

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -



جامعة البويرة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية المؤسسة.

دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بالبويرة.

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

إشراف الأستاذ:

- عزوز أحمد

إعداد الطلبة:

- مصباح سفيان

- ضيف أحمد

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	إسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة البويرة	د. حبيش علي
مناقشا	جامعة البويرة	أ. زلاسي رياض
مشرفا ومقررا	جامعة البويرة	د. عزوز أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له
استجابة الطائعين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد إمام
المرسلين، وعلى آله وصحبه الطاهرين ومن تبعهم بإحسان
إلى يوم الدين.

فالحمد لله كثيرا على إتمام هذا العمل المتواضع، كما أتوجه
بخالص شكري وامتناني إلى أستاذي الفاضل الكبير في
تواضعه العالم في علمه الطيب في تعامله الأستاذ الدكتور
عزوز أحمد فله مني كل الشكر، وجزاه الله خيرا، ودام فخرا
للعلم، كما أتوجه بالشكر لكل الأساتذة الأفاضل في كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وأشكر اللجنة
المناقشة لهذا العمل، ولا أنسى كل من ساهم ومد يد العون
لإتمام هذا العمل.

الإهداء:

إلى من كان دعاؤها سر نجاحنا، وإلى من علمنا العطاء
بدون انتظار، إلى الوالدين الكريمين خفضهما الله وأطال في
عمرهما، وإلى إخوتي وأخواتي وإلى كل أخوالي وخالاتي
وأعمامي وعماتي.

رب أخ لم تلده لك أمك إلى أصدقائي كل حسب اسمه
وكل حسب مقامه وإلى زملائي وزميلاتي الطلبة في كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، إلى كل طلبة
تخصص محاسبة ومراجعة، ونهدي هذا العمل لأستاذي
الدكتور عزوز أحمد.

الملخص

إن المحاسبة العامة مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات والتكاليف، وبالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لتحليل كامل نشاط المؤسسة هذا ما أدى بالاقتصاديين والباحثين الأوائل إلى البحث عن وسيلة لتحليل نشاط المؤسسة هذه الوسيلة تتمثل في المحاسبة التحليلية، وإن للمحاسبة التحليلية دوراً كبيراً داخل المؤسسة إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية وهذا من حيث التفصيل والتحليل لجميع البيانات، فهي تساعد على التسيير الجيد والعمل من أجل الحصول على نتيجة فعالة وجيدة وتحقيق الربح، وتحتوي المحاسبة التحليلية على عدة طرق أهمها الطرق الكلاسيكية والمعاصرة ولهذه الطرق خصائص وطريقة عمل تستعملها لحساب مختلف التكاليف وكل طريقة تختلف عن الأخرى، وتعتبر الإستراتيجية أداة الإدارة لتحقيق التوافق مع بيئتها ومن ثم تأكيد بقاء التنظيم ونموه واستقراره في الأجل الطويل وتستخدم الإدارة الإستراتيجية لتحقيق رضا العملاء وتحسين حصتها السوقية وتحقيق كل أهدافها.

Résumé

La comptabilité général donne une image général des résultat de l'entreprise on fusons la différons entre les revenu et les cout, te ses résultat sont insuffisant pour analyser les activité de l'entreprise, ce que a poussai les économiste a chercher une outre méthode pour l'analyse est cet méthode et la comptabilité analytique jeux un roll important dan l'entreprise il permis d'analysé tous les résultat et de bien jerez l'entreprise pour avoir un bon résultat, et la comptabilité analytique utilise défèrent et parme ces méthode les méthode classique et modern, et on peut dire que la stratégie ses le moyen de l'administration pour crier un équilibre entre l'entreprise et son environnement.

الفهرس

كلمة شكر وتقدير

الإهداء

مقدمة عامة..... أ

الفصل الأول: دراسة نظرية في دور المحاسبة التحليلية في إستراتيجية المؤسسة

تمهيد..... 5

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية..... 6

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية..... 6

المطلب الثاني: النظام العام للمحاسبة التحليلية..... 9

المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى..... 12

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية..... 18

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية والطرق الجزئية..... 19

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية..... 40

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة)..... 47

المبحث الثالث: إستراتيجية المؤسسة..... 54

المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية المؤسسة..... 54

المطلب الثاني: مضمون صياغة الاستراتيجيات..... 55

المطلب الثالث: أنواع الإستراتيجية..... 57

الفصل الثاني: دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز

64.....	تمهيد.....
65.....	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.....
65.....	المطلب الأول: نشأة مؤسسة سونلغاز.....
67.....	المطلب الثاني: دور وأهداف المؤسسة في الاقتصاد الوطني.....
68.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية.....
69.....	المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز.....
69.....	المطلب الأول: الهيكل العامة للحسابات.....
70.....	المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في سونلغاز.....
73.....	المطلب الثالث: الطريقة المستخدمة في حساب تكلفة إنتاج الوحدة.....
76.....	المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية مؤسسة سونلغاز.....
76.....	المطلب الأول: توزيع الأعباء حسب الطبيعة.....
79.....	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة، النتيجة الإجمالية.....
83.....	المطلب الثالث: تحليل النتائج وأهميتها.....
84.....	خلاصة الفصل.....
85.....	خاتمة.....

الملاحق

قائمة المراجع

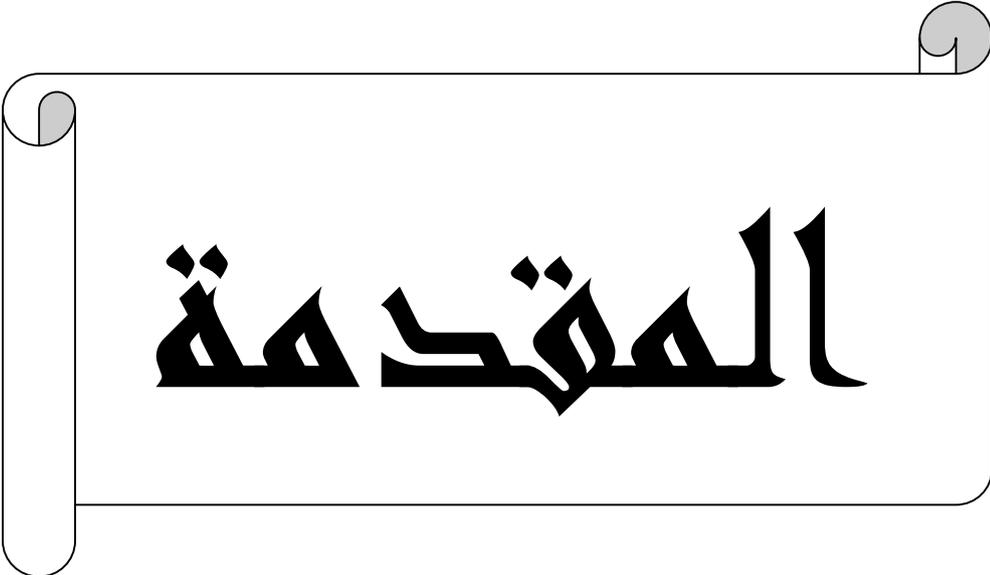
الملخص

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
13	مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية	01
16	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	02
20	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	03
22	توزيع الأعباء على الأقسام	04
34	توضيح طريقة التكلفة المتغيرة	05
57	نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل	06

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
15	المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	01
23	التوزيع الأولي للأعباء	02
24	إعداد التوزيع الأولي للأعباء	03
25	التوزيع الثانوي للأعباء حسب طريقة التوزيع المتبادل	04
26	إعداد التوزيع الثانوي للأعباء حسب طريقة التوزيع المتبادل	05
27	التوزيع الثانوي للأعباء حسب طريقة التوزيع التنازلي	06
27	إعداد التوزيع الثانوي للأعباء حسب طريقة التوزيع التنازلي	07
34	جدول الاستغلال التفاضلي	08
37	إعداد جدول الاستغلال التفاضلي	09
43	تحديد الفروقات المعيارية	10
73	توزيع الأعباء حسب طبيعتها	11
75	حساب تكلفة الإنتاج	12
76	التوزيع الأولي حسب الطبيعة	13
78	توزيع عدد العمال حسب العمال والمراتب	14
79	حساب تكلفة الشراء	15
79	حساب تكلفة الإنتاج	16
80	حساب سعر التكلفة	17
80	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية	18
81	توزيع الأجور حسب الأقسام والمراتب	19
81	التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية	20



المقدمة

مقدمة:

تشهد الساحة العالمية تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعالمية ولعل على أبرز هذه التغيرات إنتشار الشركات الدولية وشركات المتعددة الجنسيات.

ولا شك أن هذه التغيرات قد أدت إلى زيادة المحاسبة التحليلية كمصدر أساسي للنتائج في هذه المؤسسات ولقد أصبحت المحاسبة أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة للأبي مؤسسة اقتصادية وتمثل أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة العمال المعاصرة، والتسيير الجيد للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان في القطاع العام أو الخاص وتتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمالها لعناصر الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال.

فإذا نظرنا إلى المحاسبة العامة نجد أنها مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات والتكاليف وبالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لمعرفة وتحليل كامل النشاط الذي تمارسه المؤسسة ونظراً لوجود مثل هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالاقتصاديين والباحثين الأوائل إلى البحث عن وسيلة أو نظام للتحليل وإيضاح طرق المحاسبة التحليلية وخاصة المعاصرة منها ومن هنا يمكن إن نطرح التساؤل التالي:

ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية المؤسسة؟

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية، وما هي أهم الطرق المعاصرة التي تبناها؟
- ماذا نعني بالإستراتيجية؟ وما هو أثرها؟
- ما واقع استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز؟

الفرضيات:

- المحاسبة التحليلية هي أداة ضرورية لتسيير المؤسسات
- تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق والتقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة
- الإستراتيجية هي الخطة التي تعتمد عليها في بناء مؤسسة مثلى وتفادي الأخطاء السابقة.

أهمية البحث:

- نظرا للوضعية التي يعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف وتحديدتها.
- الحصول على أقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ القرارات.

أهداف البحث:

هدف البحث معرفة المحاسبة التحليلية وأهم الطرق التي تتبناها وفقا لإستراتيجية تتبعها للوصول بالمؤسسة إلى الأمثلة.

كما يمكن تحديد الأهداف الفرعية كما يلي:

- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، أهدافها ووظائفها، ودورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة.
- استخدام المحاسبة التحليلية بالطريقة المثلى يمكن المؤسسة ويساعدها على معرفة الأخطاء والتقليل من الانحرافات خاصة في ظل التغيرات التي تطرأ على بيئة العمال.
- وضع إستراتيجية وتخطيط إستراتيجي هو الطريق الأمثل الذي يمنع المؤسسة من الوقوع في الأخطاء وتفاديها للأخطاء السابقة توصلها إلى الأمثلة.

معرفة واقع استخدام المحاسبة التحليلية وما هي الإستراتيجية المتبعة؟

دوافع اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

أ- الأسباب الموضوعية:

اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية وأداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة.

الكشف عن السليبات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.

الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.

ب- الأسباب الذاتية:

حب التطلع على هذه التقنية وسعياً للتحكم فيها.
الشعور بأهمية وقيمة الموضوع في المؤسسات الجزائرية.
طبيعة التخصص "المحاسبة".

المنهج المتبع:

اعتمدنا في بحثنا على المزج بين منهجين هما:

- المنهج الاستنباطي: الذي يعتمد عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية وأهم الطرق المعاصرة لها مع إعطاء بعض المفاهيم عن الإستراتيجية.
- المنهج الاستقرائي: الذي سوف تعتمد عليه في الجوانب التطبيقية من أجل تحليل بعض المؤشرات والجداول وهذا من خلال دراسة حالة المؤسسة سونلغاز.

الأدوات المستخدمة:

سعيًا لإثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا مجموعة من الكتب، وكذا مجموعة من البحوث العلمية والمجلات والمراسيم وبعض الملتقيات والأيام الدراسية، إضافة إلى مواقع مختلفة للانترنت، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بتوظيف ما أتيج لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالمؤسسة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

صعوبة البحث:

قد تعرضنا عند القيام بدراسة الموضوع إلى جملة من الصعوبات منها:

- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في موضوع الدراسة.
- عدم وجود المعلومات المطلوبة والكافية الخاصة بموضوع في جانب التطبيقي.
- عدم توفر أطروحات ورسائل الماجستير المتعلقة بهذا الموضوع.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وهي كالتالي:

الفصل الأول: دراسة نظرية في دور المحاسبة التحليلية في إستراتيجية المؤسسة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية

المبحث الثالث: إستراتيجية المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة في مؤسسة سونلغاز

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز

المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية مؤسسة سونلغاز.

الفصل الأول

دراسة نظرية في دور المحاسبة التحليلية في إستراتيجية المؤسسة

تمهيد الفصل الأول:

تعتبر المحاسبة التحليلية العنصر الأساسي في التسيير العقلاني للمؤسسات وأداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره وخصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومواكبة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة بحيث تكمن مهمتها في تجميع وتحليل وإبراز معرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى تسمية مراكز الأرباح وتمكن المسؤولين والمحللين القيام بعملية المراقبة والاستغلال الجيد للموارد المتاحة وكذا وضعيتها المالية.

ولهذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى التعرف على المحاسبة التحليلية عن طريق المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية
- المبحث الثالث: إستراتيجية المؤسسة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكييفها بصورة تلي احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج إضافة إلى وسائل للرقابة على استخدام هذه العوامل وبما أن مديري المنشأة الناجحة يحتاجون إلى البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلى اتخاذ العديد من القرارات ومن أبرز تلك القرارات التي تتخذها المنشأة قرار تسعير المنتجات والذي يؤثر على ربحية المنشأة وينعكس على استمراريتها في المستقبل.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية: يمكن تعريفها كما يلي:

تعريف 01: "إنها مزيج بين علم وتقنيات ففي شقها تدرس الأسس والمبادئ العلمية لمعاني التكلفة ونظريتها، ونظم تطبيقها في مختلف المؤسسات وفي شقها التقني استعمال هذه الأسس من متخصصين مهنيين وغير متخصصين في المؤسسات وعلى ضوءها يتم التحكم في توجيه واستغلال الموارد المتاحة، وتسمح للمسيرين باتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة التي تهم نشاط وتطور المؤسسات وفقاً للإمكانيات، سياساتها وظروف محيطها"¹.

تعريف 02: "إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة ببيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها الإدارة المشروع يوماً بعد يوم".

تعريف 03: "تشتمل محاسبة التكاليف مجموعة من الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه أو بيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتماماً بنواحي نشاط صغير الحجم أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة بينما تولي الثانية اهتماماً بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة"².

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص38.

² - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص12.

