

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

دراسة ميدانية على مستوى مجمع متيجي - مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

براهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة:

نعمان امنة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفحة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -
مقرر	براهيمي عمر	أستاذ محاضر 'أ'	جامعة - مستغانم -
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: ﴿ فَادْكُرُونِي أذكُرْكُمْ وَأشْكُرُوا لي وَلَا تَكْفُرُونِ ﴾

فالحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك
نتقدم بشكرنا الجزيل إلى المشرف الذي أعطانا من وقته

وجهدته ونصائحه القيمة الأستاذ: براهيمي عمر

كما نتقدم بالشكر لإدارة قسم محاسبة ومالية

كما أتقدم بشكري إلى كل موظفي مجمع متيجي

وبالأخص مهدي موسى على كل المجهودات التي بذلها معي لمساعدتي .

دون أن ننسى شكر كل عمال المكتبة

وأشكر الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة.

وجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

نعمان امانة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
61	الهيكل التنظيمي لمجمع متيجي	(1-3)
65	هيكل مديرية المالية و المحاسبة	(2-3)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	(1-1)
12	أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	(2-1)
41	الإختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي	(3-2)
53	مستخدموا القوائم المالية	(4-2)
60	سياسة المزيج التسويقي	(5-3)
70	توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل	(6-3)
71	توزيع الأعباء الثانوية على أساس مفاتيح التوزيع	(7-3)
72	إيجاد قيمة الإدارة و الصيانة	(8-3)
73	تحديد وحدات العمل لكل قسم	(9-3)
74	تكلفة الإنتاج في قسم التنقية	(10-3)
74	تكلفة الإنتاج في قسم التغليف للسميد ذو وزن 25 كلغ	(11-3)
75	تكلفة الإنتاج في قسم التغليف للسميد ذو وزن 10 كلغ	(12-3)

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
V	الشكرو التقدير
VV	الإهداء
VVV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
V	قائمة المحتويات
3-1	المقدمة العامة
الفصل الأول: المحاسبة التحليلية	
4	تمهيد
5	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
6-5	المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
9-7	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية وأهميتها
12-10	المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين نظام المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية
13	المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة
13	المطلب الأول: مفاهيم حول التكلفة و سعر التكلفة
14	المطلب الثاني: مكونات التكاليف و سعر التكلفة
15	المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للتكاليف
16	المبحث الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية
20-16	المطلب الأول: التصنيفات المختلفة للتكاليف
25-21	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
27-26	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي
29	المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي و طبيعته
30	المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية
31	المطلب الثالث: أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي و مراحل إنجازه
32	المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي
32	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي و خصائصه
36-33	المطلب الثاني: الإطار القانوني و التصوري للنظام المحاسبي المالي
41-37	المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي، إمتيازات تطبيقه و أهم الإختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني

قائمة المحتويات

42	المبحث الثالث: عرض للنظام المحاسبي المالي
47-42	المطلب الأول: قواعد التقييم، و محاسبة الأصول، الخصوم، الأعباء و النواتج و مدونة الحسابات
53-48	المطلب الثاني: عرض و تقييم القوائم المالية
54	خلاصة الفصل
الفصل الثالث:دراسة ميدانية على مستوى مجمع متيجي	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
58	المطلب الاول: نشأة المؤسسة و تعريفها
60-59	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة و سياستها
65-61	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
66	المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية
66	المطلب الأول: تقديم المنتجات محل الدراسة
68-66	المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة
75-69	المطلب الثالث: تحديد التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة
76	خلاصة الفصل
78-77	الخاتمة العامة
81-79	قائمة المراجع
89-82	الملاحق
90	الملخص

عرف الإقتصاد العالمي مؤخرا مجموعة من التطورات العلمية والتكنولوجية والإقتصادية في ظل ما يفرضه عنصر العولمة وثورة الإتصالات من إنفتاح الأسواق على مصارعها، وتلاشي الحدود التجارية بين الدول، وتعاضم المنافسة بين الشركات أدى إلى تقليص حجم العالم وجعله قرية صغيرة حيث انعكس هذا على كل الدول بما فيه دول العالم الثالث وأجبرها على مواكبة عالم العولمة والدخول في هذه القرية الواحدة . وبما أن المحاسبة وسيلة أساسية للإتصال بين المؤسسة والأطراف الأخرى لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات والتطورات السابقة الذكر .

فاختلاف المبادئ والسياسات المحاسبية من دولة لأخرى يجعل من عملية الإتصال هذه حتما صعبة وهذا ما يؤثر على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التي تصدرها المؤسسات بسبب متطلبات هذه الأخيرة بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له، وهذا ما يؤكد سعي العديد من الدول إلى الأخذ بمتطلبات المحاسبة الدولية التي تعبر عن مجموعة من الإجراءات و القواعد و المبادئ التي تحكم مختلف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال توفير إطار نظري عام يحدد الإجراءات المحاسبية و معالجة مختلف المشاكل التي تواجه المحاسبين أو أصحاب الاختصاص، و هذا الإطار يشكل من مجموعة المعايير تعرف بـ " معايير المحاسبة الدولية " و سواء كانت هذه المعايير صادرة من قبل المجلس أو اللجنة، وعندما عجزت عن تحقيق توحيد دولي لجأت إلى محاولة تحقيق التوافق فقط ، بهدف التقليل من الفروقات و التفاوت بين الدول .

و الجزائر كغيرها من الدول حاولت التأقلم مع هذه الدول و الدخول في دائرة الإقتصاد العالمي والخروج من الإقتصاد الاشتراكي و دخول الإقتصاد الرأسمالي(اقتصاد السوق) وبما أنها تسعى إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، ولكي تكون قوائمها المالية أومخرجاتها بصفة عامة تكتسي الطابع الدولي، قامت بتغيير نظامها المحاسبي القائم(المخطط المحاسبي الوطني) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد الذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010 .

العمل بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فرصة هامة وضرورية للإهتمام بالمؤسسة الإقتصادية حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الركيزة والدعم الأساسية للاقتصاد، وهذا من خلال محاولة تكييفها وفقا للمتغيرات الحديثة والتحكم في تسييرها الداخلي والتكيف مع محيطها الخارجي، باستخدام أساليب التسيير الحديثة، ومن بين أهم هذه الأساليب أسلوب المحاسبة التحليلية وذلك بغية تفعيل دورها في الإقتصاد بالإستفادة من مزايا معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية.

وبناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

"ما هي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية؟"

إن الإشكال الرئيسي المطروح يقودنا إلى طرح إشكاليات فرعية تتمحور حول :

- هل يوجد قصور في نظام المحاسبة التحليلية الذي كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني وهل هناك إهتمام من

المؤسسات الجزائرية بضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

- ما هو الأثر المرتقب من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق عن معايير المحاسبة الدولية على تقييم

المخزونات، وعلى طرق حساب التكاليف ؟

2-فرضيات البحث:

-تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وحده غير كفيلا بإقامة نظام للمحاسبة التحليلية.
-هناك تأثير للنظام المحاسبي المالي الجديد على تقييم المخزونات، وعلى طرق حساب التكاليف بسبب تطبيقه لمبادئ وقواعد جديدة مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية.

3-مبررات إختيار الموضوع:

من بين أهم المبررات في إختيار هذا الموضوع نذكر:
- من الأسباب الرئيسية وراء إختيار هذا الموضوع هو محاولة إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية التي تم تبنيها من طرف النظام المحاسبي المالي الجديد، والتقيد بمبادئه وقواعده والآثار المحتمل وقوعها على مختلف الأنظمة داخل المؤسسة.

-الرغبة في إظهار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في النهوض بالممارسة المحاسبية.
-محاولة من خلال هذا البحث تقديم بحث أكاديمي يهتم بإظهار آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية، والذي يعتبر إثراء للساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا.

4-أهداف الدراسة:

إن أهداف من هذه الدراسة تتمثل فيما يلي:
-تسليط الضوء على نظام المحاسبة التحليلية ومعرفة مدى إستعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام في ظل قرب الجزائر للإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية.
-إستقصاء آراء المهتمين في الحقل المحاسبي من أكاديميين ومهنيين حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية والآثار المترتبة على ذلك.

5-أهمية الدراسة:

يستمد هذا الموضوع أهميته وذلك من خلال:
-الإتجاه المتزايد نحو إنسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة ومن بينها الجزائر الرغبة في الإندماج في الإقتصاد العالمي.
-إستعراض النظام المحاسبي المالي الجديد بمختلف جوانبه، وإستنتاج أهم التطورات التي جاء بها هذا النظام.

6-حدود الدراسة:

سيتم تناول أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد وأثره على نظام المحاسبة التحليلية من خلال إستعراض لمحة عن المعايير المحاسبية الدولية وكذلك التطرق إلى الجديد في هذا النظام،

7- صعوبات الدراسة:

لقد واجه الباحث بعض الصعوبات خلال إعداد البحث يلخصها في التالي:

1-قلة المؤسسات المستخدمة للمحاسبة التحليلية .

2-حادثة بدء تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية وبالتالي عدم قياس كفاءتها لغاية الآن .

3-قلة الدراسات التي تدور حول هذا الموضوع وحصرها حول الجزائر بالذات.

8-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

هذه الدراسة، ونظرا لطبيعتها الإقتصادية والمالية، ومن طبيعة وبنية الإشكالية التي تعالجها إعتدنا على المنهج الوصفي في نظام المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى المعايير المحاسبية والدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد .

9-هيكل البحث:

-الفصل الأول : " المحاسبة التحليلية : " إهتم الفصل الأول بدراسة المحاسبة التحليلية عبر ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه ماهية المحاسبة التحليلية عبر التطرق إلى مفهوم وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية وكيفية الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، المبحث الثاني فتناولنا فيه مدخل للتكاليف وسعر التكلفة عبر التطرق إلى مفاهيم ومكونات التكلفة وسعر التكلفة و التصنيفات المختلفة للتكاليف أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.

- الفصل الثاني: "دراسة النظام المحاسبي المالي في الجزائر" تم تناوله في ثلاث مباحث، المبحث الأول مدخل إلى النظام المحاسبي المالي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه ماهية النظام المحاسبي المالي والمبحث الثالث خصص لعرض النظام المحاسبي المالي.

-الفصل الثالث: " الدراسة الميدانية " خصص هذا الفصل لإجراء دراسة ميدانية على مجمع متيجي حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة ثم إلى الطريقة المطبقة في حساب تكاليفها تعرضنا من خلال تكلفة إنتاج السميد بوحدة الإنتاج التابعة للمجمع . و هذا نظرا لتعذر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في هذا المجمع .و قد تم دراسة هذا الجانب من خلال الإشارة إلى تقديم وحدة الإنتاج ، مراحل عملية الإنتاج بالوحدة ثم حساب تكلفة الإنتاج بالوحدة و دراسة تطور تكلفة الإنتاج بها .

تمهيد:

ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية، التي تؤثر على نشاط كل مؤسسة إذ تركز على مراقبة المشاريع التجارية والمالية التي تقوم بها ، كما تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الركائز الذي يقوم عليها النظام المحاسبي ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة و إحدى أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المؤسسة في تحديد تكاليف الإنتاج و التكلفة النهائية للمنتجات و الخدمات بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطتها من ربح أو خسارة من خلال مجموعة من الطرق المحاسبية التي يسترشد بها المسير في تحديد و حساب مختلف التكاليف. يشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث تتناول عناصر المحاسبة التحليلية من الناحية النظرية، حيث:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة .

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية .

إن للمحاسبة التحليلية دور هام وفعال في تسيير العقلاني للمؤسسة، فهي تعتبر كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والقانونية والاقتصادية وتبين مزايا وعيوب أي نظام محاسبي مطبق في المؤسسة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية ومفهومها .

الفرع الأول : نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة وقد تطورت المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت) في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في. أما تجدر الإشارة إلى أن 157 أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف HAMILTON ROBERT .

فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 سلبا على البلاد مما أدى إلى تطبيق مخطط "Deal New" الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطة، المؤسسات المالية، المؤسسات والمستهلكين، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة حركات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس "قوانين المنافسة العادلة". وقد حددت هذه القوانين، القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع . وكانت الطريقة المقترحة من طرف مجموعات متعددة التخصصات المتكونة من مجموعات مهنية، تقنيين محاسبين و ممثلي الإدارات العمومية لحساب التكاليف، هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج.

واعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع. وما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت اتهامات حول الصفة التوجيهية (السلطوية) التي تتصف بها طريقة التكلفة الكلية، مما أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المباشرة والتي بدورها لم تنجو من الانتقادات .

في ألمانيا وفي عام 1938 كانت الجهود كلها مركزة حول التهيئة للحرب، فاضطرت الحكومة إلى تطبيق قوانين صارمة يمكن من خلالها إظهار ومراقبة التكلفة الكلية لكل منتج مقارنة بسعر البيع، وكانت الطريقة المقترحة للحساب هي الأقسام المتجانسة، التي تشبه بكثير الطريقة الفرنسية¹.

أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، كان عام 1928 وكانت المسؤولة عن هذا العمل لجنة تدعى CEGOS وقد كلف بمهمة اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها المقدم Emile Rimailho ، وذلك على أساس خبرة المؤسسات والتكتلات المختلفة.

واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942 حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص المحاسبة التحليلية، هي استعمال طريقة الأقسام . و بقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى

¹ عبد الحى مرعي، سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي، بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 130

بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي العام سنة 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا في الشركات الصناعية و التي كان الهدف منها قياس مردود الشركات، حتى أنها كانت تسمى محاسبة المردود

Comptabilité DE RENDMENT، ثم تحول اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947 و 1957، كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982 و مازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا .

إلا أن التعريف الذي ظهر في مخطط 1982 للمحاسبة التحليلية، هو عبارة عن مجموعة من الأهداف المرجوة منها، بحيث يبين من جهة، أن المحاسبة التحليلية ليست إلزامية و من جهة أخرى، أن هذه الأخيرة تهدف إلى استنارة المسير في اتخاذ القرار. و قد ترك اختيار الطريقة لحساب التكاليف إلى المؤسسات نظرا لما يمكن أن تكشف عنه هذه الطريقة من سرية الاستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة كي تفرض نفسها في السوق . رغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينات أو الثمانينات ، إلا أن ذلك لم يؤثر سلبا على الطرق المعتمدة في الدول الأوروبية (خاصة منها فرنسا)، وبالرغم من الإشهار والدعاية التي عرفتها هذه الطرق، والذي دفع بعض المؤسسات الفرنسية إلى التخلي عن الطرق التي كانت تتبعها، إلا أن الخبرة الميدانية أثبتت أن هذه الأخيرة هي بدورها لها سلبيات مما دفع نفس المؤسسات إلى الرجوع فيما بعد إلى الطرق الأولى.¹

الفرع الثاني: مفاهيم في المحاسبة التحليلية.

لقد أُلحقت بالمحاسبة التحليلية عدة تسميات فقد سميت بالمحاسبة الصناعية ومحاسبة التكاليف، رغم اختلاف التسميات، فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، و منهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات، وتبقى عبارة المحاسبة التحليلية صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها. فقد ذكر LASARY أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف وهي أيضا نفسها محاسبة التسيير .

أما P.LASSEQUE فيرى ان المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها ثلاثة و خمسين مبدأ بما فيها تلك المتعلقة بالمحاسبة الدولية. كما يوضح ذلك أيضا عند تعرضه لقياس التكاليف و تحليل النتيجة حيث يؤكد بأن محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع.

