

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة

تحت إشراف الأستاذ:
قويدح جمال

مقدمة من طرف الطالب
عبد العزيز الطيب

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			
مقررا			
مناقشا			

الخاتمة

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وبالنظر إلى الطرق المتجددة التي تستعملها المحاسبة التحليلية والتي تمثل في نفس الوقت تطوراً يمكن تنوع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة.

فطريقة التكلفة الحقيقية تتيح متابعة ومسايرة التكاليف كما هي تاريخياً، فهي تواكب المحاسبة العامة من حيث الغرض غير أنها تتيح في الآجال القصير التعرف على مسار تطور التكاليف. وإذا كان الهدف تحليلياً أكثر فإن طريقة التحميل العقلاني التي جاءت لتقدم حلولاً لإشكالية طوابع التكاليف وتحديد أثر الثابت منها لتحديد فاعلية الأموال المنتجة إن صح التعبير وتعتبر طريقة فعالة في قياس النجاعة التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال.

وفي نفس السياق تقريباً فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة، لتقريب عملية التحليل إلى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدراتها وحجمها.

إن هذه السياقات المختلفة في التحليل تمكن من بلورة قنوات للاتصال داخل المؤسسة، تسهل بصورة جلية عمليات المتابعة التنفيذ، وإذا كان القرار في كل هذا المنتج الطبيعي لحركية المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في هذا المجال خاصة ما يتعلق بالجوانب التالية:

- تقديم التحليل الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها التحكم فيها.
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة.
- وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الإدارية.

• تساعد في إعداد التقارير المختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

• توفر معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل.

نظرا للدور الكبير الذي وضحه في هذا العمل المتواضع ارتأينا أن نتقترح بعض التوصيات من أجل النهوض

بنشاط المؤسسات الجزائرية.

• استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع وهيئات المؤسسة الاقتصادية والخدمية الجزائرية كبديل

عن المحاسبة العامة من أجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها مبكرا من أجل

تصحيحها.

• الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل

لحل المشكلة وبأقل تكلفة وبأسرع وقت.

• ضمان اليسر الحسن والمراقبة المستمرة للمدخلات والمخرجات داخل كل مؤسسة لضبط الأخطاء

المعتمدة وغير المعتمدة.

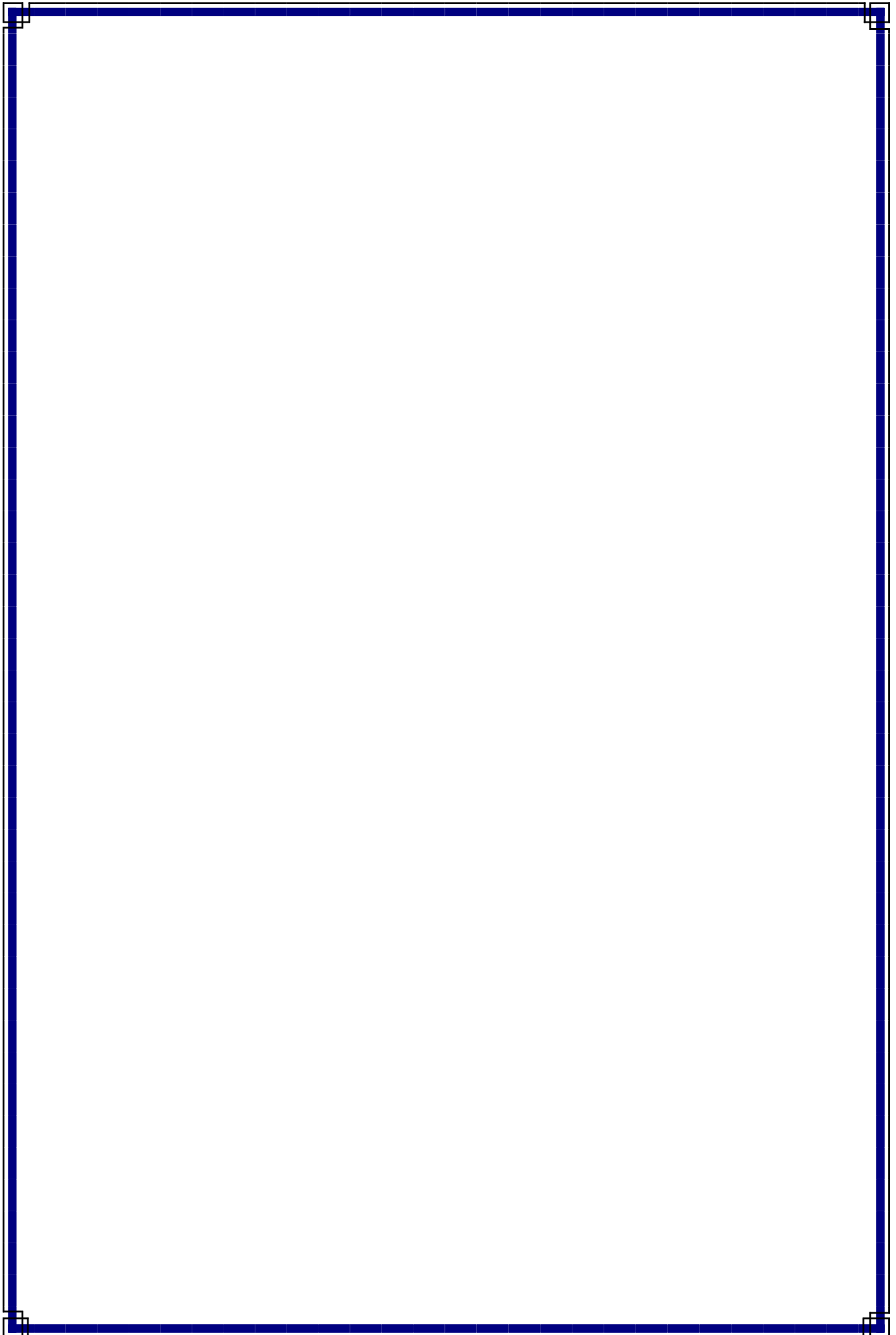
الفصل الأول

الفصل الثاني

الفصل الثالث

مقدمة عامة

الخبائمه العامه



المبحث الأول : أساسيات حول المحاسبة.

المطلب الأول : نشأة المحاسبة وتطورها.

نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت جميعها إلى ظهور الحاجة إلى المحاسبة من أجل تبيان نتائج النشاط لمجموع العمليات والأحداث الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.

ولم تكن هناك حاجة للمحاسبة في العهود البدائية إذا كان أفراد المجتمع يعيشون بطريقة جماعية أو اشتراكية وكانت جد بسيطة إذ يقومون بالمشاركة في جميع العمليات من صيد وتوفير للمواد الغذائية، لذا لم توجد عمليات تبادل بين الأفراد، ومع مضي الزمن وظهور التخصص في الحرف والمهن¹، نشأت مشكلة مبادلة السلع والخدمات، ومن ثم وجدت الأرقام طريقها إلى الحساب.

كالتب والقانون ومختلف المهن الأخرى تطورت المحاسبة على مدار السنين حيث تتغير هذه المهن بشكل مستمر مع تغير المجتمع واحتياجاته

. فالناس عبر التاريخ قد احتفظوا بسجلات لأنشطتهم التجارية، وبعض هذه السجلات كانت عبارة عن لوحات طينية تشير إلى دفع الأجور في زمن البابليين حوالي 3600 قبل الميلاد، كما وجدت بعض السجلات المحاسبية الإنجليزية الأولى والتي قام بتجميعها William في القرن الحادي عشر.

إن هذه السجلات المحاسبية القديمة كانت تتضمن فقط بعض الأنشطة المالية للمنشأة، ولم تكن هناك مجموعة قواعد للكيفية التي تتم فيها المحاسبة فكان كل نظام في هذه البلدان يصمم خصيصا لتلبية الاحتياجات الخاصة لكل منشأة ودرجة ثقافة هذه البلدان.

وقد تطورت فيما بعد إلى أساليب تسجيل منظمة لجميع أنشطة المنشأة لتلبية لحاجات الجمهوريات التجارية الإيطالية.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 87.

المطلب الثاني : ماهية المحاسبة.

إنه لمن الصعب وضع تعريف موحد للمحاسبة، فمنهم من يؤكد الناحية النظرية الفلسفية ويقول إن المحاسبة هي ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في سجلات محاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها، ثم استخراج النتائج مع ما يؤديها من تفسير.

بينما يتجه البعض الآخر إلى القول بأن المحاسبة نشاط خدمي ونظام وصفي تحليلي لضبط السلوك والعمل الاقتصادي المالي وتزويد المعلومات، فقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA-1966) المحاسبة " بأنها عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية (المالية) بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمنشأة واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها ".

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين 1970 – AIGPA في النشرة المحاسبية رقم (4): " بأنها نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا، بالنسبة لمنشأة معينة، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ".

والمحاسبة علم وفن تقيم العمليات ذات الأثر المالي بوحدات نقدية، وتسجيلها وتصنيفها وتلخيصها وتفسيرها كحقائق مالية تخص المشروعات الفردية وشركات التضامن، شركات المساهمة والهيئات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح كالجمعيات الخيرية والدينية والثقافية والتعاونية والأندية والجامعات والوحدات الحكومية وغيرها، ومن ثم عرض مراكزها المالية ونتائج أعمالها تعكس وضعها بشكل عادي وتشمل المحاسبة كعلم الإطار العام المنظم للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (مبادئ المحاسبة الدولية) أما المحاسبة كفن فتتمثل في الكيفية التي يتم بها تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات عند مسك الدفاتر وتصميم النظم الحاسبية.

والمحاسبة كغيرها من العلوم الإنسانية نشأت وتطورت لتلبية احتياجات الإنسان في تنظيم معاملاته المالية وعملياته الاقتصادية الناجمة عن تبادل السلع وتقديم الخدمات، ويعبر عن تلك السلع والخدمات

بوحداث نقدية. ولهذا العلم مبادئ ومفاهيم وأسس عميقة ، فهو يمثل مجموعة من النظريات والقواعد التي تبحث في الحقائق التي يتضمنها النشاط الاقتصادي والاجتماعي ، والتي تتمثل في عمليات ومراكز ذات قيم مالية كما يشمل طرق تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات وعرض النتائج وعمليات التنظيم المحاسبي. المحاسبة هي عبارة عن تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تهدف إلى جمع وتقييد وضبط واحتساب وتقييم وتنظيم جميع الحركات المالية المعبر عنها بمصطلح نقدي .

المحاسبة هي فن للتسيير المحكم والمضبوط يهتم بمتابعة ومعاينة جميع هذه الحركات، كما أنها العنصر الأساسي للتحكم في الاقتصاد.

"ويمكن تعريف المحاسبة بأنها تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها وتطبيقا تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييد واحتساب وتنظيم الحركات المعبر عنها بمصطلح نقدي"¹.

ويمكن تعريف الحاسبة كذلك بأنها عملية تحديد وتوصيل معلومات يمكن استخدامها من طرف مستعملي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

ويمكن حصر بعض الوظائف الأساسية التي تقوم بها المحاسبة فيما يلي:

- تمكن المؤسسة من معرفة دائيتها ومديونيتها وتحديد وضعها المالي.
- المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب.
- تساعد المحاسبة الوطنية بمعلومات وذلك بغية تقديم الدخل القومي.
- تعتبر قاعدة أساسية للتحليل المالي.
- تزويد كافة المتعاملين بالمعلومات المطلوبة.

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة.

يمكن حصر أنواع المحاسبة في خمس أنواع أساسية وضرورية متمثلة فيما يلي:

- المحاسبة الوطنية.

¹ أسس المحاسبة العامة (ديوان المطبوعات الجامعية).

- المحاسبة العمومية.

- المحاسبة العامة.

- محاسبة التكاليف.

- المحاسبة التحليلية.

أولاً: المحاسبة الوطنية.

تهتم بدراسة مجموع هيئات الأمة حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف المواد الحكومية. كما تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على المستوى الوطني وتلك التدفقات التي تحدث بين مختلف الأعوان الاقتصاديين.

ثانياً: المحاسبة العمومية.

هي مجموع القواعد التقنية المحاسبية والنصوص القانونية الموضوعية لضبط كيفية تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الغير ربحي من طرف الأعوان المكلفين بذلك مع تجديد مهام والتزامات كل واحد منها.

وهي كذلك تلك المحاسبة التي تهتم بالتدفقات المالية الحقيقية على مستوى الهيئات العمومية والجماعات المحلية أي على مستوى الدولة والجماعات المحلية بمعنى الهيئات ذات الطابع الغير التجاري. وللمحاسبة العمومية مصدران هما :

- المصدر الدائم: ويتمثل في قانون 90-21 الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، كما يحدد الأحكام التي تطبق عند تنفيذ وتحقيق الإيرادات .

- المصدر المتغير: ويتمثل في قانون المالية والذي يصدر مع نهاية كل سنة.

ثالثاً: المحاسبة العامة:

هي تقنية تهتم بتسجيل وترتيب وعرض العمليات التي يقوم بها التاجر كشخص طبيعي، أو المؤسسة كشخص معنوي عند ممارسة نشاطه مستعملاً العملة الوطنية كوسيلة لقياس تلك العمليات.

وتقوم المحاسبة العامة بجمع وتقييم وتسجيل وحساب وتقديم وتفسير عمليات النشاط الممكن التعبير عنها بالنقود.

رابعاً: المحاسبة التكاليف:

وتسمى أيضاً بمحاسبة التكاليف فهي تركز حول دراسة التكاليف وكذا النتيجة الإجمالية المستخرجة والمستخلصة من المحاسبة العامة، مع تقييم قيم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن بيع ومراقبة أرباح المؤسسة.

فالمحاسبة التحليلية تقوم بمعالجة تكاليف السلع والخدمات المسجلة في المحاسبة العامة حسب طبيعتها، أي حسابها وتحليلها والتحكم فيها ، وهذه المعالجة تكون حسب توجه التكاليف إما الوظائف أو المنتجات، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات.

والمحاسبة التحليلية هي التي سندرسها بالتفصيل في المبحث التالي.

المبحث الثاني: أساسيات حول المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: ظهور المحاسبة التحليلية.

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم.

ويمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى:

(أ) المحاسبة التحليلية التقليدية:

(منذ عهد بابل) إذ كانت تعتمد أساساً على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر (15) وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي (ليك باس يولي) رياضي في كتابه (SUMMA DE ARITHMETICA).

ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات ، الازدهار الاقتصادي التجاري، إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح لمراقبة عملية المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت

الثورة الصناعية في إنجلترا فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها) وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى عجز المحاسبة العامة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج فظهرت أنواع أخرى من المحاسبة ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية.

(ب) المحاسبة التحليلية المعاصرة:¹ بدأت بعد 1945 أي بعد الحرب العالمية الثانية نظرا لتطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية، الدراسية... الخ).

مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها، تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة تقدمها في تطور الفكر المحاسبي.

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية.

للمحاسبة التحليلية مجموعة من التعاريف أهمها:

التعريف الأول:²

" أن محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج، أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير"

التعريف الثاني:³

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 8 بتصرفه.

² امحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، طبعة 97، ص 23.

³ امحمد خليل، مرجع سابق، ص 23.

" محاسبة التكاليف تطبيقاً لمبادئ المحاسبة العاملة في مجال التسجيل، والتحليل، والتحديد، وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع "

التعريف الثالث:¹

" إن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة ببيانات التي تعتمد عليها في كل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم "

التعريف الرابع:

" تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفه النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتماماً بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، بينما تولي الثانية اهتماماً بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة "

وكخلاصة أو تعريف شامل جامع بين مختلف التعاريف نجد: "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات "

المطلب الثالث : دور وأهداف المحاسبة التحليلية.

¹ أمحمد خليل، مرجع سابق، ص 23.

إذا كانت للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات

وحسابات نتائج فدور أو هدف المحاسبة التحليلية يتجلى في:

1 - حساب التكاليف وسعر التكلفة:يساعد ويسهل:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج

- تحديد سعر البيع المنتوجات المؤسسة.

- مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها

2- دراسة المردودية التحليلية: تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتوجات).

- مراقبة التكاليف (التموين، الإنتاج، التوزيع).

أي السهر على الضغط عليها (حفظها) بقدر الإمكان ومراقبة المردودية على مختلف الأقسام في المؤسسة، أو

مختلف المنتوجات، أو مجموعات المنتوجات المتشابهة وهذا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع

المبالغ المحددة مسبقا أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المتشابهة.

3 - قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتج أو

مجموعات المنتوجات والمبيعات، أو الخدمات كل منها على حدا، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر

التكلفة والمردودية تتحدد على أساس الربح المحقق.

4 - تساهم أيضا في وضع الميزانيات التقديرية.

5 - إمكانية تقييم المخزون: أي الكميات المنتجة التي لم تستهلك في نهاية الفترة الحسابية خاصة بالنسبة

لحسابات 33-34-35 و36 من المحاسبة العامة.

6 - توفير معلومات حسابية: يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام

بمجموعات المحاسبة العامة خاصة المجموعات السادسة منها وهي مجموعة التكاليف والتي تظم

الحسابات 60-61-62-63-64-65-66-67-68 ويستثنى حساب 69 لأنه تكاليف خارج الاستغلال.

ويظهر لنا من هذا أن المحاسبة التحليلية التي تعمل على حساب النتائج حسب المنتوجات تكون أحسن بالنسبة للمحاسبة العامة، لأنه من هنا يظهر لنا المنتج الذي يساهم إيجابيا في نتيجة المؤسسة والذي يساهم سلبيا، ومنه القيام بالبحث عن الأسباب التي تؤدي إلى ذلك ومحاولة القضاء عليها، وإذا لم يكن في إمكانية المؤسسة ذلك فيمكن أن تتخذ قرار بإلغاء المنتج الذي يحقق لها خسارة وتزيد من الإنتاج الذي يحقق لها ربحا، ولكن هذا القرار ليس سهلا إذ يأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل مختلفة منها:

- حجم الطلب على المنتج في السوق.
- إمكانية المؤسسة لتغيير أو شراء آلات جديدة.
- تسريح العمال أو استعمال عمال آخرين لاختصاصات أخرى... الخ.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل أن نقدم صورة ولو وجيزة ومبسطة عن المحاسبة، حيث قمنا بالتطرق إلى نشأة المحاسبة وتطورها بشكل عام كما خصصنا جزءا للمحاسبة التحليلية التي ظهرت بعد عجز المحاسبة العامة عن تلبية احتياجات المؤسسة وكذلك بعد الثورة الصناعية والازدهار الكبير للمؤسسات في هته الحقبة. فإن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة حساب تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، كما أبرزنا أهم أهداف المحاسبة التحليلية من حساب التكاليف وسعر التكاليف وقياس النتائج التحليلية كما تساهم أيضا في وضع الميزانيات التقديرية وكل هذا ينصب من أجل اتخاذ القرارات الصائبة.

المبحث الأول: أساسيات حول القرار.

المطلب الأول: القرار.

تعريف القرار: نظرا لتعدد التعاريف واختلاف المفكرين فيما يخص القرار هنالك تعريفين شاملين وواضحين هما:

"القرار ما هو إلا اختيار بين بدائل مختلفة فإن عدم اتخاذ قرار تجاه حالة تما يعتبر قرار في حد ذاته".
إن عملية اتخاذ القرار تتعلق بالمستقبل المجهول الذي يتميز بحالة عدم التأكد مما يحدث في المستقبل وعلى هذا فإن اتخاذ القرار يكون بمثابة مخاطرة تتوقف نتيجتها على مطابقة الافتراضات التي وضعت عن المستقبل ذاته.

ومما سبق نستنتج بأن القرار هو الثبات على اختيار بين بدائل مختلفة وذلك باعتماد افتراضات تتعلق بالمستقبل المجهول المتميز بعدم التأكد.

تعريف عملية اتخاذ القرار¹:

"الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبدل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر"

ومنه الاختيار يقوم على أساس بعض المعايير مثل:

- اكتساب حصة أكبر من السوق.

- تخفيف التكاليف.

- توفير الوقت.

- زيادة حجم الإنتاج والمبيعات.

هذا بالنسبة إلى الفرع الأول من التعريف - الاختيار - أما فيما يخص "بديلين أو أكثر" فهنا تحتوي عملية اتخاذ القرارات على بديلين أو مجموعة من البدائل، نظرا لأنه إذ لم يوجد إلا بدلا واحدا فليس هناك من قرار يتخذ، ومنه فإن أساس عملية اتخاذ القرارات هو وجود البدائل حتى يمكن القيام بعملية الاختيار.

مطلب الثاني: أنواع القرارات .

1/ بالنسبة لوظائف المؤسسة²:

إن أهم أنواع اتخاذ القرار داخل المؤسسة بالنسبة للوظائف تتضمن الآتي:

أولا: قرارات تتعلق بالإنتاج:

1- حجم الإنتاج.

2- طرق الإنتاج.

¹ جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، طبعة 1986، ص 118.

² جميل أحمد توفيق، مرجع سابق، ص 108-109.

3- إجراءات الشراء.

4- كمية المخزون.

5- طرق دفع الأجور.

6- مدى البحث الفني.

7- أهمية التفتيش.

ثانيا : قرارات تتعلق بالمبيعات:

1- تحديد الأسواق.

2- موقع مكاتب البيع.

3- تغليف المنتوجات.

4- العلامة التجارية المستخدمة.

5- منافذ التسويق.

6- السعر.

7- مدى ونوع الإعلان.

8- طرق مكافأة رجال البيع.

9- جهود ترويج المبيعات.

10- أبحاث السوق المستخدمة ومداهها.

ثالثا : قرارات تتعلق بالتمويل:

1- الهيكل المالي.

2- شروط الاستثمار.

3- مقدار رأس المال العامل.

4- طرق الحصول على الأموال الجديدة.

5- توزيع الأرباح.

6- خطط إعادة التمويل.

7- تحديد تكاليف العمليات.

8- الإجراءات المحاسبية.

9- الاندماج.

10- التصفية.

