

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية

اتخاذ القرار في المؤسسة.

دراسة حالة مؤسسة نسيجية EURL BOUIRA DRAPS لولاية
-البويرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

- عبد الوهاب سيواني.

من إعداد الطالبين:

- حسني ناصر .

- حرمالي لياس.

السنة الجامعية: 2015/2016

بِسْمِ اللَّهِ الْعَزِيزِ

كلمة شكر

أحمدك يا رب حمدا كثيرا طيبا يليق بجلال وجهك الكريم وعظيم سلطانك، وأشهد أن
محمدًا عبد الله ورسوله وصفيه من خلقه وخليفه، صلوات الله وسلامه عليك
" يا سيدنا رسول الله."

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات
غير كافية للتعبير عن الشكر والإمتنان.. تتبثر الأحرف وعبثًا أن يحاول تجميعها في
سطور سطورا كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلا من الذكريات
وصورا تجمعنا برفاق كانوا بجانبنا ونخص بالذكر: "بوسبعين محمد عزيز"، "عادل شابة
وزوجته المستقبلية" حفظهما الله، "هودنفاسي يعقوب أسامة"، "صمادي جعفر".
"خديري نسيم"، "علي شعبة"، "أعمر مزبود"، "حسين إدو"،

"حميطوش توفيق"، "محمد كافي" وإلى كل من لم يذكر... إلخ. فواجب

علينا شكرهم ووداعهم و نحن نخطو خطواتنا الأولى في غمار الحياة.
ونخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا وإلى من وقف
على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا إلى الأساتذة الكرام في كلية العلوم
الإقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير. ونتوجه بالشكر الجزيل إلى

"الدكتور: عبد الوهاب سيواني"

الذي تفضل بإشراف على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير فله فله منا كل التقدير
والإحترام.

وفي الأخير نوجه جزيل الشكر أيضا إلى كل من لم يقف إلى جانبنا، ومن وقف في
طريقنا وعرقل مسيرة بحثنا، وزرع الشوك في طريق بحثنا فلولا وجودهم لما أحسنا
بمتعة البحث، ولا حلاوة المنافسة الإيجابية، ولولاهم لما وصلنا إليه فلهم منا كل الشكر.

كلمة شكر

اللهم إنا نشكرك على نعمتك و نحمدك عليها... اللهم إنا نشكرك على كل طريق صعب يسرته لنا، والحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين وخاتم النبيين.

إن واجب الوفاء والإخلاص يدعونا أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى كل من ساعدنا في هذا العمل ونخص بالذكر:

إلى من أفنيا حياتهما وكل غايتهما لسماع كلمة نجاح، ربي إحفظهما وإرحمهما كما ربياني صغيرا

"أمي الغالية" مصدر الأمان والمنبع الذي سقاني الحب والحنان

"أبي الغالي" أستاذي ومرشدي الذي علمني الحياة وغرس في أعماقي الإرادة والصبر والمثابرة، هو مثلي الأعلى في الأصالة والثبات.

كما أسجل شكري وعرفاني لأستاذنا الفاضل "الدكتور عبد الوهاب سيواني" الذي تكرم بقبول الإشراف على هذه المذكرة، فشارك معنا إنجاز هذا العمل من بدايته إلى هذه اللحظة، وأنار طريقنا بالإرشادات والتوجيهات، ولم ييخل علينا قط بوقته وبعمله .

كم أتقدم أيضا في هذا المقام بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء اللجنة الموقرة لموافقته على مناقشة وإثراء هذا العمل.

إلى كل يد كريمة أمدتنا بالعون وكل من ساهم من قريب أو من بعيد لرفع معنوياتنا ولكل من لم ييخل علينا بالنصيحة والتوجيه نسأل الله أن يجزيهم عنا خير جزاء.

لياس حرمالي

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

((قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ

بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ)) صدق الله العظيم. الآية (105) من سورة التوبة.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحضات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برويتك.

الله جلي جلاله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل إسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يرحمه ويدخله جناته وأن يرزقني الله وعائلي القوة والتحمل على فقدانه حتى يرى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي

الغد وإلى الأبد..

واليدي العزيز رحمة الله عليه

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمه الحياة وسر وجود.. إلى من كان دعائها سر نجاحي.. وحنانها بلسم جراحي.. إلى أغلى وأبهى وأجمل امرأة في العالم فيارب لا تحرمها من جنتك وطل عمرها..

أمي الحبيبة

إلى من بهما أكبر وعليه أعتد.. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي.. إلى من وجودهما أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها.. أتمنى لهما كل التوفيق والنجاح

إخواتي.

إلى من أرى التفائل بعينه.. والسعادة في ضحكتها إلى شعلة الذكاء والنور إلى الوجه الفعم بالبراءة ولمحبتكما لأزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد أرجو من الله أن يوفقكم.

أخواتي

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجمل عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا عملهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام إلى كل الأصدقاء والأحبة وكل من يعرفني ولا يعرفني لا يسعني بذكر الأسمي حتى لا يكون هناك إنزعاج من أحد ما.. إلى كل من يقدر معنى الصداقة والصدق.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

((قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ

بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ)) صدق الله العظيم. الآية (105) من سورة التوبة.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشركك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحضات إلا بذكرك..

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

الله جلى جلاله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من أحمل إسمه بكل فخر واعتزاز

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، أبي العزيز أسأل الله أن يحفضه لنا .

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها، ريحانة حياتي وبهجتها أمني العزيزة أسأل الله أن يحفظها لنا.

إلى من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من علموني لذة الحياة إلى إخوتي وأخواتي .

إلى كل الأقارب والأهل.

إلى كل غيور على دينه ووطنه.

إلى من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي، من دون أن أنسى كل الأصدقاء و الصديقات كل بإسمه

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

الملخص:

لكي يكون للمؤسسة تسيير فعال وجب عليها استخدام مجموعة من الوسائل والتقنيات في عملية التسيير، ومن بين هذه التقنيات نجد:

المحاسبة التحليلية والتي تعتبر أداة فعالة للتسيير واتخاذ القرارات والتي بدورها تقوم بتحديد التكاليف وتصنيفها وتوزيعها وتحليلها.

وهناك عدة تصنيفات للتكاليف: فنجد مثلا تكاليف حسب الوظيفة وتكاليف حسب النشاط وتكاليف حسب عامل الزمن.

وبما أن هذه التقنية تهدف إلى التحكم في التكاليف وبالتالي التقليل من سعر التكلفة فلها عدة طرق تحليلية تستخدمها لحساب التكلفة والنتيجة ومن بين هذه الطرق: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية.

وسعر التكلفة هي مجموع الأعباء التي يتحملها المنتج انطلاقا من عملية الشراء مروراً بعملية الإنتاج وانتهاءً بعملية التوزيع.

وقد تم إسقاط الجانب النظري على مؤسسة النسيجية EURL BOUIRA DRAPS لولاية -البويرة- إذ تم حساب تكلفة إنتاج منتوجين مهمين: (les combinaisons et les blouses).

Summary :

To be an effective functioning of the institution, we shall use a range of tools and techniques in the management process, and among these techniques, we find:

Analytical accounting, which is considered an effective tool of management and decision-making, which in turn determine the costs and classification, distribution and analysis.

There are several cost categories: for example, we find the costs by function and costs by activity and costs according to the time factor.

Since this technique is designed to control costs and thus reduce the price it may cost several analytical methods of use to calculate the cost and outcome Among these methods: download rational fixed costs way, way variable cost, standard cost method.

The cost price is the sum of the burden borne by the product out of the procurement process through the production process and the end of the process of distribution.

The theoretical side drop on Textile Corporation: **EURL BOUIRA DRAPS** State of -Bouira - It was the cost of production of important producers account: (suits and blouses).

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	الإهداء
I-III	الفهرس
أ-ح	المقدمة
45-01	الفصل الأول: تقديم عام للمحاسبة التحليلية
02	تمهيد
02	المبحث الأول: أساسيات المحاسبة التحليلية
02	المطلب الأول: نشأة المحاسبة و تطورها
03	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها
05	المطلب الثالث: وظائف و وسائل المحاسبة التحليلية
07	المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة
10	المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة
11	المطلب الأول: مختلف التعاريف المتعلقة بالتكاليف و سعر التكلفة
12	المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف و تصنيفها
18	المطلب الثالث: تحليل التكاليف و سعر التكلفة
22	المطلب الرابع: تقييم المخزونات
27	المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة
27	المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية
31	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني
33	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة
36	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية
41	المطلب الخامس: طريقة التكاليف الهامشي

45	خلاصة الفصل
85-46	الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ القرار
46	تمهيد
46	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
46	المطلب الأول: مفهوم القرار و أسباب اتخاذه
49	المطلب الثاني: تصنيفات القرار و الصعوبات التي تعترض اتخاذه
55	المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار
66	المطلب الرابع: الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار
68	المبحث الثاني: نظم دعم اتخاذ القرار
68	المطلب الأول: نبذة تاريخية و تعريف نظم دعم اتخاذ القرار
70	المطلب الثاني: خواص و قواعد نظم دعم اتخاذ القرار
72	المطلب الثالث: مكونات نظم دعم اتخاذ القرار
76	المطلب الرابع: تصنيف نظم دعم اتخاذ القرار
77	المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
77	المطلب الأول: اتخاذ القرار وفق نتائج طريقة الأقسام المتجانسة
79	المطلب الثاني: التكلفة المتغيرة و اتخاذ القرار على ضوءها
82	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و اتخاذ القرار
84	المطلب الرابع: تحليل الانحرافات في التكاليف المعيارية و اتخاذ القرار وفقها
86	خلاصة الفصل
111-87	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول مؤسسة نسيجية EURL BOUIRA DRAPS لولاية -البويرة-
88	تمهيد
88	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.
88	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

89	المطلب الثاني: التسيير الداخلي للمؤسسة.
90	المطلب الثالث: وظائف المؤسسة.
91	المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
91	المطلب الأول: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
93	المطلب الثاني: المديرية العامة للهيكل التنظيمي.
94	المطلب الثالث: المصالح الرئيسية للهيكل التنظيمي.
99	المبحث الثالث: دراسة تحليلية للمؤسسة
99	المطلب الأول: مهام المصلحة المحاسبة التحليلية
99	المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف في مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة: .EURL BOUIRA DRAPS
101	المطلب الثالث: كيفية استعمال وتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية: .EURL BOUIRA DRAPS
102	المطلب الرابع: مثال توضيحي حول كيفية استعمال وتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية: .EURL BOUIRA DRAPS
111	خلاصة الفصل
116-112	الخاتمة
121-117	قائمة المراجع
124-122	قائمة الجداول والأشكال
138-125	الملاحق

مقدمة

إمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التحليلية والتفضيلية للأزمة ظهرت المحاسبة، والتي أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن 19 م إلى انتقال طريقة التصنيع من طريقة اليدوية إلى الطريقة النصف آلية ومن ثم إلى الطريقة الآلية، وأدى ذلك بدورها إلى تطور صناعي وحضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغبته دخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة والصراع على تقاسم الأسواق، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير بوسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف أصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح، ولعجز المحاسبة العامة (المالية) في ليلة (والتي يدعوها البعض بمحاسبة التكاليف) كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع. يعرف العالم اليوم تطورا مستمرا وكبيرا في جميع المجالات وبالأخص في مجال التكنولوجيا والاتصالات، فهذه التحولات الجديدة أدت بالدول إلى البحث عن السبل والطرق من أجل مواكبتها، والجزائر كغيرها من الدول النامية تسعى جاهدة للحاق بهذا الركب وخاصة في المجال الاقتصادي.

فقد شهدت أزمة اقتصادية خانقة أثرت على الطاقات الإنتاجية للمؤسسات، ما نتج عنها ارتفاع الأسعار وارتفاع نسبة البطالة والتي بدورها أدت إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد وكذا عرقلة المشاريع الاقتصادية، هذا من الأسباب التي دفعت بالدولة إلى التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وبذلك أصبحت هناك حيوية في التعامل التجاري وهذا بتحرير التجارة الخارجية لم تستطع مواكبة هذا التطور فمنها من تمت تصفيتهما والبعض الآخر لجأ إلى الاندماج في مؤسسات أكثر تأهيل هذا راجع إلى نقص الإمكانيات المالية والمادية بالدرجة الأولى وضعف آليات التسيير وأدواته من جهة أخرى وكذلك ضعف القرارات المتخذة من طرف المديرين والمسيرين وذلك من أجل رفاهية المجتمع.

ولهذا فقد تم خصخصة بعض المؤسسات العمومية وهذا فتح باب المناقشة الحرة والرفع من القدرة الإنتاجية لها، وكذلك التمويع الجيد في السوق الداخلي والخارجي ولكن أغلبية المؤسسات الجزائرية.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى استعمال تقنيات وأساليب جديدة من أجل التسيير الحسن للمؤسسات ولتوضيح هذه الفكرة سوف نخصص دراستنا الميدانية حول المؤسسة النسيجية لولاية -البويرة- في محاولة للتكيف مع التطور الحاصل.

فمن التقنيات التسييرية التي تعمل على خلق الأداء الداخلي المحكم في المؤسسة "تقنية المحاسبة التحليلية"، باعتبارها أداة من أدوات التحكم في التكاليف، فرغم نجاح هذه التقنية إلا أن معظم المؤسسات الوطنية لا تستعملها وعلى هذا تم اختيار مؤسسة نسيجية لولاية -البويرة- والتي نأخذها كحالة لدراستنا، إذ سنقوم بوضع نظام المحاسبة التحليلية (مصلحة



للمحاسبة التحليلية) داخل المؤسسة ونبين مدى كفاءة هذه التقنية في تحليل التكاليف واتخاذ القرارات، وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة؟ وفي مؤسسة نسيجية لولاية -البويرة- بصفة خاصة؟

ولالإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح أسئلة فرعية والتي كالتالي:

- ✓ ما مفهوم المحاسبة التحليلية وما هي أهدافها؟
- ✓ ما مفهوم التكلفة والعناصر المكونة لها؟ وما هي طرق حساب التكلفة النهائية؟
- ✓ ما المقصود بالقرار؟ ومراحل اتخاذه؟
- ✓ ما هي القرارات التي يمكن استخلاصها من التحليل لكل طريقة؟
- ✓ ما هو واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة النسيجية لولاية -البويرة-؟

ولالإجابة على هذه الأسئلة تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ المحاسبة تقنية من تقنيات التسيير تهدف في التحكم في التكاليف من أجل اتخاذ قرارات صائبة.
- ✓ التكلفة تعتبر كمقياس لدراسة مشاكل الإنتاج، أما التكلفة النهائية هي المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ومن أجل تحديدها هناك عدة طرق يمكن إتباعها منها طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- ✓ للمؤسسة عدة قرارات يمكن أن تساعد المحاسبة التحليلية في تحقيق أكبر ربح ممكن والاستمرار في النمو فمن الواجب أن يكون اتخاذ القرار يتبع على أساس كل طريقة من الطرق.
- ✓ القرارات التي يمكن استخلاصها تتمثل في القرارات التسعيرة والقرارات الإنتاجية والقرارات الخاصة بالشراء.
- ✓ يتمثل واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية لولاية -البويرة- في تحديد تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع.



أهمية الدراسة:

إننا أهمية بحثنا تكمن في معرفة مدى فعالية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات على وفي المؤسسات الاقتصادية (الصناعية) الجزائرية في ظل الوضعية الجارية للاقتصاد الوطني محاولة منه إعطاء نظرة جديدة من هذه الإدارة وذلك من خلال اكتشاف نقاط الضعف والصعوبات التي تواجهها المؤسسات بصفة عامة والبحث عن الحلول المناسبة للمشاكل التي تقف كعائق في وجه المؤسسات، وذلك من خلال التعرف على كيفية التحكم في التكاليف وهذا بإخضاعها لعملية الرقابة وضبط الأداء وكذلك البحث عن الأداة التي تسمح بذلك المتمثلة في تقنية المحاسبة التحليلية وهذا من أجل الدفع بعجلة الاقتصاد واتخاذ قراراتها اللازمة لذلك.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ محاولة تحديد إبطار المفاهيم للمحاسبة التحليلية؛
- ❖ التطرق إلى طرق حساب التكلفة النهائية وتقييم كل طريقة؛
- ❖ محاولة تبين القرارات التي يمكن اتخاذها في كل طريقة؛
- ❖ مدى أهمية نظام المحاسبة التحليلية في الميدان التطبيقي.

أسباب اختيار الموضوع :

أسباب اختيار الموضوع ترجع لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

✓ الأسباب الموضوعية:

- ر معظم المؤسسات الوطنية لا تستعمل هذه التقنية؛
- ر تكمن أسس هذه التقنية في الفصل بين التكاليف والتقييم الجيد للنفقات التي يتحملها كل منتج؛
- ر استغلال هذه التقنية في اتخاذ القرارات والقرارات التصحيحية في الوقت المناسب حتى لا تكون انحرافات في الخطة الموضوعية.

✓ الأسباب الذاتية:

- ر لكم التخصص ؛
- ر الرغبة في الاطلاع أكثر على الموضوع؛



ميولي الشخصي لهذا الموضوع 'مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة'؛
إفادة المؤسسات الجزائرية بأكبر قدر من الدراسات المفيدة والواقعية وهذا قصد التحسين والتغيير.

منهج وأدوات الدراسة:

من أجل الوصول إلى هدف البحث، والإجابة على الأسئلة التي تم طرحها،

الفرضيات المقترحة

إلى

- - اتبعنا المنهج التحليلي من أجل العرض الجيد للبحث وكذا حتى يتماشى مع الإشكالية

المتمثلة في: لمسح المكتبي

مختلف

أكبر

للكترونية

حترام

حدود الدراسة:

هذا البحث يهدف إلى التعريف بالمحاسبة التحليلية ومدى أهميتها في المؤسسات الصناعية كونها أداة تحكم في التكاليف ومنه تم التطرق إلى أنواع التكاليف وطرق حساب التكلفة النهائية والقرارات التي يمكن استخلاصها من كل . والتي اقتصررت :

1- الحدود الزمنية: وتمتد حدود الدراسة الزمنية بالنسبة للجانب التطبيقي من الفترة ما بين 2015/10/22 إلى 2016/05/20.

2- الحدود المكانية: لقد تم الاعتماد في دراستنا EURL BOUIRA DRAPS التي تقع هذه المؤسسة بولاية - - " "

3- الحدود البشرية: تتمثل في الموظفين العاملين في مصلحة الاستغلال المحاسبي التابعة لمصلحة المحاسبة



صعوبات الدراسة:

غير

بحثه في

التي واجهتني في

:

-

-

- نقص المراجع في مجال المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؛

- صعوبة إيجاد موضوع الدراسة لأنه يجب أن يتناسب مع التخصص الذي نزاوله وفي نفس الوقت

المؤسسة محل الدراسة؛

- صعوبة تحديد طريقة جمع المعلومات و

فيما يخص الدراسة التطبيقية نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب الحصول على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد أن نتكلم عن تقييم ورقابة نظام المعلومات المحاسبي إلا ولاحظنا على وجود بعض الأفراد عدم تقبل هذا التقييم لأنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم ووظائفهم وترجمتها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الإجابة على بعض التفسيرات.

مشمات خطة الدراسة:

لقد تك تناول في هذا البحث ثلاثة فصول والذي سبقتها مقدمة عامة، ثم تليها الخاتمة العامة في نهاية هذه

"، أين يجد القارئ فيه إلى أساسيات المحاسبة التحليلية

"

والتي عرض فيها إلى كل من نشأتها وتطوره، أهدافها

(مختلف التعاريف المتعلقة بها والعناصر المكونة للتكاليف وتصنيفها وكيفية تح

وكيفية تقييم مخزونها)، ثم يلهها طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال طريقة التكاليف الحقيقية، وطريقة

التحميل العقلاني، وطريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التكاليف المعيارية، وطريقة التكاليف الهامشية.

أما الفصل الثاني وا "المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ القرار" والذي تم تناول فيه إلى كل من

ماهية عملية اتخاذ القرار وذلك من خلال التطرق لمفهوم القرار وأسباب اتخاذه، وتصنيفاته والصعوبات التي تعترض



اتخاذها، ومراحل اتخاذها، والأساليب المستخدمة في اتخاذها، كما تطرقنا إلى نظم دعم القرار والذي كان من خلال نبذة تاريخية وتعريف نظم دعم اتخاذ القرار، وخواص وقواعد نظم دعمه، مكونات نظم دعم اتخاذها، تصنيف نظم دعم اتخاذ القرار، كما تطرقنا على طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار وذلك من خلال التعرض لاتخاذ القرار وفق نما الأقسام المتجانسة، التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار على ضوءها، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرار، وتحليل الانحرافات في التكاليف المعيارية واتخاذ القرار وفقها.

EURL BOUIRA

DRAPS - -

وتطورها، والتسيير الداخلي للمؤسسة، ووظائفها. كما تطرقنا إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة بتناول كل من تحليل الهيكل لعامة للهيكل التنظيمي، المصالح الرئيسية للهيكل التنظيمي. أما الجانب الأخير من الفصل ، والذي كان في كل من معايير تصنيف التكاليف

في مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة: EURL BOUIRA DRAPS

التحليلية في المؤسسة النسيجية: EURL BOUIRA DRAPS

وتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية: EURL BOUIRA DRAPS .

الدراسات السابقة:

كان ولا يزال هذا الموضوع مجالاً خصبا للعديد من البحوث والدراسات، لقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات المهنية والعلمية في العالم بالبحث وتقديم الكثير من الأعمال، تناولت موضوع مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، إلى جانب العديد من الباحثين الجزائريين تطرقوا إلى دراسات تقترب من الإشكالية التي تناولناها ولكنها تطرقت سواء إلى دراسة للمحاسبة التحليلية أو إلى دراسة اتخاذ القرار :

الأعمال التي تطرقت إلى المحاسبة التحليلية:

ماجستير في

"

احمد "

-1

2003



✓	لوحده	للمسيرين لاتخاذ	
	دوره في	التسيير، أهمية	في
✓	يخصص	التي يحصل	إلى
✓	()	في	يعتبر
✓	يحتاج	إلى يبنى	غيره
		التي	في
	الإستراتيجية،	إلخ... التي	
✓			
	التسيير واتخاذ		
	التي	:	
-	استغلالها	لها	معتبرة،
	غير	التي	في
	حتى	بر؟	
-	يعني	أهمية.	أولى
	هذه		
	للترقى إلى	سمعة	
-		في التسيير	
	في التسيير		
-	مخطط محاسبي	محاسبة	
	المعايير	يجب	
	المحاسبي والمالي .		



الفصل الأول:

تقديم عام للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

التسيير الجيد و الفعال للمؤسسة يتطلب التحكم الدقيق في درجة استغلال وسائل الإنتاج، وهذا التحكم يجب أن يكون دقيقا و رشيدا وخاصة في المؤسسة الإنتاجية سواء كانت هذه الأخيرة تابعة للقطاع الخاص أو العام، وتظهر عملية التحكم في قدرة أو كفاءة الموجه أو المسير بالمؤسسة وذلك من خلال استخدامه للوسائل أو الأدوات اللازمة استخداما جيدا وفعالا ومن بين هذه الوسائل المستعملة هي المحاسبة التحليلية التي تعتبر كإحدى الطرق أو الأساليب المستعملة في التحليل الكلي للاستغلال في المؤسسة، و هي بهذا المعنى أداة تقنية تهتم بدراسة و تحليل و معالجة كل أعباء المؤسسة و ما يترتب عنها من نتائج والمحاسبة التحليلية تساهم إلى حد كبير لاتخاذ قرارات المسير عن طريق تنظيم المعلومات المالية التي تأثر على الذمة المالية للمؤسسة مما تساعد الكثير من الهيئات و الأفراد في تقييم و متابعة أداء المشاريع و سنحاول في هذا الفصل إدراج كل ما هو أساسي حول المحاسبة التحليلية و كيفية تحليل و سعر التكلفة و كذا طرق حسابها.

المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة التحليلية.

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتنا تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى نمو مراكز الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم، ونظرا للأهمية الكبيرة لهذه الأخيرة أي المحاسبة التحليلية سنتطرق في هذا المبحث إلى مطالب أولا نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها ثم تليها تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها وستعرض في المطلب الرابع إلى وظائف ووسائل المحاسبة التحليلية والعامه.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها.

لقد نشأة المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.¹

¹ Solomon's, the historical development of costing, ED London 1952, p04.

ففي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية، وأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائقة لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.¹

وفي الفترة الممتدة ما بين 1600-1800 ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى وهذه الكتابات هي كتاب "جون كولنز" الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار. وكتاب "ر وجر نورت" الذي اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط على حدة مع ملخص أسبوعي عن الأعمال التي تمت.² كما كتب E. Smith سنة 1899 أنه أصبح من الضروري معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه قبل تنفيذه نتيجة انتشار الصناعات الضخمة مثل مؤسسات الحديد... الخ ولقد وصف solmons نموذج نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد خلال الفترة الممتدة من 1875-1900 أنه اعتمد على رؤساء العمال في حسابات الجهد المبذول والمواد المستعملة في مراحل الإنتاج حيث كان الهدف من هذا هو الوصول إلى تكلفة الجمل الأمثل للإنتاج.³ وبعد 1945 تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تحفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عينة مردوديتها.⁴

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها.

أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية.

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق ووحيد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف وسنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من هذه التعاريف.

¹ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، (الجزائر)، 1998، ص8.

² عبد الحليم كراجه، فيصل الحنطي ونايف جبرين، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991، ص7.

³ SOLOMONS MEME OUVRAJE, P05.

⁴ بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص8.

✓ **التعريف الأول:** يعرفها الدكتور الشافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"¹.

✓ **التعريف الثاني:** "هي عبارة عن أداة من أدوات الإدارة الحديثة تعل على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة في التخطيط والقياس، وقياس وتقييم نتائج الأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات المناسبة"².

✓ **التعريف الثالث:** "هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستويات سواء كان على المستوى الإداري أو التنفيذي"³.

✓ **التعريف الرابع:** "هي أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ القواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف تلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسعة أو الخدمة"⁴.

✓ **التعريف الخامس:** "هي امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير"⁵.

فمن خلال التعاريف السابقة توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن أداة تسيير ووسيلة للإعلام تساعد وتمد المسيرين بعدة معلومات تنقد وتحلل النظام المتبع والنتائج المتحصل عليها وذلك بالترفة بين مختلف المنتجات من السلع والخدمات.

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية.

تهدف المحاسبة التحليلية عموما لمعرفة مختلف التكاليف وسعر التكلفة ومردودية الأقسام الرئيسية منها المساعدة ونقاط القوة والضعف وتحديد مسؤولية النتائج إضافة إلى ذلك وضع التقارير التنبؤية للتكاليف المستقبلية ووضع الميزانيات التقديرية ويمكن تلخيص أهدافها فيما يلي:

¹ عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994، ص208.

² عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 208.

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص7.

⁴ كراجة عبد الحليم، فيصل الخنطي ونايف جبرين، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص8 و9.

⁵ بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص9.

- 1- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- 2- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الأعمال.
- 3- المتابعة المستمرة لحركة المخزونات.
- 4- تحديد النتائج الجزئية والعامية لكل قسم من أقسام المؤسسة.
- 5- توجيه القائمين على الإدارة على ضوء النتائج المتوصل إليها.
- 6- الرقابة المستمرة للتكاليف واتخاذ القرارات في الوقت المناسب ومحاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى لها.
- 7- التخطيط ووضع استراتيجيات مستقبلية.¹
- 8- توفير البيانات المحاسبية التي تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.²
- 9 - إكمال المحاسبة العامة عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول.
- 9- دراسة المردودية التحليلية التي تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع.³

المطلب الثالث: وظائف ووسائل المحاسبة التحليلية.

أولا: وظائف المحاسبة التحليلية.

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي مستخلصة من تعريف المحاسبة التحليلية التي تقوم بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ومن بين هذه الوظائف نذكر منها:

❖ **الوظيفة التسجيلية:** تتمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت أي جهة تبريرا لأي تكلفة.

❖ **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.⁴

¹ بو شاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1998، ص6.

² عبد الحليم كراجة، فيصل الخنطي ونايف جبرين، نفس المرجع نفس الصفحات.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص8.

⁴ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص32 و33.

❖ الوظيفة التفسيرية والإخبارية: بعد القيام بتسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.¹ ولتطبيق هذه الوظائف تتبع المراحل التالية:

✓ مرحلة جمع البيانات: للمحاسبة التحليلية مصدران أساسيان للقيام بهذه المرحلة وهما:

أ) المحاسبة العامة وتتمثل في جزء أعباء الإنتاج وأعباء الاستغلال (ح/62 إلى ح/68).

ب) معلومات أخرى: مثل العناصر الإضافية، الأعباء غير المعتبرة... الخ.

✓ مرحلة التصفية والتحليل: تتم هذه المرحلة كما يلي:

- إعادة توزيع الأعباء بحسب طبيعتها على مختلف الأقسام.

- تحديد الطريقة التي يتم على أساسها حساب سعر التكلفة مثل طريقة التكلفة الحقيقية أو طريقة التكلفة المتغيرة... الخ.

- تحديد الفترة المعتبرة للتوزيع.

- تحديد فترة التكاليف باعتبارها شهر أو شهرين... الخ.

✓ مرحلة حساب وتحليل التكاليف:

- على أساس الوحدات المنتجة أو الطلبات.

- على أساس الأقسام والوظائف.

✓ مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي:

تعتبر هذه المرحلة خلاصة للمراحل السابقة ويتم خلالها ما يلي:

- التخطيط والبرمجة وذلك من خلال الاعتماد على النتائج المتوصل إليها في المراحل السابقة.

- مراقبة تسيير المراكز.

- اتخاذ القرارات.

¹ المرجع السابق، ص33.

ثانيا: وسائل المحاسبة التحليلية:

بما أن المؤسسة هي عبارة عن من الوسائل المادية والبشرية تهدف إلى تحقيق هدف معين خلال مدة زمنية وفق أساليب وبرنامج مخططة مسبقا وبما أن المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة فإنها تعتمد على هذه الوسائل المتاحة للمؤسسة وتمثل فيما يلي:

الوسائل البشرية: وتمثل في كل إطارات المؤسسة الذين يشرفون على إعداد القوائم المحاسبية وحساب وجمع مختلف تكاليف النشاط.

والذين يملكون تكوين علمي عالي وخبرة مهنية التي تكتسبهم مهارة عالية.

الوسائل المادية: وأهمها أجهزة الإعلام الآلي لتخزين المعلومات وسرعة المعالجة والإصلاح بالإضافة إلى مختلف التجهيزات والوسائل التي تساعد على جمع وتوزيع المعلومات وكذلك الوثائق والمستندات اليدوية.

الوسائل العملية: وأهمها الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات... الخ.

المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة:

أولا: دور المحاسبة التحليلية.

إن للمحاسبة التحليلية عدة أدوار ومن بينها ما يلي:

- 1- تحليل هذه النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة قصد تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية.¹
- 2- المساعدة على تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة والمباعة والمتبقية لكل منتج ونفس الأمر بالنسبة للمواد.
- 3- إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر بيع الوحدة الواحدة.
- 4- مراقبة الإيرادات والتكاليف وإعطاء النتائج المتوصل إليها عن طريق التحليل الاقتصادي.
- 5- المساعدة على ضبط كمية المواد والاستعمال الأمثل لها أثناء العملية الإنتاجية.
- 6- تقييم أداء العاملين و المشرفين على مستوى المراكز و الوحدات .
- 7- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة العامة, خاصة المجموعة السادسة منها وهي مجموعة التكاليف والتي تظم الحسابات التالية:

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص1.

(ح/ 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68, ح/ 69).

ثانيا: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

هناك علاقة وطيدة بين المحابطين بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الرئيسي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية.¹

كما أن هذه الأخيرة تم المحاسبة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الدورة مثل كمية وقيمة المواد... الخ. وبالرغم من هذه العلاقة إلا أنه يوجد أوجه شبه وأوجه اختلاف بينهما ونذكر من بينها ما يلي:

1/ أوجه الشبه:

- تحلل المحابستان تسيير المؤسسة.
- تعالج كلتا المحابطين نفس المعطيات ويتوصلان إلى نتيجة واحدة.
- يتبعان نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر.²

2/ أوجه الاختلاف:

✓ من حيث الهدف: المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة سواء كانت ربح أو خسارة وتساهم في إعداد الميزانية الختامية... الخ. أي المحاسبة العامة هدفها مالي أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.

✓ من حيث الزمن: المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية أي أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم بما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع... الخ. طبقا لمبدأ الحيطة والحذر لن نأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع. أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.

✓ من حيث المعلومات: المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من pcn بينما المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومعلومات أخرى.

✓ من حيث الاستعمال: المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين لأنها إلزامية من الناحية القانونية

¹ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

بينما المحاسبة التحليلية يستعملها المديرون لأنها تفيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.

✓ من حيث الاستفادة: المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردين والزبائن والمقرضين... الخ. أما

المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المدير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.

✓ من حيث الحسابات: فإن المحاسبة العامة حساباتها مستمدة من pcn وتسجل حسب طبيعتها (المصاريف

الإيرادات) أما التحليلية فلها حسابات خاصة وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف "06" في pcn.

✓ من حيث النفقات: المحاسبة العامة نفقاتها خارجية من الموردين, البنك... الخ. أما المحاسبة التحليلية فتدققها

داخلية لأن نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة.

وفيما يلي تلخيص لأهم الاختلافات ما بين المحاسبتين في الجدول التالي:

جدول: "01" علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	مجال المقارنة
اختيارية	إجبارية	- من حيث القانون
اقتصادية	مالية	- من حيث الأهداف
مجزأة	شاملة	- من حيث المعالجة
حسب الغاية	حسب الطبيعة	- من حيث تصنيف التكاليف
الحاضر والمستقبل	الماضي	- من حيث الآفاق
مرنة	محكمة ومعدلة	- من حيث القواعد
داخلية	خارجية	- من حيث التدفقات
كافة المسؤولين	الإدارة + الغير	- من حيث الاستعمال
ملائمة وسريعة	دقيقة مؤكدة	- من حيث طبيعة المعلومات

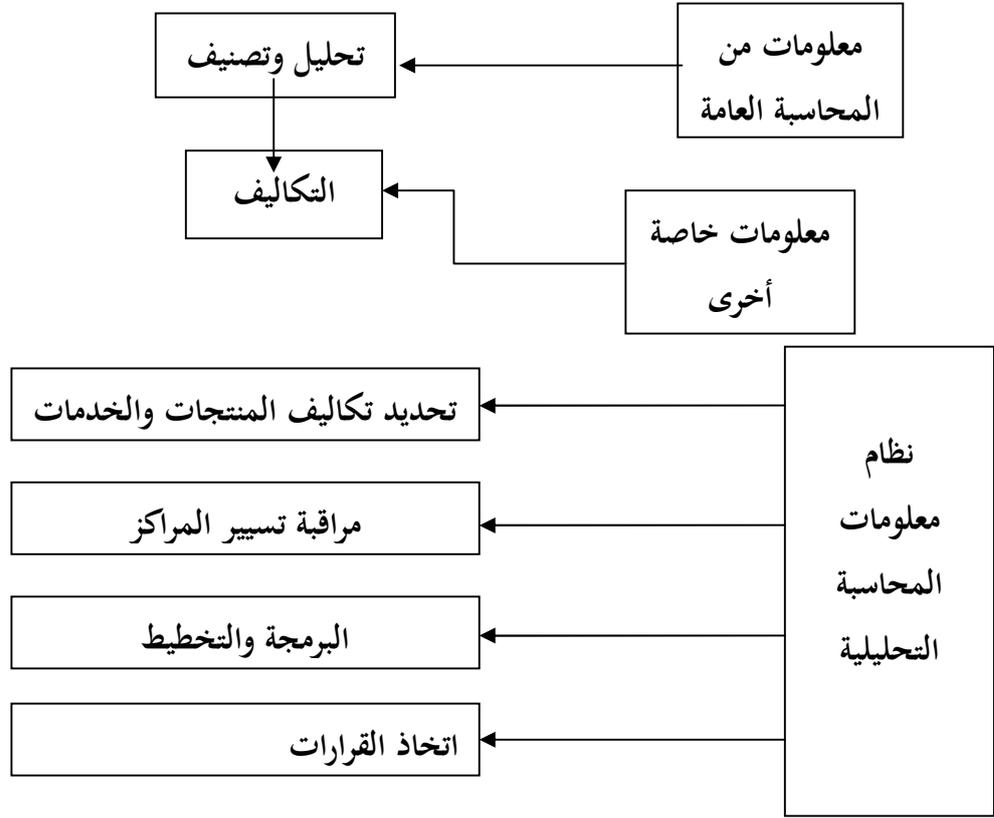
المصدر: Jourdain du bulle (L), comptabilité analytique de gestion, édition N1, France; 2000, p09

وحول كيفية اشتغال نظام المحاسبة التحليلية فيتم ذلك أساسا على اعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف

غير الخاصة بها أي التكاليف العامة, فهي تستند إلى مجموعتين من المعلومات والشكل التالي يبين كيفية اشتغال هذه

التكاليف:

الشكل رقم (01): يبين سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية.



