

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة

التخصص : تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

الشعبة : علوم مالية والمحاسبة

أثر المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار للمؤسسات الاقتصادية
حالة بمركب تمييع الغاز الطبيعي 2 بأرزيو

تحت اشراف : عبد القادر موزاوي

من اعداد الطالبة: العجال فاطيمة الزهراء

اللجنة المناقشة :

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر قسم ب	الطيب معارفية	رئيس لجنة المناقشة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر قسم ب	فاطيمة زهراء مقيدش	عضو لجنة المناقشة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر قسم أ	عبد القادر موزاوي	مقررا

السنة الجامعية 2021/2022

كلمة شكر

ربنا لك كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك و مجدك على ما أنعمت علينا من

نعم لا تحصى...منها توفيقك ايانا لانجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بالشكر الى استاذي المشرف: عبدالقادر موزاوي

لإشرافه على المذكرة

كما اتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدني و قدم لي يد العون لانجاز هذه المذكرة

الفهرس

قائمة الاشكال

قائمة الجداول

المقدمة العامة:أ

الفصل الاول : مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة التحليلية

تمهيد 2

المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة 3

المطلب الأول : تعريف المؤسسة وأشكالها 3

المطلب الثاني : وظائف المؤسسة وأهدافها 4

المطلب الثالث : تصنيفات المؤسسة 8

المبحث الثاني : موضوع المحاسبة التحليلية 11

المطلب الأول : نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي 11

المطلب الثاني : طبيعة المحاسبة التحليلية 14

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى 20

المطلب الرابع : النظام العام للمحاسبة التحليلية 23

المبحث الثالث : التكاليف وسعر التكلفة 27

المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة وتصنيف التكاليف: 27

المطلب الثاني :العناصر المكونة للتكاليف 34

المطلب الثالث : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية: 41

المطلب الرابع : دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة 43

خلاصة الفصل الأول: 46

الفصل الثاني :علاقة المحاسبة التحليلية بعملية اتخاذ القرار

تمهيد 48

المبحث الأول: عملية اتخاذ القرار 49

المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها وتصنيفها 49

52.....	المطلب الثاني: ظروف وأساليب اتخاذ القرار
53.....	المطلب الثالث: طبيعة اتخاذ القرار وقي ودها
55.....	المبحث الثاني : ممارسات المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار
55.....	المطلب الأول : طريقة التكاليف الحقيقية
57.....	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
60.....	المطلب الثالث: طريقة التكلفة المتغيرة
63.....	المطلب الرابع: طريقة التكلفة المعيارية
65.....	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث : دراسة حالة بمركب تمييع الغاز الطبيعي 2 بأرزيو	
67.....	تمهيد
68.....	المبحث الأول : لمحة حول مؤسسة سوناطراك
68.....	المطلب الأول : تعريف مؤسسة سوناطراك
69.....	المطلب الثاني: نشأة مركب الغاز الطبيعي 2 ارزيو
72.....	المبحث الثاني : معالجة البيانات بمركب تمييع الغاز الطبيعي 2 بأرزيو
72.....	المطلب الأول: آليات المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار بمركب GL2Z
74.....	المطلب الثاني: معالجة البيانات بمركب GL2Z
89.....	خلاصة الفصل الثالث
91.....	الخاتمة العامة
94.....	قائمة المراجع:

قائمة الجداول

- الجدول (1 - 1) جدول حسابات النتائج.....17
- الجدول (2 - 1) توزيع عناصر جدول حسابات النتائج.....18
- الجدول (3 - 1) علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.....20
- الجدول (4 - 1) أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.....22
- الجدول (5 - 1) التكاليف الثابتة.....31
- الجدول (6 - 1) التكاليف المتغير.....32
- الجدول (7 - 1) طريقة حساب تكلفة الشراء.....36
- الجدول (8 - 1) تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال.....38
- الجدول (9 - 1) تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات.....39
- الجدول (10 - 1) تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1.....39
- الجدول (11 - 1) طريقة حساب النتيجة المحاسبة العام.....45
- الجدول (1 - 2) توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.....58
- الجدول (1 - 3) مجموع التكاليف حسب الدوائر.....74
- الجدول (2 - 3) مجموع التكاليف حسب مركز التكلفة.....75
- الجدول (3 - 3) الميزانية التحليلية لكل دائرة.....79
- الجدول (4 - 3) تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء (التوزيع الأولي).....81
- الجدول (5 - 3) تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء وحسب المنتجات.....83
- الجدول (6 - 3) تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء لمنتج معين (التوزيع الثانوي).....85

قائمة الاشكال

- الشكل (1 - 1) مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية.....19
- الشكل (2 - 1) مخطط مراحل حساب التكاليف المؤسسة التجارية.....24
- الشكل (3 - 1) مخطط مراحل حساب التكاليف مؤسسة صناعية.....25
- الشكل (4 - 1) الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد.....26
- الشكل (5 - 1) مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة.....28
- الشكل (6 - 1) مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية.....28
- الشكل (7 - 1) مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنش.....29
- الشكل (8 - 1) منحنى التكاليف الثابتة.....31
- الشكل (9 - 1) منحنى التكاليف المتغيرة.....32
- الشكل (11 - 1) مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة.....35
- الشكل (12 - 1) مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.....42
- الشكل رقم (1-2) مراحل عملية اتخاذ القرار.....51
- الشكل (1 - 3) الهيكل التنظيمي للمركب GL2Z.....71

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

يقاس مساهمة الركب التكنولوجي عادة بمدى نسبة التطور الذي وصلت إليه الدول في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية تظهر الأهمية البالغة للمجال الاقتصادي على غرار المجالات الأخرى وذلك نظرا لحيويته وفعالته والنتائج البارزة التي يحققها. إذ أن هذا المجال لا يقتصر على جهة مختصة أو مؤسسة معينة بل الأمر يشمل جميع المؤسسات الاقتصادية مهما كان هدفها إنتاجي أو تجاري أو خدماتي، فإنه بالمقابل تعمل المؤسسات بشتى الوسائل على التحكم في التكاليف إلا أن هذه العملية صعبة ومعقدة خاصة في المؤسسات الكبرى نتيجة لعدة عوامل كالتبادلات التي تتم بين أقسامها وورشاتها والتداخل بين المسؤوليات والوظائف وبذلك فإننا بحاجة إلى وسيلة لمراقبة جميع النشاطات من استهلاك وإنتاج وصيانة وتوزيع.

من بين أهم هذه الوسائل نجد المحاسبة التحليلية التي تؤدي دورا فعالا في الحياة العملية للمؤسسة كوسيلة في إتخاذ القرار من جهة وللتخطيط من جهة أخرى.

نظرا للظروف الاقتصادية والسياسية التي عرفتها الجزائر أدت إلى إعادة الاعتبار لاقتصاد السوق إذ أصبحت المؤسسة الجزائرية تواجه محيطا منفتحا على الأسواق الخارجية والمنافسة الشديدة. لذلك على المؤسسة الجزائرية التكيف مع المستجدات والتحكم في محيطها الداخلي خاصة التكاليف التي يمكن التحكم فيها من خلال التحكم في المحاسبة التحليلية وهكذا يتضح إن للمحاسبة التحليلية دورا في إتخاذ القرار.

ومما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في إتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات التي سنجيب عنها من خلال بحثنا:

- ما هي المحاسبة التحليلية وما هي أهدافها؟
- كيف يمكن حساب التكاليف وسعر التكلفة؟
- للإجابة على التساؤلات السابقة نضع مجموعة من الفرضيات
- تطبيق المحاسبة التحليلية ضرورة ملحة في المؤسسة باعتبارها أداة لاتخاذ القرار
- تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية في التحكم في التكاليف.

اختيار الموضوع :

من أهم الأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من أهمية بالغة .
- تخلي بعض المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية.
- لان تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة.
- السبب الرئيسي هو عدم استغلالها أحسن استغلال في المؤسسات.

أهداف البحث:

- إيجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها معظم المؤسسات الوطنية.
- الاطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار.
- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوى ويساعدهم على اتخاذ القرار.

المنهج المستخدم :

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال وللتعريف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار.

تقسيم البحث وتبويبه:

- الفصل الأول : ناولنا فيه الحديث عن المؤسسة والمحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة وختمناه باستخراج النتيجة التحليلية.
- الفصل الثاني : تحدثنا فيه عن موضوع اتخاذ القرار وعن مدى اعتبار المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.
- الفصل الثالث : تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية لمؤسسة سوناطراك بمركب تمييع الغاز الطبيعي 2 بأرزيو

الدراسات السابقة:

- بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

اهتمت هذه الدراسة بطريقتين لحساب التكاليف فقط دون غيرها من الطرق وهما طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع ان طرق التكاليف الجزئية لها أهمية بالغة في تحسين التسيير واتخاذ القرار .

- FAYEZ AL TABBA،A.:L'évolution de l' organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de doctorat، université de rennes

اهتم الباحث في هذه الدراسة على اخذ طريقة التكاليف المعيارية كأساس لحساب التكاليف المستقبلية مع دراسة إمكانية تأقلمها مع التغيرات التي يعرفها نظام الإنتاج بصفة عامة دون دراسة الطرق الأخرى لحساب التكاليف.

- رسالة لطالب موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، سنة 2000 ، تطرق من خلالها إلى الجانب التاريخي للمحاسبة التحليلية وتقديم تعريف لها، ثم انتقل إلى إبراز المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي أين حاول الربط بين هذا النظام وعملية اتخاذ القرار ومراقبة التسيير بالمؤس

الفصل الأول

مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة التحليلية

تمهيد

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح (النمو والتوسع) وذلك لا يتحقق إلا بوجود نظام تسيير فعال داخل المؤسسة. والمحاسبة التحليلية باعتبارها أداة اتخاذ القرار تعتبر وسيلة ناجعة للإدارة الحديثة ترتيب وتنظيم المعلومات المحاسبية الاقتصادية للمؤسسة.

لم يكن ظهور هذه التقنية صدفة وإنما كان بسبب كبر حجم المؤسسات وتطورها وصعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب والأمر الرئيسي الذي أدى إلى بروزها حيث زادت التكاليف وتنوعت وتداخلت نشاطات المؤسسة مع توسعها مما أدى إلى ظهور واستخدام المحاسبة التحليلية والاستعانة بها لتسيير المؤسسة وتحديد التكاليف وحسابها.

سنتناول في هذا الفصل تقديم المؤسسة أنواعها بالإضافة إلى موضوع المحاسبة التحليلية وأساسيتها وأيضا التكاليف وسعر التكلفة

المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة

سنتعرض في هذا المبحث إلى موضوع المؤسسة من حيث المفهوم، الأشكال، الوظائف والأهداف في هذا الأخير نذكر أنواع المؤسسات.

المطلب الأول : تعريف المؤسسة وأشكالها

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة وأشكالها

أولاً: تعريف المؤسسة :

هناك عدة تعاريف للمؤسسة الاقتصادية نذكر منها:

تعريف (1) : هي الوحدة الإنتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها المزودين بالموجودات المادية (الأصول المادية) وبالموجودات المالية (الأصول المالية).¹

المؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعمل على انجاز المهمة المخصصة لها.

تعريف (2) : المؤسسة هي جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا ضمن إطار قانوني محدد لأداء عملية الإنتاج لغرض التسويق وهدف تحقيق الأرباح وهي منظمة ومجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات ويمكن أن نعرف أو نقول بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية اللازمة لأداء غرض اقتصادي هو الإنتاج.²

تعريف (3) : يمكن تعريف المؤسسة على أنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج وتبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين وهذا في إطار قانوني ومالي واجتماعي معين ضمن شروط اقتصادية وتختلف زمنيا ومكانيا تبعاً لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به.³

تعريف (4) : المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة ثم من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر التكل في الكمية المباعة منها.⁴

¹ صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982 ، ص

² عرباجي إسماعيل، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ص. 13

³ ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998 ، ص14

⁴ عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، جامعة الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1991 ، ص24

ثانيا : أشكال المؤسسة

(1) المؤسسة ذات الشكل الاقتصادي: ضمنها يتم جمع عناصر الإنتاج (العمل مع وسائل الإنتاج) بغية الحصول على سلع (أو خدمات) تخصص للاستهلاك من طرف المواطنين، كما ينبغي استخدام عناصر الإنتاج بشكل عقلائي أو أن يوظف الناتج الفائض على نحو ملائم داخل المجتمع.

(2) المؤسسة ذات الشكل التقني : تتكون من مجموعة من الوسائل التقنية المادية، من تجهيزات و أدوات بهدف استعمال الإنتاج و تحقيق منتوجات و خدمات بالجمع و التنسيق بين هذه الوسائل و المواد، و كذا العديد من المعلومات التقنية و غيرها، في إطار تكنولوجي و قانوني محدد .

الجانب التكنولوجي هو موجه إلى كيفية الإنتاج والنشاط ككل وكيفية تنسيق المواد و حتى مواصفات الإنتاج التقنية.¹

(3) المؤسسة ذات الشكل القانوني : أي أن المؤسسة لها صفة اعتبارية مستقلة و تحمل اسما مستقلا لها مميزاتا المستقلة ونظامها الخاص بها.

إن هذا الكيان القانوني ضروري وهام لتحديد حقوق وواجبات المؤسسة.

(4) المؤسسة ذات شكل اجتماعي : لقد اكتسبت المؤسسة الاقتصادية هذه الصفة الاجتماعية لأسباب مختلفة إما بسبب أن من يعمل فيها ليس فردا وحدا و إنما مجموعة واحدة من الأفراد أو يكون إنتاجها مرتبط بمؤسسات أخرى عديدة أو لأنها معدة لمجموعة كبيرة من المواطنين.²

المطلب الثاني : وظائف المؤسسة وأهدافها

أولا: وظائف المؤسسة : إن أجل أعمال المؤسسة ونشاطها تكون مدرجة ومنظمة في مجموعة الوظائف التي تعبر عن حجم هذه المؤسسة حيث أن العلاقة بين عدد الوظائف وحجم المؤسسة علاقة طردية.

لقد قدم المفكر فيول عدد من الوظائف للمؤسسة الاقتصادية باختلاف أنواعها، ويقسمها إلى ستة وظائف أساسية:³

- الوظيفة التقنية: تجمع بين الإنتاج، التصنيع والتحويل.
- الوظيفة التجارية: تشمل البيع، الشراء والتبادل.
- الوظيفة المالية: أي البحث عن الاموال وتسييرها.
- وظيفة الأمن: حماية الممتلكات والأشخاص.
- وظيفة المحاسبة: جرد ميزانية، سعر التكلفة، إحصائيات وغيرها.

¹ ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة" دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 13

² صمويل عبود، مرجع سبق ذكره، ص 59

³ ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 285

■ لوظيفة الإدارية: تنبؤ، تنظيم، قيادة، تنسيق ومراقبة.

مع التوسع والتطور الكبير الذي شاهده المؤسسات الاقتصادية، وكذا الأبحاث في مجال الإدارة وتسيير المؤسسة. أو فيما يتعلق بمعالجة جوانبها المختلفة فقد ظهرت عدة اقتراحات فيما يتعلق بالوظائف في المؤسسة، منها ما يجمع بعضاً منها في نفس الوظيفة، منها ما يضيف أخرى وذلك حسب الحاجات التي ازدادت في المؤسسة إلى عدد آخر من الوظائف.

فالوظيفة التقنية التي كانت لدى فايول تجمع عمليات الإنتاج، التصنيع والتحويل اتجهت اليوم إلى جوانب أخرى لا تقل أهمية في المؤسسات وتوفر موارد مالية جد مرتفعة اليوم قد تصل إلى نصف من أرباح المؤسسة التي تختار إستراتيجية تطور منتجاتها سواء الصغيرة، المتوسطة أو الكبيرة، بالإضافة إلى ظهور وظيفة تسيير الجودة في المؤسسات التي تمتاز بالمنتجات المتنافسة والمرتبطة في نجاحاتها بهذا الجانب.¹

من ناحية تغيير في تجميع الوظائف، فالوظيفة المالية عادة ما تشمل الوظيفة المحاسبية في نفس الوقت حيث تتجمع فيها أيضاً وظيفة فرعية جديدة وهي وظيفة التقدير أو الموازنات التقديرية وكذلك المؤسسة أقل حجماً وهو ما يرتبط أيضاً بالمراقبة التي تمثل في الواقع جزءاً من وظيفة الإدارة، حيث مراقبة الجانب المالي في المؤسسة يدخل عادة ضمن الوظيفة المالية مع مصلحة الميزانيات التقديرية أو أحياناً يخصص له قسماً خاص به، ويدعى مراقبة التسيير.

فيما يتعلق بوظيفة الأمن لم تصبح تتخذ قسماً أو هيكلًا خاصاً بها في المؤسسات، ولا تؤخذ بعين الاعتبار في بعض الحالات، في توفر الاستقرار، نظراً لتدخل تنظيمات النقابات و دور العامل في مراقبة التسيير، وكذا التحسن في التكنولوجيا، مما لا يعيق إلى حد كبير العامل في عمله ولا يمثل وظيفة منفصلة، خاصة مع تدخل المؤسسات المرتبطة بالتأمين والضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات التي تطورت اليوم، وتتحمل جزءاً هاماً من المشاكل التي قد تنجم عن نقص الأمن في المؤسسة، بمشاركة هذه الأخيرة في الاقطاعات المختلفة، والتي تخضع للقانون عادة، ولهذه فهمة الأمن وإن هي ضرورية في المؤسسة فهي أصبحت أقل ظهوراً لما سبق ذكره لتكاد تختفي في بعض الحالات .

من جانب آخر فباختلاف الأسباب توسيع في معاني الوظائف، خاصة التي تنفرع من وظيفة الإدارة حيث لم تصبح تأخذ نفس المحتوى كما جاءت لدى فايول، مثل دخول مفاهيم التخطيط الاستراتيجي، التسيير الاستراتيجي، التسيير بالأهداف، وظهور طرق مختلفة لتنظيم هيكل المؤسسة وتوزيع المسؤوليات حسب البرامج أو المناطق وغيرها .

كلها يؤثر على محتوى وكيفية أداء وحجم وظيفة الإدارة من جهة وتفرعاتها الجديدة التي يمكن أن تعطى لها، مثل إدخال الاتصال ضمن وظائف الإدارة واتخاذ القرار.

¹ ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 230

ثانيا: أهداف المؤسسة:

هناك العديد من الأهداف للمؤسسة الاقتصادية سواء العمومية منها أو الخاصة وتستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية:

1) أهداف الاقتصادية:

يمكن جمع عدد من الأهداف التي تدخل في هذا النوع كما يلي:

1-1 تحقيق الربح: إن استمرار المؤسسة في الوجود، لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى ادني من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي، خاصة إذا كانت في طور النمو أو للحفاظ على مستوى معين من نشاطها، لأن وسائل الإنتاج تزايد غالبا أسعارها باستمرار للتطور التكنولوجي، قبل استعمال الربح المحقق لتسديد الديون، توزيع أرباح على الشركاء، أو على الأقل تكوين مئونات لتغطية خسائر أو أعباء غير محتملة أو مفاجئة، لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لصحة المؤسسة اقتصاديا وبقدر التفهم الذي يتحقق بين مالكي المؤسسة والمشتغلين بها على أن الربح ضرورة لتحقيق استمرارها واستمرارهم في العمل والوجود بقدر ما يتحقق ذلك.

1-2 تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع منتجاتها إنتاجها المادي المعنوي وتغطية تكاليفها، عند القيام بعملية البيع، فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة به سواء على المستوى المحلي، الوطني، أو الجهوي والدولي

1-3 عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها، بواسطة التخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج و التوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج.