وأما * فيؤكد أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير.

و يفضل H.BOUQUIN و P.LAUZEL اطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير بدلا من المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير ، نظرا لان المحاسبة التحليلية بعد أن عرفت تطورات و تأقلمت مع المحيط الاقتصادي المعاصر، أصبحت أداة لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المسير في اتخاذ القرارات سواء الحاضرة منها أو المستقبلية المحاسبة التحليلية هي الأكثر استعمالا وانتشارا، ولقد تعددت تعاريف مختلفة باختلاف مؤلفيها حول المحاسبة التحليلية غير أنها لم تختلف من حيث المضمون، حيث لم تكن تعريفات جامعة و لا مانعة من النقد.²

و من أهم هذه التعاريف نجد:

¹ عبد العي مرعي، سمير الصبان، مرجع سبق ذكره 132

² سعيد اوكيل واخرون، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991، ص 12.

- **التعريف الأول:** يعرفها الدكتور شافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في جميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف التكاليف الخاصة بالنشاط، سواء كانت إنتاجية أو خدمية بهدف قياس تكلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية¹.
- **التعريف الثاني:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر المختلفة الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى النتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلفة القرارات المتعلقة بنشاطاتها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستويات سواء كان المستوى الإداري أو التنفيذي².
- **التعريف الثالث:** إن المحاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقديم وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على تزويد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام.
- **التعريف الرابع:** المحاسبة التحليلية ويطلق عليها البعض عبارة محاسبة التكاليف والبعض الآخر محاسبة الاستغلال وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية مراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) لإعادة النظر في آلية سير النشاط على مستوى محدد (أسبوع، شهر، ثلاثي... الخ) قصد تقويم المنتج أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهة أخرى³.
- **التعريف الخامس:** تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة وتحليل مختلف التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي وبالتالي فهي تعتبر وسيلة لمراقبة التسيير، تعتمد أساسا على عرض وتصنيف وتحليل المعلومات التي يجمعها من مختلف المصادر⁴.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية وأهميتها.

- **الفرع الأول: أهداف المحاسبة التحليلية.**

يمكن تلخيص أهداف محاسبة التحليلية فيما يلي⁵:

أولاً: قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية و تقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

إن من أهم وظائف و أغراض محاسبة التكاليف تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها حيث تحتاج الإدارة إلى بيانات عن تكلفة الوحدة المنتجة أو تكلفة الإنتاج ، فمثلا يحتاج المدير المالي في الجامعة أو المؤسسة التعليمية إلى تكلفة الطالب

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الخامة، الجزائر، طبعة الثانية، 1990، ص 08.

² عبد الحليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994، ص 208.

³ احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002، ص 27.

⁴ محمد كمال عطية، اصول محاسبة التكاليف، دار المعالجات المصرية، الطبعة الرابعة، 1985، ص 17.

⁵ رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء ، عمان ، 2001 ، ص ص 16 ، 17.

الواحد في كل تخصص إضافة إلى تكلفة طلبة كل تخصص وتكلفة جميع الطلبة في تلك الجامعة ، كما أن مدير شركة الطيران يحتاج إلى تكلفة المسافر على متن طائرته إلى أي بلد و كذلك التكاليف الإنتاجية و التكاليف التسويقية و التكاليف الإدارية خلال فترة زمنية معينة .

ثانيا: فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج (المواد ، العمل ، التكاليف غير المباشرة) بهدف الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية :

تسعى إدارة المنشأة الى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الانتاج و نوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى و التي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح .

إن تخفيض التكلفة ممكنا عن طريق اتخاذ بعض القرارات الادارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة مثلا أو تغيير تصميم السلعة حتى يمكن تخفيض تكلفة المواد والأجور المباشرة ، تخفيض الوقت الضائع الى أدنى حد ممكن أو تخفيض الأجور الاضافية ، استخدام آلات جديدة أكثر كفاءة أو مراجعة الاجراءات المتعلقة بشراء أو استخدام المواد الأولية وذلك لتقليل التالف الى أضيق حدود ممكنة وجميع هذه الأعمال تنطوي على ما يسمى بالرقابة على التكاليف و تزداد فعالية تلك الرقابة كلما استخدمت الموازنات التقديرية و التكاليف المقدرة مقدما كأساس للمقارنة وتقييم الأداء .

ثالثا: تزويد الادارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الادارية :

تقوم محاسبة التكاليف باعداد مختلف المستويات الادارية بالتقارير الضرورية القرارات الادارية الرشيدة من قرارات ادارية قصيرة الأجل مثل : الغاء انتاج سلعة أو الاستمرار في انتاجها ، تصنيع السلع الوسيطة أو شرائها من مورد خارجي ، قبول طلبية بسعر معين أو رفضها أو قرارات ادارية طويلة الأجل مثل الاستثمار في مشروع جديد ام لا .

رابعا: المساعدة في اعداد الموازنات التقديرية :

تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في اعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لاعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا و تعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة ويمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها خطة كمية معبر عنها بقيمة مالية لتحقيق أهداف المنشأة لفترة مالية قادمة و تتضمن تحديد الوسائل و الاساليب و الموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة .

خامسا: المساعدة في رسم السياسات السعرية :

تساعد محاسبة التكاليف ادارة المنشأة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها ، حيث يراعى عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج و هامش الربح وحدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق او السيطرة على السوق و هل هناك تسعير جبيري من قبل الحكومة أم لا ؟ ان المنافسة السعرية تستدعي من ادارة المنشأة الاهتمام بمرونة الطلب السعرية لكل منتج من منتجاتها.

● الفرع الثاني: 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 موضوعها الأساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي¹:

- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات .
- تقييم مر دودية أسعار البيع.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلي بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبه 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 تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة على:

-معرفة تكاليف منتوجاتها.

- توضيح القرارات التي يجب أخذها.

- مراقبة التكاليف التي تسيير 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 بالزامية 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

ج . مجال تطبيق نظام المحاسبة التحليلية:

أما تشغيل نظام المحاسبة قيم أساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات و التكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة و انطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز و الأقسام أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الإيجابي و السلبي².

المطلب الثالث:دراسة مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

¹ عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009 ، ص12

¹ صالح الرزق ، عطا الله خليل بن و ارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر و التوزيع، عمان الأردن ، 1997 ، ص50

² المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 3.

المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة العامة إنما متكاملين ويرجع ظهور المحاسبة التحليلية أساسا إلى النقص الموجود في المحاسبة العامة فيما يخص التسيير، و عجزها عن إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة التي تساعد في التحكم في عناصر التكاليف قصد خفضها، كما تحتاج الإدارة إلى بيانات تمتاز بالتنبؤ قصد تقييم البدائل و اتخاذ القرارات، و تعتبر المحاسبة التحليلية مكملة للمحاسبة العامة لأنها تعتبر القاعدة لتقييم بعض عناصر الأصول (إستثمارات، مخزونات منتوجات...)¹

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، حيث تساعد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية العام وكذلك تعمل محاسبة التكاليف على تحليل بنود النفقات إلى عناصر الصناعية و التسويقية و الإدارية مما يسهل عملية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية كما تستخدم محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية بعض المفاهيم المحاسبية مثل مفهوم الفترة المحاسبية و إثبات وحدة القياس النقدي و نظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي، و تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة و الضبط و التأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية، و هناك بعض الماليين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية و تجدر الإشارة هنا إلى أن هناك اختلافات و فروقات بين المحاسبتين يمكن إبرازها فيما يلي:²

الجدول رقم (1-1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة

المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية	أوجه الشبه
-----------------	--------------------	------------

³ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، صص 16-17.

<p>تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالبيانات المتعلقة بتكاليف المخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.</p>	<p>تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.</p>	<p>كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.</p>
<p>تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.</p>	<p>تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.</p>	<p>كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات</p>

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون

سنة، ص 03.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي لتميدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

الجدول رقم (1-2) : أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة.

المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية	أوجه الاختلاف
-أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل أملاك المؤسسة،	أطراف داخلية في المؤسسة . جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	مستخدمو التقارير المالية.

الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية.		
تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعاً لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	التقارير.
- يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها.	لا يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقاً للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	معايير إعداد التقارير.
تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	المعلومات التاريخية والمستقبلية.
تصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.	تصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معاً.	كمية البيانات والمعلومات

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 4

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساساً على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

المبحث الثاني: مدخل للتكاليف وسعر التكلفة.

إن الغرض من وضع التكلفة هو مساعدة المسير في الوصول إلى اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة التي من شأنها تحقيق الفاعلية الاقتصادية المطلوبة من عملية تحديد وقياس التكلفة. فتحديد التكلفة يعني تجميع المصاريف المنفقة وتقويمها لخدمة أغراض معينة وهذا ما سوف نتناوله في هذا المبحث عبر التطرق إلى مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة ثم إلى مكونات التكاليف وسعر التكلفة وأخيراً التصنيفات المختلفة للتكاليف.

المطلب الأول : مفاهيم في التكلفة وسعر التكلفة.

قبل التطرق إلى مفهوم التكلفة لابد من التفرقة بينها وبين العديد من المصطلحات المجاورة، حيث يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، التكاليف والأعباء هي مصطلحات ذات معنى واحد. إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح.

أولاً : مفهوم المصاريف، الأعباء، والتكاليف

أ- المصاريف: " المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود."¹

ب- الأعباء: "هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع والخدمات."²

ج- تعريف التكاليف: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 1: يعرفها C.Pérochon على أنها " التكلفة هي مجموع الأعباء المجمع منطقياً من أجل تحقيق أهداف محددة."³
تعريف 02: " تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر(الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية) "⁴.

تعريف 03: يعرف المحاسبون التكلفة بأنها " مورد مضى به أو ضائع لتحقيق هدف محدد ، وعادة تقاس التكلفة بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات."⁵

ثانياً : مفهوم سعر التكلفة :

-تعريف 01: سعر التكلفة هو " التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة ، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه."⁶

-تعريف 02: يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.⁷

إن نتيجة الاستغلال مرتبطة بسعر التكلفة فكلما انخفض هذا الأخير ارتفعت النتيجة وهذا يمثل قدرة

المؤسسة على توسيع الدائرة الإنتاجية من فترة إلى أخرى.

المطلب الثاني :مكونات التكاليف وسعر التكلفة.

أولاً : مكونات التكاليف : وتتكون مما يلي:⁸

¹ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، الطبعة الثانية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1994 ، ص 13

² درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار ، أطروحة دكتوراه ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2005/2004 ، ص 31

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2009 ، ص 37

⁴ ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2009 ، ص 37 .

⁵ تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف "مدخل إداري" ، تعريب أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، المملكة السعودية ، 2009 ، ص 87 .

⁶A. Boughaba, *comptabilité Analytique d'exploitation*, BERTI ed, ALGER, 1998, p28

⁷ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص38.

⁸ عبد الكريم بويقوب ، مرجع سبق ذكره، ص 28- 29

أ- تكلفة الشراء: تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية سواء في المؤسسة الصناعية أو التجارية ، وتوضح حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء (التموين) مباشرة أو غير مباشرة-الخصومات}$$

ب- تكلفة الإنتاج : عمل الاقتصاديون على التفرقة بين نوعين من تكلفة الإنتاج تكلفة الإنتاج النقدية وتكلفة الإنتاج الحقيقية (نفقة الاختيار).

1- تكلفة الإنتاج النقدية : يقصد بها تلك المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج.

2- تكلفة الإنتاج الحقيقية : لا يقصد بنفقة الإنتاج الحقيقية مجرد المبالغ النقدية التي دفعت لعناصر الإنتاج ، بل يقصد بها خدمات الموارد الحقيقية التي استخدمت في العملية الإنتاجية، أي خدمات العمل ورأس المال ، والأرض المستخدمة في إنتاج السلعة ، وتوضح حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع}$$

ج- تكلفة التوزيع : يضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتج مثل مصاريف تخزين المنتج النهائي أجور ومرتبات عمال قسم التوزيع، مصاريف النقل، مصاريف الإشهار و المصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

ثانيا: مكونات سعر التكلفة :

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى¹ :

1- الأعباء المعتبرة : هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة ، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه.

2- الأعباء غير المعتبرة : هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة و لا تأخذ في المحاسبة التحليلية لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي:

-إهلاك مصاريف التأسيس؛

-إهلاك مصاريف الإعدادية؛

وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة.

-المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة؛

-مؤونات الخسائر؛

-مؤونات الدعاوي القضائية(المنازعات)؛

-مؤونات تأمين القروض؛

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

3-العناصر الإضافية : وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا

¹ Guedg.N et COLL, le contrôle de gestion, ed d'organisation, 2ème ed, Paris, 1998, p137

تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية، ويشمل كل من مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص والدفع لأعمال صاحب المشروع (أجرة عمل المستغل).¹

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة.

المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف

أولاً : حسب إمكانية تتبعها : هذه النظرة تتوقف على الهدف من التكاليف وصعوبة التخصيص، فعلى سبيل المثال نجد أن مرتب رئيس القسم يعتبر تكلفة مباشرة بالنسبة للقسم وذلك في حالة تحليل التكاليف على أساس الأقسام، ولكنه غير مباشر بالنسبة للمنتجات وذلك إذا كان التحليل على أساس المنتجات.

أ - الأعباء المباشرة : هي التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة معين، ويمكن تتبعها له بطريقة ممكنة إقتصادياً ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة لوصف تعيين التكاليف المباشرة لغرض تكلفة معين.²

ب - الأعباء غير المباشرة : تصرف هذه التكاليف الغير مباشرة من أجل صنع عدة منتجات، سواء تعلق الأمر بالنشاط الإنتاجي أو التوزيعي أو الإداري، تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يجب تحليلها وتوزيعها.³

ثانياً : حسب علاقتها بحجم الإنتاج : وتنقسم إلى :

أ - التكاليف المتغيرة : هي تلك المصاريف المرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطور حجم نشاط المؤسسة، فعلى سبيل المثال نجد مصاريف المواد المباشرة ترتبط ارتباطاً مباشراً بعدد الوحدات من المنتجات التامة المطلوب إنتاجها.⁴

ب - التكاليف الثابتة : وتبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغير مستوى النشاط طالما تبقي ضمن مدى معين يعرف بالمدى الملائم الذي لا يتعدى فيه مستوى النشاط حدود الطاقة المتاحة للأصل، ومن ثم نلاحظ التكلفة الثابتة هذه لم توجد أساساً بسبب بداية النشاط، وإنما وجدت أولاً وقبل كل شيء لتجهيز العملية الإنتاجية، ومن أمثلتها الإيجار...إلخ.

ج - التكاليف الشبه متغيرة : هي التكاليف التي تتضمن جزءاً معتبراً من المصاريف المتغيرة مقارنة بالمصاريف الثابتة، وعادة ما نلاحظ هذا النوع من التكاليف على مستوى مصاريف الصيانة الدورية أو الكهرباء، الإعلانات.

د - التكاليف الشبه ثابتة : هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكبر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكاليف، بمعنى آخر أن التكاليف الشبه ثابتة تعبر عن جزء معتبر من المصاريف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط وتعتبر أيضاً عن جزء ضئيل من المصاريف يتغير بتغير حجم النشاط .

