



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

## الموضوع

# دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة "نقاوس مصبرات"

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

➤ سهام كردودي

إعداد الطالب:

➤ محمد أمين شنه

رقم التسجيل	
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على

أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل

نتوجه بكامل الشكر والإمتنان إلى الأستاذة المشرفة

"كردودي سهام" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها

القيمة التي كانت عوناً لنا في إنجاز هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم في إنجازه من قريب أو

بعيد وعلى رأسهم الإخوة الأصدقاء "هشام وربوع ويونس

وفيطل وزهير وجميع من ساعدنا"... نقول لهم "بارك الله لكم

وجعلها في ميزان حسناتكم"

محمد أمين شنه

# إهداء

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه، الحمد لله الذي وفقنا ومهد لنا طريق النجاح وبعد:

أهدي عملي هذا إلى:

التي حبها يسري في عروقي أغلى من أمك وأولى الناس بصحتي إلى نبع العنان الصافي إلى من دفعتنني وتدفعني إلى تحقيق النجاح، إلى التي من أجلها أکافح وأستمر... ذات القلب الكبير والعطاء الغزير، التي مهما قلت وفعلت وكتبت لن أوفيهما حقها الأزلي وفضلها الأبدى، إلى الغالية:

## أمي الحبيبة

- حفظها الله لي وأطال في عمري -

الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لي العيش الكريم ومهد لي الطريق ويسر لي صعوبات الحياة:

أبي - حفظه الله وأدامه لي -

إخوتي الأعماء على قلبي كل باسمه، - حفظهم الله لي -

محمد أمين شنه

إن التسيير الجيد للمؤسسات وخاصة الإنتاجية منها في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، مما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد في النفقات (التكاليف)، كما أن البيانات المعتمدة تساعد على تحسين كفاءة المسير في اتخاذ القرارات الصائبة.

وقد أفرز كل هذا التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي، وهذا ما جعل مسيري المؤسسات يدرسون الإجراءات الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المحيط المتذبذب وغير القار، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع، ومن هنا أصبح لزاماً على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني قرارات قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة عموماً في محاولة التوضع في السوق لضمان البقاء في ظل منافسة شديدة وحادة بين المؤسسات، وأن تركز أساساً على معايير دقيقة وعالية في النوع والكم وحتى الشكل قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة والمتنامية وفق هذا التطور الكبير في جميع مناحي الحياة، كل ذلك ألقى بثقله على المؤسسة مما جعل التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة عن هذا المحيط في كل أبعادها، ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات تشخص فيه الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

وحتى تتمكن المؤسسة من تحديد التحديات التي تواجهها والفرص المتاحة لها يتطلب منها مرونة عالية في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وتقليل المخاطر إلى أدنى حد، ولا يتأتى هذا إلا باتباع أحدث الطرق والتقنيات وتطبيقات الإدارة الحديثة وتنمية كافة الموارد، وتعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها، لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى إلى ظهور نقص دفع بالمسيرين إلى البحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الإستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصاً وأن التسيير الإقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الإقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى، وكثيراً ما ينظر إلى المحاسبة التحليلية من جانبها الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك إذ تعتبر مورداً أساسياً للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة والتي على أساسها تتخذ قراراتها، وتعتبر المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث نتيجة

انفتاحها على أساليب التحليل العلمي إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات عن طريق تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة قبل اتخاذهم لقراراتهم مهما كان نوعها أو أهميتها.

## 1. إشكالية الدراسة

وعلى ضوء ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

**ما هو دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟**

وهذا يقودنا إلى الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة التحليلية وما هي وظائفها وأهدافها؛
- ما المقصود بعملية اتخاذ القرارات وما هي الأساليب المستخدمة في ذلك؛
- ماهي طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار.

## 2. فرضيات الدراسة

وبغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة فإنه يتم الإنطلاق من الفرضيات التالية:

- استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في اتخاذ القرارات؛
- تختلف فعالية طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات؛
- تعتمد المؤسسات الجزائرية على المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات.

## 3. أهمية الموضوع

تكمن أهمية الموضوع في:

- المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فعالة لا يمكن الإستغناء عنها ويجب حسن إستغلالها؛
- المحاسبة التحليلية تعتبر في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين؛
- تمكن المحاسبة التحليلية من مساعدة كل من له سلطة اتخاذ القرار على تقييم وتحليل الموارد الاقتصادية مقارنة مع الأهداف التي يرجو بلوغها.

#### 4. أهداف الموضوع

- تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:
- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة؛
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة؛
- محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرارات بالإعتماد على هذه التقنية.

#### 5. مبررات اختيار الموضوع

- أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية؛
- لمحاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية التي تعتبر المؤسسة بحاجة إليها من أجل ضمان البقاء والإستمرار في ظل التطورات والتحديات الإقتصادية الحديثة؛
- الأهمية الكبيرة لعملية اتخاذ القرارات؛
- إمكانية البحث في هذا الموضوع والقدرة على الوصول إلى المراجع اللازمة؛
- الشعور بأهمية الموضوع مع الرغبة والميول الشخصي في البحث فيه لأنه يندرج ضمن التخصص.

#### 6. منهج الدراسة

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات نعتمد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث مع الإعتماد على المنهج التحليلي في تفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد استعملنا منهج دراسة الحالة وذلك من خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة محل الدراسة.

الهيكل

#### 7. الدراسات السابقة

- من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية وعملية اتخاذ القرارات التي تم إعدادها في إطار إعداد رسائل تخرج الماجستير وهي كما يلي:
- (بوكساني رشيد)، 1998-1999، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب والجبين ببودواو: رسالة ماجستير غير منشورة المدرسة العليا للتجارة الجزائر.
- حيث تناول الباحث كيفية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية بصفة عامة، وخلصت الدراسة إلى مدى الأهمية الكبيرة لحسن إستغلال هذه التقنية أحسن إستغلال.

- (موالي جمال)، 2000-2001، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير: رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- حيث تناول الباحث مشكلة تطبيق وتحليل تقنية المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسة الجزائرية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية والأهمية الكبيرة لها في اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير.
- (طويبية أحمد)، 2002-2003، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج: رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- وخلصت الدراسة إلى مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الانتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.
- (بن ربيع حنيفة)، 2002-2003، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت: رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- وخلصت الدراسة إلى كيف يمكن تفعيل نظام محاسبة التسيير حتى يكون قادر على توفير المعلومات الضرورية والملائمة لاتخاذ القرارات الصحيحة لتقليص التكاليف.

## 8. هيكل الدراسة

بناء على المعطيات المتاحة رأينا أن تكون خطة البحث مكونة من ثلاث فصول على النحو التالي:

**الفصل الأول:** سنحاول فيه الإلمام بكل عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال إعطاء نبذة تاريخية عنها وتعريفها وكذا التعرف على وظائفها وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة العامة بالإضافة إلى التطرق إلى عموميات حول التكاليف وسعر التكلفة، وسنتطرق أيضا إلى تقييم المخزونات وأنظمة التكاليف والمبادئ الخاصة بها.

**الفصل الثاني:** وسنتطرق فيه إلى الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وذلك بإبراز الطرق التقليدية والحديثة لتحميل التكاليف من خلال استعراض المبادئ والأسس والمزايا والعيوب لكل واحدة من هذه الطرق، بالإضافة إلى التطرق إلى عملية اتخاذ القرار وطرق المحاسبة التحليلية في اتخاذها.

**الفصل الثالث:** وهو الفصل التطبيقي الذي سنتعرض فيه إلى دراسة ميدانية لمؤسسة نقاوس للمصبرات، حيث قمنا فيه بتقديم المؤسسة والذي يتضمن التعريف بالوحدة ونشأتها، بالإضافة إلى نشاط المؤسسة وأهدافها وإبراز الهيكل التنظيمي للوحدة، ثم انتقلنا إلى الطريقة التي تعتمدها لتحليل وحساب التكاليف، للوصول بعدها إلى معرفة كيفية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

## تمهيد

أصبحت المحاسبة التحليلية أداة من الأدوات المهمة في الوحدات الاقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية في المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الاقتصادية. حيث تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي ، حيث تكون مهمتها تجميع و تحليل و إبراز و معرفة التكلفة و لكي يمكن تطبيق المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم ، وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب ، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك بحساب التكاليف المختلفة ، وحساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج و كل قسم ، هذا ما يجعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة ، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

- مفاهيم حول المحاسبة التحليلية؛
- عموميات حول المحاسبة التحليلية؛
- 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 الأول

### نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية.

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد و انتهاء بالقيود المزدوج، كان هناك في المقابل تطور في شكل الوحدات الاقتصادية، إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة ومع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع وتشعبت الأنشطة الاقتصادية و تعقدت عملياتها ، وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة لنوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع، وكذلك التخطيط لاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف ، وذلك خدمة لأغراض الإدارة و مجالات التخطيط و المراقبة و اتخاذ القرارات و كفاية الأداء و هو المحاسبة التحليلية .

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

وبالتالي يمكن عرض المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي<sup>1</sup>:

- انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات والغير، جعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة، حتى ظهرت ظروف ألزمت تطورها وإخراجها من عزلتها.
- ظهور المنشأة التجارية الكبيرة ذات الأقسام المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دعا إلى ضرورة التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد على مراقبة هذه الفروع والأقسام.

<sup>1</sup> -Boisselier Patrick, *contrôle de gestion*, Vuibert, Paris 1999 , p80.

- التطور التكنولوجي السريع في طرق وسائل الإنتاج ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات اقتصادية كبيرة للاستفادة من مزايا التخصص، الأمر الذي نتج عنه تعقيد العمليات الصناعية، وازدياد عدد المستخدمين وهذا ما يتطلب تقديم بيانات أكثر تفصيلاً لسير الوحدات.
- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، مراكز الإنتاج والتصريف زاد من تعقيد الأمر بين الإدارة العليا، والمستويات الإدارية الأخرى، مما أدى إلى انعزال الإدارة العامة، هذا ما يتطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى والتطور الإداري الذي تحول من الإشراف الإداري المباشر إلى تفويض المسؤوليات على مختلف المستويات، فظهرت الإدارة بالأهداف، ومحاسبة المسؤولية لتساعد الإدارة على ممارسة دورها الرقابي.

- كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي اتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية ومعلومات تخص اتخاذ القرار، ولا تتوقف هذه البيانات على مجرد بيانات إجمالية بقدر ما هي تحليلية، تفصيلية، وفي هذا الصدد تقدم المحاسبة معلومات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي، وهذه ما مهد لظهور محاسبة التكاليف المعيارية والمحاسبة الإدارية لترشد الإدارة في تقييم الأداء وترشيد القرارات.

ومن هذا المنطلق انصب العمل على تطوير الأساليب المحاسبية، التي أصبحت أمراً ضرورياً كخدمة متطلبات الإدارة، ولقد واكبت تلك الأساليب التطور السريع في الأساليب الإدارية في حد ذاتها، فكانت النتيجة ظهور المهمة الإدارية للمحاسبة التي انعكست في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف.

وعموماً فقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة، يرى الباحث في تاريخ المحاسبة الصناعية "pendorf" أن بيانات محاسبة التكاليف تزامنت مع مطلع القرن الرابع عشر في إيطاليا، نتيجة ازدهار الإنتاج الصناعي، ويرجع أصل محاسبة التكاليف إلى الرغبة في معرفة تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة المنتجة.<sup>1</sup>

وتتميز دراسات النصف الأول من القرن التاسع عشر بخصوص التكاليف بكونها تهدف لخدمة سياسة التسعير.

ولقد شهدت سنة 1899 ميلاد التكاليف الحديثة التي كانت من إبداع وإنتاج الباحث العلمي T.Schmalenbach الذي قسم التكاليف إلى شقين: ثابتة ومتغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء سياسة التسعير، واضعاً بذلك اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة، وتميزت بالتالي هذه المرحلة الأولية بتطوير

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

حلقة من حلقات محاسبة التكاليف بالتركيز على المعالجة وتطوير الأساليب الحسابية دون التوصل إلى نظام متكامل.

لقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى 1933 الأثر العميق في تطور محاسبة التكاليف لدرجة أصبحت تمثل فيها هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا النوع من المحاسبة، اتسمت بالتعاون بين رجال العلم والعمل.<sup>1</sup>

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

ومع بداية الستينيات ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية بنوعيتها القصيرة والطويلة المدى، لمساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة، وهي تحتل بهذا تدريجياً الصدارة في تقويم الأداء وتحليل الانحرافات عن ما هو مسطر وتحديد أسبابها و اتخاذ التدابير اللازمة لغرض التصحيح.

## المطلب الثاني

### تعريف المحاسبة التحليلية

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عديدة قبل أن تستقر على إسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات ولكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد هو المحاسبة التحليلية للإستغلال، ومن بعض التعاريف نذكر:

- **التعريف الأول:** يعرفها الدكتور الشافعي على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجياً أو خدمياً بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية."<sup>2</sup>
- **التعريف الثاني:** "المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير والتي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، وكذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد فيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، عمان 1999، ص 15.

<sup>2</sup> - عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر 1994، ص 208.

<sup>3</sup> - Mohamed Zaatri , *comptabilité analytique* , CMTC, Série , en 76 , p83.

- **التعريف الثالث:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء كان على مستوى التنفيذ أو الإدارة<sup>1</sup>
- **التعريف الرابع:** "هي أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من مبادئ القواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسلعة أو الخدمة"<sup>2</sup>
- **التعريف الخامس:** "هي امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير"<sup>3</sup>.
- **التعريف السادس:** أورد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي التعريف الآتي: "محاسبة التسيير هي نموذج لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية أخذ القرارات داخل المؤسسة"<sup>4</sup>.
- **التعريف السابع:** حسب الدكتور صالح الرزق والدكتور عطاء الله "محاسبة التكاليف هي أداة عملية لتحقيق أهداف وغايات محددة، وأهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط والوقاية ورسم السياسات واتخاذ القرارات"<sup>5</sup>.

ومما سبق ذكره ومع تنوع التعاريف نجد أنه غالبًا ما تؤكد:

- ❖ المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة.
- ❖ لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويحظى بمتابعته، وتتمثل في عناصر الإنفاق أو التكاليف.
- ❖ أنها وسيلة لتحقيق أهداف وغايات محددة.
- ❖ تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز الأهداف على نحو أمثل.

وانطلاقًا من الفقرات السابقة نستخلص أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط

1- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر 1999، ص 07.  
 2- عبد الحليم محمود كراجة، فيصل الحنطي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن 2001، ص ص 09:08.  
 3- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 09.  
 4- حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.  
 5- صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان 1998، ص 80.

والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.<sup>1</sup>

كما لا يجب أن تكون نظرتنا للمحاسبة التحليلية على أنها عبارة عن أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تقوم بمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعتها، والتعرف على نطاق القوة وتشجيعها والقضاء على نقاط الضعف.

### المطلب الثالث

#### العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة التحليلية والعامة بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الرئيسي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية.<sup>2</sup>

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

#### أولاً: أوجه الإتفاق

لقد سبق الذكر إلى أن تطور العوامل الاقتصادية واشتداد المنافسة أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية ك فرع معلومات منفصل عن المحاسبة العامة، ومع هذا فإن مظاهر الاشتراك والاتفاق بينهما موجودة، يمكن ذكرها في النقاط التالية<sup>3</sup>:

- 1- للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بالمحاسبة العامة 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 العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف، الأعباء والمخزونات.

1- مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، مكتب التجارة، القاهرة 1992، ص 52.

2- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 02.

3- نفس المرجع، ص 03.

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

### ثانياً: أوجه الاختلاف

- **من حيث الهدف:** المحاسبة العامة تهدف أساساً إلى تحديد نتائج أعمال السنة سواء كانت ربح أو خسارة وتساهم في إعداد الميزانية الختامية... الخ، أي المحاسبة العامة هدفها مالي أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.
- **من حيث الزمن:** المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية أي أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلاً فهي لا تهتم بما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع... الخ، طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر ولا تأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.
- **من حيث المعلومات:** المحاسبة العامة تستمد من SCF بينما المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومعلومات أخرى.
- **من حيث الاستعمال:** المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين لأنها إلزامية من الناحية القانونية بينما المحاسبة التحليلية يستعملها المسيرون لأنها تفيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.
- **من حيث المستفيد:** المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردين والزبائن والمقرضين... الخ أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.
- **من حيث الحسابات:** فإن المحاسبة العامة حساباتها مستمدة من SCF وتسجل حسب طبيعتها (المصاريف والإيرادات) أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة.
- **من حيث النفقات:** المحاسبة العامة نفقاتها خارجية من الموردين، البنك... الخ، أما المحاسبة التحليلية فتدفعاتها داخلية لأن نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة.

يتبين لنا من خلال هذه المقارنة أن المحاسبة التحليلية كما يدل اسمها تهتم بتجزئة وتحليل نتيجة المؤسسة من أجل الوصول لأدق التفاصيل الخاصة بالأعباء وبمختلف تكاليف منتجاتها، وهذا حتى تتمكن من مراقبتها ومتابعة تطورها، وكذا معالجتها وتحقيق الأهداف المرجوة من ذلك.

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

جدول 01: مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

أساس المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وجهة القانون	إلزامية	اختيارية
الدورة المحاسبية	سنة	أقل من سنة
الآفاق	الماضي	الحاضر والمستقبل
نظرة المؤسسة	إجمالية	تحليلية
الوثائق الأساسية	داخلية	داخلية وخارجية
الأهداف	مالية	اقتصادية
طبيعة المعلومات	محددة	دقيقة، سريعة، متطورة
طبيعة التدفقات	من نوع خارجي	من نوع داخلي وخارجي حسب الطبيعة
تقييم الأعباء	حسب الطبيعة	مركز العمل، الوظيفة، حسب الاتجاه
أساس حساب الإهلاكات	تكلفة الاقتناء، مدة الحياة حسب الطبيعة الجبائية	قيمة المتغير، مدة الحياة حسب الطبيعة الاقتصادية
طبيعة النتائج	إجمالية	حسب كل نوع منتج

المصدر: بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، الجزائر، ص 16.

الجدول 02: يمثل أوجه الاختلاف ومعايير المقارنة بين المحاسبتين

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

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

## المبحث الثاني

### عموميات حول المحاسبة التحليلية

إن استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة مهم جدا للدور الكبير الذي تلعبه هذه التقنية، فهي تقوم بتأدية عدة وظائف أساسية وهذا لغرض تحقيق الأهداف المسطرة، ولكن هذا الإستعمال يتطلب ظروف وشروط معينة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

### المطلب الأول

#### وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

##### أولاً: وظائف المحاسبة التحليلية

محاسبة التكاليف في مجموعة المفاهيم والمبادئ والطرق والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الاقتصادية وقياس وتقييم أداء هذه الوحدة، وحتى تتحقق محاسبة التكاليف على هذا النحو، فإنها ترتبط بالقيام بمجموعة المهام والوظائف التالية:<sup>1</sup>

##### 1 قياس تكلفة الإنتاج والنشاط

يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت الشغل في المنشآت الصناعية لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت، فرضت ضرورة اهتمام محاسبة التكاليف بهذه المهمة في بداية عهدها الأول.

