



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التسيير



الموضوع

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة Groupe Abdesselam للصناعة الخرسانية
ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرقة:

إعداد الطالب:

د. زاوي صورية

يوسف زارقة

MASTER - AUDIT / 2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية 2016-2017

[/http://univ-biskra.dz](http://univ-biskra.dz)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سُورَةُ الْأَنْشُرِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۞ أَلَمْ نَشْرَحْ لَكَ صَدْرَكَ ۞ وَوَضَعْنَا عَنكَ وِزْرَكَ ۞

أَلَمْ نَقْضِ ظَهْرَكَ ۞ وَرَفَعْنَا لَكَ ذِكْرَكَ ۞ فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا ۞

إِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا ۞ فَإِذَا فَرَغْتَ فَانصَبْ ۞ وَإِلَىٰ رَبِّكَ

فَارْغَبْ ۞

الإهداء

يا من احمل اسمك بكل فخر . الى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل.

يا من يرتعش قلبي لذكرك . الى كل من في الوجود بعد الله والرسول .

يا من سعادتك من سعادة الله . الى قلب الحنان والرحمة .

يا من غضبك من غضب الله . الى قلب الصبر .

الى نور بصيرتي أبي سعيد زرارة . الى ضيائي الدائم في الحياة أُمي.

الى من أثروني على أنفسهم .

الى من علموني حب الحياة.

الى من اظهروا لي أجمل ما في الحياة إخوتي .

الى من تذوقت معهم أجمل اللحظات .

الى من سأفتقدهم وأتمنى أن يفتقدوني.

الى من جعلهم الله إخوتي بالله أصدقائي الطلاب وخاصة صديقي إبراهيم شبري و عماد

رواحنة وكل طلاب G3 .

كلمة شكر

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود الى رحاب
قضاياها مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهدا كبيرا في بناء جيل
الغد .

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والمحبة والتقدير الى الذين حمل
أقدس رسالة في الحياة الى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة الى جميع أساتذتنا
الأفاضل كالأستاذ القايد وبن عيشي و بلوفي وقطاف والأستاذ التومي وكل الأستاذات وكل
من علموني من بداية مشواري الدراسي الى نهايته.

واخص بالتقدير والشكر الى الأستاذة الدكتورة **زاوي صوريا** التي وقفت بجاني وأمدت يد
العون لي و زودتني بالمعلومات وأرشدتني لإتمام هذا البحث.

المخلص

الملخص: تهدف دراستنا الى تسليط الضوء على قطاع حيوي مهم في الحياة الاقتصادية وهو قطاع المؤسسات الصناعية الجزائرية بتشخيص واقعها بالجزائر من خلال التطرق الى نظام المحاسبة التحليلية ودورها في ضمان نجاح المؤسسات عن طريق طرقها المختلفة من خلال الاستفادة من الطرق الحديثة و التقليدية لحساب مختلف التكاليف واستعمالها في اتخاذ القرارات.

وقد تم تناول مؤسسة عبد السلام الخراسانية (Groupe Abdesslam) بولاية بسكرة كدراسة لدعم الجانب النظري للموضوع، من خلال التعرف على طبيعة اتخاذ القرار من واقع المحاسبة التحليلية حيث أنها تعتمد طريق التقليدية كطريقة التكاليف الكلية لتحديد تكاليفها واتخاذ القرارات المناسبة .

الكلمات المفتاحية: المؤسسات الاقتصادية، المحاسبة التحليلية، التكلفة، طرق المحاسبة التحليلية، سعر التكلفة، اتخاذ القرار.

Résumé:

- Nos objectifs d'étude pour mettre en évidence le secteur vital important dans la vie économique, il est le secteur de l'entreprise industrielle algérienne, le diagnostic de la réalité en algérie ,en adressant au système de comptabilité analytique et son role pour assurer le succès des institution en utilisant différentes methods en tirant parti des methods modernes et traditionnelles pour calculer les differents coûts et leur utilisation dans la prise de décision.
- Il a été traité avec la foundation Groupe abdesslam Biskra, comme une étude visant à soutenir la partie théorique du sujet, en identifiant la nature de la prise de décision de la réalité de la comptabilité analytique, où ils doptent des méthodes traditionnelles la méthode de coût total pour determiner les coûts et prendre des decisions appropriées.
- Mots-clés: institutions économique, comptabilité analytique, coût, méthodes d'analyse comptables, prix de revient, la prise de decision.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	الملخص
أ - ث	المقدمة
16 - 1	الفصل الأول :عموميات حول المحاسبة التحليلية
02	تمهيد :
03	المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
03	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة التحليلية
06	المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة
09	المطلب ثالث : أهمية المحاسبة التحليلية وأهدافها
10	المبحث الثاني : عموميات حول التكاليف
10	المطلب الأول : مفهوم سعر التكلفة
12	المطلب الثاني : العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفاتها
16	خلاصة
58 - 18	الفصل الثاني : تحميل التكاليف و عملية اتخاذ القرارات
18	تمهيد :
19	المبحث الأول : طرق تحميل التكاليف
20	المطلب الأول : الطرق التقليدية
37	المطلب الثاني : الطرق الحديثة
46	المبحث الثاني : ماهية عملية اتخاذ القرارات
46	المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار وأسبابها

48	المطلب الثاني : تصنيف القرار
51	المطلب الثالث مراحل اتخاذ القرار و الأساليب المستخدمة فيها
54	المبحث الثالث : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات
54	المطلب الأول : دور طريقة الأقسام المتجانسة في اتخاذ القرار
56	المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني و اتخاذ القرارات
57	المطلب الثالث : طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات
58	الخلاصة
77 - 60	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية لمؤسسة Groupe Abdesselam الخراسانية بولاية بسكرة
60	تمهيد:
61	المبحث الأول: تقديم مؤسسة عبد الكريم عبد السلام للصناعات الخراسانية
61	المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة
62	المطلب الثاني: نشاط المؤسسة وأهدافها
63	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
67	المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة عبد السلام الخراسانية
67	المطلب الاول: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية
69	المطلب الثاني : تكاليف المؤسسة
73	المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في مؤسسة عبد السلام الخراسانية
77	خلاصة
81 - 79	الخاتمة
86 - 83	قائمة المراجع
89- 88	الملاحق

قائمة

الجدول والأشكال و الملاحق

قائمة الجداول والأشكال والملاحق

الصفحة	الشكل	الرقم
23	التمثيل البياني للتوزيع التنازلي	1
33	التمثيل لعبة المردودية	2
63	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخراسانية	3
67	فروع المختلفة لمصلحة المحاسبة والمالية	4

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
88	صور لمصنع Groupe Abdesselam	3
89	سعر تكلفة المنتجات لشهر مارس 2017	4
90	المقارنة بين سعر التكلفة وسعر بيع المنتجين للثلاثي الاول 2017	5

قائمة الجداول والأشكال والملاحق

الرقم	الجدول	الصفحة
01	يمثل أوجه الاختلاف ومعايير المقارنة بين المحاسبة التحليلية والعامية	08
02	آلية التوزيع التنازلي أو التدريجي	24
03	آلية التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات	25
04	جدول الاستغلال التفاضلي	31
05	مثال توضيحي على مسببات النشاط	39
06	عدد العمال بالمؤسسة	61
07	حساب سعر تكلفة المنتجات لشهر مارس 2017	72
08	تطور سعر بيع الوحدة خلال الثلاثي الأول لسنة 2017	74
09	تطور سعر بيع الوحدة المنتجة تبعاً لتطور سعر تكلفتها خلال الثلاثي الأول لسنة 2017	75

مَدِينَةُ

في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة والتقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ظهرت معطيات جديدة للواقع الاقتصادي الحالي وهذا ما جعل مسيري المؤسسات دائما البحث الإجراءات والوسائل الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة في هذا المحيط ، ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني قرارات قادرة على ترقية الأداء وتحسينه للوصول لتحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة في البقاء عن طريق المنافسة في السوق بين المؤسسات ، فالمحاسبة التحليلية من الأدوات التي تستخدم في مجال التسيير ، بهدف تحليل النشاط الاستغلالي و الاستثماري من حيث المداحيل والتكاليف قصد مراقبة ظروف الاستغلال و التعرف على مرودية النشاط و الوقوف على الاختلالات و العمل على اتخاذ القرارات في شكل إجراءات عملية من اجل معالجة الوضع السائد.

1. إشكالية البحث:

على ضوء ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

- ماهو دور المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في مؤسسة اقتصادية ؟

2. أسئلة البحث:

للإجابة على الإشكالية يتم طرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود بالمحاسبة التحليلية؟
- هل مؤسسة Groupe Abdesseelam تطبق طريقة التكاليف الحقيقية في تحديد تكاليف منتجاتها ؟
- ماهو دور المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرارات لمؤسسة Groupe Abdesseelam ؟



3. الفرضيات:

بغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة فانه يتم الانطلاق من الفرضيات التالية :

- المحاسبة التحليلية تقوم بتسجيل وتحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف إنتاج منتجاتها.
- مؤسسة Groupe Abdesseelam تطبق طريقة التكاليف الحقيقية لحساب تكاليفها.
- دور المحاسبة التحليلية لمؤسسة Groupe Abdesseelam رئيسي لاتخاذ القرارات.

4. مبررات اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب لاختيار الموضوع مايلي:

- بحكم مجال بحثي المحاسبي و تخصصي .
- الميول الشخصي .

5. أهمية الموضوع: تكمن أهميته من خلال:

- المحاسبة التحليلية أداة هامة في مراقبة التسيير، بحيث تساعد المسير في اتخاذ القرارات ووضع السياسة المناسبة للوصول لأهداف المؤسسة.
- الدور الحيوي للمحاسبة التحليلية في البيئة الاقتصادية.
- دور المحاسبة التحليلية من أجل ضمان البقاء والاستمرار في ظل التحديات الاقتصادية.

6. أهداف البحث: نهدف من خلال البحث:

- التعرف على المحاسبة التحليلية.
- التعرف على الطريقة التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة لتحديد تكاليف الانتاج.
- دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات المؤسسة محل الدراسة.

7. منهجية الدراسة :

- بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة و إثبات صحة الفرضيات نعتد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث و تحليلها ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد استعملنا منهج دراسة الحالة مستعينين في ذلك بالملاحظة للتعرف على منتجات المؤسسة بالإضافة الى المقابلة مع الموظفين الإداريين في المجال للتحديد دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات وكذلك الاستعانة بالكتب والمجلات والرسائل الجامعية من اجل الإلمام بجوانب الموضوع.

أما حدود الدراسة فتمثلت فيما يلي:

الحدود المكانية: الدراسة التطبيقية تتم في مؤسسة التصنيع الخراسانية Groupe Abdesseelam الكائنة

بالمنطقة الصناعية لولاية بسكرة.

8. الدراسات السابقة:

خلال دراستنا للموضوع تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة التحليلية باتخاذ القرار في المؤسسة:

1 حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر،

دفعة 2011.

2 حرمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، اطروحة دكتوراه،

جامعة الجزائر 2004/2005 .

3 محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس ، المدية ، دفعة

2006م - 2007.



9. صعوبات البحث: واجهتنا بعض الصعوبات بسبب ان بعض المسيرين امتنعوا عن إعطاء الوثائق لقناعتهم

بعدم كشف أسرار المهنة المحاسبية.

10. هيكل الدراسة : بهدف إتمام الدراسة و الوصول الى اختبار صحة الفرضيات و الإجابة عن الإشكالية قسمنا

الدراسة الى ثلاث فصول على النحو التالي:

- المقدمة: تضمنت الإشكالية، والتساؤلات، بالإضافة الى الفرضيات التي انطلقنا منها للإجابة عن الإشكالية المطروحة، كما تضمنت أهداف الموضوع، الى جانب الدراسات التي تناولت الموضوع وتقسيمات البحث.
- الفصل الأول : سنحاول فيه الإلمام بعناصر المحاسبة التحليلية كنبذة تاريخية عنها وعلاقتها وأهدافها وعموميات حول التكاليف.
- الفصل الثاني : سنتطرق فيه الى الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وذلك عن طريق إبراز الطرق التقليدية والحديثة والتطرق الى عملية اتخاذ القرار و طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذها .
- الفصل الثالث : وهو الفصل التطبيقي الذي سنعرض فيه الدراسة الميدانية، ونتطرق فيه الى كيفية استخدام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في مؤسسة Groupe Abdesseelam الخراسانية وذلك عن طريق تحليل طريقة حساب سعر التكلفة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية وكذلك دورها في اتخاذ القرارات .
- الخاتمة: تضمنت أهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة واختبار فرضيات البحث ، كما تم تقديم بعض الاقتراحات التي نرى أنها ضرورية لمساعدة مؤسساتنا الاقتصادية في اتخاذ القرارات.

الفصل الأول

مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

تمهيد :

يحتاج مسيرو المؤسسات دائما الى أدوات تمكنهم من دراسة وتحليل ظروف الاستغلال الداخلية والخارجية ، فعلى المستوى الخارجي تحتاج المؤسسة لان تتعرف على موقعها في السوق وبالتالي مركزها التنافسي ، ومنه تحديد الإستراتيجية المثلى للمواجهة خاصة ما تعلق بالتكاليف و الأسعار ، أما على المستوى الداخلي فيتطلب الأمر دراسة وتحليل النشاط قصد التعرف على مستوى الأداء خاصة من ناحية مستوى الإنفاق و المعبر عنه بالتكاليف الناتجة عن مختلف الأنشطة وكذا المردودية المحققة واعتماد مثل هذه المعطيات في تصميم الاستراتيجيات ووضع السياسات المناسبة ، وهذا ما جعل المحاسبة التحليلية تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة، حتى إنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير .

وستتطرق في هذا الفصل الى:

❖ ماهية المحاسبة التحليلية .

❖ عموميات حول التكاليف.

المبحث الأول

ماهية المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية هي أداة دراسة وتحليل وتسجيل للبيانات المتعلقة بالتكاليف ، حيث تعتبر من أدوات الإدارة التي توفر البيانات اللازمة للقيام بالدراسات أو اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمنتجات أو العمليات.

المطلب الأول

مفهوم المحاسبة التحليلية

أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية

تماشت المحاسبة التحليلية على عدة تسميات قبل أن تستقر على إسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات ولكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد هو المحاسبة التحليلية للإستغلال.

فالمحاسبة التحليلية هي « عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية».¹

كما تعرف بانها « المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير والتي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، وكذلك معرفة دقيقة ل لشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية».²

ايضا تعرف بانها « امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير».³

¹ - عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر 1994، ص 208.

² - Mohamed Zaatri , **comptabilité analytique** , CMTC, Série , en 1976 , p83.

³ - بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 09.

فالمحاسبة التحليلية تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرودية، وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء كان على مستوى التنفيذ أو الإدارة.¹

فمحاسبة التكاليف هي أداة عملية لتحقيق أهداف وغايات محددة، وأهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط والوقاية ورسم السياسات واتخاذ القرارات.²

كما أورد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي التعريف الآتي للمحاسبة التحليلية: "محاسبة التسيير هي نموذج لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية أخذ القرارات داخل المؤسسة".³

ومن المفاهيم السابقة نستخلص أن المحاسبة التحليلية هي تحلل وتمد المؤسسة بالمعلومات و التكاليف اللازمة لنشاط ما قصد تحسين نقاط الضعف وتطوير تسييرها .

ثانيا: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد وانتهاء بالقيود المزدوج كان هناك في المقابل تطور في شكل المؤسسات، إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة، ومع ظهور الثورة الصناعية كبر حجم المؤسسات وتشعبت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت عملياتها وانتشرت المنافسة الشديدة بينها، كل هذا أدى إلى ظهور حاجة إلى نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع وكذلك التخطيط إلى استراتيجيات المنافسة بالتكاليف، وذلك خدمة لأغراض الإدارة ومجالات التخطيط والمراقبة واتخاذ القرارات وكفاية الأداء وهو المحاسبة التحليلية.

ورغم أن المحاسبة العامة تسمح للمؤسسة بتقييم ذمتها وتقديم نتيجة إجمالية للنشاط، إلا أنها لا تسمح بتجزئتها حسب طبيعة تركيبها ومعرفة مساهمة كل منتج، فيها ونظرا لما تقدمه المحاسبة التحليلية من تدارك لحدود المحاسبة العامة لهذه الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، فقد تم اعتبار المحاسبة التحليلية من أهم المصادر الأساسية للمعلومات الاقتصادية و حلقة وصل هامة بين مختلف مستويات الإدارة.

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر 1999، ص 07.

² صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان 1998، ص 80.

³ حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.

وبالتالي يمكن عرض المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي:¹

- ❖ انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات و الغير ، جعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة، حتى ظهرت ظروف ألزمت تطورها وإخراجها من عزلتها.
- ❖ ظهور المؤسسة التجارية الكبيرة ذات الأقسام المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر مما أدى الى ضرورة التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد على مراقبة هذه الفروع و الأقسام.
- ❖ التطور التكنولوجي السريع في طرق وسائل الإنتاج ساعد على التمرکز وإنشاء مؤسسات كبيرة للاستفادة من مزايا التخصص، الذي نتج عنه تعقيدات صناعية وازدياد عدد المستخدمين وهذا ما يتطلب تقديم بيانات أكثر تفصيلا لسير الوحدات.
- ❖ التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة و مراكز الإنتاج زاد من تعقيد الأمر بين الإدارة العليا ومستويات الإدارية الأخرى مما أدى الى انعزال الإدارة العامة هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف الإداري الى تفويض المسؤوليات على مختلف المستويات فظهرت الإدارة بالأهداف ومحاسبة المسؤولية للمساعدة على ممارسة دورها الرقابي.
- ❖ كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي اتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية ومعلومات تخص اتخاذ القرار، ولا تتوقف هذه البيانات على مجرد بيانات إجمالية بقدر ما هي تحليلية، تفصيلية، وفي هذا الصدد تقدم المحاسبة معلومات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي، وهذه ما مهد لظهور محاسبة التكاليف المعيارية والمحاسبة الإدارية لترشد الإدارة في تقييم الأداء وترشيد القرارات.
- وعموما فقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة، يرى الباحث في تاريخ المحاسبة الصناعية "pendorf" أن بيانات محاسبة التكاليف تزامنت مع مطلع القرن الرابع عشر في إيطاليا، نتيجة ازدهار الإنتاج الصناعي، ويرجع أصل محاسبة التكاليف الى الرغبة في معرفة تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة المنتجة.²
- لقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى 1933 الأثر العميق في تطور محاسبة التكاليف لدرجة أصبحت تمثل فيها هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطورها فقد اتسمت بالتعاون بين رجال العلم والعمل.³

¹ BOISSELIER PATRIK, **CONTROLE DE GESTION**, VUIBERT, PARIS, 1999, P80

² كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1976، ص 35.

³ محمد فيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، عمان، 1999، ص 15.

وقد بدأ الاهتمام سنة 1936 لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري. كما تضاعف الاهتمام عقب الحرب العالمية الثانية بتطوير وسائل التحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وظهر ما يعرف بتحليل التعادل، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترتفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات التكاليفية.

كما ظهر الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية مع بداية الستينيات باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية بنوعيتها القصيرة والطويلة المدى، لمساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة، وهي تحتل بهذا تدرجياً الصدارة في تقييم الأداء وتحليل الانحرافات.

المطلب الثاني

العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

تعد المحاسبة العامة المصدر الأساسي لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومات المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط، وذلك من خلال القيام بعمليات التصنيف، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء والمصاريف وهذا وفقاً للوظائف والعمليات.

أولاً: أوجه الإتفاق: مظاهر الاشتراك والاتفاق بين المحاسبة التحليلية والعامة تكمن في عدة نقاط أهمها:¹

- للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بالمحاسبة العامة على اعتبار أن هذه الأخيرة تشكل المنبع الرئيسي للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية في تحليلاتها.
- كل واحدة مكمل للآخرى، ففي حين تظهر الأولى نتيجة إجمالية، تقوم الثانية بتحليلها وإظهار مساهمة كل منتج أو قسم أو نشاط على حدى.
- كل واحدة تمثل وسيلة للتأكد من صحة البيانات المسجلة، من خلال المقارنة بين البيانات الواردة لكل منهما.
- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف، الأعباء والمخزونات.
- تشتركان في اعتمادهما على مبدأ القيد المزدوج، وتساهمان في قياس الأداء من خلال تقديم معلومات إجمالية من طرف المحاسبة العامة لإعداد القوائم والتقارير الختامية، وتقدم تقارير دورية من المحاسبة التحليلية للإدارة توضح فيها أداء الأقسام والمصالح المختلفة على مستوى المؤسسة.

¹ بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 11.

ثانيا: أوجه الاختلاف: تختلف المحاسبة التحليلية عن العامة في عدة نقاط وفقا لعدة معايير أهمها من حيث:

- **المعلومات:** المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من SCF بينما المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومعلومات أخرى.
 - **الاستعمال:** المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين الخارجيين لأنها إلزامية من الناحية القانونية بينما المحاسبة التحليلية يستعملها المسكرون لأنها تفيدهم في اتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.
 - **الزمن:** المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية أي أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم بما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع ، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.
 - **الهدف:** المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة سواء كانت ربح أو خسارة وتساهم في إعداد الميزانية الختامية... الخ، أي المحاسبة العامة هدفها مالي ، أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.
 - **المستفيد:** المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المؤسسة والموردين والزبائن والمقرضين أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات.
 - **الحسابات:** المحاسبة العامة حساباتها مستمدة من SCF وتسجل حسب طبيعتها (المصاريف والإيرادات) أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة.
 - **النفقات:** المحاسبة العامة نفقاتها خارجية من الموردين البنك أما المحاسبة التحليلية فنفقاتها داخلية لأن نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة.
- يتبين لنا من أوجه الاتفاق والاختلاف أن المحاسبة العامة تمد المحاسبة التحليلية بالبيانات الفعلية ، اما المحاسبة التحليلية نشاط يهتم بتحليل وتجزئة مختلف تكاليف كالأعباء وتكاليف الإنتاج وهذا للتمكن من متابعتها وتطويرها واتخاذ القرارات المستقبلية.

ويمكن تلخيص الفروقات او الاختلافات بين المحاسبة التحليلية والعامه في الجدول التالي :

الجدول :01: يمثل أوجه الاختلاف ومعايير المقارنة بين المحاسبة التحليلية والعامه :

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة
- الغاية تسييرية	- الغاية قانونية
- النتائج(يوم، أسبوع، شهر، ثلاثي)	- النتائج (سنة، ثلاثي)
- الزمن الماضي، الحاضر والمستقبل	- الزمن الماضي
- الأعباء حسب الوجهة	- الأعباء حسب الطبيعة.
- قواعد مرنة تتغير حسب تطور المؤسسة	- القواعد قانونية
- النتائج مفصلة (حسب المنتج، القسم، المسئول، النشاط)	- النتيجة عامة
- المعلومات تقنية واقتصادية	- المعلومات نقدية
- المعلومات موجهة للمسئولين ومتخذي القرار	- معلومات موجهة للمسيرين والمدراء
- معلومات سريعة ومراجعة	- معلومات مدعمة بوثائق إثبات
- مؤشرات التسيير	- مؤشرات محاسبية، جبائية ومالية.

Source: N.Guedj et collaborateur, contrôle de gestion, les éditions d'organisation, 1991, p134

المطلب الثالث

أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة وأهدافها

أولاً: أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة

للمحاسبة التحليلية أهمية كبيرة بالمؤسسة سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدماتية نظراً لاستعمالات المتعددة ولكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدمية والتجارية كما أنها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية.

إن المحاسبة التحليلية للتكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة والصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها والذي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة وأن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحاً على المشروع نظراً لتقديرها لمعلومات هامة وصحيحة.

ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية

يشكل الجهاز المحاسبي أهم شبكة للمعلومات الكمية في المؤسسة، والمحاسبة التحليلية والتي تعتبر أداة للتسيير الداخلي، تهدف إلى:¹

- تقييم السلع والخدمات المنتجة والمباعة، أي تحديد التكاليف وسعر التكلفة وسعر البيع و النتيجة.
- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الانحرافات، والبحث عن أسبابها.
- تحديد درجة المردودية و تسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف «تجميع تكاليف الاستغلال حسب الأقسام»، مراكز الربح «تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال ومساهمته في الربح الإجمالي»، ومراكز للمردودية «تحديد مساهمة كل قسم في مردودية النشاط»، وهذا سيسمك من اتخاذ قرارات متعلقة مثلاً: بتسريع أو إلغاء أو إبطاء بعض النشاطات و البحث عن الأخرى، أو العمل على تخطيط الموارد النادرة، مثل ميزانية العملة الصعبة، اليد العاملة المؤهلة.

¹ بديسي فهيمه، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 10

من هنا يتبين بان المحاسبة التحليلية، ومن خلال ما تصبو لبلوغه من أهداف، تمثل أداة أساسية و مهمة جدا للتسيير العقلاني للنشاط الاستغلالي و الاستثماري للمؤسسة و لمختلف مواردها، لهذا فهي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير الداخلي.

المبحث الثاني

عموميات حول التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح والعمل على تطويره، ولكي تحصل على مردودية جيدة يجب أن تكون تملك معلومات كافية عن التكاليف، مراكز التكلفة... الخ، والعمل على تخفيضها الى أقصى حد ممكن، مما يساعدها على تحقيق تلك الاهداف.

المطلب الأول

مفهوم سعر التكلفة

اولا- تعريف التكلفة: ينظر للتكلفة على أنها:

- تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر او المستقبل¹.
- تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية فيتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على صفقة حاضرة او مستقبلية².
- مورد مضحى به أو ضائع لتحقيق هدف معين³.
- أنها تضحية مادية إجبارية بهدف الحصول على منفعة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل أي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة الاختيارية بهدف الحصول على مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل⁴.
- النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيراد في الفترة التي يباع فيه ا هذا المنتج⁵.

¹ أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بنية أعمال، دار شباب الجامعة، الاسكندرية، 2007، ص 9.

² عبد الحي مرعي، في محاسبة تكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994، ص 5.

³ تشارلز هورنغون و وآخرون تعريب أحمد حجاج محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 63.

⁴ عبد المقصود ناصر نوردين عبد اللطيف في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 1.

⁵ فوزي غرايبي، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة، ص 20.

من خلال ما سبق نستنتج أن التكلفة مورد مضحي به من أجل الحصول على مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل.

و للإشارة تجدر التفرقة بين التكلفة و عناصر الاخرى مشابهة لها وهي المصروف ،الخسارة ،العبيء:¹

- **التكلفة:** هي المنفعة المستنفذة التي ترتبط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة و لها علاقة مباشرة بالإجراء الذي يتحقق منها، أي أن التكلفة التضحية النقدية يترتب من ورائها منفعة اقتصادية.
- **المصروف:** فهو نفقة مدفوعة لا ترتبط بشكل مباشر بالسلعة المنتجة أو الخدمة، و لا علاقة مباشرة بينها و بين الإيراد الذي يتحقق مثل مصاريف البيع و التوزيع و مصاريف الإدارة.
- **الخسارة:** هو عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحميلها و التضحية بها، و هي تكون في حالة حدوث التكاليف دون تحقق الإيراد أو في حالة أن يكون الإيراد اقل من التكاليف.

ثانيا- سعر التكلفة:

تقوم المؤسسة بتحمل مجموعة من التكاليف في سبيل إنتاج سلع و خدمات تامة الصنيع تقوم بإعادة بيعها و تحقيق من وراء ذلك منافع اقتصادية، غير أن هذه الاخيرة، تتم إنطلاقا من سعر التكلفة، حيث يمكن تعريف سعر التكلفة على أنها:

- مجموعة التكاليف التي صرفتها المؤسسة من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما و قابلا للبيع.²
 - عمليتي الإنتاج و البيع للمنتوج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية و المواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.³
 - كل ما تكلف لإنتاج المنتج أو لأداء الخدمات منذ انطلاق العملية إلى غاية المرحلة النهائية أي مرحلة البيع.⁴
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف سعر التكلفة فهي: مجموعة من المصاريف أو التكاليف التي تنفقها أو تحملها المؤسسة خلال كل مراحل الإنتاج حتى وصول إلى مرحلة البيع.

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2003، ص 19.

² يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 31.

³ رحال علي، سعر التكلفة المحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 38.

⁴ محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الإنفاق، الجزائر، دون سنة، ص 9.

مطلب الثاني

العناصر المكونة للتكاليف وتصنيفاتها

أولاً: العناصر المكونة للتكاليف:¹

يضم سعر التكلفة التكاليف التالية:

- **المواد الأولية:** تشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين سلعة و هذا العنصر يشكل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية من المواد نصف المصنعة كالحديد مثلاً، أو قد تكون مواد تامة الصنع يجري تجميعها.
- **العمل المباشر:** يعتبر العمل المباشر من أهم عوامل الإنتاج، فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار والتخطيط والتوجيه والرقابة، بقصد الوصول إلى أقصى إنتاجية.
- **المصاريف الغير مباشرة:** تتمثل في الأعباء التي لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من الأنشطة وبالتالي مجموعة من التكاليف مثل مصاريف الصيانة، كهرباء... الخ، أو بالنشاط العام للمؤسسة مثل المصاريف الإدارية.
- **المصاريف المباشرة:** المصاريف التي تنفق مباشرة على السلعة وتعتبر جزءاً من تكلفتها فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييز، فقد تتم العملية في القسم الصناعي ويمكن حصرها بالصرف عليها، فيعتبر المبلغ المصروف مصروفًا مباشرًا للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم.

ثانياً: تصنيف التكاليف:

تتعدد تصنيفات التكاليف ليخدم كل تصنيف غاية أو أكثر تستفيد منها الإدارة، فهناك بعض أنواع التكاليف قد يدخل في أكثر من تصنيف فالمواد الخام المستخدمة في الإنتاج تصنف كتكلفة متغيرة من حيث سلوكها و تصنف كتكلفة مباشرة من حيث علاقتها المباشرة بالسلعة و تصنف كتكلفة منتج من حيث توقيت الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل، ومن أهم هذه التصنيفات نجد:²

¹ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، ص 111
² نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 43.

1: تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها و نوعيتها:

تقسم عناصر التكاليف تبعاً لطبيعة عوامل إنتاج إلى:

- **عنصر تكلفة المواد:** تتمثل في تكلفة المواد و المستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة و هي من أهم عناصر التكاليف لأنها تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الإجمالية للإنتاج.
- **عنصر تكلفة الخدمات:** تتمثل في بنود المصروفات الأخرى التي تحتاجها المؤسسة بخلاف عنصري المواد و العمالة و ذلك للمساهمة في إتمام دورة الإنتاج أو دورة البيع و التوزيع أو مزاولة النشاط الإداري .
- **عنصر تكلفة العمل:** تتمثل في الأجور و المرتبات المدفوعة للعاملين و من في حكمها مثل: أجور و مرتبات نقدية، مزايا نقدية أخرى، و الخدمات طبية و المأكل و المشرب و المسكن أو أي مزايا عينية أخرى .

2: التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة :

يتم تبويب عناصر الكلفة على ضوء الأنظمة الرئيسية في أي مؤسسة و لعل أهم هذه الأنشطة هي الإنتاج و التسويق و الخدمات الإدارية و المالية، و يحتوي كل نشاط على عناصر الكلفة الثلاث من مواد أولية، و أجور و مصروفات.¹

تكاليف الإنتاج: تضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية و المواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية و لكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي، أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام من غير عنصري المواد و الأجور ، أما الأجور فإنها تمثل كلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجال خدمات الإنتاج و التي تلتزمها العملية الإنتاجية.

تكاليف إدارية ومالية: هي جميع بنود و فقرات الإدارة العامة و هي غير مرتبطة لا بإنتاج و لا بالتسويق مثل دائرة الحسابات و المالية و الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين و العاملين و تحتوي على المستلزمات الإدارية و المالية و أجورهم و مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية و المالية .

تكاليف التسويق: أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها المؤسسة في نوعية عملية التسويق للزبائن، التي تتضمن عمليات الخزن و النقل و الدعاية و الإعلان و بحوث التسويق ، هذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق و أما تكاليف تسويق أو توزيع المنتج فتتمثل في كل التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل بيع المنتج.

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثناء للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 16.

3 : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج :

يقسم عناصر التكاليف حسب علاقة عنصر بوحدة المنتج النهائي إلى عناصر تكاليف مباشرة و عناصر تكاليف غير مباشرة:¹

- **التكاليف المباشرة:** هي جميع النفقات التي تصرف خصيصا و مباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي و تتكون من:

- **تكلفة العمل المباشرة:** هي أجور العاملين في المصنع من عمال و القائمين على الإنتاج.
- **المواد المباشرة:** هي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج سلع مثل المواد الخامة.

