

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس

*** مستغانم ***

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المحاسبة

والمالية

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

- مستغانم-

دراسة حالة : مطاحن الكبرى للظهرة

تحت إشراف الأستاذة :

من إعداد الطالبة :

* حجار أسية

* بلعربي أسماء



لجنة المناقشة

رئيسة

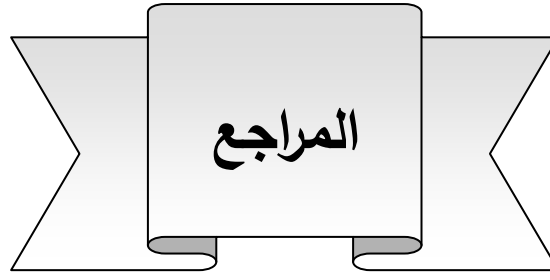
مناقشة

مقررة

مساعدة أ

حجار أسية

السنة الجامعية: 2015-2016



*المراجع باللغة العربية:

- 1- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991
- 2- عيسى جرادي، محاسبة التكاليف، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، رقم الإيداع 297
- 3- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية ، الجزء الثاني دار البحث قسطنطينية و الجزائر ، 1998،
- 4- نور الدين خبايبة ، الادارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1997
- 5- منصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر 1992
- 6- محمد الزين خاف ربي، ترجمة جمال خلفة، تقنيات المحاسبة، ابن رشد للنشر و التوزيع، الطبعة 1 ، الجزائر 2001، 2002
- 7- محمد بوتين ، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998
- 8- محمد عطية و عبد الله باغشين ، مصطلحات في المحاسبة التكاليف، منشأة المصاريف الإسكندرية- 1987
- 9- خيرات ضيف ، الموازنات التقديرية ، دار النهضة العربية ، بيروت، 1975
- 10- رشيد محمد بوكساني، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة ماجستير، علوم التسيير، المدرسة العليا، 1998
- 11- يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية، 1998

*المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- A.BECKKIR, N.MERZOUK, comptabilité générale approfondie, pages bleus Algérie 2006,
- 2- Ahmed Sadou, comptabilité, générale, berti édition, Algérie 2005
- 3 - Abde latif khemakhem , la dynamique de control de Gestion , Edition dunod , paris 1977
- 4- BOU HGABAB Abdellah ,comptabilité analytique, 2eme édition , bertiéditions,1994
- 5- FERDJ ALLAH , Mohamed, Source précédent
- 6- Mechel Gervais , contrôle gestion Edition Septembre 2000
- 7- PIERRE CONSO, LA GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, 8EME EDITION, DUNOD, PARIS 2000

T C R 30 SEBTEMBER 2011

INTITULES DE COMPTES	BEBITS	CREDITS
Ventes et produits annexes		2 906 394 333,09
Variation stocks P.F et en cours		10 781 905,89
Achats consommés	2 123 018 719,10	
Services ext et autres consommation	256 458 135,14	
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		537 699 384,74
Charges de personnel	88 330 689,01	
Impôts, taxes et versements assimil	30 844 402,81	
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		418 524 292,92
Autres produits opérationnels		22 000 349,68
Autres charges opérationnelles	63 601 031,32	
Dot aux amort,prov et pertes de val	216 301 069,06	
Reprise sur pertes de val et pro		33 601,02
V-RESULTAT OPERATIONNEL		160 656 143,24
Produits financiers		4 322 917,90
Charges financières	74 400 716,09	
VI RESULTAT FINANCIER	70 077 798,19	
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		90 578 345,05
Impôts exigibles sur résultats ordi		
Impôts différés Var résultats ordin		173 794,42
TOTAL DES PROD DES ACTIV ORDINAIRES		2 943 533 107,59
TOTAL DES PROD DES CHARG ORDINAIRES	2 852 780 968,12	
VIII RSLT NET DES ACTIV ORDINAIRES		90 752 139,47
Eléments extraordinaires (charges))		
Eléments extra (produits)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		90 752 139,47

BILAN COMPTABLE 01 AU 30 SEPTEMBRE 2011

BILAN		ACTIF	
DESIGNNATION	MONTANTE BRUTS	AMORT/PROVI	MONTANTE NETE
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles	1 555 480 746,85	2 433 191,03	1 553 047 555,82
Immobilisations corporelles	2 749 385 321,39	1 009 741 985,46	1 739 643 335,93
Immobilisations en cours	337 362 349,21	0,00	337 362 349,21
Titres mis en équivalence - entass			
Autres participations et créances r			
Autres titres immobilisées			
Prêts et autres actifs financiers n	1 547 764,27	0,00	1 547 764,27
Impôts différés actif	1 490 097,33	0,00	1 490 097,33
Stocks en cours	330 024 520,44	0,00	330 024 520,44
Clients	226 152 245,91	2 550 133,08	223 602 112,84
Autres débiteurs	942 982 337,52	0,00	942 982 337,52
Impôts	21 914 422,08	0,00	21 914 422,08
Autres actifs courants			
Placement et autres actifs financie			
Trésoreries	22 678 288,68	0,00	22 678 288,68

BILAN COMPTABLE 01 AU 30 SEPTEMBRE

BILAN	PASSIF
DESIGNNATION	MONTANTE
Capital émis (ou compte de l'expl)	2 652 972 200,00
Capital non appelé	
Primes et réserves (réserves cons)	81 241 170,63
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net (réslt net par grpe)	90 752 139,47
Autres capitaux propres - R à N	
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE (1)	
PART DES MINORITAIRES (1)	
Emprunts et dettes financières	283 298 834,27
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits comptabilisé	
Fournisseurs et comptes rattachés	203 220 758,16
Impôts	115 336 604,29
Autres dettes	952 221 231,44
Trésorerie passif	795 249 845,87

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

وسنتناول في هذا الفصل إبراز المفاهيم الأساسية للمحاسبة

المبحث الأول: ماهية و المحاسبة في المؤسسة

نتعرض في هذا المبحث إلى مفهوم المؤسسة، من عدة جوانب وكذلك إلى النظريات المفسرة للمؤسسة، وأخيرا نتطرق لأهم أنواع المؤسسات، مع توضيح الخصائص التي تميز كل نوع عن غيره.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة و تصنيفاتها

1 تعريفها :

- هناك تعريف متعددة أعطيت للمؤسسة، وكل منها يركز على جانب من الجوانب، والاختيار بين تلك التعاريف المختلفة يتوقف على الغرض من استعمالها، والأهمية التي تعطى لكل جانب من الجوانب.
- المؤسسة عبارة عن تنظيم اجتماعي مستقل مؤقت والتي يمكن هدفها في تأمين حياتها وتطورها.
- تعتبر المؤسسة في نظر القانون شخص معنوي لها نفس واجبات وحقوق اشخص الطبيعي؛فوجودها يعتبر حقيقة لها اسم وعنوان¹ ولها دور أساسي في النشاط الاقتصادي وذلك حسب طبيعة مهامها من حيث تصنيع منتج، تقديم خدمات أو تسويق سلع.²
- المؤسسة هي عبارة عن فاعل اقتصادي، تتمثل أهدافها في تعظيم الربح، أما متطلباتها واحتياجاتها فتتمثل في القدرات التكنولوجية (الفنية).
- المؤسسة هي عبارة عن مفهوم وطبيعة جد معقدة، حيث تعبر عن واقع اقتصادي، وبشري واجتماعي.
- المؤسسة هي عبارة عن مجموعة من العوامل المنظمة بكيفية تسمح بإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع الأعوان الاقتصادية الأخرى.
- المؤسسة هي عبارة عن خلية اقتصادية، والتي تشكل علاقات، وروابط مع أعوان اقتصادية أخرى، تتداخل معها في مختلف الأسواق³.

2 تصنيفاتها :

تختلف أنواع المؤسسات بحسب اختلاف المعايير التي تسند إليها في تحديد أنواعها فهناك:

¹ A.BECKIR, N.MERZOUK, comptabilité générale approfondie, pages bleus Algérie 2006, p12.

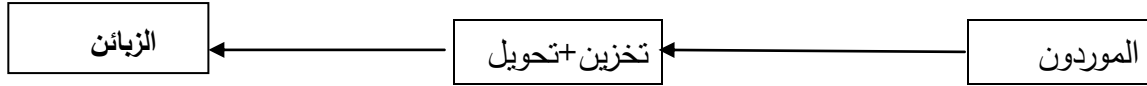
² إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991 ص 2

³ PIERRE CONSO, LA GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, 8EME EDITION, DUNOD, P64,

الفرع الأول: معيار نوع النشاط

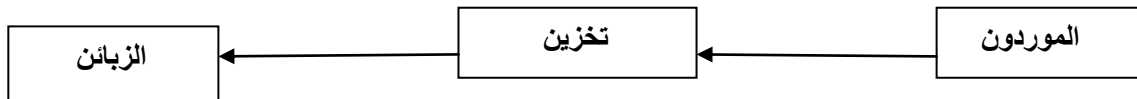
1- المؤسسة الصناعية

وجدت هذه المؤسسة من أجل نشاطات أساسية تكمن في تحويل المواد الصناعية المشتراة إلى مواد تامة (جاهزة للاستعمال أو للاستهلاك) أو إلى مواد نصف تامة (مخصصة للاستعمال ولإنتاج مواد أخرى)



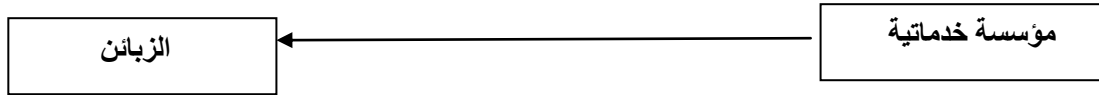
2- المؤسسة التجارية

لها كمهام أساسي شراء البضاعة وبيعها على حالها أي دون أي تحويل.



3- المؤسسة الخدمانية:

تتولى هذه المؤسسة مهام تقديم الخدمات مثل البنوك؛ النقل؛ التأمين...



4- المؤسسة الفلاحية:

يقوم هذا النوع من المؤسسات بإستغلال الأراضي وبيع المحاصيل والثروات الحيوانية.¹

الفرع الثاني: معيار الشكل القانوني

1- المؤسسة الخاصة:

في هذه المؤسسة الأموال الضروريين للاستغلال تعود ملكيتها إلى فرد واحد أو أكثر ومنه نلاحظ وجود.

أ- المؤسسة الفردية: تعود ملكيتها إلى فرد واحد تتمثل في التجارة؛ الفلاحة.... الخ

ب- الشركات: تعود ملكيات إلى أكثر من شخصين مشتركين فيما بينهم وتتمثل في:

*شركة الأشخاص: في هذا النوع من الشركات الشركاء لهم صفة تجارية ولهم مسؤولية كبيرة في حالة

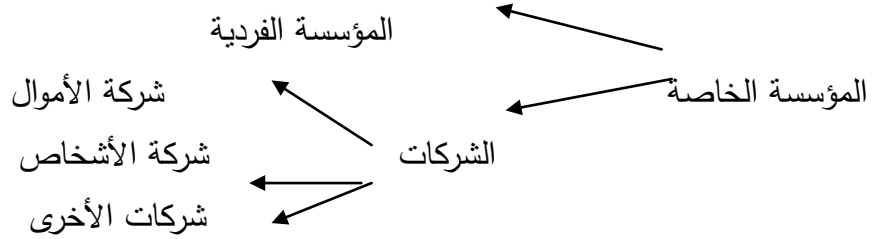
إفلاس الشركة.

¹ Ahmed sadon ,comptabilité , générale berti édition , algérie 2005,p 3 p4

*شركات الأموال : في هذه الشركات ،الشركاء ليسوا مسؤولين في حالة إفلاس مثل شركة الأسهم،

شركات المساهمة..... SARL

*شركات أخرى مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة



2- المؤسسة المختلطة:

هي المؤسسة التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام و الخاص.

3- المؤسسة العامة :

في هذا النوع من المؤسسات الأموال تكون ملك للدولة

الفرع الثالث: من حيث معيار الحجم

ليس من السهل أن تعطي تصنيفا للمؤسسات حسب الحجم ولكن نستطيع التركيز على رقم الأعمال أي

المبيعات ، عدد العمال ، رأسمال الخاص ، حجم الإنتاجالخ ونميز :

* المؤسسة الصغير كالتالي تقوم بالبناء.

* المؤسسة المتوسطة.

* المؤسسة الكبيرة كالمؤسسات البترولية، المنجمية، الاستغلالية

المطلب الثاني: المحاسبة العامة في المؤسسة

1 نشأة وتعريف المحاسبة

• نشأتها:¹

إهتم الإنسان منذ القدم للاحتفاظ بسجلات المحاسبية نظرا لفوائدها العديدة مثل السجلات التي تبين كميات المحاصيل التي كانت ترد إلى مخازن الدولة، والكميات التي كانت تصرف منها، وبالرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظام محاسبي متكامل بالمعنى الذي نعرفه اليوم إلا أنها كانت تفي بحاجياتهم في ذلك الوقت.

احتفظ الروم والإغريق بالسجلات المحاسبية منتظمة نوعا ما، ومن هنا نستنتج أن المحاسبة قد نشأت منذ فجر التاريخ وأخذت تتطور تبعا للتطورات الاقتصادية وحاجات المجتمع، ثم ظهر التعامل الآجل في الحياة التجارية فأصبح ملحة إلى المحاسبة، واضطر التاجر إلى تسجيل المعاملات التي تتم بينه وبين الغير، وكان استعمال نظام القيد المزدوج نظاما دقة تسجيل العمليات المالية. وفي العصر الحديث لم يقتصر استخدام المحاسبة على المنشأة التجارية والصناعية والمالية فحسب بل إمتد إلى هيئة أخرى متعددة كالمؤسسات الحكومية والنوادي والجمعيات والمنظمات الإجتماعية.

• تعريف²

هي تقنية وعلم تشمل مجموعة مبادئ وأسس ومناهج وقوانين تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، فهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على المستندات مبررة لها، وتطبيقيا تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وتقييد واحتساب وتنظيم الحركات معبرا عنها بمصطلح نقدي. وتطبق المحاسبة على مختلف المشروعات سواء كانت إنتاجية، زراعية أو تجارية مهما اختلفت أحجامها وأنواعها ورأس مالها.

إذا كان مجال استخدام المحاسبة بالمشاريع الفردية والشركات كبيرا فإن أهميتها لدى الهيئات الحكومية والإدارية والمؤسسة العامة لا تقل شأنًا وهذا ما أكده المخطط الوطني المحاسبي الصادر بموجب القانون

3975 بتاريخ 29 أبريل 1975 .

2 أهدافها

- تسجيل العمليات المنجزة بالتسلسل، عمليات شراء، بيع، تسديد ديون..... الخ
- تلخيص المعلومات في السنة المالية قصد أعداد الميزانية وقائمة النتائج والجداول المحققة الأخرى.
- تزويد مستعملي المحاسبي بالمعلومات التي تساعد في توزيع الغنيمة المضافة على مختلف العوامل الإقتصادية كأصحاب الأجور والمؤسسة المالي ومصالح الضرائب والشركات الأخرى.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص 11

² BOU HGABAB Abdellah ,comptabilité analytique, 2eme édition , bertieditions,1994, p9

- القيام بالتحليل المالي الذي يحصر الميزانية في أصناف تجدد رأس المال وعناصر التحليل الأخرى.
- قياس مردودية المؤسسة والبحث على الوسائل والعوامل المساعدة على تحسين وضعيته
- معرفة ما للتاجر من ديون عليه للموردين.
- حصر جميع أعبائه وإيراداته وتصنيفها في جدول حسابات النتائج.
- معرفة المركز المالي للمؤسسة وتقدير رأس مال الشركة في نهاية المدة.
- تحديد مقدار الضرائب المستحقة على المؤسسة.
- معرفة نتيجة أعماله من ربح وخسارة.
- تزويد المعلومات المالية عن الأصول (الموجودات) التي تملكها المؤسسة والالتزامات التي ترتبت عليها، أي بيان المركز المالي (الميزانية) للمؤسسة في تاريخ معين .
- تزويد المعلومات المالية المتعلقة بالتدفقات النقدية للمؤسسة ومدى قدرتها على تسديد التزاماتها وحقوق الغير كما تزود المعلومات المالية التي تساعد في التحليل المالي وتقدير إمكانية حصول المؤسسة على الإيرادات في المستقبل .
- الكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة ببند القوائم المالية والتي يحتاجها ذوو العلاقة (الأطراف التي لها مصلحة في أمور المؤسسة) .
- المساعدة في عملية الرقابة على عمليات المؤسسة بتزويد القائمين على إدارتها بالوضعيات والإجراءات التي تمكنهم من تأدية جميع العمليات المالية بطريقة سليمة وإعداد التقارير والبيانات المالية المختلفة التي تستخدم كأساس لرفع الإنتاجية وتحديد المسؤولية

3 أنواع المحاسبة¹

أ) المحاسبة العامة:

إن هذا النوع من المحاسبة العامة يعرف بالمحاسبة التجارية أو المالية وفيها يقوم المحاسب بجمع تقييم، تحليل، تسجيل وتفسير عمليات النشاط الممكن والتعبير عنها بالنقود.

ب) المحاسبة التقديرية:

تعتمد هذه المحاسبة على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية حيث تقارن التقديرات بما أنجز فعلا وتستخرج الفروق.

ت) المحاسبة الوطنية:

¹ يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص14

يخص هذا النوع من المحاسبة لقياس الناتج الوطني و الدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج.
ث) المحاسبة العمومية:

تقوم بدراسة التدفقات المالية و الحقيقية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لا تهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال الدولة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.
ج) المحاسبة التحليلية:

من الناحية القانونية فإن المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية النقدية لمعرفة مكونات الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصارف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج لهذا الغرض سميت بالمحاسبة التكاليف لأنها تحدد تكلفة المنتج وتخدم محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى إدارة المشروع بتزويدها بالمعلومات الملائمة لغرض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية في المؤسسة

1 ظهور المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: المحاسبة التحليلية التقليدية¹

في منتصف القرن 18 و حتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى في المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية والنظام المحاسبة العامة هو المتبعة الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سجلات محاسبية .
ثم أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية حاجيات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائقة الكبرى سنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية المعاصرة

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية ظهرت بعد سنة 1945 تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بأنواعها.

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص 7

تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية وأخرى تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المالية المتغيرة و معرفة عتبة مرد وديته تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

2 تعريف المحاسبة التحليلية

فيما يلي مجموعة من التعاريف الشاملة لمفهوم المحاسبة التحليلية لمختلف الباحثين الاقتصاديين .

• التعريف 1:

هي محاسبة التكاليف تطبيقا لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة الموارد والأجور والمصاريف لكل الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع.

• التعريف 2:

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير للبيانات الخاصة للتكلفة الصناعية والبيعة والإدارية وهي أداة هادفة لكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجيات الإدارة ، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في إشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم .

• التعريف 3:

تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعدد إلى جانب تخطيط كفاية التنفيذ وتختلف محاسبة التكاليف على المحاسبة المالية بأن الأولى توعي اهتماما بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة بينما تولي الثانية اهتماما بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة .

التعريف الشامل للمحاسبة التحليلية :

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرع من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات، التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة

الجدول 1: يبين أوجه الاختلاف مع المحاسبة العامة¹

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
- من الناحية القانونية	إجبارية	اختيارية
- الأهداف	مالية	اقتصادية
- التوجه	نحو الخارج	نحو الداخل
- المعالجة	شمولية وإجمالية	تحليلية مفصلة
- المستفيدون	المديرية	المسيرون
- المعلومات	سريعة	دقيقة وقاطعة
- الزمن	الماضي والحاضر	الماضي الحاضر المستقبل
- تصنيف	طبيعية	الغاية

¹ دادي ناصر عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة سنة 1999 ، ص 14

3 - العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة¹

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصر مهم لمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض الملبين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما

والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

1-3 الهدف بين المحاسبتين:

لقد رأينا أن المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة كما تساهم في تحديد الميزانية العامة للآخر السنة بعد تقييم التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية بصفة منفصلة لكل منتج على حدى. ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط بينما المحاسبة العامة فتهتم في نفس الوقت بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة .

2-3 المدة الزمنية:

تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طول فترة الاستغلال، وقد تحدد ميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف نوع النشاط ونوعية تسيير المؤسسة، أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياس للتحليل هي شهر عاديا، إلا في الحالات الخاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل .

3-3 مصدر المعلومات :

المعلومات التي تشغلها المحاسبة العامة تخضع كليا للمخطط الوطني المحاسبي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب وأشياء أخرى، بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي نحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج عن هذه الأخيرة، كما نستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه المعلومات الأدوات المستعملة في المحاسبة العامة مثل نقطة الصفر والعناصر الإضافية والأعباء غير المعتمدة

4-3 مستعملي النوعين :

نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية المالية والقانونية والاقتصادية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة إبتداء من مديرها إلى العمال، إلى المتعاملين معها باختلاف وضعية تهم القانونية والمالية، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هو مسيروا المؤسسة، إذ تفيدهم في تحديد مسؤولياتها داخل المؤسسة وفي اتخاذ نتائجها كأساس لاتخاذ القرارات التي تهتم نشاطها المستقبلي .

5-3 الحسابات التي تستعملها:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 11

تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام، فمثلا في الجزائر، PCN، أما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة (les compter réfléchi) وتهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف-09- في المخطط المحاسبي العام .

المبحث الثاني : تقنيات أساليب المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: التكاليف و سعر التكلفة

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

1 تعاريف و تصنيف التكاليف¹

• تعاريف

1 (المصاريف:

المصرف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، و المصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.

2 (العبء:

العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، و اللوازم، مخصصات الإهلاك... الخ

مصاريف	الأعباء
- مادي.	- تجريدي.
- نتيجة لا تتعلق بدورة الاستغلال.	- نتيجة تتعلق بدورة الاستغلال.
- سهلة الحساب.	- ليست سهلة .

3 (التكاليف:

تعريف التكلفة عما أورده المخطط المحاسبي الوطني هو :
التكلفة هي جميع الأعباء المحملة و التي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حساب يتعلق بسلعة أو توريد الخدمة و للتكاليف أنواع هي:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 17

حسب المرحلة :

تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، تكاليف التوزيع.

حسب حقل النشاط :

التقسيم حسب الوظائف أو حسب أقسام المسؤوليات أو طلبيات .

حسب محتواها :

كاملة أو جزئية.

حسب الزمن :

فعلية، تقديرية.

