

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Centre Universitaire
Colonel Akli Mohand Oulhadj
Bouira



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي
العقيد أكلبي محمد أولحاج
البويرة

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم اقتصادية
التخصص: نفود مالية و بنوك

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس

تحت عنوان

المحاسبة التحليلية و مدى تطبيقها في المؤسسة،
دراسة حالة الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة
ENAD/SIDET و شركة الإسمنت بسور الغزلان
.SCSEG

تحت إشراف الأستاذ:
أوعيل مولود

من إعداد الطالبين:

- مسعد عبد القادر
- بغدالي مريم

السنة الجامعية 2011/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة الفاتحة
2

دعاء

يا رب

لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت
و لا باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما
بأن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح.
يا رب علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة
و أن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف
يا رب إذا حرمتني من النجاح أترك لي قوة العناد حتى أتغلب على الفشل
و إذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الإيمان
يا رب إذا أسنت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار
وإذا أساء لي الناس أعطني شجاعة العفو
يا رب إذا نسيتك لا تنساني

أمين

كلمة شكر و عرفان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" رب اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي
وأن اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين "
صدق الله العظيم النمل-19-

- نحمد الله عز وجل و نشكره، خالق الكون و الانسان وواهب العقل للإنسان الذي
أنار دربنا و مكننا بفضلہ من إنجاز هذا العمل.

نتقدم بخالص و أسمى عبارات الشكر و العرفان إلى الأستاذ المشرف: أوغيل
مولود، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و نصائحه القيمة التي كانت عوننا
لنا في إتمام هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر إلى موظفي مصلحة المحاسبة بكل من الشركة الوطنية
للمنظفات ENAD/SIDET و كذلك مصنع الإسمنت SCSER.
ولا يفوتنا أن نقدم الشكر لكافة أساتذتنا بمعهد العلوم الاقتصادية و خاصة
الأستاذ اسماعيل رزقي .

وفي الأخير نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل
و لو بكلمة طيبة، سواء من قريب أو من بعيد.

-بارك الله فيكم جميعا -

إهداء

بأنامل تحيط بقلم أعياه التعب و الأرق و لا يقوى على الحراك يتكا على قطرات حبر
مملوءة بالحزن و الفرح في آن واحد
حزن يشوبه الفراق بعد التجمع و فرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجي هو
بالنسبة لي يوم ميلادي لي
إهدائي هنا ليس لتخرجي فقط بل للتخليق نحن و الرفقة في سماء مملوءة بغمام يصعبه
المزن قبي فرص تقتنص.
هنا سوف أضع كلمات لكل من ترك بصمة في حياتي و غير مجراها و عمق في توسيع
مداركي العلمية و العقلية.
إلى الذي لملم أحزاني بين فترة و أخرى و أشعرتني بأنني لست وحيدة أخي محمد
أدعو لأهل القبور لأنهم انقطعوا عن هذه الدنيا و ينتظرون دعواتنا الله أنزل الضياء
و النور على أبي و أخي
إهدائي إليك أيتها الأم التي كنت عوننا و دفنا بين أظاعي
إلى التي عمرتني بحنانها العنونة أمينة و زوجها سمير و ابنتها فرح.
إلى أختي سعيدة و زوجها رابع و ابنها لؤي
إلى إخواني الأعمام الذي هم سندي في الحياة اسماعيل ، أيوب
إلى العزيزة و الرقيقة الصغيرة صارة
إلى أخواتي التي لم تلدهم أمي فريدة ، عزيزة ، نصيرة ، يقوتة ، فتيحة ، رزيقة و أزواجهم
و أو لادهم ، أمينة ، سمية
إلى بنات عمي بشرى و خديجة

مريم

إهداء

بسم الله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على خير عباد الله محمد المبعوث رحمة للعالمين أما بعد:
أهدي هذا العمل المتواضع الذي هو ثمرة جهدي:

إلى من أَرْضَعْتَنِي لبن العنان، وسَقَّيْتَنِي ماء الحياة، إلى نور طريقي ومنبع طمحي إلى من تطيب أيامي بقربها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى إشرقة حياتي، إلى رمز العطاء، إلى التي مهما و صفتها لن أوفيقها حقها، إلى أعلى كائن في الوجود أمي الحبيبة حفظها الله. إلى من كان حبه واهتمامه قوام عزيمتي، أبي الغالي أطال الله في عمره و حفظه من كل سوء.

إلى الأختين الغاليتين سارة و نريمان.

إلى الصغيرين عبد القادر و جواهر.

إلى جميع خالاتي و أخوالي و أولادهم.

إلى الأستاذ و الأخ شلالى فارس.

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد و لو بكلمة

تشجيعية.

إلى جميع الأصدقاء.

إلى كل أساتذتي الكرام من الابتدائي إلى الجامعة.

إلى جميع زميلاتي و زملائي بالدعوة.

إلى كل من يحبونني و أحبهم.

إلى شهداء الجزائر و فلسطين.

عبد القادر

فهرس المحتويات:

التشكرات

الإهداء

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال و الجداول

أ - د	..... المقدمة العامة
01	..... الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
02	..... مقدمة الفصل
03	..... المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية
03	..... المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية
04	..... المطلب الثاني: تعريف و موضوع المحاسبة التحليلية
06	..... المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية
08	..... المطلب الرابع: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
12	..... المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية و المؤسسة
12	..... المطلب الأول: نظام المحاسبة التحليلية
14	..... المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة
15	..... المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية في مختلف المؤسسات
17	..... المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالإدارات الاخرى
20	..... المبحث الثالث: دراسة التكاليف
20	..... المطلب الاول: مفهوم التكلفة
23	..... المطلب الثاني: أسس قياس التكلفة
24	..... المطلب الثالث: تصنيف التكاليف
28	..... المبحث الرابع: مفهوم ومضمون سعر التكلفة النهائي

28	المطلب الأول: مفهوم سعر التكلفة.....
29	المطلب الثاني: عناصر التكاليف المكونة لسعر التكلفة.....
32	المطلب الثالث: كيفية حساب سعر التكلفة.....
34	المبحث الخامس: محاسبة المواد و الحالات الخاصة لتكلفة الانتاج.....
34	المطلب الأول: المخزونات و أنواعها.....
37	المطلب الثاني: طرق تقييم الإدخالات و الإخراجات.....
46	المطلب الثالث: الجرد و أساليبه.....
48	المطلب الرابع : معالجة الحالات الخاصة لتكلفة الانتاج.....
50	خلاصة الفصل.....
51	الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة.....
52	مقدمة الفصل.....
53	المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية.....
53	المطلب الأول: مفهوم الطريقة و تاريخ ظهورها.....
54	المطلب الثاني: مبدأ الطريقة.....
55	المطلب الثالث: مراحل طريقة التكاليف الكلية.....
64	المطلب الرابع: تقييم الطريقة.....
65	المبحث الثاني: طريقة التحميل العقلاني.....
65	المطلب الأول: مفهوم ومبدأ الطريقة.....
66	المطلب الثاني: تحديد حجم النشاط و فروق التحميل العقلاني.....
69	المطلب الثالث: تحميل الأعباء الثابتة.....
73	المطلب الرابع: تقييم الطريقة.....
76	المبحث الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.....
76	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.....
76	المطلب الثاني: مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة.....

78	المطلب الثالث: تقديم نموذج عن استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة.....
84	المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة.....
85	المبحث الرابع: طريقة التكاليف المعيارية، النموذجية أو النمطية.....
85	المطلب الاول: مفهوم و مبدا طريقة التكاليف المعيارية.....
86	المطلب الثاني: أنواع التكاليف المعيارية.....
88	المطلب الثالث: تحديد الفروقات و أسبابها.....
91	المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية.....
93	المبحث الخامس: طريقة التكلفة الهامشية.....
93	المطلب الاول: مفهوم التكلفة الهامشية.....
94	المطلب الثاني: أنواع التكلفة الهامشية.....
95	المطلب الثالث: الدراسة الرياضية للتكلفة الهامشية.....
98	المطلب الرابع: تقييم طريقة التكلفة الهامشية.....
100	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية: حالة الشركة الصناعية للمنظفات- تيكجدة (SIDET)
101	و شركة الإسمنت بسور الغزلان (SCSEG).....
102	مقدمة الفصل.....
103	المبحث الأول: تقديم الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة (SIDET).....
103	المطلب الأول : نشأة و تطور الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة.....
105	المطلب الثاني: مهام و أهداف الشركة الصناعية للمنظفات " EDIST ".....
106	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الصناعية للمنظفات.....
109	المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في الشركة الوطنية للمنظفات.....
109	المطلب الأول: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.....
113	المطلب الثاني: اختيار وحدات العمل.....
118	المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة.....

123	المبحث الثالث: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G).....
123	المطلب الأول: التعريف بشركة الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G)
127	المطلب الثاني: المكانة الاقتصادية و أهداف المؤسسة.....
130	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت بسور الغزلان.....
139	المبحث الرابع: تطبيق المحاسبة التحليلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان.....
139	المطلب الأول: مراحل سير عملية الإنتاج داخل شركة الإسمنت بسور الغزلان....
141	المطلب الثاني: مدخلات و مخرجات نظام المحاسبة التحليلية.....
146	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية.....
150	خلاصة الفصل.....
151	الخاتمة العامة.....

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة

المجاول

والأشكال

قائمة الجداول و الأشكال:

1- قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية	11
02	بطاقة المخزون بطريقة C.P.M.U	42
03	بطاقة المخزون بطريقة FIFO	43
04	بطاقة المخزون بطريقة LIFO	44
05	مقارنة بين أسلوب الجرد الدائم و أسلوب الجرد الدوري	47
06	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	56
07	التوزيع الثانوي وفق أسلوب التوزيع التنازلي	57
08	التوزيع الثانوي وفق التوزيع التبادلي	58
09	العلاقة بين الأقسام الأساسية و طبيعة وحدة العمل	59
10	تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل	63
11	كيفية حساب النتيجة التحليلية الصافية بطريقة التحميل العقلاني	69
12	توزيع الأعباء غير المباشرة المحملة عقلانيا وفق طريقة توزيع الخدمات بعامل تحميل وحيد	70
13	شكل نموذجي لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة بالأعمدة المزدوجة	71
14	شكل نموذجي للجداول الملحقة	72
15	شكل نموذجي لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام	73
16	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	77
17	مراكز التحليل المقترحة	109
18	الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة	110

111	جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (%)	19
112	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة (قيمة)	20
112	جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (%)	21
113	جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (قيمة)	22
114	قياس وحدة العمل لقسم الشراء	23
116	قياس وحدة العمل لقسم التوزيع	24
117	توزيع الأعباء غير المباشرة	25
119	تكلفة الشراء المباشرة	26
119	تكلفة الشراء الإجمالية	27
120	تكلفة إنتاج المنتج " نور "	28
121	تكلفة إنتاج المنتج " ثلج "	29
122	سعر التكلفة لكل من منتج نور و ثلج	30
128	شركات الاسمنت بالجزائر حسب طاقتها الإنتاجية	31
129	تطور إنتاج الإسمنت من 1992 إلى 2011	32
146	جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة	33
147	تكلفة شراء المواد الأولية	34
148	تكلفة إنتاج الإسمنت	35
149	سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية	36

2- قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	علاقة المحاسبة التحليلية بالعامه	09
02	مراحل تحديد سعر التكلفة في المؤسسة التجارية	16
03	مراحل تحديد سعر التكلفة في مؤسسة صناعية	17
04	العلاقة بين المحاسبة التحليلية و بين مختلف مستويات الإدارة	19
05	التكاليف الثابتة	25
06	التكاليف المتغيرة	26
07	التكاليف شبه المتغيرة	26
08	العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة	31
09	سير التكاليف في وحدة إنتاجية	33
10	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	54
11	العلاقة بين وحدات الشراء و أعباء قسم الشراء	60
12	العلاقة بين ثمن الشراء و أعباء قسم الشراء	61
13	طريقة الأقسام المتجانسة	63
14	تغير التكلفة الاجمالية بدلالة الكمية وفق طريقة التكلفة الهامشية	96
15	منحنى يوضح علاقة التكلفة المتوسطة مع التكلفة الهامشية	97
16	تمثيل التكاليف الجزئية وفق طريقة التكلفة الهامشية	98
17	الهيكل التنظيمي للشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة (SIDET)	108
18	تقسيم المؤسسة الجهوية للإسمنت و مشتقاته للوسط (E.R.C.C)	124
19	فروع المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)	124
20	الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت بسور الغزلان	135
21	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة	138
22	مراحل سير عملية الإنتاج في مصنع الإسمنت بسور الغزلان	141

142	نموذج لسجلات تسيير المخزونات	23
143	نموذج لتقرير الأداء	24
144	نموذج لجدول الأعباء غير المباشرة	25
145	نموذج لجدول اليومية	26
145	نموذج لبطاقة التحميل	27

المقدمة

العامية

لقد دفع التطور الهائل الذي عرفته أوروبا في القرن 17م أثناء النهضة الأوروبية و ضخامة الشركات و تعقد العمليات المحاسبية مع اشتداد المنافسة ، إلى ضرورة البحث عن وسائل محاسبية كفيلة، تتماشى و قوة الشركات العابرة للقارات ، و الذي يصحب التطور الرهيب في التكنولوجيا المستخدمة إذ لا مناص من السعي قدما لاستغلال عقلائي و رشيد لمختلف موارد المؤسسات و اتخاذ القرارات ذات البعد الاستراتيجي ، و الذي يمس مصير المؤسسة.

و في ظل كل هذا تبقى المؤسسات الجزائرية تعاني الركود و التدهور لإعتمادها على أنظمة محاسبية كلاسيكية ، مما جعل الإقتصاد الجزائري عاجزا على مواكبة التطورات الحالية، و خاصة بعد الإنتقال من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الحر ، الذي فتح المجال للمنافسة هذا ما يفرض على المؤسسات الجزائرية إدماج تقنيات و أساليب حديثة تفيدها في وضع مناهج العمل ، و الأسس السليمة و الخطط الاستراتيجية لضمان نجاحها.

من بين هذه التقنيات التي ظهرت لتكفل المؤسسات ذلك توجد المحاسبة التحليلية التي ظهرت كتقنية قائمة بذاتها تلبى متطلبات العصر. حيث تفيد المؤسسات في معرفة مختلف التكاليف انطلاقا من تكلفة شراء المواد و كذلك تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة ، و حساب نتيجة المحاسبة أو ما تسمى بنتيجة الفترة، و قد تناول موضوعها الكثير من الباحثين و توصلوا إلى إبراز أهميتها ، و ضرورة وجودها للرقابة و التحكم في تكاليف المؤسسة و في الأخير يبقى النجاح مرهونا بمدى الانتقال من مرحلة التفكير إلى مرحلة التطبيق الفعلي للمحاسبة التحليلية في المؤسسة ، و لأهمية هذه الفكرة أردنا التطرق إلى موضوع المحاسبة التحليلية و مدى تطبيقها في المؤسسة أو بالأحرى إمكانية التطبيق الفعلي لها داخل المؤسسة.

طرح الإشكالية:

إن معالجتنا لهذا الموضوع هي محاولة للإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى أهمية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة ؟ و كيف يمكن للمؤسسة الجزائرية بصفة عامة و الشركة الصناعية للمنظمات ENAD / SIDET و كذلك شركة الإسمنت S.C.S.E.G بصفة خاصة تطبيق المحاسبة التحليلية ؟

و للإجابة على الإشكالية إرتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية و هي:

- كيف ظهرت المحاسبة التحليلية ؟
- ما المقصود بالتكاليف و سعر التكلفة ؟
- ما هي الطرق و الأساليب المستعملة لحساب سعر التكلفة ؟
- كيف يتم تطبيق المحاسبة التحليلية داخل كل من الشركة الصناعية للمنظفات ENAD/SIDET و شركة الإسمنت بسور الغزلان S.C.S.E.G ؟

فرضيات البحث:

- من أجل دراسة إشكالية الموضوع، انطلقنا من بعض الفرضيات و هي:
- ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف، و الذي لم يكن الهدف من المحاسبة العامة.
- اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته، و لكنه أساس لإكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات.
- تحميل تكاليف كل منتج على حدى و المفاضلة بينهم على أساس المنتج الذي يحقق أقل تكلفة و أكبر ربح.
- إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا و جودة.

أسباب إختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية :

- الإهتمام الشخصي بهذا الميدان و جوانبه.
- أهمية المحاسبة التحليلية كوسيلة لتحليل التكاليف و اتخاذ القرارات إلا أنها مازالت مهمشة من طرف المؤسسات الجزائرية مما وجب علينا على الأقل إعطاء دفع لمحاولة تطبيقها.
- إفتقار الجامعة إلى مواضيع تتناول المحاسبة التحليلية.
- قلة الباحثين الذين تطرقو لهذا الموضوع (حسب معرفتنا) خاصة تزامنا مع الوضع الإقتصادي للجزائر والتحولات الإقتصادية و المالية الجارية التي تعيشها البلاد منذ عدة سنوات.

أهداف البحث:

و اختيارنا لهذا الموضوع يعود للأهداف التي نسمو إليها من خلال التطرق إلى مختلف حيثياته و التي نذكر منها:

- التعريف بالمحاسبة التحليلية .
- محاولة توضيح طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة.
- إرشاد و توعية المسيرين إلى مدى أهمية المحاسبة التحليلية و التي لا تعطي نتائجها إلا إذا كان مسيرو المؤسسات يتمتعون بكفاءة و قدرة تحكم عالية.
- التحري الميداني حول مدى تطبيق المحاسبة التحليلية.
- توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو هذا المجال.

المنهج المتبع:

لقد اعتمدنا في بحثنا هذا على مزيج من المنهج الوصفي و التحليلي ، حيث نلتمس المنهج الوصفي في الجزء النظري الذي يدور عامة في وصف المحاسبة التحليلية و كذلك كل من الشركة الصناعية للمنظفات و شركة الإسمنت بسور الغزلان ، أما المنهج التحليلي نلتمسه من خلال إسقاط الجانب النظري أرضية الواقع من خلال تحليل كل ما يخص المحاسبة التحليلية في الشركة الصناعية للمنظفات و شركة الإسمنت بسور الغزلان شكلا و مضمونا.

خطة الدراسة:

إن مساهمتنا ستكون بمحاولة التعريف بالمحاسبة التحليلية و إبراز أهميتها و ضرورة وجودها في المؤسسة الإقتصادية، حيث إرتائنا أن نعالج الموضوع في فصلين نظريين و فصل آخر تطبيقي.

كان الفصل الأول بمثابة فصل تمهيدي للمحاسبة التحليلية ككل في خمسة مباحث، و تناولنا خلال هذه الاخيرة مدخل للمحاسبة التحليلية، علاقة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة، كذلك دراسة التكاليف، مفهوم و مضمون سعر التكلفة النهائي، و في المبحث الأخير محاسبة المواد و الحالات الخاصة لتكلفة الإنتاج.

أما الفصل الثاني فقسمناه هو الآخر إلى خمسة مباحث تناولنا فيها مختلف الطرق المعتمدة في حساب التكاليف و سعر التكلفة، انطلاقا من طريقة التكاليف الكلية ثم طريقة التحميل العقلاني، لتأتي طريقة التكاليف المتغيرة، و بعدها طريقة التكاليف المعيارية و في الختام قمنا بعرض طريقة التكلفة الهامشية. مع محاولة إعطاء تقييم لكل طريقة من الطرق السابقة.

و فيما يخص الدراسة التطبيقية فقد خصصنا لها الفصل الثالث إذ تناولنا فيه دراسة تطبيق مؤسستين مختلفتين للمحاسبة التحليلية، حيث قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث قمنا فيها بتقديم المؤسسة الأولى و هي الشركة الصناعية للمنظفات ENAD/SIDET و تطبيق المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة و بعدها تقديم شركة الإسمنت S.C.S.E.G و محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية داخل هذه المؤسسة، و في خلاصة الفصل حاولنا إجراء مقارنة بين المؤسستين من ناحية المدى و السعي إلى التطبيق الأفضل للمحاسبة التحليلية.

الفصل الأول:

مفاهيم حول

المحاسبة

التحليلية

مقدمة الفصل:

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها، لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط و السماح لها بالوصول إلى الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، كل هذه النقائص التي ظهرت دفعت بالمسيرين للبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الإستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتتدارك هذه النقائص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومواكبة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة. و بكل هذه الميزات أصبح للمحاسبة التحليلية دور كبير في تحديد الأهداف ثم تنظيمها و توجيهها عن طريق مراقبة التسيير قصد بلوغ الأهداف المسطرة سابقا.

حيث سنقوم في هذا الفصل بإعطاء نظرة عامة للمحاسبة التحليلية و الجوانب المحيطة بها وفق المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية و المؤسسة.
- المبحث الثالث: دراسة التكاليف.
- المبحث الرابع: مفهوم ومضمون سعر التكلفة النهائي.
- المبحث الخامس: محاسبة المواد و الحالات الخاصة لتكلفة الإنتاج.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية.

تعتبر المحاسبة التحليلية الآلية التي يتم بواسطتها دراسة التكاليف بكل أنواعها ومعالجتها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية، وموضوعها وأهدافها بالإضافة إلى علاقتها بالمحاسبة العامة، وكذلك مصادر المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية.

إن ضرورة ترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو للمؤسسة أوجب انشاء المحاسبة التحليلية، حيث اتخذت عدة أنظمة منذ القدم إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت مع مرور الزمن إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر، وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي "LUCA Pacioli" (*) و السبب الرئيسي لهذا التطور المحاسبي في إيطاليا بالذات هو الازدهار الاقتصادي التجاري ، إذا اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة الحاجة إلى الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا ، إلى أن ظهرت في إنجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة ذات المسؤولية المحدودة و غيرها و هذا دفع إلى استحداث أساليب محاسبية جديدة.

كما أدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير حيث أدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط (1). ويمكن وصف ظهور المحاسبة التحليلية إلى:

(*) " LUCA Pacioli " عالم رياضي إيطالي عاش في الفترة (1445-1517) و المؤسس لمبدأ القيد المزدوج في المحاسبة و من أبرز أعماله ديوان في علم الهندسة سنة 1494 لخص فيه جميع معارفه الرياضية ، و طبعة حول العناصر الإقليدية في 1509 و أطروحة حول الشطرنج.

(1) ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - ، دار المحمدية، الجزائر 1994، ص8.

(1) الحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت معظم المؤسسات ذات الحجم الصغير تتبع نظام المحاسبة العامة، الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، لكن المحاسبة العامة أصبحت قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة خاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب عن حدوث هذا التطور عدم معرفة تكاليفها.⁽¹⁾

(2) المحاسبة التحليلية المعاصرة:

يكن تحديدها بمرحلة ما بعد 1945، حيث أدى تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، حتى تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها، وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى، والحصول على أكبر ربح ممكن وذلك بدراسة تكاليفها بشتى أنواعها التاريخية، الاقتصادية التقديرية، الثابتة والمتغيرة وشبه المتغيرة منها لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة و معرفة عتبة مردوديتها، فظهور المحاسبة التحليلية يعتبر تطورا طبيعيا وامتدادا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في التطور المحاسبي.

المطلب الثاني: تعريف و موضوع المحاسبة التحليلية.**أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية.**

نجد أن للمحاسبة التحليلية عدة تعاريف مختلفة باختلاف وجهات النظر، فمنهم من يعرفها على حسب الموضوع الذي تتناوله، ومنهم من يعرفها على حسب كيفية تعاملها مع المعطيات والأهداف التي ترغب المؤسسة الوصول إليها والبيانات التي توفرها الإدارة إذا ما اعتمدت كنظام محاسبي في المؤسسة لذي نجد التعاريف التالية:

***التعريف الأول:** المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلي مصادر أخرى، وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على إثرها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المر دودية وتحديد

(1) بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005، ص7.

فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التقني أو على مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة أداة لتسيير المؤسسة.⁽¹⁾

***التعريف الثاني:** إن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة، تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والتجارية والإدارية، فهي أداة هادفة بحيث كل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجيات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض إليها إدارة المشروع يوم بعد يوم.

***التعريف الثالث:** المحاسبة التحليلية أداة تحليلية رقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى.

***التعريف الرابع:** المحاسبة التحليلية عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث عن متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث للتكاليف بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

• وكخلاصة أو تعريف شامل جامع بين مختلف التعاريف نجد أن المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليل هذه المعلومات من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، كما تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

ثانياً: موضوع المحاسبة التحليلية.

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي و مواكبة التقدم التكنولوجي وقد ترتب على هذا التطور تحديد أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية مختلفة إختلافاً بينا عن الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة.

(1): ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ليس هناك معنى للمحاسبة لغة ومحتوى واضح، إذا لم تساهم المعلومات المستنتجة منها في حل مشكلات المؤسسة، التي تهدف إلى تخفيض التكاليف ورفع المردودية والتحسين الدائم لنوعية المنتوجات في مختلف مراحل التصنيع والقدرة على التنافس، ودراسة الشروط الداخلية لتسيير المؤسسة التي تتمثل في التنظيم و الرقابة و تحليل البيانات الحسابية، إذ أنها عادة لا تمثل مقياساً ثابتاً للقيمة فيمكن أن يؤدي التحليل إلى نتائج خاطئة، وتعطي مهنة المحاسبة اعتباراً دائماً لتحسين طرق القياس والتقدير مع الأخذ بعين الاعتبار التقلبات الاقتصادية وبهذا يمكن في الوقت المناسب اتخاذ القرارات التي تبعد على أشكال الاستهلاك غير المفيد. و هنا يجب التأكيد على الدور الحديث للمحاسبة التحليلية حتى تكون أداة لمساعدة الإدارة في المستويات المختلفة على أداء مهامها في الوقت الحاضر أو المستقبل وعدم تجاهلها للماضي وهو أساس للتنبؤ بالمستقبل.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية.

إن التسيير الرشيد والمحكم للمؤسسة وطبيعة نظامها يوجب على المحاسبة التحليلية تحقيق أهداف معينة يمكن إبرازها في النقاط التالية:

1- قياس التكلفة: والمتمثلة في مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في:

- المساهمة في ضبط أو تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.
- المساهمة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.
- المساهمة في دراسة اتجاهات التكاليف.
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة تحت التشغيل.
- البيانات الفعلية المستخرجة يعتبر أساسها موضوع للخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في المعطيات.

2- **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** تهدف المحاسبة التحليلية إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة للمنتج لتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه، لذلك تعتبر ضبط رقابة عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات....الخ، الوحدة الاقتصادية ، وضبط رقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية لتحقيق مدى خفض التكلفة، وتحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستتدة الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

3- **إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة التي تساعد في رسم و تحديد السياسات:** حيث تعتمد وظائف الإدارة على المعلومات , إذ تعتبر المحاسبة التحليلية العلم الذي ينتج هذه المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين مستويات الهياكل الإدارية في شكل تقارير دورية عن جميع مجالات النشاط التي تتدفق من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية الأعلى لتستخدم في بناء خطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية العليا إلى المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ والمقاومة لأداء الفعلي لهذه النشاطات بما مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات أي تفاوت بين الأداعين إن وجد.

4- **مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج التقديرية وتحليل الانحرافات:** مهمة المحاسبة التحليلية تكمن في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تتضمن إمكانية التحليل لكل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات (الفروقات) الناتجة مع توضيح أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ التصحيحات المناسبة.

5- **تفسيرا لبيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة:** لكي تتحقق عملية اتخاذ القرارات على الإدارة المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بينهما ولكي تتم هذه المقارنة يجب أن تتوفر للإدارة بيانات ومعلومات تتحصل عليها من المحاسبة التحليلية هذه الأخيرة التي يتمثل دورها الأساسي في توفير هذه البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق مختلفة ومعينة.

6- **دراسة المردودية:** إن دراسة المردودية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك عن طريق:

- تسجيل الأعباء والمصاريف حسب الوظائف و المنتوجات.

- مراقبة التكاليف الخاصة بالتموين والإنتاج والتوزيع والتحكم فيها قدر الإمكان.

7- **مراقبة التسيير:** إن المحاسبة أداة للرقابة والتحكم في التكاليف، لهذا تعتبر أداة للتسيير والقيادة لتحقيق هدف مراقبة التسيير إذ تهتم المحاسبة التحليلية بما يسمى بمراكز المسؤولية وذلك للسماح بتحليل وملاحظة تطور القيم المحاسبية.

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير تقتضي أن تكون هذه الممارسة في شكلين:

- من خلال تطور القيم المحاسبية.

- مقارنة القيم الفعلية مع المقدرة مع تحليل الانحرافات.

8- **قياس النتائج التحليلية:** بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى، إذ بتحديد سعر البيع على أساس سعر التكلفة، تتحدد المردودية على أساس الربح الذي حققته المؤسسة.

و للمحاسبة التحليلية هدف آخر يتمثل في تزويد المحاسبة العامة بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض العناصر الأصول كمخزونات السلع والمنتجات والاستثمارات التي تمولها.

9- **اتخاذ القرارات:** تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

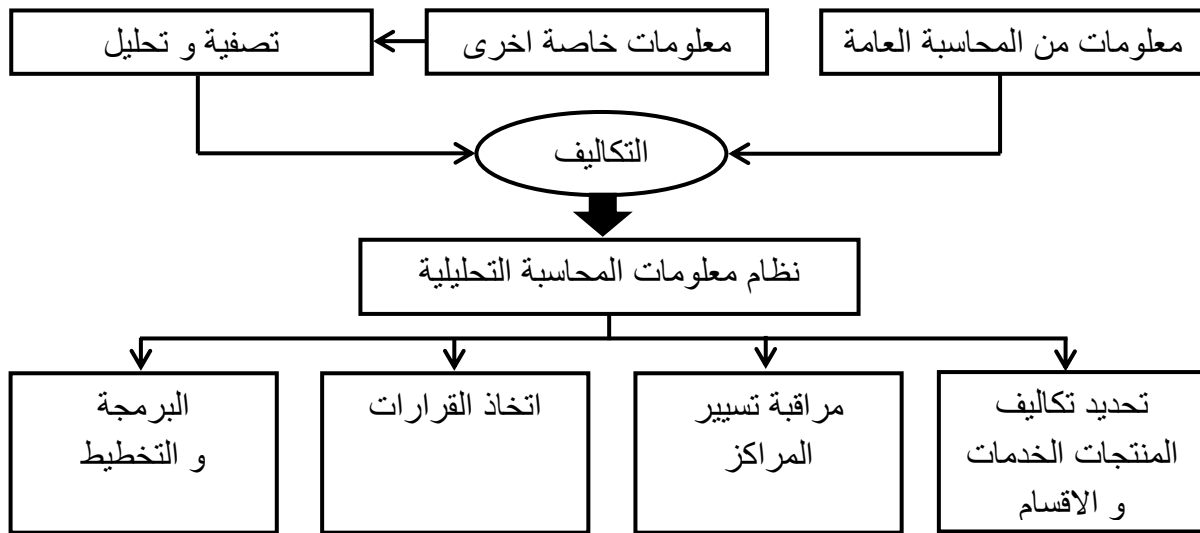
10- **إكمال المحاسبة العامة:** هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتجات والاستثمارات التي تمولها.

المطلب الرابع: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

للمحاسبة التحليلية علاقة متينة بالمحاسبة العامة، حيث تعتبر هذه الأخيرة مصدر للمعلومات الضرورية للمحاسبة التحليلية في حين تقدم المحاسبة التحليلية معطيات تستعملها المحاسبة العامة، التي تعتبر أداة لمراقبة وضعية المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

و الشكل التالي يوضح علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

الشكل رقم (01): علاقة المحاسبة التحليلية بالعامه.



المصدر: سعيد أوكيل . فنيات المحاسبة التحليلية، ص 25.

من خلال ملاحظتنا لهذا الشكل نلاحظ أن المحاسبة التحليلية تقوم بتلقي المعلومات من مصدرين أساسيين وهما:

المجموعة الأولى: المتمثلة في معلومات مقدمة من المحاسبة العامة.

المجموعة الثانية: معلومات أخرى حيث تتم عملية التصفية و تحليل هذه المعلومات لنتحصل على التكاليف التي تستخدم كنظام معلومات للمحاسبة التحليلية العامة و ذلك بإعادة توزيعها و تحميلها على المنتجات، الخدمات و الأقسام، كما تقوم باتخاذ القرارات اللازمة و تعمل على مراقبة تسيير المراكز.

إلا أن هناك بعض الاختلافات حيث تكون هذه الإختلافات:

1. من حيث الهدف: المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة ، أما المحاسبة التحليلية فهي تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية بصفة منفصلة لكل منتج على حدي ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط، بينما المحاسبة العامة فتهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة.

2. **من حيث المدة الزمنية:** تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال عادة ما تكون سنة، بينما المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عادة.

3. **من حيث مصدر المعلومات:** المحاسبة العامة شكلية والمعلومات التي تستغلها تخضع كليا للمخطط المحاسبي الوطني، الذي يحدد التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب، المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة، تعتمد على معلومات أخرى إضافية أي اعتمادها على أدوات تحليل خاصة بها مثل عتبة المرد ودية، العناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة.

4. **من حيث مستعملي النوعين:** تستعمل المحاسبة العامة من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة ابتداء من مديرها على العمال إلى المتعاملين معها، باختلاف وضعيتهما القانونية و المالية، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الاساسي هم المسيرون في المؤسسة، اذ تقدمهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة ،واتخاذ نتائجها كأساس لاتخاذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي.

5. **من حيث الحسابات المستعملة:** تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها و التي تكون حسب طبيعة المصاريف الإيرادات و تختلف باختلاف البلاد و النظام فمثلا في الجزائر هناك النظام المالي المحاسبي (المخطط المحاسبي الوطني في السابق)، اما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة بها تسمى بالحسابات المنعكسة و هي حسابات عاكسة لأنظمة سعر التكلفة أو حسابات عاكسة لنظام المحاسبة التحليلية، و التي تهتم بالتكلفة و سعر التكلفة. هذا بالإضافة الى نقاط اخرى تجدر الاشارة اليها وهي:

- المحاسبة العامة تتعامل مع البنائيات و المعلومات في اطار تاريخي مما يجعل نتائجها تنقصها الدقة و تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الاسعار و الربحية لأسباب قانونية و ضريبية، في حين المحاسبة التحليلية تتعامل معها في شكل سريع مقرب في اطار داخلي.
- من الناحية القانونية المحاسبة العامة اجبارية بينما المحاسبة التحليلية اختيارية من خلال نقاط اوجه الاختلاف المسجلة بين المحاسبين يمكن فهم و التماس العلاقة الوطيدة بينما و التكامل الحاصل الذي يخدم المؤسسة و يذلل الصعاب أمام المسؤولين.

وعليه ارتأينا لوضع الجدول التالي لتوضيح ذلك:

جدول رقم (01): اوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعية
اختيارية	إجبارية	من حيث نص القانون
تفصيلية	شاملة	من حيث نص المؤسسة
الحاضر و المستقبل	الماضي	الآفاق
اقتصادية	مالية	الاهداف
داخلية المديرون	خارجية (الجباية و المساهمين)	طبيعة التدفقات
داخلية و خارجية	خارجية	الوسائل الأساسية (الاعلام)
حسب الغاية (نشاط زبون مقاطعة جغرافية)	حسب طبيعتها (ديون اعباء المستخدمين)	ترتيب المصاريف
مديرو المؤسسة	الغير و الادارة	المستعملون
سريعة و ملاءمة	دقيقة	الانظمة
نقدية و حجمية	نقدية	البيانات
مرنة تتكيف مع المؤسسة	محددة و جامدة	القواعد

Source: GUY Raimbault. Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle
-Outils de gestion-, Alger, EDITION CHIHAB.EYROLLES.1996, P 8.

المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية و المؤسسة.

حتى يتمكن المحاسب من أداء مهامه المحاسبية داخل المؤسسة فإن الأمر يتطلب وجود نظام محاسبي متكامل بالتنسيق مع جميع مستويات الإدارة في هذه المؤسسة، الأمر الذي يتيح له إنتاج البيانات والتقارير بصورة دقيقة في الوقت المناسب وبالتكلفة المقبولة، وهذا ما سنتناوله التعرض له في هذا المبحث.

المطلب الأول: نظام المحاسبة التحليلية.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي.⁽¹⁾

لفهم طبيعة و محتويات النظام المحاسبي يمكن أن نستخدم التعريف التالي: النظام المحاسبي هو مجموع الوسائل التي تمكن إدارة المشروع من تجميع و تشغيل و تقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت بتوجيهها و بإشرافها.

فالنظام المحاسبي يشتمل على مجموعة النماذج، و السجلات و الإجراءات و الوسائل المستخدمة في تسجيل و تلخيص و تقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة، و تقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال المشروع. ففي حقيقة الأمر يمكن اعتبار النظام المحاسبي كمشغل للبيانات ، و تعدد الأساليب التي يمكن استخدامها في تشغيل البيانات من الآلات الحاسبة البسيطة إلى الحواسيب الإلكتروني.

ثانياً: مراحل إعداد نظام المحاسبة التحليلية.

تتمثل مراحل اعداد نظام المحاسبة التحليلية في دراسات مسبقة أهمها:

(أ) دراسة العوامل التي تؤثر على إعداد أو تصميم نظام المحاسبة التحليلية تتمثل في :
- الأهداف التي تريد الإدارة تحقيقها من خلال إعداد هذا النظام: فمثلا كأن يكون الهدف الأساسي من تصميم نظام داخل المؤسسة هو تزويدها بمعطيات و بيانات تساعد على اتخاذ القرارات، فمثلا تريد المؤسسة أن تتعرف على تكلفة الوحدة المنتجة حتى تستطيع تحديد سعر البيع.

(1) حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة دراسة حالة شركة SIDET، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2003، ص 89.

- مدى كفاءة الإدارة و التنظيم الإداري فإذا كانت الإدارة ذو مستوى عالي فإنها حتما تعرف كيف تستخدم هذا النظام و تستفيد منه.

- التنظيم الفني و طبيعة عمليات المؤسسة : لا شك أن هناك عوامل فنية داخل المؤسسة تؤثر تأثيرا فعالا في اختيار نظام التكاليف المناسب ، فيؤثر النظام في نوع الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة ، سواء كانت صناعة تحويلية كالصناعات المعدنية و الهندسية و الكيماوية ، أو صناعة استخراجية أو صناعة الخدمات.

(ب) دراسة التنظيم الإداري للمؤسسة : و تتمثل في دراسة ميدانية تفصيلية للمؤسسة من الجانب الإداري، ففي ما يخص دراسة هذا الجانب فإنها سوف تخرج بالبيانات التالية:

- الهيكل التنظيمي مفصل للمؤسسة.

- حدود السلطة و المسؤولية لكل مستوى أداري.

- وسائل الاتصال بين المستويات الرأسية و المستويات الأفقية.

- أساس تقسيم أو تجميع مختلف أوجه نشاط المؤسسة.

