الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مستغانم

أطروحة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار داخل المؤسسة الإقتصادية مستغانم

دراسة حالة مطاحن الظمرة "مستغانم "

من إعداد الطالبة:

فارح صافية

تحت إشراف الأستاذ:

مخالدي يحي

لجنة المناقشة:

.....– رئيسا

..... – مقرار

.....– مناقشا

السنة الجامعية: 2015/ 2016

شكروتقدير

بفضل المولى عزوجل وبتوفيق منه تمكنا من تقديم هذا العمل المتواضع

فالحمد والشكرلله.

كما لا يفوتنا أن ننوه بالذين كان لهم الفضل سواء من قريب

أومن بعيد، وبالامتنان على ما قدموه لنا من المعونة والمساعدة والنصح و

المشورة مما كان له الوقع الحسن على قلوبنا والحرارة الكبيرة التي غذت إرادتنا

للخروج بهذا العمل المتواضع والبسيط، فلهم جميعا نقدم كلمة شكروتقدير.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

)قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون(

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل أسمه بكل افتخار

والدي العزيز

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني ، إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

أمي الحبيبة

إلى من بها أكبروعليه أعتمد ، إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي

إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها

إلى من عرفت معها معنى الحياة

أختي راضية

إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة

إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعك سرت الدرب خطوة بخطوة

أختي منصورية

إلى من أرى التفاؤل بعينه .. والسعادة في ضحكته

إلى شعلة الذكاء والنور

إلى الوجه المفعم بالبراءة

أختي رحيل

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

صديقاتي فاطمة وسعادو أمينة وروزة وحفيظة وحياة وأمال و شهرزاد..

مقدمة عامة

إن المكانة الإقتصادية لأي دولة تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الإقتصاد الوطني و مرهونة بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الإقتصادية، و في خلق قيمة مضافة على الصعيد الإقتصادي و كذا بمدى قدرتها على المنافسة و فرض وجودها في محيط يتسّم بعدم الإستقرار و التغيّر المستمر و بالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الإقتصاد العالمي من خلال "إقتصاد العولمة"، هذه الظاهرة التي باتت أمرا حتميا لا مفر منه خاصة على الدول النامية .

كل هذه المستجدات، تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة على مستوى نشاطها الإقتصادي، و تبني أساليب متطورة و حديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي في ظل إقتصاد السوق.

هذه الإصلاحات يجب أن تطبق بالدرجة الأولى على المؤسسة ، باعتبارها عصب النشاط الإقتصادي من جهة و طرفا فاعلا في العملية الإنتاجية و تحقيق المردودية من جهة ثانية، هذه المردودية لن تتحقق إلّا إذا اعتمدت المؤسسة الإقتصادية العمل بمعايير الجودة العالمية في الإنتاج، وانتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها و تؤهلها للمنافسة الداخلية و الخارجية

وعليه فإن نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل و متكامل، ذلك أنه يعد عنصرا هاما في التسيير الجيّد تعتمد عليه للحصول على معلومات

سريعة و ملائمة لتحليلها، معالجتها، وصياغتها و استغلالها من خلال تصحيح الإنحرافات التي قد تحدث خلال دورة استغلالها و أثناء نشاطها، و من تم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى و طبيعة المشكل المطروح .

و في هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة. ومن تم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتوج وكل قسم أو مركز مسؤولية هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر و أوسع في الدول المتقدمة حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير .

وانطلاقا مما سبق ذكره ن يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي :

إلى أي مدى يمكن للمحاسبة التحليلية أن تكون أداة لاتخاذ القرار داخل المؤسسة إقتصادية؟

وبناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو دور كل من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة؟
- ما هي مكانة نظام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؟
- إلى أين وصلت المؤسسة الجزائرية في اعتماد هذا النظام كأداة لمراقبة التسيير وتصحيح الأداء و اتخاذ القرار ؟

ومنأجل دراسة إشكالية الموضوع ، إنطلقنا من بعض الفرضيات المتمثلة في :

- إن ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد للحاجة لمعرفة التكاليف، و الذي لم يكن الهدف من المحاسبة العامة.

- إنّ مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمّها باعتبارها قاعدة تزويد المسيّر بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج و اتخاذ القرارات .

- إنّ التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا و جودة .

الفصل الأول:

مفاهيم عامة

حول المحاسبة التحليلية

تمهيد

لقد كان ظهور المحاسبة نتيجة الضرورة الملحقة التي اقتضتها المعاملات في ميدان التجارة و المال، و للمتغيرات و المستجدات المرتبطة بالأنظمة الإجتماعيّة، الإقتصادية، و التجارية .

إنّ تطور المجتمعات البشرية أدى إلى تزايد حاجاتها التي اتسمت بالتزايد المستمر، و إلى اتساع دائرة المبادلات من السلع و الخدمات المختلفة، وكدا إلى زيادة حجم المعاملات بين الأشخاص (سواء كانوا طبيعيّين أو معنويّين). و التي أصبحت فيما بعد تتم على أساس المقايضة .

إن اتساع المبادلات التجارية، و المعاملات النقدية ساهمت في ظهور المحاسبة كعلم منظم، و كوسيلة تضمن تنظيم و تسجيل أغلب المعاملات المالية و الإقتصادية التي تؤثر على الفرد أو المؤسسة. كهذا فتح المجال أمام العديد من المفكرين الذين ساهموا في وضع أسس وقواعد علم المحاسبة، هذه الأخيرة التي أصبح لها الدور الكبير في حل العديد من المشاكل و التعقيدات المالية و التجارية. حيث كانت متطلبات الحياة هي المحرك الأساسي في تطوير المجال المحاسبي حتى يتلاءم و المحيط المتغير، و إذ أنها تعتبر من أهم أنظمة المعلومات الحساسة على مستوى المؤسسة. وعليه فإن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور أنواع عديدة من المحاسبات تبعا للضرورة المقتضاة، و طبيعة النشاط الممارس، فنجد مثلا أن المحاسبة العامة ظهرت لتكون المرآة العاكسة للوضعية الحقيقية لمركز المؤسسة من الناحية المالية بصورة عامة و إجمالية، في حين أن ظهور الثورة الصناعية أوجب ظهورالمحاسبة الصناعية، والتي عرفت بمحاسبة التكاليف إذ أنها تمثل نظام معلومات موجه بصفة رئيسية لخدمة المصالح الداخلية للمؤسسة والإدارة و ذلك بالإعتماد على مخرجات المحاسبة العامة ونظم أخرى. إن دراسة مختلف التطورات التي شهدتها المحاسبة تسمح لنا بتوضيح مدى ارتباط و تأثر هذا العلم بالمحيط الإجتماعي و الإقتصادي في فترة ما .

ولذلك سنحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على الكيفية التي نشأ وتطور وفقها الفكر المحاسبي، و الذي أدى بدوره إلى ظهور المحاسبة العامة، ثم التحليلية و تحديد المفاهيم الأساسية لكل منها. لذلك سيتضمن هذا الفصل مبحثين

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة

المبحث الثاني : أنواع المحاسبة

المبحث الأول : تطور الفكر المحاسبي

المطلب الأوّل : ظهور ونشأة المحاسبة

يجب أن ننبه هنا بان هناك علاقة وطيدة بين الفكر والتطور في المحاسبة، اذ أن الفكر المحاسبي تراكم مع مرور الزمن مما أدى إلى بطء في تطور المحاسبة، ولكن في نفس الوقت أدى هذا البطء إلى المحافظة على هذه الأفكار وهذا ما يعرف بخاصية الاستمرارية في تطور المحاسبة

مما تقدم نستنتج ان المحاسبة منطلقة من فلسفة (فكر)، وان العنوان يدل على أننا سنقوم بدراسة لهذا الفكر وما اثر فيه من عوامل بيئية .ولعله من المفيد هنا طرح السؤال التالي، وهو، لماذا ندرس التطور التاريخي للمحاسبة؟

ببساطة نحن ندرس التطور التاريخي للمحاسبة لأنها قديمة قدم التاريخ ، وتعتبر حدث هام فيه، فالمحاسبين ساهموا في تطوير المدن والتجارة والثروة والمفاهيم والأعداد، المحاسبين، شاركوا في ابتكار المصارف والنقود، أنقذوا العديد من الشركات ورجال الأعمال من الإفلاس،مما أدى الى زيادة الثقة في أسواق راس المال[1]

فترة ما قبل الميلاد [2]

حاول الكثير من الكتاب تحديد متى نشأت المحاسبة، إلا أن كل المحاولات باءت بالفشل مما جعل الغالبية العظمى منهم تربطها بالمعاملات التجارية والمالية، وذلك من خلال ما توفر من حفريات وآثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية. فدلت تلك الآثار على ان هناك حضارات قديمة ترجع إلى أكثر من 3500 ق.م مثل الحضارة

1 محمد مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية –عمان – دار وائل (2004) ص14.
2 كمال عبد العزيز النقيب تطور الفكر المحاسبي –الأردن الفطافطة للطباعة (1999) ص21.

الآشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك الى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات

وأظهرت الحفريات في الحضارة الآشورية ان الكهنة السومريين ساهموا في تطوير المحاسبة في تلك الفترة، إذ أنهم قاموا باختراع نظام للأعداد كان كناية عن شحطات تذكرنا قليلا بالأرقام الرومانية التي جاءت بعدها بثلاثين قرن وهم أول من جاء بفكرة أن قيمة الأرقام تتحدد بموقعها ضمن العدد .

وهذه الأرقام مكنتهم من إثبات أموال المعابد، فكانت تثبت البيانات على ألواح من الطين الطري يشوى فيما بعد نظرا لخلو أرضهم من الأحجار [3]

كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب، هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل فقد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين تتعلقان بالأحكام التجارية

(مطر، الأرض) وهذا يدل على أن المحاسبة في تلك الفترة كانت مقتصرة على نظام متطور للمخازن ، حيث نستدل على ذلك أيضا من احتفاظ سيدنا ع سنين متتالية خلال ما ورد في قصة سيدنا يوسف التي ورد ذكرها في القرآن الكريم ((قال اجعلني على خزائنِ الأرض إني حفيظٌ عليم)) . (سورة يوسف الآية 55 [4]

ويرجع أكثر نظام محاسبي متطور في تلك الفترة الى الحضارة الفرعونية نظراً لوجود الأنشطة الاقتصادية المختلفة بما فيها البناء والتشييد (وخير مثال على ذلك بناء الأهرامات 3000 ق.م)، فكان هناك تنظيم للدفاتر والسجلات لحساب وقياس تلك الأنشطة ولو في إطار كمي. ومن الأشياء المهمة التي يجب ان تذكر هنا، هي ان مصر كانت الدولة الوحيدة المنتجة لورق البردي في الحضارات القديمة ، إضافة إلى أنها كانت منتج كبير

3 رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر ، عمان دار وائل (2003) ، ص 10

4 القرآن الكريم سورة يوسف الآية(55)

للقمح، وهذا ما ساعد على تطور التجارة وخاصة الخارجية ، وكذلك توفر الورق بكميات كبيرة.

إن وضع مصر الاقتصادي والمزدهر جعلها مركز مهم للتجارة فكانت التجارة فيها في شكل مقايضة أي تعادل قيمة الصادرات و الواردات، وكان الحليف الإقتصادي الكبير لمصر في تلك الفترة هم اليونانيون لأنهم كانوا يعانون من نقص كبير في القمح وندرة في ورق البردي. [5]

والتجارة بين مصر واليونان تطورت في بعض المراحل التي استخدمت فيها العملة الفضية اليونانية وذلك في القرنين الخامس والرابع قبل الميلاد حيث دلت الحفريات على وجود كميات كبيرة من العملة اليونانية في تلك الفترة

ومن حيث التطور يأتي النظام الذي استخدمه اليونانيون في أثينا) (بعد الحضارة الإغريقية بعد نظام المصريون القدماء، حيث يعتبر الأغريقيون أول من استخدم حسابات لقياس المدفوعات والمقبوضات، وقد اكتشفت بعض العمليات المحاسبية التي كتبت على ورق البردي والتي عثر عليها بمصر عندما كانت خاضعة للسيطرة اليونانية بزعامة الاسكندر وذلك في القرن الثالث قبل الميلاد. [6]

ولابد من الإشارة إلى أن الهدف الأساسي من مسك السجلات خلال تلك الفترة هو المحافظة على أملاكها، ومن التطورات المهمة في الاقتصاد في عهد الاسكندر، هو احتكار التجارة الدولية لأول مرة في التاريخ وهذه فكرة المشرف على الشؤون المالية "كليومنيس"،

5 محمد مطر التأصيل النظري للممارسات المهيئة المحاسبة في مجال القياس و العرض و الإفصاح ، عمان ،دار وائل ، (2004)ص15

6 مرجع سبق ذكره ص 16.

