



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

# دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

دراسة حالة: مؤسسة الفتائل الملونة spa - بريكة -

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

د / حامد نور الدين

قزي رفيق

### الجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيساً	د. يحيوي مفيدة
جامعة بسكرة	مقررًا	د. حامد نور الدين
جامعة بسكرة	ممتحنًا	د. أحمد قايد نور الدين
جامعة باتنة	ممتحنًا	أ.د. عقاري مصطفى

السنة الجامعية: 2012-2013



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

# دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

دراسة حالة: مؤسسة الفتائل الملونة spa - بركة -

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

د / حامد نور الدين

قزي رفيق

### الجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيساً	د. يحيوي مفيدة
جامعة بسكرة	مقررًا	د. حامد نور الدين
جامعة بسكرة	ممتحنًا	د. أحمد قايد نور الدين
جامعة باتنة	ممتحنًا	أ.د. عقاري مصطفى

بسم الله الرحمن الرحيم

( وابتغ فيما أتاك الله الدار الآخرة ولا

تنس نصيبك من الدنيا وأحسن كما

أحسن الله إليك ولا تبغ الفساد في

الأرض إن الله لا يحب المفسدين )

سورة القصص الآية: 77

## ملخص

للتحليل الوظيفي للتكاليف دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار من خلال نظام محاسبة المسؤولية على مستوى المراكز الوظيفية التي تعتبر مراكز تكلفة ، من أجل تطبيق طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات ، وذلك بهدف تحسين القرارات التسييرية على مستوى مراكز التكلفة الوظيفية ، والتي تساهم في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية .

فقد نستطيع القول بأن عملية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة لا تتحسن إلا بحسن اتخاذها على مستوى مراكز التكلفة .

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية ، مراكز المسؤولية ، مراكز التكلفة ، التحليل الوظيفي للتكاليف ، مراقبة التسيير .

## Résumé

L'analyse fonctionnel des coûts a un rôle très important dans la prise de la décision , et cela a' partir du système comptabilité de responsabilité au niveau des centres fonctionnels , qui sont considérés comme des centres des coûts , afin d'appliquer la méthode de la normalité des coûts et d' analyser de la déviations et restriction de responsabilités pour améliorer les décisions gestionnaires au niveau des centres de coût fonctionnels qui permettent l'amélioration de la gestion dans les' entreprises économiques .

On peut dire aussi que la prise de la décision au niveau des entreprises n'améliore qu'avec la bonne prise au niveau des centres du coût.

**Le mots clé :** la comptabilité de responsabilité , centres de responsabilité , centres du coûts , L'analyse fonctionnel des coûts , contrôle des gestions .

## **Abstract**

Costs professional analysis has an important role in taking decision dye responsibility accounting system at the level of professional centers so as to practice standard costs method , deviation analysis and taking the managed decisions on all professional cost centers which contributes greatly in improving the management in the economy organization.

We can say that taking the decisions must be done in cost centers then practicing it in any organization.

**Keyword**: accounting responsibility , centers responsibility , cost centers , costs professional analysis , control the management .

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

## الصفحة

ت <sub>1</sub>	آية الافتتاح
ت <sub>2,3,4</sub>	ملخص ( باللغة العربية، وباللغة الفرنسية، وباللغة الإنجليزية)
ت <sub>10</sub>	فهرس الجداول
ت <sub>12</sub>	فهرس الأشكال
ت <sub>14</sub>	فهرس الملاحق
ت <sub>15</sub>	الإهداء
ت <sub>16</sub>	شكر و عرفان
أ..... ط	المقدمة العامة

### الفصل الأول : مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية ونظم المعلومات المحاسبية.....
03	المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المؤسسة الاقتصادية ووظائفها.....
03	الفرع الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية.....
04	الفرع الثاني : تعريف النظام.....
06	الفرع الثالث: الوظائف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية خلال دورة الاستغلال.....
12	المطلب الثاني: مفاهيم حول نظم المعلومات المحاسبية ودورها في إعداد تقارير الأداء.....
12	الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات المحاسبية.....
12	الفرع الثاني: محتوى نظام المعلومات.....
14	الفرع الثالث: دور نظم المعلومات المحاسبية في إعداد تقارير الأداء.....
15	المطلب الثالث: مفاهيم حول نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف.....
15	الفرع الأول : تعريف محاسبة المسؤولية.....
16	الفرع الثاني: تعريف مراكز التكلفة.....
16	الفرع الثالث: أنواع مراكز التكلفة.....
17	المبحث الثاني: نظرة حول التحليل الوظيفي للتكاليف.....
17	المطلب الأول : مفاهيم حول الأعباء والتكاليف والمصاريف.....
17	الفرع الأول: تعريف الأعباء.....