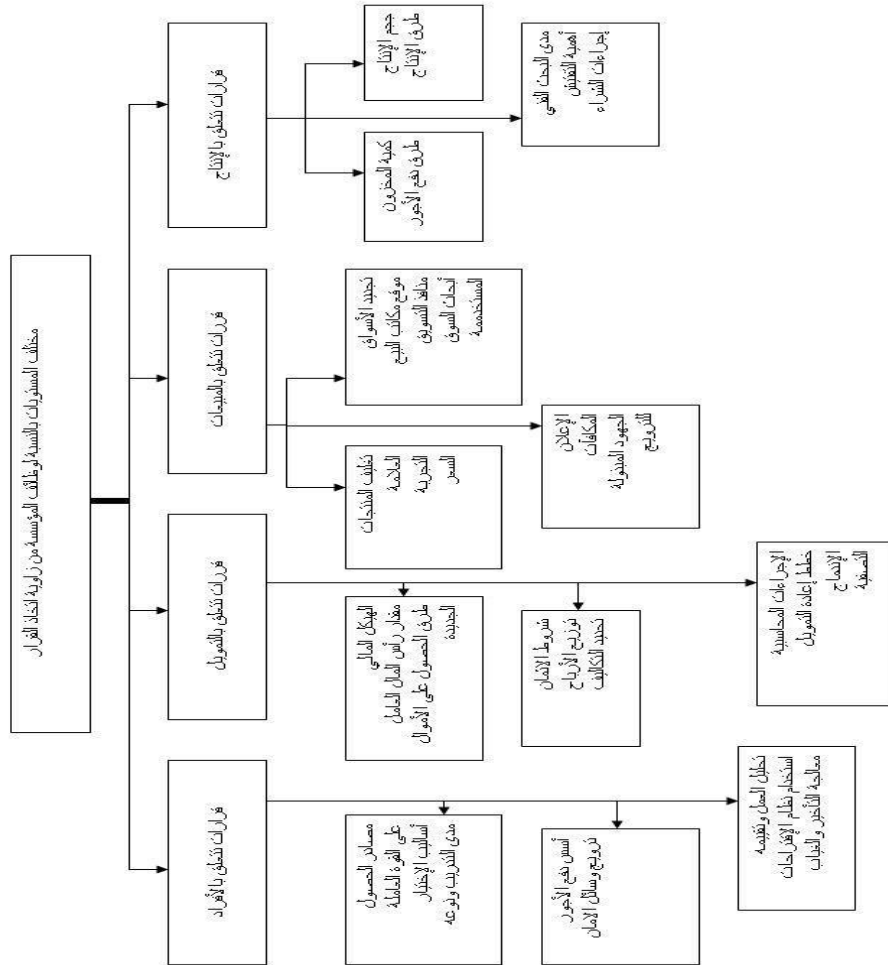
رابعا : قرارات تتعلق بالأفراد:

1- مصادر الحصول على القوة العاملة.

- 2- أساليب الاختيار.
- 3- مدى التدريب ونوعه.
- 4- تحليل العمل وتقييمه.
- 5- استخدام نظام الاقتراحات.
- 6- معالجة التأخير والغياب.
- 7-

أساس
الأجور

دفع



والمرتبات.

9- ترويج وسائل الأمان.

الشكل III-1: مختلف المستويات بنسبة لوظائف المؤسسة من زاوية اتخاذ القرار

2/ - بالنسبة لنظام المعلومات:

للقرارات عدة أنواع وهي تندرج تحت تقسيمات وضعها أهل الاختصاص:

1) اتخاذ القرار حسب التكرار (تقسيم كوينتر)¹:

أ/ القرار المبرمج:

وهي قرارات مخططة سلفا وهي تتعامل مع المشكلات المتكررة والروتينية، ومن أبرز الأمثلة على القرارات

المخططة سلفا، قرار إعادة طلب الشراء وقرار التعيين والتوظيف وإنجازات حيث توضع سلفا إجراءات خاصة

بكل حالة من الحالات المذكورة من واقع اللوائح المعمول بها.

ب/ قرارات غير مبرمجة:

هي تلك القرارات المتكررة الحدوث والتي تعالج مشاكل القرارات الجديدة أو التعامل مع المواقف غير المحددة

أو المألوفة وتجدر الإشارة أن معظم القرارات المتخذة في المستويات التشغيلية الدنيا هي قرارات غير المبرمجة تمثل

المستويات الإدارية العليا.

¹ محمد مصطفى الخشروم، نبيل محمد مرسي، إدارة الأعمال المبادئ والمهارات والوظائف، مكتبة الشريف، طبعة 1998، ص. 277.

(2) اتخاذ قرار حسب التدرج الهرمي (حسب أنسوف)¹:

وفي محاولة أخرى قدم "أنسوف" اقتراح آخر لتنصيف القرارات:

أ/ القرارات الإستراتيجية: مثل

- قرارات اختيار مزيج سلعة.
- قرارات تخصيص الموارد.
- قرارات التنوع.
- قرارات اختيار التوقيت وأزمة البدء في التوسع غير المتكررة.

ب/ القرارات التكتيكية:

- وهي القرارات التي توصف بالتكرار إذا قورنت بسابقتها ومن أمثلتها:
- القرارات الخاصة بإجراءات توزيع المواد على استخداماتها البديلة.
 - القرارات الخاصة بالتنظيم وتملك وثيقة الموارد.
 - القرارات التنظيمية المرتبطة بتدفق المعلومات والصلاحيات المخولة للأفراد.
 - القرارات الخاصة بخطوات التنفيذ وتدفق الأعمال والأنشطة وتوزيع الخدمات والتسهيلات بين الأقسام والوحدات التنظيمية.

ج/ القرارات العملية:

- وهي نوع يتصف بدرجة عالية من اللامركزية وأيضا لتكرار الحدوث لأنها مبرمجة ومن أمثلتها:
- توزيع المواد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية.
 - جدول الإنتاج وجدول استخدامات وتشغيل الموارد.
 - أساليب الرقابة والإشراف على العمليات.
 - تحديد مستويات التشغيل لحجم الإنتاج ومستويات المخزون والتخزين والقرارات الخاصة بالتسعير، سياسة التنمية والبحوث والتسعير.

¹ نفس المرجع، ص 279.

3/- قرارات تتخذ حسب المشاركة في اتخاذ القرار:

(أ) قرارات تنظيمية¹:

وهناك ثلاثة أقسام من القرارات تتخذ من منظمات الأعمال هي :

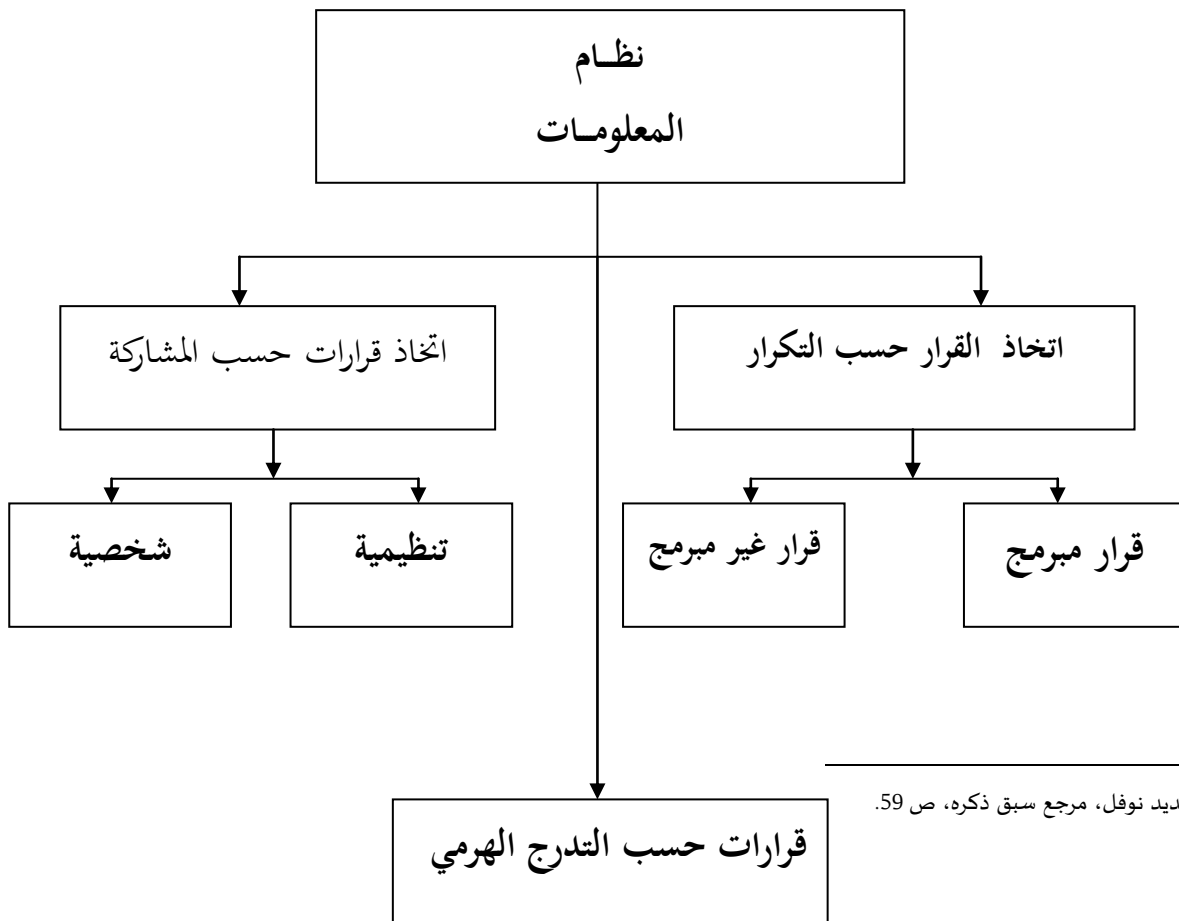
- قرارات تتعلق بالسياسة العامة للمنظمة.

- قرارات تنظيمية .

- أوامر إدارية.

(ب) قرارات شخصية:

يبدأ تكوين منظمات الأعمال باتخاذ القرارات من القسم الأول ، فلا بد أن يكون لدى صاحب رأس المال فكرة، أو سلسلة من الأفكار بتقديمها لتحقيق الإرباح كفكرة إنتاج منتج جديد أو الدخول في صناعة معينة، أي تحديد الهدف في حق ذاته يعتبر من القرارات الهامة التي يجب على صاحب رأس المال، أو مجلس الإدارة الإنفراد باتخاذها.



¹ حديد نوفل، مرجع سبق ذكره، ص 59.

شكل (III-2): مخطط نظام المعلومات

3- بالنسبة لدرجة عدم يقينها:

هذا النوع يعتبر مفيدا وخاصة لأغراض التدريب ولتحديد أنواع القرارات التي ينبغي اتخاذها عند المستويات التنظيمية المختلفة، وعادة تتخذ القرارات ذات الطبيعة الروتينية في المستويات الدنيا، بينما تتخذ القرارات التي تنطوي على درجة مرتفعة جدا من عدم اليقين في المستويات العليا ويوضح الجدول التالي الأنواع المختلفة للقرارات طبقا لمدى اليقين الذي تنطوي عليه ولقد حاول المديرون منذ زمن طويل تخفيف عدم اليقين في قراراتهم، وخير دليل على ذلك البحوث المختلفة التي شملت المواد، المنتجات، العمليات، الأسواق التأمين... الخ. كما تعاملوا مع هذا الجانب "عدم اليقين" عن طريق تقديم احتمالات حدوث الحدث إذ تتضح من استخدام الإحصاءات، حيث تمكن من الحصول على وحدات قياس للظاهرة مثال: حجم المخزون داخل المؤسسة فالمخزون الأكثر من اللازم يؤدي إلى تجميد الأموال وارتفاع نفقات التخزين والتعرض لأخطار التقادم، كما يسبب أيضا أخطار جسيمة إذا كان هناك ضعف في المخزون إذ ينطوي على ضياع في المبيعات، والاستخدام السيئ غير الكافي للمساحة المتاحة، ارتفاع نفقة الأعمال الكتابية، ومن هذا الأساس يمكن استخدام التحليل الإحصائي لتحديد حجم المخزون بالتقريب ومنه تخفيض عدم اليقين.

الخصائص	درجة عدم اليقين
يتكرر حدوثها كثيرا مما يخفض عدم اليقين إلى أدنى حد. القرارات عادة تؤثر على جماعة صغيرة فقط ومن	1- طبيعة روتينية

<p>السهل تطبيقها</p> <p>من الممكن عمل تقديرات معقولة لعدم اليقين</p> <p>القرارات يقتصر تأثيرها على إدارتين أو ثلاثة إدارات</p> <p>على الأكثر.</p> <p>ضمان محدود لتحقيق النتائج المرجوة من القرارات،</p> <p>القرارات تتضمن مناطق واسعة من النشاط.</p> <p>مواقف تغطي مناطق ومجالات واسعة جدا والعديد</p> <p>من العوامل التي لا يمكن التنبؤ بها.</p>	<p>2- قدر محدود من عدم اليقين.</p> <p>3- قدر كبير من عدم اليقين.</p> <p>4- درجة مرتفعة جدا</p>
---	--

جدول 01: القرارات بالنسبة لدرجة عدم يقينها.

المصدر: محمد مصطفى الخشروم، نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 111.

المطلب الثالث : المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار.

تقوم المؤسسة من خلال نشاطاتها المختلفة باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها، وهناك

العديد من القرارات تم التمييز فيما بينها سواء حسب المدة: طويلة أو متوسطة أو قصيرة، أو حسب درجة

أهميتها: استراتيجية، تكتيكية أو عملية، أو حسب إمكانية برمجتها: غير مبرمجة، مبرمجة.

هي كلها تقسيمات تسمح بتناول موضوع القرارات بشكل أكثر دقة، وقد وضعت مراحل القرارات حسب

المدرسة الكلاسيكية للإدارة في بداية الأمر كما يلي¹:

● الشعور بوجود مشكلة.

● جمع المعلومات حولها وتحليلها.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

• وضع الاختيارات الممكنة من القرار.

• اختيار أحدها.

• التنفيذ ثم المراقبة.

ومن جهة أخرى فإن قرارات الإدارة بالمؤسسة تعتبر مسؤولة عنها أمام هيئة المالكين، ويرتبط جانب القرار في المؤسسة بالقانون، وبما يسمح للمؤسسة من حركة وحقوق وواجبات، من خلال شكلها القانوني، والنشاط والإمكانات التي توفرها لأداء ذلك النشاط، ويتناقض هامش اتخاذ القرار في المؤسسات العمومية خاصة فيما يتعلق بنشاطها، من خلال دفاتر الشروط إلى أن تنعدم هذه الحرية. واتخاذ القرار يتم من خلال عدة إمكانات ومنها عملية التخطيط التي تعد من أهم المهام والوسائل المساعدة في إدارة المؤسسة.

وقد قدم "ريمون بار" ثلاثة مهام أساسية للمؤسسة يتضح من خلالها دور المنظم في القرار وفي المسؤولية عليه¹:

1 - المؤسسة محل تنظيم الإنتاج: يعني أن المنظم يدرس الوضع الإقتصادي ويحدد برنامج انتاجه، ويسهر على التسيير الإداري، ويراقب تنفيذ البرنامج.

2 - المؤسسة مركز تحمل للمسؤولية ومواجهة كل الأزمات الإقتصادية: لأن المنظم يتخذ قرارات ومبادرات ويستعد لصد كل العراقيل التي تحول دون وصول إلى أهدافه.

3 - المؤسسة مركز تسيير للإنتاج ومركز سلطة: لأن المنظم يتحكم في كل الأفراد الذين يعملون تحت مسؤوليته. ومن أهم الأساليب المستعملة داخل المؤسسة لاتخاذ أحسن القرارات نذكر:

أسلوب تحليل التعادل²:

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 أنتجت أو لم تنتج، والتكاليف المتغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة الخامات، الإضاءة الوقود... الخ.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² أبو قحف عبد السلام، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، سنة 1995، ص ص 51 - 52 - 57 بتصرف.

ويستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ قرارات مثل:

- قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية ومن ثم تحديد كمية المدخلات الأزمات لتحقيق هذا الحجم.
- قرارات التسعير.
- قرارات تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة.
- قرارات تخطيط الأرباح.

ولاتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل التعامل فإنه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل.

حجم التعادل: هو حجم من الإنتاج الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي مؤسسة في حالة لا ربح ولا خسارة.

أسلوب القيمة المتوقفة:

ويستخدم هذا الأسلوب في ظل الخطر:

الخطر¹: هو عبارة عن حدث من الممكن توقعه ومن ثم يمكن تقدير احتمالات حدوثه مثل الحريق والفرق بين حالة عدم التأكد وحالة الخطر، فعدم التأكد حدث لا نستطيع توقعه وبالتالي لا يمكن حساب احتمالات حدوثه.

أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم:

يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن هذا الحكم يكون في ضوء المعايير أو المؤشرات الموضوعية².

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.

المطلب الأول: التكلفة والقرار في اختيار بين البدائل.

تختلف القرارات باختلاف نوعية النشاط الذي تقوم به المؤسسة، والأكثر استعمالاً من بين هذه القرارات

نجد قرارات التصنيع، الشراء والتسعير.

¹ أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 152.

² أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 157.

1- قرارات الشراء وقرارات التصنيع:

يجب على صاحب القرار أن يختار بين عملية الشراء أي قرار الشراء وبين عملية التصنيع قرار التصنيع وذلك فيما يخص مواد الخام أو منتوجات نصف تامة التي تكون بدورها جزءا في المنتوجات النهائية وكذلك ما يمس بالأنشطة الإدارية أو الخدماتية.

- يمكن توضيح هذه المرحلة بالمثال الآتي:

تقوم مؤسسة صناعية ضخمة باقتناء آلات جديدة ويجب عليها أن تختار إما أن توظف عمال لديها لصيانتها أو تتعاقد مع شركة خاصة في صيانة الآلات للقيام بإدارة هاته الخدمة.

إن هذا الإجراء المتخذ في هذا النوع من القرار نجده نفسه بالنسبة لباقي المنتجات مثلا المادية والخدماتية. وذلك لأن متخذ القرار يقوم بتحديد التكاليف المناسبة لإيجاد أنجع قرار يخدم مصلحة المؤسسة وذلك باختلاف البدلين، ومن أجل هذا فإن التكاليف المتوقعة في حالة التصنيع والسعر المتوقع في حالة الشراء ونظرا لصعوبة تحديد التكاليف فإنه يجب استخدام تكلفة الوحدة.

2- قرارات التسعير:

فيما يخص هذا النوع يعتبر من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة لكون هذا الأخير يهدف لتحقيق الربح مما يلزم المسؤول على المراجعة للأسعار ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسة التي تهدف إلى تحقيق ربح وذلك من أجل تحديد رسوم ما تقدمه من خدمات.

إن قرارات تغيير سعر بيع المنتج يؤثر على الوحدات المباعة فنجد الإدارة تسعى لتغيير السعر، إما في زيادة الربحية رغم إمكانية انخفاض حجم المبيعات.

من بين أسباب تغيير السعر يكون عبارة عن ردة فعل ناتجة عن المنافسة. إن عدم القدرة على التنبؤ بالآثار المتعلقة بتغيير الأسعار إلا أنه يمكن وضع ملاحظات وفق ما يلي:

- ارتفاع الأسعار وتدهور نسبة الاستهلاك وذلك لانخفاض حجم المبيعات رغم هذا لا يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الطلب أي لم يؤثر على إجمالي الإيراد ومنه هذا المنتج غير مرن. والمقصود بالمرونة وجود مادة غير قابلة للتغيير أو وجود بديل لها تصبح هاته المادة غير مرنة أما إذا توفرت عدة بدائل سيكون سعرها مرن.

وتعدد البدائل يعتقد عملية اتخاذ القرار وذلك لسببين هما:

أولاً: يجب على متخذ القرار أن يقوم بتجميع مختلف المعلومات المتعلقة بالموضوع ووضعها في قالب منطقي.

ثانياً: مشكل حساب وتحليل تكاليف يصح أكثر تعقيداً أو صعوبة غير أنه لا يمكن اعتبار تحاليلها مستحيلة.

وهذا راجع إلى متخذ القرار الذي يقوم بتحليل المعلومات المجمعة من جوانب مختلفة، ويقوم بتحديد عيوب

ومزايا كل بديل حتى يصل إلى البديل الأمثل.

المطلب الثاني: نقطة التعادل واتخاذ القرار.

نقطة التعادل:

إن نموذج تحليل التعادل هو أحد الأساليب التي تساهم في ترشيد القرارات الخاصة باقتصاديات التشغيل

عن طريق التحليل. وتحليل التعادل يساعد رجال الإدارة في الوقوف على ذلك الحجم من الإنتاج الذي عنده

تتعادل الإيرادات المتولدة من بيع هذا الإنتاج من التكاليف الكلية له¹، وتوضيحا لهذه الفكرة نقول أن المشروع

في حالة تعادل إذا كانت إيرادات المنتج المتولدة عن المبيعات يعادل التكاليف الكلية مع فرض أنه كلما ينتج يباع

وفقا للمعادلة الآتية:

$$1 \quad \dots\dots\dots \text{الإيرادات الكلية} = \text{التكلفة الكلية} \dots\dots\dots 1$$

$$2 \quad \dots\dots\dots \text{الإيرادات} = \text{كمية الإنتاج} \times \text{سعر بيع الوحدة} \dots\dots\dots 2$$

$$3 \quad \dots\dots\dots \text{التكلفة} = \text{تكاليف ثابتة} + \text{تكاليف متغيرة} \dots\dots\dots 3$$

وبتعويض المعادلة (2)، (3) في المعادلة (1) نجد:

$$\text{كمية الإنتاج} \times \text{سعر بيع الوحدة} = \text{تكاليف ثابتة} + \text{تكاليف متغيرة}.$$



¹ حمزة شمخي وإبراهيم خزاوي، إدارة مالية حديثة، ص 150.

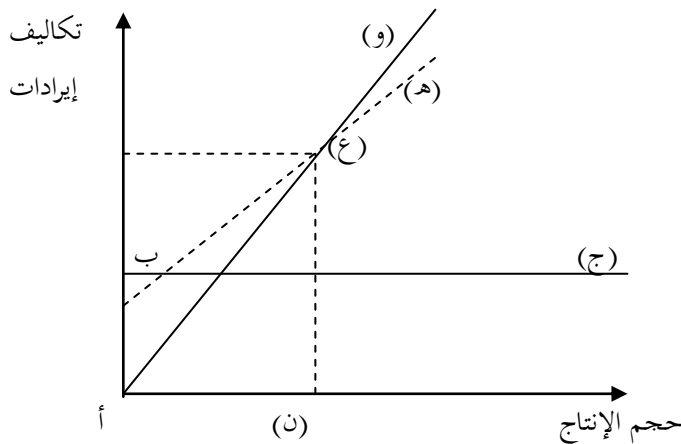
لا يتأثر بحجم الإنتاج ترتبط تماما بأي تغير في حجم الإنتاج

وتتجلى أهمية نقطة التعادل فيما يلي:

- أ - تحليل النفقات الاستثمارية: حيث يمكن بواسطة تحليل نقطة التعادل تحديد حجم المبيعات المطلوبة التي تجعل الاقتراح الاستثماري أكثر ربحية اقتصاديا بالنسبة للمؤسسة.
- ب - سياسة التسعير: تلجأ الإدارة المالية عادة لتحديد السعر الجديد إما من أجل تحقيق ربحية للمنتوج أو من أجل إغراق السوق بالمنتوج الجديد حيث تحديد السعر في الأول يكون وفقا للأغراض المسطرة إليها من طرف المؤسسة أما بالنسبة للثاني فإنه يتطلب مراعاة التكاليف المتغيرة والثابتة للإنتاج، أي سعر هذا المنتوج يضمن تغطية كلية للتكاليف المتغيرة وجزئية للتكاليف الثابتة.
- ج- هيكل التكاليف: إن فرصة تخفيض التكاليف المتغيرة مقابل زيادة في التكاليف الثابتة من أجل هذا يجب أن تخضع للتقييم، حيث على الإدارة أن تقرر إن كان مبلغ إنجاز المشاريع باعتمادها على الآلات أكثر من اعتمادها على العمل أي الرفع من التكاليف الثابتة (آلات) مقابل خفض من التكاليف المتغيرة (العمال).
- د- قرارات التمويل: إن تحليل هيكل التكلفة سوف يظهر حجم التكلفة الثابتة التي تتحملها المبيعات فإن كانت هذه التكاليف عالية فإن المؤسسة سوف تتحاشى إضافة أي تكاليف تمويلية ثابتة أخرى.

