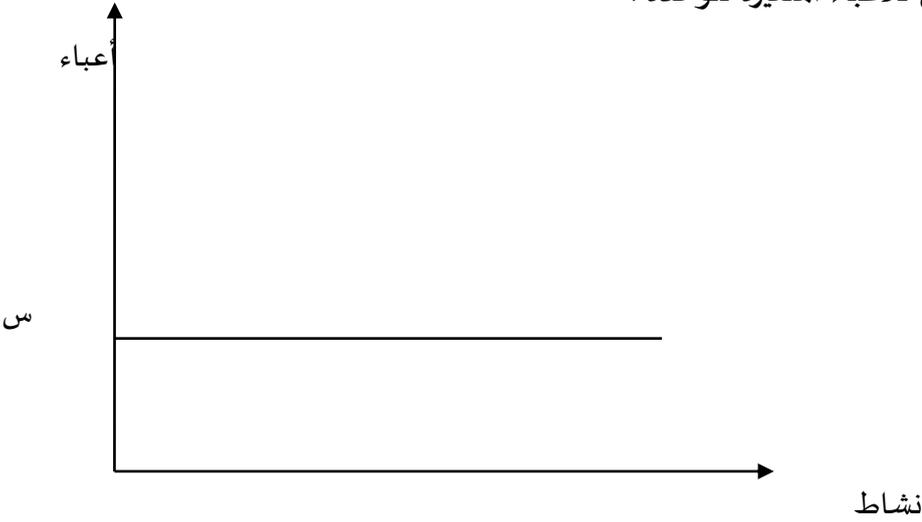
<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم. : نفس المصدر السابق : ص 145

• التكاليف المتغير للوحدة:

ما نستخلصه من ملاحظتنا الشكل (2) نرى أن الأعباء المتغيرة تصبح ثابتة في الوحدة الإنتاجية مثال توضيحي للمنحنى:

6000	4000	2000	كمية منتجة
150.000	100.000	50.000	أعباء متغيرة إجمالية ()
25DA	25DA	25DA	أعباء متغيرة للوحدة

الشكل II-6: التمثيل البياني للأعباء المتغيرة للوحدة :



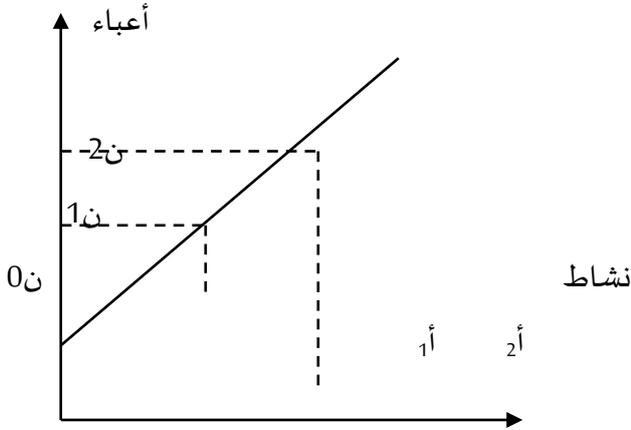
شكل (2)

\* مخطط شامل للأعباء الكلية (ثابتة، متغيرة)

تعليق:

عند نقطة صفر لحجم النشاط نرى أن المؤسسة تتحمل أعباء ثابتة (ن<sup>5</sup>)  
عند نقطة (أ<sup>1</sup>) لحجم النشاط المؤسسة تتحمل أعباء ثابتة إضافة إلى الأعباء المتغيرة عند مستوى (ن<sup>1</sup>)

الشكل II-7: التمثيل البياني للأعباء الكلية



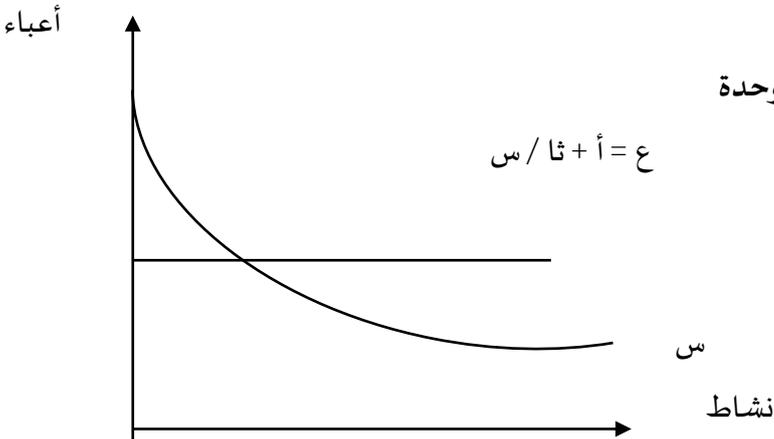
شكل (1)

التكلفة الإجمالية للوحدة (متغيرة، ثابتة) <sup>(1)</sup>

يمكن تلخيص سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة في علاقتهما

بحجم النشاط من خلال المنحنى شكل (02)

الشكل II-8: التمثيل البياني للأعباء الكلية للوحدة



شكل (2)

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم. نفس المصدر السابق؛ ص 150

الجدول الموالي يلخص لنا ما تطرقنا إليه من خلال دراستنا للأعباء الثابتة والمتغيرة لتكاليف الوحدة والأعباء الكلية:

II-1: جدول تغير الأعباء

عناصر	تكلفة وحدة	تكاليف إجمالية
أعباء ثابتة	تتغير عكسيا مع تغير حجم النشاط	تبقى ثابتة رغم تغير حجم النشاط
أعباء متغيرة	تبقى ثابتة مع تغير حجم النشاط	تتغير تناسبيا مع تغير حجم النشاط

المطلب الثالث: الفرق بين الأعباء و التكاليف:

العبء يتقابل مع الناتج الذي يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع والمواد واللوازم ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بصفة مادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة الغير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم أما التكاليف فهي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتوجات أو مجموعة خدمات والمرتبطة بفرع معين أو قسم معين من أقسام الإنتاج أو تلك المرتبطة بمرحلة معينة من مراحل نشاط المؤسسة قبل المرحلة النهائية أو قبل وصول هذه المنتوجات أو الخدمات إلى مرحلة البيع

المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف<sup>(1)</sup>

المطلب الأول: مفاهيم عن التكاليف

هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتوجات أو مجموعة خدمات والمرتبطة بفرع معين أو قسم معين من أقسام الإنتاج أو تلك المرتبطة بمرحلة معينة من مراحل نشاط المؤسسة قبل المرحلة النهائية أو قبل وصول هذه المنتوجات أو الخدمات إلى مرحلة البيع. ويمكن تعريفها بأنها الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتوجات أو مجموعة خدمات والمرتبطة بفرع معين أو قسم معين من أقسام الإنتاج أو تلك المرتبطة بمرحلة معينة من مراحل نشاط المؤسسة قبل المرحلة النهائية أو قبل وصول هذه المنتوجات أو الخدمات إلى مرحلة البيع.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف<sup>(2)</sup>

من التعريف السابق يمكن استنتاج أربع أنواع من التكاليف نذكر منها:

<sup>1</sup> نصر دادي عدون: نفس المصدر السابق. ص 14

- حسب المراحل: وفيها يمكن حساب تكاليف شراء المواد الأولية، حساب تكاليف الإنتاج، حساب تكاليف التوزيع.
  - حسب حقل النشاط: يمكن حساب التكاليف حسب وظائف المؤسسة أو حسب أقسام المؤسسات، أو حسب الطلبيات.... الخ.
  - حسب محتوى التكاليف: التكاليف الكاملة والتكاليف الجزئية (مباشرة، متغيرة، الهامشية "حدية").
  - حسب الزمن: يمكن حساب التكاليف المحققة فعلا والتقديرية.
- ومن بين أهم هذه الأنواع هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج.

### المطلب الثالث: الإنتاج

على ضوء المعلومات سابقة الذكر تبين أن مرحلة الإنتاج تلعب دورا مهما في حساب تكلفة المنتج ولهذا سندرس بالتفصيل مراحل الإنتاج و مختلف العناصر المساهمة في هذه المرحلة.

#### 1-مرحلة الشراء و الإنتاج<sup>(1)</sup>

##### أولاً: الشراء

\* كلفة الشراء تمثل قيمة المواد المحصل عليها من طرف المؤسسة والموجهة نحو الاستعمال من أجل حاجيات الإنتاج أو الاستغلال.

كلفة الشراء تتكون من العناصر التالية:

- سعر الشراء
- مصاريف الشراء

كلف الشراء = المشتريات + مصاريف الشراء (تموين) مباشرة أو غير المباشرة – الخصومات

#### ثانياً: الإنتاج<sup>(2)</sup>

كلفة الإنتاج: عمل الاقتصاديون على التفرقة بين نوعين من كلفة الإنتاج، كلفة الإنتاج النقدية و كلفة الإنتاج الحقيقية و يقصد بكلفة الإنتاج النقدية المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج، وهذا المعنى لنفقة الإنتاج هو ما يعنيه رجال الأعمال عند التكلم عنه، أما عندما يتكلم الاقتصاديون عن نفقة الإنتاج فإنهم يقصدون معنى آخر، وهو نفقة الإنتاج الحقيقية.

<sup>1</sup> فرج الله محمد مصدر سابق ص15

<sup>2</sup> يعقوب عبد الكريم. : نفس المصدر السابق ؛ ص29

لا يقصد بنفقة الإنتاج الحقيقية مجرد المبالغ المالية التي دفعت لعناصر الإنتاج المستخدمة في العملية الإنتاجية بل يقصد بها خدمات الموارد الحقيقية التي استخدمت في العملية الإنتاجية أي خدمات العمل ورأس المال، والأرض المستخدمة في إنتاج السلعة.

أما من الناحية المحاسبية فكلفة الإنتاج هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع وهذه الوسائل هي:

1. وسائل العمل: وهي الوسائل المادية مثل المعدات، تجهيزات الإنتاج.....
2. مواضيع العمل: مواد ولوازم مستهلكة، منتجات نصف مصنعة.
3. القوى العاملة (الجهد البشري) وهي تتمثل في استخدام الجهد الفكري والعضلي في العملية الإنتاجية، ويتم ضمها إما مباشرة كيد عاملة أو غير مباشرة إلى كلفة الإنتاج.

**كلفة الإنتاج = كلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع**

## 2- مرحلة التوزيع<sup>(1)</sup>

### • كلفة التوزيع:

يعني بكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل: مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات العمال، نفقات الإشهار، عمالات البيع، نفقات التصدير...

**كلفة التوزيع = كلفة الإنتاج المنتوجات المبيعة + مصاريف التوزيع**

## 3- الفضلات والمهملات<sup>(2)</sup>

### \* الفضلات

<sup>1</sup> يعقوب ؛ نفس المصدر السابق :. ص31

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون: نفس المصدر السابق ص 104-106

قد تنتج بعض عمليات الإنتاج بقايا تنتج عن هذه العملية بالإضافة إلى المنتجات الأساسية المصنعة أو التامة وخاصة في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع أو الطحن أو التفاعلات الكيميائية يمكن أن تنتج هذه البقايا عن المواد الأولية نفسها.

وهذه الفضلات أو البقايا قد تباع لأغراض استعمالية أخرى، أو ترمى ويتخلص منها أو قد يعاد استعمالها في نفس المؤسسة لنفس الإنتاج أو لإنتاج آخر مثل تجميع فتاة الخشب لصنع الخشب صناعي باستعمال مواد أخرى إضافية.

لذا فإن هذه البقايا سوف تؤثر في حساب تكلفة الإنتاج للمنتوجات التامة أو النصف المصنعة التي نتجت عنها وذلك إما سلباً أو إيجاباً.

#### \* المهملات:

هي المنتجات التي تظهر فيها عيوب أو لا تطابق مواصفاتها مع المواصفات العادية أو المطلوبة من الزبائن مثل الأواني الفخارية أو البلاستيكية التي يظهر فيها اعوجاج شقوق أو انكسار بسيط ونلاحظ أن هذه المهملات لا نتخلص منها دائماً بل تستعمل في المؤسسة وذلك عند إدخالها مرة أخرى في الإنتاج (في حالة منتجات نصف مصنعة) وقد تباع إلى الغير ولكن بأثمان تقريبية وليست أثمان عادية.