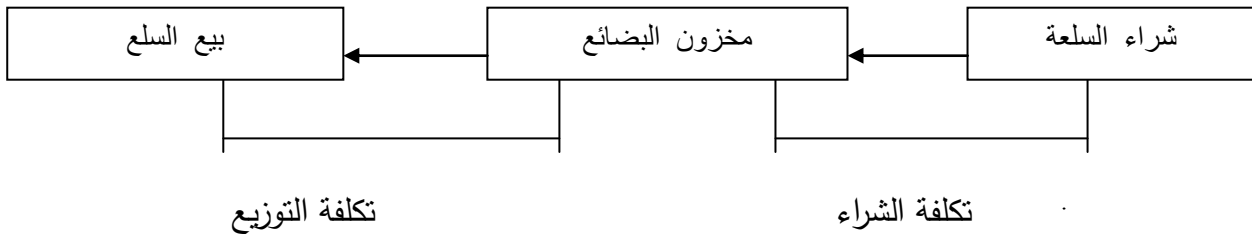
(4) سعر التكلفة¹ :

هي عبارة عن تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مضافا إليه مصاريف التوزيع فهي إذن تعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء مواد أولية إلى حين إعداد المنتج و بيعه ، و يمكن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المؤسسة حسب النشاط كما يلي :

(أ) مؤسسة تجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [المباشرة + غير المباشرة]

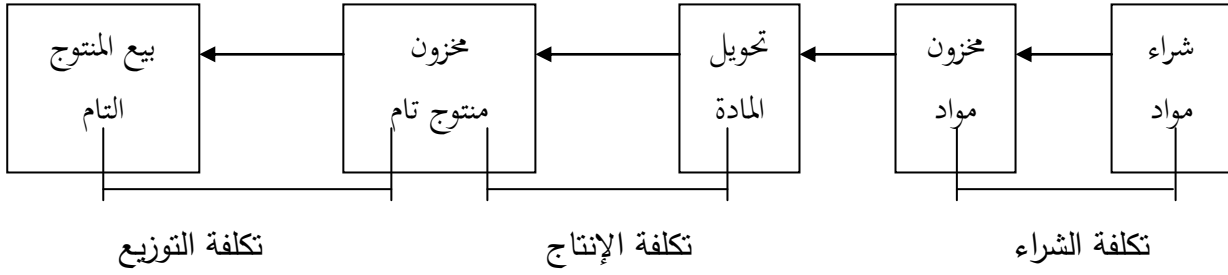
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع [المباشرة غير المباشرة]



¹ رشيد محمد بوكساني، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ماجيستر، تخصص علوم التسيير، المدرسة العليا، 1998 ص 44

(ب) مؤسسة صناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [المباشرة + غير المباشرة]
 تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج [المباشرة + غير المباشرة]
 سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع [المباشرة + غير المباشرة]



(ج) مؤسسة خدمية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدم

• تصنيف التكاليف

يعرف التصنيف بصورة عامة عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع صفات وخصائص متشابهة فالتصنيف إذن هو تجميع التكاليف وفقا لها من خصائص معينة ولتحقيق أغراض معينة حيث تساعد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية للوحدة الاقتصادية ويمكن تصنيفها حسب 4 معايير وهي مبنية في الجدول التالي:

تصنيف التكاليف		
تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل: شراء مواد أولية.	تكلفة تموين	حسب الوظيفة
تتعلق بعملية الإنتاج مثل أدوات ومعدات الإنتاج، أجور عمال نظافة.	تكلفة التصنيع	
تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل: التوزيع، الإعلان... الخ	تكلفة تسويق	
كل النفقات التي تتعلق بسير الإدارة مثل مرتبات الموظفين، مصاريف القضائية.	تكلفة إدارة عامة	
كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواء مثل أبحاث علمية، رسوم هندسة.	تكاليف مباشرة	حسب التأثير
كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في آن واحد مثل مصاريف الكهرباء.	تكاليف غير مباشرة	على المنتج
هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل شركة سونلغاز "إنتاج الكهرباء"	قسم الإنتاج	حسب
هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج مثل خطوط الجوية الجزائرية.	قسم الخدمات	الأقسام
هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد.	تكلفة الفرصة البديلة	حسب
هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر.	تكاليف تفاصلية	أغراض البرمجة
هي تكلفة تحسب ضمن التكلفة الفعلية.	تكاليف ضمنية	واتخاذ
هي مقارنة ما يجب أن يكون وما هو كائن.	تكاليف معيارية	القرارات
مثل: أقساط خاصة بالإهلاك، الضرائب على العقارات والتي تتغير بتغير حجم النشاط مثل المواد الأولية.	ثابتة متغيرة	حسب حجم النشاط

2- العناصر المكونة للتكاليف

سعر التكلفة لمنتج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية حتى تسليمها للمشتري وهذا التعريف يدل أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للاستغلال والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة وحساب سعر التكلفة يتطلب تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.

أ- تكاليف مباشرة:¹

هي تكاليف تصرف خصوصاً من أجل وحدة المنتج وهي تحسب أولاً وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل وفيما يلي أنواع هذه التكاليف:

- تكلفة مواد أولية.
- تكلفة مواد مستهلكة.
- تكلفة يد عاملة مباشرة.
- تكلفة خدمات مباشرة.

ب- تكاليف غير مباشرة:²

وهي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف وسعر التكلفة لأنها تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة فيما يلي:

• تكلفة إنتاج غير مباشرة:

الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة الإنتاج مثل إهلاك المباني والآلات الصيانة والقوى المحركة.

• تكلفة التسويق:

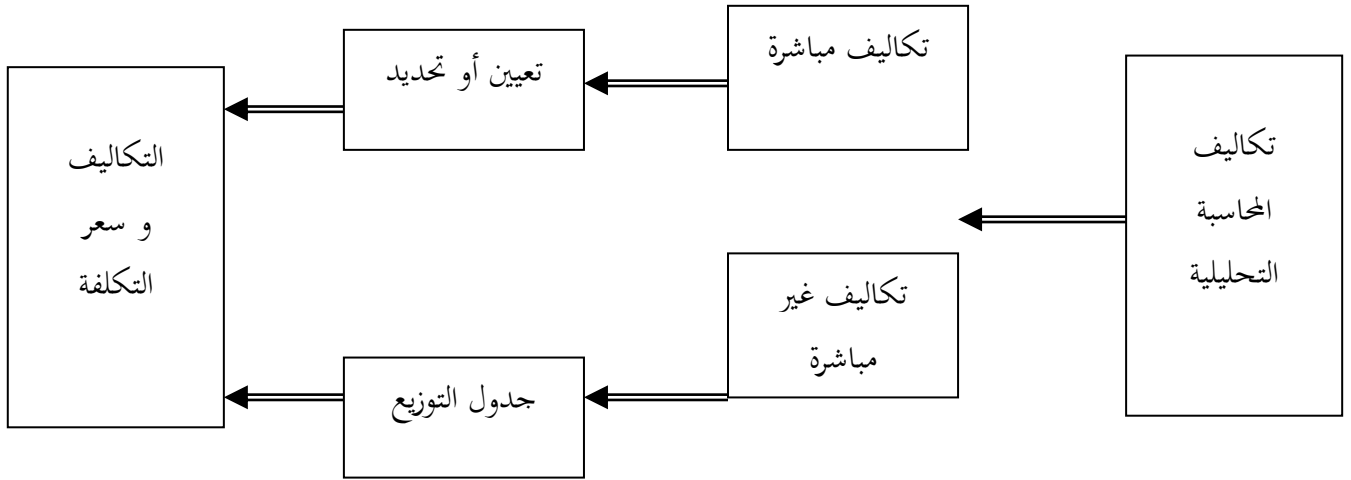
مثل مواد التعبئة والتغليف والأجور والمرتببات والمصروفات المترتبة بتخزين البضائع ومصاريف نقل المبيعات والإشهار

• تكلفة إدارة ومالية:

المستخدمين والعلاقات العامة والأمن وأقسام الشؤون المالية مثل المحاسبة والإحصاء والبرمجة. ويمكن إنجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف وسعر التكلفة بالمخطط التالي:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 31

² رشيد بوكساني، مرجع سابق الذكر، ص 48



• تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها ¹

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

مكونات تكلفة الشراء:

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

* ثمن الشراء:

يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية والرسوم. ثمن الشراء = سعر البيع - تخفيضات تجارية - رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب).

* مصاريف الشراء المباشرة:

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

* مصاريف غير مباشرة:

وهي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام وتفريغ البضائع.
- مراجعة ومراقبة النوعية والكمية.
- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة).

¹ Ferdj allah, mohamed, source, précédent p 15

• محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير)

هذه المراكز تثبت قبل مراكز ثانوية أخرى مثل تسيير المستخدمين، تسيير المبالغ، وتحمل تكلفة مركز التموين لتكلفة الشراء تبعا لعدة وحدات العمل.

تكلفة الشراء

* طريقة حساب تكلفة الشراء:

مثال:

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

* المشتريات:

5000 ل من الحليب ب 1,5 للتر الواحد.

1100 كغ من السكر ب 3,5 للكغ الواحد.

240 كغ من الملون ب 8,25 دج للكغ.

* مصاريف الشراء:

500 دج للحليب و 1072 كغ توزع بين السكر والملون الصناعي حسب الوزن.

طريقة الحساب:

البيان	الحليب	السكر	الملون
ثمن الشراء	7500		
$1,5 \times 5000$		3850	
$3,5 \times 1100$			1980
$8,25 \times 240$			192
مصاريف الشراء المباشرة	500	880	
تكلفة شراء إجمالية	8000	4730	2172
عدد الوحدات المشتراة	5000	1100	240
تكلفة الوحدة	1,6	4,3	9,05

قمنا بحساب مصاريف الشراء على أساس التناصب التالي:

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

3 - تقييم المخزونات

يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي إشترتها المؤسسة أو أنتجتها وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض إستعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير وهذه المخزونات تمر بمتابعة ومراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات والإخراجات منها وهذا ما يسمى بحركة المخزون ويمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

أ- حركة المخزون من حيث المخزون:

إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التموين وعملية الاستهلاك وهذه العمليات تحتاج إلى بطاقات ودفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.
ب- حركة المخزون من حيث القيمة:

بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية والسعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات والإخراجات على أساسه.

* تقييم الإدخالات:

يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية والبضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة والنصف التامة وغيرها.

* تقييم الإخراجات:

إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة نذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة وذلك لأسباب منها: اختلاف الأسعار وهذا راجع إلى اختلاف الموردين والأسواق ووسائل النقل... الخ.

ولتقييمها نستعمل طريقتين:

1- طريقة التكاليف الحقيقية.

2- طريقة نفاذ المخزون.

3- طريقة التكاليف الحقيقية:

وتنقسم إلى 3 حالات وهي:

الحالة 1:

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \text{تكلفة الكمية المخزنة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}$$

$$\text{الكمية المخزنة} + \text{الكمية الواردة}$$

الحالة 2:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الإدخالات}}$$

$$\text{مجموع الكمية الواردة}$$

الحالة 3:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{تكلفة الكمية الأولية} + \text{تكلفة الكميات الواردة}}{\text{الكمية الأولية} + \text{الكمية الواردة}}$$

لديك حركات المواد التالية:

1/2 مخزون أولي 380 كغ ب 80 دج للـكغ.

1/6 خروج 220 كغ.

1/11 خروج 80 كغ.

1/16 دخول 250 ب 82 دج.

1/19 خروج 160 كغ.

أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1: تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

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

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

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

$$250 + 80$$

الحالة 2: تكلفة الوسطية المرجحة ل مجموع الإدخالات

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

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

الحالة 3: تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1:

المخزون		إخراج			إدخال			البيان	التاريخ
ق	ك	ق	ت.و	ك	ق	ت.و	ك		
30400	380	-	-	-	3040	80	380	أول شهر	1/2
48173,8	160	17773,8	80,79	220	0	-	-	إخراج	1/6
41710,6	80	6463,2	80,79	80	-	-	-	إخراج	1/11
62210,6	330	-	-	-	-	82	250	دخول	1/16
49284,2	170	12926,4	80,79	160	2050	-	-	خروج	1/19
					0				
					-				

$$80,79 = \frac{(82 \times 250) + (80 \times 380)}{250 + 380} = \text{تكلفة الكمية الواردة} + 1 \text{ تكلفة مخ}$$

كمية مخ 1 + كمية الواردة

4- طريقة نفاذ المخزون:

* طريقة ما دخل أو لا خرج أو لا FIFO:

يقصد بها ما يدخل أو لا من المخزون يخرج من المخزون أولاً فعندما تكون عدة مشتريات يكون الخروج بالتسلسل الزمني فالتى تدخل الأولى تخرج أولاً وفي عدم كفاية الكمية الأولى نأخذ البقية من الكمية التى دخلت بعدها.

* طريقة ما دخل أولاً خرج آخر LIFO:

في هذه الحالة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن يصل إلى الأول دخول ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً والمخزن النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً.

مثال:

نفس معطيات المثال السابق

المطلوب:

إعداد بطاقته المخزون حسب طريقة نفاذ المخزون

* طريقة FIFO:

مخزون			إخراج			إدخال			التاريخ	البيان
ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق		
30400	80	380	/	/	/	30400	80	380	أول	1/2
12800	80	160	35200	80	220	/	/	/	الشهر	1/6
6400	80	80	6400	80	80	/	/	/	إخراج	1/11
20500	82	250	/	/	/	20500	82	/	إخراج	1/16
13940	82	170	6400	80	80	160	/	/	إدخال	1/19
			6566	82	80			/	إخراج	

* طريقة LIFO :

مخزون			إخراج			إدخال			التاريخ	البيان
ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق		
30400	80	380	/	/	/	30400	80	380	أول	1/2
12800	80	160	35200	80	220	/	/	/	الشهر	1/6
6400	80	80	6400	80	80	/	/	/	إخراج	1/11
20500	82	250	/	/	/	20500	82	250	إخراج	1/16
13940	82	170	6566	82	80	/	/	/	إدخال	1/19
			6400	80	80				إخراج	

• تكلفة الإنتاج و العناصر المكونة لها¹

الفرع الأول: تكلفة الإنتاج

تعريف :

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

عناصر تكلفة الإنتاج :

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

* المصاريف المباشرة :

- تكلفة المواد المستهلكة :

وتمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء والمسامير في النجارة.

- تكلفة اليد العاملة:

وتحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد واللوازم إلى منتجات وتتضمن الأجور الإجمالية بما فيها المنح والأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

* مصاريف إنتاج غير المباشرة:

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

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

- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب

ملاحظة:

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

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة - مصاريف البيع

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر ، ص 29

الفرع الثاني: ملحق عن تكاليف الإنتاج

1- الإنتاج الجاري:

وهو قيمة المنتجات في طور التكوين أو التحويل في نهاية الفترة عند حساب تكلفة الإنتاج.

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات التامة} = \text{الإنتاج الجاري أول مدة} + \text{أعباء إنتاج} - \text{إنتاج جاري لآخر مدة}$$

المعالجة المحاسبية:

تسجل المنتجات الجارية:

- في أصول الميزانية ضمن المخزونات: ح/ 34 منتجات وأشغال قيد التنفيذ.

- في المحاسبة التحليلية للاستغلال: ح/ 944.

- في جدول حسابات النتائج: لقواعد الحسابات: "ح/ 72 إنتاج مخزون"

ويكون حسب الرصيد:

دائن إذا كان الإنتاج الجاري لآخر مدة < الإنتاج الجاري لأول مرة

مدين إذا كان الإنتاج الجاري لآخر مدة > الإنتاج الجاري لأول مرة

2 / المنتجات النصف مصنعة و المنتجات التامة الصنع :

تعريف :

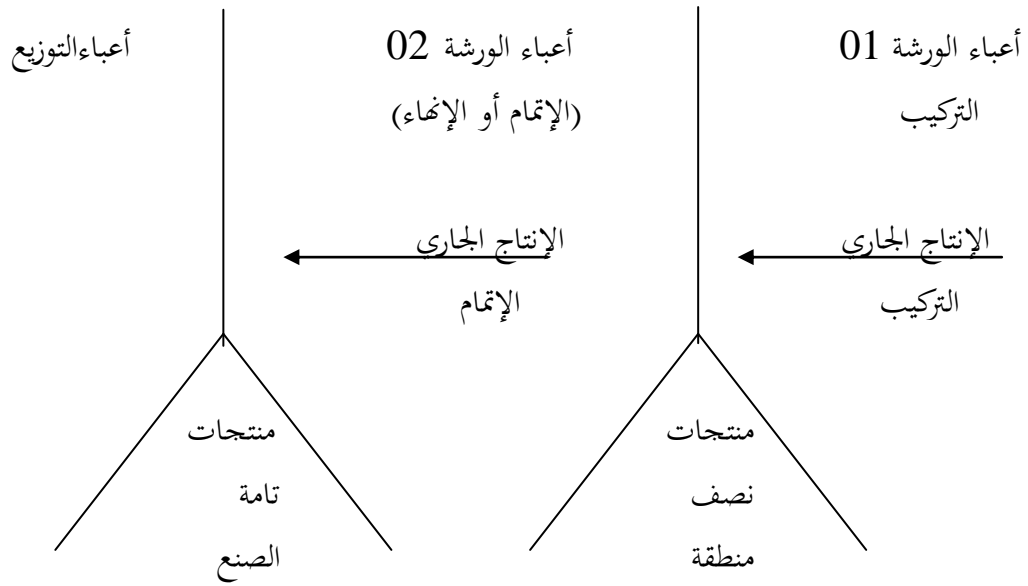
" المنتج نصف مصنع هو ذلك المنتج الذي وصل إلى مرحلة تحويل محددة و هو جاهز لتحويلات أخرى في ورشة لاحقة "

شكل أو مخطط الإنتاج :

ورشتان تشاركان في إنتاج منتج تام (أ)

- الورثة 1 تعالج المادة الأولية "م" للحصول على المنتج نصف المصنع "س"

- الورثة 2 تدمج و تمزج المادة الأولية "ن" مع المنتج 1/2 مصنع "س" للحصول على المنتج التام الصنع "أ"



المعالجة المحاسبية للمنتجات نصف المصنعة :

بعد كل مرحلة من التصنيع أو التحويل، نحسب تكلفة الإنتاج المناسبة:

- تكلفة إنتاج المنتجات نصف مصنعة "س" (لحظة خروجها من الورشة 1)
- تكلفة إنتاج المنتجات التامة "أ" (لحظة خروجها من الورشة 2) مضافا إليها تكلفة إنتاج نصف مصنع .
- الجرد الدائم للمنتجات نصف مصنعة "س" يكتب في ح / 33 من المحاسبة العامة الجرد الدائم للمنتجات التامة "أ" يكتب في ح / 35 من المحاسبة العامة، المنتجات نصف المصنعة تظهر في أصول الميزانية ح 33/

في جدول حسابات النتائج حسب القواعد ح / 72 إنتاج مخزن الذي يكون رصيده دائن أو مدين.

3- البقايا :¹

تعريف :

" البقايا هي بواقي المواد الأولية من أي طبيعة و الناتجة عن التحويل أو الإنتاج " .

أمثلة :

- بقايا الخشب ، النجارة ، قطع الخشب في صناعة الأثاث .
- قطع القماش في ورشة صناعة الألبسة .

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر ، ص104

- بقايا الصفائح المعدنية في إنتاج الإقفال لغلق الأبواب و النوافذ

المعالجة المحاسبية :

يمكن أن تكون البقايا :

- ضائعة إذن ليست لها قيمة .

- قابلة للبيع
- قابلة للاسترجاع

لها قيمة بيعية

في كل من الحالات إن إخراجات المواد الأولية يتم تحديدها بالوزن الإجمالي في حين أن الإدخالات للمنتجات المصنعة يتم تحديدها بالوزن الصافي.

أ- بقايا ضائعة:

ليس لها قيمة شرائية، لكن التخلص منها يتطلب مصاريف التطهير والنقل وبذلك يجب إضافة هذه المصاريف لتكلفة إنتاج المنتجات (نصف مصنعة أو التامة) التي نتجت عنها هذه البقايا الضائعة.

تكلفة إنتاج المنتجات (أ أو س) = أعباء الإنتاج + مصاريف التخلص من بقايا الضائعة.

ب- البقايا المباعة:

لها قيمة شرائية تؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتجات المناسبة.

تكلفة إنتاج المنتجات (أ أو س) = أعباء إنتاج - قيمة الفضلات المباعة المحصل عليها.

ج- بقايا مسترجعة:¹

وهي التي يعاد استعمالها من طرف المؤسسة كمواد أولية في إنتاج المنتجات إذن فهي تحل محل جزء من المواد الأولية لذلك فإن قيمتها ستؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتجات المناسبة مثلها مثل الفضلات المباعة.

تكلفة إنتاج المنتجات المحصل عليها (س أو أ) = أعباء الإنتاج - قيمة الفضلات المسترجعة المنتجة.

* بقايا مسترجعة دون معالجة:

²⁻¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر ، ص105-106

تكلفة إنتاج البقايا المسترجعة = تكلفة شراء المواد الأولية المعروضة

* بقايا مسترجعة بعد المعالجة:

تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة بعد المعالجة = تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة - مصاريف المعالجة.

4- النفايا:

تعريف:

" النفايا هي منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع غير صالحة للاستعمال أو تصريف وبيع عادي بسبب عيوب الإنتاج".

أمثلة:

- أواني فيها خدش.

- ألبسة فيها إصابات.

- بطاريات لا تحافظ على الشحنات الكهربائية.

ويتم التعرف وتحديد النفايا بعد عملية المراقبة عند إتمام الإنتاج حيث يمكن أن تكون:

- ضائعة بدون قيمة شرائية.

- قابلة للاسترجاع والبيع: لها قيمة شرائية.

المعالجة المحاسبية:

أ- نفايا ضائعة:

مثلها مثل البقايا الضائعة، حيث تؤثر بالزيادة على تكلفة إنتاج الوحدة غير المعيبة لأن عدد الوحدات المنتجة ينخفض أو يتناقص بعدد الوحدات المهملة.

ب- نفايا مباعة:

تكلفة إنتاج المنتجات الصالحة = أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج النفايا المباعة المحصل عليها

قيمة هذه النفايا المباعة يؤثر بالنقصان على أعباء الإنتاج الحصول على تكلفة إنتاج المنتجات الصالحة (غير المعيبة).

ج- نفايا مسترجعة:

هذه النفايا قابلة للتصليح قبل عرضها للبيع:

* إما على شكل منتج مصنفا من الدرجة الثانية أو بسعر منخفض.

* إما على شكل منتج من الدرجة الأولى.

إن التعديلات لهذه النفايا تؤدي على زيادة في المصاريف الإضافية التي تحمل أو تدخل في تكلف إنتاج النفايا:

$$\text{تكلفة إنتاج النفايا المسترجعة} = \text{تكلفة إنتاج النفايا غير مسترجعة} + \text{مصاريف التصليح.}$$

أمثلة تطبيقية حول تكاليف الإنتاج:

عملية إنتاج المنتج أ تتم على مرحلتين:

في الورشة 1 تعطى منتوجات 1/2 مصنعة "س" باستعمال المادة "م 1".