17	..... الفرع الثاني: تعريف التكاليف
18	..... الفرع الثالث: تصنيف المصاريف في محاسبة التكاليف
19	..... <b>المطلب الثاني: التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل</b>
19	..... الفرع الأول: الوظائف العامة المشتركة في أنشطة المؤسسة
19	..... الفرع الثاني: الوظائف العامة المشتركة في عدة أنشطة
21	..... الفرع الثالث: الوظائف العامة الخاصة لنشاط محدد
22	..... <b>المطلب الثالث: التقسيم الوظيفي للتكاليف</b>
23	..... الفرع الأول: التكاليف الإنتاجية
23	..... الفرع الثاني: التكاليف التسويقية
23	..... الفرع الثالث: التكاليف الإدارية و المالية
25	..... <b>المبحث الثالث: أساليب وطرق التحليل الوظيفي للتكاليف</b>
25	..... <b>المطلب الأول: الأساليب اللازمة للتحليل الوظيفي للتكاليف</b>
25	..... الفرع الأول: أساليب تحديد كلفات الوظائف الرئيسية للمؤسسة
27	..... الفرع الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة ومدى أهميتها في تحديد مراكز التكاليف
30	..... الفرع الثالث: التكلفة الجزئية والتحميل العقلاني للمصاريف الثابتة
32	..... <b>المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية</b>
32	..... الفرع الأول: ماهية طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية)
34	..... الفرع الثاني: أنواع التكاليف النموذجية
35	..... الفرع الثالث: أهداف التكاليف المعيارية
36	..... <b>المطلب الثالث: تحديد الانحرافات وتحليل الفروق</b>
36	..... الفرع الأول: انحرافات المواد الأولية
41	..... الفرع الثاني: انحرافات العمل و الأجور
45	..... الفرع الثالث: انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة
49	..... <b>خلاصة الفصل الأول</b>

## الفصل الثاني : دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

51	..... تمهيد
----	-------------

52	.....المبحث الأول: مفاهيم حول عملية اتخاذ القرار
52	.....المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
52	.....الفرع الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار
53	.....الفرع الثاني: أهداف القرارات المتخذة
54	.....الفرع الثالث: الشروط اللازمة لعملية اتخاذ القرار
55	.....المطلب الثاني : أنواع القرارات الإدارية
55	.....الفرع الأول: قرارات في ظل حالة التأكد التام
55	.....الفرع الثاني: قرارات في ظل حالة المخاطرة وعدم التأكد
56	.....الفرع الثالث: القرارات وفق الوظائف الأساسية للمؤسسة
57	.....المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرارات وصعوباتها
57	.....الفرع الأول: مراحل صنع القرار
57	.....الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه القرارات
58	.....الفرع الثالث: كيفية تحويل البيانات إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأنها
59	.....المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في عملية اتخاذ القرار
59	.....المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية
60	.....الفرع الأول: أنواع معايير التكاليف
61	.....الفرع الثاني: التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية
62	.....الفرع الثالث: آلية عمل نظام المعلومات الرقابي
63	.....المطلب الثاني: القرارات عن طريق تحليل الانحرافات
64	.....المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية ودورها في عملية اتخاذ القرار
64	.....الفرع الأول: مزايا وعيوب التكاليف المعيارية
65	.....الفرع الثاني: علاقة التكاليف المعيارية بتحليل الاستغلال
67	.....الفرع الثالث: استخدامات التكاليف الملائمة في القرارات التسييرية قصيرة الأجل
68	.....المبحث الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين عملية اتخاذ القرار
68	.....المطلب الأول: مفهوم مراكز المسؤولية وأنواعها
68	.....الفرع الأول : مفهوم مراكز المسؤولية
69	.....الفرع الثاني : أنواع مراكز المسؤولية
71	.....المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه

71	.....	الفرع الأول : مفهوم نظام محاسبة المسؤولية
72	.....	الفرع الثاني : مقومات نظام محاسبة المسؤولية
76	.....	الفرع الثالث: أهداف نظام محاسبة المسؤولية
77	.....	المطلب الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين عملية اتخاذ القرار
77	.....	الفرع الأول : أهمية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء
78	.....	الفرع الثاني: دور محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على مراكز التكاليف
79	.....	الفرع الثالث : عوامل تطوير محاسبة المسؤولية ودورها في تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية
80	.....	خلاصة الفصل الثاني.....

### الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة ببريكة

82	.....	تمهيد.....
83	.....	المبحث الأول: تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية.....
83	.....	المطلب الأول: تقديم مؤسسة الفتائل الملونة بريكة.....
85	.....	المطلب الثاني : منهجية الدراسة الميدانية.....
86	.....	الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.....
87	.....	الفرع الثاني : تحليل المراكز الإنتاجية والخدمية.....
89	.....	الفرع الثالث : تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية.....
91	.....	المبحث الثاني: واقع التحليل الوظيفي للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.....
91	.....	المطلب الأول: واقع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بالمؤسسة محل الدراسة.....
91	.....	الفرع الأول: واقع التكاليف المعيارية بالمؤسسة محل الدراسة.....
94	.....	الفرع الثاني: تحليل انحرافات مراكز التكلفة.....
95	.....	المطلب الثاني: نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة.....
101	.....	المبحث الثالث: نفس نتائج الدراسة الميدانية.....
102	.....	خلاصة الفصل الثالث.....
104	.....	الخاتمة العامة.....
109	.....	قائمة المراجع.....
114	.....	الملاحق.....