(ج) دراسة التنظيم الفني للمؤسسة : دراسة التنظيم الفني للمؤسسة هي دراسة شاملة للتنظيم الفني للعمليات داخل الأقسام الإنتاجية ، و طرق ترتيب الآلات و أنواعها ، و توزيع العمال على هذه الآلات و طرق مناولة المواد و تخزينها و صرفها ، و طرق تخزين المنتج النهائي و كذا التركيبة الفنية للمنتج ، أي معرفة أنواع و مقدار كل نوع من المواد الأولية المستعملة ، و الهدف من هذه الدراسة هو تحديد:

- طبيعة العمليات الإنتاجية ، و المعرفة التامة بالناحية الفنية للإنتاج.

- أنواع المنتجات المختلفة التي تقوم بإنتاجها و طبيعة الاختلاف بين هذه المنتجات.

- عناصر التكاليف المختلفة التي تقوم بإنتاجها و إنفاقها في سبيل أداء عملياتها الصناعية و أوجه النشاط.

ثالثا: شروط التصميم الجيد لنظام المحاسبة التحليلية.

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها النقاط التالية :

- أن توضع المواد في المخازن ، و توفر شروط تخزينها ، و إسناد تسيير المخزن لأمين المخزن.

- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.

- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التتقيط اليومي ، و توزيعها على مختلف المنتوجات أو الطلبيات.

- مراقبة و فحص كل المنتوجات دوريا في المخزن.

- إتباع مسار الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان. إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات الخاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع و المنتجات التامة أو النصف مصنعة، في كل مراحل عملياتها الإنتاجية، و توزيع الأجور، و كذا اليد العاملة و ساعات العمل الآلية، و لا يتأتى هذا كله إلا في ظل تنظيم جيد.

كما أنه للسير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية لابد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة و متقنة ما لم تكن المحاسبة العامة كذلك لأنها الممون الأساسي لها بالمعلومات، و بهدف الوصول لتحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب التكاليف و مراقبة تكاليف المنتجات و اتخاذ القرارات ، لابد من الاستعانة بمعطيات المحاسبة العامة التي تمثل المصدر الأساسي لمعلوماتها و أساس هذا النظام التحليلي كما أن النتائج المحصل عليها من هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم صيغة المحاسبة العامة القانونية و الجبائية و المالية فإنها أيضا تعتبر أداة لتسيير المؤسسة و تبقى عملية إتقان العمل بها مرهونة بما يلي:

- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقييم الاستثمارات.
- تسيير مخزون المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.
- التسجيل الحقيقي لكل الأعباء و المنتوجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و تحديد النتيجة ، و لكل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة و التحليلية.

المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة

تعرف المؤسسة عادة في كتب التسيير بصفة بسيطة كمجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية ، ولكن هذا التعريف التقليدي غير كافي فلقد أدخل العلماء الحديثين عنصرا آخر يهم الموارد المعلوماتية (المعلومات) ، ويبقى هذا التعريف مرتبط بالتعبير الاقتصادي الكلاسيكي للمؤسسة الذي يدور حول العناصر الأساسية وهي رأس المال ، اليد العاملة والمواد الطبيعية ، إذ أصبحت المؤسسة حاليا مجموعة منظمة و مهيكلة تخضع لمنطق دقيق

و لمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية ، ومن هذا المنطق تصبح المؤسسة ما كانت صناعية ، تجارية ، خدمات... الخ، عبارة عن مجموعة من الموارد ولكن مجموعة منظمة و مهيكلة تخضع لأهداف دقيقة وفق طريقة معينة من التسيير.⁽¹⁾

تبين الدراسات الحالية أن المؤسسة أصبحت مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الإنتاج ، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة ، وعلى هذا الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العلمي للمؤسسة ، بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف في بداية القرن تهتم خاصة بالحسابات، تطورت فأصبحت محاسبة تحليلية تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح ، حيث أن معرفة مراكز التكلفة تهدف إلى تقوية المردودية التي أصبحت ضرورة ممكنة في آن واحد بواسطة المحاسبة التحليلية التي تكون حاليا فرعا من فروع علوم التسيير.

و في ظل كل هذا يبقى الهدف الرئيسي للمؤسسة هو البقاء في الوجود وضمان استمرارية هذا البقاء، وإن أمكن النمو و التطور على امتداد هذا البقاء غير أن تحقيق هذا الهدف يتطلب من المؤسسة السعي المتواصل لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بأقل التكاليف.

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية في مختلف المؤسسات.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو تحديد سعر التكلفة من خلال تحليل الأعباء و يتم ذلك عن طريق مراحل مختلفة يمكن تبيانها في الشكلين التاليين حسب طبيعة المؤسسة تجارية أو صناعية.

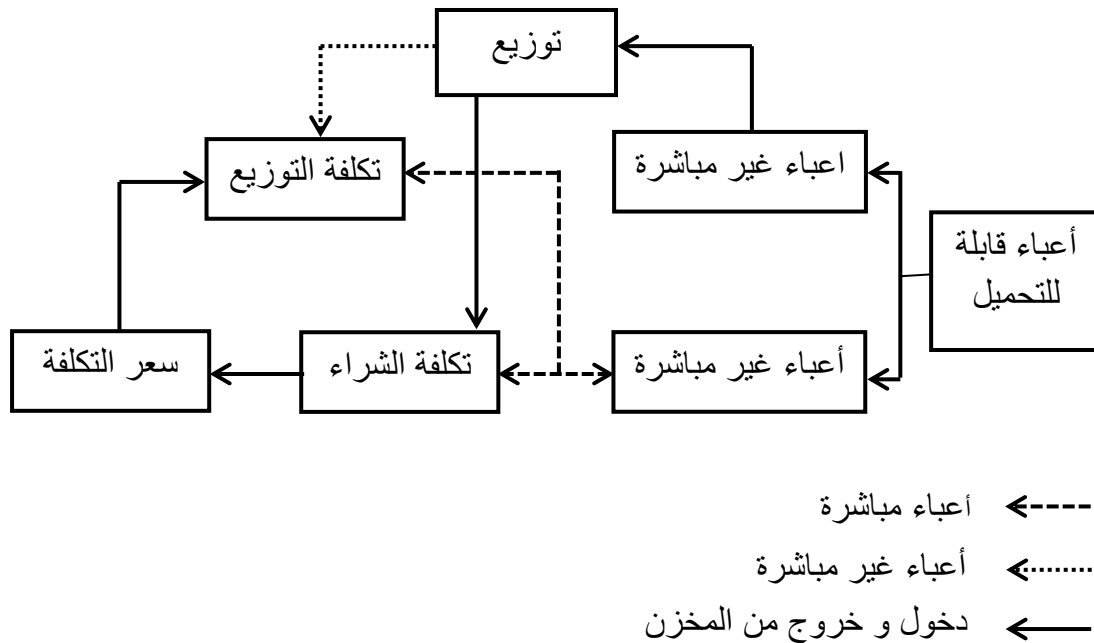
أ- في المؤسسة التجارية:

لنفرض أن هذه المؤسسة تشتري منتوجا واحد لتعيد بيعه دون تحويل ، ونريد معرفة سعر التكلفة لهذه البضاعة فهذه الحالة لا توجد تكلفة إنتاج.

و يمكننا تبيان ذلك من خلال الشكل التالي:

(1) بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص15.

الشكل رقم (02): مراحل تحديد سعر التكلفة في المؤسسة التجارية.



Source : Christian et Christiane raulet, comptabilité de gestion, p15.

يهدف توزيع الأعباء المباشرة و غير المباشرة في هذه الحالة الى تقسيمها ما بين التكلفة الشراء و تكلفة التوزيع في حالة منتج واحد يمكن حساب التكلفة دون اللجوء الى عملية التحميل، لأن كل أعباء المؤسسة سيما بيع المنتج، و بالتالي هي مباشرة له، عملية التحميل تفيدنا خاصة في الوصول الى أهداف أخرى للمحاسبة التحليلية ما عدا سعر التكلفة و أيضا تقييم المخزون.

ب- في المؤسسة الصناعية:

نفرض أنها تشتري مادة أولية " م " لإعادة تحويلها و انتاج منتج واحد " ج " موجه للبيع و يبين ذلك في الشكل الموالي:

علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بإدارة المشتريات:

تحصل إدارة المحاسبة التحليلية من إدارة المشتريات على نسخ من أوامر التوريد التي أُرسلت إلى المودين كما أنها تمدها ببيانات عن كمية المخزون و الحد الاقصى و الادنى له.

1. علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بإدارة المبيعات:

تحصل إدارة المحاسبة التحليلية من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب بيعها، وعن أسعار التوريد المتفق عليها، كما أنها تمد إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.

2. علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بإدارة المخازن:

تمسك إدارة المحاسبة التحليلية بحسابات المخازن و لذلك فإنه يلزمها من إدارة المخازن الحصول على أدونات إستلام الاصناف الموردة و أسعار هذه المواد المبينة في فواتير البيع، الى جانب أن تطبيق نظرية الجرد المستمر يُلزم إدارة المحاسبة التحليلية من التحقق دوريا من رصيد المخازن بصفة مستمرة.

3. علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بإدارة المحاسبات:

تمد إدارة الحاسبات إدارة المحاسبة التحليلية بالفواتير التي تصل من الموردين حتى يمكن استخدامها في إثبات الكميات الواردة و تسعير الاصناف المنصرفة للتشغيل إلى جانب مستندات صرف الأجور للعمال و المستندات الأخرى الخاصة بدفع أية مصروفات أو نفقات لتسجيلها و تحليلها.

4. علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بإدارة الإنتاج:

تحصل إدارة المحاسبة التحليلية من إدارة الإنتاج على كمية الإنتاج المحددة لكل قسم أو مرحلة، كما أن إدارة المحاسبة التحليلية تمد إدارة الإنتاج ببيانات عن كمية الإنتاج و فروق إختلافها عن الكمية للإنتاج في بداية الفترة.

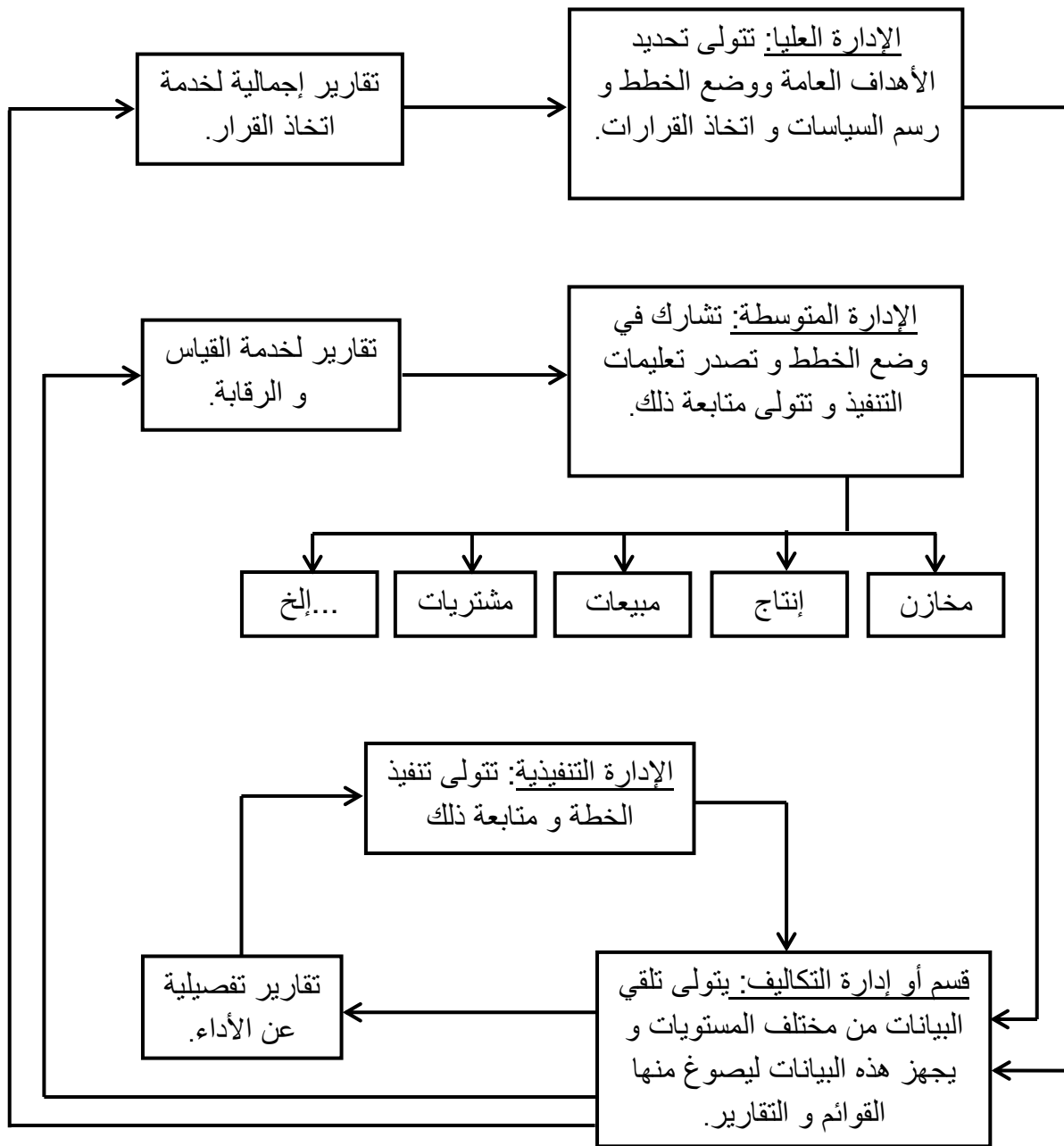
5. علاقة إدارة المحاسبة التحليلية بالإدارة العامة:

تقدم إدارة المحاسبة التحليلية للإدارة العامة تقارير التكاليف مثل قوائم التكاليف و تقارير الكفاية الإنتاجية حتى تقف الإدارة على أوجه الكفاية أو الإسراف، و تعمل على إصدار القرارات التي تعالج هذه الحالات.

فالمحاسبة التحليلية هي إذا مصدر هام من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في مختلف مستوياتها للقيام بوظائفها المختلفة، فتقوم على إمداد الإدارة العليا بما يلزمها لغرض التخطيط و ترشيد القرارات و إمداد الإدارة الوسطى بما يلزم عملية القياس و الرقابة وإمداد الإدارة الدنيا بما يسمح لها بالحكم على كفاءة الأداء.

و يمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم(04): العلاقة بين المحاسبة التحليلية و بين مختلف مستويات الإدارة.



المصدر: صالح الرزق و عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، ص13.

المبحث الثالث: دراسة التكاليف.

إن كل المؤسسات برغم تعدد أنواعها تهدف إلى تحقيق أغراضها بأقل حد ممكن من التكاليف التي تمثل أحد العوامل المؤثرة على ربحية المؤسسة، و لكي تكون التكاليف أداة فعالة في تحقيق أهداف المؤسسة لابد من قياسها و تصنيفها طبقا للغرض الذي تسعى لأجله المؤسسة.

المطلب الاول: مفهوم التكلفة.

أولاً: التعريف العام.

لقد وجدت عدة تعاريف مختلفة للتكاليف و الأعباء و كذلك المصاريف بين الإقتصاديين و المحاسبين ، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم: المصاريف ، الأعباء و التكاليف ، لذا من الضروري قبل الوصول الى التكاليف إلقاء نظرة على العناصر الأخرى.

1- المصرف: هو تدفق نقدي ، اي الخروج الفعلي للقيم الجاهزة المباشرة و الذي يقابله الإيراد حيث يعتبر تحصيل على النقود ، ونشير الى أنه يتبادر للمؤسسة من الوهلة الأولى أنه بإمكانها الحصول على نتائجها و ذلك بحساب الفرق بين مصاريفها و إيراداتها السائلة، و هذا غير ممكن إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة لأن المصاريف و الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

2- العبء: العبء يتقابل مع النتائج و الذي على أساسهما تحدد نتيجة الدورة و من بين هذه الاعباء حسابات 60، 61...68، اذ يكمن الفرق بين المصرف و العبء في أن الأول يتميز بالصفة المادية وهو سهل الحساب ، وتحديد الزمن الذي يصرف فيه ، في حين نجد أن الأعباء لها صفة غير مادية تجريدية قابلة للتقييم ، إذن للأعباء نظام لتقسيم المصاريف على الفترات ، و حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية و ليس على أساس مدة حياة المؤسسة ، فهناك اذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف و تاريخ تسجيل او تحمل الاعباء ، فيفيدنا التاريخ الأول في مستوى الخزينة ، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التحليل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس التاريخ الثاني و ليس على أساس صرفها.

التكاليف:

حيث نجد تعريف اقتصادي و تعريف محاسبي.

التعريف الاقتصادي: التكاليف هي القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية يمكن قياسها بالعملة النقدية، التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.⁽¹⁾

التعريف المحاسبي: التكلفة هي مجموعة الاعباء المتعلقة بمرحلة معينة او بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتجات أو خدمة هو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية اي قبل وصولها للبيع،⁽²⁾ هذا من جهة، ومن جهة أخرى قد تتعلق التكاليف بوظيفة او بقسم او بمصلحة لمؤسسة صناعية او تجارية.⁽³⁾

ثانيا: التكلفة حسب المخطط الوطني المحاسبي (النظام المحاسبي المالي حاليا)

لقد أورد المخطط المحاسبي تعريفا للتكلفة كما يلي : التكلفة هي جميع الاعباء المحملة و التي تطابق حسابا يتعلق بوظائفه أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.⁽⁴⁾

ولقد خصص النظام المحاسبي المالي صنفاً للتكاليف ألا و هو الصنف السادس (6) حسابات التكاليف أو الأعباء الذي يتضمن ح/60 المشتريات المستهلكة ، ح/61 الخدمات الخارجية ، ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى، ح/63 أعباء العاملين ، ح/64 الضرائب و الرسوم ، ح/65 الأعباء العملية الأخرى ، ح/66 الأعباء المالية ، ح/67 العناصر غير العادية-الأعباء، ح/68 مخصصات الإهلاكات ، ح/69 الضرائب على الأرباح و مثيلاتها.

(1) صالح الرزق و عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 14.

(2) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(3) محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، 1976، ص 14.

(4) بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 26.

و يمكن تقسيم التكاليف الي عدة تقسيمات كما يلي:

- من ناحية القياس:
 - ← تكاليف اجمالية.
 - ← تكاليف الوحدة.
- من ناحية الحجم:
 - ← تكاليف متغيرة.
 - ← تكاليف ثابتة.
- من ناحية الوظيفة:
 - ← مصاريف التموين (الشراء).
 - ← مصاريف الانتاج (التصنيع).
 - ← مصاريف التوزيع (البيع).
 - ← مصاريف ادارية.
 - ← مصاريف مالية.
- من ناحية التتبع:
 - ← تكاليف مباشرة.
 - ← تكاليف غير مباشرة.
- من ناحية التحميل:
 - ← تكلفة الانتاج.
 - ← سعر التكلفة.
- من ناحية وقت الحساب:
 - ← تكاليف تاريخية.
 - ← تكاليف مستقبلية (معيارية).
- من ناحية المسؤولية:
 - ← تكاليف قابلة للرقابة.
 - ← تكاليف غير قابلة للرقابة.
- من ناحية التخطيط و اتخاذ القرارات:
 - ← التكلفة التفاضلية.
 - ← التكاليف الاضافية.
 - ← التكاليف الممكن تجنبها.
 - ← التكاليف النقدية.
 - ← تكاليف الفرص البديلة.
 - ← التكاليف الضمنية.

المطلب الثاني: أسس قياس التكلفة.

هذه الأسس مستنبطة من أغراض قياس التكلفة، فإذا كان الغرض من قياس التكلفة هو إعداد القوائم المالية فمن الضروري هنا الاعتماد على الأساس التاريخي، وإذا كان الغرض من قياسها هو التخطيط و الرقابة فإنه يستوجب الاعتماد على الأساس المعياري أو التكلفة المقدرة، كما يمكن الاستفادة من قياس التكلفة في الفكر الاقتصادي لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات، و فيما يلي سنتناول هذه الأسس بشيء من التفصيل.⁽¹⁾

• الأساس التاريخي للتكلفة: يعتبر الأساس التاريخي لقياس التكلفة الأساس الأكثر شيوعا في الحياة العلمية ، و ذلك يرجع إلى مختلف نظم التكاليف أساسا بتقويم الإنتاج و المخزون و تحديد الأرباح بغرض إعداد القوائم المالية.

و يقوم هذا الأساس على قياس التكلفة بمقدار الموارد الاقتصادية التي تمت التضحية بها في سبيل تحقيق غرض معين ، فمثلا يتم قياس تكلفة الإنتاج بمقدار الموارد الاقتصادية التي ضحى بها في سبيل المنتج بمستوى معين ، ورغم أهميته فإنه يبقى غير كافي لتحقيق غرض التخطيط و الرقابة.

• الأساس المعياري لقياس التكلفة : يقوم هذا الأساس على تحديد ما يجب ان تكون عليه التكلفة لكل وحدة منتجة . وهنا تتحدد التكلفة المعيارية على ضوء ما يجب ان يكون عليه الأداء الفعلي في ظل الظروف العادية، و لا يلاحظ ان استخدام الأساس المعياري لقياس التكلفة لا يعني التخلي عن الأساس التاريخي ذلك ان كل من الاساسين يكمل الآخر ، فلا يكمن استخدام التكلفة المعيارية وحدها كأساس للرقابة إلا اذا قورنت بها التكلفة التاريخية للأداء الفعلي و نفس الشيء بالنسبة للأساس التاريخي.

• الأساس الاقتصادي لقياس التكلفة : يتم قياس التكلفة في الفكر الاقتصادي على اساس تكلفة الفرصة البديلة ، وتعرف هذه الاخيرة على أنها قيمة أفضل بديل للاستخدام الحالي للموارد الاقتصادية.

وعلى الرغم من أن هذه التكلفة قد يصعب قياسها في بعض الأحيان ، إلا أنها يمكن أن تفيد كثيرا في مجالات التخطيط و اتخاذ القرارات.

(1) اسماعيل يعقوب، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر ، 1993، ص30.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف.

للتكاليف عدة تصنيفات و هذا حسب وجهة النظر اليها نذكرها فيما يلي:

أولاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع.

1- التكلفة الصناعية: تتمثل في مجمل عناصر الاستخدامات المرفقة على مجموع مراكز الإنتاج و الخدمات الإنتاجية مثل: تكلفة المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة، ساعات عمل الآلة... الخ

2- التكلفة التسويقية: تتمثل في مجمل عناصر الاستخدامات المنفقة على مجموع مراكز الخدمات التسويقية في الوحدة ابتداء من تخزين المنتج التام و إلى غاية توزيعه و تحصيل قيمته، كما تشمل كذلك الأبحاث التسويقية لتصريف المنتج و من أمثلة ذلك الإعلان، التعليل... الخ

3- التكلفة الإدارية: هي مجموع الاستخدامات المنفقة على الخدمات الإدارية كما تتضمن كذلك التكاليف التي تتحملها الوحدة من الغير لتسهيل أعمالها الإنتاجية و التسويقية مثل مرتبات الموظفين ، و المصاريف القضائية ، و غيرها من التكاليف الاخرى. نشير الى أن تكلفة شراء المواد المستعملة تندرج ضمن الوظيفة الصناعية هذا بالنسبة إلى مؤسسة إنتاجية، اما تكلفة الشراء في مؤسسة تجارية فهي تتعلق بالبضائع المراد بيعها.

ثانياً: تصنيف التكاليف حسب علاقاتها بالمنتج.

1- التكاليف المباشرة: هي مجموعة عناصر التكاليف التي يمكن قياسها مباشرة و بسهولة بوحدة المنتج النهائي اي لها علاقة مباشرة مع المنتج وهي تتمثل في تكلفة المواد الاولية, تكلفة العمل المباشر و تكلفة الخدمات الانتاجية المباشرة. و يتميز هذا النوع من التكاليف بمعرفة المصادر التي تتسبب في تكوين المنتج. (1)

2 - التكاليف غير المباشرة: هي مجموعة عناصر التكاليف التي يصعب تخصيصها و ربطها مباشرة بوحدة المنتج النهائي من مواد عمالة و نفقات اخري ، و انما يجري تجميعها و توزيعها وفق أسس منطقية تتسجم و طبيعة كل منها. (2)

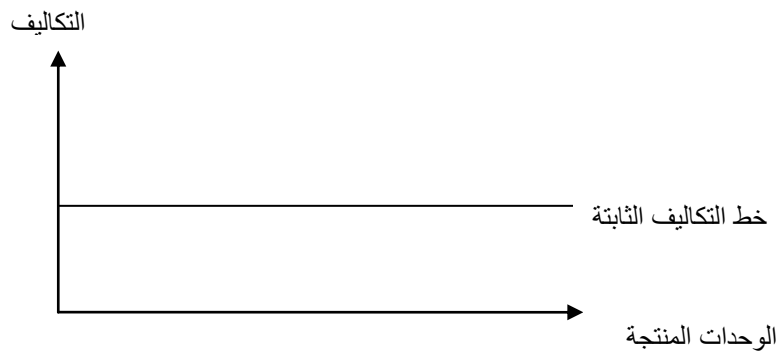
(1) محمد كمال عطية، مرجع سبق ذكره، ص15.

(2) نفس المرجع ص16.

ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب علاقاتها بحجم النشاط:

1- التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، و إنما تميل إلى الثبات عموماً في مدى معين من الطاقة الإنتاجية، حيث تنفق خلال الفترة التكلفة بمبالغ محددة مستقلة عن حجم النشاط، أما حصة وحدة المنتج من هذه التكاليف تتغير باتجاه معاكس لتغير حجم النشاط.

الشكل (05): التكاليف الثابتة.



المصدر: أمزيان سيدعلي، محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة

ENAP-ULP ، ص 20.

2 - التكاليف المتغيرة: هي مجموع الاستخدامات التي تتغير طردياً مع حجم النشاط أو المبيعات، أما حصة وحدة المنتج من هذه التكاليف تبقى ثابتة إلى حد كبير. و يمكن تمثيل العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط كما يلي:

$$\text{التكلفة المتغيرة} = \text{نسبة التكاليف المتغيرة} \times \text{حجم الانتاج}$$

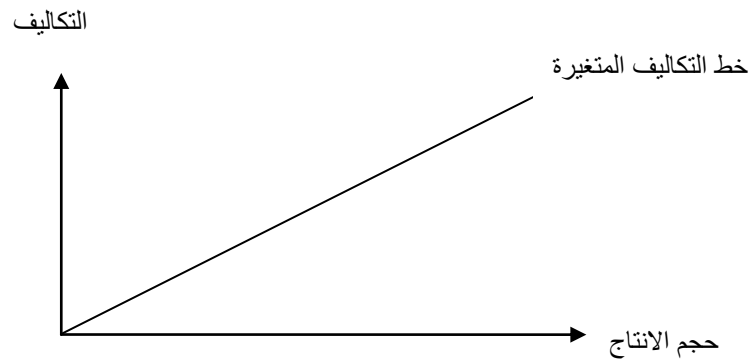
المعادلة الرياضية: ت م ا س حيث

ت م : مقدار التكاليف المتغيرة .

ا : نسبة التكاليف المتغيرة للوحدة .

س : حجم الانتاج .

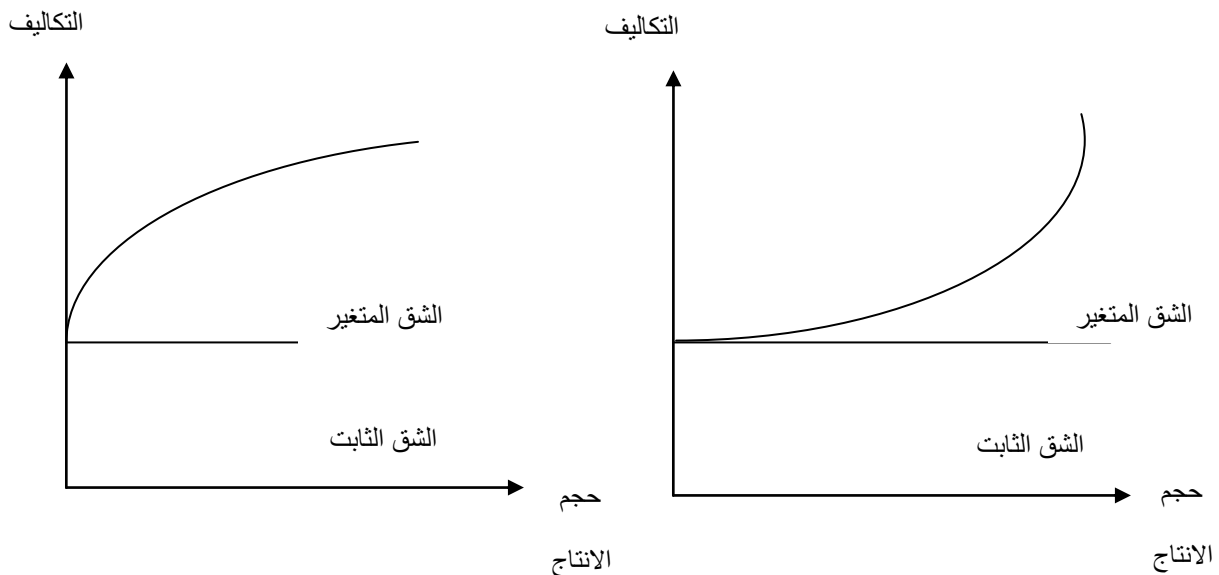
الشكل (06): التكاليف المتغيرة.



المصدر: أمزيان سيدعلي، محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ENAP-ULP، ص 20.

2. التكاليف الشبه متغيرة و شبه الثابتة: هي التكاليف التي تشمل العنصر الثابت والمتغير في ان واحد، و هذا بمقارنة التغيرات الحاصلة في حجم النشاط خلال فترة زمنية محددة، و بذلك تكون الصفة الغالبة لحصة وحدة المنتج هي تغير مع حجم النشاط يطلق عليها بالتكاليف شبه الثابتة.

الشكل (07): التكاليف شبه المتغيرة.



المصدر: أمزيان سيدعلي، محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ENAP-ULP، ص 21.

رابعاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالزمن (وقت تصرفها):

1- التكاليف الفعلية (التاريخية): هي التكاليف التي تحتسب بعد الانتهاء من الانتاج و هي تمثل المبالغ الفعلية المدفوعة نقدا او نتيجة التزام قائم بغرض الحصول على منفعة حاضرة أو متوقعة ومن اللازم ان تكون التكلفة قابلة للقياس النقدي.

2- التكاليف المعيارية (التقديرية): هي التكلفة المحددة مسبقا والتي تبين ما يمكن توقعه كتكلفة للمنتج عند إتمامه و تكون على أساس دراسات علمية و فنية و تحليلية لكل عنصر حيث عند الانتهاء من الفترة التكاليفية تقارن مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات و تحليلها.

خامساً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالاستغلال.

1- تكاليف أو مصاريف الاستغلال: و هي المصاريف المتعلقة بنشاط المشروع أي لها علاقة مباشرة بالإستغلال، و تصنيفها في المحاسبة العامة يكون من ح/60 إلى ح/68 حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN

2- تكاليف أو مصاريف خارج الاستغلال: و هي المصاريف التي لا علاقة لها بنشاط المؤسسة أي لا ترتبط بالاستغلال، و تصنف في المحاسبة العامة ضمن ح/69 حسب المخطط الوطني المحاسبي مثل مصاريف تأجيل العقارات، توظيف بعض الاموال في شراء الاسهم و السندات... الخ .

المبحث الرابع: مفهوم ومضمون سعر التكلفة النهائي.

يمثل سعر التكلفة العنصر الأساسي الذي تسعى و تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحديده، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى إعطاء مفهوم لسعر التكلفة و تحديد العناصر المكونة لها، و كذلك كيفية حساب سعر التكلفة في مختلف المؤسسات.

المطلب الأول: مفهوم سعر التكلفة.

سعر التكلفة هو تعبير عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع و يمكن القول أن سعر التكلفة لمنتج أو لخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية أو مرحلة تسليمه للمشتري،⁽¹⁾ و هذا التعريف يدل على أن سعر التكلفة في المؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للاستغلال و المتعلقة بالمنتجات المنتجة المبيعة.

و الملاحظة التي تجدر بنا الإشارة إليها هو أنه لا يمكن حساب سعر التكاليف بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من التسجيلات أو القيود الجزئية. وهذه التكاليف هي تكاليف:

- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي، و على أساس الأعباء الفعلية للإستعمال.
- تشمل كل المصاريف العادية أو المحملة.
- تحليل استهلاكات المواد و مصاريف المستخدمين.
- توزيع الأعباء حسب الطرق المختلفة منها الأقسام المتجانسة.

و تعرف سعر التكلفة بأنها تكلفة المنتج الكاملة في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية.⁽²⁾

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(2) GUY Raimbault – **Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, outils de gestion**, Edition CHIHAB.EYROLLES, 2^{ème} édition, Alger, 1996, p13.

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تُأخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، و بما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المحملة في التكاليف فيجب أن تكون هناك عملية تحليل و فصل بين هذه الأعباء و إبعاد بعضها و إضافة عناصر أخرى فالأعباء التي تأخذ من المحاسبة العامة وتستعمل في المحاسبة التحليلية تسمى بالأعباء المعتبرة كما أن الأعباء في المحاسبة التحليلية تحسب بمبالغ مختلفة عن المحاسبة العامة وهذا ما ينتج عنه اختلاف و فروقات منها:

1. فروقات على المواد المستهلكة.
2. فروقات على مخصصات الاستهلاك.
3. فروقات ناتجة عن مخصصات المؤنات.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف المكونة لسعر التكلفة.

و نتطرق فيما يلي الى الشرح المفصل لعناصر التكاليف المكونة لسعر التكلفة.

• الأعباء المعتبرة المحتملة:

هي الأعباء التي تدخل ضمن حساب التكاليف و سعر التكلفة وذلك بحساب الفرق عن طريق فصل الأعباء غير المعتبرة عن أعباء المحاسبة العامة و بعبارة أخرى هي الأعباء التي تأخذها المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار عن مجموعة الأعباء التي تسجلها المحاسبة العامة. تدرج هذه العباء في النظام المحاسبي المالي في المجموعة السادسة.

- أعباء الإنتاج تتمثل في الحسابات التالية:

المواد و اللوازم المستهلكة و الخدمات و هي على الترتيب حسابات 61 . 62.

- أعباء الاستغلال في الحسابات التالية:

ح/63 أعباء العاملين ، ح/64 الضرائب و الرسوم ، ح/65 الأعباء العملية الأخرى ، ح/66

الأعباء المالية ، ح/67 العناصر غير العادية-الأعباء، ح/68 مخصصات الإهلاكات.

• الأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة:

هي مجموعة العناصر الحقيقية من الأعباء العامة بعد فصل الأعباء المعتبرة و التي يرى صاحب المؤسسة ان تحميلها و إدخالها في التكاليف و سعر التكلفة ليس له معنى كما يجرى

التكاليف من معناها وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى كما أنه قد تكون هذه الأعباء استثنائية أو عادية ويمكن ترتيبها كما يلي:⁽¹⁾

أ- الأعباء غير الموجودة في الصنف 6 من المحاسبة العامة ومن حسابات النظام المالي المحاسبي الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها نجد صنفين:

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على إحدى مصاريف الأصول.
- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و المتعلقة مباشرة بحساب النتائج.

ب- الأعباء الموجودة في الصنف 6 من المحاسبة العامة و تتمثل في العناصر التالية:

- الرسوم التي لا تبقى نهائياً كعبء على المؤسسة مثل الرسم الاجتماعي على رقم الأعمال و الرسوم التعويضية.
- الأعباء التي لا تتدخل ضمن الاستغلال العادي اليومي للمؤسسة مثل الاستهلاكات، المصاريف الإعدادية.

ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة و لكن ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الإستثنائية على تدني القيم على العناصر الإضافية ، هي الأعباء ذات صفة لا تتعلق بالأصول ، مؤونة قضية معينة بالأعباء المعينة المسجلة و لكن يجب حسابها ضمن سعر التكلفة لأن تضاف الى أعمال المحاسبة العامة عند حساب سعر التكلفة و سميت **بالعناصر الإضافية** لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة و لا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية و تتمثل فيما يلي:

1- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عند استخدام المؤسسة لأموال

خارجة فهي تتحمل عليها فوائد و تحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة ح/65 عند حساب النتيجة على العكس فان رأس المال الخاص تقابله النتيجة المحصل عليها لأن وحدة موجبة و إن استعمالها يعني التخلي عن استثمارها في مكان آخر مثل قرضها بفائدة، و لكي يكون سعر التكلفة ذو معنى و يسمح بقياس امكانية المؤسسة و مقارنتها مع مؤسسات مختلفة الهياكل و التمويل يجب ان تأخذ بعين الاعتبار الأموال المستعملة مهما كانت مصادرها أي معامله رأس المال الخاص كالديون.

(1) ناصر دادبي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 23.

2- أجرة عمل المستغل: لا تمثل أجرة عمل المستغل عباً في المحاسبة العامة في المؤسسة الفردية الخاصة غير أن المحاسبة التحليلية تؤخذ هذا بعين الاعتبار و هذا حسب النظرية الاقتصادية التي لا تضع تمييزاً في الربح الإجمالي بين المقابل كأجر و المقابل كالربح الصافي و هذا حتى نستطيع مقارنة سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية أو في مؤسسة ذات صفة شركة أو في مؤسسة عامة تمثل فيها أجرة صاحب المشروع مبلغ نظري و إدماجها في حساب سعر التكلفة يعطيها معنى.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير معتبرة

و لكي تتساوي نتيجة المحاسبة العامة مع نتيجة المحاسبة التحليلية نستعمل العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = النتيجة التحليلية الاجمالية + العناصر الإضافية - أعباء غير معتبرة

و تظهر هذه الأعباء حسب الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة.

سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية	أعباء غير معتبرة	أعباء غير معتبرة	أعباء المحاسبة العامة
	أعباء معتبرة	أعباء معتبرة	
	عناصر إضافية		

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 21.

المطلب الثالث: كيفية حساب سعر التكلفة.

قبل حساب سعر التكلفة يجب ابراز مكوناتها الثلاثة الاساسية والمتمثلة فيما يلي:

- (1) - تكلفة التمويين أو الشراء: هي جميع المصاريف التي يتحملها قسم الشراء والمتمثلة في ثمن الشراء مع ان ثمن الشراء في المؤسسة الصناعية يتعلق بالمواد الاولية و اللوازم المختلفة غير انه للمؤسسة التجارية فهو يتعلق بالبضائع. و تعطى علاقة تكلفة الشراء كالتالي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة}$$

- (2) - تكلفة الانتاج الصنع: نجد هذه التكلفة في المؤسسة الصناعية على غرار المؤسسة التجارية حيث تنشأ هذه التكاليف خلال عملية تحويل المواد الاولية و اللوازم الى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، أو بعبارة اخرى هي جميع المصاريف التي يتحملها قسم الإنتاج نتيجة استعمال الكميات الغنية من المدخلات من وسائل الانتاج المستخدمة في مختلف العمليات تحضير، تصنيع، تركيب... الخ سواء كانت هذه العمليات مباشرة او غير مباشرة. و تتمثل هذه الوسائل في:

ا- وسائل العمل: و هي الوسائل المادية مثل المعدات الآلات، مباني... الخ

ب- مواضيع العمل: مواد ولوازم مستهلك، منتجات نصف مصنعة.

