



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:



دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات لدي المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

- عقبي حمزة

من إعداد الطالب (ة):

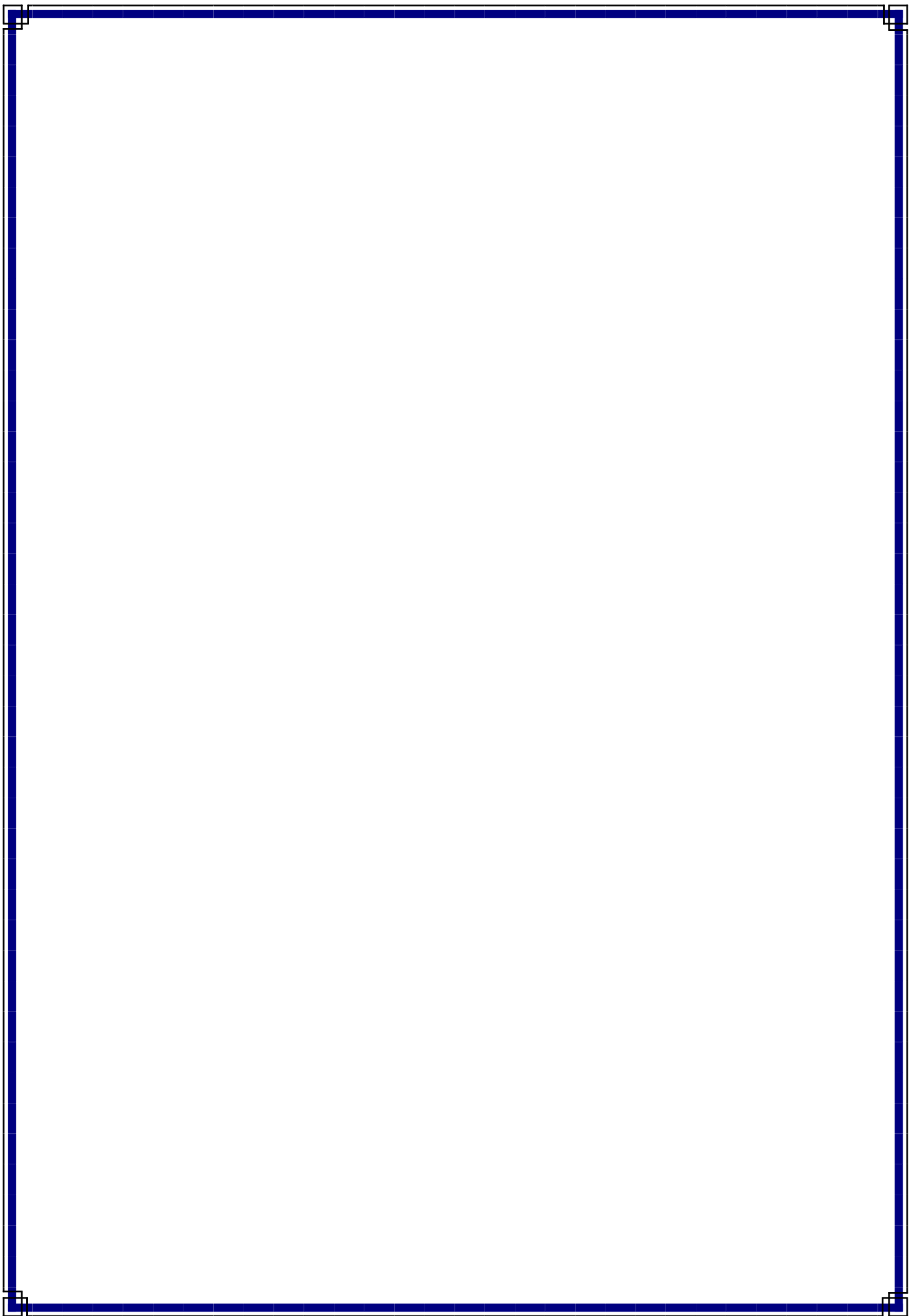
- حمادي صفاء

- ذيابي أية

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ مساعد - أ-	- جيلح صالح
بسكرة	مقررا	- استاذ محاضر - ب-	- عقبي حمزة
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر - ب-	- غضاب رانية

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:



دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات لدى المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

- عقبي حمزة

من إعداد الطالب (ة):

- حمادي صفاء

- ذيابي أية

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ مساعد - أ-	- جيلح صالح
بسكرة	مقرا	- استاذ محاضر - ب-	- عقبي حمزة
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر - ب-	- غضاب رانية

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تشكرات

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(إن أشكر الناس لله عز وجل أشكرهم للناس)

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ على مجهوداته ونصائحه وعلى صبره معنا

لإنجاز هذا المذكرة وتصحيحه لأخطائنا.

كما نتقدم بجزيل الشكر المسبق للجنة المناقشة على ما سيقدمونه من ملاحظات

وتوجيهات والتي لن تزيد هذا العمل إلا إتقاناً وجمالاً.

ونشكر كل أستاذة كليتنا على دعمهم وتشجيعهم لنا، دون أن ننسى من مد لنا

يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة على رسولا الله اما بعد:

اهدي تخرجي:

الى من جرع الكاس فارغا ليسقسني قطرة حب الى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي

طريق العلم ابي الغالي

والى حبيبة قلبي امي من وهبتي الحياة بالحب الفياض وفاضت علي بحنانها والتي امتد

من عينيها وابتسامتها ودعائها بريق الحياة

والى ضلعي الثابت التي الذي لا يميل وقررة عيني وتوام قلبي اخي عزيزي (اكرم)

والى اخوتي من كان لهم بالغ الاثر في كثير من العقبات والصعاب (عزيز، اميمة، روان،

رندة، سوزان) واخي (صهيب) وابن اخي (حبيب الله)

والى صغيرتي ومدلتي وطفلتي (صبرينة) وابني (ساعد) نور عيني

والى صديقتي (مروة ، ايمان ، هناء، أماني)

والى زميلاتي في الدراسة (عمر ، وليد)

والى جميع اساتذتي الكرام، ممن لم يمتنعوا من مد يد العون لي ورفيقتي في البحث اية .

صفاء حمادي

الإهداء

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة على رسوله

إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري، إلى الرجل الأبرز في حياتي

(والدي العزيز)

إلى من بها أعلو، وعليها أرتكز، إلى القلب المعطاء

(والدتي الحبيبة)

إلى من بذلوا جهداً في مساعدتي وكانوا خير سندٍ

(إخواني وأخواتي)

إلى روح أختي الغالية رحمة الله عليها

(وسام)

إلى أسرتي إلى أصدقائي وزملائي

إلى كل من ساهم ولو بحرف في حياتي الدراسية....

إلى كل هؤلاء: أهدي هذا العمل، الذي أسأل الله تعالى أن يتقبله خالصاً...

ذيابي آية

الملخص

لملخص:

يهدف موضوعنا الى تقديم عرض عام عن مفهوم المحاسبة التحليلية ودورها في تسيير القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية ، وذلك باستخدام اساليب حديثة لحساب التكاليف المؤسسة وتخصيص سعر التكلفة اقل تطبيقا لنظام التكاليف على اساس الانشطة ABC ، الذي يعتبر اهم الانشطة الحديثة التي تساعد في تسهيل عملية حساب التكاليف الغير مباشرة وتحديدتها بدقة واقل تكلفة سنقوم من خلال هذه الدراسة الى استعراض مفهوم المحاسبة التحليلية ودورها وانواعها ، بالاضافة الى ماهية اتخاذ القرار، وذلك بالتطرق الى طرق تحميل التكاليف الحديثة والقديمة لتسهيل العملية ، ومحاولة اسقاط علميا نظام التكاليف على اساس البانشطة على مؤسسة اميرة حليب اورلال

كلمات مفتاحية: محاسبة تحليلية ، اتخاذ القرار، تكاليف غير مباشرة، نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

Abstract :

Our topic aims to present a general display about the concept of analytical accounting and its role in managing decisions inside economic establishments, by using modern methods to calculate the institution's expenses, and choosing the one that applies the least to the expenses system based on activities ABC, which is considered the most crucial and important modern activity that helps making the process of calculating indirect expenses and choosing them accurately with a lower cost, easy.

Through this research, we will present the concept of analytical accounting, its role, and kinds, in addition to the essence of making a decision, and that's by addressing the new and old costs to facilitate the process, and trying to project the expenses system based on activities on

Key words: analytical accounting, making decision, indirect expenses, expenses system on the basis of activities ABC

قائمة الجداول والاشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
14	مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	01
29	طرق تحميل التكاليف الملائمة لنوع القرار	02
33	مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية	03
37	تقييم طريقة التكلفة الهامشية	04
54	جدول بيان المنتجات واصنافها شهريا	05
55	جدول بيان عناصر التكلفة لسنة 2022	06
55	سعر تكلفة المنتج الاساسي (الحليب) حسب طريقة المؤسسة	07
56	تكاليف مباشرة للشاريات واللبن	08
57	تحميل تكاليف غير مباشرة للمؤسسة	09
58	تكلفة سعر انتاج الحليب حسب طريقة المؤسسة	10
58	تكلفة انتاج اللبن والشرابات حسب طريقة المؤسسة	11
59	حساب ربح المنتجات	12
62	تحديد الانشطة و مسببات التكلفة ل2022	13
63	مصنوفة الانشطة ومسببات التكلفة للوحد محل الدراسة	14
63	يوضح مجموعة تكاليف كل مركز	15
64	يوضح عدد مسببات التكلفة	16
65	يوضح حجم مسبب كل تكلفة وحجم مسبب كل مركز	17
66	يوضح حجم مسبب كل منتج بالنسبة للمؤسسة	18
67	حساب سعر تكلفة اللتر الواحد من المنتجات حسب طريقة التكلفة على اساس الانشطة	19
67	جدول المقارنة بين طريقة الانشطة وطريقة المؤسسة	20

قائمة الجداول والاشكال

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	وظائف المحاسبة التحليلية	01
16	الاهداف المبدئية والعامه للمحاسبة التحليلية	02
32	حساب التكاليف بطريقة الاقسام المتجانسة	03
47	مراحل طريقة التكلفة على اساس الانشطة (تكاليف غير مباشرة)	04
53	هيكل تنظيمي للمؤسسة	05

مقدمة

مقدمة

مقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية العديد من المتغيرات في تقدم سريع في تقنية المعلومات، تسارع في ابتكار منتجات وتقديم خدمات متميزة وزيادة شديدة في حد المنافسة فرضت على المؤسسات الصناعية والاقتصادية على ضرورة تقديم المنتجات والخدمات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة، وهذا مما دفع إلى تحديث أنظمة المحاسبة التحليلية والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات.

وفي ظل التطور الاقتصادي الحاصل في شتى المجالات الصناعية، التجارية والخدمية تطورت احتياجات المؤسسة لمحاسبة التكاليف، مما جعل المختصين والباحثين يهتمون بالبحث عن أنظمة جديدة أكثر كفاءة ودقة لتخصيص وتحديد التكاليف وتصحيح عيوب الأنظمة التقليدية.

حيث تقوم المحاسبة التحليلية بالتحليل الدقيق من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة، كما تسمح بوضع الميزانيات التقديرية لأنشطة المؤسسة، وتقييم المخزونات والاستثمارات، وغالباً ما ينظر إليها بهذه الصورة الضيقة.

في الحقيقة، المحاسبة التحليلية أوسع بكثير من ذلك؛ إذ تُعد مورداً أساسياً للمعلومات التي لا يمكن للإدارة الاستغناء عنها في تشخيص الوضع المالي للمؤسسة، وعلى أساسها تتخذ القرارات المناسبة. بفضل انفتاحها على أساليب التحليل العلمي، تعتبر المحاسبة التحليلية أحد الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات. فهي تقوم بتحليل ومراقبة التكاليف بكفاءة ودقة، قبل اتخاذ القرارات المهمة، بغض النظر عن نوعها أو أهميتها.

وقد استطاع الباحثان كبير وكبلان في ثمانينات القرن الماضي أن يقدموا نظاماً جديداً يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والذي استطاع أن يقدم حلاً للمشكلة في تحديد دقة التكاليف التي شابت الطرق التقليدية.

1. إشكالية الدراسة:

وانطلاقاً مما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

كيف تساهم أنظمة المحاسبة التحليلية في تحسين التسيير واتخاذ القرار لدى المؤسسة؟

الأسئلة الفرعية:

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1) ماهي طريقة المؤسسة في تحميل التكاليف؟
- 2) ماهي الطريقة الانسب لتحميل التكاليف في المؤسسة؟
- 3) ماهي الفروق والانحرافات بين طريقة الكلية للمؤسسة وطريقة تكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسة؟

مقدمة

2. فرضيات الدراسة:

- 1) يتم تحديد سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة.
- 2) تطبيق نظام ABC محل الدراسة لتحسين تكاليفها .
- 3) الفرق بين طرق المحاسبة التحليلية الحديثة والقديمة وتبين انحرافاتها.

3. الدراسات السابقة:

- **سوداني زكرياء:** مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة-بمؤسسة " ملبنة أميرة للحليب "، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 01، مارس 2023، ص 899-914، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر. حيث هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام TD-ABC بهدف قياس التكاليف بدقة وإبراز مساهماته كنظام حديث في المؤسسات الاقتصادية ودوره الرقابة على التكاليف، التي من شأنها تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، كما أنها تهدف إلى مساعدة المؤسسات الحديثة في توفير بيانات مالية حول مخرجاتها بشكل أكثر دقة. حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدة من النتائج أهمها:
- دقة مخرجات نظام تكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC من بيانات ومعلومات مالية تعطي للمؤسسات الوضع الإستراتيجي الجيد وتحقيق الميزة التنافسية؛
- يمكن نظام TD-ABC لأصحاب القرار داخل المؤسسة من تحديد نقاط القوة والضعف للأنشطة الرئيسية والأنشطة المضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة وإمكانية الإستغناء عنها؛
- **أ.مهندس جعفر حسن حبيب:** دور نظام التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعات السودانية-دراسة ميدانية-. دراسات اقتصادية مجلة فصيلة دولية محكمة، العدد 02، المجلد 15، ص 01-15، (2021)، الحلقة، حيث ركزت الدراسة على مخرجات نظام محاسبة التكاليف ومدى اعتماد إدارة الشركات الصناعية عليها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- يعتمد اتخاذ القرارات الإدارية بصورة أساسية على مخرجات نظام محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في المؤسسة؛
- يوفر نظام محاسبة التكاليف بيانات دقيقة تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات؛
- **أ.عميروشعربان، د. بوسعين تيسعديت:** دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP، 2019/12/31، جامعة أكليمحمد أولحاجالبويرة، الجزائر. حيث ركز الباحثان الأهداف التالية:
 - ✓ إظهار دور محاسبة التكاليف كأداة من أدوات مراقبة التسيير في إظهار مواطن القوة والضعف والمساعدة على تحقيق عملية صنع القرارات؛
 - ✓ توضيح العلاقة بين المعلومات المالية والمحاسبة التحليلية ودورها في تحديد مسار المؤسسة من خلال المقارنة بين ما تم تسطيره وما تم تحقيقه من نتائج؛

مقدمة

✓ تصميم نظام محاسبة تحليل نموذج يمكن لإدارة مؤسسة SARL SPRO TRAP الاعتماد عليه مستقبلا في تحديد أسعار التكلفة للمنتجات؛

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- المحاسبة التحليلية عبارة عن نظام يقوم على مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة المهيكلة والتي تسمح بحساب التكاليف وتحليلها، لخدمة المسيرين ومتخذي القرارات؛
 - تحديد نقاط القوة والضعف للوصول إلى تحسين الأداء؛
 - ضرورة إعادة تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع المستجدات العالمية وبما سيتوافق مع الهيكل الداخلي للمؤسسة وبوضع قيود تقنية وإجراءات تتماشى مع الاحتياجات الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
 - **سالمي ياسين:** الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، دفعة (2009-2010)، حيث ركز الباحث في دراسته على تحديد نقاط القوة والضعف الأسلوبين التقليدي والحديث وتطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسة من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر المعلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.
 - **د. رحمون هلال:** المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، حيث ركز الباحث في دراسته على دور المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة ويساعده على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها أنها يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ قرارات المؤسسة، فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في انه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.
- ما ميز دراستنا عن الدراسات السابقة

4. أهمية الدراسة:

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة ولا يمكن الاستغناء عنها ويجب استغلالها بشكل جيد، وتساعد المعلومات المقدمة من طرفها على اتخاذ قرارات صحيحة ودقيقة، وتعد عملية اتخاذ القرار جوهر العمليات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية ومحورها الأساسي.

5. أهداف الدراسة:

- عرض أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف.
- التعرف على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.
- إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف، ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

مقدمة

- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال استعراض النظام من جميع جوانبه وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية.

- اقتراح (اسقاط) نظام ABC على ملبنة الأميرة.

6. أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية وتخصصنا الدراسي في مجال المحاسبة، إضافة إلى سعينا إلى توسيع رصيدنا المعرفي في مجال محاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات.

- المحاسبة التحليلية تلعب دورا مهما في تحديد النتائج واتخاذ القرارات، مما يؤكد ضرورة استخدام هذه التقنية لضمان استمرارية المؤسسات في ظل التحديات والتطورات الاقتصادية الحديثة.

- قلة استخدام نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

7. منهج الدراسة:

استخدمنا المنهج الوصفي في دراستنا لعرض المفاهيم والمعلومات المتعلقة بمجال البحث، والمنهج التحليلي لتفسير وتحليل في العناصر المكونة للموضوع وإثبات صحة الفرضيات المطروحة.

اما في الجانب التطبيقي، استخدمنا منهج دراسة حالة، حيث قمنا بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مؤسسة محل الدراسة.

8. حدود الدراسة:

للإجابة على إشكالية الموضوع، حصرت الدراسة ضمن حدود على النحو التالي:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة حالة على مستوى ملبنة الأميرة أورال _بسكرة.

الحدود الزمانية: 2023/04/02 الى غاية 2023/05/02.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول حيث سنتناول في الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتد في المبحث الأول على مفاهيم حول المحاسبة التحليلية. أما المبحث الثاني

فستتطرق فيه على عموميات حول المحاسبة التحليلية، أما في المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لعموميات حول التكاليف وسعر التكلفة.

كما ستتطرق في الفصل الثاني إلى إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، والذي يتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناول

المبحث الأول أساسيات حول اتخاذ القرار، أما المبحث الثاني فستتطرق فيه لطرق تحميل التكاليف، أما في الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة

ميدانية لمؤسسة أميرة للحليب باستخدامنا المنهج التحليلي من اجل تحليل نتائج متحصل عليها

9. صعوبات الدراسة:

عدم فهم المسيرين للموضوع بالمؤسسة محل الدراسة.

اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية محاسبة التكاليف مما أدى إلى صعوبة الدراسة التطبيقية.

نقص التقارير والمجلات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع.

الفصل الأول

الاطار النظري للمحاسبة التحليلية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية هي تقنية حديثة تستخدم في المؤسسات، وتستهدف المسيرين الداخليين في المؤسسة. تلعب المسائل المتعلقة بتكاليف دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات في المؤسسة، ولا يمكن اتخاذ القرارات المستقبلية إلا بعد استخدام المحاسبة التحليلية كأداة للمسيرين لتزويدهم بالمعلومات التفصيلية اللازمة.