حيث قام بتوزيع شبكة من الوكلاء في الموانئ المختلفة للتحكم في الأسواق الخارجية واستغلال أوضاعها الاقتصادية. [7]

ومن المظاهر الأخرى للتطور الاقتصادي خلال الحضارة الإغريقية في مصر، انه كانت هناك رقابة على العملة في عهد بطليموس الثاني فيلادلفوس (285 246 – ق.م) وهذا ما يبينه بيان ملكي بخصوص وجوب استبدال التجار الأجانب للعملة التي بحوزتهم بالعملة الفضية البطلمية ليستخدموها في عقد صفقاتهم في الإسكندرية وداخل البلاد. كذلك كان هناك سيطرة للبطالمة في تلك الفترة على اقتصاد البلاد (مصر) ، فكانت هذه السيطرة نسبية، من احتكار كلي إلى إشراف جزئي، بحسب الصناعات، فصناعة مثل الزيت والملح مثلا، كانت محتكرة كليا، وهذا ما توضحه بردية هامة تعرف باسم (بردية قوانين الدخل للملك فيلادلفوس (وهذه البردية تطلعنا على مدى تحكم الدولة الكامل في جميع مراحل إنتاج الزى

أما التجارة الخارجية في العصر البطلمي، فلم تكن محتكرة من قبل البطالمة فقط، ولكن كان مسموحا بالتجارة الخارجية الحرة، فكان يقوم بها بعض المواطنين وكذلك أجانب، وهذا قد يكون بداية ظهور فكرة الشركات متعددة الجنسية، المتمثلة في عقود تبرم بين مجموعة من الأشخاص من جنسيات مختلفة لاستيراد بعض البضائع .

والآن، وبعد هذا العرض السريع لتطور الفكر المحاسبي خلال فترة ما قبل التاريخ ، سأقوم بتلخيص أهم النقاط الرئيسية التي حدثت في تلك الفترة :

1. اختراع الأرقام في الحضارة الآشورية ، من قبل الكهنة السومريين، وذلك ساعد على عمليات الإثبات المالية.

7 يونس حسن الشريف، محمد عبد الله بيت االمال ، يونس محمد أحساد، ليبيا ، مبادىء المحاسبة المالية ،ليبيا ، منشورات جامعة فاريوس 1990 ص 23

2. اهتمام أكثر بالتجارة في الحضارة البابلية عنه في الآشورية، وهذا ما تظهره شرائع حمورابي
3. تطور الحياة الاقتصادية في الحضارة الفرعونية، وما نتج عنه من تنظيم للدفاتر والسجلات لحساب وقياس تلك الأنشطة ولو في إطار كمي.
4. أول محاولة لإنشاء تجارة دولية احتكارية في عهد الاسكندر.
5. ظهور العملة في تلك الفترة، ونستدل على ذلك من خلال ما ورد عن قصة أهل الكهف في سورة الكهف، قال الله تعالى ((فابعثوا أحدكم بورقكم هذه الى المدينة فلينظر أيها أزكى طعاما فليأتكم برزق منه وليتلطف ولا يشعرن بكم أحدا)) (الآية 19). [8]
6. أول ظهور لفكرة الرقابة على العملة في الحضارة الإغريقية.
7. بدايات التكوين الشركات التي تضم أفراد من جنسيات مختلفة (شركات متعددة الجنسيات)

المطلب الثاني : التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة

أولاً : التطور المحاسبي :

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصتين متلازمتين هما الإستمرارية و التغيّر .

فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله . إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصة تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنياتها

8 مصطفى العبادي ،العصر الهلينستي، بيروت ،دار النهضة العربية،1988. ص 45

التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها . وفيما يتعلق بخاصية التغيير، فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية. إلا أن التغيير يتميز بالبطيء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير ، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل. (9)

- **بعض ملامح التطور التاريخي للمحاسبة :**

إصدار المعهد -Accountants” (“American Institute of Certified Public الأمريكي للمحاسبين القانونيين

عام 1941 تعريفاً للمحاسبة على " أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها " ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة American Accounting

9 يوسف محمد جربوع ، نظرية المحاسبة ،المؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الطبعة 1-2014 ، فلسطين ص 15

إصدارات جمعية المحاسبة تعريفا حديثاً نسبياً للمحاسبة " على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة. ويلاحظ على هذا التعريف أنه قد أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها ، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال.

- وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي ، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة
- بناء على ما سبق يمكن تقسم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي

المرحلة الأولى: البدء في تكوين الإطار الفنّي للمحاسبة .

المرحلـة الثانية :التطوير المهني والأكاديمي للمحاسبة .

المرحلـة الثالثة : ظهور المحاسبة الإدارية .

المرحلـة الرابعة : مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات. [10]

المرحلـة الأولى : تكوين الجانب الفني في المحاسبة

10 يوسف محمد جربوع ، نظرية المحاسبة مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع 2014 الطبعة 1- الفلسطين ص15 - 16.

تتميز هذه المرحلـة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفتري والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج. وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية. ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع (بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلتين رئيسيتين :

1. الأرصدة أول المدة +التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المد

2 حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول – حقوق الملكية(رأس المال)الخصوم

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية ، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية .

وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسب

المرحلـة الثانية : التطوير المهني والأكاديمي :

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات ، تحقق رغبات أصحاب المشروع ، إلا أنه نتيجة بعض العوامل

والتحولات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً بسبب عدة عوامل أهمها : [11]

- **ظهور الثورة الصناعية** ، وما تطلبه ذلك من كبر وإتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال ، وعدم إجراء توزيعات منه.
- **ظهور الشركات المساهمة** ، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من مثل مراجع خارجي مستقل، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887 .

فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها . **ظهور شركات المنافع العامة،** كشركات الكهرباء، والهاتف ، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرض وبناء على هذه

11 يوسف محمد جربوع النظرية المحاسبية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع 2014 ، الطبعة الأولى ،فلسطين ص16-17

المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم الت حيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها. أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية. [12]

المرحلة الثالثة : ظهور المحاسبة الإدارية :

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور إستجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته "What cannot b measured, Cannot be managed" " لقد اخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات

ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف. استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية)، أما الطرف الأخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد

12 يوسف محمد جربوع النظرية المحاسبية 2014 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، فلسطين، ص18.

اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية. إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي إلى ثلاثة مجالات رئيسية :

- **المجال الأول** : يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً .

- **المجال الثاني :**- يتعلق بعملية تشغيل البيانات، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات

المجال الثالث: يتعلّق بمستخدمي المعلومات(المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يخدمها النّظام. [13]

المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسؤوليّة : وتعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحالين والمرتقبين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرتقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة. وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي

13 يوسف محمد جربوع النظرية المحاسبية 2014 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، فلسطين ص20

ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجمالي. [14]

ثانياً : النظرية المحاسبية ودورها :

في هذأ المجال نتعرض في هذا المقام إلى أهمية النظرية والحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص، وما هي وظائف النظرية، وما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة، وأخيراً ما هي عناصر ومكونات النظرية. من المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية. ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار..). [15]

والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة .

كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم، فمثلاً مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه المنشأة، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة . كما أن هناك اتفاق بين المحاسبين على إعداد تقارير دورية

14 يوسف محمد جربوع النظرية المحاسبية 2014 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، فلسطين ص 21.
15 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص12

ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية ، كذلك هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي، كذلك هناك العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل" كذلك نلاحظ أن هناك تعارضاً بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر ، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية. ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة هو عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، ومن أمثلة ذلك تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجح. وفي مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، وفي مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل ، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد. وفي مجال الإهتلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت، المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ ..الخ كذلك هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية. واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية. [16]

ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات :

16 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص13-14

- مشكلة التغير في الأسعار
- قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية)
- قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي

يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة .

• تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم .

• لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل ، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية .

• إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة . أمام كل ما سبق تظهر الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية تتمثل في إطار فكري متسق ومتكامل تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر، والحقيقة أن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية . ن مهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة. (17)

فعلى سبيل المثال هناك مبادئ تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية اعتماداً على فروع معرفة أخرى كالفيزياء ، الإحصاء ، الكيمياء وبناءً

17 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص14-15

عليه فليس هناك أكثر من مسمى واحد لمرض معين، وإذا ما قارنا ذلك بإمكانية إعداد القوائم المالية المختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة، أو إعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على الفترات المختلفة يتبين أوجه الاختلاف بين ما تتميز به العلوم الأخرى عن علم المحاسبة. وهكذا يرى البعض أن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية، ويبرر أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الانساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ .

وبالتالي فهم يرون بأن هناك حاجة ماسة إلى نظرية المحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي . ومن ناحية أخرى هناك من يرى ان القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وان هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها ، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية (والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضا إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسيا مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهمتين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية او الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون. [18]

18 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص16

ثالثا : تعريف النظرية المحاسبية ومنهج البحث العلمي:

هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي :

1. الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2. القدرةعلى التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه
3. القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والاهداف . وفي مجال المحاسبة لابد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الاساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فان النظرية في المحاسبة لا بد ان يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي

كما أن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تجديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية :

- ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية ؟
- ما هي احتياجات كل طائفة ؟
- ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية؟ (19)

19 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص17

إنّ مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية هي عبارةعن مجموعة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ. وإن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى .

والمفاهيم تختلف عن التعاريف لمصطلح معيّن بين المهتمّين في نفس المجال،

مثل تعريف مصطلح مدين ، دائن ، الحساب ، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي :

- أن تكون عملية أي قابلة للقياس .
- أن تكون إجرائية إجرائية

بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده. وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل :

1- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية المعنوية المستقلة).
2- مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي)
3- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح والخسائر).
4- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد) .

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ . وفيما يتعلق بالفروض فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى. [20]

ويشترط في الفروض أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، وأن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر. وأن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقيًا. وإن اختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفروض تكون فروض وصفية (وضعية) أو فروض قياسية أو توصيفية

.ومن الأمثلة على الفروض الوصفية

معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتيًا بمعرفة المنتجين. وأما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ. وفيما يتعلق بالمبادئ Principies فهي قانون يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها. وقد تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية)، والهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة. فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة. وفي المحاسبة ونظرًا لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية ، مما يستلزم أن يتسم بالإتساق المنطقي مع

20 الدكتورعلي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستير – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص18

الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي. وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشتمل على الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية، وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العلمي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جدًا لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة. إن توفر هذه الخصائص في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجا ل التطبيق العلمي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها. [21]

21 الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية – برنامج ماجستر – المحاسبة و التمويل – كلية التجارة – غزة ص 19-20

المبحث الثاني : أنواع المحاسبة

يمكن تقسيم المحاسبة إلى صنفين

المطلب الأول :محاسبة على المستوى الكلي

أوّلا : المحاسبة العمومية :

تعد مادة المحاسبة العمومية من المحاسبات التي تركز على مختلف القواعد و الأحكام االقانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مـراقبة الميزانيات و الحسابـات و العمليـات الخاصة بالدولة و المؤسسات و الهيئات التابعة لها التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية، كما تمكن المتكون من معرفة بالخصوص إجراءات و خطوات تنفيذ العمليات المالية العمومية من تحصيل الإيرادات المقررة و صرف النفقات المسموح بها، و التعريف بالأدوار و المهام و المسؤوليات لمختلف الأعوان المكـلفين بتـسيير وإدارة هذه المؤسسات و الهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية،و تمكن المتكـون أيضا من التعرف على آليات الرقابة المطبقة على تنـفيذ العمليات المالية العمـومية التـي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الأحسن للمال العام و حمايته من كل أشكـال االتبـــديد و الإسراف، و التعرف على الجوانب التطبيقية و التقنية المستخدمة في المـؤسـسات و الهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية و بالخصوص محاسبة الدولة، أو محاسبة الجماعات المحلية و محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

1- تعريف المحاسبة العمومية :[22]

تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية الّتي تبين و تحكـم كيفيـة تنفيـذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري والمجلس الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية) أي المحليـ و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا إلتزامات الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ، كما تبيّن المحاسبة كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

21 قاسم إبراهيم الحسيني ، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة ، مؤسسة الوراق للنشر ، عمان ، الأردن 1999ص16

2 - أهداف المحاسبة العمومية :

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية :

حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد...،الخ). و هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره.

- ضمان احترام ترخيصات الميزانية .
- تسيير الهيئات العموميّة .
- معرفة المركز المالي للهيئات العمومية .
- حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة .
- دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنيّة .
- تحقيق الرشادة في الإنفاق .
- وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من الإلتزام بالتشريعات والقوانين المالية، و كذلك مدى انتظام السجلات المالية و سلامة التقارير وصدقها ، و التأكد من أن الإنفاق قد تم . [23]

ثانيا :المحاسبة الوطنية:

المحاسبة الوطنية لم تكن وليدة الصدفة، وإنما هي ثمرة المجهودات المتعاقبة للعديد من الباحثين، حيث تعود أولى المحاولات لعرض النشاط الاقتصادي للمجتمع ككل وفق إطار منطقي ومنسجم إلى العهد التجاري، لتتوالى بعد ذلك مساهمات المدارس المتعاقبة والمحاسبة الوطنية في شكها الحالي تؤدي وظائف عديدة منها تسجيل وتصوير حركة التدفقات الاقتصادية في المجتمع، وتحليل اتجاهات لنشاط الاقتصادي، وكذلك التنبؤ بمسارات المتغيرات الاقتصادية الكلية.

