

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة ألكي محمد أولحاج \_ البورة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: المالية والمحاسبة

الموضوع:

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار  
ومراقبة التسيير في مؤسسة ALFON وهران

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة  
تخصص : محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:  
سيواني عبد الوهاب

من إعداد الطالبة:  
سامية معقاسي

لجنة المناقشة

الأستاذ: بلحنيش عبد الرحمان.....رئيسا  
الأستاذ: سيواني عبد الوهاب.....مشرفا  
الدكتور: شلالى عبد القادر.....مناقشا

السنة الجامعية 2014/2015

## كلمة شكر

ربنا لك كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك و مجدك على ما أنعمت علينا من

نعم لا تحصى... منها توفيقك ايانا لانجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بالشكر الى استاذي المشرف: سيواني عبد الوهاب

لاشرافه على المذكرة

كما اتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدني و قدم لي يد العون لانجاز هذه المذكرة

نخص بالذكر الاستاذ: يحياوي أحمد و الاستاذة: صبايحي نوال.

## قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
19	مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية	01
24	مخطط مراحل حساب التكاليف - حالة مؤسسة تجارية-	02
24	مخطط مراحل حساب التكاليف - حالة مؤسسة صناعية-	03
25	الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد	04
27	مكونات سعر التكلفة بالنسبة لمؤسسة تجارية	05
27	مكونات سعر التكلفة بالنسبة لمؤسسة صناعية	06
28	مخطط لطبيعة الوظيفة داخل منشأ	07
30	منحنى التكاليف الثابتة	08
31	منحنى التكاليف المتغيرة	09
32	منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه المتغيرة)	10
34	مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف وسعر التكلفة	11
41	مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	12
52	مخطط مسار مراقبة التسيير	13
60	مراحل عملية اتخاذ القرار	14
83	توزيع الأعباء على مختلف مراكز التحليل	15
98	الفروقات وتحليلها	16
121	هيكل تنظيم الشركة	17
122	تنظيم مديرية الاستغلال	18
124	البيان العام للتصنيع	19
138	بيان نظام تحديد التكاليف	20

## قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
17	جدول حسابات النتائج	01
18	توزيع عناصر جدول حسابات النتائج	02
20	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	03
21	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	04
30	التكاليف الثابتة	05
31	التكاليف المتغيرة	06
35	طريقة حساب تكلفة الشراء	07
37	تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال	08
38	تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات	09
38	تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخ1	10
43	طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة	11
68	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة	12
92	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	13
96	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	14
118	زبائن ALFON	15
118	المستخدمين في 2014	16
119	المستخدمين المسجلين في 2005/2004	17
120	الانتاج الفيزيائي بالطن	18
120	توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط	19
121	توزيع الاعمال حسب قطاع النشاط (%)	20
132	تكاليف اليد العاملة المباشرة	21
135	توزيع الاعباء غير المباشرة	22
139	ثمن شراء المادة الاولية	23

I	كلمة شكر.....
II	الاهداء.....
III	قائمة الاشكال.....
IV	قائمة الجداول.....
V	الفهرس.....
أ	مقدمة عامة.....
<b>الفصل الاول: مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة التحليلية</b>	
2	تمهيد الفصل الاول: .....
3	المبحث الاول: مفاهيم حول المؤسسة.....
3	المطلب الاول: تعريف المؤسسة واشكالها.....
4	المطلب الثاني: وظائف المؤسسة واهدافها.....
8	المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة.....
11	المبحث الثاني: موضوع المحاسبة التحليلية.....
11	المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي.....
14	المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة التحليلية.....
20	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية والمحاسبات الأخرى.....
22	المطلب الرابع: النظام العام للمحاسبة التحليلية.....
26	المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة.....
26	المطلب الاول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة وتصنيف التكاليف.....

33	المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف.....
40	المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.....
42	المطلب الرابع: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة.....
45	خلاصة الفصل الاول.....
<b>الفصل الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بعملية مراقبة التسيير و اتخاذ القرار</b>	
47	تمهيد الفصل الثاني: .....
48	المبحث الاول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف.....
48	المطلب الاول: ماهية مراقبة التسيير .....
50	المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير وانواع الرقابة .....
51	المطلب الثالث: مسار وأدوات مراقبة التسيير .....
58	المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار .....
58	المطلب الاول: مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها، تصنيفها.....
62	المطلب الثاني: ظروف وأساليب اتخاذ القرار.....
63	المطلب الثالث: طبيعة عملية اتخاذ القرار .....
65	المبحث الثالث: ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار .....
65	المطلب الاول: طريقة التكاليف الحقيقية .....
67	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
70	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة .....
73	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية .....
76	خاتمة الفصل الثاني .....

الفصل الثالث: تقنيات حساب وتحليل التكاليف

78	تمهيد الفصل الثالث: .....
79	المبحث الاول: طريقة التكاليف الكلية.....
79	المطلب الاول: اهداف الطريقة ومضمونها الاقتصادي.....
81	المطلب الثاني: الأسس التنظيمية والتقنية للطريقة لطريقة التكاليف الكلية.....
83	المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بحساب تكاليف الإنتاج.....
89	المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية .....
89	المطلب الاول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .....
91	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة .....
95	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة.....
97	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية.....
103	المبحث الثالث: الأنظمة الجديدة لحساب التكاليف .....
103	المطلب الاول: مفهوم الأنشطة ومسبباتها.....
106	المطلب الثاني: أنظمة محاسبة الأنشطة (او أنظمة ABC) .....
109	المطلب الثالث: تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة.....
113	خاتمة الفصل الثالث .....

الفصل الرابع: دراسة حالة

116	المبحث الاول: تقديم المؤسسة.....
116	المطلب الاول: بطاقة تعريف و نبذة تاريخية.....
120	المطلب الثاني: الانتاج و رقم الاعمال.....
121	المطلب الثالث: تنظيم الاعمال.....
125	المطلب الرابع: ALFON و تسيير النوعية.....
126	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية (ALFON).....
126	المطلب الاول: نظام المعلومات.....
127	المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية.....
129	المطلب الثالث: مخطط المحاسبة التحليلية.....
132	المبحث الثالث: حساب تكلفة الانتاج.....
132	المطلب الاول: الخصوصيات التقنية لمنتوج شمعدان LILIA.....
135	المطلب الثاني: تحديد تكلفة الانتاج لشمعدان LILIA.....
150	المطلب الثالث: حساب التكلفة الانتاجية و النتيجة التحليلية لشمعدان LILIA.....

خاتمة عامة

قائمة المراجع



## المقدمة العامة:

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

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

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

ومما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في فعالية مراقبة التسيير وكفاءة اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

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

- ما هي المحاسبة التحليلية وما هي أهدافها؟

- كيف يمكن حساب التكاليف وسعر التكلفة؟

للإجابة على التساؤلات السابقة نضع مجموعة من الفرضيات:

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

- تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية في التحكم في التكاليف.

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

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من أهمية بالغة؛
- تخلي بعض المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية؛
- لان تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة؛
- السبب الرئيسي هو عدم استغلالها أحسن استغلال في المؤسسات.

#### أهداف البحث:

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

#### المنهج المستخدم:

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

#### تقسيم البحث وتبويبه:

-الفصل الأول: تناولنا فيه الحديث عن المؤسسة والمحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة وختمناه باستخراج النتيجة التحليلية؛

-الفصل الثاني: تحدثنا فيه عن موضوع مراقبة التسيير واتخاذ القرار وعن مدى اعتبار المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير؛

-الفصل الثالث: خصصناه للتعلمق في تقنيات حساب وتحليل التكاليف في الأنظمة الكلاسيكية منها طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية (طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المعيارية) وكذلك طريقة ABC بالنسبة للأنظمة الجديدة.

الفصل الرابع: تطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية لمؤسسة ALFON -وهران- وكيفية تطبيقها للمحاسبة التحليلية.

## الدراسات السابقة:

-بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتيه في تقليص التكاليف، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

اهتمت هذه الدراسة بطريقتين لحساب التكاليف فقط دون غيرها من الطرق وهما طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع ان طرق التكاليف الجزئية لها أهمية بالغة في تحسين التسيير واتخاذ القرار؛

-FAYEZ AL TABBA،A.:L'évolution de l' organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de doctorat، université de rennes I.

اهتم الباحث في هذه الدراسة على اخذ طريقة التكاليف المعيارية كأساس لحساب التكاليف المستقبلية مع دراسة إمكانية تأقلمها مع التغيرات التي يعرفها نظام الإنتاج بصفة عامة دون دراسة الطرق الأخرى لحساب التكاليف.

-رسالة لطالب موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، سنة 2000، تطرق من خلالها إلى الجانب التاريخي للمحاسبة التحليلية وتقديم تعريف لها، ثم انتقل إلى إبراز المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي أين حاول الربط بين هذا النظام وعملية اتخاذ القرار ومراقبة التسيير بالمؤسسة.

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

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

## تمهيد

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح ( النمو و التوسع ) و ذلك لا يتحقق إلا بوجود نظام تسيير فعال داخل المؤسسة. و المحاسبة التحليلية باعتبارها أداة للتسيير و اتخاذ القرار تعتبر وسيلة ناجعة للإدارة الحديثة لترتيب و تنظيم المعلومات المحاسبية و الاقتصادية للمؤسسة.

لم يكن ظهور هذه التقنية صدفة و إنما كان بسبب كبر حجم المؤسسات و تطورها و صعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب الأمر الرئيسي الذي أدى إلى بروزها حيث زادت التكاليف و تنوعت و تداخلت نشاطات المؤسسة مع توسعها مما أدى إلى ظهور و استخدام المحاسبة التحليلية و الاستعانة بها لتسيير المؤسسة و تحديد التكاليف و حسابها.

سنتناول في هذا الفصل تقديم المؤسسة و أنواعها بالإضافة إلى موضوع المحاسبة التحليلية و أساسيتها و أيضا التكاليف و سعر التكلفة.

## المبحث الأول: مفاهيم حول المؤسسة

ستعرض في هذا المبحث إلى موضوع المؤسسة من حيث المفهوم، الأشكال، الوظائف و الأهداف في هذا الأخير نذكر أنواع المؤسسات.

### المطلب الأول: تعريف المؤسسة و أشكالها

سنترك في هذا المطلب الى تعريف المؤسسة و اشكالها.

**أولاً: تعريف المؤسسة:** هناك عدة تعاريف للمؤسسة الاقتصادية نذكر منها:

**تعريف(1):** هي الوحدة الإنتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها المزودين بالموجودات المادية ( الأصول المادية ) و بالموجودات المالية ( الأصول المالية ).<sup>1</sup>

المؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني و تعمل على انجاز المهمة المخصصة لها.

**تعريف(2):** المؤسسة هي جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا ضمن إطار قانوني محدد لأداء عملية الإنتاج لغرض التسويق و هدف تحقيق الأرباح و هي منظمة و مجهزة بكيفية توزع فيها المهام و المسؤوليات و يمكن أن نعرف أو نقول بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية اللازمة لأداء غرض اقتصادي هو الإنتاج.<sup>2</sup>

**تعريف(3):** يمكن تعريف المؤسسة على أنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج و تبادل سلع و خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين و هذا في إطار قانوني و مالي و اجتماعي معين ضمن شروط اقتصادية و تختلف زمنيا و مكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة و حجم و نوع النشاط الذي تقوم به.<sup>3</sup>

**تعريف(4):** المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة ثم من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر التكلفة في الكمية المباعة منها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>: صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص60

<sup>2</sup>: عرباجي إسماعيل، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ص13.

<sup>3</sup>: ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص14.

<sup>4</sup>: عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، جامعة الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص24.

ثانيا: أشكال المؤسسة

المؤسسة ذات الشكل الاقتصادي: ضمنها يتم جمع عناصر الإنتاج (العمل مع وسائل الإنتاج) بغية الحصول على سلع (أو خدمات) تخصص للاستهلاك من طرف المواطنين، كما ينبغي استخدام عناصر الإنتاج بشكل عقلاني أو أن يوظف الناتج الفائض على نحو ملائم داخل المجتمع.

1. المؤسسة ذات الشكل التقني: تتكون من مجموعة من الوسائل التقنية المادية، من تجهيزات و أدوات بهدف استعمال الإنتاج و تحقيق منتوجات و خدمات بالجمع و التنسيق بين هذه الوسائل و المواد، و كذا العديد من المعلومات التقنية و غيرها، في إطار تكنولوجي و قانوني محدد.

الجانب التكنولوجي هو موجه إلى كيفية الإنتاج و النشاط ككل و كيفية تنسيق الموارد و حتى مواصفات الإنتاج التقنية.<sup>1</sup>

2. المؤسسة ذات الشكل القانوني: أي أن المؤسسة لها صفة اعتبارية مستقلة و تحمل اسما مستقلا لها مميزاتا المستقلة و نظامها الخاص بها.

إن هذا الكيان القانوني ضروري و هام لتحديد حقوق و واجبات المؤسسة.

3. المؤسسة ذات شكل اجتماعي: لقد اكتسبت المؤسسة الاقتصادية هذه الصفة الاجتماعية لأسباب مختلفة إما بسبب أن من يعمل فيها ليس فردا وحدا و إنما مجموعة واحدة من الأفراد أو يكون إنتاجها مرتبط بمؤسسات أخرى عديدة أو لأنها معدة لمجموعة كبيرة من المواطنين.<sup>2</sup>

المطلب الثاني: وظائف المؤسسة وأهدافها

أولا: وظائف المؤسسة: إن أجل أعمال المؤسسة و نشاطها تكون مدرجة و منظمة في مجموعة الوظائف التي تعبر عن حجم هذه المؤسسة حيث أن العلاقة بين عدد الوظائف و حجم المؤسسة علاقة طردية.

لقد قدم المفكر فايول عدد من الوظائف للمؤسسة الاقتصادية باختلاف أنواعها، و يقسمها إلى ستة وظائف أساسية:<sup>3</sup>

- 1) الوظيفة التقنية: تجمع بين الإنتاج، التصنيع و التحويل؛
- 2) الوظيفة التجارية: تشمل البيع، الشراء و التبادل؛
- 3) الوظيفة المالية: أي البحث عن الاموال و تسييرها؛
- 4) وظيفة الأمن: حماية الممتلكات و الأشخاص؛

<sup>1</sup>: ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة" دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص13.

<sup>2</sup>: صمويل عبود، مرجع سبق ذكره، ص59.

<sup>3</sup>: ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص285.

(5) وظيفة المحاسبة: جرد ميزانية، سعر التكلفة، إحصائيات و غيرها؛

(6) الوظيفة الإدارية: تنبؤ، تنظيم، قيادة، تنسيق و مراقبة.

مع التوسع و التطور الكبير الذي شاهده المؤسسات الاقتصادية، و كذا الأبحاث في مجال الإدارة و تسيير المؤسسة، أو فيما يتعلق بمعالجة جوانبها المختلفة فقد ظهرت عدة اقتراحات فيما يتعلق بالوظائف في المؤسسة، منها ما يجمع بعضا منها في نفس الوظيفة، منها ما يضيف أخرى و ذلك حسب الحاجات التي ازدادت في المؤسسة إلى عدد آخر من الوظائف.

فالوظيفة التقنية التي كانت لدى فايول تجمع عمليات الإنتاج، التصنيع و التحويل اتجهت اليوم إلى جوانب أخرى لا تقل أهمية في المؤسسات و توفر موارد مالية جد مرتفعة اليوم قد تصل إلى نصف من أرباح المؤسسة التي تختار إستراتيجية تطور منتجاتها سواء الصغيرة، المتوسطة أو الكبيرة، بالإضافة إلى ظهور وظيفة تسيير الجودة في المؤسسات التي تمتاز بالمنتجات التنافسية و المرتبطة في نجاحاتها بهذا الجانب.<sup>1</sup>

من ناحية تغيير في تجميع الوظائف، فالوظيفة المالية عادة ما تشمل الوظيفة المحاسبية في نفس الوقت حيث تتجمع فيها أيضا وظيفة فرعية جديدة و هي وظيفة التقدير أو الموازنات التقديرية و كذلك المؤسسة أقل حجما و هو ما يرتبط أيضا بالمراقبة التي تمثل في الواقع جزءا من وظيفة الإدارة، حيث مراقبة الجانب المالي في المؤسسة يدخل عادة ضمن الوظيفة المالية مع مصلحة الميزانيات التقديرية أو أحيانا يخصص له قسما خاص به، ويدعى مراقبة التسيير.

فيما يتعلق بوظيفة الأمن لم تصبح تتخذ قسما أو هيكلًا خاصا بها في المؤسسات، و لا تؤخذ بعين الاعتبار في بعض الحالات، في توفر الاستقرار، نظرا لتدخل تنظيمات النقابات و دور العامل في مراقبة التسيير، و كذا التحسن في التكنولوجيا، مما لا يعيق إلى حد كبير العامل في عمله و لا يمثل وظيفة منفصلة، خاصة مع تدخل المؤسسات المرتبطة بالتأمين والضمان الاجتماعي و غيرها من الهيئات التي تطورت اليوم، و تتحمل جزءا هاما من المشاكل التي قد تنجم عن نقص الأمن في المؤسسة، بمشاركة هذه الأخيرة في الاقطاعات المختلفة، و التي تخضع للقانون عادة، و لهذه فمهمة الأمن و إن هي ضرورية في المؤسسة فهي أصبحت اقل ظهورا لما سبق ذكره لتكاد تختفي في بعض الحالات.

من جانب آخر فباختلاف الأسباب توسيع في معاني الوظائف، خاصة التي تنفرع من وظيفة الإدارة حيث لم تصبح تأخذ نفس المحتوى كما جاءت لدى فايول، مثل دخول مفاهيم التخطيط الاستراتيجي، التسيير الاستراتيجي، التسيير بالأهداف، و ظهور طرق مختلفة لتنظيم هيكل المؤسسة و توزيع المسؤوليات حسب البرامج أو المناطق و غيرها.

<sup>1</sup>: ناصر داداي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص230.

كلها يؤثر على محتوى و كيفية أداء و حجم وظيفة الإدارة من جهة و تفرعاتها الجديدة التي يمكن أن تعطى لها، مثل إدخال الاتصال ضمن وظائف الإدارة و اتخاذ القرار.

**ثانيا: أهداف المؤسسة:** هناك العديد من الأهداف للمؤسسة الاقتصادية سواء العمومية منها أو الخاصة ونستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية:

**1) الأهداف الاقتصادية:** يمكن جمع عدد من الأهداف التي تدخل في هذا النوع كما يلي:

**1-1 تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود، لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى ادني من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، و بالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي، خاصة إذا كانت في طور النمو، أو للحفاظ على مستوى معين من نشاطها، نظرا لان وسائل الإنتاج تتزايد غالبا أسعارها باستمرار، للتطور التكنولوجي، قبل استعمال الربح المحقق لتسديد الديون، توزيع أرباح على الشركاء، أو على الأقل تكوين مئونات لتغطية خسائر أو أعباء غير محتملة أو مفاجئة، لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لصحة المؤسسة اقتصاديا و بقدر التفهم الذي يتحقق بين مالكي المؤسسة والمشتغلين بها على أن الربح ضرورة لتحقيق استمرارها و استمرارهم في العمل و الوجود، بقدر ما يتحقق ذلك.

**2-1 تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق المؤسسة لتتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع منتجاتها إنتاجها المادي المعنوي و تغطية تكاليفها، عند القيام بعملية البيع، فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة به سواء على المستوى المحلي، الوطني، أو الجهوي و الدولي.

**3-1 عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجيتها، بواسطة التخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج و التوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج.

بذلك فان المؤسسة تسعى إلى اجتناب الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية لأصحابها من جهة و للمجتمع من جهة أخرى، إذ في حالة وقوع المؤسسة في الإفلاس الناتج عن سوء استعمال عوامل الإنتاج أو عن سوء تخطيطها فهي تكلف المجتمع عدم تلبية رغباته، حتى إعادة تمويلها من طرف الدولة إذا كانت مؤسسة عمومية، فان المجتمع يتحمل هذه التكلفة.<sup>1</sup>

بالتالي على المؤسسة أن تحقق أرباحا بواسطة الاستعمال الجيد و الرشيد لممتلكاتها، بالإشراف على عمالها بشكل يسمح في نفس الوقت بتلبية رغبات المجتمع المختلفة.

<sup>1</sup>: ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص ص 17، 18 و 230، 231.



(2) الأهداف الاجتماعية: تتمثل الأهداف الاجتماعية فيما يلي:

1-2 ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا، شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي و الحي بالمؤسسة.

2-2 تحسين مستوى معيشة العمال: بسبب التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجب تحسين و عقلنة الاستهلاك، ذلك يكون بتنويع و تحسين الإنتاج، و توفير إمكانيات مالية و مادية أكثر فأكثر للعامل من جهة، و للمؤسسة من جهة أخرى.

2-3 إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادت بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع ذلك بتقديم منتوجات جديدة أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية، سواء لمنتوجات قديمة أو لمنتوجات جديدة غير موجودة من السابق و هذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية قد تكون غير صالحة أحيانا، إلا انه غالبا ما تكون في صالح المؤسسات.

2-4 الدعوة إلى تنظيم و تماسك العمال: تتوفر داخل المؤسسة علاقات مهنية و اجتماعية بين أشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية و انتمائهم الاجتماعية و السياسية، إلا أن دعوتهم إلى التماسك و التفاهم هو الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة و تحقيق أهدافها. نجد عادة في المؤسسة وسائل و أجهزة مختصة تقوم بذلك مجلس العمال بالإضافة إلى العلاقات غير الرسمية بين هؤلاء.

2-5 توفير تأمينات و مرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل و كذلك التقاعد، كما أنها تخصص مساكن سواء الوظيفية منها أو العادية لعمالها، أو المحتاجين منهم ( يظهر هذا أكثر في المؤسسات العمومية )، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل: تعاونيات الاستهلاك و المطاعم.<sup>1</sup>

(3) الأهداف الثقافية و الرياضية: في إطار ما تقدمه المؤسسة للعمال نجد الجانب التكويني و الترفيهي أيضا:

1-3 توفير وسائل ترفيهية و ثقافية: تعمل المؤسسات على اعتماد عمالها على الاستفادة من وسائل الترفيه و الثقافة التي توفرها لهم و لأولادهم من مسرح و مكتبات و رحلات، ذلك من اجل تحسين المستوى الفكري للعامل و كذلك معاملاته مع أفراد المجتمع خارج و داخل المؤسسة، أيضا درجة أدائه لعمله داخل المؤسسة و نتائج هذه الأخيرة.

2-3 تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج و زيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريبا كفيلا بإعطائهم إمكانيات استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها استغلالا عقلانيا كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا. مما

<sup>1</sup>: صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص28،29.

يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها، أو على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، و هو ما يدعى بالرسكلة و كل هذا يؤثر على مردود المؤسسة خاصة و على الدخل الوطني عامة.

3-3 تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إنتاج طريقة في العمل تسمح للعمال بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد مثلا: بعد الغذاء هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العمالية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة و يتخلص من الملل و يؤدي دوره كاملا في الإنتاج.

4) الأهداف التكنولوجية: بالإضافة إلى ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دورا هاما في الميدان التكنولوجي.

1-4 البحث و التنمية: مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا و ترصد هذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح و هذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها و يمثل هذا النوع من البحث نسبا عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة خاصة في السنوات الأخيرة إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة، مما يؤدي إلى التأثير على الإنتاج و رفع المردودية الإنتاجية فيها. منذ خمسينيات هذا القرن اتجهت السياسات في هذه الدول نحو البحث و التنمية حيث " بلغت مصارفه في الولايات المتحدة الأمريكية 1 % من الناتج الإجمالي بعد أن كانت 0,2% قبل ذلك، ثم وصلت إلى 3% سنة 1966م، في هذا البلد تضاعف الناتج الوطني الإجمالي خلال 20 سنة، تضاعف فيه البحث و التنمية بـ 15 مرة. و في هذا الإطار فقد تضاعف عدد الباحثين بشكل قوي ففي 1964م وجد 25 باحث من بين 10000 ساكن في الولايات المتحدة الأمريكية، 11 في بريطانيا، 10 في ألمانيا و 7 في فرنسا"

#### المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة

يوجد تنوع كبير في أنواع المؤسسات، لكن عموما يتم تصنيفها حسب أربعة معايير هي: حسب طبيعة النشاط، حسب الأهمية، حسب الشكل القانوني و حسب النشاط الأساسي الممارس.

أولا: حسب طبيعة النشاط: تصنف المؤسسات بحسب طبيعة نشاطها إلى نوعين أساسيين يضطلع النوع الأول منها بإنتاج السلع ( production des biens ) أو الخيارات و يضطلع النوع الثاني بأداء أو تقديم الخدمات ( production des services ) على النحو التالي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: احمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص16

1 - المؤسسة الإنتاجية: هي تلك المؤسسات التي تقوم بمهمة إنتاج السلع بغية تلبية حاجيات المجتمع فهي إذن تخضع بعض أنواع المواد الأولية لتغيير أو تحويل معينين عبر أو بواسطة وسائل التشغيل المتاحة بإشراف و إدارة القوى البشرية هذا في ظل معطيات الطبيعة و بمعنى آخر فهي ( أي المؤسسة ) عبارة عن تلك الوحدة الإنتاجية التي تقوم بإنتاج السلع المادية عن طريق الاستخراج أو عن طريق تحويل الخصائص الفيزيائية أو الكيميائية للمواد الطبيعية ( الأولية ) أو عن طريق التكرير أو التصفية لتنقية هذه المواد و عزلها عن الشوائب و بالتالي جعلها صالحة للاستعمال... الخ

2- المؤسسة الخدمانية: هي تلك المؤسسة التي تقوم بأداء مهمة تقديم الخدمات بغية تلبية حاجيات المستهلك كالمؤسسة التجارية و مؤسسات التأمين و الصرف و غيرها فهي تضطلع بهذه المهمة بواسطة وسائل تشغيل مختلفة و بإشراف و تنفيذ القوى العاملة ( البشرية ).

ثانيا: حسب الأهمية (la dimension): حجم المؤسسة يمكن أن يقاس بطرق مختلفة و باستعمال عدة معايير أهمها: عدد العمال و رقم الأعمال السنوي و القيمة المضافة و الأرباح المحققة و قيمة التجهيزات الإنتاجية... الخ، و لكن المعايير أكثر استخداما تتمثل في رقم الأعمال و القيمة المضافة.

عدد العمال: يسمح هذا المعيار بالتمييز بين المؤسسات الصغيرة التي توظف ما بين 10 و 500 عامل و المؤسسات الكبرى التي توظف أكثر من 500 عامل.

رقم الأعمال: يعطينا هذا المعيار فكرة عن أهمية العمليات التجارية للمؤسسة أو المجموعة مع زبائنها.

القيمة المضافة: تشكل المقياس الحقيقي للقيمة التي تم خلقها من طرف المؤسسة و يعد هذا المعيار أكثر دلالة من معيار رقم الأعمال من الناحية النظرية.

نتيجة الاستغلال: هو الفائض المحقق من طرف المؤسسة قبل انتقاص كل من رأس المال التقني و التمويل.

ثالثا: حسب الشكل القانوني: النظام القانوني للمؤسسة يقسمها إلى مجموعة من الأنواع<sup>1</sup>

● المؤسسات الخاصة: في هذا النوع رؤوس الأموال المستغلة تشتمل على شخص أو مجموعة أشخاص و تقسم إلى:

- المؤسسات الشخصية: هي ملك شخص واحد و تكون في مجال التجارة و الزراعة و أعمال التصليح.

- الشركات: هي ملك مجموعة من الأشخاص شركاء فيما بينهم و تميز منها:

<sup>1</sup> AZAN BechkirMerzouk, « comptabilité générale et approfondi », 2004, n.cBelaid, p13, 14

- شركات الأشخاص: في هذا النوع الشركاء لهم طابع تجاري و لهم نفس المسؤولية في حالة إفلاس مثل: شركات التضامن.

- شركات رؤوس الأموال: في هذا النوع الشركاء ليسوا مسؤولين في حالة إفلاس مثل: شركات الأسهم.

- المؤسسات المختلطة: هي تلك المؤسسات التي تشترك الدولة أو إحدى هيئاتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات و أحكام خاصة.
- المؤسسات العمومية: هي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى الدولة باسم المجتمع، مثل: المؤسسات الوطنية و الولائية و البلدية و تدار وفق قوانين و إجراءات متميزة تحدد قواعد تسييرها.

رابعا: حسب النشاط الممارس: تصنف المؤسسات بحسب القطاع الذي تنتمي إليه تبعا لنشاطها الأساسي و بالتالي يتم التمييز بين المؤسسات الصناعية و المالية.<sup>1</sup>

هناك من يصنف المؤسسات بحسب نشاطها الأساسي إلى قطاع أولي أو أول يمثل مجموع المؤسسات التي تستخدم كعنصر أساسي أحد عوامل الطبيعة كالزراعة و الصيد و استخراج الخدمات و قطاع ثاني يشمل المؤسسات التي تعمل في ميدان تحويل و إنتاج السلع و قطاع ثالث يمثل قطاع الخدمات كالنقل و التوزيع و التأمين.

<sup>1</sup>: احمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص 17، 18.

## المبحث الثاني: موضوع المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية أداة تسيير و وسيلة للإعلام تساعد و تمد المسيرين بعدة معلومات تنقد و تحلل النظام المتبع و النتائج المحصل عليها و ذلك بالترفة بين مختلف المنتجات من السلع و الخدمات.

### المطلب الأول: نشأة المحاسبة و تطور الفكر المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب الى نشأة المحاسبة و تطور الفكر المحاسبي.

**أولاً: نشأة المحاسبة:** عندما نعرف المحاسبة على أنها إثبات منظم لنشاط مؤسسات اقتصادية نجدها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، فقد كانت عند ظهورها مرادفة للعد و القياس و اقتصرت على كشف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن و ممتلكات القياصرة و الملوك و الكهنة، و مراقبة إثبات دفع الأجور فقد عثر على بعض السجلات في زمن البابليين تشير إلى دفع الأجور حوالي 3600 قبل الميلاد.

كان اختراع الكتابة المسمارية حوالي سنة 2900 ق م من قبل الكهنة السومريين، قدمت للإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية. حسب مسمر (Messemer) فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسيا للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الرومانية، ما طور علم الحساب و جعل الإثبات المحاسبي ممكنا فكان الإثبات على ألواح من فخار و اقتصر حينها الإثبات على محاسبة بسيطة للمخازن.

أما في الاقتصاد الحر لدى الإغريق الرومان فقد كان تسجيلهم يقتصر على إثبات ديون الحرفيين و التجار كما نظام الأعداد الروماني قد أعاق تطور علم المحاسبة لمدة طويلة.

نظرا لتوسع الإمبراطورية الرومانية و جباية الضرائب من مستعمراتها، فقد ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات "AUDITEUR" للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية.

في العصر الوسيط و في أوروبا حيث ساد نظام إقطاعي اقتصر على الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات "PERGEMENT" تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة و الإقطاعيين لمراقبة استلام و تسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي.

أما في المدن فقد ساد بين الحرفيين نظام طائفة الحرفة الذي يتسم بالجمود في طرق الإنتاج التقليدية و تحديد عدد الصناع ( الحد الأعلى 2 - 4 ) و عدم الفصل بين العمل المنزلي و الإنتاجي، إضافة إلى انتشار الجهل و ارتفاع أسعار الأدوات الكتابية الأمر الذي أعاق تطور المحاسبة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص6.

في قرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات لأهم الأحداث الاقتصادية و الشخصية فيسجل واحد وفق تسلسل زمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.

ثانيا: **تطور الفكر المحاسبي**: لقد مر تطور الفكر المحاسبي عبر ثلاث مراحل و هي:

### المرحلة الأولى: اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة

إن بدايات مسك الدفاتر و فق القيد المزدوج ظهرت في المدينة الايطالية فلورنسا قرب نهاية القرن الثالث عشر، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الأعوام 1296-1305م

أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة "جنوة" عام 1340م<sup>1</sup>، لكن هذه السجلات لم تتناول إقفال الحسابات و أول السجلات التجارية التي تظهر أقفالا شكليا فقد كانت في الفترة 1406-1434 حيث أقفلت الحسابات بتوسيط حساب الأرباح و الخسائر و حساب رأس المال<sup>2</sup>، لم يكن يطبق أسلوب الجرد الفعلي لمخزون آخر الفترة لتحديد النتيجة عند الأقفال فلم يكن ضروريا لان نتيجة البيع لكل صفقة تسجل مباشرة في حساب الأرباح و الخسائر أو مباشرة في حساب رأس المال، بالتالي لم يكن يتم إقفال السجلات في فترات دورية بل عند انتهاء كل صفقة.

أدى انتشار مدارس تعليم المحاسبة و اكتمال عناصر نظام مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج إلى تحديد مفاهيم محاسبية مثل مفهوم رأس المال، الإيراد، الربح و الخسارة و الفائدة.

أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضا كاملا لمسك دفاتر وفق القيد المزدوج و الذي اعتمد مراجعا علميا و تعليميا هو كتاب الراهب و العالم في الرياضيات "لوكا باسيولي" و نشر في البندقية سنة 1494م<sup>3</sup>

لقد انتقل نظام القيد المزدوج إلى بقية بلدان العالم ولا يزال إلى وقتنا هذا يطبق تحت اسم "الطريقة الإيطالية" فمسك الدفاتر وفق نظام القيد المزدوج و تسجيل الحسابات أيضا وفق هذا النظام يعطي أساسا علميا و رياضيا للمحاسبة و يقدم معلومات أفضل.