Jolivet jet kosks" analyse et contrôle des colts" France, Edition 1975 p15, D/blout. :

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة.

تعتبر التكلفة تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية التي تتكفل بها محاسبة التكاليف التي تهدف إلى قياس أداء التكاليف وتقوم بالرقابة على كل عنصر من عناصرها حتى تتخذ القرارات السليمة بعدها تقوم بإعداد الكشوفات المالية . توجد عناصر عديدة للتكاليف كما تختلف التكاليف حسب التبويب الذي صنفته على أساسه من تبويب طبيعي إلى تبويب حسب علاقته بالمنتج.

المطلب الأول: مختلف التعاريف المتعلقة بالتكاليف و سعر التكلفة

✓ مفهوم التكلفة: يمكن تعريف التكلفة كما يلي:

- ج) التكلفة هي "مجموعة من الأعباء المستخدمة في عملية الاستغلال أو في مجال تحضير المنتج".¹
- ج) التكلفة هي: مجموعة من الأعباء التي تسمح لنا بالحصول على معلومات مفسرة وملائمة في إطار التسيير.
- ج) يمكن تعريف التكلفة على أنها "تراكم الأعباء اللازمة للقيام بعملية استغلالية ما".²
- ج) تعتبر التكلفة من منظور المحاسبة المالية "عن مقدار التضحية التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد, آلات, بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور, إضاءة, إيجار...) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر. كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب".³
- ج) التكلفة "هي مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء".⁴

✓ تعريف سعر التكلفة:

- يقصد بسعر التكلفة لنموذج أو خدمة معينة مجموع التكاليف التي يكلفها هذا المنتج أو الخدمة من بداية الإنتاج حتى المرحلة النهائية وهذه التكاليف محسوبة على أساس الأعباء الفصلية للاستغلال والتي تشمل:
- تحليل استهلاك المواد
 - تحليل مصاريف المستخدمين
 - توزيع الأعباء.
- ويمكن حساب التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:
- أ- سعر التكلفة حسب المؤسسات التجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

¹ Conrt (H) Et hevion (J) , Comptabilité Analytique et Gestion , Paris, 1981, P 7.

² Bonchaher (A) , Comptabilité Analytique d'explortation, Editio02, Alger, 1998, P 5.

³ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ص 34.

⁴ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 4.

ب- سعر التكلفة حسب المؤسسة الإنتاجية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفها.

✓ الفرع الأول: العناصر المكونة للتكاليف

1- عنصر المواد : هو كافة المستلزمات السلعية و التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية يهدف تمشية أعمالها و نشاطاتها، و من الممكن أن يأخذ عنصر المواد عدة أشكال.¹

○ مواد خام.

○ مواد نصف مصنعة.

○ مواد تامة الصنع و التي لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط بل يمكن إضافتها في منتصف أو نهاية العملية الإنتاجية.

و يطلق على مجموع ما ينفق على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن تصبح المواد جاهزة الاستخدام "تكلفة عنصر المواد".

2- عنصر الأجور : تمثل الأجور كلفة العمل الإنساني داخل الوحدة الاقتصادية، و هو من العوامل المهمة و المؤثرة على سير و نشاط العمليات للوحدات الاقتصادية كما يلعب دور كبير في إحداث ربحية أو خسارة إلى المنشآت لذا كان الاهتمام بهذا العنصر ضروري و لازم. و تأخذ الأجور نقدية و أن تكون على شكل مزايا معينة.

فالأجور النقدية : هي المبالغ و العوائد التي يتقاضاها المنتسب (العامل و الموظف) نظير ما تقدم من خدمات من قبله، و هي إما أن ترفع شهريا أو أسبوعيا أو يوميا أو كسور اليوم (بالساعات) أو أن تدفع على أساس نوع المهنة أو المهارة. أما فيما يخص المزايا العينية : فهي كافة الخدمات التي تقدم للمنتسبين بهدف تحفيز حب العمل لديهم و هي أما أن تكون إجبارية لمساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي و التقاعد، و إما أن تكون اختيارية (خدمات نقل و إسكان و صحة و رعاية اجتماعية).

و يطلق على مجموع النفقات التي أنفقت على هذا العنصر (تكلفة عنصر العمل أو الأجور) .

¹ محمود علي جبالي، قصي السامري، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 21 و 22.

2- عنصر المصروفات : و هي الخدمات اللازمة لإتمام عملية الصنع و عملية الإنتاج و تشمل الخدمات على كلفة المصاريف التي تنفق داخل الوظيفة الصناعية أو الوظيفة الإدارية أو الوظيفة التسويقية أو مجموعها. و يطلق على مجموع النفقات "بتكلفة عنصر الخدمات" كلفة المواد + كلفة الأجور + كلفة المصاريف = التكلفة الكلية للوحدة الاقتصادية.

✓ الفرع الثاني : تصنيفها

اهتم الجليل الوطني المحاسبي بتصنيف التكاليف حسب طبيعتها، إلا أن هذا التصنيف لا يؤدي الدور اللازم لاتخاذ القرارات و تحديد التكاليف و سعر التكلفة لمرحلة معينة ولأجل ذلك نجد عدة تصنيفات تنحصر في الجدول التالي:

جدول رقم(02): تصنيف التكاليف

من حيث علاقتها بوحدة الإنتاج	من حيث البنود التكليفية	من حيث علاقتها بوظائف المشروع	من حيث علاقتها بحجم الإنتاج	من حيث تحميلها على الإيرادات
تكاليف مباشرة	التكلفة الأولية	كلفة صناعية	تكاليف متغيرة	تكاليف قابلة
تكاليف غير مباشرة	التكلفة الصناعية تكلفة المبيعات	تكاليف الإدارة والمالية تكاليف البيع و التوزيع	تكاليف ثابتة تكاليف شبه متغيرة	لتخزين تكاليف غير قابلة للتخزين

المصدر: الرزق صالح وبن ورد عطاء الله الخليل، مبادئ محاسبة التكاليف، دار هوان للتوزيع، عمان، 1997، ص51.

من خلال الجدول نوضح تلك التصنيفات كما يلي:

أولاً: من حيث علاقة التكاليف بحجم الإنتاج(حجم النشاط).

إن احتساب تكلفة المنتج بشكل إجمالي يتأثر بحالات تغير أحجام الإنتاج والمبيعات وإذا لم يأخذ أثر هذا التغير بالاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تبدو ظاهرياً صحيحة ومناسبة ولكنها في الحقيقة تفتقر إلى الدقة والموضوعية لأن التكلفة الإجمالية تتأثر في الواقع بحجم النشاط ومن ذلك يمكننا القول أن كافة عناصر التكاليف تنقسم إلى مجموعات أساسية ثلاثة هذه المجموعات هي:

أ- **التكاليف المتغيرة:** وهي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصانا وبنفس النسبة أو هي التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة ولكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة ومن هذا التعريف تتضح خصائصها:

1- التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة.

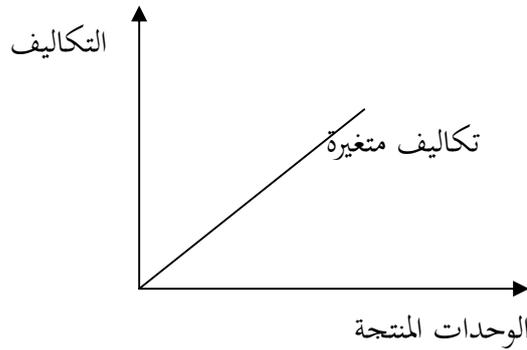
2- تبقى تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.

3- يمكن تحميلها بسهولة إلى أقسام الإنتاج.

4- يمكن مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام.¹

والشكل التالي يبين العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط.

شكل رقم (02): يبين العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: صالح الرزق، نفس المرجع، ص49.

ب- **التكاليف الثابتة:** وهي التي تبقى ثابتة كمجموع بتغير حجم الإنتاج في ضوء طاقة إنتاجية معينة لكنها متغيرة لتكلفة وحدة حيث يتناقص نصيب وحدة الإنتاج منها كلما زادت الوحدات المنتجة ومن أمثلتها تكاليف التصنيع غير المباشرة الثابتة، لإيجار المصنع، استهلاك آلات المصنع، التأمين على المصنع... الخ. ومن خصائصها ما يلي:

1- أنها ثابتة مع تغير حجم الإنتاج إلى حد معين.

3- أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يقل مع زيادة عدد الوحدات المنتجة.

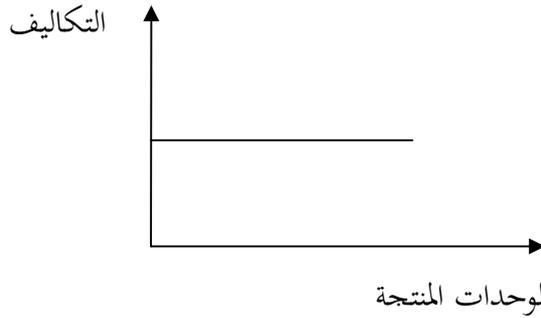
¹ كراجه عبد الحليم، فيصل الحنطي ونايف جبرين، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص20.

3- يجري توزيعها على الأقسام بقرارات إدارية.

4- تنتج عن قرارات إدارية عليا.¹

والشكل التالي يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط.

شكل رقم 03: يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: صالح الرزق، ص 50.

ج- التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة): وهي التكاليف التي لا تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه وتتكون من عنصر ثابت وعنصر متغير وتتميز بوجود تجاوب أو مرونة نسبية وتغير هذه التكاليف كلما تغيرت أحجام النشاط ولكن نسبة التغير غير مماثلة مثل: تكاليف الصيانة والإصلاحات الطارئة، رواتب مشرفي العمال، نفقات الكهرباء والمياه.²

ثانياً: من حيث علاقة التكاليف بوحدة الإنتاج (السلعة).

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالسلعة إلى نوعين:

أ. التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يسهل تحميلها على الوحدات المنتجة أو المراحل الإنتاجية أو الأقسام بشكل مباشر بالسلعة وتنقسم إلى:

1- تكلفة المواد المباشرة: وهي المواد التي تحتاجها بصفة رئيسية عملية إتمام وحدة إنتاج وتدخل فيها مثل: الأخشاب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل والقماش في صناعة الألبسة ويمكن احتساب المواد المباشرة المصروفة لإنتاج سلعة معينة بسهولة.

¹ عبد الحليم كراجه، فيصل الحنطي ونايف جبرين، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² صالح رزق وعطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 50.

2- تكلفة العمل المباشرة: وهو تكلفة العمل الذي يبذل فعلا ومباشرة على عملية الإنتاج.¹

ب. التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي يصعب تحميلها مباشرة على الوحدات المنتجة إذ أن هذه التكاليف أو المصروفات التي أنفقت على المشروع بأكمله وحققت الإنتاج بإجماعه ولا تتفق على وحدات إنتاج معينة وتنقسم إلى:²

1- تكلفة المواد غير المباشرة: مثل زيوت التشحيم وقماش التنظيف والخيط في الألبسة والمسامير في الأثاث.

2- تكلفة العمل غير المباشرة: وهو الذي لا يبذل في عملية تصنيع السلعة مثل: الإشراف على عمال الإنتاج وموظفي أقسام الخدمات والصيانة والنقل الداخلي حيث نلاحظ أن خدمات هذه الفئات لا يمكن ربطها مباشرة بالسلعة المنتجة.

3- تكاليف صناعية غير مباشرة: أخرى مثل: استهلاك الأصول الثابتة وتكاليف صيانتها والتأمين على موجودات المصنع والإيجار والإضاءة وتكلفة الخسائر الصناعية والقوى المحركة.³

ثالثا: من حيث علاقة التكاليف بالفترة المحاسبية.

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين:

أ- المصروفات الإدارية: وهي التكاليف التي تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية إنتاجية واحدة تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها وتحمل على حساباتها الختامية وتنقسم إلى:

1- الجزء الذي يتعلق بإنتاج المنتجات : وتعامل بالإيرادات إذا تم بيع المنتجات بالكامل أو يدخل إلى فترة مالية.

2- الجزء الذي يرتبط بالزمن: فإنه يعتبر عبئا على إيرادات الفترة التي أنفق فيها.

ج. المصاريف الرأسمالية: وهي المصاريف التي نستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المنشأة مثل مصاريف شراء أصل من الأصول تحمل تكاليف الأصل على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل أي أنه يتم توزيع التكلفة على الفترات التي تستفيد منها فتحمل كل فترة بنصيبها من العناصر حسب درجة الاستفادة منها.⁴

¹ كراحة عبد الحليم، فيصل الحنطي ونايف، مرجع سبق ذكره، ص 19 و 51.

² صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 51.

³ نفس المرجع، نفس الصفحات.

⁴ صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا: مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق ذكره، ص 52.

رابعاً: من حيث علاقة التكاليف بوظائف المشروع.

وحسب هذا التصنيف يتم رابط عنصر التكلفة بوظيفة معينة حيث يسهل تحميله عليها وبما أن هناك ثلاث وظائف للمشروع فان التحليل الوظيفي يظهر لنا ثلاث مجموعات هي:

أ. تكاليف صناعية: وهي وظيفة النشاط الإنتاجي أو تكلفة المصنع وهي المكونة من:

1- **تكلفة المواد المباشرة:** التي تدخل في إنتاج السلعة بصورة مناسبة مثل المادة الخام أو تكلفة السلع نصف المصنعة التي يشتريها المشروع ويجري عليه عملية تصنيع لتصبح تامة المصنع.

3- **تكلفة العمل المباشر:** وهي تكلفة العمل الذي تبذره مجموعة من العمال والموظفين في النشاط الإنتاجي.

4- **تكاليف الصنع غير المباشرة:** وتشتمل على مجموعة كبيرة من البنود التي لا يمكن ربطها بسهولة بالسلعة المنتجة وهي التكاليف الخاصة بالطاقة الإنتاجية مثل استهلاك وصيانة الأصول الثابتة المستخدمة في النشاط الإنتاجي والمواد غير المباشرة مثل عدد الصنع وزيوت المصنع والعمل غير المباشر مثل أجور المشرفين على الإنتاج ونفقات التأمين والنظافة.

ب. **تكاليف إدارية:** وهي العناصر التي تنفق على الوظيفة الإدارية ممثلة في الخدمات الإدارية والتمويلية وهي أعباء تتحملها المنشأة نتيجة للسياسات والتعليمات المقررة مثل رواتب الإدارة، فوائد القروض، الخسائر الرأسمالية، إستهلاكات أصول الإدارة ومصاريف تدقيق الحسابات والمحامين والتلفون والتلكس والفاكس والنظافة... الخ الخاصة بالإدارة.

ج. **تكاليف تسويقية:** وهي المنفقة على وظيفة التسويق وبيع الإنتاج وتشتمل على مصاريف البيع المباشرة من رواتب وعمولات موظفي المبيعات ونفقاتهم واستهلاك الأصول الثابتة الخاصة بإدارة المبيعات والنظافة ومصاريف الإعلان والتخزين للبضاعة تامة الصنع ومصاريف نقل البضاعة المبيعة ومصاريف اللف والحزم... الخ.

خامساً: من حيث علاقة التكاليف بعامل الزمن.

تنقسم التكاليف من حيث الفترة الزمنية التي ترتبط بها إلى قسمين:

أ- **التكاليف الفعلية (التاريخية):** وهي تكاليف رفعت فعلاً حيث حددت وجمعت نتيجة لإنفاقها غير أن عرض نتائجها يتأخر حتى يتم تنفيذ جميع العمليات التصنيع أو تقديم الخدمات.

ب- **التكاليف المعيارية:** وهي التكاليف محددة مسبقاً قبل البدء بعمليات الإنتاج وتمثل خطة مستقبلية مرغوب الوصول إليها.

سادسا: من حيث علاقة التكاليف بتحميل التكاليف على الإيرادات:

أ- تكاليف إنتاج (تكاليف قابلة للتخزين): وتعلق بالبضاعة المشتراة أو البضاعة المنتجة لغرض إعادة بيعها وتعتبر جزء من تكلفة مخزون الإنتاج التام المتاح للبيع.

ب- تكاليف الفترة (تكاليف قابلة للتخزين): وهي عبارة عن مصروفات ممثلة في تكلفة البضاعة المباعة وذلك عندما يتم بيع المخزون ولا تعد تكاليف الفترة قابلة للتخزين وذلك لأنها تخصص كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة دون أن يتم ثبوتها.¹

المطلب الثالث: تحليل التكاليف وسعر التكلفة.

بعد دراسة العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفها نأتي إلى تحليلها بحيث نحل كل من تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج والتوزيع وسعر التكلفة.

أولا: تحليل تكلفة الشراء.

تكلفة الشراء والتي تتمثل في شراء المواد إما لبيعها على حالها (مؤسسة تجارية) أو لإعادة تصنيعها (مؤسسة صناعية). وحلل تكلفة الشراء يجب أن نتطرق إلى وظيفة التموين لأنها تجمع بين ثلاث مصالح رئيسية لا يمكن التفريق بينها وهي: مصلحة الشراء، مصلحة التخزين، ومصلحة المحاسبة. وتتمحور وظيفة التموين حول الوظائف التالية:

* تقديم الطلبات إلى المموين.

* استقبال المواد داخل المؤسسة.

* تخزين المشتريات.

* تسيير المخزونات.

* تسليم المشتريات إلى ورشات التخزين.

إن المصاريف المترتبة عن تنفيذ العمليات المذكورة هي أن مصاريف الشراء والتي يجب توزيعها على مجمل المشتريات وعند إضافة هذه المصاريف إلى ثمن الشراء المدفوع للمموين نحصل على تكلفة الشراء.

¹ صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص53.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المؤسسة سواء كانت صناعية أو تجارية لا تدفع ثمن الشراء فقط وإنما تتحمل أيضا مصاريف الشراء أي كلفة إجمالية تسمى تكلفة الشراء وتعطى بالعلاقة التالية:¹

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{سعر الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة} - \text{الخصوم}.$$

ثانيا: تحليل تكلفة الإنتاج.

يقصد بتكلفة الصنع النفقات أو المصاريف التي يستلزمها الإنتاج وهي تتألف بصفة عامة من العناصر التالية:

* تكلفة المواد الأولية.

* تكلفة اليد العاملة المباشرة.

* تكلفة النفقات الصناعية الواجب تحميلها على المنتج المصنوع.

يترتب أحيانا عن عملية الإنتاج خصوصيات يستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- منتج نصف مصنع.

2- الإنتاج الجاري.

3- الفضلات والمهملات.

1- إنتاج منتج نصف مصنع: إن المنتج نصف المصنع هو منتج وصلت به عملية التصنيع درجة معينة قد

تكون نهائية كما قد تكون جزئية ومن خصائصه أنه يدخل أو يساهم في إنجاز أو ترتيب المنتج النهائي. وهو قابل

للاستهلاك والتخزين وقد يكون قابل للبيع في بعض الأحيان.

حساب تكلفة الإنتاج للمنتج نصف المصنع تأتي بجمع كل المصروفات التي تترتب عن إنتاجه من مادة أولية إلى

مصاريف العمل، صيانة، نقل، طاقة... الخ. وفي هذه الحالة يمكن حساب تكلفة الإنتاج نصف المصنع بالعلاقة التالية:²

$$\text{تكلفة الإنتاج للمنتج نصف المصنع} = \text{مجموع تكاليف الدورة}$$

2- المنتجات الجارية:³

وهي التي تظهر أثناء أو خلال مرحلة الإنتاج (عملية التصنيع) تظهر هذه المنتجات الجارية ما بين ح/33 إلى ح/

35. ولهذا نقول أن المنتجات الجارية هي المنتجات التي لم تأخذ الشكل المميز لها أثناء مرحلة التصنيع وتظهر بصفة

¹ بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص25.

² رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص25.

³ بوشاشي بوعلام المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة، سنة 1998 ، ص7.

مستمرة ودائمة خلال دورة الإنتاج, بمعنى أن المنتجات الجارية هي المنتوجات التي وصلت عملية الإنتاج بها إلى نسبة مئوية معينة وإذا أصبحت هذه النسبة 100% تصبح منتوجا تاما ولهذا يجب حساب تكلفة الإنتاج التام وتكلفة الإنتاج الجاري وتكلفة الإنتاج للدورة الكاملة ويمكن حسابه في ثلاث حالات مختلفة:

الحالة الأولى: عند عدم وجود منتجات جارية يمكن أن تحدث هذه الظاهرة عند فقدان أو نقص المواد الأولية, أو في حالة تغيير النشاط, وفي هذه الحالة يتم حساب الإنتاج بالعلاقة التالية:¹

$$\text{= تكلفة المواد الأولية المستخدمة + مصاريف إنتاج أخرى.}$$

الحالة الثانية: عند وجود منتجات جارية في نهاية الدورة يعنى أن هذه المنتجات الجارية ناتجة من نشاط الدورة وليس لها علاقة بدورات سابقة وعليه يتم حساب الإنتاج التام بالعلاقة التالية:²

$$\text{تكلفة الإنتاج التام = الإنتاج الجاري في بداية الدورة + أعباء الدورة - الإنتاج الجاري في نهاية الدورة}$$

3- الفضلات والمهملات: أثناء عملية الإنتاج تختلف الفضلات والمهملات مثلا في صناعة الجلود, البلاستيك, النسيج. أما المهملات فهي تطلق على كل منتج لا تتوفر فيه مميزات المنتج السليم, أما أن وجود الفضلات والمهملات يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج وذلك للحالة الواردة أدناه:

✓ **حالة المعالجة:** إذا لم تعد صالحة للاستعمال داخل المؤسسة أو مؤسسة أخرى كما يستحيل بيعها لعدم

احتوائها على أي قيمة أو أهمية فتضطر المؤسسة في هذه الحالة إلى رميها مما يترتب على ذلك مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف المستخدمين كالشحن للنقل, تنظيف المكان, التخزين... الخ. هذه المصاريف بالطبع تضاف إلى حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية, ويتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التالية:³

$$\text{تكلفة الإنتاج = إجمالي تكلفة الإنتاج + مصاريف التخلص من الفضلات والمهملات.}$$

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

² بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 95.

³ بوزيان مراد، محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، المركز الجامعي بالمدية معهد علوم التسيير، سنة

1999-2000.

✓ حالة البيع: إذا أفرزت عملية الإنتاج فضلات ومهملات يمكن بيعها وتتم المعالجة كما يلي:

- إما تخفيض تكلفة الإنتاج الإجمالية بقيمة المبيعات.
- إما إضافة قيمة المبيعات إلى النتيجة المحصل عليها دون تغيير حساب تكلفة الإنتاج , ويتم حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التالية:¹

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{تكلفة الفضلات والمهملات.}$$

✓ حالة إعادة الاستعمال: عادة ما تفضل المؤسسة إعادة استعمال الفائض من الفضلات والمهملات إذا كان

- ذلك ممكنا في عملية الإنتاج بتخصيص مصاريف إضافية, كما أنها تطرح قيمة الفضلات والمهملات التي أعيد استعمالها في تكلفة الإنتاج على أن تضاف هذه المصاريف لتكلفة الإنتاج في الفترة التي أعيد فيها الاستعمال وتكون تكلفة الإنتاج بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{قيمة الفضلات والمهملات المعادة.}$$

ملاحظة: في حالة وجود مصاريف المعالجة يتم طرحها من تكلفة الإنتاج.

ثالثا: تحليل سعر التكلفة.

يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي حيث يظم كل المصاريف من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

- لدى المؤسسات الصناعية: يظم سعر التكلفة ما يلي:

تكلفة شراء المواد المستعملة وتكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.

- لدى المؤسسات التجارية: يظم سعر التكلفة ما يلي:

تكلفة الشراء للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

وسعر التكلفة يحسب:

○ على مستوى المؤسسة ككل.

○ على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية منها.

○ بالنسبة لكل المنتجات.

¹ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص10.

○ بالنسبة لكل طلبية تعتمد كمقياس لتحديد سعر البيع.

- إن تجسيد سعر التكلفة للمصاريف المنفقة على إنتاج وتوزيع منتج معين لا يعبر بصدق على مدى الاستعمال الرشيد لموار المؤسسة المتاحة, من هنا تصبح محاولة تخفيض أعباء الاستغلال أحد الاهتمامات الرئيسية التي تسعى إلى تدقيقها.

- إن نتيجة الاستغلال مرتبطة بسعر التكلفة فكلما انخفض هذا الأخير ارتفعت النتيجة, وهذا يمثل قدرة المؤسسة على توسيع الدائرة الإنتاجية من فترة لأخرى.

المطلب الرابع: تقييم المخزونات (محاسبة الموارد).

تدخل المخزونات في حساب سعر التكلفة التي نريد حسابها, ويمكن أن تخرج مختلف المخزونات إما إلى الاستعمال في الإنتاج أو البيع وفي كلتا الحالتين يجب أن تسحب تكلفة المخزونات عند دخولها وخروجها من وإلى المخزن.

أولاً: تعريف المخزونات

يعرف المخزون عموماً بأنه "أي كمية من المواد خامات أو أجزاء أو منتجات تحت التشغيل أو منتجات تامة تحت سيطرة منشأة ما تحفظ بها لفترة زمنية معينة في حالة ساكنة نسبياً انتظاراً لاستخدامها وبيعها."¹

ثانياً: أنواع المخزونات.

حسب المخطط الوطني للمحاسبة تقسم المخزونات إلى عدة عناصر ويمكن تقسيمها في المؤسسة الإنتاجية إلى نوعين هما:²

1- المخزونات الموجهة للاستغلال "التحويل": وهي المواد التي تستعملها المؤسسة قصد إنتاج سلع أو خدمات للبيع.

أ- المواد الاستهلاكية: وتستعمل كمساعد في إنتاج المنتجات ولا تدخل في التكوين الأساسي للمنتجات كالوقود.

ب- الغلافات التجارية: هي كل ما يستعمل كوعاء أو غلاف لاحتواء السلع المادية المباعة والتي تقدم في نفس الوقت مع السلع التي تحتويها إلى الزبائن.

¹ عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ المحاسب التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 149.

² ناصر داداي عدون المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

2- المنتجات الخارجية من عملية الاستغلال:

- أ. المنتجات الجارية: وهي في طور الإنجاز لم تصل إلى المرحلة النهائية.
- ب. منتجات نصف مصنعة: وهي منتجات وصلت إلى مرحلة متغيرة من الإنجاز وتنتظر مرحلة أخرى لإتمامها كقطع الغيار في انتظار تركيبها.
- ج. منتجات تامة الصنع: هي المنتجات المصنوعة تماما في مرحلتها النهائية من مرحلة الإنتاج.
- د. النفايات والمهملات: هي بقايا نتجت عن عملية التحويل.
- إن الأسلوب المتبع عادة من طرف المؤسسات في مراقبة المخزونات هو أسلوب الجرد المحاسبي المستمر. وهو عبارة عن تنظيم لحركة المخزون الذي يمكن من معرفة كمية المخزونات وقيمتها بصفة دائمة خلال الدورة الاستغلالية. في الاعتماد على هذا الأسلوب في التقييم يتضمن أساسا اختيار القيم أو الأسعار وذلك بغرض استمالتها في تقييم كل من الإدخالات والإخراجات.

ويمكن تحديد كميات وقيم المخزونات بعد كل عملية بالعلاقة التالية:

$$\text{التخزين الأولي (بداية الفترة) + الإدخالات = الإخراجات + التخزين النهائي.}$$

أو بالعلاقة:

$$\text{المخزون المتبقي بعد كل عملية = المخزون المتبقي بعد العملية السابقة + الإدخالات الأخيرة - الإخراجات الأخيرة.}$$

ثالثا: طرق تقييم المخزونات.¹

أ- تقييم المدخلات: عند تقييمنا للمدخلات يجب الأخذ بعين الاعتبار مخزون أول المدة مهما كانت طبيعته ويمكن أن نميز بين ثلاث أنواع من المدخلات.

* المدخلات المشتراة: تسجل بتكلفة الشراء وتضم العناصر التالية: ثمن الشراء مضافا إليه مصاريف الشراء

المباشرة كمصاريف النقل واليد العاملة المستعملة في التحميل، التفريغ، التأمين والتخزين وتظم أحيانا المصاريف غير المباشرة التي تخص المواد أو البضائع المشتراة ويتم تقديرها بواسطة الأقسام المتجانسة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص63.

*إدخالات المنتوجات النامة: تقيم وفقا لتكلفة الإنتاج والتي تحتوي على تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج, مضافا إليها مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.
*المردودات: تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.

ب- تقييم المخرجات:

يطرح مشكل تقييمها وذلك نظرا لاختلاف وتغير مدة وتكاليف المدخلات والذي يرجع أساسا إلى تغيير الأسعار في السوق، وعكس تقييم المدخلات التي تتم بصفة بسيطة نجد أن هناك عدة طرق في تقييم المخرجات وهي مستعملة حسب أهداف المخرجات وهي مستعملة حسب أهداف واختيارات المؤسسة ويمكن تقسمها إلى نوعين أساسيين هما: طريقة التكلفة الحقيقية وطريقة التكلفة النظرية.

ب1- طريقة التكلفة الحقيقية: وتنقسم بدورها إلى طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة نفاذ المخزون.

* طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: تقيم المخرجات وفق هذه الطريقة بترجيح تكلفة المدخلات أي تحديد سعر التوازن للوحدة التي تقيم كأساسية المخرجات.
وفي هذه الطريقة ثلاث أنواع هي:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل لإدخال: تقيم المخرجات حسب العلاقة:¹

$$ت و م = \frac{(مخزون اول الفترة + كل المدخلات) بالقيمة}{(مخزون أول الفترة + كل المدخلات)}$$

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات:

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$ت و م = \frac{قيمة الإدخالات}{كمية الإدخالات}$$

المصدر: محمد سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص71.

¹ Davase (H), Longalatos(G), comptabilité de gestion, cation provisionnelle-Plien pat sup, 1999, P12.

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات زائد مخزون أول الفترة.
- يتم تقييم المخرجات حسب هذه الطريقة على أساس المجموع المدخلات للفترة المعتبرة مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون أول الفترة وهذا ما تحدده العلاقة التالية:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{تخلفه مخزون اول فترة} + \text{تخلفه إدخلات الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة} + \text{كمية إدخلات الفترة}}$$

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 68.

جدول رقم 03: يوضح كيفية حساب التكلفة الوسطية المرجحة.

المجموع	السعر الفردي	الكمية	البيان	المجموع	السعر الفردي	الكمية	البيان
T ₁	X ₁	Q ₁	الخروج	T ₁	X ₁	Q ₁	التخزين
.	.	.	.	.	.	.	الأولي
.	.	.	.	.	.	.	للدخول
.
T _n	X _n	Q _n	.	T _n	X _n	Q _n	.
T	X	Q	المجموع	T	X	Q	المجموع

المصدر: ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره، ص 67.

نعمد في حساب التكلفة الوسطية المرجحة على الجرد الحسابي الدائم.

$$\text{التخزين الأولي} + \text{الإدخلات} = \text{التخزين النهائي} + \text{الإخراجات}$$

$$T_1 + T_2 + T_3 + \dots + T_n$$

ومن الجدول يمكن حساب: ت و م =

$$Q_1 + Q_2 + Q_3 + \dots + Q_n$$

* طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة في تقييم المخرجات على أساس التكاليف الصحيحة للمدخلات وليس على أساس التكلفة الوسطية المرجحة وهذا التقييم يخضع إلى ترتيب معين وهو ذو طابع محاسبي ولا يستلزم بالضرورة حركة فعلية في المخازن. وتتفرع هذه العملية إلى نوعين:

_ طريقة ما دخل أولاً وما خرج أولاً: (FIFO) First in first out¹.

في هذه الحالة تقييم المخرجات على أساس تكلفة الإدخال التي تدخل أولاً ولذلك بالاعتماد على الترتيب الزمني للمدخلات أي أن المواد الأولية التي دخلت أولاً تخرج أولاً. ثم تتولى الاخراجات حسب الأسبقية في الدخول إلى أن تصل إلى الاخراجات الأخيرة ويمكن استخراجها على سبيل المثال في المواد ذات التأثيرات السريعة بالزمن. تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد ولهذا يتأثر سعر التكلفة للمنتوجات عكسياً مع تغيرات أسعار المواد المستعملة فيرتفع سعر التكلفة عندما تنخفض أسعار المواد الأولية (في السوق) بالمقارنة مع الأسعار الموجودة بالمخازن، وينخفض بارتفاعها. كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية. إن تحديد مخزون آخر المدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتجات المتبقية في المخزن في آخر المدة فإذا ارتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذه المخزونات وبالتالي التأثير يكون إيجابياً على النتيجة، أما العكس فيكون بالعكس.

- طريقة ما دخل أولاً وما خرج أولاً: (LIFO) last In first out².

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكس من دخولها أي الأحداث دخولاً هو الذي يخرج أولاً إلى أن تصل إلى الأول دخولاً ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً.

ومن هنا يمكن اعتبار طريقتي نفاذ المخزون لهما نفس الهدف في المؤسسة وهو الاحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة على الإنتاج ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل في المخازن نحو الارتفاع فمن الأحسن أن نستعمل طريقة LIFO.

- نستعمل الطريقة الأخرى: (FIFO) Fast In First Out

في حالة تغير الأسعار نحو الانخفاض لكي نحصل دائماً على مخزون آخر المدة بقيمة أقل وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

Davas (H), long lois (G), op-cit, P10.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص24.

