

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : المالية و المحاسبة التخصص : تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار

دراسة حالة مجمع GAO مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

- د/ بوروية الحاج

من إعداد الطالب:

- بخيرة عمر

اللجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر-ب	د/ براهيمي عمر
مشرفا ومقررا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر-ب	د/ بوروية الحاج
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر-ب	أ/ بن شني يوسف

2017/2016

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد لله الذي علم العلم ورفع أهل العمل فقال: "يرفع الله الذين آمنوا والذين أوتوا العلم درجات".

إلى نور بصري وبصيرتي ونبراس عقلي، إلى من هام بهما قلبي.

إلى رمز الأبوة ومفخرة عزتي ومثلي الأعلى وقلب الأسرة النابض...أبي.

إلى ينبوع الحنان إلى التي امتلأ قلبي بحنائها وعلمتني أبجديات الحياة فكانت خير المدارس إلى من تعجز كل كلمات الشكر والوفاء عن شكرها...أمي. إلى كل إخوتي إبراهيم - إسماعيل - حمزة ويوسف "

إلى عمي الذي هو إبي الثاني ومعلمي الذي فتح لي أبوابه "الشيخ الميسوم"

إلى أبناء أخي الأء وإسلام."

إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي

إلى أبناء أعمامي وعماتي: "عيسى - محمد - سليم - أبوبكر - عمر - عيسى "

إلى عصام رحمه الله

إلى كل العائلة وخاصة جدتي أطال الله في عمرها.

إلى كل أصدقائي خاصة: - ياسين- بن شاعة- بلال - سعيد- بوزيد-

وإلى صديقتي فايذة

وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

عمر

شكر و تقدير

"كن عالماً .. فإن لم تستطع فكن متعلماً ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكلفت بإنجاز هذا البحث ، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير الدكتور "الحاج بوروبة" لما قدمه لنا من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث، و نخص بالذكر أستاذتنا

الذين أشرفوا علينا

إلى الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقنا.

إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات ، فلهم منا كل الشكر،

الصفحة	الفهرس
	الاهداء
	كلمة شكر
	الفهرس
	قائمة الاشكال والجداول
7	مقدمة عامة
الفصل الاول : مدخل إلى المحاسبة التحليلية	
12	مقدمة الفصل الاول
12	المبحث الاول : مفاهيم حول المؤسسة
12	المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية
13	المطلب الثاني : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
15	المبحث الثاني : عموميات حول المحاسبة التحليلية
15	المطلب الأول: وظائف المحاسبة التحليلية
16	المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية
16	المطلب الثالث: إستعمالات و مكانة المحاسبة التحليلية
18	المبحث الثالث : التكاليف وسعر التكلفة
18	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة و تصنيف التكاليف
32	المطلب الثاني: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية
34	المطلب الثالث: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة
37	المطلب الرابع: أنواع و ترتيب للمخزونات
48	خاتمة الفصل
الفصل الثاني: إسهامات المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات	
51	المبحث الأول: ماهية عملية إتخاذ القرار
51	المطلب الأول: مفهوم عملية إتخاذ القرار
53	المطلب الثاني: خطوات ومراحل إتخاذ القرار والعوامل المؤثرة عليها
59	المطلب الثالث : تقسيمات القرار
62	المبحث الثاني : ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لإتخاذ القرار
62	المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية

64	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
68	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية
73	خاتمة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO مستغانم	
75	المبحث الأول : عرض وتقديم شامل لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO
75	المطلب الأول: التعريف لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO
77	المطلب الثاني : تعريف الهيكل التنظيمي لمجمع GAO
80	المطلب الثالث : تقديم قسم المالية و المحاسبة بالمجمع وأهم نشاطاته
82	المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة في المؤسسة
82	المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة
83	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO
85	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع

قائمة الجداول :

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	جدول علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	14
02	جدول التكاليف الثابتة	22
03	جدول التكاليف المتغيرة	24
04	جدول طريقة حساب تكلفة الشراء	28
05	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال	30
06	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات	31
07	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1	31
08	جدول طريقة حساب النتيجة المحاسبة العامة	36
09	جدول تقسيم القرارات	59
10	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة	65
11	جدول تكلفة إنتاج المنتج التام (pati)	83
12	جدول حساب سعر التكلفة	83
13	جدول النتيجة التحليلية	84

قائمة الأشكال :

الصفحة	إسم الشكل	رقم الشكل
14	مخطط خلاصة العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	01
19	مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية	02
20	مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية	03
21	مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ	04
23	منحنى التكاليف الثابتة	05
24	منحنى التكاليف المتغيرة	06
25	منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)	07
27	مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة	08
34	مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	09
54	هيكل تنظيمي يمثل مراحل اتخاذ القرار	10
55	هيكل تنظيمي يمثل خطوات اتخاذ القرار	11
76	التسيير المباشر والغير المباشر لمختلف الفروع و الوحدات	12
78	الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO	13
80	الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة لمجمع GAO	14

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

تشهد الساحة العالمية تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعملية ولعل في أبرز هذه التغيرات انتشار الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات واتباع شركات المساهمة لتأخذ كيانا اقتصاديا جديدا يمثل الشركات القابضة والتابعة.

ولا شك أن هذه المتغيرات قد أدت إلى زيادة الاهتمام بالمحاسبة التحليلية كمصدر أساسي لنتائج المحاسبة المالية في هذه الوحدات الاقتصادية.

لقد أصبحت المحاسبة أمرا ضروريا وحيويا بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، وتمثل بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وتهتم المحاسبة التحليلية بقياس التكلفة بما يحقق ثلاث أهداف رئيسية:

-تقييم التكلفة لأغراض تقييم الانتاج و المخزون و إعداد القوائم و التقارير المالية للوحدة الاقتصادية.

-قياس التكلفة لأغراض التخطيط ومعالجة المشاكل و المساعدة في اتخاذ القرارات.

-الرقابة وتقييم الأداء.

و مع سعي الجزائر الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتحقيق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي أصبح الهدف الأساسي للدولة تهيئة المؤسسات الوطنية و انعاش الاقتصاد الوطني.

في ظل كل هذا فان المؤسسات الجزائرية تعاني الركود و التدهور الاقتصادي نظرا لاعتمادها على أنظمة المحاسبة الكلاسيكية مما جعلها عاجزة على مواطبة التطورات العالمية بالرغم من محاولاتها العديدة من أجل إعادة هيكلتها و الاستقلالية العضوية و المالية و تجنب العمل بالأساليب التقليدية.

و من أهم العوامل التي أدت بالمؤسسة أن تعيش هذه المرحلة الصعبة هة بداية الأساليب التقنية المستعملة من جهة وسوء التنظيم من جهة أخرى. و لتتمكن من ذلك يجب على المؤسسة أن تبحث عن وسيلة تستند إليها لأداء مهمتها .

1-الاشكالية:

للامام بكل جوانب الموضوع نقوم بطرح اشكالية الدراسة كالتالي:

كيف يتم تقييم سعر التكلفة الفعلية ؟ وما مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات في المؤسسة؟

وتتمحور ضمن هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية نصيغها في النقاط التالية:

-فيما تكمن وظائف المحاسبة التحليلية؟ وماهي أهدافها؟

-ماهي التكاليف وماهي أنواعها وفيما تتمثل أهم الطرق المستعملة لحساب سعر التكلفة؟

-ما مدى أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؟

2-الفرضيات:

أ-تعتمد المؤسسات على المحاسبة التحليلية كتقنية هامة تساعد على تحديد قيمة التكاليف و بالتالي تمكننا من دخول السوق و المنافسة بتوزيعها على مراحل الانتاج و مراحل التحليل بدلا من تحميلها على المنتوج النهائي.

ب-نظرا للضيق الذي يحدث في المؤسسات الجزائرية تهتم تطبيق تقنية تساعد على التحكم في التكاليف و هي المحاسبة التحليلية التي تعتبر غرض من فروع التسيير و التي تقوم بتجميع و تحليل و إبراز معرفة التكلفة لتوجيه السير إلى نمو مركز الربح.

ت--هناك عدة طرق لحساب سعر التكلفة من بينها طريقة الأقسام المتجانسة. التكلفة المتغيرة، التحميل العقلاني.

ث-تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار، إذ تمثل قاعدة للمعطيات على أساسها يتم بذلك. كما أن حسابها و تحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة كما أن طرق إعداد التكلفة النهائية تشمل على عدة مؤشرات يستند إليها في عملية اتخاذ القرار في الوقت المطلوب.

3-أهمية البحث:

نظرا للوظيفية التي تعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف و تحديد السعر بأقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ مختلف القرارات.

4-أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع الى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية.

أ-الأسباب الموضوعية:

اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية و لأداة ضرورية لظهور الدورة الحقيقية للمؤسسة.

الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.

الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق و تحقيق أهدافها.

ب-الأسباب الذاتية:

حب التطلع على هذه التقنية و سعيًا للتحكم فيها.

طبيعة التخصص " المحاسبة "

5-منهجية البحث:

نعمد في بحثنا على المنهج الوصفي الذي غلب على بحثنا بدءا بوصف المحاسبة التحليلية بهدف جمع الحقائق و البيانات و تفسيرها.

الفصل الأول : مدخل إلى المحاسبة التحليلية

المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتسيير و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدد الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في الفهم و التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية و جب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التسيير و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

سنتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم حول المحاسبة التحليلية في المبحث الأول ثم عموميات حول المحاسبة التحليلية في المبحث الثاني و بعدها التكاليف و سعر التكلفة في المبحث الثالث.

المطلب الأول : تعريف المحاسبة التحليلية.

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات و لكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال، و تبين أثر ذلك بعض التعاريف :

1- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية ، و تحديد فاعلية و تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة¹.

2- المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعي².

3- محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس و تقييم أداء هذه الوحدات³.

¹ -ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية ج1، دار المحمدية العامة، ص 08.

² -محمد زعتري، المحاسبة التحليلية، anale CMTC، سلسلة ، ص 76 – 83

³ - سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف ،ص 24.

معناها الواسع: تتضمن إعداد البيانات الإحصائية و تطبيق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء كانت المنفذة أو المخططة، و ينظر على أنها توظيف مبادئ و طرق وأساليب التكاليف لخدمة وممارسة الرقابة على التكاليف و تحديد الربحية، و تتضمن عملية المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية.

التعريف الشامل: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدي⁴.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

إن ظهور محاسبة التكاليف نجم عن عجز المحاسبة العامة عن القيام بوظائفها في المشروعات الصناعية بنفس الكفاءة التي تقوم بها من قبل المشروعات التجارية، فظهورها إنما جاء لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات المذكورة و التي لم تكن المحاسبة المالية قادرة على تقديمها.

علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة: تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة

أوجه الشبه: هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:⁵

- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف
- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.
- ظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية و المحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.
- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية.
- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس.
- أوجه الاختلاف:⁶

⁴ محمدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة ، ط 1992، ص 52

⁵ عيد الحكيم كراجه، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001 ، ص 15

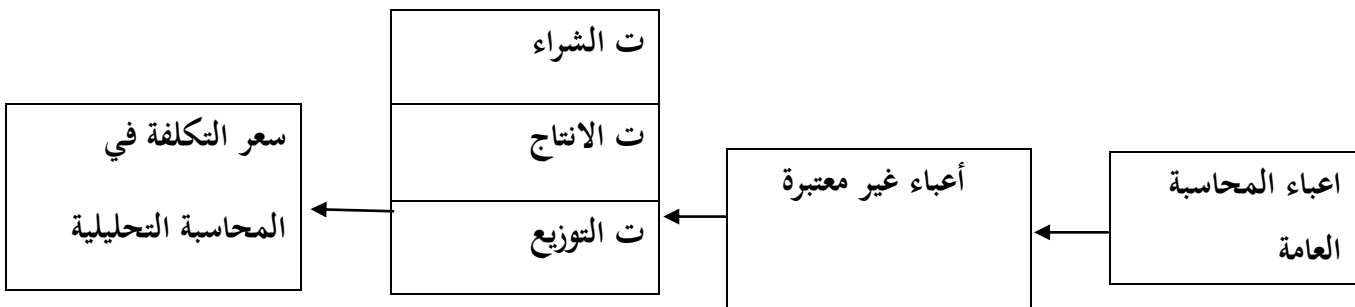
⁶ ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص 16

الجدول : 01 علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة عامة
من حيث الهدف	تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية واليومية) لكل منتج على حدي.	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والوضعية المالية للمؤسسة.
من حيث المدة الزمنية	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة شهر إلا في حالة خاصة فيستعمل الفصل أو السنة.	عادة دورة الاستغلال تكون محددة بسنة.
من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية .	المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي scf الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
من ناحية مستعملها	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ تفيده في تحديد المسؤوليات و استعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات.	نظرا لتبعيتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة في تستعمل من عدة أطراف لاعلاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديرها إلى العمال إلى متعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية و المالية.
من ناحية الحسابات المستعملة	تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة و تهتم بالتكلفة و سعر التكلفة .	تستعمل حسابات خاصة بها و التي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات و تختلف باختلاف نظام البلاد.
من حيث الإلزامية	لا تعتبر إلزامية و يتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية و الجلات و البيانات في قسم التكاليف و التصنيع على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية لها .	أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.

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

الشكل 1 :العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.



. المصدر: بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، ص 17.

