

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة
ALFON وهران

تحت إشراف د:
موزاوي عبد القادر

من إعداد الطالب:
قبابي احمد

أعضاء اللجنة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	شارف بن عطية		جامعة مستغانم
مقررا	موزاوي عبد القادر		جامعة مستغانم
مناقشا	معارفية طيب		جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017 / 2018

كلمة شكر

ربنا لك كما ينبغي لجلال و جهك و عظيم سلطانك

و مجدك على ما أنعمت علينا من نعم

لا تحصى منها التوفيق اينا لانجاز هذا العمل

المتواضع أتتقدم بالشكر إلى

أستاذي المشرف / موزاوي عبد القادر

لإشرافه على المذكرة..

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني و قدم

لي يد العون في انجاز هذه المذكرة

نخص بذكر الأستاذ / د. مهدي بن زهية و

أ . عقاد عبد السلام

الإهداء

اهدي هذا العمل أو الانجاز المتواضع إلي

أمي الغالية

و إلي زوجتي أمينة

و أختي فائزة و زوجها أمين

و أختي أحلام و زوجها عمر

و إلي أبي الثاني محمد و أمي الثانية خويرا

و بشرا و عبد القادر

كما اهدي إلي أصدقائي محمد الأمين

و ابراهيم بن زعيط

و عبد المجيد

و ابراهيم عبد الله بن سلوى

الفهرس

I	.....كلمة شكر
II	.....الاهداء
III	..... الفهرس
IV	..... قائمة الاشكال
V	..... قائمة الجداول
ا	..... مقدمة عامة
1	..... الفصل الاول: مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة التحليلية
2	..... تمهيد الفصل الاول:
2	..... المبحث الاول: مفاهيم حول المؤسسة
3	..... المطلب الاول: تعريف المؤسسة واشكالها
7	..... المطلب الثاني: وظائف المؤسسة واهدافها
10	..... المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة
12	..... المبحث الثاني: موضوع المحاسبة التحليلية
12	..... المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي
17	..... المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة التحليلية
20	..... المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية والمحاسبات الأخرى
23	..... المطلب الرابع: النظام العام للمحاسبة التحليلية
27	..... المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة
27	..... المطلب الاول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة وتصنيف التكاليف
31	..... المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف
38	..... المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية
43	..... المطلب الرابع: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

44	..... خلاصة الفصل الاول.....
45	الفصل الثاني :علاقة المحاسبة التحليلية بعملية مراقبة التسيير و اتخاذ القرار
46	..... تمهيد الفصل الثاني.....
47	المبحث الاول :مراقبة التسيير ونظام التكاليف.....
47	.....المطلب الاول :ماهية مراقبة التسيير
50	.....المطلب الثاني :وظائف مراقبة التسيير وانواع الرقابة
56	.....المطلب الثالث :مسار وأدوات مراقبة التسيير
60	المبحث الثاني :عملية اتخاذ القرار.....
60	.....المطلب الاول :مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها، تصنيفها
64	.....المطلب الثاني :ظروف وأساليب اتخاذ القرار.....
66	.....المطلب الثالث :طبيعة عملية اتخاذ القرار.....
69	المبحث الثالث :ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار
69	.....المطلب الاول :طريقة التكاليف الحقيقية.....
72	.....المطلب الثاني :طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
73	.....المطلب الثالث :طريقة التكاليف المتغيرة.....
74	.....المطلب الرابع :طريقة التكاليف المعيارية.....
75	..... خاتمة الفصل الثاني.....

76	الفصل الثالث: دراسة حالة
77	المبحث الاول: تقديم المؤسسة.....
77	المطلب الاول: بطاقة تعريف و نبذة تاريخية.....
79	المطلب الثاني: الانتاج و رقم الاعمال.....
82	المطلب الثالث: تنظيم الاعمال.....
85	المطلب الرابع ALFON: و تسيير النوعية.....
89	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية (ALFON).....
89	المطلب الاول: نظام المعلومات.....
93	المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية.....
96	المطلب الثالث: مخطط المحاسبة التحليلية.....
110	المبحث الثالث: حساب تكلفة الانتاج.....
110	المطلب الاول: الخصوصيات التقنية لمنتوج شمعدان LILIA.....
115	المطلب الثاني: تحديد تكلفة الانتاج لشمعدان LILIA.....
119	المطلب الثالث: حساب التكلفة الانتاجية و النتيجة التحليلية لشمعدان LILIA.....
	خاتمة عامة.....
	قائمة المراجع.....

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
19	مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية	01
24	مخطط مراحل حساب التكاليف -حالة مؤسسة تجارية-	02
24	مخطط مراحل حساب التكاليف -حالة مؤسسة صناعية-	03
25	الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد	04
27	مكونات سعر التكلفة بالنسبة لمؤسسة تجارية	05
27	مكونات سعر التكلفة بالنسبة لمؤسسة صناعية	06
28	مخطط لطبيعة الوظيفة داخل منشأ	07
30	منحنى التكاليف الثابتة	08
31	منحنى التكاليف المتغيرة	09
32	منحنى التكاليف شبه الثابتة(شبه المتغيرة)	10
34	مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف وسعر التكلفة	11
41	مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	12
52	مخطط مسار مراقبة التسيير	13
60	مراحل عملية اتخاذ القرار	14
121	هيكل تنظيم الشركة	15
122	تنظيم مديرية الاستغلال	16
124	البيان العام للتصنيع	17
138	بيان نظام تحديد التكاليف	18

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
17	جدول حسابات النتائج	01
18	توزيع عناصر جدول حسابات النتائج	02
20	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	03
21	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	04
30	التكاليف الثابتة	05
31	التكاليف المتغيرة	06
35	طريقة حساب تكلفة الشراء	07
37	تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال	08
38	تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات	09
38	تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخ1	10
43	طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة	11
68	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة	12
118	زبائن ALFON	13
118	المستخدمين في 2014	14
119	المستخدمين المسجلين في 2005/2004	15
120	الانتاج الفيزيائي بالطن	16
120	توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط	17
121	توزيع الاعمال حسب قطاع النشاط (%)	18
132	تكاليف اليد العاملة المباشرة	19
135	توزيع الاعباء غير المباشرة	20
139	ثمن شراء المادة الاولية	21

مسايرة الركب التكن ولوجي يقاس عادة بمدى نسبة التطور الذي وصلت إليه الدول في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وتظهر الأهمية البالغة للمجال الاقتصادي على غرار المجالات الأخرى وذلك نظرا لحيويته وفعاليته 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 و ورشاتها 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 للمراقبة واتخاذ القرار من جهة وأداة للتسيير 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 اتخاذ القرار ومراقبة التسيير .

ومما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية :

- ما هو دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار و مراقبة تسيير 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 وسيلة للمراقبة و أداة لاتخاذ القرار؛
- تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية في التحكم في التكاليف .

أسباب 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 ومراقبة التسيير وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف .

المنهج المستخدم :

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

تقسيم البحث وتبويبه :

- الفصل الأول: تناولنا فيه الحديث عن المؤسسة والمحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة وختمناه باستخراج النتيجة التحليلية؛
- الفصل الثاني: تحدثنا فيه عن موضوع مراقبة التسيير واتخاذ القرار وعن مدى اعتبار المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير؛
- الفصل الثالث : تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية لمؤسسة— ALFON وهران- وكيفية تطبيقها للمحاسبة التحليلية .

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؛

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

université de rennes I.

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 بالمؤسسة .

صعوبات البحث: هناك صعوبات حالت دون إكمال هذا العمل في أكمل وجه نذكر منها ما يلي :

1- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية، فاغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تتضمن تقنيات الحساب فقط؛

2- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر؛

3- ندرة المؤسسات التي تعتمد على أنظمة المحاسبة التحليلية مما لم يسمح لنا بالتطرق للجانب التطبيقي.

تمهيد

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح (النمو و التوسع) و ذلك لا يتحقق إلا بوجود نظام تسيير فعال داخل المؤسسة. و المحاسبة التحليلية باعتبارها أداة للتسيير و اتخاذ القرار تعتبر وسيلة ناجعة للإدارة الحديثة لترتيب و تنظيم المعلومات المحاسبية و الاقتصادية للمؤسسة. لم يكن ظهور هذه التقنية صدفة و إنما كان بسبب كبر حجم المؤسسات و تطورها و صعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب الأمر الرئيسي الذي أدى إلى بروزها حيث زادت التكاليف و تنوعت و تداخلت نشاطات المؤسسة مع توسعها مما أدى إلى ظهور و استخدام المحاسبة التحليلية و الاستعانة بها لتسيير المؤسسة و تحديد التكاليف و حسابها.

سنتناول في هذا الفصل تقديم المؤسسة و أنواعها بالإضافة إلى موضوع المحاسبة التحليلية و أساسيتها و أيضا التكاليف و سعر التكلفة.

المبحث الأول: مفاهيم حول المؤسسة

سنعرض في هذا المبحث إلى موضوع المؤسسة من حيث المفهوم، الأشكال، الوظائف و الأهداف في هذا الأخير نذكر أنواع المؤسسات.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة و أشكالها

سنطرق في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة و أشكالها.

أولا: 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) و بالموجودات المالية (الأصول المالية) .¹

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

تعريف (2) : المؤسسة هي جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا ضمن إطار قانوني محدد لأداء عملية الإنتاج لغرض التسويق و هدف تحقيق الأرباح و هي منظمة و مجهزة بكيفية توزع فيها المهام و المسؤوليات و يمكن أن نعرف أو نقول بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية اللازمة لأداء غرض اقتصادي هو الإنتاج²

تعريف (3) : يمكن تعريف المؤسسة على أنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج و تبادل سلع و خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين و هذا في إطار قانوني و مالي و اجتماعي معين ضمن شروط اقتصادية و تختلف زمنيا و مكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة و حجم و نوع النشاط الذي تقوم به

¹ صمويل عبود، " اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982 ، ص 6

² عرابجي إسماعيل، " اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 1

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 التكلفة في الكمية المباعة منها

ثانياً: أشكال المؤسسة

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 عقلاني أو أن يوظف الناتج الفائض على نحو ملائم داخل المجتمع.

1. المؤسسة ذات الشكل التقني: تتكون من مجموعة من الوسائل التقنية المادية، من تجهيزات و أدوات بهدف استعمال الإنتاج وتحقيق 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 و النشاط ككل و كيفية تنسيق الموارد و حتى مواصفات الإنتاج التقنية¹

2. المؤسسة ذات الشكل القانوني: أي أن المؤسسة لها صفة اعتبارية مستقلة و تحمل اسماً مستقلاً لها مميزاتا المستقلة و نظامها الخاص بها. إن هذا الكيان القانوني ضروري و هام لتحديد حقوق و واجبات المؤسسة.

3. المؤسسة ذات شكل اجتماعي: لقد اكتسبت المؤسسة الاقتصادية هذه الصفة الاجتماعية لأسباب مختلفة إما بسبب أن من يعمل فيها ليس فرداً وحداً و إنما مجموعة واحدة من الأفراد أو يكون إنتاجها مرتبطاً بمؤسسات أخرى عديدة أو لأنها معدة لمجموعة كبيرة من المواطنين.

المطلب الثاني: وظائف المؤسسة وأهدافها

أولاً: وظائف المؤسسة: إن أجل أعمال المؤسسة و نشاطها تكون مدرجة و منظمة في مجموعة الوظائف التي تعبر عن حجم هذه المؤسسة حيث أن العلاقة بين عدد الوظائف و حجم المؤسسة علاقة طردية. لقد قدم المفكر فايول عدد من الوظائف للمؤسسة الاقتصادية باختلاف أنواعها، و يقسمها إلى ستة وظائف أساسية:

- 1) الوظيفة التقنية: تجمع بين الإنتاج، التصنيع و التحويل؛
- 2) الوظيفة التجارية: تشمل البيع، الشراء و التبادل؛
- 3) الوظيفة المالية: أي البحث عن الأموال و تسييرها؛
- 4) وظيفة الأمن: حماية الممتلكات و الأشخاص؛
- 5) وظيفة المحاسبة: جرد ميزانية، سعر التكلفة، إحصائيات و غيرها؛
- 6) الوظيفة الإدارية: تنبؤ، تنظيم، قيادة، تنسيق و مراقبة.²

مع التوسع و التطور الكبير الذي شاهدهته المؤسسات الاقتصادية، و كذا الأبحاث في مجال الإدارة و تسيير المؤسسة، أو فيما يتعلق بمعالجة جوانبها المختلفة فقد ظهرت عدة اقتراحات فيما يتعلق بالوظائف في المؤسسة،

¹ صمويل عبود، مرجع سبق ذكره، ص 59

² نفس المرجع السابق

منها ما يجمع بعضا منها في نفس الوظيفة، منها ما يضيف أخرى و ذلك حسب الحاجات التي ازدادت في مؤسسة إلى عدد آخر من الوظائف.

فالوظيفة التقنية التي كانت لدى فايول تجمع عمليات الإنتاج، التصنيع و التحويل اتجهت اليوم إلى جوانب أخرى لا تقل أهمية في المؤسسات و توفر 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 و المرتبطة في نجاحاتها بهذا الجانب من ناحية تغيير في تجميع الوظائف، فالوظيفة المالية عادة ما تشمل الوظيفة المحاسبية في نفس الوقت حيث تتجمع فيها أيضا وظيفة فرعية جديدة و هي وظيفة التقدير أو الموازنات التقديرية و كذلك المؤسسة أقل حجما و هو ما يرتبط أيضا بالمراقبة التي تمثل في الواقع جزءا من وظيفة الإدارة، حيث مراقبة الجانب المالي في المؤسسة يدخل عادة ضمن الوظيفة المالية مع مصلحة الميزانيات التقديرية أو أحيانا يخصص له قسما خاص به، ويدعى مراقبة التسيير¹

فيما يتعلق بوظيفة الأمن لم تصبح تتخذ قسما أو هيكلًا خاصا بها في المؤسسات، و لا تؤخذ بعين الاعتبار في بعض الحالات، في توفر الاستقرار، نظرا لتدخل تنظيمات النقابات و دور العامل في مراقبة التسيير، و كذا التحسن في التكنولوجيا، مما لا يعيق إلى حد كبير العامل في عمله و لا يمثل وظيفة منفصلة، خاصة مع تدخل المؤسسات المرتبطة بالتأمين والضمان الاجتماعي و غيرها من الهيئات التي تطورت اليوم، و تتحمل جزءا هاما من المشاكل التي قد تنجم عن نقص الأمن في المؤسسة، بمشاركة هذه الأخيرة في الاقتطاعات المختلفة، و التي تخضع للقانون عادة، و لهذه فمهمة الأمن و إن هي ضرورية في المؤسسة فهي أصبحت اقل ظهورا 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، و ظهور طرق مختلفة لتنظيم هيكل المؤسسة و توزيع المسؤوليات حسب البرامج أو المناطق و غيرها كلها يؤثر على محتوى و كيفية أداء و حجم وظيفة الإدارة من جهة و تفرعاتها الجديدة التي يمكن أن تعطى لها، مثل إدخال الاتصال ضمن وظائف الإدارة و اتخاذ القرار.

ثانيا: أهداف المؤسسة: هناك العديد من الأهداف للمؤسسة الاقتصادية سواء العمومية منها أو الخاصة ونستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية:

1) الأهداف 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، و بالتالي توسيع نشاطها للصدود أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي، خاصة إذا كانت في طور النمو، أو للحفاظ على مستوى معين من نشاطها، نظرا لان وسائل الإنتاج تنزايد غالبا أسعارها باستمرار، للتطور التكن ولوجي، 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

¹ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص23

المؤسسة اقتصاديا و بقدر التفهم الذي يتحقق بين مالكي المؤسسة والمشتغلين بها على أن الربح ضرورة لتحقيق استمرارها و استمرارهم في العمل و الوجود، بقدر ما يتحقق ذلك.

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

1 3 - عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع 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

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

(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 و لوجي يجب تحسين و عقلنة الاستهلاك، ذلك يكون بتنوع و تحسين الإنتاج، و توفير إمكانيات مالية و مادية أكثر فأكثر للعامل من جهة، و للمؤسسة من جهة أخرى.¹

2 3 - إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادت بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع ذلك بتقديم منتجات جديدة أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية، سواء لمنتجات قديمة أو لمنتجات 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 و تماسك 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 و أجهزة مختصة تقوم بذلك مجلس العمال بالإضافة إلى العلاقات غير الرسمية بين هؤلاء.

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

25 - 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

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 معاملته مع أفراد المجتمع خارج و داخل المؤسسة، أيضا درجة أدائه لعمله داخل المؤسسة و نتائج 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 أحيانا. مما يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها، أو على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، و هو ما يدعى بالرسكلة و كل هذا يؤثر على مردود المؤسسة خاصة و على 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 الغداء هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العمالية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة و يتخلص من الملل و يؤدي دوره كاملا في الإنتاج¹

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

4 1 البحث و التنمية: 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 و التنمية 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 و التنمية ب 15 مرة. و في 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"

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

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة

يوجد تنوع كبير في أنواع المؤسسات، لكن عموماً يتم تصنيفها حسب أربعة معايير هي: حسب طبيعة النشاط، حسب الأهمية، حسب الشكل القانوني و حسب النشاط الأساسي الممارس.

أولاً: 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 – **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 و بمعنى آخر فهي (أي المؤسسة) عبارة عن تلك الوحدة الإنتاجية 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 و عزلها عن الشوائب و بالتالي جعلها صالحة للاستعمال... الخ

2- **المؤسسة الخدمية:** 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 العاملة البشرية .)

ثانياً: حسب الأهمية) la dimension: حجم المؤسسة يمكن أن يقاس بطرق مختلفة و باستعمال عدة معايير أهمها: عدد العمال و رقم الأعمال السنوي و القيمة المضافة و الأرباح المحققة و قيمة التجهيزات الإنتاجية... الخ، و لكن المعايير أكثر استخداماً تتمثل في رقم الأعمال و القيمة المضافة.

1

عدد العمال: يسمح هذا المعيار بالتمييز بين المؤسسات الصغيرة التي توظف ما بين 10 و 500 عامل و المؤسسات 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 و يعد هذا المعيار أكثر دلالة من معيار رقم الأعمال من الناحية النظرية.

¹ أحمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 13

نتيجة الاستغلال: هو الفائض المحقق من طرف المؤسسة قبل انتقاص كل من رأس المال التقني و التمويل.

ثالثا: حسب الشكل القانوني: النظام القانوني للمؤسسة يقسمها إلى مجموعة من الأنواع¹

□ 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.

• 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.

• 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 .

رابعا: حسب النشاط الممارس: تصنف المؤسسات بحسب القطاع الذي تنتمي إليه تبعا لنشاطها الأساسي و بالتالي يتم التمييز بين المؤسسات الصناعية و المالية.¹

هناك من يصنف المؤسسات بحسب نشاطها الأساسي إلى قطاع أولي أو أول يمثل مجموع المؤسسات التي تستخدم كعنصر أساسي أحد عوامل الطبيعة كالزراعة و الصيد و استخراج الخدمات و قطاع ثاني يشمل المؤسسات التي تعمل في ميدان تحويل و إنتاج السلع و قطاع ثالث يمثل قطاع الخدمات كالنقل و التوزيع و التامين

المبحث الثاني: موضوع المحاسبة التحليلية

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

المحاسبة التحليلية أداة تسيير و وسيلة للإعلام تساعد و تمد المسيرين بعدة معلومات تنقد و تحلل النظام المتبعو النتائج المحصل عليها و ذلك بالتفرقة بين مختلف المنتجات من السلع و الخدمات

المطلب الأول: نشأة المحاسبة و تطور الفكر المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة و تطور 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 و القياس و اقتصرت على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن و ممتلكات القياصرة و الملوك و الكهنة، و لمراقبة 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 و جعل الإثبات الحاسبي ممكناً فكان الإثبات على ألواح من فخار و اقتصر حينها الإثبات على محاسبة بسيطة للمخازن.¹

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

نظراً لتوسع الإمبراطورية الرومانية و جباية الضرائب من مستعمراتها، فقد ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات " AUDITEUR " للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية . في العصر الوسيط و في أوروبا حيث ساد نظام إقطاعي اقتصر على الإثبات المحاسبي على سجلات من

رقائق جلود الحيوانات " PERGEMENT " تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة و الإقطاعيين لمراقبة استلام و تسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي

أما في المدن فقد ساد بين الحرفيين نظام طائفة الحرفة الذي يتسم بالجمود في طرق الإنتاج التقليدية و تحديد عدد (الصناع) الحد الأعلى 2 - 4 (و عدم الفصل بين العمل المنزلي و الإنتاجي، إضافة إلى انتشار الجهل و ارتفاع أسعار الأدوات الكتابية الأمر الذي أعاق تطور المحاسبة².