ب2- طريقة التكلفة النظرية: وتنقسم إلى:

- طريقة التكلفة النموذجية (المعيارية): تستعمل ه الطريقة بغرض تسهيل العمليات الحسابية أي يمسك حساب المخزون وفقا للسعر النموذجي حيث تسعر بموجبه جميع الإدخالات والمخرجات في الفترة المعنية ويحسب السعر النموذجي هذا بالاستثناء لسعر الوحدة السابق بعد تعديله وفقا لتقلبات الأسعار المتوقعة في نهاية المدة ثم مقارنة أسعار المدخلات الفعلية (الحقيقية) مع السعر النموذجي وبعد ذلك يحدد الفرق وتحدد إثر ذلك الأسباب والانحرافات والجهات المسؤولة عنها.¹

- طريقة السعر التعويضي: حسب هذه الطريقة تقيم المخرجات ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس السعر الواجب دفعه يوم خروج المخزون لإعادة شراء الكمية المستعملة أو المستهلكة لتعويض الكميات المستخدمة وبالتالي مقارنة القيم الحقيقية بالقيم النظرية وبالتالي يحدد الفرق وهذا ما يسمى بالسعر التعويضي.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

تسمى كل مؤسسة مهما كانت طبيعتها إلى تحقيق أغراضها أو إنجاز مشاريعها بأقل تكاليف، كون هذه الأخيرة من أهم العوامل المؤثرة على ربحية المؤسسة، ولكن تصل المؤسسة إلى تحقيق هذا الغرض كان من الضروري عليها أن تقوم بعملية تحليل هذه التكاليف حتى تعرف مصدرها وكيف يمكن التخفيض منها. وحسابها يتم بعدة طرق فكل مؤسسة تختار الطريقة التي تتماشى و طبيعة نشاطها وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى هذه الطرق.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية

أولاً: مفهومها²

هي التكاليف التي تأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة بما فيها المباشرة وغير المباشرة. تقوم هذه الطريقة على ضرورة تحميل وحدة المنتج النهائي بنصيبها في كل كافة عناصر التكاليف، سواء أن كانت تلك العناصر متعلقة بالوظيفة الإنتاجية أو الإدارية أو التمويلية العامة، وأسلوب هذه الطريقة يأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف

¹ نفس المرجع، نفس الصفحات.

² أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 11.

و يعمل على توجيهها إلى أن تصل إلى تحديد سعر التكلفة للمنتج، و لعل أكثر الطرق ارتباطا بهذه الطريقة هي الأقسام المتجانسة التي تعتبر من أقدم طرق التحليل، ولهذا سنقوم بالتطرق إليها كما يلي:

ثانيا: طريقة الأقسام المتجانسة¹

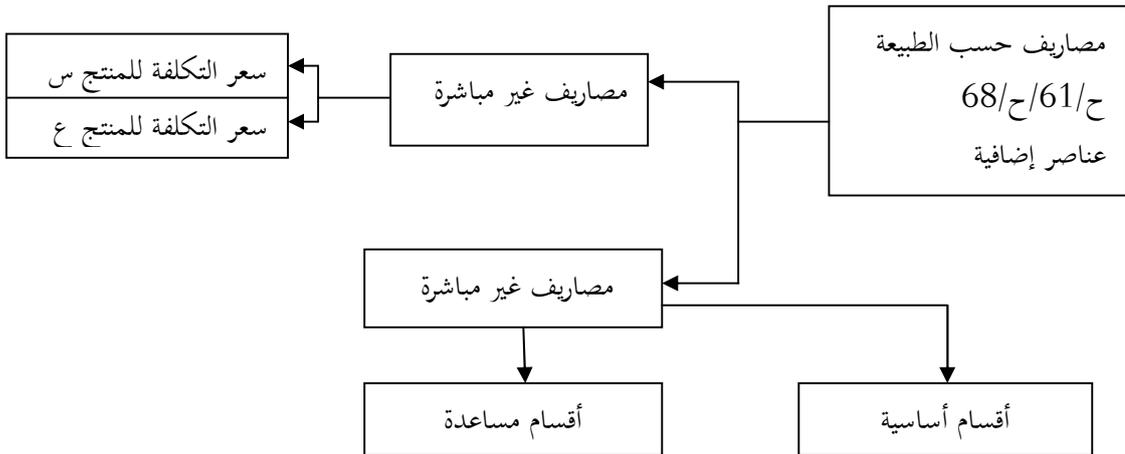
يعرف الدليل الوطني القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي يجمع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة، أو نسب مئوية أو القاعدة الثلاثية قصد توزيع هذه التكاليف.

ويعتمد هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وكل مركز متصل بوظيفة معينة، حيث أن هذه المراكز تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة تسمى مراكز العمل وهي نوعان:

- ✓ الأقسام الرئيسية: هذه الأقسام تؤدي النشاط الأساسي في المؤسسة وتتكون من قسم الشراء، الإنتاج، التوزيع.
- ✓ الأقسام الثانوية: وهي التي تساهم بأداء المشاط الأساسي للمؤسسة، وتتكون من قسم الصيانة، النقل، الإدارة،

ويمكن تلخيص الطريقة في المخطط التالي:

شكل رقم (04): مبدأ الأقسام المتجانسة



المصدر: رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، ص51.

¹ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هونة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص17.

ثالثا: توزيع الأعباء غير مباشرة¹

وتضم التوزيع الأولي والثانوي.

أ- التوزيع الأولي: يقصد به توزيع الأعباء حسب الطبيعة "المجموعة 06" حسب المخطط الوطني المحاسبي، أي أن ح/61 إلى ح/68 على الأقسام المتجانسة أساسية كانت أو مساعدة و عملية توزيع الأعباء غير المباشرة تتم خلال جدول يعرف بجدول التوزيع الأولي الذي يكون على الشكل التالي:

جدول رقم (04): التوزيع الأولي للأعباء المباشرة

البيان	مجموع التوزيع	الأقسام الثانوية		الأقسام الأساسية	
		الإدارة	الشراء	الإنتاج	التوزيع
ح/61	XX	XX	XX	XX	XX
ح/62	.	.	.	.	.
.
.
ح/68	XX	XX	XX	XX	XX
مجموع التوزيع I	XX	XX	XX	XX	XX

المصدر: بوشاشي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص20.

ب- التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل كل نصيب كل

قسم من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية الثانوية للمساعدة، و قد يكون هذا التوزيع تنازلي أو تبادلي.

*التوزيع التنازلي: عند وجود توزيع ثانوي بين الأقسام الفرعية فإن المبلغ الموزع للقسم يوزع توزيعا عاديا وفق النسب

المعطاة ولتسهيل العملية فإنه من الأفضل أن ترتب الأقسام ترتيبا يساعد على التوزيع في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف.

*التوزيع التبادلي: يكون في حالة ما إذا كانت الأقسام المساعدة تتبادل فيما بينها الخدمات وعليه يجب حساب التكلفة

الجديدة لكل قسم مساعد بعد التبادل، أي أن تكاليف كل مركز هي تكاليف الخاصة زائد نصيبه من الخدمات المقدمة

¹ بوشاشي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 17.

من المراكز الأخرى، ومنه تنشأ لدينا جملة معادلات عدد مساوي لعدد المراكز التي تتبادل الخدمات، حيث تمثل كل منها التكلفة الجديدة لكل قسم.

جدول رقم(05): التوزيع الثانوي على الأقسام الرئيسية

البيان	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية		التوزيع
	الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج	
التوزيع الأولي	XX	XX	XX	XX	XX
التوزيع الثانوي					
الإدارة	(%100)	xx	xx	xx	xx
الصيانة	Xx	(%100)	xx	xx	xx
مجموع التوزيع الثانوي	00	00	XX	XX	XX

المصدر: بوشاشي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص23.

رابعاً: حساب سعر التكلفة¹

نحصل على سعر التكلفة بحساب مجموع التكاليف المتمثلة في:

✓ في مؤسسة صناعية:

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

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج "المباشرة و الغير المباشرة".

تكلفة المواد الأولية المستعملة: هي تكلفة المواد الأولية المستهلكة المقيمة بإحدى الطرق المعروفة أي طريقة التكلفة

الوسطية المرجحة، FIFO، LIFO.

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع "المباشرة و غي المباشرة".

تكلفة الإنتاج المباع = عدد الوحدات المباعة × تكلفة إنتاج الوحدة.

✓ في مؤسسة تجارية:

¹ ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير في المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، ص8.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء "المباشرة و غير مباشرة".
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع "المباشرة و غير المباشرة".

خامسا:مزايا و عيوب الطريقة

✓ المزايا: ¹

تعتبر الطريقة الأدق و الأكثر عقلانية مقارنة بأساليب التوزيع الأخرى من خلال إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة.

تساعد على تحديد سعر البيع الذي يجب أن لا يقل عن تكلفة الوحدة الواحدة.

تحديد مفهوم وحدة القياس وحساب تكلفتها.

✓ العيوب: ²

صعوبة التمييز بين المصاريف المتعلقة بكل قسم وتحديد وحدة قياس القسم.

تعتبر هذه الطريقة طويلة الحساب وخاصة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

تعتمد على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع و التحميل.

لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات النشاط.

و نظرا لمجموعة النقاط السلبية التي ظهرت في هذه الطريقة تم إيجاد مجموعة من الطرق الأخرى سنتطرق إليها في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني

أولا: مبدأ وتعريف الطريقة ³

بواسطة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وبطريقة التحميل العقلاني يتم حساب جزء من التكلفة الثابتة التي

تتعلق بحجم الإنتاج العادية، الذي يسمح بالحصول على سعر التكلفة وبالتالي تصبح تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر

بحجم الإنتاج لأن الجزء المتغير يلقي ثابت لتكاليف الوحدة وتحسب العلاقة التالية:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² صالح الرزق وعطا الله الخليل بن ورد، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ بعبطاوي سفيان وقندوزي محفوظ، مراقبة التسيير من ناحية المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي، المدينة، 2003، ص 46.

حجم النشاط الحقيقي

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الإجمالية ×

حجم النشاط العادي

حجم النشاط الحقيقي

و تسمى النسبة: —————. بمعامل التحميل العقلاني والذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة المحملة.

حجم النشاط العادي

ثانيا: تحديد حجم النشاط

لتحديد حجم النشاط يمكن استعمال عدة عناصر، والتي تعتبر كوحدات القياس مستعملة في عملية الإنتاج أو في إحدى وظائف المؤسسة، ومنه ساعات اليد العاملة، وحدات مباعه أو منتجة، ولذا فإنه يجب الاختيار أكثرها ارتباطا بالقسم وأحسنها تمثيلا لحجم النشاط ويمكن تمييز بين مستويين من النشاط:

مستوى النشاط الحقيقي: وهو عبارة عن حجم الإنتاج الفعلي الذي حققته المؤسسة خلال الفترة المعتمدة.

مستوى النشاط العادي: هو حجم الإنتاج الذي يمكن أن تصل إليه المؤسسة باستعمال إمكانياتها العادية أو الإنتاج المقدر.

ثالثا: تحديد فروع التحميل العقلاني¹

إن انخفاض أو ارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى حساب التكاليف الثابتة بأقل أو أكبر من الحقيقة و بالتالي يؤثر على سعر التكلفة، حيث تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

فروق المخزونات: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لقسم التموين، ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية والتحميل العقلاني، فإذا كانا لفرق موجبا يضاف إلى النتيجة وإذا كان سالبا يطرح من النتيجة.

¹ المرجع السابق، ص 49.

رابعاً: تميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، حيث تخضع التكاليف الثابتة للتحميل العقلاني بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيداً لمجموع الأقسام وقد المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفي البادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة و الأساسية في طريقة التكاليف الحقيقية.¹

خامساً: مزايا و عيوب الطريقة²

✓ المزايا:

- 1) تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلاً لتحديد التكاليف التقديرية.
- 2) تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته.
- 3) تمكن من حساب وحدة عمل في كل قسم.
- 4) تسمح من التخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة الواحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع.

✓ العيوب:

- 1) صعوبة تحديد النشاط العادي سواء في المؤسسة أو كل قسم.
- 2) صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة.
- 3) تعدد الحسابات وخاصة إذا كانت هناك صعوبات في التحميل.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: مبدأ و تعريف الطريقة³

مبدأ الطريقة: تعتمد هذه الطريقة عن التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة وحساب التكلفة النهائية بالتكاليف المتغيرة فقط و بطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال الصافي ونحصل على الهامش للتكلفة المتغيرة و بطرح التكلفة الثابتة من هذه الأخيرة نحصل على النتيجة، ويمكن تخليص مبادئ هذه الطريقة فيما يلي:

اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، إذا يجب أن تتحصل الوحدة المنتجة نصيبها من حاسب الهوامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 121.

² المرجع السابق، ص 124.

³ المرجع السابق، ص 35.

دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط، بالإضافة إلى هذه البادئ فإن البدا الأساسي تتوقف عليه هذه الطريقة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): جدول الاستغلال التفاضلي

الرقم	البيان	مجموع جزئي	مجموع كلي	%
	رقم الأعمال الإجمالي المردودات التخفيضات	XXX (XX) (XX)		%100
01	رقم الأعمال الصافي		XXX	
02	التكلفة المتغيرة ح/60 أو ح/61 أعباء أخرى منتجات أخرى ح/72 — ح/75	XXX XXX XXX XXX		
03	الهامش على التكلفة المتغيرة		XXX	
04	التكاليف الثابتة الصافية التكاليف الثابتة الإجمالية نواتج مالية	XXX (XX)	XXX	
05	نتيجة الاستغلال		XXX	

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 124.

تعريف الطريقة: هي أحد الطرق لحساب سعر التكلفة، ظهرت في أمريكا سنة 1936 على يد "ج،ن هاريس" و هي طريقة تسمح باتخاذ القرارات التسعيرية وتحليلها، وتتعلق هذه القرارات بما يلي:

- الوقوف على ربحية مختلفة المنتجات.
- تطوير المنتجات ذات الهامش المرتفع والتخلي عن المنتجات ذات الهامش السلبي.
- تحديد السعر الأقصى للتكلفة المتغيرة.
- الحكم على المسؤولين استنادا إلى الهوامش التي تتم داخل القطاعات التي يشرفون عليها.
- تحديد الكمية الدنيا والسعر الأدنى للمنتجات.

-إنجاز الموازنات على أساس حجم النشاط المراد الوصول إليه.

ثانيا: مزايا وعيوب الطريقة

✓ المزايا:¹

- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة ، الحجم و الربحية .
- تقدم بيانات لإدارة المشروع ذات نفع كبير في التخطيط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات .
- يؤدي استخدام هذه النظرية إلى الحصول على مبلغ ربح له علاقة أكبر (أو أهمية أكبر) من مبلغ الربح الناتج في حالة إتباع نظرية (طريقة) التكاليف الحقيقية .

✓ العيوب:²

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة ، فبعض عناصر التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة التي يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط .
- لكي يمكن الاستفادة من طريقة التكاليف المتغيرة ، يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج ، و كفاءة استخدامها كما أنه يفترض ثبات أسعار البيع ولا يعتبر هذا الفرض واقعا إلا خلال زمن قصير جدا .
- لا تعبر التكلفة المتغيرة للإنتاج و المبيعات عن التكلفة الحقيقية للوحدة ، لأن هذه الطريقة تحمل وحدات الإنتاج بما يخصها من التكاليف الصناعية المتغيرة كما تحمل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف البيعية المتغيرة فقط ، بينما لا تحمل عناصر التكاليف الثابتة لهذه الوحدات .
- لا تساعد الإدارة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل .

¹ منير محمد سالم، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص105.

² كراجه عبد الحليم محمود، مرجع ساق ذكره، ص192.

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: مبدأ وتعريف الطريقة¹

مبدأ هذه الطريقة: إن التكاليف وسعر التكلفة التي تحسب على أساس طريق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لا تمثل الحقيقة، لأن التحميل قد تم حسابه وفق النشاط العادي وليس الحقيقي.

كما أن هذه التكاليف وسعر التكلفة يمكن بواسطتها تقييم تكلفة البطالة أو تحديد الربح، وزيادة الفعالية الناتجة عن مختلف مستويات النشاط، ومن الأحسن لتسيير نشاط المؤسسة تعميم هذه الطريقة على جميع عناصر التكاليف وسعر التكلفة، المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة، الأعباء غير المباشرة للأقسام مما يؤدي إلى تحديد مختلف التعاريف وسعر التكلفة مقدما وعاديا، ومقارنتها بالتكاليف وسعر التكلفة الحقيقية لتحديد مختلف الفروق. هذه الانحرافات تدعى بالفروق على التكاليف المعيارية.

بعد تحديد الفروق، تحلل بمعرفة أسباب حدوثها، إذا كانت إيجابية تبقى أو تحتفظ بها، إما كانت سلبية فيجب البحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة تحديد مسؤولية حدوثها.

تعريف هذه الطريقة: هي التكاليف محددة مقدما على أساس علمي وعملي لتحديد نشاط المؤسسة من حيث الكمية والقيمة ضمن المحاسبة التحليلية، بهدف استخراج الفروق بين الأعباء المتوقعة والأعباء الحقيقية.

ثانياً: أنواع التكاليف المعيارية²

✓ التكاليف النموذجية النظرية: وهي التكاليف التي تحدد على أساس أحسن استعمال لإمكانات النشاط المتوفرة لدى المؤسسة أي حالة المثالية.

✓ التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: عند تحديد هذه الأنواع من التكاليف يأخذ المسؤولين بعين الاعتبار ظروف السوق.

✓ التكلفة النموذجية التاريخية: يتم تحديد التكاليف المقدرة في المستقبل على أساس فترة سابقة أو معدل تكاليف لفترات.

✓ التكلفة النموذجية العادية: تحدد على أساس التقديرات بالظروف للإنتاج والتوزيع في المؤسسة.

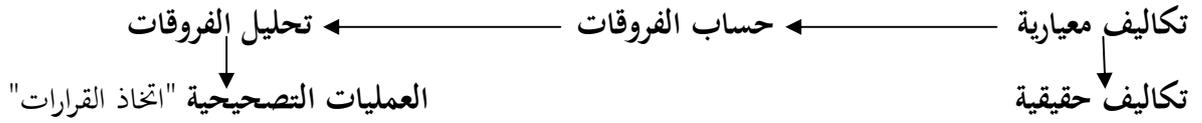
¹ بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² ناصر دادي محمود، مرجع سبق ذكره، ص 162.

ثالثا: تحليل الفروق.¹

1-تحديد الانحرافات: الانحراف هو عبارة عن حاصل طرح التكاليف المعيارية من التكاليف الفعلية و يهدف حساب الانحرافات إلى تحليل ما تم توقعه و ما وقع فعلا من أجل أن يأخذ القرار اللازم وتتلخص أهمية التحليل في التسيير في الشكل الموالي:

شكل رقم (05): يبين كيفية تحديد الانحرافات



المصدر: المرجع السابق، ص20.

2-حساب الفروقات: لكي تتمكن المؤسسة من تقييم إمكانياتها فإن طريقة التكاليف المعيارية تمكنها من القيام بهذه العملية استناد على الفروقات عند القيام بمختلف نشاطاتها بين التكاليف المعيارية والحقيقية ويمكن حساب الفروقات بالمعادلة التالية:

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

الفرق الإجمالي: ينتج هذا الفرق بصفة عامة عند الإجراءات المقارنة بين التكاليف المعيارية والحقيقية سواء كانت نتيجة الانحرافات السعر أو الكمية. ويمكن حساب الفرق الإجمالي كما يلي:

$$\text{الفرق الإجمالي} = (\text{الكمية المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الحقيقية} \times \text{السعر الحقيقي})$$

$$\text{بحيث الكمية المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}} \times \text{الكمية المعيارية المقدرة}$$

و يمكن أن نرمز للفرق الإجمالي ب: EG

الكمية المعيارية: Qs السعر المعياري ب: Ps

الكمية الحقيقية ب: Qr السعر الحقيقي ب: Pr

$$\text{وعليه: } EG = Qs * Ps - Qr * Pr$$

و يمكن أن نحلل الفرق الإجمالي كما يلي: $EG = EG = \Delta QPs - \Delta PQs - \Delta Q$

¹ مسدورة محمد، فراري عبد القادر، تحليل التكاليف وسعر التكلفة المتغيرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي، المدينة، 2003، ص19.

بحيث: $\Delta P = P_s - P_r$ و $\Delta Q = Q_s - Q_r$

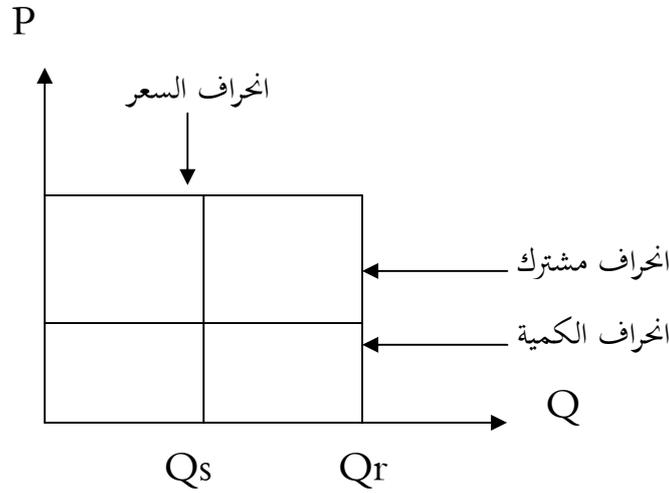
$\Delta Q P_s$ انحراف الكمية

$\Delta P Q_s$ انحراف السعر

$\Delta P * \Delta Q$ انحراف مشترك

و يمكن تمثيله كما يلي:

الشكل رقم (06): تحليل الانحراف الإجمالي



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 169.

3- تحليل الأعباء المباشرة:¹

1- تحليل المواد الأولية:

لدينا: (1) $EG = Q_s * P_s - Q_r * P_r$

$$\Delta Q = Q_s - Q_r \longrightarrow Q_r = Q_s - \Delta Q \dots\dots\dots(02)$$

$$\Delta P = P_s - P_r \longrightarrow P_r = P_s - \Delta P \dots\dots\dots(03)$$

بتعويض 2 و 3 في (1) نجد:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 172 و 174.

$$EG = [Q_s P_s - Q_s - \Delta Q P_s - \Delta P]$$

$$= \Delta Q + \Delta P - \Delta Q * \Delta P$$

حيث: $p = \Delta Q$ تمثل فرق الكمية: المسؤولية تقع على المشرفين على استعمال الكميات في عملية الإنتاج و قد يكون الفرق ناتج:

وجود عيب في المادة المستعمل.

التلف خلال عملية الإنتاج.

تعديل طريقة الإنتاج.

إهمال العمال.

عدم واقعية المعيار نفسه.

ΔPQS يمثل فرق السعر، المسؤولية تقع على المشرفين على عوامل الإنتاج وقد ينتج هذا الفرق عن:

قيام الدولة برفع الرسوم الجمركية.

زيادة تكاليف الإنتاج.

عدم موضوعية وواقعية السعر المعياري.

3- تحليل انحراف العمل المباشر:¹

الانحراف الإجمالي = (كمية الوقت المعياري × الأجرة المعيارية للساعة) - (كمية الوقت الفعلي × الأجرة الحقيقية للساعة).

يأتباع نفس الطريقة في معالجة المواد المباشرة نحصل على الفرق الإجمالي للعمل المباشر أي:



¹ ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 174.

4- تحليل انحراف الأعباء الغير المباشرة

إن تحليل الأعباء غير المباشرة يمثل الفرق بين الأعباء غير المباشرة المعيارية والفعلية، وتتمثل أعباء الإنتاج على أساس معياري ويتم ذلك بضرب الساعات "الوحدات المعيارية" في معدل تحميل الأعباء الغير المباشرة الكلي:

حيث يمثل:

ΔQ فرق المردودية

$P - P$ فرق الميزانية

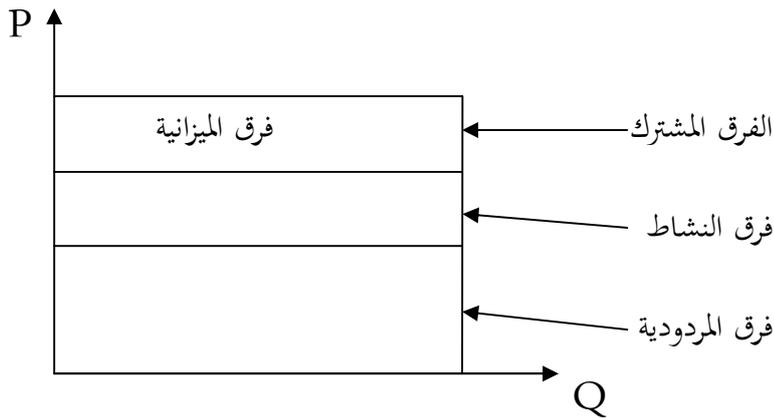
$P - P$ فرق النشاط

$\Delta Q \Delta P$ الفرق المشترك

$$Pf = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{عدد الساعات الحقيقية}} + \frac{\text{مجموع التكاليف المتغيرة الإجمالية}}{\text{عدد الساعات المعيارية}} = \text{التكلفة المرنة}$$

و يمكن تمثيل الفرق كما يلي:

شكل رقم (07): تحليل انحراف الأعباء الغير المباشرة



المصدر: يعطوي سفيان وقندوزي محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 144.

رابعاً: مزايا وعيوب الطريقة¹

✓ المزايا:

- ✓ مراقبة شروط الاستغلال داخل الوحدة الإنتاجية.
- ✓ يمكن أن تكون قاعدة لتحديد الأسعار.
- ✓ إمكانية إحداث تخفيضات في التكاليف.
- ✓ تقييم حركات المنتج.
- ✓ إمكانية اتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسير سليم للانحرافات.

✓ العيوب:

- ✓ إن وضع التكاليف المعيارية بطريقة خاطئة ومعلومات غير دقيقة يكون مصدر خطر على وضعية المؤسسة
- ✓ تشكل المعايير مستويات من نتائج التحقيق.

المطلب الخامس: طريقة التكلفة الهامشية²

أولاً: مبدأ وتعريف الطريقة

1- مبدأ هذه الطريقة: وفقاً لهذه الطريقة تحسب تكلفة الإنتاج على الوحدات منفردة بعد كل وحدة إضافية منتجة حيث يقارن سعر البيع مع سعر التكلفة للوحدة الواحدة.

2- تعريف هذه الطريقة:

يمكن ملاحظة أن المنتجات المباعة من الممكن أن تكون سلع مادية أو خدمات حيث يدخل ضمن هذه العناصر عدة عناصر من أعباء الإنتاج و التوزيع وسعر التكلفة وعليه يمكن إدراج ثلاثة أنواع لهذه التكلفة:

✓ التكلفة الهامشية أو سعر التكلفة الهامشية: توزع في غالب الأحيان إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

✓ تكلفة توزيع هامشية: وهي تعبر عن التكاليف الإضافية للتوزيع عند وحدة إضافية مباعة "تكون في مؤسسة تجارية".

✓ تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل تكاليف إنتاج وحدة واحدة إضافية.

¹ بعبطاوي سفيان وقندوزي محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص144.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص182 و186.

ثالث: دراسة رياضية للتكلفة الهامشية

نرمز للكميات ب: (س) ونرمز للتكاليف الإجمالية ب: (ك) و التكلفة الإجمالية المنتجة ب: تا(س) أي التكلفة

تتغير بتغير حجم الإنتاج، بحيث عند زيادة الكمية ب: $\Delta س$ س $\Delta + س$

وعندما تزداد التكلفة الإنتاجية ب: $\Delta ك$ ك $\Delta + ك$

$$\text{تا (س)} = \frac{\text{تفا (ك)}}{\text{تفا (س)}} = \frac{\Delta ك}{\Delta س} = \frac{\text{التغير في التكلفة}}{\text{التغير في الكمية}}$$

وهي عبارة عن التكلفة الهامشية للوحدة.

1. التكلفة الهامشية باعتبار أن عامل الكمية يمكن أن يجزأ إلى عدد غير منته فإن:

$$\frac{\Delta ك}{\Delta س} \text{ لها } \frac{\Delta ك}{\Delta س} \text{ نحصل على مشتق ك'}$$

س ← 0

أي التكلفة الهامشية = مشتق التكلفة الإجمالية

2. التكلفة المتوسطة: نرمز لها بالرمز "ت م".

$$ت م = \frac{ك}{س} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية}}{\text{عدد الوحدات}}$$

3. تكون تكلفة الوحدة عند أقل قيمة لها عندما يكون مشتق التكلفة منعدم.

$$\frac{ك}{س} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية}}{\text{عدد الوحدات}} = ت م$$

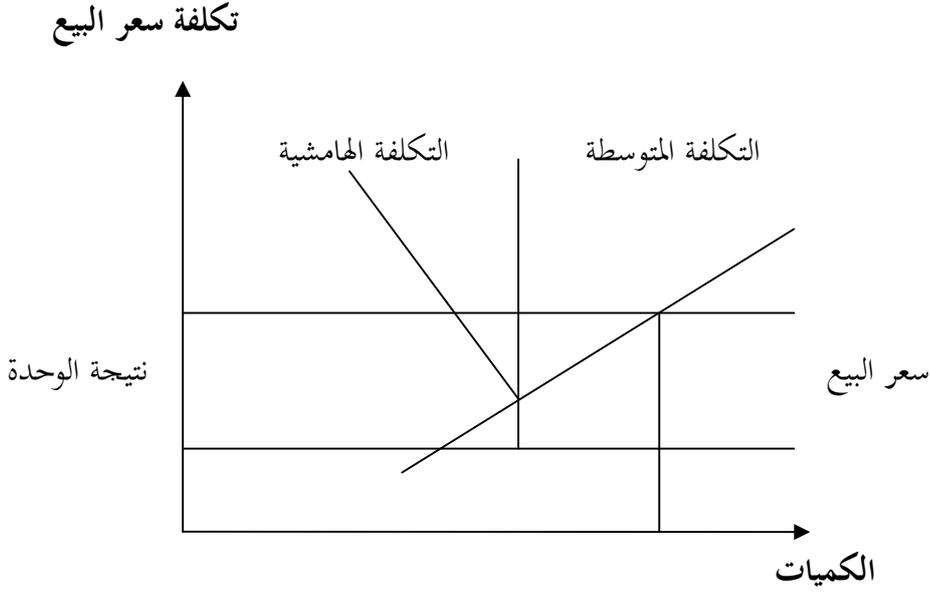
$$\frac{ك' - س \times ك}{س^2} = (ك')$$

$$\frac{ك' \times س - ك}{س^2} = 0$$

أي التكلفة الهامشية = التكلفة المتوسطة.

4. يتقاطع المنحنى الممثل للتكلفة الهامشية مع التكلفة المتوسطة عندما تكون التكلفة الكلية في مستواها الأدنى.

شكل رقم (08): علاقة التكلفة الهامشية مع المتوسطة



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 185.

5. حجم الإنتاج الأمثل الذي يعطي أكبر نتيجة ربح ممكنة.

النتيجة = (سعر الوحدة - تكلفة الوحدة) × عدد الوحدات.

نرمز للنتيجة ب: ن و سعر بيع الوحدة ب: (س ب و) تكلفة الوحدة ب: (ك) وعدد الوحدات ب: "س" فتصبح

العلاقة كالتالي:

$$ك ن = (س ب و - \frac{ك}{س}) \times س \quad \leftarrow \quad ن = (س ب و \times س) - ك.$$

ن = س ب و - ك وعندما ن = 0 معناه أن س ب و = ك.

إذن معادلة التكلفة الهامشية = سعر بيع الوحدة .

رابعاً: مزايا وعيوب هذه الطريقة¹

المزايا:

دراسة ربحية الوحدة المنتجة وكذلك ربحية المؤسسة.

اتخاذ القرارات من حيث كمية الإنتاج.

دراسة سياسة الأسعار التي يمكن أن تنتجها المؤسسة أي التمسك بسعر واحد أو إمكانية تغيير

الأسعار.

¹ مسدورة محمد وفراري عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 25.

إن التكاليف الهامشية جد مستعملة من طرف المؤسسات في تحليلها الاقتصادي وأحد المشاكل التي يحاول حلها ومدى تأثير تغير حجم النشاط على نشاطاتها و ربحيتها ونتيجة لدراسة مثل هذه المشاكل يؤدي إلى اتخاذ القرارات التالية:

○ توسيع أو رفع حجم الإنتاج أو إضافة منتجات جديدة.

○ التحول إلى صنع منتجات أخرى جديدة.

○ تجديد المعدات و الأدوات.

○ التوقف النهائي عن الإنتاج وحل المؤسسة.

✓ العيوب:

) التكرار في الحساب من خلال حساب تكلفة الإنتاج لكل وحدة.

) صعوبة التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

) افتراض تكلفة الوحدة المتغيرة ثابتة لكن فهي تخضع لقانون تناقص المردودية أي كلما زاد استعمال

عامل من عوامل الإنتاج تتناقص المردودية أي تصل الحد الأدنى من جديد.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق حاولنا التعرض إلى مختلف المفاهيم والأسس والأهداف المرجوة من المحاسبة التحليلية باعتبارها من الوسائل الحديثة لمراقبة عمل الآخرين وكذا الاستعانة بمعلومات المحاسبة العامة التي تعتبر المحول الأساسي للمعلومات كما تعرضنا إلى حساب مختلف الأساليب والتقنيات المستعملة في حساب التكاليف وسعر التكلفة باعتبارها محصلة للتكاليف المتعددة المواكبة للأنشطة ووظائف الشراء والإنتاج والتوزيع وغيرها من الوظائف كما تطرقنا إلى تقييم المخزونات الذي يهدف إلى عملية الجرد ومعرفة المدخلات والمخرجات ومعرفة الأسباب التي أدت إلى الانحراف وهذا من خلال التعرض لمختلف العلاقات في التقييم .

ومن جهة أخرى تهتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة بتوزيع وتحليل النتائج و التي يتم استخراجها بعدة طرق ومن بين الطرق الأكثر استعمالا هي طريقة التكلفة الحقيقية وطريقة التكلفة المتغيرة لمدى تطبيقها في الواقع ودراستها للتكاليف بشكل منطقي وعقلاني مما يسهل من عملية اتخاذ القرار الأمثل والصائب من طرف المسيرين بدون تدخل الدوافع الشخصية الذاتية فهي مرتبطة فقط بأهداف المؤسسة التي تنعكس علي الجميع بآثارها الإيجابية سواء علي المدى المتوسط أو البعيد وخصوصا في ظل المنافسة وإنتاج السوق .

الفصل الثاني:

المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ

القرار

تمهيد:

يعتبر استخدام البيانات و المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات ظاهرة عملية من ظواهر الحياة في العصر الحديث و مصدر يعتمد عليه المسير لاتخاذ القرارات الصائبة التي تقوم علي جملة من المقومات و القواعد الواجب إتباعها لتحقيق أهداف معينة إذ توفر المحاسبة التحليلية البيانات و المعلومات اللازمة و تحليلها بطرق عديدة و مختلفة تختلف علي أساسها النتائج و بالتالي نوعية و أهداف القرارات و لفهم هذه العلاقة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث : حيث تناولنا في المبحث الأول عن ماهية عملية اتخاذ القرار أما في المبحث الثاني فتناولنا نظام دعم اتخاذ القرار و أخيرا تناولنا في المبحث الثالث طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

يشكل اتخاذ القرار حديثا جوهر نجاح المشروعات و ذلك نظرا لتعدد الظروف البيئية الداخلية والخارجية و تعدد المتغيرات والعوامل التي تؤثر على المنشآت و المشروعات وتنوعها وتفاوتها تبعا لتنوع المشروعات وعموما فإن اتخاذ القرار بالأسلوب العلمي يمكن من مواجهة المشكلات و إيجاد الحلول الفعالة لها بما يمكن من سد الفراغ بين المفاهيم العلمية ومتطلبات البيئية والعلمية.