بذلك فان المؤسسة تسعى إلى اجتناب الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية لأصحابها من جهة و للمجتمع من جهة أخرى، إذ في حالة وقوع المؤسسة في الإفلاس الناتج عن سوء استعمال عوامل الإنتاج أو عن سوء تخطيطها فهي تكلف المجتمع عدم تلبية رغباته، حتى إعادة تمويلها من طرف الدولة إذا كانت مؤسسة عمومية، فان المجتمع يتحمل هذه التكلفة.¹

بالتالي على المؤسسة أن تحقق أرباحا بواسطة الاستعمال الجيد و الرشيد لممتلكاتها، بالإشراف على عمالها بشكل يسمح في نفس الوقت بتلبية رغبات المجتمع المختلفة.

¹ ناصر دادى عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص ص 17، 18 و 231، 230.

(2) الأهداف الاجتماعية: تتمثل الأهداف الاجتماعية فيما يلي:

2-1 ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا، شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي و الحي بالمؤسسة .

2-2 تحسين مستوى معيشة العمال: بسبب التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكن ولوجي يجب تحسين وعقلنة الاستهلاك، ذلك يكون بتنوع وتحسين الإنتاج، و توفير إمكانيات مالية و مادية أكثر فأكثر للعامل من جهة، و للمؤسسة من جهة أخرى.

2-3 إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادت بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع ذلك بتقديم منتوجات جديدة أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية، سواء لمنتوجات قديمة أو لمنتوجات جديدة غير موجودة من السابق و هذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية قد تكون غير صالحة أحيانا، إلا انه غالبا ما تكون في صالح المؤسسات.

2-4 الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال: تتوفر داخل المؤسسة علاقات مهنية و اجتماعية بين أشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية و انتمائهم الاجتماعية و السياسية، إلا أن دعوتهم إلى التماسك و التفاهم هو الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة و تحقيق أهدافها. نجد عادة في المؤسسة وسائل وأجهزة مختصة تقوم بذلك مجلس العمال بالإضافة إلى العلاقات غير الرسمية بين هؤلاء.

2-5 توفير تأمينات و مرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل و كذلك التقاعد، كما أنها تخصص مساكن سواء الوظيفية منها أو العادية لعمالها، أو المحتاجين منهم (يظهر هذا أكثر في المؤسسات العمومية)، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل: تعاونيات الاستهلاك و المطاعم.¹

(3) الأهداف الثقافية و الرياضية: في إطار ما تقدمه المؤسسة للعمال نجد الجانب التكويني و الترفيهي أيضا 3-1 توفير وسائل ترفيهية و ثقافية: تعمل المؤسسات على اعتياد عمالها على الاستفادة من وسائل الترفيه و الثقافة التي توفرها لهم و لأولادهم من مسرح و مكتبات و رحلات، ذلك من اجل تحسين المستوى الفكري للعامل و كذلك معاملاته مع أفراد المجتمع خارج و داخل المؤسسة، أيضا درجة أدائه لعمله داخل المؤسسة ونتائج هذه الأخيرة.

3-2 تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج و زيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريبا كفيلا بإعطائهم إمكانيات استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها استغلالا عقلانيا كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها

¹ صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 29، 28.

أحيانا. مما يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها، أو على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، وهو ما يدعى بالرسكلة وكل هذا يؤثر على مردود المؤسسة خاصة وعلى الدخل الوطني عامة.

3-3 تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إنتاج طريقة في العمل تسمح للعمال بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد مثلا: بعد الغذاء. هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العمالية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل ويؤدي دوره كاملا في الإنتاج.

(4 الأهداف التكنولوجية: بالإضافة إلى ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دورا هاما في الميدان التكنولوجي (البحث والتنمية).

مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا و ترصد هذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح و هذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها و يمثل هذا النوع من البحث نسبا عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة خاصة في السنوات الأخيرة إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة، مما يؤدي إلى التأثير على الإنتاج و رفع المردودية الإنتاجية فيها. منذ خمسينيات هذا القرن اتجهت السياسات في هذه الدول نحو البحث والتنمية حيث " بلغت مصارفه في الولايات المتحدة الأمريكية 1% من الناتج الإجمالي بعد أن كانت 0,2% قبل ذلك، ثم وصلت إلى 3% سنة 1966 م، في هذا البلد تضاعف الناتج الوطني الإجمالي خلال 20 سنة، تضاعف فيه البحث والتنمية ب 15 مرة.

وفي هذا الإطار فقد تضاعف عدد الباحثين بشكل قوي ففي 1964 م وجد 25 باحث من بين 10000 ساكن في الولايات المتحدة الأمريكية، 11 في بريطانيا، 10 في ألمانيا و 7 في فرنسا"

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة

يوجد تنوع كبير في أنواع المؤسسات، لكن عموما يتم تصنيفها حسب أربعة معايير هي:

حسب طبيعة النشاط، حسب الأهمية، حسب الشكل القانوني و حسب النشاط الأساسي الممارس.

أولا: حسب طبيعة النشاط: تصنف المؤسسات بحسب طبيعة نشاطها إلى نوعين أساسيين يضطلع النوع الأول منها بإنتاج السلع (production des biens) أو الخيارات و يضطلع النوع الثاني بأداء أو تقديم الخدمات (production des services) على النحو التالي: ¹

(1) المؤسسة الإنتاجية: هي تلك المؤسسات التي تقوم بمهمة إنتاج السلع بغية تلبية حاجيات المجتمع فهي إذن تخضع بعض أنواع المواد الأولية لتغيير أو تحويل معينين عبر أو بواسطة وسائل التشغيل المتاحة بإشراف و إدارة القوى البشرية هذا في ظل معطيات الطبيعة. وبمعنى آخر فهي (أي المؤسسة) عبارة عن تلك الوحدة الإنتاجية

¹ احمد طرطار، " تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 16

التي تقوم بإنتاج السلع المادية عن طريق الاستخراج أو عن طريق تحويل الخصائص الفيزيائية أو الكيميائية للمواد الطبيعية (الأولية) أو عن طريق التكرير أو التصفية لتنقية هذه المواد وعزلها عن الشوائب وبالتالي جعلها صالحة للاستعمال... الخ

(2) المؤسسة الخدمانية: هي تلك المؤسسة التي تقوم بأداء مهمة تقديم الخدمات بغية تلبية حاجيات المستهلك كالمؤسسة التجارية و مؤسسات التأمين و الصرف و غيرها فهي تضطلع بهذه المهمة بواسطة وسائل تشغيل مختلفة و بإشراف و تنفيذ القوى العامل (البشرية).

ثانيا: حسب الأهمية (la dimension): حجم المؤسسة يمكن أن يقاس بطرق مختلفة وباستعمال عدة معايير أهمها: عدد العمال ورقم الأعمال السنوي والقيمة المضافة والأرباح المحققة وقيمة التجهيزات الإنتاجية... الخ، ولكن المعايير أكثر استخداما تتمثل في رقم الأعمال والقيمة المضافة.

- عدد العمال: يسمح هذا المعيار بالتمييز بين المؤسسات الصغيرة التي توظف ما بين 10 و 500 عامل والمؤسسات الكبرى التي توظف أكثر من 500 عامل.
- رقم الأعمال: يعطينا هذا المعيار فكرة عن أهمية العمليات التجارية للمؤسسة أو المجموعة مع زبائنها.
- القيمة المضافة: تشكل المقياس الحقيقي للقيمة التي تم خلقها من طرف المؤسسة ويعد هذا المعيار أكثر دلالة من معيار رقم الأعمال من الناحية النظرية.
- نتيجة الاستغلال: هو الفائض المحقق من طرف المؤسسة قبل انتقاص كل من رأس المال التقني والتمويل.

ثالثا: حسب الشكل القانوني: النظام القانوني للمؤسسة يقسمها إلى مجموعة من الأنواع: ¹

(1) المؤسسات الخاصة: في هذا النوع رؤوس الأموال المستغلة تشتمل على شخص أو مجموعة أشخاص و تقسم إلى:

- المؤسسات الشخصية: هي ملك شخص واحد و تكون في مجال التجارة و الزراعة و أعمال التصليح.
- الشركات: هي ملك مجموعة من الأشخاص شركاء فيما بينهم و يتميز منها:
- شركات الأشخاص: في هذا النوع الشركاء لهم طابع تجاري و لهم نفس المسؤولية في حالة إفلاس مثل شركات التضامن.
- شركات رؤوس الأموال: في هذا النوع الشركاء ليسوا مسؤولين في حالة إفلاس مثل شركات الأسهم

¹ AZAN BechkirMerzouk, « comptabilité générale et approfondi », 2004, n.cBelaid, p13, 14

(2) المؤسسات المختلطة: هي تلك المؤسسات التي تشترك الدولة أو إحدى هيئاتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات و أحكام خاصة.

(3) المؤسسات العمومية : هي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى الدولة باسم المجتمع، مثل: المؤسسات الوطنية و الولائية و البلدية و تدار وفق قوانين و إجراءات متميزة تحدد قواعد تسييرها.

رابعاً: حسب النشاط الممارس : تصنف المؤسسات بحسب القطاع الذي تنتمي إليه تبعاً لنشاطها الأساسي وبالتالي يتم التمييز بين المؤسسات الصناعية والمالية.¹
هناك من يصنف المؤسسات بحسب نشاطها الأساسي إلى قطاع أولي أو أول يمثل مجموع المؤسسات التي تستخدم كعنصر أساسي أحد عوامل الطبيعة كالزراعة والصيد واستخراج الخدمات وقطاع ثاني يشمل المؤسسات التي تعمل في ميدان تحويل وإنتاج السلع وقطاع ثالث يمثل قطاع الخدمات كالنقل والتوزيع والتأمين.

¹ احمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص18

المبحث الثاني : موضوع المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية أداة تسيير ووسيلة للإعلام تساعد وتمد المسيرين بعدة معلومات تنقد وتحلل النظام المتبع والنتائج المحصل عليها وذلك بالترقية بين مختلف المنتجات من السلع والخدمات.

المطلب الأول : نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب الى نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي.

أولاً: نشأة المحاسبة : عندما نعرف المحاسبة على أنها إثبات منظم لنشاط مؤسسات اقتصادية نجدها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، فقد كانت عند ظهورها مرادفة للعد والقياس واقتصرت على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات القياصرة والملوك والكهنة، ولمراقبة إثبات دفع الأجور فقد عثر على بعض السجلات في زمن البابليين تشير إلى دفع الأجور حوالي 3600 قبل الميلاد. كان اختراع الكتابة المسمارية حوالي سنة 2900 ق م من قبل الكهنة السومريين، قدمت للإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية .

حسب مسمر (Messemmer) فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاماً سداسياً للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الرومانية، ما طور علم الحساب وجعل الإثبات الحاسبي ممكناً فكان الإثبات على ألواح من فخار واقتصر حينها الإثبات على محاسبة بسيطة للمخازن.

أما في الاقتصاد الحر لدى الإغريق الرومان فقد كان تسجيلهم يقتصر على إثبات ديون الحرفيين والتجار كما نظام الأعداد الروماني قد أعاق تطور علم المحاسبة لمدة طويلة.

نظراً لتوسع الإمبراطورية الرومانية وجباية الضرائب من مستعمراتها، فقد ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات " AUDITEUR " للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية.

في العصر الوسيط وفي أوروبا حيث ساد نظام إقطاعي اقتصر على الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات " PERGEMENT " تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي.

أما في المدن فقد ساد بين الحرفيين نظام طائفة الحرفة الذي يتسم بالجمود في طرق الإنتاج التقليدية وتحديد عدد الصانع (الحد الأعلى) 4-2 وعدم الفصل بين العمل المنزلي والإنتاجي، إضافة إلى انتشار الجهل وارتفاع أسعار الأدوات الكتابية الأمر الذي أعاق تطور المحاسبة.¹

في قرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات لأهم الأحداث الاقتصادية والشخصية فيسجل واحد وفق تسلسل زمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.

¹ أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص6

ثانيا: تطور الفكر المحاسبي :

لقد مر تطور الفكر المحاسبي عبر ثلاث مراحل وهي :

المرحلة الأول :

اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة: إن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج ظهرت في المدينة الايطالية فلورنسا قرب نهاية القرن الثالث عشر، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الأعوام 1296-1305 م.

أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة "جنوة" عام 1340م¹ ، لكن هذه السجلات لم تتناول إقفال الحسابات و أول السجلات التجارية التي تظهر أقفالا شكليا فقد كانت في الفترة 1406 - 1434 حيث أفلت الحسابات بتوسيط حساب الأرباح و الخسائر و حساب رأس المال² ، لم يكن يطبق أسلوب الجرد الفعلي لمخزون آخر الفترة لتحديد النتيجة عند الأقفال فلم يكن ضروريا لان نتيجة البيع لكل صفقة تسجل مباشرة في حساب الأرباح و الخسائر أو مباشرة في حساب رأس المال، بالتالي لم يكن يتم إقفال السجلات في فترات دورية بل عند انتهاء كل صفقة.

أدى انتشار مدارس تعليم المحاسبة واكتمال عناصر نظام مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج إلى تحديد مفاهيم محاسبية مثل مفهوم رأس المال، الإيراد، الربح والخسارة والفائدة.

أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضا كاملا لمسك دفاتر وفق القيد المزدوج والذي اعتمد مراجعا علميا وتعليميا هو كتاب الراهب والعالم في الرياضيات "لوكا باسيولي" ونشر في البندقية سنة 1494 م³ . لقد انتقل نظام القيد المزدوج إلى بقية بلدان العالم ولا يزال إلى وقتنا هذا يطبق تحت اسم "الطريقة الإيطالية" فمسك الدفاتر وفق نظام القيد المزدوج وتسجيل الحسابات أيضا وفق هذا النظام يعطي أساسا علميا ورياضيا للمحاسبة ويقدم معلومات أفضل.

المرحلة الثانية :

تطور الفكر المحاسبي في الرأسمالية التجارية: إن فروع الحاسبة المعروفة حاليا: محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) قد وضعت وطبقت في زمن الرأسمالية التجارية ثم أن التطبيق العملي للمحاسبة كان مسيرا ومتلائما مع تغيرات الصندوق الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، أي أن الحياة العملية هي التي أملت تطور الفكر المحاسبي.

¹ رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، 1998 ، ص15

² مثال :إذا تم شراء 5 طن من الملح فان ثمن الشراء والمصاريف المتعلقة بتلك الصفقة تحمل على الحساب "صفقة الملح" في الجانب المدين ويجعل الحساب دائن بثمن المبيعات إلى إتعاب الصفقة بكاملها، في هذه الحالة يمثل الفرق بين طرفي "صفقة الملح" النتيجة من ربح او خسارة ويقفل هذا الحساب اما في حساب الأرباح او مباشرة في حساب راس المال، وتسمى هذه المحاسبة بمحاسبة الصفقات.

³ أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص07

إن تحقق الإيراد عند البيع ومقابلة الإيراد بالنفقة لتحديد الربح وكذا اعتماد البيانات الفعلية في الإثبات المحاسبي وتحديد النتيجة كانت أهم المبادئ المحاسبية آنذاك ولا تستدعي الضرورة فرض الدورية في تحديد النتيجة وكذا فرض الشخصية المعنوية للمشروع كشخصية مستقلة عن صاحب المشروع وبناء عليه سميت بمحاسبة الحراسة فكان غرضها الأساسي يقوم على الرقابة وحراسة الديون والأموال المعهود بها إلى الغير وكذلك رقابة المخزون لمنع السرقة.

المرحلة الثالث :

تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية :

لقد ظلت المحاسبة والفكر المحاسبي حقبة طويلة من الزمن أداة لتسجيل العمليات وإعداد التقارير عن الوقائع التاريخية التي كانت تجهز سنويا للعرض عن الإدارة أو أصحاب المشروع وكانت قواعد المحاسبة التي ولدت نتيجة تكرار الاستخدام ولاقت قبولا عاما في المزاولة موجهة باستمرار نحو خدمة هذا الهدف وظلت هذه المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة خدمت تطورها وإخراجها من عزتها ومن أهم هذه العوامل:

- ✓ التطور التكنولوجي في طرق الإنتاج و وسائل تمويله.
- ✓ نتيجة ازدياد حجم الإنتاج و ظهور ممتلكات تصريف الإنتاج الكبير ازدادت حدة المنافسة بين المشاريع الأمر الذي أدى بالإدارة إلى ضرورة مراقبة العمليات الإنتاجية داخل المشروع للوقوف في وجه منافسة المشاريع الإنتاجية المماثلة بالبيع بأسعار منخفضة.
- ✓ تواجه الإدارة العليا باستمرار مواقف متجددة تستدعي اتخاذ قرارات سريعة في شتى المجالات هكذا بدت واضحة ضرورة العمل على تطوير الأساليب المحاسبية حتى تكون في خدمة الإدارة وأخذت تلك الأساليب تلاحق في تطورها السريع الأساليب الإدارية ذاتها فظهرت المهمة الإدارية للمحاسبة و التي انعكست نتائجها في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف التاريخية إلى نظام التكاليف المعيارية.¹

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 31

المطلب الثاني : طبيعة المحاسبة التحليلية

أولا : نشأة المحاسبة التحليلية

نرى بان المحاسبة التحليلية يمتد عبر عصور بعيدة هذا لان الإنسان منذ القدم وضع تنظيما لحياته حيث سن صيغ وقوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته سواء زراعية كانت أو معمارية. للمحاسبة التحليلية ثلاث مراحل هي¹ :

المرحلة الأولى :

محاسبة التكاليف : نجد في هذه المرحلة الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 سنة 1494 م على يد الإيطالي ليك باسيوني تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية لأجل إثبات حركة المواد الواردة و الصادرة و الرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة المشاكل المحاسبية باختيار وحدة التكاليف لأن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

المرحلة الثانية :

المحاسبة الصناعية : في فترة (1600 - 1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى منها كتاب " جون كولنز " الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع و حسابات التجار و كذا كتاب " روجر نورت " حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة و تميزت هذه المرحلة ب:

- إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة
- دراسة الأسعار في المشاريع المطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة و متغيرة.
- استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة البضاعة و بالتالي تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية .
- استخدامها للتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر واختيار أساس تحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.

المرحلة الثالثة :

المحاسبة التحليلية للاستغلال : إذ أنها توسعت و شملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية و اجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929 م و لقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية .

¹ احمد بركات، " محاضرات في المحاسبة التحليلية"، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999

ثانيا : مفهومها

1) التعريف : تعتبر المحاسبة التحليلية على العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات و تقييم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة و ذلك من اجل :¹

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة
- تحديد سعر تكلفة المنتجات و الخدمات و كلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- البحث عن نتيجة كل جذع من النشاط على حدا (نتيجة تحليلية) .
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
- شرح النتائج و تحليلها و حساب تكاليف المنتجات و الخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها.
- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) للتكاليف المعيارية (النمطية) و تحليل الفروق (الانحرافات) و إعداد الموازنات التقديرية.
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

هناك أيضا مجموعة من التعاريف التي وردت في كتابات الباحثين منها:

التعريف الأول : "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير."

التعريف الثاني : "محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل و التحليل و التحديد و تفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة و القطاعات و الأقسام و العمليات و وحدات الإنتاج و خطوطها و مناطق البيع."

التعريف الثالث : "إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و الطبيعية و الإدارية و هي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها أداة ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشاريع يوما بعد يوم."

¹ بوعقوب عبد الكريم، " المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 ، ص 9 ، . 8

(2) الأهداف : إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير و حساب مختلف التكاليف و إنما هي تقيية أساسها الدقة و الموضوعية و أهم أهدافها تتمثل فيما يلي :¹

2- 1 حساب التكاليف وسعر التكلفة : تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج و ذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط وكذا:

- تحديد نتائج الأعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.
- تستخدم لأغراض بناء سياسة التسعير المناسبة للمنتجات.
- تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم.
- تساهم في تحديد سعر البيع و مراقبة التكاليف بعد تحليلها

2- 2 ضبط ورقابة عناصر التكاليف : أي تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج لتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه وتحقيق هذه المهمة من تصميم الإجراءات و النظم و الدورات الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

2- 3 الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية (1) : تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة منتج لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها و متابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق

2- 4 إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة :تعتبر المحاسبة التحليلية التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط و برامج و تقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط و البرامج التفصيلية لغرض التنفيذ و مقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه و التعرف على أسباب و مبررات أي تفاوت بين الأداءين.

