الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

نظام المحاسبة التحليلية ومساهمتها في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مطاحن الزيبان – القنطرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

اعداد الطالبان:
هشام عماري
رمزي سليماني

إشراف الدكتور
عبد الحكيم بلوفي

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	سهام كردودي		رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	عبد الحكيم بلوفي	أ-مح -ب	مشرفا	**جامعةبسكرة**
3	عقبة قطاف		ممتحنا	**جامعةبسكرة**

السنة الجامعية: 2019 /2020

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له استجابة الطائعين،
والصلاة والسلام على سيدنا محمد إمام المرسلين، وعلى آله وصحبه الطاهرين
ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.
فالحمد لله كثيرا على إتمام هذا العمل المتواضع،
كما نوجه خالص شكرنا وامتناننا
إلى أستاذنا الفاضل الكبير في تواضعه العالم في علمه الطيب في تعامله
الدكتور" بلوفي عبد الحكيم "
فله منا فائق الشكر، وجزاه الله خيرا، ودام فخرا للعلم.
كما نتوجه بشكرنا لكل الأساتذة الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير، ونشكر اللجنة المناقشة لقبولها تقييم هذا العمل.
ولا ننسى كل من ساهم ومد يد العون لإتمام هذا العمل .

الإهداء

إلى من كان دعاؤها سر نجاحنا، وإلى من علمنا العطاء بدون انتظار،
إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما، وإلى خوتي
وأخواتي وإلى كل أقارب.
رب أخ لم تلده لك أمك إلى أصدقائي كل حسب اسمه وكل حسب مقامه
وإلى زملائي الطلبة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
إلى كل طلبة تخصص محاسبة ومحاسبة والتدقيق، ونهدي هذا العمل
لأستاذنا الدكتور بلوفي عبد الحكيم.

ملخص:

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على نظام مهم وأساسي في الحياة الاقتصادية وهو نظام المحاسبة التحليلية و كيفية مساهمتها في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية مطاحن الزيبان ـ القنطرة ــ ، وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم عام للمؤسسة وكذلك إلى ماهية المحاسبة التحليلية أو بما يسمى بمحاسبة التكاليف ومعرفة العلاقة التي تربطها بالمحاسبة العامة التي تعتبر المصدر الأساسي لها والتعرف على بعض المفاهيم أهمها (مفهوم التكاليف، الأعباء، سعر التكلفة ....الخ)، تطرقنا أيضا إلى أهم طرقها التقليدية الكلية والجزئية والحديثة، وهذا إلى جانب الأسس النظرية للسعر وسياسة التسعير وعلاقة طرق المحاسبة التحليلية والتسعير.

حيث أن في محل الدراسة تعرفنا على المؤسسة و حاولنا معرفة واقع تطبيق نظام المحاسبة والتحليلية و كيفية مساهمتها في تحديد سياسة التسعير من خلال تحديد سعر التكلفة و سعر البيع الخاص بالمؤسسة وذلك من خلال الإطلاع على الوثائق الممنوحة من طرف المؤسسة، ومن أجل الإجابة على الأسئلة الفرعية و إشكالية الموضوع وتحليل وإعطاء نتائج الدراسة ومقترحات .

Résumé :

Notre étnde vise à mettre en lumière un système important et essentiel dans la vie économique, qui est le système de comptabilité analytique et la façon dont elle contribue à limiter la politique des prix de l'établissement économique ;" MATAHEN ZIBAN". El gantra tout cela en abordant la notion générale de l'établissement et aussi le concept de la comptabilité analytique ou ce que l'on appelle la comptabilité des dépenses et connaitre la relation qui la relie avec la comptabilité général qui est considérée sa source principale. Aussi connaitre quelques notions dont les plus importantes la définition des dépenses (les frais, le prix de revient etc), on a évêque aussi ses méthodes les plus import antes traditionnelles partielles et totales et modernes. De l'autre coté, les fondements théorique de la tarification et la relation analytique et la fixation des prix a partir de cette étude on a fait connaissance avec l'établissement et on a essaye de connaitre la réalité d'appliquer le système de la comptabilité analytique et comment elle a contribue dans la fixation de la politique de tarification qui s'effectue à traves la fixation du prix de dépense et la prix spécial de l'établissement et cela à travers la consultation des documents accordés par l'établissement afin de répondre aux questions, secondaires et la problématique du sujet et analyser puis donner des résultats de l'étude et des proposition.

الفهارس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتوايات	I
فهرس الجداول	IV
فهرس الأشكال البيانية	V
ملخص البحث	
المقدمة	أ–د
الفصل الأول:نظام المحاسبة التحليلية	
تمهيد	7
المبحث الأول: الهيكل التنظيمي والوظيفي للمؤسسة	8
1/تعريف المؤسسة	8
2/أهداف المؤسسة	8
3/خصائص المؤسسة	9
4/نظام المؤسسة	9
5/ وظائف المؤسسة	11
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية	12
1/ نشأة وتطور محاسبة التحليلية	12
2/ مفهوم وأهداف محاسبة التحليلية	13
3/ وظائف ومبادئ المحاسبة التحليلية	15
4/مفاهيم حول الاعباء والتكاليف وسعر التكلفة	17
المبحث الثالث:الطرق التقليدية والحديثة للمحاسبة التحليلية	19
أولا: الطرق التقليدية	19
1/طريقة التكاليف الكلية	19

الفهارس:

2/ الطريقة التكاليف الجزئية	25
ثانيا: طرق الحديثة للمحاسبة التحليلية	32
طريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**	32
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: الأسس النظرية للسعر وسياسات التسعير	
تمهيد	37
المبحث الأول: الأسس النظرية لتسعير	38
1/مفهوم السعر	38
2/ أنواع السعر	40
3/ طرق التسعير	41
المبحث الثاني: سياسة التسعير	42
1/ مفهوم السياسة التسعير	42
2/ العوامل المؤثرة في السياسة التسعير	42
3/ مراحل تحديد سياسة التسعير	44
4/ سياسة التسعير في الجزائر	45
المبحث الثالث:الطرق المحاسبية وسياسة التسعير	46
1/ طريقة الأقسام المتجانسة وسياسة التسعير	46
2/ طريقة تحميل العقلاني وسياسة التسعير	47
3/ طريقة التكلفة المعيارية وسياسة التسعير	48
4/ طريقة التكلفة المتغيرة وعتبة المردودية وسياسة التسعير	48
خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث:نظام المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	
تمهيد	53
المبحث الأول: تقديم عام لمفهوم مؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة–	54
1/ تعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة	54

الفهارس:

2/ أهداف المؤسسة واستراتجياتها	57
3/الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة	58
المبحث الثاني : واقع تطبيق نظام المحاسبة التحليلية لمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة–	64
1/ مدخلات نظام المحاسبة التحليلية في بمؤسسة	64
2/ المعالجة في نظام المحاسبة التحليلية	65
3/ مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة	70
المبحث الثالث: محاولة معرفة مساهمة المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير	70
1/سعر تكلفة المنتجات في المؤسسةمطاحن الزيبان	70
2/ تحديد السعر في المؤسسة المطاحن الزيبان	76
خلاصة الفصل	77
خاتمة	79
قائمة المراجع	82
الملاحق	85

فهرس الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
.1	أوجه اختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	**14**
.2	منتجات مطاحن الزيبان –القنطرة–	**56**
.3	يمثل توزيع الأفراد العينة حسب فئات المؤسسة	**57**
.4	يمثل الكميات المنتجة من السميد والفرينة لسنة 2018	**65**
.5	توزيع التكاليف الكلية على خطي الإنتاج (سميد وفرينة) وكيفية حسابها بالمؤسسة	**67**
.6	يوضح مشتريات القمح لسنة 2018	**72**
.7	يبين تكاليف الأكياس والخيوط والبطاقات للمنتجات	**72**
.8	يوضح تغيرات المخزون لسنة 2018	**72**
.9	يوضح مجموع التكاليف لسنة 2018	**74**
.10	يوضح مبيعات لسنة 2018	**76**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1	نظام المؤسسة بيانيا	10
2	تدفق المنتج في مؤسسة	11
3	وظائف المحاسبة التحليلية	15
4	مفهوم السعر من المنظور التسويقي و الاقتصادي	38
5	مجمع الصناعات الغذائية AGRODIV	54
6	مصلحة التقنية التجارية	62
7	هيكلة الموارد البشرية	62
8	يبين كيفية تحديد سعر التكلفة	71
9	يوضح مرحل الإنتاج السميد ممتاز بلوزن 10كغ 25كغ 50كغ	75

مقـــدمة

مقدمة:

في إطار العولمة الاقتصادية الجارفة وبفعل تطور وسائل الاتصال الحديثة والتقدم التكنولوجي في وسائل الإنتاج وطرق التصنيع، أدى ذلك إلى تعدد المنتجات وتضاعف حجم المبادلات التجارية، وازدادت معه حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من خلال التوسع والهيمنة على الأسواق وتسويق منتجاتها والاستحواذ على أكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح.

إن التسيير الجيد للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها، يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال، وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيّري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا، إحدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة.

تساهم المعلومات المستنتجة من المحاسبة التحليلية في حل مشكلات المؤسسات التي تهدف إلى رفع المردودية والتحسين الدائم لنوعية المنتجات وتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل التصنيع والقدرة على التنافس، ودراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة التي تتمثل في التنظيم والرقابة وتحليل البيانات المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار التقلبات الاقتصادية، وبهذا يمكن في الوقت المناسب اتخاذ القرارات التي تبعد كل أشكال الاستهلاك غير المفيد.

ومما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

كيف يساهم نظام المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ؟

ومن خلال هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. فيما يتمثل نظام المحاسبة التحليلية ؟
2. أين يكمن دور نظام المحاسبة التحليلية في تحديد أهداف المؤسسة ؟
3. ما مدى مساهمة أسلوب التحميل العقلاني في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات البحث: لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد إبتداءا الفرضيات التالية:

1. يتمثل نظام المحاسبة التحليلية في الإجراءات المنظمة لتسجيل وتحميل وتخطيط التكاليف المتعلقة بأنشطة مختلفة والرقابة عليها.
2. يقوم نظام المحاسبة التحليلية بحل مشاكل المؤسسة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف ورفع المردودية.

3. يساهم أسلوب التحميل العقلاني في الاستخدام الأمثل للموارد والتكاليف وتحميلها على المنتجات النهائية.

أهداف الموضوع: نسعى لمحاولة تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة و التأكد من الفرضيات المقدمة.
- يهدف إلى إيجاد الدور الهام لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة إدراك العوامل المؤثرة الخارجية ومدى مساهمتها في تحديد سياسة التسعير.

أهمية الموضوع:

محاولة الحصول على أقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق التحميل العقلاني للتكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتجات والخدمات النهائية.

أسباب اختيار الموضوع:

ـ أسباب ذاتية: الاهتمام المتزايد بالموضوع، موضوع البحث يتناسب ويخدم مجال التخصص.

ـ أسباب موضوعية: جمع المادة العلمية النظرية والميدانية وعرضها لزملائنا الباحثين.

ميولنا الشّخصي للبحث في هذا النوع من المواضيع بهدف معرفة كيفية تطبيقه على أرض الواقع.

فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع.

منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها، اعتمدنا على المنهجين التاليين:

ـ منهج استنباطي : الذي سنعتمد عليه في الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع.

ـ منهج استقرائي : يخص استخدامه الجانب التطبيقي .

الدراسات السابقة في الموضوع:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية منها:

- **إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة:**(لخضاري صالح) مذكرة لنيل درجة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2007.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول معرفة إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة وما هي إشكاليات ذلك التطبيق حيث تمثلت أهداف الدراسة في معرفة نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة وتقديم طرق حساب التكاليف وتقييمها.

- **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج:**(بوناب بلال) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة في البحث على دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، وتهدف الدراسة إلى المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو الرقابة على الإنتاج، و تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وكيفية استغلالها في ضبط الرقابة على الإنتاج.

- **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية:** (هادفي خالد) مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012.

تمحورت إشكالية الدراسة حول التعرف على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، وتكمن أهمية الدراسة حول برز دور المحاسبة التحليلية كونها أداة عملية تساعد في وضع إحدى أهم السياسات المتعلقة بتسيير المؤسسة والمحدد لمكانتها التنافسية وهي سياسة التسعير.

واقع دراستنا من الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة نرى أنها مشتركة في الجانب النظري المتعلق بالمحاسبة التحليلية، وتختلف في المتغير الثاني حسب كل ما درس، لأن موضوعنا يقوم على دراسة أسلوب المحاسبة التحليلية في الجانب النظري الذي من خلاله سنقوم بمعرفة مدى مساهمته في سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، أما الجانب التطبيقي سنحاول إسقاط مكتسبات الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

خطة بحث مبدئية: بناءا على المعطيات المتاحة رأينا أن تكون خطة البحث مكونة من ثلاثة فصول بحيث:

مقدمة:

الفصل الأول: سنحاول الإلمام فيه بكل عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال التعرف على المفهوم العام للمؤسسة وماهية المحاسبة التحليلية، وكذا التعرف على الطرق التقليدية (التكلفة المتغيرة، التحميل العقلاني)، والحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC).

الفصل الثاني: تطرقنا في هذا الفصل إلى الأسس النظرية للتسعير وذلك من خلال التعرف على مفهوم السعر وأنواعه، وكذلك إلى مفهوم سياسة التسعير والعوامل المؤثرة فيها وأهم مراحلها، وتم ذكر طرق المحاسبة التحليلية وتأثيرها على سياسة التسعير.

الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة مطاحن الزيبان ـ القنطرة ـ بسكرة :

حاولنا من خلاله إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي، حيث تم التطرق إلى تقديم عام لمفهوم المؤسسة وكذلك واقع تطبيق نظام المحاسبة التحليلية فيها، وفي الأخير تبيان كيفية مساهمة نظام المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير.

الفصل الأول:

نظام المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهم التقنيات الحديثة المستخدمة في المؤسسة، والتي يطلق عليها تعبير محاسبة التكاليف، حيث أن مسيّري المؤسسة غالبًا ما يحتاجون إلى تقنيات تمكنهم من دراسة وتحليل البيانات، وكذلك تعتبر الأداة الأمثل لأنها تلعب دور أساسي في تحليل مختلف التكاليف وتحديد سعر تكلفة المنتجات وسعر المبيعات المناسبة لدخل المؤسسة.

ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في مجال الإدارة يدعم الثقة في القرارات وخاصة قرارات التسعير وتحديد الأسعار المناسبة للمنتجات في المؤسسة الاقتصادية.

سنتطرق في هذا الفصل إلى الهيكل التنظيمي والوظيفي للمؤسسة الاقتصادية و أهم المفاهيم التي تخص المحاسبة التحليلية ومبادئها ومفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة ومع توضيح لكل من الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة في تطبيقها، ولهذا قسّمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي والوظيفي للمؤسسة.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية والحديثة للمحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي والوظيفي للمؤسسة

يتضمن هذا المبحث المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة والأهداف التي ترمي إليها، وسنتطرق إلى نظام المؤسسة وكيف يمكن الاعتماد عليه لإنشاء مختلف الوظائف التي قد نجدها في معظم المؤسسات خاصة الإنتاجية منها.

1. تعريف المؤسسة الاقتصادية:

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة ولكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج والإنسان.

تعريف1: تعرف المؤسسة عادة في كتب التسيير بصفة بسيطة كمجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية، ولكن هذا التعريف التقليدي غير كافي فلقد أدخل علماء حديثين عنصرًا آخر يهم الموارد المعلوماتية،"أصبحت المؤسسة حاليا مجموعة منظمة ومهيكلة تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير". (بويعقوب، 1998، صفحة 15)

تعريف2: "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزّماني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه". (هادفي، 2012/2013، صفحة 25)

تعريف3: "المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجلها". (صخري، 2006، صفحة 24)

ومنه يمكن إعطاء تعريف مختصر للمؤسسة "هي عبارة عن الوحدة التي تقوم بالإنتاج أو تقديم الخدمات مقابل تحقيق الأهداف وإدخال الأرباح من خلال إتباع الخطط المرسومة".

2. أهداف المؤسسة الاقتصادية:

تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، وحسب توجيهات أصحابها، و رغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية: (درحمون، 2004/2005، صفحة 12)

- **أهداف اقتصادية:** وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج، تصدير ما هو فائض عن السوق الوطنية.

- **أهداف اجتماعية:** تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة.
- **أهداف ثقافية ورياضية:** كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين.
- **أهداف تكنولوجية:** كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليص التكلفة والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.

3. **خصائص المؤسسة الاقتصادية:**

يمكن أن نوجز أهم خصائص المؤسسة في النقاط التالية: (صخري، 2006، صفحة 25)

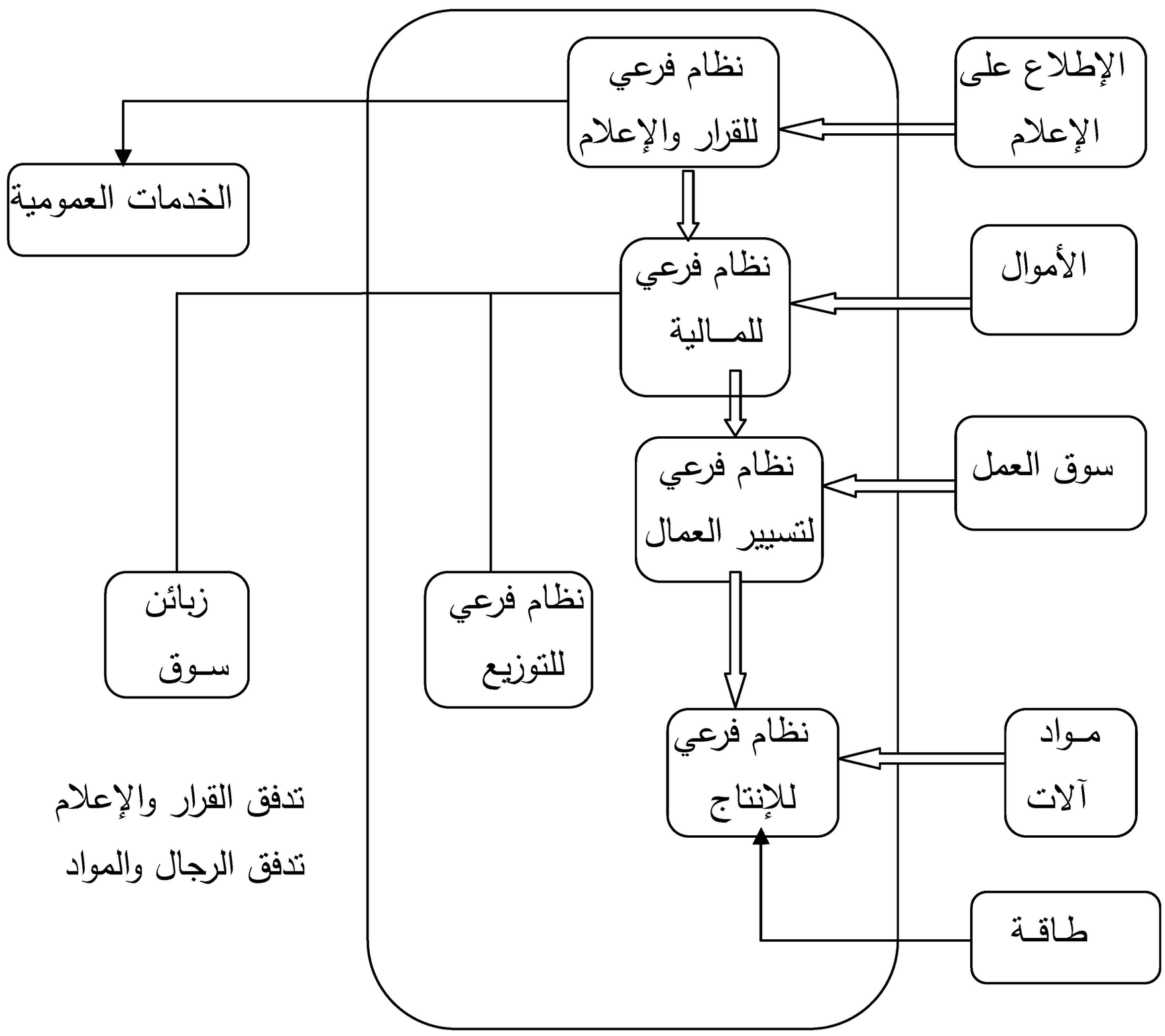
- المؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها حقوقا وصلاحيات، ومن حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- للمؤسسة الاقتصادية القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج وتحقيق رقم أعمال معين.
- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات أو عن طريق الإيرادات الكلية أو عن طريق القروض أو عن طريق الجمع بين كل هذه العناصر أو جزء منها حسب الظروف.
- لابد أن تكون المؤسسة متلائمة مع البيئة التي وجدت فيها وتستجيب لها، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة ملائمة فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة ولا تحقق أهدافها.
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق للكثير من الأفراد.
- يجب أن يشمل اصطلاح المؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

4. **نظام المؤسسة:**

بعد بروز نظرية النظم L. Von BERTA LANFFY، واستعمالها من طرف علماء التسيير في بداية الستينات أصبحت المؤسسة تعتبر نظاما شاملا متعاضد الأجزاء تربطه علاقات أصبحت دراستها تكون موضوع بحث وعلم التسيير، فتطورت الدراسات على هذا المنهج وكونت جوانب المؤسسة نظاما خاصا من ناحية

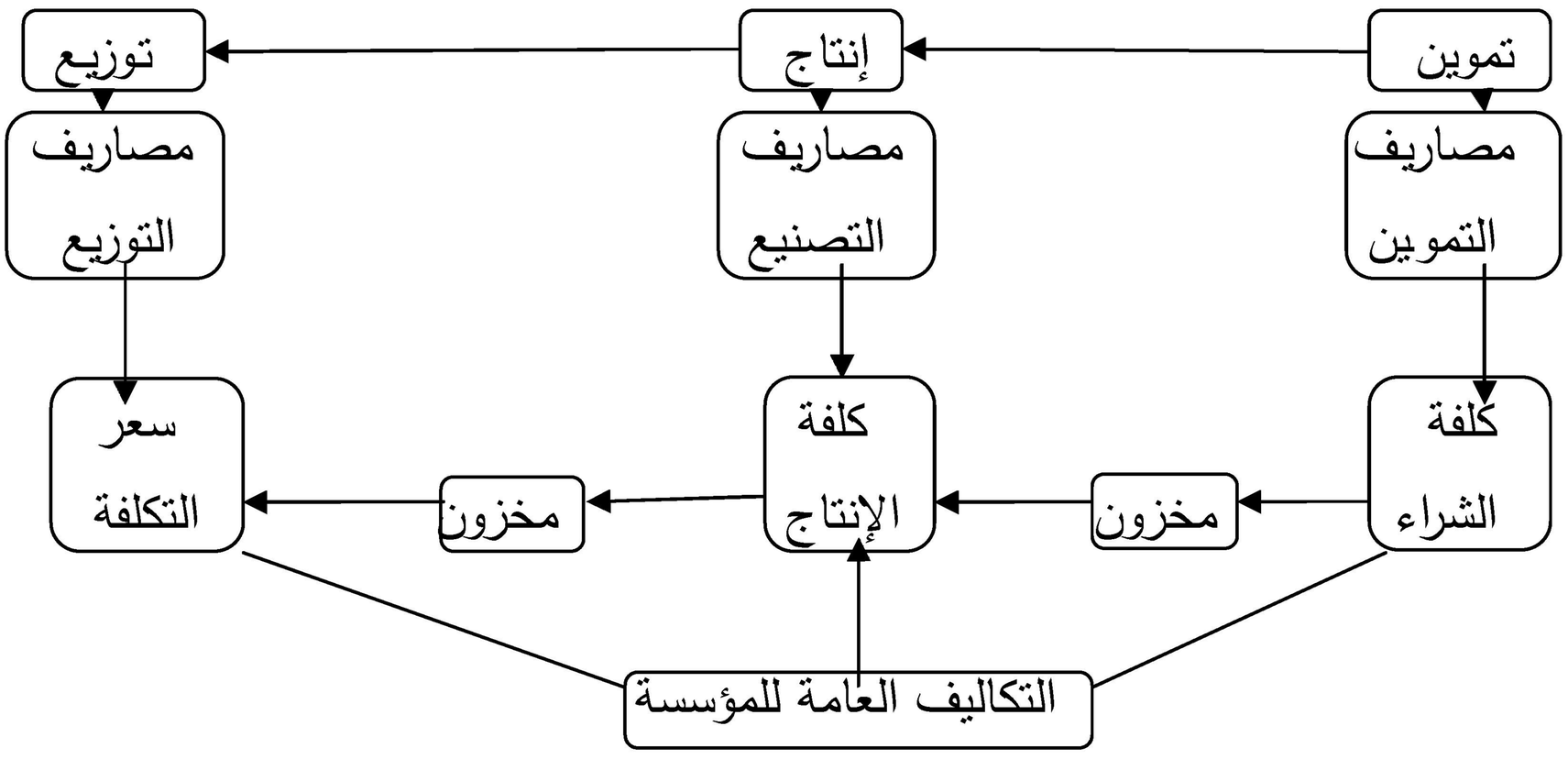
المناهج والعلماء Système de gestion، نظام الإنتاج، نظام الإعلام وباقي النظم الأخرى تهتم بوظائف المؤسسة. (بويعقوب، 1998، صفحة 16)

الشكل رقم (1): نظام المؤسسة بيانا



المصدر:عبد الكريم بويعقوب، نفس المرجع أعلاه، ص17.