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

بعد التطرق إلى نشأة و تعريف المحاسبة التحليلية و تحديد علاقتها بالمحاسبة العامة، ومن اجل إعطاء رؤية شاملة حول المحاسبة التحليلية توجب التطرق إلى أهدافها و وظائفها في المؤسسة من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: وظائف المحاسبة التحليلية.

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل الوظائف في⁷:

- الوظيفة التسجيلية: هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
- الوظيفة التحليلية: تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.
- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية.

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف بإعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات، وتساعد أصحاب القرار في إتخاذ القرار المناسب، وتتمثل أهدافها فيما يلي⁸.

- قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

⁷ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24/ 25 :
⁸ - محمد شفيق حسين ظنبيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 26 :

- ✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛
 - ✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛
 - ✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛
 - ✓ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.
- قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.
 - الرقابة على عناصر التكلفة: وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.
 - إتخاذ القرارات: يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:
 - ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
 - ✓ اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه؛
 - ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
 - ✓ تغيير الآلات؛
 - ✓ توسيع النشاط؛
 - إعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.
 - تقدير المردودية: تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء: زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.

المطلب الثالث: استعمالات المحاسبة التحليلية.

1- استعمالات المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جدا نظرا لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات و الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية و الخدمية و التجارية كما أنها تستعمل للتخطيط و قياس التوقعات المستقبلية و الرقابة و اتخاذ القرار.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصلة عليها من النظام.

إن محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة و الصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها التي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة و أن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقديمها لمعلومات هامة صحيحة و مفيدة للمشروع.

تمكننا المحاسبة التحليلية من التوصل إلى أجزاء الإنتاج بشكل تفصيلي و ذلك من ناحية الكمية والقيمة محللة إياها تحليلا دقيقا.

2- مكانة استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة: تتطلب المحاسبة أثناء العمل بها النقاط التالية:

- 1- أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسنادات تسيير المخزن لأمين المخزن.
- 2- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.
- 3- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات والطلبات.
- 4- إنفاق الأعباء بدقة إلى العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان، إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع والمنتجات التامة، و من كل مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور، و كذا اليد العاملة وساعات عمل الآلة، و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، و لتسيير الجيد للمحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة العامة لأنها الممون الأساسي لها بالمعلومات، إذ للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة و مراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تمدها لها المحاسبة العامة و التي تمل المصدر الأساسي لمعلوماتها وأساس هذا النظام التحليلي.

كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية و الجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة و تبقى عملية إتقان العمل و هذا كما يلي:

- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.
- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.
- التسجيل الحقيقي و الفعلي لكل الأعباء و المنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و تحديد النتيجة و كل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية

3- مكانة المحاسبة التحليلية.

إن المحاسبة العامة تقدم و بصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع و الأعباء حسب نوعيتها، لكن المعلومات المحتواة فيها رغم أهميتها و ضرورتها ، فهي ليست كافية لمعرفة و تفهم و تحليل عامل النشاط الذي تقوم به المؤسسة و هذا لأسباب متعددة منها:

- 1- إن المحاسبة العامة شكلية و يفرض عليها قواعد تقييم و تسجيل محدد و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني.
- 2- تتعامل مع المعلومات و البيانات في إطار تاريخي الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية.
- 3- الأسباب القانونية و الضريبة تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا الربحية حسب الأنواع و الأرقام.
- 4- تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط بينما هناك جوانب بينما هناك جوانب جد مهمة كالكمية مثلا، و التي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية إذ وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل إلى البحث عن الوسيلة أو النظام لتحليل و إيضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة، و لقد تمثلت هذه الوسيلة و النظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية. فالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات الأساسية و الضرورية لا يمكن إلا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات الذي تعتمد على المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات و تحليل النتائج.

المبحث الثالث: التكاليف و سعر التكلفة.

إن دراسة و تحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف و سعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات و تصنيف عناصر التكاليف و لكن قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر التالية: المصاريف، الأعباء و التكاليف⁹.

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

أولا: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

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

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

(2) **مفهوم المصاريف:** هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع أو خدمات¹⁰.

(3) **مفهوم سعر التكلفة:** يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف بداية من الشراء وصولا إلى إعداد المنتج، كما يمكن تعريفه على أنه: مفهوم اقتصادي تعبر عن

⁹ عيد المقصود ديبان، " أساسيات محاسبة التكاليف"، دار الألفاء، الجزائر، 1999، ص 200 .

¹⁰ :أحمد بركات، "محاضرات في المحاسبة التحليلية"، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999، ص 193 .

حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ولكل منتج عدد تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحدة¹¹.

مكونات سعر التكلفة : لحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة (صناعية، تجارية أو خدماتية)¹²

1. بالنسبة للمؤسسة الجارية: يضم سعر التكلفة:

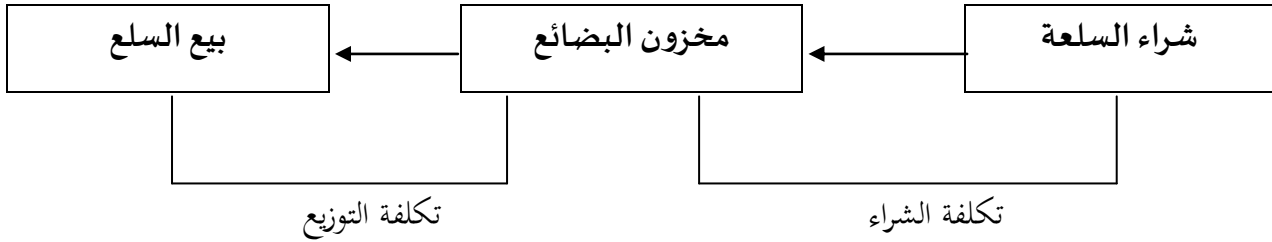
- تكلفة الشراء للوحدات المباعة؛

- مصاريف التوزيع للمصاريف المباعة.

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

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

الشكل 2: مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 33

2. بالنسبة للمؤسسة الصناعية: يضم سعر التكلفة ما يلي:

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

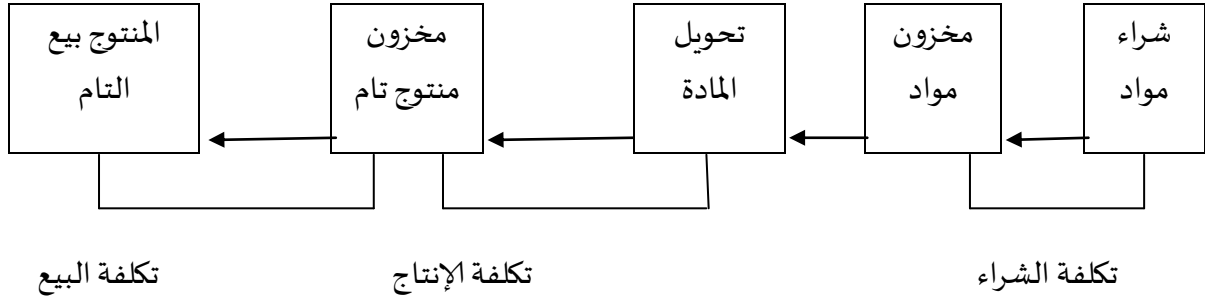
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة و الغير المباشرة.

- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المباشرة و الغير المباشرة .

- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع .

¹¹ دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية 2016 – 2017 .
¹² بويعقوب عبد الكريم، " المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 ، ص 33 .

الشكل 3: مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص3

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

- سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

الهدف من حساب سعر التكلفة¹³:

-مراقبة مردودية النشاط من المقارنة بين سعر التكلفة وقيمة المبيعات.

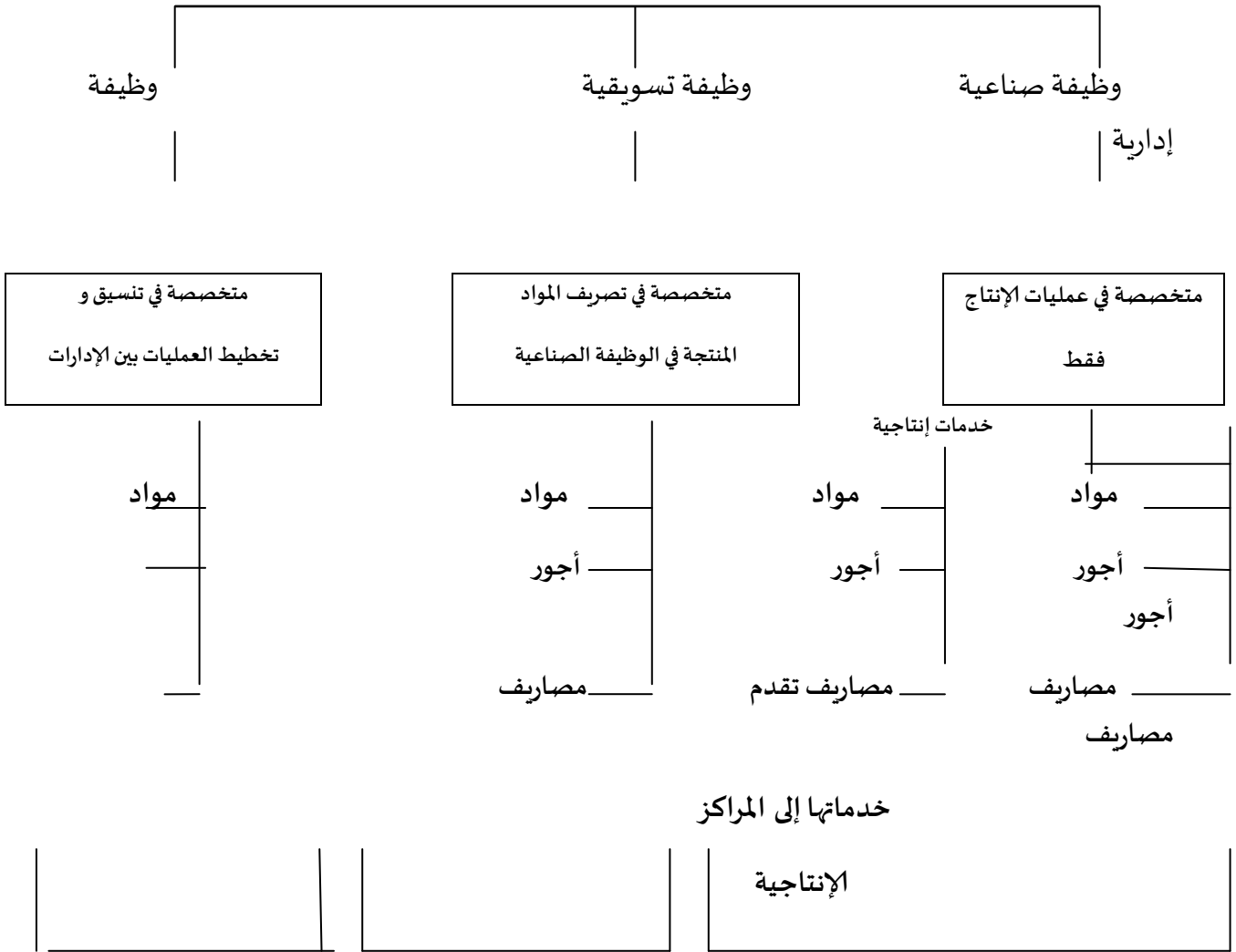
- حصر مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بما يفيد معرفة عناصر تكلفة المنتج أو البضاعة لحظة وصولها للعميل.

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

- (1) التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف:

¹³ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

الشكل 4: مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ



الكلفة الإدارية

الكلفة التسويقية

الكلفة الإنتاجية

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

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

ب- التكلفة التسويقية: هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد وأجور و مصاريف، و تشمل المواد التسويقية: مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم. أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات، تكلفة

العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية.

ج- التكلفة الإدارية: إن دور الإدارة يكمن في الإشراف والتنسيق ومع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية وتحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا ورواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة وكذلك لها مصاريف وهي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية، المطبوعات. محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية

2 - التوزيع حسب علاقة العنصر بحجم النشاط:

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

أ- التكاليف الثابتة: هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و فق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته.¹⁴

الجدول 2: التكاليف الثابتة

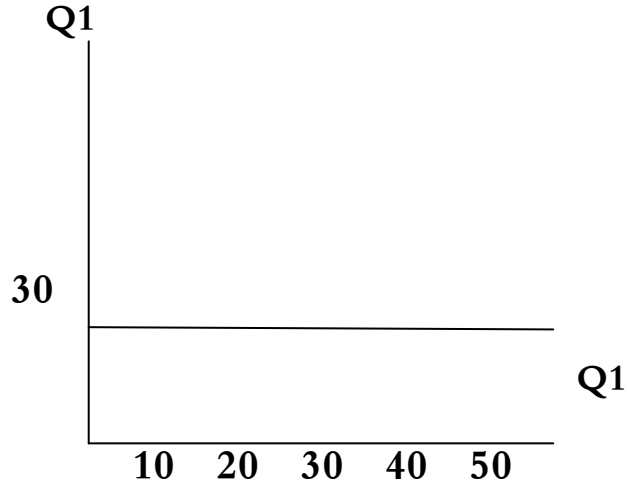
نصيب الوحدة	حجم الإنتاج	التكاليف الثابتة
3	10	30
↓ 1.5 ينخفض	↓ 20 يزيد	30
1	30	30

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

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

¹⁴ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09 .