#### -الفضلات غير مسترجعة (متخلص منها)

هذا النوع من الفضلات ليس لها فائدة في الأعمال ولا في البيع، تحسب لها مصاريف التنظيف والشحن والنقل، وتعتبر أحد عناصر التكاليف المنتوجات التامة ونصف المصنعة، فتكون تكلفة هذه الأخيرة في العلاقة التالية مع الأخذ بعين الاعتبار الفضلات والمهملات التي ليس لها فائدة

$$\text{كلفة الإنتاج} = \text{مصاريف الإنتاج} + \text{مصاريف نزع الفضلات أو المهملات الضائعة}$$

#### -الفضلات والمهملات المسترجعة:

قد نحصل في عملية الإنتاج على فضلات ومهملات يمكن استعمالها في نفس المؤسسة وبالتالي فقيمة هذه الفضلات والمهملات التي تعين بشكل تقريبي حسب أسعار السوق أو بالشكل التقريبي النظري تدخل في المنتوجات التي نستعملها كمواد أولية.

أما في حالة معالجة هذه العناصر قبل إعادة استعمالها فإنها تدخل كمواد أولية بمجموع تكلفتها بما فيها مصاريف المعالجة فتكون أحياناً تكلفتها بقيمة المواد الأولية المستعملة في مكانها بالإضافة إلى المصاريف المعالجة، أي تصبح الفضلات والمهملات المستعملة عوض المواد الأولية عادية أكبر تكلفة من هذه الأخيرة وتحسب من العلاقة:

$$\text{كلفة الإنتاج} = \text{مصاريف الإنتاج} - \text{قيمة الفضلات والمهملات المباعة}$$

- الفضلات والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية:

إن هذه الفضلات والمهملات يمكن أن تعالج بشكل مستقل (المنتجات الخاصة)، كما يمكن أن تدمج في منتجات أخرى وحسب أسلوب معالجتها صناعيا تتم معالجتها تكلفيا.

كلفة الإنتاج الفضلات والمهملات المسترجعة = كلفة شراء المواد الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة (إن وجدت)

- الفضلات والمهملات المباعة:

تحدد قيمة هذين العنصرين تقريبا انطلاقا من ثمن البيع المحمل لها، وبطرح المصاريف الافتراضية كما مصاريف بيع وهامش ربح نحصل على تكلفة إنتاجها التي تخرج بها من عملية الإنتاج .

تكلفة الإنتاج = مج أعباء الإنتاج - تكلفة الإنتاج الفضلات والمهملات المباعة

المبحث الثالث : الاساليب المنتهجة لتحليل التكاليف

المطلب الأول : أسلوب تحليل بواسطة الأعباء الكلية (الأقسام المتجانسة) LES CENTRES D'ANALYSE

1-تعريف<sup>1</sup>:

يعبر التجانس عن مفهوم محاسبي بحث : يستحدث في سبيل البحث عن أسلوب منطقي لتوزيع الأعباء الغير المباشرة .

فالقسم الذي تتاح إمكانية قياس نشاطه بوحدة عمل معينة يعتبر قسم متجانس

يمكن تحديد ترتيبات العمل في ظل هذا الأسلوب كمايلي:

- إعادة ترتيب الوظائف (وظائف أساسية، ووظائف ثانوية)

عيسى جرادى ، محاسبة التكاليف ، دارا لشهاب ، باتنة- الجزائر- رقم الايداع 297- ص76<sup>1</sup>

- تحديد العلاقة العملية بين جملة وظائف في سياق الترتيب الجديد (وظائف موردة للخدمات و أخرى مستفيدة منها )
  - الاستناد إلى مفهوم مراكز التحليل في تجميع الأعباء الغير المباشرة
  - توظيف أدوات القياس الملائمة في تحميل الأعباء الغير المباشرة
- (وهذه تمثل وحدات العمل المميزة لنشاط المراكز)
- 02: مراكز التحليل<sup>1</sup>**

تعرف بعض المخططات المحاسبية لمراكز التحليل بأنه:

"تقسيم خاص بمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء الغير المباشرة قبل تحميلها للكلف المعنية "

و تقدم هذه المخططات التشكيلية النموذجية لمراكز التحليل ممثلة في<sup>2</sup>:

- 1- مراكز الإدارة
- 2- مراكز التمويل
- 3- مراكز تسيير الأفراد
- 4- مراكز تسيير الوسائل و التجهيزات
- 5- مراكز الخدمات الملحقه
- 6- مراكز التمويل
- 7- مراكز الدراسة التقنية و البحث
- 8- مراكز الإنتاج
- 9- مراكز التوزيع
- 10- مراكز الأعباء الأخرى

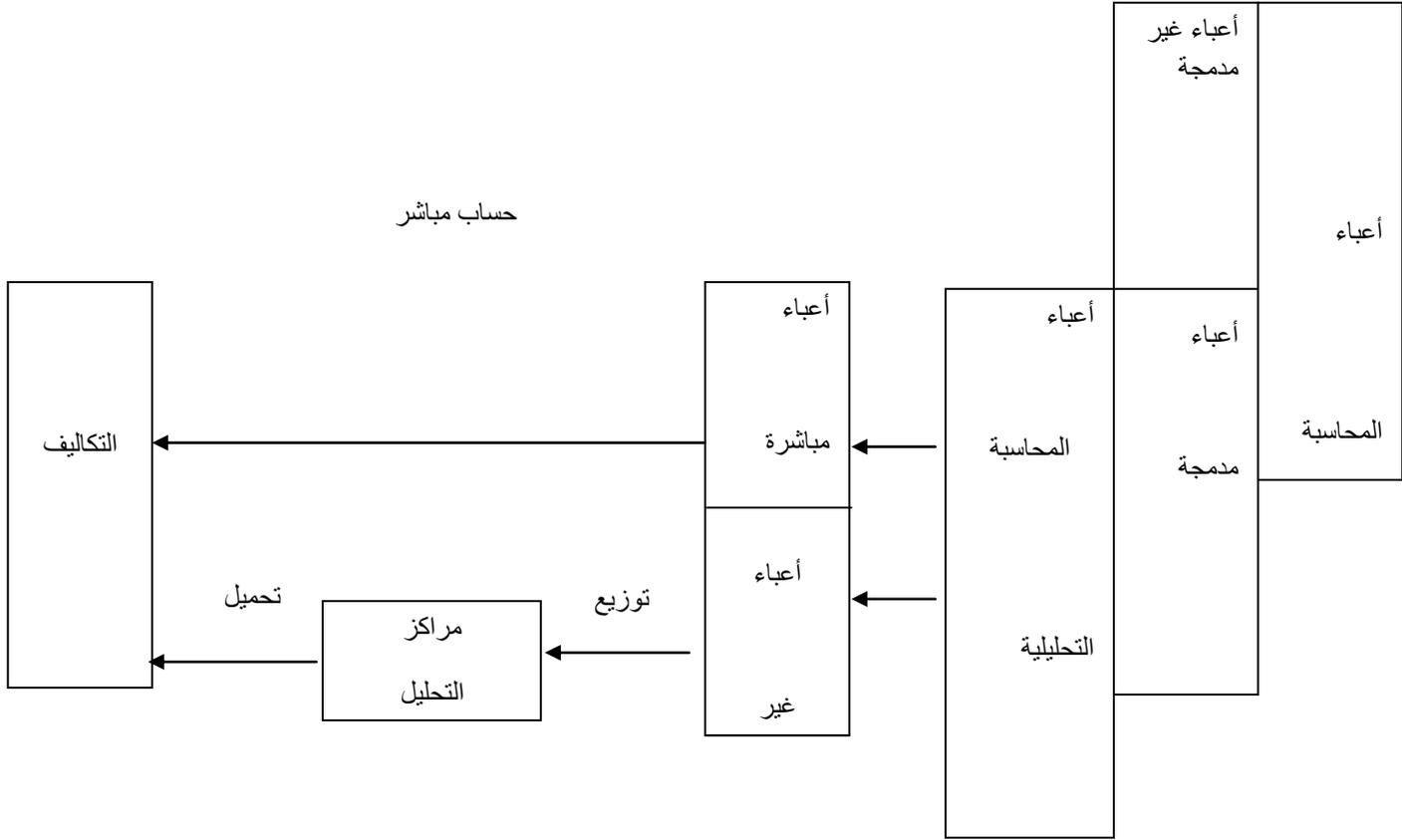
إن قرار هذه التشكيلة يسمح بالقول أن مراكز التحليل يمكن أن تكون افتراضية كالتمويل و الإدارة .....الخ

<sup>1</sup> عيسى جرادى ،نفس المصدر السابق- ص76

(2) فرج الله محمد مصدر سابق ص58

كما يمكن أن تكون فعلية أي عبارة عن مراكز نشاط ملموس مثل التموين ، الورشات ، التوزيع .

مخطط رقم 11-9 : حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: عيسى جرادي ص 76

#### 4- تقسيمات الوظائف

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة و تقسيمها إلى نوعين :

1) الأقسام الأساسية : هي التي تقوم بتوريد الموارد وتصنيع المنتجات و توزيعها وتمثل في :

- قسم التموين
- قسم التصنيع
- قسم التوزيع

(2) الأقسام المساعدة ( الفرعية ) :

هي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى :

- الصيانة

- النقل

- الإدارة

5- التوزيع الأولي<sup>1</sup>

يحدد المصاريف التي تعود إلى كل قسم في المرحلة الأولى ، ويمكن تخصيص المصاريف الغير المباشرة إلى قسم معين

جدول رقم II-2 توزيع الأعباء الغير المباشرة في مؤسسة "س" كمايلي :

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ إجمالي	ادارة	صيانة	تمويل	تخصير	تركيب	توزيع
61	مواد أولية مستهلكة	15.000	-	%20	10%	%40	%30	-
62	خدمات	8.000	20%	%10	%30	-	-	%40
63	مستخدمين	18.000	-	-	-	%10	-	-
65	مصاريف مالية	3000	%40	%10	%5	%20	%15	%20
66	مصاريف أخرى	900	-	%20	%20	%20	%30	%10
			%30	%10	-	%30	-	%30

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم - نفس المصدر السابق - صقو95

						53.000	المجموع	

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص95

المطلوب : أكمل هذا الجدول

الحل:

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ إجمالي	ادارة	صيانة	تموين	تخصير	تركيب	توزيع
61	مواد أولية مستهلكة	15.000	-	300 0	5001	6000	4500	-
62		8000	1600		2400	-	-	3200

				800			خدمات	63
3600	2700	1800	900		7200	18.000	مستخدمين	
				180				
		600		0			مصاريف مالية	65
300	900		600		-	3000		
							مصاريف أخرى	66
		2700		600				
2700	-		-		2700	9000		
				900				
						53.00	المجموع	
12500	8100	11100	5400	1430	11500	0		
				0				

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص96

#### 07- ( التوزيع الثانوي )<sup>1</sup>

هو توزيع المصاريف الغير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف أقسام فرعية مساعدة

1- وحدات العمل : ( وحدات قياس )

تستخدم وحدات قياس على مستوى مراكز التحليل الأساسية للتمكن من تحميل أعباء هذه المراكز للمنتجات و الطلبات ، و هذا ما يفترض أن تكون أدوات موضوعية لقياس نشاط هذه المراكز، و كذلك وجود علاقات

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم - نفس المصدر السابق - ص95-93

متشابهة بين هذه الوحدات فيما بينها ونشاط القسم فمثلا ساعات عمل الآلة بالوحدات المنتجة ، وكل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات

\* تحديد كلفة وحدة العمل :

تعطي كلفة وحدة العمل على مستوى أي مركز بالصيغة الآتية:

$$\text{مبلغ أعباء المراكز} \\ \hline \text{عدد وحدات العمل} \\ \text{كلفة وحدة العمل} =$$

\* مفاتيح التوزيع<sup>1</sup>:

التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة أو المشتريات
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة وقت يد عاملة وقت الآلة وحدة منتج : عدد، وزن، حجم، ساعة طول.
توزيع والإدارة	على أساس كلفة الإنتاج على أساس رقم الأعمال الوحدات المنتجة

\* تقسيمات التوزيع<sup>2</sup> :

تستخدم المؤسسة طرقا متعددة لتوزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل حجم مصاريف غير مباشرة الخاضعة للتوزيع ، وفيما يلي عدة طرق

1- الطريقة المباشرة :

<sup>1</sup> عيسى جرادي- نفس المصدر السابق- ص85

<sup>2</sup> يعقوب عبد الكريم- نفس المصدر السابق-ص103-107

تقوم على أساس توزيع إجمالي للمصاريف الغير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية ، وفق أسس متناسبة مع أقسام رئيسية وهناك توزيع إجمالي وتوزيع إنفرادي .