الشكل رقم (2):تدفق المنتج في المؤسسة



المصدر: عبد الكريم بويعقوب، نفس المرجع أعلاه، ص19.

5. وظائف المؤسسة:

يمكن تقسيم الوظائف في المؤسسة إلى وظائف رئيسية وثانوية: (بويعقوب، 1998، صفحة 20)

أ.المؤسسة الصناعية:

1) التموين
2) الإنتاج
3) التوزيع

وظائف رئيسية

4) إدارية
5) مالية

وظائف ثانوية

ب.المؤسسة التجارية:

1) وظيفة التموين (الشراء)
2) وظيفة التوزيع (البيع)

وظائف رئيسية

3) وظيفة إدارية
4) وظيفة مالية

وظائف ثانوية

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية العنصر الأساسي في التسيير العقلاني للمؤسسات من خلال حساب التكاليف وكذلك تساعد في تحديد أسعار المنتجات ومعرفة النتيجة التحليلية لكل منتج ومدى تأثيرها على مردودية المؤسسة وذلك إتباعًا للمبادئ التي جاءت بها .

1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو لمؤسسة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل) إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشرا (15) وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي " ليك بابسيولي" (رياضي) في كتاب " SUMMA DA ARITHMETICA" الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا. ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات، الإزدهار الاقتصادي التجاري، إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فإنتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطوراً سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها)، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة.

وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية .

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار، وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الدراسية....الخ). (بويعقوب، 1998، صفحة 20).

وتزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى محاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط. (عدون، 1999، صفحة 7)

ونظرا لأهمية المحاسبية التحليلية المتزايدة في عصرنا الرّاهن فقد شمل تطبيقها كافة القطاعات الاقتصادية (الإنتاجية، التجارية، الخدمية والمالية)، فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية

والحكومات بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية ومن أهم هذه المنظمات ما يلي: (عرقابي، 2017/2018، صفحة 2،3)

- معهد المحاسبين الإداريين (IMA) فقد ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورة يطلق عليها المحاسبة، ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في محاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية؛
- مجلس معايير المحاسبة التحليلية (CASB) الذي تأسس سنة 1970 م فقد ساهم هذا المجلس في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس ومبادئ المحاسبة التحليلية الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية؛
- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التي كان لها دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة التحليلية من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة والمحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها، وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة التحليلية.

2. مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية:

➢ مفهوم المحاسبة التحليلية :

تعريف1: "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير". (بويعقوب، 1998، صفحة 9)

تعريف2: المحاسبة التحليلية هي "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات". (عدون، 1999، صفحة 8)

تعريف3 : المحاسبة التحليلية تعرف على أنها "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض وتصنيف التكاليف وتحميلها على الأقسام الإنتاجية "، (وتسمى كذلك المحاسبة التحليلية بمحاسبة التكاليف وأحيانا بالمحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي). (رحال، 1998، صفحة 1)

ومنه يمكن إعطاء تعريف مختصر للمحاسبة التحليلية: "هي طريقة تستخدمها المؤسسة في دراسة التكاليف من خلال حسابها وتحليلها وذلك لتحديد السعر الذي يحقق الأرباح المسطرة ".

- **العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة :**

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرًا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرًا مهمًا للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، حيث توفر لهذه الأخيرة معلومات حول تكاليف الإنتاج، كما تحدد تكلفة وحركة المخزون بأنواعه. وهناك بعض الماليين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية. (لخذاري، 2007، صفحة 56)

جدول رقم(1): يمثل أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

العنـــــــــاصر	المحاسبـــــة العامة	المحاسبـــــة التحليلية
من الناحية القانونية	إجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي والحاضر والمستقبل

المصدر : عبد الكريم بويعقوب، نفس المرجع السابق، ص11.

- **أهداف المحاسبة التحليلية:**

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية: (درحمون، 2004/2005، صفحة 111)

1- **قياس تكلفة الأداء:** قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.

2- **المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها.

3- **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط النشأة وبصورة تفصيلية.

4- **مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية:** تساعد محاسبة التكاليف في منح الإدارة بالبيانات التي تساعدها في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة.

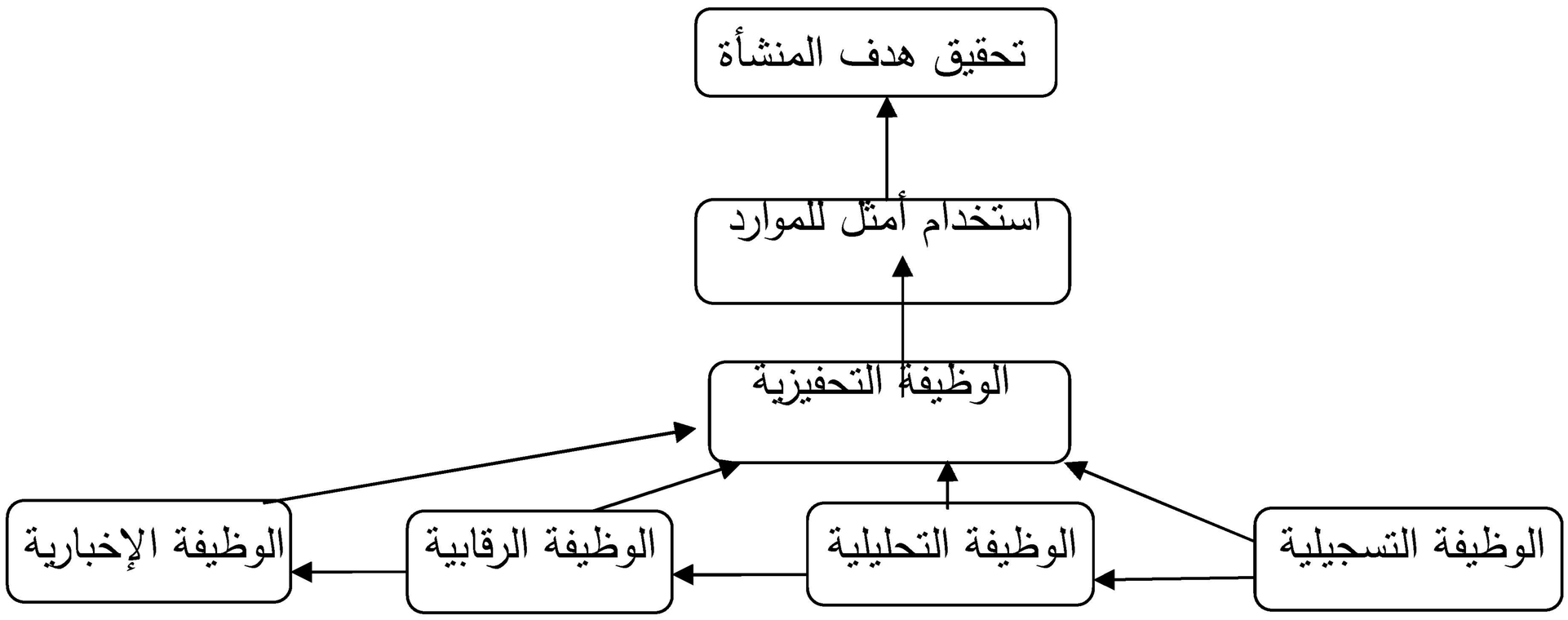
5- **مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف:** تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقاً للمعايير المحددة مقدماً.

6- **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:** تقوم محاسبة التكاليف بتوفير البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة المشكلات وتقييم تلك البدائل ثم اتخاذ القرارات اللازمة.

3. **وظائف ومبادئ المحاسبة التحليلية:**

- **وظائف المحاسبة التحليلية:** ترتكز محاسبة التكاليف على مجموعة من الوظائف والمهام حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، ويمكن التعبير عنها في الشكل التالي:

الشكل رقم(3): وظائف المؤسسة



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،2009،ص28.

ويمكن حصر مختلف الوظائف من خلال ما سبق فيما يلي: (الرحبي، 2009، صفحة 29،30)

1- **الوظيفة التسجيلية:** هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المعتمدة من المؤسسة في عملية التسجيل

2- **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3- **الوظيفة الرقابية :** هي وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة أو تكون الانحرافات غير ملائمة في حالة عكسية، وهنا يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات وإيصالها للإدارة من أجل الحد منها.

4- **الوظيفة التحفيزية :** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظيفة السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

- **مبادئ المحاسبة التحليلية:**

تقوم المحاسبة التحليلية على مجموعة من المبادئ حيث يمكننا هنا أن نذكر أهمها فيما يلي: (عرقابي، 2017/2018، صفحة 5)

3-**1 مبدأ التقييم الإداري:** تستمد المحاسبة التحليلية هذا المبدأ من القواعد المحددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها المحاسبة التحليلية والتي تساعدها في التخطيط والرقابة ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقييم الإداري، وبالتالي فالمحاسبة التحليلية تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام والمراكز المستقلة، تقيس تكلفة كل نشاط لكل قسم أو مركز وتقيم كفاءته.

3-**2 مبدأ تحليل البيانات :** يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل أغراضه فيما يلي:

- تحليل البيانات لتوزيعه على مراكز التكاليف ؛
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة ؛

- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات ؛
- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمؤسسة كخطوات الإنتاج المستهدفة، أو تشكيلة العملاء أو مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة.

3-3 **مبدأ تقدير التكاليف** : تعتمد المحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية التقديرية والتكاليف المقدرة لاستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا لا يعني أن جميع نظم المحاسبة التحليلية المستخدمة حاليا تقوم على هذا المبدأ.

وتقوم المحاسبة التحليلية بتحليل الأعباء والإيرادات وفقا لمعايير خاصة بكل مؤسسة وعملية وضعها لا تنتج عن إطار فكرة مستقلة وإنما عن دراسة وافية لكافة أعمال ونشاطات المؤسسة وأهدافها و تنافسيتها التي يتطلب تسييرها والأخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين ببعضهما وهما كما يلي:

- إنتاج المنتجات أو الخدمات التي تتبعها المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة؛
- إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات وفقًا لخصائص متميزة للحصول على القيمة.

وهناك نوعين من العوامل التي تتحكم في ذلك والمتمثلة في:

- عوامل خارجية (مثل مستوى الأسعار) ترتبط بالمردودية، أي إمكانيات تحقيق الربح؛
- عوامل داخلية تعرض بواسطة التكلفة لمختلف عناصر نشاط المشتريات، أعباء المستخدمين، مصاريف أخرى، والتي تحدد الإنتاجية.

4. مفاهيم حول الأعباء والتكاليف وسعر التكلفة:

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء والتكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها.

1- **تعريف المصاريف:** "هي أعباء تتحملها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط اقتصادي معين مثل مصاريف المواد الأولية، الإيجار، الإشهار...الخ ". (رحال، 1998، صفحة 4)

2- **تعريف الأعباء:** "هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات والموجه لاحتياجات الاستغلال أو أهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر

الأعباء مكافئة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات". (هادفي، 2012/2013، صفحة 34)

3- **تعريف التكاليف:** يمكن تقديم عدة تعاريف للتكاليف كما يلي:

تعريف 1: جمع تكلفة، وهي" مجموعة الأعباء التي تتعلق من جهة إما بمرحلة إنتاج معينة، بوظيفة، بقسم ما، أو التي تتعلق من جهة أخرى بمنتج ومنتجات، بخدمة أو خدمات عند نهاية جميع العمليات ". (أوكيل، 1998، صفحة 9)

تعريف 2: " التكلفة هي مجموع الأعباء والمصاريف المحسوبة خلال فترة زمنية معينة، والمرتبطة بوظيفة ما أو بمجموعة وظائف أو بمنتج ما، أو خدمة، وذلك قبل المرحلة النهائية، أي مرحلة البيع". (بديسي، 2013، صفحة 11)

4- تعريف سعر التكلفة:

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية، ومنه يمكن إعطاء عدة تعاريف لسعر التكلفة كما يلي:

تعريف 1: سعر التكلفة هو "مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتدءًا من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها للمرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به". (عدون، 1999، صفحة 14)

تعريف 2: سعر التكلفة وهو" مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد".

ويمكن تعريف سعر التكلفة على أنه مجموع تكاليف شراء المواد وتكاليف إنتاج المنتجات من أجل الحصول على سعر البيع.

5- **رقم الأعمال:**" يمثل المبيعات أي الكميات المباعة في سعر البيع الفردي".

6- **النتيجة:** "وهي الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة، وتكون موجبة عندما يكون الأول أكبر من الثاني، وسالبة في الحالة العكسية". (رحال، 1998، صفحة 4).

المبحث الثالث: الطرق التقليدية والحديثة للمحاسبة التحليلية

تعتمد المحاسبة التحليلية في قياس التكاليف على طرق تقليدية متمثلة في التكاليف الكلية والجزئية نذكر منها التكلفة المتغيرة والتحميل العقلاني وغيرها، وكذلك الطرق الحديثة نذكر منها التكاليف على أساس الأنشطة التي لها دور في تحديد واتخاذ قرار التسعير وفي هذا المبحث سنشير إلى مختلف تلك الطرق.

أولا: الطرق التقليدية:

1- طريقة التكاليف الكلية :

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب الأكثر قدمًا من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية .
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل الإنتاج وتوزيع المنتجات.

1-1 نشأة طريقة التكلفة الكلية:هي طريقة قديمة يعود استعمالها إلى القرن السادس عشر، حيث لم تظهر أي إشكالية في تطبيقها نظرا الاعتبار كل التكاليف تقريبا مباشرة يد عاملة ومواد أولية. لكن بتطور النشاط الصناعي المتميز بالاستثمارات الضخمة أدى إلى ظهور صعوبات في التطبيق، لدى طرح " قوادر" سنة 1827 مسائل تتعلق أساسا بالإهتلاك، الصيانة، تقيم المخزون . (هادفي، 2012/2013، صفحة 41)

حيث تطورت هذه طريقة بعد الحرب العالمية الثانية وقد تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.

2-1 تعريف التكاليف الكلية:

يوجد عدة تعاريف للتكاليف الكلية من بينها:

تعريف1: هي" كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة ". (لخذاري، 2007، صفحة 65)

تعريف2: "هي الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة:تخصيص، توزيع، تحميل". (عرقابي، 2017/2018، صفحة 8).

1-3 المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية :

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ يمكن ذكرها كما يلي: (عرقابي، 2017/2018، صفحة 8)

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور ...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...) ؛
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة ؛
- لا يبقى أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة ؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية ؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مركز تحليل التكاليف) ؛

1-4 أهداف طريقة التكلفة الكلية :

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية هي : (درحمون، 2004/2005، صفحة 194)

* البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعتها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛

* البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية ؛

* الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

1-5 الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية :

تعتمد طريقة التكاليف في تحليلها على مجموعة الأسس و تنطلق من إدراج كافة أعباء المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبيات بينما توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات. (بوناب، 2013/2014، صفحة 38).

1-5-1 تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة :

وفق هذه طريقة تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء:

1-5-1-أ الأعباء المباشرة : وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

و تتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضا من اليد العاملة المباشرة. (الرمز، 2018/2019، صفحة 38)

1-5-1-ب الأعباء غير المباشرة: وتعتبر تكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، مع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزء من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشتمل الأعباء الصناعية غير مباشرة مثل : الزيوت والقوى المحركة، وتشتمل أيضا على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة وغيرها. (الرمز، 2018/2019، صفحة 38)

1-5-2 الأقسام المتجانسة:

تقسم المؤسسة عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

*** تعريف القسم المتجانس:**

يعرّف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه" نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف. (أوكيل، 1998، صفحة 97)

***تصنيف الأقسام المتجانسة:**

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، يسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

أ- **الأقسام الأساسية :** وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل وتتمثل أساسا في: (بويعقوب، 1998، صفحة 94)

قسم التموين: ويمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

قسم الإنتاج : ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات مثل: الوحدات المنتجة ،عدد ساعات العمل المباشرة ؛

قسم التوزيع : النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ب- **الأقسام الثانوية:** وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم الخدمات للأقسام الرئيسية، حيث تساعدها في تأدية النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، ومن بين الأقسام الثانوية ما يلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية....الخ . (رحال، 1998، صفحة 49)

1-5-3 تحديد وحدات العمل:

تتمثل أهمية وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

* **تعريف وحدة العمل:** "هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مراكز التحليل على حساب تكاليف المنتجات أو الطلبيات ". (أوكيل، 1998، صفحة 116)

* **معايير اختيار وحدة العمل:** إن اختيار وحدات العمل يتم وفق معايير أهمها: (نمر، 2005/2006، صفحة 22)

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة؛
- أن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبيات؛
- أن تمثل ميزة وخاصية نشاط المركز؛
- أن تكون بسيطة وسهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات؛
- أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف و الأداء المقدم.

1-5-4 توزيع الأعباء غير المباشرة :

وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي: (عدون، 1999، صفحة 38،43)

أ-**التوزيع الأولي:** يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصاريف غير المباشرة مباشرة إلى قسم معين.

ب- **التوزيع الثانوي**:هو توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

1-5-5 محاسبة المواد وجرد المخزونات:

يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية، حيث أن عملية التقييم من اختصاص المحاسبة التحليلية، ولا يمكن تقديم ميزانية محاسبية إلا بعد تقييم كل المواد والمنتجات الموجودة في المخازن.

***تعريف المخزون:** يقصد به جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن، وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو البيع إلى الغير. (بويعقوب، 1998، صفحة 64).

*** تقييم حركة المخزونات:**

إن حساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة في المؤسسة يعتبر هدف لمراقبة عناصر المخزون، إذ أنه من الضروري أن تكون هذه المراقبة من ناحية الكمية والقيمة، وتقوم بها أساسا مصلحة المحاسبة بالاشتراك مع مصلحة التخزين.

أ) **تقييم المدخلات:** يمكن أن نميز نوعين من المدخلات: (عدون، 1999، صفحة 61)

1/ **المشتريات:** وتسجل هذه المدخلات وفق تكلفة حيازتها والتي تتضمن:

- ثمن الشراء خارج الرسم القابلة للاسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة ؛
- مصاريف نقلها وتفريغها والتخزين والترتيب؛
- الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين التي ليست بغرض تعجيل الدفع.

2/ **المنتجات التامة، نصف التامة، الجارية:** وتسجل هذه المنتجات بتكلفة الإنتاج ابتداء من مرحلة إنتاجها إلى المرحلة التي بلغتها من الصنع أو التحويل.

ب) **تقييم المخرجات:**

توجد عدة طرق تستعمل لتقييم المخرجات، حيث هذه الطرق تختلف من مؤسسة لأخرى وهذا حسب اختلاف إستراتجيات وأهداف المؤسسة، ومن أهم الطرق المستعملة :

طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة : تعتبر طريقة بسيطة وسهلة الاستعمال، و قد اعتمدت كطريقة لتقييم المخزونات ضمن النظام المحاسبي المالي، وهي تأخذ بعين الاعتبار قيم المدخلات والتي نحصل عليها بضرب

سعر الوحدة المدخلة في عدد كميتها، وتجمع بعدها هذه القيم وتقسم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون. (عدون، 1999، صفحة 63،64)

طرق نفاذ المخزون :

تعتمد هذه الطريقة على تسعير المخرجات وفق ترتيب معين يتبع عملية إدخال مختلفة مع إبقاء المخزونات بنفس القيم التي دخلت بها، كما أن عملية التقييم تكون بالأسعار لا بالكميات ونميز بين نوعين من طرق نفاذ المخزون: (بويعقوب، 1998، صفحة 71،73)

- **طريقة الوارد أولا الصادر أولا:** هذه طريقة تعني أن المواد الأولية، تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ، وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول، نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا...
- **طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا:** وفق هذه طريقة تقييم المخرجات على أساس أسعار السلع والمواد التي دخلت أخيرًا ثم لجوء إلى أسعار الكميات التي وردت قبلها في حالة نفاذ الكمية الأولى، وهكذا... حتى الوصول إلى المخزونات التي دخلت أولا.

طريقة السعر النظري والثابت :

المقصود بالسعر النظري أو السعر الإداري هو ذلك السعر الذي تتخذه الإدارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون النظر في السعر الفعلي .

طريقة تكلفة الإحلال:

-**الوارد مستقبلا الصادر أولا:** إن مبدأ هذه طريقة يعتمد على السعر وليس المادة في حد ذاتها: بحيث تقييم المخرجات على أساس السعر التقديري للتموين مستقبلا.

- التقييم بسعر السوق الحاضرة: يتم تقييم المخرجات على أساس سعر السوق المطبق أثناء استعمال المواد.

1-5-6 دور طريقة التكلفة الكلية في اتخاذ قرار التسعير:

تأخذ هذه الطريقة كما سبق وأن أشرنا إليها جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة.

وفي ظل هذه الطريقة كما تحدد النتيجة لكل المنتج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية :

النتيجة التحليلية لكل منتج = رقم الأعمال – سعر التكلفة

حيث:

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشر وغير المباشر

إن المنتج الذي يحقق إيراد يكفي لتغطية جميع تكاليفه يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة، عكس المنتج الذي يحقق إيراد أقل من تكاليفه فإنه يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيا.

وتسعي المؤسسة للحصول على أكبر عائد ، يساهم السعر في تحقيق ذلك ،حيث استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، وهذا يعني بالضرورة قيام المؤسسة بوضع سياسة تسعيرية وفق أسس لا يجب الانحراف عنها ، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تسعر المؤسسة منتجاتها تأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليفها وتحقيق ربح مستهدف. (هادفي، 2012/2013، صفحة 47،50)

2-طريقة التكاليف الجزئية:

2-1 طريقة التكاليف المتغيرة:

لقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة أسماء ومفاهيم مختلفة، أدت إلى خلط بين هذه الأخيرة انتقل من الإنجليزية إلى الفرنسية ثم إلى العربية، والذي مصدره الأول هو اسم Direct Consting الذي لا يعني التكاليف المباشرة بل المتغيرة، وهذه التسمية سببها وجود شبه كبير بين التكاليف المتغيرة والمباشرة، إذ أن أغلب المصاريف المباشرة من مواد أولية ويد عاملة تعتبر متغيرة، إلا أن هذا لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع الأعباء المباشرة. (عدون، 1999، صفحة 135)

تعريف1: يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة عناصر التكاليف بصورتها الطبيعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأحجام الإنتاج تتزايد بتزايدها وتتناقص بنقصانها. أي أنها هي التكاليف التي تتغير نتيجة التغير في حجم الإنتاج بنفس نسبة التغير وفي نفس اتجاهه. (الغني، 2015، صفحة 55)

تعريف2: "هي تكاليف مرتبطة بنشاط المؤسسة، تغيرها يخضع لدرجة وكثافة الاستخدام وتشغيل الطاقات والوسائل المتوفرة. و المسؤول عن هذه التكاليف هي الأقسام التشغيلية (الورشات، وحدات التسيير، الأقسام الإنتاجية ...الخ)". (بديسي، 2013، صفحة 140)

خصائص التكاليف المتغيرة:

بصفة عامة فإن التكاليف المتغيرة تتميز بالخصائص التالية التي يمكن أن تكون مرشدا لمحاسب التكاليف لتتبعها وحصرها: (الغني، 2015، صفحة 55)

ـ يمكن أن نطلق على هذه التكاليف اصطلاح تكلفة الإنتاج أو تكلفة النشاط أو تكلفة الحجم وذلك على أساس أنها تستجيب للتغيرات في حجم الإنتاج أو لأنها ترتبط بحجم النشاط.

ـ تتضمن التكاليف المتغيرة كافة عناصر التكاليف المباشرة فهذه الأخيرة قابلة للتحميل مباشرة على وحدة الإنتاج أو أوامر الإنتاج، كذلك فإنها تتضمن أيضا الشق المتغير في عناصر التكاليف الإضافية غير المباشرة. ومن ثم فإن:

التكاليف المتغيرة = التكاليف الأولية "المباشرة" + التكاليف الإضافية "غير المباشرة"

ـ يتناسب مقدار التكاليف المتغيرة طرديا مع حجم الإنتاج ويتغير نتيجة أي تغير في مستوى النشاط.

مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة: المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي: (بوناب، 2013/2014، صفحة 45)

ـ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

ـ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة. إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية.

ـ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

عتبة المردودية: هي تساوي التكاليف الثابتة و المتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة. تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك نقطة التوازن، نقطة التعادل، نقطة الصفر.