<sup>1</sup>: رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، 1998، ص15

<sup>2</sup>: مثال: إذا تم شراء 5 طن من الملح فان ثمن الشراء والمصاريف المتعلقة بتلك الصفقة تحمل على الحساب "صفقة الملح" في الجانب المدين ويجعل الحساب دائن بثمن المبيعات إلى إتعايب الصفقة بكاملها، في هذه الحالة يمثل الفرق بين طرفي "صفقة الملح" النتيجة من ربح او خسارة ويقفل هذا الحساب اما في حساب الأرباح او مباشرة في حساب راس المال، وتسمى هذه المحاسبة بمحاسبة الصفقات.

<sup>3</sup>: أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص07

### المرحلة الثانية: تطور الفكر المحاسبي في الرأسمالية التجارية

إن فروع الحاسبة المعروفة حالياً: محاسبة التكاليف ( المحاسبة التحليلية ) قد وضعت و طبقت في زمن الرأسمالية التجارية ثم أن التطبيق العملي للمحاسبة كان مسائرا و متلائما مع تغيرات الصندوق الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية، أي أن الحياة العملية هي التي أملت تطور الفكر المحاسبي.

إن تحقق الإيراد عند البيع و مقابلة الإيراد بالنفقة لتحديد الربح و كذا اعتماد البيانات الفعلية في الإثبات المحاسبي و تحديد النتيجة كانت أهم المبادئ المحاسبية آنذاك و لا تستدعي الضرورة فرض الدورية في تحديد النتيجة و كذا فرض الشخصية المعنوية للمشروع كشخصية مستقلة عن صاحب المشروع و بناء عليه سميت بمحاسبة الحراسة فكان غرضها الأساسي يقوم على الرقابة و حراسة الديون و الأموال المعهود بها إلى الغير و كذلك رقابة المخزون لمنع السرقة.

### المرحلة الثالثة: تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية

لقد ظلت المحاسبة و الفكر المحاسبي حقبة طويلة من الزمن أداة لتسجيل العمليات و إعداد التقارير عن الوقائع التاريخية التي كانت تجهز سنويا للعرض عن الإدارة أو أصحاب المشروع و كانت قواعد المحاسبية التي ولدت نتيجة تكرار الاستخدام و لاقت قبولا عاما في المزاولة موجهة باستمرار نحو خدمة هذا الهدف و ظلت هذه المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة خدمت تطورها و إخراجها من عزتها و من أهم هذه العوامل:

- التطور التكنولوجي في طرق الإنتاج و وسائل تمويله.

- نتيجة ازدياد حجم الإنتاج و ظهور ممتلكات تصريف الإنتاج الكبير ازدادت حدة المنافسة بين المشاريع الأمر الذي أدى بالإدارة إلى ضرورة مراقبة العمليات الإنتاجية داخل المشروع للوقوف في وجه منافسة المشاريع الإنتاجية المماثلة بالبيع بأسعار منخفضة.

-تواجه الإدارة العليا باستمرار مواقف متعددة تستدعي اتخاذ قرارات سريعة في شتى المجالات هكذا بدت واضحة ضرورة العمل على تطوير الأساليب المحاسبية حتى تكون في خدمة الإدارة وأخذت تلك الأساليب تلاحق في تطورها السريع الأساليب الإدارية ذاتها فظهرت المهمة الإدارية للمحاسبة و التي انعكست نتائجها في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف التاريخية إلى نظام التكاليف المعيارية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 24،31

المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة التحليلية

أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية

نرى بان المحاسبة التحليلية يمتد عبر عصور بعيدة هذا لان الإنسان منذ القدم وضع تنظيماً لحياته حيث سن صيغ و قوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته سواء زراعية كانت أو معمارية.

للمحاسبة التحليلية ثلاث مراحل هي:<sup>1</sup>

● **المرحلة الأولى: محاسبة التكاليف:** نجد في هذه المرحلة الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 سنة 1494م على يد الإيطالي ليك باسيوني تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية لأجل إثبات حركة المواد الواردة و الصادرة و الرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة المشاكل المحاسبية باختيار وحدة التكاليف لأن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

● **المرحلة الثانية: المحاسبة الصناعية:** في فترة (1600-1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى منها كتاب "جون كولنز" الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع و حسابات التجار و كذا كتاب "روجر نورت" حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة و تميزت هذه المرحلة بـ:

- إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة؛

- دراسة الأسعار في المشاريع مطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة و متغيرة؛

- استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة البضاعة و بالتالي تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية؛

- استخدامها للتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر و اختيار أساس تحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى و حداث التكلفة.

**المرحلة الثالثة: المحاسبة التحليلية للاستغلال:** إذ أنها توسعت و شملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية و اجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929 م و لقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكراً على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية.

<sup>1</sup>: احمد بركات، "محاضرات في المحاسبة التحليلية"، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999.



ثانيا: مفهوما

**1-التعريف:** تعتبر المحاسبة التحليلية على العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات و تقييم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة و ذلك من اجل:<sup>1</sup>

- معرفة تكاليف و وظائف المؤسسة؛
- تحديد سعر تكلفة المنتجات و الخدمات و كلفة مراحل الإنتاج المختلفة؛
- البحث عن نتيجة كل جذع من النشاط على حدا (نتيجة تحليلية)؛
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة؛
- شرح النتائج و تحليلها و حساب تكاليف المنتجات و الخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها؛
- مقارنة التكاليف الفعلية ( الحقيقية ) للتكاليف المعيارية ( النمطية ) و تحليل الفروق ( الانحرافات ) و إعداد الموازنات التقديرية؛

● السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

هناك أيضا مجموعة من التعاريف التي وردت في كتابات الباحثين منها:

**التعريف الأول:** "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير".

**التعريف الثاني:** "محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل و التحليل و التحديد و تفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة و القطاعات و الأقسام و العمليات و وحدات الإنتاج و خطوطها و مناطق البيع".

**التعريف الثالث:** "إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و الطبيعية و الإدارية و هي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها أداة ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشاريع يوما بعد يوم".

<sup>1</sup>: بويقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص8،9.

2- **الأهداف:** إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير و حساب مختلف التكاليف و إنما هي تقنية أساسها الدقة و الموضوعية و أهم أهدافها تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

(1) **حساب التكاليف وسعر التكلفة:** أي تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج و ذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط وكذا:

- تحديد نتائج الأعمال لوحدة النشاط الرئيسية و الفرعية؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ؛
- تستخدم لأغراض بناء سياسة التسعير المناسبة للمنتجات؛
- تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم؛
- تساهم في تحديد سعر البيع و مراقبة التكاليف بعد تحليلها.

(2) **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** أي تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج لتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه وتحقيق هذه المهمة من تصميم الإجراءات و النظم و الدورات الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

(3) **الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:**<sup>(1)</sup> تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة منتج لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها و متابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق

(4) **إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة:** تعتبر المحاسبة التحليلية التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط و برامج و تقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط و البرامج التفصيلية لغرض التنفيذ و مقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه و التعرف على أسباب و مبررات أي تفاوت بين الأداءين.

(5) **مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات و تحليل الانحرافات:**

- تكيف في اتخاذ الإجراءات و الطرق و الوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي و المقارنة بينهما.

- تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

<sup>1</sup> محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية"، مقال منشور على موقع " www.arabsatsr.com" « 2015/04/04 الساعة 13:00

- (6) تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: توفير البيانات و تحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم و طرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها.
- (7) دراسة المردودية: تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج و الاستثمار و التوزيع ذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها و مراقبة تكاليف التمويل و الإنتاج و التوزيع.
- (8) مراقبة التسيير: بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية و ذلك بالسماح بتحليل الاستغلال و ملاحظة تطوراته.
- (9) اتخاذ القرارات: تقديم الحلول الممكنة و البدائل الملائمة و ذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية و المستقبلية.
- (10) إكمال المحاسبة العامة: هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتجات و الاستثمارات التي تمولها، التوضيح سوف يكون بمثابة تطبيقي:
- مثال تطبيقي: يظهر جدول حسابات النتائج لمؤسسة معينة تنتج منتجين (أ) و(ب) في دورة معينة كما يلي:<sup>1</sup>

جدول رقم (01): جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
71	إنتاج مباع		90000
72	إنتاج مخزن		20000
61	مواد ولوازم مستهلكة	18000	
62	خدمات	12000	
81	القيمة المضافة	80000	
81	القيمة المضافة		80000
63	مصاريف المستخدمين	15000	
64	ضرائب ورسوم	8000	
65	مصاريف مالية	5000	
66	مصاريف متنوعة	3000	
68	مخصصات الإهلاك	15000	
83	نتيجة الاستغلال		34000

المصدر: من اعداد الطالب

<sup>1</sup>: محمد سليمان علي مرجع سبق ذكره.

قد توزعت عناصر هذا الجدول على منتوجين أ و ب كما يلي:<sup>1</sup>

جدول رقم (2): توزيع عناصر جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	(أ)	(ب)
71	إنتاج مباع	60000	30000
72	إنتاج مخزن	20000	-
61	مواد ولوازم مستهلكة	12000	6000
62	خدمات	4000	8000
63	مصاريف المستخدمين	7000	8000
64	ضرائب ورسوم	4000	4000
65	مصاريف مالية	3000	2000
66	مصاريف متنوعة	-	3000
68	مخصصات الإهلاك	6000	9000

المصدر: من اعداد الطالب

المطلوب: حساب نتيجة كل منتوج.

الحل :

$$\text{نتيجة (أ)} = [20000 + 60000] - [6000 + 3000 + 4000 + 7000 + 4000 + 12000]$$

$$\text{نتيجة (أ)} = 44000$$

$$\text{نتيجة (ب)} = [9000 + 3000 + 2000 + 4000 + 8000 + 8000 + 6000] - 30000$$

$$\text{التكلفة الإجمالية} = 3400$$

$$\text{نتيجة (ب)} = 10000 -$$

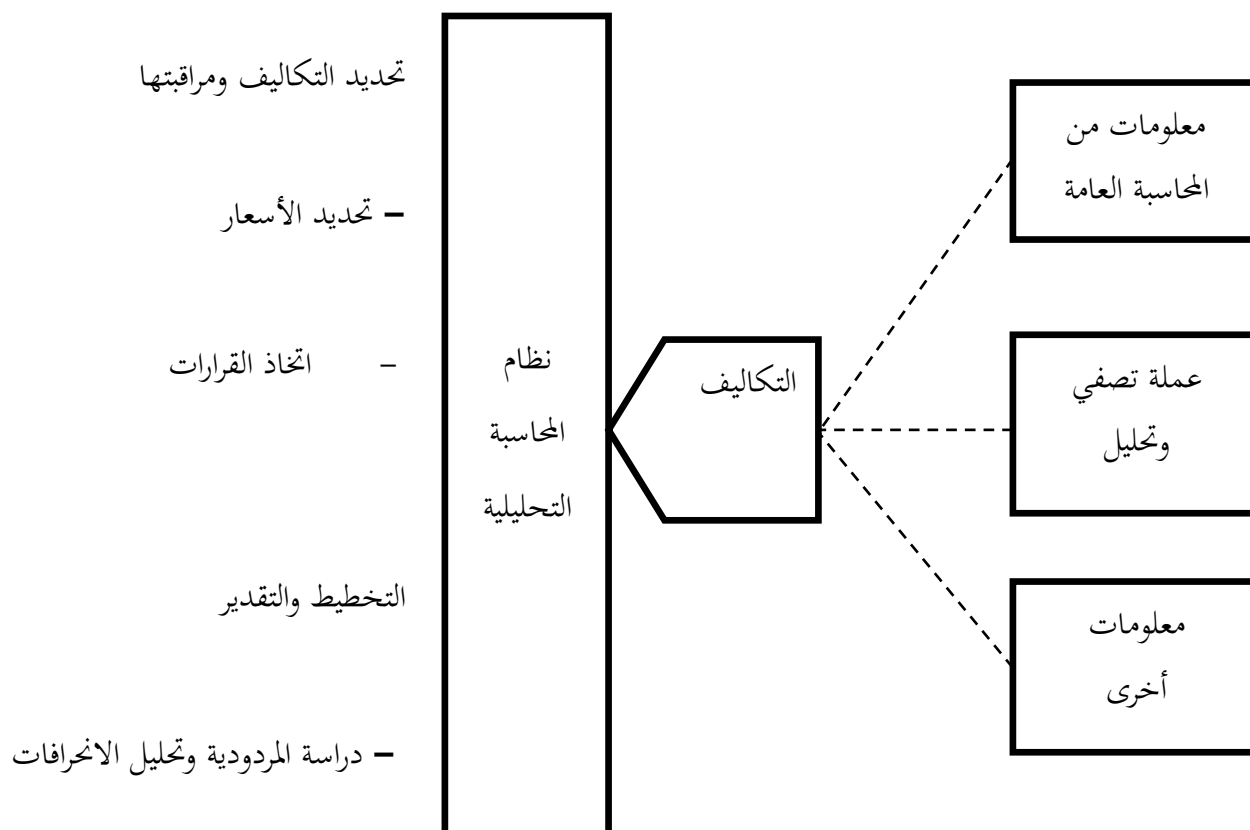
خلاصة:

نلاحظ أن نتيجة المحاسبة العامة لم تظهر الاختلاف الموجود بين نتيجة المنتوجين (أ) و(ب) و لكن يظهر في حسابات النتيجة التحليلية هذه النتائج التي تدل على أن المنتوج (ب) يؤثر سلبا في النتيجة النهائية للمؤسسة لذا إن عملية الفصل لتكاليف المنتجات و إيراداتها تعتبر أحسن طريقة لمراقبة استغلال المؤسسة.

<sup>1</sup>: محمد سليمان علي، مرجع سبق ذكره.

ملخص أهداف المحاسبة التحليلية:<sup>1</sup>

شكل رقم (01): مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>1</sup>: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحسابات الأخرى

أولاً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العام: تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة

أوجه الشبه: هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:<sup>1</sup>

- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف

- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.

- تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية و المحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.

- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية.

- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس.

أوجه الاختلاف:<sup>2</sup>

الجدول 01: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة عامة
من حيث الهدف	تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية واليومية) لكل منتج على حدي.	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والوضعية المالية للمؤسسة.
من حيث المدة الزمنية	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة شهر إلا في حالة خاصة فيستعمل الفصل أو السنة.	عادة دورة الاستغلال تكون محددة بسنة.
من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي SCF الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
من ناحية مستعملها	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ تفيده في تحديد المسؤوليات و استعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات.	نظرا لتببعتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لا علاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديرها إلى العمال إلى المتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية و المالية.

<sup>1</sup>: عبد الحكيم كراجه، "محاسبة التكاليف"، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001، ص 15

<sup>2</sup>: ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، ص 16.

من ناحية الحسابات المستعملة	تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة و تهتم بالتكلفة و سعر التكلفة.	تستعمل حسابات خاصة بها و التي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات و تختلف باختلاف نظام البلاد.
من حيث الإلزامية	لا تعتبر إلزامية و يتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية و الجلات و البيانات في قسم التكاليف و التصنيع على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية لها.	أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصلية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.

المصدر: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص 16.

ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية<sup>1</sup>

أوجه الشبه:

- التأكد من معطيات المحاسبة المالية يتم من خلال بيانات المحاسبة التحليلية.
- كلاهما تسيير على مبدأ تحديد الفترة الزمنية.
- كلاهما تطبقان القيد المزدوج ومبدأ الجرد.
- بيانات المحاسبة التحليلية تستخدمها المحاسبة المالية في حساب النتيجة و الميزانية الختامية.

أوجه الاختلاف:

الجدول 02: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية

محاسبة مالية	محاسبة تحليلية
- تاريخية.	- تهتم بالحاضر والمستقبل.
- لا تخدم الإدارة.	- تخدم الإدارة.
- المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع و الغير.	- يهتم المحاسب بدراسة المشروع و تحديد التكاليف المستعملة.
- تستخدم قائمة النتائج لتحديد الربح أو الخسارة.	- تستخدم قائمة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة.
- تركيز على حركة الخصوم.	- تركيز على حركة الأصول.

المصدر: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير"، ص 17.

<sup>1</sup> : ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير" مرجع سبق ذكره، ص 17

### ثالثا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الحكومية

تقوم محاسبة الحكومة على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة وغيرها، هذه الخدمات كما نعرف تحتاج إلى نفقات كبيرة، لهذا يجب استعمال المحاسبة التحليلية من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يتحقق من منافع وخدمات للمواطنين.

رابعا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الضريبية: تقوم بعض المشروعات الصناعية باستيراد مواد خام من الخارج و تستخدمها في عمليات الإنتاج و تدفع عليها الرسوم و الضرائب المفروضة، حيث تضاف إلى تكلفة البضائع، كما يتم حساب الضريبة المستحقة على الرواتب و الأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف و مطابقتها مع القانون الضريبي.

خامسا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة التقديرية: المحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية و ذلك عن طريق ما تقدمه هذه الأخيرة من بيانات ومعلومات مالية تفصيلية لإدارة المشروع و استخدامها في مجال التخطيط و الرقابة و التنظيم و كذلك في رسم السياسات المستقبلية و ضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: النظام العام للمحاسبة التحليلية

أولا: شروط السير الجيد لنظام المحاسبة التحليلية: تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة لتسيير بشكل عام النقاط التالية:<sup>2</sup>

- أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
- مراقبة و فحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات.

<sup>1</sup>: ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008، ص 09.

<sup>2</sup>: علي رحال، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، ص 120.



● إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع و المنتجات التامة أو نصف مصنعة و في مراحل عملياتها الإنتاجية و توزيع الأجر و كذا تنظيم جيد و لا يمكن تحقيق و بناء تنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة و نشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نفسها.

ثانيا: **مجال تطبيق النظام وشروط نجاح المحاسبة التحليلية:** إن كل عملية أو نشاط اقتصادي يستوجب تدفقات مالية لتحقيقه و هذه التدفقات المالية ما هي إلا عبارة عن مصاريف و التي في مجملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها، سواء كانت خدمة أو منتج و بالتالي فإنها تستوجب الدخول تحت نظام محاسبة التكاليف.

حتى يمكن دراسة و تحليل هذه التكاليف و محاسبة التكاليف تبعا لأنواع النشاط فإنها تبوب إلى:

- محاسبة التكاليف الزراعية.
  - محاسبة التكاليف الصناعية.
  - محاسبة تكاليف الخدمات.
  - محاسبة تكاليف البنوك وشركات التأمين.
  - محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.
- حتى يمكن هذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر:

● التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة الوصول إلى الأهداف المسطرة و كذلك من شروط النجاح يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة و تحديد كل مراكز المسؤوليات.

● وجود نظام للمعلوماتية حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي و استعمالها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية المؤكدة لها و ذلك في اتخاذ قرارات بسرعة.

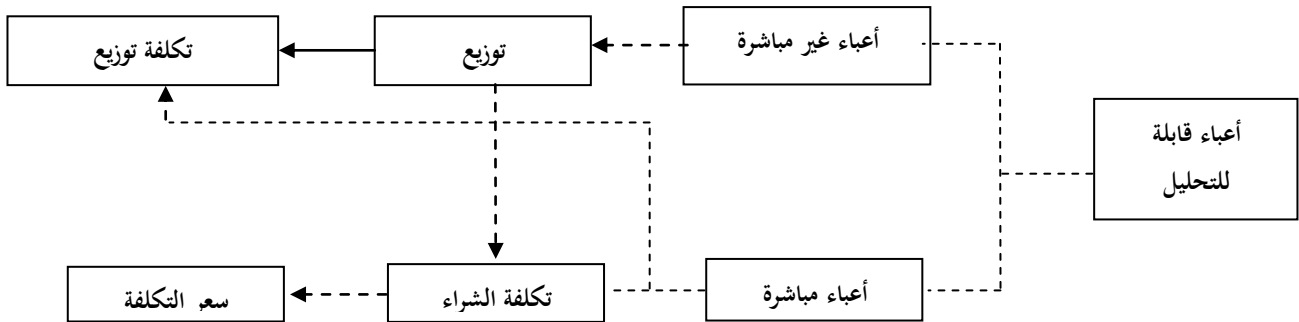
ثالثا: **مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية:** يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف وأساليب تطبيقها و لهذا نميز بين حالتين:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121.

(1) حالة منتج واحد:

1-1) حالة مؤسسة تجارية: في حالة شراء منتج واحد وبيعه دون تحويل لمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المباعة وبالتالي لا توجد تكلفة إنتاج ويبين هذا القول بالمخطط التالي:<sup>(1)</sup>

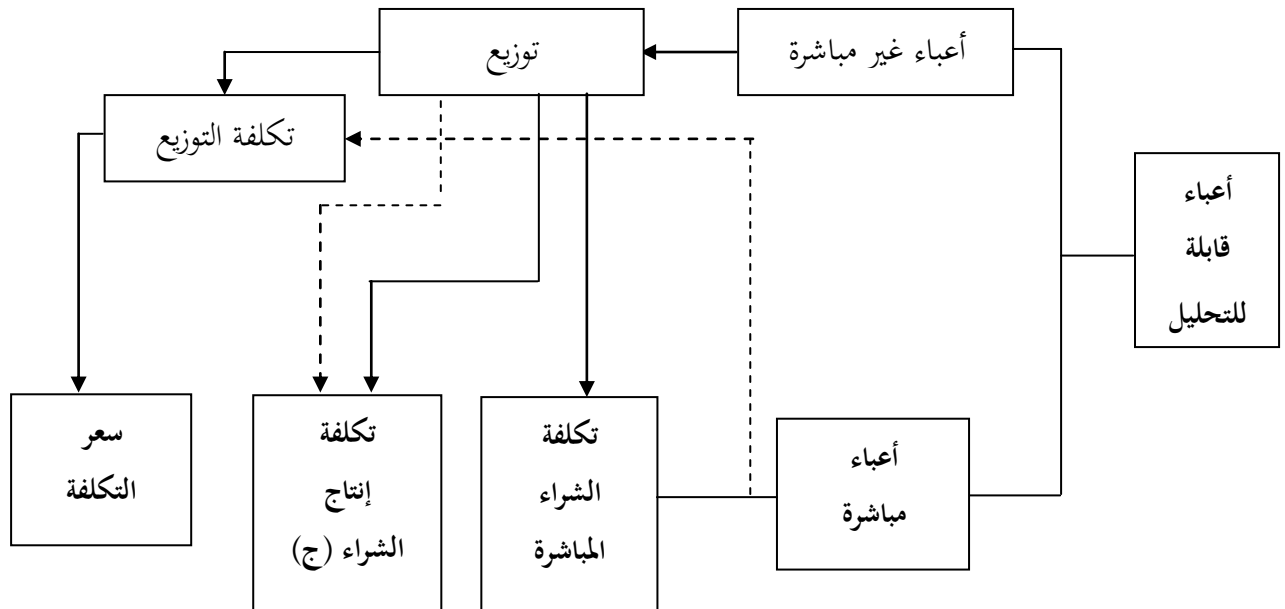
الشكل 02: مخطط مراحل حساب التكاليف - المؤسسة التجارية-



المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121.

2-1) حالة مؤسسة صناعية: في حالة شراء مواد أولية (م) لإعادة تحويلها للحصول على منتج واحد (ج) من أجل البيع والمخطط التالي يبين لنا.<sup>1</sup>

شكل 03: مخطط مراحل حساب التكاليف - مؤسسة صناعية-



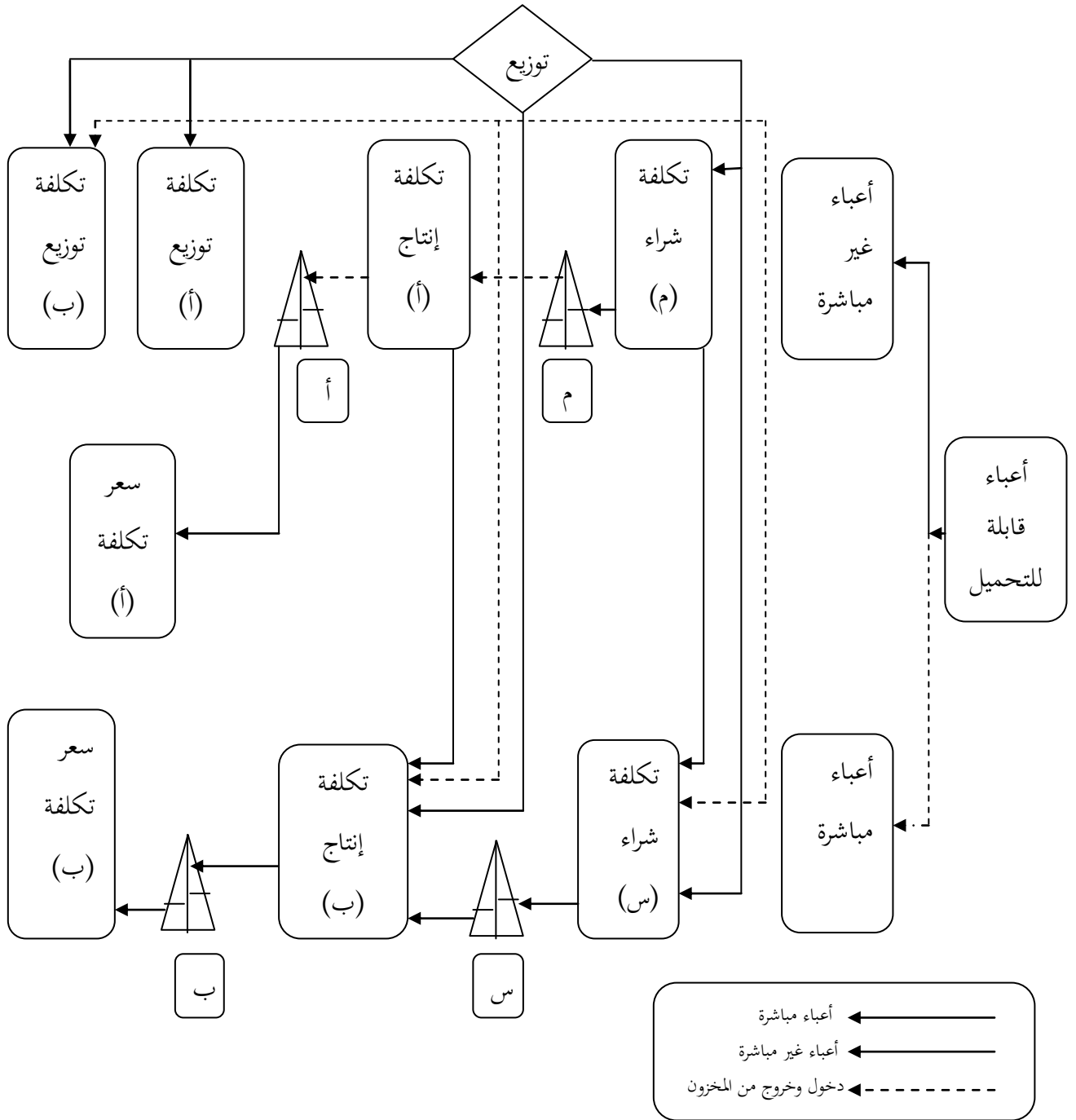
المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121.

----- دخول وخروج من المخزون  
← أعباء غير مباشرة  
← أعباء مباشرة

<sup>1</sup>: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 122.

(2) حالة إنتاج متعدد: في حالة إنتاج نوعين من المنتجات (أ) و(ب) باستعمال المادة الأولية (م) لإنتاج المنتج (م) والمادتين (م) و(س) لإنتاج المنتج (ب) والرسم يوضح ذلك:

شكل رقم (04): الرسم البياني للمحاسبة التحليلية في حالة إنتاج متعدد



المصدر: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 121

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

إن دراسة و تحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف و سعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات و تصنيف عناصر التكاليف و لكن قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر التالية: المصاريف، الأعباء و التكاليف<sup>1</sup>

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

أولاً: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

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

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

(2) **مفهوم المصاريف:** هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع أو خدمات<sup>2</sup>

(3) **مفهوم سعر التكلفة:** يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف بداية من الشراء وصولاً إلى إعداد المنتج، كما يمكن تعريفه على أنه: مفهوم اقتصادي تعبر عن حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ولكل منتج عدد تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحدة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: عبد المقصود ديبان، " أساسيات محاسبة التكاليف"، دار ألفا، الجزائر، 1999، ص 200.

<sup>2</sup>: أحمد بركات، مرجع سبق ذكره، ص 193.

<sup>3</sup>: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2012-2013

مكونات سعر التكلفة: لحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة (صناعية، تجارية أو خدماتية).<sup>1</sup>

1. بالنسبة للمؤسسة الجارية: يضم سعر التكلفة:

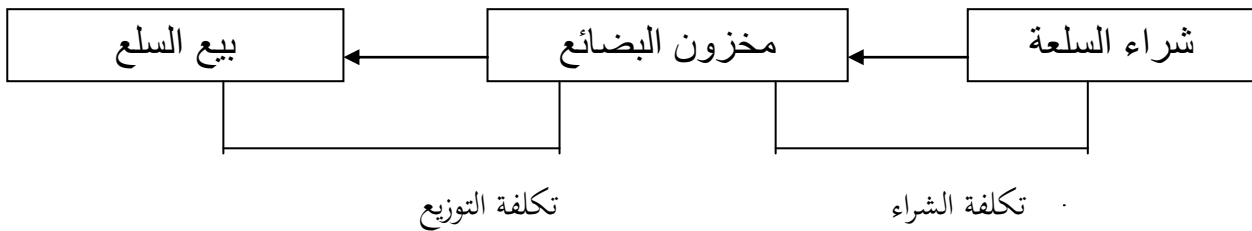
- تكلفة الشراء للوحدات المباعة؛

- مصاريف التوزيع للمصاريف المباعة.

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

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

الشكل 05: مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية



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

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

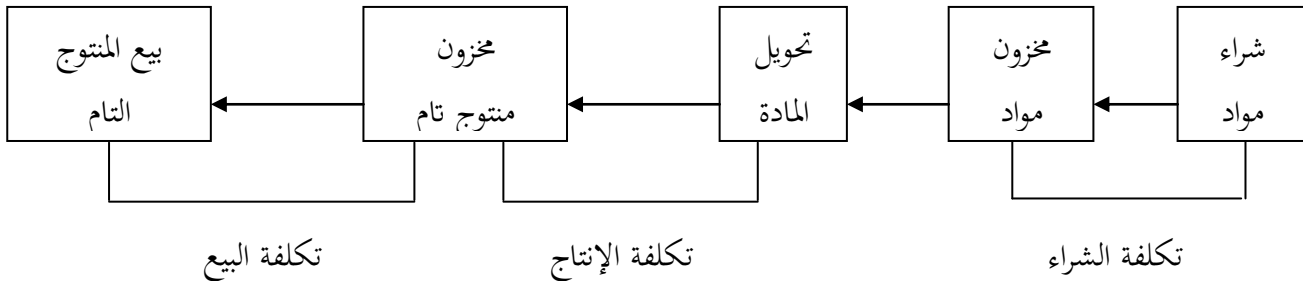
- تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة؛ - تكلفة الإنتاج للمواد المباعة.

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

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

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

الشكل 06: مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية



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

<sup>1</sup>: بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 33.

