

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

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

عنوان المذكرة

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

دراسة حالة مجمع GAO مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

- د/ بوروية الحاج

من إعداد الطالب:

- بن عداد ياسين

اللجنة المناقشة:

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

2017/2016

الأهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام

أهدي هذا العمل إلى:

من ربتي وأنا ربك دربي وأمانتي بالصلوات والدعوات إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي
الحيبة

والى من عمل بك في سبيلي وعلمي معني الكفاح وأوطني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أحامه
الله لي

إلى كل أفراد عائلتي الكريمة

والى جميع تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير دفعة 2017/2016

كما لا أنسى جميع أصدقائي وأحبائي دون استثناء.

الشكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى من ساعدنا في إتمام هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من

صعوبات

ونخص بالذكر:

الأستاذ **بوروية حاج محمد** لقبوله الإشراف على هذا العمل، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه

القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث

و كل أساتذتي و من ساعدني في هذا العمل

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

مسايرة الركب التكنولوجي يقاس عادة بمدى نسبة التطور الذي وصلت إليه الدول في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وتظهر الأهمية البالغة للمجال الاقتصادي على غرار المجالات الأخرى وذلك نظرا لحيويته وفعاليته والنتائج البارزة التي يحققها. إذ أن هذا المجال لا يقتصر على جهة مختصة أو مؤسسة معينة بل الأمر يشمل جميع المؤسسات الاقتصادية مهما كان هدفها إنتاجي أو تجاري أو خدماتي، فإنه بالمقابل تعمل المؤسسات بشتى الوسائل على التحكم في التكاليف إلا أن هذه العملية صعبة ومعقدة خاصة في المؤسسات الكبرى نتيجة لعدة عوامل كالتبادلات التي تتم بين أقسامها وورشاتها والتداخل بين المسؤوليات والوظائف وبذلك فإننا بحاجة إلى وسيلة لمراقبة جميع النشاطات من استهلاك وإنتاج وصيانة وتوزيع.

من بين أهم هذه الوسائل نجد المحاسبة التحليلية التي تؤدي دورا فعالا في الحياة العملية للمؤسسة كوسيلة للمراقبة من جهة وأداة للتسيير وللتخطيط من جهة أخرى.

نظرا للظروف الاقتصادية والسياسية التي عرفتها الجزائر أدت إلى إعادة الاعتبار لاقتصاد السوق إذ أصبحت المؤسسة الجزائرية تواجه محيطا منفتحا على الأسواق الخارجية والمنافسة الشديدة. لذلك على المؤسسة الجزائرية التكيف مع المستجدات والتحكم في محيطها الداخلي خاصة التكاليف التي يمكن التحكم فيها من خلال التحكم في المحاسبة التحليلية وهكذا يتضح إن للمحاسبة التحليلية دورا في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير.

ومما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات التي سنجيب عنها من خلال بحثنا:

- ما هي المحاسبة التحليلية وما هي أهدافها؟
- كيف يمكن حساب التكاليف وسعر التكلفة؟
- ماهي محاسبة المخزونات و ماهي سياساتها ؟

للإجابة على التساؤلات السابقة نضع مجموعة من الفرضيات:

تطبيق المحاسبة التحليلية ضرورة ملحة في المؤسسة باعتبارها وسيلة للمراقبة و أداة لاتخاذ القرار.

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية في التحكم في التكاليف.

أسباب اختيار الموضوع: من أهم الأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من أهمية بالغة.
- تخلي جل المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية.

- لان تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة.
- السبب الرئيسي هو عدم استغلالها أحسن استغلال في المؤسسات .

أهداف البحث:

- إيجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها معظم المؤسسات الوطنية.
- الاطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار.
- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوى ويساعدهم على اتخاذ القرار ومراقبة التسيير وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال و للتعريف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على مراقبة التسيير.

تقسيم البحث وتبويبه:

الفصل الأول: تناولنا فيه الحديث عن والمحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة و كما تطرقنا الى محاسبة المخزونات .

الفصل الثاني: تحدثنا فيه عن موضوع مراقبة التسيير وعن أهمية تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

الفصل الثالث : تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية لمؤسسة ORAVIO (GAW) وهران وكيفية تطبيقها للمحاسبة التحليلية.

صعوبات البحث: هناك صعوبات حالت دون إكمال هذا العمل في أكمل وجه نذكر منها ما يلي:

- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية، فاغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تتضمن تقنيات الحساب فقط.
- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر.
- ندرة المؤسسات التي تعتمد على أنظمة المحاسبة التحليلية مما لم يسمح لنا بالتطرق للجانب التطبيقي.

الفصل الأول

مدخل الى المحاسبة التحليلية

المقدمة :

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.

وستتناول في هذا الفصل إبراز المفاهيم العامة حول المحاسبة التحليلية وكذا دراسة التكاليف وسعر التكلفة أي يهدف إلى استعراض الإطار الفكري للمحاسبة التحليلية وبيان هذا الإطار في صورة مبسطة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وشروط تطبيقها

1- تعريف المحاسبة التحليلية.

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف

لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات و لكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال، و تبين أثر ذلك بعض التعاريف :

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

* محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس و تقييم أداء هذه الوحدات².

* حسب الدكتور صالح الرزق و الدكتور عطاء الله " محاسبة التكاليف هي أداة عملية لتحقيق أهداف و غايات محددة، و أهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط و الوقاية و رسم السياسات و اتخاذ القرارات³.

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

عموما أيا كانت التعاريف و مهما تنوعت فإنها غالبا ما تؤكد:

المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و النظم والإجراءات
أ-

ب- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه و يحظى بمتابعته، و تتمثل في عناصر الإنفاق أو التكاليف.

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

² - سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف ، ص 24.

³ صالح الرزق ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الزهران ، عمان، ط 1998، ص 80،

ج- أنها وسيلة لتحقيق أهداف و غايات محددة.

د- تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز الأهداف على نحو أمثل.

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

المطلب الثاني: المقارنة بين نظام المحاسبة المالية و نظام المحاسبة التحليلية

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

و يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المحاسبتين في النقاط التالية:

1- تهتم المحاسبة العامة بالمعاملات المالية التي تربط المشروع بالغير في حين تهتم محاسبة التكاليف بحركة

الأصول و الاستخدامات داخل المشروع نفسه.

2- تهتم المحاسبة العامة بالبيانات التاريخية و الفعلية في حين تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات الفعلية مع

المعيارية و التقديرية.

3- تهتم المحاسبة العامة بنتيجة أعمال المشروع ككل متكامل في تصورها لقائمة نتائج الأعمال (الحسابات الختامية) و قائمة الحساب المالي في نهاية الفترة المحاسبية المتعارف عليها، أما المحاسبة التحليلية فإنها تولي اهتمامها بوحدة المنتج (سلعة كانت أو خدمة) و تصور لهذا الغرض قائمة التكاليف كي تحدد تكلفة الوحدة من المنتوجات التامة و غير المباعة و تكلفة المنتجات تحت التشغيل المتبقية آخر الفترة.

4- يعتبر اهتمام المحاسبة العامة أوسع من اهتمام محاسبة التكاليف من حيث طبيعة البيانات التي يتعامل

معها كل منهما.

5- تهتم المحاسبة المالية بالبيانات النقدية من خلال عرضها النتائج ككل بالقيمة، أما بيانات المحاسبة التحليلية فتتعدى ذلك و تشمل أيضا البيانات الكمية التي تتطلبها الموازنات التخطيطية التي تعد بالقيمة و الكمية معا.

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

6- تعتبر المحاسبة العامة أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال أساسا بالإضافة للدائنين والمقرضين، في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة الإدارة بالمشروع.

7- تهتم المحاسبة العامة بالموضوعية وإمكانية التحقق من سلامتها ودقتها أما محاسبة التكاليف فإنها تتسم بالمرونة والسرعة والملائمة لعملية اتخاذ القرار.

8- تتصف المعلومات المحاسبية العامة بالشمولية، في حين تتصف بيانات المحاسبة التحليلية بشيء من التفصيل، فهي على عكس المحاسبة العامة التي لا تجيب على بعض الأسئلة مثل:

- ما هي الخدمات أو المنتجات التي ساهمت في النتيجة؟

- ما هي المنتجات أو الخدمات التي ساهمت في رفع أو تخفيض النتيجة؟

- ما هي مراكز العمل التي تستغل بفاعلية، و ما هي المراكز الرئيسية ذات المردودية ؟

9- المدة الزمنية المستخدمة في المحاسبة التحليلية كمقياس للتحليل هي شهر عادة أو فصل إلا في حالات خاصة أين تستعمل سنة، أما المحاسبة العامة فتهتم بشأن المؤسسة، خلال السنة المالية، لأنها لا تهتم إلا بتبيان و تصوير الوضعية المالية للمنشأة و العمل على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طوال فترة الاستغلال.

10- الحسابات المستخدمة في المحاسبة العامة يكون مصدرها المخطط المحاسبي الوطني و المستخدمين الرئيسيين لحساباتهم هم أصحاب المشاريع (دائنون، مقرضون والعاملون بالمشروع) و عادة ما تأتي المحاسبة العامة بالمعلومات من خارج المؤسسة التي تسمح لها بتقسيم التكاليف حسب طبيعتها من جهة و إخراج نتيجة الاستغلال من جهة أخرى بينما مصدر المحاسبة التحليلية هو من داخل المؤسسة.

11- تهتم المحاسبة العامة بتبويب العمليات المالية و تسجيلها ثم تبين الوضعية المالية في نهاية الفترة، بينما

تهدف المحاسبة التحليلية إلى قياس النتائج الفعلية و فرض الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف لكل منتج أو قسم أو أي نشاط في المؤسسة، سواء كانت هذه الأخيرة تجارية، صناعية أو خدماتية.

12- هدف المحاسبة العامة تحديد نتائج السنة المالية، سواء كانت ربحا أو خسارة، وكذلك تحديد ميزانية المؤسسة، في حين ينحصر اهتمام المحاسبة التحليلية في استخراج تكلفة الإنتاج لكل منتج على حدة. و رغم ذلك فإن ما ذكرناه لا يعني إطلاقا أن هناك انفصالا تاما بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة بل نؤكد أن كليهما يعمل في ظل نظام معلومات متكامل داخل المشروع فرغم وجود أوجه الاختلاف فهناك أيضا أوجه التشابه بين المحاسبتين، حيث يعتمد كل منهما على الآخر في العديد من الأمور نذكر من بينها ما يلي:

1- كلاهما يعتمد نظرية القيد المزدوج.

2-تحديد فترة زمنية للقياس في كليهما.

3-تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية كوسيلة للرقابة و الضبط و التأكد من صحة البيانات المستقاة

من المحاسبة العامة.

4-تتضمن الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي التي يعدها المحاسب المالي مجموعة من البيانات

والتكاليف التي يعدها محاسب التكاليف وهي:

أ-تكلفة المنتجات التامة المبيعة و الباقية في المخازن في آخر الفترة.

ب-تكلفة الوحدات الغير تامة الصنع في آخر فترة.

ت-تكلفة المخزون السلعي من المواد الأولية.

5- تعتبر البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية بصفة تحليلية عن أداء الأقسام جزءا من الكل الذي

تقدمه المحاسبة العامة.

6- يحتاج محاسب التكاليف إلى بعض البيانات التي يوفرها له المحاسب المالي عند قياس تكاليف الإنتاج و

المبيعات.

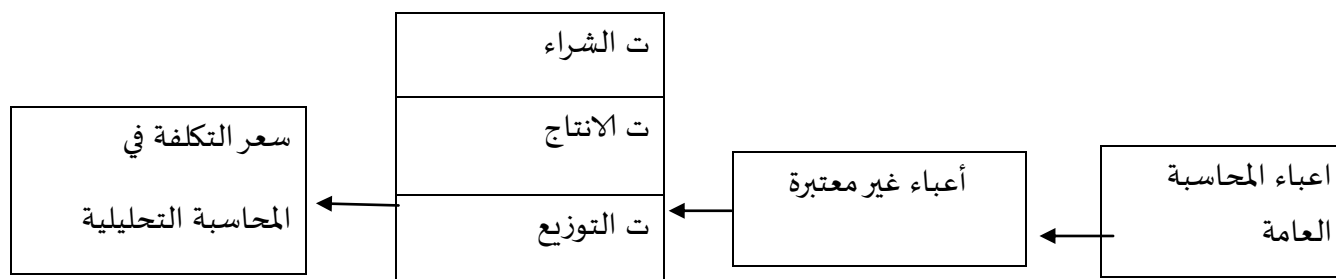
و يمكن تلخيص أوجه الاختلاف و التشابه بين المحاسبتين في الجدول التالي:

جدول رقم 1.1 مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	أساس المقارنة
		وجهة القانون.
سنة.		الدورة المحاسبية.
المستقبل.		الأفاق.
		نظرة المؤسسة.
و خارجية.		الوثائق الأساسية.
ية.		الأهداف.
سريعة، متطورة.		طبيعة المعلومات.
اخلي و خارجي حسب الطبيعة.	خارجي.	طبيعة التدفقات.
بل الوظيفة، حسب الاتجاه.	طبيعة.	تقييم الأعباء.
غير، مدة الحياة حسب الطبيعة الاقتصادية.	قتناء، مدة الحياة حسب	أساس حساب الاهتلاكات.
ن نوع منتج.	الجبائية.	طبيعة النتائج.