يتم تناول هذا المبحث من خلال أربعة مطالب: مفهوم القرار وأسباب اتخاذه، تصنيفات القرار والصعوبات التي تعترض اتخاذه، مراحل اتخاذ القرار، الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار وأسباب اتخاذه

أولا: مفهوم القرار

إن المعنى المباشر لكلمة القرار يشير إلى كونها اتخاذ بين بدائل مختلفة، أن هذا المعنى يتفق مع العديد من المواقف الإدارية حيث نجد المدير دائما في موقف يطلب فيه إليه أن يختار بديلا معيناً من بين عدد من البدائل المطروحة للبحث والنقاش.¹

أو يمكن تعريفه على أنه "الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بديلين محتملين أو أكثر."²

¹ السلمي علي، التخطيط والمتابعة، الناشر مكتبة غريب، القاهرة، 1995، ص129.

² La sary, les manuelles de l'étudiant , économie d'entreprise, Es-salem imprimerie, alger, 2001, p 72.

نستنتج من هذين التعريفين أن القرار هو اختيار بين عدة بدائل من المعلومات الحاسمة لأمر معين وطلبك في مجالات مختلفة، بحث نجد أن اختيار القرار يعتبر نشاطا إداريا وتنظيما فقرارات المدير تعكس الكثير من الوظائف الإدارية الرئيسية كتنظيم خطط (إعداد) ووضع السياسات وتحديد الأهداف.

فقرارات المديرين لها تأثيرات لها تأثير في شكل العمل في العمل في المنظمة نفسها، حيث نجد هذه القرارات هي فوقية بالنسبة للإدارة، بينما نجد قرارات تتخذ على مستوى التحليل الاقتصادية والمحاسبية، وهي تعتبر بمثابة قرارات يتخذ على أساسها مسؤولوا التنفيذ القرار الذي يوجه للإدارة للمصادقة عليه وإعطائه صفة التنفيذ.

ثانيا: أسباب اتخاذ القرار¹

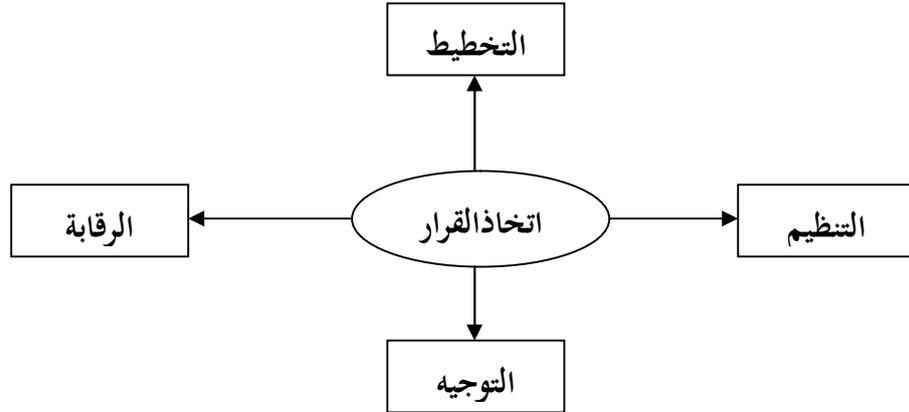
إن السبب الرئيسي وراء الحاجة لاتخاذ القرارات يمكن فيما يلي :

- ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات ورغبات مع وجود أكثر من بديل لإشباع هذه الاحتياجات.
 - كما تتخذ القرارات لتلبية النتائج أو النتائج الغير المرغوب فيها يتم اتخاذ القرارات بشأن ما يلي :
 - لتحديد سعر السلعة الجديدة .
 - من أجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة.
 - من أجل تمويلات التوسعات الجديدة ذلك إما عن طريق التمويل الذاتي أو عن طريق القروض.
 - التحكم في مبيعات سلعة ما عن طريق تخفيض سعر لبيع أو زيادة تكشف الحملات الإعلانية .
 - يتم اتخاذ القرار عندما يكون هناك تعارض تنافس بين الأهداف المتنوعة العديدة على الموارد.
 - الأسلوب الأفضل للتوجيه وإصدار الأوامر والتعليمات .
 - السوائل المستخدمة في التحفيز (مادية ، معنوية) .
 - أساليب التقييم بالأنظمة واللوائح .
 - كما لا يمكن أن تنتهز وظيفة ، الرقابة دون اتخاذ مجموعة من القرارات والتي تتعلق بتوضيح .
 - تحديد أنواع ومعايير الرقابة.
 - تحديد الوقت المناسب لتصحيح الانحرافات.
 - تحديد المستويات الإدارية التي تتولى مهام الرقابة .
- وهذه الوظائف لا يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذا تمت باتخاذ قرارات سليمة بشأنها .

¹ عثمانى نجية ، برجم أحلام، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة المدينة، 2009/2008، ص33.

والشكل الموالي يوضح عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للعملية الإدارية :

الشكل رقم(09) : يوضح اتخاذ القرارات كحلقة رئيسية في العملية الإدارية .



المصدر: عثماني نجية و برجم أحلام، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثاني: تصنيفات القرار والصعوبات التي تعترض اتخاذها

أولاً: تصنيفات القرار

يصنف علماء الإدارة القرارات وفقاً لمعايير متعددة تتمثل فيما يلي: تصنيف القرارات وفقاً للوظائف الأساسية للمؤسسة، وفقاً لأهمية القرار وفقاً لإمكانية برمجيتها أو جدولتها ووفقاً لأساليب اتخاذها، وفقاً لظروف اتخاذها ووفقاً للنمط القيادي لمتخذها وهذا ما يتم إدراجه في ما يلي:¹

1- تصنيف القرارات وفقاً للوظائف الأساسية بالمنظمة.

✓ قرارات تتعلق بالعنصر البشري:

وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين، وطرق الاختيار والتعيين، وكيفية تدريب العمال، أسس دفع الأجور والحوافز وطرق الترقية، وكيفية معالجة الشكاوي وعلاقة المؤسسات بالنقابات...إلخ.

✓ قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية:

كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها الإجراءات الواجب إتباعها و السياسات وبرامج العمل وأساليب الاتصال والمعايير الرقابية بالإضافة إلى تقارير المتابعة.

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، ط5، 1998، ص 251.

✓ قرارات تتعلق بالإنتاج:

تتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، نوع الآلات الواجب استخدامها، طريقة الإنتاج، التخزين، حجمه.. إلخ.

✓ قرارات تتعلق بالتسويق:

وتشمل القرارات الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها، الأسواق التي سيتم التعامل معها، وسائل الدعاية و الإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة، بحوث التسويق ووسائل النقل وتخزين المنتجات.

✓ قرارات تتعلق بالتمويل:

كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوبة تحقيقها وكيفية توزيعها.

2- تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:

✓ القرارات الإستراتيجية (الحيوية):

وهي القرارات التي تتعلق بكيان المؤسسة ومستقبلها و البيئة المحيطة بها، تتميز هذه القرارات بالثبات لمدة طويلة ويكون ذلك نسبيا، ضخامة الاستثمارات وتوفر السيولة المالية اللازمة لتنفيذها، وتتميز أيضا بأهمية الآثار المترتبة عنها مستقبلا حيث يتطلب عناية خاصة وتحليلات لأبعاد اقتصادية اجتماعية ومالية لنوعية القرارات المتخذة.

تصمم الإدارة العليا القرارات الإستراتيجية لأهمية مركزها الإداري وتعمل على متابعتها بقدر كبير من الجهد والوعي ومستوى عالي من الفهم نظرا لأهميتها وآثارها ونتائجها على المؤسسة مستقبلا؛ لإضافة إلى ذلك فالقرارات الإستراتيجية مرتبطة بمشكلات حيوية وخطيرة يتطلب على متخذها الاستعانة بأراء الخبراء، المستشارين، المساعدين والمختصين لمعرفة أبعاد المشكلة محل القرار وجوانبها المتعددة.

✓ قرارات تكتيكية:

تتخذ هذه القرارات من طرف رؤساء الأقسام أو الإدارة أو ما يسمى بالإدارة الوسطى، وتترجم هذه القرارات في تقرير الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط أو بناء الهيكل التنظيمي، أو تحديد مسار العلاقات بين العمال وتفويض الصلاحيات وقنوات الاتصال.

✓ قرارات تنفيذية:

تتعلق بتنفيذ العمل اليومي وهي من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها، كما أن اتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية، وهي قرارات قصيرة المدى لأنها تتعلق أساسا

بأسلوب العمل الروتيني وتكرر باستمرار، ومن بين هذه القرارات، قرارات تتعلق بالتخزين ويصرف العلاوات الدورية وتوزيع الأعباء.¹

3- تصنيف القرارات وفق لإمكانية برمجيتها:

✓ قرارات مبرمجة (معدة):

هي قرارات روتينية متكررة تعتمد على الخبرات الشخصية للمدير تتخذ لمواجهة المشكلات اليومية التي لا تحتاج إلى جهد وتفكير طويل حيث يمكن إلغاء القرار أو تعديله دون نشوء آثار ضارة للمؤسسة وغالبا ما تعد مقدمات لإجراءات شكلية، وكأمثلة عليها نذكر: منح إجازة اعتمادية، صرف مبلغ معين...إلخ.

✓ القرارات الغير مبرمجة:

وهي القرارات التي لا تتكرر وتعتبر قرارات أساسية تهتم بالمشكلة المعقدة التي تحتاج إلى تفكير طويل وتحتاج إلى جميع بيانات ومعلومات وافية ودقيقة بالإضافة إلى إجراء البحوث والدراسات واستطلاع الآراء تمهيدا لاتخاذها. ومن هنا وصف بعض الكتاب الإدارة مثل جور "أنها قرارات إبداعية وأن صعوبتها نابعة من كونها تهدف إلى مواجهة مشاكل ومواقف جديدة وأنها تعبر عن الاستجابة لظروف البيئة الداخلية والخارجية في إجراءات وسياسات العمل"²، ومن بين هذه القرارات قرارات تتعلق بإنشاء فروع جديدة لإحدى المؤسسات تغيير نشاط المؤسسة.

4- تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها:

✓ قرارات وصفية:

تعتمد هذه القرارات على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي لمتخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراسته للآراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة وهي تتأثر بالاعتبارات التقديرية الذاتية .

✓ قرارات كمية:

تعتمد هذه القرارات على الرشد والعقلانية لمتخذها لاعتمادها على الأساليب والقواعد العلمية التي تساعد على اختيار القرار السليم، حيث يفترض في اتخاذ مثل هذه الخيارات كفاية المعلومات المطلوبة ودقتها، وتوفر الخبرات والاختصاصات وتفهم العوامل والمتغيرات التي تؤثر في عملية اختيار البديل المناسب.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 252.

² المرجع السابق، ص 254.

5- تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها:

✓ صنع القرارات في حالة التأكد:

يمكن أن توصف هذه الحالة بالعقلانية حيث نربط بين السبب والنتيجة، فكل فعل معروف بكونه يكاد يحدث وكل سبب يقود بشكل مباشر إلى النتيجة، كما أن النتائج قابلة للتوقع أو التحديد، لذا فإن التقييم بين البدائل المعروضة يعتمد على النتائج، وعليه فإن متخذ القرار يعي تماما نتائج القرار وآثاره مسبقا قبل اتخاذه، وهناك الكثير من الأساليب الكمية التي يمكن أن تستخدم في هذه الحالة كبديل نقطة التعادل والتي هي نقطة تساوي الإيرادات مع التكاليف، وأنظمة الرقابة على المخزون، أي أن يصل المخزون إلى مستوى معين لكي يتم طلب بضاعة جديدة.

✓ صنع القرار في حالة عدم التأكد:

تتألف هذه المجموعة من القرارات في الحالات التي تكون نتائج الأفعال فيها مجموعة من الأحداث غير معروفة الاحتمالات أو غير ذات معنى مثل وضع مستويات الإنتاج دون معرفة مستويات الطلب على المنتج أو رفض وظيفة دون معرفة توفير بديل لها، وللتعامل مع القرار في مثل هذه الحالة على صانع القرار أن يختار بين البدائل التالية:

- 1- تقليل حالة عدم التأكد عن طريق جمع معلومات إضافية عن المشكلة.
- 2- في حالة فشل متخذ القرار عليه استخدام شعوره وحكمته الشخصية المتفائلة أو المتشائمة للوصول إلى القرار المناسب.
- 3- تحويل المشكلة إلى حالة مخاطرة واستخدام المدخل الاحتمالي.

✓ صنع القرار في حالة المخاطرة:

تتألف هذه المجموعة من قرارات تتسم نتائجها بالتصادفية فكل فعل يقود إلى حدث أو مجموعة أحداث ولكل حدث احتمالية معروفة، فتفاعل الأحداث مع احتمالاتها يقود إلى نتائج احتمالية، فيتخذ القرار اعتمادا على البديل الذي يعطي أعلى قيمة متوقعة، ولاستخدام نماذج المخاطرة يجب إتباع الشروط التالية:¹

- 1- التأكد من وجود بديلين على الأقل.
- 2- لكل بديل ناتج احتمالي.
- 3- يمتلك صانع القرار المهارة في تحديد الاحتمال لكل بديل.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 255.

✓ صنع القرار في حالة البديل أو المضاربة:

تتضمن القرارات غير المؤكدة والمحددة فلاحتمالات ليست غير معروفة فحسب وإنما تتأثر بحركة المنافسين الذين يتمثل هدفهم بهزيمة المقابل، فعلى متخذ القرار أن لا يفكر بالإجراء الذي سيتخذه في موقف معين وإنما يفكر برد فعل الآخرين من المنافسين، للتعامل مع هذه الحالة غالباً ما تستخدم نظرية المباريات فتفوق فريق رياضي بكرة السلة يحتم على الفريق الثاني دراسة خططه الدفاعية والهجومية التي يمكن أن تساهم في تعزيز موقفه التنافسي.

6- تصنيف القرارات وفقاً للنمط القيادي لم اتخاذها:

✓ قرارات أوتوقراطية (فردية):

يتم اتخاذها بشكل انفرادي من قبل المدير ويعلنها على موظفيه دون إعطائهم أي فرصة للمشاركة، فالمدير وحده الذي يحدد المشكلة ويضع لها الحلول ثم يختار أحد الحلول الذي يراها مناسبة، وبعد ذلك يعلم مرؤوسيه بتنفيذ القرار المختار.

وقد كشفت بعض الدراسات التي قام بها سانفورد ولفنجسون: "إن المدير الذي ينفرد باتخاذ مثل هذه القرارات كان ينقصهم في الغالب بعد النظر والحكم الصائب على الأمور، كما تنقصهم القدرة على التكيف مع المواقف الإدارية ومواجهتها بفعالية وأهم يركزون اهتمامهم على تحسين مركزهم الوظيفي دون اهتمامهم بوضع مرؤوسيهم وحاجاتهم¹، وبالتالي قراراتهم تكون سلبية ينعكس تأثيرها على العاملين والمؤسسة.

✓ قرارات ديمقراطية (جماعية):

يتم اتخاذها وفق نمط جماعي، فهو ثمرة جهد ومشاركة جماعية أي يتم بأسلوب ديمقراطي، فانتهاج هذا الأسلوب في عملية صنع القرارات يجلب للمؤسسة فوائد عديدة ويساهم في تحسين مستواها الإنتاجي ويعمل على إستمراريتها وازدهارها وهذا راجع إلى إحساس وإشعار العاملين بالمؤسسة بقيمة مشاركتهم في اتخاذ القرارات مما يولد في نفسيتهم الرضا وهذا ما يحفزهم للعمل المستمر والجددي.

ثانياً: الصعوبات التي تعترض اتخاذها

رغم عوامل إيجابية تساعد متخذي القرارات على التواصل إلى القرارات السليمة إلا أنه بالمقابل هناك مشاكل وعقبات تعيقهم في ذلك، هذه المشاكل قد تكون إدارية أو بيئية، أو مشاكل نابعة من وضع القيادات الإدارية، وفيما يلي سنعرض هذه الصعوبات:

¹ المرجع السابق، ص 257.

✓ الصعوبات والمعوقات الإدارية:

أكدت الدراسات العلمية أن القيادات في معظم الدول النامية تمارس مركزية في اتخاذ القرارات نتيجة لعدم رغبتها في تفويض موظفي الدرجة الثانية، وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإمضاءات وضرورة عرض كل صغيرة وكبيرة على المدير مما يؤدي إلى بيروقراطية في التسيير بمفهومها العامي، وقد حاولت الكثير من الدول القضاء على هذه الظاهرة من خلال تغيير القوانين ومنح الإدارات المحلية صلاحيات أكثر، ومن بين المشاكل الإدارية التي تعترض متخذي القرارات نقص المعلومات وعدم دقتها نتيجة عدم تعاون العديد من المؤسسات في تسهيل مهمة الباحثين أو ادعائهم سريتها "ومن هنا تبدو الحاجة ملحة إلى معالجة هادفة للمعلومات تؤدي إلى تداولها بطرق توصلها إلى متخذي القرارات لتمكينهم من اتخاذ قرارات أكثر موضوعية مما عليه الآن، وقد تكون من الوسائل الملائمة لعلاج المشاكل والعقبات الخاصة بالمعلومات وضع خطط تضمن التطوير الإداري.

بالإضافة إلى إقامة نظم الإدارة بالمعلومات وتوفير الوسائل التي يمكن بواسطتها تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات الصحيحة من خلال تنظيم عملية جمعها وتخزينها والاستفادة منها وتسهيل انسيابها إلى مراكز اتخاذ القرارات بما تحمى اتخاذ القرارات الصائبة"، كما أن سوء التخطيط وعدم وضوح الأهداف من الظواهر السلبية المنتشرة في مؤسساتنا مما يجعل عملية التنبؤ غير ممكنة وإن تم التخطيط بشكل جيد فإن عدم وجود تنسيق بين أجهزة التخطيط وأجهزة التنفيذ يصعب من تطبيق القرارات.¹

✓ الصعوبات والمعوقات البيئية

إن معظم المشاكل والمعوقات البيئية تحول دون التزام متخذي القرارات بالموضوعية، فظاهرة عدم استقرار الأنظمة السياسية مثلاً أفقدت التنظيمات الإدارية استقرارها وخلقت مشاكل اجتماعية ونفسية لصانعي القرارات ولمنفذيه أيضاً نتيجة لعدم الشعور بالطمأنينة، كما أن هناك الكثير من الظواهر السلبية نابعة من العادات و التقاليد السائدة و التي تنعكس آثارها على عملية اتخاذ القرار و من أهم هذه المظاهر التركيب الطبقي وتفاوت المستويات الاقتصادية فإذا كانت القيادات من الطبقة البرجوازية فإنها تسخر الجهاز الإداري لخدمة مصالح هذه الطبقة على حساب المواطنين، بالإضافة إلى الوساطة ومالها من تأثير كبير في تغيير القرارات المتخذة ومن بين المشاكل أيضاً عدم مرونة الأنظمة و اللوائح التي أصبحت تشكل عقبة حقيقية تحد من سلطة متخذ القرار وتعيق استخدامه لهذه السلطة لمواجهة المواقف الخاصة والطارئة، وعلاج مثل هذه الصعوبات يستوجب مراعاة المرونة والدقة عند صياغة أو تعديل اللوائح و التركيز على جعلها انعكاساً للواقع البيئي الذي وضعت لخدمته.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 327.

✓ الصعوبات والمعوقات النابعة من وضع القيادات الإدارية:

إن من أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه الإدارة في عملية اتخاذ القرارات عدم توفر إطارات قيادية كفأة خاصة في الدول النامية التي طالما عانت من هجرة العناصر البارزة إلى الخارج مما جعل هذه الدول تلجأ إلى ملء المناصب القيادية بأشخاص لا يعلمون الكثير عما تتطلبه هذه المناصب من مهارات مما يجعلهم يفشلون في مواجهة المشاكل المعقدة واتخاذ القرارات السليمة لحلها.

أو أن هذه الدول تعمل على اختيار قادة متخصصين لإدارة مشاريع تناسب مع تخصصاتهم وهذا الاتجاه يلقي تطبيقاً واسعاً في الأجهزة الإدارية إلا أن التطبيقات العلمية أثبتت أن اختيار القيادات وفقاً لهذه الطريقة لا يعني بالضرورة نجاحها، لأن قائد من هذا النوع قد تعترضه جوانب ليست لها علاقة بتخصصه لذا فإن "اتخاذ القرارات الصائبة يتطلب إعداد القيادات المتخصصة وتدريبها وتطويرها وتنمية القدرات والمهارات الإدارية والإنسانية والذهنية لديها مهما كان نوع تخصصها لأن التفوق الفني لوحده رغم أهميته لا يكفي لضمان النجاح في القيادة" ومن بين المشاكل التي تواجه قادة الأجهزة الإدارية في الدول النامية دائماً عدم توفر الاطمئنان النفسي عند اتخاذهم للقرارات وتبدو مظاهر ذلك في تخويفهم من المسؤولية وعدم قدرتهم على المبادرة، وهذا كله راجع لعدم الشعور بالاستقرار الوظيفي وعدم وجود الضمانات المادية الاجتماعية وجو العمل الملائم لتحفيزهم على مواجهة المواقف الطارئة، كما أن عدم إيمان القيادات الإدارية بجدوى تطبيق الأساليب العلمية وخاصة بحوث العمليات صعب من مهمتهم في اتخاذ قرارات ملائمة مما يجعلهم دائماً يلجئون إلى استشارة خبراء أجنبي ولكن هذا لا يخلو من بعض المخاطر الناتجة عن عدم إدراك هؤلاء لأبعاد المشكلة.¹

المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار وأنواعه

أولاً: مراحل اتخاذ القرار

1- تعريف المشكلة واكتشافها:

تعرف المشكلة في مجال عملية اتخاذ القرار بأنها (انحراف عن الهدف المحدد مسبقاً أو هي حالة من عدم التوازن بين ما هو كائن وبين ما يجب أن يكون).

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 342.

ويتطلب تحديد الانحراف الذي يعتبر العنصر الأساسي للمشكلة معرفة المدير للموقع أو المكان الذي لوحظ فيه الانحراف والأشياء أو الأشخاص التي يمسها، وكل هذه معلومات تمكن متخذ القرار من التمييز بين المواقع التي فيها مشكلة عن تلك التي ليس فيها.

حسب "Bernard" إن الأصول العملية لاتخاذ القرارات تتطلب عدم التصدي للمشكلات في غير أوقاتها الملائمة وعدم التصدي للمشكلات التي لم يحن وقتها بعد، عدم التصدي لاتخاذ القرارات لا تكون ذات أثر فعال وعدم التصدي لاتخاذ القرارات يكون هناك من هو أقدر على التصدي لها تدخل في اختصاص الآخرين".¹

ويضيف أن الحالات التي يمكن فيها اتخاذ القرارات لا تخرج عن حالات ثلاث:

حالات ترى القيادة ضرورة اتخاذ قرارات بشأنها.

حالات تحال من القيادة إلى المرؤوسين لاتخاذ القرارات بشأنها.

حالات تتطلب مبدأ المبادرة والابتكار التي تنبع من شخصية متخذي القرار وتهدف إلى تغيير حركة النشاط القائم على ما هو أفضل.

ويتطلب تعرف المدير -متخذ القرار- على المشكلة وتحديد بدقة التعرف على العامل الفعال في هذه المشكلة وهو ما يطلق عليه -العامل الاستراتيجي- أو العامل الحرج لأن التعرف على هذا العامل يوفر الجهد والوقت، ويتضح معنى العامل الاستراتيجي حسب العالم: Drucker ذلك العامل الحرج الذي لا بد من تغييره أو تعديله قبل أي شيء آخر.² أما عند Newman و Sumer هو تلك الصعوبة التي إذا أزيلت حلت المشكلة أو تلك الفرصة التي ينتج عن حسن استغلالها التحسن والتطور.³

أما عند Bernard: ذلك العامل الذي إذا تغير سواء بالإلغاء أو بالإضافة أو بتغيير طبيعة لم تعد هناك مشكلة.⁴

ويتطلب تحديد المشكلة أيضا التعرف على أعراضها وأسبابها وعدم الخلط بين الأعراض والأسباب و ما يزيد في صعوبة مهمة اتخاذ القرار في التمييز بين أعراض المشكلة وأسبابها.

إن أسباب المشكلة قد تكون متداخلة مع بعضها البعض بشكل يجعل من الصعب تمييزها وهذا يتطلب من متخذ القرار تحديد هذه الأسباب بدقة ومعرفة العوامل المرتبطة بكل سبب، وتحليل العلاقة بين هذه الأسباب ومدى تداخلها، إضافة إلى ذلك قد تكون منتشرة في أكثر من أقسام التنظيم أو حتى على مستوى التنظيم كله كما قد تكون تمس أهدافا متعددة و متداخلة.

¹ المصري حمد محمد المصري، الإدارة الحديثة، الاتصالات، القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص 89.

² DURKER(P), management tasks, Responsibilities the American, publishing 74 , p 61.

³ NWMAN(W) and SUMMES(C), the process of management hall englenood, chiff 65, p 79.

⁴ خطاب محمد عبد المنعم ، عملية اتخاذ القرارات الجوانب السلوكية والإدارية، منشورات معهد الإدارة العامة، الرياض، 1981، ص 68.

يعتبر الأسلوب لاتخاذ القرارات الفعالة و الذي تميز بتركيزه على تحديد المشكلة أكثر من تركيزه على حلها، وهذا حسب تصورات M.Folett للقرار الفعال: أفضل القرارات تلك التي تعتمد على سلطة الحقائق.

وهذا معناه ا فعالية القرار لا تعتمد على من يتخذه ولكن تعتمد على "سلطة الحقائق" إذ أنها تعتمد على إدخال جميع الحقائق الخاصة بالمشكلة موضوع القرار في الاعتبار وتقديرها بوعي، وأهم المعوقات التي تواجه المدير متخذ القرار وهو بصدد التعرف على المشكلة وتحديدتها:

ج) مساواة المشكلة الجديدة بمشكلة تاريخية لها نفس الأعراض، رغم أن المشكلة الجديدة قد تكون ناشئة عن أسباب أخرى غير واردة في المشكلة القديمة.

ج) عدم أخذ الأهداف العامة أو الفرعية بعين الاعتبار تحت ضغط الوقت والرغبة في اتخاذ القرار السريع لحل المشكلة.¹

ج) نزعة تجنب المشاكل المزمّنة، إذ قد يئأس المقرر من المشاكل الصعب حلها وبالتالي تعتبر مسلما بها.

2- تشخيص المشكلة

يعني التشخيص التعرف على أسباب المشكلة وتحديد أبعادها وتحري السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة أسبابها و أعراضها. وتتطلب هذه المرحلة من متخذ القرار القيام بنشاطات وأعمال متعددة تتضمن الاستعداد للتعرف على المشكلة وإجراء الدراسات التحليلية للمشكلة وأبعادها.

وأولى خطوات هذه المرحلة هي معرفة الهدف الذي يراد الوصول إليه وما إذا كان هدفاً ممكن التحديد والتحقيق، لأن تحديد الهدف بدقة ووضوح يمكن متخذ القرار من التعرف على إمكانية تحقيقه ويساعده على معرفة الموارد البشرية اللازمة لتحقيقه، إلا أن معرفة وتحديد الأهداف المراد تحقيقها من القرار ليس بالأمر السهل في كل الأحوال وذلك بسبب تباين وتداخل هذه الأهداف.

3- تحليل المشكلة:

يقضي تحليل المشكلة وتصنيفها تحديد البيانات والمعلومات المطلوبة لحلها ومصادرها، ويعني تصنيف المشكلة تحديد طبيعتها وحجمها ومدى تعقدها ونوعية الحل الأمثل المطلوب لمواجهتها، وعملية التصنيف والتبويب تساعد في تحديد ومعرفة من الذي سيقوم باتخاذ القرار، وتصنيف المشاكل عادة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

¹ السيد محمد، نظم المعلومات الإدارية، التنمية العربية، 1998، ص69.

✓ المشاكل التقليدية:

ويتمثل هذا النوع من المشاكل التي تتصل بإجراءات العمل اليومي وتنفيذه وفي نشاط المؤسسة ككل، وهذه المشاكل قد تكون روتينية يتكرر حدوثها، وقد تكون متعلقة بتصريف شؤون العمل وسير خطواته.

✓ المشاكل ذات الصبغة الحيوية:

وهي التي تتصل بالتخطيط ورسم السياسات التي تتسم بالتأثير على انتظام نشاط المؤسسة وتحقيقها لأهدافها ومستقبلها.

✓ المشاكل المتعلقة بأمور طارئة:

وقد تكون مثل هذه المشاكل راجعة إلى ضعف التخطيط أو التنظيم أو السياسات الموضوعية، كما قد تكون راجعة إلى الظروف البيئية التي تعمل في إطارها المؤسسة والتي يصعب التنبؤ بها. يمكن الاستعانة لتصنيف القرارات ببعض الأسس:

- مستقبل القرار : ويعني الوقت أو الفترة الزمنية الذي تستغرقه هيئة العمل.
- تأثير القرار على الأنشطة والوظائف والمجالات الأخرى.
- العناصر النوعية التي يتضمنها القرار.
- مدى تكرار القرار: بمعنى ما إذا كان هذا القرار استثنائياً أو من القرارات الدورية.

*تحديد البيانات المطلوبة:

يعتمد اتخاذ القرار الفعال على قدرة المدير في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات و المعلومات عن البدائل المتاحة من مصادرها المختلفة، وهناك شبه اتفاق بين كتب الإدارة على أن من أهم مميزات البيانات والمعلومات التي تضمن كفاءتها وفعاليتها في تحقيق الهدف من جمعها -وهو الوصول إلى القرار الصائب- أن تكون هذه البيانات والمعلومات كافية ودقيقة ومختصرة ومحيدة وحيوية و شاملة، وأن يتم الحصول عليها في الوقت المناسب وأن لا تكون تكلفة الحصول عليها من جهد ومال ووقت تفوق المكاسب التي سوف يحققها القرار نفسه، وتكون المعلومات المطلوبة معلومات أولية وثانوية، معلومات تاريخية وجارية، معلومات كمية ونوعية، بالإضافة إلى الآراء التي يبديها المتخصصون والمستشارون والتي تساعد متخذ القرار على تبين المشكلة.

*مصادرها:¹

¹ السلمي علي، بحوث القرارات الإدارية، دار المعارف، 1970، ص112.

تتطلب هذه الخطوة من متخذ القرار أن يحدد المصادر المناسبة التي يمكن الحصول منها على البيانات و المعلومات اللازمة، وعلاقة متخذ القرار بهذه المصادر و ما يترتب على ذلك من جهد ووقت والقرارات الصائبة تعتمد على مدى دقة وسلامة الطرق التي يتم بواسطتها إيصال هذه المعلومات ويتوقف حجم البيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل المشكلة على نوع وطبيعة هذه المشكلة وعلى مدى توفر المصادر التي يمكن الحصول منها على هذه المعلومات.

4- إيجاد البدائل لحل المشكلة:

يعني الحل البديل وسيلة الحل المتاحة أمام المدير لحل المشكلة المطروحة أو هو بمعنى آخر قرار مقترح يؤخذ بعين الاعتبار إلى جانب قرارات أخرى مقترحة بقصد المقارنة والتحليل حتى يتم اختيار أفضلها ويصبح القرار الأخير ، ويجب توفر شرطان في الحل البديل:

✓ أن يساهم الحل البديل في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار.

✓ أن تتوفر إمكانية تنفيذ هذا الحل حال اختياره دون البدائل الأخرى.

وعدم توافر أي هذين الشرطين ينفي عن الحل صفة الحل البديل القابل للاختيار ويبعده من قائمة الحلول موضع البحث.¹

ويتطلب تحليل هذه المرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرارات بيان العوامل والاعتبارات التي تحكم عملية إيجاد الحلول البديلة:²

- أن يعتمد المدير متخذ القرار على التفكير الإبتكاري الخالق لإيجاد الحلول المختلفة للمشكلة محل القرار.

- أن يتخذ المدير متخذ القرار في الحسبان حلول بديلة للمشكلات التي تواجهه، الأحداث غير المتوقعة كصدور قوانين وأنظمة جديدة، ظهور اكتشافات... إلخ.

- إن عدد الحلول البديلة ونوعها يتوقف على عوامل متعددة أهمها وضع المؤسسة، فلسفتها، وأسلوب قادتها وخلفياتهم واتجاهاتهم، والسياسات التي تطبقها المؤسسة وإمكانيتها المادية التي تساعد على البحث عن مزيد من الحلول أو الاكتفاء بعدد محدد وكذلك الوقت المتاح أمام متخذ القرار وهذه كلها عوامل تؤثر بشكل مباشر في ابتكار حلول بديلة للمشكلة.

¹ فؤاد الشيخ سالم، الأساليب في اتخاذ القرارات، الأردن للمنشورات، 1990، ص132.

² هيكادومنيك، دليلك العلمي في الإدارة، لندن، شمال للطباعة، 1991، ص65.

- يجب أن تتم دراسة هذه الحلول في ضوء الظروف البيئية التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت هذه الظروف من داخل المؤسسة أو خارجها، وهي تؤثر في إيجاد الحلول البديلة من حيث عدم تمكن متخذ القرار من استخدام بعض البدائل لتعارضها مع أهداف المؤسسة أو مع سياستها.

إن هذه المرحلة -مرحلة إيجاد البدائل لحل المشكلة- تعتبر من المراحل الصعبة والدقيقة، فقد أثبتت التطبيقات العملية أن عملية البحث عن البدائل وخلقها عملية شاقة، إن هناك الكثير من العقبات قد تكون نابعة من القيود النظامية المفروضة على متخذ القرار والتي قد تحد مسلطته في ابتكار الحلول، وقد تكون عقبات مادية نابعة من عدم توفر الأجهزة والمعدات والأموال اللازمة السابقة وقد تكون عقبات تكنولوجية أوجده استخدام تكنولوجيا حديثة، وقد تكون عقبات اقتصادية نابعة من الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمؤسسة.¹

5- تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة:

بعد أن يتضح للمدير الحلول البديلة للمشكلة يجب عليه بعد ذلك إجراء تقييم شامل لها، وتعتبر هذه المرحلة من المراحل الصعبة، ذلك لأن عملية المقاضلة بين البدائل ليست عملية واضحة وسهلة لأن مزايا وعيوب كل بديل لا تظهر وقت بحثها ولكنها تبرز عند تنفيذ الحل مستقبلاً، ومن هنا يأتي الشك وعد التأكد من صلاحية البدائل المطروحة للحل.

✓ معايير تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة:

تتم عملية تقييم الحلول المقترحة للمشكلة محل القرار على ضوء عدد معين من المعايير أهمها:

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الموارد المادية والبشرية والطبيعية اللازمة له، وبالتالي يبدو واضحاً أهمية استبعاد البدائل التي تكون إمكانية تنفيذها صعبة أو مستحيلة بسبب تعارضها مع أهداف المؤسسة، أو لعدم توفر الإمكانيات المختلفة لتنفيذ الحل المقترح

- تكاليف تنفيذ البديل والتي يمكن تقديرها من خلال الموازنة بين المكاسب التي يتوقع تحقيقها من تنفيذ البديل والخسائر التي قد تترتب عنه، وتؤدي المحاسبة الإدارية دوراً هاماً في هذا المجال من خلال البيانات التي تواجه اهتمام متخذي القرارات إلى معرفة نواحي القصور وعدم الكفاءة، وتساعدهم في توضيح المزايا النسبية، والتوصية بأفضلها.²

- آثار تنفيذ البديل على المؤسسة الأخرى وعلى المجتمع ككل وهذا يختلف باختلاف طبيعة المشكلة وأهميتها وطبيعة القرارات.

¹ سرور عبد العلي إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ للنشر، 1990، ص 89.

² خطاب محمد عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 116.