- تحسب النتيجة التحليلية بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

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

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

الهدف من حساب سعر التكلفة:<sup>1</sup>

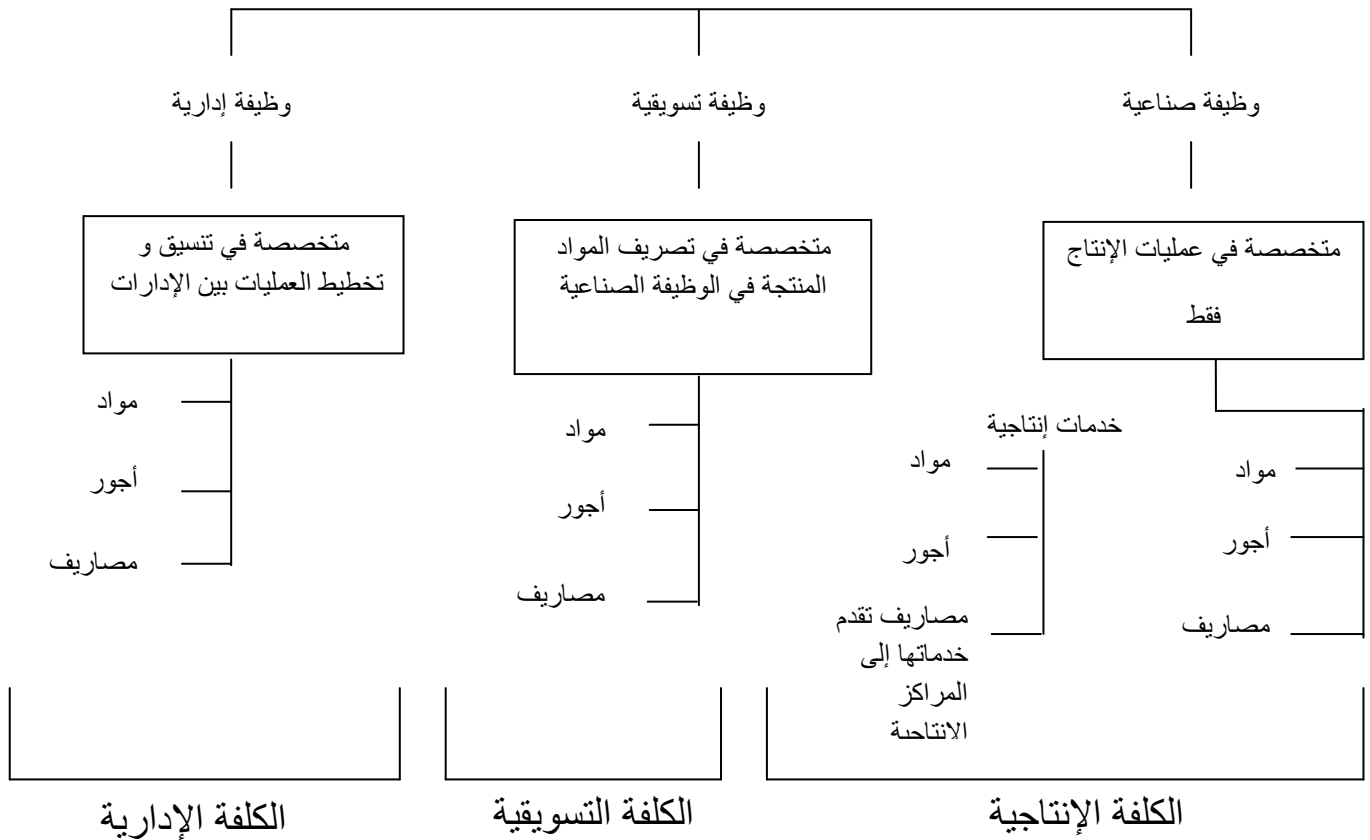
- مراقبة مردودية النشاط من المقارنة بين سعر التكلفة و قيمة المبيعات.

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

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

(1) التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف:

الشكل 07: مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ



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

<sup>1</sup> م بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09.

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

مجموع التكاليف السابقة الذكر والتي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى **بالتكاليف الصناعية.**

ب- **التكلفة التسويقية:** هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد وأجور و مصاريف، و تشمل المواد التسويقية: مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم. أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات، تكلفة العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف تمثل **التكاليف التسويقية.**

ج- **التكلفة الإدارية:** إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية، المطبوعات. محصلة هذه العناصر تمثل **التكاليف الإدارية**

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

أ- **التكاليف الثابتة:** هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و فق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: بوعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 09.

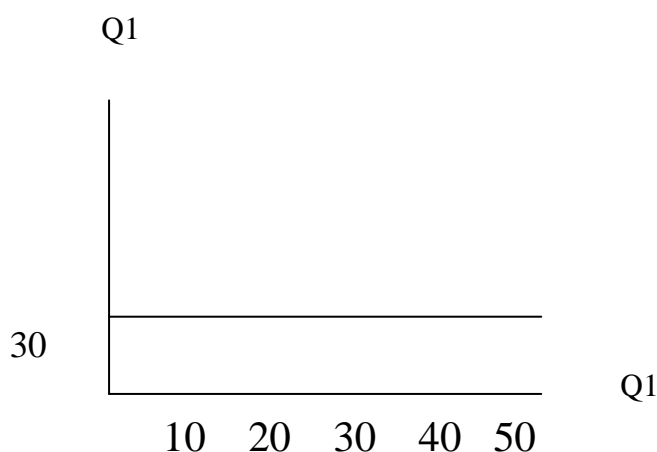
الجدول 04: التكاليف الثابتة

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

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

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

الشكل 08: منحني التكاليف الثابتة



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

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

ب- التكاليف المتغيرة: هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا. و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج (مستوى النشاط)، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه. كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10



الجدول 05: التكاليف المتغيرة

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

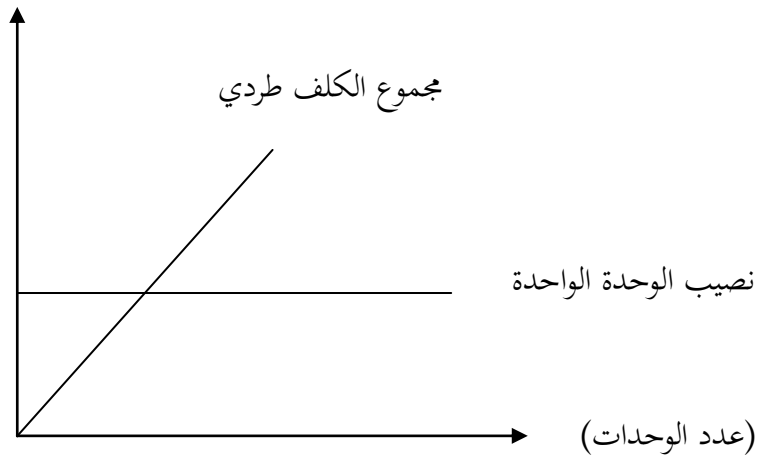
المصدر: بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف

مثلا:  $6=3+2+1$

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج

الشكل 09: منحنى التكاليف المتغيرة



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

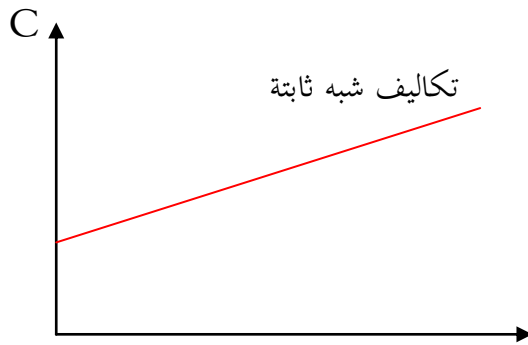
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

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

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

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

الشكل 10: منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)



المصدر: عبد المقصود ديبان، ص 12

3-التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج: تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فيما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة.

- التكاليف المباشرة: هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصاً لوحدة الإنتاج مواد كانت، أجور أو مصاريف.

- المواد المباشرة: هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

- الأجور المباشرة: هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط.

- المصروفات الصناعية المباشرة: هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.

- التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: عبد المقصود ديبان، سبق ذكره، ص 12

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

### المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف

تتكون التكاليف الإجمالية للسلع من عنصرين:<sup>1</sup>

1- تكاليف مباشرة: هي تكاليف تصرف خصوصا من أجل وحدة المنتج و هي تحسب أولا وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل و فيما يلي أنواع هذه التكاليف:

- تكلفة مواد أولية.-تكلفة يد عاملة مباشرة.

-تكلفة مواد مستهلكة.-تكلفة خدمات مباشرة.

2- تكاليف غير مباشرة: هي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله و ليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

• تكلفة إنتاج غير مباشرة: الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدات الإنتاج مثل إهلاك المباني و الآلات الصيانة و القوى المحركة.

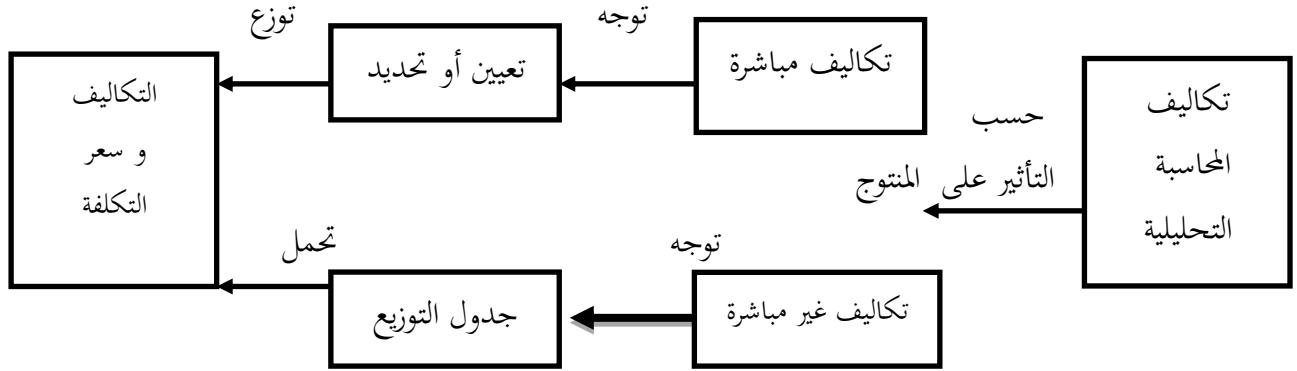
• تكلفة التسويق: مثل مواد التعبئة، التغليف، الأجور، المرتبات والمصروفات المترتبة بتخزين البضائع و مصاريف نقل المبيعات و الإشهار.

• تكلفة إدارة ومالية: المستخدمين و العلاقات العامة و الأمن و أقسام الشؤون المالية مثل المحاسبة و الإحصاء و البرمجة.

<sup>1</sup>: ناصر دادى عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 16، 17.

يمكن إنجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة بالمخطط التالي:

الشكل 11: مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة



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

أولاً: تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها: هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عملية الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز).<sup>1</sup>

مكونات تكلفة الشراء:

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

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

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

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

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

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

<sup>1</sup>: ناصر دادي عدون، ص 19.

\* طريقة حساب تكلفة الشراء:

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

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

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

طريقة الحساب:

جدول رقم (07): طريقة حساب تكلفة الشراء

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

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

قمنا بحساب مصاريف الشراء على أساس التناسب التالي:

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

ثانيا: تقييم المخزونات<sup>1</sup> يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

<sup>1</sup>: بوعيقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 30.

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

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

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

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

لتقييمها نستعمل طريقتين:

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

الحالة 1: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

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

الحالة 2: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

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

الحالة 3: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون أول مدة<sup>1</sup>

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

مثال: لديك حركات المواد التالية:

1/2 مخزون أولي 380 كغ ب 80 دج للكلغ.

1/6 خروج 220 كغ.

1/11 خروج 80 كغ.

1/16 دخول 250 ب 82 دج.

1/19 خروج 160 كغ.

أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1: تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

جدول رقم (08): تكلفة الوسطية المرجحة لكل ادخال

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

المرجع: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

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

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

<sup>1</sup>: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره.

الحالة 2: تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات<sup>1</sup>

جدول رقم (09): تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

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

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

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

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

جدول رقم (10): تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1

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

المصدر: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

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

<sup>1</sup>: دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره.



ثالثاً: تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها:<sup>1</sup>

1 - تكلفة الإنتاج:

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

عناصر تكلفة الإنتاج:

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

\* المصاريف المباشرة:

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

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

\* مصاريف إنتاج غير المباشرة:

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

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

- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب).

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

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة - مصاريف البيع

<sup>1</sup>: رابع حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000، ص 90.

المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة.<sup>1</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

1: ناصر دادى عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 18

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

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

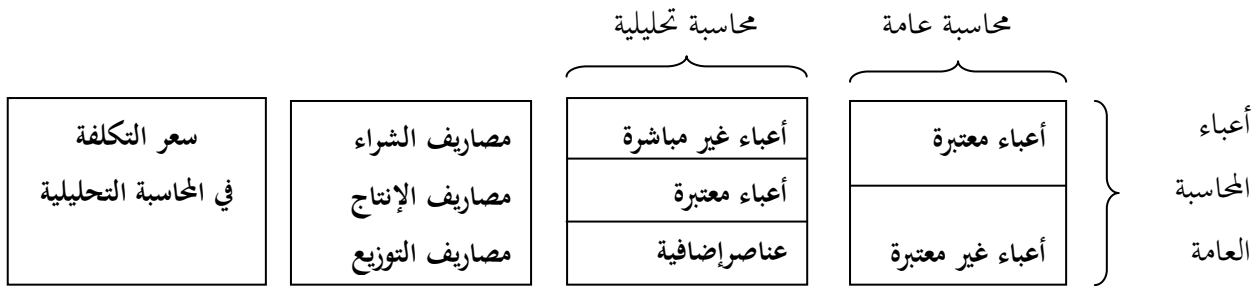
أخيرا أعباء المحاسبة التحليلية تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية و تطرح منها أعباء غير معتبرة.

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

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

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.<sup>1</sup>

شكل 12: مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



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

<sup>1</sup>: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19.

المطلب الرابع: دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية يجب أولا التذكير بسعر التكلفة والعناصر المكونة لها.<sup>1</sup>

أولا: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

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

مكوناتها: يتكون سعر التكلفة من:

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

- تكلفة شراء البضاعة المبيعة في حالة مؤسسة تجارية.

- تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة.

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

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

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

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

نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

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

\* في حالة مؤسسة تجارية: سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المبيعة + تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

<sup>1</sup>: سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر، ص 200، 201.

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

يعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع

النتيجة نوعان: هما: - نتيجة تحليلية؛

- نتيجة تحليلية صافية.

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

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

فرع 2: في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية

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

لأن:

\* النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة.

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

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

فرق الأقسام: يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصل.<sup>1</sup>

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

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

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي - رقم الأعمال المحمل.

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

<sup>1</sup>: سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

فرع 3: طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة:

جدول رقم (11): طريقة حساب النتيجة المحاسبة العامة

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

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

ح/71 إنتاج مباع = رقم الأعمال.

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

ح/61 = مجموع المواد المستهلكة.

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

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

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

## خلاصة الفصل الأول:

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

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

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

## تمهيد

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني في التكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف النموذجية و الهامشية أو ما يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كأداة لمراقبة التسيير و وسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية.

سنتناول في هذا الفصل ماهية مراقبة التسيير و أدواتها و كذلك عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى موضوع المحاسبة كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار.



## المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف

نتعرض في هذا المبحث إلى ماهية مراقبة التسيير، و وظائفها، أنواعها و كذلك مسارها و أدواتها.

## المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

سنتطرق في هذا المطلب الى لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير و مفهوم مراقبة التسيير

**أولاً: لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير:** إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الولايات المتحدة الأمريكية، و قد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في الولايات المتحدة الأمريكية سن 1931. ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية نظراً لتطورها المذهل دون أن ننسى أن وظيفة المراقبة في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنك و الإدارة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية و بعد مرور حوالي 20 سنة من الممارسة تتمثل في وظائف و أنشطة أخرى غير المحاسبة.<sup>1</sup>

## ثانياً: مفهوم مراقبة التسيير:

1. **تعريف مراقبة التسيير:** إن المقصود بمراقبة تسيير المؤسسة هو التحكم في قيادتها و ذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث و الاستعداد لمسايرة تطور حالي، لا يمكن أن توجد مراقبة تسيير دون غاية ينتظر بلوغها. بمعنى أنه لا يمكن فهم المقصود من هذه الوظيفة إلا في مؤسسة لها أهداف تريد أن تبلغها و لا يتم ذلك إلا بوضع مسار يحدد هذه الأهداف على مستوى كل فرد من أفراد المؤسسة، ليس من المفيد لمؤسسة مصغرة ( أو مؤسسة فردية ) التمتع بميكل خاص بمراقبة التسيير نظراً لقدرة هذه المؤسسة في التحكم الجيد لما يحدث داخل مؤسسته و لكن أن يستغني بإحدى أدواته كالمحاسبة التحليلية، أما بالنسبة للمؤسسات المتوسطة و الكبيرة فوجود هذه الهيئة يبدو أكثر من ضروري.<sup>2</sup>

أول من اقترح تعريف عام لمراقبة التسيير هو المنظر RN. ANTHONY في عام 1965م و الذي مازال معناه سائر المفعول إلى يومنا هذا حيث يعرفه كالتالي : "مراقبة التسيير هو عبارة عن مسار مخصص لتحفيز المسؤولين و تحريضهم لتنفيذ نشاطات تساهم في بلوغ أهداف المنظمة"

رغم تقارب الأهداف المنتظرة من مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية إلا أن هنالك فرق في المهام الموكلة لكل وظيفة. فالمراجع الداخلي يقوم بالمراقبة -المراجعة أما مراقب التسيير فيهتم بالمراقبة -التحكم - المساعدة و كلاهما يعتمد على وضع مدار معلومات و يهتم بفعاليتها لكن المراجع الداخلي يعطي الأولوية لمحافظة و حماية ممتلكات المؤسسة، أما مراقب التسيير فيعطي الأولوية لقياس النتائج و تحفيز العمال.

<sup>1</sup>: مذكرة ليسانس، " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير "، فرع التسيير، دفعة 2001.

<sup>2</sup>: HAMINI , « L'audit comptable et finance », Berti Editions, Alger, 1ere édition, 2001, P5 ,6 .

2. مهام مراقبة التسيير: إن أول من يهتم بمراقبة التسيير المديرين و المراقبين أنفسهم. يهتم المراقبين بالجانب التقني لعملهم بينما المديرين و بالاستناد إلى الجانب التقني يهتمون أساسا بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار و قد اقترح EVECHAPELLO ثمانية أدوار لمراقبة التسيير حسب ما جاء في مجلة «EOLANGES» رقم 90 نقلا عن H-loning و آخرون و هي:<sup>1</sup>

- الإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار لدى المديرية العامة؛
  - الإرشاد و النصيحة لدى الممارسين (القاعدة) Les opérationnelles؛
  - تحريض العمال للتفكير في مستقبل المؤسسة؛
  - المساعدة في تقييم الكفاءات الفردية؛
  - الإشراف التقني على حسن استعمال الأدوات؛
  - تحسين محتوى و صدق المعطيات؛
  - تحليل التكاليف و النتائج؛
- تشخيص الاحتياجات و خلق الأدوات اللازمة لذلك.

**أهداف مراقبة التسيير:** من بين الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:<sup>2</sup>

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة و مختلف مراكز المسؤولية؛
- صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و إعداد لوحات القيادة؛
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد و تعيين الفرص و استغلالها؛
- تكوين مقياس للنتائج و المؤشرات حول فعالية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية؛
- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير؛
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح؛
- يسمح باتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة للحد من الانحراف.

<sup>1</sup>: درحون هلال، " المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 119.

<sup>2</sup>: محمد رفيق الطيب، " مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص 60.

## المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة

مراقبة التسيير تعتبر كأداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط و وضع الميزانيات التقديرية و تتخذ من التنظيم سبيلا لبلوغ هدف الرقابة و بالرقابة كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة و المسطرة.<sup>1</sup>

## أولا: وظائف مراقبة التسيير:

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة؛
- إعطاء بناء هيكلي يساعد على تحقيق هذه الأرباح و توزيع العمل بين أفراد المجموعة من جهة و وضع و تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى؛
- العمل على بعث الحيوية في هذا الهيكل و تنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.
- إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي و المتمثل في احترام بعض المعايير و توافقها مع المخطط فان جميع الجهود المبذولة تكون موجهة لتحقيق الهدف فان المراقبة ليست مجرد النشاط الذي تقوم من خلاله بالمراجعة و التدقيق بهدف تصحيحي و لا مراجعة للأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقا و إنما هي وسيلة تساعد المنظمين و المسيرين على اتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة في الوقت المناسب.

ثانيا: أنواع الرقابة: هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب الوسائل (الطرق).

1. حسب الزمن: تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل تنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها.
- الرقابة القبلية: تكون من خلال التنبؤ بما سيكون عليه الواقع الفعلي، نسميها كذلك "الرقابة الوقائية".
- الرقابة الحالية: هي رقابة أثناء تنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.
- الرقابة البعدية: تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجية.

<sup>1</sup>: مرابطي نوال، " أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 8، 9.

## 2. حسب الوسائل (الطرق)

مراقبة الحلقات المغلقة: عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بينها وبين الملاحظة بالأهداف.

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

مثال: نفرض أن نظام تجاري يقيم معيار نسبة تغير رقم الأعمال الهدف هو رفع رقم الأعمال 5% شهريا.

في حالة مخطط الرقابة للحلقات المغلقة: ينبغي الوصول إلى رقم الأعمال في نهاية كل شهر وهذا قد يكون طويل أو فيه خطورة للمؤسسة.

في حالة الرقابة بالحواجز: يمكن استعمال هذه الرقابة و ذلك بملاحظة المبيعات الأسبوعية و من خلال خطتها نعطي الاحتمال أو الافتراض ما قد يكون عليه الشهر من ربح.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث: مسار و أدوات مراقبة التسيير

أولاً: مسار مراقبة التسيير: حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يتعين على المؤسسة إتباع مسار معين وفق المراحل التالية:<sup>2</sup>

1. البرمجة: أي وضع برنامج نشاط المؤسسة من خلال استراتيجية محددة وتكون من خطط مفصلة و اهداف محددة بدقة.

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

3. تقييم الأداء: تقوم هيئة مراقبة التسيير بالحصول على المعلومات حول الأعمال المنجزة و تحقق من تنفيذ المعايير و تنسيق بين مراكز المسؤولية.

4. البحث عن سياسة التحسين: أي البحث عن الانحرافات بين الأهداف و المعايير و الأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات اللازمة حيث إذا كان هناك انحراف كبير فالتحسين يكون وفق مبدأ الاستثنائية التي نجد فيه حالتين:

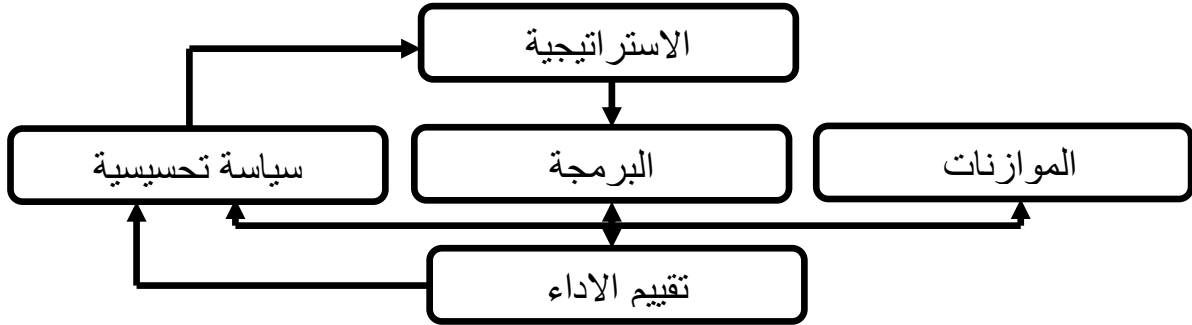
<sup>1</sup> :مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>2</sup> : ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية في الجزائر -"، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 44، 45.

حالة 1: إذا كانت درجة الانحراف لم تتجاوز المقاييس المسموح بها فلا اعتبار لذلك.

حالة 2: إذا كانت درجة الانحراف تجاوزت ذلك فهذا يقتضي القيام ببحوث بغية معرفة أسباب ذلك.

الشكل 13: مخطط مسار مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير "، الجزء الأول، دار البحث، 1988، ص 196-197.

ثانيا: أدوات مراقبة التسيير: <sup>1</sup> تستعمل المؤسسة أربع أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكثر قدر ممكن من الفعالية و الربحية الاقتصادية و هي فيما يلي: الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، التحليل المالي و المحاسبة التحليلية.

#### 1. طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية):

تعريف الطريقة: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلف المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: إن معرفة التكلفة الكلية للمنتوجات المشتراة المنتجة و المباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة و مراقبة تسييرها بحيث تسمح:

- بتقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية و البيعية؛

- دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج و البيع؛

- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات ( في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن ) التي لها أنشطة متعددة و تحديد نقاط القوة و الضعف في ظل المنافسة و هذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية ( تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار... )؛

<sup>1</sup>: ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير "، الجزء الأول، دار البحث، 1988، ص 196-197.

- إعداد سعر تجاري لسلعة أو خدمة لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة؛
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة و في لا مركزية المسؤوليات و بالتالي في مراقبة التسيير؛
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها و هذا لمقارنتها فيما يعد بالتكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي؛
- اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات، في المقابل تطرح طريقة التكلفة الكلية مساوي لا يمكن تجاهلها، منها:

- يتطلب الحصول على المعلومات و الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء و هذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة و الملائمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب؛
- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط و بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية و ما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله و الذي لم يتم استغلاله؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل و هذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف و سعر التكلفة كأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخططات الإهلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة، هذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا؛
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتوجات ينجر عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط كمعدل التضخم، سعر الصرف<sup>1</sup>

## 2. الطريقة الجزئية:

### 2.1- طريقة التحميل العقلاني:

**تعريف الطريقة:** ان طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي نتائج مجموعة أبحاث H-GANTT المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل و هذا سنة 1915. يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل الذي يحدد كما يلي:<sup>2</sup>

**معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي**

و يكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط.

1: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 197.

2: طرايبية أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2003/2002، الجزائر، ص 104

أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميز به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة. لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال:

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة و تحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفاعلية من اجل دراستها و تعميمها.

كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة عن ذلك و في الحالة المعاكسة فان زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة و كذا اعداد الموازنات و العمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط و الطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية)؛

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة و هذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛

- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة و تحميلها بالقدر الملائم و تبرر الطاقة العاطلة؛

و مع هذا فهي لا تخلوا من بعض العيوب:

- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها ( من جراء تحميل التكاليف ) هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية؛

إشكالية تقييم المخزونات النهائية التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية و هذا ما أغفلت عنه الطريقة و بالتالي فانه سيكون هناك:

1- مقدار بالزيادة: في حالة معامل التحميل أكثر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها؛

2- مقدار بالنقصان: في حالة معامل التحميل اقل من الواحد و ذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة.

**2.2- طريقة التكاليف المتغيرة:** لقد قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية و بالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها و توزيعها. و تعد مناسبة أكثر من الطريقة الكلية و هذا من حيث فائدتها في التحميل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة و كذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة و التخطيط و الرقابة على وجه الخصوص.

أهمية الطريقة و استعمالها في مراقبة التسيير: تظهر أهمية حساب التكاليف و تبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المعتبرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير:<sup>1</sup>

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير و مقارنتها بالأرقام المثالية و السهر على التخفيض من مبالغها؛

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة و كذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة أيضا دراسة التكاليف و تحديد أثرها و دراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها و في رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية لسوق و لظروف المؤسسة و كل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية و باقي المعطيات الإستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف و نشاط المؤسسة؛

أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي:

- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و العناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات؛

- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة؛

- هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لان اتخاذ التكاليف المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.<sup>2</sup>

### 3. طريقة التكاليف المعيارية

**تعريف الطريقة:** هي التكاليف المقدرة مسبقا ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة لفترة معينة و قد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966م بأنها: "تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعالية و تحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها".

يعرف المعيار على أنه "الفرق بين التكلفة المعيارية و الفعالية" قد يكون سالبا يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجبا يؤدي إلى ارتفاعها.

1: طرابيية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص105

2. بوعلام بوشاشي، "الرائد في المحاسبة"، دار الملكية، الجزائر، ص217.



أهمية الطريقة في مراقبة التسيير: لقد أثبتت التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة و كل مراكزها و على اختلاف مستوياتها من خلال متابعة الأداء و تقويمه بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية و تحديد الانحرافات و تشخيص الأسباب ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلاً<sup>1</sup>

- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات؛
- الوقاية ضد الانفعالية والروتين وهذا في إطار انها أداة تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات؛
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف على التكاليف؛
- زيادة كفاءة نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛
- تؤدي بالمؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون تقتضي الحاجة لذلك مما يرفع من التكاليف؛
- إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.

#### 4. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة)

**تعريف الطريقة:** ينصب مضمون هذه الطريقة على انه ليست منتوجات المؤسسة هي التي تستهلك الموارد ولكن تستهلكها الأنشطة وهذه الأخيرة تستعملها المنتوجات. بالتالي يظهر انه من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وليس إلى وظائف أو منتوجات مع تعويض وحدات العمل بما يسمى "مسببات التكاليف" التي ليست فقط معايير كمية بل هي العناصر التي تسبب الأنشطة وبالتالي تنشأ التكاليف.

**أهمية الطريقة في مراقبة التسيير:** لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير والتصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات. وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة، وهذا لأنها:<sup>2</sup>

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة؛
- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأساليب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات؛
- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة المتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين. فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية؛
- استخدام الطريقة يسمح باستعمال معتدل للإعدادات الفواتير الداخلية.

<sup>1</sup>: جبرائيل جوزف، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات"، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 20.

1: محمد فيومي محمد، "أصول محاسبة التكاليف"، المكتب الجامعي الجديد، 1999، ص 220.

لقد صرح C. LESAGE<sup>1</sup>: " إذا سمحت طريقة ABC بفهم مصادر التكاليف (فان ملائمة وترباط النموذج ترتفع) أما العدد المرتفع من الأنشطة يقلل من هذا الترابط لأن القياسات الواجب تنفيذها تكون كثيرة، هذا ما قد يرفع من الخطأ الإجمالي. أما إذا سمحت الطريقة بفهم وتحديد أفضل لأسباب التكاليف فإنها لا تحسن بالضرورة من دقة التقييم.

---

<sup>1</sup>: C. LESAGE, « Traitement de l'information imparfaite et analyse de couts application au model cout – volume- profit », 1999, P 52.

## المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار

سنتعرض في هذا المبحث الى ماهية مراقبة التسيير، مراحلها، تصنيفها وكذلك ظروف وأساليب اتخاذ القرار وايضا طبيعة عملية اتخاذ القرار وبنوده.

## المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفها

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم عملية اتخاذ القرار، مراحلها و تصنيفاتها.<sup>1</sup>

## أولاً: مفهوم القرار وأهدافه

**1 تعريف القرار:** القرار يتطلب نوعين من البيانات، بيانات موضوعية وأخرى شخصية وعلى متخذ القرار ان يربط بينها عند اتخاذ القرار الإداري.

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

**2 أهدافه:** ان الإدارة تحتاج الى معايير وقواعد يتم بواسطتها اختيار البدائل الأفضل ومن الأهداف التي تسعى المؤسسة الهادفة الى تحقيقها هي تعظيم الربح ويتحقق هذا الهدف في حالة عدم وجود قيود على استخدام عناصر الإنتاج فالمؤسسة تحقق زيادة في الطاقة الإنتاجية وبالتالي أقصى أقصى حد من الربحية.

اما في حالة وجود قيود فان تعظيم الربح يكون من خلال تعظيم المردودية او الربحية على كل وحدة من وحدات عناصر الإنتاج وأحيانا يكون تركيز الإدارة على سيولة النقدية فتكون في حالة تعظيم صافي التدفقات النقدية داخلية او خارجية. والقرارات الإدارية لا تكون كلها محصورة في الربحية والسيولة فهناك قرارات تتعلق بالتكاليف كقرار اختيار بين طرق الإنتاج المختلفة لمنتوج معين والقرار يكون باختيار طريقة محققة لأقل تكلفة.

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

$$\text{القيمة المتوقعة} = \text{مجموع (العائد المتوقع للبديل} \times \text{احتمال تحقيق العائد)}$$

حيث: العائد = القيمة المتوقعة للبديل.

ثانياً: مفهوم اتخاذ القرار وأسبابه

1: ستيفن اموسكوف، مارك جون سيمينك، ترجمة كمال الدين سعيد، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية" العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص 19.

التعريف اتخذ القرار: هناك عدة تعاريف منها:<sup>1</sup>

- عبارة عن التصرف أو مجموعة من التصرفات يتم اختيارها من بين عدد من البدائل الممكنة.

- عملية اتخاذ القرار هي نظام يتم من خلالها المفاضلة والاختيار بين العديد من المسارات والبدائل المعقولة لحل المشكلة المحددة سابقا وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها وتهيئة الظروف والامكانيات من أجل تنفيذ البدائل الذي تم اختياره ومتابعته لتحقيق الأهداف المرغوبة على أفضل وجه ممكن.

أمثلة على اتخاذ القرارات في المواقف المختلفة:

- اتخاذ قرار بشأن استخدام تقنية إنتاجية جديدة تزيد في انتاج العمل والتجهيزات المستخدمة؛
- اتخاذ قرار بشأن تحديد سعر مناسب لسلعة جديدة.

**1 أسباب اتخاذ القرار:** إن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى اتخاذ القرارات يكمن فيما يلي:

- ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات والرغبات بدرجات مختلفة ومتفاوتة، الأمر الذي يتطلب ضرورة المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الذي يحقق أفضل أو أحسن عائد لهذه المشكلة.

كما تتخذ القرارات لتدنية النتائج أو التكاليف غير المرغوب فيها ويتم اتخاذ القرارات بهذا الشأن كما يلي:<sup>2</sup>

- لتحديد سعر السلعة الجديدة؛
- التفضيل بين المشروعات الاستثمارية؛
- من أجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة؛
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

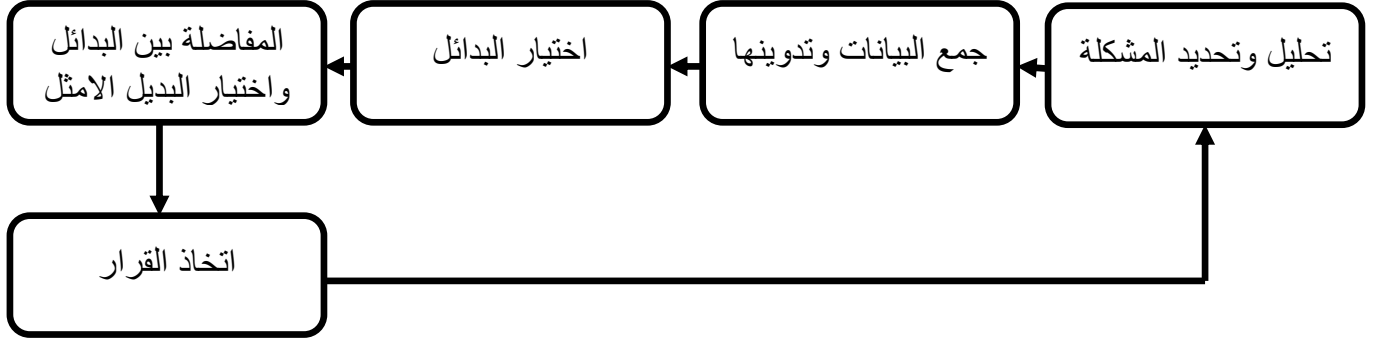
<sup>1</sup>: بربر كامل، "الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين"، الطبعة الثانية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2008، ص 123.