- **التكاليف غير مباشرة:** هي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة و لكن من أجل الإنتاج ككل ، تبويب عناصر التكاليف غير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المؤسسة الى:

- **مصاريف صناعية غير مباشرة:** تشمل تكلفة المواد العمالية و الخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بمنتج معين بالذات.
- **مصاريف البيع و التوزيع غير مباشرة:** تشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات التسويق و تصريف المنتجات النهائية.
- **المصروفات الإدارية والتمويلية:** عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري و التمويلي.

4 :تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

تنقسم التكاليف وفق هذا المعيار الى :

- **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في الهندسة ، ضمن مستوى إداري معين ، خلال فترة زمنية معينة .

¹ نائل عدس، نضال خلف، مرجع سابق، ص 47.

- **التكاليف الغير الخاضعة للرقابة:** هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و مراقبتها ضمن مستوى إداري معين ، من أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

5: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

تنقسم التكاليف الى: ¹

التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط ، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير كما ان نصيب الوحدة المثبتة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي ينخفض إذا زاد حجم النشاط و العكس و من أمثلة هذه التكاليف مصاريف الإيجار، مصاريف التأمين.

التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان ، أي أنها تزداد بنفس الزيادة و تنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج، كما ان نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج ، التكاليف المتغيرة تشمل المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصاريف المباشرة.

التكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة: هي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة و المتغيرة، و هناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها: طريقة الحد الأقصى و طريقة الحد الأدنى، طريقة المربعات الصغرى و من أمثلة هذه التكاليف: تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية و لكن هذه الكلفة تزداد عند زيادة عدد مرات الصيانة.

6: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

تنقسم الى: ²

- **التكاليف الغارقة:** هي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الفترة الماضية و لا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها (التكاليف التاريخية).
- **تكاليف الفرصة البديلة:** هي تلك التكاليف التي يمكن فقدانها إذ ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول ، أن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في سجلات محاسبي

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 40.

² إسماعيل يحي التكريتي ، نفس المرجع، ص 42.

خلاصة الفصل:

يتبين لنا من خلال دراستنا الفصل الأول أن المحاسبة التحليلية أداة تسيير داخلي فهي من خلال ما تصبوا الى بلوغه من أهداف، تمثل أداة أساسية ومهمة جدا للتسيير العقلاني للنشاط الاستغلالي والاستثماري للمؤسسة ولمختلف مواردها .

كذلك هي عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه .

الفصل الثاني

تحميل التكليف و عملية اتخاذ

القرارات

تمهيد

هنالك عدة طرق لحساب التكاليف واتخاذ القرارات اللازمة، فمنها الطرق التقليدية كالتكاليف الكلية والحديثة كنظام ABC المستخدمة في اتخاذ القرارات.

ولكي تستفيد الإدارة وتتخذ قراراتها تستخدم المحاسبة التحليلية لقياس التكاليف بسبب أهميتها لذا سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى:

- تحميل التكاليف.

- عملية اتخاذ القرارات.

- أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول

طرق تحميل التكاليف

هنالك اختلاف في كيفية تحميل التكاليف لوحدة المنتج النهائي ، فحسب بعضه ا أنه ليس من الضروري تحميل كافة عناصر التكاليف لوحدة المنتج و أنه يكفي تحميل الوحدة بالعناصر المباشرة أو المتغيرة و التي تعطي معنى واضحا لثمن التكاليف خاصة و أنه ليس من السهل تحميل بعض العناصر لوحدة التكلفة بطريقة دقيقة و العكس حسب بعضها الاخر.

في كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب سبقتها عملية التحليل التالية:¹

- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، من خلال التطرق إلى التحليل الدقيق للزمن و كميات العمل الموفرة لمختلف النشاطات في المؤسسة و المصاريف التي تنجم عنها ، و يجب خاصة تحديد كميات العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.
- تحديد الاستهلاكات و تكاليف المواد الأولية بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول و خروج المخزونات.
- تحديد الأعباء غير المباشرة و تحميلها على أساس معين.
- الفصل بين مجموع المصاريف المحملة المباشرة و غير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتوجات.

¹ ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1988، ص 31.

المطلب الأول

الطرق التقليدية

أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة: (طريقة التكاليف الكلية أو الحقيقية)

1 التعريف:

- يعرف الدليل الوظيفي المحاسبي الأقسام المتجانسة بأنها: نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية او النسب المتوية¹.

2 مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة:

- لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة نتبع الخطوات التالية:
- ✓ تخصيص الأعباء المباشرة للسلع و الخدمات المعنية بالأمر.
- ✓ التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة بين مراكز النشاط الثانوية إلى مراكز النشاط الأساسية و ذلك حسب نظام مفاتيح التوزيع.
- ✓ تحميل الأعباء غير المباشرة و ذلك بعد إنهاء التوزيع الثانوي لحساب التكاليف و أسعار التكلفة بالنسبة للسلع و الخدمات المعنية.
- ✓ تحديد و حساب النتيجة التحليلية.

¹ بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

3 مراكز التحليل:¹

نشاط المؤسسة، سواء التجارية او الصناعية، مقسم الى مراكز التحليل اين تجمع الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها. علما بان مراكز التحليل تتمثل عموما في :

- قسم حقيقي من المؤسسة، ويعرف بمركز العمل مثل الورشة، المخزن وهذا حسب التقسيم الهيكلي للمؤسسة.
- قسم وهمي من المؤسسة مثلا الإدارة العامة، التسيير المالي، تسيير الموارد البشرية.

فالأعباء غير المباشرة قد يكون مصدرها مركز تحليل واحد، حيث ان مركز التحليل أو القسم المتجانس « مصطلح تجانس يعني التماثل بين الأقسام المكونة للمؤسسة، وفقا للهيكل التنظيمي، في التسجيل على مستواها لأعباء غير مباشرة » هو بمثابة مركز محاسبة ومركز مسؤولية، أي وحدة تسيير، مثل مصاريف نقل المبيعات لا تعني سوى مركز تحليل واحد وهو قسم التوزيع، وقد يكون مصدرها مجموعة مراكز التحليل، فمثلا رواتب واجور العاملين بالإدارة العامة مصدره النشاط العام للمؤسسة، وعليه فالمصروف يهم تقريبا كل الاقسام التي يتكون منها الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الاعباء غير المباشرة عادة ما يصعب قياسها لذا تستخدم وحدات القياس، وهي عبارة عن مؤشرات او معايير محاسبية لقياس النشاط على مستوى الاقسام الاساسية، والمتمثلة في الاقسام التي لا يمكن الاستغناء عنها مثل قسم التمويل، قسم الانتاج وقسم التوزيع، اذ بواسطتها يتم تحديد الوحدة التي على اساسها تحمل الاعباء غير المباشرة الى سعر التكلفة، وتكون وحدات القياس عادة في شكل نسب مئوية، وكأمثلة على وحدات القياس نذكر:

- **قسم التمويل:** وحدة القياس قد تكون الكمية (القيمة) المشتراة أو المستخدمة من المواد الاولية او المنتجات(نصف مصنعة، تامة).

- **قسم الإنتاج:** وحدة القياس قد تكون كمية (قيمة) المواد المستعملة، ساعة اليد العاملة، ساعة عمل الآلة، الوحدات المنتجة.

- **قسم التوزيع:** وحدة القياس قد تكون تكلفة الإنتاج المباع، رقم الأعمال، وحدات المباع.

فبعد تحديد نوع او طبيعة وحدة القياس، وهذا حسب نشاط كل قسم، يتم تحديد عدد وحدات القياس، والتي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس (ت.و.ق)، والتي تمثل المؤشر الذي بواسطته تحمل الأعباء غير المباشرة المحسوبة على مستوى كل قسم من الأقسام الأساسية الى سعر التكلفة، وتحتسب تكلفة وحدة القياس من العلاقة:

¹ بديسي فهيمة، مرجع سابق، ص111

❖ تكلفة وحدة القياس = إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بالقسم / عدد وحدات القياس

أما الأعباء غير المباشرة والمسجلة على مستوى الأقسام المساعدة، والمتمثلة في الأقسام التي تقدم الخدمات لمساعدة الأقسام الأساسية، وتبقى ذات أهمية لتسيير المؤسسة مثل قسم الصيانة، قسم الطاقة والكهرباء، قسم الأمن، فقبل تحميلها الى سعر التكلفة توزع على الأقسام الأساسية حسب مفاتيح التوزيع (نسبة مئوية) لتحديد على أساس معدل استفادة كل قسم أساسي من خدمات القسم المساعد المعني.

4 آليات توزيع الأعباء غير المباشرة أو طريقة الأقسام المتجانسة:

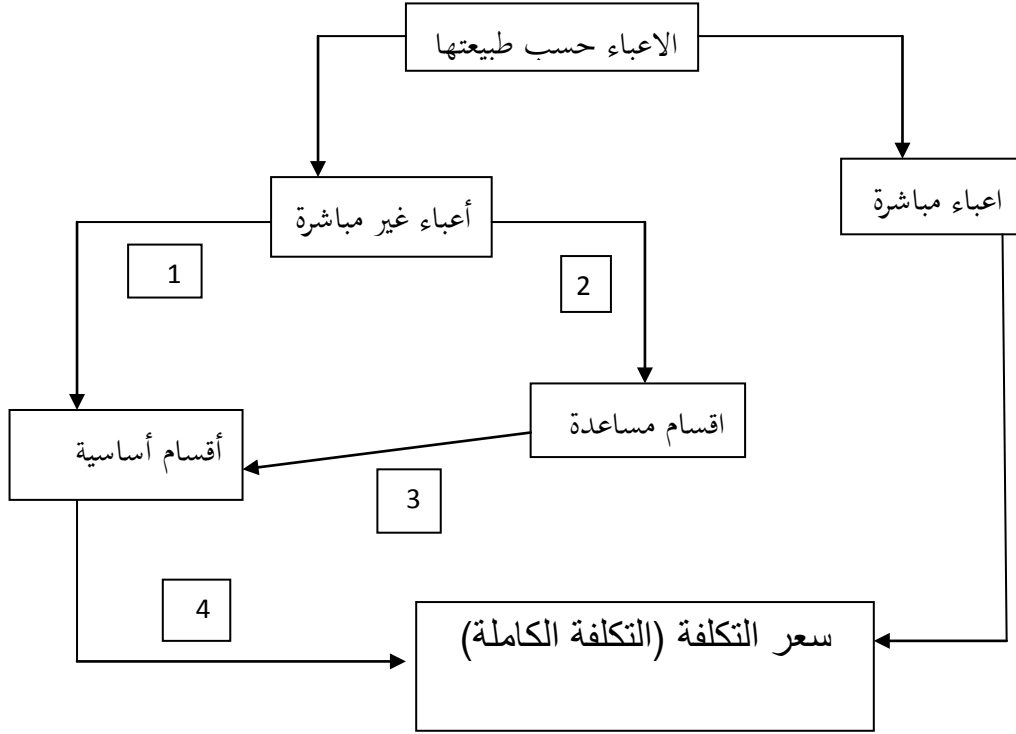
آليات التوزيع التي تعتمد محاسبا لتوزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، او ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تمثل أساسا في آليتي التوزيع التنازلي أو التدريجي وتبادل الخدمات.

• التوزيع التنازلي او التدريجي، ويمر بالخطوات التالية:

- **الخطوة الاولى:** وضع جدول توزيع الأعباء، وهو جدول لتسجيل وتوزيع الأعباء غير المباشرة على كل قسم من الأقسام الأساسية والمساعدة وذلك بواسطة مفاتيح التوزيع، فالجدول يحوي عدد من الأسطر بقدر عدد الأعباء، وعدد من الأعمدة بقدر عدد الأقسام ومراكز التحليل، مجموع الأعباء المسجلة على كل قسم سمي بمجموع التوزيع الأولي.
- **الخطوة الثانية:** توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، وذلك بواسطة معدلات أو نسب مئوية (مفاتيح التوزيع) حسب استفادة كل قسم أساسي من خدمات الأقسام المساعدة حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة المسجلة على مستواها، وبهذا تختفي هذه الأقسام محاسبا، والمجموع المحصل عليه، ويكون على مستوى الأقسام الأساسية فقط يعرف بالتوزيع الثانوي.
- بالاعتماد على طبيعة وحدات القياس لنشاط كل قسم من الأقسام الأساسية يتم تحديد عدد وحدات القياس، والتي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس بواسطة تكلفة وحدة القياس تحمل التكاليف غير المباشرة لكل قسم أساسي الى تكلفة معينة (تكلفة الشراء، الانتاج، التوزيع) ثم الى سعر التكلفة.

ويمكن التعبير عن آلية التوزيع التنازلي، بشكل عام من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل: رقم (1) التمثيل البياني للتوزيع التنازلي



المصدر: بديسي فهيمة، مرجع سابق، آلية التوزيع التنازلي، ص 115

حيث إن الأقسام الأساسية و المساعدة تمثل مراكز تحليل للأعباء غير المباشرة، كما يمكن التعبير عن آلية التوزيع التنازلي أو التدريجي ، من خلال الجدول الموالي:

الجدول:رقم (02) آلية التوزيع التنازلي أو التدريجي

قسم أساسي 3	قسم أساسي 2	قسم أساسي 1	قسم مساعد 2	قسم مساعد 1
مج.ت.5ا	مج.ت.4ا	مج.ت.3ا	مج.ت.2ا	مج.ت.1ا
		←		مج.ت.1ا
	←		مج.ت.2ا	
←				
مج.ت.5ث	مج.ت.4ث	مج.ت.3ث	0	0

المصدر : بديسي فهيمة،مرجع سابق ، آلية التوزيع التنازلي أو التوزيع التدريجي ص 115

- حيث أن مج.ت.1ا = مجموع التوزيع الأولي.
- مج.ت.3ث = مجموع التوزيع الثانوي.

فالجدول يظهر بوضوح الآلية التي تتم من خلالها عملية التوزيع التنازلي، فالقسم المساعد 1 يقدم خدمة للقسمين الأساسيين 1 و2، وبذلك فإن أعباء هذا القسم توزع عليهما حسب معدل الاستفادة كل منهما من خدمات هذا القسم ، في حين يقدم القسم المساعد 2 خدمات للقسمين الأساسيين 2 و3، وبذلك فإن أعباء هذا القسم توزع عليهما حسب معدل الاستفادة كل منهما من خدماته، ولا توجد علاقة بين القسمين المساعدين، ولا حتى بين الأقسام الأساسية ، وهذا مايفسر اتجاه الأسهم أو حركة توزيع أعباء الأقسام المساعدة.

• التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات:

يحدث في كثير من الأحيان أن تتبادل الأقسام المساعدة و حتى الأساسية، الخدمات فيما بينها مثل قسمي الصيانة والنقل، فالأول يضمن تقديم خدمات الصيانة للآليات والمعدات التي يجويها قسم النقل، وهذا الأخير يضمن تزويد قسم الصيانة بما يحتاجه من مواد ولوازم، ومن اجل تحديد الأعباء الإجمالية الغير مباشرة للقسم الأول لابد من معرفة أعباء القسم الثاني والعكس صحيح .

الجدول رقم (03) آلية التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات

قسم مساعد1	قسم مساعد2	قسم أساسي1	قسم أساسي2	قسم أساسي3
مج.ت.1ا	مج.ت.2ا	مج.ت.3ا	مج.ت.4ا	مج.ت.5ا
مج.ت.1ب				
0	0	3	4	5

المصدر: بديسي فهيمة، آلية التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات، ص121

من الجدول يتبين بان القسم المساعد 1 يقدم خدمة للقسم المساعد 2 وكذا للقسم الاساسي 1 ، كما ان القسم المساعد 2 يقدم خدمة للقسم المساعد 1 و القسمين الاساسيين 3 و4 وحتى يمكن توزيع اعباء القسم المساعد 1 لابد من معرفة مبلغ استفادته من اعباء القسم المساعد 2 ، وكذلك الحال بالنسبة للقسم المساعد 2.

5 المزايا والعيوب:

تتمثل مزايا و عيوب طريقة الأقسام المتجانسة في:¹

1 المزايا: تتميز طريقة الأقسام المتجانسة بمايلي:

- تتماشى مع الأصول المحاسبية في تطوير نتائج الأعمال.
- لا يقلل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية و التي سبق و أن حملت بكاملها على المنتج

2 العيوب: يعاب على هذه الطريقة ما يلي :

¹ صالح الرزق ، ، مرجع سابق، ص 122.