تعريف 04: "مفهوم محاسبة التكاليف يعني تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن ولممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية"¹.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة التحليلية هي: عبارة عن مجموعة من عمليات تسجيل وتبويب ومعالجة البيانات المحاسبية للنشاطات الاقتصادية والاجتماعية من أجل تحديد التكاليف والنتائج وكذلك توفر كل الوسائل اللازمة لحساب بعض المؤشرات التفسيرية التي تسمح بمتابعة مستوى التطور والدقة في التسيير فمن خلال تحليل الأعباء والمنتجات، يمكن للمحاسبة التحليلية تسهيل مراقبة التسيير وبالتالي تحديد المسؤولية والجودة"².

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية: يهدف هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- حساب التكاليف وسعر التكلفة: تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط وكذا:
 - تحديد نتائج الأعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية.
 - تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.
 - تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم.
 - تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقدم هذه الخدمات بحيث يتم تحميلها بصورة أو بأخرى على المنتج، لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها بسعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.
- المساعدة في تحليل الانحرافات: تكيف في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات المتمثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما، وتحديد الانحرافات الناتجة المستندة إلى أسباب معينة وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص15.

² - مدور حمزة، محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معقمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص42.

- دراسة المردودية: تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع.
- مراقبة التسيير: بحيث نعتد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطورات¹
- اتخاذ القرارات: تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة: هذا عن طريق تزويدها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع المنتجات والاستثمارات التي تمولها.
- تقديم وسائل تبرير الأسعار: بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة.
- قياس تكلفة الإنتاج: يتم قياس التكاليف الفعلية كل عنصر من عناصر الإنفاق وذلك بغرض تحديد التكلفة الفعلية والإجمالية أو الحدية أو وحدات هذا النشاط وهذه بدورها تفيد في تحديد نتائج الأعمال (التشغيل، المتاجرة، الأرباح والخسائر...) لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية ووحدات المنتجات النهائية كما تفيد في أغراض تقويم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة وتلك التي في طريق الإنجاز وتساعد محاسبة التكاليف في قياس التكلفة الحقيقية وتحديد أقل الأسعار التي تمكن من بيع النشاط في أوقات الكساد والدخول في المناقصات².
- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة إذ أن هذه السياسة لها أكثر في توجيه الإنتاج والاستثمار والتجارة الخارجية ويرى الكثير من الاقتصاديين أن الدورات التجارية تعود إلى سوء توزيع المواد بين النواحي الإنتاجية المختلفة وإلى اختلاف أسعار البيع عن التكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ وتحقيق آمالها³.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص8.

² - لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص44.

³ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص38.

المطلب الثاني: النظام العام للمحاسبة التحليلية

أولاً: موضوع المحاسبة التحليلية ونطاق تطبيقها

- موضوع المحاسبة التحليلية:

موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها أي معالجتها بجمعها واستخدامها أو تحديدها وحسابها ومنه حسب تعريفها بأنها تقنية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية فإن موضوعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة وتمثل فيما يلي:

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها، تكاليف السلع والخدمات.
- تقييم مردودية السلع المحققة بالأسعار المطبقة وفقاً لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات عن التكلفة الحدية والمردودية التي توضح مستوى النشاط المثل الذي يجب أن تصل إليه وهذا في الأصل تحليل مقتبس من التحليل الحدي لدى الاقتصاديين لمعلومة التسيير.

ومنه نجد أن المحاسبة التحليلية تؤكد لنا من خلال موضوعها بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لمتابعة النشاط وتقييم المردودية واتخاذ القرارات خاصة في التخطيط للمدى القصير.

- نطاق تطبيق المحاسبة التحليلية:

تهتم المحاسبة التحليلية أساساً بقياس وتبويب وتحليل النفقات التي تقوم بها المؤسسة ولذلك يمكن الاعتماد على المحاسبة التحليلية في جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها وطبيعة النشاط الذي تقوم به سواء كانت تهدف إلى تحقيق أرباح أم لا وإن كان استخدام المحاسبة التحليلية قد بدأ في المؤسسات الصناعية إلا أن ذلك لا يمنع من استخدام طرق وأساليب المحاسبة التحليلية في المؤسسات التجارية والزراعية والمالية بل حتى في الوحدات الإدارية الحكومية سواء المركزية أو المحلية¹.

ثانياً: وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية للمؤسسة فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير

¹ - محمد علي السعيدة، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، 2010، ص13.

تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات في التسيير وحتى تحقيق المحاسبة التحليلية على هذا النحو فإنها ترتبط بمجموعة الوظائف والمهام المختلفة:

- قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية في الصناعة بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من المواد واستغراقه من وقت وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: يساعد استخدام المحاسبة التحليلية على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية، واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء عللا التبذير والإسراف في المواد، متابعو وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة وهذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.
- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات، المعلومات والتكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة ويتم ذلك من خلال إعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة والمنفذة، ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية وحسن الأداء على مستوى كل مراكز الإنتاجية والخدماتية.
- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: لاتخاذ قرارات أثر على مستقبل المؤسسة وبمس كل الأنظمة المسيرة لها لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيه الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية وتعلق هذه المعلومات بإمكانات وموجودات المؤسسة التي يجب تحليلها ومقابلتها إلى نتائج التحليل الخارجي لمحيط وظروف بيئتها وما تطرحه من تهديدات وما تقدمه من فرص حتى يتمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الضرورية في توجيه السياسة العامة تحديد أهداف المؤسسة وتموضعها الاستراتيجي وكذا خططها الإستراتيجية التي تكون مرنة ولمدة ثلاث إلى خمس سنوات مقبلة وفيها تدرج البرامج السنوية والموازنات الفصلية¹.

¹ - عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص14.

ثالثا: شروط السير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة للتسيير بشكل عام النقاط التالية:

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
- مراقبة وفحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- فصل الأعباء بدقة عن العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات.
- إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة أو نصف المصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور وكذا تنظيم جيد وتحقيق وبناء تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نشاطها¹.

¹ - عماد زوده، مساهمة في تصميم نظام التكاليف، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2010/2009، ص9.

المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى

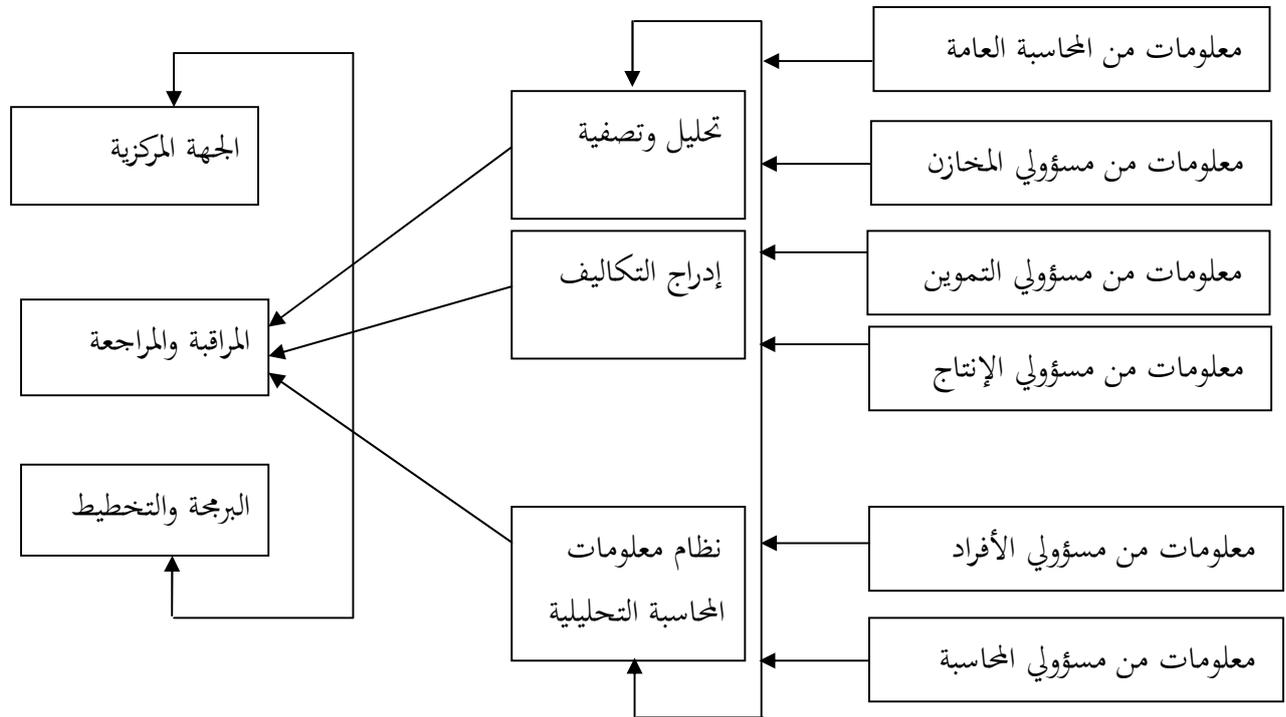
أولاً: مكانة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح ب:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج
- وضع التقديرات والحلول للتخفيف من العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل: معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها وأي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج أو معرفة أي الطلبات وأيتها تقبل، توفر المحاسبة التحليلية داخلية أي تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية وهي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير والإدارة حيث تستند إلى عدة مصادر من المعلومات التي تمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافها¹، ويمكن تلخيص ذلك في المخطط التالي:

¹ - دايمي إبراهيم، المحاسبة التحليلية لتسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 21.

الشكل رقم 01: مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية.



المصدر: دايمي إبراهيم، المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 21.

ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

1- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

نشأة المحاسبة التحليلية نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور وأن المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية تعد امتداد للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية وبالتالي تكون هناك علاقة قوية بينهما ويمكن إيضاحها كما يلي:

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة وتقوم المحاسبة التحليلية بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات
- تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور
- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية عند تحديد نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج التام
- تحتاج المحاسبة التحليلية إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة مثل سوء شراء المواد الخام أو أجور العاملين وشراء الأصول الثابتة لحساب الإستهلاكات ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الجدول التالي:

الجدول 01: المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

<p>أوجه الشبه</p> <p>هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة المالية في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف - تعتبر مكتملة للمحاسبة المالية حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية - تظهر حسابات المحاسبة المالية نتيجة رقم الأعمال للمؤسسة بصفة إجمالية والمحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية - تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا بإعداد الميزانية الختامية - كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس. 																													
<table border="1"> <tr> <td data-bbox="142 828 606 929">محاسبة مالية</td> <td data-bbox="606 828 1029 929">محاسبة تحليلية</td> <td data-bbox="1029 828 1268 929">المعايير</td> <td data-bbox="1268 828 1407 929" rowspan="9">أوجه الاختلاف</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 929 606 1019">سنوية</td> <td data-bbox="606 929 1029 1019">شهرية، ثلاثية</td> <td data-bbox="1029 929 1268 1019">دورة الإنتاج</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1019 606 1108">لها حدود</td> <td data-bbox="606 1019 1029 1108">ليس لها حدود</td> <td data-bbox="1029 1019 1268 1108">البعد</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1108 606 1198">تهتم بالقيمة فقط</td> <td data-bbox="606 1108 1029 1198">تهتم بالقيمة وبالكمية</td> <td data-bbox="1029 1108 1268 1198">محاسبيا</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1198 606 1288">إجمالية</td> <td data-bbox="606 1198 1029 1288">تفصيلية</td> <td data-bbox="1029 1198 1268 1288">نظرة المؤسسة</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1288 606 1467">مالية: تحديد النتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حسابات النتائج</td> <td data-bbox="606 1288 1029 1467">اقتصادية: استخراج التكاليف وسعر التكلفة</td> <td data-bbox="1029 1288 1268 1467">الاهداف</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1467 606 1556">نحو الخارج</td> <td data-bbox="606 1467 1029 1556">نحو الداخل</td> <td data-bbox="1029 1467 1268 1556">التوجيه</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1556 606 1736">أصحاب المشروع، الدائون، المقرضون، العاملون بالمشروع أي المديرية</td> <td data-bbox="606 1556 1029 1736">المسيرون: أي الإدارة الداخلية</td> <td data-bbox="1029 1556 1268 1736">المستفيدين للمشروع</td> </tr> <tr> <td data-bbox="142 1736 606 1825">صارمة مقياسيه ونموذجية</td> <td data-bbox="606 1736 1029 1825">مرنة وقابلة للتعديل</td> <td data-bbox="1029 1736 1268 1825">طرق القواعد</td> </tr> </table>	محاسبة مالية	محاسبة تحليلية	المعايير	أوجه الاختلاف	سنوية	شهرية، ثلاثية	دورة الإنتاج	لها حدود	ليس لها حدود	البعد	تهتم بالقيمة فقط	تهتم بالقيمة وبالكمية	محاسبيا	إجمالية	تفصيلية	نظرة المؤسسة	مالية: تحديد النتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حسابات النتائج	اقتصادية: استخراج التكاليف وسعر التكلفة	الاهداف	نحو الخارج	نحو الداخل	التوجيه	أصحاب المشروع، الدائون، المقرضون، العاملون بالمشروع أي المديرية	المسيرون: أي الإدارة الداخلية	المستفيدين للمشروع	صارمة مقياسيه ونموذجية	مرنة وقابلة للتعديل	طرق القواعد	
محاسبة مالية	محاسبة تحليلية	المعايير	أوجه الاختلاف																										
سنوية	شهرية، ثلاثية	دورة الإنتاج																											
لها حدود	ليس لها حدود	البعد																											
تهتم بالقيمة فقط	تهتم بالقيمة وبالكمية	محاسبيا																											
إجمالية	تفصيلية	نظرة المؤسسة																											
مالية: تحديد النتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حسابات النتائج	اقتصادية: استخراج التكاليف وسعر التكلفة	الاهداف																											
نحو الخارج	نحو الداخل	التوجيه																											
أصحاب المشروع، الدائون، المقرضون، العاملون بالمشروع أي المديرية	المسيرون: أي الإدارة الداخلية	المستفيدين للمشروع																											
صارمة مقياسيه ونموذجية	مرنة وقابلة للتعديل	طرق القواعد																											

المصدر: عبد الحكيم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص15.