ثالثاً : حسب الأساس الزمني :

أ - التكاليف الحقيقية (التاريخية) : هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى ، وعملية قياسها روتينية مرتبطة بوظيفة التسجيل والتقرير في المحاسبة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص22

² تشارلز هورنجرن و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص175

³ بويقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص57

⁴ عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009 ، ص68

- ب- التكاليف المستقبلية (التقديرية): هي التكاليف المتوقعة (المتوقع تحملها) عن فترة مستقبلية لذا فإن عملية قياس التكلفة المستقبلية مرتبط بوظائف الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة.
- رابعاً: من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة: وهي:
- أ- التكاليف الإدارية والمالية: وتتعلق بعملية الإدارة وتمويل المؤسسة.
- ب- التكاليف الإنتاجية: وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية.
- ج- التكاليف البيعية: وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة.¹

المبحث الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير.

و نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العملي، و غياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق. و سنتعرض في هذا المبحث إلى دراسة هذه الطرق من خلال مطلبين، حيث سنخصص المطلب الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أما المطلب الثاني فنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.²

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 13

² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 70

هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.¹

2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:²

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة

3- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

1-3- تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

1-1-3- تعريف الأنشطة :

يمكن تعريف الأنشطة (بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة)³

2-1-3- قياس تكلفة كل نشاط:

¹ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص394

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص164

³ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص190

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة ، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط¹

3-1-3 - تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز. إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلاً: 50 دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و 20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل².

3-2-2- مسبات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعدد العمليات.

3-3- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

¹ هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية، مصر، 2000 ص28

² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص171

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية:¹

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

4-3- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.²

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء .

4- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.³

4-1- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

¹ موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص700

² هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص33

³ فهد العريبيد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص208

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي¹؛
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية².

2-4- الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

- على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:
- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام³؛
 - إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك⁴؛

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص212

² هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص43

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص187

⁴ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص213

- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛¹
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام "ABC" في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.²

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة "costing Target"

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير و تجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

1- مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.

1-1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

1-1-1- التعريف الأول: التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.³

1-1-2- التعريف الثاني: يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:⁴

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}$$

¹ زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص408

² هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص4

³ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص475

⁴ أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص355

و منه نستنتج أن: التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة)

1-2-أصل نظام التكلفة المستهدفة:

نشأت التكلفة المستهدفة خلال سنوات الستينيات ، وتؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت إدارة مؤسسة TOYOTA التكلفة المستهدفة سنة 1963 ، وقد تطورت في بداية السبعينات وتم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضع التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وقد تم تعميمها تدريجياً وبشكل مختلف من قطاع لآخر.¹

وقد بدأ هذا المفهوم يظهر و ينتشر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات ، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها ، بعد ذلك تم إحداث عدة تغيرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة

1-3- مبادئ التكلفة المستهدفة

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية:²

- السعري يؤدي إلى التكلفة: استناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

- التركيز على العمل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

2 - الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة :

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة ، 2008 ، ص37

² ثناء علي القباني، مرجع سابق ، ص501

معنى في عالم الأعمال الحديثة، والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع. وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

1-2- تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2-2- تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

3-2- تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة¹.

4-2- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة. وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة².

4- تقييم نظام التكلفة المستهدفة :

1-4- مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

¹ احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص9
² أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص355

تنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها: ¹ - تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛

- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة،

- يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛ يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل

- الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛

- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛

-تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية للتحليل، و بذلك تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛

- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛

تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

2-4- حدود نظام التكلفة المستهدفة :

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي: ²

تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛ عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق، ص 59-60
² راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق، ص 60، 61.

عندما يكون النظام مفهوماً، متكاملًا وفعالًا ومتعلقًا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيماً أساسياً، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة .

هناك مشكل آخر أيضاً يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقاً، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات مراقبة التسيير ، ظهرت كضرورة محاسبية و ك تقنية كمية تهتم بمجال مراقبة و حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية و هذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات و تحديد سياسة التسعير المناسبة والتي تضمن تحقيق أهدافها

غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية ، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية ، ثم القيام بترتيب وتصنيف وتحليل هذه المعلومات كمرحلة مهمة و أساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

و نتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير،، ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.

ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية و تطورها هو:

- تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف ؛
- إن معالجة الأعباء غير المباشرة هي المحور الأساسي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة توزيعها على مختلف التكاليف و المنتجات؛
- إن التطور الذي شهدته طرق المحاسبة التحليلية كان يهدف أساسا لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية و الاستخدام الكثيف للتكنولوجيات العالية في مختلف الصناعات، و هذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات بشكل دقيق و موثوق مما يساعد المسيرين على تحديد أسعار بيع تنافسية لهذه المنتجات بشكل أكثر موضوعية و بالتالي إمكانية تحديد سياسة تسعير مناسبة للمؤسسة الاقتصادية تأخذ بعين الاعتبار إمكانياتها المادية و متطلبات العملاء و حجم الطلب و طبيعة المنافسة في الأسواق المستهدفة؛
- إن الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية ، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية و واقعية و خاصة ما يتعلق منها بتحديد الأسعار؛
- لا تخلو أي طريقة من العيوب و النقائص و بالتالي وجود إمكانية التكامل بين الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية ، حيث لا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن طبيعة و ظروف النشاط تختلف من مؤسسة لأخرى.
- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة.

تمهيد :

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، و في إطار تغيير القوانين و التشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة، و من اجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي انذاك من جهة أخرى، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي و هو الأمر 35/75 و كان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال. لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة من العمل به، و نظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق و بفضل تطبيق الإصلاحات الاقتصادية الخاصة بعشرية التسعينات، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة، و تم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07، و خاص بالنظام المحاسبي المالي، و الذي أصبح ساري المفعول ابتداءا من أول جانفي 2010.

من خلال هذا التقديم سنتطرق إلى:

- المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي .
- المبحث الثالث: عرض للنظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

من أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الإشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الخروج من الحقبة الإستعمارية، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال ، لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة وبعد التفتح الإقتصاد الجزائري على الاقتصاديات العالمية الذي يعد من أهم الأسباب التي أدت إلى تبني الدولة لنظام محاسبي يستجيب لهذه التغيرات أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الإقتصادية الجديدة، وتم إستبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 و الخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 .

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وطبيعته .**1- تعريف النظام المحاسبي المالي¹:**

وفقا للمادة 03 من القانون 11/07 المؤرخ ب 25 نوفمبر 2007: " فان النظام المحاسبي يعرف بالمحاسبة المالية وهي نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية النشاط".

طبيعته:

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية:

- أ. بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.
- ب. إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.
- ت. تحديد طرائق التقييم المحاسبي.
- ث. تنظيم مهنة المحاسبة.
- ج. إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول، وإيضاحات الخاصة بالمفاهيم والجداول الملحق.
- ح. تحديد الحسابات والمجموعات.
- خ. تحديد قواعد ميكانيزمات سير الحسابات .

¹ المادة 03 من قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق ل 15 دو القعدة 1428 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية

المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية .

- تعريف المعيار:

¹ " يقصد بالمعيار القاعدة المنظمة للأداء أو لقياس شيء ما، و تتميز بكونها متفق عليها بين الناس".

-2- تعريف المعيار المحاسبي الدولي

" هو قاعدة أو مجموعة قواعد تصف أو تبين الطريقة التي يتم بها إعداد الحسابات و عرضها في القوائم المالية".

3- أسباب وجود المعايير الدولية

- الحاجة لتقديم و إيجاد آلية لتطوير المحاسبة و استبعاد التناقضات القائمة فيه.
- انفتاح البورصات و أسواق المال على المستوى العالمي.
- تسهيل عمليات قراءة القوائم المالية و ضرورة التنسيق و التوحيد المحاسبي.
- تدعيم المرور للأسواق المالية.
- تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين من اجل التفكير العقلاني و التفكير بفعالية اكبر.

4- تطور معايير المحاسبة الدولية²

تطور المعايير المحاسبية الدولية يعود لازمة الكساد 1929 حيث كشفت هذه الأزمة عن عمليات الغش و التلاعب في الإفصاح المحاسبي ما أدى لانهيار أسواق المال الأمريكية، و في 1995 وافقت المنظمات الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية.

و بصدر قانون الاتحاد الأوروبي في 2002 أصبحت هذه المعايير أكثر قبولا كأساس للإفصاح المحاسبي، كما أن هذه المعايير لم تأت دفعة واحدة بل على مراحل و ذلك من خلال مؤتمرات انعقدت نتيجة الضغوطات التي سببها مستعملو القوائم المالية كون هذه الأخيرة و المعدة وفق الأنظمة المحاسبية المحلية لم تعد تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

أول مؤتمر انعقد كان في 1904 بسان لويس و آخرها في 2006 باسطنبول. هذه المؤتمرات أسفرت في كل مرة عن إنشاء منظمات و هيئات تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي و تهيئة المناخ المناسب لتطبيق المعايير الدولية. و أهم هذه الهيئات (IASC) التي تأسست في 1973 من طرف معاهد دولية لتسعة دول، تولت هذه اللجنة إصدار أول معيار في 1974 يوضح عملية الإفصاح عن البيانات المحاسبية المعتمدة. إضافة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي أسس في 1977 و الذي يضم كافة هيئات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) منذ 1983 لتصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية، تولى مهمة العمل على قبول المعايير على المستوى الدولي.

¹: حميدات فتحة، حلوان سمية، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مدكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2013/2014، ص: 42-43

²: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود للنشر و الطباعة-الجزائر- 2009، ص: 14.

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) 41 معيار محاسبي دولي (IAS) الغي منها 12 معيار، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد اصدر 8 معايير لتقارير المالية الدولية (IFRS).

المطلب الثالث: أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي، ومراحل انجازه .

1- أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي¹

مند تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي، الذي تم اعتماده في الاقتصاد المؤرخ في 29 ابريل 1975، و خلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات و النقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض التجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية،... الخ)، كما اتضح من خلال التجربة أن المخطط المحاسبي الوطني PCN لا يمكننا من مواكبة الأدوات الاقتصادية و المالية الجديدة التي انبثقت عن العولمة المالية و الاقتصادية و لا يعرض قوائم مالية تتوافق و المقاييس العالمية، تسمح لمختلف المستعملين و لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات و يمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى هذا النظام فيما يلي:

- السبب الأول: يمس الاختبار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسات العالمية و الذي يسمح بان تعمل على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- السبب الثاني: التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- السبب الثالث: يتعلق بالمبادئ و القواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات ، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعد، و تسهيل مراجعة الحسابات كما أخذ النظام المحاسبي المالي على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة و مقروءة تخص المؤسسات و تمكثهم من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.
- السبب الرابع: يتعلق بالكيانات الصغيرة و يتلخص في امكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
- السبب الخامس: محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالي و المحاسبية لوقايتها من اختلاف النظم المحاسبية، سواء من حيث الإجراءات، أو من حيث إعداد القوائم المالية.

2- مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي:²

بداية من الثلاثي الثاني 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين، وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني

¹ : كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، جامعة الشلف- الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا العدد السادس، ص: 295-296.

² : عبد الرحمان حمزة شمس الدين، بلومي محمد الامين، مبادئ المحاسبة التحليلية في النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2014/201. ص: 34.

نسخة 35-75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع معطيات الاقتصادية الجديدة، والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه و بين المعايير المحاسبية الدولية.
 - المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.
 - المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.
- وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة اختيارات تطوير ممكنة:

- ✓ الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغييرات المحيط القانوني-الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988.
- ✓ الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.
- ✓ الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله، ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001، واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FABS من خلال USGAAP أو التوجيهات الأوروبية.

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي

سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة مفهوم النظام المحاسبي، خصائصه، أهدافه، امتيازات تطبيقه وأهم الاختلافات الموجودة بينه وبين المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي، وخصائصه.

1- مفهومه

لقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ووفقاً للمادة 3 من القانون فان: " النظام المحاسبي يعرف بالمحاسبة المالية وهي نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاوته ووضعية خزنته في نهاية النشاط".¹

و لقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و آجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما ادخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لم يتحدد رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها المحدود الذي نص عليها التنظيم. أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية و جدول

¹: المادة 3، قانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

النتائج، جدولاً لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغيير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقمة بالقوائم المالية، و نص على أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

2- خصائصه

- نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- معلومات يمكن قياسها عددياً؛
- تصنيف و تقييم و تسجيل المعلومات المالية وفقاً للمعايير الدولية؛
- قياس أداء و نجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، و ذلك من اجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، و بالتالي تحقيق مبدأ الدورية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي المالي.

1- الإطار القانوني

يتكون الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي SCF من:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة).
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 (44 مادة).
- القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و عرضها، و مدونة الحسابات.

2- الإطار التصوري:

* مجال التطبيق¹:

حسب المادة 4 من القانون رقم 07-11 تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- و حسب المادة 5 من القانون 07-11 يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

¹: المادة 4 من القانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

*المبادئ المحاسبية .

- الوحدة المحاسبية: وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 2008/07/26 المتضمن تطبيق أحكام قانون 11-07. و وفقا للمادة 9 فان " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية عن مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومه و أعبائه و منتجاته، و أصول و خصوم و أعباء و منتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه، و يجب ألا تاخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.²
- و تعني استقلالية المؤسسة كشخص معنوي عن مالكيها كأشخاص طبيعيين عند إدراج المؤسسة قانونيا كشخص معنوي، معنى ذلك ان لها ذمة مالية مستقلة عن مالكيها، و الذمة المالية تعني رأس المال الذي من خلاله تنطلق المؤسسة في نشاطها.
- اتفاقية الوحدة النقدية: وفقا للمادة 10 من المرسوم السابق (08-156) فان: " يلزم كل كيان احترام اتفاقية الوحدة النقدية. يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان. كما انه يشكل قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير انه يمكن أن تدرج في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات اثر مالي.³. أي انه تسجل العمليات المقيمة بالنقود (دج) في القوائم المالية، أما العمليات التي لا تقسم نقدا فيتم الإشارة إليها في الملحق.
- مبدأ الأهمية النسبية: وفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي السابق فانه: " يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان. كما يمكن جمع المبالغ المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة. يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع و الأهمية النسبية للأحداث المسجلة.⁴
- اي انه القوائم المالية تظهر فقط المعلومات ذات الأهمية أي التي من شأنها التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- استقلالية الدورات: وفقا للمادة 12 من المرسوم (08-156) فان: " تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و عن السنة التي تليها، و من اجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط.⁵
- أي انه كل نتيجة سنة مالية مستقلة عن نتيجة السنة اللاحقة أو السابقة، أي ينبغي تحمل كل سنة مالية الأعباء التي تخصها و في نفس الوقت استفادة هذه السنة من نواتجها.

¹ : المادة 5 من القانون 11-07.

² : المادة 5 من القانون 11-07.

³ : المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁴ : المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁵ : المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

- الدورة المحاسبية: وفقا للمادة 13 فان: " يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.
- لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية و كان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات.
- و يجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.¹
- و عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 و تنتهي في 12/31 إلا أن المنشأة قد تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية و في حالة تغيير تاريخ الإقفال يتم تحديد الفترة و تبريرها.
- الحيطة و الحذر²: وفقا للمادة 14 فانه: " يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل من شأنها أن تنتقل بالديون ممتلكات الكيان و نتائجه.
- ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الأصول و المنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء.
- يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها."
- استمرارية الطرق³: وفقا للمادة 15 يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية و قابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.
- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.
- التكلفة التاريخية⁴: وفقا للمادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم (08-156): تفيد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء و تعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية: على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.
- غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية."
- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية⁵: وفقا للمادة 17 فانه: " يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة المالية السابقة."
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني⁶: وفقا للمادة 18: " تفيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني."

¹ : المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

² : المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

³ : المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁴ : المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁵ : المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

⁶ : المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

*تنظيم المحاسبة¹

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصدقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها و تبليغها.
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية و الخارجية على سواء.
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، و يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول و الخصوم.
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيود المزدوج": يسمي كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، احدهما مدين و الآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و تخصيصها و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق.
- تلخص العمليات من نفس الطبيعة و التي تمت في نفس المكان و في نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات.
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، و دفترا كبيرا، و دفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- يتفرع الدفتر اليومي حركات الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و الأعباء و منتجات الكيان. و في حالة استعمال دفاتر مساعدة، فان الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).
- يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة. تنقل دفتر الجرد الميزانية و حساب النتائج الخاصان بالكيان.

¹: مصطفى طويل، النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد SCF، دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر و التوزيع- الجزائر، ص 7-8-9.

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان و يؤشر على الدفتر اليومي و دفتر الجرد.

تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي، امتيازات تطبيقه، واهم الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF)

1- أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر¹

يكتسب النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، فهو يساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، و بلا شك يساعد في تحسين جودتها. و يمكن استخلاص أهداف تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي في الجزائر فيما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المعالجات المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار انه نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة و ثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارية العالمية.
- تحديد طبيعة و قواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي.
- المساعدة على نمو و مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- نشر معلومات كافية و صحيحة، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.

¹: فاتح سردوك، عابي خليفة، أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني واقع و أفاق، يومي: 05 و 06/05/2013، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير- جامعة الوادي.

- المساعدة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية.
 - يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية.
 - يتوافق النظام المحاسبي المالي كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة، التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- 2- امتيازات تطبيقه¹

يسوق هذا النظام إلى مجموعة من الامتيازات يمكن سردها فيما يلي:

- يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- يقدم شفافية و ثقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي و جودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يتضمن مقروئية أفضل من طرف المحللين الماليين و المستثمرين.
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات التي تستند على قواعد معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تديراً آمناً مالياً يشارك في استرجاع الثقة.
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العربية و العالمية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- توفر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية عربياً و دولياً.

3- أهم الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) و النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم (3-1): الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي.

: كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 1.297

النظام المحاسبي المالي (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN)
الأصول الثابتة المعنوية ¹	
تسجيل شهرة المحل ضمن الأعباء .	تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية.
تسجيل نفقات البحث و التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة.	تعتبر كل نفقات البحث و التطوير كتكاليف.
تسجيل المصاريف التمهيدية كتكاليف.	تسجيل المصاريف التمهيدية محاسبيا في استثمارات و قابلة للاهلاك.
يمكن لمدة الاهلاك أن ترفع حتى 20 سنة، و هذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول المعنوية.	تحدد مدة الاهلاك 5 سنوات كحد أقصى و هذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط.
يجب إعادة النظر في مدة و طريقة الاهلاك على الأقل مرة واحدة في السنة.	لم ينص المخطط المحاسبي الوطني على إعادة النظر في مدة و طريقة الاهلاك.
الأصول الثابتة المادية ²	
عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي فان كل فئات الأصول الثابتة المادية التي ينتمي إليها هذا الأصل يجب إعادة تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانوني لأصولها الثابتة.
المصاريف الملحقه بالاستثمارات المادية تهتك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به.	المصاريف الملحقه لذمة الشراء تهتك بنفس المعدل الذي تهتك به قيمة الاستثمار.

¹: فلاحي لويذة، معالجة العمليات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية و محاسبة،

جامعة عبد الحميد ابن باديس- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير- مستغانم، 2012/2013. ص: 35

²: فلاحي لويذة، مرجع سابق، ص: 36

المخزونات ¹	
لا يمكن تقييم المخزونات إلا بحسب طريقة FIFO أو طريقة CMUP.	توجد ثلاث طرق لتقييم المخزونات، فبالإضافة لطريقة FIFO و طريقة التكلفة الوسطية CMUP توجد طريقة LIFO.
الإعانات ²	
هناك طريقتان لتقديم الإعانات: - التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة و التي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي و عقلائي حسب مدة منفعة الأصل. - تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، و بالتالي فان المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستغلال مرورا بتخفيض في عبء الاهتلاك.	يميز PCN بين نوعين من الإعانات، هناك إعانات الاستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل؛ و تهلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، و هناك إعانات الاستغلال و التي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
عقود الإيجار ³	
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها و تقييد في الأصول و الديون بمبلغ يوافق ادني قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر و القيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسومة على أساس ضمني في عقد الإيجار.	حسب PCN فان أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، و بالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل الاهتلاك، فالمخطط المحاسبي الوطني لم يأخذ في الحسبان القرض الايجاري.
المؤونات ⁴	
تلاحظ بان SCF يقر بان الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة و ليس الوضعية المالية المستقبلية، و هنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا و هو الحال مع مؤونات الصيانة و التصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتكوين كل المؤونات بما فيها مؤونات التصليحات الكبرى و الصيانة.

1 : فلاحي لويزة، مرجع سابق، ص: 36

2 : كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 298

3 : كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 298

4 : كتوش عاشور، مرجع سابق، ص: 298

الميزانية ¹	
تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات. في الأصول نجد: الأصول غير الجارية، و الأصول الجارية. في الخصوم نجد: الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الصوم الجارية. تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين للتصنيف هما: المعيار السيولي بالنسبة للأصول و للاستحقاق بالنسبة للخصوم.	تتكون الميزانية حسب PCN من: 1. الأموال الخاصة. 2. الاستثمارات. 3. المخزونات. 4. الحقوق. 5. الديون. تعتمد الميزانية حسب معيار درجة السيولة في ترتيب الخصوم، لكن هذا المعيار غير محترم تماما، هناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.
حساب النتيجة ²	
تصنف الأعباء و الإيرادات حسب طبيعتها و وظيفتها، و ليس للنتيجة صنف محاسبي خاص بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة.	تصنف الأعباء و الإيرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط، مع تسجيل النتيجة في الصنف الثامن.

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول تدفقات الخزينة³: يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة اتى بها النظام المحاسبي المالي، حيث يسمح هذا الجدول بالفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار، و تدفقات التمويل، كما انه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة و هو ما يعتبر شيء هام للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: عرض للنظام المحاسبي المالي SCF.

سنتطرق في هذا المبحث إلى قواعد التقييم و محاسبة الأصول، الخصوم، الأعباء و النواتج و مدونة الحسابات بالإضافة إلى القوائم المالية.
المطلب الأول: قواعد التقييم و محاسبة الأصول، الخصوم، الأعباء و النواتج، و مدونة الحسابات

:فلاحي لويذة، مرجع سابق، ص: 35¹

:فلاحي لويذة، مرجع سابق، ص: 36.²

:فلاحي لويذة، مرجع سابق، ص: 38.³

1- قواعد التقييم ومحاسبة الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج

* إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات

إن الإطار المفاهيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عرف هذه العناصر كالتالي:¹

- الأصل: هو عبارة عن مورد مراقب من قبل المنشأة من جراء أحداث ماضية و تنتظر منه تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية.
- الخصم: هو عبارة عن التزام حالي للمنشأة ناتج عن أحداث ماضية و إطفأؤه يترجم بخرج موارد تمثل مزايا اقتصادية و يمكننا إضافة معيار قانوني.
- النواتج: هي عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات داخلية أو زيادة أصول، أو نقصان خصوم مما يؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة غير الزيادات المتأتية من حصص الملاك.
- الأعباء: و هي عبارة عن تخفيضات في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل خروج أو استنفاد أصول، أو حدوث خصوم مما أدى إلى تخفيض الأموال الخاصة غير التوزيعات (أرباح الأسهم، مثلا) إلى مالكي الأسهم.

يتم تسجيل عنصر الأصل، الخصم، النواتج، العيب في اللحظة التي:

- يحتمل فيها أن كل المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به تعود إلى المنشأة.
 - يكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.
- إن المعاملات التي تخص الأصول، الخصوم، المنتجات و الأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيد في المحاسبة. و لا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سرديّة أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في الملحق.
- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة من الحسابات عند توفر الشروط الآتية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة الملازمة للملكية السلع.
- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك و لا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها، المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.
- لا تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة إلى المبيعات في ارض الوطن.
- يتم تقييم المنتجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات و غيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة:
- تمثل المنتجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:
- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم و للمردود الفعلي للأصل المستعمل.
- إيجارات و اتواى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقيات المبرمة.

¹: طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية- عرض القوائم المالية- الجزء الاول، ص: 115-116.

- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.
- يترتب عن الأعباء الميمنة بوضوح من حيث موضوعها و المحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين احتياطات. تحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.
- في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة و مرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، و يثبت حصوله بين ذلك التاريخ و تاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية، فإنه يتعين ربط الأعباء و المنتجات المتعلقة بالحدث بالنسبة للسنة المالية المقفلة.
- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط.¹

* قواعد عامة للتقييم²

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم و بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة، العادلة).
- قيمة الانجاز.
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).
- تتألف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، و التخفيضات التجارية و التزييلات و غير ذلك من العناصر المماثلة حسب الأتي:
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء.
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيم الإسهام.
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، و تسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

* قواعد خاصة بالتقييم³

إضافة إلى قواعد التقييم توجد قواعد خاصة بالتقييم، نوجزها كالتالي:

1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

التثبيت المادي هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و الإيجار، و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد السنة المالية.⁴

¹ : مصطفى طويل، مرجع سابق، ص: 12-13.

² : مصطفى طويل، مرجع سابق، ص: 14.

³ : عبد الرحمان حمزة شي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص: 40-41-42-43.

⁴ : مصطفى طويل، مرجع سابق، ص: 18.

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير نقدي و غير مادي. مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية. و المقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، و العلامات، و برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات...¹

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة صادقة.

تسجيل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوب إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء، وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى، وتضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان شكل التزاما للوحدة.

- الإهلاكات:

الإهلاكات يجب أن تحقق وفق طريقة الإهلاك الخطي المتناقض أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الإهلاك).

- التوزيع بعين الاعتمادي للمبلغ المستهلك للأصل على حساب مدة الاستعمال المقدرة.

- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.

- مدة الانتفاع وطريقة الإهلاك يجب أن يتم اختيارها دوريا (بصفة منتظمة) وفي حالة تغيير التقديرات والتنبؤات السابقة، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الإهلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.

-نفقات التنمية:

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي لأصول ثابتة معنوية في الحالات التالية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.

- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

- نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أعباء حيث يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.

2- الأصول المالية غير جارية (ثابتة) السندات والحقوق:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة مملوكة من طرف وحدة اقتصادية أو الشركات الحليفة، أو مؤسسات أخرى، وتتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها (السندات المالية الموظفة).

- السندات الثابتة لنشاط حافظلة الأوراق المالية (المساندات النقدية).

- سندات ثابتة أخرى المتمثلة في حصص رأس المال، وحصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون).

- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير (حقوق الزبائن أكثر من سنة).

¹ : مصطفى طويل، مرجع سابق، ص 18.

- تسجيل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها، والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين، يضاف إليها مصاريف السمسة، والرسوم الغير قابلة للاسترجاع، ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم، والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

3- المخزونات:

تعد المخزونات من الأصول الجارية، ومدة بقائها في المؤسسة، مهما طالت لا تتعدى اثنا عشرة (12) شهرا (دورة الاستغلال) إذ تتحول إلى نقود وتجدد.

- تقيم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء، التي تشمل أسعار الشراء، وكل المصاريف الملحقه بعملية الشراء، مثل مصاريف الإدارة والمالية، والمصاريف العامة، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج، وهذا على حسب طبيعة المخزون غير قابلة للتحقق، يمكن أن يقيم بسعر البيع بعض خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزون.

ففي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد سواء بالنسبة للمواد الأولية أو المنتجات تعتمد إحدى الطريقتين:

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة.

طريقة ما ورد أولا خرج أولا (طريقة FIFO).

4- الإعانات:

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهلاك المحسوب.

5- مؤونات الأعباء والمخاطر:

حسب IFRS فإن مؤونات الأعباء والخسائر والأخطار ينبغي تحديثها ومراجعتها وهذا عند القيام بعملية حساب القيمة الحالية للمؤونات، الأعباء والأخطار هذا يعني أن القيمة الحالية سوف ترتفع عند كل نهاية دورة محاسبية. أي ينبغي مراجعتها عند نهاية كل دورة محاسبية.

6- القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

7- تقييم الأعباء والنواتج المالية:

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للرفع بشروط تقل عن شروط السوق تسجيل محاسبيا بقيمتها العادلة (السوقية) بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية بالمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

2- مدونة الحسابات¹

تحتوي مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي على سبعة حسابات اساسية وهي:

- المجموعة 1- حسابات رؤوس الأموال

10 رأس المال، احتياطات و ما شابهه

11 الترحيل من جديد.

12 نتيجة السنة المالية.

13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال.

14 (متاح).

15 المؤونات للأعباء الخصوم الخارجية.

16 الاقتراضات و الديون المماثلة

17 الديون المرتبطة بالمساهمات.

18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة.

19 (متاح).

- المجموعة 2- حسابات التثبيات

20 التثبيات المعنوية.

21 التثبيات العينية.

22 التثبيات في شكل امتياز.

23 التثبيات الجاري انجازها.

24 (متاح).

25 (متاح).

26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة.

27 تثبيات مالية أخرى.

28 اهتلاك التثبيات.

29 خسائر القيمة عن التثبيات.

- المجموعة 3- حسابات المخزونات و المنتوجات الجاري قيد التنفيذ

30 مخزونات البضائع.

31 المواد الأولية و اللوازم.

32 تموينات أخرى.

33 سلع قيد الإنتاج.

34 خدمات قيد الإنتاج.

35 مخزونات المنتوجات.

36 المخزونات المأتمية من التثبيات.

37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع).

¹ : نظام المحاسبة المالية 2012/2013

- 38 المشتريات المخزنة.
- 39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ.
- المجموعة 4- حسابات الغير.
 - 40 الموردون و الحسابات الملحقه.
 - 41 الزبائن و الحسابات الملحقه.
 - 42 المستخدمون و الحسابات الملحقه.
 - 43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقه.
 - 44 الدولة و الجماعات العمومية و الهيئات الدولية و الحسابات الملحقه.
 - 45 المجمع و الشركاء.
 - 46 مختلف الدائنين و مختلف المدينين.
 - 47 الحسابات الانتقالية أو الانتضارية.
 - 48 الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا و المؤونات.
 - 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.
 - المجموعة 5- الحسابات المالية.
 - 50 القيم المنقولة للتوظيف.
 - 51 البنوك و المؤسسات المالية، و ما يماثلها.
 - 52 الأدوات المالية المشتقة.
 - 53 الصندوق.
 - 54 وكالات التسبيقات و الاعتمادات.
 - 55 (متاح).
 - 56 (متاح).
 - 57 (متاح).
 - 58 (التحويلات الداخلية).
 - 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.
 - المجموعة 6- حسابات الأعباء.
 - 60 المشتريات المستهلكة.
 - 61 الخدمات الخارجية.
 - 62 الخدمات الخارجية الأخرى.
 - 63 أعباء المستخدمين.
 - 64 الضرائب و الرسوم و الدفعوعات المماثلة.
 - 65 الأعباء العملياتية الأخرى.
 - 66 الأعباء المالية.
 - 67 العناصر غير العادية.