خريطة نقطة التعادل:

تعريف: وهي نقطة تعمل على توضيح التعادل ويظهر في الشكل 1 الذي يوضح كمية الإنتاج التي تحقق التعادل والمستوى الذي تصل إليه الأرباح والخسائر إذ يمثل محور التراتيب حجم الإنتاج ممثلا بوحدات القياس التي تستخدم للتعبير عنها، ويمثل محور الفواصل الوحدات النقدية كالتكاليف والإيرادات.



شكل(1-III): خريطة نقطة التعادل

المصدر حمزة شمخي وابراهيم خزاوي، إدارة مالية حديثة، ص150.

شرح خريطة نقطة التعادل:

- (ج ب) تكاليف ثابتة تم تمثيلها بخط مستقيم يوازي المحور الأفقي أي الذي يمثل حجم الإنتاج والبعد يمثل مقدار التكلفة الثابتة وكذلك لأن التكاليف الثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج.

- (ب هـ) تمثل التكلفة الكلية عند أحجام مختلفة من الإنتاج والخط المستقيم دلالة على وجود علاقة مباشرة خطية بين كمية الإنتاج ومقدار التكلفة:

$$f(x) = Ay + z \quad \text{نمبر عنها بالمعادلة التالية}$$

- (أ و) الإيراد الكلي.

- (ع) هي نقطة تعادل التكاليف الكلية (ب هـ) مع الإيرادات الكلية (أ و) وبإسقاط (ع) على محور الفواصل أي (حجم الإنتاج) نحصل على النقطة (ن) التي تمثل حجم التعادل.

- المثلث (ع أن) يمثل مقدار الخسارة.

- المثلث (ع هـ و) يمثل مقدار الربح الذي حققته المؤسسة.

ملاحظة:

نلاحظ أن الزيادة في حجم الإنتاج أدت إلى تناقص الخسارة وزيادة الربح

استنتاج: مما سبق نستنتج أنه:

- هناك علاقة عكسية بين حجم الإنتاج والخسارة التي تتكبدها المؤسسة.

- هناك علاقة طردية بين حجم الإنتاج والربح الذي تحققه المؤسسة.

ومنه نستطيع القول أن لنقطة التعادل أهمية في ترشيد القرارات لكن لا نستطيع الاعتماد عليها كلياً نظراً

لاستخدامها في تغطية الاتجاهات العامة أكثر منها في الحقيقة، لذا فقد وجهت إليها بعض الانتقادات التي

سنتطرق إليها:

أ - افتراض بقاء التكلفة الثابتة على حدها وبقاء التكلفة المتغيرة وسعر بيع الوحدة ثابت، وهذا افتراض يناقض

الواقع الاقتصادي لأن ذلك سوف يحدد علاقة خطية بين جميع متغيرات تحليل التعادل، حيث نجد أن

التكاليف الثابتة لا تبقى ثابتة بصورة مطلقة ولكنها تتغير عند حد معين من الإنتاج ومنه ليست ثابتة ولكن

شبه ثابتة.

ب - افتراض استقرار بين عدد الوحدات المباعة وسعر البيع رغم حصوله نظريا إلا أنه لا يمكن حصوله في

الواقع الاقتصادي إلا إذا توفرت حالة اقتصادية معينة تتميز بـ:

- وجود منافسة تامة في السوق.

- امتياز الأسعار بالمرونة بدرجة لانهائية في الطلب.

- تحديد الأسعار مركزيا من قبل الدولة.

ومن الصعب توفر شروط كهذه في اقتصاد يزداد فيه وينمو النشاط الإنتاجي والاستهلاكي.

ج- افتراض تساوي بين حجم الوحدات المنتجة وعدد الوحدات المباعة وبالتالي يكون المخزون السلعي يحدد

بقيمة الصفر وهذا عكس ما يفرضه الواقع لذا يجب أخذ المخزون السلعي بعين الاعتبار في تحليل نقطة التعادل

بسبب تأثيره المباشر على هذه العلاقة.

المطلب الثالث : دراسة التكاليف المعيارية ودورها في اتخاذ القرار.

المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية في الفكر المحاسبي قد تعددت وتنوعت حسب آراء الكتاب والتكاليف

المعيارية تتضمن¹:

- التحديد المسبق لعناصر التكاليف قبل البدء في الاستخدام الفعلي.

- استخدام الأساليب العلمية والخبرات الذاتية عند إعدادها.

- استعمال أداة تمن أدوات القياس فهي تستخدم في قياس الانحرافات وتحليلها.

- تنفيذ الإدارة في اتخاذ القرارات المصححة لرفع الكفاية الإنتاجية.

- خطة محددة مقدما لوحد التكاليف.

أما أفضل التعاريف وأشملها هو: "تحضير واستخدام التكاليف ومقارنتها بتكاليف فعلية وتحليل الانحرافات وفقا

لمسببها ومواطن حدوثها"².

وتتمثل أهداف نظام المحاسبة (محاسبة التكاليف) في المنشآت في العصر الحديث في هدفين رئيسيين هما:

1 - توفير احتياجات إدارة الاحتياجات الاقتصادية من معلومات وتكاليف.

¹ أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع طبعة أولى، ص 63

² نشرة المصطلحات الصادرة في المعهد المحاسبي بلندن عام 1966.

2 - إنتاج هذه المعلومات في حدود اقتصاديات المعلومات

ونظام التكاليف له ثلاثة استخدامات رئيسية هي:

- (1) قياس التكاليف الفعلية للمنتجات والخدمات.
- (2) تحقيق الرقابة على استخدام عناصر التكاليف.
- (3) مساعدة الإدارة في تخطيط عمليات الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرار وأهم هذه القرارات هي:

- قرار تسعير المنتجات.
- قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.
- قرارات اختيار طرق الصنع.
- قرارات التوسع في حجم النشاط.
- قرارات طرق البيع وأساليب الصنع.

وتمكن أهمية استخدام التكاليف المعيارية فيما يلي¹:

- تحديد تكلفة الإنتاج مقدما على أساس علمي.
- أساس في اعداد الموازنات التخطيطية.
- تحديد سعر البيع للمنتجات.
- دراسة دقائق العمل وظروفه واحتياجاته.
- وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.
- تبسيط الإجراءات ، التكاليف والظروف المحيطة بالتشغيل.
- زيادة كفاءة الإنتاج نتيجة للمفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.
- زيادة التعاون بين الأقسام المتجانسة.
- تمد الإدارة بتقارير دورية توضح الإنحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.

¹ أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة، مرجع سبق ذكره، ص 70.

- توفير معلومات عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقات الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها الرشيدة.
- التكاليف المعيارية تؤدي إلى معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف المعيارية لوحدة المنتج بتحديد كل من معيار تكلفة المواد، معيار تكلفة الأجور ومعيار التكاليف غير المباشرة.

المبحث الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة :

سنحاول في هذا المبحث إعطاء نبذة عن حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة الذي تعد من أحد أهم المستشفيات على المستوى الوطني ومحاولة لحساب تكاليف اليوم بالمؤسسة ، وفي الأخير محاولة لتقييم طريقة الأقسام المتجانسة من حيث مختلف العراقيل المتضمنة فيها ، ومحاولة انتهاج سبل أخرى لتحسين العمل.

المطلب الأول: نبذة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة :

فقرة أولى: تقديم المؤسسة :

مستشفى مازونة المسى "الشهيد بن حتشي أحمد" أنشأ بموجب مرسوم تنفيذي و دشن يوم الأول من شهر أفريل عام 1986 . و الذي يتسع لـ 260 سرير. وبموجب المرسوم الوزاري رقم 07/140 المؤرخ في : 2007/05/19، المتضمن إنشاء و تنظيم و تسيير المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية تم إنشاء المؤسسة العمومية الإستشفائية بمازونة بسعة 260 سرير وهذا حسب المقرر رقم: 2591 بتاريخ: 2007/12/08. ، و تتمثل مهامها في:

* مجال الصحة :

تقديم الخدمات التشخيصية ،العلاجية ، الاستشفائية و الاستعجالات الطبية ، الجراحية و أنشطة الوقاية و كافة الأنشطة التي تهدف إلى حماية و ترقية الصحة العمومية ، كما تتولى المؤسسة الاستشفائية في تطبيق البرامج الصحية الوطنية ، الجهوية ، و المحلية و المساهمة في حماية و ترقية المحيط في المجالات المتعلقة بالوقاية و النظافة و محاربة الآفات الاجتماعية .

* مجال التكوين :

- المشاركة في تكوين إعادة تكوين و تحسين كفاءات العمال الطبيين .

1- ثانيا: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة :

المصالح الإدارية :

يشتمل التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية , الموضوع تحت سلطة المدير, الذي يلحق به مكتب التنظيم العام و مكتب الاتصال على ما يأتي:

- 1 - المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
- 2 - المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- 3 - المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- 4 - المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة.

1 - تشتمل المديرية الفرعية للمالية و الوسائل على ثلاثة (03) مكاتب:

- ❖ مكتب الميزانية و المحاسبة.
- ❖ مكتب الصفقات العمومية.
- ❖ مكتب الوسائل العامة و الهياكل.

2 - تشتمل المديرية الفرعية للموارد البشرية على مكتبين (02):

- ❖ مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات.
- ❖ مكتب للتكوين.

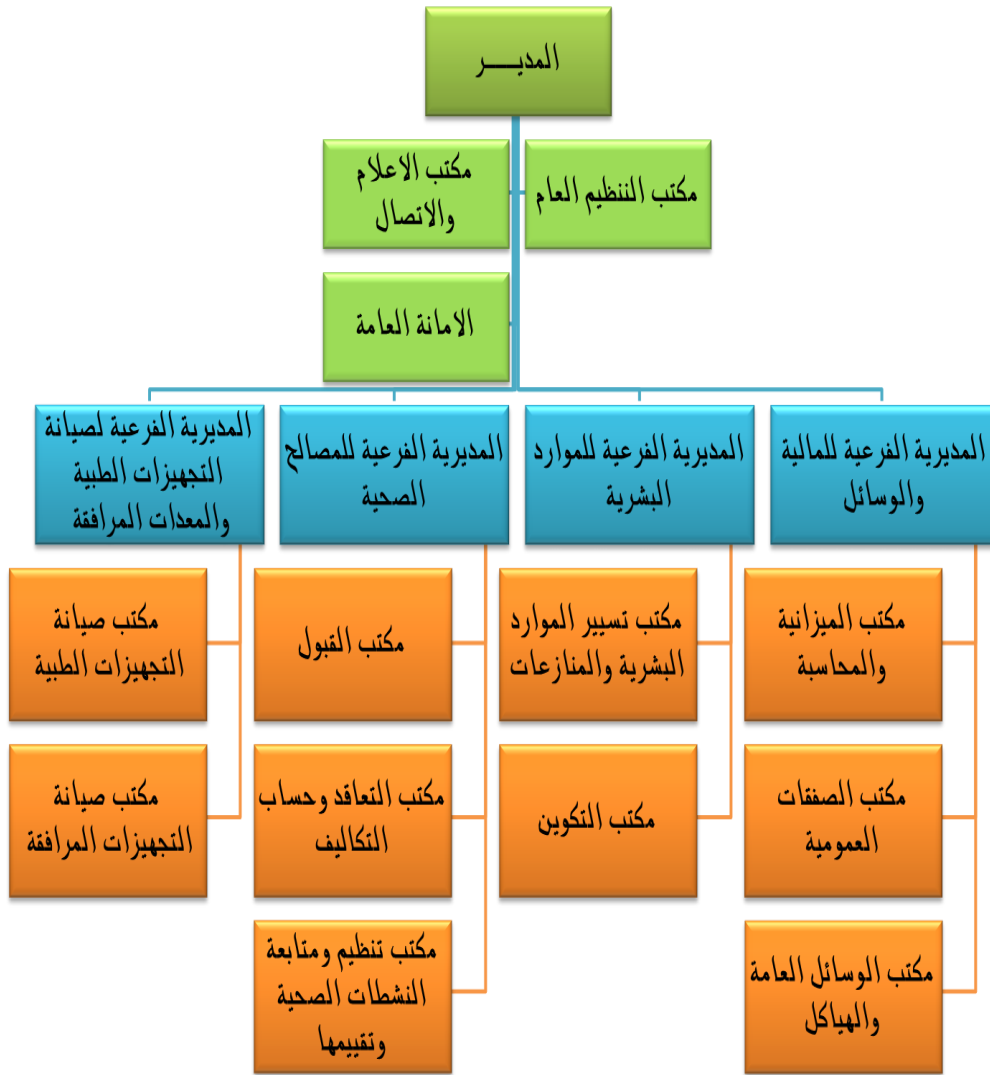
3 - تشتمل المديرية الفرعية للمصالح الصحية على ثلاثة (03) مكاتب:

- ❖ مكتب القبول.
- ❖ مكتب التعاقد و حساب التكاليف.
- ❖ مكتب تنظيم و متابعة النشاطات الصحية و تقييمها.

4 - تشتمل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة على مكتبين (02):

- ❖ مكتب صيانة التجهيزات الطبية.
- ❖ مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

و هذا حسب الهيكل التنظيمي للجانب الإداري الخاص بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بـمازونة المبين كما يلي:

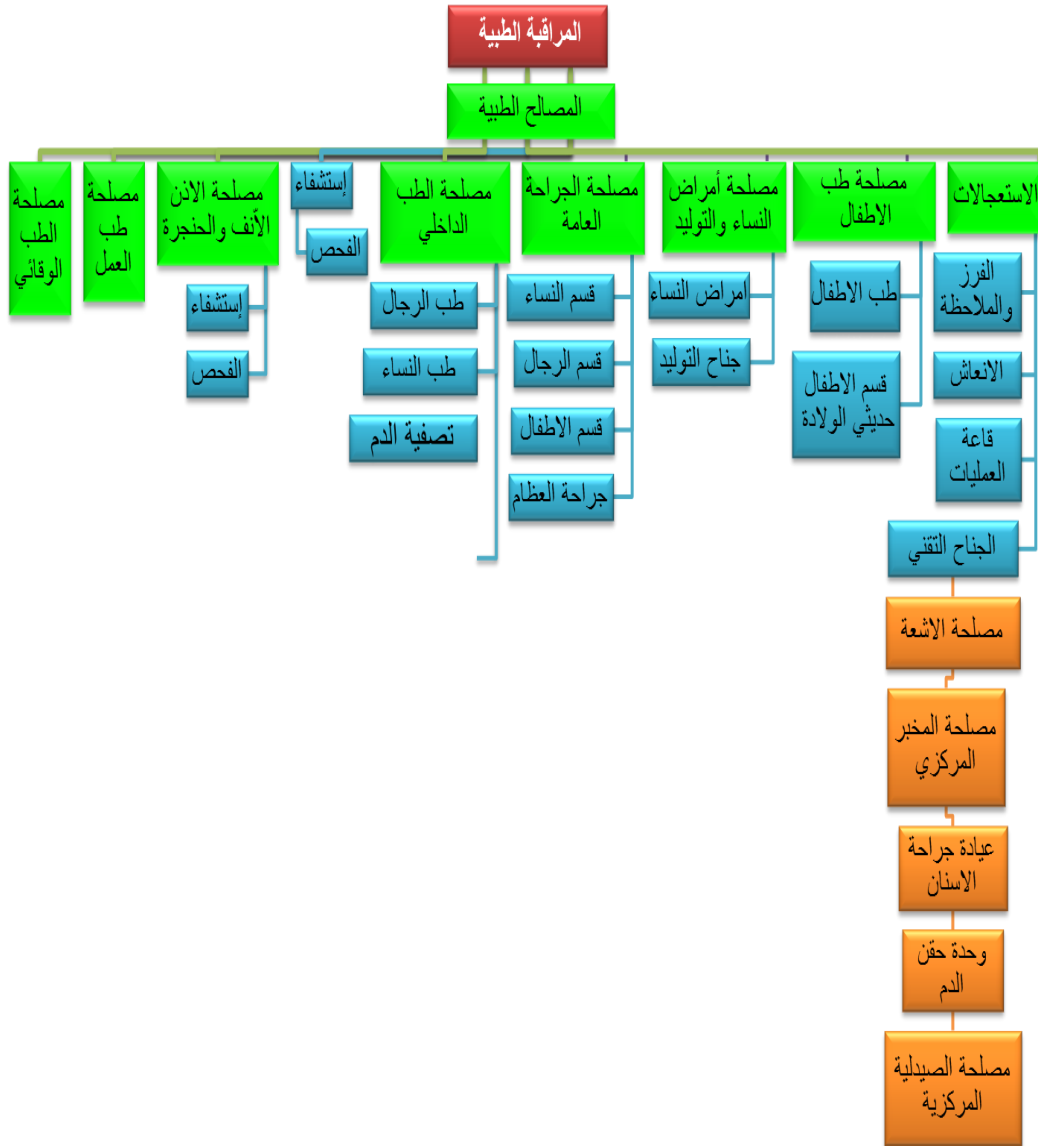


المطلب الثاني: حساب تكلفة اليوم الإستشفائي لمصلحة الولادة :

نظرا لاحتواء المؤسسة على العديد من المصالح سنحاول تبيان حساب تكلفة اليوم الإستشفائي لمصلحة الولادة وهذا للثلاثي الرابع أي من شهر أكتوبر إلى شهر ديسمبر، وقد تم اختيار مصلحة الولادة نظرا لنشاطها المكثف وارتفاع نفقات المصلحة وكثرة أعبائها :

وسنحاول كذلك تمثيل حساب التكاليف لمختلف المصالح في كل من الجدول التوزيعي للأعباء (الأولي و الثانوي C1 و C2) .

أولا: الهيكل التنظيمي الطبي الخاص بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بمازونة



ثانياً: التوزيع الأولي و الثانوي لأعباء مصلحة الولادة:

① مرحلة التوزيع الأولي:

أول مرحلة سنقوم بمعرفة مختلف أعباء هذه المصلحة، وذلك بالقيام بالتوزيع الأولي أي " C1 " و الذي يضم مختلف أعباء المصلحة وتوزيعاتها المختلفة

المبلغ	الأعباء
11968222,33	نفقات المستخدمين
904687,56	نفقات التغذية
8449351,31	الصيدلية

جدول التوزيع الأولي للأعباء
بمصلحة الولادة

5759760,89	لوازم مختلفة
320599,23	نفقات الصيانة
27402621,32	المجموع
9,68	%
2088641,174	الأعباء المشتركة
29491262,49	مجموع التوزيع الأولي

بالنسبة للنسبة المئوية المحصل عليها وهي: 9,68 % فهي تمثل حصة أعباء مصلحة الولادة بالنسبة لمجموع الأعباء وذلك عند القيام بالعملية التالية:
حصة أعباء مصلحة الولادة بالنسبة لمجموع الأعباء:

$$\% 9,68 = 100 \times (283176364,1 \div 27402621,32)$$

أما فيما يخص الأعباء المشتركة فلا نجد محدد بصفة مدققة وهذا بالنسبة لكل المصالح ويبقى هذا من السلبيات التي تأخذ على طريقة الأقسام المتجانسة " سيأتي ذكر هذا في المطلب الثالث الذي سنتناول فيه النقائص المختلفة لهذه الطريقة " لذا يتم معرفة قيمة الأعباء المشتركة لقسم الولادة أو لأي قسم آخر بعملية ضرب النسبة المئوية المحصل عليها من معرفة أعباء قسم بالنسبة لمجموع الأعباء في الحاصل الإجمالي للأعباء المشتركة؛

← محاولة معرفة نصيب قسم الولادة بالمقارنة مع مجموع الأعباء الرئيسية:

مجموع أعباء قسم الولادة

نصيب قسم الولادة = 100 x

مجموع أعباء الأقسام الرئيسية

29491262,49

= 100 x

223192259,3

= 13,2 %

← معرفة نصيب قسم الولادة من مجموع أعباء الأقسام الملحقة ذات الطابع العام وهذا نظرا

لأنها تحسب بمبدأ " au dinar le dinar " وذلك بالقيام بالعملية التالية:

(النسبة المئوية السابقة x أعباء القسم الملحق)

الأقسام الملحققة العامة ذات الطابع العام	نصيب قسم الولادة منها
مصلحة علم الأوبئة	189261,1259
المصالح الإدارية	2597659,799
المصالح الاقتصادية	2012511,32
المصالح الاجتماعية	90229,78399

فالقيام بهذه العملية يساعد على عملية الحساب وذلك بالنسبة لعملية التوزيع الثانوي فالأقسام الملحققة ذات الطابع العام يتم توزيع أعبائها في مرحلة التوزيع الثانوي دون أي مفاتيح توزيع وذلك لأنها تحسب مباشرة بالدينار.

② مرحلة التوزيع الثانوي:

يمكن أن نقول عن هذه المرحلة أنها مقسمة إلى جزئين : سنحاول في الجزء الأول التوزيع الثانوي إن صح التعبير بين الأقسام الملحققة لاسيما ذات الطابع الطبي، مع العلم أن الأقسام الملحققة ذات الطابع العام يتم حسابها مباشرة بالدينار وهذا ما تطرقنا إليه سابقا، وهذا لمعرفة كم تكلفة وحدة العمل لهذه الأقسام وللقيام بهذه العملية نقوم بتقسيم مجموع التوزيع الأولي لكل قسم من الأقسام الملحققة ذات الطابع الطبي في بني مسوس وهي : مصلحة الأشعة ، المخبر المركزي، مخبر الأمومة و الطفولة ، مخبر تشريح المرضى و أخيرا مركز نقل الدم ، على مجموع وحدات العمل المحققة من طرف كل قسم، وبهذا نحصل على تكلفة وحدة العمل وسنأخذ مثلا عن مخبر الأمومة و الطفولة نظرا لتعامله المكثف مع مصلحة الولادة.

⇒ مجموع التوزيع الأولي لمخبر الأمومة و الطفولة هو = 12968199,59 دج
 ⇒ عدد وحدات العمل المحققة في هذا المخبر " Nombre de B " هو: 1152451.

12968199,59 دج

ومنه: تكلفة وحدة العمل " B " =

1152451

= 11,25 دج

أما الجزء الثاني من مرحلة التوزيع الثانوي وتتمثل في معرفة نصيب مصلحة الولادة من الأقسام الملحققة ذات الطابع الطبي، وللقيام بهذا نقوم بالعملية التالية :

(تكلفة وحدة العمل المحصل عليها X عدد وحدات العمل التي قدمها مثلا مخبر الأمومة و الطفولة لمصلحة الولادة).

وفيما يلي جدول يوضح عدد وحدات العمل لمختلف الأقسام الملحقة ذات الطابع الطبي المقدمة لمصلحة الولادة.

عدد وحدات العمل المقدمة لمصلحة الولادة	الأقسام الملحقة ذات الطابع الطبي
5290	مصلحة الأشعة " R "
0	المخبر المركزي " B "
207121	مخبر الأمومة و الطفولة " B "
23730	مخبر تشريح الأمراض " B "
71825	مركز نقل الدم " B "

ومنه لمعرفة نصيب قسم الولادة من مخبر الأمومة و الطفولة مثلا نقوم بـ:

نصيب قسم الولادة = تكلفة وحدة العمل " B " وهي: $207121 \times 11,25$
من مخبر الأمومة و الطفولة = $2330111,2$ دج. (نفس العملية بالنسبة لمختلف الأقسام).

و أخيرا و لمعرفة كم تكلفة اليوم الإستشفائي بمصلحة الولادة نقوم بالعملية التالية :

مجموع جدول التوزيع الأولي والثانوي لمصلحة الولادة

تكلفة اليوم الإستشفائي = —

عدد الأيام الإستشفائية لمصلحة الولادة

و المحصل عليها من مكتب الدخول

38900398,11

— =

6101

= 6376,07 دج

وعليه فإن تكلفة اليوم الإستشفائي للثلاثي الرابع بالنسبة لمصلحة الولادة هو: 6376,07 دج.