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

ثانياً: تطور الفكر المحاسبي: لقد مر تطور الفكر المحاسبي عبر ثلاث مراحل و هي:

¹ أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص 18، 1.

المرحلة الأولى: اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة

إن بدايات مسك الدفاتر و فق القيد المزدوج ظهرت في المدينة الايطالية فلورنسا قرب نهاية القرن الثالث عشر، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الأعوام 1296-1305م

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 أقبالا شكليا فقد كانت في الفترة 1406-1434 حيث أقبلت الحسابات بتوسيط حساب الأرباح و الخسائر و حساب رأس المال²، لم يكن يطبق أسلوب الجرد الفعلي لمخزون آخر الفترة³

لتحديد النتيجة عند الأقبال 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 و اكتمال عناصر نظام مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج إلى تحديد مفاهيم محاسبية مثل مفهوم رأس المال، الإيراد، الربح و الخسارة و الفائدة.

أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضا كاملا لمسك دفاتر وفق القيد المزدوج و الذي اعتمد مراجعا علميا و تعليميا هو كتاب الراهب و العالم في الرياضيات "لوكا باسيولي" و نشر في البندقية سنة 1494م⁴

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 و تسجيل الحسابات أيضا وفق هذا النظام يعطي أساسا علميا و رياضيا للمحاسبة و يقدم معلومات أفضل.

المرحلة الثانية: تطور الفكر المحاسبي في الرأسمالية التجارية

إن فروع الحاسبة المعروفة حاليا: (محاسبة التكاليف) المحاسبة التحليلية (قد وضعت و طبقت في زمن الرأسمالية

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 إتباع 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.

التجارية ثم أن التطبيق العملي للمحاسبة كان مسابرا و متلائما مع تغيرات الصندوق الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية، أي أن الحياة العملية هي التي أملت تطور الفكر المحاسبي

إن تحقق الإيراد عند البيع و مقابلة الإيراد بالنفقة لتحديد الربح و كذا اعتماد البيانات الفعلية في الإثبات المحاسبي و تحديد النتيجة كانت أهم المبادئ المحاسبية آنذاك و لا تستدعي الضرورة فرض الدورية في تحديد النتيجة و كذا فرض الشخصية المعنوية للمشروع كشخصية مستقلة عن صاحب المشروع

و بناء عليه سميت بمحاسبة الحراسة فكان غرضها الأساسي يقوم على الرقابة و حراسة الديون و الأموال المعهود بها إلى الغير و كذلك رقابة المخزون لمنع السرقة.

المرحلة الثالثة: تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية

لقد ظلت المحاسبة و الفكر المحاسبي حقبة طويلة من الزمن أداة لتسجيل العمليات و إعداد التقارير عن الوقائع التاريخية التي كانت تجهز سنويا للعرض عن الإدارة أو أصحاب المشروع و كانت قواعد المحاسبية التي ولدت نتيجة تكرر الاستخدام و لاقت قبولا عاما في المزاولة موجهة باستمرار نحو خدمة هذا الهدف و ظلت هذه المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة خدمت تطورها و إخراجها من عزتها و من 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 المعيارية¹

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 و قوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته سواء زراعية كانت أو معمارية. للمحاسبة التحليلية ثلاث مراحل هي

¹: رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 31 ،

• **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 1494م 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 بـ:

- 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 لوحدات الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر و اختيار أساس تحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى و وحدات التكلفة.¹

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 الأزمات 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 المالية³

ثانيا: مفهومها

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

² بوعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 8، 9

1-التعريف: تعتبر المحاسبة التحليلية على العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من أجل 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 أجل: □ معرفة تكاليف و وظائف 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) (وتحليل الفروق) الانحرافات (و إعداد الموازنات التقديرية؛
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات .

هناك أيضاً 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 يوماً بعد يوم".

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

1) **حساب التكاليف و سعر التكلفة:** أي 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 و الفرعية؛
- 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) **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.

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 و مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق

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.¹

5 مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات و تحليل الانحرافات:

- كيف في اتخاذ الإجراءات و الطرق و الوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي و المقارنة بينهما.

- تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

6 **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.

7 **(دراسة المردودية:** تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج و الاستثمار و التوزيع ذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها و مراقبة تكاليف التموين و الإنتاج و التوزيع.

8 **8) مراقبة التسيير:** بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية و ذلك بالسماح بتحليل الاستغلال و ملاحظة تطوراته.

9 **9) اتخاذ القرارات:** تقديم الحلول الممكنة و البدائل الملائمة و ذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية و المستقبلية.

¹ محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية " ، مقال منشور على موقع 2015 / 04 / 04 « com.www.arabsatsr » على الساعة 13:00

10 10 (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 تطبيقي:

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

جدول رقم (01) : جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
71	إنتاج مباع		90000
72	إنتاج مخزن		20000
61	مواد ولوازم	18000	
62	مستهلكة خدمات	12000	
81	القيمة المضافة	80000	
81	القيمة المضافة		80000
63	مصاريف	15000	
64	المستخدمين	8000	
65	ضرائب	5000	
66	ورسوم	3000	
68	مصاريف مالية	15000	
	مصاريف متنوعة		
	مخصصات الإهلاك		
83	نتيجة الاستغلال		34000

المصدر: من اعداد الطالب

قد توزعت عناصر هذا الجدول على منتوجين أ و ب كما يلي²

جدول رقم (2): توزيع عناصر جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	(أ)	(ب)

¹ محمد سليمان علي مرجع سبق ذكره.

² محمد سليمان علي، مرجع سبق ذكره.

30000	60000	إنتاج مباع	71
	20000	إنتاج مخزن	72
6000	12000	مواد ولوازم	61
8000	4000	مستهلكة	62
8000	7000	خدمات	63
4000	4000	مصارييف	64
2000	3000	المستخدمين	65
3000		ضرائب	66
9000	6000	ورسوم	68
		مصارييف	
		مالية	
		مصارييف	
		متنوعة	
		مخصصات	
		الإهتلاك	

المصدر: من اعداد

الطالب المطلوب: حساب نتيجة كل منتج

الحل :

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

$$\text{النتيجة أ} = 44000 +$$

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

$$\text{التكلفة الإجمالية} = 3400$$

$$= 10000 \text{ نتيجة ب}$$

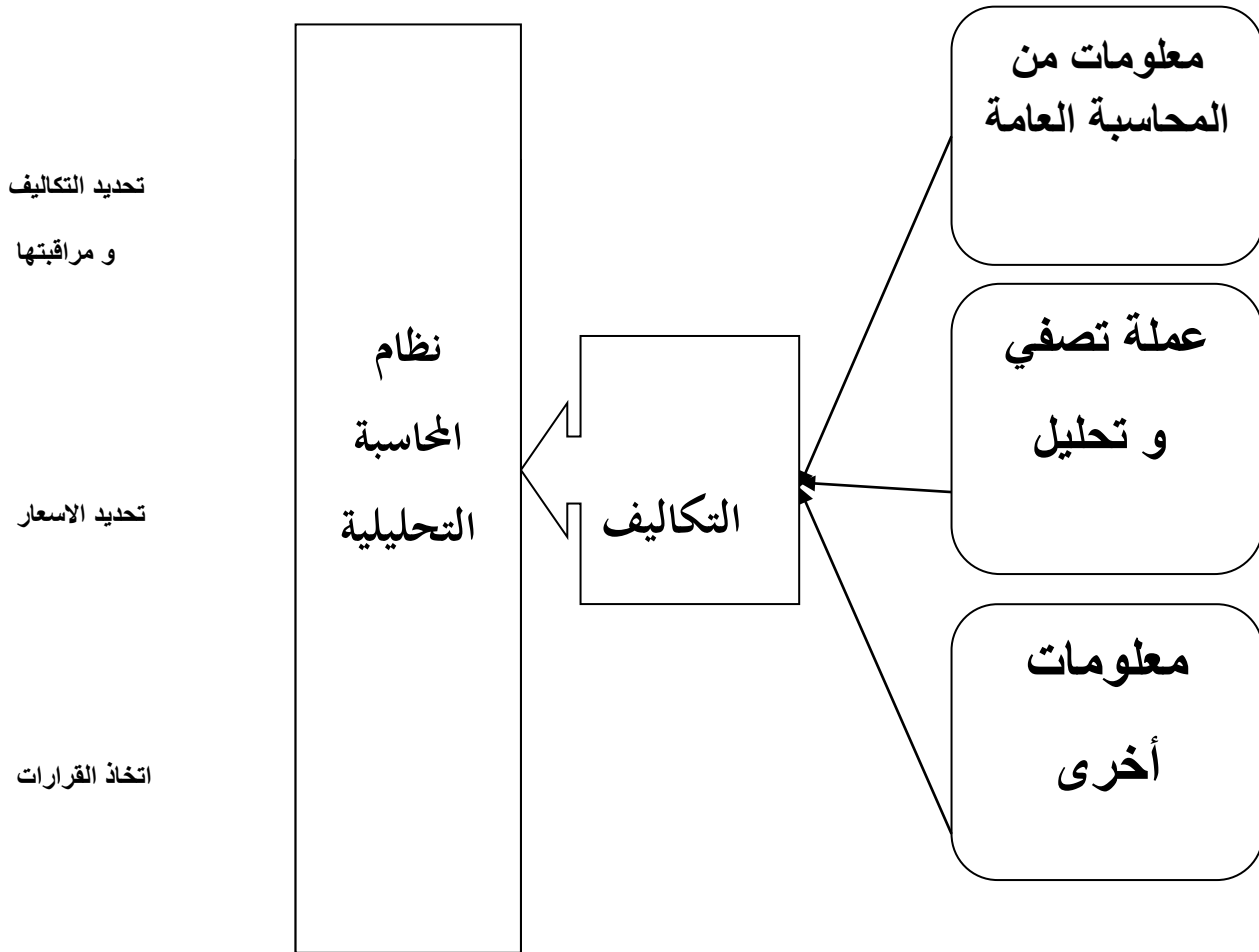
خلاصة:

نلاحظ أن نتيجة المحاسبة العامة لم تظهر الاختلاف الموجود بين نتيجة المنتجين أ و ب و لكن يظهر في حسابات النتيجة التحليلية هذه النتائج التي تدل على أن المنتج ب يؤثر سلبا في

النتيجة النهائية للمؤسسة لذا إن عملية الفصل لتكاليف المنتجات و إيراداتها تعتبر أحسن طريقة لمراقبة استغلال المؤسسة.¹

ملخص أهداف المحاسبة التحليلية:

شكل رقم (01): مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص65

التخطيط و التقدير

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

أولاً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العام: تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة

¹بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص65

أوجه الشبه: هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:¹

- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف
- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.¹
- 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 الاختلاف:²

الجدول 01: 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 scf تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.

من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة scf تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
-----------------------	---	---

¹: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص. 16

²عبد الحكيم كراجة، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001، ص1

من ناحية مستعملها	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ تفيده في تحديد المسؤوليات و استعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات.	نظرا لتببعتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لا علاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديرها إلى العمال إلى المتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية و المالية.
-------------------	--	---

1: عبد الحكيم كراجة، "محاسبة التكاليف"، دار _____ الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001، ص15

من ناحية الحسابات المستعملة	تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة و تهتم بالتكلفة و سعر التكلفة.	تستعمل حسابات خاصة بها و التي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات و تختلف باختلاف نظام البلاد.
من حيث الإلزامية	لا تعتبر إلزامية و يتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية و الجلات و البيانات في قسم التكاليف و التصنيع على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية لها.	أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.

المصدر: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص 16.

ثانيا: 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 و الميزانية الختامية

أوجه الاختلاف

الجدول : 02 أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية

¹ ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير "مرجع سبق ذكره، ص1

محاسبة مالية	محاسبة تحليلية
- تاريخية.	- تهتم بالحاضر والمستقبل.
- لا تخدم الإدارة.	- تخدم الإدارة.
- المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع و الغير.	- يهتم المحاسب بدراسة المشروع و تحديد 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

ثالثا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الحكومية¹

تقوم محاسبة الحكومة على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة و غيرها ، 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 و خدمات 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 و الضرائب المفروضة، حيث تضاف إلى تكلفة البضائع، كما يتم حساب الضريبة المستحقة على الرواتب و الأجور 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 القان ون الضريبي².

خامسا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة التقديرية: المحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية و ذلك عن طريق ما تقدمه هذه الأخيرة من بيانات و معلومات 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 المشروع.

¹ ضيفلي هشام و بوزيد 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 09

² علي رحال، " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، ص 120

المطلب الرابع: النظام العام للمحاسبة التحليلية¹

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

- 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 دورياً في المخزن.
 - صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان.
 - مراقبة اليد العاملة اعتماداً 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 خدمية أو منتوج و بالتالي فإنها تستوجب الدخول تحت نظام محاسبة التكاليف.

حتى يمكن دراسة و تحليل هذه التكاليف و محاسبة التكاليف تبعاً لأنواع النشاط فإنها تنبسط 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:

¹علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص121

- 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.
 - 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.
- ثالثاً: مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية: يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل

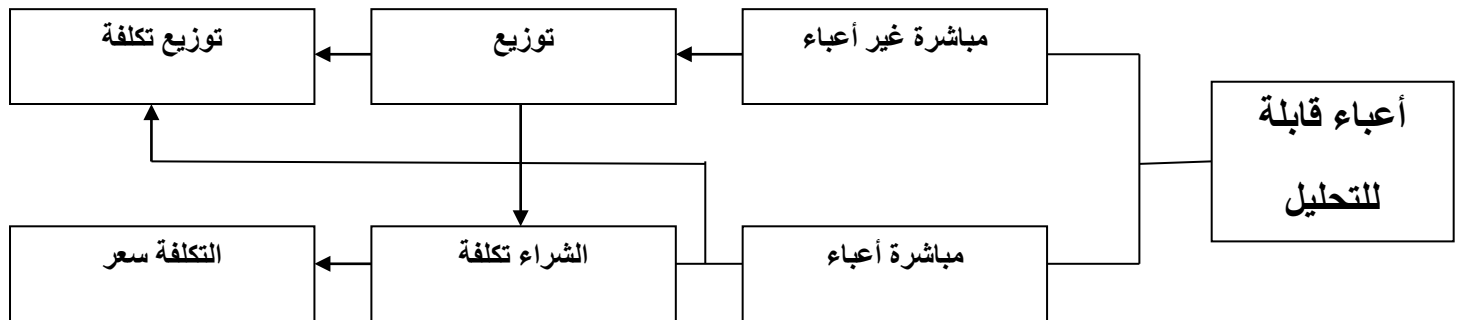
تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف وأساليب تطبيقها و لهذا نميز بين حالتين

1 حالة منتج واحد: ¹

1-1) حالة مؤسسة تجارية: في حالة شراء منتج واحد وبيعه دون تحويل ولمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المباعة وبالتالي لا توجد تكلفة إنتاج و يبين هذا القول بالمخطط التالي:¹

الشكل 02: مخطط مراحل حساب التكاليف - المؤسسة التجارية-

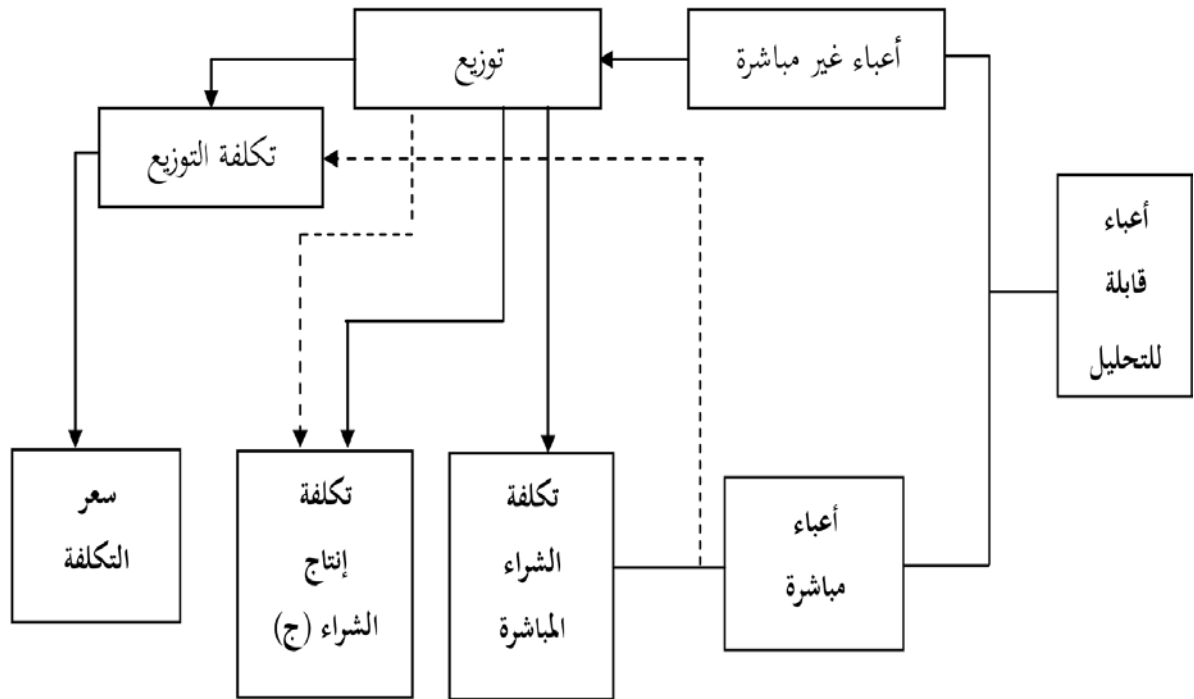
المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121.