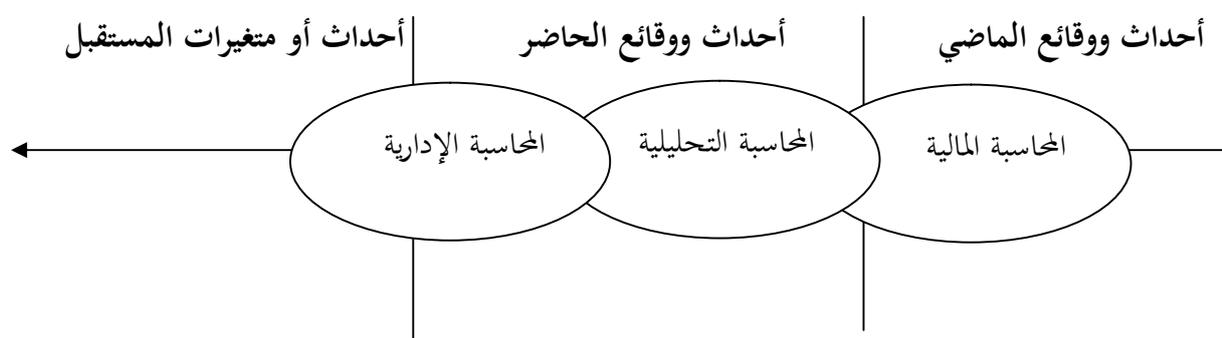
2- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية:

كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها: التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورات هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة على اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية هو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف أحداث قد تمتد إلى مدى المتوسط والبعيد بينما المحاسبة التحليلية تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب

يوضح الشكل التالي أن المحاسبة المالية تنصب أساساً على أحداث ووقائع الماضي حيث أن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحققة أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغيير أما المحاسبة التحليلية فتتنصب على أحداث ووقائع الماضي والحاضر كما أنها تتعامل مع بعض الأحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من منطقة الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي ترمي إلى خدمته

الشكل 02: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والإدارية.



المصدر: غسان فلاح المطارنة: مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، 2003، ص10.

تمهيد المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية

في إطار اهتمام المؤسسة بمراقبة نشاط الاستغلال تسعى المؤسسة إلى اللجوء لعدة طرق لتحقيق هذه المراقبة ومن بين هذه الطرق نجد: طريقة التكاليف الكلية، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة أو ما يمكن تسميتها بتقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كأداة لمراقبة التسيير ووسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية وهذا لإعداد تقارير مختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة التي تستند عليها المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها لترشيد هذا الأداء وضمان استخدام الطاقة الإنتاجية المتوفرة نحو الأفضل مما يؤدي إلى توفير أحسن الإجراءات التسييرية المحاسبية والأساليب الإدارية المتعارف عليها.

وستتناول في هذا الفصل ماهية مراقبة التسيير وماهية اتخاذ القرارات وتقنيات المحاسبة التحليلية وما مدى مساهمتها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات من خلال المبحثين التاليين:

المطلب الأول: تقنيات المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: آثار المحاسبة التحليلية على المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثالث: إستراتيجية المؤسسة

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية

إن حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية يعتمد أساسا على معلومات مصدرها الأساسي المحاسبة العامة إذ تحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة والمحققة خلال فترة زمنية معينة بالمقارنة بين مستويات التكلفة، ويشمل نظام المحاسبة التحليلية عدة أساليب تقييميه ولكل أسلوب معطياته ومناهجه التحليلية ذلك وفقا لحالة الإنتاج والزمن حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الأساليب وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى تتمكن من الوصول إلى فهمها وإعطاء تقييم لها يسهل على المؤسسة اختيار الأحسن من بينها وهذا من أجل استعمالها في تسيير عملياتها ومساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب ومن بين التقنيات نذكر طريقة التكاليف الملية (الكلاسيكية) الطرق الجزئية وتتضمن: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكلفة المتغيرة، التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة).

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية والطرق الجزئية

I. طريقة التكاليف الكلية:

أولاً: ظهور الطريقة:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تابعت في إطار CEGOS "اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المجلي وتكوين المؤسسات" في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد بمراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 4 أبريل 1948 ومن طرف مخطط المحاسبة العامة ل 1947 و1957 والمخطط المحاسبي ل 1982 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مركز مسؤولية).
- خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبة، الإعلام الآلي...).
- التمويل (الخزينة، تسيير القروض...) هذه الأعباء لا تدرج إلا في سعر التكلفة¹.

ثانياً: مفهوم الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة منتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغي المباشرة².

- مفهوم القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة وقد عرفه الدليل الوطني المحاسبي بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص112.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص36.

وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية ونسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف"¹.

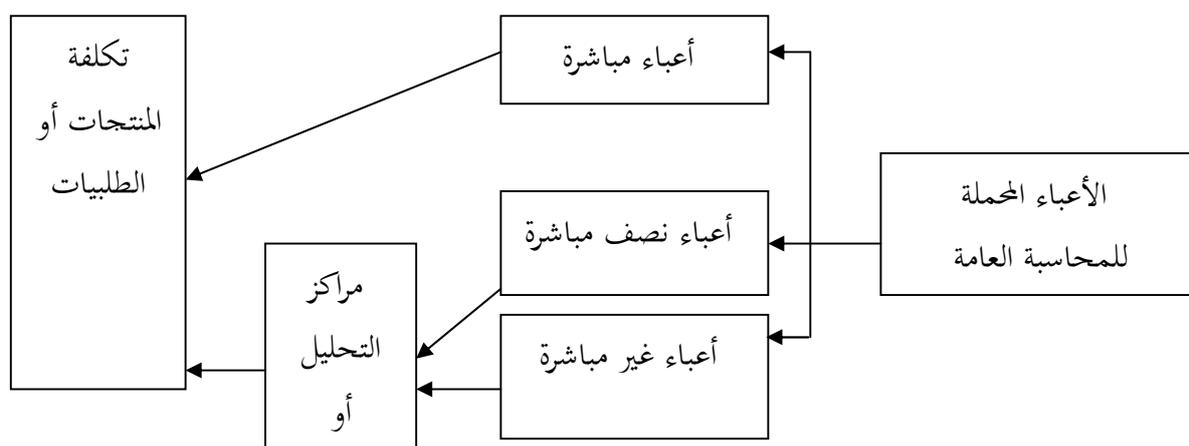
ثالثا: مبدأ الطريقة:

يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي²:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام وبصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل بالمراحل التالية:

● نقل الأعباء المباشرة: توزيع الأعباء غير المباشرة (المفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل، تحميل أعباء مراكز تكاليف المنتجات أو الطلبات كما هو مبين في الشكل التالي:

شكل رقم 03: توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 113.

¹ - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

² - علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

وفي الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية والتي تساوي:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

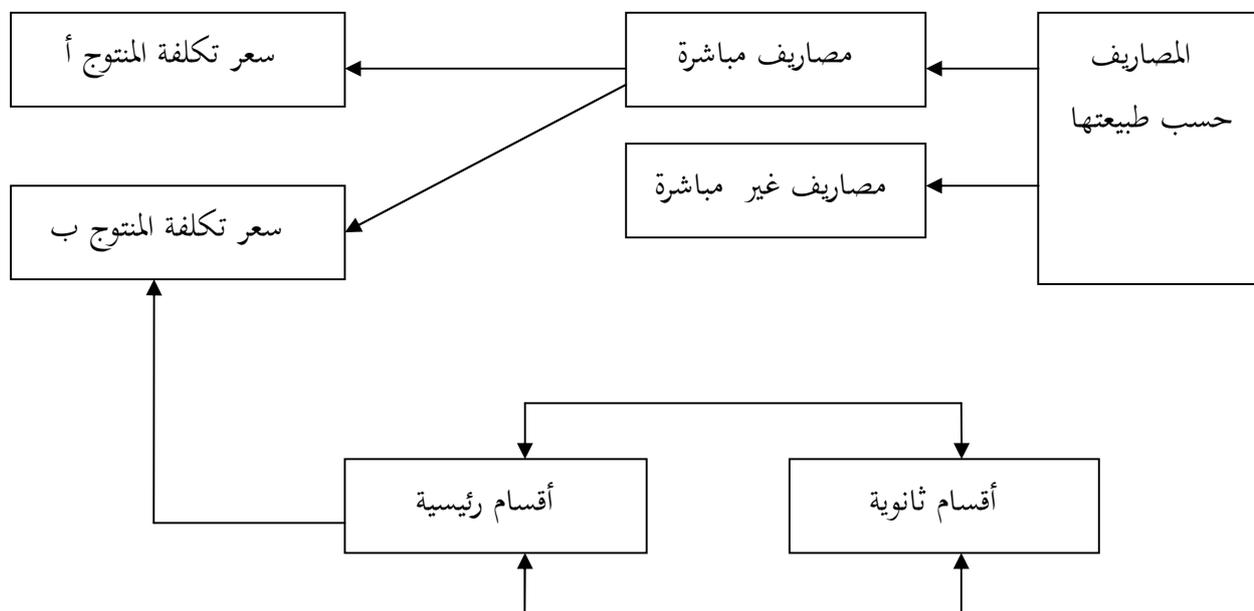
ومنه:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة التحليلية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل:

- تحديد الأقسام: ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ويوجد نوعين من الأقسام:
- 1. الأقسام الرئيسية: تسمى الأقسام الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس وتمثل أساسا من:
- قسم التموين: داخل المؤسسة وهو قسم رئيسي متجانس ونشاط اقتصادي يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة وهو نشاط قابل للقياس.
- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا قسم الصنع ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- قسم التوزيع: قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.
- 2. الأقسام الثانوية: ذو نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الرئيسية حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط على أحسن وجه ومن هذه الأقسام: قسم الصيانة، قسم الإدارة، العتاد... ولتوضيح مبادئ الطريقة نستعين بالمخطط التالي:

الشكل رقم 04: توزيع الأعباء على الأقسام.



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص8.

- تحديد وحدات العمل: إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة العمل المقترحة لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمستويات التكلفة المتغيرة وفي المقابل المخطط المحاسبي لسنة 1982 اقترح التوصيات التالية:

● فيما يخص وحدات العمل بحيث:

يتم اختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا:

- كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل مسجلة.
- كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في ارتباط وثيق.

يتم اختيار ساعة الآلة عندما تكون:

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة.
- مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها.

- الاهتلاكات أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها.

من الممكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول... المنتجة داخل كل قسم عندما يكون هذا الأخير لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتوج واحد وهذا حتى يمكن ربط كل منتوج بالوحدة التي تناسبه.

إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه يمكن تبني وحدة نقدية بمعنى تحديد قاعدة متفق عنها بالقيمة (ر.ع) تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتوجات المعينة

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: حيث نميز أشكال عديدة للتوزيع:

● التوزيع الأولي: يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة¹.

مثال: قم بإعداد التوزيع الأولي للأعباء المدونة في الجدول

الجدول رقم 02: جدول التوزيع الأولي للأعباء.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		المجموع الموزع	الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة		الأعباء
35%	25%	25%	05%	10%	15300	ح 61
15%	30%	30%	10%	15%	21400	ح 62
20%	30%	30%	15%	05%	31900	ح 63
20%	30%	30%	10%	10%	210000	ح 64

¹ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2006، ص18.

الحل

جدول رقم 03: إعداد التوزيع الأولي للأعباء.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		المجموع الموزع	الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة		الأعباء
5335	3825	3825	765	1530	15300	ح 61
3210	6420	6420	2140	3210	21400	ح 62
6380	6570	9570	4785	1595	31900	ح 63
42000	63000	63000	21000	21000	210000	ح 64
56945	82815	82815	28690	27335	278600	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال

- التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء بكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية يمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين¹:
- التوزيع المتبادل: بحيث يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة لذلك يجب تسوية عملية التبادل.

¹ - عبد الكريم بوعقوب، مرجع سابق، ص 95.

هذه وذلك إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة¹.

مثال: قم بإعداد التوزيع الثانوي التالي:

جدول رقم 04: جدول التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	الأقسام
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
20%	30%	30%	20%	100%	الصيانة
40%	30%	20%	100%	10%	الإدارة

لنحنا النوع من التوزيع نقوم بحل جملة معادلتين

نرمز لقسم الصيانة ب X

نرمز لقسم الإدارة ب Y

$$\begin{cases} X = 27335 + 0.1Y \dots\dots\dots 1 \\ Y = 28690 + 0.2X \dots\dots\dots 2 \end{cases}$$

بتعويض 1 في 2 نجد:

$$\begin{cases} Y = 28690 + 0.2(27335 + 0.1Y) \\ Y = 28690 + 5467 + 0.02Y \end{cases}$$

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 44.

$$Y - 0.02Y = 34157$$

$$Y = 34854.08$$

بتعويض قيمة Y في 1 نجد:

$$X = 27335 + 0.1(34854.08)$$

$$X = 27335 + 3485.408$$

$$X = 30820.40$$

جدول رقم 05: إعداد التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	الأقسام
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
6164.08	9246.12	9246.12	6164.08	30820.408	الصيانة
13941.63	10456.22	6970.82	34854.08	3485.408	الإدارة
77050.71	102517.34	99031.94	00	00	مجموع التوزيع

من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال

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

الجدول رقم 06: التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
20%	30%	30%	20%	100%	الصيانة
40%	20%	40%	100%		الإدارة

الحل

جدول رقم 07: إعداد جدول التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الأقسام
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
5467	8200.5	8200.5	5467	27335	الصيانة
13662.8	6831.4	13662.8	34854.08		الإدارة
76074.8	97846.9	104678.3	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال.

- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي و ذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال

مراحل حساب التكاليف نضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية لمنتج وفق طريقة التكاليف الكلية¹.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف الكلية

الإيجابيات: لهذه الطريقة عدة إيجابيات نذكرها فيما يلي²:

- تقوم أو تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم، طريقة جيدة لمراقبة التسيير.
- تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة.
- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلا ومن هنا تحليل هذه الفروق والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها.
- تقوم بمتابعة تطور واتجاه تكلفة الوحدة الواحدة عبر الزمن ومن ثم تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض هذه التكلفة.

السلبيات: بالرغم من المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أن لها عدة سلبيات نلخصها فيما يلي³:

- يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة والملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي يتم استغلاله.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة بأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخصصات الاهتلاك لا تسجل إلا نهاية كل سنة وهذا يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا.
- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتجات لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي.

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 115.

² - حمزة مدور، مرجع سابق، ص 54.

³ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 131.

II. الطرق الجزئية:

أولاً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

1- ظهور الطريقة:

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط حيث يرجع الفضل في ظهور الطريقة إلى HARRY LOIWARENCE GANTT التاييلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915، إن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحودية والكلية لمراكز النشاط والمنتجات إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)¹.

2- مفهوم الطريقة:

هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي والفرق يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة وهي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقد الملائم لها من التكاليف الثابتة وفق لمعامل التحميل العقلاني الذي يحدد كما يلي²:

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

3- مبدأ الطريقة:

لحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة لتحمل فيما بعد هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة) والجدوى

¹ - درهون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004، ص211.