المصدر: بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، ص 16

الشكل 1.1: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.



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

المطلب الثالث: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية.

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

1-وظائف المحاسبة التحليلية.

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتمثل الوظائف في⁵:

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

2-أهداف المحاسبة التحليلية.

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف بإعتبارها محاسبة موجهة لتسير المنظمات، وتساعد أصحاب

القرار في إتخاذ القرار المناسب، وتمثل أهدافها فيما يلي⁶:

- قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:
 - ✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛
 - ✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛
 - ✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛

⁵ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ، ص 24/ 25 :
⁶ - محمد شفيق حسين ظنبيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998 ، ص 26 :

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

المطلب الرابع: استعمالات ومكانة المحاسبة التحليلية.

1- استعمالات المحاسبة التحليلية:

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

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

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

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

تتطلب المحاسبة أثناء العمل بها النقاط التالية:

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

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

- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.

- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.

- التسجيل الحقيقي و الفعلي لكل الأعباء و المنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و تحديد النتيجة و كل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية.

2- مكانة المحاسبة التحليلية.

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

1- إن المحاسبة العامة شكلية و يفرض عليها قواعد تقييم و تسجيل محدد و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني.

2- تتعامل مع المعلومات و البيانات في إطار تاريخي الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية.

3- الأسباب القانونية و الضريبة تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا الربحية حسب الأنواع و الأرقام.

4- تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط بينما هناك جوانب بينما هناك جوانب جد مهمة كالكمية مثلا، والتي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية إذ وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل إلى البحث عن الوسيلة أو النظام لتحليل وإيضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة، و لقد تمثلت هذه الوسيلة و النظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية. فالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات الأساسية و الضرورية لا يمكن إلا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات الذي تعتمد على المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات و تحليل النتائج.

المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة.

تهتم المحاسبة التحليلية بقياس التكلفة طبقا للغرض الذي تستهدفه الإدارة من قياسها و يقتضي ذلك بالضرورة أن التكلفة التي يتم قياسها يلزم أن تتلاءم و تتزامن مع الغرض المستهدف من ذلك القياس، هذا ويختلف مضمون و مفهوم التكلفة ليس فقط باختلاف الغرض ولكن أيضا باختلاف الخلفية العلمية للقائم بعملية القياس أو بتحديد المفهوم، و التكلفة تعتبر لفظة تنطوي على العديد من المعاني التي تختلف باختلاف العديد من الاعتبارات.

المطلب الأول: مفهوم ومكونات التكاليف وسعر التكلفة:

1- مفهوم التكاليف وسعر التكلفة :

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

*التكاليف:

تحمل التكاليف معاني عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة،....)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار...،) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب⁷.

كما تعد قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وهي نفقات متعلقة بالانتاج والتي

⁷ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 34 :

تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.⁸

وتعرف التكلفة أيضا بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها.⁹

*المصاريف:

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله لإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بنسبة للإيرادات.

*الأعباء:¹⁰

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

إذن فإن العبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء).

*سعر التكلفة:¹¹

هي مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في المرحلة بيعها، وتعد سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من

⁸ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 1

⁹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية – دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص:

13.

¹⁰ 3ناصر دادي عدون محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص: 08

¹¹ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:32

المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع.

2- مكونات التكاليف وسعر التكلفة:

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية، ويجب إظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية، وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف سعر التكلفة وهي :

* الأعباء المعتبرة¹² :

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية، وتنقسم بدورها إلى:

- أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ؛
- أعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:
- فرق الإدماج على المواد: للتمكن من إتخاذ القرارات التقديرية ولأهداف إقتصادية، يمكن للمسیر أن يستعمل تكلفة إستبدالية، بمعنى إستعمال طريقة لمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروق في قيمة هذه المواد.
- أعباء الإستخدام: وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو الإهلاك الإقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار وليس القيمة التاريخية، وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد إستعمال
- طريقتين مختلفتين في تقييم الإستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية، فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.
- الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات: قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، إعتقادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير إقتصادية محددة من طرف المؤسسة، كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة.

¹² J. Trahand, B. Morad et E. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P.12.

* الأعباء غير المعتبرة:

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

- الأعباء الإستثنائية: مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الإهلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.
- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ويمكن إعتبارها كإستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

* العناصر الإضافية¹³:

هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين:

➤ مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عند إستخدام المؤسسات للديون المقدمة من طرف دائئها فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية، ولكن عندما تقوم بإستعمال رأس مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات، وبالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء المحاسبة، لذلك يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك، ويجب أن يأخذ بعين الإعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

➤ أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع): يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الإعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالإنتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء غير معتبرة}$$

¹³ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص:23.22 .

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في إعداد دليل عناصر التكاليف:

يقوم المحاسب بإعداد دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، وهناك عدة عوامل تؤثر في العملية، ومن أهمها ما يلي:

- قيمة عنصر التكلفة وأهميته النسبية: كلما زادت قيمة عنصر التكلفة زادت أهميته النسبية بالنسبة لباقي عناصر التكاليف الأخرى، لذا وجب على المؤسسة تحليل عنصر التكلفة بدقة.

- تكرار حدوث عنصر التكلفة: تهتم المؤسسة بعناصر التكاليف التي يتكرر حدوثها وإذا كانت مبالغها كبيرة، فتعمل على وضع حساب مستقل.

- مدى سهولة حصر عنصر التكلفة وربطه بدليل حسابات: يعتمد محاسب المؤسسة على دليل حسابات والذي يجعله يتفادى فتح حسابات جديدة، ويكتشف لاحقا صعوبة حصر عناصر التكاليف الخاصة بها .

- تكرار حاجة الإدارة إلى البيانات: لا يعد المحاسب بيانات لا تحتاجها المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة، بعكس البيانات التي تطلبها الإدارة بشكل دوري فيقوم بالتوسع فيها والتفصيل في إعداد دليل لها، ويترتب على ذلك عدم إرتفاع تكلفة إعداد دليل لتصنيف التكاليف.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف:

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

* تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي¹⁴: نميز بين:

- لأعباء الهيكلية: تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة،....)
- الأعباء العملية: وهي تنتج عن إستخدام موارد المؤسسة.

* تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط¹⁵: وينقسم إلى:

- تكاليف ثابتة: وهي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، ويرجع ذلك إلى إرتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة وخلال الأجل القصير، أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد إلا حجم نشاط واحد؛

¹⁴ P. Lasséque, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 11ème édition, Dalloz, Paris, 1996, p : 26.

¹⁵ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل-قياس-رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص-108

➤ تكاليف متغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا تجاه تقلبات أحجام النشاط، فإذا زاد حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف، فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا إنخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة، والتغير المقصود هو في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط زيادة ونقصا يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي لا تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية.

➤ تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة: تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

* تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط¹⁶: وتنقسم إلى:

➤ التكاليف المباشرة: هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة؛

➤ التكاليف غير المباشرة: وهي تلك التي تعذر تحميلها مباشرة على المنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل لذا تحتاج إلى توزيع أولي، الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة إختيار مفاتيحة التوزيع، ويجدر بالذكر أنه في الآونة الأخيرة أصبح وزن الأعباء غير مباشرة أكبر من المباشرة نظرا لتعقد تقنيات الإنتاج المستعملة، وإلى نمو حجم المؤسسات.

* تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة¹⁷: ويترتب عنها:

➤ تكاليف الوظيفة الإنتاجية: وتتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الإنتاجية، ويأتي تحملها بدورها على وحدات الإنتاج النهائي، وتشمل: تكلفة المواد واللوازم، تكلفة الأجور وتكلفة المصروفات؛

➤ تكاليف الوظيفة التسويقية: تتكون من المواد التسويقية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة والإعلان عنها وبيعها، إضافة إلى بحوث التسويق اللازمة لتصريف المنتجات، وتتمثل في: تكلفة المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف، تكلفة الأجور النقدية لموظفي البيع والتوزيع، ووكلاء البيع، إضافة إلى ذلك فواتير الكهرباء والهاتف والماء الخاصة بأقسام البيع والتوزيع؛

➤ تكاليف الوظيفة الإدارية: تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة، وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، والأدوات والتجهيزات المكتتبية المستخدمة في الإدارة، أجور الموظفين الإداريين، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الإستقبال وأتعاب المحاسبين.

* تصنيف التكاليف حسب الفترة المحاسبية¹⁸: تتضمن ما يلي:

¹⁶ J. Orsoni, Comptabilité Analytique, Edition Vuibert, Paris, 1987, p : 27.

¹⁷ أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص3 :

- تكاليف إدارية: تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها، ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وترصد هذه التكاليف في جدول حسابات النتائج؛
- تكاليف رأسمالية: وهي تلك التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل وتحول إلى جدول حساب النتائج عند إستهلاكها.

* تصنيف التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية¹⁹: تتمثل في:

- تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم: تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما إنخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاية الأداء؛
- تكاليف غير خاضعة للتحكم: تخضع لرقابة مسؤول في مستوى إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور غيرالمباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام معينة، مصاريف الإيجار ومرتب مدير المصنع، وإهلاك المباني، التأمين.

وفي ضوء تصنيف التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية نستنتج الآتي:

- ✓ إن التكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى إداري معين تكون قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى، بمعنى كلما إرتفعنا في الهيكل التنظيمي إزدادت الكلف الخاضعة للرقابة وكلما إنخفضنا في الهيكل التنظيمي قلت الكلف الخاضعة للرقابة ؛
- ✓ إن التكاليف غير القابلة للرقابة في الأجل القصير تكون قابلة للرقابة في الأجل الطويل، فالإندثار مثلا يكون أكثر قابلية للرقابة في الأجل الطويل عنة في القصير، إذ أنه في الأجل الطويل يمكن اتخاذ قرارات إدارية خاصة بشراء الآلات جديدة.

المطلب الرابع : نظم التكاليف:

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف وأسعار التكلفة لمنتوج معين أو نشاط، أو طلبية ما، وترتكز في الغالب على ما يلي²⁰:

- حساب قيمة المواد واللوازم المستهلكة خلال عملية تشغيل: تعتمد على كمية المواد واللوازم

المستهلكة فعلا أثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية المعنية بالحصول على المنتوج المستهدف، ويتم تثمين هذه الكمية إعتقادا على طريقة التسعير المطبقة.

¹⁸ فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، الأردن، 1979 ، ص01 :
¹⁹ علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال: الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات المجلد8 ، العدد4 ، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، 2010 ، ص: 133
²⁰ بالتصرف: أحمد طرطار، الترشيد الإقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص:102-104.

- تحديد القيمة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل: تتمين الجهد البشري المبذول للحصول على المنتج أو الخدمة، وهذا إنطلاقاً من عدد العمال ضمن كل منصب وذلك من خلال الأجور المدفوعة، ويتم حساب هذه الأخيرة على اساس مقدار ساعات العمل الفعلية والإضافية المستغرقة في العملية الإنتاجية.
- تحديد قيمة مساهمة عناصر التشغيل المادية: وفقاً للإهتلاكات وإضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة لا مباشرة من قريب أو من بعيد.
- توزيع التكاليف تبعاً لمراكز الأنشطة المتعددة: وذلك عبر الورشات ومكاتب الدراسات أو عبر المصالح التجارية كأقسام الشراء والبيع والتوزيع، أو عبر المصالح العامة كالإدارة والمالية والمحاسبة.
- تحديد أسلوب أو طريقة لحساب التكاليف وسعر التكلفة: توجد طرق عديدة وذلك حسب البيانات المتوفرة عن الأداء والخبرة المتوفرة عبر الزمن، على أن تقارن نتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة وتحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف وعناصرها بكفاءة وفعالية.

المبحث الثالث: محاسبة المخزونات

المطلب الأول: تعريف وأهمية المخزونات

يجب أن ترتب وتراقب المخزونات وفق معايير واضحة ودقيقة، حيث يتم تسجيل كل العمليات المتعلقة بمدخلات ومخرجات المخزن بالكميات والقيم وهذا ما يسمى "حركة المخزون"، لذا وجب على المؤسسة حساب تكلفة مخزونات وتحميلها على مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

1. تعريف المخزونات:

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالإحتفاظ في المخازن وذلك بغرض إستعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير، كما يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية²¹.