الشكل 5: منحى التكاليف الثابتة



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

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

ب- التكاليف المتغيرة: هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتاً. و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج (مستوى النشاط)، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه. كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول:¹⁵

¹⁵ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

الجدول 3: التكاليف المتغيرة

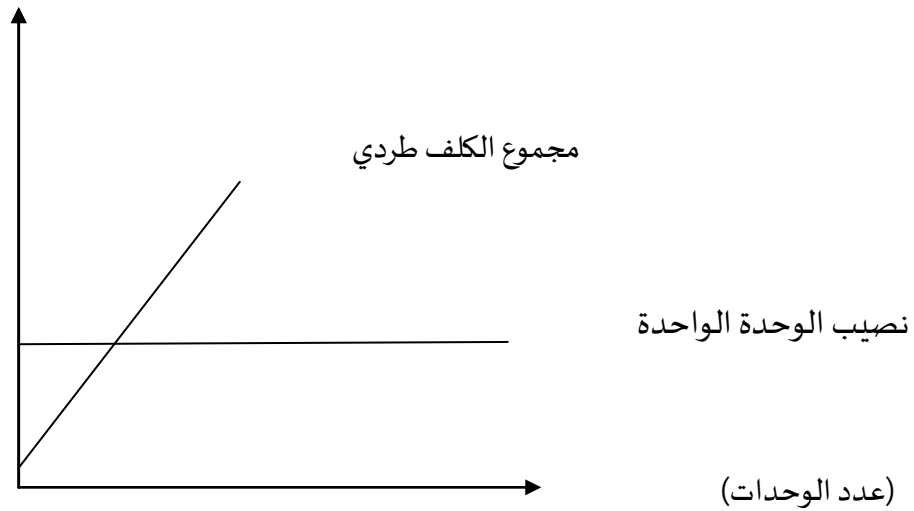
نصيب الوحدة الواحدة	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	مجموع الكلف
0	0	0
6	10	60
6	20	120
6	30	180

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

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف مثلاً: $6=3+2+1$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج

الشكل 6: منحني التكاليف المتغيرة



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10.

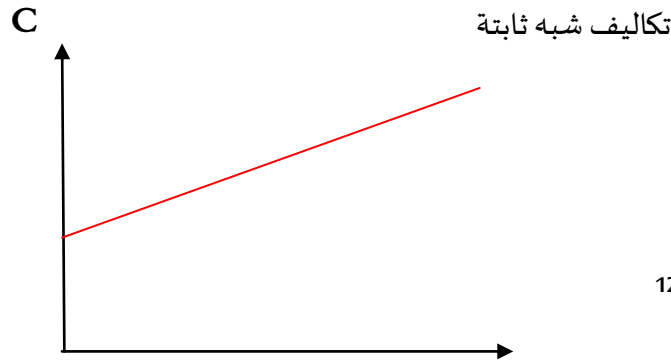
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموماً في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

ج- التكاليف شبه الثابتة شبه المتغيرة : هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معاً، فتجدها أحياناً ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة. و مثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

نفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة. الشكل التالي يوضح أكثر.

الرسم يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة (شبه المتغيرة) بالإنتاج في الغالب لا تأخذ هذه التكاليف دالة خطية .

الشكل 7: منحى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)



المصدر: عبد المقصود دبيان، ص 12

2 - التنبؤ حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج:

- تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فيما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة .
- التكاليف المباشرة: هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج مواد كانت، أجور أو مصاريف.
- المواد المباشرة: هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.
- الأجور المباشرة: هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط.
- المصروفات الصناعية المباشرة: هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.

- التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.¹⁶
- المواد غير المباشرة: هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت، لتشحيم الآلات، مواد التنظيف.
- الأجور غير المباشرة: هي الأجور الخاصة بالملاحظين و عمال الحراسة والمفتشين، عمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات.
- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى: تشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان و تكلفة العينات.

ثالثا: العناصر المكونة للتكاليف

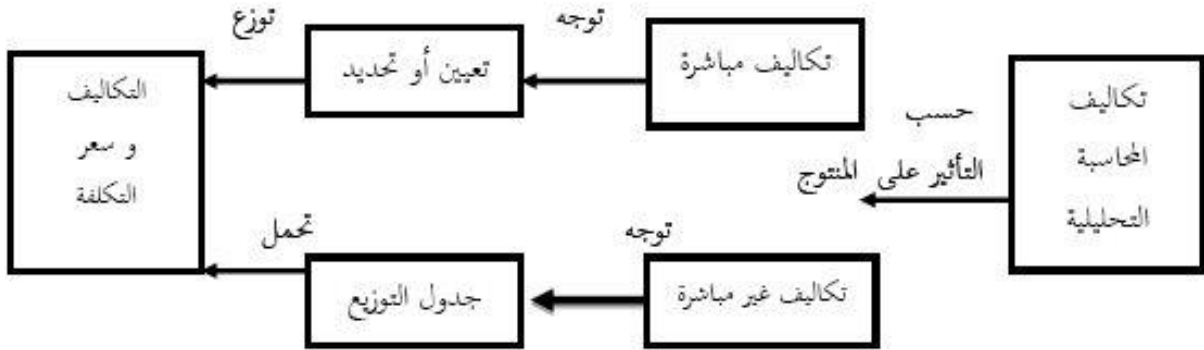
تتكون التكاليف الإجمالية للسلع من عنصرين:¹⁷

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

¹⁶ عبد المقصود ديبان، سبق ذكره، ص 12

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

الشكل 8: مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة



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

أولاً: تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها: هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عميلة الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز).¹⁸

مكونات تكلفة الشراء:

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

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

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

* مصاريف الشراء المباشرة: هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قبل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسرة ويمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

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

- الاستلام و تفرغ البضائع.
- مراجعة و مراقبة النوعية و الكمية.
- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة).
- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير).

¹⁸ ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره، ص 19

*طريقة حساب تكلفة الشراء:

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

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

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

طريقة الحساب: جدول رقم 4: (طريقة حساب تكلفة الشراء)

البيان	السكر	الحليب	الملون
ثمن الشراء	7500	3850	1980
1,5x5000			192
3,5x1100			
8,25x240			
مصاريف الشراء المباشرة	500	880	
تكلفة شراء إجمالية	8000	4743	2172
عدد الوحدات المشتريات	5000	1100	240
تكلفة الوحدة	1,6	4,3	9,05

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

قمنا بحساب مصاريف الشراء على أساس التناسب التالي:

$$\frac{1072}{1340} = \frac{\text{الملون الصناعي}}{240} = \frac{\text{السكر}}{1100}$$

ثانياً: تقييم المخزونات:¹⁹ يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

¹⁹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 30

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

ب- حركة المخزون من حيث القيمة: بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية و السعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات و الإخراجات على أساسه.

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

2- تقييم الإخراجات: إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة تذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة و ذلك لأسباب منها: اختلاف الأسعار و هذا راجع إلى اختلاف الموردين و الأسواق و وسائل النقل. لتقييمها نستعمل طريقتين:

❖ طريقة التكاليف الحقيقية: و تنقسم إلى 3 حالات و هي:

الحالة 1: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

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

الحالة 2: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

$$\frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الكمية الواردة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات}$$

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

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

مثال: لديك حركات المواد التالية:

1/2 مخزون اولي 380 كغ ب 80 دج للكغ .

1/6 خروج 220 كغ.

1/11 خروج 80 كغ.

1/16 دخول 250 ب 82 دج.

1/19 خروج 160 كغ.

أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1: تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

الجدول 5. تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

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

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

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

الحالة 2: تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات²⁰

²⁰ دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره.

جدول رقم 6: (تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات)

المخزون		إخراج			إدخال			البيان	التاريخ
ق	ك	ق	ت.و	ك	ق	ت.و	ك		
30400	380	-	-	-	30400	80	380	أول شهر	1/2
12360	160	18040	82	220	-	-	-	إخراج	1/6
5800	80	6560	82	80	-	-	-	إخراج	1/11
26135	330	-	-	-	20500	82	250	دخول	1/16
13015	170	13120	82	160	-	-	-	خروج	1/19

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

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

الحالة 3 :تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1

جدول رقم 7: (تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1)

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

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

$$\text{تكلفة مخ1} = \frac{(82 \times 250) + (80 \times 380)}{250 + 380} = \frac{\text{تكلفة الكمية الواردة} + \text{تكلفة مخ1}}{\text{كمية مخ1} + \text{الكمية الواردة}} = 80,79 \text{ دج}$$

ثالثا: تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها:²¹

1- تكلفة الإنتاج:

²¹ رابع حمودي، "دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000، ص. 90

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

عناصر تكلفة الإنتاج:

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

*المصاريف المباشرة:

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

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

*مصاريف إنتاج غير المباشرة:

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

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

- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب).

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

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة + مصاريف البيع

المطلب الثاني: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة.²²

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

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

²² ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 18.

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

*المجموعة الأولى : تتمثل أساسياً في تكاليف خارج الاستغلال، تكاليف استثنائية حصص استثنائية.

*المجموعة الثانية : هي الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة مثل: التكاليف المتعلقة بالحصول على الاستثمارات و تخفيضات تجارية ممنوحة للزبائن.

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

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

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

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

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

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

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

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

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.²³

²³ ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19 .

شكل 9: مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



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

المطلب الثالث: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية يجب أولاً التذكير بسعر التكلفة والعناصر المكونة لها.²⁴

أولاً: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

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

مكوناتها: يتكون سعر التكلفة من:

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

- تكلفة شراء البضاعة المباعة في حالة مؤسسة تجارية.

تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة.

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

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

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

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

²⁴ سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر، ص 200، 201 .

نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

* في حالة مؤسسة صناعية: سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

ثانيا: طريقة حساب النتيجة التحليلية: النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات (رقم الأعمال) و سعر التكلفة.

يعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع

النتيجة نوعان: هما: نتيجة تحليلية؛ - نتيجة تحليلية صافية.

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

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

فرع 2: في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية

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

لأن:

* النتيجة التحليلية = رقم الأعمال سعر التكلفة.

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

فرق الجرد: الجرد في المحاسبة التحليلية هو جرد محاسبي يتمثل في بطاقات المخزون التي تعطينا تكاليف المخزونات وهذا الجرد نظري يمكن أن يختلف عن الجرد المادي الفعلي و الذي يتم دوريا في المحاسبة العامة.

فرق الأقسام: يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصل.²⁵

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

* فوارق المخزون = المخزون النهائي الحقيقي المخزون النهائي بالتحميل العقلاني.

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي رقم الأعمال المحمل.

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

فرع 3: طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة:

²⁵ سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص 203 .

جدول رقم 8: (طريقة حساب النتيجة المحاسبية العامة)

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

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

ح 71 / إنتاج مباع = رقم الأعمال.

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

ح 61 = مجموع المواد المستهلكة.

ح 63 / ح 68 = أعباء المحاسبة العامة - خدمات (ح/62)

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

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

المطلب الرابع: أنواع وترتيب المخزونات

1. أنواع المخزونات:

هناك عدة أنواع من المخزون، نجملها في الآتي²⁶:

- المخزون من المواد الأولية : المواد الأولية تخضع للتغير في مكوناتها بواسطة عمليات صناعية أثناء دمجها في السلع النهائية؛
- المخزون تحت التشغيل: وهو ذلك المخزون الذي ينتج من طبيعة العملية الصناعية ويتمثل في المفردات غير الكاملة والتي مازالت في مرحلة التصنيع، وبالتالي فإنه يتكون من كافة الخامات والأجزاء التي يتم الاحتفاظ بها بين العمليات الصناعية؛
- المخزون من المنتجات التامة: يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء والطاقة الإنتاجية للمنظمة، وهو يتكون من المنتجات التامة الصنع داخل النظام الإنتاجي أو من منتجات تم شراؤها بقصد إعادة بيعها، أي أنه يتكون من: الأجزاء المصنعة، الأجزاء المشتراة؛
- المعدات وقطع الغيار: يتضمن الماكينات والتركيبات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لها؛
- المخزون من الأجزاء: ويشمل هذا المخزون: الأدوات اليدوية وأجزاء المعدات، النفايات والفضلات، مواد التغليف؛
- مخزون لدى غير: مجموعة المنتجات والوسائل التي خرجت مؤقتا من المخازن لترجع إليها بغرض إستعمالها مرة أخرى، وقد يقصد بها أيضا تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى مخازن المؤسسة .

2. ترتيب المخزونات:

يصنف المخزون وفقا لترتيب منهجي لعدد من المفردات المرتبة وفقا لخطة محددة أو تسلسل معين، وعلى وجه التحديد فإن التصنيف يمكن أن يمثل نظاما لترتيب عناصر المخزون وفقا لطبيعتها أو خصائصها المميزة، وبعبارة أخرى يمكن للتصنيف أن ينطوي على ترتيب المفردات ووضعها في مجموعات على أساس تشابهها ، أي وضع كل عنصر في فئة خاصة به حيث تسهل معرفته وتمييزه عن غيره بسهولة، وتعد المؤسسة لكل صنف بيانا كاملا ودقيقا، وعند كل زاوية ترتب مختلف الأصناف المتجانسة²⁷ ، وهناك عدد من الطرق لتصنيف وتقسيم أنواع المواد نذكر من بينها:

التصنيف حسب أنواع المخزون :

يقوم على تصنيف المواد و الأجزاء إلى مجموعات مختلفة تبعا لطبيعتها وفائدتها ومن ذلك أمثلة مجموعة مواد الخام و هي المواد و أجزاء تدخل في العملية الصناعية و تحويلها إلى منتج نهائي ، ويسهل هذا التصنيف

²⁶ محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية – أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991 ، ص:15 .

²⁷ Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005, p : 82.