² - علي رحال، مرجع سابق، ص59.

منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية والذي يساوي¹:

$$\text{مستوى الفعالية} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$$

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى ويكون إما ساعات العمل أو الكميات المستهلكة أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات:

● معامل التحميل <1: النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية وبالتالي المؤسسة تحملت أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية وهذا يظهر فرق موجب يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية ← الفرق يضاف إلى النتيجة.

● معامل التحميل =1: النشاط الفعلي = النشاط العادي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية وعليه فإن الفرق يكون معدوما وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

● معامل التحميل >1: النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي وعليه الفرق يعبر كأعباء نقص النشاط لـ النتيجة الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة لأنها أنفقت أكثر مما يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط.

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالاتي²:

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 116

² - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص 54.

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

تكلفة الإنتاج المحملة عقلايا = التكلفة المباشرة الأولية + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من

التكاليف الثابتة - الأعباء الثابتة غير المباشرة المحملة عقلايا

سعر التكلفة المحمل عقلايا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من

● فروق التحميل العقلاني:

- فروق تحميل التكاليف الثابتة: إن الانخفاض أو الارتفاع في حجم النشاط يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية وبالتالي تؤثر على سعر التكلفة الذي يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط كما نعلم أيضا أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة إجمالية دون التفريق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل لتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعين الاعتبار فروق التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة) من أجل تسوية التوازن بين نتيجة المحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية.

- فروق المخزونات: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل وهذا يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فرق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني فإذا كان الفرق موجب فإن هذا الأخير يضاف إلى نسبة أما إذا كان سالبا يطرح من النتيجة¹.

4- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

● الإيجابيات:

- تسمح بحساب سعر التكلفة وذلك بفصله عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته.
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج، أو انخفاضه، الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 121.

● السلبيات:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وخصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه المتغيرة.
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.
- يكون تقييم تكاليف المخزونات أعلى من التقييم الحقيقي عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ حجم النشاط العادي¹.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

1- ظهور الطريقة:

طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت تسمى بـ Direct costing وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتج فهي إذن متغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى Marginal Costing يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة².

2- مفهوم الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من طريقة التكاليف الكلية وهذا من فائدتها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص ولأنها تفصل بين إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص ولأنها تفصل بين

¹ - أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر، 2003/2002، ص104.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص136.

التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب¹.

3- مبدأ الطريقة:

أساس الطريقة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر وهذا حسب مستويات الإنتاج باعتبارها أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة المقدار في المدين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط حيث تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخدام النتيجة الصافية².

● خصائص طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:

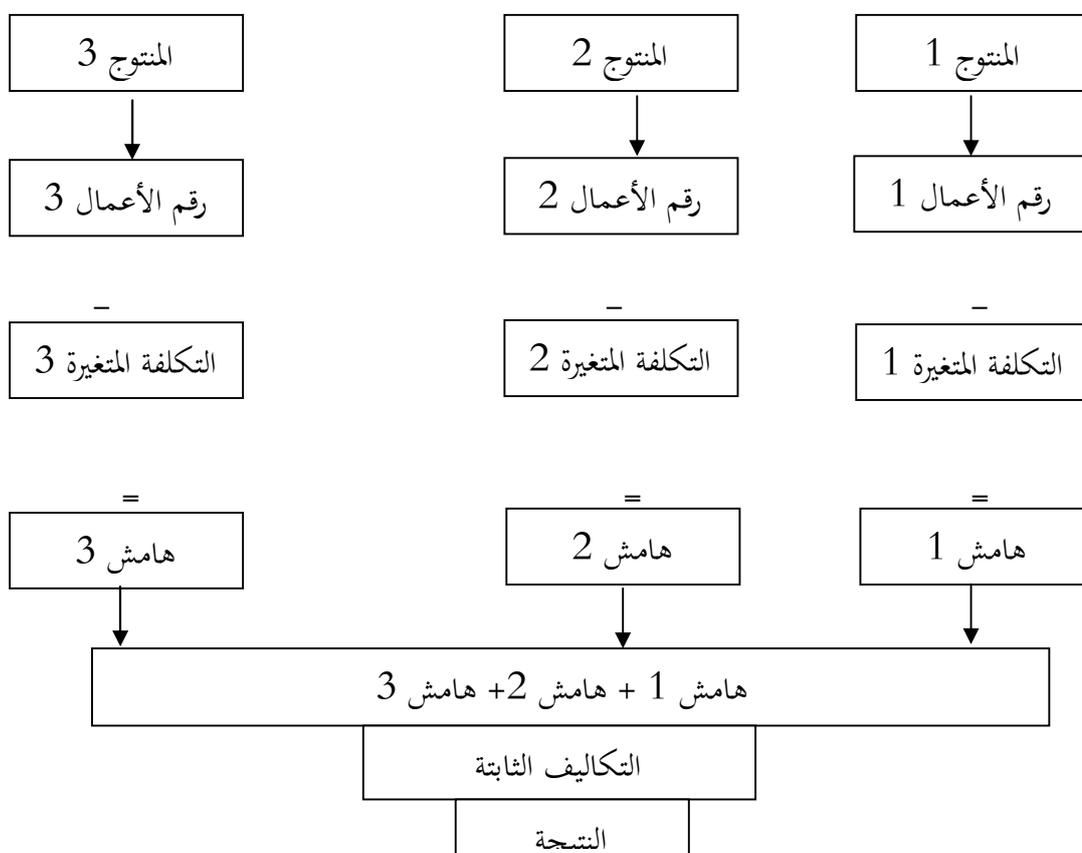
- تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية
- حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدا
- حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة
- ضرورة وجود رقم الأعمال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

ويمكن توضيح سير هذه الطريقة من خلال الشكل التالي:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 179.

² - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 132.

شكل رقم 05: توضيح طريقة التكلفة المتغيرة



المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص179.

الجدول التالي يبين لنا كيفية حساب النتيجة (جدول الاستغلال التفاضلي)

جدول رقم 08: جدول الاستغلال التفاضلي

البيان	المبالغ	النسبة
رقم الأعمال تكاليف متغيرة		
هامش على التكلفة المتغيرة التكاليف		
النتيجة		

المصدر: عبد الكريم بوعقوب، مرجع سابق، ص180.

نستخلص من جدول أنه للوصول إلى النتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل، وتقارن مع رقم الأعمال وهذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكاليف المتغيرة والذي يساوي الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال وهذا بعدما نكون قد حسبنا الهامش على التكلفة المتغيرة والذي يساوي بدوره رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة.

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

إن الهدف من طريقة التكاليف المتغيرة هو تحقيق أهداف اقتصادية وتحليلية فهي تسمح للمؤسسة بدراسة بعض المؤشرات المساعدة في اتخاذ القرارات ومن بين هذه المؤشرات:

1- عتبة المردودية:

- تعريفها: نقطة التعادل أو النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة ربح أو خسارة أي النتيجة معدومة ويطلق عليها البعض عتبة المردودية باعتبار أن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي (رقم الأعمال) مع التكاليف الكلية (التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة) أي الهامش على التكلفة المتغيرة يغطي التكاليف الثابتة¹.
- حسابها:

$$\text{النتيجة} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع التكاليف}$$

$$\text{النتيجة} = \text{مجموع الإيرادات} - (\text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكلفة الثابتة})$$

$$\text{النتيجة} = \text{الربح الإجمالي} - \text{التكلفة الثابتة}$$

$$\text{بما أن النتيجة} = 0 \text{ فإن الربح الإجمالي} - \text{التكلفة الثابتة} = 0$$

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{التكلفة الثابتة}$$

وهذا يعني أن نقطة التعادل تتحقق عندما يصل رقم الأعمال إلى تغطية التكاليف وبالتالي الربح الإجمالي عند هذه النقطة من رقم الأعمال يغطي التكاليف الثابتة أو يساويها.

¹ - ثابت عبد الرحمن إدريس/ جمال محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية مصر، الطبعة 1، 2005، ص309.

يمكن أن تحقق المؤسسة رقم الأعمال نقطة التعادل حسب الحالات التالية:

- عتبة المردودية = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة
- الهامش على التكلفة المتغيرة % = الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال
- عتبة المردودية = التكاليف الثابتة ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة %

حساب نقطة الصفر:

نقطة الصفر وهي تاريخ بلوغ عتبة المردودية

- 1) تحديد نقطة الصفر بالأيام: نقطة الصفر = عتبة المردودية × 360 ÷ رقم الأعمال الصافي
= التكاليف الثابتة × 360 ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة
- 2) تحديد نقطة الصفر بالأشهر: نقطة الصفر = عتبة المردودية × 12 ÷ رقم الأعمال الصافي

● هامش الأمان

- تعريف: من المعروف أن الأحوال الاقتصادية تتصف بصفة عدم التأكد (رواج، كساد، استقرار) فإن كانت التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي إلى انخفاض في قيمة المبيعات فإن كانت قيمة المبيعات المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة يساعد ذلك المؤسسة على مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات ويطلق على هذه المبيعات بهامش الأمان وهو كذلك عبارة عن تفاضل رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية).

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{رقم أعمال نقطة التعادل}$$

$$\text{معدل هامش الأمان} = \text{هامش الأمان} \times 100 \div \text{رقم الأعمال}$$

هامش الأمان هو عبارة عن رقم الأعمال تتحصل عليه المؤسسة بعد نقطة التعادل وهو الذي يمكننا من تحقيق الربح ومعدل هامش الأمان يبين لنا أهمية هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال الصافي¹.

مثال: لاحظنا في إحدى المؤسسات ما يلي:

- رقم الأعمال = 800000 دج
- التكلفة المتغيرة = 600000 دج

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 68.

- التكاليف الثابتة = 150000 دج

المطلوب:

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

الحل:

جدول رقم 09: إعداد جدول الاستغلال التفاضلي:

النسبة	المبالغ	البيان
100%	800000	رقم الأعمال تكاليف متغيرة
75%	600000	
25%	200000	الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف
18.75%	150000	
6.25%	50000	النتيجة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال

حساب عتبة المردودية:

عتبة المردودية = رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة ÷ الهامش على التكلفة المتغيرة

عتبة المردودية = 800000 × 150000 ÷ 200000 = 600000 دج

حساب نقطة الصفر:

- بالأيام

نقطة الصفر = عتبة المردودية $\times 360 \div$ رقم الأعمال الصافي

$$8000000 \div 360 \times 600000 =$$

$$= 270 \text{ يوم}$$

- بالأشهر

نقطة الصفر = عتبة المردودية $\times 12 \div$ رقم الأعمال الصافي

$$8000000 \div 12 \times 600000 =$$

$$= 9 \text{ أشهر}$$

حساب هامش الأمان

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة الصفر

$$= 600000 - 800000 = 200000 \text{ دج}$$

حساب معدل هامش الأمان

معدل هامش الأمان = هامش الأمان $\times 100 \div$ رقم الأعمال الصافي

$$= 200000 \div 100 \times 800000 =$$

$$= 25\%$$

4- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

● **الإيجابيات:** لهذه الطريقة عدة إيجابيات ملخصها فيما يلي¹:

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة
- تسمح بتحديد الكمية المثلى للمبيعات بما يسمح للمؤسسة بتحقيق الأرباح وتجنب الوقوع في الخسائر.

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 139.

- تسهل عملية المقارنة بين التكاليف المختلفة لمختلف الفترات وذلك باستعمال هامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على التكاليف الثابتة.
- تعتبر كمصدر لتقديم المعلومات بصفة دائمة ومستمرة للمؤسسة.
- **السلبيات:** بالرغم من المزايا إلا أن لها عدة عيوب أهمها ما يلي¹:
- صعوبة الفصل بين عناصر التكلفة المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات
- طريقة تقييم المخزون ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة
- لا تساعد غدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

¹ - بوعلام بوشاشي، مرجع سابق، ص 217.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: ظهور الطريقة

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء¹.

ثانياً: مفهوم الطريقة:

قبل أن نغوص في وصف وتحليل هذه الطريقة ولتوضيح وضبط المفاهيم وحملها في الإطار الخاص بها، ينبغي الإشارة إلى أن الطرق التي تمت دراستها سابقاً سواء المندرجة في الطرق الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ أو السياق التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، ولذلك يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية أو التكاليف الحقيقية (كطريقة إطار) ونفس تلك الطرق (الإجمالية أو الجزئية) يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة الإطار تخضع لمبادئ خاصة (المعايير، الموازنات...) تسمى بطرق أو طريقة التكاليف المعيارية، فالتكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة سابقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 بأنها "تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها ويقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف لذلك فهي تعبر عن الترجمة لمعدلات الإنتاج الهندسية"

كما تعرف أيضاً بأنها "التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي، وعملي في ظروف معينة التي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية"².

¹ - درهمون هلال، مرجع سابق، ص 250.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 139

● أهدافها:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- الرقابة: إذ تستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات
- الإعلام: وذلك عن طريق تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوفات تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق¹.

● أنواع التكاليف المعيارية:

- التكلفة المعيارية النظرية: يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة حيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.
- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: ترتبط بظروف السوق، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية نظرا لضعف المنافسة في السوق.
- التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها بالقيم الحالية، أخذًا في عين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.
- التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة وذلك بالاعتماد على تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذلك يجب استعمالها بحذر².

ثالثا: مبدأ الطريقة

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

هذه الأسس تكمن في¹:

¹ - بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص162.

² - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص162.

أ- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً مستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...)، والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

ب- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

ج- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة تميز هذه المعايير بالعملية والموضوعية والمرونة وأن لا تكون محددة بصفة عشوائية، حيث يجب أن تواكب كل التغيرات التي تلحق بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة، وذلك حتى لا يؤثر ذلك على حساب الفروق وتفسيرها بصفة خاطئة تنعكس سلباً على قرارات المؤسسة وموازنتها التقديرية القائمة أساساً على المعلومات التي توفرها التكاليف المعيارية.

● تحديد وتحليل الفروقات المعيارية:

- تحديد الفروقات: تنتج الفروقات عن عدة عوامل وتحليل الفروقات يجب أن تكون بتحديد أثر كل منها وذلك بتثبيت الأخرى، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلاً الكمية وتكلفة الوحدة فيجب أن تحلل إلى :

■ فرق التكلفة أو سعر يحدد بتثبيت الكمية.

■ فرق على الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة.

الفروقات الإجمالية: تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكميات أو الأسعار أو بحصيلة ضربها باستعمالها العلاقة التالية:

$$\text{الفروقات الإجمالية} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المعيارية}$$

حيث ينتج لدينا عند حسابها:

التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية ← الفرق موجب ← نتيجة غير مرغوب فيها

¹ - سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق-سوريا، 1978، ص153.

التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية ← الفرق سالب ← نتيجة جيدة (المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحددة مسبقا)

يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 10: تحديد الفروقات المعيارية

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

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

الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية إلى قيمة الفرق في السعر وتكون القاعدتين العامتين كالآتي:

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

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

تحليل الفروقات: هنالك أساس عنصران يمكن تحليل الفروقات المتعلقة بهما وهما¹:

¹ - علي راحل، مرجع سابق، ص 90.

- تحليل انحراف الأعباء المباشرة: تتمثل في الأعباء المباشرة في المواد الأولية المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل واحدة على حدا.

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

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

ويمكن تحليلها إلى:

انحراف في الكميات = (الكمية الحقيقية المستهلكة من المواد الأولية - الكمية المعيارية من المواد) × تكلفة الشراء المعيارية

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

انحراف اليد العاملة: ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب انحراف المواد المستعملة حيث يتم تحليلها إلى عنصريين:

$$\text{انحراف الوقت} = \text{معدل السعر المعياري} \times (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الفعلي})$$

$$\text{انحراف معدل السعر} = \text{المدة الفعلية} \times (\text{معدل السعر المعياري} - \text{معدل السعر الفعلي})$$

تحليل انحراف الأعباء غير المباشرة: يمكن حساب الفروق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على اليد العاملة، إلا أنه بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق مشترك، فإن فرق السعر سوف يجرأ إلى جزأين هما: فرق النشاط وفرق الميزانية. أما فرق الكمية وهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ومنه الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة يعطى بالعلاقة التالية¹:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{فرق الميزانية} + \text{فرق النشاط} + \text{فرق المردودية} + \text{الفرق المشترك}$$

حيث

$$\text{فرق الميزانية} = \text{الأعباء المعيارية للقسم} - \text{تكلفة الساعة للميزانية المرنة}$$

- الميزانية المرنة: هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ومستويات نشاط مختلفة، ويجب ملاحظة أن هذه الميزانية تتكون من:

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 174.

- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.
- التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا مع حجم النشاط.

تكلفة الساعة للميزانية المرنة = التكاليف المتغيرة للوحدة المعيارية + التكاليف الثابتة المعيارية ÷ عدد الساعات الحقيقية

فرق المردودية = التكلفة المعيارية لوحدة العمل المعيارية - التكلفة المعيارية لوحدة العمل

الفرق المشترك = فرق التكلفة × فرق الكمية

فرق النشاط = تكلفة الساعة للميزانية المرنة - التكلفة الحقيقية للقسم

رابعا: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

الإيجابيات: لهذه الطريقة إيجابيات نلخصها فيما يلي¹:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

¹ - أحمد طوايبية، مرجع سابق، ص 126.

السلبيات: بالرغم من المزايا إلا أن لها عدة عيوب أهمها ما يلي¹:

إن لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص والعيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتحديثها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

¹ - نوال مرابطي، مرجع سابق، ص 147.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة)

أولاً: ظهور طريقة Activity Based Costing ABC:

نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العلمي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج حيث بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹.

ثانياً: ماهية التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1- مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها².

2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

¹ - أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص70.

² - زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص394.

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة¹.

3- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

● تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

- تعريف الأنشطة:

يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع الشاحن للبضاعة المنتجة².

- قياس تكلفة كل النشاط:

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف المواد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط³.

تحديد مراكز النشاط: يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص164.

² - أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002، ص190.

³ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية مصر، 2000، ص28.

المراكز إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 50 دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل¹.

● تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن عوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات.

● شروط اختيار مولدات التكلفة:

يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

● شروط تحديد عدد مسببات التكلفة:

كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكل ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي:

- الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف.
- تنوع الإنتاج.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص171.

- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل.
- تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس)¹.

● تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج².

ثالثاً: مبدأ الطريقة

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تركز على مبادئ وتقوم على فروض لنجاحها والوصول إلى الهدف المنشود منها.

● مبدأ نظام التكاليف المستندة لنشاط:

- استهلاك الموارد مقابل استهلاك الأنشطة:
- ويعمل نظام تكاليف الأنشطة على استخدام مقاييس الأنشطة ومن ثم يربط التكاليف بالأنشطة وهذا يؤدي إلى تحسين الإنتاجية، فعن طريق فحص ما يحدث في أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة وخطأ تقديرات التكاليف وتوزيع التكاليف، وهذا يساعد في إعادة توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك³.
- بينما نجد إن نظام التكاليف التقليدي يري أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية.

- استعمال عوامل مرتبطة بالحجم والأنشطة:

يستخدم نظام التكاليف التقليدي ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة لكن مع تنوع المصروفات غير المباشرة أصبحت العناصر المرتبطة بهذه الأسس محدود وبالتالي فإن استخدامها يؤدي إلى ارتفاع نسبة أخطاء توزيع التكاليف، ولكن عند استخدام نظام تكاليف الأنشطة فإنه يتم التركيز على

¹ - بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة-الجزائر، 2012/2011، ص 27.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 32-33.

³ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، الكويت، بدون سنة نشر، ص 285-286.

علاقة السبب والنتيجة عند اختيار مسببات التكلفة التي هي أساس توزيع التكاليف، لذلك يمكن القول بأن مسببات التكلفة ترتبط بصورة أقوى مع عناصر التكاليف غير المباشرة مقارنة مع أسس توزيع التكاليف المستخدمة في النظام التقليدي¹.

• الفروض المبني عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

وهي الفروض التي تهدف إلى تحقيق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءات أو خطوات النظام وتتضمن هذه المجموعة: فرض اقتصادية النظام وفرض الأهمية النسبية.

1- فرض اقتصادية نظام التكاليف المبني على الأنشطة: نظراً لأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليس هدفاً بحد ذاته وإنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات أو لأغراض محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف، يتبين ضرورة الموازنة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.

2- فرض الأهمية النسبية: يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا مجمع التكلفة العام².

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية³.

• المزايا:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

¹ - بن مزوزية إبراهيم، مرجع سابق، ص 23.

² - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 56.

³ - هادي خالد، مرجع سابق، ص 74.

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة ع تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.¹
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.
- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير مباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية.

● الانتقادات:

- على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:²
- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.³
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.

¹ - أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002، ص212.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص43.

³ - أحمد حسن الظاهر، مرجع سابق، ص213.

- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد. في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد¹.

¹ - زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص408.

المبحث الثالث: إستراتيجية المؤسسة:

إن كلمة الإستراتيجية تشير إلى الطرق المختارة للتحرك نحو تحقيق الهدف وعلى هذا فإن الإستراتيجية هي الطريق الذي نسير فيه للوصول إلى حيث نريد.

المطلب الأول: مفهوم إستراتيجية المؤسسة¹.

اختلفت الآراء حول مفهوم الإستراتيجية إذ هناك من يعرفها بأنها تصور منظمة لما تريد أن تكون عليه في المستقبل وليس كيفية وصول المنظمة إلى هذا الوضع أو هي خطة موحدة ومتكاملة وشاملة تربط بين المزايا التنافسية للمنظمة والتحديات البيئية ولقد تم تصميمها للتأكد من تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة من خلال تنفيذها الجيد بواسطة المنظمة.

ولقد عرفها muitez berg على أنها خطة موضوعية تحدد السياقات وسبل التصرف وهي حيلة أو خدمة تتمثل في مناورة الالتفاف على المنافسين وهي نموذج متناغم الأطراف من خلال السلوك المعتمد والغير معتمد للوصول إلى مركز مستقر في البيئة، هناك مسألتين لفهم الإستراتيجية وهما مضمون الإستراتيجية وخطوات أو مراحل الإستراتيجية (كيف تصاغ الإستراتيجية).

¹- عبد بن حبيب، اقتصاد وتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص100.

المطلب الثاني: مضمون صياغة الإستراتيجيات

أولاً: مضمون الإستراتيجية:

إن مضمون الإستراتيجية ينشأ إلى مكونات الفكر الاستراتيجي وما يفهم المتابع عندما يلاحظ تحركات وتصرفات وقرارات إستراتيجية لإحدى المنشأة صغيرة أو كبيرة ومنه تفهم ما يلي:

- 1- مجالات عمل المنشأة واختياراتها الأساسية لتوفير وتحضي ونشر الموارد المختلفة حتى كافة أجزاء المنشأة ونشاطاتها واستخداماتها هذه الموارد فخلق الفرص والاستثمار فيها.
- 2- الطرق الأساسية التي تتبعها المنشأة لتوفير وتحضي ونشر الموارد المختلفة على كافة أجزاء المنشأة ونشاطاتها واستخدامات هذه الموارد فخلق الفرص والاستثمار فيها.
- 3- المميزات الخصوصية التي تحقق تفوق المنشأة على منافسيها وتوضع للمنشأة موقفا تنافسيا يدر عليها أرباح واستقرار عالي.

ثانياً: أبعاد الإستراتيجية:

للإستراتيجية أبعاد عديدة نذكر منها ما يلي¹:

- 1- الإستراتيجية كوسيلة لتحقيق أغراض المنشأة ومن خلال أهداف طويلة المدى وتصرفات وبرامج عمل وألويات لتخصيص ونشر الموارد.
- 2- الإستراتيجية كنمط من القرارات والتصرفات التي تتدفق بترباط منطقي وتكامل واضح.
- 3- الإستراتيجية كآلية لتعريف مجالات العمال الرئيسية وتحديد نطاق العمل وميادين التنافس.
- 4- الإستراتيجية كاستجابة للفرص والتهديدات الخارجية وجوانب القوة والضعف الداخلية من أجل تحقيق التوازن الدائم وميزة تنافسية جديدة.
- 5- الإستراتيجية كوسيلة للتمييز بين المهام الإدارية عبر مستويات المنشأة العامة التنافسية والوظيفية.
- 6- الإستراتيجية كتعريف لمدى المساهمة الاقتصادية والغير اقتصادية التي تستطيع أن تنوي المنشأة وتقديمها للأطراف الأخرى.

ثالثاً: اختيارات صياغة الإستراتيجية:

تكون اختيارات صياغة الإستراتيجية كالاتي:

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير، مرجع سابق، ص102.

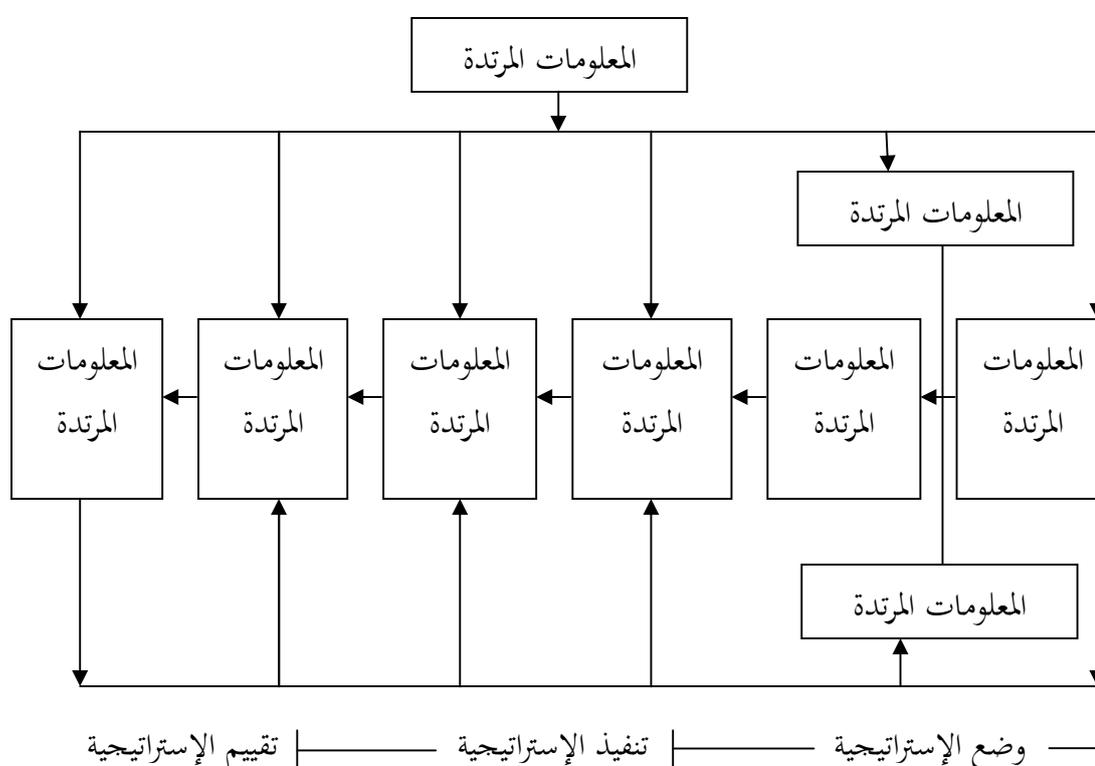
- 1- صريحة أو ضمنية.
- 2- مدخل تحليل رسمي أو سلوكي تفاوضي.
- 3- الإستراتيجية نمط وتدفق لتصرفات ماضية أو تخطيط وتطلع مستقبلي.
- 4- الإستراتيجية معتمدة ومقصودة أو ناشئة وموقفية.

المطلب الثالث: أنواع الإستراتيجية¹.

يقدم النموذج في الشكل الآتي الأساس النظري لتطبيق الإدارة الإستراتيجية وكما يتضح من خلاله أن الاستراتيجيات البديلة التي تستطيع المنشأة إتباعها يمكن تصنيفها إلى 13 صنف ولكل إستراتيجية من هذه الاستراتيجيات أشكالاً لا حصر لها وسنتعرض لها بالتفصيل كما يلي:

أولاً: إستراتيجية التكامل: يشار إلى تكامل الأمامي والخلفي والأفقي كاستراتيجيات التكامل الرأسي، ويمكن استراتيجيات التكامل الرأسي المنظمة من السيطرة على الموزعين والموردين والمنافسين.

الشكل رقم 06: نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل



المصدر: Fred. R. DAVID. how companies define their mission. Long Range planning 22, N°03 : (june 1988),40.

1- التكامل الأمامي: يقوم التكامل الأمامي على المنشأة لقنوات التوزيع سواء من خلال منافذ الجملة أو التجزئة والتحكم فيهم وهناك أمثلة عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية لهذا النوع من التكامل في مجال صناعة الطائرات والحاسبة الآلية ويعتبر حق الامتياز أحد الأساليب الفعالة لتطبيق التكامل الأمامي وتمكن حقوق الامتياز المؤسسات

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير، مرجع سابق، ص103.