غالبية تعار يف المحاسبة الوطنية ترتكز على الهدف الأساسي لهذه الأخيرة والمتمثل في عرض بصفة مبسطة لمجمل النشاط الاقتصادي لبد ما. [24]

---

[23] قاسم إبراهيم الحسيني ، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة ، مؤسسة الوراق للنشر ، عمان ، الأردن 1999ص17

[24] collection microsoft encarta 2005 microsoft corporation

وفي الواقع إن المحاسبة الوطنية ليست هي الجغرافيا الاقتصادية، وليست مجرد عرض إحصائي سنوي وإنما هي: أداة للملاحظة وتحليل الحياة الاقتصادية في آن واحد، وترمي إلى معرفة مجموع القنوات الاقتصادية وارتباطها، وتسمح بتعميم وتسجيل كل العمليات ذات الطابع الاقتصادي التي تمت خلال فترة زمنية معينة في بلد معين، كل ذلك في إطار محاسبي مشترك ودقيق.

كما تمكن من معرفة الارتباط بين مختلف الممثلين الاقتصاديين ، وتخبرنا عن هيكلة ونمو الاقتصاد، فهي إذن وصف بعدي مرقم ومبسط للحياة الاقتصادية لبد ما، تضم المعلومات الاقتصادية في إطار محاسبي متناسق من خلال الجداول والحسابات التي تلخص بطريقة مبسطة مختلف مظاهر اقتصاد بلد ما وتسمح بتحليل بنيته ونموه .

كما تعتبر وسيلة ممتازة للتنبؤ بالنحو الاقتصادي حيث تسمح بالتنسيق بين الماضي والحاضر.

كما أن المحاسبة الوطنية ليست معزولة عن الإعلام الإحصائي الذي تعتبر أحد أكبر مستخدميه، إذ لا يمكن أن توجد محاسبة وطنية دون إحصائيات الاعتمادات المخصصة .

ثالثا : المحاسبة الضريبية

تعد أحد أهم مجالات المحاسبات الحكومية، الهدف منها احتساب النسب المالية المستحقة على الأفراد أو الشركات لسدادها إلى الحكومة، لتصب في ما يعرف بالميزانية العامة للدولة(الإنفاق الحكومي Government Expenditure)، و نظم المحاسبة للأغراض الضريبية تتم حسب التعليمات والقوانين الضريبية للدولة و الكيفيات التنظيمية القانونية لتقييم الضرائب على دخل الأفراد، الملكية، النشاط التجاري و الخدمي، و يكون ذلك حسب شرائح الدخل للأفراد، أو حسب النشاط التجاري للمؤسسة؛ فطريقة المحاسبة الضريبية تركز على القضايا الضريبية، وتشمل جميع الأنشطة المتصلة بتقديم الإقرارات الضريبية والتخطيط لمستقبل الالتزامات الضريبية .

و يطلق على دافع الضرائب اسم: "الممول الضريبي axpayerT" الذي يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي عن الدخل من ربح و خسارة و تبرعات ....الخ في فترة محددة من العام حتى يتسنى تقييم المدفوعات الضريبية؛ مثال: الضريبة العقارية عبارة عن النسبة

المقررة على العقار المملوك حسب استخداماته؛ سكنية – تجارية - حكومية، و تختلف عائداته الضريبية حسب النشاط الاستثماري، فالعقار التجاري يحقق أرباح أعلى من العقار السكني أو الحكومي، و بالتالي النسبة الضريبية المقررة ستكون أعلى في حالة النشاط الاستثماري، و أداء الضرائب واجب إلزامي و وطني على الممول؛ نظير ما تقدمه له الحكومة من خدمات المرافق العامة و الخاصة.

قوانين المحاسبة الضريبية[25] Tax accounting rules:

مجموعات من الأساليب و المعايير المحاسبية، التي تركز على احتساب الضرائب المقررة بُناءاً على البيانات المالية العامة، وتخضع المحاسبة الضريبية لقوانين الدولة فيما يتعلق بالإيرادات الداخلية، والتي بدورها تملي قواعد محددة على الشركات والأفراد يجب أن تُتبع عند إعداد الإقرارات الضريبية الخاصة بهم، و تختلف مبادئ المحاسبة الضريبية عن "مبادئ المحاسبة العامة) GAAP(Generally Accepted Accounting Principles"؛ حيث يستند تصنيف المعايير الضريبية إلى فئات من الممولين حسب الشريحة المالية من حيث؛ نوع الدخل، نوع النشاط، الأصول المملوكة،

و لكن تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة حسب مبادئ المحاسبة العامة GAAP، باستثناء الحالات التي تحدد خلاف ذلك؛ فقد يقرر المحاسب الضريبي إجراء تعديلات و خصومات لتصبح الضريبة أقل من النسبة المقررة فعليا على الممول، وعادة ما تشمل هذه التعديلات ما يقدمه الممول من بيانات و وثائق توضح الاستهلاك والنفقات؛ فقد يكون الممول يرعى مشروعات خيرية أو يتبنى مبادرات إنمائية، أما الأسباب التي لا تتعلق بالسياسة الضريبية فليست قابلة للخصم لأغراض الضريبة، مثل تكاليف الإنفاق الترفيهي والغرامات.

رابعا : المحاسبة البنكية[26] : و هي تلك المحاسبة التي

---

[25] : فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري – قسنطينة- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ص20

[26] : فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري – قسنطينة- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ص22

تقوم حسابات البنوك بصفة اساسية علي تحليل قيد المبالغ الواردة و المبالغ المنصرفة و يمسك كل قسم في البنك سجلاته البيانية و دفاتره المساعدة التي تتخذ عادة شكل اوراق السائبة تثبت فيها عمليات كل قسم من واقع المستندات و يرسل كل قسم خلاصة أعماله اليومية الي قسم المراجعة الذي يقوم بمراجعة اعمال القسم المراجعة المستندية ثم يحتفظ بالمستندات و يرسل الخلاصة الي قسم الحسابات العامة لإجراء القيود اللازمة في اليومية العامة و في دفاتر الأستاذ المساعدة .

استخدام المستند لترحيل العمليات مباشرة بمجرد حدثها الي الحسابات الخاصة بها بدفاتر الأستاذ المساعدة ثم إثبات الشيكات التي يسحبها العميل علي حسابه الجاري بالبنك عند دفع قيمة الشيك ثم إثبات جملة المبالغ المدفوعة بالحساب العام للحسابات الجارية للعملاء بدفاتر الأستاذ العام بعد ذلك و كذلك الحال بالنسبة للمبالغ المودعة التي يدعها العملاء في حساباتهم الجارية بالبنك . .

ـ استخراج أرصدة بعض الحسابات علي اثر كل عملية من العمليات كما هو الحال في الحسابات الجارية و استخراج أرصدة جميع الحسابات و عمل موازين مراجعة يومي

ـ تنظيم عدد كبير من الكشوف و البيانات الدورية من واقع السجلات لمواجهة متطلبات البنك المركزي .

عناصر النظام المحاسبي للبنوك :

- ❖ ـ النظرية المحاسبية: و تتمثل في نظرية القيد المزدوج
- ❖ الطريقة المحاسبية: أي طريقة الدفاتر المتعددة.
- ❖ ـ المجموعة الدفترية: و هي دفاتر تسجل فيها العمليات.
- ❖ ـ المجموعات المستندية : هي المستندات التي يتم بموجبها التسجيل
- ❖ مجموعة الاوراق الثبوتية : تشكل مصادر القيود في المستندات و الدفاتر
- ❖ ـ مجموع القواعد و التعليمات الإجرائية للعمل المحاسبي : تبين حركة سير الاوراق و المستندات
- ❖ مجموعة أساليب الرقابة الداخلية وسائل محاسبية أو إدارية

❖ ـ المنهج المحاسبي: يشمل مختلف أنواع الحسابات و أرقامها و تقسيماتها وتوزيعها علي الدفاتر

❖ ـ مجموعة التقارير و البيانات : من حيث أنواعها و كيفية تنظيمها و مواعيد تنظيمها و الغاية منها و المعلومات التي يجب ان تحتويها مجموعة الدفاتر والسجلات الاحصائية ـ

المطلب الثاني : محاسبة على المستوى الجزئي (محاسبة المؤسسة الإقتصادية)[27]

وهي تلك المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسة الإقتصادية . تجارية كانت أو إنتاجية ، عمومية كانت أو خاصة . وتتمثل في :

أوّلا : المحاسبة المالية

إن عملية التسيير عملية معقدة تحتاج إلى مسير ناجح و كفء و الذي بدوره يحتاج إلى أدوات تسييرية تساعده في العملية التسييرية و اتخاذ القرار في المؤسسة، من هذه الأدوات المحاسبية العامة باعتبارها الأداء الأنجع و الأقرب للقيام بمتابعة و رصد التدفقات المجسدة لحركية أداة المؤسسة سواءا على المستوى الداخلي أو الخارجي، حيث تعتبر التقنية الأكثر تداولا من قبل المسيرين و المالكين و تعتبر المحاسبة المالية كتقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي السبب الرئيسي لبروزها مساعدة في التسيير الحسن لمختلف وظائف المؤسسة

تعريف المحاسبة المالية :

المحاسبة العامة هي مجموعة من المبادئ و القواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل و تبويب و تحليل العمليات المالية و التبادلات التجارية ذات قيمة نقدية في التسجيلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة المالية، وكذلك تعرفنا على المركز المالي في نهاية تلك الفترة. [28]

أهمية المحاسبة المالية :

- **با لنسبة للمؤسسة :**

---

[27] : http://dexef.com/main-support/accounting-articles/accounting/taxes-accounting

[28] كمال عبد العزيز النقيب – تطور الفكر المحاسبي – الأردن – الفطافطة للطباعة – 1999 – ص 123-124.

تعتبر المحاسبة وسيلة لمعرفة وسائل الاستغلال، فهي تعبر عن الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الدورة ، وتسمح بمعرفة حركات الاستغلال كما تبين ما للمؤسسة من ممتلكات وما عليها من ديون. [29]

- **بالنسبة للمتعاملين** : [30] *

هي وسيلة إعلام للأشخاص الذين لهم علاقة بالمؤسسة كالموردين، البنوك، المساهمين... إذ تعلمهم ما للمؤسسة من ممتلكات وما عليها من ديون

مبادئ المحاسبة المالية : [31]

تقوم المحاسبة العامة على مجموعة من الأسس و المفاهيم التي تكونت عبر السنين والتجارب و أصبحت تكون المبـادئ المحاسبية المتـعارف عليـها و المقبولة بشكل عام وهي كالتالي :

كيان المؤسسة الاقتصادية : إن إنشاء مؤسسة اقتصادية يعني خلق شخصية معنوية لها، و إن هذه الشخصية تكون مستقلة عن شخصية مالكي المشروع، و إن تصرفات مالكي المشروع بأموالهم الخاصة لا تؤثر و لا تعكس على الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية

استمرارية نشاط المؤسسة و يقصد به أن تأسيس المؤسسة الاقتصادية يتم لغرض استمرارها في نشاطها الاقتصادي إلى اجل غير مسمى

وحدة القياس بالنظر لتعذر استعمال الوحدات الطبيعية لتقييم المبادلات التجارية والاقتصادية، لذلك تم اللجوء إلى استعمال وحدة قياس مشتركة على سبيل المثال: الدينار، الدولار، الا ورو.....الخ

---

29 كريكش ليلى ، تركي سميرة .\ " المحاسبة العامة في المؤسسة " \ مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، معهد علوم التسيير تخصص مالية \ جامعة المدية \ دفعة 2005 ص54

30 كريكش ليلى ، تركي سميرة .\ " المحاسبة العامة في المؤسسة " \ مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، معهد علوم التسيير تخصص مالية \ جامعة المدية \ دفعة 2005 ص

31 رضوان حلوة حنان \ النموذج المحاسبي المعاصر – عمان – دار وائل، الأردن، 2003، ص29

ـ الحيطة و الحذر إن هذا المبدأ يفسر السياسة و الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر و الأرباح المتوقعة

ـ الثبات و التجانس يقصد به استخدام نماذج من التقارير المالية و القوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية

ومن هنا نستنتج أن المحاسبة العامة تعتبرالمصدر الأساسي للمعلومات بالنسبة للمحاسبة التحليلية .

ثانيا : المحاسبة التحليلية :

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها.

تعريف المحاسبة التحليلية :

يطلق علي المحاسبة التحليلية أسماء عديدة منها : محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية و غيرها من الأسماء و مهما كثرت و تنوعت فإنها في الغالب ما تؤكد على ما يلي :

1) "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير ."

