



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في  
العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي  
دراسة ميدانية على مستوى مجمع متيجي

تحت إشراف الأستاذة :

\* براهيم سعاد

من إعداد الطالبة :

\* الأحول حسنية

الصفحة	الإسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
مقررا	براهمي سعاد	استاذة مساعدة	مستغانم
رئيسا	جلولي نسيم	دكتورة	مستغانم
مناقشا	درقاوي أسماء	دكتورة	مستغانم



# الإهداء

- إلى من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون .
- إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي حفظه الله .
- إلى الجد والجدة العزيزين .
- إلى إخوتي الحاج ، عبد الحق
- إلى كل أعمامي وعماتي وخالي وخالاتي وباقي أقاربي .
- إلى رفيقتي وأختي " دحمان أسماء "
- إلى رفيقة الدرب " شرقية روبة "
- إلى كل الأصدقاء وكل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد .
- إلى زملاء الدراسة من الطور الابتدائي إلى الجامعي خاصة طلبة الماستير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير .
- إلى كل من علمني ولو حرفا في مشواري الدراسي .
- إلهم جميعا أهدي هذا العمل .

الطالبة : الأحول حسنية

# الشكر

الحمد لله الذي وفقنا ومنحنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل.

يشرفنا أن نتقدم بفائق التقدير والاحترام والشكر إلى أستاذتي ومؤطرتي براهيمى سعاد  
الذي لم تبخل علي بإرشاداتها وتوجيهاتها

كما نتقدم بالشكر لإدارة قسم المحاسبة و مالية

وإلى موظفي مجمع متيجي

وبالأخص مهدي موسى على مجهوداته التي بذلها معي لمساعدتي

إلى جميع أساتذتنا الذين أشرفوا على تكويننا خلال المرحلة الجامعية

الأحول حسنية

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية	( 1 - 1 )
37	جدول توضيحي للفروقات بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	( 2 - 2 )
45	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	( 3 - 2 )
48	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	( 4 - 2 )
49	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة	( 5 - 2 )
75	توزيع الأعباء الثانوية على أساس مفاتيح التوزيع	( 6 - 3 )
76	ايجاد قيمة الإدارة و الصيانة	( 7 - 3 )
76	تكلفة الإنتاج في قسم التقنية	( 8 - 3 )
77	تكلفة الإنتاج في قسم التغليف للفرينة ذو وزن 25 كلغ	( 9 - 3 )

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	( 1 - 1 )
37	العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	( 2 - 2 )
39	توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة الإنتاج	( 3 - 2 )
41	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	( 4 - 2 )
53	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	( 5 - 2 )
65	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	( 6 - 3 )
67	الهيكل التنظيمي المطاحن الكبرى الطهرة	( 7 - 3 )

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	التشكرات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة المحتويات
1	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري</b>	
5	تمهيد
6	المبحث الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي
6	المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني ومراحل انجاز النظام المحاسبي المالي
9	المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي
10	المطلب الثالث: أهداف و مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي
12	المبحث الثاني : مكونات النظام المحاسبي المالي
12	المطلب الأول : الإطار التصوري و المعايير المحاسبية
15	المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة وحسابات المجمع و المدمجة
16	المطلب الثالث: الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بنظام المحاسبي
22	المبحث الثالث : النظام المحاسبي المالي و تحديات تطبيقه
22	المطلب الأول : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير محاسبة الدولية
25	المطلب الثاني: الجديد في النظام المحاسبي المالي
26	المطلب الثالث: تحديات و صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي
31	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية</b>	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
33	المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
35	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية
36	المطلب الثالث: الإنتقال من المحاسبة العامة الى المحاسبة التحليلية
39	المبحث الثاني: الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية
39	المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة
42	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

## قائمة المحتويات

48	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة وغير مباشرة
50	المبحث الثالث: الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية
50	المطلب الأول: طريقة التكاليف المعيارية
52	المطلب الثاني: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
58	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المستهدفة
62	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة ميدانية على مستوى مجمع متيحي	
63	تمهيد
64	المبحث الأول : : تقديم المؤسسة
64	المطلب الأول: تعريف بمجموعة متيحي
66	المطلب الثاني : تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى الظهرة
69	المطلب الثالث :سياسة المؤسسة وأهدافها
70	المبحث الثاني : : دراسة مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة
70	المطلب الأول: تقديم منتجات المؤسسة محل الدراسة
70	المطلب الثاني : آليات تحديد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسة
73	المطلب الثالث : تحديد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتجات
78	خلاصة الفصل
79	الخاتمة العامة
81	قائمة المراجع
83	الملاحق
الملخص	

تشهد اليوم المؤسسات الجزائرية على غرار المؤسسات العالمية نمو متسارع في مؤشراتهما الاقتصادية على الرغم من التقلبات التي عرفها الاقتصاد الوطني خصوصا بعد انتقاله من مرحلة الاقتصاد المخطط إلى مرحلة اقتصاد السوق، والتي تعتبر بمثابة النقلة أو القفزة النوعية نحو الازدهار الاقتصادي وسعيها الى الإنضمام في منظمة التجارة العالمية وذلك لتكون قوائمها المالية او مخرجاتها بصفة عامة تكتسي الطابع الدولي ومن اجل ذلك غيرت نظامها المحاسبي (المخطط المحاسبي الوطني) الى نظام المحاسبي المالي الجديد الذي بدا العمل به ابتداء من جانفي 2010 ، ومن أهم الأدوات المستعملة في ذلك التسيير الذي يعد من أحد العناصر الاقتصادية الهامة في أي مجتمع فهو المرآة العاكسة لأي تنمية اقتصادية من خلال استعمال التقنيات أكثر فعالية لتدفق الأموال والتحكم في المواد والاستخدامات المؤسساتية العمومية، ألا وهي المحاسبة التي تعتبر الركيزة الأساسية والدعامة الأولى لتسيير المؤسسات المتنوعة النشاطات الكثيرة و الطموحات.

فإذا نظرنا إلى المحاسبة العامة نجد انها مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات و التكاليف و بالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لمعرفة وتحليل كامل النشاط الذي تمارسه المؤسسة.

فأصبحت المحاسبة التحليلية أداة من أدوات المهمة في الوحدات الاقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية في المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الاقتصادية.

ومن هنا يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

وللإجابة على الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية؟ ما هي اهم الطرق المعاصرة التي تتبناها؟

ما هو الأثر المرتقب من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؟

• الفرضيات :

المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات

تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق و التقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة

تطبيق النظام المحاسبي الجديد وحده غير كفيلا باقامة نظام للمحاسبة التحليلية

### • أهمية الدراسة :

استعراض النظام الحاسبي المالي الجديد بمختلف جوانبه واستنتاج اهم التطورات التي جاء بها النظام نظرا للوضعية التي تعيشها معظم المؤسسات الاقتصادية يستدعي الامر إلى ضرورة التحكم في تكاليفها وتحديدتها والحصول على اقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من اجل اتخاذ مختلف القرارات.

### • أهداف الدراسة :

هدف البحث معرفة المحاسبة التحليلية اهم الطرق التي تتبناها وفقا للاستراتيجية التي تتبعها للوصول بالمؤسسة إلى الامثلية.

التعرف على المحاسبة التحليلية اهدافها ووظائفها ودورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة .  
استخدام المحاسبة التحليلية بالطريقة المثلى يمكن المؤسسة ويساعدها على معرفة الأخطاء وتقليل من الانحرافات خاصة في ظل التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال .

### • حدود الدراسة :

اقتصرت الدراسة على مؤسسة إنتاجية صناعية تتمثل في مؤسسة متيجي

كما تناولنا النظام المحاسبي الجديد ونظام المحاسبة التحليلية .

### • دوافع اختيار الموضوع :

يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية واخرى ذاتية

الأسباب الموضوعية : اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية و اداة ضرورية لإضهار الدورة الحقيقية للمؤسسة.

معرفة مدى استيعاب المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي الجديد و الأثار المصاحبة لعملية تطبيقه.

الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.

الأسباب الذاتية :

حب التطلع على هذه التقنية وسعيا لتحكم فيها

الشعور بأهمية وقيمة الموضوع في المؤسسات الجزائرية

طبيعة التخصص "المحاسبة المالية"

• صعوبات الدراسة :

أثناء القيام بهذه الدراسة واجهتنا الصعوبات التالية :

قلة المؤسسات المستخدمة للمحاسبة التحليلية .

قلة الدراسات السابقة حول هذا الموضوع.

عدم الحصول على المعلومات بقدر كافي في المؤسسة محل الدراسة .

• منهج البحث :

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي نظرا لطبيعتها الإقتصادية والمالية وذلك في نظام المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى النظام المحاسبي الجديد .

• هيكل البحث :

لإجابة على الإشكالية المطروحة ومحاولة اختيار صحة الفرضيات قمنا بانجاز هذه المذكرة حيث قسمناها إلى ثلاث فصول .

في الفصل الأول النظام المحاسبي المالي الجزائري والذي قسم إلى ثلاث مباحث فالمبحث الأول تناولنا مدخل الى النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني ومراحل انجاز النظام المحاسبي المالي ماهية النظام المحاسبي المالي أهدافه ومزاياه أما المبحث الثاني تناول مكونات النظام المحاسبي المالي والمبحث الثالث النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه .

الفصل الثاني اهتم بدراسة المحاسبة التحليلية وذلك عبر ثلاث مباحث المبحث الأول تناول مفاهيم حول المحاسبة التحليلية أهدافها وكيفية الانتقال من المحاسبة العامة الى المحاسبة التحليلية . المبحث الثاني

تطرقنا فيه إلى الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية و المبحث الثالث حول الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية .

الفصل الثالث خصص هذا الفصل لإجراء د راسة ميدانية على مجمع متيجي حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة ثم إلى الطريقة المطبقة في حساب تكاليفها وقد تمت الدراسة من خلال الإشارة إلى تقديم وحدة الإنتاج ودراسة تطور تكلفة الإنتاج .

# الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي الجزائري

## تمهيد :

لقد باشرت الجزائر بالعديد من القوانين ، حيث تم اصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة تم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 والخاص بالنظام المحاسبي المالي وهذا بهدف تقريب ممارسة المحاسبة الجزائرية إلى ممارسة الدولية ، حيث عملت على التوحيد المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية و الذي اصبح ساري المفعول به ابتداء من 1 جانفي 2010 دخل حيز التنفيذ النظام المحاسبي المالي الذي يدعى المحاسبة المالية .

من خلال هذا التمهيد سنتطرق إلى :

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي و تحديات تطبيقه

## المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي ليلاقي الاحتياجات الوطنية ويتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك منذ بداية العقد الماضي على ان صدر القانون 07/11 في 25/11/2007 متضمنا النظام المحاسبي المالي من اجل ان ينظم المحاسبة الوطنية .

## المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني ومراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

### 1. المخطط المحاسبي الوطني

ظهر المخطط المحاسبي الوطني PCN عام 1975 لتعويض المخطط الفرنسي العام PCG واصبح ساري المفعول بداية من 1976/04/01. ولقد أعتمد في تصميم هذا المخطط على النموذج المبسط ، أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية ، مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين .

- أ. أهداف المخطط المحاسبي الوطني : ويهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى تسهيل :
- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى : تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
  - عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
  - مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية و الخارجية).
  - مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط .
  - مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب .
- ب. أسباب الانتقال من المخطط إلى النظام : ترجع أهم الأسباب التي دفعت إلى التفكير في تغيير المخطط وإنشاء النظام إلى :<sup>1</sup>
- التوجهات الاقتصادية الجديدة .
  - العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي .
  - الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية التي تتادي بالتوحيد و التقارب على مستوى القوائم المالية .

اضافة إلى اسباب متعلقة بقصور المخطط المحاسبي الوطني تتمثل فيمايلي :

- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية بالجزائر.
- عدم استجابة الميزانية المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني لأغراض التحليل المالي .
- طريقة تقييم بعض العناصر، لا تعكس الحقيقة بسبب اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة.

و أسباب أخرى تتمثل في :<sup>2</sup>

- عدم تحديد الهدف من القوائم المالية ومستعملي المعلومة المحاسبية من طرف معدي المخطط المحاسبي الوطني أي ضعف دقة المعلومة المالية لمختلف مستعمليها .

<sup>1</sup> جمال عمورة، الإهتلاكات وتدهور القيم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية ،جامعة البلدة، 16 ، 17 و 18 نوفمبر 2009، ص2 .

<sup>2</sup> الشريف ربحان ، فارح زهوية ، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية ، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 21/22 نوفمبر 2007 ، ص6.

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق مما فيه أدى إلى العدول في عنه أغلب المؤسسات.
  - أمر بإتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون ( كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن مشروع المحاسبة التحليلية لم يظهر للوجود إلى اليوم.
- ولكونه لم يجبر المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، فإن المؤسسة الجزائرية قد أهملت تقريب هذه الأداة الفعالة. وواقعها الحالي يشهد على ذلك، إذ يوجد عدد قليل من المؤسسات الجزائرية من هي قادرة على تحديد أسعار تكلفتها.

## 2. مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

قبل التطرق إلى مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد، نعرف الهيئة المسؤولة عن انجازه .

### أ. مجلس المحاسبة الوطني (CNC) :

تم إنشاؤه في 25 سبتمبر 1996 بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 ، وهو يعتبر بمثابة جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك وهيئة مؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية مختص في عملية التنسيق المحاسبي في مجال البحث والتوحيد المحاسبي، والتطبيقات المرتبطة بها، ومختلف الصلاحيات المحددة في المادة 03 من مرسوم الأحداث :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليماتها .
- فحص وإبداء الآراء و التوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة .
- اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي .
- إنجاز الدراسات والتحليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة .
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه .
- المساهمة في تطوير و متابعة تطور المناهج، النظم والأدوات المحاسبية على الصعيد الدولي.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية.
- إصلاح النظام المحاسبي .
- تحديث المخطط ، تكييفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة الناتجة عن تحول المحيط الاقتصادي .
- الإجابة عن الاستشارات المقدمة من خلال الآراء و التوصيات .

يتكون هذا المجلس من 23 عضو إضافة إلى الرئيس و نائب الرئيس، حيث يتكون من ممثلين عن الإدارة (مختلف الهيئات الرقابية، والوزارات والهيئات الرسمية) ، ممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية. ويتم تعيين أعضائه بناء على قرار من وزير المالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بناء على اقتراح من الإدارات ، المؤسسات أو الهيئات الأصلية التي ينتمون إليها عدا رئيس مجلس المنظمة الذي يعتبر عضو دائم بتلك الصفة.

ويتكون هذا المجلس من 08 لجان تتمثل في :

- لجنة المحاسبة العمومية والوطنية
- لجنة المبادئ و المعايير المحاسبية
- لجنة البناء والأشغال العمومية
- لجنة الهيئات المالية

- لجنة الطاقة والمناجم
  - لجنة الإعلام الآلي و المحاسبة
  - لجنة الفلاحة والصيد و الري
  - لجنة لتشغيل، السياحة والخدمات
- تقوم اللجان بعدة مهام من بينها تحديث المخطط المحاسبي الوطني استنادا لمعايير المحاسبة والتطبيقات المحاسبية الدولية ، حيث أوكلت هذه المهمة لمجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات .

#### ب. أهم مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي :

لقد بدأت اللجنة عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من سنة 2001 ، ممولة من طرف البنك الدولي ، حيث مرت هذه العملية بثلاثة مراحل أساسية كمايلي :<sup>1</sup>

**المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية. في نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاث خيارات :

- الإبقاء على المخطط الوطني وإدخال بعض الإصلاحات عليه ليتماشى مع التغيرات الجديدة.

- ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- تغيير شكل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي و مبادئ وقواعد جديدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

وقد اتفقت في الأخير على الخيار الثالث ثم . انتقلت إلى المراحل الموالية .

**المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة ولقد شملت:

- التعريف بالإطار التصوري .
  - مدونة حسابات وقواعد عمل الحسابات.
  - التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، والإيرادات .
  - نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية .
- المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي مالي جديد.

#### المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي

##### تعريف النظام المحاسبي المالي

حسب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، و حسب المادة رقم 03 يعرف على أنه "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية و تصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاحته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>2</sup>.

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص خصائص المحاسبة المالية كمايلي:

<sup>1</sup> شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، الجزائر ، 2008 ، ص 15-14  
<sup>2</sup> القانون رقم 07/11 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الصادر ب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، 2007

- نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية
- معلومات يمكن قياسها عدديا
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة كيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية

### المطلب الثالث: أهداف و مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

#### 1 أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من النظام المحاسبي المالي الجديد، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية: <sup>1</sup>

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية
- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات
- جعل القوائم المحاسبية و المالية واثق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدول
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافتها
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق
- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم

<sup>1</sup> آيت محمد مراد، أبحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف " ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، الجزائر ، 13- 15 أكتوبر 2009 ، ص7.

- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية
- يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول
- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط

## (2) مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

- لاشك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا التي يمكن ذكر البعض منها فيمايلي:<sup>1</sup>
- يقترح حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني
  - يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالات مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية
  - إعطاء أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة
  - توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات
  - تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية
  - جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية
  - تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .

<sup>1</sup> سامية فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص30.

## المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي

إن أي نظام مهما كان يرتكز على العديد من الأركان من أجل قيامه والنظام المحاسبي المالي يرتكز على ستة أركان أساسية سوف نتناولها في هذا المبحث إنطلاقاً من الإطار التصوري وما يحتويه والمعايير المحاسبية ، تنظيم المحاسبة والحسابات المجمعّة والمدمجة ، الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، تغيير التقديرات والطرق المحاسبية .

### المطلب الأول : الإطار التصوري و المعايير المحاسبية

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية و معايير محاسبية و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات ، الاستمرارية في الاستغلال ، القابلية للفهم ، الدلالة، المصدقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية ، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .

يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار<sup>1</sup>.

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل الأصول، الخصوم المنتجات و الأعباء و مجال التطبيق و المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية ، كما يحدد طرائق تقييم وحساب عناصر الأصول، الخصوم ، المنتجات والأعباء، بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها<sup>2</sup>.

### ❖ الإطار التصوري

يمكن اعتبار الإطار التصوري حسب FASB أنه عبارة عن " نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها ، تؤدي معايير فنية ، وتبين طبيعة ، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية ، ، حيث تمثل الأهداف ، النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكلاً بطريقة جيدة "

### أ. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

<sup>1</sup> القانون رقم 07/11 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، 2007.

<sup>2</sup> شعيب شنوف، ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة ، العدد رقم 05، 2008.

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي ، أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بما عدا الأشخاص الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

وتتمثل فيما يلي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة لا تتعدى رقم أعمالها و مستخدميها و نشاطها الحد المعين بمسك محاسبة مالية مبسطة.

### ب. مبادئ النظام المحاسبي المالي

- (1) **المصدقية:** أي تكون المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية معدة وفق طرق و أساليب علمية ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.<sup>1</sup>
- (2) **إستمرارية ( مواصلة) الإستغلال:** ونعني من خلال هذا المبدأ أن القوائم المالية تسلم على أساس فكرة أنها ذات نية في مواصلة النشاط والإستغلال أو على الأقل في إعتقادها أنها تتوقع مواصلة الإستغلال وليس القصد هو إنهاء صفقة وينتهي الإستغلال بعدها إذا إلا كان التوقف عن النشاط غير متوقع وطارئ لأسباب مالية أو إقتصادية.<sup>2</sup>
- (3) **التكلفة التاريخية:** يعني هذا المبدأ التقييمات المتعلقة بالعمليات المالية حيث يجب أن تكون بمبالغ الصفقة تاريخ حدوثها وليس بمبالغ معاد تقييمها لسبب أو آخر فهنا تفقد المحاسبة مصداقيتها من الوضوح والدقة .
- (4) **محاسبة التعهد :** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق ( الحقوق المحققة ) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، و تظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به .
- (5) **الدلالة :** يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها و ذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية.
- (6) **قابلية الفهم :** يقصد بذلك قابلية البيانات للفهم من قبل المستخدمين . يفترض توفر مستوى معقول من المعرفة لدى المستخدمين. كما يجب عدم استبعاد المعلومات عن المسائل الهامة لو حتى كانت معقدة نسبيا.<sup>3</sup>
- (7) **قابلية المقارنة :** ويقصد به إمكانية المقارنة عبر الزمن لنفس المشروع و إمكانية المقارنة بين المشروعات وكذلك الثبات في أسس القياس والعرض، الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وتغييراتها وأخيرا عرض القوائم المقارنة للسنوات السابقة.
- (8) **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني(Prééminence) :** بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية المعروفة فإن النظام المحاسبي المالي إعتد هذا المبدأ الجديد الذي يقر

<sup>1</sup> كريم جودي ،نظام محاسبي مالي للحد من الاختلاسات والفساد بالجزائر، مقالة من شبكة الإعلام العربية، على الموقع ، <http://www.haheet.com/show-news.aspx?mid=266638pg=38>

<sup>2</sup> نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، ج01 ، مؤسسة الفنون المطبعية بسكرة، الجزائر، 2009.

<sup>3</sup> آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص6.

مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الموقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني ، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل عقود الإيجار- تمويل - ضمن عناصر الميزانية.<sup>1</sup>

❖ **ثانيا : المعايير المحاسبية : تحدد المعايير المحاسبية :<sup>2</sup>**

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة أدناه:<sup>3</sup>

**أ. تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يلي :**

- التثبيتات العينية و المعنوية .
- المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ.
- التثبيتات المالية .

**ب. تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يلي :**

- رؤوس الأموال الخاصة .
- الإعانات.
- مؤونات الأخطار.
- القروض و الخصوم المالية الأخرى .

**ت. تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم و المحاسبة فيما يأتي :**

- الأعباء .
- المنتجات .

**ث. تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي :**

- تقييم الأعباء و المنتجات المالية .
- الأدوات المالية .
- عقود التأمين .
- العقود طويلة المدى .
- العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير .
- الضرائب المؤجلة .
- عقود إيجار- تمويل .
- امتيازات المستخدمين .

**المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة وحسابات المراجعة و المدمجة**

<sup>1</sup> شعيب شنوف ، ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05 ، 2008 ، ص 62-63 .  
<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 .  
<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 ، الجريدة الرسمية ، العدد 27 ، 28 مايو 2008 .

- ❖ **تنظيم المحاسبة :** حسب ما في جاء مشروع النظام المحاسبي المالي :
- المحاسبة أن يجب تحترم مبدأ الحيطة والحذر، واجبات المسك، المصدقية والشفافية في عملية المسك، المراقبة ، عرض وتبادل المعلومات التي تعالجها.
  - تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.
  - حسب التشريع الجديد يجب جرد الأصول والخصوم مرة واحدة في السنة على الأقل سواء كان ذلك بواسطة الجرد المادي أو فحص الوثائق المحاسبية.
  - التسجيلات المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، حيث كل عملية تسجيل محاسبي مجراه يكون في حسابين على الأقل، واحد مدين والآخر دائن.
  - أن يجب يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثباتية مؤرخة.
  - على كل وحدة اقتصادية مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد مع وجود أحكام خاصة بالنسبة للوحدات الصغيرة جدا. وتستطيع الوحدة الاقتصادية مسك دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجات هذه الوحدة، ويتم تركيز التسجيلات على اليوميات المساعدة شهريا في دفتر اليومية.
  - يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة عشرة ( 10 ) سنوات .
  - يمكن للوحدة الاقتصادية مسك المحاسبة يدويا أو بواسطة نظام معلوماتي .

#### ❖ الحسابات المدمجة والحسابات المدمجة

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات. يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات أنها على كيان وحيد .

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج .<sup>1</sup>

تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، أن دون توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنتشر حسابات مركبة لو كما تعلق الأمر بكيان وحيد .

#### المطلب الثالث: الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بنظام المحاسبي

##### ❖ الكشوفات المالية

كل كيان يقع ضمن نطاق تطبيق هذه اللائحة ( النظام المحاسبي) يتولى سنويا إعداد قوائم مالية. القوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشتمل على :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة 1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008، ص73.

- الميزانية .
- حساب النتائج .
- جدول سيولة الخزينة .
- جدول تغير الأموال الخاصة .
- ملحق تحديد القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات إضافية تخص الميزانية وجدول حسابات النتائج .
- تنتج الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

## أ. تقديم الكشوف المالية

### 1. الميزانية :

تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم التصنيف فيها حسب المصدر و الغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الإستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية .

تصنف الميزانية بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم . وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول .

#### 1.1. الأصول:

- التثبيات المعنوية .
- التثبيات العينية .
- الإهتلاكات .
- المساهمات .
- الأصول المالية .
- المخزونات .
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة ( أعباء مقيدة سلفا) .

#### 1.2. الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر في ( حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى .
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
- خصوم الضريبة مع ( تمييز الضرائب المؤجلة)
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة ( منتوجات مثبتة مسبقا)
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية

### 2. حساب النتائج :

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية . ولايأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة .

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 ، الموافق ل 26 يوليو 2008 ،قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ، لجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص 22 .

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :  
الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال .
- منتجات الأنشطة العادية .
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة .
- المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية .
- المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية ( منتوجات وأعباء ) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل من سهم الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

### 3. جدول سيولة الخزينة :

جدول تدفقات الخزينة هو " تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة . ويعتبر كجدول قيادة يد في القمة الإستراتيجية ( الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب أو منه النمو وغيرها " <sup>1</sup> يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية :

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال ( الأنشطة التي تتولد عنها منتجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)
- تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار و تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل ( أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض) .

في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد تم استحداث جدول خاص ببيان التدفقات والهدف من هذا الجدول ما يلي:

- توفير المعلومات بشأن استخدام السيولة في المؤسسة .
- يعتبر أساسا يرجع إليه المستعملين لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال .

### 4. تغيير الأموال الخاصة :

<sup>1</sup> يوسف قريشي و إلياس بن ساسي ، التسيير المالي دروس و تطبيقات ، الأردن ، دار وائل 2006 ، ص204 .

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية . المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛ -تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة ( الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

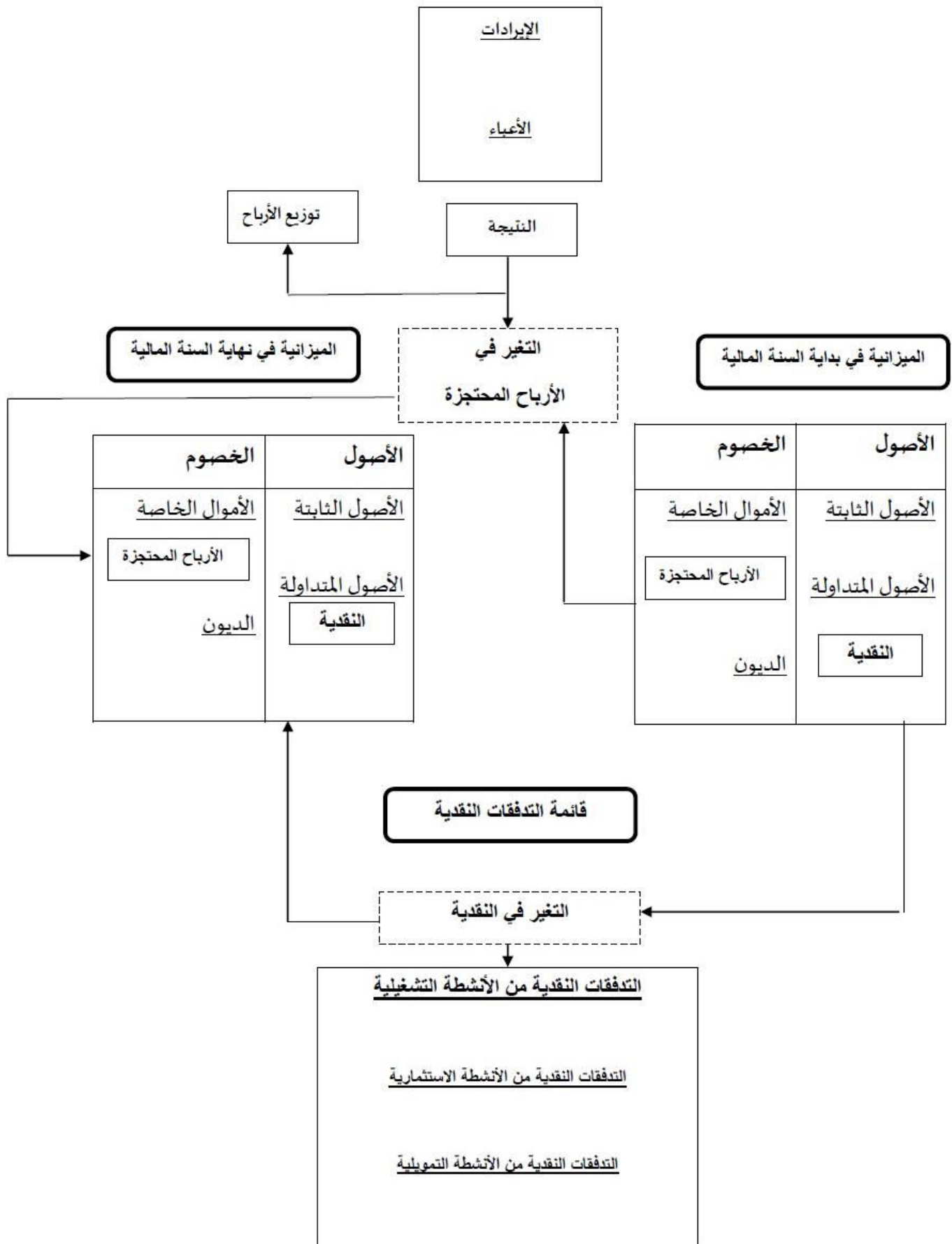
#### 5. ملحق الكشوف المالية :

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعاً أو هامة كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية ( المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعلومات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيرتها : طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيية تعتبر الإيضاحات مرفقة للقوائم المالية لا جزء يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم .

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (1-1) : العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.

## ❖ مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي<sup>1</sup>:

- الصنف الأول: حسابات رأس المال.
- الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية .
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: حسابات المالية.
- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

اما الأصناف 8 ، 0 و 9 يمكن للمؤسسات استعمالها في بحرية التسيير من خلال المحاسبة التحليلية، وفيمايلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها :

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، حيث تسجل الأموال الخاصة في ح/10 و ح /11 وما يتفرع عنها، أما القروض طويلة الأجل تسجل في ح /16 و ح/17 وما يتفرع عنها .
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادية وذلك كمايلي :

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 ، الموافق ل 26 يوليو 2008 ،قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ، لجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص 44 .

- قيم ثابتة جارية
- أسهم وحقوق
- أسهم مالية أخرى
- قيم معنوية
- قيم مادية
- أصول ثابتة تحت الإمتياز
- تسجل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع .
- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق .
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، وإضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات من له لما أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق .
- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط .

### المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي و تحديات تطبيقه

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية ، كما سنتطرق إلى أبرز العناصر الجديدة التي تم ذكرها في النظام المحاسبي المالي ومختلف طرق القياس والتقييم المحاسبية الجديدة والتي لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني .

#### المطلب الأول : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير محاسبة الدولية

- من خلال تناولنا للمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي نلاحظ وجود العديد من النقاط المشتركة بينهما ، والتي تؤكد صلة SCF بالمعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر المرجع الأساسي والاسترشادي لهذا النظام .
- ولكن رغم هذا فلا يمكن القول بالتوافق الكامل بينهما، إذ توجد هناك بعض الفروقات هي :
  - يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة بالبنوك والتأمينات، وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم، وهو إجراء تسمح به وليس إجباري في المعايير الدولية .
  - المعايير الدولية يسهل تطويرها من طرف مجلس المعايير المحاسبية تبع المستجدات، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت .
  - حسب المعايير الدولية يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول والخصوم بينما في SCF فيطبق فقط على الأصول .

والجدول التالي يوضح لنا بعض المقارنات :

الجدول رقم (1-1) : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

النظام المحاسبي المالي	معايير المحاسبة الدولية	البيان
خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومجال تطبيق و سير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم .	تهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، و كيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	الإطار المحاسبي
تتكون من الميزانية ، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة.	تتكون من الميزانية ، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول جداول الأموال الخاصة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	القوائم المالية
يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية ، في بعض الحالات : القيمة الحالية القيمة المحققة القيمة العادلة.	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية القيمة الحالية ، القيمة القابلة للتحقيق؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة القيمة العادلة	تقييم القوائم
تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحياة .	حسب المعيار المحاسبي 37 تقيم حسب تكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها .	القيم الثابتة المادية
لا تؤخذ يعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، و يكون ذلك وفق الاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات	تعالج ب : (1) أن تكون في فائدة المؤسسة (2) أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	الإيرادات
يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها	تقديم جدول تدفقات الخزينة

<p>تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية</p>	<p>تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة للالتزامات الايجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيم الحالية</p>	<p>عقود الإيجار "التمويل"</p>
<p>تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع إقتصادية مستقبلية أما تكاليف التطوير تبقى ضمن الأصول لمنافع الإقتصادية المستقبلية.</p>	<p>تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.</p>	<p>تكاليف البحث التطوير</p>

المصدر : عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية " دراسة حالة النظام المحاسبي المالي"، رسالة ماجستير ،جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص 213-214.

### المطلب الثاني: الجديد في النظام المحاسبي المالي

#### ❖ العناصر الجديدة المدرجة في القوائم المالية :

هناك العديد من العناصر الجديدة تم التي إدراجها ضمن الكشوف ( القوائم) المالية ، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية :

أ. **العقود طويلة الأجل** : تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة ( سلع) أو خدمة ( خدمات) تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات . وتدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية في تمت إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية ( نسبة الإنجاز). وهذا ما يتوافق مع المعيار ( IAS11 ) المتعلق بعقود الإنشاء .

ب. الضرائب المؤجلة : هي عبارة عن مبلغ ضريبية عن الأرباح قابل للدفع ( ضريبة مؤجلة خصوم ) أو قابل للتحويل ( ضريبة مؤجلة أصول ) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج. ولقد تم التطرق في SCF للضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار (IAS12) ضرائب الدخل المؤجلة .

ت. عقود الإيجار: وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، ولقد تم التطرق لذلك في المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار. وتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعدما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج.<sup>1</sup>

ث. الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة : ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته. ولقد عالجها المعيار (IAS27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج الأعمال . في المقابل ستجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد وصعوبة في تكيف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة وتقييم الأداء ، خاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول وخصوم، وأرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط وإنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية، بنوك.<sup>2</sup>

#### ❖ الجديد في القياس والتقييم المحاسبي :

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها:<sup>3</sup>

أ. القيمة الحقيقية : وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية ( التامة).

ب. قيمة الإنجاز الصافية : وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع .

ت. القيمة المحيئة: وهي التقدير الحالي للقيمة نقيالحم للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

<sup>1</sup> شعيب شنوف ، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، الإشكاليات و التحديات ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010 ، ص 4 .

<sup>2</sup> كنوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06 ، ص 299 .

<sup>3</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 ، الموافق ل 26 يوليو 2008 ، قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ، لجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 .

مما سبق، أن نجد الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، يتجسد في التوجه نحو مسايرة الاقتصاد الوطني مع الاقتصاد العالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة في هيكله هذا النظام .

### المطلب الثالث: تحديات و صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

#### ❖ تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، أن غير هذه الخطوة غير كافية لا وقد تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها :

#### 1. على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد:

- أ. **القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي** : ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنا فقط .
- ب. **القانون التجاري** : ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها في أنها حالة إفلاس ويجب تصفيته، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم لا أن تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاوله نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الإجتماعي .
- ت. **التشريعات الضريبية** : إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي الجديد، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها ( حسب رأيهم) تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهلاك بغير الطريقة المقررة لديها ( حساب الإهلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة ) .
- ث. **القانون المنظم لسوق الأوراق المالية** : ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية

<sup>1</sup> نور الدين مزياني ، المعليير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية : مقومات و متطلبات التطبيق ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد ، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010 ، ص 11-12 .

بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدولية العربية ( سوريا، الأردن، الكويت...) ، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، فلا ثم ومن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

## 2. على مستوى المؤسسات الاقتصادية

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفاء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية. وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة إهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة " نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة"<sup>1</sup>.

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية . بالإضافة إلى إما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

## 3. على مستوى التأهيل العلمي والعملية

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وذلك ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق .

### أ. تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبية التالية:<sup>2</sup>

- المحاسبة العامة : فتجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص12

<sup>2</sup> شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، الإشكاليات و التحديات، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد ، المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010 ، ص 11 .

- المحاسبة المعمقة : يجب تكييفها مع معايير النظام المحاسبي المالي
  - المحاسبة الخاصة : يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية
  - التحليل المالي : وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة
  - المحاسبة التحليلية : إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات
- ب. إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات : يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية .

#### 4. على مستوى الإعلام

للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط أية مع معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وأثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى يوم أو دراسي) ، دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>.

#### ❖ صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي و المالي و من الصعوبات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم<sup>2</sup> :

- إن النظام القديم تأصل و تجذر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء و الأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه .
- تدريب المحاسبين و الخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة و أتقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد ، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير لأجل تغييرها.
- العديد من الخبراء و المحاسبين و الطلاب و الأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه .
- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة و جدا غير متنوعة، و العمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة .

<sup>1</sup> نور الدين مزياي، مرجع سبق ذكره ، ص13 .

<sup>2</sup> آيت محمد مراد ، أبحري سفبان ، مرجع سبق ذكره ، ص8-9 .

- النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصادقية و الشفافية في مختلف الكشوف و القوائم المالية و هو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، و هذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية و المؤسسات الجزائرية .
- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول و الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد .
- غياب الرابط بين المحاسبة و الجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة .
- غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

## خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل، نستنتج أن التغيرات المتتالية في الإقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى اقتصاديتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هناك عقبات في الوقت القريب ستصعب من تحقيق هذا الهدف، وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية .

# الفصل الثاني

المحاسبة التحليلية

تمهيد :

تفتح المحاسبة التحليلية بمفهومها الجديد آفاقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في مختلف المنظمات ومساعدتها في ممارسة مهام التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

ولقد أصبح المحاسب الآن على قمة التنظيم في كثير من الوحدات و الشركات الكبيرة و الرائدة ، بفضل ما يتوافر لديه من إمكانيات وما يؤديه من مهام وواجبات ، فهو على دراية وعلم بكافة ما يحيط بالتنظيم أو يجب أن يكون كذلك ، الأمر الذي فرض تجاوز بين واجبات المحاسب و مهامه مع وظائف الإدارة من تخطيط و رقابة و ما تتخذه من قرارات و لا شك أن دراسة أساسيات محاسبة التكاليف تتطلب بداية الوقوف على مفهوم التكلفة و إلقاء الضوء على دور كل من المحاسب و المدير في المنظمة و علاقة كل منهما بالآخر ، و إلى أي مدى يمكن أن يتداخل و كيف يمكن للمحاسبة أن تساعد الإدارة ، بالإضافة إلى علاقة محاسبة التكاليف بالتطورات الأخيرة في الإدارة و ملامح بيئة الإنتاج الحديثة من خلال تناول نظام التكاليف المدعم بالنشاط الإداري .

من خلال هذا التمهيد سنتطرق إلى :

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية

المبحث الثالث: الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية من ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي وضعت قواعدها ونظرياتها في الآونة الأخيرة إلا أن جذورها تمتد بعيدا في أعماق التاريخ بظهور الوعي بضرورة دراسة التكاليف قصد التحكم بها قدر الإمكان .

### المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

#### ❖ نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى <sup>1</sup>:

أ. المحاسبة التحليلية التقليدية : في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية

أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 ، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكالييفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ب. المحاسبة التحليلية المعاصرة : المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945 ، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها .  
تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي .

#### ❖ تعريف المحاسبة التحليلية

#### مفاهيم في المحاسبة التحليلية

لقد ألحقت بالمحاسبة التحليلية عدة تسميات فقد سميت بالمحاسبة الصناعية ومحاسبة التكاليف، رغم اختلاف التسميات، فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، ومنهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات، وتبقى

<sup>1</sup> ويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ، ص ، 7- 8 .

عبارة المحاسبة التحليلية صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها، فقد ذكر LASARY أن مرادفات المحاسبة التحليلية في محاسبة التكاليف وهي أيضا نفسها محاسبة التسيير .

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

ويفضل P . LAUZEL و H . BOUKUIN اطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير بدلا من المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير ، نظرا لأن المحاسبة التحليلية بعد أن عرفت تطورات و تأقلمت مع المحيط الاقتصادي المعاصر، أصبحت أداة لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المسير في اتخاذ القرارات سواء الحاضرة منها أو المستقبلية المحاسبة التحليلية هي الأكثر استعمالا وانتشارا، ولقد تعددت تعاريف مختلفة باختلاف مؤلفيها حول المحاسبة التحليلية غير أنها لم تختلف من حيث المضمون، حيث لم تكن تعريفات جامعة ولا مانعة من النقد.<sup>1</sup>

ومن أهم هذه التعاريف نجد :

**التعريف الأول:** يعرفها الدكتور شافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في جميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف التكاليف الخاصة بالنشاط، سواء كانت إنتاجية أو خدمتية بهدف قياس تكلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية" <sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر المختلفة الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى النتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلفة القرارات المتعلقة بنشاطاتها ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستويات سواء كان المستوى الإداري أو التنفيذي<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** إن المحاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقديم وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية ، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها بهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة ، فهي تعمل على تزويد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام .

<sup>1</sup> سعيد أوكيل و اخرون ، تقنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، 1991 ، ص12.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية الخامة ، الجزائر ، طبعة الثانية ، 1990 ، ص8.

<sup>3</sup> عبد الحليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مكتبة الإشعاع الفنية ، مصر. 1994 ظن ص208 .

**التعريف الرابع:** المحاسبة التحليلية ويطلق عليها البعض عبارة محاسبة التكاليف والبعض الآخر محاسبة الاستغلال وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية مراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) لإعادة النظر في آلية سير النشاط على مستوى محدد (أسبوع، شهر، ثلاثي.. الخ) قصد تقويم المنتج أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهة أخرى.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية

من المفترض أن تتكفل محاسبة التكاليف بتوفير البيانات اللازمة لأغراض الإدارة لإعداد التقارير والتخطيط ورقابة العمليات الجارية ، وبما أنها تستخدم في المنشآت الهادفة إلى تحقيق الربح و في المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ومن قبل تجار التجزئة ، ومنشآت الخدمات و المنشآت الصناعية فهي وسيلة الى تحقيق هدف معين ، لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تحقق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

##### أ. قياس تكاليف الأداء :

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي للوصول الأهداف التالية :

- تحديد تكلفة كل عنصر .
- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة .
- تحديد تكلفة كل المنتج أو نشاط .
- تحديد التكلفة الاجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

##### ب. الرقابة على عناصر التكلفة :

تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية و الاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج . وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها و السيطرة عليها .

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات ، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم ابلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة .

<sup>1</sup> أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر، 2002، ص 27 .

<sup>2</sup> غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، داروائل ، عمان ، 2003 ، ص 17 18

### ت. اتخاذ القرارات :

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير المجدولة ، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي :

- تحديد العلاقة بين التكلفة ، الحجم ، الربح .
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الإستمرار به .
- شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج .
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة .
- التوسع في خط انتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد .
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية .

تعتبر المشاكل سالفه الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة ، و التي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلبالبيانات التي توفرها محاسبة التكاليف .

### ث. إعداد الكشوف المالية :

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضاعة المباعة و التي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج و حساب المتاجرة وتستخدم بيانات التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام و الإنتاج تحت التصنيع .

### المطلب الثالث: الانتقال من المحاسبة العامة الى المحاسبة التحليلية

#### ❖ العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة :

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة العامة مصدر هام للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية الا أن هناك بعض الإختلافات والمتمثلة فيمايلي :

1. تستمد المحاسبة العامة معلوماتها من النظام المحاسبي المالي .
2. تستمد المحاسبة التحليلية و معلوماتها من المحاسبة العامة .
3. تهتم المحاسبة العامة بالعلاقات القانونية و المالية .
4. تهتم المحاسبة التحليلية بالظواهر الاقتصادية .
5. المحاسبة العامة و السعة الاستعمال ( كل الفئات ، المدير و العمال )
6. تصميم المحاسبة التحليلية بدورة الاستغلال و الوضعية المالية العامة للمؤسسة.