68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة.

69 الضرائب عن النتائج و ما يماثلها.

● المجموعة 7- حسابات المنتوجات.

70 المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة.

72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون.

73 الإنتاج المثبت.

74 إعانات الاستغلال.

75 المنتوجات العملياتية.

76 المنتوجات المالية.

77 العناصر غير العادية، المؤونات.

79 (متاح).

أما 8، 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

المطلب الثاني: عرض وتقديم القوائم المالية.

1- مفهوم القوائم المالية¹

القوائم المالية (الكشوف المالية) هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية و المالية، تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و حالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة. تكون كل مؤسسة تنتمي لمجال تعليق النظام المحاسبي المالي مجبرة على أن تعد هذه القوائم سنويا. حيث يتم عرضها بشكل يمكن مستخدميها من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة بعمودين، واحد لأرصدة الدورة السابقة، و الثاني يخص معطيات الدورة الحالية، وهي تضم: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة و إيضاحات. ويتم إعدادها تحت إشراف مدراء المؤسسات، و يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة بالوحدات...) تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية.

2- الفرضيتان التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية²

محاسبة الالتزام واستمرارية النشاط هما الفرضيتان المهتمتان التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية.

- محاسبة الالتزام: تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، أي تسجل الأحداث والعمليات المحاسبية عند حدوثها، وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة، تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ، وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.

¹ : عبد الرحمان حمزة شعي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص 47

² : عبد الرحمان حمزة شعي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص 47

- استمرارية النشاط: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم، وهذا مواصلة المؤسسة لنشاطها دون أن تكون لها نية التوقف، فتقيم هذه العناصر حسب قواعد التقييم المعتادة، أما في حالة عدم الاستمرار، فتقيم هذه العناصر على أساس قيمة التصفية.

3- أهداف القوائم المالية¹

- تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي، و نتائج العمال، و التغيير في الوضع المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تلبية الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين و لكن في بعض الحالات.
- توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية لأنه هذه القوائم و إلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة، ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أكلت إليها وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم الوكالة الإدارية، إنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات الاقتصادية.

4- الخصائص النوعية للقوائم المالية

- الخصائص النوعية للمعلومة المالية هي تلك الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة و المفصح عنها في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين بحيث تجعلهم يتخذون قرارات مثلى و صائبة. حسب معايير المحاسبة الدولية، فان هذه الخصائص تتكون من:
- * خصائص أساسية:

- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المعروضة في الكشوف المالية ملائمة لاتخاذ القرارات، و الملائمة تقصد بها القدرة على تقييم الأحداث التاريخية و الأحداث الحالية، مع تقدير الأحداث المستقبلية.
- الموثوقية (الأمانة): نقول أن المعلومة موثوق منها إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية من جهة و غير متحيزة من جهة أخرى (الحياد). لا يمكن لهذه المعلومات أن تكون حيادية إذا كان غرض المؤسسة التي أفصحت عنها توجيه قرارات المستخدمين في اتجاه معين، في الغالب يخدم مصلحة المؤسسة دون مصلحة المستخدمين.

* الخصائص الثانوية:

تعتبر هذه الخصائص مكملة للخصائص السابقة و هي:

- القابلية للمقارنة: يجب أن تسمح المعلومات المالية للمستخدمين بمقارنتها من سنة إلى أخرى داخل المؤسسة الواحدة من جهة و من جهة ثانية تمكن المستخدم من المقارنة بين معلومات المؤسسة و معلومات مؤسسة أخرى في نفس القطاع أو خارجه و هذا من خلال اطلاع المستخدم على السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.

¹ : هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان

المطبوعات الجامعية، ص: 31

- القابلية للفهم (الوضوح): ينبغي عرض المعلومة المالية بالشكل و الطريقة التي تمكنه من فهمها مع وجوب توفر حد ادني من المعرفة في المجال المحاسبي و المالي. إلا أن هذه الخاصية لا تعطي مرور للمؤسسة من اجل الامتناع عن عرض معلومات محددة بمبرر أن المستفيد لن يفهمها مثال ذلك: "الضرائب المؤجلة".
- التوقيت المناسب: يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات في الوقت الذي يلائم عملية اتخاذ القرار من طرف المستفيد مع وجوب أن تكون هذه المعلومات حديثة، فالمعلومة المتأخرة ليس لها قائدة في اتخاذ القرار.
- القابلية للتحقق: توفر المعلومات على هذه الخاصية يدعم من مصداقية هذه المعلومات، كما ان القابلية للتحقق لها علاقة بما يعرف بالموضوعية اي جميع هذه المعلومات تم اصدارها اعتمادا على مستندات قانونية و لم يتم استعمال عنصر الذاتية (الشخصية).

* الافتراضات المحاسبية:

- أساس الاستحقاق: إعداد الكشوف المالية وفق أساس الاستحقاق معناه أن المؤسسة قامت بتسجيل و قياس هذه المعلومات وقت حدوثها و ليس عندما يتم الدفع أو يتم القبض، أي يمكن للمستفيد معرفة الوضعية المالية و الأداء في نهاية الفترة الزمنية بغض النظر عن التدفقات النقدية.
- الاستمرارية: تقوم المؤسسة بإعداد كشوفها المالية على أساس أنها مستمرة في النشاط إلى مستقبل معين (99 سنة مدة حياة المؤسسة القانونية). معنى ذلك انه ليس للمؤسسة النية في تصفية حساباتها أو تقليص حجم نشاطها بشكل كبير، فمن خلال هذا الأساس يمكن للمؤسسة الاستفادة من أصولها و في نفس الوقت الوفاء بالتزاماتها.

5- مستخدمو القوائم المالية¹

هناك سبعة أصناف تستخدم البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم(4-2):مستخدمو القوائم المالية.

¹: هوام جمعة، مرجع سابق، ص: 31

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	خطر وربحية
الموظفون	الاستقرار و الربحية
المقرضون	احتمال سداد المبالغ المقرضة و الفوائد عند الاستحقاق
الموردون و ديون اخرى	احتمال أن تسدد المبالغ عند الاستحقاق
الزبائن	استمرارية النشاط
الحكومات	تخصيص الموارد و احترام الالتزام بالمعلومات
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة، نماء و رفاهية المؤسسات.

المصدر: من إعداد الطالبة

6- عناصر القوائم المالية:

* الميزانية:

تعريفها: عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة، عناصر الأصول و عناصر الخصوم يبرز عرض الأصول و الخصوم داخل الميزانية، الفصل بين العناصر الجارية و العناصر الغير جارية"¹.
إذا وطبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هو جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول و الخصوم، وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة، و خصوم غير جارية و خصوم جارية إن هذا التصنيف الذي كان متبعاً في PCN لسنة 1975، حيث كانت الأصول تصنف تبعاً لطبيعتها فنجد مجموعة الاستثمارات و المخزون و المدينين، بينما نجد أن الخصوم تضم كلا من الأموال الخاصة، و الدائنون، وهذا دون أي اعتبار لطول فترة استحقاق الذمم (الحقوق) أو تسديد الديون (الالتزامات).

* جدول حسابات النتائج:²

يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، ويعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء و النواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية.
هناك طريقتين لإعداد الجدول هما: ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية مستهلكة نفقات المستخدمين...)، و ترتيب هذا الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية...).
وبطبيعة الحال فإن الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على استعمال الطريقة الأولى

¹: المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08.

²: عبد الرحمان حمزة شمي الدين، بلومي محمد الأمين، مرجع سابق، ص 48

(الأعباء بحسب الطبيعة)، وفي حالة اختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الاهتلاكات، التدهورات، ونفقات المستخدمين.
* جدول تدفقات الخزينة:¹

يتضمن التغيرات التي تحدث في الخزينة و حسابات النتائج.

يتم عرض جدول التدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم أي تسير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية، ويتضمن ما يلي:

1. الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار): تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل، وكذلك التحصيلات الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.
 2. الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال): تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل و الاستثمار.
 3. الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض، و رأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة، و مكافآت رأس المال المدفوعة و حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية.
- يمكن تقديم و عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين: إما بطريقة المباشرة أو بالطريقة الغير المباشرة حيث يسمح معيار IAS7 للمؤسسات بإتباع أي طريقة، وكذلك يشجع على إتباع الطريقة المباشرة.

- الطريقة المباشرة: تقديم مباشر للمقبوضات و المدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة، فائدة هذه الطريقة بالنسبة للمستعمل أنها تقدم معلومات جديدة إضافية غير موجودة في الميزانية ولا في جدول النتيجة، و عيها (بالنسبة للمؤسسة) أنها لا يمكن استخراج هذه المعلومة من الجدولين، وأنها من جهة أخرى غير متوفرة في نظام المعلومات المحاسبي، ولا يمكن معرفتها إلا عن طريق برمجة مالية، هذه الصعوبة جعلت المؤسسة تفضل الطريقة غير المباشرة.
- الطريقة غير المباشرة: تستخرج التدفقات المرتبطة بنشاطات العمليات، حسب هذه الطريقة بالاعتماد على جدول الميزانية و النتيجة، بحيث يحذف من النتيجة الصافية المحاسبية الأعباء والإيرادات التي لا أثر لها على الخزينة (وهي في الغالب مخصصات و ارجاعات الاهتلاكات والمؤنات) أو التي لا علاقة لها بالنشاط.

وعليه يتم حساب قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة أو الهامش الإجمالي لتمويل الذاتي ليتم بعد ذلك تصحيح قدرة (هامش إجمالي) التمويل الذاتي أخذا في الحسبان الحاجة إلى رأس المال العامل للاستغلال الذي يساوي تغييرات المخزونات + تغييرات الحقوق على الزبائن - تغييرات ديون الموردون.

* جدول تغيرات الأموال الخاصة:²

حسب نص المعيار IAS1 المعدل فان الجدول حصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين (الملاك) السابقة الذكر (توزيع الأرباح، زيادة رأس المال...)، وأن إظهار الإيرادات والأعباء

¹ : عبد الرحمان حمزة شعي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص 49

² : عبد الرحمان حمزة شعي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص 50

- المسجلة، يعني النتيجة الشاملة، وهذا الجدول غير مسموح به.
- هناك معلومات إضافية يتعين على المؤسسة الخيار في إظهارها في الجدول أو في الملحق وهي:
- مقارنة القيمة المحاسبية في بداية الدورة، ونهايتها، وذلك لكل نوع من أنواع رأس المال، علاوة الإصدار و الاحتياطي.
 - معلومات فوائض الأرباح لكل سهم.
- * الملحق: 1
- يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل، و التقييم، و الطرق المحاسبية المعتمدة ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم و الإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، و يعطي معلومات عن الشركات الخلفية لفروع شركة الأم... الخ.
- وكل العمليات الخاصة ضرورية لفهم مضمون القوائم المالية لأي عنصر أو طريقة اعتمدها المؤسسة، كل قائمة من القوائم المالية (سواء الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات الأموال الخاصة). تحتوي على عمود للإيضاحات (الملاحظات)، يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.

خلاصة الفصل

أصبح المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة لا يساير و غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر، بعد الإصلاحات الاقتصادية الرامية للتحويل إلى اقتصاد السوق وأصبحت

: عبد الرحمان حمزة شمي الدين، بلومي محمد الامين، مرجع سابق، ص 50¹

المعلومة المحاسبية لا تتوافق مع متطلبات الانفتاح على العالم الخارجي، لذلك أصبح إصلاحه أمرا ضروريا
لمسايرة المستجدات التحولات على الصعيدين الوطني و الدولي.
كما انه لم تجبر المؤسسات على التطبيق الكامل لقواعد هذا النظام في السنة الأولى، ولكن تركت لهم الخيار.

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري ،سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد و ابراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية و هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات و المتمثلة في " مجمع متيجي " ،بمستغانم بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ،يتضمن المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة ،أما المبحث الثاني فيشمل الطريقة المعتمدة لتحديد التكاليف النهائية في المؤسسة ،أما المبحث الأخير فهو عبارة عن محاولة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و مقارنتها مع الطريقة المعتمدة في المؤسسة .

من خلال هذا التقديم سنتطرق إلى:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة .
- المبحث الثاني:دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة .

يعتبر مجمع متيجي للصناعة الغذائية بمستغانم من أكبر المؤسسات في مجال تخصصها على المستوى الوطني و الأفريقي ، يتميز نشاطها بطابع إنتاجي تجاري تخصصت في صناعة المواد الغذائية بمختلف أنواعها و مشتقاتها على رأسها الدقيق و السميد و النخالة ، حيث تتمتع هذه المواد بالتنوع و الجودة على مستوى المقاييس العالمية .

المطلب الأول :نشأة المؤسسة وتعريفها .

المطاحن الكبرى للظهرة التي تمثل اليوم قطبا من الأقطاب الهامة للصناعة الغذائية الجزائرية التابعة " متيجي " حسين منصور .

الفرع الأول :تاريخ نشأته¹.

أنشئت منذ ظهور إقتصاد السوق في الجزائر ، و هناك أكثر من عشرة سنوات ، المطاحن الكبرى لمنطقة الظهرة تأسست من طرف رئيس المدير العام " متيجي " وبدأت في إشتغالها في فبراير 2002.

- في 13 مارس 2002 تفضل رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة بفتح المؤسسة ؛
- المطاحن الكبرى للظهرة تشغل عدد هام من اليد العاملة المتخصصة ذات الخبرة الواسعة و معرفة مقتدرة في الميدان ؛
- الفريق المسير المتعدد المهام يتميز باقتداره ودينامكية ؛
- إن عدد العمال قد شهر إرتفاعا حيث إرتفع من 85 عاملا في 2002 إلى 150 عاملا في 2004 إلى أن وصل إلى 312 عاملا في الوقت الحالي ، مؤطرين من طرف مسيرين ذات كفاءة معتبرة وهذا ما يساهم في إنخفاض معدل البطالة بمدينةتنا؛
- هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بقدره عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية من أهم و أكبر مجمعات الصناعة الغذائية للبلاد .
- الإطار القانوني :
- المطاحن الكبرى للظهرة هي مؤسسة منفردة بمهام معددة EURL .

الفرع الثاني :التعريف بالمؤسسة .

المطاحن الكبرى للظهرة هي مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي تمثل من أهم الأقطاب الهامة للصناعة الغذائية الجزائرية وهي أكبر المؤسسات على المستوى الوطني و الأفريقي التابعة " متيجي " حسين منصور تخصص في مجال تحويل الحبوب و مشتقاته ، يتمركز موقع الشركة المطاحن الكبرى للظهرة في مستغانم بالتحديد في

¹:وثائق المؤسسة

صلامندر بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية و هي تشغل مساحة تقدر ب 5500م² و من بين هذه المطاحن الكبرى للظهرة نجد:

- مطاحن مستغانم .
- مطاحن سيق .
- الوكالة المغاربية .
- مطاحن مغنية.

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة وسياساتها .

من خلال هذا المطلب سنعرض أهداف المؤسسة و سياساتها المختلفة .