من التوسع بسرعة كبيرة حيث يتم توزيع التكلفة والفرص على عدد كبير وتلجأ المنشأة إلى إستراتيجية التكامل الأمامي في الحالات التالية:

أ- عندما يكون الموزعين الحاليين مرتفعين التكلفة، أو لا يعتمد عليهم أو غير قادرين على إشباع احتياجات التوزيع في المنظمة ميزة تنافسية.

ب- في حالة تنافس المنظمة في صناعة تنمو باستمرار بصورة ملموسة لأن التكامل الأمامي يقلل من قدرة المنظمة على التنوع، وكذا عند توافرها على كل من رأس المال والموارد البشرية اللازمة لإدارة توزيع منتجاتها.

عندما تكون مزايا الإنتاج المنتظم ملموسة بشكل واضح حيث تزداد قدرة المنشأة على التنبؤ بالطلب على منتجاتها من خلال التكامل الأمامي.

عندما يكون هامش ربح الموزعين الحاليين أو تجار التجزئة مرتفع، لذا من الأفضل قيام المنظمة بتوزيع منتجاتها وتسعيها بحيث تكون أكثر قدرة على التنافس.

2- التكامل الخلفي¹: يعتبر التكامل الخلفي إستراتيجية لتملك المؤسسة التي تقوم بالتوريد أو فرص سيطرة أكبر عليها وتستعمله هذه الإستراتيجية عندما يكون الموردون الحاليين غير جديرين بالثقة أو يرفضون تكلفة مرتفعة أو إمكانياتهم الحالية لا تسمح لهم بمقابلة طلبات الشركة، وإصدار أوامر جديدة للموردين قد يمثل كابوسا كبيرا للشركة الطالبة، وقد يستغرق وقتا طويلا مما يترتب عليه تعطل العملية الإنتاجية أو عدم مقابلة طلبات المستهلكين النهائيين، وقد ترتب على ذلك عدد من الشركات بالتكامل الخلفي تجنباً لهذه المشكلة، وتتبع المنظمة هذه الإستراتيجية في الحالات التالية:

أ- عندما تكون تكلفة الموردين الحاليين للمنظمة مرتفعة أو لا يمكن الاعتماد عليهم أو غير قادرين على إشباع احتياجات المنظمة ون قطر الغيار أو المواد أو الخدمات.

ب- عندما يكون عدد الموردين محدود وعدد المنافسين كبير خاصة عند المنافسة في صناعة سريعة النمو وهذا يقلل من قدرة المنظمة على التنوع في صناعة متدهورة.

ج- عندما يتوافر لدى المنظمة رأسمال وموارد بشرية لازمة لإدارة المشروع الجديد.

د- عندما تكون مزايا الأسعار الثابتة مهمة كما عند احتياج المنظمة موارد بصفة عاجلة.

هـ- عندما يحصل الموردون الحاليين على هامش ربح مرتفع وهذا يبعد من الأمور المشجعة للدخول في مجال التوريد.

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير، مرجع سابق، ص120.

3- التكامل الأفقي: يقصد بهذه الإستراتيجية قيام الشركة بتملك أو شراء شركات منافسة أو زيادة درجة السيطرة عليها ويعتبر استخدام هذه الإستراتيجية من التطورات الهامة والواضحة في ميدان الإدارة الإستراتيجية، وإن الاندماجات والشراء الذي يتم بين المنافسين يسمح بالحصول على الوفرات الاقتصادية ويحسن انتقال الموارد ويرفع الكفاءة، وتظهر الدراسات الحديثة أن التكامل الأفقي يمثل إستراتيجية النمو المفضلة في كثير من الصناعات، وتتبع المنظمة وهذه الاستراتيجيات في ظل الظروف التالية:

- أ- عندما يكون في وسع المنظمة اكتساب صفة احتكارية في منطقة معينة.
- ب- عندما توفر اقتصاديات الحجم مزايا تنافسية في صناعات نامية.
- ج- عند أشلاء المنظمة كل من رأسمال والموهبة البشرية المطلوبة للإدارة التوزيع بنجاح.
- د- عند تدهور حال المنافسين لغياب المهارات الإدارية.

ثانيا: الإستراتيجية المكثفة:

من أمثلتها إستراتيجية اختراق سوق تنمية السوق والسلعة وقد أطلق على هذه الإستراتيجية بالمكثفة نظرا لما تتطلبه من جهود كبيرة ومكثفة لتحسين موقف الشركة التنافسي باستخدام نفس تشكيلة المنتجات الحالية.

1- إستراتيجية اختراق السوق: تسعى إلى زيادة حصة السوق للمنتجات الحالية أو الخدمات في الأسواق الحالية من خلال بذل جهود تسويقية أكبر، وكثيرا ما تستخدم هذه الإستراتيجية بمفردها أو مع استراتيجيات أخرى ويشمل اختراق السوق زيادة عدد أفراد البيع وزيادة الإنفاق الإعلامي وتقديم الكثير من الوسائل التي تساعد تنشيط المبيعات أو زيادة الدعاية.

تلجأ المنشآت إلى هذه الإستراتيجية في المواقف التالية:

- أ- عند عدم تشبع الأسواق أو خدمة مع قابلية المستهلكين للزيادة.
 - ب- عند انخفاض المنافسين الرئيسيين وزادة مبيعات الصناعة في السوق.
- 2- إستراتيجية تنمية السوق:** تتضمن تنمية السوق تقديم المنتجات والخدمات الحالية إلى مناطق جغرافية جديدة كما يحدث في الأسواق العالمية، وفي الكثير من الصناعات مثل شركات الطيران، سيصبح من الصعب الاحتفاظ بالحد التنافسي مع البقاء بالقرب من المركز الرئيسي.

وتتبع المنشأة هذه الإستراتيجية عند توافد قنوات توزيع جديدة تكلفتها معقولة وجودتها جيدة ويمكن الاعتماد عليها مع وجود أسواق جديدة وغير متبعة إضافة إلى ذلك توافر رأس المال اللازم والموارد البشرية مع طاقة إنتاجية فائضة.

- 3- إستراتيجية تنمية المنتج:** تسعى هذه الإستراتيجية إلى زيادة المبيعات من خلال تحسين أو تعديل المنتجات أو الخدمات الحالية مع تخصيص ميزانية ضخمة والتطوير وتتبع الإستراتيجية:
- أ- عندما تكون المنتجات الناجحة قد بلغت مرحلة النضج في دورة حياتها.
- ب- عندما تتنافس المؤسسات في صناعة سريعة النمو قدرات قوية في البحث.
- ج- عندما يقوم المنافسين منتجات ذات جودة أفضل بأسعار مقارنة.
- 4- إستراتيجية التنوع:** تشمل ثلاثة أنواع من استراتيجيات التنوع: المراكز الأفقي والتنوع، لم يعد هناك إقبال من المؤسسات على استراتيجيات التنوع لأنها أكثر صعوبة في الإدارة.
- 5- إستراتيجية التنوع المركزة:** تشير هذه الإستراتيجية إلى إضافة منتجات أو خدمات جديدة ولكنها مرتبطة بالمقدمة حالياً، ويعكس الاتجاه المتزايد في الوقت الحالي نحو الاندماج بين البنوك وشركات السمسرة والتأمين¹.
- وتلجأ إليها المؤسسة عند المناقشة في صناعة لا تنمو أو معدل نموها بطيء.
- أ- عند تقديم منتجات جديدة بأسعار تنافسية كما تكون المبيعات موسمية وتحقق التوازن.
- ب- عند تدهور منتجات المؤسسة في دورة حياتها.
- ج- عندما تتمتع المؤسسة بفريق إداري قوي.
- 6- إستراتيجية التنوع الأفقي:** تشمل إستراتيجية التنوع الأفقي إضافة سلع وخدمات جديدة وغير مرتبطة بتلك المقدمة في الوقت الحالي للعملاء الحاليين ودرجة الخطورة أقل منها في حالة المتنوع وكمثال شركتي بيسي كولا وكوكاكولا دخولها سوق المياه المعبأة حيث إن الزيادة في استهلاكها تفوق الزيادة في استهلاك أنواع كثيرة من المياه الغازية في الكثير من الأسواق وتلجأ المؤسسة لهذه الإستراتيجية.
- أ- عندما يترتب على إضافة منتجات جديدة غير مرتبطة زيادة إيرادات من منتجاتها أو خدماتها المالية.
- ب- عند المنافسة الشديدة وعند إمكانية استخدام قنوات التوزيع في تسويق المنتجات الجديدة للمستهلكين الجدد.
- ج- عندما يكون نمط دورة مبيعات المنتجات الجديدة مختلف عن المنتجات الحالية للمؤسسة.
- 7- إستراتيجية التنوع المتنوع:** وهي إضافة منتجات بعض المؤسسات هذه الإستراتيجية على أساس توقعها تحقيق أرباح من وراء تقسيم الشركات التي تشتريها ثم تباعها كوحدات مستقلة، ونجد أن بيع الشركة ككل يمكن بسعر أقل عنه في حالة بيعها أو وحدات، كما تتبعها المؤسسة أي الإستراتيجية عند تدهور المبيعات والأرباح السنوية.

¹ - مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة الماستر، جامعة الشلف، دفعة 2004، ص85.

- أ- عندما تقابل المؤسسة فرصة شراء مشروع غير مرتبط بنشاطها الحالي ولكنه يمثل فرصة تستثمر جذابة.
- ب- عندما تكون هناك تعاونية مالية بين الشركة المشتري والمشتراة.
- ج- عندما تملك المؤسسات رأس المال والمواهب الإدارية.
- د- عندما تتعرض المؤسسة لتهمة الاحتكار نتيجة لتركيزها في الماضي على صناعة واحدة فقط.

ثالثاً: الإستراتيجية الدفاعية¹:

- 1- **إستراتيجية المشروع المشترك**: تشترك شركتين أو أكثر معا في شركة مؤقتة بغرض استغلال فرصة ما، وتعتبر إستراتيجية دفاعية لعدم رغبة المؤسسة على دخول المشروع بمفردها، وقد ازداد الاتجاه نحو المشروعات المشتركة واتفاقيات التعاون لتحسين اتصالها وتطور علاقاتها، كما أنها تمكنها من عوامة عملياتها وتخفيض المخاطرة إلى أدنى حد ممكن وكمقال في الشركة بين شركتي سيمسن مع فوجيينسو وتعاون تويوتا مع جنرال موتورز في تجميع السيارات ولا تتم هذه التعاونية إلا بتكامل القدرات التميزية بشكل ملموس ويجب أن تكون المشروع مربع، ضخم وذات مخاطرة.
- 2- **إستراتيجية الانكماش**: يحدث الانكماش عندما تعيد المؤسسة تشكيل المجموعات من خلال تخفيض التكلفة والأصول بغرض تحويل الاتجاه المتدهور للمبيعات والأرباح في حالة انكماش يواجه الإستراتيجيون ضغوط التكلفة والأسهم والعاملين ووسائل الإعلام فتقوم المؤسسة ببيع أراضي عقارات لتوفير النقد، وفي حالة الانكماش يستحسن إشهار الإفلاس، وتلجأ المؤسسة إلى هذه الإستراتيجية.
- أ- عندما تفشل في تحقيق أهدافها وضعفها في المنافسة وانعدام الكفاءة وانخفاض الربحية.
- ب- عند إضاعة الفرص الخارجية وكذا تدهور معنويات العاملين.
- 3- **إستراتيجية تخفيض الاستثمار**: هو بيع جزء من المؤسسة وتلجأ إليه لتوفير رأس المال اللازم للاستثمارات المستقبلية وقد أصبحت هذه الإستراتيجية تلقى قبولا كثيرا مع تركيزها على نقاط القوة وتقليل المستوى التنوع وتلجأ إليه المؤسسة عندما تتبع إستراتيجية الانكماش وتفشل، كما عندما تعرضها لتهديد بتهمة الاحتكار الإستراتيجية.
- 4- **إستراتيجية التصفية**: تشير إلى بيع التصفية إلى بين كل أصول الشركة بصورة مجزئة قيمتها المالية الملموسة وهي إستراتيجية صعبة لأنها اعتراف بالهزيمة وتلجأ إليها المؤسسات عند تتبع كل من إستراتيجية الانكماش والتخفيض الاستثمار وتفشل في الحالتين، وإذا كان الإفلاس هو البديل.
- 5- **إستراتيجية التشكيلية**: تتبع الكثير من المؤسسات أو معظمها التشكيلية المكونة من نوعين أو أكثر من استراتيجيات كما تحمل إستراتيجية التشكيلية مخاطر جمة إذا ما بلغت الشركة في استخدامها، ويعذر على أي منظمة

¹ - مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مرجع سابق، ص 86.

أداء كل شيء بشكل متميز ونظرا للموارد والمواهب تنتشر وتبعثر مع زيادة عدد الأنشطة ويبدأ المنشطون في اكتساب المزايا.

وفي الشركات الكبيرة التي تتبع إستراتيجية التوزيع نجد أن الإستراتيجية التشكيلية إعادة تتبع عندما يكون لكل إدارة أو وحدة إستراتيجية خاصة بها، ونجد أن المؤسسات التي تكافح في سبيل لقاء تتبع التشكيلية المكونة من عدة استراتيجيات دفاعية لتخفيض الحجم الاستثمار والتصفية والانكماش في نفس الوقت.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: دراسة ميدانية في مؤسسة سونغاز.

الفصل الثاني

تمهيد:

نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها المحاسبة في النشاط أي مؤسسة وهذا للنتائج المتوصل إليها من استعمالها وعلى هذا فإننا قمنا بدراسة ميدانية لواقع هذه الأخيرة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (وحدة البويرة) لأن هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات تستعمل المحاسبة التحليلية في حساب تكاليف الإنتاج والشراء وتكلفة الوحدة الواحدة كما أنها تقوم بمراقبة سير نشاط المؤسسة بإتباع إستراتيجية معينة وباستعمال المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

المطلب الأول: نشأة مؤسسة سونلغاز

نشأة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط جاءت تطبيقاً لأحكام القانون 01/02 المؤرخ في 05 فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات.

ومنذ سنة 2002 عرفت سونلغاز عدة تحولات لإعادة هيكلة الشركة وتحسين مردوديتها وتسييرها، فمرت بعدة مراحل من التجديد حتى أصبحت اليوم مجمع يضم أكثر من 26 شركة لكل شركة استقلاليتها المادية والمعنوية وتعمل بشكل متكامل حول المهام الأساسية للمجمع.

تتكفل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة بضمان تموين المواطنين بطاقتين أساسيتين هما الكهرباء والغاز عبر القنوات عبر فروع الشركة المتعددة.