# فهرس الجء اول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
40	تحليل الفرق الإجمالي للمادة الأولية	01
43	تحليل الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة	02
46	تحليل الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة	03
65	الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية الكلية	04
66	الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية المتغيرة	05
84	تطور عدد العمال من سنة 1999 إلى سنة 2003	06
84	تطور رقم الأعمال من سنة 1999 إلى سنة 2003	07
84	تطور حجم الإنتاج من سنة 1999 إلى سنة 2003	08
87	المراكز الإنتاجية والخدمية بالمؤسسة	09
89	تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية للفترة: (2012/01/01 إلى 2012/03/31)	10
90	تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية بمتوسط ثلاثي معياري لسنة 2011	11
93	مقارنة التكاليف وتحديد الفروق بـ (دج)	12
94	تحليل انحرافات مراكز التكلفة	13

# فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نظام المؤسسة بيانياً	05
02	نظام المعلومات	13
03	تدفق المنتج في المؤسسة الاقتصادية	24
04	التكاليف وسعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة	28
05	التمثيل البياني لانحرافات المواد الأولية	39
06	التمثيل البياني لانحرافات مصاريف اليد العاملة	44
07	كيفية تحويل البيانات إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأنها	47
08	كيفية تحويل البيانات إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأنها	58
09	العلاقة بين كمية المعلومات ووقت صنع القرار	63
10	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفتائل الملونة " SPA " بريكة	86
11	مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة	88

# فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملاحق	الصفحة
01	جانب الأصول لسنة 2009	114
02	جانب الخصوم لسنة 2009	115
03	حسابات النتائج لسنة 2009	116
04	جانب الأصول لسنة 2010	117
05	جانب الخصوم لسنة 2010	118
06	حسابات النتائج لسنة 2010	119
07	جانب الأصول لسنة 2011	120
08	جانب الخصوم لسنة 2011	121
09	حسابات النتائج لسنة 2011	122
10	جداول تحليل الأعباء لسنة 2011	123
11	جداول تحليل الأعباء للثلاثي الأول لسنة 2012 (من 2012/01/01 إلى 2012/03/31)	137
12	قائمة موارد الكهرباء والغاز والماء ( لمؤسسة الفتائل الملونة بريكة ) .	151

## الإهداء

إلى التي حملتني منذ أن كنت في ظلمات ثلاث حتى أصبحت رجلا  
إلى أمي جوهرة حياتي

إلى الذي كان يصارع مشاكل الحياة لأجلي ولا زال  
إلى أبي وصاحبي في حياتي

إلى التي ضحت ولا زالت تضحي من أجل إرضائي وتوجيهي  
إلى أختي الكبرى صباح العزيزة

إلى الذي منذ أن عرفت معنى الحياة وأراه يتحدى الصعوبات  
إلى أخي الأكبر عمار العزيز

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء  
إلى الذين رسموا لنا الطريق  
إلى كل هؤلاء  
أهدي هذا البحث

قزي رفيق

# شكر وعرّفان

نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا في إعداد هذا البحث  
كما أتوجه بالشكر للأستاذ المشرف الدكتور : حامد نور الدين على النصائح  
والتوجيهات القيمة لإعداد هذا البحث  
وتتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على حرصهم وتفانيهم في  
تقييم و تثمين هذا العمل المتواضع  
و تتقدم بالشكر والعرّفان الجميل لكل أساتذتنا الذين قدموا كل ما في وسعهم  
لنشرهم بدرجات أعلى  
كما أتوجه بالشكر إلى الأستاذ فلاح أحمد بجامعة الجزائر 03  
الذي دفعني وحفزني لمواصلة البحث العلمي

قزي رفيق .

# المقدمة العامة

في ظل التطورات الحاصلة في علم التسيير، وبعد ظهور نظرية النظم في بداية الستينات من القرن العشرين واستعمالها من طرف علماء التسيير أصبحت المؤسسة بمثابة نظاما شاملا متعاقد العناصر تربطه علاقات. ومن أجل القيام بالتسيير المحكم للمؤسسة وجب التعرف على مدى تدخل كل عنصر من العناصر الوظيفية باعتبارها وظائف فرعية للمؤسسة ، في حين أصبحت المحاسبة في ظل التطورات الحاصلة بمثابة نظام لتوفير المعلومات المحاسبية والمالية .

وبهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية كان من الضروري توفيرها على مستوى كل وظيفة من وظائف المؤسسة باعتبارها مراكز تحليل لاتخاذ القرارات ، في حين تعتبر المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي ، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح ، وكي يمكن تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف يتوجب على المسير الإلمام الكافي بكل المعلومات المحاسبية والمالية على مستوى كل مركز وظيفي للتكاليف ، وذلك من خلال نظم المعلومات المحاسبية المتعلقة بمراكز التكاليف وما لها من أهمية في تحديد و محاسبة المسؤولية على مستوى كل مركز تكاليفي.

كما تعتبر عملية اتخاذ القرار ناجحة لتسيير المؤسسة الاقتصادية ( باعتبارها تتضمن مراكز تحليل وظيفية ) عندما يتم اتخاذ القرار على مستوى كل مركز وظيفي للتكاليف ، وذلك باستخدام التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات لمراقبة التسيير والعمل على تحسينه .

في حين تعتبر محاسبة المسؤولية نظام للرقابة على تكاليف المراكز الوظيفية للمؤسسة ، فهي تسمح بالتحليل الوظيفي للتكاليف خلال دورة الاستغلال قصيرة الأجل عن طريق دراسة التكاليف المعيارية على مستوى مراكز التكاليف . كما أن التحليل الوظيفي للتكاليف يتطلب دراسة الأساليب والطرق الكمية اللازمة لمراقبة التسيير على مستوى كل مركز وظيفي للتكاليف في المؤسسة ، ثم اتخاذ القرارات اللازمة على مستوى مراكز التكلفة من خلال تحديد الانحرافات وتحليلها وفق نظام محاسبة المسؤولية ، وذلك من أجل دراسة الاختلال في مراكز التحليل الوظيفي للتكاليف بشكل عام بهدف اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة ككل خلال دورة الاستغلال، في حين أن هذه القرارات المتعلقة المؤسسة خلال دورة الاستغلال تعتبر مخرجات التحليل الوظيفي للتكاليف باعتباره نظام ، و تعتبر مخرجات هذا النظام بمثابة مدخلات لنظام آخر .

وباعتبار أن حدود التحليل الوظيفي للتكاليف تتعلق بدورة الاستغلال قصيرة الأجل ، فهو يتطلب محاسبة التكاليف لغرض تحديدها وتحليلها بحسب طبيعة مراكز التكاليف الإنتاجية والخدمية باعتبارها تكاليف مخرجات ، وذلك بهدف محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة ومقارنة تغيرات تكاليفها (الفعالية، المعيارية) من فترة لأخرى بهدف مراقبتها ومحاولة التحكم فيها بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار .

#### الإطار العام لإشكالية البحث :

في ظل التطورات الحاصلة المتعلقة بانفتاح مختلف الأنظمة الاقتصادية والمحاسبية والمالية على محيطها الخارجي أصبح من الضروري على المؤسسة الاقتصادية أن تكون

بمثابة نظام مفتوح يتبادل المعلومات مع المحيط الخارجي،  
وباعتبار أن المؤسسة نظام تتفرع عنه مراكز تحليل فرعية  
فان تسييره لا يتحسن إلا بحسن تسييرها ، كما يعتبر نظام  
محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التحليل الوظيفي  
للتكاليف بمثابة الأداة الفعالة لمراقبة التسيير باعتبار  
أنها من متطلبات التحليل الوظيفي للتكاليف كونها تساعد  
على تحسين عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية .  
في حين يساعد التحليل الوظيفي للتكاليف على تحسين  
عملية اتخاذ القرار لدورات الاستغلال قصيرة الأجل وبخاصة  
التكاليف الإنتاجية والخدمية باعتبارها تكاليف مخرجات .  
على ضوء ما سبق، يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية  
المطروحة من خلال طرح التساؤل التالي:  
ما هو دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ  
القرار ؟

لمعالجة هذه الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات التالية  
للإجابة عليها :

- ✓ ما هي أساليب وأدوات التحليل الوظيفي لل تكاليف  
بالمؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ ما هي الأساليب التي تساعد على محاسبة المسؤولية  
لمراكز التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ ما هي الطريقة العقلانية اللازمة لمراقبة تسيير  
المؤسسة الاقتصادية في ظل نظام محاسبة المسؤولية ؟
- ✓ ما هو دور التحليل الوظيفي للتكاليف في تحسين  
عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية ؟

## فروض البحث :

- تعتبر محاسبة التكاليف من الأساليب الكمية اللازمة للتحليل الوظيفي للتكاليف .
- أساليب التحليل الوظيفي للتكاليف على مستوى المراكز الوظيفية تساعد على محاسبة المسؤولية .
- تتم مراقبة التسيير بطريقة التكاليف المعيارية في ظل نظام محاسبة المسؤولية .
- يتحقق دور التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال تحسين فعالية القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى مراكز التكاليف الوظيفية من خلال التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية .

## أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

- توجد أسباب ودوافع موضوعية و أخرى ذاتية :
- فأسباب والدوافع الموضوعية لاختيار هذا البحث فهي:
- ضعف المستوى التسييري للمؤسسات الاقتصادية ؛
  - غياب نظام محاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير؛
  - ضرورة التنمية لروح المسؤولية والجدية للرفع من الكفاءة الإنتاجية والفعالية التسييرية؛
  - ضرورة التحكم في التكاليف وبخاصة الإنتاجية والخدمية باعتبارها تكاليف مخرجات لغرض تخفيضها أقل ما يمكن؛
  - تشخيص الانحرافات في التكاليف ومحاسبة المسؤولية على مستوى مراكزها الوظيفية للمؤسسة الاقتصادية .

أما الأسباب والدوافع الذاتية لاختيار هذا البحث فهي:

- كون مجال البحث يتعلق بالاختصاص، ومحاولة لجعله كأرضية لغرض تطويره في دراسات وأبحاث وآفاق مستقبلية؛
- محاولة لجعل هذا البحث من البحوث المعدة بطريقة تفكير منتجة لا بطريقة تفكير سطحية مستهلكة لمواضيع مهتلكة؛

وفيما يتعلق باختيار المؤسسة محل الدراسة فذلك أن:

- طبيعة نشاط هذه المؤسسة يتلاءم مع طبيعة البحث؛
- كونها تتوفر على بيانات ووثائق محاسبية؛
- كونها تحدد التكاليف على مستوى مراكز التكلفة؛
- من متطلبات هذا البحث التعرف على الأساليب التسييرية المطبقة على مستوى مؤسسة اقتصادية كهذه، ومحاولة الاكتشاف لأسباب الخسائر أو الارتفاع في التكاليف لتحديد ومحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة لغرض التوصل إلى القرار الذي يجب أن يكون من خلال التحليل الوظيفي للتكاليف .

### أهداف البحث:

ويهدف موضوع هذا البحث إلى:

- تحسين التسيير على مستوى كل مركز وظيفي للتكاليف؛ وذلك لغرض تحسين عملية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة الاقتصادية، ذلك من خلال محاسبة المسؤولية؛
- التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها أقل ما يمكن وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية؛
- إبراز دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار باعتباره يتطلب استخدام طريقة التكاليف المعيارية لمحاسبة المسؤولية و تحسين عملية اتخاذ القرارات اللازمة على مستوى مراكز التكلفة.

### أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في:

- ترشيد القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية؛
- تطبيق محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة؛
- استخدام طريقة التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات؛
- مراقبة التكاليف على مستوى كل مركز وظيفي بطريقة عقلانية لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار .

### حدود الدراسة :

- يعتبر التحليل الوظيفي للتكاليف يتعلق بمراكز التكاليف الإنتاجية والخدمية كونها تكاليف مخرجات، ويتعلق هذا النوع من التحليل للتكاليف بفترات ذات الأجل قصير، وذلك لإبراز دوره في عملية اتخاذ القرار؛

- وتعتبر المؤسسة محل الدراسة الميدانية ذات أهمية اقتصادية، لكن آثار الاشتراكية متواجدة فيها، وقد تحددت الدراسة الزمنية لفترات من سنتي 2011 و 2012 للوقوف على نتائج البحث واختبار فرضياته وتفسيرها .

#### منهج البحث:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب موضوع هذا البحث، سنقوم بالدراسة والتحليل للجانب النظري متبعين المنهج التحليلي الوصفي للتكاليف على مستوى مراكز المسؤولية (مراكز التكلفة) وذلك لتحسين عملية اتخاذ القرار، وبإتباع منهج دراسة حالة التحليل الوظيفي للتكاليف ودوره في عملية اتخاذ القرار بمؤسسة الفتائل الملونة بريقة لدراسة إمكانية تحسين تسييرها .

#### خطة البحث:

للإجابة عن التساؤلات المرتبطة بإشكالية البحث، تم تقسيم موضوع هذا البحث إلى ثلاثة فصول :

**الفصل الأول:** والذي خص لتوضيح المفاهيم الأساسية للتحليل الوظيفي للتكاليف، وذلك من خلال التطرق للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها نظام يتضمن أنظمة فرعية، والتطرق لنظم المعلومات المحاسبية و مراكز المسؤولية، وتحديد أساليب وطرق التحليل الوظيفي للتكاليف.

**الفصل الثاني:** والذي خص لتحديد دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار، من خلال دراسة وتحليل التكاليف على مستوى وظائف المؤسسة الاقتصادية خلال دورة الاستغلال، وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات و محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة بهدف تحسين العملية التسييرية بالمؤسسة ككل.

**الفصل الثالث :** والذي خص لدراسة حالة " مؤسسة الفتائل الملونة ببريكة " وهذا من خلال دراسة وتحليل التكاليف الوظيفية على مستوى المراكز باعتبار أن هذه المؤسسة ذات طابع إنتاجي .

وبقراءة واقع موضوع هذا البحث سنحاول الوصول إلى نتائج وتوصيات بهدف تحسين النظام التسييري للمؤسسة محل الدراسة .