- تذبذب وحدة التكاليف المنتجة وذلك تبعاً لتغير حجم الإنتاج فإذا زاد حجم الإنتاج ، تقل تكلفة الوحدة الواحدة و إذا نقص فإن التكلفة تزداد وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة بالكامل على المنتجات . لذلك نجد أن تكلفة الوحدة الواحدة ترتفع و تنخفض بارتفاع و انخفاض الطاقة المستعملة.
- إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة و هذا يتنافى مع مبدأ استقلالية الفترات المالية.
- إن تحميل التكاليف الكلية جميعها وحدات الإنتاج لا يسمح بتبيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة و التكاليف المقبلة للجزء المستغل و غير المستغل منها و المفروض أن يتحمل النشاط الفعلي بنصيبه فقط من التكاليف الثابتة وليس بها كاملة طبقاً لهذه النظرية ، لذلك فإن عيوب هذه الطريقة واضحة في الأجل القصير ، خاصة إذا تم رسم سياسة التسعير على أساسها.

ثانياً: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير المنتجات في مستويات النشاط المختلفة و تخطيط الأسعار في الأجل القصير.

1 تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج ، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى)، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.¹

2 مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله إلى المنتجات ،بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة ، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلاً

¹ - بوخزار عمر ، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر ، ص 79.

بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.¹

3-مراحل حساب التكاليف و النتيجة التحليلية :

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة كما يلي:

- حساب معامل التحميل العقلاني:

حسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية² :

المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي

معامل التحميل العقلاني =

المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

- حساب الأعباء الثابتة المحملة:

تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي:³

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية × (المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي).

¹ - ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 166.

² - علي رحال، مرجع سابق، ص 64.

³ - عبد الكريم بوعقوب، مرجع سابق، ص 214.

- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم ، و تخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام و تستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة و الأساسية في طريقة التكاليف الكلية¹ .

- تحديد فروق التحميل العقلاني:

من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني ، لدينا ثلاث حالات ممكنة :

*معامل التحميل العقلاني أصغر من 1: وهذا يعني أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي ، مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية ، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط و الفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة و التكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

*معامل التحميل العقلاني يساوي 1: أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي و منه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تسوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة و بالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية² .

*معامل التحميل العقلاني أكبر من 1: معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، و تكون الأعباء الهيكلية المحملة أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، و يكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط.

4 مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات خاصة على المدى البعيد، و في ما يلي أهم مزايا و عيوب هذه الطريقة:

المزايا: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي³ :

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصلة عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 124.

² - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الآفاق، الجزائر دون سنة نشر، ص 82.

³ - ناصر دادي عدون ، ، مرجع سابق، ص 132.

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- تحدد سعر التكلفة بطريقة عقلانية و ذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط و مدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- تحديد أسعار البيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها ، سواء كانت متغيرة أو ثابتة من خلال أسعار البيع، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جديدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة.¹
- يسمح سعر التكلفة في هذه الطريقة بالإطلاع على المرد ودية التقنية و نظام المؤسسة ، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة و المواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.
- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة و خاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

عيوب الطريقة: تتمثل أهمها في:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف و بالتالي على تحديد السعر.²

¹ - درهون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2004/2005، ص 232.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص 133.

- حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي ، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ، و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة.
- تطرح مشكلة الجرد الدائم و تقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال و أثرها على النتيجة، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
- 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 وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع و تخطيط الأرباح.

ثالثا: طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أصلا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير ، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا و قد انتقلت في الخمسينيات إلى أوروبا و بالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا¹.

1 مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة ، و تقوم مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية ، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة ، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج و هذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة².

¹ - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق، ص 136.

² - بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 179.

2 أهداف طريقة التكلفة المتغيرة

للطريقة جملة من الأهداف أهمها :¹

- تقييم و متابعة مدى كفاية التشغيل و تحقيق الفعالية في التسيير.
- تخفيض التكاليف و ذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية و التحكم في المصاريف القطاعية.
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي و الإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه و الاهتمام بالإيجابي و خاصة في مجال التوزيع و التسويق.
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، و مدى المنافسة التي تصادها في الأسواق و مدى مرونة الطلب عليها.
- دراسة تخطيط الأرباح و علاقتها بحجم المبيعات.
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين.
- دراسة و تحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

3 خطوات طريقة التكلفة المتغيرة:

لحساب مختلف التكاليف عتبة المردودية ، يمكننا شرحها كالآتي:

جدول رقم(04) : جدول الاستغلال التفاضلي²

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال	xxxxxxxx	100
02	(-) التكلفة المتغيرة	(xxxx)	
03	= الهامش على التكلفة المتغيرة	Xxxx	
04	(-) التكلفة الثابتة	(xx)	
05	= النتيجة	xx	

المصدر : عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2005، ص180

¹Abdellah Boughaba , *Comptabilité analytique* , 2 éme édition , Berti édition , Alger1994 , p242-243-

²عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2005، ص180.

من خلال الجدول نلاحظ أن النتيجة تحسب وفق طريقة التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش} / \text{التكلفة المتغيرة} - \text{ت الثابتة}$$

حيث الهامش على التكلفة المتغيرة يحسب بالعلاقة التالية:

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

كما يمكن تمثيل عتبة المردودية من خلال العلاقة بين الهامش على التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، بما ان:

$$\text{مجموع الاعباء} = \text{الاعباء المتغيرة} + \text{الاعباء الثابتة}$$

فالوصول الى عتبة المردودية يكون عندما تتحقق العلاقة:

$$\text{رقم الاعمال} - (\text{الاعباء المتغيرة} + \text{الاعباء الثابتة}) = 0$$

اي

$$\text{رقم الأعمال} - \text{الاعباء المتغيرة} = \text{الاعباء الثابتة}$$

حيث ان

$$\text{رقم الاعمال} - \text{الاعباء المتغيرة} = \text{ه/ت.م}$$

اذن

$$\text{ه/ت.م} = \text{الاعباء الثابتة}$$

- عتبة المردودية:¹

المقصود بعتبة المردودية هي نقطة أرباح وألا خسارة، او هي ذلك المستوى من المبيعات (رقم الأعمال)

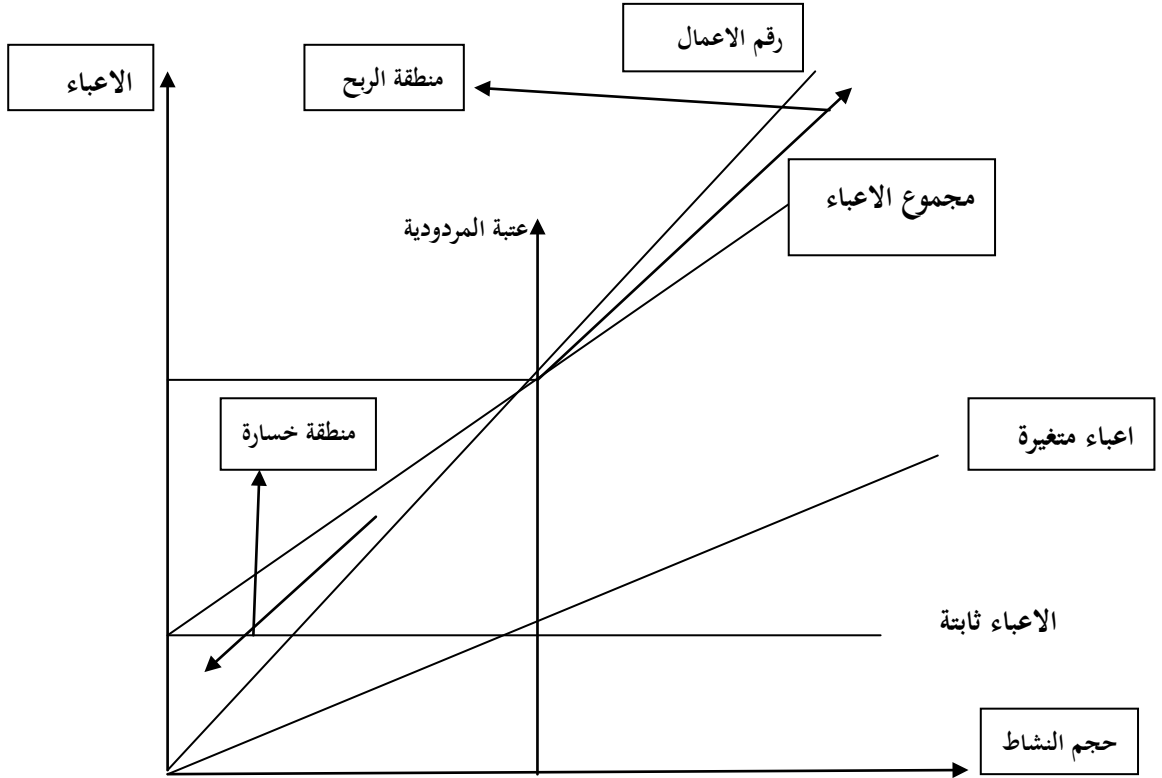
الذي تتمكن عنده المؤسسة من تغطية جميع أعبائها، دون أن يبقى لديها فائض ، لذا فعتبة المردودية تمثل نقطة تعادل بين المداخيل والتكاليف، فهي تتحقق عندما تتساوى الأعباء الثابتة والهامش على التكاليف المتغيرة ، فعند هذا المستوى تصل المؤسسة الى عتبة المردودية، والتي تتحقق بعدها الربحية، ويمكن التعبير عن هذا من خلال العلاقة:

¹ بديسي فهيمة، مرجع سابق، ص156

- رقم الأعمال = مجموع الأعباء

- او رقم الأعمال - مجموع الأعباء = 0

الشكل : رقم (2) تمثيل لعتبة المردودية:



المصدر: بديسي فهمية، مرجع سابق، آلية التوزيع التنازلي، ص 157

أما جبرياً فتكون العلاقة:

رقم الأعمال/ه.ت.م = رقم الأعمال/أعباء ثابتة

ما هو رقم أعمال نقطة الصفر، أي س (عتبة المردودية)

بضرب الطرفين في الوسطين:

رقم الأعمال * الأعباء الثابتة = س * ه/ت.م

اذن:

$$\text{س} = \frac{\text{رقم الأعمال} * \text{الأعباء الثابتة}}$$

$$\text{ه/ت.م}$$

حيث أن س يمثل رقم الأعمال الذي تتحقق عنده عتبة المردودية، وتكون العلاقة التي تحتسب من خلالها عتبة المردودية كما يلي:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال} * \text{الأعباء (التكاليف)}}{\text{ه/ت.م}}$$

$$\text{ه/ت.م}$$

وباختصار تكون المعادلة:

$$\text{ع.م} = \frac{\text{ر.ع} * \text{ت.ث}}$$

$$\text{ه/ت.م}$$

كما يمكن حساب عتبة المردودية من العلاقة:

$$\text{ع.م} = \frac{\text{ر.ع} * \text{ت.ث}}$$

$$\text{معدل ه/ت.م}$$

حيث ان:

$$\text{معدل ه/ت.م} = \frac{\text{ه/ت.م} * 100^*}{\text{ر.ع}}$$

$$\text{ر.ع}$$

هذا ويمكن حساب عتبة المردودية بالكمية، أي الوحدات المباعة، من العلاقة:

$$\text{ع.م} = \frac{\text{ت.ث}}$$

$$\text{ه/ت.م للوحدة}$$

أو

$$\text{ع.م} = \frac{\text{ع.م. بالقيمة}}{\text{سعر بيع بالوحدة}}$$

سعر بيع بالوحدة

الى جانب عتبة المردودية بالكمية أو برقم الأعمال ،هناك مؤشر آخر يعرف عتبة المردودية بالزمن ،تمثل التاريخ الزمني الذي تتحقق فيه عتبة المردودية، أي التوقيت الزمني الذي تتمكن المؤسسة من تغطية كل ما تحمته من أعباء، و الذي بعده تبدأ في التخطيط للحصول على مداخيل تمثل في مجملها أرباح، ويتم حسابها من العلاقة:

$$\text{النقطة الميتة (ن.م)} = \text{ع.م} * \text{زمن الدورة}$$

ر.ع

حيث ان زمن الدورة قد يقاس بالأيام، أي 360 يوما او بالأشهر أي 12 شهرا، ويمكن تمثيل هذه من خلال العلاقة بين رقم الأعمال والزمن، ومن خلال وضع خط للزمن موازي لمحور السينات وإجراء عملية إسقاط من نقطة عتبة المردودية على محور الزمن فنقطة التقاطع تمثل النقطة الميتة.

كما قد تلجأ المؤسسة الى استخدام بعض المؤشرات الأخرى، والتي تساعد في مجملها على تحديد الحالة المالية للمؤسسة، وتوفر فرصة لتدارك الوضع في حالة تحقيق نتائج غير مرضية وذلك باتخاذ القرارات المناسبة، ومن هذه المؤشرات نذكر: هامش الأمان، مؤشر الأمان، وكذا مؤشر مقوم الاستغلال.

فهامش الأمان يحسب عندما يكون رقم الأعمال أكبر من عتبة المردودية، ففي هذه الحالة تستطيع المؤسسة تحديد النشاط الأكثر مردودية، ويتم حسابه من خلال العلاقة:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

أما مؤشر الأمان فيمثل نسبة هامش الأمان الى رقم الأعمال، ويدل على مستوى تدني رقم الأعمال قبل تحقيق الخسارة، ويتم حسابه من العلاقة:

$$\text{مؤشر الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{100}$$

رقم الأعمال

عيوب ومزايا طريقة التكلفة المتغيرة:

مزايا الطريقة: تتمثل أهمها في:¹

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية و مختلف مؤشرات التسيير.
- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة و موثوقة نسبيا للتسيير تساعدهم على فهم الوضعية و ضبط سلوك التكاليف و خطط الإنتاج و إعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا.

عيوب الطريقة: تتمثل أهمها في:²

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.³
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل ، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل ، و كذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة و تعتبرها تكاليف فترة ، في حين أن العمليات الإنتاجية و البيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.
- استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية ، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج و أحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج و المبيعات إلا في المدى الطويل.
- تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية الاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة و أصبحت مقتصرة على المواد الأولية و مصاريف الطاقة ، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة و تزايد أعباء الإهلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة التأمين على الممتلكات.

¹ درهمون هلال ، مرجع سابق ، ص 226.

² - حسن جمعة الربيعي، كمال و سعدون مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار انشاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 84.

³ - ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 116.

المطلب الثاني

الطرق الحديثة

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روين كوبر" و "روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة (ABC)، وقد حقق النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹.

1 - مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

- يجب تنقيح (Refiniang) نظام الكلفة عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض كلفة أساسية، و تحسب كلفة هذه الأنشطة و من ثم تخصص لأهداف الكلفة مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن على أساس أن الأنشطة مطلوبة للإنتاج كل من هذه المنتجات و الخدمات، إذ أن فلسفة هذا النظام يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك للمواد، وان المنتجات تستهلك للأنشطة².
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد و من ثم فهي المسببة للتكلفة و ليست المنتجات، و أن هذه الأخيرة تستهلك الأنشطة، و بالتالي يجب حساب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، و يفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل، من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية، للمنتج ينبغي العمل على تحسينها وتطويرها³.

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2006، ص 70.

² حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص 129.

³ زينبات محمد محرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005، ص 394.

2 - الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

تتضمن خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي :¹

- تحديد الأنشطة و تكلفتها و مراكزها :

❖ **تعريف الأنشطة :** يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ، و من الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية ، كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث ، نشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية ، ونشاط الدهان و من ثم نشاط البيع و الشحن للبضاعة المنتجة.

❖ **قياس تكلفة كل نشاط :** بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة ، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدى، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها ، و تبين أنها تخص و تشكل هذا النشاط ، و يتطلب تحديد تكلفة هذا الأخير حصر تكاليفه خلال فترة معينة ، و يعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة ، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) ، و الذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.²

❖ تحديد مراكز الإنتاج:

يقصد بمراكز الإنتاج ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، و تهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج و الذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام).

إن اختيار هذا التصميم لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية ، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة ، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا : 50 دينار ، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و 20 دينار

¹ - أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر، عمان ، 2002 ، ص 190.

² - هاشم أحمد عطية و محمد عبد ربه ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، اسكندرية 2000، ص 28.

لنشاط الاستلام ، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.¹

- مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

بعد الانتهاء من دراسة و تحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة ، التي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل ، و بالتالي تؤثر في تكلفة النشاط ، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات ، و بالتالي مقياس كمي يعكس النشاط ، و الهدف منه تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات و غيرها من مواضع التكلفة ، و من ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط ، و ينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة و من خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية و هذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم و إنما لتنوع المنتجات و تعقد العمليات .

