



قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف :

د. بنية عمر

من إعداد الطالب:

➤ حلومي وليد

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة البويرة	د. وادي نوردين
مشرفا	جامعة البويرة	د. بنية عمر
مناقشا	جامعة البويرة	د. بلول محمد

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرٌ وَعَرَفَانٌ

الحمد لله الذي هدانا الى هذا وما كنا أن نهتدي لولا ان هدانا الله
اللهم صل وسلم على سيدنا محمد صلاة تحل بها عقدتي، وتفرج بها
كربتي، وتمحو بها خطيئتي، وتقضي بها حاجتي.

الحمد لله الذي بفضلته تتم الصالحات

أتقدم بالشكر الجزيل الى كل من علمني حرفا نافعا وعلما صالحا
أتوجه بالشكر الجزيل وخالص التقدير والعرفان إلى الأستاذ " بن نية
عمر " على قبوله الاشراف على هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر الى جميع الاساتذة الافاضل اعضاء لجنة المناقشة
على تكرمهم قبول وتحمل عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذه المذكرة

كما لا يفوتني التوجه بالشكر الى كل مسؤولي ومسيري مؤسسة
الاسمنت بسور الغزلان على التسهيلات التي قدموها لنا في التقدم في
هذا البحث خصوصا العاملين بقسم المحاسبة.

كما أتقدم بالشكر الى كل من ساهم من بعيد او من قريب في إتمام هذا
البحث

وفي الأخير الحمد لله رب العالمين.

إهداء

اهدي هذا العمل الى:

من قال فيهما المولى عز وجل

﴿وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

من عملا جاهدين في سبيلي وعلماي معنى الكفاح واوصلاني الى ما انا عليه

من ربياني وأعاناني بالدعوات قرّة عيني ابي وأمي الكريمين أغلي ما في

الوجود ادامهم الله لي

ماضي وحاضري اخوتي الاعزاء والى حاضري ومستقبلي زوجتي الكريمة

والى كل عائلة حلّيمي

كما لا أنسي جميع اصدقائي

وفي الأخير أتمنى أن يلقي عملي هذا القبول والإعجاب وأن يستفيد منه الآخرون

وليد

ملخص الدراسة

الملخص باللغة العربية

إن التسيير الجيد للمؤسسات خاصة الاقتصادية يتطلب اتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب، حيث أن عملية اتخاذ القرارات تعد أحد الوظائف الأساسية لإدارة المؤسسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي يعتمد عليها المديرون في ذلك من خلال حساب وتحليل التكاليف بطرق عديدة وتوفير المعلومات الملائمة لهم. ومن خلال هذا المنطلق تم السعي إلى إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية كأداة فعالة لتحسين القرار في المؤسسة الاقتصادية عبر القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان.

بحساب مختلف التكاليف والنتائج المتوقعة بطريقة التكلفة المتغيرة حيث أنها تمكن من تحديد عتبة المردودية وهامش الأمان وكذلك الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة. الكلمات المفتاحية المحاسبة التحليلية التكاليف، اتخاذ القرار، المؤسسة الاقتصادية، التكلفة المتغيرة.

الملخص باللغة الأجنبية.

The good management of institutions, especially economic ones, requires taking appropriate decisions at the right time, as the decision-making process is one of the basic functions of enterprise management, Analytical accounting is considered one of the most important techniques that managers rely on in this, by calculating and analyzing costs in many ways and providing them with appropriate information.

In this sense, it was sought to highlight the role played by analytical accounting as an effective tool to improve the decision in the economic institution by conducting an applied study in E-R-C-C SOUR EL GHOUZLANE by calculating the various costs and expected results using the variable cost method, as it enables determining the threshold of profitability and the margin of safety as well as the margin on the variable cost that is used in

making periodic decisions in the organization.

Keywords: analytical accounting, costs, decision making, economic institution, variable cost.



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	كلمة شكر
	الإهداءات
	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
	مقدمة
أ	1. توطئة
ب	2. إشكالية الدراسة
ب	3. فرضيات الدراسة
ج	4. مبررات اختيار موضوع الدراسة
ج	5. أهمية الدراسة
ج	6. أهداف الدراسة
د	7. حدود الدراسة
د	8. منهج الدراسة والأدوات المستعملة
هـ	9. هيكل الدراسة
و	10. صعوبات الدراسة
	الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة التحليلية
02	تمهيد
03	❖ المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
03	✓ المطلب الأول: المحاسبة التحليلية تعريفها، أهدافها وأهميتها
07	✓ المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية ومقوماتها
10	✓ المطلب الثالث: أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر الاعباء والنواتج
15	❖ المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة
15	✓ المطلب الأول: طرق المحاسبة التقليدية
30	✓ المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة
41	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة حالة (الدراسة التطبيقية)	
43	تمهيد
43	❖ المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان
43	✓ المطلب الأول: مدخل عام لمؤسسة الاسمنت ومشتقاتها
44	✓ المطلب الثاني: التعريف بشركة الاسمنت
46	✓ المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
51	❖ المبحث الثاني: مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت
52	✓ المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت
52	✓ المطلب الثاني: الميزانية التقديرية
55	✓ المطلب الثالث: لوحة القيادة
56	❖ المبحث الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
56	✓ المطلب الأول: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
59	✓ المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة في مؤسسة الاسمنت
78	✓ المطلب الثالث: النتيجة التحليلية في مؤسسة الاسمنت
80	خلاصة الفصل
الخاتمة	
82	1. نتائج الدراسة
83	2. اختبار فرضيات الدراسة
83	3. اقتراحات الدراسة
86	قائمة المراجع

قوائم الجداول، الأشكال والملحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية	04
02	مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	17
03	حساب النتيجة التحليلية وفقا لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	20
04	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	23
05	تحديد الفروقات المعيارية	34
06	الكمية المقدرة للإنتاج	53
07	كمية المبيعات	54
08	الأقسام الرئيسية والمساعدة في مؤسسة الاسمنت	60
09	تكاليف شراء المواد المضافة	68
10	تكاليف شراء الكلنكير	69
11	تكاليف شراء الفريشة	69
12	إستهلاك المواد المضافة	70
13	التوزيع الأولي للأعباء	71
14	التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي لمؤسسة الاسمنت سور الغزلان	72
15	حساب تكلفة إنتاج الفريشة	73
16	تكلفة إنتاج الكلنكير	74
17	تكلفة إنتاج الاسمنت	75
18	(vrac) حساب تكلفة النتيجة التحليلية للمنتج النهائي الاسمنت	76
19	حساب التكلفة للإسمنت المغلف	77
20	حساب تكلفة الاسمنت بدون غلاف	78

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية.	08
02	عملية استخراج المادة الأولية من المنجم.	61
03	كيفية تشكيل المادة المتجانسة.	61
04	كيفية طحن المسحوق.	62
05	كيفية طحن الكلنكير.	63
06	كيفية طحن الاسمنت.	64
07	التوزيع.	64

مقدمة

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا كبيرا في أوجه نشاطاتها وتوسعا في حجمها وتعدد هياكلها الإدارية، واستجابة التغيرات الجذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة، مما فرض على مؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف إلى ذلك تغيرات في معطيات السياسة الاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط وكذا القانون والنظم التي تكون الإطار السياسي والقانوني.

ونظرا لكبر حجم المؤسسات الصناعية وتعدد أنشطتها وتزايد المتطلبات المختلفة ظهرت الحاجة القوية إلى الرقابة بالخصوص على عملية الإنتاج باعتبارها من أهم الأنشطة في المؤسسات الصناعية، مما تطلب تطوير أدوات مختلفة للقيام بالمهام الرقابية فركزت جهود مسيري المؤسسات وخبراء التسيير على تطوير أساليب وأدوات لاستخدامها في إدارة المؤسسات.

نجد من تلك الأدوات المحاسبة التحليلية التي تعتبر من تعتبر من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة الاعباء والنواتج التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب الاعباء المختلفة ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل وكل قسم وكل مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة.

هذه المكانة هي نتيجة المهام الحساسة التي تقوم بها، بالإضافة إلى حساب الاعباء التي لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس حساب النواتج، كقياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار اتخاذ القرار.

إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تقدم يمكن حصر إشكالية البحث ورسم معالمه الأساسية في التساؤل الجوهري الآتي:

ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار معالجة الاعباء والنواتج في مؤسسة الإسمنت؟

الأسئلة الفرعية:

تشير هذه الإشكالية عدة الأسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:

- 1- ما هي المحاسبة التحليلية؟ وما هي أهدافها؟
- 2- كيف تتم معالجة الاعباء والنواتج في المؤسسة؟ وما هي الأساليب المستعملة في ذلك؟
- 3- هل تستخدم مؤسسة الإسمنت المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار ومعالجة الاعباء والنواتج؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الأسئلة المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1 -المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.
- 2 – معالجة الاعباء والنواتج قائمة على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية قاعدة تزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- 3-تطبيق المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية وملحة في المؤسسة باعتبارها وسيلة مراقبة وأداة لاتخاذ القرار.

أهمية الدراسة:

انطلاقاً من أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير نجد أن المحاسبة التحليلية نظام يسمح لمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف ويساعدهم على لاتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب الابعاء والنواتج. كما تكمن أهمية دراسة بحثنا في توضيح أهمية ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة أي تسليط الضوء على المحاسبة التحليلية بصفة خاصة.

الهدف من الدراسة:

ومن أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة إلى معالجتها نذكر ما يلي:

- التعرف على المحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها في المؤسسة؛
- محاولة تبيان الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها في اتخاذ القرار؛
- محاولة الوقوف على واقع المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بابعاء والنواتج؛
- التعرف على مؤسسة الإسمنت وعلى مبادئ عملها ووظائفها؛
- معرفة الآليات التي تعتمد عليها مؤسسة الاسمنت في تقييم نظام الرقابة على المنتجات؛

دوافع اختيار الموضوع:

- مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية
- الرغبة في التعرف على واقع المحاسبة التحليلية؛
- إعطاء صورة واقعية عن المحاسبة التحليلية في مؤسسة الإسمنت؛
- التأكد من أن معالجة الابعاء والنواتج في المؤسسة لا يمكن أن تتم بدون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية؛

الدراسات السابقة:

تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات طلبة سابقين من بينها ما يلي:

-سالمي ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3. دفعة (2009-2010). وجاءت اشكالياتها كما يلي: ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي تسع المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها حسين قراراتها؟ حيث ركز الباحث على تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسة من تقليدية الى حديثة من اجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج، وقد توصلت هذه النتائج الى عدة نتائج أهمها ان الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر المعلومات الدقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.

- محمد أمين شنه دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة - دفعة (2013-2014). وجاءت اشكالياتها كما يلي ما هو دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟ ركز الباحث في هذه الدراسة على طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة وكيفية تأثيرها على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وقد توصل الى نتائج عديدة نذر منها ان الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية الية فعالة تترت عليها المؤسسة في اتخاذ القرارات الملائمة والفعالة في الوقت المناسب.

أما فيما يخص دراستنا التي قمنا بها فهي تختلف عن الدراسات السابق ذكرها في طرق المحاسبة التحليلية وقد ركزنا بشكل خاص على طريقة التكاليف المتغيرة لأنها تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة لتقريب عملية التحليل الى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن ان تكون عليه نتائج المؤسسة.

حدود الدراسة:

يقوم انجاز هذه الدراسة ضمن حدود والأبعاد التالية:

حدود مكانية: تقتضي الإجابة عن الإشكالية المقدمة التقيد ببعد مكاني حيث وقعت الدراسة

على مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان

حدود زمانية: يغطي هذا البحث فترة تربص زمنية للسداسي الثاني من الموسم الجامعي

2022/2023.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

سنعتمد في دراستنا على منهج الوصف التحليلي والدراسة المعمقة والتحليل لمختلف العناصر ومتغيرات البحث وللتعرف على المحاسبة التحليلية واستخدامها كأداة تساعد المسيرين على مراقبة العبء والنواتج بالمؤسسة الاقتصادية حيث يمكن هذا المنهج ضمن وصف وتحليل الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده والوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق تقنيات التي تم دراستها نظريا واستخلاص النتائج.

هيكل الدراسة:

الأخذ في الفرضيات طبقا للإشكالية العامة للبحث والتساؤلات المختلفة المقربة على الإشكالية العامة، ومع التي ينطلق منها البحث وطبقا للمنهج الذي حددناه، فأنا نرى أن نتناول هذا البحث من خلال الخطة محددة تستلزم تناوله وفق ما يلي:

الفصل الأول والمعنون ب: مدخل إلى المحاسبة التحليلية والذي يعتبر مدخل للدراسة وسيتناول هذا الفصل التعرف على مختلف المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث نعالج في المبحث الأول المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني التكاليف وسعر التكلفة حيث نعالج فيه مختلف التكاليف والعناصر المكونة لها وكيفية التكلفة، أما المبحث الثالث فنتناول فيه دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار.

أما الفصل الثاني جاء موسوما ب المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير حيث تعتبر المحاسبة التحليلية أداة مراقبة التسيير واكتشاف الأخطاء والانحرافات، لذلك يحاول هذا الفصل الإلمام من خلال ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول أساسيات مراقبة التسيير، أما

المبحث الثاني الأدوات التقليدية للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، أما المبحث الثالث الأدوات الحديثة للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.

اما الفصل الثالث جاء معنون ب: استخدام المحاسبة التحليلية في معالجة الاعباء والنواتج
حيث عالج المبحث الاول نظرة عامة حول مؤسسة الاسمنت والمبحث الثاني مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمن والمبحث الثالث استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت.
صعوبات الدراسة:

ان أي بحث علمي تنتابه مجموعة من العوائق و الصعوبات والتي من شأنها ان تشكل تحديات تواجه الباحث و تعيق ارادته , ومدى تصميمه على انجاز البحث العلمي واتمامه على اكمل وجه ومن اهم الصعوبات ما يلي :

- تحديد مكونات مشروع الأطروحة.
- قلة عدد المراجع والدراسات النظرية والميدانية المتخصصة بموضوع البحث.
- عدم امتلاك طرق واساليب التي تساعد على القيام بالدراسة.



الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة

التحليلية

تمهيد

مع كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها اشتدت الحاجة إلى مزيد من المعلومات التفصيلية عن أنشطتها المختلفة وقد جاءت المحاسبة التحليلية لتعمل على تقديم تلك المعلومات الهامة بوصفها محددات أساسية ضمن عمليات اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالمؤسسة التالية:

وعلى ضوء ذلك، سيتم عرض مضمون هذا الفصل من خلال المباحث الأساسية

➤ المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.

➤ المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطورات الهامة في أساليبها وتطبيقاتها المختلفة بهدف إيجاد طرق تلبي حاجة الإدارة إلى معلومات تفصيلية حول استخدام عوامل الإنتاج والسيطرة عليها، والتي قد تمكن المسؤولين عن الإدارة من صياغة خطط مستقبلية. بالإضافة إلى فهم نتائج كل منتج ومدى تأثيره على ربحية المؤسسة، يمكن أيضاً قياس كفاءة الأداء العام بهدف تحديد نقاط القوة والضعف حتى يمكن اتخاذ القرارات الصحيحة .

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية تعريفها، أهدافها وأهميتها

أولاً. تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها

1. تعريف المحاسبة التحليلية

في إطار محاولة ضبط تعريف دقيق وشامل للمحاسبة التحليلية فإنه يمكن الاعتماد على التعاريف التالية:

أ. **التعريف الأول:** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية معالجة المعلومات التي يتم الحصول عليها من المحاسبة العامة (المالية) وغيرها من المصادر وتحليلها للوصول إلى النتائج التي على أساسها تتخذ المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراساتها كما يسمح أيضاً بالإشراف على المسؤولين على مستوى التنفيذ أو الإدارة".⁽¹⁾

ب. **التعريف الثاني:** محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحياناً بالمحاسبة الصناعية.

ج. **التعريف الثالث:** محاسبة التكاليف هي تقنية لجمع وتوزيع وتحليل بيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية المختلفة وللمساعدة في التخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية واتخاذ القرارات المناسبة.⁽²⁾

¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص.08.

2. أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

توجد اختلافات هامة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، وهذه الاختلافات

يمكن إبرازها من حيث جوانبها من خلال الجدول اللاحق

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

جوانب الاختلاف	محاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من ناحية الالتزام القانوني.	إجبارية من ناحية الإلزام القانوني، بحيث يفرض على ولكن ضرورة المؤسسة احترام قواعد التقييم والتسجيل المحددة وفق النظام المالي المحاسبي	اختيارية في الكثير من الحالات، أي أن المؤسسة غير ملزمة بتطبيقها، ولكن ضرورة التسيير تتطلب التطبيق الفعلي. (في الجزائر هناك إلزام لبعض المؤسسات على تطبيق المحاسبة التحليلية بمقتضى قانون المالية لسنة 2018).
من ناحية المعالجة والعرض.	شمولية وإجمالية.	تحليلية تفصيلية.
من ناحية طبيعة المستفيدين.	أطراف خارجية وداخلية متعددة	خدمة المصالح الداخلية للمؤسسة كالإدارة.
من حيث تصنيف الأعباء.	تصنف حسب طبيعتها في إطار إعداد القوائم المالية.	تصنف حسب وجهتها وغايتها.

Source : lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001, p9.

3. أهداف المحاسبة التحليلية

تتنوع أهداف المحاسبة التحليلية بصفقتها أداة ضرورية للتسيير ومن أهم تلك الأهداف نذكر ما يلي¹:

من أجل التوصل إلى تعريف دقيق وكامل للمحاسبة التحليلية يمكن الاعتماد على التعريفات التالية:

أ. التعريف الأول: تعرف المحاسبة التحليلية على النحو التالي: "هي التقنية التي تمكن من معالجة وتحليل وتعلم المعلومات التي يتم الحصول عليها من المحاسبة العامة (المالية) وغيرها من المصادر من أجل التوصل إلى استنتاجات تتخذ المنظمة على أساسها القرارات فيما يتعلق بأنشطتها التزامًا على مستوى التطبيق أو التطبيق كما أنها توفر التحكم.

ب- التعريف الثاني: المحاسبة هي طريقة للرقابة الإدارية تعتمد على عرض وتصنيف وفواتير أسعار أقسام الإنتاج. في الصناعة يسمى هذا أحيانًا بالمحاسبة.

ج. التعريف الثالث: المحاسبة هي تقنية جمع ونشر وتحليل البيانات حول المنتجات أو الأنشطة لإعداد التقارير الخارجية المختلفة وتوفير المعلومات اللازمة للمساعدة في التخطيط الداخلي والرقابة على الأنشطة الجارية واتخاذ القرارات المناسبة.

ج. شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع: الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو تحليل نتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية حسب كل نشاط. د. المساهمة في تسعير المنتجات يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها.

هـ. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات ومعلومات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب والمحاسبة التحليلية تعد في هذا الإطار مصدرا هاما للمعلومات في هذا المجال.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 09.

و. دراسة المردودية وتقييمها: تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج

والاستثمار والتوزيع من خلال:

- متابعة المصاريف حسب اتجاهاتها المختلفة.

- مراقبة التكاليف.

- قياس النتائج التحليلية.

ثانيا. أهمية المحاسبة التحليلية

إذا كان القانون يعتبر وجود نظام المحاسبة المالية ووجوده في أي مؤسسة أمرا إلزاميا، فإن وجود نظامي المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف يختلف تماما، وتظل أنظمة المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف اختيارية إلى حد ما، ولكن هناك بعض الاستثناءات في هذه المنطقة. وفي هذا السياق فإن تطور نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يجعلها ضرورة حتمية لما لها من أهمية ودور متزايد في المؤسسات الاقتصادية، خاصة وأن مخرجات النظم المحاسبية التحليلية تعتمد على تحليل مخرجات النظم المحاسبية. تعتمد الإدارة على أمور ذات أهمية في متطلبات العمليات الإدارية سواء في مجال التخطيط أو الرقابة أو في عملية اتخاذ القرارات العامة على مختلف المستويات الإدارية.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية ومقوماتها

أولا. وظائف المحاسبة التحليلية

تعتمد المحاسبة التحليلية على مجموعة متنوعة من الوظائف لأداء دورها بكفاءة في المنظمة. تشمل هذه الوظائف بشكل أساسي وظيفة التسجيل والتحليل، بالإضافة إلى مجموعة متنوعة من الوظائف الأخرى ذات الأهمية.

1. الوظائف الأساسية

وهي تشمل الوظائف التالية:

أ. الوظيفة التسجيلية : وهي تتعلق بتسجيل مختلف التكاليف اليومية حيث يمكن الرجوع إليها في أي وقت ممكن.

ب. **الوظيفة التحليلية:** وهي تتعلق بتفسير الأحداث والنتائج من خلال تتبع عنصر من عناصر التشابه وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه.

ج. **الوظيفة الرقابية:** وهي تتعلق أساساً بتحديد الانحرافات والتي تكون إما ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المحددة أو غير ملائمة عندما تكون الفعلية أكبر من المعايير المحددة.

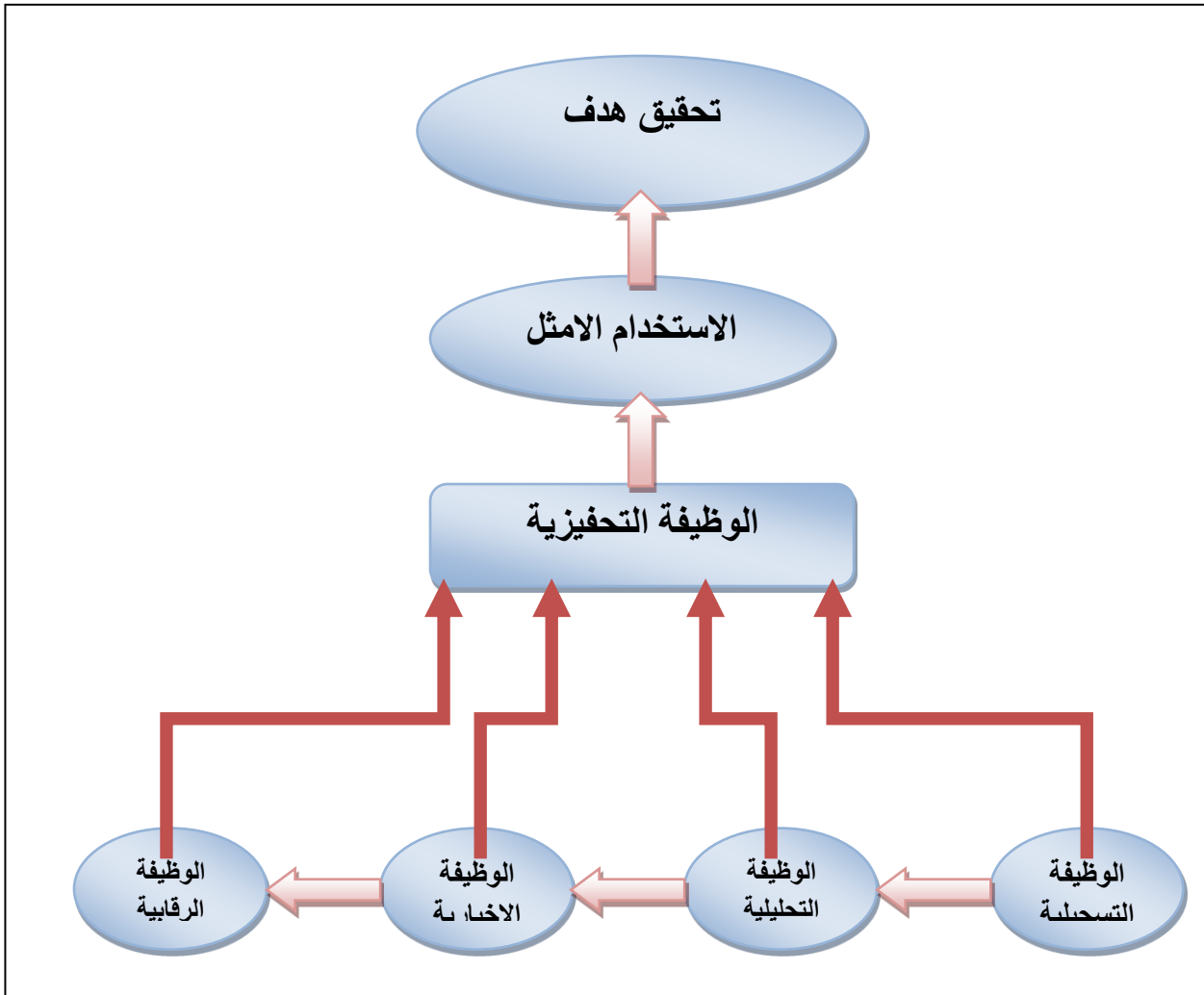
2. الوظائف الهامة الأخرى

وهي تشمل الوظائف التالية:

أ. **الوظيفة الإخبارية:** وهي تتعلق أساساً بعمليات صياغة النتائج في شكل قوائم وتقارير دورية توضع تحت تصرف الإدارة وكل المستويات الإدارية الأخرى لاتخاذ القرارات المناسبة.

ب. **الوظيفة التحفيزية:** وهي وظيفة تتحقق بعد الوظائف السابقة، حيث تمثل عامل دفع وتحفيز لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة. ويمكن على ضوء ما سبق من تحليل عرض الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية من خلال الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم (01): الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية.



المصدر: يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق دار حامد للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2006،

ص 24.

ثانياً: مقومات نظام المحاسبة التحليلية

هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظام المحاسبة التحليلية بما يسمح بأن يؤدي وظائفه بكفاءة، ومن بين تلك المقومات نذكر ما يلي¹:

- تقليل عدد الدفاتر والمستندات.
- البساطة والوضوح.
- تحقيق الهدف الذي صمم من أجله هذا النظام للمحاسبة التحليلية.

وبعد توفر هذه الشروط يمكن تلخيص هذه المقومات كما يلي:

1-تحديد أساس قياس التكلفة

هذا الأساس يعتمد على أحد الطرق في قياس تكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة للمؤسسة قد تكون هذه الطرق إما تقليدية أو حديثة.

2-تحديد المجموعة المستندية والدفترية السليمة

تصميم المستندات وتجميعها الدفترية ودوراتها يعتبران عنصرين أساسيين في أي نظام سليم للتكاليف، حيث تُعتبر الوسيلة التي يعتمد عليها الإدارة لجمع بيانات عناصر التكاليف، وتسجيلها وتصنيفها ومراقبتها.

3-تحديد دليل تبويب الابعاء والنواتج وتصنيفها

ويكون ذلك من خلال إعطاء كل حساب رقم خاص به بما يسمح بتبويب وتصنيف مختلف الابعاء والنواتج في شكل حسابات أساسية تتوافق مع توزيع يراعي المجالات الهامة ضمن تطبيقات المحاسبة التحليلية لا سيما مراكز التكلفة وحدات النشاط، عنصر الابعاء وعنصر النواتج.

1 - محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونماذج مقترحة للقياس أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، كلية المالية المصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن، 2009. ص 21.

المطلب الثالث: أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر الاعباء

اعباء المؤسسة تتنوع باستمرار، فمنها الاعباء التي تتغير تبعا للنشاط، ومنها التي تبقى ثابتة، ومنها الاعباء الأخرى التي ترتبط بالإنتاج، ومنها الاعباء العامة التي تخص جميع المنتجات، كما أن هناك اعباء ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية، وبذلك فقد تعددت في إطار ذلك أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر الاعباء.

أولاً-أنظمة المحاسبة التحليلية:

هناك نظامين أساسيين للمحاسبة التحليلية: هما نظام تكاليف الأوامر، ونظام تكاليف المراحل، ولكل منهما خصائصه، ولها أهمية كبيرة في المحاسبة التحليلية.

1-نظام تكاليف الأوامر:

التعريف والخصائص:

أ. تعريف نظام تكاليف الأوامر: هو نظام يستخدم لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها ويقوم بتجميع عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها ففي ضل هذا النظام يجرب عنصر تكلفة المواد والعمل المباشر للتكاليف الإضافية على أساس الأوامر الإنتاجية ذاتها سواء كان هذا الأمر الإنتاجي عملية معينة أو كمية من الوحدات.

ب. خصائص تكاليف الأوامر:

- كل أمر إنتاجي له شخصيته المستقلة عن غيره وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.
- أن يكون الإنتاج متنوعا ذا مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الآخر.
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من العمل.
- يتم الإنتاج بناء على الطلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض تخزينها.
- يمر الإنتاج على مراكز الإنتاجية تحدد مواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
- يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدي.

2-نظام تكاليف المراحل التعريف والخصائص

أ. تعريف نظام تكاليف المراحل: يتم استخدامه في المؤسسات التي تتميز بإنتاجها المتكرر والمستمر، حيث يمر المنتج بعدة مراحل قبل الوصول إلى المنتج النهائي. يتم تحديد التكاليف خلال فترة زمنية محددة، حيث يتم تجميع التكاليف على أساس كل مرحلة يمر بها المنتج.

ب. أنواع المراحل الإنتاجية: إن المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، ولكن وبشكل عام، هناك ثلاث مراحل للعملية الإنتاجية وهي كما يلي:

➤ **نظام المراحل المتتالية:** إن عملية الإنتاج تتم عبر مراحل متتابعة ومتسلسلة، أي أن الإنتاج يمر عبر المرحلة الأولى بعدها إلى الثانية وهكذا حتى يصبح المنتج في شكله النهائي كمنتج نهائي، ثم ينقل إلى المخازن.

➤ **نظام المراحل المتوازية:** يكون في المؤسسات التي تنتج أكثر من منتج في نفس الوقت وكل منتج له مراحل متخصصة حيث يمر كل منتج على عدد معين من المراحل أو العكس شرط أن تتم عمليات الإنتاجية في نفس الوقت.

➤ **نظام المراحل المتداخلة:** نجدها في المؤسسات التي تحتوي على أكثر من مرحلة، حيث ينفصل كل منتج على منتج آخر ويذهب كلا منهما إلى مراحل خاصة به.

ج. خصائص نظام تكاليف المراحل¹: يتميز نظام تكاليف المراحل بالخصائص

التالية:

- تجميع وتلخيص التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة.

- يتم تجميع التكاليف بواسطة تقارير عن كيفية تكلفة الإنتاج لكل مرحلة.

- التكاليف الإجمالية للمرحلة تقسم على عدد الوحدات المعادلة أو المكافئة

للوصول في النهاية إلى تكاليف الإنتاج الكلية.

¹ -صباحي ابو شناق، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2008، ص 15 .

د . مدى مساهمة التكاليف في المؤسسة : من المساهمات التي تساهمها محاسبة التكاليف ما يلي:

- قياس التكلفة لغرض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف على حسب طبيعة الصناعة التي يطبق فيها بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة من مواد وأجور وأعباء صناعية وتحميلها للمنتجات إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على حسب طبيعة الصناعة¹.

بالإضافة إلى تهدف محاسبة التكاليف إلى:

- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التقيد في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التقويم الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية.

- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة.

- وفي الواقع فإن تحقيق نظام التكاليف للأهداف المذكورة يساعد الإدارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، وفي الاستفادة من بيانات التكاليف في تحسين مستوى كفاءة التشغيل في المنشأة.

ثانياً: تبويات عناصر الاعباء

ويقصد بالتبويب جمع عناصر العباء في مجموعات رئيسية وفرعية، تسمى كل منها باسم هدف محدد، وتجميع عناصر العباء في مجموعات رئيسية وفرعية باستخدام اسم مختلف. تسهيل وتحليل بيانات الأعباء، وتسهيل قياس تأثير الوحدات المباعة والمنتجة، وتسهيل إعداد قوائم الأعباء ونتائج الدوران، والمشتقة من هذا التعريف، بما في ذلك تسهيل حساب البيانات وتفسيرها وتحليل البيانات المبلغ عنها. ومن خلال إنشاء علامات تبويب متعددة لعناصر العباء، يمكننا إنشاء سلسلة من علامات التبويب، وهي كما يلي:

¹ عبد الحي عبد الله عبد العظيم هلال أساسيات محاسبة التكاليف دار المطبوعات الجامعية كلية الحقوق، الإسكندرية، 2008، ص10.

1. التبويب الطبيعي (الأساسي) للأعباء

يهدف هذا التبويب إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي، والتي تشمل تكلفة المواد الأولية، وكذا تكلفة الأجور وغيرها من التكاليف الأخرى.

أ. **تكلفة المواد:** تكلفة هي السلع مستخدمة في الإنتاج تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل.