ومعرفة التكلفة المتوسطة لإقامة مريض نقوم بضرب سعر اليوم الإستشفائي المحصل عليه من عمليتي التوزيع الأولي والثانوي في المدة المتوسطة للإقامة للثلاثي الرابع هذه الأخيرة التي نتحصل عليها بالقيام بقسمة عدد الأيام الإستشفائية على عدد المرضى المقبولين.

ومنه فالتكلفة المتوسطة لإقامة المريض = 6376,07 X "DMS " 3 = 19128,21 دج

فالفائدة إذن من حساب تكلفة اليوم الإستشفائي و التكلفة المتوسطة لإقامة المريض هو محاولة تقديم العلاج لأكثر من مريض أي توفير مختلف الموارد المتاحة من أجل تقديم العناية الطبية لعدد أكبر من المرضى وبأقل تكلفة، إلى جانب هذا تحسین نوعية الخدمات المقدمة و اعتبار النتائج المحصل كوسائل لتحضير الميزانية و تقييم نجاعة و فعالية عمل كل مصلحة، لذا فيجب دائما التركيز على تخفيض المدة المتوسطة للإقامة (La durée Moyenne De Séjour) و تخفيض تكلفة اليوم الإستشفائي ومنه خفض التكلفة المتوسطة لإقامة المريض مما ينتج عنه ارتفاع عدد المرضى المستفيدين من خدمات علاجية فعالة و بأقل تكلفة .
وفيما يلي جدول التوزيع الثانوي لمصلحة الولادة يتبعه جدول التوزيع الأولي و الثانوي لمختلف الأقسام المتواجدة بالمركز الإستشفائي الجامعي ببني مسوس :

{ جدول التوزيع الثانوي للأعباء بمصلحة الولادة }

مصلحة الولادة	الأقسام الملحقه أو الثانوية
29491262,49	مجموع التوزيع الأولي
144937,16	مصلحة الأشعة
0	المخبر المركزي
2330111,2	مخبر الأمومة و الطفولة
482318,823	مخبر تشريح الأمراض
1561544,56	مركز نقل الدم
189261,125	مصلحة علم الأوبئة
2597659,799	المصالح الإدارية
2012511,32	المصالح الاقتصادية
90229,783	المصالح الاجتماعية
9409135,621	مجموع التوزيع الثانوي
38900398,11	المجموع العام
"JH"	طبيعة وحدة العمل
6101	عدد وحدات العمل "الأيام الإستشفائية"
6376,07	تكلفة وحدة العمل "تكلفة اليوم الإستشفائي"

المطلب الثالث: تقييم لطريقة الأقسام المتجانسة:

بالرغم من فعالية منهجية حساب التكاليف بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة، وبالرغم من إسهاماتها المتعددة في مجال الرقابة، إلا أنها لا تخلو من بعض الانتقادات ومن مجموعة من العراقيل والعقبات التي تواجهها في ميدان التطبيق.

أولاً: أهم العقبات و العراقيل التي تواجه تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:

فبالنسبة للمستشفيات التي تنتج العديد من الخدمات فإنه يصعب تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة فعليا، نظرا لتعدد مخرجاتها مما يصعب عملية تحديد وحدات القياس المعبرة عن حقيقة تغيرات أنشطة هذه الأقسام؛

كذلك نجد أن تسيير الخدمات على المدى القصير استنادا لطريقة الأقسام المتجانسة يكون غي ر مجدي ،ذلك أن تكلفة الوحدة المنتجة محملة بتكاليف غير مباشرة، والتي تكون حصة التكاليف الثابتة منها تمثل نسبة كبيرة، الأمر الذي يؤدي إلى تذبذب تكلفة الوحدة، و عليه فإن سعر التكلفة سيكون معرض للتغير بين فترة و أخرى ؛

كما أنه لتحديد التكلفة الكاملة (le coût complet) ، وفي مجال التطبيق عند مرحلة التوزيع الأولي للنفقات نلاحظ توزيع للأعباء المشتركة بين كل الأقسام ،هذه الأخيرة التي يمكن أن نجد فيها من لم تستفد أصلا من هذه الأعباء ،فتوزيع الأعباء المشتركة كالغاز والكهرباء يتم جزافيا من دون أي أساس وهذا ما يؤدي بنا إلى الوصول إلى تكاليف غير حقيقية نابعة من توزيع كفي (ARBITRAIRE) للتكاليف غير المباشرة سواء على مستوى الأقسام الرئيسية أو على مستوى توزيع تكاليف الأقسام الملحقة على الأقسام الرئيسية ، كما أنها ليست أداة للتسيير واتخاذ القرارات الوحيدة التي يحتاجها مسيرو الهياكل الاستشفائية لأنها كلية وطويلة نوعا ما ،وأن مجال التسيير يحتاج إلى سرعة في عملية اتخاذ القرارات ؛

ضف إلى ذلك فإن نظام حساب التكاليف يتطلب السرعة والدقة، وبالتالي إلى شبكة معلوماتية ونظام معلوماتي منسق ومتوفر على كل تقنيات الإعلام الآلي، وجميع الآليات السانحة بتحسين العمل وترقيته وهذا ما يلاحظ غيابه في مستشفياتنا.

نجد كذلك من الأسباب والعراقيل الهيكل التنظيمي للمستشفى حيث يلاحظ عدم تطابقه مع نظام حساب التكاليف، حتى أننا نجد أن بعض المستشفيات إلى حد الآن لا تجيد تطبيق أساليب حساب التكاليف، فما يلاحظ حاليا في مستشفى مازونة وبالرغم من فعالية العمل نوعا ما أن التعداد البشري المسخر للقيام بعملية حساب التكاليف والمتمثل في موظفين (02) فقط لا يكفي للقيام بالعمل بشكل دقيق، وهذا يرجع أساسا إلى سوء توزيع الموارد البشرية بين المصالح، كما أننا نجد تسمية المكتب بـ "مكتب تحليل و تقييم التكاليف" إلا أنه ما يلاحظ في الواقع هو تطبيق العمليات الحسابية فقط دون أي تقييم؛

كما يلاحظ أن تطبيق نظام لحساب التكاليف في المؤسسات الاستشفائية يتعرض لصعوبات في التنفيذ و التطبيق نظرا لمشاكل تتعلق بذهنية العمال من لامبالاة للمستخدمين بأهمية العملية، وهذا ما يؤدي إلى تضييع الوقت خاصة في إرسال مختلف الأعباء للحساب، يرجع إلى عدم إرسال مختلف المصالح لحصيلة نشاطاتها،

وهذا بالطبع يؤدي إلى تعقيد عملية الحساب و طول تنفيذها و منه وصول النتائج متأخرة، مما ينعكس على العمل الإستراتيجي للمستشفى من محاولة لوضع تنبؤات و تقديرات لنشاط مختلف الهياكل؛

بالإضافة إلى هذا فإن ما يتعلق بتجانس وحدة العمل المتمثلة في " اليوم الاستشفائي" فإنه من الناحية الطبية يلاحظ أن وحدة العمل تحتوي على حالات متنوعة و وضعيات مختلفة في مصلحة معينة، و منه فإن تكلفة اليوم الاستشفائي المحصل عليها بطريقة الأقسام المتجانسة تمثل التكلفة المتوسطة للإنتاج أو الخدمة و لا تبين متغيرات التكلفة الراجعة إلى بعض الحالات الخطيرة الناتجة عن المسار التشخيصي و العلاجي؛

أما من الناحية الاقتصادية فاليوم الاستشفائي تحتوي وحدته على تنوع في المخصصات : علاجات طبية، مخبر، جراحة، وجبات غذائية... مما لا يسمح بأن يكون اليوم الاستشفائي كوحدة قياس متجانسة للنشاط.

ولهذا أصبح البحث عن وسيلة لقياس الإنتاج الاستشفائي يمثل الموضوع الشاغل لمجموعة باحثين أمريكيين لاسيما " R. FETER " و الذي قام بحساب التكلفة بواسطة طريقة المجموعات المتجانسة للمرضى " Groupes Homogènes de Malades" و هذا على مستويين:

❖ على المستوى الاقتصادي : و ذلك بالنسبة للمرضى المستهلكين لنفس الموارد .

❖ على المستوى الطبي: بالنسبة للمرضى الذين لهم نفس المرض.

بناء على هذه العقبات و العراقيل فيمكن اقتراح بعض الآليات و السبل لتفادي نقص العمل و تجاوز مختلف المشاكل.

ثانياً: نحو نظام فعال لحساب التكاليف:

من أجل وضع نظام لحساب التكاليف متميز بالفعالية و النجاعة، و من أجل توفير ظروف حسنة للعمل يجب أولاً تعديل التنظيم الهيكلي للمؤسسة الاستشفائية و جعله يتأقلم مع نظام حساب التكاليف، فمثلاً على مستوى مستشفى مازونة نجد مكتبا واحدا يتعامل مع مختلف الأقسام الرئيسية و الثانوية، و هذا غير كاف لتسببه في تأخر وصول مختلف أعباء المصالح و القيام بحسابها، لذا يجب تعديل الهيكل التنظيمي من خلال تقريب المكتب من مختلف المصالح التي يكون نشاطها التقني مكثف و هذا بخلق علاقات وظيفية و تنسيقها، أو محاولة إنشاء خلايا مصغرة لحساب التكاليف على مستوى مختلف المصالح؛

بالإضافة إلى هذا يجب إدخال شبكة الإعلام الآلي و إيصالها بمختلف المصالح حتى يسهل تتبع النشاطات و النفقات و القيام بمختلف الحسابات و الإحصائيات بدقة و سرعة؛

كذلك القيام بتحسيس كل المستخدمين بأهمية العملية و نتائجها الإيجابية و ذلك عن طريق التكوين المتواصل من خلال تسطير برامج دقيقة و هادفة لفائدتهم سواء كانوا طبيين، شبه طبيين و إداريين، مع محاولة حل كل المشاكل التي يعاني منها العامل و تحفيزه و تشجيعه أكثر؛

كما يجب توفير جميع الوثائق و المعطيات و جميع المستلزمات المسهلة و المبسطة لطريقة حساب التكاليف بواسطة الأقسام المتجانسة؛

كما يستلزم تحليل مختلف النتائج المحصل عليها ومحاولة التحكم في تزايد التكاليف الصحية من خلال دراستها و معالجتها، وبعدها مقارنة مستويات التكاليف لعدة سنوات بمستوى الخدمات المقدمة و نوع العلاج المقدم؛ كما يجب استبعاد مختلف التكاليف المتغيرة المتوافقة مع عدد الأيام وهذا لكي تصبح وحدة العمل أكثر دقة و نجاعة، كما يجب الإنتقال من المفهوم الضيق لحساب التكاليف إلى المفهوم الواسع وهذا بمحاولة القيام بعملية التقييم لمختلف النتائج المحصل عليها.

فقرة ثالثة: محاولة الانتقال من مفهوم الحساب إلى مفهوم التحليل و التقييم لتفعيل الرقابة:

طبقا لما ذكره سابقا فنلاحظ أن جل الهياكل الصحية في الجزائر تقوم بعمل روتيني و تقليدي يتمثل في الحساب فقط من دون إعطاء أهمية بالغة للتقييم و التحليل كإحدى الأسس التي تقوم عليها وظيفة مراقبة التسيير، لهذا فقد تم تنظيم ملتقى حول تحليل التكاليف و تقييمها حول إعطاء مفهوم و بعد آخر لحساب التكاليف يتمثل في التحليل و التقييم من خلال المقارنة بين وحدات العمل المختلفة للأقسام المتجانسة بين سنتي 2016 و 2017 و هذا دائما بالتوافق مع برنامج إصلاح المستشفيات الذي يهدف أساسا إلى ترشيد استعمال النفقات العمومية، فبعد تعليمة وزارة الصحة رقم: 15 المتعلقة بوضع نظام لحساب التكاليف بواسطة الأقسام المتجانسة، و تخصيص سنتي: 2002 و 2003 لبداية تطبيق العملية و تعميمها على مختلف الهياكل الصحية: (230 مؤسسة صحية: 13 مركز استشفائي جامعي، 32 مؤسسة استشفائية متخصصة و 185 قطاع صحي)، حاولت وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات من أجل حصر مشاكل التسيير التي تميز المنظومة الوطنية للصحة أن تقوم بمحاولة لتقييم ما تم التوصل إليه في مجال حساب التكاليف و هذا من خلال تجسيد أول مرحلة من تلقي المعلومات " la rétro information " وذلك بقيام مختلف الهياكل الصحية بتحليل مختلف التكاليف عن طريق ملئ الاستمارات المكونة من: 03 جداول ملخصة لتكاليف المؤسسات الاستشفائية : الجدول الأول يلخص ، و كل هذا من أجل التحكم أكثر في تزايد النفقات و تحسين الخدمات الصحية من دون أي تبذير و بأقل تكلفة، وكذا من أجل تفعيل الرقابة و محاولة نسج رؤى مستقبلية من أجل تحسين تسيير

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل الأخير الجمع بين القرار والمحاسبة التحليلية، إذ أعطي تعريف للقرار وعملية اتخاذه، وكذا مختلف أنواعه من جانب وظائف المؤسسة ونظام معلوماتها وبالنسبة لدرجة يقينه، وتم التطرق إلى مركزية المؤسسة في اتخاذ القرار بالإضافة إلى دور التكلفة في الاختيار بين البدائل من أجل اتخاذ القرارات الملائمة وتبيين أهمية نقطة التعادل في ترشيد القرارات، ودراسة التكاليف المعيارية ودورها في اتخاذ القرار.

المبحث الأول: المؤسسة ووظائفها

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة المنتشرة حاليا لم تظهر بأشكالها الحالية من أول مرة بل كان عبر عدة مراحل يمكن تتبعها في المراحل التالية:

- الإنتاج في الوسط الأسري البدائي أو البسيط: وتميزت هاته المرحلة بالركود والاكتفاء بالفلاحة وتربية المواشي ومن ميزات المجتمع البدائي سيطرة الإقطاعية، ومع نهاية المرحلة تحرر العمال واتجهوا إلى حرف أخرى.
 - ظهور الوحدات الحرفية: وتعتبر نقطة تحول في تاريخ المؤسسة وسادت في هاته المرحلة محلات ذات طابع حرفي "تجارة - حدادة - نسيج - الخ"، حيث سعت إلى توفير الشغل والتقليل من نسبة البطالة.
 - ظهور المانيفاكتورة: نظرا لتطور الكبير الحاصل في مجال الإنتاج الحرفي وباختلاف الأذواق والمستويات خاصة الأوروبية وازدياد عدد السكان أنشأ ذوي رؤوس الأموال هاته المؤسسات وقسمت إلى نوعين:
 - 1/ منشآت تجمع عددا من الحرفيين لهم نفس الحرفة ويقومون بجزء معين من عملية إنتاج سلعة معينة.
 - 2/ منشآت تجمع عددا من الحرفيين لهم حرف مختلفة يتعاونون من أجل تحقيق منتج معين.
 - المؤسسة الصناعية الآلية: بعد اتساع السوق وتطور التكنولوجيا ظهرت المؤسسة الآلية وتطورت مع الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر (18).
 - التكتلات والشركات متعددة الجنسيات: كانت هاته التكتلات ضرورية لبعض المؤسسات من أجل إتباع إستراتيجية للتغلب على المنافسة ومن أجل الدخول إلى الأسواق الخارجية.
 - التكتلات الاقتصادية والاحتكارية: اتجهت المؤسسات الاقتصادية إلى التركيز والتجمع للتمكن من الصمود في السوق أمام المنافسة، باستعمال قوة وجودها أو بالتحكم في أسعار المنتوجات وأسواقها¹.
- أما بالنسبة لتعريف المؤسسة فنجد التعريف التقليدي: "المؤسسة هي مجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية"، لكن هذا التعريف غير كافي ولقد أدخل علماء حديثون عنصرا آخر وهو الموارد المعلوماتية وبقي هذا التعريف مرتبط بتعريف الاقتصادي الكلاسيكي للمؤسسة الذي يدور حول العناصر الأساسية وهي رأس مال، اليد العاملة، الموارد الطبيعية.
- أصبحت المؤسسة حاليا ليست إلا مجموعة من الموارد منظمة ومهيكلت تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والبشرية، ومن هذا المنطلق تصبح المؤسسة كيف ما كانت طبيعتها، صناعية، تجارية، خدمية... مجموعة من الموارد ولكن مجموعة منظمة مهيكلت تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دارالمحمدية العامة، الجزائر، طبعة 98، ص ص 24-25....38 بتصرف.

ولقد بينت الدراسات الحالية أن المؤسسة أصبحت مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الإنتاج، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة وعلى هذا الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العملي للمؤسسة بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف في بداية القرن تهتم خاصة بالحسابات ، تطورت وأصبحت تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة لتوجيه التسيير إلى نمو مراكز الربح¹.

ولكن التعريف التالي هو تعريف شامل لكل أنواع المؤسسات سواء من ناحية الأنظمة الاقتصادية أو نوعية النشاط أو الأهداف: " المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مشغل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج (تبادل سلع) أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه وتبعاً لحجم ونوع نشاطه"².

المطلب الثاني : نظام المؤسسة "نظرية الأنظمة".

تحتل نظرية الأنظمة مكاناً جدياً مهماً في دراسة المؤسسة الاقتصادية سواء من مجال التنظيم أو الإدارة العامة، لقد شهدت هذه النظرية تطوراً سريعاً مقارنة مع تاريخ ظهورها المتأخر، وهذا راجع لغزارة الأعمال فيها والاستعمالات الواسعة وانتشارها السريع ومن بين التصنيفات المشهورة في جانب درجة التعقيد نجد تصنيف L.VON BERTALANFFY لقد قدم هذا الكاتب تصنيفاً حسب طبيعة الأنظمة ورتبها إلى سبع أنواع³:

- 1 - الأنظمة الثابتة : "هيكل النظام".
 - 2 - الأنظمة الحركية: "تدفقات".
 - 3 - الأنظمة المعرفية: "تحقيق هدف النظام".
 - 4 - الأنظمة المفتوحة: "الاتصال مع الخارج".
 - 5 - الأنظمة الفردية.
 - 6 - أنظمة المجموعات "عدة أفراد".
 - 7 - الأنظمة الفلسفية: "عناصر مجردة ومعقدة" إيديولوجيا معتقدات قيم.... الخ".
- مما سبق يمكن القول أن المؤسسة تأخذ أحد أشكال هذه الأنظمة كلما رأيناها من جانب أو اتجاه معين. ولقد قدم نفس الكاتب L. VON BERTALANFFY تقسيماً أكثر تطوراً من سابقه ويتكون من:
- 1 - الأنظمة الحقيقية: وهي كائنات مدركة بالملاحظة أو مستنتجة من هذه الأخيرة.
 - 2 - الأنظمة التصورية: مثل المنطق والرياضيات ، والتي هي أساس تكوينات رمزية.
 - 3 - الأنظمة المجردة: وهي فرع من العلم، وتجمع الأنظمة التصورية المرتبطة بالحقيقة.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

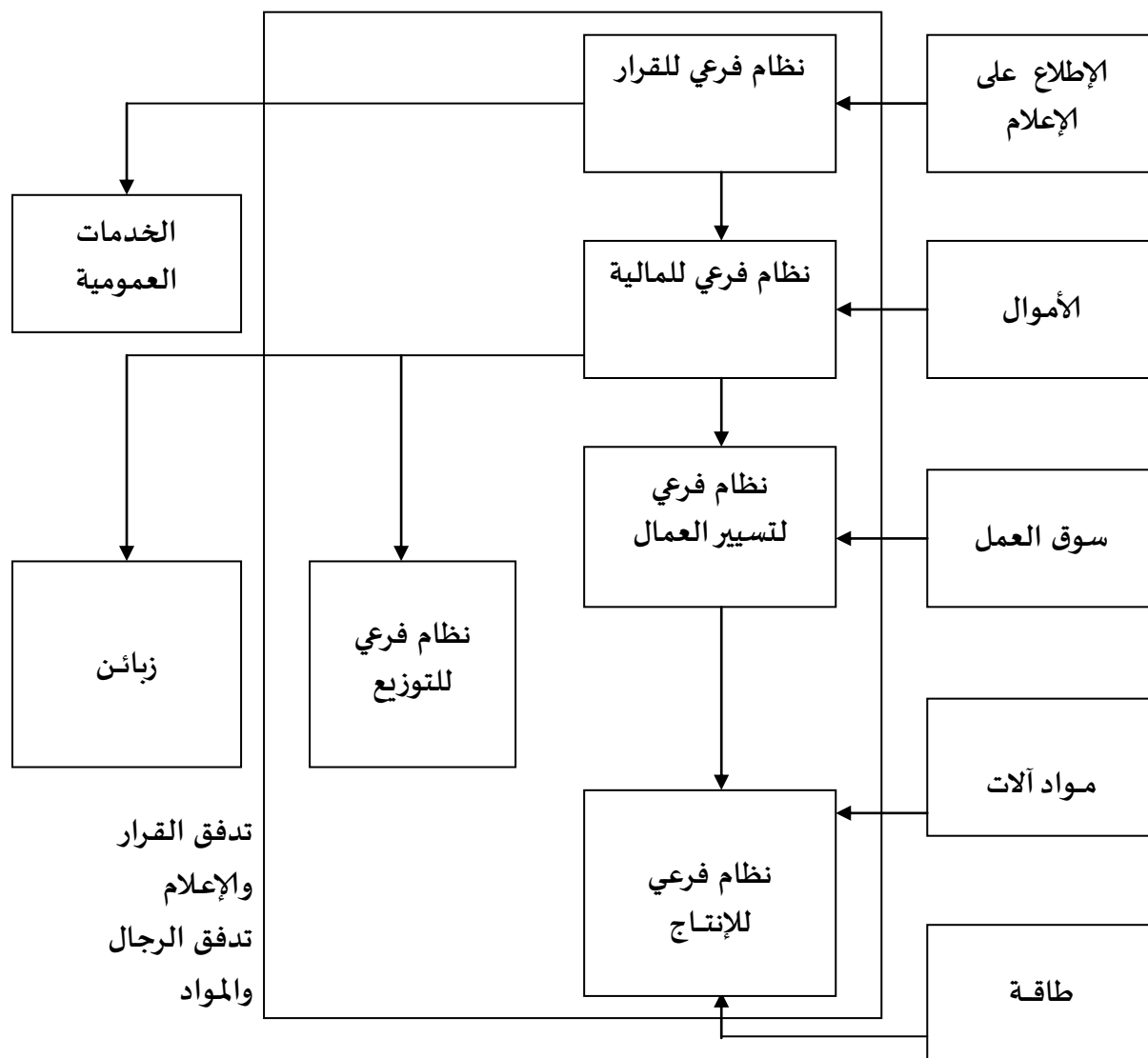
³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

وحسب هذا الاتجاه فالمؤسسة كمنظمة تعتبر في نفس الوقت هيكلًا اجتماعيًا واقعيًا، وكمعامل اقتصادي، وتتمتع بخصائص تنظيمية وبواسطة المفاهيم المستعملة والمتطورة في النظرية العامة التنظيمية، يمكن وصفها كنظام مفتوح (لأنها تتكيف بوعي مع تغيرات المحيط بفعل القرارات المتخذة من طرف مسيرها، بواسطة نشاطات أعضائها).