- مناسبة الوقت والظروف للأخذ بالبديل، فقد لا تسمح الظروف الطارئة التي تتطلب مواجهة عاجلة لمتخذ القرار جراء الدراسة المتعمقة والضرورية للحلول البديلة، مما يضطره إلى اتخاذ قرار فوري عاجل تحت تأثير تلك الظروف وهو ما يسمى القرار تحت الضغط.

- مدى استجابة المرؤوسين وتقبلهم للبديل وما يجب أخذه بعين الاعتبار عند تقييم البدائل لما للمرؤوسين من أثر على تنفيذ البديل.

- الزمن المستغرق لتنفيذ البديل، وهذا يتوقف على طبيعة المشكلة ونوعها.

✓ العوامل الملموسة وغير الملموسة في تقييم بدائل الحل:

إن التمييز بين العناصر الملموسة في التقييم من الصعوبات التي تواجه متخذ القرار في عملية المفاضلة بين البدائل. والعناصر الملموسة هب تلك التي يمكن قيادتها وتقييمها من الناحية العديدة كالمال وساعات العمل ووحدات الإنتاج، كميته، جودته، تكلفته والعائد من الاستثمارات. وبالرغم من سهولة قياس وتحديد هذه العناصر إلا ذلك لا يمنع من تعرض هذا القياس والتحديد للخطأ عند التقدير.

أما العناصر غير الملموسة فهي عوامل أكثر صعوبة في عملية التقييم، لأن هذه العناصر يصعب قياسها وتقييمها من الناحية العادية: كارتفاع الروح المعنوية للعمال، ارتفاع مستوى الخدمات، تدريب وتطوير الأفراد، وهي ترتبط بعوامل سياسية و اجتماعية واقتصادية يصعب وضع معايير لقياسها، مما يترتب عليه أنها لا تكون قابلة للقياس، وإذا أمكن قياسها فالنتيجة تكون على المدى البعيد.

6- اختيار الحل الملائم للمشكلة:

تعتبر عملية الاختيار النهائي للبدائل المتاحة لحل المشكلة من أهم الخطوات التي يوليها المديرون جل اهتمامها، هناك العديد من المعايير والاعتبارات يمكن لمتخذ القرار الاسترشاد بها من أجل اختيار أفضل بديل.

✓ أهمية وصعوبة اختيار البديل الأفضل:

إن اختيار البديل من أصعب وأعقد مراحل القرارات، وتنبع الصعوبة من كون هذه المرحلة تتطلب مجهودا فكريا من متخذ القرار لإجراء الموازنة والتقييم الدقيق لمزايا وعيوب كل بديل من البدائل المتعددة المقترحة، إضافة إلى أنها تتأثر بعوامل واعتبارات متعددة يجب أخذها بعين الاعتبار، أما التعقيد فيرجع إلى أن عملية الاختيار بين البدائل تتم استنادا

إلى معلومات متشابكة وتحت ضغط تأثيرات متعددة، وبذلك وجب على متخذ القرار النظر إلى البديل على أنه حيلة اختيارات سابقة تم تقريرها، وهذا معناه أن البديل سبقته قرارات وستليه قرارات أخرى.¹

✓ المعايير والاعتبارات التي تحكم عملية اختيار البديل الأفضل:

كشفت الدراسات النظرية والتطبيقات العملية عن مجموعة المعايير واعتبارات يمكن لمتخذ القرار الاسترشاد بها في اختياره للبديل الأمثل من البدائل المطروحة من أهمها:

-درجة المخاطرة المتوقعة من اختيار البديل: أي معرف درجة احتمال عدم تحقيق البديل للأهداف المرجوة من تطبيقه وهذا يتطلب من متخذ القرار الموازنة بين المخاطر الناجمة عن إتباع البديل وبين المكاسب أو الفوائد التي يحققها حسب "Drucker" أن القرار الفعال هو الذي اتخذه على أساس مخاطرة محسوبة وليس على أساس مخاطرة طائشة.

-الاقتصاد في الجهد والنفقات: يعني أن يختار البديل الذي يعطيه أفضل النتائج بأقل تكلفة وجهد ممكن.

-الإمكانيات والموارد المتاحة: لا بد من أخذها بعين الاعتبار ودون توفرها يبقى البديل بدون قيمة وأهم الموارد هي الموارد البشرية إضافة إلى قدرة وكفاءة المرؤوسين على الأداء، يضاف إلى هذا توفر الموارد المالية والمادية واستغلالها استغلالاً أمثلاً وعليه ينبغي تفضيل البديل الذي يحقق الاستغلال الأمثل للموارد.

-الوسائل التي تساعد متخذ القرار على اختيار البديل الأمثل: هناك بعض الوسائل التي يمكن لمتخذ القرار الاستعانة بها في عملية المقارنة والمفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد الأمثل منها وتمثل في ما يلي:

○ أن تتم عملية المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأمثل وفقاً لاعتبارات ومعايير موضوعية.

○ الاستعانة والاسترشاد بآراء الخبراء والمختصين من داخل المؤسسة وخارجها.

○ ترتيب وتبويب البدائل المقترحة للحل لأن الترتيب يساعد على تفهم مدى تأثير العوامل والاعتبارات الداخلية على اختيار البديل الأمثل.

○ إخضاع كل واحد من البدائل المطروحة للاختيار للتأكد من مزاياه وعيوبه.

7- التنفيذ ومراقبة القرار:

إن عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بمجرد اختيار البديل الأمثل، بل تستلزم متابعة التنفيذ وترتبط متابعته بعدة خطوات

هي:

¹ Jean Cloud roch , maitrise de l'informatique par la désission, paris, 1997, p 98.

✓ صياغة وإعلان القرار:

يجب صياغة تمهيدا لإعلانه أو نشره بوسائل الإعلام المختلفة التي تكفل إيصاله إلى كافة الأشخاص المعنيين والجهات التي يهمها موضوعه أو المختصة بتنفيذه.

وحتى يكون التنفيذ سهلا يجب أن تكون الصياغة مختصرة، بسيطة واضحة ومميزة، فالصياغة الواضحة للقرار تساعد على فهم مضمونه، ويجب مراعاة عدم التناقض وانسجام القرار مع القرارات التي سبقته، وعدم التعارض مع القوانين والأنظمة أو مع الاختصاصات والصلاحيات الخاصة بمتخذه.

أما إعلانه فيقصد به إبلاغ القرار إلى الجهات المعنية ولكل من يهمه موضوعها، وليست هناك وسيلة معينة للإبلاغ، كما أنه يجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلانه.

✓ اختيار الخطوات اللازمة لتنفيذ القرار:

إن تنفيذ القرار يتطلب اتخاذ الخطوات اللازمة لوضعه موضع التنفيذ وهذا يتطلب تحديد الوقت اللازم لتنفيذ مرحله، ومن سيتولى تنفيذه، طرق ووسائل التنفيذ، تحديد الموارد المالية والبشرية اللازمة، فحسب Drucker فإن القرار لن يكون فعالا إلا إذا تضمن التزامات محددة بالعمل على تنفيذه، وكانت تلك الالتزامات واضحة ومحددة بالقرار منذ بدئ تنفيذه.¹

ومن المهام الأساسية لمتخذ القرار في هذه المرحلة هي تهيئة كل من البيئة الداخلية والخارجية لتقبل وتنفيذ القرار، وقد يجد متخذ القرار أن تنفيذ القرار يمكن أن يمتد إلى مناطق أو أقسام أو إدارات متعددة وفي هذه الحالة يمكن البدء في تنفيذ القرار في منطقة واحدة على سبيل التجربة فإذا ما ثبتت نجاحه طبق في مناطق أخرى.

✓ متابعة تنفيذ القرار:

إن إتباع الخطوات اللازمة لاتخاذ القرار ليست هي الخطوة الأخيرة في هذه المرحلة، إنما لا بد من متابعة تنفيذ القرار والمقصود به التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا لما تم وضعه في الخطة المدروسة وفي حدود التعليمات والقواعد الموضوعة، قصد اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وتفادي تكرارها، وللمتابعة والرقابة عدة مزايا أهمها:

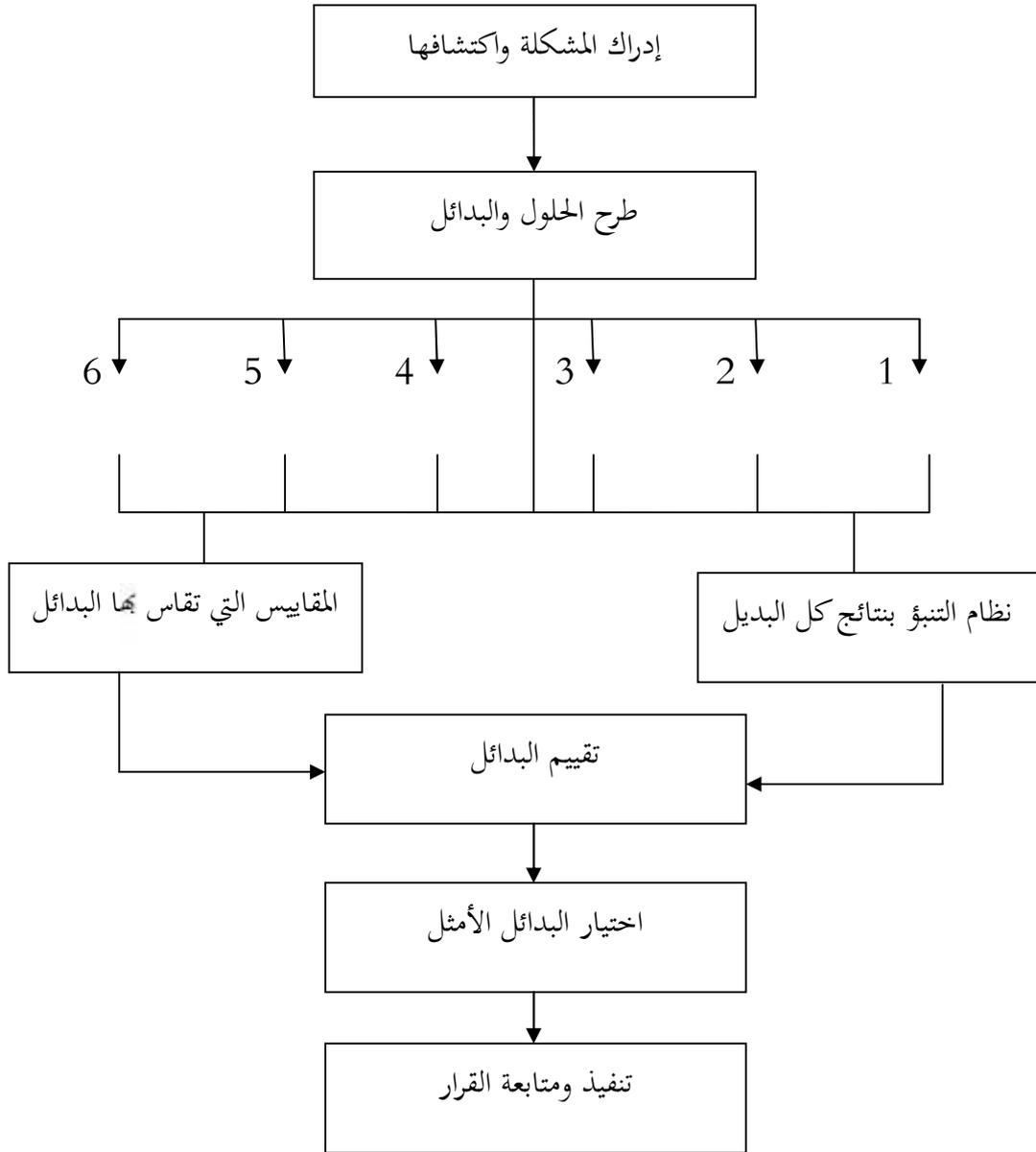
- المتابعة المستمرة لخطوات التنفيذ تمكن من اكتشاف الصعوبات والمشكلات والمعوقات التي يقابلها التنفيذ والعمل على حلها مبكرا أو الحد منها بقدر الإمكان .

- المتابعة تمكن متخذ القرار من اتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة نحوى القرار كسجبه أو إلغائه أو وقف تنفيذه أو تعديله جزئيا أو كليا.

¹Drucker(P), managment. Tasks. Responsibilities , op.cit, p 125.

- المتابعة تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين، وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرارات، وتنمي القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ، مما يساعد على اكتشاف ومعرفة مواقع القصور والخلل وأسبابها وسبل علاجها. حيث تم تلخيص هذه المراحل في الشكل التالي:

شكل رقم (10): مراحل عملية اتخاذ القرارات الإدارية:



المصدر: أبو بكر مصطفى، بحوث العمليات وفعالية اتخاذ القرارات، مكتبة عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، 1977، ص24.

ثانيا: أنواع القرارات:¹

يمكن تقسيم القرارات بصف عامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

¹ عادل حسن، الإدارة مدخل للحالات، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، سنة 1984، ص21.

- 1-قرارات تنظيمية و أخرى شخصية.
- 2-قرارات أساسية وأخرى روتينية.
- 3-قرارات مخططة وأخرى غير مخططة.

1- القرارات التنظيمية و الشخصية:

يمكن التفريق بين القرارات التنظيمية و الشخصية من حيث طبيعتها، فالمدير يصنع القرار التنظيمي، حيث بالدور المتوقع منه بالمنظمة، فهو يتخذ القرارات التي تتعلق بالمنظمة بحكم السلطة الرسمية التي يتمتع بها، وهي قرارات يمكن للمدير أن يفوض السلطة الخاصة به للآخرين فأهم أداة يستخدمها المدير ليؤكد على سلطته ومقدرته على إدارة المنظمة، هي اتخاذ القرار ولا شك أنه تحمل أيضا مسؤولية استخدامه لهذا الحق.

أما القرارات الشخصية فهي تلك التي يتخذها المدير بصفة عادية وليس بصفته عضوا في المنظمة، وهي قرارات لا يفوضها للآخرين ولكن بعض هذه القرارات يكون لها تأثير على المنظمة نفسها، فإذا قرر مدير إحدى الشركات أن يستقبل فإن البحث عن من يحل محله يعتبر شكل تنظيمي، كذلك قد يتعلق القرار الشخصي الذي يتخذ فرد ببقية الأفراد.

يضع كثير من المديرين حدود فاصلة بين قراراتهم الشخصية وقراراتهم التنظيمية بحيث لا تلغى قراراتهم التنظيمية ولا تخضع لأهوائهم الشخصية لذلك قد يضطرون إلى اتخاذ قرارات تنظيمية تتناقى مع رغباتهم الشخصية والواقع أن القرارات التنظيمية التي تصدر من عند المدير تتأثر بالناحية الشخصية فيه.

2- القرارات الأساسية والروتينية:

ويمكن تقسيم القرارات على إلى أساسية وروتينية وتميز القرارات الأساسية ب:

- لها صفة الدوام إلى حد كبير، ويكون الالتزام بها لأجل طويل نسبيا.
- تتعلق بالاستثمارات الكبيرة أو النفقات الضخمة.
- على درجة كبيرة من الأهمية، بحيث أن أي خطأ فيها يصيب المنظمة بخسائر جسيمة ومن القرارات الأساسية الملموسة اختيار موقع المصنع، فلا يمكن اتخاذ القرار بتحديد موقع بناء المصنع إلا بعد استقصاءات وتحليلات لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية.

أما القرارات الروتينية فهي تلك التي تتطلب جهدا ذهنيا كبيرا، أو تتكرر بصفة مستمرة، وتأثيرها على نجاح المنظمة غير كبير، ومعظم القرارات التي تتخذ في أي منظمة في قرارات متكررة، وقد تصل نسبيا إلى 90% من مجموع القرارات، ومنها القيام برحلة تفتيشية في أعمال المنظمة أو صرف علاوة دورية للعاملين.

3- القرارات المخططة والغير مخططة:

كذلك قد تكون القرارات مخططة أو غير مخططة وهو تقسيم قريب من التقسيم السابق، فيمكن التخطيط لاتخاذ القرار على أساس برنامج معين بحيث يصبح في النهاية متكررا، ويصبح هناك إجراءات معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار وبذلك لا يعامل كل قرار على أنه حالة فريدة أو الأولى من نوعها في كل مرة.

أما القرارات غير المخططة فهي التي لا تتخط بناء على برنامج معين فهي جديدة بناء وهامة، فقرارات التحول من المركزية إلى اللامركزية في إدارة المنظمة وقرار تحديد الأسواق الصالحة للتسويق، يعتبران مثلا لهذا النوع من القرارات.

وعلى هذا الأساس فإن هذه القرارات، هي قرارات من وجهة نظر الإدارة وهي قرارات خاصة من وجهة نظر التحليل السليم للمعطيات المحاطة بالمشكل، وفقا لأسلوب التدرج ووفقا لمراكز المسؤولية على مستوى إعداد الخطة المتبعة لإنتاج خدمة أو منتج معين، وهذا وفقا لتقييم شامل نتيجة لمتابعة التصميم الذي اشترك في إعداده مسؤولوا الإدارة، لتقييم نتيجة اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو ثقافية.

المطلب الرابع: الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار

من أهم الأساليب التي يعتمد عليها للوصول إلى الاختيارات الصائبة نذكر :

1- الأسلوب الحدسي الشخصي¹ :

يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية ، فهو يفتقد الأساس العلمي إلا أنه نجد أن متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل و رسم الحلول ، وهذا الاختلاف في الموافق التي يتعرض لها.

وهذا الأسلوب منطقي لأن الإداري يكتسب من خلال عمله ونشاطاته اليومية كمية هائلة من المعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية التي يعمل على إدراك محتواها وتخزينها زيادة على ما يمثله من قدرات ذهنية وقواعد يستخدمها عند الحاجة إليها من خلال ما مر به في خبراته السابقة. و رغم أن هذا الأسلوب يساعد على اتخاذ قرارات سريعة إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها. و يستخدم عموما لمعالجة المشاكل الروتينية و ذات الأثر المحدود.

2- أسلوب مراجعة القوائم² :

¹ أيوب نادية ، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طرابلس، دمشق، 1989 ص 120.

² باجي زولبيخة، دور التكلفة النهائية في اتخاذ قرار الإنتاج على المدى القصير، الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة، 1999، ص58.

يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب ببساطة وهو مقيد خاصة عند وجود بديلين فقط ، أما متخذ القرار بديل إيجابي و بديل سلبي عليه اختيار بينهما و إذا أردنا إعداد قائمة يجب أن تتضمن جميع العوامل و الاعتبارات التي يجب التأكد من إيجابيتها قبل اتخاذ القرار فقد يتضمن ضده القائمة ما يلي :

- العقد المتعقل بالتكاليف و مواعيد الدفع.

- التكاليف الثابتة.

- التكاليف المتغيرة.

- توفير التسهيلات اللازمة.

- توفير العنصر البشري المطلوب.

- توفير رأس المال اللازم.

- الجداول الزمنية المطلوبة لإنجاز المشروع.

- أساليب قبول المستهلك للمنتج النهائي مثلا.

- طبيعة الغرامات المالية إذا وجدت.

ثم يتم فحص القائمة والتأثير على العمل الإيجابي فيها حتى الانتهاء من مراجعتها كليا ويتخذ القرار بعدها على أساسها.

3- أسلوب البرمجة الخطية : نجد هذا الأسلوب في بحوث العمليات حيث يعرف على أنه أسلوب رياضي يبحث عن أفضل الطرق لاستخدام الموارد المتاحة¹.

و كذلك الوصول إلى الهدف المتمثل في تحقيق أكبر ربح أو تدنيه التكاليف إلى أدنى الحدود و استغلال الوقت المتاح إلى أقصى حد.

و يتضمن هذا الأسلوب ثلاث طرق تستخدم جميعها لإيجاد الحلول و منها : الطريقة البيانية ، طريقة سمبلكس (simplex).

¹ أيوب نادية ، مرجع سبق ذكره، ص121.

4- الأساليب المحاسبية :

تتعرض المنشأة إلى مشاكل كثيرة كإضافة منتج أو استبعاده ، تخفيض حجم الإنتاج لمنتج معين أو الخط إنتاج معين، التغيير في منافذ التصريف ... إلخ. وكلها أمور تتطلب معلومات مهمة لاتخاذ القرارات بشأنها ، وفي كثير من الأحيان يكون أساس ضده الأخيرة قائما على تحليل ودراسة التكاليف والتي تكون مسجلة في الحسابات والدفاتر وبالتالي تعكس أوضاع و ظروف كانت سائدة في الماضي أي أنها تفيد فقط إذا كانت الظروف المتوقعة مماثلة للظروف السائدة في الماضي، ولكن هذا يحدث فعلا لأنه في معظم الحالات تحدث تغيرات في طرق الإنتاج والتسويق و من ثم يجب تعديل التكاليف السابقة.

وتتسم الطريقة المحاسبية بالموضوعية والسرعة ولا تحتاج إلى مجهود ونفقات كبيرة مقارنة بالطرق الإحصائية.

المبحث الثاني: نظم دعم اتخاذ القرار

سنقدم في هذا المبحث دراسة شاملة لنظم دعم اتخاذ القرار من خلال إعطاء نبذة تاريخية وتعريف في المطلب الأول ثم إبراز خصائص وقواعد نظم القرار في المطلب الثاني بعد ذلك نقدم مكوناته في المطلب الثالث وفي المطلب الأخير نقدم تصنيف نظم دعم اتخاذ القرار.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نظم دعم القرار وتعريفه

نشأ مفهوم "نظم دعم القرار" نتيجة للبحوث التي تمت في المجالين رئيسيين وهما: المجال الأول الدراسات النظرية لعملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة والتي تمت بواسطة الباحثين في الخمسينيات والستينيات (جامعة كرنجى الأمريكية). أما المجال الثاني: نظم الحسابات التفاعلية (أبحاث بواسطة معهد 'م- ا- ت' الشهير في الستينيات في عام 1971م ظهرت رسالة الدكتور من معهد 'م- ا- ت' بعنوان "نظم اتخاذ القرارات الإدارية" دعم القرار بواسطة الحاسب وكانت فكرة الرسالة في كيفية الاستفادة من الحسابات ومن النماذج التحليلية الرياضية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات، وقد بناء نظام على حساب يساعد على التخطيط لإنتاج الغسالات المنزلية. وفي عام 1974م ظهرت تعبير "المعلومات الإدارية" وظهر هذا التعبير في بحثه منشور بجامعة مينستو الأمريكية وكان هذا البحث بمثابة الحجر الأساسي للبداية في بحوث نظم دعم اتخاذ القرار . في الفترة من 1969-1974م ظهرت مجموعة أبحاث في فرنسا (مدرسة الأعمال الفرنسية تتحدث عن نظم دعم القرار التفاعلية.

في عام 1979م ظهر تعبير "نظم المعلومات التنفيذية" "نظم الدعم التنفيذية".

في عام 1984م ظهر أخيرا تعبير "نظم دعم القرار من خلال كتاب تم تأليفه بواسطة bonczek,support

foundation ;of decision ;support ;systems اعتبار من منتصف الثمانينات ظهر تعبير "نظم اتخاذ

القرارات الجماعية وفي أوائل التسعينيات ظهر تعبيران في منتهى الأهمية وهما مستودع البيانات "التحليل الفوري للبيانات" وقد ظهر هذان المفهومان في ظل خدمة المؤسسة الكبيرة بطريقة متوازية ثم في عام 1993 توحدت الأفكار واعتبر المفهوم الثاني أداة من أدوات تحليل مستودع البيانات.

في أواخر التسعينيات ظهرت مفاهيم جديدة في مجال نظم دعم اتخاذ القرار وترجع أساسا إلى التطور المذهل في تكنولوجيا الحاسب وترجع أيضا إلى انتشار استخدام شبكة الانترنت بكل مؤسسة وإدارة .

ثانيا: تعريف نظم دعم القرار: وبذلك ظهرت مجموعة من التعاريف لهذا الأخير وسوف نقدم فيما يلي بعض من هذه التعاريف:

التعريف الأول لنظام دعم اتخاذ القرار:

هو مجموعة من الإجراءات المبنية على استخدام النماذج هذه الإجراءات تستخدم في معالجة البيانات و الآراء المساعدة متخذ القرار في اتخاذ قراراته.

التعريف الثاني: لنظام دعم اتخاذ القرار:¹

هو نظام مبني على استخدام الحاسب يتصف بالمرونة و التفاعلية والتكيف ويتم تطويره خصيصا لدعم حل المشاكل الإدارية الغير منظمة لتحسين عملية اتخاذ القرار يعتمد على استخدام البيانات يحقق أسلوبا سهلا للاستخدام ويشمل على رؤية متخذ القرار إضافة إلى ذلك فمن الممكن أن يحتوي على نماذج ويتم بناؤه بأسلوب تفاعلي مع مستخدم النظام ويدعم جميع مراحل اتخاذ القرار الأربع وأخيرا من الممكن أن يحتوي على المعرفة بجانب البيانات والنماذج.

التعريف الثالث: لنظم دعم اتخاذ القرار:

هي نظم معلومات مبنية على الحاسبات الآلية مصممة لدعم عملية اتخاذ القرار النصف مهيكله من خلال نمط حوارى بين مستخدم النظام والحاسب الآلى باستخدام النماذج التحليلية وقواعد البيانات ونماذج القرار.

¹ فهمي غني، نظم اتخاذ القرار والأنظمة الذكية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2004، ص9، ص10، ص11، ص108.

من خلال التعاريف نستنتج أن نظم دعم القرار هو عبارة عن مجموعة من البيانات والمعدات المعالجة التي تستخدم في التعامل الخلاق مع البيانات للإجابة عن الأسئلة المجهولة والغير المهيكلة.

المطلب الثاني: خواص وقواعد نظم دعم القرار

أولاً: خواص نظم دعم اتخاذ القرار

هناك عدة خصائص لنظم دعم القرار ومن أهمها ما يلي:

- 1- دعم اتخاذ القرار في المواقف الغير منمطة والمواقف الشبه منمطة هذه المواقف يصعب حلها باستخدام الخوارزميات الكمية التقليدية أو باستخدام نظم الحسابات الأخرى.
- 2- توقيف الدعم لمختلف مستويات الإدارة.
- 3- توفير الدعم للأفراد وأيضاً للجماعات فطبيعة المواقف الغير نمطية تحتاج لاشتراك أكثر من شخص من جهة مختلفة في اتخاذ القرار.
- 4- توفير الدعم في جميع مراحل اتخاذ القرار (استخبار، تصميم، الاختيار، التنفيذ).
- 5- دعم المختلفة لأسلوب اتخاذ القرار (حدس، تحليلي، أو توافقي، استشاري مع أفراد ومع جماعة).
- 6- توفير الدعم لمواقف متعددة سواء بطريقة متسلسلة (دعم المواقف التالية بعد الانتهاء من دعم الموقف الأول).
- دعم كل موقف على حدي (أو بطريقة مرتبطة) نظراً لوجود علاقات بينه وبين هذه المواقف في حالة اعتماد حل المشكلة على مراحل المشاكل الأخرى.
- 7- له القدرة على التكيف بمرور الوقت ويتطلب ذلك ضرورة تمتع نظام بمرونة عالية عن طريق السماح بالتعديل والإضافة والحذف أو إعادة تنظيم للعناصر الأساسية بالنظام بواسطة المستخدم.
- 8- توفير أسلوب استخدام أسهل وفعال للمستخدم ويتحقق ذلك من خلال إظهار رسومات نيات ومن خلال استطاعة المستخدم التحاور مع النظام بلغة مكتبية أو منطوقة (لغة إنجليزية-لغة عربية).
- 9- الاهتمام بدعم اتخاذ القرار في مجال تحقيق الفاعلية في الحل (الوصول إلى حل جيد دقيق يتفق مع القيود الزمنية) بدلا من الاهتمام بتحقيق الكفاءة في الحل (تحقيق اقل تكلفة مثلا).
- 10- السيطرة الكاملة لمتخذ القرار على جميع خطوات اتخاذ القرار أثناء حل المشكلة بمعاونة نظام دعم القرار فهذا النظام يساعد ولكنه (يجل محل متخذ القرار).

- 11- المتخصصين يجب أن يكون في استطاعة متخذ القرار صياغة أساليب العمل التي يراها مناسبة للموقف المطروح.
- 12- توفير النماذج اللازمة للمساعد في تحليل اتخاذ القرار مع وافر أغراض المختلفة. قدرة النظام على التعامل مع البيانات بصورها ومنابعها المختلفة.¹

ثانيا: فوائد نظم دعم اتخاذ القرار

توفر خواص دعم القرار المذكورة سابقا بعض الفوائد الرئيسية لهذا النظام في ما يلي:

- 1- المقدرة على دعم حل المشاكل.
- 2- استجابة سريعة للمواقف غير المتوقعة الذي ينتج عنها ظروف متغيرة ويمكن لنظام دعم القرار من تحليل كمي كامل في وقت قصير جدا كما يمكن تقويم التغيرات المتكررة في الحوارات المقيدة بصورة موضوعية بطريقة متقنة.²
- 3- المقدرة على تجربة العديد من الاستراتيجيات المختلفة تحت تشكيلات مختلفة بسرعة وموضوعية.
- 4- تبصر جديد وتعلم جديد يستطيع المستخدم التعرف على تبصرات جديدة في تكوين النماذج وتحليل حساسية "ماذا-إذا" الموسع ويمكن أن تساعد التبصرات الجديدة في تدريب المدربين قليلي الخبرة والعاملين الآخرين أيضا.
- 5- تسهيل الاتصال تنفيذ جميع البيانات وتشبيد النموذج مع المساهمة النشطة للمستخدمين ويسهل ذلك الاتصالات بشدة بين المديرين ويمكن أن تجعل عملية القرار العاملين أكثر دعما للقرارات التنظيمية.
- 6- تحسين مراقبة وأداء الإدارة يمكن أن يدعم اتخاذ القرار مراقبة الإدارة للاتفاقية ويحسن من أداء المنظمة.
- 7- توفى التكاليف يمكن ن ينتج عن طريق نظام دعم اتخاذ القرار الروتين تقليل كبير في التكلفة أو تقليل كلفة القرارات الخاصة.
- 8- قرارات موضوعية تكون القرارات المستخلصة من نظام دعم القرار أكثر انساقا وموضوعية عن القرارات التي تتخذها بديلها.
- 9- تحسين الفعالية وسماع للمديرين بأداء المهام في أوقات أقل جهد أقل .

¹ فهمي غني، دعم اتخاذ القرار والأنظمة الذكية، مرجع سبق ذكره، ص: 110 و112.

² ارغام توربان تعريب وسروري علي إبراهيم، نظم دعم الإدارة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص143.

المطلب الثالث: مكونات نظام دعم القرار

يتكون نظام دعم القرار من أربعة أنظمة فرعية بالإضافة إلى المستخدم والذي يمكن اعتباره المكون الفرعي الخامس وسنقدم في ما يلي عرض بسيط وشامل حول كل نظام فرعي من هذه الأنظمة الخمسة.

أولاً: النظام الفرعي لإدارة البيانات:

وتتكون النظام الفرعي لإدارة البيانات من عدة عناصر وهي:

✓ قواعد البيانات المستخدمة بداخل نظام الدعم تعرف قاعدة البيانات بأنها تجميعاً لبيانات مرتبطة ببعضها البعض ومنظمة بطريقة تناظر احتياجات وهيكلية المنظمة ويمكن أن يستخدمها أكثر من فرد واحد لأكثر من تطبيق واحد.

يعتمد تنظيم البيانات على حجم نظام دعم القرار ففي حالة المؤسسة الكبيرة يتم تنظيم البيانات في صورة مستودعات ويطلق عليها مستودعات البيانات أما في حالة النظم الصغيرة يتم استخدام قواعد بيانات خاصة طبقاً للاحتياج كما يمكن أن يتواجد أكثر من قاعدة البيانات وذلك طبقاً لتنوع مصادر هذه البيانات لمصادر داخلية-مصادر خارجية بيانات خاصة تغيير من مستخدم إلى آخر.

✓ نظام الإدارة وقواعد البيانات:

ويستخدم نظم إدارة قواعد البيانات التجارية مثل نظام أو راكل، أنفور ميكس، اس كيوال في بناء قواعد البيانات بنظم الدعم وهي تقوم بتنفيذ العديد من الوظائف مثل:

- استخلاص البيانات داخل قواعد بيانات نظم الدعم.
- تحديث البيانات تضمينها داخل قواعد بيانات نظم الدعم.
- تحديث بيانات (إضافة- حذف- تعديل)
- الربط بين البيانات المختلفة المصادر.
- استرجاع البيانات طبقاً للأسئلة المطروحة.
- توفير امن البيانات وتحديد صلاحيات الاستخدام.
- حماية البيانات من الأعطال المفاجئة.
- تنفيذ عملية التداول البيانات البسيطة أو المتعددة (مثل ترتيب وفرز البيانات واسترجاع البيانات المترابطة)

-تتبع عمليات استخدام البيانات بواسطة نظام الدعم.

الوظائف:

تعتبر وظائف تقليدية نجدها قواعد بيانات والأنظمة المتعلقة بها ولكن التحدي هو تضمين هذه الوظائف وتكامله مع النماذج الوظيفية والكمية المستخدمة في نظم الدعم.

✓ **دليل البيانات:**

دليل البيانات ويطلق عليه أيضا اسم البيانات وهو عبارة عن كتالوج يحتوي على الوصف والتعريف الدقيق لجميع البيانات الموجودة في قاعدة البيانات والوظيفة الرئيسية للدليل البيانات هي الإجابة عن التفسيرات بخصوص توافر بيان معين بالنظام وما المعنى الدقيق لهذا البيان وما مصدر هذا البيان.

✓ **وسائل الاستفسار:**

الدخول في البيانات والاستغلال عنها لصالح نظم الدعم يتم من خلال أدوات خاصة يطلق عليها اسم وسائل الاستفسار وتشمل هذه الوسائل على لغة خاصة تسمح لباقي مكونات نظم الدعم بصيغة ووصف ما تحتاجه من بيانات مخزنة بقواعد وبيانات نظام الدعم يطلق على هذه اللغة اسم لغة الاستفسار.

ثانيا: النظام الفرعي لإدارة الإنتاج

يتكون النظام الفرعي لإدارة النماذج من العناصر التالية:¹

✓ **قواعد النماذج:**

تحتوي على النماذج العديد من النماذج الكمية والوصفية حيث توفرت القدرة التحليلية للمواقف التقليدية ونظم دعم اتخاذ القرار والقدرة الأخيرة على استدعاء وتشغيل وتغيير ودمج وفحص النماذج الأربعة فئات رئيسية وذلك طبقا لمستوى التطبيقات المستفاد منها وهي:

* النماذج الإستراتيجية تستخدم لدعم مستوى الإدارة العليا في التخطيط الإستراتيجي للجهة ويشمل التخطيط الإستراتيجي تعدد الأولويات والأهداف، الدمج مع الشركات المماثلة أو الأكبر، اقتناء الشركات الصغيرة، دراسة المتغيرات الخارجية على مستقبل الشركة، فتح مجالات جديدة لاستثمار الشركة...إلخ. وهكذا تنفيذ النماذج الإستراتيجية يعتمد على البيانات الخارجية في معظم الأحوال.

* النماذج التكتيكية تستخدم لدعم مستوى الإدارة الوسطى في التخصيص والتحكم في الموارد البشرية والفنية الموجودة بالمؤسسة من أمثلة استخدام النماذج التكتيكية إعداد خطط إعلان عن المبيعات، تخطيط احتياجات المؤسسة

¹ فهمي علي، نظم دعم القرار والأنظمة الذكية، مرجع سبق ذكره، ص 116 و 119 و 120.

من العمالة تخطيط احتياجات وتجهيزات الأقسام الجديدة . ويعتمد تنفيذ النماذج التكتيكية على البيانات الداخلية مع قليل من البيانات الخارجية و الإطار الزمني يكون عادة في حدود من شهر إلى أقل من سنتين.