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

¹علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121

شكل 03: مخطط مراحل حساب التكاليف - مؤسسة صناعية-



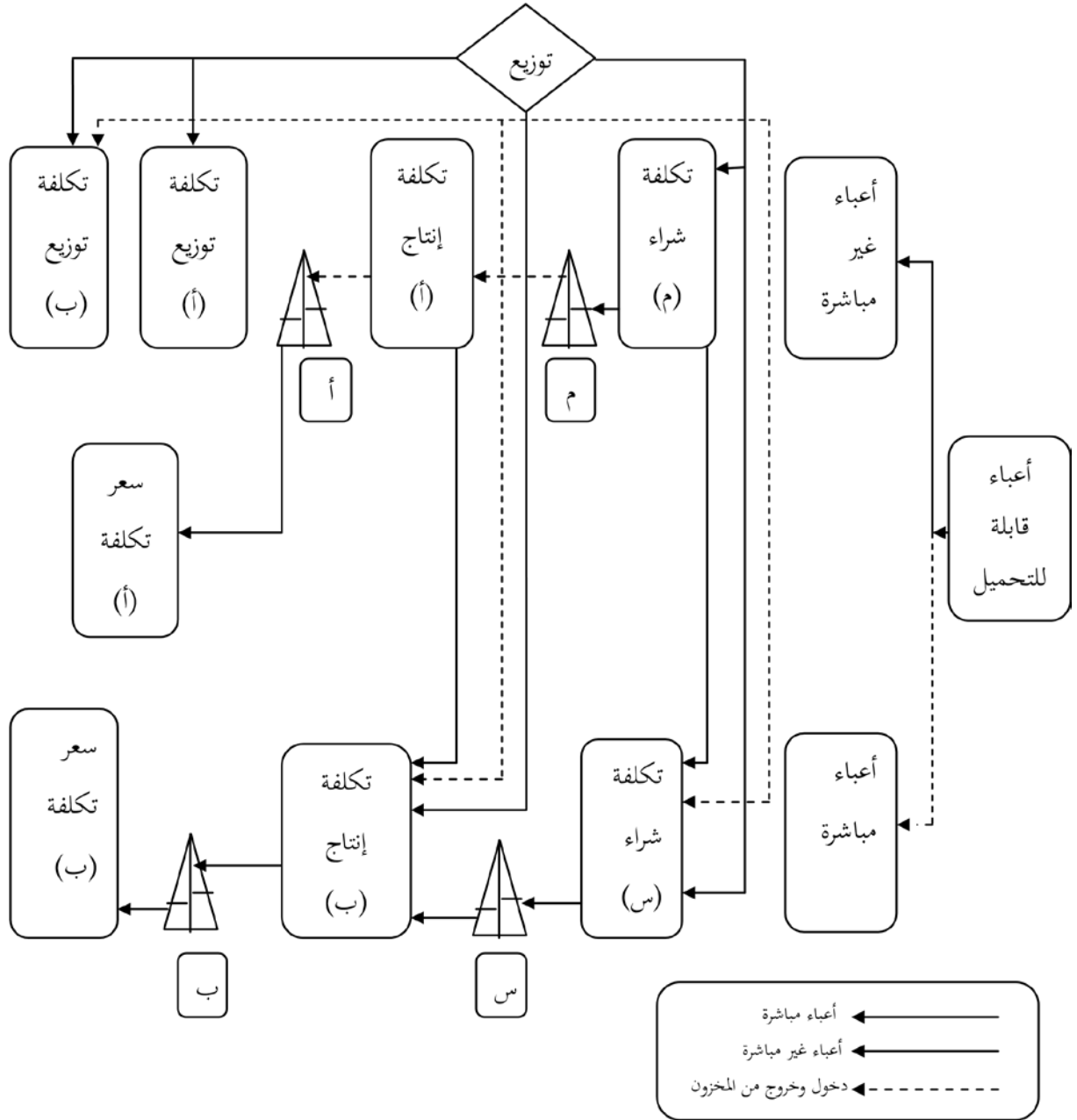
-----< دخول وخروج من المخزون
 ←< أعباء غير مباشرة
 -----< أعباء مباشرة

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

¹ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 122.

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

شكل رقم 04): الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد¹



المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121

¹علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 122

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 التكلفة¹

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

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

2) **مفهوم المصاريف:** هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع أو خدمات

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 واحدة

مكونات سعر التكلفة: لحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة صناعية، تجارية أو خدماتية³

1. بالنسبة للمؤسسة الجارية: يضم سعر التكلفة:

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة؛

مصاريف التوزيع للمصاريف المباعة

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

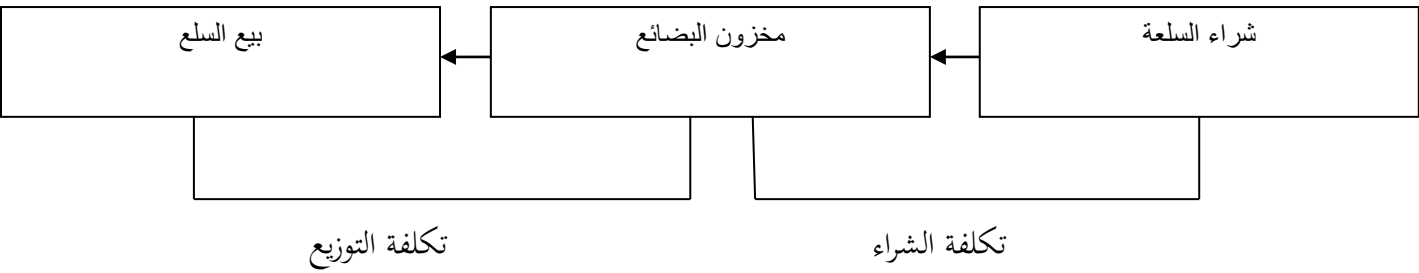
¹عبد المقصود دبيان، " أساسيات محاسبة التكاليف"، دار ألفا، الجزائر، 1999، ص. 200

²أحمد بركات، مرجع سبق ذكره، ص193

³أحمد بركات، مرجع سبق ذكره، ص193

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

الشكل : 05 مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص3

بالنسبة للمؤسسة الصناعية: يضم سعر التكلفة ما يلي:

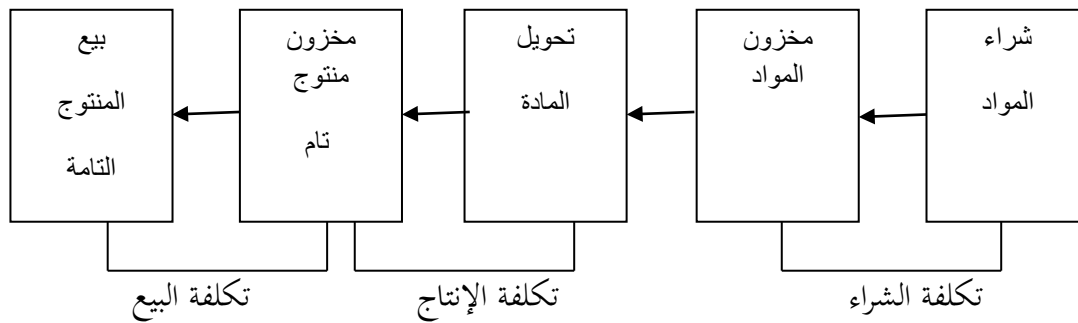
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة؛ تكلفة الإنتاج للمواد المباعة. - -

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 : 06 مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية¹



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص33

¹ بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص33

بالنسبة للمؤسسة الخدماتية: يضم سعر التكلفة كل مصاريف الخدمة.

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

الهدف من حساب سعر التكلفة¹ :

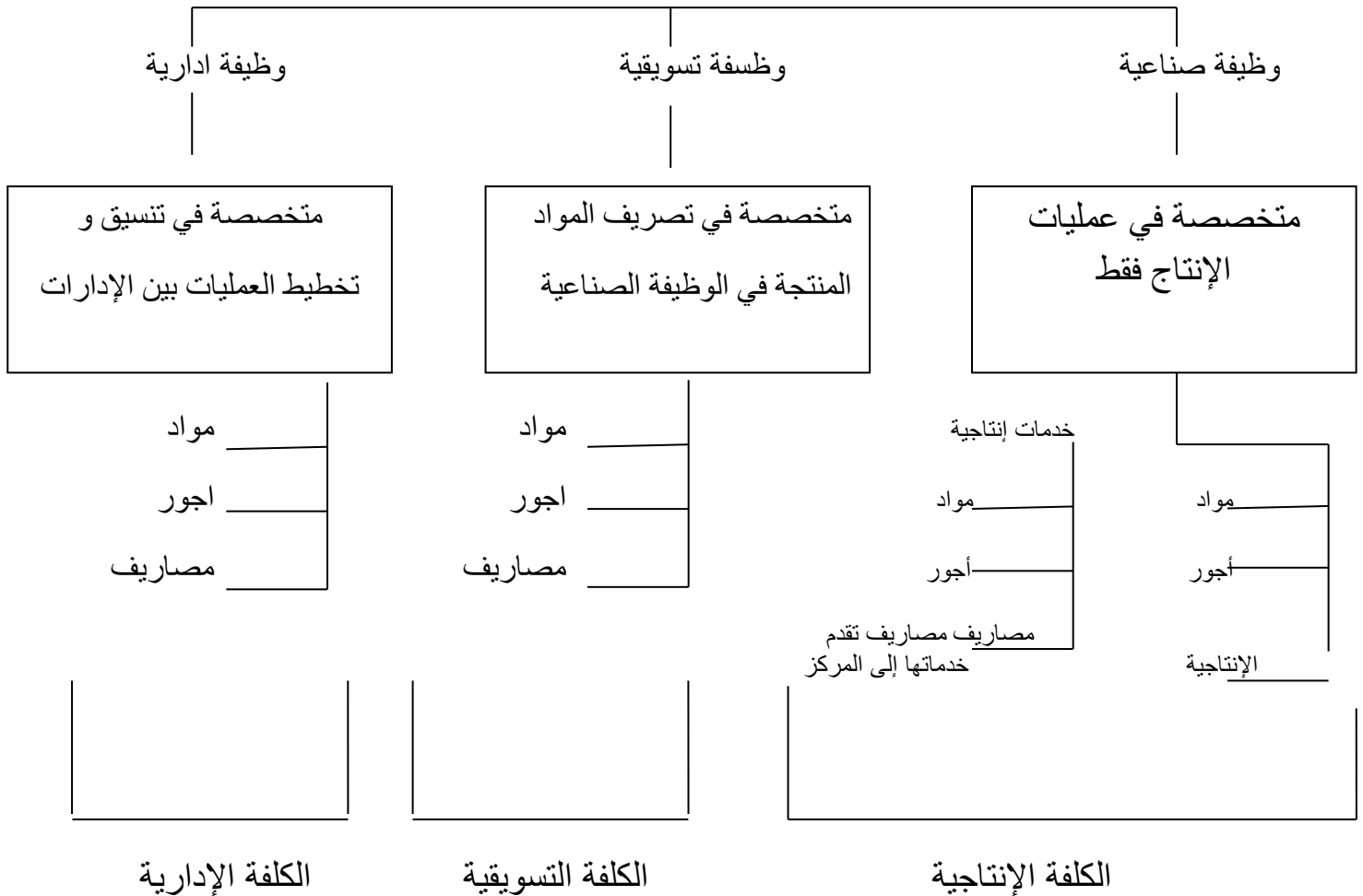
مراقبة مردودية النشاط من المقارنة بين سعر التكلفة و قيمة المبيعات .

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 بعضا منها و هي كالتالي:

1)التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف:

الشكل : 07 مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ



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

المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص9

أ-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.¹

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

ب-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**.

ج-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**

- **التبويب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط:** تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم 2 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.

أ- **التكاليف الثابتة:** هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و فق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته

¹بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص09

الجدول : 04 التكاليف الثابتة

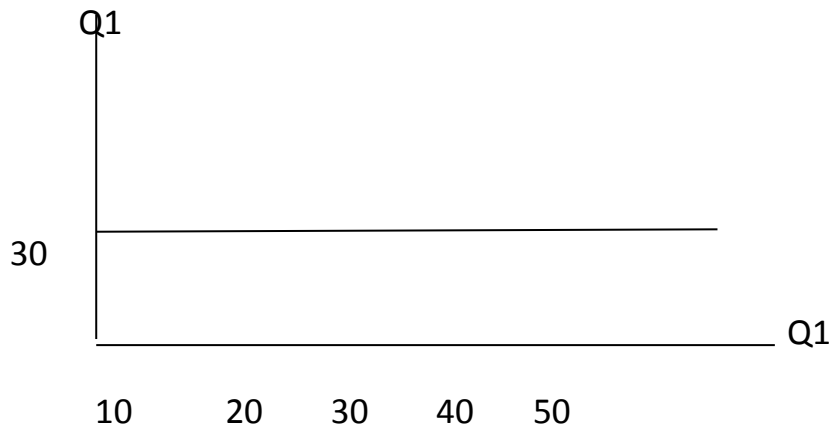
التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة
30	10	3
30	20	1.5
30	30	1

↓
يزيد
↓
ينخفض

المصدر : بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 9

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

الشكل : 08 منحنى التكاليف الثابتة



المصدر : بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل عموماً في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع، أقساط التأمين، فهي تكلفة زمنية¹

ب- التكاليف المتغيرة: هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتاً. و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج (مستوى النشاط)، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه. كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول:¹

¹ بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

الجدول 05: التكاليف المتغيرة¹

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

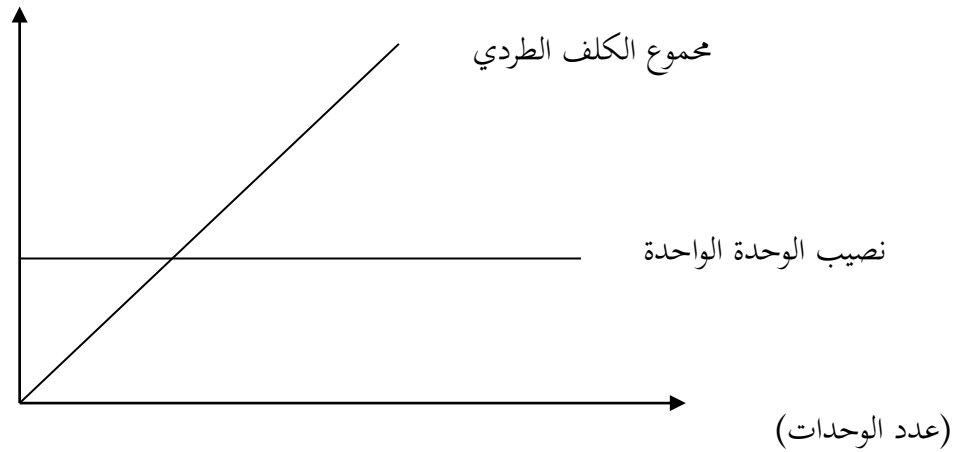
المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف

مثلا: $6=3+2+1$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج

الشكل : 09 منحنى التكاليف المتغيرة



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

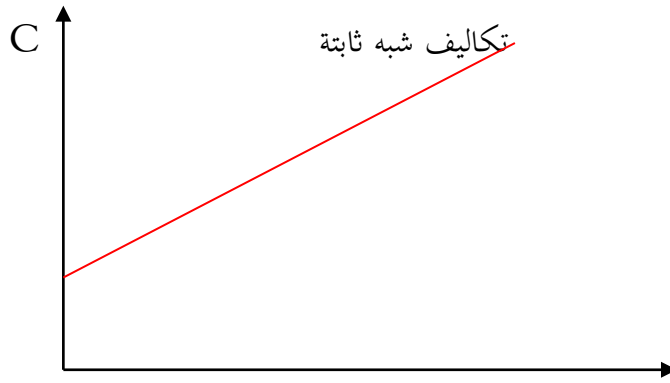
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

¹مرجع سبق ذكره

ج-التكاليف شبه الثابتة – شبه المتغيرة:- هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة. و مثال 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 الشكل¹⁰: منحى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)



المصدر: عبد المقصود دبيان، ص 12

3-التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج: تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فإما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة.¹

- 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.

¹ عبد المقصود دبيان، سبق ذكره، ص 12

- **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 المباشرة
- 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 و عمال 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 عنصرين:¹

1-تكاليف مباشرة: هي تكاليف تصرف خصوصا من أجل وحدة المنتج و هي تحسب أولا وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل و فيما يلي أنواع هذه التكاليف:¹

- **تكلفة مواد أولية-تكلفة يد عاملة مباشرة.**

-**تكلفة مواد مستهلكة-تكلفة خدمات مباشرة.**

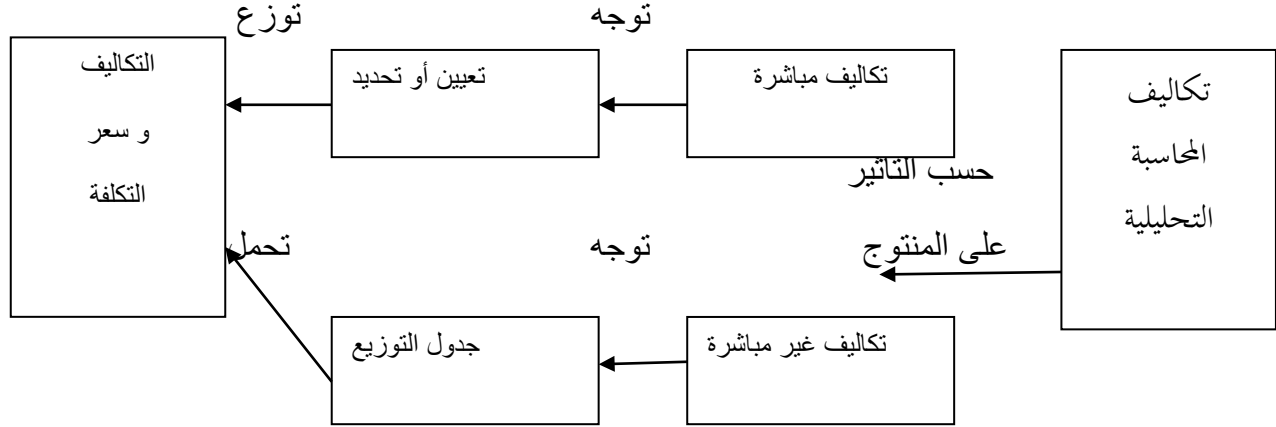
2-تكاليف غير مباشرة: هي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله و ليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

- **تكلفة إنتاج غير مباشرة:** الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا 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.

¹ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 16، 17

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

الشكل 11: مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة تكاليف مباشرة



المصدر: ناصر دادي عدون، " المحاسبة وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، ص17

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 و الرسوم.¹

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

* مصاريف الشراء المباشرة: هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قليل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسة ويمكن 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:

مثال: مؤسسة صناعية تنتج نوعين من الياوورت الصناعي (س، ص) باستعمال 3 مواد أولية السكر، الحليب، ملون صناعي و كانت المعلومات الخاصة بشهر ديسمبر 1987:

* المشتريات: 5000 ل من الحليب ب 5,1 للتر الواحد، 1100 كغ من السكر ب 5,3 للكغ الواحد.
240 كغ من الملون ب 25,8 دج للكغ.

* مصاريف الشراء: 500 دج للحليب و 1072 كغ توزع بين السكر والملون الصناعي حسب الوزن.
طريقة الحساب:

جدول رقم (07): طريقة حساب تكلفة الشراء

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

المرجع: بو عيقيب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 29 قمنا بحساب مصاريف الشراء على أساس التناسب التالي:

السكر الملون الصناعي 1072

$$\frac{1340}{240} = \frac{1100}{9,05}$$

ثانياً: تقييم المخزونات:¹ يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

1 بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 30.

أ- حركة المخزون من حيث المخزون: إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التمويل و عملية الاستهلاك و هذه العمليات تحتاج إلى بطاقات و دفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.

ب- حركة المخزون من حيث القيمة: بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم 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.

1-تقييم الإدخالات: يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية و البضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة و النصف التامة و غيرها.

2-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 و هي:

الحالة 1: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

تكلفة الكمية المخزونة + تكلفة الواردة الكمية التكلفة الوسطية
المرجحة = الكمية المخزونة + الكمية الواردة **الحالة 2:** التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

مجموع تكلفة الكمية الواردة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات = مجموع الكمية الواردة

الحالة 3: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون أول مدة¹

تكلفة الكمية الاولية + تكلفة الواردة الكميات التكلفة الوسطية
المرجحة = الكمية الاولية + الكمية الواردة **مثال:** لديك حركات المواد التالية:

2/1 مخزون أولي 380 كغ ب 80 دج للكلغ.

6/1 خروج 220 كغ.

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

11/1 خروج 80 كغ.

16/1 دخول 250 ب 82 دج.

19/1 خروج 160 كغ.

أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1: تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال جدول رقم 08: تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال

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

المرجع: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

من 1/2 إلى 2/15 تقييم الإخراجات ب 80 دج التكلفة الوسطية المرجحة

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

الحالة 2: تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات¹

جدول رقم 09: تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

التاريخ	البيان	إدخال			إخراج			المخزون		
		ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق

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

30400	380				30400	80	380	أول شهر	1/2
12360	160	80	18040	82	220			إخراج	1/6
5800								إخراج	
	330	170	6560	82	80			دخول	1/11
26135								خروج	
13015					20500	82	250		1/16
			13120	82	160				1/19

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: 1¹

جدول رقم (10): تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1

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

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

$$\text{تكلفة مخ 1} + \text{تكلفة الكمية الواردة} = \frac{(82 \times 250) + (80 \times 380)}{250 + 380} = 80,79$$

التكلفة الوسطية المرجحة = كمية مخ 1 + الكمية الواردة د ج

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

ثالثاً: تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها:¹

1 -تكلفة الإنتاج:

تعريف: 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 و المسامير في النجارة.

- **تكلفة اليد العاملة:** تحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد و اللوازم إلى منتجات و تتضمن الأجور الإجمالية بما فيها المنح و الأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

* مصاريف إنتاج غير المباشرة:

- إعداد و تحضير 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**

المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة

العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة.¹

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 المنتج، 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.

¹ رابع حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000، ص 90.

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

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

* **المجموعة الأولى:** تتمثل أساسياً 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.

ثالثاً: 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.

1 ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 18

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.

أخيراً أعباء المحاسبة التحليلية تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية و تطرح منها أعباء غير معتبرة.

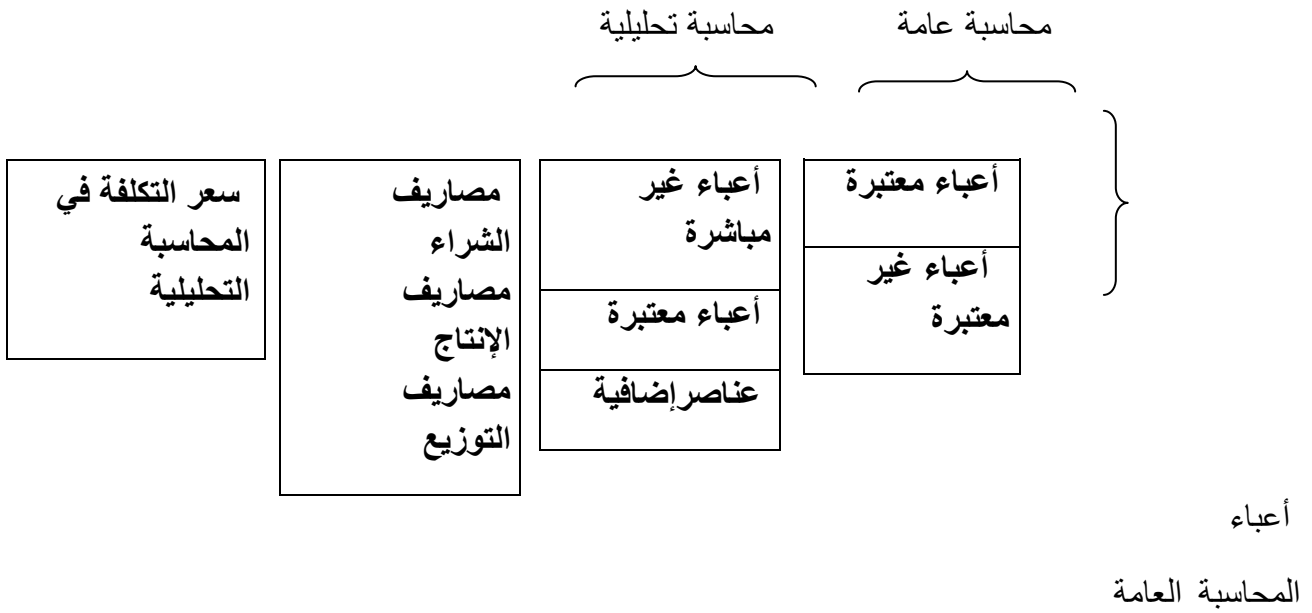
أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة.

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

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19.

شكل 12: مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية¹



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

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

المطلب الرابع: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية يجب أولاً التذكير بسعر التكلفة والعناصر المكونة لها.¹ أولاً: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

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

مكوناتها: يتكون سعر التكلفة من: ¹

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

- تكلفة شراء البضاعة المبيعة في حالة مؤسسة تجارية.

- تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة.

تكلفة توزيع: هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتج المباع و تنقسم إلى:

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

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

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

¹ رابع حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000 ، ص. 90

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.

فرع 1: في حالة عدم وجود العناصر الإضافية و الأعباء غير المعتمدة و الفوارق (الأقسام، الجرد... الخ). فإن: النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.

فرع 2: في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية

فإن: [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 معتمدة ± 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.¹

فرق الأقسام: يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصل.¹

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.

و يحسب فرق ر ع في حالة حساب ر ع بهامش على سعر التكلفة فقط.

فرع 3: طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة:

¹ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص18

جدول رقم 11 (: طريقة حساب النتيجة المحاسبية العامة

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		
68-63	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 ح/68 = أعباء المحاسبة العامة - خدمات (ح/62) أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + عناصر غير معتبرة.

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

خلاصة الفصل الأول: ¹

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة عن المؤسسة، أشكالها، أنواعها، أهدافها و وظائفها و كذلك عن المحاسبة التحليلية و كيف كان التعامل لها و تطرقنا إلى تصنيف و ترتيب الأعباء.

كما تناولنا مختلف التكاليف، تكلفة الشراء و كيفية 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

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص19

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 كأداة لمراقبة التسيير و وسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية.

سنتناول في هذا الفصل ماهية مراقبة التسيير و أدواتها و كذلك عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى موضوع المحاسبة كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار .

المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف

نتعرض في هذا المبحث إلى ماهية مراقبة التسيير، و وظائفها، أنواعها و كذلك مسارها و أدواتها.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

سننظر في هذا المطلب الى لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير و مفهوم مراقبة التسيير

أولاً: لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير: إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الولايات المتحدة الأمريكية، و قد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في الولايات المتحدة الأمريكية سن 1931. ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية نظراً لتطورها المذهل دون أن ننسى أن وظيفة المراقبة في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنك و الإدارة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية و بعد مرور حوالي 20 سنة من الممارسة تتمثل في وظائف و أنشطة أخرى غير المحاسبة.¹

ثانياً: مفهوم مراقبة التسيير:

1. تعريف مراقبة التسيير: إن المقصود بمراقبة تسيير المؤسسة هو التحكم في قيادتها و ذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث و الاستعداد لمسايرة تطور حالي، لا يمكن أن توجد مراقبة تسيير دون غاية ينتظر بلوغها. بمعنى أنه لا يمكن فهم المقصود من هذه الوظيفة إلا في مؤسسة لها أهداف تريد أن تبلغها و لا يتم ذلك إلا بوضع مسار يحدد هذه الأهداف على مستوى كل فرد من أفراد المؤسسة، ليس من المفيد لمؤسسة مصغرة) أو مؤسسة فردية (التمتع بهيكل خاص بمراقبة التسيير نظراً لقدرة هذه المؤسسة في التحكم الجيد لما يحدث داخل مؤسسته و لكن أن يستغني بإحدى أدواته كالمحاسبة التحليلية، أما بالنسبة للمؤسسات المتوسطة و الكبيرة فوجود هذه الهيئة يبدو أكثر من ضروري.

أول من اقترح تعريف عام لمراقبة التسيير هو المنظر ANTHONY RN. في عام 1965م و الذي مازال معناه سائر المفعول إلى يومنا هذا حيث يعرفه كالتالي: "مراقبة التسيير هو عبارة عن مسار مخصص لتحفيز المسؤولين و تحريضهم لتنفيذ نشاطات تساهم في بلوغ أهداف المنظمة"

¹: مذكرة ليسانس، " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، فرع التسيير، دفعة 20

رغم تقارب الأهداف المنتظرة من مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية إلا أن هنالك فرق في المهام الموكلة لكل وظيفة.

فالمراجع الداخلي يقوم بالمراقبة -المراجعة أما مراقب التسيير فيهتم بالمراقبة -التحكم - المساعدة و كلاهما يعتمد على وضع مدار معلومات و يهتم بفعاليتها لكن المراجع الداخلي يعطي الأولوية لمحافظة و حماية ممتلكات المؤسسة، أما مراقب التسيير فيعطي الأولوية لقياس النتائج و تحفيز العمال.

2. مهام مراقبة التسيير: إن أول من يهتم بمراقبة التسيير المديرين و المراقبين أنفسهم. يهتم المراقبين بالجانب التقني لعملهم بينما المديرين و بالاستناد إلى الجانب التقني يهتمون أساسا بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار و قد اقترح EVECHAPELLO ثمانية أدوار لمراقبة التسيير حسب ما جاء في مجلة «EOLANGES» رقم 90 نقلًا عن H-Ioning و آخرون و هي:¹

- الإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار لدى المديرية العامة؛
 - الإرشاد و النصيحة لدى الممارسين (القاعدة) (Les opérationnelles)؛
 - تحريض العمال للتفكير في مستقبل المؤسسة؛
 - المساعدة في تقييم الكفاءات الفردية؛
 - الإشراف التقني على حسن استعمال الأدوات؛
 - تحسين محتوى و صدق المعطيات؛
 - تحليل التكاليف و النتائج؛
- تشخيص الاحتياجات و خلق الأدوات اللازمة لذلك.
- أهداف مراقبة التسيير: من بين الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة و مختلف مراكز المسؤولية؛
 - صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و إعداد لوحات القيادة؛
 - محاولة التقليل من درجة عدم التأكد و تعيين الفرص و استغلالها؛
 - تكوين مقياس للنتائج و المؤشرات حول فعالية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية؛
 - قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير؛

¹ درحون هلال، " المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية " أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه

في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005 = 2004، ص 119

- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح؛
- يسمح باتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة للحد من الانحراف .

المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة

مراقبة التسيير تعتبر كأداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط و وضع الميزانيات التقديرية و تتخذ من التنظيم سبيلا لبلوغ هدف الرقابة و بالرقابة كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة و المسطرة.¹

أولاً: وظائف مراقبة التسيير:

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة؛
- إعطاء بناء هيكلي يساعد على تحقيق هذه الأرباح و توزيع العمل بين أفراد المجموعة من جهة و وضع و تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى؛
- العمل على بعث الحيوية في هذا الهيكل و تنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.
- إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي و المتمثل في احترام بعض المعايير و توافقها مع المخطط فإن جميع المجهودات المبذولة تكون موجهة لتحقيق الهدف فإن المراقبة ليست مجرد النشاط الذي تقوم من خلاله بالمراجعة و التدقيق بهدف تصحيحي و لا مراجعة للأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقا و إنما هي وسيلة تساعد المنظمين و المسيرين على اتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة في الوقت المناسب.

ثانياً: أنواع الرقابة: هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب الوسائل (الطرق).

1. حسب الزمن: تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل تنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها.

¹ مرابطي نوال، " أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006 - 2005، ص 8، 9.

الرقابة القبليّة: تكون من خلال التنبؤ بما سيكون عليه الواقع الفعلي، نسميها كذلك "الرقابة الوقائية". الرقابة الحالية: هي رقابة أثناء تنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.
الرقابة البعدية: تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجية.

2. حسب الوسائل (الطرق)

مراقبة الحلقات المغلقة: عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بينها وبين الملاحظة بالأهداف.

الرقابة بالحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها و المستخلصة من نظام المراقب و لكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

مثال: نفرض أن نظام تجاري يقيم معيار نسبة تغير رقم الأعمال الهدف هو رفع رقم الأعمال 5% شهرات.

في حالة مخطط الرقابة للحلقات المغلقة: ينبغي الوصول إلى رقم الأعمال في نهاية كل شهر وهذا قد يكون طويلا أو فيه خطورة للمؤسسة.

في حالة الرقابة بالحواجز: يمكن استعمال هذه ال رقابة و ذلك بملاحظة المبيعات الأسبوعية و من خلال خطتها نعطي الاحتمال أو الافتراض ما قد يكون عليه الشهر من ربح.¹

المطلب الثالث: مسار و أدوات مراقبة التسيير

أولاً: مسار مراقبة التسيير: حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يتعين على المؤسسة إتباع مسار معين وفق المراحل التالية:²

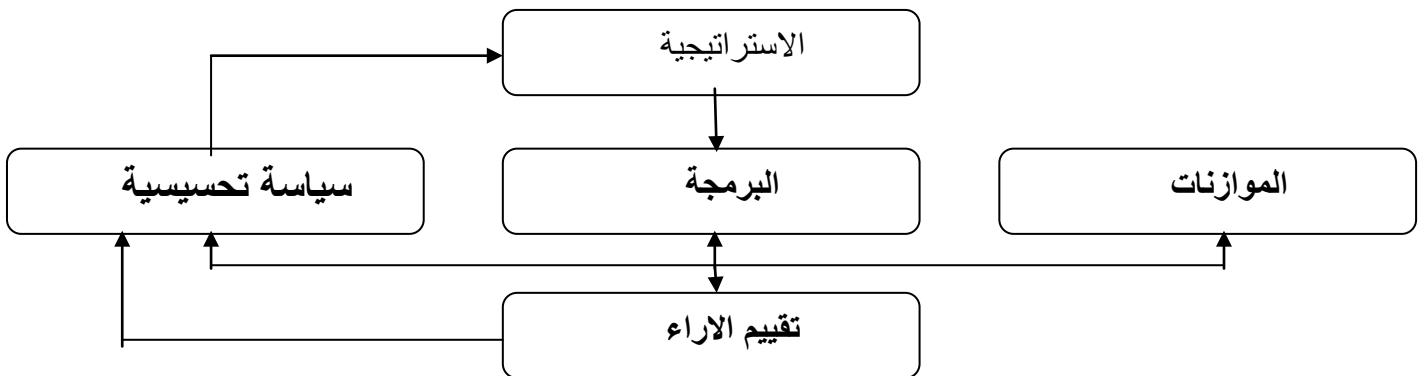
1. البرمجة: أي وضع برنامج نشاط المؤسسة من خلال استراتيجية محددة وتكون من خطط مفصلة و أهداف حددة بدقة.

¹ مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 09

² - - الجزائر، العامة، المحمدية دار، " الجزائر في العمومية المؤسسة الاقتصادية المؤسسة في والأداء التسيير مراقبة " الواحد، قويدر الله عبد عدون، دادي ناصر

2. إعداد الموازنات: هي التعبير النقدي لإنجاز مشروع معين و يكون هذا التعبير قبل أي تنبؤ بعد الانتهاء من عملية البرمجة، يمكن تحديد المهام المسطرة لكل المركز المسؤولة في إطار نظام الموازنات) يربط كل موازنة بمركز مسؤولياتها) الذي يغطي النشاط العادي للمؤسسة.
3. تقييم الأداء: تقوم هيئة مراقبة التسيير بالحصول على المعلومات حول الأعمال المنجزة و تحقق من تنفيذ المعايير و تنسيق بين مراكز المسؤولية.
4. البحث عن سياسة التحسين: أي البحث عن الانحرافات بين الأهداف و المعايير و الأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات اللازمة حيث إذا كان هناك انحراف كبير فالتحسين يكون وفق مبدأ الاستثنائية التي نجد فيه حالتين:
 - حالة 1: إذا كانت درجة الانحراف لم تتجاوز المقاييس المسموح بها فلا اعتبار لذلك.
 - حالة 2: إذا كانت درجة الانحراف تجاوزت ذلك فهذا يقتضي القيام ببحوث بغية معرفة أسباب ذلك.

الشكل 13: مخطط مسار مراقبة التسيير



ثانياً: أدوات مراقبة التسيير: ¹تستعمل المؤسسة أربع أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكثر قدر ممكن من الفعالية و الربحية الاقتصادية و هي فيما يلي: الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، التحليل المالي و المحاسبة التحليلية.

1. طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية):

تعريف الطريقة: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكف المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

¹ : ناصر دادى عدون، " تقنيات مراقبة التسيير "، الجزء الأول، دار البحث، 1988، ص 196-197.

أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: إن معرفة التكلفة الكلية للمنتوجات المشتراة المنتجة و المباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة و مراقبة تسييرها بحيث تسمح:

- بتقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية و البيعية؛
- دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج و البيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات) في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة و حسب الزبائن (التي لها أنشطة متعددة و تحديد نقاط القوة و الضعف في ظل المنافسة و هذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية) تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...)
- إعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة؛
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة و في لا مركزية المسؤوليات و بالتالي في مراقبة التسيير؛
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها و هذا لمقارنتها فيما يعد بالتكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي؛
- اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات، في المقابل تطرح طريقة التكلفة الكلية مساوي لا يمكن تجاهلها، منها:
- يتطلب الحصول على المعلومات و الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء و هذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة و الملائمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب؛
- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط و بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية و ما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله و الذي لم يتم استغلاله؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل و هذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف و سعر التكلفة كأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخططات الإهلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة، هذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا؛

• إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتوجات ينجر عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط كمعدل التضخم، سعر الصرف¹

2. الطريقة الجزائية:

2.1- طريقة التحميل العقلاني:

تعريف الطريقة: ان طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي نتائج مجموعة أبحاث H- GANTT المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل و هذا سنة 1915. يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد كما يلي:²
معامل التحميل=النشاط الحقيقي / النشاط العادي
و يكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

في مراقبة التسيير: لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميز به طريقة التكاليف

الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة. لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال:

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغييرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة و تحسينها والعمل على تحديد عوامل زائدة الفاعلية من اجل دراستها و تعميمها.

كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة عن ذلك و في الحالة المعاكسة فان زائدة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة و كذا اعداد الموازنات و العمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط و الطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية)؛

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة و هذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛³

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص197.

² طرابيبة أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2003/2002، الجزائر، ص104

³ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية المؤسسة العمومية في الجزائر"، دار المحمدية العامة، الجزائر، -

- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة و تحميلها بالقدر الملائم و تبرر الطاقة العاطلة؛ و مع هذا فهي لا تخلوا من بعض العيوب:

- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها) من جراء تحميل التكاليف (هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية؛

إشكالية تقييم المخزونات النهائية التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية و هذا ما أغفلت عنه الطريقة و بالتالي فإنه سيكون هناك:

1- مقدار بالزائدة: في حالة معامل التحميل أكثر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها؛

2- مقدار بالنقصان: في حالة معامل التحميل اقل من الواحد و ذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة.

2.2-طريقة التكاليف المتغيرة: لقد قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية و بالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها و توزيعها. و تعد مناسبة أكثر من الطريقة الكلية و هذا من حيث فائدتها في التحميل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة و كذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة و التخطيط و الرقابة على وجه الخصوص .

و استعملاتها في مراقبة التسيير: تظهر أهمية حساب التكاليف و تبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف

المعتبرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير:

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير و مقارنتها بالأرقام المثالية و السهر على التخفيض من مبالغها؛

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة و كذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة أيضا دراسة التكاليف و تحديد أثرها و دراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها و في رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية لسوق و ظروف المؤسسة و كل التنبؤات المتعلقة بالزائدة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية و باقي المعطيات

الإستراتيجية التي تؤثر سلباً أو إيجاباً على سلوك التكاليف و نشاط المؤسسة؛ أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي:

- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و العناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات؛
 - طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة؛
 - هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لان اتخاذ التكاليف المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.
3. طريقة التكاليف المعيارية¹

تعريف الطريقة: هي التكاليف المقدرة مسبقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة و قد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966م بأنها: "تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعلية و تحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها".

يعرف المعيار على أنه "الفرق بين التكلفة المعيارية و الفعلية" قد يكون سالباً يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجباً يؤدي إلى ارتفاعها.

أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: لقد أثبتت التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها و على اختلاف مستوياتها من خلال متابعة الأداء و تقويمه بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية و تحديد الانحرافات و تشخيص الأسباب ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلاً²

4. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة)

¹ ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، الجزء الأول، دار البحث، 1988، ص 197 - 196

² جبرائيل جوزف، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات"، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص

تعريف الطريقة: ينصب مضمون هذه الطريقة على انه ليست منتوجات المؤسسة هي التي تستهلك الموارد ولكن تستهلكها الأنشطة وهذه الأخيرة تستعملها المنتوجات. بالتالي يظهر انه من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وليس إلى وظائف أو منتوجات مع تعويض وحدات العمل بما يسمى "مسببات التكاليف" التي ليست فقط معايير كمية بل هي العناصر التي تسبب الأنشطة وبالتالي تنشأ التكاليف.

أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير والتصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات. وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة، وهذا لأنها:

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة؛
- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأساليب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات؛
- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة المتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين. فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية؛
- استخدام الطريقة يسمح باستعمال معتدل للإعداد الفواتير الداخلية.

لقد صرح¹ C. LESAGE: " إذا سمحت طريقة ABC بفهم مصادر التكاليف فان ملائمة وترابط النموذج ترتفع أما العدد المرتفع من الأنشطة يقلل من هذا الترابط لأن القياسات الواجب تنفيذها تكون كثيرة، هذا ما قد يرفع من الخطأ الإجمالي. أما إذا سمحت الطريقة بفهم وتحديد أفضل لأسباب التكاليف فإنها لا تحسن بالضرورة من دقة التقييم .

المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار

سنعرض في هذا المبحث الى ماهية مراقبة التسيير، مراحلها، تصنيفها وكذلك ظروف وأساليب اتخاذ القرار وايضا طبيعة عملية اتخاذ القرار وبنوده.
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفها

سننتظر في هذا المطلب الى مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفاتها.¹
أولاً: 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 الراتضية الحديثة او المتقدمة في معالجتها والقرارات الإدارية تعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية يكون من شأنها زائدة معرفة متخذ القرار وترشيده فضلاً 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 أقصى أقصى 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 وأحياناً 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:

$$\text{القيمة المتوقعة} = \text{مجموع (العائد المتوقع للبديل} \times \text{احتمال)}$$

حيث: العائد = القيمة المتوقعة للبديل.

تعريف اتخاذ القرار :²

¹ ستيفن اموسكوف، مارك جون سيمنك، ترجمة كمال الدين سعيد، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية" العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص. 19

² بربر كامل، "الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحدات المديرين"، الطبعة الثانية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2008، ص 12

- 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.

1 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 يلي:¹

لتحديد سعر السلعة الجديدة؛

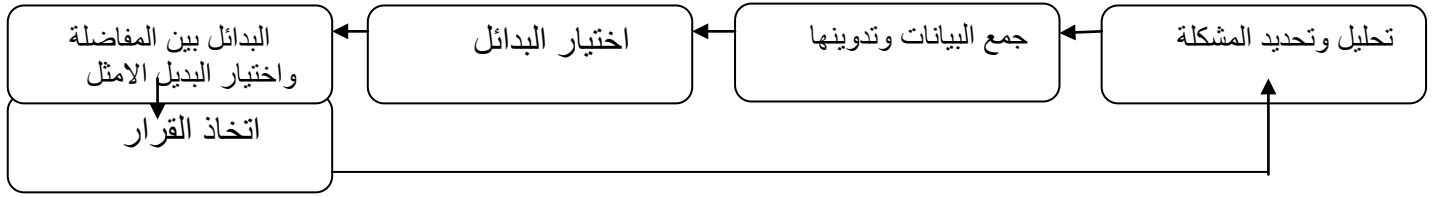
- التفضيل بين المشروعات الاستثمارية؛
- من أجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة؛
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

ثالثا: مراحل عملية اتخاذ القرار

¹: ستيفن اموسكوف، مرجع سبق ذكره، ص1

تتم عملية اتخاذ القرار بسلسلة الخطوات المتتابعة والتي يمكن توضيحها بالشكل الآتي¹

الشكل : 14 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.

¹ حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الأعمال"، اثرء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص17

رابعاً: معايير تصنيف القرار الإداري

ليس هناك تصنيف موحد لكافة أنواع القرارات ذات الأثر المالي على المنشأة ولتبسيط سنذكر بعض الأسس الشائعة لتصنيف القرارات¹

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

2 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.

3 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 .

4 حسب المدة التي يعطيها القرار:

- قرارات قصيرة الاجل (اعمال يومية)؛

- قرارات طويلة الاجل (قرارات استراتيجية).

5 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 مسبقاً وقبل التنفيذ.

¹ فايز الرغبي ومحمود إبراهيم عبيدات، " الإدارة الحديثة"، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1997، ص16

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 مشكلة.¹

ثانيا: أساليب اتخاذ القرار

1 الأساليب التقليدية: تتمثل في:

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

- المحاولة او اتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات 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:

1-2- 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 .

2.2- أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم في ظل الخطر.

2.3- أسلوب او نموذج المراجعة بالقوائم: يعتمد على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء

بعض المعايير او المؤشرات الموضوعية.

المطلب الثالث : طبيعة اتخاذ القرار و قيودها

أولا: 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

¹ صلاح القادر النعيمي، "الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 195، 19.

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 تؤثر 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 وإنما يشاركه في هذه المهمة الإحصائي والمهندس مدير الإنتاج وغيرهم.¹

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 ارتفاعالسقف 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 استخدامهاوكذلك 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 الموال 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

¹ بدر الدين سعاد وزدام زمور، " المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس مالية، كلية العلوم الاقتصادية

- 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؟

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

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار

إن المؤسسة في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها وذلك حرصا 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

ان حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية او الخدمات في المؤسسة يمكن ان يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التكلفة المعيارية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المعيارية، وهذه الطرق هي طريقة التكاليف الحقيقية.¹

أولا: تقديم الطريقة: "تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة لحساب التكاليف حيث تعود أصولها الى الفترة ما بين الحربين العالميتين بالتحديد سنة 1928م 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 1947م كطريقة أساسية للمحاسبة التحليلية".

¹ عبد الناصر نور وعليان شريف، "محاسبة التكاليف لصناعية"، الرदन، دار المسيرة للنشر، 2002، ص 234

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 ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو إنتاج أو خدمة معينة؛ - تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- 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 المباشرة

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 العباء الغير المباشرة في مراكز التحليل (اقسام ثانوية ورئيسية)؛
- تحميل العباء الغير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل قبل تحميل العباء 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 المباشرة.¹
- 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

¹ عبد الناصر نور وعليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص2

الذي تنتمي إليه المؤسسة فإن سعر منتج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.¹

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

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما تطرقنا في الطريقة السابقة فان كل عملية حساب تسبقها عملية التحليل التالية:²

- 1- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية؛
 - 2- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به؛
 - 3- الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة؛
 - 4- 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 التميز 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.

¹ سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، " المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة"، دار الافاق، الجزائر، ب ت، ص

² سليمان قدامح، " محاسبة التكاليف النموذجية"، سورات، 1976، ص 219

توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

الجدول رقم (21): 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 أجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهنا نميز بين نوعين من النفقات:²⁴

- 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.

²⁴ سليمان قداح، مرجع سبق ذكره، ص 21

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسّم الى نوعين:²⁵

- اقسام مساعدة: تتمثل في قسم الإدارة، قسم الصيانة.
- اقسام أساسية: تتمثل في قسم التموين، الإنتاج والتوزيع. نلاحظ وجود نوعين:
- توزيع أولي: يتم على أساس مؤشر يحدد مسبقاً 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:

$$S = 1X + 0,05Z \text{ إدارة } X:$$

$$Z = 2X + 0,1X \text{ صيانة } Z:$$

}

علاقتها باتخاذ القرار: تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الطرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزمة مثلاً (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية).²⁶

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.

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 المؤسسة

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الإجمالية}}{\text{النشاط الحقيقي}}$$

النشاط الحقيقي

²⁵ سليمان قدام ، مرجع سبق ذكره، ص22

²⁶ : صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997، ص120.

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 المباعة.²⁷

²⁷ أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة جزولي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989، ص4

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 التكاليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج وبالتالي لا تدخل ضمن تكاليف التي تم تحميلها 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 العباء 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 وبالتالي 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 نقدا: 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 تضم الأرباح للدورة الحالية.²⁸

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة (= سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) × عدد الوحدات - التكاليف الثابتة الإجمالية.

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.

المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت، ص 128.

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 متوأمين تحقق المؤسسة نقطة التعامل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك حتى يمكن

²⁸ المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت، ص 128

لها التعديل من الاستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلبي 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 محاكات 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 اتخاذه.²⁹

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:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الاعمال} - \text{رقم اعمال نقطة التعادل}$$

- اتخاذ بعض قرارات الاستثمار عند تغير هيكل المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة ذلك على المردودية.

المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 129.

- يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أساليب لإنتاج البديلة وذلك بالمفاضلة بين انتاج السلعة يدوات او ميكانيكيا ويسند هذا القرار على مقارنة المساهمة

²⁹ المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 12

النتيجة 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 أك بر 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 التكلفة.³⁰

أولاً: أسس وأنواع التكاليف المعيارية:

أسس الطريقة:

1- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له.

2- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب لانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

3- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور تقنيات ومعايير الجودة...إلخ.

³⁰ سليمة طبائية وسعيدة بوردجة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08

ويجب أن تتصف هذه المعايير بالعملية الواقعية وبعيدة عن التقديرات العشوائية وأن تكون مرنة تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي.

أنواع التكاليف المعيارية:³¹

1- التكلفة النظرية ((المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيته ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.

2- التكلفة المعيارية التاريخية (لمتوسطة): متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عالي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

3- 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.

4- التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.

5- التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

6- التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.

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

³¹ أ. روسنيول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 4

نجدها تنقسم الى قسمين:

- ملائمة (مفضلة)؛
- غير ملائمة (غير مفضلة).

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:
التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لجم النشاط؛-
التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لجم النشاط؛-
التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المطلب الأول: بطاقة تعريف ونبذة تاريخية و أصناف المنتوجات

أولاً: بطاقة تعريف:

التسمية: الجزائرية للمسابك - وهران- ALFON مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL النشاط: إنتاج و تسويق قطع مقبولة مصنوعة بحديد الزهر، الفولاذ، المعادن غير الحديدية (الالومنيوم و البرونز) و منتوجات المرجلية.¹

الحالة: شركة ذات أسهم.

العنوان: 01 شارع محمد بن طيب، قامبيطا، ص ب 1020، المنور، وهران.

ثانياً: نبذة تاريخية: الجزائرية للمسابك وهران مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL المنبثق من وحدة مرجل وهران " « (UFO) unité de fonderie d'ORAN التي تأسست علي يد C DACROS - و BRUSTLEIN عام 1921 تحت تسمية: ورشات و مرجل CELESTIN (AFCD) DVROS. بدأ المصنع بإنتاج قطع حدادة صغيرة مع مر السنين تطورت أساليبه الإنتاجية لتصل إلى تصنيع قطع الآلات الحربية و الجرارات عن طريق أسلوب الصب (1926 – 1940) coulée، تحوز AFCD على يد عاملة ذات كفاءة عالية و هياكل أهلتها لتطوير أنشطتها المتمثلة في المسبكة و الصناعات المرجلية.

أمضت AFCD عقدا تجاريا لتصنيع قطع " BERLIET " قبل استقلال الجزائر وبعدها واصلت نشاطها بتسمية la Société nouvelle des AFCD إلى غاية نوفمبر 1974 اين تم تميمها و أصبحت وحدة إنتاجية تحت لواء شركة SONACOM.

طورت SONACOM القدرات الإنتاجية لهذه الوحدة بزيادة حجم الاستثمارات وتجديد تجهيزات الإنتاج وعصرنتها وشممت هذه العمليتين كل الورشات.

بعد إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية تم تحويل الوحدة الإنتاجية إلى المؤسسة الوطنية للمسبكة ENF كنتيجة لإعادة هيكلة شركتي SONACOME و SN-METAL

حافظت الوحدة على جميع نشاطاتها المتمثلة في تسبيك الفولاذ وحديد الزهر، نشاط مصغر في تسبيك الألمنيوم والبرونز، تصنيع الأدوات، التصنيع الميكانيكي والمرجلة.

¹ مرجع من معطيات المؤسسة

في عام 2000 تم تغيير نظامها الأساسي لتتحول إلى مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL (Fondris Algériennes) بالمحافظة على جميع نشاطاتها.

ثالثا: أصناف المنتوجات، الزبائن وإمكانات المؤسسة: ¹

➤ أصناف المنتوجات: المنتوجات مصنفة حسب القطاعات التسويقية

- التآثيث والتزيين العمرانيين؛
- الصيانة و التطهير العمرانيين؛
- الآلية الفلاحية؛
- السكك الحديدية؛
- المحاجر ومصانع الأجر.

تختلف المنتوجات في جميع أصنافها حسب النماذج المصنعة.

☐ **منتوجات التزيين العمراني:** تقترح ALFON في ميدان الإضاءة العمومية ان واع كثيرة من منتوجاتها حسب الأشكال و الأحجام.

- شمعدان وبرايق المنازل؛
- شمعدان الإنارة العمومية؛
- شمعدان الساحات العمومية.

☐ **منتوجات التآثيث العمراني:** طورت ALFON خبرتها في مجال التآثيث العمراني وبرعت في صناعة المنتوجات التالية:

- المقاعد العمومية الوحوية والمزدوجية؛
- التسييج الفني؛
- البوابات والأبواب والنوافذ الفنية؛
- الشرفات والمنحدرات المعدنية؛
- الأعمدة المزخرفة؛
- الدرايزين؛
- معالق مواقف السيارات.

¹¹ نفس المرجع السابق

- قطع الصيانة و الميكانيك العامة: تقترح ALFON على زبائنها أنواع كثيرة من القطع الميكانيكية.
- قطع السكك الحديدية: تصنع ALFON كل القطع المعدنية المتعلقة بالسكة الحديدية.
- المنتجات الموجهة الى المحاجر: تحوز ALFON على أكثر من 50 سنة خبرة في مجال المرحلة الصناعية. ➤ الزبائن: ينقسم زبائن ALFON حسب القطاعات التسويقية التي يمثلونها.

جدول رقم (15): زبائن ALFON¹

القطاع	الزبائن
التأثيث و التزيين العمرانيين	الجماعات المحلية – مقاولات البناء- مؤسسات الإنارة العمومية
الآلية الفلاحية	مؤسسات صناعة العتاد الفلاحي (CMA – PMA)
قطع الغيار	محاجر التكسير – مصانع الأجر و المواد الحمراء
السكك الحديدية	الشركة الوطنية للنقل بالسكة الحديدية (SNTF)
الصيانة و التطهير العمرانيين	الجماعات المحلية – مقاولات البناء و الأشغال العمومية
قطع الميكانيك العامة	مؤسسات القطاع الميكانيكي

المرجع: ALFON N° 7 , revue d' « Métal et métier »

➤ **الإمكانات:** طورت ALFON قدراتها بعد أن حققت عملية مزدوجة تمثلت أولاً في الاستثمار و إعادة تأهيل تجهيزات كل المسبكة، وثانياً في تجديد آلات و أدوات ورشات التصنيع و المرحلة الصناعية. كما تحوز على بنية قاعدية هامة (المساحة الإجمالية للأراضي 18000م² ، منها 4120م² مبنية) تجهيزات إنتاج، إمكانات تسييرية لإنتاج منتجات ذات نوعية رفيعة تحترم دفتر الشروط.

ثالثاً: المستخدمين و التكوين:

¹ نفس المرجع السابق

➤ **المستخدمين:** استخدمت ALFON عام 2004، 284 موظفا حيث سجلت نهاية تشغيل 47 موظفا و توظيف 44 موظفا جديدا كما تم تسجيل 53 ترقية بمعدل 4 ترقيات في الشهر، بلغ معدل الغياب 2.80%.

أما فيما يتعلق بحوادث العمل فقد تم تسجيل 10 حالات طوال العام أي بمعدل أقل من حادث في الشهر.

جدول رقم 16 (: المستخدمين في 2004 ¹

الشهر	01	02	03	04	05	06	07	09	10	11	12	المجموع
الموظفين	282	283	286	285	291	292	250	281	274	284	280	
الدخول	1	1	4	1	6	6	0	0	10	13	2	44
الخروج	2	0	1	2	0	5	2	11	18	3	3	47
الترقية	2	5	8	6	4	4	7	12	4	1	0	53
الغيابات	2.41	2.02	2.98	2.69	3.20	3.51	3.41	3.71	2.34	2.01	2.62	/
العقوبات	2	3	5	1	4	3	14	4	8	0	8	52
حوادث العمل	0	0	2	1	0	6	0	0	1	0	0	10

المرجع: « Métal et métier » , revue d' ALFON N° 5

¹ نفس المرجع السابق

بلغ عدد المستخدمين في 2005:277 موظفا، تم تسجيل نهاية تشغيل 20 موظفا، وتوظيف 20 موظفا جديدا.

جدول رقم 17): المستخدمين المسجلين في: 2005/2004

الموظفين المسجلين في 2005/12/31	الموظفين المسجلين في 2004/12/31	
32	28	الاطارات
27	28	المتكئين
218	224	المنفذين
277	280	المجموع

المرجع: « Métal et Métier » مجلة ALFON رقم 4 و5.

➤ **التكوين:** خصصت ALFON عام 2004 مالا يقل عن 2% من رقم اعمالها اي ما يعادل يعادل 5,869 مليون دينار للتكوين.

استفاد مستخدمين أكثر منهم شباب من التكوين في ثانوية الخورزمي و مركز التكوين المهني في تخصصات التكنولوجيا، التصنيع، الرسم الصناعي، التعبير البياني، تكنولوجيا المسبكة، الرسم بالحاسوب، المرحلة، الكهرباء و الميكانيك.

كما يول للتكوين المتواصل أهمية كبيرة حيث يتم على مدار العام داخل الورشات تلقين المعارف من طرف المستخدمين القدماء ذوي الخبرة للمستخدمين الشباب و يتم الاعتماد أيضا على خبراء دوليين خلال دورات تكوين منظمة داخل المصنع.

تضمن المؤسسة لمستخدميها المشاركة في مختلف التوصيات و الدورات التكوينية و المحاضرات خارج الوطن.

المطلب الثاني: الإنتاج ورقم الأعمال

أولا: الإنتاج: قدر الإنتاج المحقق في 2005 ب326,8 مليون دينار اي زيادة 08% بالنسبة للرقم المحقق في 2004) 303,6 في 2004).

جدول 18): الإنتاج الفيزيائي بالطن

2005	2004	العام
373	350	مسبكة الفولاذ

1320	1325	مسبكة حديد الزهر
18	32	مسبكة المعادن غير الحديدية

المرجع: « Métal et Métier » مجلة ALFON رقم 5 و9 .

ثانيا: رقم الأعمال: قدر رقم الأعمال المحقق في 2005 بـ 393,3 مليون دينار أي زيادة 14% للرقم المحقق في 2004 (298,3 مليون دينار).
يحتل حجم المبيعات المحقق في مجال التزوين و الأثاث العمومي و منتوجات الصيانة مكانة مهمة من رقم الأعمال المحقق ما يعادل 75%.