كما تعتبر محاسبة التكاليف عنصراً أساسياً في تقدير الدخل والمركز المالي للمؤسسة، حيث تتضمن تكلفة المنتج كعنصر أساسي لتحديد هذه النقاط. وتهتم المحاسبة التكاليف بجمع وتحميل تكاليف الإنتاج على وحدات المنتجة.

سنقوم في هذا الفصل بدراسة المحاسبة التحليلية من عدة جوانب، حيث سوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، سنتطرق في المبحث الأول لمفاهيم حول المحاسبة التحليلية، أما في المبحث الثاني سنتحدث عن عموميات حول المحاسبة التحليلية، أما بالنسبة للمبحث الثالث سنركز على عموميات حول التكاليف وسعر التكلفة.

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.

تختص المحاسبة التحليلية بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر أداة من أدوات الإدارة تعمل على توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة فيما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، وبالتالي فهي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها.

المطلب 01: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية منذ زمن طويل وعلى فترات، ويمكن تقسيم مراحل ظهور المحاسبة التحليلية لمرحلتين: (بوعقوب عبد الكريم، 2009، صفحة 8.7)

1) المحاسبة التحليلية التقليدية:

ومن منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت أغلب المؤسسات ذات حجم صغير ونظام المحاسبة المتبع يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، وبعد أزمة 1929 أصبحت المحاسبة العامة عاجزة عن تلبية احتياجات المؤسسة.

2) المحاسبة التحليلية المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، ومع تقدم الصناعة أدى ذلك إلى ظهور المنافسة بين المنتجين واشتدادها، ما جعل المؤسسات تعمل على تخفيض تكاليفها للحصول على أكبر فائدة ممكنة من خلال دراسة كل أنواع التكاليف ومعرفة عتبة المردودية وعتبة الإغلاقيوجد العديد من مسميات للمحاسبة التحليلية فمنها ما يسمى بالمحاسبة الصناعية، ومنها ما يعرف بالمحاسبة التكاليف، وهذه المحاسبة العديد من التعاريف، ومن أمثلتها:

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

"تعرف أيضا المحاسبة التحليلية على أنها الأداة التي تهتم بتحديد تكاليف نشاط المؤسسة الاقتصادية وتسعير منتجاتها، وتلعب دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية، كما تقوم بتوفير البيانات اللازمة لتخطيط تكاليف العملية المستقبلية ورقابتها عن طريق مقارنة التكاليف بالمخطط وبيان الانحرافات. (بوسعين، 2019، الصفحات 163-154)

المحاسبة التحليلية هي ذلك العلم الذي يقوم بتجميع، تبويب، تحليل، تخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ، الأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات لاتخاذ القرارات. (بولكروش نخاد و لكحل و داد، دفعة 2017) كما يمكن تعريفها على أنها :

فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات بالتكلفة الصناعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءات يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الغدرة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المؤسسة. (بوعقوب عبد الكريم، 2009، صفحة 10)

المطلب 02: نظام معلومات المحاسبة التحليلية

يعد نظام المعلومات المحاسبي أحد أهم الأنظمة المعلوماتية التي تستخدم في المؤسسات، وقبل الحديث عن تعريف نظام معلومات المحاسبة التحليلية، يجب أولا فهم المكونات المتداخلة للنظام، حيث تهدف جميع العناصر إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية عادية، وذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة لجميع الوحدات الإدارية في المؤسسة.

أولاً. تعريف نظام معلومات المحاسبة التحليلية: (أ.مصطفى العثماني، 2014، صفحة 243)

يعرف نظام معلومات المحاسبة التحليلية بأنه: نظام المعلومات المحاسبي يعد الجزء الأساسي في مجال الأعمال، ويهدف إلى حصر وتجميع البيانات المالية من مصادر داخلية وخارجية للوحدة الاقتصادية، ثم تشغيل هذه البيانات وتحويلها. كما يمكن تعريفه بأنه: جزء من النظام الإداري للوحدة الاقتصادية ويتكون من عدة نظم فرعية تعمل معاً لتوفير المعلومات المالية وغير المالية لجميع الجهات المعنية بالوحدة الاقتصادية.

ثانياً. خصائصه:

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص مهمة تجعله نظاماً معلوماتياً حيوياً في المؤسسة. يؤدي نظام المعلومات المحاسبي وظيفته بشكل فعال ويساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

ويمكن تحديدها على النحو التالي: (نوي سماح، 2017/2018، صفحة 29/28)

- يتكون من العديد من العناصر المادية والبشرية المتكاملة معاً لتشكيل النظام بأكمله. وهذه العناصر تشمل الأجهزة والبرامج والموظفين والإجراءات والتدابير الأمنية وغيرها من العوامل.

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

- يتضمن مجموعة من الإجراءات والقواعد والمبادئ التي تربط بين الأجزاء المختلفة للنظام وتتحرك معاً بشكل ديناميكي. وهذا يسمح بتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والدقة في جمع وتقديم المعلومات المالية.
- يهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف الشرعية والرئيسية، والتي تتضمن إنتاج وتقديم المعلومات المحاسبية بشكل دقيق وفعال وفي الوقت المناسب، وتوفير دعم لعمليات اتخاذ القرارات والرصد والتحليل والرصد والتحليل والتخطيط والتحكم وفي النفقات والإيرادات.
- يتكون من مجموعة من الأنظمة الجزئية المرتبطة بعلاقة هرمية، حيث يتم تنظيم الأنظمة الجزئية في مستويات مختلفة، وترتبط كل نظام جزئي بنظام جزئي آخر ضمن مستوى أعلى، وبهذه الطريقة يتم بناء هيكل نظام المعلومات المحاسبية.
- يتم تصميم نظام المعلومات المحاسبية لتلبية احتياجات ومهام الإدارة المختلفة، وتبرز أهميته في الوظائف الإدارية المختلفة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتنسيق بين الوحدات والأقسام التنظيمية لتحقيق أعلى مستوى من المعرفة.

ثالثاً. مكونات نظام معلومات المحاسبة التحليلية:

ويتكون من: (مرايطي نوال، 2006، صفحة 86)

أ- مدخلات النظام:

تعتبر مدخلات النظام المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تبويبها وتشغيلها. ولتحقيق تفصيل مدخلات النظام، يجب تحديد نوعية البيانات التي ترغب في تقديمها للإدارة. ولكي تكون هذه البيانات مناسبة، يجب أن تتمتع بالخصائص التالية:

- أن تكون خاضعة للقياس الكمي.
 - يجب أن تكون البيانات صالحة للغرض الذي تقدم من أجله للإدارة.
 - يجب أن تتميز البيانات التي تدخل النظام بالموضوعية، حتى تطابق المخرجات مع الواقع.
- بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتوفر أشخاص ذوو كفاءة في تجميع البيانات بالنوعية والكمية المطلوبة، ويجب توفير الوسائل المعلوماتية للتوسع في تجميع وتنظيم البيانات.

ب- تشغيل النظام:

يتضمن التشغيل كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالمستندات، وإثباتها وتبويبها وتحويلها في دفاتر، السجلات والكشوف. يتم استخدام العمليات المحاسبية لتقديم تقارير التي تعبر عن مخرجات النظام. تتبع هذه العمليات قواعد وإجراءات محددة تتميز بالثبات والتطبيق. كما تخضع هذه العمليات لتبويبات مختلفة، كل منها يخدم غرضاً معيناً.

ت- مخرجات النظام:

تختلف المخرجات المحاسبية وفقاً للاحتياجات الإدارية وطريقة استخدام البيانات. فاستخدام البيانات لأغراض القياس يختلف عن استخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. لذلك، تعتبر المخرجات الأساسية للحكم على الظواهر والاستفادة من التغذية العكسية للبيانات. يجب مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام.

ث- التغذية العكسية:

يتمثل في الاستفادة من بيانات النظام لإجراء تعديلات تصحيحية على النظام نفسه، التي ستشكل له من جديد مدخلات، فهو يمثل العصب الحساس لأي نظام معلوماتي، ولا يمكن تحقيق الأهداف المرجوة بدونه.

المطلب 03: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والعمامة.

العلاقة بين المحاسبة التحليلية والعمامة وثيقة جداً، حيث تعتبر المحاسبة العمامة مصدراً رئيسياً للمعلومات التي تستخدمها المحاسبة التحليلية، وتمتد المحاسبة العمامة بالمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في نفس الدورة. ومع ذلك، تختلفان في تحليل وتقييم الأداء المالي للشركة.

أولاً: أوجه الاتفاق لقد سبق الذكر إلى أن تطور العوامل الاقتصادية واشتداد المنافسة أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية كفرع معلومات منفصل عن المحاسبة العمامة، ومع هذا فإن مظاهر الاشتراك والاتفاق بينهما موجودة، يمكن ذكرها. النقاط التالية: (شنة محمد امين، 2014)

1) للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بالمحاسبة العمامة على اعتبار أن هذه الأخيرة تشكل المنبع الرئيسي للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية في تحليلاتها.

2) كل واحدة مكمل للآخرى، ففي حين تظهر الأولى نتيجة إجمالية، تقوم الثانية بتحليلها وإظهار مساهمة كل منتج أو قسم أو نشاط على حدى.

3) كل واحدة تمثل وسيلة للتأكد من صحة البيانات المسجلة، من خلال المقارنة بين البيانات الواردة لكل منهما.

4) كما تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العمامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف الأعباء والمخزونات.

5) كما أنهما تشتركان في اعتمادهما على مبدأ القيد المزدوج، وتساهمان في قياس الأداء من خلال تقديم معلومات إجمالية من طرف المحاسبة العمامة لإعداد القوائم والتقارير الختامية وتقديم تقارير دورية من المحاسبة التحليلية للإدارة توضح فيها أداء الأقسام والمصالح المختلفة على مستوى المؤسسة.

ثانياً: أوجه الاختلاف (شنة محمد امين، 2014، صفحة 13)

□ من حيث الهدف:

المحاسبة العمامة تهدف إلى تقدير نتائج الأعمال للسنة، سواء كانت ربحاً أو خسارة، وتساعد في إعداد الميزانية الختامية... الخ، أي المحاسبة العمامة هدفها مالي أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج، أي أن المحاسبة التحليلية هدفها اقتصادي.

□ من حيث الزمن:

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

المحاسبة العامة هي محاسبة تاريخية، حيث تركز فقط على البيانات الفعلية للعمليات التي تمت بالفعل، ولا تهتم بالأحداث المستقبلية من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع... الخ، طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر ولا تأخذ الاعتبار الاحتمالات المتعلقة بانخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم بالحاضر والمستقبل، وتستخدم البيانات الفعلية لإعداد خطط وتوقعات مستقبلية.

من حيث المعلومات:

تستمد المحاسبة العامة من SCF بينما المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومعلومات أخرى.

من حيث الاستعمال: المحاسبة العامة إلزامية من الناحية القانونية، ويستخدمها المدير والعمال والمتعاملين، بينما المحاسبة التحليلية يستخدمها

المسيرون لأنها تساعدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.

من حيث المستفيد: المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردون والعملاء المقرضون

وفيما يلي تلخيص اهم الاختلافات بين المحاسبة التحليلية والعامة: (بوشاشي بوعلام، صفحة 16)

الجدول(1): مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

أساس المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وجهة القانون	إلزامية	اختيارية
الدورة المحاسبية	سنة	اقل من سنة
الافاق	الماضي	الحاضر والمستقبل
نظرة المؤسسة	إجمالية	تحليلية
طبيعة المعلومات	محددة	دقيقة، سريعة، متطورة
الأهداف	مالية	اقتصادية
تقييم الأعباء	حسب الطبيعة	مركز العمل، الوظيفة
طبيعة النتائج	إجمالية	حسب نوع كل منتج

المصدر: (بوشاشي بوعلام، صفحة 16)

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة التحليلية

يتطلب استخدام المحاسبة التحليلية في المؤسسات توفير الظروف والشروط الملائمة لتحقيق الأهداف المسطرة. وتلعب دوراً أساسياً في

تحليل البيانات المالية والإدارية واتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

المطلب 01: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد الأدوات المهمة التي تستخدمها المؤسسات لتحليل البيانات المالية والإدارية، وتحديد أهم العوامل التي تؤثر في الأداء المالي للمؤسسة. وهي تهدف إلى توفير معلومات دقيقة ومفيدة للإدارة، وتحليل البيانات المالية لتحديد النقاط القوية والضعف في أداء المؤسسة، واتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة لتحقيق الأهداف المالية والإدارية.

أولاً) وظائف المحاسبة التحليلية:

وظائف المحاسبة التحليلية مهمة جدا لأدائها الفعال في المؤسسة الاقتصادية. يمكن أن تساعد هذه الوظائف المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان استمراريتها السوق، وتشمل هذه الوظائف ما يلي:

أ- الوظيفة التسجيلية:

يقوم المحاسب بتسجيل التكاليف في سجلات خاصة بها وفقاً لمعايير واضحة ودقيقة المحددة مسبقاً. هذه السجلات يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة. (الأخرس عاطف وآخرون، 2001، صفحة 14)

ب- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات الاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات. (يوسف بوكدرن، 2016، صفحة 126)

ت- الوظيفة الرقابية:

تتمثل في تحديد المعايير الدقيقة لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، ومقارنة هذه المعايير بالتكلفة الفعلية المنفقة، كما يتم تحديد الانحرافات أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة، ويجب دراسة أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها. (سليمة طبائية، 2015، صفحة 13)

ث- الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:

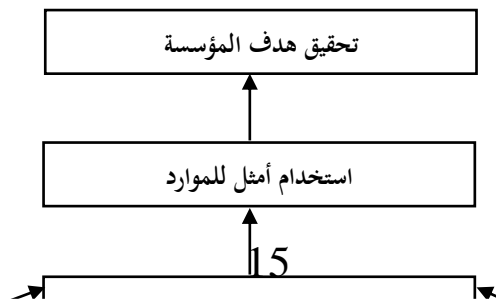
بعد تحليل كل التكاليف، يقوم المحاسب بصياغة قوائم وتقارير توضع النتائج للإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة. (يوسف بوكدرن، 2016، صفحة 126)

ج- الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وهذا سيحفز أقسام المؤسسة في استخدام الموارد بشكل كفاء واقتصادي، وهذا سيساعد الإدارة على تحقيق أهدافها. (سماعيل يحيى التكريتي، 2007، صفحة 25)

من خلال ما سبق يمكننا أن نقوم بعرض وظائف المحاسبة التحليلية في الشكل الموالي:

الشكل(1): وظائف المحاسبة التحليلية

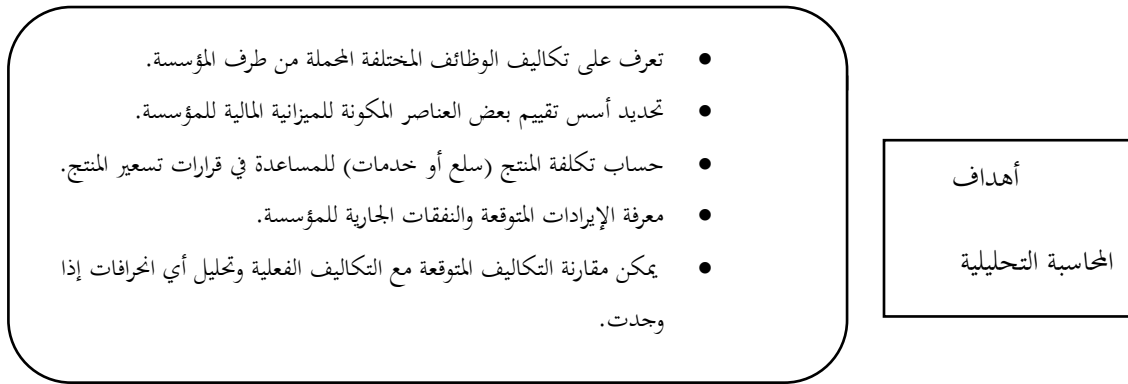


المصدر: (سالمي ياسين، 2010-2009)

ثانياً أهداف المحاسبة التحليلية:

يمكننا أن نلخص أهم الأهداف المبدئية والعامّة للمحاسبة التحليلية من خلال الشكل التالي:

الشكل (2): الأهداف المبدئية والعامّة للمحاسبة التحليلية



المصدر: (Gérard Melyon, 2004, p. 9)

تطورت أهداف المحاسبة التحليلية لتواكب التطورات الحديثة، ويمكننا الآن الحديث بشكل مفصل عن أهدافها والتي تتمثل في العناصر

التالية:

ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

يمكن استخدام المحاسبة التحليلية لوضع الإجراءات التنظيمية للسيطرة ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم، ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة بناءً على مستويات الطاقة الإنتاجية وتحديد الخدمات واللوازم المشتركة التي يستفيد منها كل منتج، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، ويجب الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ. (سفيان بن بلقاسم و حسين لبيهي)

تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها:

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية: (الربيعي و سعدوني، 2008، صفحة 16)

- ✓ تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
- ✓ تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة أغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية
- ✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها .

المساعدة على اتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند

اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي: (فالخ و المطارحة، 2003، صفحة 17)

- ✓ تحديد العالقة بين التكلفة والحجم الربح.
- ✓ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- ✓ إحلال آلة جديدة بدال من القديمة.
- ✓ التوسع في خط إنتاج قائم بدال من إنشاء خط جديد.
- ✓ البيع للأسواق المحلية أو الخارجية .

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتبلا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط:

تتحمل المحاسبة التحليلية عبئا كبيرا يتمثل في ضرورة إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط

سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا، كما للمحاسبة التحليلية قدرتها على تحليل ومتابعة عناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب المنوط بها. (صالح بسيوني عيد وآخرون، 2016/2017، صفحة 5)

إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية:

من خلال هذا يمكن للمحاسبة التحليلية تحديد ما يلي: (Francis Grand Guillot و Beatrice، 1999، صفحة 77)

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

- مراقبة التنفيذ وشرح الانحرافات.
 - الحصول على أساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات ومشاريع مستقبلية.
- إعداد الكشوف المالية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة. (سليمة طبايية، 2015، صفحة 13)

تقدير وسائل تبرير الأسعار:

يتم ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات لمراقبي الأسعار التي تتبع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الأسعار للمنتجات والسلع التي توجد فيها إمكانية ذلك مثل: وجود حالات التحكم في سعر البيع كالاكتشافات والتطورات في السلع. (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 39)

المطلب 02: أهمية نظام المحاسبة التحليلية:

تعتبر الوضعية الاقتصادية التي تعيشها المؤسسات العالمية خلال الآونة الأخيرة من أهم العوامل التي دفعتها بالمؤسسات الجزائرية إلى ضرورة تبني مختلف الأدوات التسعيرية الاستراتيجية الحديثة التي تعطي لها الفرصة بالتحليل الدقيق للتكاليف الإنتاجية وتقديم المعلومات الاقتصادية الضرورية والصحيحة للأطراف المختلفة داخل المؤسسة بهدف اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وفي أحسن الظروف بما يضمن لها التحكم في السوق ومواجهة التنافسية وتحسين الأداء المالي والاستراتيجي للمؤسسة. (مرابطي نوال، 2006، صفحة 86)

من أهم تأثيرات نظام المحاسبة التحليلية على تسيير مؤسسة حيث تتمثل في العناصر التالية:

- ✓ المحاسبة التحليلية عبارة عن نظام يقوم على مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة والهيكلة والتي تسمح بحساب التكاليف وتحليلها، لخدمة المسيرين ومتخذي القرارات.
- ✓ يوفر نظام مراقبة التسيير للمؤسسات بمختلف أشكالها وأنواع إمكانية وضع الإجراءات والمبادئ التسييرية والمراقبة عليها بشكل مستمر لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف للوصول إلى تحسين الأداء.
- ✓ المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات، وتتناقض مع حاجة المسير في سرعة الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة وشروطها الجيدة:

أولاً- استعمالات المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جداً نظراً لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدمية والتجارية كما أنها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية والمراقبة واتخاذ القرار.