#### **صعوبات البحث :**

- لقد واجهنا العديد من الصعوبات لإعداد هذا البحث ومنها :
- مشكلة الترجمة والندرة النسبية للترجمة المتخصصة؛
  - عدم تمكين اللغة العربية كونها مشكلة سياسية في البلدان العربية في العديد من المجالات سواء ما تعلق منها بالتعريب للوسائل المستخدمة أو ما تعلق منها بالمعارف والمعلومات والتطورات الحاصلة في العالم ، فهذا الأمر حقيقة يجعل العديد من الصعوبات لكل باحث عربي يعيش في البلدان العربية ويكلفه أكثر إن كان حقيقة يريد أن يصل إلى اكتشافات علمية أو ما شابهها ؛
  - عدم وجود تفاعل أو اهتمام جدي مع مسيري المؤسسة محل الدراسة والتسيير بأساليب متأثرة بالاشتراكية المنهارة في زمن التسعينات من القرن الماضي .
  - لم نجد دراسات متخصصة في التحليل الوظيفي للتكاليف .

**الدراسات السابقة :**

- من بين البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها لانجاز هذا البحث نذكر ما يلي :
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2005/2004.
  - جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة باتنة ، 2009/2008.
  - لحول سامية، مساهمة لتحسين تسيير المؤسسات الصناعية من خلال التحكم في وظيفة التمويل، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ورقلة، 1993.

# الفصل الأول

## مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

تمهيد

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية ونظم المعلومات

المحاسبية

المبحث الثاني: نظرة حول التحليل الوظيفي للتكاليف

المبحث الثالث: أساليب وطرق التحليل الوظيفي للتكاليف

خلاصة الفصل الأول

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

تمهيد:

في ظل التطورات الحاصلة أصبحت المؤسسة الاقتصادية بمثابة نظام ، فهي تحتوي على أنظمة تحتية (الوظائف الأساسية للمؤسسة ) كنظام التمويل ، الإنتاج ، التسويق ، المالية والمحاسبية ، الإدارة ، الرقابة والبحث والتطوير... الخ. وقد تختلف وتتعدد هذه الأنظمة من مؤسسة إلى أخرى، لكنها تشكل وحدة إدارية مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف.

وبما أن المؤسسة الاقتصادية "نظام" ، فلا يمكنها أن تحقق الأهداف المرجوة دون أن تقوم بتوفير نظم للمعلومات المحاسبية وذلك على مستوى كل قسم من أقسامها المختلفة ( تمويل، إنتاج، تسويق، إدارة، مالية... الخ ).

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية من أحد مقومات الرقابة الوقائية ، بحيث يجب تحديد مسؤوليات الأقسام عن العناصر المختلفة من أجل وضع معايير التكاليف التي تقع مسؤولية تحقيقها على أقسام المؤسسة المختلفة كل في نطاق اختصاصاته ومسؤولياته .

في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لقياس التكاليف وتصنيفها إلى مراكز تكاليف، والتي تهدف إلى تخفيض التكاليف أقل ما يمكن ، ورفع المردودية والتحسين الدائم لنوعية المنتجات وتحديد تكاليفها ، وذلك في مختلف مراحل التصنيع والقدرة على التنافس ، ودراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة التي تتمثل في التنظيم والرقابة وتحليل البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات التسييرية اللازمة للمؤسسة .

ولإثراء هذه النقاط قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية و نظم المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: نظرة حول مراكز التحليل الوظيفي للتكاليف  
المبحث الثالث: أساليب و طرق التحليل الوظيفي للتكاليف

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

**المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية ونظم المعلومات المحاسبية:**

لقد أدت التغيرات السريعة في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية و التكنولوجيا... والمتعلقة بمحيط المؤسسة إلى ضرورة تبادل المعلومات مع المحيط الخارجي باعتبار ذلك من متطلبات الاستمرارية في النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، كما تعتبر جودة المعلومات المحاسبية والمالية بمثابة الأداة الفعالة لتحسين تسييرها ، والتي تتطلب نظماً للمعلومات المحاسبية والمالية ، وبخاصة ما يتعلق منها بالتحليل الوظيفي للتكاليف من أجل محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار .

**المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المؤسسة الاقتصادية ووظائفها:** لقد تعددت تعاريف المؤسسة الاقتصادية باعتبارها نظام ، والتي يمكن أن نبرز منها التعريفات التالية:

**الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية:** لقد تعددت تعريفات المؤسسة الاقتصادية : فحسب **التعريف الأول:** ( نعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما ، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية ، المالية ، والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زمني)<sup>(1)</sup>

**التعريف الثاني:** (المؤسسة مجموعة من الموارد منظمة ومهيكله تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير)<sup>(2)</sup>

**التعريف الثالث:** ( المؤسسة عبارة عن خلية اقتصادية واجتماعية متخصصة في إنتاج السلع أو الخدمات، يتم بيعها في الأسواق لغرض إشباع حاجيات زبائنها وتحقيق الربح )<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2009 ، ص 28 .