في الورشة 2 تعطى منتوجات تامة "أ" بالإضافة إلى منتوجات نصف مصنعة "س"

مصاريف الإنتاج لخصت كما يلي:

الورشة 1 أنتجت 250 وحدة من "س".

الورشة 2 أنتج 200 وحدة من "س".

المطلوب:

- حساب تكلفة إنتاج 1/2 مصنع.

حساب تكلفة إنتاج التام.

البيان	س	أ
المادة الأولية م1	8300	
المادة الأولية م2		7600
اليد العاملة المباشرة	4500	
الورشة 1		
اليد العاملة لورشة 1	3200	8100
قسم الدراسة 2		
قسم الدراسة 3		8500

الحل:

تكلفة إنتاج تام

أ	البيان
7600	تكلفة مواد أولية مستعملة
20800	تكلفة إنتاج 1 مصنع 2
8100	104 × 200
8500	مصاريف إنتاج مباشرة قسم دراسة
45000	تكلفة الإنتاج
200	عدد الوحدات المنتجة
225	تكلفة إنتاج الوحدة

تكلفة إنتاج 1 مصنع
2

س	البيان
8300	مواد أولية
4500	مصاريف إنتاج مباشرة
3200	قسم دراسة
26000	تكلفة إنتاج 1 مصنعة 2
250	عدد الوحدات
104	تكلفة إنتاج 1 مصنع 2 للوحدة

مثال: (البقايا)

بلغت مصاريف الإنتاج منتج أ كما يلي:

مواد أولية 8500، اليد العاملة 6500، مصاريف قسم الإنتاج 3400 وقد تحصلنا على 100 كغ من البقايا القابلة للبيع ب 12 دج مع الأخذ بعين الاعتبار مقدار 20% تمثل مصاريف البيع والريح.

المطلوب:

تكلفة إنتاج البقايا القابلة للبيع

تكلفة إنتاج المنتج (أ)

البيان	أ
تكلفة مواد مستعملة	8500
يد عاملة مباشرة	6500
مصاريف غير مباشرة	23400
تكلفة إنتاج كلية	38400
تكلفة إنتاج البقايا القابلة للبيع	(960)
تكلفة إنتاج تام	37440

البيان	س
سعر البيع المحتمل	1200
12×100	
مصاريف الربح والتوزيع	(240)
$0,2 \times 1200$	
تكلفة إنتاج البقايا	960

مثال: (النفايا)

خصصت المؤسسة 180000 دج كمصاريف إنتاجية لحصول على 1500 قطعة الفحص والمراقبة للإنتاج تبين أن 300 قطعة غير صالحة منها 50 قطعة بدون قيمة و250 قطعة الباقية أعيد إصلاحها حيث بلغت المصاريف 8500.

المطلوب:

- حساب تكلفة المنتجات التامة.

- حساب تكلفة المنتجات المهملة المصلحة.

الحل:

$$\text{تكلفة إنتاج الوحدة} = \frac{180000}{1500} = 120 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة إنتاج التام} = (50 + 1200) \times 1200 = 150000 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة المهملات القابلة للاسترجاع} = 8500 + (120 \times 250) = 38500 \text{ دج.}$$

المطلب الثاني: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية لابد علينا أولاً أن ندرس سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

1 سعر التكلفة والعناصر المكونة لها

تعريف:

سعر التكلفة للمنتجات أو الخدمات يمثل كل ما كلف المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية عندما تصل

المرحلة النهائية أي بما فيها التوزيع وتحسب للمنتج فقط والذي تحمل له كل أعباء الدورة.

مكوناتها:

يتكون سعر التكلفة من:

- تكلفة الإنتاج المباع في حالة مؤسسة صناعية وتقيم إما بالتكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاد المخزون.
- تكلفة شراء البضاعة المباعة في حالة مؤسسة تجارية.
- تكاليف التوزيع مباشرة وغير مباشرة.

تكلفة توزيع:

هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتج المباع وتنقسم إلى:

أ- مصاريف توزيع مباشرة:

هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتج، إشهار خاص بالمنتج، بعض مصاريف النقل إذن هي أساسها أعباء المستخدمين والخدمات المقدمة.

ب- مصاريف توزيع غير مباشرة:

هي تلك الأعباء التي لا تخص منتج معين وتجمع في مراكز التوزيع وتكون أكبر من الأولى وتوزع بين أسعار التكلفة.

أهمية تكاليف التوزيع:

بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية الإنتاج ووصول المنتج للمستهلك وهذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع وتعود أهميتها إلى الاهتمام المتزايد لترويج المنتج في السوق. نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

*** في حالة مؤسسة صناعية:**

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}$$

*** في حالة مؤسسة تجارية:**

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{تكاليف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}$$

2 إدماج نماذج تقييم الإخراجات في تكلفة الإنتاج المباع وسعر التكلفة

ذكرنا سابقاً أن الإنتاج المباع يقيم إما بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاذ المخزون.

نوضح بمثال بسيط كيف يتم تقييم الإنتاج المباع بطريقة نفاذ المخزون.

مثلاً:

مخزون أول مدة: 2000 من المنتج (أ) ب 33,2 دج للوحدة الإنتاج المباع من هذا المنتج 2100 ب 30 دج.

المطلوب: حساب سعر التكلفة

الحل:

طريقة LIFO			طريقة FIFO	
أ	البيان	أي أننا نحسب تكلفة الشراء	أ	البيان
-	تكلفة الإنتاج المباع	ثم تكلفة الإنتاج أولاً حسب	-	تكلفة الإنتاج المباع
-	33,2×2000	الطريقة التي سبق ذكرها	-	2100×ت و م
-	100×ت و م	وهذا من أجل استخراج تكلفة	-	م التوزيع م وغ م
-	م التوزيع	الوحدة الواحدة (ت و م)	-	

3 طريقة حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات (رقم الأعمال) وسعر التكلفة.

ويعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع

والنتيجة نوعان هما:

- نتيجة تحليلية.

- نتيجة تحليلية صافية.

الفرع الأول:

في حالة عدم وجود العناصر الإضافية والأعباء غير المعتمدة والفوارق (الأقسام، الجرد...الخ).

فإن:

النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.

الفرع الثاني:

في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية فإن:

$$[\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة العامة}] \text{ لا يساوي النتيجة التحليلية}$$

لأن:

$$* \text{ النتيجة التحليلية} = \text{رع} - \text{سعر التكلفة.}$$

$$* \text{ النتيجة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة تحليلية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة} \text{ فوارق (الجرد والأقسام).}$$

فرق الجرد:

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

فرق الأقسام:

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

$$\text{في هذه الحالة فرق الأقسام} = (\text{تكلفة الوحدة الغير المباشرة} \times \text{عدد وحدات القياس}) - \text{تكلفة القسم.}$$

$$* \text{ فوارق المخزون} = \text{المخزون النهائي الحقيقي} - \text{المخزون النهائي بالتحميل العقلاني.}$$

$$\text{فرق رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال الحقيقي} - \text{رقم الأعمال المحمل.}$$

ويحسب فرق رع في حالة حساب رع بهامش على سعر التكلفة فقط.

الفرع الثالث:

طريقة بحساب النتيجة المحاسبية العامة:

ح	البيان	مدین	دائن
71	إنتاج مباع		-
72	إنتاج مخزن		-
61	مواد ولوازم مستهلكة	-	
62	خدمات	-	
	المجموع	-	-
81	القيمة المضافة	-	
81	القيمة المضافة		-
68-63	مصاريف أخرى	-	
83	نتيجة الاستغلال	-	-

ح/71 إنتاج مباع = رقم الأعمال.

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

ح/61 = مجموع المواد المستهلكة.

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

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

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

المطلب الثالث: التحليل بواسطة الأعباء الكلية (الأقسام المتجانسة)

1 - تعريف و مراكز التحليل¹

الفرع الأول: تعريف

يعبر التجانس عن مفهوم محاسبي بحث:يستحدث في سبيل البحث عن أسلوب منطقي لتوزيع الأعباء الغير المباشرة.

فالقسم الذي تتاح إمكانية قياس نشاطه بوحدة عمل معينة يعتبر قسم متجانس

يمكن تحديد ترتيبات العمل في ظل هذا الأسلوب كما يلي :

- إعداد ترتيب الوظائف (الوظائف أساسية، وظائف ثانوية)

- تحديد العلاقة العملية بين جملة وظائف في سياق الترتيب الجديد (وظائف موردة للخدمات و أخرى مستفيدة منها)

- الاستناد إلى مفهوم مراكز التحليل في تجميع الأعباء الغير المباشرة

الفرع الثاني: مراكز التحليل

تعرف بعض المخططات المحاسبية لمراكز التحليل بأنه :

" تقسيم خاص بمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء الغير المباشرة قبل تحميلها للكلف المعنية"

وتقدم هذه المخططات التشكيلية النموذجية لمراكز التحليل ممثلة في :

1- مراكز الإدارة

2-مراكز التمويل

3-مراكز تسيير الأفراد

4- مراكز تسيير الوسائل و التجهيزات

5- مراكز الخدمات الملحقة

6-مراكز التموين

7-مراكز الدراسة التقنية و البحث

8-مراكز الإنتاج

9- مراكز التوزيع

10- مراكز الأعباء الأخرى

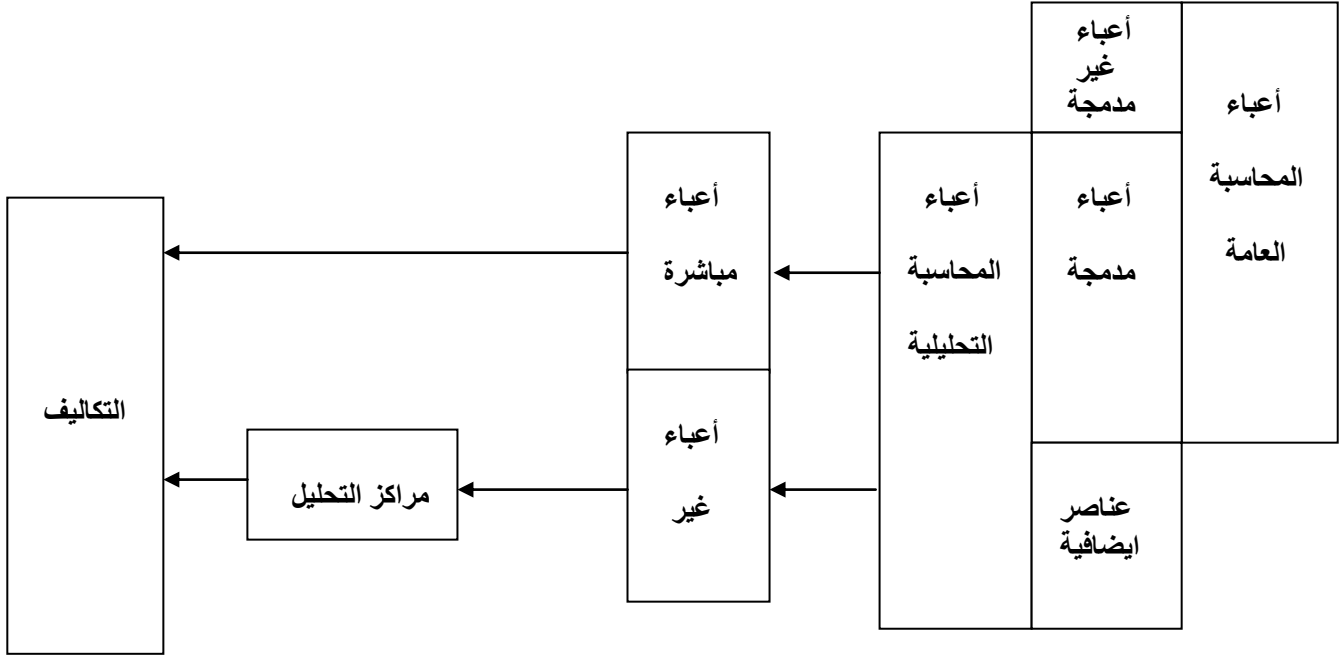
إن قرار هذه التشكيلية يسمح بالقول أن مراكز التحليل يمكن أن تكون افتراضية كالتمويل و الإدارة.....إلخ

كما يمكن أن تكون فعلية أي عبارة عن مراكز نشاط ملموس مثل التموين ، الورشات ، التوزيع.

¹ عيسى جرادى،محاسبة التكاليف، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، رقم الإيداع 297، ص76

2 - مخطط حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة

الشكل 5: مخطط حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة¹



3 - تقسيمات الوظائف

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة و تقسيمها إلى نوعين :

(1) الأقسام الأساسية : هي التي تقوم بتوريد الموارد وتصنيع المنتجات و توزيعها وتتمثل في :

- قسم التموين
- قسم التصنيع
- قسم التوزيع

(2) الأقسام المساعدة (الفرعية) :

هي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى :

- الصيانة
- النقل
- الإدارة

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص 98

الفرع الأول : التوزيع الأولي¹

يحدد المصاريف التي تعود إلى كل قسم في المرحلة الأولى ، ويمكن تخصيص المصاريف الغير المباشرة إلى قسم معين

مثال : يظهر جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة في مؤسسة "س" كما يلي :
الجدول 2: توزيع الأعباء الغير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ إجمالي	إدارة	صيانة	تموين	تحضير	تركيب	توزيع
61	مواد أولية مستهلكة	15.000	-	20%	10%	40%	30%	-
62	خدمات	8.000	20%	10%	30%	-	-	40%
63	مستخدمين	18.000	40%	10%	5%	10%	15%	20%
65	مصاريف مالية	3.000	-	20%	20%	20%	30%	10%
66	مصاريف أخرى	900	30%	10%	-	30%	-	30%
	المجموع	53.000						

الحل:

رقم الحساب	إسم الحساب	مبلغ الاجمالي	إدارة	صيانة	تموين	تحضير	تركيب	توزيع
61	مواد أولية مستهلكة	15000	-	3000	1500	6000	4500	-
62	خدمات	8000	1600	800	2400	-	-	3200
63	مستخدمين	18000	7200	1800	900	1800	2700	3600
65	مصاريف المالية	3000	-	600	600	600	900	300
66	مصاريف الأخرى	9000	2700	900	-	2700	-	2700
	المجموع	53000	11500	14300	5400	11100	8100	12500

¹ بويغوب عبد الكريم، نفس المصدر السابق، ص95

* إعداد جدول وتوزيع الأعباء الغير المباشرة (التوزيع أولي)¹

الجدول 3: توزيع الأعباء الغير المباشرة²

أقسام أساسية			أقسام فرعية			المجموع	المصاريف
توزيع	إنتاج	تموين	إدارة	نقل	صيانة		

الفرع الثاني : التوزيع الثانوي

هو توزيع المصاريف الغير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف أقسام فرعية مساعدة

1- وحدات العمل: (وحدات قياس)³

تستخدم وحدات قياس على مستوى مراكز التحليل الأساسية للتمكن من تحميل أعباء هذه المراكز للمنتجات و الطلبيات ، وهذا ما يفترض أن تكون أدوات موضوعية لقياس نشاط هذه المراكز، وكذلك وجود علاقات متشابهة بين هذه الوحدات فيما بينها و نشاط القسم فمثلا ساعات عمل الآلة بالوحدات المنتجة ، وكل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات

* تحديد كلفة وحدة العمل :

تعطي كلفة وحدة العمل على مستوى أي مركز بالصيغة الآتية :

$$\text{كلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مبلغ أعباء المراكز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر ، ص 93-95

² عيسى جرادى، مرجع سابق الذكر ، ص 86

³ عيسى جرادى، مرجع سابق الذكر ، ص 85

* مفاتيح التوزيع:¹

التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة أو المشتراة
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة وقت يد عاملة وقت الآلة وحدة منتج : عدد. وزن. حجم . ساعة طول
توزيع والإدارة	على أساس كلفة الإنتاج على أساس رقم الأعمال الوحدات المنتجة

* تقسيمات التوزيع:

تستخدم المؤسسة طرقاً متعددة لتوزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل حجم مصاريف غير مباشرة الخاضعة للتوزيع، وفيما يلي عدة طرق

1- الطريقة المباشرة:

تقوم على أساس توزيع إجمالي للمصاريف الغير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية؛ وفق أسس متناسبة مع أقسام رئيسية وهناك توزيع إجمالي وتوزيع انفرادي.

2- طريقة التوزيع التنازلي:

تقوم على توزيع المصاريف الغير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد ولا تراعي تبادل الخدمات على الأقسام الفرعية بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه ليعاد تحميله إلى الأقسام الفرعية الأخرى

مثال 2:

تصنع المؤسسة المنتجات التالية: ص 1، ص 2، ص 3 باستعمال مادتين أ1، أ2

وحدات العمل في الأقسام الرئيسية هي:

-تموين: لتر من مواد أولية

-إنتاج: ساعات يد عاملة مباشرة

توزيع: إدج من رقم الأعمال

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص 97-98

التوزيع الأولي أعطى النتائج التالية:

الأقسام الأساسية			الأقسام الفرعية			التكاليف
توزيع	إنتاج	تموين	النقل	الصيانة	إدارة	
60000	170000	80000	42000	20000	30000	402000

التوزيع الثانوي أعطى النتائج التالية:

الأقسام الأساسية			الأقسام الفرعية			التكاليف
توزيع	إنتاج	تموين	نقل	صيانة	إدارة	
20%	50%	20%		10%		التوزيع
20%	40%	10%	30%			إدارة
2/3		1/3				صيانة
						النقل

المطلوب:

إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

حساب كلفة وحدة العمل

الحل:

الجدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

الأقسام الأساسية			الأقسام الفرعية			المصاريف
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة	
60000	170000	80000	42000	20000	30000	التوزيع الأولي
6000	15000	6000		3000	-(30000)	التوزيع
4600	9200	2300	6900			الثانوي
32600	-	16300	-(48900)			
103200	194200	104600	0	0	0	مجموع توزيع ثانوي
نوع وحدات العمل	لتر مشتريات	س/إيد عاملة	1 دج من رقم الأعمال			
عدد وحدات العمل	104600	5700	500.000			
تكلفة وحدة العمل	11,62	34,07	0,2			

طريقة التوزيع التبادلي:¹

تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات و المنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام. تتقسم هذه الطريقة إلى قسمين:

1- الطريقة الجبرية:

تعتمد هذه الطريقة باعتبار مجهول هو مجموع مصاريف كل قسم بحيث يتضمن خدمات متبادلة، وعند إجراء العمليات الحسابية المتعلقة بها يعتمد على افتراض "س"، "ص" هما قيم تكلفة وحدة عمل في قسمين يتبادلان الخدمات فيها بينهما.

¹ بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص 113

مثال: التوزيع الأولي للتكاليف الغير المباشرة أعطي المجاميع التالية:

الأقسام الأساسية		الأقسام الفرعية		مجموع	وظائف تكاليف
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة الإدارة		
98480	156976	30388	6400 32316	324560	توزيع أولي

التوزيع الثانوي يخصص باستعمال المفاتيح التالية :

التوزيع % الإنتاج:10% التموين:60% الصيانة:10% الإدارة:

الإنتاج80% التموين:15% الإدارة:5% الصيانة:

وحدات العمل:

قسم التموين:كلغ من مواد أولية مشتريات

قسم الإنتاج:ساعة يد عاملة مباشرة

قسم التوزيع:1دج من رقم الأعمال

*المشتريات:16000كلغ

*13.000ساعة مخصصة للإنتاج

*رقم الأعمال:852400كلغ

المطلوب:إعداد جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة مع تحديد كلفة وحدة العمل

الحل:

نفترض أن:"س" تمثل الإدارة

"ص" تمثل الصيانة

$$س = 32316 + 0.05ص \quad (1)$$

$$ص = 6400 + 0.1س \quad (2)$$

$$س = 32316 + 0.05(6400 + 0.1س)$$

$$س = 32316 + 320 + 0.005س$$

$$س - 0.005س = 32636$$

$$0.995س = 32636 \Rightarrow س = 32636 / 0.995$$

$$س = 32800 = \text{الإدارة}$$

تعويض "س" في المعادلة (2) نجد:

$$ص = 6400 + (0.1 \times 32800)$$

$$ص = 9680 = \text{الصيانة}$$

جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة

الأقسام الأساسية			الأقسام الفرعية		المجموع	الوظائف تكاليف
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة		
98480	156979	30388	6400	32316	324560	التوزيع الأولي
3280	19680	6560	3280	(32800)-		التوزيع الثانوي الإدارة
-	7744	1452	(9680)	484		الصيانة
101760	184400	38400	0	0	-	المجموع
1 دج من رقم أعمال	س/يد عاملة مباشرة	كلغ مشتريات				نوع وحدات العمل
852400	13000	1600				عدد وحدات العمل
0,11	14,18	24				كلفة وحدة العمل

(2) الطريقة النظرية¹

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة يمكن أن تحدد بواسطة حساب جبري و الملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف أقسام في فترة مقبلة

مثال:

نأخذ نفس المثال السابق

الحل:

تكلفة قسم الإدارة

التوزيع الأولي.....32316

تكلفة وحدة العمل القادمة من قسم الصيانة.....320

5×6400%

التكلفة الكلية.....32636

كلفة الوحدة.....326.36

¹ ناصر داداي عدون، مرجع سابق الذكر ، ص 45

تكلفة قسم الصيانة

التوزيع الأولي.....6400

3263.6.....تكلفة وحدة العمل القادمة من قسم الإدارة.

10×32636%

96.63.....التكلفة الكلية

تكلفة وحدة قسم الإدارة

32316.....تكلفة بداية الفترة

483.18+.....تكلفة الصيانة.

5×9663.6%

32799.18.....التكلفة الكلية

327.99.....تكلفة الوحدة.

32799.18 - الإدارة تقريبا 32700

9663.6: الصيانة تقريبا 9600

ملاحظة:

نلاحظ أن هذه الطريقة فيها التقريب بصفة كبيرة جدا ولا تحمل الأعباء الحقيقية

(3) مزايا طريقة الخدمات المتبادلة :

تعتبر طريقة الخدمات المتبادلة أدق الطرق المستخدمة في توزيع الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية لأنها

تحقق

ما يلي:

-التخصص العادل للتكاليف الثانوية على جميع المراكز المستفيدة .

-تحديد الكلفة الحقيقية لكل قسم

-يمكن للمؤسسة إقامة نظام سليم للمراقبة.

المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و إتخاذ القرار

المطلب الأول: مراقبة التسيير و نظام التكاليف

1 ماهية مراقبة التسيير

الفرع الأول:لمحة تاريخية لمراقبة التسيير

إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الو.م. أ و قد ارتبط و جودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في هذا البلد أي الو.م.أ سنة 1931 تم دخلت إلى أوربا بعد ح.ع.2 نظرا لتطورها المذهل دون أن ننسى أن وظيفة المراقب في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنوك و الإدارة العمومية في الو.م.أ و بعد مرور حوالي 20 سنة من الممارسة تتمثل وظائف و أنشطة أخرى غير المحاسبية

الفرع الثاني: تعريف مراقبة التسيير

مراقبة التسيير تعتبر كنظام للمعلومات يفيد و يساعد على قيادة المؤسسة لأنه يراقب فاعلية و فعالية النشاط و الوسائل لبلوغ الأهداف أي من هذا التعريف نستنتج أن مراقبة التسيير تقوم على ثلاثة مفاهيم أساسية :

الفاعلية:

و نقصد بها مقارنة النتائج النهائية بالأهداف المرسومة ¹.

الفاعلية:

و نقصد بها مقارنة النتائج النهائية بالوسائل و الإمكانيات .

الملائمة:

و نقصد بها مقارنة الإمكانيات الموجودة داخل المؤسسة مع الأهداف المرسومة مسبقا.

الفرع الثالث:أهداف مراقبة التسيير²

و من جملة الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة و مختلف مراكز المسؤولية .
- صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و إعداد لوحات القيادة .
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد و تعيين الفرص و استغلالها.
- تكوين مقياس للنتائج و المؤثرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية

- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير .

¹ Abde latif khemakhem ,la dynamique de control de gestion, edition dunod , paris 1977 p 3

² Mechel gervais , control gestion edition septembre 2000, p 20

- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح .
- يسمح باتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة للحد من الانحرافات .

2 - وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة

مراقبة التسيير تعتبر كأداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط و وضع الميزانيات التقديرية و تتخذ من التنظيم سبيلا لبلوغ هدف الرقابة و بالرقابة كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة و المسطرة.

الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجيهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة.
- إعطاء بناء هيكل يسهل على تحقيق هذه الأرباح و توزيع العمل بين الأفراد المجموعة من جهة و وضع و تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى.
- العمل على بحث الحيوية في هذا الهيكل و تنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.

- إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي و المتمثل في احترام بعض المعايير و توافقها مع المخطط فإن جميع المجهودات المبذولة تكون متآزره لتحقيق الهدف فإن المراقبة ليست مجرد نشاط الذي تقوم به من خلاله بالمراجعة و التدقيق بهدف تصحيحي و لا مراجعة الأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقا و إنما هي وسيلة تساعد المنظمين و المسيرين على اتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة

هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب المسائل (طرق)

1 - حسب الزمن :

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها .

الرقابة القبليّة:

و تكون من خلال التنبأ بما سيكون عليه الواقع الفعلي و يمكن أن نسميها كذلك "الرقابة الوقائيّة".

الرقابة الحاليّة:

و هي رقابة أثناء التنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.

الرقابة البعديّة:

و تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجيّة

2- حسب الوسائل (الطرق) :

الرقابة المغلقة:

و هي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.

- الرقابة بالحواجز:

هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها و المستخلصة من نظام المراقب و لكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

مثال:

نفترض أن نظام تجاري يقيم معيار نسبة تغير رقم الأعمال الهدف هو رفع رقم الأعمال 5% شهريا في حالة مخطط الرقابة للحلقات المغلقة :

ينبغي الوصول إلى رقم الأعمال في نهاية كل شهر و هذا قد يكون طويل أو فيه خطورة للمؤسسة. في حالة الرقابة بالحواجز :

يمكن استعمال هذه الرقابة و ذلك بالملاحظة المبيعات الأسبوعية و من خلال ملاحظتنا نعطي الاحتمال أو الافتراض ما قد يكون عليه الشهر من ربح.

3 - مسار و أدوات مراقبة التسيير

الفرع الأول: مسار مراقبة التسيير

حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يتعين على المؤسسة إتباع مسار معين وفق المراحل التالية:¹

أ - البرمجة:

أي وضع برنامج نشاط المؤسسة من خلال إستراتيجية محدد و تكون من خطط مفصلة و أهداف محددة بدقة.

¹ نور الدين خبابة ، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1997 ص 125

مثال:

العمليات	المسؤول على العمل	التاريخ		النتيجة المحصل عليها	الوسائل اللازمة	
		بداية	نهاية		طبيعة	تكلفة
100 وحدة آلة	سيد علي			90 وحدة	مواد أولية	
					X	2000 دج
					Y	3000 دج
					Z	.

تنفيذ هذه البرامج يرتكز على وحدات عملية تكون مراكز مسؤولة مستقلة أي تعيين وحدة أو هيئة بالمؤسسة على رأسها يوجد مسؤول إداري و يمكن ملاحظة ذلك من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ب- إعداد الموازنات:

هي التعبير النقدي لإنجاز مشروع معين و يكون هذا التعبير قبل أي تنبأ بعد الانتهاء من عملية البرمجة ، يمكن تحديد المهام المسطرة لكل المراكز المسؤولة في إطار نظام الموازنات (يربط كل موازنة بمركز مسؤولياتها) الذي يغطي النشاط العادي للمؤسسة.

ج- تقييم الأداء:

تقوم هيئة مراقبة التسيير بالحصول على المعلومات حول الأعمال المنجزة و تحقق من تنفيذ المعايير و تتسوق بين المراكز المسؤولة.

د- البحث عن سياسة التحسين:

أي البحث عن الانحرافات بين الأهداف والمعايير والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات اللازمة، حيث إذا كان هناك انحراف كبير فالتحسين يكون وفق مبدأ الاستثنائية التي نجد فيه حالتين:

حالة 1:

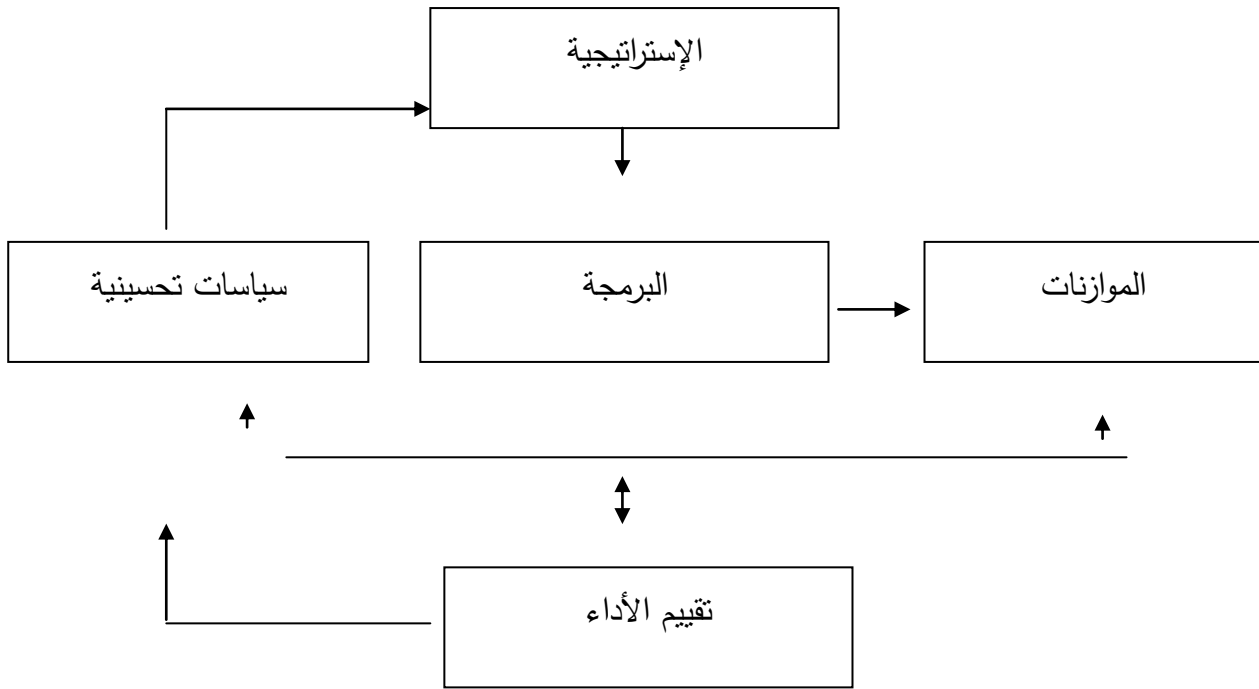
إذا كانت درجة الانحراف لم تتجاوز المقاييس المسموح بها فلا اعتبار لذلك.

حالة 2:

إذا كانت درجة الانحراف تجاوزت ذلك فهذا يقتضي القيام ببحوث بغية معرفة أسباب ذلك.

ويمكن تلخيص المسار على الشكل التالي:

الشكل 6: سياسة التحسين¹



الفرع الثاني: أدوات مراقبة التسيير

تستعمل المؤسسة أربع أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والربحية الاقتصادية وهي فيما يلي:

الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، التحليل المالي، المحاسبة التحليلية.

* كيفية استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:

لكي تتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الانتفاع منها في مراقبة التسيير وأهم طرق في حساب التكاليف هي:

أ- طريقة التكاليف الحقيقية:

الهدف منها هو معرفة تكلفة العائد الإجمالي والنتائج المختلفة للمنتجات والخدمات المباعة من طرف المؤسسة.

ب- طريقة التحميل العقلاني:²

- تسمح بتحديد التكلفة بطريقة عقلانية.

- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

- تنفيذ في استخراج أرباح وخسائر تغيير الفعالية انطلاقاً من استعمال معدل التحميل العقلاني.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 115

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة

ج- طريقة التكاليف المتغيرة:

تظهر واضحة لظهور إنجاز نشاطات المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة وهي طريقة جيدة لتحضير العمال والمصلحة التجارية وتأخذ بعين الاعتبار المتغيرات في مستوى النشاط على الربح.

د- طريقة التكلفة النموذجية:

تسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وكذلك بحساب الفروقات من التكاليف النموذجية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على أسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات.

المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرار

1 - مفهوم القرار

الفرع الأول: تعريف القرار

القرار يتطلب نوعين من البيانات، بيانات موضوعية وأخرى شخصية وعلى متخذ القرار أن يربط بينها ويراعى جميعا عند اتخاذ القرار الإداري.

والكثير من القرارات الإدارية المعقدة يمكن أن تبسط لدرجة كبيرة عن طريق استخدام النماذج الرياضية الحديثة أو المتقدمة في معالجتها والقرارات الإدارية تعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية يكون من شأنها زيادة معرفة متخذة القرار وتنويره وترشيده فضلا عن تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطر المترتبة ومنه نستخلص أن القرار هو علم وفن من الفنون.

الفرع الثاني: أهداف القرار الإداري

إن الإدارة تحتاج إلى معايير وقواعد يتم بواسطتها اختيار البدائل الأفضل ومن الأهداف التي تسعى المؤسسة الهادفة إلى تحقيقها هي تعظيم الربح ويتحقق هذا الهدف في حالة عدم قيود على استخدام عناصر الإنتاج فالمؤسسة تحقق زيادة في الطاقة الإنتاجية وبالتالي أقصى حد من الربحية. أما في حالة وجود قيود فإن تعظيم الربح يكون من خلال تعظيم المردودية أو الربحية على كل وحدة ومن وحدات عناصر الإنتاج النادر وأحيانا يكون تركيز الإدارة على سيولة النقدية فتكون في حالة تعظيم صافي التدفقات النقدية داخلية أو خارجية.

والقرارات الإدارية لا تكون كلها محصورة في الربحية والسيولة فهناك قرارات تتعلق بالتكاليف كقرار اختيار بين طرق الإنتاج المختلفة لمنتوج معين والقرار يكون باختيار طريقة محققة لأقل تكلفة.

وهناك هدف آخر وهو تعظيم القيمة المتوقعة للبدل وذلك عند توفر نتائج مختلفة للبدل والقيمة المتوقعة لهذا الأخير تحدد بواسطة المعادلة التالية:

حيث مج = المجموع.

العائد = القيمة المتوقعة للبدل.

الفرع الثالث: مراحل اتخاذ القرار

أ- تحديد المشكلة:

أهم مرحلة لاتخاذ القرارات هو التعرف على المشكلة الإدارية وتحديدتها فمثلا لو أن المدير فهم وحدد المشكلة بشكل خاطئ فإنه سيبدل جهدا ووقتا ومالا كثيرا في تحديد البدائل حل هذه المشكلة الخاطئة وجمع المعلومات لا علاقة بها بحل المشكلة الأصلية وفي النهاية اتخاذ قرار خاطئ ومن هنا تتضح جليا أهمية ضرورة الاهتمام بمرحلة خطوة تحديد المشكلة الخاصة بالنسبة للمشاكل الإدارية المعقدة ذات الأثر الخطير على حياة ومصير المنشأة.

ب- تحديد بدائل المشكلة:

بعد تحديد المشكلة تحديدا دقيقا وسليما يبدأ التفكير في حل هذه المشكلة وعادة ما تكون هناك أكثر من حل ومع خبرة المدير تؤدي إلى الحد من البدائل أي من بدائل حل المشكلة ويلاحظ أن هذه المرحلة لا تتطلب الكثير من الحذر والدقة لأنها تقوم بمجرد حصر وتحديد البدائل أما تقييم البدائل فيكون في المرحلة الثالثة.

ج- جمع المعلومات المناسبة:

يتطلب اتخاذ القرار توافد المعلومات والبيانات اللازمة والكافية وقد تكون معلومات موضوعية أو شخصية داخلية أو خارجية عن التكاليف أو الأحداث الماضية أو مجرد التوقعات وهذه المعلومات يجب أن تكون من نسبة أي اختيارها وجمعها يجب أن يكون له علاقة وتأثير على اتخاذ القرار وعدم الالتفات إلى ما دون ذلك.

وبارتباط 3 مراحل تتخذ القرارات.

د- اتخاذ القرارات:¹

بمجرد تحديد المشكلة تحديدا دقيقا وتحديد بدائل حلها ثم جمع المعلومات المناسبة الكافية فإن اتخاذ القرار يكون أمرا بسيطا ومكنا وبديهي، المشكلة الإدارية تتأثر بمجموعة من العوامل والمتغيرات المتداخلة وبالتالي فحل المشكلة يتطلب استخدام نموذج ما يراعي ويأخذ هذه العوامل والمتغيرات والمؤثرات والمجمعة في آن واحد ونموذج القرار ما هو إلى وصف طريقة القرار وهذه النماذج متفاوتة في درجة الموضوعية والدقة والتعقيد.

¹ منصور معايب، المحاسبة الإدارية، الأردن، ص 456

2 - ظروف وأساليب اتخاذ القرار

الفرع الأول: ظروف اتخاذ القرار

* ظروف التأكد:

بمعنى توافر المعلومات التي تمكن من التنبأ بنتائج مسبقا وقبل التنفيذ.

* ظروف الخطر أو المخاطرة:

بمعنى نقص التأكد التام فيما يتعلق بنتائج البدائل المختلفة ولكن مع وجود احتمالات لكل حدث من الأحداث.

* ظرف عدم التأكد:

توجد حالة عدم التأكد عندما لا يستطيع المدير إعطاء احتمالات النتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لكل مشكلة.

الفرع الثاني: أساليب اتخاذ القرار

* الأساليب التقليدية:

والأساليب التقليدية تتمثل في:

- الحكم الشخصي سواء بالاعتماد على الخبرة السابقة أو بدونها.
- التحقيق
- المحاولة أو إتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات الأجور، طرق وأشكال التغليف، قنوات توزيع المنتجات وعرضها.
- أسلوب العصف الذهني عبارة عن هجوم خاطف وسريع على مشكلة معينة ويقوم المشتركين في حل المشكلة ومناقشة سريعة لهذه البدائل حتى يمكن الوصول إلى أفضل حل.
- أسلوب دلفي هذا الأسلوب من اسم "دلفي" العالم اليوناني ويعتمد هذا الأسلوب تحديد ومناقشة البدائل غيابيا.

وتتمثل خطوات هذا الأسلوب فيما يلي:

- تحديد المشكلة والتي تكون محددة مسبقا.
- تحديد أعضاء الاجتماع من خبراء ذو الرأي.
- تحضير أسئلة حول بدائل حل المشكلة ومدى تأثير هذه الحلول على المشكلة.
- تحليل الإجابات واقتصارها وتجمعها في مجموعات متشابهة وكتابة تقرير مصغر.
- إرسال التقرير إلى خبراء طلب المعرفة ورد فعلهم.
- تجميع الآراء النهائية ووضعها في تشكيل تقرير نهائي.

وهذه الطريقة ورغم طول الفترة للقيام بها إلا أنها مناسبة جدا للمشاكل المعقدة التي تتحمل الانتظار والتي يكون التخطيط القيام بها طويل أجل.

*** الأساليب الحديثة:**

تتميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة بالأساليب التقليدية كونها تقلل أثر التحيز نتيجة الأحكام الشخصية والعاطفية.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة ما يلي:

- أسلوب تحليل التعادل:

هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج والتكاليف المتغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة الخامات، الإضاءة، الوقود... الخ.

ويستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ عدة قرارات مثل:

- قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية أو حجم الإنتاج ومن ثم تحديد كمية المدخلات اللازمة لتحقيق هذا الحجم.
- قرارات التسعير.

- قرارات تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة.

- قرارات تخطيط الأرباح.

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

- أسلوب القيمة المتوقعة:

ويستخدم هذا الأسلوب في ظل الخطر.

- أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم:

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

3 - معايير تصنيف القرار الإداري

ليس هناك تصنيف موحد لكافة أنواع القرارات ذات الأثر المالي على المنشأة ولتبسيط سنذكر بعض الأسس الشائعة لتصنيف القرارات.

*** حسب النشاط المتعلق في القرار:**

هناك ثلاثة نشاطات رئيسية وهي التخطيط الإستراتيجي، الرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية.

*** حسب ضوء المعلومات:**

تصنف كذلك هذه القرارات من حيث درجة التأكد من نتائجها فهناك:

- قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة وكاملة.

- قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة.
- قرارات مبنية على معلومات غير مستقرة.
- * **حسب مدى قابليتها للبرمجة:**

بعض القرارات قابلة للبرمجة وإعادة الاستخدام في المستقبل أكثر من غيرها فقرات الرقابة التشغيلية ذات معلومات تاريخية المفصلة يسهل برمجتها وتكرارها كلما دعت الحاجة لذلك لكن القرارات الإستراتيجية فمعلوماتها خارجية وغير مفصلة يصعب برمجتها لأنها ليست متشابهة أو متكررة.

* **حسب المدة التي يعطيها القرار:**

- قرارات قصيرة الأجل (أعمال اليومية)
- قرارات طويلة الأجل (قرارات استراتيجية)

* **حسب طبيعة الطرق المقابل للقرار:**

- قرارات المقابل فيها طبيعة كحفر منجم معادن أو بئر.
- قرارات المقابل فيها إنسان مفكر المنافس مثلاً.

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة¹

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الكلية، التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة والنموذجية. وفي هذا المبحث عن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ولكن في كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب تسبقها عملية التحليل التالية:

- (1)- تحديد الإستهلاكات وتكاليف المواد الأولية.
 - (2)- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.
 - (3)- الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
 - (4)- تحديد الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على أساس معين وفيما يلي طرق تحميل الأعباء الغير المباشرة.
- 4-1 طرق التحميل التقريبية:**

بمعنى إدخال في كل تكلفة جزء من هذه الأعباء المشتركة النسبية إلى أحد المؤشرات التالية: عدد ساعات العمل، قيمة ساعات العمل المباشر، كمية أو قيمة المواد المستعملة.

4-2 طريقة مراكز الإنتاج:

في هذه الحالة عوض أن تحمل مباشرة أعباء الإنتاج غير المباشرة على التكاليف نستطيع التمييز بين الأعباء التي تتعلق بكل مصلحة أو ورشة إنتاجية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 124

4-3 طريقة الأقسام المتجانسة:

وتسمى بمراكز التحليل حيث هذه الأخيرة تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة ويمكن تسمية القسم المتجانس بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة والقسم المتجانس يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ومنه نستنتج أن طريقة الأقسام المتجانسة هي:

* طريقة لتحميل الأعباء غير المباشرة أكثر تطورا من الطرق الأخرى السابقة.

* طريقة لمراقبة التسيير أي تطبيق المحاسبة التحليلية في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات.

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

* نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها.

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

ويمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسيمها إلى نوعين:

* أقسام مساعدة:

تتمثل في قسم الإدارة، قسم الصيانة... الخ.

* أقسام أساسية:

تتمثل في قسم التموين، الإنتاج، التوزيع

نلاحظ أنه يوجد توزيعين:

* توزيع أولي:

يتم هذا التوزيع على أساس مؤشر يحدد مسبقا يسمى مفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وحسب طبيعة الأعباء.

* توزيع ثانوي:

تجد أن الأقسام المساعدة تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية وذلك حسب نسبة استفادتها من خدمات التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسبة مئوية والحساب نستعمل المعادلة التالية:

$$\left. \begin{aligned} \text{س} &= 0,05 + x1 \text{ ع} \\ \text{ع} &= 0,1 + x2 \text{ س} \end{aligned} \right\}$$

حيث س: إدارة

ع: صيانة

ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:

* صعوبة تقييم المؤسسة إلى أقسام متجانسة.

* تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل غير المباشرة بينما غالبا ما يتطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

* كلما كان عدد المراكز كبير كلما تعقدت طريقة معالجة المعلومات وصعوبة تحديد وحدة العمل.

* لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات حجم النشاط لثبات التكاليف الثابتة أي أن هذه الأخيرة توزع بدون مراعاة حجم النشاط لهذا ظهرت طريقة التحميل العقلاني لتحل مشكلة توزيع التكاليف الثابتة والتي نحن بصدد دراستها.

1- مفاهيم ومبادئ الطريقة

إن إعادة توزيع الأعباء حسب حجم الإنتاج يؤدي إلى التمييز بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.

الفرع الأول: الأعباء الثابتة أو الأعباء الهيكلية

وهي تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج في حدود سقف الإنتاج أو القدرة الإنتاجية لكن ممكن أن تتغير بتغير هيكل المؤسسة.