الجدول رقم(05) : مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، ص 28.

- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط :

بعد تحديد الأنشطة و تكاليفها و مراكزها و تحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط ، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة و ذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدر لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية²:

¹ - اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق، ص 171.

² - موسى درغتم ماهر، مذكرة مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية، غزة 2007 ، ص 700.

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة / الحجم المقدر لأساس التحميل

- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات :

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية ، و ذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء و الذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج ، و يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها ، و هذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" و نظم التكاليف التقليدية ، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده ، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل ، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها و من ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة ، وبعدها هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹.

و تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل : ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء².

3 - أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق عدة الأهداف التالية³:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف تكلفة المنتج و العمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 351.

³ اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان ، 2007 ، ص 164

- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

4 مزايا و عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

مزايا الطريقة: إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية :¹

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات.
- استمرارية عملية التحسين و تجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص و توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، و ذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية و التي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة²
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، و تنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، و يمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية و التركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة ، حيث بين ثلاث متغيرات هي : النشاط و الموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط ، و بالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية³

عيوب الطريقة:

- على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة أهمها :⁴
- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة و المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على

¹ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 212.

² عباس الشافعي، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل ورقابة)، القاهرة 1999، ص 122.

³ هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43.

⁴ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 187.

- الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة¹.
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، و ذلك ليس سهلا ، من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية لها².
 - لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية و التي تحتوي على التكاليف الثابتة، و نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة³.
 - للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية ، و هذا من الصعب توفيره ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.
 - وجود بعض المشاكل العلمية ما زالت دون حل ، مثل اختيار مسببات التكلفة ، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام "ABC" في مجال التكاليف و اتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد⁴.

ثانيا: طريقة التكلفة المستهدفة

1 تعريف طريقة التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة للوحدة هي " التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"⁵.

حيث تضم، تكاليف التصنيع و تسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف و تحقيق أيضا العائد المطلوب ، يتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}$$

¹ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 213.

² - زينبات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف،الدار الجامعية ، الاسكندرية،ص 408.

³ - عباس الشافعي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 123.

⁴ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ، ص 44.

⁵ - ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2006، ص 475.

2 مبادئ الطريقة:

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية :¹

- **السعر يؤدي إلى التكلفة :** استنادا لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
- **التركيز على العمل :** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة ، التكلفة ، و التي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.
- **التركيز على مرحلة التصميم :** وهنا يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية، و لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة و تخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.
- **تخفيض تكلفة دورة الحياة :** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

3 طريقة التكلفة المستهدفة:

لقد فرض التنافس على المؤسسات الاقتصادية تعديل إستراتيجيتها فيما يخص تحديد الأسعار و التعامل مع أسعار التكلفة ، فالمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة ، و الآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق) بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

و بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع و أسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي:
 التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

ف يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف ، الذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة ، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق و قيمة المنتج و قدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة، 2008، ص 37.

و الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة: وفقا لما يلي: ¹

- **تحديد سعر البيع المستهدف** : يعد المنطلق لهذه العملية و يتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة و الأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم و تقييمهم لمنتجات ، و كذلك من حيث طبيعة المنتج و الوظائف التي يؤديها و دورة حياته و كمية المبيعات المتوقعة ، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس خصائص المنتج المعني.
- **تحديد الربح المستهدف** : بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح ، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين.
- **تحديد التكلفة المستهدفة** : للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، و في هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج ، وهذا على كامل المراحل و النشاطات.
- **تصميم أجزاء و مكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة** : اي القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء و العناصر و أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة و تتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل و خطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة لل منتج، و ذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة ².

4مزايا و عيوب الطريقة:

مزايا الطريقة: تتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لطريقة التكلفة المستهدفة نذكر من بينها: ³

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين .
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة و هدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة ، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.

¹ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 96.

² - أمين الشنقيطي و عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية ، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 355.

³ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 97.

- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية و ذلك من خلال دعم عمل الفريق و إدارة الإمداد و إدماج الموردين في تطوير منتجات و خدمات جديدة.
- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) ، من بين المزايا الأساسية لهذا الطريقة على عكس الطرق التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد ، اليد العاملة ، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة) ، حيث أن نقطة البداية ل طريقة هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية للتحليل ، و بذلك تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة ، حيث تصبح هذه الاخيرة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق و الربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات ، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات .

عيوب الطريقة:

- على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة و المزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها ، إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي ¹ :
- فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا و فعالا و متعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- يتمثل أحد مشاكل الطريقة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، و الذي يعتبر نقطة البداية لحسابه.

¹ - راضية عطوي ، مرجع سابق ، ص 60-61.

- مشكل آخر و ربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا ، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة و تقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة و إبداع كل المعنيين بها.

المبحث الثاني

ماهية عملية اتخاذ القرار

عملية اتخاذ القرار من أهم العمليات في المؤسسة فعلى أساسها يتحدد الوضع المستقبلي لها، حيث نجد أنها تغطي كل المجالات أو النشاطات، والتي تقوم على عدة عوامل بشرية، مادية ، مالية ، للمفاضلة بين هذه البدائل المتاحة واختيار البديل الأفضل.

المطلب الأول

مفهوم عملية اتخاذ القرار وأسبابها

أولاً: تعريف عملية اتخاذ القرار

1-تعريف القرار: يعني القرار الاختيار لبديل واحد من بين بدليلين أو أكثر.¹

و بذلك يتضح أن العناصر التي يلزم أن تتوافر حتى يكون هناك قرار هي:

- عملية الاختيار: تعتبر عملية نسبية فليس هناك حرية مطلقة للاختيار إذ غالباً ما تتم الاختيارات في ظل قيود قانونية و سياسية و اقتصادية.
- وجود بدليلين على الأقل متميزين : إذ يعتبر جوهر عملية اتخاذ القرار، إذا لم توجد بدائل لن يكون هناك مشكلة تستدعي اتخاذ القرار ، كما هذا يجب أن تكون هذه البدائل متميزة ، بمعنى أن تؤدي إلى نتائج مختلفة.

¹ - نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان ، 1997 ، ص 14.

اتخاذ القرار هو " إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما ، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها ، أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة ، وفقا لتوقعات متخذ القرار".¹

ثانيا: أسباب اتخاذ القرار .

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة لعملية اتخاذ القرار يكمن في عدة نقاط اهمها:²

- ندرة الموارد و عدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات و الرغبات بدرجات مختلفة و متفاوتة، الأمر الذي يتطلب ضرورة المفاضلة بين البدائل لاختيار البديل الذي يحقق أفضل أو أحسن عائد لهذه المشكلة.
- تتخذ القرارات لتدنيه النتائج أو التكاليف غير المرغوب فيها .
- تحديد سعر السلعة الجديدة.
- إقامة مشاريع استثمارية.
- التفضيل بين المشاريع الاستثمارية.
- تمويل التوسعات الجديدة و ذلك إما عن طريق التمويل الذاتي أو عن طريق القروض.
- التحكم في مبيعات سلعة ما عن طريق تخفيض سعر البيع أو بزيادة و تكثيف الحملات الإشهارية .
- و يتم اتخاذ القرار في حالة وجود تعارض و تنافس بين الأهداف المشروعة و الموارد.
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

¹ - علي الشرقاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2002 ، ص 128

² - منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الاسكندرية، مصر، 1987، ص 47.

المطلب الثاني

تصنيف القرار

1 القرارات المبرمجة و غير المبرمجة

تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة يقينها، و يرجع ذلك إلى مدى تكرار حدوثها. فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرارات خبرة و معرفة أكبر بهذه المشاكل ، و تخضع القرارات المتخذة في هذا النوع لمجموعة من القواعد و السياسات و الإجراءات و هذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرمجة ، أو القرارات العامة المتكررة . بينما يفضل آخرون تسميتها القرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من اللاتأكد ، و يستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا ، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة . لا تحتاج هذه القنوات إلى معلومات جديدة لذلك يمكن برمجة هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية.¹

أما النوع الثاني في هذا الصنف فيعكس الأول في تسمياته ، صفاته ، مستويات تنفيذه و نوع المعلومات التي يحتاجها . و يطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات غير المبرمجة أو الفريدة من نوعها أو غير الروتينية. تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام أو أسلوب واضح لمعالجتها ، و ذلك بسبب طبيعتها الجديدة و غير المتكررة و غير المألوفة ، مثل القرارات الإستراتيجية كقرارات التوسع و الاندماج أو دخول أسواق جديدة...، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا ، تعتبر القرارات غير المبرمجة قرارات مركبة لأنها لا تعتمد على القواعد و الإجراءات فقط و لكنها تستخدم أيضا الاجتهاد و الأحكام الشخصية ، و يرجع ذلك إلى نقص المعلومات التي تجعل متخذ القرار في حالة من اللاتأكد ، إذن فهي تتطلب نظام معلومات جيد إضافة إلى الخبرة و مهارة المديرين.²

¹ - إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة، 2001، ص 154.

² - محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2001م، ص 272.

2 تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية .

يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى، و يكون التصنيف الأكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي :¹

- **القرارات الإستراتيجية :** و يتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا ، وهذا ما يضيف عليها درجة عالية من المركزية. و تحدد هذه القرارات أهداف المؤسسة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد . و تطابق في مصدرها و صفاتها القرارات غير المبرجة و القرارات الفريدة من نوعها ، أين يكون لا شيء معطى تقريبا و لا شيء محدد بسهولة . كما تتميز بالندرة و تتطلب الأولوية في التنفيذ و درجة عالية من الالتزام . بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة و التكلفة و العائد.
- **القرارات التشغيلية :** تتصف هذه القرارات بالتكرار و الروتينية و تتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا و الوسطى ، فهي قرارات تفصيلية . و هذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية.
- **القرارات الإدارية و التنظيمية :** يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى ، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرجة و جزء من القرارات العامة . فيما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية ، تتميز هذه القرارات بفاعلية و كفاءة الاستخدام و الرقابة على الوحدات الإدارية و أدائها في إطار سياسات و أهداف القرارات الإستراتيجية.

3 تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني.

تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة و طويلة الأجل. و تتلاءم القرارات طويلة الأجل مع القرارات الإستراتيجية و تتفق معها في ميزاتها و خصائصها . تتميز بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل ، مما يطبعها بطابع اللاتأكد و احتمالات التغيير. و هذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير ، و قليلة الكفاية و الدقة . بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها و ارتفاع درجة اليقين بها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي نحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها².

¹ - جمال الدين محمد المرسي ومصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2007 ص 23 - 24.

² - نفس المرجع، ص 249.

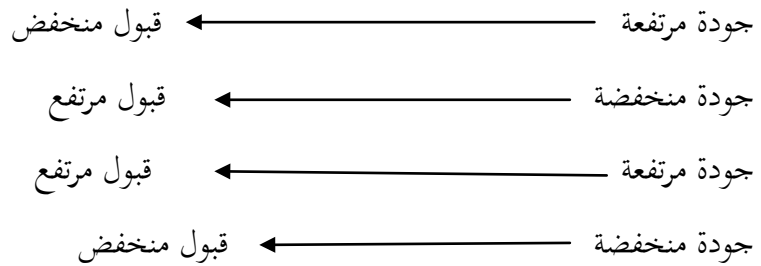
4 القرارات المتوقعة و غير المتوقعة

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين القرارات المفاجئة و غير المفاجئة لمتخذ القرار ، حيث يكون عنصر المفاجئة مرتفعا بالنسبة للقرارات غير المتوقعة ، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام بالمراحل اللازمة ، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير الضغوط ، أما القرارات المتوقعة فغالبا ما تستمد من الخطط المقررة مسبقا أو أن تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة. و يتعرض متخذ القرار في هذه الحالة إلى ضغوط أقل ، إن طبيعة القرارات من حيث درجة توقعها تتطلب مواصفات معينة من المعلومات التي تتلاءم مع حاجة متخذ القرار و ظروف اتخاذه له ¹.

5 تصنيف القرارات وفقا لمدى جودتها.

إن نجاح أي قرار يعتمد على نجاح تنفيذه، وهذا لا يتحقق إلا بقبوله من طرف المنفذين، و يضاف إلى ذلك عامل آخر يساهم في فعالية القرار و هو الجودة. و الجودة هي الطريقة الجديدة في اتخاذ القرار التي يقترحها الخبراء في المنظمة و يعتبرونها مثالية، إلا أنها لا تكون كذلك إلا إذا قبل بها المنفذون.

وفقا لهذا التحليل يحدد متخذ القرار درجة قبول و جودة القرار قبل اتخاذه بناء على البدائل التالية: ²



بمعنى أن القرار يمكن أن يكون مثاليا و غير مقبول من طرف العمال في الحالة الأولى ، و يتسم في الحالة الثانية بقلة جودته إلا أنه يكون مقبولا من قبل المنفذين. و هما حالتان نسبيتان يختار متخذ القرار بينهما بما يتلاءم مع الهدف المراد تحقيقه . أما في الحالتين الثالثة و الرابعة فهما على طريقي نقيض إحداهما مثالية من حيث الجودة و القبول ، و هي الحالة المثلى بالنسبة لمتخذ القرار ، أما الأخرى فقليلة الجودة و عديمة القبول.

تميل معظم التصنيفات للفصل بين اتخاذ القرار في حالات اليقين ، الشك و عدم اليقين ، و تكمن أهمية الفصل بين الأنواع المختلفة من القرارات في اختلاف الأساليب التي يتطلبها كل نوع.

¹ - ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال - نظريات و نماذج و تطبيقات، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005 ، ص 247-248 .

² - علي الشرقاوي ، مرجع سابق، ص 153.

المطلب الثالث

مراحل اتخاذ القرار والأساليب المستخدمة فيها

أولاً : مراحل اتخاذ القرار

يمر القرار عموماً بعدة مراحل، أهمها:

1 تحديد المشكلة و تحليلها : في هذه الخطوة لا بد من تحديد و تعريف المشكلة و القضية بدقة مع تحديد الأهداف المراد الوصول إليها، سواء كان ذو بعد واحد مثل : تعظيم الربح أو ذو بعدين مثل : زيادة المبيعات و تحقيق أقصى ربح و يمكن تقسيم المشكلات إلى:¹

- المشكلة ذات الحل الوحيد بحيث يراعي الكثيرون أنها ليست مشكلة أصلاً.
- المشكلة ذات الحلول غير المتوقعة.
- مشكلات لا يمكن إثبات صحة حلها إلا بعد التنفيذ.
- مشكلات معالجتها غير واضحة تتطلب حلولاً إبداعية.

2 توليد البدائل وتحديدتها: إن اتخاذ القرار الفعال يتطلب تحليلاً علمياً و عدة بدائل لاختيار من بينها ، حيث أنه كلما زادت أهمية القرار كلما زادت أهمية خلق بدائل عديدة ، كل هذا العمل يحتاج إلى وقت و صبر و ممارسة.²

3 تقييم البدائل : بمعنى تحديد المزايا و العيوب المتوقعة لكل حل بديل و هذه الخطوة بطبيعتها تلتزم بالتنبؤ بالمستقبل لأنها لا تظهر إلا فيه ، تضم عملية التقييم مايلي:

- تحديد العوامل الإستراتيجية لكل بديل و التي يتركز عليها عند القيام بعملية التنبؤ.
- التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل.

4 اتخاذ أفضل بديل: تعتبر من المراحل الحساسة في عملية اتخاذ القرار ، حيث فيها يتم اختيار بديل من بين البدائل المقبولة ، هناك ثلاث معايير للاختيار هي:³

¹ - زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001، ص 212.

² - حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص 252.

³ - علي الشراوي، مرجع سابق، ص 141 - 142.

- **المخاطر** : يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر و المكاسب المتوقعة لكل بديل ، فمثلا إذا قدر المحلل بناءا على المعلومات المتوفرة لديه حجم الأرباح و التكاليف المتوقعة للمشروع ، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة هذه التقديرات ، و هو ما يمثل عامل المخاطرة.
- **الاقتصاد في الجهد** : يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق ، و يتم من خلال ه اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة.
- **التوقيت** : عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة ليكون فعالا ، يكون من الضروري الاقتصاد في الوقت. أما إذا كان الهدف الأسمى له اعتبارات أخرى تتطلب الدقة و بذل الجهد أكثر من السرعة، فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند اختيار البديل الأفضل.