<sup>(2)</sup> عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص 15 .

<sup>(3)</sup> - Jean-Pierre lorriaux : Economie de l'entreprise, fonction-structure-environnement, Ed : Dunod, paris, 1991, p5.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

وحسب دراستنا لهذا البحث فإننا نعتبر المؤسسة بمثابة ("نظام" يحتوي على أنظمة تحتية كأنظمة التمويل، الإنتاج، التسويق، المالية، المراقبة، البحث والتنمية الخ... تسعى لتحقيق هدف، أي أن هذه الوظائف تسعى لتحقيق هدف المؤسسة).

### الفرع الثاني: تعريف النظام:

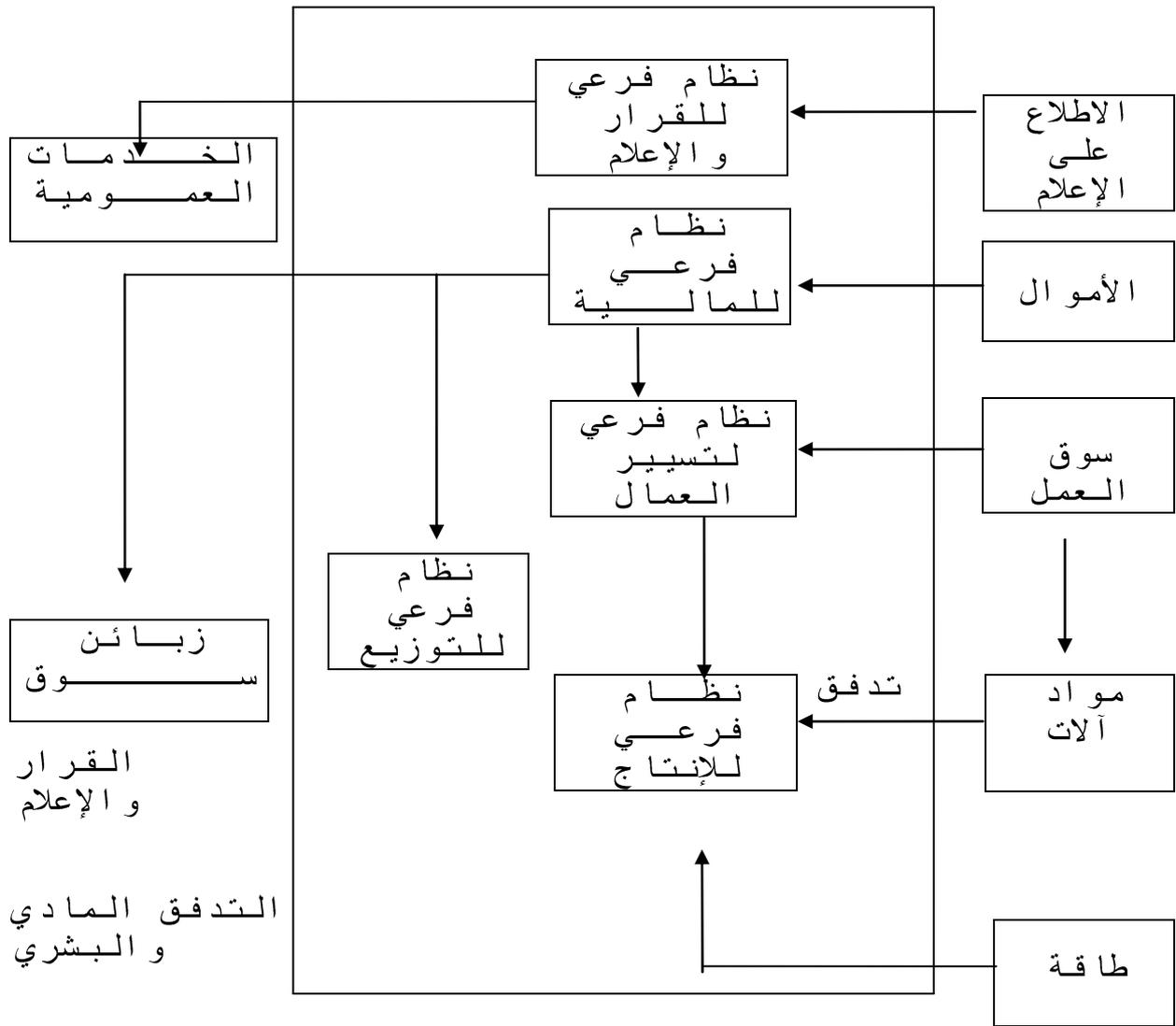
في إطار نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية فإن النظام يعرف بأنه (وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة، تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف) <sup>(1)</sup>. كما أن المؤسسة باعتبارها "نظام" يمكن لها أن تحقق أهدافها بفعالية وكفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة على مستوى أقسامها (وظائفها أو مراكزها)، و يجب أن يكون هناك تفاعلا وترابطا بين مختلف أقسام المؤسسة ومراكزها، حتى يكون كل مركز على دراية بالظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة، كما تعتبر الظروف الخارجية عاملا هاما يؤثر بدرجة كبيرة على العمليات الداخلية للنظام.