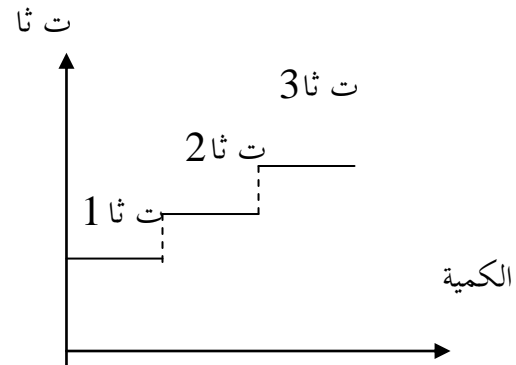
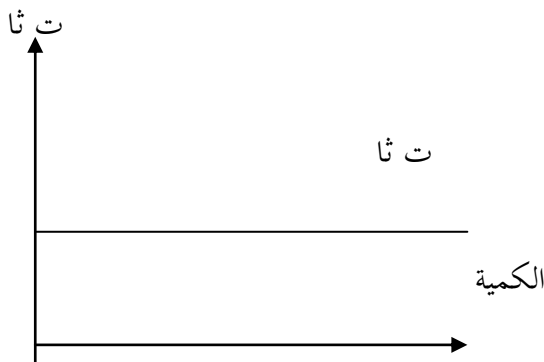
إذا هي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط من أمثلة ذلك:

الإهلاك، الإيجار، تأمين الحريق، نقل العمال، الضرائب المالية... الخ.

التمثيل البياني¹

شكل 8 : حالة عدم تغير هيكل المؤسسة

شكل 7: حالة تغير هيكل المؤسسة



¹ ناصر داداي عدون ، مرجع سابق الذكر، ص 126

الفرع الثاني: مبادئ الطريق

(أ) معامل التحميل العقلاني:

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

مفهوم النشاط الحقيقي:

هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلياً من الإنتاج أي أن قياس هذا الحجم يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات الواقعية والتي تتدخل في سعر الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها بالنظر إلى التوقعات في النشاط العادي مثل حوادث الغابات، التأخرات... الخ:
 كما تأخذ بالإضافة إلى هذا وجود آلات قديمة ذات مردود بسيط أو التكنولوجية قديمة.

مفهوم النشاط العادي:

لتحديد هذا الحجم نأخذ بالطاقة النظرية للإنتاج والتي تحدد على أساس إمكانية الآلات والتجهيزات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عادياً بدون توقف أو تعطل أي دون أخذ بالظروف العادية التي تحدث في عملية الإنتاج ومنه يمكن حساب مثلاً: عدد الساعات الممكنة لقياس حجم النشاط العادي بدون توقفات في النشاط.

ب) الأعباء الثابتة الواجبة التحميل:

الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية الحقيقية × معامل التحميل العقلاني.

ج) الفرق على الأعباء الثابتة المحملة:

الفرق على الأعباء الثابتة المحملة = أعباء الثابتة الواجبة التحميل - الأعباء الثابتة الحقيقية.

إذا كان معامل التحميل العقلاني < 1 ⇒ الفرق موجب ⇒ ربح فعالية

إذا كان معامل التحميل العقلاني > 1 ⇒ الفرق سالب ⇒ تكلفة بطالة

إذا كان معامل التحميل العقلاني $= 1$ ⇒ الفرق معدوم ⇒ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الحقيقية.

• تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة

بعد تحليل النشاط الإجمالي للمؤسسة يأتي دور تحليل ودراسة نشاط كل فرع نشاط أو كل قسم ومن أجل ذلك سنجد توزيع الأعباء الغير مباشرة مع الأخذ بعين الاعتبار التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.

الفرع الأول: تغير النشاط المتمثل لكل الأقسام

معناه معامل التحميل وحيد ومبادئ هذه الطريقة ما يلي:

- تقسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة.

- حساب بلغ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل وذلك بضرب معامل التحميل في الأعباء الثابتة الحقيقية.

- إضافة الأعباء المتغيرة بطريقة تسمح بحساب " مجموع الأعباء الثابتة الواجبة التحميل "

أعباء الثابتة + أعباء المتغيرة = مبلغ التوزيع.

أو
أعباء متغيرة + أعباء ثابتة محملة = مجموع المبالغ المحملة.

- الأخذ بعين الاعتبار والفروقات على الأعباء الثابتة المحملة.

أي: فرق أعباء ثابتة = أعباء ثابتة واجبة التحميل - أعباء ثابتة حقيقية.

إذا كان (-) تكلفة بطالة.

إذا كان (+) ربح فعالية.

- مجموع الأعباء الواجبة التحميل توزع على مختلف الأقسام مع الأخذ في الحسبان مفاتيح التوزيع من أجل

الحصول على مجموع التوزيع الأولي بعد التحميل العقلاني.

- تم إجراء التوزيع الثانوي.

الفرع الثاني: تغير النشاط غير المتماثل لكل الأقسام

إن جدول توزيع الأعباء سوف يتغير بالنسبة للحالة الأولى لأن الأعباء الثابتة سوف تضرب بمعامل تحميل

عقلاني مختلف من قسم لآخر وهناك طريقتين في هذه الحالة:

* **طريقة (1):** جدول توزيع بأعمدة مزدوجة لكل قسم ومبادئها كما يلي:

- قسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة.

- يتم التوزيع الأولي بنفس مفاتيح التوزيع للأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة لكل قسم للحصول على التوزيع

الأولى قبل التحميل العقلاني.

- يضرب كل مجموع الأعباء الثابتة بمعامل التحميل العقلاني للقسم المناسب والنتائج يمثل مبلغ " الأعباء

الثابتة الواجبة التحميل " حيث يسجل مرتين يسبق بإشارة (-) في عمود الأعباء الثابتة ويسبق بإشارة (+) في

عمود الأعباء المتغيرة.

- الفرق بين الأعباء الثابتة الواجبة التحميل والأعباء الثابتة الحقيقية يمثل الفرق على الأعباء الثابتة المحملة

حيث يتم جمعها أفقياً تبعاً لإشارتها.

- ننجز التوزيع الثانوي انطلاقاً من التوزيع الأولي.

* **طريقة 2:** جدول التوزيع البسيط مع حسابات ملحقة ومبادئها كما يلي:

نحسب في جداول ملحقة، توزيع كل عبء أو مصاريف حسب طبيعته بين مختلف الأقسام:

يجب إعداد جدولاً لكل عبء.

في هذه الحالة الجداول تحسب:

* الأعباء الثابتة الحقيقية.

* الأعباء المتغيرة.

* الأعباء الثابتة الواجبة التحميل.

* الفروقات على الأعباء الثابتة المحملة.

* المجاميع الواجبة التحميل لكل قسم.

إذن نتائج هذه الجداول تجمع في جدول توزيع الأعباء وهو الجدول البسيط حيث يتم بعد ذلك التوزيع الثانوي بصفة عادية.

الفرع الثالث: فروق التحميل

نجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء الثابتة أو المتغيرة لذا فنتيجتي المحاسبيتين في هذه الحالة تصبح مختلفتين ولتوازنهما يجب الأخذ بعين الاعتبار فروق التحميل التي نلخصها في الجدول التالي:

الجدول 5: فروق التحميل¹

البيان	الملاحظات	العلاقة	النتائج	ن ت ص	ن م ع
فرق تحميل التكاليف الثابتة	/	تكاليف ثابتة محملة تكاليف ثابتة حقيقية	سالبة موجبة	مدين دائن	تضاف ح/ 62 ح/ 68 تطرح ح/ 62 ح/ 68
فرق المحزونات أ- مواد أولية ب- منتوجات	/	مخ2 حقيقي - مخ1 محمل ح/ 72 حقيقي - ح/ 72 محمل	سالبة موجبة سالبة موجبة	مدين دائن مدين دائن	تضاف ح/ 61 تطرح ح/ 61 تطرح ح/ 72 تضاف ح/ 72
فرق رقم الأعمال	يحسب في حالة وجود رع بها هامش على سعر التكلفة	رع ح - رع ح محمل	سالب موجب	مدين دائن	تطرح ح/ 71 تضاف ح/ 71

ملاحظة 1:

ح/ 969 يمثل فرق تحميل التكاليف الثابتة ويسجل:

في جانب المدين إذا كانت تكلفة بطالة.

في جانب الدائن إذا كانت ربح فعالية.

¹ ناصر داداي عدون ، مرجع سابق الذكر، ص 127

ملاحظة 2:

ح/969 تكلفة بطالة يستعمل في حالة عدم تطبيق طريقة التحميل العقلاني بصفة دائمة.

• مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني.

مثال: مؤسسة نشاطها العادي للإنتاج والبيع يبلغ 3600 وحدة في الشهر والأعباء الثابتة الإجمالية الموافقة وصلت إلى 72000.

إن الأنشطة وأسعار التكلفة الإجمالية للأشهر الثلاثة الأخيرة لخصت كما يلي:

ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	
4000	3600	3000	الأنشطة
126000	111600	102000	أسعار التكلفة الإجمالية

المطلوب: إجراء المقارنة بين أسعار التكلفة الحقيقية والعقلانية لكل شهر وماذا نستخلص؟

الحل:

$$\text{شهر أكتوبر: معامل التحميل العقلاني} = \frac{3000}{3600} = \frac{5}{6}$$

$$\text{أعباء ثابتة المحملة} = \frac{5}{6} \times 72000 = 60000 \text{ دج}$$

$$\text{فرق التحميل للأعباء الثابتة المحملة} = 72000 - 60000 = 12000$$

$$\text{شهر نوفمبر: معامل التحميل العقلاني} = \frac{36000}{36000} = 1$$

$$\text{أعباء الثابتة المحملة} = \text{أعباء الثابتة الحقيقية} = 72000$$

$$\text{فرق التحميل على التكاليف الثابتة} = 0$$

$$\text{شهر ديسمبر: معامل التحميل العقلاني} = \frac{4000}{3600} = \frac{10}{9}$$

$$\text{أعباء ثابتة محملة} = \frac{10}{9} \times 72000 = 80000 \text{ دج}$$

$$\text{فرق التحميل على التكاليف الثابتة} = 80000 - 72000 = 8000$$

إعداد جدول المقارنة:

ت ح: تكاليف حقيقية

ت ت ع: تكاليف التحميل العقلاني

الجدول 6: المقارنة بين التكاليف¹

ديسمبر		نوفمبر		أكتوبر		
ت ح	ت ت ع	ت ح	ت ت ع	تكاليف ت ع	تكاليف حقيقية	
72000	80000	72000	72000	60000	72000	أعباء ثابتة إجمالية
54000	54000	396000	396000	30000	30000	أعباء متغيرة إجمالية
126000	13400	111600	111600	102000	90000	سعر التكلفة إجمالية
4000	0	3000	3000	3000	3000	الكميات المنتجة
						سعر التكلفة الوحدة
31,5	33,5	31	31	34	30	منه
18	20	20	20	24	20	تكلفة الثابتة للوحدة
						تكلفة المتغيرة للوحدة
ربح فعالية	=	فرق تحميل	= 0	تكلفة بطالة	= - 12000	
8000+						

نستخلص من خلال المقارنة ما يلي:

* في طريقة التكاليف الحقيقية:

الأعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط التكلفة الثابتة للوحدة تتغير وهي تتناسب عكسي مع مستوى نشاط المؤسسة.

¹ ناصر داداي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 130

<u>التكاليف الثابتة</u>	=	<u>التكلفة الثابتة للوحدة</u>
النشاط		<u>الإجمالية</u>
		الحقيقي

* في طريقة التكاليف العقلانية:

- الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.

<u>الأعباء الثابتة الواجبة التحميل</u> = <u>أعباء ثابتة حقيقية</u> × <u>معامل التحميل</u>

- الأعباء الثابتة للوحدة تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط المؤسسة مهما يكن مستوى أو حجم النشاط.

<u>الأعباء الثابتة للوحدة</u> = <u>أعباء ثابتة إجمالية</u> النشاط العادي

إذن نستطيع أن نقول طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي تقنية لمراقبة التسيير لأنها:

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

2- طريقة التكاليف المتغير¹

بالإضافة إلى طريقة التحميل العقلاني التي تقوم بتحليل وتقييم استغلال المؤسسة هناك طريقة أخرى لها علاقة بحجم النشاط المؤسسة فقياس حجم نشاط المؤسسة يتم بعدة مؤشرات مثل رقم الأعمال، كمية الإنتاج، عدد العمال غير أننا نلاحظ أن كل هذه العناصر لها علاقة بالتكاليف. يمكن أن نميز ثلاثة أنواع من التكاليف وهي:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 133

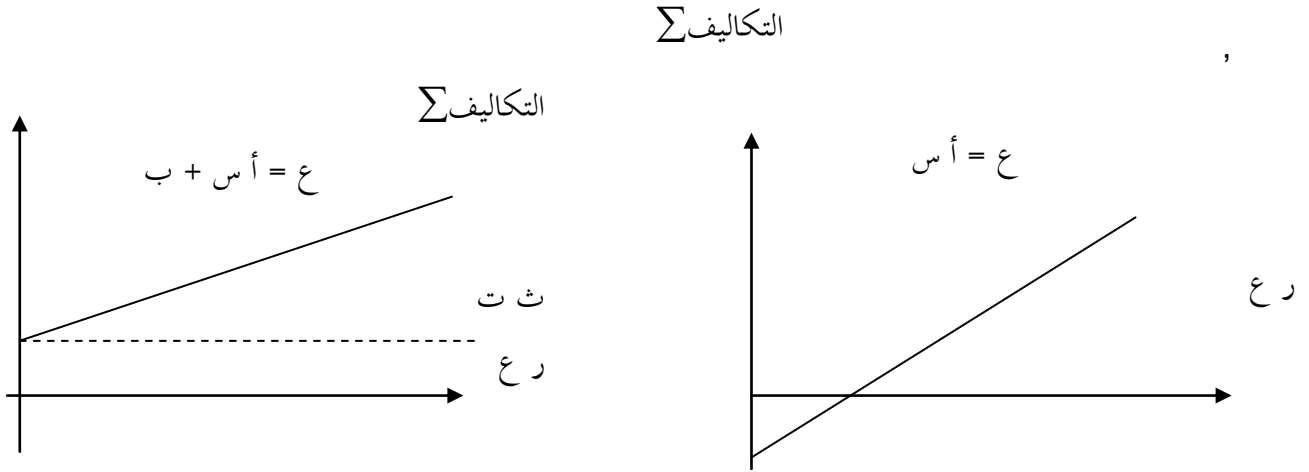
أ- تكاليف ثابتة:

وهي تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج في حدود سقف الإنتاج أو القدرة الإنتاجية لكن ممكن أن تتغير بتغير هيكل المؤسسة.

ب- تكاليف متغيرة:

وهي تكاليف لا ثابتة ولا متغيرة كليا فهذه التكاليف جزء منها ثابت والآخر متغير مثل مصاريف الصيانة فالجزء الثابت للصيانة المستمرة والجزء المتغير للصيانة الإصلاحية عند وقوع عطب في الآلات وأيضا مصاريف الهاتف فالجزء الثابت خاص بالاشتراكات وصيانة الخطوط وعدد معين من المكالمات والجزء المتغير ارتفاع للمكالمات حسب ارتفاع نشاط المؤسسة.

شكل 9: التكاليف المتغيرة و إجمالية¹



• مبادئ الطريقة

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش تحصل على النتيجة والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي:

ومن هنا نستنتج أن مبادئها هي كما يلي:

* التكلفة المتغيرة لا تحتوي إلا على الأعباء المتغيرة.

* الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يمثل الفرق بين سعر البيع أي رقم الأعمال الصافي والتكلفة المتغيرة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 135

* التكاليف الثابتة.

* النتيجة الصافية المساوية إلى الهامش على التكلفة المتغيرة مطروحا منه الأعباء الثابتة. وهذه العناصر الثلاثة تشكل ما يسمى بجدول الاستغلال التفاضلي.

الفرع الأول: جدول الاستغلال التفاضلي

أ - حالة مؤسسة تجارية:

الجدول 7: الاستغلال التفاضلي¹

البيان	المبالغ	مجموع جزئي	%
(1) رقم الأعمال الصافي		× ×	100%
(2) التكاليف المتغيرة		× ×	× ×
* البضاعة المستهلكة	× ×		
* تكاليف متغيرة أخرى	× ×		
* (-) إيرادات مختلفة أخرى	(××)		
(3) هامش التكلفة المتغيرة أو الربح الإجمالي (دج)		× ×	× ×
(4) تكاليف ثابتة الصافية		× ×	× ×
* أعباء ثابتة	× ×		
* (-): إيرادات مالية	(××)		
(5) نتيجة الاستغلال		× ×	× ×

¹ ناصر داداي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 132

ب- حالة مؤسسة صناعية:

البيان	المبالغ	مجموع جزئي	%
(1) رقم الأعمال الصافي		× ×	× ×
(2) التكاليف المتغيرة للإنتاج المباع		× ×	× ×
* مواد أولية مستهلكة	× ×		
* مصاريف أخرى متغيرة	× ×		
* (-) إيرادات مختلفة أخرى	(××)		
(3) التكلفة المتغيرة للفترة	× ×		
التكلفة المتغيرة لإنتاج المخزون	× ×		
(4) الهامش على تكلفة المتغيرة للإنتاج المباع		× ×	× ×
(5) التكاليف الثابتة		× ×	× ×
* تكاليف ثابتة أخرى	× ×		
* (-) : إيرادات مالية	(××)		
(6) نتيجة الاستغلال		× ×	× ×

ملاحظة:

اعتبرنا أن النواتج المالية لأجل طويل، لذلك فهي ثابتة تطرح من الأعباء الثابتة. إذن جدول الاستغلال التفاضلي بصفة عامة هو:

$$\text{رع} - \text{مجموع التكاليف المتغيرة} = \text{ه/ت.م} - \text{مجموع التكاليف الثابتة} = \text{النتيجة}$$

• استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة

- 1- تحليل النتيجة وهو المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.
- 2- تسمح بتحديد عتبة المرد ودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدی.
- 3- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة التعادل التي تراعي في تسيير المؤسسة.

4- تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة.

الفرع الأول: عتبة المر دودية

(1) - تعريفها:¹

نقطة التعادل وهي النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة ربح أو خسارة أي النتيجة معدومة ويطلق عليها البعض عتبة المر دودية باعتبار أن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة ويعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي (رقم الأعمال) مع التكاليف الكلية (تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة) أي أن هامش على التكاليف المتغيرة يعطي التكاليف الثابتة.

(2) - حساب عتبة المر دودية:

النتيجة = مجموع الإيرادات - مجموع التكاليف

النتيجة = مجموع الإيرادات - [ت المتغيرة + ت الثابتة]

النتيجة = الربح الإجمالي - التكاليف الثابتة

بما أن: $0 =$

فإن: $0 =$ الربح الإجمالي - تكاليف الثابتة

ومنه:

$$\boxed{\text{الربح الإجمالي} = \text{تكاليف الثابتة}}$$

وهذا يعني أن نقطة التعادل تتحقق عندما يصل رقم الأعمال إلى تغطية مجموع التكاليف وبالتالي الربح الإجمالي عند هذه القيمة من رقم الأعمال يغطي التكاليف الثابتة أي يساويها. يمكن أن تحقق المؤسسة رقم أعمال نقطة التعادل حسب الحالات التالية:

(1) - الربح الإجمالي مجموع التكاليف الثابتة.

(2) - رقم الأعمال = مجموع التكاليف.

(3) - النتيجة = 0

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص 155

1-2 حساب رقم الأعمال نقطة التعادل جبريا:

$$ر ع ن = ت ثا \times ر ع ص$$

$$ه ت م / ت م$$

$$ر ع ن = ت ثا$$

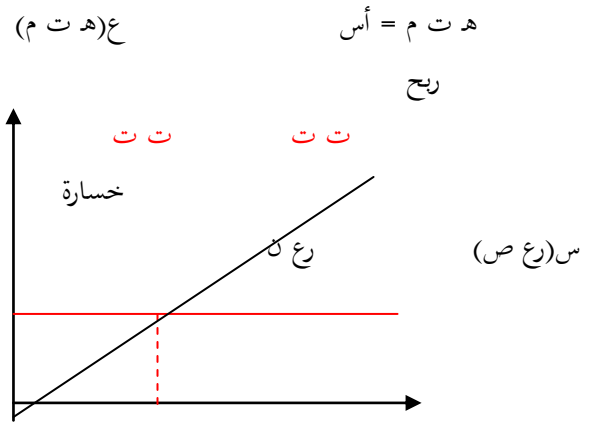
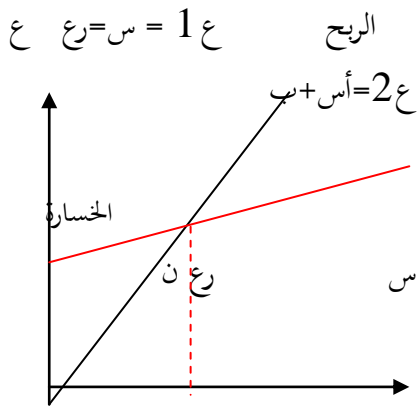
$$ه ت م / ت م \%$$

$$\frac{ه ت م}{ص ع ر} = \text{هامش التكلفة المتغيرة } \%$$

2- 2 حساب رقم أعمال نقطة التعادل بيانيا:

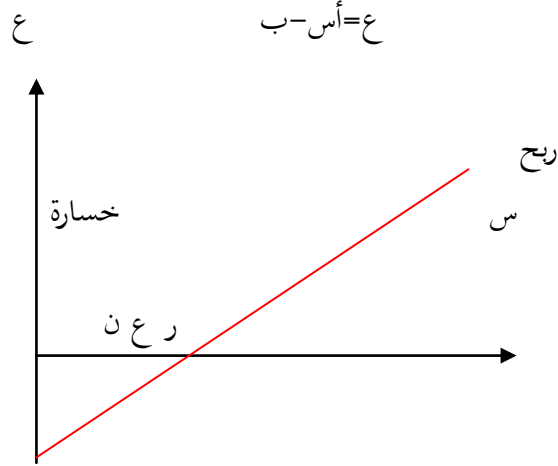
الحالة 1 ه ت م = ت ث ت

الحالة 2: ر ع ص = Σ التكاليف



الحالة 3: ن = 0

أي : ن = هـ ت م - ت تا



2-3 حساب نقطة الصفر:

نقطة الصفر وهي تاريخ بلوغ عتبة المردودية

$$(1) - \text{تحديد نقطة الصفر بالأيام : س} = \frac{\text{ر ع ن} \times 360}{\text{أ و س}} = \text{ت تا} \times 360$$

$$\text{هـ / ت م} \quad \text{ر ع ن}$$

$$(2) - \text{تحديد نقطة الصفر بالأشهر : س} = \frac{\text{ر ع ن} \times 12}{\text{ر ع ص}}$$

$$\text{ر ع ص}$$

3- أهمية عتبة المردودية:

عتبة المردودية تقوم بها المؤسسة لمعرفة المستوى الذي تبدأ في تحقيق الأرباح حيث يجب على

المسؤولين البحث عن الفترة التي يتحقق فيها رقم الأعمال نقطة الصفر ومن هنا يجب تحديد هامش الأمان.