5 تنفيذ القرار : هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل ، لكن الواقع أن العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار إلى عمل فعال ، و متى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته ، حيث يتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم هذه المهمة ، و تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها و التغيرات المتوقعة حدوثها.¹

6 تقييم فعالية الرقابة: تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية أو المحددة مسبقا كأهداف مع النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام. و تظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد و ذلك حسب الفجوة بين المخطط والمتوصل إليه. و لضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على تكييف النتائج المتوقعة مع الظروف المحيطة ، و ذلك بتدليل كل العقبات بعد الكشف عنها.²

ثانيا: الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات

تعتمد الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات على مدى توافر المعلومات اللازمة و قدرة المؤسسة على المعالجة و التحليل و تتمثل أهم أساليب اتخاذ القرار:³

1 أسلوب الحدس الشخصي: يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية، فهو يفتقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل و رسم الحلول، و هذا باختلاف المواقف التي يعترض لها. و لهذا الأسلوب أساس

¹ - توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 266.

² - محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 315

³ - نادرة أيوب، مرجع سابق، ص 129.

منطقي لأنه يكتسب من خلال عمله و نشاطاته اليومية كمية هائلة من المعلومات المتعلقة ببيئة العمل و البيئة الخارجية التي يعمل على إدراك محتواها و تخزينها زيادة على ما يمتلكه من قدرات ذهنية و قواعد يستخدمها عند الحاجة إليها ، و رغم أن هذا الأسلوب يساعد على اتخاذ قرارات سريعة بتكاليف منخفضة و يعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات الشخصية لمتخذي القرار إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها لأنها تفتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة.

2 أسلوب مراجعة القوائم : يتضمن هذا الأسلوب وضع قائمة تحتوي على عدد كبير من النقاط المطروحة ذات التأثير على نتائج القرار ، بحيث يقوم متخذ القرار بتحميص دقيق للنقاط المطروحة بحيث يتم اعتماد و استبعاد البعض الآخر إلى أن تنتهي من القوائم ، بناء على ما تم اعتماده و استبعاده يتم اتخاذ القرار ، يكون هذا الأسلوب أكثر بساطة . حين تتضمن القائمة عدد أقل من البدائل فيكون الأمر أكثر صعوبة و من الأمثلة على ذلك قرار استئجار أو شراء مبنى للمؤسسة ففي هذه الحالة يتم وضع قائمة تتضمن النقاط الضرورية مثل :

- المخصصات المالية المتوفرة.
- الضرائب و الرسوم.
- بعد و قرب المكان.
- سعة المكان.
- المفاضلة المالية.
- القوانين و الأنظمة.

و من الإيجابيات التي يتضمنها هذا الأسلوب السهولة و البساطة و الفعالية.

3 الأساليب المحاسبية: تتعرض المؤسسة إلى إشكاليات كثيرة كإضافة منتج أو استبعاده، تخفيض حجم الإنتاج

لمنتج معين... الخ و كلها أمور تتطلب معلومات مهمة لاتخاذ القرارات بشأنها ، و في كثير من الأحيان يكون أساس هذه الأخيرة قائمة على تحليل و دراسة التكاليف ، التي تكون مسجلة في الحسابات و الدفاتر ، و بالتالي تعكس أوضاعاً و ظروفًا كانت سائدة في الماضي ، و لكن هذا لا يحدث فعلاً لأنه في معظم الحالات تحدث تغيرات في طرق الإنتاج أو التسويق و من ثم يجب تعديل التكاليف السابقة و تتسم هذه الطريقة بالموضوعية و السرعة و تحتاج إلى جهود و نفقات كبيرة مقارنة بالطرق الإحصائية ، فالمهم هنا التركيز على الطرق المحاسبية و دورها في اتخاذ القرارات بغض النظر عن الطرق المستعملة في هذا المجال ¹ .

¹ - أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان، 1997، ص 186.

4 الأساليب الكمية : إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتسابها بطابع المخاطرة و اللاتأكد ، أين تكون خبرة المدير و حدسه غير كافيين لذا و بعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري ، دليل على قدرته في تحسين فعالية المؤسسة من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار ، خصوصا في القرارات غير الروتينية ، اذ تعتمد هذه الأساليب الطرق الرياضية و الإحصائية، و هذا ما يتطلب الاعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقديم نماذج دقيقة و مفصلة لمتخذ القرار الذي لا يكون مجبرا على القيام بها بنفسه.¹

المبحث الثالث

علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات في المؤسسة

تتبع أهمية دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات من طرقها المختلفة و المعلومات التي توفرها كل طريقة، حيث أن هذه الأخيرة تختلف من واحدة الى أخرى سواء في مراحل تحميل التكاليف ،أو في التكلفة المحملة في حد ذاتها ، وبالتالي اختلاف حجم الدور واتخاذ القرار الذي تساعد في عملياته، لذا ونظرا لتعدد طرق المحاسبة التحليلية ، سوف نركز في عملنا هذا على الطرق التقليدية وهي التكاليف الكلية ، التكلفة المتغيرة ، التحميل العقلاني، أو الأقسام المتجانسة.

المطلب الأول

دور طريقة الأقسام المتجانسة في اتخاذ القرارات

تقدم طريقة الأقسام المتجانسة معلومات هامة تساعد المؤسسة على اتخاذ العديد من القرارات ،اهمها:

1 قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية :

قرار تمويل فقط بل يعتمد على كل الأنشطة أي يؤثر على المؤسسة ككل ، فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات و في نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة.

و تعتبر التكلفة العامل الأساسي في قرار التسعير خاصة اذا كانت المؤسسة تنتج و تباع في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات أي أن الأسعار تكون محددة مسبقا في هذه الحالة يكون عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير على حجم المبيعات ، و على طرف التوزيع ، و شروط الائتمان مع الزبائن ، و على الأرباح المتوقعة.

¹ - خليل محمد حسن الشماع، ميادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال. دار المسيرة ، عمان ، بدون سنة نشر ، ص 127-128.

2 قرارات التسعير : يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضاف إليه نسبة ربح معقولة تكفي لتحقيق عائد ملائم للاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم ، بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة و يحددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة ، و يترتب على استخدام الأسلوب الأقسام المتجانسة أن الأسعار التي تؤثر في حجم المبيعات تحدد على أساس التكلفة الكلية و التي تحدد بدورها و لو جزئيا على أساس حجم الإنتاج و المبيعات ، و من ناحية أخرى يتم تحديد السعر على أساس سلوك المنافسين و المستهلكين و يلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك ، بمعنى عدم قيام هذا الأخير باستبدال هذا المنتج بغيره.

3 قرار تسعير الطلبات : إن الخاصية التي تتميز بها المؤسسات التي تعمل بالطلبات هي دوام وجود مشكل تحديد الأسعار، إذ أن كل طلبية تتطلب عرض خاص للسعر ، و العامل هنا هو التفاوض بين الزبائن و الموردين و أن قواعد الفاتورة تختلف من قطاع إلى آخر، حسب عنصر أو عناصر التكاليف و خاصة عدد ساعات العمل المصروفة.¹

¹ - محمد سعيد أوكيل ، مرجع سابق ، ص 116.

المطلب الثاني

طريقة التحميل العقلاني و اتخاذ القرارات

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي الى بعض القرارات الغير عقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة.

عند استعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات التسعير في حدود مسؤوليته، ويتم ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي، وبالتالي تحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط، لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير وعليه فان متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي بشكل جيد قبل ان يتخذ القرار بتحديد السعر او إنتاج المنتج.

آثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات¹.

- إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة و المتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات و بالقرارات قصيرة المدى. و كذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح ب:
- ❖ مشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- ❖ بالتالي يمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم و تحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- ❖ التخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة².

¹- محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة ماستر في المركز الجامعي ، المدينة ، 2006-2007 ، ص 100.

²- رحال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر 1988م ، ص 232.

المطلب الثالث

طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات.

1 قرار التسعير: حيث لا يجب على المؤسسة تحديد سعر بيع أكبر من مجموع التكاليف (تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة) حتى تحقق ربحاً ، و أدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة المردودية أي الربح الإجمالي يغطي التكاليف الإجمالية و يمكن حسابها وفق العلاقة :¹

التكاليف الثابتة + (التكلفة المتغيرة للوحدة X عدد الوحدات)

سعر البيع =

عدد الوحدات

وفق سعر توازن المؤسسة سوف تغطي تكاليفها الإجمالية إذن بعد ذلك لها أن ترفع السعر لتحقيق الأرباح.

2 قرار تخفيض التكاليف المتغيرة: المعلومات المرتبطة بالتكاليف المتغيرة المفصلة تسمح للمؤسسة بمعرفة المراكز المسؤولة أي المنتج أو القسم المسئول عن زيادة التكاليف المتغيرة، مما يساعدها على العمل على هاته التكاليف باستخدام عدة وسائل وأساليب.

2 قرار زيادة أو تخفيض الإنتاج: بناء على كمية التعادل أي الوحدات المنتجة و المباعه التي تحقق عتبة المردودية و تغطي التكاليف تستطيع المؤسسة اتخاذ قرار زيادة الإنتاج والبيع من اجل تحقيق الأرباح، وكذلك بناء على معلومات زمن التعادل أي الوقت الذي تحقق فيه المؤسسة التوازن بين الإيرادات والنفقات، تحدد زمن يمكن أن تبدأ فيه الأرباح.

من الطريقتين الثابتة والمتغيرة نرى إذا اعتمدت المؤسسة على طريقة التحميل العقلاني ، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما المتغيرة تبقى ثابتة ، و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة ، و هو ما يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر و لكن هذا القرار سيضعف من خسائرها و هذا ما يؤدي إلى تراجع الأرباح، خصوصاً إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة وكان سعر البيع منخفض فإن سعر المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

¹ - نفس المرجع ، ص 117.

خلاصة الفصل:

كما سبق نستنتج أن الطرق التقليدية كطريقة الأقسام المتجانسة توفر معلومات تساعد المؤسسة في حساب سعر تكلفة المنتج، وبالتالي تسمح بتحديد سعر البيع ذلك المنتج وهامش الربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه، أما طريقة التحميل العقلاني فهي تعطي معلومات عن التكاليف الثابتة أكثر تفصيل حسب مستوى أو حجم النشاط المنجز، مما يساعد المؤسسة على اتخاذ قرار توظيف الأرباح الناتجة في حالة تحققها، أو قرار إعادة استغلال الطاقات الإنتاجية في حالة عدم استغلالها، أما طريقة التكلفة المتغيرة فتوفر معلومات تسمح للمؤسسة باتخاذ قرار تخفيض أو زيادة الإنتاج، أو قرار تخفيض التكاليف المتغيرة.. الخ.

نستخلص مما درسناه في هذه الطرق أن الأنظمة التقليدية للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ العديد من القرارات بشكل أكثر موضوعية و واقعية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمؤسسة

Groupe ABDESSELAM

ببسة

تمهيد

تعتبر الدولة الجزائرية القطاع الإنتاجي العمود المحوري الذي تستند عليه ومن بين هذه الصناعات الصناعة الخراسانية ، وفي بحثنا هذا سوف يتم تسليط الضوء على مؤسسة عبد السلام للصناعة الخراسانية بيسكرة، والتي أنشأت لتنمية وتحسين المنطقة، حيث أنها تعتبر من المدن التي تشهد تطورا من الناحية الصناعية ، ونحن في دراستنا لمؤسسة عبد السلام للصناعة الخراسانية سوف نركز على المحاسبة التحليلية في المؤسسة والطريقة المستعملة لتحميل التكاليف وحساب سعر التكلفة لها ودورها في اتخاذ القرارات ، أي سنحاول إسقاط ما توصلنا إليه في الجانب النظري على مؤسسة عبد السلام للصناعة الخراسانية.

المبحث الأول

تقديم مؤسسة عبد الكريم عبد السلام للصناعات الخراسانية

سنقوم في هذا المبحث بتقديم مؤسسة عبد الكريم عبد السلام للصناعات الخراسانية وذلك من خلال التطرق إلى التعريف بهذه المؤسسة ونشأتها بالإضافة إلى إبراز وظيفتها وأهدافها وبعد ذلك الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول

التعريف بالمؤسسة

مؤسسة الخراسانية هي مؤسسة ذات الشخص الوحيد أنشئت لمساعدة الاقتصاد الوطني والاعتماد على الطاقات الداخلية ، والتي تم إنجازها من طرف مؤسسة أجنبية إسبانية سنة 2009 بمعدات إسبانية لتدخل في الإنتاج في سنة 2010.

تعتبر مؤسسة عبد السلام للصناعة الخراسانية من بين أهم المؤسسات الوطنية الخراسانية بولاية بسكرة خاصة والولايات الأخرى عامة حيث تعتبر من المؤسسات الخاصة الناجحة.

تحصلت المؤسسة على كثير من الشهادات التقدير من السلطة الجزائرية ورجال الأعمال الجزائريين والأجانب كالصينيين لجودة منتجاتها ، تقع هذه المؤسسة في المنطقة الصناعية طريق طولقة بمدينة بسكرة ، وتتربع على مساحة إجمالية قدرها 2.5 هكتار منها مساحة مخصصة للإدارة ومكان للأمن، ومكان مخصص للشاحنات لتحميل المنتجات، و ورشات الإنتاج ، بالإضافة الى ورشات التخزين.

كما تشغل المؤسسة 39 عامل يتوزعون على الوظائف الموضحة في الجدول التالي:

الجدول: رقم (06): توزيع العمال على الوظائف بالمؤسسة:

الوظيفة	دائرة المحاسبق	الإدارة	الوسائل العامة	الأمن	التجارة	التموين	المعدات	الصيانة	الانتاج	المجموع
عدد العمال	4	4	2	3	3	4	4	3	12	39

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني

نشاط المؤسسة وأهدافها

أولاً: نشاط المؤسسة

تنشط مؤسسة عبد السلام الخراسانية انطلاقاً في تحويل المادة الأولية والمتمثلة في الاسمنت والرمل وحجر من الجبال إلى خرسانة حاف (BORDURE) أو طوب للمنازل (parpaing) أو للسقف (hourdis) أو carrelage أو Pavé H أو mono-couche .

إضافة إلى كونها مؤسسة صناعية وتجارية، تقوم بعقد صفقات مع زبائن حواسب، محليين أو أجاناب.

1 -زبائن محليين:

✓ مؤسسات الدولة كالشرطة والمدارس والفنادق و المؤسسات الاقتصادية

2 -زبائن حواسب:

المقاولون، مواطنون عامة

3 -زبائن أجاناب:

تتعامل المؤسسة مع القليل من الزبائن الأجاناب ونذكر منهم الصينيين.

ثانياً: أهداف المؤسسة

1. على المدى القصير:

✓ استغلال أمثل للمادة الأولية المتوفرة

✓ مضاعفة كمية الإنتاج لتغطية احتياجات الزبائن.

✓ توزيع الإنتاج وتحسين الجودة.

✓ تقديم منتجات جديدة بالاعتماد على عنصري الإبداع والابتكار.

2. على المدى البعيد:

✓ السعي للسيطرة على السوق الداخلية.

✓ خلق نظام للمعلومات التسويقية لوضع المؤسسة دائماً في الصورة.

✓ العمل وفق المقاييس العالمية .

المطلب الثالث

الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من النصوص المنظمة لسير المؤسسة ،فهو يبرز جميع الدوائر والمصالح المتواجدة فيها وعدد عمالها وذلك على مستوى كل دائرة ويتم وضعه من طرف الإدارة وهذا بعد التشاور مع رؤساء الدوائر المختلفة ، يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة عبد السلام الخراسانية ببسكرة من دوائر ومصالح موضحة في الشكل التنظيمي التالي:

1) مدير المؤسسة:

يوجد على رأس الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث يقوم بالإشراف على التسيير اليومي للمؤسسة وهو المسؤول المباشر عن كل ما يحصل داخلها، كما انه يقوم بمراقبة عمل الإطارات والعمال والتنسيق بين مختلف الدوائر ، وتمثيل المؤسسة في النشاطات الخارجية

2) أمانة المدير:

لها علاقة مباشرة مع المدير وعلاقة أفقية مع الدوائر الأخرى ومن مهامها استقبال وترتيب ثم معالجة البريد الوارد (الداخلي والخارجي)، تنظيم مواعيد الاجتماعات الخاصة بالمدير، إعداد وتوزيع البريد الصادر، الحفاظ على أسرار المؤسسة.