كما يعرف المخزون على أنه: البضاعة التي تملكها المنشأة في آخر الفترة المالية سواء كانت موجودة في مخازنها أو خارج هذه المخازن، وتختلف نوعية مفردات هذه البضاعة بحسب طبيعة نشاط المنشأة. ويختلف المخزون السلعي وفقاً لنشاط المؤسسة، كما يلي:

- مؤسسة تجارية: يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فيكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي؛

- مؤسسة صناعية: عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة.

ويعتبر المخزون السلعي ليس فقط ما يوجد في مخازن المنشأة فقط وإنما أيضاً البضاعة خارج المخازن، وتتمثل فيما يلي²².

- بضاعة مرسلة إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعها حتى الفترة المالية؛

²¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص: 333.

²² عبد الإله جعفر، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003، ص: 497.

- بضاعة مشتراة وما زالت في الطريق أي لم تدخل مخازن المنشأة بعد؛
- بضاعة مرسلة إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم تبلغ المنشأة بعد، ما إذا كان العميل قد قبل شراء البضاعة من عدمه.
- كما توكل لوظيفة التخزين بأنها الوظيفة التي توكل إليها المهام التالية²³ .
- إستقبال المواد الخام والأجزاء والقطع والأدوات والأجهزة والأصناف الأخرى وإضافتها إلى عمدة المخازن؛
- حفظ وتخزين الأصناف المختلفة والمحافظة عليها؛
- تزويد الأقسام المستهلكة أو المستخدمة بالأصناف اللازمة؛
- تدنية التقادم الفني للأصناف، وحفظ فائض الإنتاج بطريقة مناسبة لحين التصرف فيها؛
- الكشف عن أي ركود أو تراكم في المخزون أو أي اختلاف أو إستهلاك غير عادي وذلك من خلال أنظمة الرقابة على المخزون؛
- ضمان الحفظ الجيد للمخزون بحيث تتم عمليات المناولة وصرف وإستقبال المخزون بطريقة مناسبة؛
- المساعدة في التحقق من أرصدة المخزون بحيث تحصل على المعلومات التي تدعم عملية إتخاذ قرار الشراء في الوقت المناسب.

2. أهمية المخزونات :

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الإحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير إحتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في²⁴ .

- ✓ ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الإحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- ✓ يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- ✓ إمكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛
- ✓ الإستفادة من وفورات الإنتاج الكبير حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقتها الانتاجية ؛
- ✓ إمكانية تفادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- ✓ إمكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛

²³ عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد، الدار الجامعية، مصر، 1998 ، ص: 203 .

²⁴ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002 ، ص: 333.

✓ ضمان وكسب ثقة العملاء.

المطلب الثاني : أنواع وترتيب المخزونات

1. أنواع المخزونات:

هناك عدة أنواع من المخزون، نجملها في الآتي²⁵:

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

2. ترتيب المخزونات:

يصنف المخزون وفقا لترتيب منهجي لعدد من المفردات المرتبة وفقا لخطة محددة أو تسلسل معين، وعلى وجه التحديد فإن التصنيف يمكن أن يمثل نظاما لترتيب عناصر المخزون وفقا لطبيعتها أو خصائصها المميزة، وبعبارة أخرى يمكن للتصنيف أن ينطوي على ترتيب المفردات ووضعها في مجموعات على أساس تشابهها ، أي وضع كل عنصر في فئة خاصة به حيث تسهل معرفته وتمييزه عن غيره بسهولة، وتعد المؤسسة لكل صنف بياننا كاملا ودقيقا، وعند كل زاوية ترتب مختلف الأصناف المتجانسة²⁶ ، وهناك عدد من الطرق لتصنيف وتقسيم أنواع المواد نذكر من بينها:

²⁵ محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية - أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991 ، ص: 15 .

²⁶ Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005, p : 82.

التصنيف حسب أنواع المخزون :

يقوم على تصنيف المواد و الأجزاء إلى مجموعات مختلفة تبعا لطبيعتها وفائدتها ومن ذلك أمثلة مجموعة مواد الخام و هي المواد و أجزاء تدخل في العملية الصناعية و تحويلها إلى منتج نهائي ، ويسهل هذا التصنيف الوصول إلى المواد ومعرفة طبيعتها، كما يساهم في التعرف على القيم الحقيقية للجرد فلجأ إلى معرفة الرصيد عن طريق بطاقة المخزون التي توضح الوارد والصادر من المخزون ومن ثم حساب الرصيد فهذه الطريقة سهلة التطبيق ولكن الصعوبة تكمن في الاعتناء بالمواد إذا كانت في مكان واحد إذ لا يمكن التفرقة بينه.

التصنيف وفق ABC :

يعتبر التصنيف حسب هذه الطريقة وسيلة تحليل فعالة لضمان السير الجيد للمخزون، حيث تعمل على تصنيف المواد حسب أهميتها ومساهمتها في النتائج النهائية للمؤسسة وسرعة دوران المواد، حيث تقوم بترتيب المواد ترتيبا تنازليا حسب قيمة الإستخدام السنوي ويمكن التفريق بين المواد الإستراتيجية الذي يسبب فقدانها إنقطاع عملية الإنتاج والمواد غير الإستراتيجية التي لا تستهلك بكثرة لكنها من حيث القيمة ذات أهمية، وجوهر الدراسة يتمثل في عزل المواد الإستراتيجية التي تستدعي رقابة فعالة عن المواد التي تستدعي في رقابة أقل، وتتمثل فئات التصنيف في²⁷ :

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

التصنيف وفق طريقة 80/20:

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

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

التصنيف حسب معدل دوران المادة:

²⁷ شريف، علي الشرفاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983 ، ص: 274 .

يتم التصنيف في هذه الحالة وفق معدل تكرار طلبها، أي حسب سرعة دوران المادة حيث يمكن تقسيمها إلى أربع أنواع حسب توازنها وتمثل فيما يلي²⁸:

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

المطلب الثالث : سياسات التخزين و التسيير العقلاني للمخزون

1 سياسات التخزين:

يمكننا أن نميز بين ثلاث أنواع رئيسية²⁹:

* سياسة أحجام المخزون الثابتة:

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

* سياسة الإحتفاظ بالمخزون لمواجهة التقلبات:

²⁸ محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص:356 .
²⁹ علي الشرفاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996، ص:324.

تعد هذه السياسة لمواجهة التقلبات غير المنتظرة في طلبات الزبائن والمستهلكين فمثلا نجد أن محلات الأقسام والتصريف تحتفظ بمخزون للبضاعة وذلك لتزويد الزبائن بإحتياجاتهم عند الطلب، حتى ولو كان معدل الإستهلاك سوف يشير إلى تقلبات غير منتظرة ومن ناحية أخرى نجد التنبؤات تشير إلى ما يجب أن تحتفظ به المؤسسة من كميات البضائع في مخازنها حتى تتمكن من مقابلة طلبات الزبائن والمستهلكين عند الضرورة لذلك، وتظهر التقلبات القصيرة الأجل في إعداد الطلبات للمؤسسة وأهمية الإحتفاظ بمخزون البضاعة من الأجزاء والقطع حتى تتوفر للعملية الإنتاجية مرونة أكثر في مواجهة الطلبات والأوامر المتعلقة بالشراء، ومخزون التقلبات يوجد كذلك لتزويد المؤسسة بالكميات المتفاوتة في شكل بضائع نصف مصنعة وكذا لإيجاد التوازن بين وظائف المؤسسة؛

* سياسة مخزون الأمان:

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

2. التسيير العقلاني للمخزونات:

تقوم المؤسسات بتسيير مخزوناتها وفق مجموعة من الأعمال المترتبة والضرورية لإعداد وتنفيذ برامج التمويل، وهي بذلك تقوم بتجنب الإنقطاعات المترتبة عن نفاذ المخزون من جهة، والإحتفاظ بمخزون زائد من جهة ثانية، ويسمح التسيير العقلاني للمخزون بما يلي³⁰:

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

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

- وضع رموز لتسيير عناصر المخزون، وإعداد دليل بالأرقام والمواصفات والأحجام للعناصر المكونة للمخزون، وذلك للتمييز بين المواد المتشابهة ومعرفة مكانها، ويسهل عملية تسعير المواد وعمليات الجرد؛

³⁰ بالتصرف وإعتقادا على:

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

- إستلام المواد الأولية وبقية وحدات المخزون، وكذا فحصها للتحقق من جودتها؛
- تسليم الطلبات سواء للورشات لإتمام العمليات الإنتاجية، أو للعملاء؛
- تسجيل مختلف العمليات بالنسبة للمخزون في المستندات أول بأول، ويتم تحديد خصائص الأصناف.

تكلفة المخزون وأسس تحديدها:

يوضع المخزون بشتى تصنيفاته في حسابات المؤسسة، وقيمه تحدد من خلال المقدار المبذول في سبيل الحصول أو إقتناء المدخلات من: بضائع، مواد ولوازم والمنتجات، وتتكون تكلفة المخزون من عدة عناصر مثل: سعر الشراء ومصاريف الشحن والنقل، التأمين على المشتريات،..... إلخ، وتحدد تكلفة المخزون وفق الأسس التالية³¹.

- يخضع تحديد التكاليف الضرورية إلى الأحكام الشخصية، لذا يجب إستخدام مفاهيم أساسية متعارف عليها، كتقسيم التكاليف إلى:
 - طبيعية: والتي تنشأ في الظروف العادية، مثل: تكلفة نقل المشتريات، مصاريف الشحن والتأمين، وهذه التكاليف يمكن تحميلها إلى المخزون؛
 - غير طبيعية: تنشأ عن ظروف غير عادية، مثل: الأعطال، التلف الزائد في المواد، ولا يمكن تحميلها لتكلفة المخزون كونها لا تنطوي على إنتاج؛
 - إمكانية التحويل: إن التكاليف غير العادية ليست تكاليف مدخلات حقيقية، ولكنها خسائر غير عادية تعامل كأعباء للفترة الجارية ولا تحول إلى تكلفة المخزون؛
- يتم إستبعاد التكاليف الإدارية والعامة كلياً من تكلفة المخزون، لذا كانت قيم الكلفة الكلية مقبولة لكنها قد تعطي بيانات غير دقيقة خاصة عند تعدد المخزونات وتنوعها، هذا الإشكال أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المستوعبة وطريقة التكاليف المباشرة، وهذه الأخيرة أصبحت تتضمن التكاليف الإضافية المتغيرة.
- تعتبر مصروفات الفترة تلك المصاريف التي لا تعتبر تكاليف مخزون ولا يمكن رسملتها، وفي ظل الظروف العادية لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية والعامة ذات إرتباط مباشر بإقتناء أو إنجاز السلع ومن ثم فإنها لا تعتبر جزء من المخزون.

أنظمة جرد المخزون:

يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن، أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من أن قيمة المخزون المدرجة في الميزانية تمثل

³¹ إدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص: 519-520.

حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة³²، وتكمن أهمية الجرد فيما يلي:

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

وهناك نوعين من الجرد، سندرجهما فيما يلي³³.

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

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

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

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

المطلب الرابع : طرق تقييم المخزونات:

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

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

³² جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

³³ بالتصرف: دونالد كيبسو - جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص: 366.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون، وهي تتمثل في:

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

*طريقة التكلفة الفعلية أو طريقة التمييز المحدد:

يمكن تحديد التكاليف للمنتجات من قبل المؤسسة سواء كانت مشتراة أو منتجة، فوجب عليها تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، وتكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد مكونات المخزون، ويصعب تطبيقها في حال المنشآت التجارية الغذائية أو الملابس الجاهزة أو الأحذية، وهي لا تصلح في المؤسسات التي يتكون مخزونها السلعي من عدد كبير من العناصر التي تكون أسعارها رخيصة نسبيا، والتي يتم شراؤها في أوقات عديدة على مدار العام وبأسعار متباينة لذلك فإن: تكلفة استخدام هذه القاعدة تفوق المزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها .

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة إلا أنه قد يكون من الصعب تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف، إرتباطا بطريقة التخزين والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة ومن ثم تكلفة البضاعة المباعة³⁴.

طريقة نفاذ المخزون:

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

* ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) :

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

³⁴ خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980 ، ص:166.

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

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي³⁵:

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعال، فالمواد الأقدم تصرف أولاً حتى لا تفسد أو تصبح قديمة؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- تقدم الطريقة أساساً ثابتاً لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفراً ضريبياً، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح؛
- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وهذا التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية وسوف يكون أكثر قرباً من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغيرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية.