* النماذج التشغيلية: تستخدم لدعم المستوى التنفيذي للمؤسسة وهي تلي احتياجات العمل اليومي للمؤسسة ومن أمثلتها إعداد جداول التشغيل إعداد جداول الصيانة للمعدات...إلخ. وهكذا يعتمد تنفيذ النماذج التشغيلية على البيانات الداخلية بالمؤسسة و الإطار الزمني للخطط التشغيلية ويراوح بين يوم إلى عدة أسابيع محدودة.

* النماذج الأولية تستخدم عادة في بناء نموذج أكبر ليتلاءم مع متطلبات الموقف المطروح كما أنها تستخدم بصورة مستقلة لأغراض تحليل للبيانات ومن أمثلتها برامج توليد الأرقام العشوائية، برامج معادلة المنحى الذي يطرح بالمجموعة من النقاط، برنامج حساب القيمة الحالية.

✓ **نظام الإدارة قواعد النماذج:** يتكون نظام إدارة قاعدة النماذج مجموعة نظم برامج لها من وظائف¹.

✓ **لغة النمذجة:** رغم أن النماذج موجودة في قاعدة النماذج تكون النماذج سابقة الإعداد فغالبا ما تلزم كتابة النموذج ويمكن عمل ذلك باللغات مرتفعة المستوى (كوبل) أو من الأفضل بلغات الجيل الرابع ولغة النمذجة الخاصة.

✓ **دليل النماذج:** (ويطلق عليه أيضا اسم قاموس النماذج) عبارة عن كتالوج مشابه لكتالوج البيانات فهو يحتوي على الوصف والتعريف لجميع النماذج والبرمجيات المساعدة الموجودة بقاعدة النماذج والوظيفة الرئيسية لدليل النماذج هي الإجابة على الاستفسار بخصوص توافر نموذج معين بالنظام وماهية القدرات وخصائص ومتطلبات استخدام هذا النموذج.²

ثالثا: النظام الفرعي لإدارة المعرفة:

يكون العديد من المشاكل غير المهيكلة وشبه المهيكلة معقدة لدرجة أنها تحتاج إلى خبرة في حلها إضافة إلى إمكانيات نظم دعم القرار المتعددة ويمكن أن يوفر نظام خبرة مثل هذه الخبرة لذلك تكون نظم دعم القرار أكثر تطورا مزودة بمكون نطلق عليه اسم إدارة المعرفة ويمكن أن يوفر هذا المكون الخبرة اللازمة لحل بعض أوجه المشكلة أو يوفر المعرفة ويمكن أن يوفر هذا المكون الخبرة اللازمة لحل بعض أوجه المشكلة أو يوفر المعرفة التي يمكن أن تعزز العمليات المكونة نظم دعم القرار ويتكون مكون إدارة المعرفة من نظام خبرة واحد أو أكثر.

¹ فهمي علي، مرجع سبق ذكره، ص124.

² ايفران توربان وسرور إبراهيم سرور، مرجع سبق ذكره، ص154 و155.

رابعاً: النظام الفرعي للتفاعل في المستخدم:

تستخدم عبارة الموائمة مع المستخدم أو واجهة المستخدم للتعبير عن كل وسائل الاتصال بين المستخدم وبين نظام الدعم فهي تشمل البرمجيات والعتاد والمسؤولية عن التحوار مع المستخدم وعموماً فإن عنصر رئيسياً للحكم على جودة أي نظام (وليس نظام دعم القرار) هو مدى جودة الموائمة والتحوار مع المستخدم والبعض يعتبر أن جودة وأهمية هذا العنصر تأتي قبل باقي عناصر النظام وإدارة العلاقة بين المستخدم ونظام الدعم تقع تحت مسؤولية مجموعة من البرمجيات تتفاعل مع باقي عناصر الدعم.

خامساً: المستخدم من جهة نظر نظام الدعم:

يمكن تقسيم المستخدمين إلى فئتين المديرين والمتخصصين مثل التخصص المالي، متخصص تخطيط عمليات الإنتاج، متخصص أبحاث السوق، يميل المتخصص إلى معرفة كافة التفاصيل كما يميل إلى استخدام الحاسب في الأعمال اليومية، ويعتبر المتخصص وسيطاً بين نظام الدعم وبين المدير (متخذ القرار) يقوم الوسيط بشرح احتياجات متخذ القرار إلى كل من المصمم و المصمم الإداري حيث يقوم بدورها في تصميم وبناء النموذج الملائم وبعد انتهاء لتنفيذ يتولى الوسيط شرح النتائج لمتخذ القرار ونقاط القوى والضعف في النموذج المستخدم والوسيط من الممكن أن يكون:

* مدير مساعد (طاقم الإدارة المعاون) ويفترض إلمامه بتكنولوجيا نظم الدعم.

* خبير في استخدام أدوات نظم دعم القرار.

* محلل أعمال له دراية واسعة في مجال العمل.

* مندوب وسيط في حالة نظم اتخاذ القرار الجماعية.

* عند تصميم وبناء نظام لدعم اتخاذ القرار داخل مؤسسة معينة يجب الأخذ في الاعتبار نوع ونمط المستخدم المباشر

لنظام واقتناء نظام جاهز اتخاذ كما أن صعوبة تأقلم المستخدم في هذه الحالة تقلل من فرض نجاح النظام.¹

المطلب الرابع: تصنيف نظم دعم القرار.

بالرغم من وضوح السمات الأساسية لنظم دعم القرار من حيث اعتمادها على النماذج ومخاطبتها للمشاكل الغير مهيكلة والنصف مهيكلة واعتمادها على قواعد البيانات إلا أن بعض مفكر النظم يصنفون هذه النظم الأكثر من نوع نتيجة انتشار تطبيقاتها في مجالات الأعمال ويتم تصنيف نظم دعم القرار إلى ما يلي:

¹ فهمي علي، مرجع سبق ذكره، ص 126 و 129 و 130 و 182.

✓ نظم دعم قرارات المؤسسات:

ويقصد بها المهمة لدعم عملية اتخاذ القرارات في المشاكل الكبيرة والمعقدة التي تواجه مؤسسات الأعمال بصورة متكررة وبالتالي فإن هذه النظم تتعامل بشكل رئيسي مع المشاكل التشغيلية والمتعلقة بتحقيق الرقابة الإدارية كما تستخدم أيضا في التخطيط الإستراتيجي بمنظمات الأعمال.

✓ نظم دعم قرارات معينة:

تشير نظم دعم القرارات المعينة إلى تلك النظم المصممة لدعم عملية اتخاذ القرارات السريعة والمتعلقة بالمشاكل الصغيرة والأقل تعقيدا والتي غالبا ما تواجه المديرين لمرة واحدة أو تواجههم للمرة الأولى.

✓ نظم دعم القرارات الموجهة بالنماذج:

تمثل نمط دعم القرارات الموجهة بالنماذج النمط المبكر لنظم دعم القرار والذي تم تطويره في أواخر السبعينيات وأوائل الثمانينات وتعد هذه النظم بمثابة نظم قائمة بذاتها وبالتالي فهي تنفيذ متخذي القرار من المستخدمين النهائيين للنظام أو المجموعات التي تعمل بتوجيه من الإدارة المركزية للمعلومات بمعنى أن مستخدم نظام دعم القرار يعمل ضمن فريق عمل متكامل للوصول إلى حلول لمشاكل المنظمة.

✓ نظم دعم القرارات الموجهة بالبيانات:

وتتمثل هذه النظم التي تدعم عمليات اتخاذ القرار من عمليات الاستخلاص البياني وذلك باستخدام قواعد البيانات المختلفة المتوفرة في النظام.

✓ نظام دعم القرارات الجماعية:

تعرف بأنها نظم تفاعلية مبنية على الحاسبات الآلية تقوم بدعم مجموعة أفراد من متخذي القرارات يعملون كفريق عمل بغرض الوصول إلى حلول للمشاكل الغير والنصف المهيكلة وتحسين درجة تدفق المعلومات بين أعضاء الجماعة ويعني هذا أن نظم دعم القرارات الجماعية تركز على دعم مجموعة من الأفراد كمستخدمين للنظام يعملون كفريق واحد لحل المشاكل الغير مهيكلة التي تواجهها المنظمة وعادة ما يكون هناك منسق لهذه الجماعة يتولى تنسيق العمليات والأنشطة داخل النظام وتشغيل أجهزة الحسابات وغرض المعلومات أي يعمل كحلقة وصل بين تقنيات المعلومات وبين أعضاء الجماعة.

✓ نظم دعم القرارات الفردية:

تشير نظم دعم القرارات الفردية إلى تلك النظم التي تتعامل مع مستخدم وحيد يقوم بعملية واتخاذ القرارات بمفرده في فترات زمنية مختلفة مثل: القرارات المتعلقة باختيار تشكيلة الأوراق المالية التي سيقوم الفرد باستثمار أمواله فيها.

المبحث الثالث : طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار :

تهدف عملية اتخاذ القرار إلى المفاصلة بين البدائل في إطار الهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، فالمحاسبة التحليلية تلعب دور هام في اتخاذ القرار بما توفره لها من تسهيلات و كذا الأدوار التي تلعبها كل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية و التي سوف نتطرق إليها في هذا المبحث على أساس أربعة مطالب: اتخاذ القرار وفق طريقة الأجسام المتجانسة، التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار على ضوءها، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرار، تحليل الانحرافات في التكاليف المعيارية واتخاذ القرار وفقها.

المطلب الأول : اتخاذ القرار وفق نتائج طريقة الأقسام المتجانسة :

تلعب القرارات دور كبير في المؤسسة و من أهم هذه القرارات نجد ما يلي :

1- قرارات التسعير : يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضاف إليه نسبة ربح معقولة تكفي لتحقيق عائد ملائم علي الاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة ويجددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة و يترتب علي هذا الأسلوب أن الأسعار التي تؤثر علي حجم المبيعات تحدد علي أساس التكلفة الكلية والتي تحدد بدورها و لو جزئيا علي أساس حجم الإنتاج و المبيعات ومن ناحية أخرى يتم تحديد السعر علي أساس سلوك المنافسين و المستهلكين و يلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك بمعنى انه عدم القيام المستهلك باستبدال هذا المنتج بغيره كما يتحدد ادني سعر تجنّبها نتيجة عدم إنتاج و بيع المنتج وإذا كان تأثير المنشأة في تحديد سعر السوق محدودا فإنها تقوم بالبيع بأسعار السوق وعن طريق تحقيق الرقابة علي التكاليف تستطيع تحقيق نتائج مربحة إما إذا كانت المؤسسة تقوم بتحديد أسعارها فإنها تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتضيف إليها نسبة الربح الملائمة و تخضع الأسعار المحددة بهذه الطريقة إلى تعديلات و تسويات مستقبلية في ضوء ظروف السوق الواقعية .

2- تسعير الطلبات : إن الخاصية التي تتميز بها مثل هذه المؤسسات التي تعمل بالطلبات هي دوام وجود مشكل تحديد الأسعار إذ أن كل طلبية تتطلب عرض خاص للسعر و العامل الخاص هنا هو التفاوض بين الزبائن و الموردين وان قواعد الفاتورة تختلف من قطاع إلى آخر فمؤسسات الخدمات تستعمل عادة عنصر أو عناصر التكاليف وخاصة عدد ساعات العمل المصروفة و بذلك يكون سعر البيع محددًا بالاستناد إلى العلاقة¹:

¹ السوافيري احمد نور فتحي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 1997، ص186.

رقم / نفقات المستخدمين وهذه العلاقة قائمة سواء بهدف معين أو كمتوسط للفترات السابقة ونجد هذه الطريقة مكانتها نظرا لأهمية تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف الإجمالية .

3- قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية : قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي لا يعتبر مجرد قرار تسويقي أو قرار تمويل فقط بل يعتمد علي كل الأنشطة أي يؤثر علي المؤسسة ككل فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب علي المنتجات و في نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة و تعتبر التكلفة العامل الأساسي في قرار التسعير حتى و لو كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية و تبيعها في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات أي أن الأسعار تكون محددة مسبقا في هذه الحالة يكون عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير علي حجم المبيعات و علي طرف التوزيع و شروط الائتمان مع الزبائن و علي الأرباح المتوقعة.

4- قرارات تحديد سعر التنازل بين وحدات المؤسسة : في غالب الأحيان نجد أن المؤسسة تتكون من عدة وحدات بحيث كل وحدة تقوم بوظيفة خاصة بها و بالتالي فان منتجات كل وحدة تعد عادة خام بالنسبة للوحدة الموالية و هذا حتى يتم تصريف المنتج خارج المؤسسة .

و لأجل انتقال المنتج من وحدة لأخرى تستعمل المؤسسة ما يسمى بسعر التنازل و يمثل هذا السعر القيمة التي يتم بها تحميل أو تبادل السلع و الخدمات فيما بين الأقسام الفرعية في المؤسسة فهي إذن عبارة عن أسعار داخلية و بمعنى آخر هي القيمة التي يحملها مركز المسؤولية كمركز مسؤولية آخر دخل المؤسسة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول و لإيجاد هذا السعر تعتمد المؤسسة عدة طرق لكن الأفضل منها هو استعمال التكلفة النهائية لكل وحدة.¹

المطلب الثاني: التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار علي ضوءها.

إن طريقة التكلفة المتغيرة تقوم أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و من أهم فوائد هذه الطريقة هي حساب النتيجة و استخراج نقطة التعادل التي تساوي فيها التكاليف الثابتة مع الهامش على التكلفة المتغيرة كما يمكن تسميتها بعتبة المردودية أو نقطة الصفر.

أولا: تعريف عتبة المردودية : يمكن إعطاء تعاريف عديدة لعتبة المردودية أهمها الكلية مع الإيراد الإجمالي و بالتالي تسعى إليه الإدارة في بداية الأمر كحد أدنى لفترة قصيرة حتى لا تحقق المؤسسة خسارة.²

¹ أوكيل محمد سعيد، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق ، الجزائر، 1998، ص 116 .

² مرعي عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، 1972، ص253.

ثانيا : تحديد عتبة المردودية

من العلاقة الأساسية لحساب النتيجة

لدينا : النتيجة = الإيرادات - المصاريف

و لدينا أيضا : النتيجة = الربح الإجمالي - التكاليف الثابتة

النتيجة = 0 يعني الربح الإجمالي = التكاليف الثابتة.

تتحقق عتبة المردودية في الحالات الثلاثة التالية :

1- في حالة رقم الأعمال يساوي التكلفة الكلية :

إذا كان لدينا رقم الأعمال يساوي س معدل التكلفة المتغيرة : أ

التكلفة المتغيرة : أ س

هامش التكلفة المتغيرة : هات م

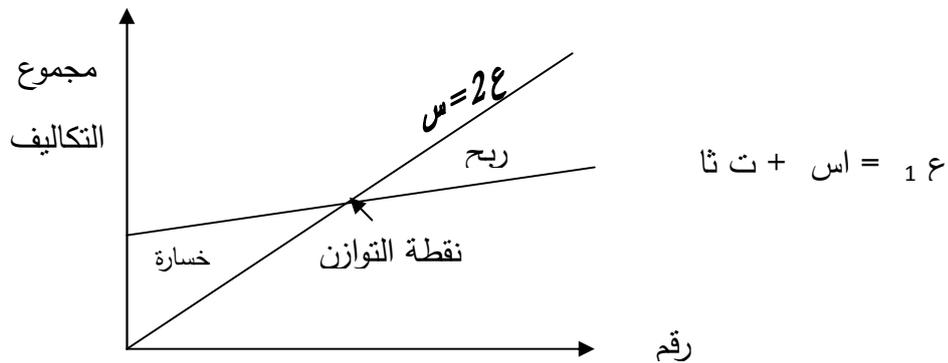
التكلفة الثابتة : ت ثا

التمثيل البياني لعتبة المردودية

هناك ثلاث حالات لتمثيل عتبة المردودية :

✓ رقم الأعمال : مجموع التكاليف

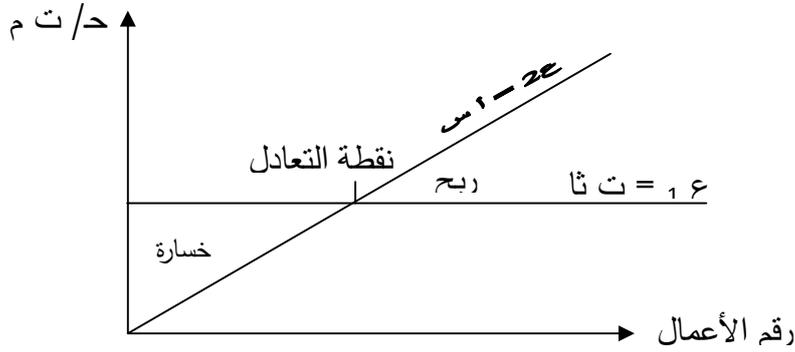
شكل رقم(11): تمثيل عتبة المردودية بطريقة ر ع = 3 تكاليف



المصدر : بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هونة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 1997، ص 42 .

✓ الهامش على التكلفة المتغيرة : تكلفة الثابتة

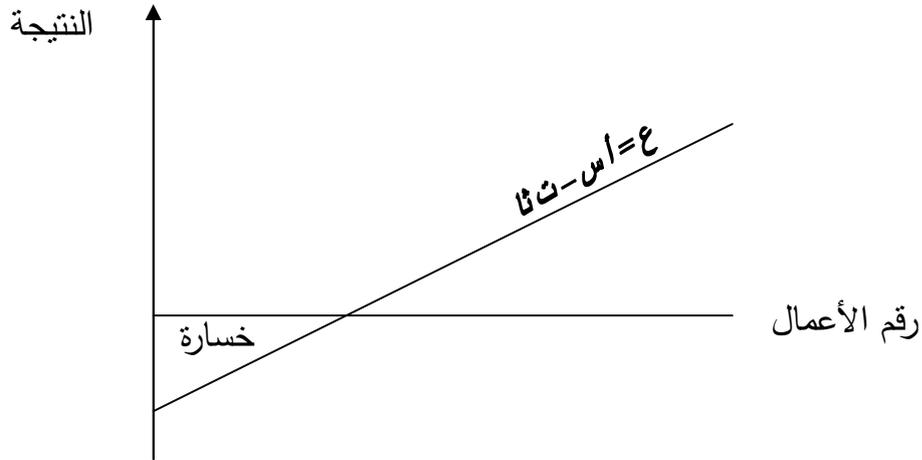
شكل رقم (12) : تمثيل عتبة المردودية بطريقة ح/ت م = ت ثا



مصدر : بوشاشي بوعلام ، نفس المرجع السابق، ص 42.

✓ التمثيل البياني بطريقة النتيجة :

شكل رقم (13) : تمثيل عتبة المردودية بطريقة نتيجة = 0



المصدر : بوشاشي بوعلام، نفس المرجع، ص 43.

لدينا التكلفة الكلية = التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة

* عند نقطة التعادل : التكاليف = الإيرادات

$$س = اس + ت ثا \dots (1)$$

$$س (1 - أ) = ت ثا$$

$$س = ت \text{ ثا } (أ - 1) \dots\dots\dots (2)$$

و لدينا التكلفة المتغيرة : أس

$$أ = \text{التكلفة المتغيرة اس} \dots\dots\dots (3)$$

و بتعويض (3) في (2) نجد $س = ت \text{ ثا } / (ت - 1) \text{ م } / س$

$$س = (ت \text{ ثا } \times س) / \text{هامش على التكلفة المتغيرة.}$$

و منه ر ع ن = التكلفة الثابتة لا رقم الأعمال الصافي / الهامش على التكلفة المتغيرة

حيث ر ع ن = رقم الأعمال نقطة التعادل

$$-2 \text{ في حالة الهامش على تكلفة المتغيرة تساوي التكلفة الثابتة النتيجة } = 0$$

يعني الهامش على تكلفة المتغيرة = التكلفة الثابتة (1)

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال الصافي - التكلفة المتغيرة

$$\text{أي : الهامش على ت م } = أ س \dots\dots\dots (2)$$

$$\text{من 1 و 2 نجد : س - أس = ت ثا}$$

$$س (أ - 1) = ت ثا \quad س = ت \text{ ثا } (أ - 1) \dots\dots\dots (3)$$

و بنفس الطريقة السابقة نجد ر ع ن = (ت ثا X ر ع ن) / ح / ت م.

$$\text{حيث لدينا ح/ت م = ح/ت م = س - أس = س } (أ - 1) \quad - 1 \dots\dots\dots (4)$$

(3) في حالة نتيجة معدومة

$$\text{النتيجة + ر ع ص - أس - ت ثا = س - أس - ت ثا}$$

$$\text{يعني } 0 = س - أس - ت ثا$$

$$س (أ - 1) = ت ثا \quad س = ت \text{ ثا } / (أ - 1) \dots\dots\dots (1)$$

$$\frac{ح/ت م}{س} = أس - أس = 1 - (ح/ت م / س) \dots (2)$$

نعوض (2) في (1) نجد $س = ت \text{ ثا} (-1)$

ع ر ن = (ت ثا - ر ع ن) / ح/ت م

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرار

إن التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة تبقى ثابتة مع تغيير حجم الإنتاج لكن التكاليف الثابتة تتناسب عكسيا مع حجم الوحدات الإنتاجية فكلما زاد حجم النشاط فإن تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة تتناقص و العكس صحيح و بالتالي فإن المبدأ الأساسي لتحميل التكاليف الثابتة وفق معامل التحميل العقلاني.

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

و منه يمكن الخروج بالنتائج التالية :

1- في حالة معامل التحميل < 1 : هذا يعني ربح الفعلية : هي عبارة عن زيادة في نشاط المؤسسة أي المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية و الذي يؤثر على سعر التكلفة حيث سيرتفع أي أنه يجب على المؤسسة أن تتحمل تكاليف ثابتة من مجموع التكاليف و الفرق بينهما يمثل ربح الفعلية و هو يضاف إلى نتيجة المؤسسة.

2- في حالة معامل التحميل > 1 : هذا يعني أن المؤسسة تحقق البطالة، تعني تكلفة البطالة أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل كاملة و في هذه الحالة يجب أن يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة و الفرق بين التكلفة الثابتة و التكاليف المحملة تعبر عن البطالة و تطرح من النتيجة.

أثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار (نظرية التكاليف المستغلة).¹

المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة و هذا باستخدام و تطبيق معامل التحميل العقلاني.

المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية و للوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني

ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.

¹ سعدون علي وبن فارس مهدي وشرفاوي عمر، تحليل الاستغلال، التحليل المالي و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص100.

المراقبة لسعر التكلفة و النتائج التحليلية العقلانية و يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة و ربح الفعالية، شروط التشغيل و الاستغلال ، إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها و هذا بعد الدراسة و يتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.

إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة، أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة و المتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، و كذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح بـ:

1) مشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمة أو فرعه في المؤسسة.

2) بالتالي يمكن من حساب التكلفة وحدة العمل في كل قسم و تحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.

3) التخلص على أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.¹

المطلب الرابع: تحليل الانحرافات في التكاليف المعيارية واتخاذ القرار وفقها²

إن الانحرافات تحدث عندما تختلف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية وأن تحليل هذه الانحرافات هو عبارة عن التقنية والدراسات المنهجية للانحرافات والتي يكون من شأنها توفير المعلومات المنهجية للانحرافات اللازمة لقياس الكفاءة وتحقيق الأداء بعد اتخاذ القرار.

أولاً: انحراف المواد الأولية

يمكن تحليل الانحرافات إلى مكوناتها الأساسية وذلك عن طريق تحليل العلاقة العامة بحساب الانحراف الإجمالي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

كما أن انحراف المواد الأولية يحلل إلى انحرافين هما:

✓ انحراف السعر: يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

$$E/P = (PR - PS) QR$$

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص 234.

² رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بنعكون، الجزائر، ص 89.

إذا كان $PS > PR$ نتحصل على الانحراف غير ملائم

إذا كان $PS > P$ نتحصل على الانحراف ملائم

✓ انحراف الكمية يحسب وفق العلاقة التالية:

$$E/Q = (QS - QR) PS$$

كما يوجد هنالك انحراف آخر يسمى بانحراف المزيج ويستعمل في التحليل انحراف مادتين مختلفتين ويحسب وفق العلاقة التالية:

*انحراف المزيجي = (الكمية الفعلية بالمزيج الفعلي - الكمية الفعلية بالمزيج المعياري) × السعر المعياري -

انحراف في سعر المواد الأولية يقع على عاتق إدارة المشتريات.

انحراف في كمية المواد الأولية يقع على مسؤولية إدارة الإنتاج.

ثانيا: انحراف اليد العاملة المباشرة:

إن التكلفة الحقيقية تتحقق انطلاقا من معدل الساعات ونتحصل عند الدراسة المعيارية على انحراف معدل

الساعات وتحسب وفق العلاقة التالية: انحراف على انحراف معدل الساعات وتحسب وفق العلاقة التالية:

انحراف اليد العاملة للساعات الإجمالية الحقيقية (سعر الساعة الحقيقي - سعر الساعة المعياري).

ثالثا: انحرافات الأعباء غير المباشرة: يمكننا حسابه بإتباع الخطوات التالية:

1- يتم حساب الانحراف بواسطة العلاقة التالية:

الانحراف الإجمالي: التكاليف الحقيقية غير المباشرة - التكاليف الإجمالية غير المباشرة.

2- تحليل الانحراف الإجمالي يكون عبر تحليل ثلاثة انحرافات هي:

*تحليل الانحراف على الميزانية: نحصل عليه بالعلاقة التالية:

$$(PS - E) QS$$

*تحليل الانحراف على النشاط: نحصل عليه بالعلاقة التالية:

$$(E - PR) QS$$

*تحليل انحراف المردودية: نحصل عليه بالعلاقة التالية:

$$(QS - QR) PS$$

رابعاً: اتخاذ القرار الإداري:¹

يعتبر التقدير الخاص بالانحرافات ورفعها على المسؤولية الإدارية، تتم الإجراءات المصححة والقرارات اللازمة وفقاً لما جاء بالتقدير من بيانات وتوصيات والاقتراحات بشأن حل المشاكل.

فإذا اشتملت بيانات التقارير على أن نتائج التحليل التي حدثت تبين أن سبب الانحرافات هو كفاءة الأداء الفعلي، فعلى الإدارة أن تقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الأداء أو تعديله ليتماشى مع ما هو مطلوب أما إذا اشتملت بيانات التقارير على الانحرافات هي سوء التنبؤ والتقدير عند وضع المعدلات والخطط والسياسات التخطيطية تقوم الإدارة بإصدار القرارات اللازمة لتعجيل المعدلات والخطط السياسية الموضوعة حتى تتناسب مع الظروف المحلية للأداء الفعلي.

كما أن الإدارة ستأخذ هذه التعديلات عند وضع الخطط المقبلة.

وفي حالتين سواء كان حدوث الانحراف هو عدم كفاءة الأداء الفعلي أو سوء في التقدير فسوف يستلزم الأمر علاج هذه الانحرافات بشأن حل المشكلة أو المشاكل المتعلقة بأسباب حدوث القرار بالمراحل المتتابعة.

¹ بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، ص 157.

خلاصة الفصل:

إن عملية اتخاذ القرارات لها أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة والإدارة بشكل خاص لهذا اعتبارات نقطة بداية لجميع النشاطات لأن التوقف على اتخاذها يؤدي إلى فشل عمل المؤسسة ونشاطها .
ونجاحها يتوقف إلى اتخاذ حد كبير على قدرة وخبرة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات سليمة ومناسبة، ويتحقق ذلك بتطبيق مراحل اتخاذ القرار وإتباع الأسس العلمية حتى يكون القرار أكثر دقة وعقلانية وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة التي تنعكس عليها بأثرها الإيجابية، ومن بين هذه الأسس العلمية الاعتماد على المحاسبة التحليلية التي لا يمكن الاستغناء عنها في هذا الإطار لها حقيقته من نتائج في تسيير الإنتاج وتحليل الانحرافات إلى جانب ضمان مستقبلها في ظل إستراتيجيتها.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حول المؤسسة النسيجية

EURL BOUIRA لولاية -البويرة-

DRAPS

تمهيد:

تم التطرق في هذا الفصل حول الدراسة الميدانية على المؤسسة النسيجية EURL BOUIRA DRAPS التي تقع هذه المؤسسة بولاية -البويرة- أغطية شرق مدينة البويرة على طريق "تيكجدة"، والتي تقدر مساحتها الإجمالية بـ 14880*3360م²، وذلك من خلال التطرق إلى ثلاثة مباحث أساسية: عموميات حول المؤسسة، والهيكل التنظيمي للمؤسسة، والدراسة التحليلية للمؤسسة.

ونجد أن كل المعلومات التي يتضمنها هذا الفصل مشتقات في جملها من مختلف مصالح المؤسسة وذلك عن طريق الاتصال المباشر بإطارها وموظفيها، وأن مساهمتنا أو القيمة المضافة التي أتينا بها تتمثل في تنظيم وتحليل ومناقشة ما تم التحصل عليه من معلومات

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معرفة نشأة المؤسسة و تطورها من خلال نبذة تاريخية عنه و تسييره الداخلي وأهم مجالات نشاطها

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها

لقد نشأة هذه المؤسسة بمرسوم وزاري رقم 396 /82 المؤرخ بتاريخ 12/09/1982 و المتضمن إعادة، فانبثقت منها المؤسسة التجارية للمنتجات النسجية SONITEX هيكله المؤسسة الوطنية للصناعات النسجية، ونظرا لسياسة الخوصصة للمؤسسات العمومية حيث تم فصل وحدة البويرة عن مؤسسة الأم و ECOTEX إعطائها الاستقلالية التامة في التسيير واستبدال اسمها بالمؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة HOULDING . مع بقائها تحت وصاية الشركة القابضة EURL.

وقد مرت هذه المؤسسة منذ نشوؤها سنة 1965 بعدة مراحل:

1973 – 1965 :SONAC

1982- 1973 :SONITEX

1998 -1982 :ECOTEX

إلى يومنا هذا:1988

إن التحولات الاقتصادية و الاجتماعية الجديدة فرضت إعادة النظر في التنظيم الأساسي و المرتكز على انفتاح السوق على القوانين الجديدة لقانون العرض و الطلب استيراد المنتجات المستعملة مما أدى تضيق الخناق على سوق النسيج .على رغم من هذه المعوقات المؤسسة استمرت في الكفاح للحفاظ واحتلال مكانة في السوق .

حققت نتائج ذات فائدة EURL BOUIRA DRAPS وبعد الفترة العصيبة التي مرت بها مؤسسة منذ سنة 2008 حاليا تعتمد على 100 عامل منهم 53 عقد غير معروفة المدى، 47 عقد عمل معروفة المدى في إطار التجهيز للالتحاق المهني.

موقع المؤسسة:

تقع مؤسسة ببويرة أغطية شرق مدينة البويرة على طريق تيكجدة تقدر مساحتها الإجمالية ب :3360*14880. والتي يبلغ رأس مالها أكثر من 56000000,00DA الذي تم إصداره سنة 2015.

المطلب الثاني: تسيير الداخلي للمؤسسة

لإيضاح التسيير الداخلي للمؤسسة سنتطرق إلى العناصر التالية :

1) القانون الداخلي للمؤسسة :

لكل مؤسسة قانون تنقيد به كما يلي:

- ✓ القانون الداخلي يوضح القواعد التي تسجل، التنظيم التقني للعمل، قواعد النظافة، الأمن و الالتزام.
- ✓ نقصد التنظيم التقني للعمل المهلة القانونية للعمل محددة ب 40 ساعة في الأسبوع، وأوقات العمل تحددها إدارة أو مديرية المعمل، بالتشاور مع رئيس العمال، و مع مراعاة عملي الإنتاج و الخصوصية المحلية.
- ✓ العمال مجبرون على احترام الساعات المحددة .
- ✓ في شهر رمضان يمكن تعديل ساعات العمل في إطار المدة الأسبوعية القانونية.
- ✓ كل تأخر يلحق بالغياب غير شرعي ويخضع صاحبه لتطبيق المواد الموضحة في القانون الداخلي
- ✓ كل غياب مستمر بسبب مرض أو أمر طارئ يجب أن يخبر به إدارة المعمل حسب الحالات خلال يومين بكل الوسائل مع ختم البريد، في حالة حدوث خطأ يعتبر الغياب تخلي عن العمل.
- ✓ يمكن للمؤسسة إجبار العمال على ساعات عمل إضافية، في الضرورة .
- ✓ أيام الراحة في الأسبوع هي الجمعة و السبت.
- ✓ حركة العمال على مستوى كل معمل ووحدة المؤسسة مجبرة على تأمين النظافة و الأمن للعمال.

- ✓ القاعات المهنية للعمل، أماكن العمل، الوسط (المحيط)، وكلما يتعلق بظروف عمل العمال يجب أن يخضع كحالة مستمرة من النظافة المطابقة لشروط الصحة العامة للعمال.
- ✓ إن للعمال الحق في وسائل التي تضمن صحتهم فرديا و جماعيا لمباشرة العمل.
- ✓ توفر الأمن والوقاية للأحداث المفاجئة كالحرائق والانفجار، وتأمين الإخلاء السريع للعمال في حالة حادث كبير.
- ✓ يحظى كل عامل ببطاقة أمنية للعمال وان يلتزم بها يوميا أثناء دخول وخروج.
- ✓ قبل مغادرة مقر العمل، العمال مجبرون على ترك وسائل العمل نظيفة ومرتبة وإطفاء الأضواء وغلق القاعات بإحكام، و التقصير في ذلك يعتبر خطأ عملي قد يؤدي إلى فصل المتسبب من عمله.

2) المصالح التنظيمية للمؤسسة:

تعتبر هذه المصالح الركيزة الأساسية والعقل المفكر بالنسبة للمؤسسة وتتمثل في المديرية العامة، المصلحة التجارية، المحاسبة، مكتب الدراسات، التخطيط ومكتب المنهجية، كل هذه المصالح تضم 50 عاملا يسهرون على السير الحسن للمعمل وجلب الفائدة.

وتكون العلاقة بين هذه المصالح السابقة الذكر أمما توجد علاقة تكامل و ترابط كبيرة جدا إذ لا يمكن لأي مصلحة العمل بدون مصلحة أخرى.

حيث إن المصلحة التجارية تستمد معطيات عملها من مصلحة المحاسبة لتعرف كمية استهلاك المادة بالنسبة لمردودية المتوجح لنتمكن من هئية ميزانية المؤسسة للسنة قبل اطلاعه على البرنامج المالي .

بعد ذلك يقدم البرنامج إلى المدير العام ليصادق عليه ليقدم إلى المؤسسة القابضة و مصلحة المحاسبة بدورها تستند في عملها على البرمجة و الدراسات التي تعطيها الدراسة الأولية للمواد المستهلكة وتحدد سعرها و ثمن بيعها و عدد ساعات اعمل التي تؤخذ كلها بعين الاعتبار.

المطلب الثالث: وظائف المؤسسة

الإدارة لا تمارس في فراغ، وإنما تمارس في وحدة لها هدف معين هو إما إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وهذه السلعة أو الخدمة لا تتحقق إلا من خلال توافر مجموعة من عناصر الإنتاج المناسبة، وعناصر الإنتاج لا تتحرك نحو الهدف إلا من خلال مجموعة من الأنشطة المقننة و المبرمجة، يطلق عليها وظائف المنظمة أو الوحدة وهي:

✓ وظيفة الإنتاج:

وتتعلق بكافة العمليات الفنية المتعلقة بإنتاج السلع أو تحقيق الخدمات موضوع النشاط للوحدة الإدارية.