نظام المؤسسة بيانياً:

ويشمل مجموعة من الأنظمة الفرعية:

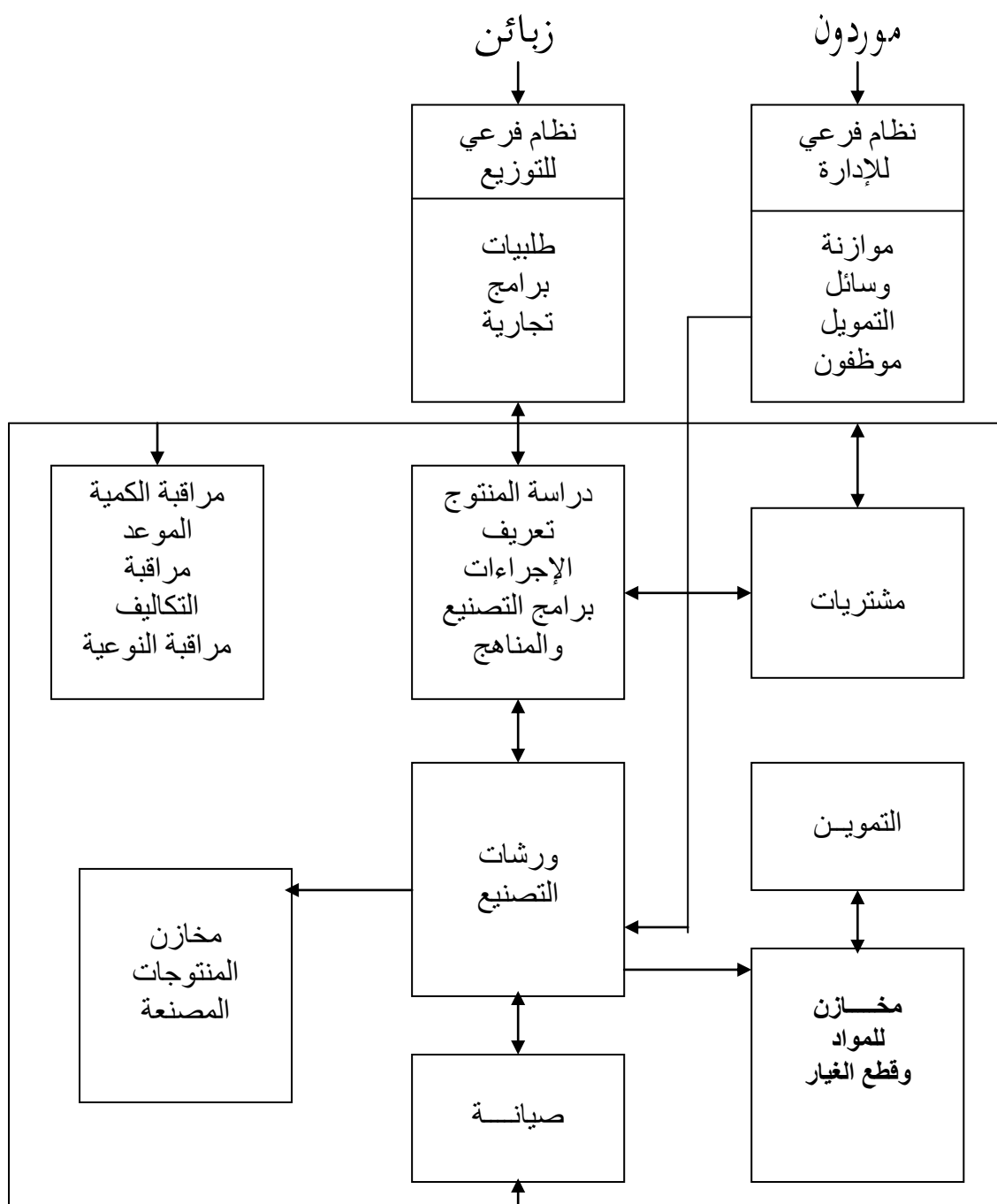
- 1/ سوق المال : وهو نقطة التقاء بين المستثمرين أو مستعملي الأموال الذين يطلبونها من جهة، وعارضي الأموال أو المدخرين من جهة أخرى، وهو من الأنظمة الفرعية للنظام الاقتصادي.
- 2/ سوق العمل : وهو نقطة التقاء بين المؤسسة كطالب للعمل، والأفراد المستعدين والقادرين على العمل وهو نظام جزئي مشترك من الأنظمة الديموغرافية، الاقتصادي والاجتماعي.
- 3/ سوق السلع والخدمات : وهي نقطة التقاء بين المؤسسات المنتجة، والمستهلكين والأطراف المختلفة في النظام الاقتصادي، والسوق في الواقع لا تربط بمكان محدد واقعيًا بقدر ما هو مفهوم نظري تتم فيه المعاملات بين الطرف الذي يعرض والطرف الذي يطلب العناصر المذكورة.
- 4/ سوق التمويل: (مواد – آلات- طاقة) هو نقطة اللقاء بين المؤسسة ومورديها.
- 5/ نظام التسيير (نظام الإدارة): هو نظام فرعي سياسي قانوني، يعمل على تحديد علاقة المؤسسة بالإدارة وعلاقة الإدارة بالعمال وما يفرضه وجودها من حقوق.
- 6/ نظام التربية والتكوين أو نظام الإعلام : هو نظام فرعي من النظام العلمي التقني حيث يتكفل بنقل المعارف والأفكار الاقتصادية السياسية.
- 7/ نظام الإنتاج : هو صلب النشاط الاقتصادي ومنه تبدأ الدورة الاقتصادية ويمكن أن نراها بأنها عملية استهلاكية (تحويل مدخلات العملية الإنتاجية إلى مخرجات).
- 8/ نظام التوزيع: وظيفة تجارية تربط بين المؤسسة والسوق أي المستهلك.



الشكل (1-11) : نظام المؤسسة بيانياً¹

Source: ½ Poirée, Salim gestion de la production précis d'organisation et gestion de la production: page : 74, Edition d'organisation.

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 17.



زبائن

موردون

طاقة

الشكل (2-11): نظام فرعي للإنتاج¹

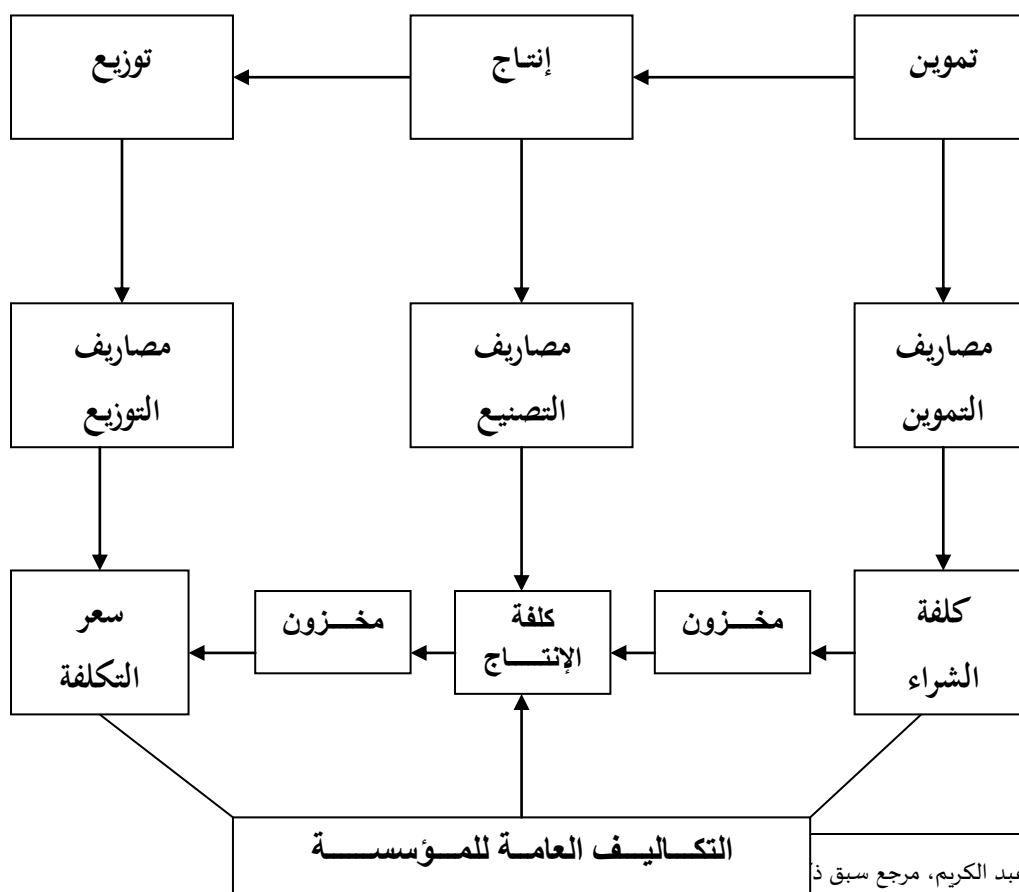
تدفق المنتج في المؤسسة:

وظيفة التمويين:

من الوظائف التي تنطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسة الأخرى، عند التنفيذ فهي تمثل الخطوة الأولى من هذه الأنشطة والتمويين كمجموعة مهام وعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة بالشراء والاحتفاظ، ومن أجل تحقيق أحسن نتائج أو مردودية في هاته العملية يجب أن تكون الكلفة ومصاريف التمويين أقل ما يمكن.

وظيفة الإنتاج:

هي عملية مزج عوامل الإنتاج المختلفة في مختلف القطاعات الاقتصادية من أجل تحقيق ثروة للمجتمع، بواسطة المنتوجات المادية والخدمات المختلفة وفي حالة المؤسسات الصناعية والتجارية فهي عملية تحويل العوامل الطبيعية بإشراف العامل البشري، من أجل تحقيق متطلبات المجتمع.

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذ

الشكل (II-3): تدفق المنتج في المؤسسة¹.

المطلب الثالث: وظائف المؤسسة.

تجميع عدد من المهام والمناصب والأعمال بالمعنى مجموعة متجانسة ومتكاملة، تؤدي دورا معيناً ومنفصلاً إلى حد ما عن باقي الأدوار في المؤسسة، أو هي مجموعة عمليات ومهام تؤطر تلك الأنشطة المرورية وتساهم في توجيهها نمو تحقيق أهدافها بعد تحديد هذه الأهداف وتكون الوظيفة حسب هذا مثل التخطيط التنظيم التوجيه والمراقبة والاتصال وغيرها من المهام، وقد تجمع وظائف التخطيط التنظيم وغيرها في إطار وظيفة أكبر وهي الإدارة بمعنى Management ومن جهة أخرى فإن مختلف وظائف المؤسسة ترتبط ببعضها البعض، من أجل أداء هدف المؤسسة حيث لا نجد نفس العلاقة بين وظيفة الشراء وتوزيع أو تقديم الخدمات في المؤسسة الخدمية، مقارنة مع نفس العلاقة في مؤسسة تجارية أو إنتاجية غير أنه ما يلاحظ هو الارتباط الواسع بين وظيفة الإدارة ووظائفها الفرعية بمختلف الوظائف الأخرى، إذ تقوم بتأطيرها ومتابعتها². وهناك نوعان من الوظائف داخل كل مؤسسة ووظائف رئيسية وأخرى ثانوية وتختلف هذه الوظائف باختلاف نشاط المؤسسة.

أ/ المؤسسة الصناعية:

1/ الوظائف الرئيسية:

- التموين.
- الإنتاج.
- التوزيع

2/ الوظائف الثانوية:

- إدارية.
- مالية.

ب/ المؤسسة التجارية:

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 246.

1/ الوظائف الرئيسية:

- وظيفة التمويل أو الشراء.
- وظيفة التوزيع أو البيع.

2/ الوظائف الثانوي:

- وظيفة إدارية.
- وظيفة مالية.

كما هنالك تصنيف ثاني للوظائف وهو: التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل¹
 (أ) الوظائف العامة المشتركة في أنشطة المؤسسة²:
 1- الوظيفة الإدارية (الإدارة): وتنقسم بدورها إلى:

- الإدارة العامة للمؤسسة
- الأمانة العامة والعلاقات العمومية
- الإستراتيجية، التصنيع، الموازنة
- مراقبة التسيير

2- التمويل: وبدورها تنظم:

- مصلحة تسيير الخزينة
- مصلحة السندات والديون

ب/ الوظائف العامة المشتركة في عدة أنشطة:

1/ تسيير المستخدمين: وتنظم مجموعة من المصالح:

- مصلحة التوظيف وإحصاء المستخدمين.
- مصلحة التكوين المهني.
- مصلحة السكن.
- مصلحة منع الحوادث (مصلحة صحية).
- مصلحة التقاعد.

مصلحة اجتماعية (مطعم – حضانة- مخيمات صيفية).

2/ تسيير المباني:

- التدفئة.
- كهرباء.
- الحراسة.
- منع ومكافحة الحرائق.
- ورشات الصيانة بالمباني.
- الموافق

¹ Comptabilité Analytique .c- Pera chou p 39-40-41 TQG 3. E. D Foucher

² بويغقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 48

3/ تسيير المعدات:

إدارة المعدات. - ورشات صيانة المعدات.

الإدارة التقنية للمعدات.

4/ تسيير الاداءات المرتبطة :

- إنتاج أو تحويل الطاقة. - نقل المواد. - طباعة.

- النقل. - سن الآلات. - معالجة الإعلام.

ج) الوظائف العامة الخاصة لنشاط محدد:

1- التموين:

- مكاتب التموين. - مخازن التموين الخارجية.

- مكاتب الشراء. - أقسام المراقبة والمخابر.

- أقسام البطاقات. - موردون.

- مواد. - مراقبة الفواتير.

2- الدراسة التقنية والبحوث:

- مراكز أو مخابر البحوث. - مكاتب الدراسات والحسابات

- قسم الضبط والسحب. - الرسومات والاختراعات.

3- الإنتاج:

أ) مراكز تحضير العمل :

- مكتب الأساليب.

- مكتب الدراسة والرسوم.

- مكتب متابعة العمل.

ب) مراكز التصنيع :

- ورشات التصنيع.

ج) مراكز مراقبة التصنيع :

- مخبر التجارب والمراقبة.

4- التوزيع : ويشمل أربعة مصالح وهم :

أ) البيع :

- المديرية التجارية.

- مصلحة إعداد الفواتير للزبائن.

- مصلحة البيع والمراقبة.

- مصلحة الأسواق.

- مكتب تسجيل الطلبات.

- مصلحة البطاقات الخاصة بالزبائن.

(ب) التخزين: مخازن المنتج التام

(ج) التسليم:

- مصلحة الإرسال (غلافات وشحن).

- مصلحة التسليم.

(د) ما بعد البيع:

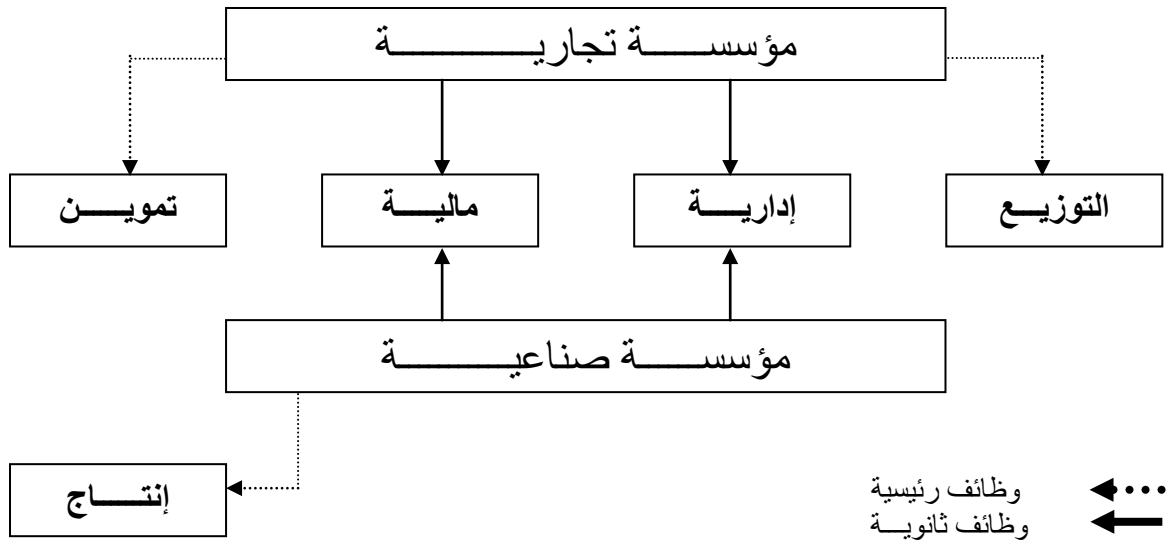
- مصلحة ما بعد البيع.

- مصلحة قطاع الغيار.

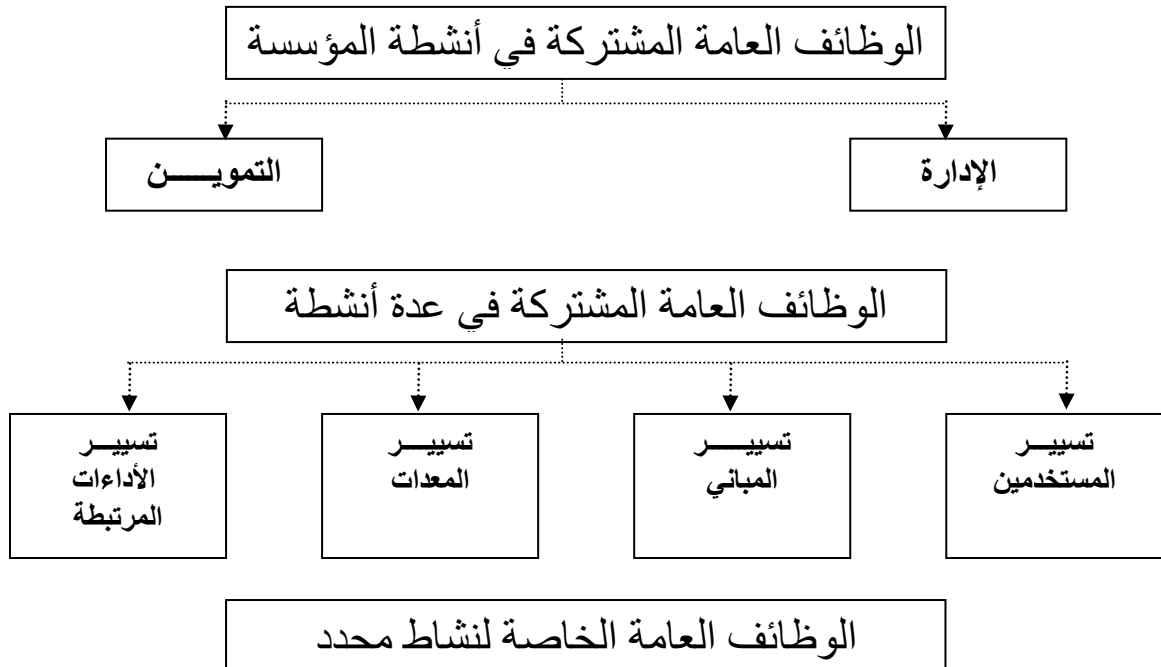
- مخازن قطاع الغيار.

- مصلحة التصليح - الصيانة.

- ورشات التهذيب.



الشكل (4-11): أهم وظائف المؤسسة



الشكل (II-5): التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل

المصدر: من أعمال الطالب.

المبحث الثاني : التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الأول : مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

هنالك العديد من التعاريف التي تخص التكاليف من بينها نجد:

- التكلفة في معناها العادي هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة.
- هي عبء متعلق بمرحلة معينة من أجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج.
- التعريف الذي أورده المخطط المحاسبي الوطني: "التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق : حساب يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".

وتنقسم التكاليف من ناحية¹:

1/ القياس	2/ الحجم	3/ الوظيفة	4/ التحميل
5/ وقت حسابها	6/ المسؤولية	7/ التخطيط واتخاذ القرارات	

- التكاليف هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أم معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة خاصة أو مستقلة².
 - التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو في منتج مادي معين أو مجموعة منتوجات أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع³
- مفهوم سعر التكلفة:

¹ أحمد نور، مذكرات في مبادي محاسبة التكاليف الصناعية، ص 63.

² صالح الرزق ود عطاالله خايل بن وارد "محاسبة التكاليف" طبعة 1997 ص 14

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التكاليف، الطبعة 2000، ص 14.

سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) وتحسب فيها تكاليف البيع وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المقدمة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به¹.

ويمكن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة حسب نشاطها كما يلي:

في المؤسسة التجارية

سعر التكلفة: تكلفة الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

سعر التكلفة: تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة في المؤسسة الصناعية.

سعر الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء.

تكلفة الإنتاج: تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع.

"سعر التكلفة هو المنتج أو الخدمة أو هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلًا للبيع".

يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلاً².

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباعة + كلفة التوزيع المباعة

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحق.

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية = كلفة الإنتاج المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحق.

سعر التكلفة يعبر على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء

المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية³

لدى المؤسسة الصناعية يضم سعر التكلفة:

- تكلفة الشراء للمواد المستعملة

- تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة

- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

ويتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية من:

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، الطبعة 2000، ص 14.

² بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، طبعة، 1998

³ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، طبعة 1999

- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

يحسب سعر التكلفة:

- على مستوى المؤسسة ككل.

- على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية.

- بالنسبة لكل منتج.

كما يحسب بالنسبة لكل طلبية، يعتمد سعر التكلفة كمقياس لتحديد سعر البيع.

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف من عدت جوانب وهذا حسب :

1 - علاقتها بحجم الإنتاج.

2 - علاقتها بالمنتجات.

3 - وظائف المؤسسة.

4 الزمن (الفترة المحاسبية).

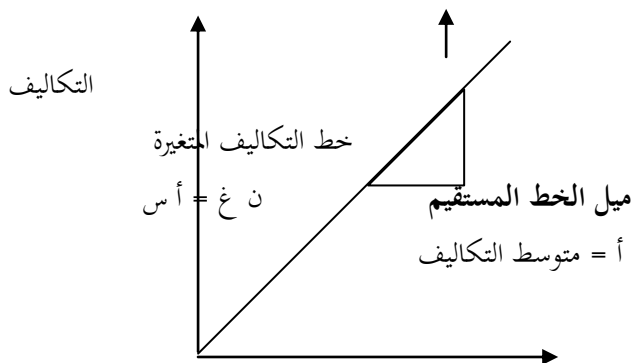
1) حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

إن التغيرات في حجم الإنتاج والمبيعات لها تأثير في حساب تكلفة المنتج بصورة إجمالية وبعبارة أخرى نجد أن حجم النشاط له تأثيره على التكلفة الإجمالية وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف التكاليف في هذا المطلب إلى:

- تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة

أ/ تكاليف متغيرة : يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة عناصر بصورتها الطبيعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بحجم الإنتاج وهي على مستويين:

المستوى الإجمالي: هي التكاليف التي تزداد بتزايد حجم الإنتاج وتنقص معه- أي أنها هي التكاليف التي تتغير نتيجة التغير في حجم الإنتاج بنفس نسبة التغير وفي نفس اتجاهه (علاقة طردية) ومقدار هذه التكاليف يتلاشى تماما.