ب. **تكلفة الأجور:** هو كل ما تدفعه المؤسسة من أجور نقدية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية للحصول على خدمات عنصر العمل.

ج. **التكاليف الإضافية:** وهي تتضمن كل تكاليف الإنتاج عدا المواد الأولية والعمل المباشر أو هي التكاليف اللازمة لإتمام الدورة الإنتاجية.

2. التبويب الوظيفي للتكاليف

إن الغرض من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف الأساسية (مواد، أجور)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:

➤ **الوظائف الصناعية:** وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.

➤ **الوظائف التسويقية:** وهي الوظيفة التي تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته

الوظيفة الإنتاجية.

➤ **الوظيفة الإدارية:** وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق مع.

الأقسام.

➤ **الوظيفة الشرائية (التمويلية):** وهي التي تختص بعملية التمويل.

➤ **الوظيفة المالية:** وهي التي تختص بالعمليات المالية.

3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها الإنتاجية

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم هذه العناصر إلى ما يلي:

أ. عناصر التكاليف المباشرة: هي تلك العناصر تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف المباشرة.

ب. عناصر تكليف غير مباشرة: هي التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية، وتشمل الأجور غير المباشرة والمصروفات غير المباشرة.

4. تبويب عناصر تكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يعتبر هذا النوع من التبويب من التبويات المهمة للعناصر التحليلية حيث يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط.

أ. التكاليف المتغيرة: وهي تلك التي تتغير بمجموعها مع التغير في حجم ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم الإنتاج.

ب. التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي تبقى ثابتة ولا تتغير بتغير حجم النشاط مثل: مصاريف التأمين والإدارة.

ج. التكاليف الشبه المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة معاً مثل: مصاريف الماء والكهرباء.

5-تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

أ. التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

ب. التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة

تعتبر السيطرة على النفقات من أهم جوانب الإدارة المالية والرقابة على المؤسسات، ولا يتم ذلك إلا من خلال استخدام الأساليب المبنية على أسس علمية ولها غرض علمي، بما يتوافق مع أهداف المؤسسة. ونتيجة لذلك، فإن المحاسبة التحليلية كحقل تتضمن الأساليب المختلفة المستخدمة في حساب النفقات باستخدام الأساليب الحديثة. كلا النهجين تقليديان.

المطلب الأول: طرق المحاسبة التقليدية

أولاً: طريقة التكاليف الجزئية

1. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المديرين على اتخاذ القرارات خاصة على المدى البعيد والتي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى التكلفة الوحيدة الثابتة.

أ - مفهوم طريقة التحميل العقلاني:

هي طريقة لتسعير التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية ودقيقة، عن طريق تغيير درجة الفعالية، حيث نكتشف أنها ترتبط بمفهوم سعر تكلفة ثابت لكل وحدة إنتاج، كما نكتشف أن المتغير العقلاني هو لإنتاج كامل التكلفة عندما يتغير مستوى النشاط مستوى الفعالية.

ومن هذا الفهم، نستنتج أن التحميل العقلاني هو الإجراء الذي يتم من خلاله التعرف على التكاليف الثابتة والمرتبطة بمستوى النشاط وتحميلها على أساس مستوى النشاط. أي أنه يتم أخذ الجزء المستخدم من التكلفة في الاعتبار، وكذلك الفرق، ويتم إضافتها أو طرحها من النتيجة النهائية.

ب. مبدأ طريقة التحميل العقلاني: يعتمد هذا المنهج في التعامل مع حسابات التكلفة على مفهوم التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، ومن ثم تحديد مقدار الأخيرة التي يتم

استغلالها وإضافتها إلى الأولى. ومن هناك يتم ضرب الرسوم الثابتة بعامل الترشيح وتضاف النتيجة الإجمالية إلى الرسوم المتغيرة.¹

حساب معامل التحميل العقلاني: يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

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

ويلاحظ من خلال حساب معامل التحميل العقلاني الحالات التالية:

- حالة معامل تحميل العقلاني أكبر من الواحد ($1 <$) معناه وجود ربح زيادة الفاعلية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.
- حالة معامل تحميل العقلاني اقل من الواحد ($1 >$) يعني أن المؤسسة لم تستعمل نشاطها بشكل عادي وعليه الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط.
- معامل التحميل = 1 هذا يعني أن التكاليف الثابتة تم تحميلها بصفة كلية وعليه فإن الفرق يكون معدوما.

ج. تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة²:

تعتبر طريقة احتساب التكاليف المتكبدة بطريقة عقلانية هي الطريقة الأفضل لمساعدة المديرين في عملية اتخاذ القرار، خاصة على المدى الطويل، إلا أنها لا تخلو من العيوب، خاصة من الناحية العملية والتطبيقية. ويمكن تلخيص مزايا وعيوب هذه الطريقة في الجدول أدناه:

¹ - د.رحمون هلال المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر ، 2004-2005، ص 211

² - أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة ماجستير تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر، 2003، ص 104.

الجدول رقم (02) مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

المزايا	العيوب
- يسمح سعر التكلفة - لهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة. - مراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة. - تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتجديد التكاليف التقديرية. - حساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة. - يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الأعباء والنواتج	- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة - لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح - عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع. - صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة. - لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

المصدر: سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009/2010، ص33.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة

1. ظهور الطريقة

طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد كانت تسمى بـ direct costing ، وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للإنتاج فإذن هي المتغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى طريقة التكلفة الهامشية¹.

2- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

¹-ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول ، مرجع سبق ذكره ، ص 136

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، وتركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع تهميش حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظراً لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها.

3- خصائص التكلفة المتغيرة 1

لهذه الطريقة جملة من الخصائص نذكر منها ما يلي:

- تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدي.
- حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج.
- ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة.

4- مبدأ طريقة التكلفة المتغيرة

- أساس التكاليف المتغيرة هو التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام الأخيرة أ و مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكاليف المتغيرة؛ تساهم هذه الطريقة المبنية على مبدأ في البحث عن الدخل أهمها:
- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.
 - تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.
 - تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة

1 - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 132

من التكاليف المتغيرة.

- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة، أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

5- طرق حساب التكلفة المتغيرة

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة

المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:

أ. **طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:** تعتمد التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فلا يؤخذ في الحسبان إلا التي تتغير تناسباً مع حجم الإنتاج أو المبيعات مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلاً من الحصول على النتيجة.

ب. **مبدأ هذه الطريقة:**

وفقاً لمبدأ هذه الطريقة، لا يمكن حساب الفرق بين سعر البيع وتكلفة الوحدة كربح أو خسارة إلا إذا تم تضمين جزء الحمولة في الحساب. ولذلك فإن هذا الفرق بين الأسعار التجارية و المتغيرة يجعل من الممكن إيجاد هامش للأسعار المتغيرة، ويجب خصم تكاليف ثابتة من هامش الربح هذا لحساب النتيجة.

ج. **تخصيص الأعباء المتغيرة:** تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي:

➤ **الأعباء المتغيرة المباشرة:** وهي التي تخص استهلاك المواد اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية) والطاقة، وهذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون صعوبة.

➤ **الأعباء المتغيرة غير المباشرة:** هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحميلها مروراً بمراكز التحليل مثل: مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود وصيانة..... الخ.

د. حساب النتيجة التحليلية: يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03): حساب النتيجة التحليلية وفقا لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة %
1	رقم الأعمال CA	Xxxx	%100
2	التكلفة المتغيرة CV	XXX	
3	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	XX	
4	التكلفة الثابتة CF	XX	
5	النتيجة R	X	% 100

المصدر: عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

ص 180.

6. تقييم طريقة تكلفة المتغيرة البسيطة

أ. الجوانب الايجابية منها الجوانب التالية:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية ومختلف مؤشرات التسيير¹.

- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير وتساعدهم على فهم الوضعية وضبط التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم التكلفة الربح.

الجوانب السلبية: منها الجوانب التالية:

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 139

- طريقة تقييم المخزون ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.
- تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

ثالثاً: طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

هذه الطريقة عبارة عن مزيج من التكاليف الإجمالية والتكاليف المتغيرة البسيطة وتجمع بين التكاليف الثابتة عند حساب هامش التكاليف المتغيرة، مما يجعل من الممكن حساب مساهمة كل منتج في توزيع التكاليف غير المباشرة.

1. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة وأسس التمييز بين الأعباء

أ. مبدأ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة: تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها طريقة مكتملة للطريقة الأولى ويعتمد هذا التطبيق على ما يلي:

➤ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة: يتم فصل الأعباء المتغيرة والثابتة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة كما يلي:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة:** وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها بشكل مباشر إلى منتج مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة.... الخ.

- **الأعباء المتغيرة غير المباشرة:** هذه الطريقة عبارة عن مزيج من التكاليف الإجمالية والتكاليف المتغيرة البسيطة وتجمع بين التكاليف الثابتة عند حساب هامش التكاليف المتغيرة، مما يجعل من الممكن حساب مساهمة كل منتج في توزيع التكاليف غير المباشرة.

- **الأعباء الثابتة المباشرة:** وهي هذه الأحمال مستقلة عن مستوى النشاط وقد يتم تخصيص خلال الأجر الشهرية لتكاليف المنتجات مثل العمالة المباشرة (بغض النظر عن

الساعات الإضافية) أو استهلاك الآلات المصممة لإنتاج منتجات محددة معينة، بحيث يتم التخلص من هذه التكاليف في صنع المنتجات المحذوفة.¹

- **الأعباء الثابتة المباشرة:** وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وتوزع في آن واحد على مختلف المنتجات والأقسام، وتشمل كل المصاريف العامة الادارية وجزء هام من المصاريف التجارية وكذلك تكاليف عملية الانتاج. مثل) مصاريف الدراسة والبحث.....الخ

2. حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

تتوضح كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة من خلال ما يوضحه

الجدول التالي:

الجدول رقم (04): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

العناصر	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال خارج الرسم CA		%100
الاعباء المتغيرة CV		
الهامش على تكلفة ال متغيرة MCV		
الأعباء الثابتة المباشرة		
المساهمة		
الأعباء الثابتة غير مباشرة		
النتيجة R		%100

المصدر: درحمن هلال المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير، مرجع سبق ذكره ص232.

¹-هادفي. خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية) بسكرة، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013_2012، ص 60-61.

بحيث:

الهامش على التكلفة المتغيرة MCV = رقم الأعمال CA - الأعباء المتغيرة CV

المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة MCV الأعباء الثابتة المباشرة

النتيجة R = المساهمة - الأعباء الثابتة الغير المباشرة

2. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

أ- الجوانب الايجابية لهذه الطريقة: من أهم ايجابيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:

- أن الطريقة تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب مختلف مؤشرات التسيير.¹

هذه الطريقة تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا.

- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم والتكلفة الربح

الجوانب السلبية لهذه الطريقة:

من أهم سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة

- لا تتوفر على معلومات مفيدة لتحديد الأسعار

1 - ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره، ص 139

رابعاً: طريقة التكلفة الهامشية

1 مفهوم التكلفة الهامشية - الحدية.

التكلفة الحدية هي التغير في التكلفة الإجمالية الناتج عن التغير في الكمية المنتجة لكل وحدة إنتاج. وبمعنى آخر هي الزيادة في إجمالي التكاليف بسبب زيادة الإنتاج بوحدة واحدة أو انخفاض إجمالي التكاليف بسبب انخفاض الإنتاج.

2-مبدأ التكلفة الهامشية - الحدية .

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية غير مدرجة في البيانات المالية ولكن يتم حسابها لدراسة العواقب المتوقعة لأي تغيير في عمليات المنظمة.

$$\text{التكلفة الهامشية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج 2} - \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج 1}$$

3 تقييم طريقة التكلفة الهامشية

أ-المزايا: من أهم مزاياها نذكر ما يلي:

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى للإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب الطلبات.
- تمكن من تحديد أسعار البيع المختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة الاقتصادية وحسب علاقاتها مع الزبائن.

ب-العيوب: من أهم العيوب نذكر ما يلي:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري نادراً ما يستعمل في المؤسسات
- عدم دقة وتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها لا تشمل أحياناً التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج.

- صعوبة تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة.

خامسا: طريقة التكاليف الكلية

1 -نشأة طريقة التكاليف الكلية

تم العثور على كل أنماط الأسعار هذه خلال الحرب العالمية الأولى والحرب العالمية الثانية لاحقًا الثاني تم تطوير هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية وتم تكييفها مع نظام المحاسبة العامة في عام 1957 وتم اعتمادها كطريقة أساسية لحساب التكاليف¹.

2 -مفهوم التكاليف الكلية

يمكن تعريف جميع التكاليف على أنها مجموع الأحمال التي يتعين على الشركة إنتاجها، أو مقدار الأموال التي تنفقها الشركة على عوامل الإنتاج اللازمة لإنتاج منتجاتها، أو كمية المنتج؛ المقدرة خلال فترة زمنية معينة، أو بمعنى آخر، التكلفة الإجمالية هي تعبير عن مقدار التكاليف المحددة أو غير المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج بالإضافة إلى جزء من التكاليف المباشرة.

3-أهداف طريقة التكلفة الكلية وأهميتها:

أ. أهداف الطريقة: تكمن أهداف طريقة التكلفة الكلية فيما يلي:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإنتاج.
- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير.
- الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.
- ب. أهمية هذه الطريقة: لهذه الطريقة أهمية بالغة من بينها ما يلي:
- تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة وتحديد الأرباح والخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 36

- تساعد أيضا في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى.

- تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها، إما حسب كل

منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها.

4- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية

تعتمد جميع أساليب التكلفة في التحليل على أسس ومبادئ، حيث تقوم على تصنيف جميع النفقات المتعلقة بأنشطة الشركة، وتقسيم الشركة إلى بعض أقسام الشركات "التحليلية" والنفقات المباشرة، والتي يمكن تمييزها عن النفقات غير المباشرة. الأحمال؛ وهكذا، في حين يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على منتج أو منتج مختلف، يتم تقسيم التكاليف غير المباشرة إلى شركات تحليل مختلفة وفقا للعمليات الإحصائية وتقسيم إلى منتجات على أساس وحدات الأعمال، ويتم تحديد التكاليف المختلفة وأسعار التكلفة ونتائج التحليل لمختلف منتجات.

4- الفرق بين التكلفة الهامشية والتكلفة الكلية

التكلفة الكلية تشير إلى مجموع التكاليف الكاملة لإنتاج مستوى معين من الإنتاج أو تقديم خدمة معينة. بمعنى آخر، هي مجموع كل التكاليف الثابتة والمتغيرة المتكبدة لتحقيق هذا المستوى من الإنتاج.

أما التكلفة الهامشية، فتتمثل التكلفة الإضافية التي يتكبدها المنتج أو المقدم للخدمة نتيجة زيادة في الإنتاج بوحدة واحدة إضافية. بمعنى آخر، هي التكلفة الإضافية التي يتم دفعها لزيادة الإنتاج أو الإنتاج بوحدة إضافية.

لتوضيح الفرق بينهما بصيغة:

1. التكلفة الكلية: (TC)

$$TC = TF + TV \quad \circ$$

2. التكلفة الهامشية: (MC)

$$MC = \Delta TC / \Delta Q \quad \circ$$

بإيجاز، الفرق الرئيسي بينهما هو أن التكلفة الكلية تشمل جميع التكاليف المتعلقة بمستوى معين من الإنتاج أو الخدمة، في حين أن التكلفة الهامشية تعبر عن التكلفة الإضافية لزيادة وحدة واحدة من الإنتاج أو الخدمة.

أ. تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة¹: ويكون ذلك كما يلي:

➤ **الأعباء المباشرة:** هذه هي التكاليف التي تنعكس في كائنات التكلفة التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمنتجات ويسهل تحديدها وتعيينها لوحدات إنتاج محددة، نظراً لأنها في الأساس المواد والسلع المستخدمة لإنتاج منتج معين. المنتج نفسه.

➤ **الأعباء غير المباشرة:** وتعتبر هذه التكاليف أساسية وضرورية لإتمام الأنشطة الإنتاجية والتسويقية، ولكن لا يمكن تخفيضها أو ربطها بمنتج معين، كما لا يمكن ربطها بأكثر من نوع واحد من المنتجات. إلا أن هذه التكاليف تعتبر جزءاً من تكلفة السلع ويتم دفعها مقابل الوحدات المنتجة وفقاً لمعايير القياس وتشمل التكاليف.