لذلك فإن سجلات محاسبة التكاليف تصمم عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج وذلك على أساس من التبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية.

ويتم الاستعانة بتكلفة الإنتاج لأغراض منها بناء سياسات التسعير المناسبة للمنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية.

##### 2 ضبط ورقابة عناصر التكاليف

تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على

<sup>1</sup>-عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر 2004، ص

النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج حتى تتحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

ويعتبر ضبط ورقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات في الوحدة الاقتصادية، وضبط ورقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية تسعى له محاسبة التكاليف تحقيقاً لهدف خفض التكلفة.

تتحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف، كدورة الشراء والتخزين بالنسبة للمواد، ودورة ضبط ورقابة عنصر العمل لتحديد مواعيد دخول وخروج العاملين من وإلى الوحدة الاقتصادية.

ويعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمراً جوهرياً لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها، بسبب الاستخدام غير الرشيد لهذه الموارد، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية، والحفاظ على الثروة وترشيدها استخدامها من ناحية أخرى.<sup>1</sup>

### 3 الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية.

هناك أقسام لا تساهم مباشرة في خلق المنتج ، فمثلاً أقسام الصيانة وإدارة المالية و غيرها تحقق خدمات تستعين بها الأقسام المتجانسة في عمليات الإنتاج ، و تعتبر التكاليف التي تتحقق في الأقسام و الإدارات بمثابة تكاليف أو مصاريف لتقديم هذه الخدمات و يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج ، و حتى يمكن المساهمة في خفض تكلفة الإنتاج و ترشيده استخدام عناصر التكاليف ، فإنه من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة و مراقبة هذه التكاليف ، بحيث تتناسب تكلفة الخدمات الناتجة عنها مع الأسعار السائدة في السوق ، فيما لو لجأت المؤسسة للحصول على هذه الخدمات من السوق دون الحاجة إلى تحقيقها ذاتياً.<sup>2</sup>

### 4 مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات

تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدماً أو المخطط بالأداء الفعلي ، وتقصي أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت، وكذلك اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط و ما هو فعلي، لذلك فإن من مهام محاسبة التكاليف اتخاذ الإجراءات و الطرق، والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطة، والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي، ومقارنة كل منهما بالآخر، وتحليل الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها، وتحقق هذه الوظيفة إمكانية إمام إدارة

<sup>1</sup>- عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سابق، ص ص 33، 34.

<sup>2</sup>- نفس المرجع، ص 35.

المنشأة على مستوياتها المختلفة بما يحدث في المستويات الإدارية الأدنى، والتعرف على أسباب الانحرافات، و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة

## 5 إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة

تعتمد وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة ومتابعة وتوجيه على المعلومات، وتعتبر محاسبة التكاليف هي العلم الذي ينتج هذه المعلومات، وحتى تصل تلك المعلومات إلى المهتمين بها، لا بد من توافر نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري وبعضها البعض.

لذلك فإن من مهام محاسبة التكاليف توفير هذا النظام للاتصال من خلال التقارير، معنى ذلك أن أحد الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات الإدارية المختلفة وفي الوقت المناسب.

فلكي تقوم الإدارة ببناء الخطط والبرامج الممثلة لوظيفة التخطيط، لا بد أن تتدفق التقارير بالمعلومات التي تعبر عن واقع الحال في المستويات الإدارية الأدنى، وقد رأت هذه المستويات على المساهمة في الخطط والبرامج التي تطمح الوحدة الاقتصادية، كذلك فإنه عند بناء الخطط لا بد من ترجمة هذه الخطوط إلى بيانات كمية تدفع بها الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية مفوضة إياها باتخاذ الاتصال المناسب في صورة تقارير تتدفق من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الأعلى، لتستخدم في بناء الخطط والبرامج.

وتقوم محاسبة التكاليف في هذا الصدد بإعداد التقارير التي تكفل إمكانية توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من تتبع نشاط المستويات الأدنى، ومقارن الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط، وتنفيذه بموجب الخطط والبرامج المعدة مقدما (سابقا)، والتعرف على أسباب الانحرافات، وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة.

## 6 توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة، والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة.

ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه.

إن من المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير هذه البيانات، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة

والعائدات المترتبة على كل بديل منها، وتفيد هذه التقارير بالطبع في تمكين إدارة الوحدة الاقتصادية في مجال المفاضلة بين هذه البدائل، واختيار البديل الأفضل لتحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

### ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية

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

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

## المطلب الثاني

### 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 التكاليف المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدمية والتجارية كما أنها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية والرقابة واتخاذ القرار.

1- عبد المقصود ديبان وآخرون، مرجع سابق، ص 36.

2- بوشاشني بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، الطبعة الرابعة، الجزائر بدون سنة نشر، ص 06.

3- عبد الحميد كراجة وآخرون، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 08.

4- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 09.

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

إن محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة والصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها والذي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة وأن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقديمها لمعلومات هامة وصحيحة ومفيدة للمشروع.

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

### ثانيا: شروط استعمالها

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها النقاط التالية:

- (1) أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد تسيير المخازن لأمين المخزن.
- (2) وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.
- (3) مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التتقيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات والطلبات
- (4) إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع والمنتجات التامة ، و من كل مراحل عملياتها الإنتاجية و توزيع الأجور، و كذا اليد العاملة و ساعات العمل المباشرة.

و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، وللسير الجيد للمحاسبة 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، إذ للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة ومراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تزودها بها المحاسبة العامة والتي تمثل المصدر الأساسي لمعلوماتها و أساس هذا النظام التحليلي.

كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية والجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة وتبقى عملية إتقان العمل وهذا كما يلي:

- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها؛
- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات؛
- 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 المردودية إلا بوضع سليم للتكاليف يعطينا أقل سعر تكلفة ممكن.

## المطلب الأول

### مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

أولاً: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

#### 1- تعريف التكلفة

نظراً للخلط الموجود بين مفهوم المصاريف، الأعباء والتكاليف فقد عرفت كل واحدة على حدى:

- أ- **المصاريف:** المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف الذي يقابله الإيراد يعتبر تحصيل على النقود.<sup>1</sup>
- ب- **الأعباء:** هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها أو عادة هي قيم حسابية يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات.<sup>2</sup>

بعد تعريف التكاليف يتضح جلياً الفرق الموجود بينها، والتكاليف التي تعرف حسب ما جاء به المخطط الوطني المحاسبي " تتكون التكلفة من مجموع النفقات المتعلقة بفترة معينة، إما على وظيفة قسم من المؤسسة، وإما على مادة أداة خدمة مجموعة من المواد خلال مرحلة من مراحل الإنتاج باستثناء المرحلة النهائية " .

كما يمكن القول أن التكلفة " هي النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيراد في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج " .<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup>- محمد سعيد أوكيل، مرجع سابق، ص 26.

<sup>3</sup>- فوزي غرابيية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة، ص 20.

كما يمكن أيضا تعريف التكاليف: " هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية سواء كانت مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية " <sup>1</sup>.

ويمكن تعريف التكاليف كما يلي: " هي القيمة الكمية التي يتأكد استخدامها في عملية إنتاجية أو خدمة معينة طبقا للقرارات المعتمدة لذلك " <sup>2</sup>

## 2- تعريف سعر التكلفة:

يقصد بسعر التكلفة لنموذج أو خدمة معينة مجموع التكاليف التي بكلفها هذا المنتج أو الخدمة من بداية الإنتاج حتى المرحلة النهائية وهذه التكاليف محسوبة على أساس الأعباء الفصلية للاستغلال والتي تشمل:

- ❖ تحليل استهلاك المواد
- ❖ تحليل مصاريف المستخدمين
- ❖ توزيع الأعباء

ويمكن حساب سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:

أ- سعر التكلفة حسب المؤسسات التجارية

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

ب- سعر التكلفة حسب المؤسسات الإنتاجية:

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

## ثانيا: العناصر المكونة للتكاليف

يمكن تقسيم العناصر المكونة للتكاليف فيما يلي:

- ❖ المواد الأولية
- ❖ العمل المباشر
- ❖ المصاريف المباشرة
- ❖ المصاريف غير المباشرة

<sup>1</sup>- صالح عبد الله الرزق وعطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 1998، ص 14.  
<sup>2</sup>- عبد الحميد محمود كراجة، مرجع سابق، ص 23.

**1- المواد الأولية:** و تشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين سلعة و هذا العنصر يشكل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية من المواد نصف المصنعة كالحديد مثلا ، أو قد تكون مواد تامة الصنع يجري تجميعها ، كما قد تكون مواد يتطلبها إتمام المنتج النهائي كالغراء في صناعة الأثاث أو أنها تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل مواد الصيانة زيوت التشحيم و الوقود .

**2- العمل المباشر:** يعتبر العمل المباشر من أهم عوامل الإنتاج، فالقوة البشرية هي القدرة على الابتكار والتخطيط والتوجيه والرقابة، بقصد الوصول إلى أقصى من الكفاية الإنتاجية.

وتكلفة عنصر العمل هي مجموع الأموال التي تتحملها المؤسسة في شكل أجور ورواتب ومكافآت و ضمانات اجتماعية.

ومما تجدر الإشارة إليه أن هذا العنصر يتميز بعدة عناصر تجعله مختلفا عن عنصر المواد الأولية.

- ❖ لا يخلو أي نشاط صناعي من عنصر العمل في جميع نواحي الإنتاج والبيع والإدارة.
- ❖ يتخذ عدد ساعات العمل كمقياس للكفاية الإنتاجية وكلما زاد عدد الوحدات المنتجة في خلال تلك الساعات كان دليلا على زيادة الكفاية الإنتاجية.
- ❖ يؤثر عنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى فزيادة ساعات العمل تؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية ونفقات الإشراف

**3- المصاريف المباشرة:** هي تلك المصاريف التي تنفق مباشرة على السلعة وتعتبر جزءا من تكلفتها فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييز فقد تتم العملية في القسم الصناعي ويمكن حصرها بالصرف عليها، فيعتبر المبلغ المصروف مصروفا مباشرا للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم.

**4- المصاريف غير المباشرة:** هي المصاريف التي صرفت في سبيل إنتاج ولا يمكن إتباعها للسلعة أو العملية بالذات.

### ثالثا: تصنيف التكاليف

تحتوي المحاسبة التحليلية على مجموعة من التكاليف وسعر التكلفة واحد، وقبل تحديد هذه التكاليف وسعر التكلفة يجب معرفة أنواع التكاليف وكيفية تقسيمها وتصنيفها حسب عدة نواحي:

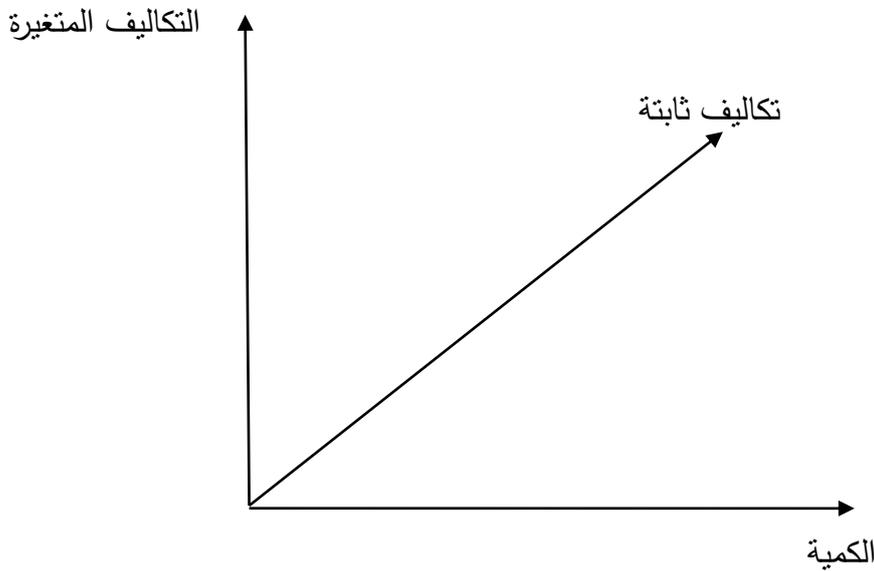
## 1- من حيث علاقة التكاليف بحجم الإنتاج (حجم النشاط).

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

أ- **التكاليف المتغيرة:** وهي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصانا وبنفس النسبة، أو هي التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة ولكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة ومن هذا التعريف تتضح خصائصها كما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بحجم النشاط وبنفس النسبة.
- ❖ تبقى التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.
- ❖ يمكن تحميلها بسهولة إلى أقسام الإنتاج.
- ❖ يمكن مراقبتها صرفها من قبل رؤساء الأقسام.

الشكل البياني(01): العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: سعدون علي، بن فارس مهدي، شرفاوي عمر، تحليل الاستغلال التحليل المالي والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1996، ص 96.

<sup>1</sup> عبد الحميد كراجة، مرجع سابق، ص 25.

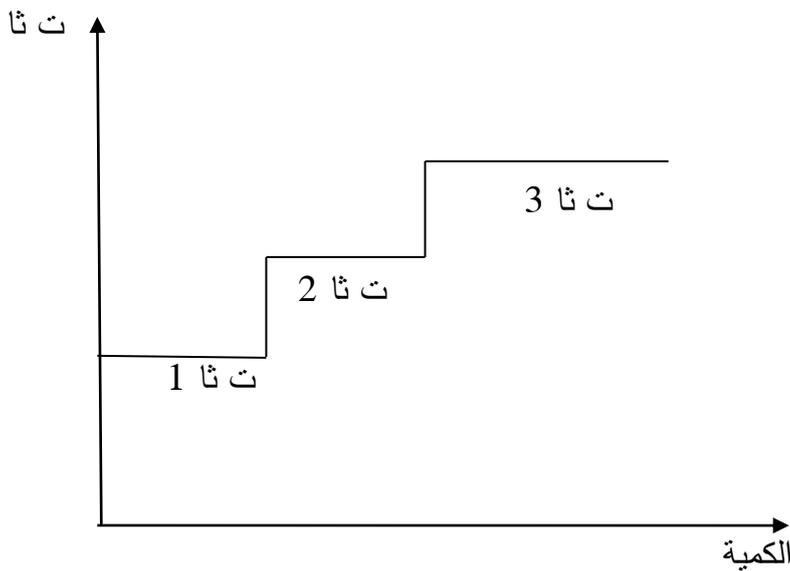
ب- **التكاليف الثابتة:** وهي التي تبقى ثابتة كمجموع بتغير حجم الإنتاج في ضوء طاقة إنتاجية معينة لكنها متغيرة كتكلفة الوحدة حيث تتناقص نصيب وحدة الإنتاج منها كلما زادت الوحدات المنتجة والعكس صحيح ومن أمثلتها تكاليف التصنيع غير المباشرة الثابتة، والإيجار واهتلاك المعدات وأجور المدراء والتأمين على المصنع... الخ. ومن خصائصها ما يلي:<sup>1</sup>

- 1- أنها ثابتة مع تغير حجم الإنتاج وحجم الإنتاج.
- 2- أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يقل مع زيادة الوحدات المنتجة.
- 3- يجري توزيعها على الأقسام بقرارات إدارية.
- 4- تنتج عن قرارات إدارية عليا.

وتنقسم إلى قسمين: اختيارية وإلزامية، الاختيارية يمكن للإدارة التأثير فيها كالرواتب والأجور والإلزامية لا يمكن التأثير فيها في المدى القصير كإهلاك والأجور.

والمعلوم أن هذه الأعباء تظل ثابتة مهما تغير حجم النشاط الإنتاجي إلا إذا تغير التركيب الهيكلي للمؤسسة كشراء مثلا معدات وأدوات جديدة.

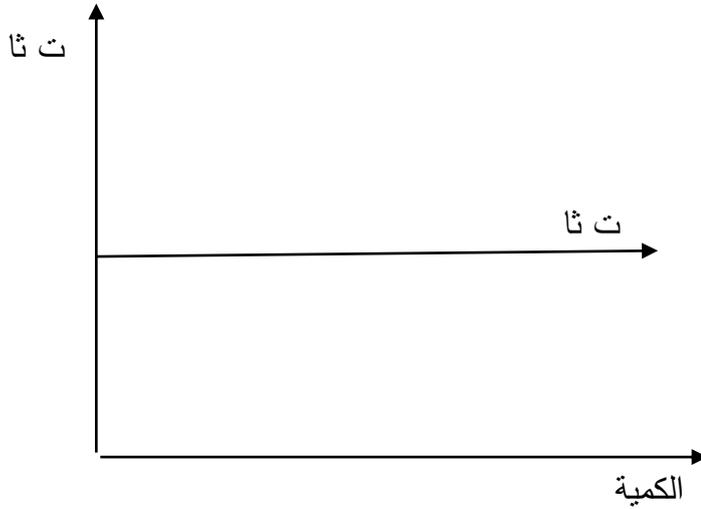
**الشكل البياني رقم (02): في حالة تغير هيكل المؤسسة**



المصدر: أبو منصف، الوجيز في المحاسبة، دار المحمدية، عناية 1997، ص 12

<sup>1</sup> - عبد الحميد كراجه، مرجع سابق، ص 30.

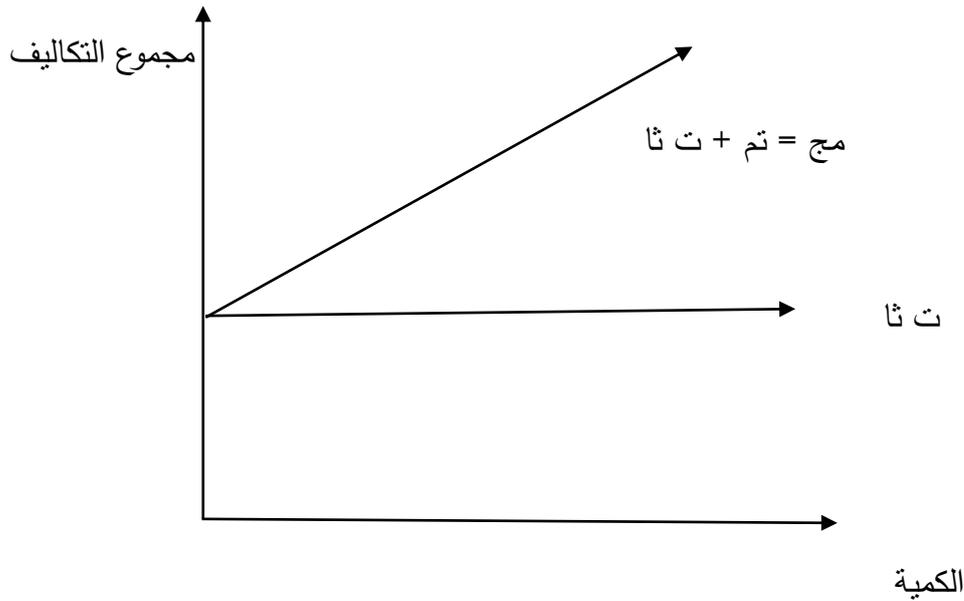
الشكل البياني رقم (03): في حالة عدم تغير هيكل المؤسسة



المصدر: صالح الرزق، عطاء الله خليلي بن وارد " محاسبة التكاليف "، مرجع سابق ص 50.