2- طريقة التوزيع التنازلي :

تقوم على توزيع المصاريف الغير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد ولا تراعي تبادل الخدمات على الأقسام الفرعية بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لإيعاد تحميله إلى الأقسام الفرعية الأخرى

مثال: (2)

تصنع المؤسسة المنتجات التالية : ص<sub>1</sub>، ص<sub>2</sub> ، ص<sub>3</sub> باستعمال مادتين ا<sub>1</sub> ، ا<sub>2</sub>

وحدات العمل في الأقسام الرئيسية هي :

- تموين: لتر من مواد أولية

- إنتاج : ساعات يد عاملة مباشرة

- توزيع: 1دج من رقم الأعمال

\*- مشتريات فترة:

5000 لتر من ا<sub>1</sub> بسعر 200 دج للتر الواحد

4000 لتر من ا<sub>2</sub> بسعر 150دج للتر الواحد

\*- مستلزمات الإنتاج :

2000 ساعة لصنع ص<sub>1</sub>

2400 ساعة لصنع ص<sub>2</sub>

1300 ساعة لصنع ص<sub>3</sub>

\*- مبيعات فترة :

300.000 دج من ص<sub>1</sub>

200.000 دج من ص<sub>2</sub>

ص<sub>3</sub> لم يتم بيعه

جدول التوزيع الأولي أعطى النتائج التالية:

الأقسام الرئيسية		الأقسام الفرعية			التكاليف	
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	إدارة		
60.000	170.000	80000	42.000	20.000	30.000	402.000

جدول التوزيع الثانوي أعطى النتائج التالية :

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية			التكاليف
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	صيانة	إدارة	
%20	%50	%20		10%	-	توزيع
%20	%40	%10	%30		-	إدارة
2/3	-	1/3	-	-	-	صيانة
						النقل

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص 103

المطلوب:

إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

حساب كلفة وحدة العمل .

الحل:

جدول رقم II-3 توزيع الأعباء الغير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية			مصاريف
توزيع	انتاج	تموين	نقل	صيانة	إدارة	
60.000	170.000	80.000	42.000	20.000	30.000	توزيع أولي
6000	15000	6000	-	3000	-(30000)	توزيع ثانوي
4600	9200	2300	6900	-(23000)	-	
32600	-	16300	48900)	-	-	
			-(			
103200	194200	104600	0	0	0	مجموع توزيع ثانوي
1 دج من	سا/يد	لتر	نوع وحدات العمل			

رقم الأعمال	عاملة	مشتريات	
500.000	5700	9000	عدد وحدات العمل
0.2	34.07	11.62	كلفة وحدة العمل

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص104

طريقة التوزيع التبادلي<sup>1</sup>:

تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات و المنافع ، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى و قد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام .

تنقسم هذه الطريقة إلى قسمين :

(1) الطريقة الجبرية :

تعتمد هذه الطريقة باعتبار مجهول هو مجموع مصاريف كل قسم بحيث يتضمن خدمات متبادلة ، وعند إجراء العمليات الحسابية المتعلقة بها يعتمد على افتراض "س" ، "ص" هما قيم تكلفة وحدة عمل في قسمين يتبادلان الخدمات فيما بينهما .

مثال : التوزيع الأولي للتكاليف الغير المباشرة أعطي المجاميع التالية:

وظائف		مجموع	أقسام فرعية		أقسام رئيسية	
تكاليف	توزيع أولي		إدارة	الصيانة	تموين	انتاج
		324560	32316	6400	30388	156976
						98480

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص113

التوزيع الثانوي يخصص باستعمال المفاتيح التالية :

الإدارة : 10% الصيانة:20% التموين :60% الإنتاج: 10% التوزيع

الصيانة : 5% الإدارة: 15% التموين : 80% الإنتاج

وحدات العمل :

قسم التموين : كلغ من مواد أولية مشتريات

قسم الإنتاج: ساعة يد عاملة مباشرة

قسم التوزيع: 1 دج من رقم الأعمال

\* المشتريات : 16000 كلغ

\* 13.000 ساعة مخصصة للإنتاج

\* رقم الأعمال : 852400 كلغ

المطلوب : إعداد جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة مع تحديد كلفة وحدة العمل  
الحل:

نفترض أن "س" تمثل الإدارة

"ص" تمثل الصيانة

س = 32316 + 0.05 ص ..... (1)

ص = 6400 + 0.1 س ..... (2)

س = 32316 + 0.05 (6400 + 0.1 س)

س = 32316 + 320 + 0.005 س

س - 0.005 س = 32636

0.995 س = 32636

س = 32800 = الإدارة

تعويض "س" في المعادلة (2) نجد:

ص = 6400 + (0.1 × 32800)

ص = 9680 = الصيانة

جدول رقم 4-2 توزيع المصاريف الغير المباشرة

أقسام رئيسية			أقسام فرعية		المجموع	الوظائف تكاليف
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	إدارة		
98480	156979	30388	6400	32316	324560	التوزيع الأولي
3280	19680	6560	3280	-(32800)		التوزيع الثاني
-	7744	1452	(9680)	484		- الإدارة
-	-	-	-	-		- الصيانة
101760	184400	38400	0	0	-	المجموع

1 دج من رقم أعمال	سا/ يد عاملة مباشرة	كلغ مشتريات				نوع وحدات العمل
852400	13000	1600				عدد وحدات عمل
0.11	14.18	24				كلفة وحدة عمل

المصدر: يعقوب عبد الكريم ص114

(2) الطريقة النظرية<sup>1</sup>:

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة يمكن أن تحدد بواسطة حساب جبري و الملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف أقسام في فترة مقبلة  
مثال:

نأخذ نفس المثال السابق

الحل:

تكلفة قسم الإدارة

التوزيع الأولي-----32316

تكلفة وحدة العمل القادمة من قسم الصيانة -----320  
6400 × 5%

التكلفة الكلية -----32636

كلفة الوحدة -----326.36

تكلفة قسم الصيانة

التوزيع الأولي-----6400

كلفة وحدة العمل القادمة من قسم الإدارة -----3263.6

32636 × 10%

التكلفة الكلية -----9663.6

كلفة الوحدة -----96.63

كلفة وحدة قسم الإدارة

كلفة بداية الفترة.....32316

كلفة الصيانة .....+483.18

ناصر دادي عدون - نفس المصدر السابق- ص45<sup>1</sup>

9663.6 × 5 %	
32799.18.....	الكلفة الكلية
327.99.....	كلفة الوحدة
32700	- الإدارة 32799.18 تقريبا
9600	- الصيانة : 9663.6 تقريبا

ملاحظة:

نلاحظ أن هذه الطريقة فيها التقريب بصفة كبيرة جدا ولا تحمل الأعباء الحقيقية

(3) مزايا طريقة الخدمات المتبادلة :

تعتبر طريقة الخدمات المتبادلة أدق الطرق المستخدمة في توزيع الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية لأنها تحقق مايلي :

- التخصيص العادل للتكاليف الثانوية على جميع المراكز المستفيدة .
- تحديد الكلفة الحقيقية لكل قسم
- يمكن للمؤسسة إقامة نظام سليم للمراقبة .

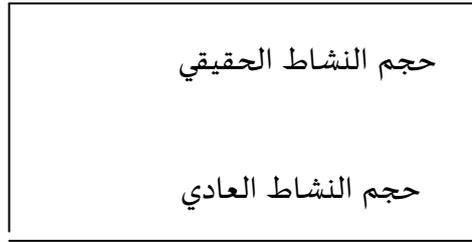
المطلب الثاني : أسلوب التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

01 : مبدأ<sup>1</sup>.

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف ( تكاليف ثابتة ، تكاليف متغيرة ) يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء من التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي ، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تؤثر بحجم النشاط وتغيراته ، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة ثابتة ، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي يحسب إجمالية بالعلاقة:

$$\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{التكاليف الإجمالية} \times \text{حجم النشاط العادي}}$$

ناصر دادي عدون – نفس المصدر السابق- ص 116<sup>1</sup>



حيث :

يسمى بمعامل تحميل عقلائي و الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم النشاط ، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتناسب طردا معه .

## 02- مفهوم حجم النشاط<sup>1</sup>

إن تحديد حجم النشاط لمؤسسة أو لقسم من أقسامها يستحيل أحيانا نظرا لتدخلات المرتبطة به ، فيطرح المشكل أولا في المؤشر الذي يمكن أن يستعمل كمقياس لحجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي به .  
لقد رأينا أن حجم النشاط يمكن أن تستعمل في تحديده عدة عناصر و التي تعتبر كوحدة مستعملة في عملية الإنتاج أو في إحدى وظائف المؤسسة ، و منها ساعات عمل الإنسان أو ساعات عمل الآلة أو عدد وحدات مباعة أو منتجة

### مثال توضيحي: (3)

تنتج مؤسسة 5000 وحدة شهريا من منتج "س"

التكاليف الثابتة قدرت ب : 18000 دج

الكلفة المتغيرة للوحدة هي 14 دج للوحدة الواحدة

المطلوب :

إعداد جدول سعر الكلفة الخاص بوحدة أحجام النشاطات التالية:

1000 – 2000 – 3000 – 4000 – 5000 – 6000 – 7000 – 8000

الحل :

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم - نفس المصدر السابق - ص 211

8000	7000	6000	5000	4000	3000	2000	1000	أ
14	14	14	14	14	14	14	14	كلفة وحدة متغيرة
2.25	2.57	3	3.6	4.5	6	9	18	كلفة وحدة ثابتة
16.25	16.57	17	17.6	18.5	20	23	32	كلفة الكلية للوحدة

المصدر: يعقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية ص 211

تحليل النتائج :

1) من أجل 2000 وحدة يكون :

2000

معدل النشاط =  $\frac{2000}{5000} = 0.4$

5000

إذ التكاليف الثابتة المحملة =  $18000 \times 0.4 = 7200$

تكلفة الوحدة الثابتة الغير المحملة =  $18000 - 7200 = 10800$  (فرق التحميل العقلاني)

7200

تكلفة الوحدة الثابتة الحقيقية =  $\frac{7200}{2000} = 3.6$

2000

2- من اجل 6000 وحدة :

6000

معدل النشاط =  $\frac{6000}{5000} = 1.2$

5000

التكاليف الثابتة المحملة =  $18000 \times 1.2 = 21600$

التكاليف الثابتة غير المحملة =  $18000 - 21600 = 3600$  (فرق التحميل العقلاني)

21600

$$\frac{3.6}{6000} = \text{تكلفة الوحدة الثابتة}$$

- تكلفة الإنتاج :

( 1 ) 2000 وحدة :

تكلفة الإنتاج = تكاليف ثابتة المحملة + تكاليف متغيرة

$$= (2000 \times 14) + 7200$$

$$= 35200$$

$$35200$$

$$17.6 = \frac{35200}{2000} = \text{تكلفة الإنتاج للوحدة}$$

$$2000$$

(2) 6000 وحدة

تكلفة الإنتاج = (6000 × 14) + 21600

$$= 105600$$

$$105600$$

$$17.6 = \frac{105600}{6000} = \text{تكلفة الإنتاج للوحدة}$$

$$6000$$

### ملاحظة

تكلفة الإنتاج للوحدة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط

### 03- تحميل التكاليف الثابتة للأقسام المتجانسة<sup>1</sup>

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء الغير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة، وقد تختلف المعاملات بين الأقسام ، وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الحقيقية (أقسام متجانسة).

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون – نفس المصدر السابق- ص 124

أ- توزيع الخدمات بمعامل تحميل وحيد:

في هذه الحالة يجب توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها ، جزء ثابت وآخر متغير ، والجزء الثابت يضرب في معامل التحميل وبتحديد المجموع المحمل وهي التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة المحملة ، توزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولى من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية ، ثم يجري التوزيع الثانوي و تحسب تكلفة وحدات العمل العادية .