ج- القوى العاملة: و تسمى ايضا بالجهد البشري و هي تتمثل في القوى العاملة و استخدام مجهودها الفكري و العضلي في العملية الانتاجية.

بالإضافة الى مصاريف اخرى و المتعلقة بالعملية الانتاجية نتحصل على العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الانتاج} = \text{تكلفة الشراء} + \text{مصاريف الانتاج [المباشرة و غير المباشرة]}$$

- (3) - تكلفة التوزيع او سعر التكلفة: بعد الوصول المنتجات الى المرحلة النهائية و دخولها مرحلة البيع خلال هذه المرحلة يتحمل قسم التوزيع البيع مصاريف متعلقة بالمنتجات الصيانة وسائل النقل، نفقات الدعاية و الاشهار، عمولات البيع ... الخ
بالإضافة هذه المصاريف الى تكلفة صنع المنتجات المباعة نتحصل على سعر التكلفة وهذا وفق العلاقة التالية:

أ- سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع [المباشرة و غير المباشرة]}$$

ب- سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية:

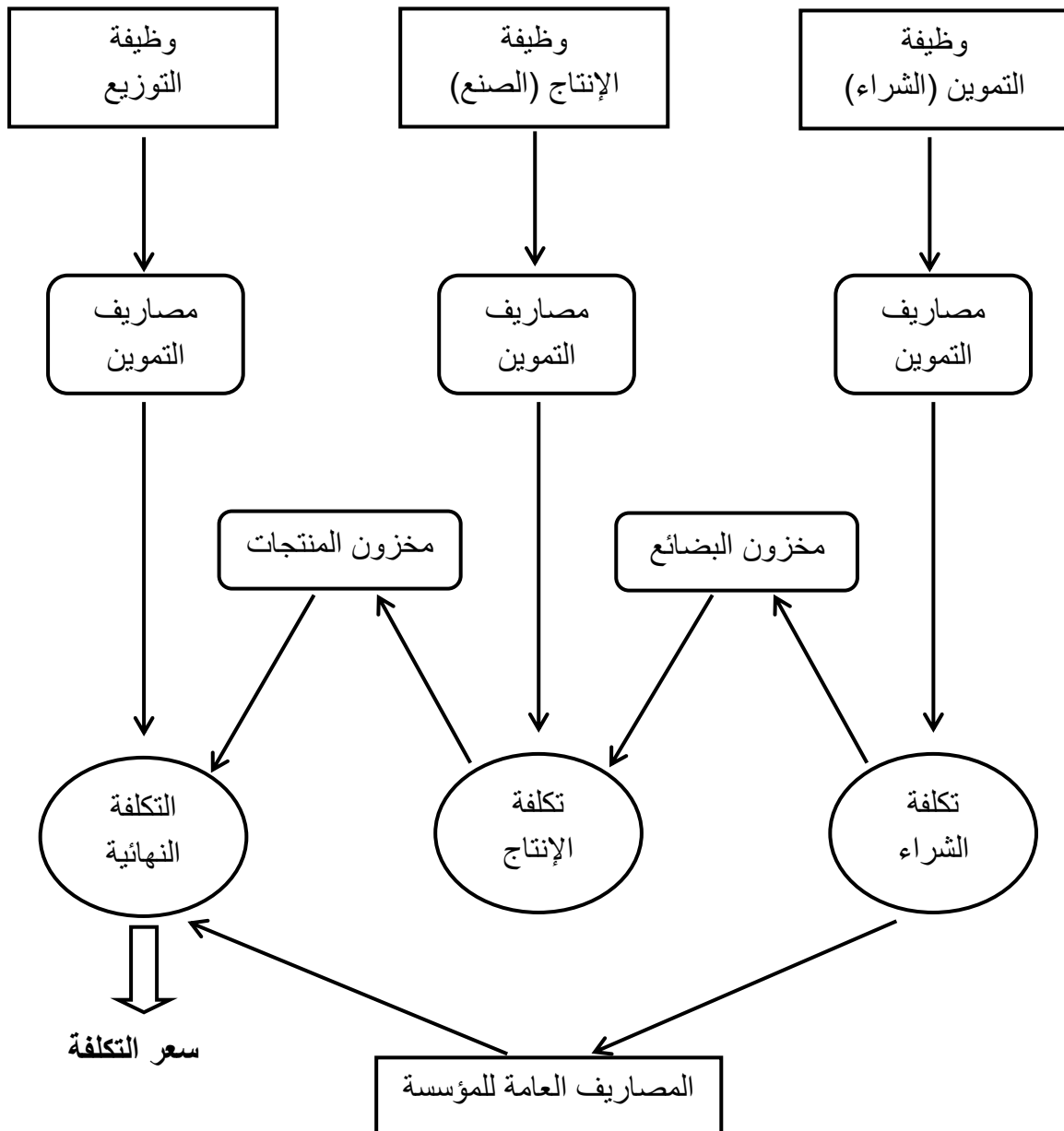
سعر التكلفة = تكلفة انتاج البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع [المباشرة و غير المباشرة]

ج- سعر التكلفة في المؤسسة الخدمائية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

يمكن بعد معرفة كل من هذه العناصر من التكاليف تصوير مخطط لها في وحدة إنتاجية وفقا لسير العمل فيها كما يلي:

الشكل (09): سير التكاليف في وحدة إنتاجية.



المصدر: سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ص 25.

المبحث الخامس: محاسبة المواد و الحالات الخاصة لتكلفة الانتاج.

إن حساب الأعباء و التكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتجات أو الطلبيات، يجب أن يمر بعملية ترتيب و مراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات أو الطلبيات. و متابعة أو مراقبة المخزونات تكون بتسجيل كل الإدخالات من هذه الأخيرة و إخراجاتها، أو ما يسمى بحركة المخزون بالكميات و بالقيم، بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف و سعر التكلفة التي نريد حسابها.

المطلب الأول: المخزونات و أنواعها.**أولاً: مفهوم المخزونات.**

المخزونات هي تلك السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها (بضاعة) أو بغرض تحويلها (مواد أولية و لوازم) أو تلك المنتجات التي تتحصل عليها من تحويل المواد الأولية. انطلاقاً من هذا التعريف يمكن القول أن المخزون يضم البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع. و الممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أو تحت التصنيع من قبل المشروع و المواد الأولية و اللوازم تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية.⁽¹⁾

ويمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

أ- حركة المخزون من حيث المخزون:

إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التموين وعملية الاستهلاك وهذه العمليات تحتاج إلى بطاقات ودفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.

ب- حركة المخزون من حيث القيمة:

بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث الكمية فقط، تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية والسعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات و الإخراجات على أساسه.

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى 2011، ص114.

ثانياً: أنواع المخزونات.

تقسم المخزونات إلى عدة عناصر و هذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

أ. المؤسسة الإنتاجية:

تتكون المخزونات في المؤسسة الإنتاجية من المواد الأولية، اللوازم و المنتجات المختلفة بأنواعها. حيث تدخل المواد الأولية و اللوازم إلى المخزن بتكلفة شرائها ، وتخرج منه إلى ورشات الإنتاج قصد عملية تحويلها بنفس تكلفة الإدخال، أما المنتجات التي تدخل إلى المخزن تكون مقيمة بتكلفة إنتاجها، و عند خروجها من المخزن لغرض البيع تقيم كذلك بتكلفة إنتاجها.

كما أن هناك عدة أنواع من المنتجات نذكرها فيما يلي:⁽¹⁾

-المنتجات التامة الصنع: هي تلك المنتجات التي تحملت كل تكاليف الإنتاج المباشر و غير المباشرة في مختلف الأقسام و هي جاهزة للبيع.

-المنتجات النصف مصنعة: هي تلك المنتجات التي تحملت تكاليف الإنتاج في ورشة أو عدة ورشات إنتاج معينة، و هي في انتظار الانتقال إلى ورشة أخرى لاكتمالها.

-المنتجات الجارية: وهي أيضا منتجات قيد التنفيذ و هي تلك المنتجات التي لم تتحمل بعد كل تكاليف الإنتاج في ورشة معينة و قد نجد منتجات جارية في أي ورشة من ورشات الإنتاج.

-الفضلات و المهملات: وهي منتجات غير صالحة للبيع ، نتجت عن عملية التحويل.

ب. المؤسسة التجارية:

يتمثل مخزون المؤسسة التجارية في البضائع بأنواعها، حيث تدخل الى المخزون بتكلفة شراؤها التي تتكون من ثمن الشراء مضاف اليه مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة مثل: مصاريف الشحن و النقل...الخ.

ثالثاً: بعض العمليات المتعلقة ببيع و شراء المخزون.

● الأغلفة:

هي عبارة عن مواد التعبئة و التغليف تستعملها المؤسسة من أجل الحفاظ على سلامة

مخزوناتا بيعا و شراء، و هن نميز بين نوعين من الأغلفة:⁽²⁾

(1) رايح حمودي، دروس نظرية و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، دار المعرفة، الجزائر 2000، ص ص 30-31.

(2) عبد الوهاب رميدي، مرجع سبق ذكره، ص134.

الأغلفة التالفة (مستهلكة، غير قابلة للاسترجاع): و هي الأغلفة المرفقة مع المخزونات بيعا و شراء و لكنها غير قابلة للاسترجاع. كما أن النظام المالي و المحاسبي صنفها ضمن المخزونات فاعتبرها لوازم د/326، حيث لا تتوفر على شرط الأصل الثابت، لأن قيمتها صغيرة و تستهلك في أقل من دورة واحدة.

الأغلفة المتداولة (القابلة للاسترجاع): لقد صنف النظام المالي و المحاسبي الأغلفة المتداولة ضمن القيم الثابتة د/218، ففي حالة بيع و شراء المخزون هناك أغلفة تستلمها و تسلمها المؤسسة، ولكن الذي تعود له ملكية الأغلفة يفرض على الطرف الآخر دفع مبلغ مالي مقابل تلك الأغلفة و ذلك كرسوم أمانة عليها، يتم استرجاعه عند إعادة الأغلفة إلى مالكيها.

• التسبيقات:

غالبا ما يستلم المورد طلبية من عند الزبون بغرض توفير مخزونات ما، ولكن المورد (البائع) يشترط على الزبون (المشتري) دفع تسبيق على طلبيته، فيعتبر هذا التسبيق حق بالنسبة للزبون فيسجل في حساب د/409 تسبيقات الموردين، و يعتبر التزاما بالنسبة للمورد اتجاه الزبائن و يسجل في د/419 تسبيقات من عند الزبائن.⁽¹⁾

• التخفيضات:

قد يمنح المورد (البائع) إلى الزبون (المشتري) تخفيضات نتيجة المعاملات التي تتم بينهما او نتيجة لأسباب أخرى و هناك نوعان من التخفيضات:⁽²⁾

التخفيض التجاري: يمنح في حالة ما إذا وجد عيب في البضاعة او انها غير مطابقة للمواصفات او لطول مدة التعامل بين المورد و الزبون و هناك ثلاثة أنواع من التخفيضات التجارية (التنزيل، الحسم، المرتجعات)

التخفيض المالي: هو خصم لقاء تعجيل الدفع، أي يقوم الزبون (المشتري) بدفع ديونه (مستحقاقه) قبل وصول ميعاد استحقاقها و يقوم المورد حينئذ بتقديم تخفيض مالي لقاء التعجيل بالدفع. و يحسب التخفيض المالي من الصافي التجاري الأخير، اي التخفيضات التجارية تسبق التخفيضات المالية.

(1) عبد الوهاب رميدي، مرجع سبق ذكره ، ص 142.

(2) نفس المرجع ، ص 144.

• **المردودات:**

يقوم الزبون بإعادة المخزونات إلى المورد في حالة ما إذا كان بها عيب أو أنها غير مطابقة للمواصفات.(1)

المطلب الثاني: طرق تقييم الإدخالات و الإخراجات.

يكون تقييم حركة المخزونات بتسجيل كل الإدخالات و اخراجاتها بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف و سعر التكلفة التي نريد حسابها ، و يمكن أن نخرج مختلف المخزونات إما إلى الإستعمال، الإنتاج أو إلى البيع و في كلا الحالتين يجب تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن، و تختلف عملية تقييم الإدخالات عن الإخراجات حيث انه يمكننا حصر عملية التقييم فيما يلي:

تقييم الإدخالات:

تحدد تكلفة الإدخالات بالتمييز بين نوعين من الإدخالات:

- المشتريات و تأتي من خارج المؤسسة.
 - المنتجات التي تأتي من قسم الإنتاج في المؤسسة.
- ويكون تسجيلها كما يلي:(2)

(1) المشتريات: و هي تسجل بتكلفة الحياة عليها أي بتكلفة شرائها كما أوردتها المادة 21 من قانون المخطط الوطني المحاسبي في فقرتها الثانية ما نصفه " البضائع، المواد، اللوازم...تقييم على أساس تكلفة الشراء و هي تتضمن سعر الشراء تضاف إليها مصاريف النقل و الرسوم الجمركية" و بصفة عامة كل المصاريف المدفوعة للغير حتى وصول هذه المواد إلى المؤسسة.

(2) المنتجات التامة الصنع و النصف مصنعة و الجارية: تسجل في حساباتها بالمبالغ التي تحملتها من التكاليف انطلاقاً من بداية إنتاجها حتى المرحلة التي بلغتها من التحويل أو الإنتاج.

و أحيانا تسجل المنتوجات التامة بسعر بيعها، أو سعر تكلفتها و ذلك بتحميل مصاريف التوزيع بنفس النسبة المحملة على المبيعات.

(1) عبد الوهاب رميدي، مرجع سبق ذكره ، ص 150.

(2) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص، 62- 63.

تقييم الإخراجات:

عملية تحديد قيمة الإخراجات تطرح مشكل من الناحية العملية و السبب في ذلك يكمن في اختلاف مدة الإدخالات و في اختلاف تكاليف هذه الأخيرة. و الطرق المتبعة في تقييم الإخراجات التي تستعمل حسب الأهداف و الاختيارات المؤسسة.

- و أهم هذه الطرق المستعملة في تقييم الإدخالات و الإخراجات هي طريقة التقييم بالتكاليف الحقيقية حيث تضم هذه الطريقة ما يلي:

1- طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.

تأخذ بعين الاعتبار هذه الطريقة قيمة الادخالات و كميتها، و ذلك بضرب تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ و مجموع هذه القيمة تقسم و ترجح بالكميات، و في هذه الطريقة نجد ثلاث أنواع:

(1) - التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل ادخال:

هنا الإخراج يتم بالتكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإخراجات تختلف في عملية تقييمها، و بعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة و تقيم بها الإخراجات التي تأتي مباشرة بعدها، ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة و نقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها و هكذا، و تعطى بالعلاقة التالية:

$$(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) / بقيمته / كمية (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي)$$

(2) - التكلفة المرجحة لمجموع الادخالات:

بهذه الطريقة تقييم مجموع الاخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، لذا فإن الاخراجات تسجل أثناء خروجها بالكميات فقط، وفي آخر الفترة عند حصر كل الادخالات، تحسب بها التكلفة الوسيطة المرجحة و تقيم بها الإخراجات، و نحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة التالية:

$$(مجموع الإدخالات للشهر بالقيمة) / مجموع الإدخالات للشهر بالكمية = (مجموع تكلفة الإدخالات) / مجموع كمية الإدخالات.$$

3- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة:

تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن، و تحسب في آخر الفترة بعد الاطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية في المؤسسة، و نلاحظ أن هذه الطريقة بحسابها لمجموع الإدخالات و مخزون أول مدة فإنها تساهم في تخفيض من تأثيرات التغيرات التي يمكن أن تخضع لها الإدخالات ، و تحسب بها مجموع الإخراجات بنفس تكلفة الوحدة أو تكلفة مشتركة ، و بالتالي تسمح بالحصول على سعر تكلفة أقل تأثيرا بهذه التغيرات و هي الطريقة التي يستحسن إستعمالها في المؤسسات الوطنية، و تحسب من العلاقة:

$$\text{تكلفة (مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) / كمية (مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات)}$$

2- طريقة نفاذ المخزون.

تعتمد هذه الطريقة على إبقاء المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها و تخرج بها أيضا، أي دون الخلط بين القيم و الكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزن ، و تنفرع هذه الطريقة ال نوعين :

أ- ما ورد اولاً يصرف أولاً FIFO:

أي سعر الكميات التي ترد أولاً هو السعر الذي تسعر به المواد التي تصرف من المخازن و التي توجد بها وقت الصرف أو الخروج حتى إذا ما انتهكت الكمية ذات السعر الأول ، فسعر المواد التي تصرف من المخازن بعد ذلك هو سعر الكمية التالية، التي تلي في الأقدمية طبقاً للتسلسل في تاريخ المواد ، و من مزايا هذه الطريقة أن الرصيد يكون معبر عنه بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق ، و تستعمل في حالة انخفاض الاسعار مستمر. اما عيوب هذه الطريقة تتمثل في تحمل الإنتاج بأسعار قديمة ، و استخدام هذه الطريقة في بعض الاحيان يؤدي إلى نتائج غير عادية ، كما أنه لا يناسب استخدامها مع جميع المخزونات نظراً لطبيعتها (مثل صناعة الفخار).

ب- ما ورد آخرًا يصرف أولاً LIFO:

حسب هذه الطريقة فان المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها أي الاحداث دخولا هو الذي يخرج أولاً ، أي أن تصل إلى الأول دخولا و منه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا و المخزون النهائي يحسب بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة اولاً ، و من مزايا هذه الطريقة انها تقضي على الارباح الصورية الناتجة عن تضخيم

قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب ارتفاع الاسعار ، كما تقيم المواد المنصرفة لأقسام الانتاج بثمن كلفتها الحقيقية مما يجعل سعر التكلفة أقرب إلى المواقع. أما أهم عيوب هذه الطريقة أنها لا تستخدم إلا على نطاق محدود على الصعيد التطبيق العلمي ، تستخدم فقط في المؤسسات التي لا يعرض فيها المخزون السلعي للتلف ، كما أنها تؤدي إلى صعوبة العمل الحسابي و التذبذب في تكاليف المنتجات صعودا و هبوطا.

و فيما يلي سنقدم مثالا عن أسلوب العمل بالطريقة الحقيقية:

لإظهار أسلوب العمل بهذه الطريقة سوف نقوم بتقديم مثال تطبيقي و القيام بحله باستخدام الطرق التالية:

1 . الطريقة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة.

2 . طريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO .

3 . طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا LIFO

بعد ذلك نقوم بمقارنة قيمة المخزون النهائي "آخر مدة" المتحصل عليه في الطرق الثلاث السابقة الذكر و تحديد أفضلها.

مثال:

تظهر حركة المنتوجات من الأواني الفخارية في مؤسسة فخار لشهر مارس 2010 كما يلي:

. 03/01 مخزون أول الشهر : 300 صندوق بتكلفة إنتاج ب 500 دج للصندوق الواحد.

. 03/03 إدخال 400 صندوق بتكلفة إنتاج 520 دج للصندوق الواحد.

. 03/06 إخراج للبيع 500 صندوق.

. 03/10 إدخال 350 صندوق بتكلفة إنتاج 530 دج للصندوق الواحد.

. 03/15 إدخال 430 صندوق بتكلفة إنتاج 560 دج للصندوق الواحد .

. 03/18 إخراج 700 صندوق.

. 03/20 إخراج 100 صندوق.

. 03/24 إدخال 600 صندوق بتكلفة 550 دج للصندوق الواحد .

. 03/28 إخراج 650 صندوق.

. 03/29 إدخال 300 صندوق بتكلفة إنتاج 560 دج للصندوق .

العمل المطلوب:

(1) إعداد بطاقة حركة المخزون بالطرق التالية :

أ . طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة
.C.P.M.U

ب . طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً .FIFO.

ج . طريقة ما دخل أولاً خرج أخيراً .LIFO.

(2) مقارنة النتائج المتحصل عليها و تأثيرها على سعر التكلفة.

حل المثال:

(1) . إعداد بطاقة المخزون

أ - بطريفة التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة.

حساب التكلفة الوسيطة للوحدة الواحدة

تحسب التكلفة الوسيطة المرجحة الواحدة = مجموع الإدخالات + مخزون أول مدة بالقيمة /

مجموع الإدخالات + مخزون أول مدة بالكمية

$$= 2380 / 1282300 = 538,78 \text{ دج للوحدة}$$

الجدول رقم (02): بطاقة المخزون بطريقة C.P.M.U

رقم المخزون:.....		المنتوجات: الأواني الفخارية الشهر: مارس 2010							
المخزون الرصيد		الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
المبلغ	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية		
150000	300	-	-	-	150000	500	300	مخ أول شهر	01/03
358000	700	-	-	-	208000	520	400	إدخال	03/03
88610	200	269390	538,78	500	-	-	-	إخراج	03/06
274110	550	-	-	-	185500	530	350	إدخال	03/10
514910	980	-	-	-	240800	560	430	إدخال	03/15
137764	280	377146	538,78	700	-	-	-	إخراج	03/18
83886	180	53878	538,78	100	-	-	-	إخراج	03/20
413886	780	-	-	-	330000	550	600	إدخال	03/24
63679	130	350207	538,78	650	-	-	-	إخراج	03/28
231679	430	-	-	-	168000	560	300	إدخال	03/29
231679	430	-	-	-	-	-	-	مخزون آخر مدة	03/29
231679	430	1050621	-	1950	1282300	-	2380	المجموع	-

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 68.

كما يمكن الحصول على المخزون النهائي آخر مدة انطلاقاً من المعادلة التالية:

مخزون آخر مدة = مج الإدخالات - مج إخراجات = 1050621 - 1282300 = 231679
دج للقيمة

مخزون آخر مدة = مج الإدخالات - مج إخراجات (بالوحدات) = 1950 - 2380 = 430
وحدة للكمية

ب - إعداد بطاقة المخزون بطريقة ما دخل أولاً خرج أولاً FIFO:

الجدول رقم (03): بطاقة المخزون بطريقة FIFO

رقم المخزن...		المنتجات: الأواني الفخارية							
رقمها ...		الشهر: مارس 2010							
المخزون أو الرصيد		الإخراجات			الإدخالات			التاريخ	
المبلغ	الكمية	المبلغ	تكلفة الإنتاج	الكمية	المبلغ	تكلفة الإنتاج	الكمية		البيان
150000	300	-	-	-	150000	500	300	مخ أول مدة		03/01
150000	300	-	-	-	208000	520	400	إدخال	03/03
208000	400								
		150000	500	300	-	-	-	إخراج	03/06
104000	200	104000	520	200					
104000	200	-	-	-	185500	530	350	إدخال	03/10
185500	350								
240800	430	-	-	-	240800	560	430	إدخال	03/15
		104000	520	200	-	-	-	إخراج	03/18
		185500	530	350					
156800	280	84000	560	150					
100800	180	56000	560	100	-	-	-	إخراج	03/20
100800	180	-	-	-	330000	550	600	إدخال	03/24
330000	600								
71500	130	100800	560	180	-	-	-	إخراج	03/28
		258500	550	470					
71500	130	-	-	-	16800	560	300	إدخال	03/29
168000	300							مخ آخر مدة	03/29
239500	430								
239500	430	1042800	-	1950	1282300	-	2380	المجموع	

المصدر: ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، ص 70.

يمكن ايجاد المخزون النهائي آخر مدة كما يلي:

مج الإدخالات - مج الإخراجات = 1282300 - 1042800 = 239500 دج (بالقيمة).

مج الإدخالات - مج الإخراجات = 1950 - 2380 = 430 وحدة (بالكمية).

ج . اعداد بطاقة المخزون بطريقة ما دخل أولا خرج أخيرا LIFO:

الجدول رقم (04): بطاقة المخزون بطريقة LIFO.

رقم المخزون...		المنتجات: الأواني الفخارية رقمها ...						الشهر : مارس 2010	
المخزون أو الرصيد		الإخراجات			الإدخالات			البيان	التاريخ
المبلغ	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية		
150000	300	-	-	-	150000	500	300	مخ أول مدة	03/01
150000	300	-	-	-	208000	520	400	إدخال	03/03
208000	400								
		208000	520	400	-	-	-	إخراج	03/06
100000	200	50000	500	100					
100000	200	-	-	-	185500	530	350	إدخال	03/10
185500	350								
100000	200	-	-	-	240800	560	430	إدخال	03/15
185500	350								
240800	430								
100000	200	240800	560	430	-	-	-	إخراج	03/18
42400	80	143100	530	270					
		42400	530	80	-	-	-	إخراج	03/20
90000	180	10000	500	20					
90000	180	-	-	-	330000	550	600	إدخال	03/24
330000	600								
		330000	550	600	-	-	-	إخراج	03/28
65000	130	25000	500	50					
65000	130	-	-	-	168000	560	300	إدخال	03/29
168000	300							مخ آخر مدة	03/29
233000	430								
233000	-	1049300	-	1950	1282300	-	2380	المجموع	-

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 71.

يمكن الحصول على المخزون النهائي كما يلي : مجموع الإدخالات - مجموع الإخراجات.

$$= 1282300 - 1049300 = 233000$$
 دج (بالقيمة).

(2) مقارنة النتائج:

من خلال مقارنة قيم المخزون النهائي بالطرق الثلاث نلاحظ ما يلي:

. قيمة المخزون النهائي بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO مرتفع مقارنة بالطريقتين الأخيرتين، حيث بلغت قيمة المخزون النهائي 239500 دج ، و ذلك بسبب ارتفاع تكلفة الإنتاج المستمرة. و يعاب على هذا الأسلوب هو تحمل الإنتاج بالأسعار القديمة مما يؤثر على سعر التكلفة أي ارتفاع مستمر لتكاليف الإنتاج الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى فقدان نسبة من هامش أرباحها.

• قيمة المخزون النهائي آخر مدة بطريقة ما دخل أولا خرج أخيرا LIFO أقل قيمة مقارنة بالطريقة السابقة FIFO ، حيث تقدر قيمته ب : 233000 دج و هذا الإنخفاض راجع إلى أسلوب عمل هذه الطريقة التي تقوم بصرف المخزون على أساس ما دخل أخيرا يخرج أولا ، أين كان بعض الاستقرار في تكلفة الإنتاج و من مزايا هذه الطريقة أو الأسلوب أنه يقضي على الأرباح الصورية التي تنتج عندما يتم تضخيم مخزون آخر مدة في نهاية الدورة الإستغلالية. كما أن سعر التكلفة يكون قريبا من الواقع. و ما يعاب على هذا الأسلوب هو صعوبة العمل المحاسبي و كذا تذبذب الأسعار صعودا و هبوطا مما يؤثر على نتائج المؤسسة.

• قيمة المخزون النهائي باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة (C.P.M.U) تعتبر أفضل طريقة لتقييم المخزون النهائي حيث بلغت قيمته 231679 دج ، و ذلك راجع إلى حسابات تكلفة الوحدات المتصرفة من المخازن بعد إطلاعها على مجموع الإدخالات بما في ذلك مخزون أول مدة ، و كذلك من مزايا هذا الأسلوب ، مساهمته في تخفيض تأثير التغيرات الممكن أن تخضع لها تكلفة الإدخالات و بالتالي تقدم لنا سعر التكلفة أقل تأثيرا من تلك التغيرات.

المطلب الثالث: الجرد و أساليبه:

يعرف الجرد على أنه عملية حصر المواد عن طريق الوزن أو القياس أو العد لكافة المواد الموجودة في المخازن و المستودعات و إثبات ذلك في قوائم الجرد لهذه الغاية ، حيث نجد اسلوبين للجرد و هما:

1- أسلوب الجرد الدائم:

يتطلب هذا الأسلوب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة و الخصم لمخزون المواد و الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام ، و ذلك على أساس يومي، أو حتى بعد كل عملية خلال اليوم، و ذلك بالشكل الذي يُمكن من تحقيق رقابة إدارية فعالة، ويسهل من إعداد القوائم المالية لكل فترة محاسبية.

يتم الحصر الفعلي لعناصر المخزون أكثر من مرة خلال السنة، بهدف التأكد من مطابقة المخزون الفعلي مع الرصد الدفترى لهذا المخزون.

2- أسلوب الجرد الدوري:

هذا الأسلوب من الجرد لا يتطلب تسجيل التغيرات في المخزون على أساس يومي، و لكن بدلا من ذلك يتم تسجيل التكلفة وفقا للتبويب الطبيعي لعناصرها ، مثل مشتريات المواد، مصاريف النقل، خصومات الشراء... الخ.

و من ثم لا يمكن تحديد تكلفة المواد أو البضاعة المستخدمة إلا بعد تحديد تكلفة المخزون آخر مدة، و بناء على الجرد الفعلي لمخزون آخر فترة ، و الذي طرحه من إجمالي قيمة المخزون لأول مدة و المشتريات و تكاليف الشراء الأخرى ، و ذلك للوصول إلى تكلفة شراء البضاعة المباعة.

الجدول رقم (05): مقارنة بين أسلوب الجرد الدائم و أسلوب الجرد الدوري.

الجرد الدوري	الجرد المستمر (الدائم)
<p>مخزون اول مدة (من وقائع الجرد الفعلي) يضاف عناصر تكلفة الإنتاج : ▪ مواد مباشرة مستعملة. ▪ أجور مباشرة. ▪ مصاريف غ مباشرة.</p>	<p>تكلفة البضاعة المباعة (يتم تحديدها على أساس يومي بدلا من تحديدها بصفة دورية).</p>
<p>تكلفة البضاعة المتاحة للبيع مخزون آخر المدة (من واقع الجرد الفعلي) تكلفة البضاعة المباعة</p>	

المصدر : حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة، دراسة حالة شركة
 SIDET. ص 28.

فوارق الجرد:

- هو بمثابة التغيرات بين المحاسبية و القيمة الفعلية لمخزون المدة لمجموع المواد الأولية و البضائع المنتجة التامة و النصف مصنعة، و تنتج فوارق الجرد لعدة أسباب منها:
- ضياع كميات معينة من المواد.
 - تخلف بعض المواد و تعرضها الى تطاير أو تبخر أو الإنكماش.
 - فروق ناتجة عن استخدام أكثر من وحدة قياس للمادة الواحدة (طن، كغ).
 - نقص كمية المواد أثناء نقلها.
 - السرقة.

تضاف أو تطرح فوارق الجرد إلى أو من نتيجة التحليلية لأننا لا نستطيع إضافتها للتكاليف و سعر التكلفة لأنها حسبت من قبل، أي تم حساب عملية الجرد، وتعطى علاقتها كما يلي:

$$\text{فوارق الجرد} = \text{القيمة الفعلية (الحقيقية)} - \text{القيمة المحاسبية}$$

فإذا كان الفرق موجب، يعني أنه إيراد للمؤسسة فيضاف إلى نتيجة المحاسبة التحليلية و إذا كان الفرق سالبا فهذا يعني أنه تكلفة على المؤسسة فيطرح من نتيجة المحاسبة التحليلية.

المطلب الرابع : معالجة الحالات الخاصة لتكلفة الإنتاج:

أثناء حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج، تحسب على أساس أن هذا المنتوج تام الصنع، إلا أنه في حقيقة الأمر، هناك منتجات أخرى تظهر أثناء أو بعد عملية الصنع ، كالمنتجات الثانوية الجارية ، الفضلات و المهملات و كذا المنتجات النصف مصنعة ، و لهذا يجب علينا معالجة هذه الحالات للحصول على تكلفة إنتاج أقرب إلى الواقع.

1- حالة الإنتاج الجاري:

نعني بالإنتاج الجاري المنتجات التي تتفاعل مع عوامل الإنتاج ، لذلك لا بد من استبعاد كلفة المنتجات الجارية أثناء حساب تكلفة الإنتاج التام ، و خلال الفترة فإن الإنتاج الجاري في نهاية المدة الحالية يصبح تحت المدة التالية لهذه الأخيرة، و سينتهي بكل تأكيد قبل البدء في عملية إنتاجية أخرى ، و منه:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع} = \text{الإنتاج الجاري لأول مدة} + (\text{تكاليف الإنتاج} - \text{الإنتاج الجاري لآخر مدة}).$$

2- حالة الإنتاج الفرعي (الثانوي):

هي المنتجات المحصل عليها من خلال إجراء العملية الإنتاجية الأساسية ، حيث تسلك هذه المنتجات اتجاهين، إما أن تباع و إما أن يعاد استعمالها في العملية الانتاجية، و في الحالتين فإن قيمة المنتجات الثانوية تعطى علاقة تكلفة إنتاج المنتج الثانوي كما يلي :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{سعر البيع المحتمل} - \text{مصاريف التوزيع} - \text{الربح} - \text{مصاريف التحويل}$$

$$\text{ومنه:} \quad \text{تكلفة الإنتاج التام} : \text{مجموع اعباء النتاج} - \text{تكلفة انتاج المنتجات الثانوية}$$

3- حالة الفضلات و المهملات:

قد تنتج بعض العمليات الإنتاج بقايا تنتج عن هذه العملية بالإضافة إلى المنتجات الأساسية النصف مصنعة أو التامة الصنع خاصة في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع أو الطحن أو التفاعلات الكيميائية، أما المهملات فهي المنتجات التي تظهر فيها عيوب ، أو لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة من الزبائن.

• المعالجة المحاسبية للفضلات و المهملات: (1)

أ- الفضلات الغير مسترجعة:

تضطر أعمال المؤسسة للتخلص من الفضلات و المهملات خاصة التي تحمل مصاريف في نقل و شحن هذه الفضلات و المهملات ، مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة إنتاج المنتجات التامة و منه تعطى العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{مصاريف الإنتاج} + \text{مصاريف نزع الفضلات و المهملات}$$

ب- الفضلات المباعة:

هي فضلات التي نحصل من ورائها على قيمة معينة مما يدعو إلى انخفاض في تكلفة الإنتاج و تعطى علاقتها كما يلي :

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{مصاريف الإنتاج} - \text{سعر البيع المحتمل للفضلات} + (\text{مصاريف التحويل، التوزيع و الربح}).$$

ج- الفضلات المسترجعة في العملية الإنتاجية:

هي تلك الفضلات التي تستعمل في الإنتاج و تعتبر بمثابة المادة الأولية او السلع المستهلكة و تعطى علاقة تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة انتاج الفضلات المسترجعة} = \text{تكلفة شراء المادة الاولية المعوضة} + \text{مصاريف المعالجة}$$

و منه:

$$\text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{أعباء الإنتاج التام} - \text{تكلفة الإنتاج للمهملات المسترجعة} - \text{مصاريف المعالجة لها}.$$

خلاصة الفصل:

يعتبر الفصل الأول هذا الذي تطرقنا إليه كمدخل حاولنا من خلاله تقديم أساسيات حول تقنية المحاسبة التحليلية التي جاءت كتكملة للمحاسبة العامة ، هذه الأخيرة رغم أهميتها لم تكن كافية لتحليل النشاط نظرا لوجود نقائص فيها مما أدى بالمسؤولين و المسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح شروطا للإستغلال ، فظهرت تقنية المحاسبة التحليلية بعد الأزمة الإقتصادية العالمية سنة 1929 و تطورت الصناعة ، فكان موضوعها ينصب حول تحديد التكاليف و أسعار التكلفة ، هذا ما ساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الناجعة و رسم السياسات، و لعل أهم ما جاء في طرق حسابها هي طريقة التكلفة الحقيقية التي تعتبر بمثابة إنطلاق لبقية الطرق الأخرى ، حيث اعتمدت هذه الطرق على العديد من المبادئ و الأسس. فما هي هذه الطرق، و ماهي مبادئنا، فوائدها و عيوبها ؟

كل هذه التساؤلات سنحاول الإجابة عليها بشيء من التفصيل في فصلنا الثاني.

الفصل الثاني:

طرق حساب

التكاليف

و سعر التكلفة

مقدمة الفصل:

لقد كان إهتمام المحاسبة التحليلية منصب على معرفة التكاليف و تطورها لكن حساب التكلفة النهائية أو سعر التكلفة و إن كان ذلك من مهام إدارة التكاليف إلا أنها ليست غاية في حد ذاتها في مجال تحديد الأسعار فسياسات التسعير خارجة عن نطاق المؤسسة أي لا يحكمها عامل التكلفة فقط بل هناك عدة عوامل تؤثر على اتجاه الأسعار في السوق ، و أهمها عامل الطلب و مدى مرونته على هذا النوع من الإنتاج و تأثير السلع البديلة و المنافسة التي تواجهها من قبل المؤسسات الأخرى ، لذلك فالمؤسسة أمام حل وحيد يمكنها من رفع أرباحها عن طريق تطبيق الرقابة على مختلف التكاليف و الأقسام و المنتجات و ذلك بهدف القضاء على التبذير و الاستخدام اللاعقلاني لمختلف المواد و الوسائل المستعملة و كذا تسيير الموارد البشرية المتمثلة في اليد العاملة، و العمل على خفض المصاريف غير المباشرة قدر الإمكان، كل هذا يترتب عنه انخفاض سعر التكلفة للمنتجات و معرفة درجة امتصاص المؤسسة لتكاليفها الثابتة. حيث أن لكل مؤسسة طريقة تعتمد عليها لتحقيق الأهداف السابقة الذكر.

و في هذا الفصل سوف نتطرق إلى هذه الطرق وفق المباحث التالية:

- المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية.
- المبحث الثاني: طريقة التحميل العقلاني.
- المبحث الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.
- المبحث الرابع: طريقة التكاليف المعيارية أو النموذجية.
- المبحث الخامس: طريقة التكلفة الهامشية.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية.

تمثل طريقة التكاليف الكلية أو الكاملة طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي أنها متعلقة بفترة ماضية.
 - اتساع مجال تطبيقها المتضمن لمجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج و توزيع المنتجات.
- و يتم التوصل إلى التكلفة الكلية بفضل عدة طرق للتحميل، و أبرزها طريقة الأقسام المتجانسة.

المطلب الأول: مفهوم الطريقة و تاريخ ظهورها.

ظهرت هذه الطريقة بعد الدراسات التي أجريت بين الحربين العالميتين من طرف الرائد العقيد " *EMILE Rimailho* " (*) في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تتابعت في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي و مكتب المجلس و تكوين المؤسسات.

- عرفت و اعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات (CNC) وفق مرسوم (4 أبريل 1948) و من طرف مخططات المحاسبة العامة لسنة 1947 و سنة 1957.
 - تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة الى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.
- و في هذا الإطار تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة و منها ما يتعلق بنشاط معين واحد، و كل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

مفهوم القسم المتجانس:

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

(*) EMILE Rimailho: قائد عسكري و مهندس فرنسي عاش في الفترة (1864-1954) من أهم أعماله تقرير حول تعديل ثمن العائد سنة 1928 و كتاب التنظيم الفرنسي سنة 1935.