ت-تكاليف مختلطة: هي التكاليف التي لا تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما عليه وتتكون من عنصر ثابت وعنصر متغير كما تتميز بوجود مرونة نسبية وتحضير هذه التكاليف كلما تغيرت أحجام التكاليف ولكن نسبة التغير غير مماثلة، مثل تكاليف الصيانة والإصلاحات الدورية والطارئة ونفقات الكهرباء والماء.

الشكل البياني رقم 04: العلاقة بين مجموع التكاليف وحجم النشاط



المصدر: صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان، طبعة 1998، ص 80.

## 1- من ناحية وحدة القياس

وتنقسم إلى:

أ- تكلفة الوحدة: عبارة عن ناتج قسمة التكلفة الإجمالية على عدد الوحدات التي يقاس بها النشاط الذي يكون أكثر ارتباطا بالتكاليف التي حدثت وعلى سبيل المثال قد يتضمن المقام عدد وحدات المنتج عدد ساعات الخدمة.

ومن ثمة فإنه يتم احتساب متوسط التكلفة لوحدة المنتج التام عن طريق تجميع تكاليف التصنيع ثم قسمة هذا المجموع على عدد الوحدات المنتجة.

إن تكلفة الوحدة غالبا ما تكون معلومة مهمة ومفيدة، ولكنه يجب أن يفسر بحذر شديد خاصة ما إذا كانت هذه التكلفة عبارة عن التكلفة الثابتة للوحدة.<sup>1</sup>

ب- التكلفة الإجمالية: هي تكلفة المبيعات مضافا إليها تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية أو التكاليف الإدارية غير المباشرة.

## 2- من ناحية الوظيفة:

يتم ربط عنصر التكلفة بوظيفة معينة حيث يسهل تحميله عليها وبما أن هناك ثلاث وظائف للمشروع فإن التحليل الوظيفي يظهر لنا ثلاث مجموعات:

أ- **تكاليف صناعية أو إنتاجية:** وهي المصاريف الإنتاجية المتعلقة بعملية صنع الوحدات المنتجة إلا أنه لا يمكن تخصيص هذه التكاليف مباشرة على الوحدات لأنها تخص الإنتاج بأجمعه وهي مكونة من تكلفة المواد الأولية، تكلفة اليد العاملة المباشرة وتكاليف التصنيع غير المباشرة.<sup>2</sup>

ب- **تكاليف إدارية ومالية:** وهي العناصر التي تتفق على الوظيفة الإدارية ممثلة في الخدمات الإدارية والتمويلية وهي أعباء تتحملها المؤسسة نتيجة للسياسات والتعليمات المقررة مثل: رواتب الإدارة، فوائد القروض والخسائر الرأسمالية، ديون محدودة، خصومات ممنوحة.<sup>3</sup>

ت- **مصاريف البيع والتوزيع:** وهي جميع المبالغ التي تدفع في سبيل توزيع وتصريف المنتجات حتى وصولها إلى المستهلك الأخير وتدخل ضمنها تكاليف دراسة التسويق.

3- **من ناحية إمكانية تتبعها:** يخص هذا التحليل بخلفية عنصر التكاليف بوحدة النشاط وهي كمية من الإنتاج تام الصنع تتخذ أساسا لقياس النشاط الإنتاجي وتنقسم إلى:

1- صالح الرزق وعطا الله خليل واردة، مرجع سابق، ص 50.

2- نفس المرجع، ص 49.

3- عبد الحميد محمود كراجه، مرجع سبق، ص 28.

أ- **التكاليف المباشرة:** وهي التي يمكن ربطها مباشرة بالسلطة أو بأمر تشغيل معين وتشمل تكلفة الواد المباشرة وتكلفة اليد العاملة المباشرة.

ب- **التكاليف غير المباشرة:** وهي التي ترتبط بالإنتاج كله بصفة عامة وليس على وحدة إنتاج معينة وتشمل تكلفة المواد غير المباشرة يد عمل غير مباشرة وتكاليف صناعية مباشرة.

#### 4- من ناحية وقت حسابها أو طبيعة البيانات التي تشمل عليها.

تنقسم التكاليف من حيث الفترة الزمنية التي ترتبط بها إلى قسمين<sup>1</sup>:

أ- **التكاليف الفعلية التاريخية:** هي تكاليف وقعت فعلا حيث حددت وجمعت النتيجة إنفاقها غير أن عرض نتائجها يتأخر حتى يتم تنفيذ جميع عمليات التصنيع أو تقديم خدمات أو في نهاية السنة المالية.

ب- **التكاليف المعيارية:** وهي التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي وعملي لتحديد نشاط المؤسسة من حيث الكمية والقيمة ضمن المحاسبة التحليلية بهدف استخراج الظروف بين الأعباء المتوقعة والأعباء الفعلية.

#### 5- من ناحية العلاقة بفترة المحاسبة.

وتنقسم إلى قسمين وهما:

أ- **مصاريف الإدارة:** وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها هذه المصروفات ولا يوجد لها منافع مستقبلية وتقبل هذه المصروفات في حسابات وجدول حسابات النتائج.

ب- **المصروفات الرأسمالية:** وتستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية وتصنف هذه المصروفات كأصل وتحول إلى مصروفات إلى حسابات النتائج عند استهلاكها.

#### 6- من ناحية المسؤولية.

تنقسم إلى قسمين نذكرهما فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- **عناصر قابلة للتحكم والرقابة:** بمعنى يمكن فرض رقابة عليها وتكون في إطار تحكم المستويات الإدارية المختلفة، ويتم في ظلها تبويب عناصر التكاليف حسب مراكز المسؤولية.

ب- **عناصر غير قابلة للرقابة:** وهي عناصر تخرج عن نطاق مسؤولية المستوى الإداري كما أنها تخضع لعوامل خارجة عن إرادته مثل تعيين موظفين في قسم الصيانة نتيجة لقرار مجلس الإدارة فهي عوامل خارجة عن إرادته.

<sup>1</sup>- بوشاشني بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر 2000، ص 34.  
<sup>2</sup>- يحي أحمد مصطفى قلي، أساليب المحاسبة الإدارية، إيتراك للنشر، سنة 2003، ص 59.

## 7- من ناحية البنود التكاليفية لقائمة التكاليف الإجمالية

وتنقسم إلى:<sup>1</sup>

- أ- **التكلفة الأولية:** مواد بشرية + أجور مباشرة - مصاريف مباشرة.
- ب- **التكلفة الصناعية:** تكلفة أولية + مصاريف صناعية غير مباشرة.
- ت- **تكلفة المبيعات:** تكلفة صناعية + مصاريف البيع والتوزيع + مصاريف الإدارة والمالية.

### المطلب الثاني

#### تقييم المخزونات

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

#### أولاً: تعريف المخزونات.

**تعريف 01:** يعرف المخزون بأنه "أي كمية من المواد الخام أو أجزاء أو منتجات تحت التشغيل أو منتجات تامة تحت سيطرة منشأة ما تحتفظ بها لفترة زمنية معينة في حالة ساكنة نسبياً انتظاراً لاستخدامها وبيعها".<sup>2</sup>

**تعريف 02:** "يمثل المخزون جزءاً من الأصول المتداولة المشتركة من قبل المؤسسة من أجل التصنيع في المؤسسات الصناعية كما يشمل كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة".<sup>3</sup>

**تعريف 3:** ويعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمتعلق بالمخزونات على أنها " كل عناصر الأصول التي يتم اقتنائها لغرض إعادة بيعها في النشاط العادي للمؤسسة أو في شكل منتجات جارية (قيد الإنجاز) أو المواد الأولية اللوازم التي تشكلها خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات".<sup>4</sup>

1- صالح رزق عطا الله، مرجع سابق، ص 54.

2- عطا الله خليل وارد، مبادئ المحاسبة التحليلية، دار الزهران، عمان 1997، ص 194.

3- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر 2007، ص 101.

4- عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، بالمركز الجامعي بالوادي يوم 17-18 جانفي 2010، ص 8.

ثانيا: طرق تقييم المخزونات.

### 1-تقييم المدخلات:

- ❖ المدخلات المشتراة تسجل بتكلفة شرائها أي ثمن شرائها مضافا إليها مصاريف الشراء.
- ❖ إدخال المنتجات التامة، نصف المصنعة والجارية تقيم بتكلفة صنعها، انطلاقا من بداية إنتاجها إلى المرحلة التي بلغت من التحويل أو المنتجات.
- ❖ وأحيانا تسجل المنتجات التامة بسعر يبيعها أو بسعر تكلفتها وذلك بتحميل مصاريف التوزيع بالنسبة المحملة على المبيعات نفسها.

### 2-تقييم المخرجات:

أ- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بسيطة وسهلة الاستعمال، وقد اعتمدت كطريقة لتقييم المخزونات ضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، وهي تأخذ بعين الاعتبار قيم الإدخالات والتي نحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتها، وتجمع بعدها هذه القيم وتقسّم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون ويتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$(ك_1 \times س_1) + (ك_2 \times س_2) + \dots + (ك_n \times س_n)$$

= ت وم

$$ك_1 + ك_2 + \dots + ك_n$$

تنقسم إلى ثلاث أنواع:

- ❖ **التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** وتقوم على أساس حساب التكلفة بعد كل إدخال، أي أن المخرجات تختلف في عملية تقييمها، وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة بها الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة ونقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها وهكذا نستعمل العلاقة:

$$(قيمة الكميات الموجودة + قيمة الإدخالات الجديدة)$$

$$= \text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال}$$

$$(الكميات الموجودة + كمية الإدخال الجديدة)$$

❖ **التكلفة الوسطية لمجموع الإدخالات:** بهذه الطريقة فإن تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج فترة فإن الإخراجات تسجل أثناء خروجها بالكمية فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الإخراجات وتحسب تكلفة واحدة.

❖ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة:** تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات ال المنصرفة من المخزن وتحسب في آخر الفترة بعد الاطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة، وتحسب التكلفة الوسطية المرجحة بالعلاقة التالية:

$$\text{(مخزون أول المدة بالقيمة + مجموع الإدخالات بالقيمة)}$$

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} =$$

$$\text{(مخزون أول المدة بالكمية + مجموع الإدخالات بالكمية)}$$

#### ب- ما دخل أولا خرج أولا: FIFO

لقد اعتمدت هذه الطريقة في النظام المحاسبي المالي (SCF) لتقييم إخراجات المخزون على أساس التسلسل التاريخي لدخولها. فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول حتى نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.<sup>1</sup>

#### ث- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا: LIFO

وفق هذه الطريقة تقيم المخرجات على أساس أسعار السلع والمواد التي دخلت أخيرا ثم اللجوء إلى أسعار الكميات التي وردت قبلها في حالة نفاذ الكمية الأولى وهكذا...، حتى الوصول إلى المخزونات التي دخلت أولا، ويبقى المخزون النهائي بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة في الأول، أما سعر التكلفة فيحسب بتكلفة المواد التي دخلت في آخر الفترة.<sup>2</sup>

1- محمد الجزار، محاسبة التكاليف، مكتبة عين الشمس، القاهرة 1970، ص ص168-169.

2- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص69.

### المطلب الثالث

#### أنظمة التكاليف والمبادئ الخاصة بها

##### أولاً: أنظمة التكاليف

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف وحساب أسعار التكلفة لمنتج معين أو نشاط ما، وهذه الأنظمة تركز في الغالب على ما يلي:<sup>1</sup>

أ- **حساب تكلفة المواد واللوازم أثناء عملية التشغيل:** ويتحدد ذلك بناء على كمية المواد واللوازم التي يتم استهلاكها فعلاً أثناء ممارسة عملية التحويل الإنتاجي أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية المعينة للحصول على المنتج المستهدف أو الخدمة المطلوبة، ويتم تشخيص هذه الكمية اعتماداً على طريقة التسعير المطبقة، والتي غالباً تعتمد على أسلوب التحميل الفعلي الحقيقي وفق منهجية خاصة.

ب- **تحديد التكلفة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل:** 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 بالإهلاكات وفق أقساط عادية بالإضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب بصفة غير مباشرة عمليات الأداء من قريب أو من بعيد.

ث- **توزيع التكاليف حسب مراكز الأنشطة المعتمدة:** سواء عبر المصالح التقنية كالورشات و مكاتب الدراسات أو عبر المصالح التجارية كأقسام الشراء و البيع و التوزيع أو عبر المصالح العامة كالإدارة و المحاسبة و المالية ... فباعتبار هذا التقسيم و استناداً إلى أن نشاط هذه المصالح و الأقسام أو المراكز هو مصدر التكاليف ، فإن الأمر يتطلب ربط هذه التكاليف المعبر عن فترة زمنية ما بالمراكز المنفقة فيها ، وذلك قصد معرفة الحجم التكاليفي لكل نشاط على حدى أو مقارنة هذا الحجم بأمثلة ضمن الأقسام أو المراكز الأخرى وبالتالي تحديد كل منهما لتقويم أدائها وترشيد تكاليفها.

ج- **تحديد أسلوب لحساب التكاليف وأسعار التكلفة:** وتجدر الإشارة إلى أن تعدد هذه الطرق واختلاف منهجياتها بحسب الغرض المتوخى من الحساب أو طبيعة البيانات المتوفرة عن الأداء أو الخبرة المتدفقة

1- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص ص 102-104.

عبر الزمن على أن تستند نتائج الحساب إلى الأرقام المعيارية المستهدفة لدراسة وتحليل الفروق المتولدة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف وعناصرها بنجاعة وفعالية.

### ثانيا: المبادئ الخاصة بنظام التكاليف

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.

ح- **مبدأ عدم الموضوعية:** إن التكاليف الفعلية تعتمد على مستندات، أما التكاليف المحددة مقدما أو التفاضلية وجميع تكاليف القرارات الإدارية لا تستند إلى مستندات موضوعية وقرائن مؤكدة وبالتالي فإنه يلزم حساب الاحتمالات لهذه التوقعات.

خ- **مبدأ تخفيض عدد المستندات:** يجب أن يكون المستند مناسباً مع دورة استخدامه في تسلسل منطقي حتى يتفادى أخطاء الاستعمال، ويلاحظ الوفرة في عدد المستندات والصور ما أمكن منها من زيادة التكاليف وتعقيد العمل لا يضر ذلك بغرض المستند أو يقلل من الرقابة الداخلية للمستند.

د- **نظام الاتصال:** تقوم محاسبة التكاليف بعرض المعلومات وتفسيرها إلى المستويات الإدارية المختلفة واختبار الإدارة المعنية في المشروع بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة وهذا كله يتطلب نظام اتصال كامل داخل المشروع.

## خاتمة الفصل

ظهر لنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي أداة عملية لتحقيق أهداف وغايات محددة، وأهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد، حيث تكون مهمتها تجميع و تحليل و إبراز و معرفة التكلفة فهي تعد من التقنيات المهمة في الوحدات الاقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية في المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الاقتصادية، و للمحاسبة التحليلية دورا كبيرا داخل المؤسسة، إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية وهذا من حيث التفصيل والتحليل لجميع البيانات، فهي تساعد على التسيير الجيد والعمل من أجل الحصول على نتيجة فعالة وجيدة وتحقيق الأرباح، وكذلك الاستعانة بمعلومات المحاسبة العامة التي تعتبر الممول الأساسي للمعلومات.

فالمحاسبة التحليلية تهتم بتحديد التكاليف وذلك من خلال حسابها لسعر التكلفة مستخدمة عدة طرق منها التقليدية والحديثة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

## تمهيد

تهتم المحاسبة التحليلية بقياس التكلفة طبقاً للغرض الذي تستهدفه الإدارة من قياسها ويقتضي ذلك بالضرورة أن التكلفة التي يتم قياسها يجب أن تتلاءم و تتزامن مع الغرض المستهدف من ذلك القياس، هذا ويختلف مضمون ومفهوم التكلفة ليس فقط باختلاف الغرض ولكن أيضاً باختلاف الخلفية العلمية للقائم بعملية القياس أو بتحديد المفهوم، والتكلفة تعتبر لفظة تنطوي على العديد من المعاني التي تختلف باختلاف العديد من الاعتبارات.

وسنحاول خلال هذا الفصل الحديث عن كل هذا بأكثر تفصيل من خلال ثلاث مباحث تناولنا فيها ما

يلي:

- طرق تحميل التكاليف؛
- ماهية عملية اتخاذ القرار؛
- طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

## المبحث الأول

### طرق تحميل التكاليف

يختلف محاسبو التكاليف في كيفية تحميل التكاليف لوحدات المنتج النهائي ، وفائدة تحديد ثمن التكاليف الإجمالي المتوسط لوحدة الإنتاج ، فحسب بعضهم أنه ليس من الضروري تحميل كافة عناصر التكاليف لوحدة المنتج و أنه يكفي تحميل الوحدة بالعناصر المباشرة أو المتغيرة و التي تعطي معنى واضحا لثمن التكاليف خاصة و أنه ليس من السهل تحميل بعض العناصر لوحدات التكلفة بطريقة دقيقة.

بينما يرى البعض الآخر ضرورة تحميل التكاليف كلها مهما كانت طريقة التحميل المستخدمة.

و في كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب سبقتها عملية التحليل التالية<sup>1</sup>:

أ- تحديد الاستهلاكات و تكاليف المواد الأولية بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول و خروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، من خلال التطرق إلى التحليل الدقيق للزمن و كميات العمل الموفرة لمختلف النشاطات في المؤسسة و المصاريف التي تتجم عنها ، و يجب خاصة تحديد كميات العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.

ت- تحديد الأعباء غير المباشرة و تحميلها على أساس معين.

ث- الفصل بين مجموع المصاريف المحملة المباشرة و غير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتوجات.

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 31.

## المطلب الأول

### الطرق التقليدية لتحميل التكاليف

#### أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة

**1- تعريف الطريقة:** يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.<sup>1</sup>

**مبدأ الطريقة:** وإجراء هذه الطريقة يجب إتباع المنهجية التالية للتمكن من تحديد التكاليف و النتائج التحليلية:

- ❖ تخصيص الأعباء المباشرة للسلع و الخدمات المعنية بالأمر .
- ❖ التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة بين مراكز النشاط الثانوية إلى مراكز النشاط الأساسية و ذلك حسب نظام مفاتيح التوزيع.
- ❖ تحميل الأعباء غير المباشرة و ذلك بعد إنهاء التوزيع الثانوي لحساب التكاليف و أسعار التكلفة بالنسبة للسلع و الخدمات المعنية .
- ❖ تحديد و حساب النتيجة التحليلية.