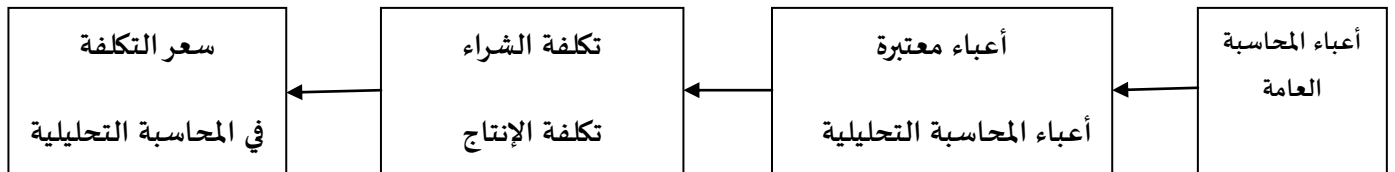
7. تهتم المحاسبة التحليلية بدورة الاستغلال فقط.
8. تهتم المحاسبة العامة بإعداد المركز المالي بالمؤسسة.
9. تهتم المحاسبة التحليلية بإعداد التقارير المختلفة الأنشطة.
10. تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد النتائج المالية العامة مرة واحدة في السنة.
11. تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحديث النتيجة لكل منتج يمكن تلخيص هذه الفروقات في الجدول التالي :

جدول رقم (2-2) : توضيحي للفروقات بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعية
اختيارية	إجبارية	من وجهة نظر القانون
اقل من سنة	سنة	الدورة المحاسبية
تفصيلية	مالية	من وجهة المؤسسة
حسب كل نوع منتج	إجمالية	طبيعة النتائج
الحاضر والمستقبل	الماضي	الأفاق
اقتصادية	مالية	الأهداف
داخلية و خارجية	داخلية	الوثائق الأساسية
مسير المؤسسة	الإدارة + الغير	المستعملون
سريعة و ملائمة	دقيقة	الأنظمة
مركز العمل الوظيفة حسب الإتجاه	حسب الطبيعة	تقييم الأعباء

المصدر: ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، تقنيات و مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، طبعة ثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1994 ، ص 12 .

الشكل رقم (2-2) :العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة



المصدر: ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

### ❖ مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية<sup>1</sup>

#### المرحلة الأولى : مرحلة جمع المعلومات

- أ. معلومات مستمدة من المحاسبة العامة .
- ب. معلومات مستمدة من المؤسسة العامة .
- ت. معلومات خاصة أخرى .

#### المرحلة الثانية :مرحلة التحليل :

في هذه المرحلة تقوم المحاسبة التحليلية بتنظيم و تحليل و تفسير المعلومات المتحصل عليها في المرحلة الأولى

#### المرحلة الثالثة : وهي مرحلة حساب التكاليف و تحميلها .

- أ. تحميل التكاليف حسب الوحدات المنتجة أو الطلبات .
- ب. تقوم على أساس الأقسام و الوظائف .
- ت. تقوم على أساس البيع و الشراء .
- ث. تحميل التكاليف على أساس ساعات العمل .

وبتجميع المراحل الثلاث السابقة الذكر تشكل نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

#### المرحلة الرابعة : وهي مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي ويستفاد من النظام في المجالات التالية:

- أ. اتخاذ القرارات .
- ب. البرمجة و التخطيط .
- ت. مراقبة التسيير .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 14

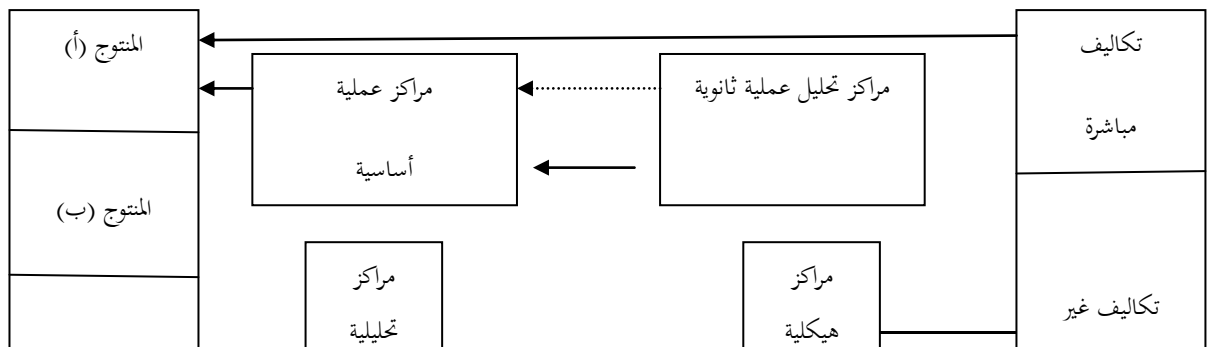
### المبحث الثاني: الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي و التي تطلب إحداث التغيير في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع اساليب تسيير و تنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال القرن الماضي ، ونجد من بين تلك الطرق طريقة الأقسام المتجانسة طريقة التكاليف الجزئية و طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة و طريقة التكاليف المعيارية .

#### المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة<sup>1</sup> :

❖ تقديم الطريقة : تحسب التكاليف الكلية بواسطة الأقسام المتجانسة التي ظهرت خلال ثلاثينات القرن الماضي بفرنسا و التي كان لها مجال واسع في التطبيق ، حيث اعتبرت أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف و أقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا ، وكذلك بالنسبة لسير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج ، حيث يتم تحميل كل التكاليف على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل و المعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد و العمل و الخدمات ، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة و التي تدخل مباشرة في حساب تكلفة المنتج المعني و أعباء غير مباشرة و التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتج إلا بعد توزيعه عن طريق أقسام محاسبية التي تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة للمنتج وذلك باستعمال وحدات قياس محددة كما يبينه الشكل التالي :

#### الشكل رقم (2-3) : توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة الإنتاج



<sup>1</sup> ناصر داداي عدون ، المة و تقنيات مراقبة التسيير ، مركز الدراسات والبحوث ، ص 38

المصدر: ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

من خلال هذا الشكل يتضح أن التكلفة الكلية تتكون من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة التي تشترك فيها مختلف المنتوجات وذلك بعد توزيعها فهذه الطريقة تسمح بمراقبة تكلفة المنتج واتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بالمنتوجات ، إلا أنها تعتمد في توزيعها التكاليف غير المباشرة على وحدات قياس أو عمل غير موضوعي وهذا من بين النقادات الموجهة لهذه الطريقة .

#### ❖ أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة<sup>1</sup>

1. الأسس: تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي :
  - أ. تحديد الأقسام : تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي ، لغرض تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر و تحميل التكاليف غير المباشرة .
  - فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات و المواد و التي يمكن التمييز بينها فيما يخص التكاليف بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات .
  - وتتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء ، الإنتاج ، التوزيع وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات الأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة ، الطاقة الإدارة ، وكثيرا من نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.
  - ب. تحديد مفاتيح التوزيع : يتم بذلك حسب طبيعة التكاليف وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج ، قيمة التموين ، كمية التموين ، قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال.....<sup>2</sup>
  - ت. تحديد وحدة العمل : إن تحديد وحدة العمل يعد عاملا أساسيا ، فبدونها لا يمكن توزيع التكاليف الغير مباشرة ، فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك ، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن ، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها :

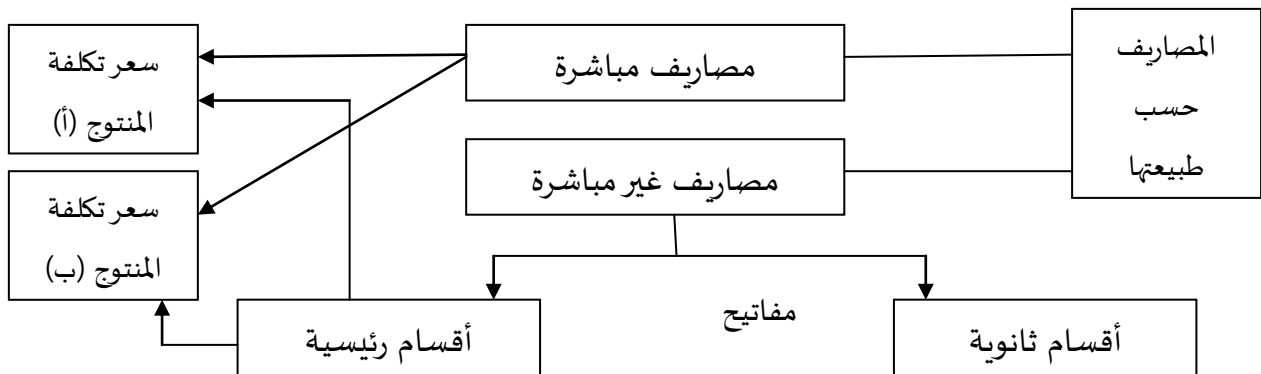
<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 40  
<sup>2</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 41

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة ، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ، ويتم قياسه ب(عدد ، وزن ، حجم ، مساحة ...)
  - ساعات اليد العاملة وساعات دوران الآلة .
  - مواد أولية مستعملة في قسم معين ، الوحدة النقدية مثلا: 100 دج من الأعمال ويمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي ذكرها أعلاه وفق تخصيص التكاليف المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة ، توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعة الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي ) ، توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات وأخيرا التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد التكاليف المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج .
2. المبادئ : بعد جمع التكاليف يتم تعيينها إلى أقسام إذا تم قياسها مباشرة من خلال الوثائق والمستندات أو أدوات القياس الأخرى كإذانات الخروج بالنسبة للمواد ، أو يتم توزيعها إذا لم تتمكن من قياسها مباشرة ، وذلك على أساس مفتاح التوزيع كتوزيع أعباء رئيس الأشغال في المؤسسة على أساس عدد العمال في كل قسم ، وهكذا يسمى اصطلاحا بالتوزيع الأولي ، وبعد تعيين وتوزيع التكاليف على الأقسام يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل قسم بهدف تحديد تكلفة كل قسم ، وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس وتتم عملية ترتيب الأقسام بمايلي :

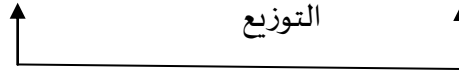
- أ. تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة
- ب. تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى .

وهكذا حق تحديد القسم الذي لم يقدم أي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى ، فيما يلي شكل يوضح طريقة الأقسام المتجانسة (بافتراض منتوجين)<sup>1</sup>

الشكل رقم (2-4) : مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص39



المصدر: رجال علي ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ، 1999 ، ص 51 .

### ❖ مزايا و عيوب طريقة الأقسام المتجانسة :<sup>1</sup>

#### 1. المزايا :

- أ. يتم في هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات ، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات .
- ب. إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج لوحد أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
- ت. مطابقتها بالأصول المحاسبية في تحديد النتائج واستخدامها في تقييم المخزون السلعي

#### 2. العيوب :

- أ. يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب بمجمل التكاليف ، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لدراسة الوضعية.
- ب. قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل و إلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالتكاليف المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة ، أي ليس له رابطة قوية دقيقة مع التكاليف غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل و اختيار وحدات العمل المناسبة .
- ت. لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط و بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل .
- ث. عدم القدم على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 39

## المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية :

### ❖ طريقة التحميل العقلاني.

1. تقديم الطريقة : تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة ، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي من خلالها معالجة التكاليف الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة ، وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية ، وا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية .
2. مبادئ طريقة التحميل العقلاني : تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى التكاليف المتغيرة ، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ، ومنه يتم حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا بضرب التكاليف الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) و الناتج يتم جمعه مع التكاليف المتغيرة و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة ، وهذا راجع إلى ربط جميع التكاليف بمستوى النشاط باستخدام مبدأ التكاليف المستغلة في هذه الطريقة وعند تطبيقها تكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني<sup>1</sup>.

أ. النشاط الفعلي = النشاط العادي : إن مستوى الفعالية يكون مساويا ل 1 يعني تحميل التكاليف الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق.

ب. النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية أكبر من 1، وفي هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة والفرق بين التكاليف الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعلية.

ت. النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية أكبر من 1، وفي هذه حالة المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من التكاليف الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في نقص النشاط وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

<sup>1</sup> سفيان بن بلقاسم و حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية و منهجية سعر التكلفة ، دار الأفاق ، ط 1 ، القاهرة ، 1998 ، ص28 .

كلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة  
كلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة صغيرة + الجزء  
المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلانيا. سعر التكلفة المحملة عقلانيا =  
كلفة الإنتاج المباح + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة  
عقلانيا.

#### ❖ مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني :

##### 1. المزايا :

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في زيادة النشاط ، وكل ذلك يوفر الإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على استغلال الطاقة وإعداد الموزونات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة بتحميلها بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة .
- نجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة .

##### 2. العيوب :

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات .
- عدم حل مشكلة توزيع التكاليف الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة .

#### ❖ طريقة التكاليف المتغيرة :

1. تقديم الطريقة : ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من طريقة الاقسام المتجانسة من استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة. وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (2-3) : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

البيانات	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال	×	100%
- التكاليف المتغيرة	×	% ×
- الهامش على التكلفة المتغيرة	×	% ×
- التكاليف الثابتة	×	% ×
- النتيجة	××	% ××

المصدر: ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص

. 39

يمكن تلخيص مفهوم وسير هذه الطريقة المعادلة التالية :

النتيجة: (سعر بيع الوحدة-التكلفة المتغيرة للوحدة)حجم المبيعات - مجموع التكاليف الثابتة

النتيجة: (سعر بيع الوحدة-التكلفة المتغيرة للوحدة)حجم المبيعات - مجموع التكاليف الثابتة

تعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق بها المؤسسة نتيجة صفرية ، أي أن الهامش الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة، ويتم تحديد عتبة المردودية، معامل المردودية، هامش الأمان كمايلي :

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

## 2. مبادئ الطريقة وأهميتها :

أ. المبادئ : إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة وفيما يلي تفصيل لذلك.

- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: أساسها أن التكاليف الثابتة ترتبط بالدورة الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل مباشرة لنتيجة الدورة وليس للمنتوج، فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف المتغيرة هي وحدها المحددة لتكلفة المنتوج<sup>1</sup>.

- طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: هي نفسها الطريقة الأولى إلا أن بعض التكاليف الثابتة يمكن تحميلها مباشرة لبعض المنتجات عندما تكون مرتبطة بها مباشرة، أما في باقي التكاليف الثابتة الأخرى فتحمل لنتيجة الدورة .

ب. أهمية الطريقة: تظهر 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 التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بتكلفته الحقيقية .

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير ، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، الجزائر 1995 ص 235 .

إن إمكانيات التقديرات المستقبلية ومقارنات الحالات المختلفة والسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج، وكذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع الوحدات المباعة أسعار المواد الأولية، وغير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة .

من خلال معادلة النتيجة المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف، أيضا إمكانية تصميم سيناريوهات المختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة السلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينهما وكيف يتم التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين ( في حالة وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة ) تحقق المؤسسة نقطة التعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك ( في حالة تعدد تشكيلة المنتجات ) حتى يمكن لها تعديل من الإستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلبي وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة، ويتم البحث عن أفضل نقطة التعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك بجعل 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، أدى حجم للمبيعات وأقصى مبلغ للتكاليف.

### 3. مزايا وعيوب الطريقة :

#### أ. المزايا :

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف

والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات الاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.<sup>1</sup>

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف

المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.

<sup>1</sup> عيوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، شعبة علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، دفعة 2009 ، ص 24 .

- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية في استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة الإنتاجية (...). بفضل استبعاد وتجنب التكاليف الثابتة وحساب التكاليف في المرحلة الأولى.

- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة.

#### العيوب :

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج.

- ملائمة استخدامها على المدى القصير.

- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر عن حقيقة كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

#### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

##### ❖ طريقة التكاليف المباشرة.

1. مبادئ الطريقة: يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جدا من التكاليف المباشرة مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى، تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة على اعتبار أن إحداث التكاليف المباشرة كان من أجلها ويتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتتمثل غالبا في المواد الأولية واليد العاملة وبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير المباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة. ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة، هذه الأخيرة يتم تحميلها بشكل إجمالي من الهامش على تكاليف المباشرة .

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة وتحديد مردودية وأهمية كل منتج وتتم العملية على النحو التالي:

الجدول رقم (2-4) : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة.

البيانات	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال	×	%100
- التكاليف المباشرة	×	%×
- الهامش على التكلفة المباشرة	×	%×
- التكاليف الغير مباشرة	×	%×
- النتيجة	×	%×

المصدر: ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

#### ❖ طريقة التكاليف غير المباشرة.

1. مبادئ الطريقة: انطلاقاً من مبدأ أن اعتماد طريقة ما يخضع لاحتياجات التسيير وإلى هيكلية التكاليف وسلوك عناصرها فإن المجال واسع للممارسين وخبراء التسيير في إيجاد طرق خاصة تعكس واقع التكاليف وسيرها في المؤسسة فنجد في بعض الحالات تطبيق نماذج لحساب التكاليف لا تعتمد على الإطلاق على الطرق المحاسبية المعروفة وهي التي تخضع للدراسات الاقتصادية الإحصائية التقنية، وعلى عكس طريقة التكاليف المباشرة فإن هذه الطريقة تعتمد على التكاليف الغير المباشرة في تحليلها للتكاليف ومقارنتها لمردودية المنتجات، حيث تشكل التكاليف الغير مباشرة النسبة الغالبة في مجموع التكاليف وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات يكون كبيراً، وتعتمد هذه الطريقة على مبدأ الفصل بين التكاليف الغير مباشرة والتكاليف المباشرة، فطريقة الأقسام المتجانسة إلا أن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، بحيث تكون معاكسة لها عند إعداد جدول حساب التكاليف فتبدأ بمعالجة التكاليف غير المباشرة وفق جدول توزيع التكاليف غير المباشرة مع الأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة.

ثم يتم تحميل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه من موارد لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج ومن هنا تبدأ دراسة المنتجات ومقارنتها من حيث استهلاكها الموارد وقدرتها على تحقيق هامش مرتفعة والعمل على تغطية كل التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج ويمكن أن تتم العملية وفق الجدول النموذجي :

الجدول رقم (2-5) : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة.

المنتجات	أ	ب	ج	المجموع	النسبة
----------	---	---	---	---------	--------

	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
رقم الأعمال	×	%×	×	%×	×	%×	×	%×
- التكاليف غير المباشرة	×	%×	×	%×	×	%×	×	%×
- الهامش على التكلفة غير مباشرة	×	%×	×	%×	×	%×	×	%×
- التكاليف المباشرة	×	%×	×	%×	×	%×	×	%×
- النتيجة	×	%×	×	%×	×	%×	×	%×

المصدر: ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

2. أهمية هذه الطريقة: تظهر أهمية هذه الطريقة من حيث مجال تطبيقها وموضوع تركيزها على تكاليف غير مباشرة والتي تشكل في وقتنا الراهن نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف نظرا لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة عموديا وأفقيا وامتدادها إلى خارج حدود المؤسسة سواء الفروع التابعة لها ضمن المجتمعات الاقتصادية أو الشركاء وعقود المناولة، وخاصة في مجال تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تعتمد على إنتاج منتجات متعددة مختلفة الأنماط وقليلة الكمية حسب طلبات السوق وتستعمل تجهيزات ذات تكنولوجيا عالية وحجم كبير من الاستثمار وعدة خدمات ووظائف مساعدة.

إن تطبيق هذه الطريقة يصلح للتحليل والحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على فهم الوضعية جيدا في جوانب متعددة وفي اتخاذ بعض القرارات بشأن تسعير المنتجات وتحديد المنتجات ذات المردودية، وكذلك فيما يخص زيادة الإنتاج أو إلغاء منتج ما وتعويضه بمنتج آخر جديد أو التوسع في إنتاج نوع معين من تشكيلة المنتجات الحالية وفق إتباع إستراتيجية التنوع.<sup>1</sup>

المبحث الثالث: الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية

المطلب الأول: طريقة التكاليف المعيارية

❖ أسس طريقة التكاليف المعيارية :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 26

تسمح هذه الطريقة بتحسين أداء المؤسسة في إطار التسيير التوقعي عن طريق مقابلة ما تحقق بالتوقعات وهذا بناء على إجراءات وعمليات تقنية ومحاسبية تعتمد على المعايير التي تمثل القواعد الأساسية والمرجع في تحديد التكاليف والموازنات المختلفة النشاط المؤسسة وترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة بفرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات وتعتبر هذه الأسس مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي:

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة محاسبية أو وفق معايير محددة.
  2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
  3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق تطور تقنيات ومعايير الجودة... الخ
- نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعملية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وان تكون مرنة و بحيث تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة. وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً على حسابات الفروق الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع<sup>1</sup>.
- أ. التكلفة النظرية (المثالية) : يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها، إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها يمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
  - ب. التكلفة المعيارية التاريخية (المثالية) : متوسط التكاليف تفرات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها مستوى أداء عادي، إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
  - ت. التكلفة المعمارية المقارنة : تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها لا تعد ممثلة بمعايير الإنتاج الحقيقي خاصة في حالة ضعف المنافسة.
  - ث. التكلفة المعيارية الجارية : تحدد في إطار الظروف التشغيلية السائدة، تتصف بالمرونة مراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

<sup>1</sup> سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، دمشق سوريا 1978 ، ص 153 .

- ج. التكلفة المعمارية الموقعة : تتحده في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة، وغالبا ما تتحدد وفقا أو بناءا على الموازنات المعدة في المؤسسة .
- ح. التكلفة المعيارية التقنية : يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.

#### ❖ مزايا وعيوب الطريقة:

##### المزايا<sup>1</sup>:

- تحديد فعالية وكفاية الأداء باعتبار أن الطريقة تسمح بإقامة رقابة على المسؤوليات .
- إمكانية إحداث تخفيضات على التكاليف .
- يمكن أن تكون قاعدة لتحديد أسعار البيع .
- تعتبر وسيلة مساعدة على التنبؤ بالنتائج المالية وإعداد الموازنات .

##### العيوب

- تشكيل المعايير للمستويات من النتائج صعبة التحقيق .
- يمكن أن تكون منمها للخطأ إذا كانت مبنية على أساس خاطئ .
- مراجعة المعايير يمكن أن يتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك .

#### المطلب الثاني: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

#### ❖ تقديم الطريقة:

حصل تطور في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج ( أنظمة وتقنيات الإنتاج، التسويق الجودة المنافسة ... ) وتوسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها وأصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف ومعالجة مشكلة عدم دقة تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة، فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق الكلاسيكية ( التقليدية )، وهي تعتبر طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، إلا أن استخدامها وانتشارها يحدث إلا خلال السنوات الأخيرة وظهورها كان بداية من سنة 1986 من خلال برنامج البحث المسعى بنظام إدارة تسيير التكلفة CMS الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات ومستشارين 1-CAM وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين بورتر ميلركوير، كابلن، والفرنسين لورنيو، ميدلر، ميفيليك ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة مترك بويينغ، جينرال أكتريك، كوداك ، فيليس... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها أندرسون، بيتمارويك ....

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ص 162

### ❖ الأسس والمبادئ :

من النتائج والمحاور الكبرى التي خلص إليها البحث CMS هو تصور فلسفة هذه الطريقة على أساس الأنشطة، بحيث النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وهو المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في استهلاك الموارد على أساس الأنشطة وليس على مفهوم سلسلة القيمة ليورتر في تحليل النشاطات .

لقد وجهت عدة انتقادات للطرق التقليدية لصعوبة معالجتها وتخصيصها للأعباء غير المباشرة ( عدم الدقة في التحميل ) ومما زاد من هذا التعقيد هو ارتفاع نسبة تلك التكاليف مع توسيع في النشاطات الصناعية وغير الصناعية داخل المؤسسة ( الصيانة ، بحوث السوق، الجودة و النقل ، التوزيع ... ) وهذا هو الباحث على تطوير أدوات المحاسبة التحليلية والبحث عن أداء يتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع والتسيير فكانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى مسميات التكلفة والأنشطة .

تعمل هذه الطريقة على تتبع التكاليف من خلال اعتمادها على مبدأ مسميات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، ويفضل خاصية دقة تتبع التكاليف يتم تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل التكاليف الغير مباشرة تتلائم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة، وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد وأسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار استخدام أهداف التكلفة لكل الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية وتعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشر أو التكاليف المباشرة بصفة عامة في التوزيع<sup>1</sup>.

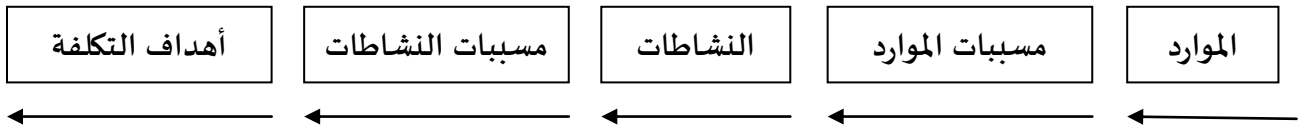
إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس المجمع للنشاطات الضرورية للحصول على مخرجات هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنهم، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى. |

### ❖ تخصيص الموارد:

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2000 ، ص 65 .

إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وكذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق إستهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (2-5) : مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ، ص 29

وفيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة :

- هدف التكلفة : يمكن أن نعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية: ( منتج ، خدمة زبون ، طلبية ، مشروع ... ) .
- الموارد : هي كل العناصر التي يتم استهلاكها للإنتاج والبيع والمتعلقة بالتكاليف.
- النشاط : هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: ( وقت قوة عمل ، آلات ، معلومات ... ) .
- مسببات التكلفة : هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها التكاليف ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد .
- مسببات الموارد : هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات .
- مسببات النشاطات : تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

❖ المحاسبة بالأنشطة : تعتبر محاسبة إستراتيجية و أداة قيادية للإستراتيجية .

1. محاسبة إستراتيجية : المحاسبة بالأنشطة ليست طريقة جديدة لحساب التكاليف فقط فهي كذلك أداة خاصة بنمذجة وظيفة المؤسسة، المحاسبة بالأنشطة تساعد في القيادة الإستراتيجية في الاتجاه

الذي يسمح للمؤسسة بضمان التحكم في عوامل مفاتيح النجاح وتطبيق طريقة (ABC) لها نتائج على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2. مفهوم الإستراتيجية : هذا المفهوم موجود منذ زمن بعيد في الأدبيات العسكرية، المؤثرة في فكرة مواجهة العدو أما في التسيير فالمسعى الإستراتيجي يتضمن ثلاث مراحل :

أ. التحليل الخارجي: أو تحليل المحيط الذي يتعلق بدراسة أسس نزوع أو اتجاهات المحيط إي الفرص والتهديدات المؤثرة في مختلف مجالات النشاط الإستراتيجية التي تقوم عليها المؤسسة وهذه المرحلة هي إجابته عن السؤال التالي: إلى أي مدى تستطيع المؤسسة الوصول؟

ب. التشخيص الداخلي: هو الذي يكشف نقاط القوة والضعف في المؤسسة التي تمكنها من إختيار إستراتيجيات على قاعدة الكفاءة المميزة لها ( الميزة التنافسية )، وهذا التشخيص يجب عن السؤال التالي: هل بإمكان المؤسسة الوصول؟.

ت. المعلومة الإستراتيجية: هي معلومات حساسة ( سريعة التأثير)، تساعد المؤسسة على التكيف مع محيطها | المتغير، يجب التدقيق في ملاحظة معطيات المعلومة، المعلومة الإستراتيجية تتضمن أساسا ثلاث عناصر ضرورية لصياغة واستعمال الإستراتيجية :

- تحليل القوى التنافسية ( الزبائن، الموردين، المنافسين، المنتجات البديلة الحيوية، نضج القطاع ... ) .

- تحليل الثروة المستهلكة ( المحددة بالتكاليف).

- تحليل الثروة المنتجة ( المحددة بالقيمة )

ث. الاختيارات الإستراتيجية: يتم اختيار الإستراتيجيات مع الأخذ بالحسبان تحليل المحيط، و التشخيص الداخلي للمهمات والأهداف طويلة الأجل، وتتعلق هذه المرحلة بالإجابة عن السؤال التالي: إلى أين يمكن وصول المؤسسة؟

3. أداة نمذجة: المحاسبة بالأنشطة ليست طريقة جديدة لحساب التكاليف فحسب، بل تعطي إعداد جديد لوظيفة المؤسسة، وتسمح بتصوير المؤسسة كمجموعة للأنشطة التي تنشأ العوامل المسببة للتكاليف، من أجل أحسن تحكم في التكاليف.

4. أداة قيادية للإستراتيجية : المؤسسة تشغل أنشطتها ضمن التجزئة الإستراتيجية المختلفة لكل تجزئة بوجود عامل أو عدة عوامل مفتاحية للنجاح ، نظام القيادة يجب أن يسمح للمؤسسة بضمان التحكم في عوامل النجاح .

أ. مسببات الأداء : المسبب أو المولد لتحليل الأداء الذي يعتبر المرحلة الرابعة في توسع الإستراتيجية " تحليل أداء النشاط يرجع إلى بحث الأسباب، أي كل العوامل التي لها تأثير على هذا الأداء " ( أجل أو تكلفة أو نوعية ) لهذا النشاط، هذه العوامل المسببة تلعب دورا أساسيا في التسيير بالأنشطة، التي تسمى مسببات الأداء (مسببات التكلفة) "مسببات نوعية" أو مسببات الأجل. مسببات الأداء يمكن أن تساعد مؤشرا قيادية الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة .

ب. لوحات التحكم: هذه العبارة تترجم فكرة الرقابة والأمن عند القيادة، توجد تصاميم مختلفة للوحة التحكم وحسب المحتوى، هذه مصدر المعلومة المؤقتة زمتا. يمكن عد وملاحظة أربعة تصاميم للوحة التحكم :

- لوحات التحكم المالية التي تغذيها دورة المعلومات المحاسبية بشكل أساسي لا غير.
- أنظمة المعلومات المؤتمنة.
- تركيب مراقبة الميزانية، تدعى أحيانا لوحة التحكم.
- لوحات التحكم في التسيير، ليس من أجل الإجابة عن كل الأسئلة لكن لتحديد عدد معين من المعايير الخاصة المطابقة للمسؤوليات والمشاكل الأساسية.
- لوحة التحكم تكون أداة تسيير أكثر مرونة من أنظمة المعلومة المؤتمنة مما يقلل التكلفة وأجال التركيب التي لا تمكن غالبا التوافق مع حاجات وإمكانيات المنظمات الصغيرة والمتوسطة.

❖ مراحل تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة : تتطلب محاسبة تكاليف الأنشطة أن يقوم المحاسب باتباع أربع مراحل<sup>1</sup> :

1. تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد : تحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج ، ويجب اختيار الأنشطة التي تكون أكبر أثر على التكاليف .

2. تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف : على سبيل المثال نشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد أوامر الشراء، ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل، ومن العوامل المسببة للتكاليف :

أ. علاقات سببية : يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة ، وهذا اختيار مثالي، لكن صعوبته ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينها وبين موضوع التكلفة .

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، كمال الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، مصر ، الدار الجامعية الجديدة ، 2002 ، ص 97 .

ب. المنافع التي يمكن الحصول عليها : يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة، بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.

ت. اختيار الأساس الملائم والمعقول: على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف خمسة أنشطة قد تم توزيعها فإن تكاليف النشاط السادس يمكن أن توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الخمسة الأولى.

3. تحديد معدل تكلفة الوحدة من العامل المسبب للتكاليف : على سبيل المثال، بالنسبة لشراء المواد، يمكن أن يكون معدل عامل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء .

معدل التكاليف غير مباشرة المحددة مسبقا = التكاليف غير مباشرة المقدرة / الحجم المقدر لأساس

.....

وتطبق هذه المعادلة لجميع التكاليف غير المباشرة : صناعية، إدارية، توزيع أو غيرها.

تخصيص التكاليف للمنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل: على سبيل المثال: بضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أو أمر الشراء من المادة (س) خلال شهر معين لقياس تكلفة نشاط الشراء لهذه المادة (س) خلال الشهر المعين.

#### ❖ الآراء و الإنتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة :

1. الآراء : يوجد الكثير من الآراء التي ترى مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها :
  - يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقارير مختلفة عن تكاليف المنتج.
  - تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام، أو على أساس المؤسسة كوحدة.
  - توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج، تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها
  - تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط، وتتعرف مقدما على عوامل التكلفة (مسبباتها، التي تراقب تكاليف الإنتاج، وعلى إدارة الإنتاج أن تراقب عوامل التكلفة (مسببات التكلفة).
  - تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكثر تفصيلا ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.

- يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة، والإنتاج والتسويق والإدارة و آخرين من غير المحاسبين
- قياس مقدار ما أستخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المنشأة.

## 2. الانتقادات :

- إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير النظام التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب، والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة .
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .
- إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تردد في استخدامه.
- إن أهم انتقاد يتعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
- إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع، ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.
- كما أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفا للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي ميرا مقنعا لعدم التطبيق الكامل لهذا النظام أو لقصور تطبيقه .

## المطلب الثالث: طريقة التكاليف المستهدفة

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير وتجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف

مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

### ❖ مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة :

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

#### 1. تعريف نظام التكلفة المستهدفة :

التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف<sup>1</sup>.

ويقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية :

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

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

#### 2. أصل نظام التكلفة المستهدفة :

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

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

#### 3. مبادئ التكلفة المستهدفة :

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ثناء علي القباني ، إدارة وتحليل الربحية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 475

- السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
- التركيز على العمل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل ) أكبر من تكلفتها.
- التركيز على مرحلة التصميم : في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.
- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

#### ❖ الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة :

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة، والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع . وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح}$$

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

1. تحديد سعر البيع المستهدف : يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.
2. تحديد الربح المستهدف : يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

<sup>1</sup>ثناء علي القباني ، إدارة وتحليل الربحية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 355

3. تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة.
4. تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة : تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.<sup>1</sup>

#### ❖ تقييم نظام التكلفة المستهدفة :

##### 1. مزايا نظام التكلفة المستهدفة :

- تتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها الأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها:<sup>2</sup>
- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين .
  - تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة .
  - يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛ يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل .
  - الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة .
  - بعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة .
  - تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية للتحليل، وبذلك تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية.

<sup>1</sup> أيمن الشنقيطي و عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص355

<sup>2</sup> راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير جامعة باتنة ، 2008، ص 59 ، 60

- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والريح .
  - تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات
2. حدود نظام التكلفة المستهدفة :

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي :<sup>1</sup>

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

عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية فيدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج .

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

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

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

<sup>1</sup> راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 60 ، 61

### خلاصة الفصل الثاني :

من خلال دراستنا لأهم طرق المحاسبة التحليلية الكلاسيكية منها و المعاصرة فإننا نستنتج أن كلا من الطرق لها خصائص و طريقة عمل تستخدمها في حساب مختلف التكاليف و كل طريقة تختلف عن الأخرى من حيث الخصائص و كيفية العمل و هذا ما يعطي كل طريقة ميزة خاصة بها و بما أنه يوجد مزايا لهذه الطرق فإنه يوجد عيوب و لكن هذه العيوب يمكن تجاوزها و لا يمكن تجاهلها و بالتالي ننصح كل مؤسسة تستخدم طريقة من طرق المحاسبة التحليلية بأن تعرف كيف تتجاوز هذه العيوب و لا تقوم بتجاهلها .

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

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

- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة.

# الفصل الثالث

دراسة ميدانية على مستوى مجمع  
متيجي

تمهيد :

بعد الذي تناولناه في الفصلين الأولين من هذا البحث تطرقنا إلى العديد من الجوانب النظرية لنظام المحاسبي المالي الجديد و نظام المحاسبة التحليلية ، وللحصول على دراسة واقعية قمنا بتدعيمها بهذه الدراسة التطبيقية وذلك لإبراز مدى مطابقة بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الصناعية

الجزائية و هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات و المتمثلة في " مجمع متيجي " ، بمستغانم بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين ، يتضمن المبحث الأول تقديم المؤسسة الدراسة ، أما المبحث الثاني فيشمل الطريقة المعتمدة لتحديد التكاليف النهائية لمنتجات المؤسسة .

من خلال هذا التقديم سنتطرق إلى :

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة

المبحث الثاني: دراسة مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المطلب الأول: تعريف بمجموعة متيجي

مجموعة متيجي تتخصص اليوم في مجال الصناعات الغذائية ، وتضم عدة شركات هي :

المطاحن الكبرى للظهرة ( GMD ) :

مطحنة جد متطورة ، متخصصة في إنتاج مختلف أنواع الدقيق ، السميد و الكسكسي من قمح منتقى بعناية فائقة .

مطاحن السيق :

مطاحن للدقيق ( الفرينة) و السميد تمتاز بقدراتها التخزينية العالية .

الوكالة المغاربية :

شركة لاستيراد المنتوجات الزراعية .

معمل نشاء مغنية :

مؤسسة تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية ، لاسيما النشاء .

بالإضافة إلى :

شركة النقل MTM :

هي المتواجدة بالمطاحن الكبرى بمستغانم.

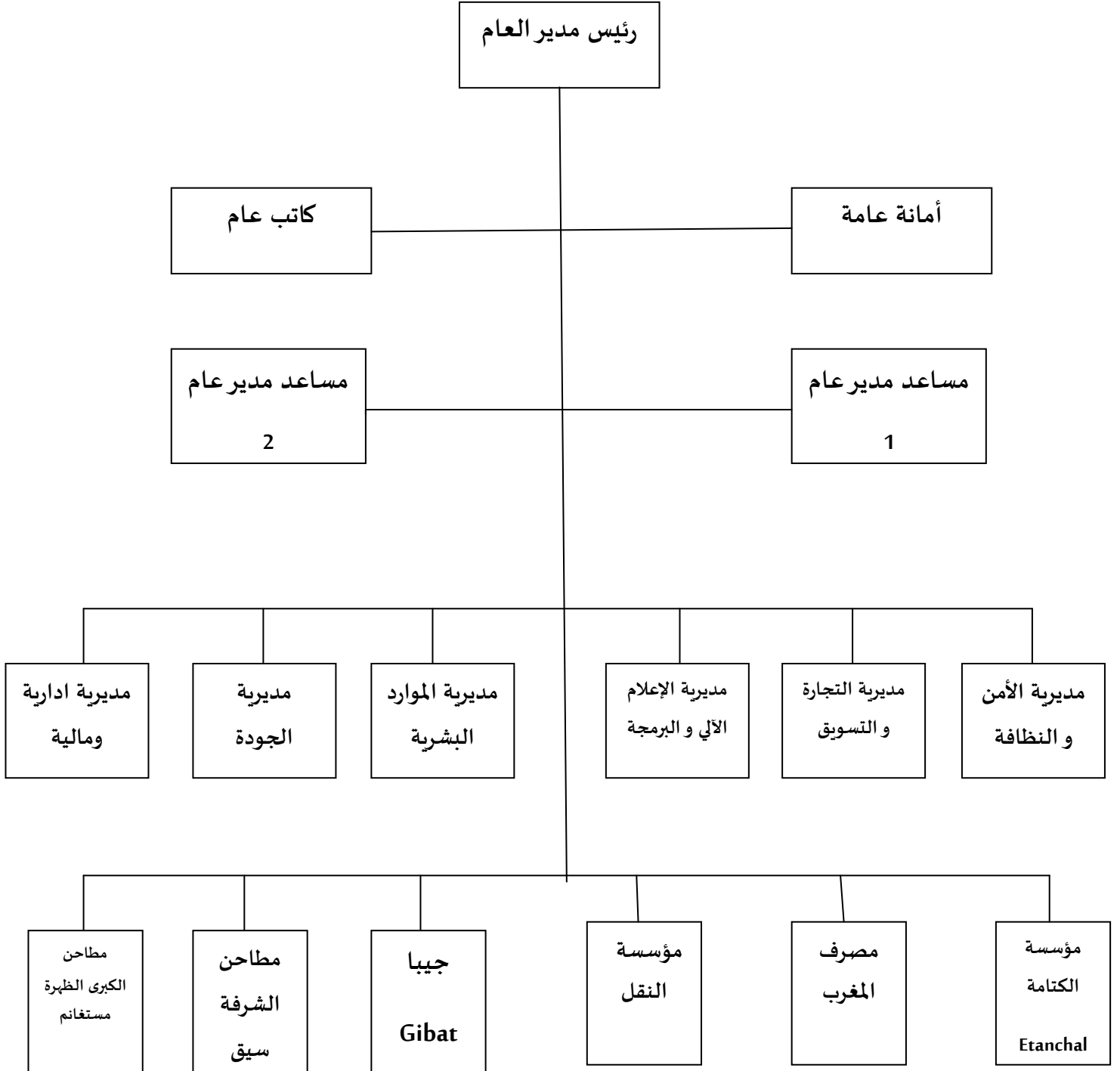
أسس السيد متيجي حسين المجموعة الصناعية التي تحمل اسم متيجي واذ ولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعة الغذائية تحت اسم الوكالة المغاربية , وقد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في الجزائر وحتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة و تتبع دقيق للأسواق العالمية .

ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة أكثر بالاستثمار في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2001 تسمى المطاحن الكبرى للظهرة , هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد والكسكسي و شبيس من احدث طراز, يتمتع بقدرة تحويل هائلة كما أن منتوجاته ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أهم و اكبر المجمععات الصناعية في البلاد .

ومع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض - سيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة وهما:

مصنع النشاء مغنية ومطاحن السيق , وذلك في إطار الخوصصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة .

الشكل رقم (3-6): الهيكل التنظيمي للمؤسسة :



## المصدر: المصلحة التجارية للمؤسسة

## المطلب الثاني: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة

المطاحن الكبرى للظهرة كقطب هام في الصناعة الغذائية ووظفت وسائل بشرية وتقنية هامة جعلتها اليوم من بين اكبر المطاحن في الجزائر.

المطاحن الكبرى للظهرة تأسست من طرف المدير العام « متيجي », وبدأت في أشغالها في فبراير 2002 برأس مال قدره 1000.000.000 دح، وفي 13 مارس 2002 تفضل رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة بتدشين المؤسسة وهي شركة ذات أسهم .

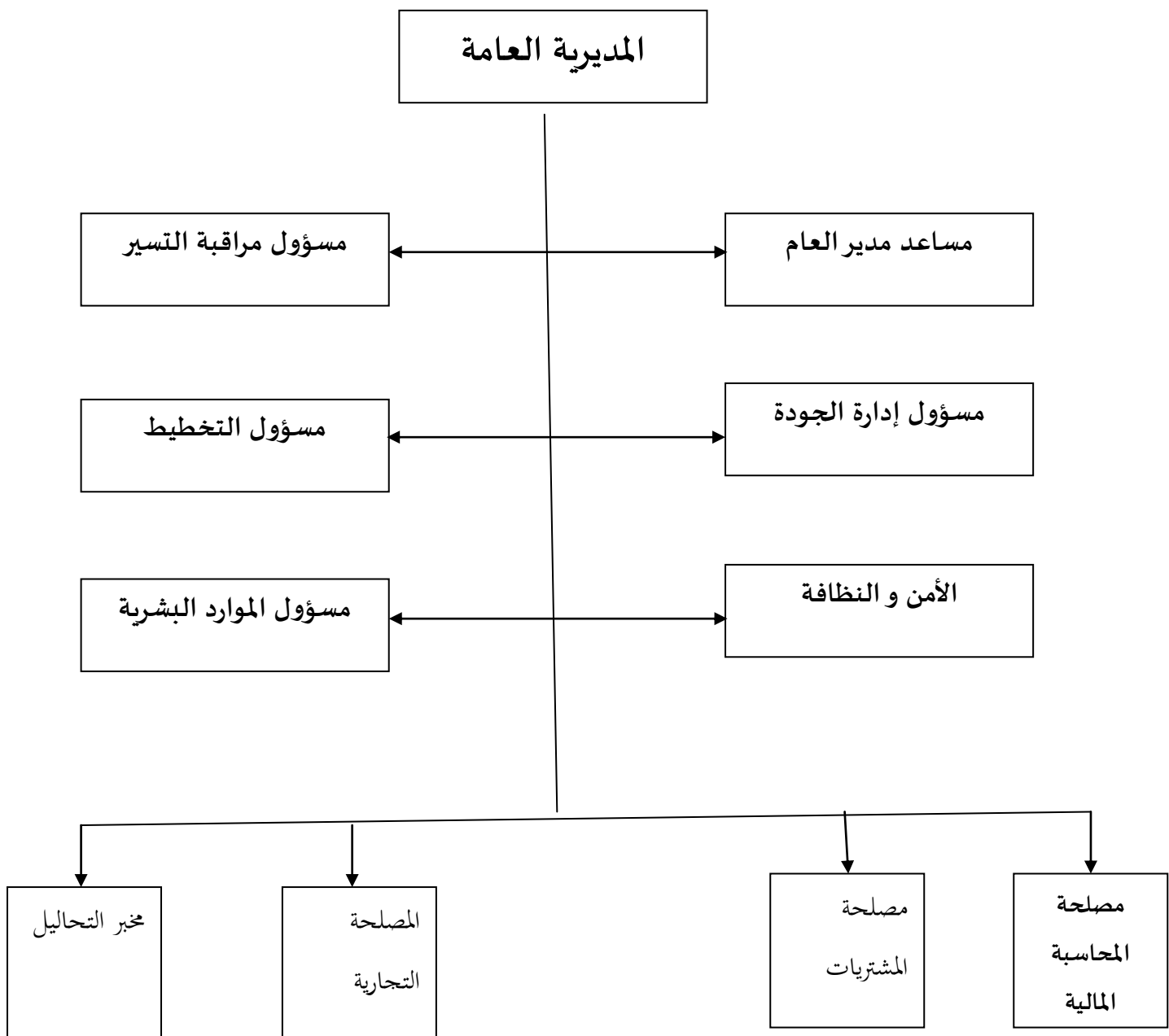
تقع في الغرب الجزائري في مدينة مستغانم, توظف أكثر من 400 عامل, مسيرين من طرف فريق متعدد الخيرات ذو حيوية و كفاءة عالية ,كما تتميز بالتركيز على التوعية الطبيعية لمواردها الأولية والمحافظة على البيئة من خلال جميع عمليات تحويل القمح اعتمادا على خبرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح , بإنتاجها المركز خاصة على الدقيق و السميد ، وهي تغطي قسما كبيرا من حاجيات الغرب الجزائري في هذه المنتوجات مع الطموح للوصول إلى تزعم السوق الوطنية ثم التصدير إلى بلدان إفريقيا .