3-1 هامش الأمان:

من المعروف أن الأحوال الاقتصادية تتصف بصفة عدم التأكد (رواج ، كساد ، استقرار) فإذا كانت

التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي بالضرورة إلى انخفاض في قيمة المبيعات فإذا

كانت قيمة المبيعات المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة يساعد ذلك المؤسسة على

مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات ويطلق على هذه المبيعات بهامش الأمان.

* هامش الأمان = ر ع - ر ع ن

* النتيجة = $\frac{\text{هـ}}{\text{ت م}}$

هامش الأمان ر ع ص

* معدل هامش الأمان = $\frac{\text{هامش الأمان}}{100} \times 100$

ر ع ص

2-3 ملاحظات:

- هامش الأمان هو عبارة عن رقم الأعمال تتحصل عليه المؤسسة بعد نقطة التعادل وهو الذي يمكنها من تحقيق الربح.

- معدل هامش الأمان يبين لنا أهمية هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال الصافي.

الفرع الثاني: حدود رقم أعمال نقطة التعادل

النتيجة = رقم الأعمال - مجموع التكاليف

النتيجة = ر ع - ت م - ت ثا

النتيجة = س ب و × ك - ت م و × ك - ت ثا

النتيجة = ك (س ب و - ت م و) - ت ثا

حيث:

* ن = 0

* س ب و = سعر بيع الوحدة

* ت م و = التكلفة المتغيرة للوحدة

* ك = حجم المبيعات

* ت ثا = تكاليف ثابتة

المعادلة السابقة تمكننا من استخراج أحد عناصرها إذا كانت العناصر الأخرى معلومة.

تقييم الطريقة مع تطبيق عددي

الفرع الأول: مثال تطبيقي حول عتبة المردودية

لاحظنا في إحدى المؤسسات ما يلي:

رقم الأعمال السنوي 800000

تكلفة المتغيرة 600000

تكلفة الثابتة 150000

المطلوب:

- حساب عتبة المردودية بعد إعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- حساب نقطة الصفر.
- حساب هامش الأمان ومعدل هامش الأمان.

الحل:

(1) جدول الاستغلال التفاضلي:

رقم	البيان	مبالغ	%
(1)	ر ع ص	800000	%100
(2)	تكلفة المتغيرة	600000	%75
(3)	ه / ت م	200000	%25
(4)	تكلفة الثابتة	150000	%18,75
(5)	النتيجة	50000	%6,25

* حساب عتبة المردودية :

$$\begin{aligned} \text{ر ع ن} = \text{ت ثا} \times \text{ر ع ص} &= \frac{800000 \times 150000}{200000} \\ &= \frac{120000000}{200000} \\ &= 600000 \\ \text{أو: ر ع ن} &= \frac{\text{ت ثا}}{\text{ه / ت م}} \\ &= \frac{150000}{0,25} \\ &= 600000 \end{aligned}$$

* حساب نقطة الصفر:

(1) بالأيام:

$$\begin{aligned} \text{ر ع ص} &\longleftarrow 360 \text{ يوم} \\ \text{ر ع ن} &\longleftarrow \text{س} \\ \text{س} &= \frac{360 \times \text{ر ع ن}}{360} \\ &= \frac{360 \times 600000}{800000} \\ &= 270 \text{ يوم} \end{aligned}$$

$$\text{س} = \frac{360 \times 600000}{800000} = 270 \text{ يوم}$$

(2) بالأشهر:

$$\begin{array}{l} \text{ر ع ص} \longleftarrow 12 \text{ شهر} \\ \text{ر ع ن} \longleftarrow \text{س} \end{array}$$

$$\text{س} = \frac{\text{ر ع ن} \times 12}{\text{ر ع ص}}$$

$$\text{س} = \frac{12 \times 600000}{800000} = 9 \text{ أشهر.}$$

إن تاريخ بلوغ عتبة المردودية هو 1 / 9 / ن.
هذا باعتبار أن المؤسسة بدأت نشاطها ف 1 / 10 / ن.

* حساب هامش الأمان:

$$\text{هامش الأمان} = \text{ر ع ص} - \text{ر ع ن}$$

$$\text{هامش الأمان} = 600000 - 800000$$

$$\boxed{\text{هامش الأمان} = 200000}$$

* معدل هامش الأمان:

$$\text{معدل} = \frac{\text{هامش الأمان}}{100} \times 100$$

$$\text{ر ع ص}$$

$$\text{معدل} = \frac{200000}{100} \times 100$$

$$800000$$

$$\boxed{\text{معدل} = 25\%}$$

الفرع الثاني: مثال تطبيقي حول حدود رقم الأعمال

في مؤسسة صناعية قدر سعر البيع 100 وحدة ب 21 دج للوحدة وقد بلغت التكاليف المتغيرة للوحدة ب 15 دج والتكاليف الثابتة ب 3600 دج.

المطلوب:

* حساب سعر البيع الأدنى.

* حساب التكلفة المتغيرة القصوى.

* حساب الكمية الأدنى.

* حساب التكاليف الثابتة القصوى.

الحل:

لدينا $n = 0 = (س ب و - ت م و) ك - ت ثا.$

1- حساب سعر البيع الأدنى:

$$0 = (س ب و - ت م و) ك - ت ثا$$

$$0 = (س - 15) 900 - 3600$$

$$0 = 900 س - 13500 - 3600$$

$$900 س = 17100$$

$$س = \frac{17100}{900}$$

$$س = 19$$

$$س = 19 \text{ دج}$$

2- حساب تكلفة المتغيرة القصوى:

$$0 = (س - 21) 900 - 3600$$

$$0 = 900 س - 18900 - 3600$$

$$900 س = 15300$$

$$س = \frac{15300}{900}$$

$$س = 17$$

$$س = 17 \text{ دج}$$

3- حساب الكمية الأدنى:

$$0 = (15 - 21) ك - 3600$$

$$0 = 6 ك - 3600$$

$$ك = \frac{3600}{6} = 600 \text{ وحدة}$$

4- حساب التكاليف الثابتة القصوى:

$$0 = (15 - 21) 900 - س$$

$$0 = 5400 - س$$

$$س = 5400$$

3 - طريقة التكاليف المعيارية¹

في إطار اهتمام المؤسسة المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال، تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء بعدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة وقد رأينا البعض منها حيث تهتم بالإضافة إلى أهداف أخرى بتحليل التكاليف وسعر التكلفة إلا أن هذا التحليل يعد غير كاف لإتخاذ القرارات في جميع الحالات وعليه فيجب أن يكون هذا التحليل عقلانيا وذلك بتحديد معايير باستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقا والمحقة فعليا وتفسير معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤوليات عنها.

• مبادئ الطريقة²

التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مسبقا وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل فهي إذن طريقة موجهة للمستقبل. وتقوم هذه الطريقة على:

- * تقييم عناصر التكلفة بشكل تقديري أي قبل الحصول على المعطيات الفعلية.
- * مقارنة التكاليف النموذجية بالتكاليف الحقيقية بعد انتهاء الفترة الإنتاجية.
- * استخراج الفروقات (انحرافات) وتحليلها من أجل معرفة أسباب وجودها وكيفية معالجتها.

الفرع الأول: تحديد التكاليف التقديرية

التكاليف التقديرية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد الكمي والتقييمي للمادة الأولية، اليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة.³

1- التكاليف التقديرية للمواد الأولية:

هي كمية المواد الأولية المستعملة والمقدرة لإنتاج فعلي مضرورية في تكلفة الشراء المعيارية للوحدة. وتتجلى أهميتها في:

- * يمكن قسم التكوين من خلال معرفة كميات المواد الضرورية لإنجاز برنامج الإنتاج وهذا شيء ضروري حتى يتمكن قسم التموين من إعداد برنامج التموين والتخزين.
- * يمكن الورشة المستخدمة للمواد من معرفة الكميات الموضوعة تحت تصرفها لتحقيق البرنامج الذي سطرته لها الإدارة العامة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 161

² عيسى جراي، مرجع سابق الذكر، ص 188

³ محمد عطية و عبد الله باغشين، مصطلحات في محاسبة التكاليف، منشأة المصاريف الإسكندرية، 1987 ص 206

* يمكن قسم مراقبة التسيير ومنه الإدارة العامة من مراقبة الورشة في كيفية استخدام المواد الأولية، وهكذا فإن حسن استخدام المواد يمكن أن يؤدي إلى مكافآت كما أن تبذير المواد يجب أن تتخذ بشأنه الإجراءات المناسبة لمعالجة الأمر.

2- التكاليف التقديرية لليد العاملة:

هي عدد الساعات المقدر لإنتاج فعلي مضروبة في التكلفة المعيارية للساعة.

وتتمثل أهميتها في:

* يمكن قسم المستخدمين من معرفة حاجيات كل ورشة أو (وحدة) من العمال لإنجاز برنامج الإنتاج

المعتبر وهذا ضروري حتى يقوم قسم المستخدمين بإعداد برنامج التوظيف والتكوين.

* يمكن الوحدة المستخدمة لليد العاملة من المعرفة المسبقة للإمكانيات الموضوعية تحت تصرفها لتحقيق

برنامج الإنتاج الذي سطرته الأداة العامة.

3- التكاليف التقديرية للأعباء غير المباشرة:¹

هي عدد الوحدات القياسية المقابلة لإنتاج فعلي في التكلفة المعيارية لوحد القياس.

وأهميتها تكمن فيما يلي:

* يمكن الإدارة العامة من متابعة تطور التكاليف غير المباشرة للوحدة أو القسم من دورة إلى أخرى وتحديد

المسؤولية عن أي انحراف أو فرق بين التكاليف الفعلية والمقدرة، واتخاذ القرار المناسب لمعالجة الأمر إذا

دعت الحاجة إلى ذلك.

* يمكن المصالح الأخرى (تموين المستخدمين) من إعداد برامجها لتلبية حاجة الورشة القائمة بعملية

الإنتاج من تحقيق أهدافها وحتى تكون ميزانية التكاليف غير المباشرة أكثر قابلية للتطبيق فإن من الضروري

تشجيع كل المستخدمين على تبنيها أو (تطبيقها) بإتباع حافزين:

1- التشجيع المعنوي حيث تعمل إدارة المؤسسة على مشاركة المستخدمين (مما لهم الكفاءة والدراسة) لذا

وضعت تقديرات أو وضع أساليب الإنتاج... الخ.

2- تشجيع مالي وهذا بتوزيع جزء من الأرباح الناتجة.

* تقليص للتكاليف (ارتفاع الإنتاج، اقتصاد في استخدام المواد عن الكميات المقدر... الخ) على

المستخدمين.

¹ خيرات ضيف، الموازنات التقديرية، دار النهضة العربية، بيروت، 1975 ص 6

الفرع الثاني: نموذج بطاقة التكاليف المعيارية للوحدة الواحدة

الجدول 8: بطاقة التكاليف المعيارية.¹

البيان	طبيعة وحدة القياس	الكمية التقديرية	السعر التقديري	التكلفة التقديرية
مصاريف مباشرة				
المواد الأولية م1	كغ	-	-	-
المواد الأولية م2	كغ	-	-	-
ساعات العمل المباشرة	ساعة عمل	-	-	-
مصاريف غير مباشرة				
ورشة 1	سا عمل مباشرة	-	-	-
ورشة 2	سا عمل الآلة	-	-	-
تكلفة الوحدة المعيارية				-

• تحديد الفروقات وتحليلها²

عند تحديد الإنحرافات وحساب الفروقات يكون من خلال المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف

الفعلية أي حساب الفرق بينهما وذلك من خلال العلاقة التالية:

$$ف = (ت \times ع \times ك) - (ت \times ح \times ك)$$

حيث نرمل:

ف ← الفرق الإجمالي.

ت ← تكلفة معيارية.

ك ← كمية معيارية.

ح ← كمية حقيقية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 133

² عيسى جرادى، مرجع سابق الذكر، ص 200

نستنتج لنا حالتين:

1- إذا كان الفرق إيجابيا فنقول أنه يوجد توفير.

2- إذا كان الفرق سلبيا فنقول أنه يوجد إسراف.

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

الفرع الأول: تحليل الفروق على التكاليف المباشرة

1- تتكون هذه التكاليف من مواد أولية ويد عاملة مباشرة فتحديدها يستدعي معرفة الأسباب التي أدت إلى

التغيرات في مكوناتها أي في الكمية والسعر وكذلك معرفة التغير المشترك بينهما.

بحيث:

التغير في ك = الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية.

$$\triangle ك = ك ع - ك ح$$

ومنه:

$$\triangle ك = ك ع - ك ح \quad (2) \dots$$

التغيير في السعر = تكلفة الوحدة المعيارية - تكلفة الوحدة الحقيقية

$$\triangle ت = ت ع - ت ح$$

و منه:

$$\triangle ت = ت ع - ت ح \quad (3) \dots$$

حيث: $\triangle ت$ هو التغيير في السعر .

بتعويض 2 و 3 في 1 نحصل على :

$$\triangle ك = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح) = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح)$$

$$\triangle ك = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح) = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح)$$

$$\triangle ك = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح) = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح)$$

$$\triangle ك = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح) = (ت ع - ت ح) - (ك ع - ك ح)$$

إن تحليل هذا الفرق يؤدي إلى إيجاد العلاقات الثلاثة:

- الفرق في الكمية = $\triangle ك = ك ع - ك ح$

- الفرق في السعر = $\triangle ت = ت ع - ت ح$

- الفرق المشترك = \triangle ت \times ك = (ت ع - ت ح) (ك ع \times ك ح)

و منه التحليل الحسابي يكون حسب الجدول التالي:

البيان		الفرق
		+
		-
	فرق السعر (ك ع \times دالت ت)	
	فرق الكمية (ت ع \times دالت ك)	
	فرق مشترك - (دالت ت \times دالت ك)	
	الفرق الإجمالي	

و التحليل البياني هو:

الشكل 10: تمثيل بياني للتكاليف المعيارية¹



¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 98

2- مثال تطبيقي على الفرق في المواد الأولية:

إذا افترضنا أن مؤسسة أنتجت 8000 باستعمال 10000 كغ من المواد الأولية بتكلفة 12 دج للوحدة بينهما قدرة المواد لكل منتج 1,24 وبتكلفة 12,5 للوحدة فحساب الفرق لدينا المعادلة:

$$\text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية} = \text{الفرق الإجمالي}$$

أي:

$$\text{الفرق الإجمالي} = (\text{ك} \times \text{ع} - \text{ك} \times \text{ح})$$

إذن الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي = ك ع = $1,24 \times 8000 = 9920$ كغ.
الكمية الحقيقية ك ح = 10000 كغ.

الفرق في الكمية ت ع $\triangle \times \text{ك} = 12,5 \times (10000 - 9920) = 1000$ دج.

الفرق في التكلفة ك ع $\triangle \times \text{ك} = 9920 \times (12 - 12,5) = 4960$ دج.

الفرق المشترك (ت $\triangle \times \text{ك}$) = $(10000 - 9920) (12 - 12,5) = 40$ دج.

الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة - الفرق المشترك.

الفرق الإجمالي = $1000 - 4960 - (-40)$.

الفرق الإجمالي = 4000.

3- مثال تطبيقي على الفرق في اليد العاملة:

إذا افترضنا أنه لإنتاج 1000 وحدة تطلب 480 ساعة سعر 60 د للوحدة الواحدة وبلغ الإنتاج الحقيقي 900 وحدة ب 440 ساعة تكلفة الساعة الواحدة 62 دج.

نبدأ في حساب الفرق الكلي:

نبدأ بحساب المدة المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي = $900 \times 480 = 432$ سا.

1000

إذن الفرق الكلي = ت ع ك - ك ع ت ح.

الفرق الكلي = $(60 \times 432) - (62 \times 440) = 25920 - 27280 = 1360$ دج

ثم نحلل الفروقات:

$$\text{فرق المدة: } \triangle ك ت ع = (440 - 432) = - 8 \text{ دج.}$$

$$\text{فرق الساعة: } \triangle ت ك ع = (62 - 60) \times 432 = - 864 \text{ دج.}$$

$$\text{فرق المشترك: } \triangle ت \triangle ك = (62 - 60) \times (440 - 432) = - 16 \text{ دج.}$$

الفرع الثاني: تحليل الفروق على التكاليف غير المباشرة:¹

إن تحليل الفروق على التكاليف غير المباشرة تنتج عنه ثلاثة أنواع من الفروقات:

1- الفرق في الميزانية.

2- الفرق في النشاط.

3- الفرق في المردودية.

الفرق في الميزانية:

هي عبارة عن الفرق بين الأعباء الحقيقية وأعباء الميزانية المعدلة حسب النشاط الفعلي أو الحقيقي.

الفرق في النشاط:

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

الفرق في المردودية:

هو عبارة عن ناتج تكلفة الوحدة المعيارية في الفرق بين النشاط الحقيقي أو الفعلي والنشاط المعياري المعدل حسب الإنتاج الفعلي أو الحقيقي وللوصول لهذا الفرق تعتمد على الميزانية التي هي تقديرات مختلفة للتكاليف وعدد وحدات قياس معينة ولفترات متتالية والتكاليف المتغيرة، كما تسمى أيضا بالميزانية المرنة وهذا من أجل استخراج قيمة التكلفة المرنة للوحدة والتي تحسب كما يلي:

$$\text{التكلفة المرنة} = \text{ساعة التكلفة المتغيرة المتوقعة للساعة} \times \text{تكلفة ثابتة}$$

المدة الحقيقية

ومنه يحسب الفرق التي تحسب بها على التكاليف المباشرة ويمكن تحليل الفرق الإجمالي على التكاليف غير المباشرة كما يلي:

$$\text{لدينا: الفرق الإجمالي} = (\triangle ك ت ع) + (\triangle ت ك ع) - (\triangle ك ت)$$

وإدخال التكلفة المرنة التي يرمز لها بالرمز: (ت ر) في الفرق على السعر نحصل على:

$$\text{الفرق الإجمالي} = (\text{ت ع} - \text{ت ح} - \text{تر} - \text{تر}) ك ع + (\triangle ك ت ع) - (\triangle ك ت)$$

$$\text{الفرق الإجمالي} = (\text{ت ع} - \text{ت ر}) ك ع + (\text{ت ر} - \text{ت ح}) ك ع + (\triangle ك ت ع) - (\triangle ك ت)$$

¹ ناصر داداي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 165

فرق المشترك

فرق في المردودية

فرق في النشاط

فرق في الميزانية

أي نستنتج أن توزيع الفرق الإجمالي يكون كما يلي:

- فرق السعر جزء إلى جزئين فرق النشاط وفرق الميزانية وذلك بإدخال ما يسمى تكلفة المرنة.
- فرق الكمية هو عبارة عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج.
- الفرق المشترك.

ومنه التحليل الحسابي يكون حسب الجدول التالي:

$$\text{التكلفة المرنة للساعة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة المعيارية} + \text{التكلفة الثابتة المعيارية}$$

$$\text{عدد ساعات الحقيقية}$$

البيان		الفرق الإجمالي
-	+	
		فرق الميزانية (ت ع - ت ر) ك ع
		فرق النشاط (ت ر - ت ح) ك ع
		فرق الردودية دالت ك × ت ع
		فرق المشترك دالت ت × دالت ك
× ×	× ×	الفرق الإجمالي

• دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في المنشآت في العصر الحديث في هدفين رئيسيين هما:

- 1- توفير احتياجات إدارة الاحتياجات الاقتصادية من معلومات التكاليف.
- 2- إنتاج هذه المعلومات في حدود اقتصاديات المعلومات ونظام التكاليف ثلاثة استخدامات رئيسية هي:
 - أ- قياس التكاليف الفعلية للمنتجات والخدمات.
 - ب- تحقيق الرقابة على استخدام عناصر التكاليف.

ج- مساعدة الإدارة في تخطيط عمليات الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرار وأهم هذه القرارات هي:

- قرار تسعير المنتجات.
- قرار توفير الطاقة الإنتاجية.
- قرار التوسيع في حجم النشاط.
- قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الصنع.
- وتمكن أهمية استخدام التكاليف المعيارية في :
- تحديد تكلفة الإنتاج مقدما على أساس علمي.
- تحديد سعر البيع للمنتجات.
- دراسة دقائق العمل وظروفه واحتياجاته.
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.
- تبسيط الإجراءات التكاليفية والظروف المحيطة بالتشغيل.
- زيادة كفاءة الإنتاج نتيجة للمفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.
- زيادة التعاون بين الأقسام المتجانسة مما يساعد على إدخال التحسينات في طرق الإنتاج للحصول على أكثر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف.
- تمد الإدارة بتقارير توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.
- توفير معلومات عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.
- التكاليف المعيارية تؤدي إلى معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف المعيارية لوحدة المنتج بتحديد كل من معيار تكلفة المواد، معيار تكلفة الأجور، معيار التكلفة الغير مباشرة.