<sup>2</sup>: ستيفن اموسكوف، مرجع سبق ذكره، ص 123.

ثالثا: مراحل عملية اتخاذ القرار

تتم عملية اتخاذ القرار بسلسلة الخطوات المتتابعة والتي يمكن توضيحها في الشكل الآتي:<sup>1</sup>

الشكل 14: مراحل عملية اتخاذ القرار



متابعة عملية التنفيذ

المصدر: حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الاعمال"، اثره للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص171

-مرحلة تحديد وتشخيص المشكلة: من الأمور المهمة التي ينبغي على متخذ القرار وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وابعادها هي تحديد طبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ودرجة أهمية المشكلة وعدم الخلط بين اعراضها واسبابها والوقت الملائم لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.

-مرحلة جمع البيانات والمعلومات: ان فهم المشكلة فهما حقيقيا وتحديد ابعادها واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار الفعال يعتمد على قدرة القائمين به في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات الملائمة لتحليلها تحليلا دقيقا

-مرحلة اختيار البدائل: أي اختيار البديل الأفضل في ظل ظروف إمكانية متخذ القرار.

-مرحلة اتخاذ القرار: بعد المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأفضل أي البديل الذي يحقق المعيار او الهدف المطلوب إنجازه لاتخاذ القرار الذي يعد كإعلان عن ذلك البديل ويجب ان تتبع عملية اتخاذ القرار نوع من الرقابة للتأكد من فعالية القرار الذي تم اتخاذه.

<sup>1</sup>: حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الاعمال"، اثره للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص171

#### رابعاً: معايير تصنيف القرار الإداري

ليس هناك تصنيف موحد لكافة أنواع القرارات ذات الأثر المالي على المنشأة ولتبسيط سنذكر بعض الأسس الشائعة لتصنيف القرارات:<sup>1</sup>

**1 حسب النشاط المتعلق بالقرار:** هناك ثلاثة نشاطات رئيسية وهي التخطيط الاستراتيجي، الرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية.

**2 حسب ضوء المعلومات:** تصنف كذلك من حيث درجة التأكد من نتائجها فهناك:

- قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة وكاملة؛

- قرارات مبنية على معلومات غير مؤكدة؛

- قرارات مبنية على معلومات غير مستقرة.

**3 حسب مدى قابليتها للبرمجة:** بعض القرارات قابلة للبرمجة وإعادة الاستخدام في المستقبل أكثر من غيرها فقرارات الرقابة التشغيلية ذات معلومات تاريخية مفصلة يسهل برمجتها وتكرارها كلما دعت الحاجة لذلك لذلك لكن القرارات الاستراتيجية معلوماتها خارجية وغير مفصلة يصعب برمجتها لأنها ليست متشابهة او متكررة.

**4 حسب المدة التي يعطيها القرار:**

- قرارات قصيرة الاجل (اعمال يومية)؛

- قرارات طويلة الاجل (قرارات استراتيجية).

**5 حسب طبيعة الطرق المقابلة للقرار:**

- قرارات المقابل فيها طبيعة كحفر منجم، معادن او بئر؛

- قرارات المقابل فيها انسان مفكر المنافس مثلاً.

1: فايز الزغي ومحمود إبراهيم عبيدات، " الإدارة الحديثة"، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1997، ص 169.

## المطلب الثاني: ظروف وأساليب اتخاذ القرار

### أولاً: ظروف اتخاذ القرار

- 1 ظروف التأكد: بمعنى توفر المعلومات التي تمكن من التنبؤ بالنتائج مسبقاً وقبل التنفيذ.
- 2 ظروف الخطر أو المخاطرة: بمعنى نقص التأكد التام فيما يتعلق بنتائج البدائل المختلفة ولكن مع وجود احتمالات لكل حدث من الاحداث.
- 3 ظروف عدم التأكد: توجد حالة عدم التأكد عندما لا يستطيع المدير إعطاء احتمالات النتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لكل مشكلة.<sup>1</sup>

### ثانياً: أساليب اتخاذ القرار

#### 1 الأساليب التقليدية: تتمثل في:

- الحكم الشخصي سواء الاعتماد على الخبرة السابقة او بدونها؛
- التحقيق؛
- المحاولة او اتباع القادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المدبرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات الأجور، طرق واشكال التغليف، قنوات توزيع المنتجات وعرضها.
- 2 الأساليب الحديثة: تتميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات او حل المشكلات بالمقارنة بالأساليب التقليدية كونها تقلل أثر التحيز نتيجة الاحكام الشخصية، ومن بينها ما يلي:
- 1-2 أسلوب تحليل التعادل: هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء انتجت او لم تنتج التكاليف المتغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة الإضاءة، الوقود.
- ويستخدم في اتخاذ عدة قرارات:

- قرارات التسعير؛

- قرارات تخطيط الأرباح؛

لتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل نقطة التعادل فانه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل.

2-2 أسلوب القيمة المتوقعة: ويستخدم في ظل الخطر.

2-3 أسلوب او نموذج المراجعة بالقوائم: يعتمد على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير او المؤشرات الموضوعية.

<sup>1</sup>: صلاح القادر النعيمي، "الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص194، 195

## المطلب الثالث: طبيعة اتخاذ القرار وقيودها

## أولاً: طبيعة عملية اتخاذ القرار

تهدف إدارة المؤسسة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، ولهذا تسعى دائماً إلى اتخاذ القرارات في مجال التسويق والإنتاج والتمويل بالطريقة التي تحقق الهدف العام لها ودون أن يكون هناك تعارض بين أي منهما بطريقة تحد من تحقيق الهدف العام، ويؤثر في عملية اتخاذ القرار عدة اعتبارات أو عوامل نوعية وكمية، وتتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير قابلة للقياس أو التي يصعب قياسها أو أن نتائج قياسها ستكون تقريبية وغير دقيقة، مثال ذلك رد الفعل المحتمل للمنافسين بقرارات التسويق، التغيرات المحتملة في قانون الضرائب، القوانين المختلفة بصفة عامة، العوامل الكمية هي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات مثلاً: تكاليف البديل المفتوح من المواد والعمالة، التكاليف الصناعية غير المباشرة وطالما أن العوامل غير القابلة للقياس كثيرة ومتعددة وقد تأثر بدرجة كبيرة على بعض القرارات ينبغي بذل جهد لحصل العوامل الكمية الملائمة وتقييمها بدقة وذلك حتى تضمن اختيار القرارات الإدارية المناسبة ولا تختصر مهمة حصر هذه العوامل على المحاسب وإنما يشاركه في هذه المهمة الاحصائي والمهندس مدير الإنتاج وغيرهم.<sup>1</sup>

## ثانياً: قيود عملية اتخاذ القرار

هناك قيود تعتبر كجزء من المشكلة أو مرتبطة بالوسائل المستخدمة للبحث عن الحل وتتخذ القيود والمحددات الأشكال التالية:

1. **القيود الخاصة باليد العاملة:** بصفة عامة لا بد من توفر عدد معين من الأفراد للعمل في المؤسسة وهذا يعني أن البرنامج المصمم يعكس القيود المفروضة الخاصة بعدد الافراد.
- 2- **القيود الخاصة بالحيز والمكان:** غالباً ما يأخذ متخذ القرار في الحساب القيود المادية الخاصة بالمكان أي ما يتعلق بالمساحة المتاحة من الأرضية أو المكان الخاص بالتخزين أو ارتفاعالسقف فهي من العوامل المحددة للقرار بحيث لا يرتبط بتخزين مواد أكثر من طاقة المخازن لذلك يسأل مدير الاستلام عن المساحة المتاحة من الرضية التي يمكن استخدامهاوكذلك حيز الفراغ حتى السقف من خلال معرفة الأبعاد المادية فهو يقرر ما يمكن تخزينه في الإمكانيات.
- 3- **القيود المالية:** تعتبر من القيود الحرجة في اتخاذ القرار فنوع البرنامج المختار لترويج مبيعات منتج جديد يتوقف في جزء منه على حجم الموال المتاحة المخصصة للإنفاق الاستثماري في مجال ترويج فكلها تتوقف على النواحي المالية باعتبارها عوامل محددة لما يقرر. لذلك يتطلب الأمر معرفة تكلفة وحجم ما يمكن انفاقه.

<sup>1</sup>: بدر الدين سعاد وزدام زمور، "المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005، ص90.



**4- القيود الخاصة بالأجهزة والمعدات:** من الممكن أن يتم تأجيل القرار بسبب القيود الخاصة بالأجهزة والمعدات المتاحة فهذه القيود قد تتعلق بالطاقة، السرعة، في أداء العمليات، نظام التغذية يدوي أو آلي، متطلبات الصيانة أو أي جوانب أخرى، فإذا ما أمكن استخدام الآلات كجزء من الوسائل لحل المشكلة أو لتحقيق هدف فإن الخصائص بعنصر التجهيز الرأسمالي يعتبر قيوداً على الحل لذلك يجب على متخذ القرار أخذ ذلك بعين الاعتبار عندما يتوجه لحل المشكلة.

**5- القيود أو الجوانب الخاصة بالسمات الشخصية:** أي الخصائص والسمات الشخصية والاتجاهات والميول والقدرة على التقدير والحكم للأشخاص المتصلين بالمشكلة أو المتأثرين بملها فهذه الجوانب لها تأثير على المدير الذي يتعامل مع هذه المشكلة فقد يتخذ المدير موقفاً أو قراراً مختلفاً إذا كان المسؤولين من ذوي الدوافع القوية والرغبة في المشاركة في الحل.

**6- القيود الخاصة بالوقت:** ما هو الوقت المطلوب لإنجاز العمل؟

فإذا كان المرؤوس بصدد إعطاء رئيسه تقريراً حول الأوضاع على أن يعده خلال دقائق فإن هذا النوع من التقارير يكون غير دقيق عنه في حالة ما إذا أعطي له وقت كافي لتجميع المعلومات والحقائق عن الأوضاع الخاصة بالمؤسسة

## المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار

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

## المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية

ان حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية او الخدمات في المؤسسة يمكن ان يتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التكلفة المعيارية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المعيارية، وهذه الطرق هي طريقة التكاليف الحقيقية.<sup>1</sup>

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

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

- تحديد الاستهلاك وتكاليف المواد الأولية حيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف شراء فقط؛
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المستعملة به عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم ويجب خاصة
- تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو إنتاج أو خدمة معينة؛
- تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة أو المعتبرة المباشرة وغير مباشرة التي تستعمل طريقة معينة في حسابها على منتوجاتها فحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلا بحيث يجب في البداية التفريق بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة أي الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة

<sup>1</sup>: عبد الناصر نور وعلبان شريف، "محاسبة التكاليف لصناعية"، الرदन، دار المسيرة للنشر، 2002، ص234

بحيث يتم معالجة التكاليف الغير المباشرة في الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتجات بحيث يجب اختيار الأقسام المتجانسة وفقا للمبادئ التالية:

- الفصل بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة؛
- معالجة العبء الغير المباشرة في مراكز التحليل (اقسام ثانوية ورئيسية)؛
- تحميل العبء الغير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل قبل تحميل العبء الغير المباشرة على أساس وحدات العمل (ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلاي وواقعي يتماشى مع طبيعة النفقة)؛
- اختيار الأقسام الرئيسية على أساس انها القسم التي تضاف الى تكلفة الإنتاج في حالة تعددها مثل نفقات الإدارة المختلفة والمتمثلة في المصاريف الاجتماعية والأجور المباشرة.<sup>1</sup>

### ثانيا: علاقتها باتخاذ القرار

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الحقيقية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة للوحدة تبقى ثابتة) وهذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة وهو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار سيضعف من خسارتها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه المؤسسة فإن سعر منتج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup>: عبد الناصر نور وعلبان شريف، مرجع سبق ذكره، ص 235.

<sup>2</sup>: سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، "المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة -"، دار الافاق، الجزائر، ب ت، ص 82.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما تطرقنا في الطريقة السابقة فان كل عملية حساب تسبقها عملية التحليل التالية:<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> سليمان قدام، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سوريا، 1976، ص219.

توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

الجدول رقم (12): توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة

أقسام أساسية		أقسام مساعدة			مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة		
					XX	61: مواد ولوازم
					XX	62: خدمات
					XX	63: مصاريف المستخدمين
					XX	64: ضرائب ورسوم
					XX	65: مصاريف مالية
					XX	66: مصاريف مختلفة
					XX	68: مخصصات الاهلاكات والمؤونات
X 4	X 4	X 3	X 2	X 1	Y	مجموع التوزيع الأولي
30%	22%	18%	10%	-	Y	توزيع ثانوي
25%	30%	15%	-	100%		إدارة
			100%	5%		صيانة
C	B	A	O	O	Y	مجموع التوزيع الثانوي

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

من اجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهنا نميز بين نوعين من النفقات:<sup>1</sup>

- نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها؛
- نفقات مشتركة التي توزع على الأقسام بالإسناد إلى مقاييس معينة أو ما يسمى بوحدات القياس أو المفتاح.

<sup>1</sup>: سليمان قداح، مرجع سبق ذكره، ص 219.

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسّم الى نوعين:<sup>1</sup>

- أقسام مساعدة: تتمثل في قسم الإدارة، قسم الصيانة.
- أقسام أساسية: تتمثل في قسم التموين، الإنتاج والتوزيع. نلاحظ وجود نوعين:

- توزيع أولي: يتم على أساس مؤشر يحدد مسبقا يسمى مفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وحسب طبيعة الأعباء.

- توزيع ثانوي: نجد أن الأقسام المساعدة تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية وذلك حسب نسبة استفادتها من الخدمات التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسبة مئوية وللحساب نستعمل المعادلة التالية:

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

علاقتها باتخاذ القرار: تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية).<sup>2</sup>

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

مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني:

بالنسبة لطريقة التكاليف الحقيقية: الأعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط التكلفة الثابتة للوحدة تتغير وهي تناسب عكسي مع مستوى نشاط المؤسسة.<sup>3</sup>

التكلفة الثابتة للوحدة = التكاليف الثابتة الإجمالية

النشاط الحقيقي

<sup>1</sup>: سليمان قداح ، مرجع سبق ذكره، ص221.

<sup>2</sup>: صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997، ص120.

<sup>3</sup>: صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 22.

بالنسبة لطريقة التكاليف العقلانية:

- الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.

الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = أعباء ثابتة حقيقية × معامل التحميل

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

الأعباء الثابتة للوحدة = أعباء ثابتة إجمالية

#### النشاط العادي

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

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب.

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة.

- تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وبيع الفعالية، شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

#### المطلب الثالث: طريقة التكلفة المتغيرة

إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقا لطريقة التكاليف الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف الغير المباشرة هي ذات فوائد عديدة ولكن هذه الطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من أجل التسيير الحسن وأخذ القرارات ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي ولذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة وذلك من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة.<sup>1</sup>

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

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية لإنتاج؛

- التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة، حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، النتيجة التحليلية تحسب بطرح العباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

<sup>1</sup>: أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة جزوري، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989، ص 40.

ويمكن ترجمة هذه المبادئ رياضيا كما يلي:

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

$$\text{هامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الاعمال} - \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{رقم الاعمال} = \text{سعر البيع} \times \text{عدد الوحدات المنتجة والمباعة}$$

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{هامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة}$$

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

$$\text{كميا: عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}$$

$$\text{نقديا: عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش على التكلفة المتغيرة}}$$

$$\text{نسبة هامش على التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الاعمال}}$$

$$\text{وبالتالي تصبح: عتبة المردودية} = \text{رقم الاعمال} \times \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}$$

أهمية الطريقة: تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد هامش الإجمالي على التكلفة المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر معه، وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية.<sup>1</sup>

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة} = (\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}) \times \text{عدد الوحدات} - \text{التكاليف الثابتة الإجمالية}$$

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

<sup>1</sup>: المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت، ص 128.



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

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

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

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

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

**علاقتها باتخاذ القرار:** ان متخذي القرار يرغبون بتجريب القرارات قبل اتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون الى نماذج محاكات تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينهما في هذا المجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة اذ انه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه.<sup>1</sup>

نستطيع حصر بعض استعمالات هذا نموذج فيما يلي:

- تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار بإنتاجها او التوقف في انتاجها او استبدالها بمنتوج اخر.

- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن الوصول اليه دون ان تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.

ويمكن حساب هامش الأمان عن طريق العلاقة التالية:

**هامش الأمان = رقم الاعمال - رقم اعمال نقطة التعادل**

- اتخاذ بعض قرارات الاستثمار عند تغير هيكل المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة ذلك على المردودية.

<sup>1</sup>: المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، "محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 129.

- يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أساليب لإنتاج البديلة وذلك بالمفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا او ميكانيكيا ويسند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الاخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب.

- يستوجب في بعض الحالات على الإدارة ان تتخذ قرار بإنتاج سلعة جديدة كما انها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي الى الانخفاض في الربح واحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد.

#### المطلب الرابع: طريقة التكلفة المعيارية

تعد هذه الطريقة استمرارية لطريقة التكاليف التقديرية وهي لا تختلف عليها إلا من حيث أسس وضع المعايير بالنسبة للطريقة الحديثة واعتمادها على الدراسات التقنية والتجارب العملية، فهي تنطلق من حساب التكاليف مسبقا وفق معايير محددة بدقة وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب وتحلل الفروق لكل من المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة التي تركز على السعر والكمية والطاقة الإنتاجية أو النشاط الخاص بالأقسام أو مراكز التكلفة.<sup>1</sup>

#### أولا: أسس وأنواع التكاليف المعيارية:

##### أسس الطريقة:

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

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

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

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

<sup>1</sup>: سليمة طبايبي وسعيدة بورديمة، "دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، الجزائر، ص 232.

### أنواع التكاليف المعيارية:<sup>1</sup>

- 1- التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
  - 2- التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة): متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عالي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
  - 3- التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
  - 4- التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
  - 5- التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.
  - 6- التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.
- علاقتها باتخاذ القرار: بعدما قمنا في الفصل الثاني بحساب الانحرافات في التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة) وتحليلها حسب طبيعتها.

نجدها تنقسم الى قسمين:

- ملائمة (مفضلة)؛

- غير ملائمة (غير مفضلة).

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

<sup>1</sup> : أ. روسنيول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص45

## خلاصة الفصل الثاني:

- لقد تعرفنا في هذا الفصل على تقنيات المحاسبة التحليلية بالتالي تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية. استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:
- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لجم النشاط؛
  - التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط؛
  - التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.

## تمهيد:

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها و أساليبها، و هذا راجع أولا لطبيعتها الديناميكية و ثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير و البحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الإدارة على التخطيط و مراقبة الأداء و الحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، بالإضافة إلى التطور الذي حدث في نظم الإنتاج و التصنيع كأنظمة الإنتاج المرنة ، المخزون الصفري، التوقيت المناسب، الرقابة الشاملة على الجودة و التوجه الحديث في اعتماد بحوث التسويق و ترقية المنافسة .

لقد كان لتطور الأبحاث الاقتصادية و مختلف العلوم الأخرى دور بارز في تطور المحاسبة التحليلية ، و قد مرت أنظمتها بعدة مراحل تمثلت في أنظمة التكاليف التاريخية ، أنظمة التكاليف التقديرية ، و أنظمة التكاليف المعيارية و تطورت الطرق التي تطبق من خلالها و تنوعت حسب الظروف السائدة في مجال التسيير ، فوجدت الطريقة المتغيرة و الأقسام المتجانسة و أخيرا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التي ظهرت لعجز الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة عند تخصيص الأعباء الغير مباشرة، على أساس وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات و الموارد التي استخدمت في إنتاجها .

### المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية

يهدف هذا المبحث الى التعرض لطريقة التكاليف الكلية من خلال عرض أهدافها و مضمونها الاقتصادي و كذلك الأسس التنظيمية و التقنية لها و المشاكل الخاصة بحساب تكاليف الإنتاج.

#### المطلب الأول: اهداف الطريقة و مضمونها الاقتصادي

##### أولا : مضمون الطريقة الاقتصادي

**1 تعريف الطريقة:** تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة<sup>(1)</sup>. فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق و وحدات العمل بصفة متجانسة.<sup>1</sup>

في هذا الإطار يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة و منها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، و منها ما يتعلق بنشاط معين واحد. و كل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة .

**القسم المتجانس :** هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين و يمكن قياسها بوحدة عمل، و يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة .

قد عرفه دليل المحاسبة العامة على أنه : "النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف و أسعار التكلفة، و التي يتم تحميلها على مختلف الأقسام بإستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطاءها حسب توزيع عناصر التكاليف.

**2 مبدأ الطريقة :** إستعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان و معرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات .

يرتبط عموما مبدأ الحساب وفق هذه الطريقة، بطرق تسجيل اعباء، التي تقوم بنقلها، توزيعها، ثم تحميلها، لتسمح في الاخير بتحميل مجموع الاعباء غير مباشرة ( التي توافق كل مرحلة: الشراء، الانتاج، التوزيع ) على تكلفة المنتج، لنصل في الاخير الى معرفة سعر التكلفة الكلي للمنتوج او الطلبية المنجزة من طرف المؤسسة.

<sup>1</sup>B & F. Grandgouillot, l'essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino édition, Paris, 1999, p 12.

و مهما كانت الطرق التي تعتمد عليها المؤسسات لحساب التكاليف فان اكثرها شيوعا هي طريقة مراكز التحليل التي تستوجب احترام المراحل التالية في الحساب:

- انشاء مراكز التحليل؛
- التمييز بين الأعباء المباشرة و الاعباء غير المباشرة القابلة للادماج؛
- تخصيص الاعباء المباشرة للمنتوجات من نفس الجنس او الأنشطة او الطلبيات...؛
- توزيع الأعباء غير المباشرة داخل مراكز التحليل المعنية في جدول معد لهذا الغرض؛
- معالجة اشكال المراكز التي تتبادل الخدمات فيما بينها؛
- تحميل الأعباء غير المباشرة الظاهرة في مراكز التحليل التي لم يتم تفريغها على مختلف المنتوجات او اجناس المنتوجات Familles de produits او الأنشطة او الطلبيات....

في الاخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، و التي تساوي:

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

اما العراقي التي تطرحها هذه الطريقة فتكمن في كيفية تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل، الاختيار المناسب لمفتاح التوزيع و لوحات العمل من اجل التوزيع الأمثل للاعباء، استعمال الطرق المناسبة لحساب الخدمات التي تتبادلها بعض المراكز، تقييم المخزونات بالإضافة الى تقييم بعض المنتوجات المتصلة و قيد الإنجاز.

### ثانيا: أهداف الطريقة

1 البحث عن حساب بطريقة اكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للادماج و هي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تتطورت الى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج المتواجدة في مراحل مختلفة لمسار التصنيع. عملية تدخيل النشاطات هذه و التي كانت في السابق موضوع نشاط المنظمات الاقتصادية الصغيرة المتخصصة عقدت اكثر فاكثر هياكل المؤسسات التي وجدت نفسها غير قادرة على الاكتفاء بالطرق البسيطة لتحديد تكاليفها بهدف التحكم.

2 البحث عن صيغة التقييم بدلا من المساعدة على التسيير و من هنا يمكن القول بان التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار<sup>1</sup> و باستثناء بعض الحالات لا بد ان يكون السعر

<sup>1</sup>P. MEVELLEC et G. ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990, P. 528

أكبر أو يساوي التكلفة الكلية و على العموم يمنع البيع بقيمة اقل من التكلفة الكلية ( التشريع المضاد للاعتراف والمانع للبيع بالخسارة ) و من هنا يمكن القول بان هناك تقارب مستمر لقيمة السلعة الى تكلفتها<sup>1</sup>.

3 الاستجابة للضغوط الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسييرين.

### المطلب الثاني: الأسس التنظيمية و التقنية لطريقة التكاليف الكلية

1. تحديد الأقسام: <sup>2</sup> يتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة ، و فق الهيكل التنظيمي، و هذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات و المواد، و التي يمكن التمييز فيما بينها فيما يخص الأعباء، لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة بكل قسم رئيسي، و تشمل عموما هذه الأقسام : الشراء، الإنتاج و التوزيع. كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كقسم الصيانة، الإدارة، الطاقة،... الخ، و دون أن ننسى أنه يوجد تبادل خدمات بين أقسام عديدة و هذا ما يطرح إشكال عند تحديد قيمتها ( المبادلات ) و توزيعها بدقة.

2. تحديد وحدات العمل: إن إختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم، يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع و دراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم و لحجم وحدة العمل المقترحة، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها إرتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة. في المقابل إقترح المخطط المحاسبي ل 1982 التوصيات التالية:

- فيما يخص وحدات العمل بحيث يتم إختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل ( أو المجموعة ) مسجلة؛
- كانت مدّة عمل العامل و الآلة المستعملة في إرتباط وثيق؛
- يتم إختيار ساعة الآلة عندما تكون: <sup>3</sup> إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحقّقها كل آلة؛
- . مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدّة عمل العامل الذي يستعملها؛
- . الإهتلاكات و/ أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها؛

<sup>1</sup> خاصة بالنسبة للدول التي تخضع للمراقبة الجبائية، والتي تنصح باستعمال طريقة التكلفة الكلية، كما هو الحال في فرنسا مثلاً.

<sup>2</sup>A . CIBERT ,comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 1986, p 37.

<sup>3</sup> نقلا من رسالة الماجستير ل: بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2003/2002، ص 62.



- من الممكن إختيار وحدة الإنتاج ( المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول،... الخ ) المنتجة داخل كل قسم، عندما يكون هذا الاخير، لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتج واحد، و هذا حتى يمكن ربط كل منتج بوحدة العمل الذي تناسبه .
- إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه، يمكن تبني وحدة نقدية، بمعنى تحديد قاعدة متفق عليها، معبر عنها بالقيمة ( مثلا رع ) ، تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتجات المعنية .

### 3. توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل: <sup>1</sup> حيث نميز أشكالا عديدة للتوزيع :

**التوزيع الأولي :** يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة و تحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها و وظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية و المساعدة .

**التوزيع الثانوي :** هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية، ذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع العلم أن :

\* **الأقسام الرئيسية:** هي المراكز التي تتم فيها العمليات و الأنشطة الإنتاجية على كل مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائيا.

\* **الأقسام المساعدة:** هي مراكز خدماتية ، مهمتها خدمة مراكز التحليل أو مساعدة المراكز الأخرى.

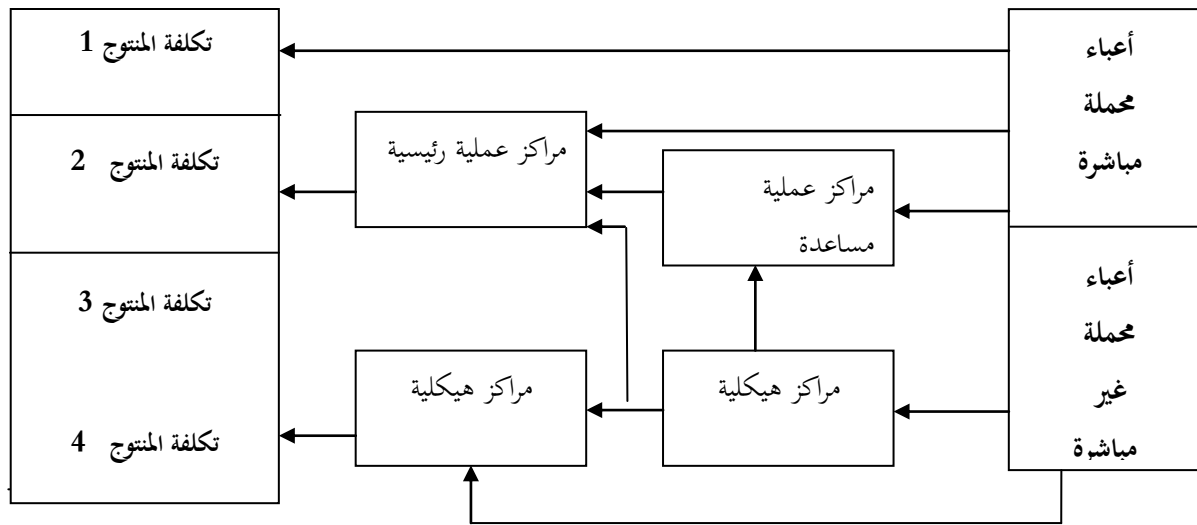
يمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين:

1. **التوزيع المتبادل :** بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة ، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه و ذلك باللجوء إلى المعادلات ، المصفوفات ، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة.

2. **التوزيع التنازلي :** في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا ، يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى، ثم على الرئيسية، حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية .

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999 ص 317.

الشكل 15 : توزيع الأعباء على مختلف مراكز التحليل



Source : M. GERVAIS, contrôle de gestion, p 60.

4. إستخراج تكلفة وحدة العمل<sup>1</sup>: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي و ذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، و من ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج .  
بحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد نتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية .

### المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بحساب تكاليف الإنتاج

يثبت الواقع أن المواد و المنتجات المخزنة لا يعتمد في تقييمها على طريقة واحدة و على المؤسسة أن تختار الطريقة التي تناسبها في التقييم. كما أن تنوع مسارات الإنتاج تؤكد وجود في بعض الحالات منتجات قيد الإنجاز، منتجات متصلة، منتجات فرعية، بقايا و نفايات، بالإضافة إلى أن بعض الأقسام قد تتبادل فيما بينها خدمات و بالتالي، تحتاج إلى طريقة لحساب قيمة هذه الخدمة.

أولاً: تقييم المخزونات<sup>2</sup>: يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية، حيث أن عملية التقييم من اختصاص المحاسبة التحليلية، و لا يمكن تقديم ميزانية محاسبية إلا بعد تقييم كل المواد و المنتجات الموجودة في المخزن. و رغم تنوع طرق التقييم إلا أن المعتمد عليها في الغالب هي:

<sup>1</sup>: محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 318.

<sup>2</sup>T. SAADA et les autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Editions vuibert, 1995, p 29 .

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: A: W<sup>1</sup>؛

- طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO<sup>2</sup>

- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO<sup>3</sup>

تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بسيطة و سهلة الاستعمال، و تفترض أن المتوسط المرجح يجب أن يحسب بعد كل عملية شراء. يحسب المتوسط المرجح بقسمة إجمالي تكلفة المواد المتاحة على إجمالي عدد الوحدات المتاحة.

تعتمد طريقة الوارد أولا صادر أولا في تقويم المخزون على استعمال المواد المشتراة أولا و من إيجابيات هذه الطريقة أن قيمة المخزون تقترب من قيمة التجديد كلما نفذت الحصص الأكثر قدما. أما سلبياتها فتكمن في أن قيمة المواد المستعملة لحساب التكلفة النهائية قديمة، بالإضافة إلى وجود مراقبة حول نفاذ كل حصة قبل البدء في استعمال قيمة الحصة الموالية. أما طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا فتفترض أن آخر مواد استلمت هي التي تصرف أولا، لذلك فإن مخزون آخر المدة يعكس أسعار أقدم المشتريات. و على عكس الطريقة السابقة (FIFO) فإن،

الإيجابية هنا تكمن في قيمة المواد المستعملة لحساب التكلفة النهائية coût de revient بحيث تكون حديثة و لكن السلبية هي أن قيمة المخزون تكون بعيدة عن قيمة التجديد.

من خلال هاتين الطريقتين نستنتج أنه في فترة ارتفاع الأسعار، فإن اختيار طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا له أثر تقليص النتيجة المحاسبية عكس ذلك بالنسبة لطريقة الوارد أولا الصادر أولا لذلك ينصح باستعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة كطريقة وسيطة بينهما.

ثانيا: المنتوجات المتصلة، المنتوجات الفرعية **Sous-produits**، البقايا النفايا: <sup>4</sup>

**تعريف:** إن التعقد المتزايد لدورات الإنتاج، تنظيم، الاسترجاع و تجديد المواد des matières recyclage كل هذه العوامل أدت إلى تكاثر المنتوجات المتصلة، المنتوجات الفرعية و البقايا، التي يعد تسييرها رهان إستراتيجي جد مهم، نظرا لما يمكن أن تعود به على المؤسسة من عوائد إذا استغلت بطرق مثلى كما قد تكلف المؤسسة أموالا طائلة في حالة عدم تنظيمها و تسييرها بطرق رشيدة.