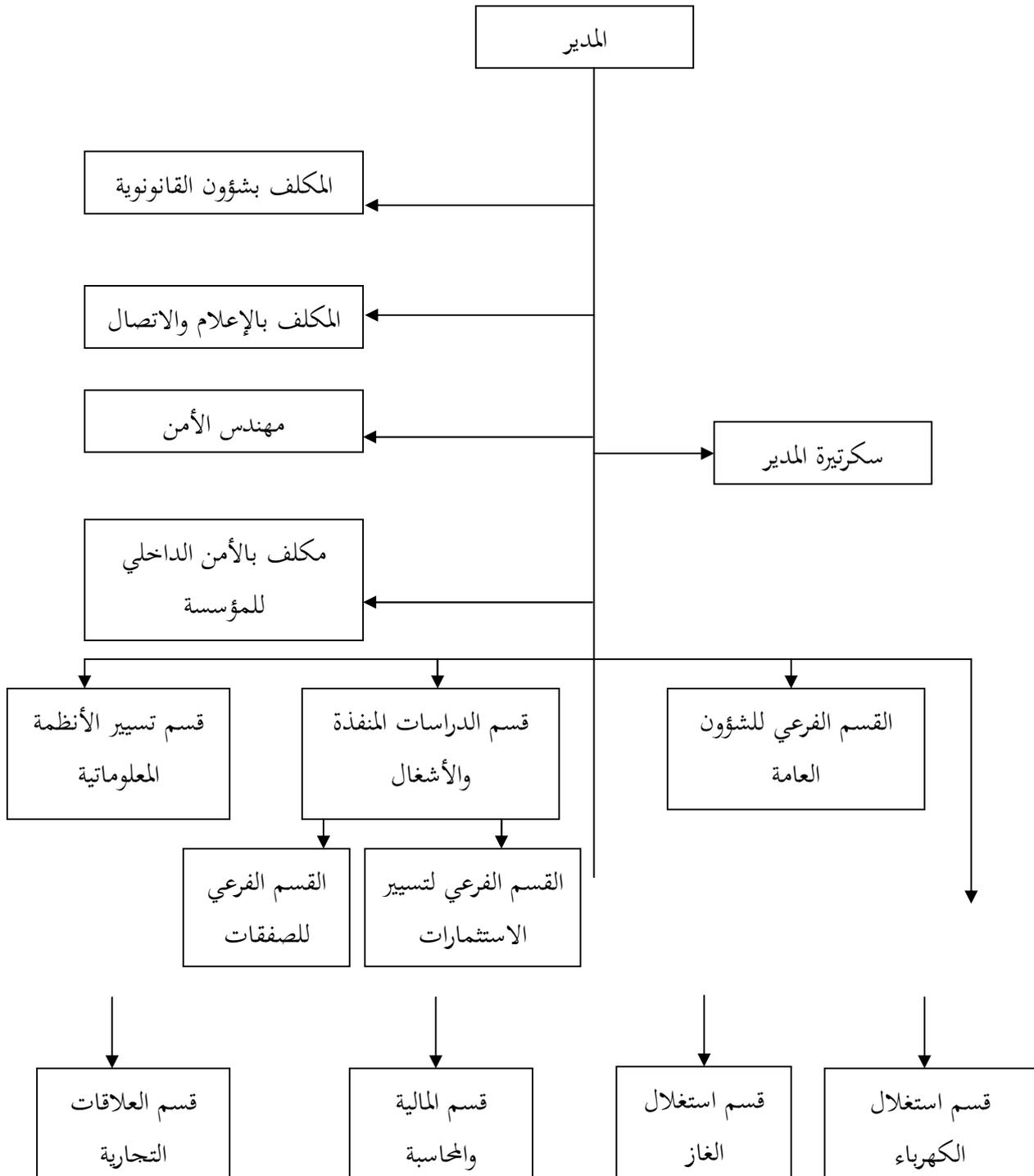
هذا زيادة على فروع الشركة الأخرى المنشأة لضمان التسيير الجيد وتزويد الفرع الرئيسية بكل ما تحتاجه من خدمات (أعمال الصيانة للتجهيزات، تكوين المستخدمين...).

وتنتمي مديرية البويرة لفرع التوزيع للوسط SDC الذي يتواجد مقر مديريته العامة بالبلدية.

تعد مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة تابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط والتي يوجد مقر مديريتها لاعامة بالبلدية.

والتي تضم زيادة على مديرية البويرة 12 مديرية أخرى من ولايات الوسط والجنوب هي: البلدية، المدينة، تيزي وزبي، البويرة، الجلفة، الاغواط، ورقلة، بسكرة، الوادي، غرداية، تمنراست، إليزي.

الهرم التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز البويرة:



المطلب الثاني: دور وأهداف مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني

أولاً: دور المؤسسة:

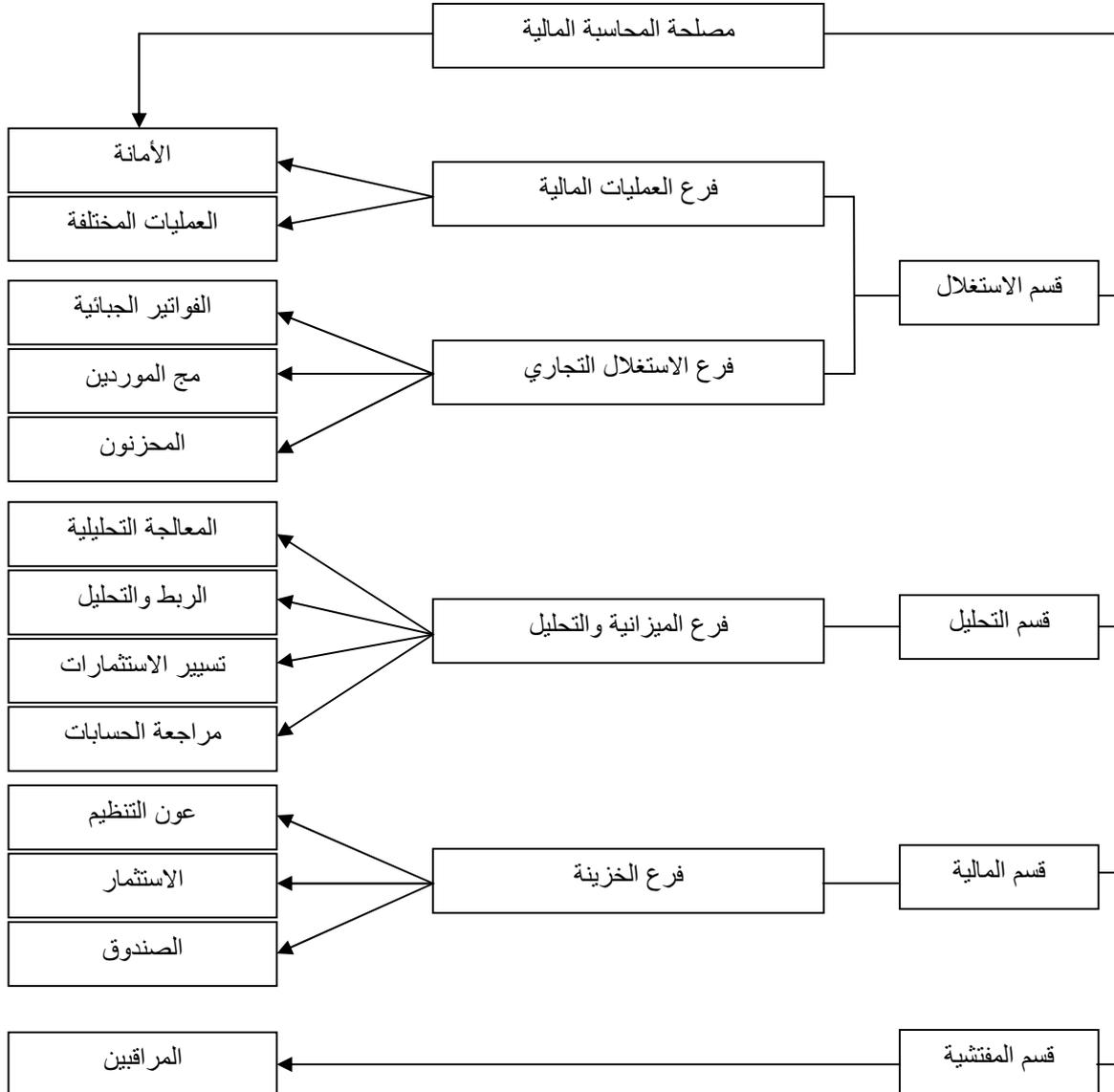
للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني ومستوجدها تعتبر أن المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الإستراتيجية والتحويلية هذا لأن كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز، كما لهل دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي المضمون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

ثانياً: أهداف المؤسسة:

ورد في المادة 06 من المرسوم رقم 26-195 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونلغاز (ش، ذ، أ) ما يلي وتهدف سونلغاز إلى:

- إنتاج الكهرباء والغاز في الجزائر ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل السوق لتلبية حاجيات السوق.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء الجزائر أو في خارج وتسويقه.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- دراسة كل شكل أو مصدر للطاقة وترقيته وتنميته.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية يمكن أن يترتب عنه فائدة سونلغاز (ش، ذ، أ) وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة لاسيما تبحث عن المحروقات واستكشافها وإنتاجها وتوزيعها.
- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيازة كل حقبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية:



المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: الهيكل العامة للحسابات:

إن المحاسبة المستخدمة داخل الوحدة تعتمد على مجموعة من الحسابات هي:

● حساب الأقسام: هذا الحساب يركز على مبدأين:

- استعمال الأقسام المتجانسة بتوافق كامل.
- خلق مراكز المسؤولية.

● حساب التكاليف والتكلفة النهائية: يتم تقسيم المؤسسة إلى :

- النشاط الرئيسي إنتاج الكهرباء.
- الأقسام: الإدارة، الإنتاج، الصيانة.

والهدف النهائي لهذه الحسابات هي البحث عن تكلفة الإنتاج والوحدة.

● حساب الجرد الدائم (الخروج): تسجل في هذه الحسابات كل الإخراجات من المعدات والسلع أو

الاستثمار أو الاستغلال.

● حساب الفروق الإضافية: يسجل في هذه الحسابات الأعباء التي لا تدخل ضمن الحسابات العامة،

ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية (العناصر الإضافية).

المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة سونلغاز:

المجموعة الأولى: مواد ولوازم مستهلكة:

- 1- الغاز الطبيعي.
- 2- الفيول في حالة عدم كفاءة الغاز الطبيعي يستعمل الفيول.
- 3- مواد ومعدات مستهلكة هي:
 - قطع غيار الآلات.
 - زيت التشحيم.
- 4- مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: ماء مقطر.
- 5- مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة.
- 6- جميع المشتريات التي لا تدخل في المخازن: معدات المكتب، مواد الصيدلانية.

المجموعة الثانية:

- 1- النقل:
 - مصاريف تنقل العمال.
 - مصاريف نقل أطفال العمال.
 - مصاريف التوزيع.
- 2- الإيجارات والتكاليف الجارية:
 - الأرضية: التي توجد بها الآلات التي يتم بها توليد الكهرباء.
 - مباني: أين توجد المكاتب والمخازن.
- 3- الصيانة والإصلاحات:
 - تركيب الهواتف وإصلاحها.
 - تركيب معادن المكاتب.
 - صيانة الآلات لتجديدها.
 - إصلاح أي خلل أو عطل في الإنارة أو الكهرباء في النيابة.
- 4- أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية:
 - مصاريف تكوين العمال.
 - توظيف عمال خارجيين للمساعدة على العمل.

5- وثائق عامة وتقنية: مصاريف شراء الوثائق والمجلدات وكذلك المصاريف المتعلقة بالمساعدة في إنتاج مثل الصور المصورة PHOTOCOPIE.

6- دراسات وأبحاث: إرسال العمال لتحسين مستوياتهم.

7- أجور الغير: وهي المصاريف المتعلقة بالأشخاص الخارجيين وهم:

- محامي.

- خبير المحاسبة.

- مهندس معماري.

8- الإشهار: وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة.

- الإعلان في الجرائد والمجلات.

- هدايا بهدف الإشهار.

- فيلم تثقيفي وعلمي.

9- تنقلات واستقبالات.

10- البريد والمواصلات:

- الهاتف.

- تليفون.

المجموعة الثالثة: مصاريف العمال:

1- الدفع الجزائي: تدفعها المؤسسة إلى مصلحة الضرائب.

2- ضريبة على النشاط المهني: وهي ضريبة على النشاط الصناعي والتجاري وتحسب من رقم الأعمال.

3- ضريبة على القسمة المضافة وتحسب من رقم الأعمال.

المجموعة الرابعة: مصاريف المالية:

وهي المصاريف التي تدفعها الوحدة مثل مصاريف الفوائد.

- مصاريف التأمين.

- تأمين السيارة.

- التأمين ضد السرقة.

- التأمين ضد خطر الكهرباء.

- التأمين ضد الانفجار.

- إهلاك ومثونات.
- إهلاك المعدات أو آلات الإنتاج.
- إهلاك الاستثمار.

المجموعة الخامسة: أعباء خارج الاستغلال:

وهي مجموعة ليس لها علاقة بالنشاط العادي للوحدة.

- الإدارة العامة.
- إدارة المركز التقني.

المطلب الثالث: الطريقة المستخدمة في حساب تكلفة إنتاج الوحدة.

الجدول 11: توزيع الأعباء حسب طبيعتها.

الوحدة: 100000 دج

السنة الدراسية 2015

الصيانة	الإنتاج	الإدارة	المجموع	الأعباء حسب الطبيعة	
00	3000940	00	300940	الغاز الطبيعي	31
00	55350	00	55350	الفيول	
56037	00	00	56037	مواد ومعدات مستهلكة مخزنة	
00	1387	00	1387	مواد ومعدات مستهلكة مباشرة	
521024	130256	37216	18608	مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة	
6124724	3707026	37216	432322	موارد ولوازم مستهلكة	01
00	00	40	40	مصاريف النقل	624
00	313	00	313	إيجارات وتكاليف إيجائية	614
566625	00	37775	8044	صيانة وإصلاحات	615
75078	00	8342	8342	أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية	621
00	4798	00	4798	وثائق	622
00	765	00	765	أجور الغير	631
00	00	2754	2754	تنقلات واستقبالات	638
00	00	503	503	البريد والمواصلات	638

1317405	112598	450895	1880988	الخدمات	02
1040465	31743	40895	17635	عمال التنفيذ	631
20316	247095	98838	54910	عمال التحكم	
537142	1074284	723974	23354	عمال الإطارات	
36092	3862664	2117959	35899	مصاريف العمل	634
00	00	48857	48857	ضرائب ورسوم أخرى	645
00	00	48857	48857	ضرائب ورسوم	641
00	00	7534	7534	الفاتورة المعلوماتية	645
00	00	7534	7534	الفاتورة المعلوماتية الإجمالية	03
00	00	1348	1348	الإدارة الداخلية	625
00	00	1069	1069	موقف السيارات	625
11086683	4408168	28325338	55001089	مجموع الاعتبار المباشرة	04
00	9137	00	9137	مصاريف مباشرة	66
00	13272	00	13272	مصاريف التأمين	66
00	16212	00	16212	مخصصات الاهتلاك	68
1433	00	00	1433	مخصصات التموين العام	68
120	00	00	120	مؤونات أخرى	15
1553	2958237	00	31135337	أعباء الهيكلية	05

00	00	241	241	أعباء خارج الاستغلال	62
00	00	12488	12488	الإدارة العامة	60
00	00	10893	10893	إدارة المركز التقني	60
00	00	2338341	2338341	أعباء خارج الاستغلال	06
1553	2958237	2338341	5451878	مجموع الأعباء غير المباشرة	

المصدر: من وثائق مؤسسة سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

عدم استعمال قسم التمويل لحساب تكاليف الموارد المستعملة.