#### 2- تصنيف الأقسام المتجانسة:

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء و الخدمات المقدمة من الأقسام و طبيعة هذه الأقسام، و يسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

**1.2- الأقسام الرئيسية:** و تسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية ، و هي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال ، و بالتالي تتسبب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف و سعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، و تتمثل أساسا في :

<sup>1</sup> بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 1997، ص 17.

- **قسم التموين:** و يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء و التخزين و يقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- **قسم الإنتاج :** و يسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل ، و يتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ، و يعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات : عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل المباشرة ، عدد ساعات عمل الآلة.
- **قسم التوزيع :** النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع ، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

**2.2- الأقسام الثانوية:** و تسمى بالأقسام المساعدة و هي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه ، و تكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية ، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه ، و تحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء ، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي : قسم الإدارة ، قسم الصيانة ، قسم المحاسبة و المالية... الخ.<sup>1</sup>

### 3- تحديد وحدات العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

**1.3- تعريف وحدة العمل:** هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات و الطلبات.<sup>2</sup>

و تعتبر وحدة القياس هي الوحدة المشتركة التي تمكن القيام بما يلي:

- قياس إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم وفق وحدة العمل.
- الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات العمل، أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات.
- تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.
- تحميل الأعباء غير المباشرة إلى التكاليف و سعر التكلفة.

<sup>1</sup>- علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر، ص 27.

<sup>2</sup>- محمد سعيد أوكيل ، مرجع سابق، ص 116.

### 2.3-معايير اختيار وحدات العمل:

إن اختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها:

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم و عن المعنى الكمي للخدمات المؤداة.
- أن تسمح بمتابعة نشاط المركز ، و يجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى منتجات أو الطلبيات .
- أن تمثل ميزة وخاصة نشاط المركز .
- أن تكون بسيطة و سهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات.
- أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف و الأداءات المقدمة.

### 4-توزيع الأعباء غير المباشرة :

توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي :

**1.4-التوزيع الأولي :** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع الأولي و هي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام ، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ، و مفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

**2.4-التوزيع الثانوي :** هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، و يتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، و الهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات.

## 5 - المزايا والعيوب

تتمثل مزايا و عيوب طريقة الأقسام المتجانسة في<sup>1</sup> :

### 1.5-المزايا: تتميز طريقة الأقسام المتجانسة بما يلي:

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

### 2.5-العيوب: يعاب على هذه الطريقة ما يلي :

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

<sup>1</sup>- صالح الرزق ، عطا الله خليل و ارد، مرجع سابق، ص 122.

### ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

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

#### 1-تعريف طريقة التحميل العقلاني:

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

#### 2-مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة ، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني ، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ، و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.<sup>2</sup>

#### 3-مراحل حساب التكاليف و النتيجة التحليلية :

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

#### 1.3-حساب معامل التحميل العقلاني:

حسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية<sup>3</sup> :

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

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص 166.

<sup>3</sup>-علي رحال، مرجع سابق ، ص 64.

المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي

معامل التحميل العقلاني = \_\_\_\_\_

المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

### 2.3- حساب الأعباء الثابتة المحملة:

تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي<sup>1</sup>:

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

### 3.3- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم ، و تخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام و تستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة و الأساسية في طريقة التكاليف الكلية<sup>2</sup>.

### 4.3- تحديد فروق التحميل العقلاني:

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

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

<sup>1</sup>- عيد الكريم بويعقوب، مرجع سابق، ص 214.

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 124.

ب-معامل التحميل العقلاني يساوي 1: أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي و منه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تسوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة و بالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية<sup>1</sup>.

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

### مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني.

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

**المزايا:** تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي :

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصلة عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.<sup>2</sup>
- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- تحدد سعر التكلفة بطريقة عقلانية و ذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغيير حجم النشاط و مدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- تحديد أسعار البيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها ، سواء كانت متغيرة أو ثابتة من خلال أسعار البيع، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جديدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة.<sup>3</sup>
- يسمح سعر التكلفة في هذه الطريقة بالإطلاع على المرد ودية التقنية و نظام المؤسسة ، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة.

<sup>1</sup>- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الأفاق، الجزائر دون سنة نشر، ص 82.

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق، ص 132.

<sup>3</sup>- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2004/2005، ص 232.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة و المواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.
- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة و خاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

### العيوب:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف و بالتالي على تحديد السعر.<sup>1</sup>
- حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي ، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ، و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة.
- تطرح مشكلة الجرد الدائم و تقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال و أثرها على النتيجة، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص 133.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع و التحميل للأعباء، مما يتقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع و تخطيط الأرباح.

### ثالثا: طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أصلا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير ، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا و قد انتقلت في الخمسينيات إلى أوروبا و بالضبط إلى انجلترا ثم إلى فرنسا<sup>1</sup>.

### 1- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة ، وتقوم مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية ، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة ، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج و هذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة<sup>2</sup>.

### 2- أهداف طريقة التكلفة المتغيرة

للطريقة جملة من الأهداف أهمها<sup>3</sup> :

- تقييم و متابعة مدى كفاية التشغيل و تحقيق الفعالية في التسيير .
- تخفيض التكاليف و ذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية و التحكم في المصاريف القطاعية.
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي و الإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه و الاهتمام بالإيجابي و خاصة في مجال التوزيع و التسويق.

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 136.

<sup>2</sup>- عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص179.

<sup>3</sup>-Abdellah Boughaba , *Comptabilité analytique* , 2 éme édition , Berti édition , Alger 1994 , p242-243.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، و مدى المنافسة التي تصادها في الأسواق و مدى مرونة الطلب عليها.
- دراسة تخطيط الأرباح و علاقتها بحجم المبيعات.
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين.
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

### 3- طرق حساب التكلفة المتغيرة:

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة و النتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:

#### 1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة :

تعتمد هذه الطريقة على التمييز بين الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة ، فلا يؤخذ في الحسبان إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات ، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة.

#### مبدأ الطريقة:

حسب مبدأ هذه فإن الفرق بين سعر البيع و التكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب النتيجة ( ربح أو خسارة ) ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب ، و بالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال و التكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة ، و لحساب النتيجة لا بد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش.<sup>1</sup>

#### تخصيص الأعباء المتغيرة:

تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي :

أ- الأعباء المتغيرة المباشرة: والتي تخص استهلاك المواد، اليد العاملة المباشرة ( خاصة الساعات الإضافية ) و الطاقة. هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون أي صعوبة.

<sup>1</sup>- درحمن هلال، مرجع سابق ، ص 226.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

ب- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام و يتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثلا مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود و الصيانة...الخ

حساب النتيجة التحليلية: حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

جدول رقم(03) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

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

المصدر : عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005، ص 180.

مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.

المزايا:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية و مختلف مؤشرات التسيير.<sup>1</sup>
- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة و موثوقة نسبيا للتسيير تساعد على فهم الوضعية و ضبط سلوك التكاليف و خطط الإنتاج و إعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا.

<sup>1</sup>- درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ، مرجع سابق ، ص 226.

العيوب :

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.<sup>1</sup>
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل ، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل ، و كذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة و تعتبرها تكاليف فترة ، في حين أن العمليات الإنتاجية و البيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.<sup>2</sup>
- استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية ، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج و أحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج و المبيعات إلا في المدى الطويل.
- تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية الاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة و أصبحت مقتصرة على المواد الأولية و مصاريف الطاقة ، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة و تزايد أعباء الإهلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة التأمين على الممتلكات...الخ.

## II . طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة البسيطة، و تسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

### مبدأ الطريقة :

تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين و تدقيق الحسابات أكثر، مما يجعلها مكملة للطريقة الأولى و يعتمد تطبيق هذه الطريقة على ما يلي:

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة ، الجزائر 1988، ص116.  
<sup>2</sup>- حسن جمعة الربيعي كمال و سعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008 ، ص 84.

(أ) التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة :

يتم فصل الأعباء المتغيرة و الثابتة إلى أعباء مباشرة غير مباشرة كما يلي:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة:** و هي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط و يتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل: المواد الأولية و اللوازم المستهلكة...الخ.
- **الأعباء غير المباشرة :** و هي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط الإجمالي ، و هي تتفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي و لا تخص منتج معين أو مرحلة محددة ، أي يشترك فيها أكثر من منتج ، و تحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل ، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل : لوازم الصيانة ، استهلاك الكهرباء ...الخ.
- **الأعباء الثابتة المباشرة :** و هي مستقلة مستوى النشاط و في نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات مثل : اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم الشهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية ) أو اهتلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج واحد ، بحيث تختفي هذه التكاليف بمجرد التخلي عن صنع هذا المنتج.
- **الأعباء الثابتة غير المباشرة:** و هي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط، و تنفق في آن واحد على مختلف المنتجات و الأقسام، و تشمل كل المصاريف العامة، الإدارية و جزء هام من المصاريف التجارية و كذلك تكاليف العملية الإنتاجية ( مصاريف الدراسات و البحث، المعدات المتعددة الخدمات... ) ، هذا النوع من التكاليف يمثل الجزء الهام من مجموع أعباء المؤسسة و هو في تزايد مستمر.

الجدول رقم(04): تصنيف الأعباء المباشرة و غير المباشرة

الأعباء	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل: المواد المباشرة - الأجور المباشرة	الأعباء غير المباشرة مثل : الطاقة، المواد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات
الأعباء الثابتة	الأعباء الثابتة المباشرة مثل : اهتلاك مباشر - نفقات ثابتة مباشرة	الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل : مصاريف الصيانة - الأجور غير المباشرة

Source : ABDELKRIM TOUDJINE , L'analyse des couts dans  
l'entreprise, édition N.R.A , Alger , 2005 , P41

(ب) حساب النتيجة التحليلية:

يبين لنا الجدول التالي كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي :

- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعباء خارج الرسم - الأعباء المتغيرة.
- المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة.
- النتيجة = المساهمة - الأعباء الثابتة غير المباشرة.

الجدول رقم(05) : تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

العناصر	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المتغيرة		
= الهامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
- الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة		

المصدر : درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ، مرجع سابق ، ص 232.

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة و التكلفة المتغيرة المطورة هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة و غير المباشرة ، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المطورة تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة و غير المباشرة بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج ، ثم يتم جمع المساهمات التحليلية لكل المنتجات و تطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لتحديد النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة .

مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة المطورة<sup>1</sup>

المزايا :

- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية بالنسبة للمؤسسات ذات إنتاج متنوع.
- تبين مدى مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة و في تحقيق المردودية الإجمالية للمؤسسة.

<sup>1</sup>- درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير، مرجع سابق ، ص 235-236.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جيدة لتقويم تسيير المسؤولين من خلال قدرتهم على التأثير على الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها.
- تمكن من تركيز الرقابة على الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة فقط ، لأن مسؤولية تغطيتها تقع على جميع مسؤولي الأقسام .
- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء المشتركة إيجابية، حتى و إن كانت طريقة التكاليف الكلية ترتبه ضمن المنتجات السلبية.

### العيوب :

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة ، و الأعباء الثابتة المباشرة و غير المباشرة.
- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار .

## المطلب الثاني

### الطرق الحديثة لتحميل التكاليف

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها و أساليبها و هذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية و ثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير و البحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط و مراقبة الأداء و الحصول على نتائج تحليلية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة و خاصة قرار التسعير .

و نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري و التطبيق العملي ، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

القرارات ، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق.

و سنتعرض في هذا المطلب إلى دراسة هذه الطرق من خلال فرعين، حيث سنخصص الفرع الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أما الفرع الثاني فنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة.

### أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و "روبرت كابلان" ، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة (ABC) ، و قد حقق النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.<sup>1</sup>

#### 1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد و من ثم فهي المسببة للتكلفة و ليست المنتجات ، و أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة و بالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ، و يفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها و تحسينها.<sup>2</sup>

#### 2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup> :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

<sup>1</sup>- أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2006، ص 70.  
<sup>2</sup>- زينبات محمد محرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005، ص 394.  
<sup>3</sup>- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن 2007، ص 164.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة المنتج و العمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

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

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي :

#### ✚ تحديد الأنشطة و تكلفتها و مراكزها :

1- **تعريف الأنشطة :** يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ، و من الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث ، و نشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية ، ونشاط الدهان و من ثم نشاط البيع و الشحن للبضاعة المنتجة.<sup>1</sup>

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

### 3- تحديد مراكز الإنتاج:

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

1- أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر، عمان 2002 ، ص190.  
2- هاشم أحمد عطية و محمد عبد ربه، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 28.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج و الذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية ، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة ، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا : 50 دينار ، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و 20 دينار لنشاط الاستلام ، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.<sup>1</sup>

### ✚ مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

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

### الجدول رقم(06) : مثال توضيحي على مسببات النشاط

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

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

<sup>1</sup> - اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 171.

### ✚ تحديد معدل التكلفة لكل نشاط :

بعد تحديد الأنشطة و تكاليفها و مراكزها و تحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط ، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة و ذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية<sup>1</sup>:

مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = \_\_\_\_\_

الحجم المقدر لأساس التحميل

### ✚ تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات :

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية ، و ذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء و الذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج ، و يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها ، و هذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" و نظم التكاليف التقليدية ، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده ، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل ، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها و من ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة ، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع<sup>2</sup>.

و تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل : ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- موسى درغتم ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية، غزة 2007 ، ص 700.

<sup>2</sup>- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

<sup>3</sup>- كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2000، ص 351.

## مزايا و عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

### المزايا:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية :

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات<sup>1</sup>.
- استمرارية عملية التحسين و تجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص و توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، و ذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية و التي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة<sup>2</sup>.
- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، و تنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، و يمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية و التركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة ، حيث بين ثلاث متغيرات هي : النشاط و الموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط ، و بالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية<sup>3</sup>.

### العيوب:

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام :

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة و المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>4</sup>.

1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص212.

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

3- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43.

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

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة<sup>1</sup>.
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، و ذلك ليس سهلا و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية لها<sup>2</sup>.
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية و التي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس المتغيرة لإنتاج الوحدة<sup>3</sup>.
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية ، و هذا من الصعب توفيره ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.
- و جود بعض المشاكل العلمية ما زالت دون حل ، مثل اختيار مسببات التكلفة ، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام " ABC " في مجال التكاليف و اتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد<sup>4</sup>.

### ثانيا: نظام التكلفة المستهدفة "TARGET COSTING"

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير و تجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة و استمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب، ويتمثل في سعر المنتج الذي يتحدد في السوق و طرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup>- أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 213.

<sup>2</sup>- زينبات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 408.

<sup>3</sup>- عباس الشافعي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 123.

<sup>4</sup>- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق ، ص 44.

## 1- مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة و سعر البيع و الربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.

### تعريف نظام التكلفة المستهدفة

**التعريف الأول :** التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع و تسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف و تحقيق أيضا العائد المطلوب و يتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

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

و منه نستنتج أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

### مبادئ التكلفة المستهدفة:

تقو التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية<sup>2</sup>:

أ- **السعر يؤدي إلى التكلفة :** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة

ب طرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

ب- **التركيز على العمل :** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة ، التكلفة ، و التي

تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث

يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

<sup>1</sup>- ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2006، ص 475.

<sup>2</sup>- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008، ص 37.

ت- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية، و لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة و تخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

ث- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

## 2- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة.

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

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

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

## الفصل الثاني — طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار



Source : Claude Alazard & Sabine Sipari , contrôle de gestion manuel et applications, 5° édition , Dunod , Paris , 2000 , P633.

من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة: وفقا لما يلي:

أ- **تحديد سعر البيع المستهدف** : يعد المنطلق لهذه العملية و يتم ذلك بناءا على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة و الأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم و تقييمهم لمنتجاتهم ، و كذلك من حيث طبيعة المنتج و الوظائف التي يؤديها و دورة حياته و كمية المبيعات المتوقعة ، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

ب- **تحديد الربح المستهدف** : يعد الخطوة الثانية بناءا على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح ، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين.

ت- **تحديد التكلفة المستهدفة** : للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، و عادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها ، و في هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج ، وهذا على كامل المراحل و النشاطات ، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة<sup>1</sup>.

ث- **تصميم أجزاء و مكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة** : تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء و العناصر و أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة ، و التي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

<sup>1</sup> - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 96.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

و تتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل و خطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، و ذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة<sup>1</sup>.

### أ- نظام التكلفة المستهدفة:

#### 1-المزايا:

تتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها<sup>2</sup>

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

#### 2-العيوب:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة و المزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي<sup>1</sup> :

<sup>1</sup>- أيمن الشنقيطي و عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية ، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 355.  
<sup>2</sup>-أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 97.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عندما يكون النظام مفهوماً، متكاملًا وفعالًا و متعلقًا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيودًا أساسية، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، و الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- مشكل آخر و ربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا ، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة و تقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة و تحرير إبداع كل المعنيين بها.

<sup>1</sup>- راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق ، ص 60-61.

## المبحث الثاني

### ماهية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم العمليات في المؤسسة، فعلى أساسها يتحدد الوضع المستقبلي للمؤسسة، ولهذا يتوجب إعطاؤها أهمية بالغة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى هذه العملية بأكثر تفصيل.

### المطلب الأول

#### مفهوم عملية اتخاذ القرار و أسبابها

أولاً: مفهوم عملية اتخاذ القرار

**1-تعريف القرار:** يعني مفهوم القرار أنه الاختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر.<sup>1</sup>

و بذلك يتضح أن العناصر التي يلزم أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات هي:

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

#### 2-تعريف اتخاذ القرار:

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي :

- عملية اتخاذ القرار تعرف بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما ، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها . أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة ، وفقاً لتوقعات متخذ القرار.<sup>2</sup>

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

2 - علي الشرفاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002، ص 128-129.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين و بذلك يتضح أن للقرار عناصر لا بد أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات و هي:
  - عملية المفاضلة أو الاختيار.
  - وجود على الأقل بديلين متميزين.
  - وجود هدف أو عدة أهداف.

### ثانياً: أسباب اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة لعملية اتخاذ القرار يكمن فيما يلي :

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

<sup>1</sup>- منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الاسكندرية، مصر 1987، ص 47.

## المطلب الثاني

### تصنيفات القرار وصعوباته

اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية بالنسبة له و تأثيرا بالنسبة له ، ومن هذه التصنيفات ما يلي:

#### أولا : القرارات المبرمجة و غير المبرمجة

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

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

1 - إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة 2001، ص 154.  
2- محمد موفق حديد ، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف، دار الحامد للنشر و التوزيع 2001 م، ص 272.