<sup>1</sup>Weighted A Verage.

<sup>2</sup>First-in First-out.

<sup>3</sup>Last-in First-out.

<sup>4</sup>IBID ,P 41 .

المنتجات المتصلة أو المرتبطة: هي منتجات تظهر بالضرورة أثناء القيام بنفس العملية الإنتاجية ومن أمثلة ذلك:

-تقطير البترول الذي ينتج عنه الكيروسين، البنزين، الزيوت و الزفت؛

-تحليل الماء بالكهرباء يتولد منه بالضرورة الاكسجين و الهيدروجين.

كل هذه المنتجات المختلفة لها قيمة مماثلة، بالتالي يستوجب القيام بمعالجة إضافية خاصة لاعطاء قيمة سوقية لكل منتج.

**المنتجات الفرعية:** هي منتجات متصلة غير مرغوب فيها ولها قيمة سوقية اكيدة حيث أنها تحتاج في بعض الأحيان إلى معالجة إضافية. و كمثل على ذلك: في التربية الصناعية للمواشي يمكن بيع اللحوم مباشرة للاستهلاك كما يمكن بيع الجلود كمنتجات فرعية .

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

**النفايا:** النفايا هي منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع غير صالحة للاستعمال أو تصريف و بيع عادي بسبب عيوب الإنتاج.

**المعالجة المحاسبية:**الهدف من المعالجة المحاسبية هي تحديد أفضل قيمة لمخزونات المنتجات النهائية، المنتجات الفرعية، البقايا والنفايا، ولكن المعلومة التي تنتجها لا تفيد المسيرين، الذين يهتمون بمعرفة التكلفة الكلية دون الدخول في تفاصيل توزيعها.

توجد ثلاثة أنواع من توزيع تكاليف الإنتاج المشتركة، وقد تؤدي إلى نتائج مختلفة إذا تم مسك حسابات الجرد الدائم بالنسبة للمنتجات الفرعية و البقايا و النفايا.

**الطرق التي تنطلق من الأعلى إلى الأسفل:** تقتضي هذه الطرق توزيع تكلفة الانتاج المشتركة حسب معيار محدد مسبقا، كاستعمال الوزن أو الحجم، أو استعمال طريقة الحصص وفقا للقيمة السوقية لمختلف الإنتاجات.

**الطرق التي تنطلق من الأسفل إلى الأعلى:** و التي تعتبر القيمة السوقية للبقايا و النفايا على وجه الخصوص كانقاص من تكلفة الإنتاج للمنتج الأساسي من الناحية التطبيقية، عادة ما يؤخذ سعر البيع الوحدوي مطروح منه نسبة الربح و مصاريف التوزيع المقدرة. فهذا النوع من الطرق، بخلاف النوع السابق، يطبق على البقايا و النفايا، لأنها لاتأخذ بعين الاعتبار طابعها التابع (تخفيض تكلفة المنتج الأساسي).

الطرق السافلة **méthode en aval**: هي طرق تعتبر سعر بيع البقايا و النفايا كريح يضاف إلى النتيجة التحليلية للمنتوج الأساسي، و تعتبر تكلفة إنتاجها معدومة و لا يعد لها حساب الجرد الدائم. هذا النوع من الطرق لا يستعمل إلا في الحالات التي تكون فيها قيمة البقايا و النفايا إما معدومة أو ضئيلة جدا .

ثالثا: **المنتجات قيد الإنجاز**<sup>1</sup>: يمكن تعريف المنتجات قيد الإنجاز أو الأشغال قيد الإنجاز بأنه عبارة عن إنتاج شرعت فيه المؤسسة أثناء الدورة "N" و الذي سينجز نهائيا في الدورة "N + 1" أو أثناء فترة لاحقة و تزداد أهميتها حسب نوع قطاعات النشاط، خاصة الصناعية منها حيث تتميز بدورة إنتاج طويلة ( كقطاعات البناء، البناءات البحرية... ) و الخدمية ( أشغال الدراسة التي قد تستغرق بضعة أشهر ) هذا النوع من المنتجات يطرح مشكل مزدوج - القيمة التي يجب ان تخصص لها؛

- القيمة المحاسبية.

فيما يخص تقييم المنتجات قيد الإنجاز، يمكن استعمال نفس الطرق المشار إليها سابقا و المتعلقة بتقييم المخزونات أما محاسبيًا فإنها تعالج مثلها مثل الإنتاج المخزن، حيث أن إنتاج الفترة ( الإجمالي أو حسب كل منتج ) يمكن أن يحدد كالتالي:

منتجات قيد الإنجاز في بداية الفترة + الفترة تكاليف إنتاج - منتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة = تكلفة إنتاج الفترة

هذه المرحلة تمكن المؤسسة من حساب نتيجة الفترة (الإجمالية أو حسب منتج) كمايلي:

تكلفة إنتاج الفترة + المخزون الأولي للمنتوجات التامة - المخزون النهائي للمنتوجات التامة = الإنتاج  
تكلفة المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة = التكلفة النهائية للمنتوجات المبيعة - رقم  
أعمال الفترة = نتيجة الفترة

كل هذه الحسابات لا يكون لها معنى إلا إذا استعملت نفس الطرق في تقييم المخزونات، سواء المتعلقة بإنتاج الفترة أو المنتجات قيد الإنجاز .

رابعا: تبادل الاداءات ما بين مراكز التحليل:<sup>2</sup> عندما تتبادل مراكز التحليل خدمات فيما بينها أو عندما تقوم بخدمات متقاطعة يطرح مشكل حساب قيمة وحدة العمل و تخصص عملية التبادل هذه الأقسام الثانوية في غالب الأحيان و لمعالجة هذا الإشكال يمكن اللجوء إلى عدة طرق:

<sup>1</sup> عبد الحى عبد مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص 29.

<sup>2</sup> الكسم عبد الرحيم، محاسبة التكاليف وتطبيقها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001، ص 200.

إذا كانت المؤسسة تحتوي على عدد ضئيل من المراكز التي تتبادل فيما بينها الخدمات، بإمكانها استعمال طرق جبرية، أما في الحالات المعقدة أين يوجد عدد كبير من المراكز التي تتقاطع الخدمات فيها مكان المؤسسة أن تلجأ إلى الحساب المصفوفاتي.

كما يمكن للمؤسسة أن تستعمل نسب معيارية إلا أن هذه الطريقة تؤدي إلى إظهار فروقات في التكاليف و في نسب التنازل مما يتطلب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار حتى يتم تقريب النتيجة التحليلية من نتيجة المحاسبة العامة.

**خامسا: حدود استعمال الطريقة:**<sup>1</sup> قبل التحدث عن سلبيات هذه الطريقة لا بد من ذكر الفوائد التي قد تعود بها على المؤسسة فهذه الطريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية...، بالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية و قد رأينا أيضا أن هذه الطريقة تسمح بتقييم المخزونات و حتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها إلا أن السلبيات التي تسجلها تطغى على هذه الإيجابيات.

- أول سلبية تخص هذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها لكون أنها كلية فهذا النظام بحكم شموليته و ثقل المعالجة الناجمة عن ذلك، هو نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية (تكوين و تنفيذ) أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)؛

- ثم أن هذه الشمولية تخلق داخل المؤسسات التي تعتمد على هذه الطريقة جو من اليقين الخاطئ نظرا لتعقد النظام في مجمله حيث أن عدد الأشخاص الذين يتحكمون فيه يكون حتما محدودا، مما يصعب الوصول إلى نتائج مرضية و هذا يقلل من فعاليته و نقص الثقة لمستعملي معلوماته . بالإضافة إلى ذلك، عدة توزيعات و على كل مستويات أو مراحل حساب التكلفة النهائية تتضمن جزء من العشوائية L'arbitraire خاصة و أن الأعباء تحتوي على جزء ثابت، هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فاكتر مع التطور التكنولوجي و تعقد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10% من تكلفة الإنتاج.

مهما كانت الطريقة التي يتم اتباعها بصدد توزيع عناصر التكلفة الثابتة على المنتج، فإن أي قرار يتم اتخاذه على أساس تكلفة المنتج المترتبة عن ذلك لن يخلو من الخطأ، بالإضافة إلى ذلك فإن محاولة توزيع التكلفة الثابتة لأغراض تحميل الإنتاج بها لا تعتبر سليمة من وجهة النظر الاقتصادية، كما أن الطريقة التي يتم إتباعها في إجراء هذا التوزيع و أيا كانت تؤدي إلى معلومات مضللة؛

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 320.

- السلبية الثالثة: تتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية، كل القواعد للمؤسسة المستعملة اعتماداً على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود تنظيمي و أي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل؛
- أخيراً هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتوجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتوجات الأخرى دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتوجات و دون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة هذا ما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتوجاتها أو إلغاء منتج معين أو اللجوء إلى المقابلة من الباطن.

## المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية

سنحول في هذا المبحث دراسة طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و كذلك طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف المباشرة و أيضا طريقة التكاليف الهامشية.

## المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، و يقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف ، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة و هذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، و الفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية و هذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام و المسؤولية على الأداء ، و من ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية .<sup>1</sup>

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة و بالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية و ليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، و حتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي تميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية).

نجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة، و نرى أن هذه التسمية ملائمة و تنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

**أولاً: مبادئ الطريقة:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، و تهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني و هو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي و منه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، و عند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط و معامل التحميل العقلاني:

<sup>1</sup> صالح الرزق وعطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف-الاطار النظري والعملي - دار زهران، الأردن، 1997، ص 143.



1 - النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية و لا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).<sup>1</sup>

2 - النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، و طبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة و الفرق بين الأعباء الثابتة و الجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

3 - النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية و الفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية. يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط و طرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، و ذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة و يتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

1 - كلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم و خدمات مباشرة .

2- كلفة الإنتاج المحملة عقلاانيا= كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلاانيا .

3 - سعر التكلفة المحملة عقلاانيا= كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلاانيا .

ثانيا: المزيا و العيوب:<sup>2</sup> لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية و المعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، فيما يلي نستعرض مزايا و عيوب هذه الطريقة:

### 1 - المزايا :

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة و هذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .

<sup>1</sup>أبو الحسن علي احمد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1997، ص 191.

<sup>2</sup>T .ZITOUME , Comptabilité analytique, Berti, édition, Alger, 2003, P 206/

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط ، و هذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة و تحسينها و العمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها و تعميمها ، و تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة من ذلك و العكس في حالة زيادة النشاط ، و كل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة ، و إعداد الموازنات و العمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط و الطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .

- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية؛

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المستغلة؛

- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التكلفة المتغيرة.

## 2 - العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات؛

- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة؛

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية و أثرها على النتيجة.

## المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة و تطورت في المؤسسات الأمريكية و تعد أكثر ملاءمة من الطريقة الإجمالية ( الأقسام المتجانسة ) من حيث استعمالاتها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة و إيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و التسيير بصفة عامة، و تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط و مراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و تحليلها، و يظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>Xavier BOUIN,François- Xavier Simon, Tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002, P 145 .

الجدول رقم (13): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

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

Source : Xavier Bouin, François- Xavier Simon, Tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002, p 145.

**أولاً: مبادئ الطريقة:** إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل و حساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، قد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين و هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة و طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل و حساب الهوامش و المتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة و تعرف بالأعباء الثابتة الخاصة.

**1 الأعباء المتغيرة و الثابتة:** إن نسبة نوع معين من الأعباء تؤثر على إجراءات التحليل و القرارات التي يمكن أن تتخذ و كذلك بالنسبة إلى درجة ارتباطها بحجم الإنتاج، و هناك عدة عوامل تساهم في التأثير على سلوك الأعباء، لذلك يلجأ إلى دراسة تلك الأعباء بشكل تفصيلي لفهم كيفية حدوثها و تحديد درجة الارتباط بحجم الإنتاج للتمكن من التحكم فيها أو استغلال تلك المعلومات في برمجة و تخطيط الإنتاج حسب سياسات و ظروف معينة، نجد نوعين رئيسيين من التكاليف <sup>(1)</sup> :

أ- **التكاليف المتغيرة :** تعرف بالتكاليف التشغيلية و هي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط و تتغير في مجموعها في الأجل القصير حسب مستوى النشاط كالمواد الأولية و اللوازم، الماء، الطاقة و يفترض نظرياً أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات ثابتة إلى حد ما و هذا يرجع إلى إمكانية وجود نوعين من التكاليف المتغيرة و هما :

- **الأعباء المتغيرة المناسبة :** هي الأعباء التي تتغير طردياً مع مستوى النشاط المعبر عنه بالكمية المستخدمة من المواد أو ساعات العمل، الكمية المنتجة أو المبيعة، رقم الأعمال، و يمكن التعبير عنها في شكل معادلة خطية (ص) = أ.س ، (أ) ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و (س) عامل متغير يمثل كمية معطاة .

<sup>(1)</sup> - Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001, p 136.

- **الأعباء المتغيرة الغير متناسبة** : هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي ( غير تناسبى )، توجد حالتين إما أن تكون درجة تغير الأعباء أقل من درجة تغير النشاط أو العكس، و ذلك يؤثر على مردودية النشاط في بعض الحالات لذا يتطلب البحث عن أسباب عدم التناسب، فهناك أسباب موضوعية عادية و هناك أسباب غير عادية قد تعود إلى سوء التسيير و نوعية الاستثمارات (التجهيزات) المستخدمة من حيث قدمها و العناية بها (الصيانة) أو إلى درجة كفاءة و تجربة العمال.

ب- **التكاليف الثابتة** : تعرف بالتكاليف الهيكلية المرتبطة بوجود المؤسسة و ليست متعلقة بحجم النشاط و تكون ثابتة في المدى القصير، و نجد من أمثلتها أعباء الإيجار، التأمين، الامتلاك، فوائد القروض، الضرائب العقارية ، المرتبات. يحدث التغيير فيها بشكل متدرج على المدى الطويل عند تجاوز مستوى النشاط حد معين يتطلب زيادة الاستثمارات أو عناصر الأعباء المتعلقة بها حسب المستوى من النشاط الذي يتطلب ذلك، و تكون تكلفة الوحدة متغيرة و في هذا النوع من التكاليف نجد كذلك نوعين من التكاليف الثابتة :

- **الأعباء الثابتة المستقرة** : نجد أن هذه الأعباء تكون مستقرة لفترات طويلة مهما كان مستوى النشاط و لا يحدث التغيير فيها إلا إذا كانت هناك تغييرات جذرية في هيكل المؤسسة و إستراتيجيتها و يحدث التغيير بشكل متدرج يتصف بالمدى الطويل .

- **الأعباء الثابتة الغير مستقرة** : تكون هذه الأعباء غير مستقرة و قد تحدث أحيانا في المدى القصير إلا أنها لا تتغير و لا ترتبط بكمية الإنتاج بل يرتبط تغيرها بمستوى الإنتاج أو النشاط، فعند وصول مستوى النشاط إلى حد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء و تتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها.

إن معالجة و تحليل التكاليف بهذه الكيفية يوفر للمؤسسة معلومات دقيقة يتم استخدامها في البرمجة و دراسة الحساسية لكل مستوى من المستويات الإنتاجية و العناصر التي تدخل في التركيبة الإنتاجية، فأحيانا تكون هناك عناصر من التكاليف يصعب التفريق بينها و لذا تسمى بالتكاليف الشبه ثابتة أو شبه متغيرة و لأغراض التحليل يتم تبويبها إلى ثابتة أو متغيرة حسب صفتها الغالبة أو يفصل الجزء الثابت و يضاف إلى مجموعة العناصر الثابتة و مثل ذلك لمجموعة العناصر المتغيرة باستخدام خطوط الانحدار على الرسوم البيانية و المعادلات الجبرية الرياضية أو التقدير الشخصي للمحاسب، يمكن القيام بدراسات تقنية- اقتصادية- إحصائية لضبط سلوك عناصر التكاليف بإعداد نماذج يمكن من خلالها تتبع التكاليف و تبويبها حسب خواص النوع الذي تنتمي إليه و تتصف بخصائصه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>IBID , P 137 .

ثانيا: مزايا و عيوب الطريقة: الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملاءمتها لتقنيات مراقبة التسيير و استخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، و بالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.

### 1: المزايا:

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير و الثابت من التكاليف و العمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية و ضبط سلوك التكاليف و خطط الإنتاج و إعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة و بالتالي يتم الإطلاع على الوضعية و الحصول على المعلومات في الوقت المناسب ، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية؛

- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف و إخضاعها للتدقيق و الفحص؛

- تسمح بقياس فعالية و أداء مراكز المسؤولية ( استهلاك المواد و الطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية) بفضل استبعاد و تجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛<sup>1</sup>

- إمكانية مقارنة و تقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف و الإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.

### 2: العيوب

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة تداخلها و حسابها على مختلف مراحل الإنتاج؛

- ملاءمة استخدامها على المدى القصير؛

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

<sup>1</sup> Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, p 175.

نتساءل أخيرا عن أثر استخدام كل من طريقتي الأقسام المتجانسة (الإجمالية) و طريقة التكاليف المتغيرة على نتيجة المؤسسة ؟ يتوقف ذلك على حجم الإنتاج مقارنة بحجم المبيعات كما يلي:

- حجم الإنتاج = حجم المبيعات : النتيجة متساوية في كلتا الطريقتين؛
- حجم الإنتاج > حجم المبيعات : في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أكبر؛
- حجم الإنتاج < حجم المبيعات : في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أصغر.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جدا من التكاليف المباشرة، مع تكاليف غير مباشرة عديدة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى.

**أولاً: مبادئ الطريقة** تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة على اعتبار أن إحداث التكاليف المباشرة كان من أجلها ويتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتمثل غالبا في المواد الأولية و اليد العاملة و بعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير مباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي و بالتالي فإن أساس التحليل و التقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، و نجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة و لا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، و في هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة،<sup>1</sup> هذه الأخيرة يتم تحميلها و طرحها بشكل إجمالي من الهامش على التكاليف المباشرة .

من خلال ما تقدم يظهر الجمع بين مفهوم الطريقة الإجمالية من حيث التفريق بين الأعباء المباشرة و الغير المباشرة و طريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ الجزئي لتحميل التكاليف و حساب النتيجة الجزئية ( الهوامش على التكاليف ) و كذلك من حيث الأعباء المباشرة أغلبها متغيرة و الأعباء الغير مباشرة أغلبها ثابتة.

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة و تحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة و تحديد مردودية و أهمية كل منتج انطلاقا من الهامش على التكلفة المباشرة، و تتم العملية على النحو التالي :

<sup>1</sup> Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris, 2001, p 87.

الجدول رقم (14): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة

النسبة	المبلغ	البيانات
100 %	X	رقم الأعمال
x%	X	- التكاليف المباشرة
% x	X	= الهامش على التكاليف المباشرة
	X	- التكاليف الغير مباشرة
	X	= النتيجة

Source : Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris2001, p 87.

ثانيا: **المزايا و العيوب**: تظهر مزايا هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت التكاليف المباشرة تمثل نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف بحيث يتم التركيز عليها في التحليل و اتخاذ القرارات إلا أننا نجد في الواقع العملي نادرا ما تمثل تلك التكاليف النسبة الغالبة من مجموع التكاليف و خاصة بعد تطور الصناعة و توسعها، لذلك وجهت لها عدة انتقادات منها:

- لا تمثل تكلفة الوحدة التكلفة الحقيقية نظرا لاستبعاد التكاليف الغير المباشرة، بالرغم من أن كل التكاليف مهما كان نوعها تم استحداثها بسبب المنتجات النهائية و لذا ينبغي أن تدخل في تقييم تكلفة تلك الوحدات، بالإضافة إلى مشكلة عدم تقييم المخزون السلعي بتكلفته الحقيقية والكاملة<sup>(1)</sup>.

- تعد نتائج هذه الطريقة جد مضللة و غامضة بسبب عدم معالجة وتوزيع الأعباء الغير مباشرة بحسب الاستفادة والاستخدام أو حسب ما تم استهلاكه من موارد على مختلف مراحل الإنتاج في الأقسام والورشات، و الإكتفاء بتحميلها إجماليا.

(1) - صالح الرزق، عطا الله خليل بن واد ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، الأردن، 1997، ص 121.

## المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: مفهوم التكاليف المعيارية:

**1- تعريف التكاليف المعيارية:** هي تكاليف محسوبة مسبقاً و هذا لتقييم حركات التدفق من الناحية الكمية و القيمة ضمن المحاسبة التحليلية و استخراج الفروقات بين المعياري و الفعلي و يمكن القول بأنها عبارة عن مقادير محددة مقدماً لإنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس و ضبط التكاليف المعيارية .

هذه التكاليف لها ميزة نموذجية و تحدد لفترة مستقبلية على أساس معايير للنشاط تسمح بقياس قدرات و إمكانيات المؤسسة في تحقيق الأهداف المسطرة و البرامج المخططة عن طريق معاينة و تحليل الفروقات بين المقدر و الحقيقي .

## 2- أهداف التكاليف المعيارية:

- الهدف الرئيسي لهذه الطريقة هو مراقبة التكاليف و سعر التكلفة عن طريق الانحرافات؛

- مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة في فترة محددة من الزمن و بالتالي إمكانية العمل على تقليلها مستقبلاً؛

- تساعد هذه الطريقة على معرفة النقاط الفعالة على مستوى مراكز و أقسام المؤسسة حتى تستطيع تنفيذ سياسة المراقبة لضمان السير الحسن لعوامل الإنتاج؛

- تسمح بتقديم الإدارة الخاصة بالمؤسسة بالتقارير الدورية عن الانحرافات المستخلصة و اتخاذ قرارات تصحيحية للمشاكل الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة.

**ثالثاً: مكونات التكاليف المعيارية و تحليل الفروقات:** التكاليف المعيارية ( النموذجية ) المعدة مسبقاً هي محسوبة وفقاً لمعطيات تشغيلية بالسنوات السابقة و كذلك وفقاً لتقديرات قدرت على أساس معطيات إحصائية حيث نجد إن هذه التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير الإنتاج داخل المؤسسة.

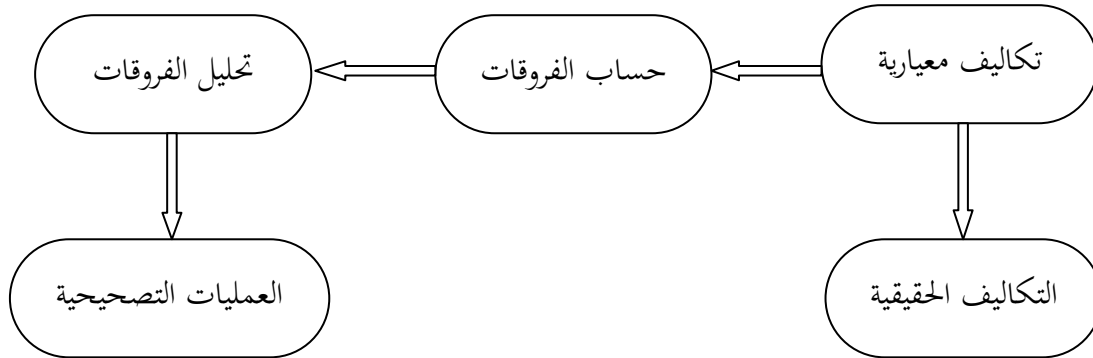
**الفروقات و تحليلها:** إن دراسة التغيرات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية على مستوى المحاسبة التحليلية يأتي لإظهار الفوارق الموجبة و السالبة على مستوى نشاط المؤسسة فإذا كان الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية موجبا فإن هذا الانحراف يكون في صالح المؤسسة أي إن المؤسسة قد تحملت تكاليف الإنتاج إما في حالة الفرق السالبة فإن المؤسسة قد تحملت تكاليف أكبر من التكاليف المعيارية المخطط لها. <sup>1</sup>

<sup>1</sup> ABDELAH BOUCHAB, Comptabilité analytique d'exploitation, FD/ berti France p 87.



تأخذ هذه الفروقات عدة أشكال فهي ترجع إلى التغيرات في الكمية المستهلكة من المواد الأولية أو مصاريف اليد العاملة مباشرة أو غير مباشرة و نلخص كل ما سبق ذكره في المخطط التالي :

الشكل 16 : الفروقات و تحليلها



Source : Abdelah Bouchabcomptabilité analytique d'exploitation FD/berti France p 87.

تحليل فروقات الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة : من النادر إن تحدث الأشياء كما خطط لها مسبقا بل تنجم عنها بعض الفروقات التي لا بد من تحديدها و معرفة سببها لتصحيحها و تحدد هذه الفروقات بالطريقة التالية<sup>1</sup> :

$$\text{الفرق} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

\* إذا كان الفرق ايجابيا فالوضعية غير ناجحة؛

\* إذا كان الفرق سالبا فالوضعية ناجحة.

هذا الفرق سيحمل فروقات الكمية، السعر، اليد العاملة و كذا التكاليف غير المباشرة.

### 1/ الفرق على التكاليف المباشرة :

أ- بالنسبة للمواد : التكلفة المعيارية للمواد المستعملة هي تكلفة ناجحة من جراء الكمية المعيارية في السعر المعياري.

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

<sup>1</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 130.

\* **الفروق في الأسعار** : السعر يعتبر متغيرة خارجية بالنسبة للمؤسسة لذلك هو صعب التحديد لذلك قد تأخذ المؤسسة قيم الماضي القريب أو معدل تكاليف فترات سابقة لكن أسعار المواد قد تتأثر بعدة عوامل منها درجة المنافسة مدى التدخل الحكومي في تحديد السعر لذلك قد تقوم المؤسسة بدراسة تطورات الأحداث القادمة تعتمد عليها في تحديد السعر.<sup>1</sup>

$$\text{فروق الاسعار} = (\text{الكمية الفعلية} * \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} * \text{السعر الفعلي})$$

\* **الفرق في الكميات** : تحدد المواد وكمياتها المستخدمة في العمليات الإنتاجية لصنع وحدة المنتج أو حجم معين من الإنتاج من طرف تقنيين متخصصين.

$$\text{فروق الكمية} = \text{ثمن الوحدة المعياري} (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الفعلية})$$

\* **فروقات الأعباء المباشرة** : يمكن تحديدها وفقا لعدة طرق نذكر من أهمها وأكثرها استعمالا الطريقة العادية وهي الطريقة الموضوعية ضمن المخطط المحاسبي الوطني 1982 و تتطلب ما يلي :

- تقييم الفرق على الكمية بالتكلفة المعيارية.

- التعبير عن الفرق على التكلفة بالكمية الحقيقية.

$$\text{الفرق على الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) * \text{التكلفة المعيارية}$$

$$\text{الفرق على التكلفة} = (\text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}) * \text{الكمية الفعلية}$$

أو  $\Delta = \text{ت} . \text{ك} \text{ ف}$

$$\Delta \text{ الفرق الاجمالي} = (\text{ك} * \text{ت م}) + (\text{ت} * \text{ك ف})$$

حيث إن  $\Delta$  : ك = التغيير في الكمية.

ت م = التكلفة المعيارية.

$\Delta$  ت = التغيير في التكلفة.

ك ف = الكمية الفعلية.

<sup>1</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 131.

ب- بالنسبة لليد العاملة المباشرة : تتطلب معايرة عنصر الأجور معرفة المعايير التي لا بد من استعمالها في تحديد المعيار السليم و الدقيق و يتطلب الأمر لإعادة معيار تكلفة الأجور العوامل التالية :

\* مستويات المهارة : يتم تحديد مستويات المهارة إلى درجات في ظل ما يلي :

- العمليات الإنتاجية و نوعيتها و ما تحتاج إليها من عمالة ماهرة .

- الخبرة المطلوبة لإتمام الإنتاج و نوع التدريب المهني المتخصص.

- ظروف العمل.

- جنس العامل.

\* معيار الوقت : و نقصد به ما تحتاج إليه الوحدة أو المنتج من وقت لإتمامه مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

- نوعية المنتج : أي المراحل التي يمر عليها المنتج و كذا نوعية وجودة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية؛

- التسهيلات المتاحة : أي التسهيلات الآلية و مدى اختصار الوقت؛

- درجة المهارة المتوفرة في العامل : و الذي يتضمن التدريب على تفادي الوقت الضائع و كذا الجهد الذي يمكن إن يبذله العامل.

\* معيار الأجر : يتم تحديد معيار الأجر للعمل على أساس مستويات المهارة و من بين العوامل التي تحدد ما يلي :

- القوانين السارية بشأن الحد الأدنى لليد العاملة و كذا ساعات العمل اليومية؛

- حجم العمل الذي يقوم به العامل؛

- نوع العمل و درجة خطورته؛

- المكافأة التشجيعية المعمول بها و طريقة معالجتها

يتم الربط بين كل العوامل السابقة لتحديد الأجر عن اليوم ثم عن الساعة إما إذا كان الأجر يدفع على أساس الإنتاج فيتم تحديد معيار الأجر عن القطعة و بعد تحديد معيار الزمن و الأجر و مقارنته بعد ذلك مع ما تحقق فعلا تحدد الفروقات التي تعرف كما يلي : الفرق = التكلفة المعيارية لليد العاملة - التكلفة الفعلية لليد العاملة<sup>1</sup>

<sup>1</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 131.

أي نفس العلاقة السابقة و أحسن معادلة للاستعمال هي :

الفرق في الكمية = س م .  $\Delta$  ك حيث: س م: السعر المعياري.

الفرق في السعر = ك م .  $\Delta$  س حيث: ك م: الكمية المعيارية.

الفرق المشترك =  $\Delta$  س .  $\Delta$  ك

الفرق الإجمالي = الفرق في الكمية + الفرق في السعر - الفرق المشترك

2/ الفروق على التكاليف غير المباشرة : عند تحليل الفرق على التكاليف غير المباشرة ينتج لنا 3 أنواع من الفروقات :

فرق الموازنة المرنة<sup>1</sup>: هي التقديرات المختلفة للمصاريف و عدد وحدات القياس لقسم معين و لعدة سنوات متتالية مختلفة و تكون العلاقة كما يلي :

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة الاجمالية}}{\text{المدة الفعلية}} + \frac{\text{التكلفة المتغيرة للساعة}}{\text{المدة المتوقعة}} = \text{التكلفة المرنة للساعة}$$

فرق الطاقة الإنتاجية<sup>2</sup>: يحسب على أساس العلاقة :

فرق الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل للنموذج (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

فرق الكفاية الإنتاجية : يحسب على أساس هذه العلاقة :

فرق الكفاية الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي \* الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي.

و منه نستطيع حساب الفرق الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بالعلاقة التالية :

الفرق الإجمالي = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية - فرق المشترك

$$\Delta\Delta \text{ الفرق الاجمالي} = (\text{س م} - \text{س ر}) \text{ك م} + (\text{س ر} * \text{س ف}) \text{ك م} + (\text{ك} * \text{س م}) - (\text{ك} * \text{س})$$

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، "تقنيات التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 175.

<sup>2</sup> بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 230.

رابعا : ايجابيات و سلبيات طريقة التكاليف المعيارية : يمتاز نموذج التكاليف المعيارية بالخصائص التالية :

- يسمح بتحديد المجال الحساس للإنتاج و التوزيع؛
- يسمح بتخفيض التكاليف و يحفز المؤسسة بجميع مستوياتها إلى رفع مستوى الإنتاجية؛
- يسهل عملية اتخاذ القرار خاصة إذا كانت التكاليف مقسمة إلى تكاليف معيارية ثابتة و متغيرة هذا ما يسمح بتكوين 3 مفاتيح للمراقبة :

- تحليل الانحرافات بين المتوقعة و الحقيقية؛

- معرفة أسباب هذه الفروقات؛

- وضع خطط عمل للتصحيح.

رغم هذا هناك عيوب لهذه الطريقة :

- هذه الطريقة يمكن إن تعود على المؤسسة بعدة مشاكل إذا لم يتم استعمال أسس و معلومات صحيحة في حساب التكاليف المعيارية؛

- لا يمكن تأثير التدخل في تحديد التكلفة المعيارية إذا تم مباشرة تطبيقها حتى و لو اقتضى ذلك حدوث تغييرات طارئة.

- لا يمكن تأثير التدخل في تحديد التكلفة المعيارية إذا تم تطبيقها مباشرة؛

- إن التكلفة المعيارية تعتمد على أسس تخفي وراءها مستوى من النتائج التي يصعب الوصول إليها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص231

### المبحث الثالث: الأنظمة الجديدة لحساب التكاليف

من خلال هذا المبحث سنتعرض أولا إلى أسباب تراجع الأنظمة الكلاسيكية لحساب التكاليف و إلى ظهور الأنظمة التي تعتمد على الأنشطة ثم بعد ذلك سنتعرض إلى دراسة مفهوم الأنشطة و مسبباتها و في النقطة الموالية لذلك سنعرض طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة و في النقطة الأخيرة سنتطرق إلى تقييم هذه الطريقة من خلال إظهار المزايا التي تعود بها و إظهار النقائص التي تحد من استعمالها.

#### المطلب الأول: مفهوم الأنشطة و مسبباتها

تعتبر الأنشطة النقطة الأساسية في المفهوم الجديد لحساب التكاليف حيث ان تحميل الأعباء غير المباشرة إلى مختلف المنتوجات لا يتم إلا على أساسها و لذلك كان من الأجدد البدء بشرح هذا المفهوم، قبل التطرق إلى مضمون طريقة الحساب على أساس الأنشطة.<sup>1</sup>

**أولا: مفهوم الأنشطة:** ظهرت عدة تعاريف للأنشطة منذ أن اتجهت الأنظار إلى الأنظمة الجديدة في حساب التكاليف و سنكتفي ببعض منها و التي نراها معبرة أكثر عن هذا المصطلح.