الأنشطة الصناعية الأخرى غير المباشرة، على سبيل المثال: تأجير المباني، الكهرباء، المياه.. إلخ.

ب. **تحديد الأقسام المتجانسة:** تقسم المؤسسة لعدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها. ويمكن تقسيم الأقسام المتجانسة حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسيمها إلى نوعين هما: الأقسام الأساسية والأقسام الثانوية (المساعدة).

1 - ناصر دادى عدون مرجع سبق ذكره، ص 33 .

ج. تحديد عدد وحدات العمل: يتم تحديد عدد وحدات العمل بالاعتماد على طبيعة وحدة العمل التي يقاس بها نشاط كل مركز أساسي وتختلف هذه الطبيعة من مركز إلى آخر ويتم تحديدها كالتالي: ¹

- طبيعة وحدة العمل في مركز التموين: الكميات المشتريات، أو ثمن الشراء....الخ
- طبيعة وحدة العمل في مركز الإنتاج: هي الكميات المنتجة أو الكميات المستهلكة من المواد الأولية أو اليد العاملة مباشرة أو غير المباشرة أو دوران الآلات.....الخ
- طبيعة وحدة العمل في مركز التوزيع: هي الكميات المباعة من المنتجات أو مبلغ المبيعات (رقم الاعمال).

5. تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

وقد لعب هذا الأسلوب، خاصة في الفترة التي تلت ظهوره وتنفيذه، دوراً مهماً في الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، ولذلك زاد الاهتمام به والدراسات حول تطوره، كما انعكست أهميته أيضاً في الدور الذي لعبه في تشكيله تطوير المنظمة حتى النشر وخلق أساس جيد للعمل المحاسبي وغيرها من الأساليب المربحة انتقادات عديدة دفعت المفكرين والخبراء إلى الاهتمام وتطوير أو العمل على أساليب أخرى لإزالة عيوب هذه الطريقة. فيما يلي إيجابيات وسلبيات هذا النهج:

أ. المزايا: ومنها على الخصوص: ²

- تسمح لنا هذه الطريقة بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام.
- تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة وحدة العمل.
- تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام.
- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز.

¹ - محمد سعيد اوكيل تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، دون نشر السنة، ص116.

² - Michel Gervais: Contrôle De Gestion Et Planification D'entreprise, 8° Édition, Economica 1989, Paris, P41

- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.

ب. العيوب: من أهم العيوب لطريقة الأقسام المتجانسة ما يلي:

أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات إلى معرفة سعر منتجاتهم خلال الدورة، وهذا من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.

- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع استراتيجية الإنتاج المتنوع.

- تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.

- صعوبة تحديد وحدات العمل في بعض الحالات.

- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال

الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة

أولاً: طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية)

1-لمحة تاريخية عن طريقة التكاليف المعيارية

ظهرت طريقة التكلفة القياسية في الولايات المتحدة في عشرينيات القرن العشرين واعتمدت في البداية على إدارة العمالة فقط، ولكنها بدأت بشكل متزايد في تضمين تكاليف أخرى مثل المواد الخام والطاقة وغيرها من الأنشطة. التكاليف العادية التي تخدم أغراض أخرى، مثل إدارة المخزون، وإدارة المنتجات، وتقييم الأداء، وكذلك النفقات لتقليل التكاليف وزيادة الإنتاجية.

2 -تعريف طريقة التكاليف المعيارية

يمكن في إطار التعريف بطريقة التكاليف المعيارية تقديم التعاريف التالية:

أ. **التعريف الأول:** يمكن تعريف طريقة التكاليف المعيارية "بأنها التكاليف المحددة مسبقاً وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية".

ب. **التعريف الثاني:** التكاليف القياسية هي أسعار ثابتة أو محددة سلفاً تستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية.

3 -المبادئ الأساسية لطريقة التكاليف المعيارية

تعتمد أساليب التكلفة القياسية على مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى تتبع كل بند من بنود التكلفة بشكل تسلسلي لتحديد الأخطاء وتحليلها وتحديد المسؤول، ومن ثم اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب، مثل:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة. .. الخ) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل

- ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
 - العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة، وتجدر الإشارة إلى ضرورة تميز هذه المعايير بالعملية والموضوعية والمرونة، وألا تكون محددة بصفة عشوائية، حيث يجب أن تواكب كل التغيرات التي تلحق بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة، وذلك حتى لا يؤثر ذلك على حساب الفروق وتفسيرها بصفة خاطئة تنعكس سلبا على قرارات المؤسسة وموازنتها التقديرية القائمة أساسا على المعلومات التي توفرها التكاليف المعيارية.

3 أهداف التكاليف المعيارية

هناك عدة أهداف والمهام التي تسعى لتحقيقها، ومن بين هذه الأهداف نذكر ما

يلي:

- أ- **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ضل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- ب- **الرقابة:** وذلك خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.
- ج- **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.
- د- **الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية للانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة للمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

4. أنواع التكاليف المعيارية¹

أ. **التكلفة النظرية:** يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة بحيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.

ب. **التكلفة المعيارية التاريخية:** وهي تلك التي تحدد على أساس الفترة السابقة، وذلك بالاعتماد على تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، لأن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذلك استعمالها بحذر.

ج. **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعدد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية.

5. تحديد وتحليل الفروقات²

أ. **تحديد الفروقات:** تنتج الفروقات عن عدة عوامل، وفي إطار تحليل هذه الفروقات يجب أن تقوم بتحديد أثر كل منها، وذلك بتثبيت العوامل الأخرى، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية، فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلاً الكمية وتكلفة الوحدة، وعلى ضوء ذلك يجب أن تحلل تلك الفروقات إلى:

- فرق التكلفة أو سعر يحدد بتثبيت الكمية.

- فرق الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة.

ب. **الفروقات الإجمالية:** تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكميات أو الأسعار، أو بحصيلة ضربها بالاستعمال للعلاقة التالية:

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 162-163.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

الفروقات الإجمالية = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

حيث ينتج لدينا عند حساب تلك الفروقات ما يلي:

إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية (أي الفرق موجب)، فهي بذلك نتيجة غير مرغوب فيها.

- إذا كانت التكاليف الفعلية أصغر من التكاليف المعيارية (أي الفرق سالب)، فهي نتيجة جيدة مرغوب فيها، مما يعني أن المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحددة مسبقاً.

وقد تتحدد تلك الفروقات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05): تحديد الفروقات المعيارية

البيان	التكاليف الفعلية	التكاليف المعيارية	الفرق
الكمية	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الكمية = الكمية الفعلية - الكمية المعيارية
السعر	السعر الفعلي	السعر المعياري	السعر = السعر الفعلي - السعر المعياري
التكاليف (الكمية × السعر)	التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي	التكلفة الفعلية = الكمية المعيارية × السعر المعياري	التكلفة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

المصدر: محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة، التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991

من خلال ذلك، فإن الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية إلى قيمة الفرق في السعر وتكون القاعدتين كالتالي:

$$\text{الفرق في الكمية} = \text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية} \times \text{سعر الوحدة}$$

$$\text{الفرق في السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{سعر الوحدة}$$

ج. تحليل الفروقات: هناك أساسان يمكن من خلالهما تحليل الفروقات وهما كالتالي:

➤ تحليل انحراف الأعباء المباشرة: تتمثل في الأعباء المباشرة في المواد الأولية

المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل منها على حدا.

- انحراف المواد الأولية المستعملة: يعطي انحرافها الإجمالي كما يلي:

$$\text{الفروق الإجمالية} = \text{قيمة المواد الفعلية} - \text{قيمة المواد المعيارية}$$

ويمكن تحليلها كما يلي:

$$\text{انحراف الكميات} = (\text{الكمية الحقيقية المستهلكة} - \text{الكمية المعيارية من المواد}) \text{ في تكلفة شراء المعيارية}$$

$$\text{انحراف الأسعار} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \text{ في الكمية الفعلية}$$

- انحراف اليد العاملة: ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب انحراف المواد الأولية المستعملة.

تحليل تباين الحمل غير المباشر: يمكن حساب تباين الحمل غير المباشر للقسم بنفس طريقة تباين العمالة، باستثناء أن جميع الاختلافات مقسمة على تباين التكلفة، وتباين الكمية، والتباين الإجمالي.

6. تقييم طريقة التكاليف المعيارية

من خلال استعراضنا لطريقة التكاليف المعيارية يمكن أن نستخلص مزايا وعيوب هذه الطريقة كما يلي:

أ. المزايا من أهمها المزايا التالية:

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف المسجل، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.
- تحديد اسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه.
- يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد سعر البيع.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، ومن ثمة يمكن إتخاذ القرارات المناسبة.
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطوره.

ب. العيوب: بالرغم من المزايا إلا أنها لها عيوب يمكن تلخيصها كالتالي:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة قد يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثمة تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات من الناحية العملية التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدماتية.
- عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة.

ثانياً: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (Abc)

- ما يميز المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا يعتمد على طبيعتها، مما يتطلب انتشار المؤسسات ذات العلاقة بأسلوب الإدارة والبحث الدائم عن الأدوات التي تساعد الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء وتحقيق النتائج. إن الحصول على نتائج تحليلية في الوقت المناسب يضمن اتخاذ القرارات الصحيحة، خاصة فيما يتعلق بالأسعار.
- بسبب القيود والانتقادات الموجهة إلى نظام المحاسبة التحليلية التقليدي، نشأت طريقة جديدة لقياس تكلفة البضائع والتي توفر تقريراً حقيقياً عن تكلفة البضائع وتساعد في تحديد ما هو في المتناول. سعره في السوق.

1-نبذة تاريخية عن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

بدأ ظهور النظام القائم على النشاط (ABC) في أوائل الثمانينات عندما تمكن بعض الباحثين مثل روبن "كوبر" و"روبرت" كابلان من تطوير النظام. وتعتمد الجديدة على مفهوم التسعير هذا، ويوفر النظام العديد من المزايا غير المتوفرة في الأنظمة التقليدية.

2. مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن لتحديد مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة وضع التعاريف التالية:

أ. **التعريف الأول:** هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة.

ب. **التعريف الثاني:** هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة¹.

ج. **التعريف الثالث:** تعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكاليف لأن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة. عندما تنتج المنتجات هذه الأنشطة، نحتاج إلى تخصيص التكاليف لأنشطة محددة ثم دفع تكاليف النشاط إلى المنتجات. يحدد متطلبات هذه

¹ - Michel. M, Cost Accounting, 5 th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236

المواد. الأنشطة ولذلك فإن النظام المحاسبي يقوم على المبدأ الأساسي المتمثل في إنشاء ربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة باستخدام هذه الطريقة، ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة والمنتجات النهائية بغض النظر عما إذا كانت وحدات إنتاج أو لا. الخدمات أو العملاء أو المشاريع.

3-مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقها

أ. مبادئ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة: من المبادئ الأساسية لطريقة التكلفة المبادئ التالية:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة الى العمليات الإنتاجية الأساسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة وان من أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجموعات الأنشطة نذكر منها ما يلي: نوعية الانتاج، طبيعة النشاط داخل المؤسسة
- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على مسببات التكلفة، أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

ب. مراحل تطبيق الطريقة

- إن طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بخمسة مراحل وهي:
- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط.
- يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط، أو ما يعرف بأنها تعبر عن السببية.
- كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة تجمع بنفس مركز التجميع، أي أن الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع مفسرات التكلفة وتسمى أيضا مسببات التكلفة.
- مجموع تكاليف مركز التجميع تقسيم على عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه، بما يسمح بتحديد التكلفة الوحيدة.

➤ تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن المفسرات القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.

4. تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc)

أ. المزايا: من أهمها المزايا التالية:

➤ التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

➤ استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي

بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

➤ يلائم نظام التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسات التي تكون فيها

التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتمتاز بتنوع المنتجات.

➤ يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي التقييم الجيد لأداء مراكز المسؤولية.

ب. العيوب: بالرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها المختلفة من تخطيط ورقابة على التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام، منها العيوب التالية: إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

➤ إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على

الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

➤ للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.

➤ وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.

خلاصة الفصل

يتضح من هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي أسلوب يساعد على توفير أنواع معينة من المعلومات الأساسية التي تكون دقيقة ودقيقة وذات صلة وفي الوقت المناسب لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات وصياغة سياساتها المختلفة بكفاءة وفعالية عالية. وعلى هذا الأساس هناك طريقة تحليل، منها الطرق التقليدية بما في ذلك طريقة التوزيع المتجانس وطريقة الشراء الجزئي، وكذلك الطرق الحديثة بما في ذلك الطريقة المبنية على النشاط، وكذلك طريقة الشراء الحديثة بالأسعار.



الفصل الثاني

دراسة حالة

المطلب الأول: مدخل عام لمؤسسة الإسمنت ومشتقاتها:

لمحة تاريخية عن الشركة:

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى التي اتبعتها الجزائر في بداية 1974 خاصة بعد ارتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد تم إنشاء مؤسسات اقتصادية هامة والتي تم إخضاعها لقانون الصفقات العمومية بمرسوم رقم SNMC من بينها الشركة الوطنية لمواد البناء 145، 82 وهي شركة تجارية، كما أنها شركة اقتصادية هدفها إنتاج الإسمنت وتحقيق الربح وتقديم أجود الخدمات تحت شعار " أجمل وأجود الخدمات".

ولقد مرت منذ نشأتها سنة 1980 بمراحل سيطرت الشركة فيها على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك، أمت تسييرها فكان من طرف الوزارة الوصية، فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل والمتوسط مثل سياسة الأجور وسياسة التسعير والتسويق، وقد كانت عبارة عن شركة عمومية محلية تحت اسم الشركة الوطنية لمواد البناء إلا أنها لم تدم طويلا، ولقد تم تقسيمها بسبب:

- عدم وجود تحديد دقيق لمستويات اتخاذ القرارات مما أدى إلى تداخل المهام.
- عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي للشركة.
- البيروقراطية والشعور باللامسؤولية.
- كبر حجم الشركة وصعوبة التحكم فيها.
- وقد صدر قرار بتقسيم شركة الإسمنت إلى العديد من المؤسسات الفرعية سنة 1983 وكل شركة مختصة في إنتاج منتجات معينة.
- فهناك مؤسسات تنتج القرميد ومؤسسات مختصة في إنتاج الرمل وأخرى في إنتاج الإسمنت وهذا الأخير تم تقسيمه إلى مؤسسات جهوية هي:
- الشركة الجهوية للإسمنت بالغرب ERGO
- الشركة الجهوية للإسمنت للشرق ERCE
- الشركة الجهوية للإسمنت للوسط ERCC وهي الشركة محل الدراسة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

وبالرغم من أن المجمع إنقسم عن المؤسسة إلا أنه بقي تحت إشراف الدولة، فهي المسؤولة عن وضع مختلف السياسات المتعلقة بمستقبل المؤسسات وسيرورة نشاطها.

المطلب الثاني: التعريف بشركة الإسمنت.

تقع شركة الإسمنت على فج بكوش في الطريق الوطني رقم 5 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 00.7 كم، وعن مقر ولاية البويرة ب 25 كم، وتقع على بعد 120 كم جنوب شرق الجزائر العاصمة، تتربع على مساحة 41.1 هكتار.

وفي تاريخ 1979/11/26 تم إمضاء العقد الخاص بإنشائها أما انتشارها فكان في 1980/02/26 من قبل شركة دنماركية ، وبدأ إنتاج الإسمنت في 1983/10/20، وقدرت تكاليف الإنتاج ب 1231668943 دج علما أنها تأسست برأسمال قدره 246 مليون دينار، وتصل قدرة إنتاجها من CPJ45 , CPJ55 3000 طن إلى 1000000 طن، وكانت تنتج خمسة أنواع من الإسمنت CPJ فقط وذلك لكثرة الطلب على هذا النوع وعدم طلب CPJ45 أصبحت تنتج CPA55 - CRC - CPC الأنواع الأخرى ، إما بالنسبة للطاقة البشرية فهي تشغل من العمال حوالي 496 و 151 من الإطارات والمنفذون 208 ونظام العمل في هذه الشركة هي 3X8 فرق مقسمة إلى ثلاث فرق كل فرقة تعمل 8 ساعات ، فيما يتم التناوب بين الفرق كل ثلاثة أيام.¹

- فرقة تعمل من السادسة صباحا إلى الثانية بعد الظهر.