وتحسب عتبة المردودية وفق العلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة

$$\text{كمية نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}}$$

حيث أن:

الإيراد الحدي للوحدة = سعر البيع للوحدة ـ تكاليف متغيرة للوحدة

2-2 طريقة التكاليف الهامشية:

استعملت طريقة التكلفة الهامشية قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين وقد أطلق على مدرسة من هؤلاء اسم الحديين(الهامشيين) باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج . (عدون، 1999، صفحة 179)

تعريف: تعرف التكاليف الهامشية أو الحدية على أنها تكلفة الوحدات الإضافية لكمية إنتاج محددة. كما تعرف على أنها الزيادة في مجموع التكاليف الناتجة عن زيادة حجم الإنتاج. (بديسي، 2013، صفحة 256)

يسمح التحليل المحاسبي وفق طريقة التكاليف الهامشية من التعرف على تكلفة الوحدة الإضافية المنتجة أو مردوديتها (العائد الهامشي) عند بيعها. وعليه فالتكاليف الهامشية تمثل التغير في التكاليف الإجمالية الناجم عن الزيادة أو التخفيض في حجم الإنتاج أو مستوى النشاط، وتحتسب وفق العلاقة التالية: (بديسي، 2013، صفحة 256)

$$\text{التكلفة الهامشية للوحدة} = \frac{\Delta \text{التكاليف الإجمالية}}{\Delta \text{الكمية}}$$

مكونات التكلفة الهامشية:

تتكون التكاليف الهامشية من التكاليف أو الأعباء المتغيرة والتكاليف أو الأعباء الثابتة الإضافية، والتي يجب تحملها من أجل زيادة حجم الإنتاج. وهناك حالتين: (بديسي، 2013، صفحة 258)

1ـ كمية الإنتاج الإضافية لا تترتب عنها تكاليف ثابتة، في هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من الأعباء المتغيرة فقط، أي:

التكلفة الهامشية الوحدوية = التكلفة المتغيرة الوحدوية

2ـ كمية الإنتاج الإضافية تترتب عنها أعباء ثابتة، في هذه الحالة التكاليف الهامشية تتكون من الأعباء المتغيرة والثابتة. وأن الأعباء الثابتة الإضافية تحمل على أساس الوحدة الإضافية، أي:

$$\text{التكلفة الهامشية الوحدوية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحدوية} + \frac{\text{التكاليف الثابتة الإضافية}}{\text{الوحدات الإضافية}}$$

أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها:

يوجد هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية: (عدون، 1999، صفحة 180)

أ ـ التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية، والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

ب ـ تكلفة إنتاج هامشية، وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي ستلزمها إنتاج وحدة إضافية.

جـ ـ تكلفة توزيع هامشية، وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية.

2-3 الطريقة المعيارية:

هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وتعرف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع. (رحال، 1998، صفحة 86)

أهداف التكاليف المعيارية: إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية: (رحال، 1998، صفحة 86).

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها و المسؤول عليها.
- تقييم تحركات المنتج.
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.

أنواع التكاليف المعيارية: تتمثل أنواع التكاليف المعيارية فيما يلي: (عدون، 1999، صفحة 162)

ـ التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط .

ـ التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ولا تحدد

بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

ـ التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيّمة بالقيمة الحالية.

ـ التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية .

مبادئ التكاليف المعيارية: ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية هي: (بوناب، 2013/2014، صفحة 49)

- ✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
- ✓ العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية .
- ✓ العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.
- ✓ العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.
- ✓ الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة:

وفقا لطريقة التكاليف الكاملة أو الكلية، سعر التكلفة الحقيقي يتحمل كل أعباء المؤسسة مهما كان مصدرها، وحسب طريقة التكاليف الجزئية، أي طريقة التكاليف أو الأعباء الثابتة والمتغيرة، فإن سعر التكلفة الإجمالي وسعر التكلفة الوحدوي يتغير بتغير مستوى النشاط. فإذا ارتفع مستوى النشاط يزداد سعر التكلفة الإجمالي وينخفض الوحدوي، والعكس صحيح. وهذا راجع إلى أن الأعباء الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط في حين تكلفة وحدة القياس أي التكلفة الوحدوية تتغير حسب النشاط. (بديسي، 2013، صفحة 174)

تعريف: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصارف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة. (رحال، 1998، صفحة 59)

المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة:

المصاريف الثابتة هي التي لا تتأثر بالنشاط الاقتصادي، أي بالإنتاج أو البيع مثل مصاريف التأجير، الاهتلاك، مصاريف التأمين ...الخ، هذا النوع من المصارف تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط الاقتصادي.

المصاريف المتغيرة هي التي تزداد أو تنخفض بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل مصاريف المادة الأولية، أجور العمال، مصاريف الطاقة المحركة...الخ.

تثبت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب بالقاعدة التالية: (رحال، 1998، صفحة 64)

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

وعليه فإن قيمة الأعباء الثابتة المحملة تحسب من العلاقة:

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة (المحسوبة وفقا للنشاط العادي) × معامل التحميل

أما الأعباء الإجمالية المحملة فتحسب من العلاقة:

الأعباء الإجمالية المحملة = الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة المحملة

الفرق بين الأعباء الثابتة المحسوبة وفقا للنشاط العادي والأعباء الثابتة المحملة تمثل فروق التحميل، وقد تكون فروق موجبة أو سالبة. وتظهر مثل هذه الفروق في الحالات التالية: (بديسي، 2013، صفحة 177،179)

- معامل التحميل < 1

هذا يعني بأن النشاط الفعلي للدورة أقل من النشاط العادي، أي أن جزء من الأعباء الثابتة لم يحمل لسعر التكلفة للدورة، والذي سيعتبر خسارة سببها نقص النشاط الفعلي مقارنة مع النشاط العادي.

- معامل التحميل > 1

هذا يعني بأن النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي. الأعباء الثابتة المحملة لسعر التكلفة أكبر من الأعباء الثابتة المحسوبة وفقا للنشاط العادي. الفرق المحمل من الأعباء الثابتة يعتبر إيراد ويطلق عليه مصطلح ربح زيادة النشاط.

- معامل التحميل = 1

هذا يعني بأن النشاط الفعلي يساوي النشاط العادي، ولا تكون هناك فروق تحميل حيث نعود إلى طريقة التكاليف الكلية.

فوائد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

ـ يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة .

ـ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.

ـ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

ـ تمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف المتغيرة فقط، نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.

ـ تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

ـ تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة. (عدون، 1999، صفحة 132)

المشاكل التي تطرحها هذه الطريقة:

ـ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.

ـ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير .

ـ بالإضافة إلى مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة، لذا فغالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالاستعانة بالميزانيات التقديرية.

ـ تقيم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة. (عدون، 1999، صفحة 132)

ثانيا: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية :

عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

وكنتيجة للتطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات، من تغير جذري في هيكل تكاليف الإنتاج والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها مثل: نظام المخزون الصفري، نظام التوقيت الحالي.

وبالإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية، وعدم قدرتها على إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة، أدى كل ذلك إلى إحداث فجوة بين النظرية والتطبيق العملي، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف منتجات ، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activty-Based Costing (ABC) .

1- تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

وتعرف على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، أي تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تحتاجه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة. (نمر، 2005/2006، صفحة 54)

2- مبدأ الطريقة (ABC) :

تقوم طريقة (ABC) بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي : (ضو، 2016/2017، صفحة 316)

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى عمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة).
- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة.

3- الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة (ABC):

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي: (ضو، 2016/2017، صفحة 316،320).

أ- **تحديد الأنشطة:**

يعتمد أسلوب (ABC) على تحديد الأنشطة ،بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بالدوائر المختلفة ،كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة ، علما أن زيادة عدد الأنشطة يؤدي إلى تعقيد علاقة بين نشاط و وحدة المنتج، وهكذا ينعكس سلبا على التكلفة وعلى وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من تجمع قائم على علاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط .

ب- **تحديد تكلفة الأنشطة:**

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبّين أنّها تخص وتشكل هذا النشاط.

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا للعلاقات بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ج- **تحديد مسببات التكلفة:**

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء نشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط.

- شروط اختيار مولدات التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق نظام قدر ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند الاختيار نذكر منها.

قابلية القياس، سهولة حصول على المعطيات المتعلقة به، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

- شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكلف ويعقد نظام من جهة أخرى ، فلهذا يجب مراعاة بعض عوامل عند القيام بتحديد عدد الملائم من مسببات التكلفة وهي : الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إجمالي، تكاليف الأنشطة ككل.

د- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات وعدد مناسب لهذه مسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات تكاليف لفترة معينة نتحصّل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، ومنة يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

سعر التكلفة = الأعباء المباشرة + تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)

خلاصة الفصل :

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما ورئيسيا خاصة في المؤسسة الاقتصادية التي تطرقنا إلى أهم مفاهيمها، إذ تهتم بدراسة مختلف أنواع التكاليف وأسعار التكلفة لما لها من أهمية بالغة وذلك باعتبارها إحدى أهم المكونات التي يعتمد عليها نظام المعلومة الخاص بالمحاسبة التحليلية التي تلعب الوسيط في مراقبة الإنتاج وتحديد الأسعار المناسبة، وذلك باستخدام أهم المبادئ التي جاءت بها، وإتباع الطرق التي تطبيقها من التقليدية متمثلة في الكلية وطريقة الأقسام المتجانسة وكذلك الجزئية التي تشمل تكاليف المتغيرة والمعيارية و الهامشية وأهمها التحميل العقلاني والحديثة التي تتمثل في تكاليف على أساس الأنشطة، وكل هذا تم التطرق إليه من خلال الفصل الأول .

وتهدف مختلف هذه الطرق إلى زيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة، في ظل تعقد العمليات الإنتاجية واستخدام للتكنولوجيا العالية في مختلف الصناعات، وهذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات، ومن خلال الفصل الثاني الذي سيدرس مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في تحديد سياسة التسعير المناسبة على مستوى المؤسسة الاقتصادي.

الفصل الثاني:

الأسس النظرية للسعر وسياسة التسعير

تمهيد:

التسعير هو ركيزة رئيسية من ركائز التسويق الأربعة والتي تشمل أيضاً المنتج والترويج والمكان، كذلك هو الإجراء الذي تضع بمقتضاه المؤسسة السعر الذي ستبيع به منتجاتها وخدماتها، ويكون في الغالب جزء من الخطة التسويقية للمؤسسة، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى أهم النقاط التي تساعد للوصول لمدى مساهمة المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير وذلك من خلال التعرف على التسعير وأهدافه وأنواعه والطرق والعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيه، كما سنتطرق لمختلف طرق المحاسبة التحليلية كطريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المعيارية وغيرها، وذلك كما يلي:

المبحث الأول: الأسس النظرية للتسعير

المبحث الثاني: سياسة التسعير

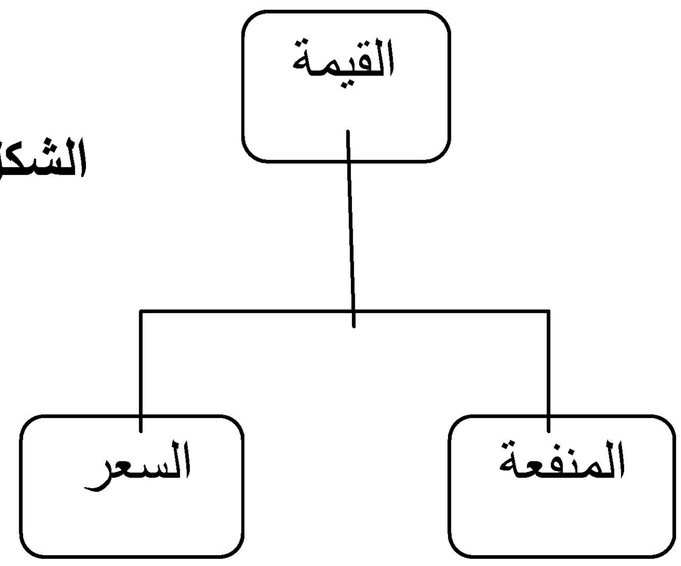
المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير

المبحث الأول: الأسس النظرية للتسعير

ينبغي على متخذي القرار أن يكونوا على اتصال بما يجري في الأسواق لمعرفة ما يريده المستهلك، ومن ثم إجراء التعديلات على السعر بما يرضيه، ويحقق أهداف المؤسسة. وهذا الأمر يتطلب أخذ عدة عوامل متشابكة في الاعتبار لأن التسعير يعد فناً أكثر منه علماً .

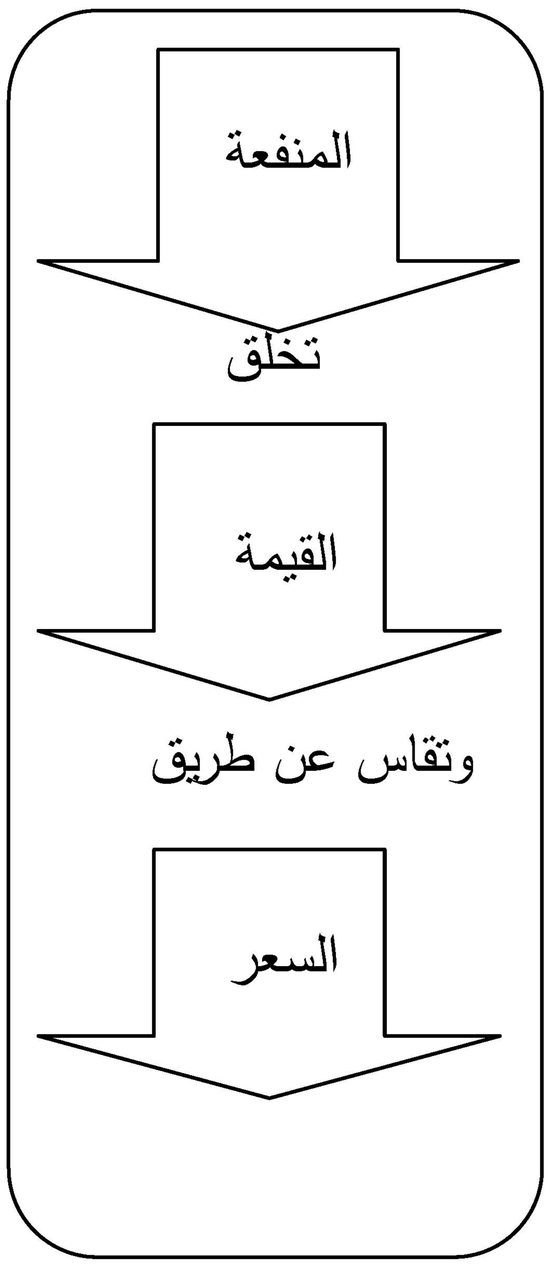
1. مفهوم السعر:

مفهوم السعر من المنظور التسويقي



الشكل رقم(4): مفهوم السعر

مفهوم السعر من المنظور الاقتصادي



المصدر: ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسى، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، مصر، 2005، ص282.

تعريف1: هو ذلك المبلغ النقدي الذي يتم دفعه مقابل الحصول على منتج (سلعة أو خدمة)، و يعبر عن مجموع القيم الذي يكون الزبون مستعدًا لمبادلتها مع مجموعة من المزايا والفوائد والمنافع التي ترتبط بامتلاك أو استخدام المنتج . (أبوفارة، 2013، صفحة 8)

تعريف2: هو ذلك السعر الذي يمكن تعديله صعودا وهبوطا وفقا لكافة المتغيرات البيئية المحيطة بعمل المؤسسات التسويقية وبما يتفق وإمكانيات الشراء لدى المشترين ووفق أذواقهم، وقد عرفه البعض على أنه قيمة

النقود التي ستدفع من المستهلك مقابل الحصول على سلعة أو خدمة معينة أو المنافع التي يتوقعها المستهلك. (البستنجي، 2016، صفحة 13،14)

أهمية السعر: يلعب السعر دور هام في نجاح أي منشأة من خلال نجاح السلعة، إذ يعتبر السعر وسيلة من وسائل إقناع المستهلكين بجودة السلعة، لأنه يمثل عند المستهلكين قيمة المنفعة التي ستعود عليهم من جراء استهلاك تلك السلعة كخطوة أولى من خطوات نجاح المنشآت، كما يعتبر السعر العنصر الذي يمثل الإيرادات لدى المنشأة على خلاف عناصر المزيج التسويقي الأخرى التي تمثل التكاليف، ومن خلاله يتم تغطية التكاليف وتحقيق الأرباح المستهدفة، كما يستخدم كوسيلة للمحافظة على الحصة السوقية وزيادتها من خلال الثبات على سعر معين أو تخفيضه، كما أن المنشآت تستطيع استخدام السعر للحصول على السيولة والنقدية، ففي الوقت الذي تحتاج فيه إلى النقدية قد تلجأ إلى تخفيض الأسعار(تخفيض هامش الربح)، وبالتالي سيزيد الطلب على سلعتها وتتزايد مبيعاتها. (البستنجي، 2016، صفحة 14،15)

أهداف التسعير: Pricing Objectives

بعد اختيار الشركة للسوق المستهدف وتحديد موضعها التسويقي تبدأ في وضع إستراتيجية المزيج التسويقي، ومتضمنة السعر كأحد عناصرها الرئيسية في التفاعل مع السوق وتوجهها نحو الطريق الصحيح. وبطبيعة الحال فإن اختيار سياستها السعرية تنسجم إلى حد كبير مع طبيعة الأهداف الراغبة في تحقيقها والتي تتمثل في: (البكري، 2006، صفحة 171-173)

- ✓ البقاء Survival

يعد هدف أساسي للشركة إذ أن نجاحها في السوق يعني بقاءها واستمرارها في العمل لذلك يعد هدف البقاء أكثر أهمية من تحقيق الأرباح.

- ✓ تعظيم الأرباح الحالية Maximum Current profit

تسعى الشركة عبر هذا الهدف إلى تعظيم الأرباح من خلال الأسعار التي تضعها لمنتجاتها مفترضة في ذلك تقديرها المسبق للطلب والبدائل السعرية المتاحة. ومن ثم اختيارها الأسعار التي تحقق لها تعظيم للأرباح.

- ✓ تعظيم العائد الحالي Maximum Current Revenue

بعض الشركات تضع أسعارها لتعظيم العائد المتحقق من المبيعات وهذا الهدف يرتبط إلى حد كبير مع قدرة الشركة على تقدير حجم الطلب المتوقع على منتجاتها.

- ✓ تعظيم نمو المبيعات Maximum Sales Growth

بعض الشركات تسعى إلى أن تعظم عدد الوحدات المباعة، لأنها ترى بأن زيادة حجم المبيعات يمكن أن يمنحها فرصة في تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة مع زيادة الأرباح على الأمد البعيد.

- ✓ قيادة نوعية المنتج Product Quality Leadership

بعض الشركات تسعى لأن تكون القائدة في السوق من خلال نوعية المنتج الذي تتعامل به، إن سياستها السعرية هنا تقوم على أساس الربط مع النوعية، وبالتالي فإنها تضع أسعار مرتفعة قياسا بالمنافسين. لما تتميز به منتجاتها من نوعية تفوق المنتجات البديلة أو المشابهة في السوق، وبالتالي فإن تلك الزيادة تكون مبررة.

2. أنواع الأسعار:

بشكل عام هناك عدة أنواع من الأسعار التي يمكن الأخذ بها من قبل المؤسسات الاقتصادية وهي كما يلي: (عبيدات، 2004، صفحة 33)

1. **السعر النفسي:** يقوم هذا النوع من الأسعار على أساس تشجيع الأنماط الشرائية المرتكزة على عوامل أو ردود أفعال نفسية وعاطفية. يجري تطبيق هذا النوع في محلات التجزئة التي تتعامل مباشرة مع المشترين، بينما يقل استخدامه بالنسبة للسلع الصناعية.

2. **التسعير حسب التقاليد الجارية:** يتم من خلال وضع سعر محدد وثابت نسبيا (قد يكون مرتفعًا أو منخفضًا)

بشرط أن لا يتغير هذا السعر بتغير الظروف المحيطة بعمل المؤسسات التسويقية المطبقة لهذا النوع من أنواع الأسعار. بشكل عام يهدف هذا النوع إلى تعميق المدركات الحسية وحالات الانتماء والمصداقية للسلعة أو الخدمة المقدمة من وجهة نظر المشترين وعبر فترات زمنية طويلة.

3. **السعر الرمزي:** يهدف وضع السعر الرمزي لسلعة أو خدمة ما إلى إحداث سمعة عالية عن جودتها ومواصفاتها ومنافعها في أذهان المشترين والمستهلكين في الأسواق المستهدفة.

4. **التسعير المهني:** يطبق هذا النوع على أصحاب المهن مثل الأطباء والمحامين والمهندسين وغيرهم، ويرتبط هذا النوع من التسعير ببعض الأمور المرتبطة بآداب وأخلاقيات المهنة، ويقتضي أن لا يتم فرض أسعار عالية على الأفراد المنتمين لتلك المهن.

5. **التسعير الترويجي:** المقصود من هذا الأسلوب في التسعير إلى زيادة كل من حجم المبيعات في الأجل القصير بالإضافة إلى محاولة كسب عملاء أو مشترين جدد وتحفيزهم لشراء الماركة السلعية أو الخدمية لفترات زمنية أطول.

3. طرق التسعير: هناك ثلاث طرق يمكن استخدامها لتحديد أسعار السلع في المشروع الإنتاجي وهي كما يلي: (إدريس، 2014، صفحة 37).

أ- التسعير حسب التكلفة:

يعتبر التسعير على أساس التكلفة من أكثر طرق التسعير شيوعا في الحياة العملية، وتقوم على أساس حصر جميع التكاليف الخاصة بالمنتج مثل تكاليف الإنتاج، التكاليف الإدارية والتسويقية ثم يتم إضافة مبلغ معين على التكلفة لتصل الشركة إلى سعر البيع وفق المعادلة التالية:

السعر = تكلفة الإنتاج + التكلفة الإدارية + تكاليف التوزيع + الربح

ب- التسعير حسب الطلب:

يتم تحديد السعر بناء على حجم الطلب على المنتج والكمية المعروضة منه وفقا للنظرية الاقتصادية فإذا زاد الطلب على المنتجات وقلّ العروض زاد السعر وإذا زاد المعروض وقلّ الطلب قلّ السعر وهكذا، ومن أهداف هذه الطريقة تعظيم الربح .

ج- التسعير حسب المنافسة:

هذا الأسلوب من أسهل الأساليب المستخدمة في تحديد السعر، ولكنه يتطلب متابعة ما يقوم به المنافسون والوقوف على أسعارهم. فقد تحدد المؤسسة نفس أسعار المنافسين، أو قد تضع أسعارا أعلى أو أقل من أسعارهم ذلك حسب مقتضيات الحالة والظروف.

كما يمكن استخدام المعلومات عن أسعار المنافسين مع تكلفة السلعة كأساس لوضع سعر للسلع يتلاءم مع ظروف المؤسسة وأهدافها.

المبحث الثاني: سياسة التسعير

تشكل السياسات التسعيرية الإطار العام الذي تستطيع الإدارة من خلاله إيجاد قراراتها السعرية فهي تساعد متخذ القرار على تحديد السعر المناسب لتحقيق أهداف التسعير وكذلك فهي تقلل من جهده في إيجاد مثل تلك القرارات، وتساعد السياسة السعرية في التنسيق بين قرارات التسعير والصورة التي يحملها المستهلك لمكونه التسويقي.

1. مفهوم سياسة التسعير:

تعريف 1 : إن سياسة التسعير عبارة عن دليل فلسفي أو حدث معين مصمم للتأثير وتحديد قرارات التسعير، فسياسة التسعير تعطي مناهج للوصول إلى الأهداف التسعيرية التي تعتبر مهمة في تطوير إستراتجية التسعير. (عبيدات، سياسات التسعير الحديثة، 2010، صفحة 26)

تعريف 2: هي مجموعة القواعد والأساليب والإجراءات والتدابير التي تحمل على تحديد السعر المناسب لمنتجات الشركة والذي يكفل تحقيق الأهداف الموضوعية للشركة خلال فترة زمنية محدودة وهناك سياستين للتسعير هما: (عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، 2004، صفحة 31،32)

أ. **سياسة السعر الكاشط** (الحد الأعلى من الأسعار):" يميل السعر في هذه الحالة لأن يكون غير مرن وخاصة في مرحلة التقديم للماركة السلعية (السلعة) أو الخدمية (الخدمة).

ترتكز هذه السياسة على وضع أعلى الأسعار على السلع أو الخدمات الجديدة التي سيدفعها المبادرون أو المبتكرون من المشترين مقابل حصولهم على سلع أو خدمات جديدة."

ب. **سياسة السعر الكاسح** (الحد الأدنى من الأسعار) "يرتكز هذا النوع من سياسات التسعير على وضع أسعار منخفضة للسلع موضوع الاهتمام وذلك من أجل اكتساب السوق بأقصى سرعة ممكنة . عمليًا يتطلب نجاح هذه السياسة في التسعير إنتاج أو عرض أكبر كمية ممكنة من الوحدات المنتجة مع تحقيق حصة سوقية كبيرة" .