يُعرف P MEVELLEC و M. LEBAS: النشاط على أنه " مجموعة من المهام المنجزة من طرف جماعة من رجال أو نساء وذلك من خلال تجنيد مهارات و وسائل بغية تقديم خدمة مادية أو مجردة إلى زبون.

يوضح P. MEVELLEC أن المسار هو عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتج، خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي او الخارجي أما P. LORINO فيعطي تعريف أشمل لمفهوم النشاط الذي يرى أن النشاط هو مجموعة من المهام الابتدائية:

-المنجزة من طرف شخص او جماعة؛

-تستدعي مهارة خصوصية؛

-متجانسة من وجهة نظر تصرفاتها اتجاه التكلفة و النتيجة؛

-تسمح بتقديم مخرج output (موازنة، كفاءة، مورد) لزبون داخلي أو خارجي؛

معلومات من خلال سلة من المدخلات inputs (عمل، آلات، معلومات).

<sup>1</sup>P .ZERMATI , pratique de la gestion des stocks , dunod, 2001, p 166 .

ثانيا: تسلسل تكلفة الأنشطة: لقد تعددت تصنيفات الأنشطة بحسب المفكرين، حيث نجد M. PORTER هو أول من فكر في تصنيف الأنشطة إلى نوعين:

• **الأنشطة الأساسية:** المتمثلة في الإمدادات الداخلة، العمليات، الإمدادات الخارجة، التسويق و المبيعات، الخدمة مابعد البيع.

• **الأنشطة المساعدة:** المتمثلة في مرافق المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، التطوير التكنولوجي و المشتريات. من خلال هذا التصنيف، اعتبر أن الأنشطة هي سلسلة قيمة *chaîne de valeur* وأن القيمة هي عبارة عن المبلغ الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل ماتعرضه عليه المؤسسة.

أما R. COOPER و R. KAPLAN فقد ادخلا تصنيفا للأنشطة أطلق عليه عبارة "تسلسل التكاليف *la hiérarchie des coûts*" و في اعتقادهما فإن الأنشطة في علاقتها مع مواضيع التكاليف، يمكن أن تصنف ضمن تسلسل يحتوي على المستويات التالية:

• **لأنشطة على مستوى الوحدة الفردية للإنتاج:** يتعلق الأمر بالأنشطة التي يجب أن تنفذ لكل وحدة منتجة بالتالي كل إنتاج لوحدة إضافية يؤدي إلى إنجاز نشاط على مستوى الوحدة و مصدر تغير استهلاك الأنشطة هو عدد الوحدات المنتجة أي بمعنى حجم الإنتاج. و تكون كمية الأنشطة المنفذة متناسبة مع حجم الإنتاج؛

• **الأنشطة على مستوى الحصص:** *Activités au niveau des lots* هي عبارة عن الأنشطة التي تنفذ كلما تصنع حصة من المنتوجات، بصرف النظر عن عدد الوحدات المنتجة داخل الحصة و يكون مصدر تغير استهلاك الموارد من طرف الأنشطة هو عدد الحصص بدلا من عدد الوحدات المنتجة؛

• **أنشطة الإسناد للمنتوج و/ أو للزبون:** هي تلك الأنشطة المنفذة للتمكن من إنتاج و بيع المنتوجات و هي تنفذ مرة واحدة فقط لكل منتج مهما كان عدد الحصص المصنعة أو عدد الوحدات المنتجة و يؤدي تزايد تنوع عروض المنتوجات من طرف المؤسسة إلى تزايد أهمية و تكلفة الأنشطة لمستوى الإسناد للمنتوج أو للزبون و لانتغير تكلفة هذه الأنشطة مع ارتفاع حجم الإنتاج أو عدد الحصص؛

• **أنشطة الإسناد لخط المنتوجات أو لعلامة المصنع:** هي الأنشطة التي تساند خط المنتوجات أو علامة في مجملها كتنشيط تطوير المنتوجات أو الإشهار دون أن ترتبط تكلفتها على وجه الخصوص بالمنتوج أو حصة إنتاج أو حتى وحدة منتجة؛

• أنشطة الإسناد لتكوين منشأة أو لقناة توزيع: هي أنشطة ضرورية لتشغيل و صيانة مصنع في حالة إنتاج إلا أن مستوى هذه الأنشطة مستقل عن حجم الإنتاج، عن عدد حصص الإنتاج، عن مزج المنتوجات المصنعة و عن عدد خطوط الإنتاج و قد تتغير الأهمية النسبية لمختلف مستويات تسلسل الأنشطة من مؤسسة إلى أخرى حيث أنها ترتبط خصوصا بطبيعة مسار الإنتاج، بالتكنولوجية المعتمدة، بتنظيم الإنتاج و بمستوى و تنوع تشكيلة المنتوجات و الخدمات المعروضة.<sup>1</sup>

### ثالثا: مولد التكلفة Inducteur de coût

**1-تعريف المولد:** لم يتم ضبط مصطلح المولد ففي بداية طريقة ABC غير بعض المؤلفين مصطلح وحدة العمل الذي كانوا يعتبرونه غير ملائم لمفهوم مولد التكلفة المعتمد من طرف الطريقة. ثم اتضح أن المفهومين مختلفين و حتى فيما يتعلق بهذا المفهوم الأخير فقد تم التوصل إلى التمييز بين مولد النشاط و مولد التكلفة.<sup>2</sup>

فالمقصود بمولد النشاط الحدث الذي يثير النشاط أي ذلك الذي يثير تكاليفه المتغيرة؛

أما مولد التكلفة بالمعنى الدقيق للمفهوم هو الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف: اقتصاديات السلم Economies d'échelle تعاون بين الأنشطة، آثار التمرکز و ينتج عن ذلك أن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين: عدد المرات التي يثار فيها هذا النشاط، الظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

للممكن إذن من التأثير على تكاليف نشاط معين لا بد من: إثارته في أقل الأحيان مما يسمح بفهم أسباب التأثير؛

استغلال مولداته للتكاليف للتخلص من تلك التي تعيق تكلفته.

### 2-المقارنة بين وحدات العمل و مولدات التكاليف:

لا تعبر وحدات العمل مولدات تكاليف عندما تكون راجعة إلى إحدى مصادر الاستهلاكات من طرف نشاط بدلا ما ترجع إلى الخدمة التي تقدمها، لأنها في هذه الحالة تعتمد على إثبات علاقة بسيطة بين التكاليف و ليس على إثبات سبب التكلفة، كحالة وحدات العمل الكلاسيكية المتمثلة في وقت اليد العاملة أو الآلات. و يتم اختيار هذه الوحدات بسبب اعتقاد أن أوقات استهلاك هذه الموارد مرتبطة بتكلفة استهلاك موارد أخرى للنشاط، أو لأن تكلفة اليد العاملة أو الآلات هي المسيطرة في التكلفة الإجمالية. على العكس، لا يمكن أن يكون مولد التكلفة عبارة عن وحدة عمل إلا إذا كان قابل للقياس وإذا كان يثير دائما نفس التكاليف؛

<sup>1</sup> محمد السعيد اوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزء الأول، ص 230.

<sup>2</sup>P . GET et G CHA, comptabilité analytique , édition economica, 2001,p 122.



-نقطة الاختلاف الأخرى بين مولد التكلفة و وحدات العمل تكمن في منطق حساب التكاليف الذي يتغير، بما أننا نمر من منطق تحميل الأعباء الخاصة بوحدات العمل، إلى منطق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية و هذا يعني أن اختيار مولد التكلفة و الأنشطة لا يأخذ بعين الاعتبار المنتوجات فالمولدات قد لا يكون لها أي علاقة مباشرة مع المنتوجات في حين أن هذا الارتباط إجباري بالنسبة لوحدة العمل.

### المطلب الثاني : أنظمة محاسبة الأنشطة ( أو أنظمة ABC):

في هذا المطلب سنحاول التعرف على الأسباب التي أدت إلى تغيير النظرة حول الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف، و التوجه نحو هذه الأنظمة التي أساسها النشاط . ثم بعد ذلك نعرض مضمون هذه الطريقة و شروط تأسيسها. و في الأخير سنتعرف على كيفية حساب التكلفة النهائية على أساس هذه الأنظمة.<sup>1</sup>

#### أولاً: الجانب التاريخي لظهور أنظمة محاسبة الأنشطة:

لقد اثبتت الدراسات التي قام بها الباحثين في ميدان المحاسبة التحليلية أن أغلبية المؤسسات تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية، لتقييم مخزوناتها و تحليل نتائجها. و رغم ماتوفره طرق التكاليف الجزئية من مزايا في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرار إلا أن تفضيل طريقة التكاليف الكلية يرجع في غالب الأحيان إلى الصعوبات الميدانية للفصل مابين الأعباء من جهة و للاحتياجات إلى المعلومة للقرارات الإستراتيجية من جهة أخرى ومهما كانت الطريقة المتبعة، الكلية أو الجزئية فإن التطورات التي عرفتتها المؤسسات سواء من الناحية التكنولوجية أو من ناحية مسارات الإنتاج أو النظرة التي توليها المؤسسة إلى الخارج في (علاقاتها مع الزبائن مثلاً) جعلتها طرق غير نافعة في اتخاذ القرارات و ذلك لسببين رئيسيين هما:

-تغير الهيكل الأساسية للتكاليف؛

-المرحلة المرجعية المأخوذة لحساب هذه التكاليف.

رغم أن المختصين تفتنوا إلى هذه الصعوبات منذ سنوات الستينات، إلا أن هذا الأمر لم يعرف رواجاً إلا في سنوات الثمانيات أين سجلت السلبية الرئيسية للتكاليف الكلية والمتعلقة بالنقص الهائل لحصة اليد العاملة المباشرة، التي أصبحت لاتمثل أكثر من 15% من التكاليف الإجمالية و بمقابل تراجع اليد العاملة المباشرة فإن المصاريف العامة التي كانت لا تمثل في بداية القرن العشرين إلا 50 إلى 60% من تكلفة اليد العاملة المباشرة.

<sup>1</sup>Patrick Piget, Comptabilité analytique , 3 éd, Economica ,Paris , 2001, P 55 .

أصبحت اليوم تقارب نسب تصل من 400% إلى 500% في أغلب المؤسسات فكيف يمكن إذن توزيعها على أساس اليد العاملة المباشرة التي هي في تراجع مستمر و رغم وجود عدد كبير من مؤشرات التوزيع إلا أن أغلبية المؤسسات لا تستعمل إلا اليد العاملة المباشرة كقاعدة، و ذلك لسهولة الحصول على هذه المعلومة أما بالنسبة للصعوبة التي تعترض طريقة التكاليف الجزئية فتكمن في زوال التمييز التقليدي مابين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة و الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى حيث يلاحظ مايلي:

- بالنسبة لأعباء اليد العاملة للإنتاج و التي تعتبر تقليديا متغيرة أصبحت اليوم تعالج كاعباء ثابتة من طرف بعض المؤسسات بسبب عدم ارتباطها بمستوى الإنتاج الحقيقي و على العكس فإن أجور الإطارات التي كانت تعتبر ثابتة بدأت تتحول إلى متغيرة بسبب التفرد l'individualisation و المرونة المتزايدة لأجور الإطارات
- أما التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة فأصبح غير واضح فحسب دقة نظام المعلومات يمكن أن يعتبر عبي غير مباشر إذا لم يتم إظهار العلاقة التقنية الفعلية ما بين العباء و المستقبل لهذا العباء نفسه.

إن أساس نموذج تسيير التكاليف متكون من مفهوم القيمة المضافة، حيث أنه بإمكان اعتبار التكلفة مفيدة للمؤسسة، إذا كانت مرتبطة بقيمة يبحث عنها الزبون و بالاحتفاظ بالإطار التحليلي التقليدي فبإمكان إعادة تصور مراكز التحليل حتى تتمكن المؤسسة من تعيين التكاليف ذات منفعة من تلك التي هي بدون منفعة فالبحث عن التحكم في التكاليف يتوقف على تعيين المراكز localisation des centres التي يجب فيها العمل و التأثير للإبقاء على قيمة المنتج مع تخفيض التكاليف في نفس الوقت. هذا التغيير في الطرح نقل الانتباه من المنتجات إلى الأنشطة التي تسمح بالحصول على هذه المنتجات، فكل نشاط يكلف المؤسسة، و كل تطور لكل نشاط من الأنشطة الأساسية، هو الذي يفسر التطور العام للأعباء و ليس حجم الإنتاج و على أساس هذا المفهوم ظهرت طريقة ABC.

ثانيا: مفهوم محاسبة الأنشطة:<sup>1</sup> لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو مايسمى بطريقة ABC إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية و الأوروبية في سنوات الثمانينات، خاصة بعد صدور كتاب Robert

KAPLAN و Thomas JOHNSON سنة 1987 الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية و عرضا فيه إطار تصوري جديد: المحاسبة على أساس الأنشطة أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAM.I التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة و التنظيم و التي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء

<sup>1</sup> Laurent Ravignon et d'autres, Gestion par activités, la méthode ABC/ ABM, 5 éd, Organisation, Paris, 2001, p 236.

نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف و الذي يدعى ( برنامج CMS ) هذا النظام الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة كما شارك في هذه المنظمة مجتمعات صناعية كبيرة أمثال: PHILIPS ،KODAK ،GENERAL ELECTRIC ،BOEING

إلا أن التجارب في استعمال طريقة ABC ترجع إلى سنوات الستينات، أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية والتطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة ELE CTRIC GENERAL كانت تلك أول تجربة للتحكم في المصاريف العامة ( الاعباء غير المباشرة ) على أساس الأنشطة والتي حققتها هذه الشركة سنة 1963.

تعتمد هذه التجربة على الملاحظة التالية: إن أغلبية التكاليف غير المباشرة تجد مصدرها على مستوى القرارات المتخذة في البداية amonten، أثناء مرحلة تصور المنتجات، بمعنى آخر فإن الأسباب توجد قبل الالتزام بالتكاليف بالتالي هناك ضرورة لمراقبة الأنشطة التي تمثل مصدر هذه التكاليف إلا أن هذه الأنشطة هي بدورها تحتاج إلى وحدات عمل للتمكين من تحميلها إلى مختلف مواضيع التكلفة، و التي يطلق عليها مولدات التكاليف أي أسباب وجود هذه التكاليف.

من جهة نظر التأسيس نظام المحاسبة التحليلية، فإن النشاط هو الذي يصبح المفهوم المركزي لتمثيل و نمذجة المنظمة، حيث يستعمل كحد مشترك مابين الموارد المستهلكة و المستعملة النهائية في المنظمة و مواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها،

تتلخص المبادئ الأساسية لنمذجة المؤسسة بمحاسبة الأنشطة بالصفة الموالية:

- الأنشطة تستهلك موارد المنظمة؛

-مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون) تستهلك الأنشطة.

ثالثا: مراحل تطبيق محاسبة الأنشطة<sup>1</sup>: إن تأسيس نظام جديد للقياس وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، يقوم بصفة عامة على المراحل التالية :

**1- تحديد الأنشطة :** حيث يعبر "النشاط" على مجموعة المهام المتجانسة لمسار إنجاز سلسلة القيمة و إستهلاك الموارد

يعني أن النشاط يصف ما تقوم به مختلف المصالح ، و بالتالي تظهر المؤسسة كمجموعة من الأنشطة التي لها علاقة فيما بينها داخل المسار المحدد .

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، نظام محاسبة التسيير وفعاليتيه في تخليص التكاليف، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 239.

كأمثلة على ذلك :

- إنتاج إجراءات و أنظمة لمراقبة الجودة؛
- إرسال الفواتير للزبائن؛
- تخطيط عمل ورشة ما؛
- صيانة الوسائل الموجودة.

2 - تقييم الموارد المستهلكة من طرف كل واحدة منها (الأنشطة) .

**3 - تحديد مسببات التكلفة :** ذلك من خلال تحديد العلاقة بدقة بين الانشطة و الموارد أو بين الأنشطة و أهداف التكلفة ، أي تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى ثم على أهداف التكلفة في المرحلة الثانية، وذلك حسب ما تم إستهلاكه في تلك العمليات و ما تحتاج إليه بصفة فعلية ، و هذا عن طريق معايير دقيقة و واقعية تكون قابلة للقياس و معبرة عن العلاقة السائدة، تسمى بمسببات التكلفة inducteur de coûts منها : (عدد الفواتير ، عدد أو امر الشراء ، عدد مرات التجهيز) .

4 - توجيه تكاليف الانشطة نحو أهداف التكلفة .

5 - وأخيرا دراسة و تحليل النتائج.

### المطلب الثالث : تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير و اتخاذ القرار لكنها لاتخلوا من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت روجا كبيرا حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل المؤسسة و كمفتاح نجاح بدون منازع.<sup>1</sup>

**اولا: مزايا استعمال طريقة ABC :** يتطلب استعمال طريقة حساب التكاليف بالأنشطة اللجوء إلى تسيير المؤسسة على أساس هذه الأنشطة. و قد تتعارض هذه الفكرة مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها على المفهوم التابلوري الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي مما قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على أساس الأنشطة إلا أن المؤسسات التي ترغب في اللجوء إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة لا تكون مرغمة على تغيير هيكلها و إنما تتكيف فقط مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها.

<sup>1</sup>LASARG , comptabilité analytique, Imprimerie, ES- salm, 2001, p 132 .

التسيير على أساس الأنشطة أو ما يسمى بطريقة (ABM) يسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة بتقويم بصفة استراتيجية آثار بعض القرارات على التكاليف و النتائج بالنسبة لاستراتيجية المفاضلة و تجزئة السوق.

مثلا يكون من آثارها إنتاج أصناف صغيرة الحجم *des séries courtes* و نمذجة غير متطورة للإنتاج في هذه الحالة إذا تم اللجوء إلى استعمال وحدات عمل تقليدية تعتمد على الحجم لا يكون ذلك ملائما لحساب التكاليف و ذلك بسبب الآثار السلبية المرتبطة بالتدعيم الخفي لبعض المنتوجات من طرف منتوجات أخرى أو لبعض الأصناف من طرف أصناف أخرى أو لمنتوجات على القياس *sur mesure standards* من طرف منتوجات موحدة النمط أما إذا تم التحليل على أساس المولدات لمعرفة سبب التكلفة فسيجعل من التكاليف أداة فعالة للتسيير. تتلاءم طريقة ABC أكثر مع طريقة التكلفة المستهدفة *costing Target*: اكتشفت طريقة التكلفة المستهدفة من طرف شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965 ثم تطورت و عرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية و الأمريكية خاصة في سنوات الثمانينات أين تم دمج طريقة التكلفة المستهدفة مع طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة. و تعتمد هذه الطريقة على المفهوم التالي: 80% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها مسبقا وقد اتخذت القرارات اللازمة بشأنه مع العلم أن هذه التكاليف لا يتم إنفاقها فعليا إلا بعد مرحلة البدء في الإنتاج لذلك يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة للانشغالات الضرورية المتعلقة بتحقيق أفضل النتائج المستقبلية للمنتوج و هذا هو الهدف من طريقة التكلفة المستهدفة حيث يمكن تلخيص الفكرة الأساسية منها كمايلي:

يفرض سعر البيع المستقبلي للمنتوج من طرف السوق أما الربح المنتظر تحقيقه من هذا المنتج فتفرضه الاختيارات الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة (نظام وطريقة التطوير، طريقة التمويل، الاستراتيجية التجارية). لا يجب اعتبار التكلفة في هذه الحالة كنتيجة أو حصيلة، و إنما كمتطلبه قبلية، *Une contrainte à priori* كهدف يجب بلوغه إذا أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الاستراتيجية و تكون التكلفة المستهدفة في هذه الحالة مساوية إلى:

$$ت م = س ب - ر م$$

حيث: ت م : تكلفة مستهدفة *costing target*

س ب: سعر بيع

ر م: ربح مستهدف

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة إلى تقليص التكلفة الإجمالية للمنتوج على مجمل دورة حياته لذلك فهي تظهر من الناحية العلمية، في شكل مسار يمر عبر ثلاثة مراحل هي:

- تنهيج Planning و تصور design المنتوجات ذات نوعية عالية تستجيب بأحسن شكل إلى احتياجات المستهلكين؛
- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتوجات و العمل بها من خلال تحليل القيمة؛
- تحقيق التكلفة المستهدفة في مرحلة الإنتاج.

تتحقق نتائج ونجاعة التكاليف المستهدفة بالاعتماد خاصة على نموذج تخصيص التكاليف للمنتوجات، المستعمل من طرف المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف النهائية لهذه المنتوجات المستقبلية ففي حالة ما إذا كان تقييم التكاليف يتم على أساس عدد ساعات اليد العاملة و معدل ساعي، لكن هذه الساعات لا تدل بالتدقيق على تغير المصاريف، فإن تقييم التكلفة في هذه الحالة لا يكون مفيدا و قد يؤدي إلى اختيارات تصورية خاطئة (كنصير منتوجات ذات اقتصاد في اليد العاملة لكن جد مكلفة لانتاجها) لهذا السبب يفضل المختصين في التكلفة المستهدفة الاهتمام من قريب بتقنيات المحاسبة على أساس الأنشطة ( ABC ) واستعمالها كنموذج لحساب التكاليف.

تمثل طريقة المحاسبة على أساسا لأنشطة سند ثمين للتكلفة المستهدفة و ذلك بتقديمها نموذج مفيد لتحليل التكاليف غير المباشرة بغية إظهار الصعوبات في مرحلة الصنع، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة المستقبلية -تسمح عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة ABC إلى إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة من تلك التي تقل أهميتها بالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بتركيز اهتمامهم على:

- الأنشطة المولدة للقيمة créatrices de valeuractivités: خاصة تلك التي تضيف حقيقة قيمة للمنتوج التي يكون الزبون مستعد لدفعها هذا النوع من الأنشطة من شأنه أن يحقق أرباحا كافية للمؤسسة مما يؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد؛
- الأنشطة غير المولدة للقيمة non créatrices de valeuractivités: حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتوج المعروض للزبون. و من خلال تحليل المبيعات يمكن للمؤسسة تحديد أسباب الأنشطة غير المولدة للقيمة.

ثانيا: حدود استعمال طريقة ABC<sup>1</sup> لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في سنوات الثمانينات إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى استعمالها قليل و أن تلك التي اعتمدها تخلت عنها في معظمها و من خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير Institut of Management Accountants عام 1996 و الخاص بالمؤسسات التي التزمت في مسار تحديث modernisation نظام تسييرها للتكاليف، تبين أن 81% من المؤسسات التي أجري فيها التحقيق لم تحقق تحسناً في أرباحها الصافية بفضل الاعتماد على طريقة ABC

عند التعمق في مضمون الأنشطة و مولدات التكاليف يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة ABC مشابه إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة يمكن اعتباره قسم من الأقسام، كما أن كل مولد للتكلفة قد يصلح كوحدة عمل فالأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية ومؤيدي طريقة ABC، فإن مضمون الطريقتين هو واحد ومن هنا لا يمكن اعتبار طريقة محاسبة الأنشطة طريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها.

- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله كما أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتوجات دقيقة Exacts. حتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتوجات لابد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع . حتى وإن تعلق الأمر بالأعباء المتغيرة فقط، ولكنها مستهلكة بصفة غير متناسبة من طرف المنتوجات، فإن التكلفة المخصصة للمنتوجات لا يمكن أبداً أن تكون دقيقة.

هناك غموض فيما يتعلق بطبيعة التكاليف المحصل عليها عن طريقة محاسبة الأنشطة مباشرة فبالنسبة للمؤلفين الانقلوساكسونيين تعتبر هذه التكاليف مباشرة إلا أنه بمجرد توزيع التكاليف الثابتة على أساس الحصص أو الأحجام تزول العلاقة المباشرة خاصة عند حساب التكاليف الوحودية لذلك هناك من يصنف هذه التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة ضمن التكاليف الكلية التي تتبع منهج التكلفة المباشرة، لكن ليست تكلفة مباشرة كلية.

<sup>1</sup>IBID,p 139 .

## خاتمة الفصل:

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية في وسط صناعي وتطورت بتطور الصناعات والنشاطات المختلفة في كل القطاعات، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها المحاسبة التحليلية التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية، تلك التغيرات ترتبط بالمحيط الداخلي للمؤسسة فيما يتعلق بالتنظيم وأساليب الإنتاج وطرق التسيير وأثر الحجم والتوسع في النشاط على مختلف جوانب تسيير المؤسسة، وكذلك بالمحيط الخارجي للمؤسسة فيما يتعلق بالقوانين والسوق (الكمية، النوعية والجودة، الأسعار) والمنافسة، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي لوسائل الإنتاج .

نتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق تندرج تحت إطارين شاملين يتمثلان في إطار الطرق التكاليف التاريخية (الملاحظة) وطرق التكاليف المعيارية (التي يرتبط تطبيقها بالطرق الأولى)، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أن كل منها لها مميزات وتخدم جوانب معينة من التسيير، وما يمكن أن نستخلصه من ذلك أن التطور الذي شهدته تلك الطرق كان يهدف أساسا لتحقيق أمرين، أو لهما إشباع حاجة الميسيرين من المعلومات والمؤشرات والأدوات التي تساعد على التحليل واتخاذ القرارات وتغطية جوانب متعددة تتعلق بتسيير المؤسسة، والأمر الثاني هو زيادة دقة تحليل وحساب أسعار التكلفة وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة .

نجد أن تلك الطرق منها من تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد على المبدأ الجزئي كطريقة التكاليف المتغيرة، وهناك طريقة التحميل العقلاني التي تأخذ مواصفات الطرق الإجمالية والجزئية من حيث درجة شموليتها للتكاليف، وتوجد طرق أخرى أقل أهمية من الطرق السابقة، والملاحظة التي نسوقها هنا هي إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة الميسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى.

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا أثر على تركيبية وهيكلية التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملاءمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل حديث للطرق الأخرى فهي تمتاز بالدقة وإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة الذي من المفترض أن يكون نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM.



## تمهيد

تعتبر مؤسسة ALFON من بين أهم المؤسسات الوطنية الناشطة في الجزائر من خلال ما تقدمه من نشاطات و المتمثلة في تسبيك الفولاذ و حديد الزهر و نشاط مصغر في تسبيك الألمنيوم و البرونز، تصنيع الأدوات، التصنيع الميكانيكي و المرحلة . باعتبارها نموذجاً عن المؤسسات الاقتصادية أردنا التعرف على كيفية قيامها بأعمال المحاسبة التحليلية و كيفية توزيع الأعباء غير المباشرة و سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى هذه المؤسسة و بصفة خاصة إلى طريقة استعمالها للمحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المطلب الأول: بطاقة تعريف ونبذة تاريخية و أصناف المنتوجات

أولا: بطاقة تعريف:

التسمية: الجزائرية للمسابك - وهران - ALFON مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL النشاط: إنتاج و تسويق قطع مقبولة مصنوعة بحديد الزهر، الفولاذ، المعادن غير الحديدية ( الالومنيوم و البرونز) و منتوجات المرجلية.

الحالة: شركة ذات أسهم.

العنوان: 01 شارع محمد بن طيب، قامبيطا، ص ب 1020، المنور، وهران.

ثانيا: نبذة تاريخية: الجزائرية للمسابك وهران مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL المنبثق من وحدة مرجل وهران " « unité de fonderie d'ORAN ( UFO) » التي تأسست علي يد C -DACROS و BRUSTLEIN عام 1921 تحت تسمية: ورشات و مرجل (AFCD) CELESTIN DVROS.

بدأ المصنع بإنتاج قطع حدادة صغيرة مع مر السنين تطورت أساليبه الانتاجية لتصل الى تصنيع قطع الالات الحربية و الجرارات عن طريق أسلوب الصب ( coulée ) 1926 - 1940، تحوز AFCD على يد عاملة ذات كفاءة عالية و هياكل أهلتها لتطوير أنشطتها المتمثلة في المسبكة و الصناعات المرجلية.

أمضت AFCD عقدا تجاريا لتصنيع قطع " BERLIET " قبل استقلال الجزائر وبعدها واصلت نشاطها بتسمية la Société nouvelle des AFCD الى غاية نوفمبر 1974 اين تم تامينها و أصبحت وحدة انتاجية تحت لواء شركة SONACOM.

طورت SONACOM القدرات الانتاجية لهذه الوحدة بزيادة حجم الاستثمارات وتجديد تجهيزات الانتاج وعصرنتها وشملت هذه العمليتين كل الورشات.

بعد اعادة هيكلة المؤسسات الوطنية تم تحويل الوحدة الانتاجية إلى المؤسسة الوطنية للمسبكة ENF كنتيجة لإعادة هيكلة شركتي SONACOME و SN-METAL

حافظت الوحدة على جميع نشاطاتها المتمثلة في تسييك الفولاذ وحديد الزهر، نشاط مصغر في تسييك الألمنيوم والبرونز، تصنيع الأدوات، التصنيع الميكانيكي والمرجلة.

في عام 2000 تم تغيير نظامها الأساسي لتتحول إلى مؤسسة فرعية للمجمع الصناعي FONDAL (Fondris Algériennes) بالمحافظة على جميع نشاطاتها.

ثالثاً: أصناف المنتوجات، الزبائن وإمكانات المؤسسة:

➤ أصناف المنتوجات: المنتوجات مصنفة حسب القطاعات التسويقية

- التأثيث والتزيين العمرانيين؛
- الصيانة و التطهير العمرانيين؛
- الآلية الفلاحية؛
- السكك الحديدية؛
- المحاجر ومصانع الأجر.

تختلف المنتوجات في جميع أصنافها حسب النماذج المصنعة.

● متوجات التزيين العمراني: تقترح ALFON في ميدان الإضاءة العمومية انواع كثيرة من منتوجاتها حسب الأشكال و الأحجام.

- شمعدان وبرايق المنازل؛
- شمعدان الإنارة العمومية؛
- شمعدان الساحات العمومية.

● منتوجات التأثيث العمراني: طورت ALFON خبرتها في مجال التأثيث العمراني وبرعت في صناعة المنتوجات التالية:

- المقاعيد العمومية الوحودية والمزدوجية؛
- التسييج الفني؛
- البوابات والأبواب والنوافذ الفنية؛
- الشرفات والمنحدرات المعدنية؛
- الأعمدة المزخرفة؛
- الدرابزين؛
- معالق مواقف السيارات.

● قطع الصيانة و الميكانيك العامة: تقترح ALFON على زبائنها أنواع كثيرة من القطع الميكانيكية.

● قطع السكك الحديدية: تصنع ALFON كل القطع المعدنية المتعلقة بالسكة الحديدية.

● المنتوجات الموجهة الى المحاجر: تحوز ALFON على أكثر من 50 سنة خبرة في مجال المرحلة الصناعية.

➤ الزبائن: ينقسم زبائن ALFON حسب القطاعات التسويقية التي يمثلونها.

جدول رقم ( 15 ): زبائن ALFON

القطاع	الزبائن
التأثيث و التزيين العمرانيين	الجماعات المحلية - مقاولات البناء - مؤسسات الإنارة العمومية
الآلية الفلاحية	مؤسسات صناعة العتاد الفلاحي ( CMA – PMA )
قطع الغيار	محاجر التكسير - مصانع الأجر و المواد الحمراء
السكك الحديدية	الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية ( SNTF )
الصيانة و التطهير العمرانيين	الجماعات المحلية - مقاولات البناء و الأشغال العمومية
قطع الميكانيك العامة	مؤسسات القطاع الميكانيكي

المرجع: 7 N° ALFON revue d' « Métal et métier »

➤ **الإمكانات:** طورت ALFON قدراتها بعد أن حققت عملية مزدوجة تمثلت أولا في الاستثمار و إعادة تأهيل تجهيزات كل المسبكة، وثانيا في تجديد آلات و أدوات ورشات التصنيع و المرحلة الصناعية. كما تحوز على بنية قاعدية هامة ( المساحة الإجمالية للأراضي 18000م<sup>2</sup> ، منها 4120م<sup>2</sup> مبنية) تجهيزات إنتاج، إمكانات تسييرية لإنتاج منتوجات ذات نوعية رفيعة تحترم دفتر الشروط.

ثالثا: **المستخدمين و التكوين:**

➤ **المستخدمين:** استخدمت ALFON عام 2004، 284 موظفا حيث سجلت نهاية تشغيل 47 موظفا و توظيف 44 موظفا جديدا كما تم تسجيل 53 ترقية بمعدل 4 ترقية في الشهر، بلغ معدل الغياب 2.80%. أما فيما يتعلق بحوادث العمل فقد تم تسجيل 10 حالات طوال العام أي بمعدل أقل من حادث في الشهر.

جدول رقم (16) : المستخدمين في 2004

الشهر	01	02	03	04	05	06	07	09	10	11	12	المجموع
الموظفين	282	283	286	285	291	292	250	281	274	284	280	
الدخول	1	1	4	1	6	6	0	0	10	13	2	44
الخروج	2	0	1	2	0	5	2	11	18	3	3	47

53	0	1	4	12	7	4	4	6	8	5	2	الترقية
/	2.62	2.01	2.34	3.71	3.41	3.51	3.20	2.69	2.98	2.02	2.41	الغيابات
52	8	0	8	4	14	3	4	1	5	3	2	العقوبات
10	0	0	1	0	0	6	0	1	2	0	0	حوادث العمل

المرجع: « Métal et métier », revue d' ALFON N° 5

بلغ عدد المستخدمين في 2005:277 موظفا، تم تسجيل نهاية تشغيل 20 موظفا، وتوظيف 20 موظفا جديدا.