الفرع الأول: أهداف المؤسسة .

تتمثل أهداف مطاحن الكبرى للظهرة فيما يلي :

- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها و مواجهة المنافسة التي تتعرض إليها .
- تلبية حاجات السوق الوطنية و العمل على تدعيم تنمية و الإقتصاد الوطني .
- الدخول إلى الأسواق العالمية .
- الإستغلال الأمثل لمختلف الموارد و خاصة المورد البشري .
- الإهتمام بالعنصر البشري و الحفاظ عليه و تحسين ظروف عمله .
- الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد المواد الأولية .
- تخفيض التكاليف من أجل التوصل إلى تحقيق الميزة التنافسية .
- إرضاء العملاء و الحفاظ عليهم و كسب ثقتهم و ضمان وفائهم .
- الحفاظ على شهادة الأيزو و زيادة التحكم في مقاييس الجودة ، و السعي للحصول على شهادة نظام إدارة البيئة الأيزو "ISO144001:2004" .

إن هذه الأهداف جعلت المؤسسة تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات الوطنية الأخرى لاسيما بعد حصولها على شهادة الأيزو "2000:9001" التي تعتبر شرط الدخول للأسواق العالمية ، و كذا تؤهلها لتعزيز قدرتها ومكانتها التنافسية في السوق الوطنية .

الفرع الثاني: سياسات المؤسسة .

تعتمد المؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة عدة سياسات وهي سياسات المزيج التسويقي و يمكن توضيحها في الجدول التالي :

الجدول رقم(1-5):سياسة المزيج التسويقي .

المزيج التسويقي	عناصر المزيج	الأنشطة التي قامت بها المؤسسة التنوع في المنتجات : -دقيق البسكويت؛ -الدقيق الرفيع؛ -السميد الرفع الخشين ؛ -السميد الرفيع الدقيق ؛ -السميد العادي الصنف الأول ؛ -السميد العادي؛ النخالة رواسب المطاحن . -تحقيق نسبة عالية من المبيعات ؛ -البيع لتجار الجملة و الموزعين المعتمدين و الزبائن بسعر مختلف ؛ -يتم حسم عند شراء كمية كبيرة من المنتجات . -الإعلان التلفزيوني ؛ -الإعلان التلفزيوني؛ -اللافتات الإشهارية؛ -الملصقات. شبكة توزيع في مناطق مختلفة من الوطن عن طريق:
	المنتج	
	السعر	
	الترويج	<ul style="list-style-type: none"> - موزعين معتمدين؛ - تجار الجملة؛ - الزبائن؛ - المراكز التجارية؛ - تجار التجزئة
	التوزيع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة .

التحليل : من خلال الجدول يتبين لنا أن المؤسسة لديها مزيج تسويقي متكامل يحتوي على كل العناصر الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة عن طريق التنوع في منتجاتها .

تعتمد المؤسسة في حساب السعر إلى عدة خطوات :

- محاولة إسترجاع كافة التكاليف بنوعها الثابت و المتغير .

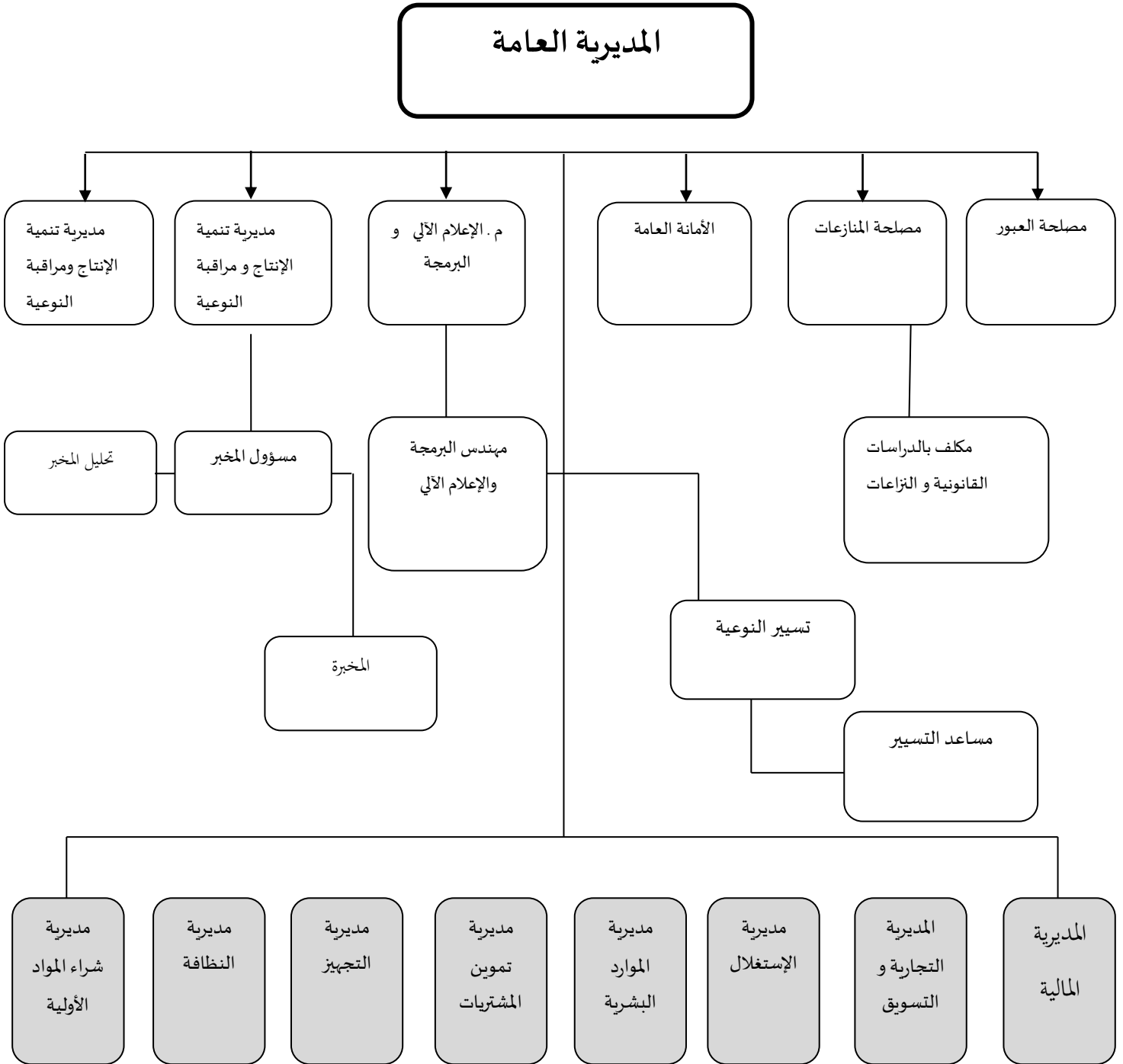
- محاولة جني بعض الأرباح لتحريك الدورة الإقتصادية للمؤسسة.
- أسعار متقاربة مع أسعار المنافسين .

كما تعتمد على سياسة إتصالية متكاملة عن طريق استعمال كافة وسائل الإعلام المتاحة إلى جانب الملصقات و اللافتات الإشهارية .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمجمع متيجي .

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو وصف لمجموعة من هياكل المؤسسة التي تتمثل في مختلف أطراف الإدارة .

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمجمع متيجي.



المصدر: المصلحة التجارية للمؤسسة

شرح الهيكل التنظيمي:

- مصلحة كل قسم في المؤسسة

1-المديرية العامة :

- تحديد الغايات؛
- أخذ المباريات الإستراتيجية الهامة ؛
- وضع الوسائل المادية قيد التوظيف ؛
- الإستمتاع إلى رأي الزبائن ؛
- تشجيع تنمية شركة تجارية ؛
- تأمين المنافسة التجارية في السوق ؛
- وضع هيكل تسيير النوعية ؛
- تطوير باستمرار مؤهلات العمال ؛
- تسوية الوضعية المادية للموارد البشرية ؛
- امانة سر الإدارة و صورها قراءة و تصنيف الملفات و البريد؛
- التنسيق أو المراقبة لنشاطات الإدارة .

2- رئيس المخبر :

- المخبري: يتمثل دوره في مراقبة المادة الأولية و الإنتاج حتى النهاية .
- المعتمد : دوره يتمثل في مراقبة المادة الأولية .
- المصلحة القانونية و العلاقات :يتمثل دوره في توسيع و تقديم و تتبع الإتفاقيات .
- متابعة و مراقبة الصفقات في الميدان القانوني؛
- تمثيل المؤسسة مع مصالح الامن ؛
- دراسة و بحث و تقديم الإقتراحات للحل في المؤسسة ؛
- السهر على احترام الأقسام ما قبل التمهين ؛
- الإهتمام بالقواعد و التعليمات لتسيير الأزمات و استغلال و قراءة و ترتيب الصحف
- الحفاظ على عقود المؤسسة .

3-مسؤول تسيير النوعية :

-المهام العامة:دور تسيير النوعية توسيعها .

-المهمة الخاصة : إستشارة و مساعدة ومراقبة الأولويات ، و الطرق في التسيير التغيير ، و استعمال الوسائل الناجعة (النوعية الوسيلة و الطريقة) وصول إلى نتائج مثالية .

- 4- استقبال شراء المواد الأولية : ودورها شراء مادة اولية و تزويد المطاحن بالمادة الأولية .
- 5-إدارة الأمن والنظافة :مهمتها دراسة من الناحية الأمنية و الصيانة .
- 6-رئيس خدمة الأمن والصيانة : ودور المراقبة عمل عمال الصيانة يصل عددهم إلى 25 شخص .
- 7-الجنّاح التخطيطي: ودورها تسيير مجمل أجنحة المؤسسة و علاقتها مع التسويق .
- 8- رئيس مصلحة النقل : دوره تكليف نقل المواد المصنعة و اولية لمختلف القطاعات المجمعة .
- 9-إدارة التزويد والشراء : ودورها شراء الآلات الكهربائية ، الميكانيكية ،قطاع الغيار .
- 10-رئيس مصلحة التزويد وتسيير المخازن و المشتري : ودوره شراء مادة أولية اللازمة للمؤسسة لمواصفات مثالية ثمن ومدة .
- 11-إدارة تسيير الموارد البشرية:
- رئيس مصلحة تسيير العمال ودوره تتبع الوضعية في المجال المهني و الإجتماعي .
- وضعية اليات تشريعية و قانونية المطبقة للعمال .
 - تتبع ومسك يومي لحركة العمال .
 - ضبط ملفات العامل و الموظفين.
 - تطبيق القرارات في مجال استخدام تكوين و تقدير المسابقات .
 - تقديم معلومات إحصائية متعلقة باستخدام التكوين لتقدير مؤهلات العمال .
- 12- إدارة التسويق (الإستغلال) :
- مصلحة تسيير المخازن و مهمة رئيس خدمتها لاستقبال المادة الأولية (القمح اللين و الصلب).
 - تخزينها في ظروف جيدة ثم تحويلها إلى وحدات الإنتاج .
 - تعداد العمال .
 - رئيس مصلح وكيلين على ميزان القياس .
 - عمال في المخزن .
- 13 - مصلحة الطوارئ : ودور رئيسها هو تنظيم العمل في مجال الطوارئ .
- حفاظ على سير حسن لمجموعة أجهزة إنتاج .
 - السهر على تكوين العمال ،التعداد العمالي .
- 14- مصلحة الكهرباء :ودور رئيس مصلحتها ضمان حسن الأجهزة الكهربائية .
- 15- جناح الإنتاج :يتمثل دوره في تأطير و تقديم بمشاركة مع إدارة الإستغلال .

- طرق تحويل القمح الصلب و القمح اللين ؛
- المواد الأولية "الأكياس" "بطاقات خيوط" ؛
- تقديم و برمجة الصيانة الشهرية للألات بالشراكة مع مصلحة الطوارئ؛
- التسيير اليومي المهام ،
- الربط بين المسؤولين المخبرين و تسيير المطحنة ؛
- مراقبة تسيير الإنتاج ؛
- السهر على النوعية المواد الأولية و المنتج .

16-إدارة التسويق و التجارة : أن الإدارة تهتم بالعلاقات بين المومنين و الزبائن :

- بإيصال المنتج ؛
- تتبع التعليمات ؛
- مراقبة توصيل الإشارة إلى الممول لأي خلل ملاحظ نوعية المادة أو خلل في المنتج قبل توصيل المنتج
- تقديم بطاقة الطلب من المومنين و استلام المبيعات .

السهر على :

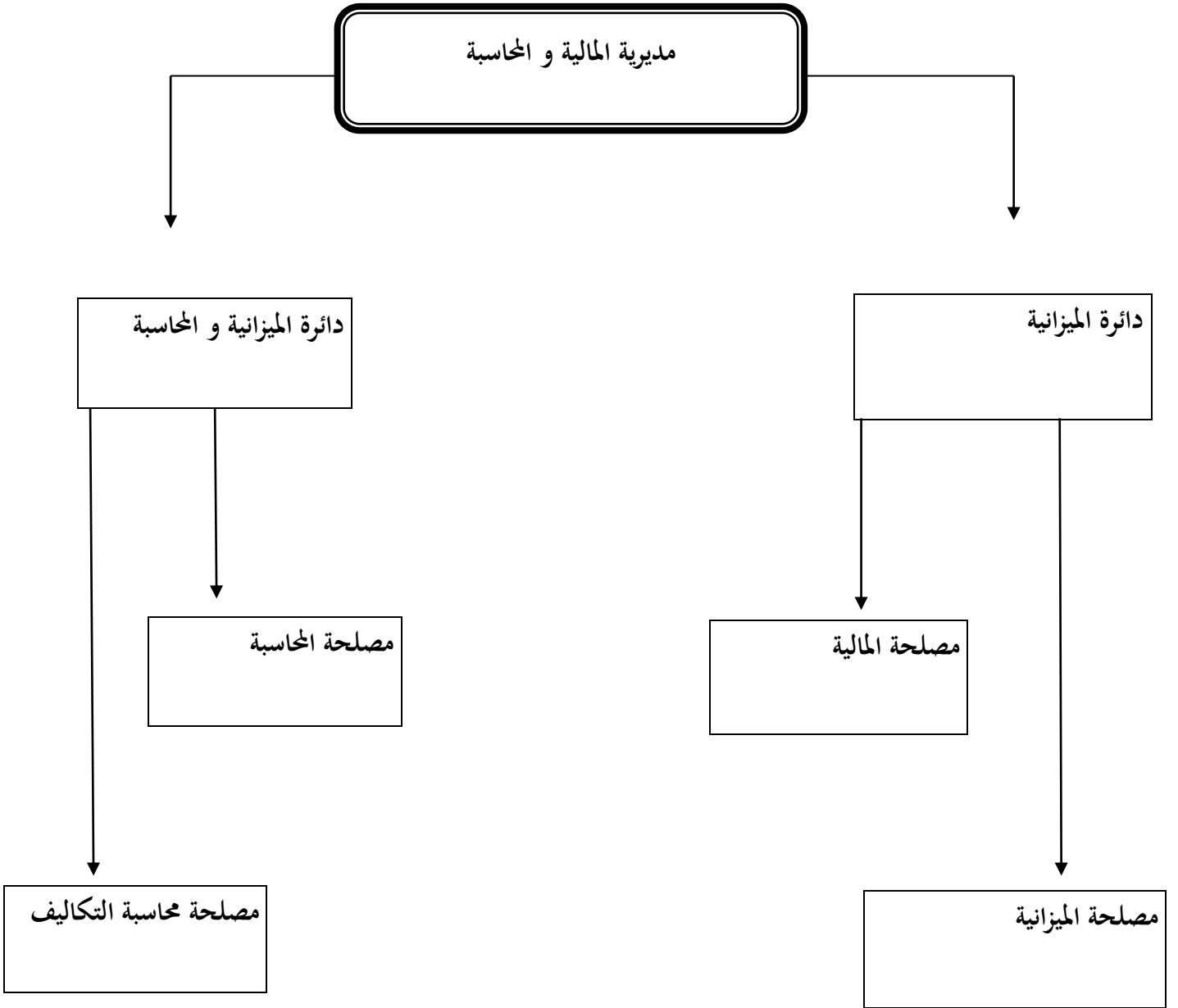
- تسجيل حركات دخول و خروج و تقديم شرط المخزن
- تسيير ومراقبة نشاطات المخزن (الخزني و البائع)
- تقديم قرارات الخاصة بالمخزن دوريا
- السهر على احترام قواعد النظافة و التخزين .