1- التسمية:الإطار القانوني : المطاحن الكبرى للظهرة هي مؤسسة ذات أسهم ( SPA )

2- المنطقة الجغرافية : تقع غرب ولاية مستغانم على الطريق المحوري لصلامندر , وهي تبعد عن وسط المدينة ب 5 كلم .

3- وحدات المؤسسة : مطاحن الكبرى للظهرة تشغل مساحة مقدرة 3000م<sup>2</sup> مجزأة بين حناح إداري الذي يشمل المسؤولين على الإنتاج, و بناية أخرى للإنتاج موزعة إلى قطاعات من وظائف مختلفة بدون حواجز فيما بينها .

الشكل رقم (3-7): الهيكل التنظيمي المطاحن الكبرى الظهرة :



## المصدر: المصلحة التجارية للمؤسسة

## شرح الهيكل التنظيمي (GMD):

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو وصف مختلف هياكل المؤسسة, التي تتمثل في مختلف أطراف الإدارة المتخصصة .

المديرية العامة : دورها هو تحديد الغايات الإستراتيجية الهامة ، وضع الوسائل المادية قيد التوظيف ، الاستماع إلى رأي الزبائن ، تشجيع تنمية شركة تجارية ، تأمين المنافسة التجارية في السوق ، وضع هيكل تسيير النوعية ، تطوير مؤهلات العمال باستمرار ، أي تقوم بالتخطيط ، التنظيم التوجيه والرقابة .

## مسؤول مراقبة التسيير:

تسيير النوعية ،

استشارة ، مساعدة و مراقبة الأولويات و الطرق غي تسيير و التغيير و استعمال الوسائل الناجعة (النوعية الوسيلة و الطريقة ) لوصول إلى نتائج مثالية .

مسؤول التخطيط : تسيير مجمل أجنحة المؤسسة و علاقتها مع التسويق .

## مسؤول الجودة :

## النظافة و الأمن :

إدارة الأمن والنظافة: مهمتها دراسة المؤسسة من الناحية الأمنية و الحفاظ على نظافتها

رئيس خدمة الأمن و الصيانة : دوره مراقبة عمل العمال الذي يصل عددهم إلى 25 شخص .

## مسؤول الموارد البشرية :

رئيس مصلحة تسيير العمال : دروه يتبع وضعية العمال في المجال المهني و الاجتماعي

وضع آليات تشريعية و قانونية المطبقة للعمال .

تتبع و مسك يومي لحركة العمال .

ضبط ملفات العامل و الموظفين .

-تطبيق القرارات في مجال استخدام تكوين و تقدير مسابقات .

تقديم معلومات إحصائية متعلقة باستخدام التكوين لتقدير مؤهلات العمال .

مخبر التحاليل :

المخبري : ويتمثل دوره في مراقبة المادة الأولية و الإنتاج حتى النهاية.

المعتمد : و درره هو مراقبة المادة الأولية .

المصلحة التجارية : يهتم بتأسيس وتطبيق السياسة التجارية للمؤسسة .

مصلحة المشتريات : دورها شراء و تزويد المطاحن بالمادة الأولية .

مصلحة المحاسبة و المالية :

تهتم بتطبيق السياسة العامة للمؤسسة في المجال المالي و المحاسبي , وتهتم بتمويل هياكل البنية الأخرى بالوسائل الضرورية لضمان السير الحسن لها

المطلب الثالث :سياسة المؤسسة و أهدافها

1. سياسة المزيج التسويقي :

- المنتج : قامت المؤسسة بتنوع في منتجاتها دقيق بسكويت ، دقيق الرفيع ، السميد الرفيع الخشن ، السميد الرفيع الدقيق ، السميد العادي ، السميد العادي الصنف الأول ، النخالة رواسب المطاحن .
- السعر: تحقيق نسبة عالية من المبيعات وذلك بالبيع لتجار الجملة و الموزعين المعتمدين و الزبائن بسعر مختلف ويتم حسم عند الشراء كمية كبيرة من المنتجات .
- الترويج : عن طريق الإعلان التلفزي ، اللافتات الإشهارية و الملصقات .
- التوزيع : موزعين معتمدين ، تجار الجملة ، الزبائن ، المراكز التجارية و تجار التجزئة .

التحليل :

من أجل تحقيق المؤسسة لأهدافها سعت إلى خلق مزيج تسويقي متكامل يشمل كل العناصر الضرورية من أجل التنوع في الإنتاج و تعتمد في حساب السعر إلى جني بعض الأرباح لتحريك الدورة الإقتصادية للمؤسسة

كما تعتمد على سياسة الإتصال وذلك باستعمال كافة وسائل الإعلام المتاحة.

2. أهداف المؤسسة :

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

#### المبحث الثاني : : دراسة مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة

سنطرق في هذا المبحث الى دراسة الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بلاخذ منتج لان هذا المجمع يستخدم طريقة الأقسام المتجانسة وهذا لتمكننا من عملية المقارنة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لمنتجاتها .

#### المطلب الأول: تقديم منتجات المؤسسة محل الدراسة

منتجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية ، تقدم للمستهلك تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته، وتمثل هذه المنتجات في :

- دقيق الخبز للخبازين: اذا كانت جميع الأنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوزة حب القمح المنقى فان دقيق الخبز، يستوي اسمه من أهليته لاعطاء خبز جديد في ظروف عادية للعمل و المردودية، أن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه .
- دقيق البسكويت: يستوي اسم دقيق البسكويت لذيد و جميل في ظروف العادية للعمل و المردودية. ان الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه .
- الدقيق الرفيع: هو دقيق رفيع خضع لمراقبة و تصفية كاملة خلال تصنيعه. ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبن من جودة و صفاه، أن الدقيق الذي ينتج في المطاحن للظهرة يتصف بجودة عالية .

- السميد الرفيع الخشن: ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب وتنقيته بواسطة نخال من شوائب النخالة. وهنا كذلك نلاحظ جودة المنتج ، فالسميد الرفيع الخشن خال من الزوائد مهما كانت طبيعتها .

#### المطلب الثاني : آليات تحديد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتوجات في المؤسسة

تقوم مصلحة محاسبة التكاليف بتحديد التكاليف و التكلفة النهائية وسعر البيع مختلف منتجاتها باتباع طريقه التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة على كل المنتوجات، وقد لوحظ انه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات و دوائر و مصالح وأقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا راجع الى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة التوزيع التكاليف غير مباشرة وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في التكاليف النهائية وسعر المنتج

تحديد التكاليف المباشرة للمنتوج والتي تتكون أساسا من :

تكلفة المواد الأولية

تكلفة اليد العاملة

تكاليف الإهلاك

تحديد التكاليف الغير مباشرة

تحديد التكلفة النهائية وسعر التكلفة للمنتوجات بالاعتماد على التكاليف النهائية، وفيما يلي تفصيل كل خطوة على من هذه الخطوات .

#### الفرع الأول: تحديد التكاليف المباشرة للمنتوج

##### 1. تكلفة المواد الأولية :

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

##### 2. تكلفة اليد العاملة :

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

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

لدينا في السنة 52 أسبوع

عدد ساعات العمل في اليوم 8 ساعات

عدد أيام العمل في الأسبوع 5 أيام

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

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

عدد ساعات في الشهر:  $12 / 2080 = 173.33$  ساعة

كيفية تحديد عدد أشهر العمل :

عدد الأشهر 12 شهرا

العطلة: 1.5 شهرا

ومنه عدد أشهر العمل :  $12 - 1.5 = 10.5$  شهرا

### 3. تكاليف الإهلاك :

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

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

### الفرع الثاني: تحديد التكاليف الغير مباشرة

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

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

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

### الفرع الثالث: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع المنتوجات

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

### المطلب الثالث : تحديد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتوجات

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكاليف النهائية و سعر البيع المنتوجات محل الدراسة

#### الفرع الأول :حساب تكلفة الإنتاج

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

#### 1. تقسيم وحدة الإنتاج

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

أ. الأقسام الأساسية (الرئيسية) :

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

- قسم التموين

- قسم التصفية

- قسم الطحن

- قسم التغليف

### ب. الأقسام المساعدة الثانوية

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

ويمكن تحديد المراكز أو الأقسام المساعدة كالتالي :

- قسم الصيانة

- قسم الإدارة

### 2. تخصيص الأعباء المباشرة

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

- إستهلاكات المواد الأولية الداخلة بشكل مباشر في الإنتاج .

- أعباء العمال المنتجين ( اليد العاملة المباشرة ).

- تكاليف كراء العتاد .

- تكاليف مباشرة أخرى (مختلفة) .

وعند جمع مختلف الأعباء نتحصل على التوزيع الأولي للأقسام الرئيسية ولقد تم حساب مختلف الأعباء انطلاقا من تركيبة ومكونات كل عبئ وصولا إلى التوزيع الأولي .

### 3. تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات .

#### التوزيع الأولي :

يتمثل في توزيع الأعباء الغير مباشرة على مراكز التحليل المساعدة و الأساسية .

تتم عملية التوزيع حسب طبيعة العبء :

إذا كان العبء استهلك في مركز واحد فقط فإنه يخصص مباشرة لهذا المركز .

إذا كان العبء استهلك في عدة مراكز فإنه يوزع بين هذه المراكز حسب معاملات محددة تسمى مفاتيح التوزيع و يعبر عنها في غالب الأحيان بنسب مئوية .

#### التوزيع الثانوي :

## مجمع متيجي

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

جدول رقم (3-6) : توزيع الأعباء الثانوية على أساس مفاتيح التوزيع

	CENTRES AUXILIARE		CENTRES PRINCIPEAUX			
	ENTRETIEN	ADMINIS	APPRO	NETOYGE	MOUTURE	CONDIT
TOTAL DES CHARGES INDIRECTES APRES REPARATION PRIMAIRE	2000000	1500000	100000	1000000	210000	1200000
REPARATION SECONDAIRE ENTRETIEN	(100%)	10 %	20 %	10 %	30 %	30 %
REPARATION SECONDAIRE ADMINISTRATION	20 %	(100%)	10 %	20 %	30 %	20 %

المصدر: مصلحة التريص مراقبة التسيير

إن نشاط المراكز المساعدة ليس له علاقة مباشرة مع المنتجات المصنعة، وإنما تقديم خدمات للمراكز الأخرى. قمرکز الصيانة يقوم بصيانة التجهيزات ورشات الإنتاج.

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

حسب طريقة "التحويل المتدرج" ويكون في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الاتجاه المعاكس

حسب طريقة" التحويل المتقاطع" وهو حالة تقديم خدمات متبادلة بين مراكز التحليل، يتم تحويل تكلفة المراكز التي تقدم خدماتها للمراكز الأخرى على أساس حقيقي إن أمكن.

بما أننا في حالة تقديم خدمات متبادلة بين مراكز التحليل فيجب استخدام طريقة" تحويل المتقاطع" من الجدول السابق نجد أن الإدارة 10% يستفيد خدمات مقدمة من مركز الصيانة تتحصل تكلفة مركز الادارة على 10% من التكلفة الإجمالية (المجهول X) لمركز الصيانة في حين أن الصيانة يستفيد 20% خدمات مقدمة من مركز الادارة .

تتحصل تكلفة مركز الصيانة على 20% من التكلفة الإجمالية (المجهولة Y) لمركز الإدارة .

### الجدول رقم (3-7) : ايجاد قيمة الإدارة و الصيانة

البيان	مركز الإدارة	مركز الصيانة
مجموع التوزيع الأولي + الخدمات المتبادلة	1500000	2000000
= التكلفة الإجمالية بعد الخدمات	Y	X

من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

إن الحل الجبري للمعادلتين بمجهولين من الدرجة الأولى :

$$X = Y 0,2 + 2000000 \dots \dots \dots (1)$$

$$Y = X 0,1 + 1500000 \dots \dots \dots (2)$$

$$2346939 = X \text{ التكلفة الإجمالية بعد الخدمات لمركز الصيانة}$$

$$1734693 = Y \text{ التكلفة الإجمالية بعد الخدمات لمركز الإدارة}$$

تكلفة مركز الإنتاج :

## تكلفة مركز التنقية :

بعد تحديد وحدات العمل لمركز التقنية نقوم بحساب التكلفة الكلية للقنطار الواحد لهذا المركز ، و هذا بالإعتماد على التكلفة الكلية للقمح الصلب للقنطار الواحد و التي تقدر ب 2050 دج و قدرة 100 قنطار في الساعة ، كما هو موضح في الجدول التالي :

## جدول رقم (3-8) : تكلفة الإنتاج في قسم التقنية

Moutur_B	25 950,00
Blé tendre netoyé mis en œuvre	100,00
Valeur de blé tendre netoyé mis en œuvre	234 722,06
Cout de revient de la farine superieure	260 672,06
Cout de revient de la production global	2 606,72
Cout de la farine superieure QI/DA	4 344,53

## المصدر: مصلحة التريص مراقبة التسيير

إذن قدرت تكلفة مركز الطحن ب 4 344,53 دج للقنطار الواحد و هذه المرحلة ما قبل الأخيرة ويكون هنا الطحين عبارة عن الفرينة و توجه إلى مركز التغليف .