جدول رقم (17): المستخدمين المسجلين في: 2005/2004

الموظفين المسجلين في 2005/12/31	الموظفين المسجلين في 2004/12/31	
32	28	الاطارات
27	28	المتمكنين
218	224	المنفذين
277	280	المجموع

المرجع: « MÉTAL ET MÉTIER » مجلة ALFON رقم 4 و5.

➤ التكوين: خصصت ALFON عام 2004 مالا يقل عن 2% من رقم اعمالها اي ما يعادل يعادل 5,869 مليون دينار للتكوين.

استفاد مستخدمين أكثرهم شباب من التكوين في ثانوية الخورزمي و مركز التكوين المهني في تخصصات التكنولوجيا، التصنيع، الرسم الصناعي، التعبير البياني، تكنولوجيا المسبكة، الرسم بالحاسوب، المرحلة، الكهرباء و الميكانيك. كما يول للتكوين المتواصل أهمية كبيرة حيث يتم على مدار العام داخل الورشات تلقين المعارف من طرف المستخدمين القدماء ذوي الخبرة للمستخدمين الشباب و يتم الاعتماد أيضا على خبراء دوليين خلال دورات تكوين منظمة داخل المصنع.

تضمن المؤسسة لمستخدميها المشاركة في مختلف التوصيات و الدورات التكوينية و المحاضرات خارج الوطن.

المطلب الثاني: الإنتاج ورقم الأعمال

أولاً: الإنتاج: قدر الإنتاج المحقق في 2005 بـ 326,8 مليون دينار أي زيادة 08% بالنسبة للرقم المحقق في 2004 (303,6 في 2004).

جدول (18): الإنتاج الفيزيائي بالطن

2005	2004	العام
373	350	مسبكة الفولاذ
1320	1325	مسبكة حديد الزهر
18	32	مسبكة المعادن غير الحديدية

المرجع: « Métal et Métier » مجلة ALFON رقم 9 و5 .

ثانياً: رقم الأعمال: قدر رقم الأعمال المحقق في 2005 بـ 393,3 مليون دينار أي زيادة 14% للرقم المحقق في 2004 (298,3 مليون دينار).

يحتل حجم المبيعات المحقق في مجال التزيين و الأثاث العمومي و منتوجات الصيانة مكانة مهمة من رقم الأعمال المحقق ما يعادل 75%.

الجدول رقم (19): توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط

2005		2004		قطاع النشاط
M(DA)	%	M(DA)	%	
254.48	75%	219.85	74%	تأثيث و تزيين، صيانة و تطهير عمراي
23.75	07%	19.92	07%	السكة الحديدي
40.71	12%	35.18	12%	مختلف القطع الميكانيكية
03.39	05%	04.12	01%	محجرة التكسير
16.97	05%	19.23	06%	الفلاحة و الري
339.3	100%	298.03	100%	المجموع

المرجع: « Métal et métier » , revue d' ALFON N° 5 et 9

الجدول رقم ( 20 ): توزيع رقم الاعمال حسب قطاع النشاط (بـ %)

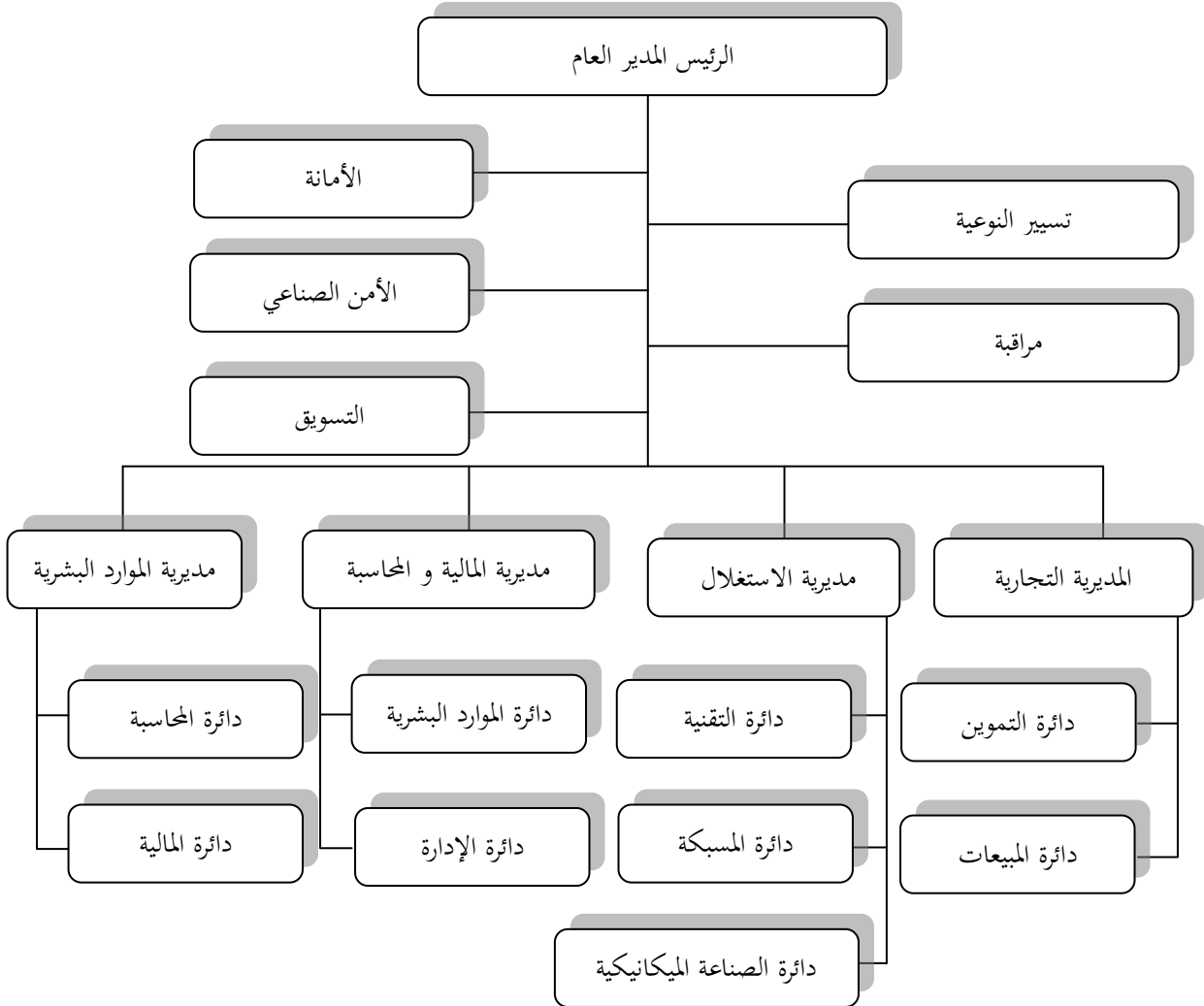
النشاط	2004	2005
المعادن غير الحديدية	02%	02%
ملاحق و خدمات	13%	16%
الفلاذ	24%	16%
التصنيع و المرحلة	29%	23%
حديد الزهر	30%	43%

المراجع: « Métal et métier », revue d' ALFON N° 5 et 9

المطلب الثالث: تنظيم العمل

أولاً: هيكل تنظيم الشركة

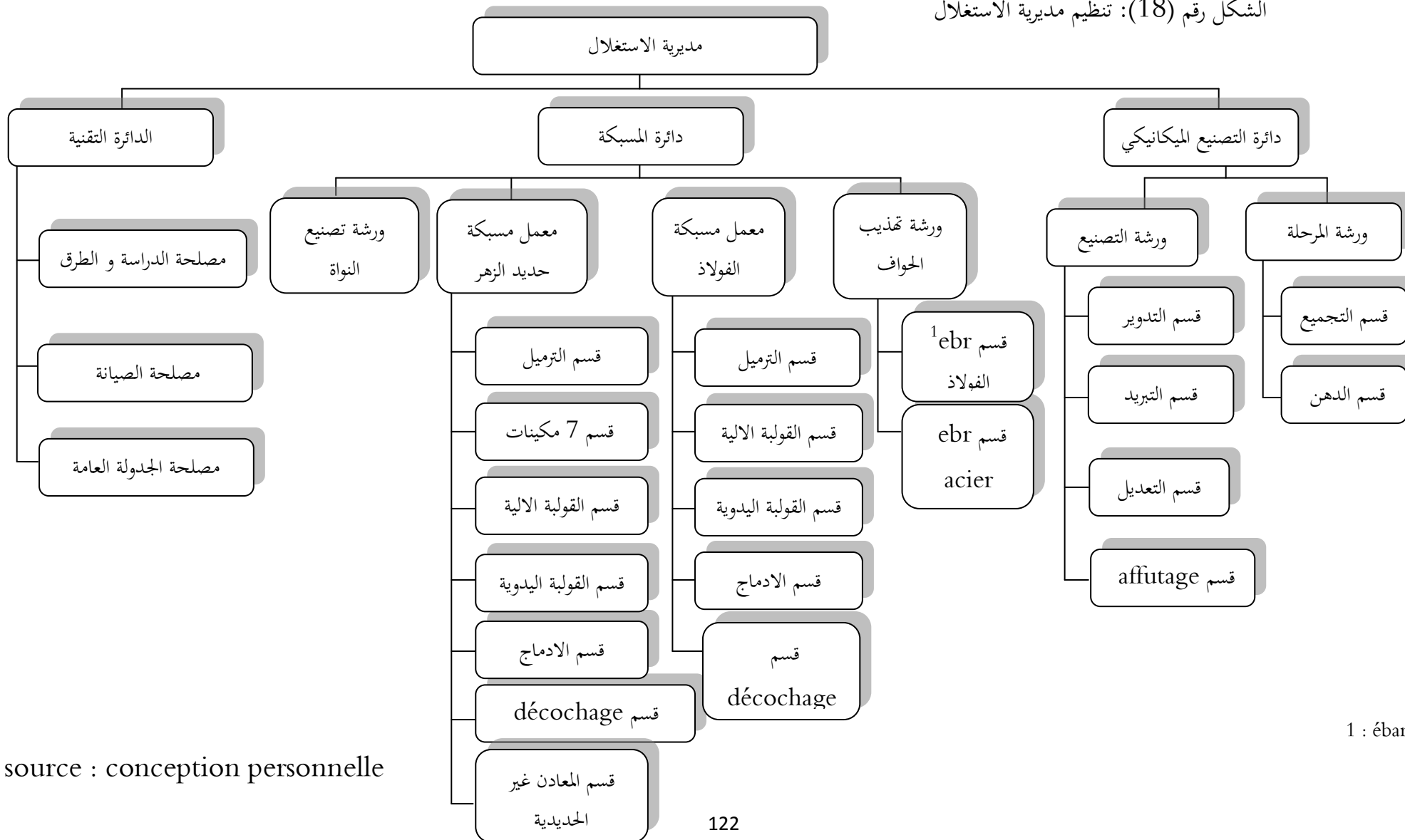
الشكل رقم: (17): هيكل تنظيم الشركة



المصدر: manual qualité, document d'ALFON, 13/07/2005

ثانيا: تنظيم مديرية الاستغلال

الشكل رقم (18): تنظيم مديرية الاستغلال



source : conception personnelle

1 : ébarbage



● الدائرة التقنية:

- مصلحة الدراساتو الطرق: تنقسم الى مكتبين

أ- مكتب الدراسات: يتمثل دوره في دراسة المشروع ( المنتج) يقوم بتقييد الرسم البياني للقطعة المطلوبة من طرف الزبون.

ب- مكتب الطرق: يعرف مختلف مواد المراقبة التقنية، طرق التصنيع المختارة، تحديد مدة التصنيع و اقتراح نماذج جديدة لمكتب الدراسات.

- مصلحة الجدولة العامة: تسهر على تنفيذ مخطط و برنامج التصنيع و تسلسل المنتج عبر مختلف الورشات.

- مصلحة الصيانة: تهتم بصيانة و سلامة أجهزة الإنتاج و تنقسم مهامها إلى:

1- التصليح و الصيانة : التدخل في حالة عطل الآلات.

2- الوقاية: المراقبة الدورية للآلات و وضع تجهيزات جديدة ( يتم عادة في العطلة السنوية - شهر أوت)

● دائرة المسبكة:

- ورشة مسبكة حديد الزهر و ورشة مسبكة الفولاذ: مسار الإنتاج في هاتين الورشتين متكافئ لكن المواد المستعملة مختلفة يتم تصنيع حديد الزهر في جهاز إدماج سواء تعلق الأمر بالحديد الميكانيكي أو الفوسفوري بينما يتم تصنيع الفولاذ في فرن كهربائي. يصب الحديد الزهري في قالب حتى يأخذ شكله النهائي.

- ورشة تصنيع النواة: تتمثل مهمتها في تصنيع النواة باستعمال الاتربة السلسية كمادة اساسية تضاف اليها مواد مختلفة تهدف هذه العملية أساسا الى ملء الغرانات داخل القطعة المصنعة.

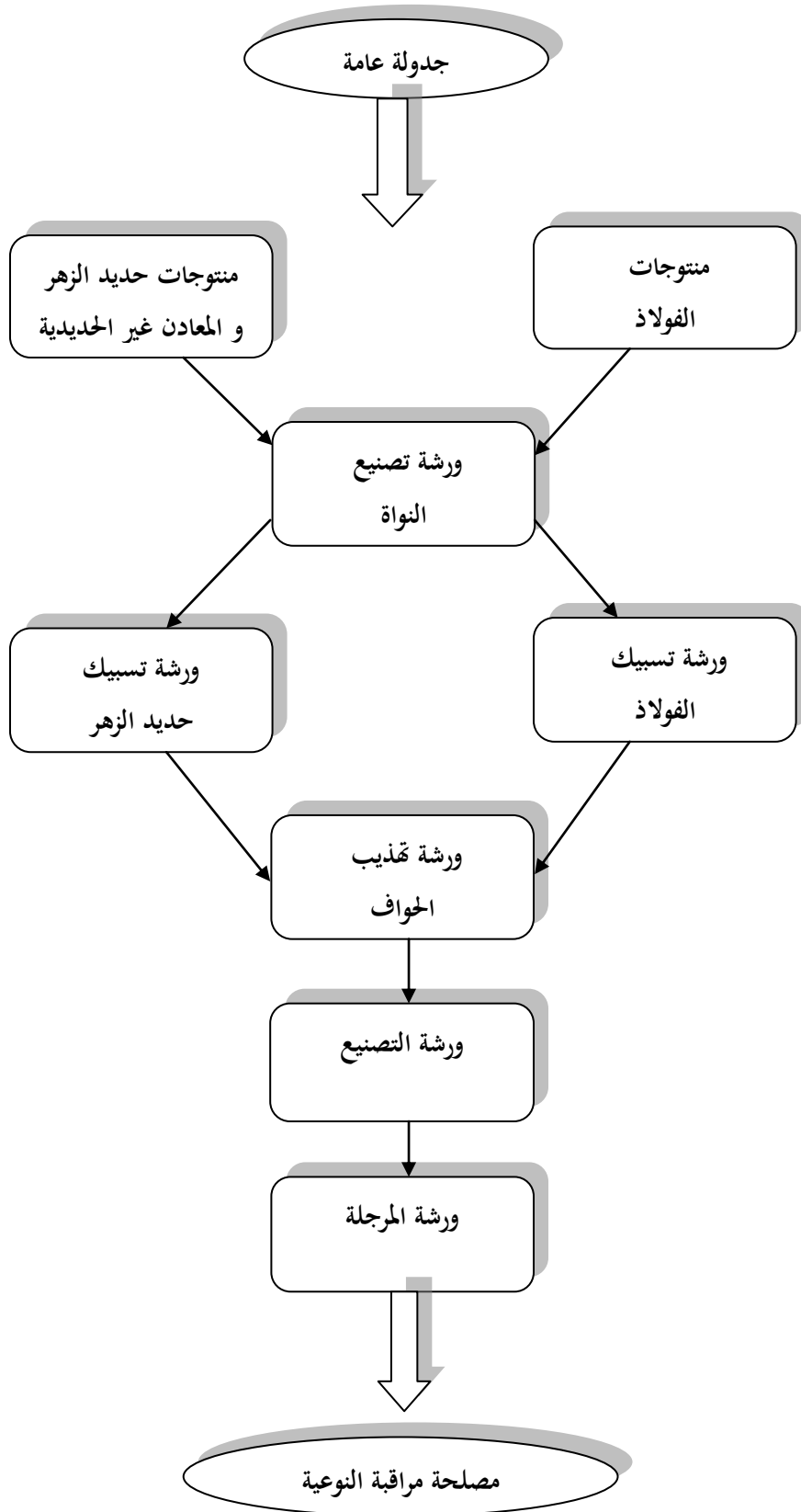
- ورشة تهييب الحواف: بعد اخراج القطع من القوالب يتم تعديلها و نزع الاجزاء الصغير التي نشوه شكلها النهائي على الحواف.

- دائرة التصنيع الميكانيكي: بعد حذف الحواف توجه القطع المصنعة الى ورشة التصنيع للقيام بعمليات التثقيب و التقطيع.

- ورشة المرجلة: في هذه الورشة يتم تجميع و تسبيك القطع حتى تلتئم فيما بينها ثم يتم دهنها.

البيان العام للتصنيع

الشكل رقم (19): البيان العام للتصنيع



Source : conception personnelle à partir des données de l'entreprise

- شرح البيان العام للتصنيع: اذا كانت صناعة القطعة تحتاج الى نواة الفولاذ، حديد الزهر و المعادن غير الحديدية تمر في المرحلة الاولى من ورشة تصنيع النواة كمرحلة ثانية يتم تصنيع القطع الحديدية و المعادن غير الحديدية في ورشة حديد الزهر و القطع الفولاذية في ورشة الفولاذ وكمرحلة أخيرة تمر جل القطع المصنعة سواء كانت فولاذية أو حديدية أو غير حديدية عبر ورشات: التصنيع، حذف الحواف و المرحلة.

قبل تخزين المواد التامة الصنع و تهيئتها للتسويق يتم مراقبة نوعية كل قطعة.

### المطلب الرابع: ALFON و تسيير النوعية

أولاً: الطريقة: تتطلع ALFON الى تحقيق التطوير الدائم و المستمر في اطار الاحترام المطلق لتطبيقات التصنيع النوعية وذلك بتطبيق القواعد التالية:

- إطلاق نظام تسيير النوعية (SMQ) بـ 2000-9001 في أبريل 2001 بمساعدة مكتب متخصص؛
  - تكوين و توعية ايطارات و الأعوان المتمكنين داخل المؤسسة؛
  - تكوين أعوان النوعية؛
  - تحليل النوعية و تقديم الإرشادات؛
  - تعيين مسؤول لتسيير النوعية و تحديد مهامه.
- ثانياً: السياسة النوعية: تعتمد السياسة النوعية للمؤسسة على السهر لتحقيق رضا زبائنها من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية و متطورة و تعزز الادارة العامة تحقيق أهدافها النوعية من خلال:
- خلق عمل يساعد على تطوير المؤهلات التقنية لمستخدميها؛
  - ضمان تكوين متمحور حول معارف و أدوات نوعية لمشاركة أحسن للمستخدمين في جميع العمليات؛
  - السهر على ترسيخ ديناميكية التطور داخل المؤسسة؛
  - تقييم مؤشر رضا الزبائن و تتبعه؛
  - ترشيح ثقافة النوعية داخل المؤسسة.

### ثالثاً: الأهداف

- اعتماد إستراتيجية تكوين مبنية على تقييم المؤهلات؛
- العمل على التطور الدائم المناسب لاحتياجات المؤسسة و الزبائن؛
- احترام المحيط؛
- تسجيل براءات الاختراع في الآجال المحددة.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية (ALFON)

المطلب الاول: نظام المعلومات

يجب التوضيح أولاً أن نظام المعلومات الخاصة بالمحاسبة في ALFON يمثل أحد أكبر الشبكات المعلوماتية التي تعتمد عليها المؤسسة و تتمحور هذه الشبكة على ثلاثة أهداف:

- إشعار المديرية العامة بحاجة المؤسسة بواسطة تقارير داخلية لتمكينها من تخطيط و مراقبة نشاطات المؤسسة؛
- إعطاء المعلومات الضرورية لأخذ القرارات و تهيئة السياسات و المشاريع الكبرى؛
- إشعار المساهمين و مؤسسات الدولة بالحالة المالية و التقارير المختلفة بالتسيير.

وتختلف أهداف المحاسبة العامة عن أهداف المحاسبة التحليلية فمعلومات المحاسبة العامة توجه الى المهتمين خارج المؤسسة ، كما تمثل عمادا للمعومة للقيام بالتحليل المالي.

- **أهداف المحاسبة التحليلية:** بصفتها موجهة إلى تسيير المؤسسات فعلى المحاسبة التحليلية تحقيق مختلف الأهداف.

● **القدرة على تحديد تكلفة الإنتاج و سعر البيع:** في اقتصاد السوق أسعار البيع عادة ما تحدد على إمكانات السوق ( العرض و الطلب).

تكون تكلفة الإنتاج كسعر أدنى للبيع الذي من دونه نسجل خسارة و يمثل الفرق بين تكلفة الإنتاج و سعر البيع النتيجة في حالة عادية للاستغلال.

● **تقديم العناصر التبريرية لفوترة المنتجات و الخدمات المباعة:** في بعض الحالات يجب على المؤسسة تبرير أسعار بيعها مثلاً:

- المؤسسات المستفادة من حق الحصرية في تسويق منتج أو خدمة ( الماء، الغاز، الكهرباء، الهاتف...)
- تبرير لمصالح مراقبة الاسعار.

● **تقديم العناصر أو القاعدة التبريرية في بعض حسابات الاصول:**

- الجرد الدائم للمخزون؛

- تقييم المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة و تكلفة الاستثمارات ( انتاج المؤسسة لاستعمالها الخاصة).

● **تمكين مراقبة الاحوال الداخلية للاستغلال:** في اطار النشاطات و العمليات التي تقام داخل المؤسسة من طرف مختلف المصالح. تحدد المحاسبة التحليلية:

- التكاليف على مستوى كل مصلحة، و ضيقة، نشاط و وسيلة استغلال؛

- تكلفة التسيير و الانتاج و النتيجة على مستوى كل نشاط.

و تكون النتائج التطبيقية هامة جدا على مستوى مراقبة المسؤوليات:

- كل رئيس مصلحة مسؤول على و حدته التسييرية حتى لا يتم التهرب من تحمل العواقب؛
- تحديد مردودية كل نشاط على حدى.

تعتمد مراقبة أحوال الاستغلال الداخلية أساسا على المقارنة بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المتوقعة.

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في تحديد و تسيير الميزانية التوقعية.

- تحديد المردودية و أخذ القرارات العقلانية.
- تسمح لنا المحاسبة التحليلية بدراسة المردودية على مختلف المستويات ( الورشات، الاستثمارات، الطلبات، قطاعات و أو شعب الانتاج).

عامة المعرفة المعمقة لمختلف درجات المردودية في مراكز المؤسسة يساعد على أخذ قرارات عقلانية.

- تسريع أو ابطاء وتيرة النشاط أو إيقافه أو البحث عن نشاطات جديدة.ذ
- المحاسبة التحليلية شرط مبدئي للتسيير العقلاني.

### المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية

يوجد نظامين للمحاسبة التحليلية حسب العلاقات الموجودة بين المحاسبة العامة و التحليلية.

- **نظام المحاسبة التحليلية الملحقة:** في هذا النظام تكون المحاسبة التحليلية ملحقة مباشرة بالمحاسبة العامة. يمكننا هذا النظام من تحليلي التكاليف و الانتاج في الاطار التوقع للمحاسبة العامة.

- **نظام المحاسبة المستقلة:** يعطي هذا النظام أكثر حرية و أحسن النتائج من حيث نوعية التدقيق في الحسابات. التحول من المحاسبة العامة الى المحاسبة التحليلية

يتم عن طريق حسابات الرقم 90 التي تسمح بمراقبة التوازن بين المحاسبتين.

- 1- **طريقة تحديد التكاليف:** تحوز ALFON في دائرتها للمحاسبة و المالية مصلحة للمحاسبة التحليلية و الاستغلال و تتمثل مهامها الاساسية في حساب تكاليف المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة، تستعمل المؤسسة طريقة التكاليف الكاملة في حساب تكاليف الانتاج.

- 2- **طريقة مراكز التحليل:** تهدف هذه الطريقة الى معرفة أفضل لتطور مختلف هياكل المؤسسة.

- **اختيار مراكز التحليل:** قسمت المؤسسة الى أقسام كل نشاط يكافئ على الاقل قسم مشابه له وتم تغيير تسمية القسم المشابه الى تسمية مركز التحليلي و هناك صنفين من المراكز.

- أ- **المراكز الأساسية:** تقوم بالانتاج المباشر للمنتجات المسوقة يتم احسان التكاليف مباشرة، ثم تضاف اليها تكاليف غير مباشرة بعد مرورها من مراكز ملحقة تم اختيار المراكز الاساسية حسب قربها من نشاط الانتاج و تتمثل هذه المراكز في:

- مركز التموين؛

- المراكز المتعلقة بنشاط الإنتاج:
- مراكز مسبكة حديد الزهر؛
- مراكز تصنيع النواة؛
- مراكز مسبكة الفولاذ؛
- مراكز تهذيب الحواف؛
- مراكز الألمنيوم/ البرونز؛
- مراكز التصنيع؛
- مراكز المرحلة؛ مراكز البيع.
- مراكز البيع.

ب- **المراكز الملحققة:** لا تنتج منتوجات موجهة للبيع لكنها تشارك بطريقة غير مباشرة في العملية الانتاجية يتم اختيار المراكز الملحققة بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتمثل في:

- مراكز الصيانة؛
- مراكز المديرية العامة؛
- مراكز مديرية المحاسبة و المالية؛
- مركز الموارد البشرية؛
- مركز المراقبة؛
- مركز مكتب الدراسات.

➤ **اختيار مفاتيح التوزيع:** لتوزيع تكاليف الانتاج غير المباشرة على مختلف المراكز نستعمل مفاتيح على شكل نسب مئوية يكون مجموعها مساويا لـ 100% و تتمثل صعوبة في هذه الطريقة في مبدأ صحة هذه المفاتيح لمسؤولي المراكز المختلفة يجب أن تستند قيمة كل مفتاح في حدود الممكن على عناصر عقلانية ( التسخين نسبي للأحجام المسخنة ، التنضيف نسبي للمساحات المعنية... )

➤ **اختيار وحدات العمل:** توجد مجموع التكاليف المكونة لمركز التحليل الى موضوع الانتاج ( المنتج ) عن طريق وحدة العمل المعبر عنها بالوحدة الفيزيائية الملموسة أو النقدية حيث تمكنا هذه الاخيرة من حساب تكلفة وحدة العمل و يستقبل كل منتج نصيبه من التكاليف.

المطلب الثالث: مخطط المحاسبة التحليلية

أولاً: تحديد مخطط المحاسبة التحليلية: تحوز ALFON على مخطط محاسبة تحليلية خاص بها يحتوي على حسابات كثيرة نظراً لكثرة أصناف التتجات التي تنتجها يعتبر هذا المخطط ضرورياً في إطار إعادة ترتيب التكاليف في المحاسبة العامة حسب النشاط.

تصنيف التكاليف في المحاسبة العامة في القسم 6 وهي:

- 60 بضاعة مستهلكة؛
- 61 مواد و لوازم مستهلكة؛
- 62 خدمات؛
- 63 مصاريف المستخدمين؛
- 64 ضرائب و رسوم؛
- 65 أعباء مالية؛
- 66 أعباء أخرى؛
- 68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات؛
- 69 اعباء خارج الاستغلال.

و يعاد ترتيب هذه التكاليف حسب مراكز توجيهها داخل المؤسسة:

- حسب النشاط؛
- حسب المنتج أو مجموعة منتوجات؛
- حسب الورشة.

يحدد هذا المخطط الاقسام الرئيسية، الاقسام الملحقة، المنتوجات، المخزونات، تكاليف المنتوجات المباعة التي يتم فيها حساب تكاليف المحاسبة العامة.

كما يمكن منح حساب تحليلي لقسم أو منتج جديد غير معلن عنه مسبقاً في المخطط يكفي لذلك تحديده كقسم ملحق أساسي أو منتج...

المخطط التحليلي المعتمد يسير أساساً على.

1/ هيكل تنظيم الوحدة؛

2/ السيرورة التكنولوجية؛

3/ الهيكلية و الترميز المستعملين للحسابات التحليلية.

ثانيا: هيكلية الحسابات التحليلية: يتكون الترميز المستعمل لكل الحسابات التحليلية من 10 أرقام  
1/2/3/4/5/6/7/8/9/10

الموقع 1: يدل على القسم (التحليل) للحساب يساوي دائما 9

الموقع 2: كل رقم يرمز الى صنف الحساب القسم التحليلي "9" للموقع الاول:

- 90 - حساب جارية.....
- 91 - الاقسام الثانوية.....
- 92 - الاقسام الرئيسية.....
- 93 - المنتوجات.....
- 94 - المخزونات.....
- 95 - منتوجات مباعه ( عائد الربح).....
- 96 - الانحرافات.....
- 97 - فرق المعالجة المحاسبية.....
- 98 - النتائج.....

الموقع 3 إلى 7: حسب تركيب كل نوع من الاقتطاعات السابقة:

- أ- حسابات جارية (90): بناء على قاعدة حسابات PCN:
- 9061000 - الاستهلاكات.....
- 9062000 - الخدمات.....
- 9063000 - اعباء المستخدمين.....
- 9064000 - ضرائب و رسوم.....
- 9065000 - أعباء مالية.....
- 9066000 - أعباء مختلفة.....
- 9068000 - الايعانات الاهتلاكات و التموينات.....
- 9069000 - أعباء خارج الاستغلال.....
- 9070000 - مبيعات البضائع.....
- 9071000 - منتجات مباعه.....



- منتجات مخزنة.....9072000
- منتجات المؤسسة لنفسها.....9073000
- خدمات مقدمة.....9074000
- تحويلات أعباء المنتجات.....9075000
- العوائد المالية.....9076000
- المنتجات المختلفة.....9077000
- تحويلات أعباء الاستغلال.....9078000
- منتجات خارج الاستغلال.....9079000

ب- الأقسام الثانوية (91):

الموقع 3: المديرية العامة

الموقع 4: مخصص للمديريات

الموقع 5: مخصص للدوائر

الموقع 6: مخصص للمصالح

الموقع 7: مخصص للأقسام

ج- الأقسام الرئيسية (92)، المنتجات (93) و المخزونات (94)

د- سعر تكلفة المنتجات المباعة (95)، النتائج (98).

و- فرق الادخالات: فرق المعالجة الحاسوبية (97)

الموقع 8 إلى 10: في حالة تفرع مشروع إلى مشاريع مختلفة فيرمز لكل مشروع برقم معين لتوجيه التكاليف إليه.

المبحث الثالث: حساب تكلفة الانتاج

وقع اختيارنا على المنتج (شمعدان "LILIA") لاستبيان طريقة حساب تكلفة انتاج المنتجات المصنعة.

المطلب الاول: الخصوصيات التقنية لمنتج شمعدان "LILIA"

يعتبر المنتج "شمعدان LILIA" من بين أكثر المنتجات الموجهة للتأثيث و التزيين العمراي التي يتم تصنيعها من طرف الشركة و تتميز بما يلي:

- المواد الاولية: حديد الزهر؛
- الوزن الاجمالي: 698,50 كلغ؛
- الارتفاع: 7,67 متر؛
- عدد القطع: 6 قطع ( RO6, F42, F36, F23, F14, B6 ) موصولة بالبراغي؛
- مثبتة في الارض بواسطة سخان معدنية؛
- 02 علب نوع "RIVERA" من ماركة ايطاليا من الالمنيوم و ميكانو سودي ؛
- شعالين RIVERA.

➤ معطيات الاستغلال الخاصة بصناعة - شمعدان LILIA-: فيما يلي المبالغ الخاصة بشهر فيفري 2005 بالدينار الجزائري.

- المواد الاولية: حديد الزهر FM
- قطعة B6 تستلزم 340 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F15 تستلزم 168 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F23 تستلزم 81 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F36 تستلزم 53 كلغ من الفولاذ FM
- قطعة F42 تستلزم 51 كلغ من الفولاذ FM
- الكرية RP6 تستلزم 5.5 كلغ من الفولاذ FM
- تكاليف اليد العاملة المباشرة

جدول رقم (21): تكاليف اليد العاملة المباشرة

الاقسام	تكاليف	ساعة او كلغ	تكلفة وحدات العمل(دج/ساعة او كلغ)
قولة يدوية حديد الزهر	24325,16	247,5H	98,28
قولة آلية حديد الزهر	258985,96	87116,94KG	2,97
قولة آلية فولاذ	344940,26	34235,8KG	10,08
ترميل	172734,74	174732KG	0,99
D7MF	190891,85	51603KG	3,70

- ورشة تصنيع النواة: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 2,60 ساعات.

- F15 : 3 ساعات.

- F23 : 5,25 ساعات.

- F36 : 3,50 ساعات.

- F42 : 3,5 ساعات.

- RP6 : 0,41 ساعات.

- ورشة حذف الحواف: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 5,3 ساعات.

- F15 : 4,18 ساعات.

- F23 : 1,54 ساعات.

- F36 : 1,70 ساعات.

- F42 : 1,09 ساعات.