\*- مثال: (2) فيما يلي جدول توزيع أولي للمصاريف الغير المباشرة لإحدى المؤسسات الصناعية  
جدول رقم II-5 توزيع أولي للمصاريف الغير المباشرة

أقسام رئيسية			أقسام فرعية		المجموع	المصاريف
تموين	إنتاج	توزيع	إدارة	صيانة		
20%	40%	15%	15%	10%	120.000	توزيع أولي
15%	80%	5%	-	100%-		صيانة
30%	20%	50%	100%-	-		إدارة

المصدر: يعقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية ص 214

معامل التحميل العقلاني هو 0.7

نسبة التكاليف ثابتة إلى التكاليف الإجمالية على مستوى كل قسم 40%

الحل:

م: تكاليف متغيرة

ثا : تكاليف ثابتة

\*ملاحظة :

مجموع التكاليف بعد التحميل + فرق التحميل = إجمالي التكاليف قبل التحميل

توزيع الأعباء غير المباشرة

فرق التحميل		أقسام رئيسية						أقسام فرعية				الأقسام
		توزيع		إنتاج		تموين		إدارة		صيانة		العناصر
+	-	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	
		7200	10800	19200	28800	9600	14400	7200	10800	4800	7200	التوزيع الأولي
		0.7	5040	0.7	13440	0.7	6720	0.7	5040	0.7	3360	معامل تحميل
		5040-		13440-		6720-		5040-		3360-		ت.تا. محملة
14400		2160+		5760+		2880+		2160+		1440+		فرق تحميل
		15840		42240		21120		15840		10560		مجموع توزيع
												أولي بعد
												التحميل
												توزيع الثانوي
		528		8448		1584		-		10560-		- صيانة
		7920		3168		4752		15840-		-		- إدارة
14400		24288		53856		27456		0		0		م.ج ثانوي

المصدر: يعقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية ص 215

ب- توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة<sup>1</sup> :

مثال :

في المثال التالي لورشة أعطيت تكاليف الإنتاج و النشاط الحقيقي خلال 03 فترات على النحو التالي

الفترة 03	الفترة 02	الفترة 01	
25000	25000	25000	تكاليف ثابتة
97500	32500	65000	تكاليف متغيرة
122500	57500	90.000	كلفة الإنتاج الكلية
15000	5000	10.000	إنتاج حقيقي
8.16	11.5	9	كلفة إنتاج الوحدة

علما أن حجم النشاط في الظروف العادية هو 10.000 وحدة

المطلوب :

حلل المعطيات المقدمة باستعمال طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

1.5		0.5		1		معامل التحميل
أعباء	فرق التحميل	أعباء	فرق التحميل	أعباء	فرق التحميل	
37500	12500-	12500	12500+	25.000	0	أعباء ثابتة
97500	-	32500		65500	-	أعباء متغيرة
135000		45000		90.000		كلفة الإنتاج الكلية
15000		5000		10.000		إنتاج حقيقي
9 دج		9 دج		9 دج		

المصدر: عبد الله بوهقبة، محاسبة تحليلية ص 325

<sup>1</sup> ABDELLAH Boughaba –source précédente –p 3251)

ب-1) التحليل البياني لمعادلة التحميل العقلاني<sup>1</sup>:

النشاط الحقيقي

تكلفة التحميل العقلاني = تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة ×

النشاط الفعلي

التكاليف الإجمالية الحقيقية : س = 6.5ع + 25000

تكاليف التحميل العقلاني : ص = 9ع

حيث :

ع = حجم النشاط

04- فوائد طريقة التحميل العقلاني<sup>2</sup>

\* تحديد كلفة وحدية ثابتة مهما كان حجم النشاط

\* السماح باجراء مقارنة في الزمن (عدة دورات) وفي المجال (عدة مؤسسات)

\* تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلا尼亚 لتحديد التكاليف التقديرية

\* تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة

\* في حالة كلفة (انخفاض النشاط) يجوز البحث عن أسباب تدني مستوى النشاط لإجراء التصحيحات اللازمة

\* في حالة وفر (زيادة النشاط) يمكن البحث عن الكيفية التي يتسنى فيها توسيع القاعدة الهيكلية (مصدر الأعباء الثابتة)

المشاكل التي تطرحها هذه الطريقة

\* التميز بين الأعباء المتغيرة خاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزأين الثابت والمتغير، يعتبر صعب بالإضافة إلى مشاكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة لذا فغالبا ما تحدد هذه المعادلات مسبقا بالاستعانة بالميزانيات التقديرية

<sup>1</sup> بوهقية عبد الله مصدر سابق ص 326

<sup>2</sup> عيسى جرادى- نفس المصدر السابق- ص 175

المطلب الثالث : تحليل التكاليف المتغيرة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة DIRECT COSTING

1- تعريف<sup>1</sup>:

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير.

مادامت الأعباء المتغيرة هي التي تقرر شدة الارتباط بين الكلفة الكلية وحجم النشاط ، وهي التي تحدد رقم الأعمال الممثل لعتبة المرد ودية ، فمن المعقول جدا أن تستأثر هذه الأعباء المتغيرة باهتمام خاص في مجال الدراسات التكاليفية ذات المنحنى التفاضلي .

وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا سنة 1936 عند " ج ن هاريس " تحت اسم (DIRECT COSTING)

وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم

MARGINAL COSTING ثم إلى فرنسا

02-مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة

يعتمد مبدأ هذه الطريقة على :

- عملية طرح إجمالي التكلفة المغيرة من رقم الأعمال نتحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة

- طرح التكاليف الثابتة الإجمالية في هذا الهامش نحصل على النتيجة .

03- مراحل الحساب بطريقة التكلفة المتغيرة

(1) حساب الهامش على التكلفة المتغيرة (MCV):

$$MCV = CA - CV$$

وذلك بطرح للتكاليف المتغيرة (CV) من رقم الأعمال (CA)

(2) حساب النتيجة

وذلك بطرح للتكاليف الثابتة (CF) في الهامش (MCV) حيث النتيجة نرمز لها ب: R

$$R = MCV - CF$$

وهذا باستعمال جدول الاستغلال التفاضلي بالطريقة التقليدية (البيسطة)

ناصر داداي عدون - نفس المصدر السابق - ص 133<sup>1</sup>

الطريقة التقليدية

أعباء متغيرة	أعباء ثابتة	/
مدمجة	مقصاة	أعباء مباشرة
محملة	مقصاة	أعباء غير مباشرة

جدول رقم 6-II الاستغلال التفاضلي بالطريقة التقليدية (البيسطة)

النسب %	المبلغ	البيانات
100	×	رقم الأعمال ت متغيرة
	×	ه/ت متغيرة MCV
	×	التكاليف الثابتة CF
	×	النتيجة للاستغلال

مثال تطبيقي: مؤسسة تنتج ثلاثة منتجات س، ع، ص لمدة زمنية، المحاسبة التحليلية أعطت المعلومات

التالية:

ص	ع	س	المجموع	البيانات
110.000	50.000	40.000	200.000	رقم الأعمال
66000	31000	24.000	121.000	الأعباء متغيرة
11.000	12.000	4.000	27.000	الأعباء الثابتة المباشرة
16.000	14.000	6000	36.000	الأعباء الثابتة غ مباشرة

المصدر: عبد الله بوهقبة، محاسبة تحليلية ص 327

المطلوب: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية و نتيجة كل منتج

- حدد هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج

الحل:

البيانات	المجاميع	س	ع	ص
رقم الأعمال	200.000	40.000	50.000	110.000
ت متغيرة	121.000	24.000	31.000	66000
م/ت متغيرة	79.000	16.000	19.000	44.000
الأعباء الثابتة المباشرة	63.000	10.000	26.000	27.000
النتيجة	16.000	6000	7.000-	17.000

المصدر: عبد الله بوهقبة، محاسبة تحليلية ص 327

**ملاحظة :**

- 1- إذا كان الهامش < مصاريف ثابتة : تكون النتيجة موجبة
  - 2- إذا كان الهامش > مصاريف ثابتة: تكون النتيجة سلبية
  - 3- إذا كان الهامش = مصاريف ثابتة : في هذه الحالة تكون النتيجة = 0
- وهنا نقول أننا حققنا عتبة المردودية
- 04- عتبة المردودية

**(1) تعريف : (1)**

عتبة المردودية هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملها المؤسسة مع حجم نشاطها ، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة

تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك :

- \* نقطة التوازن
- \* نقطة تعادل
- \* نقطة الصفر

(2) حساب عتبة المرد ودية :

$$1 \text{ عتبة المرد ودية} = \text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة} / \text{هامش التكلفة المتغيرة}$$

مثال:

لتكن مؤسسة "س" حيث رقم أعمالها فدرج 100.000 دج عند تحليل التكاليف تبين مايلي:

أعباء متغيرة : 62500 دج

أعباء ثابتة : 26250 دج

مطلوب : حساب عتبة المرد ودية

$$\text{هامش تكلفة متغيرة} : 37500 = 62500 - 100.000$$

$$\text{عتبة المرد ودية} = 37500 / 26250 \times 100.000$$

$$\text{عتبة المرد ودية} = 70.000$$

$$2 \text{ عتبة المرد ودية} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{معدل هامش التكلفة المتغيرة}$$

حيث : معدل هامش التكلفة المتغيرة = هامش التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال

- نأخذ نفس المثال السابق

$$\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة} = 37500 / 100.000 = 0.375$$

$$\text{ذا عتبة المرد ودية} : 70.000 = 0.375 / 26250$$

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم - نفس المصدر السابق - ص 155-

<sup>2</sup> 3) christien et christiane RAULET -comptabilité analytique et contrôle de gestion tome 01 dunod 1990- page 159

هذه العلاقة تمكنا من كتابة المعادلة التالية:

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة  $\times$  (س) - تكاليف ثابتة = 0

**(4) تاريخ تحقيق عتبة المردودية:**<sup>1</sup>

إن تحديد تاريخ إنجاز العتبة يعد هاما للغاية ، خاصة إذا علمنا أن ربط حركة النشاط بمعامل الزمن يسمح بتجاوز الكثير من الافتراضات الصعبة  
نأخذ نفس المثال السابق :

360  $\times$  عتبة المردودية / رقم الأعمال الفعلي ..... في حالة المبيعات منتظمة

نأخذ نفس المثال السابق :

360  $\times$  360 / 70.000 = 252 يوم

ويكون التاريخ الذي تتحقق فيه العتبة هو: 10 سبتمبر

**(ب) حالة توزيع الغير المنتظم للمبيعات :**

عكس الحالة السابقة فإن الافتراض الأساسي هذا يتمثل في كون المبيعات لا يجري تصريفها بانتظام ، إذا  
تختلف قيمتها ومقاديرها من فترة لأخرى

نح = الفترة ع - (ف1.....فج-1) / فج

حيث:

ن ح: تاريخ إنجاز العتبة

ع: رقم الأعمال المحققة للعتبة

(ف1+.....فج-1): المبيعات المتراكمة

فج : المبيعات

مثال:

تبقى في نفس المثال السابق ونفترض أن رقم الأعمال السنوي كان 100.000 دج ، وكانت المبيعات كالتالي :

- الفصل الأول: 10.000 دج

عيسى جرادى - نفس المصدر السابق - ص 148-150<sup>1</sup>

- الفصل الثاني: 20.000 دج
- الفصل الثالث : 30.000 دج
- الفصل الرابع : 40.000 دج

مبيعات متراكمة	مبيعات	
10.000	10.000	فصل 1
30.000	20.000	فصل 2
60.000	30.000	فصل 3
100.000	40.000	فصل 4

المصدر: عيسى جرادى ، محاسبة تكاليف ص154

الحل

$$\text{نج} = 40.000 / 60.000 - 70.000 \times 30$$

$$\text{نج} = 7.5 \text{ أيام}$$

إذن تاريخ إنجاز العتبة هو 8 سبتمبر

(5) عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى عتبة المرد ودية<sup>1</sup>:

$$\text{عدد الوحدات} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}}$$

$$\text{الإيراد الحدي للوحدة} = \text{سعر البيع} - \text{تكاليف متغيرة للوحدة}$$

عيسى جرادى - نفس المصدر السابق - ص153<sup>1</sup>

تعديل عتبة المرد ودية : إن تغير الأعباء الثابتة و انتقالها من وضع لأخر يستلزم البحث عن مرد ودية جديدة  
(2)

\* في ضوء الافتراض السابق إذا قدرنا أن الأعباء الثابتة قد انتقلت من 26250 دج إلى 27000 دج و بقيت باقي  
المعطيات ثابتة

العتبة الجديدة = التكاليف الثابتة الجديدة / معدل الهامش

$$0.375 / 27000 =$$

$$\text{العتبة الجديدة} = 72.000$$

ب) إذا تغير الهامش على التكلفة المتغيرة : إذا تغير الهامش يمكن أن يكون بسبب تغير سعر البيع أو سعر شراء  
المواد أو ارتفاع الأجور ..... أو غير ذلك

ويتغير مستوى رقم الأعمال اللازم لتغطية كل التكاليف تبعاً لانخفاض أو ارتفاع أي سعر

- بناء على المعطيات السابقة

انخفض معدل الهامش على التكلفة المتغيرة إلى ¼ يطلب تعيين العتبة الجديدة

$$\text{العتبة الجديدة} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{معدل الهامش} = 4 \times 26250 = 105.000$$

(7) قانون حساب عتبة المرد ودية<sup>1</sup> :

(1-7) حساب هامش الأمان

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم أعمال الدورة} - \text{عتبة المرد ودية}$$