خلاصة:

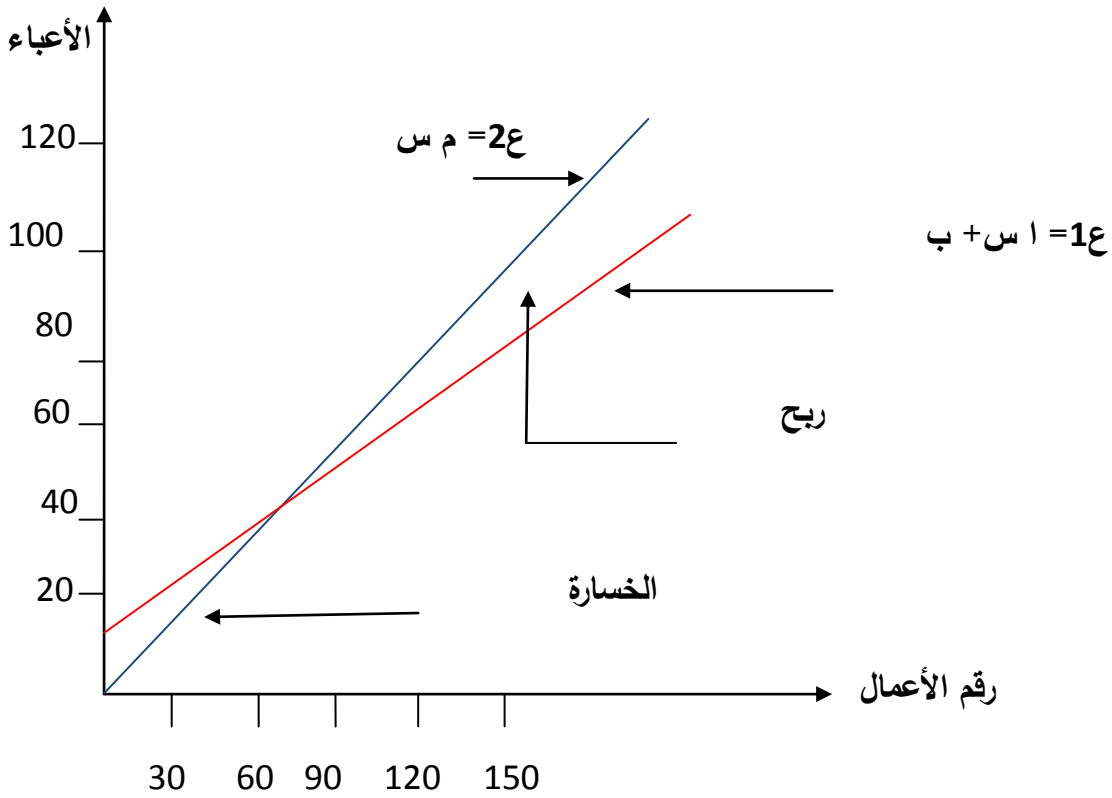
لقد تعرفنا في هذا الفصل على تقنيات المحاسبة التحليلية وبالتالي تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية واستخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق ما يلي:

- 1 - التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط.
- التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط.
- أما التكاليف المعيارية فتعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.
- 2 - كما لا يخفى علينا أنه لكل طريقة من الطرق التي درسناها لها مزايا وعيوب نلخصها في الجدول التالي

المزايا	العيوب
---------	--------

<p>- التفرقة بين الأعباء الثابتة والمتغيرة في بعض الحالات تصبح صعبة.</p> <p>- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأن تم تحميل الأعباء الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.</p> <p>- يصعب تحديد النشاط للعادي لكل قسم.</p>	<p>- كل تغير في التكلفة العقلانية للوحدة ناتج عن الأعباء المتغيرة لأن التكلفة الثابتة للوحدة تبقى ثابتة.</p> <p>- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.</p>	<p><u>التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة</u></p>
<p>- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.</p> <p>- تقييم غير دقيق للمخزون.</p> <p>- صعوبة تحديد سعر البيع.</p>	<p>- تبسيط الحسابات.</p> <p>- مقارنة التكاليف.</p> <p>- حساب عتبة المردودية.</p> <p>- مراقبة الأعباء.</p>	<p><u>التكاليف المتغيرة</u></p>
<p>- أن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها في الواقع تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.</p> <p>- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث تغيرات التي تقتضي ذلك.</p>	<p>- يمكن أن تمول قاعدة لتحديد سعر البيع.</p> <p>- تقييم تحركات المنتج.</p> <p>- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم دون الانتظار لنهاية الدورة.</p>	<p><u>التكاليف المعيارية</u></p>

التمثيل البياني للعتبة:



$$ع = 2م س$$

هامش التكلفة المتغيرة 530450531,67

$$= \frac{\quad}{\quad} = \frac{\quad}{\quad} = م$$

رقم الأعمال 2906394333,09

$$ع = 2 = 0,18 س \leftarrow \text{رقم الأعمال}$$

↓
الأعباء

$$ع = 1س + ب \quad (\text{حيث: } أ = 1 - م)$$

الإلهام

أهدي هذا العمل المتواضع، عصارة جهدي إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما و متعهما بالصحة و العافية، و اللذين كانا بعد الله عز وجل سببا في إمدادي بالقوة و العزيمة المعنوية و المادية و بدعواتهما الخالصة، لأكمل هذا المشوار الدراسي و أصل إلى ما أنا فيه الآن و لله الحمد و المنة.

دون أن أنسى الأصدقاء و أخص بالذكر: محمد ياسين، فتيحة، إيمان، خديجة، بلال، مريم، زكية، خطاب ندير، نصيرة، وهيبة.

و إلى كل من رفع من معنوياتي في ساعة الضيق و العسرة بالكلمة الطيبة و شجعني إلى مضي قدما بكل صدق.

الشكر والت

بداية و قبل كل شيء، أتوجه بشكري الخالص لرب السموات و الأرض، رب كل شيء و ملكه، ولي الدنيا و الآخرة على توفيقه ليلانجاز هذا العمل المتواضع، راجية أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم و أن يفتح لي به طريقا إلى الجنة.

كما أوجه تشكراتي الصادقة إلى أستاذتي المحترمة حجار أسية على إشرافها و ملاحظاتها القيمة أثناء إعدادي المذكرة، شكلا و مضمونا.

كما أشكر كل من ساعدني في مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة و منهم موسى مهدي للحصول على بعض الوثائق للقيام بالدراسة التطبيقية.

و إلى كل الزميلات و الزملاء اللذين شجعونا و لو بكلمة طيبة وخاصة: زوجي العزيز ، خطاب ندير، موسى مهدي، بلخضر مريم .

الخاتمة:

ما يمكن استخلاصه من هذه المذكرة أن المحاسبة التحليلية تعد جزءا هاما في المؤسسة، إذ تساهم في تطوير و نمو اقتصادها نظرا لما تعطيه من حسابات دقيقة و قاطعة يمكن من خلالها إتخاذ قرار مناسب سواء تعلق الأمر بزيادة حجم نشاطها أو الخفض منها و إقصاء منتج معين.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع لاحظنا أن للمحاسبة عدة طرق تستعمل لتحليل التكاليف فنأخذ على سبيل المثال طريقة التكلفة المتغيرة تمكنا من حساب مردودية كل منتج على حدى، و لكن هناك سلبيات لهذه الطريقة و هذا راجع لصعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة و كذا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فلها نفس سلبيات الطريقة الأولى، لكن إيجابياتها أنها تحدد سعر تكلفة ثابت و ذلك مهما تغير حجم النشاط.

أما أحسن طريقة في تحليل التكاليف ارتأينا أن تكون طريقة الأقسام المتجانسة لما فيها من سهولة تحديد تكاليف كل فرع من فروع المؤسسة.

لعدم تزويدنا بالمعلومات الكافية لم نستطع تطبيق طريقتين من طرق تحليل التكاليف ألا و هما طريقة التكلفة الحدية (الهامشية) و طريقة التكاليف النموذجية (المعيارية)، فبالنسبة للطريقة الأولى فإنها تمكنا من قبول أو رفض طلبيات جديدة و بالتالي تحديد أقصى إنتاج الذي يعطي أكبر ربح، أما بالنسبة للثانية فتمكنا من مراقبة نشاط المؤسسة لفترة معينة و إمكانيتها في تحقيق برامجها المستقبلية.

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا غياب استعمال المحاسبة التحليلية رغم وجودها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة لذا نقترح على مسيري هذه المؤسسة تطبيق هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة التحليلية) مستقبلا لما تكتسيه من فائدة و تحقيق نتائج مرضية في المستقبل.

المبحث الأول: نشأة مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة**المطلب الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة**

هي منشأة ذات طابع خاص ولها نشاط صناعي وتجاري وفرت كل الإمكانيات البشرية و التقنية اللازمة التي جعلتها من أهم المركبات الصناعية في تحويل الحبوب ومشتقاتها بالغرب الجزائري وفي المجال التجاري تقوم بشراء حبوب القمح والذرة و إعادة بيعها على حالها إلى الزبائن و المؤسسات الأخرى دون إدخال عليها أي تغيير . تستعمل المؤسسة حبوب القمح كمادة أولية ذات جودة عالية تخضع لمراقبة مستمرة أثناء عملية الإنتاج وذلك لتلبية طلبات المستهلكين وتوفير لهم مختلف أنواع الدقيق ذات جودة عالية

المطلب الثاني: نشأة المؤسسة*** تاريخ شركة متيجي**

أسس السيد " حسين متيجي " المجموعة الصناعية التي تحمل إسمه "متيجي " إذولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت إسم الوكالة المغاربية. وقد أصبح هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الإستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في الجزائر وحتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة وتتبع دقيق للأسواق العالمية. ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة أكثر بالإستثمار في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة

بمستغانم هي " المطاحن الكبرى للظهرة " المشهورة بإسم "السفينة " في شهر فبراير من سنة 2002. هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد من أحداث طراز يتمتع بقدرة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعله من أهم و أكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد.

*** موقع مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة**

يتمركز موقع شركة المطاحن الكبرى للظهرة في ساحل مستغانم بالتحديد في "سلامندر " بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية وهي تشغل مساحة تقدر ب 35500م منها 35000م عبارة عن مباني تتضمن:

(المديرية العامة – المطاحن-المخازن)

و5000 م3 تشمل: (المأرب -المساحات الخضراء-و مساحة البنايات المستعملة)

المطلب الثالث: منتوجات المؤسسة

1 - الفرينة بنوعها :

أ)القمح اللين "الفرينة": هي موجهة لتحضير الخبز متوفرة في أكياس ذات 50كلغ و 25كلغ وهي مطلوبة كثيرا وبكمية كبيرة.

ب) الفرينة الممتازة : مخصصة لصنع الحلويات وهذا بفضل جودتها وبياض الناصع .

2- السميد بالأنواعه: تنتج المؤسسة حوالي 405 قنطار في اليوم من السميد .

أ)السميد الممتاز الرقيق : متوفر في أكياس ذات 25كلغ و10كلغ م 5كلغ.

ب) السميد الممتاز الغليظ :موجود في أكياس بوزن 25كلغ و 10كلغ .

ج) السميد الممتاز المتوسط : متوفر في أكياس 25كلغ .

3- النخالة: هي المخصصة لأكل المواشي و متوفرة في أكياس بوزن 50كلغ و25كلغ .

أما فيما يخص عدد عمالها فإنها كانت تشغل حوالي 85 عامل في أكتوبر 2002 و تزايد هذا العدد إلى غاية 150 عامل خلال شهر مارس 2004 ووصل العدد إلى غاية 300 عامل في الوقت الحالي مآطرين من طرف مسيرين ذات كفاءة معتبرة وهذا ما يساهم في إنخفاض معدل البطالة بمدينتنا .

تعد المطاحن الكبرى للظهرة بمستغانم قطب ذات أهمية كبيرة في القطاع الصناعي للمؤسسات الغذائية ،ولها فرعين سابقين لمجموعة الرياض - بسيدي بلعباس

ومع بداية سنة 2005 إقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين

لمجموعة الرياض سيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة وهما : مصنع النشاء و مطاحن سيق. وذلك في

إطار الخصوصية التامة للمؤسسات الإقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة .

يعد مصنع النشاء لمغنية المختص في تحويل الذرة و مشتقاتها الأساسية مجمعا صناعيا فريدا من نوعه في الجزائر

كما تمثل مطاحن سيق و التي تحتوي على مطحنة و مصنع السميد ومجموعة من صوامع الحبوب ذات

قدرة تخزين هائلة مكسبا هاما لمجموعة متيجي (يوما بعد يوم) التي تطمح إلى تغطية جميع حاجيات

الغرب الجزائري من الحبوب و مشتقاتها في أقرب الآجال .

أثبتت مجموعة متيجي يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دؤوب لعدة سنين بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج و الموارد البشرية . كما أنها تحصلت على شهادة الجودة و النوعية من طرف الدولة في سنة 2006. ونظرا لأهمية هذه المؤسسة من حيث طاقة الإنتاج فإنها تلبي حاجيات ومتطلبات معتبرة من السوق للجهة الغربية من الوطن وتطمح في المستقبل أن تكون في المستقبل أن تكون في صدارة المتعاملين الاقتصاديين على المستوى نسبة كبيرة من متطلبات السوق الوطني

*** شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

الأمانة العامة: هي مصلحة مكلفة بضمان التنظيم و تسيير إدارة المديرية العامة، و تسهر على تطبيق العمليات التالية:

- تسجيل المراسلات الداخلية و الخارجية .

- توزيع المراسلات الداخلية على حسب تعليمات المدير العام.

- تسجيل المواعيد و تذكيرها في الوقت المناسب .

- السهر على تسيير الملفات و الوثائق .

مصلحة العبور: هي مصلحة خاصة بالنقل للمواد المشتراة من الخارج و لها مكتب تابع لها في الميناء يقوم بإستقبال البضاعة و القيام بإجراءات اللازمة .

مصلحة المنازعات: هي مصلحة تهتم بمشاكل العمال و الزبائن و الموردين.

مكلف بالدراسات القانونية: تابع لمصلحة المنازعات و هو المحامي الخاص بالشركة و المكلف بمتابعة و حلالقضايا المؤسسة .

مصلحة الإعلام الآلي و البرمجة : خاصة بأجهزة الإعلام الآلي التي تكون تحت تصرف المؤسسة و منها تتفرع جميع الشبكات.

مهندس البرمجة و الإعلام الآلي: تابع لمصلحة الإعلام الآلي و تتمثل في صيانة و تصليح أجهزة الإعلام في حالة تعطلها.

مديرية تنمية الإنتاج و مراقبة النوعية: هي مصلحة تعمل على تطوير و تحسين نوعية الإنتاج و المراقبة المستمرة لمنتجات المؤسسة و لها أقسام تابعة لها هي : قسم المخبزة ،التحليل المخبري ،مسؤول المخبر .
قسم المخبزة: يختص بتجربة مختلف منتجات المؤسسة و تحويلها الى خبز و حلويات للتأكد من جودة منتجاتها.

التحليل المخبري: يهتم عمال هذا الفرع بإجراء تحاليل مخبرية على عينة من المواد الأولية قبل دخولها الى المصنع لمعرفة إذا كانت هذه المواد صالحة و قابلة للصنع أو فاسدة أو بها سموم .

مسؤول المخبر: هو الذي يستلم و يراقب التحاليل من المخبر و تحديد النتيجة النهائية للتحاليل .

مصلحة الأرشيف و التوثيق : خاصة بحفظ الوثائق و المستندات القديمة التي تمر عليها مدة أكثر من 3 سنوات.

مديرية المالية و المحاسبة : هي مكلفة بمتابعة و مراقبة العمليات المحاسبية و المالية داخل المؤسسة و من مهامها

- صيانة المحاسبة و حسن إستخدامها في المؤسسة.

- تسيير الخزينة المالية للمؤسسة.

المديرية التجارية و التسويق : مكلفة بكيفية القيام بالعمليات التجارية للمنتجات " شراء ،بيع" و طريقة عرضها في الأسواق.

1-التجارية: هي لهدف :

- مراقبة الحالة اليومية للفواتير .

- تجميع الأعمال المرتبطة بتوصيل المنتج الى الزبائن و العملية التي تتبع في مرحلة البيع.

- بيع المنتجات الى مختلف الزبائن .

- تنمية السياسة التجارية للمؤسسة .

2-التسويق: هي من أجل:

- يكون الدراسات للسوق و وضع مكان الإستراتيجية للحصول على أغلب الحصص في السوق .

- اتباع استراتيجية تحديد الطلب للمنتجات داخل السوق.

- وضع و توفير الإمكانيات اللازمة التي تساعد على عرض منتجاتها داخل السوق.

مديرية التموين و المشتريات : تقوم بتحضير سياسة التموين و المشتريات المختلفة للمؤسسة من بين خدماتها مايلي :

- تبحث في السوق الوطنية والدولية وتقيم الموردين وعروضهم .

- تشارك في تجهيز مصاريف المؤسسة .

- إلقاء النظريات والمناقصات وتحضير الجداول المقارنة وترتيب المناقصات وعرضها على المديرية .

- التأكد من صحة السلع المتفق عليها .

- متابعة التسيير اليومي وملفات الموردين .

- إنجاز العقود المبرمة من طرف المؤسسة .

مديرية الموارد البشرية: توضح سياسة الشركة في مجال نمو الموارد البشرية و تحرص على تطبيقها مع النصوص المسطرة .

مهامها:

- تفصيل سياسة الشركة في مجال نمو الموارد البشرية فيما يختص التشغيل ، تقييم الكفاءات ، التكوين ...
- تحرص على متابعة المسار المهني للعمال .
- المشاركة في تكوين المصاريف المؤسسة.
- تحليل حالة العمال و إعداد التقارير الخاصة .
- تشرح للمديرية العامة كل المشاكل المتعلقة بمهنة الموارد البشرية.
- تحرص على أفضل تقسيم للقدرات العامة للمؤسسة و متابعة أجور العمال.
- أمين المخزن:** هو مكلف بتوفير الأمن لمخزونات المؤسسة " المنتجات التامة , المواد الأولية واللوازم "
- وحسن التسيير للمخزون ونذكر من بين مهامه .
- مراقبة واستلام المواد المشتراة .
- متابعة حركة المخزون داخل المخزن " دخول ,خروج "
- تحرير ادن الاستلام عند استلامه للمشتريات .
- إشرافه على خروج المنتجات من المخزن عند عملية البيع .
- المشتري:** هو الشخص مكلف بشراء مختلف احتياجات المؤسسة والانتقال بين لاختيار السلعة الجيدة .
- الفوترة:** قسم مكلف بإعداد وتحرير الفواتير الخاصة بعملية البيع .
- مصلحة النقل :** تهتم بنقل المشتريات منتوجات المؤسسة مسؤولة عن كل وسائل النقل التي تخرج من المؤسسة محملة بالبضائع وهي مصلحة تابعة لمديرية التجهيز.
- مصلحة الصيانة و التصليح:** مكلفة بصيانة و تصليح مختلف الأجهزة الكهربائية و الميكانيكية التي تكون خاصة بالمؤسسة.

مديرية النظافة و الأمن: هي خاصة بتحضير المقاييس المتعلقة بالنظافة و الأمن في قلب المؤسسة.

وظائفها:

- القيام بدورات زمنية للمراقبة داخل المؤسسة.
 - مراقبة المنشآت الثابتة و المتحركة و شروط العمل.
 - تنظيم و متابعة النشاطات التكوينية في مجال الأمن.
 - الحرص على حماية العمال و الأجهزة الصناعية للمؤسسة.
 - تقترح الوسائل المادية و البشرية المهمة و الأمكنة المناسبة للتجهيزات الإستيعالية.
 - دراسة و إقتراح الطرق الوقائية لتجنب الأخطار و حوادث العمل أو الأمراض المهنية.
- مديرية التجهيز:** هي مكلفة بتجهيز و تنفيذ سياسة المؤسسة في ميدان التجهيز.

دورها:

- تسيير و مراقبة المصاريف التشغيلية للوسائل التجهيزية.
 - توفير و ضمان الأجهزة التي تقوم بتنزيل السلع من الباخرة و رفعها و نقلها.
 - تقوم بتقييم العمال الموجودين تحت مسؤوليتها.
 - تحضير التقارير الشهرية لنشاطاتها.
- مديرية شراء المواد الأولية:** هي مكلفة بتفصيل و تشريع سياسة شراء المواد الأولية في إطار المؤسسة.

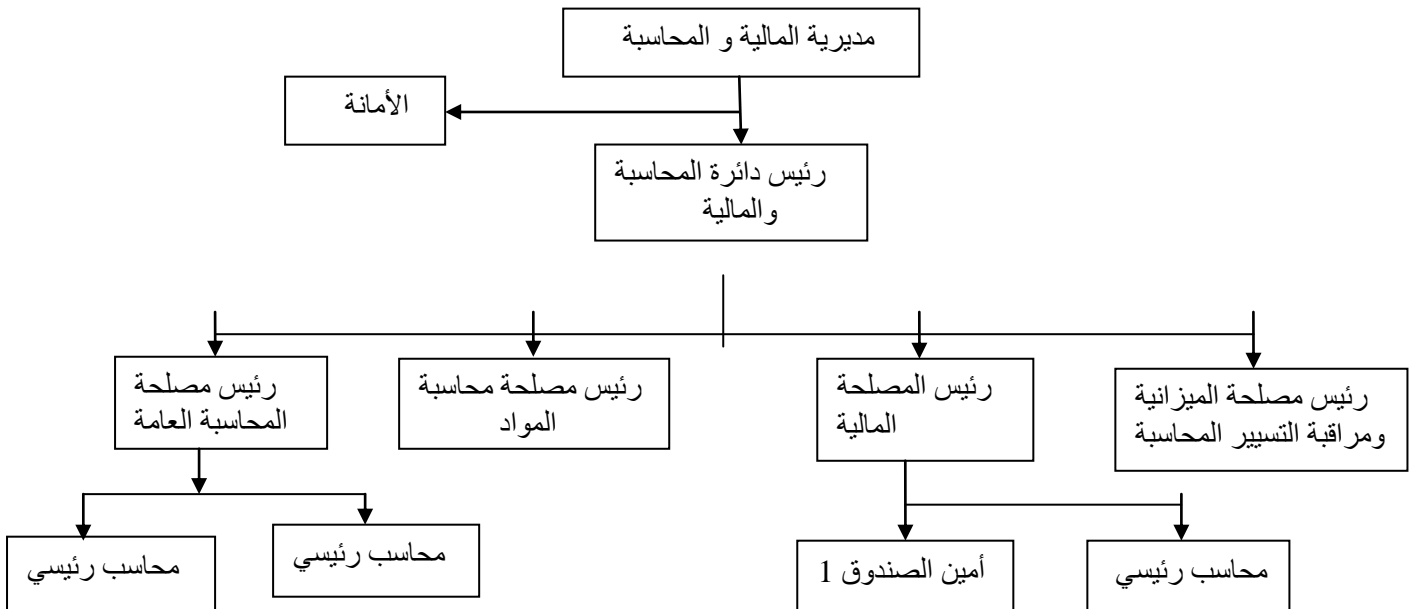
خدماتها:

- تسيير و إنجاز الدفاتر التقييمية للمواد الأولية.
 - التعرف على الموردين و التعامل معهم.
 - تقييم قيمة الأسعار و تقديم لوحة إختيار أفضل الموردين.
 - التأكد من صحة المادة الأولية المشتراة مع صحة العقد.
 - ينمي المناهج وقوانين الشراء و التأكد من تطبيقها.
- مديرية الاستغلال:** هي مكلفة بالتنظيم و تنسيق النشاطات المتعلقة بتحويل الحبوب و صيانة الآلات و التجهيزات على مستوى المؤسسة.

خدماتها:

- المشاركة في تحضير ميزانية المؤسسة.
- متابعة و مراقبة تسيير المادة الأولية.
- السهر على حسن المرودية للآلات و الإنتاج.
- تحضير التقارير الشهرية و السنوية للاستغلال.
- القيام بالدراسات التعديلية و تجديد التجهيزات.

الهيكل التنظيمي للمصلحة المحاسبة و المالية



المصلحة الموجودين فيها:

مديرية المالية و المحاسبة : هي مديرية تضم مجموعة من العمال و تختلف مهامهم من عامل إلى آخر

حيث أن كل واحد منهم دور خاص به و نذكر من بينهم:

مدير المالية و المحاسبة: يتمثل دوره في:

- إتباع و مراقبة الحسابات البنكية للشركة.
- دراسة و ضبط المصاريف المدفوعة.
- يسهر على إحرام القوانين و المراقبة الصفقات المالية و الحسابية.
- تسيير و المتابعة مديونية المؤسسة.
- تحضير المصاريف السنوية للمؤسسة و القيام بتنفيذها.
- يمثل المؤسسة لدى الأنظمة المالية و الجبائية.