تحديد تكلفة الإنتاج:

الجدول 12: حساب تكلفة الإنتاج:

المبالغ	البيانات
55001089 دج	الأعباء المباشرة
5411878 دج	الأعباء غير المباشرة
60452969 دج	مجموع الأعباء
624787 دج	مجموع الوحدات المنتجة
96757725 دج	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

المصدر: من وثائق مؤسسة سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ أن الوحدة عند حسابها لتكلفة الإنتاج فإنها تستعمل طريقة بسيطة وهذا عن طريق الجمع بين الأعباء المباشرة لتتحصل في الأخير على التكلفة الإجمالية ثم نقوم بتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة لإيجاد تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة.

المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: توزيع الأعباء حسب الطبيعة:

هي جميع الأعباء التي تنفق في سبيل الحصول على الإنتاج المتمثل في الكهرباء وهي مواد ومعدات مستهلكة مباشرة (ماء مقطر)، مصاريف المستخدمين، ضرائب ورسوم... الخ، قبل التطرق إلى توزيع الأعباء حسب طبيعتها، سوف نعرض مختلف تقسيمات الوحدة وهي الأقسام المساعدة للإدارة.

الأقسام الرئيسية: التموين، الإنتاج، الصيانة.

وسوف نقوم بالفصل بين مصاريف الإدارة، التموين عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع.

الوحدة: 100000 دج

الجدول 13: التوزيع الأولي للأعباء حسب الطبيعة

المبالغ	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية	المبالغ	الوصف
	إدارة	تموين			
18608	552	2676	1042048	13025.6	ح/31 مواد أولية
40	30.5		9.5		ح/624 مصاريف إيجارية
3.3				3.3	ح/614 صيانة وإصلاح
6044	6044				ح/615 صيانة وإصلاح
8342				834.2	ح/62 الخدمات الخارجية
47.98			47.98		ح/638 التوثيق
765				765	ح/63 أجور للغير
2754				2754	ح/638 تنقلات
503]	503				ح/638 البريد
17635	37019.81864		354068136	3174.3	ح/638 عمال التنفيذ
23354	7189.239		50.50171	10742	ح/638 عمال الإطارات

			488.57	488.57	ح/64 ضرائب ورسوم
			75.34	75.34	ح/638 فتورة المعلوماتية
			352077	1348	ح/638 الإدارة الخارجية
	363.46			1069	ح/638 موقف السيارات
	91.37			91.37	ح/66 مصاريف مالية
	13279			13279	ح/66 مصاريف التأمين
	16212			16212	ح/68 الاهتلاكات
1433				1433	ح/66 قسم التموين العام
120			2041	120	ح/158 مؤونات أخرى
			2.41	2.41	ح/638 أعباء خارج الاستغلال
			12488	12488	ح/66 الإدارة العامة
			10893	10893	ح/66 إدارة المركز التقني
53470.58	83558.25	1514.684222	52272.25578	190815.67	مجموع التوزيع

المصدر: من وثائق مؤسسة سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

تم تشكيل هذا الجدول عن طريق الاعتماد على الخطوتين التاليتين:

● الفصل بين الإدارة وقسم التموين.

● لم يتم الفصل بين:

أ- مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة: فالإدارة قد تحملت 2676552 دج أما التموين فتحمل 1042048 دج فهذه المعطيات أخذت من سجلات الوحدة.

ب- مصاريف النقل: بما أن مصاريف النقل لا تخص إلا مصاريف الإدارة كأساس للتوزيع، فلدينا مجموع العمال كل قسم هم: 38 عامل فالإدارة لها 29 عاملا أما قسم التموين فله 09 عمال.

فبعد القيام بالعمليات الضرورية تحصلنا على أن قسم الإدارة يتحمل ما يقارب 30.5 دج أي $(29 \times 40) \div 38 = 30.5$ دج.

أما قسم التمويل فيتحمل 50.9 دج

- ج- أما فيما يخص العمال فقد أخذت المعلومات من سجلات الوحدة، حيث سجل:
- قسم الإدارة: عمال التنفيذ: 3701.981864 دج.
- عمال التحكم: 8887.490424 دج.
- عمال الإطارات: 7189.23829 دج.
- قسم التموين (عمال التموين): 354.068136 دج.
- عمال التحكم: 996.309576 دج.
- عمال الإطارات: 50.50171 دج.

الجدول 14: توزيع عدد العمال حسب الأعمال والمراتب.

المجموع	الإطارات	التحكم	التنفيذ	المراتب الأقسام
29	08	10	11	الإدارة
09	02	05	02	التموين
67	09	32	26	الصيانة
68	16	32	10	الإنتاج
173	35	89	49	المجموع

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة، النتيجة الإجمالية وأهميتها:

الجدول 15: حساب تكلفة الشراء. الوحدة: 100000 دج

البيان	الغاز	الفيول	مواد ومعدات مستهلكة مباشرة	مواد ومعدات مستهلكة مخزنة
<p>ثمن الشراء:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الغاز: $0,145 \times 20574.603 \text{ م}^2$ - الفيول: 7027×12.6112 طن - مواد ومعدات مستهلكة مخزنة 	<p>2985540</p> <p>8861.90</p> <p>24</p>		1387	56037
<p>مصاريف شراء مباشرة</p> <ul style="list-style-type: none"> - الغاز: الاشتراك 200 دج $\times 12$ شهر 	2400			
<p>مصاريف شراء غير مباشرة</p> <ul style="list-style-type: none"> - الغاز: 2985×1.075 دج - الفيول: 886.189024×1.075 - مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: 13.84×1.075 دج - مواد ومعدات مستهلكة مخزنة 560.37×1.075 دج 	3209.305	952.6532002	14.91025	602.39775

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول 16: حساب تكلفة الإنتاج.

البيان	المبلغ
تكلفة المواد الأولية	
- الغاز	304149.305
- الفيول: $4388.95 \times 12.7467704$ طن	55944.93795
- مواد ومعدات مستهلكة مباشرة	1041.91025
- مواد ومعدات مستهلكة مخزنة	56639.39775
مصاريف الإنتاج:	

108126.2102	رقم الإنتاج
77907.85958	رقم الصيانة
603809.6201	تكلفة الإنتاج الكلية
624787	عدد الوحدات المنتجة
26642	تكلفة الوحدة

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول رقم 17: حساب سعر التكلفة.

المبلغ	البيان
1614358510	تكلفة الإنتاج المباع
124576.68	605944.96×26642 + مصاريف التوزيع المباشرة
1614483087	سعر التكلفة

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول رقم 18: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية.

الوحدة: 100000 دج

المبالغ	البيان
24594765077	رقم الأعمال
1614483087	سعر التكلفة
84499420	

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول رقم 19: توزيع الأجور حسب الأقسام والمراتب.

الإطارات	التحكم	التنفيذ	المراتب الأقسام
7189.23829	8887.23839	3701.981864	الإدارة
50.50171	996.309575	354.068136	التمويل
7239.74	9883.8	1056.05	المجموع

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول رقم 20: التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة	
الصيانة	الإنتاج	التمويل	الإدارة	
53470.58	83558.25	1514.58422	52272.25578	مجموع التوزيع الأولي
46.75%	47%	6.25%	100%	التوزيع الثانوي للإدارة

المصدر: من وثائق سونلغاز، مصلحة المحاسبة والمالية.

نظرا لعدم إعطائنا المعلومات الكافية التي تسمح لنا باختيار أساس التوزيع فلقد وضعنا عدد العمال كأساس للتوزيع حيث العدد الإجمالي للعمال في الأقسام الرئيسية هو 144 حيث:

- قسم التمويل له 09 عمال.
- قسم الإنتاج له 68 عامل.
- قسم الصيانة له 67 عامل.

المطلب الثالث: تحليل النتائج وأهميتها:

إن وحدة سونلغاز تنتج الكهرباء بتكلفة إنتاج الوحدة 0.96757 دج حيث أنها تقوم بتوزيع التكاليف بين الأقسام حسب الطبيعة دون التفرقة بين وظيفة الشراء والإدارة.

استعملنا طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) وحددنا إن تكلفة الإنتاج 0.96642 دج وهذا الفارق في التكلفة يرجع إلى التقريب في الحساب، التكلفة الكلية تعمل على معرفة مدى مساهمة كل قسم في العملية الإنتاجية.

إن طريقة حساب التكاليف تمنا من الوصول إلى نتائج دقيقة من الأخطاء حيث أنه يتم تحليل النتائج المتحصل عليها في كل نوع من الأنواع التكاليف وهذا ما يمكن من اكتشاف أي خطأ كان كبير أو صغير معتمد يرتكب خلال تكاليف الإنتاج.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة سونلغاز والتي تعتبر جد مهمة لأنه من خلالها استخلصنا بعض المعلومات المفيدة من بينها أن استعمال المحاسبة التحليلية ليس فقط في تكلفة الوحدة المنتجة وإنما تمكننا من مراقبة كل أطوار التكاليف مع مراقبة سعر التكلفة واستخراج النتيجة التحليلية الإجمالية.

الخاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية وأهم الاستراتيجيات المطبقة في المؤسسة تمكنا من فهم ماهية وأهمية هاذين الأخيرين والاطلاع على خصائصهما فهما وسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية والتسيير التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة، بحيث تعد المحاسبة التحليلية الأكثر فعالية من خلال مجموع الطرق والتقنيات التي تحتوي عليها والتي كان التطور الاقتصادي سببا في بروزها.

إن الإستراتيجية هي الخطة التي تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام أهم أنواع الاستراتيجيات التي تتلاءم مع السياسة المنتهجة للمؤسسة وهذا راجع لتعدد ومرونة طرق المحاسبة التحليلية.

إن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات ليس بالأمر السهل لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على إستمراريتها في النشاط، فمن أجل تفعيل الجانب النظري وإسقاطه في الواقع العملي الملموس في المؤسسات الاقتصادية قمنا بدراسة تطبيقية لمؤسسة سونلغاز "البويرة" ورغم أنها ليست مؤسسة إنتاجية بآتم معنى الكلمة إلا أنها تستخدم نظام محاسبة التكاليف مما يسمح لها بتحديد التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية.

اختيار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

إن للمحاسبة التحليلية دوراً كبيراً داخل المؤسسة إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية فهي تساعد على التسيير الجيد للمؤسسة، وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسة.

الفرضية الثانية:

تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق لحساب التكاليف وسعر التكلفة منه الطرق الكلاسيكية والطرق المعاصرة وبالتالي الفرضية الثانية صحيحة كونها تشمل مجموعة من الطرق والتقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة.

الفرضية الثالثة:

تعتبر الإستراتيجية أداة الإدارة لتحقيق التوافق بين المؤسسة وبيئتها ومن ثم تأكيد بقاء التنظيم ونموه واستقراره في الآجال الطويل وبالتالي الفرضية الثالثة صحيحة كون الإستراتيجية خطة نعتمد عليها في بناء مؤسسة مثلى.

نتائج البحث:

إن الفصلين التي تضمنتهما دراستنا شكلت لدينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولقد توصلنا من خلال ذلك إلى النتائج التالية:

- تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات وطرق منتهجة.
- إن مجموعة الطرق والتقنيات التي تحتوي المحاسبة التحليلية هي الطرق التقليدية والمعاصرة فقد حصرنا دراستنا في طرق تقليدية وهي:
 - طرق التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية.
 - وطرق معاصرة وهي طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وطريقة التكاليف المستهدفة وهما من أفضل الطرق لما تتميز بهما من دقة وفعالية.
- تهدف الإستراتيجية إلى تحقيق الهدف العام للمؤسسة بغية تفادي تهديدات المحيط الداخلي والحصول على فرص جديدة.
- يكمن التكامل الحقيقي بين المحاسبة التحليلية والإستراتيجية من خلال الأهداف حيث أن المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الانشغالات المتعلقة بدقة المعلومات وسرعة تحديد إجمالي التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية مهما كان حجمها والإستراتيجية هي الوسيلة المنتهجة لتبليغ الرسالة المنشودة والعمل على تحقيقها.

اقتراحات:

يشكل نظام المحاسبة بعد استراتيجي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية أو خدمية من حيث استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي من أجل الوصول إلى أفضل أداء.

فنتيجة لأهمية عملنا على تقديم هذا المجهود المتواضع في إطار ومحاولة إسقاطه على الجانب التطبيقي فيما يتعلق بأسس المحاسبة التحليلية وطرقها المختلفة أو فيما يتعلق بالإستراتيجية المتبعة وتحديد العلاقة الكامنة بينهما.

وعليه يمكن أن نتقدم بحملة من التوصيات التي نراها ضرورية ومناسبة لأهمية هذا المجال وهي كما يلي:

دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع وبالاعتماد على إستراتيجية تساعد على عدم الوقوع في الخطأ أي تعمل على تفادي الوقوع في الأخطاء السابقة فواقع المؤسسات الجزائرية يسجل غياب شبه تام لنظام المحاسبة التحليلية الذي أدى إلى ضعف جهازي التخطيط والرقابة.

أفاق البحث:

رغم محاولتنا معالجة إشكالية بحثنا المرتكزة على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية، ظهرت لنا العديد من جوانب النقص لا تزال بحاجة إلى البحث والدراسة.

- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.
- المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

قائمة المراجع:

- أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2002.
- ثابت عبد الرحمان إدريس/ جمال الدين محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق-سوريا، 1978.
- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- عبد الحلیم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- غسان فلاح المطانة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- محمد علي السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران، الأردن، 2010.
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، الكويت، بدون سنة نشر.
- ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- عبد الرزق بن حبيب، إقتصاد وتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة ماستر، جامعة شلف، دفعة 2004.

المذكرات والأطروحات:

- أحمد طويبية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير تخصص التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003/20020.
- بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة الأقسام المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 2012/2011.
- حمزة مدور، محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 2011/2010.
- دايمي إبراهيم، المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2008/2007.
- عماد زوده، مساهمة في تصميم نظام التكاليف، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2010/2009.
- لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2006/2005.
- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير تخصص...، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012.