(2-7) مؤشر الأمان :

$$\text{مؤشر الأمان} = \text{هامش الأمان} / \text{رقم أعمال الدورة}$$

<sup>1</sup> عيسى جرادى- نفس المصدر السابق- ص153

(3-7) سعر بيع الأدنى:

(سعر البيع الوحدوي - الكلفة المتغيرة الوحدوية) (حجم المبيعات) - أعباء ثابتة = 0

حجم المبيعات = 4000

أعباء ثابتة = 26.000

كلفة متغيرة للوحدة = 7

إذن:

(سعر بيع وحدي - 7) (4000) - 26000 = 0

سعر بيع وحدي = 13.5 دج وهو سعر البيع الأدنى

(4-7) حجم المبيعات الأدنى:

ينفس القانون السابق نقوم بحساب حجم المبيعات

نأخذ سعر البيع الوحدوي = 20

- إذن:

(7-20) حجم مبيعات - 26000 = 0

حجم مبيعات = 2000 وحدة

(5-7) إلى جانب ما تم ذكره فإن فائدة حساب عتبة المرد ودية تكمن في:

\* متابعة تطور المبيعات بحساب تراكم رقم الأعمال

\* تحديد مصدر التغير في النتيجة، هو المبيعات والأعباء

\* دراسة عناصر التسيير الأخرى في المؤسسة

الطريقة الثانية: (المعاصرة أو المتطورة)

مبدأ الطريقة

جدول رقم II-7 طريقة التكلفة المتغيرة المعاصرة

أعباء متغيرة	أعباء ثابتة	/
مدمجة	مدمجة	أعباء مباشرة
محملة	مقصاة	أعباء غير مباشرة

نأخذ نفس المثال السابق :

البيانات	المجاميع	س	ع	ص
رقم للأعمال	200000	40000	50000	110000
أعباء متغيرة	121000	24000	31000	66000
ه/ت متغيرة	79000	16000	19000	44000
ت ثنائية مباشرة	27000	4000	12000	11000
النتيجة	52000	12000	7000	33000

س: عند حساب النتيجة تبين للمؤسسة أن نتيجة المنتج "ع" سلبية فما هي تأثيرات إلغاءه على النتيجة الإجمالية

البيانات	المجاميع	س	ع	ص
رقم للأعمال	150000	400000	0	110000
أعباء متغيرة	90000	24000	0	66000
ه/ت متغيرة	60000	16000	-	44000
ت ثنائية مباشرة	63000	10000	26000	27000
النتيجة	3000-	6000	26000-	17000

المصدر: عيسى جرادي ، محاسبة تكاليف ص160

عند الاستغناء المؤسسة عن المنتج ع أصبحت النتيجة التحليلية سلبية

#### 04- مزايا طريقة للتكلفة المتغيرة<sup>1</sup>

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث تمكن من متابعة تطورات للتكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل و مقارنتها بالأرقام المثالية، والسهل على تخفيض من مبالغها
- توضح العلاقة بين حجم النشاط و التكاليف و التي لا نجد لها واضحة في التكاليف الكاملة والإجمالية .
- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة و كذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع
- عند تنوع للمنتجات تكمن هذه الطريقة في تحديد نتيجة كل منتج على حدى و من ثم يتم تحديد أحسنها .

ناصر دادي عدون – نفس المصدر السابق- ص138<sup>1</sup>

-تسمح بتحديد عتبة المرد ودية منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة و تسمح بحساب هامش الأمان أو مؤشر الأمان.

### 05- عيوب هذه الطريقة

(1) ليس من السهل للفصل بين عناصر للتكاليف للمتغير و الثانية نتيجة الربط بين عناصر للتكاليف و حجم للإنتاج و المبيعات .

(2) طريقة تقييم للمحزونات ليست دقيقة وفق هذه الطريقة لأنها تدخل ضمن عملية تقييم الأعباء للتكاليف الثابتة.

(3) لا تساعد هذه الطريقة إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل إذ يؤدي اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد للأسعار بيع المنتوجات على المدى الطويل ، عدم المحافظة على الأموال المستثمرة في المشروع .

(4) يمكن أن تضخم أرباح المؤسسة لأن المبيعات تحسب بالاعتماد على التكاليف المتغيرة و لذلك يجب أن يكون ما مش التكاليف المتغيرة أكبر من الأعباء الثابتة قصد الحصول على نتيجة إيجابية .

### خلاصة :

قمنا في هذا الفصل بتطرق إلى مفاهيم عامة حول التكاليف و الأعباء كما تطرقنا إلى تعرف الأعباء و أنواعها وكذلك التكاليف و بينا الفرق بينهما ، ولقد تعرفنا في هذا الفصل إلى معرفة تقنيات المحاسبة التحليلية بالتالي تطرقنا للحديث عن كل من أسلوب الأقسام المتجانسة ، أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و أسلوب التكلفة المتغيرة.

# الجانب التطبيقي

## دراسة حالة ملبنة الحليب

### مستغانم

## تمهيد

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية (التكلفة الكلية)، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، وسوف نبدأ بالطريقة الأولى وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها التحليل التالية: تحديد الإستهلاكات والمواد الأولية ، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المحزونات، بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف شراء فقط.

تحديد الزمن المستغرق في عمل والتكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج للمؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم، فبينما تسجل المحاسبة العامة إجمال النفقات على المستخدمين فقط فإن المحاسبة التحليلية تتطرق إلى التحليل الدقيق للزمن وكمية العمال الموفرة لمختلف النشاطات في المؤسسة والمصاريف التي تنجم عنها، ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة، أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.

تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة (المعتبرة) مباشرة وغير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على منتج.

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة GIPLAIT

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة GIPLAIT

1- تعريف مؤسسة OROLAIT

بشمال ولاية مستغانم وعلى شاطئ البحر تقع وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته حيث توجد هذه الوحدة في منطقة صناعية يوجد بها أهم المؤسسات الصناعية الإنتاجية مثل المؤسسة الوطنية للحديد والصلب SIDER ، الوطنية لصناعة الورق SELPAP، المؤسسة الوطنية لتكرير السكر ENASUCR، المؤسسة الوطنية لتربية الدواجن بالإضافة إلى المؤسسة الوطنية لإنتاج الحليب ومشتقاته OROLAIT، التي تأسست سنة 1987. ونظرا لما ذكرناه من قبل في يخص الوحدة حيث أنها مطلة على البحر وهذا ما يسهل لنا استقبال المواد الأولية التي تأتي من دول مختلفة مثل مسحوق الحليب الذي يأتي من الأرجنتين، فرنسا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، زلندا الجديدة، أما المواد الدسمة فتستوردها الوحدة من فرنسا، ولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا. - تقوم وحدة إنتاج الحليب بمستغانم بتلبية حاجيات المستهلكين في توزيع منتوجها على كل الولاية. فهي تستمد المياه اللازمة من أنابيب شبكة التوزيع فذلك بالتنسيق مع المؤسسة الوطنية لتوزيع المياه، ونشير في الأخير بأن الوحدة الوطنية بمستغانم تركز أساسا على الحليب المبستر والحليب المخمر (اللبن) وحليب البقر والرائب .

2-إعادة الهيكلة: GIPLAIT

لماكبنة التحول والتطور الاقتصادي العالمي ومواجهة المنافسة العالمية الحرة قامت الدولة بفرض مجموعة من النصوص الجديدة المتعلقة بالنجاعة والمردودية على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل إعادة هيكلتها .

وفي إطار قامت مؤسسة OROLAIT

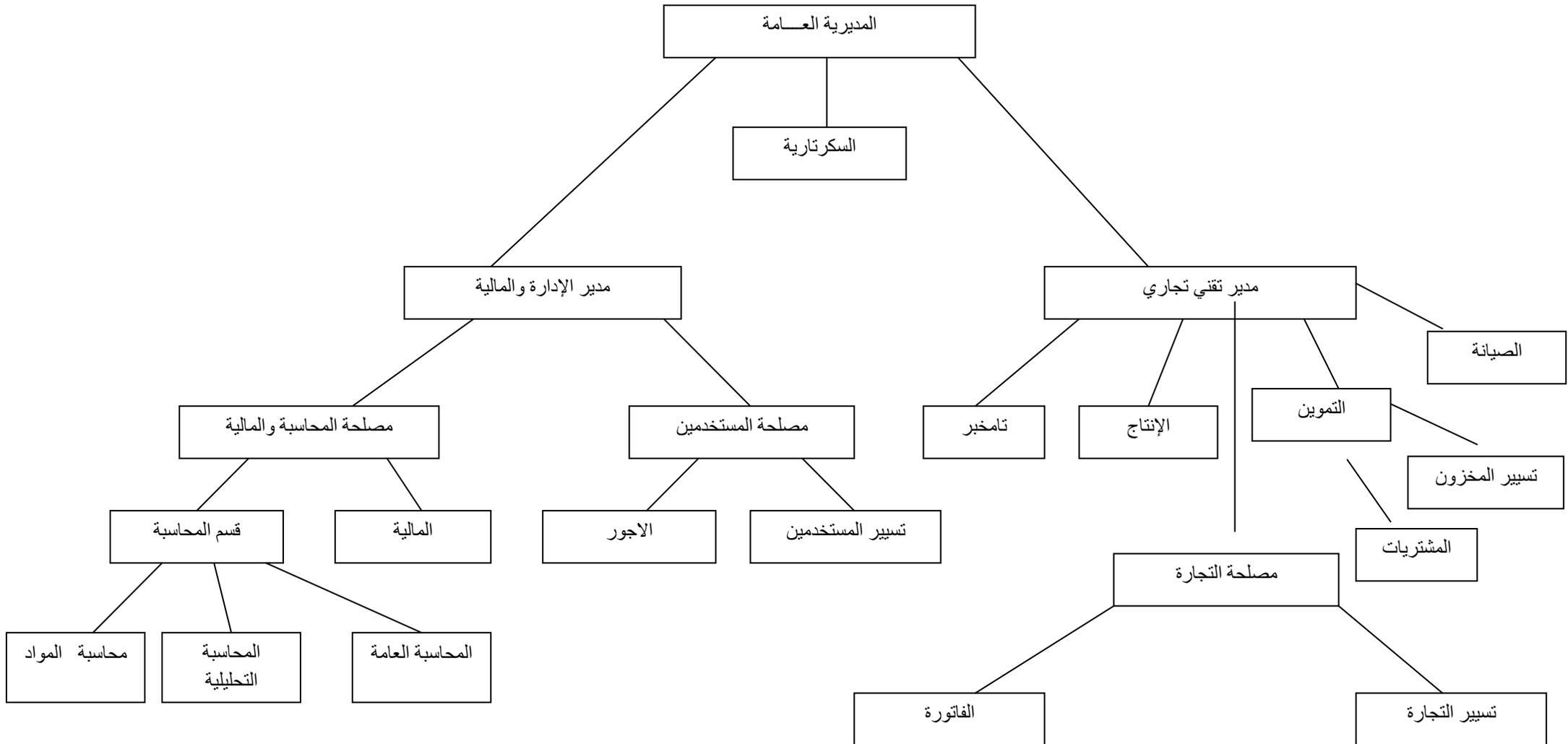
بوضع مخططين تصحيحين داخليين الأول 1995 والثاني 1997، صدق عليها من طرف الشركة القابضة العمومية للمنتجات الغذائية القاعدية وكان من نتائج هذين المخططين تحول الوحدات الإنتاجية ثمانية شركات ذات أسهم (وهران سعيدة معسكر تيارت سيدي بلعباس تلمسان) أما مركب غيليزان ومشروع سينيا، بالإضافة إلى مراكز البيع بأدرار وتندوف فيتم خصصتها، ويجب الإشارة إلا أن أسهم هذه الشركات تملكها الشركة القبضة، إضافة إلى هذا فلقد لقيت نفس العملية الدواوين الأخرى (ORLAC)، (OROLAIT) حيث تم تفرغ الأولى إلى ست وحدات والثانية إلى أربع وحدات .

## ملبنة مستغانم

حاليا وفي إطار مواصلة تطبيق برامج إعادة الهيكلة، تم دمج الدواوين الثلاث في شركات ذات أسهم تحت إسم المجمع للحليب GIPLAIT وهي هيئة جديدة لها الحق في تسيير محفظة أسهم 18 فرع وطني، فضلا عن هذا فإن GIPLAIT سوق يخلق فرع TRADE 19 مكلف بتأمين التموينات من المواد الأولية لـ 18 فرع ولقد كان من نتائج إعادة الهيكلة كذلك إخراج الكثير من العمال طوعيا أي بإرادتهم، وهذا على شكل تقاعدي عادي، بحيث لم يكن هناك أي ضغط من طرف مؤسسة OROLAIT.