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام تكاليف دقيق للتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعها ثم بيعها وتسليمها للزبائن، وكثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما ومفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

ان محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة والصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها والذي يعود بالفائدة العظيمة المؤسسية وأن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقدمها المعلومات هامة وصحيحة ومفيدة للمشروع. (طوايية أحمد، 2003)

تمكننا المحاسبة التحليلية من التوصل إلى أجزاء الإنتاج بشكل تفصيلي وذلك الناحية الكمية والقيمة محللة إياها تحليلا دقيقا.

ثانيا: شروط استعمالها

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بما النقاط التالية: (غري و شيكوش ، 2022/2021، صفحة 12/11)

(1) أن توضع المواد في المقارن وتوفر شروط تخزينها وإسنادات تسيير المخزن لأمين المخزن.

(2) وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.

(3) مراقبة اليد العاملة عن طريق التتقيط اليومي وتوزيعها على المنتجات والطلبات المختلفة.

(4) الزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة، ومن كل مراحل عملياتها الإنتاجية

وتوزيع الأجور، وكذا اليد العاملة وساعات العمل المباشرة.

و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة أو نشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة والسير

الجيد المحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة العامة

لأنها الممون الأساسي لها بالمعلومات، إنانفالا لوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة ومراقبة التكاليف

المنتجات والقرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تزودها بها المحاسبة العامة والتي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات و هذا النظام التحليلي

، كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه العامة القانونية والجنايية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير

المؤسسة وتبقى عملية إتقان العمل وهذا كما يلي:

1. تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.

2. تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.

3. التسجيل الحقيقي والفعلي لكل الأعباء والمنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة وتحديد النتيجة وكل هذا يدل على

تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية.

المبحث الثالث: عموميات حول التكاليف وسعر التكلفة:

إن هدف أي مؤسسة هو زيادة الكمية المنتجة وتحسينها بتحسين وسائل الإنتاج وهذا للوصول إلى تحقيق الربح والعمل على زيادته

ولا نستطيع الوصول إلى هذه المرودية إلا بوضع سليم للتكاليف يعطينا أقل سعر تكلفة ممكن.

المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة.

على الرغم من اعتقاد البعض بأن مصطلحات المصاريف والأعباء والتكاليف لها معنى واحد، فإن التمييز بينها ضروري، حيث يختلف كل مصطلح ع الآخر من حيث المعنى والاستخدام والتأثير على جوانب المالية والتسييرية المرتبطة به.

التكاليف:

هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج (أو خدمة) انطلاقاً من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو إنتاجه ويمكن تقسيم التكاليف حسب مراحل الإنتاج، وهو يساعد في حساب سعر التكلفة الإجمالية للمنتج. (هادي، 2013، صفحة 35) وتعرف أيضاً: هي المبلغ الذي يتم دفعه من أجل الحصول على منتج معين أو تقديم خدمة معينة، وإذا لم يتم تحقيق العائد المتوقع، فإنها تعتبر خسارة للمشروع. (مسعودي و سماش، 2021، صفحة 213)

مفهوم الأعباء:

هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة بخص السلع والخدمات، الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع، وتعد مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات من الناحية الاقتصادية. (د.رحمون هلال، 2004/2005، صفحة 31)

تعريف سعر التكلفة:

هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به. (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 14)

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها :

تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي. ويقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي (موردون، عملاء، مؤسسات مالية، الدولة، العمال ... الخ)، وهو تصنيف غير كاف لحساب وتحليل التكاليف في المحاسبة التحليلية، التي تركز بشكل أكبر على تحليل التدفقات الداخلية للمؤسسة.

2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساساً إلى تحليل المردودية والمساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

أ- التكاليف المتغيرة:

وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، وتناسب معه مثل المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، الرسم على رقم الأعمال، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل أو الإنتاج. (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 139)

ب- التكاليف الثابتة:

وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة. (سماعيل يحيى التكريتي، 2007)

ت- التكاليف شبه المتغيرة:

تكاليف شبه متغيرة تتكون من جزء ثابت وجزء متغير، وتمثل مزيجاً من الخصائص الثابتة والمتغيرة. يتحمل الجزء الثابت منها المؤسسة بغض النظر عن مستوى النشاط، بينما يتغير الجزء الآخر بشكل غير منتظم مع مستوى النشاط. على سبيل المثال التكاليف الموظفين تشكل تكاليف شبه متغيرة تتضمن جزء ثابت وهو تكاليف الدوام العادي وجزء متغير يتعلق بتعيين الموظفين. (قدوري هودة سلطان، 2017، صفحة 21)

3. تصنيف التكاليف حسب الوحدة الإنتاجية: (سالمي ياسين، 2010-2009، صفحة 41.40)

تصنف التكاليف وفقاً للعناصر الوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:

أ- عناصر تكاليف مباشرة:

تشمل العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، ويمكن تخصيصها مباشرة على وحدة الإنتاجية، ومن أهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

ب- عناصر تكاليف غير المباشرة:

وتشمل العناصر التي لا ترتبط مباشرة بوحدة الإنتاج. يمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتضم: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

المطلب 02: أنظمة التكاليف والمبادئ الخاصة بها

أولاً: أنظمة التكاليف

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف وحساب أسعار التكلفة لمنتج معين أو نشاط ما، وهذه الأنظمة تتركز في الغالب على ما يلي: (مرابطي نوال، 2006، صفحة 34)

أ- حساب تكلفة المواد واللوازم أثناء عملية التشغيل:

يتم تحديد كمية المواد واللوازم المستخدمة خلال عملية التحويل أو تقديم الخدمة بناءً على المنتج المستهدف أو الخدمة المطلوبة، ويتم تشخيص هذه الكمية اعتماداً على طريقة التسعير المطبقة، والتي تعتمد عادةً على طريقة التحميل الفعلي (الحقيقي) وفق منهج خاص.

ب- تحديد التكلفة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل:

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

وذلك للتعبير عن قرار الجهد البشري المبذول للحصول على المنتج المعني أو الخدمة المرغوبة ويتحدد ذلك انطلاقاً من مناصب العمل أو ما اصطلح على تسميته بالأجور والرواتب، ويتم حساب هذه الأخيرة على أساس مقدار ساعات العمل الفعلية وساعات العمل الإضافية التي استغرقتها العملية الإنتاجية والأعمال الملحقة بها.

ت- تحديد تكلفة مساهمة عناصر التشغيل المادية:

ممارسة العملية الإنتاجية المرتبطة بالمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية المعينة عبر ما يسمى بالاستهلاكات وفق أقساط عادية بالإضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب بصفة غير مباشرة عمليات الأداء من قريب أو من بعيد.

ث- توزيع التكاليف تبعاً لمراكز الأنشطة المتعددة:

سواء كان ذلك عبر الورشات ومكاتب الدراسات أو عبر الأقسام التجارية مثل الشراء والبيع والتوزيع، بالإضافة إلى الإدارة المالية والمحاسبية وغيرها من المصالح.

بناءً على هذا التقسيم الذي يعتمد النشاطات المختلفة للمصالح، والأقسام والمراكز، ويعتبر هذا التقسيم مصدراً لتحديد التكاليف المتعلقة بكل نشاط، ولتحديد المراكز التي تنتج هذه التكاليف في فترة معينة، وذلك لتقييم أداء المصالح وتحديد الأماكن التي يمكن ترشيدها.

ج- تحديد أسلوب أو طريقة لحساب التكاليف وسعر التكلفة:

هناك العديد من الطرق المختلفة المستخدمة للحساب، وذلك يوقف على الغرض من الحساب وطبيعة البيانات المتاحة عن الأداء الخبرة عبر الزمن. يتم مقارنة نتائج الحساب مع البيانات المعيارية لتحليل الفروق بينهما، وذلك للسيطرة على التكاليف وعناصرها بكفاءة وفعالية.

ثانياً: المبادئ الخاصة بنظام التكاليف (أحمد طرطار، 1993، صفحة 102/104)

أ- مبدأ البيانات المحاسبية: وهذا يعني أن المحاسبة تعتمد على بيانات إحصائية وتحليلية عن النفقات والإنتاج حتى يمكن إعداد الأدوات اللازمة باعتباره صانع الأداة التي يقدمها إلى مستخدميها.

ب- مبدأ التوحيد ومقارنة البيانات: يجب على المحاسب إتباع نفس القواعد عند قياس وتقديم المعلومات وتوحيد هذه البيانات حتى يسهل مقارنتها بالفترة السابقة أو البيانات المقدر.

ت- مبدأ قابلية القوائم للقراءة: يجب أن تكون القوائم واضحة وغير معقدة حتى تسهل قراءتها والاعتماد عليها واستخلاص النتائج منها.

ث- مبدأ الاعتماد على المعلومات المحاسبية: تمتاز القوائم المالية المعروفة بالوضوح والدقة للموعد المناسب وتشمل نتائج المشكلة المالية المعروفة من جميع نواحيها حتى يمكن الاعتماد عليها، وفي حالة وجود متغير معين لا يتفق مع النتيجة التي أمكن الوصول إليها، يجب ذكر ذلك بصراحة ورأيه فيها.

ج- مبدأ كتابة البيانات مرة واحدة: إن التنظيم المحاسبي الناجح يقضي بتخفيض عدد المستندات وتقليل الأداء، بحيث تؤدي إلى تحقيق جميع الأهداف، وهذا يستلزم كتابة البيانات مرة واحدة في المستند وفي حالة الضرورة تستخدم أوراق كربونية لعدم تكرار البيانات.

المخزونات هي جميع العناصر المادية التي تشتريها المؤسسة أو تنتجها وتقوم بتخزينها بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع، وتمر بمراقبة ومتابعة تحمل في تسجيل الإدخالات والإخراجات منها، وهذا ما يسمى بحركة المخزون ويمكن تمييزها كما يلي: (غربي و شيكوش ، 2022/2021، صفحة 24/25)

أ- حركة المخزون من حيث المخزون: ترجع مسؤولية العناصر المادية المخزنة إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عمليات التموين أو الشراء وعمليات الاستهلاك وتحتاج هذه العمليات إلى بطاقات ودفاتر تسجل فيها حركة المخزون بالكمية.

ب- حركة المخزون من حيث القيمة: تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية والسعر في نفس الوقت، وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون أسلوب الجرد المستمر وتقييم على أساسه كل الإدخالات والإخراجات.

1) تقييم الإدخالات: تقييم على أساس تكلفة شراء المواد الأولية والبضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة ونصف تامة وغيرها.

2) تقييم الإخراجات: يتم تقييم الإخراجات بمعالجة خاصة وذلك بسبب اختلاف الأسعار وهذا راجع إلى اختلاف الموردين والأسواق ووسائل النقل. نستعمل طريقتين لتقييمها:

طريقة التكاليف الحقيقية:

1. التكلفة الوسطية المرجحة: (د.رواجي و ط/د.طبيب، 2017، صفحة 352/353)

يتم تقييم المخزونات باستخدام طريقة تأخذ في الاعتبار قيمة المدخلات وكمياتها، وذلك عن طريق ضرب تكلفة الوحدة لكل مدخل بعدد الوحدات التي دخلت في تاريخ محدد، ثم جمع هذه القيم وقسمتها على الكميات الإجمالية الموجودة.

أ- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: يتم تقييم الإخراج باستخدام تكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال. يتم حساب هذه التكلفة بعد كل عملية إدخال وتستخدم لتقييم الإخراجات التي تأتي مباشرة بعدها. يتم إعادة الحساب بعد كل عملية إدخال مقبلة وتستخدم لتقييم الإخراجات التي تأتي بعدها، وهكذا.

إن هذه الطريقة تعمل على إزالة الفروق الوهمية وتحسين سعر المواد، وهي تجعل سعر المواد متوافقاً مع الأسعار الجديدة الموجودة في السوق. وتستخدم العلاقة التالية

$$\frac{\text{الإدخال الجديد بقيمته} + \text{المخزون المتبقي بقيمته}}{\text{الإدخال الجديد بقيمته} + \text{المخزون المتبقي بقيمته}}$$

$$\text{الإدخال الجديد بقيمته} + \text{المخزون المتبقي بقيمته}$$

ب- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: باستخدام هذه الطريقة، يتم تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة واحدة مشتركة تحسب بعد إدخال كل المشتريات والإنتاج للفترة. وبالتالي، يتم تسجيل الإخراجات بالكميات فقط أثناء إخراجها، وعند نهاية الفترة وبعد حجم جميع المدخلات، يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة وتقييم الإخراجات بها، وتحسب تكلفة الوحدة كما يلي:

الفصل الأول _____ الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

$$\frac{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالقيمة}}{\text{مجموع تكلفة الإدخالات}} = \frac{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالكمية}}{\text{مجموع كمية الإدخالات}}$$

ت- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات+ مخزون أول المدة: يتم استخدام هذه الطريقة لحساب تكلفة الوحدات التي تخرج من المخازن، ويتم حسابها في نهاية الفترة بعد مراعاة جميع المدخلات الحقيقية التي تمت في المؤسسة بالإضافة إلى المخزون الأولي للفترة. تعتبر هذه الطريقة الأفضل من بين الطريقتين السابقتين لأنها تقلل من تأثير التغيرات في الأسعار. وتحسب بالعلاقة التالية:

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

2. طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على الحفاظ على قيمة المخزونات الداخلة والخارجة بنفس القيمة، دون الخلط بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل المخزن. (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 69)

أ- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً: تعد هذه الطريقة من بين الأساليب المحاسبية الأكثر انتشاراً في الأنظمة المحاسبية الدولية، وتعتمد هذه الطريقة على فرضية أساسية، وهي ربط التكاليف والإيرادات المرتبطة بهذه العناصر، وبالتالي يتم تحديد ترتيب المخزون المباع أو المستهلك في عملية الإنتاج على أساس ترتيب الزمن لشرائه أولاً بأول، وبناءً على ذلك، يتم تقييم مخزون آخر المدة بأحدث الأسعار المتاحة. يتميز هذا الأسلوب بتوافقه مع تدفق السلع المادية، ويقترَب بشكل كبير من طريقة تمييز الوحدات المخزنة. كما لا يسمح استخدام هذه الطريقة لتأثير على النشاط. (الحاج لخضر، 2019، صفحة 172)

ب- الوارد أخيراً الصادر أولاً: تتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الأولوية، حيث تفترض أن المواد التي تم إدخالها أخيراً هي التي تخرج من المخازن أولاً، مما يتناقض مع مبدأ الأقدمية. تم إلغاء هذه الطريقة في المشروع الجزائري عبر نظام المحاسبي المالي الجديد. (د.رواجي و ط/د.طبيب، 2017، صفحة 353)

خلاصه

ما تم استخلاصه من هذا الفصل ان المحاسبة التحليلية من أساسيات التي يقوم عليها النظام المحاسبي، وأداة فعالة لتحقيق وغايات محددة، وهي تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد، ومن مهامها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة حيث تعد من التقنيات المهمة في المؤسسة الاقتصادية. ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، وباعتبارها عنصرا أساسيا يمكنها الاعتماد عليه لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى وتحقيق الهدف الأساسي الذي تسعى إليه أغلب المؤسسات ومن أهمها تحقيق الربح.

الفصل الثاني

إسهامات المحاسبة التحليلية في

اتخاذ القرا

تمهيد:

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية وهي عبارة عن عملية اختيار بديل عن عدة بدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من معلومات، وتعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها وإنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي.

ويعد متخذ القرار من أهم العناصر المحركة لعملية اتخاذ القرار، فينبغي أن يكون ملم بكافة التغيرات التي تطرأ في الحياة الاقتصادية من أجل اتخاذ القرارات السليمة في ظل الظروف المحيطة، إذ أن أي قرار خاطئ من شأنه أن يضيف أعباء مالية على المؤسسات وخاصة في ظل المنافسة الشديدة التي تعيشها، فلا يمكن إصدار أي قرار بصورة عفوية إنما هناك مجموعة من الخطوات التي يقوم بها المسؤول عن القرار بدءاً من تحديد المشكلة إلى غاية اتخاذ القرار بشأن الحل الأمثل لحلها ومتابعة تنفيذه.

المبحث الأول: أساسيات حول اتخاذ القرار

إن الهدف الأساسي للمؤسسات هو اتخاذ القرارات من خلال العمليات الإدارية المختلفة، وهو الوصول إلى القرار المناسب الذي يساهم في تطوير المؤسسة، أو إلى حل المشاكل التي تواجهها، فإذا نظرنا إلى أية مؤسسة من المؤسسات سوف نجد لها أهداف تسعى إلى تحقيقها؛ ويتم ذلك من خلال المحددات الرئيسية المؤثرة في اتخاذ القرارات، وهذه القرارات ما هي إلا سلسلة متصلة ببعضها البعض، وسنذكر في هذا المبحث مفهوم عملية اتخاذ القرار، ودور المحاسبة في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يتمثل القرار بكونه "يمثل ضمن عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل تحقيق هدف معين" وعادة ما يكون مدير المؤسسة ملزماً باتخاذ القرار لمواجهة مشكلة ما؛ أو حل قضية معينة حيث تتدرج عملية اتخاذ القرار من الحالة البسيطة التي تتعلق باتخاذ قرارات روتينية سهلة (مثل قرار منح إجازة لموظف)، إلى حالات أكثر تعقيداً (مثل قرارات تسعير المنتجات وشراء المواد الأولية) لذلك تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها: (النعيمي، 2013، ص192)

- عملية تحديد المشكلة وتقديم الحلول المناسبة عن طريق اختيار أحد البدائل المتاحة وتنفيذه.
- نشاط ذهني، فكري، وموضوعي يسعى متخذ القرار من خلاله لاختيار البديل الأنسب والأفضل للمشكلة بالاعتماد على مجموعة من الخطوات المتتابعة.
- ويعرف كذلك بأنه: "اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة." كما عرف أيضاً بأنه: "ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار أو استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما." (بلعجوز، 2010، ص99)

- ويعرفه HARRISON بأنه: "مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين." (بن حمود، 2012، ص179)

تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها عملية اختيار البديل الأفضل من بين المجموعة من البدائل؛ أو عبارة عن مجموعة من التصرفات يتم اختيارها بين عدد من البدائل الممكنة، كما تم تعريفه بأنه عملية تحليل وتقييم لكافة المتغيرات المشتركة التي تخضع للقياس العلمي من خلال معادلات البحث العلمي والنظرية العلمية والأساليب الكمية والإحصائية بغرض الوصول إلى حل أو نتيجة ومن ثم الخروج بتوصيات لتطبيق هذه الحلول كما تم تعريفه بأنه عملية الاختيار ما بين البدائل بديل معين لإيجاد الحل المناسب للمشكلة القائمة؛ ويعتبر جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال. كما تم تعريفه بأنه عملية المفاضلة بين البدائل الممكنة واختيار الأفضل من بينها لمواجهة موقف معين في فترة زمنية محددة. (جعفر، 2021، ص7)

تتضمن عملية اتخاذ القرارات اختيار بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين إن عدم وجود بدائل مجرد العملية من معناها، حيث تصبح أشبه بانتخاب من غير مرشحين. قد تكون العملية بسيطة وتنطوي على مجرد تطبيق للقواعد والإجراءات المعتادة، مثل طلب كمية جديدة من البضاعة أو صرف تعويض لموظف جديد، وقد تصبح معقدة تحتاج إلى قدرة عالية للتفكير، والتصور، والتحليل، والابتكار، باستخدام التقنيات المتقدمة وربما الاستعانة بالخبراء والمتخصصين. مثل القرارات المتعلقة بإعادة الهيكلة، أو بالاستثمارات طويلة الأجل. (عليش وبن صيد، 2020\2021، ص45)

بعد تعدد التعريفات السابقة حول عملية اتخاذ القرار يمكننا القول إنها طرح ودراسة الأساليب الممكنة للوصول إلى هدف معين في المؤسسة بشكل انتقائي من خلال جملة مراحل سابقة لها أدت لتلخيص هذه الأساليب والطرق، وتكون هذه العملية وفق طريقة منهجية وعناصر ذات متخصصة.