2) "تعبر محاسبة التكاليف عن المبادئ و الأساليب و النظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط و مراقبة الموارد المضحي لها من قبل المنشأة "[

و كخلاصة لكل ما سبق يمكن اختصار تعريف المحاسبة التحليلية كالآتي:

"إنها علم يدرس الأسس و المبادئ العلمية لمعاني التكلفة و نظرياتها و نظم تطبيقها في مختلف المشروعات و علي ضوء هذه المعطيات يتخذ المسيرون القرارات الملائمة تهم المؤسسة ." وهذا ما سيكون محور دراستنا في الفصل الثاني. [32]

: أوجه الشبه و الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية : [33]

هناك علاقة قوية بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة إذ سيستخلص محاسب التكاليف من السجلات الخاصة بالمحاسبة العامة النفقات المرتبطة بكل وظيفة أو قسم ثم يقوم بتجميعها وإعادة ترتيبها وتصنيفها وتحليلها حسب المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، مثلا نجد في المحاسبة التحليلية للتكاليف حساب تكلفة المبيعات والتخزين واستهلاك المواد الأولية بحيث نجد هذه المعلومات مصنعة في المحاسبة العامة تحت عنوان " مواد أولية مستهلكة ، إنتاج مخزن ،وإنتاج مباع ...الخ "

وتزودنا المحاسبة التحليلية بقاعدة حساب تكلفة الصنع للوحدات المنتجة تامة الصنع وقيد التنفيذ ونصف المصنعة كما تزودنا في إعداد الكشوفات المحاسبة الرئيسية .

إذ تعد المحاسبة العامة بنك للمعلومات وأهم مصادر المحاسبة التحليلية إلا أنه هناك بعض الفوارق بينهما نبينها فيما يلي : [34]

1- تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية لأنها لا تبالي بالوضعية العامة للمؤسسة إلي جانب عملها على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طول فترة الاستغلال أما المحاسبة التحليلية قاعدة الزمنية المستعملة هي الشهر عادة إلا في حالات خاصة فستعمل الفصل أو السنة كمقياس للتحليل .

2 - المحاسبة التحليلية تهدف إلى الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الشهرية وهذا لكل منتوج على حدي، أما الهدف الأساسي للمحاسبة العامة هو تحديد نتائج أعمال السنة المالية للمؤسسة إما ربح أو خسارة إلى جانب إعداد الميزانية .

---

[32] سعيد أوكيل ، فنيلت المحاسبة التحليلية ، دار الآفاق، مصر، 1992ص6

[33] علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، opu ، الجزائر 1992 ص10

[34] lasary , la comptabilite analytique , alger , 2001, p9

3- المحاسبة التحليلية ترتب التكاليف المتعلقة بالتموين، الإنتاج والتوزيع أما المحاسبة العامة ترتب العلاقات مع الغير كالزبائن والموردين.

4 - المعلومات التي تستخدم في المحاسبة العامة مصدرها الأعمال التي يقوم بها المحاسب بينما المحاسبة التحليلية تستخدم المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة وأدوات أخري كعتبة المر دودية .

وللإيضاح أكثر لدينا الجدول التالـــــــــــي :

الجدول رقم1-1

الطبيعة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من جهة نص القانون	إجبارية التطبيق شاملة	اختيارية تفصيلية
من جهة نص المؤسسة	الماضي	الحاضر و المستقبل
الأفاق	مالية	اقتصادية
الأهداف	خارجية(الجباية المساهمين)	داخلية (المسيرون)
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية و خارجية
الوسائل الأساسية	حسب طبيعتها(ديون،أعباء...)	حسب النشاط (نشاط ،زبون...)
ترتيب المصاريف	الغير +الإدارة	مسيرو المؤسسة
المستعملون	دقيقة	سريعة و ملائمة
الأنظمة	نقدية	نقدية و حجمية
البيانات	محددة و جامدة	مرنة تتكيف مع المؤسسة
القواعد		

المصدر ll Outils de gestion ، Alger Chihab – Ey Rolles 1996 P 08

الخلاصة

من خلا عرضنا لهذا الفصل الذي خصصناه لتقديم المفاهيم العامة حول المحاسبة إستنتجنا أن الأهمية التي أعطيت للدراسات في ميدان علوم الإقتصاد، أعطت دفعا جديدا للمحاسبة (التي لم تترك بمعزل عنها) و دورا قياديا في توجيه النشاط الإقتصادي، وذلك تلبية لأشكال وحاجات التقدم الإقتصادي، حيث كانت متطلبات هي المحرك الأساسي في تطوير المجال المحاسبي، حتى يتلائم و المحيط المتغير. و عليه فهي اليوم تعتبر من أهم المعلومات الحساسة على مستوى المؤسسة بحيث لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها باعتبارها عنصرا مهما من العناصر التي تضمن التسيير الجيد داخلها.

كما استنتجنا أن المحاسبة العامة و التحليلية مرتبطان إرتباطا وثيقا، حيث تمد المحاسبة العامة المحاسبة التحليلية بمجموعة من التدفقات في شكل معلومات و بيانات مالية، تاريخية شاملة، لتحلل و تدرس بطريقة مفصلة و دقيقية، بغرض استخدامها واستغلالها كأسس للتنبؤ بالأحداث المتوقعة، و إعداد كل المعلومات الملائمة التي من شأنها أن تعين الإدارة في ترشيد قراراتها بما يتوافق و الإستراتيجية المسطرة من خلال دورة إستغلالها، و عليه فمن المهم أن نقر بأن المحاسبة التحليلية تعد من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها أساس معالم إقتصاد السوق، بتقديمها كا المواصفات الكمية و النوعية التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات. و هذا ما سيكون موضوع دراستنا في الفصل الثاني .

الفصل الثاني :

دور و أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مؤسسة إقتصادية

تمهيد

إن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها و تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد، حيث تعطي المحاسبة التحليلية التحليل الدقيق كونها تقوم بحساب التكاليف و تحليلها و التحكم فيها، كما تسمح بتحليل التقديرات لنشاط المؤسسة وبتقييم المخزونات، و الإستثمارات و بالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة. كما أن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية و الضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر إهتماما بالغا ،للمسيرين و أقدم القرارات داخل المؤسسة، و لقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات من الطرق الكمية إلى المعطيات الكيفية، حتى يقف أخد القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها بالقرارات المناسبة، و لعل المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في اتخاذ القرارات يمكن لها أن تقدم الكثير في هذا المجال .

و عليه فمن خلال هذا الفصل سنحاول تقديم صورة لدورها إلى جانب إعطاء نظرة عامة عن المحاسبة التحليلية من حيث نشأتها، و أهدافها ووظائفها و دورها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الإقتصادية. و لذلك سيتضمن هذا الفصل مبحثين

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية:

المطلب الأول : نشأة وتطور المحاسبة التحليلية :

تعتبر محاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل علي تطبيق المبادئ والأسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و الاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات واستخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للمحيط الداخلي و الخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها " المحاسبة الإدارية " ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:[65]

A ـ المحاسبة التحليلية التقليدية :

في متصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمي من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج .حيث أنه انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن الماضي (القرن العشرون) إلى مطالبة كثيرين من رجال الأعمال بايجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي .

فظهر في ألمانيا عام 1905 كتاب ل لايتنر « f leittner » حساب التكلفة الذاتية للمعامل الصناعية الذي كان محاولة لتقييم الآراء السابقة و تحديد مدى قبولها عموما وفق نظرية شاملة لكل المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف مع إعطاء أمثلة ميدانية .

---

65 الدكتور رضوان حلوة حنان، نموذج المحاسبي المعاصر، عمان، دار وائل، الأردن، 2003، ص 32

و في عام 1907صدر كتاب ثان و هو دراسة منشورة عن التنظيم الإداري والمحاسبي و حساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين، لقد أطلق هذين العملين بنشاط إعلامي واسع واهتماما كبيرا في وصف و استيعاب الطرق المطبقة عمليا في مختلف الأنشطة الإقتصادية . [66]

إن المهمة الأساسية للمحاسبة التحليلية هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الإنتاج أو لمراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها. و تتميز هذه المرحلة بالدراسة لمراكز التكلفة الصناعية غير المباشرة و أسس تحميلها. كما كان من أهم النتائج في هذه المرحلة قبول مبدأ السببية كمبدأ أساسي في المحاسبة التحليلية.

تأثرت المحاسبة عامة و محاسبة التكاليف خاصة بالحرب العالمية الأولى والإقتصادية الكبرى حتى نهاية 1933 تأثيرا بالغا على تطورها لدرجة إعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف .

نشر شمالنباج عام 1903 مثالا حول العلاقة بين التكاليف و مستوى التشغيل متابعا بذلك محاولته الأولى عام 1988 فقسم سلوك التكاليف على أربعة أنواع :

تكاليف متغيرة بنفس النسبة، تكاليف ثابثة، تكاليف تنازلية، تكاليف تصاعدية، وفي عام 08\ 1909 تابع تطوير نظرية التكاليف استنادا إلى تحليل علاقات توابع الإنتاج، و جعل مسألة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف، فنشر مقالا مطولا باسم "نظرية تحديد تكاليف الإنتاج" و أوضح شمالنباج أن أهم الوظائف التكاليفية هي وظيفة تحقيق الرقابة الإقتصادية لرفع الكفاءة الإنتاجية داخل المؤسسة و أن هذه الوظيفة ترتبط إرتباطا وثيقا بوظيفة إتخاذ القرارات ثم تأتي وظيفة التسعير و أخيرا وظيفة تحديد النتائج في دورات قصيرة الأجل ضمن الدورة المالية الواحدة .

66 الدكتور رضوان حلوة حنان، نموذج المحاسبي المعاصر، عمان، دار وائل، الأردن، 2003، ص 33

أما في الفترة الممتدة بين 1933 نهاية الحرب العالمية الثانية فاتسمت بالجمود النسبي في البحث المحاسبي التكاليفي، فبعد صعود النازية إلى الحكم عام 1933، تحول نظام ألمانيا الإقتصادي إلى نظام موجه مركزيا عن طريق أوامر و تعليمات السلطات الحكومية لضرورات الإستعداد للحرب، فاقتصر الإهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المؤسسة الواقعة تحت الإشراف الحكومي، و بالتالي ظهور إتجاه التوحيد في المصطلحات و الإجراءات و النظام التكاليفي ككل، بهدف جعل المعلومات التكاليفية قابلة للمقارنة واعتكادها أساس للتخطيط و التوجيه .

في الولايات المتحدة الأمريكية، بدأ الإهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها إدارية لأول مرة عام 1936 .

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الإهتمام بتطور وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، فأدخل تحليل التعادل break-even analys.[67]

و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية، و قد ساعد على ذلك استخدام الحسابات الإلكترونية و ما تزال الوظيفة الإدارية تحتل مركز الصدارة في محاسبة التكاليف .

المحاسبة التحليلية المعاصرة :

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلي ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلي الحد الأدنى و الحصول علي أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها :تكاليف ت

اريخية – تكاليف اقتصادية – تكاليف تقديرية معيارية – تكاليف ثابتة- تكاليف متغيرة – تكاليف شبه متغيرة - لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة،و عرفة

67 الدكتور رضوان حلوة حنان ص33-34

عتبة مردو ديتها ، تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي . [68]

المطلب الثاني : أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية :

1- أهمية المحاسبة التحليلية :

أ- موضوعها :

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها، تحديدها و حسابها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية، فان موضعها الأساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي :

- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات."

- تقيم مر دودية أسعار البيع .

- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلي بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المر دودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذه .

- تطور المراقبة الداخلية للنشاط .

و منه نجد إن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة علي:

- معرفة تكاليف متوجاتها .
- توضيح القرارات التي يجب أخذها .

68 الدكتور رضوان حلوة حنان ص 38

- مراقبة التكاليف التي تسير نشاط المؤسسة .

ب - شروط نجاح المحاسبة التحليلية :

حتى يكون إعداد و تطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا و ذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين و العاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي ،إن صيرورة محاسبة تحليلية بإلزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل علي المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير و في المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني. [69]

ج - مجال تطبيق نظام المحاسبة التحليلية : [70]

أما تشغيل نظام المحاسبة قيم أساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة وانطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز والأقسام أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الإيجابي والسلبي .

كل هذه المعلومات يستخدم أو يشتد إليها لاتخاذ الفرارات وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية .

2- أهداف المحاسبة التحليلية : [71]

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسير المنظمات وتنحصر فيما يلي :

أ - تحديد التكاليف ، سعر التكلفة وسعر البيع وذلك حتى يمكن للمؤسسة أن تساير متغيرات السوق وتتجنب كل العوامل المؤدية إلى الخسارة وذلك ب :

---

[69] comptabilite analytique « abdallah boughabra » p6
[70] comptabilite analytique « abdallah boughabra » p8
[71] comptabilite analytique « abdallah boughabra » p9

1) تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات .
2) تحديد التكاليف ومراقبتها
3) تحديد سعر لتكلفة
4) تحديد سعر البيع للمنتجات .

ب - تقدير المر دودية واتخاذ القرارات الهادفة : إذ أن المحاسبة التحليلية تدرس المر دودية على مستويات مختلفة (استثمار ....الخ)

وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية، المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما .

ج - مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات: بما أن المحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتحديد مختلف التكاليف في كل مستويات النشاط وكذلك تحديد سعر التكلفة ونتيجة النشاط وبالتالي:

تكون المراقبة الداخلية مهمة ومراقبة الظروف الداخلية للاستغلال تعتمد على المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية .

د - تحديد قيمة المحزونات: عن طريق تقدير الإخراجات اعتمادا على قيمة الإدخالات

ه - تقديم وسائل تبرير الأسعار: وذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج، وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة في الأسعار.[72]

3- وظائف المحاسبة التحليلية

[72] 11 comptabilite analytique « abdallah boughabra » p

ضبط ورقابة عناصر التكاليف :

إنّ أستخدامها يساعد على وضع الإجراعات التنظيمية لضبط ورقابة تداول وانسجام المواد واللوازم و متابعة النشاط، و تحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية و استفادة كل منتج من الخدمات و اللوازم المشتركة، ذلك يؤدي الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على الإسراف و التبدير .

قياس تكلفة الإنتاج :

تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج جسيما ثمّ استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت .

توجيه القرارات الإدارية :

عملية اتخاذ القرارهي عصب الإدارة، و لكي يكون القرار رشيد فإنّه من الضروري أن تكون البديل الذي وقع عليه الإختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة إقتصادية .

الرقابة على تكلفة النشاطات :

تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها إلى تكلفة الإنتاج، لذلك لا بد من ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها .

توفير المعلومات اللازمة :

لقيام الإدارة بمهام التخطيط و الرقابة وقياس أداء المنتجات المختلفة، و قياس أداء المنتجات المختلفة، و قياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير و تقييم الإنتاج التام و قيد التنفيد في نهاية الفترة، لأغراض قياس نتيجة أعمـال الوحدة الإقتصـادية. (73)

---

[73] comptabilite analytique « abdallah boughabra » p13

المبحث الثاني : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مؤسسة إقتصادية :

المطلب الأوّل : تحليل التكاليف وطرق حسابها

تعتبر التكاليف أعباء تتحملها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها المعتاد ، حيث تقوم بصرف موارد إقتصادية مقابل الحصول على منفعة قد تكون حاضرة أو مستقبلية. كما أن المؤسسة تنفق تكاليف إبتداء من انطلاق العملية الإنتاجيّة إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية ، و لكل منتوج عدة تكاليف تتمثل في :

تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع . لكن له سعر تكلفة واحد ، وهذا الأخير يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة ، سواء كانت مؤسسة تجارية أو صناعية ، ويوضح ذلك بالعلاقة التالية :

المؤسسة التجارية :

سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع المؤسسة الصناعية

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع

ومن جهة أخرى :

تكلفة الشراء= ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكاليف شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج [74]

كما يمكن تصنيف التكاليف حسب الجدول التالي [75]

---

[74] زينات محمد محرم ، محمد رشيد الجمال . شحاتة السيد شحاتة : أصول محاسبة التكاليف ، دار الجامعة الإسكندرية ، 2005 ص 35.

41 صالح عبد الرزاق ، عطا الله وراد خليل : مبادىء محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي ، ص 25

الجدول تحليل التكاليف رقم :02- 01

تصنيف التكاليف		
حسب الوظيفة	تكاليف التموين	تتعلق بعملية الشراء و التخزين مثل : شراء مواد أوليّة
	تكاليف التصنيع	تتعلق بعملية الإنتاج مثل : أدوات ومعدات الإنتاج وأجور العمّال
	تكاليف التسويق	تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل : التوزيع، الإعلان .
	تكاليف إدارة عامة	تتعلق بسير الإدارة مثل : مرتبات الموظفين ، المصاريف القضائية .
حسب التأثير على المنتوج	تكاليف مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج نوع معيّن دون سواء مثل : أبحاث علمية ، رسوم هندسية
	تكاليف غير مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتوج في آن واحد
حسب الأقسام	قسم الإنتاج	هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل : مؤسسة متيجي إنتاج العجائن
	قسم الخدمات	هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج
حسب أغراض البرمجة و اتخاذ القرارات	تكاليف الفرصة البديلة	هي كل ما يضحي به نتيجة رفض الإستعمالات البديلة للموارد
	تكاليف تفاضلية	هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معيّن من الإنتاج و التكلفة الكليّة للإنتاج عند مستوى آخر
	تكاليف ضمنية	تكاليف تحسب ضمن التكلفة الفعلية
	تكاليف معيارية	مقارنة ما يجب أن تكون عليه و ما هو كائن
حسب حجم النشاط	ثابتة	التكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغيّر حجم النشاط مثل: قسط الإهتلاك
	متغيرة	تكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط مثل : المواد الأولية

المصدر: صالح عبد الرزاق ، عطا الله وراد خليل : مبادىء محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي ، ص 25

للوصول إلى النتيجة التحليلية لأي منتج يجب المرور أولا بمختلف التكاليف و سعر التكلفة، بدأ بتكلفة الشراء، الإنتاج ، التوزيع و التكلفة النهائية .

تحليل تكلفة الشراء :

تشتمل على تكاليف تجهيز طلب الشراء و إرسال و متابعة أوامر الشراء و تكاليف الإستلام و الفحص و تكاليف مراجعة و صرف فواتير للموردين بالإضافة إلى سعر الشراء و مصاريف النقل و الشحن و التي حددها المخطط الوطني المحاسبي في المجموعة السادسة، ومن جهة فإن تكاليف التخزين تختلف حسب متوسط حجم المخزون و هي تتضمن عدة عناصر مثل تكاليف المكان، مسموحات التلف، التقادم، و تكاليف الإحتفاظ ببطاقات و سجلات المخزون و الفائدة على اللأموال اختلاف الطريقة التي يسير بها، و قبل التطرق إلى تسيير المخزونات نذكر بعض الطرق التي تلجأ إليها المؤسسات لتصنيف مختلف مخزوناتها :

ـ طريقة التحليل20\80 : ويقسم المخزون حسب هذه الطريقة إلى صنفين :

نجد في الصنف الأول المخزون الذي يمثل20 % من كمية المـــــخزون العــام و80% من قيمته الإجمالية .

ونجد في الصنف الثاني المخزون الذي يمثل 80% من كمية المخزون العام و20% من قيمته الإجمالية .

وتسير المؤسسة الصنف الأول بطريقة أدق من الصنف الثاني نظرا لقيمته المرتفعة

: يقسم المخزون حسب هذه الطريقة إلى ثلاث أصناف . ABC طريقة

: الوحدات التي تمثل 10% من الكمية الإجمالية A)-نجد في الصنف

و 70 %من القيمة الإجمالية و يتطلب تسيير هذا الصنف الدقة و العناية الكبيرة.

ونجد في الصنف الوحدات التي تمثل 70% من كمية المخزون و 10 % من قيمته الإجمالية أي أنها تتميز بقيمتها المنخفضة ، بالنسبة لهذا الصنف تقدم الطلبيات بكمبات كبيرة و تراقب عينة من هذه المخزونات دوريا و الهدف من تسيير المخزون بالنسبة لهذا الصنف هو تلبية الطلب أو نموين الورشات دون انقطاع أو نفاد .

و يتم تقييم المخزون حسب طريقتين تتمثلان في :

أ التقييم بالتكلفة الحقيقية :

طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة : حسب هذه الطريقة فإن الإخراج يتم بالتكلفة الوسيطية المرجحة بعد كل عملية إدخال أي أن الإخراجات تختلف في عملية تقييمها و بعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة و تقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة و تقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها و نستعمل العلاقة التالية :

- (الإدخالات الجديدة + المخزّون المتبقي) بقيمته \ (الإدخالات الجديدة +المخزون المتبقي بكميته)

_ التكلفة الوسيطية المرجحة لمجموع الإدخالات : بهده الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة واحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة لدا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكمية فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسيطية المرجحة و يقيم بها الإخراج ، و تحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة التالية :

مجموع إدخالات الشهر بالكمية \ مجموع إدخالات الشهر بالقيمة

-التكلفة الوسيطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة : تستعمل في حساب تكلفة الوحدات المنصرمة من المخازن و تحسب في آخر الفترة ، بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة و نلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الإدخالات و مخزون أول المدة فإنها تساهم في التخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات ، وتحسب بها مجموع الإخراجات بنفس تكلفة

الوحدة أو تكلفة مشتركة ، و بالتالي تسمح بالحصول على تكلفة أقل تأثرا بهذه التغيرات [76] .

ب- طريقة نفاد المخزون :

ما دخل أولا يخرج أولا : نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، و تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد ن وهذا ما يجعل مخزون أخر المدة يتحدد بأحداث تكلفة، ويكون لها تأثير ايجابي على النتيجة عند ارتفاع الأسعار و العكس يكون بالعكس .

طريقة ما دخل آخرا خرج أولا : حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها ، و منه التكلفة الإجمالية تحسب بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا ، و من المستحسن إستخدام [77]

تحليل تكلفة الإنتاج: إن عملية الإنتاج تتم عادة في أماكن مخصصة و مجهزة بالمعدات و الآلات تسمى بالورشات، و المصاريف المترتبة تسمى بتكلفة الإنتاج تتضمن كل المصاريف الناتجة عن هذه العملية، و تتكون تكلفة الإنتاج من المصاريف الواردة في الحسابات (حـ/61...حـ/68)، إن معرفة العناصر معرفة العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج لا تكفي لحساب هذه التكلفة حيث يترتب أحيانا عن عملية الإنتاج خصوصيات تستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي: ([78])

أ – المنتوج نصف المصنع: هو منتوج وصلت به عملية التصنيع إلى درجة معينة قد يكون نهائية كما قد تكون جزئية و بالتالي تتطلب عمليات أخرى، و من خصوصياته انه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتوج النهائي فهو قابل للاستهلاك و التخزين و قد يكون محل بيع في بعض الأحيان.

---

76 محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي : المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ص 26

77 محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي : المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ص

78 علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 25

ب- المنتوج تام الصنع و المنتوج قيد الصنع: من خصائص التصنيع أن هناك غنتاج منتهي مع الفترة الحسابية و يسمى إنتاج تام الصنع و إنتاج متواصل إلى الفترة المحاسبية القادمة و يسمى بمنتوج قيد الصنع، و هو منتوج غير جاهز و غير منتهي الصنع عند نهاية الفترة الحسابية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة الحسابية القادمة.

ج- الفضلات و الممهلات: تنجر عن بعض عمليات الإنتاج فضلات و ممهلات، تعتبر الفضلات البقايا المحصل عليها عند إجراء العملية الإنتاجية، أما الممهلات فهي خاصية تطلق على كل منتو ج به عيوب، وجود هذه الفضلات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج تبع للحالات التالية:

الرمي: إن لم تعد صالحة للاستعمال داخل المؤسسة كما يستحيل بيعها لافتقارها لأي قيمة، تترتب عن عملية الرمي مصاريف و التي تدخل بالطبع في حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية.

البيع: إذا أفرزت عملية الإنتاج فضلات و مهملات يمكن بيعها في هذه الحالة تتم المعالجة كالتالي:

- ✓ إما تخفيض تكلفة الإنتاج بقيمة المبيعات
- ✓ و إما إضافة قيمة المبيعات إلى نتجية المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج
- ✓ إعادة الإستعمال: غالبا ما تفضل المؤسسات إعادة إستعمال الفضلات و المهملات إذا كان ذلك ممكنا في عملية الإنتاج بتخصيص مصاريف إضافية تطرح قيمة الفضلات و المهملات التي أعيد استعمالها من عملية الإنتاج، على أن تضاف هذه المصاريف لتكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الاستعمال. (79)

2-1-3 تحليل تكلفة التوزيع: (80) تمثل مصاريف التوزيع مع مصارف الشراء و الإنتاج الجزء الثالث و الأخير من التكلفة الإجمالية، و مصارف التوزيع تتحملها

79 علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 26-27.
80 علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 133.

المؤسسة ابتداء من استلام المنتوج من الورشات إلى حين بيعه و قد تمتد إلى مصالرف ما بعد البع، و غالبا ما تتكون تكلفة التوزيع من المصاريف التالية:

-البيع بالتجزئة و الجملة، دراسة الأسواق، الإشهار التجاري و تحضير الفواتير.

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

4-1-2 تحليل التكلفة النهائية: تخص التكلفة النهائية للمنتجات المباعة فعلا، و هي مقياس لتحديد سعر البيع، و ترتبط ارتباطا عكسيا بالنتيجة أي إذا ارتفعت التكلفة النهائية انخفضت النتيجة التكلفة النهائية ارتفعت النتيجة، و تحسب بالعلاقة:

التكلفة النهائية = كلفة المنتجات المباعة + كلفة التوزيع للمنتجات المباعة

2-2 أساليب حساب التكلفة: توجد عدة طرق لحساب التكلفة النهائية و التي تتمثل في: طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكلفة المتغيرة، طرقة التحميل العقلاني للتكاليف الثايتة و طريقة التكاليف المعيارية.