17 – إدارة المالية و المحاسبة :

تتكون من دائرة المالية و الميزانية و دائرة المحاسبة . أهداف الميزانية وتنقسم إلى :

- مصلحة الميزانية : هي المصلحة المسؤولة عن إعداد الميزانية التقديرية و مراقبة التكاليف و هي تتكون من رئيس مصلحة و رئيس فرع الميزانية .
- مصلحة المالية : هي المسؤولة عن كل العمليات المالية و مراقبة حركة الأموال (النفقات ،الإيرادات)
- دائرة المحاسبة :تهتم دائرة المحاسبة بمتابعة المصاريف و المدخلات و المخرجات بالإثبات المحاسبي لتسجيل العمليات اليومية و كذا الإشراف على العمليات الجرد إلى غاية إنهاء الميزانية الختامية لكل دورة و هي تشرف على مصلحتين :
- مصلحة المحاسبة التحليلية (التكاليف) : تقوم بمراقبة المخزون
- مصلحة المحاسبة العامة :هي المسؤولة عن تمثيل العمليات المختلفة البيع و الشراء و كذا العمليات المحاسبية المختلفة .

الشكل رقم(2-3): هيكل مديرية المالية والمحاسبة.



المصدر: المصلحة التجارية للمؤسسة

المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة

سنطرق في هذا المبحث الى دراسة الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بأخذ منتوج لان هذا المجمع يستخدم طريقة الأقسام المتجانسة و هذا لتمكيننا من عملية المقارنة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجاتها سنطرق الى التعريف بالمنتجات كمطلب أول وعرض الخطوات المتبعة في المؤسسة لتحديد التكاليف النهائية، وأليات تحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية كمطلب ثان، وتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجاتها كمطلب ثالث.

المطلب الأول: تقديم منتجات المؤسسة محل الدراسة

منتوجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية تتماشى من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية، تقدم للمستهلك تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته، وتمثل هذه المنتوجات في:

- دقيق الخبز للخبازين: اذا كانت جميع الأنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوزة حب القمح المنقى فان دقيق الحبز، يستوحى اسمه من أهليته لاعطاء خبز جديد في ظروف عادية للعمل و المروددية. ان الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه وهو يتماشى مع مقاييس المناسبة.
- دقيق البسكويت: يستوحى اسم دقيق البسكويت لذيد و جميل في ظروف العادية للعمل و الروددية.ان الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه ويتماشى مع مقاييس ISO 2000-9001 و المقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر "O.I-1996" هذا الدقيق هو أيضا طبيعي، خالي من كل كيميائية زائدة.
- دقيق الرفيع: هو دقيق رفيع خضع لمراقبة وتصفية كاملة خلال تصنيعه. ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبين من جودة و صفاء، ان الدقيق الذى ينتج في المطاحن للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه وهو يتماشى مع مقاييس ISO 2000-9001 و المقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر OI-1996 وهو الدقيق طبيعي، خالي من كل الزوائد الكيميائية.
- السميد الرفيع الخشن: ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب وتنقيته بواسطة نخال من شوائب النخالة. وهنا كذلك نلاحظ جودة المنتوج و نقارته. فالسميد الرفيع الخشن خال من الزوائد مهما كانت طبيعتها. يتماشى مع مقاييس 9001-2000 ISO و المقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر "O.I-1996".

المطلب الثاني: أليات تحديد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتوجات في المؤسسة

تقوم مصلحة محاسبة التكاليف بتحديد التكاليف و التكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها باتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة على كل المنتوجات، وقد لوحظ انه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات و دوائر و مصالح وأقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز

التحليل وهذا راجع الى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير مباشرة وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في التكاليف النهائية وسعر المنتج.

- تحديد التكاليف المباشرة للمنتج المباشرة للمنتج والتي تتكون أساسا من:
 - تكلفة المواد الأولية.
 - تكلفة اليد العاملة-تكاليف الإهلاك.
- تحديد التكاليف الغير مباشرة.
- تحديد التكلفة النهائية وسعر التكلفة للمنتجات بالاعتماد على التكاليف النهائية، وفيما يلي تفصيل كل خطوة على من هذه الخطوات.

الفرع الأول: تحديد التكاليف المباشرة للمنتج

أولا:تكلفة المواد الأولية

يحظى تحديد هذا الصنف من التكاليف بأهمية بالغة في تحديد التكلفة النهائية و سعر البيع منتج معين في المؤسسة، ومن أجل تحديد تكلفة هذه المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لانتاج 40 وحدة معنية السميد حيث تقدر وزن الوحدة الواحدة ب 25 كغ و بالتالي تكون بطاقة المواد الأولية ل 1000 كغ بعدها يتم الاتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة والتي تضم بدورها عنصرين هما: ثمن الشراء و مصاريف الشراء، وفي هذا الصدد نشير الى أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مخزوناتها.

ثانيا: تكلفة اليد العاملة:

تتمثل في تلك التكاليف المتعلقة باليد العاملة المباشرة القائمة على العملية الانتاجية، ومن أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب هنا أيضا على بطاقة تسمى ساعات الانتاج، حيث تبين هذه البطاقة جميع الآلات التي يمر عليها المنتج بالإضافة الى الوقت تستغرقه كل آلة في انجازه، بعدها يتم الاتصال بمصلحة الأجور و ذلك من أجل الحصول على عدد العمال القائمين على كل آلة و الأجر الشهري لكل عامل، ليتم بعد ذلك استعمال هذه المعلومات في تحديد التكلفة الاجمالية لليد المباشرة العاملة متعلقة بمنتج معين.

من الجدير بالذكر أن نوضح كيفية تحديد ساعات العمل بحيث يمكن كما:

لدينا في السنة 52 أسبوع: (7=52,365).

عدد ساعات العمل في اليوم:8 ساعات.

عدد أيام العمل في الأسبوع:5 أيام.

عدد ساعات العمل في الأسبوع: $5 \times 8 = 40$ ساعة.

عدد ساعات العمل في السنة: $52 \times 40 = 2080$ ساعة.

عدد ساعات في الشهر: $2080 \div 12 = 173,33$ ساعة.

كيفية تحديد عدد أشهر العمل:

لدينا عدد الأشهر: 12 شهر.

العطلة: 1,5 شهر.

ومنه عدد أشهر العمل: $12 - 1,5 = 10,5$ شهر.

ثالثا: تكاليف الإهلاك:

يتمثل هذا الصنف في التكاليف المتعلقة باهلاك الآلات التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية المنتوج معين، ومن أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب على نفس البطاقة السابقة (بطاقات ساعات الإنتاج) لكونها تعطي لنا الآلات الخاصة بإنتاج المنتج، وكذا الزمن الذي تستغرقه كل آلة لإنتاج وحدة معينة من المنتج.

يجدر الإشارة هنا مجمع متيجي يتبع طريقة الإهلاك الثابت في حساب أقساط الإهلاك لمختلف آتاته، وبهذا فان المحاسب يقوم بالإتصال بالمصلحة المالية من أجل ايجاد تكلفة اهتلاك الآلات المستعملة في العملية الإنتاجية حسب الزمن المستغرق في كل عملية صنع وحدة واحدة من المنتج.

الفرع الثاني: تحديد التكاليف الغير مباشرة.

بعد عملية تحديد التكاليف المباشرة (تكاليف المواد الأولية، تكاليف اليد العاملة، تكاليف الإهلاك) تأتي الخطوة الثانية من عملية تحديد التكاليف النهائية و سعر البيع للمنتوجات في المؤسسة وهي تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة و المتمثلة في كل التكاليف التي لا يمكن تخصيصها للإنتاج المباشرة.

من خلال المعلومات التي أفادنا رئيس مصلحة المحاسبة التكاليف تبين أن مجمع متيجي يعتمد في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة و المتمثلة في كل التكاليف التي لا يمكن تخصيصها للإنتاج مباشرة.

من خلال المعلومات التي أفادنا رئيس مصلحة المحاسبة التكاليف تبين أن مجمع متيجي يعتمد في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتوجات على تحديد نسبة معينة من مجموع التكاليف المباشرة التي تم حسابها في الخطوة الأولى، إذ أن هذه النسبة يتم الاتفاق عليها في مجلس الادارة و الذي يتشكل أساسا من مدير المؤسسة و رؤساء المديرية الأخرى، إذ أن هذه النسبة يتم الإتفاق عليها في مجلس الإدارة و الذي يتشكل أساسا من مدير المؤسسة و رؤساء المديرية الأخرى، اعتمادا على بيانات السنة الماضية و المتعلقة بالتكلفة المباشرة لمنتوج معين.

الفرع الثالث: تحديد التكلفة النهائية و سعر البيع لمنتوجات.

بعد تحديد النسبة من التكاليف النهائية غير مباشرة التي يتم تحميلها لمنتوجات يتم إعداد ما يسمى ببطاقة التكلفة و التي يمكن توضيحها من خلال حساب مختلف التكاليف المباشرة (تكاليف المواد الأولية، تكاليف اليد العاملة، تكاليف الإهلاك) و مختلف التكاليف غير مباشرة و المتمثلة في كل التكاليف التي لا يمكن تخصيصها للإنتاج مباشرة، تحدد التكلفة النهائية و سعر بيعها.

المطلب الثالث: تحديد التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات محل الدراسة .

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكاليف النهائية و سعر البيع المنتوجات محل الدراسة وذلك بتطبيق الخطوات التي تتبعها المؤسسة السالفة الذكر .

الفرع الأول: حساب تكلفة الإنتاج .

نظرا لأهمية المواد المنتجة بالوحدة و التي تعتبر مواد أولية لنشاط مجمع متيجي ارتأينا حساب تكلفة هذه المنتجات و تحديد مدى مردودية الوحدة من خلال تكلفة الإنتاج و لحساب هذه التكلفة اتبعنا طريقة التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة او مايسمى بطريقة مراكز التحليل باعتبارها الملائمة و الأكثر دقة لمثل هذا النشاط حيث تتمثل هذه الطريقة في توزيع للأعباء الغير مباشرة على مراكز التحليل المختلفة ، ليتسنى لنا فيما بعد تحميل هذه الأعباء على مختلف التكاليف .

أولا: تقسيم وحدة الإنتاج .

أخذنا بعين الإعتبار التجانس و إمكانية تجمع الأعباء و حصرها في إطار موحد، تقسم وحدة الإنتاج إلى أقسام بحيث تتوافق مراكز المسؤولية مع الأقسام و من خلال ذلك نميز بين نوعين من الأقسام :

1- الأقسام الأساسية (الرئيسية) :

و هي تلك التي لها علاقة مباشرة مع المنتج و يمكن تحديدها فيما يلي :

1-1- قسم التموين .

1-2- قسم التصفية .

1-3- قسم الطحن .

1-4- قسم التغليف .

2- الأقسام المساعدة (الثانوية) .

و هي الأقسام التي ليست لهل علاقة مباشرة مع المنتج و إنما تعمل على تسهيل مهمة الأقسام الرئيسية بحيث توزع أعبائها على هذه الأخيرة قبل تحميلها على المنتجات .

و يمكن تحديد المراكز أو الأقسام المساعدة كالتالي :

1-2- قسم الصيانة .

2-2- قسم الإدارة .

ثانيا : تخصيص الأعباء المباشرة .

نظرا لطبيعة الأعباء فإنها تحمل مباشرة إلى المنتجات دون أي عمليات أو مراحل وسيطة و تتكون أساسا من :

- إستهلاكات المواد الأولية الداخلة بشكل مباشر في الإنتاج .
- أعباء العمال المنتجين (اليد العاملة المباشرة).
- تكاليف كراء العتاد .
- تكاليف مباشرة أخرى (مختلفة) .

و عند جمع مختلف الأعباء نتحصل على التوزيع الأولي للأقسام الرئيسية و لقد تم حساب مختلف الأعباء انطلاقا من تركيبة و مكونات كل عبئ و صولا إلى التوزيع الأولي .

ثالثا : تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات .

1-التوزيع الأولي :

في هذا يحدد نصيب كل قسم من الأعباء غير المباشرة و ذلك بتجميعها في مراكز تحليل نظرا لأن الخدمات في هذه الحالة ممكنة القياس و قد تم حساب الأعباء غير المباشرة للمراكز (الأقسام) لمساعدة وفق الجداول الموالية التي توضح أعباء المراكز المساعدة المتمثلة في قسم الصيانة و قسم الإدارة .

الجدول رقم(3-6) :توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل .

	CENTRES AUXILIARE		CENTRES PRINCIPAUX			
	ENTRETIEN	ADMINIS	APPRO	NETOYGE	MOUTURE	CONDIT
TOTAL DES CHARGES INDIRECTES APRES REPARATION PRIMAIRE	3 000 000	2 590 000	100 000	1 150 000	3 150 000	1 250 000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة .

1- التوزيع الثانوي :

حيث تتم فيه عملية حساب الأعباء الإجمالية غير المباشرة للأقسام الرئيسية انطلاقا من إعادة توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية وفقا لمفاتيح تحدد حسب طبيعة القسم الموزع للأعباء .

جدول رقم 07: توزيع الأعباء الثانوية على أساس مفاتيح التوزيع.

	CENTRES AUXILIARE		CENTRES PRINCIPAUX			
	ENTRETIEN	ADMINIS	APPRO	NETOYGE	MOUTURE	CONDIT
TOTAL DES CHARGES INDIRECTES APRES REPARATION PRIMAIRE	3 000 000	2 590 000	100 000	1 150 000	3 150 000	1 250 000
PREPARTITION SECONDAIRE ENTRETIEN		10%	20%	10%	30%	30%
REPARATION SECONDAIRE ADMINISTRAT ION	20%		10%	20%	30%	20%

من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

إن نشاط المراكز المساعدة ليس له علاقة مباشرة مع المنتجات المصنعة، وإنما تقديم خدمات للمراكز الأخرى.

فمركز الصيانة يقوم بصيانة التجهيزات ورشات الإنتاج.

يتم تحويل المراكز المساعدة نحو المراكز التي استعملت خدماتها حيث يأخذ شكلين:

- حسب طريقة "التحويل المتدرج" ويكون في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الاتجاه المعاكس.
- حسب طريقة "التحويل المتقاطع" وهو حالة تقديم خدمات متبادلة بين مراكز التحليل، يتم تحويل تكلفة المراكز التي تقدم خدماتها للمراكز الأخرى على أساس حقيقي إن أمكن.
- بما أننا في حالة تقديم خدمات متبادلة بين مراكز التحليل فيجب استخدام طريقة "تحويل المتقاطع".

من الجدول السابق نجد أن الإدارة 10% يستفيد خدمات مقدمة من مركز الصيانة.