وتكمن أهمية عملية اتخاذ للقرارات لما لها أثر بالغ على الإدارة، وذلك للنتائج التي يربتها هذا القرار فإن كان القرار المتخذ صائباً كانت النتائج إيجابية، وإلا فإن القرار غير الصائب أو الغير عقلائي سوف تكون تبعاته المالية كبيرة وذلك عدى أخطاء أخرى قد تتولد من الخطأ الأصلي، ومن هنا كانت أهمية صحة القرار وسلامته محط أنظار واهتمام المدراء ومتخذي القرار وضرورة بالعلمي وهذا لا يتأتى إلا باستخدام الأدوات العلمية والتقنيات المساعدة. (موفق، 2011، ص34-35)

وكذلك يعتبر اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية للمدير ومن هنا وضعت عملية اتخاذ القرار بأنها قلب الإدارة، حيث أصبحت عملية اتخاذ القرار هي محور العملية الإدارية، وأصبح مقدار النجاح الذي تحققه أي مؤسسة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة وكفاءة المدير على اتخاذ القرارات المناسبة، ذلك أنها تشمل من الناحية العملية كافة جوانب التنظيم الإداري، وأنها لا تقل أهمية عن عملية التنفيذ وترتبط بها ارتباطاً وثيقاً. (كنعان، 2007، ص83)

المطلب الثاني: دور المحاسبة في اتخاذ القرار

قدم "إيدري ونايت" تحليلاً نظرياً عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار، حيث أنه يميز في هذا التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار.

- مدخلات القرار: ثلاثة عوامل أساسية لاتخاذ القرار.

- مخرجات القرار: أي القرار المتخذ.

- العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار، ويكون تسلسل اتخاذ القرار كالتالي:

- يتم تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة.
- يتم مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل.
- متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف.
- مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه.
- يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد، إنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

وكل طريقة من طرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ قرار معين في ذلك وفق الجدول التالي:

جدول (2): طرق تحميل التكاليف الملائمة لنوع القرار.

نوع القرار	طريقة التكاليف الملائمة
- محاسبة النشاط: كونهما تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج. - طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل.	- إلغاء أو إضافة نشاط معين
- طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل.	- تحديد سعر البيع لفترة طويلة
- طريقة التكاليف المتغيرة.	- تحديد عتبة المردودية
- طريقة التحميل العقلاني: لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحليل التكاليف الثابتة.	- تغيير هيكل المؤسسة أو إبقائه
- طريقة الأقسام المتجانسة: لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج.	- تحسين فعالية استغلال الأقسام

المصدر: (عليش وبن صيد، 2020\2021، ص51)

الفصل الثاني — إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

نلاحظ من خلال الجدول أن لكل قرار متخذ في المؤسسة طريقة تحليل تكاليف خاصة به، وذلك من أجل تسهيل على المسير اختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة، في حالة مواجهة المؤسسة مشكلة معينة في فترة زمنية محددة؛ ففي حالة إلغاء أو إضافة نشاط معين تلائمها محاسبة النشاط كونها تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج أما في حالة اتخاذ قرار خاص بتحديد سعر البيع لفترة طويلة، وتحديد عتبة المردودية فنستعمل طريقة التكاليف المتغيرة؛ وعندما يكون الأمر يتعلق بتغيير هيكل المؤسسة أو ابقائه فالطريقة المناسبة له هي طريقة التحميل العقلاني لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحليل التكاليف الثابتة؛ أما طريقة الأقسام المتجانسة فنستعمل لتحسين فعالية استغلال الأقسام، لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج.

وتبقى الطريقة الأكثر استعمالاً لاتخاذ القرار هي طريقة التكاليف المعيارية، فهي لا تعمل على حساب التكاليف التقديرية فقط والمتعلقة بنشاط مستقبلي، بل تقوم أيضاً بمقارنة هذه التكاليف مع التكاليف الحقيقية وذلك لتحديد الانحرافات التي تحد من فعالية الاستغلال من الأقسام، وبذلك تمكن من اتخاذ إجراءات

تسييرية لتحسين الاستغلال، ورفع فعالية المؤسسة ونستعمل هذه الطريقة في القرارات الاستراتيجية التي تخص تنظيم النشاط ككل

المبحث الثاني: طرق تحميل التكاليف

تشير بعض البحوث والدراسات إلى أن هناك تغييراً حصل في السنوات الأخيرة في منهجية ونظم تحميل التكاليف التقليدية حيث تحولت تدريجياً إلى منهجية حديثة في مجال تحميل التكاليف، ففي دراسة أجراها دافيد وأندرو أشارا إلى المنتجين يجدون أنفسهم مجبرين على تغيير إجراءات التكاليف كلما تم طرح الأتمتة، حيث تصبح المنتجات والعمليات أكثر تعقيداً، فهذه العوامل أدت إلى انخفاض في كلفة العمل المباشر إزاء الزيادة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، وأن نظم التكاليف لم تعد جيدة بما فيه الكفاية لعدم قدرتها على مسايرة البيئة الصناعية الجديدة، والحل كما قال الباحثان هو في أبرز طرق تحميل التكاليف الحديثة (التكاليف على أساس النشاط Activity Base Costing ABC). (نادر وحسن، 2015، ص335)

المطلب الأول: طرق تقليدية لتحميل التكاليف

تشكل الطرق التقليدية القاعدة الأساسية نظراً لاعتمادها على القواعد المبدئية لنظام المعلومات المحاسبية، ولذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى توضيح مختلف هذه الطرق.

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدماً، وهي تعتمد على أسلوب الأقسام المتجانسة، والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة أو غير مباشرة) في حساب سعر التكلفة.

إن طريقة التكاليف الكلية تعتمد أساساً على تصنيف التكاليف إلى صنفين: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة.

1- تعرف طريقة التكاليف الكلية على أنها: " طريقة تقوم بتقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، والثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل بصفة متجانسة". (مرابطي، 2006، ص112)

يعرف الدليل المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعدة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف، والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك"؛ (بوعقوب، 2004، ص93)

2- أهداف طريقة التكاليف الكلية: تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية: (درحون، 2005، ص194)

- البحث عن الحساب بطريقة فعالة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج؛
- البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار؛
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

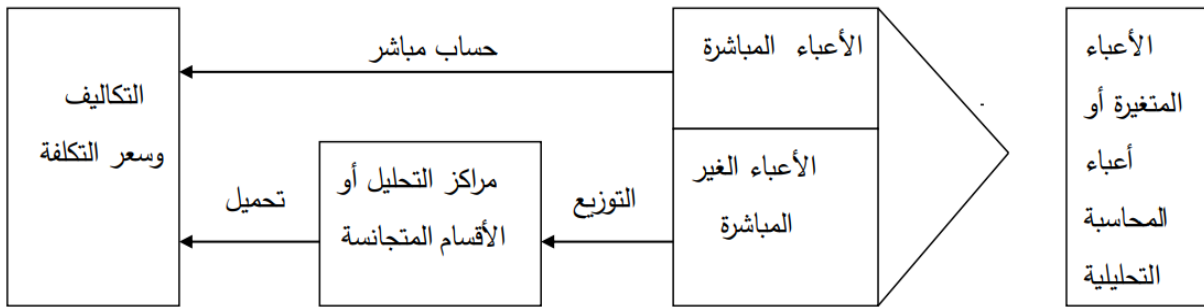
3- مبادئ طريقة التكاليف الكلية: تعتمد طريقة التكاليف الكلية على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي: (بودجوش، 2008، ص49)

- **تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها اعتماداً على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا ليتسنى تقسيمها بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة.
- **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم تحديد مفاتيح التوزيع ع حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع، نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال.
- **تحديد وحدة العمل:** إن تحديد وحدة العمل خطوة أساسية في عملية توزيع الأعباء غير المباشرة إلا أنه عند التطبيق يواجه المحاسب مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة، وقد تختلف من قسم لآخر.

3- خطوات طريقة الأقسام المتجانسة: تقوم طريقة الأقسام المتجانسة على مجموعة الخطوات تتمثل في: (طوابية، 2003، ص100-101)

- **التوزيع الأولي:** يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة، من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها، وذلك عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة)؛
 - **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات، وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وعند القيام بالتوزيع تكون أمام وضعيتين: وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل:
 - **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية، وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.
 - **التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، وتتطلب تسوية هذا التبادل بين الأقسام المساعدة، ويلجأ أحياناً إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.
 - **تحديد تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به. وتتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.
- يمكن استعراض ذلك في هذا الشكل الموالي:

الشكل (3): حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: (ساحلي وزبيغة، 2019\2020، ص27)

4-تقييم طريقة التكاليف الكلية: يمكن إظهار مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية من خلال الجدول الموالي:

جدول (3): مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية

المزايا	العيوب
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛ - دراسة تطور أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛ - القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛ - إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...) 	<ul style="list-style-type: none"> - تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة والاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها: - قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأقسام المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي عدم وجود اربطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛ - لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإيجابية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: (بوناب، 2014، ص41) و(بودجوش، 2008، ص49)

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء المتبقي إلى النتيجة.

أولا- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة من جهة، وعلى مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

1-تعريف طريقة التحميل العقلاني هي "طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة." (ساحلي وزيجة، 2019\2020، ص28)

2-مبدأ طريقة التحميل العقلاني تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله إلى منتجات، بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرر الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة

الفصل الثاني - إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط. ويهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف، وتحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية:

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

حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

يتم بعدها حساب وتحليل الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقليا، أي إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقليا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)، إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقليا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية). (بوناب، 2014، ص43)

3- تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، وفيما يلي أهم مزايا وعيوب هذه الطريقة: (سالي، 2010، ص66)

- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا هذه الطريقة في:

- يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المددودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات عبر الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى؛
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقليا لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فيما يلي:

- من الصعب قياس النشاط العادي للمؤسسة؛
- حتى إذا أمكن قياس النشاط العادي للمؤسسة فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

ثانياً- طريقة التكاليف المتغيرة

وتطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

1-تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: بأنها طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، ويطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، ويطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي.

2-مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي: (بوناب، 2014، ص47)

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط، وهذه الأعباء هي أعباء متغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة، وبالتالي يتم استبعاد التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى تعتبر أن التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، الناتج وعتبة المردودية بسهولة.

3-تقييم طريقة التكاليف المتغيرة: سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقاً لما يلي: (الجبالي، 2000، ص149)

أ- مزايا طريقة التكلفة المتغيرة: من مميزات هذه الطريقة ما يلي:

- تساعد على تحديد أسعار البيع للسلع المنتجة؛
- تعمل على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح.
- ب- عيوب طريقة التكلفة المتغيرة:** من عيوب هذه الطريقة ما يلي:

إن الإنتاج لا يستفيد فقط من التكاليف المتغيرة بل يستفيد من التكاليف الثابتة أيضاً، على اعتبار أن التكلفة الثابتة نشأت من أجل الإنتاج ولا يمكن الاستمرار بدونها، وعليه يجب أن تتحمل المنتجات بنصيبها من التكاليف الثابتة والذي يتناسب مع مدى الاستفادة منها.

ثالثاً- طريقة التكلفة الهامشية:

هذه الطريقة استعملت قديماً لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وكانت نظرية هؤلاء تدعو 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 أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزها.

1-تعريف التكلفة الهامشية: تعرف التكلفة الهامشية بأنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج بوحدة واحدة. (بويعقوب، 2005، ص195) كما يمكن تعريفها على أنها تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافاً إليه أو منخفضاً منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة. (Piget, 2002, p113)

2-أنواع التكلفة الهامشية: نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات، وهذه المنتجات قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف، مثل تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعهما وهو سعر التكلفة، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاثة أنواع من التكلفة الهامشية هي:

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية والتي غالباً ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛

- تكلفة إنتاج هامشية وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزم إنتاج وحدة إضافية؛

- تكلفة توزيع هامشية وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالباً تكون في المؤسسات التجارية.

3-تقييم طريقة التكلفة الهامشية: كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة الهامشية مزايا وعيوب نوضحها وفق الجدول التالي:

جدول (4): تقييم طريقة التكلفة الهامشية

المزايا	العيوب
<ul style="list-style-type: none"> - تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية؛ - تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛ - توفر فرصة للتعامل مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛ - تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم؛ - تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن. 	<ul style="list-style-type: none"> - مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية؛ - التذبذب وعدم الدقة في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وتشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة والثابتة عند انتقال إلى مجال إنتاجي آخر؛ - الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة؛ - يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على: (هادي، 2013، ص65).

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

إن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخية، أو التكاليف الملاحظة (الحقيقية)، هذه الطرق يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة التي تخضع لمبادئ خاصة (معايير الموازنات) تسمى بطريقة التكلفة الكلية.

أولا- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

إن المؤسسة تسعى لاستخدام عدة طرق لتحقيق المراقبة والتسيير الأمثل لبناء المؤسسة، وبالتالي قياس مختلف عناصر التكلفة وسعر التكلفة، مما يؤدي إلى تحديد جميع التكاليف وسعر التكلفة مسبقا ومقارنتها بالتكاليف وسعر التكلفة الحقيقية.

1-تعريف التكلفة المعيارية: يمكن تعريفها بأنها: " التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية. " (بوعقوب، 2005، ص227)

2-أنواع التكاليف المعيارية: نجد هناك عدة أنواع كثيرة من التكاليف المعيارية منها:

- التكلفة النموذجية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المزوجة في المؤسسة، فهي تمثل الحالة المثالية للنشاط؛

الفصل الثاني _____ إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق؛

- التكلفة النموذجية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيم الحالية؛

- التكلفة النموذجية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة.

3- أهداف التكاليف المعيارية: تتمثل أهداف التكاليف المعيارية فيما يلي: (الظاهر، 2008، ص120-121)

- الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء؛

- إعداد الموازنات التخطيطية؛

- تحديد أسعار المنتجات؛

- دراسة المشاريع والعروض الجديدة.

4- تقييم طريقة التكاليف المعيارية: نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها كما يلي:

- مزايا طريقة التكاليف المعيارية: تورد أهم مزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية في كونها:

- تعمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛

- تمكن من تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به؛

- تزود الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات؛

- تسمح بالحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها.

- عيوب طريقة التكاليف المعيارية: إن لهذه الطريقة عيوب وهي ملخصة كالآتي:

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها لا تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛

- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك، نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛

- المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة. (سالمي، 2010، ص86)

رابعاً: نقد طرق التكاليف التقليدية

واجهت طرق التكاليف التقليدية انتقادات شديدة وذلك بالإجماع من طرف الأكاديميين والمهنيين نظراً لعدم مواكبة هذه الأخيرة للبيئة الحديثة، وسنبرز أهم هذه القصور والاختلالات كما يلي:

- إن الطرائق التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة وقفت عاجزة عن تبرير أسباب زيادة الكثير من التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى توفرها بيانات غير دقيقة ناتجة عن اعتمادها على أسس توزيع تعتمد فقط على الحجم، مثل: ساعات العمل، ساعات تشغيل الآلات وحجم الإنتاج وهذا الأساس في التحميل لا يعتمد على وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات وما تستهلكه تكلفتها من الموارد، وهذا أدى إلى تحميل المنتجات من الموارد؛

- افتقار المدراء إلى وسيلة مناسبة للتعرف على مسببات التكلفة، ومن ثم صعوبة الوقوف على خطوط الإنتاج الأكثر ربحية، بالإضافة إلى اعتمادها على الحكم الشخصي؛

- الطرائق التقليدية تعتمد على أساس واحد في إعداد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة، وهو ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات، لتوزيع التكاليف غير المباشرة رغم تعدد الأنشطة ومسببات التكلفة، وهذا يؤثر على قرارات الإدارة؛

- إن الطرائق التقليدية تركز كثيراً على توفير بيانات مالية بغرض تقويم المخزون وتحديد تكلفة المبيعات وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، بينما تعجز هذه الطرائق عن تزويد الإدارة بالمعلومات لاتخاذ كثير من القرارات التشغيلية والاستراتيجية وهذا بدوره يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة؛

- يعد نظام التكاليف التقليدي قاصراً في توفير معلومات التكاليف اللازمة للإدارة لتخصيص طاقتها الإنتاجية على المنتجات، نظراً لعدم كفاية المعلومات الدقيقة على الربحية النسبية للمنتجات. (خليل، 2007، ص47-49)

- طرائق التخصيص التقليدية تؤدي إلى عدم دقة وتشويه بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استقدمته من الموارد بالمنشأة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر؛

- يتجاهل نظام التكاليف التقليدي تعقيدات الأنشطة الحديثة ويعتمد على علاقات مبسطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، فهو لا يظهر العلاقات الداخلية بين الأنشطة في الأقسام المختلفة، والذي ينتج عنه غالباً استخدام الخبرة الشخصية أو الرأي الشخصي في تقدير بعض البيانات مما يؤدي إلى عدم الثقة بتلك البيانات، وبالتالي بيانات محاسبية أقل دقة؛

- لا توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب، مما يؤثر سلبا على عملية التغذية العكسية التي تساعد في اتخاذ القرارات وترشيدها. (دودية، 2015، ص57)

المطلب الثاني: طرق حديثة لتحميل التكاليف

بعد فشل نظم حساب التكاليف التقليدية من استيعاب كل التكاليف وتوزيعها بشكل عادل، والوصول إلى تخفيض التكاليف أو إزالة التكاليف التي لا تضيف قيمة ونظرا للانتقادات الموجهة إليها. سعى الباحثين في المجال إلى ابتكار أنظمة جديدة تعالج وتكمل النقائص التي غفلت النظم التقليدية.