الجدول رقم 19: توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط

2005		2004		قطاع النشاط
M(DA)	%	M(DA)	%	
254.48	75%	219.85	74%	تأثيث و تزوين، صيانة و تطهير عمراني
23.75	07%	19.92	07%	السكة الحديدي
40.71	12%	35.18	12%	مختلف القطع الميكانيكية
03.39	05%	04.12	01%	محجرة التكسير
16.97	05%	19.23	06%	الفلاحة و الري
339.3	100%	298.03	100%	المجموع

المرجع: « Métal et métier », revue d' ALFON N° 5 et 9

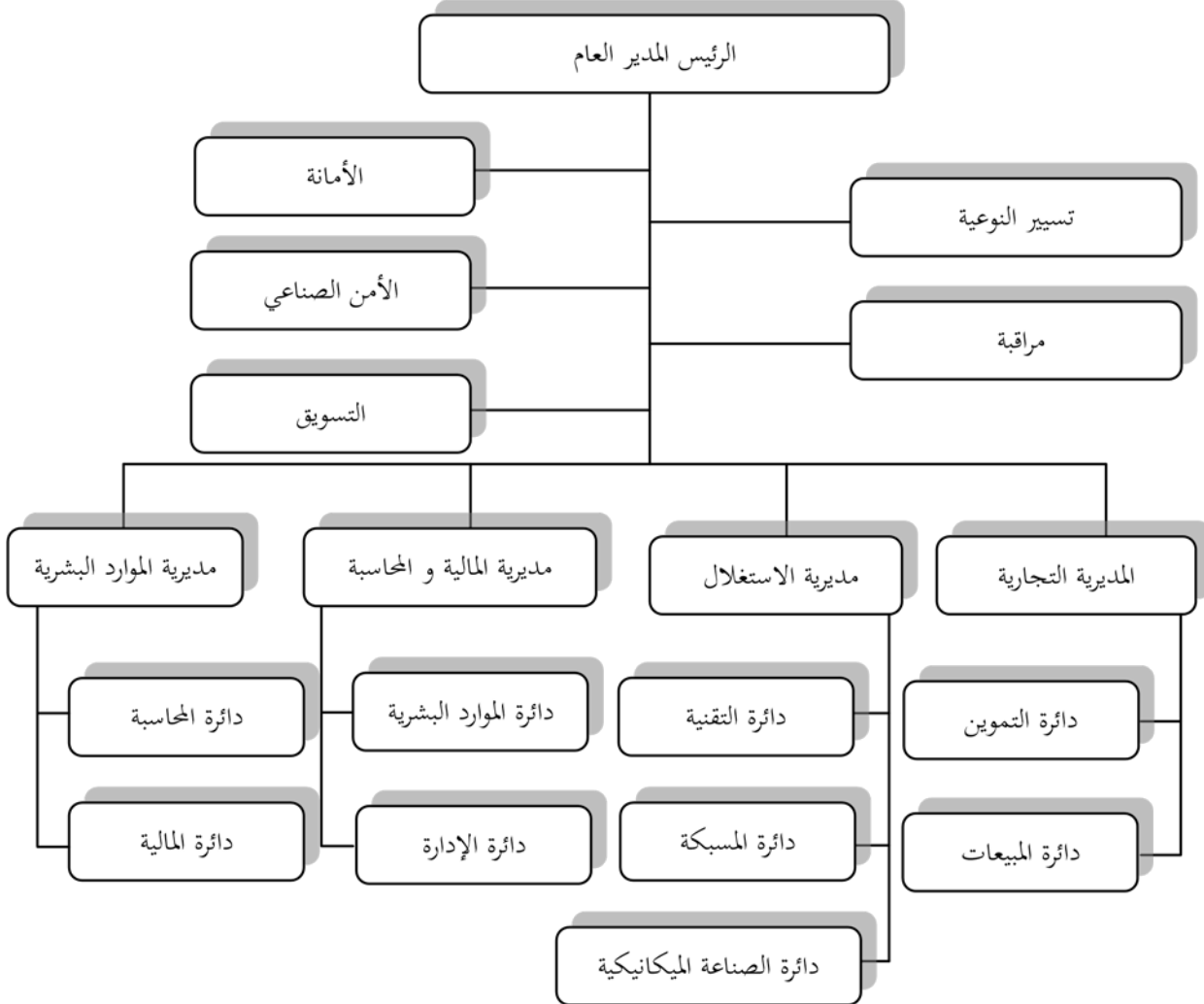
الجدول رقم 20: توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط (ب%)

2005	2004	النشاط
02%	02%	المعادن غير الحديدية
16%	13%	ملاحق و خدمات
16%	24%	الفلاذ
23%	29%	التصنيع و المرحلة
43%	30%	حديد الزهر

المرجع: « Métal et métier », revue d' ALFON N° 5 et 9

» المطلب الثالث: تنظيم العمل أولاً: هيكل تنظيم الشركة

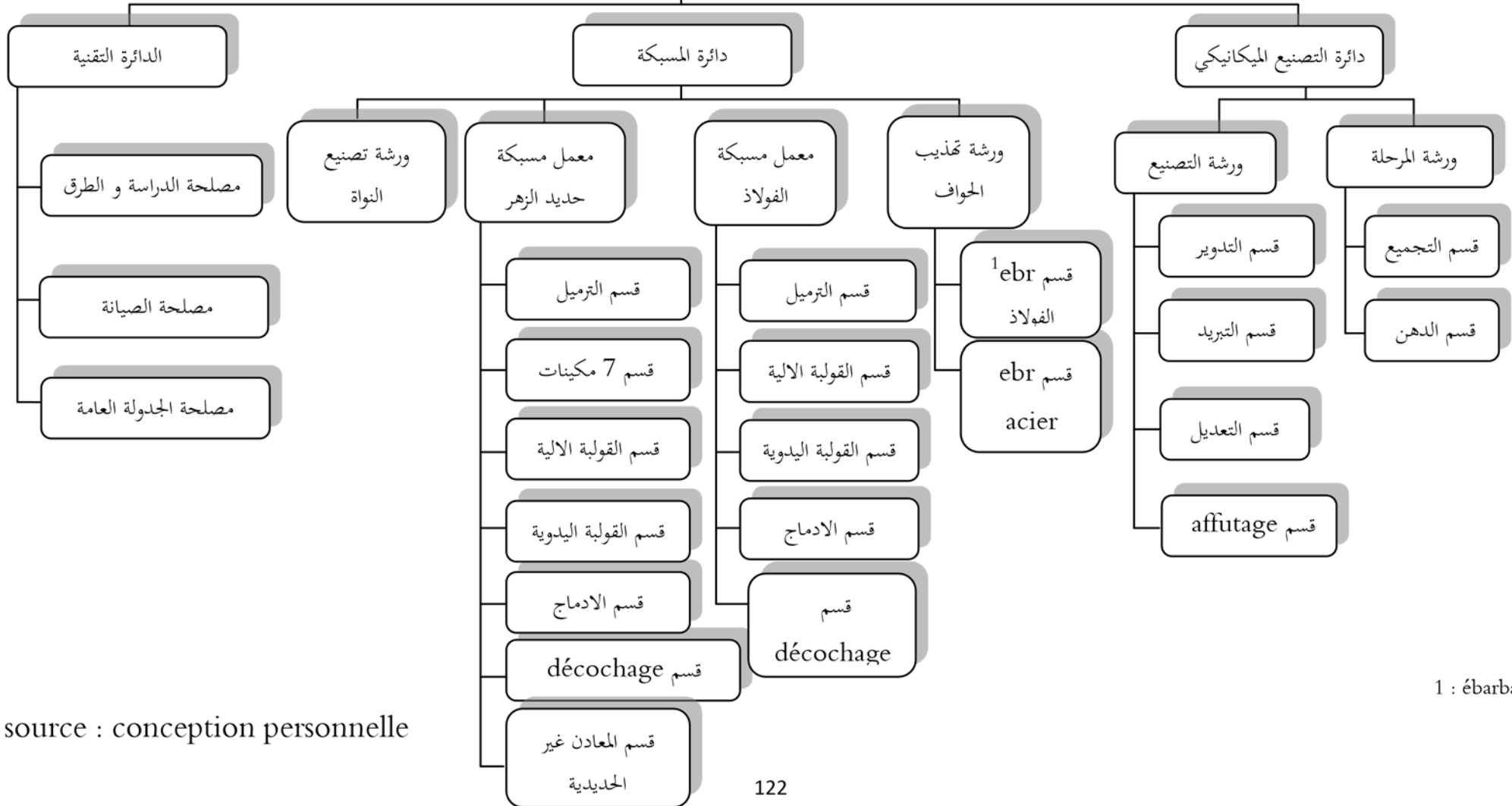
الشكل رقم: 17: هيكل تنظيم الشركة



المصدر: manual qualité, document d'ALFON, 13/07/2005

دراسة حالة

مديرية الاستغلال



1 : ébarbage

source : conception personnelle

الدائرة التقنية:

- مصلحة الدراساتو الطرق: تنقسم الى مكتبين

أ - مكتب الدراسات: يتمثل دوره في دراسة المشروع (المنتج) يقوم بتقبيد الرسم البياني للقطعة المطلوبة من طرف الزبون.

ب- مكتب الطرق: يعرف مختلف مواد المراقبة التقنية، طرق التصنيع المختارة، تحديد مدة التصنيع و اقتراح نماذج جديدة لمكتب الدراسات.

- مصلحة الجدولة العامة: تسهر على تنفيذ مخطط و برنامج التصنيع و تسلسل المنتج عبر مختلف الورشات.

- مصلحة الصيانة: تهتم بصيانة و سلامة أجهزة الإنتاج و تنقسم مهامها إلى:

1- التصليح و الصيانة : التدخل في حالة عطل الآلات.

2- الوقاية: المراقبة الدورية للآلات و وضع تجهيزات جديدة (يتم عادة في العطلة السنوية – شهر أوت)

□ دائرة المسبكة:

- ورشة مسبكة حديد الزهر و ورشة مسبكة الفولاذ: مسار الإنتاج في هاتين الورشتين متكافئ لكن المواد المستعملة مختلفة يتم تصنيع حديد الزهر في جهاز إدماج سواء تعلق الأمر بالحديد الميكانيكي أو الفوسفوري بينما يتم تصنيع الفولاذ في فرن كهربائي. يصب الحديد الزهري في قالب حتى يأخذ شكله النهائي.

- ورشة تصنيع النواة: تتمثل مهمتها في تصنيع النواة باستعمال الاتربة السلسية كمادة اساسية تضاف اليها مواد مختلفة تهدف هذه العملية أساسا الى ملء الغرانات داخل القطعة المصنعة.

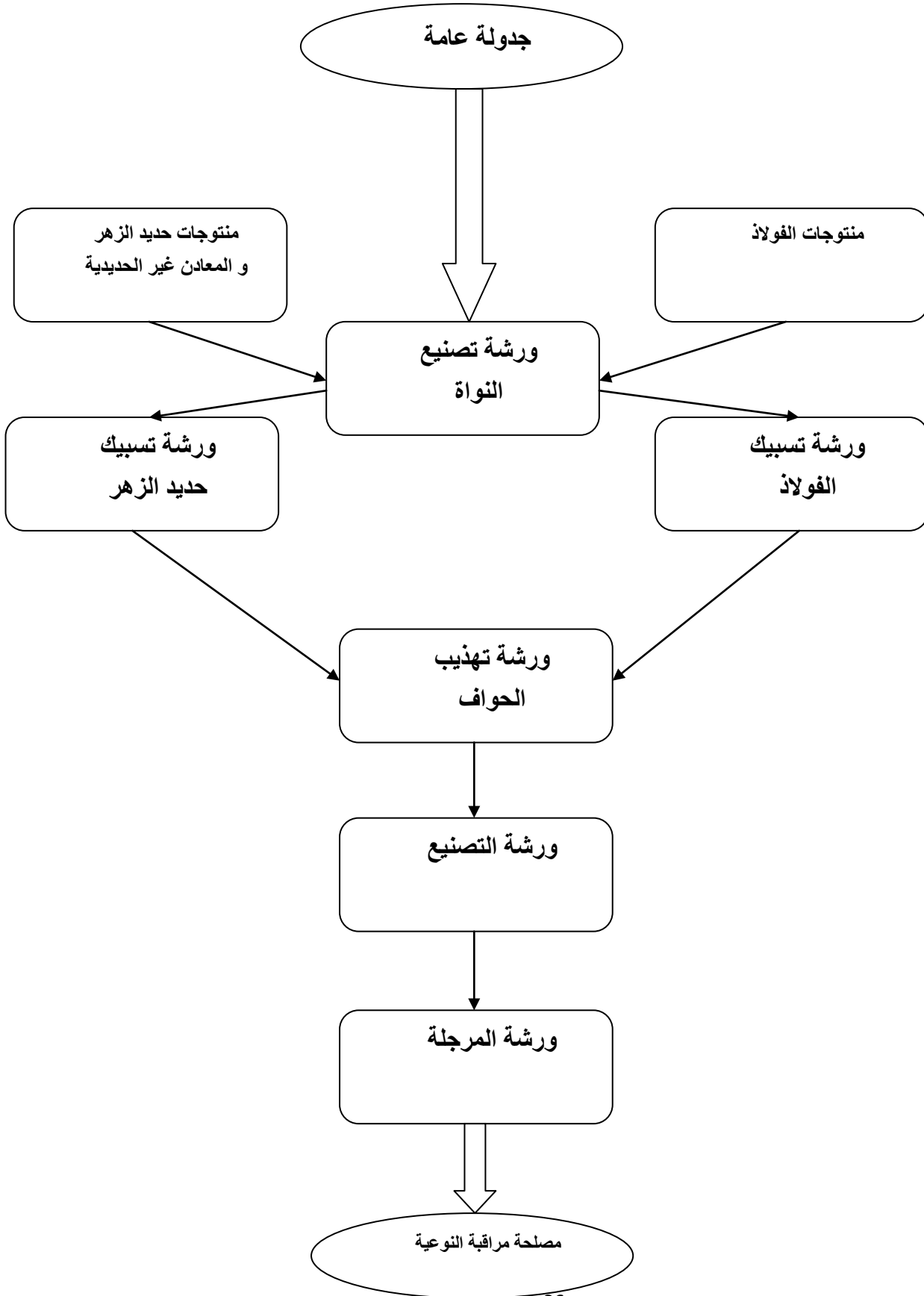
- ورشة تهذيب الحواف: بعد اخراج القطع من القوالب يتم تعديلها و نزع الاجزاء الصغير التي نشوه شكلها النهائي على الحواف.

- دائرة التصنيع الميكانيكي: بعد حذف الحواف توجه القطع المصنعة الى ورشة التصنيع للقيام بعمليات التنقيب و التقطيع.

- ورشة المرجلة: في هذه الورشة يتم تجميع و تسبيك القطع حتى تلتئم فيما بينها ثم يتم دهنها.

البيان العام للتصنيع

الشكل رقم (19): البيان العام للتصنيع



Source : conception personnelle à partir des données de l'entreprise
البيان العام للتصنيع: إذا كانت صناعة القطعة تحتاج إلى نواة الفولاذ، حديد الزهر و المعادن غير الحديدية تمر في المرحلة الأولى من ورشة تصنيع النواة كمرحلة ثانية يتم تصنيع القطع الحديدية و المعادن غير الحديدية في ورشة حديد الزهر و القطع الفولاذية في ورشة الفولاذ و كمرحلة أخيرة تمر جل القطع المصنعة سواء كانت فولاذية أو حديدية أو غير حديدية عبر ورشات: التصنيع، حذف الحواف و المرحلة.

قبل تخزين المواد التامة الصنع و تهيئتها للتسويق يتم مراقبة نوعية كل قطعة.

المطلب الرابع: ALFON و تسيير النوعية

أولاً: **الطريقة:** تتطلع ALFON إلى تحقيق التطوير الدائم و المستمر في ايطار الاحترام المطلق لتطبيقات التصنيع النوعية وذلك بتطبيق القواعد التالية:

- إطلاق نظام تسيير النوعية (SMQ) ب 2000-9001 في أبريل 2001 بمساعدة مكتب متخصص؛
- تكوين و توعية ايطارات و الأعوان المتمكنين داخل المؤسسة؛
- تكوين أعوان النوعية؛
- تحليل النوعية و تقديم الإرشادات؛
- تعيين مسؤول لتسيير النوعية و تحديد مهامه.

ثانياً: **السياسة النوعية:** تعتمد السياسة النوعية للمؤسسة على السهر لتحقيق رضا زبائنها من خلال تقديم منتوجات ذات جودة عالية و متطورة و تعتزم الادارة العامة تحقيق أهدافها النوعية من خلال:

- خلق عمل يساعد على تطوير المؤهلات التقنية لمستخدميها؛
- ضمان تكوين متمحور حول معارف و أدوات نوعية لمشاركة أحسن للمستخدمين في جميع العمليات؛
- السهر على ترسيخ ديناميكية التطور داخل المؤسسة؛
- تقييم مؤشر رضا الزبائن و تتبعه؛
- ترشيح ثقافة النوعية داخل المؤسسة.

ثالثاً: الأهداف

- اعتماد إستراتيجية تكوين مبنية على تقييم المؤهلات؛
- العمل على التطور الدائم المناسب لاحتياجات المؤسسة و الزبائن؛
- احترام المحيط؛

- تسجيل براءات الاختراع في الآجال المحددة.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية (ALFON)

المطلب الاول: نظام المعلومات

يجب التوضيح أولاً أن نظام المعلومات الخاصة بالمحاسبة في ALFON يمثل أحد أكبر الشبكات المعلوماتية التي تعتمد عليها المؤسسة و تتمحور هذه الشبكة على ثلاثة أهداف:

- إشعار المديرية العامة بحاجة المؤسسة بواسطة تقارير داخلية لتمكينها من تخطيط و مراقبة نشاطات المؤسسة؛

- إعطاء المعلومات الضرورية لأخذ القرارات و تهيئة السياسات و المشاريع الكبرى؛

- إشعار المساهمين و مؤسسات الدولة بالحالة المالية و التقارير المختلفة بالتسيير.

وتختلف أهداف المحاسبة العامة عن أهداف المحاسبة التحليلية فمعلومات المحاسبة العامة توجه الى المهتمين خارج المؤسسة ، كما تمثل عمادا للمعومة للقيام بالتحليل المالي.

- **أهداف المحاسبة التحليلية:** بصفتها موجهة إلى تسيير المؤسسات فعلى المحاسبة التحليلية تحقيق مختلف الأهداف.

• **القدرة على تحديد تكلفة الإنتاج و سعر البيع:** في اقتصاد السوق أسعار البيع عادة ما تحدد على إمكانات السوق (العرض و الطلب).

تكون تكلفة الإنتاج كسعر أدنى للبيع الذي من دونه نسجل خسارة و يمثل الفرق بين تكلفة الإنتاج و سعر البيع النتيجة في حالة عادية للاستغلال.

• **تقديم العناصر التبريرية لف و ترة المنتجات و الخدمات المباعة:** في بعض الحالات يجب على المؤسسة تبرير أسعار بيعها مثلاً:

- المؤسسات المستفادة من حق الحصرية في تسويق منتج أو خدمة (الماء، الغاز، الكهرباء، الهاتف...))

- تبرير لمصالح مراقبة الاسعار.

□ **تقديم العناصر أو القاعدة التبريرية في بعض حسابات الاصول:**

- الجرد الدائم للمخزون؛

- تقييم المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة و تكلفة الاستثمارات (انتاج المؤسسة لاستعمالاتها الخاصة).

□ تمكين مراقبة الأحوال الداخلية للاستغلال: في ايطار النشاطات و العمليات التي تقام داخل المؤسسة من طرف مختلف المصالح. تحدد المحاسبة التحليلية:

- التكاليف على مستوى كل مصلحة، و ضيفة، نشاط و وسيلة استغلال؛
- تكلفة التسيير و الانتاج و النتيجة على مستوى كل نشاط.
- و تكون النتائج التطبيقية هامة جدا على مستوى مراقبة المسؤوليات:
- كل رئيس مصلحة مسؤول على و حدته التسييرية حتى لا يتم التهرب من تحمل العواقب؛
- تحديد مردودية كل نشاط على حدى.

تعتمد مراقبة أحوال الاستغلال الداخلية أساسا على المقارنة بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المتوقعة.

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في تحديد و تسيير الميزانية التوقعية.