وقد عرفه دليل المحاسبة العامة على أنه النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف و أسعار سعر التكلفة، و التي يتم تحميلها على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف.(1)

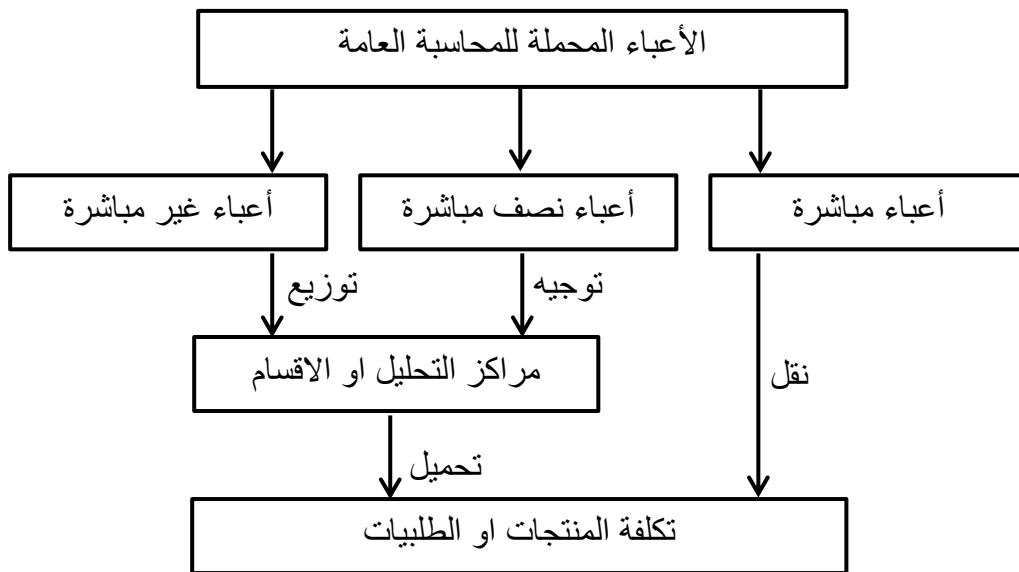
المطلب الثاني: مبدأ الطريقة.

إن استعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء المأخوذة في الحساب و معرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات.

و في العموم مبدأ الحساب يرتبط وفق هذه الطريقة بطرق تسجيل أعباء و التي تقوم بنقلها ، توزيعها ثم تحميلها لتسمح في الأخير بتحميل مجموع الأعباء الغير مباشرة على تكلفة المنتج لنصل في الأخير الى معرفة سعر التكلفة الكلي للمنتوج أو الطليبة المنجزة من طرف المؤسسة. و بصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل عبر المراحل التالية:

- نقل الأعباء المباشرة.
 - توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.
 - تحميل أعباء مراكز التحليل على مختلف تكاليف المنتجات أو الطليبات.
- و هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (10): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل.



Source: M. Gervais. Contrôle de gestion, p 54.

(1) بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومه للطباعة و النشر، الجزائر، 2000، ص 17.

و في الأخير يمكن تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية و التي تساوي:

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

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

المطلب الثالث: مراحل طريقة التكاليف الكلية.

يمكن إبراز أهم مراحل طريقة التكاليف الكلية كما يلي:

1) ترتيب الأقسام: و يكون ذلك كما يلي:

- أ- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.
- ب- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة من القسم الذي سبقه و قدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى.
- ت- تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات الأقسام الأخرى.

2) تصنيف الأقسام: و تنقسم إلى نوعين:

أ) . الأقسام الرئيسية الفعلية:

هي ذات نشاط قابل للقياس و لها علاقة مباشرة بالمنتج و المدرجة ضمن دورة الإستغلال
مثل:

- قسم التموين: مشتريات و مخازن.
 - قسم الإنتاج: مصانع، معامل و ورشات.
 - قسم التوزيع: مبيعات، مصلحة النقل... الخ⁽¹⁾
- مع العلم أن المؤسسات التجارية تحتوي على قسمين أساسيين هما قسم التموين و التوزيع.

ب) . الأقسام المساعدة الثانوية:

هذه المراكز ذات نشاط يصعب قياسه و مهمتها تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن ما يرام من بينها قسم الإدارة، الصيانة، الطاقة....

(1) بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 94.

3) تصنيف الأعباء: تصنف الأعباء إلى أعباء مباشرة و غير مباشرة.

4) إعداد جدول الأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي).

يحتوي هذا الجدول على خانات أفقية تتضمن الأعباء المرتبة حسب طبيعتها و في هذا الجدول بعض الأعباء تحمل مباشرة على بعض الأقسام و الأعباء الأخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة و هذا التوزيع يتم على أساس مؤشر يحدد مسبقا يسمى بمفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة و حسب طبيعة الأعباء،⁽¹⁾ و يمكن توضيح توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

الجدول رقم(06) : جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	أقسام مساعدة		أقسام رئيسية		
			قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
61/د	مشتريات مستهلكة						
62/د	الخدمات الخارجية						
63/د	أعباء العاملين						
64/د	الضرائب و الرسوم						
65/د	أعباء عملائية أخرى						
66/د	أعباء مالية						
68/د	المخصصات للإهلاكات						
المجموع	∑ التوزيع الأولي						

المصدر: ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية. ص 39.

5) التوزيع بين الأقسام المساعدة و الأقسام الثانوية:

إن تقسيم الأعباء غير المباشرة إلى أقسام مساعدة و أقسام أساسية يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية ، و بالتالي تتحمل هذه الأخيرة أعباء الأولى و ذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسب

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 38.39.

مئوية كما أن هذا التوزيع يتخذ نوعين من التوزيع، توزيع بسيط تنازلي و توزيع بسيط تبادلي⁽¹⁾.

ا . التوزيع التنازلي: حسب هذه الطريقة فإن أقسام الخدمات يجب أن ترتب في جدول الأعباء بكيفية تسلك فيها اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف كما هو موضح في الجدول رقم (07) فقسم الإدارة يقدم خدمات إلى قسم الصيانة دون أن يقدم قسم الصيانة خدمات إلى قسم الإدارة و هكذا يقدم قسم الصيانة خدمات إلى الأقسام الأخرى الأساسية بنسب متفاوتة.⁽²⁾

و هنا ترتب الأقسام الثانوية حسب عدد الأقسام الثانوية التي تستفيد من خدمات القسم الثانوي أي أنه إذا كانت لدينا مثلا أقسام ثانوية و لتكن ا، ب، ج على التوالي و القسم ب في المركز الثاني لأنه يقدم خدمات إلى القسم ج فقط و نبين هذه الطريقة في الجدول التالي :

الجدول رقم (07): التوزيع الثانوي وفق أسلوب التوزيع التنازلي.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		المبلغ الموزع	البيان
قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التموين	قسم الصيانة	قسم الإدارة		
Xx	Xx	Xx	Xx	Xx	XXX	∑ التوزيع الأولي.
Xx	Xx	Xx	xx	(Xx)		التوزيع الثانوي: - قسم الادارة
Xx	Xx	Xx	(Xx)			- قسم الصيانة
Xxx	Xxx	Xxx	00	00	XXX	∑ التوزيع الثانوي

المصدر: ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية. ص44.

ب . التوزيع التبادلي: في هذا التوزيع تحدث عملية التبادل بين الأقسام المساعدة للخدمات أي أنه إذا قدم قسم مساعد خدمات إلى قسم مساعد آخر فإنه حتما سيحصل على خدمات من القسم المساعد الذي قدم له الخدمة و يكون جدول التوزيع التبادلي على النحو التالي:⁽³⁾

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 43.

(2) بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 106.

(3) ناصر دادي عدون، نفس المرجع، ص 44.

الجدول رقم (08): التوزيع الثانوي وفق التوزيع التبادلي.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		المبلغ الموزع	البيان
قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التموين	قسم الصيانة	قسم الإدارة		
Xx	Xx	Xx	Xx	Xx	Xxx	التوزيع الأولي
x	x	x	x	(xx)		التوزيع الثانوي: - قسم الادارة
x	x	x	(xx)	X		- قسم الصيانة
Xxx	Xxx	Xxx	00	00	Xxx	التوزيع الثانوي

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 48.

يتم حساب الخدمات المتبادلة بين الأقسام وفق العلاقة التالية:

- نرسم لإجمالي مبالغ الأعباء غير المباشرة لقسم الإدارة (س).

- نرسم لإجمالي مبالغ الأعباء غير المباشرة لقسم الصيانة (ص).

لدينا مبلغ التكاليف غير المباشرة لقسم الإدارة (س) معطى بالعلاقة التالية:

س = مبلغ التكاليف غير المباشرة الخاص بالتوزيع الأولي للقسم زائد ما يتحمله من قسم

الصيانة من تكاليف غير مباشرة و هذا ما نترجمه بالمعادلة التالية:

$$100\% \text{ س} = \text{مبلغ التوزيع الأولي} + \% (X) \text{ ص} \dots\dots\dots (1).$$

و نفس الشيء بالنسبة لقسم الصيانة و المترجم بالمعادلة التالية:

$$100\% \text{ ص} = \text{مبلغ التوزيع الأولي} + \% (X) \text{ س} \dots\dots\dots (2).$$

و بحل جملة المعادلتين (1) و (2) نتحصل على قيمتي س و ص حيث يتم توزيعهما

على بقية الأقسام وفق النسب المعطاة أو ما يعرف بمفاتيح التوزيع.

(6) تحديد وحدة العمل:

بعدما قمنا بتحديد التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة نأتي إلى مرحلة تحديد وحدات

العمل التي تتلاءم مع نشاط القسم من أجل تحميل أعباء هذا القسم على عناصر التكاليف

و التكلفة النهائية كما تعرف وحدات العمل كما يلي: (هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من

تحميل تكاليف مركز التحليل مع حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات).⁽¹⁾

(1) محمد سعيد أوكيل . فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص 166.

من خلال هذا التعريف يتضح لنا بأن وحدات العمل تختلف عن مفاتيح التوزيع لكونها مقياس للنشاط و بالتالي فهي متغيرة بين فترة و أخرى بعكس مفاتيح التوزيع التي تتميز في غالب الأحيان بالثبات.

أولاً: طبيعة وحدات العمل: إن تحديد وحدة العمل أو وحدة القياس يطرح عدة مشاكل منها العدد الكبير من الوحدات المستعملة المادية و المعنوية ومختلف الأقسام التي تحتوي عليها المؤسسة.

و عموماً، الجدول التالي يوضح لنا وحدات العمل التي تتلاءم مع نشاط القسم الأساسي.

الجدول رقم (09): العلاقة بين الأقسام الأساسية و طبيعة وحدة العمل.

طبيعة وحدات العمل	الأقسام الأساسية
الكمية المشتريات (كلغ، متر، لتر...).	قسم الشراء
الوحدات المنتجة، كمية المواد المستعملة و ساعات العمل.	قسم الإنتاج
كمية المبيعات ، قيمة المبيعات (100دج...).	قسم التوزيع

المصدر: حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة دراسة حالة شركة

SIDET، ص 42.

ثانياً: كيفية اختيار وحدات العمل المناسبة: تكمن صعوبة اختيار وحدات العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم نظراً لوجود عدد كبير من وحدات العمل المستعملة و لتحديد هذه العلاقة هناك طريقتين بيانية و أخرى حسابية.

و بالنسبة لاختيار وحدة القياس المناسبة فيجب توفر الشروط التالية:

- أن تعبر كمياً عن الخدمة المقدمة في ذلك القسم.
- تسمح بتعيين أو تخصيص التكاليف من الأقسام الأساسية إلى المنتجات أو الطلبات.
- أن تكون معبرة عن نشاط القسم والعلاقة بين إجمالي التكاليف و الخدمات الإنتاجية المتناسبة.
- يجب أن يكون هناك ارتباط قوي بين وحدة القياس و بين أعباء القسم الرئيسي لأن عملية اختيار وحدات العمل يتطلب المعرفة الدقيقة للعلاقة التي تجمع وحدة عمل

و نشاط القسم و بعبارة أخرى شدة الارتباط بينهما و يحدد هذا الارتباط إما بيانياً أو تحليلياً من خلال حساب معامل الارتباط .

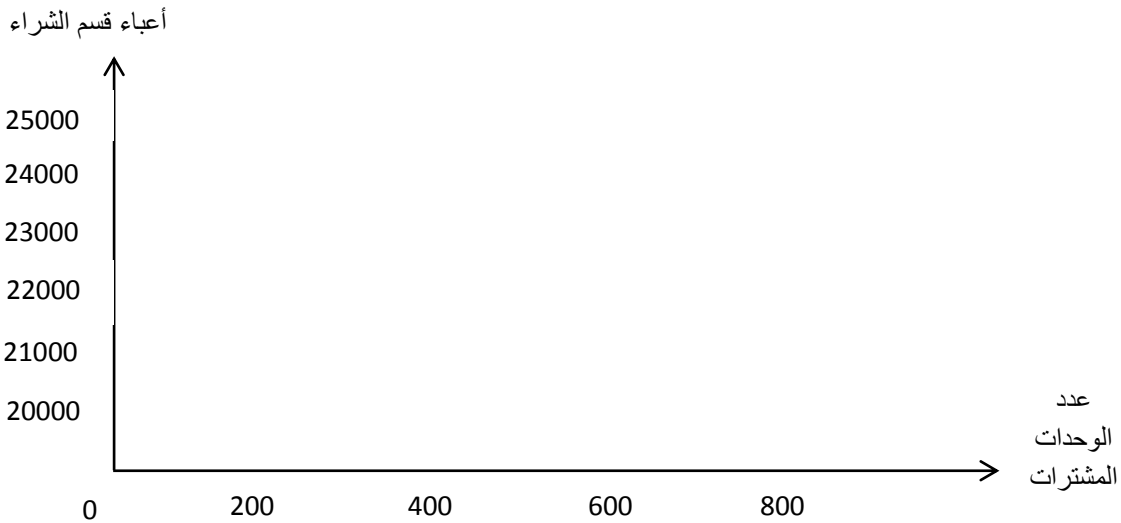
الطريقة البيانية:

وفقاً لهذه الطريقة نقوم بتحديد العلاقة بين الأعباء غير المباشرة للقسم و وحدة العمل المراد اختيارها و ذلك تبعا لخطوات العمل التالية:

- 1- تمثيل قيم كل من الأعباء غير المباشرة للقسم و وحدة العمل المراد اختيارها بيانياً.
- 2- بعد التمثيل البياني نلجأ إلى ملاحظة الشكل البياني أو كوكبة النقاط الممثلة على هذا الشكل فإن كانت هذه النقاط كلها أو أغلبيتها على مسار واحد و تشكل مستقيم فيعني ذلك أن هناك علاقة قوية بين أعباء القسم و وحدة العمل المراد اختيارها كما نوضحه في المثال التالي:

الفترة الزمنية	عدد الوحدات المشتراة.	أعباء قسم الشراء.
1	500	23000
2	450	20500
3	560	24000
4	590	23500
5	470	22000

الشكل رقم (11): العلاقة بين وحدات الشراء و أعباء قسم الشراء.



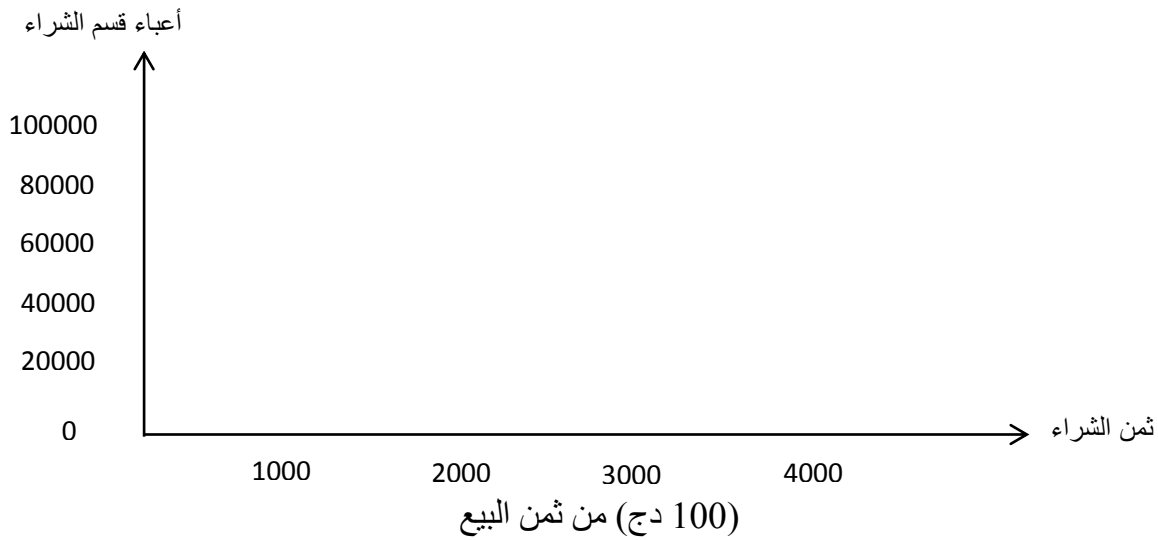
المصدر: حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة دراسة حالة شركة

SIDET، ص 43.

أما إذا كانت النقاط المشكلة للكوكبة على استقامة واحدة و تباعد فيما بينها فيعني ذلك أنه لا توجد علاقة بينهما و هذا ما نوضحه في المثال التالي:

الفترات الزمنية	100دج من ثمن الشراء	أعباء قسم الشراء
1	1500	60000
2	2000	65000
3	1000	70000
4	2500	85000
5	3000	80000
6	500	90000

الشكل رقم (12): العلاقة بين ثمن الشراء و أعباء قسم الشراء.



المصدر: حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة دراسة حالة شركة SIDET، ص44.

الطريقة الجبرية:

تتمثل في طريقة إنتاج خط المربعات الصغرى و المعطاة علاقته على النحو التالي:

$$ع = \alpha س + \beta$$

ع تمثل الأعباء.

س تمثل وحدة العمل

$$\bar{c} - \alpha \bar{s} = \beta \quad \alpha = \frac{\sum s c}{\sum s^2}$$

مع العلم أن: $s - s = s$ ، $\frac{\sum s}{n} = \bar{s}$

$$\bar{c} = \frac{\sum c}{n} \quad c - c = c$$

و يمكننا أن نستعمل جدول نجمع فيه كل القيم لتسهيل الحساب.

الزمن	س	ع	س	ع	س ع	s^2	c^2
.
.
.
$\sum n$	$\sum s$	$\sum c$			$\sum s c$	$\sum s^2$	$\sum c^2$

نستعمل هذه الحسابات لنتحصل على معامل الارتباط و المعطاة علاقته كما يلي:

$$\text{معامل الارتباط } (r) = \frac{\sum s c}{\sqrt{\sum s^2 \sum c^2}}$$

$$1 \geq (r) \geq -1 \quad \text{بحيث}$$

فإذا كان (r) يؤول إلى الواحد (\pm) فهنا توجد علاقة جيدة و بالتالي وحدة القياس تعبر عن حقيقة نشاط القسم و كلما ابتعد عن الواحد (\pm) فان العلاقة تصبح ضعيفة و بالتالي وحدة القياس لا تعبر عن حقيقة نشاط القسم.⁽¹⁾ و كخلاصة فإن وحدة القياس لا تعبر عن حقيقة نشاط القسم.

(7) تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل:

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن يكون بعضها حقيقيا أو جزءا من هيكل المؤسسة و بعضها قد يكون نظريا و كلها تعبر عن مراكز تجميع الأعباء و تحليلها ثم تحميلها على التكاليف. هذا التحميل الذي يكون باستعمال وحدة القياس إذ يجب

(1) جيلالي جلاطو ، الإحصاء الوصفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998، ص 136.

حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم و ذلك بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحملة هذا المنتج من أعباء القسم و يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة القياس و حسابها حسب الجدول التالي:⁽¹⁾

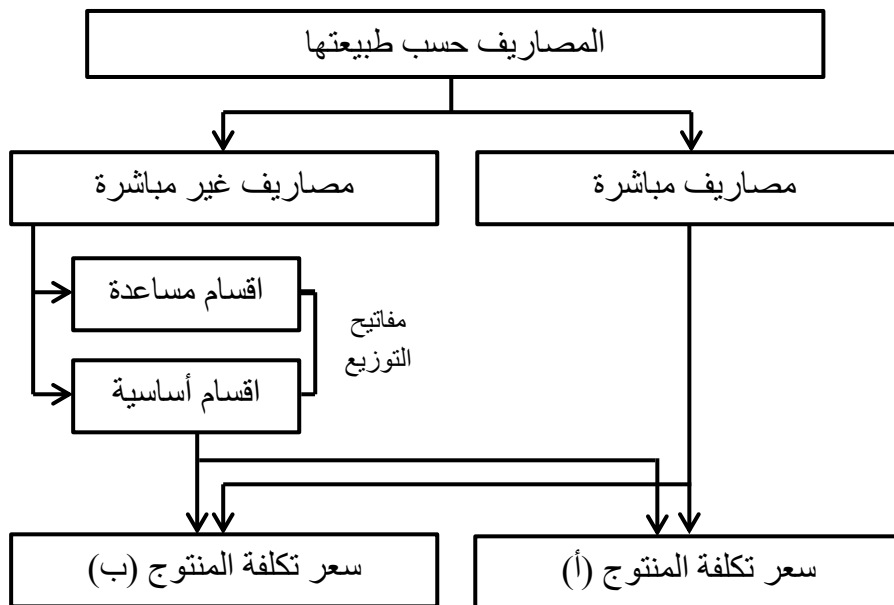
الجدول رقم (10): تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل.

البيان	التموين	الإنتاج	التوزيع
التوزيع النهائي	Xxx	Xxx	Xxx
نوع وحدة العمل	كغ مواد مشتراه	وحدات منتجة	وحدات مباعه
عدد الوحدات	Xxx	Xxx	Xxx
تكلفة وحدة العمل	Xx	Xx	Xx
فرق الأقسام	X	X	-

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 51.

و يمكن تلخيص طريقة الأقسام المتجانسة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ص 51.

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

المطلب الرابع: تقييم الطريقة.

أولاً: مزايا الطريقة.

- تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية و لكنها لا تحسب إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية.(1)
- تحديد مفهوم وحدة القياس و حساب وحدة تكلفتها.(2)
- يجب أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة النهائية للمنتج.(3)
- تتماشى مع الأجل الطويل.
- تمكن من متابعة ديناميكية لتكلفة العمل عبر القنوات المحاسبية من مما تمكن من تحديد الأسباب المؤدية إلى ارتفاع و انخفاض هذه التكلفة و تصحيح الوضع.

ثانياً: عيوب الطريقة.

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالباً ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.(4)
- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع و التحميل.(5)
- بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظراً لثبات التكاليف الثابتة من شهر إلى آخر فهي تؤثر على سعر التكلفة و بالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط مما يصعب عملية تحديد سعر التكلفة.
- إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات غير المباشرة خلال فترات زمنية مقبلة و هذا ما يتنافى مع مبدأ استقلالية الفترات المالية (دورة الاستغلال).

(1) ناصر دادي عدون . مرجع سبق ذكره ص 57

(2) رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 58.

(3) صالح الرزق و عطا الله خليل بن ورد، مرجع سبق ذكره، ص

(4) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

(5) BOUGHABA A. Comptabilité analytique d'exploitation, Tome 1. Edition BERTI. 1991,

المبحث الثاني: طريقة التحميل العقلاني.

نتيجة الإنتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية ، ظهرت طريقة أخرى عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب و حجم النشاط ، وهي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف و مقارنتها بمستوى النشاط العادي و الفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة.

المطلب الأول: مفهوم ومبدأ الطريقة.

أولاً: مفهوم الطريقة.

يرجع الفضل في ظهور طريقة التحميل العقلاني إلى الاقتصادي و المهندس التايلوري " *GANTT Harry Lawrence* " (*) الذي عرض هذه الطريقة سنة 1915. (1) حيث تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة بالرغم من أن بعض الكتاب إعتبروها من الطرق الجزئية و ليست من الطرق الإجمالية (الكلية)، على أساس أن التحميل لا يكون إجمالياً لكل التكاليف في حالة نقص النشاط. إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، و حتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي يميز به الطرق الجزئية عن الطرق الكلية الإجمالية.

كما نجد في بعض التعاريف من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة حيث أن هذه التسمية ملائمة و تنطبق على مواصفات هذه الطريقة التي سوف نعرضها.

(*) GANTT.L.H اقتصادي أمريكي عاش في الفترة بين (1861-1919) من المدرسة الكلاسيكية حيث طور ما يسمى بالترقيم البيانية *Graphiques Méthodes* حتى أنه يحمل اسم إحدى هذه البيانات و هو *diagramme de GANTT* كما اهتم بإعداد طرق تحضير الإنتاج.

(1) بلغيث مداني ، فعالية نظام المحاسبية التحليلية في التسيير و اتخاذ القرار، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التخطيط جامعة الجزائر، 1998، ص 104.

ثانيا: مبدأ طريقة التحميل العقلاني.

تعتمد هذه الطريقة في حساب التكلفة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة و هذا من أجل إيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة لتحمل بعدها هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة).
و الجدوى من هذه العملية هو إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة و هذا عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني حيث أن:

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

كما يساعد معامل التحميل العقلاني في التعبير عن مستوى الفعالية.
و من ثم حساب الأعباء الثابتة عقلانيا و هذا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة و تكون بالتالي تكلفة الوحدة ثابتة نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة.

المطلب الثاني: تحديد حجم النشاط و فروق التحميل العقلاني.

أولاً: تحديد حجم النشاط.

يعتبر تحديد حجم النشاط النقطة الجوهرية في طريقة التحميل العقلاني أو أن عملية القيام بتحديد حجم النشاط للمؤسسة أو قسم من أقسامها يستحيل أحيانا نظرا لوجود تداخلات مرتبطة به لذا فحجم النشاط يطرح مشكلا يتمثل في المؤشر الذي يمكن استعماله كمقياس لحجم النشاط و كيفية تحديد الحجم العادي. (1)

كما أن طريقة التحميل العقلاني قامت بفصل حجم النشاط إلى نوعين:

1. حجم النشاط الحقيقي : هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج أي أن قياس هذا الحجم يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات الواقعية العادية و التي تتدخل في سير الآلات و الوسائل التقنية في حال استعمالها بالنظر إلى التوقفات في النشاط العادي مثل : الحوادث ، الغياب، التأخيرات ... الخ كما تأخذ بالإضافة إلى هذا وجود آلات قديمة ذات مردود بسيط أو تكنولوجيا قديمة.

(1) سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، ص 82.

ب . حجم النشاط العادي: تحديد هذا الحجم نأخذ بالطاقة النظرية للإنتاج و التي تحدد على أساس الإمكانيات ، الآلات ، التجهيزات ، الوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديا بدون توقف أو تعطل أي دون الأخذ بالضرورة العادية التي تحدث عي عملية الإنتاج ومنه يمكن حساب مثلا عدد الساعات الممكنة لقياس حجم النشاط العادي بدون توقفات في النشاط.

كما يختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر و من مؤسسة لأخرى و يكون إما بساعات العمل أو الكميات المستهلكة أو غيرها من وحدات قياس المستوى العادي ليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة الفعلية ، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل و الذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات و هي: (1)

1/ معامل التحميل $< 1 =$ النشاط الفعلي أو الحقيقي < النشاط العادي،

هذا يعني أن المؤسسة فلقت قدراتها الإنتاجية العادية و بالتالي فان المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية و هذا يظهر فرق موجب، يمثل ربح المؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية حيث يضاف الفرق إلى النتيجة يسمى ربح الفعالية.

2/ معامل التحميل $= 1 =$ حجم النشاط الحقيقي = النشاط العادي.

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل تم تحميلها فعليا و بصفة كلية أو عليه فان الفرق يكون معدوما و تكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

3/ معامل التحميل $> 1 =$ النشاط الحقيقي > النشاط العادي.

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي و عليه فان الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية، والذي يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها أن تتفق نتيجة $=$ ضعف النشاط و يسمى تكلفة بطالة.

تكون قاعدة حساب مبلغ الأعباء الثابتة القابلة للتحميل الى التكاليف كما يلي:

$$\text{الأعباء الثابتة للفترة} = \text{الأعباء الثابتة} \times (\text{النشاط الفعلي الحقيقي} / \text{النشاط الطبيعي العادي})$$

ثانيا: تحديد فروق التحميل العقلاني.(1)

1 . فروق التحميل للتكاليف الثابتة:

نلاحظ أن انخفاض أو ارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى حساب التكاليف الثابتة أقل أو أكثر من العادية و بالتالي تتحمل تكاليف أكبر أو أقل من الحقيقية يؤثر على سعر التكلفة حيث يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط بينما بجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء الثابتة أو المتغيرة لذا فان نتيجتي المحاسبتين في هذه الحالة تصبح مختلفة و لتوازنها يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية فنلاحظ ما يلي:

- إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نشاط الحجم العادي يكون معامل التحميل أكبر من الوحدات و بالتالي عند ضربه في التكاليف الثابتة العادية نحصل على تكاليف أكبر من العادية و الفرق يعطي ربح هذا يؤدي إلى رفع سعر التكلفة و انخفاض النتيجة و لهذا ففرق ربح زيادة النشاط يضاف إلى النتيجة.
- إذا كان حجم النشاط الحقيقي اقل من حجم النشاط العادي فنتحمل على فرق نقص النشاط و يجب طرحه من النتيجة لأنه أنقص من سعر التكلفة و رفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجين.

2 . فرق المخزون:

إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل و هذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التمويل ففي آخر كل دورة يجب حساب فرق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني فإذا كان الفرق موجبا (أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني) يضاف إلى النتيجة، و إذا كان الفرق سالبا يطرح من النتيجة . لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد للتكاليف الثابتة و فوارق المخزونات بالإضافة إلى العناصر الأخرى و هي الأعباء غير المحملة و العناصر الإضافية.

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

و عادة تحسب النتيجة بطريقة التكاليف الحقيقية و طريقة التحميل العقلاني للإستفادة منها في مراقبة التسيير فقط.

الجدول التالي يوضح كيفية حساب النتيجة التحليلية السابقة

الجدول رقم (11): كيفية حساب النتيجة التحليلية الصافية بطريقة التحميل العقلاني.

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية		-
(على مختلف المنتجات)		-
الأعباء الغير معتبرة	-	
الأعباء الإضافية		-
فرق التحميل للتكاليف الثابتة	نقص النشاط	ريح الفعالية
فرق على تقييم المخزونات	×	×
النتيجة التحليلية الصافية		

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 122.

المطلب الثالث: تحميل الأعباء الثابتة

في هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم حيث تخضع الأولى للتحميل العقلاني بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة و قد تختلف المعاملات بين الأقسام.⁽¹⁾

أولاً: عندما يكون معامل التحميل متساوي في كل الأقسام.

معناه معامل التحميل وحيد و مبادئ هذه الطريقة هي:

- تقسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة و أخرى متغيرة.
- حساب مبلغ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل و ذلك بضرب معامل التحميل في الأعباء الثابتة الحقيقية.

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 124.

- إضافة الأعباء المتغيرة بطريقة تسمح بحساب مجموع الأعباء الثابتة الواجبة التحميل
 - الأعباء الثابتة + الأعباء المتغيرة = مبلغ التوزيع.
 - الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة = مجموع المبالغ المحملة.
- الأخذ بعين الاعتبار الفروقات على الأعباء الثابتة المحملة حيث أن:
 - فرق الأعباء الثابتة = الأعباء الثابتة الواجبة التحميل - الأعباء الثابتة الحقيقية.
- مجموع الأعباء الثابتة الواجبة التحميل توزع على مختلف الأقسام مع الأخذ في الحساب مفاتيح التوزيع الأولي بعد التحميل العقلاني .
- ثم إجراء التوزيع الثانوي.

الجدول رقم (12): توزيع الأعباء غير المباشرة المحملة عقلانيا وفق طريقة توزيع الخدمات بعامل تحميل وحيد.

الفروق		توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	
ربح الفعالية (النشاط)	تكلفة بطالة						
							61 ↓ 68
							التوزيع الأولي
							توزيع ثانوي - إدارة - صيانة
							التوزيع الثانوي
							عدد الوحدات
							تكلفة الوحدة

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 125.

ثانيا: عندما يكون معامل التحميل غير متساوي بين الأقسام.

يمكن أن نميز بين طريقتين مختلفتين في هذه الحالة حيث أن هذه الأخيرة تقوم بضرب الأعباء الثابتة بمعامل تحميل عقلاني مختلف من قسم إلى آخر.

1. جدول توزيع بأعمدة مزدوجة لكل قسم:

- حيث يمكن إيجاز أهم مراحلها و مبادئها كالتالي:
- تقسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة و أخرى متغيرة.
 - يتم التوزيع الأولي بنفس مفاتيح التوزيع للأعباء الثابتة و المتغيرة لكل قسم الحصول على التوزيع الأولي قبل التحميل العقلاني.
 - يضرب كل مجموع الأعباء الثابتة بمعامل التحميل العقلاني للقسم المناسب و النتائج تمثل مبلغ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل حيث يسجل مرتين يسبق بإشارة (+) في عمود الأعباء المتغيرة
 - الفرق بين الأعباء الثابتة الواجبة التحميل و الأعباء الثابتة الحقيقية يمثل الفرق على الأعباء الثابتة المحملة حيث يتم جمعها أفقيا تبعا لإشارتها.
 - ننجز التوزيع الثانوي انطلاقا من التوزيع الأولي.

الجدول رقم(13): شكل نموذجي لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة بالأعمدة المزدوجة.

فوارق	أقسام أساسية						قسم مساعد		البيان	
	توزيع		إنتاج		تموين		إدارة			
-	+	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	
										∑ ت. 1 قبل التحميل معامل التحميل التكاليف المحملة
										فروق التحميل
										∑ ت. 1 بعد التحميل ت. الثانوي
										∑ ت. الثانوي عدد الوحدات
										تكلفة الوحدة

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 128.

2- جدول التوزيع باستعمال جداول (حسابات) ملحقة:

تتمثل مبادئ هذه الطريقة فيما يلي:

- نحسب جداول ملحقة توزيع كل عبئ أو مصروف حسب طبيعته بين مختلف الأقسام.
- كما يجب إعداد جدول لكل عبئ
- الأعباء الثابتة الحقيقية
- الأعباء المتغيرة
- الأعباء الثابتة الواجبة التحميل
- الفروقات على الأعباء الثابتة المحملة
- المجاميع الواجبة التحميل لكل قسم.

الجدول رقم(14): شكل نموذجي للجداول الملحقة.

المجموع	الأعباء	فرق التحميل		الأعباء الثابتة		معامل النشاط أو التحميل	الأقسام
		خسارة البطالة	ربح الفعالية	قبل التحميل	ربح		
المحمل	المتغيرة						
							الأقسام الثانوية
							الأقسام الأساسية
							المجموع

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 130.

و بعدها نقوم بجمع نتائج هذه الجداول في جدول توزيع الأعباء و هو الجدول البسيط حيث يتم ذلك التوزيع الثانوي بشكل عادي.

الجدول رقم(15): شكل نموذجي لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام.

فروق التحميل		الأقسام				الأعباء			
تكلفة البطالة	ربح الفعالية	الأساسية		المساعدة		مبالغها			
		-	-	-	-	متغيرة	ثابتة	إجمالي	
									حسب طبيعتها
									معامل التحميل
									ح 61/ ↓ ح 68/
									∑ التوزيع الأولي

المصدر: ناصر داداي عدون . المحاسبة التحليلية ص 131.

المطلب الرابع: تقييم الطريقة.

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات خاصة على المدى البعيد كما تعمل على تحديد المسؤوليات بإزالة أثر تغير النشاط على التكلفة الوحودية للأعباء الثابتة لكن الطريقة لا تخلو من بعض النقائص خاصة من الناحية التطبيقية.

أولاً: مزايا الطريقة.

- لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على المؤسسة لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة،⁽¹⁾ من خلال مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقسيم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث

(1) طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع التخطيط و التنمية، جامعة الجزائر، 2003، ص 104.

- في مستويات النشاط كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة عن ذلك
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة و هذا ما يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره، أي تحديده لفترة طويلة.
 - تسمح هذه الطريقة بإعطاء لكل منتج مثلا هامش التحميل العقلاني الذي يتم حسابه بالفرق ما بين رقم الأعمال و التكلفة العقلانية للإنتاج أو التكلفة النهائية للمبيعات.⁽¹⁾
 - طريقة التحميل العقلاني هي أول خطوة نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري حيث يمكن تدوير منفعة هذه الطريقة سواء بعديا امن أجل تصحيح تكاليف فترة مضت أو قبليا لتحديد التكاليف الوحودية لخدمات مراكز النشاط عند استعمال طريقة التكاليف المعيارية و في هذه الحالة فإن التكاليف المحسوبة هي تكاليف طبيعية تساعد على توجيه سياسة المبيعات خاصة إذا كانت المؤسسة تعتمد على طريقة العمل بالطلبات التي تسودها المنافسة.
 - تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

ثانيا: عيوب هذه الطريقة.

- إن أول مشكل يعترض تطبيق هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم حجم النشاط الطبيعي و سواء كان التقييم بالزيادة أو النقصان و هذا معناه أن تقييم المستوى الطبيعي يتضمن جزء من اللاواقعية مما لا يخدم أهداف المسيرين و مراقبي التسيير.
- كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل، التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات.

(1) درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 205،

- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة و خصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه المتغيرة.
- إشكالية تقييم المحزونات النهائية التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية و هذا ما أغفلت عنه طريقة التحميل العقلاني و بالتالي سوف يكون هناك:
- 1. مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل أكبر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها.
- 2. مقدار بالنقصان في حالة معامل التحميل أقل من الواحد و ذلك لإهماله جزء من التكاليف الثابتة.
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع و التحميل للأعباء، مما يثقل عملية الحصول على النتائج بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقتا طويلا و هذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف⁽¹⁾.

(1) ناصر دادي عدون . مرجع سبق ذكره، ص133.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.

لقد رأينا فيما سبق أن من فوائد الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة هو الفصل بين القرارات الطويلة التي تتعلق بنمط سير المؤسسة باستعمال التكاليف الثابتة؛ والقرارات التي تتعلق بفترة استغلالية معينة بالاعتماد على التكاليف المتغيرة التي تتغير بتغير حجم النشاط للفترة نظرا لان القرارات المتخذة للمدى البعيد تأخذ مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة لمدة طويلة، إذ لا تتغير الا بتغير هيكل المؤسسة، و العكس بالنسبة للقرارات التي بدورة استغلالية، فليس من الضروري الاخذ بعين الاعتبار التكاليف التي تبقى ثابتة لمدة طويلة بل يجب الاعتماد اساسا على حركة التكاليف التي تتغير تناسيبا مع حركة نشاط المؤسسة، من هنا فقد ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة لاستعمالها في اغراض تحليلية اقتصادية.⁽¹⁾

المطلب الاول: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.

تمتد جذور هذه الطريقة الي سنة 1936 بالمؤسسات الأمريكية تحت اسم *The direct costing* و هذا على يد المفكر (*) *J.HARRIS* لتنتقل فيما بعد الى أوربا و بالتحديد إلى بريطانيا سنة 1950 لتعرف باسم: *The marginal costing* ثم لتنتقل بعدها الى فرنسا.⁽²⁾

و بما أن طريقة التكلفة المتغيرة تفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، فهي تساهم في التحليل و اتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط و مراقبة فعالية التسيير عن طريق امكانية متابعة مسار التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و دراسة كل الجوانب.