3) دائرة الأمن الداخلي:

تسهر على أمن المؤسسة وسلامتها خلال 24 ساعة ، وكذا المحافظة على الأمن الداخلي للمؤسسة وأمن الورشات الصناعية ، إضافة إلى متابعة نظافة المخازن والورشات يوميا ، الى جانب مهمة متابعة التخزين، كذلك المراقبة الدقيقة لحركة خروج ودخول الشاحنات والزبائن والسلع وتسجيلها ، و الحرص على تطبيق وتنفيذ كل الإرشادات الوقائية من طرف العمال، وكذا حركة العمال ، ويشرف عليه ا رئيس مصلحة أعوان الأمن.

4) دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:

يشرف عليها رئيس دائرة تضم:

أ - مصلحة الإدارة: وتتكون من ثلاثة فروع يشرف عليها رئيس مصلحة الإدارة.

✓ فرع الأجور: وتمثل مهامه فيما يلي: إعداد أجور العمال، مراقبة جدول تنقيط العمال لإعداد التصريح السنوي للأجور، التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي للعمال، تقديم المنح والحوافز التي تصدرها الإدارة، خصم إجمالي العقوبات أو العطل المرضية إن وجدت من الدخل الإجمالي .

✓ فرع الخدمات الاجتماعية: وتمثل مهامه فيما يلي: متابعة ملفات الملفات الاجتماعية الممنوحة للعمال ، تسج يل الأجور .

✓ فرع تسيير المستخدمين: يهتم بكل ما يخص العامل من حيث: تسيير الملفات الإدارية ، إعداد مقررات إدارية وعقود العمل طبقا لشبكة الأجور المعمول بها. مراقبة جدول التنقيط و إعداد حوصلة الغيابات والعطل المرضية كل آخر شهر ، متابعة حركة العمال شهريا، إعداد تصريح شهري لمصلحة الضمان الاجتماعي (الاشتراكات، تصريح بالعمال الجدد في مدة لا تتجاوز 24 ساعة)، متابعة ملفات الممتننين.

ب - **مصلحة الوسائل العامة:** يشرف عليها رئيس مصلحة الوسائل العامة، تقوم هذه المصلحة بصيانة التجهيزات المختلفة للمؤسسة وتسجيل كل ما هو عتاد استثماري في سجل خاص بالاستثمار.

5) دائرة الإنتاج

هي المسؤولة عن الإنتاج أما بخصوص البرنامج السنوي للإنتاج فان رئيس الدائرة يقوم بإعداد تقارير شهرية حول تطورات كمية الإنتاج، كما يقوم عون بعملية الإحصاء والمتمثلة في تتبع عملية الإنتاج من الأول إلى الأخير، وتمثل هذه العملية في إحصاء الوحدة اليومية.

6) دائرة الجودة:

ويشرف عليها رئيس مصلحة الدائرة التي تنسق وتتابع عمل المصلحة

أ) مصلحة الجودة:

ويشرف عليها رئيس مصلحة مع التقنيين المختصين وتلخص مهامهم في استقبال المادة الأولية ومراقبتها من حيث الجودة بغرض قبولها أو رفضها في عملية الإنتاج، متابعة عملية عبر سلاسل الإنتاج، مراقبة المنتج النهائي في المخازن يوميا وهذا حفاظا على المنتج .

7) دائرة التجارة:

دائرة التجارة من أهم الدوائر في المؤسسة، يشرف عليها رئيس مصلحة الدائرة، وتمثل مهامها في التنسيق بين مصالحها التالية:

أ) - مصلحة التموين:

يشرف عليها رئيس المصلحة ، تتمثل مهمتها في تموين دائرة الإنتاج بالمواد الأولية الداخلة في الإنتاج.

ب) - مصلحة المعدات:

يشرف عليها رئيس المصلحة ، يتمثل عمله ا في النقل ويكون عملهم مع مختلف مصالح دائرة التجارة ودائرة الإنتاج، حيث تقوم بنقل كل ما تحتاجه دائرة الإنتاج من مصلحة التموين ، وأيضا نقل كل ما ينتج من دائرة الإنتاج إلى مصلحة تسيير المخزونات.

ت) - مصلحة تسيير المخزونات:

هي المصلحة المسؤولة عن مخزن المؤسسة، يشرف عليها رئيس مصلحة تسيير المخزونات ومن مهامها تخزين المنتجات النهائية في المخزن، تنظيم المنتجات المخزنة ، نقل وشحن المنتجات من المخزن إلى وسائل النقل الخاصة بالزبائن بأمر من مصلحة البيع.

ث - مصلحة البيع:

هي المصلحة الأهم في دائرة التجارة، يشرف عليها رئيس المصلحة ونائب له بالإضافة إلى مجموعة من المساعدين والتقنيين المتخصصين، حيث تقوم هذه المصلحة بعقد صفقات مع زبائن خواص عموميين، محليين وأجانب، وتزويد نقاط البيع بالانتاج من خلال التوزيع .

8 (دائرة الصيانة):

وهي المسؤولة عن صيانة الآلات والشاحنات ، ويشرف عليها رئيس مصلحة الدائرة ، ويقوم بالتنسيق بين مصالحها الثلاثة:

أ - مصلحة المنهجية:

يشرف عليها مسؤول و تقنيين متخصصين في تسيير الآلات تتمثل مهمتهم في تشغيل الآلات وتوقيفها ومراقبة سيرها على أحسن وجه، وعند حدوث خلل أو عطل في إحدى الآلات تقوم مصلحة المنهجية بتسليم المهمة لمصلحة الصيانة.

ب - مصلحة الصيانة:

يشرف عليها رئيس المصلحة ومجموعة من التقنيين والميكانيكيين والكهربائيين المتخصصين، حيث يقومون بتصليح أي عطل في الآلات أو الرافعات أو الشاحنات أو السيارات التابعة للمؤسسة.

ج - مصلحة الملحقات:

يشرف عليها مسؤول المصلحة ، تتمثل مهمتها في تقديم قطع الغيار الخاصة بالآلات والرافعات والشاحنات بطلب من مصلحة الصيانة. ويقوم المسؤول بتسجيل كل دخول وخروج لقطع الغيار.

المبحث الثاني

واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة عبد السلام الخراسانية

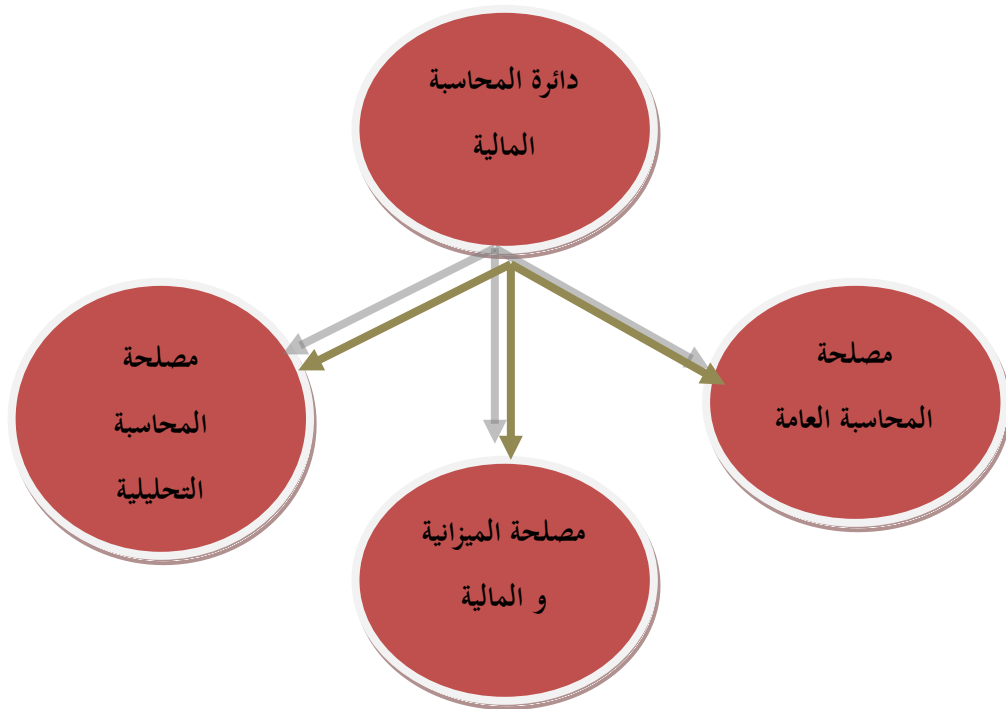
بما أن موضوع بحثي يركز على المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات وعليه سأتطرق لمهامها وأهميتها في مؤسسة عبد السلام الخراسانية.

المطلب الأول

تقديم مصلحة المحاسبة والمالية

تلعب دائرة المحاسبة والمالية دوراً أساسياً في التسيير، فهي تنقل للإدارة معلومات ذات أهمية كبيرة عن أوجه نشاط المؤسسة، بمراقبة ما يجري من عمليات مالية ومحاسبية وتحليلها، من خلال مختلف الوثائق، مما يساعد المؤسسة على اتخاذ العديد من القرارات، تضم المصلحة الفروع الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من الشكل نلاحظ أن دائرة المحاسبة والمالية تتكون من:

1) مصلحة المحاسبة العامة: تقوم بما يلي:

- جمع مختلف الوثائق المحاسبية الخاصة بكل العمليات.
- معرفة نتائج الأعمال من الربح والخسارة وتحليلها.
- تقديم المعلومات اللازمة لقسم الميزانية المالية .

2) مصلحة المحاسبة التحليلية: مهامها هي:

- حساب سعر تكلفة.
- التحكم في عملية تسيير المخزون من المنتجات التامة الصنع والمواد الأولية.
- تسجيل جميع التكاليف المتعلقة بالإنتاج.

تتعامل مع مختلف الإدارات والمصالح في المؤسسة مثل:

- مصلحة الموارد البشرية : تقوم بتوفير المعلومات حول مصاريف المستخدمين الذي شاركوا في العملية الإنتاجية
- إدارة المخازن: تقوم المحاسبة التحليلية بتقديم قوائم الجرد المادي للمواد والبضاعة وذلك بالتسجيل المفصل لكل عملية دخول و خروج.

- مصلحة الإنتاج: تعمل مصلحة المحاسبة التحليلية بتتبع مراحل الإنتاج للمنتجات وذلك لتحديد كميتها وقيمتها حسب أصنافها وتسجيلها في دفاترها.

- فرع المبيعات: تقدم مصلحة المحاسبة التحليلية معلومات عن المنتجات التي سيتم بيعها المعروضة للبيع مثل تكلفتها كميتها، في حين يزودها فرع المبيعات بمعلومات عن المنتجات المباعة (كميتها، سعرها، رقم الأعمال المحقق) حتى تتمكن المؤسسة من معرفة المخزون المتبقي من هذه المنتجات وهل تكلفة التي تحملتها المؤسسة في سبيل إنتاجها تسمح بتحقيق هامش الربح المطلوب، أو العمل على تخفيضها.

- فرع المشتريات: يزود مصلحة المحاسبة التحليلية بمعلومات عن الكميات المشتراة من المواد وتكلفتها .. الخ، في حين تزودها المصلحة بمعلومات عن المخزون المتبقي من المواد وهل وصل الحد الأدنى للقيام بعملية شراء جديدة.. الخ.

3) مصلحة الميزانية والمالية: تتمثل مهامه كالتالي:

- معالجة العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات.
- تقديم تقارير دورية.
- إعطاء صورة لوضعية الخزينة للإدارة والمدير.

المطلب الثاني

تكاليف المؤسسة

تتبع مؤسسة عبد السلام الخراسانية، طريقة الأقسام المتجانسة أو ما تسمى طريقة التكاليف الكلية أو الحقيقية، وهي في ذلك كغيرها من معظم المؤسسات الجزائرية.

أولا: تحليل تكاليف الإنتاج: تضم تكلفة إنتاج المنتجات المؤسسة التكاليف التالية:

1 تكلفة المواد الأولية المستهلكة : هي قيمة المواد الأولية التي لها علاقة بالإنتاج (دخلت حيز الإنتاج)،

ويتم حسابها بالقانون التالي:

$$\text{تكلفة المواد الأولية المستهلكة} = \text{الكمية المستهلكة} * \text{تكلفة شراء الوحدة}$$

حيث تكلفة الشراء تحسب كما يلي:

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

حيث ثمن الشراء: ويحسب على أساس فاتورة الشراء ويكون كالتالي:

$$\text{ثمن الشراء} = \text{الكمية المشتراة من المواد} * \text{سعر شراء الوحدة}$$

أما مصاريف الشراء: تضم مختلف المصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول على المواد الأولية محليا
مثل: مصاريف أخرى: كمصاريف التأمين والنقل.

وعليه يتم حساب تكلفة الشراء كالآتي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف أخرى}$$

2 مصاريف الإنتاج المباشرة: وهي تمثل مختلف المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاج المنتجات، سواء المباشرة والمتمثلة في أجور العمال أو مصاريف الآلات التي تعمل مباشرة في ورشات الإنتاج، أي لها علاقة مباشرة بالإنتاج، يتم حسابها كالتالي:

$$\text{مصاريف الإنتاج المباشرة} = \text{الوقت المستغرق} * \text{تكلفة وحدة القياس}$$

الوقت المستغرق الإجمالي أي وحدات العمل.

تكلفة وحدة القياس أي تكلفة وحدة العمل ويرمز لها بالرمز .

3 مصاريف الإنتاج غير المباشرة: تتمثل في المصاريف الأخرى التي تحملتها المؤسسة بصفة غير مباشرة من اجل إنتاج المنتجات، تنقسم الى:

- مصاريف العمال غير مباشرة للإنتاج: تتمثل في مصاريف العاملين الذين يقومون بالإنتاج أي العملية الإنتاجية، ولكن يقدمون خدمات تساعد على ذلك مثل عمال الإدارة.

- مصاريف إنتاج غير مباشرة أخرى: كمصاريف الصيانة، مصاريف الخدمات، مصاريف الضرائب والرسوم، الاهتلاكات والمؤونات.

وعليه تحسب تكلفة إنتاج المنتجات كما يلي

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الإنتاج} &= \text{تكلفة المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف العمال} \\ &+ \text{المباشرة} + \text{مصاريف العمال غير المباشرة للإنتاج} + \text{مصاريف إنتاج غير} \\ &\text{مباشرة أخرى} \end{aligned}$$

ثانيا: حساب سعر تكلفة منتجات المؤسسة محل الدراسة: تعتمد مؤسسة عبد السلام الخراسانية في حساب سعر تكلفة منتجاتها على أسلوب التكلفة الكلية ، وفقا للعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{سعر التكلفة} &= \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة} + \\ &\text{مصاريف التوزيع الغير مباشرة} \end{aligned}$$

حيث أن:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} = \text{كمية المنتجات المباعة} * \text{تكلفة إنتاج الوحدة}$$

أمامصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة: تمثل المصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل توزيع أو تسويق المنتجات.

ملاحظة: إن المؤسسة تنتج كثير من الأنواع والأصناف هي: **carrelage mono-couche** و **Bordure** و **Hourdis** و **Pavé H** و نحن في دراستنا سنركز على دراسة صنفين اثنين من المنتجين هما:

Hourdis

Bordure

وقد قمنا بدراسة معطيات المؤسسة لشهر مارس حسب معلومات المقدمة داخل المؤسسة لحساب سعر تكلفة المنتجين خلال تلك الفترة ، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): حساب سعر تكلفة المنتجات لشهر مارس 2017

الوحدة: دج

التعيين	المبالغ الإجمالية للمنتجين	مبالغ المنتج Bordure	مبالغ المنتج Hourdis
ثمن شراء المواد الأولية	30727373.1	25154952.83	5572420.27
مصاريف الشراء المباشرة	208394.07	148820.5	59573.57
تكلفة الشراء	30935767.1	25303773.3	5631993.84
عدد الوحدات المشتراة كغ	822183	549842.9	272340.1
تكلفة الشراء للوحدة		46.02	20.68
استهلاكات الفترة	30935767.1	25303773.3	5631993.84
مصاريف العاملين المباشرة	3924400.92	2644300.59	1280100.33
مصاريف العاملين الغير مباشرة للإنتاج	35243400	20229867	15013533
مصاريف غير مباشرة أخرى	5442209	4041806	1400403
تكلفة الإنتاج	75545777.1	52219746.9	23326030.2
عدد الوحدات المنتجة كغ	648058.5	412608.6	235449.9
تكلفة الإنتاج للوحدة		126.56	99.07
عدد الوحدات المباعة كغ	654135	377548	276587
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة دج	75183949	47782474.9	27401474.1
مصاريف التوزيع المباشرة	26730908.7	21712071.7	5018837
مصاريف التوزيع غير المباشرة	15140581.2	11698685.24	3441896
سعر التكلفة الإجمالي	117055439	81193231.8	35862207.1
سعر التكلفة (كغ /وحدة مباعة)		215.05	129.56

المصدر: من اعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة (انظر الملحق 2)

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بحساب تكلفة إنتاج منتجاتها بنفس العلاقة السابقة، مع الإشارة الى ضعف المعلومات المحصلة من المؤسسة لتوضيح كيفية توزيع المصاريف الغير مباشرة على الأقسام الأساسية والثانوية وتحميلها الى الوحدات المنتجة والمباعة.