- تحديد المردودية و أخذ القرارات العقلانية.
- تسمح لنا المحاسبة التحليلية بدراسة المردودية على مختلف المستويات (الورشات، الاستثمارات، الطلبات، قطاعات و أو شعب الانتاج.)
- عامة المعرفة المعمقة لمختلف درجات المردودية في مراكز المؤسسة يساعد على أخذ قرارات عقلانية.
- تسريع أو ابطء و تيرة النشاط أو ايقافه أو البحث عن نشاطات جديدة.ذ المحاسبة التحليلية شرط مبدئي للتسيير العقلاني.

المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية

يوجد نظامين للمحاسبة التحليلية حسب العلاقات الموجودة بين المحاسبة العامة و التحليلية.

- **نظام المحاسبة التحليلية الملحق:** في هذا النظام تكون المحاسبة التحليلية ملحقه مباشرة بالمحاسبة العامة. يمكننا هذا النظام من تحليلي التكاليف و الانتاج في الايطار التوقع للمحاسبة العامة.
- **نظام المحاسبة المستقلة:** يعطي هذا النظام أكثر حرية و أحسن النتائج من حيث نوعية التدقيق في الحسابات .

التحول من المحاسبة العامة الى المحاسبة التحليلية

يتم عن طريق حسابات الرقم 90 التي تسمح بمراقبة التوازن بين المحاسبتين.

- 1- **طريقة تحديد التكاليف:** تحوز ALFON في دائرتها للمحاسبة و المالية مصلحة للمحاسبة التحليلية و الاستغلال و تتمثل مهامها الأساسية في حساب تكاليف المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة، تستعمل المؤسسة طريقة التكاليف الكاملة في حساب تكاليف الانتاج.

- 2- **طريقة مراكز التحليل:** تهدف هذه الطريقة الى معرفة أفضل لتطور مختلف هياكل المؤسسة.

➤ **اختيار مراكز التحليل:** قسمت المؤسسة الى أقسام كل نشاط يكافئ على الاقل قسم مشابه له وتم تغيير تسمية القسم المشابه الى تسمية مركز التحليلي و هناك صنفين من المراكز.

أ- **المراكز الأساسية:** تقوم بالانتاج المباشر للمنتجات المسوقة يتم احسان التكاليف مباشرة، ثم تضاف اليها تكاليف غير مباشرة بعد مرورها من مراكز ملحقة تم اختيار المراكز الاساسية حسب قربها من نشاط الانتاج و تتمثل هذه المراكز في:

- مركز التموين؛
- المراكز المتعلقة بنشاط الإنتاج:
- مراكز مسبكة حديد الزهر؛
- مراكز تصنيع النواة؛
- مراكز مسبكة الفولاذ؛
- مراكز تهذيبالحواف؛
- مراكز الالمنيوم/ البرونز؛
- مراكز التصنيع؛
- مراكز المرجلة؛ مراكز البيع.
- مراكز البيع.

ب - **المراكز الملحقة:** لا تنتج منتجات موجهة للبيع لكنها تشارك بطريقة غير مباشرة في العملية الانتاجية يتم اختيار المراكز الملحقة بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتمثل في:

- مراكز الصيانة؛
- مراكز المديرية العامة؛
- مراكز مديرية المحاسبة و المالية؛
- مركز الموارد البشرية؛
- مركز المراقبة؛
- مركز مكتب الدراسات.

➤ **اختيار مفاتيح التوزيع:** لتوزيع تكاليف الانتاج غير المباشرة على مختلف المراكز نستعمل مفاتيح على شكل نسب مئوية يكون مجموعها مساويا ل 100% و تتمثل صعوبة في هذه الطريقة في مبدأ صحة هذه المفاتيح لمسؤولي المراكز المختلفة يجب أن تستند قيمة كل مفتاح في حدود الممكن على عناصر عقلانية) التسخين نسبي للأحجام المسخنة ، التنضيف نسبي للمساحات المعنية)...

➤ **اختيار وحدات العمل:** توجد مجموع التكاليف المكونة لمركز التحليل الى موضوع الانتاج (المنتج) عن طريق وحدة العمل المعبر عنها بالوحدة الفيزيائية الملموسة أو النقدية حيث تمكنا هذه الاخيرة من حساب تكلفة وحدة العمل و يستقبل كل منتج نصيبه من التكاليف.

المطلب الثالث: مخطط المحاسبة التحليلية

أولاً: تحديد مخطط المحاسبة التحليلية: تحوز ALFON على مخطط محاسبة تحليلية خاص بها يحتوي على حسابات كثيرة نظرا لكثرة أصناف النتوجات التي تنتجها يعتبر هذا المخطط ضروريا في اطار اعادة ترتيب التكاليف في المحاسبة العامة حسب النشاط.

تصنيف التكاليف في المحاسبة العامة في القسم 6 وهي:

- 60 بضاعة مستهلكة؛
- 61 مواد و لوازم مستهلكة؛
- 62 خدمات؛
- 63 مصاريف المستخدمين؛
- 64 ضرائب و رسوم؛
- 65 أعباء مالية؛
- 66 أعباء أخرى؛
- 68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات؛
- 69 اعباء خارج الاستغلال.

و يعاد ترتيب هذه التكاليف حسب مراكز توجيهها داخل المؤسسة:

- حسب النشاط؛
- حسب المنتج أو مجموعة منتوجات؛
- حسب الورشة.

يحدد هذا المخطط الاقسام الرئيسية، الاقسام الملحقة، المنتوجات، المخزونات، تكاليف المنتوجات المباعة التي يتم فيها حساب تكاليف المحاسبة العامة.

كما يمكن منح حساب تحليلي لقسم أو منتج جديد غير معلن عنه مسبقا في المخطط يكفي لذلك تحديده كقسم ملحق أساسي أو منتج...

المخطط التحليلي المعتمد يسير أساسا على.

1/ هيكل تنظيم الوحدة؛

2/ السيرورة التكنولوجية؛

3/ الهيكل و الترميز المستعملين للحسابات التحليلية.

ثانيا: هيكل الحسابات التحليلية: يتكون الترميز المستعمل لكل الحسابات التحليلية من 10 أرقام

1/2/3/4/5/6/7/8/9/10

الموقع 1: يدل على القسم (التحليل) للحساب يساوي دائما 9

الموقع 2: كل رقم يرمز الى صنف الحساب القسم التحليلي "9" للموقع

الاول:

- حساب جارية..... 90
- الاقسام الثانوية..... 91
- الاقسام الرئيسية..... 92
- المنتجات..... 93
- المخزونات..... 94
- منتجات مباحة (عائد الربح)..... 95
- الانحرافات..... 96
- فرق المعالجة المحاسبية..... 97
- النتائج..... 98

الموقع 3 إلى 7: حسب تركيب كل نوع من الاقطاعات السابقة:

- أ- حسابات جارية) 90(: بناء على قاعدة حسابات PCN:
- الاستهلاكات.....9061000
- الخدمات..... 9062000
- اعباء المستخدمين..... 9063000
- ضرائب و رسوم..... 9064000
- أعباء مالية..... 9065000
- أعباء مختلفة.....9066000
- الايعانات الاهتلاكات و التموينات.....9068000
- أعباء خارج الاستغلال.....9069000
- مبيعات البضائع.....9070000
- منتجات مباعه..... 9071000
- منتجات مخزنة.....9072000
- منتجات المؤسسة لنفسها.....9073000
- خدمات مقدمة.....9074000
- تحويلات أعباء المنتجات.....9075000
- العوائد المالية..... 9076000
- المنتجات المختلفة..... 9077000
- تحويلات أعباء الاستغلال.....9078000
- منتجات خارج الاستغلال..... 9079000

- ب-الأقسام الثانوية (91) :

الموقع 3: المديرية العامة

الموقع 4: مخصص للمديريات

الموقع 5: مخصص للدوائر

الموقع 6:مخصص للمصالح

الموقع 7 : مخصص للاقسام

ج- الاقسام الرئيسية (92) ، المنتوجات(93) و المخزونات(94)

د- سعر تكلفة المنتوجات المباعة (95)، النتائج(98) .

و- فرق الادخالات: فرق المعالجة الحاسبية(97)

الموقع 8 إلى 10: في حالة تفرع مشروع إلى مشاريع مختلفة فيرمز لكل مشروع برقم معين لتوجيه

التكاليف إليه. **المبحث الثالث: حساب تكلفة الانتاج**

وقع اختيارنا على المنتج (شمعدان " LILIA") لاستبيان طريقة حساب تكلفة انتاج المنتوجات المصنعة.

المطلب الاول: الخصوصيات التقنية لمنتوج شمعدان " LILIA"

يعتبر المنتج " شمعدان LILIA" من بين أكثر المنتوجات الموجهة للتأثيث و التزيين العمراني التي يتم تصنيعها من طرف الشركة و تتميز بما يلي:

- المواد الاولية: حديد الزهر؛
- الوزن الاجمالي: 698,50 كلغ؛
- الارتفاع: 67,7 متر؛ - عدد القطع: 6 قطع (RO6, F42, F36, F23, F14, B6) موصولة بالبراغي؛ - مثبتة في الارض بواسطة سخان معدنية؛
- 02 علب نوع "RIVERA" من ماركة ايطاليا من الالمنيوم و ميكانو سودي ؛
- RIVERA. شعالين

➤ **معطيات الاستغلال الخاصة بصناعة - شمعدان LILIA-:** فيما يلي المبالغ الخاصة بشهر فيفري 2005 بالدينار الجزائري.

- المواد الاولية: حديد الزهر FM
- قطعة B6 تستلزم 340 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F15 تستلزم 168 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F23 تستلزم 81 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F36 تستلزم 53 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F42 تستلزم 51 كلغ من الفولاذ FM
- الكرية RP6 تستلزم 5.5 كلغ من الفولاذ FM

- تكاليف اليد العاملة المباشرة (جدول رقم 21): تكاليف اليد العاملة المباشرة

الاقسام	تكاليف	ساعة او كلغ	تكلفة وحدات العمل(دج/ساعة او كلغ)
قولبة يدوية حديد	24325,16	247,5H	98,28
الزهر قولبة آلية	258985,96	87116,94KG	2,97
حديد الزهر قولبة	344940,26	34235,8KG	10,08
آلية فولاذ ترميل	172734,74	174732KG	0,99
D7MF	190891,85	51603KG	3,70

- ورشة تصنيع النواة: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 2.60 ساعات
- F15 : 3 ساعات
- F23 : 5.25 ساعات
- F42 : 3.5 ساعات
- RP6 : 0.41 ساعات

- ورشة حذف الحواف: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 5.3 ساعات
- F15 : 4.18 ساعات
- F23 : 1.54 ساعات
- F36 : 1.70 ساعات
- F42 : 1.90 ساعات
- RP6 : 0.08 ساعات

ورشة التصنيع: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 10 ساعات
- F15 : 12 ساعات
- F23 : 9 ساعات

- F36 : 13.5 ساعات
- F42 : 9 ساعات
- RP6 : 0.5 ساعات

ورشة المرجلة: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الى الاوقات التالية:

- B6 : 0.5 ساعات
- F15 : 0.75 ساعات
- F23 : 0.5 ساعات
- F36 : 0.75 ساعات
- F42 : 0.5 ساعات
- RP6 : 0.25 ساعات

طبيعة تكلفة الوحدة العلمية في كل وحدة تحليل هي:

- مسبكة حديد الزهر: كلغ من الزهر؛
- تصنيع النواة: ساعات العمل المباشر؛
- مسبكة الفولاذ: كلغ من Acier؛
- حذف الحواف: ساعات العمل المباشر؛
- البرونز و الالمونيوم: كغ من البرونز/ الالمونيوم؛
- التصنيع: ساعات العمل المباشر؛
- المرجلة: ساعات العمل المباشر؛
- التموين (التزويد): 1 دينار من المادة المشتريات؛
- البيع: 100 دينار من رقم الاعمال.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة الانتاج لشمعدان LILIA

أولاً: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم 22 : توزيع الأعباء غير المباشرة

المراكز الثانوية

مكتب الدراسات	مراقبة	ادارة المواد البشرية	ادارة المالية المحاسبية	ادارة عامة	صيانة	حسابات التكاليف (الأعباء)	
5672.73	31019.44	40816.89	6870.81	24955.91	18802.72	مواد و لوازم	61
00	00	219092.50	00	00	27700.00	مستهلكة خدمات	62
262299.84	270217.01	995142.78	316308.52	389997.88	542634.69	اعباء	63
3859.99	3979.50	8692.07	4627.97	5715.09	8062.57	المستخدمين	64
00	00	00	189845.84	00	00	ضرائب و	65
22257.53	17042.24	131728.69	43507.83	67485.70	48171.40	رسوم	66
3821.67	251834.01	127909.14	18986.84	68416.29	159831.36	مصاريف مالية اعباء مختلفة	68
297911.76	574092.20	1713227.91	390301.97	.075655 87	805202.74	المجموع بعد التوزيع الاولي	
						صيانة (1)	
						م ع + مح مالية + إم ب (2) مكتب الدراسات + مراقبة (3)	
أنظر التوزيع في الصفحة التالية							

تكلم

المراكز الاساسية										
المجموع	بيع	تموين	مرحلة	تصنيع	البرونز /الالمونيوم	حذف الحواف	مسبكة الفولاذ	تصنيع النواة	مسبكة حديد الزهر	
4161877.21	19191.36	28724.49	264778.15	124786.65	359611.40	459040.44	996566.56	183727.81	1597311.85	61
586292.50	75500.00	00	44000.00	44000.00	00	00	88000.00	00	88000.00	62
7659301	347637.62	246191.47	836271.08	815262.20	108508.68	569087.11	470996.92	332336.26	1156409.32	63
456359.29	5110.38	3632.81	156413.85	27125.19	6045.87 00	8338.07	144641.71	4896.87	65217.36	64
189845.84	00	00	00	00	8802.88	00	00	88	00	65
964661.91	53746.12	22336.51	110925.68	87963.61	3775.08	53216.63	103916.62	32327.89	161232.64	66 68
1390081.60	15014.34	43825.15	109520.57	136412.02		157202.68	181107.98	7485.98	104938.49	
15408419.78	516199.82	344710.43	1521909.32	1235549.66	486743.90	1246884.93	1985229.79	560774.81	3173109.66	مجموع
805202.74	-	-	120021.67	97438.62	38385.87	98332.55	156560.32	44224.14	250239.57	(1)
2660100.75	-	-	396508.52	321902.21	126813.14	324855.43	517219.07	146100.68	826701.70	(2)
872003.96			129978.91	105522.32	41570.44	106490.41	234512.93	47893.06	270999.94	(3)

	516199.82	344710.43	2168418.43	1760412.80	693513.36	1776563.31	2893522.11	798992.70	4521050.88	4) مجموع
	250392.93	4978978.8	3830	3528	1582.10	200900.20	34449	1217.75	112892.7	(5)
	2.06	0.07	566.17	498.98	438.35	416.28	83.99	656.12	40.04	(6)

(4): المجموع بعد التوزيع الثانوي

(5): عدد وحدات الانجاز

(6): التكلفة الوحديية الانجاز

(1): توزيع قسم الصيانة

(2): توزيع مراكز (م ع + م/مح + موارد بشرية)

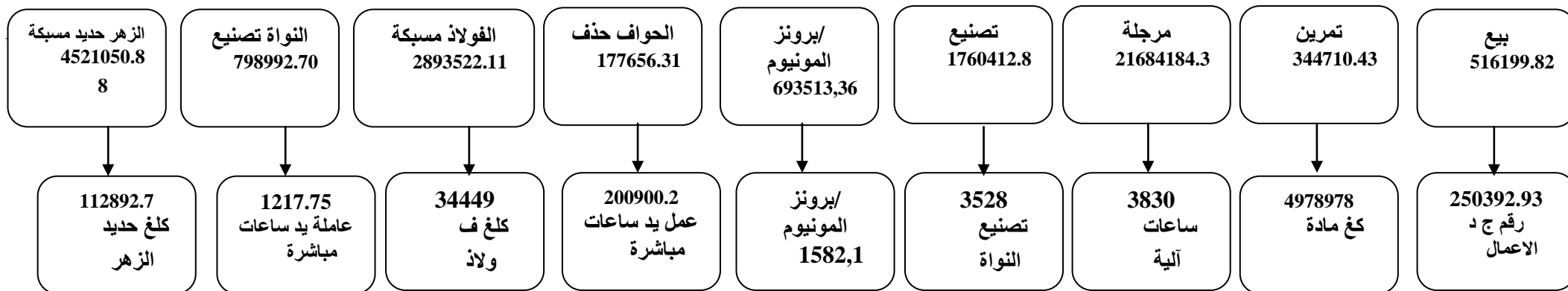
(3): توزيع مراكز مكتب الدراسات + المراقبة

شرح جدول توزيع التكاليف غير المباشرة:

- تسمح طريقة مراكز التحليل بتوزيع التكاليف غير المباشرة في مختلف المراكز وزيادتها إلى مختلف التكاليف.
- يتمثل التوزيع الأول في تقسيم تكاليف المحاسبة العامة (61 إلى 68) على مختلف المراكز الأساسية و الثانوية.
- تضاف قيمة التكاليف بعد المرحلة الثانية من التوزيع إلى مختلف تكاليف المنتوجات حسب مفاتيح توزيع تحت تسمية " تكلفة وحدة العمل."

الشكل رقم (20) : بيان نظام تحديد التكاليف

أعباء غير مباشرة



تكاليف غير مباشرة

تكاليف مباشرة

مواد أولية

يد عاملة
مباشرة

ثانيا: ثمن شراء المادة الاولية) تكاليف الشراء المباشرة: (يتكون حديد الزهر الميكانيكي من سبعة مواد أولية ما يعني أن تكلفة شرائه تساوي مجموع أثمان شراء كل مادة أولية كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 23: ثمن شراء المادة الاولية

حديد الزهر الميكانيكي			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
399863.1	07	57123.3	- Ferraille
45673.46	43.54	1049	- Briquette
874169.99	44.17	19791.03	- Coke
46.11	46.11	01	- Flux
164.4	1.37	120	- Castine
582.68	145.67	04	- Inoculan
65.49	65.49	01	- Aluminium
1320565.23	16.34	80822.4	سعر الشراء

تمثل قيمة 34,16 دج تكلفة شراء وحدة (بدون احتساب التكاليف غير المباشرة للشراء) من حديد الزهر الميكانيكي FM التي تم حسابها بتقسيم مجموع أثمان شراء المواد الاولية (1320565,23) على كمية حديد الزهر المتحصل عليه: $80822,4 / 1320565,23 = 34,16$ دج/كلغ.

ثالثا: تكلفة شراء حديد الزهر الميكانيكي FM المستهلك: هو مجموع تكلفة شرائه تضاف اليه تكاليف الشراء غير المباشرة.

سنقوم بحساب تكلفة شراء حديد الزهر الميكانيكي FM المستعمل لانتاج كل قطعة من منتج " شمعدان LILIA " في الجداول الآتية:

للتذكير فان كل قطعة B6 تستلزم استعمال 340 كلغ من حديد الزهر الميكانيكي FM و انتجت المؤسسة قطعتين ،الكمية المستعملة من حديد الزهر FM تساوي 680 كلغ أي 340×2 .

B6 لكل قطعتين مصطنعتين			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11111,2	16,34	680	حديد الزهر الميكانيكي (340x2 كلغ)
777,78	0,07	11111,2	أعباء الشراء غير المباشرة
11888,98	17,48	680	تكلفة الشراء

طبيعة وحدة العمل في مركز التموين = 1 دج من المادة المشتريات (11111,2) و تكلفة وحدة العمل تساوي 07,0 مبلغ الاعباء غير المباشرة لهذه القطعة = 777,78 دج أي $11111,2 \times 0,07$.

تكلفة شراء حديد الزهر FM = 11888,98 دج / 680 كلغ أي كلغ من حديد الزهر FM = 48,17 دج.