الوصول إلى المواد ومعرفة طبيعتها، كما يساهم في التعرف على القيم الحقيقية للجرد فنلجأ إلى معرفة الرصيد عن طريق بطاقة المخزون التي توضح الوارد والصادر من المخزون ومن ثم حساب الرصيد فهذه الطريقة سهلة التطبيق ولكن الصعوبة تكمن في الاعتناء بالمواد إذا كانت في مكان واحد إذ لا يمكن التفرقة بينه.

التصنيف وفق ABC:

يعتبر التصنيف حسب هذه الطريقة وسيلة تحليل فعالة لضمان السير الجيد للمخزون، حيث تعمل على تصنيف المواد حسب أهميتها ومساهمتها في النتائج النهائية للمؤسسة وسرعة دوران المواد، حيث تقوم بترتيب المواد ترتيباً تنازلياً حسب قيمة الاستخدام السنوي ويمكن التفريق بين المواد الإستراتيجية الذي يسبب فقدانها إنقطاع عملية الإنتاج والمواد غير الإستراتيجية التي لا تستهلك بكثرة لكنها من حيث القيمة ذات أهمية، وجوهر الدراسة يتمثل في عزل المواد الإستراتيجية التي تستدعي رقابة فعالة عن المواد التي تستدعي في رقابة أقل، وتتمثل فئات التصنيف في²⁸:

- فئة A: هي المواد الأقل إستعمالاً من حيث الكمية ومن حيث القيم لها أهمية كبيرة فضياعها وتلفها يكلف الكثير، وهي تمثل 10% من كمية المواد تقابلها 75% من قيمة الاستخدام السنوي؛
- فئة B: هي المواد متوسطة الإستعمال ولا تتطلب اهتمام مركز وليست مكلفة كثيراً، تمثل 25% من كمية المواد تقابلها 20% من قيمة الاستخدام السنوي.
- فئة C: هي المواد الأكثر إستعمالاً وذات معدل دوران مرتفع وغير مكلفة، ويتم شرائها بكميات كبيرة تمثل 65% من كمية المواد تقابلها 5% من قيمة الاستخدام السنوي.

التصنيف وفق طريقة 80/20:

تشبه طريقة 80/20 تقريباً الطريقة السابقة إلى أن التصنيف وفق هذه الطريقة يعرف مجموعتين أساسيتين هم:

- المجموعة الأولى: هي عبارة عن 20% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 80% من الإستخدامات بالقيمة؛
- المجموعة الثانية: عبارة عن 80% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 20% من الإستخدامات بالقيمة؛

التصنيف حسب معدل دوران المادة:

يتم التصنيف في هذه الحالة وفق معدل تكرار طلبها، أي حسب سرعة دوران المادة حيث يمكن تقسيمها إلى أربع أنواع حسب توازنها وتمثل فيما يلي²⁹:

²⁸ شريف، علي الشرفاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، ص: 274 .
²⁹ محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 356 .

- مواد سريعة الدوران (متكررة): تتمثل في المواد الرئيسية والمستهلكة بكثرة بهذا فهي تمثل المواد الضرورية لتمويل عملية الإنتاج لهذا فإن مستوى تخزينها يكون عالي أي معدل الشراء والتخزين متكرر، نظرا لتكرار معدلات شراء هذه الأصناف خلال السنة، ومعدلات سحبها من المخازن، فالقائم على تسيير المخزونات هو الذي يعد النماذج الخاصة، بطلب التمويل ويرسلها إلى مصلحة الشراء بموجب المعلومات التي لديه من السجلات وعلى حسب تقديراته الخاصة؛
- مواد عادية الدوران: معدل دوران هذه الأخيرة عادي خلال العام، وهي الأصناف التي يكون معدل دورانها عاديا خلال السنة، ويتم تحديد طلبات شرائها من قبل القائم على تسيير المخزونات بإعتبارها من الأمور العادية، والتي لا تشكل في حد ذاتها خطورة إستراتيجية على الإنتاج داخل المؤسسة؛
- مواد خاصة: وهي المواد التي يتكرر طلبها حسب الإدارة التي تحتاج إليها، حيث تبدأ إجراءات الطلب من الإدارات التي تحتاج إلى هذه الأصناف، وإرسالها إلى المشتريات لتنفيذ الطلبية؛
- مواد بطيئة الحركة: تكون نسبة تخزينها أقل، وقد تطلب حسب الحاجة، ويتم تحديدها بعد أن يقوم القائم على تسيير المخزونات بمراجعة المخازن في فترات دورية، وتحديد الأصناف التي لا تتحرك، أو تتحرك بمعدلات بطيئة جدا والتي يتم تحديد أسبابها، ومن ثم يقرر حذف هذا الصنف من سجلات المخازن ومن قوائم المخزون.

3: سياسات التخزين و التسيير العقلاني للمخزون

1 سياسات التخزين:

يمكننا أن نميز بين ثلاث أنواع رئيسية³⁰:

* سياسة أحجام المخزون الثابتة:

يشير هذا النوع إلى المخزون الذي يتم تداوله بأحجام ثابتة، وهي أحجام قد تقل عما تتطلبه الاحتياجات الفعلية للمؤسسة، فمثلا من الطبيعي أن يتم شراء المواد الأولية بكميات كبيرة، حتى تتمتع المؤسسة بخصم الكمية أو للمحافظة على تكاليف الشحن والنقل عند حدها الأدنى أو لتخفيض نفقات الأعمال المكتبية الخاصة بإصدار أوامر الشراء، وهناك أسباب أخرى من بينها: طول فترة الإنتاج والحاجة إلى استخدام معدات تستدعي نفقات لإعدادها ولذلك يتم تخزين المواد بكميات والإحتفاظ لتعزيز المخزون في أماكن التخزين؛

* سياسة الإحتفاظ بالمخزون لمواجهة التقلبات:

تعد هذه السياسة لمواجهة التقلبات غير المنتظرة في طلبات الزبائن والمستهلكين فمثلا نجد أن محلات الأقسام والتصريف تحتفظ بمخزون للبضاعة وذلك لتزويد الزبائن بإحتياجاتهم عند الطلب، حتى ولو كان معدل الإستهلاك سوف يشير إلى تقلبات غير منتظرة ومن ناحية أخرى نجد التنبؤات تشير إلى ما يجب أن تحتفظ به المؤسسة من كميات البضائع في مخازنها حتى تتمكن من مقابلة طلبات الزبائن والمستهلكين عند الضرورة لذلك،

³⁰ علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996، ص:324.

وتظهر التقلبات القصيرة الأجل في إعداد الطلبات للمؤسسة وأهمية الإحتفاظ بمخزون البضاعة من الأجزاء والقطع حتى تتوفر للعملية الإنتاجية مرونة أكثر في مواجهة الطلبات والأوامر المتعلقة بالشراء، ومخزون التقلبات يوجد كذلك لتزويد المؤسسة بالكميات المتفاوتة في شكل بضائع نصف مصنعة وكذا لإيجاد التوازن بين وظائف المؤسسة؛

* سياسة مخزون الأمان:

يتحكم في مستوى المخزون الكثير من المتغيرات أهمها معدلات الإستهلاك وفترة إنتظار وصول الطلبية الجديدة، والمعالجة البسيطة لمشاكل المخزون تفترض دائما هذه المتغيرات في الواقع غير ثابتة، ومن الصعب التنبؤ بالإنتاجات التي تأخذها فمعظمها متقلب ويصعب تفسير، وعندما ينقلب معدل الإستهلاك أو تطول فترة الإنتظار مثلا فإن المؤسسة تتعرض لمخاطر نفاذ المخزون، وكنتيجة لذلك تفقد المؤسسة بعض مبيعاتها، أو تواجه صعوبة إنتاجية ولهذا السبب تظهر الحاجة إلى الإحتفاظ بمخزون الأمان، وعليه يمكننا القول بأن مخزون الأمان هو ذلك الهامش الذي من خلاله تستطيع المؤسسة مواصلة نشاطها في ظروف غير عادية لتلبية طلبات زبائنها للإحتفاظ على سمعتها من جهة وتفاديا للعجز في الإنتاج من جهة أخرى.

2. التسيير العقلاني للمخزونات:

تقوم المؤسسات بتسيير مخزوناتها وفق مجموعة من الأعمال المترتبة والضرورية لإعداد وتنفيذ برامج التمويل، وهي بذلك تقوم بتجنب الإنقطاعات المترتبة عن نفاذ المخزون من جهة، والإحتفاظ بمخزون زائد من جهة ثانية، ويسمح التسيير العقلاني للمخزون بما يلي³¹:

- تحديد الحجم الإقتصادي للطلبية، وعدد الطلبيات خلال السنة؛
- تحديد وقت الشراء والكمية المشتراة؛
- تحديد مخزون الأمان.

كما يمكن للمؤسسة أن تقوم بتسيير مخزونها من قبل إدارة تهتم بذلك، ومن بين مهامها ما يلي:

- وضع رموز لتسيير عناصر المخزون، وإعداد دليل بالأرقام والمواصفات والأحجام للعناصر المكونة للمخزون، وذلك للتمييز بين المواد المتشابهة ومعرفة مكانها، ويسهل عملية تسعير المواد وعمليات الجرد؛
- إستلام المواد الأولية وبقية وحدات المخزون، وكذا فحصها للتحقق من جودتها؛
- تسليم الطلبيات سواء للورشات لإتمام العمليات الإنتاجية، أو للعملاء؛
- تسجيل مختلف العمليات بالنسبة للمخزون في المستندات أول بأول، ويتم تحديد خصائص الأصناف.

³¹ بالنصرف وإعتقادا على:

- علي الشرفاري، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، ص: 299 .
 - محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008 ، ص: 415 .
 - بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006 ، ص: 256.

تكلفة المخزون وأسس تحديدها:

يوضع المخزون بشتى تصنيفاته في حسابات المؤسسة، وقيمته تحدد من خلال المقدار المبذول في سبيل الحصول أو إقتناء المدخلات من: بضائع، مواد ولوازم والمنتجات، وتتكون تكلفة المخزون من عدة عناصر مثل: سعر الشراء ومصاريف الشحن والنقل، التأمين على المشتريات،..... إلخ، وتحدد تكلفة المخزون وفق الأسس التالية³².

● تعتبر مصروفات الفترة تلك المصاريف التي لا تعتبر تكاليف مخزون ولا يمكن رسملتها، وفي ظل الظروف العادية لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية والعامة ذات إرتباط مباشر بإقتناء أو إنجاز السلع ومن ثم فإنها لا تعتبر جزء من المخزون.

أنظمة جرد المخزون:

يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن، أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من أن قيمة المخزون المدرجة في الميزانية تمثل حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة³³، وتكمن أهمية الجرد فيما يلي:

- إجراء المطابقة بين الأرصدة الفعلية والدفترية في المخزون؛
- التأكد من دقة السجلات والأرصدة؛
- إكتشاف محاولات التلاعب والغش.

وهناك نوعين من الجرد، سندرجهما فيما يلي³⁴.

➤ الجرد المحاسبي: يتم أثناء السنة بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عمليات المخزون وبالتالي إحتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما:

✓ الجرد المستمر: يتم حساب الرصيد الجاري والتكلفة بعد كل عملية شراء أو بيع أو خروج من المخازن من أجل الإستهلاك، ويتم حساب تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة؛

✓ الجرد الدوري: يتم حصر المخزون عددياً على فترات دورية، ويستخدم في المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة.

³² إلدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص: 519-520.

³³ جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

³⁴ بالتصرف: دونالد كيبسو-جيري ويجاننت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص: 366.

➤ الجرد المادي: عند كل سنة تقوم المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة ، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائما، وعند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الجرد المحاسبي وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعليا، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير السنوية.

4 : طرق تقييم المخزونات:

إن تحديد التكلفة يستخدم في تحليل أداء العمليات من أجل مقابلة الإيرادات والتكاليف لتحديد نتيجة المؤسسة وفي تحديد تكلفة المخزون في نهاية السنة، وتمثل المخزونات بمختلف أنواعها إستثمارا هاما يؤدي دوار حيويا في المؤسسة وتظهر في الميزانية وجدول حسابات النتائج .

يجب إختيار الطريقة الملائمة لتقويمه بسعره الحقيقي، علما أنه يتم تسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن في السجلات والدفاتر بالتكلفة الإجمالية الفعلية للمواد، فالمدخلات من البضائع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء، بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به، كمصاريف النقل والتأمين، والرسوم الجمركية ومصاريف التخليس بالنسبة للواردات الخارجية، بالإضافة إلى مصاريف الشراء الأخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الإستشارات وغيرها.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون، وهي تتمثل في:

- تقييم الإدخالات: يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات:
- ❖ الإدخالات المشتراة: تسجل وفقا لتكلفة الشراء، وتضم العناصر التالية: ثمن الشراء، نفقات الشراء المباشرة وغير مباشرة؛
- ❖ إدخالات المنتجات التامة: تقيم عادة بتكلفة إنتاجها؛
- ❖ المردودات: تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.
- تقييم الإخراجات: يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب الرئيسية التالية:
- ❖ تختلف قيم المشتريات حسب الموردين والأسواق، أوقات التموين ووسائل النقل..... الخ؛
- ❖ قيمة المشتريات المطبقة عند الإخراج هي نفسها عند دخولها للمخازن.

لذا تعتمد المؤسسات في تقييم مخرجاتها على إحدى الطرق التالية:

*طريقة التكلفة الفعلية أو طريقة التمييز المحدد:

يمكن تحديد التكاليف للمنتجات من قبل المؤسسة سواء كانت مشتراة أو منتجة، فوجب عليها تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، وتكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد مكونات المخزون، ويصعب تطبيقها في حال المنشآت التجارية الغذائية أو الملابس الجاهزة أو الأحذية، وهي لا تصلح في المؤسسات التي يتكون مخزونها السلعي من عدد كبير من العناصر التي تكون أسعارها رخيصة نسبيا،

والتي يتم شراؤها في أوقات عديدة على مدار العام وبأسعار متباينة لذلك فإن تكلفة استخدام هذه القاعدة تفوق المزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها .

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة إلا أنه قد يكون من الصعب تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف، إرتباطا بطريقة التخزين والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة ومن ثم تكلفة البضاعة المباعة³⁵ .

طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا ، أي دون الخلط (نظريا) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

* ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) :

تعتبر الطريقة أن المؤسسة تستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، ويمكن استخدام هذه الطريقة في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة .

ونستخدم السعر الأقدم لحساب تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج فيتأثر بذلك سعر التكلفة للمنتوجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند إنخفاض أسعار المواد الأولية في السوق بالمقارنة مع الأسعار الموجودة في المخازن، وينخفض بإرتفاعها، كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا إرتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخزون وبالتالي التأثير يكون إيجابيا على النتيجة، أما العكس يكون بالعكس.

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي³⁶ :

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعال، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح؛

³⁵ خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980 ، ص:166.

³⁶ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص: 97 .

• تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وهذا التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية وسوف يكون أكثر قرباً من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغيرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية.

وبالرغم من تعدد مزايا استعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا إنه توجد عدة عيوب تتمثل³⁷:

- عدم الإهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمنشأة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح و بالتالي الضرائب.

*طريقة ما دخل آخر خراج أولاً (LIFO):

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي إشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً. وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المستعملة وفق أحدث المشتريات وبالتالي الكميات الخارجة من المخازن حسب أحدث سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة خروجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يحسب وفق أقدم الأسعار.

وتتميز طريقة ما دخل آخر خراج أولاً، بما يلي³⁸:

- ينتج عن إستخدامها خفض الأرباح في فترات إرتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة؛
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لإرتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل؛
- سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية؛
- تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛

³⁷ فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص: 76.

³⁸ بالإعتماد على:

- خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

- فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة إرتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار؛
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.

ومن عيوب إستخدام طريقة ما دخل آخرأ خرج أولاً، ما يلي³⁹:

- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعوداً وهبوطاً كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية؛
- تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ إعداد القائمة؛
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- لا تتماشى مع التدفق المادي لصرف المواد.

ومن هنا يمكن إعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لهما نفس الهدف وهو الإحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج، ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الإرتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولاً، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الإنخفاض، لكي نحصل دائماً على مخزون آخر مدة بقيمة أقل، وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

*طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تأخذ هذه الطريقة بعين الإعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات، وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة : وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.م.و.} = \frac{\text{(مخزون اول مدة + كل الادخالات) بالقيمة}}{\text{(مخزون اول مدة + كل الادخالات) بالكمية}}$$

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: وتحسب بالعلاقة التالية:

³⁹ جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 513 .

$$\text{ت.و.م.و.} = \frac{\text{تكلفة الادخالات}}{\text{كمية الادخالات}}$$

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م.و.} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول مدة} + \text{تكلفة ادخالات الفترة}}{\text{كمية مخزون أول مدة} + \text{كمية ادخالات الفترة}}$$

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، فيما يأتي⁴⁰:

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
 - تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
 - تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
 - تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا؛ ذ
 - طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.
- لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة⁴¹.
- * قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يتم تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وفق الحالات التالية⁴²:

- إذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة ولا يؤخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية المحققة للبضاعة؛
- أما إذا كانت القيمة السوقية هي الأقل فيؤخذ بها دون سعر التكلفة ويخصص حساب بالفرق يطلق عليه حساب مخصص هبوط أسعار مخزون آخر المدة، أي انها لا تأخذ بعين الإعتبار الأرباح المتوقعة عندما تقل التكلفة عن سعر السوق، إنما تأخذ الخسائر بعين الإعتبار عند زيادة سعر التكلفة عن سعر السوق وهذا يتماشى مع مبدأ الحيطة و الحذر.

⁴⁰ محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000، ص: 127 .
⁴¹ وليد الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 240.
⁴² 1جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 501 .

- ولكن عندما تتأكد المؤسسة أن سعر السوق لن يقل عن سعر التكلفة فلن تلجأ إلى إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولكن هذا إفتراض نظري لأن هناك حالات سيتم فيها إنخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، وعندها على المؤسسة مراعاة ما يلي:
 - يتم حساب التكلفة بإحدى الطرق الخاصة بحساب مخزون نهاية الفترة مع الثبات على الطريقة؛
 - يطبق عرف الحیطة والحذر؛
 - سعر السوق كقاعدة هو سعر إحلل المخزون أو سعر إستبداله.
 - وهناك ثلاث قواعد يتم بموجها القياس على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي⁴³ :
 - قياس المخزون على أساس العناصر: يتم مقارنة تكلفة الوحدة من كل مفردة بسعر سوق الوحدة ويتم تقييم المخزون بالسعر الأقل؛
 - قياس المخزون على أساس مجموعات رئيسية: في هذه الحالة يتم تقسيم العناصر إلى مجموعات ويتم مقارنتها بسعر السوق ويؤخذ بالأقل ويتم تحديد قيمة مخزون نهاية الفترة بحاصل جمع قيم المخزون من المجموعات التي تم إعتادها؛
 - قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون: وهنا يتم قياس المخزون السلعي على أساس مقارنة إجمالي المخزون السلعي لكلا السعيرين التكلفة أو السوق ويتم إختيار أقلهما.
- * التكلفة النموذجية (المعيارية).

⁴³ وليد الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنح راف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.ص.251.

خلاصة الفصل الأول:

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

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

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

الفصل الثاني : اسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

مقدمة الفصل :

تمثل عملية إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية و هي عبارة عن عملية اختيار بديل عن عدة بدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من معلومات، و تعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها وإنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعا لمتخذ القرار و ذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي.

و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة. وسنحاول إبراز في هذا الفصل ما يلي:

في المبحث الأول ماهية عملية القرار.

و في المبحث الثاني ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لإتخاذ القرار

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار وأسبابها.

أولاً: مفهوم عملية اتخاذ القرار.

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي:

- ويعرف كذلك بأنه "اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة" كما عرف أيضاً بأنه "...ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار أو استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما".¹
- ويعرفه HARRISON بأنه "مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين"²
- عملية اتخاذ القرار هي اختيار لبديل واحد من بديلين أو أكثر أو بتعبير آخر هو عملية الاختيار التي تنتهي إلى تفصيل حل معين للمشكلة موضوع البحث وذلك بين الحلول الممكنة³.
- عملية اتخاذ القرار هي عملية تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى البديل المعين أي الاختيار بين البدائل⁴.
- يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين وذلك يتضح أن للقرار عناصر لا بد أن تتوفر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات وهي⁵:
 - عملية المفاضلة "الاختيار".
 - وجود على الأقل بدليلين متميزين.
 - وجود هدف أو عدة أهداف.

ثانياً: أسباب اتخاذ القرار⁶.

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة لعملية اتخاذ القرارات يكمن فيما يلي:

- ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات والرغبات مع وجود أكثر من بديل لإشباع هذه الاحتياجات والرغبات بدرجات مختلفة ومتفاوتة.
- كما تتخذ القرارات لتدنيه النتائج أو التكاليف الغير مرغوب فيها ويتم اتخاذ القرارات بشأن ما يلي:
 - تحديد سعر السلعة الجديدة.

¹ حسين بلعج وز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجازنر، 2010، ص 99.

² سكيبة بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجازنر، 2012، ص 179.

³ سلمى علي، بحوث العمليات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1972، ص 15.

⁴ ايوب نادية، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربيين، دمشق، 1989، ص 14.

⁵ البدي منصور، الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1987، ص 11.

⁶ -سويلم محمد، أساسيات الإدارة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1992، ص 11.

- التفضيل بين المشروعات الاستثمارية.
- من أجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة.
- من أجل تمويل التوسعات الجديدة وذلك إما عن طريق التمويل الذاتي أو عن طريق القروض.
- التحكم في مبيعات سلعة ما عن طريق تخفيض سعر البيع أو زيادة و تكثيف الحملات الإشهارية .
- في حالة وجود تعارض و تنافس بين الأهداف المتنوعة و العديدة على الموارد.
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

المطلب الثاني: خطوات و مراحل اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة عليها.

أولاً : مراحل اتخاذ القرار ⁷.

تتكون من ثلاث مراحل أساسية و هي:

1-المرحلة الأولى:مرحلة جمع المعلومات:

و هي عملية بحث البيئة المحيطة لاكتشاف الظروف التي تتطلب عملية اتخاذ القرار، في هذه المرحلة يتم الحصول على البيانات لتشغيلها و إعدادها ثم فحصها على مفاتيح تدل على طبيعة المشكلة الموجودة أو الفرصة المتاحة.

2-المرحلة الثانية:مرحلة التعميم.

هي عملية اختيار و تنمية و تحليل كل وسائل التعرف الممكنة (أي مرحلة تنمية البدائل)و تشمل هذه العملية فهم مدى و طبيعة المشكلة، وضع الحلول و اختيار هذه الحلول لمعرفة مدى تطبيقها و استخدامها.

3-المرحلة الثالثة:مرحلة الاختيار.

هي عملية اختيار البديل الأمثل أو الأفضل وسيلة تعرف من الوسائل المتاحة و تسمى هذه العملية عملية الاختيار و التطبيق لهذا البديل.

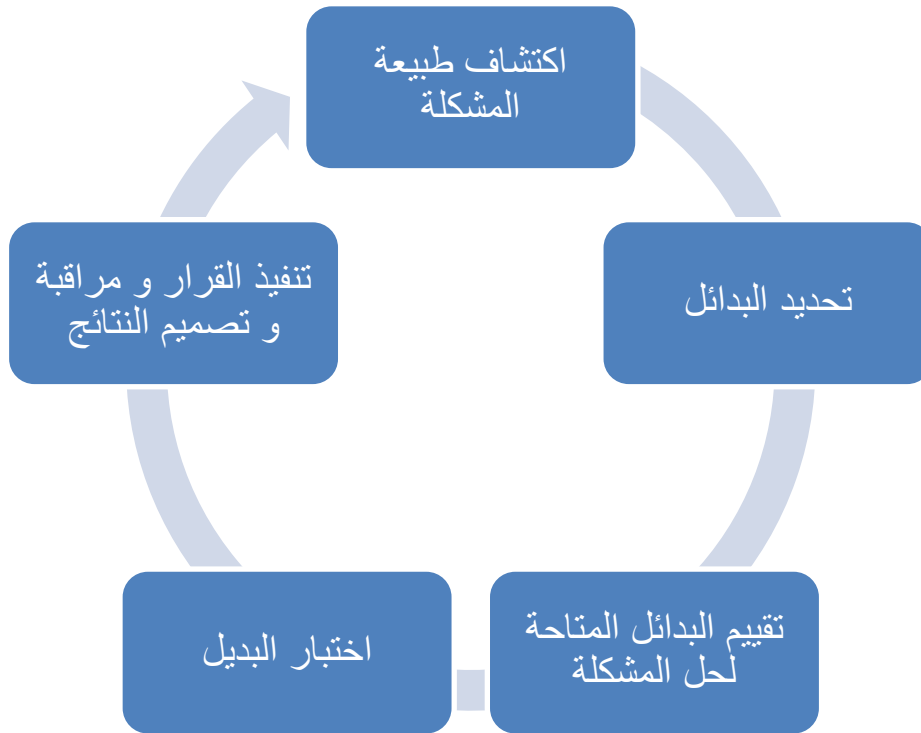
⁷ اسماعيل السيد. نظم المعلومات. ناشر المكتب العربي الحديث. الاسكندرية.مصر1989. ص.215.

شكل 10 : هيكل تنظيمي يمثل مراحل اتخاذ القرار .



من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسات سابقة

ثانيا: خطوات اتخاذ القرار.⁸



شكل 11 :: هيكل تنظيمي يمثل خطوات اتخاذ القرار

من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسات سابقة

⁸ علي شريف ، مدخل النظمة في تحليل العملية الادارية، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، ص 35.

1- الخطوة الأولى: اكتشاف طبيعة المشكلة.

إن الخطوة الأولى في عملية اتخاذ القرارات الإدارية هي تحديد المشكلة التي تحتاج إلى حل والتعرف على حقيقتها و بالتالي توضيح الهدف المطلوب الوصول إليه بشكل واضح، و عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقية و ليس الأعراض الظاهرة التي توجي للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، و للتعرف أيضا على احتمال وجود مشاكل جانبية ليتم أخذها بعين الاعتبار حتى يكون القرار المتخذ شاملا للمشكلة و محققا للفعالية المطلوبة.

2- الخطوة الثانية: تحديد البدائل.

إن مدى و أهمية هذه الخطوة يعتمدان على الكيفية التي يتم بها تحديد القرار، فهناك حدود القرار وقد وضعت بطريقة ضيقة و تكون جميع البدائل قد يتم وضعها كأن توضع على النحو التالي:

هل نتصرف أم لا؟

على العكس من ذلك إذا كانت حدود القرار موضوعة بطريقة واسعة، فإن عدد البدائل يصبح مسألة تصورية أو ابتكارية. و يلاحظ أن البدائل التي تتضمن و لو ظاهريا احتمالات المشكلة توضع في نطاق القرارات المحتملة و ينبغي ملاحظة أنه من الصعب فصل المرحلة الحالية عن المرحلة التالية لها و طالما أن المرحلة الحالية لا بد أن تضمن تصفية لبعض البدائل عديمة أو قليلة الجدوى، فإن التقييم خلال هذه المرحلة كثيرا ما يعوق أو يحجب العديد من القرارات أو الحلول المبتكرة.