وبالرغم من تعدد مزايا استعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا إنه توجد عدة عيوب تتمثل³⁶:

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

*طريقة ما دخل آخر خرج أولاً (LIFO):

³⁵ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص: 97 .
³⁶ فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص: 76.

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي إشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا.

وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المستعملة وفق أحدث المشتريات وبالتالي الكميات الخارجة من المخازن حسب أحدث سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة خروجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يحسب وفق أقدم الأسعار.

وتتميز طريقة ما دخل آخر خرج أولا، بما يلي³⁷:

- ينتج عن إستخدامها خفض الأرباح في فترات إرتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة؛
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لإرتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل؛
- سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية؛
- تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛
- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة إرتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار؛
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.

ومن عيوب إستخدام طريقة ما دخل آخر خرج أولا، ما يلي³⁸:

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

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

³⁷ 2 بالإعتماد على:

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

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

³⁸ جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 513 .

*طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

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

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

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

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: وتحسب بالعلاقة التالية:

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

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

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

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، فيما يأتي³⁹ :

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
- تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا؛
- طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.

لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة⁴⁰.

³⁹ محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000، ص: 127 .

* قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يتم تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وفق الحالات التالية⁴¹:

- إذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة ولا يؤخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية المحققة للبضاعة؛
 - أما إذا كانت القيمة السوقية هي الأقل فيؤخذ بها دون سعر التكلفة ويخصص حساب بالفرق يطلق عليه حساب مخصص هبوط أسعار مخزون آخر المدة، أي انها لا تأخذ بعين الإعتبار الأرباح المتوقعة عندما تقل التكلفة عن سعر السوق، إنما تأخذ الخسائر بعين الإعتبار عند زيادة سعر التكلفة عن سعر السوق وهذا يتماشى مع مبدأ الحيطة و الحذر.
 - ولكن عندما تتأكد المؤسسة أن سعر السوق لن يقل عن سعر التكلفة فلن تلجأ إلى إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولكن هذا إفتراض نظري لأن هناك حالات سيتم فيها إنخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، وعندها على المؤسسة مراعاة ما يلي:
 - يتم حساب التكلفة بإحدى الطرق الخاصة بحساب مخزون نهاية الفترة مع الثبات على الطريقة؛
 - يطبق عرف الحيطة والحذر؛
 - سعر السوق كقاعدة هو سعر إحلل المخزون أو سعر إستبداله.
 - وهناك ثلاث قواعد يتم بموجبها القياس على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي⁴²:
 - قياس المخزون على أساس العناصر: يتم مقارنة تكلفة الوحدة من كل مفردة بسعر سوق الوحدة ويتم تقييم المخزون بالسعر الأقل؛
 - قياس المخزون على أساس مجموعات رئيسية: في هذه الحالة يتم تقسيم العناصر إلى مجموعات ويتم مقارنتها بسعر السوق ويؤخذ بالأقل ويتم تحديد قيمة مخزون نهاية الفترة بحاصل جمع قيم المخزون من المجموعات التي تم إعتمادها؛
 - قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون: وهنا يتم قياس المخزون السلعي على أساس مقارنة إجمالي المخزون السلعي لكلا السعيرين التكلفة أو السوق ويتم إختيار أقلهما.
- * التكلفة النموذجية (المعيارية):

⁴⁰ وليد الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص:240.

⁴¹ جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 501.

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

2000.ص.251.

يعتمد عليها في محاسبة التكاليف بإستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة إقتصاديا وماليا ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج وبعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية، وبعد ذلك تحسب الفرق بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.

* طريقة سعر التعويض:

تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخر من المخزن ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكلفتها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ إستعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق.

وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب إستعمالها في تقييم إخراجات المخزونات بما لها من تأثير على الأرباح، وبإستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون إقتصاديا حقيقية إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتج معين بالزمن وتتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا، وبالتالي لا تنفصل تكلفتها عن حالتها عند إستعمالها.

خاتمة الفصل :

من خلال فصل المؤسسة من مدخل النظم اتضح ما لأهمية النظام داخل المؤسسة و ما هي أهم الأنظمة داخلها لنخلص إلي نظام المعلومات المحاسبي و أهميته و مدخلات هذا النظام و مخرجاته و التغذية العكسية فيه باعتبار نظام فرعي من النظام الكلي ليتم التركيز على نظام الكلية العامة و نظام المحاسبة التحليلية هذا الأخير الذي يتطلب جملة من العوامل عند تصميم هذا النظام حتى يكون ملائماً لطبيعة نشاط المؤسسة و حجمها و ظروفها الخاصة ا و من أهم الظروف و الاعتبارات التي تأخذ في الحسبان عند تصميم هذا النظام العوامل التالية:

-تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها..

-الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف.

-الفترة التي تطلب فيها معلومات التكاليف.

-أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.

-نظرة الإدارة و مفهومها لنظام المعلومات.

و لوضع نظام للمحاسبة التحليلية يتم وفق مرحلة تحضيرية يتم فيها تحديد الأهداف و التعرف علي إمكانيات المؤسسة إلي جانب تحديد الطرق المتبعة و الممكن تطبيقها ، و المرحلة الثانية و هي مرحلة الانطلاق التي يتم فيها بعث النظام حيث يتطلب تكوين الأفراد و إشراكهم في العمل ثم التأكد من صلاحية هذا النظام من خلال اختيار المعلومات التي يقدمها قصد إحداث التغييرات اللازمة و تعميم عمل النظام في حالة التأكد من مدى فعاليته و صلاحيته.

و على هذا الأساس نجد نظام المحاسبية التحليلية ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمسير علي وجه الخصوص و المؤسسة بصفة عامة .وهذا حتى يتم اتخاذ القرار السليم و الفعال انطلاقاً من التحكم في عناصر التكاليف.

الفصل الثاني :

تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

المقدمة :

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعد طرق: طريقة التكلفة الحقيقية ، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، طريقة التكاليف للمتغيرة ، طريقة التكاليف النموذجية و الهامشية أو ما يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كأداة لمراقبة التسيير و وسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية و هذا لإعداد تقارير مختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر أداء المؤسسة التي تستند عليها المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها لترشيد هذا الأداء و ضمان استخدام الطاقات الإنتاجية الموفرة نحو الأفضل مما يؤدي إلى توفير أحسن لإجراءات تسييرية محاسبية و الأساليب الإدارية المتعارف عليها .

و سنتناول في هذا الفصل ماهية مراقبة التسيير و ماهية تقنيات المحاسبة التحليلية و ما مدى مساهمتها في مراقبة التسيير.

المبحث الأول : عموميات حول مراقبة التسيير

المطلب الأول: عموميات حول التسيير

عرف التسيير تطورا مع تطور المؤسسات الاقتصادية وظهور سلسلة الاختراعات حيث انتقل التسيير من مفهوم النظام المغلق المتعلق بالموارد والعوامل الداخلية للمؤسسة إلى النظام المفتوح المبني على تأقلم المؤسسة مع عناصر المحيط والبيئة

1- مفهوم التسيير:

التعريف الأول: يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المسطرة، (وتتم هذه الطريقة حسب سيرورة التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات).¹

التعريف الثاني: تعرفه الموسوعة الاجتماعية أنه العملية التي يمكننا بواسطتها تنفيذ غرض معين والإشراف عليه كما يعرف التسيير أيضا بأنه الناتج المشترك لأنواع ودرجات مختلفة من الجهد الإنساني الذي يبذل في هذه العملية ومرة أخرى فإن تجمع هؤلاء الأشخاص الذين يبذلون معًا هذا الجهد في أي منشأة يعرف بإدارة المنشأة.²

التعريف الثالث: عرفه تايلور بأنه علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق. فقال بأن التسيير فن الحصول على أقصى النتائج من مختلف النشاطات الإنسانية بأقصى جهد حتى يمكن تحقيق أقصى رواج وسعادة لكل من صاحب العمل والعاملين مع تقديم أفضل خدمة للمجتمع.³

التعريف الرابع: تعرف الإدارة على أنها عملية التخطيط، اتخاذ القرار، التنظيم، القيادة، التحفيز، والرقابة التي تمارس قصد حصول المنظمة على الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية، مزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة لغرض تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها.⁴

2- المبادئ العامة للتسيير:

يرتكز التسيير على أربعة مبادئ أساسية هي التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة

¹ عبد الرزاق بن حبيب. اقتصاد المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2000. ص 103.

² جميل أحمد توفيق. إدارة الأعمال. دار الجامعات المصرية. مصر. 1970. ص. 9

³ جميل أحمد توفيق. مرجع سابق. ص 10

⁴ خليل الشماخ. مبادئ الإدارة. دار المسيرة للنشر والتوزيع. عمان. 2000. ص. 10

الفرع الأول: التخطيط⁵

أولاً: مفهوم التخطيط

التخطيط من أكثر المصطلحات استعمالاً في وقتنا الحالي، وهو من مميزات العصر، فالتخطيط عبارة عن التمكن بالمستقل والإعداد له واتخاذ العدة لمواجهة، والتخطيط عملية نقوم بها لتسيير الحقائق التي يتضمنها موقف من المواقف، وتحديد العمل الذي يتخذ على ضوء هذه الحقائق مع تفصيل الخطوات التي تتبع في إطار المهام الموكلة لمنشأة من المنشآت لتحقيق الأهداف المرسومة .

ثانياً: أهمية التخطيط

التخطيط يشكل الأساس الذي تقوم عليه كل الأعمال المستقبلية للإدارة، فلا شك أن المدير يعرف كل الأمور الآتية: ما هي الخطوات التي يجب اتخاذها لتحقيق النتائج المرغوبة؟ ما هي الأهداف التي تحدد؟ وما هي النتائج التي يجب الوصول إليها فالمدير يكون متأكد لحد كبير من تحقيق الكثير لمنشأته يساعد التخطيط على *التغلب على عدم التأكد والتغيير: إن المستقبل بما يحتويه من عدم تأكد وتغيير يجعل التخطيط ضرورة من أهم الضروريات .

*تركيز الانتباه على الأغراض: نظراً لأن التخطيط يوجه كله نحو تحقيق أهداف المنشأة فمجرد القيام بالتخطيط يؤدي إلى تركيز الانتباه على هذه الأهداف.

*اكتساب التشغيل الاقتصادي: يعمل التخطيط على تخفيض التكاليف بسبب اهتمامه الكبير بالتشغيل الكفاء والتناسق في العمليات التي يمكن رؤيتها بوضوح عند مستوى الإنتاج .

الفرع الثاني: التنظيم⁶

أولاً: مفهوم التنظيم

حسب هنري فايول فإن التنظيم هو إمداد المنشأة بكل ما يساعدها على تأدية وظيفتها: من المواد الأولية، رأس المال، الأفراد، وتستلزم وظيفة التنظيم من المدير إقامة العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض وبين الأشياء بعضها ببعض.

ثانياً: فوائد التنظيم

العملية التنظيمية ستجعل تحقيق غاية المنظمة المحددة سابقاً في عملية التخطيط أمراً ممكناً. بالإضافة إلى ذلك، فهي تضيف مزايا أخرى.

⁵ محمد الطيب العلوي. التربية والإدارة بالمدارس الجامعية. دار النشر قسنطينة. سنة 1982 . ص 72

⁶ جميل أحمد توفيق. مرجع سابق. ص 11

*توضيح بيئة العمل: كل شخص يجب أن يعلم ماذا يفعل. فالمهام والمسؤوليات المكلف بها كل فرد، وإدارة، والتنسيق التنظيمي العام يجب أن يكون واضحاً. ونوعية وحدود السلطات يجب أن تكون محددة

*تنسيق بيئة العمل: الفوضى يجب أن تكون في أدنى مستوياتها كما يجب العمل على إزالة العقبات والروابط بين وحدات العمل المختلفة يجب أن تنهى وتطور. كما أن التوجيهات بخصوص التفاعلين الموظفين يجب أن تعرف.