2. العوامل المؤثرة في سياسة التسعير:

يواجه رجال التسويق في أغلب الحالات عند تحديد سياسة التسعير معينة حدود عليا وحدود دنيا، الحدود العليا هي قيمة السلعة من وجهة نظر المستهلك، أما الحدود الدنيا هي تكلفة الإنتاج، الترويج وتوزيع المنتجات أو الخدمات، من خلال تلك الحدود تتأثر سعر السلعة بالكثير من العوامل الاقتصادية منها داخلية ومنها خارجية ونذكرها كما يلي: (خبابه، 2009، صفحة 75ـ79)

1.2 **العوامل الداخلية** : إن دراسة العوامل الداخلية للمؤسسة تسمح لها بتحديد واستغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات، وبالتالي المحافظة على عملية تحديد الأسعار المناسبة ومن أهم العوامل الداخلية مايلي:

1/- **الأهداف التسويقية** : تختلف استراتجيات السعر بالاختلاف الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فكلما كانت الأهداف واضحة كان من السهل تحديد الأسعار، فإذا كان هدف المؤسسة إتباع سياسة كشط السوق هذا يعني أن منتجاتها ذات جودة عالية وأسعارها مرتفعة لتغطية التكاليف، أما إذا كان الهدف هو الوصول إلى عدد كبير من المستهلكين فيتطلب وضع أسعار منخفضة.

2/- **المزيج التسويقي:** لا يمكن بأي حال من الأحوال فصل السعر عن باقي عناصر المزيج التسويقي، بل يتم معالجته داخل إطار إستراتيجية التسويق والعناصر المكونة لها.

3/- **التكلفة:** تهدف المؤسسات عمومًا إلى تغطية كل التكاليف وإضافة هامش ربح لتحديد السعر المناسب لمنتجاتها الذي يحقق معدل عائد مقابل الجهد المقدر والمخاطرة التي تتحملها المؤسسة، والتكلفة عامل هام في إستراتيجية التسعير فالمؤسسة التي تكون تكاليفها منخفضة تستطيع وضع أسعار أقل، مما يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات فالأرباح.

4/- **فلسفة الإدارة** : تتبنى بعض المؤسسات فلسفات خاصة بالسعر بحيث تتفق مع أهدافها وأغراضها، وفلسفة الإدارة في هذا الشأن توجه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها المؤسسة، فبعض المؤسسات تضع أسعار منخفضة لمنتجاتها لتكوين صورة ذهنية لدى جماهيرها، وبالمثل بالنسبة للمؤسسات التي تضع أسعار منتجاتها أعلى من الأسعار السائدة في السوق، وبالتالي تحديد السعر يتشكل وفقا لفلسفة الإدارة.

5/- **اختلاف السلعة:** كلما كانت منتجات المؤسسة متميزة ومنفردة بمزايا تختلف عن منتجات المنافسين، كلما كسبت القدرة على التحكم بكل حرية في تحديد الأسعار.

2.2 **العوامل الخارجية** : هي مجموعة المتغيرات التي تؤثر في مسار المؤسسة، فيتوقف نجاح أي مؤسسة في قدرتها على خلق درجة عالية من التوافق بين أنشطتها والبيئة المحيطة بها. فبينما يمكن لمدير التسويق أن يتحكم بدرجة كبيرة في العوامل الداخلية للمؤسسة فإن العناصر الخارجية من المتغيرات الغير قابلة للتحكم، ومن واجب على إدارة أي مؤسسة أن تأخذ في حسبانها التأثير الذي تحدثه هذه العوامل منها:

1/- **الطلب** : هو الكمية المطلوبة من سلعة ما في فترة زمنية محددة وعند سعر محدد، والسياسة السعرية تتمكن من تقدير الطلب على تلك السلعة، حيث أن السعر يعتبر من العوامل المؤثرة على حجم الطلب الكلي، والعلاقة بين السعر والطلب علاقة عكسية فزيادة السعر يؤدي إلى نقصان الطلب والعكس صحيح.

2/- **المنافسة** : تكون المنافسة قائمة مع السلع المماثلة والمشابهة والبديلة، فعند وضع أسعار المنتجات يجب مراعاة أسعار المنافسين والعمل على التنبؤ بسلوكياتهم حيث أن العديد من المؤسسات تضع أسعار مساوية أو أعلى أو أقل من أسعار منافسيها (حسب وضعية السوق الذي تتواجد فيه).

3/- **التشريعات والقوانين:** في بعض الدول تتدخل الحكومة في تحديد سعر محدّد لبعض المنتجات كالدقيق، الخبز وغيره كما هو الحال في الجزائر، وبالتالي تكون المؤسسة ملزمة بإتباعه أو قد تضع مجالاً للأسعار يمكن للمؤسسة التحرك في حدوده، وتظهر أهمية هذا التدخل في الدول النامية خاصة في الأسواق التي تتميز بعجز العرض عن تغطية الطلب.

4/- **الظروف الاقتصادية:** تمثل الوضعية الاقتصادية التي تمر بها الدول من رواج أو كساد. ففي حالة الرواج تزيد قدرة المؤسسة على تحديد الأسعار الموجودة، والعكس في حالة الكساد حيث تحاول المؤسسة أن تزيد من الطلب عن طريق تخفيض الأسعار.

3. مراحل تحديد السياسة السعرية:

إن الاستقرار على سياسة معينة للتسعير يجب أن يأخذ في الاعتبار جميع القوى الداخلية والخارجية المؤثرة في السعر. وكلما اتّسع حجم المؤسسة كلما أصبح من الضروري تجديد هذه المتغيرات بقصد الوصول إلى قرار سليم للسعر، وتتجلى مراحل السياسة السعرية فيما يلي : (خبابه، 2009، صفحة 84،85)

1/- **اختيار هدف السوق:** أي قطاع المستهلكين الذي تحاول المؤسسة الوصول إليه بتقديم منتجاتها. إن اختيار القطاعات السوقية يعتبر أحد العناصر التي تؤثر في السعر المحدد، فالسعر يختلف حسب الطبقة الاجتماعية التي يوجه إليها المنتج .

2/- **دراسة سلوك المستهلك:** يجب القيام بالدراسات والبحوث لكي تأخذ المؤسسة صورة عامة عن السوق حيث تأخذ بعين الاعتبار حاجات ورغبات المستهلكين والمحتملين ومواردهم المالية إلى جانب درجة حساسيتهم للتغيرات في الأسعار وأذواقهم ومواقعهم.

3/- **التعرف على المنافسين:** يجب أن يتضمن المخطط الدراسة الكاملة عن المنافسين في سوق المنتج وكذا المنافسين المحتمل دخولهم في السوق مستقبلا، فتقوم الإدارة التسويقية بجمع المعلومات وتقوم المؤسسة بتحديد الأسعار التي تحقق أهدافها ضمن الظروف السائدة وحالة المنافسة في السوق.

4/- **تحديد دور التسعير في المزيج التسويقي:** يعتبر السعر أحد العناصر المهمة في المزيج التسويقي ويجب أن يفهم قرار السعر على أنه العامل المتكامل داخل إستراتيجية التسويق ، ولابد من التنسيق بنيه

وبين عناصر هذه الإستراتيجية، ولا ينجح الجهد التسويقي إلا إذا تمت معالجة السعر داخل إطار إستراتيجية تدعيم رفع السعر.

5/- **الربط بين النفقات والطلب:** يمكن تقدير النفقات اللازمة لإنتاج المنتج في ظل أحجام إنتاج مختلفة. إن تحليل النفقات يقود إلى الربط بين سعر التكلفة والتكلفة الجزئية للمنتجات، ومنه إلى تحديد السعر بعد تحديد هامش الربح.

6/- **الوصول إلى تحديد إستراتجية السعر:** تمكننا المراحل السابقة من الوصول إلى تحديد أسعار المنتجات التي تحدد وفقا للأهداف العامة للمؤسسة، فالسياسة التسعيرية المختارة يجب أن تتكيف تبعًا للإطار الذي يتم على أساسه اتخاذ قرار التسعير ولكي تنجح المؤسسة في إعداد إستراتيجية سعرية معينة سليمة تحتاج إلى نظام معلومات دقيق ومتكامل فأي خطأ في أي خطوة من الخطوات السابقة يؤدي إلى الانحراف عن النتائج المرتقبة .

4. سياسة الأسعار في الجزائر:

- **سياسة الأسعار في الستينيات:** بعد استرجاع السيادة الوطنية في 05جويلية1962 وجدت القيادة السياسة مصاعب جمة في الميدان الاقتصادي والاجتماعي، متجسدة في التخلف بمختلف أشكاله وأنواعه (الأمية، الفقر، الحرمان ...الخ) ضعف النمو الاقتصادي، انعدام الهياكل الاقتصادية والإدارية ... الخ، فهدف السلطة السياسة آنذاك تتمثل في بعث الاقتصاد الوطني نحو الحركة والديناميكية، إذن فسياسة الأسعار في هذه المرحلة ترجمة للواقع الاقتصادي، متجسدة في مجموعة من القرارات الإدارية، أي أن الإدارة تعمل على تحديد الأسعار مع هامش تجاري مناسب مع الكلفة. (خبابه، 2009، صفحة 391)
- **سياسة الأسعار في السبعينيات"الأسعار المخطّطة":** مع بداية المخطط الرباعي الأول نسجل بداية تطبيق سياسة تمييزية وانتقالية للأسعار، وذلك تماشيًا مع المخطّطين الأول والثاني، حيث سياسة الأسعار من خلال المخطط الرباعي الأول كانت ترتكز على مبدأين أساسيين، وقد تمثل المبدأ الأول في محافظة الدولة على مراقبة السعر، والمبدأ الثاني وسيلة وأداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية.

وحسب المخطط الرباعي الثاني فإن الضغوط التضخمية الداخلية والخارجية دفعت المخطط الجزائري عند تحديد الأسعار الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج في السوقين الداخلية و

الخارجية، وهذا التوجه الجديد يبين بوضح العلاقة (السعر– التكلفة) من جهة، وعلاقة السعر بالطلب من جهة أخرى . (خبابه، 2009، صفحة 394)

- **سياسة الأسعار في الثمانينيات:** من التقرير العام للمخطط الخماسي في مجال الأسعار، يمكن استنتاج أنه جاء بجملة من التوجيهات والأهداف لوضع نظام أكثر فعالية وتجانسًا يستجيب لمتطلبات التطور وفعالية التسيير الاقتصادي وحماية وتطوير القدرة الشرائية لمجموع السكان وإنعاش النشاطات الإستراتيجية، فتوجيهات المخطط الخماسي في مجال الأسعار ترتكز بالدرجة الأولى على جملة من المبادئ الهامة في مجال الاستثمار، الإنتاج، التسويق، الاستهلاك، التجارة الخارجية. (خبابه، 2009، صفحة 403)

وكذلك تمحورت سياسة الأسعار حول وضع إجراءات تهدف إلى جعل عمل الدولة مطالبا لأهداف النجاعة الاقتصادية للمؤسسات، والمسؤولية المتزايدة للعناصر الاقتصادية والحفاظ على القدرة الشرائية للسكان.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير

هناك العديد من الطرق التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية إلا أنها تختلف في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير، ومن خلال مما سبق سنحاول التعرف على تلك الطرق ومدى تأثيرها على سياسة التسعير.

1. طريقة الأقسام المتجانسة وسياسة التسعير:

تأخذ هذه الطريقة كما سبق الإشارة إليها جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة.

وفي ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية لكل منتج = رقم الأعمال (المبيعات) – سعر التكلفة

حيث: رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

إن المنتج الذي يحقق إيرادًا موجبًا يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة على غرار المنتج الذي يحقق إيرادًا سالبًا فإنه يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيًا.

مكانة الأقسام المتجانسة في تحديد سياسة التسعير:

تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافيا لتغطية جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة ويحقق عائدًا مناسبًا مقابل استخدام المؤسسة لأموالها، والسعر يساوي التكلفة زائدة الربح، فمن الواضح أن ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على أسعار المنتجات والخدمات، وهذا يعني بالضرورة قيام المؤسسة بوضع سياسة تسعيرية وفق أسس لا يجب الانحراف عنها، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تسعر المؤسسة منتجًا ما تأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليفها، فالسعر الذي تبيع به المؤسسة والمحدد بطريقة التكاليف الكلية والذي يساوي:

$$\frac{\text{مجموع التكاليف + الربح المرغوب فيه}}{\text{حجم الإنتاج}}$$

علما أن هامش الربح يمثل نسبة من سعر التكلفة. (نمر، 2005/2006، صفحة 85)

2.طريقة التحميل العقلاني وسياسة التسعير:

لقد رأينا التكاليف الثابتة أو الهيكلية لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغيرها في المدى الطويل، بحيث هذا السعر يسمح بربطة مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر التكلفة وحدة ثابتة بحيث:

– يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كاو مع مما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى ؛

– تعتمد هذه الطريقة بغرض إزالة تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية المحيطة، التي تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يأخذ التكاليف الثابتة بعين الاعتبار؛

– تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛

– تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولية عند مشاركة في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة ؛

– تمكّن هذه الطريقة من احتساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

مكانة طريقة التحميل العقلاني في تحديد سياسة التسعير:

في حالة مؤسسة تمارس نشاط غير مستقر يتميز بالتغيرات الظرفية، في هذا الصدد تبقى المؤسسة دائما في إطار أسلوب التحميل الكلي للتكاليف، إلا أنها ستعتمد في تحديد تسعيرها على المعلومات الخاصة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث أنها ستقوم بمقارنة ما حصلت عليه من معلومات عن سعر التكلفة عن الزمن واستنادا لذلك سيتم تحديد سعر البيع، وغالبا ما يكون هذا السعر ثابتا كون أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان معلومات خاصة بتكاليف عادية وإرجاعها إلى أسعار خاصة بنشاط متوسط، وهذا سيوصل متخذي القرارات إلى السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق ربح. (نمر، 2005/2006، صفحة 86)

3.التكلفة المعيارية وسياسة التسعير:

إن المعلومات الخاصة بها تنتج عن طريق التنبؤ بالمستقبل من خلال الماضي، حيث توضع تحت يد متخذي القرارات كقرار صعود منتج جديد للسوق. وأي خطأ في التنبؤ سيتسبب في حدوث العديد من المشاكل، ومثال على ذلك قيام المؤسسة بتصريف منتجات بسعر التكلفة المقدرة، في هذه الحالة يمكن أن يكون السعر أقل أو يساوي التكاليف مما سيتسبب في الخسارة، وما يمكن قوله عن المعلومات التي تصل المسيرين من جراء تطبيق هذه الطريقة، هو أن تتميز بعدم اليقين، مما يستلزم استعمالها بحذر دائم.

وفقًا لهذه الطريقة سيحدد سعر تنافسي يأخذ في الحسبان شروط تنافسية تخص السوق. وما يجب الإشارة إليه في الصدد هو أنه مثلما تؤخذ المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكلفة المعيارية كأساس لتحديد السعر في حد ذاته كمعيار لتحديد التكاليف المعيارية، وذلك بالفرق بين سعر البيع الحالي وهامش الربح المرغوب فيه. (نمر، 2005/2006، صفحة 87)

4.التكلفة المتغيرة وعتبة المردودية وسياسة التسعير:

-تحميل النتيجة : إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها، حيث أن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما أداة تحليل الاستغلال، إذا لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة) أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية أي الكاملة في حساب النتيجة، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتج يكون تحميلها على المنتجات الأخرى الأقل تأثرا بالسوق أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة إذن فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل.

لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرورا إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث أن تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة القصيرة الأجل ، ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على تخفيض من مبالغها ، ومن جهة أخرى توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجدها واضحة في التكاليف الإجمالية.
- التكاليف المتغيرة كالطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابا وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بتكلفة متغيرة فقط وتحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة أي تسهيلا لتغطيتها عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفة وتحقيق هذه التكاليف، كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمالات انخفاض أسعارها مستقبلا ، أي كلما كانت أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.
- يمكن استعمال هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية على المدى القصير وهذا يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع ، حيث يتم الدراسة شروط الاستغلال المتوفر (عناصر التكاليف المتغيرة) وتحديد سياسات استغلالية وفق أحسنها بالنسبة للعملية الإنتاجية والمؤسسة بصفة عامة.
- كما تسمح طريقة التكلفة المتغيرة بحساب مؤشر الأمان أو هامش الأمان للمؤسسة، أي الربح الأولي أو بداية الأرباح.

مكانة طريقة التكلفة المتغيرة في تحديد السعر:

إن التكلفة الحقيقية وفقا لهذا المبدأ هي التكاليف المتغيرة، وبالتالي فإن نظام معلومات المحاسبة التحليلية سيقسم البيانات الموفدة إليه عن مختلف مصاريف المؤسسة، إلى بيانات خاصة بالمصاريف الثابتة، وبيانات أخري تخص المصاريف المتغيرة، هذه الأخيرة ستستعمل لإنتاج المعلومة التي تعبر عن التكاليف المتغيرة والتي تلاءم أكثر اتخاذ القرارات قصيرة الأجل دونا عن المعلومة المتعلقة بمصاريف البنية، والتي بشأنها يرى المحاسبون بأنها معروفة لتميزها بالثبات، مهما كانت السياسة الإنتاجية أو التسعيرية المتبعة، وبناء على ما توفر لديهم من معلومات محاسبة انطلاقا من مبدأ التكلفة المتغيرة، سيحسب سعر البيع بالإضافة إلى هامش ربح معتبر لتكاليف المؤسسة مما يسمح لها من خلال الهامش على تكلفتها المتغيرة من تغطية التكاليف الثابتة مع تحصيل ربح معين، ومن هنا ستكون علاقة السعر كالتالي: (نمر، 2005/2006، صفحة 88)

سعر بيع الوحدة = التكلفة المتغيرة للوحدة + هامش الربح للوحدة

عتبة المردودية وسياسة التسعير:

تعتبر عتبة المردودية مؤشرًا لتحليل التكاليف ومعرفة التكاليف الثابتة والمتغيرة الخاصة برقم أعمال العتبة الذي يسمح بمراقبة تكاليف المؤسسة، واتخاذ القرارات في ما يخص قبول أو رفض منتج ما وذلك انطلاقا بمدى مساهمة في النتيجة هذا من جهة ومن جهة أخرى كمؤشر لإتباع سياسة رشيدة في إطار الإنتاج والبيع وهذا من أجل التسريع في تغطية رقم الأعمال كامل بهدف تقريب زمن رقم أعمال نقطة الصفر ومنه تقريب زمن الأرباح والأمان. كما تعتبر عتبة المردودية من أهم التقنيات المؤسسة بغرض الوصول إلى الحالة أو الوضعية المثلى والحفاظ عليها.

لعتبة المردودية عدة المنتجات وترتيبها على حسب مساهمتها في النتيجة، واتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص كل منتج، أي تشجيع المنتجات ذات المردودية الجيدة في حين تقوم بتحسين أداء المنتجات ذات المردودية الضعيفة أو اتخاذ قرار التوقف على إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى أكثر مردودية.

مكانة عتبة المردودية في تحديد سياسة التسعير:

يساهم نموذج عتبة المردودية في تحديد التسعير، حيث يجب على المؤسسة أن يكون سعر البيع أكثر من مجموع التكاليف (التكاليف المتغيرة +التكاليف الثابتة) حتى تحقق ربحا، وأدنى سعرا تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر يحقق عتبة المردودية (سعر البيع = مجموع التكاليف)، أي يغطي الربح الإجمالي التكاليف الثابتة ووفق هذه النقطة تحقق المؤسسة عوائد موجبة، فالسعر الذي تعمل به المؤسسة والمحدد بطريقة التكاليف المتغير هو:

عند عتبة المردودية: النتيجة =0

((سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة) × كمية الإنتاج المباع) – التكاليف الثابتة =0

أو التكاليف الثابتة – (سعر الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة) × كمية الإنتاج المباع.

أي أدنى سعر بيع الذي تقبل به المؤسسة هو:

$$\text{سعر بيع الوحدة الذي لا يمكن النزول عليه} = \frac{(\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{الكمية}) + \text{التكاليف الثابتة}}{\text{الكمية}}$$

هذا هو الحد الأدنى للسعر الذي لا يمكن النزول عليه تجنبًا الخسارة ووفق هذا الحد تبدأ المؤسسة في تحقيق الربح. (نمر، 2005/2006، صفحة 89،90)

خلاصة الفصل:

يعتبر قرار التسعير من بين أهم القرارت التي يتخذها المسيرين في المؤسسات خاصة منها الإنتاجية وذلك نظرا لارتباطه المباشر بأهدافها العامة، كما أنه يمثل أحد عناصر المزيج التسويقي والأكثر حساسية بالنسبة للإدارة، خاصة وأنه يضع أمامها مجموعة من الخيارات التسعيرية التي تستوجب عليها المفاضلة بينها لاختيار ما يلائم أكثر أوضاع المؤسسة.

وطبعا هذه السياسات التسعيرية لا يمكن تطبيقها من فراغ، فهي تتطلب كمّا هائلا من المعلومات الصالحة للاستعمال والناتجة عن نظام شامل ودقيق للمعلومات، بما في ذلك نظام معلومات المحاسبة التحليلية والذي يلعب دورا رئيسيًا في عملية تحديد أسعار المنتجات، فرغم تعدد الطرق التسعيرية والتي ذكرنا أهمها وأكثرها انتشارا، فإن المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف تبقى دائما ذات أهمية كبيرة. فقد أثبتت كل من طريقتي التسعير وفقا للطلب، والتسعير وفقا لأسعار المنافسين، أن لا تكاد تستغني وفي كثير من أحيان عن المعلومة المحاسبية، في حين أن طريقة التسعير وفقا للتكاليف، بقيت ورغم قدمها الأكثر شيوعا نظرا لثراء نظام معلومات المحاسبة التحليلية، بالطرق والتقنيات المتكاملة فيما بينها، لتوفير الكم والنوع المطلوب من المعلومات، حيث أنه حتى وإن عجزت إحدى التقنيات أو الطرق عن توفير المعلومات المطلوبة في ظروف معينة، فإنه يمكن تعويضها بتقنية أو طريقة مناسبة أكثر.

الفصل الثالث:

نظام المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير

في مؤسسة مطاحن الزيبان ـ القنطرة ـ

تمهيد:

بعد دراسة كل من نظام المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير من الجانب النظري واستكمالا لما تم عرضه في هذا الجانب، سنقوم بعملية إسقاط الناحية النظرية على الجانب التطبيقي، وقد اخترنا مطاحن الزيبان ـالقنطرة ـ كمؤسسة لدراسة حالة. بهدف التعرف على مدى مساهمة نظام المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير.

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم التطرق على مايلي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان ـ القنطرة ـ

المبحث الثاني: واقع تطبيق نظام المحاسبة التحليلية لمؤسسة مطاحن الزيبان ـ القنطرة ـ

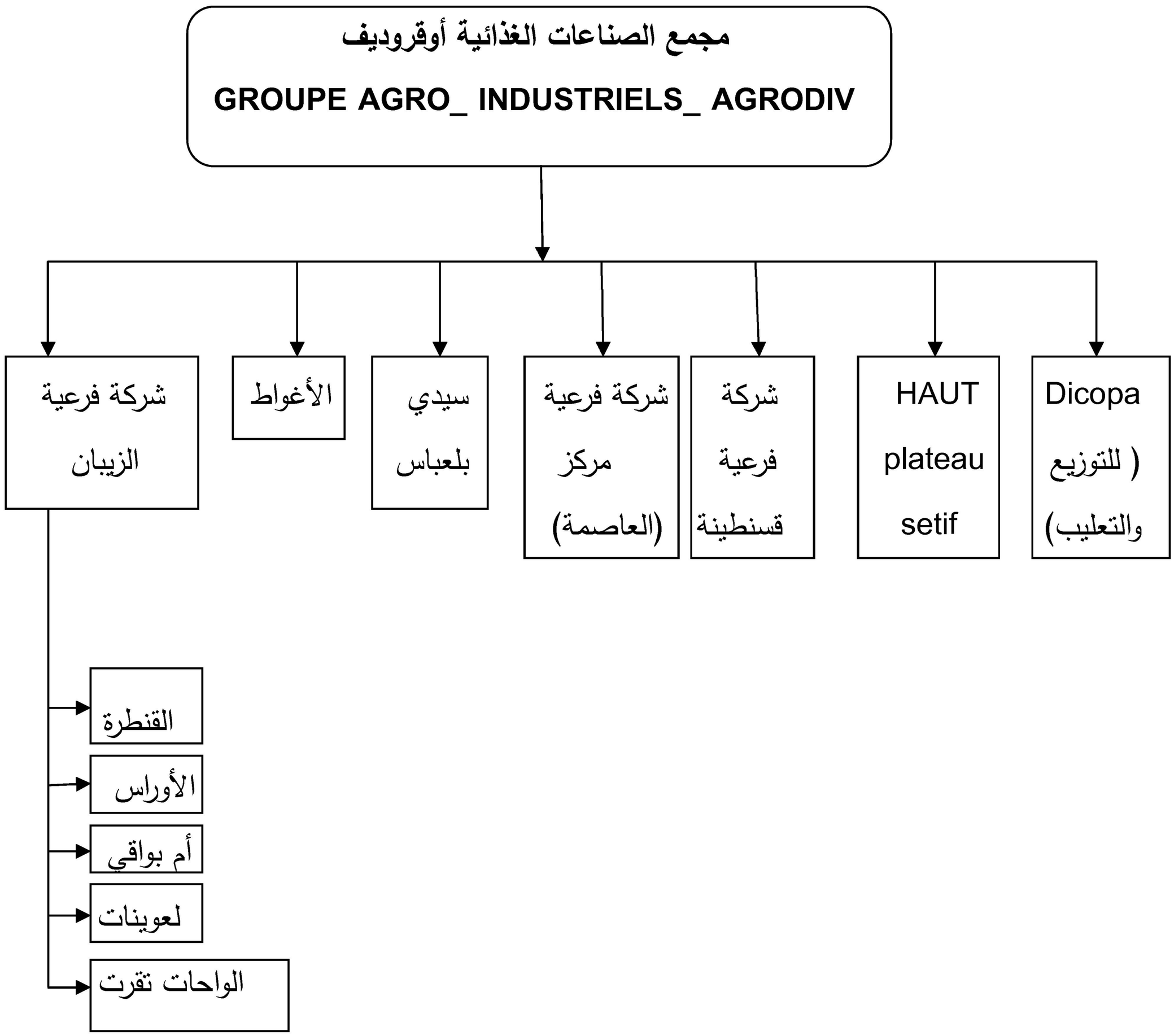
المبحث الثالث: محاولة معرفة مساهمة المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان – القنطرة–

من خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان –القنطرة.