3- الخطوة الثالثة: تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة.

بعد أن يتضح للمدير بدائل حل المشكلة و جب عليه بعد ذلك إجراء تقييم شامل للحلول البديلة. ذلك أن ظهور المشكلة الإدارية يتطلب من المدير اتخاذ القرار الأفضل لحلها، و لكل حل من هذه الحلول العديدة بعض المزايا و العيوب إذ لا تتساوى الحلول جميعا من حيث قدرتها على تحقيق الهدف، و من هنا تأتي أهمية الدراسات التحليلية للمشكلة و تحليل خطة كل قرار يرتبط بحلها حتى يمكن اختيار أفضل نتيجة لها تسفر عنه هذه الحلول.

4-الخطوة الرابعة: اختيار البديل.

تعد هذه الخطوة الجزء الأخطر في عملية صنع القرار، فالاختيار الخطأ من الممكن أن يبطل تأثيرات كافة الجهود التي بذلت في الإعداد للعملية و يتطلب اختيار الحل الأمثل اعتبار التأثير المحتمل لكافة البدائل ليزيل السبب الجذري للمشكلة.

5-الخطوة الخامسة: تنفيذ القرار و مراقبة و تصميم نتائجه.

هناك عدة طرق لتنفيذ القرار منها الخطي و الشفهي إلا أنه يجب في جميع الحالات تصميم القرار والتركيز عليه بواسطة الترغيب أو الترهيب. كما أنه من الأفضل أن يكون مرتبط بجدول زمني و مالي لتسهيل عملية المراقبة و استقراريتها و التأكد من التنفيذ في كل المراحل ليسير وفقا للقرار.

ثالثا:العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات :

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات المختلفة ولذلك ينبغي على متخذ القرار أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار، وأهم هذه العوامل ما يلي:

أ-تأثير البيئة الخارجية : هي العوامل التي تؤثر على القرار الإداري بطريقة غير مباشرة وهي:

- ✓ العوامل الاقتصادية: هي العوامل المتعلقة بالركود والرخاء والكساد الإقتصادي، ومدى دعم لحكومة للنواحي الاقتصادية وهل هناك تشجيع على الاستثمار إلى المساعدات المالية التي منحها الحكومة للقطاع الخاص.
- ✓ العوامل السياسية والتنظيمية: هي العوامل المتعلقة بالأحوال السياسية السائدة في الدول مثل استقرار الحكومة في دولة ما وكذلك اللوائح والقوانين التي تحكم هذه الدولة وعلاقتها بالدول المجاورة.
- ✓ العوامل الثقافية: هي العوامل المتعلقة باللغة والدين، والحضارة ومستويات المعيشة في هذه البلد.
- ✓ العوامل التكنولوجية: هي العوامل المتمثلة بمدى التقدم التكنولوجي في الدولة من أجهزة، واتصالات...الخ.

ب- تأثير البيئة الداخلية: هذه العوامل تؤثر على القرار بشكل مباشر وهي:

- حجم المنظمة.
- القوانين واللوائح في هذه المنظمة.
- الموارد المالية والبشرية للمنظمة.
- العلاقة بين مدراء الأقسام أو الإدارات.

ت - تأثير متخذ القرار نفسه: هذا العامل من العوامل المهمة لأنه يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان وغير مباشرة في أحيان أخرى، وهذا يعتمد على طبيعة القرار ومدى ارتباطه بشخصيا بهذا المدير ومن هذه العوامل:

✓ العوامل السيكولوجية الداخلية: والتي تتمثل في شخصية القائد وميوله واتجاهاته وقيمه وتاريخه في العمل ونوع الخبرات التي مر بها ومركزه الاجتماعي والاقتصادي خارج التنظيم وحالته النفسية عند اتخاذ القرار.

✓ العوامل المؤثرة في متخذ القرار: مثل الجماعات والعائلة والعادات.⁹

ث - تأثير مواقف اتخاذ القرار.

تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من تأكد الإدارة، و متخذ القرار من النتائج المتوقعة و يقصد بالموقف الحالي طبيعة المشكلة من حيث العوامل و الظروف المحيطة بالمشكلة أو المؤثرة عليها و مدى شمولية البيانات و دقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها.

⁹ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ط1 ، ص 393,394.

المطلب الثالث: تقسيمات القرار.

يمكن تقسيم القرارات إلى عدة أقسام و هذا ما يوضحه الشكل التالي:

جدول رقم9: تقسيم القرارات

القرار الممكن القرار الأفضل القرار الأمثل	من زاوية توفير الحلول لمتخذ القرار	تقسيمات القرارات
قرارات في حالة الجهل قرارات في حالة التأكد قرارات في حالة عدم التأكد قرارات في حالة المخاطرة قرارات في حالة المنافسة	من زاوية درجة معرفة متخذ القرار بالظروف المحيطة	
قرارات إستراتيجية قرارات تكتيكية قرارات تشغيلية	من حيث الأهداف و الأغراض	
قرارات اقتصادية قرارات سياسية قرارات اجتماعية	تقسيم القرارات تبعا لمجال اهتمامها	

المصدر: علي حسين، عبد المحسن المؤيد، نموذج القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1999 ، ص 11.

أ - تقسيمات القرار من زاوية أنواع الحلول لمتخذ القرار¹⁰.

- القرار الممكن: هو ذلك القرار الذي غالبا ما يكون سهل التحضير له وتهيئة مستلزمات اتخاذه تكون بدائله متوفرة وعديدة.
- القرار الأفضل: هو القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أفضل مما هو عليه في القرار الممكن و يبذل متخذ القرار جهدا أكبر لاختياره و تحضيره.
- القرار الأمثل: هو القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أحسن مما هي عليه في النوعين السابقين و متخذ القرار يبذل جهد أكبر من أجل اتخاذه و تحضيره وتهيئة متطلباته و يكون البديل الوحيد الموجود ويؤدي إلى حالة الأمثلة المستهدفة.

ب - تقسيم القرارات من زاوية درجة معرفة متخذ القرار بالظروف المحيطة به¹¹.

- القرار في حالة الجهل: تكون في حالة عدم معرفة احتمالات حدوث أي حالة، و بتعبير آخر عدم معرفة احتمالات الطبيعة للأحداث.
- قرارات في حالة التأكد: و هي أسهل القرارات التي يمكن اتخاذاها بحيث يكون متخذ القرار على علم بكل الظروف المحيطة، و لديه كافة المعلومات المؤكدة التي تسمح له باتخاذ القرار و هو على علم لكل الآثار التي تنجم عنه.
- قرارات في حالة المخاطرة: يكون لهذه القرارات في حالة اتخاذ نتائج محتملة الوقوع، كما أن الظروف بصورة مسبقا التي يمكن استعمالها باستخدام نموذج يستعمل الاحتمالات كأساس لاتخاذ القرار.
- قرارات في حالة عدم التأكد: هي ظروف غير مؤكدة، حيث لا يمكن لمتخذ القرار الوصول إلى أي احتمال نتيجة نقص المعلومات أو الخبرة و الخوف من سوء التقدير، و من ثم يجب الابتعاد عن مثل هذه الحالات، لأن القضية تصبح قضية مغامرة غير مضمونة القواعد.
- قرارات في حالة المنافسة: يجري اتخاذ هذا النوع من القرارات عندما يكون هناك منافسين آخرين لاتخاذ قرارات متشابهة، و يبحثون عن فرص بدائل تحقق الهدف المطلوب بأحسن صورة و هذا ما ينتج نوع من الصراع و المنافسة بين متخذي القرارات من أجل السيطرة و الهيمنة.

ج - تقسيم القرارات تبعا لهدفها أو غرضها و تصنف كالتالي:

¹⁰ الطيب محمد رفيق ، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ص39.

¹¹ أيوب نادية. نظرية القرارات الادارية. مطبعة طربين. دمشق 1989، ص35.

- قرارات إستراتيجية: و هي قرارات تهدف إلى تغيير أهداف المؤسسة، و بعبارة أخرى هي القرارات التي تحدد ما سوف تكون عليه المؤسسة مستقبلا، مثل حجمها، مركزها التنافسي، حصتها في السوق...
 - قرارات تكتيكية: و هي القرارات التي تتخذ لتنفيذ الإستراتيجية طويلة الأجل، و هي تتخذ لفترة زمنية قصيرة عندما تكون سنة.
 - قرارات تشغيلية: هي قرارات لتسيير الأمور العادية و حل المشاكل العادية.
- د- تقسيم القرارات تبعا لمجال اهتمامها¹².

- قرارات سياسية: هي القرارات التي تتعلق بالنواحي و المشاكل السياسية للدولة.
- قرارات اقتصادية: و هي قرارات تخص بمعالجة المشاكل الاقتصادية.
- قرارات اجتماعية: هي قرارات تخص بمعالجة المشاكل الاجتماعية للعاملين بالمؤسسة أو أفراد المجتمع.

¹² البدوي منصور الأساليب الكمية واتخاذ القرارات.الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الاسكندرية1987, ص48 .

المبحث الثاني: ممارسة المحاسبة التحليلية كمهاج مسهل لإتخاذ القرار.

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

المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية.

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التكلفة المعيارية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المعيارية، وهذه الطرق هي طريقة التكاليف الحقيقية.¹³

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

وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب تسبقها عملية التحليل التالية:

- تحديد الاستهلاك وتكاليف المواد الأولية حيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف شراء فقط؛
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المستعملة به عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو إنتاج أو خدمة معينة؛
- تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة أو المعتبرة المباشرة وغير مباشرة التي تستعمل طريقة معينة في حسابها على منتوجاتها فحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلا بحيث يجب في البداية التفريق بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة أي الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم معالجة التكاليف الغير المباشرة في الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتوجات بحيث يجب اختيار الأقسام المتجانسة وفقا للمبادئ التالية:

• الفصل بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة؛

¹³ عبد الناصر نور وعليان شريف، "محاسبة التكاليف لصناعية"، الردين، دار المسيرة للنشر، 2002، ص234.

- معالجة العبء الغير المباشرة في مراكز التحليل (اقسام ثانوية ورئيسية)؛
- تحميل العبء الغير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل قبل تحميل العبء الغير المباشرة على أساس وحدات العمل/ ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلائي وواقعي يتماشى مع طبيعة النفقة)؛
- اختيار الأقسام الرئيسية على أساس انها القسم التي تضاف الى تكلفة الإنتاج في حالة تعددها مثل نفقات الإدارة المختلفة والمتمثلة في المصاريف الاجتماعية والأجور المباشرة.¹⁴

ثانيا: علاقتها باتخاذ القرار

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الحقيقية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع/ بينما التكلفة المتغيرة للوحدة تبقى ثابتة/ وهذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة وهو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار سيضعف من خسارتها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه المؤسسة فإن سعر منتج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.¹⁵

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

¹⁴ عبد الناصر نور وعليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص 235 ،

¹⁵ سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، " المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة" ، دار الافاق، الجزائر، ب ت، ص 82 -

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما تطرقنا في الطريقة السابقة فان كل عملية حساب تسبقها عملية التحليل التالية:¹⁶

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

¹⁶ سليمان قداح، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سورات، 1976، ص219.

توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

الجدول رقم 10: توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة

أقسام أساسية		أقسام مساعدة			مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة		
					XX	61: مواد ولوازم
					XX	62: خدمات
					XX	63: مصاريف المستخدمين
					XX	64: ضرائب ورسوم
					XX	65: مصاريف مالية
					XX	66: مصاريف مختلفة
					XX	68: مخصصات الاهلاكات والمؤونات
X4	X4	X3	X2	X1	Y	مجموع التوزيع الأولي
30%	22%	18%	10%	_	Y	توزيع ثانوي إدارة صيانة
25%	30%	15%	_	100%		
			100%	5%		
C	B	A	O	O	Y	مجموع التوزيع الثانوي

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

من اجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهنا نميز بين نوعين من النفقات:¹⁷

_ نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها؛

_ نفقات مشتركة التي توزع على الأقسام بالإسناد إلى مقاييس معينة أو ما يسمى بوحدات القياس أو المفتاح.

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسيم الى نوعين:¹⁸

¹⁷ سليمان قداح، مرجع سبق ذكره، ص 219.

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

$$\begin{cases} X: \text{إدارة} & S=1X + 0,05Z \\ Z: \text{صيانة} & Z=2X + 0,1X \end{cases}$$

علاقتها باتخاذ القرار: تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزمة مثلا(تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة(تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية).¹⁹

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

مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني:

بالنسبة لطريقة التكاليف الحقيقية: الأعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط التكلفة الثابتة للوحدة تتغير وهي تناسب عكسي مع مستوى نشاط المؤسسة.²⁰

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

بالنسبة لطريقة التكاليف العقلانية:

- الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.
- الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = أعباء ثابتة حقيقية X معامل التحميل
- الأعباء الثابتة للوحدة تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط المؤسسة مهما يكن مستوى أو حجم النشاط.

$$\frac{\text{أعباء ثابتة إجمالية}}{\text{النشاط العادي}} = \text{الأعباء الثابتة للوحدة}$$

¹⁸ سليمان قداح ، مرجع سبق ذكره، ص221

¹⁹ صالح الزرق، عطا اله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997 ، ص120 .

²⁰ صالح الزرق، عطا اله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص22 .