*الهيكل الرسمي لاتخاذ القرارات: العلاقات الرسمية بين الرئيس والمرؤوس يجب أن تطور من خلال الهيكل التنظيمي. هذا سيجب انتقال الأوامر بشكل مرتب عبر مستويات اتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: التنسيق⁷

أولاً مفهوم التنسيق

هو الجانب المشرف للتنظيم الحسن وهو ما جعل البعض من الإداريين لا يفرقون بين التنظيم والتنسيق ولا يضعون حاجزاً بينهما لما لهما من الأهمية الموحدة ومنه فالتنسيق هو كالعلمية التي يمكن للرئيس بواسطتها وضع ترتيب ينظم الجهد الجماعي لمؤوسيه وضمان وحدة العمل في سبيل الوصول إلى الأهداف المشتركة

ثانياً: أسس التنسيق

إن مهمة التنسيق دقيقة لذا لا بد من اتباع عدة خطوات:

- توضيح الأهداف من العمل الذي يقوم به كل موظف.
- تحديد نوع العمل لكل موظف.
- توضيح الصلاحيات لدى كل فرد .
- تسهيل الاتصالات بين العناصر ذات المهام المتقاربة .
- إيجاد جو عام من التعاون والاحترام .
- توعية الموظفين بدور كل واحد منهم ومسؤولياته في العمل المنوط به .
- التغلب على التناقضات والآراء الفردية وتحويلها من عناصر تنفيذية إلى عناصر تكامل.
- مراجعة التنظيم من حين إلى حين، حيث يصبح التنسيق من أصعب الأمور لو أختل التنظيم في إدارة من الإدارات، فكم من جهود تبعثت وكم من أموال تبعثت وكم من أموال أنفقت بدون طائفة؟ كل ذلك من جراء فقدان التنسيق بين الإدارات.

⁷ محمد الطيب العلوي. مرجع سابق. ص 91

الفرع الرابع: الرقابة

التخطيط، والتنظيم، والتنسيق يجب أن يتابعوا للحفاظ على الكفاءة والفعالية، لذلك فالرقابة آخر الوظائف الأربعة للعملية التسييرية وهي المعنوية بالفعل بمتابعة كل من هذه الوظائف لتقييم أداء المنظمة تجاه تحقيق أهدافها وفي المبحث الثاني من هذا الفصل سنتطرق للوظيفة الرقابية بالتفصيل الكامل

3- أهداف التسيير :

إن التسيير إذا ما كان جيد سرعان ما يقتنع العاملون بصلاحيته ويتكيفون لأوضاعه، أما إذا كان غير جيد فيجب تعديله حتى يتكيف مع قدرة وكفاءة العاملين فيه، وفي كل الحالات يجب أن يكون التسيير مرنا، بحيث يتكيف مع أي تغير يطرأ في الظروف التي تعمل فيها المؤسسة، سواء كانت ظروف داخلية فيها أو ظروف خارجية متعلقة بالمؤسسات الأخرى المنافسة.

ومن أهداف التسيير النقاط التالية:

- تقسيم العمل وذلك بإسناد عمل معين لكل فرد وحتى يحرص ويركز اهتمامه في أدائه لعمله.
 - وضع أسس نمطية لأداء كل عامل، وذلك يعفي العاملين من عبء تحديد هذه الإجراءات في كل مرة يزاولون فيها أي نشاط.
 - يريئ الأسلوب الذي يتم به إرسال واستقبال القرارات من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته.
 - يوضح نوع الاتصالات الرسمية بين مختلف أجزاء المؤسسة، مما يسهل عملية تبادل المعلومات لاتخاذ القرارات.
 - يريئ أسلوب من أهم أساليب التدريب المناسبة حيث يعمل مع إظهار مواهب الأفراد وكمية معلوماتهم وقدراتهم مما يؤهلهم لشغل الوظائف في المستويات الأعلى بالهيكل التنظيمي.
- ويعتبر الهدف الرئيسي لأي مؤسسة هو البقاء والنمو، وهذان العنصران لا يأتيان إلا بالتسيير الحسن للمؤسسة، هذا التسيير يشرف عليه مجموعة من الأفراد موزعين في شكل هياكل مختلفة تعمل على تنظيم عملية تسيير المؤسسة وتوجيهها لما يتلاءم وظروفها وحاجياتها بالإضافة إلى حجمها .

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير.

سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية نظام مراقبة التسيير هذا بالنسبة للفرع الأول، أما في الفرع الثاني سنتناول أدوات نظام مراقبة التسيير.

الفرع الأول : ماهية نظام مراقبة التسيير

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين "المراقبة" و"التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة : المراقبة هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلا، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة.⁸

التسيير : يعرفها P.Bergeron "تلك العملية التي من خلالها نخطط وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة".⁹

1. تعريف نظام مراقبة التسيير :

- يمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.Bergeron بأنها " تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة".¹⁰

- عرفها A. Khemakhem "بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحرك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك".¹¹

من خلال التعريفين السابقين نجد أن مراقبة التسيير إذن هي : "مسار دائم للضبط، يسعى إلى تجنيد كل طاقات المؤسسة للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والذي يساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية، وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل".¹²

⁸ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة : النظريات العمليات الإدارية، وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دارالجماد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص : 302.

⁹ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص : 09.

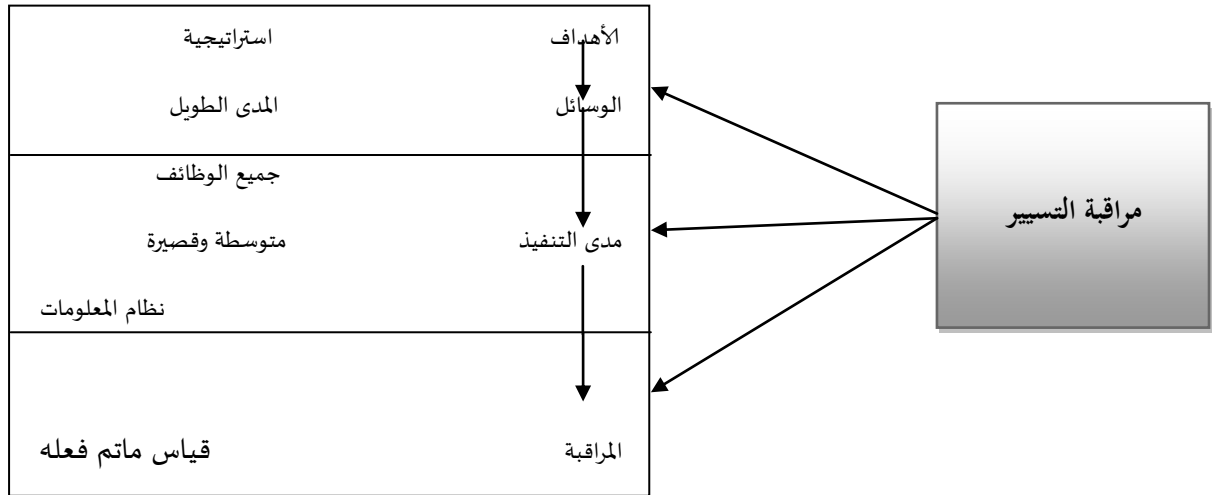
¹⁰ عبد الرحمان هياج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص : 23.

¹¹ A.Khemakhem, La Dynamique du Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 1976, p: 16.

¹² ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص : 46.

كما يمكن أيضا تمثيل مفهوم نظام مراقبة التسيير كما يلي :

الشكل رقم (1.2) : مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر : سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2007، ص 25.

2. خصائص نظام مراقبة التسيير :

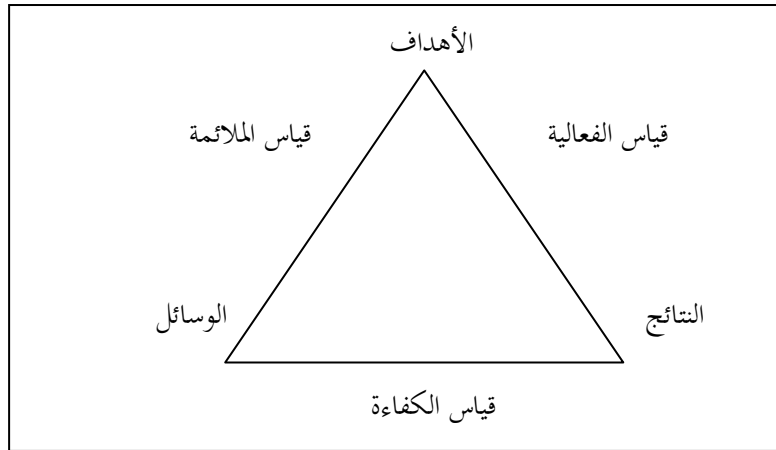
تتمثل خصائص نظام مراقبة التسيير فيما يلي :¹³

- تعتبر عملية وليست عملا انفراديا منعزلا؛
- تعمل على حث وتحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام؛
- تبين الغاية من العملية وهي تحقيق أهداف المنظمة؛
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية؛
- ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

حيث يمكن توضيح العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج في الشكل التالي :

¹³ نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص :29.

الشكل رقم (2.2) : مثلث نظام مراقبة التسيير



المصدر : ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص : 47.

من خلال الشكل أعلاه يمكن القول أن مراقب التسيير يعمل على إيجاد علاقة بين ثلاثة عناصر للأداء هي : الأهداف المنتظرة الوسائل والنتائج المحققة هذا ما يولد ثلاثة معايير يركز عليها مراقب التسيير للتقييم وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة.¹⁴

3. أهمية نظام مراقبة التسيير:

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية :

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافها.¹⁵

¹⁴ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص : 55.

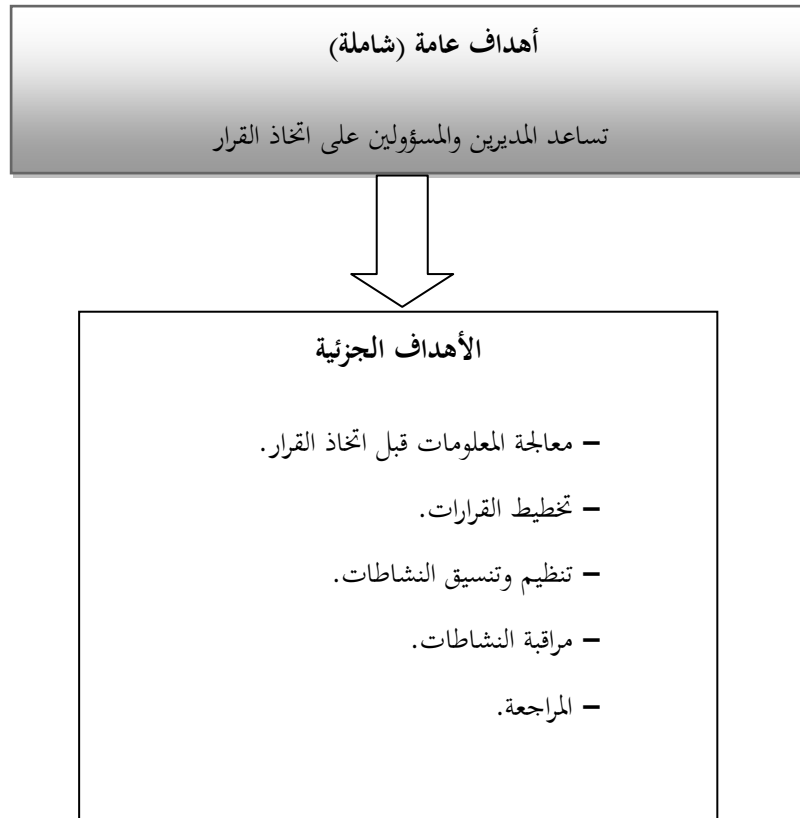
¹⁵ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد09، 2011، ص

4. أهداف نظام مراقبة التسيير :

من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها :¹⁶

- تحليل الانحرافات التي تكون ناجمة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات.
 - تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛
 - الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز عليها؛
 - تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة؛
 - تحقيق الملائمة أي التأكد من الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة.
- حيث يمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي :

الشكل (3.2) : أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر : عبد الرحمن هياج، مرجع سابق، ص : 34

¹⁶ http://www.scribd.com/doc cite Consulté le 25 : 5/02/2014 à 18

الفرع الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التموين أو الأفراد.¹⁷

ويتم تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى صنفين تقليدية وحديثة :

1. الأدوات التقليدية : منها مايلي :

1.1 نظام المعلومات : هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة والمتفاعلة مع بعضها البعض، والتي تعمل على جمع البيانات والمعلومات، ومعالجتها، وتخزينها، وبثها، وتوزيعها لغرض صناعة القرارات، وتنسيق وتأمين السيطرة على المؤسسة، إضافة إلى تحليل المشكلات، وتأمين المنظور المطلوب للموضوعات المعقدة، ويشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين، والأماكن والنشاطات، والأمور الأخرى التي تخص المؤسسة والبيئة المحيطة بها.¹⁸

2.1 المحاسبة العامة : تعرف المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام. كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.¹⁹

3.1 المحاسبة التحليلية : محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.²⁰

¹⁷ محمد الصغير قريشي، مرجع سابق، ص : 169.

¹⁸ خالد رجم، أثر نظام المعلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص : 42.
¹⁹ P. Biosselier, Contrôle de Gestion Cours et Applications, Ed Vuibert, Paris, France, 1999, p : 516.