2- 5 مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات و تحليل الانحرافات:

- تكيف في اتخاذ الإجراءات و الطرق و الوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما.
- تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية" ، مقال منشور على موقع 04 / 04 / 2022 « com.www.arabsatsr » على

- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة : توفير البيانات و تحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم و طرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها.
- دراسة المردودية : تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج و الاستثمار و التوزيع ذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها و مراقبة تكاليف التمويل و الإنتاج و التوزيع.
- مراقبة التسيير : بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية و ذلك بالسماح بتحليل الاستغلال و ملاحظة تطوراته.
- اتخاذ القرارات : تقديم الحلول الممكنة و البدائل الملائمة و ذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية و المستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة : هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمحزونات السلع، المنتجات و الاستثمارات التي تمولها، التوضيح سوف يكون بمثال تطبيق:

مثال تطبيقي: يظهر جدول حسابات النتائج لمؤسسة معينة تنتج منتجين (أ) و(ب) في دورة معينة
كما يلي :¹

الجدول (1 - 1) : جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
71	إنتاج مباع		90000
72	إنتاج مخزن		20000
61	مواد ولوازم مستهلكة	18000	
62	خدمات	12000	
81	القيمة المضافة	80000	
81	القيمة المضافة		80000
63	مصاريف المستخدمين	15000	

¹ محمد سليمان علي مرجع سبق ذكره

	8000	ضرائب ورسوم	64
	5000	مصاريف مالية	65
	3000	مصاريف متنوعة	66
	15000	مخصصات الإهلاك	68
34000		نتيجة الاستغلال	83

المصدر: من اعداد الطالب

قد توزعت عناصر هذا الجدول على منتوجين (أ) و (ب) كما يلي:¹

الجدول (1- 2) : توزيع عناصر جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	(أ)	(ب)
71	إنتاج مباع	60000	30000
72	إنتاج مخزن	20000	
61	مواد ولوازم مستهلكة	12000	6000
62	خدمات	4000	8000
63	مصاريف المستخدمين	7000	8000
64	ضرائب ورسوم	4000	4000
65	مصاريف مالية	3000	2000
66	مصاريف متنوعة		3000
68	مخصصات الإهلاك	6000	9000

المصدر: من اعداد الطالب

الحل:

$$\text{نتيجة (ا)} = [20000+60000] - [6000+3000+4000+7000+4000+12000]$$

$$\text{نتيجة (أ)} = 44000 +$$

¹ محمد سليمان علي، مرجع سبق ذكره.

نتيجة(ب) = $30000 - [9000 + 3000 + 2000 + 4000 + 8000 + 8000 + 6000]$

نتيجة(ب) = $10000 -$

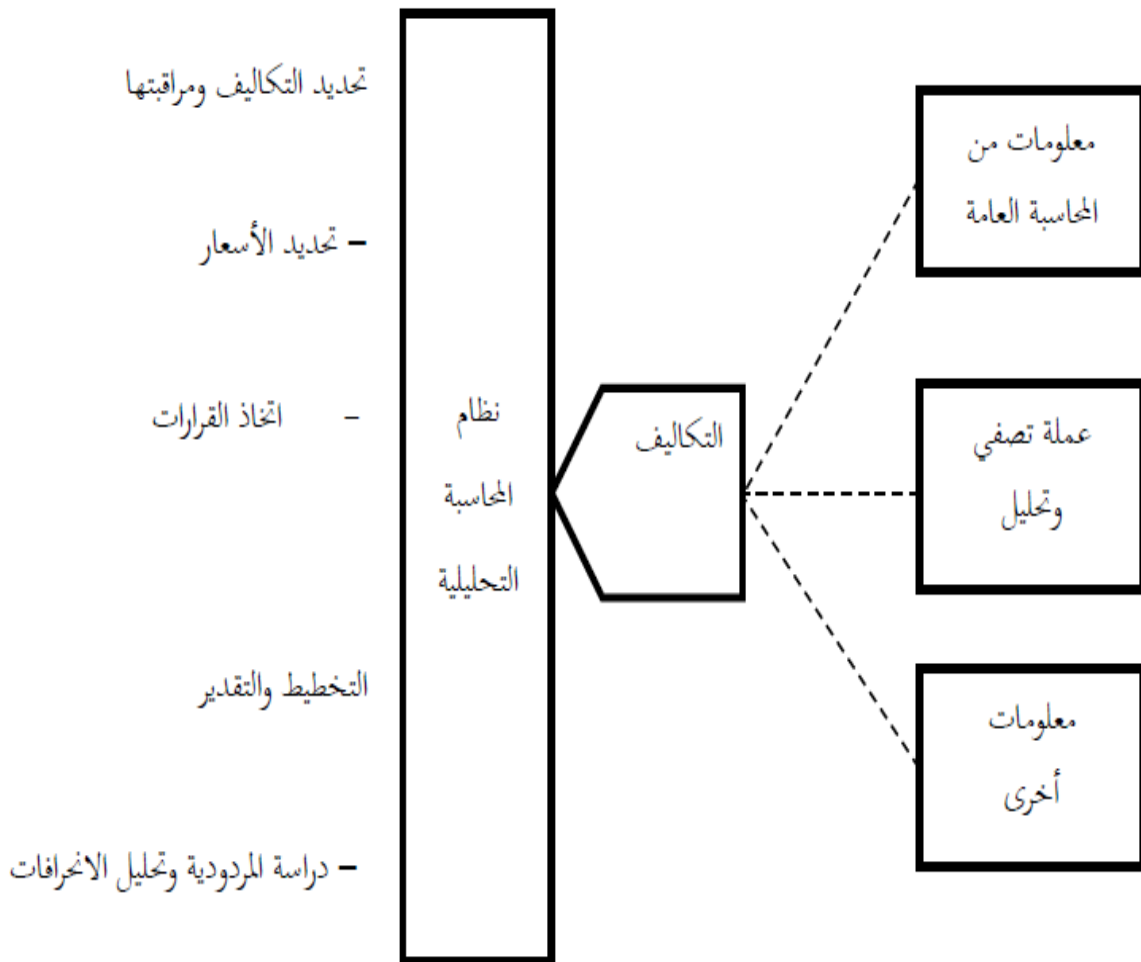
التكلفة الإجمالية = 3400

خلاصة:

نلاحظ أن نتيجة المحاسبة العامة لم تظهر الاختلاف الموجود بين نتيجة المنتجين (أ) و(ب) ولكن يظهر في حسابات النتيجة التحليلية هذه النتائج التي تدل على أن المنتج (ب) يؤثر سلباً في النتيجة النهائية للمؤسسة لذا إن عملية الفصل لتكاليف المنتجات وإيراداتها تعتبر أحسن طريقة لمراقبة استغلال المؤسسة.

ملخص أهداف المحاسبة التحليلية :¹

الشكل (1-1) : مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر : بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 6

¹ بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 65

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

أولا : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العام : تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة أوجه الشبه:

- هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها¹ :
تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف
- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية .
- تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية و المحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.
- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية .
- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس .

أوجه الاختلاف² :

الجدول (1 - 3) : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة عامة
من حيث الهدف	تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية واليومية) لكل منتج على حدي.	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والوضعية المالية للمؤسسة.
من حيث المدة الزمنية	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة شهر إلا في حالة خاصة فيستعمل الفصل أو السنة.	عادة دورة الاستغلال تكون محددة بسنة.
من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي scf الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
من ناحية مستعملها	نظرا لتبعتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة فهي تستعمل	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ

¹ عبد الحكيم كراجه، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001 ، ص

² ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص16

<p>تفيدة في تحديد المسؤوليات واستعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات.</p>	<p>من عدة أطراف لا علاقة لها بالمؤسسة بدءاً من مديرها إلى العمال إلى المتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية والمالية.</p>	
<p>تستعمل حسابات خاصة بها والتي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف نظام البلاد.</p>	<p>تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة وتهتم بالتكلفة وسعر التكلفة.</p>	<p>من ناحية الحسابات المستعملة</p>
<p>أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.</p>	<p>لا تعتبر إلزامية ويتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية والجلات والبيانات في قسم التكاليف والتصنيع على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية لها.</p>	<p>من حيث الإلزامية</p>

المصدر: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، ص16

ثانياً : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية¹:

أوجه الشبه:

- التأكد من معطيات المحاسبة المالية يتم من خلال بيانات المحاسبة التحليلية .
- كلاهما تسيير على مبدأ تحديد الفترة الزمنية .
- كلاهما تطبقان القيد المزدوج ومبدأ الجرد .
- بيانات المحاسبة التحليلية تستخدمها المحاسبة المالية في حساب النتيجة والميزانية الختامية .

¹ ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير" مرجع سبق ذكره، ص17

أوجه الاختلاف:

الجدول (1 - 4) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

محاسبة مالية	محاسبة تحليلية
- تاريخية .	- تهتم بالحاضر والمستقبل .
- لا تخدم الإدارة .	- تخدم الإدارة .
- المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع والغير.	- يهتم المحاسب بدراسة المشروع وتحديد التكاليف المستعملة.
- تستخدم قائمة النتائج لتحديد الربح أو الخسارة .	- تستخدم قائمة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة .
- تركيز على حركة الخصوم.	- تركيز على حركة الأصول.

المصدر :ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص 17

ثالثا : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الحكومية

تقوم محاسبة الحكومة على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة وغيرها، هذه الخدمات كما نعرف تحتاج إلى نفقات كبيرة، لهذا يجب استعمال المحاسبة التحليلية من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يتحقق من منافع وخدمات للمواطنين.

رابعا : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الضريبية :

تقوم بعض المشروعات الصناعية باستيراد مواد خام من الخارج و تستخدمها في عمليات الإنتاج و تدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة، حيث تضاف إلى تكلفة البضائع، كما يتم حساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف و مطابقتها مع القانون الضريبي.

خامسا : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة التقديرية :

المحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية وذلك عن طريق ما تقدمه هذه الأخيرة من بيانات ومعلومات مالية تفصيلية لإدارة المشروع و استخدامها في مجال التخطيط و الرقابة و التنظيم و كذلك في رسم السياسات المستقبلية و ضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع¹.

¹ ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008، ص

المطلب الرابع : النظام العام للمحاسبة التحليلية

أولاً : شروط السير الجيد لنظام المحاسبة التحليلية : تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة لتسيير بشكل عام النقاط التالية¹ :

- أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
- مراقبة و فحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات.
- إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع و المنتجات التامة أو نصف مصنعة و في مراحل عملياتها الإنتاجية و توزيع الأجور و كذا تنظيم جيد و لا يمكن تحقيق و بناء تنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة و نشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نفسها.

ثانياً : مجال تطبيق النظام وشروط نجاح المحاسبة التحليلية:

إن كل عملية أو نشاط اقتصادي يستوجب تدفقات مالية لتحقيقه و هذه التدفقات المالية ما هي إلا عبارة عن مصاريف و التي في مجملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها، سواء كانت خدمة أو منتج و بالتالي فإنها تستوجب الدخول تحت نظام محاسبة التكاليف.

حتى يمكن دراسة و تحليل هذه التكاليف و محاسبة التكاليف تبعا لأنواع النشاط فإنها تبوب إلى:

- محاسبة التكاليف الزراعية.
- محاسبة التكاليف الصناعية.
- محاسبة تكاليف الخدمات.
- محاسبة تكاليف البنوك وشركات التأمين.
- محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.

حتى يمكن هذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر:

- التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة الوصول إلى الأهداف المسطرة و كذلك من شروط النجاح يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة و تحديد كل مراكز المسؤوليات.

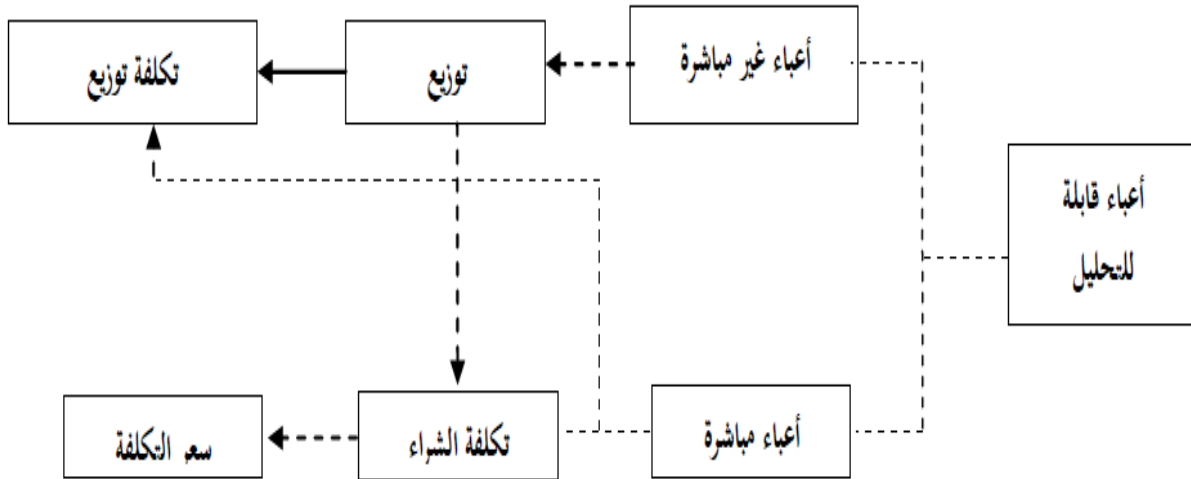
¹ علي رحال، " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، ص 120

- وجود نظام للمعلوماتية حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي و استعمالها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها و ذلك في اتخاذ قرارات بسرعة.

ثالثا : مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية: يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف وأساليب تطبيقها ولهذا نميز بين حالتين¹:
 (1) حالة منتج واحد :

1-1 حالة مؤسسة تجارية : في حالة شراء منتج واحد وبيعه دون تحويل لمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المباعة وبالتالي لا توجد تكلفة إنتاج ويبين هذا القول بالمخطط التالي² :

الشكل (1 - 2) : مخطط مراحل حساب التكاليف المؤسسة التجارية



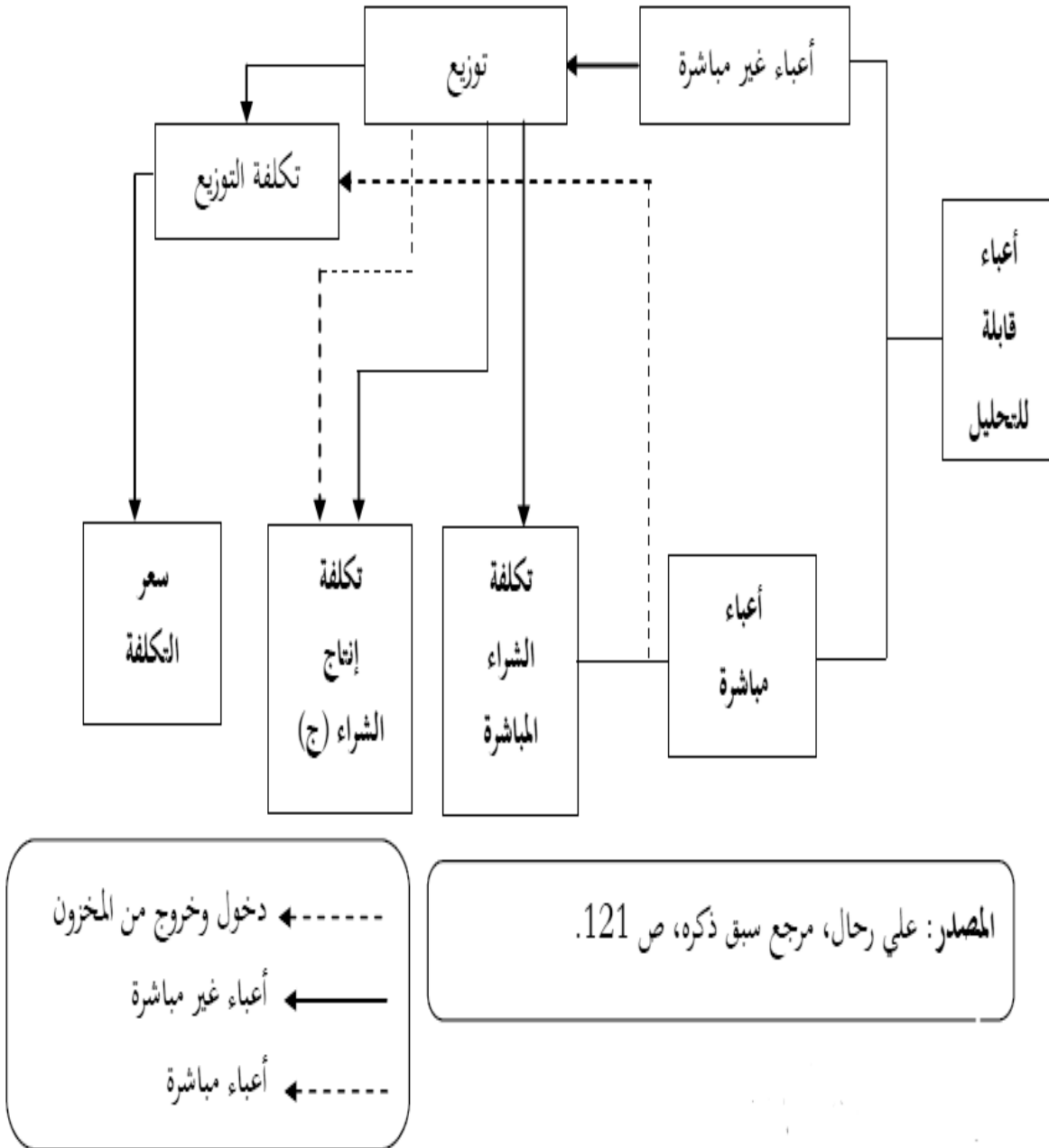
المصدر : علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121 .

¹علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121

²علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص

1- 2 حالة مؤسسة صناعية : في حالة شراء مواد أولية (م) لإعادة تحويلها للحصول على منتج واحد (ج) من أجل البيع و المخطط التالي يبين لنا¹.