- فرقة تعمل من الثانية بعد الظهر إلى الثامنة ليلا.

- فرقة تعمل من الثامنة ليلا إلى السادسة صباحا.

أما عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس من الساعة الثامنة صباحا إلى الرابعة مساءا تتخللها فترة استراحة.²

تتضمن هذه الوحدة بإنتاج الإسمنت:

1- محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/سا

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

² وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

- 2- تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة 3500 طن/سا
 - 3- تجنيس مسبق وخزن الطين سعة 3000 طن/سا
 - 4- مطاحن خام طيركس يونيدان 4.6م قطر، طول 9.75م + 2.08م سعة 2 140X طن/سا.
 - 5- خزانات التجنيس سعة 2 X 8000 طن.
 - 6- فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق حلزونية الشكل 5.5 م قطر الطول 89م ، سعة 2 X 140 طن /سا ، سعة 3000 طن /سا.
 - 7- خزانات حجر الكلس المحروق ، سعة 3 X 1500 طن.
 - 8- مطحن المواد الإضافية سعة 100 طن/سا.
 - 9- تخزين الجبس سعة 1750 طن/سا .
 - 10- مطاحن إسمنت يونيدان 4.4 م قطر، 12 م الطول ، سعة 2 X 100 طن/سا.
 - 11- خزانات الإسمنت سعة 4 X 8000 طن .
 - 12- شحن الإسمنت بدون تغليف سعة 2 X 200 طن .
 - 13- معمل التغليف سعة 5X100 طن/سا.
 - 14- مخبر يحتوي على مقياس الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.
 - 15- معالجة المياه.
 - 16- مخزن زيت الوقود سعة 5000 متر مكعب.
 - 17- الإدارة .
- استهلاك المواد الأولية : ¹.
- حجر الكلس : 4500 طن/24سا.
- طين : 500 طن/24 سا.
- مواد البناء :**
- إسمنت مسلح : 6600 متر مكعب
- الفولاذ: 6900 طن
- الهياكل المعدنية : 8400 طن.

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الآليات :

وزن المكائن : 19500 طن.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي للشركة:

إن الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط الشركة إذ لا بد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع، وهذا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث يتماشى الهيكل التنظيمي مع توسع نشاطه، وسنحاول عرض الهيكل التنظيمي الخاص لشركة الإسمنت وفق الشكل التالي:

أ) المديرية العامة:

يوجد بها المساهمين والأمانة والمدراء المركزيين ونواب المدراء وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة، منها الدراسات القانونية والإدارية والتقنية وأمانة كل مديرية فيها ، وهناك مصلحة المحيط والبيئة حيث تهتم بالمواد المسموح استعمالها في الإنتاج.¹

ب) مديرية الموارد البشرية:

تهتم بالعنصر البشري ونظرا لأهميتها تسهر هذه الدائرة للإطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسييرها، ويوجد بهذه الدائرة ما يلي:

ج) نيابة مصلحة الموارد البشرية:

وتهتم بوظائف التنصيب، الحضور الغيابات، الاستقالات وساعات العمل بما فيها الساعات العادية والإضافية ويوجد بها مصلحة المستخدمين التي تتضمن قسم الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد حصوله على حركة تغيرات العمال وذلك بتسيير المستخدمين وقوائم تتضمن مصاريف العلاج من قسم الوسائل العامة الذي يقوم بتعويضات العطل المرضية، الأدوية، حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية والألبسة في بعض المناسبات.

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

مصلحة التكوين: تهتم باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها، كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة وقدرة على أداء العمل، أي تنظيم وتسيير المتربصين، والمصلحة الاجتماعية تقوم بالنقل والإطعام والبناء وغيرها.

(د) مديرية العمليات:

تتمثل وظيفتها في الإطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج والصيانة وتتضمن:

- مصلحة المناهج

يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومراقبة العمال وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

- مصلحة مراقبة النوعية¹: تقوم بمتابعة لاستغلال المحجر وجودة مسار الإنتاج

ومراقبة استعمال المواد الأولية ودراسة إمكانية دخول إنتاج جديد والقيام بدراسة مقارنة بين المخابر.

- دائرة الإنتاج:

يهتم بإنتاج وتتبع طرق الإنتاج ويتكون من عدة مصالح نذكر منها:

✓ **مصلحة الإنتاج:** يهتم بإرسال المنتج إلى المستهلك وفق متطلبات السوق.

✓ **مصلحة الصيانة العامة:** مهمتها القيام بجمع أعمال الصيانة العامة.

✓ **دائرة الإسمنت ومشتقاتها:** تهتم بصناعة الإسمنت منذ دخولها كمواد خامة إلى غاية التحويل.

(هـ) مديرية الصيانة العامة:

تهتم بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وتتكون من نوعين: المراقبة قبل العطب وإصلاح العطب بعد دخولها.

* **دائرة الإعلام الآلي:** هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في الإعلام الآلي، وفي 1990 عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

الوحدة مما أصبحت من الضروري وضع مصلحة مختصة في الإعلام الآلي، وتتمثل أهميتها في عملية اختيار النوعية للآلات وإدارتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وتبقى المسؤولية الأولى والأخيرة في صيانتها، وتحتوي على عدة مناطق كل منطقة لها أعمال صيانة خاصة بها.

* **دائرة الميكانيك الصناعية:** مهمتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في الشركة، وإعطاء أعمال الصيانة لجميع المرافق وتتكون من:

✓ **مصلحة المنافع:** تهتم بصيانة التجهيزات الخاصة بالتبريد وتوزيع مياه الشرب وخاصة الاستعمالات الصناعية وكذا مضخات المياه وضغطات الهواء من حيث وقايتها ونظافتها.

✓ **مصلحة التسرب:** تقوم بصيانة نشاطه الناقل للمواد الأولية من المحجر إلى المصنع والمادة نصف المصنعة للعملية الإنتاجية.

و) مساعدة الأمن:

يشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وكذلك يشرف عليها رئيس المصلحة وعدد من العمال المختصين في هذا الميدان ويتمثل دورها في المحافظة على أمن الشركة، والعمل عن طريق الحملات الإعلانية وتقديم النصائح والإرشادات، كما تعمل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقية.¹

ه) مديرية التموين:

من خلال مهامها المتمثلة أساسا في اقتناء المواد والسلع الضرورية للشركة، ومختلف ما يتعلق بالمقالات والخدمات التي تحتاج إليها الشركة وما يتطلب إبرامها لعقود الصفقات سواء من الطرف الداخلي أو الخارجي.

- **التموين الخارجي:** يستورد مصنع الإسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات ومعدات وبصفة مستمرة يراعي في العملية امتياز الشركة المنشأ للمصنع.

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

- **التمويل الداخلي:** بعد تلقيها معلومات المخزون من رئيس الدائرة يتم اختبارها للقيام بإجراءات الشراء وأول ما يلفت النظر هو جودة المنتج وأيضاً السعر، أما الشراء يتم وفق إجراءات إدارية معينة.
- **تسيير المخزونات:** بعد تلقي المواد من مصلحة التمويل تتم عملية تخزينها حيث تفرز كل مادة على حدي بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية، فبمجرد محضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة والمكلف بالتخزين وتتكون مصلحة التخزين من:
 - فرع تخزين المواد الأولية
 - العتاد الميكانيكي والكهربائي.

1- مديرية المالية:

تعتمد في عملها على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة القانون التجاري، فيما يتعلق ببيع المنتج وكذا قانون المالية، قانون يتعلق بالضرائب، قانون البنوك، حيث تعتمد في تسيير فروعها بناءً على هذه القوانين والسهر على الإطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل الشركة بصفة دورية.

وتهتم هذه الوظيفة بمعالجة المعلومات المحاسبية والمالية، وكذلك تسجيل وتلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج وتتجزأ هذه الدائرة إلى مصالح أخرى.

مصلحة المحاسبة: تهتم بالعمليات المحاسبية وفقاً لأصول المحاسبية المتعارف عليها وتنقسم إلى قسمين قسم المشتريات وقسم المبيعات.

- **مصلحة المالية:** تهتم بجميع نفقات الشركة لها قسم يدعى الصندوق، ويقوم بالتسيير الفوري لبعض العمليات كالتسيقات عن الشراء، كما أنه يدفع الضرائب على الأجور، ويقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك ويضعها في الحساب الجاري بالصندوق.
- **مصلحة تسيير الميزانية:** تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح الموجودة في المديرية وهذا راجع إلى الدور الأساسي الذي تلعبه في البرمجة أو التخطيط أو المتابعة، وكذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح ويتم وضع ميزانية تقديرية وعلى هذا الأساس يتم

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

الإنتاج وفي نهاية السنة يتم التصحيح وهذا القسم متفتح على جميع الأقسام داخل الشركة، وعند تقدير الميزانية هناك ثلاث عوامل يركز عليها:

- البيانات التاريخية المحققة في العام الماضي.
- الاقتراحات والتطورات التي يقترحها المسؤولون.
- الخبرة والتجربة المكتسبة في ميزان التخطيط والبرمجة من طرف إدارات الوحدة.

2- مديرية التسويق:

يتم على مستواها بيع الإسمنت حيث تحتوي على ثلاث أقسام:

○ قسم الفوترة :

مهمته استقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير الخاصة بهم وقبض مبالغ ثم تحرير أسعار التسليم، وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.

○ قسم التحميل:

مهمته رصد ومراقبة الكمية للأسعار التي خرجت من قسم المبيعات لمدة 15 يوم للزبائن المتعاملين على أساس التسديد لأجل.

○ قسم المبيعات: مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن وإحصائها ويقوم ببرمجة الإنتاج

الشهري للرد على الزبائن، ويرتبط خاصة مع المصالح التالية:

* المحاسبة * التمويل * الإنتاج

ويتم بيع الإسمنت بإتباع الخطوات التالية:¹

* البيع عن طريق العقد * البيع بالفاتورة * البيع عن طريق الشيك.

المبحث الثاني مراقبة التسيير ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة

نظرا للمعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة، فإن مؤسسة الإسمنت تعتمد على المحاسبة التحليلية في تحديد أسعار منتجاتها في سنتي 2017/2018 عندما أصبحت

¹ وثائق مقدمة من طرف شركة الإسمنت بسور الغزلان.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

ضرورية وإجبارية على المؤسسات، لذلك سوف نحاول حساب الابعاء والنواتج وسعر التكلفة حسب المعطيات المقدمة واستطعنا جمعها.

المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت

تتولى الرقابة الإدارية في شركة أسمنت صور الغزلان إدارة مستقلة يرأسها مدير إدارة الرقابة الذي يتمتع صاحبه بخبرة كبيرة، ويتمتع بالتنسيق الجيد مع الرئيس التنفيذي؛ وبما أنه على دراية كاملة بالعديد من قطاعات الشركة ودور الشركة ومصالحها، فهو يعتبر الشخص المسؤول عن قسم الرقابة الإدارية، وهو نفسه الشخص الذي يشرف على التدقيق الداخلي. من الشركة. على سبيل المثال، كان لدى الشركة قيد التحقيق خلل في الشاحنات أدى إلى عدم امتثال العملاء وتعطيل العمل الذي تم تسليمه. قام المدير بالتحقيق في المشكلة وخلص إلى أن الخطأ كان في تدريب طاقم الشاحنة على تجنب نفس الخطأ. بصفة عامة فإن مراقب التسيير في المؤسسة يراقب جميع المعاملات التي تحصل بين العمال والمصالح، فيراقب عملية شراء مواد الأولية ويراقب تحويلها إلى قسم الإنتاج بغرض التصنيع ثم عودة المنتج إلى المخازن ومراقبة مدى تطابق الكميات الداخلة والخارجة، وفي الأخير خروج المنتج النهائي من المخزن إلى قسم التجارة والبيع، ويجب على المراقب تأكد من أن جميع المعطيات تمت بصورة صادقة وتصحيحية وفق طرق القانونية، يعمل مراقب التسيير على تخصيص مراقبة منتظمة بصورة شهرية حيث كل شهر يقوم بمراقبة مصلحة معينة بشكل كامل وتحرير تقارير منتظمة في شكل ملاحظات وتوصيات إلى المصالح وإلى رئيس مدير العام والقيام بالتقارير شهرية سداسية وسنوية للمؤسسة، ومختلف الإحصائيات اللازمة والتي على ضوءها يتم إتخاذ القرار في المؤسسة.

المطلب الثاني: الميزانية التقديرية

في الشركة يتم تخطيط الميزانية حسب تعليمات الرئيس التنفيذي للشركة، والتي يتناقش فيها رئيس القسم المالي والمحاسبة مع جميع رؤساء الأقسام، رئيس قسم المحاسبة، مدير قسم التسويق. مدير المخزون ومدير الإنتاج ومدير قسم الرقابة الإدارية. بعد تحقيق الأهداف التي حددها مدير عام الشركة ودراسة وتحليل الوضع وتحديد دور ودور كل مجال من مجالات الاهتمام ومراجعة وتحليل الميزانية ودمجها بما يتناسب مع التقديرية للإنتاج لحساب الاعباء والنواتج.

بعد إعداد موازنة الإنتاج التي حددها رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، تقوم المؤسسة بتنظيم عملية الإنتاج للوصول إلى إنتاج تقديري محدد لموازنات شهريا و سنويا بكميات الإنتاج، حيث تقوم مؤسسة الإسمنت بالمزج بين ذرة الحديد، حجر الكلس، طين. من خلال شكل موازنة التقديرات للإنتاج المؤسسة تبين لنا أن المؤسسة تستورد من الخارج، فهناك البعض من إنتاجها يكون محلي والبعض الآخر الذي تقوم المؤسسة اقتناؤه من الخارج، وأن المؤسسة تحقق نسبة 100% من الكمية المراد إنتاجها، حيث أنها قدرت الكمية منتج الكلس 800000، وكان المنتج المباع هو نفسه القيمة والتي بلغت 800000، بينما قدرت الكمية التي تباع للمنتج النهائي الإسمنت 1000000، ومن خلال هذه النتائج نلاحظ أن الكمية المقدرة هي نفسها الكمية الحقيقية المنتجة.

الجدول رقم (06): الكمية المقدرة للإنتاج

التوزيع			الإسمنت		كلانكار		الشهر
105000			105000		83000		جانفي
93000			93000		77000		فيفري
105000			105000		83000		مارس
00			00		00		أفريل
35000			35000		30000		ماي
100000			100000		80000		جوان
105000			105000		83000		جويلية
105000			105000		83000		أوت
42000			42000		35000		سبتمبر
105000			105000		83000		أكتوبر
100000			100000		80000		نوفمبر
105000			105000		83000		ديسمبر
1000000			1000000		800000		المجموع
نسبة	نسبة	تقديرات	2017	2016	2015	2014	المواد
التقدير	التقدير	2018					
4%	12%	800000	905024	771700	664302	805684	كلانكار
4%	15%	1000000	1175102	1041074	834616	1010076	الإسمنت
4%	13%	1000000	1155067	1039506	848113	1003176	التوزيع

شهر أفريل هو بمثابة شهر تتوقف فيه المؤسسة عن العمل

الميزانية التقديرية المبيعات

من خلال شكل الموازنة التقديرية للمبيعات المؤسسة، تبين لنا أن الكميات المباعة المقدرة بلغت قيمتها 1000000 كما أن المؤسسة تضع في كل سنة مبلغ كأقصى حد لا يمكن أن تتجاوزه، بينما بلغت الكميات المباعة لسنة 2018 60224.34 حيث كانت الكميات المباعة الحقيقية أكبر من الكميات المباعة التقديرية بفارق 50224.34 بنسبة 6%.