المطلب الثاني: مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة.

إن أساس هذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة ، و استخدام هذه الاخيرة سواء كانت مباشرة او غير مباشرة في التحليل و حساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في ايجاد عتبة المردودية.

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 135.

(*) المعلومات عن هذا المفكر غير متوفرة.

(2) نفس المرجع، ص 136.

و ينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة و هذا حسب مستويات الإنتاج باعتبارها تدخل في حساب مختلف التكاليف، و تستبعد في المقابل التكاليف الهيكلية، لأنها تبقى ثابتة المقدار في المدى القصير و المتوسط رغم تغير حجم النشاط.

و بإيجاز فان خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل فيما يلي:⁽¹⁾

- اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الانتاج في حين ترتبط الاعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
- تصنيف التكاليف حسب علاقتهم بحجم الانتاج سواء كانت ثابتة او متغيرة.
- تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- ضرورة وجود رقم اعمال يغطي كل الاعباء المتغيرة و مختلف التكاليف و يسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.
- و الجدول التالي يلخص خطوات سير الطريقة.

الجدول رقم (16): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة.

النسبة	المبلغ	البيان
		رقم الاعمال
		التكاليف المتغيرة
		هامش/ ت المتغيرة
		التكاليف الثابتة
		النتيجة

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 141.

نستخلص من الجدول أنه للوصول إلى النتيجة التحليلية يجب حساب كل العناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل و تقارن مع رقم الاعمال وهذا من اجل استخراج معامل الهامش على التكاليف المتغيرة والذي يساوي الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساوي هامش

(1) D.BOUSSARD, Comptabilité analytique, 1995, P12.

التكلفة المتغيرة على رقم الاعمال وهذا يكون بعد حسابنا لهامش التكلفة المتغيرة الذي يساوي بدوره رقم الأعمال مطروحا منه التكاليف المتغيرة.

ومن هنا يظهر لنا جليا اهمية رقم أعمال المؤسسة باعتباره المعيار المستعمل لقياس مستوى النشاط الذي ينتج عنه هامش يسمح بامتصاص التكاليف الثابتة ومن جهة أخرى يعتبر المسؤول عن تغطية النفقات المتغيرة، و الفائض يمثل هامش تقاس ربحية المؤسسة.

المطلب الثالث: تقديم نموذج عن استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة.

ليكن المثال التطبيقي التالي نموذج سنحاول من خلاله ان نبين مختلف استعمالات هذه الطريقة.

المثال:

لتكن لدينا مؤسسة ما لإنتاج الادوات المدرسية حيث ان هذه المؤسسة تنتج نوعان من الادوات تتمثل في "A" و "B" و يكون ذلك في ثلاث ورشات وهي التحضير , الانتاج والتكليف.

- لإنتاج النوع الاول "A" نستخدم نوعان من المواد الاولية تتمثل في "M₁" و "M₂".

- لإنتاج النوع الثاني "B" نستخدم مادة اولية واحدة فقط وهي "M₂".

و لشهر جوان من سنة 2010 تحصلنا على المعلومات التالية المستخرجة من المكشوفات المحاسبية:

• المشتريات : 380 كغ من المادة الاولية "M₁" بسعر 20 دج للكلغ الواحد.

670 كغ من المادة الاولية "M₂" بسعر 30 دج للكلغ الواحد.

• الانتاج المباع : 390 وحدة من المنتج "A" بسعر 300 دج للوحدة .

340 وحدة من المنتج "B" بسعر 320 دج للوحدة .

• مصاريف الانتاج المباشرة : 1340 دج للمنتج "A".

: 2100 دج للمنتج "B".

• مصاريف التوزيع المباشرة : 787 دج للمنتج "A".

: 680 دج للمنتج "B".

• الانتاج و الاستهلاكات :

لإنتاج 440 وحدة من المنتج "A" استلزم ذلك 330 كغ من المادة الاولية "M₁" و 320 كغ من المادة الاولية "M₂" وتطلب ذلك 470 ساعة عمل بالألة تكلفتها 10 دج للساعة الواحدة.

لإنتاج 375 وحدة من المنتج "B" استلزم ذلك 390 كغ من الماد الاولية "M₂" وتطلب ذلك 410 ساعة عمل بالألة تكلفتها 12 دج للساعة الواحدة.

اما المصاريف المباشرة فهي كالتالي

الجدول التالي يمثل المصاريف غير المباشرة:

التوزيع	التكليف	الانتاج	التحضير	الاقسام البيان
17000	19300	18400	16600	∑ التوزيع الثانوي
3200	10000	8500	9200	التكاليف الثابتة
وحدات مباعه	ساعة عمل آلة	وحدات منتجة	كغ مواد مستعملة	طبيعة وحدة القياس

العمل المطلوب:

- 1) حساب النتيجة التحليلية الصافية بطريقة التكلفة المتغيرة علما ان نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية وفق الطريقة الحقيقية تساوي الى 124781,85
- 2) تقريب النتيجة بالثابتين بالطريقتين الحقيقية و المتغيرة مع ان ح/د 72 قد قُدر بـ: 9708,85 وفقا لطريقة التكلفة الحقيقية.
- 3) اعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- 4) حساب عتبة المردودية رياضيا و تحديدها بيانيا وفقا لطريقة التكاليف الثابتة و التي تساوي الهامش على التكلفة المتغيرة.
- 5) حساب هامش الامان .

الحل:

1) حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية بالطريقة المتغيرة:

اولا: انهاء جدول الأعباء غير المباشرة:

جدول توزيع الاعباء غير المباشرة وفق طريقة التكلفة المتغيرة:

التوزيع	التكليف	الانتاج	التحضير	الاقسام البيان
17000	19300	18400	16600	مجموع التوزيع الثانوي.
(3200)	(10000)	(8500)	(9200)	التكاليف الثابتة.
13800	9300	9900	7400	∑ التوزيع الثانوي المتغير.
730 وحدة	880 ساعة	815 وحدة	940 كغ	طبيعة وحدات العمل.
18,9	10,56	12,14	7,87	تكلفة الوحدة الواحدة.
3-	7,2-	2,9-	2,2-	فوارق الاقسام.

تعطى علاقة فوارق الاقسام بالشكل التالي:

فوارق الاقسام = (تكلفة الوحدة × عدد الوحدات) - مجموع التوزيع الثانوي المتغير

$$- 2,2 = 7400 - (940 \times 7,87) = \text{فوارق قسم التحضير}$$

$$- 2,9 = 9900 - (815 \times 12,14) = \text{فوارق قسم الانتاج}$$

$$- 7,2 = 9300 - (880 \times 10,56) = \text{فوارق قسم التكليف}$$

$$- 3 = 13800 - (730 \times 18,9) = \text{فوارق قسم التوزيع}$$

$$\text{ومنه فوارق الاقسام} = (2,2-) + (2,9-) + (7,2-) + (3-) = - 15,3$$

ثانيا: حساب تكلفة الانتاج المتغيرة:

يتم حساب تكلفة الانتاج المتغيرة للمؤسسة الصناعية بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة} + \text{مصاريف الصنع}$$

جدول يبين حساب تكلفة الانتاج وفق طريقة التكاليف المتغيرة:

B	A	البيان
8700	16200	تكلفة شراء المواد المستعملة: $(30 \times 320) + (20 \times 330)$ 30×290
2100	1340	مصاريف الانتاج: المصاريف المباشرة: ساعات عمل الآلة:
4920	4700	10×470 12×410
2282,3	5115,5	المصاريف غير المباشرة المتغيرة: قسم التحضير: $(7,87 \times 290)(7,87 \times 650)$
4552,5	5341,6	قسم الانتاج: $(12,14 \times 375)(12,14 \times 440)$
4329,6	4963,2	قسم التكيف: $(10,56 \times 410)(10,56 \times 470)$
26884,4	37660,3	التكلفة الاجمالية للانتاج
375	440	عدد الوحدات المنتجة
71,69	85,59	تكلفة الوحدة الواحدة

ثالثا: حساب النتيجة التحليلية الاجمالية بالتكلفة المتغيرة:

جدول يبين حساب سعر التكلفة وفق طريقة التكلفة المتغيرة:

B	A	البيان
24374,6	33380,1	تكلفة صنع الانتاج المباع: $85,59 \times 390$ $71,69 \times 340$
680	787	مصاريف التوزيع: المصاريف المباشرة
6426	7371	المصاريف غير المباشرة المتغيرة $18,9 \times 390$ $18,9 \times 340$
31480,6	41538,1	سعر التكلفة

جدول يبين حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكلفة المتغيرة:

البيان	A	B
تكلفة صنع الانتاج المباع: 300×390 320×340 سعر التكلفة:	117000 (41538,1)	108800 (31480,6)
النتيجة التحليلية الاجمالية	75461,9	77319,4
النتيجة التحليلية الاجمالية للمنتوجين	152781,3	

2) تقريب النتيجتين للطريقتين، الحقيقية و المتغيرة:

حساب النتيجة التحليلية الصافية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - أعباء غير إضافية ± فوارق الاقسام ± فوارق د/72- التكلفة الثابتة.

$$\Delta \text{ د/72} = \text{د/72 بالطريقة الحقيقية} - \text{د/72 بالتكاليف المتغيرة.}$$

$$\Delta \text{ د/72} = 6790 - 9708,85 = 2918,85$$

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = 30900 - 2918,85 + 15,3 - 0 - 0 + 152781,3 = 124784,85$$

نلاحظ انه بعد ادماج التغيرات الحاصلة بعد استعمال طريقة التكلفة المتغيرة أصبحت النتيجة مساوية لنتيجة الطريقة الحقيقية.

3) اعداد جدول الاستغلال التفاضلي:

البيان	المجموع الجزئي	المجموع الكلي
رقم الاعمال الصافي		225800
سعر التكلفة المتغيرة	73018,7	
Δ الاقسام	(15,3)	
Δ د/72	(2918,85)	
التكلفة المتغيرة	70084,55	(70084,55)
الهامش على التكلفة المتغيرة		155715,45
التكلفة الثابتة		(30900)
نتيجة الاستغلال		124815,45

4) حساب عتبة المردودية:

أ- رياضيا: يتم حسابها وفق القانون التالي:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الاعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش التكاليف الثابتة}}$$

$$44807,5 = \frac{30900 \times 225800}{155715,45} = \text{عتبة المردودية}$$

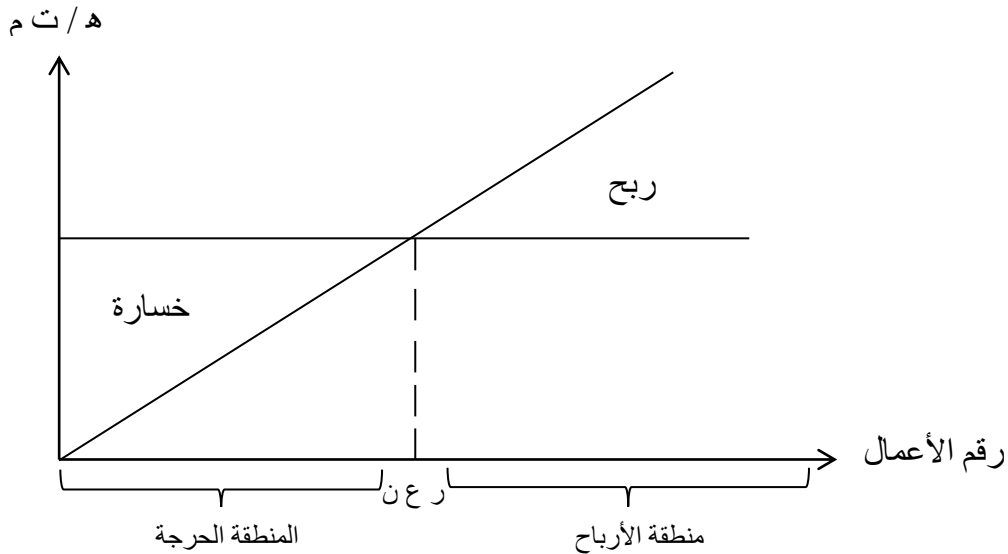
ب- بيانيا: هناك ثلاث طرق لتحديد عتبة المردودية بيانيا و من بين هذه الطرق سنأخذ على سبيل المثال الطريقة الأولى. التكاليف الثابتة (ت م) = هـ / ت م. اي: ع = ا س حيث يمثل كل من ع : التكاليف الثابتة.

أ : نسبة هـ / ت م = (هـ / ت م) / رقم الاعمال الصافي.
س: رقم الاعمال الصافي.

بالتعويض نتحصل على: ع = 30900 أ = 68,96 %

و بالتالي تصبح المعادلة: $30900 = 0,6896$ س

و بتعويض مستويات عديدة من رقم الأعمال الصافي نتحصل على البيان التالي:



5) حساب هامش الامان:

هامش الامان = رقم الاعمال الصافي - رقم الاعمال التعادلي.

$$.180992,5 = 44807,5 - 225800$$

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة.

أولاً: مزايا الطريقة.

- تسمح هذه الطريقة بالفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة ومنها يمكن حساب رقم أعمال نقطة التعادل، كما انها تقدم معلومات دائمة الى ادارة المؤسسة عند اعداد الموازنة التخطيطية لأوجه النشاط المختلف ، في حين ان التكاليف الحقيقية لا تقدم للإدارة سوى الارباح الفعلية.⁽¹⁾
- تختصر مراحل حسابات التكاليف لأنها تحتوي على التكاليف المتغيرة فقط و التكاليف الثابتة تحمل فيما بعد على النتيجة الاجمالية.
- يسمح ترتيب الاعباء الى اعباء متغيرة و اعباء ثابتة بمراقبة التكاليف المتغيرة التي تُصرف مباشرة على النشاط لان الاعباء الثابتة تخص الاعمال القائمة بإدارة المؤسسة.
- تسمح للمؤسسة بتصنيف المنتجات على اساس هامش التكلفة المتغيرة وعلى اساس امكانيات صرف الاعباء الثابتة و الحصول على الارباح.
- تُستخدم طريقة التكاليف المتغيرة في تحديد المساهمات الحدية للمنتجات المساهمة في كل منتج في تغطية التكاليف الثابتة.⁽²⁾

ثانياً: عيوب الطريقة.

- يكون من الصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وأحجام الإنتاج و المبيعات.
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة وفق طريقة التكاليف المتغيرة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم للأعباء الثابتة.⁽³⁾
- طريقة التكاليف المتغيرة لا يمكن ان يتنبأ بها على المدى الطويل فهي تصلح الالمدة قصيرة فقط.

(1) المعهد التربوي الوطني، محاسبة تحليل الاستغلال و التكاليف، 1988-1989، ص 135.

(2) علي أحمد ابو الحسن الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجمعية للنشر والطباعة، مصر، ص 73.

(3) المعهد التربوي الوطني. مرجع سبق ذكره. ص 136.

المبحث الرابع: طريقة التكاليف المعيارية، النموذجية أو النمطية.

في إطار اهتمام المؤسسة المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال، تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء بعدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة و سعر التكلفة وقد رأينا البعض منها حيث تهتم بالإضافة إلى أهداف أخرى بتحليل التكاليف و سعر التكلفة إلا أن هذا التحليل يعد غير كاف لاتخاذ القرارات في جميع الحالات وعليه فيجب أن يكون هذا التحليل عقلانيا وذلك بتحديد معايير باستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف و هذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقا والمحقة فعليا وتفسير معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤوليات عنها.

المطلب الاول: مفهوم و مبدا طريقة التكاليف المعيارية.

سننطلق في هذا المطلب إلى تعريف التكلفة المعيارية و كيف ظهرت هذه الطريقة، ثم النقطة الثانية من هذا المطلب فنخصصها للأسس العامة لوضع نظام التكاليف المعيارية.

أولا: تعريف التكاليف المعيارية و تاريخ ظهورها.

❖ **تعريف التكاليف المعيارية:** تعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي.⁽¹⁾ كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين و ذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات و الخدمات، كما يمكن اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف معدة مسبقا " *coûts préétablis* " تسمح خصوصا ب:⁽²⁾

- تقييم قبلي للتكاليف النهائية للمنتجات أو سير مصلحة؛
- مقارنة بعدية مع التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات.

❖ **لمحة تاريخية عن التكاليف المعيارية :** ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، و ذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الانتاجية.

(1) T. ZITOUNE, *Comptabilite analytique*, Edition BERTI Alger; 2003. P 57.

(2) E. MARGOTTEAU, *Controle de gestion*, Edition ELLIPES Marketing 2001, P 206.

ثانيا: مبادئ الطريقة.

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة اسس تهدف الى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الاخطاء و تحليلها و معرفة المسؤول عنها و من ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

تتمثل هذه الاسس في:⁽¹⁾

(1) العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى .

(2) القيام بدراسات مقارنة للتكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية .

(3) العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعلمية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة، بحيث تراعى التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلبا على حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها، الأمر الذي ينعكس على القرارات المتخذة والموازنات التقديرية للمؤسسة المبنية على معطيات التكاليف المعيارية .

المطلب الثاني: أنواع التكاليف المعيارية.

يمكن ابراز أهم التصنيفات للتكاليف المعيارية على النحو التالي:⁽²⁾

(1) التكلفة المعيارية النظرية:

يتم التحديد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية بل تكون غالبا بمحاولة الإقتراب من تحقيقها.

(1) سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق، سوريا، 1978، ص153.

(2) ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 162-163.

(2) التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:

هذا النوع يأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق و لكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه و خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

(3) التكلفة النموذجية التاريخية:

يحدد هذا النوع على اساس الفترة السابقة او على اساس معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية الا ان هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها ,لذا يجب تطبيقها بكل حذر.

(4) التكلفة المعيارية العادية:

تحدد هذه الطريقة بدلالة التغيرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة و هي تتعلق بتكاليف دورة او دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية و بحسابها بالقيم الحالية مع الاخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية و لكن مع حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة فان هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

(5) التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي :

هذا النوع هو النوع المشترك مع الطرق الاخرى حيث في فترة التضخم المرتفع فإن عملية ادخال اسعار عوامل الانتاج في تكلفة معيارية تصبح صعبة ,لذا فيمكن ان يكون من الاحسن تحديدها كما يلي:

- الكمية المعيارية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (معيارية عادية او معيارية نظرية).
- السعر المعياري يكون حسب الاسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة اخرى.

هذا النوع من التكلفة المعيارية تعتبر نسبيا اكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة و الكبيرة للأسعار و هو بدون شك يمثل أحسن مؤشر لتقييم إمكانيات أو قدرات المؤسسة.

المطلب الثالث: تحديد الفروقات و اسبابها.

أولاً: تحديد الفروقات.

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية من تقييم امكانيات المؤسسة و ذلك بحساب الفروقات بينها و بين الحقيقة و هذا لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت الى حدوثها و الواقع أن حساب الفروق لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة، بل حسب الحاجة إلى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنه مسموح بها.

- أثناء إجراء عملية التحليل يجب أن تكون عملية القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست هي التي حُددت قبل النشاط و لكن الكميات التي كان يجب ان تُستعمل للحصول على الانتاج المحقق أي أن الكميات المعيارية تحول دائما بدلالة المنتجات الحقيقية.

- هناك أساسا ثلاثة عناصر يمكن حساب فروقها و هي:

• المواد الاولية المستعملة.

• اليد العاملة.

• الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

حيث أن حساب كل عنصر يتم على النحو التالي:

1) الفروقات على المواد الاولية:

نميز فيها نوعين من التحليل: (1)

أ- التحليل الثنائي لانحراف المواد:

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية.}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري.}$$

$$\Delta \text{ الاجمالي} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر الحقيقي}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}).$$

ب- التحليل الثلاثي لانحراف المواد:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية.}$$

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي.}$$

$$\Delta \text{ الاجمالي} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}).$$

(2) الفروق على اليد العاملة: (1)

ونجد في الفروق على اليد العاملة العنصرين التاليين:

$$\Delta \text{ الوقت} = (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الفعلية}) \times \text{معدل السعر العادي}.$$

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

(3) الفروق على الاعباء غير المباشرة: (2)

$$\text{الفروق على الموازنة} = (\text{التكلفة المرنة للساعة} - \text{التكلفة الحقيقية للساعة}) \times \text{المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي}.$$

$$\text{الفروق في النشاط} = (\text{التكلفة المعيارية للساعة} - \text{التكلفة المرنة للساعة}) \times \text{المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي}.$$

$$\text{الفروق في المردودية} = (\text{المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي} - \text{المدة الحقيقية للإنتاج}) \times \text{التكلفة المعيارية للساعة}.$$

مع العلم أن:

$$\text{الفرق المشترك} = (\text{التكلفة المعيارية للساعة} - \text{التكلفة الحقيقية للساعة}) \times (\text{المدة المتوقعة للإنتاج} - \text{المدة الحقيقية للإنتاج}).$$

$$\frac{\text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكلفة الإجمالية الثابتة}}{\text{المدة الحقيقية}} = \text{التكلفة المرنة للساعة}$$

(1) بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 229.

(2) بوشاشي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 237.

ثانيا: تحديد الأسباب.(1)

يمكن في اطار فترة محددة, ملاحظة مجموعة من الإنحرافات السلبية, التي يجب العمل عليها حتى لا تتكرر خلال الفترة المقبلة.

لذا يجب ان ينصب الاهتمام ليس على الانحراف الاجمالي فحسب, بل كذلك على الإنحرافات الجزئية المحسوبة عند التحليل و التي تخص كل من السعر و الكمية و في هذا الاطار يمكن التمييز بين اسباب داخلية و اخرى خارجية عند بعض العناصر.

1 أسباب الانحراف على المواد الاولية:**أ- الانحراف على السعر:****الاسباب الداخلية:**

- غياب دراسات مقارنة للأسعار.
- عدم تحديد شروط تنافسية الموردين لمواصفات نوعية تكون نفسها, و هنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل.

الاسباب الخارجية:

- ارتفاع عام لأسعار المواد الاولية, مما يستوجب على المؤسسة اقامة تقديراتها المستقبلية على الاسعار الجديدة.

ب- الانحراف على الكمية:**الأسباب الداخلية:**

يمكن أن يكون مصدر الإستهلاكات الزائدة نتيجة ل: السرقة, الإسراف و التلف المستمر الناتج عن سوء التخزين, لذلك من الواجب اتخاذ الاجراءات اللازمة و الضرورية حتى تكون المعايير المقدره محترمة إلى أقصى درجة ممكنة إضافة إلى أن التنظيم الأمثل للعمل يمكن أن يقلل من الإستهلاكات في المواد الأولية.

(1) B.REBOUCHE, **Comptabilité Analytique et contrôle de gestion**, Edition Ellipse, Paris, 1997, p p 54-56.

(2) أسباب الإنحراف على المواد:

- ارتفاع الرواتب او الاعباء الاجتماعية.
- تجاوز المدة المعيارية يمكن ان يكون لسبب داخلي, حيث انه من الضروري تحديد هذا الاخير لوضع الاجراءات التصحيحية.
- عدم توفر اليد العاملة المؤهلة.
- عدم كفاية الاشراف على العمل.
- عدم واقعية المعيار.

(3) أسباب الفروق على الاعباء غير المباشرة:

ترجع هذه الفروق اساسا الى اسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الاعباء, الذي يتسم بالتعقيد و الترابط على كل من مستوى الانشطة , الاقسام و مختلف العمليات, هذا ما يجعل تحديد اسباب الفروق و درجة تأثيرها امرا صعبا.

و عموما ترتبط اسباب الفروقات بعوامل عديدة نذكر منها:

- الكفاية الحدية للعمال.
 - الطاقة الانتاجية للآلات.
 - ظروف العرض و الطلب في السوق التي تجعل من عامل الكمية يأثر على الاعباء غير المباشرة الاجمالية، و الاعباء غير المباشرة لوحدة المنتج.⁽¹⁾
- و من هنا وجب القيام بدراسات تقنية محاسبية لبناء نماذج إحصائية تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار، و في ظل مستويات مختلفة من الإنتاج مما يعطي امكانية التعرف على مختلف التأثيرات الحاصلة و تحديد مصادرها و بالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون في صالح أداء المؤسسة.

المطب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية.

يمثل وضع المعايير الأساس في عملية مراقبة و تقييم الأنشطة الفعلية، كما أنها تسمح بتحقيق عدة أهداف للمؤسسة الإقتصادية إلا أن التطور التكنولوجي كان واحدا من عدة أسباب التي أدت الى أن يصبح الإعتماد على هذه الطريقة غير فعال.

(1) سليمان قدام، مرجع سبق ذكره، ص166.

الفرع الاول: مزايا الطريقة.

- تمثل الطريقة بالنسبة للمؤسسة أداة لمراقبة الاعباء و المساعدة في تحديد مصادر الخلل او حسن الاداء مما يساهم في الرفع من الانتاج.
- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات.
- الوقاية من الالفاعلية و الروتين حيث انها تسمح بمتابعة قيادية و مراقبة المسؤوليات .
- متابعة و مراقبة تسيير المؤسسة و كل مراكزها من خلال متابعة الاداء و تقييمه بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية و تحديد الانحرافات و تشخيص الاسباب ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلا.
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق الرقابة على التكاليف.
- زيادة كفاءة الانتاج نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية و المقاييس المعيارية .
- مساعدة الادارة في التخطيط و اتخاذ القرارات المتمثلة في:
 - قرارات تسعير المنتجات.
 - قرارات اختيار طرق الصنع.
 - قرارات توفير الطرق الانتاجية.
 - قرارات التوسع في حجم الانتاج.
 - قرارات اختيار طرق البيع و اساليب الترويج.

ثانيا: عيوب الطريقة.

- قد تكون المعايير الموضوعية في مستوى كبير من المثالية, مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقق في ارض الواقع.
- امكانية تحريف قاعدة اسعار البيع.
- صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الانتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل الا بعد نهاية الدورة.
- تؤدي و تدفع هذه الطريقة بالمؤسسة في بعض الاحيان الى مراجعة معاييرها دون ان تقتضي الحاجة لذلك مما يرفع من حجم التكاليف.

المبحث الخامس: طريقة التكلفة الهامشية.

يرجع أول استعمال لمفهوم التكلفة الهامشية الى قانون الربح التفاضلي لـ: " *ROBERT Malthus* " (*) و الذي كان مستغلا من طرف الإقتصاديين، ثم استعمل من طرف المحاسبين نظرا لما يمكن أن يعود به من فائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي، ومن ناحية أخرى يمكن ان تمثل التكاليف الهامشية تكاليفا اقتصادية حيث انها لا تظهر في القوائم المالية وانما تحسب من اجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي "*Raisonnement marginal*"

المطلب الاول: مفهوم التكلفة الهامشية.

حيث يمكن إعطاء تعريفين للتكلفة الهامشية:

التعريف الاول: هو تعريف كلاسيكي ينسب الى الإقتصاديين و الذي مفاده ان التكلفة الهامشية هي الفروق بين مجموع الاعباء العادية الضرورية لإنتاج معين و مجموع الاعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا اليه او منقوص منه وحدة منتجة (1)

التعريف الثاني: هو تعريف اوسع حيث ان مفهوم الوحدة الاضافية يبدو ضعيفا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل، لذلك وجب استبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة اضافية و هذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة. (2)

تحتوي التكلفة الهامشية دائما على اعباء متغيرة اضافية بما ان هناك زيادة في الإنتاج، و قد تكون هذه الاعباء المتغيرة مباشرة (مواد اولية و يد عاملة) او غير مباشرة (مثل استهلاك الطاقة) و قد تتضمن التكلفة الهامشية ايضا اعباء ثابتة اذا كان من الضروري تعديل

(*) ROBERT Malthus : باحث سكاني و اقتصادي سياسي عاش في الفترة (1766 – 1834) و المشهور بنظرياته حول التكاثر السكاني و ابرز مؤلفاته كان في سنة 1823 L'encyclopédie Britannique المتمم لأبحاثه في مجال نمو السكان.

(1) T. CUYAUBERE et J. MULLER, **Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière**, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000, P 169.

(2) J. MARGERIN, **Comptabilité analytique**, LES EDITION D'ORGANISATION, 1994, P116.

هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الاعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الانتاج (مثل إستعمال آلة إضافية).

المطلب الثاني: أنواع التكلفة الهامشية.

إن المنتجات المباعة يمكن لها أن تكون سلعا مادية أو خدمات حيث أن هاذين الاخيرين يستلزمان عدة عناصر من التكاليف مثل تكلفة الإنتاج و تكلفة التوزيع أو مجموعهما وهو سعر التكلفة، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاثة أنواع من التكلفة الهامشية:⁽¹⁾

أ- التكلفة الهامشية الاجمالية او سعر التكلفة الهامشية، و التي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

ب- تكلفة انتاج هامشية، وهي تمثل التكاليف الاضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية.

ت- تكلفة توزيع هامشية، و هي التي تمثل التكاليف الاضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية و غالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

كما أن التكلفة الهامشية حسب التعريف قد تكون بتغير عدد الوحدات بالزيادة أو بالانخفاض، فقد تكون اذن هذه التكلفة موجبة للتوسيع في حجم الانتاج، او سالبة اي عند التخفيض من حجم الانتاج بوحدة واحدة.

- قد يرتفع أو ينخفض الإنتاج بوحدة واحدة في حالة إنتاج المؤسسة لمنتجات عادية و منفصلة عن بعضها، إلا أن هناك حالات انتاج على شكل سلاسل (حجوم او عدد وحدات معينة)، فهنا تكون الوحدة الاضافية على شكل سلسلة إضافية، و نستطيع حساب تكلفة الوحدة الواحدة من السلسلة الاضافية بقسمة تكلفة هذه الاخيرة على عدد الوحدات المكونة لها.

و يمكن تمثيل التكلفة الهامشية بالرموز على الشكل التالي: التكلفة الهامشية = $T_n \pm 1 - T_n$

بحيث : T_n تمثل التكاليف الاجمالية للإنتاج، أو سعر التكلفة.

ن: يمثل عدد الوحدات المنتجة عند حجم من نشاط المؤسسة.

المطلب الثالث: الدراسة الرياضية للتكلفة الهامشية.

أولاً: التعريف بالدراسة.

تعتمد هذه الدراسة على تفاضل الدالة، فإذا كانت الدالة $E = f(S)$ و لها مشتقة $f'(S)$ ، بحيث المتغيرة في هذه الدالة هي S و تتغير حسب قيم معينة. ونسمي تفاضل الدالة E ناتج المشتقة بتغير مفترض للمتغيرة S و هو تفاضل $f'(S)$ يكون لدينا: ⁽¹⁾

$$f'(S) = \frac{\Delta E}{\Delta S}$$

و هذا يعطي $f'(S) = \frac{\Delta E}{\Delta S}$ = تغير الدالة E / تغير المتغيرة S .

و نستفيد من هذه العلاقات في موضوعنا بحيث لدينا:

التكلفة الاجمالية لحجم انتاج معين $N = T$ و هذه التكلفة دالة للكمية المنتجة K ، اي ان التكلفة الاجمالية للإنتاج تتغير بتغير حجم هذا الاخير مما يسمح لنا بوضع $T = f(K)$ و نظراً لان كل من T و K يتغيران نستطيع كتابة:

$$f'(K) = \frac{\Delta T}{\Delta K} = \frac{\Delta T}{\Delta K} = \text{تغير التكلفة} / \text{تغير الكمية.}$$

و بافتراض ان التغير في الكمية $\Delta K = 1$ ، و نحصل على:

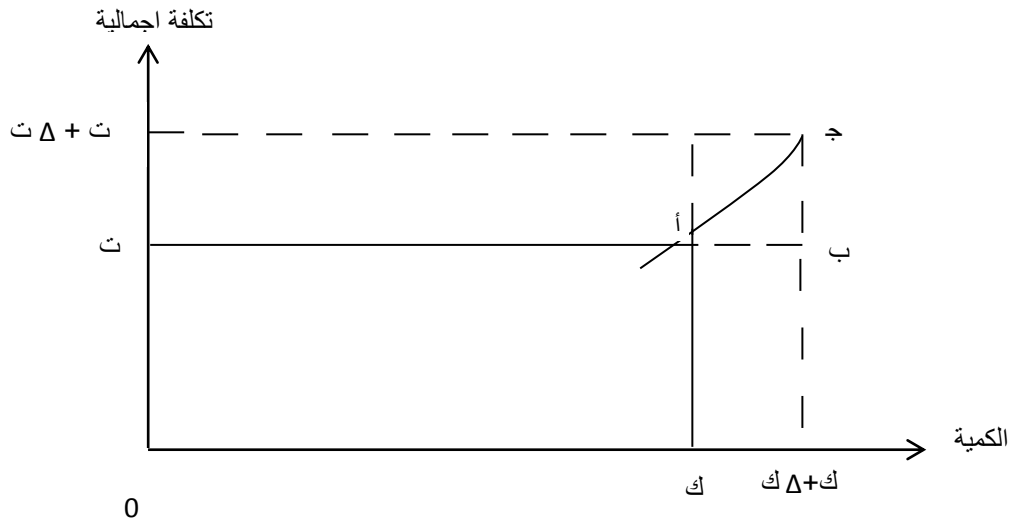
$f'(K) = \frac{\Delta T}{\Delta K} = \frac{\Delta T}{1} = \Delta T$ ، [أي أن تغير التكلفة عند تغير حجم الإنتاج بوحدة واحدة (و هو التكلفة الهامشية) يساوي مشتقة التكلفة الإجمالية بالنسبة للكمية].

و يمكن توضيح ذلك هندسياً: إذ نمثل على معلم متعامد و متجانس كل من T و K ، بحيث K على محور السينات و T على محور العيّنات.

فنأخذ كمية الإنتاج K الموافقة للتكلفة T و بزيادة الكمية بـ ΔK تزيد التكلفة بـ ΔT التي تظهر على الشكل التالي مساوية الى B ج.

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 183.

الشكل (14): تغير التكلفة الاجمالية بدلالة الكمية وفق طريقة التكلفة الهامشية.



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص184.

نعتبر أن الظل عند الزاوية أ له الميل ت، ميل الزاوية أ = ظلها = ب ج / أ ب = ت.

$$= < \text{ب ج} = \text{أ ب} \times \text{ت} = \text{ت} \times \Delta \text{ك}.$$

$$\text{و عند } \Delta \text{ك} = 1 = \text{ب ج} = \text{ت}.$$

و هذا هو تقريبا زيادة ت أي التكلفة الهامشية، فهي إذا ارتفاع الظل و ليس المنحنى (انظر الشكل).

كما يمكن الوصول الى نفس النتيجة من العلاقة $\Delta \text{ت} / \Delta \text{ك} = (\text{ارتفاع التكلفة الاجمالية} / \text{ارتفاع الكمية الاجمالية})$ ، و باعتبار ان الكمية يمكن تقسم الى عدد لا نهائي من الاجزاء يكون لدينا:

نهاية $(\Delta \text{ت} / \Delta \text{ك})$ عندما $\Delta \text{ت}$ تنتهي الى الصفر هو ت؛

أي أن $(\Delta \text{ت} / \Delta \text{ك})$ يعبر عن التكلفة الهامشية.

ثانيا: استعمال التكلفة الهامشية في التسيير.

1) حساب حجم الانتاج الذي يعطي اكبر ربح للوحدة:

بالرمز لعدد الوحدات س، و للتكلفة الاجمالية ت، و تكون تكلفة الوحدة ت = التكلفة الاجمالية / عدد الوحدات = ت / س.

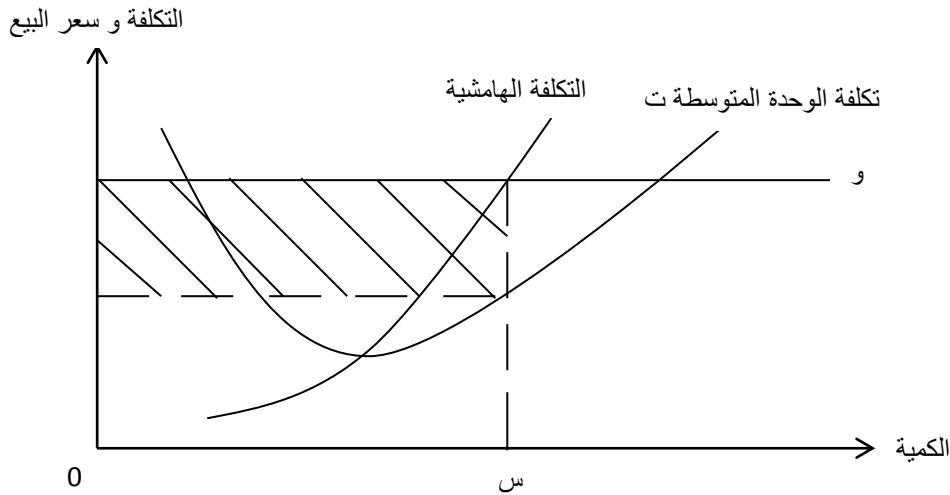
و من مميزات الدوال فإن مشتق تكلفة الوحدة: $\text{ت} = (\text{ت} - \text{س} - \text{ت}) / \text{س}^2$.

و تكون هذه التكلفة عند أقل حد لها عندما تتعدم مشتقتها:

$$ت = \frac{ت\ س - ت}{2س} = 10 = 0 = ت\ س - ت \text{ ومنه } ت\ س = 0 \text{ وهذا يعطي } ت\ س = ت$$

$\leq ت = ت / س = ت$ اي ان التكلفة المتوسطة للوحدة تبلغ اقل حد عندما تتساوى هذه التكلفة مع التكلفة الهامشية اي عند تقاطع منحنى التكلفة المتوسطة للوحدة مع منحنى التكلفة الهامشية ، حسب الشكل التالي بحيث يكون سع بيع الوحدة ثابتا و يمثل بالرمز (و).

الشكل (15): منحنى يوضح علاقة التكلفة المتوسطة مع التكلفة الهامشية.



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص185.

(2) تحديد الحجم الامثل اقتصاديا:

نفترض أن (و) هو سعر بيع الوحدة، و بالتالي يمكن حساب نتيجة الوحدة بالعلاقة التالية:
 $(و - ت) = (و - (ت / س))$ ، و تكون النتيجة الاجمالية ن، (بحيث س = عدد الوحدات):
 $[و - (ت / س)] س = (و س - ت) = ن$.

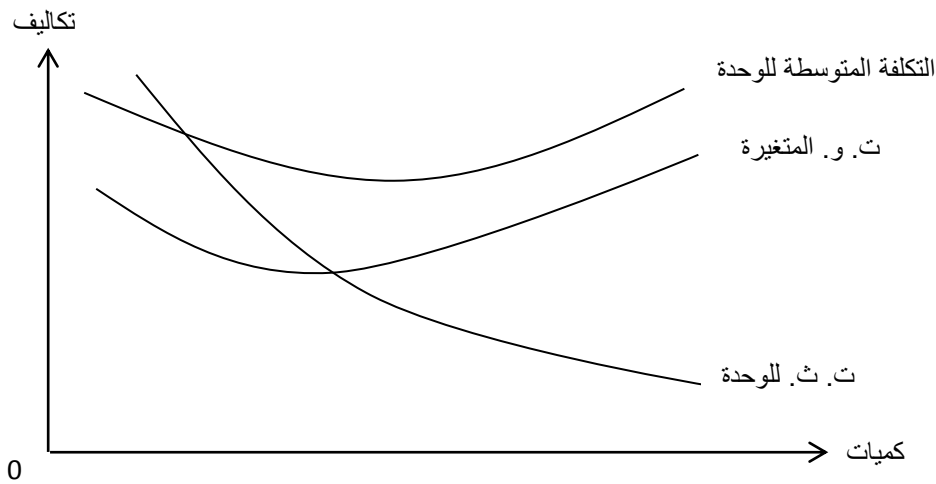
و يصل الربح الاجمالي إلى أعلى قيمة عندما تتعدم مشتقة الأولى التي تكون:

$ن = (و - ت) = 0 = و = ت$ ، أي عند تساوي سعر بيع الوحدة من التكلفة الهامشية.