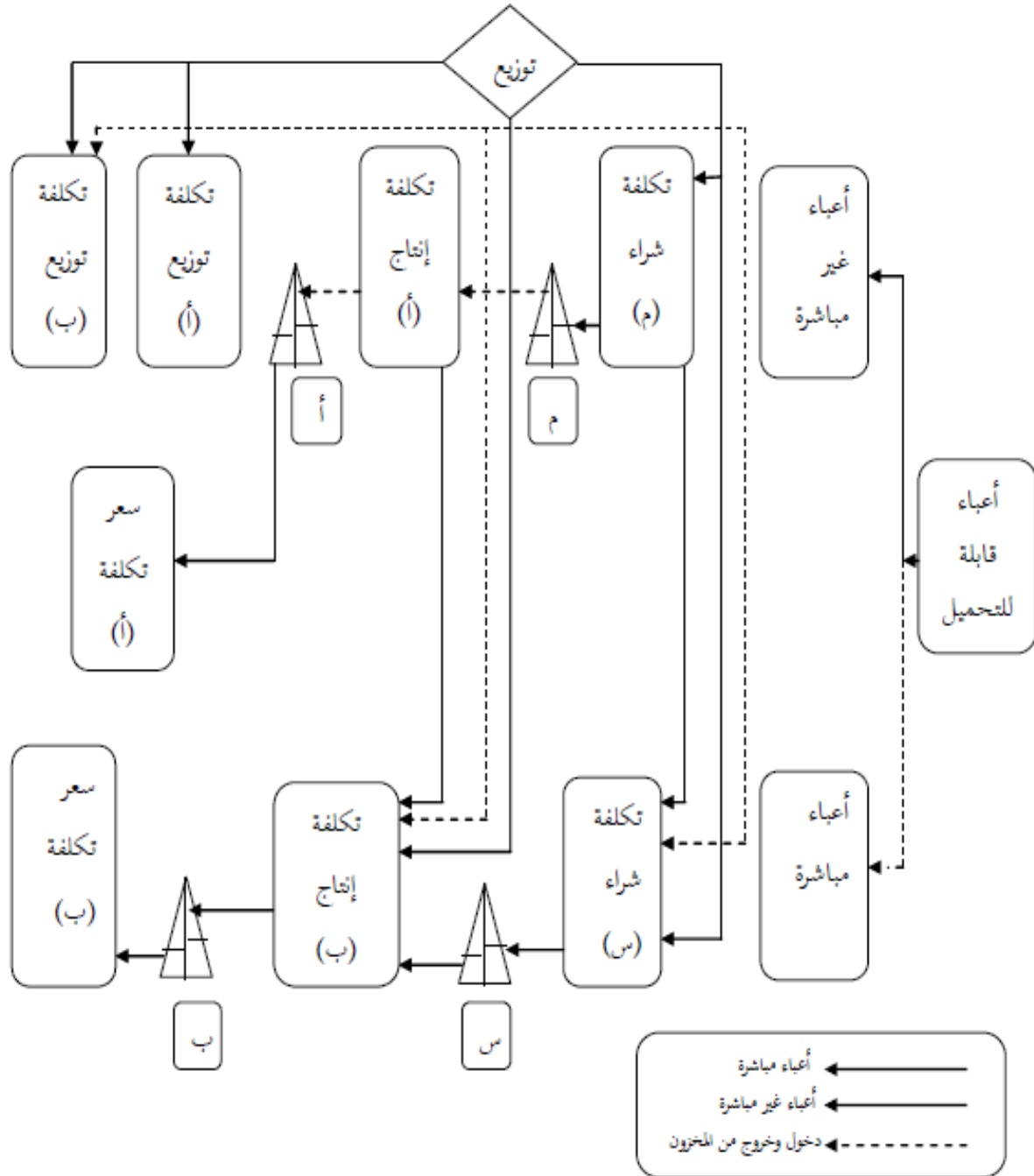
الشكل (1 - 3) : مخطط مراحل حساب التكاليف مؤسسة صناعية



¹علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص

(2) حالة إنتاج متعدد: في حالة إنتاج نوعين من المنتجات (أ) و(ب) باستعمال المادة الأولية (م) لإنتاج المنتج (م) و المادتين (م) و(س) لإنتاج المنتج (ب) والرسم يوضح ذلك:

الشكل (1 - 4): الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد



المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص1

المبحث الثالث : التكاليف وسعر التكلفة

إن دراسة و تحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف و سعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات و تصنيف عناصر التكاليف و لكن قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر التالية: المصاريف، الأعباء و التكاليف.

المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة و تصنيف التكاليف:

أولاً : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

(1) تعريف التكاليف: هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج أو خدمة انطلاقاً من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل لصنعه أو إنتاجه .

(2) تعريف العبء: يتقابل العبء مع الناتج فهما يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين الأعباء استهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الاستهلاك.

مفهوم المصاريف: هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع أو خدمات¹.

(3) مفهوم سعر التكلفة: يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف بداية من الشراء وصولاً إلى إعداد المنتج، كما يمكن تعريفه على أنه: مفهوم اقتصادي تعبر عن حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ولكل منتج عدد تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحدة².

(4) مكونات سعر التكلفة: لحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة (صناعية، تجارية أو خدماتية)³.

4-1 بالنسبة للمؤسسة التجارية: يضم سعر التكلفة

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة

- مصاريف التوزيع للمصاريف المباعة

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة)

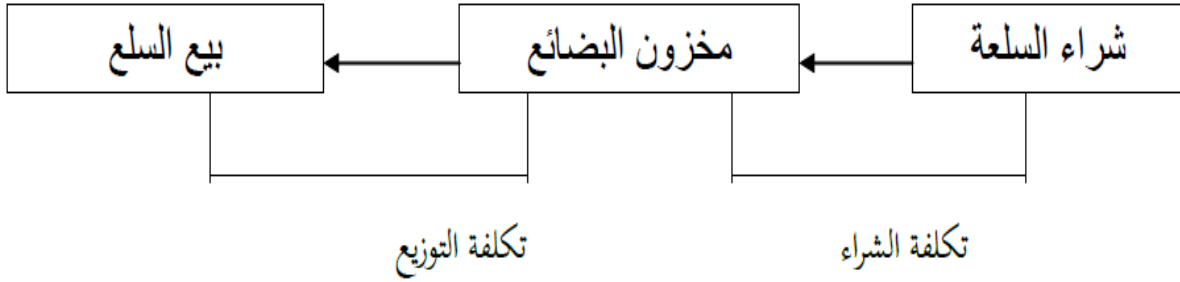
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير مباشرة)

¹ أحمد بركات، مرجع سبق ذكره، ص 193

² دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، السنة الجامعية 2021 - 2022

³ بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 33

الشكل (1 - 5) : مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة

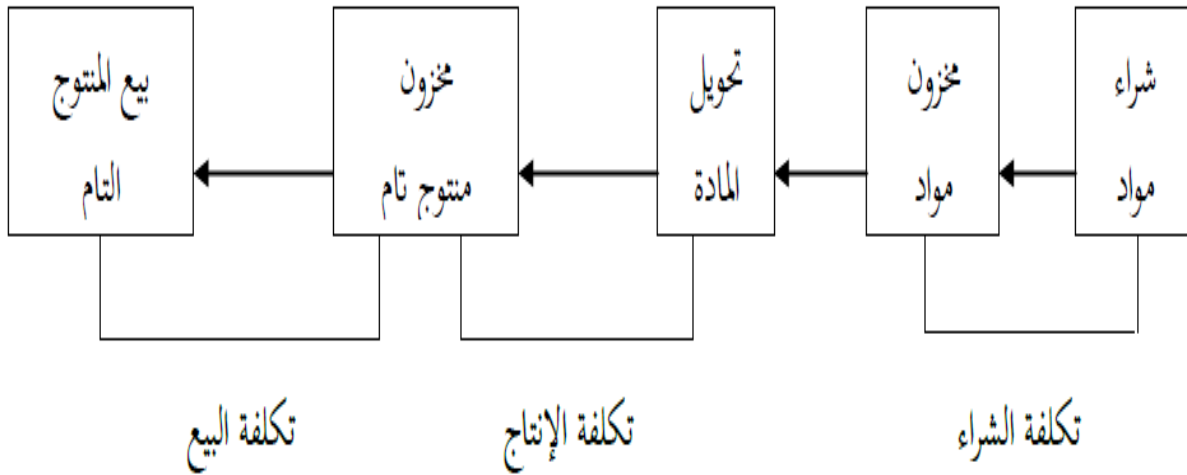


المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 3

4 - 2 النسبة للمؤسسة الصناعية: يضم سعر التكلفة ما يلي:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة: تكلفة الإنتاج للمواد المباعة .
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة و الغير المباشرة
- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المباشرة و الغير المباشرة
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

الشكل (1 - 6) : مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 3

4 - 3 بالنسبة للمؤسسة الخدمائية: يضم سعر التكلفة كل مصاريف الخدمة.

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

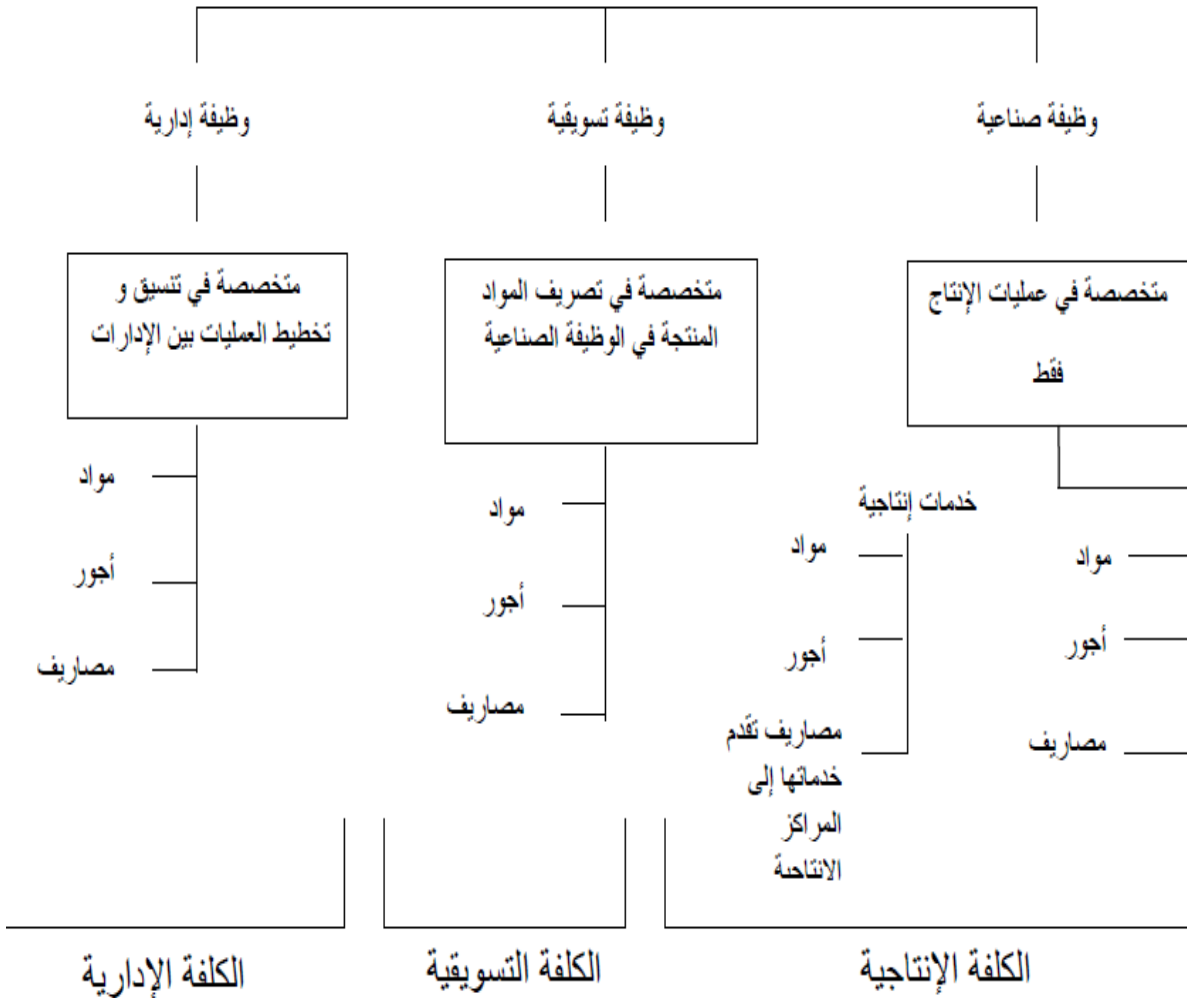
(5) الهدف من حساب سعر التكلفة¹:

- مراقبة مردودية النشاط من المقارنة بين سعر التكلفة وقيمة المبيعات
- حصر مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بما يفيد معرفة عناصر تكلفة المنتج أو البضاعة لحظة وصولها للعميل

ثانيا: تصنيف التكاليف: هناك عدة تصنيفات و تبويات للتكاليف سوف نتعرض و نبين بعضها منها و هي كالتالي:

(1) التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف

الشكل (1 - 7) : مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنش



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09

¹ م بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09

- **التكلفة الإنتاجية** : هي تلك التكاليف من مواد متمثلة في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول وتصنع لتصبح منتج تام و أجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية و ضمن الوظيفة الصناعية، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية ... و هذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة. هذه الأخيرة تقوم بها مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية.

مجموع التكاليف السابقة الذكر والتي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى بالتكاليف الصناعية.

- **التكلفة التسويقية** : هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد وأجور و مصاريف، و تشمل المواد التسويقية (مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم. أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات) و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات، تكلفة العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية.

- **التكلفة الإدارية** : إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية، المطبوعات. محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية

(2) **التبويب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط** : تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، إما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم النشاط، كما قد تكون شبه متغيرة (شبه ثابتة) سوف نشرح هذا.

- **التكاليف الثابتة** : هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب

الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وفق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته¹.

¹ بويغيب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

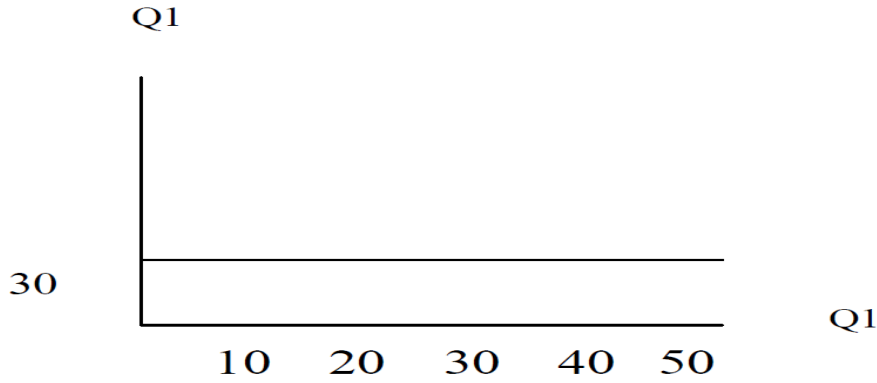
الجدول (1- 5) : التكاليف الثابتة

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة
30	10	3
30	20	1,5
30	30	1

المصدر : بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09

الرسم يبين علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج : هي خط مستقيم.

الشكل (1 - 8) : منحنى التكاليف الثابتة



المصدر : بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل عموما في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع، أقساط التأمين، فهي تكلفة زمنية

- التكاليف المتغيرة : هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا. و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجم الإنتاج (مستوى النشاط) ، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه. كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول¹:

¹ بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

الجدول (1 - 6) : التكاليف المتغير

مجموع الكلف	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	نصيب الوحدة الواحدة
0	0	0
60	10	6
120	20	6
180	30	6

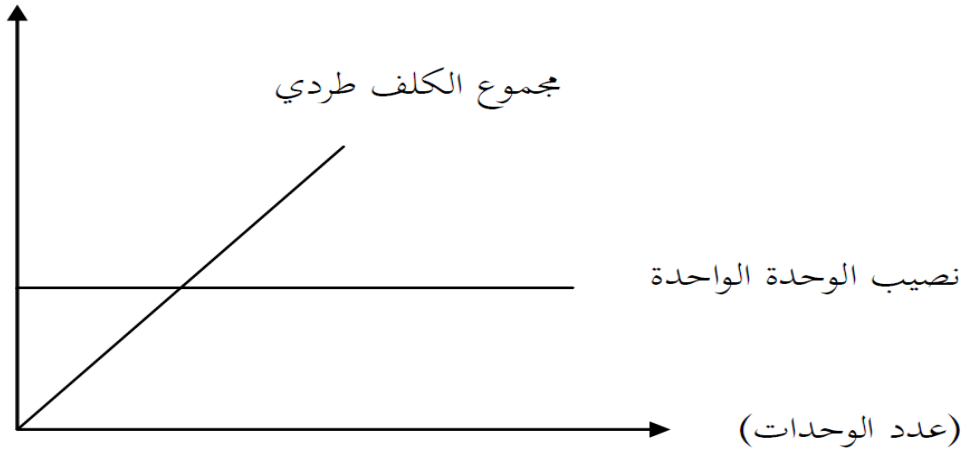
المصدر: بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف

مثلا: $6 = 3 + 2 + 1$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج

الشكل (1 - 9) : منحى التكاليف المتغيرة



المصدر: بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 1

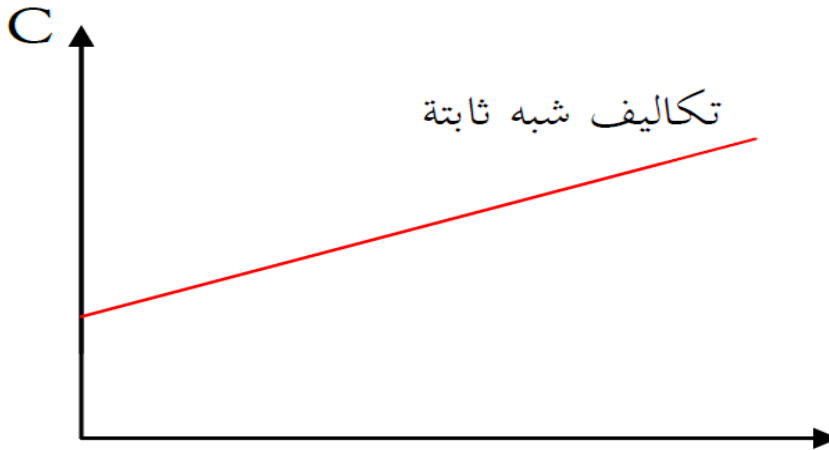
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

- التكاليف شبه الثابتة شبه المتغيرة: هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة. ومثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي

تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

نفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة. الشكل التالي يوضح أكثر. الرسم يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة (شبه المتغيرة) بالإنتاج في الغالب لا تأخذ هذه التكاليف دالة خطية

الشكل (1 - 10): منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)



المصدر: عبد المقصود دبيان، ص12

3) التبيويب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج : تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فيما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة.

- التكاليف المباشرة: هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج مواد كانت ، أجور أو مصاريف .
- المواد المباشرة: هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي .
- الأجور المباشرة: هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط .
- المصروفات الصناعية المباشرة: هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد، غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة¹ .

¹ عبد المقصود دبيان، سبق ذكره، ص12

- المواد غير المباشرة: هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت، لتشحيم الآلات، مواد التنظيف.
- الأجور غير المباشرة: هي الأجور الخاصة بالملاحظين وعمال الحراسة والمفتشين، عمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات.
- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى: تشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان و تكلفة العينات.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف

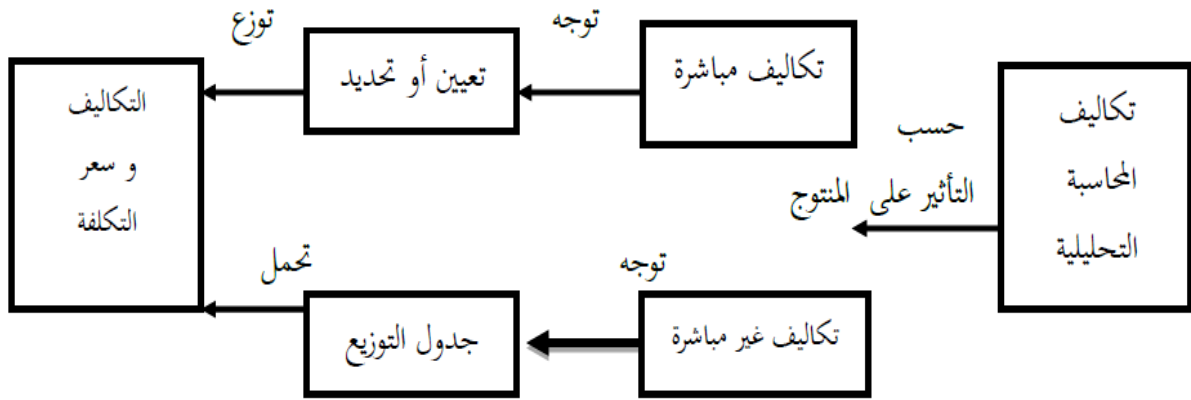
تتكون التكاليف الإجمالية للسلع من عنصرين¹:

- 1- تكاليف مباشرة: هي تكاليف تصرف خصوصاً من أجل وحدة المنتج و هي تحسب أولاً وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل و فيما يلي أنواع هذه التكاليف:
 - تكلفة مواد أولية. تكلفة يد عاملة مباشرة.
 - تكلفة مواد مستهلكة. تكلفة خدمات مباشرة.
- 2- تكاليف غير مباشرة: هي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله و ليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.
 - تكلفة إنتاج غير مباشرة: الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدات الإنتاج مثل إهلاك المباني و الآلات الصيانة و القوى المحركة.
 - تكلفة التسويق: مثل مواد التعبئة، التغليف، الأجور، المرتبات والمصروفات المترتبة بتخزين البضائع و مصاريف نقل المبيعات و الإشهار.
 - تكلفة إدارة ومالية: المستخدمين و العلاقات العامة و الأمن و أقسام الشؤون المالية مثل المحاسبة و الإحصاء و البرمجة.