- RP6 : 0,08 ساعات.

- ورشة التصنيع: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الاوقات التالية:

- B6 : 10 ساعات.

- F15 : 12 ساعات.

- F23 : 9 ساعات.

- F36 : 13,5 ساعات.

- F42 : 9 ساعات.

- RP6 : 0,5 ساعات.

- ورشة المرجلة: يستغرق تصنيع مختلف القطع المكونة للمنتوج "شمعدان LILIA" في هذه الورشة الى الاوقات التالية:

- B6 : 0,5 ساعات.
- F15 : 0,75 ساعات.
- F23 : 0,5 ساعات.
- F36 : 0,75 ساعات.
- F42 : 0,5 ساعات.
- RP6 : 0,25 ساعات.

طبيعة تكلفة الوحدة العلمية في كل وحدة تحليل هي:

- مسبكة حديد الزهر: كلغ من الزهر؛
- تصنيع النواة: ساعات العمل المباشر؛
- مسبكة الفولاذ: كلغ من Acier؛
- حذف الحواف: ساعات العمل المباشر؛
- البرونز و الالمونيوم: كغ من البرونز/ الالمينيوم؛
- التصنيع: ساعات العمل المباشر؛
- المرجلة: ساعات العمل المباشر؛
- التموين (التزويد): 1 دينار من المادة المشتراة؛
- البيع: 100 دينار من رقم الاعمال.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة الانتاج لشمعدان LILIA

أولاً: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم (22) : توزيع الأعباء غير المباشرة

المراكز الثانوية						
مكتب الدراسات	مراقبة	ادارة المواد البشرية	ادارة المالية المحاسبية	ادارة عامة	صيانة	حسابات التكاليف ( الأعباء )
5672.73	31019.44	40816.89	6870.81	24955.91	18802.72	61 مواد و لوازم مستهلكة
00	00	219092.50	00	00	27700.00	62 خدمات
262299.84	270217.01	995142.78	316308.52	389997.88	542634.69	63 اعباء المستخدمين
3859.99	3979.50	8692.07	4627.97	5715.09	8062.57	64 ضرائب و رسوم
00	00	00	189845.84	00	00	65 مصاريف مالية
22257.53	17042.24	131728.69	43507.83	67485.70	48171.40	66 اعباء مختلفة
3821.67	251834.01	127909.14	18986.84	68416.29	159831.36	68
297911.76	574092.20	1713227.91	390301.97	556570. 87	805202.74	المجموع بعد التوزيع الاولي
						صيانة (1) م ع + مح مالية + إم ب (2) مكتب الدراسات + مراقبة (3)
أنظر التوزيع في الصفحة التالية						

المراكز الاساسية										
المجموع	بيع	تموين	مرحلة	تصنيع	البرونز/ الالمنيوم	حذف الحواف	مسبكة الفولاذ	تصنيع النواة	مسبكة حديد الزهر	
4161877.21	19191.36	28724.49	264778.15	124786.65	359611.40	459040.44	996566.56	183727.81	1597311.85	61
586292.50	75500.00	00	44000.00	44000.00	00	00	88000.00	00	88000.00	62
7659301	347637.62	246191.47	836271.08	815262.20	108508.68	569087.11	470996.92	332336.26	1156409.32	63
456359.29	5110.38	3632.81	156413.85	27125.19	6045.87	8338.07	144641.71	4896.87	65217.36	64
189845.84	00	00	00	00	00	00	00	88	00	65
964661.91	53746.12	22336.51	110925.68	87963.61	8802.88	53216.63	103916.62	32327.89	161232.64	66
1390081.60	15014.34	43825.15	109520.57	136412.02	3775.08	157202.68	181107.98	7485.98	104938.49	68
15408419.78	516199.82	344710.43	1521909.32	1235549.66	486743.90	1246884.93	1985229.79	560774.81	3173109.66	مجموع
805202.74	-	-	120021.67	97438.62	38385.87	98332.55	156560.32	44224.14	250239.57	(1)
2660100.75	-	-	396508.52	321902.21	126813.14	324855.43	517219.07	146100.68	826701.70	(2)
872003.96	-	-	129978.91	105522.32	41570.44	106490.41	234512.93	47893.06	270999.94	(3)
	516199.82	344710.43	2168418.43	1760412.80	693513.36	1776563.31	2893522.11	798992.70	4521050.88	(4) مجموع
	250392.93	4978978.8	3830	3528	1582.10	200900.20	34449	1217.75	112892.7	(5)
	2.06	0.07	566.17	498.98	438.35	416.28	83.99	656.12	40.04	(6)

(4): المجموع بعد التوزيع الثانوي

(5): عدد وحدات الانجاز

(6): التكلفة الوحديّة الانجاز

(1): توزيع قسم الصيانة

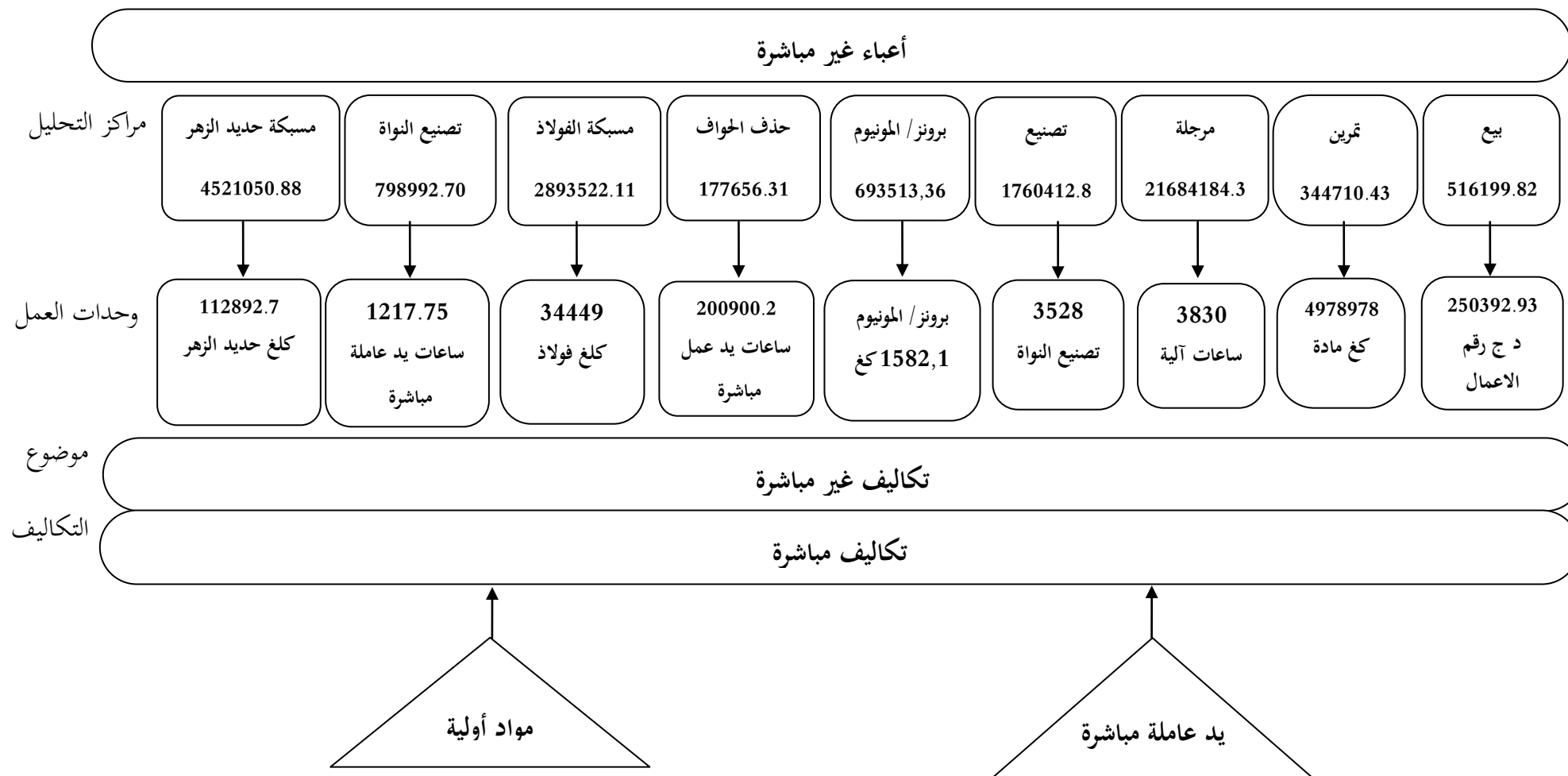
(2): توزيع مراكز (م ع + م/م + مح + موارد بشرية)

(3): توزيع مراكز مكتب الدراسات + المراقبة

شرح جدول توزيع التكاليف غير المباشرة:

- تسمح طريقة مراكز التحليل بتوزيع التكاليف غير المباشرة في مختلف المراكز وزيادتها إلى مختلف التكاليف.
- يتمثل التوزيع الأول في تقسيم تكاليف المحاسبة العامة (61 إلى 68) على مختلف المراكز الأساسية و الثانوية.
- تضاف قيمة التكاليف بعد المرحلة الثانية من التوزيع إلى مختلف تكاليف المنتوجات حسب مفاتيح توزيع تحت تسمية " تكلفة وحدة العمل".

الشكل رقم (20): بيان نظام تحديد التكاليف



المصدر: تصميم شخصي من خلال معطيات المؤسسة



ثانيا: ثمن شراء المادة الاولية ( تكاليف الشراء المباشرة): يتكون حديد الزهر الميكانيكي من سبعة مواد أولية ما يعني أن تكلفة شرائه تساوي مجموع أثمان شراء كل مادة أولية كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(23): ثمن شراء المادة الاولية

حديد الزهر الميكانيكي			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
399863.1	07	57123.3	- Ferraille
45673.46	43.54	1049	- Briquette
874169.99	44.17	19791.03	- Coke
46.11	46.11	01	- Flux
164.4	1.37	120	- Castine
582.68	145.67	04	- Innoculan
65.49	65.49	01	- Aluminium
1320565.23	16.34	80822.4	سعر الشراء

تمثل قيمة 16,34 دج تكلفة شراء وحدة ( بدون احتساب التكاليف غير المباشرة للشراء) من حديد الزهر الميكانيكي FM التي تم حسابها بتقسيم مجموع أثمان شراء المواد الاولية ( 1320565,23 ) على كمية حديد الزهر المتحصل عليه:  $16,34 = 80822,4 / 1320565,23$  دج/كغ.

ثالثا: تكلفة شراء حديد الزهر الميكانيكي FM المستهلك: هو مجموع تكلفة شرائه تضاف اليه تكاليف الشراء غير المباشرة.

سنقوم بحساب تكلفة شراء حديد الزهر الميكانيكي FM المستعمل لانتاج كل قطعة من منتج " شمعدان LILIA " في الجداول الاتية:

للتذكير فان كل قطعة B6 تستلزم استعمال 340 كغ من حديد الزهر الميكانيكي FM و انتجت المؤسسة قطعتين، الكمية المستعملة من حديد الزهر FM تساوي 680 كغ أي 340 كغ × 2.

B6 لكل قطعتين مصطنعتين			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11111,2	16,34	680	حديد الزهر الميكانيكي (2×340 كغ)
777,78	0,07	11111,2	أعباء الشراء غير المباشرة
11888,98	17,48	680	تكلفة الشراء

طبيعة وحدة العمل في مركز التموين = 1 دج من المادة المشتراة ( 11111,2 ) و تكلفة وحدة العمل تساوي 0,07 مبلغ الاعباء غير المباشرة لهذه القطعة = 777,78 دج أي  $0,07 \times 11111,2$ .

تكلفة شراء حديد الزهر FM = 11888,98 دج / 680 كلغ أي كلغ من حديد الزهر FM = 17,48 دج.

F15 لكل قطعة مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8235,36	16,34	504	حديد الزهر الميكانيكي ( 3 × 168 كلغ )
576,48	0,07	8235,36	أعباء الشراء غير المباشرة
8811,84	17,48	504	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F23 تستعمل 81 كلغ من حديد الزهر FM

F23 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
9264,78	16,34	567	حديد الزهر الميكانيكي ( 7 × 81 كلغ )
648,53	0,07	9264,78	أعباء الشراء غير المباشرة
9913,31	17,48	567	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F36 تستعمل 35 كلغ من حديد الزهر FM

F36 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6062.14	16.34	371	حديد الزهر الميكانيكي ( 7 × 53 كلغ )
424.35	0.07	6062.14	أعباء الشراء غير المباشرة
6486.49	17.48	371	تكلفة الشراء

قطعة واحدة F42 تستعمل 51 كلغ من حديد الزهر FM

F42 لكل 7 قطع مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
5833.38	16.34	357	حديد الزهر الميكانيكي ( 7 × 51 كلغ )
408.34	0.07	5833.38	أعباء الشراء غير المباشرة
6241.72	17.48	357	تكلفة الشراء

كرية واحدة RP6 تستعمل 5.5 كلغ من حديد الزهر FM

كرية RP6 لكل 01 كرية مصنعة			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
89.87	16.34	5.5	MAIF ( 1 × 5,5 كلغ )
6.29	0.07	89.87	أعباء الشراء غير المباشرة
96.16	17.48	5.5	تكلفة الشراء

رابعا: تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف: تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة (FM) تضاف إليها الأعباء المباشرة للإنتاج ( قسم الترميل 7M ) تضاف إليها الأعباء غير المباشرة للإنتاج ( ورشة مسبكة حديد الزهر و تصنيع النواة )

أ- تكلفة إنتاج قطعة B6 قبل حذف الحواف

B6 (2 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11886.4	17.48	680	مواد مستهلكة
			أعباء مباشرة:
673.2	0.99	680	ترميل
2516	3.7	680	7M
			أعباء غير مباشرة:
27234	40.05	680	مسبكة حديد الزهر
1705.91	656.12	2.6	تصنيع النواة
44015.51	22007.76	0.2	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

تمثل أعباء اليد العاملة في ورشة الترميل و التي تقوم بقولبة القطع المصنعة باستعمال الطاولة 7M، الاعباء المباشرة للإنتاج.

طبيعة وحدة العمل في مركز مسبكة حديد الزهر هي كلغ من حديد الزهر المستهلك، تحتسب أعباء هذا المركز كما يلي:

ضرب 680 كلغ من FM في 40,05 ( تكلفة وحدة العمل ) = 27234 لتصنيع قطعتين من B6 .

نفس الطريقة لمركز تصنيع النواة:

ساعات العمل اللازمة لتصنيع B6 ( 2,64 ) × 656,12 دج الذي يمثل تكلفة وحدة العمل = 1705,91 دج

تكلفة إنتاج الوحدة: قبل حذف الحواف يساوي 22007,67 دج للقطعة أو 44015,51 للقطعتين.

ب- تكلفة إنتاج F15 قبل حذف الحواف:

F15 (3 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8809.92	17.48	504	مواد مستهلكة
			<u>أعباء مباشرة:</u>
498.96	0.99	504	ترميل
1864.8	3.7	504	7M
			<u>أعباء غير مباشرة:</u>
20185.2	40.05	504	مسبكة حديد الزهر
1968.36	656.12	03	تصنيع النواة
33327.24	11109.08	03	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

تكلفة إنتاج

ت- تكلفة إنتاج F23 قبل حذف الحواف:

F23 (7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
9911.16	17.48	567	مواد مستهلكة
			<u>أعباء مباشرة:</u>
561.33	0.99	567	ترميل
2097.9	3.7	567	7M
			<u>أعباء غير مباشرة:</u>
22708.35	40.05	567	مسبكة حديد الزهر
3444.63	656.12	5.25	تصنيع النواة
(567)	07	81	Rebut(01×81kg)
38156.37	6359.40	06	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
25437.6	6359.40	04	قطعة غير مراقبة
12718.8	6359.40	02	قطع جيدة

كزن القطع غير المراقبة و لا يمكن أن تمر إلى المرحلة الثانية للإنتاج قبل مراقبتها ويتم مراقبتها في حالة استعمالها.

د- تكلفة إنتاج F36 قبل حذف الحواف:

F36 (7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6485.08	17.48	371	مواد مستهلكة
			<u>أعباء مباشرة:</u>
367.29	0.99	371	ترميل
1372.7	3.7	371	7M
			<u>أعباء غير مباشرة:</u>
14858.55	40.05	371	مسبكة حديد الزهر
2296.42	656.12	3.50	تصنيع النواة
25380.04	3625.72	07	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
14502.88	3625.72	04	قطعة غير مراقبة
10877.16	3625.72	03	قطع جيدة

ث- تكلفة إنتاج F42 قبل حذف الحواف:

F42 (7 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
6240.36	17.48	357	مواد مستهلكة
			<u>أعباء مباشرة:</u>
353.43	0.99	357	ترميل
1095.99	3.7	357	7M
			<u>أعباء غير مباشرة:</u>
14297.85	40.05	357	مسبكة حديد الزهر
2296.42	656.12	3.50	تصنيع النواة
(357)	07	51	Rebut(01×81kg)
23927.05	3987.84	06	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف
15951.36	3987.84	04	قطعة غير مراقبة
7975.68	3987.84	02	قطع جيدة

ج- تكلفة إنتاج كرية قبل حذف الحواف RP6

كرية RP6 (1 قطعة)			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
96.14	17.48	5.5	مواد مستهلكة
			<u>أعباء مباشرة:</u>
5.45	0.99	5.5	ترميل
20.35	3.7	5.5	7M
			<u>أعباء غير مباشرة:</u>
220.28	40.05	5.5	مسبكة حديد الزهر
269.01	656.12	0.41	تصنيع النواة
611.23	611.23	01	تكلفة الإنتاج قبل حذف الحواف

خامسا: تكلفة إنتاج بعد حذف الحواف:

تكلفة إنتاج بعد حذف الحواف = تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف + الأعباء غير المباشرة لورشة حذف الحواف.

يتم حساب الأعباء غير المباشرة لمركز حذف الحواف بضرب عدد ساعات العمل (5,3 ساعة) في تكلفة وحدة العمل في المركز أي:  $2206,28 = 5,3 \times 416,28$  دج.

أ- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف B6 :

B6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
44015.51	22007.76	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
2206.28	416.28	5.3	حذف الحواف
46221.79	23110.90	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف هي 23110,90 دج القطعة تصبح 26221,79 دج/02.

ب- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف F15:

F15			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
33327.24	11109.08	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
1740.05	416.28	4.18	<u>أعباء مباشرة:</u> حذف الحواف
35067.29	11689.10	03	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

ت- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف F23:

F23			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
12718.8	6359.40	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
641.07	416.28	1.54	<u>أعباء مباشرة:</u> حذف الحواف
13359.87	6679.94	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

د- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف F36 :

F36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
10877.16	3625.72	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
707.68	416.28	1.7	<u>أعباء مباشرة:</u> حذف الحواف
11584.84	3861.61	03	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

ث- تكلفة إنتاج الوحدة بعد حذف الحواف F42:

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
7975.68	3987.84	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
453.75	416.28	1.09	<u>أعباء مباشرة:</u> حذف الحواف
8429.43	4214.72	02	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

ج- تكلفة إنتاج كرية بعد حذف الحواف RP6:

كرية RP6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
611.23	611.23	01	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
33.30	416.28	0.08	<u>أعباء مباشرة:</u> حذف الحواف
644.53	644.53	01	تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف

سادسا: تكلفة الإنتاج بعد التصنيع: هو مجموع تكلفة الإنتاج بعد حذف الحواف تضاف اليه الاعباء غير المباشرة للإنتاج ( ورشة التصنيع و المرحلة)

اعباء غير مباشرة للتصنيع 4989,80 دج = 10 ساعات عمل × 498,98 ( تكلفة وحدة العمل).

أعباء غي مباشرة للمرحلة 51494,68 دج = 0,5 ساعات عمل × 566,17 ( تكلفة وحدة العمل).

أ- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع B6:

B6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
46221.79	23110.90	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
4989.8	498.98	10	<u>أعباء مباشرة:</u> تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرحلة
51494.68	25747.34	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع 25747,34 دج للقطعة أي: 51494,68 دج / 2 ( نفس طريقة الحساب لبقية القطع).



ب- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع F15:

F15			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
35067.29	11689.10	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
5987.76	498.98	12	تصنيع
424.63	566.17	0.75	مرحلة
41479.68	13826.56	03	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ت- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع F23:

F23			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
13359.87	6679.94	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
4490.82	498.89	09	تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرحلة
18133.78	9066.89	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ث- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع F36:

F36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
11584.84	3861.61	03	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
6736.23	498.98	13.5	تصنيع
424.63	566.17	0.75	مرحلة
18745.7	6248.57	03	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ج- تكلفة إنتاج الوحدة بعد التصنيع F42

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
8429.43	4214.72	02	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
4490.82	498.98	09	تصنيع
283.09	566.17	0.5	مرحلة
13203.34	6601.67	02	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

ح- تكلفة إنتاج كرية بعد التصنيع RP6

RP6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
644.53	644.53	01	تكلفة إنتاج قبل حذف الحواف
			<u>أعباء مباشرة:</u>
249.49	498.98	0.5	تصنيع
141.54	566.17	0.25	مرحلة
1035.56	1035.56	01	تكلفة الإنتاج بعد التصنيع

سابعاً: حساب تكلفة الوحدة الوسطية:

لتقييم مخزوناتنا تقوم المؤسسة بحساب تكلفة الوحدة الوسطية.

تكلفة وحدة وسطية = قيمة المخزون اللبدائي + المخزون الجديد / كمية المخزون البدائي + كمية المخزون الجديد

تكون بطاقة المخزون كالآتي:

أ- بطاقة المخزون للوحدة B6:

B6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
51494.68	25747.34	02	تكلفة إنتاج
243913.7	24391.37	10	مخزون بدائي
295408.38	24617.37	12	المجموع
246173.7	24617.37	10	المستخرجات
49234.74	24617.37	2	مخزون نهائي

بتطبيق طريقة حساب تكلفة الوحدة الوسطية:  $295408,38 = 24617,37$  / دج 12 سجلت المؤسسة خلال شهر فيفري طلبية من 10 شمعدانات LILIA ما يعني أنها تحتاج الى 10 وحدات من كل قطعة ( RP6, F42, F36, F23, F15, B6 ) ما يمثل مخزونات الشهر.

المخزون النهائي يساوي باقي القطع المصنفة في نهاية الشهر ( القطع المنتجة + المخزون النهائي - المخزون المستخرج  
ب- بطاقة المخزون للوحدة F15:

F15			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
41479.68	13826.56	03	تكلفة إنتاج
212038.2	17669.85	12	مخزون بدائي
253517.88	16901.19	15	المجموع
2535178.8	16901.19	10	المستخرجات
84505.95	16901.19	5	مخزون نهائي

ت- بطاقة المخزون للوحدة F23

F23			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
18133.78	9066.89	02	تكلفة إنتاج
145265.68	8545.04	17	مخزون بدائي
163399.46	8599.97	19	المجموع
85999.7	8599.97	10	المستخرجات
77399.73	8599.97	9	مخزون نهائي

خ- بطاقة المخزون للوحدة F36

F36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
18745.7	6248.57	03	تكلفة إنتاج
73226.23	6656.93	11	مخزون بدائي
91971.93	6569.42	14	المجموع
65694.2	6569.42	10	المستخرجات
26277.68	6569.42	4	مخزون نهائي

هـ - بطاقة المخزون للوحدة F42

F42			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
13203.34	6601.67	02	تكلفة إنتاج
76764.72	6397.06	12	مخزون بدائي
89968.06	6426.29	14	المجموع
64262.9	6426.29	10	المستخرجات
25705.16	6426.29	4	مخزون نهائي

د - بطاقة المخزون للكرية RP6

كرية RP6			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
1035.56	1035.56	01	تكلفة إنتاج
7316.12	522.58	14	مخزون بدائي
8351.68	556.78	15	المجموع
5567.8	556.78	10	المستخرجات
2783.9	556.78	5	مخزون نهائي

المطلب الثالث: حساب تكلفة إنتاج و النتيجة التحليلية لشمعدان LILIA

F36			
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
24617.37	24617.37	01	B6
16901.19	16901.19	01	F15
8599.97	8599.97	01	F23
6569.42	6569.42	01	F36
6426.29	6426.29	01	F4
556.78	556.78	01	كرية RP6
99.96	498.98	02 h	التركيب
2000			البرعي
1000			ساق معدني
67668.98	67668.98	01	تكلفة إنتاج

تكلفة إنتاج شمعدان LILIA = تكلفة إنتاج القطع ( RP6, F42, F36, F23, F15, F6 ) + أعباء تركيب القطع + تكلفة شراء البرغي و السيقان الحديدية.

أولاً: تكلفة الإنتاج: يتكون شمعدان LILIA من القطع ( RP6, F42, F36, F23, F15, F6 )، قطعتين من شعال RIVIERA و قطعتين ألمنيوم RIVIERA هتان الأخيرتين ليستا من إنتاج ALFON و ليس لها أي هامش ربح. ثمن شراء الشعال = 18000 دج و قطعة الألمنيوم = 10500 دج.

تكلفة إنتاج الشمعدان محسوبة في الجدول التالي:

المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
67668.98	67668.98	1	تكلفة الإنتاج
2495.18	2.06	1211.25	أعباء غير مباشرة للبيع
70164.16	70164.16	01	تكلفة الإنتاج

طبيعة وحدة العمل في مركز البيع = 100 دج رقم أعمال

الأعباء غير المباشرة للبيع = 1211,25 ( رقم أعمال 100 ) × 2,06 ( تكلفة وحدة العمل ).

ثانياً: -النتيجة التحليلية:

تبيع ALFON الشمعدان LILIA ( بدون الشعال و قطعة الألمنيوم ) بـ 121125 دج

حساب النتيجة هو كما في الجدول التالي:

المجموع	سعر الوحدة	الكمية	
121125	121125	01	رقم الأعمال
70164.16	70164.16	01	تكلفة الإنتاج
50960.84	50960.84	01	النتيجة

النتيجة بعد بيع الشمعدان هي = 50960,84 دج، ما يعني هامش ربح مقدر بـ: 42%  
 $\{ 100 / (121125 / 50960,84) \}$

الخاتمة:

- عند دراسة حالة مؤسسة ALFON نجد الإشكالية التقليدية لحساب تكاليف المؤسسة التي تنتج مواد نهائية انطلاقاً من مواد أولية، تمر على عدة مراحل.
- دورة الاستغلال للمؤسسة تمر بعدة مراحل متلاحقة تتصل بتكاليف متتالية.
- تكمن الأهمية في أننا نمر من حساب تكلفة الى أخرى ( نتبع مراحل سير الاستغلال) بجمعنا تكاليفها.
- القطع المنتجة ( RP6, F42, F36, F23, F15, B6 ) تستعمل في تصنيع شمعدان تخزنها بعد تصنيعها ثم تركيبها حسب ترتيب طلب الشراء الذي تصل من الزبون.
- تضارب الأسواق بارتفاع و انخفاض الأسعار يجبر المؤسسة على تخزين المواد الأولية لتفادي الانقطاع في دورة الإنتاج و المنتوجات النهائية.
- تسمح بطاقات المخزون من حساب التكلفة الوحودية المتوسطة و تزيد من قيمة مخرجات المخزونات.
- طريقة التكاليف الكلية التي تستعملها ALFON لحساب تكاليف منتجاتها، لديها إمكانية الوصول للنتائج التحليلية الخاصة بالحساب الشبه إجمالي لأعباء المؤسسة. تفسير هذه الأخيرة يمكن مع ذلك أن يظهر بجد دقة في ظل الشروط الضرورية لتحليلات مكتملة.
- بسعر البيع هذا (121125دج) ALFON تحقق هامش جد مريح من الشمعدان LILIA (42%).
- عملياً هذا الهامش يعتبر جد عالي، هذا ما يدفعنا لطرح السؤال التالي:
- هل يمكن لحاسبة ALFON سوء تقدير تكلفة الشمعدان LILIA ( الذي ينتسب اليه لا يكفي للتعبة)؟
- كل مؤسسة يمكن سوء تقدير أو حسن تقدير لتكاليف منتجاتها، المؤسسات ذات سوء تقدير لتكاليفها، بيع منتجاتها في خطر بيع منتوجات بخسارة.
- المؤسسات ذات سوء تقدير تكاليفها في خطر فقدان حصص في السوق لبيع منتجاتها بغلاء.
- في كلتا الحالتين لدينا الثقة في حصة التكلفة المباشرة للمنتوج، لان الأعباء المباشرة يمكن تصنيع دون صعوبات. بالعكس، لسنا متأكدين أن المحاسبة تقيس بدقة حصة موارد غي مباشرة لمستهلك من كل منتوج، إذن من المهم تطوير طريقة توزيع الأعباء غير مباشرة.

## الحاتمة العامة:

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

كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في المؤسسات لاتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة، وكذا أداة هامة لمراقبة التسيير.

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

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

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

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

- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة . فكل نظام فرع يله دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل: المحاسبة العامة بل أنه يعتبر مكملا لها؛

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

## توصيات الدراسة وآفاقها:

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

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

إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

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

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



## الكتب بالعربية

- 1- أبو الحسن علي احمد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 1997، ص 191.
- 2- احمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 3- أ. روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة"، ترجمة سميرة حزوري، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989
- 4- بربر كامل، "الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين"، الطبعة الثانية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2008
- 5- بوعلام بوشاشي، "الرائد في المحاسبة"، دار الملكية، الجزائر
- 6- بوعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 7- جبرائيل جوزف، رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات"، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
- 8- حضير كاظم محمود، "مبادئ إدارة الاعمال"، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- 9- رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، 1998.
- 10- ستيفن اموسكوف، مارك جون سيمنك، ترجمة كمال الدين سعيد، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية" العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص 19.
- 11- سفيان بن بلقاسم، حسني ليهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر
- 12- سليمان قدام، "محاسبة التكاليف النموذجية"، سوريا، 1976
- 13- سليمة طبائية وسعيدة بورديمة، "دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، الجزائر
- 14- صالح الزرق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997
- 15- صلاح القادر النعيمي، "الإدارة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008

- 16- صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982
- 17- عبد الحي عبد مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، بيروت، 1987
- 18- عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001
- 19- عبد المقصود ديبان، "اساسيات محاسبة التكاليف"، دار الافاق، الجزائر، 1999
- 20- عبد الناصر نور وعليان شريف، "محاسبة التكاليف لصناعية"، الاردن، دار المسيرة للنشر، 2002
- 21- عرباجي إسماعيل، "اقتصاد المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 22- علي رحال، "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى
- 23- عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، جامعة الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991
- 24- فايز الزغبي ومحمود إبراهيم عبيدات، "الإدارة الحديثة"، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1997
- 25- محمد السعيد اوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزء الأول
- 26- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان
- 27- محمد خليل، "التكاليف في الوحدات الصناعية".
- 28- محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية
- 29- محمد فيومي محمد، "أصول محاسبة التكاليف"، المكتب الجامعي الجديد، 1999
- 30- ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة" دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998
- 31- ناصر دادي عدون، "التحليل المالي"، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر.
- 32- ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البحث، قسنطينة، 1988
- 33- ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير"، الجزء الأول، دار البحث، 1988
- 34- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية في الجزائر -"، دار المحمدية العامة، الجزائر

## قائمة المراجع باللغة الفرنسية

- 01- ABDELAH BOUCHAB, Comptabilité analytique d'exploitation, FD/ berti France
- 02- A . CIBERT ,comptabilité analitique de gestion, Dunod, Paris, 1986
- 03- AZAN Bechkir Merzouk, « comptabilité générale et approfondi », 2004, n.c Belaid
- 04- B & F. Grandguillot, l'essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino
- 05- C. LESAGE, « Traitement de l'information imparfaite et analyse de couts application au model cout – volume- profit », 1999
- 06- Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, Bréal, 2 éd, Paris, 2001
- 07- HAMINI , « L'audit comptable et finance », Berti Editions, Alger, 1ere édition, 2001
- 08- LASARG , comptabilité analytique, Imprimerie, ES- salm, 2001
- 09- Laurent Ravignon et d'autres, Gestion par activités, la méthode ABC/ ABM, 5 éd, Organisation, Paris, 2001
- 10- Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris, 2001
- 11- P . GET et G CHA, comptabilité analyyique , édition economica, 2001
- 12- P. MEVELLEC et G. ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990, P. 528
- 13- P .ZERMATI , pratique de la gestion des stocks , dunod, 2001
- 14- T. SAADA et les autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Editions vuibert, 1995.
- 15- T .ZITOUME , Comptabilité analytique, Berti, édition, Alger, 2003
- 16- Xavier BOUIN,François- Xavier Simon, Tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002

## المذكرات

- 1- بدر الدين سعاد وزدام زمور، "المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005
- 2- حنيفة بن ربيع، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تخليص التكاليف، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003
- 3- درحمون هلال، " المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005
- 4- ضيفلي هشام وبوزيد عبد الوهاب، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008.
- 5- طرايبية أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2003/2002، الجزائر
- 6- مرابطي نوال، " أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006
- 7- مذكرة ليسانس، " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، فرع التسيير، دفعة 2001.
- 8- نقلا من رسالة الماجستير ل: بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2002/2003

المقالات، الدروس، المجلات و الملتقيات

- 1- تحليل الاستغلال، التحليل المالي والمحاسبة التحليلية ( السنة الثالثة من التعليم الثانوي)
- 2- دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2012-2013.
- 3- محمد سليمان علي " المحاسبة التحليلية"، مقال منشور على موقع « [com.www.arabsatsr](http://com.www.arabsatsr) »