## ثانيا : تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية .

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

### 1-القرارات الإستراتيجية : و يتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا ، وهذا ما

يضيف عليها درجة عالية من المركزية. و تحدد هذه القرارات أهداف المنظمة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد . وتطابق في مصدرها و صفاتها القرارات غير المبرمجة و القرارات الفريدة من نوعها. و ما يميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل و لتحقيق التكيف بين المنظمة و بيئتها . و قد حدد MINTZBERG HENRY خصائصها في بحثه " هيكل عمليات القرار غير المهيكلة " بأنها جديدة ، معقدة و ذات نهاية مفتوحة وبأنها قرارات لا تصنع كثيرا تحت ظروف اللاتأكد و لكنها تصنع في ظل حالة مستمرة من الغموض ، أين يكون لا شيء معطى تقريبا و لا شيء محدد بسهولة . كما تتميز بالندرة و تتطلب الأولوية في التنفيذ و درجة عالية من الالتزام . بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة و التكلفة و العائد.

### 2-القرارات الإدارية و التنظيمية : يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى ، حيث

تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة و جزء من القرارات العامة . فيما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية . تهتم قرارات هذا المستوى بفاعلية و كفاءة الاستخدام و الرقابة على الوحدات الإدارية و أدائها في إطار سياسات و أهداف القرارات الإستراتيجية.

### 3-القرارات التشغيلية : تتصف هذه القرارات بالترار و الروتينية و تتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة

عن الإدارة العليا و الوسطى ، و ذلك بإصدار قرارات تفصيلية . و هذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية.

وهناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الإدارية و بالتالي يقابله نوع رابع من القرارات و هو القرارات المعرفية. وتهتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الأجزاء المكونة للمنظمة، و أساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال، كما تهتم بتقييم الأفكار الجديدة. يتميز هذا التصنيف عن

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

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

التصنيف الأول في أنه يتضمنه ، إضافة إلى أنه يحدد الجهة المسؤولة عن كل صنف و مراكز اتخاذ القرار فيها .

### ثالثا : القرارات المتوقعة و غير المتوقعة

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

### رابعا: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني.

تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة و طويلة الأجل. و تتلاءم القرارات طويلة الأجل مع القرارات الاستراتيجية و تتفق معها في ميزاتها و خصائصها . تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل ، مما يطبعها بطابع اللاتأكد و احتمالات التغيير. و هذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير ، و قليلة الكفاية و الدقة . بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها و ارتفاع درجة اليقين بها ، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي نحتاجها ، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها<sup>2</sup>.

### خامسا : تصنيف القرارات وفقا لمدى جودتها.

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

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

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 249

وفقا لهذا التحليل يحدد متخذ القرار درجة قبول و جودة القرار قبل اتخاذه بناء على البدائل التالية<sup>1</sup>:

جودة مرتفعة	←	قبول منخفض
جودة منخفضة	←	قبول مرتفع
جودة مرتفعة	←	قبول مرتفع
جودة منخفضة	←	قبول منخفض

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

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

### المطلب الثالث

#### مراحل اتخاذ القرار

يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرار و حل المشكلات على النحو التالي:

**أولا : تحديد المشكلة و تحليلها :** في هذه الخطوة لا بد من تحديد و تعريف المشكلة و القضية بدقة مع تحديد الأهداف المراد الوصول إليها سواء كان ذو بعد واحد مثل : تعظيم الربح أو ذو بعدين مثل : زيادة المبيعات و تحقيق أقصى ربح و يمكن تقسيم المشكلات إلى<sup>2</sup>:

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

1 - علي الشرفاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، مرجع سابق، ص 153.

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

**ثانيا: توليد البدائل وتحديدها:** إن اتخاذ القرار الفعال يتطلب تحليلا علميا و عدة بدائل لاختيار من بينها حيث أنه كلما زادت أهمية القرار كلما زادت أهمية خلق بدائل عديدة و كل هذا العمل يحتاج إلى وقت و صبر و ممارسة<sup>1</sup>.

**ثالثا : تقييم البدائل :** بمعنى تحديد المزايا و العيوب المتوقعة لكل حل بديل و هذه الخطوة بطبيعتها تلتزم التنبؤ بالمستقبل لأنها لا تظهر إلا في المستقبل و تضم عملية التقييم مايلي:

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

**رابعا: اتخاذ أفضل بديل:** تعتبر من المراحل الحساسة في عملية اتخاذ القرار حيث فيها يتم اختيار بديل من بين البدائل المقبولة و هناك ثلاث معايير للاختيار هي<sup>2</sup> :

➤ المخاطر : يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر و المكاسب المتوقعة لكل بديل ، فمثلا إذا قدر المحلل بناءا على المعلومات المتوفرة لديه حجم الأرباح و التكاليف المتوقعة للمشروع ، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة هذه التقديرات ، و هو ما يمثل عامل المخاطرة.

➤ الاقتصاد في الجهد : يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق ، و يتم من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة.

➤ التوقيت : عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة ليكون فعالا ، يكون من الضروري الاقتصاد في الوقت. أما إذا كان الهدف الأسمى لاتخاذ القرارات اعتبارات أخرى تتطلب الدقة و بذل الجهد أكثر من السرعة، فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند اختيار البديل الأفضل.

**خامسا تنفيذ القرار :** هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل ، لكن الواقع أن العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار إلى عمل فعال . و متى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته. و يتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم هذه المهمة ، حيث يقوم المديرون بإبلاغ الأفراد في المستويات الدنيا عن الإجراءات الواجب اتخاذها و التغييرات المتوقعة حدوثها<sup>3</sup>.

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

2 - علي الشرقاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، مرجع سابق، ص 141 - 142.

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

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

سادسا **تقييم فعالية الرقابة:** تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية أو المحددة مسبقا كأهداف مع النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام. و تظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد و ذلك حسب الفجوة بين المخطط و المتوصل إليه. و لضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على اتخاذ القرار على تكييف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة ، و ذلك بتذليل كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها<sup>1</sup>.

شكل رقم : مراحل عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

### المطلب الرابع

#### الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات.

إن اعتماد أسلوب ما في اتخاذ القرار و تحديده لحجم و أهمية المشكلة و مدى قدرته على التعامل معها، و يعتمد كذلك على مدى توافر المعلومات اللازمة و قدرة المؤسسة على المعالجة و التحليل و سوف نعرض أهم أساليب اتخاذ القرار .

**أولاً: أسلوب الحدس الشخصي:** يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية، فهو يفتقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل و رسم الحلول، و هذا باختلاف المواقف التي يعترض لها. و لهذا الأسلوب أساس منطقي لأن الإدراكي يكتسب من خلال عمله و نشاطاته اليومية كمية هائلة من المعلومات المتعلقة ببيئة العمل و البيئة الخارجية التي يعمل على إدراك محتواها و تخزينها زيادة على ما يمتلكه من قدرات ذهنية و قواعد يستخدمها عند الحاجة إليها ، و رغم أن هذا الأسلوب يساعد على اتخاذ قرارات سريعة بتكاليف منخفضة و يعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات لمتخذي القرار إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها لأنها تفتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة و لا يمكن اعتماده و لا يمكن اعتماده كأسلوب للتعامل مع المشاكل المستقبلية إذ أنه يستخدم لمعالجة المشاكل الروتينية و ذات الأثر المحدود.

<sup>1</sup>- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان 2006، ص 315

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

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

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

و من الإيجابيات التي يتضمنها هذا الأسلوب السهولة و البساطة و الفعالية<sup>1</sup>.

**ثالثا: الأساليب المحاسبية :** تتعرض المؤسسة إلى إشكاليات كثيرة كإضافة منتج أو استبعاده ، تخفيض حجم الإنتاج لمنتج معين...الخ و كلها أمور تتطلب معلومات مهمة لاتخاذ القرارات بشأنها ، و في كثير من الأحيان يكون أساس هذه الأخيرة قائمة على تحليل و دراسة التكاليف و التي تكون مسجلة في الحسابات و الدفاتر و بالتالي تعكس أوضاعا و ظروفًا كانت سائدة في الماضي و لكن هذا لا يحدث فعلا لأنه في معظم الحالات تحدث تغيرات في طرق الإنتاج أو التسويق و من ثم يجب تعديل التكاليف السابقة.

و تتسم هذه الطريقة بالموضوعية و السرعة و تحتاج إلى جهود و نفقات كبيرة مقارنة بالطرق الإحصائية ، فالمهم هنا التركيز على الطرق المحاسبية و دورها في اتخاذ القرارات بغض النظر عن الطرق المستعملة في هذا المجال<sup>2</sup> .

1 - نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 129.

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

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

**رابعا : الأساليب الكمية :** إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتساؤها بطابع المخاطرة و اللاتأكد ، أين تكون خبرة المدير و حدسه غير كافيين لاتخاذ قرارات سليمة . و بعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري ، أصبح واضحا أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري ، و قدرة على تحسين فعالية المنظمات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار ، خصوصا في القرارات غير الروتينية . و تعتمد هذه الطرق على الأساليب الرياضية و الإحصائية، و هذا ما يتطلب الاعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقديم نماذج دقيقة و مفصلة لمتخذ القرار الذي لا يكون مجبرا على القيام بها بنفسه.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث

#### طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

تتعدد وتختلف طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات وتختلف نسبة الفعالية فيما بينها حسب كل طريقة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى اتخاذ القرارات وفق ثلاث طرق لنبين مدى الإختلاف بينها.

#### المطلب الأول

##### اتخاذ القرارات و فق طريقة الأقسام المتجانسة

تلعب القرارات دورا كبيرا في المؤسسة و من أهم هذه القرارات نجد ما يلي:

**1-قرارات التسعير :** يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضاف إليه نسبة ربح معقولة تكفي لتحقيق عائد ملائم للاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة و يحددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة و يترتب على هذا الأسلوب أن الأسعار التي تؤثر في حجم المبيعات تحدد على أساس التكلفة الكلية و التي تحدد بدورها و لو جزئيا على أساس حجم الإنتاج و المبيعات و من ناحية أخرى يتم تحديد السعر على أساس سلوك المنافسين و المستهلكين و يلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك بمعنى عدم قيام المستهلك باستبدال هذا المنتج بغيره كما يحدد و إذا كان تأثير المنشأة في تحديد سعر السوق محدودا فإنها تقوم بالبيع بأسعار السوق و عن طريق تحقيق الرقابة على التكاليف تستطيع تحقيق نتائج مريحة أما

<sup>1</sup> - خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال. دار المسيرة ، عمان ، بدون سنة نشر ، 127-128.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

إذا كانت المؤسسة تقوم بتحديد أسعارها إنها تقوم بتجميع البيانات المختلفة عن التكاليف و تصنيف إليها نسبة الربح التي تراها ملائمة و تخضع الأسعار المحددة بهذه الطريقة إلى تعديلات و تسويات مستقبلية في ضوء ظروف السوق الواقعية.

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

رقم الأعمال / نفقات المستخدمين، و هذه العلاقة قائمة سواء بهدف معين أو كمتوسط للفترات السابقة، و تجد هذه الطريقة مكانتها نظرا لأهمية تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف الإجمالية<sup>1</sup>.

**3- قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية :** قرار تحديد سعر بيع المنتج النهائي لا يعتبر مجرد قرار تسويقي أو قرار تمويل فقط بل يعتمد على كل الأنشطة أي يؤثر على المؤسسة ككل فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات و في نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة.

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

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

و لأجل انتقال المنتج من وحدة لأخرى تستعمل المؤسسة ما يسمى بسعر التنازل و هذا السعر يمثل القيمة التي يتم بها تحميل أو تبادل السلع و الخدمات فيما بين الأقسام الفرعية للمؤسسة ، فهي إذا

<sup>1</sup> - محمد سعيد أوكيل ، تقنيات المحاسبة التحليلية، مرجع سابق ، ص 116.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

عبارة عن أسعار داخلية و بمعنى آخر هي القيمة التي يحملها مركز المسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع و الخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول ، و لإيجاد هذا السعر تعتمد المؤسسة عدة طرق لكن الأفضل لها استعمال التكلفة النهائية لكل وحدة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني

#### طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات.

**1- قرار التسعير:** حيث لا يجب على المؤسسة تحديد سعر بيع أكبر من مجموع التكاليف (تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة ) حتى تحقق ربحا و أدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة الموردين أي الربح الإجمالي يغطي التكاليف الثابتة و يمكن حسابها وفق العلاقة<sup>2</sup> :

$$\text{التكاليف الثابتة} + (\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات})$$

سعر البيع =

عدد الوحدات

**2- قرار إنتاج سلعة جديدة:** على مجلس الإدارة أن يختار السلع التي تنتجها المؤسسة و المزج بينها بطريقة تحقق لها أكبر عائد ، كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى انخفاض الربح و إحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد ، ولكي تنتج المؤسسة أو تطرح منتج جديد في السوق لابد لها من دراسة هذا القرار قبل اتخاذه.

**3- قرار اختيار أسلوب الإنتاج :** قد تقوم أحيانا المؤسسة بالمفاضلة بين الأسلوب اليدوي أو الميكانيكي و يستند هذا القرار على المقارنة بين المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية و المرتبطة مباشرة بأحد الأساليب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص 116.

<sup>2</sup> - نفس المرجع ، ص 117.

<sup>3</sup> - بوكساتي رشيد، المحاسبة التحليلية و دورها في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 111.

### المطلب الثالث

#### استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات.

و يتم في هذه الطريقة مقارنة النشاط العادي بالنشاط الحقيقي أو الفعلي و من ثم تحديد معامل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لكل من التكاليف و سعر التكلفة الذي النشاط الحقيقي على النشاط العادي.

فإذا كان معامل التحميل أكبر من 1 ينتج عنه ربح الفعلية و معناه زيادة في نشاط المؤسسة و بعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية و هذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث ترتفع أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية و الفرق بينهما يمثل ربح الفعلية نتيجة لزيادة النشاط و يضاف إلى النتيجة فهو يؤثر إيجابيا على نتيجة المؤسسة .

#### آثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

- المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة و هذا باستخدام و تطبيق معامل التحميل العقلاني.
  - المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء الإجمالية و للوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر التكلفة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.
  - المراقبة لسعر التكلفة و النتائج التحليلية العقلانية يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة و ربح فعالية شروط التغيير و الاستغلال كما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها و هذا بعد الدراسة و يتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعلية.
  - إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة و المتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات و بالقرارات قصيرة المدى. و كذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح ب:
- ❖ مشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

<sup>1</sup> -محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس المدية ، دفعة 2006-2007 م ، ص100.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ طرق تحميل التكاليف وعملية اتخاذ القرار

- ❖ بالتالي يمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم و تحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- ❖ التخلص على أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة<sup>1</sup>.

إذا اعتمدت المؤسسة على طريقة التحميل العقلاني ، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما المتغيرة تبقى ثابتة ، و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة ، و هو ما يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر و لكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها و هذا ما يؤدي إلى تراجع المبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في نظام السوق الذي تنشط فيه المؤسسة فإن سعر المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

<sup>1</sup> - رجال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر 1988م ، ص 232.

## خلاصة الفصل

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 و الأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة ، و لذلك لا حظنا 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.

ما يمكن استخلاصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية و تطورها هو :

- طريقة الأقسام المتجانسة يتم فيها تخصيص الأعباء غير المباشرة إلى مراكز أساسية و ثانوية.
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بمراقبة أسعار التكلفة و النتائج التحليلية.
- طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة المردودية .
- إن الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية، و هذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية و واقعية.
- لا تختلف أي طريقة من العيوب و النقائص و بالتالي وجود إمكانية التكامل بين الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية، حيث لا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن طبيعة و ظروف النشاط تختلف من مؤسسة لأخرى.
- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجات المسيرين مع مراعاة فوائد و تكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي و استخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة.

## تمهيد

يعتبر القطاع الصناعي أهم قطاع تهتم به الدولة، وهو الذي تساهم فيه عدة قطاعات فرعية أو ثانوية، ومن بين هذه الفروع الصناعات الغذائية والتي تتركز في عدة مناطق من الوطن، وفي بحثنا هذا سوف يتم تسليط الضوء على وحدة نقاوس للمصبرات" باتنة، والتي أنشأت في هذه المنطقة دون غيرها لإشتهارها بفاكهة المشمش، حيث أنها تعتبر من أكبر المناطق إنتاجا ومن هنا توجب وضع وحدة صناعية لإستغلال هذه الثروة ووضع حد للتلف الكبير الذي تتعرض له الفاكهة، ونحن في دراستنا لمؤسسة العصير والمصبرات نقاوس سوف نركز على المحاسبة التحليلية في المؤسسة والطريقة المستعملة لتحميل التكاليف وحساب سعر التكلفة لها، حيث نبدأ بتعريف المؤسسة من خلال نشأتها ونشاطها وإبراز أهدافها وهيكلها التنظيمي في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى الدراسة الميدانية.

## المبحث الأول

### تقديم مؤسسة مصبرات نقاوس

سنقوم في هذا المبحث بتقديم مؤسسة نقاوس للمصبرات وذلك من خلال التطرق إلى التعريف بهذه الوحدة بالإضافة إلى إبراز نشأتها وظيفتها وأهدافها وبعد ذلك الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

## المطلب الأول

### التعريف بوحدة نقاوس للمصبرات.

تعتبر وحدة نقاوس للمصبرات من بين أهم الوحدات التي كانت تضمها المؤسسة ENAJUC الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية حيث كانت وحدة اقتصادية عمومية متخصصة في إنتاج العصير والمصبرات ومن ثم تمت خوصصتها وذلك حسب اللائحة 13 للدورة 64 بتاريخ 4 افريل 2006 تم إعلان البيع، وفي 2007/02/17 أصبحت شركة خاصة.

تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة ISO في افريل 2008، و قد تمتعت بامتيازاتها لمدة 3 سنوات، تقع هذه الوحدة في الشمال الشرقي لمدينة نقاوس على بعد 2 كيلو متر من مقر الدائرة، على الطريق الوطني 78 الرابط بين ولاية باتنة ودائرة نقاوس وتتربع على مساحة إجمالية قدرها 6 هكتار منها 19000 م<sup>2</sup> مساحة مغطاة توزع كما يلي: 1200م<sup>2</sup> للإدارة، 1800م<sup>2</sup> للمصالح العامة، 5000م<sup>2</sup> للمصالح الإنتاجية، 9700م<sup>2</sup> لمصالح البيع والتخزين ، 900م<sup>2</sup> للملحقات، والباقي منها غير مغطاة وتقدر ب: 5525م<sup>2</sup> حيث أن 3/1 من هذه المساحة خضراء .

كما تشغل المؤسسة 96 عاملا دائما " لشهر فيفري 2013 " و 250 متعاقد مضمون كما في الجدول رقم "1" وتشغل مالا يقل عن 140 عاملا موسميا في حملتي المشمش والبرتقال وتتميز أيضا بتنوع منتجاتها حيث تتعدى 17 نوع، كما تعتبر اكبر وحدة لإنتاج هذه الأنواع على المستوى الوطني، طاقتها الإنتاجية تقدر بـ :

- معالجة المشمش : 6000 طن سنويا
- معالجة مركز الفواكه: 1200طن سنويا
- كوثر المشمش: 12300طن سنويا
- مربى المشمش المجزأ: 684طن سنويا
- مشمش معقود: 502طن سنويا
- مياه ثمرية: 30300طن سنويا

- المشمش المصفى: 608 طن سنويا
- فواكه أخرى معقود: 200 طن سنويا
- مشمش المشروبات: 282 طن سنويا
- إضافة الى منتجات أخرى في انتظار انجاز فرع جديد يضاف إلى الانجازات السابقة .