¹ ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 16

يمكن إنجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة بالمخطط التالي:

الشكل (1- 11): مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة



المصدر: ناصر دادي عدون، " المحاسبة وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، ص 17

أولاً : تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها : هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عميلة الشراء للسلع أو المواد

الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز)¹

(1) مكونات تكلفة الشراء:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف غير المباشرة.

✓ ثمن الشراء : يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية والرسوم.

ثمن الشراء = سعر البيع تخفيضات تجارية رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب).

✓ مصاريف الشراء المباشرة: هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قيل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسة و يمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

✓ مصاريف غير مباشرة: هي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام و تفريغ البضائع.

- مراجعة و مراقبة النوعية و الكمية.

- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة).

- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير)

✓ طريقة حساب تكلفة الشراء:

¹ ناصر دادي عدون، ص 19

- مثال : مؤسسة صناعية تنتج نوعين من الياوورت الصناعي (س، ص) باستعمال 3 مواد أولية السكر، الحليب، ملون صناعي وكانت المعلومات الخاصة بشهر ديسمبر 1987
1. المشتريات 5000 ل من الحليب ب 1,5 للتر الواحد، 1100 كغ من السكر ب 3,5 للكغ الواحد. 240 كغ من الملون ب 8,25 دج للكغ.
 2. مصاريف الشراء : 500 دج للحليب و 1072 كغ توزع بين السكر والملون الصناعي حسب الوزن.
- طريقة الحساب:

الجدول (1-7) : طريقة حساب تكلفة الشراء

البيان	الحليب	السكر	الملون
ثمن الشراء			
5000 × 1,5	7500	3850	1980
1100 × 3,5			
240 × 8,25			
مصاريف الشراء المباشرة	500	880	192
تكلفة شراء إجمالية	8000	4730	2172
عدد الوحدات المشتراة	5000	1100	240
	1,6	4,3	9,05

المرجع: بوعيقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 29

حساب مصاريف الشراء على أساس التناسب التالي:

$$\frac{1072}{1340} = \frac{\text{الملون الصناعي}}{240} = \frac{\text{السكر}}{11}$$

ثانيا: تقييم المخزونات¹: يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشتريتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات

¹ بوعيقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 30

تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

- حركة المخزون من حيث المخزون : إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التموين و عملية الاستهلاك و هذه العمليات تحتاج إلى بطاقات و دفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.
- حركة المخزون من حيث القيمة : بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية و السعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات و الإخراجات على أساسه.
- تقييم الإدخالات : يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية و البضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة و النصف التامة و غيرها.
- تقييم الإخراجات : إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة تذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة و ذلك لأسباب منها : اختلاف الأسعار و هذا راجع إلى اختلاف الموردين و الأسواق و وسائل النقل. لتقييمها نستعمل طريقتين:

طريقة التكاليف الحقيقية : و تنقسم إلى 3 حالات وهي:

الحالة 1 : التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

$$\frac{\text{تكلفة الكمية المخزونة} + \text{تكلفة لكمية الواردة}}{\text{الكمية المخزونة} + \text{الكمية الواردة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

الحالة 2 : التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

$$\frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الكمية الواردة}} = \text{لتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات}$$

الحالة 3 : التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون أول مدة 1

$$\frac{\text{تكلفة الكمية الاولية} + \text{تكلفة الكميات الواردة}}{\text{الكمية الاولية} + \text{الكمية الواردة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

مثال : لديك حركات المواد التالية:

1/2 مخزون أولي 380 كغ ب 80 دج للكلغ.

1/6 خروج 220 كغ.

1/11 خروج 80 كغ.

1/16 دخول 250 ب 82 دج.

1/19 خروج 160 كغ.

أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1 : تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

الجدول (1 - 8): تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال

المخزون			إخراج			إدخال			البيان	التاريخ
مبلغ	ت.و	ك	مبلغ	ت.و	ك	مبلغ	ت.و	ك		
30400	80	380	-	-	-	30400	80	380	أول ش	1/2
12800	80	160	17600	80	220	-	-	-	إخراج	1/6
6400	81,51	80	6400	80	80	-	-	-	إخراج	1/11
26900	81,51	330	-	-	-	20500	82	250	دخول	1/16
40772	380	170	81,51	160	160	-	-	-	خروج	1/19
80										

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

من 1/2 إلى 2/15 تقييم الإخراجات ب 80 دج

$$81,51 = \frac{(82 \times 250) + (80 \times 80)}{250 + 80} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

الحالة 2 : تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات¹:

الجدول (1 - 9) : تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

المخزون			إخراج			إدخال			البيان	التاريخ
ق	ك	ك	ق	ت.و	ك	ق	ت.و	ك		
30400	-	380	-	-	-	30400	80	380	أول	1/2
12360	-	160	18040	82	220	-	-	-	ش	1/6
	-	80	6560	82	80	-	-	-	إخراج	1/11
5800	-	330	-	-	-	20500	82	250	إخراج	1/16
26135	-	170		160	160	-	-	-	دخول	1/19
13015									خروج	

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات = مجموع ت كمية الواردة 82 هي تكلفة الإدخال الوحيد.

الحالة 3 : تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1

الجدول (1 - 10) : تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1

المخزون			إخراج			إدخال			البيان	التاريخ
ق	ك	ك	ق	ت.و	ك	ق	ت.و	ك		
30400	-	380		-	-	30400	80	380	أول ش	1/2
48173,8	-	160	17773,8	80,79	220	-	-	-	إخراج	1/6
41710,6	-	80	6463,2	80,79	80	-	-	-	إخراج	1/11
62210,6	-	330	-	-80,79	-	20500	82	250	دخول	1/16
49284,2		170	12926,4		160	-	-	-	خروج	1/19

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

¹ دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره.

$$\frac{\text{تكلفة مخ 1} + \text{تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخ 1} + \text{الكمية الواردة}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة}$$

$$\frac{(82 \times 250) + (80 \times 380250)}{250 + 380} = 80,79$$

ثالثاً: تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها¹:

1) تعريف تكلفة الإنتاج: هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج.

عناصر تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + مصاريف مباشرة + مصاريف إنتاج غير مباشرة

المصاريف المباشرة:

- تكلفة المواد المستهلكة: تمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء والمسامير في النجارة.

- تكلفة اليد العاملة: تحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد و اللوازم إلى منتجات و تتضمن الأجر

الإجمالية بما فيها المنح و الأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

مصاريف إنتاج غير المباشرة:

- إعداد وتحضير العمل (مكاتب الطرق، ترتيب ودراسة الوسائل) .

- صناعة المنتجات وتنفيذ الخدمات (ورشات البناء، مراكز الخدمات) .

- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب) .

ملاحظة: إذا لم يكن هناك مخزون أول مدة ولا مخزون آخر مدة للمنتجات

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة - مصاريف البيع

¹ رابح حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000 ، ص9

المطلب الثالث : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية يأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة .

إما باقي الأعباء فيتم الاستغناء عنها و تسمى بالأعباء غير المعتبرة بالإضافة إلى إن المحاسبة التحليلية تأخذ المصاريف غير المسجلة في المحاسبة العامة و تدعى بالعناصر الإضافية و بالتالي فالغاية من تحديد التكاليف هو تحديد دقيق للنتيجة التحليلية للمؤسسة حسب المنتوج، القسم و لا يمكن الوصول إليها بإهمال الأعباء المعتبرة و غير المعتبرة لذا يستلزم إن يكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء و إلغاء بعضها و إضافة عناصر أخرى للتعبير عن الشروط العادية التي تساهم في تسيير أحسن لنشاط المؤسسة الاقتصادية.

أولا : تعريف الأعباء المعتبرة : وتمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن عملية الاستغلال العادي وبذلك تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

ثانيا : تعريف الأعباء غير المعتبرة: هي الأعباء المسجلة هي المحاسبة العامة و التي لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب التكلفة و سعرها لأنها أعباء يرى رئيس المؤسسة إن تحميلها ليس عقلانيا و مجرد التكاليف من معناها. و نميز فيها مجموعتين:

المجموعة الأولى : تتمثل أساسيا في تكاليف خارج الاستغلال، تكاليف استثنائية حصص استثنائية. المجموعة الثانية : هي الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة مثل :التكاليف المتعلقة بالحصول على الاستثمارات و تخفيضات تجارية ممنوحة للزبائن.

ثالثا : العناصر الإضافية : هي الأعباء الوهمية المعوضة للتكاليف الحقيقية التي كان من المفروض إن تكون قد تحملتها المؤسسة لو كانت بعض ظروف الاستغلال متوفرة.

هي أعباء لا تدخل في المحاسبة العامة أثناء حساب سعر التكلفة لذا فهي تضاف إلى أعباء المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة و لذا سميت بالأعباء الإضافية و تسمح بالموازنة الخارجية للتكاليف و سعر التكلفة لعدة مؤسسات خلال السنة المالية الواحدة و نجد منها:

مبلغ الفائدة المحسوب على المال الخاص :إن حساب هذا المبلغ يسمح بإجراء مقارنة بين التكاليف المحصل عليها و تكاليف مؤسسات أخرى ممولة بقروض.

الدفع لأعمال حساب المشروع (أجرة عمل المشغل) :الهدف من إضافة هذه النفقة هو الحصول على تكاليف تسمح بإجراء مقارنة في مؤسسات ذات شكل قانوني آخر.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

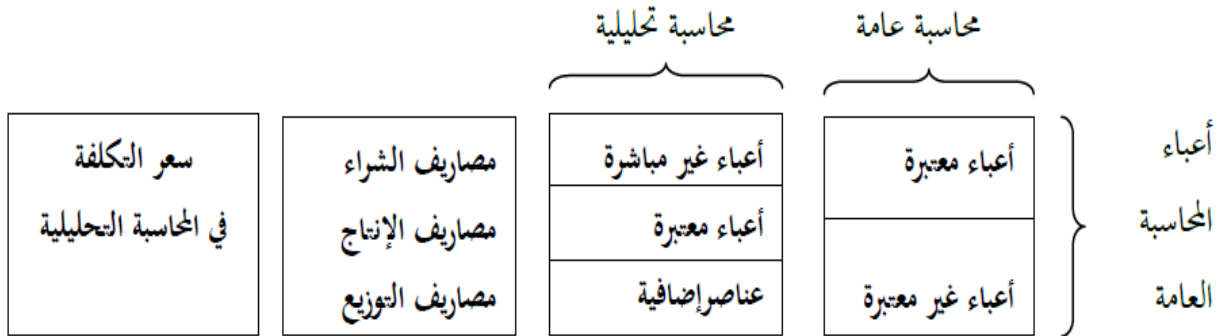
أخيرا أعباء المحاسبة التحليلية تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية وتطرح منها أعباء غير معتبرة.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

أي إن الفروق الموجودة في النتيجتين التحليليتين و العامة هي الفروق في التكاليف و الأعباء و لكي نتحصل على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء حيث:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.¹

الشكل (1 - 12): مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 19

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19

المطلب الرابع : دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية يجب أولا التذكير بسعر التكلفة والعناصر المكونة لها¹.

أولا : سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

(1) التعريف : سعر التكلفة للمنتوجات أو الخدمات يمثل كل ما كلف المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية عندما تصل المرحلة النهائية أي بما فيها التوزيع و تحسب للمنتوج فقط و الذي تحمل له كل أعباء الدورة.

(2) مكوناتها : يتكون سعر التكلفة من:

- تكلفة الإنتاج المباع في حالة مؤسسة صناعية و تقيم إما بالتكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاذ المخزون .

- تكلفة شراء البضاعة المبيعة في حالة مؤسسة تجارية .

- تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة .

(3) تكلفة توزيع : هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتوج المباع و تنقسم إلى :

- مصاريف توزيع مباشرة : هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتوج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتوج، إشهار خاص بالمنتوج، بعض مصاريف النقل إذن هي أساسها أعباء المستخدمين و الخدمات المقدمة.

- مصاريف توزيع غير مباشرة: هي تلك الأعباء التي لا تخص منتوج معين و تجمع في مراكز التوزيع و تكون أكبر من الأولى و توزع بين أسعار التكلفة.

(4) أهمية تكاليف التوزيع : بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية الإنتاج و وصول المنتوج للمستهلك و هذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع و تعود أهميتها إلى الاهتمام المتزايد لترويج المنتوج في السوق.

نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

✓ في حالة مؤسسة صناعية

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

✓ في حالة مؤسسة تجارية

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المبيعة + تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

¹سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر، ص 200، . 201

ثانيا: طريقة حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات (رقم الأعمال) و سعر التكلفة. يعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع .

النتيجة نوعان: هما

- نتيجة تحليلية

- نتيجة تحليلية صافية

(1) في حالة عدم وجود العناصر الإضافية و الأعباء غير المعتبرة و الفوارق (الأقسام، الجرد...الخ).

فإن: النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.

(2) في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية

[النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة] لا يساوي النتيجة التحليلية

لأن: النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة .

النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة تحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة ± فوارق (الجرد والأقسام)

فرق الجرد: الجرد في المحاسبة التحليلية هو جرد محاسبي يتمثل في بطاقات المخزون التي تعطينا تكاليف

المخزونات وهذا الجرد نظري يمكن أن يختلف عن الجرد المادي الفعلي و الذي يتم دوريا في المحاسبة العامة.

فرق الأقسام: يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة

تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصل¹ .

في هذه الحالة فرق الأقسام = (تكلفة الوحدة الغير المباشرة × عدد وحدات القياس) - تكلفة القسم

فوارق المخزون = المخزون النهائي الحقيقي المخزون النهائي بالتحميل العقلاني .

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي رقم الأعمال المحمل .

ويحسب فرق ر ع في حالة حساب ر ع بهامش على سعر التكلفة فقط

¹ سفيان بن بلقاسم، حسني البيهي، مرجع سبق ذكره، ص. 203

(3) طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة :

الجدول (1- 11) : طريقة حساب النتيجة المحاسبية العام

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزن		-
61	مواد ولوازم مستهلكة	-	-
62	خدمات	-	-
	المجموع	-	-
81	القيمة المضافة	-	
81	القيمة المضافة		-
63 - 68	مصاريف أخرى	-	
83	نتيجة الاستغلال	-	-

المصدر : سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص 203 .

ح / 71 إنتاج مباع = رقم الأعمال.

ح / 72 إنتاج مخزن = تكلفة إنتاج للفترة تكلفة إنتاج المباع.

ح / 61 = مجموع المواد المستهلكة.

ح / 63 الي ح / 68 = أعباء المحاسبة العامة خدمات ح / 62

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية عناصر إضافية + عناصر غير معتبرة .

أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع

خلاصة الفصل الأول :

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة عن المؤسسة، أشكالها، أنواعها، أهدافها ووظائفها وكذلك عن المحاسبة التحليلية وكيف كان التعامل لها و تطرقنا إلى تصنيف و ترتيب الأعباء.

كما تناولنا مختلف التكاليف، تكلفة الشراء وكيفية تقييم المخزون و كذا تكلفة الإنتاج و الحالات الخاصة و منه استخلصنا بان المحاسبة التحليلية قائمة على تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة.

و ختمنا باستخلاص طريقة حساب النتيجة التحليلية و هذا من خلال دراسة سعر التكلفة.

الفصل الثاني

علاقة المحاسبة التحليلية بعملية اتخاذ

القرار

تمهيد

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني في التكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف النموذجية و الهامشية أو ما يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كوسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية.

سنتناول في هذا الفصل ماهية و أدوات عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى موضوع المحاسبة كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار.

المبحث الأول: عملية اتخاذ القرار

سنتعرض في هذا المبحث الى ماهية مراقبة التسيير، مراحلها، تصنيفها وكذلك ظروف وأساليب اتخاذ القرار وأيضا طبيعة عملية اتخاذ القرار وبنوده.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفها

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفاتها⁴⁸.

أولا : مفهوم القرار وأهدافه

(1) تعريف القرار : القرار يتطلب نوعين من البيانات، بيانات موضوعية وأخرى شخصية وعلى متخذ القرار ان يربط بينها عند اتخاذ القرار الإداري.

الكثير من القرارات الإدارية المعقدة يمكن إن تبسط لدرجة كبيرة عن طريق استخدام النماذج الراضية الحديثة او المتقدمة في معالجتها والقرارات الإدارية تعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية يكون من شأنها زائدة معرفة متخذ القرار وترشيده فضلا عن تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطر المترتبة ومنه نستخلص ان القرار هو علم وفن من الفنون.

(2) أهدافه : ان الإدارة تحتاج الى معايير وقواعد يتم بواسطتها اختيار البدائل الأفضل ومن الأهداف التي تسعى المؤسسة الهادفة الى تحقيقها هي تعظيم الربح ويتحقق هذا الهدف في حالة عدم وجود قيود على استخدام عناصر الإنتاج فالمؤسسة تحقق زائدة في الطاقة الإنتاجية وبالتالي اقصى اقصى حد من الربحية. اما في حالة وجود قيود فان تعظيم الربح يكون من خلال تعظيم المردودية او الربحية على كل وحدة من وحدات عناصر الإنتاج وأحيانا يكون تركيز الإدارة على سيولة النقدية فتكون في حالة تعظيم صافي التدفقات النقدية داخلية او خارجية.

والقرارات الإدارية لا تكون كلها محصورة في الربحية والسيولة فهناك قرارات تتعلق بالتكاليف كقرار اختيار بين طرق الإنتاج المختلفة لمنتوج معين والقرار يكون باختيار طريقة محققة لأقل تكلفة.

وهناك هدف آخر وهو تعظيم القيمة المتوقعة للبديل وذلك عند توفر نتائج مختلفة للبديل والقيمة المتوقعة لهذا الأخير تحدد بواسطة المعادلة التالية:

القيمة المتوقعة = مجموع (العائد المتوقع للبديل x احتمال تحقيق العائد)

حيث: العائد = القيمة المتوقعة للبديل.

⁴⁸ ستيفن اموسكوف، مارك جون سيمنك، ترجمة كمال الدين سعيد، " نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية " العربية السعودية، دار المريخ

للنشر، 1989 ، ص 19

ثانيا : مفهوم اتخاذ القرار وأسبابه

(1) التعريف اتخاذ القرار : هناك عدة تعريف منها⁴⁹ :

عبارة عن التصرف أو مجموعة من التصرفات يتم اختيارها من بين عدد من البدائل الممكنة- .
عملية اتخاذ القرار هي نظام يتم من خلالها المفاضلة والاختيار بين العديد من المسارات والبدائل المعقولة لحل-
المشكلة المحددة سابقا وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها وتهيئة الظروف والامكانيات من أجل تنفيذ البدائل
الذي تم اختياره ومتابعته لتحقيق الأهداف المرغوبة على أفضل وجه ممكن.
أمثلة على اتخاذ القرارات في المواقف المختلفة:

- اتخاذ قرار بشأن استخدام تقنية إنتاجية جديدة تزيد في انتاج العمل والتجهيزات المستخدمة.
- اتخاذ قرار بشأن تحديد سعر مناسب لسلعة جديدة.