²⁰ هلال درحمون، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، الجزائر، 2005، ص :

2. الأدوات الحديثة : منها مايلي :

1.2 التحليل المالي : هو العملية التي من خلالها يتم استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.²¹

2.2 الموازنة التقديرية : هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد مرتبطاً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.²²

3.2 لوحة القيادة : يعرف C.Alazard, S. Sépari لوحة القيادة على أنها " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".²³

المبحث الثاني : التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة كأدوات لمراقبة التسيير

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

أولاً: تعريف الطريقة²⁴

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة منطقية وواقعية وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة المنتجة، إذ أنه من غير الممكن أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية. وبالتالي فإن هذه الطريقة تقوم على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتقضي هذه الطريقة بتحميل الحجم المحقق فعلاً من النشاط بجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة ما استغله هذا الحجم المحقق أي أن حجم الانتاج المحقق يتحمل كل التكاليف الإنتاجية المتغيرة مضاف إليه جزء من التكاليف الثابتة بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة الإنتاجية، ويتحمل التكاليف البيعية المتغيرة مضاف إليها جزء من التكاليف الثابتة البيعية بقدر ما استغله هذا الحجم من الطاقة البيعية القصوى أما التكاليف الإنتاجية الثابتة المتبقية والتي تقابل الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية القصوى فلا تكون عبئاً على

²¹ نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص : 10.

²² France, Edition Nobert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3ème Edition, Paris, d'organisation, 2000, p : 38.

²³ Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris, France, 2001, p : 591.

²⁴ بلغيت مداني، فعالية نظام معلومات المحاسبة في التسيير واتخاذ القرار. مذكرة لنيل شهادة ماجستير. جامعة الجزائر. 1998. ص 104

الإنتاج المحقق ويحمل إلى حساب الأرباح والخسائر، وبالمثل يعامل الجزء المتبقي من التكاليف البيعية الثابتة.

وتقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد كما يلي: $\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$

ويكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

ثانيا: مبدأ الطريقة وكيفية تطبيقها

الفرع الأول: مبدأ الطريقة²⁵

لحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها على المنتجات إضافة إلى التكاليف المتغيرة والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يعبر عن مستوى الفعالية وقد ذكرنا طريقة حسابه سالفًا. ومن ثم حساب الأعباء الثابتة عقلانيا، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة. ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى، ويكون إما بساعات العمل أو الكميات المستهلكة، أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي، وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليًا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل، والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات:

أولاً: معامل التحميل ≤ 1 <النشاط الفعلي> <النشاط العادي>

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية \Leftarrow الفرق يضاف إلى النتيجة.

معامل التحميل $= 1$ \Leftarrow النشاط الحقيقي = النشاط العادي

²⁵ سفيان بن بلقاسم. حسني لبيبي. المحاسبة التحليلية. منهج حساب سعر التكلفة. دار الأفاق. الجزائر. ص 82

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل تم تحميلها فعليا وبصفة كلية، وعليه فإن الفارق يكون معدوماً، وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

ثالثاً: معامل التحميل > 1 \Leftarrow النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية \Leftarrow الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة، لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها نتيجة ضعف النشاط.

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالتالي:

التكلفة الأولية المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة

تكلفة الإنتاج المحملة عقلانياً = التكلفة الأولية المباشرة + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من الأعباء الإنتاجية الثابتة الغير مباشرة المحملة عقلانياً.

سعر التكلفة المحملة عقلانياً = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانياً.

الفرع الثاني: كيفية تطبيق الطريقة

أولاً: تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة والمتغيرة لكل قسم، وتخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيداً في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من أقسام مساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.

1- توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد:

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت والآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل وبالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل.

2- توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة:

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

* ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد :

يخصص حقلان لكل قسم الأول للنفقات المتغيرة والثاني للنفقات الثابتة، حيث توزع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة، ثم يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم. أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته. ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد.

*فتح أو الاستعانة بجداول ملحقة :

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين: تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق (ثانوي) بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة. ثم نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي.

ثالثا : أهمية الطريقة في التسيير

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية فيما يتعلق بالمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة، لذلك هي تساهم من خلال أهميتها في

مراقبة تسيير المؤسسة من خلال:²⁶

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة، هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك، وفي الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة،

²⁶ أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر

وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية، واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية).

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالمقدر الملائم وتبرير الطاقة العاطلة. ومع هذا فهي لا تخلو من بعض العيوب.
- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها جراء تحميل التكاليف، هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية.
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات وسائل الإنتاج .
- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالتكاليف شبه المتغيرة، إضافة إلى مشكل توزيع الأعباء الغير مباشرة وفق أسس الطريقة.
- إشكالية تقييم المخزونات النهائية، التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية وهذا ما غفلت عنه الطريقة .

وبالتالي سيكون هناك مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل أكبر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها، وسيكون هناك مقدار بالنقصان في حالة معامل التحميل أقل من الواحد، وذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

أولا: تعريف الطريقة²⁷

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية، وهذا من حيث فائدتها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص.

²⁷ 1 P. lesseque « Gestion de l'entreprise et Comptabilité. »88ème Ed. dalloz. 1996.

ولأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب.

ثانياً : مبدأ الطريقة

إن أساس الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة كانت أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية.

وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل من الأعباء المتغيرة بشقيها المباشرة والغير مباشرة وهذا حسب مستويات الإنتاج، باعتبار انها تدخل في حساب مختلف التكاليف، وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة في المديين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط. وبإيجاز فإن خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل فيما يلي²⁸ :

- اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية .
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى .
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة .
- تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة .
- ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح للمؤسسة.

²⁸ 1 D.BOUSSARD, Comptabilité Analytique, 1995, p12.

ويمكن ترجمة سير الطريقة وفق الجدول التالي:

أ- حالة مؤسسة تجارية:

الشكل 2.4: جدول الاستغلال التفاضلي

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		× ×	× ×

من اعداد الطالب

ب- حالة مؤسسة صناعية:

شكل 2.5 جدول الاستغلال التفاضلي

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

ملاحظة:

اعتبرنا أن النواتج المالية لأجل طويل، لذلك فهي ثابتة تطرح من الأعباء الثابتة.

إذن جدول الاستغلال التفاضلي بصفة عامة هو:

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

وهنا يظهر لنا جليا مدى أهمية رقم الأعمال في المؤسسة باعتباره المعيار المستعمل لقياس مستوى النشاط، الذي ينتج عنه هامش يسمح بامتصاص التكاليف الثابتة، ومن جهة أخرى يعتبر المسؤول عن تغطية النفقات المتغيرة، والفائض يعتبر هامش تقاس به ربحية المؤسسة.

ثالثا: أهمية الطريقة واستعمالها في التسيير

الفرع الأول: أهمية طريقة التكاليف المتغيرة²⁹

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير بحيث تسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية، حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية وتحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة. ويفترض هذا التحليل أن المؤسسة تملك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نقص التكاليف الثابتة على الأقل في الفترة القصيرة. وفي هذا الإطار تنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات على اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات، لذلك يتم دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المؤسسة أو للمؤسسة ككل إذا تعددت منتجاتها أو خدماتها. وكل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغيير في حجم الإنتاج على التغيرات في الدخل وفي التكاليف. وعموما فإن الإنتاج يجب أن يرتفع أو يتم تغير تشكيلة المبيعات إذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم، وبناء عليه يمكن القول أن هذا التحليل يركز على مسلك التكاليف والإيرادات بالنسبة لأحجام الإنتاج المختلفة. تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهل على تخفيض مبلغها.

وتستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة. أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها وفي رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق ولظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، وباقي المعطيات الاستراتيجية التي تآثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف أو نشاط

²⁹ بوعلام بوشاشي المنير في المحاسبة العامة. دار هومة 1998. الجزائر. ص 7

المؤسسة. وبالتالي نلاحظ أن كل هذا يجعلها ملائمة حقيقة لمراقبة التسيير بصفة مفصلة. أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي:

- ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فإن هناك بعض التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة التي لا تعتبر ثابتة أو متغيرة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون على المحاسب دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة طويلة من الزمن، وحين يصل للترتيب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد، ولهذا فإنه حد فاصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- التشابه الكبير بين التكاليف الثابتة والمباشرة أدى إلى الخلط بين المفاهيم عند مستعملي الطريقة.
- لا تفيد هذه الطريقة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.
- تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة.
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.
- هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في المدى الطويل، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

الفرع الثاني: استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

تعد طريقة التكاليف من أكثر الطرق استعمالا في المؤسسات الاقتصادية وفيما يلي أهم استعمالاتها في التسيير الحديث.³⁰

أولا: تحليل النتيجة

إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها، حيث التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة تحليل الاستغلال، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة)، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في حساب النتيجة، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثرا بالسوق، أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة إذا فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل.

³⁰ ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. الجزء الثاني. قسنطينة. 1988. ص 137

لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل.

ثانيا: تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة

حيث تمكن من متابعة التطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل، ومقارنتها بالأرقام المثالية، والسهر على التخفيض من مبلغها، ومن جهة أخرى فهذه الطريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف التي لا نجدها واضحة في التكاليف الكاملة أو الإجمالية.

ثالثا: التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها

وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ونحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة أي تسهيلا لتغطيتها، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكاليف، كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمال انخفاض أسعارها مستقبلا، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.

رابعا: التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية

وذلك فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع، وهذا بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة وتحديد سياسات استغلالية وفق أحسنها بالنسبة للمؤسسة. وإذا كانت هناك عدة منتوجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى ويتم تحديد أحسنها، وإذا لم تكن هناك إمكانية تحسين مردوديتها فيمكن التخلص من إنتاج الأسوأ ورفع إنتاج الأحسن، وذلك تبعا لشروط السوق، وفي حالة عدم وجود طلب على المنتوجات التي ترغب المؤسسة الزيادة منها فالأحسن لها إنتاج أكبر حجم من المنتجات ذات الأكبر ربحا أو الأقل خسارة من المجموع.

خامسا: تسمح التكاليف المتغيرة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى

وهذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة، حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو لكل قسم أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة، كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم الأعمال نقطة الصفر التي تراعى في تسيير المؤسسة. كما تسمح التكاليف المتغيرة بحساب هامش الأمان ومعدل مؤشر الأمان للمؤسسة وبتطوير هذه الطريقة فقد استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط وهذا بتوزيع مجموع تكاليف المؤسسة ليس إلى ثابتة ومتغيرة بل إلى:

1- ثابتة هيكلية:

ذات المدى الطويل وهي التكاليف التي لا يمكن الاستغناء عنها ولو كانت المؤسسة متوقفة عن النشاط كمصاريف الإيجار وأجور الحراس، الضرائب العقارية، فوائد القروض...إلخ.

2- ثابتة للنشاط:

وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة اثناء نشاطها وهي ليست متناسبة مع هذا الأخير، مثل مصاريف التسيير العام، الإشهار، البريد والمواصلات، مصاريف المستخدمين الدائمين اثناء نشاط المؤسسة.

3- التكاليف المتغيرة

وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط وتعتبر متناسبة معه مثل المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مثل الرسوم على رقم الأعمال، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل أو الإنتاج، وبعد هذا التقسيم يكون التحليل كما يلي:

- إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة (ت النشاط + الهيكلية) فإن هناك ربحا وإذا كان يساويه فالربح سوف يكون معدوما.
- أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية وأكبر من تكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة ولن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية الثابتة، لذا فإن استمرار نشاط المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية.
- أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابت للنشاط فيكون من الأحسن اقتصاديا توقيف نشاط المؤسسة، وتنتج من علاقة عتبة المردودية عتبة النشاط التي تساوي:
(التكاليف الثابتة للنشاط*100) / (نسبة الهامش الإجمالي المتوية)

المبحث الثالث : طريقة التكاليف المعيارية كأداة لمراقبة التسيير

المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

1- تعريف الطريقة:³¹

التكاليف المعيارية هي المقدرة مسبقا، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة، وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة سنة 9111 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل

³¹ أحمد حلمي جمعة. عطا الله خليل. إبراهيم الطراونة. محاسبة التكاليف المتقدمة. دار الصفاء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. 1999. ص.42

البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها.

ويقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف، ولذلك فهي تعبر عن الترجمة المالية لمعدلات الإنتاج الهندسية، التي نشأت كفكرة مع ظهور حركة الإدارة العلمية لتخطيط العمليات الإنتاجية والحكم على مدى الكفاية الإنتاجية للمعطيات الصناعية المنفذة، وبغرض تحقيق الهدفين السابقين يجب وجود نظام جيد للرقابة، لمتابعة سير العمليات في المؤسسة والتأكد من استغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه، وكذا التحديد الواضح للاختصاصات والمسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة، ومن ثم وضع النظم والقواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حوادث غير طبيعية أو انحرافات في مجال الرقابة،

(التكاليف الثابتة للنشاط *100 /نسبة الهامش الإجمالي المثوية)

والتي قد ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات، أو الانحرافات في غير مجال الرقابة، والتي قد ترجع إلى عوامل خارجية عن حدود سلطات الشخص.