## تكلفة مركز التغليف :

بعد تحديد وحدات العمل لمركز التغليف نقوم بحساب التكلفة الكلية للقنطار الواحد لهذا المركز و هذا بالإعتماد على التكلفة الكلية للقمح المطحون للقنطار الواحد و التي تقدر ب 4 344,53 دج نقوم بوضعها في حاوية التغليف ذات 25 كغ وهو ما موضح في الجدول التالي :

## الجدول رقم (3-9) : تكلفة الإنتاج في قسم التغليف للفرينة ذو وزن 25 كلغ

Taux horaires Machine ligne de ligne de conditionnemnt	24 890,00
--	-----------

## مجمع متيجي

CADENCE Qx/H	450,00
Cout de revient de farine superieure semi fini QI /DA mise en œuvre	1 736 340,49
Sac papier Farine supérieure 25 kg	1 800,00
Sac papier Farine supérieure 25 kg	30,00
Cout Sac papier Farine supérieure 25 kg	54 000,00
Farine de qualité supérieure 25 kg	4 033,85

المصدر: مصلحة التريص مراقبة التسيير

إذن مركز التغليف للفرينة وزن 25 كغ المغلف قدرت ب 4 033,85 دج .

## خلاصة الفصل الثالث :

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

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

الخاتمة العامة

لقد تطرقنا في موضوعنا إلى المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة: " ماهو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي ؟ " فاستخلصنا أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية هو نقطة المحورية من اجل إعداد نظام محاسبة تحليلية يتماشى مع طموحات المؤسسات .

ومن خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و أهم الإستراتيجيات المطبقة في المؤسسة تمكنا من فهم ماهية وأهمية هذه الأخيرة و الإطلاع على خصائصها فهي وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية الاقتصادية و التسيير التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة ، بحيث تعد المحاسبة التحليلية الأكثر فعالية من خلال مجموع الطرق و التقنيات التي تحتوي عليها و التي كان التطور الاقتصادي سببا في بروزها .

## 1. نتائج اختبار الفرضيات

### الفرضية الأولى :

إن للمحاسبة التحليلية دورا كبير داخل المؤسسة إذ تحتل مكانة كبيرة داخل النظام المعلومات المحاسبية فهي تساعد على التسيير الجيد للمؤسسة و بالتالي فهي فرضية صحيحة كون المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسة .

### الفرضية الثانية :

تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق لحساب التكاليف و سعر التكلفة منها الطرق الكلاسيكية و الطرق المعاصرة و بالتالي الفرضية الثانية صحيحة كونها تشمل مجموعة من الطرق و التقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة .

### الفرضية الثالثة :

و التي تنص على أن " تطبيق النظام المحاسبي الجديد وحده غير كفيلا باقامة نظام للمحاسبة التحليلية " لقد تم تأكيدها حيث أنه لا بد على المؤسسات قبل تطبيق محاسبة تحليلية معرفة أهميتها ودورها الذي تلعبه في المؤسسة وذلك لا يكون إلا بتكوين وتأطير محاسبين من أجل التحكم في هذه الأداة التسييرية .

## 2. نتائج البحث :

- قامت الجزائر بتغيير مخططها المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، أملا في جلب المستثمرين الأجانب و الالتحاق بالركب الدولي، باعتبار أن المخطط السابق لا يتماشى ومتطلبات هذه التغيرات

الاقتصادية، وعدم توفير معالجات محاسبية لبعض المشاكل المحاسبية كالضرائب المؤجلة عقد الإيجار التمويلي،... الخ . ولهذا جاء النظام محاسبي المالي الجديد لتوفير الحلول لها ، لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بمبادئ محاسبية جديدة لم تكن موجودة وفق المخطط المحاسبي الوطني كمبدأ القيمة العادلة، والذي يتطلب إدراج مختلف العناصر ضمن الكشوف المالية وفقا لقيمتها الحقيقية في تاريخ اعداد الكشف، وليس تاريخ الحصول عليها مع محافظته على مبدأ التكلفة التاريخية عند التقييم الأولي ، ثم يتم اعادة التقييم خلال كل غاية فترة مالية، إضافة إلى أسبقية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني ، أي يتم الأخذ بعين الاعتبار الجانب الاقتصادي قبل الجانب القانوني وهذا ما يظهر جليا في عقد الإيجار التمويلي.

- إن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القوائم المالية أو الكشوف المالية الواجب اعدادها ونشرها من قبل المؤسسات، والمتمثلة في : الميزانية، جدول النتائج، كشف التدفقات النقدية (تدفقات الحزينة)، كشف التغيرات في رؤوس الأموال، والملاحق .
- جاء النظام بمدونة حسابات تشمل 07 أصناف محاسبية، حيث تم تجميع الصنف الرابع والخامس للمخطط حاسبي الوطني في صنف واحد الصنف الرابع "حسابات الغير"، وتم حذف الصنف 08 "النتائج"، بل يضعها مباشرة ضمن حسابات رؤوس الأموال، أي تم اختصار مرحلة التحويل من حسابات النتيجة إلى حسابات رؤوس الأموال وهذا شيء جيد، ولكن هذا ما لا نجده ضمن معايير المحاسبة الدولية، فهي لا تعتمد أرقام الحسابات في عملية التقييد المحاسبي .
- نظام المحاسبة التحليلية ضروري للمؤسسات إذ لا بد على المؤسسات من تكوين متخصصين في هذا المجال.
- غياب المحاسبة التحليلية في أغلب المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يعرقل، ويشكل حاجزا بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد لأنه يعتمد على معطيات المحاسبة التحليلية في إعداد بعض القوائم، ولكن حسب العينة حل الدراسة هناك وجود إهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بضرورة وضع نظام للمحاسبة التحليلية.

#### توصيات البحث :

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

### الكتب :

- أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000.
1. أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ،2002
  2. أيمن الشنقيطي و عامر الأشقر ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006.
  3. ثناء علي القباني ، إدارة وتحليل الربحية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 .
  4. سعيد أوكيل و اخرون ، تقنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، 1991.
  5. سفيان بن بلقاسم و حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية و منهجية سعر التكلفة ، دار الأفاق ، ط 1 ، القاهرة ، 1998.
  6. سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، دمشق سوريا 1978.
  7. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، الجزائر ، 2008.
  8. عبد الحليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مكتبة الإشعاع الفنية ، مصر ، 1994،
  9. غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل ، عمان ، 2003.
  10. كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، مصر ، الدار الجامعية الجديدة ، 2002.
  11. محمد رفيق الطيب ،مدخل للتسيير ، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، الجزائر 1995.
  12. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة 1 ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008.
  13. ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية ، دار المحمديةءالخامة ، الجزائر ، طبعة الثانية ، 1990.
  14. نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، ج01 ، مؤسسة الفنون المطبعية بسكرة، الجزائر، 2009.
  15. يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 .
  16. يوسف قريشي و إلياس بن ساسي ، التسيير المالي دروس و تطبيقات ، الأردن ، دار وائل ، 2006 .

### القوانين و المراسيم و الملتقيات :

- آيت محمد مراد، أبرحي سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف " ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، الجزائر ، 13- 15 أكتوبر 2009 ،
1. جمال عمورة ، الإهتلاكات وتدهور القيم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 .

2. الجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 ، الجريدة الرسمية ، العدد 27، 28 مايو 2008 .
3. الشريف ریحان ، فارح زهوة ، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية ، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 21/22 نوفمبر 2007 .
4. شعيب شنوف ، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، الإشكاليات و التحديات ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد المركز الجامعي بالوادى 17-18 جانفي 2010
5. شعيب شنوف ، ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05 ، 2008
6. القانون رقم 07/11 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الصادر ب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، 2007.
7. القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 ، الموافق ل 26 يوليو 2008 ، قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص 22 .
8. كنوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد ( IAS/IFRS) في الجزائر ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06 ، ص 299 .

#### مذكرات :

1. راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير جامعة باتنة ، 2008.
2. سامية فكير ، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2010 .
3. عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، شعبة علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، دفعة 2009.
4. عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية " دراسة حالة النظام المحاسبي المالي" ، رسالة ماجستير ، جامعة البليدة، الجزائر، 2009

#### مواقع الانترنت :

1. كريم جودي ، نظام محاسبي مالي للحد من الاختلاسات والفساد بالجزائر، مقالة من شبكة الإعلام العربية، على الموقع ، <http://www.haheet.com/show-news.aspx?mid=266638pg=38>

**القسم 9**  
**المالية الخاصة بالكائنات الصغيرة**

1.139 - تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد المستخدمين، والنشاط المدة من طرف وزارة المالية، لمعالجة تعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها.

ومحاسبة الخزينة هذه تتركز على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق المصافي للأموال (إيرادات أو خسائر مالية).

2.139 - تراعي الكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في نتائجها وفي إعداد وضعيتها المالية تغيرات الأصول والمسلمات الدائنة والديون التي تم جردها والثبته بين بداية السنة المالية ونهايتها، وذلك فيما إذا كانت هذه العناصر تمثل فقط طابعا مهما بالنظر إلى أهميتها النسبية أو طبيعتها.

3.139 - الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التخصيل (الإيراد أو الدفع (الإطلاق).

4.139 - القيمة الممنوعة لأي محاسبة خزينة تقترض توفر الشروط الآتية:

\* المسك المنتظم لدفتر الخزينة (دفتر الإيرادات مع احتمال جميع الإيرادات اليومية ذات المبلغ الضئيل منه الاقتضاء، ودفتر التطلقات الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني.

\* حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير المستلمة أو الصادرة، الشريطة المستدوق، بيانان الميزان، نسخ الرسائل...) و تروخ و تحفظ و ترقم هذه الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية للكيان.

**الباب الثاني**  
**معرض الكشوف المالية**  
**الفصل الأول**  
**تعريف الكشوف المالية**

1.210 - كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية.

والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على:

- ميزانية.
- حساب نتائج.

- جدول سيولة الخزينة.

- جدول تغير الأموال الخاصة.

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة للميزانية ولحساب النتائج.

2.210 - تنتج الاستثمارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات الأعمال التبسيط والتلخيص والهيكل.

وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومسابح. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

\* المنافع الوفيرة للمستخدمين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

\* التكاليف الممنوعة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

3.210 - تضيق الكشوف المالية تعين مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إنقضاء السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.

\* تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.

\* طبيعة الكشوف المالية (محاسبية فردية أو محاسبية مدمجة أو حسابات مركبة).

\* تاريخ الإقفال.

\* العملة التي تقدم بها والنسبة الجبر.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان.

\* عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

\* الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

## قوانين

### قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، بتخصيص النظام المحاسبي المالي.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على الدستور، لا سيما المواد 119 و 120 و 122-9 و 126 و 127 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن النقط الوطني المحاسبي،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومخالفات المحاسبين والمحاسب المعتمد،

- وبمقتضى الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 فبربر سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

- وبمقتضى القانون رقم 04 - 08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 فبربر سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية،

- وبعد رأي مجلس الدولة،

- وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

**المادة الأولى :** يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدرسي في صلب النظم المحاسبية المالية، وكذا شروط وكتيبيات تطبيقه.

### الفصل الأول

#### التعريف ومجال التطبيق

**المادة 2 :** تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

**المادة 3 :** المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونشاطه، ووضعية خزائنته في نهاية السنة المالية.

**المادة 4 :** تلزم الكيانات الأجنبية بمسك محاسبة مالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،

- التعاونيات،

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

**المادة 5 :** يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكتيبيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

### 1) Valorisation Blé

Ble Tendre importé Qx	100,000
<b>PRIX DA/QX</b>	<b>2 050,00</b>
TOTAL EN DA	205 000
Cour DA	1
TOTAL EN DA	205 000
Transit	0
Fret EPO	0
Transport	0
Assurances	0
Douanes	
<b>FRAIS D'APPROCHE</b>	<b>0</b>

Freinte de route 2%	2
TRANSPORT 2%	2
GRAND DECHETS 3%	3

Quantité net	93,000
--------------	--------

COUT BLE tendre IMPORTE DA	205 000,00
CA GRAND DECHETS 2%	1 800,00
COUT BLE tendre IMPORTE DA apres dechet	203 200,00

COUT BLE tendre IMPORTE DA/QL	2 184,95
-------------------------------	----------

Quantité net	93,000
% DECHET 4%	3,720
% HUMID 2%	1,860
Quantité B 1	91,140
Valeur B1	203 200,00
CA DECHET NETTOYAGE 4%	3 720,000
Valeur B1 APRES DECHET	199 480,00
1QI blé nettoyé	2 188,72

## 2) Cout du Nettoyage, Mouture et Préparation

POSTE DE TRAVAIL	TOTAL
Nettoy_B	15 850,00
Quantite ble tendre sale	100,00
Valeur de blé sale mis en œuvre	218 872,06
Cout de revient de ble nettoyé	234 722,06
Cout de revient de ble nettoyé QI	2 347,22

Moutur_B	25 950,00
Blé tendre nettoyé mis en œuvre	100,00
Valeur de blé tendre nettoyé mis en œuvre	234 722,06
Cout de revient de la farine superieure	260 672,06
Cout de revient de la production global	2 606,72
Cout de la farine superieure QI/DA	4 344,53

CA Son 23% Qx X 1200A	486,00
-----------------------	--------

Cout de la Farine Sup apres Recup Son	3 858,53
---------------------------------------	----------

## 3) Conditionnement

POSTE DE TRAVAIL	FAWEMA 2
Taux horaires Machine ligne de ligne de conditionnemnt (Carrousel A)	24 890,00
CADENCE Qx/H	450,00
Cout de revient de farine superieure semi fini QI /DA mise en œuvre	1 736 340,49
Sac papier Farine supérieure 25 kg	1 800,00
PUSac papier Farine supérieure 25 kg	30,00
Cout Sac papier Farine supérieure 25 kg	54 000,00

Farine de qualité supérieure 25 kg	4 033,85
------------------------------------	----------

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

ونظرا للنظام الذي تبنته الجزائر سعينا في هذا البحث إلى محاولة معرفة اهم الآثار المتوقعة من تطبيق هذا النظام وقد توصل البحث إلى أنه توجد آثار من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية جراء تبني معايير المحاسبة الدولية

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

### Résumé :

A la lumière de la tendance actuelle de la mondialisation des normes comptables internationales (IAS/IFRS), et des données et de nouvelles circonstances liées à l'économie nationale élargie Algérie - implicitement - à l'adoption des normes comptables internationales à travers la préparation de la comptabilité financière du nouveau système (EFC), (loi n° 11/07 en date du 25 novembre 2007), qui est devenue effective à partir du premier Janvier 2010, a donc la plupart des institutions de configurer Windows afin de se préparer et être prêt pour l'application du système de comptabilité financière qui, en raison de la nature des composants dérivés de normes comptables internationales devrait affecter les différents systèmes au niveau de l'institution et que la comptabilité analytique est un système de ces systèmes reste problématique est de savoir si l'application du système de comptabilité financière affectera le système comptable? Parce que le système adopté par l'Algérie cherché dans cette recherche pour essayer de trouver les points de vue des personnes intéressées par les professeurs de comptabilité et de professionnels afin d'identifier les principaux effets attendus de l'application de ce système a de recherche a constaté qu'il ya des traces de l'application du système de comptabilité système de comptabilité financière par l'adoption des normes comptables internationales.

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