- إذن نستطيع أن نقول طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي تقنية لمراقبة التسيير لأهمها:
- تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب.
 - تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة .
 - تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وريح الفعالية، شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

المطلب الثالث: طريقة التكلفة المتغيرة و طريقة التكلفة المعيارية

1- طريقة التكلفة المتغيرة

إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقا لطريقة التكلفة الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف الغير المباشرة هي ذات فوائد عديدة ولكن هذه الطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من أجل التسيير الحسن وأخذ القرارات ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي ولذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة وذلك من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة.²¹

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة على الأقسام والمنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كليا أو اجماليا وهي تطرح من هامش التكلفة المتغيرة وبالتالي فان هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تحمل المتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما التكاليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج وبالتالي لا تدخل ضمن تكاليف التي تم تحميلها وتعتمد هذه الطريقة على عدة مبادئ نذكر منها:

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

ويمكن ترجمة هذه المبادئ رياضيا كما يلي :

التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المنتجة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة

رقم الاعمال = سعر البيع × عدد الوحدات المنتجة والمباعة

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة:

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة

²¹ أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة جزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989 ، ص40 .

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

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

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

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

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

أهمية الطريقة: تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة.

وتحديد الهامش الإجمالي على التكلفة المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر معه، وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية.²²

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

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

وتعتمد هذه الطريقة على شكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر.

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

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

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

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

²² المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت، ص 128 .

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

علاقتها باتخاذ القرار:

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

نستطيع حصر بعض استعمالات هذا نموذج فيما يلي:

- تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار بإنتاجها او التوقف في انتاجها او استبدالها بمنتوج اخر.
 - تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن الوصول اليه دون ان تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.
- ويمكن حساب هامش الأمان عن طريق العلاقة التالية:

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

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

2- طريقة التكلفة المعيارية

تعد هذه الطريقة استمرارية لطريقة التكاليف التقديرية وهي لا تختلف عليها إلا من حيث أسس وضع المعايير بالنسبة للطريقة الحديثة واعتمادها على الدراسات التقنية والتجارب العملية، فهي تنطلق من حساب التكاليف مسبقا وفق معايير محددة بدقة وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب

وتحلل الفروق لكل من المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة التي تركز على السعر والكمية والطاقة الإنتاجية أو النشاط الخاص بالأقسام أو مراكز التكلفة.²³

أولاً: أسس وأنواع التكاليف المعيارية:

أسس الطريقة:

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

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

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

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

أنواع التكاليف المعيارية:²⁴

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

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

3- التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

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

²³ سلمية طبائبية وسعيدة بورديمة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي

1945، قلمة، الجزائر، ص232

²⁴ أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة جزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989، ص 45

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

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

علاقتها باتخاذ القرار:

بعدها قمنا في الفصل الثاني بحساب الانحرافات في التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة) وتحليلها حسب طبيعتها.

نجدها تنقسم الى قسمين:

- ملائمة (مفضلة):

- ملائمة (مفضلة):

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

خلاصة الفصل الثاني:

إن عملية إتخاذ القرار ونظرا لأهميتها داخل المؤسسة تحضى باهتمام كبير من طرف المسيرين بسبب الدور الاستراتيجي التي تقوم به وهو توجيه المؤسسة وترشيدها للوصول للأهداف المسطرة، ولكن هذه القرارات لن تكون من العدم وانما بتوفير مجموعة من العوامل، ومن أهمها هو العنصر البشري الذي يلعب الدور الحاسم في هذه العملية، فالقرار ليس مجرد موقف شاذ يتخذ في لحظة زمنية معينة وانما يكون وفقا لمراحل ودراستات يقوم بها قبل إتخاذ القرار، وأيضا القرار ليس صنفا واحدا فنجد له العديد من الأشكال والأصناف منها مثلا: قرارات مبرمجة... الخ. وتتعد أيضا أساليب إتخاذ القرار، ومن هنا نستخلص أن القرار ليس أمرا سهلا ولا يستهان به وانما هو العمود الفقري لكل مؤسسة تريد تحقيق أهدافها والوصول إلى النتائج المرجوة.

ولقد تعرفنا في هذا الفصل على تقنيات المحاسبة التحليلية بالتالي تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية. استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:

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

الفصل الثالث

دراسة حالة مجمع *GAO* مستغانم

المبحث الأول: عرض وتقديم شامل لمجمع تربية الدواجن للغرب (GAO)

منذ تاريخ الاستقلال والجزائر تحاول النهوض بمختلف القطاعات (صناعية، تجارية، فلاحية...)، وذلك لتنمية الاقتصاد الوطني، ونظرا لتطور احتياجات المواطنين من الدواجن والأنعام، اهتمت بالدرجة الأولى بهذا القطاع حيث ظهر الديوان الوطني لتربية الأنعام (ONAB) .

المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب.

أولاً: نشأة مجمع (GAO)

يعتبر الديوان القومي لأغذية الانعام من بين الوحدات الاثني والثلاثون الموزعة عبر الوطن والتي ورثت عن العهد الاستعماري ثم تأسست الوحدة من طرف الشركة الاسبانية "MAKLA" وبعد الاستقلال أممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بتاريخ 04 أبريل 1969 م وهذا تحت اشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها انتاج أغذية الأنعام ومركزه الرئيسي بالجزائر العاصمة.

لقد مرت هذه المؤسسة بسلسلة من التحولات نتيجة الاصلاحات الاقتصادية اخرها كان تحويلها الى شركة وطنية ذات أسهم في سنة 1997 أي ذات رأس مال اجمالي قدره : 7000000,00 دج حيث تخلت عن التسيير المركزي وأصبحت مؤسسة مستقلة ذات تسيير لامركزي كما أن هذا التغيير سمح بتقسيم المركز الرئيسي الى مناطق أو نواحي وصارت كل ناحية مستقلة عن الأخرى حيث يوجد عن الأخرى حيث يوجد

1. ناحية الشرق (GAE)

2. ناحية الوسط (GAC)

3. ناحية الغرب (GAO)

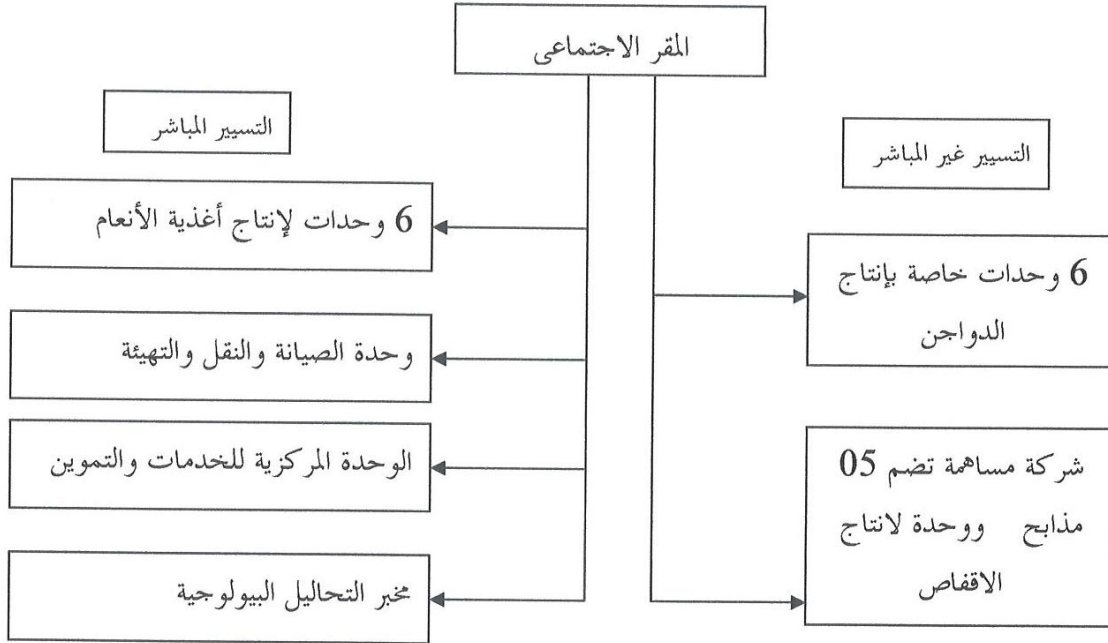
والنواحي الثلاثة تتعامل مع مديرية مركزية تسمى الشركة القابضة ONAB I'

حيث تم انشاء مجمع تربية الدواجن للغرب (GAO) على اثر الجمعية العامة الاستثنائية (AGEX) المنعقدة في 19 جانفي 1998 بحيث يحمل هذا الأخير نظام قانوني ويعتبر شركة مساهمة طبقا للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-8 المؤرخ في 15 أبريل 1993 المعدل والمتتم للقانون التجاري ولهذه الشركة طابع عمومي أسست برأس مال قدره 252000000 دج .

حيث يضم المقر الاجتماعي نوعين من التسيير التسيير المباشر والتسيير غير المباشر كما يوضحه الشكل

الموالي:

الشكل رقم (4): التسيير المباشر و غير المباشر لمختلف الفروع والوحدات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المجمع 2012 .

1. التسيير المباشر: يقوم المقر الاجتماعي بالتسيير المباشر لستة (06) وحدات لإنتاج أغذية الأنعام موزعة على الجهة الغربية للبلاد وهي: وحدة الرمشي (تلمسان)، ووحدة الرحوية (تيارت)، ووحدة وادي تليلات (وهران)، ووحدة بوقطب (البيض)، ووحدة مستغانم (مستغانم)، ووحدة سيدي ابراهيم (سيدي بلعباس) كما يقوم المقر الاجتماعي بالتسيير المباشر لوحدة الصيانة والنقل والتهيئة (URMTA) المتواجدة بعين النويصي. بمستغانم إضافة الى تسيير الوحدة المركزية للخدمات البيولوجية.
2. التسيير غير المباشر يضمن المقر الاجتماعي التسيير غير المباشر لستة (6) وحدات متخصصة في إنتاج الدواجن والتي كانت تدعى مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) وأصبحت في 01 جويلية 2000 م شركة مساهمة (SPA) أكثر استقلالية عن المقر الرئيسي للمجمع بحيث أصبح لكل منها مجلس ادارة خاص بها وذلك طبقا للمادة 610 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 15 أفريل 1993 م من القانون التجاري هذه الوحدات هي: موستافي (MOSTAVI) بمستغانم، دهرافيت (DAHRVIP) بسيدي علي. بمستغانم، هافيب (HAVIP). بمستغانم، أفيكاب (AVICAB) بسيدي بلعباس، رمشافي (REMCHAVI) بتلمسان، وأفيباد (AVIBED) بوهران.

واضافة الى هذه الوحدات يقوم المقر الاجتماعي بالتسيير غير المباشر لشركة مساهمة تضم خمسة (05) مذابح ووحدة لانتاج الأقفاس البلاستيكية بطاقة انتاج تبلغ 20.000 وحدة سنويا

ثانيا: طبيعة منتجات المجمع.

تقوم المؤسسة بعدة مهام تتمثل في:

- ◆ انتاج أغذية الدواجن و الأنعام.
- ◆ انتاج البيض الصالح للاستهلاك.
- ◆ انتاج كتناكيت أمهات اللحوم .
- ◆ انتاج وتسويق اللحوم البيضاء.
- ◆ انتاج أمهات اللحوم .
- ◆ انتاج بيض التحضين .
- ◆ انتاج مادة (PATI) الغذائية .

المطلب الثاني: تقديم الهيكل التنظيمي لمجمع (GAO)

أولاً: تعريف الهيكل التنظيمي للمجمع .

هو مخطط يقدم بواسطته مجموع الهياكل الموجودة في المجمع ويبين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة للاعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين أيضا معظم المهام المؤداة من طرف مختلف المصالح والأشخاص والى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي ذلك أنه يتميز بالبساطة والسهولة وسرعة التنفيذ وهو موضح في الشكل التالي :

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي الخاص بالمقر الاداري للمجمع.

يتكون مجمع الغرب لتربية الدواجن وبالأخص المقر الاداري من⁽¹⁾:

- ◆ مجلس المديرين: يضم ثلاثة أعضاء الأول يسمى رئيس مجلس المديرين أما الاثنان الاخرين هما أعضاء المجلس فعند اتخاذ القرار يكون باقتراح من رئيس المديرين ومناقشته مع الأعضاء وبعد الموافقة يتم اعلام القرار وارساله الى الوحدات التابعة للمجمع أما اذا تمت المعارضة فيجب أن يكون الاعتراض مكتوبا لأخذه بعين الاعتبار ومناقشته.
- ◆ مساعد مجلس المديرين: وتكون مهامه عن طريق تحضير الاجتماعات والمحاضرات الخاصة بمجلس المديرين واعداد التقارير المتعلقة بمختلف النشاطات للوحدات ومجلس المديرين.
- ◆ خلية التسويق: حيث يساهم في التظاهرات الاقتصادية والمعارض الوطنية للتعريف بالمنتوج واختيار التعبئة للتأثير على أذواق المستهلكين واعداد الاعلانات عن منتوجات المؤسسة.
- ◆ خلية الاعلام الالي: ويكون دورها في التدخل في ميدان الاعلام الالي لجميع الوحدات التابعة للمجمع ففي حالة دخول تقنيات جديدة فعند ظهور SCF بدل PCN تم ادخال برمجيات جديدة وتعليمها لجميع الموظفين المعنيين بمجال الاعلام الالي .
- ◆ خلية التدقيق: تقوم بمراقبة وتدقيق نشاطات المؤسسة ووحداتها المختلفة ويكون بصورة مفاجئة والمسؤول عن التدقيق يقوم بتعيين 05 الى 06 أعضاء ذوي اختصاصات مختلفة ويقومون باعداد تقارير مختلفة ورفعها الى المسؤول للدراسة واتخاذ القرارات.
- ◆ خلية المخبر: حيث تقوم بأخذ عينات عن المنتوج ودراستها وتحليلها لتفادي الوقوع في الأخطاء والتسممات حتى يكون تسويق المنتوج بجودة عالية والحفاظ على سلامة المستهلكين.
- ◆ قسم الادارة العامة: مسؤول عن تطبيق القوانين المتعامل بها في المؤسسة ويتضمن كل من دائرة الموارد البشرية دائرة الممتلكات دائرة القانون.
- ◆ قسم المالية والمحاسبة: يقوم بدراسة ومعرفة قدرة المؤسسة المالية على تمويل مختلف نشاطاتها من عمليات الشراء والبيع وتسجيل مختلف التدفقات مالية مادية قانونية ويتضمن دائرة المحاسبة ودائرة المالية ودائرة التوظيف.
- ◆ قسم تغذية الانعام: يقوم بتسيير وتمويل الوحدات فيما يخص المواد الأولية لتغذية الأنعام والمخزونات من هذه المواد كما يسهر على نوعية وجودة المواد الأولية الغذائية للأنعام ويتضمن كل من دائرة الصيانة ودائرة التموين دائرة تسيير المخزون دائرة المراقبة والجودة.