تتحصل تكلفة مركز الإدارة على 10% من التكلفة الاجمالية (المجهول x) لمركز الصيانة.

في حين أن الصيانة يستفيد 20% خدمات مقدمة من مركز الإدارة.

تتحصل تكلفة مركز الصيانة على 20% من التكلفة الاجمالية (المجهولة y) لمركز الادارة.

الجدول رقم(3-8): ايجاد قيمة الادارة والصيانة.

البيان	مركز الادارة	مركز الصيانة
مجموع التوزيع الأولى	2590000	3000000
+الخدمات المتبادلة	0,1X+	0,2Y+
=التكلفة الاجمالية بعد الخدمات المتبادلة	Y	X

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المؤسسة.

إن الحل الجبري للمعادلتين بمجهولين من الدرجة الأولى:

$$X = X0,1+3000000 \dots\dots\dots(1)$$

$$Y=2590000+0,2Y \dots\dots\dots(2)$$

Y=358980 ويعبر عن التكلفة الاجالية لمركز الادارة.

1-2 اختبار وحدات العمل:

نظرا لان أسباب التكلفة تمت في وحدة الانتاج فان وحدة العمل تتمثل أساسا في الكمية المنتجة عند كل قسم ولتحديد تكلفة الانتاج الخاصة بكل قسم قمنا بتوزيع الأعباء الأقسام الثانوية على أساس مفاتيح التوزيع لنتحصل على التوزيع الخاص بكل قسم وبعد تحديدنا لطبيعة و عدد وحدات العمل قمنا بحساب تكلفة وحدة العمل انطلاقا من العلاقة التالية: عدد وحدات العمل= تكلفة وحدة العمل ÷ تكلفة مركز التحليل.

فمثلا:

$$\text{تكلفة وحدة العمل لقسم التموين} = 35890 \div 720 = 2914,97 \text{ دج.}$$

وبنفس طريقة نقوم بحساب تكلفة وحدات العمل لمختلف الأقسام و الجدول الموالي يوضح طريقة الحساب المتعلقة بكل قسم انطلاقا من مجموع التوزيع الأولى وصولا الى تكلفة وحدة العمل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (9-3): تحديد وحدات العمل لكل قسم.

	CENTRE AUXILLIARE		CENTRE PRINCIPAUX			
	ENTRETIEN	ADMINIS	APPRO	NETOYAGE	MOUTURE	CONDIT
Totaldes charges indirectes après répartition primaire	3000 000	2590 000	100 000	1150 000	3150 000	1250 000
Totale répartition secondaire entretien	-3589 796	358 796	717 956	358 980	1076 939	1076 939
Total répartition secondaire admin	589 796	-2948 980	294 898	589 796	884 694	589 796
Total resparatitio n secondaire	0	0	1112 857	2089 776	5111 633	
Cout d'unité d'œuvre			Qx	H/MACHINE	H/MACHINE	H/MACHINE

NOMBRE D'HEURE MACHINE 24h x30	720
-----------------------------------	-----

2915	7099	4051
------	------	------

COUP BLE DUR DA/QL	3300,00
--------------------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

تقدر تكلفة القمح الصلب ب 33.000 دج.

2-2-2-تكلفة كل مركز الانتاج:

2-2-2-1-تكلفة مركز التنقية:

بعد تحديد وحدات العمل لمركز التنقية نقوم بحساب التكلفة الكلية للقنطار الواحد لهذا المركز، وهذا بالاعتماد على تكلفة الكلية للقمح الصلب للقنطار الواحد و التي تقدر ب 33000دج وقدرة الألة في الساعة المقدرة ب 80 قنطار في الساعة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(3-10): تكلفة الإنتاج في قسم التنقية .

MOUTURES	7099,49
Blé dur nettoyé mis en œuvre	72,00
Valeur de blé dur nettoyé mis en œuvre	240 233,47
Cout de revient de la semoule	247 322,96
Cout de revient de la production global	3435,04
Cout de la semoule Qi /DA	3435,04

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

إذن تكلفة مركز الطحن قدرت ب 345,04 دج للقنطار الواحد، وهذه المرحلة ما قبل الأخيرة و يكون هنا الطحين عبارة عن السميد يوجه إلى مركز التغليف.

2-2-3-تكلفة مركز التغليف:

بعد تحديد وحدات العمل لمركز التغليف نقوم بحساب التكلفة الكلية للقنطار الواحد لهذا المركز، وهذا بالاعتماد على التكلفة الكلية للقمح المطحون للقنطار الواحد والتي تقدر ب 3435,04 دج. نكون بصدد وضعها في حاوية ذات 25 كغ أو ذات 10 كغ، حيث قدرة الآلة في الساعة المقدرة ب 55 قنطار في الساعة و هذا بالنسبة للسميد ذات 25 كغ كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(3-11): تكلفة الانتاج في قسم التغليف للسميد ذو وزن 25 كلغ.

CONDIT	CONDITIONNEUSE
TAUX HORAIRE MACHINE	4051,02
CADENCE Qx/H	55,00
COUT DE REVIENT DE SEMOULE SEMI FINI Q1/DA MISE EN OEUVRE	188 927,26
SAC PP SEMOULE GROSSE MOYENNE 25 KG	220,00
COUT SAC PP SEMOULE GROSSE MOYENNE 25KG	2906,20

Semoule 25kg	3561,54
--------------	---------

المصدر: من إعداد طالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

إذن مركز التغليف للسميد وزن 25 كغ المغلف قدرت ب 3561,54 دج.

أما بالنسبة للسميد ذات 10 كغ فقدرة الآلة في الساعة هي 30 للقنطار في الساعة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(3-12) : تكلفة الانتاج في قشم التغليف للسميد ذو وزن 10كغ.

POSTE DE TRAVAIL	Conditionneuse 5 (poste 1 semoule)
Taux horaires machine	4051,02
Cadence Qx/H	30,00
Cout de revient de semoule semi fini Qi/DA mise en oeuvre	103051,23
Sac pp semoule 10	300,00
Sac pp semoule 10	5175,00

Semoule 10kg	3742,58
--------------	---------

المصدر: من اعداد طالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

إذن تكلفة مركز التغليف للسميد وزن 10كغ قدرت ب 3742,58 دج.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مجمع متيجي و التي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة بعرض نشأتها و تعريفها و أهدافها و سياستها و إطارها التنظيمي.

و من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و تطبيق نظام المحاسبة التحليلية لهذا المجمع باعتبار المادة الأولية هي أساس النشاط في المجمع حيث تم تحديد التكاليف المباشرة و التكاليف الغير مباشرة و هذا بتباع طريقة الأقسام المتجانسة بداية بتقسيم وحدة الإنتاج إلى أقسام أساسية (قسم التموين ، قسم التنقية، قسم الطحن ، قسم التغليف) و أقسام ثانوية (قسم الإدارة ، قسم الصيانة). ثم تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات بينما الأعباء غير مباشرة فيتم تحميلها على المنتوجات بواسطة اختيار مفاتيح التوزيع و وحدات العمل لنتوصل في الأخير على حساب تكلفة إنتاج المواد المنتجة في مركز الإنتاج (تكلفة السميد).

لقد تطرقنا في هذا الموضوع إلى المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " ما هي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المحاسبة التحليلية؟ " فاستنتجنا أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية هو النقطة المحورية من أجل إعداد نظام محاسبة تحليلية يتماشى وطموحات المؤسسات .

1. نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

-الفرضية الأولى: والتي تنص على أن " تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وحده غير كفي لإقامة نظام للمحاسبة التحليلية " ولقد تم تأكيدها حيث أنه لا بد على المؤسسات قبل تطبيق المحاسبة التحليلية معرفة أهميتها ودورها الذي تلعبه في المؤسسة وذلك لا يكون إلا بتكوين وتأطير المحاسبين من أجل التحكم في هذه الأداة التسييرية.

-الفرضية الثانية: والتي تنص على أن " هناك تأثير للنظام المحاسبي المالي الجديد على طرق حساب التكاليف بسبب تطبيقه لمبادئ وقواعد جديدة مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية " ولقد تم تأكيدها حيث تبين من خلال الدراسة أن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي أعتمد في إعداد إطاره المفاهيمي بدرجة كبيرة على المعايير المحاسبية الدولية، سوف يؤثر على مخرجات النظام المحاسبي المالي المتمثل في القوائم المالية، ويؤثر أيضا على حساب سعر التكلفة من خلال إعماله على أسلوب القياس بالقيمة العادلة و أخيرا على طرق حساب التكاليف من خلال إتاحتها استخدام جدول حساب النتائج حسب الوظيفة.

2- نتائج البحث:

- نظام المحاسبة التحليلية ضروري للمؤسسات إذ لا بد على المؤسسات من تكوين متخصصين في هذا المجال تجاوبا مع التطور والتوسع التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية:

- تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات:

- قامت الجزائر بتغيير مخططها المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، أملا في جلب المستثمرين الأجانب و الالتحاق بالركب الدولي، باعتبار أن المخطط السابق لا يتماشى ومتطلبات هذه التغيرات الاقتصادية، وعدم توفير معالجات محاسبية لبعض المشاكل المحاسبية كالضرائب المؤجلة عقد الإيجار التمويلي،...الخ.ولهذا جاء النظام المحاسبي المالي الجديد لتوفير الحلول لها.

-إن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القوائم المالية أو الكشوف المالية الواجب إعدادها ونشرها من قبل المؤسسات، والمتمثلة في: (الميزانية، جدول النتائج، كشف التدفقات النقدية تدفقات الخزينة، كشف التغيرات في رؤوس الأموال، والملاحق).

-جاء النظام بمدونة حسابات تشمل 07 أصناف محاسبية، حيث تم تجميع الصنف الرابع والخامس للمخطط المحاسبي الوطني في صنف واحد الصنف الرابع " حسابات الغير"، وتم حذف الصنف " 08 النتائج"، بل يضعها

مباشرة ضمن حسابات رؤوس الأموال، أي تم اختصار مرحلة التحويل من حسابات النتيجة إلى حسابات رؤوس الأموال وهذا شيء جيد. ولكن هذا ما لا نجده ضمن معايير المحاسبة الدولية، فهي لا تعتمد أرقام الحسابات في عملية التقييد المحاسبي.

- من خلال ما سبق إتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤثر على نظام المحاسبة التحليلية بسبب تبنيه لمرجعية محاسبية دولية تختلف كثيرا عن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان مطبقا.
- غياب المحاسبة التحليلية في أغلب المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يعرقل، ويشكل حاجزا بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد ، لأنه يعتمد على معطيات المحاسبة التحليلية في إعداد بعض القوائم، ولكن يوجد إهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بضرورة وضع نظام للمحاسبة التحليلية.
- من خلال الدراسة الميدانية اتضح ان الشركة تتوفر على إمكانيات مالية و مادية ، تمكنها من وضع نظام للمحاسبة التحليلية ذو فعالية كبيرة ، و توفر هذا النظام يدخلها في مناقشة جد شديدة و حادة بتوفر روح المبادرة من طرف المسؤولين .
- عدم استعمال الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية رغم كبر حجم الشركة .

3- توصيات البحث:

- على المؤسسات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها ومحاسبيها في هذا النظام
- على الهيآت المنجزة لهذا النظام إصدار التفسيرات والتوضيحات للأمور الغامضة.
- جعل المحاسبة التحليلية إلزامية التطبيق وليست اختيارية في الجزائر.
- على المؤسسات الجزائرية النظر إلى هذا النظام كنظام وليس كمخطط.
- يجب أن يتم تغيير أو تعديل كل الجهات التي لها علاقة بالاقتصاد والمؤسسات الاقتصادية لتتماشى والنظام المحاسبي المالي الجديد.
- يجب تدعيم هذا النظام وترقيته من الجانب الأكاديمي أولا.

الكتب:

1. عبد الحي مرعي، سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي، بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 130.
2. سعيد أوكيل وآخرون، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 12.
3. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الخامة، الجزائر، طبعة الثانية 1990، ص 08.
4. عبد الحليم عبد حميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994، ص 208.
5. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002، ص 27.
6. محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار المعالجات المصرية، الطبعة الرابعة، 1985، ص 17.
7. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2001، ص 16، ص 17.
8. عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009، ص 12.
9. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن 1997، ص 50.
10. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 3.
11. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 16-17.
12. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 13.
13. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 31.
14. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 37.
15. تشارلز هورنجرن و آخرون، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة السعودية، 2009، ص 87.
16. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.
17. عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009، ص 68.
18. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 70.
19. زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص

20. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190
21. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 28
22. موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 700
23. فهد العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 208
24. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 212
25. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 213
26. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 475
27. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008، ص 37
28. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود للنشر و الطباعة- الجزائر-2009، ص: 14.
29. مصطفى طويل، النظام المحاسبي و المالي الجزائري الجديد SCF، دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر و التوزيع- الجزائر، ص 7-8-9.

مذكرات :

- عبد الرحمان حمزة شمس الدين، بلومي محمد الامين، مبادئ المحاسبة التحليلية في النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2013/2014. ص: 34
- فلاحي لويزة، معالجة العمليات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية و محاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير- مستغانم، 2012/2013. ص: 35

القوانين والمراسيم:

- المادة 03 من قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق ل 15 دو القعدة 1428 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74
- المادة 3، قانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007
- المادة 4 من القانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
- المادة 5 من القانون 11-07

- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08.
- المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08.

في ظل التوجه الحالي لعملة المعايير المحاسبية الدولية، (IAS/IFRS) والمعطيات والظروف الجديدة المتعلقة بالاقتصاد الوطني سعت الجزائر - ضمنا - إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، (القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007) والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من جانفي 2010، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين الإطار قصد التحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نظرا ولطبيعة مكوناته المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتوقع أن يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة على مستوى المؤسسة وباعتبار المحاسبة التحليلية تعتبر نظام من هذه الأنظمة يبقى الإشكال المطروح هو هل تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤثر على نظام المحاسبة التحليلية؟. ونظرا للنظام الذي تبنته الجزائر سعينا في هذا البحث إلى محاولة معرفة أهم الآثار المتوقعة من تطبيق هذا النظام وقد توصل البحث إلى أنه توجد آثار من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية جراء تبني معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاح : نظام المحاسبة التحليلية، النظام المحاسبي المالي الجزائري، معايير المحاسبة الدولية، المخطط المحاسبي الوطني.

Résumé :

À la lumière de la tendance actuelle de la mondialisation des normes comptables internationales (IAS/IFRS), et des données et de nouvelles circonstances liées à l'économie nationale élargi Algérie -implicitement - à l'adoption des normes comptables internationales à travers la préparation de la comptabilité financière du nouveau système (EFC), (loi n ° 11/07 en date du 25 novembre 2007), qui est devenue effective à partir du premier Janvier 2010, a donc la plupart des institutions de configurer Windows afin de se préparer et être prêt pour l'application du système de comptabilité financière qui, en raison de la nature des composants dérivés de normes comptables internationales devrait affecter les différents systèmes au niveau de l'institution et que la comptabilité analytique est un système de ces systèmes reste problématique est de savoir si l'application du système de comptabilité financière affectera le système comptable?.

Parce que le système adopté par l'Algérie cherché dans cette recherche pour essayer de trouver les points de vue des personnes intéressées par les professeurs de comptabilité et de professionnels afin d'identifier les principaux effets attendus de l'application de ce système a de recherche a constaté qu'il ya des traces de l'application du système de comptabilité système de comptabilité financière par l'adoption des normes comptables internationales.

Mots clés : système de comptabilité analytique, le système comptable financier algérien , normes comptables internationales, le régime de la comptabilité nationale .