3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة GIPLAIT

الشكل رقم III-1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة GIPLAIT



المصدر: مؤسسة ملبنة مستغانم GIPLAIT

## 4- شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة GIPLAIT.

## 1- فرع الإدارة العامة: تتكون من أربعة مصالح

\* مصلحة تسيير الموارد البشرية وتتكفل بتعيين الموظفين ومتابعة ملف كل عامل وكذا تسوية أجور العمال حسب المنح، الساعات الإضافية، العيادات،..... إلخ

\* مصلحة التكوين فتهتم بالتكوين والتدريب إما لاحتلال المناصب عليا أو تدريب على تقنيات الجديدة مع البقاء في نفس المنصب.

\* مصلحة الوسائل العامة: تتكفل بتسيير كل معدات المؤسسة ما عدى معدات الإنتاج التي هي من إختصاص مصلحة الصيانة .

\* مصلحة الخدمات الاجتماعية: تتكفل بتوفير المرافق الضرورية التي يحتاجها العمال كالمطاعم وطب العمل ..... إلخ

## 2 – فرع إدارة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح:

\* مصلحة المالية: وتهتم بتسيير ومتابعة الحسابات البنكية وأرصدة خزينة الوحدة وتحصيل المستحقات على الزبائن .

\* مصلحة المحاسبة العامة: تهتم بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية .

\* مصلحة المحاسبة التحليلية: تهتم بدراسة تكاليف الإنتاج والنتائج التحليلية لكل منتج.

3- فرع إدارة التموين: الهدف الرئيسي لهذا الفرع هو توفير المواد الأولية: مواد تغليف، قطع الغيار المستوردة والمحلية لكل من الإنتاج والصيانة ويضم مصلحتين:

\* مصلحة العبور وتتكفل بتحضير الانتقال لكل إتفاقية من خلال دفع رسوم الجمركية وتحميل السلع من الميناء أو المطار وتنفيذ الخطوات اللازمة للشحن ونقل السلع إلى مخازن الوحدة.

\* مصلحة المشتريات وتتكون من المشتريات المستوردة والمحلية.

4- فرع إدارة الصيانة: تهتم بالمراقبة الدورية للمعدات وإصلاح التعطيلات وتسيير معدات الانتاج ويتكون من أربع مصالح:

\* مصلحة مكتب الدراسات وتتكفل بالمراجعة الكلية والدقيقة للآلات .

\* مصلحة الصيانة الصناعية وتهتم بإصلاح التعطيلات والوقاية منها.

\* مصلحة التهوية والتبريد وتهتم بتسيير ومراقبة معدات التبريد.

\* مصلحة معالجة المياه وذلك بتمريرها عبر آلات خاصة بالتصفية ومراقبة مدة صلاحيتها.

## 5- فرع إدارة النقل:

يتكون من مصلحتين، مصلحة النقل ومصلحة صيانة موقف السيارات، ويهتم هذا الفرع ببرمجة عملية النقل لمتطلبات المؤسسة سواء التموين أو التوزيع وكذا صيانة السيارات من الناحية التصليح الميكانيكي وكهرباء السيارات والطلاء.

## 6- المخبر: يتولى تحليل المنتوجات وينقسم إلى قسمين:

\* القسم البكتيريولوجي: ويقوم بتحليل البكتيري للمشتريات قبل دخولها إلى المخازن ومتابعة المنتوج عبر مراحل الإنتاج.

\* القسم الفيزيولوجي: ويعمل بالتوازي مع عملية الإنتاج ويهتم بتحليل المواد الأولية عند وصولها إلى الوحدة وكذا تحليل المواد المنتجة والمياه التي تمت معالجتها في مصلحة الصيانة.

## 7- فرع إدارة التوزيع: يتكون من مصلحتين:

\* مصلحة المبيعات ودورها توزيع الحليب ومشتقاته وإعداد فواتير البيع.

\* مصلحة البرمجة وتسهر على البرمجة اليومية لأوقات التوزيع والكميات الموزعة.

## 8- فرع إدارة الإنتاج: يتكون هذا الفرع لثلاث مصالح:

\* مصلحة التركيب: دورها هو مزج المواد الأساسية لمادة الحليب.

\* مصلحة البسطة: تتمثل هذه المصلحة في التخلص من الجراثيم والروائح الكريهة الموجودة في الحليب.

\* مصلحة التعليب (التغليف): هي آخر المرحلة من مراحل الإنتاج حيث يتم فيها وضع الحليب في الأكياس.

## المطلب الثاني : منتوجات المؤسسة

تقوم مؤسسة GIPLAIT بإنتاج أربع منتوجات وهي : الحليب المبستر، الحليب المخمر، الرائب، حليب البقرة المبستر.

المواد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج هي:

مسحوق الحليب 26% ، مسحوق الحليب 0% المواد الدسمة ، الماء وحليب البقرة .

1-إنتاج الحليب

من أجل إنتاج 8000 لتر من الحليب يجب:

\* 37 كيس ب 25 كلغ من مسحوق الحليب PDL

\* إضافة 175 كلغ من المواد الدسمة MGLA

\* عملية تبريد في درجة حرارة 5°

## 2- إنتاج الحليب المخمر (اللبن)

من أجل إنتاج 5000 لتر من حليب المخمر يجب:

• 25 كيس ب 25 كلغ من مسحوق الحليب PDL

• إضافة 70 كلغ من المواد الدسمة MGLA

• عملية تبريد في درجة حرارة 25° مع إضافة الخميرة لمدة 18 ساعة في درجة حرارة 80° ، بعد ذلك نقوم

بعملة تبريده إلى 5 درجات.

## 3-إنتاج الرائب

- حليب البقرة يضاف إليه 34 غراما في اللتر

-يعقم ويتم تبريده في درجة حرارة 5° ويضاف إليه الخميرة ويبقى لمدة 18 ساعة

## 3-حليب البقرة المبستر

- يتم تجميعه من طرف المجمع من المزارع ثم نقوم ببسترته وتعليبه ثم بيعه.

المطلب الثالث: الوثائق المستعملة في تحليل التكاليف

الأعباء المدمجة

تتمثل في باقي حساب جدول حسابات النتائج TCR من حساب 61 إلى 68.

الأعباء الإضافية

تم حسابها كما يلي:

**الأموال المملوكة \* معدل الفائدة الجاري في البنوك**

$70000000 * 8\% = 56000000.00$  سنويا =  $2800000.00$  في السداسي

ويمكن تلخيص كل هذا في الجدول التالي :

## جدول رقم III - 1- : توزيع الأعباء

رقم الحساب	اسم الحساب	مجموع الأعباء	أعباء غير مدمجة	أعباء مدمجة		
				المجموع	مباشرة	غير مباشرة
60	بضائع مستهلكة	7744494.27	7744494.27	-	-	-
61	مواد ولوازم مستهلكة	99765722.23	-	99765722.23	95370207.78	4395514.45
62	خدمات	4036488.54	-	4036488.54	745635.85	3290852.69
63	مصاريق المستخدمين	14340032.73	-	14340032.73	10038022.91	4302009.82
64	ضرائب ورسوم	683261.00	-	683261.00	605339.00	77922.00
65	مصاريق مالية	13049.26	-	13049.26	-	13049.26
66	مصاريق متنوعة	1042201.72	-	1042201.72	433267.78	608933.94
68	حصص الاهتلاكات	7864371.17	-	7864371.17	7077934.05	786437.12
69	مصاريق خارج الاستغلال	823742.58	823742.58	-	-	-
		117759342.96	-	-	-	-
		2800000	-	2800000	-	2800000
		139113363.5	8568236.85	130545126.65	114270407.37	16274719.28

المصدر: مؤسسة ملينة مستغانم GIPLAIT

جدول رقم III-2: توزيع الأعباء غير مباشرة ( مفاتيح التوزيع )

الأقسام الرئيسية					الأقسام الفرعية				الأقسام
التوزيع	ورشة 3 التعليم	ورشة 2	ورشة 1 التجمع	التموين	المخبر	الصيانة	الإدارة	المجاميع	
%5	%10	%20	%15	%5	%10	%20	%15	4395514.45	- مواد ولوازم مستهلكة
%15	-	-	-	%5	-	%40	%40	3290852.69	- خدمات
%7	%10	%15	%20	%8	%5	%5	%30	4302009.82	- مصاريف مستخدمين
%35	%5	%10	%15	%5	%3	%3	%24	77922	- رسوم وضرائب
%7	%25	%15	%20	%3	-	-	%30	13049.26	- مصاريف مالية
20%	%10	%10	%20	-	-	%10	%30	608933.94	مصاريف مختلفة
%10	%20	%20	%20	%10	%2	%8	%10	786437.12	- إهلاكات
-	%15	%10	%15	-	-	-	%60	2800000	أعباء إضافية
								16274719.28	مجموع التوزيع الأولي

جدول رقم III-3: توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الأولي)

الأقسام الرئيسية					الأقسام الفرعية				الأقسام
التوزيع	ورشة 3 التعليم	ورشة 2	ورشة 1 التجمع	التموين	المخبر	الصيانة	الإدارة	المجاميع	
219775.72	439551.45	879102.89	659327.16	219775.72	439551.45	879102.98	659327.16	4395514.45	- مواد ولوازم مستهلكة
493627.9	-	-	-	164542.65	-	1316341.07	1316341.07	3290852.69	- خدمات
301140.69	430200.98	645301.48	860401.97	344160.79	215100.5	215100.5	1290602.9	4302009.82	- مصاريف مستخدمين
27272.7	3896.1	7792.2	11688.3	3896.1	2337.66	2337.66	18701.28	77922	- رسوم وضرائب
913.45	3262.32	1957.39	2609.85	391.48	-	-	3914.78	13049.26	- مصاريف مالية
121786.79	60893.39	60893.39	121786.79	-	-	60893.39	182680.19	608933.94	مصاريف مختلفة
78643.71	157287.42	157287.42	157287.42	78643.71	15728.74	62914.97	78643.71	786437.12	- إهلاكات
-	420000	280000	420000	-	-	-	1680000	2800000	أعباء إضافية
1243160.95	1515091.67	2032334.77	2233101.49	811410.45	672718.37	2536690.57	5230211.09	16274719.28	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من اعداد الطلبة

جدول رقم III-4 : توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الأولي) : التوزيع الثانوي (مفاتيح التوزيع)

الأقسام الرئيسية					الأقسام الفرعية			الأقسام
التوزيع	تعليب	تعليم	تجميع	التموين	المخبر	الصيانة	الإدارة	المراكز
1243160.95	1515091.67	2032334.77	2233101.49	811410.45	672718.37	2536690.57	5230211.09	مجموع توزيع الأولي
%15	%15	%25	%25	%13	%2	%5	(%100-)	الإدارة
%10	%25	%15	%20	%15	%5	(100%-)	%10	الصيانة
-	-	%50	%20	%30	(100%-)	-	-	المخبر
					0	0	0	مجموع ثانوي
رقم الأعمال	لترمنتوج	وقت الآلة	كغ مستهلك	كغ مشتراة	-	-	-	طبيعة وحدة العمل
								عدد وحدات العمل
								كلفة وحدة العمل

المصدر: من اعداد الطلبة

جدول رقم III-5 : توزيع الأعباء غير مباشرة (التوزيع الثانوي)

الأقسام الرئيسية					الأقسام الفرعية			الأقسام
التوزيع	تعليب	تعليم	تجميع	التموين	المخبر	الصيانة	الإدارة	
1243160.95	1515091.67	2039334.77	2233101.49	811410.45	672718.37	2536690.57	5230211.09	مج التوزيع الأولي
826715.6	826715.6	1377859.33	1377859.33	716486.85	110228.74	275571.86	(5511437.33-)	الإدارة
281226.24	703065.6	421839.36	562452.48	421839.36	140613.12	(2812262.43-)	281226.24	الصيانة
-	-	461780.11	184712.04	277068.07	(923560.23-)	-	-	المخبر
2351102.95	3044872.87	4293813.57	4358125.34	2226804.73	0	0	0	مجموع ثانوي
رقم الاعمال	لتر منتوج	وقت الالة	كغ مستهلك	كغ مشتريات				طبيعة وحدة العمل
85779841.06	3686882	1440	130020	225382				عدد وحدات العمل
0.027	0.82	2981.81	33.51	9.88				كلفة وحدة العمل