F15 لكل قطعة مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8235,36	16,34	504	حديد الزهر الميكانيكي (3 × 168 كلغ)
576,48	0,07	8235,36	أعباء الشراء غير المباشرة
8811,84	17,48	504	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F23 تستعمل 81 كلغ من حديد الزهر FM

F23 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
9264,78	16,34	567	حديد الزهر الميكانيكي (7 × 81 كلغ)
648,53	0,07	9264,78	أعباء الشراء غير المباشرة
9913,31	17,48	567	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F36 تستعمل 35 كلغ من حديد الزهر FM

F36 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6062,14	16,34	371	حديد الزهر الميكانيكي (7 × 53 كلغ)
424,35	0,07	6062,14	أعباء الشراء غير المباشرة
6486,49	17,48	371	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F42 تستعمل 51 كلغ من حديد الزهر FM

F42 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
5833,38	16,34	357	حديد الزهر الميكانيكي (7 × 51 كلغ)
408,34	0,07	5833,38	أعباء الشراء غير المباشرة

6241.72	17.48	357	تكلفة الشراء
---------	-------	-----	--------------

كرية واحدة RP6 تستعمل 5.5 كلغ من حديد الزهر FM

كرية RP6 لكل 01 كرية مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
89.87	16.34	5.5	1 × 5,5 MAIF) كلغ)
6.29	0.07	89.87	أعباء الشراء غير المباشرة
96.16	17.48	5.5	تكلفة الشراء

رابعاً: **تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف**: تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة (FM) تضاف إليها الأعباء المباشرة للإنتاج (قسم الترميل M7) تضاف إليها الأعباء غير المباشرة للإنتاج (ورشة مسبكة حديد الزهر و تصنيع النواة) أ- تكلفة إنتاج قطعة B6 قبل حذف الحواف

(2) B6 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11886.4	17.48	680	مواد مستهلكة أعباء مباشرة:
673.2	0.99	680	ترميل
2516	3.7	680	7M أعباء غير مباشرة:
27234	40.05	680	مسبكة حديد الزهر
1705.91	656.12	2.6	تصنيع النواة
44015.51	22007.76	0.2	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

تمثل أعباء اليد العاملة في ورشة الترميل و التي تقوم بقبولة القطع المصنعة باستعمال الطاولة M7، الأعباء المباشرة للإنتاج.

طبيعة وحدة العمل في مركز مسبكة حديد الزهر هي كلغ من حديد الزهر المستهلك، تحتسب أعباء هذا المركز كما يلي:

ضرب 680 كلغ من FM في 05,40 (تكلفة وحدة العمل) = 27234 لتصنيع قطعتين من B6 .

نفس الطريقة لمركز تصنيع النواة:

ساعات العمل اللازمة لتصنيع 656,12 (× 64,2) B6 دج الذي يمثل تكلفة وحدة العمل =

1705,91 دج تكلفة إنتاج الوحدة: قبل حذف الحواف يساوي 22007,67 دج للقطعة أو

44015,51 للقطعتين.

ب - إنتاج F15 قبل حذف الحواف:

F15)3 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8809.92	17.48	504	مواد مستهلكة <u>أعباء مباشرة:</u>
498.96	0.99	504	ترميل
1864.8	3.7	504	7M <u>أعباء غير مباشرة:</u>
20185.2	40.05	504	مسبكة حديد الزهر
1968.36	656.12	03	تصنيع النواة
33327.24	11109.08	03	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

تكلفة إنتاج

ت - تكلفة إنتاج F23 قبل حذف الحواف:

23F)7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
9911.16	17.48	567	مواد مستهلكة <u>أعباء مباشرة:</u>
561.33	0.99	567	ترميل
2097.9	3.7	567	7M <u>أعباء غير مباشرة:</u>
22708.35	40.05	567	مسبكة حديد الزهر
3444.63	656.12	5.25	تصنيع النواة
(567)	07	81	Rebut(01×81kg)
38156.37	6359.40	06	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
25437.6	6359.40	04	قطعة غير مراقبة
12718.8	6359.40	02	قطع جيدة

كزن القطع غير المراقبة و لا يمكن أن تمر إلى المرحلة الثانية للإنتاج قبل مراقبتها ويتم مراقبتها في حالة استعمالها. د- تكلفة إنتاج F36 قبل حذف الحواف:

36F)7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6485.08	17.48	371	مواد مستهلكة <u>أعباء مباشرة:</u>
367.29	0.99	371	ترميل
1372.7	3.7	371	7M <u>أعباء غير مباشرة:</u>
14858.55	40.05	371	مسبكة حديد الزهر
2296.42	656.12	3.50	تصنيع النواة
25380.04	3625.72	07	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
14502.88	3625.72	04	قطعة غير مراقبة
10877.16	3625.72	03	قطع جيدة

ث - تكلفة إنتاج F42 قبل حذف الحواف:

F42)7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6240.36	17.48	357	مواد مستهلكة <u>أعباء مباشرة:</u>
.35343	0.99	357	ترميل
1095.99	3.7	357	7M <u>أعباء غير مباشرة:</u>
14297.85	40.05	357	مسبكة حديد الزهر
2296.42	656.12	3.50	تصنيع النواة
(357)	07	51	Rebut(01×81kg)
23927.05	3987.84	06	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
15951.36	3987.84	04	قطعة غير مراقبة

7975.68	3987.84	02	قطع جيدة
---------	---------	----	----------

انتاج كرية قبل حذف الحواف RP6

كرية 1 (RP6) قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
96.14	17.48	5.5	مواد مستهلكة <u>أعباء مباشرة:</u>
5.45	0.99	5.5	ترميل
20.35	3.7	5.5	7M <u>أعباء غير مباشرة:</u>
220.28	40.05	5.5	مسبكة حديد الزهر
269.01	656.12	0.41	تصنيع النواة
611.23	611.23	01	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

خامسا: تكلفة إنتاج بعد حذف الحواف:

تكلفة إنتاج بعد حذف الحواف = تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف + الأعباء غير المباشرة لورشة حذف الحواف.

يتم حساب الأعباء غير المباشرة لمركز حذف الحواف بضرب عدد ساعات العمل (3,5 ساعة) في تكلفة وحدة العمل في المركز أي: $2206,28 = 3,5 \times 416,28$ دج .

أ- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف B6 :

B6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
44015.51	22007.76	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
2206.28	416.28	5.3	حذف الحواف
46221.79	23110.90	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف هي 23110,90 دج القطعة تصبح 26221,79 دج/02.

ب - إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف
:F15

F 5			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
33327.24	11109.08	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
1740.05	416.28	4.18	حذف الحواف
35067.29	11689.10	03	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

ت - تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف
:F23

F 3			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
12718.8	6359.40	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
641.07	416.28	1.54	حذف الحواف
13359.87	6679.94	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

د- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف F36 :

F 36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
10877.16	3625.72	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
707.68	416.28	1.7	حذف الحواف
11584.84	3861.61	03	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

ث - تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف

F42:

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
7975.68	3987.84	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
453.75	416.28	1.09	حذف الحواف
8429.43	4214.72	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

انتاج كرية بعد حذف الحواف RP6:

RP6 كرية			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
611.23	611.23	01	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
33.30	416.28	0.08	حذف الحواف
644.53	644.53	01	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

سادسا: **تكلفة الإنتاج بعد التصنيع:** هو مجموع تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف تضاف اليه الاعباء غير المباشرة للإنتاج (ورشة التصنيع و المرحلة)

اعباء غير مباشرة للتصنيع 4989,80 دج = 10 ساعات عمل × 498,98) تكلفة وحدة

العمل. (أعباء غير مباشرة للمرحلة 51494,68 دج = 5,0 ساعات عمل × 566,17)

تكلفة وحدة العمل.)

أ- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع B6:

B6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
46221.79	23110.90	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
4989.8	498.98	10	تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرجلة
51494.68	25747.34	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع 25747,34 دج للقطعة أي: 51494,68 دج / 2) نفس طريقة الحساب لبقية القطع.

ب - إنتاج الوحدة بعد التصنيع
:F15

F 5			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
35067.29	11689.10	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
5987.76	498.98	12	تصنيع
424.63	566.17	0.75	مرجلة
41479.68	13826.56	03	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ت - تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع

:F23

F 3			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	

13359.87	6679.94	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
4490.82	498.89	09	تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرحلة
18133.78	9066.89	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ث - تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع

F36

F36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11584.84	3861.61	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
6736.23	498.98	13.5	تصنيع
424.63	566.17	0.75	مرحلة
18745.7	6248.57	03	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

انتاج الوحدة بعد التصنيع F42

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8429.43	4214.72	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف <u>أعباء مباشرة:</u>
4490.82	498.98	09	تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرحلة
13203.34	6601.67	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ح - تكلفة إنتاج كرية بعد التصنيع RP6

R 6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	

644.53	644.53	01	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف أعباء مباشرة:
249.49	498.98	0.5	تصنيع
141.54	566.17	0.25	مرجلة
1035.56	1035.56	01	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

سابعاً: حساب تكلفة الوحدة الوسطية:

لتقييم مخزوناتها تقوم المؤسسة بحساب تكلفة الوحدة الوسطية.

تكلفة وحدة وسطية = قيمة المخزون اللبدائي + المخزون الجديد / كمية المخزون البدائي +
كمية المخزون الجديد تكون بطاقة المخزون كالآتي:

أ- بطاقة المخزون للوحدة B6:

B 6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
51494.68	25747.34	02	تكلفة إنتاج
243913.7	24391.37	10	مخزون بدائي
295408.38	24617.37	12	المجموع
246173.7	24617.37	10	المستخرجات
49234.74	24617.37	2	مخزون نهائي

بتطبيق طريقة حساب تكلفة الوحدة الوسطية: $295408,38 = 24617,37$ دج / 12 سجلت المؤسسة خلال شهر فيفري طلبية من 10 شمعدانات LILIA ما يعني أنها تحتاج الى 10 وحدات من كل قطعة

(RP6, F42, F36, F23, F15, B6) ما يمثل مخزونات الشهر. المخزون النهائي يساوي باقي القطع المصفاة في نهاية الشهر (القطع المنتجة + المخزون النهائي - المخزون المستخرج ب - بطاقة المخزون للوحدة F15:

F 5			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
41479.68	13826.56	03	تكلفة إنتاج
212038.2	17669.85	12	مخزون بدائي
253517.88	16901.19	15	المجموع
2535178.8	16901.19	10	المستخرجات
84505.95	16901.19	5	مخزون نهائي

ت - بطاقة المخزون للوحدة F23

F :3			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
18133.78	9066.89	02	تكلفة إنتاج
145265.68	8545.04	17	مخزون بدائي
163399.46	8599.97	19	المجموع
85999.7	8599.97	10	المستخرجات
77399.73	8599.97	9	مخزون نهائي

خ - بطاقة المخزون للوحدة F36

F :6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
18745.7	6248.57	03	تكلفة إنتاج
73226.23	6656.93	11	مخزون بدائي

91971.93	6569.42	14	المجموع
65694.2	6569.42	10	المستخرجات
26277.68	6569.42	4	مخزون نهائي

هـ - بطاقة المخزون للوحدة F42

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
13203.34	6601.67	02	تكلفة إنتاج
76764.72	6397.06	12	مخزون بدائي
89968.06	6426.29	14	المجموع
64262.9	6426.29	10	المستخرجات
25705.16	6426.29	4	مخزون نهائي

د - بطاقة المخزون للكرية RP6

كرية RP6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
1035.56	1035.56	01	تكلفة إنتاج
7316.12	522.58	14	مخزون بدائي
8351.68	556.78	15	المجموع
5567.8	556.78	10	المستخرجات
2783.9	556.78	5	مخزون نهائي

المطلب الثالث: حساب تكلفة إنتاج و النتيجة التحليلية لشمعدان LILIA

F 6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
24617.37	24617.37	01	B6
16901.19	16901.19	01	F15
8599.97	8599.97	01	F23
6569.42	6569.42	01	F36
6426.29	6426.29	01	F4
556.78	556.78	01	كرية RP6
99.96	498.98	02 h	التركيب
2000			البرعي
1000			ساق معدني
67668.98	67668.98	01	تكلفة إنتاج

تكلفة إنتاج شمعدان LILIA = تكلفة إنتاج القطع (F6, F15, F23, F36, F42, RP6) + أعباء تركيب القطع + تكلفة شراء البرغي و السيقان الحديدية.

أولاً: **تكلفة الإنتاج:** يتكون شمعدان LILIA من القطع (F6, F15, F23, F36, F42, RP6)، قطعتين من شعال RIVIERA و قطعتين ألمنيوم RIVIERA هتان الأخيرتين ليستا من إنتاج ALFON و ليس لها أي هامش ربح. ثمن شراء الشعال = 18000 دج وقطعة الألمنيوم = 10500 دج.

تكلفة إنتاج الشمعدان محسوبة في الجدول التالي:

المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
67668.98	67668.98	1	تكلفة الإنتاج
2495.18	2.06	1211.25	أعباء غير مباشرة للبيع
70164.16	70164.16	01	تكلفة الإنتاج

طبيعة وحدة العمل في مركز البيع = 100 دج رقم أعمال

الأعباء غير المباشرة للبيع = 1211,25 (رقم أعمال 100 ($06,2 \times$) تكلفة

وحدة العمل. (ثانيا: -النتيجة التحليلية:

تبيع ALFON الشمعدان LILIA) بدون الشعال و قطعة الالمنيوم(ب

121125دج حساب النتيجة هو كما في الجدول التالي:

المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
121125	121125	01	رقم الأعمال
70164.16	70164.16	01	تكلفة الإنتاج
50960.84	50960.84	01	النتيجة

النتيجة بعد بيع الشمعدان هي = 50960,84دج، ما يعني هامش ربح مقدر ب : 42%

{ 100/) 121125/50960,84 (}

الخاتمة:

- عند دراسة حالة مؤسسة ALFON نجد الإشكالية التقليدية لحساب تكاليف المؤسسة التي تنتج مواد نهائية انطلاقاً من مواد أولية، تمر على عدة مراحل.
- دورة الاستغلال للمؤسسة تمر بعدة مراحل متلاحقة تتصل بتكاليف متتالية.
- تكمن الأهمية في أننا نمر من حساب تكلفة إلى أخرى (نتبع مراحل سير الاستغلال) بجمعنا تكاليفها.
- القطع المنتجة (RP6, F42, F36, F23, F15, B6) تستعمل في تصنيع شمعدان تخزينها بعد تصنيعها ثم تركيبها حسب ترتيب طلب الشراء الذي تصل من الزبون.
- تضارب الأسواق بارتفاع و انخفاض الأسعار يجبر المؤسسة على تخزين المواد الأولية لتفادي الانقطاع في دورة الإنتاج و المنتوجات النهائية.
- تسمح بطاقات المخزون من حساب التكلفة الوحيدة المتوسطة و تزيد من قيمة مخرجات المخزونات.
- طريقة التكاليف الكلية التي تستعملها ALFON لحساب تكاليف منتجاتها، لديها إمكانية الوصول للنتائج التحليلية الخاصة بالحساب الشبه إجمالي لأعباء المؤسسة. تفسير هذه الأخيرة يمكن مع ذلك أن يظهر بجد دقة في ظل الشروط الضرورية لتحليلات مكملة.
- بسعر البيع هذا) 121125دج (ALFONتحقق هامش جد مريح من الشمعدان 42) LILIA %).
- عملياً هذا الهامش يعتبر جد عالي، هذا ما يدفعنا لطرح السؤال التالي:
- كل مؤسسة يمكن سوء تقدير أو حسن تقدير لتكاليف منتجاتها، المؤسسات ذات سوء تقدير لتكاليفها، بيع منتجاتها في خطر بيع منتوجات بخسارة.
- المؤسسات ذات سوء تقدير تكاليفها في خطر فقدان حصص في السوق لبيع منتجاتها بغلاء.
- في كلتا الحالتين لدينا الثقة في حصة التكلفة المباشرة للمنتوج، لان الأعباء المباشرة يمكن تصنيع دون صعوبات. بالعكس، لسنا متوكدين أن المحاسبة تقيس بدقة حصة موارد غير مباشرة لمستهلك من كل منتوج، إذن من المهم تطوير طريقة توزيع الأعباء غير مباشرة .

الخاتمة

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 بالإضافة إلى طريقة محاسبة الأنشطة ABC كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في المؤسسات لاتخاذ قرارات أكثر وضوحاً 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 أيضاً 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 التحليل 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 مكمل لها؛

كغ يره - 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 كالمنافسة، 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 وآفاقها

العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة التسيير وذلك بتوعية الأفراد

وتحسسيهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح؛
-التنسيق بين المؤسسات والجامعات في ميدان المعلومات ومحاولة الإمام بكل التطورات الحاصلة على
المستويين؛ إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة
التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.
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"

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 المنهل اللبناني، بيروت، 2008
- 5- بوعلام بوشاشي، "الرائد في المحاسبة"، دار الملكية، الجزائر
- 6- بويعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 .
- 7- جبرائيل جوزف، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وااثبات"، 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 لبيهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
- 12- سليمان قداح، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سوريا، 1976
- 13- سليمة طبايبي وسعيدة بورديمة، "دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945 ، قائمة، الجزائر.
- 14- صالح الزرق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملية، دار زهران، عمان، 1997
- 15- صلاح القادر النعيمي، "الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- قائمة المراجع المحاسبة التحليلية كأداة للمحاسبة ومراقبة التسيير
- 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 وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001
- 19- عبد المقصود ديبان، " 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

-
- 24- فايز الزغبي ومحمود إبراهيم عبيدات، " الإدارة الحديثة"، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1997
- 25- محمد السعيد اوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزء الأول
- 26- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان
- 27- محمد خليل، "التكاليف في الوحدات الصناعية" .
- 28- محمد رفيق الطيب، " مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية
- 29- محمد فيومي محمد، " أصول محاسبة التكاليف"، المكتب الجامعي الجديد، 1999
- 30- ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة" دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998
- 31- ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر .
- 32- ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، 1988
- 33- ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، الجزء الأول، دار البحث، 1988
- 34- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية المؤسسة العمومية – في الجزائر"، دار المحمدية العامة، الجزائر

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

- 01- ABDELAH BOUCHAB, Comptabilité analytique d'exploitation, FD/ berti France
- 02- A . CIBERT ,comptabilité analitique de gestion, Dunod, Paris, 1986
- 03- AZAN Bechkir Merzouk, « comptabilité générale et approfondi », 2004, n.c Belaid
- 04- B & F. Grandgouillot, l'essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino
- 05- C. LESAGE, « Traitement de l'information imparfaite et analyse de couts application au model cout – volume- profit », 1999
- 06- Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001
- 07- HAMINI , « L'audit comptable et finance », Berti Editions, Alger, 1ere édition, 2001
- 08- LASARG , comptabilité analytique, Imprimerie, ES- salm, 2001
- 09- Laurent Ravignon et d'autres, Gestion par activités, la méthode ABC/ ABM, 5 éd, Organisation, Paris, 2001
- 10- Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris, 2001
- 11- P . GET et G CHA, comptabilité analyyique , édition economica, 2001
- 12- P. MEVELLEC et G. ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990, P. 528
- 13- P .ZERMATI , pratique de la gestion des stocks , dunod, 2001
- 14- T. SAADA et les autres, Comptabilité analytqiue et contrôle de gestion, Editions vuibert, 1995.
- 15- T .ZITOUME , Comptabilité analytique, Berti, édition, Alger, 2003
- 16- Xavier BOUIN,François- Xavier Simon, Tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002

المذكرات

- 1- 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
- 2 -حنيفة بن ربيع، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تخليص التكاليف، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003
- 3- درحمون هلال، " المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004 - 2005
- 4- 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 .
- 5 -طرايبية أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2002 / 2003 ، الجزائر
- 6- مرابطي نوال، " أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005 - 2006
- 7- مذكرة ليسانس، " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير "، فرع التسيير، دفعة 2001
- 8- نقلا من رسالة الماجستير ل: بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2002

المقالات، الدروس، المجلات و الملتقيات

1- تحليل الاستغلال، التحليل المالي والمحاسبة التحليلية (السنة الثالثة من التعليم الثانوي)

2- دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2012 - 2013 .

3- محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية "، مقال منشور على موقع

« com.www.arabsatsr