الجدول رقم (07): كمية المبيعات

الشهر	المجموع					المجموع
جانفي	57750	47250	105000	365454	266902	623356
فيفري	51150	41850	93000	323687	236399	560086
مارس	57750	47250	105000	365454	266902	632356
أفريل	0	0	0	0	0	0
ماي	19250	15750	35000	121818	88967	210785
جوان	55000	45000	100000	348051	254192	602243
جويلية	57750	47250	105000	365454	266902	632356
أوت	57750	47250	105000	365454	266902	632356
سبتمبر	23100	18900	42000	146181	106761	252942
أكتوبر	57750	47250	105000	365545	266902	632356
نوفمبر	55000	45000	100000	348051	254192	602243
ديسمبر	57750	47250	105000	365454	266902	632356
المجموع	550000	450000	1000000	3480510	2541924	6022434

المطلب الثالث: لوحة القيادة

في نظام الرقابة الإدارية تستخدم المؤسسة لوحة تحكم واسعة لأن لوحة التحكم تعرض التقارير الشهرية والربع سنوية ونصف السنوية والسنوية المعدة على مستوى جميع الإدارات المتعلقة بالإدارة العامة والمشتريات وإدارة المخزون والإنتاج والمحاسبة والاستهلاك. والموظفين، يمثل كل مدير شهرا، ثلاثة أشهر من كل سنة.

تعليق على لوحة القيادة:

حيث أنه من خلال لوحة القيادة الإنتاج والمبيعات لسنة 2017 في مؤسسة الإسمنت نلاحظ أن المبيعات المصنعة والنصف المصنعة كانت 597860 حيث كانت في 2018 550790 بحيث أن سنة 2018 شهدت تدهورا مقارنة مع سنة 2017 أي بفارق 47070.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

في حين كان إنتاج الدورة لسنة 2017 526480 بينما بلغ قيمته سنة 2018 600270 فقد شهد تطورا مقارنة مع سنة 2017 ولقد بلغ الفرق بينهما 73790.

نلاحظ أن مشتريات الفترة للمجمع خلال سنة 2017 قد بلغت 228660 في حين بلغت قيمة المشتريات لسنة 2018 قد بلغت 139680 ونلاحظ من خلال هذا الفرق أن هناك تدهور في سنة 2018 مقارنة مع سنة 2017 والذي بلغت قيمته ب 88980.

المبحث الثالث: استخدام المحاسبة التحليلية في شركة الاسمنت لحساب الابعاء والنواتج.

من بين أهم ما تعمل عليه المحاسبة التحليلية هو دراسة وحساب مختلف الابعاء والنواتج ومراقبتها حسب كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي انطلاقا من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، وسعر التكلفة وصولا إلى النتيجة التحليلية.

المطلب الأول: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة الاسمنت

أولا: مصلحة المحاسبة التحليلية:

هي مصلحة تقوم بدراسة مختلف الابعاء والنواتج وكذا تحديد ثمن البيع كما تعمل على مراقبة أرباح الشركة، بحيث هذه الأخيرة تسمح بإعداد جداول التمويل وتبيان جميع الابعاء والنواتج وأسعار البيع وتضمن هذه المصلحة ما يلي:

1- فرع تسير المخزون: إدارة المخزون هي نشاط وسيط بين أقسام المشتريات والمبيعات والإدارات الأخرى. كما أن هذا القسم مسؤول أيضا عن تحديد قيمة المخزون وتقييم الدخل والنفقات اليومية مع مراعاة الظروف الاقتصادية مثل منع النقص. المحاسبة أو التخزين كما يعمل القسم على تقييم المعلومات المطلوبة لقسم المحاسبة التحليلية من خلال: نظام إلكتروني يسمى COSWIN.

2- دراسة حركة المخزون: تتم معرفة حركة المخزون في أي مؤسسة مهما كانت نشاطها الإنتاجي يتطلب إتباع الخطوات التالية:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

2-1 عملية التموين: وهي تبدأ مع ظهور حاجة الأقسام إلى المواد وتنتهي بتسليمها الكميات التي تحتاجها، سواء كان التموين داخليا أو خارجيا فان التنظيم الجيد لهذه الحركة يجب أن يستجيب للشروط التالية:

- احتياجات الأقسام من المواد واللوازم وعدد الطلبات والتي تكون من مسؤولية مصلحة المشتريات؛

- التأكد من استلام وتخزين المواد؛

- مراقبة حركة المخزون من حيث الإدخال والإخراج؛

2-2 عملية مراقبة العناصر المادية وتخزينها: عند وصول المشتريات يقوم مجموعة من المختصين في مراقبة الجودة بفحصها والتأكد ما إذا كانت موافقة للشروط المطلوبة أم لا.

- عملية توريد الأدوات والمعدات للأقسام : عندما يحتاج قسم الإنتاج إلى معدات أو جزء غير متوفر في المخزون، يقوم القسم بكتابة ورقة تسمى "Solicitation D'achats" والتي تدرج جميع المعلومات حول المعدات المطلوبة.

إنه يبسط العملية ويتم تسجيل العملية على المعدات المحاسبية.

2-3 عملية تسجيل المدخلات: تقوم مصلحة المشتريات بشراء المواد واللوازم التي تقوم المؤسسة بعملية تحويلها إلى المخزن، بحيث تعتمد على عملية الإدخال التي تعتمد فيها على مجموعة من الوثائق أهمها: ورقة الدخول، ورقة الخروج، ورقة الاستعادة.

يتم تقييم المدخلات على مستوى مصلحة تسيير المخزون كالتالي:

كلفة المخزون = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

✓ **ورقة الدخول:** يقوم أمين المخزن بتحرير ورقة دخول المواد واللوازم، بعد استلامها وتخزينها، بعدما يقوم بإعداد أربع نسخ من هذه الورقة حيث ترسل:

- نسخة إلى الاستقبال؛

- نسخة إلى مصلحة المحاسبة؛

- نسخة إلى مصلحة المشتريات؛

- نسخة إلى الأرشيف؛

✓ ورقة الخروج: في هذه الحالة يتم تموين كل المصالح مع ظهور حاجتها إلى المواد واللوازم، وهذا بإصدار ورقة الخروج ويتم إعداد أربع نسخ ترسل إلى:

- نسخة إلى الأرشيف؛

- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون؛

- نسخة إلى مصلحة المحاسبة التحليلية؛

- نسخة إلى المصلحة المعنية؛

في هذه المرحلة يقوم أمين الصندوق بإعداد وتكرار استمارة الإرجاع للمواد والأدوات والمعدات الخارجة من المخزن، لأنه إذا دخلت المواد إلى المخزن وغير مطابقة للمواصفات المطلوبة، يتم وضع هذه الوثيقة على استمارة القيد لهذه المواد ومخازن تم إرسال خمس نسخ:

- نسخة للأرشيف؛

- نسخة إلى مصلحة المحاسبة؛

- نسخة إلى مصلحة المشتريات؛

- نسخة إلى مصلحة تسيير المخزون؛

- نسخة إلى مصلحة الموارد؛

بعد الدخول إلى المستودع يتم إعداد الجداول الخاصة بجميع المواد والمعدات عبر

برنامج COSWIN وتتم العملية على مستوى قسم إدارة المخزون كما تعلمون أن

المنظمة تعتمد على الطريقة المرجحة لمقارنة الأسعار في عند حساب سعر شراء

المواد والمعدات.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

3- فرع حساب التكلفة: يقوم هذا القسم بحساب وتحديد جميع التكاليف والمصروفات والرسوم ويخضع للتحقيق. ويتم الوصول إلى سعر التكلفة من خلال مراعاة مراحل إنتاج الأسمنت بشكل شهري.

ثانيا- حساب التكلفة الحقيقية بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة:

من بين طرق حساب سعر التكلفة، توجد طريقة الأقسام المتجانسة وهي الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة.

المطلب الثاني: حسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لشركة الاسمنت بسور الغزلان.

وبالتحقيق في قسم المحاسبة، علمنا أن الشركة اتبعت أسلوب تقسيم الأطفال من نفس الجنس عند حساب تكلفة الأسمنت، وذلك لنقل الشحنات المختلفة المستخدمة في ح/68 التي اشترتها إلى ح/60. يتم أخذ الاستهلاك والتوقعات والاستهلاك من التقارير التي تتضمن حساب هذا السعر من خلال خط بيانات تلقائي، بناءً على موقعاً لتصنيع المعدات التي تعمل بها الشركة لكل فئة تحميل كل شهر. الجداول والرسوم البيانية لجميع الأحمال والأسعار. أولاً- أقسام ومراكز التحليل

1 -تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة: يتم تقييم هذا الأسلوب الذي تتبعه الوكالة من قبل الإدارة لتحديد كيفية تنفيذ برنامج توزيع التكاليف المباشرة المختلفة بين الأقسام المختلفة، لأن الوكالة قسمت مكاتب التحليل إلى قسمين: الأقسام الرئيسية ومكاتب التحليل. الأقسام اللاحقة وهي:

الجدول (08) الأقسام الرئيسية والمساعدة في مؤسسة الاسمنت.

الأقسام الرئيسية	الأقسام الثانوية
المحجر	الإدارة
كسارة	التمويل
طحن الخام	وظيفة الإنتاج
الفرن	الوظيفة التجارية
التوزيع	المواد الأولية
طحن الاسمنت	الصيانة

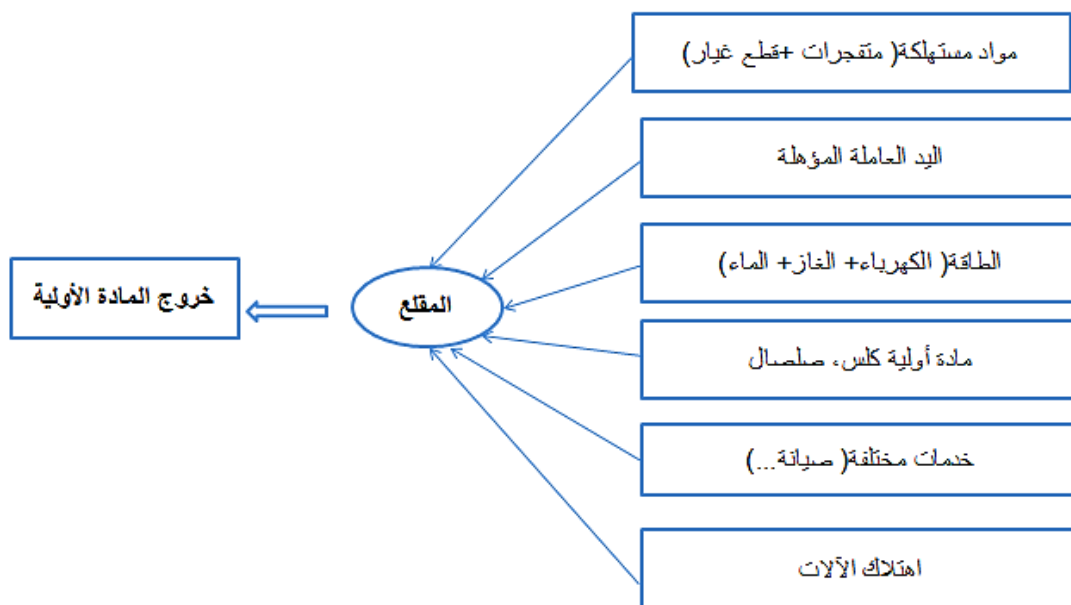
مصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

1-1 الأقسام الرئيسية وأعبائها في مؤسسة الاسمنت سور الغزلان

يتم توضيح الأقسام الرئيسية من خلال إتباع مراحل الإنتاج داخل المؤسسة في كل مرحلة من مراحلها.

✓ **المحجر " carrière "**: يتم استخراج المادة الأولية بعد عملية التفجير في المقلع، وهي مجموع من مادتي الكلس و الأرجيل " calcaire et l'argile " في شكل صخور تحمل بواسطة آلات ورافعات خاصة إلى المركز وهي الكسارة " concasseur " والشكل التالي يوضح ذلك:

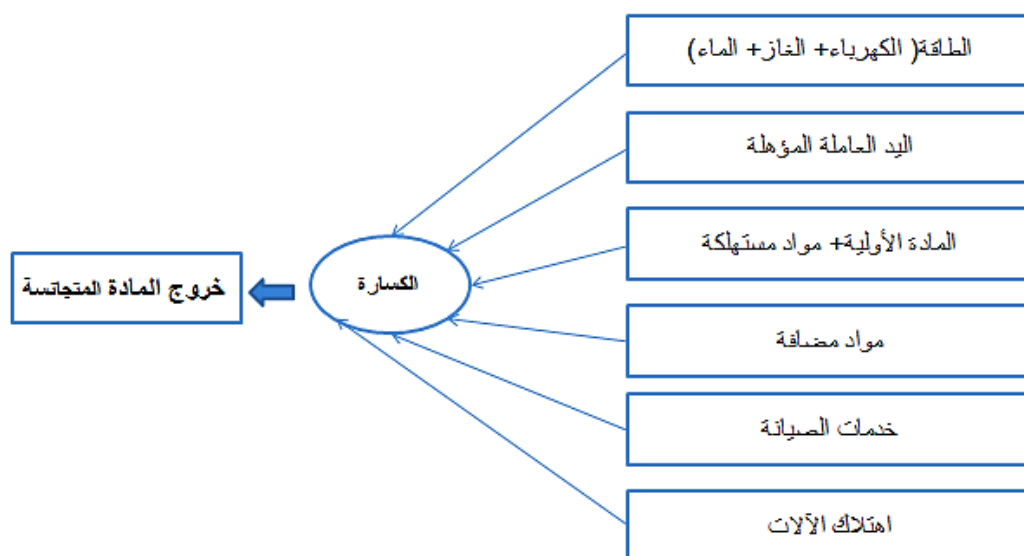
الشكل رقم (02): عملية استخراج المادة الأولية من المنجم



المصدر: تم اعداده بناءا على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ الكسارة "le concasseur": وآلة ضخمة لها قدرة كافية على تكسير كمية كبيرة من المواد الأولية لتتحول إلى رمل ينقل إلى محطة التجانس بواسطة البساط المتحرك أين تتم عملية التخزين، ومن ثم يعاد نقله بواسطة مجرفة آلية إلى المركز الموالي. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03) كيفية تشكيل المادة المتجانسة

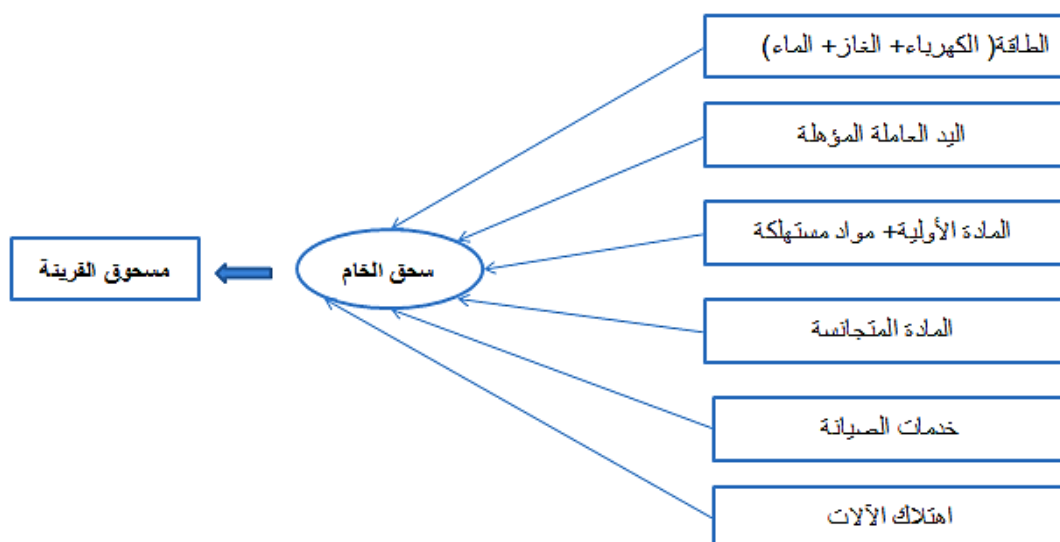


المصدر: تم إعداداه بناءا على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

✓ **طحن الخام "le broyeur cru":** وفي هذه المرحلة تتواجد كسارة أحادية المحرك وآلة سحق بغرفة واحدة لها فتحة إخراج، وبها مجموعة تتحكم في عملية التدخل إلى المركز بمحرك قدره 3600 كيلو واط في هذه المرحلة تنتج مادة الفريشة "la farine»: في شكل مسحوق والتي تنتقل بدورها إلى الفرن، والشكل التالي يوضح ذلك:

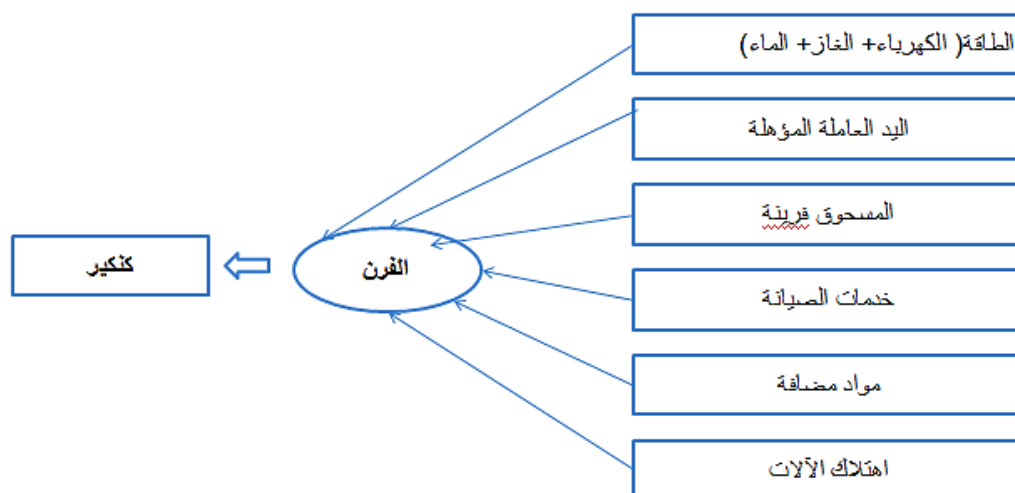
الشكل رقم (04) كيفية طحن المسحوق



المصدر: يم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ **الفرن "le caisson":** تتم في هذه المرحلة عملية التسخين الأولى بحيث يتكون من خطيين متوازيين ذو أربع طوابق دورانية ثم يليه الفرن الدوار يصل إلى درجة قصوى تبلغ 16000 درجة له قدرة إخراج تقدر ب 3000 طن يوميا يصل طوله إلى 90 متر وقطره 5.70، ثم يليه مبرد الكلكير الذي يعمل على تبريد. تتواجد به مضخة تقوم بنزع الغبار بواسطة مصفاة الحصى، وبعدها يخزن الكلنكير، والشكل التالي يوضح ذلك:

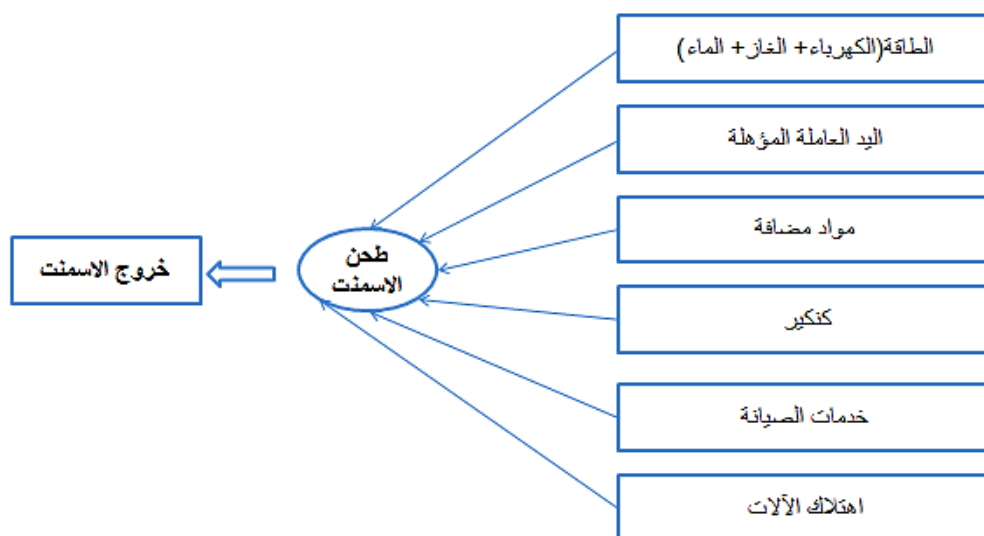
الشكل رقم: (05) كيفية طحن الكلنكير



المصدر: من اعداد الطالب بناءا على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

✓ **طحن الاسمنت "broyeur clinker"**: يتم في هذه المرحلة عملية الإنتاج المنتج النهائي وهو الاسمنت، وهو عبارة عن خطيين متوازيين لسحق المنتج في حلقة مفرغة تبلغ 90 طن/الساعة، به آلة سحق ذات كريات الغرفة قطرها 04 متر وطولها 14 متر، حيث يتم التحكم فيها عن طريق مجموعة التدخل المركزي بواسطة محرك قدره 3400 كيلو واط، وكل رواق مزود بخط كهربائي كما تضاف إليه مادة البوزلان والجبس. والشكل التالي يوضح ذلك:

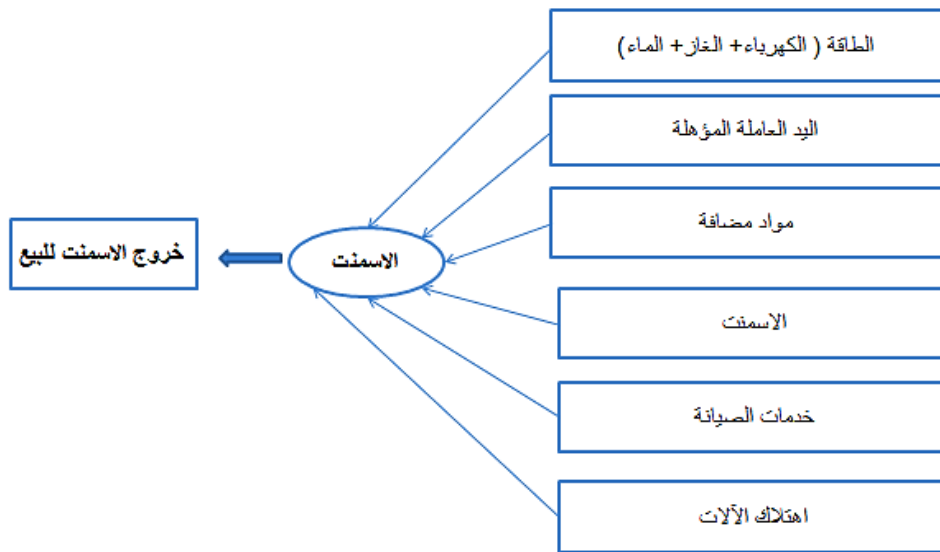
الشكل رقم: (06) كيفية طحن الاسمنت



المصدر: تم إعداده بناءا على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

✓ التوزيع "l'expédition": توجد به حوالي 6 حاويات للإسمنت تسع إلى ما يقدر ب 10000 طن للوحدة وأربع آلات دوارة لتعمير الأكياس قدرتها القصوى 2200 كيس/ساعة أي ما يعادل 1100 طن/ساعة، ومركز شحن يتكون من 40 مخازن للأكياس المشحونة عن طريق البر، مخرجين للإسمنت دون تغليب ومخرجين للسكة الحديدية للأكياس دون تغليب والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم: (07) التوزيع



المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

2-كيفية جمع المعطيات لغرض الحساب والتحليل: تكون وفق ما يلي:

2-1مصدر الأعباء: تقوم مصلحة المحاسبة بجمع أهم المصادر والمعلومات والتي تتمون من ثلاثة مصادر وهي:

✓ قسم تسيير المخزون: تقوم هذا القسم بمنح معلومات تتعلق بحساب 61 المواد واللوازم المستهلكة باعتباره العنصر المسؤول عن كافة المدخلات والمخرجات.

✓ قسم المحاسبة العامة: تكمن وظيفة المحاسبة العامة بمنح تقارير تخص كل من الحسابات 62-63-64-66.

✓ قسم الاستثمارات: يختص هذا القسم بمنح التقرير الخاص بحساب 68 الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

2-2- توزيع الأعباء على المراكز: يتم من خلال عملية توزيع الأعباء على الأقسام المساعدة والرئيسية ويكون هذا التوزيع كما يلي:

ح/60 المشتريات المستهلكة: يتم توزيع أعباء هذا الحساب على الأقسام المساعدة والرئيسية، بحيث تستند في ذلك على الوثائق الخاصة بكل عملية، يستعين قسم المحاسبة التحليلية بتحميلها لكل مركز تكلفة، بالاعتماد على المعطيات المقدمة من برنامج COSWIN وهي الاستهلاكات حسب مركز التكلفة.

ح/61 الخدمات الخارجية و**ح/62** الخدمات الخارجية الأخرى: هنا عملية التوزيع تعتمد على الوثائق المحاسبية العامة والتي تضم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يوزع عل أساسها كل عبئ إلى القسم المعني لذلك.

ح/63 مصاريف المستخدمين: يتم عملية التوزيع حسب عدد العمال في كل قسم خلال فترة معينة.

ح/64 الضرائب والرسوم وما يماثلها: توزع من خلال الوثائق المحاسبية التي تحدد تكلفة كل قسم.

ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى: هي أيضا توزع حسب متطلبات كل قسم.

ح/66 الأعباء المالية: توزع حسب متطلبات كل قسم.

ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: توزع حسب اهتلاك معدات وآلات كل قسم.

2-3 جدول توزيع الأعباء: تأتي بعد مرحلة جمع الأعباء وتحديد كيفية توزيعها التي تقوم بها مصلحة المحاسبة التحليلية اعتمادا على برامج الإعلام الآلي بإعداد جداول التوزيع لكل الأعباء والذي ينقسم إلى ثلاثة أجزاء:

✓ **الجزء الأول:** يتم في هذا الجزء التوزيع الأولي للأعباء من **ح/61** إلى **ح/68** على جميع الأقسام

✓ **الجزء الثاني:** يظهر في هذا الجزء التوزيع الثانوي لجموع الأعباء الناتجة عن المرحلة المدروسة وهو مبرمج من خلال الإعلام الآلي (توزيع فردي للقيم).

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

✓ الجزء الثالث: توضح في هذا الجزء وحدة العمل وعدد الوحدات، إضافة إلى مجموع أعباء كل مركز، لتستخلص في النهاية تكلفة وحدة العمل حسب العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة = مجموع أعباء كل قسم / عدد وحدات العمل

ثانيا- حساب التكاليف وسعر التكلفة في مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان: سنقوم في ما يلي بإبراز وتوضيح المراحل التي تتبعها المؤسسة في عملية تحديد سعر التكلفة، وقبل الشروع في ذلك نجد أن الكثير من الأعباء التي تخص عنصر معين بحدائته فيتم تخصيصها له ومن أمثلة ذلك نجد أن المواد المقاومة للحرارة المخصصة لقسم الفرن والتي تقوم المؤسسة بعملية استيرادها من الخارج، كما أن المؤسسة تكلفة الشراء لمختلف المواد المضافة وقطع الغيار، وذلك كون المادة الأساسية تستخرج من المقلع ولا تشتري إلا بعض المواد هي: التوف، الجبس، برادة الحديد الليتي، المادة المقاومة لحرارة الفرن، إضافة إلى بعض المواد واللوازم الأخرى، كما أن تحديد الاستهلاكات وتسجيلها يتم عن طريق برنامج إعلام الآلي برنامج يسمى COSWIN، ويتم تقييم الكميات على أساس التكلفة الوسطية المرجحة، عن طريق برنامج الإعلام الآلي لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وصولاً إلى النتيجة التحليلية.

1-تحديد الأعباء: تتمثل الأعباء في المجموعة السادسة وذلك حسب ترتيب النظام المحاسبي والمالي انطلاقاً من ح/60 المشتريات المستهلكة إلى ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، علماً أن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار ح/69 الضرائب المؤجلة، وخسائر القيمة التي يتم حسابها. كما لا تحدد الأعباء الإضافية والأعباء الغير معتبرة، وفيما يلي أعباء 2018 والتي سنحاول من خلالها التوصل إلى حساب وإتباع طريقة التوصل إلى سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وتتم عملية حسابها وفق برنامج الإعلام الوالي الذي حاولنا تحليله وفق العمليات الحسابية المتبعة من قبل المؤسسة:

- ترتيب الأعباء دون تحديد الأعباء المحملة وغير محملة والإضافية أي أعباء المحاسبة التحليلية؛
- حساب تكلفة شراء المواد المضافة، دون الأخذ بعين الاعتبار للأعباء المباشرة والغير مباشرة؛

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

- توزيع الأعباء على مراكز التكلفة أي توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية الثانوية وفق مفاتيح توزيع؛
 - حساب تكلفة الإنتاج حيث نحصل في كل مرحلة على منتج غير تام وكل منتج يستخدم في إنتاج المنتج الذي يليه؛
 - تبدأ العملية بحساب تكلفة إنتاج الكلس والارجيل ثم تكلفة إنتاج المادة المتجانسة وتكلفة إنتاج الفريضة ثم تكلفة إنتاج الكنكير " الاسمنت"؛
 - حساب سعر تكلفة المنجيين؛
 - حساب النتيجة التحليلية؛
- 2-توزيع الأعباء:** سنحاول التطرق إلى كيفية توزيع الأعباء في المؤسسة والتي تأخذ حسابات الصنف 6 "الأعباء" لسنة 2018 كما يلي:

ح/601 المواد الأولية المستهلكة: أولا تحسب تكلفة الشراء ثم تحسب وتحدد الاستهلاكات.

2-1 حساب تكلفة شراء المواد المضافة: علما أن هذه المواد تحمل مباشرة لتكلفة الكنكير أثناء مرحلة طحن الكنكير وقبل تحديد الكميات المستهلكة وتكلفتها يقوم قسم المحاسبة التحليلية بحساب تكلفة الشراء للمواد المضافة علما أن المعلومات الخاصة بتكلفة الشراء تقدم من طرف قسم المشتريات عن طريق برنامج **coswin**.

2-1-1 تكلفة شراء الأرجيل: تتحسب كما يلي:

تكلفة الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء الغير مباشرة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

الجدول (09) تكاليف شراء المواد المضافة

البيان			الأرجيل
المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	
—	—	—	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء
—	—	—	تكلفة الشراء
1559213	381.31	4089	مخزون أول مدة
1559213	381.31	4089	الإجمالي
	381.31		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

علما أن:

التكلفة الوسطية المرجحة = (تكلفة الشراء + تكلفة المخزون الأولي) / (كمية الشراء + كمية المخزون الأولي)

2-1-2 تكلفة شراء كلنكير: تحسب كما يلي:

الجدول (10) تكاليف شراء الكلنكير

البيان			الكلنكير
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
—	—	—	ثمن الشراء
—	—	—	مصاريف الشراء
—	—	—	تكلفة الشراء
9478441	364.28	26019	مخزون أول مدة
9478441	364.28	26019	إجمالي
	394.28		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

2-1-3 تكلفة شراء الفريضة:

الجدول (11) تكاليف شراء الفريضة

البيان	الفريضة		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	—	—	—
مصاريف الشراء	—	—	—
تكلفة الشراء	—	—	—
مخزون أول مدة	5475	2655.04	12146819
الإجمالي	5475	2655.04	12146819
التكلفة الوسطية المرجحة		2655.04	

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

ملاحظة: كل العمليات الخاصة بالشراء تحدد من قبل برنامج الإعلام الآلي الخاصة بها في الصنف 6 الأعباء.

2-2- استهلاك المواد المضافة في العملية الإنتاجية: يحدد عن طريق برنامج الإعلام الآلي على أساس الوثائق المرسلة، وتقيم الاستهلاكات الوسطية بالتكلفة الوسطية المرجحة، حيث يتم حسابها بالعلاقة التالية:

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

الجدول (12) إستهلاك المواد المضافة

الاستهلاكات= مخزون أول مدة+ المشتريات الشهرية -المخزون نهاية الشهر				
الحساب	المادة	الكمية المستهلكة	التكلف الوسطية المرجحة	القيمة بالدينار الجزائري
601260		—	—	850566.61
602		4884	364.28	1779143.52
607110	الكهرباء	—	—	52055.49
607130	الغاز	—	—	154322.59
607150	الماء	—	—	5797.66
6021	المواد المستهلكة	—	—	112763.20
6022	اللوازم	—	—	46632.94
الإجمالي				3001282

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

والجدول التالي يوضح أعباء الفترة:

3-التوزيع الأولي للأعباء: حيث تحمل الأعباء

الجدول (13) التوزيع الأولي للأعباء

الحساب	اسم الحساب	المبالغ (دينار جزائري)
60	المشتريات المستهلكة	335276877
61	الخدمات الخارجية	17284804
62	الخدمات الخارجية الأخرى	494152
63	أجور المستخدمين	7450086
64	الضرائب والرسوم وما شابهها	55614249
65	أعباء عملياتية أخرى	00
66	أعباء مالية	00

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

بعد تحديد الحسابات تقوم المصلحة التحليلية بتحديد مركز تكلفة كل حساب حسب الوثيقة المقدمة من طرف المؤسسة بواسطة برنامج الإعلام الآلي **coswin**

3-2 التوزيع الأولي للأعباء: حيث تحمل الأعباء عن طريق جدول مقسم إلى أقسام أساسية وأقسام ثانوية وفق المفاتيح التالية:

ح/60 المشتريات المستهلكة: ويتم التوزيع على أساس الفواتير الصادرة التي تحدد مركز الأسعار، باستثناء الكهرباء والغاز والمياه، حيث تذهب النسبة الأكبر منها إلى المخبز والمواد الأولية، والتي يتم توزيعها بشكل عشوائي بين الأقسام. قسم المواد ونظام التوزيع لمطحنة الكلنكر وكما قلنا طريقة طحن الكلنكر يتم احتساب المواد الإضافية ويتم تسليم باقي المنتجات ودفعها حسب الفواتير التي تحدد التكاليف المتوسطة. .