إذا فإن أعلى ربح إجمالي ينتج عند تساوي سعر بيع الوحدة مع التكلفة الهامشية، و يكون ذلك بيانيا عند تقاطع منحنى سعر بيع الوحدة و منحنى التكلفة الهامشية. و في الشكل السابق عند حجم الإنتاج س، و يحسب هذا الربح بيانيا في مساحة المستطيل المخطط.

تستعمل هذه الطريقة من التكاليف في التسيير وذلك بتحديد حجم الانتاج الأمثل، و هذا بعد معرفة التكاليف الجمالية المتكونة من التكلفة من التكلفة الاجمالية الثابتة و التكاليف الإجمالية المتغيرة، و تكلفة الوحدة المتوسطة و هي تكلفة الوحدة الثابتة (التي تتناقص بصفة تناسبية مع عدد الوحدات) و تكلفة الوحدة المتغيرة (التي تعتبر ثابتة عند افتراض أنها تتناسب بصفة مباشرة مع حجم الانتاج)، و لكن في الحالة الواقعية فهي تخضع لقانون تناقص المردودية، بحيث تتناقص لتصل الى أقل قيمة ثم تتزايد بعد ذلك. فيمكن تمثيل التكاليف الجزئية في الشكل التالي:

الشكل (16): تمثيل التكاليف الجزئية وفق طريقة التكلفة الهامشية.



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص186.

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

طريقة التكلفة الهامشية هي طريقة مثلها مثل باقي الطرق السابقة تتمتع بمزايا عديدة غير أنها لا تخلو من بعض العيوب.

أولاً: مزايا الطريقة.

- تحديد الأفضلية التقنية أو أفضلية الإنتاج. حيث يقصد بالأفضلية التقنية مستوى الإنتاج الذي يتحقق من خلاله الحد الأدنى للتكلفة الوحديّة أو التكلفة الوسطية.

- تحديد الأفضلية الإقتصادية حيث يقصد بالأفضلية الإقتصادية حجم الإنتاج الذي يسمح للمؤسسة بالحصول على أقصى حد من الأرباح . كما تعبر عنه العلاقات التالية: (1)

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الاجمالية.}$$

و بنفس الصيغة:

$$\text{الربح الهامشي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الهامشية.}$$

- إستعمال أسعار بيع مميزة: تقتضي هذه الإستراتيجية تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة و حسب علاقتها مع الزبائن حيث يمكن لها تحديد ما يمكن اعتباره أسعار عادية مطبقة على الشرائح الأولى للإنتاج و أسعار منخفضة بالنسبة لباقي الشرائح .
- إستعمال التكلفة الهامشية لحساب التكلفة التقديرية و هذا سواءا على المدى الطويل أو المتوسط خاصة عندما يتعلق الامر باتخاذ قرار ترويج منتج جديد او دراسة أسواق تصيف جديدة كما تتضمن التكلفة الهامشية على المدى الطويل إضافة إلى التكلفة المتغيرة الإضافية و تكاليف ثابتة إضافية. (2)
- دراسة مشكل التغير في حجم الإنتاج التي تمكنها نت إتخاذ إحدى القرارات مثل: توسيع أو رفع حجم الإنتاج، التحول إلى منتجات جديدة أو تجديد المعدات و الآلات. (3)

ثانيا: عيوب الطريقة.

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات.
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الانتاجية و رغم ذلك فهي غير قادرة على رسم السياسات الملائمة نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (فمثلا تخفيض الأسعار قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين مما يؤدي إلى اضطراب في النشاط بسبب حرب الاسعار).
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة و التكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الاحيان.

(1) T.CUYAUBERE et J .MULLER, op cité, p176.

(2) J.MARGERIN, op cité, p122.

(3) بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 199.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل استعرضنا أهم التقنيات المستعملة لحساب التكاليف و تحليل النتائج و انطلقنا في الدراسة من طريقة التكاليف الكلية باعتبارها أول طريقة استعملت في هذا المجال. لكن و من خلال الدراسة التاريخية لمختلف الطرق لاحظنا أن العديد من الطرق الأخرى ظهرت في أزمنة متقاربة، إذ أن المهتمين بهذه التقنية تفتنوا للنقائص التي سجلتها طريقة التكلفة الكلية على أساس التوزيع العشوائي الذي تتمتع به و الخاص بالأعباء غير المباشرة التي تتكون في غالبها من أعباء ثابتة فجاءت طريقة التحميل العقلاني لتعيد الإعتبار للطريقة الأولى بجعل الأعباء الثابتة هي كذلك قابلة للتغير مع تغير حجم الانتاج، و مع ذلك لم تقضي هذه الطريقة على مشكل التوزيع العشوائي للأعباء عبر الأقسام المتجانسة، خاصة الثابتة منها لذلك جاءت فكرة عدم توزيع هذه الأعباء و تركها مكثلة. و بذلك استبعدت هذه الأعباء من القرارات التي تتخذ في شأن تفضيل منتج أو خدمة على منتج أو خدمة أخرى، و لكن ما لوحظ فيما بعد أن الأعباء الثابتة ليست كلها غير مباشرة و أن جزء منها مخصص لمنتج معين، و كان من غير المنطقي عدم تحميله لهذا المنتج أو الخدمة.

كما أنه مهما تميزت اي طريقة من الطرق المدروسة من ايجابيات فهي لا تخلو من بعض السلبيات.

أما التوجهات الجديدة للمحاسبة التحليلية المستعملة في حساب التكاليف والتي لم نتطرق إليها فهي محاسبة الأنشطة و التي تعتمد على تحليل الأنشطة إذ عوضت مراكز التحليل المستعملة في طريقة التكاليف الكلية بالأنشطة باعتبارها المصدر الأساسي لإستهلاك المواد.

إلا أنه و بعد الدراسات اتضح أنه لا يمكن الوصول إلى التكلفة الدقيقة مهما كانت الطريقة المستعملة. فلهذا لا يمكن تفضيل طريقة عن طريقة أخرى بل ينصح فقط باستعمال إحداها بدلا من الأخرى و ذلك لأسباب قد ترجع إلى طبيعة نشاط المؤسسة أو إلى حجمها.

الفصل الثالث: الدراسة

التطبيقية: حالة الشركة

الصناعية للمنظفات -

تيكجدة (SIDET) و

شركة الإسمنت بسور

الغزلان (SCSEG)

مقدمة الفصل:

من خلال ما تم عرضه في الفصل النظري حول دراسة المحاسبة التحليلية بعرض أهم المفاهيم المرتبطة بها و كذا مختلف الطرق التي تستعملها من خلال ترتيبها و عرضها و تصنيفها و من ثم تقييمها بما يتوافق و البيئة الاقتصادية و الدولية ، ارتأينا تدعيمه بالجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لشركة للشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة (SIDET)، و كذلك مصنع الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G)، و كان من أسباب اختيارنا للشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة ، و كذلك مصنع الإسمنت بسور الغزلان هو الأهمية البالغة التي تكتسبها هاتين الوحدتين، سواء من الناحية الاقتصادية أو الإجتماعية، فالوحدتين لهما وزن ثقيل على مستوى الإقتصاد الوطني إذ تلبيان جزء كبير من احتياجات المؤسسات، و كذا الأفراد، سواء من ناحية مواد التنظيف أو الإسمنت، و لعل أبرز سبب هو شروع المؤسستين في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد،

و انطلاقا مما سبق وجدنا من الضروري تقسيم هذا الفصل أربعة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للمنظفات - تيكجدة (SIDET).
- المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في الشركة الوطنية للمنظفات-تيكجدة.
- المبحث الثالث: تقديم شركة الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G).
- المبحث الرابع: تطبيق المحاسبة التحليلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان.

المبحث الأول: تقديم الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة (SIDET).

تعتبر شركة المنظفات تيكجدة SIDET أحد أبرز الشركات على المستوى الإقليمي في مجال صناعة مواد التنظيف، إلا أنها كانت تعاني في الآونة الأخيرة من بعض المشاكل التي حدثت نوعا ما من نشاطها.

المطلب الأول : نشأة و تطور الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة.

أولا: لمحة تاريخية عن إنشاء المؤسسة:

يعود اهتمام الجزائر باستغلال و صناعة المواد الكيماوية إلى سنة 1967 ، و ذلك عند إصدار المرسوم الرئاسي رقم 273/67 المؤرخ سنة 1967 ، و الذي تم بموجبه تأسيس أول مؤسسة عمومية تختص في هذا المجال ، و هي المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC، تحت رعاية وزارة الصناعات الخفيفة ، حيث ارتكز مجال إنتاجها على ما يلي :

- المواد البلاستيكية.

- مساحيق و وسائل التنظيف و الصيانة.

- مواد كيماوية أخرى.

بقيت هذه المؤسسة (SNIC) على حالها إلى غاية تاريخ إعادة هيكلتها سنة 1980، حيث تم تقسيمها إلى:

- المؤسسة الوطنية للزجاج ENAVA

- المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

- مؤسسة التموين بالمواد الغذائية EMPC

- المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة ENAD

فبموجب المرسوم رقم 416.82 المؤرخ في 4 ديسمبر 1982، تم تأسيس المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة التي سبقنا و ذكرنا أنها ناجمة عن تقسيم SNIC مع إسناد لها مهمة إنتاج و تسويق مواد التنظيف و مواد الصيانة ، تحويل جميع الحقوق و الالتزامات و كافة المستخدمين الموجودين في مؤسسة SNIC فرع مواد التنظيف إلى ENAD ، مع تحديد مقرها بمدينة سور الغزلان ، و نتيجة لظروف و متغيرات إقتصادية ظهرت فكرة إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة، و ذلك بانعقاد الجمعية العادية في

1993/09/20، ولكن نتيجة للضعف المالي للمؤسسة من جهة ، و التحضير غير الكافي لإعادة الهيكلة من جهة أخرى، لم تتم هذه الهيكلة و عادت فكرة إعادة الهيكلة من جهة أخرى لم تتم هذه الهيكلة و عادت فكرة إعادة الهيكلة سنة 1996 نتيجة لحدوث بعض التغيرات و تم تقسيم مجمع EDAN إلى:

- شركة المنظفات للرمال SODER مقرها الإجتماعي قسنطينة و تضم كل من:

- وحدة شلغوم العيد،
- وحدة سكيكدة،
- وحدة العوينات.

- شركة مواد النظافة و مواد التجميل لمنطقة الجزائر SHYMECA مقرها الإجتماعي بالعاصمة، و تضم كل من:

- وحدة الانتاج للرغاية،
- وحدة الرويبة،
- وحدة حسين داي.

- شركة المنظفات لمنطقة وهران SODEOR مقرها الاجتماعى بعين تيموشنت، والوحدة متواجدة في سعيدة.

- الشركة الصناعية للمنظفات " تيكجدة " SIDET مقرها الاجتماعى بسور الغزلان ، و تضم كل من:

- وحدة الأخضرية.
- مركب سور الغزلان.

ثانيا: تعريف المؤسسة و إمكانياتها:

يقع مركب سور الغزلان على بعد 8 كلم من المدينة ، بالمحاذاة للطريق الولائي رقم 187 الرابط بين سور الغزلان و البويرة ، تقدر مساحته ب 20 هكتار ، تم إنشاء هذا المركب من طرف شركتين ايطاليتين هما: " ITALSULT " و " ITALIMPIANT " حيث بدأ المركب في الإنتاج في شهر ديسمبر 1986 و يقوم بإنتاج :

- منظفات مساحيق POUDES.
- المنظفات السائلة LIQUIDES.

- المنظفات الأخرى RECURANTS.

- المنتجات نصف مصنعة.

التجهيزات المستعملة في الإنتاج مستوردة من إيطاليا و سويسرا، القدرة الإنتاجية النظرية للمركب هي 86000 طن سنويا من المنظفات و النسبة المحققة فعلا لا تتعدى 25% من القدرة الحقيقية للمركب، وهذا حسب تشخيص أجري سنة 1996، و الإنتاج موزع كما يلي:

- 60000 طن من مساحيق المنظفات .

- 12000 طن من المنظفات السائلة .

- 6000 طن من المنظفات الأخرى .

- 8000 طن من المنتجات التقنية.

كما تتوفر الشركة على إمكانيات بشرية هائلة و هي في تطور ملحوظ، حيث بلغ عدد العمال سنة 1997 حوالي 840 عامل ليصل إلى 1256 سنة 2001.

المطلب الثاني: مهام و أهداف الشركة الصناعية للمنظفات " SIDET "

أولا: مهام الشركة:

يمكن حصرها فيما يلي:

- تسيير الإنتاج و عمليات الصيانة و تطوير المنتجات.

- تسيير العمليات التجارية المتعلقة بالتسويق و البيع.

- تسيير الخزينة و متابعة عمليات البرمجة.

- تلبية حاجيات المستهلكين المحليين من مختلف منتجاتها.

هذه المهام تكون مراقبة من طرف الشركة الأم التي تتكفل بمراقبة كل الفروع و هذا لتحقيق استراتيجية موحدة و ذلك بتوحيد كل العمليات المتعلقة بتوزيع المنتجات محليا و كذا التصدير و الإستيراد.

ثانيا: أهداف الشركة:

تسعى " SIDET " إلى تحقيق عدة أهداف، إذ يتمثل هدفها الأساسي في تلبية حاجيات السوق الوطنية و السيطرة على أكبر حصة ممكنة فيه و كذا المحافظة على نفس الوتيرة

- الإنتاجية، مع تحسين النوعية لتغطية الطلب المحلي و توسيع حصصها في الأسواق و البحث عن أسواق جديدة أجنبية و من الأهداف الأخرى التي تعمل المؤسسة على إنجازها ما يلي:
- تطوير نشاطها و ذلك عن كريق الشراكة مع المؤسسات الأجنبية .
 - تطوير نوعية منتجاتها و البحث عن منتجات جديدة.
 - تحقيق مردودية مالية تضمن التحكم في الوسائل الإنتاجية و مواكبة التطورات التكنولوجية الحاصلة في ميدان صناعة المنظفات عالميا.
 - الاحتفاظ بحصة السوق الحالية و العمل على تحسينها من أجل فتح أسواق أخرى.
 - إعطاء صورة جديدة لمنتجاتها و علامتها التجارية.
 - محاولة استغلال كل الإمكانيات الموجودة لتحقيق التطور و النمو.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للمنظفات.

كل مديرية من المديريات التي توجد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة تقوم بمهام مختلفة و ذلك حسب الأهداف التي نشأت من أجلها، حيث يمكن إيجازها على النحو التالي:⁽¹⁾

أ. مديرية التدقيق و المراقبة:

تعتبر هذه المديرية حديثة النشأة تتمثل مهامها الأساسية في فحص و تقدير نجاعة النظام و كذا المراقبة الداخلية المطبقة من طرف المؤسسة ، ومتابعة كل المعلومات عن طريق استخدام الإعلام الآلي حيث تقوم بفحص مختلف نشاطات المؤسسة.

كما أن لها دور هام يتمثل في توجيه التسيير للحصول على مردودية أفضل ، و اتخاذ الإجراءات الصارمة للعمل في المؤسسة.

ب. مديرية المحاسبة و المالية:

هذه المديرية مكلفة بمختلف العمليات المالية و المحاسبية و هي تمثل ثلاث مصالح هي:

- مصلحة المحاسبة العامة
- مصلحة المالية

(1) وثائق داخلية للمؤسسة

- مصلحة المحاسبة التحليلية

فتقوم هذه المديرية بمراقبة الحالة المالية للمؤسسة و النتائج المحصل عليها كما تقوم بوضع تقديرات للفترات المقبلة و كذا تسيير الموجودات المالية للمؤسسة.

ج . المديرية التجارية:

تشرف هذه المديرية على جميع العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة و تنقسم إلى المصالح التالية:

- مصلحة الشراء: تقوم هذه المصلحة بشراء المواد الأولية و ذلك حسب برنامج التمويل.

- مصلحة البيع : تقوم هذه المصلحة بالبيع و الفوترة و عملية التوزيع.

- مصلحة تسيير المخزون: تسهر هذه المصلحة على متابعة السير الحسن للمخزونات.

د . مديرية الموارد البشرية:

تتكفل هذه المديرية بالشؤون الاجتماعية للعمال و ذلك بتكوين و تسيير المستخدمين مع العمل على تقديم إدارات، و أفراد ذوي الكفاءة، تضم هذه المديرية المصالح التالية:

مصلحة المستخدمين: تتكفل هذه المصلحة بتسيير العمال و متابعتهم و تختص بالعدل المرضية ، الترقية، الغيابات ، و الأجور .

مصلحة الخدمات الاجتماعية: تهتم هذه المصلحة بالحالة الاجتماعية للعمال و هي لا تقوم بتقديم الإعانات و السلفات لهم.

مصلحة التكوين: و تهتم هذه المصلحة بتكوين العمال و متابعة المترشحين الخارجيين.

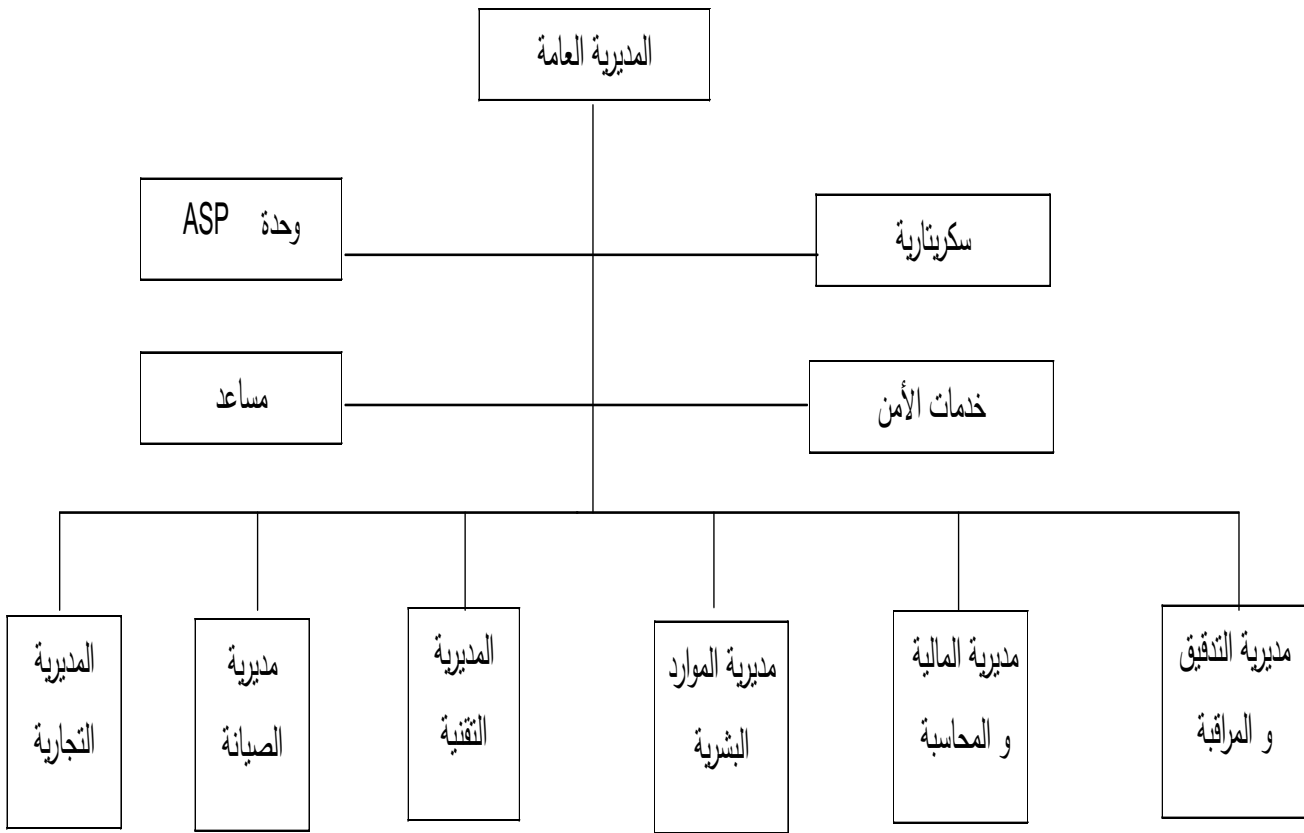
و . المديرية التقنية:

تقوم هذه المديرية بمهمة أساسية و هي متابعة عملية الإنتاج ، بالإضافة إلى مراقبة الجودة ، و البحث و التطوير و تنقسم إلى دائرة الإنتاج، مصلحة التصنيع ، مصلحة العلامة و التغليف و دائرة البحث و التطوير.

هـ . مديرية الصيانة

تهتم هذه المديرية بمختلف عمليات الصيانة المتعلقة بالمعدات الإنتاجية (وسائل النقل، آلات، معدات...) و كل الوسائل الموجودة التي تساعد المؤسسة أثناء مزاولة نشاطها كما توجد أقسام و مصالح أخرى كقسم الأمن الذي يتكفل بمختلف العمليات المتعلقة بالجانب الأمني داخل المؤسسة و حماية العمال من الإخطار المختلفة أثناء العمل.

الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي للشركة الصناعية للمنظفات-تيجدة.



- الميكانيك

- مراقبة الجودة

- إدارة العمال

- المحاسبة العامة

- المستخدمات

- البحث و التطوير

- التكوين

- مصلحة المالية

- مكتب الدراسات

- البيئة

- الخدمات الإجتماعية

- المحاسبة التحليلية

- المناطق 1,2,3

- التصنيع

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في الشركة الصناعية للمنظفات.

لقد اعتمدنا في مبحثنا هذا على فرضيات مستندة من واقع المؤسسة بالنقاش مع مسؤول مصلحة المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

بعد اطلاعنا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تحليلنا للوظائف التي تقوم بها كل قسم أو مصلحة نقترح مراكز التحليل التالية .

الجدول رقم(17): مراكز التحليل المقترحة.

الأقسام الأساسية			الأقسام الثانوية (المساعدة)	
قسم التوزيع	قسم الإنتاج	قسم التموين	قسم الصيانة	قسم الإدارة
مصلحة المبيعات	مصلحة الإنتاج	مصلحة الشراء	قسم الصيانة	المدير العام
مصلحة تسخير المخزونات و التسويق	مصلحة مراقبة الانتهاج	مصلحة النقل	مكانيك	أمانة المدير
	مصلحة التصنيع	مصلحة تسخير المخزون	مكتب الدراسات	قسم المحاسبة المالية
				مراقب الجودة
				مصلحة الوقاية و الأمن

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

- الفصل بين المصاريف المباشرة و غير المباشرة:

المصاريف المباشرة تتكون من ما يلي:

حساب 61000 مواد أولية مستهلكة ، و حساب 61200 غلافات. هذان الحسابان اعتبرناهما مصاريف مباشرة كلياً و لم نقم بإدخالهما ضمن جدول الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة و لذلك اعتبرنا حساب 61010 و حساب 61400 ضمن الأعباء المباشرة. أي أننا لم ندرج قطعا الحسابان 61000 و 61200.

أما المصاريف غير المباشرة فهي باقي الحسابات من حساب 61 إلى 68.

الجدول رقم(18): الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة.

المبلغ الإجمالي	أعباء غير مباشرة	أعباء مباشرة	رقم الحساب
78620990.93	37263773.37	41357217.56	ح /61
51724101.46	42977834.83	8746266.63	ح /62
538298549.19	53229854.9	484468694.2	ح /63
13785666.78	13785666.78	-	ح /64
15747855.03	15747855.03	-	ح /65
5476132.7	5476132.7	-	ح /66
50210422.71	50210422.71	-	ح /68

المصدر: من إعداد الطلبة.

• جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2010:

نعتبر الخطوة الأولى في تحميل الأعباء الغير مباشرة هي إعداد بيان للمؤسسة ككل و قد تعرضنا لهذا من قبل (الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة).

أما الخطوة التالية هي توزيع تلك الأعباء على الأقسام المختلفة الذي يتم وفقا لبعض الأسس ، التي حددناها بعد لقاء مع مختلف مدراء المصالح و كذا مسئول التخطيط و الرقابة و كانت نسب التوزيع على أساس ما يلي:⁽¹⁾

- بالنسبة لحساب 61 تم توزيعه على أساس الكمية المستهلكة من المواد الغير مباشرة و تتمثل في الوقود، زيوت، مواد النظافة.
- حساب 62 وزع على أساس تكلفة الخدمات لكل قسم من خدمات النقل، الهاتف، الأمن، خدمات الإشهار و غيرها.
- حساب 63 وزع على أساس أجور العمال الغير مباشرة (سائقين ، مشرفين ، أعوان امن لكل قسم)
- حساب 64 تخص أغلبيتها ضرائب على أجور العمال لذلك وزعت هي الأخرى على أساس أجور العمال لكل قسم.

(1) المقابلة مع المكلف بإعداد الميزانية.

- حساب 65 وزع على أساس مباشر أي قيمة ما يتحمله كل قسم.
- حساب 66 تخص في معظمها التأمينات (على السيارات، ضد الأخطار المتوقعة و غيرها) و لقد تم توزيعها على أساس قيمة ما يتوفر عليه كل قسم من الوسائل و الأغراض المؤمن عليها.
- حساب 68 فيما يخص اهتلاكات المباني وزعت على أساس مساحة قسم الشراء مثلا يحتوي على مكاتب ، مخازن المواد الأولية و قسم الإنتاج يحتوي على الورشات .
- أما فيما يخص اهتلاكات الآلات وزعت على أساس قيمة المبادلات لكل قسم.

و فيما يخص التوزيع التبادلي فتم التوزيع كما يلي:

- قسم الصيانة على أساس مواد الصيانة المستخدمة لكل قسم و كذا ساعات العمل لعمال قسم الصيانة.
- قسم الإدارة على أساس عدد العمال للدائرة لكل قسم.

بعد تحديد أسس التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة على الأقسام و كذا أسس التوزيع التبادلي لأقسام الخدمات نبين هذا التوزيع كما يلي:

الجدول رقم(19): جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (%)

رقم الحساب	المبلغ الإجمالي	أقسام مساعدة		أقسام أساسية		
		إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
ح / 61	78620990.93	% 5	% 5	% 20	% 60	% 10
ح / 62	51724101.46	% 5	% 10	% 15	% 15	% 5
ح / 63	538298549.19	% 50	% 35	% 5	% 5	% 5
ح / 64	13785666.78	% 6	% 4	% 8	% 12	% 70
ح / 65	15747855.03	% 5	% 5	% 35	% 20	% 35
ح / 66	5476132.7	% 17	% 14	% 20	% 30	% 19
ح / 68	50210422.71	% 20	% 20	% 20	% 20	% 20

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

الجدول رقم (20) : جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة (قيمة).

أقسام أساسية			أقسام مساعدة		المبلغ الإجمالي
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	
7862099.093	47172294.56	15724198.19	3931049.547	3931049.547	78620990.9
28448255.8	7758615.219	7758615.219	5172410.146	2586205.073	51724101.46
26914927.46	26914927.46	26914927.46	188404492.2	269149274.6	538298549.19
9649966.746	1654280.014	1102853.342	551426.6712	827140.0068	13785666.7
5511749.261	3149571.006	5511749.261	787392.7515	787392.7515	15747855.03
1040465.213	1642839.81	1149426.54	766658.578	930942.559	5476132.7
15830039.54	15830039.54	15830039.54	15830039.54	15830039.54	79150197.7
95257503.11	104122567.6	73991809.55	215443469.4	294042044.1	

المصدر: من إعداد الطلبة.

الجدول رقم (21): جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (%)

أقسام أساسية			أقسام مساعدة		المجموع الموزع	البيان
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	إدارة		
95257503.1	104122567	73991809.55	215443469.4	294042044.1	782857393.8	التوزيع الأولي التوزيع الثانوي
%30	%40	%20	%10	%100		• الإدارة
%15	%45	%25	%100	%15		• الصيانة

إيجاد مبالغ قسم لإدارة وقسم الصيانة:

نرمز لمبالغ قسم الإدارة بالرمز س

نرمز لمبالغ قسم الصيانة بالرمز ع و منه

$$س = 0.15 + 294042044.1 \text{ ع} \dots\dots\dots (1)$$

$$ع = 0.1 + 215443469.4 \text{ س} \dots\dots\dots (2)$$

بتعويض (2) في (1) نجد:

$$\text{س} = 0.15 + 294042044.1 + 215443469.4 + 0.1 \text{ (س)}$$

$$\text{س} = 0.015 + 32316520.41 + 294042044.1$$

$$09985 \text{ س} = 326358564.5$$

$$\text{س} = 326848837.8$$

و بتعويض س في العادلة رقم (2) نجد:

$$\text{ع} = 248128353.2$$

ومنه يظهر جدول التوزيع كما يلي:

الجدول رقم(22): جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (قيمة).

أقسام أساسية			أقسام مساعدة		الأقسام البيان
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	
95257503.11	104122567.6	73991809.55	215443469.4	294042044.1	التوزيع الأولي التوزيع الثانوي
98054651.34	94739535.12	65369767.56	32684883.78	326848837.7	• ادارة
37219252.98	111657758.9	62032088.3	248128353.2	37219252.98	• صيانة
230531407.4	310519861.6	201393665.4	00	00	

المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: اختيار وحدات العمل

أولاً: اختيار وحدة القياس لقسم الشراء

لاختيار وحدة القياس لقسم الشراء يوجد اختيارين هما:

يمكن أن يكون الكمية المشتراة أو ثمن الشراء، و لإظهار ذلك يجب إظهار الوحدة التي لها علاقة قوية مع قسم الشراء و ذلك بحساب معامل الارتباط التي تعطى علاقته كما يلي:

معامل الارتباط يعطى بالعلاقة التالية:

$$= \frac{\sum (ع - \bar{ع})(س - \bar{س})}{\sqrt{\sum (ع - \bar{ع})^2 \sum (س - \bar{س})^2}}$$

الجدول رقم(23): قياس وحدة العمل لقسم الشراء,

2010	2009	2008	2007	السنوات البيان
201393665.4	173553323.3	87563576.76	140198220.7	قسم الشراء
9522	15759	16488	18199	الكمية المشتراة (طن)
450627.4947	695336.7022	751062.7824	752488.5381	ثمن الشراء 1000دج

المصدر: من إعداد الطلبة.

• حساب معامل الارتباط بين قسم الشراء و الكمية المشتراة:

- نرمز للكمية المشتراة بالرمز س
- نرمز لقسم الشراء بالرمز ع
- نرمز لعدد السنوات بالرمز ن

$$\text{معامل الارتباط} = \frac{\sum (س - \bar{س})(ع - \bar{ع})}{\sqrt{\sum (س - \bar{س})^2 \sum (ع - \bar{ع})^2}}$$

$$\bar{س} = \frac{\sum س}{ن}$$

حيث: س' يمثل المتوسط الحسابي للكمية المشتراة ومنه: $\bar{س} = \frac{59968}{4} = 14992$

ع' يمثل المتوسط الحسابي لقسم الشراء و منه:

$$\bar{ع} = \frac{\sum ع}{ن}$$

$$\bar{ع} = \frac{602708966,2}{4} = 150677241,5$$

لحساب معامل الارتباط لدينا:

$$\text{معامل الارتباط} = \frac{372393512342.504}{436882490085,24} =$$

$$\text{معامل الارتباط} = 1,73$$

(س-ص)(ع-ع)	² (ع-ع)	² (س-ص)	(ع-ع)	(س-ص)	العمليات السنوات
33606219705.6	109809876926832	10284849	-10479010.8	3207	2007
94418042451.04	1091667338456558	2238016	63133664.74	1496	2008
17545954740.6	523315118520291	588289	22876081.8	767	2009
291112273186	1286077826602244	32947600	50716423.9	-5740	2010
436882490085.24	3010870160505925	46058754			المجموع

• حساب معامل الارتباط بين قسم الشراء و ثمن الشراء:

ليكن لدينا:

- ص ثمن الشراء

- ع قسم الشراء

- ن عدد السنوات

$$\text{ص} = \frac{4}{2649515.517} = 662378.8794$$

$$\text{ع} = \frac{602708786,2}{4} = 150677196,6$$

$$\text{معامل الارتباط} = \frac{172409107907427,84}{15560201495703}$$

$$\text{معامل الارتباط} = 1,08$$

(ص-ص)(ع-ع)	² (ع-ع)	² (ص-ص)	(ع-ع)	(ص-ص)	العمليات السنوات
944256941874.5	109808935912780	8119750591	-10478975.9	90109.6587	2007
559971621139869.4	1991664604654020	7864834651	-63113619.84	88683.903	2008
753947330128.9	523317172794452	1086218084	22876126.7	32957.8228	2009
10739282495494.3	1286080113770686	44838648922.3	50716468.8	211751.3847	2010
172409107907427.2	3910870827131938	61909452248.3	-	-	المجموع

إن معامل الارتباط أكبر من الواحد فإن الوحدة المختارة في قسم الشراء هي الكمية المشتراة بدلا من ثمن الشراء و هذا راجع للعلاقة القوية بينهما.

ثانيا: اختيار وحدة القياس لقسم الإنتاج:

بالنسبة لقسم الإنتاج يوجد خيارين لوحدة القياس هما: عدد ساعات العمل المباشرة أو الكمية المنتجة.

ومن خلال الإطلاع على الوثائق المحاسبية وجدنا أن المواد المستعملة أو المستهلكة في عملية الإنتاج تساوي الكمية المنتجة.

و من الملاحظ كذلك أن هنالك خلل و هو أن عدد ساعات العمل ليست متناسبة مع الكمية المنتجة أي عدد ساعات العمل ثابتة غير أن كمية الإنتاج متناقصة (في تناقص متزايد)

• اختيار وحدات القياس لقسم التوزيع:

بالنسبة لقسم التوزيع يوجد اختيارين بين رقم الأعمال أو الكمية المباعة لهذا الغرض يجب حساب معامل الارتباط لإظهار العلاقة و مدى قوتها.

الجدول رقم (24): قياس وحدة العمل لقسم التوزيع.

2010	2009	2008	2007	السنوات العمليات
95257.50311	203190.741	118365.132	394230.8405	1000 دج من قسم التوزيع
7108	11312	15016	15673	الكمية المباعة طن
580790.48467	857470.69999	993543.52516	997213.68366	1000 دج من رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطلبة.

• حساب معامل الارتباط بين قسم التوزيع و الكمية المباعة:

ليكن لدينا: - س الكمية المباعة.

- ع قسم التوزيع.

- ن عدد السنوات.

$$س = 4/49109 = 12277,25$$

$$ع = 4/ 811044216.6 = 202761054,2$$

$$\text{معامل الارتباط} = 1437450345.460848 / 3986542568$$

و منه معامل الارتباط = 0,36.

العمليات السنوات	(س-س)	(ع-ع)	(س-س) ²	(ع-ع) ²	(س-س)(ع-ع)
2007	3395.75	191469.78	11531118.06	36660679065.76	650183526.82
2008	2738.75	-84395.92	7500751.56	7122671683.98	231139331.92
2009	-965.25	429.68	931707.56	184630.74	414755.18
2010	-5169.25	-107503.55	267211145.56	11557013499.11	555712731.52
المجموع	.	.	287174722.7	55340948879.61	1437450345.46

نأخذ 1000 دج من قسم التوزيع (رقم الأعمال).

نلاحظ أن العلاقة بين قسم التوزيع و رقم الأعمال أقوى من العلاقة بين قسم التوزيع و الكمية المباعة و عليه فإن و حدة القياس المختارة هي 1000 دج من رقم الأعمال.

العمليات السنوات	(ص-ص)	(ع-ع)	(ص-ص) ²	(ع-ع) ²	(ص-ص)(ع-ع)
2007	139959.08	191469.7863	19588545558.01	36660679065.76	26797936153.1345
2008	136288.92	-84395.9222	18574671568.29	71122671683.98	11502229662.9343
2009	216.10	429.6868	46699.9015226	184630.7460942	92856.00497888
2010	-276464.11	-107503.5511	7592841852.626	11557013499.11	29720783974.4642
المجموع			45756105678.826	19340548879.612	68021042646.537

بعد تحديد وحدة القياس لكل من قسم الشراء و قسم الإنتاج و قسم التوزيع يظهر جدول

توزيع الأعباء الغير مباشرة كما يلي:

جدول رقم (25): توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	أقسام مساعدة		أقسام أساسية	
	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج
∑ التوزيع الثانوي	-	-	201393665.4	310519861.6
طبيعة وحدة القياس	-	-	الكمية المشتراة طن	الكمية المنتجة طن
عدد الوحدات	-	-	9522	8445
تكلفة الوحدة الواحدة	-	-	21150.35	36769.67
فوارق الأقسام			-3365.4	-5656
				580790.48467
				396.92
				-538567

المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة,

بعد الدراسة الأولية التي قمنا بها داخل الشركة الوطنية للمنظفات و بعد اطلاعنا على الكشوف المحاسبية لها تبين أن الشركة تنتج ثلاثة أنواع من المنتجات :

- منظفات المساحيق POUDRE

- منظفات سائلة LIQUIDES

- المنظفات الأخرى REURENTS

و تأكد لنا أن المنظفات مساحيق 94% من إجمالي المنتوجات و لهذا ارتأينا أن تكون الدراسة محصورة على هذا النوع من المنتجات و الذي ينقسم إلى صنفين: منتج " نور " و كذلك منتج " ثلج "

أولاً: حساب تكلفة الشراء.

توزع مصاريف اليد العاملة المباشرة المقدرة ب 107659709.8 و المحسوبة من حساب 63 حسب توزيعات النسب المئوية لهذا الحساب حسب رئيس المصلحة و الذي نأخذ حوالي 20% من ح/ 63 هذا كله على أساس الكمية المشتراة لكل المواد.
و منه تكلفة الطن الواحد من مصاريف اليد العاملة المباشرة للشراء هي:

$$107659709.8 / 63 = 1708884.2857142857$$

تكلفة الشراء تشمل كل المواد الأولية الخاصة بالمنتجين نور و ثلج فقط أي لا تأخذ بعين الاعتبار المواد الأولية التي لم يتم دراستها.

تكلفة الشراء تشمل كل المواد المباشرة تحتوي على هذا (ثمن الشراء، مصاريف التأمين، العبور، مصاريف النقل، جمارك) بالإضافة إلى مصاريف اليد العاملة المباشرة.

مصاريف اليد العاملة المباشرة محسوبة على أساس جميع المواد، لذا يؤخذ جزء منها للمواد المستعملة في المنتجين " نور " و " ثلج " فقط.

كما اعتمدنا في حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة للمواد الأولية على الوسط الحسابي

الجدول رقم(26): تكلفة الشراء المباشرة.