المصدر: من اعداد الطلبة

نرمز للإدارة بـ س والصيانة بـ ع ، المخبر بـ ص

$$\text{س} = 5230211.09 + 10\% \text{ع} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{ع} = 2536690.57 + 5\% \text{س} \dots\dots\dots (2)$$

$$\text{ص} = 672718.37 + 2\% \text{س} + 5\% \text{ع} \dots\dots\dots (3)$$

نعوض (2) في (1)

$$\text{س} = 5230211.09 + 0.1(2536690.57 + 0.05\text{س})$$

$$\text{س} = 5230211.09 + 253669.057 + 0.005\text{س}$$

$$0.995\text{س} = 5483880.147$$

$$\text{س} = 5511437.33$$

$$\text{ع} = 2812262.43$$

$$\text{ص} = 923560.23$$

المبحث الثاني : تطبيق مختلف أساليب التحليل

المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الكلفة الكلية )

ملاحظة: كلفة الشراء محسوبة من قبل المؤسسة بالنسبة لكل المواد

1- منتج الحليب المبستر

حساب كلفة إنتاج الحليب المبستر

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			<u>المواد الأولية المستهلكة :</u>
23862302.54	176.77	134991	PDL 0
1908954	194.74	9803	PDL 26
1465067.82	206.33	7101	MGLA
5782635.89	165.92	34852	POLYT
53915764.37	-	-	مصاريف مباشرة :
			مصاريف غير مباشرة
3047868.54	33.51	90954	تجميع
2850610.36	2981.81	956	تعقيم
2177437.84	0.82	2655412	تعليب
<b>95010641.36</b>	<b>35.78</b>	<b>2655412</b>	<b>كلفة الوسطية المرجحة</b>
<b>565845</b>	<b>35.70</b>	<b>15850</b>	<b>مخزون بداية المدة</b>
<b>95576486.36</b>	<b>35.77</b>	<b>2671262</b>	<b>كلفة الانتاج</b>

المصدر: من اعداد الطلبة

حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
94939553.59	35.77	2654167	الكمية المباعة
4043063.14	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
1657636.28	0.027	61393936.55	مصاريف التوزيع الغير مباشرة
100640253.01	37.91	2654167	كلفة البيع

2- منتج الحليب المخمر ( اللبن ) المصدر: من اعداد الطلبة

حساب كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			<u>المواد الأولية المستهلكة :</u>
6576270.14	176.77	37200	PDL 0
175266.00	194.74	900	PDL 26
205504.68	206.33	996	MGLA
1194126.14	165.92	7197	POLYT
2844720.56	-	-	<u>مصاريف مباشرة :</u>
			<u>مصاريف غير مباشرة</u>
1307091.06	33.51	39006	تجميع
429380.64	2981.81	144	تعقيم
455090.16	0.82	554988	تعليب
<b>13187420.38</b>	<b>23.76</b>	<b>554988</b>	<b>كلفة الوسطية المرجحة</b>
<b>155515.23</b>	<b>23.79</b>	<b>6537</b>	<b>مخزون بداية المدة</b>
<b>13342935.61</b>	<b>23.76</b>	<b>561525</b>	<b>كلفة الإنتاج</b>

المصدر: من اعداد الطلبة

حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
13257723.6	23.76	557985	الكمية المباعة
712492	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
341393.57	0.027	12644206.4	مصاريف التوزيع الغير مباشرة
14311609.19	25.64	557985	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

3- منتوج الرائب:حساب كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
7144720	20	357236	<u>المواد الأولية المستهلكة :</u> حليب البقرة
548298	165.92	3305	POLYT
202414.14	-	-	<u>مصاريف مباشرة :</u> <u>مصاريف غير مباشرة</u>
10790.22	33.51	322	تجميع
834906.8	2981.81	280	تعقيم
272433.52	0.82	332236	تعليب
9013562.68	27.13	332236	كلفة الوسطية المرجحة
-	-	-	مخزون بداية المدة
9013562.68	27.13	332236	كلفة الانتاج

المصدر: من اعداد الطلبة

حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
8729918.53	27.13	321781	الكمية المباعة
89705.45	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
203115.26	0.027	7522787.61	مصاريف التوزيع الغير مباشرة
9022739.84	28.04	321781	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

4- منتج حليب البقرة المستر:

## حساب كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
2584920	20	127246	<u>المواد الأولية المستهلكة:</u> حليب البقرة
307364	-	1834	POLYT
421673.76	-	-	<u>مصاريف مباشرة:</u> <u>مصاريف غير مباشرة</u>
178908.6	2681.81	60	تعقيم
126481.72	0.82	154246	تعليب
3619348.08	23.46	154246	كلفة الوسطية المرجحة
121796.64	24.08	5058	مخزون بداية المدة
3741144.72	23.48	159304	كلفة الانتاج

المصدر: من اعداد الطلبة

حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
3722566.16	23.48	158542	الكمية المباعة
291343.45	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
113910.58	0.027	4218910.5	مصاريف التوزيع الغير مباشرة
4127820.19	26.03	158542	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

5- جدول حساب النتيجة التحليلية :

النتيجة التحليلية	تكلفة البيع	رقم الأعمال	البيانات
- 39246316.46	100640253.01	61393936.55	الحليب المبستر
- 1667402.79	14311609.19	12644206.4	اللبن
- 1499951.63	9022739.24	7522787.61	الرائب
91090.31	4127820.19	4218910.5	حليب البقرة المبستر
- 42322580.57	128102421.63	85779841.06	المجاميع

المصدر: من اعداد الطلبة

## المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني

1- حساب معامل التحميل:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

$$\text{معامل التحميل} = \frac{35000}{50000}$$

معامل التحميل = 0.7

جدول رقم III-6 :توزيع الأعباء غير مباشرة بمعامل التحميل :

نرمز:

للإدارة ب س

الصيانة ب ع

المخبر ب ص

$$\text{س} = 4351021.25 + 0.1 \text{ ع} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{ع} = 2311917.77 + 0.05 \text{ س} \dots\dots\dots (2)$$

$$\text{ص} = 642187.66 + 0.02 \text{ س} + 0.05 \text{ ع} \dots\dots (3)$$

$$\text{س} = 4351021.25 + 0.1 (0.05 + 2311917.77 \text{ س})$$

$$\text{س} = 4605239.21$$

$$\text{ع} = 2742179.73$$

$$\text{ص} = 861401.4$$

## الأقسام الفرعية

المخبر		الصيانة		الإدارة		الأقسام
ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	
101768.94	570949.41	749222.7	1787461.88	2937299.45	2294911.64	مجموع التوزيع الأولي
0.7		0.7		0.7		معامل التحميل
( 71238.25 )	71238.25	( 524455.89 )	524455.89	( 2056109.61 )	2056109.61	الأعباء الثابتة المحملة
30530.7		224766.81		881189.83		فرق التحميل
642187.66		2311917.77		4351021.25		مجموع الأعباء بعد التحميل
						التوزيع الثانوي : الإدارة الصيانة المخبر
0		0		0		مج التوزيع الثانوي بعد التحميل
						طبيعة وحدة العمل
						عدد وحدات العمل
						كلفة وحدة العمل

المصدر: من اعداد الطلبة

## الأقسام الرئيسية

التوزيع		التعليب		التعقيم		التجميع		التموين	
ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة
472424.83	770736.1	781743.26	733348.4	726478.54	1305756.23	982284.3	125081 7.17	288094.55	523315.9
0.7		0.7		0.7		0.7		0.7	
-(330697.38)	330697.38	-(547220.28)	547220.28	-(508534.97)	508534.97	-(687599.01)	687599. 01	-(201666.18)	201666.18
141727.45		243522.98		217943.57		294685.29		86428.37	
1101433.48		1280568.68		1814391.2		1938416.18		724982.08	
690785.88		690785.88		1151309.8		1151309.8		598681.09	
254217.97		635544.93		381326.95		508435.94		381326.95	
-		-		430700.7		172280.28		258420.42	
2046437.33									
		2606899.49		3777728.65		3770442.2		1963410.46	
رقم الأعمال		لتر منتوج		وقت الآلة		كغ مستهلك		كغ مشتراة	
85779841.06		3996882		1440		130020		225382	
<b>0.023</b>		<b>0.70</b>		<b>2623.42</b>		<b>28.99</b>		<b>8.71</b>	

المصدر: من اعداد الطلبة

## 1- منتج الحليب المبستر

## حساب كلفة إنتاج الحليب المبستر

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			المواد الأولية المستهلكة :
23862302.54	176.77	134991	PDL 0
1908954	194.74	9803	PDL 26
1465067.82	206.33	7101	MGLA
5782635.89	165.92	34852	POLYT
53915764.37	-	-	مصارييف مباشرة :
			مصارييف غير مباشرة
2636756.45	28.99	90954	تجميع
2507989.52	2623.42	956	تعقيم
1858788.4	0.7	2655412	تعليب
<b>93938259</b>	<b>35.37</b>	<b>2655412</b>	<b>كلفة الوسطية المرجحة</b>
<b>565845</b>	<b>35.70</b>	<b>15850</b>	<b>مخزون بداية المدة</b>
<b>94504104</b>	<b>35.37</b>	<b>2671262</b>	<b>كلفة الانتاج</b>

المصدر: من اعداد الطلبة

## حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
94939553.59	35.77	2654167	الكمية المباعة
4043063.14	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
1412060.54	0.023	61393936.55	مصاريف غير مباشرة
99333010.47	37.42	2654167	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

2- منتج الحليب المخمر ( اللبن )

## حساب كلفة الانتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			المواد الأولية المستهلكة :
6576270.14	176.77	37200	PDL 0
175266.00	194.74	900	PDL 26
205504.68	206.33	996	MGLA
1194126.14	165.92	7197	POLYT
2844720.56	-	-	مصاريف مباشرة :
			مصاريف غير مباشرة
1130783.94	28.99	39006	تجميع
377772.48	2623.42	144	تعقيم
388491.6	0.7	554988	تعليب
12892935.54	23.23	554988	كلفة الوسطية المرجحة
155515.23	23.79	6537	مخزون بداية المدة
136048450.77	23.23	561525	كلفة الانتاج

المصدر: من اعداد الطلبة

## حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
13257723.6	23.76	557985	الكمية المباعة
712492	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
290816.74	0.023	12644206.4	مصاريف غير مباشرة
13965300.29	25.02	557985	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

## 3- منتج الرائب:

## حساب كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
7144720	20	357236	المواد الأولية المستهلكة : حليب البقرة
548298	165.92	3305	POLYT
202414.14	-	-	مصارييف مباشرة : مصاريف غير مباشرة
9334.78	28.99	322	تجميع
734557.6	2623.42	280	تعقيم
232565.2	0.7	332236	تعليب
8871889.72	26.70	332236	كلفة الوسطية المرجحة
-	-	-	مخزون بداية المدة
8871889.72	26.70	332236	كلفة الانتاج

المصدر: من اعداد الطلبة

## حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
8729918.53	27.13	321781	الكمية المباعة
89705.45	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
173024.11	0.023	7522787.61	مصاريف غير مباشرة
8854282.26	27.51	321781	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

## 4- منتج حليب البقرة المبستر:

## حساب كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
2584920	20	127246	المواد الأولية المستهلكة : حليب البقرة
307364	-	1834	POLYT
421673.76	-	-	مصاريف مباشرة : مصاريف غير مباشرة
157405.2	2623.42	60	تعقيم
107972.2	0.7	154246	تعليب
3579335.16	23.20	154246	كلفة الوسطية المرجحة
121796.64	24.08	5058	مخزون بداية المدة
3701131.8	23.23	159304	كلفة الإنتاج

المصدر: من اعداد الطلبة

## حساب كلفة البيع:

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
3722566.16	23.48	158542	الكمية المباعة
291343.45	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
97034.94	0.023	4218910.5	مصاريف غير مباشرة
4071309.05	25.67	158542	كلفة البيع

المصدر: من اعداد الطلبة

5- جدول حساب النتيجة التحليلية:

البيانات	رقم الأعمال	تكلفة البيع	النتيجة التحليلية
الحليب المبستر	61393936.55	93333010.47	-31939073.92
اللبن	12644206.4	13965300.29	-1321093.89
الرائب	7522787.61	8854282.26	-1331494.65
حليب البقرة المبستر	4218910.5	4071309.05	147601.45
المجاميع	85779841.06	120223902.07	-34444061.01

المصدر: من اعداد الطلبة

## المطلب الثالث: طريقة التكلفة المتغيرة

-جدول رقم III-7: توزيع الأعباء إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة

حسب مصلحة تم توزيع أعباء جدول حسابات النتائج للسداسي الأولي من سنة 2006 حسب الجدول

التالي.