اولا: نظام الإنتاج في الوقت (JIT) (Just In Time)

هو ذلك النظام الذي يتم إنتاج كل جزء أو مكون بواسطة إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها المحطة التالية محتاجة إليها ومستعدة لاستلامها، في التوقيت المنضبط يتحدد النشاط الإنتاجي لأي من محطات التشغيل باحتياجات المحطة التالية لها.

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج ويرجع ذلك بشكل رئيسي على ما حققه هذا النظام من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض لتكاليف وزيادة.

احتياجات الطلب الخارجي، بالجودة مع إسناد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة من بين المزايا التي يوفرها النظام:

- التشخيص السريع للممتلكات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول لها؛
- مراقبة وخفض العيوب التي تظهر على الوحدات المنتجة.
- تحقيق الرقابة التامة على التكاليف وجودة الإنتاج مما يؤدي إلى خفض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين؛
- سرعة التغذية العكسية للمعلومات.

كما يتميز النظام بمجموعة من الخصائص تتمثل أهمها في:

- اعتماد حجم المخزون الصفري فوجود مخزون كبير يعني تكاليف عالية كما أن المخزون الصفري سيرفع من دوران المخزون حيث إن دوران المخزون هو = المبيعات/المخزون؛
- التهيئة السريعة واستمرار عملية التصنيع وهو مأمّن شانه تخفيض وقت التصنيع؛

- مرونة الآلات بحيث يصاحب تصميمها وجود مرونة عالية من حيث السرعة والتعديل وقيام الآلة بأكثر من وظيفة؛
- توريد متكرر وذلك باختيار موردين لهم القدرة على توريد المؤسسة باحتياجاتها خلال فترات صغيرة وبكميات صغيرة؛
- تكامل الجهود الفنية الداعمة مع جهود الموردين. (بوجناح وبربارة، 2017\2018، ص22)

ثانيا: نظام التكلفة المستهدفة TC

نشأة فكرة التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في المراحل الأولى للإنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة مما يتيح للإدارة فرصة محاولة التخفيض التكلفة في هذه المرحل وتهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف على المنتجات الجديدة مع ضمان تحقيق جودة المنتج والوفاء برغبة المستهلك فيقصد بها تكاليف التصنيع والتسويق التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف مع تحقيق العائد المطلوب فيكون بذلك التكلفة المستهدفة هي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

من أهم مبادئها نجد:

- التركيز على مرحلة التصميم اعتبار الزبون المحدد الأساسي؛
 - السعر يقود إلى التكلفة حيث يتم الحصول عليها من خلال طرح الهامش المرغوب من سعر البيع المستهدف هذا الأخير يتحدد على مجموع من العوامل كوضعية اسعار المنافسين وظروف السوق؛
 - تشكيل فريق بوظائف مختلفة لتحديد التكلفة والفريق يكون مسؤول عن كامل العمليات في المؤسسة؛
- أما الأهداف الأساسي لهذه التكلفة المستهدفة تتمثل في:

- التخفيض في التكاليف قبل الحدوث؛
- تحسين جودة المنتج قبل تقديمه إلى السوق. (بوجناح وبربارة، 2017\2018، ص23)

ثالثا: نظام الإدارة بالأنشطة ABM

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.

نظام ABM هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل، مما أوجب إدارتها بفعالية.

يمكن تعريف نظام ABM على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC.

يقوم نظام ABM على رؤية استراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه. (بوجناح وبربارة، 2017\2018، ص 23-24)

رابعاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

❖ مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تسعى كل المؤسسات في الوقت الحالي إلى تحسين أساليبها المحاسبية خاصة تلك المهتمة بالتكاليف، حيث ظهر ما يسمى بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ActivityBased Costing) والذي يرمز له اختصاراً (ABC)، هذا الأسلوب يعتبر مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكاليف الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل، كما يمكن اعتباره بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. (دبابش وشحناني، 2018، ص 113)

ويعرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بأنه: "ذلك الأسلوب المتطور الذي جاء لمواجهة احتياجات المتزايدة والمتغيرة للمؤسسة لتخصيص التكاليف التي لم تستطيع أساليب محاسبة التكاليف الأخرى على تغطيتها، حيث يقوم هذا الأسلوب بتحديد الأنشطة وجعلها من الأهداف الأساسية للتكلفة" (babaaddoun& ait-Mohammed, 2021, p126)، كما يعرف أيضاً بأنه "ذلك الأسلوب الذي يركز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزبائن، وأغراض تكلفة التي تسبب في الأنشطة وذلك دف التجميع المالي والعملي للمعلومات الأكثر دقة من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في عملية اتخاذ القرار" (CIMA, 2001, p. 01)، كذلك يعرف (ABC) بأنه "أسلوب ذو دقة عالية يقوم بتحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات وذلك من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وبعدها يقوم بتجميع وتتبع التكاليف الغير مباشرة لتلك الأنشطة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة".

ويمكن استخلاص من التعاريف السابقة أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر من أهم الأساليب المحاسبية الحديثة وهذا راجع لحسابه الدقيق لتكاليف من خلال تحليل أنشطة المؤسسة، حيث يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في أحواض التكلفة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على أغراض التكلفة (سلعة أو خدمة) باستخدام مسببات التكلفة، حيث لهذا النظام دور فعال في توفير معلومات دقيقة تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات صائبة. (مراوي، 2022\2023، ص 73-74) وقد انبثق عن

الفصل الثاني - إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبين هما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وسيتم التطرق لكل أسلوب كما يلي:

- أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يركز هذا الأسلوب على تحليل الأنشطة بهدف إدارتها من خلال العمل على تخفيض كلفتها واستبعاد أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة وهذا يتطلب معرفة أنشطة إنتاج المنتج وتكلفة هذه الأنشطة وتقوم هذه الأنشطة وإحلال الأقل كفاءة منها بأنشطة أكثر كفاءة، بمعنى أن إدارة المؤسسة تستخدم هذا الأسلوب لتقوم الأنشطة والعمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد فرص تحسين الكفاءة، وهو يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المطلوبة في سبيل رفع رضا الزبون وتخفيض الموارد الضائعة(الشعباني واليامور، 2012، صفحة 223)، حيث يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على أنه:

- " أسلوب يعتمد على مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجات وتحسين الأرباح". (خلف إبراهيم، 2013، صفحة 09)

- "فلسفة إدارية تقوم على أساس إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبائن وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة". (البالكي، 2009، صفحة 27)

- "يعتبر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة من الأساليب الاستراتيجية لإدارة المؤسسة فهو يدعمها على اتخاذ قرارات ذات نظرة مستقبلية، كما يأخذ بالحسبان التغيرات المتوقعة إلى جانب مساهمته في توليد القيمة التي ينتظرها المستهلك لتلبية رغبته".

ومن خلال ما سبق اتضح لنا أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يعتبر من الأساليب الإدارية للأنشطة وذلك لتطويره القيمة المحصلة من الزبون وزيادة الربح المحقق من توفير هذه القيمة، كما أن الإدارة تعتبر أسلوب (ABM) مصدرها الأساسي للمعلومات. (مراوي، 2022\2023، ص75)

- أما أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB): يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة، (علاوي، 2012، صفحة 137) ويعرف هذا الأسلوب على أنه:

- "تقدير كمي للأنشطة الممكن إنجازها بالمؤسسة وتوقعات إدارة المؤسسة لاحتياجات وحدات العمل من إمكانيات سواء كانت مالية أو غير مالية التي لها دور في تحقيق الأهداف الاستراتيجية المخطط لها وكذلك التغيرات المتفق عليها لتحسين الأداء".

- "أداة للتخطيط وإعداد الموازنة الفعالة للتكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المتوقعة لها علاقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

نستنتج من التعاريف السابقة أن أسلوب (ABB) هو طريقة في الموازنة تعمل على التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة وتكاليف المنتجات أو الخدمات تهدف تحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها.

❖ مبادئ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي: النشاط، مسبب التكلفة والعمليات وتمثل فيما يلي:

1. النشاط: يعرف النشاط على أنه: "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداءه داخل المؤسسة"، ولقد صنف Cooper الأنشطة في المؤسسة إلى أربع فئات رئيسية هي:

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وأعداد الوحدات المنتجة، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن المواد المباشرة، الأجور المباشرة، وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج.

- أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي: وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد. ومن أمثلة هذه النوعية: نشاط تغيير مواصفات منتج معين، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات، وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص

- المنتج نفسه، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج.

- أنشطة على مستوى الدفعة: وهي الأنشطة التي تم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة الموارد...إلخ.

- أنشطة على مستوى المصنع: تلك الأنشطة المؤداة تهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المؤسسة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه، ومن أمثلتها: إدارة المصنع، برامج خدمة البيئة، والأمن.

2. مسببات التكلفة: على أنها: "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة". تقسم مسببات التكلفة إلى ثلاث أنواع هي:

الفصل الثاني - إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

- **مسببات العمليات:** يركز هذه النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.
- **مسببات الفترة المستغرقة:** طبقاً لهذا النوع من مسببات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بنفقات معينة بناء على الفترة اللازمة التي استغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الاستفادة من الخدمة، كأن يتم تحميل مصاريف الصيانة لكل منتج بناء على الوقت الذي يأخذه كل منتج من ساعات تشغيل الآلات الكلي، ويعتبر هذا النوع أكثر دقة من النوع السابق.
- **مسببات الاستعمال الفعلي:** طبقاً لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه، وهذا النوع هو أفضل الأنواع، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.

3. العمليات : بناءً على ما سبق يمكن أن نستخلص إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يركز على :

- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف؛
 - الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات التي يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماماً عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياني.

❖ ثالثاً: مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

هناك خطوات أساسية لتصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) نذكرها فيما يلي:

1. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم العاملون بالمؤسسة لإنتاج المنتج أو الخدمة، إذ يتم تحديد وتعيين الأنشطة في المؤسسة من بداية طلب المواد أو الخدمة وحتى الانتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك أو الزبون، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية من بين الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراد أكفاء لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج.

2. الخطوة الثانية: (تحديد مسببات التكلفة) مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، كما أنه يوجد مستويين للمسببات:

أ. المستوى الأول: ويقصد المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفاد منها على أساس الكيلووات / ساعة.

الفصل الثاني - إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

ب. المستوى الثاني: ويقصد المسببات التي تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوواط / ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

3. الخطوة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools) من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف أداء كل نشاط فإن أسلوب (ABC) يبين وبشكل مفصل كيفية استعمال موارد المؤسسة أن أسلوب (ABC) يخلق أحواض تكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها، وتتضمن مجتمعات التكلفة نوعين من التكاليف هما:

- التكلفة الخاصة بكل نشاط: وهي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

- التكلفة المشتركة: وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع على الأنشطة وحسب العامل الموجه لكل نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال استعمال موجهات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على المنتجات في مرحلتين: الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة، والثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الاستفادة من كل نشاط.

4. الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

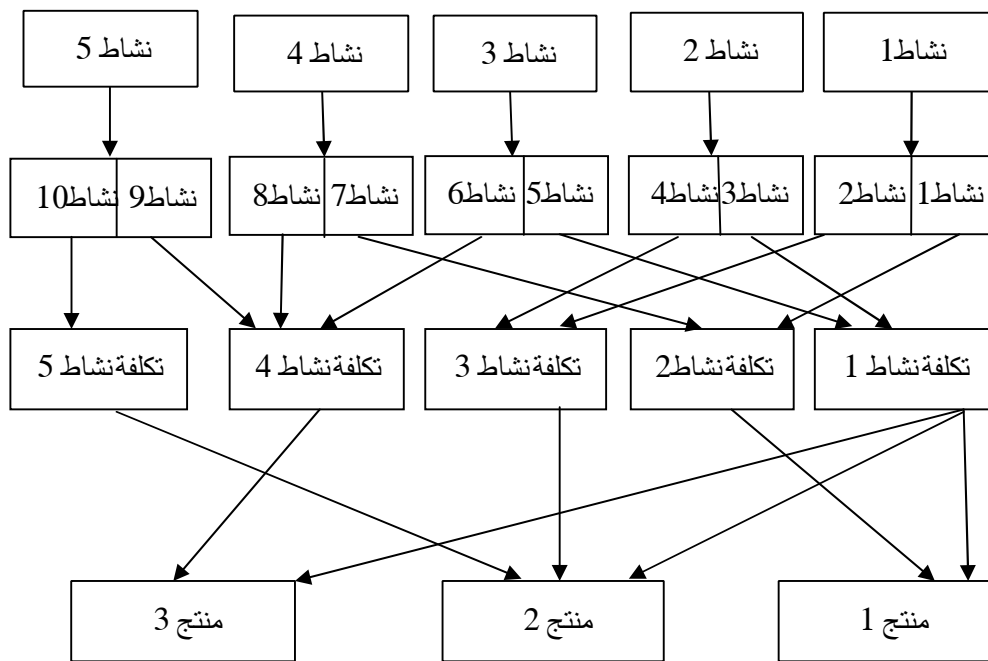
كما ذكرنا سابقاً أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، وتستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع. (مخلخل، 2020، صفحة 128)

5. الخطوة الخامسة: حساب سعر التكلفة [الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتج عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتج (أغراض التكلفة)]

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي وفقا للمعادلة أدناه:

سعر التكلفة للوحدة = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف اللاحقة لمساببات التكلفة الشكل الموالي يوضح مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

شكل (4): مراحل طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (تكاليف غير المباشرة)



المصدر: (مراوي، 2022\2023، ص79)

يوضح الشكل السابق مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث يقوم هذا الأسلوب بتقسيم التكاليف غير المباشرة إلى أنشطة متجانسة ثم تجميع تكاليف الأنشطة بمراكز التكلفة ومن ثم تحميل التكاليف على المنتجات بواسطة مساببات التكلفة.

❖ تقييم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

1. المزايا : يمكن تلخيص أهم مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) فيما يلي :

الفصل الثاني - إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

- فعالية الدور الرقابي لأسلوب (ABC) مقارنة بأسلوب التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يزيد من إمكانية أي انحرافات؛

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأسلوب التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛

- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل النظام التقليدي؛

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد الوالد بين القيام بالأنشطة وكما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف؛

- يوفر أسلوب (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة كما يساعد هذا الأسلوب في إعداد الموازنات على الأنشطة (ABC) باعتبارها أداة تخطيطية وأداة رقابية في تقويم الأداء؛

- يؤثر أسلوب (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة النوع بدرجة أكثر دقة حيث يرهن هذا الأسلوب على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

2. العيوب : على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب (ABC) إلا أن هناك بعض العيوب الموجهة له وتمثل في : (عبد الله يعقوب ورشيد بجاي، 2017، ص 06)

- يركز على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛

- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة إلى الربح؛

- يفترض أسلوب (ABC) أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية. وهذا يعني أن كلما زادت الأنشطة كلما زادت التكاليف والعكس صحيح إلا أن هذا ليس واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية؛

- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف. (مراوي، 2022\2023، ص 80)

خلاصة:

نتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة، لذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.

ومن خلال هذا الفصل نستنتج أن رغم كل المنافع التي تقدمها الطرق التقليدية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها. وجهت لها انتقادات قللت من درجة تلك النافع وجعلتها لا تتماشى مع تطورات المؤسسة والمحيط ككل، الأمر الذي أدى إلى البحث على طرق حديثة أكثر فعالية من أمثلتها طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC والتي ساهمت في تغطية عيوب الطرق التقليدية وتحقيق ميزات مهمة بالنسبة للمؤسسة لتحقيق أهدافها بدقة عالية في المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثالث

دراسة حالة

لملينة أميرة للحليب

بسكرة

بإعطاء نظرة عامة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الإطار النظري في هذا الفصل سنحاول إسقاط الدراسة النظرية على إحدى الشركات الصناعية الخاصة وهي ملبنة أميرة حليب - أورلال - وذلك بمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على إحدى وحدات الشركة ومن أجل هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين الأول قمنا فيه بتقديم نظرة حول ملبنة أميرة حليب، أما المبحث الثاني فكان يتعلق بالنظام المحاسبي لدى المؤسسة ثم المبحث الثالث حيث حاولنا من خلاله تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ملبنة أميرة حليب.

المبحث الأول: عرض وتقديم مؤسسة ملبنة أميرة حليب

في هذا المبحث سنقوم بتقديم الإطار النظري للمؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال إعطاء نظرة عن تعريف المؤسسة، وإبراز أهم أهدافها، ودورها وإعطاء نظرة شاملة عن هيكل التنظيمي لها.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة

مصنع أميرة للحليب هي شركة ذات مسؤولية محدودة وذات الشريك الواحد (EURL)، (دليل المؤسسات الجزائري، www.elmouchir.caci.dz) خاص بالمنتجات الزراعية والصناعات الغذائية، حيث نتج المصنع الحليب ومشتقاته من اللبن الرائب الياغورت والجبن بالإضافة لعصير الشاربات، أنشئت عام 2004، مقرها أورلال ولاية بسكرة وتعد من أهم الشركات في إنتاج الحليب وذلك لتنوع منتجاتها وخبرتها الطويلة في ميدان إنتاج الحليب.

- العنوان: حي أحمد رايس أورلال - بسكرة.
- البريد الإلكتروني: amiralait@gmail.com
- الهاتف المحمول: 06.61.65.75.21 \ 05.50.31.08.32
- رقم الفاكس: 033.57.01.75

المطلب الثاني: دور المؤسسة

يتمثل الدور الأساسي للمؤسسة وغيرها من المؤسسات الأخرى تحقيق ربح أكبر ممكن بأقل التكاليف أما بالنسبة للأدوار الثانوية تتمثل في:

- رفع المستوى إنتاج الحليب ومشتقاته بهدف تلبية متطلبات السوق حسب نمط الاستهلاك.
- تطوير الإنتاج كما ونوعا.
- تلبية حاجيات المستهلكين فيما يخص الحليب ومختلف مشتقاته.

- تحقيق أرباح وهذا للمحافظة على المركز المالي.
- تحقيق الأرباح يضمن التمويل الذاتي وبالتالي تطوير أداؤها الإنتاجي.
- تشجيع العمال عن طريق الحوافز والعلاوات.
- الزيادة في الدعم الوطني العام عن طريق الضرائب على الأرباح وتغطية السوق.