ولذلك يعرف الانحراف بأنه الفرق بين التكلفة المعيارية والفعالية، الذي قد يكون سالباً يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجبا يؤدي إلى ارتفاعها. وبناء على ما سبق نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية وتتكون من:

الفرع الأول: المعيار

وهو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير .
- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور .
- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوي الأداء إلى درجة الجودة.

الفرع الثاني: معايير الأداء

تعبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات.

الفرع الثالث: معايير التكلفة

هي التي تحدد مسبقا على أساس علمي لثم اعتمادها كنموذج لما يجب ألا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة.

الفرع الرابع: التكلفة المعيارية

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز الذي يمكن أن يكون وحدة واحدة. ولكي يتحقق المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية يجب تصميم البطاقات التالية:

أولا: بطاقة معايير التكلفة

وتتكون من المواصفات المعيارية لعناصر التكاليف، الكمية المعيارية لعناصر التكاليف، السعر المعياري للوحدة. ويتم إعداد بطاقة لكل من معيار تكلفة المواد التي تدخل في المنتج، وبطاقة معيار لتكلفة العنصر البشري ومنها يمكن إعداد بطاقة معيار تكلفة المواد المباشرة، بطاقة معيار تكلفة الأجور المباشرة، وبطاقة معيار تكلفة الخدمات الانتاجية غير مباشرة.

ثانيا: بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج

وتتضمن معايير التكلفة المتعلقة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات، وبالتالي يسجل في كل بطاقة من عناصر الإنتاج ما يلي: معيار تكلفة المواد = معيار الكمية * معيار السعر وهكذا مع كل معايير العناصر الأخرى.

ويتم الحصول على معايير التكلفة من مصادر مختلفة وهي:³²

1-المواد:

حيث يتم الحصول على التكلفة المعيارية لكل نوع من المواد الأولية من:

- دراسة الأسعار الحالية لمشتريات المادة الأولية وتعديلها حسب الظروف والتغيرات المتوقعة .
- تقدير كمية المواد الأولية التي يتطلبها إنتاج كل وحدة من المنتج التام .
- وعادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى أسعار المواد، في حين يساعد المهندسون الصناعيون والفنيون في الوصول إلى الكميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة.

³² كمال خليفة أبو زيد. كمال الدين الدهراوي. محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. مكتبة الإشعاع الفنية. 1999. ص144

2-الأجور:

يتم تقدير عدد ساعات العمل المباشرة المطلوبة لكل وحدة منتجة من خلال ملاحظة الوقت الذي يقضيه العامل في الإنتاج ليقوم فيما بعد قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة.

3-أعباء الإنتاج المتغيرة:

بتم تقدير معدل هذا العنصر عن طريق استخدام أسلوب الانحدار، وغالبا ما تستخدم ساعات العمل المباشر كمتغير مستقل لكل قسم إنتاجي، ويتم تعديل معدل الأعباء المتغيرة كل سنة بناء على التغذية العكسية المتوصل إليها من مديري الأقسام الإنتاجية وتقديمها للمعنيين لتعديل المعدل سنويا.

4-أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة:

يتم تقديرها حسب ما هو متوقع حدوثه في كل قسم إنتاجي، بما فيها تكلفة أقسام الخدمات الموزعة على أقسام الإنتاج. ولضمان عقلانية هذه المعايير يتم تقديرها وفق أسلوب العينات، ويتم تعديلها لتعكس التغيرات المتوقعة والتغير في الظروف داخل الأقسام الإنتاجية خلال السنة وأيضا عن طريق تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية ليتم في الأخير الموافقة عليها من طرف الإدارة العليا.

المطلب الثاني: أهمية الطريقة³³

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، من خلال مراقبة الأداء وتقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلا.

- كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء والمساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطور الأداء وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها إلى الرقي لمستويات أعلى.
- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في :
 - قرارات تسعير المنتجات .
 - قرارات اختيار طرق الصنع .

³³ نوال مرابطي. أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. قسم العلوم التجارية. جامعة الجزائر. 2006/2005. ص 98

- قرارات توفير الطاقة الإنتاجية .
- قرارات التوسع في حجم الإنتاج .
- قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الإعلان.
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف .
- زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية .
- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما .
- توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها.

ومع هذا فمبى لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء استخدامها خاصة مع غياب المرونة والدقة في إعداد المعايير المتعلقة بها، وفيما يلي بعض هذه النقائص:

- قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.
- صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.
- إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع .
- دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع من التكاليف .

خلاصة الفصل الثاني:

على ضوء ما سبق ذكره رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير، حيث تسعى إلى دراسة التكاليف وتتبع مسلكها وتشخيص مسبباتها وبذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات وتحديد أسبابها وتبني الإجراءات التصحيحية، من خلال قرارات واعية وملائمة في الوقت المناسب.

ومن هذا المنطلق فقد قمنا بعرض مختلف الطرق الموجودة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف وسعر التكلفة، وإبراز مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة، إضافة إلى إبراز العيوب التي تنطوي على كل واحدة من هذه الطرق.

الفصل الثالث

دراسة حالة مجمع GAO مستغانم

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

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

المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب.

أولاً: نشأة مجمع (GAO)

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

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

1. ناحية الشرق (GAE)

2. ناحية الوسط (GAC)

3. ناحية الغرب (GAO)

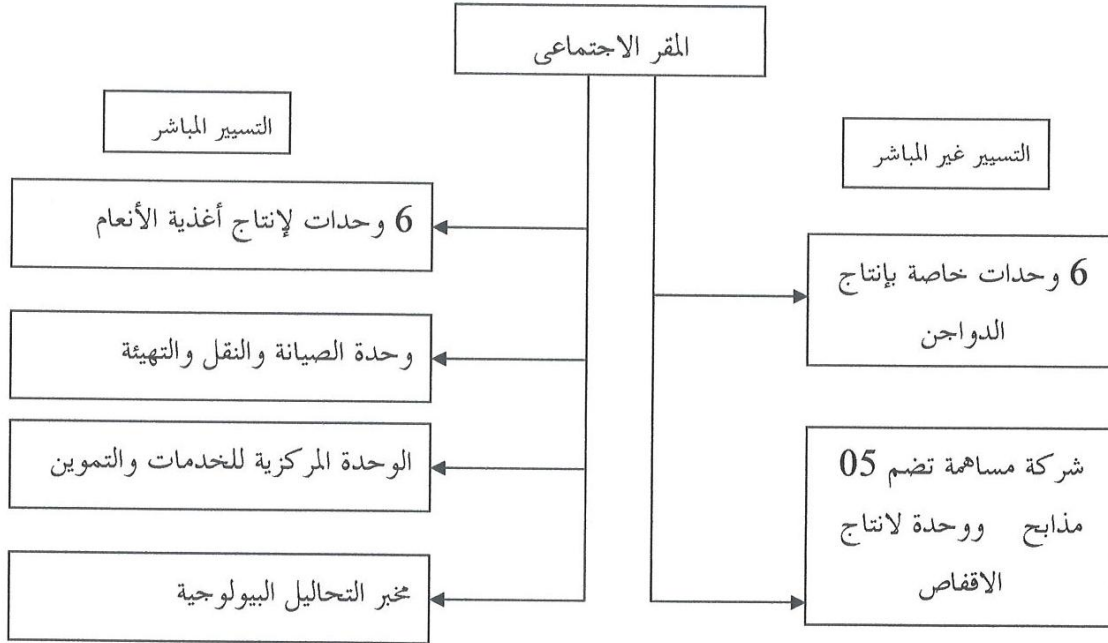
والنواحي الثلاثة تتعامل مع مديرية مركزية تسمى الشركة القابضة ONAB I'

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

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

الموالي:

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



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المجمع 2012 .

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

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

ثانيا: طبيعة منتجات المجمع.

تقوم المؤسسة بعدة مهام تتمثل في:

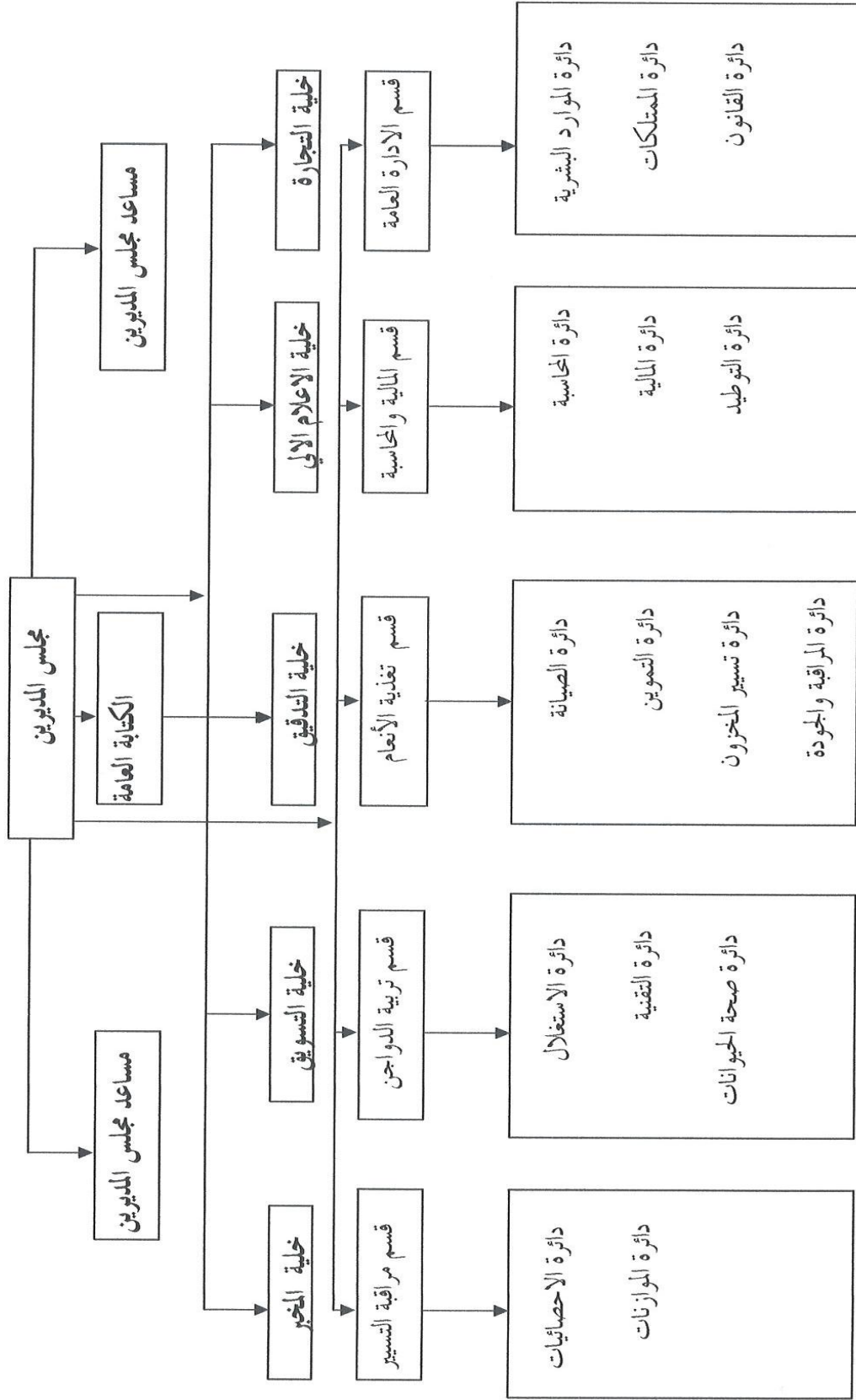
- ◆ انتاج أغذية الدواجن و الأنعام.
- ◆ انتاج البيض الصالح للاستهلاك.
- ◆ انتاج كتناكيت أمهات اللحوم .
- ◆ انتاج وتسويق اللحوم البيضاء.
- ◆ انتاج أمهات اللحوم .
- ◆ انتاج بيض التحضين .
- ◆ انتاج مادة (PATI) الغذائية .

المطلب الثاني: تقديم الهيكل التنظيمي لمجمع (GAO)

أولاً: تعريف الهيكل التنظيمي للمجمع .

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

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمجمع تربية الدواجن للغرب (GAO)



ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي الخاص بالمقر الاداري للمجمع.