1–التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان _القنطرة_:

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، أما الآن فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، كما هي مبينة في الشكل (05).



المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معطيات المؤسسة.

ويمكن تقديم بعض المعلومات حول المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

-**الاسم الجديد:** المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان القنطرة.

-**طبيعة النشاط:** للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالآتي:

- الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد الدقيق).
- الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) وبيعها كأغذية للمواشي.

-**الموقع:** تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

-**المساحة:** يتربع المركب على مساحة 69000 م²منها 45000 م² مغطاة.

- **طاقة الإنتاج:**

✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.

✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

-**سعة التخزين:**

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي

✓ 125000 قنطار من القمح

-**احتياجات المؤسسة من الماء:**

✓ 3000 لتر من الماء يوميا.

✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

-**الطاقة التشغيلية:** يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ *179* عامل.

- منتجات المؤسسة:

جدول رقم (02): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان_القنطرة_

المنتج	النوع	السعة
السميد	سميد غليظ	(25 كلغ)
	سميد ممتاز	(10 كلغ – 25كلغ)
	سميد عادي	(25 كلغ)
الدقيق	دقيق ممتاز	(5 كغ)
	دقيق عادي	(25 كلغ – 50كلغ)
	دقيق ثانوي	(25 كلغ)
النخالة	نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	(40–100 كغ)
	نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	(40–100 كغ)
	نخالة مكعبة	(40–100 كغ)

المصدر: وثائق المؤسسة.

ولديها منتجات أخرى جديدة منها:

- ✓ *CERFIBRES*.
- ✓ النافع (سميد كامل من القمح الصلب).
- ✓ سميد الشعير.

-المجال البشري:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة هو 179 عامل، والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:

جدول رقم (03): يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة

الفئـــات	العــدد	النسبة المئوية
الإطارات	30	%17
أعوان التحكم	79	%44
المنفذين	70	%39
المجموع	179	%100

المصدر: وثائق المؤسسة

2- أهداف المؤسسة واستراتيجياتها:

أ- . بعض الاستراتيجيات المنتهجة في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة:

يوجد مفهوم خاص للإستراتيجية في المؤسسة، حيث عرفها مستشار التوجيه على أنها هي التي تقوي مكانة المؤسسة في السوق وتخلق الثروة وكذا مناصب العمل.

إن الاستراتيجية الأكثر إتباعا في المؤسسة هي **استراتيجية السيطرة بالتكاليف** وكذا **استراتيجية التميز** (فأساس اعتماد المؤسسة على هذه الاستراتيجيات هي قواعد السوق أي قانون الطلب و العرض). ولكن هناك استراتيجيات أخرى متمثلة في:

- ✓ **استراتيجية التنويع:** تنوع في الحجم حسب احتياجات الزبائن وفي المنتج كذلك.
- ✓ **استراتيجية التخصص:** متخصصة في السميد والطحين(الفرينة).
- ✓ **استراتيجية تجارية:** تشتري منتجات وتقوم ببيعها (شراء العجائن الغذائية وبيعها).

وتهدف إلى توجه جديد ألا وهو إنتاج كسكس الشعير.

ب- .أهداف المؤسسة: إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

- الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما.
- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما.

- إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للمركب، هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال ل:

➢ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)

➢ التأكيد بإلحاح على موصفات الجودة والنوعية.

3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان _القنطرة_:

تعتبر مطاحن الزيبان من المؤسسات العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل التعرف على مصالح المؤسسة .

1. **المدير العام:** يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2. **أمانة المدير العام:**تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).

- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3. **المستشار القانوني:**يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين *CAAT*–وكالة بسكرة–وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:

- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية
- تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
- تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

4. **مصلحة الإعلام الآلي:** تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام المصلحة:

- إنشاء برامج او أحداث التغيرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور–الفوترة– المحاسبة – تسيير المخزون –الاستثمارات –الإهتلاكات...).
- برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.

- ادارة شبكة الإعلام الآلي.
- مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
- المساهمة في الجرد السنوي.

5. **مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

أ- **فرع الأمن:**يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

- **مهام خاصة بالأمن العام:**

*حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.

*مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.

*إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتوج.

- **مهام خاصة بالأمن الصناعي:**

*المحافظة على امن الآلات من الأخطار.

*رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا.

*الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.

*إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

ب- **فرع النظافة:** يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- التنظيف الدوري.
- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

6. **مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:** تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية
- إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.
- إعداد التقارير الثلاثية والسداسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.
- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:

- جمع المعلومات من مختلف المصالح.
- تحليل المعلومات.
- إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السداسية والسنوية.

7. **مصلحة مراجعة الداخلية:** تعد مصلحة المراجعة مصلحة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى وكذا متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، ومن أجل هذا الهدف يقدم مرجع الداخلي التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب أي المراجعة.

8. **دائرة الاستغلال** تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة.

9. **الدائرة التجارية:** ويندرج تحت مهامه (03) مصالح وهما:

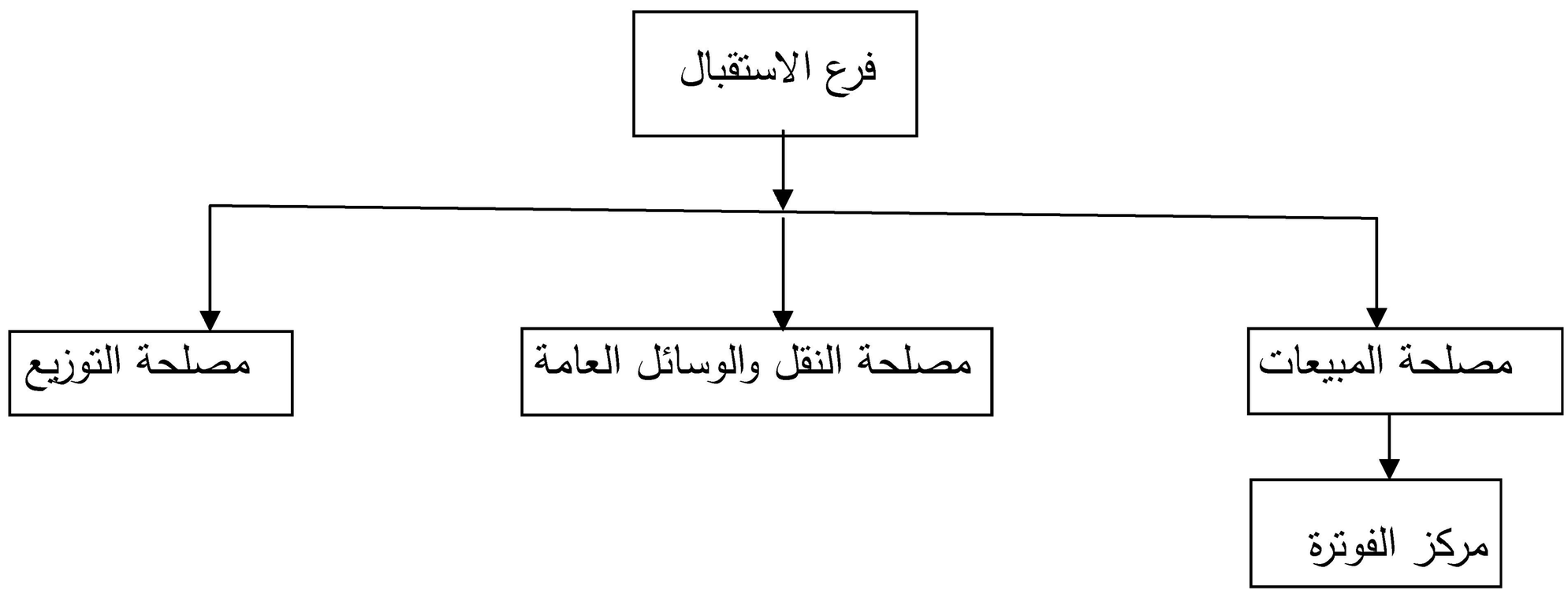
أ- **مصلحة المبيعات:**تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن.

ب- **مصلحة النقل والوسائل العامة:**وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة و ايصال الطلابيات إلى الزبائن.

ج- **مصلحة الإرسال والتوزيع** : تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن ، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال

وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي الموضوع فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف ،حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

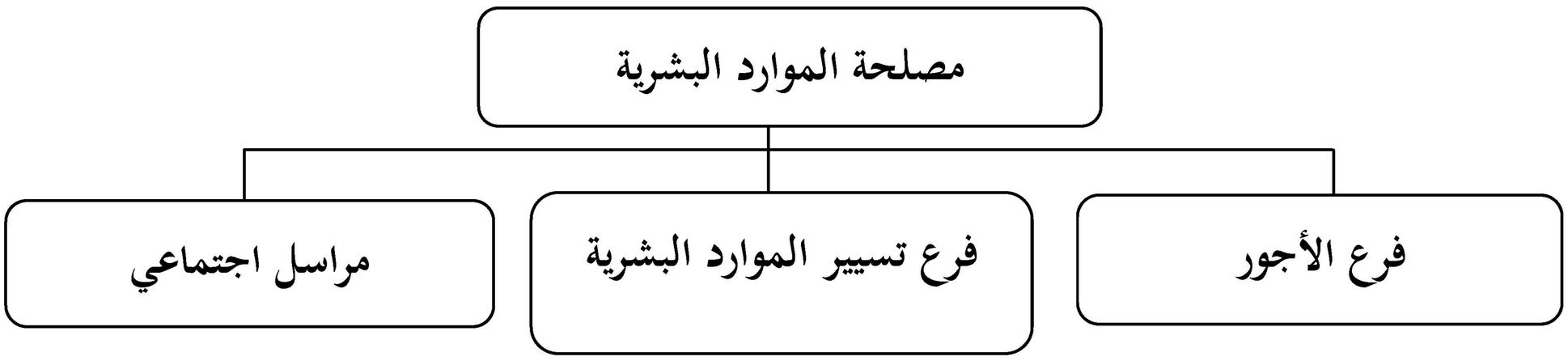
الشكل رقم(06) : مصلحة التقنية التجارية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

10 .**مصلحة الموارد البشرية** :تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل مايتعلق بالعمال باعتبارها الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها ومتابعة مسارهم المهني ومن بين هذه الحقوق (الأجر، المنح، العلاوات....)

الشكل رقم (07): هيكلة مصلحة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

أ- **رئيس مصلحة الموارد البشرية:** وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

* تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

* متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب- فرع التسير الموارد البشرية:يهتم هذا الفرع بكل مايتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع على علاقة مباشرة مع فرع الأجور،ومن مهام هذا الفرع مايلي:

*متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.

*مراقبة كشف الحضور للعمال و المتمهنين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.

*التكفل بالعطل : السنوية، المرضية،الاستثنائية.

*تحرير المقررات (التقاعد, التعيين، تغيير المنصب ...).

*تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج- مراسل اجتماعي:يقوم بالمهام التالية:

*إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

*دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

*استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.

*السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د–فرع الأجور:يقوم هذاالفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه،ونبين ذلك كما يلي:

* تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
* جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
* إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
* طبع كشف الأجور.

11 .**المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري.

المبحث الثاني: واقع تطبيق نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة– بسكرة

لا يوجد على مستوى المؤسسة مصلحة أو خلية تقوم بحساب تكاليف الإنتاج و سعر التكلفة لمختلف المنتجات التي تقوم بإنتاجها، رغم المدة الطويلة من نشاط المؤسسة وكثرة منتجاتها مع العلم أنه تم محاولة تسطير هذا النظام الفرعي لكن نظرا لتكلفته الباهظة توقف هذا المشروع .

و لحساب تكلفة الإنتاج تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب هذه التكلفة بطريقة بعيدة كل البعد عن ما نعرفه ونقرأه في الكتب النظرية. وفيما يلي سنبيّن الكيفية التي يتم بها حساب تكلفة الإنتاج.

1. مدخلات نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة:

قبل التطرق إلى كيفية المعالجة، نشير إلى أن تكاليف إنتاج في المؤسسة تحسب على أساس:

- التحميل: تكاليف الانتاج تحسب نسبة للتكاليف المحملة السنوية؛
- التجديد: يجدد حساب التكاليف كل سنة؛
- النسبية: لحساب تكاليف الإنتاج سنة معينة، يتم الاعتماد أو يسند الحساب وتجمع المعلومات من السنة السابقة، فالسنة (ن) تحسب تكاليف إنتاجها من سنة (1–ن) ، مثال تكاليف الإنتاج لسنة 2018 تحسب من التكاليف سنة 2017، كما يتم الرجوع إلى هاته الأخيرة ، بغية جمع بعض المعلومات اللازمة للحساب.

أما عن مدخلات نظام محاسبة التحليلية، فتتمثل بشكل كلي في مخرجات نظام المحاسبة المالية إضافة إلى بيانات أخرى . وعموما تدور مدخلات هذا النظام في:

- جدول حسابات النتائج لسنة (1-ن)؛
- ميزان المراجعة بعد الجرد لسنة (1-ن) لمعرفة تفاصيل بعض الحسابات؛
- الكميات المنتجة من كل نوع من المنتجات (25كغ من السميد الممتاز ، سميد عادي...الخ) من قسم الإنتاج
- الكميات المستهلكة من أكياس التغليف لكل نوع من أنواع المنتجات، وثمن الكيس الواحد من مصلحة تسيير المخزونات.

2. المعالجة في نظام المحاسبة التحليلية:

وهنا تتم المعالجة بمراحل معينة، والتي تتمثل في:

❖ **المرحلة الأولى: توزيع جميع التكاليف على السميد والفرينة:** قبل الشروع في المراحل نشير إلى أن القمح الصلب يستخرج منه السميد، أما القمح اللين يستخرج منه الفرينة (الدقيق)، ولهذا يعتبر المركب أن لديه خطين من الإنتاج المسمدة والمدققة.

أما عن التوزيع ففي هذه المرحلة يتم توزيع جميع أعباء حساب النتائج لسنة (1-ن)على خطين من الإنتاج، أي على السميد (القمح الصلب) والفرينة (القمح اللين)، وعلى العموم فإن المسمدة دائما ذات نسبة أكبر في الإنتاج، حيث نجد أن التكاليف توزيع بنسبة51%و 49% على أساس الكميات المنتجة، لسنة 2018 كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (04): يمثل الكميات المنتجة من السميد والفرينة لسنة 2018

رقم	منتجات	كمية منتجة بالقنطار	نسبة
/1	سميد	242637.14	%51
/2	فرينة	231800.93	%49
مجموع		474438.07	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على معطيات المؤسسة.

❖ **المرحلة الثانية: حساب تكاليف الإنتاج الكلية للسميد والفرينة:** ويتم الحصول على تكاليف الإنتاج الكلية للسميد والفرينة، من خلال خطوتين وذلك بطرح تكاليف كل من:

- تكاليف مخلفات الطحين
- تكاليف التعبئة والتغليف

وبذلك يجب حساب هاتان التكلفتان، وذلك كالأتي :

أ- **الخطوة الأولى:حساب تكاليف مخلفات الطحين**:وهنا على حسب المخلفات الناتجة من الإنتاج(النخالة)، حيث يتم الحصول على تكاليف هذه المخلفات، بضرب مجموع التكاليف الموزعة في نسبة معينة (18%على سبيل المثال) حيث:

تكاليف مخلفات السميد= مجموع تكاليف المسمدة *18%

تكاليف مخلفات الفرينة= مجموع تكاليف المدققة *18 %

ب-**الخطوة الثانية: حساب تكاليف التعبئة والتغليف**:وهنا يتم طرح تكاليف التعبئة والتغليف والمتمثلة

في أكياس التغليف والخيوط الازمة للخياطة والبطاقات التي تلصق على الأكياس، علما أنها وزعت من قبل في المرحلة السابقة، وسبب هذا الطرح، هو اعتبار المؤسسة أن هذه التكاليف مباشرة تدخل في المنتج مباشر، على أن يتم إدخالها فيما بعد في الحساب أي يتم تحميلها مباشر لكل منتج حيث:

تكاليف التعبئة والتغليف السميد= مجموع تكاليف المسمدة*18%

تكاليف التعبئة والتغليف الفرينة= مجموع تكاليف المدققة *18%

وأخيرا تطرح هاتان التكلفتان ، ونكون بذلك قد وصلنا إلى حساب تكاليف الإنتاج الكلية للسميد والفرينة، حيث:

تكاليف الإنتاج الكلية للسميد = مجموع تكاليف – (تكاليف مخلفات المسمدة + تكاليف التعبئة والتغليف للمسمدة)

تكاليف الإنتاج الكلية للفرينة = مجموع تكاليف – (تكاليف مخلفات المدققة + تكاليف التعبئة والتغليف للمدققة)

والجدول التالي يوضح هاتان المرحلتان من حساب التكاليف:

جدول رقم (05): توزيع التكاليف الكلية على خطي الإنتاج (السميد والفرينة) وكيفية حسابها بمؤسسة مطاحن الزيبان– القنطرة–

رقم الحساب	البيان	التكاليف الكلية	المسمدة51%)	المدققة (49%)
6011000	القمح الصلب المستهلك	المبلغ الكلي للقمح الصلب المستهلك	المبلغ الكلي للقمح الصلب المستهلك	ــــــــ
6011100	القمح اللين المستهلك	المبلغ الكلي للقمح اللين المستهلك	ــــــــ	المبلغ الكلي للقمح اللين المستهلك
باقي حساب 60 توزع بشكل عادي	مشتريات مستهلكة	المبلغ الكلي	المبلغ الكلي ×51%	المبلغ الكلي ×49%
61	الخدمات الخارجية	المبلغ الكلي	المبلغ الكلي ×51%	المبلغ الكلي ×49%
62	الخدمات الخارجية الاخرى			
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم المماثلة والمدفوعات المماثلة			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
66	الأعباء المالية			
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر			
	مجموع	**التكاليف الكلية**	مجموع تكاليف المسمدة	مجموع تكاليف المدققة
		تكاليف المخلفات	تكاليف مخلفات المسمدة	تكاليف مخلفات المدققة
		تكاليف الكلية لتعبئة والتغليف { تكاليف الأكياس+ تكاليف البطاقات +تكاليف الخيوط	تكاليف التعبئة والتغليف المسمدة	تكاليف التعبئة والتغليف للمدققة
		تكاليف الإنتاج الكلية	تكاليف الإنتاج الكلية المسمدة	تكاليف الإنتاج الكلية المدققة

المصدر:من إعداد الطلبة اعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

❖ **المرحلة الثالثة : حساب تكاليف التعبئة والتغليف:**وفي هذه المرحلة يتم تحميل كل نوع من المنتجات بنصيبه من تكاليف التعبئة والتغليف المتمثلة في الأكياس والخيوط والبطاقات، فمثلا لحساب تكاليف التعبئة والتغليف لمنتج 25كغ من السميد الممتاز (الذي يستخرج من القمح الصلب) ، نقوم بالخطوات التالية وذلك على النحو التالي:

أ- **الخطوة الأولى: حساب تكلفة الأكياس:** نعلم أن كل قنطار من السميد يعطينا أربعة أكياس من سعة 25 كغ .

وبالتالي كل قنطار مصنع أو منتج يحتاج 4 اكياس من نوع السعة 25 كغ، وبالتالي :

عدد الأكياس المستهلكة من سعة 25 كغ =4× الكمية المنتجة بالقنطار (نوع 25 كغ سميد ممتاز)

وعند الحصول على عدد الأكياس المستهلكة، يمكننا الحصول على تكلفة الأكياس بالعلاقة

تكلفة الأكياس= عدد الأكياس المستهلكة× ثمن الكيس الواحد الخاص ب 25كغ من السميد الممتاز

ب- **الخطوة الثانية: حساب تكلفة البطاقات:** ستخرج تكاليف الكلية للبطاقات من ميزان المراجعة (لان حساب النتائج لا يظهر تفاصيل ح/ 60) ويتم توزيعها على السميد والفرينة وبنفس النسب الموزعة بها باقي التكاليف اي بنسبة 74%و26% على التوالي، وبذلك نتحصل على تكاليف البطاقات الخاصة بالمدققة والمسمدة .

ويتم توزيع تكاليف البطاقات الخاصة بالمسمدة على المنتوجات المستخرجة بطبعة الحال من القمح الصلب ، وذلك تناسبا مع الكميات المنتجة من كل نوع، وذلك باستخدام القاعدة الثلاثية:

الكمية المنتجة الكلية من السميد بالقنطار ←—— تكاليف الكلية البطاقات الخاصة بالسمدة

الكمية المنتجة الكلية من السميد الممتاز بالقنطار ←—— س:تكاليف البطاقات من المنتج (س)

(مثلا من نوع 25كغ سميد ممتاز) (مثلا نوع 25 كغ سميد ممتاز)

وبنفس القاعدة بالنسبة لباقي المنتجات المستخرجة من القمح الصلب، أي تم توزيع تكاليف البطاقات الخاصة بالسميد على جميع المنتجات المتحصل عليها.

وبنفس الطريقة يتم توزيع التكاليف الكلية للبطاقات الخاصة بالفرينة على المنتجات المستخرجة من القمح اللين، أي بالتناسب مع الكميات المنتجة.

ج- **الخطوة الثالثة: حساب تكلفة الخيوط:** يتم الحصول على تكاليف الخيوط، بنفس طريقة تكاليف البطاقات، حيث تستخرج تكاليف الكلية للخيوط من ميزان المراجعة ويتم توزيعها على السميد والفرينة بنفس النسب الموزعة بها باقي التكاليف أي بنسبة 74% و 26% على التوالي، وبذلك نتحصل على تكاليف الخيوط الخاصة بالسميد والفرينة ثم يتم توزيع تكاليف الخيوط الخاصة بالسميد على المنتوجات المستخرجة، وذلك تناسبا مع الكميات المنتجة من كل نوع ، وذلك باستخدام القاعدة الثلاثية:

الكمية المنتجة الكلية من السميد بالقنطار ←——— التكاليف الكلية للخيوط الخاصة بالسميد

الكمية المنتجة الكلية من السميد الممتاز بالقنطار ←—— س:تكاليف الخيوط من المنتج (س)

(مثلا من نوع 25كغ سميد ممتاز) (مثلا نوع 25 كغ سميد ممتاز)

وبهذا الخطوات الثلاثة نكون قد تحصلنا على تكاليف التعبئة والتغليف الخاصة بمنتج 25 كغ سميد ممتاز:

تكلفة التعبئة التغليف بالنسبة لمنتوج 25 كغ سميد ممتاز= تكلفة الأكياس+ تكلفة البطاقات+تكلفة الخيوط

❖ **المرحلة الرابعة: حساب تكلفة الإنتاج النهائية:** يتم الحصول على تكلفة الإنتاج النهائي الخاصة بكل منتج بالخطوتين التاليتين:

أ- **الخطوة الاولى: حساب التكلفة الإنتاج الأولية:** حيث يتم تقسيم تكاليف الإنتاج الكلية للسميد والمتحصل عليها من الجدول رقم (4)، على جميع المنتجات المصنعة من السميد، بغية تحميل كل نوع بنصيبه من تكاليف الإنتاج الكلية وذلك بنسبة الكميات المنتجة منه، فبإفتراض انه تم إنتاج من السميد السعات (25كغ ، 10كغ ،5كغ.....)فالمنتج ذو الكميات الكبيرة يحمل بالنصيب الكبير (مثلا 75%)، والأقل (15%)، والأقل منه(10%).

والهدف من هذا التحميل هو الحصول على تكلفة الإنتاج الأولية لكل منتوج .