المطلب الثالث: هيكل تنظيمي للمؤسسة

قسم المحاسبة والشؤون المالية:

هو اهم فرع في المؤسسة يقوم بتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية المحاسبية المتعلقة بالوضع المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية وفقا لحملة من المعايير المحاسبية وينقسم الى :

- امين الصندوق : هو الشخص الذي يتعامل مع السجل النقدي للمؤسسة ويتابع التدفقات النقدية للمؤسسة.
- ادارة الحسابات : هي البرامج التي توفر ادارة شاملة لحسابات والامور المالية وتدفق اموال للشركات .
- ادارة الجرد : تقوم الشركة بالتطابق ماعهو سل في دفاترها فعلا معا المخزن والتأكد من تواريخ صلاحية المنتجات .

قسم الانتاج :

هو جزء من الادارة المسؤولة عن وظيفة الانتاج والتصنع وتلعب دور اساسيا في العملية الانتاجية وعن طريقها تحقق المؤسسة اغراضها الاساسية وتنقسم الى :

- وحدة الانتاج : هي مجموعة من الموارد الماديو كما في ذلك العامل البشري من اجل انتاج السلع .
- المخبر : هي وحدة خاصة باجراء تحاليل المواد المنتجة للشركة .

الصيانة: هي مجموعة من الانشطة التي يقوم بها عمال الشركة من صيانة نالالات ومعداتها .

قسم الموارد البشرية :

يقوم بتوجيه الموظفين ضمن حدود الشركة عن طريق توفير الادوات الضرورية والاشراف عليها ويقسم الى :

امين المخزن : هو المسؤول عن المستودع والمخزن الذي يشرف عليه مع تحمل كامل صلاحياته للمخزن

قسم التسويق :

هو المسؤول الاول عن الترويج للمنتوجات والافكار والرسالة التي تحملها الشركة وينقسم الى :

قسم العلاقات والاعلام : يرتبط بمختلف انواع العلاقات العامة

قسم المراقبة : يقوم بمراقبة عملية رصد سلوك الاشخاص وسير العمل بطريقة صحيحة .

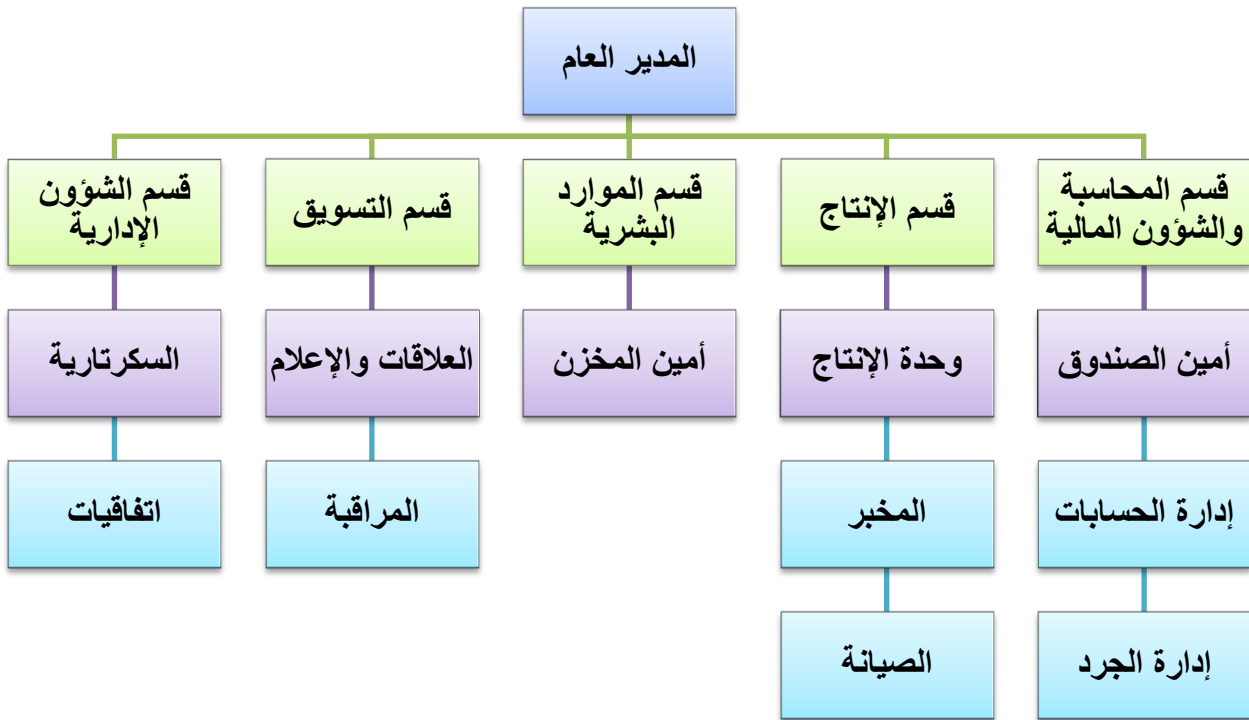
قسم الشؤون الادارية :

هو تحديد الاهداف التنظيمية ، والتخطيط والتنظيم ومتابعة التنفيذ للخطط حسب اللوائح المنظمة والاجراءات المعتمدة وينقسم الى :

السكرتارية : هو الذي يوفر كافة سبل المساعدة والدعم لجميع اقسام الشركة وعلى وجه الخصوص القسمين الاداري والتنفيذي .

اتفاقيات : لاهي عبارة عن وثيقة خاصة بين الشركة والزبائن هدفها تنظيم العلاقات الداخلية والخارجية للشركة

الشكل(5): هيكل تنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

المبحث الثاني: خصائص نظام التكاليف في ملبنة أميرة حليب

لكل مؤسسة نظام لتحصيل التكاليف الخاص بها وفق نوع النشاط وطبيعته بالإضافة لرؤية مجلس الإدارة، ومؤسسة قيد الدراسة لها نصيب من ذلك، حيث نستعرض بصورة عامة طريقة تحميل التكاليف وفق ما كان مسموحا لنا بالاطلاع عليه وتزويدنا به من معلومات على النحو التالي:

المطلب الأول: نظام تحديد التكلفة في المؤسسة

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات، وقد لوحظ أنه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات ودوائر ومصالح وأقسام إلا أنها تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا راجع إلى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث تعتبر التكاليف المباشرة في المواد الأولية المستعملة فقط وتكاليف التوزيع أما باقي التكاليف فهي عبارة عن

تكاليف غير مباشرة، كما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة في المؤسسة للثلاثي الأخير لسنة 2022 (وهي أحدث سنة تتوفر على كل المعلومات) على أساس الكمية المنتجة.

المطلب الثاني: طريقة المؤسسة في حساب التكلفة

بعد مقابلة مع محاسبة المؤسسة تبين أن المؤسسة ليس لها نظام محاسبي واضح لحساب التكاليف وعليه حاولنا تطبيق أحد الأساليب التقليدية لحساب التكاليف وهي طريقة التكلفة الكلية وذلك بالاعتماد على مختلف الوثائق والقوائم المحاسبية المتوفرة، حيث تنتج المؤسسة عدة منتجات نركز على بعضها فقط كما في الجدول التالي:

جدول رقم (5): جدول بيان المنتجات وأصنافها شهريا

المنتج	الكمية المنتجة
حليب	988139 لتر
اللبن	50730 لتر
الشاربات	156606 لتر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

تم التركيز في هذه لدراسة على ثلاث منتجات، وهي منتج الحليب منتج اللبن ومنتج الشاربات، حيث تعد الكمية الموضحة أعلاه لكل فئة إنتاجية خلال المتوسط الشهري لسنة 2022.

تحليل التكاليف بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"

من خلال دراسة وتحليل الوثائق المقدمة من طرف مسؤول المحاسبة تمكنا من حصر كافة عناصر التكاليف، بحيث تنقسم التكاليف الداخلة في العملية الإنتاجية إلى صنفين أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (6): جدول بيان عناصر التكلفة لسنة 2022

عناصر التكلفة	التكاليف
تكلفة المواد الأولية واللوازم الإضافية	التكاليف المباشرة
مرتبات وأجور المستخدمين بأقسام الإنتاج	
تكاليف إدارية	التكاليف غير المباشرة
تكاليف التشغيل	
تكاليف الاهتلاك	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

حيث التكاليف المباشرة تتمثل في تكاليف شراء المواد الأولية المستعملة في النتاج المنتجات بالإضافة إلى أجور ومرتببات العمال والمستخدمين، أما التكاليف الغير المباشرة تمثل في المصاريف الإدارية، ومصاريف التشغيل، إضافة إلى مصاريف اهتلاك الإمدادات والمعدات والأدوات الصناعية.

1- حساب التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج لسنة 2022: بعد الاطلاع على وثائق رقمية من مسؤول مصلحة المحاسبة ومسؤول قسم الإنتاج والاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبة تم تحديد التكاليف المباشرة لكل من منتج (الحليب والشربات واللبن) وذلك لسنة 2022 كما هي موضحة في الجدول أدناه:

جدول (7): سعر تكلفة المنتج الأساسي (الحليب) حسب طريقة المؤسسة

حليب	Q	U	M	البيان
Poudreonil	106000	157	16642000	
ماء	889325.10	1	889325.10	
أكياس التعبئة	6209	420	2607780	
ساعة يد عاملة			3980000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

جدول (8): تكاليف مباشرة للشاربات واللبن

البيان	لبن			شربات		
	Q	U	M	Q	U	M
Lait vache	64540	45	2904300			
Eau	4304.36	2	8608.72	134681.16	2	269362.32
acidecitrique				649.9149	200	129 982,98
Sucre				21533.33	89	1916466.37
Cmc				109.62	650	69 303,00
benzoite				23.49	290	6 812,10
umulission				783.03	560	438 496,80
المجموع	68844,3	42.18	2904300	157780.55	12.15	1916455.37

المصدر: من اعداد الطالبتين حسب الوثائق المقدمة من طرف الادارة

2- تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة: تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف

والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات، وقد لوحظ أنه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات ودوائر ومصالح + أقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا راجع إلى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث تعتبر التكاليف المباشرة في المواد الأولية المستعملة فقط وتكاليف التوزيع أما باقي التكاليف فهي غير مباشرة كما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة في المؤسسة لثلاثي الأخير لسنة 2022 على أساس الكمية المنتجة.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

3- حساب التكاليف الغير مباشرة للمؤسسة:

جدول (9): تحميل تكاليف غير مباشرة للمؤسسة.

العناصر	التكاليف	المبالغ
تكاليف التشغيل	تأمينات	6350000,00
	ايجار	1052000,00
	اصلاح وصيانة الآلات	2000000,00
	مصاريف الكهرباء	2126000,00
	وقود ومحروقات	7617831,00
	مواد التنظيف	1040000,00
	المجموع	20185831,00
تكاليف الإدارة	الأوراق	1946000,00
	مصاريف الصيانة واجهزة الاعلام الالي	1776000,00
	الانترنت والهاتف	1150000,00
	مصاريف الخبراء	2150000,00
	المجموع	7022000,00
تكاليف الاهتلاكات	اهتلاك الآلات والمعدات	2452832,00
	اهتلاك التجهيزات المكتبية	1537255,00
	اهتلاك المباني	1152000,00
	المجموع	5142087,00
	المجموع	32349918,00

المصدر: من اعداد الطالبتين وفقا للمعلومات المقدمة من طرف المحاسب

بعد تحديد اجمالي التكاليف غير مباشرة نحسب معدل تحميلها

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

جدول (10): تكلفة سعر انتاج الحليب حسب طريقة المؤسسة

البيان	الحليب الميستر
مجموع التكاليف المباشرة	23229780
تكاليف التمويل غير المباشرة	10132320.10
تكاليف الإنتاج غير المباشرة	30,95466895
تكاليف التوزيع	202.90 132 2
مرحلة الإنتاج 1	1728000.00
مرحلة الإنتاج 2	2304000.00
سعر التكلفة	22144194.99
دعم دج \ لتر	4
الكمية المنتجة (ب لتر)	988139
التكلفة الوحديّة	22.41

المصدر: من اعداد الطالبتين وفقا من الوثائق المقدمة من طرف المحاسب.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن التكاليف المباشرة وغير المباشرة كبيرة جدا بسبب الكمية المنتجة حيث تم الجزء الأكبر من التكاليف غير المباشرة بسبب تخصيص التكاليف غير مباشرة على أساس الكمية المنتجة حيث يأخذ المنتج ما نسبته 90% من الكمية المنتجة لكن بفعل الإعانة التي تقدمها الدولة والمقدرة ما بين 12 - 2 دج للتر الواحد حسب كل منتج من الحليب المستخدم انخفضت التكلفة الوحديّة للمنتج إلى 22.41 دج.

جدول (11): تكلفة انتاج اللبن والشاربات حسب طريقة المؤسسة

البيان	لبن	الشاربات
مجموع التكاليف المباشرة	2904300	1916455,37
تكاليف التمويل غير مباشرة	727873,15	582298,52
تكاليف الإنتاج غير مباشرة	2183619,2	1213121,92
التكاليف التوزيع	184345,66	1455746,31
الرسم على النشاط المهني TAP	97049,74	1601320,94
سعر التكلفة	6097187,7	6768943,06
الكمية المنتجة (ب لتر)	50730	156606
تكلفة الوحدة	56,68	43.22

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

من الجدول نلاحظ أن التكلفة الوحودية ل 2000 مل من الشاربات يقدر تقريبا بـ 6768943.06 دج حسب ما أكدته مصلحة المحاسبات، حيث تكلفة اللتر الواحد تقدر بـ 43.22 دج، في حين كان سعر التكلفة لمنتج اللبن هو 56.68 دج للتر، لكن نلاحظ أن المؤسسة لم تقم بتحميل التكاليف غير المباشرة من اليد العاملة والاهتلاكات ما يؤدي إلى انخفاض سعر التكلفة للمنتج.

جدول (12): حساب ربح المنتجات.

البيان	سعر التكلفة	سعر البيع	الربح
لبن 1 لتر	43,22	41,42	1,8
الحليب المبستر	22.41	21	1,41
شاربات	56,68	33.61	23,07

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة

نلاحظ من الجدول أن المؤسسة تحقق ربحا في جميع منتجاتها الثانوية كما أن كل من منتجات حليب ولبن والشاربات تحقق أرباحا وحدوية تصل إلى 24.87 دج، أما أدني ربح فقد حققه منتج الحليب المبستر بـ 1.41 دج ما يفيد من طريقة المتبعة من طرف المؤسسة أن جميع المنتجات تحقق أرباحا وجب الحفاظ عليها، وإذا تم الاستعانة بطريقة الأنشطة ABC سيعزز لك من فرص مراجعة التكاليف والأرباح أكثر.

المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في المؤسسة

لقد تعرفنا في العنصر السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في احتساب سعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة، ولعل ما يلفت انتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمل على أساس الكمية المنتجة من كل منتج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

المطلب الأول: المعلومات اللازمة لتطبيق النموذج

سوف نحاول في هذا العنصر أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة واستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام ABC وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام. يجب مراعاة مراحل تطبيق هذه الطريقة كالتالي:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة .

المرحلة الثانية: تحميل التكاليف بمراكز التكلفة

المرحلة الثالثة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة .

المرحلة 01:

أ-تحديد أنشطة المؤسسة: بعد الدراسة المعمقة لنشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي وبعد المناقشة مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية توصلنا إلى تحديد أنشطة المؤسسة وهي كالتالي:

1 نشاط هندسة الإنتاج:

- خلط المواد الأولية.

- عمال.

-تنفيذ خطط الإنتاج.

-تعبئة المنتج النهائي.

تعقيم المادة الأولية.

2 نشاط الإدارة:

-الرقابة على العمال.

- التسيير ما بين الإدارات.

- التوجيه والقيادة.

3-نشاط الصيانة:

- ضبط الآلات وتجهيزتها.

- عمال.

- صيانة المعدات والآلات

4.-قسم المحاسبة والمالية:

-تسيير العمليات المالية .

-تسيير العمليات المحاسبة .

-مراقبة الرصيد المالي.

- المقاربة البنكية.

5-نشاطالتسويق:

- استقبال الطلبات.

- تسليم البضائع.

-إعداد الفواتير .

6-نشاط التخزين:

-عمال.

-معدات خاصة بالتخزين منتج نهائي.

بعد تحديد أنشطة المؤسسة قمنا بعملية تحديد التكاليف لكل نشاط والجدول التالي يوضح ذلك

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة وارتباطات بين تكلفة وعواملها مفسرة فهي بمثابة أسس النظام وحساب التكلفة الوحديوية، فمن الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط

جدول (13): تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة ل2022

التكلفة	النسبة	مسببات	الأنشطة			العمليات	
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
275037.8	10.00%	عدد الخلطات	A07	- خلط المواد الأولية .	نشاط هندسة الإنتاج	A1	الأنشطة الرئيسية
275037.8	10.00%	اليد العاملة	A08	- عمال .			
412556.7	15.00%	الكمية المنتجة	A09	- تنفيذ خطط الإنتاج.			
137518.90	5.00%	الكمية المنتجة	A10	- تعبئة المنتج النهائي .			
137518.9	5.00%	الكمية المنتجة	A11	- تعقيم المادة الأولية .			
137518.9	5.00%	رقم الاعمال	A12	تسيير ما بين الادارات	نشاط الادارة	A2	
68759.5	2.50%	رقم الاعمال	A13	التوجيه والقيادة			
68759.50	2.50%	رقم الاعمال	A14	الرقابة على العمال			
137518.9	5.00%	عدد التدخلات	A15	- ضبط الالات وتمهيتها.	نشاط قسم الصيانة	A3	
68759.50	2.50%	اليد العاملة	A16	- عمال .			
68759.5	2.50%	عدد التدخلات	A17	صيانة المعدات والالات			
137518.9	5.00%	رقم الاعمال	A18	تسيير العمليات المالية.	نشاط قسم المحاسبة والمالية	A4	
82511.35	3.00%	رقم الاعمال	A19	- تسيير العمليات المحاسبية.			
55007.6	2.00%	عدد الديون	A20	-مراقبة الرصيد المالي.			
137518.90	5.00%	عدد الفحوصات	A21	-المقاربة البنكية.			
68759.50	2.50%	عدد الطلبيات	A22	-استقبال الطلبات.	نشاط التوزيع	A5	
68759.5	2.50%	عدد الفواتير	A23	-تسليم البضائع.			
275037.8	10.00%	عدد الفواتير	A24	إعداد الفواتير -			
68759.5	2.50%	اليد العاملة	A25	عمال .	نشاط التخزين	A6	
68759.5	2.50%	كمية مخزنة	A26	معدات خاصة بالتخزين منتج نهائي-			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

جدول (14): مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة للوحدة محل الدراسة

العمليات						
الأنشطة						
مساببات التكلفة	شاطر هندسة الانتاج	نشاط الادارة	نشاط الصيانة	نشاط المحاسبة والمالية	نشاط التوزيع	نشاط التخزين
كمية منتجة	X					
عدد الخلطات	X					
اليد العاملة	X		X			X
رقم الاعمال		X		X		
عدد التدخلات			X			
عدد الديون				X		
عدد الفحوصات				X		
عدد الطلبيات					X	
عدد الفواتير					X	
كمية مخزنة						X

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

المرحلة 2: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:

بعد تحديد الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك تأتي عملية تجميع الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك ما يسمى بمراكز النشاط.

جدول (15): يوضح مجموعة تكلفة كل مركز.

مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة (دج)
مركز الانتاج	كمية منتجة	A09 A10 A11	687594,50
مركز مراقبة الجودة	عدد الخلطات	A07	275037,8
مركز ساعة العمل	اليد العاملة	A08 A16 A25	412556,8
مركز رقم الاعمال	رقم الاعمال	A12 A13 A14 A18 A19	495068,15
مركز التدخلات	عدد التدخلات	A15 A17	206 278,40
مركز الادارة والمحاسبة المالية	عدد الديون	A20	55007,6
مركز الصيانة	عدد الفحوصات	A21	137518,90
مركز التوزيع	عدد الطلبيات	A22	68759,50
مركز اعداد الفواتير	عدد الفواتير	A23 A24	343797,3
مركز التخزين	كمية مخزنة	A26	68759,5

المصدر من اعداد الطالبيتين وفيما وثائق المقدمة من طرف المحاسب وجدول EXCEL.

جدول (16) : يوضح عدد مسببات التكلفة.

الاقسام	الانشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
نشاط هدمسة الانتاج	- خلط المواد الأولية .	عدد الخلطات	603.12
	- عمال .	اليد العاملة	196
	- تنفيذ خطط الإنتاج.	الكمية المنتجة	31546
	- تعبئة المنتج النهائي .	الكمية المنتجة	31546
	- تعقيم المادة الأولية .	الكمية المنتجة	31546
نشاط الادارة	تسيير ما بين الادارات	رقم الاعمال	10000
	التوجيه والقيادة	رقم الاعمال	10000
	الرقابة على العمال	رقم الاعمال	10000
نشاط الصيانة	- ضبط الالات وتجهيزتها.	عدد التدخلات	840
	- عمال .	اليد العاملة	196
	صيانة المعدات والآلات	عدد التدخلات	840
نشاط المحاسبة والمالية	تسيير العمليات المالية.	رقم الاعمال	10000
	- تسيير العمليات المحاسبية.	رقم الاعمال	10000
	- مراقبة الرصيد المالي.	عدد الديون	15000
	- المقاربة البنكية.	عدد الفحوصات	98
	- استقبال الطلبات.	عدد الطلبات	900
نشاط التوزيع	- تسليم البضائع.	عدد الفواتير	15
	إعداد الفواتير -	عدد الفواتير	15
ط التخزين	عمال .	اليد العاملة	196
	معدات خاصة بالتخزين منتج نهائي-	كمية مخزنة	4725

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

3 المرحلة الثالثة : تحميل تكاليف الانشطة لاغراض التكلفة :

يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الانشطة على المنتجات عن طريق حساب تكلفة مسبب مركز ، بالإضافة الى حساب سعر التكلفة ، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الانتاج ، وتحسب التكلفة الوحيدة لمسببات التكلفة ووفقات للعلاقة التالية :

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة : مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسبب كل مركز تكلفة

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

جدول(17): يوضح حجم مسبب كل تكلفة وحجم مسبب كل مركز

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز
مركز الانتاج	A09	- تنفيذ خطط الإنتاج.	31546	كمية منتجة	94638
	A10	- تعبئة المنتج النهائي .	31546		
	A11	- تعقيم المادة الأولية .	31546		
مركز مراقبة الجو	A07	- خلط المواد الأولية .	603,12	عدد الخلطات	603,12
مركز ساعة العمل	A08	- عمال .	196	اليد العاملة	588
	A16	- عمال .	196		
	A25	- عمال .	196		
مركز رقم الاعمال	A12	تسيير مابين الادارات	10000	رقم الاعمال	50000
	A13	التوجيه والقيادة	10000		
	A14	الرقابة على العمال	10000		
	A18	تسيير العمليات المالية.	10000		
	A19	- تسيير العمليات المحاسبية.	10000		
مركز التدخلات	A15	- ضبط الالات وتهيئتها.	840	عدد التدخلات	1680
	A17	صيانة المعدات والآلات	840		
مركز الادارة والمحاسبة	A20	-مراقبة الرصيد المالي.	15000	عدد الديون	15000
مركز الصيانة	A21	-المقاربة البنكية.	58	عدد الفحوصات	58
مركز التوزيع	A22	-استقبال الطلبات.	900	عدد الطلبات	900
مركز اعداد الفواتير	A23	-تسليم البضائع.	15	عدد الفواتير	30
	A24	إعداد الفواتير -	15		
مركز التخزين	A26	معدات خاصة بالتخزين منتج	2725	كمية مخزنة	2725

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

من هنا يستوجب علينا حساب تكلفة مسبب كل مركز والتي تحسب وفق العلاقة السابقة، وعليه فان التطبيق العددي للتكلفة الوحيدة يكون كما يلي:

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة: مجموع تكاليف كل مراكز التكلفة / حجم مسبب كل مركز

والجول التالي يوضح ذلك :

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

جدول (18): يوضح حجم مسبب كل منتج بالنسبة للمؤسسة.

حجم مسبب كل مركز	خط انتاج الحليب ومشتقاته 70%		خط انتاج منتجات ثانوية 30%	المراكز
	لبن	حليب		
94638	23659.5	42587.1	28391.4	مركز الانتاج
603.12	150.78	271.404	180.936	مركز مراقبة الجودة
588	147	264.6	176.4	مركز ساعة العمل
50000	12500	22500	15000	مركز رقم الاعمال
1680	420	756	504	مركز التدخلات
15000	3750	6750	4500	مركز الادارة والمحاسبة
58	14.5	26.1	17.4	مركز الصيانة
300	75	135	90	مركز التوزيع
15	3.75	6.75	4.5	مركز اعداد الفواتير
2725	681.25	1226.25	817.5	مركز التخزين

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

تم تقسيم نسبة انتاج المؤسسة للمنتجات من طرف المحاسب المعتمد للمؤسسة وذلك من خلال تمثيل 70% حليب ومشتقاته، و30% للمنتجات الثانوية

المرحلة 04: حساب سعر التكلفة وفقا لنظام ABC

بعد قيامنا بتحديد تكلفة المسبب لكل مركز نقوك بتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات من اجل:

سعر التكلفة: مجموع التكاليف / عدد الوحدات المنتجة.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

جدول (19): حساب سعر تكلفة اللتر الواحد من المنتجات حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

المجموع	خط انتاج منتوجات ثانوية			خط انتاج الحليب ومشتقاته			البيان			
	تكلفة المركز	مسيبات المرافقة مسيب كل مر	جم مسيبات المرافقة	تكلفة المركز	مسيبات المرافقة مسيب كل مر	جم مسيبات المرافقة	تكلفة المركز	مسيبات المرافقة مسيب كل مر	جم مسيبات المرافقة	
28050535	1916455.37			2904300			23229780			ع التكاليف الم
	3907.689	7.265522	28391.4	3256.407	7.265522	23659.5	5861.533	7.265522	42587.1	مركز الانتاج
	0.396755	456.025	180.93	0.33064	456.025	150.78	0.595152	456.025	271.404	كز مراقبة الج
	0.251416	701.6272	176.4	0.209513	701.6272	147	0.377123	701.6272	264.6	مركز ساعة العمل
	151.4943	9.901363	1500	1262.452	9.901363	12500	2272.414	9.901363	22500	مركز رقم الاعمال
	4.105948	122.7488	504	3.421623	122.7488	420	6.158922	122.7488	756	مركز التدخلات
	12271.03	3.667173	45000	1022.586	3.667173	3750	1840.655	3.667173	6750	الادارة والمحاسبة ا
	0.007339	2371.016	17.4	0.006116	2371.016	14.5	0.011008	2371.016	26.1	مركز الصيانة
	0.392673	229.1983	90	0.327228	229.1983	75	0.58901	229.1983	135	مركز التوزيع
	0.000196	22919.82	4.5	0.000164	22919.82	3.75	0.000295	22919.82	6.75	كز اعداد الفوات
	32.39825	25.23284	817.5	26.99854	25.23284	681.25	484.5371	25.23284	12226.25	مركز التخزين
32407.378	16367.76729			5572.739564			10466.87098			ع التكاليف غير م
28082943	1932823.137			2909872.74			23240246.87			بمجموع التكاليف
	156606			50730			988139			عدد الوحدات المنتج
	12.34194818			57.35999881			23.5192082			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

المطلب الثاني: تحليل وتقديم نتائج النموذج

بعد تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة لاحظنا أن كل منتجات المؤسسة تحقق أرباح وهي الحليب بأنواعه، اللبن والشاربات، سنقوم أخيرا بمقارنة أسعار التكلفة بين الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف حسب الأنشطة كما في الجدول التالي

جدول (20): جدول المقارنة بين طريقة الأنشطة وطريقة المؤسسة.

البيان	سعر التكلفة حسب طريقة المؤسسة	سعر التكلفة حسب طريقة الأنشطة	الانحراف بين الطريقتين	الانحراف %
الحليب المبيستر	22,41	23,51	1,1	4,9%
اللبن	56,68	57,37	0,69	1,21%
الشاربات	43,22	12,34	-30,88	71,44%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة وبرنامج Excel

الفصل الثالث _____ دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة

من الجدول رقم 16 نلاحظ وجود انحرافات متباينة في حساب أسعار التكلفة للمنتجات بطريقة التكاليف حسب الأنشطة وطريقة المطبقة من قبل المؤسسة حيث بلغت نسبة الانحراف لمنتج اللبن إلى 1.21% وهذه أقل نسبة يليها الانحراف بين الطريقتين لمنتج الحليب المبستر والذي بلغ 4.90% ثم منتج الشاربات والذي حقق أعلى نسبة انحراف بين الطريقتين حيث قُدّر ب 71.44%، ونلاحظ أن كل المنتجات كان تقديرها أعلى وفق طريقة الأنشطة أي أن تحديد التكلفة النهائية وفق طريقة المؤسسة ولا يتوافق مع طبيعة نشاطها وطريقة تسييرها، حيث أن المؤسسة تقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بشكل غير سليم وعلمي وتعتبر جميع تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف غير المباشرة أما طريقة التكاليف حسب الأنشطة قامت بتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل سليم

تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية في مؤسسة اميرة حليب أورلال، واقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة، وذلك بتتبع مراحل تنفيذه والتركيز على اجراء عدة مقابلات مع محاسب الشركة، توصلت الراس الى النتائج التالية:

- أصبحت المؤسسة لديها القدرة والإمكانيات العلمية لتحديد التكاليف المرتبطة بمنتجاتها
 - سمحت المحاسبة التحليلية للمؤسسة من الوصول الى تحسين تسييرها
 - المعرفة الدقيقة بتكاليف المؤسسة من خلال محاسبة التكاليف التي سمحة لها من تقديم تسهيلات وتخفيضات وامتيازات لزيائنها دون اي خوف، وهذا ادى الى الرفع من مبيعات المؤسسة.
 - تفكير مسيري المؤسسة في وضع خطط توسعية للمؤسسة.
- . نستنتج من خلال ما تطرقنا إليه، ان محاسبة التحليلية لها أهمية ودور كبير داخل مؤسساتي تحسين وتسهيل العمليات التيسيرية، وذلك من خلال التحكم في التكاليف لان أساس إنشاء المؤسسات هو تخفيف من التكاليف والرفع من الأرباح.

خاتمة

الخاتمة

تناولت الدراسة موضوع المحاسبة التحليلية، حيث يساعد الإدارة على الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها بشتى الطرق مما يساهم في خلق ميزة تنافسية في ظل المنافسة التي يشهدها السوق، مما يجعل لدراسة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك أهمية لطريقة محاسبة التحليلية وفق طريقة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير، مما يعني أن طريقة محاسبة التكاليف تؤدي إلى تحسين فعالية مراقبة التسيير عن طريق تتبع كيفية تخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات، مما يساهم في تخفيض التكاليف عن طريق الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة، لنجاح هذه الطريقة داخل المؤسسة يتطلب تبني المؤسسة لهذه الطريقة بشكل جاد علما أن تطبيق هذه الطريقة يكلف كثيرا للمؤسسة ما يجدر بالمؤسسة إلى الموازنة بين التكلفة والعائد من هذه الطريقة.

اختبار الفرضيات:

- سمح لنا تطبيق نظام المحاسبة التحليلية اغتنام فرص التحسين للمنتجات لزيادة من الحصة السوقية ففي المؤسسة المدروسة يمكن لها التركيز على منتجي الحليب العادي المبستر لأن المؤسسة تحقق أرباح ضئيلة وذلك لانعدام هامش الربح المحقق من الحليب حيث ان سعر تكلفة الانتاج تضاعف خلال هذه السنوات خاصة مادة التعليم من البلاستيك واعباء الانتاج الاخرى وبقي السعر على حاله وذلك راجع لعدم تحسين سعر اللتر المدعم من طرف الدولة لذلك تلجئ المؤسسة لي انتاج منتجات الثانوية وذلك لتغطية التكاليف غ مباشرة

- بواسطة نظام التكاليف حسب الانشطة تم التعرف على الانشطة التي تستهلك الكثير من الموارد المتاحة مايجب العمل على تخفيض تكاليف الانشطة الاساسية المضيفة للقيمة والتخلي عن الانشطة عديمة القيمة او اسنادها الى جهات خارج المؤسسة ما يؤدي الى تخفيض التكاليف

- ان الفوارق بين التكلفة وفق طريقة المؤسسة وطريقة الانشطة المقترحة يوضح انحراف في التقدير بين الطريقتين تراوحت بين (01% الى 71%) وهي انحرافات موجبة

نتائج الدراسة:

بعد دراسة الموضوع من الجانب النظرية ومحاولة تطبيق المحاسبة التحليلية في مصنع أميرة حليب تم الوصول إلى النتائج التالية:

أدى تطبيق نظام المحاسبة التحليلية للأنشطة إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وما تم استهلاكه من أنشطة من طرف المنتجات ما أدى إلى تحديد ما يستهلكه كل منتج من مشكل بشكل دقيق.

الخاتمة

تقوم المؤسسة محل الدراسة بعملية المحاسبة التحليلية لكن تقوم بتوزيع تكاليفها غير المباشر بشكل علمية عشوائي لا يستند لأسس، مما يؤدي إلى حساب سعر التكلفة بشكل غير دقيق، كما أن المؤسسة تقوم باعتبار جميع تكاليف اليد العاملة على أنها تكاليف غير مباشرة وهذا منافي للأسس لعلمية.

عدم وجود رغبة لدى ادارة المؤسسة في القيام بتحديث وتحسين نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، للوصول إلى حساب سعر التكلفة بشكل دقيق لاتخاذ قرارات بناء على نتائج المحاسبة التحليلية.

جهل أعضاء المؤسسة ببعض طرق المحاسبة التحليلية على الأنشطة وكذا دورها في حساب التكاليف بشكل أدق مقارنة بالطرق التقليدية.

إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.

تحقيق النتائج الإيجابية لمؤسسة لا يكون إلا بالاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية.

كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أسس تسمح له بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الاستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.

توصيات الدراسة وآفاقها:

التوصيات: استنادا لنتائج المتوصل عليها قمنا بتقديم اقتراحات لمسير الملبنة، لفائدة المؤسسة ويمكن حصرها فيما يلي:


- العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
- ننصح مؤسسة اميرة حليب أورلال بإعادة النظر في طريقة حساب التكاليف خصوصا التكاليف غير المباشرة التي توزع على أساس الكمية المنتجة، رغم عدم تجانس وحدات القياس من لتر إلى كيلوغرام.
- نوصي مصنع الحليب -أورلال تبني إحدى الطرق العلمية في حساب التكاليف ولما تبني طريقة التكاليف حسب الأنشطة وهي التي أثبتت جدارتها في حساب التكاليف بشكل دقيق وصحيح.
- ننصح المؤسسة محل الدراسة بدراسة بالقيام بتكوينات لصالح عمالها وموظفيها من أجل رفع من كفاءتهم وتحسين أدائهم لتطبيق طريقة المحاسبة التحليلية على الأنشطة والعمليات بشكل جيد ومثالي.
- التنسيق بين المؤسسات البحثية والمعاهد والجامعات في ميدان المعلومات ومحاولة الإلمام بكل التطورات الحاصلة على المستويين.

الخاتمة

الافاق:

- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) على المؤسسات المنتجة للحليب ومشتقاته.
- تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في المؤسسات الصناعية الخاصة.
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) بدراسة حالة تستخرج انشطة لا تضيف قيمة للمنتج.

وفي الأخير نقول هذا اجتهاد بشري وجهد إنساني يلزمه النقص ويحتاج للتصويب والتحسين، فالكمال لله تعالى ولقوله جل في علاه، فإن أصبنا فمن الله وحده وإن أخطأنا فمن أنفسنا...