(2) أسباب اتخاذ القرار : إن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى اتخاذ القرارات يكمن فيما يلي:

ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات والرغبات بدرجات مختلفة ومتفاوتة، الأمر الذي يتطلب
ضرورة المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الذي يحقق أفضل أو أحسن عائد لهذه المشكلة.
كما تتخذ القرارات لتدنية النتائج أو التكاليف غير المرغوب فيها ويتم اتخاذ القرارات بهذا الشأن كما يلي⁵⁰:

- لتحديد سعر السلعة الجديدة.
- التفضيل بين المشروعات الاستثمارية.
- من اجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة.
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

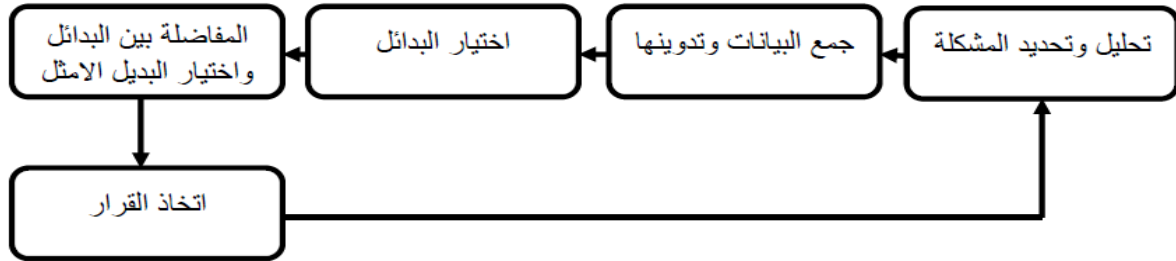
⁴⁹ بربر كامل، " الاتجاهات الحديثة في الإدارة ومحددات المديرين"، الطبعة الثانية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2008 ، ص123

⁵⁰ ستيفن اموسكوف، مرجع سبق ذكره، ص123

ثالثا: مراحل عملية اتخاذ القرار

تتم عملية اتخاذ القرار بسلسلة الخطوات المتتابعة والتي يمكن توضيحها في الشكل الاتي⁵¹:

الشكل رقم (2-1): مراحل عملية اتخاذ القرار



متابعة عملية التنفيذ

المصدر: حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الأعمال"، اثرء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص171

- مرحلة تحديد وتشخيص المشكلة: من الأمور المهمة التي ينبغي على متخذ القرار وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وابعادها هي تحديد طبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ودرجة أهمية المشكلة وعدم الخلط بين اعراضها واسبابها والوقت الملائم لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.
- مرحلة جمع البيانات والمعلومات: ان فهم المشكلة فهما حقيقيا وتحديد ابعادها واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار الفعال يعتمد على قدرة القائمين به في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات الملائمة لتحليلها تحليلا دقيقا.
- مرحلة اختيار البدائل: أي اختيار البديل الأفضل في ضل ظروف إمكانية متخذ القرار.
- مرحلة اتخاذ القرار: بعد المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأفضل أي البديل الذي يحقق المعيار او الهدف المطلوب إنجازه لاتخاذ القرار الذي يعد كإعلان عن ذلك البديل ويجب ان تتبع عملية اتخاذ القرار نوع من الرقابة للتأكد من فعالية القرار الذي تم اتخاذه.

رابعا: معايير تصنيف القرار الإداري

ليس هناك تصنيف موحد لكافة أنواع القرارات ذات الأثر المالي على المنشأة ولتبسيط سنذكر بعض الأسس الشائعة لتصنيف القرارات⁵²:

- حسب النشاط المتعلق بالقرار: هناك ثلاثة نشاطات رئيسية وهي التخطيط الاستراتيجي، الرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية.

⁵¹ حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الأعمال"، اثرء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص171

⁵² فايز الزغي ومحمود إبراهيم عبيدات، "الإدارة الحديثة"، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1997، ص. 169

- حسب ضوء المعلومات: تصنف كذلك من حيث درجة التأكد من نتائجها فهناك:
 - ✓ قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة وكاملة.
 - ✓ قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة.
 - ✓ قرارات مبنية على معلومات غير مستقرة.
- حسب مدى قابليتها للبرمجة: بعض القرارات قابلة للبرمجة وإعادة الاستخدام في المستقبل أكثر رمن غيرها فقرارات الرقابة التشغيلية ذات معلومات تاريخية مفصلة يسهل برمجتها وتكرارها كلما دعت الحاجة لذلك لذلك لكن القرارات الاستراتيجية معلوماتها خارجية وغير مفصلة يصعب برمجتها لأنها ليست متشابهة او متكررة.
- حسب المدة التي يعطيها القرار:
 - ✓ قرارات قصيرة الاجل (اعمال يومية) .
 - ✓ قرارات طويلة الاجل (قرارات استراتيجية) .
- حسب طبيعة الطرق المقابلة للقرار:
 - ✓ قرارات المقابل فيها طبيعة كحفر منجم، معادن او بئر.
 - ✓ قرارات المقابل فيها انسان مفكر المنافس مثلا.

المطلب الثاني: ظروف وأساليب اتخاذ القرار

أولاً: ظروف اتخاذ القرار

- (1) ظروف التأكد : بمعنى توفر المعلومات التي تمكن من التنبؤ بالنتائج مسبقا وقبل التنفيذ.
- (2) ظروف الخطر او المخاطرة : بمعنى نقص التأكد التام فيما يتعلق بنتائج البدائل المختلفة ولكن مع وجود احتمالات لكل حدث من الاحداث.
- (3) ظروف عدم التأكد : توجد حالة عدم التأكد عندما لا يستطيع المدير إعطاء احتمالات النتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لكل مشكلة⁵³.

ثانياً: أساليب اتخاذ القرار

(1) الأساليب التقليدية : تتمثل في:

- الحكم الشخصي سواء الاعتماد على الخبرة السابقة او بدونها.
- التحقيق.

⁵³ صلاح القادر النعيمي، " الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص 195، 194

- المحاولة او اتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مساوات الأجور، طرق واشكال التغليف، قنوات توزيع المنتجات وعرضها.
- (2) الأساليب الحديثة : تتميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات او حل المشكلات بالمقارنة بالأساليب التقليدية كونها تقلل أثر التحيز نتيجة الاحكام الشخصية، ومن بينها ما يلي:
- ✓ أسلوب تحليل التعادل : هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء انتجت او لم تنتج التكاليف المتغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة الإضاءة، الوقود.
- ويستخدم في اتخاذ عدة قرارات:
- قرارات التسعير
- قرارات تخطيط الأرباح
- لتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل نقطة التعادل فانه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل.
- ✓ أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم في ظل الخطر .
- ✓ أسلوب او نموذج المراجعة بالقوائم :يعتمد على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير او المؤشرات الموضوعية.

المطلب الثالث: طبيعة اتخاذ القرار وقي ودها

أولاً : طبيعة عملية اتخاذ القرار

تهدف إدارة المؤسسة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، ولهذا تسعى دائما إلى اتخاذ القرارات في مجال التسويق والإنتاج والتمويل بالطريقة التي تحقق الهدف العام لها ودون أن يكون هناك تعارض بين أي منهما بطريقة تحد من تحقيق الهدف العام، ويؤثر في عملية اتخاذ القرار عدة اعتبارات أو عوامل نوعية وكمية، وتتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير قابلة للقياس أو التي يصعب قياسها أو أن نتائج قياسها ستكون تقريبية وغير دقيقة، مثال ذلك رد الفعل المحتمل للمنافسين بقرارات التسويق، التغيرات المحتملة في قانون الضرائب، القوانين المختلفة بصفة عامة، العوامل الكمية هي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات مثلا: تكاليف البديل المفتوح من المواد والعمالة، التكاليف الصناعية غير المباشرة وطالما أن العوامل غير القابلة للقياس كثيرة ومتعددة وقد تأثر بدرجة كبيرة على بعض القرارات ينبغي بذل جهد لحصل العوامل الكمية الملائمة وتقييمها بدقة وذلك حتى تضمن اختيار القرارات الإدارية المناسبة ولا

تختصر مهمة حصر هذه العوامل على المحاسب وانما يشاركه في هذه المهمة الاحصائي والمهندس مدير الإنتاج وغيرهم⁵⁴.

ثانيا : قيود عملية اتخاذ القرار

هناك قيود تعتبر كجزء من المشكلة أو مرتبطة بالوسائل المستخدمة للبحث عن الحل وتتخذ القيود والمحددات الأشكال التالية:

(1) القيود الخاصة باليد العاملة : بصفة عامة لا بد من توفر عدد معين من الأفراد للعمل في المؤسسة وهذا يعني أن البرنامج المصمم يعكس القيود المفروضة الخاصة بعدد الافراد.

(2) القيود الخاصة بالحيز والمكان :غالبا ما يأخذ متخذ القرار في الحساب القيود المادية الخاصة بالمكان أي ما يتعلق بالمساحة المتاحة من الأرضية أو المكان الخاص بالتخزين أو ارتفاع السقف فهي من العوامل المحددة للقرار بحيث لا يرتبط بتخزين مواد أكثر من طاقة المخازن لذلك يسأل مدير الاستلام عن المساحة المتاحة من الرضية التي يمكن استخدامها و كذلك حيز الفراغ حتى السقف من خلال معرفة الأبعاد المادية فهو يقرر ما يمكن تخزينه في الإمكانيات.

(3) القيود المالية :تعتبر من القيود الحرجة في اتخاذ القرار فنوع البرنامج المختار لترويج مبيعات منتج جديد يتوقف في جزء منه على حجم الموالم المتاحة المخصصة للإنفاق الاستثماري في مجال ترويج فكلها تتوقف على النواحي المالية باعتبارها عوامل محددة لما يقرر. لذلك يتطلب الأمر معرفة تكلفة وحجم ما يمكن انفاقه.

(4) القيود الخاصة بالأجهزة والمعدات : من الممكن أن يتم تأجيل القرار بسبب القيود الخاصة بالأجهزة والمعدات المتاحة فهذه القيود قد تتعلق بالطاقة، السرعة، في أداء العمليات، نظام التغذية يدوي أو آلي، متطلبات الصيانة أو أي جوانب أخرى، فاذا ما أمكن استخدام الآلات كجزء من الوسائل لحل المشكلة أو لتحقيق هدف فان الخصائص بعنصر التجهيز الرأسمالي يعتبر قيودا على الحل لذلك يجب على متخذ القرار أخذ ذلك بعين الاعتبار عندما يتوجه لحل المشكلة.

(5) القيود أو الجوانب الخاصة بالسمات الشخصية :أي الخصائص والسمات الشخصية والاتجاهات والميول والقدرة على التقدير والحكم للأشخاص المتصلين بالمشكلة أو المتأثرين بحلها فهذه الجوانب لها تأثير على المدير الذي يتعامل مع هذه المشكلة فقد يتخذ المدير موقفا أو قرارا مختلفا إذا كان المسؤولين من ذوي الدوافع القوية والرغبة في المشاركة في الحل.

(6) القيود الخاصة بالوقت :ما هو الوقت المطلوب لإنجاز العمل؟

⁵⁴ بادر الدين سعاد وزدام زومور، " المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس مالية، كلية العلوم

فإذا كان المرؤوس بصدد إعطاء رئيسه تقريراً حول الأوضاع على أن يعده خلال دقائق فإن هذا النوع من التقارير يكون غير دقيق عنه في حالة ما إذا أعطي له وقت كافي لتجميع المعلومات والحقائق عن الأوضاع الخاصة بالمؤسسة.

المبحث الثاني : ممارسات المحاسبة التحليلية كمنهج مسهل لاتخاذ القرار

إن المؤسسة في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها وذلك حرصاً على بقائها وتحسين مردوديتها ملزمة بالدراسة والتحكم في مختلف تكاليفها ولذلك فهي تعتمد إلى دراسة مختلف الطرق التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة وهي :طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكاليف المعيارية.

المطلب الأول : طريقة التكاليف الحقيقية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق :طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التكلفة المعيارية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المعيارية، وهذه الطرق هي طريقة التكاليف الحقيقية⁵⁵.

أولاً : تقديم الطريقة : تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة لحساب التكاليف حيث تعود أصولها إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين بالتحديد سنة 1928 م لأعمال العقيد الفرنسي «Raimaillino» في الجنة العامة للتنظيم العلمي الذي قام بدراسة عقلانية لحساب التكاليف لحساب التكاليف وهذا باقتراح طريقة جديدة تسمى طريقة الأقسام المتجانسة ثم بعد الحرب العالمية الثانية اللجنة الوطنية للتنظيم (الفرنسية) حيث تم المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيق وبعد ذلك اعتبرتها المخطط المحاسبي العام سنة 1947 م كطريقة أساسية للمحاسبة التحليلية. وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب تسبقها عملية التحليل التالية:

- تحديد الاستهلاك وتكاليف المواد الأولية حيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف شراء فقط.
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المستعملة به عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم و يجب خاصة.
- تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو إنتاج أو خدمة معينة.
- تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين .

⁵⁵ عبد الناصر نور وعليان شريف، "محاسبة التكاليف لصناعية"، الرذن، دار المسيرة للنشر، 2002، ص 234

- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة أو المعتبرة المباشرة وغير مباشرة التي تستعمل طريقة معينة في حسابها على منتوجاتها فحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلا بحيث يجب في البداية التفريق بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة أي الفصل بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة.
- بحيث يتم معالجة التكاليف الغير المباشرة في الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتوجات بحيث يجب اختيار الأقسام المتجانسة وفقا للمبادئ التالية:
- الفصل بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة.
- معالجة العبء الغير المباشرة في مراكز التحليل (اقسام ثانوية ورئيسية).
- تحميل العبء الغير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل قبل تحميل العبء الغير المباشرة على أساس وحدات العمل (ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلائي وواقعي يتماشى مع طبيعة النفقة).
- اختيار الأقسام الرئيسية على أساس انها القسم التي تضاف الى تكلفة الإنتاج في حالة تعددها مثل نفقات الإدارة المختلفة والمتمثلة في المصاريف الاجتماعية والأجور المباشرة⁵⁶.

ثانيا : علاقتها باتخاذ القرار

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الحقيقية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المعتبرة للوحدة تبقى ثابتة) وهذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة وهو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار سيضاعف من خسارتها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتهي إليه المؤسسة فإن سعر منتج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة⁵⁷.

ان النقد الموجه لهذه الطريقة في اتخاذ القرارات انها غير كافية ومضللة في الكثير من الأحيان لأنها تحدد سعر بيع المنتوجات على أساس اجمالي التكاليف مما يجعل سعر البيع مرتفعا كذلك ان سعر التكلفة في هذه الطريقة منفصل عن تأثيرات التغييرات في حجم الإنتاج ولازالت هذا المشكل يجب الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث يظهر أثر كل منهما في سعر التكلفة وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بمعرفة كل هذا.

⁵⁶ عبد الناصر نور وعليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص 235

⁵⁷ سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، " المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة"، دار الافاق، الجزائر، ب ت، ص 82

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما تطرقنا في الطريقة السابقة فان كل عملية حساب تسبقها عملية التحليل التالية⁵⁸.

- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية.
 - تحديد الزمن المستغرق في العمل و لتكاليف المتعلقة به.
 - الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
 - تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين وفيما يلي طرق تحميل الأعباء غير المباشرة.
- (1) طرق التحميل التقريبية: بمعنى ادخال في كل تكلفة جزء من هذه المشتركة النسبية الى أحد المؤشرات التالية:
عدد ساعات العمل، قيمة ساعات العمل المباشر، كمية أو قيمة المواد المستعملة.
- (2) طريقة مراكز الإنتاج: في هذه الحالة عوض ان تحمل مباشرة أعباء الإنتاج غير المباشرة على التكاليف نستطيع التمييز بين الأعباء التي تتعلق بكل مصلحة او ورشة إنتاجية.
- (3) طريقة الأقسام المتجانسة: تسمى بمراكز التحليل حيث هذه الأخيرة تسمح بتقسيم المؤسسة الى عدة اقسام متجانسة ويمكن تسمية القسم المتجانس بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة والقسم المتجانس يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ومنه نستنتج ان طريقة الأقسام المتجانسة هي:
- طريقة لتحميل الأعباء غير المباشرة أكثر تطورا من الطرق الأخرى السابقة.
 - طريقة مراقبة التسيير أي تطبيق المحاسبة التحليلية في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات.

⁵⁸ سليمان قدام، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سوريا، 1976، ص 219

الجدول (2 - 1): توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة

أقسام أساسية		أقسام مساعدة			مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة		
					XX	61/ مواد ولوازم
					XX	62/ خدمات
					XX	63/ مصاريف المستخدمين
					XX	64/ ضرائب ورسوم
					XX	65/ مصاريف مالية
					XX	66/ مصاريف مختلفة
					XX	68/ مخصصات الاهلاكات والمؤونات
X 4	X 4	X 3	X 2	X 1	Y	مجموع التوزيع الأولي
30%	22%	18%	10%	-	Y	توزيع ثانوي
25%	30%	15%	-	100%		إدارة
			100%	5%		صيانة
C	B	A	O	O	Y	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: سليمان قداح، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سورات، 1976، ص. 219

من اجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهنا نميز بين نوعين من النفقات.

- نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها.
- نفقات مشتركة التي توزع على الأقسام بالإسناد إلى مقاييس معينة أو ما يسمى بوحدات القياس أو المفتاح.

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسم إلى نوعين :

- (1) اقسام مساعدة: تتمثل في قسم الإدارة، قسم الصيانة.
 - (2) اقسام أساسية: تتمثل في قسم التموين، الإنتاج والتوزيع. نلاحظ وجود نوعين:
- توزيع أولي: يتم على أساس مؤشر يحدد مسبقا يسمى مفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وحسب طبيعة الأعباء.
 - توزيع ثانوي: نجد أن الأقسام المساعدة تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية وذلك حسب نسبة استفادتها من الخدمات التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسبة مئوية وللحساب نستعمل المعادلة التالية:

$$X : \text{إدارة} \quad S = 1X + 0,05Z$$

$$Z : \text{صيانة} \quad Z = 2X + 0,1X$$

علاقتها باتخاذ القرار: تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزمة مثلا(تراجع مبيعات المؤسسة)ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة(تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية⁵⁹ .

تصلح الطريقة في اتخاذ القرارات طويلة الأجل وذلك راجع لعدم تأثر التكاليف لثبات الأعباء الثابتة، أما النشاط العادي فقد يحدد مستوى واحد للمؤسسة أو مستوى نشاط لكل قسم.

⁵⁹ صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملية، دار زهران، عمان، 1997، ص. 120

مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني:

بالنسبة لطريقة التكاليف الحقيقية: الأعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط التكلفة الثابتة للوحدة تتغير وهي تناسب عكسي مع مستوى نشاط المؤسسة⁶⁰.

التكلفة الثابتة للوحدة = التكاليف الثابتة الإجمالية / النشاط الحقيقي
بالنسبة لطريقة التكاليف العقلانية:

- الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.

الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = أعباء ثابتة حقيقية × معامل التحميل

- الأعباء الثابتة للوحدة تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط المؤسسة مهما يكن مستوى أو حجم النشاط.

الأعباء الثابتة للوحدة = أعباء ثابتة إجمالية / النشاط العادي

إذن نستطيع أن نقول طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي تقنية لمراقبة التسيير لأنها:

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب.

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة.

- تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وريح الفعالية، شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

المطلب الثالث : طريقة التكلفة المتغيرة

إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقا لطريقة التكاليف الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف الغير المباشرة هي ذات فوائد عديدة ولكن هذه الطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من أجل التسيير الحسن وأخذ القرارات ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي ولذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة وذلك من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة⁶¹.