جدول رقم ( 07 ) : عدد العمال بالمؤسسة حسب الدوائر.

المتعاقدين	الدائمين	الدوائر
-	09	1 دائرة المحاسبين
04	18	2-الإدارة
10	13	3-الوسائل العامة
8	20	4-الأمن
8	13	5-التجارة
01	07	6-التمويل
03	18	7-المعدات
24	12	8-الصيانة
145	341	9-الانتاج
07	10	10-المخبر
210	461	المجموع

المصدر: بناء على وثائق المؤسسة.

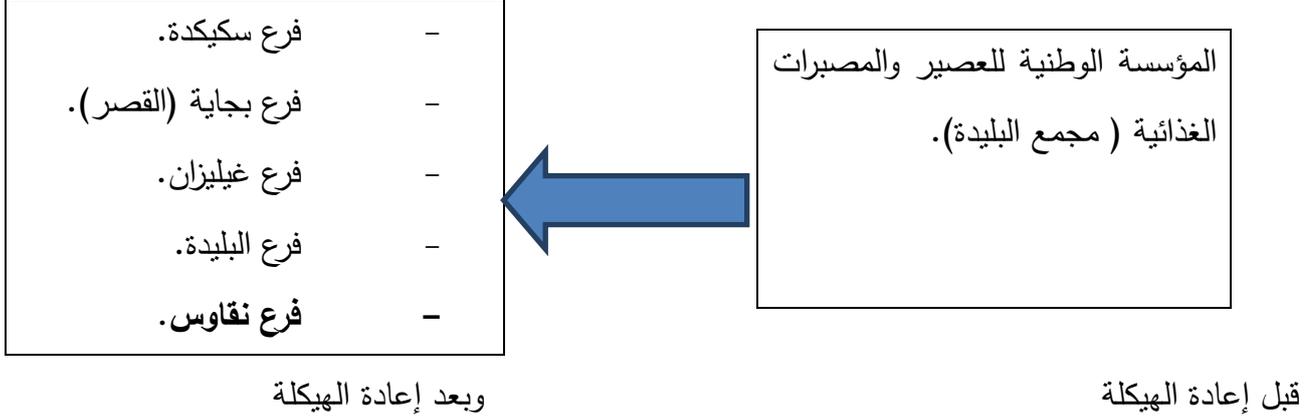
## المطلب الثاني

### نشأتها

بناء على المرسوم رقم 82-425 المؤرخ في 11/12/1982 والذي يقضي بإعادة هيكلة ( SOGEDIA ) المؤسسة الوطنية لتسيير وتنمية الموارد الغذائية، تم إنشاء المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات والتي تضم 13 وحدة موزعة على التراب الوطني ووحدة نقاوس مصبرات من بين هذه الوحدات والتي تم انجازها من طرف وحدة دولية - فرنسية - بمعدات ايطالية سنة 1979 لتدخل في عملية الإنتاج سنة 1980 وقد مرت بعدة مراحل:

- ✓ مرحلة التسيير المركزي لمجمع البلدية والذي تم هيكلته سنة 1998 وجمع نشاطه حسب الاختصاص في الشركة القابضة وهي تابعة للشركة القابضة، وقد تم خلق 5 فروع في المجمع ووحدة نقاوس من بين هذه الفروع الخمسة التي يتكون منها المجمع ENAJUC.
- ✓ وحدة نقاوس تنتمي إلى فرع نقاوس للمصبرات كشركة ذات مسؤولية محدودة (sarl)، وذات الشخص الوحيد (eurl) برأس مال يقدر بـ: 50 مليون دج ليرتفع بعد ذلك إلى 158 مليون دج، وقد تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة مؤخرا لتصبح شركة مساهمة (spa)، يتولى تسييرها مجلس الإدارة المتكون من ممثلي الشركات والأفراد المساهمين فيها، ويتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الجزائية بكل ما يتعلق بتسيير الوحدة .

الشكل رقم ( 5 ) : إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

وكما هو مبين في الشكل أعلاه، فإن فرع نقاوس من بين الفروع الناتجة عن إعادة الهيكلة، و بعد تغير التوجه الاقتصادي المنتهج في الجزائر من الفكر الاشتراكي إلى الفكر الرأسمالي ما تولد عنه خصصت فروع المجمع، حيث تم خصصت مؤسسة نقاوس مصبرات في 17 فيفري 2007، لتصبح بعد ذلك شركة ذات أسهم

### المطلب الثالث

#### نشاط المؤسسة وأهدافها

##### أولاً: نشاط المؤسسة

تنشط وحدة نقاوس في إنتاج العصير والمصبرات الغذائية انطلاقاً من تحويل المادة الأولية والمتمثلة في الفواكه عموماً، والفواكه الموسمية كالبرتقال والمشمش خصوصاً إلى عصير ومصبرات غذائية. وينتج عن هذا النشاط الإنتاجي ما يلي:

- ✓ معالجة المشمش : 6000 طن سنوياً.
- ✓ معالجة مركز الفواكه: 1200 طن سنوياً.
- ✓ كوثر المشمش: 12300 طن سنوياً.
- ✓ مربى المشمش المجزأ: 684 طن سنوياً.
- ✓ مشمش معقود: 502 طن سنوياً.

✓ مياه ثمرية: 30300 طن سنويا.

✓ المشمش المصفى: 608 طن سنويا.

✓ فواكه أخرى معقود: 200 طن سنويا.

✓ مشمش المشروبات: 282 طن سنويا.

إضافة إلى كونها مؤسسة صناعية وتجارية، تقوم بعقد صفقات مع زبائن خواص، محليين أو أجنب.

### 1 - زبائن محليين:

✓ عملاء الدولة (فنادق).

✓ مؤسسات الدولة كالشرطة والمؤسسات الخاصة بأداء الخدمة الوطنية.

### 2 - زبائن خواص:

الصناعيين (البلدية، روية، العاصمة، JUTOP، رامي: تستفيد هذه المؤسسات من مركز عصير الوحدة في

إنتاج عصيرها الخاص)، و تجار الجملة.

### 3 - زبائن أجنب:

تتعامل المؤسسة مع القليل من الزبائن الأجنب ونذكر منهم زبائن من: فرنسا وبريطانيا وكندا.

وتملك المؤسسة 26 نقطة بيع تابعة لها في مختلف أرجاء التراب الوطني، إضافة إلى أسطول من 80

شاحنة ذات مقطورة من أجل ضمان توزيع منتجاتها في كامل الأسواق الوطنية.

### ثانيا: أهداف المؤسسة

#### 1. على المدى القصير:

✓ استغلال أمثل للمادة الأولية المتوفرة في المنطقة (المشمش).

✓ مضاعفة كمية الإنتاج لتغطية احتياجات السوق الوطنية.

✓ توزيع الإنتاج وتحسين الجودة.

✓ تقديم منتجات جديدة بالاعتماد على عنصري الإبداع والابتكار.

#### 2. على المدى البعيد:

✓ السعي للسيطرة على السوق الداخلية.

✓ محاولة اقتحام الأسواق العالمية من خلال القيام بعمليات تصدير لا بأس بها.

✓ خلق نظام للمعلومات التسويقية لوضع المؤسسة دائما في الصورة، أي تكيفها مع التغيرات الحاصلة في السوق الداخلية والدولية والتوصل إلى التميز عن طريق إدخال نظام معلومات على كل المستويات.

✓ العمل وفق المقاييس العالمية بعد تحصلها على شهادة الإيزو 9001.

## المطلب الرابع

### الهيكل التنظيمي للوحدة

وهو من النصوص المنظمة لسير الوحدة فهو يبرز جميع الدوائر والمصالح المتواجدة في الوحدة وعدد عمالها وذلك على مستوى كل دائرة ويتم وضعه من طرف الإدارة وهذا بعد التشاور مع رؤساء الدوائر المختلفة ووحدة نقاوس مصبرات كغيرها من الوحدات وضعت هيكلها التنظيمي في جويلية 2001 وتم تغييره بعد أن أصبحت مؤسسة خاصة.

ويهدف وضع الهيكل التنظيمي للوحدة إلى تحديد جميع أوجه النشاط اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة وتحديد نشاط كل شخص وتفويضه السلطة اللازمة لأداء هذا النشاط والحصول على عملية تسيير منطقته.



**1) مدير الوحدة:**

يوجد على رأس الهيكل التنظيمي للوحدة حيث يقوم المدير بالإشراف على التسيير اليومي للوحدة وهو المسؤول المباشر عن كل ما يحصل داخل الوحدة، كما انه يقوم بمراقبة عمل الإطارات والعمال والتنسيق بين مختلف دوائر الوحدة، وتمثيل المؤسسة في النشاطات الخارجية (عقد الصفقات في المعارض الدولية والمحلية).

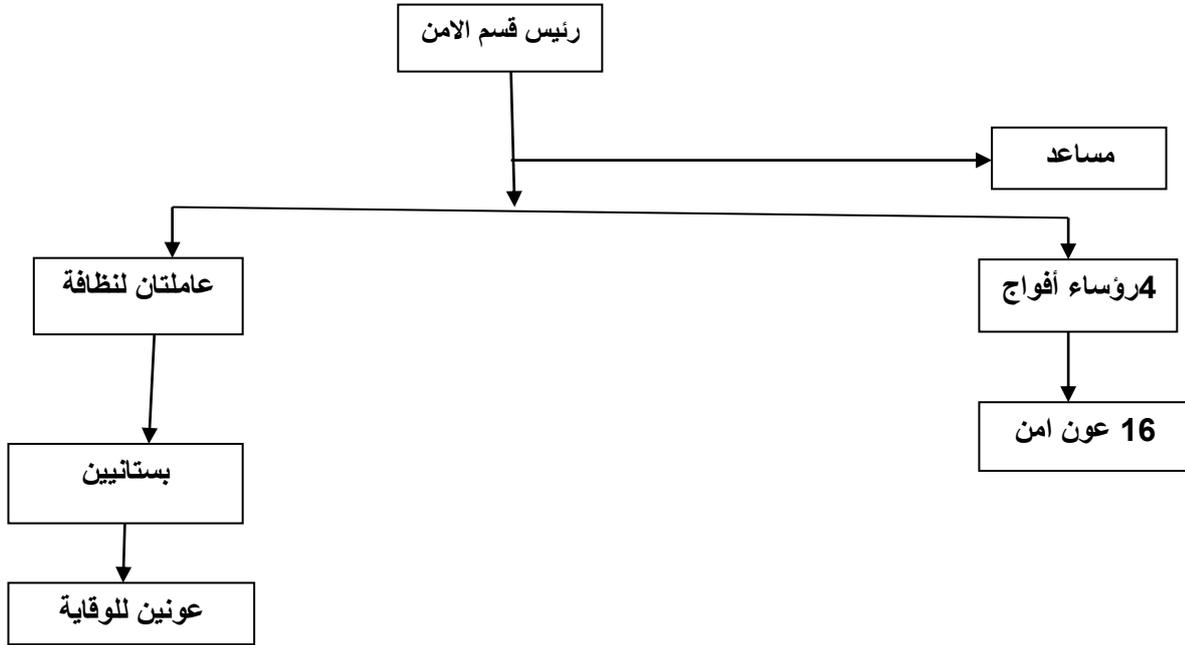
وتساعده سكرتيته التي لها علاقة مباشرة مع المدير وعلاقة أفقية مع رؤساء المصالح والدوائر الأخرى ومن مهامها استقبال وترتيب ثم معالجة البريد الوارد ( الداخلي والخارجي )، تنظيم مواعيد الاجتماعات الخاصة بالمدير، إعداد وتوزيع البريد الصادر، الحفاظ على أسرار المؤسسة.

**2) دائرة الأمن الداخلي:**

تسهر هذه الوحدة على أمن الوحدة وسلامتها خلال 24 ساعة وكذا المحافظة على الأمن الداخلي للوحدة وأمن الورشات الصناعية ، إضافة إلى متابعة نظافة المخازن والورشات يوميا، كما تم إسنادها مهمة متابعة التخزين، كذلك المراقبة الدقيقة لحركة خروج ودخول الشحنات والسلع وتسجيلها وكذا حركة العمال ويشرف عليهم رئيس مصلحة أعوان الأمن، كما انه استحدث تقني سامي في الأمن مكلف بالإسعافات الأولية والإرشادات الوقائية، فتح ملفات طبية لكل عامل، المتابعة الدورية للعمال ذوي الأمراض المزمنة، الحرص على تطبيق وتنفيذ كل الإرشادات الوقائية من طرف العمال .

ويمكن تمثيل هذه الدوائر في الشكل التالي:

الشكل ( 7 ) :دائرة الأمن الداخلي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة.

3) دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:

يشرف عليها رئيس دائرة يقوم بالتنسيق بين مختلف المصالح والفروع حيث توجد مصلحتين وثلاث

فروع:

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

✓ فرع الأجور: وتتمثل مهامه فيما يلي: إعداد أجور العمال، مراقبة جدول تنقيط العمال

إعداد التصريح السنوي للأجور، التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي للعمال، تقديم

المنح والحوافز التي تصدرها الإدارة، خصم إجمالي العقوبات أو العطل المرضية إن وجدت

من الدخل الإجمالي.

✓ فرع الخدمات الاجتماعية: وتتمثل مهامه فيما يلي: متابعة ملفات السلفات الاجتماعية

الممنوحة للعمال بسجل الأجور حيث يتم ترقيمه وتسجيله على مستوى المحكمة.

✓ فرع تسيير المستخدمين: يهتم بكل ما يخص العامل من حيث: تسيير الملفات

الإدارية الخاصة بكل عامل، إعداد مقررات إدارية وعقود العمل طبقاً لشبكة الأجور

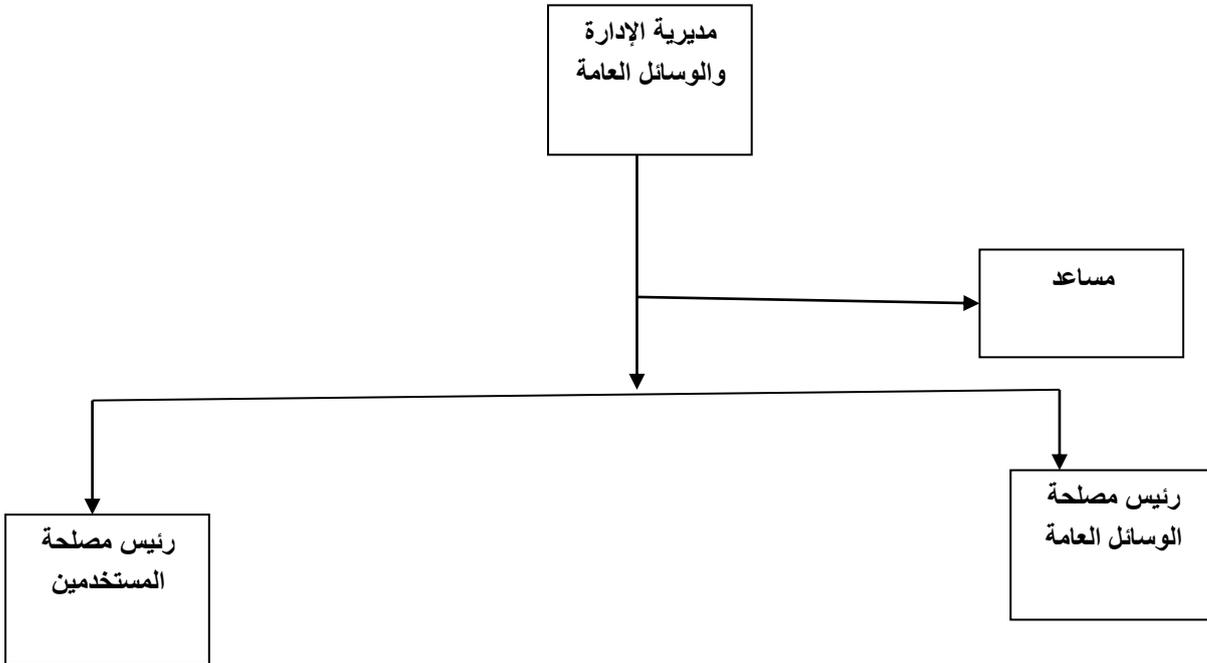
المعمول بها. مراقبة جدول التنقيط وكل آخر شهر يتم إعداد حوصلة الغيابات والعطل

المرضية، متابعة حركة العمال شهريا، إعداد تصريح شهري في مصلحة الضمان الاجتماعي (الاشتراكات، تصريح بالعمال الجدد في مدة لا تتجاوز 24 ساعة)، متابعة ملفات الممتننين.

ب- **مصلحة الوسائل العامة:** يشرف عليها رئيس مصلحة الوسائل العامة، تقوم هذه المصلحة بصيانة التجهيزات المختلفة بالعمال، إما إداريا فيقوم رئيس المصلحة بإعداد الأوامر المهمة وتسجيل كل ما هو عتاد استثماري في سجل خاص بالاستثمار.

كما يمكن تمثيل هذه الدوائر في الشكل التالي:

شكل ( 8 ) : الهيكل التنظيمي للمديرية الإدارية والوسائل العامة



المصدر: بناء على وثائق المؤسسة.

#### 4) دائرة المحاسبة والمالية:

يشرف عليها رئيس الدائرة والذي يقوم بتنسيق العمل بين مصالح هذه الدائرة وأيضا على المتابعة والمصادقة على العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة وتتكون هذه الدائرة من مصلحتين وفرع.

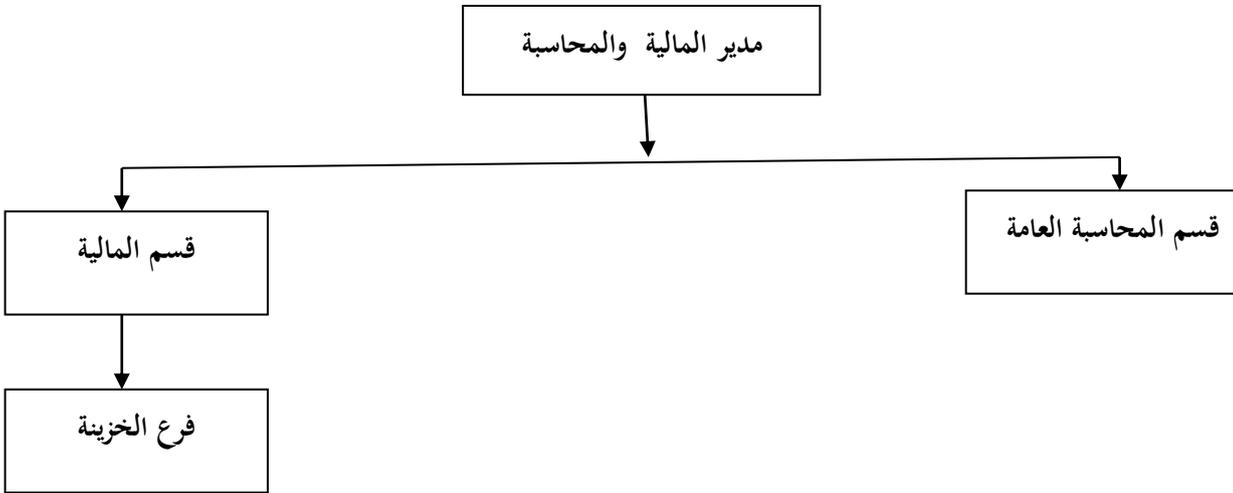
أ- **مصلحة المالية:** تعتبر القلب النابض للمؤسسة حيث يشرف عليها محاسب يقوم بتسجيل المدخلات والمخرجات من المواد بجميع أنواعها سواء كانت تابعة لمصلحة البيع أو مصلحة التموين، وكذلك تسديد الفواتير سواء نقدا أو شيك ومتابعة حركة الصندوق والبنك.