ح/607 المشتريات من المواد الغير مخزنة "استهلاك الكهرباء والماء والغاز": يوزع من طرف قسم المحاسبة التحليلية وفق النسب تقديرية لكل قسم من الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية.

ح/61 الخدمات الخارجية وح/62 الخدمات الخارجية الأخرى: يتم تحويلها إلى الأقسام حسب الفواتير المقدمة وما هو مسجل من استهلاكات حسب برنامج **coswin** المقدم من طرف قسم تسيير المخزون.

ح/63 المستخدمين: توزع حسب أجور العمال في كل قسم.

ح/64 الضرائب والرسوم: يتم تحويل الرسم على النشاط وتحمل الرسوم لقسم الإدارة وكل من استخراج الكلس واستخراج وقسم التوزيع العمال في كل قسم.

ح/65 الأعباء العملياتية وح/67 وح/69 : لا تأخذ بعين الاعتبار.

4-2 جدول توزيع الأعباء "توزيع الأولي والتوزيع الثانوي": يتم التوزيع وفق الجدول المقدم أدناه.

الجدول(13) التوزيع الأولي للأعباء

مفاتيح التوزيع	الأقسام الأساسية	الأقسام الثانوية
أجور المستخدمين	كل الأقسام	الإدارة
استهلاك الطاقة والماء	كل الأقسام	التموين
الكمية المباعة	قسم التوزيع بالأكياس ودون أكياس	الوظيفة التجارية
الكميات المنتجة	قسم الفرن، قسم طحن الكلينكير	الإنتاج
الكمية المستخرجة	قسم استخراج الكلس، المكسرة	المواد الأولية
ساعات العمل	المكسرة، الفرن، طحن الكلينكير	الصيانة

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية.

علما أن برنامج الإعلام الآلي يقوم بالتوزيع الثانوي وفق مفاتيح التوزيع الموضحة أعلاه

2-5 جدول التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي لمؤسسة الاسمنت سور الغزلان:

يتم التوزيع الأولي والثانوي عن طريق برنامج الإعلام الآلي وحاولنا من خلال المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية و توضيح الأقسام الثانوية والرئيسية في الجدول التالي:

الجدول(14) التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي لمؤسسة الاسمنت سور الغزلان

أقسام رئيسية	أقسام مساعدة	
526095162	السحق والمسحوق	الإدارة 557640365
55009868	إضافة المسحوق	Dest 40817044
252500996	طحن الخام	المشتريات 113637075
645118042	Cuisson	تجارية 130278674
427454014	طحن الاسمنت	إنتاج 371776028
29773639	الشحن بالجملة	مواد أولية 69888083
395700016	حقيبة الشحن	الصيانة 351866912
2295651737		المجموع الأولي 1635904181
3931555981		الإجمالي

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

ثانيا-مراحل حساب سعر تكلفة الاسمنت: تحسب تكلفة الإنتاج على أساس أجهزة الإعلام الآلي وسنحاول فيما يلي عملية وآلية حساب وفق ما يلي:

1-حساب تكلفة إنتاج الفريضة:

الجدول(15) حساب تكلفة إنتاج الفريضة

إنتاج الفريضة			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
4851656.70	562.18	8630	المادة المستعملة من الأرجيل
862139396.08	653.08	1320106	المادة المستعملة من الكلس
75369551.41	2325.28	32413	المادة المستعملة من برادة الحديد
149081982.68	1161.04	1283857	الإجمالي

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية.

حيث تكلفة إنتاج الفريضة= مشتريات (الأرجيل+ الكينكير+ برادة الحديد) + أعباء طحن الخام.

$$1490619828.68 = 565755174.97 + 924866817.23$$

سعر تكلفة الفريضة= تكلفة الإنتاج + إنتاج الأصلي / كمية الإنتاج+ الكمية الأصلية

$$5475 + 1283857 / 12146819 + 1490619828.68 =$$

سعر تكلفة الفريضة= 1165.54 دج /طن

1- حساب تكلفة إنتاج الكلينكير:

الجدول (16) تكلفة إنتاج الكلينكير

البيان	إنتاج الكلينكير		
	المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية
المادة المستعملة من الفريشة	1490619828.68	1161.04	1283857
المصاريف الغير مباشرة	2359146355.61	2917.58	867466
تكلفة الإنتاج	2448902325.61	2917.06	839508

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

تكلفة إنتاج الكلانكار = مشتريات الفريشة + الأعباء الإضافية

$$954688402.64 + 1494213922.97 =$$

$$2448902325.61 =$$

حساب سعر تكلفة الكلانكار = تكلفة الإنتاج + التكلفة الأصلية / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$38713 + 867466 / 99175787 + 2448902325.61 =$$

سعر تكلفة إنتاج الكلانكار = 2901.41 دج / طن

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

1- حساب تكلفة إنتاج الاسمنت:

الجدول (17) تكلفة إنتاج الاسمنت

إنتاج الاسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
2448902328.61	2917.06	839508	المادة المستعملة من الكنكير
43879535.25	757.85	57900	المادة المستعملة من المسحوق
164912020.82	2917.36	75050	المادة المستعملة من القصب
132615932.89	961.87	137872	المادة المستعملة من القصب الثاني
357553802.52	3192.36	1120026	المادة المستعملة من cpj

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات من قسم المحاسبة التحليلية

$$\begin{aligned}
 &\text{تكلفة إنتاج الاسمنت} = \text{مشتريات كلانكار} + \text{مشتريات المسحوق} + \text{أعباء طحن الاسمنت} \\
 &= 7572986990.11 + 301361651.14 + 2516873461.27 = 3575533802.52 \\
 &\text{سعر تكلفة إنتاج الاسمنت} = \text{تكلفة إنتاج الاسمنت} + \text{التكلفة الأصلية} / \text{كمية الإنتاج} + \text{الكمية الأصلية} \\
 &= 24661 + 1120026 / 76180338 + 3575530344.61 =
 \end{aligned}$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت = 3190.14 دج/ طن

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

ثالثا- حساب تكلفة النتيجة التحليلية للمنتج النهائي الاسمنت (vrac):

الجدول (18) حساب تكلفة النتيجة التحليلية للمنتج النهائي الاسمنت (vrac)

إنتاج الاسمنت silo			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	
3575530344.61	3912.36	1120026	Cpj silo
1994680499.25	3415.67	583978	Spj vrac
2210350534.42	4175.98	529300	Spj sac

المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة التحليلية

نتيجة المنتج vrac = مشتريات spj vrac + رسوم الشحن

$$131273528.45 + 1863406437.80 =$$

$$1994679966.25 =$$

سعر تكلفة إنتاج اسمنت بالأغلفة = تكلفة الاسمنت + تكلفة الأصلية / كمية الإنتاج + الكمية الأصلية

$$583978 / 1994679966.25$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بالأغلفة = 3415.68 دج / طن

حساب تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة:

تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = مستهلكات cpjvrac + رسوم الشحن

$$521415287.68 + 1688935246.75 =$$

$$2210350534.43 =$$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = تكلفة الإنتاج الاسمنت + التكلفة الأصلية / الكمية المنتجة + الكمية الأصلية

$$529300 / 2210350534.42 =$$

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أغلفة = 4175.99 دج / طن

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية

يتم في هذه المرحلة حساب تكلفة الاسمنت المغلف

أولاً- حساب التكلفة للإسمنت المغلف: الاسمنت المغلف والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (19) حساب التكلفة للإسمنت المغلف

البيان	المنتج النهائي		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
تكلفة الإنتاج المباع	583978	3415.67	1994680499.25
مصاريف غير مباشرة	583978	—	—
التوزيع			
النتيجة التحليلية	583078	3415.67	1994680499.25

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من قسم المحاسبة التحليلية

ثانياً- حساب تكلفة الاسمنت بدون غلاف: والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول (20) حساب تكلفة الاسمنت بدون غلاف

البيان	المنتج النهائي بدون أغلفة		
	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
تكلفة إنتاج المباع	529300	4175.98	2210350534.42
مصاريف غير مباشرة	—	—	—
للتوزيع			
النتيجة التحليلية	529300	4175,98	2210350534,42

المصدر: تم إعداده بناء على معلومات من قسم المحاسبة التحليلية

النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية دون أغلفة + النتيجة التحليلية للاسمنت المغلف

النتيجة التحليلية الإجمالية = 1994680499.25 + 2210350534.42

= 42050301034

خلاصة الفصل:

أظهر البحث الذي أجرته شركة الغزلان للإسمنت بصور أن الإسمنت تعد من أهم الشركات في الجزائر من حيث مبيعات مواد البناء. ويلزم القانون جميع الشركات بتنفيذ ذلك على أساس طريقة الوحدات المتجانسة. ومن أجل الوصول إلى النتيجة النهائية، يمر المنتج النهائي والمنتج الوحيد في المنظمة بمراحل عديدة معقدة، فيقوم قسم الإنتاج بتحديد الكمية المنتجة واستخدام المواد الخام والمعدات بما يتوافق مع كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وضبط الإنتاج عملية قبل البدء واستخدام تقديرات أساسية للكميات قبل بدء التشغيل، كما يتبين من المعلومات المقدمة من الشركة، عدم تجاوز مراقبة الكمية أو تجاوز الأسعار دون التحقق منها.

ومن الواضح أن قسم المحاسبة يتولى الرقابة المباشرة، إلا أنه يعتبر أساساً قوياً لمديري المؤسسة للمساعدة في تحديد المشاكل والأخطاء التي قد يواجهها موظفو الشركة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة بعد تلقي المعلومات من خلال المحاسبة التحليلية والوثائق المساعدة للمجلس في. اتخاذ القرار واتخاذ القرارات المهمة التي من شأنها أن تساعد المجلس على تنفيذ الإصلاحات المهمة.

خاتمة

وبناء على ما سبق من تحليل وبيانات ومقارنة في مجال التحليل المحاسبي، فإن تطور الاقتصاد الحديث لا يمكن أن يتحقق دون امتلاك المعارف والمهارات الحديثة التي يجب على الشركات استخدامها لتطويرها. ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها لأنها تجمع بين أساليب التحكم في التكاليف وتحقيق العقلانية وعدم وجود هذه الأداة الإدارية. وكان هذا ولا يزال أحد الأسباب والمشاكل الرئيسية في مراقبة سير عمل شركاتنا. هو تقييم الأداء وتفسير الانحراف وكشف الأسباب ومن المسؤول واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المحاسبة التحليلية تعمل على مراقبة التكاليف وضبطها مع محاولة تقليلها قدر الإمكان وتوفير المعلومات الدقيقة والكافية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات والسيطرة على إدارة المنظمة.

ومن خلال القسمين المقدمين والقسم المطبق في صناعة الأسمنت تم اتباع نظام مستقر يستخدم النظام المحاسبي للحصول على نتائج دقيقة وهذا هو استخدام أسلوب التكلفة الفعلية في حساب السعر لضمان تحقيق الوقت. والحصول على النتائج المقدرة.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

✓ المحاسبة التحليلية تتعامل مع كل ما يتعلق بظهور السعر بدءاً من حسابه إلى تحليله ودراسة الطرق والتغييرات للتأكد من أن أهداف الشركة وغاياتها المستقبلية مربحة وتنافسية.

✓ المحاسبة التحليلية نظام يجب أن يعتمد على نظام متعلق بأنشطة المنظمة وهيكلها وحجمها.

✓ مراقبة الإدارة كنشاط يهدف إلى التأكد من فعالية وكفاءة المنظمة في تحقيق أهدافها الأساسية.

✓ تتضح أهمية المحاسبة التحليلية من جميع طرق الحساب وتحليل التكاليف المعروفة والفوائد التي تقدمها للإدارة ومتخذي القرار؛ لأنها أداة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمختلف الوظائف الأخرى للشركة وتوفير المعلومات والمعلومات اللازمة والتأكد من البيئة الداخلية للشركة مما يسهل اتخاذ القرار والتدقيق المستمر.

اختبار الفرضيات:

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى نتائج اختبار الفرضيات وهي كما يلي:

- ✓ فيما يخص الفرضية الأولى: ويعني أن المحاسبة التحليلية تمكن من تحديد أسعار المنتجات وتعمل على منحها ميزة تنافسية من حيث السعر والجودة.
- ✓ فيما يخص الفرضية الثانية: يتم أخذ نتائج التحميل والنتائج المستندة إلى خط العمود في الاعتبار. ويعتبر من أهم المصادر في التحليل المحاسبي لأنه المصدر الذي يوفر المعلومات اللازمة لكل ما يتعلق بتكلفة المنتج مما يساعد المدير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة وحلها باتخاذ القرارات اللازمة.
- ✓ أما الفرضية الأخيرة: لقد ثبت أن الغرض الأساسي من المحاسبة التحليلية للأعمال هو اكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤولية، ومقارنة النتائج بالنتائج والتنبؤات الفعلية، وهذا يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس الموثوقية واتخاذ القرارات اللازمة.

الاقتراحات:

- على ضوء النتائج والملاحظات المتوصل إليها، خرجنا بجملة من الاقتراحات على نحو يهتم بالمحاسبة التحليلية ويثمن دورها في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال ضرورة الإلمام بالاقتراحات التالية:
- ✓ العمل على مواكبة التطورات الحاصلة، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقييم الأداء ومراقبة التسيير وتحسينهم بأهميتها في اتخاذ القرار في المؤسسة.
 - ✓ منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد، وفتح مجال لتجسيد معارفهم والعمل على تطويرها، لإعطاء روح المنافسة ونفس التحفيز وإشراكهم في اتخاذ القرار في المؤسسة؛
 - ✓ ضرورة إنشاء مصلحة أو فرع محاسبة تحليلية لتوضيح الاعباء والنواتج بشكل أوضح وأكثر دقة؛

✓ يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب الاعباء والنواتج والتي تسمح بتوفير معلومة جديدة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

لا تقدم هذه الدراسة منظوراً قاطعاً حول المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات والرقابة الإدارية لأنه يمكن دراستها في مجالات عديدة في سياق المتغيرات والمستقبل المختلفة، خاصة وأن النتائج التي تم الحصول عليها لا تزال مبنية على المستقبل ولذلك قد تطرأ على السطح نقاط نعتقد أنها بحاجة إلى الاهتمام. ونعتقد أن هذه الدراسة ستكون بمثابة بوابة للكشف عن قضايا محددة. ولذلك نقول إن هذا المقال مجرد حل ونقطة انطلاق لمن يريد البحث في هذا الموضوع، لأن المهتمين بهذا القسم يمكنهم التعرف على:

استخدام الأقسام المتجانسة لتسهيل عملية مراقبة التسيير ومعرفة الانحرافات في المؤسسة؛
فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها.



قائمة المراجع

المصادر والمراجع:

المراجع بالعربية:

الكتب:

- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الادارية، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- محمد سعيد اوكيل تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون نشر السنة.
- يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق دار حامد للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2006.

المذكرات والأطروحات:

- محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونماذج مقترحة للقياس أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية المالية المصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن، 2009.
- صبحي ابو شناق، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2008.
- د.رحمون هلال المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.
- أحمد طوايبيبة، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة ماجيستر تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر، 2003.

- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية) بسكرة، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012_2013.
- سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

المستندات والوثائق:

- وثائق من شركة الإسمنت بسور الغزلان.

المراجع بالفرنسية:

- Michel Gervais : Contrôle De Gestion Et Planification D'entreprise, 8^o Édition, Economica 1989, Paris.
- Source : lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001.