1-2-2 طريقة التكلفة الكلية: تعمل على تحليل التكلفة النهائية، كما تعتبر من أكثر الطرق تبسيطا و التي يمكن أن نجدها في عدة مؤسسات صناعية، و هذا لسهولة استعمالها و هي مبينة على عدة نقاط:

- الفصل بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة: نعلم أن القسم المتجانس هو جزء من المؤسسة له أهداف و إمكانيات و نشاط خاص به، و الذي يمكن قياسه كما أن له مصاريف خاصة به و هذه المصاريف تتمثل في:
  - تكاليف مباشرة: و هي تكالبف خاصة بمنتوج معين دون أخر فهي تحمل إلى التكلفة النهائية لهذا المنتوج مثل: المواد الأولية الداخلة في صنع هذا المنتوج و اليد العاملة المباشرة.

- تكاليف غير مباشرة: ([81]) و هي تكاليف تخص مجموعة من المنتوجات و التي لايمكن حصرها أو دمجها في التكلفة النهائية لمنتوج معين مثل مصاريف الكهرباء، أو الكراء .....

- يتم تحميل التكاليف المباشرة إلى تكلفة النهائية للمنتوج الخاص بها.
- توزيع التكاليف غير المباشرة و هذا باستعمال جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة و هنا يجب أن نقوم بما يلي:

-ترتيب الأقسام المختلفة للمؤسسة: حسب عدد الخدمات التي يقدمها كل قسم إلى الأقسام الأخرى و كذلك الخدمات التي يستفيد منها من بقية الأقسام حيث انه يتم ترتيب الأقسام كما يلي:

- كل قسم يقوم بتقديم خدمات إلى الأقسام الأخرى و لا يتلقى أي خدمة ثم بعده القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى ما عدا القسم الأول الذي تلقى خدمة من عنده و هكذا إلى أن نقوم بترتيب جميع الأقسام، و كمثال على ذلك إذا كان لدينا قسم الإدارة، صيانة، نقل، تموين، إنتاج، توزيع، فانه يتم ترتيب الأسام كما يلي: إذارة ثم صيانة النقل لان الإدارة تقدم خدمات إلى كل من قسمي النقل و الصيانة دون أن تتلقى خدمة منهما و كذلك بالنسبة للصيانة التي تقدم خدمة للنقل دون أن تتلقى أي خدمة منه .
- أما بالنسبة للتموين و الإنتاج و التوزيع فيتم ترتيبها في الصنف الرابع حسب تسلسل مراحل النشاط و هما يكون التسلسل كما يلي قسم التموين ثم قيم النتاج ثم قسم التوزيع
- وضع مراكز التحليل في جدول و تقسيمها إلى مراكز تحليل رئيسية و مراكز تحليل ثانوية و تتمثل هذه المراكز في الأقسام المختلفة للمؤسسةالتي تم ترتيبها:

-مراكز التحليل الرئيسية: و هي مراكز يمكن قياس نشاطها عن طريق وحدات تعبر عنه. ([82])

---

[81] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 134 - 135.
[82] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 135.

ـ مراكز التحليل الثانوية: و هي مراكز تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى حيث أنها تساعد الأقسام الرئيسية على تأدية مهامها و كذلك تعتبر دات نشاط يصعب قياسه بوحدة تعبر عنه مثل قسم الإدارة أو الصيانة أو النقل. ([83])

إن التكاليف غير المباشرة التي يتم تخصيصها في الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى تكلفة النهائية لأن هذه الأقسام ليست لها صلة مباشرة بالمنتوج و لذلك يجب أن نقوم بتحويل هذه المصاريف غير المباشرة إلى الأقسام أو المراكز الرئيسية و هذا باستعمال نسب مئوية تمثل نسب تعامل كل قسم ثانوي مع الأقسام الرئيسية و تسمى هذه النسب بمفاتيح التوزيع و هي نسب يقدمها المحاسب بعد دراسة دقيقة و عميقة، و هذا التحويل للمصاريف غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى المراكز الرئيسية يسمى بالتوزيع الثانوي، و في الأخير نجد المصارف غير المباشرة كلها متمركزة في الأقسام الرئيسية و هنا نقوم يتحويلها إلى التكلفة الكلية النهائية و يتم ذلك كما يلي:

- تعيين وحدان العمل لكل قسم من الأقسام الرئيسية وهذه الوحدات هي مؤشرات تعكس نشاط القسم.
- بالنسبة للتموين مثلا يقاس نشاطه بوحدة معبرة عنه وهي الكمية المشتراة بالقيمة (1 دج – 100 دج).
- قسم الإنتاج يقاس نشاطه بوحدة معبرة عنه و لكن لهذا القسم عدة وحدات عمل و التي يمكن أن تكون عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل الآلة في كل ورشة أو في قسم الإنتاج ككل.
- قسم التوزيع يقاس نشاطه عادة برقم الأعمال أو بـ (100 دج – 1 دج) من رقم الأعمال أو بعدد الوحدات المباعة. [84]

ـ أما بالنسبة لعملية المفاضلة بين وحدات القياس أنفة الذكر غانه مطروح كمشكل بالنسبة للمؤسسة، و عادة ما تلجأمصلحة المحاسبة النحليلية مدى ارتباط وحدات القياس

---

[83] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 136.
[84] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 136 - 137.

كل على حدي مع التكاليف في كل قسم، و الأشد ارتباط يتم اختيارها كأحسن وحدة عمل لذلك القسم، و بعد تحديد هذه الوحدات يمكن حساب تكلفتها بتقسيم مبلغ مصاريف القسم المعني على عدد وحدات القسم.

- كما انه يتم تحويل مصاريف قسم الشراء للمواد الأولية و تعتبر كمصاريف للشراء، مصاريف الإنتاج تحول إلى تكلفة الإنتاج، أما مصاريف التويزع فتحول إلى تكلفة التوزيع للمنتجات المباعة.

2-2-2 طريقة التكلفة المتغيرة: ([85]) إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقا لطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من اجل التسيير الحسن و اخذ القرارات و معرفة الأسباب التي تؤدي إلى وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي، و لذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة و ذلك من اجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة و كذا من اجل التخفيض من التكاليف و الرفع من الكميات المباعة.

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة الأقسام و النتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كليا أو إجماليا و تطرح من هامش التكلفة المتغيرة و بالتالي فان هذه الطرقة مبنية على الفصل بين التكاليف الثايتة و المتغيرة حيث تحمل المنتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما التكاليف الأخرى التكاليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج.

و بالتالي لا تدخل ضمن التكاليف التي تم تحمليها، و تعتمد هذه الطرقة على عدة مبادىء نذكر منها: ([86])

الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية للإنتاج.

ـ التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها و تحمل على النتيجة، حساب الهامش على التكلفة و يمكن ترجمة هذه المبادىء رياضيا كما يلي:

---

[85] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 140.

[86] علي رحال: سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر ص 141.

التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة * عدد الوحدات المنتجة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكاليف المتغيرة

رقم الأعمال = سعر البيع * عدد الوحدات المنتجة و المباعة

و بالتالي فان نتيجة المؤسسة: النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة – التكاليف الثابتة يساعد هذا الأسلوب في دراسة عتبة المردودية و بالتالي المساهمة في اخذ القرارات، و تعتبر عتبة المردوية أو رقم الأعمال الحرج هو ذلك المستوى من الإنتاج الذي يسمح بتغيطة التكاليف الثابتة برقم الأعمال أي هي المستوى الذي لا تحقق فيه المؤسسة لا ربح و لا خسارة و تسمى أيضا بنقطة الصفر أو نقطة التعادل، و يمكن حسابها كما يلي:([87])

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

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

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

و بالتالي تصبح: عتبة المردودية = رقم الأعمال * التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

2-2-3 **طريقة التحميل العقلاني**: إن طريقة التحميل العقلاني هي طريقة لتحميل النفقات الثابتة بطريقة منطقية و واقعية وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة المنتجة، إذ انه من غير الممكن ان نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية.

و بالتالي فان هذه الطريقة تقوم على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة و تقضي هذه الطريقة بتحميل الحجم المحقق فعلا من النشاط بجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة ما استغله هذا الحجم أي أن حجم الإنتاج المحقق يتحمل كل التكاليف الإنتاجية المتغيرة مضافا إليه جزء من التكالبف الثابتة بقدر ما استغله هذا الحجم من

[87] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 145.

الطاقة الإنتاجية، و يتحمل كل التكاليف البيعية المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الثابتة البيعية بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة البيعية القصوى أما تكاليف الإنتاجية الثابتة المتبقية و التي تقابل الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية القصوى فلا تكون عبئا على النتاج المحقق و يحمل إلى حساب الأرباح و الخسائر، و بالمثل بعامل الجزء الباقي من التكاليف البيعية الثابتة، و يمكن تلخيص مبدأ هذه الطريقة كما يلي: ([88])

- تحمل النشاط لعناصر التكاليف المتغيرة و نصيب من عناصر التكاليف الثابتة على قدر استغلال الطاقة و اعتبار الجزء الباقي من التكاليف الثابتة الذي يقابل الطاقة غير المستغلة عبئا على إيرادات الفترة و يتحمل به حساب الأرباح و الخسائر، و هكذا تكون طريقة التحميل العقلاني حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة و حلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل العقلاني حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابثة و حلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضى بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط بأي حجم كان، و بين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بجزء من التكاليف الثابتة يقابل استغلاله للأمكانيات و الأصول المكونة للطاقة المتاحة و الإيتفادة منها للبرنامج المخطط له.
- و المستلزمات الضرورية و المواصفات المقررة له.
- و نلاحظ أن هذه الطريقة مرتبطة بمفهوم الطاقة، عموما توجد أربعة أساليب لمناقشة الطاقة هي ([89])

ـ الطاقة النظرية القصوى: نفترض أن المؤسسة تعمل بكامل طاقتها، و نفترض قيامها بالعمل حسب كل طاقتها دون أي توقف ناتج عن الصيانة أو عطل فهي تأخذ في إعتبارها الظروف الطبيعية.

ـ الطاقة العملية: تأخذ في اعتبارها العوامل الطارئة و لا تأخذ في ‘تبارها الوقت الضائع نتيجة العناصر، و تمثل أقصى مستوى تستطيع أن تعمل فيه المنشأة بكفاءة و

---

88 علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 146.
89 علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 150.

تختلف الطاقة العملية من منشأة لاخرى و في المعتاد ما تعتبر الطاقة حوالي 75% - 80 % من الطاقة النظرية.

- الطاقة العادية: تأخذ في إغتبارها نفس الطلب على المبيعات في المدى الطويل و تشمل على الوقت العاطل نتيجة نقص المبيعات و الناتجة من عدم كفاءة الأداء و قد تكون الطاقة العادية مساوية للطاقة العملية و لكنها تكون أقل في معظم الأحياننتيجة تنبؤات حجم المبيعات

- الطاقة الفعلية المتوقعة: و هي حجم الإنتاج اللازم لمواجهة المبيعات المتوقعة للعام القادم و هو مفهوم متعلق بالمدى القصير حيث انه لا يحاول إيجاد التغيرات الدورية على طلب المبيعات.

-و وفقا لطريقة التحميل العقلاني يمكن لاوصول إلى التكاليف و الأرباح كما يلي:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة * معامل التحميل

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

التكلفة الإجمالية = التكاليف الحقيقية + التكاليف الثابتة المحملة

فرق التحميل = التكاليف الثابتة المحملة – التكاليف الثابتة الكلية

النتيجة = رقم الأعمال – التكاليف الإجمالية – فرق التحميل

النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديري إنما يحدد في النهاية على أساس العمل الإنتاجي الذي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة من الوقت الخاص بالإنتاج

اما حجم العمل العادي فان تحديده هي عملية صعبة و هي من أعتقد العمليات في المحاسبة التحليلية و هذا نظرا لتعدد الوحدات المستعملة في عملية النتاج و تتمثل هذه الوحدات في ساعة عمل الآلة و عدد الوحدات المنتجة او المباعة بالإضافة إلى هذا نجد هناك نقاط أخرى تدخل في تحديده و كذا العوامل الخارجية مثل محيط المؤسسة ... و بالرغم من كل هذا يبقى تقديريا. ([90])

عند حساب النتيجة الخاصة بالمحاسبة التحليلية وفقا لهذا الاسلوب يجب الاخذ بعين الإعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من

---

[90] علي رحال : سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ص 148

حجم النشاط العادي، يكون معامل التحميل أكبر من الواحد و بالتالي فالفرق بينهما بعطي ربح و زيادة الفعالية، يضاف إلى نتيجة الدورة، أما حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط الكلي فنحصل على فرق يسمى فرق نقص النشاط أي تكلفة البطالة حيث يجب طرحه من النتيجة و هي تعادل ما لم يستغل من المتاحة من الأعباء تحمل على نتيجة و ليس على نتيجة المنتوج، إذ هي عبء على المؤسسة و هي مؤشر يؤخذ بعين الاعتبار عند المعالجة فيجب تصحيحه و إلا البحث عن بديل أخر.