رقم الحساب	اسم الحساب	مجموع الأعباء	أعباء ثابتة	أعباء متغيرة
61	مواد ولوازم مستهلكة	99765722.23	-	99765722.23
62	خدمات	4036488.54	1751700.00	2284788.54
63	مصاريف مستخدمين	14340032.73	5736013.08	8604019.63
64	ضرائب ورسوم	683261.00	-	683261.00
65	مصاريف مالية	13049.26	13049.26	-

543853.91	498347.8	1042201.72	مصارييف متنوعة	66
-	7864371.17	7864371.17	حصص إهتلاك	68
-	2800000	2800000	مصارييف إضافية	
111881645.31	18663481.31	130545126.65	المجموع	

المصدر: من اعداد الطلبة

## جدول توزيع الأعباء الثابتة والمتغيرة

- جدول الاستغلال التفاضلي:

حسب المعطيات الواردة من مصلحة المحاسبة:

رقم الأعمال الإجمالي:

رقم الأعمال = ح / 71 = 85779841.06 دج

رقم الأعمال كل منتج:

منتج الحليب: رقم الأعمال = 61393936.55 دج

منتج اللبن = 12645206.4 دج

منتج الرائب = 7522787.61 دج

منتج حليب البقر = 4218910.5 دج

## جدول رقم III-8 : الاستغلال التفاضلي

البيانات	النتائج	الحليب	لبن	رائب	حليب البقر
رقم الأعمال	85779841.06	61393936.55	12644206.4	7522787.61	
أعباء متغيرة	111881645.31	89396224.11	13152658.73	6532933.73	
					4218910.5
					2799828.74
الهامش على التكلفة المتغيرة	26101804.25-	28002287.56-	508452.33-	989853.88-	1419081.76-
أعباء ثابتة	18663481.31				
النتيجة	44765285.56-				

المصدر: من اعداد الطلبة

عتبة المردودية:

$$\frac{18663481.31 \times 85779841.06}{26101804.25} = \frac{\text{رقم الأعمال} * \text{أعباء ثابتة}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}} = \text{عتبة المردودية}$$

$$61334858.12 = \text{عتبة المردودية}$$

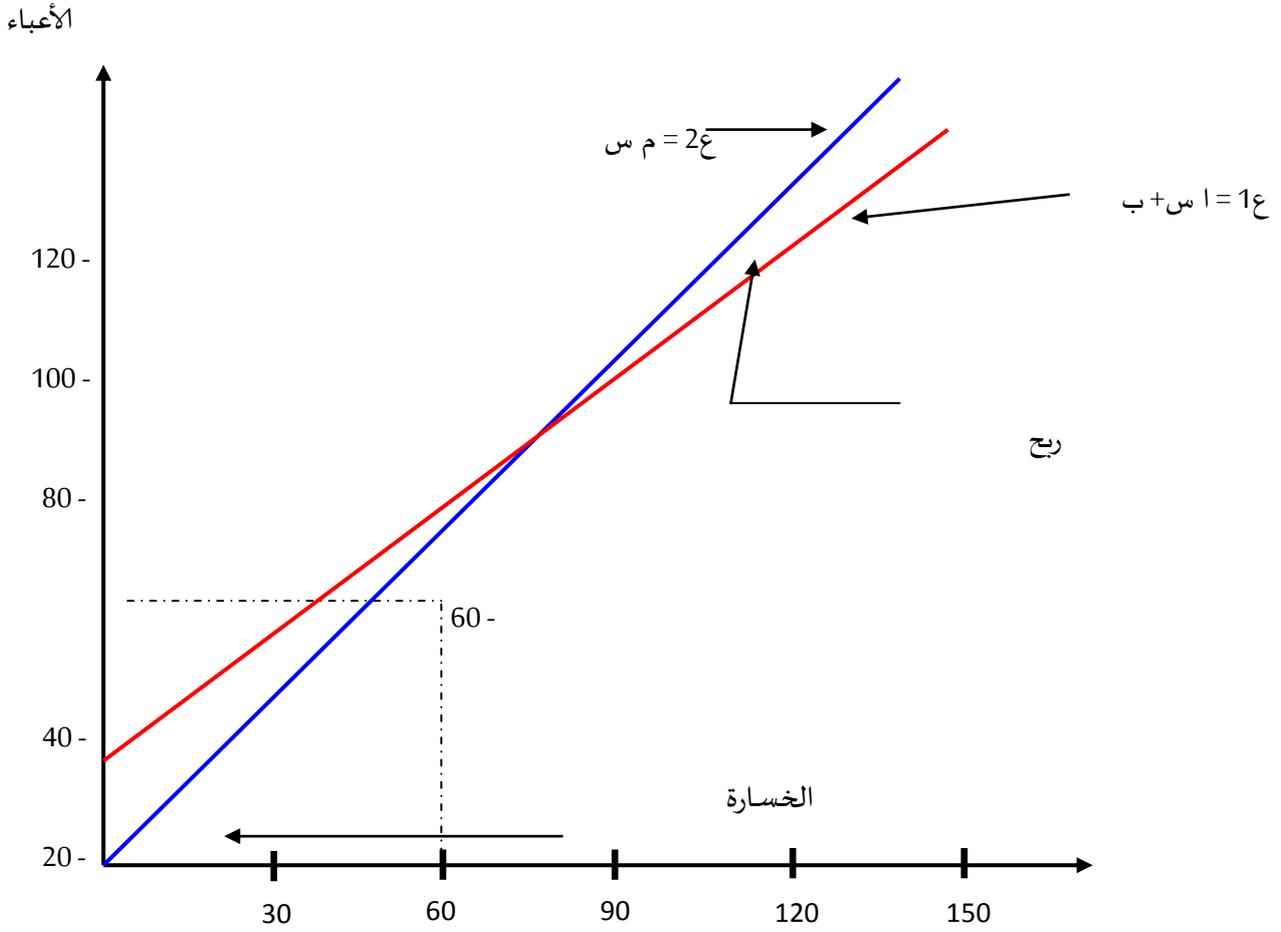
$$\frac{\text{عتبة المردودية} * 12}{\text{رقم الأعمال}} = \text{تاريخ تحقيق العتبة}$$

$$\frac{61664858.12 \times 12}{85779841.056} =$$

$$8.58 =$$

تاريخ تحقيق عتبة المردودية = 8 أشهر + 17 يوم

تمثيل رقم III-1: التمثيل البياني للعتبة



رقم الأعمال

ع = 2م س

$$\frac{26101804.25}{85779841.6} - \frac{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}} = م$$

م = 0.30

ع = 2م س = 0.3 رقم الأعمال

الأعباء

ع = 1س + ب (حيث: ا = 1- م)

المبحث الثالث: دراسات سابقة

المطلب الأول : الدراسة الأولى

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

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

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

المطلب الثاني : الدراسة الثانية

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

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

حيث توصلت الطالبة إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبة التحليلية نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، كما أن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الإمتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة أما على المستوى التطبيقي فلاحظت أن مؤسسة نפטال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد، غير أنه غير مستغل كما يجب ولا يحضى بالإهتمام اللازم

المطلب الثالث: الدراسة الثالثة

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

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

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

### خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل لمحة تاريخية عن المؤسسة اضافة الى شرح مخططها التنظيمي و تطرقنا ايضا الى تجربة تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة مع مختلف أساليب لتحليل التكاليف، و حسب النتائج المتحصل عليها فان المؤسسة في حالة جيدة و تحقق أرباح.

# الخاتمة

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في المؤسسات، باعتبارها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير، فهي تمد المؤسسات بالمعلومات من حيث أنها تحلل التكاليف. وذلك بالاعتماد على مختلف الطرق التي درسناها في المذكرة، حيث تطرقنا إلى طريقة التكاليف الكلية التي تعمل على توزيع التكاليف على مختلف الأقسام، وطريقة التحميل العقلاني عن طريق معامل التحميل لتحديد نصيب كل وحدة منتجة، إلى جانب طريقة التكاليف المتغيرة

كما أن أن للمحاسبة التحليلية دورا كبيرا وهاما خاصة في اتخاذ القرارات المناسبة التي تساهم في تطوير نمو اقتصادها نظرا لما تعطيه من حسابات دقيقة وقاطعة يمكن من خلالها اتخاذ قرار مناسب سواء تعلق الأمر بزيادة في حجم نشاطها أو خفض منه أو إقصاء منتج معين .

#### اختبار صحة الفرضيات :

من خلال ما تقدم في البحث استطعنا اختبار الفرضيات و يتضح ذلك على النحو التالي:

بالنسبة للفرضية الأولى " يمكن اعتبار الأساليب الكمية والتقنية المنتهجة في تحليل التكاليف داخل المؤسسة ذا منفعة بصفة عامة على ربحية المؤسسة بغض النظر عن الأساليب المحاسبية الأخرى المستخدمة في تحسين أداء المؤسسة."

استنادا على النتائج المتحصل عليها في الدراسة دلت على أن الأساليب المنتهجة لتحليل التكاليف في المؤسسة تحقق ربح ومعرفة الدقيقة للمعلومات هذا ما يؤكد صحة الفرضية

وهذا ما يجعلنا نقول أن تكمن أهمية الأساليب المنتهجة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في المعرفة الدقيقة للحسابات والمدخلات والمخرجات واتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

نتائج البحث : لقد توصلنا من خلال دراستنا هذه الى بعض النتائج والتي تتمثل فيما يلي :

- المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى مع نشاط المؤسسة.
- أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها
- لا تتحقق النتائج الاجابية الا باستغلال الأمثل لعناصر الانتاج
- كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية الى أن يبنى على أسس تسمح له بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات ، المعالجة والمخرجات كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كمنافسة، التطور التكنولوجي ، الاستراتيجية ، مسارات العمل ،أنواع الأنشطة ،كما يحتاج هذا النظام الى مساهمة الجميع في تأسيسه، والى القدرة على التعديل كل مادعت الضرورة الى ذلك ،والى المرونة في استغلال وبساطة طريقة التشغيل.

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### مراجع باللغة العربية :

1. احمد بركات محاضرات في المحاسبة التحليلية ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية 1999
2. اسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، دار حامد للنشر و التوزيع 2006
3. بخيرة عمر مذكرة انيل شهادة ماستر دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار 2016-2017
4. دادي ناصر عدون ، المحاسبة التحليلية، دارالمحمدية العامة 1999
5. يعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية :1998 .
6. محمد بوتين ، المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية -1998 -
7. محاسبة تحليل الاستغلال و التكاليف(وزارة التربية الوطنية).
8. محمد حفزي، معاد بن مامي وناصرهجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتخاذ القرار 2008-2009
9. سميرة حازوري، معالجة المصاريف المحاسبة العامة وفي محاسبة التكاليف؛ دار الهدى، 1999
10. عيسى جراي ؛ محاسبة التكاليف ؛ دار الشهاب ؛ باتنة الجزائر 1998
- 11- عبد المولى أصول الإقتصاد، دار الفكر العربي القاهرة 1997
12. فرقاني نصيرة ، طهراوي يمينة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس العلوم التجارية مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتحاد القرار. 2008-2009

### مراجع باللغة الأجنبية

1. BOU HGABA Abdellah –comptabilité analytique -2 eme édition –berti éditions -1994
2. FERDJ ALLAH -Mohamed –Computability des courts et des prix de reverent –enag edition -2004
3. Perchon: .C compatibility analytique –focher – paris – 1989 –
4. TAYEB ZITOUN-Comptabilite-analytique –Berti edition-2003

## المخلص:

حتى يمكن للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والأساليب الخاصة بالتسيير و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدد الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية و جب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التسيير و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام. ان المؤسسة تعتمد إلى دراسة مختلف الطرق التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة وهي : طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

بحيث تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة استخلصنا من خلال دراستنا ما يلي:

-التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط؛

-التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة و متغيرة لحجم النشاط.

## الكلمات المفتاحية:

محاسبة تحليلية ، الأعباء و تكاليف ، تحليل تكاليف

## Summary :

In order for the institution to achieve its economic goals, it uses many means and methods related to management. In this field, analytical accounting is the most suitable means used that help in analyzing and controlling costs, and this is by providing information that contributes to controlling these costs and in order to apply analytical accounting procedures, the path must be familiar. Sufficient financial and economic issues in the organization, so there must be an accounting system that includes management rules and determines the scope of their application, so that this system is one of the sources from which analytical accounting derives its credibility. Selling them and delivering them to customers, and the development of this system is often important and useful in terms of the interest obtained from the system. The institution relies on studying the various methods that allow it to make correct decisions, namely: the real cost method, the variable cost method, the rational assumption of

fixed costs. The following :- Rational loading of fixed costs are variable costs per unit and fixed volume of activity; - Variable costs are fixed costs per unit and variable volume of activity

**key words:**

Analytical accounting, burdens and costs, cost analysis