الأمانة: تقوم بمايلي:

- إستقبال الفواتير القادمة من مختلف الهيئات الخارجية.
- تحضر مستندات الدفع و تضمن إتباعها.
- تقوم بأمانة الهيئة (أشغال، حجز المعلومات، النسخ....).
- تسهر على ترتيب وثائق الهيئات.

رئيس دائرة المحاسبة و المالية: يختص مهامه في:

- السهر على تنفيذ كل العمليات المحاسبية و المالية للمؤسسة.
- العمل على تطبيق و احترام المبادئ الأساسية للمحاسبة.
- الحرص على تنفيذ التشريعات و القوانين في مجال الحساب.
- مراقبة الصفقات الحسابية "الضرائب و الرسم المدفوع".
- يدرس كل الخلافات التي تختلف مع الإدارة الجبائية.
- يسهر على متابعة المشتريات المعفاة من الرسوم.
- مكلف بتسيير و مراقبة النشاطات المتعلقة بمصلحته.
- يشارك في تحضير المخطط المحاسبي للمؤسسة.

رئيس المصلحة المالية: ينحصر دوره في:

- مراقبة المستندات الإثباتية و التأكد من العنوان، المبلغ، التاريخ، طبيعة العمليات.
- يشارك في أشغال ميزانية المحاسبة و ترتيب الوثائق المحاسبية.
- يسهر على متابعة أرصدة الزبائن.
- متابعة حركة المخزون لمستودع البيع.
- يقوم بتحليل الحسابات.
- يقوم بحسابات الاستثمارات المنجزة.

محاسب المواد: بمايلي:

- متابعة ملفات الاستيراد للمواد الأولية (القمح،اللين و الصلب).
- يدير يوميا وثائق المخزونات للمواد الأولية.
- تحضير جداول تحرك المواد (الزيادة و النقصان)
- إقامة الجداول الشهرية لاستهلاك المواد الأولية.
- ضمان العلاقات المتبعة مع البنوك.
- دفع فواتير الهاتف و الغاز و الكهرباء.

المحاسب الرئيسي: خدماته هي:

- تنفيذ كل العمليات المحاسبية للمؤسسة.
- مراقبة و التأكد من المستندات: إذن الطبلية، إذن الاستلام، و سندات الدفع مع الفواتير.
- يقوم بإسناد محاسبي.
- يسهر على ترتيب الفواتير.
- يشارك في أشغال ميزانية المؤسسة.
- إنشاء جداول ترتيبية للحسابات البنكية.
- متابعة صندوق المصلحة العامة.
- متابعة النفقات الداخلية (العبور، النقل، المستودع، المؤونة...).
- يقوم بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة الجبائية.

أمين الصندوق: هو المسؤول الرئيسي على خزينة المؤسسة و المشرف على عملية خروج الأموال من الصندوق و دخولها إليه

المبحث الثاني: أعباء المحاسبة التحليلية تم إسترجاعها من جدول حسابات النتائج TCR

المطلب الأول: الأعباء الغير المدمجة

تم إسترجاع من TCR فتتمثل في حساب 60 و حساب 69

المطلب الثاني: الأعباء المدمجة

تتمثل في باقي حساب جدول حسابات النتائج TCR من حساب 61 إلى 68 .

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني

حساب معامل التحميل

معامل التحميل = النشاط الفعلي

النشاط العادي

معامل التحميل = 3720

6200

معامل التحميل = 0.6

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بمعامل التحميل:

نرمز:

للإدارة ب س

الصيانة ب ع

س = 31007372.8311 + 0.2 ع (1)

ع = 27110291.2081 + 0.2 س (2)

نعوض (1) في (2)

س = 31007372.8311 + 0.2(0.2 + 27110291.2081 س)

س = 31007372.8311 + 5422058.24162 + 0.04 س

س = 37947324.033

ع = 34699756.014

الأقسام الفرعية

الصيانة		الإدارة		الأقسام
ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	
34 756 783,6001		36 055 084,6874		
19 116 230,9801	15 640 552,6201	12 619 279,6406	23 435 805,0468	مج التوزيع الأولي
0,6000		0,6000		معامل التحميل
(11 469 739)	11 469 738,5880	(7 571 568)	7 571 567,7844	الأعباء الثابتة المحملة
7 646 492,3920		5 047 711,8562		فرق التحميل
27 110 291,2081		31 007 372,8311		مج الأعباء بعد التحميل
				التوزيع الثانوي:
				الإدارة
				الصيانة
0,0000		0,0000		مج التوزيع الثانوي بعد التحميل
				طبيعة وحدة العمل
				عدد وحدات العمل
				تكلفة وحدة العمل

الأقسام الرئيسية

التوزيع		التغليف		الطحن		التموين	
ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة
14 964 728,38		26 893 914,82		31 523 015,37		45 702 929,24	
8 978 837,03	5 985 891,35	5 378 782,96	21 515 131,85	6 304 603,07	25 218 412,30	9 140 585,85	36 562 343,39
0,60		0,60		0,60		0,60	
-5 387 302,22	5 387 302,22	-3 227 269,78	3 227 269,78	-3 782 761,84	3 782 761,84	-5 484 351,51	5 484 351,51
3 591 534,81		2 151 513,19		2 521 841,23		3 656 234,34	
11 373 193,57		24 742 401,63		29 001 174,14		42 046 694,90	
رقم الأعمال		لتر منتج		وقت الآلة		كغ مستهلك	

جدول توزيع الأعباء الثابتة والمتغيرة

رقم الحساب	اسم الحساب	مجموع الأعباء	أعباء ثابتة	أعباء متغيرة
60	بضاعة مستهلكة	2 123 018 719,10		2 123 018 719,10
61	مواد ولوازم مستهلكة	143 360 987,18		143 360 987,18
62	خدمات	113 097 147,96	106 456 178,43	6 640 969,53
63	مصاريف المستخدمين	88 330 689,01	35 332 275,60	52 998 413,41
64	ضرائب ورسوم	30 844 402,81		30 844 402,81
65	مصاريف متنوعة	63 601 031,32	44 520 721,92	19 080 309,40
66	مصاريف المالية	74 400 716,09	74 400 716,09	
68	حصص الإهلاك	216 301 069,06	216 301 069,06	
	المجموع		477 010 961,11	2 375 943 801,43

جدول الإستغلال

التفاضلي:

حسب المعطيات الواردة من المصلحة المحاسبية:

رقم الأعمال الإجمالي:

رقم الأعمال = ح/71 = 2906394333.09 دج

رقم الأعمال كل منتج:

منتج الفرينة: رقم الأعمال = 1918220259.84 دج

منتج السميد: رقم الأعمال = 988174073.25 دج

جدول الإستغلال التفاضلي

البيانات	النتائج	فرينة	سميد
رقم الأعمال	2 906 394 333,09	1 918 220 259,84	988 174 073,25
أعباء متغيرة	2 375 943 801,43	1 568 122 908,94	807 820 892,48
الهامش على التكلفة المتغيرة	530 450 531,67	350 097 350,90	180 353 180,77
أعباء ثابتة	477 010 961,11		
النتيجة	53 439 570,56		

عتبة المردودية:

$$\text{عتبة المردودية} = \text{رقم الأعمال} * \text{أعباء ثابتة} = \frac{477010961.11 * 2906394333.09}{530450531.67}$$

هامش التكلفة المتغيرة

$$\text{عتبة المردودية} = 2613593297.45$$

تاريخ تحقيق العتبة = عتبة المردودية * 12

رقم الأعمال

$$= 12 * 2613593297.45 =$$

$$2906394333.09$$

$$= 10.79107512$$

تاريخ تحقيق عتبة المردودية = 8 أشهر + 17 يوم

المقدمة:

أدى اقتران الألفية الثالثة و اختراع الإعلام الآلي بالعالم إلى السير نحو التقدم و الازدهار في مختلف المجالات و هذا بأقل جهد و وقت أوفر هذا من جهة . كما دعمت مفاهيم جديدة كالعولمة و اقتصاد السوق و التقدم التكنولوجي الذي يعد عنصرا أساسيا لزيادة مرونة الاقتصاد من جهة أخرى .

كما أن الظروف الاقتصادية و السياسية التي عرفت الجزائر أدت إلى إعادة الاعتبار لاقتصاد السوق و ظلت هذه الظروف تبين مدى دور المؤسسة داخل السوق و المتمثل في تكوين ثروة و تحقيق الربح أي المؤسسة تعتبر البريق الأساسية لإنعاش الاقتصاد الوطني و هذا الأخير لا يتحقق إلا باستحداث تقنية تسييرية لها دور في بعث أداء قرارات التسيير سواء على المستوى الكلي أو الجزئي إضافة إلى تحديد المسؤوليات من أجل عقلنتها و ترشيدها و ليس الاعتماد على العملة الصعبة و رؤوس الأموال و التجهيزات الجديدة و من بين هذه التقنيات نجد المحاسبة التحليلية هذه الأخيرة تقوم على جمع المعلومات و فرزها و كذا إعداد مختلف التكاليف من أجل الوصول إلى النتيجة التحليلية الإجمالية و التي بفضلها تسهل للمسير تقييم النتائج الخاصة بالمنتجات و اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة و بذلك فإنها تسمح بدراسة المردودية التي تعتبر العنصر الأساسي لإنعاش الاقتصاد الوطني

مما ذكرتها لخص إشكالية المذكرة بالتساؤل التالي:

1 كيف تساهم المحاسبة التحليلية في دعم مراقبة التسيير؟

بناء على الإشكالية يمكنني طرح بعض الفرضيات و هي:

* المحاسبة التحليلية هي أداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار .

* مراقبة التسيير داخل المؤسسة تعتمد على المحاسبة التحليلية .

* دراسة المردودية لا يكون إلا بمعطيات المحاسبة التحليلية .

* اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المسيرين لا يكون إلا عن طريق معطيات المحاسبة التحليلية

جدول توزيع الأعباء

النسبة المئوية		أعباء مدمجة			أعباء غير مدمجة	مجموع الأعباء	إسم الحساب	رقم الحساب
غير مباشرة	مباشرة	غير مباشرة	مباشرة	المجموع				
					2 142 312 088,87	2 142 312 088,87	بضاعة مستهلكة	60
20%	80%	28 933 598,72	115 734 394,88	144 667 993,60		144 667 993,60	مواد ولوازم مستهلكة	61
20%	80%	22 815 082,67	91 260 330,69	114 075 413,37		114 075 413,37	خدمات	62
30%	70%	26 740 270,38	62 393 964,23	89 134 234,61		89 134 234,61	مصاريف المستخدمين	63
10%	90%	3 112 499,48	28 012 495,33	31 124 994,81		31 124 994,81	ضرائب ورسوم	64
80%	20%	49 850 209,79	12 462 552,45	62 312 762,24		62 312 762,24	مصاريف المالية	65
20%	80%	15 038 378,48	60 153 513,92	75 191 892,40		75 191 892,40	مصاريف متنوعة	66
20%	80%	43 656 709,39	174 626 837,56	218 283 546,95		218 283 546,95	حصص الإهلاك	68
		190 146 748,92	544 644 089,05		2 142 312 088,87	2 877 102 926,83	المجموع	

المصدر: مصلحة المحاسبة والتسيير

جدول التوزيع الأعباء غير مباشرة (مفاتيح التوزيع)

الأقسام الرئيسية				الأقسام الفرعية			الأقسام
توزيع	تغليف	طحن	تموين	الصيانة	الإدارة	المجاميع	
10,00%	25,00%	10,00%	20,00%	20,00%	15,00%	28 933 598,72	مواد ولوازم مستهلكة
			35,00%	40,00%	25,00%	22 815 082,67	خدمات
5,00%	20,00%	20,00%	15,00%	10,00%	30,00%	26 740 270,38	مصاريف مستخدمين
15,00%	20,00%	20,00%	20,00%	15,00%	10,00%	3 112 499,48	رسوم وضرائب
4,00%	10,00%	25,00%	30,00%	16,00%	15,00%	49 850 209,79	مصاريف مالية
12,00%	15,00%	15,00%	18,00%	15,00%	25,00%	15 038 378,48	مصاريف مختلفة
15,00%	15,00%	18,00%	22,00%	15,00%	15,00%	43 656 709,39	اهتلاكات
						190 146 748,92	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: مصلحة المحاسبة والتسيير

جدول التوزيع الأعباء غير مباشرة (مفاتيح التوزيع)

الأقسام	الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية			
	المجاميع	الادارة	الصيانة	تموين	طحن	تغليف	توزيع
مواد ولوازم مستهلكة	28 933 598,72	4 340 039,81	5 786 719,74	5 786 719,74	2 893 359,87	7 233 399,68	2 893 359,87
خدمات	22 815 082,67	5 703 770,67	9 126 033,07	7 985 278,94	0,00	0,00	0,00
مصاريف مستخدمين	26 740 270,38	8 022 081,11	2 674 027,04	4 011 040,56	5 348 054,08	5 348 054,08	1 337 013,52
رسوم وضرائب	3 112 499,48	311 249,95	466 874,92	622 499,90	622 499,90	622 499,90	466 874,92
مصاريف مالية	49 850 209,79	7 477 531,47	7 976 033,57	14 955 062,94	12 462 552,45	4 985 020,98	1 994 008,39
مصاريف مختلفة	15 038 378,48	3 759 594,62	2 255 756,77	2 706 908,13	2 255 756,77	2 255 756,77	1 804 605,42
اهتلاكات	43 656 709,39	6 548 506,41	6 548 506,41	9 604 476,07	7 858 207,69	6 548 506,41	6 548 506,41
أعباء اضافية	-	-	-	-	-	-	-
مجموع التوزيع الأولي	36 162 774,04	34 833 951,52	986,26	45 671	31 440	26 993	15 044
					430,75	237,81	368,53

المصدر: مصلحة المحاسبة والتسيير

جدول التوزيع الثانوي (مفاتيح التوزيع)

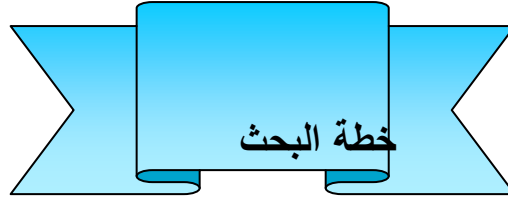
الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية			المراكز
توزيع	تغليف	طحن	تموين	الصيانة	الادارة	
2867220	7168049	2867220	5734439	5734439	4300830	مجموع التوزيع الأولي
20%	20%	10%	30%	20%	(%100-)	الإدارة
40%	20%	10%	10%	(%100-)	20%	الصيانة
				0	0	مجموع ثانوي
100DA/رقم الأعمال	وقتالالة	وقتالالة	كغمشتراة	-	-	طبيعة وحدة العمل
						عدد وحدات العمل
						تكلفة وحدة العمل

المصدر: مصلحة المحاسبة والتسيير

جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة (التوزيع الثانوي)

الأقسام الرئيسية				الأقسام الفرعية		
توزيع	تغليف	طحن	تموين	الصيانة	الادارة	المراكز
2867220	7168049	2867220	5734439	5734439	4300830	مجموع التوزيع الأولي
1 373 876	1 373 876	686 938	2 060 814	1134941	-5674706	الإدارة
2 269 882	1 134 941	567 471	567 471	-6869381	1373876	الصيانة
6 510 978	9 676 867	4 121 628	8 362 724	0	0	مجموع ثانوي
رقمالأعمال/100DA	وقتالالة	وقتالالة	كغمشترارة	-	-	طبيعة وحدة العمل
290 639	2 800	5 600	967 200			عدد وحدات العمل
22,4023	3 456,02	736,01	8,65			تكلفة وحدة العمل

المصدر: مصلحة المحاسبة والتسيير



المقدمة

الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة

- *المبحث الأول: ماهية و المحاسبة في المؤسسة 07
- المطلب الأول: تعريف المؤسسة و تصنيفاته..... 07
- المطلب الثاني: المحاسبة العامة في المؤسسة..... 10
- 1 ختأة و تعريف المحاسبة..... 10
- 2 أهدافها..... 10
- 3 أنواع المحاسبة..... 11
- المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية في المؤسسة..... 12
- 1 ظهور المحاسبة التحليلية..... 12
- 2 تعريف المحاسبة التحليلية..... 13
- 3 العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة 15
- *المبحث الثاني: تقنيات أساليب المحاسبة التحليلية 16
- المطلب الأول: التكاليف و سعر التكلفة 16
- 1 تعاريف و تصنيف التكاليف 16
- 2 العناصر المكونة للتكاليف 20
- 3 تقييم المخزونات 23
- المطلب الثاني: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة 35
- 1 سعر التكلفة و العناصر المكونة لها 35
- 2 إدماج نماذج تقييم الاخرجات في تكلفة الانتاج المباع و سعر التكلفة 37
- 3 طريقة حساب النتيجة التحليلية 37
- المطلب الثالث: التحليل بواسطة الأعباء الكلية (الأقسام المتجانسة) 40
- 1 تعريف و مراكز التحليل 40

2	مخطط حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة.....	41
3	تقسيمات الوظائف.....	41
*المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار.....		
	المطلب الأول:مراقبة التسيير و نظام التكاليف	50
1	ماهية مراقبة التسيير	50
2	وظائف مراقبة التسيير وأنواع الرقابة.....	51
3	حسار وأدوات مراقبة التسيير.....	52
المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرار.....		
1	مفهوم القرار.....	55
2	ظروف وأسباب اتخاذ القرار.....	57
3	معايير تصنيف القرار الإداري.....	58
المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....		
1	مفاهيم ومبادئ الطريقة.....	61
2	طريقة التكاليف المتغيرة.....	67
3	طريقة التكاليف المعيارية.....	78

الفصل الثاني: دراسة ميدانية للمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة

*المبحث الأول: نشأة مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة.....		
	المطلب الأول:تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة.....	88
	المطلب الثاني:نشأة المؤسسة.....	88
	المطلب الثالث:منتجات المؤسسة.....	89
الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....		
	شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	92

- *المبحث الثاني :أعباء المحاسبة التحليلية إعتقادا على جدول حسابات النتائجTCR.....100
- المطلب الأول: الأعباء الغير المدمجة.....102
- المطلب الثاني:الأعباء المدمجة.....103
- المطلب الثالث:الأعباء الإضافية.....104
- *المبحث الثالث :المحاسبة التحليلية ودورها في التسيير.....106
- المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة.....106
- المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني.....109
- المطلب الثالث:طريقة التكلفة المتغيرة.....111

الخاتمة

فهرس الأشكال

الصفحة	الأشكال
7	شكل 1: وسائل المؤسسة
22	شكل 2 : مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية
26	شكل 3 : العناصر المكونة لتكلفة الشراء
34	شكل 4 : العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج
49	شكل 5 : مخطط حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة
65	شكل 6: سياسة التحسين
76	شكل 7: حالة تغير هيكل المؤسسة
76	شكل 8: حالة عدم تغير هيكل المؤسسة
85	شكل 9: التكاليف المتغيرة و إجمالية
102	شكل 7: تمثيل بياني للتكاليف المعيارية

فهرس الجدول

الصفحة	الجدول
13	جدول1: يبين أوجه الاختلاف مع المحاسبة العامة
50	جدول2: توزيع الأعباء الغير المباشرة
51	جدول3: توزيع الأعباء الغير المباشرة
73	جدول4: توزيع الأعباء الغير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة
79	جدول5: فوارق التحميل
81	جدول6: مقارنة بين التكاليف
85	جدول7: الاستغلال التفاضلي
99	جدول8: بطاقة التكاليف المعيارية
125	جدول9: جدول توزيع الأعباء
126	جدول10: جدول توزيع الأعباء غير مباشرة
128	جدول11: جدول التوزيع الثانوي
131	جدول12: كلفة الإنتاج وبيع و نتيجة التحليلية
134	جدول13: الأقسام الفرعية
135	جدول14: الأقسام الأساسية
136	جدول15: جدول توزيع الأعباء الثابتة و المتغيرة
137	جدول16: جدول الإستغلال التفاضلي

المبحث الثالث: طرق تحليل التكاليف

المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الكلفة الكلية)

ملاحظة: كلفة الشراء محسوبة من قبل المؤسسة بالنسبة لكل المواد

1-منتوج الفرينة

كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			المواد الأولية المستهلكة:
1 257 360 000,00	1 300,00	967 200,00	القمح اللين
65 654 850,89	292,19	224 702,00	produits de panification
			مصاريف مباشرة:
			مصاريف غير مباشرة:
8 362 724,25	8,65	967 200,00	تموين
4 121 628,38	736,01	5 600,00	طحن
9 676 866,63	3 456,02	2 800,00	تغليف
1 345 176 070,16	1 806,23	744 744,00	كلفة الوسطية المرجحة
26 925 000,00	1 795,00	15 000,00	مخزون بداية المدة
1 372 101 070,16	1 806,00	759 744,00	كلفة الإنتاج

كلفة البيع

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
1 372 101 070,16	1 806,00	759 744,00	الكمية المباعة
1 500 000,00			مصاريف التوزيع المباشرة
6 510 978,17	22,40	290 639,43	مصاريف غير مباشرة
1 380 112 048,33	1 816,55	759 744,00	كلفة البيع

2-منتوج السميد

كلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
			المواد الأولية المستهلكة:
2 418 000 000,00	2 500,00	967 200,00	القمح الصلب
			مصاريف مباشرة:
			مصاريف غير مباشرة:
8 362 724,25	8,65	967 200,00	تموين
4 121 628,38	736,01	5 600,00	طحن
9 676 866,63	3 456,02	2 800,00	تغليف
2 467 086 219,27	3 247,26	759 744,00	كلفة الإنتاج

كلفة البيع

المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيانات
2 467 086 219,27	3 247,26	759 744,00	الكمية المباعة
2 500 000,00			مصاريف التوزيع المباشرة
6 510 978,17	22,40	290 639,43	مصاريف غير مباشرة
2 476 097 197,44	3 259,12	759 744,00	كلفة البيع

نتيجة التحليلية

البيانات	رقم الأعمال	تكلفة البيع	النتيجة التحليلية
الفرينة	290 639,43	1 380 112 048,33	- 1379821408.9
السميد	290 639,43	2 476 097 197,44	- 247806558.01
المجاميع	581278.86	3856209245.77	- 1627627966.91

نرمز للإدار ب س و الصيانة ب ع

$$\text{س} = 4300830 + 20\% \text{ع} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{ع} = 5734439 + 20\% \text{س} \dots\dots\dots (2)$$

نعوض (2) في (1)

$$\text{س} = 4300830 + 0.2(5734439 + 0.2\text{س})$$

$$\text{س} = 4300830 + 1146887.8 + 0.04\text{س}$$

$$0.96\text{س} = 5447717.8$$

$$\text{س} = 5674706$$

$$\text{ع} = 6869381$$