4-2-2 طربقة التكاليف المعيارية: ([91]) إن أسلوب التكلفة المعيارية يعتبر من الأساليب الهامة في عملية الخاص بالعملية الإنتاجية، حيث يسمح التقدير بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي من دراسة حالته بصفة مسبقة وفقا لمعطيات فعلية ماضية و دراسات حالية، حيث نجد أن مقارنته مع النتائج الفعلية الخاصة بالنشاط

في حالة وقوعه يسمح باستنتاج فروقات تمكن من معرفة الخلل في النتيجة الدورية في المؤسسة و هذا ما يسمح بإتخاذ تدابير مستقبلية، و ذلك يتحليل هذه الفروقات و الوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك. ([92])

- تعريف التكاليف المعيارية: يقصد بالتكاليف المعيارية التكاليف المحددة مسبقا أو مقدما لأنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف الفعلية، فهي لإدارة المنشأة (المؤسسة) تسعى إلى تحقيقه و هي معيار للقياس و أداة للرقابة.
- أهدافها: تهدف التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأعراض الآتية:

-مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الإستغلالي في فترة محددة من الزمن و بالتالي إمكانية تقليصها مستقبلا.

-تسمح بتقديم تقارير إلى إذارة تتمثل في الإنحرافات و إتخاذ قرارات للمشاكل الخاصة يالنشاط الدوري للمؤسسة.

---

[91] محمد الفيومي محمد : أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993 ، ص25

[92] محمد الفيومي محمد : أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993 ، ص27

-تستعمل كوسيلة لتحقيق أهداف الرقابة و الكفاية الإنتاجية للمؤسسة، قياس قدرات و إمكانات المؤسسة في تحقيق البرامج المسطرة تحديد المسؤول عن الانحرافات، أي تحديد مسؤولية الانحراف في هرد مراكز المسؤولية.

إن التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير الإنتاج داخل المؤسسة، إذ يعتبر تحديدها أداة من أدوات مراقبة التسييرو ذلك بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية و تحليل الانحرافات، إذ نجد نوعين من الانحرافات:

1- تحليل فروقات الأعباء المباشرة: ([93]) تتمثل في فروقات المواد الاولية و فروقات اليد العاملة كما أن أي انحراف في الكمية تحمل مسؤوليته على قسم الإنتاج و أي انحراف في السعر تحمل مسؤوليته على قسم المشتريات

(التموين) هذا بالنسبة للانحرافات على مستوى المواد الأولية المستعملة

اما بالنسبة لليد العاملة المباشرة فان الانحراف في الكمية (فرق المدة) تحمل مسؤوليته على إدارة الإنتاج، أما الانحراف في السعر (فرق أجرة الساعة) تحدد مسؤوليته على إدارة محاسبة الأجور، بينما الإنحراف المشترك تحدد مسؤوليته على الإدارتين، و تحدد هذه الفروقات كما يلي:

الإنحراف= التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

التكلفة الفعلية (ت ف) = الكمية الفعلية (ك ف) * السعر الفعلي (س ف)

التكلفة المعيارية (ت م) = الكمية المعيارية (ك م) * السعر المعياري (س م)

2 تحليل فروقات الأعباء غير المباشرة: ([94]) إن هذه الفروق تنشأ نتيجة مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التي تحدث بعد الأداء.

---

[93] جبرائيل جوزيف عطية كحالة، رمضان حلوة حنان: محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ص 142.

[94] جبرائيل جوزيف عطية كحالة ، رمضان حلوة حنان : محاسبة التكاليف المعيارية ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، ص144

أ- فروقات الميزانية التقدرية (انحراف الموازنة) = التكاليف الفعلية – موازنة الإستهلاك الفعلية.

ب- فروق الطاقة الإنتاجية = موازنة الإستهلاكات الفعلية – موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المنتظر.

ج – فروق الكفاية الإنتاجية (انحراف المردودية)= موازنة التكاليف المعيارية لمستوى الإنتاج المنتظر – التكلفة المعيارية.

المطلب الثاني : دور المحاسبة التحليلية في الاتخاذ القرار

يعتبر القرار ذا أهمية بالغة بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسات فهو يعكس قوة المسير و مدى كفاءته، و بما أن هدف المؤسسة تحقيق اكبر ربح ممكن و الاستمرار في النمو، فمن الواجب أن تكون القرارات داخلها مبنية على أسس تسمح لها من تحقيق هدفها خاصة ما يتعلق بالقرارات التسعيرية و الإنتاجية .

أولا : القرار

يعتبر القرار ذا أهمية بالغة بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسات فهو يعكس قوة المسير و مدى كفاءته، و بما أن هدف المؤسسة تحقيق اكبر ربح ممكن و الاستمرار في النمو، فمن الواجب أن تكون القرارات داخلها مبنية على أسس تسمح لها من تحقيق هدفها خاصة ما يتعلق بالقرارات التسعيرية و الإنتاجية

تقوم المؤسسة من خلال نشاطها باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها .

وقد وضعت مراحل القرارات حسب المدرسة الكلاسيكية للإدارة كما يلي[95]

الشعور بوجود المشكلة ، جمع المعلومات حولها و تحليلها .

وضع الإختيارات الممكنة من القرار ، اختيار أحدها .

التنفيذ ثم المراقبة .

---

95 ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير – محاسبة تحليلية دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 ، ص 17

و قد قدم " ريمون بار " ثلاث مهام أساسية للمؤسسة يتضح من خلالها دور المنظم في القرار و في المسؤولية عليه :

المؤسسة محل تنظيم الإنتاج: يعني أن المنظم يدرس الوضع الإقتصادي و يحدد برنامج إنتاجه ، و يسهر على التسيير الإداري ، ويراقب تنفيد البرنامج .

المؤسسة مركز تحمل للمسؤولية و مواجهة كل الآفات الإقتصادية :

لأن المنظم يتخذ قرارات و مبادرات و يستعد لصيد كل العراقيل التي تحول دون وصول إلى أهدافه .

المؤسسة مركز تسيير للإنتاج و مركز للسلطة :

لأن المنظم يتحكم في كل الأفراد الذين يعملون تحت مسؤوليته . ومن أهم الأساليب المستعملة داخل المؤسسة لاتخاذ أحسن القرارات نذكر :

1-أسلوب تحليل التعادل: ([96])

هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات و التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل و التكاليف ن و يستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ قرارات مثل :

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

2-أسلوب القيمة المتوقفة : و يستخدم هذا الأسلوب في ظل الخطر .

3-أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم : يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي و لكن هذا الحكم يكون في ضوء المعايير أو المؤشرات الموضوعية .

ثانيا : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات: ([97])

---

96 ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير – محاسبة تحليلية دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 ، ص 18

97 أبو قحف عبد السلام ، أساسيات الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 1995 ، ص 51-52

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبية لتسيير إدارة المؤسسات أحسن تسيير ، و ذلك بسبب المعلومات التي تقدمها و التي بدونها لا تستطيع المؤسسة اتخاذ القرارات بصفة عملية ، كما تسهل هذه الطرق مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتعلقة بالتخطيط و الرقابة و المتابعة و التوجيه و ضبط الرقابة على عناصر التكاليف

1– طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرارات :

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة ، و يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتوج وفقا لهذه الطريقة كما يلي :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال – التكلفة النهائية

حيث : رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة× سعر بيع الوحدة .

التكلفة النهائية = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

و من خلال النتيجة التحليلية لكل منتوج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات و هذا بالنظر إلى ايجابية أو سلبية النتيجة ، و من أهم القرارت التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية: [98]

1-1 قرارات التسعير : تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة ، و يمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة و السعر كما يلي :

السعر الوحدوي = التكلفة الوحدوية + الربح المراد تحقيقه

و من خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية و منه نستخلص ما يلي

[98] أبو قحف عبد السلام ، أساسيات الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 1995 ، ص 52 - 53

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر و هذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى الخسارة أو انخفاض حصتها في السوق و بالتالي تدني العائد و هذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف و التحكم فيها .

إنخفاض التكاليف يؤدي إلى إنخفاض السعر هنا نستطيع جلب زبائن جدد ، و لكن هذا النقص في التكلفة يجب أن لا يكون على حساب الجودة ، و لكن من خلال التحكم في التكاليف و بالتالي كسب ثقة الزبائن و السيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة و حساسية الزبائن للأسعار .

1-2- قرار ات الإنتاج : إن اتخاذ القرارات في المدى القصير و المتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة و الإختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتوجات فتقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد و بتكلفة أقل، و بالتالي معرفة نتيجة كل منتوج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة. إذ تستغني على المنتوجات التي تحقق خسارة، و تستمر في إنتاج المنتوجات التي تحقق ربحية مع إدخال عليها تغييرات، أما المنتوجات التي تصل إلى مرحلة التدهور فعلى متخذي القرار إمّا الإستغناء عنها أو الإهتمام بها أكثر .

كما تقوم المؤسسة بدراسة البدائل ، بعد أن يتم تحديد المنتوج الذي يحقق نتيجة سلبية ثم تعوضه بمنتوج أخر له نفس المواصفات و المميزات .

2- طريقة التكاليف المتغيرة و اتخاذ القرارات: ([99])

تعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات و دراسة آثارها ، و من أهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي :

-عند تحديد عتبة المردودية فإن المسير يستطيع تحديد منتوجات ذات المردودية العالية ، و يتعرف على المنتوجات ذات المردودية المنخفضة و على هذا الأساس يتخذ القرار بالزيادة في إنتاج المنتوجات ذات المردودية العالية، و التخلي عن المنتوجات ذات المردودوية المنخفضة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها .

---

[99] أبو قحف عبد السلام ، أساسيات الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 1995 ، ص 157

-عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح فإن نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها .

- يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع أو تخفيضه .

نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة و نسبة هامش الأمان .

طريقة التكاليف المتغيرة تمكن من إنشاء جدولي الإستغلال الوظيفي و التفاضلي اللذان لهما أهمية تسييرية بالغة .

3-طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و اتخاذ القرا رات :

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر المؤسسة بالتغيرات الظرفية للمحيط ، ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن تم تخفيضها لعدد الوحدات المنتجة، إدا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة، و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية و بالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، و هذا ما يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة، ولكن هذا القرار يؤدي إلى تراجع كبير للمبيعات خاصة إدا كانت المنافسة في السوق شديدة .

كما أن استعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح لكل مسؤول أن يشارك في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته ، ويتحقق ذلك عن تحديد حجم النشاط العادي في قسمه و بالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير . وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيّد قبل قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو الإنتاج أو إنتاج منتوج أو التخلي عنه .

4- طريقة التكاليف المعيارية و اتخاذ القرارات:[100]

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري و الحقيقي و استخلاص الفروق و تحليلها إلى فروق موجبة (ملائمة) أو فروق سالبة (غير ملائمة).

---

[100] مصطفى محمود أبو بكر ، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة ، الدار الجامعية، مصر، 2002 ،ص 50

فإذا كانت الفروق ملائمة لا يتدخل المسير أمّا إذا كانت الفروق غير ملائمة فيكون كالتالي :

-بالنسبة لفرق المواد الأولية : و الذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التموين (الشراء) ، وذلك بالنسبة للكمية او السعر و على المسيرين التدخل أو اتخاذ القرارات و التحقق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة . فالفرق في الاسعار تتحكم فيه الموسمية وكميات المشتريات ووسائل النقل على المسيرين اتخاذ القرارات بشأن هذه الظروف كلها ، أما الفرق في الكمية فيتحمله قسم الإنتاج و ينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج ، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم ونقص وسائل الإنتاج، و كذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها .

أما إدا كان الفرق غيرملائم في قيمة العمل فهدا الإنحراف تتحمله مصلحتي الإنتاج ومحاسبة الأجور، وعلى المسير تحديد تحديد مصدر الفرق و تحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه، أما فبما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق غير الملائم أما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعياري و الحقيقي وليكون للمعياري معنى .

خلاصة الفصل ثاني :

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير فعبر وسائلها و أدواتها يمكن لآخد القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج و تطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبية في الوقت المناسب، و بالنظر إلى الطرق المتجددة التي تستعملها و

التي تمثل في نفس الوقت تطورها يمكن تنويع التقييم و المتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة .

فطريقة التكلفة الكلية تتيح متابعة ومسايرة التكاليف كما هي تاريخيا، فهي تواكب المحاسبة العامة من حيث الغرض غير أنّها تتيح في الآجال القصير التعرف على مسار تطور التكاليف .

و إدا كان الهدف تحليليا أكثر فإن طريقة التحميل العقلاني تعتبر طريقة فعالة في قياس النجاعة التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال .

وفي نفس السياق فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة و الثابتة، و كذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة و قدراتها و حجمها.

إن هذه السياقات المختلفة في التحليل تمكن من بلورة قنوات للإتصال داخل المؤسسة، تسهل بصورة جلية عمليات متابعة التنفيذ، و إدا كان القرار في كل هذا المنتج الطبيعي لحركية المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فعالة في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بالجوانب التالية :

- تقديم التحليل الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف و تحليليها و التحكم فيها .
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات و الإستثمارات و بالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة .
- وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الإدارية .
- توفر معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل .

الجانب التطبيقي

دراسة حالة

مطاحن الظهرة مستغانم

3- سيريقال كرات بالشكولاطة :

25غ تعبأ في صناديق من حجم 48 وحدة ، من حجم 250 غ تعبأ في صناديق من حجم 20 وحدة، و من حجم 375غ تعبأ في صناديق من حجم 16 وحدة .