م اليد العاملة المباشرة	عبور	جمارك	النقل	م التأمين	ثمن الشراء	الكمية	المادة الأولية
8074478.235	1713458.9	473221.31	399000	292905.44	91288200.03	802.01	LAB
2691492.745	1456576	220554.94	1597175	20063.55	4322731.52	199055	SOUFR GRANULE
2691492.745	-	-	-	-	6405000	152.5	SOUDE DE SAUSTI
9689373.882	-	-	-	-	251410000	1435	S.T.P.P
36066002.78	3439694.9	317901	1299675	700933.90	60141720.8	3999	SULFAT DE SOUDE
14534060.82	394085.46	54612.31	33600	50964.7	2764010.28	422.75	PERBORATE DE SOU
1076597.098	369018.55	1613951	-	10294.10	10171084.50	36	T.A.E.D
161489.5467	305707.45	10642.2	14248.5	5022.16	6937688.85	9.5	PARFUM NOOR
215319.496	69763.9	207408.1	6751.5	182.92	3830868.94	4.5	PARFUM TELDJ
2153194.196	404015.69	1192972	-	36375.62	7005178.08	48	NONIONIQUE
1076597.098	55176.48	15959.37	-	3069.9	5069407.32	19.2	ANTI MOUSSE
9689373.882	-	-	-	-	22389000.06	974	SILICATE DE SOUDE
86127.76784	100597.97	843867.12	-	612	8767174.44	11.8	ENZYMES
42639.84	-	-	-	-	405000	15	CARBONATE DE SOUDUIM
86127.76	139425	74974515	-	2058375	428829390	135	AZURAT OPTIQUE

المصدر: وثائق داخلية لمصلحة المحاسبة.

• حساب تكلفة الشراء الإجمالية:

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

الجدول رقم (27): تكلفة الشراء الإجمالية.

تكلفة الوحدة الواحدة	عدد الوحدات	تكلفة الشراء الإجمالية	مصاريف الشراء غير المباشرة	تكلفة الشراء المباشرة	المادة
129533.1288	802.01	103886864.6	1645600.67	102241263.9	Lab
47201.845	199.55	9419128.152	548533.5568	8870594.595	Soufre granule
63247.254	152.5	9645206.302	548533.5568	9096492.745	Soude de caustique
18326.9	1435	263074094.7	1974720.804	261099373.9	s.t.p.p
27336	3999	109316278.1	7350349.661	101965928.4	sulfat
121533.84	422.75	51378433.47	2962081.207	48416352.26	perborate de soude
541121.07	36	19480358.67	219413.4227	19260945.25	t.a.e.d
783670.4	9.5	7444868.72	10070.01341	7434798.707	parfum noor
972039.4	4.5	4374177.465	43882.68454	4330294.78	parfum teldj
237720.05	48	11410562.44	43882.8454	10971735.59	nonionique
335397.05	19.2	6439623.591	219413.4227	6220210.168	anti mousse
34962.12	974	34053094.74	1974720.804	32078373.94	silicat
831858.6756	11.8	9815932.372	17553.07382	9798379.298	enzymes
35693.6	15	535404.21	87765.37	447638.84	carbonate de souduim
2613368.76	165	431205845.4	17553.07382	431188292.3	azurat optique

المصدر: وثائق داخلية لمصلحة المحاسبة.

الإختلاف الموجود بين الأعباء الغير مباشرة في هذا الجدول و مجموع الأعباء الغير مباشرة يعود غالى الأخذ بعين الاعتبار المواد التي تدخل في إنتاج المنتجين نور و ثلج فقط وكما سبق و أن قلنا أن الدراسة ستكون محصورة على هذين المنتجين فقط.

ثانيا: حساب تكلفة الإنتاج:

توزع مصاريف اليد العاملة المباشرة المحددة ب 269149274.6 دج على أساس الكمية المنتجة الإجمالية لكل المنتجات و عند حساب تكلفة الإنتاج نأخذ جزء منها الخاص بالمنتجين تكلفة الطن الواحد المنتج من المصاريف المباشرة لليد العاملة للإنتاج هي:

$$8445/269149274.6 = 31870.8 \text{ دج.}$$

• حساب تكلفة إنتاج المنتج " نور "

هناك مادة أولية HUMIDITE تدخل في الإنتاج و لكن ليس لها تكلفة لذا لا تدخل في تكلفة الإنتاج.

الجدول رقم(28): تكلفة إنتاج المنتج " نور".

المبالغ	البيان
	تكلفة شراء المواد المستعملة
40215827.04	LAB 129533,13×(0.05×6209,35)
14654637.26	SOUFRE 47201.84(0.05×6209,35)
19636215.6	SOUDE DE CAU 63247.25×(0.05×6209,35)
70690376.12	STTP 63247.25×(0.18×6209,35)
71290292.47	SULFAT DE SOUDE 27336(0.42×6209,35)
21709204	SOUDE SILICAT DE 34962.12×(0.10×6209,35)
51653016.67	ENZYMES 831858.6756(0.01×6209,35)
14598251.4	PARFUM 783670.4×(0.003×6209,35)
25963714.1	AZURAT OPTIQUE 2613368.76×(0.0016×6209,35)
17730724.41	CARBONATE DE SOUDIUM 35693.6×(0.08×6209,35)
	مصاريف اليد العاملة المباشرة:
197896952	31870.8 × 6209,35
	مصاريف الإنتاج غير المباشرة:
2282973,86	3676.67 × 6209,35
568868941.1	التكلفة الإنتاجية
6209.35	الكمية المنتجة
140	فوارق الأقسام

• حساب تكلفة إنتاج المنتج " ثلج ":

جدول رقم(29): تكلفة إنتاج المنتج ثلج.

المبالغ	البيان
	تكلفة شراء المواد المستعملة
28429957.02	LAB 129533.1288× (0.1×2194,802)
20869937.65	NONIONQUE 237720.05× (0.04×2194,802)
6138794.472	SILICAT DE SOUDE 34962.12× (0.08×2194,802)
14999276.87	SULFAT DE SOUDE 27336× (0.25×2194,802)
72020533.08	PERBORAT DE SOUDE 121533.84× (0.27×2194,802)
8603740.472	AZURAT OPTIQUE 2613368.76×(0.0015×2194,802)
23753072.13	TAED 541121.07× (0.02×2194,802)
14722602.32	ANTI MOUSSE 335397.05× (0.02×2194,802)
8533736.077	PARFUM 972039.4× (0.004×2194,802)
	تكلفة اليد العاملة المباشرة
69950095.58	2194.802×31870.8
	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
80702145.26	2194.802×36769.67
348723891	التكلفة الإنتاجية
2194.802	الكمية المنتجة
112	فوارق الأقسام

المصدر: من إعداد الطلبة.

المواد المستعملة في إنتاج المنتجين وزعت على أساس النسب الموجودة بالملحق.
الكمية المنتجة بالطن × النسبة المئوية لإنتاج طن واحد.

ثالثاً: حساب سعر التكلفة للمنتجين "نور" و "ثلج":

مصاريف النقل المباشرة و المقدرة ب 8780786.63 دج تخص كل المبيعات بما فيها المنتجات التي لم يتم دراستها توزع على أساس الكمية المباعة و الإجمالية و مصاريف النقل للطن الواحد المباع $8780786.63 / 7094.4 = 1237.70$ دج للطن

مصاريف اليد العاملة المباشرة هي الأخرى تخص كل المبيعات بما فيها التي لم يتم دراستها توزع على أساس الكمية المباعة و منه:

مصاريف اليد العاملة المباشرة للتوزيع للطن الواحد هي:
 $7094.4 / 53829854.919 = 7587.65$ دج للطن

الجدول رقم (30): سعر التكلفة لكل من منتج نور و ثلج.

منتج ثلج	منتج نور	البيان
29874477.31	477810548,2	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة نور: $5215.424 \times 91614,9$ ثلج: 1880.523×15886.26 المصاريف المباشرة مصاريف النقل
2327454	6454938	نور: $7094.65 / 5215.424 \times 8780786.63$ ثلج: $7094.65 / 1880.523 \times 8780786.63$ مصاريف اليد العاملة
14268255.7	39571440.07	نور: $7094.65 / 53829854.92 \times 5215.424$ ثلج: $7094.65 / 53829854.92 \times 1880.523$ المصاريف غير المباشرة
217649268,3	52988968.11	نور $392 \times 135174,9391$ ثلج $392 \times 555227,7254$
2641194554,4	576825894,4	سعر التكلفة الإجمالي
1880.523	5215.424	عدد الوحدات المباعة
14045	110600	سعر التكلفة الوحدوي

المصدر: من إعداد الطلبة.

المبحث الثالث: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G).

تكتسي شركة الإسمنت بسور الغزلان أهمية بالغة ، سواء من الناحية الاقتصادية أو الإجتماعية، حيث تغطي جزء كبير من احتياجات منطقة الوسط فهي تغطي جزء كبير من احتياجات المؤسسات، و كذا الأفراد فيما يخص مادة الإسمنت، كما لها دور كبير في توزيع المداخيل و ذلك عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين و الزبائن.

المطلب الأول: التعريف بشركة الإسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G).**أولاً: لمحة تاريخية عن تكوين المجمع الصناعي للإسمنت الجزائري (GICA).**

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى التي اتبعتها الجزائر في بداية 1974 خاصة بعد ارتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد، تم إنشاء مؤسسات اقتصادية هامة، من بينها المؤسسة الوطنية لمواد البناء (S.N.M.C) ، و التي تم إخضاعها لقانون الصفقات العمومية المنشأ بمرسوم رقم 14.82 و هي مؤسسة تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري، كما أنها مؤسسة اقتصادية هدفها إنتاج الإسمنت و تحقيق الربح، و تشرف عليها وزارة الصناعات الخفيفة.

و لقد مرت منذ إنشائها سنة 1980 بمرحلة سيطرت فيها على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك، أما تسييرها فكان يتم من طرف الوزارة الوصية فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل و المتوسط مثل سياسة التوظيف، سياسة الأجور و الرواتب، سياسة التسعير و التسويق الخ... و قد كانت عبارة عن مؤسسة عمومية محلية تحت إسم الشركة الوطنية لمواد البناء، إلا أنها لم تدم طويلا، فلقد تم تقسيمها لأسباب عدة منها :

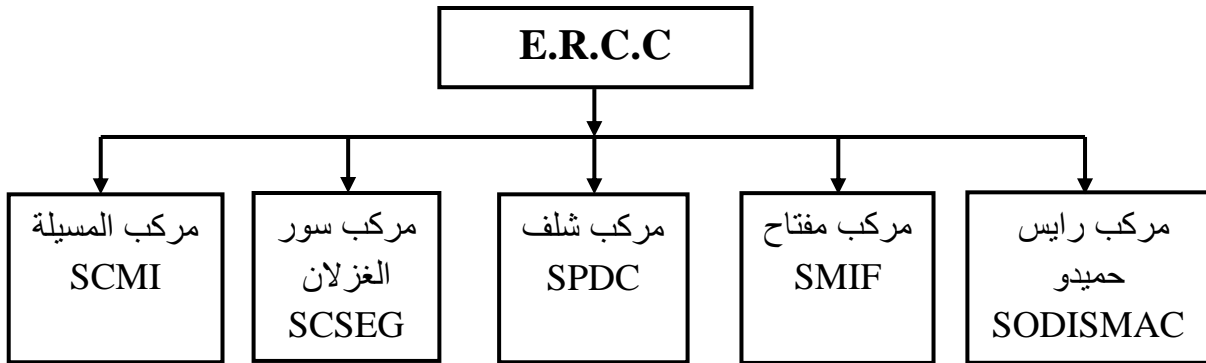
- عدم وجود تحديد دقيق لمستويات اتخاذ القرار مما أدى إلى تداخل المهام.
- عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي للمؤسسة.
- البيروقراطية و الشعور باللامسؤولية.
- كبر حجم المؤسسة و صعوبة التحكم فيها.

فقد صدر قرار بتقسيم المؤسسة (S.N.M.C) إلى العديد من المؤسسات الفرعية سنة 1983 و كل مؤسسة مختصة في إنتاج منتجات معينة، فهناك مؤسسات مختصة في إنتاج القرميد

و مؤسسات مختصة في انتاج الرمل و أخرى في إنتاج الإسمنت، و هذه الأخيرة تم تقسيمها إلى مؤسسات جهوية و هي:

- المؤسسة الجهوية للإسمنت للغرب E.R.C.O.
- المؤسسة الجهوية للإسمنت للشرق E.R.C.E.
- المؤسسة الجهوية للإسمنت للوسط E.R.C.C.

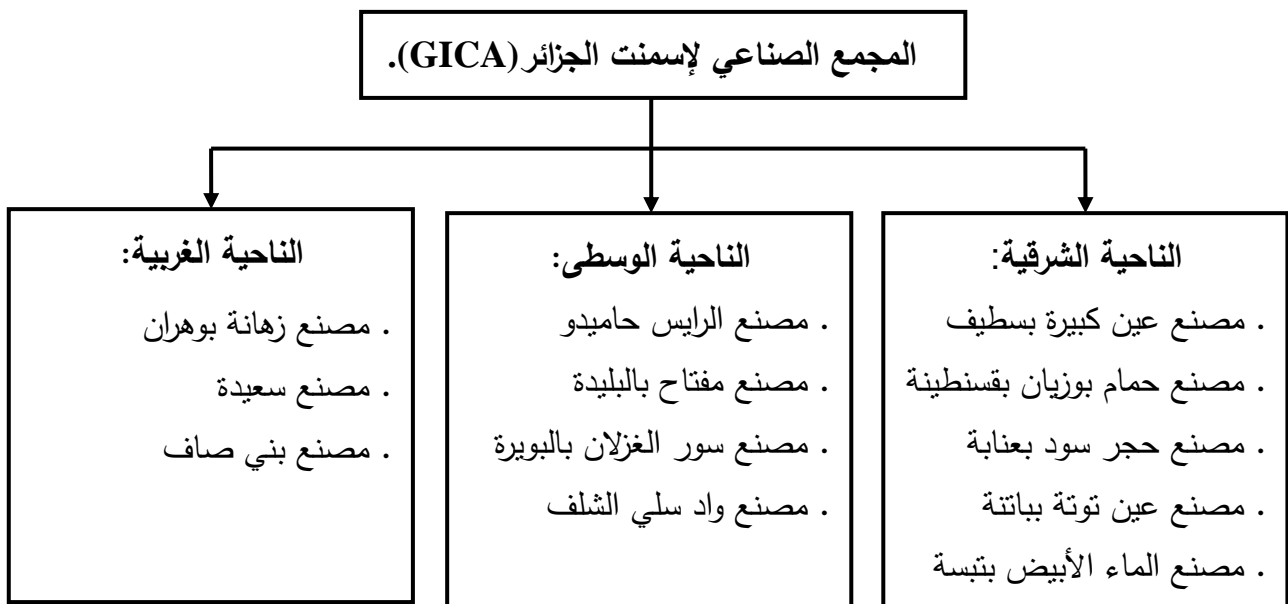
الشكل رقم (18) : تقسيم المؤسسة الجهوية للإسمنت و مشتقاته للوسط (E.R.C.C)



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

و مؤخرا فقد أصبحت جميع مؤسسات الإسمنت في كامل التراب الوطني تابعة للمجمع الصناعي للإسمنت الجزائري (GICA).

الشكل رقم (19): فروع المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA).



المصدر: من إعداد الطلبة

ثانيا: التعريف بالشركة و إمكاناتها.

العينة التي تناولناها بالدراسة في هذا البحث هي وحدة من وحدات للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA). حيث تقع شركة الاسمنت بسور الغزلان في فج بكوش على الطريق الوطني رقم 05 و تبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 7 كلم ، و على بعد 120 كلم جنوب شرق العاصمة ، و عن مقر ولاية البويرة بـ 27 كلم ، حيث تتربع على مساحة تقدر بـ 41 هكتار منها 36,5 مغطاة و 4.5 هكتار غير مغطاة و هي مؤسسة مختصة في إنتاج نوعين من الإسمنت النوع الأول CPA35 النوع الثاني CPA250 أما حاليا فهي تنتج نوع واحد هو Class 442 و هو ذو نوعية رفيعة.

كانت بداية إنشاء مصنع الإسمنت بسور الغزلان بموجب المرسوم رقم 323/82 من قبل شركة دنماركية تدعى *FLS SMIDTH* بالتعاون مع شركة فرنسية، حيث إستغرقت مدة الإنجاز 38 شهرا و بداية إنتاج الإسمنت كانت في 20 أكتوبر 1983، و قد قدرت تكاليف الإنجاز بـ 1.321.668.943 دينار جزائري، علما أنها تأسست برأس مال قدره 246 مليون دينار، و تصل قدرة إنتاجها من 3000 طن يوميا إلى 1.000.000 طن سنويا.

تواريخ أساسية:

- تم إمضاء عقد إنجاز المشروع بتاريخ: 1979/11/26.
- تمت بداية تطبيق هذا العقد في: 1980/02/26.
- فتح الورشات في: 1980/08/26.
- كان أول منتج من الكلنكر بتاريخ: 1983/09/25.
- أول منتج من الإسمنت بتاريخ: 1983/10/20.
- أول منتج مرسل بتاريخ: 1983/11/05.

ثالثا: إمكانات المؤسسة.

- لشركة الإسمنت بسور الغزلان إمكانات مادية و بشرية كبيرة نذكرها فيما يلي:
- الإمكانات البشرية:⁽¹⁾
- تمثل الطاقة البشرية في الشركة حوالي 475 عامل يتوزعون كما يلي:

(1) حسب مصلحة المستخدمين للشركة (ديسمبر 2011)

- 143 إطار (Cadres)

- 237 تقني (Maitrise)

- 284 عامل (Exécution)

أما فيما يخص نظام العمل فهو نظام التناوب (3×8) مقسم إلى ثلاث فرق.

- الفرقة الأولى: تعمل من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الثانية زوالا.

- الفرقة الثانية: تعمل من الساعة الثانية زوالا إلى غاية الثامنة مساء.

- الفرقة الثالثة: تعمل من الساعة الثامنة مساء إلى غاية السادسة صباحا.

بينما هناك فرقة رابعة تبقى في عطلة لمدة ثلاثة أيام ثم تتناوب في العمل مع الفرق

السابقة.

أما عمال الإدارة فيعملون من الأحد إلى الخميس، و ذلك من الساعة الثامنة صباحا إلى

الرابعة مساء تتخللها فترة راحة.

• الإمكانيات المادية:

تتوفر الشركة من الناحية المادية على الإمكانيات التالية:

1- محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/سا.

2- تجنيس مسبق و خزن حجر الكلس سعة 3500 طن/سا.

3- تجنيس مسبق و خزن الطين سعة 3000 طن/سا.

4- مطاحن خام طركس يونيدان 4.6 م قطر، الطول 9.75 م + 2.08 م، سعة 2 x 140

طن/سا.

5- خزانات تجنيس سعة 2 x 8000 طن.

6- فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربعة طوابق الحلزونية الشكل يستخدم

للتجنيس Pr homogénéisation قطره 5.5 م ، الطول 89 م نو سعة 3000 طن /سا.

7- خزانات حجر الكلس المحروق سعة 3 x 1500 طن/ساعة.

8- مطحن المواد الإضافية سعة 1000 طن/ساعة.

9- تخزين الجبس سعة 1750 طن/ساعة.

10- مطاحن إسمنت يونيدان 4.4م قطر، 12م طول 2 x 1000 طن/سا.

11- خزانات الإسمنت سعة 4 x 8000 طن.

- 12- شحن الإسمنت بدون تغليف سعة 2 x 200 طن.
- 13- معمل التغليف سعة 5 x 100 طن/سا.
- 14- مخبر يحتوي على مقياس من الأشعة و تجهيزات الإعلام الآلي.
- 15- معالجة المياه.
- 16- مخزن زيت الوقود سعة 5000 م³.
- 17- الإدارة.
- إستهلاكات المواد الأولية : حجر الكلس 4500 طن/24 ساعة.
- طين : 500 طن/24 سا.
 - مواد البناء: إسمنت مسلح = 6600 م³.
 - الفولاذ = 6900 طن.
 - الهياكل المعدنية = 4800 طن.
 - الآليات: وزن المكائن = 19500 طن.
 - Fue/gaz : 12000 NMH3/H -
 - Electricité : 6Kw - 02 ligne -
 - Eau : 03puits 10 Km - Gultazarga -

المطلب الثاني: المكانة الاقتصادية و أهداف المؤسسة:

أولا: المكانة الاقتصادية للشركة:

تعتبر وحدة سور الغزلان واحدة من شركات الإسمنت الأربعة عشر المتواجدة عبر التراب الوطني، التي تسعى إلى تلبية حاجات السوق الوطنية من الاسمنت، الذي يسجل عجزا كبيرا وقد فاق هذا العجز في بداية الألفية الأربعة ملايين طن سنويان مما دفع بالدولة إلى فتح باب الاستيراد، أما الآن فقد ازداد الطلب على مادة الاسمنت خاصة بإطلاق مشروع الإنعاش الاقتصادي، غير أن الإنتاج انتعش هو الآخر مع استثمار الشركة المصرية للإسمنت (أوراسكوم المصرية) السوق الجزائرية وهي شركة خاصة و التي باعت نصيبها فيما بعد إلى

المؤسسة الفرنسية La farge. و المؤسسات التابعة لهذه الأخيرة هي وحدة SIBA بمعسكر و وحدة حمام الضلعة بالمسيلة وهي وحدة خاصة تصل طاقة إنتاجها 04 مليون طن سنويا. و في الجدول الموالي سنبين توزيع مختلف وحدات الإسمنت بالجزائر مع الطاقة الإنتاجية لكل واحدة منها.

جدول رقم (31): شركات الإسمنت بالجزائر حسب طاقتها الإنتاجية.

إسم الوحدة	الطاقة الإنتاجية السنوية
وحدة الرايس حاميدو	300 ألف طن
وحدة مفتاح بالبليدة	1 مليون طن
وحدة حجر سود بعنابة	1 مليون طن
وحدة زهانة بوهران	1 مليون طن
وحدة سعيدة	1 مليون طن
وحدة عين كبيرة بسطيف	1 مليون طن
وحدة حمام بوزيان بقسنطينة	1 مليون طن
وحدة سور الغزلان بالبويرة	1 مليون طن
وحدة عين توتة بباتنة	1 مليون طن
وحدة الشلف	2 مليون طن
وحدة بني صاف	1 مليون طن
وحدة تبسة	500 ألف طن
وحدة SIBA بمعسكر	1 مليون طن
وحدة حمام الضلعة بالمسيلة (وهي وحدة خاصة)	4 مليون طن

المصدر: المقابلة مع المكلف بإعداد الميزانية.

يتضح من هذا الجدول أن وحدة سور الغزلان لديها طاقة إنتاج بـ 1 مليون طن، غير أنها لم تكن تحقق هذه العتبة دائما حيث عرف إنتاج هذه المؤسسة تذبذبات مختلفة، إّ بلغ الإنتاج في أسوأ أحواله 500862 طن وكان ذلك في عام 1995، وفي الجدول الموالي سنبرز تطور الإنتاج منذ 1992 الى 2011.

الجدول رقم (32): تطور الإنتاج من 1992 إلى 2011.

السنة	الإنتاج	السنة	الإنتاج
1992	953146	2002	733600
1993	810089	2003	702514
1994	685525	2004	846670
1995	500862	2005	946709
1996	812562	2006	1000184
1997	707830	2007	866199
1998	838305	2008	735761
1999	560083	2009	1072538
2000	793898	2010	1025000
2001	777040	2011	1143700

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

يسمح الموقع الاستراتيجي لهذه الوحدة بلعب دور هام في الاقتصاد الوطني، وبحكم توسطها شمال البلاد فهي تعتبر الممون الرئيسي للعديد من ولايات الوسط والجنوب، واهم هذه الولايات هي: البويرة، تيزي وزو، الجزائر العاصمة، بجاية إضافة إلى البيع بالتجزئة.

ثانيا: أهداف المؤسسة

تلعب هذه المؤسسة دورا هاما على المستوى الوطني و من أهدافها ما يلي:

- 1- تلبي الحاجات المتزايدة في مجال البناء من مادة الإسمنت.
- 2- تساهم في امتصاص اليد العاملة المتزايدة و بالتالي الحد من ظاهرة البطالة.
- 3- هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب على مادة الإسمنت.
- 4- توزيع المداخل عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين و الزبائن.
- 5- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزءا كبيرا من احتياجات الوسط (مؤسسات و أفراد).
- 6- إنشاء مناصب شغل لكل طبقات المجتمع.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بسور الغزلان.

أولاً: الهيكل التنظيمي العام للشركة.

إن الفرع التنظيمي يتطور و يتغير بتوسع نشاط المؤسسة إذ لا بد من وجود هيكل يتلائم مع هذا التوسع و هذا ما لاحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتماشى هيكلها التنظيمي و توسع نشاطها ، حيث تضم مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان في هيكلها التنظيمي مجموعة من المديریات التي تنقسم إلى دوائر و من ثم إلى مصالح يمكن تعدادها حسب كما يلي:

(1) المديرية العامة.

يوجد بها الرئيس العام و الأمانة العامة و المدراء المركزيين و نواب المدراء و بعض المكلفين بالدراسات المختلفة منها : الدراسات القانونية و الإدارية و التقنية و يتمثل مهام هذه المديرية في :

- التنسيق بين الإدارة و مختلف مصالح الفروع.
- السهر على السير الحسن لمصالح الشركة.
- تحديد الخطوط العريضة لسياسة الشركة .
- تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات الرسمية .
- متابعة و مراقبة برنامج الإنتاج و التسويق.
- ممارسة التوجيه و الرقابة.
- ضمان أمن الورشات و السهر على الحفاظ على محيط المؤسسة .

(2) مصلحة رقابة الجودة.

تتمحور مهمتها في:

- المتابعة لاستغلال المحجر.
- مراقبة جودة مسار الإنتاج.
- مراقبة استقبال المواد الأولية و دراسة إمكانية دخول إنتاج جديد .
- القيام بعملية التحليل في المخابر.

(3) مصلحة الإعلام الآلي.

هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في الإعلام الآلي ، و في سنة 1990 عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب الوحدة مما أصبح من

الضروري وضع مصلحة متخصصة في الإعلام الآلي تحت إشراف المدير تتمثل مهمتها في عملية الشراء أين تختار نوعية الآلة، قدرتها و توزيعها على الأشخاص المعنيين و تبقى المسئولة الأولى و الأخيرة على صيانتها.

4) المديرية التقنية.

تقوم بتوجيه و تنسيق الأنشطة التالية: الإنتاج، الصيانة، الإرسال و تصليح العتاد المتحرك كما تقوم بتسيير الجودة و الأمن الصناعي و كذا ضمان تنفيذ مخطط الإنتاج و الصيانة للمصنع.

5) الوحدة.

تتضمن مديرية الوحدة و الأمانة بالإضافة إلى:

- دائرة الموارد البشرية.
 - دائرة المالية و المحاسبة و التسويق.
 - دائرة التموين و تسيير المخزونات.
 - دائرة الإنتاج.
 - دائرة الصيانة.
 - دائرة الإرسال.
 - دائرة صيانة العتاد المتحرك.
 - دائرة الصيانة العامة.
- و كل دائرة تتضمن عدة أقسام و مصالح.

1. دائرة الموارد البشرية:

تهتم بالعنصر البشري و نظرا لأهميته تسهر هذه الدائرة على الإطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال و عملية تسييرها، و يوجد بهذه الدائرة 03 مصالح.

أ) مصلحة المستخدمين: تهتم بالوظائف التالية التوظيف، التنصيب، الحضور، الغيابات، العطل، الاستقالات، ساعات العمل بما فيها الساعات الإضافية و العادية... الخ، يوجد بهذه المصلحة ثلاثة أقسام تتمثل في: قسم التسيير للمستخدمين، قسم الأجور و القسم الاجتماعي الذي يهتم بالناحية الاجتماعية للعمال من تعويضات العطل المرضية، الأدوية، التقاعد... الخ

(ب) مصلحة التكوين: تهتم باستقبال الموظفين الجدد و توجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها ، كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة و قدرة على أداء العمل . و كذلك تنظيم و تسيير المتربصين من الطلبة الجامعيين .

(ج) مصلحة الوسائل العامة: تهتم بنقل العمال، المطعم و البناء.

2 . دائرة المالية و المحاسبة:

سنقوم بتقديم شرح مفصل لهذه الدائرة في الفرع الموالي.

3 . دائرة التموين و تسيير المخزونات:

من خلال مهامها المتمثلة أساسا في اقتناء الموارد و السلع الضرورية للمؤسسة ، و مختلف ما يتعلق بالمقاولات و الخدمات التي تحتاج اليها الوحدة و ما يتطلب إبرامها بعقود الصفقات سواء من الطرف الوطني أو الأجنبي ، و تتكون هذه الدائرة من عدة مصالح هي:

(أ) مصلحة التموين: تقوم هذه المصلحة بتوفير مختلف احتياجات الوحدة من سلع و معدات سواء من داخل الوطن من خلال عمليات الشراء المحلي أو من الخارج عن طريق الاستيراد و ينقسم إلى:

- فرع الشراء المحلي: بعد تلقيها معلومات من رئيس الدائرة يتم إخبارها للقيام بإجراءات الشراء و أول ما يلفت النظر هو جودة المنتج و أيضا السعر ، أما الشراء يتم وفق إجراءات إدارية معينة .

- فرع الاستيراد: يستورد مصنع الإسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات مختلفة، و معدات و بصفة مستمرة يراعى في عملية الاستيراد امتياز الشركة المنشأة للمصنع FLS.

(ب) مصلحة تسيير المخزون: بعد تلقي المواد من مصلحة التموين تتم عملية تخزينها حيث تعزز كل مادة على حدا بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية، يحرر محضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء و مستعمل المادة و المكلف بالتخزين، و تتكون هذه المصلحة من ثلاثة فروع:

فرع تخزين المواد الأولية، العتاد الميكانيكي، العتاد الكهربائي.

4 . دائرة الإنتاج:

ووظيفتها تتمثل في الإطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج و كذا القوانين المتعلقة بالبيئة من خلال المواد المسموح باستعمالها في الإنتاج و مراقبة النوعية و تضم ثلاثة مصالح هي:

أ) مصلحة المواد الأولية: تهتم باستخراج المواد الأولية حتى وصولها إلى التحويل بالمقادير و المقاييس اللازمة.

ب) مصلحة التصنيع: تهتم بصناعة الإسمنت منذ دخول المواد الخام إلى غاية تحويلها نهائياً إلى إسمنت.

ج) مصلحة مكتب المناهج: مهمته معالجة كل ما له علاقة بالتقنيات و الوسائل المادية و البشرية المستعملة و مراقبة طرق العمل و إنشاء تقارير حالات العمل.

5 . دائرة الصيانة:

تهتم هذه الدائرة بالصيانة العامة للمعدات، الآلات و التجهيزات التي يستعملها المصنع، و تتم على مرحلتين هما:

- المراقبة قبل حدوث العطب.

- إصلاح العطب بعد حدوثه.

تتكون هذه الدائرة من المصالح التالية :

أ) مصلحة المنافع : تهتم بصيانة التجهيزات الخاصة بالإضاءة الداخلية ، التبريد و توزيع مياه الشرب الخاص بالاستعمالات الصناعية و كذا مضخات المياه و ضاغطات الهواء من حيث وقائها و تصليحها .

ب) مصلحة البساط الناقل: تهتم بصيانة البساط الناقل للمواد الأولية من المحجر الى المصنع و المادة النصف مصنعة من عملية الإنتاج.

ج) مصلحة المنطقة 100: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة 100 التي يتم فيها استخراج المواد الأولية و سحقها.

د) مصلحة المنطقة 200: تقوم هذه المنطقة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة التي تعتبر حساسة و توجد بها الفرن الذي يتم فيه خلط المواد الأولية على درجة حرارة عالية.

و) مصلحة المنطقة 400: تقوم هذه المنطقة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة 400 التي يتم فيها طحن مسحوق الكلس و تضاف إليه باقي المواد الأولية و بعدها يتم تخزينه.

(ي) مصلحة مكتب المناهج التقني: يتمثل دوره في برمجة و إصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل و مواقع التدخل و مراقبة طرق العمل و إنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

(ن) مصلحة ورشة الصيانة: تتمثل مهمتها في تصليح الآلات العاطلة.

6 . دائرة الإرسال:

تتكفل ببيع المنتجات و إرسالها إلى المستهلك النهائي و يتفرع إلى مصلحتين هما :

أ) مصلحة الإرسال: تهتم هذه المصلحة بإرسال المنتج إلى المستهلك و ذلك لمتطلبات السوق و مراكز التوزيع.

ب) مصلحة المنطقة 500: في هذه المصلحة يتم ملأ الأكياس بالإسمنت و كذلك عملية سكب الإسمنت مباشرة للشاحنات المخصصة لذلك و إرسالها إلى الزبائن و تعد هذه آخر مرحلة في عملية الإنتاج.

7 . دائرة تصليح العتاد المتحرك:

مهمتها السهر على تصليح العتاد المتحرك من سيارات، شاحنات، آلات حفر و غيرها و تتفرع غالى:

أ) مصلحة مكتب المناهج: يتمثل دور هذه المصلحة في برمجة عمليات الإصلاح و مراقبة فرق العمل و وضع تقارير للحالات.

ب) مصلحة تصليح العتاد: تقوم هذه المصلحة بتخصيص عملية التصليح بناء على نوع العتاد، و ذلك من ورشات متخصصة.

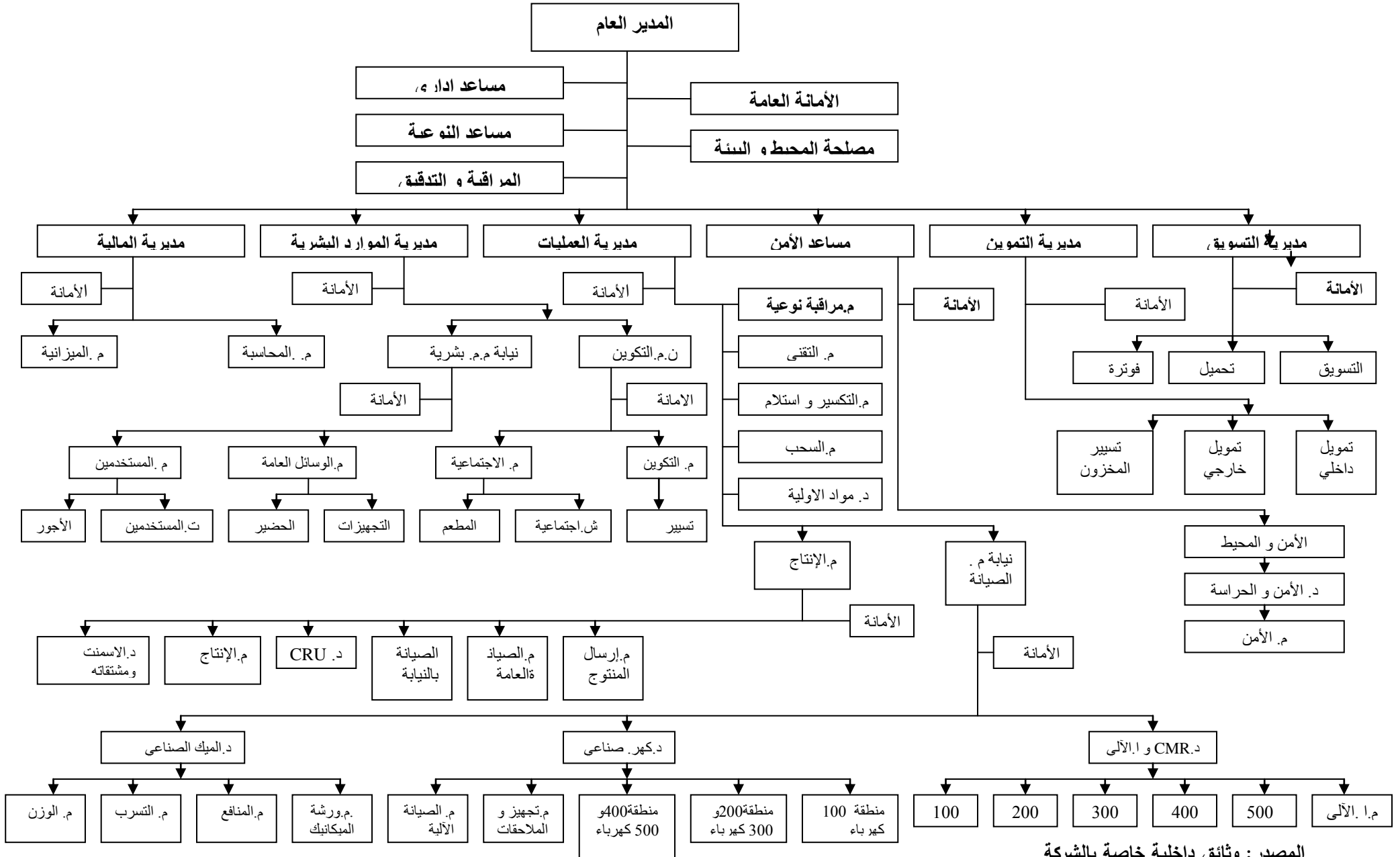
8 . دائرة الصيانة العامة:

مهمتها الحفاظ على أمن الأشخاص و الأفراد و المعدات و التجهيزات من المؤسسة و كذا تغطي كل أعمال الصيانة العامة لجميع المرافق و تتكون من:

أ / مصلحة الأمن: تشرف على عملية الحراسة و مختلف أعمال الأمن الصناعي و كذلك يشرف عليها رئيس مصلحة و عدد من العمال المختصين في هذا الميدان و يتمثل دورها في المحافظة على أمن الشركة و العمل عن طريق حملات التوعية و تقديم النصح و الإرشادات كما تعمل على توفير الألبسة و الأحذية الصناعية و الواقيات (ألبسة الوقاية)

ب / مصلحة الصيانة العامة: مهمتها القيام بجميع أنواع الصيانة.

الشكل رقم (20) : الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت بسور الغزلان.



المصدر : وثائق داخلية خاصة بالشركة

ثانياً: التعريف بالمصلحة المستقبلية و هيكلها التنظيمي (دائرة المالية و المحاسبة).

تعتبر مصلحة المالية و المحاسبة التابعة لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بسور الغزلان أهم مصلحة ذلك لأنها تتضمن مختلف المعاملات المالية و تجميعها بطريقة منظمة وفق قواعد و مبادئ دقيقة و متكاملة.

تعتمد دائرة المالية و المحاسبة في عملها على نصوص قانونية، و تنظيمية خاصة من أهمها القانون التجاري فيما يتعلق ببيع المنتج خاصة و أن التركيز خاضع لأحكام القانون التجاري، قانون المالية، القانون المتعلق بالضرائب، قانون البنوك و قانون الإجراءات الجزائية، حيث تسيير فروعها وفق هذه القوانين و تسهر على الإطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل المؤسسة بصفة دورية.