أحجام الإنتاج بالوحدات

شكل (II-6): علاقة التكاليف المتغيرة بأحجام الإنتاج على المستوى الإجمالي

المصدر: عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، ص 96

من هذا الشكل نستطيع القول بأن التكاليف المتغيرة رياضيا بأحجام الإنتاج من خلال العلاقة الخطية التي مضمونها الرياضي المعادلة التالية:

$$Q_R = Mx$$

حيث: QR مقدار التكاليف المتغيرة

M: متوسط التكاليف المتغيرة للوحدة

x: حجم الإنتاج أو النشاط

على المستوى الوحدوي

أ / التكاليف شبه المتغيرة:

يقصد بها عناصر التكاليف التي تتغير تبعا للتغيرات في أحجام الإنتاج ولكن بنسبة مغايرة لنسبة التغير في الحجم وبعبارة أخرى في تلك التكاليف التي لا تتغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه.

(الجزء الثابت) وتكون لها قيمة معينة إذا كان حجم الإنتاج معدوما إذا فهي تتصرف بخاصة عدم التلاشي التام حالة التوقف عن الإنتاج أو النشاط على غرار التكاليف المتغيرة في المستوى الإجمالي.

ومن خلال كل هذا يتبين لنا أن هذه التكاليف تتمثل في شقين¹:

شق ثابت: يمثل تكاليف التوقف عن الإنتاج أو تكاليف لازمة لبدء الإنتاج ولا تتحقق بعد ذلك مهما تغير حجم الإنتاج.

شق متغير: يمكن رده إلى حجم النشاط أو الإنتاج.

ب/تكاليف ثابتة:

هي عناصر التكاليف التي نعدم ارتباطها تماما بمستوى نشاط المؤسسة (حجم الإنتاج) وتعتمد أساسا على مرور الزمن ومن خصائصها أنها لا تستجيب للتغيرات في أحجام الإنتاج لمدى معين منه ومن ثمة فإنه من الواجب استفادة هذه التكاليف على أساس الفترة أو الدورة وتشمل:

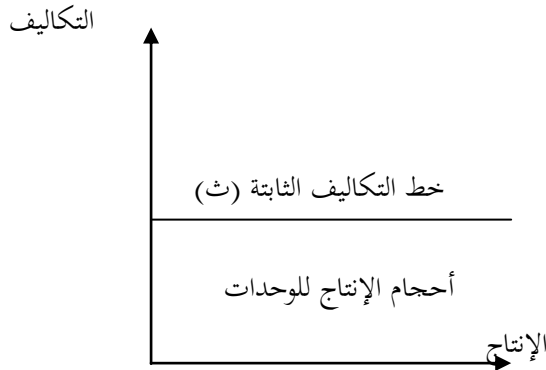
- المرتبات التي: يتم قياسها على أساس دوري.

- استهلاكات الأصول.

- الإيجار.

¹ عبد المقصود ديبان أساسيات محاسبة التكاليف طبعة 1999 ص 95

وهذا على المستوى الإجمالي ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي¹

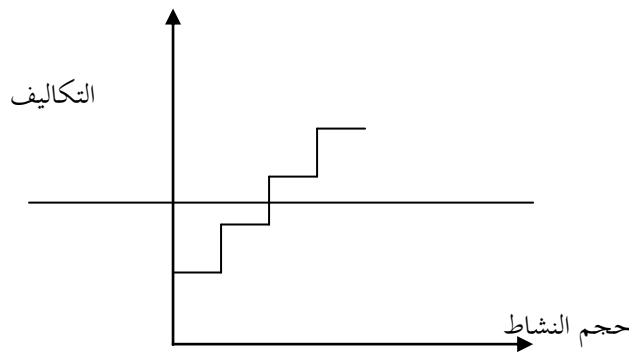


شكل (7-11): علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج على المستوى الإجمالي

المصدر: عبد المقصود دبيان أساسيات محاسبة التكاليف طبعة 1999 ص 99.

أما على المستوى الوحدوي (التكاليف شبه الثابتة أو المتدرجة) والتي هي مجموعة عناصر التي تظل في إطار مدى إنتاجي محدد ثم تقفز مرة واحدة إذا تجاوز حجم الإنتاج المدى المحدد حتى ولو هذا التغير بمقدار وحدة واحدة أي أن هذه التكاليف ترتبط بحديات الإنتاج ولا ترتبط بالتغيرات في حجمه وتتضمن هذه التكاليف شقين :

- شق ثابت: كبير لا يتغير وحجم النشاط (يضم إلى التكاليف الثابتة).
- شق متغير: ضئيل منها يميل إلى التغير مع التغيرات في حجم النشاط (يضم إلى التكاليف المتغيرة) ويمكن التعبير عن ذلك وفق الشكل التالي²:

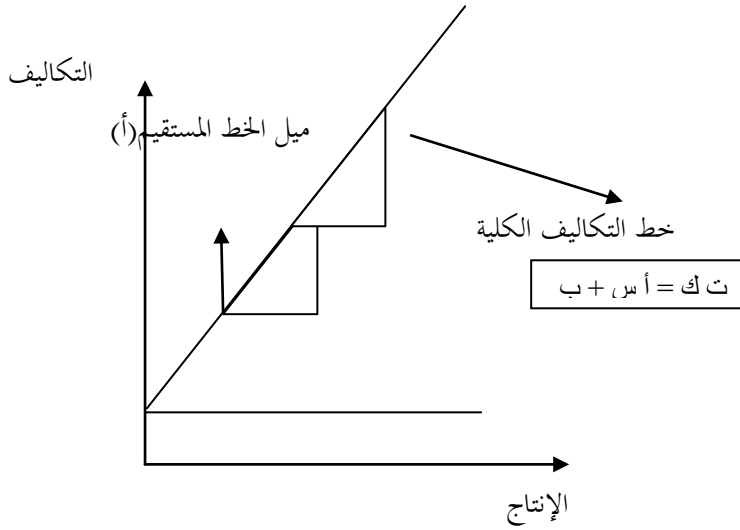


(3.2) : منحنى X X X .

شكل رقم (8-11) : علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج على المستوى الوحدوي

¹ عبد المقصود دبيان أساسيات محاسبة التكاليف طبعة 1999 ص 99.

² عبد المقصود دبيان أساسيات محاسبة التكاليف طبعة 1999 ص 104.



شكل رقم (9-11) : علاقة التكاليف بحجم الإنتاج.

(2) حسب علاقتها بالمنتجات (حسب تأثير المنتج):

يتم تصنيف التكاليف حسب تأثيرها على المنتج بطريقتين:

- طريقة مباشرة تسمى بالتكاليف المباشرة
- طريقة غير مباشرة تسمى بالتكاليف غير المباشرة.

(أ)- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي تربطها مباشرة بالسلع أو أوامر التشغيل في العملية الإنتاجية (لها علاقة مع المنتج) كالمواد الأولية للعمل.

(ب)- التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها بسلعة أو منتج معين وإنما تتعلق بكمية أو بعدد أكبر من المنتجات وتدرج تحت إسم التكاليف العامة وهي مصروفات لا تقتصر على منتج معين أو مرحلة محددة وإنما تعود على الإنتاج لكن يمكن تحديدها هذه التكاليف غير المباشرة كما يلي:

- المواد غير المباشرة.
 - الرواتب والأجور غير المباشرة.
 - تكلفة الإضاءة.
 - المياه لإغراض صناعية.
 - نفقات استخدام وصيانة الآلات والتجهيزات.
- ويمكن حساب سعر التكلفة كالتالي:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكلفة المباشرة} + \text{التكلفة غير المباشرة}$$

(3) حسب وظائف المؤسسة:

في هذا النوع من التصنيف نجد بعض هذه التكاليف يرتبط بالنشاط الإنتاجي والبعض الآخر يرتبط بالنشاط الخدمية سواء الإنتاجية، التسويقية، الإدارية أو التمويلية، ويطلق على هذا التقييم اصطلاحاً التقييم الوظيفي على أساس أنه يصنف عناصر التكاليف ويوئها وفقاً للوظائف والنشاطات التي استفادت من هذه التكاليف، ومن خلاله يمكن قياس تكاليف كل الوظائف وكل نشاط على حدا وتتبع هذه التكاليف المختلفة والرقابة عليها من فترة لأخرى ويتضمن الآتي¹:

أ/ تكاليف الخدمات الإنتاجية:

وهي العناصر التي تستعملها إدارة الإنتاج في ممارسة وظيفتها قصد تسهيل مهام النشاطات الإنتاجية من خلال أقسام ومراكز الخدمات الإنتاجية داخل هذه الإدارة وكلا نوعي الأقسام والمراكز يتبع النشاط الإجمالي ممثلاً في إدارة الإنتاج فمثلاً:

أقسام الغزل والنسيج أو أقسام التقطيع والتجميع في صناعة الغزل والنسيج أو صناعة الأثاث تمثل أقساماً أو مراكز للإنتاج لأن نشاطها يساهم مباشرة في خلق المنتج في حين نجد أن أقسام الصيانة ومخازن المواد الخام والمحطات (محطات القوى المحركة) تمثل أقساماً ومراكز للخدمات.

ب/- تكاليف التسويق أو الخدمات التسويقية: وتتمثل في عناصر التكاليف التي تنفقها إدارة البيع والتوزيع (إدارة التسويق) بغية تسويق منتجات المؤسسة وتوزيعاً والإعلان عنها بالإضافة إلى أقسام ومراكز التسويق التابعة لها وتتضمن مواد أجور وخدمات.

ج/- التكاليف الإدارية التمويلية: وتتمثل في عناصر التكاليف المنفقة من أجل ممارسة النشاط الإداري والتمويل للمؤسسة وهي من عناصر التكاليف غير المباشرة لعدم وجود ارتباط بينها وبين وحدات الإنتاج والمبيعات ومنه:

سعر التكلفة = التكلفة الأولية + تكلفة اليد العاملة + تكلفة الصنع غير المباشرة للوحدات
المباعة + تكلفة الإدارة والتوزيع

(4) حسب الزمن (الفترة المحاسبية):

تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين²:

(أ) – المصروفات الإدارية :

وهي التكاليف التي تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها

الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها وتحصل على حساباتها وتنقسم إلى:

- الجزء المتعلق بإنتاج المنتجات : وتعامل بالإيرادات إذا تم بيع المنتجات بالكامل أو يدخل في فترة تالية.

¹ ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، طبعة 1999، ص 130.

² ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، طبعة 1999، ص 131.

- الجزء المرتبط بالزمن: فإنه يعتبر عبء على إيرادات الفترة التي أنفق فيها.
- ملاحظة: تحمل المصاريف الإدارية على حساب الأرباح والخسائر، أما المصاريف الرأسمالية توزع على عدد من الفترات المحاسبية التي تستفيد منها.
- ب- المصروفات الرأسمالية: وهي المصروفات التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وتنجم الزيادة في أصول المنشأة مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول تحمل تكاليف الأصل على عدد السنوات للعمل الإنتاجي للأصل أي أنه يتم توزيع التكلفة على الفترات التي تستفيد منها فتحمل كل فترة بنصيبها من العناصر حسب درجة الإستفادة منها.
- المطلب الثالث: عناصر وأعباء التكاليف.

I - عناصر التكاليف:

إن عملية الإنتاج لا تخرج في كونها خلط مواد أولية أو إجراء عمليات صناعية بغرض تحويلها إلى منتوجات نهائية وعلى هذا فإن عناصر التكاليف الرئيسية تتمثل في:

- المواد.
- العمالة (الأجور).
- الخدمات (التكاليف الإضافية).

وليس معنى ذلك أن هذه العناصر تدخل في تركيب كل المنتوجات بنسب متساوية ومتقاربة بل أنها تتفاوت حسب الصناعات، فمنها من تزيد فيها بنسبة المواد الأولية ومنها تزيد فيها نسبة العمل المستخدم، وكذلك منها ما تزيد فيها نسبة الخدمات على العوامل الأخرى كما أن لقياس هذه العناصر لا توجد وحدة واحدة يمكن استعمالها بالنسبة للجميع فهناك:

الساعة والكيلو (الوزن)، ووحدة القوة ... ، ولكن لتسهيل العمل قيمة هذه العناصر بوحدات نقدية حتى يسهل جمعها ومعرفت قيمتها الإجمالية.

II - تقسيم عناصر التكاليف:

يمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى قسمين رئيسيين هما:

- العناصر المباشرة.

- العناصر الغير المباشرة .

1) العناصر المباشرة:

مواد مباشرة: تدخل في ترتيب المنتج أو التي تلزم إتمامه.

العمل المباشر: العمل المبدول مباشرة على منتج معين.

الخدمات المباشرة: كل النفقات التي تخص وحدات معينة تصرف من أجلها كنفقات البحوث والرسوم.

2) عناصر غير مباشرة:

وتسمى كذلك المصروفات الصناعية وهي التي تصرف على الإنتاج من وقت البداية إلى حين الإنتهاء منه

لذلك فهي تتضمن:

المواد غير المباشرة: وهي التي تظهر كجزء من المنتج مثل مواد التشحيم.
 العمل غير المباشر : العمل المبذول في نمو تكوين الإنتاج مثل عمل المشرفين المديرين الفنيين وأعمال الخدمات من نقل داخلي وقوة محرك وصيانة ... الخ.
 خدمات غير مباشرة: تخص المصنع فقط (قيمة الإيجار والتأمين ، مصروفات بيعية)
 III - أعباء التكاليف:

ليست كل الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تستعمل في المحاسبة التحليلية ونستطيع تمييز ثلاثة أنواع من الأعباء هي¹:

(1) الأعباء المعتبرة (المحملة):

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية وتطرح منها الأعباء غيرالمحملة إذا:

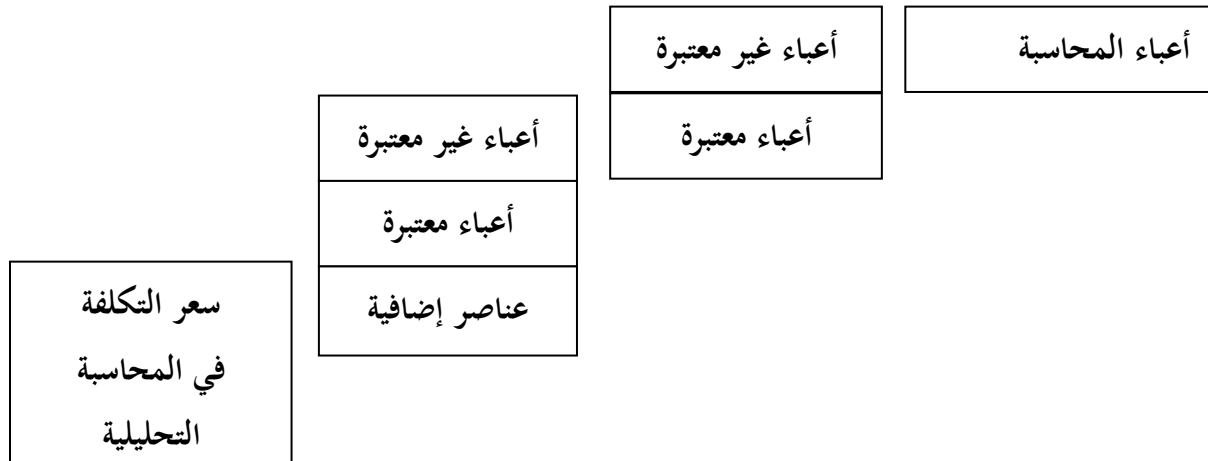
أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية – أعباء غير معتبرة

(2) الأعباء الإضافية:

وتسمى بالعناصر الإضافية لأنها لا تدخل ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولكن تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية عند حساب سعر التكلفة (أعباء ذات صفة نظرية)

(3) الأعباء غير المعتبرة :

هي تلك العناصر التي ليس لها إذا أدرجت في التكاليف وسعر التكلفة وقد تكون استثنائية او عادية.



شكل رقم (10-II): أعباء المحاسبة التحليلية

¹ صالح الرزق ود عطا الله خايل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، طبعة 1997، ص 52.

المبحث الثالث : مختلف الطرق لحساب التكلفة:

المطلب الأول : حساب التكلفة بالطريقة الحقيقية وطريقة الأقسام المتجانسة .

التعريف بالطريقة الحقيقية:

تتضمن التكلفة الإجمالية الكلية كافة عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة أو كافة عناصر التكاليف المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة، ويمكن تحديد عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة فيما يلي:

المصاريف المباشرة:

هي المصاريف التي تدخل مباشرة في إنتاج المنتج وتشتمل هذه المصاريف على ما يلي:
المواد الخام المباشرة: هي عبارة عن مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاته والعلاقة واضحة وقاطعة وتشكل بالجزء الأساسي من هذا المنتج.
العمالة المباشرة: التي يتم تحديدها وتحميلها مباشرة على منتج معين بذاته ، والتي شاركت بشكل أساسي في إنتاج هذا المنتج.

مثل: العمال الذين يقومون بتجميع جهاز التلفزيون على طول خطة الإنتاج يتقاضون أجور تعد أجور مباشرة. مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة¹:

• تسجيل وترتيب الأعباء غير المباشرة.

• إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي).

• تحديد وحدة القياس وأنواعها.

• التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة بين الأقسام المساعدة والأساسية.

• تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل.

أ/ تسجيل وترتيب الأعباء غير المباشرة:

(1) تسجيل الأعباء غير المباشرة:

حسب المخطط الوطني المحاسبي فإن الأعباء ترتب وتسجل حسب طبيعتها:

مصاريف المستخدمين، ضرائب.... الخ.

فيجب إذن إعادة ترتيبها في حسابات اتجاهها أي حسب الوظائف:

أعباء الشراء، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع.... الخ ولا تتم هذه العملية إلا بتحليل مجموع الحسابات التي تتمثل أعباء حسب طبيعتها ثم يتم الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

(2) ترتيب الأعباء غير المباشرة حسب المدة:

إن عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة لا تكون لمنتج منفصل أو لعدد من المنتوجات أو السلع المعدة مسبقا ولكن لكل السلع التي يمكن أن تنتج في فترة معينة وبافتراض أن هذه الفترة تساوي شهر فإنها تتعارض

¹ مذكرة لنيل شهادة الليسانس التطبيقي، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، دفعة 2003، ص 25.

مع تسجيل الأعباء في المحاسبة العامة التي تتكون حسب فترات مختلفة لأسبوع أو لثلاثة أشهر أو لسنة وهناك إعادة ترتيب زمنية ولترتيب الأعباء يجب حساب المبلغ السنوي لها ثم قسمه على 12 شهر في حالة الأعباء التي لا تتغيرة وهذا ما يسمى بالإشتراك.

أما في حالة المصاريف التي تتغير مع مستوى النشاط فتكون أكثر تعقيدا إذ لا نستطيع تحديد مستوى النشاط الحقيقي إلا بعد تحقيقه، لذا فهي في الغالب تحدد الأعباء حسب السنة السابقة وتعديل تبعا للملاحظات التي تنتج إرتفاعا في مستوى النشاط للسنة المعينة وتقسم على 12 شهر للحصول على أعباء الشهر الواحد (متغيرة).

(ب) إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي):

من أجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهذا نميزو بين نوعين من النفقات:

- نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها.
- نفقات مشتركة التي توزع على الأقسام بالإستناد إلى مقاييس معينة أو ما يسمى بوحدات القياس أو المفتاح.
- ويمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسيمها إلى نوعين:
 - مساعدة: تتمثل في : قسم الإدارة، قسم الصيانةالخ.
 - رئيسية: تتمثل في : قسم التموين ، الإنتاج، التوزيع.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		مجموع مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها
تموين	إنتاج	توزيع	صيانة	إدارة		
					XX	61 : مواد ولوازم مستهلكة
					XX	62 : مصاريف مستخدمين

					XX	64 : ضرائب ورسوم
					XX	65 : مصاريف مالية
					XX	66 : مصاريف مختلفة
					XX	68 : مخصصات اهتلاكات ومؤونات
XX	XX	XX	XX	XX	XX	مجموع التوزيع الأولي

جدول رقم (1-11): توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الوظائف

ج/ تحديد وحدة القياس:

إن تحميل الأعباء المشتركة بين الأقسام على المنتوجات تكون بواسطة وحدات العمل أو القياس أو المفتاح كما رأينا سابقا فما هي وحدة العمل؟.

وحدة العمل هي الوحدة التي تساعد على تحميل تكلفة مركز تحليل في حسابات تكلفة المنتوجات أو الطلبات المعينة ويمكن أن تكون هذه الوحدات.

- وحدة إنتاج أنها بحجم المبيعات، فترات العمل كميات مستهلكة من المادة الأولية، لكن عملية اختيار وحدة العمل تطرح عدة مشاكل وصعوبات الأولية بسبب وجود علاقات تشابك في نشاط القسم أو بين الوحدات نفسها، إذ يمكن تحديد أكثر من وحدة عمل في القسم الواحد ولذلك كان لزاما علينا تحديد وحدة قياس مناسبة تتوفر فيها الخصائص التالية:

1- يحجب على وحدة العمل أن تمثل الخدمة المقدمة للقسم التي توزع أعباؤه إلى الأقسام الأخرى.

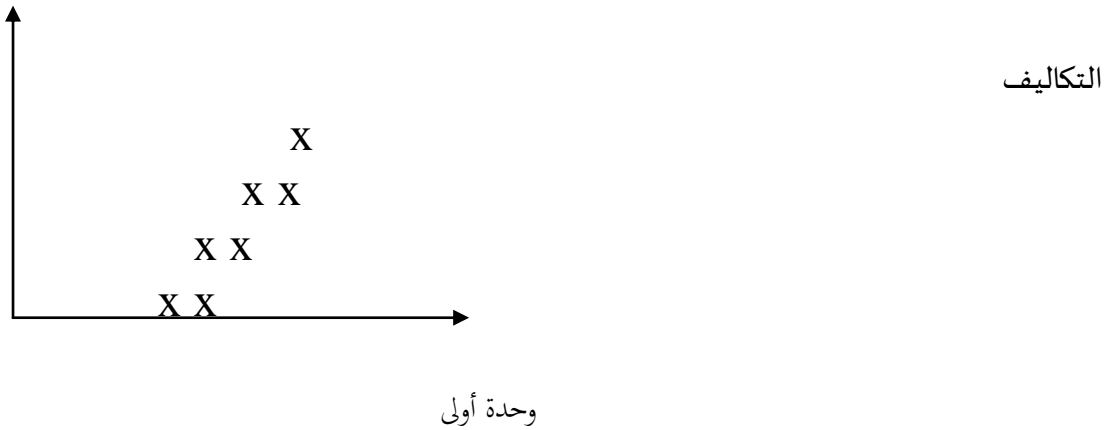
2- تسمح بتخصيص أو تعيين التكاليف من المراكز الأساسية إلى المنتجات أو الطلبات.

3- يجب أن تعبر عن نشاط القسم والعلاقة بين إجمالي التكاليف والخدمات المناسبة فيما بينها.

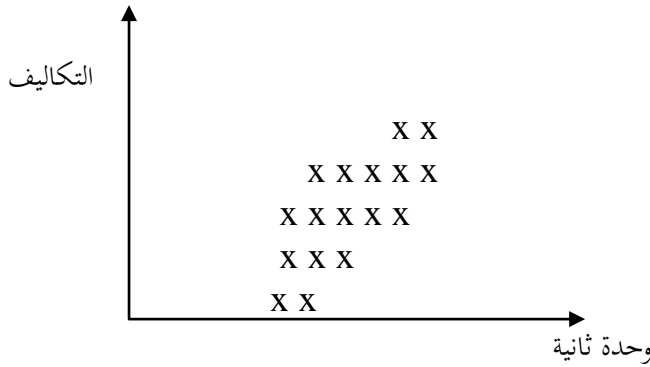
4- يجب أن يتوفر ارتباط قوي بين وحدة القياس وأعباء القسم لاختيار وحدة العمل يتطلب معرفة دقيقة للعلاقة الكائنة بين وحدة العمل ونشاط القسم.