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة على الأقسام والمنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كليا أو اجماليا وهي تطرح من هامش التكلفة المتغيرة وبالتالي فان هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تحمل المتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما

⁶⁰ صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص. 22

⁶¹ أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة جزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989، ص40

التكليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج وبالتالي لا تدخل ضمن تكاليف التي تم تحملها وتعتمد هذه الطريقة على عدة مبادئ نذكر منها:

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية لإنتاج .
- التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة، حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، النتيجة التحليلية تحسب بطرح العبء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

ويمكن ترجمة هذه المبادئ راتضيا كما يلي:

التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المنتجة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة

رقم الاعمال = سعر البيع × عدد الوحدات المنتجة والمباعة

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة:

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

يساعد هذا الأسلوب في دراسة عتبة المردودية بالتالي المساهمة في اخذ القرارات وتعتبر عتبة المردودية أو رقم الاعمال الحرج هو ذلك المستوى من الإنتاج الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة برقم الاعمال أي هي المستوى الذي لا تحقق فيه المؤسسة لا ربح ولا خسارة وتسمى أيضا بنقطة الصفر أو نقطة التعادل ويمكن حسابها كما يلي :

كميا :عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

نقداً :عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الاعمال

وبالتالي تصبح :عتبة المردودية = رقم الاعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

أهمية الطريقة : تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكلفة المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف(الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر معه، وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية(1) .

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة = عدد الوحدات - التكاليف الثابتة الإجمالية X (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة)
وتعتمد هذه الطريقة على شكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر.

عتبة المردودية = (رقم الأعمال X التكاليف الثابتة) / الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة.

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي = رقم أعمال نقطة التعامل.

معامل المردودية (= هامش المردودية × 100) / رقم الأعمال الصافي.

من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد مستوى أين تحقق المؤسسة نقطة التعامل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك حتى يمكن لها التعديل من الاستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلمي وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة.

يتم البحث عن أفضل نقطة تعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك يجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حم للمبيعات، أقصى مبلغ للتكاليف الثابتة.

علاقتها باتخاذ القرار: ان متخذي القرار يرغبون بتجريب القرارات قبل اتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون الى نماذج محاكاة تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينهما في هذا المجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة اذ انه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه⁶².

نستطيع حصر بعض استعمالات هذا نموذج فيما يلي:

- تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار بإنتاجها او التوقف في انتاجها او استبدالها بمنتوج اخر.

- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن الوصول اليه دون ان تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.

ويمكن حساب هامش الأمان عن طريق العلاقة التالية:

هامش الأمان = رقم الاعمال - رقم اعمال نقطة التعادل

⁶² المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، مرجع سبق ذكره، ص129

- اتخاذ بعض قرارات الاستثمار عند تغير هيكل المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة ذلك على المردودية.
- يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أساليب لإنتاج البديلة وذلك بالمفاضلة بين انتاج السلعة يدويا او ميكانيكيا ويسند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الاخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب.
- يستوجب في بعض الحالات على الإدارة ان تتخذ قرار بإنتاج سلعة جديدة كما انها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي الى الانخفاض في الربح واحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد.

المطلب الرابع : طريقة التكلفة المعيارية

تعد هذه الطريقة استمرارية لطريقة التكاليف التقديرية وهي لا تختلف عليها إلا من حيث أسس وضع المعايير بالنسبة للطريقة الحديثة واعتمادها على الدراسات التقنية والتجارب العملية، فهي تنطلق من حساب التكاليف مسبقا وفق معايير محددة بدقة وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب وتحلل الفروق لكل من المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة التي تركز على السعر والكمية والطاقة الإنتاجية أو النشاط الخاص بالأقسام أو مراكز التكلفة⁶³.

أولا : أسس وأنواع التكاليف المعيارية :

(1) أسس الطريقة :

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له.
 - العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب لانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
 - العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور تقنيات ومعايير الجودة...إلخ.
- ويجب أن تتصف هذه المعايير بالعملية الواقعية وبعيدة عن التقديرات العشوائية وأن تكون مرنة تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي.

⁶³سليمة طبائية وسعيدة بوردجة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، الجزائر، ص 232

(2) نواع التكاليف المعيارية⁶⁴ :

- ✓ التكلفة النظرية (المثالية) : يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
- ✓ التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة) : متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عالي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- ✓ التكلفة المعيارية المقارنة : تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
- ✓ التكلفة المعيارية المتوقعة : تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالباً ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- ✓ التكلفة المعيارية الجارية : تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للمتغيرات الحاصلة خلال الفترة.
- ✓ التكلفة المعيارية التقنية : يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.

(3) علاقتها باتخاذ القرار : بعدما قمنا في الفصل الثاني بحساب الانحرافات في التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة) وتحليلها حسب طبيعتها.

نجدها تنقسم الى قسمين:

- ملائمة (مفضلة)

- غير ملائمة (غير مفضلة)

ففي الانحرافات غير الملائمة تحتاج الإدارة الى معرفة أسباب حدوث الانحرافات لمراقبة التكاليف وتصحيح خطتها وذلك باتخاذ قرارات مناسبة. وبالتالي فان عملية التحليل وتحديد أسباب الانحرافات عملية مهمة في صنع القرارات الإدارية.

⁶⁴ أ. روسنيول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 45

خلاصة الفصل الثاني:

- لقد تعرفنا في هذا الفصل على تقنيات المحاسبة التحليلية بالتالي تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية. استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:
1. التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط.
 2. التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط.
 3. التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمركب تمييع الغاز الطبيعي

2 بأرزيو

تمهيد

نتيجة لأهمية موضع الدراسة وإتساعه ، وبعد الإنتهاء من الجانب التطبيقي، ويهدف تحقيق الغرض إثبات ماهو عملي من الموضوع ، فقد تم الإعتماد على الدراسة الميدانية لجمع و معالجة المعلومات والبيانات الخاصة بالدراسة ، و تحليلها بطريقة علمية لغرض الإستدلال و التحليل الناتج بالمنهج الإحصائي المناسب ، فقد تم إستخدام العديد من أساليب المناسبة للقياس وذلك بغرض تحليل و إختيار فرضيات الدراسة و بتالي التوصل إلى إستخلاص النتائج

المبحث الأول : لمحة حول مؤسسة سوناطراك

تسخر الجزائر بثروات كبيرة من النفط والغاز استثمرت من أجل دفع الآلة الصناعية التي تمكن من رفع التحدي في وجه التطور الاقتصادي في الجزائر
وهنا يظهر الدور الذي تلعبه مؤسسة سوناطراك في هذه الاستراتيجية التطورية عن طريق استخراج النفط والغاز ثم تحويله ليصبح مادة قابلة للاستعمال وتوزيعه نحو دول العالم
هذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة، هذا ما يفرض على مؤسسة سوناطراك هيكلًا ماليًا ومحاسبيًا يضمن الفعالية في تسيير الموارد المكونة لموجودات المؤسسة.

المطلب الأول : تعريف مؤسسة سوناطراك :

سوناطراك SONATRACH المؤسسة الوطنية لنقل وتجارة المحروقات

(La société nationale de transport et commercialisation des hydrocarbures)

مؤسسة للبتترول والغاز نشأت بمقتضى المرسوم رقم 63-491 بسنة 1963 من أجل تقييم نشاط المحروقات تساهم هذه الأخيرة بنسبة 32% من الإنتاج الوطني الخام كما تمثل نسبة 51% من الميزانية الوطنية و98% من صادرات البلاد هدفها الرئيسي هو التطوير والنمو الاقتصادي.
تحتل المركز الحادي عشر عالميًا والمركز الأول على مستوى المنضومات البترولية والقارية للبحر الأبيض المتوسط.
(1) وحدات المؤسسة :

تستوعب المؤسسة الوطنية سوناطراك 35000 عامل من بينهم 13280 إطار وإطار سامي للذين يمثلون 40% من المجموع العام.

تشمل المؤسسة على وحدات تمييع الغاز الطبيعي وتكرير البترول التي تقع في أرزيو سكيكدة. تبعد وحدات أرزيو ب 451 كلم عن الجزائر العاصمة وهي GNL1Z. GNL2Z. GNL3Z
(2) الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة:

توجه سوناطراك أعمالها من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية وهي:

- البحث والتطوير الاقتصادي.
- النمو التكنولوجي للتسيير الحسن.
- عملية تسويق متطورة Marketing
- تطوير العلاقات الدولية والشراكة.

3) المجالات التي تنشط فيها المؤسسة:

تتمثل نشاطها في المجالات التالية:

- تمييع الغاز الطبيعي وتحويل الهيدروكربون (المحروقات)
- التنقيب عن الآبار البترولية.
- استغلال الموارد البترولية وتكريرها.
- نقل المحروقات.
- المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية.

ومن أجل التعظيم من مصادر المحروقات على المدى البعيد، دفعت سوناطراك معدل نمو مدهش بحيث تضاعف الإنتاج 4 مرات منذ سنة 1963

المطلب الثاني : نشأة مركب الغاز الطبيعي 2 ارزبو

اقتصر تربصنا على وحدة تمييع الغاز الطبيعي ب ارزبو وفيما يلي بطاقة تعريفية لها:

1) مركب الغاز الطبيعي 2 ارزبو:

الغاز الطبيعي يُعتبر ثروة طبيعية تعتمد عليها الدولة الجزائرية في جلب العملة الصعبة من خلال صادرات المحروقات وزيادة ميزان مدفوعاتها.

واستخدامه الشائع في الحياة اليومية يجعله مهما.

انشأت سوناطراك مركبا صناعيا لتمييع الغاز الطبيعي من أبار حاسي رمل إلى بروبان وبوتان وغازولين.

أسس المركب عام 1976 وتم إبرام عقد مع شركة أمريكية لإنشائه Kellogg pullmon

■ 1976/02/09: إبرام العقد وتوقيعه.

■ 1976/04/01: بداية الإشغال بالوحدة.

■ 1981/01/29: أول إنتاج بالوحدة.

■ 1981/07/20: أول تصدير للوحدة.

2) الموقع والمساحة:

تقع الوحدة GNL2Z في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 2 كلم وعلى بعد 40 كلم من ولاية وهران بالتحديد في المنطقة الصناعية ارزبو على بعد حوالي 8 كلم غرب ارزبو تتربع الوحدة على مساحة 72 هكتار منها 56 هكتار مشغولة بالبنائيات الإدارية والورشات تتكون الوحدة من ثلاث مناطق صناعية وهي:

- المنطقة الصناعية للإنتاج.
- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة (الهواء. الماء. بخار...)

● المنطقة الصناعية لتجميع الغاز وتتكون من ستة قطارات لعبور الغاز المميع سعة الإنتاج المتوسط تقدر ب 9000 م³ من الغاز الطبيعي المميع يوميا.

● الإنتاج التخزين والتصدير.

المطلب الثالث : تنظيم الوحدة GL2Z

إن نشاط الوحدة الممارس من طرف هيئات مختلفة يفرض عليها تسلسل المسؤوليات على عدة مستويات.

- على المستوى الأعلى: المديرية العامة.

- على المستوى المتوسط: ما يسمى بمركز النشاط مثل: الورشات والمكاتب.

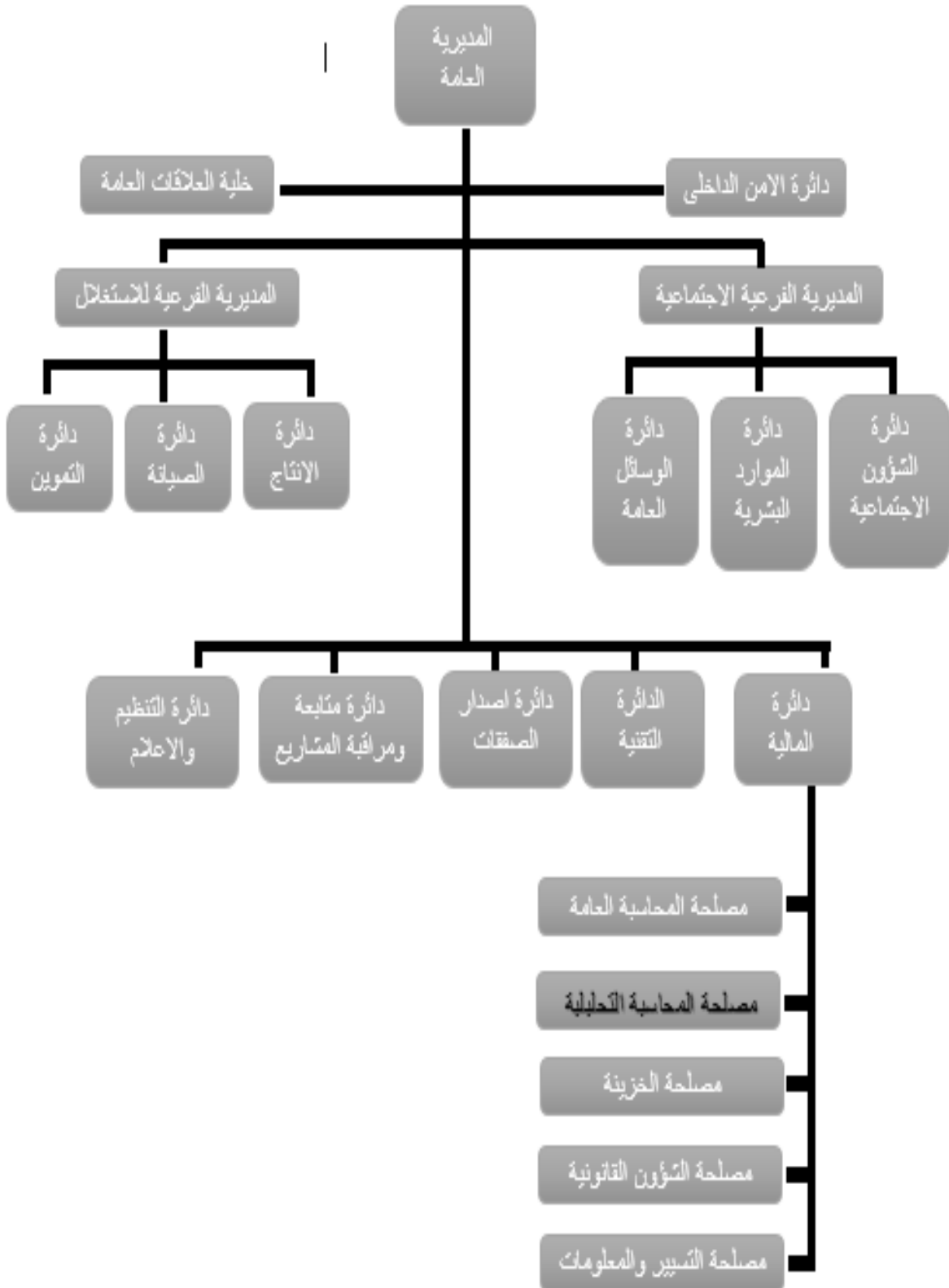
- على المستوى الأدنى: ما يسمى بمركز الشغل مثل العامل في الصيانة ويمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي:

● وظائف المراقبة: المصلحة المالية مصلحة التقنيات ومصلحة الأمن.

● وظائف الاستغلال: دائرتي الإنتاج مصلحة الصيانة ودائرة مصلحة التموين.

● وظائف التسيير: دائرة الشؤون الاجتماعية ودائرة الموارد البشرية.

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي للمركب GL2Z



المبحث الثاني : معالجة البيانات بمركب تمييع الغاز الطبيعي 2 بأرزبو

تتميز مؤسسة سوناطراك كغيرها من كبريات المؤسسات العالمية بالدقة في التسيير حيث تعتمد على مجموعة من الأدوات المساعدة كمراجع في اتخاذ القرارات، يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة، من خلال تربصنا في مركب GL2Z تعرفنا الى كيفية تطبيق هذه المؤسسة لنظام المحاسبة التحليلية. يعمل هذا النظام في المؤسسة على تقديم مجموعة من جداول القيادة (tableaux de bords) من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية الى مختلف الدوائر بالإضافة الى المدير وذلك من اجل المساعدة على اتخاذ القرارات.

المطلب الأول : آليات المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار بمركب GL2Z.

أولا : آليات المحاسبة التحليلية:

تمر التكاليف بمختلف أنواعها على عدة مراحل أساسية بغرض معالجتها وتصنيفها وفق ما يخدم مصالح وأهداف المؤسسة، اذ تصنف المعلومات المتعلقة بالتكاليف الى عدة تصنيفات ذات ابعاد و معاني أكثر دقة للمساعدة على تسهيل اتخاذ القرارات.

(1) معالجة التكاليف:

تتم معالجة التكاليف عن طريق تصنيفها وفق احتياجات التسيير، ويوجد عدة تصنيفات نذكر منها:
تصنيف حسب الوظائف:

- تصنف الأعباء حسب الوظائف الى مصاريف التموين، الإنتاج والتوزيع وذلك يساعد على معرفة مساهمة كل وظيفة في المنتج النهائي وهذا ما يساعد مُتخذي القرار على الاهتمام بالوظيفة التي من شأنها رفع أرباح المؤسسة.
- تصنيف طبقاً لإمكانية تتبعها : تصنف الأعباء حسب إمكانية تتبعها الى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، تكون الأعباء المباشرة تلك التي تساهم مباشرة في احدى المنتوجات دون القيام بحساب ودون تعقيد، اما الغير مباشرة فهي التي تكون معقدة وتحتاج الى حسابات لمعرفة نسبة مساهمتها في احدى المنتوجات، يساعد هذا النوع من التصنيف على تحديد كل عتبات التسيير كعتبة المردودية وعتبة الغلق.
- تصنيف حسب الاستثمارات قيد الانجاز : تصنف الأعباء في هذه الحالة حسب الاستثمارات قيد الانجاز التي تستثمر فيها المؤسسة حيث تسهل هذه الحالة معرفة وحساب التكاليف المتعلقة بكل التجهيزات والاستثمارات الخاصة بها بغرض مراقبتها، فمثلاً يُمكن هذا النوع من التصنيفات مُتخذي القرار من الاختيار بين صيانة استثماراتها او استبدالها.

(2) إعادة توزيع التكاليف:

بعد التحديد الاولي للأعباء لا يمكننا استنباط أي نتيجة او بالأحرى النتيجة المرجوة الا وهي التكلفة الوحودية لكل منتج، لذلك تعمل المحاسبة التحليلية على تبسيط وتحليل المعطيات اكثر وذلك باستعمال آلية أخرى وهي إعادة توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف النشاطات الأساسية وبذلك تكون قد اهملت الوظائف الأخرى الثانوية، ففي هذه المرحلة نكون قد توصلنا الى معرفة الأعباء المتعلقة بكل منتج او خدمة.

(3) تحديد التكلفة الوحودية:

بعد آخر خطوة تكون المحاسبة التحليلية قد حددت كل ما يلزم لحساب التكاليف الوحودية؛ أي بمجرد اعادت توزيع التكاليف المباشرة نكون على معرفة التكاليف الاجمالية لكل المنتجات ومنه يسهل علينا تحديد التكاليف الوحودية وذلك وفق العملية التالية:

$$Cu = \frac{Cg}{Q}$$

• Cu : تكلفة وحدوية.

• Cg : تكاليف اجمالية.

• Q : الكميات المنتجة.

(4) تحديد عتبات التسيير:

تمثل عتبات التسيير مراجع مهمة في المساعدة على اتخاذ القرارات اذ تمكن المسيرين من الوقوف على التفاصيل الصغيرة من أجل تسيير أمثل للمؤسسة ونذكر من بين العتبات: عتبة المردودية وعتبة الغلق.

ثانيا : اتخاذ القرار:

تنتهي مهمة المحاسب بعد اظهار نتائج المحاسبة التحليلية ويأتي الدور على المخول له باتخاذ القرار ويكون القرار اما مبني على أساس النتائج المقدمة من طرف المحاسب وإما على أسس أخرى وهذا ما يجعل نظام المحاسبة التحليلية نظام مُساعد على اتخاذ القرار وليس حتمي أي يمكن مُتخذني القرار الاعتماد عليه كمرجع كما يمكنهم مراجعة مراجع أخرى على حسب الوضعية.