وبالتالي من هذه الخطوة نتحصل على تكاليف الإنتاج الأولية لكل من نوع المنتوجات وبالنسبة لمثالنا أي المنتج 25 كغ من السميد الممتاز الذي يعتبر أهم المنتجات فتكلفة إنتاجية الأولية:

تكلفة إنتاج الأولية لـ25 كغ سميد ممتاز= تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة × نصيبه من تكاليف الإنتاج الكلية المسمدة (75%)

ب- **الخطوة الثانية:حساب تكلفة الإنتاج النهائية:** بعد الحصول على جميع التكاليف المكونة لتكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة التعبئة والتغليف وتكلفة الإنتاج الأولية(نصيب من تكاليف الإنتاج الكلية)، نجد تكلفة الإنتاج النهائية لكل نوع من المنتجات، حيث:

تكلفة الإنتاج النهائية لـ 25 كغ سميد ممتاز(دج لقنطار) =

تكلفة الإنتاج الأولية25 كغ سميد ممتاز + تكلفة التعبئة والتغليف لـ 25كغ سميد ممتاز

الكميات المنتجة من 25 كغ سميد ممتاز بالقنطار

3. مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة:

يخرج نظام المحاسبة التحليلية تقرير تكاليف الإنتاج (الذي لا يتعدي صفحة واحدة) والذي يبين تكاليف الإنتاج لمختلف المنتجات من السميد (القمح الصلب) والفرينة (القمح اللين)، وتكاليف مخلّفات الطحن (النخالة بنوعيها)(تكاليف الانتاج المعتمدة لسنة 2018 والمحصل عليها من بيانات 2017 حيث يقدم هذا التقرير إلى المديرية العامة للشركة الأم للمصادقة عليه، ومن ثم توزيعه على:

▪**مصلحة المحاسبة والمالية :** وذلك لاستخدامه في مراقبة تقييم المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة والمرسلة من مصلحة تسيير المخزونات، حيث أن هذه الأخيرة ترسل شهريا جريدة المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة إلى مصلحة المحاسبة والمالية لاستخدامها في التسجيل المحاسبي.

▪**مصلحة تسيير المخزونات:** لاستخدامه في تقييم المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة، فعند استلام الكميات المنتجة من مصلحة الإنتاج يتم تقييم المدخلات والمخرجات(المبيعات) باستخدام هذا التقرير.

المبحث الثالث: محاولة معرفة مساهمة المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير

سنحاول في هذا المبحث تحديد سعر التكلفة في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الزيبان ـ القنطرة ـ ودراسة مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير

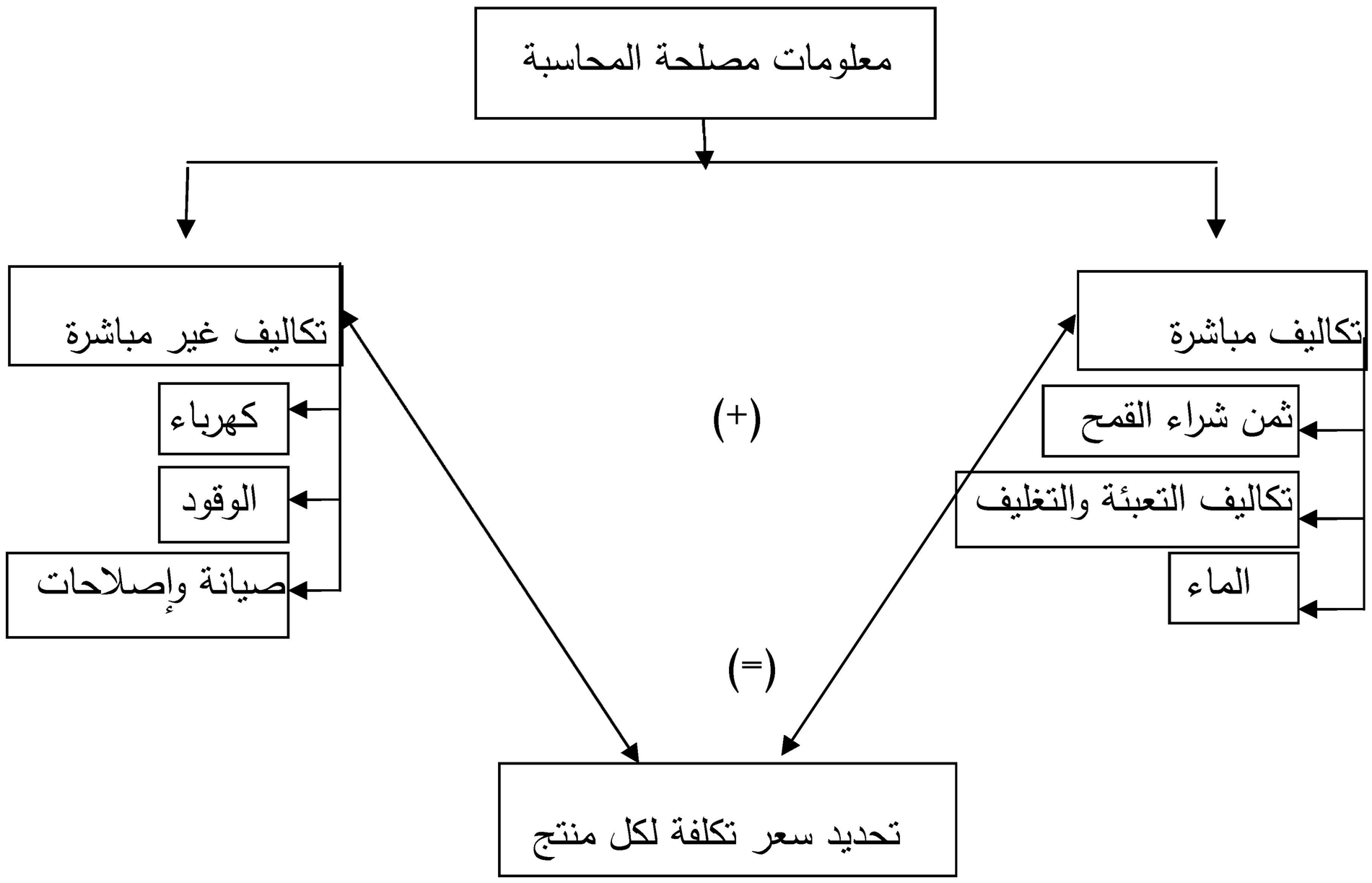
1/ سعر تكلفة المنتجات في مؤسسة مطاحن الزيبان:

سنتطرق هنا إلى كيفية تحديد سعر التكلفة في المؤسسة وكما ذكرنا سابقا أنه لا توجد مصلحة خاصة بحساب سعر التكلفة، حيث مصلحة المحاسبة والمالية هي التي تقوم بذلك.

وتعتمد المؤسسة في تحديد سعر تكلفة منتج دقيق 25 كغ على طريقة تقليدية بسيطة وهي طريقة التكاليف الكلية الإجمالية.

كيفية تحديد سعر تكلفة المنتج:

شكل رقم(08): يبين كيفية تحديد سعر التكلفة



المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح هذا المخطط كيفية تحديد سعر التكلفة لكل منتج، حيث أن سعر التكلفة يحسب على أساس مجموع تكاليف المباشرة وغير المباشرة، التكاليف المباشرة تدخل مباشرة في تكلفة الإنتاج أما التكاليف غير المباشرة توزع حسب النسب المعطاة 51% بالنسبة للسميد و49% بالنسبة للفرينة.

- **تكاليف المباشرة:** تتمثل في:

1/ ثمن شراء القمح الصلب واللين:

لدينا جدول يوضح مشتريات قمح الصلب واللين لإنتاج السميد والفرينة على التوالي لسنة 2018 كما يلي:

جدول رقم(06): يوضح مشتريات القمح لسنة 2018

نوع القمح	ثمن الشراء
القمح الصلب	864766546.30
القمح اللين	408758307.36

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على معطيات المؤسسة.

2/ **تكاليف التعبئة والتغليف:** تتمثل في تكلفة الأكياس والخيوط والبطاقات المستعملة ولدينا الجدول التالي الذي يبين هذه التكاليف لسنة 2018 كما يلي:

جدول رقم(07): يبين تكاليف الأكياس والخيوط والبطاقات للمنتجات

المنتجات	تكلفة الأكياس	تكلفة الخيوط والبطاقات
تعبئة والتغليف 10 كغ	3678076.66	3776392.41
تعبئة والتغليف 25 كغ	16774494.23	17361422.85
تعبئة والتغليف 50 كغ	8502552.88	8729683.93
تعبئة والتغليف 100 كغ	10808653.39	11120063.77
تعبئة والتغليف 1 كغ	47660.40	54974.10
تعبئة والتغليف 2 كغ	45154.25	49175.62
تعبئة والتغليف 5 كغ	1302185.30	1342746.50
المجموع	**41158777.11**	**42443479.18**

بالاضافة إلى تكلفة الماء التي تقدر ب 611050.14 دج.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (08): يوضح تغير المخزون لسنة 2018

●سميد:

	سميد	سميد كامل		مخرجات
كمية المنتج	**232817,14**	**9820,00**		**144736,30**
ذرة القمح الصلب	**358021,10**	**12275,00**		**370296,10**
معدل الاستخراج %	**65,03**	**80,00**		**39,09**
الكميات الفعلية للمخرجات	**-**	**-**	**-**	**-**

•فرينة:

	فرينة عادي	فرينة ممتاز	مخرجات	مجموع
كمية المنتج	229478,19	2322,74	89692,40	321493,33
ذرة القمح اللين	308255,46	3366,29	-	311621,75
معدل الاستخراج %	74,44	69,00	28,78	103,17
الكميات الفعلية للمخرجات	-	-	-	-

•تغير المخزون:

منتجات	مخزون أول المدة	دخول	خروج	مخزون آخر المدة
القمح الصلب	10227,98			10227,98
القمح اللين	3026,74			3026,74
إجمالي القمح	13254,72	-	-	13254,72
سميد 2 كغ		128,74		
سميد 50 كغ	-			-
سميد 25 كغ	229,25	223979,00		224208,25
سميد 10 كغ	119,69	8709,10		8828,79
سميد كامل 10 كغ	276,50	9820,30		10096,80
سميد كامل 25 كغ	-			-
سميد حالي 25 كغ	-			-
سميد الإجمالي	18,75			18,75
مجموع السميد	644,19	242637,14	-	243281,33
فرينة عادي 50 كغ	9,00	214035,00		214044,00
فرينة عادي 25 كغ	71,50	13782,50		13854,00
فرينة عادي 05 كغ	89,15	1506,00		1595,15
فرينة عادي 02 كغ	-	21,00		21,00
فرينة عادي 01 كغ	-	133,19		133,19
فرينة ممتاز 05 كغ	33,35	2316,25		2349,60
فرينة ممتاز 02 كغ	-	1,84		1,84

فرينة ممتاز 01 كغ	**-**	**4,65**		**4,65**
مجموع الفرينة	**203,00**	**231800,43**	**-**	**232003,43**

المصدر: إعداد الطلبة بناءا على الوثائق المقدمة.

جدول رقم(09): يوضح مجموع التكاليف لسنة 2018

رقم الحساب	البيان	التكاليف الكلية	المسمدة51%)	المدققة (49%)
6011000	القمح الصلب المستهلك	864766456.30	864766456.30	ــــــــ
6011100	القمح اللين المستهلك	408758307.36	ــــــــ	408758307.36
باقي حساب 60 توزع بشكل عادي	مشتريات مستهلكة	1330104264.11	678353174.69	651751089.41
61	الخدمات الخارجية	3475974.17	1772746.82	1703227.34
62	الخدمات الخارجية الاخرى	1439747592.65	734271271.90	705476320.10
63	أعباء المستخدمين	95223912.96	48564195.61	46659717.35
64	الضرائب والرسوم المماثلة والمدفوعات المماثلة	4296734.82	2191334.76	2105400.06
65	الأعباء العملياتية الأخرى	121548.80	61989.89	59558.91
66	الأعباء المالية	71462.45	36445.85	35016.60
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	46772682.98	23854068.32	22918614.66

	وخسائر			
	مجموع	**4193338936**	2353871684	1839467252

المصدر: إعداد الطلبة بناءا على الوثائق المقدمة.

يوضح هذا الجدول مجموع التكاليف الكلية التي تحملتها المؤسسة لسنة 2018 وهي موزعة على خطي الإنتاج بالنسب المحسوبة سابقاً، التي وهي 51% خاصة بالسميد و49% خاصة بالفرينة.

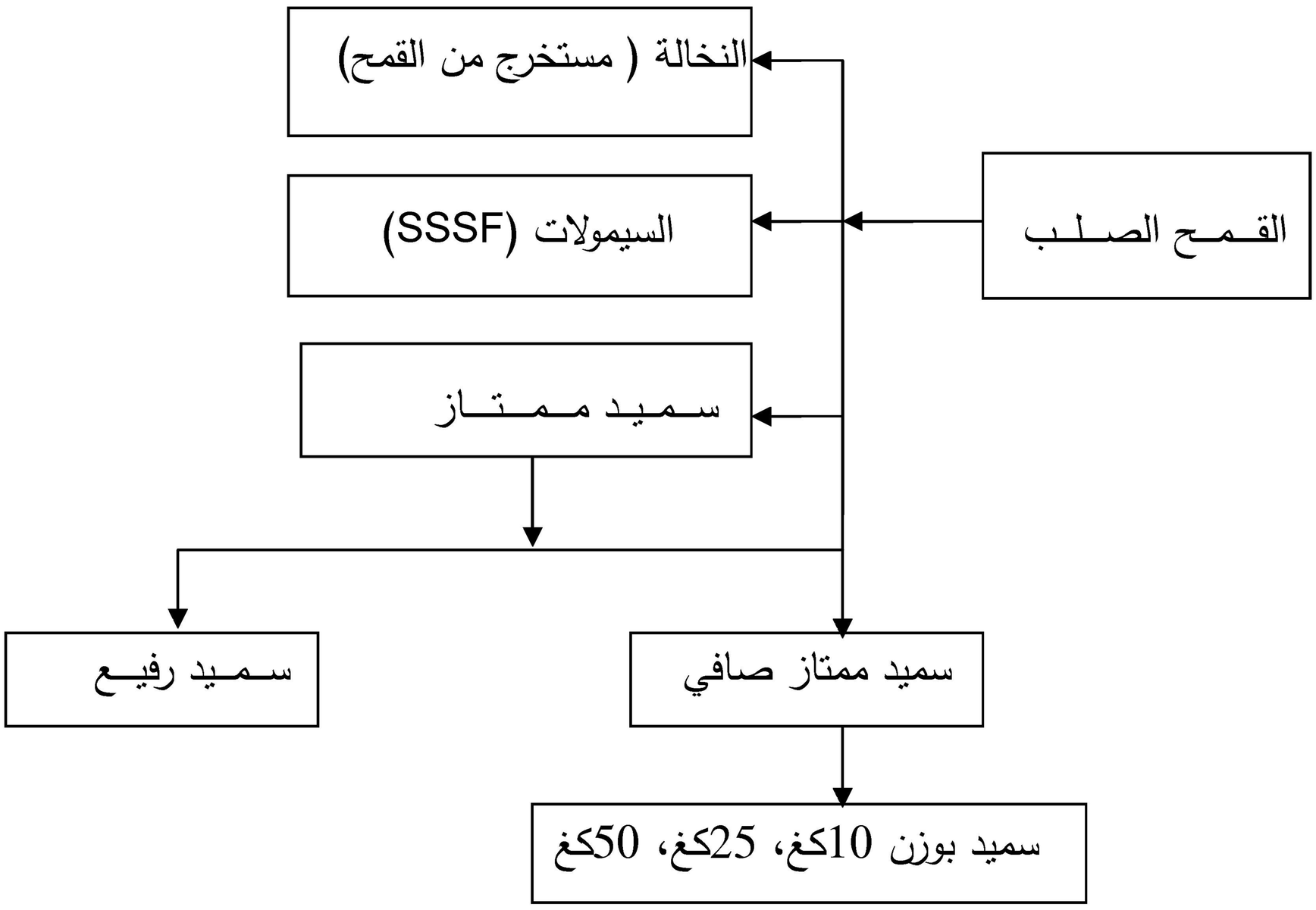
مثال: حـ/60 مشتريات مستهلكة

التكاليف الكلية =1330104264.11 توزع بالنسب المحسوبة مسبقًا كالتالي:

بالنسبة للمسمّدة = 1330104264.11 × 51% = 678353174.69

أما المدققة = 1330104264.11 × 49% = 651751089.41

شكل رقم(09): يوضح مراحل إنتاج السميد ممتاز بوزن 10كغ، 25كغ، 50كغ



المصدر: إعداد الطلبة بناءا على الوثائق المقدمة.

2/ تحديد السعر في المؤسسة مطاحن الزيبان:

إن أسعار بالمؤسسة مطاحن مقسمة إلى قسمين:

أ. **أسعار البيع القانونية:** والمتمثلة في أسعار بيع السميد المحددة قانونا حسب الفئات(تجار التجزئة والجملة، المستهلكين)، حيث حددت هذه الأسعار حسب المرسوم التنفيذي رقم 07ـ402 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007 الصادر بالجريدة الرسمية بالعدد (80).

ب. **الأسعار المحدّد:** وهي الأسعار التي تحدّدها الشركة الأم والمتمثلة في أسعار الدقيق ومخلفات الإنتاج (النخالة بنوعيها البيضاء والحمراء) والمستخرجة من القمح اللين والصلب على التوالي.

ومما سبق نستخلص أن السعر في المؤسسة محدّد (مقنن) يعني أن الدولة هي التي تفرضه على المؤسسة عند بيع منتجاتها المتمثلة في السميد والفرينة، وبذلك لا يمكن تغيير سعر البيع لأن الدولة بدورها تقدم دعم خاص على القمح بنوعيه الصلب واللين، أي عند شراء القمح يكون هناك دعم في السعر وهذا القانون مفروض من عند الدولة، وذلك يعني أن تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة لا يؤثر في سعر بيع المنتجات ولدينا الجدول التالي يوضح أسعار مبيعات من المنتجات السميد والفرينة لسنة 2018 كما يلي:

جدول رقم(10): يوضح مبيعات لسنة2018

الأسعار البيع	نوع 05 كغ	نوع 10 كغ	نوع 25 كغ	نوع 50 كغ
المنتجات السميد	ـــــــ	30076000.00	767384375.00	ـــــــ
المنتجات الطحين	1050378.00	ـــــــ	30549127.00	387097930.00

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

خلاصة الفصل:

ما يمكن قوله في نهاية هذا الفصل هو أن واقع المؤسسة وخاصة بجانب العمل المحاسبي الذي أتيحت لنا فرصة التقرب منه ليعبر عن حقيقة التشبث الدائم للفكر القديم، ممّا جعل من المحاسبة إجراءات روتينية تتمثل في القيام بعملية تسجيل الممتلكات والمستحقات للوقوف على قيمتها في أي وقت دون محاولة البحث عن تطور هذا النوع من الممارسات، ومن خلال البيانات المقدمة لنا من طرف المؤسسة ونظامها المحاسبي حاولنا معرفة كيفية المساهمة في تحديد سياسة التسعير لمنتجاتها مع العلم أن السعر لديها مفروض من طرف الدولة (مقنّن)،

وذلك يعني أنه لا يتأثر بالتكاليف وسعر التكلفة.

الخاتمـة

الخاتمة:

من خلال دراستنا السابقة ومن خلال ما تطرقنا إليه حول المحاسبة التحليلية وكيفية مساهمتها في تحديد سياسة التسعير، يمكننا القول بأن المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية التي تأثر على الذمة المالية للمؤسسة، كما أنها تقوم بمعالجة المعلومات بطريقة جيدة وتحليل البيانات، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببًا رئيسيًا في بروزها لمساعدة المسير في تحديد سياسة تسعير وكذا حساب التكلفة النهائية لكل وحدة من وحدات الإنتاج.

ومن هذا المنطلق جاءت إشكالية الدراسة:

كيف يساهم نظام المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ؟

حيث تم التطرق إلى الموضوع من الناحية النظرية لمتغيري الدراسة، ثم تم اختيار مطاحن الزيبان _ القنطرة_ كمؤسسة لدراسة حالة، أما عن نتائج اختبار الفرضيات والنتائج المتوصل إليها والتوصيات وآفاق البحث فهي كالآتي:

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى فنظام المحاسبة التحليلية يتمثل في الإجراءات المنظمة لتسجيل وتحميل وتخطيط التكاليف المتعلقة بأنشطة مختلفة والرقابة عليها.

الفرضية الثانية:

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثانية حيث يقوم نظام المحاسبة التحليلية بحل مشاكل المؤسسة من خلال استخدام طرقها في تحديد التكاليف الكلية وذلك لمساعدة متخذ القرار على توزيع نسبة من التكاليف على المنتجات النهائية ورفع المردودية.

الفرضية الثالثة:

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثالثة حيث تقوم مصلحة المحاسبة بجمع التكاليف الكلية للسنة وتحميلها عقلانيا على المنتجات النهائية بنسب محسوبة وهذا بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

نتائج الدراسة:

ـ إن علاقة المحاسبة التحليلية بسياسة التسعير هي علاقة قوية ومتكاملة حيث أن تحديد السعر يعتمد على وجود نظام فعّال للمحاسبة التحليلية.

ـ تهدف المحاسبة التحليلية لتحقيق جملة من الأهداف،أهمها (قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج، يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة).

الخاتمة:

ـ نظام المحاسبة التحليلية يدعم متخذ القرار في تحديد السعر المناسب للمنتجات.

ـ نقص الاهتمام المتواصل بنظام المحاسبة التحليلية يؤدي إلى الاستخدام غير المثالي للموارد المتاحة وينتج عن ذلك رفع التكاليف الكلية.

توصيات البحث:

ـ على المؤسسات الاقتصادية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية من أجل الوصول إلى نتائج جيدة.

ـ تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات يساعد في عملية الإنتاج والبيع.

ـ ضرورة وضع الوزارات المعنية قوانين تلزم المؤسسات بتطبيق المحاسبة التحليلية.

ـ وضع سياسة تسعير مرنة تتكيف مع مختلف الأحوال الاقتصادية السائدة والتغيرات والتقلبات المختلفة.

آفاق البحث:

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقًا لبحوث أخرى في المستقبل تتعلق بمجال المحاسبة التحليلية وسياسة التسعير، لهذا يمكن اقتراح بعض المواضيع لتكون محل دراسة تمكن من استدراك النقائص الموجودة في هذه الدراسة:

ـ دور الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في تخفيض التكاليف.

ـ المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

وفي الختام تجدر الإشارة إلى أن العديد من الأبحاث التي تناولت موضوع المحاسبة التحليلية وكيفية تحديد سياسة التسعير لم تتعمق بالشكل الكافي إلى أدق تفاصيله، وهذا ما حرصنا على أن نهتم به تمامًا عبر هذا البحث ليكون بمثابة المرجع الهام والأساسي للراغبين في إجراء المزيد من الأبحاث عن هذا المجال.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا/ الكتب

1. ثامر البكري. (2006). *التسويق أسس ومفاهيم معاصرة*. عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
2. خالد عبد المنعم البستنجي. (2016). *التسعير بين النظرية والتطبيق* (الإصدار ط1). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
3. زايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الرمز. (2018/2019). *أساسات التكاليف* (الإصدار ط1). القاهرة، مصر.
4. صلاح بسيوني لعيد عبد المنعم فليح سعيد يحيى ضو. (2016/2017). *محاسبة التكاليف* (الإصدار ط1). القاهرة،مصر.
5. عبد الكريم بويعقوب. (1998). *المحاسبة التحليلية*. بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
6. عبد الله خبايه. (2009). *السياسة السعرية في إطار العولمة الإقتصادية*. الإسكندرية، مصر: مؤسسة الثقافة الجامعية.
7. عبد المقصود دبيان محمد عبد الغني. (2015). *أنظمة محاسبة التكاليف*. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
8. علي رحال. (1998). س الفاتح محمد عثمان مختار،جعفر عبد الله موسى إدريس. (2014). *أصول التسعير* (الإصدار ط1). جدة،السعودية: خوارزم العلمية.عر *التكلفة والمحاسبة التحليلية*. بن عكنون،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
9. عمر صخري. (2006). *إقتصاد المؤسسة* (الإصدار ط4). بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
10. فهيمة بديسي. (2013). *المحاسبة التحليلية*. الجزائر: دار الهدى للنشر والتوزيع.
11. محمد إبراهيم عبيدات. (2004). *أساسيات التسعير في التسويق المعاصر* (الإصدار ط1). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
12. محمد إبراهيم عبيدات. (2010). *سياسات التسعير الحديثة* (الإصدار ط1). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

13.محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي. (2009). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

14. محمد سعيد أوكيل. (1998). *تقنيات المحاسبة التحليلية*. الجزائر: دار الآفاق.

15. ناصر دادي عدون. (1999). *المحاسبة التحليلية*. الجزائر: دار المحمدية العامة.

16. يوسف أبوفارة. (2013). *سياسات التسعير* (الإصدار ط1). القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

ثانيا: المطبوعات :

17. عادل عرقابي. (2017/2018). دروس في المحاسبة التحليلية. 2،3. باتنة.