وتسمح لنا طريقة الانحدار البسيط الإحصائية بتعريف أفضل مؤشر لقياس نشاط وحدة القياس التي تكون لديها ارتباط قوي مع المتغير الذي نبحث في تكلفته ويمكن تحديدها إما ببيانيا أو تحليليا.
الطريقة البيانية:

حتى نستطيع اختيار أحسن وحدة قياس تقوم بتحديد علاقة ارتباط بين مجموع التكاليف مع الوحدات من خلال شكل بياني نختار الوحدة التي يكون لديها ارتباط قوي لاستخدامها كوحدة قياس.
وللتوضيح نختار وحدتي عمل مختلفتين (وحدة أولى ، ووحدة ثانية) ونحصل على الشكلين التاليين:



شكل رقم (11-II): مدى الارتباط بين وحدة القياس والتكاليف.



شكل رقم (12-II): الارتباط بين وحدة القياس والتكاليف

التحليل:

الشكل (11-II): نلاحظ من الشكل البياني أن الارتباط بين الوحدات الأولى والتكاليف قوي أي أن هناك تناسب جيد فلماذا استعمال هذه الوحدة كوحدة قياس لنشاط القسم الممكن (أقل تشتت).
الشكل (12-II): نلاحظ من الشكل البياني أن الارتباط بين الوحدة الثانية والتكاليف ضعيفة فلماذا لا يمكن اتخاذ هذه الوحدة كوحدة قياس (ليست متجانسة مع حجم النشاط أو الأعباء)
وتحسب تكلفة وحدة العمل بالعلاقة التالية :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة القسم} / \text{عدد وحدات العمل}$$

د/ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة "المساعدة الأساسية":

بعد إتمام التوزيع الأولي والانتقال إلى التوزيع الثانوي نجد في هذا الأخير أن الأقسام المساعدة تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية وذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسبة مئوية فنجد نوعين من التوزيع:

1/- التوزيع التنازلي: تقوم الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام الفرعية بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لإبعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى¹.

الأقسام	المجموع الموزع	الأقسام الفرعية		الأقسام الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	تموين	تحضير	تركيب	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	Y	X 1	X 2	X 3	X 4	X 5	X 6
توزيع ثانوي الإدارة		-		%40	%5	%15	%50
توزيع ثانوي الصيانة			100 -100	%20	%30	%15	%25
مجموع التوزيع الثانوي	Y	0	0	A	B	C	D

الجدول رقم (2-II): جدول التوزيع الثانوي (التوزيع التنازلي).

المصدر: مذكرة تخرج، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، دفعة 2003، ص 39.

حيث : $y = 3x$

$$A = x3 + \%40 + \%40$$

$$B = x5 + \%15 + \%5$$

$$C = x6 + \%25 + \%50$$

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ص 106.

2/- التوزيع التبادلي: يقوم التوزيع التبادلي على أساس أو مبدأ الخدمات المنافع فنجد أن هناك نوعين من التوزيع:

- توزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة:
تقوم هذه الأقسام بتبادل الخدمات فيما بينها حيث أن كل قسم يستفيد ويفيد القسم الآخر في آن واحد، فمثلا قسم الإدارة في مؤسسة معينة يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة وهناك عدة طرق لحل هته العملية منها:
- الطريقة النظرية: هذه الطريقة عيها الكبير في تقريب الأرقام حيث أنها تقوم بتحديد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم.
- الطريقة الجبرية: تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادل لمتغير مجهول ثم تعين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول توزيع وبالتغيرات للمبالغ المحاولة بينها ولعدد من الأقسام المتبادلة الخدمات وعليه تحصل على عدد من المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

الأقسام	المجموع الموزع	الأقسام الفرعية		الأقسام الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	تموين	تحضير	تركيب	توزيع
التوزيع الأولي	Y	X 1	X 2	X 3	X 4	X 5	X 6
توزيع ثانوي الإدارة الصيانة		%20	%100	%20	%30	%15	%25
التوزيع الثانوي	Y	0	0	A	B	C	D

الجدول (3-II): جدول التوزيع الثانوي (التوزيع التبادلي).

المصدر: مرجع سابق الذكر (مذكرة تخرج "المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة

التسيير)

وللحصول على مبالغ الأعباء في قسم الإدارة والصيانة نتبع الطريقة التالية:

حيث L: تمثل وحدات العمل لقسم الإدارة.

E: تمثل مجموع وحدات العمل لقسم الصيانة.

$$L = 1x + 20\% E \dots\dots(1) \text{ ومنه}$$

$$E = 2x + 10\% L \dots\dots(2)$$

وبتعويض x ب 1 نحصل على قيمة L ولإيجاد E تعوض قيمة L في إحدى المعادلتين ثم توزع هذه القيم على الأقسام حسب النسب المعطاة.

• التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية:

يتبع هذا التوزيع نفس الخطوات التي ذكرناها في العنصر السابق إلا أن تبادل الخدمات يكون بين قسمين أو عدة أقسام رئيسية

هـ -/ تحميل الأعباء غير المباشرة بواسطة وحدة العمل:

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي ترأيناها ممكن أن يكون حقيقيا أو هو جزء من هيكل المؤسسة وبعضها قد يكون نظريا وكلها تعبر على مراكز تجميع الأعباء وتحليلها ثم تحميلها على التكاليف وهذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة القياس إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عددا لوحدات وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية نحصل على الجزء الذي يجب أن تحمله هنا المنتج أو الطلبية تمن أعباء القسم ونميز أسلوبين يمكن استعمالها للقياس:

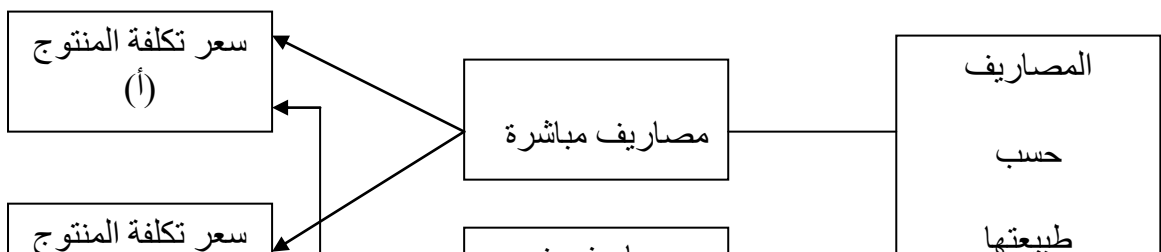
أسلوب وحدة العمل: وهي قياس في مركز التحليل تصلح لتحميل تكاليف مركز تحليل تكاليف المنتوجات (سلع وخدمات) أو طلبية (داخلية وخارجية).

أهم وحدات العمل المستعملة هي ساعات العمل المباشرة ، ساعات عمل الآلات كمية المواد المستعملة، وحدات منتجة، ويتم حساب تكلفة وحدة العمل بواسطة العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع تكاليف لمركز العمليات/ وحدات التحميل}$$

أسلوب عمل الأعباء: هذا الأسلوب مطابق لعملية التحميل والتصنيف يحول بمساعدة عامل يعبر عنه بالوحدات النقدية.

$$\text{معدل التكلفة} = \text{مجموع تكاليف المركز الهيكلي} \times 100 / \text{وحدات نقدية}$$



وحدات

القياس

مفاتيح التوزيع

الشكل (II-13): مخطط الأقسام المتجانسة

ملاحظة: مزايا هذه الطريقة تمتاز بسهولة التطبيق في الحياة العملية ، أما عيوبها فإنها نتجاهل تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية ولا تبين التكلفة الحقيقية.

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة:

I - طريقة التحميل العقلاني¹:

مفهومها: هي أسلوب لتحليل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية.

مبدئها: يقوم على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، إلا أنها تقوم بتحميل الجزء الثابت المتعلق بحجم النشاط، فعملية التحميل لهذه التكاليف تعتمد على حساب معامل التحميل وفق هذه العلاقة:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{حجم النشاط العادي}}{\text{حجم النشاط الحقيقي}}$$

حجم النشاط الحقيقي: هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج، أي أن قياس هذا الحجم يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات الواقعية العادية والتي تتدخل في سير الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها بالنظر إلى التوقفات في النشاط العادي مثل: الحوادث الغيابات، التأخرات... الخ كما تأخذ بالإضافة إلى هذا وجود آلات قديمة ذات مردود بسيط أو تكنولوجية قديمة.

حجم النشاط العادي: لتحديد هذا الحجم نأخذ بالطاقة النظرية للإنتاج والتي تحدد على أساس الإمكانيات، الآلات، التجهيزات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديا بدون توقف أو تعطل أي دون

¹ جيمس كاين، أصول المحاسبة، لدار الدولية للنشر والتوزيع القاهرة، الطبعة الرابعة، 1998، ص ص 169-170.

الأخذ بالضرورة العادية التي تحدث في عملية الإنتاج ومنه يمكن حساب مثلا عدد الساعات الممكنة لقياس حجم النشاط العادي بدون توقفات في النشاط.

حالات معامل التحميل العقلاني¹:

الحالة الأولى: معامل التحميل العقلاني = 1.

أي أن حجم النشاط العادي يكون مساويا لحجم النشاط الحقيقي والتكاليف الثابتة سوف تحمل كلية على سعر التكلفة ولا ينتج أي فرق بينهما.

الحالة الثانية: معامل التحميل العقلاني > 1

فهذا يعني أن يكون النشاط الحقيقي أقل من العادي أي أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل وفي هذه الحالة يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة.

الحالة الثالثة: معامل التحميل العقلاني < 1

إذا كان حجم النشاط العادي أقل من حجم النشاط الحقيقي أي المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية ، فتنحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية ويبقى في كل الحالات الثلاثة سعر التكلفة للوحدة ثابتا بدون تأثير تغيرات حجم النشاط.

فروق التحميل العقلاني:

أ/- فروق التحميل للتكاليف الثابتة: نلاحظ أن انخفاض أو ارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى حساب التكاليف الثابتة أقل أو أكثر من العادية وبالتالي فتحمل تكاليف أكبر وأقل من الحقيقة يؤثر على سعر التكلفة حيث ثابتا مهما تغير حجم النشاط بينما نجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء الثابتة أو المتغيرة، لذا فنتيجتي المحاسبتين في هذه الحالة تصبح مختلفة ولتوازنها يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية فنلاحظ ما يلي:

إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من نشاط الحجم العادي فنتحمل على فرق نقص النشاط ويجب طرحه من النتيجة لأنه أنقص من سعر التكلفة ورفع العادي من قيمة النتيجة التحليلية للمنتوجات.

ب/- فرق المخزون: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، ففي آخر كل دورة يجب حساب فرق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني ، فإذا كان الفرق موجبا (أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحليل العقلاني) يضاف إلى النتيجة وإذا كان سالبا يطرح من النتيجة لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب أخذ الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معامل التحميل يختلف عن الواجد للتكاليف الثابتة وفوارق المخزونات بالإضافة إلى العناصر الأخرى (أعباء غير محملة والعناصر الإضافية).

تحميل المصاريف الثابتة :

¹ أحمد نور، عبد المقصود البيان، التكاليف في المنشآت الصناعية، 1989، مؤسسة شباب الجامعة، ص 421-426 بتصرف.

أ/- عندما يكون معامل التحميل متساوي في جميع الأقسام:

في هذه الحالة يجب توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت وجزء متغير ثم يضرب الجزء الثابت في معامل التحميل فنحصل على التكاليف الثابتة المحملة ومنه يمكن حساب المجموع المحمل من خلال العلاقة التالية:

$$\text{المجموع المحمل} = \text{التكاليف الثابتة المحملة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

وبعدده يتم توزيع هذا المجموع المحمل على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولى من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية ثم يجرى التوزيع الثانوي وتحسب تكلفة وحدة العمل عاديًا. ويمكن تدعيم ذلك بالجدول التالي:

فرق التحميل		أقسام أساسية			أقسام المساعدة		البيان						
-	+	توزيع	إنتاج	تجهيز	صيانة	إدارة	المجموع	ن	ن	ن	ن	المجموع	مجموع التوزيع الأولي
													التوزيع الثانوي
													- إدارة
													- صيانة
													مجموع التوزيع الثانوي
													نوع وحدة القياس
													عدد الوحدات
													تكلفة الوحدة

الجدول رقم (4-11): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة معامل تحميل عقلائي.

المصدر: مذكرة ليسانس ، المحاسبة التحليلية كأداة مراقبة التسيير.

ملاحظة: - فرق + :تكلفة غير فعلية.

- فرق - : ربح فعلي.

- فرق التحميل = تكاليف ثابتة - تكاليف ثابتة محملة

ب/- عندما يكون معامل التحميل غير متساوي بين الأقسام:

في هذا الجدول يكون ضرب التكاليف الثابتة في معامل التحميل بعد عملية التوزيع الأولي عكس حالة وجود معامل تحميل وحيد، وتحسب المجاميع المحملة في كل قسم على حدا وبعد ذلك تجرى عملية التوزيع الثانوي إن وجدت، أما فوارق التحميل التي تحسب أيضا في كل قسم فتجمع جبريا وتوضع في عمود يسمى بفوارق التحميل التي تحسب أيضا في كل قسم فتجمع جبريا وتوضع في عمود فوارق التحميل في الجانب الموافق وتحول بعد ذلك إلى حساب النتيجة التحليلية.

فرق التحميل	أقسام رئيسية		أقسام مساعدة		تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	مجموع التكاليف	
	توزيع	إنتاج	تموين	صيانة				
-	+							
								مجموع التوزيع الأولي
								معامل التحميل تا محملة
								المجموع المحمل
								التوزيع الثانوي
								(3) إدارة
								(4) صيانة
					0	0		مجموع التوزيع الثانوي
								نوع وحدة القياس
								عدد الوحدات
								تكلفة الوحدة

الجدول رقم (II-5) : جدول الأعباء غير المباشرة معامل تحميل غير متساوي

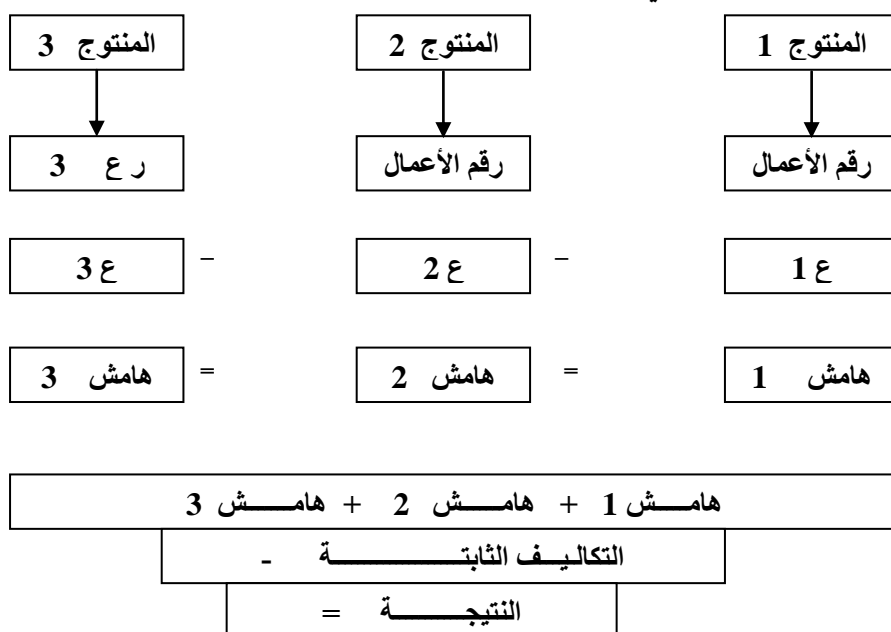
المصدر: نفس المصدر السابق.

II - طريقة التكاليف المتغيرة:

إن الاختلاف في اتخاذ القرارات يرجع إلى ضرورة الفصل بين التكاليف فالتكاليف الثابتة تساهم فيها على المدى الطويل إذا أخذ التكاليف بصفة إجمالية دون التفرقة بينها ولا تتغير إلا بتغيير هيكل المؤسسة في حين نجد أن الصنف الثاني من التكاليف (التكاليف المتغيرة) يتعلق باتخاذ القرارات الخاصة بالدورة الاستغلالية فهي تتغير بتغير حجم النشاط فإهمال الجانب التحليلي الاقتصادي أدى إلى ظهور طريقة تهتم بالتكاليف المتغيرة سميت بطريقة التكاليف المتغيرة وهي طريقة معاصرة كان أول ظهور لها في أمريكا سنة 1953 من طرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين والتي أعطتها اسم "Direct Costing" لتتنقل في أواخر الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا تحت اسم Consting Margina ثم إلى فرنسا.

تعريف الطريقة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير¹، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي تحليلي.

إذ يمكن حساب النتيجة كما يلي²:



ع = التكاليف المتغيرة

الشكل (II-14): طريقة حساب النتيجة

من المخطط السابق نستنتج:

ب طرح من رقم الأعمال التكاليف المتغيرة نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة

$$ه / ت م = ع ص - ت م$$

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجي، مبادئ المحاسبة التحليلية، تنفيذ مؤسسة البناء للخدمات المطبعية، ص 263.

² بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ص 179.

هـ/ت م = هامش التكاليف المتغيرة

ع ص = رقم الأعمال الصافي

ت م = تكاليف متغيرة

ومنه يمكن استخلاص العلاقة الكلية التالية:

النتيجة = (رقم الأعمال الصافي - تكاليف متغيرة) - تكاليف ثابتة = [ع ص - ت م - ت ثا]

سلوك التكاليف:

يمكن تلخيص سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة من حيث علاقتها بحجم الإنتاج والنشاط من خلال

التمثيل البياني

في الجدول التالي¹

العناصر	تكلفة الوحدة	التكاليف الإجمالية
التكاليف الثابتة	تتغير عكسيا مع التغير في	تبقى ثابتة مع التغير في حجم
التكاليف المتغيرة	حجم النشاط	النشاط
	تبقى ثابتة مع التغير في حجم	تتغير تناسبيا مع التغير في حجم
	النشاط	النشاط

أهمية الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة:

يمكن حصرها فيما يلي:

- لا يمكن للمؤسسة أن تحقق أرباحا إلا إذا كان سعر البيع مرتفع عن التكاليف الكلية ولكن يكون عن طريق الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وتستطيع أن تحقق الربح عندما يكون انخفاض سعر البيع عن التكاليف الكلية إذ في هاته الحالة ليس صافي الربح ولكن مساهمة ما تبقى من سعر البيع بعد تغطية التكاليف المتغيرة في تغطية التكاليف الثابتة.
- في مجال الرقابة: الانحرافات التي تحدث في التكاليف يمكن تحديد مسؤوليتها وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة، يكون الانحراف معروفا ويمكن اتخاذ الخطوات المصححة في الوقت المناسب.
- في مجال البرمجة: تقوم باختيار البدائل، فالتكاليف المتغيرة تتأثر بإعداد البرامج المستقبلية للإنتاج
- جدول الاستغلال التفاضلي: يصنف هذا الجدول التكاليف حسب طبيعتها مع إظهار مختلف الهوامش الخاصة بالتكاليف.

¹ مرجع سابق ص ص 150-151.

المطلب الثالث : محاسبة المواد وطريقة التكاليف المعيارية النموذجية.

1. محاسبة المواد:

معايير محاسبة المخزون: هناك ثلاثة معايير هي:

1. حسب المعيار الأمريكي:

يمكن تحديد التكلفة لعرض المخزون باستخدام فرضية من الافتراضات المتعددة لانسياب أو تدفق

عناصر التكاليف (مثل طريقة فيفو Fifo أو طريقة ليفو Lifo).

إن الهدف الأساسي من اختيار أي طريقة في ظل الظروف السائدة هو أنها يجب أن تعكس بكل وضوح الدخل الدوري لمؤسسة.

2. حسب المعيار البريطاني:

لم يرد في هذا المعيار أي إشارة إلى الطريقة الواجب إتباعها في تسير المنتجات أو البضاعة من المستودع

إلا أن قانون الشركة البريطاني (فقرة 37 من بيان (المعايير) أجاز استخدام إحدى الطرق التالية:

• الداخلة أولاً خارج أولاً Fifo

• الداخلة أخيراً خارج أولاً Lifo

• المتوسط المربح

3. حسب المعيار الدولي:

أورد المعيار المحاسبي الدولي ست فقرات تناول فيها الطرق التي يمكن أن تسعر بواسطتها البضاعة

الخارجية تمن المخازن ومن بينها ما يلي:

• تكلفة بنود المخزون غير القابل للاختلاط والبضائع التي يتم تصنيفها وعزلها.

• التكلفة المحددة الفعلية معالجتها تكون ملائمة للبنود التي يتم عزلها لأغراض محددة ولا تكون عندها كمية كبيرة من المخزون قابلة للاحتفاظ.

• تكلفة المخزون يتم تحديدها باستخدام طريقة فيفو Fifo.

كما أورد نفس المعيار فيما يتعلق بتكلفة المخزون المباع الفقرات التالية:

• عند بيع المخزون السلعي لابد من الاعتراف بقيمة كنفقة لتحمل إلى الفقرة التي اعترف فيها بالإيراد

المحقق من ذلك المخزون أي مبلغ يخفف به المخزون الصافي القيمة الممكن تحقيقها والخسارة الناتجة عنها.

• الاعتراف بتكلفة البضاعة كنفقة تنتج عن تطبيق مفهوم مقابلة الإيراد بتكلفة الحول عليها.

• بعض المخزونات تحمل إلى حساب الأصول الثابتة وتكلفته يتم الاعتراف بها كمصاريف رأسمالية يتم

استهلاكها خلال مدة العمر الإنتاجي.

يفهم من خلال هذه الفقرات الثلاثة أن البضاعة المبيعة التي يتم قياس قيمتها بإحدى طرق قياس البضاعة المنصرفة من المخازن لا بد أن تحمل إلى قائمة الدخل العام كنفقة أما المواد المنصرفة في إنتاج الأصول الثابتة فتقيد على ذلك الأصل يتم استهلاكه حسب العمر الإنتاجي.

1 - أنواع المخزونات¹:

- البضائع: هي المنتجات التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إحداث أي تغيير عليها.
- مواد ولوازم: هي المنتجات التي اشترتها المؤسسة تمن أجل استهلاكها أو إدخالها في المنتجات المصنعة.
- منتجات نصف مصنعة: هي المنتجات التي قامت المؤسسة بإنشائها ووصلت إلى مرحلة معينة تمن التصنيع والتي ستجري عليها عمليات تحويل مقبلة.
- منتجات وأشغال جارية: هي المنتجات والأشغال التي مازالت قيد التكوين أو التحويل في نهاية الفترة المحاسبية.
- منتجات نهائية: هي المنتجات التي أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها.
- فضلات ومهمات: هي البقايا المتحصل عليها عند إجراء أي عملية إنتاجية.
- مخزونات موجودة في الخارج: تمثل المنتجات من أي طبيعة كانت ، والتي هي ملك للمؤسسة إلا أنها ليست في حيازتها.
- المشتريات: تشمل المشتريات قيمة الأموال التي حازت عليها المؤسسة بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

2 - دواعي التخزين:

من بين أهم الدوافع المجبرة للقيام بعملية التخزين ما يلي:

- استمرارية عملية الإنتاج
- فترة الانتظار وخاصة في حالة الاستيراد
- الحياطة والحذر
- العوامل الطبيعية

3 - فوائد حسابات المخزون:

- الرقابة المستمرة من خلال مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخزون مع أرصدة الدفاتر ومعرفة أسباب الخلاف في نفس الوقت.
- يمكن تحديد مخزون الأمان.
- اكتشاف مواد عديمة الاستعمال ، وبذلك يمكن التخلص منها بسرعة.
- تقدير التلف العادي ، وتحميله إلى المنتج.