✓ وظيفة التمويل:

وتتعلق بتدبير الأموال الأزمة لإقامة المشروع، أو تشغيل المنظمة أو الوحدة الإدارية، وما يلزم من أموال لاستمرارها في العمل.

✓ وظيفة الأفراد:

وتتعلق بالحصول على أفضل ما يمكن من الموارد البشرية لتشغيل الوحدة الإدارية، وكذلك ككل ما يضمن استمراريتها في العمل بأعلى قدر من الإنتاجية، والرضا، والنمو.

✓ وظيفة الإدارة:

وتتعلق بالتعرف على احتياجات المجموعات المستهدفة بخدمات الوحدة الإدارية، والتخطيط والعمل على سد هذه الاحتياجات وإدارة وتشغيل هذه الوظائف، وتحقيق أهدافها هو موضوع الإدارة وهو الهدف الذي وضعت من أجله وظائف وعمليات الإدارة والتي تتمثل في التخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والمتابعة، والتقييم، حيث يتم ممارسة هذه الوظائف على كل وظائف المنظمة مجتمع هو كوحدة واحدة، فيوجد تخطيط شامل للمنظمة، وأيضا تمارس بمنظور جزئي، فيوجد تخطيط للإنتاج أو للتسويق .

المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ستطرق في هذا المبحث إلى تحليل الهيكل المالي للمؤسسة مع إبراز أهم مصالحه للمدرية كما يلي:

المطلب الأول: تحليل الهيكل المالي للمؤسسة

بعد معرفة المؤسسة وكذا نشاطها و الدور الاقتصادي الذي تقوم به في التنمية الاقتصادية، يتم بتحديد الأجزاء و مسار تدفق الأوامر من هرم السلطة إلى القاعدة حسب الخط الهرمي.

أما فيما يخص مؤسسة الصناعات النسيجية بالبويرة عند المديرية أعلى الهيكل الوظيفي و الأمانة و خلية التطهير و

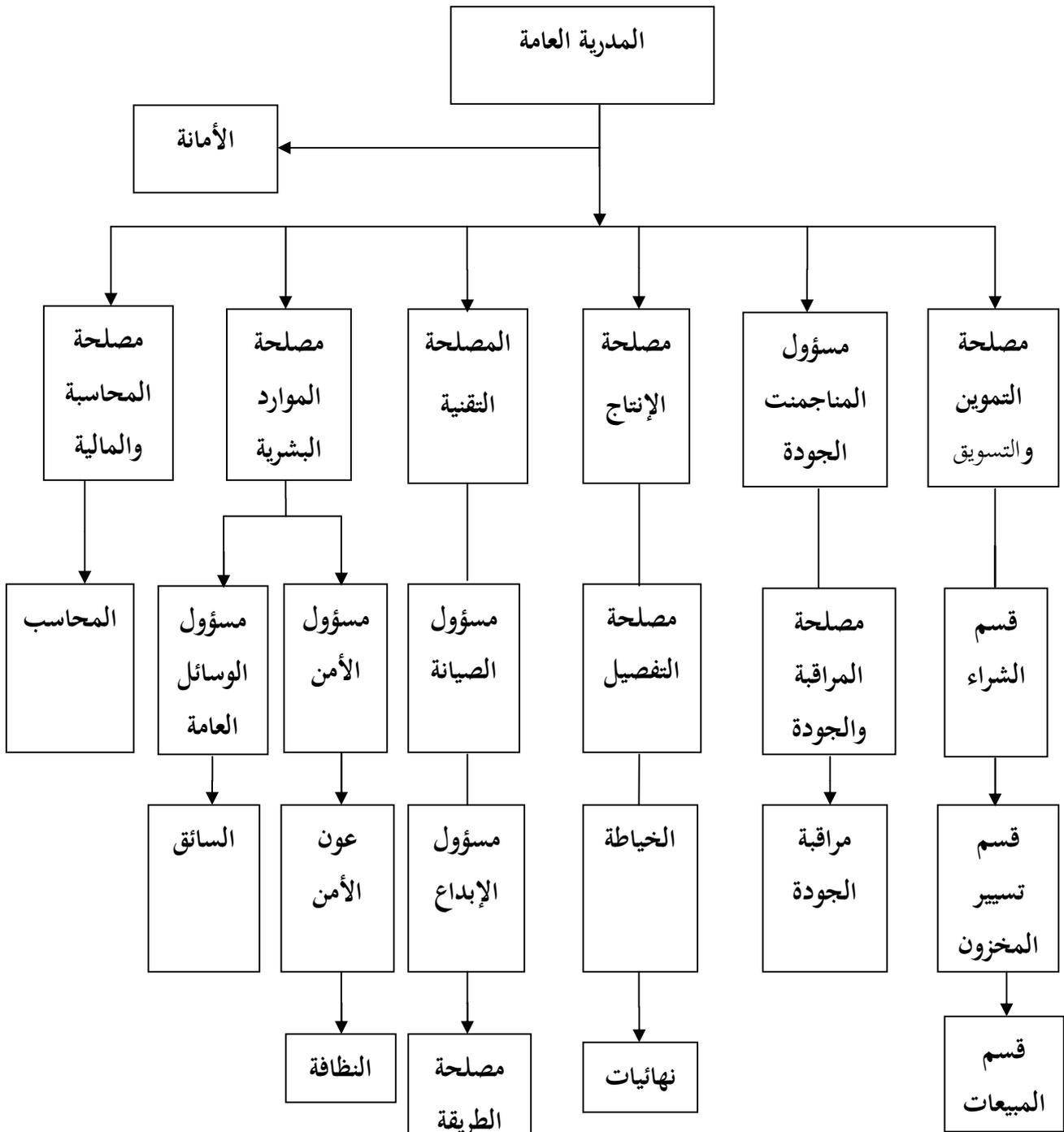
الأمن ثم نجد المصالح و الأقسام التي نذكر فيما يلي :

- مصلحة المحاسبة والمالية؛
- مصلحة الموارد البشرية؛
- مصلحة التموين و التسويق؛

- المصلحة التقنية ؛
- مصلحة الإنتاج؛
- مسؤول المناجنت الجودة.

والشكل الموالي يوضح تسلسل الوظائف حسب تدرج السلطة.

شكل رقم (14): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثيقة متحصل عليها من المؤسسة محل التريص.

المطلب الثاني: المدربة العامة للهيكل التنظيمي

تعتبر المدربة العامة للجهاز المركزي للمؤسسة و أعلى الهرم الوظيفي لها، و يترأس المدربة العامة المدير العام و هو أعلى هيئة في المؤسسة كما يترأس المجلس الإداري الذي يضم جميع رؤساء المصالح.

يعين المدير العام من طرف الشركة القابضة الوصية على المؤسسة بمساعدة نائبين من داخل المؤسسة النائب الأول هو رئيس مصلحة الإنتاج و النائب الثاني رئيس مصلحة المحاسبة و المالية حيث يتم الاجتماع مع مجلس المراقبة التابع لشركة القابضة كل ثلاث أشهر لدراسة المستجدات و التطورات الحاصلة في المؤسسة .

يتحكم المدير العام في جميع المصالح و هو من يحدد الهيكل التنظيمي و وظيفة كل مصلحة ، كما يختار المسيرين حسب كفاءتهم كما يصنع أنظمة التقييم و المراقبة و أنظمة الاتصال و إحداث التنسيق و التواصل بين مختلف المصالح ، فالمدير العام مصدر كل قرارات المؤسسة و المسؤول الأول عنها .

ولتحقيق الأهداف المسطرة و تحقيق مرودية جيدة و تمويل ذاتي للاحتياجات الخاصة بالمؤسسة يتم بين المدير العام و رؤساء المصالح كل أسبوع لدراسة المستجدات و تقييم الأعمال، كما يخضع مجلس الإدارة لوضع الخطط والاستراتيجيات المناسبة للسير الحسن لنشاط المؤسسة على المدى الطويل. فتقسم المدربة العامة إلى قسمين هما:

- الأمانة.

- خلية التطهير و الأمن.

أولا: الأمانة

تلعب الأمانة دور فعال في المؤسسة و فهي مركز عبور الأوامر من المدير إلى المسيرين والعمال كما تقوم بتنظيم البريد وجمع التظلمات الآتية من العمال والزبائن كما تربط المحيط الخارجي بالمؤسسة بتسجيل وتنظيم المواعيد بين المدير والزبائن والكتابة على الإعلام الآلي كل الملفات و ترقيمها .

ثانيا: خلية التطهير و الأمانة

تقوم هذه الخلية بتنظيف المؤسسة و المحافظة على أمنها وتنقسم إلى فرعين :

✓ **قسم التطهير:** ومهمته المحافظة على النظافة من الأوساخ والنفايات المتبقية من قسم النتاج

وذلك لراحة العمال.

✓ **قسم الأمن:** لعب هذا القسم دورا هاما في السنوات الخيرة نظرا للوضع الأمني الخطير بمهمتها

هو وضع نضام مراقبة وقائية تهدف إلى حماية المؤسسة من الأعمال التخريبية وذلك بدراسة

المؤسسة ليلا ونهارا، وكذا تفادي الأخطار المهنية وانحراف التسيير ومن بين مهامها أنها تقوم بالمراقبة الدائمة لموجودات المؤسسة، وتنظيم ومراقبة الحراس .

المطلب الثالث: المصالح الرئيسة للهيكل التنظيمي

للمدرية العامة للمؤسسة توجد عدة مصالح يمكن إبرازها فيما يلي :

1) مصلحة المحاسبة المالية:

تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح في المؤسسة نظرا للدور الهام والفعال الذي تلعبه في إدارة وتسيير المؤسسة حيث يشرف على هذه المصلحة رئيس ذو خبرة عليية في ميدان مراقبة وتسيير كل من قسم المحاسبة وقسم الميزانية المالية، لهذه المصلحة اتصال مباشر مدير المؤسسة حيث تتلقى التعليمات وتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين :

- قسم المحاسبة

- قسم المالية

1.1. قسم المحاسبة:

من مهام هذا القسم :

- ✓ جمع و تسجيل وتبويب كل نشاطات المؤسسة من مختلف العمليات و التدفقات في دفاتر محاسبية ؛
- ✓ إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج ؛
- ✓ المعالجة المحاسبية للحسابات و التي تتمثل في الشراء، و البيع؛
- ✓ إجراء جرد دوري للمخازن ويكون الجرد محاسبي و مراقبة التطبيقات المحاسبية و متابعة حركة المخزون؛
- ✓ استخراج و حساب النتيجة التحليلية الخاصة بكل دورة . -

2.1. قسم المالية:

يهتم هذا القسم بوضع وإعداد الميزانية التقديرية في بداية كل سنة ومقارنتها بالميزانية التقديرية في بداية كل سنة ومقارنتها بالميزانية الحقيقية واستخراج الانحرافات وذلك نظرا لأهمية الميزانية التقديرية في رسم الإستراتيجية حسب الأهداف المسطرة والنتيجة المراد تحقيقها كما تقوم بقبض الفواتير المتعلقة بشراء المواد الأولية ووصل الطلبيات ووصل الخروج لمراقبتها والتأكد من صحتها .

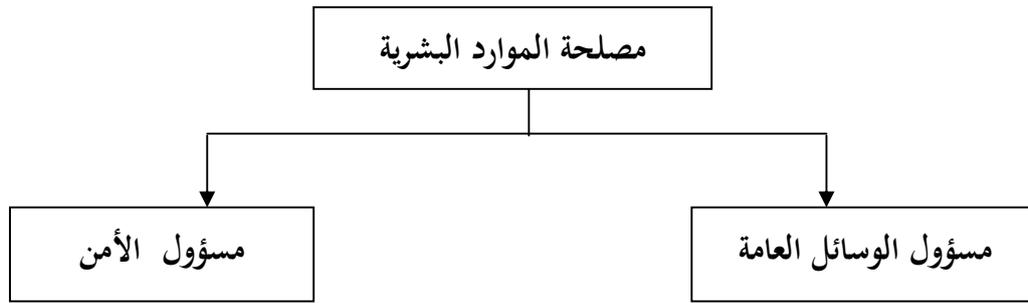
لهذا القسم تعاون دائم مع جميع المصالح الأخرى خاصة فيما يتعلق بجمع المعلومات و الوثائق اللازمة كما يقوم قسم المالية بإعداد الميزانية المالية للدورة وذلك بتعاون قسم المحاسبة العامة والهدف من ذلك هو دراسة الوضعية المالية للمؤسسة

باستخراج نسبة المردودية والربحية وكذلك نسبة الاستقلالية للمؤسسة واحتياجات رأس المال لتوضيح وتبرير حالتها أمام المتعاملين معها من البنوك وعملاء وموردون .

2) مصلحة الموارد البشرية:

تكمن أهمية هذه المصلحة في التسيير الحسن للمستخدمين والوسائل العامة وإشراك المدير العام في تحضير سياسته لتسيير الموارد البشرية وإعداد أهداف المؤسسة حسب الإمكانيات البشرية المتاحة للمؤسسة كما تقوم بتعريف أهداف المؤسسة للعمال والتنسيق بين الإدارة والعمال لسير الحسن للمؤسسة. و نتقسم هذه المصلحة حسب الوظائف إلى أقسام وهي:

شكل رقم (15): أقسام مصلحة الموارد البشرية



المصدر: وثيقة متحصل عليها من المؤسسة محل التريص.

1.2. مسؤول الوسائل العامة:

تتمثل وظائف القسم في تلبية كل الوسائل والاحتياجات الخاصة بالأقسام والمصالح من تجهيزات المكتب والآلات الحديثة والإعلام الآلي، وتسيير قسم الأرشفة كما توفر مواد النظافة و الصيانة والطاقة. بصفة عامة تزويد المؤسسة بكل اللوازم الرئيسية والمساعدة وتوزيعها على المصالح حسب الاحتياجات والطلبات .

2.2. مسؤول الأمن :

يقوم بعدة نشاطات نذكر منها:

- تقديم خدمات للعمال وتحديد مختلف التعويضات التي تخص العاملين الناتجة عن حوادث العمل والأمراض؛
- دفع المنح العائلية وتسوية حصص الضمان الاجتماعي لتدفع مستحقاها شهريا؛

- تقديم مواد غذائية رئيسية ومواد الصيانة؛
- تقديم الهدايا والمساعدات الخاصة مناسبات الزواج والإعانات للوفيات؛
- ترتيب الملفات الخاصة بالتقاعد وتهتم بالنشاطات الترفيهية كالرحلات والمخيمات الصيفية للعمال وأبنائهم؛
- تسجيل كشوفات الأمراض والحوادث .

3) مصلحة التقنية:

إن هذه المصلحة دور فعال في نشاط المؤسسة نظرا للأعمال التي تقوم بها من بحوث وذلك لإيجاد الطرق والأساليب الحديثة لتسهيل عملية الإنتاج وتقليل من تكلفة النتاج ووضع نماذج ومواد جديدة. ولهذا المصلحة عدة أقسام نذكر منها :

1.3. قسم الصيانة :

يقوم هذا القسم ببرمجة وتقدير النتاج للسنة القادمة اعتمادا على المعلومات السابقة وذلك على أساس المدة المعيارية التي تستغرقه كل وحدة منتجة وتحديد القدرة الإنتاجية الحقيقية واستخراج الانحرافات ومعرفة أسبابها من اجل تصميمها وتقوم بحساب المردود الجماعي والفردى للعمال .

2.3. قسم الإبداع :

لهذا القسم تقني مختص في التصميم حيث يقوم بخلق وإبداع نماذج جديدة حسب رغبات المستهلك وكذلك حسب نوعية الطلبية المقدمة من طرف مصلحة التوزيع، حيث يقدم لهم نماذج فإذا كانت مناسبة يتم وضع مخطط إنتاجها ويتم تطبيق الخطط قسم الطرق والتكوين حسب طرقه .

3.3. قسم الطريقة :

يقوم هذا القسم بوضع طرق واستراتيجيات تمكن من إيجاد طرق إنتاج سهلة وبسيطة لتفادي ضياع الوقت ورفع فعالية العمال والكمية المنتجة، زيادة على ذلك يقوم بتوقيت كل عملية إنتاج ضمن المراحل المتبعة خاصة أثناء تغيير النماذج .

4) مصلحة الإنتاج :

تعتبر هذه المصلحة العصب الحساس للمؤسسة وتقوم بعملية الإنتاج كل ما تحتاجه وفقا للطلبات وما تم الاتفاق عليه من طرف المصلحة التقنية والهداف المسطرة مسبقا .

وتنقسم مصلحة الإنتاج إلى ثلاث أقسام وهي نفسها مراحل الإنتاج:

1.4. قسم التفصيل:

يهتم هذا القسم بتحضير الرسومات والنماذج المرغوب إنتاجها والآتية من قسم الإبداع على الأوراق ثم يتم تفصيل الأقمشة حسب النمط والنوع، بعد ذلك تقطع حسب الرسومات الموجودة من طرف المختصين ثم التأكد من القياسات لتنتقل إلى قسم الخياطة .

2.4. قسم الخياطة :

بعد استلام الأجزاء المفصلة يقوم هذا القسم بخياطة تلك الأجزاء بعد تحضير الأجزاء الصغيرة وتركيبها مع الأجزاء الكبيرة حيث يستقطب هذا القسم العدد الأكبر من العمال المختصين في عملية الخياطة وبعد اكتمال القطع وإتمام عملية الخياطة تنقل إلى القسم الأخير لاكتمال المنتج .

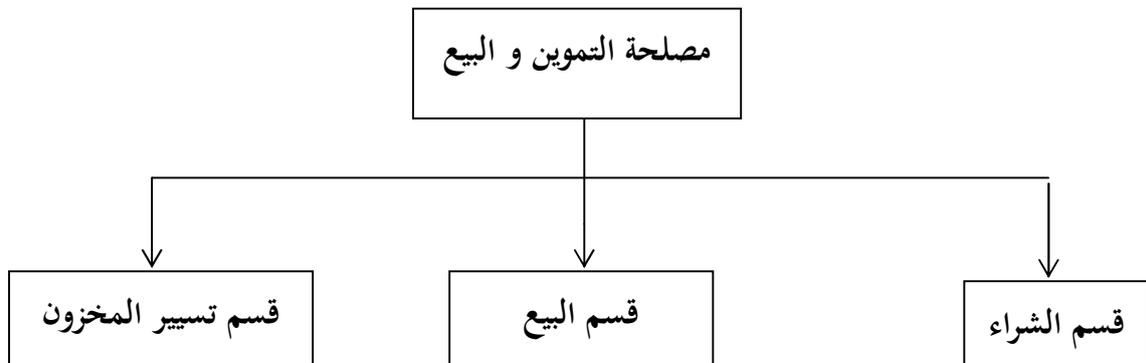
3.4. قسم النهائيةيات:

يقوم هذا القسم بتجهيز المنتجات وذلك بنزع الخيوط الزائدة ومراقبة المنتوجات، بمطابقتها للموصفات المطلوبة والمحددة. بعد ذلك يتم تغليفها ووضعها في أكياس وعلب وهناك منتجات يتم نقلها إلى المصانع آخر بإدخال عليها بعض التحسينات والإضافات كالطرز لتصبح منتجات جاهزة .

5) مصلحة التموين و التسويق:

تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح في المؤسسة حيث تهتم بحركة التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة كما تقوم بالمحافظة على السير الحسن للمؤسسة ضمن ما تقوم به من أعمال كإجراء المشتريات الأولية وبيع المنتجات وعملية التخزين. تنظم هذه المصلحة ثلاث أقسام يمكن التطرق إليها :

الشكل رقم (16): أقسام مصلحة التموين و التسويق



المصدر: وثيقة متحصل عليها من المؤسسة محل التريص.

1.5. قسم الشراء :

يقوم هذا القسم بوظيفة الشراء حيث يقتصر على المواد الأولية والتوزيع المستخدمة في الإنتاج بالإضافة إلى قطع الغيار ويتم عملية شراء المواد الأولية بعقود يتم إبرامها مع مركبات قطاع النسيج، والموردين العموميين والخاصين والكميات المشتراة تكون حسب الأهداف المسطرة من قبل الإدارة وكمية الإنتاج المراد الوصول إليها. يتم اختبار الموردين يأخذ بعين الاعتبار نوعية المنتج والسعر والمصاريف المختلفة وبالتالي يتم اختيار نسبتهم بعد دراسة سوق المواد الأولية وطبيعة المشتريات كما يمكن أن نقسم عملية الشراء إلى قسمين :

✓ قسم الشراء المحلي : يتم بشراء المواد الأولية المحلية .

✓ قسم الشراء الخارجي : تتم عمليات الشراء في الأسواق الخارجية كآلات وقطع الغيار وذلك لانعدام هذه المواد في السوق المحلية الجزائرية .

2.5. قسم البيع :

وظيفة هذا القسم تتمثل في بيع المنتجات المختلفة للمؤسسة وفقا لطلبات مسبقة سواء من طرف المؤسسات لتوزيع المواد النسيجية أو الزبائن الخواص، فالأولى يتم التعاقد معها وفقا لعقد سنوي ويتم تسويقها مباشرة. ويقوم هذا القسم بقبض الشيكات وتحصيل مبلغ الدفع وتسجيل كافة الزبائن ووضعيتهم حسب التسديدات .

3.5. قسم تسيير المخزون :

يهتم هذا القسم بمراقبة حركة المخزون والتدفقات الواردة وكذلك الخارجة من مخازن المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع .

يقوم مسير المخزن بمراقبة حركة المخزون وذلك بتقيد كل المدخلات والمخرجات في بطاقة التخزين التي تبين جميع المعلومات سواء الكمية أو السعر.

(6) مسئول المناجمنت و الجودة :

- تأكد من أن العمليات اللازمة لنظام إدارة الجودة في المنشأة تم تنفيذها وصيانتها؛
- تعمل على التأكد من مدى مطابقة المواد المنتجة مع المعايير الأصلية بهدف ضمان الجودة؛
- تأكد من تعزيز الوعي في جميع أنحاء المؤسسة والأخذ بعين الاعتبار كل من متطلبات العملاء؛
- مقارنة ما هو منجز مع ما هو مخطط؛
- التأكد من مدى صحة ودقة معطيات التسيير الخاصة بالمؤسسة؛
- تحديد مختلف النتائج وإعداد تقارير التسيير .

المبحث الثالث: دراسة تحليلية للمؤسسة

للمحاسبة التحليلية وظيفة أساسية وهي مكمل لوظائف المحاسبة العامة، وتمثل في التسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة، وهذه الوظيفة يمكن تثبيتها في الواقع وذلك من خلال تطبيقها في وحدة: EURL BOUIRA DRAPS.

المطلب الأول: مهام المصلحة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة في مؤسسة النسيجية EURL BOUIRA DRAPS ، حيث تلعب دورا فعالا في التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة ويمكن أن نلخص مهام مصلحة المحاسبة التحليلية في: EURL BOUIRA DRAPS بالنقاط التالية:

- 1) تحليل التكاليف وحساب الأسعار الحقيقية للمنتوج؛
- 2) متابعة وتحليل القيود الإنتاجية في إطار مراقبة الميزاني الشهرية؛
- 3) تحليل نتائج التسيير (مقارنة تكلفة الإنتاج بسعر البيع)؛
- 4) وضع تقديرات وإستراتيجيات مستقبلية ووضع الميزانيات التقديرية؛
- 5) التقليل من التكاليف إلى أدنى حد لها؛
- 6) حساب التكاليف لمختلف نشاطات المؤسسة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع)، وتوزيعها بين مختلف مراكز المسؤولية.

المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف في مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة EURL BOUIRA

.DRAPS

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتصنيف التكاليف حسب معيارين وهما:

أولا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوظائف المؤسسة:

تتعلق هذه التكاليف حسب وظيفة المؤسسة كالتالي:

1- تكلفة الإنتاج: وهي التكلفة المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بمراكز المباشرة، بصورة أو غير مباشرة، وتتضمن هذه

التكاليف مصاريف شراء المادة "القماش" المباشرة وغير مباشرة حتى تصبح هذه المواد على شكل منتج تام الصنع والقابل للبيع مباشرة وتحتوي على:

✓ **تكلفة المواد الأولية:** وهي ثمن شراء المواد الأولية التي تستعمل في العملية الإنتاجية؛

✓ **تكلفة اليد العاملة:** وهي أجور العمال المباشرة والذين يقومون بالعمل في الورشات .

✓ **المصاريف الأخرى:** وهي المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تتم في الأقسام الإنتاجية.

2- **تكاليف التسويق والتوزيع:** وهي تكاليف البيع والتوزيع التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من les **combinisons et les blouses**، وتمثل هذه التكاليف في:

✓ **المواد التسويقية:** وهي مصاريف المواد المنتجة وأجهزة النقل المختلفة لنقل منتجات المراكز الثلاثة وتوزيعها على مختلف نقاط البيع مثل الخيوط والأزرار والجرارات...إلخ.

✓ **الأجور:** وتمثل في مرتبات عمال إدارة المبيعات، وعمولات عمال المبيعات.

✓ **مصاريف أخرى:** وتمثل في المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في عملية البيع مثلا: مصاريف كراء وسائل النقل ومصاريف الصيانة...إلخ.

3- **التكاليف الإدارية:** وهي عبارة عن التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري وتمثل في تكاليف الإدارة العامة، وتكاليف كل مصلحة، وتمثل في ما يلي:

✓ مواد مكتبية (معدات مكتب)؛

✓ أجور ومرتبات الموظفين الإداريين؛

✓ مصاريف الهاتف والبريد والنقل؛

✓ مصاريف أخرى تتمثل في الإيجار، التأمين، الضريبة العقارية، الكهرباء...إلخ.

ثانيا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج (حسب النشاط):

1- **التكاليف المباشرة:** وتعتبر تكاليف سهلة الحصر ولا تحتاج إلى حسابات وسيطية في عملية التخصيص على

المنتجات، وهي تكاليف متعلقة مباشرة بعملية الإنتاج، وتمثل أساسا في تكلفة المواد الأولية كالقماش، اليد العاملة المباشرة، ومصاريف أخرى مباشرة.

✓ **مصاريف التموين:** وتمثل عامة في مصاريف شراء المواد الأولية من القماش والخيوط، إضافة إلى

لمصاريف نقلها من أجور العمال، الإهلاكات، التأمين، لوازم معدات نقل، وكل تكاليف هذه العملية

إلى غاية وصول هذه المواد إلى مراكز التوزيع والتخزين؛

✓ **مصاريف التخزين:** وهي المصاريف المتعلقة ببيع وتوزيع منتجات الوحدة على مستوى كل الولاية،

وتمثل عامة في أجور عمال التوزيع، صيانة معدات التوزيع، مصاريف معدات وسائل النقل، مصاريف

مواد التعبئة والتغليف، مصاريف النقل المتعلقة بوسائل النقل من الإهلاك والتأمين؛

2- التكاليف الغير المباشرة: وهي أعباء تشترك في عدة منتجات أو مواد وهي صعبة الحصر، حيث تمر معالجة هذه التكاليف بمرحلتين هما:

✓ يتم فيها نقل الأعباء المسجلة حسب طبيعتها إلى مختلف مراكز التحليل؛

✓ يتم فيها تحميل أعباء مختلف الأقسام على المنتجات أو المواد.

وتتمثل عامة التكاليف غير المباشرة في التكاليف الإدارية كلها من تكاليف الإدارة العامة وتكاليف كل المصلحة وذلك من مصاريف معدات مكتب، أجور العمال الإدارية، مصاريف التدفئة والتبريد، مصاريف الهاتف والبريد، مصاريف الكهرباء والصيانة الخاصة بالإدارات، الضرائب والرسوم، مصاريف الإيجار. وهناك مصاريف غير المباشرة متعلقة بالعملية الإنتاجية، وتمثل عامة في المراقبة التقنية لوسائل النقل، ضرائب وتعويزات، صيانة أجهزة الإنتاج ومعدات النقل، عمال الحراس.

المطلب الثالث: كيفية استعمال وتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية:

EURL BOUIRA DRAPS

إن الطريقة المتبعة في مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة EURL BOUIRA DRAPS في حساب تكاليفها هي طريقة التكاليف الكاملة (الحقيقية)، وهذا لأغراض منها:

✓ متابعة كل النفقات المباشرة لكل نشاط في المؤسسة النسيجية؛

✓ متابعة مختلف النفقات، وذلك بتقسيمها إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة؛

✓ اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة للإنتاج والتوزيع للمنتجات؛

✓ توفيق معلومات لازمة لدراسة الوضعية التسييرية للمؤسسة، وكذلك اتخاذ القرارات اللازمة.

إذ يتم حساب التكاليف وتحليلها بهذه الطريقة في المؤسسة آليا باستخدام جهاز الإعلام الآلي وذلك عن طريق برمجة معلومات وينكانل (logiciel WINCANAL)، بحيث محاسب التكاليف يقوم بإدخال المعلومات اللازمة المستخلصة من السجلات الخاصة بالمحاسبة العامة المرتبطة بكل وظيفة في جهاز الإعلام الآلي، ويقوم ببرمجة معلوماتية وينكانل بتجميعها وإعادة ترتيبها وتصنيفها وتحليلها حسب المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية والنظام الخاص بهذه البرمجة المعلوماتية.

ويقوم هذه الطريقة بحساب كافة المبالغ المتعلقة بالأعباء التي تتحملها المؤسسة، وتعتمد على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال عملية الإنتاج، وتشمل على جميع عناصر التكاليف ويتم التوصل إلى التكلفة الكلية بفضل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، إذ تعتمد على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها هذه المؤسسة، ثم

محاولة حصر الأعباء التي تعود إلى كل قسم، ثم تحمل هذه الأعباء على منتجات بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستعملة والمستهلكة.

إن الدور الأساسي لمصلحة المحاسبة التحليلية هو وسيلة مهمة في التسيير واتخاذ القرار.

ويتم حساب هذه التكاليف في هذه الطريقة حسب المراحل التالية:

1- تجميع الأعباء حسب معيار أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة؛

2- حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء الغير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملي

التنازل بين مراكز الثانوية والرئيسية؛

3- تحديد وحدات العمل؛

4- تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج لكل مشاط، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

✓ تكاليف الشراء من المواد الأولية واللوازم المتعلقة بالتموين الخارجي؛

✓ تكاليف الإنتاج لكل المنتجات الخاصة بالمؤسسة من les combinisons et les blouses.

✓ تكاليف التوزيع المرتبطة بمختلف المنتجات المباعة.

المطلب الرابع: مثال توضيحي حول كيفية استعمال وتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة النسيجية:

EURL BOUIRA DRAPS

مثال: مؤسسة نسيجية EURL BOUIRA DRAPS متخصصة في تصنيع وتسويق les combinisons et

les blouses، تتكون كل المنتجات من مادة أولية مشتركة والمتمثلة في "القماش" ويشترى في لفات حيث طول كل لفة

هو 50 متر. ويتم التصنيع في ورشتين، حيث يمر القماش أولاً من خلال ورشة عمل يتم من خلالها "تقطيع وتفصيل"،

حيث القطع التي تم الحصول عليها من القماش قطع على طول القوالب المتوفرة. وبذلك ثم يتم تمرير هذه قطع في ورشة

عمل الثانية من "الخياطة والتشطيب". بحساب الشركة التكاليف والعائدات الشهرية في هذا وبالفعل، فإن تقسيم العمل

في المحاسبة أبعاد تحليلية، القائمة وطبيعة وحدة العمل ونلخص في جدول توزيع المصاريف غير المباشرة أدناه.

في جوان 2015، وتتلخص البيانات على النحو التالي:

جدول رقم (07): يمثل توزيع التكاليف غير المباشرة:

أقسام رئيسية				أقسام المساعدة		المجموع	الأعباء حسب الطبيعة
توزيع	ورشة الخياطة والتشطيب	ورشة قطع وتفصيل	المشتريات	صيانة	إدارة		
							توزيع ابتدائي
10%	30%	20%	20%	10%	10%	22600	تكاليف أخرى خارجية
90%					10%	1400	الضرائب
1/8			3/8	1/8	3/8	56000	تكاليف العمال
%30			20%	40%	10%	1500	تكاليف أخرى للتشغيل
1/10	3/10	2/10	2/10	1/10	1/10	31000	تخفيضات للتشغيل
					100%	2500	أعباء مالية
%30	%30	20%	20%	إدارة			توزيع ثانوي
%10	%50	%40		صيانة			
100 دج مبيعات من: les	عدد ساعات يد	عدد ساعات	تكلفة شراء القماش	طبيعة عمل الوحدات			

combinisons و les blouses	العاملة	يد العاملة		
------------------------------------	---------	------------	--	--

جدول رقم (08): يحتوي على معلومات إضافية حول المادة الأولية والمنتجات :

الإخراجات من المخزونات	إنتاج وشراء	مخزون في 2015/06/01	
70 لفة ل les combinisons و 35 لفة ل les blouses	100 لفات من القماش 2500 دج للفة الواحدة	30 لفة ب 2755 دج للفة الواحدة	القماش
2860 لفة ل les combinisons ب 200 دج للوحة الواحدة.	1600 .combinisons	2000 combinisons ب 319980 دج.	Combinisons
2940 لفة ل les blouses ب 120 دج للوحة الواحدة.	.blouses 1600	1800 blouses بمبلغ إجمالي 319980 دج	Blouses

معلومات إضافية حول اليد العاملة:

- ورشة عمل للقطع والتفصيل: 5000 ساعات وقت ب 9 دج للساعة الواحدة، بما في ذلك 3600 ساعة ل .combinison
- ورشة عمل الخياطة والتشطيب : 8600 ساعات 9 دج للساعة الواحدة ، بما في ذلك 2200 ساعة ل Blouse .
تقوم الشركة بتقييم مخرجات من خلال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (مع تراكم المخزون الأولي).

لانجاز العمل:

- إتمام جدول الأعباء الغير المباشرة.

- حساب النتائج التحليلية ل les blouses و les combinisons.

الحل:

أولاً: إتمام جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

جدول رقم (09) : إتمام جدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة للشركة النسيجية:

أقسام رئيسية			أقسام المساعدة		المجموع	التكاليف حسب الطبيعة	
توزيع	ورشة الخياطة والتشطيب	ورشة قطع وتفصيل	المشتريات	صيانة			إدارة
2260	6780	4520	4520	2260	2260	22600	تكاليف أخرى خارجية
1260	-	-	-	-	140	1400	الضرائب
7000	-	-	21000	7000	21000	56000	تكاليف العمال
450	-	-	300	600	150	1500	تكاليف أخرى للتشغيل
3100	9300	6200	6200	3100	3100	31000	تخفيضات للتشغيل
-	-	-	-	-	2500	2500	أعباء مالية
14070	16080	10720	32020	12960	29150	115000	المجموع الأولي
							توزيع ثانوي
8745	8754	5830	5830	-	29150-	-	الإدارة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نسيجية EURL BOUIRA DRAPS لولاية -البويرة-

1296	6480	5184	-	12960-			الصيانة
24111	31305	21734	37580	00	00	115000	المجموع الثانوي
100 دج للمبيعات من les combinisons les ومن .blouses	عدد ساعات يد العاملة	عدد ساعات يد العاملة	لفات من القماش المشترات	طبيعة عمل الوحدات			
9248	8600	500	100	عدد وحدات العمل			
2,60	3,60	4,30	378,5	تكلفة الوحدة من العمل			

ثانيا: حساب تكلفة الشراء

جدول رقم (10): يمثل حساب تكلفة شراء المادة الأولية من (القماش):

المجموع	سعر الوحدة	الكمية	العناصر
250000	2500	100	سعر الشراء
37850	378,5	100	تكاليف غير مباشرة المحملة
287850	2878,5	100	

ثالثا: حساب المخزون الدائم للمادة الأولية من (القماش):

جدول رقم (11): يمثل كيفية حساب المخزون الدائم للمادة الأولية من (القماش):

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع	العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
S.I	30	2755	82650	الإخراجات	*105	2850	299250
الإدخلات				S.F	25	2850	71250
المجموع				المجموع	130	2850	370500

*70 لفة ل combinisons و 35 لفة ل blouses = 70+35=105.