المطلب الثاني : معالجة البيانات بمركب GL2Z.

مقدمة :

تتميز مؤسسة سوناطراك كغيرها من كبريات المؤسسات العالمية بالدقة في التسيير حيث تعتمد على مجموعة من الأدوات المساعدة كمراجع في اتخاذ القرارات، يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من بين اهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة، من خلال تربصنا في مركب GL2Z تعرفنا الى كيفية تطبيق هذه المؤسسة لنظام المحاسبة التحليلية. يعمل هذا النظام في المؤسسة على تقديم مجموعة من جداول القيادة (tableaux de bords) من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية الى مختلف الدوائر بالإضافة الى المدير وذلك من اجل المساعدة على اتخاذ القرارات. وقد ارتكز بحثنا على ثلاثة من اهم مراحل هذا النظام، وهي كيفية معالجة التكاليف، كيفية تصنيفها وكيفية تحديد التكلفة الوحيدة.

أولا كيفية معالجة التكاليف :

تتم معالجة التكاليف كالتالي :

- استخراج التكاليف من نظام المحاسبة العامة.
- توزيع التكاليف على مختلف دوائر ومصالح المؤسسة وفق جدول مراكز التكاليف المبين اسفله.(Tableau des Centre de coûts)
- توزيع التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة حسب كل منتج.
- توزيع التكاليف حسب المشاريع قيد الإنجاز.

ثانيا : كيفية تصنيف التكاليف:

تصنف التكاليف في المؤسسة حسب الوظيفة، حسب إمكانية تتبعها وحسب المشاريع قيد الإنجاز كما يلي:

تصنيف حسب الوظيفة:

يعتمد النظام في هذا التصنيف على ثلاثة جداول قيادية تتوسع من الجدول الاول الى الثالث نختصرها كالتالي:

الجدول (3 - 1) : مجموع التكاليف حسب الدوائر

Etat 01:Tableaux de Bord Total des charges par CRB		
Primètre:	Description:	Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie
Type:Standard	Profil d'Edition: Chef Service CAE	Nom du complexe: GI2Z
Données: réalisé	Statut: Draft Nom de la structure :	Source: Solution de CAE
Date d'Edition:	Date de requête:	Période: Mois M : Année :

		Montant M	Montant M-1	Ecart Valeur Absolue	Ecart Valeur Relatif
10	CELLULE DIRECTION				
11	Assistant sureté interne				
12	Département gestion et système d'information	تكاليف الشهر الجاري	تكاليف الشهر السابق		
13	Département Passation de Marchés				
20	Sous-direction Exploitation				
21	Département Approvisionnements				
22	Département production				
23	Département Maintenance				
30	Sous-direction Personnel				
31	Département Ressources Humaines				
32	Département Administration Social				
33	Département Moyens Généraux	مختلف			
40	Département Finances & Juridique	الدوائر			
50	Département Sécurité				

60	Département Technique				
70	Département travaux Neufs				
80	Syndicat				
Somme					

الجدول (2-3) : مجموع التكاليف حسب مركز التكلفة:

Etat 02:Tableaux de Bord Total des charges par Centre de Coûts

Primètre: Description: Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie
 Type:Standard Profil d'Edition: Chef Service CAE Nom du complexe: GI2Z
 Données: réalisé Statut: Draft Nom de la structure : Source: Solution de CAE
 Date d'Edition: Date de requête: Période: Mois M : , Année N :

		Montant	Montant M-1	Ecart Valeur Absolue	Ecart Valeur Relatif
Assistant sureté interne	Assistant Sureté Interne				
CELLULE DIRECTION	Cellule Direction تكاليف الشهر الجاري				
Centre Coûts Frais Communs	Centre Coûts Frais Communs				
Département Administration Social					
Département Approvisionnement	Département Approvisionnements				
	Section Achats				
	Section Gestion Stocks Codification				

مختلف مراكز التكاليف

	Section Gestion des Stocks Technique				
	Section Magasin				
	Section Planning & Suivi				
	Section PVT				
	Service Achats				

Etat 02:Tableaux de Bord Total des charges par Centre de Coûts

Primètre:
Type:Standard
Données: réalisé
Date d'Edition:

Description:
Profil d'Edition: Chef Service CAE
Statut: Draft
Date de requête:

Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie
Nom du complexe: GI2Z
Source: Solution de CAE

Nom de la structure :
Période: Mois M : , Année N :

		Montant	Montant M-1	Ecart Valeur Absolue	Ecart Valeur Relatif
Assistant sureté interne	Assistant Sureté Interne				
CELLULE DIRECTION	Cellule Direction تكاليف الشهر الجاري				
Centre Coûts Frais Communs	Centre Coûts Frais Communs				
Département Administration Social					
Département Approvisionnements	Département Approvisionnements				
	Section Achats				

	Section Gestion Stocks Codification				
	Section Gestion des Stocks Technique				
	Section Magasin		مختلف مراكز التكاليف		
	Section Planning & Suivi				
	Section PVT				
	Service Achats				
	Service Gestion des Stocks				
	Service INTERVENTION Surveillance des installation				
	Service Prévention				
Département Technique	Département Technique				
	Section Electricité				
	Section Equipements Statiques				
	Section Instrumentation				
	Section Machines Tournantes				
	Service Etudes				
	Service Inspection				
	Service Laboratoire				
	Service Simulation et modélisation		مختلف مراكز التكاليف		
	Service SNCC				

Département travaux Neufs	Département travaux Neufs				
	Service Procurement				
	Service Travaux				
FRAIS NON RÉPARTIS	Centre de Coûts Frais Non Répartis				
Sous-direction Exploitation	SOUS DIRECTION EXPLOITATION				
Sous-direction Personnel	Service Relation de travail				
	SOUS DIRECTION PERSONNEL				
Syndicat	Syndicat				
Somme					

الجدول (3 - 3) : الميزانية التحليلية لكل دائرة

Tableaux de Bord Balance Analytique

Primètre:
Type: Standard
Données: réalisé
Date d'Edition:

Description: Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie
Profil d'Edition: Chef Service CAE Nom du complexe: GI2Z
Statut: Draft Nom de la structure : Source: Solution de CAE
Date de requête: Période: Année : , Mois:

		60 ACHATS CONSOMMES	61 SERVICES EXTERIEURS	62 AUTRES SERVICES EXTERIEURS	63 CHARGES DE PERSONNE L	64 IMPOTS ET TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	65 AUTRES CHARGES OPERATIONNEL LES	66 CHARGES FINANCIERES	68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,PROVISIONS ET PERTES
Départem ent Finances & Juridique	Département Finances & Juridique								
	Section Centralisation								
	Section Comptabilisation								
	Section Fournisseurs								
	Section Moyens et Règlements								
	Section Stocks & Immobilisations								
	Service Comptabilité Analytique								
	Service Comptabilité Générale								
	Service Juridique & Contentieux								

توزيع حسب مختلف أنواع الاعباء

توزيع حسب مختلف
مراكز التكاليف

Service Trésorerie								
Somme								

Tableaux de Bord Balance Analytique

Primètre: Description: Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie
 Type:Standard Profil d'Edition: Chef Service CAE Nom du complexe: GI2Z
 Données: réalisé Statut: Draft Nom de la structure : Source: Solution de CAE
 Date d'Edition: Date de requête: Période: Année , Mois:

		60 ACHATS CONSOMMES	61 SERVICES EXTERIEUR	62 AUTRES SERVICES EXTERIEUR	63 CHARGES DE PERSONNEL	64 IMPOTS ET TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	65 AUTRES CHARGES OPERATIIONNELLES	66 CHARGES FINANCIERES	68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,PROVISIONS ET PERTES
Département production	Département production				توزيع حسب أنواع الاعباء				
	Service Fabrication								
	Service Stockage et Expédition								
	Service Utilités								
	Somme	توزيع حسب مختلف مراكز التكاليف							

تصنيف حسب إمكانية تتبعها:

يعتمد النظام في هذا التصنيف على ثلاثة جداول قيادية تتوسع من الجدول الاول الى الثالث نختصرها كالتالي

الجدول(3 - 4) : تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء (التوزيع الأولي).

Etat04:Tableaux de bord Coût de Process par Typologie de charges

Descripti Propriétés Sonatrach Activit Aval Primètre: Type:Standard Profil d'Edition:
 Chef Service CAE Nom du complexe: GL2Z Données: réalisé Statut: Draft
 Nom de la structure : Source: Solution de CAE Date d'Edition: Date de requête: Période: M : Année
 :

		Cout de Process M	Coût de Process M-1	Ecart Valeur Absolu	Ecart Valeur Relatif
Type Cout	Objet Cout				
CD	Consommation Mat interne				
	Cout Assurances equipement				
	Cout craft electricite				
	cout craft Instrumentation				
	cout craft Maintenance Industrielle				
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)				

	cout craft Mecanique (Machines Tournantes)				
	Cout d'amortissement	أعباء مباشرة			
	Cout de Gaz industriel				
	Cout Inspection interne				
	Cout securite service Surveillance installation				
	Cout utilite Air				
	Cout utilite Azote Liquide				
	Cout utilite d'electricite				
	Cout utilite Eau industrielle	أعباء غير مباشرة			
	Cout utilite Eau potable				
	Cout utilite GN autoconsomme				
	Cout utilite Vapeur				
CIND					
	Cout Indirect				
Cout De Process					

الجدول (3 - 5) : تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء وحسب المنتجات

ETAT05: Tableaux de bord Coût de Process par Typologie de Coûts pour un Produit Fini						
Primètre:	Description:	Propriétés	Activité	Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie	Type:Standard	Profil
d'Edition: Chef Service CAE	Statut: Draft	Nom du complexe: G12Z	Données: réalisé	Date		
d'Edition:	Nom de la structure : G12Z/F/CAE CAE		Source: Solution de CAE	Date de		
requête:	Période: Mois(M) : Déc	Année : '2018'				

		Montant M	Montant M-1	Ecart Valeur Absolu	Ecart Valeur Relatif	Cumul
Type Cout	Produits					
CD	--					
	Bup					
	C1					
	C2					
	C3					
	C3A					
	C4					
	C4A					
	C5					
	Gf					
	Gnl					
	IC4					
	CIND	--				
Bup						
C1						
C2						

← أعباء مباشرة حسب المنتجات النهائية

	C3				
	C3A				
	C4	←	أعباء غير مباشرة		
	C4A				
	C5		حسب المنتجات		
	Gf				
	GFR				
	GN				
	Gnl				
	GPT				
	IC4				

الجدول (3 - 6) : تكلفة الإنتاج حسب نوعية الأعباء لمنتج معين (التوزيع الثانوي).

مثال: المنتج C4 غاز البوتان.

ETAT06: Tableaux de bord Coût de Process par Typologie de coûts pour un Produit Fini donné				Primètre:
Description:	Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie		Type: Standard	Profil d'Edition:
Chef Service CAE	Nom du complexe: GL2Z	Données: réalisé	Statut: Draft	Nom de la structure :
Source: Solution de CAE	Date d'Edition:	Date de requête:	Période: Mois (M) :	
Produit : C4 saisir l'année :				

Mois(M): Produit:C4 ← أحد المنتجات النهائية

		2018			
		Cout de process M	Cout de process M-1	Ecart valeur absolu	Ecart valeur relative
Type Cout	Objet Cout				
CD	Consommation Mat interne				
	Cout Assurances equipement				
	Cout craft electricite				
	cout craft Instrumentation				
	cout craft Maintenance Industrielle				
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)				
	cout craft Mecanique (Machines Tournantes)	←	أعباء مباشرة وغير		
	Cout d'amortissement				
	Cout de Gaz industriel				
Cout Inspection interne					

مباشرة لكل منتج

نهائي

	Cout securite service Surveillance installation				
	Cout utilite Air				
	Cout utilite Azote Liquide				
	Cout utilite d'electricite				
	Cout utilite Eau industrielle				
	Cout utilite Eau potable				
	Cout utilite GN autoconsomme				
	Cout utilite Vapeur				
CIND	Cout Indirect				
	Somme				

حسب المشاريع قيد الإنجاز:

يعتمد النظام في هذا التصنيف على جدول واحد يتم من خلاله معرفة التكلفة الحقيقية لكل مشروع الى غاية استلامه وذلك لمراقبتها ويكون الجدول كالتالي:

Tableaux de bord Situation des Projets				Primètre:	Statut:
Description: Propriétés Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie Type: Standard	Profil d'Edition: Chef Service CAE				
Draft Nom du complexe: GI2Z	Données: réalisé	Date d'Edition:05/09/18	Nom de la structure :		
Source: Solution de CAE	Date de requête:	Période: Année : , Mois :			

Année:	Mois:
--------	-------

Code projet	libellé Projet	Départements	Cout du Projet
034815	TVX ETENSION ET D'AMENAGEMENT BUREAUX POSTE DE GARDE PRINCIPAL	Département travaux Neufs	
055215	FOURNITURE TOUR DE LAVAGE 201E TRAIN 200 + INSTALLATION	--	
353208	ETUDE, FOURNITURE D'INSTALL ET DE MISE EN SERVICE DES UNITES DE CLIMATISATION.	Département production	
145509	FOURNITURE CINQ PERFORATRICES PNEUMATIQUES	Département Maintenance	
122110	FOURN DUDGEONEUSES ET EXTRACTEUR DE TUBES AVEC CENTRALE HYDROLIQUE PNEUMATIQUE	Département Maintenance	

A71106	FOURNITURE DE MATERIEL DE LABORATOIRE CMD: A7/11/063	Département Technique	
102005	fourniture et supervision de la mise en service d'un systeme de controle des turbo compresseur.	Département production	
043607	ACHAT DE 06 SIB BALLONS DE DETENTE CONDENSAT (X4 F)./ QUIRI	Département production	
010112	FOURN INST & S SYSTEM CONTROL D'ACCES SOUS TRAITANT	Assistant sureté interne	
031908	ACHAT DE DEUX (02) ECHANGEURS APLAQUES X600 SOJITZ/.	Département production	

قائمة المشاريع قيد الإنجاز

تكاليف المشاريع قيد الإنجاز

تحديد التكلفة الوحودية:

بعد تحديد التكاليف الاجمالية لكل منتج كما هو مبين في الجدول السادس يقوم المحاسب بحساب التكلفة الوحودية له وذلك بتقسيم التكاليف الاجمالية على كميات الإنتاج وفق العملية التالية:

$$Cu = \frac{Cg}{Q}$$

خلاصة الفصل الثالث :

نستنتج من خلال دراسة الميدانية ان معلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية باكبر قدر من ملائمة وكافية لتلبية الإحتياجات وإتخاذ القرار .

وفي الأخير وكمقارنة لما تم دراسته في الفصول السابقة ولما هو مطبق في مؤسسة فإن للمحاسبة التحليلية مبررات فعلية لتطبيقها داخل المؤسسة و بكفاءة عالية خاصة وان تسيير الإستراتيجي للمؤسسة الحديثة يتطلب الدقة في تنظيم والتخطيط والرقابة وبتالي التفاعل بين هذه العناصر للوصول إلى إتخاذ القرارات الرشيدة وهذا وجدناه فعلا في المؤسسة بالإضافة الى الأنشطة الإقتصادية المتعددة.

وكخلاصة قول يمكن ان نجزم من خلال الدراسة الميدانية انا تعزز المحاسبة التحليلية قد أدى فعلا دوره في تسيير الجيد للمؤسسة من خلال الجودة في إتخاذ القرارات من قبل صناع القرار.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في مجال اتخاذ القرار، باعتبارها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير، فهي تمدّ 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 والتكاليف المعيارية وطريقة التكاليف الثابتة.

كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في المؤسسات لاتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة، وكذا أداة هامة لمراقبة التسيير.

من الأدوات التي درسناها والتي لها دور في توجيه القرارات نجد تحليل حجم التعادل أو نقطة التعادل، التحليل على مستوى التكاليف المتغيرة الذي يصلح على المدى القصير للوصول إلى الاختيار بين البدائل بالإضافة إلى ذلك نجد أيضا نظم التكاليف المعيارية وما يتبعها من دراسة للاختلافات الحادثة من خلال تحليل الانحرافات التي تسمح بإظهار أسباب النتائج المتوصل إليها، وتقييم مستويات الأداء، فكل المعطيات المتأتية من مختلف مراكز المؤسسة وتحويلها إلى معلومات تكون الركيزة الأساسية لاتخاذ القرار الصائب والوصول إلى التسيير الرشيد خدمة لصالح المؤسسة.

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

- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.

- تحقيق النتائج الإيجابية لمؤسسة لا تتحقق إلا بالاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية - لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرع يله دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل: المحاسبة العامة بل أنه يعتبر مكملا لها.

- كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبني على أسس تسمح له بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة بالمنافسة، التطور التكنولوجي، الاستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة، كما يحتاج هذا النظام إلى

مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل .

توصيات الدراسة وأفاقها:

- العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.

- التنسيق بين المؤسسات والجامعات في ميدان المعلومات ومحاولة الإلمام بكل التطورات الحاصلة على المستويين.

وفي الأخير نقول هذا اجتهاد بشري وجهد إنساني يلزمه النقص ويحتاج للتصويب والتحسين، فالكمال لله تعالى ولقوله جل في علاه... (و فوق كل ذي علم عليم)...، فإن أصبنا فمن الله وحده وإن أخطأنا فمن أنفسنا...

"سُبْحَانَ رَبِّكَ رَبِّ الْعِزَّةِ عَمَّا يَصِفُونَ و سَلَامٌ عَلَى الْمُرْسَلِينَ و الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ"

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب بالعربية

- 1- أبو الحسن علي احمد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1997، ص. 191
- 2- احمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 3- أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989
- 4- بربر كامل، " الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين"، الطبعة الثانية، دار المهمل اللبناني، بيروت، 2008
- 5- بوعلام بوشاشي، " الرائد في المحاسبة"، دار الملكية، الجزائر
- 6- بويقوب عبد الكريم، " المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004
- 7- جبرائيل جوزف، رضوان حلوة حنان، " محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات"، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
- 8- حضير كاظم محمود، " مبادئ إدارة الاعمال"، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- 9- رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، 1998
- 10- ستيفن اموسكوف، مارك جون سيمنك، ترجمة كمال الدين سعيد، " نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية" العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص. 19
- 11- سفيان بن بلقاسم، حسني لبيبي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
- 12- سليمان قداح، " محاسبة التكاليف النموذجية"، سوريا، 1976
- 13- سليمة طباببية وسعيدة بورديمة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر
- 14- صالح الزرق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997
- 15- صلاح القادر النعيمي، " الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- 16- صمويل عبود، " اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982
- 17- عبد الحي عبد مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، بيروت، 1987
- 18- عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001
- 19- عبد المقصود دبيان، " اساسيات محاسبة التكاليف"، دار الافاق، الجزائر، 1999
- 20- عبد الناصر نور وعليان شريف، " محاسبة التكاليف لصناعية"، الاردن، دار المسيرة للنشر، 2002
- 21- عرباجي إسماعيل، " اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية.

- 22- علي رحال، " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى
23- عمر صخري، " اقتصاد المؤسسة"، جامعة الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991

المذكرات

- بن يمينة مبروكة، دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات-حالة مؤسسة BCR غليزان، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم 2012.
- مجهلي ناصر محمد، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات-دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009
- نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاتفاق الرأسمالي-دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2010-2011، ص 37.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2004-2005 ص 115
- بدر الدين سعاد وزدام زمور، " المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2004 – 2005
- ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر 2008

المواقع الإلكترونية

<http://www.sonatrach.com/ar/sonatrach-en-bref.html>

المقالات، الدروس، المجالات و الملتقيات

- تحليل الاستغلال، التحليل المالي والمحاسبة التحليلية (السنة الثالثة من التعليم الثانوي)
- دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، السنة الجامعية. 2021 - 2022
- محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية"، مقال منشور على موقع