المطلب الثالث

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في مؤسسة عبد السلام الخراسانية

تزود المحاسبة التحليلية المسيرين بمعلومات دقيقة ومفصلة عن أسعار تكلفة المنتجات، مصاريف المؤسسة التي تحملتها، ما يمكن من اتخاذ العديد من القرارات في المجالات المختلفة كتخفيض التكاليف ، تحسين الجودة.. الخ .

- قرار تسعير المنتجات:

تعتمد مؤسسة عبد السلام الخراسانية في تسعير منتجاتها على حساب سعر التكلفة، أين تلجا الى تحديد هامش ربح بناء على ما تحملته من تكاليف في إنتاج المنتجات من جهة و بدراسة السوق والمنافسين من جهة أخرى.

فنجدها قد تحملت سعر تكلفة للوحدة من المنتج " **Bordure** " يقدر ب 215.05 دج، و للمنتج " **Hourdis** " يقدر ب 129.56 دج ، كما هو موضح في الجدول رقم (07).

وبناء على تلك التكلفة ودراسة السوق حددت المؤسسة هامش ربح للوحدة من المنتج " **Bordure** " ب 36.55 اي بنسبة 17 % ، وللمنتج " **Hourdis** " ب 27.20 اي بنسبة 21% وبالتالي كان سعر بيعها للوحدة كما يلي:

• منتج " **Bordure** " :

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة للوحدة + هامش الربح للوحدة (سعر التكلفة * النسبة)

$$251.6 = 36.55 + 215.05 \text{ دج}$$

• منتج " **Hourdis** " :

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة للوحدة + هامش الربح للوحدة (سعر التكلفة * النسبة)

$$156.76 = 27.20 + 129.56 \text{ دج}$$

اما تطور سعر بيع الوحدة من المنتجين من خلال الثلاثي الاول لسنة 2017 والذي ساهم في تطور سعر تكلفتها فيمكن توضيحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) تطور سعر بيع الوحدة خلال الثلاثي الاول لسنة 2017

الوحدة : دج

سعر / التكلفة المتوسطة	مارس	فيفري	جانفي		
250.56	251.6	250.50	249.60	Bordure	سعر البيع
148.40	156.76	157.94	133.48	Hourdis	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة (انظر ملحق 3)

- من الجدول نلاحظ أسعار بيع المنتج **Bordure** خلال الثلاثي الأول لسنة 2017 ، فمن 249.60 دج في شهر جانفي ، الى 250.50 دج في شهر فيفري ، الى 251.6 دج في شهر مارس ، وسبب ذلك الارتفاع ارتفاع أسعار تكلفة المنتجات وزيادة الطلب عليها مما أدى الى زيادة أسعارها نتيجة لزيادة هامش الربح.
- أما منتج **Hourdis** فنلاحظ ارتفاع سعر بيعه لشهر فيفري 157.94 دج مقارنة بشهر جانفي 133.48 دج ، ويرجع هذا الى زيادة هامش الربح المحدد لهذا المنتج أو زيادة سعر تكلفتها ، في حين تراجع هذا السعر في شهر مارس ليصبح 156.76 دج ، ويرجع ذلك لعدة عوامل منها: وضع السوق والمنافسين ، إستراتيجية قصيرة المدى.

- قرار تخفيض أو زيادة سعر البيع:

قد تلجأ المؤسسة محل الدراسة الى إمكانية تخفيض الأسعار البيع لتحقيق إستراتيجية معينة ، وتطرح لهذه الدراسة كل الأسئلة المتعلقة بالموضوع: كنسبة التخفيض، وأثرها على الربحية ؟

ومن الضروري الإجابة عن تلك الأسئلة بشأن سياسة الأسعار، إلا انه يتطلب معلومة دقيقة وملائمة كمستوى مرونة الطلب، والإمكانات الإنتاجية ، جودة المنتجات، عوامل المنافسة السائدة.. الخ.

توفر المحاسبة التحليلية بمعلومات تساعد المؤسسة على اتخاذ القرار ، الى جانب قيام المؤسسة بدراسة كمية المبيعات والأرباح التي تحققها، ودراسة وضعية المنافسة والطلب، وبافتراض أن سعر التكلفة العامل الوحيد المؤثر على هذا القرار ، سنقوم بتوضيح تطور سعر بيع المنتجين تبعاً لتطور سعر تكلفتها ، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (09): تطور سعر بيع الوحدة المنتجة تبعا لتطور سعر تكلفتها خلال الثلاثي الأول لسنة 2017

الوحدة: دج/01 كغ

سعر/تكلفة او البيع متوسطة	مارس	فيفري	جانفي		
214.18	215.05	214.10	213.4	Bordure	سعر التكلفة
123.46	129.56	130.52	110.31	Hourdis	
250.57	251.6	250.50	249.60	Bordure	سعر البيع
149.40	156.76	157.94	133.48	Hourdis	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة (انظر الملحق 3)

- كما نلاحظ من الجدول أن سعر التكلفة للمنتج " **Bordure** " بتزايد مستمر خلال الثلاثي الأول لسنة 2017، 213.4 دج، 214.10 دج، 215.05 دج ، للأشهر المتوالية .

كذلك نلاحظ ان سعر البيع للمنتوج قد تغير بناء على تغير سعر التكلفة ، فعندما كان سعر التكلفة في شهر جانفي 213.4 دج كان سعر البيع 249.60 دج، وعند ارتفاعه في شهر فيفري 214.10 دج كان سعر البيع 250.50 دج ، ثم ارتفع كذلك في شهر مارس ليصل الى 215.05 دج فارتفع بدوره سعر البيع الى 251.6 دج.

- أما منتوج " **Hourdis** " فنلاحظ ارتفاع سعر تكلفته بالنسبة لشهر فيفري 130.52 دج مقارنة بشهر جانفي 110.31 دج لينخفض الى 129.56 دج في شهر مارس، وهذا بسبب تكلفة إنتاج المنتجات أو عدد وحدات المباعه من هذا المنتوج، كما لاحظنا ان سعر بيع المنتوج " **Hourdis** " تغير بتغير سعر تكلفته، فعندما كان سعر تكلفته في شهر جانفي 110.31 دج كان سعر البيع 133.48 دج ، وعند ارتفاعه في شهر فيفري 130.52 دج ارتفع سعر بيعه الى 157.94 دج ، ثم انخفض سعر التكلفة في شهر مارس الى 129.56 دج انخفض معه سعر البيع ب 156.76 دج.

الخلاصة:

تعتبر مؤسسة عبد السلام الخراسانية من المؤسسات الرائدة في الصناعة الخراسانية ، وقد استطاعت التحكم في تسيير تكاليفها نتيجة إنشائها لقسم خاص بالمحاسبة التحليلية مما يساعدها لحساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة المنتجات في المؤسسة.

تساعد المحاسبة التحليلية المؤسسة على اتخاذ قراراتها المختلفة ومنها تسعير المنتجات ، أو زيادة وتخفيض سعر البيع ، لذا يجب الحفاظ على الاهتمام الدائم على تطوير محاسبتها.

الختامة

ان للمحاسبة التحليلية دور كبير في اتخاذ القرارات، فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لمتخذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، معبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة وكذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف على الأخطاء والانحرافات، فهي تسهل للمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه واتخاذهم للقرارات الصائبة والملائمة.

ومن خلال تناولنا ودراستنا للمحاسبة التحليلية و العلاقة التي تربطها باتخاذ القرارات في المؤسسة، تبين لنا مساهمتها في تسيير المؤسسة ككل و المحافظة على استمراريته ومدى إمدادها بمعلومات صحيحة ذات مصداقية حول التكاليف، و المؤسسة لها أفاق وتطلعات من استخدام المحاسبة التحليلية لتزويدها بالبيانات هذه الأخيرة تساعد على تفصيل وتحليل المعلومات من اجل تسيير جيد ذا فعالية، أما المؤسسة محل الدراسة فتطبق طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية).

كذلك من خلال موضوع البحث والمقارنة بين الجانب النظري والميداني نخلص الى جملة من النتائج من خلالها النفي أو إثبات فرضيات البحث، ثم نجيب على إشكالية البحث المطروحة.

أولاً: اختبار الفرضيات:

1 تعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل وتحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف إنتاج منتجاتها.

تقوم مصلحة المحاسبة والمالية محل الدراسة بتسجيل وتبويب المصاريف التي تحملتها المؤسسة، والتصنيف الى مصاريف الشراء، إنتاج، توزيع، من اجل الوصول الى تحديد تكلفة الشراء، الإنتاج، التسويق أو بيع المنتجات، وبالتالي نقر بصحة الفرضية.

2 مؤسسة **Groupe Abdesseelam** تطبق طريقة التكاليف الحقيقية لحساب تكاليفها.

المؤسسة محل الدراسة تقوم بتوزيع التكاليف على الأقسام المكونة لها كقسم الشراء، الإنتاج، التوزيع، الى جانب الأقسام المساعدة ثم تحميل هذه التكاليف للمنتجات عن طريق طريقة الأقسام المتجانسة أو ما تسمى طريقة التكاليف الحقيقية، إذن نقبل صحة الفرضية.

3 دور المحاسبة التحليلية لمؤسسة **Groupe Abdesseelam** رئيسي لاتخاذ القرارات

من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا أن المؤسسة تستخدم معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات كقرار تسعير المنتجات بناء على قرار شراء المواد الولية، قرار زيادة أو تخفيض سعر البيع، إذن الفرضية صحيحة.

ثانيا: نتائج البحث:

1 النتائج النظرية:

- المحاسبة التحليلية متعددة الطرق يمكن ان توفر معلومات مختلفة.
- المحاسبة التحليلية ضرورية للمؤسسة الاقتصادية فهي تهتم بحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية للمنتجات.
- المحاسبة التحليلية توفر العديد من القرارات والتي تؤثر على مستقبل وتطور المؤسسة.

2 النتائج التطبيقية:

- تطبق مؤسسة **Groupe Abdesseelam** ببسكرة نظام المحاسبة التحليلية وبالضبط طريقة التكلفة الكلية في تحديد تكاليف منتجاتها.
- تعمل المؤسسة على توزيع منتجاتها بطريقة الأقسام المتجانسة.
- تساعد المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات في مؤسسة **Groupe Abdesseelam** والمتعلقة بسياسة التسعير للمنتجات.

- التوصيات:

- ✓ ضرورة إعطاء أهمية للمحاسبة التحليلية في كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ الأخذ بمختلف المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية لاتخاذ قرارات صائبة.
- ✓ يجب أن تكون كل المعلومات التي تقدمها لمحاسبة التحليلية حول التكاليف حقيقية لكي يكون هناك قرارات فعالة مبنية عليها.

قائمة

المراجع

1- باللغة العربية:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2002.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2006.
3. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بنية أعمال، دار شباب الجامعة، الاسكندرية، 2007.
4. أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان 1997.
5. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان 2007.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
7. أيمن الشنقيطي و عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
8. إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة 2001.
9. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للنشر، عين مليلة الجزائر 2013.
10. بوخزار عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر.
11. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2002.
12. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
13. تشارلز هورنجنون و وآخرون تعريب أحمد حجاج محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
14. توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2000.
15. ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات و نماذج و تطبيقات، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005.
16. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2006.

17. جمال الدين محمد المرسي ومصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2007 .
18. حسن جمعة الربيعي كمال و سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008 .
19. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 1999 .
20. حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010.
21. خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال. دار المسيرة ، عمان ، بدون سنة نشر .
22. رحال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر 1988.
23. رحال علي، سعر التكلفة المحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994 .
24. زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت 2001.
25. زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2005 .
26. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الآفاق، الجزائر دون سنة نشر.
27. صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان 1998.
28. عباس الشافعي، محاسبة التكاليف(قياس وتحليل ورقابة)، القاهرة 1999.
29. عبد الحي مرعي، في محاسبة تكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994.
30. عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر 1994 .
31. عبد المقصود ناصر نوردين عبد اللطيف في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
32. عبد الناصر نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر و التوزيع، عمان، 2002.

33. علي الشرقاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002.
34. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثناء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
35. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
36. فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة.
37. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2000.
38. كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية 1976.
39. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2003.
40. محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الإنفاق، الجزائر، الجزء الأول، دون سنة.
41. محمد فيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، عمان 1999.
42. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان 2006.
43. محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف، دار الحامد للنشر و التوزيع 2001.
44. منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر 1987.
45. نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1997.
46. ناصر دادوي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر 1999.
47. نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
48. هاشم أحمد عطية و محمد عبد ربه، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، اسكندرية 2000.
49. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، دار الجامعة للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2000.
50. يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

2- باللغة الأجنبية:

- 1) Abdellah Boughaba , Comptabilité analytique , 2 éme édition , Berti édition , Alger1994.
- 2) BOISSELIER PATRIK,CONTROLE DE GESTION,VUIBERT,PARIS 1999.
- 3) Mohamed Zaatri , comptabilité analytique , CMTC Série , en 1976.
- 4) N.Guedj et collaborateur, contrôle de gestion,les éditions d 'organisation,1991.

ثاني:المذكرات:

1. حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتنقية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.
2. درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد علي اتخاذ القرار في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر2004/2005.
3. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة، 2008.
4. محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس المدية ، دفعة 2006م -2007 .
5. موسى درغتم ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية، غزة 2007 .

الملاحق

الملح (٥٦)





ENTREPRISE DE FABRICATION PRODUITS EN BETON

ABDESSELAM ABDELKRIM

ZONE INDUSTRIELLE BISKRA RC:98A1214584-07/02 NIF:196807010127636

CALCUL COUT DE REVIENT (MOIS DE MARS) de L'ANNEE 2017

DESIGNATION	TOTAL	Bordure	Hourdis	CLES DE REPARITION	
				Bordure	Hourdis
PRIX D'ACHAT (MATIERE PREMIERE)	30727373.1	25154953.83	5572420.27		
FRAIS D'ACHAT DIRECT	208394.07	148820.5	59573.57	75	25
COUT D'ACHETE	30935767.1	25303773.3	5631993.84		
QUANTITE D'ACHAT	822183	549842.9	272340.1		
PRIX UNITAIRE D'ACHETE		46.02	20.68		
CONSUMMATION	30935767.1	25303773.3	5631993.84	78.58%	21.42%
FRAIS PERSONNEL DIRECT	3924400.92	2644300.59	1280100.33	67.51%	32.49%
FRAIS DE PERSONNEL INDIRECT LIES A LA PRODUCTION	35213400	20229867	15013533	57.16%	42.85%
AUTRES CHARGES INDIRECT	5442209	4041806	1400403	72.82%	27.19%
COUT DE PRODUCTION	75545777.1	52219746.9	23326030.2		
QUANTITE PRODUITE	648058.5	412608.6	235449.9		
PRIX UNITAIRE DE PRODUIT		126.56	99.07		
QUANTITE VENDUE	654135	377548	276587		
COUT DE PRODUCTION VENDUE	75183949	47782474.9	27401474.1		
CHARGE DE DISTRIBUTION DIRECT	26730908.7	21712071.7	5018837	81.22%	18.77%
CHARGE DE DISTRIBUTION INDIRECT	15140581.2	11698685.24	3441896	79.56%	20.43%
TOTAL COUT DE REVIENT	117055439	81193231.8	35862207.1		
COUT DE REVIENT DU KG PRODUITS		215.05	129.56		

Handwritten signature and stamp

89

الملاحق (03)

ENTREPRISE DE FABRICATION PRODUITS EN BETON

ABDESSELAM ABDELKRIM

ZONE INDUSTRIELLE BISKRA RC 90A1214584-07/02 NIC: 196807010127636

COMPARAISON MENSUEL DU COUT DE REVIENT ET PRIX DE VENTE (CHAPITRE 1^{er} et DE 2017)

	JANVIER	FEBVIER	MARS	COUT MOYEN
COUT DE REVIENT	213.4	214.10	215.05	214.18
Bordure				
Hourdis	110.31	130.52	129.36	123.46
PRIX DE VENTE (DA/01KG)	249.60	250.50	251.6	250.57
Bordure				
Hourdis	133.48	157.94	156.76	149.40

الملاحق (03)
أبو عبد السلام
أبو عبد الكريم
15/04/2017

15/04/2017 14:48:39

20