بالإضافة إلى سيرقال خواتم الشكولاطة، سيريقال بيتال بالشكولاطة، سيريقال أرز منفوخ بالشكولاطة ، سيريقال كرات بالعسل، بنين مكسيكي، بنين بيتزا .

4- دقيق الخبز للخبازين :

إدا كانت جميع أنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوزة حب القمح المنقى فإن دقيق الخبز، يستوحي إسمه من أهليته لإعطاء خبز جيد في ظروف عادية للعمل و المردودية. إن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبّر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه. هذا الدقيق هو طبيعي، خالي من كلّ مادة كيميائية زائدة

5- دقيق البسكويت :

يستوحى إسم دقيق البسكويت من أهليته إعطاء بسكوت لذيذ في ظروف عادية للعمل والمردودية . و هو يتصف بجودة عالية ، و هو كذلك طبيعي و خالي من كل زائدة كيميائية

6- الدقيق الرفيع :

هو دقيق خاضع لمراقبة و تصفية كاملة خلال تصنيعه . ستجد فيه ربات البيوت كل ما ترغبن من جودة وصفاء، و هو دقيق طبيعي، خال من كل الزوائد الكيماوية .

7- السميد الرفيع الخشن :

ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب و تنقيته بواسطة نخّال من شوائب النخالة وهو خال من الزّوائد أيا كانت طبيعتها

8- السميد الرفيع المتوسط :

ينتج السميد الرفيع المتوسط بنفس الطريقة التي تستعمل للسميد الرفيع الخشن باستعمال منخل أكثر دقة، وله مزايا غدلئية عديدة وهو خال من الزّوائد أيا كانت طبيعتها .

9- السميد العادي :

يظهر السميد العاد ي ميزة عالية للنقاوة خال من كل الشوائب .

10- **رواسب المطاحن** : النخالة

مستخرجة من طحن القمح النخالة متفرعة أساسا من أغلفة حبة القمح و تحتوي كذلك بعض الكميات من الدقيق التي تكون ملتصقة بهذا الأساس البروتيني . أغلفة حبة القمح غنية بالمواد المعدنية ونسب عالية من المواد البروتينية و الدهنية .

11: **كسكس سفينة Safina**

ينتج كسكس سفينة بفتل السميد الرفيع بواسطة آلات الفتل ، و هو ذو جودة عالية و خال من كل المواد الكيماوية الزائدة ، و يوجد فيه ثلاث أصناف: كسكس رفيع رقيق – كسكس رفيع متوسط- كسكس فيع غليظ .

المطلب الثالث : أهداف مؤسسة مطاحن الظهرة الكبرى :

تمّ التأكيد على ضرورة تحقيق توجه إستراتيجي يستند أساسا إلى تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف و كدا تحليل الفرص و التهديدات التي يتضمنا المحيط الخارجي .

و تهدف المطاحن الكبرى للظهرة بصفتها رائدة في تصنيع الأغذية في السوق الجزائرية إلى تدعيم هذه الوضعية المسيطرة من خلال :

رفع طاقاتها الإنتاجية و تحديث قائمة منتجاتها من خلال وضع سياسة للبحث و التطوير .

المبحث الثاني : تطبيق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في مطاحن الظهرة الكبرى

المطلب الأول : تطور منتجات مطاحن الظهرة الكبرى

نظرا لتنوع المنتجات لمطاحن الظهرة الكبرى إرتأينا أن ندرس منتوج الكسكس الذي يسمى بكسكس "السفينة " و ذلك لجودتة و مكانته المرموقة في السوق .

حيث بلغت منتجات كسكس السفينة سنة 2016 حوالي 12000 في اليوم و بذلك تطورت بـ 2% مقارنة مع 2015

وتعود الأسباب الرئيسية لتحقيق هذا التطور إلى الجهود المبدولة للرفع من جودة المنتوج وتحسينه .

المطلب الثاني : مراحل إنتاج منتوج الكسكس "سفينة"

وتمر عملية إنتاج كسكس السفينة بمرحلتين أساسيتين عبر ورشتين ، حيث يتم في الورشة الأولى تحويل القمح إلى سميد، أما في الورشة الثانية يتم فتل السميد إلى كسكس .

الورشة الأولى : تحويل القمح إلى سميد

أولا : عملية تنقية القمح

ثانيا : عملية طحن القمح إلى سميد

جدول رقم 3-1 : تنقية القمح

التكاليف	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ
تكلفة المادة الأولية المستعملة القمح	30000	15	450000
المصاريف المباشرة			1166513,83
يد عاملة			2372834,56
طاقة كهربائية			76041882
مصاريف أخرى			
مصاريف غير مباشرة			
صيانة			1381066,45
الإدارة			17225525,48
الإهتلاك			16261607,88
الأمن و النظافة			328464,12
التكلفة الإجمالية لعملية تنقية القمح	300000	3800,26	114792894,3

المصدر: من إعداد الطالبة

ثانيا : عملية الطحن

جدول رقم 3-2 : عملية طحن القمح

التكاليف	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ
التكلفة الكلية للمادة الأولية المستعملة	300000	15	15000
المصاريف المباشرة			
اليد عاملة			2187348,30
طاقة كهربائية			4449339,30
مصاريف أخرى			1425873,22
مصاريف غير مباشرة			2589659,26
صيانة			17225525,48
الإدارة			30492394,80
الإهتلاك			615908,19
الأمن و النظافة			58986049,37
التكلفة الإجمالية لعملية طحن السميد	288000	204,81	58986049

المصدر: من إعداد الطالبة

ملاحظة :

-بعد عملية التنقية و الطحن فإن كمية السميد المنتجة تنقص عن الكمية الأصلية ، أي ما يعادل 96% تنتج على شكل سميد رفيع ، و 3% تنتج على شكل فضلات ، و 1% تنتج على شكل نخالة .

كما أن هذه الكمية المنتجة توجه كالآتي :

- ✓ 30% توجه لإنتاج كسكس السفينة .
- ✓ 42% توجه للبيع على شكل سميد متوسط ، و سميد نصف خشن مغلف بغلاف من الورق بوزن 1 كلغ .
- ✓ 28% تباع على شكل نخالة

الورشة الثانية : تحويل السميد إلى دقي

جدول رقم :3-3

التكاليف	الكمية	السعر الوحدوي	لمبلغ
تكلفة المادة الأولية المستعملة	12000	2817,76	33813120
المصاريف المباشرة			
مصاريف التغليف			10144920,52
اليد عاملة المباشرة			1339,87
طاقة كهربائية			3856650,62
مصاريف أخرى			4734484,13
مصاريف غير مباشرة			
اليد العاملة غير المباشرة			185
صيانة			2244695, 39
الإهتلاك			26430557,48
الأمن و النظافة			533864,1
التكلفة الإجمالية لعملية الفتل	12000	3996,53	47958410,98

خاتمة الفصل

من خلال التربص الذي قمنا به في مطاحن الظهرة الكبرى تمكنا من معرفة مدى تكيف سير المؤسسة مع تطبيق المحاسبة التحليلية، مما ساهم في تنظيم العمل من قبل العاملين بكيفية تسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الرشيدة بغرض تحقيق أهدافها بنجاعة كبيرة حتى تتمكن من البقاء و السير إلى تحقيق ما تطمح إليه من ربح و نجاح و تفوق والتمييز عن غيرها من المؤسسات في نفس مجالها الإقتصادي .

كما تجدر الإشارة إلى أن في بعض الأحيان اتخاذ القرار لا يكون وفق معايير المحاسبة التحليلية، ولا وفق أسس ولا قوانين و إنما يكون إتخاذ القرار بالإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالمشكل، وبالتالي إختيار القرار المناسب .

خاتمة عامة

لقد تعرضنا من خلال المحاسبة التحليلية بشكل عام مع محاولة إبراز هذه الأداة كوسيلة للرقابة واتخاذ القرار في يد الإدارة للتحكم الجيد في التكاليف و يمكنها ذلك ما استطاعت الإدارة تكييف النظام المحاسبي مع طبيعة نشاط المؤسسة قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة و الدراسة من جميع الجوانب من أجل إعطاء فرضيات ونتائج للخروج من الأزمة و الهدف السامي لها ليس الربح أو الخسارة و إنّما هو المتابعة و الإستمرارية، ورغم أنه تستعمل المحاسبة التحليلية و تولي لها إهتمام كبير فلا زالت لم تحقق الهدف السامي لها بحكم نتيجة الدورات السابقة التي خرجنا بها بنسبة تتقارب معها .

و يمكننا القول بأن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الإقتصادية، و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد و المؤسسة، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الإقتصادي سببا رئيسيا في بروزها

لمساعدة التسيير الجيد وتحديد التكاليف و دراستها .

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظـــام المحـــاسبة التحليلية و أهدافها يزيل كثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل و يدفع بنا إلى السعي وراء مفاهيم أخرى و تجارب كمفاهيم التكلفة و أنواعها و أهم الطرق لـحسابــها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل المؤسسة بحجم راق كمؤسسة "مطاحن الظهرة " و من خلال معالجتنا

لهذا الموضوع تمكنا من الإطلاع عن كتب للإمكانيات التي يوفر نظام المحاسبة التحليلية في تحديد مردودية مختلف الأقسام المعالجة و هذا بالاعتماد على طرق معالجة حديثة تقوم على أسس علمية مبنية في أغلبه على مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة و غير

المباشرة و حساب مختلف التكاليف بالرغم من الإنتقادات و النقائص التي واجهتها مختلف هذه الطرق

الدراسة المتواضعة

سمحت لنا من تعميق معارفنا النظرية من جهة ، و من جهة أخرى الدخول في العالم المهني من خلال الإطلاع على كيفية تطبيق هذه المعارف في الميدان العملي

ونتمنى أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في اختيار و معالجة هذا الموضوع، فإن أصبنا فمن الله وحده ، و إن أخطأنا فمن أنفسنا

وفي الأخير نقول

تم الكلام و ربنا محمود و له المكارم و العلا و الجود

و على النبي محمد صلواته ما ناح قمري و أوراق عود

وما توفيقنا إلا بالله

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- القرآن الكريم ، سورة يوسف الآية 55
- جبرائيل جوزيف، عطية كحالة، رضوان حلوة حنان: محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع.
- زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال: شحاتة السيد شحاتة: أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعة الإسكندرية، 2005 .
- سعيد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، 1992
- صالح عبد الرزاق، عطاء الله وراد خليل: محاسبة التكاليف الإطار النظري و العلمي، دار زهران، عمان
- علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر .
- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان الأردن ، 1999 .
- كمال عبد العزيزالنقيب، تطور الفكر المحاسبي، الأردن ، الفطافطة للطباعة 1999.
- محمد الفيومي محمد: أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، ال: أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
- محمد سامي راضي وجدي، حامد حجازي: المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان .
- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية، المحاسبة في مجال الإفصاح والقياس و العرض، عمان، دار وائل 2004 .
- مصطفى العبادي، العصر الهيلنسي، بيروت دار النهضة العربية 1998
- يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع الطبعة الأولى، فلسطين، 2003
- رضوان حلوى حنان، نموذج المحاسبي المعاصر، عمان، دار وائل، الأردن، 2003

المذكرات

- الدكتور علي عبد الله شاهين – النظرية المحاسبية برنامج ماجيستر – المحاسبة والتمويل
- بن فرج زوينة، فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق و الرقابة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستيرفي العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.
- كريكشليلى، تركي سميرة، المحاسبة العامة في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس
- خليفة نور الدين، خنافو ياسين، مداحي علي، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ قرار مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير
- خوجدار، يحي باي هاجرة ، تطبيق المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي
- مذكرة تخرجلنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير
- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع : التحليل الإقتصادي.

الكتب باللغة الفرنسية

- Abdalahboughabra , comptabilite analytique p 6
- Chihabeyrolles ,outils de gestion , alger 1996 p 08
- Lasary , la comptabiliteanalytique , alger 2001 , p9

قائمـــة المحتويـــات

المقدمة العامة : .....
الفصل الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
تمهيد الفصل الأول: 01
المبحث الأول : تطور الفكر المحاسبي 03
المطلب الأول : ظهور و نشأة المحاسبة 03
المطلب الثاني : التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة 08
المبحث الثاني : أنواع المحاسبة 22
المطلب الأول : محاسبة على المستوى الكلي 22
المطلب الثاني : محاسبة على المستوى الجزئي 26
خلاصة الفصل الأول: 32
الفصل الثاني : دور و أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مؤسسة إقتصادية
تمهيد الفصل الثاني : 33
المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية 34
المطلب الأول : نشأة و تطور المحاسبة التحليلية 34
المطلب الثاني : أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية 37
المبحث الثاني : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار 41
المطلب الأول: تحليل التكاليف 41
المطلب الثاني: المحاسبة التليلية و إتخاذ القرار 57
خلاصة الفصل الثاني : 63
الفصل الثالث : الجانب التطبيقي ..... .64
المبحث الأول: تقديم المؤسسة 64
المبحث الثاني : تطبيق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في مطاحن الظهرة الكبرى... 74
خلاصة: 97
الخاتمة العامة : .....
قائمة المراجع : .....
الملاحق .....