ب- **مصلحة المحاسبة العامة:** يتولى تسير المصلحة محاسب يقوم بتسجيل، جميع عمليات الشراء وتقييدها وذلك عن طريق مراقبة الكشوف والفواتير والتأكد من صحتها ودخولها عن طريق وصل الاستلام وتعتبر من أصعب الأعمال لما تحتويه من مخاطر في حالة الخطأ ونظرا لحساسية المنصب يتطلب على مسؤول هذه المصلحة أن يكون في قمة المسؤولية .

ج- **فرع الخزينة:** يسهر على تسييرها رئيس الفرع والذي يقوم بتسجيل، وتسديد كل الفواتير والأجور نقدا أو شيك، متابعة العمليات المالية من سحب وإيداع في البنك، وهنا نشير إلى أن المؤسسة لا تعيش أية مشاكل جبائية نظرا لوضعها المالي الجيد .

ويمكن كذلك تمثيل هذه الدائرة في الشكل التالي:

**شكل ( 9 ) : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة**



المصدر: بناء على وثائق المؤسسة.

**5) دائرة الإنتاج**

هي المسؤولة عن الإنتاج حيث تنتج نوعين من المواد المصنعة والنصف مصنعة

**المواد المصنعة:** تتمثل في المشروبات والمصبرات

**المواد نصف المصنعة:** تتمثل في استخراج اللب

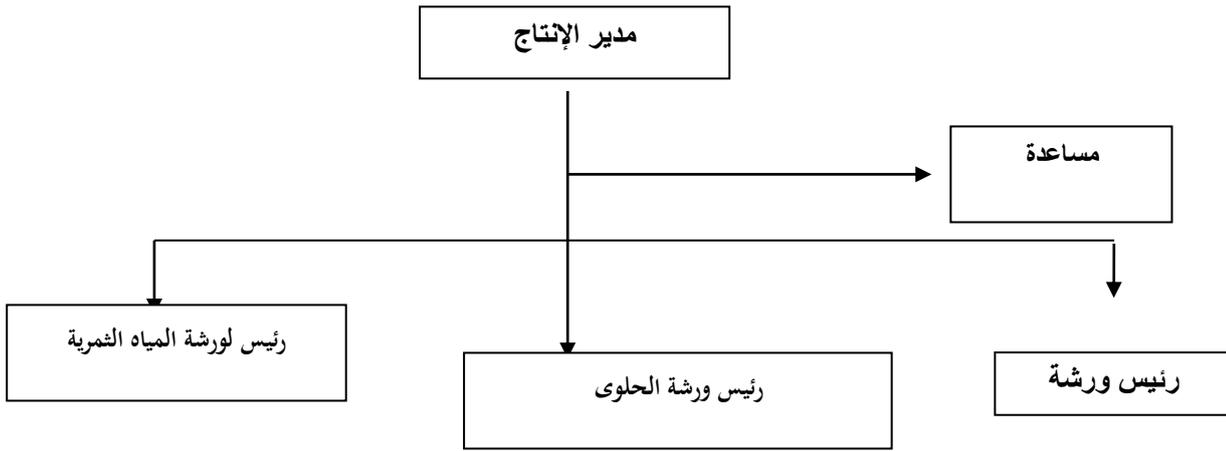
عدد العمال الدائمين 341 و 145 مؤقتين، أما بخصوص البرنامج السنوي للإنتاج فان رئيس الدائرة يقوم

بإعداد تقارير شهرية حول تطورات كمية الإنتاج، كما يقوم عون بعملية الإحصاء والمتمثلة في تتبع عملية

الإنتاج من الأول إلى الأخير، وتتمثل هذه العملية في إحصاء الوحدة اليومية.

ويمكن تمثيل هذه الدائرة في الشكل التالي:

الشكل ( 10 ) :دائرة الإنتاج



المصدر: بناء على وثائق المؤسسة.

6) دائرة الجودة:

ويشرف عليها رئيس مصلحة الدائرة التي تتسق وتتابع عمل المصلحتين وهما:

أ- مصلحة الجودة:

ويشرف عليها رئيس مصلحة مع التقنيين المختصين وتتلخص مهامهم فيما يلي:

استقبال كل أنواع الأغلفة، لأخذ عينة لإجراء اختبار، استقبال المادة الأولية "البرتقال، المشمش، العنب" ومراقبتها من حيث الجودة بغرض قبولها أو رفضها في عملية الإنتاج، متابعة اللاصقات والمقافل عبر سلاسل الإنتاج، مراقبة المنتج النهائي والنصف المصنع في المخازن يوميا وهذا تفاديا لفساد المنتج .

ب- مصلحة المخبر:

هي مصلحة حساسة ومهمة، ويشرف عليها رئيس المخبر مع مساعدين مختصين وتتلخص مهامهم فيما يلي: الفحص المجهرى والمراقبة الدقيقة يوميا لعينات من كل المنتجات النهائية، إجراء اختبارات وتجارب من أجل الخروج بمنتجات جديدة، مراقبة الذوق والجودة ووضع مدة انتهاء الصلاحية.

7) دائرة التجارة:

دائرة التجارة من أهم الدوائر في الوحدة، يشرف عليها رئيس مصلحة الدائرة، وتتمثل مهامها في التنسيق

بين مصالحها الخمسة التالية:

مصلحة التموين:

يشرف عليها رئيس المصلحة ومساعد ومجموعة من العمال، تتمثل مهامهم في تموين دائرة الإنتاج

بالمواد الأولية والسكر والمواد الأخرى الداخلة في الإنتاج.

الشكل ( 11 ): نموذج فاتورة.

المرجع	التعيين	النوع	الكمية	سعر الوحدة	مبلغ خارج	الرسم على ق م	مبلغ صافي
Réf	Désignation	UM	Quantité	Prix U	الرسم HT	TVA	للدفع TTC
	ملح صناعي	kg	1 000	20,00	20 000 ,00	3 400,00	23 400,00
	المجموع						23 400,00

اسم المؤسسة, ورقم اعمالها: املاح الجنوب، 1000 000 دج	اسم الزبون: مؤسسة نقاوس مصبرات
عنوان المؤسسة ورقم الهاتف: بسكرة، 033421273	عنوان الزبون ورقم الهاتف: نقاوس، 033888425
رقم السجل التجاري: 00 13 80 30 0/A/70	رقم السجل التجاري: 0222059/B/98
الرقم الضريبي: 000118342716822	الرقم الضريبي: 0099805022205988
رقم الحساب البنكي: 09040301238	رقم الحساب البنكي: 05090901041

فاتورة رقم: 2014/0016

الشكل (12): نموذج وصل تسليم.

اسم المؤسسة، ورقم اعمالها: املاح الجنوب، 1000 000 دج	اسم الزبون: مؤسسة نقاوس مصبرات
عنوان المؤسسة ورقم الهاتف : بسكرة ، 033421273	عنوان الزبون ورقم الهاتف: نقاوس، 033888425
رقم السجل التجاري : 00 13 80 30 0/A/70	رقم السجل التجاري: 0222059/B/98
الرقم الضريبي: 000118342716822	الرقم الضريبي: 0099805022205988
رقم الحساب البنكي: 09040301238	رقم الحساب البنكي: 05090901041

تاريخ التسليم: 2014/03/27

رقم وصل التسليم: 2014/090

**أ- مصلحة الأغلفة:**

ويشرف عليها رئيس المصلحة ومساعد وعاملين، تقوم هذه المصلحة باستقبال وتخزين كل أنواع الأغلفة واللاصقات سواء مستوردة أو محلية، تقوم بتزويد دائرة الإنتاج بما تحتاجه من أغلفة أو لاصقات أو مقاقل.

**ب- مصلحة المعدات:**

يشرف عليها رئيس المصلحة و 18 عمال، يتمثل عملهم في سياقة الرافعات ويكون عملهم مع مختلف مصالح دائرة التجارة ودائرة الإنتاج، حيث يقومون بنقل كل ما تحتاجه دائرة الإنتاج من مصلحة التموين أو مصلحة الأغلفة، وأيضا نقل كل ما ينتج من دائرة الإنتاج إلى مصلحة تسيير المخزونات.

**ت- مصلحة تسيير المخزونات:**

هي المصلحة المسؤولة عن مخزن الوحدة، يشرف عليها رئيس مصلحة تسيير المخزونات ومن مهام هذه المصلحة تخزين المنتجات النهائية المصنعة والنصف مصنعة في المخزن، تنظيم المنتجات المخزنة حسب تاريخ الإنتاج ومدة الصلاحية، نقل و شحن المنتجات من المخزن إلى وسائل النقل الخاصة بالزبائن أو الوحدة بأمر من مصلحة البيع.

**ث- مصلحة البيع:**

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

**8) دائرة الصيانة:**

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

**أ- مصلحة المنهجية:**

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

**ب- مصلحة الصيانة:**

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

**ج- مصلحة الملحقات:**

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

## المبحث الثاني

### تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة

على ضوء ما اتبعناه عند دراستنا للجانب النظري لهذه الطريقة، سنقوم بإنجاز الخطوات المنطقية المؤدية الى نتيجة تطابق دراستنا مع واقع هذه الطريقة، مبتدئين أولاً بتحديد الأقسام المتجانسة (مراكز العمل) ثم القيام بعملية توزيع الأعباء غير المباشرة بعد أن نكون قد حددنا المفاتيح التي نتخذها كقاعدة لهذا التوزيع، ثم بعد القيام بعملية تبادل الخدمات بين الأقسام، نحدد فيما بعد وحدات العمل الى أن نصل في الأخير الى كيفية حساب سعر التكلفة وفق هذه الطريقة.

## المطلب الأول

### تحديد الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة

#### 1- تحديد الأقسام المتجانسة:

نستطيع تقسيم المؤسسة الى عدد معين من الوظائف أو الأقسام، منها ما يكون مشتركاً لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، اذن فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة الى عدة أقسام متجانسة، ويمكن تسمية قسم متجانس (مركز تحليل) بمركز عمل اذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمل يمكن أن يقسم الى عدة أقسام متجانسة. واستجابة الى طبيعة وتنظيم الوحدة فقد كان توزيع الأقسام بالشكل التالي:

#### 1-1- الأقسام الرئيسية: كما ذكرنا من قبل بأن الأقسام الأساسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة

بالمنتوجات أو الخدمات المدمجة ضمن دورة الاستغلال كقسم التموين، قسم الانتاج، قسم البيع.

لذا رأينا من الضروري أن تكون الأقسام الرئيسية كما يلي:

✓ قسم التموين؛

✓ قسم الانتاج؛

✓ قسم البيع.

#### 1-2- الأقسام المساعدة: وبما أن ليس لهذه الأقسام علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة،

بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية، فكان تقسيمها حسب المحاور

الرئيسية لهذا النشاط الفرعي، اذ نجدها مجسدة في ثلاث أقسام:

✓ قسم الإدارة؛

✓ قسم النقل؛

✓ قسم الصيانة.

بحيث يضم قسم الإدارة: مديرية المؤسسة، مصلحة المحاسبة والمالية، مصلحة المستخدمين.

ويضم قسم الصيانة: فرع الوسائل العامة، فريق النظافة العامة وأمن المؤسسة والميكانيكيين الداخليين.

أما قسم النقل: فيضم فرع النقل.

ويمكن تمثيل ما سبق وفق جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بهذا الشكل:

### الجدول رقم (8): يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية			المبلغ الموزع	رقم الحساب
البيع	الانتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		

المصدر: تصور الطالب

## 2- تحديد الأعباء غير المباشرة:

الأعباء غير المباشرة وهي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة للمنتجات بصفة مباشرة، الا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، تحمل بعدها على سعر تكلفة المنتج أو الخدمة بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتج، ان عملية حساب التكاليف أو سعر التكلفة لا تكون لمنتج واحد ولكن لكل المنتجات التي تنتج في فترة معينة وتكون عادة شهر، وهذا ما يتعارض مع طبيعة تسجيل الأعباء في المحاسبة العامة والتي تكون عادة كل ثلاثي أو سداسي أو سنوي، ولإعادة تكييف معطيات المحاسبة العامة مع طبيعة المحاسبة التحليلية، ينبغي حساب المبلغ السنوي للأعباء ثم قسمته على 12 شهر، أما في حالة الأعباء التي تتغير مع حجم النشاط فتكون أكثر صعوبة اذ لا نستطع تحديد مستوى النشاط الحقيقي الا بعد تحقيقه فعلا، وعليه يتم تحديد الأعباء حسب السنة السابقة وتعديل فيما بعد لما تحقق فعلا خلال السنة.

ويتم تحديد هذه الأعباء غير المباشرة بالاستناد الى الكشوفات والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة.

كما نعلم أن الأعباء تتكون بصفة عامة من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، فالأعباء المباشرة معروفة

مثلا: مواد أولية، يد عاملة مباشرة، أما الأعباء غير المباشرة الموجودة في المؤسسة والمستخلصة من جدول

مفصل لأعباء التسيير وجدول الإهلاكات ونذكر منها:

- ✓ نقل وشحنات أخرى تتمثل أساسا في مصاريف النقل الخارجة عن نقل المبيعات؛
- ✓ صيانة واصلاحات وتتمثل في أعباء عمليات الصيانة الدورية والاهتلاك الذي تقوم به مصلحة الصيانة؛
- ✓ الأتعاب مثل أتعاب المصاريف القضائية(أتعاب المحامي)، أعباء العقود والمنازعات؛
- ✓ أتعاب الانتقال والاستقبالات وتضم: أعباء السفر، أعباء الإقامة، أعباء الاطعام، أعباء أخرى...الخ؛
- ✓ أعباء (الهاتف، الطاقة الكهربائية، الماء)؛
- ✓ أما الاهتلاكات فتتمثل أساسا في اهتلاك المباني، المنشآت الهيكلية والمركبية (معدات نقل، تجهيزات مكتب، انشاءات وتركيبات).

### المطلب الثاني

#### تحديد مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

حتى يكون نظام المحاسبة التحليلية أكثر دقة، يستحسن تخصيص أكبر قدر من الأعباء، لأن اختيار مفاتيح التوزيع تقديرية لا تخلو من الانحرافات، أما باقي الأعباء التي لا يمكن تخصيصها فتحدد لها مفاتيح توزيع يعتمد في اختيارها على طبيعة المهام التي يقوم بها كل قسم.

#### تحديد مفاتيح التوزيع الأولي:

ان التحول من التكاليف حسب طبيعتها الى التكاليف حسب وظيفتها أمر يتطلب منا مسبقا تحديد مفاتيح التوزيع، ثم من خلاله يحمل كل قسم بالقدر الذي يستحقه من اجمالي التكاليف، وهذا ليس بالأمر السهل، وقد وضعت هذه المفاتيح بشكل نسب مئوية وتقريبية حسب طبيعة كل حساب من حسابات التكاليف والمفتاح المقترح، فهناك حسابات يمكن تحميلها مباشرة على مراكز التكلفة وهناك حسابات تشرك بين أكثر من مركز يتم تحميلها على كل مركز من مراكز التكلفة حسب المفتاح المحدد.

## المطلب الثالث

## تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل

## 1- تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي:

بعد القيام بعملية التوزيع الأولي وحصول كل مركز على النصيب اللازم من التكاليف يتم تحميل تكاليف المراكز الثانوية الى المراكز الاخرى وفق مفاتيح التوزيع، التي وضعت حسب طبيعة ونسبة العمل المؤدى من المراكز الثانوية الى المراكز الأساسية.

- ✓ الإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات لجميع المراكز الأخرى فيأخذ عدد العمال كمفتاح للتوزيع.
- ✓ النقل: يتم توزيع هذا العبئ على حسب عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة للأقسام المعنية.
- ✓ الصيانة: بما أن الصيانة لها عدة مهام ومن بينها:
- ✓ اصلاح الهياكل القعدية والتجهيزات والمعدات الإجتماعية والإنتاجية.
- ✓ صيانة وتصليح عتاد النقل.

في مؤسستنا يتم الإعتماد على قيمة الإصلاحات والخدمات (قيمة التدخلات) المقدمة لكل قسم كمفتاح توزيع وذلك من خلال متابعتها من طرف مصلحة الصيانة.

وبما أن الاقسام الثانوية هي أقسام مساعدة فهي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كما تتبادل خدمات فيما بينها، بحيث يقدم قسم الإدارة خدمات لقسمي الصيانة والنقل وغيرها من الاقسام المعنية وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الادارة والنقل، وكذلك قسم النقل يقدم خدمات لقسمي الإدارة والصيانة، ويتم في هذه الحالة التوزيع التبادلي بين الاقسام.

لذا فلمعرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة والصيانة ولمعرفة أعباء قسم الإدارة يجب معرفة أعباء قسم الصيانة وقسم النقل وهكذا، اي من أجل تحديد اعباء اي قسم من الأقسام المساعدة لابد من معرفة أعباء كل الاقسام المساعدة وذلك من أجل تحديد قيمة الخدمات المتبادلة فيما بينها.

## 2- تحديد وحدات العمل:

بعد الوصول الى التوزيع النهائي بين الأقسام، يتم تحميلها على التكاليف، هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة عمل، اذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم وذلك بقسمة أعباء القسم على عدد وحدات العمل، وبضرب تكلفة وحدة العمل في عدد الوحدات (التي تستفيد منها الطلبية) فنحصل على الجزء الذي يجب أن تتحمله هذه المبيعات من أن أعباء القسم.

ومن أجل تحديد تكلفة وحدة العمل نقوم أولاً بتحديد وحدات العمل التي تحمل بموجبها عناصر تكلفة الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة.

بالنسبة لأقسام (التموين والانتاج والبيع) فإنه لا يوجد أي اشكال في تحديد هذه المفاتيح، إذ نستطيع وضع قيمة من المشتريات وساعات العمل المباشرة أو قيمة المبيعات بالترتيب ما دامت أنشطة هذه الأقسام محددة.

### المطلب الرابع

#### نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة

اخترنا لدراستنا هذه في مؤسسة مصبرات نقاوس حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة لثلاث منتجات هي: علبة المربى 400 غ وعلبة الطماطم 800 غ وقارورة المشروبات 33 سل، وتتم العملية بطريقة آلية مباشرة.