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

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

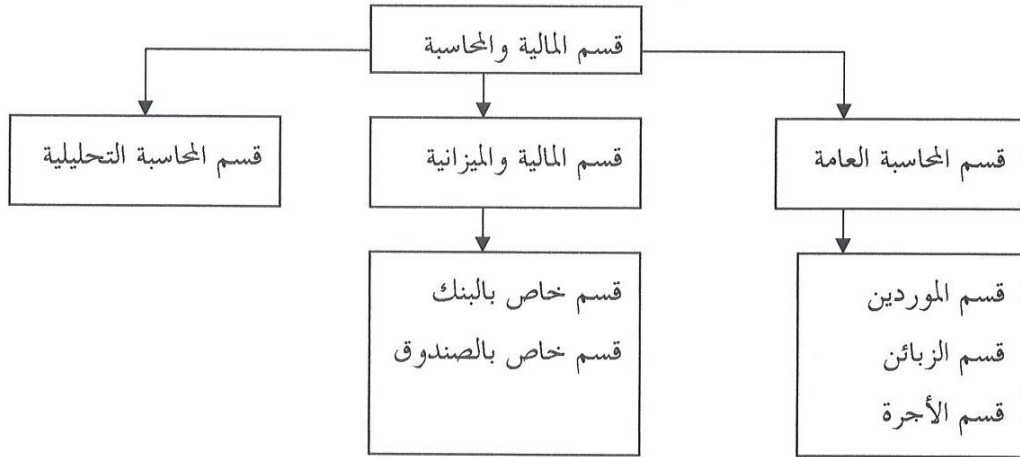
◆ قسم تربية الدواجن: ويقوم باعداد برنامج للانتاج والبيطريين ويقوم أيضا بالحرص على جودة الانتاج وصحة الدواجن للحفاظ على النوعية الجيدة ويتضمن كلا من دائرة الاستغلال ودائرة التقنية ودائرة صحة الحيوانات.

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

المطلب الثالث: تقديم قسم المالية والمحاسبة بالمجمع وأهم نشاطاته.

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

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



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المجمع 2012.

1. مصلحة المحاسبة العامة: تشمل ثلاثة أقسام هي:

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

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

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

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

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

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

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

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة في المؤسسة

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

المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة

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

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

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

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

✓ أقسام رئيسية.

✓ أقسام مساعدة (ثانوية).

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

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO

نبين فيما يلي جدول الأقسام الرئيسية والمساعدة للمؤسسة

مثال: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لجانفي 2016

حساب تكلفة الإنتاج التام والنتيجة التحليلية

حساب سعر التكلفة لإنتاج التام والنتيجة التحليلية

جدول : تكلفة إنتاج المنتج التام.(pati)

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

جدول 15: حساب سعر التكلفة

المبالغ	البيان
445218.8	تكلفة إنتاج الوحدات المباع 15880*28.04
2064.4	م التوزيع والتغليف
447283.2	سعر التكلفة

جدول : النتيجة التحليلية:

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

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

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

إن رهانات العولمة وانضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية وتفاعلات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، التي تقضي بإنشاء منطقة للتبادل الحر بين ضفتي الحوض المتوسط، فرض إعادة تأهيل مؤسساتنا الوطنية حتى يكون في وسعها رفع التحدي الذي أصبح واقعا لا مفر منه، وتتمون من مواجهة المنافسة الشرسة.

هذا ما يعني أن منتجاتنا أصبحت مهددة ي هذه الفضاءات الجدكدة، أن لم ترفع من قدرتها التنافسية في السوق الوطنية ، حيث تضعنا هذه الحقائق أمام التحديات التي تفرضها كل هذه المستجدات، بغية تطور الاقتصاد الوطني والذي لا يتم إلا بمجموع مؤسساته باعتبارها ركيزة دفع عجلة التنمية الاقتصادية. كما أن النمو الاقتصادي المنشود لا كتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحدكثة، والتي يجب أن تستغلها المؤسسة لتطورها، ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها لونها من أنجع سبل التحكم فيالتكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان ومازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا، والذي يؤدي إلى ضعف الرقابة التي تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة، وإبراز دورها وأهميتها، باعتبارها نظام للمعلومات و مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام، عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل وكذا التصحيح.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكونا إسقاطا على الواقع، لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نذكر منها:

أ. فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى:

- هي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها. وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا

سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.

- وأن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا للمؤسسة ي حد ذاته وإنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، وهذا صحيح لأن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- أما فيما يخص اعتبار أن المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على اكسابها ميزة تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، وهذا أكيا صحيح ومسلم به كون الهدف الأساسي لوجود المحاسبة التحليلية هو عقلنة التكاليف وبالتالي رفع سعر المنتجات.

ب. أما فيما يخص نتائج البحث فهي كما يلي:

- لقد عرفت المحاسبة التحليلية منذ العصور القديمة وتطورت بتطور المجتمعات وحاجات الأفراد ومعاملاتهم المالية والتجارية، لتصبح علما له مبادئه وقواعده التي تحومه، ونتيجة لتعدد المعاملات الاقتصادية انتقلت من الشمولية إلى التخصص ما أدى إلى ظهور مجموعة من المحاسبات المختلفة التي تهتم كل واحدة منها بموضوع معين، ومنها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، والتي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها فتحليلها ودراسة الانحرافات وتصحيحها بالإجراءات التي تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلا.
- كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلكها لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنه تمثل نظاما للمعلومات، كما أن مراقبة التسيير تعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للعمل على تقييم وتصحيح أداء المؤسسة.
- إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد وذلك من خلال نظام كتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة.
- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات وامتدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياتهما يسهل اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة باستمرار.

ت. كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية الوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- لا تعتمد مؤسسة ORAVIO على المحاسبة التحليلية .
- إن الهدف من المحاسبة التحليلية في المؤسسة موضوع الدراسة كان لمعرفة أسعار تكلفة المنتجات ل يتم فيما بعد تحديد سعر بيع يغطي تلك التكلفة وهذا يعني أن الهدف من وجود النظام كان لضمان الربحية فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.

ث. أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح المحاسبة التحليلية في تحقيق أهداف المؤسسات فهي:

- العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقييم الأداء ومراقبة التسيير وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهمية هذه الأداة، حتى كوون التطبيق في الميدان صحيح.
- تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس مادكا فحسب، بل معنوكا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر على أداء الافراد وكذا كسب ودهم واحترامهم من خلال الاهتمام بمشاكلهم والعمل على حلها وبالتالي الانقياد للتعليمات والأداء الجيد.
- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي توفرها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.
- منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد ومنحهم فرصة لتجسيد معارفهم وتطويرها وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

قائمة المراجع:

العربية :

- جميل أحمد توفيق. إدارة الأعمال. دار الجامعات المصرية. مصر. 1970,
- سلى علي ،بحوث العمليات، المنظمة العربية للعلوم الادارية ,1972
- سليمان قداح، " محاسبة التكاليف النموذجية"، سورات، 1976،
- فوزي غرايبية، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، الأردن، 1979
- خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر،
1980
- علي الشرقاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983
- البدوي منصور، الأساليب الكمية واتخاذ القرارات.الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية1987
- .روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة حزوري، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989
- أيوب نادية.نظرية القرارات الادارية.مطبعة طربين. دمشق 1989
- اسماعيل السيد. نظم المعلومات. ناشر المكتب العربي الحديث.الاسكندرية.مصر1989 .
- ايوب نادية ، نظريةالقرارات الادارية ، مطبعة طربين ، دمشق 1989
- محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية – أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة،
طرابلس، 1991
- محمدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة ، ط 1992،
- سويلم محمد.أساسيات الادارة ,كلية التجارة. جامعة المنصورة.مصر1992
- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996
- صالح الزرق، عطا اله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان،
1997
- عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد، الدار الجامعية، مصر، 1998
- صالح الرزق ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الزهران ، عمان ، 1998
- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998

بلغيت مداني، فعالية نظام معلومات المحاسبة في التسيير واتخاذ القرار. مذكرة لنيل شهادة ماجستير. جامعة الجزائر. 1998.

بوعلام بوشاشي. المنير في المحاسبة العامة. دار هومة 1998. الجزائر

عبد المقصود دبيان، " أساسيات محاسبة التكاليف"، دار الألفا، الجزائر، 1999

أحمد بركات، " محاضرات في المحاسبة التحليلية"، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999

أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999

ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية – دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999

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

محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000

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

عبد الرزاق بن حبيب. اقتصاد المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2000

ناصر دادي عدون محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000

رابح حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000

عبد الحكيم كراجة، " محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001

عبد الناصر نور وعليان شريف، " محاسبة التكاليف لصناعية"، الردن، دار المسيرة للنشر، 2002

يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002

سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002

أحمد طوابيية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر 2002/2003،

- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للن محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003 ،
- عبد الإله جعفر، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003 ،
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- إلدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005
- دونالد كيسو-جيرري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005
- نوال مرابطي. أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. قسم العلوم التجارية. جامعة الجزائر. 2006/2005
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006
- بشير عباس العلق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006
- سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2007..
- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008
- نواف كنعان، القيادة الإدارية، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ،
- نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009
- حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة : النظريات العمليات الإدارية، وظائف المنظمة. الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010
- علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال: الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات المجلد 8، العدد 4، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، 2010
- سكينة بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012

عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012،

خالد رجم، أثر نظام المعلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012

نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012

الفرنسية :

Orsoni, Comptabilité Analytique, Edition Vuibert, Paris, 1987

D.BOUSSARD, Comptabilité Analytique, 1995

P. Lasséque, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 11ème édition, Dalloz, Paris, 1996

P. Biosselier, Contrôle de Gestion Cours et Applications, Ed Vuibert, Paris, France, 1999

J. Trahand, B. Morad et E. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000

Nobert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3ème Edition, Paris, France, Edition d'organisation, 2000

Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris, France, 2001

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

فهرس المحتويات

	الإهداء
	الشكر
	قائمة الجداول و الأشكال
2	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل الى المحاسبة التحليلية	
5	مقدمة
6	المبحث الأول: نظرة عامة حول المحاسبة التحليلية
6	● المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية و شروط تطبيقها
9	● المطلب الثاني: المقارنة بين نظام المحاسبة التحليلية و نظام المحاسبة المالية
	● المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية و وظائفها
12	● المطلب الرابع: استعمالات و مكانة المحاسبة التحليلية
14	المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة
14	● المطلب الأول : مفهوم و مكونات التكاليف و سعر التكلفة
18	● المطلب الثاني: عوامل المؤثرة في اعداد دليل عناصر التكاليف
18	● المطلب الثالث : تصنيف التكاليف
20	● المطلب الرابع : نظم التكاليف
21	المبحث الثالث : محاسبة المخزونات
21	● المطلب الأول: تعريف و أهمية المخزونات
23	● المطلب الثاني: انواع و ترتيب المخزونات
25	● المطلب الثالث : سياسة التخزين و التسيير العقلاني للمخزون
28	● المطلب الرابع : طرق تقييم المخزونات
35	الخاتمة
الفصل الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير	
37	مقدمة
35	المبحث الأول : عموميات حول مراقبة التسيير
38	● المطلب الأول : عموميات حول التسيير
41	● المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير
47	المبحث الثاني: التحميل العقلاني و التكاليف المتغيرة كأداة لمراقبة التسيير
47	● المطلب الأول : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

51	• المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة
58	المبحث الثالث : التكاليف المعيارية كأداة لمراقبة التسيير
58	• المطلب الأول : مفهوم طريقة التكاليف المعيارية
61	• المطلب الثاني : أهمية الطريقة
63	الخاتمة
	الفصل الثالث : دراسة حالة مجمع <i>GAO</i> مستغانم
	المبحث الأول: عرض شامل لمجمع <i>GAO</i>
64	• المطلب الأول : التعريف بمجمع <i>GAO</i>
66	• المطلب الثاني :تقديم الهيكل التنظيمي لمجمع <i>GAO</i>
	• المطلب الثالث : تقديم قسم المالية والمحاسبة بالمجمع ومهامه
70	المبحث الثاني : تطبيق ابحاسبة التحليلية في المؤسسة
70	• المطلب الأول : التكاليف في المؤسسة
24	• المطلب الثاني : حساب سعر التكلفة لمجمع تربية الدواجن للغرب <i>GAO</i>
74	الخاتمة العامة
77	قائمة المراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	المقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	(1-1)

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	10
1.2	مفهوم نظام مراقبة التسيير	43
2.2	مثلث نظام مراقبة التسيير	44
3.2	أهداف نظام مراقبة التسيير	45
4.2	جدول الاستغلال التفاضلي	53
5.2	جدول الاستغلال التفاضلي	53
4	التسيير المباشر و غير المباشر لمختلف الوحدات	65
5	الهيكل التنظيمي للمقر الاداري ل GAO	67
6	الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة ل GAO	69