رابعا: حساب تكلفة الإنتاج لكلا المنتجين:

جدول رقم (12): يمثل كيفية حساب تكلفة إنتاج ل combinisons :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة	70	2850	199500
يد العمل المباشرة للإنتاج في الورشات	10000*	9	90000
تكاليف الإنتاج الغير المباشرة			
ورشة التقطيع والتفصيل	3600	4,30	15480
ورشة الخياطة والتشطيب	6400	3,60	23040
المجموع	1600	205,0125	328020

*10000= (2200-8600)+3600

جدول رقم (13): يمثل كيفية حساب تكلفة إنتاج ل blouses:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة	35	2850	99750
يد العمل المباشرة للإنتاج في الورشات	3600*	9	32400
تكاليف الإنتاج الغير المباشرة			
ورشة التقطيع والتفصيل	1400	4,3	6020
ورشة الخياطة والتشطيب	2200	3,60	7920
المجموع	1600	91,30	146090

$$2200 + (3600 - 5000) = 3600^*$$

خامسا حساب الجرد الدائم لكلا المنتجين

جدول رقم (14): يمثل كيفية حساب الجرد الدائم ل combinisons :

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع	العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
S.I	2000	-	319980	المخرجات	2860	180	518400
المدخلات	1600	205,0125	328020	S.F	740	180	133200
المجموع	3600		648000	المجموع	3600	180	648000

جدول رقم (15): يمثل كيفية حساب الجرد الدائم ل blouses:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع	العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
S.I	1800	-	142910	المخرجات	2940	85	249900
المدخلات	1600	91,30	146090	S.F	460	85	39100
المجموع	3400	28	289000	المجموع	3400	85	289000

سادسا: حساب تكلفة الإنتاج

جدول رقم (16): يبين كيفية حساب تكلفة إنتاج من **combinisons**:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
تكلفة الإنتاج المباع	2860	180	514800
توزيع الأعباء الغير المباشرة	5720*	2,60	14872
المجموع	2860	185,2	529672

$$[100/(200 \times 2860)] = 5720^*$$

جدول رقم (17): يبين كيفية حساب تكلفة إنتاج من **blouses**:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
تكلفة الإنتاج المباع	2940	85	244900
توزيع الأعباء الغير المباشرة	2528*	2,60	9172,8
المجموع	2940	88,12	259072,8

$$[100/(120 \times 2940)] = 3528^*$$

سابعا: حساب النتيجة التحليلية لكلا للمنتجين

جدول رقم (18): يمثل كيفية حساب النتيجة التحليلية لـ **combinisons**:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
سعر بيع المنتجات	2860	2000	572000
تكلفة إنتاج للمنتوج	2860	185,2	529672
النتيجة التحليلية	2860	14,8	42328

جدول رقم (19): يمثل كيفية حساب النتيجة التحليلية ل blouses:

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المجموع
سعر بيع المنتجات	2940	120	352800
تكلفة إنتاج للمنتوج	2940	88,12	259072,8
النتيجة التحليلية	2940	31,88	9727,2

خلاصة الفصل:

من خلال التربص الذي قمنا به في مؤسسة نسيجية EURL BOUIRA DRAPS، تمكننا من معرفة التقنية المعمول بها وهي التكاليف الكلية.

بما أن المحاسبة التحليلية تعتبر تقنية أو أداة للمراقبة للمراقبة، يمكن إعطاء بعض الحلول التي يمكن أن تكون بمثابة قرارات يتخذها المديرين من أجل تحسين مردودية المؤسسة، وهذه الحلول المقترحة من خلال النتائج المحصل عليها في سنة 2015، ونجد هذه المؤسسة لا تستعمل التحليل الواسع والشامل في مصلحة المحاسبة التحليلية التي تؤدي بالضرورة إلى تخفيض تكاليفها وبالتالي توسيع مجالات إرادتها، وبشكل عام يمكن أن نقول بأن المؤسسة ينقصها التسيير الفعال والذي بدوره لا يتحقق إلا بتضافر الجهود والإحساس بالانتماء إلى المؤسسة والعمل على مصلحة الكل لتحسين ورفع من الأداء.

خاتمة

المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة ضرورية كترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة وهي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف ودراساتها.

لا يعتبر نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط.

كما تعد أداة من أدوات التسيير الفعال التي يتخذ على أساسها المسيرين قراراتهم من خلال كشف الانحرافات عن خطو الإنجاز ومحاولة تصحيحها وكذلك اتخاذ القرارات التسعيرية والإنجازية والمحافظة على استمرارية المؤسسة وتطويرها.

اختبار صحة الفرضيات:

قمنا باقتراح الإجابات على الفرضيات والمتوصل إليها من خلال بحثنا إلى ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** تقوم المؤسسات الكبرى باستعمال تقنية المحاسبة التحليلية من أجل قياس التكاليف والتحكم فيها وكذلك من أجل مراقبة التسيير.
- **الفرضية الثانية:** يتم الفصل بين التكاليف وفقا لمعايير وتقنيات فنجد التكاليف المباشرة وغير المباشرة ونجد أيضا التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- **الفرضية الثالثة:** ومن أجل إيجاد التكلفة النهائية للإنجاز هناك عدة طرق من بينها (طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة... إلخ)، وكل طريقة لها ميزة تلغي عيب الطريقة الأخرى وتختلف هذه الطرق في قيمة النتيجة التحليلية المتوصل إليها.
- **الفرضية الرابعة:** يمكن للمؤسسة اتخاذ قرارات مثل قرارات الشراء، قرارات التسعير، قرارات مضاعفة الطاقة الإنتاجية وهذا على أساس البدائل المتاحة، ومنه فن اتخاذ القرار من العمليات الرئيسية التي وجب على المؤسسة العودة إليها ولها أهمية بالغة لأنها إذا كانت قرارات صائبة فإنها ستساعد في توسيع وسيطرة المؤسسة على أكبر حصة في السوق في ظل المنافسة الشديدة.
- **الفرضية الخامسة:** تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة في مؤسسة النسيجية، حيث تلعب دورا فعالا في التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة ويمكن أن نلخص مهام مصلحة المحاسبة التحليلية في: بالنقاط التالية:

- ج) تحليل التكاليف وحساب الأسعار الحقيقية للمنتوج؛
- ج) متابعة وتحليل القيود الإنتاجية في إطار مراقبة الميزاني الشهرية؛
- ج) تحليل نتائج التسيير (مقارنة تكلفة الإنتاج بسعر البيع)؛
- ج) وضع تقديرات وإستراتيجيات مستقبلية ووضع الميزانيات التقديرية؛
- ج) التقليل من التكاليف إلى أدنى حد لها؛
- ج) حساب التكاليف لمختلف نشاطات المؤسسة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع)، وتوزيعها بين مختلف مراكز المسؤولية.

نتائج الدراسة:

أولاً: نتائج الجزء النظري:

- تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في التسيير الفعال للمؤسسة؛
- يعتبر نظام المحاسبة التحليلية أداة مكتملة لأدوات التسيير الأخرى لكن يمكن أن تتمتع باستقلالية من حيث التنظيم؛
- قد تختلف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر، إلا أن مبادئ تصميم المحاسبة التحليلية تبقى موحدة لكل القطاعات؛
- تكمن أهداف المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وسعر التكلفة بالنظر إلى طبيعة المحاسبة التحليلية كأداة تسيير لا تخضع لمعايير قانونية، فهي تستمد معطياتها من المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي من جهة، ومن جهات أخرى تحيط بالواقع الفعلي للمؤسسة؛
- اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المسيرين إلا عن طريق معطيات المحاسبة التحليلية.

ثانياً: نتائج الجزء التطبيقي:

- إن تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات يساعد على التقليل من التكاليف وبالتالي الاستغلال الأمثل للموارد.
- يتمثل تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة نسيجية لولاية -البويرة- في تحديد تكلفة الإنتاج، وتكلفة الشراء، وتكلفة التوزيع.
- تقوم المؤسسة النسيجية لولاية -البويرة- بإنتاج وتوزيع ونقل المنتجات وقيامها بتحسين الخدمات لذا أدى إلى زيادة رقم أعمالها رغم المشاكل العديدة والأخطار التي تواجهها.

- عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل.
- عدم وجود مصلحة للاستلام.

التوصيات والاقتراحات:

- الاهتمام بحجم الإعتمادات الموهمة في مجال القماش وصيانتها
- من الأفضل وضع إستراتيجية لتنفيذ البرامج في كل شهر أف في كل فصل.
- الاهتمام بتسيير الإعتمادات شهريا وفصليا وذلك من خلال مراقبة تسيير هذه الإعتمادات.
- قيام المراجعين الداخليين بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام مما يولد لدى الموظفين الشعور بقيمة وجودة الرقابة على أعمالهم ويدفعهم لإتقان عملهم.
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة وتشجيعهم على التعاون و تنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تملها الإدارة من خلال دورات توعية وتكوين، تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال وتجسيده في الميدان.
- العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة التسيير، وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم و رسكلتهم في هذا المجال، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا.
- سن قانون داخلي قائم على تحمل المسؤوليات، وهذا تجاه كل أفراد المؤسسة بدون استثناء، باختلاف درجاتهم ومستوياتهم، حتى تصل المؤسسة إلى المنفعة العامة المحررة من كل ما من شأنه أن يعرقل مسارها الصحيح لتحقيق أهدافها.
- يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجتهم إليها.

أفاق الدراسة:

- من خلال أبحاثنا حول موضوعنا مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة النسيجية لولاية البويرة-، ظهرت لنا في طريقنا العديد من الجوانب الجديدة بمواصلة البحث فيها نظرا لأهميتها، لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:
- أساسيات المحاسبة التحليلية.

- علاقة المراجعة بنظام الرقابة الداخلية.
- الاستثمار الأجنبي في الدول العربية.
- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير.
- أهمية المحاسبة التحليلية في التسيير الفعال للمؤسسة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- 01) أبو بكر مصطفى، بحوث العمليات وفعالية اتخاذ القرارات، مكتبة عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، 1977.
- 02) ارغام توريان تعريب وسروري علي إبراهيم، نظم دعم الإدارة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 03) أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- 04) أوكيل محمد سعيد، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، الجزائر، 1998.
- 05) أيوب نادية، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طرابلس، دمشق، 1989.
- 06) بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1998.
- 07) أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، (الجزائر)، 1998.
- 08) بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هونة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 1997.
- 09) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، بدون سنة.
- 10) رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بنعكنون، الجزائر.
- 11) سرور عبد العلي إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ للنشر، 1990.
- 12) سعدون علي وبن فارس مهدي وشرفاوي عمر، تحليل الاستغلال، التحليل المالي و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
- 13) السلمي علي، التخطيط والمتابعة، الناشر مكتبة غريب، القاهرة، 1995.

- 14) السلمي علي، بحوث القرارات الإدارية، دار المعارف، 1970.
- 15) السوافيري احمد نور فتحي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 1997.
- 16) السيد محمد، نظم المعلومات الإدارية، التنمية العربية، 1998.
- 17) صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 18) عادل حسن، الإدارة مدخل للحالات، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، سنة 1984.
- 19) عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994.
- 20) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 21) فهمي غني، نظم اتخاذ القرار والأنظمة الذكية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2004.
- 22) فؤاد الشيخ سالم، الأساليب في اتخاذ القرارات، الأردن للمنشورات، 1990.
- 23) كراجة عبد الحلیم ، فيصل الحنطي ونايف جبرين، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991.
- 24) محمود علي جبالي، قصي السامري، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- 25) مرعي عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، 1972.
- 26) المصري حمد محمد المصري، الإدارة الحديثة، الاتصالات، القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2001.
- 27) ناصر داداي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- 28) ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير في المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر.
- 29) ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
- 30) نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، ط5، 1998.

- 31) هيكادومنيك، دليلك العلمي في الإدارة، لندن، شمال للطباعة، 1991.

2- المذكرات، الرسائل وأطروحات الدكتوراه:

- 01) باجي زوليخة، دور التكلفة النهائية في اتخاذ قرار الإنتاج على المدى القصير، الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، 1999.

- 02) بعيطاوي سفيان وقندوزي محفوظ، مراقبة التسيير من ناحية المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي، المدية، 2003.

- 03) بوزيان مراد، محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، المركز الجامعي بالمدية معهد علوم التسيير، سنة 1999-2000.

- 04) بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر.

- 05) خطاب محمد عبد المنعم، عملية اتخاذ القرارات الجوانب السلوكية والإدارية، منشورات معهد الإدارة العامة، الرياض.

- 06) عثمانى نجية، برجم أحلام، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج غير منشورة لنيل شهادة الماستر، جامعة المدية، 2008/2009.

- 07) مسدورة محمد، فراري عبد القادر، تحليل التكاليف وسعر التكلفة المتغيرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي، المدية، 2003.

ثانيا المراجع باللغة الأجنبية:

1-الكتب:

- 01) Bonchaher (A) , Comptabilité Analytique d'explortation, Editio02, Alger, 1998.
- 02) Conrt (H) Et hevion (J) , Comptabilité Analytique et Gestion , Paris, 1981.
- 03) Davase (H), Longalatio(G), comptabilité de gestion, cation provisionnelle-Plien pat sup, 1999.
- 04) DURKER(P), managment tasks, Responsibilities the American, publishing 74.
- 05) Jean Cloud roch , maitrise de l'informatique par la désission, paris, 1997.
- 06) La sary, les manuelles de l'etudiant , économie d'enterprise, Es-salem imprierie, alger, 2001.
- 07) NWMAN(W) and SUMMES(C), the process of managment hall englenood, chiff 65.
- 08) Solomon's, the historical development of costing, ED London 1952.

قائمة الأشكال

والجداول

أولاً: قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
09	علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة.	01
13	تصنيف التكاليف.	02
25	يوضح كيفية حساب التكلفة الوسطية المرجحة.	03
29	التوزيع الأولي للأعباء المباشرة.	04
30	التوزيع الثانوي على الأقسام الرئيسية.	05
34	جدول الاستغلال التفاضلي.	06
103	يمثل توزيع التكاليف غير المباشرة.	07
104	يحتوي على معلومات إضافية حول المادة الأولية والمنتجات.	08
105	إتمام جدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة للشركة النسيجية.	09
106	يمثل حساب تكلفة شراء المادة الأولية من (القماش).	10
107	يمثل كيفية حساب المخزون الدائم للمادة الأولية من (القماش).	11
107	يمثل كيفية حساب تكلفة إنتاج لـ combinisons .	12
108	يمثل كيفية حساب تكلفة إنتاج لـ blouses .	13
108	يمثل كيفية حساب الجرد الدائم لـ combinisons .	14
108	يمثل كيفية حساب الجرد الدائم لـ blouses .	15
109	يبين كيفية حساب تكلفة إنتاج من combinisons .	16
109	يبين كيفية حساب تكلفة إنتاج من blouses .	17
109	يمثل كيفية حساب النتيجة التحليلية لـ combinisons .	18
110	يمثل كيفية حساب النتيجة التحليلية لـ blouses .	19

ثانيا: قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
10	يبين سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية.	01
14	يبين العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط.	02
15	يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط.	03
28	مبدأ الأقسام المتجانسة.	04
37	يبين كيفية تحديد الانحرافات.	05
38	تحليل الانحراف الإجمالي.	06
40	تحليل انحراف الأعباء الغير المباشرة.	07
43	علاقة التكلفة الهامشية مع المتوسطة.	08
49	يوضح اتخاذ القرارات كحلقة رئيسية في العملية الإدارية .	09
64	مراحل عملية اتخاذ القرارات الإدارية.	10
79	عتبة المردودية بطريقة $ع = 3$ تكاليف.	11
80	تمثيل عتبة المردودية بطريقة $ح/ت = م = ت$ ثا.	12
80	تمثيل عتبة المردودية بطريقة نتيجة $= 0$.	13
92	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	14
95	أقسام مصلحة الموارد البشرية.	15
97	أقسام مصلحة التموين و التسويق.	16

قائمة الملاحق

SCP : Industries Manufacturières
 Groupe : C & H FASHION
 Filiale : BOUIRA DRAPS

ملحق رقم -01-

Tableau de Bord Mensuel du Mois de : NOVEMBRE 2015

N°	Agregats	Comptes SCF	NOVEMBRE		Evolution		Cumulà NOVEMBRE		Evolution	
			2015	2014	Valeur	%	2015	2014	Valeur	%
1	Vente de marchandises	70	54	4 895	-4841	-99	18 492	11 532	6960	60
2	Vente de produits finis et marudados	701&702	19 941	15 826	-4115	-26	141 270	92 992	48278	52
3	Vente de stocks	704			0	0	0	-289	-289	-100
4	Vente éxtras	705&706			0	0	0	0	0	0
5	Autres (702,706 et 709)				0	0	0	0	0	0
6	Chiffre d'affaires : (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70	19 995	20 721	-726	-4	159 762	104 813	54949	52
	Chiffre d'affaires réalisé au sein du Groupe		7 025	14 401	-7376	-51	42 607	59 551	-7924	-16
7	Production évaluée (+ ou destinée (+))	72	4 707	-4 146	8849	-233	9 945	527	9418	1 787
8	Production imputable	73			0	0	0	0	0	0
9	Subvention d'exploitation	74			0	0	0	0	0	0
10	Production de la période (6)+(7)+(8)+(9)		24 695	16 575	8123	49	169 707	105 340	64367	61
11	Achats consommés	60	18 603	8 210	10393	127	104 155	60 106	44049	73
12	donc Achats de marchandises vendues	600	34	4 345	-4311	-99	15 751	8 840	6911	78
13	Matières Premières Consommées	609	18 569	3 865	14704	380	88 404	51 266	37138	72
14	Achats éxtras et de prestation de service	604			0	0	0	0	0	0
15	Service externes	61	143	104	39	38	2 630	1 216	1414	116
16	Autres services externes	62	145	209	-64	-31	1 171	1 633	-462	-28
17	Consommations de la période (11)+(12)+(13)+(14)		18 891	8 523	10368	122	107 956	62 955	45001	71
18	Valeur ajoutée (10)-(17)		5 807	8 052	-2245	-28	61 751	42 385	19366	46
19	Charges personnel	63	4 698	3 264	1434	44	58 261	39 207	19054	49
20	Impôts et taxes et versements assimilés	64	140	257	-97	-41	1 700	1 473	227	15
21	Excédent Brut d'Exploitation (18)-(19)-(20)		969	4 551	-3582	-79	1 790	1 705	85	5
22	Var des stocks : (A) + (B) + (C)		-918	5 759	-6677	-116	1 673	-976	2649	-271
A	Var des stocks - Matières premières et finitions		-1 917	6 196	-8113	-131	-2 263	-2 130	-133	6
B	Var des stocks - Produits finis		1 919	-604	1623	-269	4 389	809	3580	443
C	Var des stocks - Marchandises		-20	167	-187	-112	-453	345	-798	-231
D	Var des créances et débiteurs (Client)		0	-388	388	-100	43 505	-30 530	74044	-242
E	Var des dettes fournisseurs (Fournisseur)		7 003	11 139	-4136	-37	20 917	-7 213	28130	-390
23	Var Besoin Fonds de roulement : (22)+(D)-(E)		-7 921	-5 768	-2153	37	24 261	-24 302	48563	-200
24	Excédent de trésorerie d'Exploitation : (21)+(23)		2 448	10 319	-7871	-76	-22 471	26 007	-48478	-186
25	Dotation aux amortissements Provisions et pertes de valeur	68	1 600	514	1086	211	9 454	2 339	7115	304
26	Autres charges opérationnelles	65			0	0	6	180	-174	-97
27	Autres produits opérationnelles	75			0	0	0	0	0	0
28	Epense sur perte de valeur et participations	78			0	0	691	0	691	0
29	Résultat opérationnel : (24)+(25)+(26)+(27)+(28)		-631	4 057	-4668	-116	-6 979	-814	-6165	737
30	Produits financiers	76			0	0	-7 174	0	-7174	0

ملحق رقم -02-

RAPPORT DE GESTION EPE EURL BOUIRA DRAPS 2015

1/ PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

BOUIRA DRAPS est une Entreprise spécialisée dans l'industrie manufacturière depuis 1963, son domaine d'activité la confection et habillement; sa longue expérience fait aujourd'hui de BOUIRA DRAPS. Ses produits sont confectionnés à partir d'une matière première minutieusement Choisis, Sa devise: un choix, la Qualité, pour vous vêtir.

- **HISTORIQUE** : Avant la date du 01.01.98 Bouira Draps était une usine de production de l'entreprise nationale De confection et de bonneterie (Ecotex).

Suite à la réorganisation du secteur industriel, Bouira Draps a bénéficié d'un statut juridique organisée en entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (E.U.R.L).

- **Identification** : BOUIRA DRAPS
Siège social : Implanté à Bouira Route de Tikjda
Tel : 026.94.28.50 & 026.94.20.51
Fax : 026.94.23.60
- **Associé Unique** : Groupe Confection et Habillement
5/6 Route Nationale – Zone Industrielle Rouiba
- **Mission** : Bouira Draps est chargée dans le cadre du développement économique et social de l'exploitation de la gestion et du développement de la production en matière de confection.
- **Capital Social** : 56 000 000.00 DA actualisé par la décision de l'AGEX résolution du 28.12.2009.
- **Localisation de l'Entreprise** : Ville de BOUIRA
Daïra de BOUIRA
Wilaya de Bouira
- **Situation Terrain Assiette**

<input type="checkbox"/> Superficie totale du terrain	:	14 880 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie totale occupée	:	03 365 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie au sol totale des bâtiments	:	03 365 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie au sol bâtiments production	:	01 440 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie au sol bâtiments administratifs	:	336 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie au sol magasin matière première	:	600 m ²
<input type="checkbox"/> Superficie au sol magasin produits finis	:	900 m ²
<input type="checkbox"/> Autres (éventuellement)	:	89 m ²
<input type="checkbox"/> Loge gardien + salle arabisation.		
- **Situation juridique**
 - Acte notarié N° 98/1445 du 25.10.1998, transfert du patrimoine de l'entreprise « mère » Ecotex Vers EURL Bouira Draps.

La décision d'effacement de la dette domaniale de notre entreprise est parvenue au service des domaniales De Bouira.

La main levée a été récupéré le 10/04/2016, cela nous permettra de récupérer le livret foncier durant un délai ne dépassant pas les 15 jours.

RAPPORT DE GESTION EPE EURL BOUIRA DRAPS 2015

• Ventilation des ventes par article

Désignation	Montant HT	%
Marchandises (Revente En Etat)	22 216	11
Blouse de travail	7 020	4
Costume de travail	86 053	44
Combinaison de travail	15 597 <i>ou</i>	8
Tenue de sécurité	8 591	4
Draps de lit et linge de maison	51 242	26
Autres	5 694	3
TOTAL	196 413	100 %

Les marchés réalisés au 31.12.2015 sont les suivants :

1/ Marché DGSN	=	20 424	KDA
2/ Marché DGPC	=	21 017	KDA
3/ Marché ENAC ALGER	=	4 607	KDA
4/ Marché CHU BAB EL OUED	=	5 130	KDA
5/ Marché LIT MOD	=	19 204	KDA
6/ Marché IRES BATNA	=	3 150	KDA
7/ Marché GCB	=	38 262	KDA
8/ Marché EPIC NET COM	=	9 517	KDA
9/ Marché Groupe C&H	=	47 561	KDA
10/ Autres clients	=	27 541	KDA
TOTAL	=	196 413	KDA

a. Créances

Le niveau de la créance total de l'exercice 2015 à atteint les 251 882 KDA représentant une augmentation De 87 768 KDA par rapport à l'exercice 2014.

Les créances nées de l'exercice 2015 sont de : 155 345 KDA dont 85 993 KDA avec les entreprises Du groupe C&H.

L'importance de la créance dans le secteur public est caractérisé par celle détenues sur

• ENAC SPA ALGER	=	4 607	KDA
• GCB BOUDOUAOU	=	9 910	KDA
• EN GTP	=	6 859	KDA
• NET COM	=	9 517	KDA
• EN GTP REGHAIA	=	1 594	KDA
• EGT EST CONSTANTINE	=	1 275	KDA
• SONATRACH ROUHD N	=	4 139	KDA
• SNTF CONSTANTINE	=	2 340	KDA
• AUTRES CLIENTS	=	1 256	KDA

TOTAL = 41 497 KDA

ملحق رقم -03-

EPE / EURL BOUIRA DRAPS

Date: 10/04/2015

Page : 1

مشتريات (ادخالات)

RECAPE DES ENTREES PAR FAMILLE

Du 01/11/2015

Au : 30/11/2015

Code Famille	Famille	Montant HT
310700	TISSU TEINT	3 029 395.80
310720	TISSUS BLANCHIS	3 034 912.49
311000	TOILE ET DOUBLEUR	183 094.80
311100	FIL A COUDRE	172 400.00
311200	BOUTONS	142 912.16
311300	FERMETURES A GLISSIER	20 521.60
311800	AUTRE ACCESSOIRES	133 724.50
3222520	ACCESSOIRE	25 200.00
322254	AIGUILLES LAMMERTZ	22 600.00
326000	EMBALLAGE PERDUS	290 075.00
Total		12 054 836.35



EPE/EURL BOUIRA DRAPS

Date : 10/04/2016

Page : 1

ETAT DES SORTIES PAR FAMILLE
Du :01/11/2015 Au : 30/11/2015

Code	Famille	Montant
310700	TISSU TEINT	5 174 216.12
310710	TISSUS IMPRIMES	5 037.95
310720	TISSUS BLANCHIS	11 321 438.88
310740	TISSUS ECRUS	5 580.00
311000	TOILE ET DOUBLEUR	22 940.40
311100	FIL A COUDRE	78 802.00
311200	BOUTONS	105 003.90
311300	FERMETURES A GLISSIER	470 397.26
311800	AUTRE ACCESSOIRES	1 132 722.00
TOTAL		18 316 138.51



EPE/EURL BOUIRA DRAPS

Date : 10/01/2016
Page : 1

ETAT DES SORTIES PAR FAMILLE
Du :01/11/2015 Au : 30/11/2015

Code	Famille	Montant
326000	EMBALLAGE PERDUS	88 610.60
TOTAL		88 610.60



EPE/EURL BOUIRA DRAPS

ملحق رقم -04-

Date : 23/05/2016

Page : 1

ETAT DES SORTIES PAR FAMILLE
Du :01/01/2015 Au : 31/12/2015

Code	Famille	Montant
310700	TISSU TEINT	56 348 738.05
310710	TISSUS IMPRIMÉS	708 570.55
310720	TISSUS BLANCHIS	39 952 921.24
310730	TISSUS IGNIFUGE	912 600.00
310740	TISSUS ECRUS	2 966 310.00
311000	TOILE ET DOUBLEUR	3 036 656.66
311100	FIL A COUDRE	649 417.74
311200	BOUTONS	994 637.62
311300	FERMETURES A GLISSIER	1 903 494.02
311800	AUTRE ACCESSOIRES	7 864 806.36
TOTAL		115 338 152.25

ملحق رقم -05-

1. TAUX D'ABSENTEISME:CIBLE: $\leq 4,5 \%$

	Decembre (H)	Cumul à fin Decembre
H.T Prévu	24047	260192
H.T Réalisé	510,5	10450,5
Taux en %	2.12	4.02

Commentaire:

L'objectif est atteint

R.A.S

2. TAUX DE RECRUTEMENT:

CIBLE: 90%.

	Decembre	Cumul à fin Decembre
Prévu	2	23
Réalisé	11	23
Taux en %	550,00	100,00

Commentaire:

Le taux de recrutement est de 550% dépasse la cible

Le départ des retraités nous a obligé à renforcer notre effectif en urgence.

L'objectif est atteint

3. TAUX REALISATION FORMATION:

CIBLE: 80%.

	Decembre	Cumul à fin Decembre
Nbr F prévu	7	16
Nbr F réalisé	6	11
Taux en %	85,71	68,75

Commentaire:

Les deux formations sont reportées pour le premier trimestre 2016.

L'objectif est atteint

ملحق رقم -06-

EPE EURL BOUIRA DRAPS

COMPTE DE RESULTAT 01/01/2014 au 31/12/2014

N°Page :

٢٠١٤
٢٠١٣

Date - Tirage :

14/04/2016

٢٠١٤

٢٠١٣

Code	Libellé	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
70	Ventes et produits annexes		172 566 749,43	118 259 271,83
72	Variation stocks produits finis et en cours		6 128 781,90	10 271 213,45
73	Production immobilisée		16 961,73	197 379,69
74	Subventions d'exploitation		3 360 454,58	2 397 181,85
	I - Production de l'exercice	إنتاج السنة المالية	182 072 947,64	131 125 046,82
60	Achats consommés		110 884 006,80	83 132 000,14
61	Services extérieurs et autres consommations		8 500 790,62	7 827 507,61
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	استهلاك السنة المالية	119 384 797,42	90 959 507,75
	III- VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION	القيمة المضافة من الإنتاج	62 688 150,22	40 165 539,07
63	Charge de personnel		47 866 469,25	46 830 608,22
64	Impôts et taxe et versement assimilés		3 028 793,46	2 079 593,12
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	إسراع طابق الإنتاج	11 792 887,51	-8 744 662,27
75	Autres Produits opérationnels		44 171,80	5 183 448,61
65	Autres charges opérationnelles		1 349 829,37	359 205,98
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		7 147 996,27	3 000 561,41
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions		910 147,80	121 515,70
	V RESULTAT OPERATIONNEL	النتيجة التشغيلية	4 249 381,47	-6 799 465,35
76	Produits financiers		140 163,46	92 848,43
66	Charges financières		859 268,07	89 255,27
	VI RESULTAT FINANCIER	النتيجة المالية	-719 104,61	3 593,16
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	النتيجة العادية قبل الضرائب	3 530 276,86	-6 795 872,19
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires		209 334,00	
TO	TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES	مجموع المنتجات التشغيلية العادية	183 167 430,70	136 522 859,56
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	مجموع استهلاك السنة المالية العادية	179 846 487,84	143 318 731,75
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES	النتيجة التشغيلية العادية	3 320 942,86	-6 795 872,19
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)			
67	Eléments extraordinaires (charges) (A préciser)			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	النتيجة التشغيلية الصافية	3 320 942,86	-6 795 872,19
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
	Dont part des minoritaires (1)			
	Part du Groupe (1)			

EPE EURL BOUIRA DRAPS

COMPTE DE RESULTAT 01/01/2015 au 31/12/2015

N°Page :

بدر صبايات الشاهين 2015

Date - Tirage : 09/05/2016

Code	Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes		X 196 330 620,04	172 566 749,43
72	Variation stocks produits finis et en cours		14 306 147,98	6 128 781,90
73	Production immobilisée		82 417,90	16 961,73
74	Subventions d'exploitation		3 116 181,77	3 360 454,58
	I - Production de l'exercice		213 835 368,29	182 072 947,64
60	Achats consommés		133 724 256,54	110 884 006,80
61	Services extérieurs et autres consommations	X	10 757 310,84	8 500 790,62
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		144 481 567,38	119 384 797,42
	III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		69 353 800,91	62 688 150,22
63	Charge de personnel		59 703 631,32	47 866 469,25
64	Impôts et taxe et versement assimilés		2 276 897,00	3 028 793,46
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		7 373 272,59	11 792 887,51
75	Autres Produits opérationnels		5 706 814,10	44 171,80
65	Autres charges opérationnelles		1 173 042,17	1 349 829,37
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		10 561 113,97	7 147 996,27
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions			910 147,80
	V RESULTAT OPERATIONNEL		1 345 930,55	4 249 381,47
76	Produits financiers		41 685,56	140 163,46
66	Charges financières		16 642,32	859 268,07
	VI RESULTAT FINANCIER		25 043,24	-719 104,61
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		1 370 973,79	3 530 276,86
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires			209 334,00
TO	TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		219 583 867,95	183 167 430,70
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		218 212 894,16	179 846 467,84
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 370 973,79	3 320 942,86
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)			
67	Eléments extraordinaires (charges) (A préciser)			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 370 973,79	3 320 942,86
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
	Dont part des minoritaires (1)			
	Part du Groupe (1)			

ملحق رقم -07-

	SYSTÈME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE	EN PO 7.5.1A
	GRILLE DE PRIX	EDITION : 16/04/20
		PAGE : 1/1

CLIENT: EPC NET COM
ARTICLE : CPMBINAISON DE TRAVAIL
COLORIS : VERT
COMPOSITION :
N° DE LANCEMENT: 20/16
LAIZE : 1.5

LIBELLE		UM	Q	PU	TOTAL
Matiere premieres	TISSU GAB 1/28	ML	2,9	235	681,5
Fournitures et accessoires	FIL	CON	150	0,02	3
	GRIFFE DE TAILLE	U	1	0,5	0,5
	FAG 75 CM	U	1	23	23
	FAG 18 CM	U	2	12	24
	ELASTIQUE 4CM	ML	0,4	11,25	4,5
	SACHET	ML	1	1,5	1,5
	RUBON ADHESIF	ML	0,13	2	0,26
	CAISSE CARTON	U	0,06	58,6	3,516
	SERIGEAPHIE	U	1	30	30
	BANDE FLOURISSANTE	ML	2,2	50,75	111,65
	BOUTON PRESSION	U	2	2,36	4,72
TOTAL FOURNITURE ET ACCESSOIRES					888,146
COUT DE FABRICATION		9	65,35	588,15	
COUT DE PRODUCTION					1476,296
MARGE INDUSTRIELLE					
PRIX DE VENTES HORS TAXES					
TAUX T.V. A					
PRIX DE VENTES T.T.C					

Chef de-Service Technique . Responsable Commercial Directeur Général

ملحق رقم -09-

	SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE	PO 7.5	VERSION : 05
	PROCEDURE PRODUCTION (COUPE-PIQUAGE-FINITION)	DATE D'EDITION : 02/11/2015	
		PAGE : 3/5	

5. logigramme : *صرايد عملية الإزئاح: المرامل الئى رسم بها المنؤج (الورئاح)*

Responsable	Eléments d'Entrée	Activités	Eléments de Sortie	Enregistrements
Matelasseur	Ordre de fabrication	Preparation matelas	Plis matelassés	Registre coupe Fiche matelas
Technicien coupe	Plis matelassés	Disposer et fixer le cliché / patrons sur le matelas	Plis matelassés et tracés	Bon de traçage et MATELAÇAGE
monitrice coupe / finition. Coupéur	Plis matelassés et tracés	Contrôle qualité	Plis matelassés et tracés approuvé	Bon de traçage et MATELAÇAGE
Matelasseur / coupeur	Plis matelassés et tracés	Amener/ Découper le matelas	Plis matelassés, tracés et coupés	Bon de traçage et MATELAÇAGE
Piqueuse spécialisée	Paquets	Préparation à la confection (TIC TAC)	Paquets (pièces découpées, identifiées & Estampé)	tickets (Tic tac) Fiche piquage
Opératrices / Monitrice production	Paquets (pièces découpées & Estampé)	Repartition montage	Produit semi fini	Feuille de journée, Feuille de performance de la journée
Opératrices / Monitrice production	Produits semi fini	Finition & Retouches	Produit fini	Feuille de journée, Feuille de performance de la journée
Contrôleur qualité/	Produit fini		Produit conforme	Registre contrôle