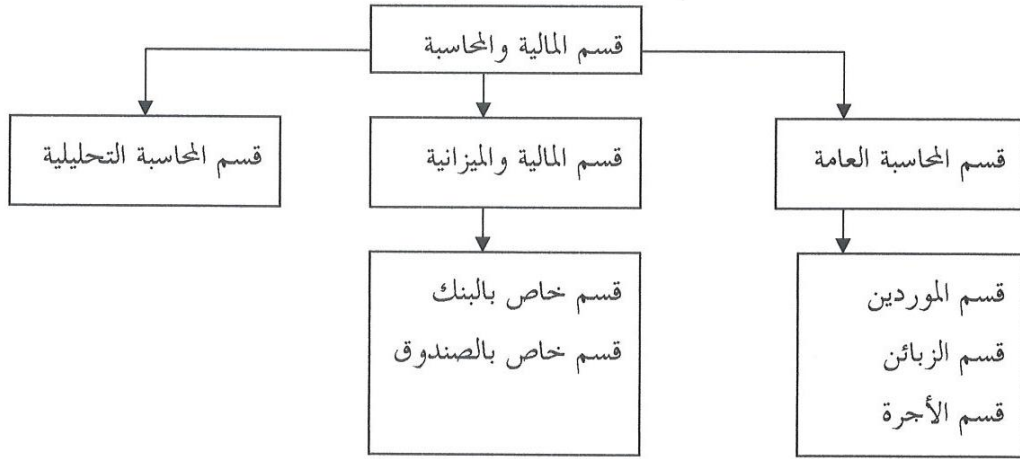
◆ قسم تربية الدواجن: ويقوم باعداد برنامج للانتاج والبيطريين ويقوم أيضا بالحرص على جودة الانتاج وصحة الدواجن للحفاظ على النوعية الجيدة ويتضمن كلا من دائرة الاستغلال ودائرة التقنية ودائرة صحة الحيوانات.

◆ قسم مراقبة التسيير: حيث يقوم باعداد الميزانيات المختلفة للمؤسسة كميزانيات المبيعات بالكمية وميزانية التكاليف والانتاج وميزانية التمويل والتمويل كما يقوم باعداد الميزانية التقديرية لشاط المؤسسة ويتضمن كلا من دائرة الاحصائيات ودائرة الموازانات.

المطلب الثالث: تقديم قسم المالية والمحاسبة بالمجمع وأهم نشاطاته.

يقوم قسم المالية والمحاسبة بدراسة ومعرفة قدرة المؤسسة المالية على تمويل مختلف نشاطاتها ويتضمن ثلاثة مصالح وذلك حسب الهيكل التنظيمي التالي.

الشكل رقم(6): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة لمجمع(GAO)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المجمع 2012.

1. مصلحة المحاسبة العامة: تشمل ثلاثة أقسام هي:

◆ قسم الموردين: على مستوى هذا القسم يتم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة باذن الطلب واذن الاستلام ثم تراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد من صحتها يمضي عليها وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم نسخ من هذه الوثائق الى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد قيمة المبالغ.

◆ قسم الزبائن: ترسل نسخ الفواتير المرفقة باذن الاخراج واذن الاستلام(Bon de livraison) الى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون ثم اليومية الخاصة بالزبائن وفي اخر المطاف تسلم الى مصلحة المالية والميزانية للتحويل.

◆ **قسم الأجرة:** تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال والمستخدمين التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وبعد مراجعتها من طرف المحاسب تسجل في اليومية.

2. **مصلحة المالية والميزانية:** وتتكون من قسمين هما:

◆ **قسم خاص بالبنك:** على مستواه تستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفتر الإيرادات والنفقات وهذه الشيكات توجه الى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعها في (Etat de cheque) وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات تدون في وفي الأخير ترسل الى البنك كما يكون هناك اتصال شهري ما بين هذه المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة حتى تتأكد من التسجيلات الدفترية.

◆ **قسم خاص بالصندوق:** لا بد أن يحتوي الصندوق على مبلغ احتياطي يقدر ب: 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين، تسديد ثمن الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها على 1500 دج ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

3. **مصلحة المحاسبة التحليلية:** يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المواد الأولية وسعر التكلفة .

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة في المؤسسة

تطبق مؤسسة GAO المحاسبة التحليلية في جانب تحميل التكاليف حيث تستعمل طريقة التكاليف الكلية لحساب التكلفة وسعر التكلفة وسنين هذا من خلال أخدمنتج كمثال.

المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة

من أجل تحديد التكاليف تستعمل المؤسسة التكاليف وسعر التكلفة أسلوب التكلفة الكلية، وفق طريقة الأقسام المتجانسة هذه الطريقة تستعمل بتحديد مفاتيح التوزيع أو ما يعرف بطبيعة وحدة القياس، بما أن المؤسسة عبارة عن عدة أقسام تقوم بحساب سعر التكلفة الخاص بكل قسم.

ومن أجل الوصول إلى سعر التكلفة الحقيقي الذي بواسطته يتم تحقيق الأهداف الآنية والمستقبلية يلعب كل قسم من الأقسام داخل الوحدة دوره عن طريق ما يلي:

- إتباع الطريق المحاسبية لتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة.
- إتباع وسيلة المراقبة في التسيير لتحديد المسؤوليات لكل قسم من أجل تصحيح الأخطاء، وقد تم اختيار هذه الوحدات على أساس هيكل الوحدة وكذا طبيعة كل قسم.

ونحن نعلم بأن الهدف الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة كغيرها من الطرق هو تحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة للمواد المنتجة ومنه وانطلاقاً من التنظيم الهيكلي للوحدة ومن وجهة للميكانيزمات المحاسبية قرر مسؤولو الوحدة أن يتم تقسيم الفروع إلى:

- ✓ أقسام رئيسية.
- ✓ أقسام مساعدة (ثانوية).

ومن خلال هذه الدراسة سنتطرق فيما يلي إلى كيفية تحديد سعر التكلفة الخاص بالأواني المنزلية والمنتجات الحمراء ثم سنتطرق إلى العلاقة التي تربط هذه النتائج المحصلة مع متخذي القرارات .

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO

نبين فيما يلي جدول الأقسام الرئيسية والمساعدة للمؤسسة

مثال: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لجانفي 2016

حساب تكلفة الإنتاج التام والنتيجة التحليلية

حساب سعر التكلفة الإنتاج التام والنتيجة التحليلية

جدول 11: تكلفة إنتاج المنتج التام. (pati)

المبالغ	البيان
29048.76	تكلفة أغذية الدواجن
4266.15	التعبير
2158.66	التحضير
9048.31	أمهات اللحوم
44521.88	تكلفة الإنتاج الكلية
15880	عدد الوحدات المنتجة
28.04	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

جدول 12: حساب سعر التكلفة

المبالغ	البيان
44521.88	تكلفة إنتاج الوحدات المباع
15880*28.04	
2064.4	م التوزيع والتغليف
447283.2	سعر التكلفة

جدول 13 : النتيجة التحليلية:

المبلغ	البيان
849100.36	ثمن البيع
447283.2	(-) سعر التكلفة
410817.16	النتيجة التحليلية الإجمالية
15880	عدد الوحدات المباعة
25.30	النتيجة التحليلية للوحدة

لقد قدمنا من خلال هذا الفصل لمحة تاريخية عن المؤسسة التي تم إنشاؤها ضمن مخطط البناء والتشييد الذي شهدته البلاد في سنوات السبعينات. إضافة إلى شرح مخططها التنظيمي. وتطرقنا أيضا إلى تجربة المؤسسة في تطبيق المحاسبة التحليلية والتي يعد تطبيقها نسبيا ومقتصرا على جانب تحميل التكاليف لوضع سعر بيع يغطي هذه التكاليف فقط وإهمال الأهداف الأخرى التي وجدت من أجلها المحاسبة التحليلية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في مجال اتخاذ القرار، باعتبارها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير، فهي تمدّ المؤسسات بالمعلومات من حيث أنها تحلل التكاليف. وذلك بالاعتماد على مختلف الطرق التي درسناها في المذكرة، حيث تطرقنا إلى طريقة التكاليف الكلية التي تعمل على توزيع التكاليف على مختلف الأقسام، وطريقة التحميل العقلاني عن طريق معامل التحميل لتحديد نصيب كل وحدة منتجة، إلى جانب طريقة التكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية وطريقة التكاليف الثابتة.

كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في المؤسسات لاتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة.

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

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

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

- تحقيق النتائج الإيجابية لمؤسسة لا تتحقق إلا بالاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية؛

- كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبني على أسس تسمح له بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الاستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.

توصيات الدراسة وأفاقها:

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

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

الخاتمة العامة

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

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

قائمة المراجع:

الكتب :

- 1- الدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005
- 2- أحمد بركات، "محاضرات في المحاسبة التحليلية"، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999
- 3-
- 4- أيوب نادية.نظرية القرارات الادارية.مطبعة طربين. دمشق 1989
- 5- اسماعيل السيد. نظم المعلومات. ناشر المكتب العربي الحديث.الاسكندرية.مصر 1989 .
- 6- اسماعيل السيد. نظم المعلومات. ناشر المكتب العربي الحديث.الاسكندرية.مصر 1989 .
- 7- ايوب نادية ، نظرية القرارات الادارية ، مطبعة طربين ، دمشق 1989
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- 9- البدوي منصور، الأساليب الكمية واتخاذ القرارات.الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية 1987
- 10- البدوي منصور الأساليب الكمية واتخاذ القرارات.الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الاسكندرية 1987
- 11- روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989
- 12- بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006
- 13- دونالد كيسو-جيرري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005
- 14- خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980
- 15- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف :قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 1999
- 16- محمدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة ، ط 1 1992،
- 17- سويلم محمد. أساسيات الادارة ,كلية التجارة. جامعة المنصورة.مصر 1992

- 18- صالح الزرق، عطا اله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997
- 19- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998
- 20- محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية – أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991
- 21- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008
- 22- محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006
- 23- محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000
- 24- عبد المقصود دبيان، " أساسيات محاسبة التكاليف"، دار الألفاء، الجزائر، 1999
- 25- رايح حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000
- 26- عبد الحكيم كراجة، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2001
- 27- عبد الناصر نور وعليان شريف، " محاسبة التكاليف لصناعية"، الرذن، دار المسيرة للنشر، 2002
- 28- بويعقوب عبد الكريم، " المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004
- 29- نواف كنعان، القيادة الإدارية، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ،
- 30- حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- 31- سكيانة بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012
- 32- سلهى علي، بحوث العمليات، المنظمة العربية للعلوم الادارية ,1972.
- 33- سعيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف القاهرة 2003
- 34- سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر 2010
- 35- سليمة طبايبية وسعيدة بورديمة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر.
- 36- سليمان قداح، " محاسبة التكاليف النموذجية"، سورات، 1976
- 37- شريف، علي الشرقاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983
- 38- علي شريف ، مدخل المنظمة في تحليل العملية الادارية، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر 2001

39- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996

40- . فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000

41- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية ج1، دار المحمدية العامة 2000

42- وليد الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000

المدخلات العلمية في التظاهرات العلمية

دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية

2016 – 2017

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

الكتب باللغة الفرنسية

1- Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005

الملخص:

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتنسيق و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدد الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في الفهم و التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية و جب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التنسيق و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدي

وظائف المحاسبة التحليلية. تركز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن و ضمان الاستمرارية في السوق، و تتمثل الوظائف في الوظيفة التسجيلية. الوظيفة التحليلية. الوظيفة الرقابية. الوظيفة التحفيزية.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية و هي عبارة عن عملية اختيار بديل عن عدة بدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من معلومات، و تعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها و إنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار و ذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي.

و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة يحب عليه إتباع ما يلي :

1-مراحل إتخاذ القرار: مرحلة جمع المعلومات. مرحلة التعميم. مرحلة الاختيار.

2- خطوات إتخاذ القرار: اكتشاف طبيعة المشكلة. تحديد البدائل. تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة. اختيار البديل. تنفيذ القرار و مراقبة و تصميم نتائجه.

ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهج مسهل لإتخاذ القرار

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

تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية. استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:

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

تلكلمات المفتاحية :

المحاسبة التحليلية .اتخاذ القرار.التكاليف .المؤسسة الاقتصادية