ثالثا: مذكرات جامعية

18. بلال بوناب. (2013/2014). دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج. بسكرة، الجزائر، علوم التسيير.

19. صالح لخذاري. (2007). إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة. قسنطينة، الجزائر.

20. خالد هادفي. (2012/2013). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية. 25. بسكرة، علوم التسيير، الجزائر.

21. هلال درحمون. (2004/2005). المحاسبة التحليلية:نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية. 12. الجزائر، علوم إقتصادية، الجزائر.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم 1:

مجموعة "6"

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:1
EDITION DU 30/08/2020 9:21
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
6000810	TOMATE 500G	0,00	0,00	163 239,99	0,00	163 239,99	
6000811	TOMATE 01KG	0,00	0,00	290 412,00	0,00	290 412,00	
6000814	HARISSA 500G	0,00	0,00	120 570,08	0,00	120 570,08	
6000819	HARISSA 01KG	0,00	0,00	186 562,16	0,00	186 562,16	
6000858	LAIT	0,00	0,00	120 396,00	0,00	120 396,00	
6000871	CONFITURE 500G	0,00	0,00	85 978,60	0,00	85 978,60	
6000880	SEL	0,00	0,00	94 308,73	0,00	94 308,73	
6000882	HUILE 2L	0,00	0,00	216,45	0,00	216,45	
6000885	HUILE 5L	0,00	0,00	725 040,00	0,00	725 040,00	
6000890	SUCRE	0,00	0,00	366 080,00	0,00	366 080,00	
6001302	CONSOM.M/SES SEMOULES EXTRA 2KG	0,00	0,00	228,00	0,00	228,00	
6001310	CONSOM.M/SES SEMOULES EXTRA 10KG	0,00	0,00	918 000,00	0,00	918 000,00	
6001325	CONSOM.M/SES SEMOULES EXTRA 25KG	0,00	0,00	24 718 000,00	0,00	24 718 000,00	
6001602	CONSOM M/SES SEMOULE D'ORGE 02KG	0,00	0,00	203,68	0,00	203,68	
6001605	CONSOM M/SES SEMOULE D'ORGE 05KG	0,00	0,00	4 844,03	0,00	4 844,03	
6002050	CONSOM.M/SES FARINE COURANTE 50KG	0,00	0,00	3 305 000,00	0,00	3 305 000,00	
6003201	CONSOM.COUSCOUS MOYEN 01KG	0,00	0,00	338 461,61	0,00	338 461,61	
6003205	CONSOM.COUSCOUS MOYEN 05 KG	0,00	0,00	204 220,29	0,00	204 220,29	
6003210	CONSOM.COUSCOUS MOYEN 10KG	0,00	0,00	3 600 343,73	0,00	3 600 343,73	
6003300	CONSOM.M/SES Couscous D'ORGES 500 grs	0,00	0,00	181 236,43	0,00	181 236,43	
6004701	SPAGHETTI 500 GRS	0,00	0,00	195 241,06	0,00	195 241,06	
6005125	M/SES LEVURE 125 G	0,00	0,00	160 209,71	0,00	160 209,71	
6005500	M/SES LEVURE 500 G	0,00	0,00	53 064,49	0,00	53 064,49	
6006015	CONSOM.M/SES SON MELANGE (SAC)	0,00	0,00	2 549 350,00	0,00	2 549 350,00	
6006025	CONSOM.M/SES SON MELANGE (VRAC)	0,00	0,00	3 351 740,00	0,00	3 351 740,00	
6008410	LENTILLE 1 KG	0,00	0,00	241 597,82	0,00	241 597,82	
6008510	HARICOT 01 KG	0,00	0,00	270 687,80	0,00	270 687,80	
6008610	POIS CHICHE 1KG	0,00	0,00	493 296,01	0,00	493 296,01	
6008711	RIZ BLANC 1 KG	0,00	0,00	37 348,70	0,00	37 348,70	
6008721	RIZ ETUVE 1 KG	0,00	0,00	373 910,34	0,00	373 910,34	
6008801	CAFE 250 GRS	0,00	0,00	134 704,55	0,00	134 704,55	
6009200	CONSOM.M/SES EAU MINERALE BOUTEILLES 1.5L	0,00	0,00	68 585,55	0,00	68 585,55	
6009400	CONSOM.M/SES GAZOUZ 33CL	0,00	0,00	12 840,28	0,00	12 840,28	
6009401	CONSOM.M/SES GAZOUZ 01L	0,00	0,00	966,60	0,00	966,60	
6009402	CONSOM.M/SES GAZOUZ 02L	0,00	0,00	7 226,31	0,00	7 226,31	
6009411	CONSOM.M/SES JUS 01L	0,00	0,00	152,55	0,00	152,55	
6009412	CONSOM.M/SES JUS 02L	0,00	0,00	10 643,80	0,00	10 643,80	
6009421	CONSOM.M/SES CHERBET 01L	0,00	0,00	2 277,36	0,00	2 277,36	
600*****	**Achats de marchandises vendues**	**0,00**	**0,00**	**43 387 184,71**	**0,00**	**43 387 184,71**	
6011000	BLES DUR	0,00	0,00	1 001 518 209,04	136 751 662,74	864 766 546,30	
6011100	BLES TENDRE	0,00	0,00	501 702 449,35	92 944 141,99	408 758 307,36	
601*****	**Matières premières**	**0,00**	**0,00**	**1 503 220 658,39**	**229 695 804,73**	**1 273 524 853,66**	
6022010	FOURNIT.ATEL.MAINTENANCE	0,00	0,00	4 521 581,63	0,00	4 521 581,63	
6022040	FOURNIT.ATEL.ELECTRIQUE	0,00	0,00	663 895,08	0,00	663 895,08	
6022050	FOURNIT.ATEL.CONSTRUCTION	0,00	0,00	5 700,00	0,00	5 700,00	
6022110	P-DET ATEL PRODUCTION	0,00	0,00	725 178,20	0,00	725 178,20	
6022130	PDR MATERIEL TRANSPORT	0,00	0,00	1 572 003,48	0,00	1 572 003,48	
6022160	HUILE IND.	0,00	0,00	412 591,30	0,00	412 591,30	
6022170	FLUIDES DIVE	0,00	0,00	30 076,27	0,00	30 076,27	
6022490	AUTRES PRODUITS LABORATOIRE	0,00	0,00	21 000,00	0,00	21 000,00	
6022510	FOURNITURES DE BUREAU	0,00	0,00	981 078,26	0,00	981 078,26	
6022520	FOURNITURES INFORMATIQUES	0,00	0,00	632 650,63	0,00	632 650,63	
6022610	CARBURANT EN BONS	0,00	0,00	2 358 197,91	0,00	2 358 197,91	
6022810	FOURNIT PEINTURE	0,00	0,00	1 267 687,98	0,00	1 267 687,98	
6022840	FOURNIT FOURNIT VITRERIE	0,00	0,00	585,00	0,00	585,00	
	TOTAL A REPORTER	**0,00**	**0,00**	**1 559 800 068,84**	**229 695 804,73**	**1 330 104 264,11**	**0,00**

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS **BALANCE GENERALE** PAGE:1

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EDITION DU 30/08/2020 9:35

EL KANTARA -W- BISKRA EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
7000810	TOMATE 500G	0,00	0,00	0,00	159 108,10		159 108,10
7000811	TOMATE 01KG	0,00	0,00	0,00	302 003,90		302 003,90
7000814	HARISSA 500G	0,00	0,00	0,00	130 762,35		130 762,35
7000819	HARISSA 01KG	0,00	0,00	0,00	193 651,90		193 651,90
7000856	LAIT	0,00	0,00	0,00	142 240,00		142 240,00
7000871	CONFITURE 500G	0,00	0,00	0,00	107 432,94		107 432,94
7000880	SEL	0,00	0,00	0,00	126 269,20		126 269,20
7000882	HUILE 2L	0,00	0,00	0,00	240,00		240,00
7000885	HUILE 5L	0,00	0,00	0,00	752 400,00		752 400,00
7000890	SUCRE	0,00	0,00	0,00	388 960,00		388 960,00
7001302	VENTES M/SES SEMOULES EXTRA 2KG	0,00	0,00	0,00	270,00		270,00
7001310	VENTES M/SES SEMOULES EXTRA 10KG	0,00	0,00	0,00	1 080 000,00		1 080 000,00
7001325	VENTES M/SES SEMOULES EXTRA 25KG	0,00	0,00	0,00	25 445 000,00		25 445 000,00
7001602	VENTES M/SES SEMOULE D'ORGE 02KG	0,00	0,00	0,00	256,88		256,88
7001605	VENTES M/SES SEMOULE D'ORGE 05KG	0,00	0,00	0,00	6 660,50		6 660,50
7002050	VENTES M/SES FARINE COURANTE 50KG	0,00	0,00	0,00	3 439 500,00		3 439 500,00
7003201	VENTES.COUSCOUS MOYEN 01KG	0,00	0,00	0,00	402 803,56		402 803,56
7003205	VENTES.COUSCOUS MOYEN 05 KG	0,00	0,00	0,00	272 291,74		272 291,74
7003210	VENTES.COUSCOUS MOYEN 10KG	0,00	0,00	0,00	4 153 790,81		4 153 790,81
7004701	SPAGHETTI 500 GRS	0,00	0,00	0,00	424 542,12		424 542,12
7005125	VENTE M/SES LEVURE 125 G	0,00	0,00	0,00	179 043,62		179 043,62
7005500	VENTE M/SES LEVURE 500 G	0,00	0,00	0,00	60 551,70		60 551,70
7006015	VENTESM/SES SON MELANGE (SAC)	0,00	0,00	0,00	198 000,00		198 000,00
7006025	VENTE M/SES SON MELANGE (VRAC)	0,00	0,00	0,00	5 738 000,00		5 738 000,00
7008410	LENTILLE 1 KG	0,00	0,00	0,00	275 453,52		275 453,52
7008510	HARICOT 01 KG	0,00	0,00	0,00	296 821,57		296 821,57
7008610	POIS CHICHE 1KG	0,00	0,00	0,00	521 471,58		521 471,58
7008711	RIZ BLANC 1 KG	0,00	0,00	0,00	95 203,21		95 203,21
7008721	RIZ ETUVE 1 KG	0,00	0,00	0,00	341 693,67		341 693,67
7008801	CAFE 250 GRS	0,00	0,00	0,00	147 717,24		147 717,24
7009200	VENTES M/SES EAU MINERALE BOUTEILLES 1.5L	0,00	0,00	0,00	74 813,00		74 813,00
7009400	VENTESM/SES GAZOUZ 33CL	0,00	0,00	0,00	14 732,06		14 732,06
7009401	VENTES .M/SES GAZOUZ 01L	0,00	0,00	0,00	1 159,62		1 159,62
7009402	VENTES/SES GAZOUZ 02L	0,00	0,00	0,00	8 411,13		8 411,13
7009411	VENTES .M/SES JUS 01L	0,00	0,00	0,00	189,09		189,09
7009412	VENTES .M/SES JUS 02L	0,00	0,00	0,00	11 176,75		11 176,75
7009421	VENTES .M/SES CHERBET 01L	0,00	0,00	0,00	3 327,84		3 327,84
700*****	**Ventes de marchandises**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**45 495 949,60**		**45 495 949,60**
7011025	VENTES DE PROD,FINIS SEM.COUR.25KG	0,00	0,00	0,00	7 200,00		7 200,00
7011302	VENTES DE PROD,FINIS SEM.EXTRA 2KG	0,00	0,00	0,00	123 030,00		123 030,00
7011310	VENTES DE PROD,FINIS SEM.EXTRA 10KG	0,00	0,00	0,00	30 076 000,00		30 076 000,00
7011325	VENTES DE PROD,FINIS SEM.EXTRA 25KG	0,00	0,00	0,00	767 384 375,00		767 384 375,00
7011410	VENTES DE PROD,FINIS SEMOULES COMPLETE 10KG	0,00	0,00	0,00	9 195 900,00		9 195 900,00
7011525	VENTES DE PROD,FINIS SEM. SSSF 25KG	0,00	0,00	0,00	65 322 200,00		65 322 200,00
7011725	VENTES DE PROD,FINIS SEMOULES GROSSE 25KGKG	0,00	0,00	0,00	7 232 000,00		7 232 000,00
7011825	VENTES DE PROD,FINIS SEMOULES FINE 25KG	0,00	0,00	0,00	8 386 000,00		8 386 000,00
7012001	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR.1KG	0,00	0,00	0,00	451 165,00		451 165,00
7012002	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 2KG	0,00	0,00	0,00	69 782,50		69 782,50
7012005	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 5KG	0,00	0,00	0,00	1 050 378,00		1 050 378,00
7012025	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 25KG	0,00	0,00	0,00	30 549 127,50		30 549 127,50
7012050	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 50KG	0,00	0,00	0,00	387 097 930,00		387 097 930,00
7012301	VENTES DE PROD,FINIS FARINE SUP.1KG	0,00	0,00	0,00	61 505,60		61 505,60
7012302	VENTES DE PROD,FINIS FARINE SUP. 2KG	0,00	0,00	0,00	5 779,80		5 779,80
7012305	VENTES DE PROD,FINIS FARINE SUP. 5KG	0,00	0,00	0,00	3 763 928,12		3 763 928,12
7016013	ISSUES SON BLE DUR EN SAC	0,00	0,00	0,00	132 241 510,00		132 241 510,00
	TOTAL A REPORTER	**0,00**	**0,00**	**0,00**	1 488 513 761,12	**0,00**	1 488 513 761,12

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS **BALANCE GENERALE** PAGE:2

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EDITION DU 30/08/2020 9:35

EL KANTARA -W- BISKRA EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**0,00**	**0,00**	**0,00**	1 488 513 761,12	**0,00**	1 488 513 761,12
7016014	ISSUES SON B.TENDRE EN SAC	0,00	0,00	0,00	80 189 278,00		80 189 278,00
7016023	ISSUES SON VRAC BLE DUR	0,00	0,00	0,00	47 174 514,00		47 174 514,00
7016024	ISSUES SON VRAC BLE TENDRE	0,00	0,00	0,00	64 134 148,00		64 134 148,00
7016036	DECHETS	0,00	0,00	0,00	667 715,99		667 715,99
701*****	**Ventes de produits finis**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	1 635 183 467,51		1 635 183 467,51
7060000	AUTRES PRESTATIONS DE SERVISES	0,00	0,00	0,00	10 246 016,84		10 246 016,84
706*****	**Autres prestations de services**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	10 246 016,84		10 246 016,84
7071310	VENTES DE PROD,FINIS SEM.EXTRA 10KG (INTRA-GROUPE)	0,00	0,00	0,00	7 856 000,00		7 856 000,00
7071410	VENTES DE PROD,FINIS SEMOULES COMPLETE 10KG(INTRA-GR)	0,00	0,00	0,00	14 737 500,00		14 737 500,00
7071725	VENTES DE PROD,FINIS SEMOULES GROSSE 25KGKG (INTRA-GR)	0,00	0,00	0,00	204 000,00		204 000,00
7072005	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 5KG (INTRA-GR)	0,00	0,00	0,00	2 277 415,00		2 277 415,00
7072050	VENTES DE PROD,FINIS FARINE COUR. 50KG (INTRA-GR)	0,00	0,00	0,00	760 000,00		760 000,00
7072305	VENTES DE PROD,FINIS FARINE SUP. 5KG (INTRA-GR)	0,00	0,00	0,00	2 401 920,00		2 401 920,00
7079000	VENTES AUTRES PRODUITS FINIS (INTRA-GR)	0,00	0,00	4 773,00	4 773,00		0,00
707*****	**SOUS-TOTAL**	**0,00**	**0,00**	**4 773,00**	28 241 608,00		28 236 835,00
7241025	VAR.STKS DE PROD.FINIS SEMOULES COURANTES 25KG	0,00	0,00	41 760,00	36 274,24	5 485,76	
7241302	VAR.STKS DE PROD.FINIS SEMOULES EXTRA 2KG	0,00	0,00	1 043 264,34	1 198 739,42		155 475,08
7241310	VAR.STKS DE PROD.FINIS SEMOULES EXTRA 10KG	0,00	0,00	188 676 681,00	189 867 795,30		1 191 114,30
7241325	VAR.STKS DE PROD.FINIS SEMOULES EXTRA 25KG	0,00	0,00	2 335 752 787,91	2 338 729 441,50		2 976 653,59
7241410	VAR.STKS DE PROD,FINIS SEMOULES COMPLETE 10KG	0,00	0,00	137 050,00	8 125,00	128 925,00	
7241525	VAR.STKS DE PROD,FINIS SEM. SSSF 25KG	0,00	0,00	118 318 160,00	118 234 990,60	83 169,40	
7241725	VAR.STKS DE PROD,FINIS SEMOULES GROSSE 25KGKG	0,00	0,00	352,00	0,00	352,00	
7242001	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE COURANTE 1KG	0,00	0,00	1 027 062,40	954 338,18	72 724,22	
7242002	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE COURANTE 2KG	0,00	0,00	149 005,61	146 916,00	2 089,61	
7242005	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE COURANTE 5KG	0,00	0,00	9 317 932,92	9 364 615,50		46 682,58
7242025	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE COURANTE 25KG	0,00	0,00	73 663 038,00	73 708 665,00		45 627,00
7242050	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE COURANTE 50KG	0,00	0,00	1 109 711 181,18	1 114 416 807,00		4 705 625,82
7242301	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE SUPERIEUR 1KG	0,00	0,00	86 833,30	59 475,70	27 357,60	
7242302	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE SUPERIEUR 2KG	0,00	0,00	11 307,94	11 590,80		282,86
7242305	VAR.STKS DE PROD.FINIS FARINE SUPERIEUR 5KG	0,00	0,00	14 083 854,28	13 978 692,00	105 162,28	
7246013	ISSUES SON BLE DUR EN SAC	0,00	0,00	354 697 906,00	308 459 545,43	46 238 360,57	
7246014	ISSUES SON B.TENDRE EN SAC	0,00	0,00	295 757 110,00	272 788 660,17	22 968 449,83	
7246023	ISSUES SON VRAC BLE DUR	0,00	0,00	28 555 422,00	59 764 602,00		31 209 180,00
7246024	ISSUES SON VRAC BLE TENDRE	0,00	0,00	38 389 638,00	76 460 335,50		38 070 697,50
7246036	DECHETS	0,00	0,00	4 449 710,00	4 444 092,00	5 618,00	
724*****	**Variation de stocks de produits**	**0,00**	**0,00**	4 573 870 056,88	4 582 633 701,34		8 763 644,46
7490000	SUBVENTIONS ANEM	0,00	0,00	0,00	2 719 249,51		2 719 249,51
749*****	**SOUS-TOTAL**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	2 719 249,51		2 719 249,51
7520200	PLUS VALUES S/SORTIES D'ACTIFS IMMOBILISES NON FINANCIERS	0,00	0,00	0,00	95 445,49		95 445,49
752*****	**Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**95 445,49**		**95 445,49**
7571000	INDEMNITE D'ASSURANCE POUR DOMMAGE ACCIDENT	0,00	0,00	0,00	387 845,84		387 845,84
7579000	AUTRES PRODUITS EXCEPTIONNELS	0,00	0,00	0,00	727 571,91		727 571,91
757*****	**Produits exceptionnels sur opérations de gestion**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	1 115 417,75		1 115 417,75
7580000	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	0,00	45 786,99		45 786,99
758*****	**Autres produits de gestion courante**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**45 786,99**		**45 786,99**
7854160	REPRISE PROVISION SUR CREANCE CLIENTS	0,00	0,00	0,00	60 000,00		60 000,00
785*****	**Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs courants**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**60 000,00**		**60 000,00**
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	4 573 874 829,88	6 305 836 643,03	69 637 694,27	1 801 599 507,42

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

STRUCTURE PRODUCTION

VARIATION DES STOCKS DU 01/01/2018 AU 31/12/2018

A/ SEMOULERIE :

	Sem Extra	S COMPLETTE		ISSUE
Quantité produit Qx	232 817,14	9 820,00		144 736,30
Blé mise en oeuver Dur	358 021,10	12 275,00		370 296,10
Taux d'extraction %	65,03	80,00		39,09
Quantités réelles des issus	-	-	-	-

B/MINOTERIE : 253405,65

	Farine Cte	Farine Sup	ISSUE	Total
Quantité produit Qx	229 478,19	2 322,74	89 692,40	321 493,33
Blé mise en oeuver Tendre	308 255,46	3 366,29	-	311 621,75
Taux d'extraction %	74,44	69,00	28,78	103,17
Quantités réelles des issus	-	-	-	-

C / VARIATION DES STOCKS : Production

produits	*stocks initial*	*entrée*	*sortie*	*stocks final*
BLE DUR	10 227,98			10 227,98
BLE TENDRE	3 026,74			3 026,74
TotaL ble	**13 254,72**	-	-	**13 254,72**
Sem Extra 2 KG		128,74		
Sem Extra 50 KG	-			-
Sem Extra 25 KG	229,25	223 979,00		224 208,25
Sem Extra 10 KG	119,69	8 709,10		8 828,79
Sem Complete 10 KG	276,50	9 820,30		10 096,80
Sem Complete 25 KG	-			-
Sem Courante 25KG	-			-
SEM GROSS	18,75			18,75
TotaL Semoules	**644,19**	**242 637,14**	-	**243 281,33**
Farine Cte 50 KG	9,00	214 035,00		214 044,00
Farine Cte 25 KG	71,50	13 782,50		13 854,00
Farine Cte 05 KG	89,15	1 506,00		1 595,15
Farine Cte 02 KG	-	21,00		21,00
Farine Cte 01 KG	-	133,19		133,19
Farine Sup 05 KG	33,35	2 316,25		2 349,60
Farine Sup 02 kg	-	1,84		1,84
Farine Sup 01 kg	-	4,65		4,65
TotaL Farines	**203,00**	**231 800,43**	-	**232 003,43**
Son Gros vrac Sem	- 5 233,50	105 718,80		100 485,30
Son Gros Sacs Sem	-			-
Son Gros Vrac Min	- 3 684,00	89 116,80		85 432,80
Son Gros Sacs Min	-			-
3SF 25 KG	1,75	38 791,50		38 793,25
Dechets Valorisés	-	801,00		801,00
TotaL Issues	- **8 915,75**	**234 428,10**	-	**225 512,35**

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS **BALANCE GENERALE** PAGE:4

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EDITION DU 30/08/2020 9:21

EL KANTARA -W- BISKRA EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**0,00**	**0,00**	1 810 867 431,74	236 927 096,35	1 573 940 335,39	**0,00**
6451600	TAXE D'APPRENTISSAGE	0,00	0,00	449 550,02	0,00	449 550,02	
6453000	TAXES FONCIERE	0,00	0,00	1 059 895,00	0,00	1 059 895,00	
6459000	AUTRES DROITS,IMPOTS &TAXES	0,00	0,00	276 133,68	0,00	276 133,68	
645·····	**Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)**	**0,00**	**0,00**	1 815 414,03	**0,00**	1 815 414,03	
6561100	AMENDES ET PENALITES JUDICIAIRES	0,00	0,00	23 800,00	0,00	23 800,00	
656·····	**Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités**	**0,00**	**0,00**	**23 800,00**	**0,00**	**23 800,00**	
6570000	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	121 548,80	0,00	121 548,80	
657·····	**Charges exceptionnelles de gestion courante**	**0,00**	**0,00**	**121 548,80**	**0,00**	**121 548,80**	
6660000	PERTE DE CHANGE	0,00	0,00	71 462,45	0,00	71 462,45	
666·····	**Pertes de change**	**0,00**	**0,00**	**71 462,45**	**0,00**	**71 462,45**	
6811300	DOT AUX AMORTS des Silos	0,00	0,00	7 504 087,56	0,00	7 504 087,56	
6811301	DOT AUX AMORTS des Bâtiments industriels	0,00	0,00	3 772 837,08	0,00	3 772 837,08	
6811302	DOT AUX AMORTS des Bâtiments commerciaux	0,00	0,00	129 121,92	0,00	129 121,92	
6811303	DOT AUX AMORTS des Bâtiments administratifs	0,00	0,00	656 720,64	0,00	656 720,64	
6811304	DOT AUX AMORTS des Bâtiments sociaux	0,00	0,00	406 133,75	0,00	406 133,75	
6811309	DOT AUX AMORTS des Autres bâtiments	0,00	0,00	673 940,61	0,00	673 940,61	
6811501	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de réception	0,00	0,00	1 089 813,24	0,00	1 089 813,24	
6811502	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de nettoyage	0,00	0,00	10 486,68	0,00	10 486,68	
6811503	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de moture (production)	0,00	0,00	26 605 614,15	0,00	26 605 614,15	
6811504	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de conditionnement	0,00	0,00	2 391 547,80	0,00	2 391 547,80	
6811505	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de manutention	0,00	0,00	8 000,04	0,00	8 000,04	
6811506	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage hygiène et sécurité	0,00	0,00	37 999,08	0,00	37 999,08	
6811507	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage atelier maintenance	0,00	0,00	125 796,88	0,00	125 796,88	
6811508	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de laboratoire	0,00	0,00	42 895,20	0,00	42 895,20	
6811509	DOT AUX AMORTS des Autre Matériel et outillage	0,00	0,00	1 015 345,92	0,00	1 015 345,92	
6811801	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport Camion léger	0,00	0,00	444 698,28	0,00	444 698,28	
6811802	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport Camion lourd	0,00	0,00	784 908,84	0,00	784 908,84	
6811803	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport semi remorque	0,00	0,00	34 078,80	0,00	34 078,80	
6811804	DOT AUX AMORTS des Matériel transport véhicules légers	0,00	0,00	161 245,41	8 611,05	152 634,36	
6811811	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement de bureau	0,00	0,00	410 213,73	2 629,41	407 584,32	
6811812	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement informatique	0,00	0,00	228 954,46	0,00	228 954,46	
6811813	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement télésurveillance (SECURITE)	0,00	0,00	152 995,44	0,00	152 995,44	
6811814	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement de communication	0,00	0,00	43 103,40	0,00	43 103,40	
6811815	Dotation aux amortissement matériel équipement télésurveillance	0,00	0,00	54 203,59	819,06	53 384,53	
681·····	**Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants**	**0,00**	**0,00**	46 784 742,50	**12 059,52**	46 772 682,98	
6863000	DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG.SIMILAIRES	0,00	0,00	7 143 315,25	0,00	7 143 315,25	
686·····	**Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs - éléments financiers**	**0,00**	**0,00**	**7 143 315,25**	**0,00**	**7 143 315,25**	
6910000	PARTICIPATION DES TRAVLLAURS AU BENEFICE DE L'EXERCICE	0,00	0,00	11 117 361,99	0,00	11 117 361,99	
691·····	**SOUS-TOTAL**	**0,00**	**0,00**	**11 117 361,99**	**0,00**	**11 117 361,99**	
6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	0,00	0,00	2 862 780,55	4 312 099,91		1 449 319,36
692·····	**Imposition différée actif**	**0,00**	**0,00**	**2 862 780,55**	**4 312 099,91**		**1 449 319,36**
6930000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	0,00	0,00	1 902 575,79	963 195,00	939 380,79	
693·····	**Imposition différée passif**	**0,00**	**0,00**	**1 902 575,79**	**963 195,00**	**939 380,79**	
6950000	IBS BASES S/RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	0,00	29 041 506,25	0,00	29 041 506,25	
695·····	**Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires**	**0,00**	**0,00**	29 041 506,25	**0,00**	29 041 506,25	
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	1 911 722 104,02	242 214 450,78	1 670 956 972,60	1 449 319,36