فهرس المحتويات

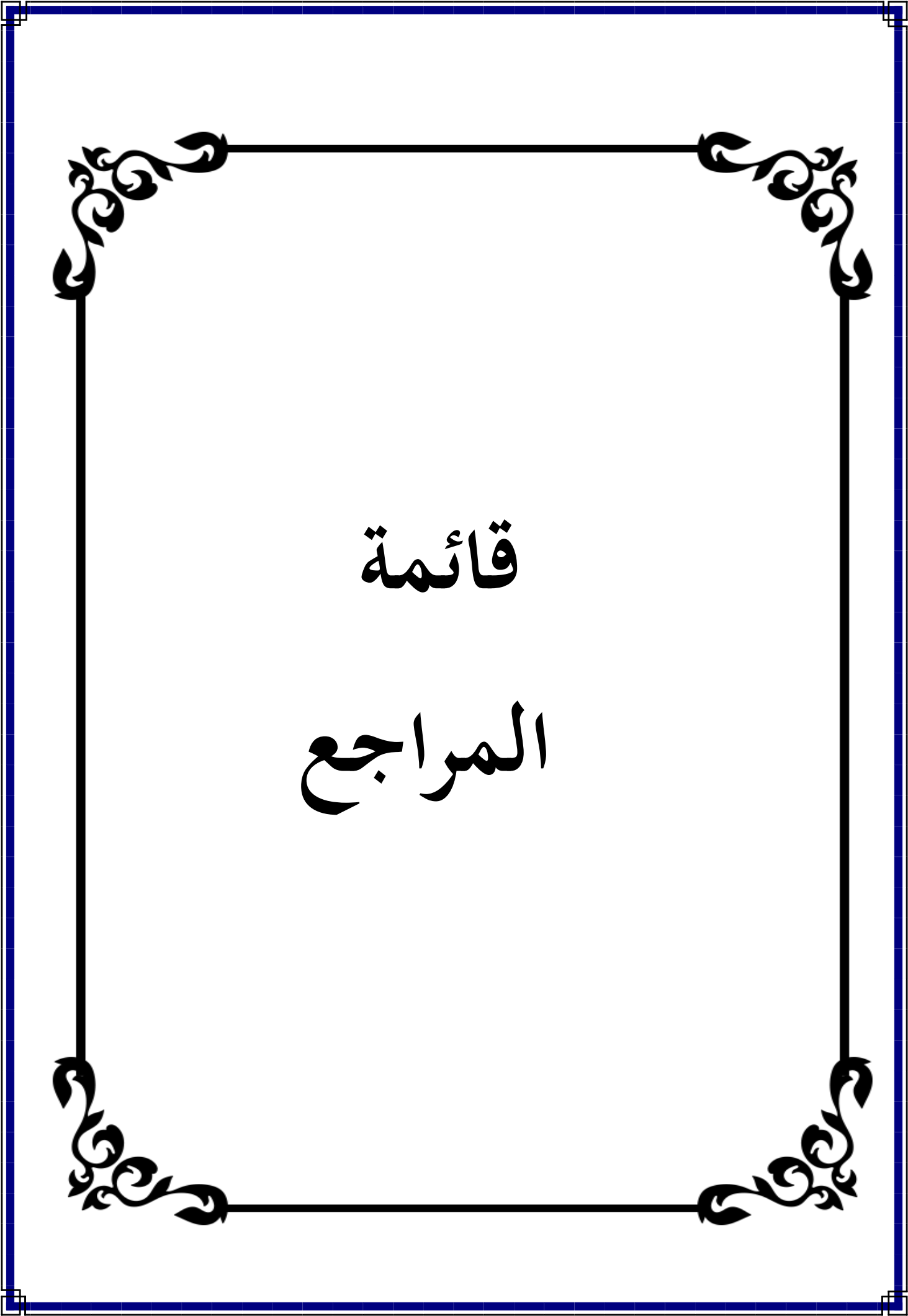
الفهرس المحتويات

الفهرس

الصفحة	العنوان
-	تشكرات
-	إهداءات
أ	الملخص
ب-ج	قائمة الجداول والاشكال
د-ز	مقدمة
	❖ الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية
10	○ المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة
10	▪ المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية
11	▪ المطلب الثاني: نظام معلومات المحاسبة التحليلية
13	▪ المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والعامه
14	○ المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة التحليلية
14	▪ المطلب الأول: وظائف واهداف المحاسبة التحليلية
18	▪ المطلب الثاني: اهمية نظام المحاسبة التحليلية
19	○ المبحث الثالث: عموميات حول التكاليف وسعر التكلفة
19	▪ المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة
21	▪ المطلب الثاني: انظمة التكاليف والمبادئ الخاصة بها
22	▪ المطلب الثالث: تقييم المخزونات
25	▪ الخلاصة
	❖ الفصل الثاني: اسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
27	○ المبحث الأول: اساسيات حول اتخاذ القرار
27	▪ المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

الفهرس المحتويات

29	▪ المطب الثاني: دور المحاسبة في اتخاذ القرار
30	○ المبحث الثاني: طرق تحميل التكاليف
30	▪ المطب الأول: طرق تقليدية لتحميل التكاليف
40	▪ المطب الثاني: طرق حديثة لتحميل التكاليف
49	▪ خلاصه
	❖ الفصل الثالث: دراسة حالة ملبنة أميرة للحليب بسكرة
51	○ المبحث الأول: عرض وتقديم مؤسسة ملبنة أميرة حليب
51	▪ المطب الأول: تعريف بالمؤسسة
51	▪ المطب الثاني: دور المؤسسة
52	▪ المطب الثالث: هيكل تنظيمي للمؤسسة
54	○ المبحث الثاني: خصائص نظام التكاليف في ملبنة اميرة
54	▪ المطب الأول: نظام تحديد التكلفة في المؤسسة
54	▪ المطب الثاني: طريقة المؤسسة في حساب التكلفة
59	○ المبحث الثالث: نموذج المعلومات اللازمة لتطبيق نظام abc في المؤسسة
59	▪ المطب الاول: المعلومات اللازمة لتطبيق النموذج
67	▪ المطب الثاني: تحليل وتقديم نتائج النموذج
69	▪ الخلاصة
71	خاتمة
75	فهرس المحتويات
78	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق



قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

❖ المجالات:

1. أ.مصطفى العثماني.(2014). دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل قرارات المؤسسة الاقتصادية،مجلة الاقتصاد الجديد، العدد،11 المجلد،02، ص234.
2. بوشاشي بوعلام. المنير في المحاسبة التحليلية الطبعة الرابعة. الجزائر: دار هومة.ط.04
3. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 05، الجزائر، 2005.
4. الحاج لخضر. (2019). تقييم المخزونات بين النظرية والممارسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. جامعة باتنة. مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 19، العدد 01.
5. خضير مجيد علاوي، (2012). مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) دراسة تطبيقية في مديرية بلديات (محافظة الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 14، العدد 2.
6. دبابش محمد نجيب، شحتاني عبد العالي، (2018). ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 23.
7. دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية 2019 مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية رقم المجلد، العدد والصفحة 154-163.
8. زونية مخلخل، (2020). تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 4.
9. صالح إبراهيم يونس الشعباني، علي حازم اليامور، (2012). أثر اعتماد نموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد،2 العدد 2.
10. عبد الناصر د.روابجي، واسامة ط/د.طبيب. (2017). مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وأثارها على القوائم المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17.
11. فائق مال الله محمود البالكبي، (2009). تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر، مجلة بحوث مستقبلية، العراق، العدد 25.
12. فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد بجاي، (2017). تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41.
13. مسعودي سارة، ومماش كمال. (2021). دور نظام التكاليف على اساس الانشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد، 6. العدد 2.
14. معاد خلف إبراهيم، (2013). تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 27.

قائمة المصادر والمراجع

15. مهند جعفر، حسن حبيب، دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية دراسة ميدانية، مجلة فصلية دولية محكمة السودان، العدد 02، 2021، ص7.
16. نادر حمد الجبران وحسن توفيق محمود، (2015)، دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 6 العدد (1)، الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب الكويت، جامعة الزرقاء الأردن.
17. يوسف بوكديرون. (2015). المحاسبة التحليلية الاستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الاستشفائية العمومية. مجلة الاقتصاد الجديد، العدد14، المجلد 1.

❖ الكتب:

18. أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط 2، ص 120-121.
19. أحمد طرطار، 1993 الترشيد الاقتصادي وللطاقات الإنتاجية الجزائر ديوان المطبوعات الجامعي.
20. الأخرس عاطف وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان. الاردن: دار البركة للنشر والتوزيع.
21. جمعة الربيعي، وسعدوني مهدي. (2008). محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
22. خليل عواد أبو حشيش، (٢٠٠٥)، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان -الأردن.
23. سفيان بن بلقاسم، وحسين ليهي. المحاسبة التحليلية-منهجية حساب سعر التكلفة. الجزائر: دارالافاق.
24. سكينه بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص179.
25. سليمة طبائية. (2015). دروس في المحاسبة التحليلية. قلمة: مطبوعة غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945.
26. اسماعيل مجي التكريتي 2007 محاسبة التكاليف قضايا معاصرة الأردن دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
27. صالح بسويوني عبد وآخرون. (2017/2016). محاسبة التكاليف. بدون دار النشر. مصر، 5.
28. صالح عبد القادر النعيمي، الإدارة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 192.
29. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 99.
30. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ط 3.
31. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
32. فالخ سالمه. المطارنة غسان. (2003). مقدمة في محاسبة التكاليف. عمان. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
33. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
34. موفق أحمد مرزة، أساسيات الأساليب الكمية في القرارات الإدارية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 34-35.
35. ناصر دادي عدون. (1999). المحاسبة التحليلية تقنيات المحاسبة. الجزائر: دار الحمدي العامة.
36. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 83.

❖ مذكرة تخرج:

37. أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003.

قائمة المصادر والمراجع

38. بلال بوناب، المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-الجزائر، 2014.
39. بولكروش نهاد، ولكحل وداد. (دفعه 2017). دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار الإنتاجي بالمؤسسة الاقتصادية. كلية الاقتصاد، جامعة جيجل.
40. بونجاح حجيجة وبريارة نورة، (2017\2018)، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمية حالة مؤسسة "تيمي للخدمات الفندقية بأدرار"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التجارة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة، أدرار -الجزائر.
41. خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة- الجزائر، 2013.
42. خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي - دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكرو بيولوجي، (2007)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص 47-49.
43. د. رحمون هلال. (2005/2004). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر.
44. (دور المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرار) محاسبة تحليلية مبسطة 2022/2021 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
45. ساحلي أمينة، وزيجة رميساء، (2019\2020)، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية معقمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر.
46. سالمى ياسين 2010-2009 الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3.
47. شنة محمد امين 2014 دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير كلية الاقتصاد جامعة بسكرة.
48. طوايية أحمد. (2003). المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج مذكرة لنيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
49. عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة-، الجزائر. 2008.

قائمة المصادر والمراجع

50. عليش نعية وبن صيد إيمان، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار -دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2021\2022، ص 45.
51. قدوري هودة سلطان، 2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية إمكانية تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة abc سيدي بلعباس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة جيلالي اليابس.
52. منال دودية، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي (دراسة ميدانية)، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا. 2015.
53. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - حالة مؤسسة نفضال، -مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
54. نوي سماح. (2018/2017). دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. اطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر. بسكرة.
55. هادي خالد. (2013). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماجستير. كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة.

❖ قائمة المراجع بالفرنسية:

56. Babaaddoun Messaoud، Ait-Mohammed Mourad، (2021). The comparison between activity based costing and traditional costing that practiced in Algerian manufacturing corporation, International journal of economic performance, Vol,04No 3.
57. Beatrice، Francis Grand Guillo (1999). Comptabilité analytique. France: éditeur Gualino.
58. Gérard Melyon (2004). Comptabilité analytique .، Bréal, France،.
59. Patric piget, comptabilité analytique, édition economica, Paris, 2002, 4ème Édition, p 113.

❖ قائمة المراجع بالإنجليزية:

60. The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), (2001). Technical Briefing Developing and promoting strategy-Activity Based Management an overview, London.

الملحق رقم (1)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 21-03-2023

إلى السيد: مدير ملبنة أميرة
حليب أورلال بسكرة



معة محمد خيضر - بسكرة
العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
مادة الكلية

قم: 392 / لك.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 - حمادي صفاء

2 - ذيابي أية

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات للمؤسسات الاقتصادية "

تحت إشراف: د/ عقي حمزة

في الأخير تقبلوا منا أسعى عبارات التقدير والاحترام



نائب العميد للدراسات والمسائل المرتبطة
بالطلبية
د. غربي وهيبية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة



الملاحق

الملحق (02)

calcul sur juillet + aout 2021									
	lait	lben	beurre	charbat	yaourt	s/total	prix unitaire	valeur en da	
production	988 139	50 730	915	156 606	27 718			33 020 228,80	
nombre de dose	494,07	30,75		78,30	11,79				
poudre onil	106000,00					106000,00	157	16 642 000,00	
eau	889 325,10	4 304,36		134 681,16	1 651,29	250 000,00	2	500 000,00	
lait vache			64540			64540	45	2 904 300,00	
acide citrique			649,9149			649,9149	200	129 982,98	
CASSE	3 829,00	537,00		1 022,00	482,00			177 516,00	
sucres				21 533,33	2 276,41	21079	89	1 876 031,00	
cmc				109,62		106,62	650	69 303,00	
benzoite				23,49		23,49	290	6 812,10	
umulission				783,03		783,03	560	438 496,80	
arome					18,87	18,87	1200	22 644,00	
salair + cnas			1 200 000,00				2	3 500 000,00	
film	6209	312		1096,242	170,00			2 452 832,60	
electricite			80 000,00				2	160 000,00	
transport			163 000,00				2	326 000,00	
reparation			1 000 000,00				2	2 000 000,00	
achat piece et autre			170 000,00				2	340 000,00	
tap + role			376 000,00				2	752 000,00	
location usine			26 000,00				2	52 000,00	
			total des charges						32 349 918,48
			benefice						670 310,32

Ghettas (3) الملحق

Distribution de Lait et Dérivés

Ourlal, Le02/11/2022

N° :168/2022

BON DE COMMANDE

Fournisseur : **AMIRA LAIT**

N°	DESIGNATIONS	QUANTITE	OBSERVATIONS
1	LAIT Pasteurisé	173441	
2	LEBEN SAC	124	
3	CHERBETTE BTL	114	
4	CHERBETTE SAC	660	
5	LAIT DE VACHE	525	
6	YAOURT SAC	150	
7	BEURRE	10	

Cachet et Signature

عطاس زين الحاديين
موزع الحليب ومنتجات الحاييب
ولايبة بسكرة
R.C.N°:07/03-2617601/A/99

الملاحق

(04) الملحق



AMIRA-LAIT

CITE AHMED RAIS OURLAL W BISKRA

IF: 000407249002648 AI: 07240042987 RC: 04 B 0242537

TEL: 033570222 FAX: 033570175

E-MAIL: amiralait@yahoo.fr

FACTURE CLIENT : 00224

Du : **30/11/2022**

Mode de règlement: ESPECE-

DOIT:

CL012- EURL AMIRA LAIT
POINT DE VENTE
CITE KABLOUTI PART 192 W.BISKRA
A.L:07010120857
R.C.:07/06-0242537/B/04

ARTICLE	DESIGNATION	QUANTITE	IX Unitaire N	TOT.HT
BR	BEURRE	59.000	450.00	26,550.00
CHB	Cherbette btl	490	49.00	24,010.00
CHS	Cherbette sac	882	33.61	29,644.02
LBB	Leben btl	65	67.22	4,369.30
LP	Lait pasteurisé	19,781	21.00	415,401.00
LV	Lait de vache	960	65.00	62,400.00
YRS	Yaourt sac	844	54.62	46,099.28

D
C

Arrêtée la présente facture à la somme de:
SIX CENTS TRENTE CINQ MILLE(S) HUIT CENTS UN DINAR(S) ET
TRENTE NEUF CENTIME(S)

NET HT	608,473.60
TVA:	24,827.79
TIMBRE:	2,500.00
NET PAYER:	635,801.39

الملاحق

الملحق (05)

EURL AMIRA LAIT
CITE AHMED RAIS OURLAL W.BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:000407249002648

EDITION DU: 23/01/2023 8:31
EXERCICE: 01/01/22 AU 31/12/22
PERIODE DU: 01/01/22 AU 31/12/22
Ahmed Rais
Ourlal Biskra
Rc N°:
04 B.024.2537

BILAN (ACTIF) au 31/12/2022

LIBELLE	NOT BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition-goodwill positif			
Immobilisations incorporellesX	222,000.00	56,100.00	165,900.00
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments			
Autres Immobilisations corporelles	137,457,138.80	118,512,779.69	18,944,358.91
Immobilisations en concession	2,810,577.00		2,810,577.00
Immobilisations encours	219,507.76		219,507.76
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres Immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	2,400,000.00		2,400,000.00
Impôts différés actif			
TOTAL ACTIF NON COURANT	143,109,223.36	118,568,879.69	24,540,343.67
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	1,962,699.75		1,962,699.75
Créances et emplois assimilés			
Clients	65,891,423.52		65,891,423.52
Autres débiteurs	32,272,642.22		32,272,642.22
Impôts et assimilés	9,702,934.21		9,702,934.21
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	14,985,277.51		14,985,277.51
TOTAL ACTIF COURANT	124,814,977.21		124,814,977.21
TOTAL GENERAL ACTIF	267,924,200.57	118,568,879.69	149,355,320.88

الملاحق

الملحق (06)

EURL AMIRA LAIT

CITE AHMED RAIS OURLAL W.BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:000407249002648

EDITION DU:

23/01/2023 8:36

EXERCICE:

01/01/22 AU 31/12/22

PERIODE DU:

01/01/22 AU 31/12/22

BILAN (PASSIF) ou 31/12/2022

LIBELLE	NOTE 2022	2021
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1,000,000.00	1,000,000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	7,290,939.77	3,774,707.13
Autres capitaux propres - Report à nouveau	77,576,055.77	77,576,055.77
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	85,866,995.54	82,350,762.90
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	29,229,479.29	37,836,655.15
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	29,229,479.29	37,836,655.15
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	18,962,273.10	11,507,112.01
Impôts	4,605,736.44	366,910.40
Autres dettes	10,533,866.67	10,519,308.26
Trésorerie passif	156,969.84	
TOTAL III	34,258,846.05	22,393,330.67
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	149,355,320.88	142,580,748.72



الملاحق

الملحق (07)

EURL AMIRA LAIT

CITE AHMED RAIS OURLAL W.BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:000407249002648

EDITION DU:

23/01/2023 8:37

EXERCICE:

01/01/22 AU 31/12/22

PERIODE DU:

01/01/22 AU 31/12/22

COMPTE DE RESULTAT/NATURE au 31/12/2022

LIBELLE	NOTE 2022	2021
Ventes et produits annexes		
Variation stocks produits finis et en cours	156,558,418.83	172,425,956.20
Production Immobilisée		
Subventions d'exploitation	5,599,934.00	6,288,827.00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	162,158,352.83	178,694,783.20
Achats consommés	-125,642,894.30	-144,819,613.03
Services extérieurs et autres consommations	-2,817,833.76	-3,575,708.97
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-128,460,728.06	-148,395,322.00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	33,697,624.77	30,299,461.20
Charges de personnel	-13,194,468.61	-9,165,606.47
Impôts, taxes et versements assimilés	-42,821.19	-305,495.59
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	20,460,334.97	20,828,359.14
Autres produits opérationnels		20,903.84
Autres charges opérationnelles	-2,600.00	-7,980.00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-12,926,600.31	-12,926,600.31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL	7,531,134.66	7,914,682.67
Produits financiers		0.01
Charges financières	-2,750,378.02	-3,097,046.18
VI-RESULTAT FINANCIER	-2,750,378.02	-3,097,046.17
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	4,780,756.64	4,817,636.60
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1,284,524.00	-1,042,930.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	162,158,352.83	178,715,687.05
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-168,642,120.19	-174,940,980.65
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	3,516,232.64	3,774,706.60
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3,516,232.64	3,774,706.60



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
بمسكرة في: 06/06/2023

د. محمد خيضر - مسكرة
إدارة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

إذن بالطبع

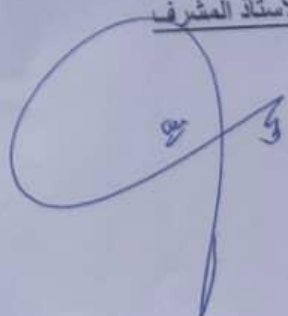
أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): عربي مسكرة
الرتبة: أستاذ محاضر "ب"
قسم الارتباط: المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على منكرة ماستر للطلبة: 1. حمادي صفاء 2. ذيابي آية
التخصص: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة
بطوان: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات
له 5 المحلقة الكافية صافية
أرخص بطبع منكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف



الملاحق

ملحق بالقرار رقم 10824... المؤرخ في 27 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد (ة) حسان بن صفاة الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالبة
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 2069066277 والصادرة بتاريخ: 2021.08.25
المسجل (ة) بكلية / معهد علوم الحاسب قسم علوم الحاسب
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: سور الحاسبية التطبيقية في إنفاذ القرارات لدى المؤسسات
أ. ح. ص. ب.
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 05/06/2023

توقيع المعني (ة)

الملاحق

ملحق بالقرار رقم 1082/... المؤرخ في 27 أفريل 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مسئسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

لمضي أسفله.

الصفة: طالب، أستاذ، باحث
الرقم الوطني: 201099864 والصادرة بتاريخ: 2017.02.08
الكلية / معهد علوم قسم العلوم الطبيعية
مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
أصريح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
بإتة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

...0710612022.....

توقيع المعني (ة)