إن اهتمام هذه الوظيفة ينصب على توليد و معالجة المعلومات المحاسبة و المالية و كذلك تسجيل و تلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج، وتتجزأ هذه الدائرة إلى مصالح أخرى:

1- مصلحة المحاسبة:

تهتم بعمليات المحاسبة و المالية وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها و تنقسم إلى قسمين:

أ - قسم المشتريات:

هذا القسم يختص بالشراء و بمختلف أوجه الإنفاق التي تنفقها المؤسسة، في مختلف الحاجيات، بمعنى آخر يهتم برصد و تسجيل التدفقات التي تخرج من المؤسسة و تدعى بالمدفوعات، إن لقسم المشتريات علاقة خاصة و مباشرة مع قسم التمويل، حيث يتلقى أولى معلوماته من قسم التمويل و يتم التقييم المحاسبي عن طريق تطبيق المحاسبة العامة وفقاً للمخطط المحاسبي و ذلك بعد حصوله على الفاتورة الخاصة بالشراء، و كذلك استلامه للإشعار من الجهة التي تحصلت على المادة المشتراة، و يختص هذا القسم بتسجيل المشتريات و المصاريف الملحقة الأخرى التي تتعامل مع المؤسسة، و يتم التقييم هنا بعدما تتسلم المؤسسة إشعار من طرف البنك، و كذلك من بين ما يهتم به هذا القسم : العلاقات مع الموردين، و حسن التعامل مع الزبائن.

ب- قسم المبيعات:

من أهم ما يصبو إليه هذا القسم هو تسجيل كل العمليات التي تنتج مدخولا للمؤسسة و هذا وفقا لأساليب المحاسبة العامة، و يتم التسديد عندما يحصل مسؤول القسم على الفاتورة من مصلحة التسويق، إذا هذا القسم مختص بتسجيل المبيعات اليومية للمؤسسة، كما يسعى إلى تنظيم العلاقات مع المحيط الخارجي أي أن الزبائن الذين يتعاملون مع المؤسسة، و هناك زبائن دائمين لكل واحد منهم حسابه الخاص لتسهيل إجراء العمليات و المراقبة مع المبالغ الخاصة بها، كما يوجد أيضا مصلحة خاصة بالشيكات التي تدفع إلى المؤسسة بدون رصيد، و عندما لا يسدد هذا الشيك في مدة معينة و هي محددة حسب ما هو متعارف عليه لمدة 15 يوم، حيث يتم توضيح بطاقة خاصة بالزبون الذي لم يسدد في حالة انتهاء المدة، تحول القضية إلى العدالة للفصل فيها.

2- مصلحة تسيير الميزانية:

تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح الموجودة على مستوى دائرة المالية و المحاسبة، و هذا راجع إلى الدور الأساسي الذي تلعبه سواء في البرمجة أو التخطيط أو المتابعة، و كذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح، يتم وضع الميزانية التقديرية على أساس منه، و يتم الإنتاج و في نهاية السنة يتم التصحيح، و هذا القسم متفتح على جميع الأقسام داخل المؤسسة و تركز الميزانية التقديرية على ثلاث عوامل هي:

- البيانات التاريخية عن النتائج المحققة في العام الماضي.
- الاقتراحات أو التصورات التي يقترحها المسؤولون.
- الخبرة أو التجربة المكتسبة في ميدان التخطيط و البرمجة من طرف إطارات الوحدة بعد وضع الميزانية بجميع الفروع، و تكون مرفقة بتقارير من طرف إطارات الوحدة و في نهاية السنة يتم مقارنة ما تحقق و ما كان مخطط له.

3- مصلحة التسويق:

يتم على مستواها بيع الإسمنت و يحتوي على ثلاثة أقسام:

- أ- قسم الفوترة: مهمته استقبال الزبائن يوميا، و تحرير الفواتير الخاصة بهم و قبض مبالغها حيث تحرر أسعار التسليم و في نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيلها.

ب- **قسم التغطية:** مهمته رصد و مراقبة كمية السلع التي خرجت من قسم المبيعات لمدة خمسة عشر (15) يوما للزبائن المتعاملين على أساس التسديد بالأجل.

ج- **قسم المبيعات :** مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن و احصائها، و تقوم ببرمجة الإنتاج الشهري لرد على الزبائن و يرتبط خاصة مع المصالح التالية : المحاسبة، الميزانية، التموين و الإنتاج، و يتم بيع الإسمنت بإتباع الطرق التالية :

• البيع عن طريق التعاقد (العقد).

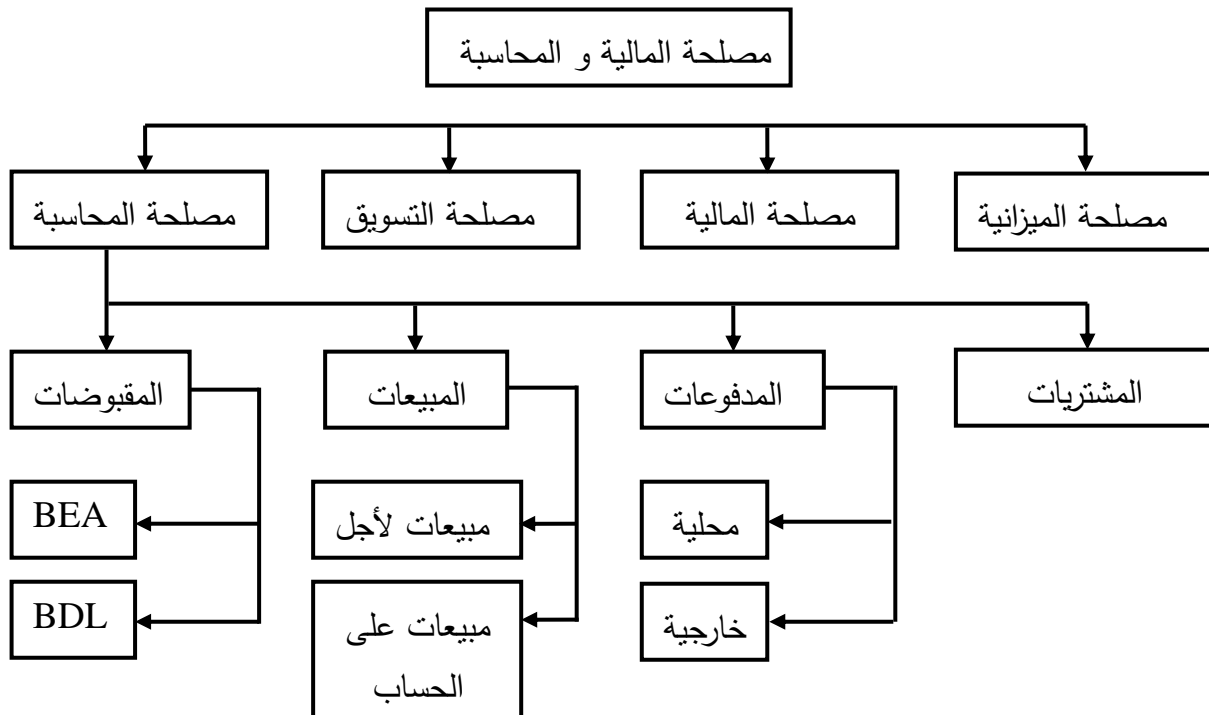
• البيع بالفاتورة.

• البيع عن طريق الشيك.

4- مصلحة المالية:

تهتم بجميع نفقات المؤسسة، حيث لها قسم يدعى الصندوق يقوم بتسديد الفوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء، و يدفع الضرائب على الأجور و يقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك لوضعها في الحساب الجاري للصندوق، و قد بلغ عمال دائرة المالية و المحاسبة حسب إحصائيات عام 2007 حوالي 7 أشخاص و عمال الإدارة جميعا حوالي 30 عامل.

الشكل رقم (21): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة.



المصدر: من وثائق المؤسسة

المبحث الرابع: تطبيق المحاسبة التحليلية في مصنع الإسمنت بسور الغزلان.

نظرا للمعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة فإن المؤسسة لا تعتمد على المحاسبة التحليلية في تحديد أسعار منتجاتها و لا تقوم بتطبيقها، إلا أننا حاولنا حساب سعر التكلفة بالمعطيات التي استطعنا جمعها.

المطلب الأول: مراحل سير عملية الإنتاج داخل مصنع الإسمنت بسور الغزلان.

تخضع عملية إنتاج الإسمنت إلى عدة مراحل حيث تقوم المؤسسة بالقيام بعدة عمليات تتمثل في:

1. عمليات شراء المواد الأولية و اللوازم:

تتم هذه العملية من طرف مصلحة التموين، حيث تقوم بشرائها و تسجيلها وفق مبادئ المحاسبة العامة (التسجيل حسب النظام المالي المحاسبي) حسب الوثائق و الفواتير و المستندات، حيث يقوم نظام المحاسبة التحليلية بأخذ تكلفة شراء المواد و اللوازم بالتكلفة المسجلة في المحاسبة العامة دون تعديلها.

2. عملية الإنتاج:

قبل التطرق إلى عملية الإنتاج التي تمر بعدة مراحل و عبر عدة ورشات، تقوم بتقديم مختلف المواد التي تدخل في تكوين المنتج التام الصنع من الإسمنت وهذه المواد هي:

- Argile extraite ويتم استخراج هذه المادة (الحجر) من المحجرة التابعة للمصنع باستعمال المتفجرات
- الكلس و يتم استخراجه بواسطة الآلات.
- ذرات الحديد Minerie de Fer : يتم شرائها من بوقاعة ولاية سطيف.
- الجبس Gypse: يستخرج بواسطة الآلات.
- رمل Sable: يتم شرائه.
- Grés concassé: له نفس المركبات الكيميائية مع الرمل ويتم شرائه.

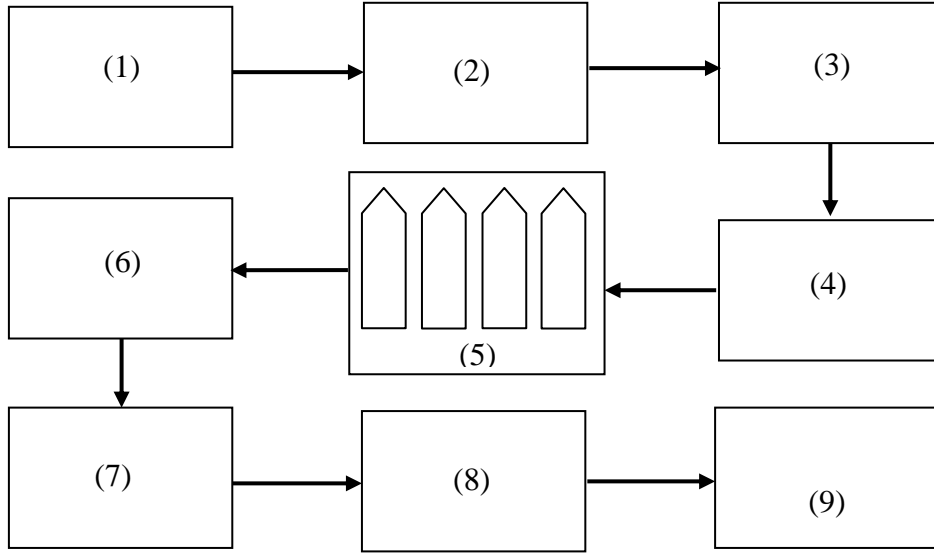
تبدأ عملية الإنتاج بتكسير المادة الاولية و هي القطع المستخرجة من المحجرة Argile concassé و مادة الكلس Calcaire abattu حيث يتم ذلك داخل المؤسسة في الورشة التي تتكون من آلات (Concasseur 1200 T/H)، في هذه المرحلة لنتحصل على منتج قيد التنفيذ مع أن جزءا من مادة الكلس Calcaire abattu يحول إلى الورشة الرابعة (04)

بعدها يضاف إلى المنتج قيد التنفيذ المحصل عليه في الورشة الأولى (01) مادتي الرمل Sable و ذرات الحديد Minerie de Fer، أين تتم عملية طحن المواد الثلاث في الورشة الثانية (02) باستخدام آلات خاصة لذلك و تسمى العملية (Broyage crue 2x140 T/H) أين نتحصل على منتج آخر قيد التنفيذ يسمى Farine crue الذي يحول إلى الورشة الثالثة (03) التي تستعمل آلات تسمى (Cuisson 3000 T/H) لنتحصل بعد ذلك على المنتج ثالث قيد التنفيذ يسمى الكلنكر الذي يمثل نسبة 95% من المنتج النهائي.

يتم بعد ذلك تحويل الجزء من مادة Calcaire abattu المحول سابقا إلى الورشة الرابعة (04) بإضافة المواد الاولية التالية: Gré abattu + Gypse acheté + Gypse extrait و ذلك باستخدام (Concasseur sécheur 160) (Concasseur trémie 180 Ajouts 100 T/H)، حيث تشكل هذه المواد مجمعة نسبة 5% من المنتج النهائي (الإسمنت) Ciment C.P.J ل يتم تحويله إلى الورشة الخامسة (05) التي يتم فيها تجميع هذا الخليط مع النتوج المحصل عليه في الورشة (02) Farine crue أين تتم عملية الطهي و الخلط بواسطة آلات (Broyage Ciment 2 x 100 T/H) لنتحصل في الأخير على المنتج النهائي التام الصنع من الإسمنت بعد ذلك يتم تحويل المنتج النهائي إلى مصلحة الإرسال حيث يتم توزيع المنتج إلى:

- منتج سائب: Ciment C.P.J Vrac: تخزن في أماكن مخصصة قبل عملية البيع.
- منتج معبئ: Ciment C.P.J Sac.

الشكل (22): مراحل سير عملية الإنتاج في مصنع الإسمنت بسور الغزلان.



- (1) Extraction de la matière première
- (2) Concassage de la matière première
- (3) Pré homogénéisation et stockage de calcaire et d'argile
- (4) Broyage cru
- (5) Silo d'homogénéisation et stockage.
- (6) Cuisson
- (7) Silo de stockage clinker
- (8) Broyage ciment
- (9) Silo de stockage ciment et expédition

المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: مدخلات و مخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

أولاً: مدخلات نظام المحاسبة التحليلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان.

تعتمد المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة على عدة مصادر لمدخلاتها حيث تتمثل هذه

الأخيرة في:

1- المحاسبة العامة:

تعتبر المحاسبة العامة مصدراً أساسياً، حيث تعمل على تقديم المعلومات و المعطيات

لنظام المحاسبة التحليلية، و هذه المعلومات مرفوقة بالوثائق الرسمية المتمثلة في مختلف

الفواتير و المستندات.

- سجلات تسيير الإستثمار:

حيث يتم الرجوع إلى ملفات الإستثمار الذي يتكون من بطاقات (لكل استثمار بطاقة)، ليستخرج منها قسط الإهلاك الشهري الخاصة بالإستثمارات.

- سجلات تسيير المخزونات:

ويتم ذلك بمعرفة الإدخالات و الإخراجات (حركة المخزونات) لمختلف العناصر المكونة للمخزونات من مواد أولية للمنتوجات (النصف مصنعة، قيد التنفيذ و التام الصنع)، بهدف معرفة الكميات المستهلكة من المواد الأولية و المنتجات.

الشكل رقم (23): نموذج لسجلات تسيير المخزونات.

Société des Ciments de S.E.G BP 61 Sour El Ghozlane W. BOUIRA Tél : 026 96 63 75/79 Fax : 026 96 61 27									
Rapport de stocks									
Exercice :.....					Mois de :				
Compte C.A.E	Désignation	Mouvement antérieur		Mouvement du mois		Cumuls		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة.

- مستندات من مصلحة الموارد البشرية:

و ذلك من أجل معرفة أجور العمال و ساعات عملهم بهدف تحديد أجرة اليد العاملة المستعملة لإنتاج وحدة واحدة و كذلك لتحديد الوقت المستغرق لإنتاج تلك الوحدة. كل هذه المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر الأخرى يتم آليا عن طريق شبكة الإعلام الآلي أو يدويا بإدخال تلك المعلومات (يدويا).

ولقد حاولنا تطبيق المحاسبة التحليلية وفق للنظام المالي المحاسبي الذي تستعمله المؤسسة و هو الأساس في المحاسبة بصورة عامة. إذ يحتوي النظام على مختلف الحسابات (التكاليف، المخزونات... إلخ)

2 - جدول الأعباء غير المباشرة للشركة (Table de déversement).

يحتوي هذا الجدول على جانبين:

- الجانب الأول: خاص بالإقسام الثانوية.
- الجانب الثاني: خاص بالأقسام الرئيسية.

من خلال هذا الجدول يتم توزيع و تبادل مختلف الخدمات بين الاقسام الثانوية، ثم يتم تحميل أعبائها على مختلف الاقسام الرئيسية، بحيث يتم هذا التوزيع وفق مفاتيح أو نسب محددة (Clef de répartition) بمساعدة المسؤولين الذين يباشرون مهامهم في الميدان. ومن بين هذه المفاتيح التي تستخدمها المؤسسة نجد ما يلي:

1. TO-A: يتم تحميل هذه الأعباء كليا (TO) و آليا (A) بواسطة شبكة الإعلام الآلي.
2. EF-M: التحميل حسب عدد العمال (EF) ويتم يدويا (M) بواسطة لوحة المفاتيح.
3. CO-M: التحميل حسب الإستهلاكات (CO) و يتم يدويا (M).
4. PR-M: حسب تقرير الأداء (Rapport de prestation) ويتم القيام به يدويا (M).

الشكل رقم (24): نموذج لتقرير الأداء.

Société des Ciments de S.E.G Comptabilité Analytique d'exploitation Rapport de prestation Mois de :				
Section émettrice :				
N° Code :				
Intitule :				
N° Ligne :				
Section réceptrice			Chef de répartition	Observation
N° : linge	N° : code	Libelle		

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة.

و يمكن إضهار شكل جدول الأعباء غير المباشرة كما يلي:

الشكل رقم (25): نموذج لجدول الأعباء غير المباشرة.

Table de déversement
Société des Ciments de S.E.G-Bouira

Séquence	Cpte émetteur	Libelle	Type	Clef	Cpte récept	Libelle	Cpte référ
			A M	TO EF PR CO			

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة.

ثانيا: مخرجات نظام المحاسبة التحليلية في شركة الإسمنت في سور الغزلان.

بتطبيق المحاسبة التحليلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان يمكن أن نتحصل على

المخرجات التالية:

(1) - اليومية Le journal:

و هو عبارة عن جدول يحتوي على أربعة أعمدة هي:

- العمود الأول: رقم الحساب التحليلي. Compte C.A.E.
- العمود الثاني: البيان و فيه اسم الحساب. Libelle.
- العمود الثالث: الجانب المدين. Débit.
- العمود الرابع: الجانب الدائن. Crédit.

و المعالجة التي تجري في هذه المؤسسة تتم آليا عن طريق الإعلام الآلي، حيث توضح

لنا هذه اليومية تفاصيل المصاريف الآتية من مختلف المصادر لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومات اللازمة، و من أمثلتها ما يلي:

- مجموع الإستهلاكات المأخوذة من مصلحة تسيير المخزونات.
- مجموع الإستهلاكات المأخوذة من مصلحة تسيير الإستثمارات.
- مجموع النفقات و ساعات عمل العمال المأخوذة من مصلحة الموارد البشرية.

و يمكن توضيح شكل اليومية كما يلي:

الشكل رقم (26): نموذج لجدول اليومية.

Société des Ciments de S.E.G
B p 61 Sour El Ghozlane W. BOUIRA
Tél : 026 96 63 75/79
Fax : 026 96 61 27

Journal analytique

Exercice : 2011 Mois de : Décembre

Compte : E.A.E	Libelle	Débit	Crédit

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة.

(2) - بطاقة التحميل **Fiche de déversement**:

تظهر لنا هذه البطاقة كيفية تحميل أعباء قسم معين على مختلف فروع الأقسام الأخرى وفق حسابات مخطط المحاسبة التحليلية بداية من عملية الإنتاج إلى غاية الوصول إلى المنتج النهائي باستخدام مفاتيح أو نسب معينة.

الشكل رقم (27): نموذج لبطاقة التحميل.

Société des Ciments de S.E.G
BP 61 Sour El Ghozlane W. BOUIRA
Tél : 026 96 63 75/79
Fax : 026 96 61 27

Fiche de déversement

Exercice: Mois de :

Compte : E.A.E	Libelle	Pourcentage %	Crédit
Clé de répartition	Total de déversement	100%	

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة.

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة.

نظرا لمحدودية أو بالأحرى إنعدام تقنية المحاسبة التحليلية داخل شركة الإسمنت بسور الغزلان حاولنا حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت، حيث قمنا بالمرور ببعض المراحل و التجاوز عن البعض الآخر لعدم توفر المعطيات. حيث أن الإطار الزمني لهذه الدراسة كان في شهر ديسمبر من سنة 2011.

أولا: إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

بالحوار مع أحد المسؤولين في مصلحة المحاسبة قمنا بمحاولة إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة مباشرة دون المرور بجدول التوزيع الأولي، وهو كالتالي:

الجدول رقم (33): جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

التوزيع	الصنع	الشراء	المراكز البيان
605496,00	247148989,00	13484692,00	∑ التوزيع الثانوي
طن موزع	طن منتج	طن مادة أولية	طبيعة وحدات القياس
100916	100916	283564	عدد الوحدات
6	2449,05	47,55	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من أعداد الطلبة.

ثانيا: حساب تكلفة شراء المواد الأولية.

يقوم مصنع الإسمنت بشراء أربع مواد أساسية وهي: الرمل (Sable)، ذرات الحديد (Minerai de fer)، الكلس (Calcaire) و الجبس (Gypse). حيث تتحدد الكمية المشتريات حسب الإحتياج، إذ يساهم الرمل بنسبة 40% في المنتج النهائي (الإسمنت)، بينما تساهم ذرات الحديد بنسبة 38% و يساهم الكلس بـ 16%، وأخيرا الجبس يساهم بنسبة 6%.

بالإعتماد على المعطيات التي تحصلنا عليها من مصلحة التموين فينا يخص سعر المواد الأولية المستخدمة و كذلك المعطيات السابقة حاولنا حساب تكلفة شراء المواد الأولية كالتالي:

جدول رقم (34): تكلفة شراء المواد الأولية.

البيان	الرمل	ذرات الحديد	الكلس	الجبس
تكلفة شراء المواد الأولية:				
الرمل: $217,2915 \times 113425,6$	24646420,02			
ذرات الحديد: $2133,9515 \times 107754,32$		229942494		
الكلس: $614,9515 \times 45370,24$			27900497.65	
الجبس: $171,3015 \times 17013,84$				2914496.501
تكلفة الشراء المباشرة:				
الرمل: $(113425,6 \times 12000000) /$	4800000			
$.283564$				
ذرات الحديد: $(107754,32 \times 12000000) /$		4560000		
$.238564$				
الكلس: $(45370,24 \times 12000000) /$			1920000	
$.283564$				
الجبس: $(17013,84 \times 12000000) /$				720000
$.283564$				
تكلفة الشراء غير المباشرة:				
الرمل: $.47,55 \times 113425,6$	5393387,28			
ذرات الحديد: $.47,55 \times 107754,32$		5123717,916		
الكلس: $.47,55 \times 45370,24$			2157354,912	
الجبس: $.47,55 \times 17013,84$				809008,092
تكلفة الشراء الإجمالية	34839807,3	239626211,9	31977852,56	4443504,593
عدد الوحدات المشتراة	113425,6	107754,32	45370,24	17013,84
تكلفة شراء الوحدة الواحدة	307,16	2223,82	704,82	261,17

المصدر: من أعداد الطلبة.

ثالثا: حساب تكلفة الإنتاج:

جدول رقم (35): تكلفة إنتاج الإسمنت.

المبالغ	البيان
	تكلفة المواد الاولية المستهلكة:
22734511,9	الرمل: $307,16 \times 74015,21$.
156370460,7	ذرات الحديد: $2223,82 \times 70316,15$.
20866971,4	الكلس: $704,82 \times 29606,1$.
2899582,468	الجبس: $261,17 \times 11102,28$.
	تكلفة الإنتاج غير المباشرة:
247148989	$100916 \times 2449,05$
450020515,5	تكلفة الإنتاج الإجمالية
100916	عدد الوحدات المنتجة (طن)
4459,357	تكلفة إنتاج الطن الواحد

المصدر: من إعداد الطلبة.

رابعا: حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية:

في المرحلة المدروسة بلغت المبيعات من منتج الإسمنت حوالي 9000 وحدة مقسمة إلى 3000 وحدة سائبة (VRAC) و 6000 وحدة معبأة (SAC). و يبلغ ثمن الكيس الواحد من أكياس التعبئة التي سعته 50 كغ حالي 17,06 دينار جزائري أي لتعبئة طن واحد يلزم 20 كيس.

بجمع كل هذه المعطيات حاولنا حساب سعر التكلفة للنوعين (سائب, معبئ) كالتالي:

جدول رقم (36): سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الإجمالية.

إسمنت معبئ	إسمنت سائب	البيان
26972142	13486071	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة إسمنت سائب: $4495,357 \times 3000$ إسمنت معبئ: $4495,357 \times 6000$
24000	27000	تكلفة التوزيع المباشرة: إسمنت سائب: 9×3000 إسمنت معبئ: 4×6000 أكياس التعبئة:
2047200		$17,06 \times (20 \times 6000)$
36000	18000	تكلفة التوزيع غير المباشرة إسمنت سائب: 6×3000 إسمنت معبئ: 6×6000
29079342	13504071	سعر التكلفة
32629200	14680500	سعر البيع: إسمنت سائب: 4893.5×3000 إسمنت معبئ: $5438,2 \times 6000$
3549858	1176429	النتيجة التحليلية
4726287		النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من إعداد الطلبة.

خلاصة الفصل:

إن الدراسة التطبيقية لوضع الشركة الصناعية للمنظفات- تيكجدة (SIDET) و مصنع الإسمنت بسور الغزلان (S.C.E.E.G) في مجال تطبيق المحاسبة التحليلية أظهر لنا واقع المؤسستين في هذا الميدان، حيث قمنا بإجراء مقارنة بين المؤسستين من حيث مدى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية وكذلك الأفاق المستقبلية في هذا الميدان.

لقد بدى من الواضح أن مصنع الإسمنت بسور الغزلان لا يقوم بتطبيق تقنية المحاسبة التحليلية أساسا رغم أن المؤسسة اعتمدت النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى تطبيقه و تطبيق المحاسبة التحليلية و ربما يعود السبب لكون هذا الأخير تابع لما يسمى بالقطاع الاستراتيجي، و بالتالي فهي في حماية تامة ضد المنافسة و أن أسعار منتجاتها إدارية أي محددة من طرف الوصاية المتمثلة في الحكومة. بينما تقوم الشركة الصناعية للمنظفات-تيكجدة بتطبيق تقنية المحاسبة التحليلية لكن ليس بالوجه الكامل و الصحيح حيث أننا لاحظنا ثغرات عديدة في مراحل حساب سعر التكلفة للمنتج خاصة في مجال توزيع الأعباء و كذلك تحديد تكلفة الشراء للمواد الأولية.

أما فيما يخص الأفاق المستقبلية للمؤسستين فقد أصبح من الضروري تطبيق المحاسبة التحليلية في مصنع الإسمنت بسور الغزلان و هذا بسبب التكاليف الضخمة التي يتحملها المصنع والراجعة للتحديد العشوائي للتكاليف، خاصة مع الحركة التي يشهدها المصنع على المستوى الإداري وأن كل الظروف مهيئة لتطبيق المحاسبة التحليلية من نظام محاسبي و إمكانيات مادية و بشرية مؤهلة.

أما الشركة الصناعية للمنظفات-تيكجدة فهي تحاول سد الثغرات الموجودة أثناء تطبيق المحاسبة التحليلية عن طريق تكوين إطاراتها في هذا المجال و محاولة مراجعة الميزانيات السابقة و تحليلها للإستفادة من الأخطاء السابقة.

الخاتمة

العامية

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية واعتمادها كطريقة من الطرق الحديثة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق ازدهارها كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الرشادة الاقتصادية، خاصة في ظل المتغيرات الاقتصادية التي تعيشها الجزائر من رهانات العولمة و إنتهاج سياسة السوق المفتوحة، تبين لنا أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا هاما وفعالا في المؤسسة الاقتصادية وللقيام بهذا الدور يجب على المؤسسة أن تتوفر على نظام محاسبي علمي، منظم و دقيق، كما أن المؤسسة الاقتصادية في حاجة دائمة لمحاسبة التكاليف من أجل التحكم في التكاليف الإنتاجية والإدارية وكذا حساب التكلفة النهائية لكل منتج والنتيجة التحليلية، وهذا ما ساعدها على اتخاذ القرارات لإبقاء المنتج أو التخلي عنه ، بالإضافة إلى هذا فإن المحاسبة التحليلية تمكننا من استعمال طرق حساب التكاليف وتحليلها و التي على ضوءها تتحدد المسؤوليات و تتخذ الإجراءات والتدابير المناسبة التي تؤدي إلى تحسين تسيير المؤسسة وزيادة مردوديتها و التي يظهر من خلال النتيجة التحليلية الإجمالية.

إن غياب تقنية المحاسبة التحليلية كان و مازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخطب فيها مؤسساتنا من عجز و كفاءة، مردها إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء ، ترجمة الانحرافات و كشف أسبابها و من ثم تحديد المسؤوليات و القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة ، ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة منا للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية و إبراز دورها و أهميتها و هذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم ، القياس ، التحليل و كذا التصحيح.

و من خلال الجانب النظرية و الجانب التطبيقي الذي أردناه أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية ، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بإختبار الفرضيات و التساؤلات المطروحة إضافة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات المتعلقة بالفصول النظرية و بالدراسة التطبيقية نذكرها.

إختبار الفرضيات:

- فيما يخص الفرضية الأولى فهي تقضي بأن ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد حاجة و لم يكن في إمكان المحاسبة العامة تلبيتها حيث كان الهدف من الأول منها متابعة الحركة

النقدية الناتجة عن المعاملات المالية من خلال تسجيلها ، تبويبها و استغلال بياناتها في توضيح الحالة المالية لذمة المؤسسة ، وليس حساب التكاليف و إبراز مساهمة كل منتج أو قسم أو مركز مسؤولية في نتيجة المؤسسة الإجمالية ، ومن هنا انتقلت المحاسبة من الشمولية إلى التخصيص بداية بما عرف بالمحاسبة الصناعية و التي ارتبط اسمها بالثورة الصناعية و التي عرفت مشاريعها الضخمة حاجة أصحابها لمعرفة التكاليف قصد الإعداد و التخطيط للمنافسة بها بمحاسبة التسيير نظرا لاتساع أهدافها إلى مراقبة تسيير المؤسسة.

- أما الفرضية الثانية فانطلقت من أن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا للمؤسسة في حد ذاته و إنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات و هذا صحيح و ذلك لان المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج و ما تحقق فعلا مع ما تم تقديره و هذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و قياس مصداقية المعايير و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- أما الفرضية الثالثة التي تقضي تحميل تكاليف كل منتج على حدى و المفاضلة بينهم على أساس المنتج الذي يحقق أقل تكلفة و أكبر ربح. فهي صحيحة لأنه يتم تصنيف الأعباء و من ثم تحميلها تبعا لكل منتج على حدى.

- و فيما يخص الفرضية الأخيرة فهي تتضمن بأن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية يسمح بمعرفة التكاليف و العمل على ترشيدها و جعل أسعار منتجاتها أكثر تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة كما يتحتم عليها بناء مراقبة مستمرة لأدائها حتى تصل إلى العمل بالمعايير العالمية و بالتالي مسايرة الدول المتقدمة و الرائدة في هذا المجال فحقيقة أن ناقوس الخطر قد دق على كل مؤسسة تريد الحفاظ على وجودها حتى تتمكن من مواجهة التيار التنافسي لمنتجات دول الإتحاد الأوروبي خاصة و المتميزة كما نعلم جميعا بالجودة و انخفاض الأسعار ، وهذا لا يكون إلا بعقلنة التكاليف و الذي لا يتحقق بدوره إلا في ظل المحاسبة التحليلية كونها تمثل محاسبة التكاليف.

نتائج البحث:

فيما يتعلق بنتائج البحث في الجانب النظري، فهي كما يلي:

- لقد عرفت المحاسبة ظهورها منذ العصور القديمة و تطورت بتطور المجتمعات و حاجات الأفراد و معاملاتهم المالية و التجارية لتصبح علما له مبادئه و قواعده التي تحكمه. لتنتقل بعد ذلك و مع مرور الوقت و نتيجة لتعدد العمليات الإقتصادية ، من الشمولية إلى التخصص،

فظهرت بذلك إلى الوجود مجموعة من المحاسبات المختلفة و التي تهتم كل واحدة منها بموضوع معين ، ومنها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا ، و التي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بالتكاليف لتحقيق أهداف المؤسسة مستقبلا ، حتى تكون أكثر ربحية و تنافسية .

• إن نظام المحاسبة التحليلية نظام واجب الإعتماد، وهذا من خلال نظام يتماشى و نشاط المؤسسة، تنظيمها و حجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة و معقدة و ذو تكلفة باهظة.

• إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها ، وكذا الإمتيازات التي تقدمها لأصحاب القرار ، و التي تشمل الطرق الجزئية و الكلية. إضافة إلى البعد الإستراتيجي لمعالجة التكاليف و تحليلها. كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

➤ كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية للوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي :

• نظام المحاسبة التحليلية يعاني مجموعة من العوائق و المشاكل التي تؤثر على مصداقية النتائج التي يقدمها تتمثل فيما يلي :

- أخطاء في التسجيلات المحاسبية التحليلية، ناتجة أساسا و في غالب الأحيان عن نقص التواصل و تنسيق الجهود بين الهياكل العلمية و مديرية المالية و المحاسبة.

- عدم وعي بعض المسيرين الذين لا يولون أهمية لهذه الأداة التسييرية ، أو يتجاهلونها عن قصد لإعتبارات معينة.

- قوائم حسابات التكاليف غير مستغلة لصالح المؤسسة ، لا من طرف المسيرين و لا الماليين و لا تفحص حتى من طرف مجلس مديرية المؤسسة ، باستثناء بعض المديرية التي تقدم طلبات للمديرية لتزويدها ببعض المعلومات التي تحتاجها في إطار أداء مهامها. كل هذا يوحي بغياب النية الصادقة هروبا من المسؤولية و خوفا من المراقبة.

التوصيات المقترحة:

أما فيما يخص التوصيات التي نقتربها لنجاح نظام المحاسبة التحليلية لتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته فهي:

✓ ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة و تشجيعهم على التعاون و تنسيق الجهود و احترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دورات توعية و تكوين، تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال و تجسيده في الميدان.

✓ تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب بل معنويا على وجه الخصوص، لما له من أثر مباشر و غير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم. هذا التحفيز يكون من خلال فرص عمل الإدلاء بآرائهم و إشراكهم بإتخاذ القرارات و تحسيسهم بمدى أهمية دائهم على مستقبل المؤسسة و تطورها.

و في هذا الصدد، يجب على المؤسسة أن تنتبه إلى نقطة مهمة و هي الاهتمام بمشاكل مستخدميها الذين يمثلون أهم مواردها و عصب وجودها، و العمل على حلها و كذا احترامهم بغية كسب ثقتهم وولائهم لها قدر المستطاع و بالتالي الانقياد لتعليماتها و تقديم أفضل الأداء.

✓ سن قانون داخلي قائم على تحمل المسؤوليات ، و هذا اتجاه كل أفراد المؤسسة بدون استثناء ، بإختلاف درجاتهم و مستوياتهم حتى تصل إلى المنفعة العامة المجردة من كل ما من شأنه أن يعرقل مسارها الصحيح لتحقيق أهدافها.

ثالثا : آفاق البحث :

كما نوكد على أهمية دراسة تقنيات المحاسبة التحليلية و تطبيقها على أرض الواقع، لهذا تقترح التطرق للمواضيع التي تحاول الإجابة عن الإشكاليات التالية:

- إن المحاسبة التحليلية لم تجد مكانتها اللائقة بها لحد الآن في واقع المؤسسات الجزائرية، بالرغم من نجاحها وتأكد فعاليتها في مؤسسات رائدة في دول متقدمة وغيرها من الدول التي انتهجت نفس المسار. فيا ترى كيف يمكن إقناع المسييرين بفعالية هذه الأداة ؟
- ما هي إشكالية المحاسبة التحليلية في واقع المؤسسات الجزائرية؟ هل تعود لنقص المتخصصين في هذا المجال؟ أم لتكلفة اعتماد هذا النظام؟ أم لعدم ملاءمة النظام التسييري القائم في المؤسسات الإنتاجية؟

• و أخيرا ما هي تكلفة عدم وجود نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الإنتاجية؟

و ختاماً لا يسعنا إلا أن نشكر الله عز و جل على إنجاز هذا العمل، فإن وفقنا فمن فضله و إن أخطأنا فمن أنفسنا، و لله الحمد من قبل و من بعد.

قائمة

المراجع

(1) - الكتب باللغة العربية:

1. اسماعيل يعقوب، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر، 1993.
2. إسماعيل إبراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999.
3. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005.
4. بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومه للطباعة و النشر، الجزائر، 2000.
5. جيلالي جلاطو، الإحصاء الوصفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998
6. رايح حمودي، دروس نظرية و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، دار المعرفة، الجزائر 2000.
7. رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
8. سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية دار الافاق، 1991.
9. سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر.
10. سليمان قذاح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد ابن الوليد، دمشق، سوريا، 1978.
11. صالح الرزق و عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1997.
12. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى 2011.
13. علي أحمد ابو الحسن الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجمعية للنشر والطباعة، مصر.
14. محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، 1976.
15. محمد سعيد أوكيل . فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
16. المعهد التربوي الوطني، محاسبة تحليل الاستغلال و التكاليف، 1988-1989.
17. ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية- تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية، الجزائر 1994.

(2) -الكتب باللغة الفرنسية:

1. BOUGHABA A. Comptabilité analytique d'exploitation, Tome 1. Edition BERTI. 1991.
2. B.REBOUCHE, Comptabilité Analytique et contrôle de gestion, Edition Ellipse, Paris, 1997.
3. Christion et chrichtiane ranlet, comptabilité analytique de gestion , 1995.
4. D.BOUSSARD, Comptabilité analytique.
5. E. MARGOTTEAU, Controle de gestion, Edition ELLIPES Marketing, 2001.
6. GUY Raimbault. Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle Outils de gestion Alger EDITION CHIHAB.EYROLLES.1996.
7. J. MARGERIN, Comptabilité analytique, Les Edition D'ORGANISATION, 1994.
8. T. ZITOUNE, Comptabilite analytique, Edition BERTI Alger, 2003.
9. T. CUYAUBERE et J. MULLER, Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000.

(3)-المذكرات، الرسائل و الأطروحات:

1. أمزيان سيدعلي، محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ENAP-ULP، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2002.
2. حمادي ساعد، المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة دراسة حالة شركة SIDET، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة بومرداس، 2003.
3. مرداس محمد، المحاسبة التحليلية كتقنية لمراقبة التسيير، دراسة حالة الشركة الوطنية للسيارات SNVI، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2003.
4. بلغيث مداني، فعالية نظام المحاسبية التحليلية في التسيير و اتخاذ القرار، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، فرع التخطيط جامعة الجزائر، 1998.
5. طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع التخطيط و التنمية، جامعة الجزائر، 2003.
6. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2005.