4 - أساليب الجرد:

¹ بوعقوب عبد الكريم نفس المرجع السابق ص 65.

أ - طريقة الجرد الدوري: هذه الطريقة لا تتم بها العملية عند تسجيل صفقات البيع وقت حدوثها ولكي يتم تحديد تكلفة المخزون في آخر المدة لا بد من تعبير الوحدات المتبقية في ذلك التاريخ ، ثم أصبح البيع يجري على بعض الوحدات مع إبقاء الجزء الآخروفي غالب الأحيان يكون إجراء حصر الوحدات المتبقية وتسعيها.

ب - طريقة الجرد المستمر: في العادة يتم الاحتفاظ بسجلات مستقلة لمختلف أصناف السلع المرتفعة لتحقيق قدر ممكن من الرقابة والضمان لتوفر المواد عند الضرورة وعند نقص الكمية الموجودة لا بد من تحديد الوحدة المفقودة ويوجد عدة أنواع من المواد وأي نقص لا بد من إيقاف العملية الإنتاجية وإخضاعها لنظام الجرد المستمر.

5 - تحديد قيمة الإخراج:

أ. وفقا للكمية وقيمة الرصيد:

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة¹: هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وهذا بضرب تكلفة الوحدات لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ ومجموعة هذه القيمة تقسم وترجح بالكمية وهذه الطريقة تنقسم إلى قسمين:

$$\frac{\text{قيمة المخزون في بداية الفترة} + \text{تكلفة المدخلات}}{\text{كمية بداية الفترة} + \text{كمية المدخولات}} = \text{التكلفة الوحودية المتوسطة المرجحة عن الفترة}$$

$$\frac{\text{قيمة المخزون المتبقي} + \text{تكلفة المدخولات}}{\text{كمية المخزونات المتبقية} + \text{كمية المدخولات}} = \text{التكلفة الوحودية المتوسطة المرجحة بعد كل وارد}$$

ب. وفقا لتواريخ الإدخال²:

طريقة الوارد الصادرأولا Fifo:

First In. First Out net mod.

هاته الطريقة تعني أن المواد الأولية تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ، وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول. نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا. مزايا هذه الطريقة: أن الرصيد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق ولذلك تستخدم في حالة انخفاض الأسعار المستمرة.

عيوب هذه الطريقة :

- تحمل الإنتاج الأسعار القديمة.

- استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

¹ تشارلز هورلجون - محاسبة التكاليف - مدخل إدارة - دار المريح طبعة 1989

² بوعقوب عبد الكريم نفس المرجع السابق ص 71.

طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا Lifo:

Lost In First Out

تتلخص هذه الطريقة في اعتبار المواد المنصرفة للإنتاج ، هي المواد التي وردت للمؤسسة أخيرا. والغرض من هذه الطريقة تحميل الإنتاج بقيمة المواد الأولية على أساس سعري يقارب السعر الجاري، وتستخدم هذه الطريقة في حالة ارتفاع الأسعار المستمر.

مزايا هذه الطريقة:

- القضاء على ظهور الأرباح الصورية الناتجة عن تضخيم قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب ارتفاع الأسعار.

- تقييم المواد المصروفة لأقسام الإنتاج بثمن كلفتها الحقيقية.

عيوب هذه الطريقة:

- لا تستخدم إلا على نطاق محدود على صعيد التطبيق العملي - صعوبة العمل المحاسبي - التذبذب في تكاليف المنتجات صعودا وهبوطا.

II. التكلفة المعيارية (النمطية):

ظهر هذا النوع أو الطريقة من أجل مراقبة عناصر التكاليف داخل المؤسسة والتي تبني على أساس تحديد التكلفة مسبقا قصد القيام بعملية المقارنة عن طريق وضع معايير خاصة وهذا التقييم للأداء الفعلي والذي على ضوئه يتم اتخاذ القرار ومنه القيام بالإجراءات التصحيحية.

1/- مفهوم التكلفة المعيارية:

هي التكاليف المحددة مسبقا على أساس علمي وعمل في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف.

أو هي التكاليف المحددة مسبقا وتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة المؤسسة في فترة معينة وقياس قدرتها أو إمكانيتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة ما بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف و ما تحدد من قبل ، إذ هي طريقة موجهة إلى المستقبل ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف والمبادئ وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية.

2/- المعايير التي تستند إليها التكلفة المعيارية:

المعيار التقديري: يؤسس على أساس مجموعة من المقارنات بين الميزانيات التقديرية.

معيار التحميل العقلاني: تتم المقارنة بين النشاط الحقيقي الفعلي والنشاط العادي.

المعيار الأمثل: ويؤسس هذا المعيار على أساس استعمال أدوات إحصائية وخاصة البحوث العلمية.

3/- أهداف التكاليف المعيارية¹:

البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 227.

الرقابة: تستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية. التسعير: يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف العيارية كأساس لتسعير المنتوجات. الإعلام: تويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالإنحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

4/- مجال استخدام التكاليف المعيارية:

تستخدم في مختلف فروع الإقتصادية ، الصناعة، الزراعة، الخدمات ، وتطبق بشكل خاص في المؤسسات الصناعية ويمكن تحديد مجال استخدامها فيما يلي:

- حساب المعايير الكمية والنقدية اللازمة للإنتاج على أساس وضع معايير نمطية لمواصفات المنتج وتكلفته المعيارية من المواد والأجور والأعباء الصناعية.
- مقارنة بيانات التكاليف الفعلية بالمعايير وتحديد الإنحرافات وأسبابها.
- إظهار الإستخدام الجيد لكل عناصر التكاليف.

5/- أنواع التكاليف المعيارية:

- التكاليف المعيارية القاعدية: لا تتغير وتسمح بمقارنة التكاليف الحقيقية لعدة سنوات.
- التكاليف المعيارية النظرية: وتمثل أدنى التكاليف الممكنة في ظروف استغلال مثلى باستعمال الإمكانيات المتاحة.
- التكاليف المعيارية التطبيقية: وتمثل التكاليف التي من الواجب أن تستحق في ظروف استغلال لاحقة فهي تأخذ بعين الإعتبار توقف الإنتاج كتعطل الآلات والوقت الضائع.
- التكاليف المعيارية التاريخية: يعتمد على تحديد التكاليف المعيارية على أساس سنوات سابقة مقيمة بالقيمة.
- التكاليف المعيارية العادية: تحدد على أساس مستوى نشاط المؤسسة العادي أي بدلالة التقديرات المتعلقة بتكاليف الإنتاج العادي في المؤسسة.
- التكاليف المعيارية بالسعر الحالي: في ظل الارتفاع المستمر للأسعار فإنه يصعب على المؤسسة إدخال عوامل الإنتاج في حساب التكلفة المعيارية ويستحسن أن تحدد وفق الطرق التالية:
- تحديد الكمية النموذجية انطلاقاً من أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج أو على أساس الظروف العادية.

- الأسعار التي تدخل في تكوين التكلفة المعيارية هي الأسعار التي يتم ملاحظتها أثناء تحضير التكلفة.

6/- حساب الفروقات:

أثناء سير العملية الإنتاجية تظهر انحرافات عن المعايير ، وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فرق يمكن أن

يكون:

معياري - فعلي أو فعلي - معياري

$$\text{الفرق} = (CP \times QP) - (CR \times AR) \dots (1)$$

حيث CP ← تكلفة معيارية

QP ← كمية معيارية

CR ← تكلفة حقيقية

QR ← كمية حقيقية

إذا كان الفرق موجب أي أن التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية نقول أنه يوجد توفير أما إذا كان الفرق سالب أي أن التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية نقول أنه يوجد إسراف.

إن تحليل هذا الفرق يستدعي دراسة الفرق لكل من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

أ- تحليل الفروق على التكاليف المباشرة:

تتكون هذه التكاليف من:

المواد: الفروق الإجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية.

فروق الأسعار: ف س = الكمية الفعلية (ثمن الوحدة المعيارية - ثمن الوحدة الفعلي).

فروق الكميات = ثمن الوحدة المعيارية (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية).

أو = (الكمية المعيارية للمواد x سعر المعيارية) - (الكمية الفعلية للمواد x سعر المعيارية)

اليد العاملة - أ/ فروق الوقت = معدل السعر المعيارية (المدة المعيارية - المدة الفعلية)

ب/ " معدل السعر = المدة الفعلية (معدل السعر المعيارية - معدل السعر الفعلي)

ب- تحليل الفروق على التكاليف غير المباشرة.

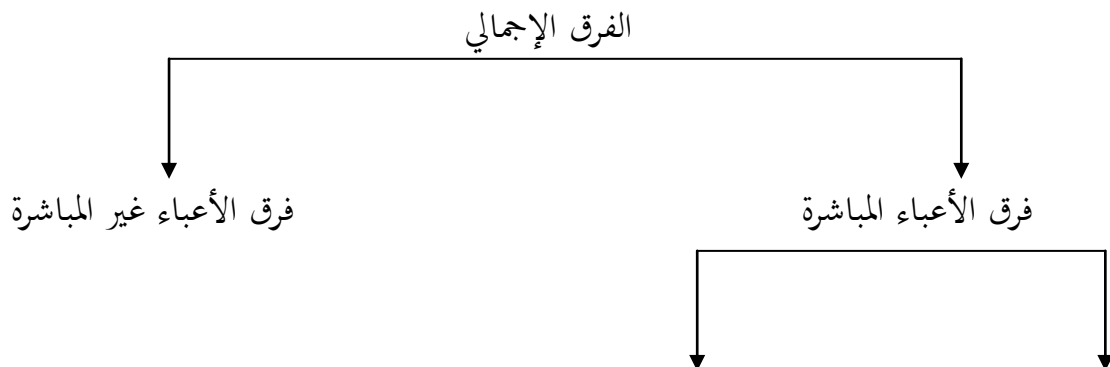
الفرق في الميزانية = الفرق بين الأعباء الحقيقية وأعباء الميزانية المعدلة حسب النشاط الفعلي أو الحقيقي.

الفرق في النشاط: يعرف على أنه الفرق بين الأعباء الثابتة المعيارية والتكلفة الثابتة المعيارية المعدلة حسب النشاط الحقيقي.

الفرق في المردودية: هو عبارة عن ناتج تكلفة أو حدة المعيارية في الفرق بين النشاط الحقيقي والنشاط

العادي والمعدل حسب الإنتاج الفعلي أو الحقيقي.

ويمكن توضيح كل ما سبق من خلال النموذج التالي :



--	--	--

--	--	--

--	--	--

الفرق المواد الأولية

فرق اليد العاملة المباشرة

الفرق الكمية الفرق السعر الفرق المشترك الكمية الفرق السعر المشترك الفرق الميزانية الفرق النشاط الفرق المردودية الفرق المشترك

الشكل (II-15): الفرق الإجمالي لمختلف الأعباء

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى المؤسسة ونظامها وكذلك لنظرية الأنظمة التي تعتبر أساس دراسة أي مؤسسة من أجل تقييمها كما شملنا مجموعة الوظائف التي تساهم في توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها. وتطرقنا إلى التكاليف وسعر التكلفة ومنه إلى مختلف أساليب وطرق المحاسبة التحليلية التي تعتمد عليها من أجل الوصول إلى الهدف الأساسي الذي يتمثل في حساب التكاليف حيث أن طريقة التكلفة الحقيقية بعيدة عن الموضوعية لذا فقد كانت محل انتقاد وتم تعديلها بطريقة التحميل العقلاني التي تهدف إلى تحليل اقتصادي أوسع غير أنها لم تسلم من العيوب فظهرت طريقة التكاليف المتغيرة التي تحاول معرفة مساهمة التكاليف المتغيرة بالنسبة إلى حجم تكاليف الإنتاج ومن هنا يلاحظ أن الطرق السابقة تعرف نقصا في تحليل التكاليف وسعر التكلفة الذي يعتبر أهم عنصر في اتخاذ القرار مما أدى إلى ظهور طريقة التكاليف النموذجية أو المعيارية حيث تقوم هذه الطريقة بتحديد الفروقات من خلال المقارنة بين (التكاليف الفعلية والتقديرية) من أجل الوصول إلى قرارات رشيدة.

الفهرس

	تشكرات
	الاهداء
	الفهرس
	قائمة الاشكال والجداول
1	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل للمحاسبة والمحاسبة التحليلية.
03	المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة
03	المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها
04	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة
05	المطلب الثالث: أنواع المحاسبة
07	المبحث الثاني: أساسيات حول المحاسبة التحليلية
07	المطلب الأول: ظهور المحاسبة التحليلية
08	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية
09	المطلب الثالث: دور وأهداف المحاسبة التحليلية
11	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: المؤسسة ومختلف الطرق وأساليب دراسة التكلفة وسعر التكلفة.
13	المبحث الأول: المؤسسة ووظائفها
13	المطلب الأول: تعريف المؤسسة
14	المطلب الثاني: نظام المؤسسة " نظرية الأنظمة"
19	المطلب الثالث: وظائف المؤسسة
23	المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة
23	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
24	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
29	المطلب الثالث: عناصر وأعباء التكاليف
31	المبحث الثالث: مختلف الطرق لحساب التكاليف
31	المطلب الأول: حساب التكلفة بالطريقة الحقيقية وطريقة الأقسام المتجانسة
38	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المتغيرة
44	المطلب الثالث: محاسبة المواد وطريقة التكاليف المعيارية
50	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
52	المبحث الأول: أساسيات حول القرار

52	المطلب الأول : القرار
52	المطلب الثاني : أنواع القرارات
59	المطلب الثالث: المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار
61	المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار
61	المطلب الأول : التكلفة والقرار في الاختيار بين البدائل
62	المطلب الثاني : نقطة التعادل واتخاذ القرار
78	المطلب الثالث : دراسة التكاليف المعيارية ودورها في اتخاذ القرار
67	المبحث الثالث : دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة
67	المطلب الاول :نبذة عن المؤسسة
70	المطلب الثاني : حساب تكلفة اليوم الاستشفائي
75	المطلب الثالث : تقييم لطريقة الاقسام المتجانسة
78	خلاصة الفصل
80-79	الخاتمة العامة
	قائمة المصادر والمراجع

المقدمة العامة

يرتبط تسيير المنشآت أو المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح.

ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المحاسب والمسؤول على اتخاذها.

إن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.

والجدير بالذكر أن المحاسبة التحليلية تعطي التحليل الدقيق حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وبتقييم المخزونات، والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر اهتماما بالغاً للمسيرين وأقدم القرارات داخل المؤسسة، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات من الطرق الكمية إلى المعطيات الكيفية، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، أكثر إلحاحا من غيرها، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها بالقرارات المناسبة.

ولعل المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في مراقبة التسيير يمكن لها أن تقدم الكثير في هذا المجال.

الإشكالية :

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية أن تساهم في عقلنة القرارات والمساعدة عليها؟.

هل يمكن الاعتماد على المحاسبة التحليلية كأداة كافية لاتخاذ مختلف القرارات؟.

وللإجابة عن هذه التساؤلات، تم تقسيم هاته المذكرة إلى ثلاثة أقسام رئيسية يعالج القسم الأول موضوع

المحاسبة والمحاسبة التحليلية من جانب النشأة والماهية فالأنواع ثم دورها.

وتم عرض في القسم الثاني نظرة عامة على المؤسسة ومختلف الأنظمة والوظائف التي تساهم في

توجيهها نحو تحقيق أهدافها، وتم التطرق بالتفصيل إلى تكاليف وسعر التكلفة ومنه إلى مختلف أساليب

وطرق المحاسبة التحليلية المعتمدة.

واختص القسم الأخير من هاته المذكرة بمناقشة كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية وأخذها كوسيلة

لاتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وهنالك عرض ولو بسيط على تعريف القرار وأنواعه.

تشكرات

أشكر الله العلي القدير الذي أنار لي درب العلم والمعرفة ويسر لي في أداء هذا العمل المتواضع وأسأله النجاح المتواصل لي ولجميع من اتخذ من العلم سلاحا.
أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني على إنجاز هذا العمل خاصة الأستاذ المشرف قويدح جمال الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه طيلة إنجاز هذا العمل.
تحية تقدير واعتزاز وعرفان لكل أساتذتنا ، وإلى كل من علمني حرفا طيلة مشواري الدراسي وساهم في تعليبي أصول الحياة.

شكرا جزيلاً

لكل من انتهى إلى مركزنا الجامعي زيان عاشور باعتزاز وفخر أساتذة طلاب عمال بلا تخصيص.

شكرا جزيلاً

الإهداء

اهدي عملي المتواضع إلى أعلى الناس عندي الوالدين الكريمين أدامهم الله تاجا فوق رؤوسنا

الأب العزيز شكرا لكل ما قدمته لي

إلى الحزن الغالي أمي الحبيبة

أخواتي

إخوتي خالد، أبو بكر، أسامة

زملائي عمر، مراد، بلمهل، عابد

كل عائلة عبد العزيز

كل من تقاسمت معهم مقاعد الدراسة طيلة المشوار الجامعي

إلى طالبات وطلاب جامعة عبد الحميد بن باديس

تمهيد الفصل الاول :

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي ومسايرته ، ولقد اتخذت المحاسبة كغيرها عدة أنظمة من القيد الوحيد إلى القيد المزدوج في أواخر القرن (15) أما في منتصف القرن الثامن عشر (18) وحتى أواخر القرن التاسع عشر (19) كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية.

وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية أو المحاسبة التحليلية وتخص في أغلب الأحيان نوعان من المؤسسات وهما:

المؤسسة التجارية والمؤسسات الصناعية ولا تستثنى منها المؤسسات الزراعية وقطاع الخدمات، وتمكن مهمة المحاسبة التحليلية في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات، من أجل تحديد ثمن تكلفه المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة.

تمهيد الفصل الثالث :

تهدف إدارة المشروع إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ولهذا فهي تسعى إلى اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة. وعملية اتخاذ القرارات هي بطبيعتها عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة وخاصة الوظيفة المحاسبية.

ولكن هناك صعوبة في التوفيق بين طرق المحاسبة التحليلية وكيفية تدخلها في صنع القرار ووضع برنامج

دقيق تهدف من خلاله المؤسسة إلى تطوير سياستها الإنتاجية مستقبلا.

تمهيد الفصل الثاني :

بعد إعطاء نظرة عامة حول مفاهيم وأساسيات المحاسبة والمحاسبة التحليلية في الفصل السابق سيكون هذا الفصل خاص بالمؤسسة والطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية من أجل تحديد سعر التكلفة مع التطرق إليها بالتفصيل في حالة المؤسسة التجارية والصناعية ثم تقديم دراسة متسلسلة لطرق حساب التكاليف وسعر التكلفة.

فهرس الجداول والأشكال

الجدول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
الفصل الثاني		
33	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الوظائف	01
35	التوزيع الثانوي (التنازلي)	02
36	التوزيع الثانوي التبادلي	03
40	توزيع الأعباء غير المباشرة معال التحميل العقلاني	04
41	توزيع الأعباء غير المباشرة معامل التحميل غير متساوي	05
الفصل الثالث		
58	القرارات بالنسبة لدرجة عدم يقينها	01
71	جدول توزيع الأولي للأعباء بمصلحة الولادة	02
74	جدول التوزيع الثانوي للأعباء بمصلحة الولادة	03

الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
الفصل الثاني		
16	نظام المؤسسة بيانها	01
17	نظام فرعي للإنتاج	02
18	تدفق المنتج في المؤسسة	03
22	التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل	04
25	علاقة التكاليف المتغيرة بأحجام الإنتاج	05
26	علاقة التكاليف الثابتة بأحجام الإنتاج	06
27	علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج على المستوى الوجدوي	07
27	علاقة التكاليف بحجم الإنتاج	08
31	أعباء المحاسبة التحليلية	09
34	مدى الارتباط بين وحدة القياس والتكاليف (وحدة أولى)	10
34	مدى الارتباط بين وحدة القياس والتكاليف (وحدة ثانية)	11
38	مخطط الأقسام المتجانسة	12
42	طريقة حساب النتيجة	13
49	الفرق الإجمالي لمختلف الأعباء	14

الفصل الثالث

54	مختلف المستويات بالنسبة لوظائف المؤسسة من زاوية اتخاذ القرار	01
57	مخطط نظام المعلومات	02
64	خارطة نقطة التعادل	03
69	الهيكل التنظيمي الاداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة	04
70	الهيكل التنظيمي الطبي للمؤسسة العمومية الاستشفائية مازونة	05

قائمة المراجع

- ✓ أبو قحف عبد السلام "أساليب الإدارة" الدار الجامعية طبعة 1995
- ✓ أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة "محاسبة التكاليف المتقدمة" دار الصفاء للنشر والتوزيع طبعة أولى
- ✓ الخشروم محد مصطفى - نبيل محمد مرسي "إدارة الأعمال والمهارات والوظائف" مكتبة الشرفي 1988
- ✓ الرجي محمد تيسير عبد الحكيم "مبادئ المحاسبة التحليلية" تنفيذ مؤسسة البناء للخدمات المطبعية
- ✓ أحمد نور - عبد المقصود البيات "التكاليف في المنشآت الصناعية" مؤسسة شباب الجامعة 1989
- ✓ بن وارد صالح الرزق ود عطا الله "محاسبة التكاليف طبعة 1997
- ✓ بويعقوب عبد الكريم "المحاسبة التحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية 1998
- ✓ رحال علي "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"
- ✓ جميل أحمد توفيق "إدارة الأعمال - مدخل وظيفي" دار النهضة العربية طبعة 1986
- ✓ عبد المقصود ديبان "أساسيات محاسبة التكاليف" دار المعرفة الجامعية طبعة 1999
- ✓ ناصر دادي عدون "اقتصاد المؤسسة دار المحمدية العامة الجزائر طبعة 1998
- ✓ ناصر دادي عدون "تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التكاليف طبعة 2000
- ✓ نشرة المصطلحات الصادرة في المعهد المحاسبي بلندن عام 1966
- ✓ جيمس أكاستين - جويل ليفرز "أصول المحاسبة" الدار الدولية للنشر والتوزيع الطبعة الرابعة
- ✓ تشارلز هودندن "محاسبة التكاليف مدخل إدارة" دار المريخ للنشر 1989
- ✓ هيلكادومنيك "دليلك العلمي في الإدارة" لندن نهال الطباعة سنة 1991

المذكرات

- ✓ مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع التسيير "محاسبة تحليلية" دفعة 1996
- ✓ حديد نوفل "أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرارات" رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر دفعة 1996.
- ✓ مذكرة ليسانس "المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير" دفعة 2003