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:3
EDITION DU 30/08/2020 9:21
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**0,00**	**0,00**	1 675 639 824,27	235 892 231,62	1 439 747 592,65	**0,00**
6231200	ANNONCES ET INSERTIONS	0,00	0,00	324 363,34	0,00	324 363,34	
623*****	**Publicité, publication, relations publiques**	**0,00**	**0,00**	2 551 936,98	**0,00**	2 551 936,98	
6249000	AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	
624*****	**Transports de biens et transport collectif du personnel**	**0,00**	**0,00**	**3 000,00**	**0,00**	**3 000,00**	
6250000	FRAIS DE VOYAGE EN ALGERIE	0,00	0,00	1 365 421,54	1 250,00	1 364 171,54	
6250200	FRAIS D'HEBERGEMENTS	0,00	0,00	260 425,64	0,00	260 425,64	
6250400	DEPLACEMENTS : FRAIS DE MISSION	0,00	0,00	796 610,00	0,00	796 610,00	
6250910	AUTRES FRAIS DE RÉCEPTION	0,00	0,00	1 067 268,32	0,00	1 067 268,32	
625*****	**Déplacements, missions et réceptions**	**0,00**	**0,00**	3 489 725,50	**1 250,00**	3 488 475,50	
6264000	ABONNEMENT INTERNET	0,00	0,00	123 500,00	0,00	123 500,00	
6265000	FRAIS TELEPHONIQUE MOBIL.	0,00	0,00	45 071,30	0,00	45 071,30	
6266000	FRAIS TELEPHONIQUE FIXE	0,00	0,00	458 821,06	0,00	458 821,06	
626*****	**Frais postaux et de télécommunications**	**0,00**	**0,00**	**627 392,36**	**0,00**	**627 392,36**	
6275000	FRAIS BANCAIRE	0,00	0,00	374 234,91	0,00	374 234,91	
627*****	**Services bancaires et assimilés**	**0,00**	**0,00**	**374 234,91**	**0,00**	**374 234,91**	
6310000	TRAITEMENT SALAIRE	0,00	0,00	33 861 859,57	937 285,26	32 924 574,31	
6310002	PARTIE VARIABLE CADRE DIRIGENT	0,00	0,00	3 007 800,01	0,00	3 007 800,01	
6310004	PRÉSALAIRE D'APPRENTISSAGE	0,00	0,00	6 458 702,47	11 169,35	6 447 533,12	
6310100	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 100 %	0,00	0,00	340 584,49	0,00	340 584,49	
6310101	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 75 %	0,00	0,00	316 193,78	0,00	316 193,78	
6310102	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 50 %	0,00	0,00	234 069,45	0,00	234 069,45	
6311000	INDEMNITÉ D'XPÉRIENCE PROFESSIONNELLE (IEP)	0,00	0,00	4 269 175,70	0,00	4 269 175,70	
6311001	INDEMNITÉ DE TRAVAIL POSTÉ	0,00	0,00	1 106 910,04	24 124,08	1 082 785,96	
6311002	INDEMNITÉ DE NUISANCE	0,00	0,00	3 895 073,98	14 535,99	3 880 537,99	
6311004	INDEMNITÉ FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT (IFSP)	0,00	0,00	224 262,50	0,00	224 262,50	
6311005	INDEMNITE D'ASTRENTE	0,00	0,00	234 200,00	0,00	234 200,00	
6311006	INDEMNITE DE RISQUE	0,00	0,00	584 150,75	0,00	584 150,75	
6311007	INDEMNITE SUJETIONS SPESIALES	0,00	0,00	876 226,11	0,00	876 226,11	
6311008	INDEMNITÉ FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)	0,00	0,00	1 460 965,59	7 951,35	1 453 014,24	
6311009	INDEMNITÉ D'INTÉRIM (REMPLACEMENT)	0,00	0,00	380 616,27	26 923,18	353 693,09	
6311100	INDEMNITÉ DE CONGÉS ANNUEL	0,00	0,00	10 419 425,51	2 469,98	10 416 955,53	
6311200	INDEMNITÉ DE ZONE	0,00	0,00	7 959 857,66	71,91	7 959 785,75	
6311300	INDEMNITÉ D'UTILISATION DU VÉHICULE	0,00	0,00	23 800,00	0,00	23 800,00	
6311301	INDEMNITÉ DE TRANSPORT	0,00	0,00	574 590,21	756,01	573 834,20	
6311302	INDEMNITÉ DE PANIER	0,00	0,00	7 556 532,92	0,00	7 556 532,92	
6311303	INDEMNITÉ DE RESTAURATION	0,00	0,00	419 800,00	0,00	419 800,00	
6311500	INDEMNITÉ POUR SALAIRES UNIQUES	0,00	0,00	1 593 000,00	1 500,00	1 591 500,00	
6312100	PRIME DE PERMANENCE	0,00	0,00	180 000,00	0,00	180 000,00	
6312101	PRIME DE CAISSE	0,00	0,00	650 604,60	121,16	650 483,44	
6312200	PRIME DE RENDEMENT INDIVIDUEL	0,00	0,00	2 784 208,03	0,00	2 784 208,03	
6312201	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	0,00	0,00	3 022 618,10	0,00	3 022 618,10	
6312205	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNÉE	0,00	0,00	176 000,00	0,00	176 000,00	
6312206	PRIME DE BILAN	0,00	0,00	24 750,00	0,00	24 750,00	
6319000	AUTRES PRIMES ET INDEMNITÉS	0,00	0,00	3 621 549,95	6 706,46	3 614 843,49	
631*****	**Rémunération du personnel**	**0,00**	**0,00**	96 257 527,69	1 033 614,73	95 223 912,96	
6340000	RÉMUNÉRATION DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL	0,00	0,00	1 761 182,80	0,00	1 761 182,80	
634*****	**Rémunération de l'exploitant individuel**	**0,00**	**0,00**	1 761 182,80	**0,00**	1 761 182,80	
6351100	COTISATIONS SOCIALES	0,00	0,00	24 864 621,16	0,00	24 864 621,16	
635*****	**Cotisations aux organismes sociaux**	**0,00**	**0,00**	24 864 621,16	**0,00**	24 864 621,16	
6370000	ŒUVRES SOCIALES	0,00	0,00	3 198 989,56	0,00	3 198 989,56	
637*****	**Autres charges sociales**	**0,00**	**0,00**	3 198 989,56	**0,00**	3 198 989,56	
6420000	TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	0,00	0,00	4 296 734,82	0,00	4 296 734,82	
642*****	**Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires**	**0,00**	**0,00**	4 296 734,82	**0,00**	4 296 734,82	
6451100	DROITS DE TIMBRES	0,00	0,00	29 835,33	0,00	29 835,33	
	TOTAL A REPORTER	**0,00**	**0,00**	1 810 867 431,74	236 927 096,35	1 573 940 335,39	**0,00**

الملاحق:

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:2
EDITION DU 30/08/2020 9:21
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**0,00**	**0,00**	1 559 800 068,84	229 695 804,73	1 330 104 264,11	**0,00**
6022920	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	0,00	0,00	33 550,00	0,00	33 550,00	
6022930	TENUE DE TRAVAIL	0,00	0,00	1 673 018,98	0,00	1 673 018,98	
6022950	FOURNITURE QUINCAILLERIE	0,00	0,00	4 271 755,66	0,00	4 271 755,66	
6022960	FOURNITURE DROGUERIE DIVERS	0,00	0,00	787 875,35	0,00	787 875,35	
6022980	FOURNITURE ÉLECTRIQUE	0,00	0,00	671 540,70	0,00	671 540,70	
6026101	EMBALLAGES POLYPROPILENES 1 KG	0,00	0,00	1 739,76	0,00	1 739,76	
6026110	EMBALLAGES POLYPROPILENES 10 KG	0,00	0,00	4 198 268,93	520 192,27	3 678 076,66	
6026125	EMBALLAGES POLYPROPILENES 25KG	0,00	0,00	17 704 300,42	929 806,19	16 774 494,23	
6026150	EMBALLAGES POLYPROPILENES 50 KG	0,00	0,00	9 539 900,05	1 037 347,17	8 502 552,88	
6026199	EMBALLAGES POLYPROPILENES 100KG	0,00	0,00	11 902 743,18	1 094 089,79	10 808 653,39	
6026301	EMBALLAGES SACS KRAFT 1 KG	0,00	0,00	111 332,24	65 411,60	45 920,64	
6026302	EMBALLAGES SACS KRAFT 2 KG	0,00	0,00	52 404,00	7 249,75	45 154,25	
6026305	EMBALLAGES SACS KRAFT 5 KG	0,00	0,00	1 486 072,91	183 887,61	1 302 185,30	
6026400	ETIQUETTES	0,00	0,00	801 185,66	175 732,45	625 453,21	
6026410	FICELLES	0,00	0,00	650 248,86	0,00	650 248,86	
6026670	CARTON BLANC.	0,00	0,00	50 351,00	5 985,25	44 365,75	
602*****	**Autres approvisionnements**	**0,00**	**0,00**	67 128 513,44	4 019 702,08	63 108 811,36	
6071600	FOURNITURES NON STOCKABLES (GAZ,ELECTRIC.)	0,00	0,00	28 699 768,17	2 176 724,81	26 523 043,36	
6071800	FOUR.NON STOCKABLES (EAU)	0,00	0,00	611 050,14	0,00	611 050,14	
607*****	**Achats non stockés de matières et fournitures**	**0,00**	**0,00**	29 310 818,31	2 176 724,81	27 134 093,50	
6113000	SOUS-TRAITANCE - MANUTENTION	0,00	0,00	9 316 932,05	0,00	9 316 932,05	
611*****	**Sous-traitance générale**	**0,00**	**0,00**	9 316 932,05	**0,00**	9 316 932,05	
6134000	LOCATION POINTS DE VENTE	0,00	0,00	5 399 450,00	0,00	5 399 450,00	
613*****	**Locations**	**0,00**	**0,00**	5 399 450,00	**0,00**	5 399 450,00	
6145000	LOYER CHARGE LOCAT.EQUIP.	0,00	0,00	60 000,00	0,00	60 000,00	
614*****	**Charges locatives et charges de copropriété**	**0,00**	**0,00**	**60 000,00**	**0,00**	**60 000,00**	
6153100	ENT. REP. ET MAINT. BATIMENTS INDUSTRIELS	0,00	0,00	311 170,20	0,00	311 170,20	
6155100	ENT. REP. ET MAINT. INSTALLATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	609 170,00	0,00	609 170,00	
6155394	ENT. REP. ET MAINT. MAT.ET OUTIL. ATEL.MAINTENANCE	0,00	0,00	1 993 400,00	0,00	1 993 400,00	
6158010	ENT. REP. ET MAINT. MAT.DE TRANSPORT LEGERS	0,00	0,00	211 383,97	0,00	211 383,97	
6158020	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE TRANSPORT LOURDS	0,00	0,00	94 600,00	0,00	94 600,00	
6158300	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL INFORMATIQUE	0,00	0,00	253 600,00	0,00	253 600,00	
6158700	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL SECURITE	0,00	0,00	2 650,00	0,00	2 650,00	
615*****	**Entretien, réparations et maintenance**	**0,00**	**0,00**	3 475 974,17	**0,00**	3 475 974,17	
6161000	ASSURANCES BATIMENTS	0,00	0,00	1 773 192,01	0,00	1 773 192,01	
6161500	ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	676 636,38	0,00	676 636,38	
6162000	ASSURANCES DES INSTALLATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	162 858,52	0,00	162 858,52	
6164000	ASSURANCES CATASTROPHES NATURELLES	0,00	0,00	1 270 929,24	0,00	1 270 929,24	
6169000	AUTRES ASSURANCES	0,00	0,00	2 886 697,96	0,00	2 886 697,96	
616*****	**Primes d'assurances**	**0,00**	**0,00**	6 770 314,11	**0,00**	6 770 314,11	
6170000	ETUDES SOCIAUX ECONOMIQUES	0,00	0,00	87 800,00	0,00	87 800,00	
6172000	FRAIS DE FORMATION	0,00	0,00	2 076 554,11	0,00	2 076 554,11	
617*****	**Etudes et recherches**	**0,00**	**0,00**	2 164 354,11	**0,00**	2 164 354,11	
6180000	DOCUMENTATION GENERAL	0,00	0,00	330 700,00	0,00	330 700,00	
6180900	AUTRES DOCUMENTATION	0,00	0,00	500,00	0,00	500,00	
618*****	**Documentation et divers**	**0,00**	**0,00**	**331 200,00**	**0,00**	**331 200,00**	
6221400	HONORAIRE FRAIS AVOCAT	0,00	0,00	209 750,00	0,00	209 750,00	
6221500	HONORAIRE FRAIS NOTAIRE	0,00	0,00	103 795,00	0,00	103 795,00	
6222500	VISTE TÉCHNIQUE	0,00	0,00	322 021,09	0,00	322 021,09	
6222800	ANALYSES LABORATOIRES & CONTRÔLE	0,00	0,00	464 850,00	0,00	464 850,00	
6225000	REMUNIRATION HONORAIRES CONSULTANT	0,00	0,00	299 160,00	0,00	299 160,00	
6229000	AUTRES HONORAIRES	0,00	0,00	1 447 275,25	0,00	1 447 275,25	
622*****	**Rémunérations d'intermédiaires et honoraires**	**0,00**	**0,00**	2 846 851,34	**0,00**	2 846 851,34	
6230000	PUBLICITE	0,00	0,00	2 227 573,64	0,00	2 227 573,64	
	TOTAL A REPORTER	**0,00**	**0,00**	1 675 639 824,27	235 892 231,62	1 439 747 592,65	**0,00**

GROUPE ERIAD SETIF/ SPA

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

AU 31/12/2018

	SAC					ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
PRODUIT	ENTREE	NUM	TOTAL	PRIX	MONTANT				
		50	-						
EMBALLAGES POLYPROPILENES 10 KG	18 529,40	10	185 294,00	19,85	3 678 076,66	48 202,40	50 113,35	-	3 776 392,41
EMBALLAGES POLYPROPILENES 25KG	276 553,00	4	1 106 212,00	15,16	16 774 494,23	287 770,09	299 178,53	-	17 361 442,85
EMBALLAGES POLYPROPILENES 50 KG	214 035,00	2	428 070,00	19,86	8 502 552,88	111 358,17	115 772,88	-	8 729 683,93
EMBALLAGES POLYPROPILENES 100KG	195 636,60	3	586 909,80	18,42	10 808 653,39	152 678,77	158 731,61	-	11 120 063,77
EMBALLAGES SACS KRAFT 1 KG	137,84	100	13 784,00	3,46	47 660,40	3 585,77	3 727,93	-	54 974,10
EMBALLAGES SACS KRAFT 2 KG	151,58	50	7 579,00	5,96	45 154,25	1 971,60	2 049,76	-	49 175,62
EMBALLAGES SACS KRAFT 5 KG	3 822,25	20	76 445,00	17,03	1 302 185,30	19 886,41	20 674,79	-	1 342 746,50
TOTAL	708 865,67	239,00	2 404 293,80	99,74	41 158 777,11	625 453,21	650 248,86	-	42 434 479,18
TOT PRODUITS	708 865,67		2 404 293,80		41 158 777,11	625 453,21	650 248,86	-	42 434 479,18
	BALANCE				41 158 777,11	625 453,21	650 248,86		42 434 479,18
	ECART				-	-	-		-

الملاحق:

LES MOULINS DES ZIBANS EL-KANTARA S.P.A
AU CAPITAL SOCIAL DE 896.260.000,00 DA
SERVICE D'EXPLOITATION

EXERCICE 2018

	S,I	ENTREES	TRITURAT	DECHET	STOCK
BLE DUR	11 168,70	373 686,60	370 296,10	8 901,00	5 658,20
BLE TENDRE	817,35	322 410,00	311 621,75	6 385,60	5 220,00

ETAT MOUVEMENT MATIERE VALORISE

TRITURATION SEMOULERIE 4400 QX = 370296,10 QX
TRITURATION MINOTERIE 1500 QX = 311621,75 QX

	COMPTE DESIGNATION	STOCK INITIAL CELLULE			RETOUR AU MOULIN		CRIBLURE incorporée dans le son		FABRICATION		TRANSFER A LA GESTION STOCK		PRODUITS A DECLASSER		échantillons		STOCK FINAL CELLULE	
N°		PRIX	QUANTITE	VALEUR	QUANT.	VAL.	QUANT.	VAL.	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR
3551025	PROD,FINI SEM COUR 25 KG	3 480,00	0,00	0,00	2,00	6 960,00			0,00	0,00	2,00	6 960,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3551302	PROD,FINI SEM EXT 2 KG	3 432,92	0,00	0,00	12,62	43 323,45			128,74	441 954,12	141,36	485 277,57	0,00	0,00			0,00	0,00
3551310	PROD,FINI SEM EXT 10 KG	3 620,00	0,00	0,00	89,80	325 076,00			5 527,80	20 010 636,00	5 617,60	20 335 712,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3551310	PROD,FINI SEMO EXT 10KG ENNA	3 250,00	0,00	0,00	76,00	247 000,00			9 820,30	31 915 975,00	9 896,30	32 162 975,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3551325	PROD,FINI SEM EXT 25 KG	3 486,00	0,00	0,00	198,50	691 971,00			204 899,75	714 280 528,50	205 098,25	714 972 499,50	0,00	0,00			0,00	0,00
3551325	PROD,FINI SEM EXT 25 KG Laminé	3 486,00	0,00	0,00	18,50	64 491,00			6 864,25	23 928 775,50	6 882,75	23 993 266,50	0,00	0,00			0,00	0,00
3551310	PROD,FINI SEM EXT 10 KG LAMINE	3 620,00	0,00	0,00	29,40	106 428,00			3 181,30	11 516 306,00	3 210,70	11 622 734,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3551325	PROD,FINI SEM EXT 25 KG FINE	3 486,00	0,00	0,00	0,00	0,00			5 183,00	18 067 938,00	5 183,00	18 067 938,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3551325	PROD,FINI SEM EXT 25 KG GROS	3 486,00	0,00	0,00	15,25	53 161,50			7 032,00	24 513 552,00	7 047,25	24 566 713,50	0,00	0,00			0,00	0,00
	TOTAL SEMOULES		0,00	0,00	442,07	1 538 410,95	0,00	0,00	242 637,14	844 675 665,12	243 079,21	846 214 076,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3552001	PROD,FINI FARINE COUR 1 KG	2 080,00	0,00	0,00	9,81	20 404,80			133,19	277 035,20	143,00	297 440,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3552002	PROD,FINI FARINE COUR 2 KG	1 980,00	0,00	0,00	0,00	0,00			21,00	41 580,00	21,00	41 580,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3552005	PROD,FINI FARINE COUR 5 KG	2 070,00	0,00	0,00	15,85	32 809,50			1 506,00	3 117 420,00	1 521,85	3 150 229,50	0,00	0,00			0,00	0,00
3552025	PROD,FINI FARINE COUR 25 KG	1 780,00	0,00	0,00	10,75	19 135,00			13 782,50	24 532 850,00	13 793,25	24 551 985,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3552050	PROD,FINI FARINE COUR 50 KG	1 780,00	0,00	0,00	0,00	0,00			214 035,50	380 983 190,00	214 035,50	380 983 190,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3552301	PROD,FINI FARINE SUP 1 KG	2 030,00	0,00	0,00	2,76	5 602,80			4,65	9 439,50	7,41	15 042,30	0,00	0,00			0,00	0,00
3552302	PROD,FINI FARINE SUP2 KG	2 010,00	0,00	0,00	0,00	0,00			1,84	3 698,40	1,84	3 698,40	0,00	0,00			0,00	0,00
3552305	PROD,FINI FARINE SUP 5 KG	2 070,00	0,00	0,00	11,10	22 977,00			2 316,25	4 794 637,50	2 327,35	4 817 614,50	0,00	0,00			0,00	0,00
	TOTAL FARINES		0,00	0,00	50,27	100 929,10	0,00	0,00	231 800,93	413 759 850,60	231 851,20	413 860 779,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3551525	PROD,FINI SEM SSSF 25 KG	1 030,00	0,00	0,00	0,00	0,00			38 791,50	39 955 245,00	38 791,50	39 955 245,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3556410	SON (Blé DUR)	1 160,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8 675,00	10 063 000,00	97 043,80	112 570 808,00	105 718,80	122 633 808,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3556420	SON (Blé TENDRE)	1 290,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 810,00	7 494 900,00	83 306,80	107 465 772,00	89 116,80	114 960 672,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3585100	CRIBLURE SEM	540,00	0,00	0,00	0,00	0,00			8 675,00	4 684 500,00	0,00	0,00	8 675,00	4 684 500,00			0,00	0,00
3585100	CRIBLURE MINOT	540,00	0,00	0,00	0,00	0,00			5 810,00	3 137 400,00	0,00	0,00	5 810,00	3 137 400,00			0,00	0,00
3585100	DECHETS POUSSIERE SEM	540,00	0,00	0,00	0,00	0,00			226,00	122 040,00	226,00	122 040,00	0,00	0,00			0,00	0,00
3585100	DECHETS POUSSIERE MINOT	540,00	0,00	0,00	0,00	0,00			575,60	310 824,00	575,60	310 824,00	0,00	0,00			0,00	0,00
	TOTAL ISSUES		0,00	0,00	0,00	0,00	14 485,00	17 557 900,00	234 428,70	268 246 589,00	234 428,70	277 982 589,00	14 485,00	7 821 900,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL		0,00	0,00	492,34	1 639 340,05	14 485,00	17 557 900,00	708 866,77	1 526 682 104,72	709 359,11	1 538 057 444,77	14 485,00	7 821 900,00	0,00	0,00	0,00	0,00

LE Cadre d'exploitation

	QUANTITES	VALEURS	
SEMOULES	242 637,14	844 675 665,12	65,53%
FARINES	231 800,93	413 759 850,60	74,39%
ISSUES	234 428,70	268 246 589,00	34,38%
TOTAL	708 866,77	1 526 682 104,72	103,95%

chef de service production

LE DIRECTEUR
DE L' EXPLOITATION

الملحق رقم 2:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider –Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير

LE DECANAT

عمادة الكلية

الرقم : 446/ ك.ق.ت.ت/2020

إلى السيد : مدير مطاحن الزيبان القنطرة - بسكرة

طلب المساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي ، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة :

1- سليماني رمزي
2- عماري هشام

المسجلان بالسنة : الثانية ماستر تخصص: محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة بـــ : " نظام المحاسبة التحليلية ومساهمتها في تحديد سياسة التسعير "

تحت إشراف : د/ بلوفي عبد الحكيم

و فـــي الأخيـــر تقبلـــوا منـــا فائـــق الاحتـــرام و التقديـــر

بسكرة في : 2020/08/23

تأشيـــرة المؤسســـة المستقبلـــة

ع/ عميـــد الكليـــة

نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة
أ. جنان عبد الحق

المدير العام
كاتب ساسي