أولاً: كيفية حساب سعر التكلفة لعلبة طماطم 800 غ

## جدول رقم (09): كيفية حساب سعر التكلفة لعلبة الطماطم 800 غ.

سعر الوحدة	السعر	الوحدة	TOMATE 800 GR
28.24	35.29	KG	مادة نصف مصنعة DCT
0.06	21.00	KG	ملح المائدة
24.00	24.00	KG	علبة 800 غرام
2.00	24.00	KG	كارتون
54.29			تكلفة المواد المستعملة
2.00			تكاليف خاصة بالإنتاج
1.45			مواد مستهلكة أخرى
1.50			مواد ضائعة
5.13			مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة
59.42			تكلفة الإنتاج
0.24			مصاريف النقل
0.16			مصاريف المهمة
0.14			أجرة السائق
0.54			اهتلاك + مصاريف الصيانة
0.96			الرسم على النشاط المهني
61.46			سعر التكلفة
6.92			الهامش على التكلفة المتغيرة
68.38			سعر البيع خارج الرسم
80.00			سعر البيع مع الرسم

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة و المالية .

## التعليق:

- ✓ من خلال الجدول الخاص بحساب سعر التكلفة الخاص بعلبة الطماطم فأنا نلاحظ ما يلي:
- ✓ تكلفة المواد المستعملة تساوي ما نسبته 88.33 % من سعر التكلفة أما مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة ما نسبته 08.34 % من مجموع سعر التكلفة .
- ✓ أما الهامش يساوي ما نسبته 11.25 % من مجموع سعر التكلفة .

ثانيا: كيفية حساب سعر التكلفة لعلبة المربي 400 غ

جدول رقم (10) : كيفية حساب سعر التكلفة لعلبة المربي 400 غ

سعر الوحدة	السعر	الوحدة	Confiture 400 GR
9.00	45.00	KG	مادة نصف مصنعة PAT
19.75	79.00	KG	سكر
0.11	100.00	KG	حمض السيدريك
0.77	1200.00	KG	مادة نصف مصنعة PECTINE
14.00	14.00	UN	علبة 400 غرام
1.17	28.00	UN	كارتون
44.80			تكلفة المواد المستعملة
0.82			تكاليف خاصة بالإنتاج
0.45			مواد مستهلكة أخرى
1.34			مواد ضائعة
2.61			مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة
47.41			تكلفة الإنتاج
0.12			مصاريف النقل
0.08			مصاريف المهمة
0.04			أجرة السائق
0.54			اهتلاك + مصاريف الصيانة
0.75			الرسم على النشاط المهني
48.94			سعر التكلفة
4.91			الهامش على التكلفة المتغيرة
53.85			سعر البيع خارج الرسم
63.00			سعر البيع مع الرسم

المصدر : بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة و المالية .

### التعليق :

- ✓ من خلال الجدول الخاص بحساب سعر التكلفة الخاص بعلبة المربي فأننا نلاحظ ما يلي :
- ✓ تكلفة المواد المستعملة تساوي ما نسبته 91.54 % من سعر التكلفة أما مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة ما نسبته 5.33 % من مجموع سعر التكلفة؛
- ✓ أما الهامش يساوي ما نسبته 10.03 % من مجموع سعر التكلفة.

ثالثا: كيفية حساب سعر التكلفة لقاورة المشروبات 33 سل

جدول رقم (11) : كيفية حساب سعر التكلفة لقاورة المشروبات 33 سل

سعر الوحدة	السعر	الوحدة	Confiture 400 GR
0.15	00.30	L	ماء
02.75	79.00	KG	سكر
01.50	100.00	KG	حمض الليمون
02.15	200.00	KG	لباب المشمش
03.80	14.00	KG	لباب البرتقال
0.14	59.00	KG	معدل الحموضة
0.50	02.00	UN	غطاء
1.50	65.00	KG	حمض الأسكوربيك
0.80	70.00	KG	فيتامين ج
0.20	35.00	L	عامل تقحيم CO2
1.17	28.00	L	زيوت أساسية
14.66			تكلفة المواد المستعملة
0.72			تكاليف خاصة بالإنتاج
0.65			مواد مستهلكة أخرى
1.44			مواد ضائعة
2.81			مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة
17.47			تكلفة الإنتاج
0.12			مصاريف النقل
0.08			مصاريف المهمة
0.04			أجرة السائق
0.6			اهتلاك + مصاريف الصيانة
0.85			الرسم على النشاط المهني
19.16			سعر التكلفة
5.84			الهامش على التكلفة المتغيرة
25.00			سعر البيع خارج الرسم
30.00			سعر البيع مع الرسم

المصدر : بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة و المالية .

## التعليق :

✓ من خلال الجدول الخاص بحساب سعر التكلفة الخاص بقارورة المشروبات فأنا نلاحظ ما يلي :

✓ تكلفة المواد المستعملة تساوي ما نسبته 91.54 % من سعر التكلفة أما مجموع التكاليف

المتغيرة غير المباشرة ما نسبته 5.33 % من مجموع سعر التكلفة؛

أما الهامش يساوي ما نسبته 10.03 % من مجموع سعر التكلفة.

وسنوضح كل ما سبق في الجدول التالي:

## جدول رقم(12): مقارنة بين المنتجات الثلاث

المنتج	سعر التكلفة	نسبة الهامش	سعر البيع بعد الرسم
علبة الطماطم 800 غ	61.46	06.92	80.00
علبة المربي 400 غ	48.94	04.91	63.00
قارورة المشروبات 33 سل	19.16	05.84	30.00

المصدر: من إعداد الطالب

## التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة الهامش مرتفعة بالنسبة لعلبة الطماطم 800 غ وبالتالي فهي تحقق عائدات جيدة للمؤسسة.

فعلى المؤسسة أن تتخذ قرارات بشأن زيادة الإنتاج في هذه المادة.

ونلاحظ أيضا ان سعر التكلفة لعلبة المربي هي: 48.94 اما الهامش فهو 04.91 وبالتالي

فهو هامش ضعيف نوعا ما مقارنة بالمنتجات الاخرى.

فعلى المؤسسة ان تتخذ قرارات بشأن زيادة نسبة الهامش لتحقيق عائدات اكبر

ونلاحظ ايضا بالنسبة لقارورة المشروبات 33 سل ان نسبة التكلفة غير مرتفعة كثيرا وان نسبة

الهامش لا بأس بها.

فعلى المؤسسة ان تتخذ قرارات في ما يخص هذا المنتج وان تواصل في منهجها المتبع.

## خلاصة الفصل

إن الرفع من مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمستوى العالمية، لا يتم إلا من خلال البحث عن طرق ناجعة، فبعد أن أثبتت إعادة الهيكلة والخصوصية فشلها في إيجاد الحل النهائي، ظهرت إلزامية النظر في الجانب التسييري للمؤسسة، والذي تعتبر المحاسبة التحليلية أحد مكوناته كونها تساهم في اتخاذ أهم القرارات في المؤسسة، فهي كفيلة بكشف النقائص والإختلالات وذلك عن طريق معالجتها للتكاليف وتحليلها لتصل إلى معرفة الإنحرافات التي تعمل على تشخيص وضعيتها ومن ثم العمل على تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وعليه أصبح إعتقاد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية إحدى أهم الطرق في تحليل الأعباء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وما يمكن قوله في نهاية هذا الفصل هو أن الواقع المعاش في المؤسسة والمتعلق بجانب العمل المحاسبي الذي أتاحت لنا فرصة التقرب منه، يعبر على أن المؤسسة مازالت تتشبث بالفكر القديم، مما جعل من المحاسبة عبارة عن إجراءات روتينية تتمثل في القيام بعمليات تسجيل الممتلكات والمستحقات للوقوف على قيمتها في أي وقت، دون محاولة البحث عن تطوير هذا النوع من الممارسات كإستعمال طريقة (abc) مثلا.

كما يمكن القول أنه واجهتنا عدة صعوبات للوصول إلى المعلومة نظرا لعدم معرفة الموظفين والمسيرين للمحاسبة التحليلية، أو لعدم رغبتهم في إظهارها لنا بداعي عدم إفشائهم للسر المهني.

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، تبين لنا مدى مساهمة هذه التقنية في تقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريته ومدى توليدها لمعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن حقيقة المؤسسة، والمؤسسة كوحدة إقتصادية لها أغراض إقتصادية فهي تعتمد في آدائها على المحاسبة التحليلية لتزويدها بالبيانات اللازمة، هذه الأخيرة تساعد على تفصيل وتحليل جميع البيانات من أجل تسيير جيد للمؤسسة وتحقيق الكفاءة و الفعالية اللازمة.

وتطلعنا من خلال هذا البحث إلى مفهوم المحاسبة التحليلية وكيفية عملية اتخاذ القرارات من خلال حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، مستعملة في ذلك عدة طرق مختلفة منها التقليدية والحديثة، لتقوم بعد ذلك بتحليل هذه التكاليف من أجل اتخاذ القرارات الصائبة.

ومنذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية فقد أصبحت من أهم التقنيات في اتخاذ القرارات، فعبّر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، وتقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريته وتوليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة وكذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف على الأخطاء والانحرافات، فهي تسهل للمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه واتخاذهم للقرارات الصائبة والملائمة وذلك من خلال حسابها لسعر التكلفة.

وبالنظر الى الطرق المتجددة التي تستعملها والتي تمثل في نفس الوقت تطورها يمكن تنويع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة، فطريقة التحميل العقلاني التي جاءت لتقدم حلولا لإشكالية طوابع التكاليف وتحديد أثر التابع منها لتحديد فاعلية الأموال المنتجة، وهي تعتبر طريقة فعالة في قياس النجاح التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال.

وفي نفس السياق تقريبا فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة، لتقريب عملية التحليل إلى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدراتها وحجمها.

إن هذه السياقات المختلفة من التحليل تمكن من بلورة قنوات الإتصال داخل المؤسسة، وتسهل بصورة جلية عمليات المتابعة والتنفيذ، وإذا كان القرار في كل ذلك المنتج الطبيعي لحركية المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في هذا المجال في ما يتعلق بعدة جوانب والتي قمنا بتقديمها كمجموعة من النتائج والتي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات، ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

### - اختبار الفرضيات والنتائج

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من المحاسبة التحليلية وعملية اتخاذ القرارات، وكذا محاولة تبيان دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات، تم الحصول على النتائج التالية:

**الفرضية 1:** استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في اتخاذ القرارات، وهذا ما تم تأكيده في الجانب النظري حيث توصلنا إلى:

- المحاسبة التحليلية تقوم بتقديم التحليل والتفسير الدقيق، حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات المبنية على أسس سليمة؛
- هي وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الادارية؛
- توفر معلومات حسابية يمكن الاعتماد عليها في المستقبل.

**الفرضية 2:** تختلف فعالية طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات، وهذا ما تم تأكيده أيضا في الجانب النظري من خلال:

- تعدد طرق المحاسبة التحليلية واختلافها من الطرق التقليدية إلى الطرق الحديثة بين مدى إختلاف الفعالية فيما بينها في اتخاذ القرارات؛
- تعتبر الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية آلية فعالة تركز عليها المؤسسة في اتخاذ القرارات الملائمة والفعالة في الوقت المناسب.

**الفرضية 3:** تعتمد المؤسسات الجزائرية على المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات وهذا ما تم تأكيده من خلال الدراسة الميدانية حيث تم التوصل إلى:

- تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة آلية فعالة تركز عليها المؤسسة الجزائرية لحساب سعر التكلفة واتخاذ القرارات الملائمة والفعالة في الوقت المناسب؛

- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي فهي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة؛

- تساعد في إعداد التقارير المختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

ومما سبق يمكن الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمثل في **ما هو دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟**

إن الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية ألزمت هذه الأخيرة إستراتيجية التأهيل وذلك بإعادة النظر في جانبها التسييري من خلال إدخال أنجع الطرق والتقنيات التسييرية والتي تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهمها، لكونها من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة وما لها من دور مهم وأساسي في اتخاذ أهم القرارات في المؤسسة.

ونظرا للدور الكبير الذي وضحناه في هذا العمل المتواضع، إرتأينا أن نقترح بعض التوصيات من أجل النهوض بنشاطات مؤسساتنا الاقتصادية.

### -التوصيات

**1.** ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع وهيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها مبكرا من أجل تصحيحها؛

**2.** الإعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة بأقل تكلفة وبأسرع وقت؛

**3.** ضمان السير الحسن والمراقبة المستمرة للمدخلات والمخرجات داخل كل مؤسسة لضبط جميع الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة؛

4. من أجل تحقيق التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية يجب نشر الوعي التكاليفي، وتوعية المسؤولين في المؤسسة بالدور الحقيقي للمعلومة الناتجة عنها وضرورة إستعمال تقنياتها بجدية من أجل ضمان مصادر البيانات؛

5. التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة والكامنة التي يجب اكتشافها والعمل على استغلالها فيما يحقق التحسن المستمر؛

6. تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
1	مقدمة .....
6	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية.....
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.....
8	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية.....
10	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية.....
12	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.....
16	المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة التحليلية.....
16	المطلب الأول: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية.....
19	المطلب الثاني: استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة.....
21	المبحث الثالث: عموميات حول التكاليف و سعر التكلفة.....
21	المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف و سعر التكلفة.....
29	المطلب الثاني: تقييم المخزونات.....
32	المطلب الثالث: أنظمة التكاليف و المبادئ الخاصة بها.....
34	خاتمة الفصل.....
35	الفصل الثاني: طرق تحميل التكاليف و عملية اتخاذ القرار.....
36	تمهيد.....
37	المبحث الأول : طرق تحميل التكاليف.....
38	المطلب الأول: الطرق التقليدية لتحميل التكاليف.....
53	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لتحميل التكاليف.....
65	المبحث الثاني : ماهية عملية اتخاذ القرار.....
65	المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار و أسبابها.....
67	المطلب الثاني : تصنيفات القرار وصعوباته.....
70	المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار.....
72	المطلب الرابع : الاساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات.....
74	المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.....

74	المطلب الأول: اتخاذ القرارات وفق طريقة الأقسام المتجانسة.....
76	المطلب الثاني : طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات.....
77	المطلب الثالث : استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات.....
79	خلاصة الفصل.....
80	<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية.....</b>
81	تمهيد.....
82	المبحث الأول : تقديم مؤسسة مصبرات نقاوس.....
82	المطلب الأول : التعريف بوحدة نقاوس للمصبرات.....
84	المطلب الثاني : نشأتها.....
85	المطلب الثالث : نشاط المؤسسة وأهدافها.....
87	المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للوحدة.....
97	المبحث الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة.....
97	المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة.....
99	المطلب الثاني: تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة.....
100	المطلب الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل.....
101	المطلب الرابع: نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة لثلاث منتجات (علب المشمش والطماطم وقارورة المشروبات).....
106	خلاصة الفصل.....
108	الخاتمة.....
113	قائمة المراجع.....
118	قائمة الأشكال.....
120	قائمة الجداول.....

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع باللغة العربية

#### ا. كتب

1. أبو منصف، الوجيز في المحاسبة، دار المحمدية، عنابة 1997.
2. أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر، عمان 2002 .
3. أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2006 .
4. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993.
5. أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان 1997م.
6. اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن 2007 .
7. أيمن الشنقيطي و عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية ، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان 2006.
8. إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة 2001.
9. بوخزار عمر ، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر.
10. بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر 2000.
11. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 1997.
12. بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية و دورها في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
13. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 09.
14. توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2000.
15. ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات و نماذج و تطبيقات، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005 م.
16. ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة و تحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2006.
17. جمال الدين محمد المرسي ومصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي ، الدار الجامعية 2007 م.
18. حسن جمعة الربيعي كمال و سعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار اثناء للنشر والتوزيع، عمان 2008 ، ص 84.
19. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 1999.
20. خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال. دار المسيرة ، عمان ، بدون سنة نشر.

21. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008.
22. رحال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر 1988م .
23. زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت 2001.
24. زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2005.
25. سعدون علي، بن فارس مهدي، شرفاوي عمر، تحليل الاستغلال التحليل المالي والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1996.
26. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الآفاق، الجزائر دون سنة نشر.
27. صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان 1998.
28. صالح عبد الله الرزق وعطا الله و ارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 1998.
29. عباس الشافعي، محاسبة التكاليف(قياس وتحليل ورقابة)، القاهرة 1999.
30. عبد الحليم محمود كراجه، فيصل الحنطي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن 2001.
31. عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر 1994.
32. عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
33. عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نورالدين عبد اللطيف، مبادئ في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 32.
34. عطا الله خليل و ارد، مبادئ المحاسبة التحليلية، دار الزهران، عمان 1997.
35. علي الشرقاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002.
36. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر.
37. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
38. فوزي غرابيية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة.
39. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2000.
40. كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية 1976.
41. مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، مكتب التجارة، القاهرة 1992.
42. محمد الجزار، محاسبة التكاليف، مكتبة عين الشمس، القاهرة 1970 .
43. محمد فيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، عمان 1999.
44. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان 2006.

45. محمد موفق حديد ، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف، دار الحامد للنشر و التوزيع 2001م.
46. منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الاسكندرية، مصر 1987.
47. موسى درغتم ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الاسلامية، غزة 2007 .
48. نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1997.
49. ناصر داداي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة ، الجزائر 1988، ص116.
50. ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر 1999.
51. هاشم أحمد عطية ومحمد عبد ربه، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، مصر 2000.
52. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر 2007.
53. يحي أحمد مصطفى قلي، أساليب المحاسبة الإدارية، إيتراك للنشر، سنة 2003.

## II. أطروحات

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

## III. مذكرات

1. حمزة بن كسيرات، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة 2011.
2. محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير المركز الجامعي يحي فارس المدية ، دفعة 2006 م-2007 م .

## IV. ملتقيات

1. عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها ، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، بالمركز الجامعي بالوادي يوم 17-18 جانفي 2010.

## قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 1) ABDELKRIM TOUDJINE , **L'analyse des couts dans l'entreprise**, édition N.R.A , Alger , 2005.
- 2) Abdellah Boughaba , **Comptabilité analytique** , 2 éme édition , Berti édition , Alger 1994 .
- 3) Claude Alazard& Sabine Sipari , **contrôle de gestion manuel et applications**, 5° édition , Dunod , Paris , 2000.
- 4) N .Guedj et collaborateur, **contrôle de gestion**, les éditions d'organisation,1991.

## قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
24	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	1
25	حالة تغير هيكل المؤسسة	2
26	حالة عدم تغير هيكل المؤسسة	3
26	العلاقة بين مجموع التكاليف وحجم النشاط	4
85	إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية	5
88	الهيكل التنظيمي للوحدة	6
90	دائرة الأمن الداخلي	7
91	الهيكل التنظيمي للمديرية الإدارية والوسائل العامة	8
92	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	9
93	دائرة الإنتاج	10
94	نموذج فاتورة	11
95	نموذج وصل تسليم	12