---

<sup>(1)</sup> ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، العربية السعودية، 2002، ص21.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الشكل رقم (01) : نظام المؤسسة بيانياً



المصدر: عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق ، ص 17

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### الفرع الثالث: الوظائف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية خلال دورة الاستغلال:

إن التقسيم الكلاسيكي لوظائف المؤسسة يتمثل في (الإنتاج، الأفراد، التسويق، المالية) <sup>(1)</sup>. لكن حاجة المؤسسة لهذا التقسيم أو تقسيم آخر تتحدد بحسب درجة أهميتها بالنسبة للمؤسسة .  
و قد نحتاج إلى تقسيم يتوافق وطبيعة التحليل الوظيفي للتكاليف خلال دورة الاستغلال.

حيث تركز دراستنا لوظائف المؤسسة خلال دورة الاستغلال باعتبارها تمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة ، وبذلك فان الوظائف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية خلال هذه الدورة تتمثل في : ( التمويل، الإنتاج، التسويق ) باعتبارها مراحل النشاط الرئيسي للمؤسسة ، إلا أن وظيفتي الموارد البشرية و المحاسبة و المالية هي كذلك من الوظائف الأساسية لكنها لا تتعلق مباشرة بدورة الاستغلال.

#### 1- وظيفة التمويل:

في إطار دورة استغلال المؤسسة يعتبر التمويل المرحلة الأولى التي تسبق الإنتاج و التسويق، ويقصد بالتمويل مجموع العمليات التي تضع تحت تصرف المؤسسة السلع و المواد الأولية و المستلزمات المختلفة... الضرورية التي يتم استلامها من طرف الموردين في الشكل الأمثل الذي يحقق العلاقة: أمان - تكلفة - نوعية؛ <sup>(2)</sup>

هذه العمليات تتمثل في المشتريات و تسيير المخزونات .

❖ **المشتريات:** تعتبر المشتريات كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة و التي تنظم على شكل مديرية أو مصلحة حسب حجم المؤسسة، أو أن تكون موزعة بين عدة وظائف أخرى. أو تقوم بإدارتها المديرية العامة مباشرة.

(1) عبد الجليل بوداج، مدخل إلى المحاسبة التحليلية الجزء الأول، الطبعة الثانية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة ، الجزائر، 2009/2008 ، ص 24 .

(2) درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص 27-28.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

وتعتمد مصالح المشتريات في سياساتها على عدة عوامل تسمح لها بتحقيق الأهداف التالية:

- سياسة المنتج : التي تتمثل في سياسة التوثيق والاستكشاف والتطور التكنولوجي ؛
  - سياسة المصدر : التي تتمثل في سياسة الموردين ودراسة شعب التمويل؛
  - سياسة الأسعار : التي تتمثل في سياسة أسعار السوق، الشروط المطبقة و تحليل القيمة؛
  - سياسة الاتصال : التي تتمثل في سياسة طلبات الشراء التي تمر بالاستشارة ثم اختيار المورد ثم التفاوض، ومن ثمة إبرام الصفقة.
- ❖ **تسيير المخزونات :** لقد ظهرت مؤخرا فكرة " صفر مخزون zéro stock " المعتمدة في الشركات اليابانية ، وهذا بهدف تفادي الأموال المجمدة على شكل سلع أو مواد تتناقص قيمتها عبر الزمن ، إما لعدم صلاحيتها أو لندرة الطلب عليها .<sup>(1)</sup>

---

(1) درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 27 - 28 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

وللمخزونات مزايا وعيوب نبرزها فيما يلي :

مزايا المخزونات: وتتمثل فيما يلي

- تأمين الاستهلاك بالشكل المنظم لمنتجات المؤسسة .
- الاستفادة من تخفيضات عند شراء كميات كبيرة إذا كان بوسع المؤسسة تخزينها ؛
- تفادي انقطاع الإنتاج بسبب الوصول المتأخر للمواد وانعدامها لفترة معينة ؛
- إمكانية استغلال ارتفاع الأسعار في حالة ندرة المنتجات في السوق ؛
- تفادي ضغط الأسواق والموردين وبخاصة عند تقلبات أسعار المواد والسلع .

عيوب المخزونات: وتتمثل فيما يلي

- عدم إمكانية التخزين لبعض المواد والسلع لأكثر من الأجل المحددة لها للاستعمال؛
- قد تؤدي إلى تحمل تكاليف الفرصة البديلة نتيجة لعملية التخزين لأجل معينة. (\*)

---

(1) درحمون هلال، مرجع سابق ، ص 27 - 28 .  
(\*) فبالرغم من وجود عيوب في المخزونات إلا أنها ترتبط بمتغيرات وعوامل أخرى مختلفة (كالمحيط ، الموقع، الموارد الطبيعية للبلد، الحاجات الاقتصادية، المنفعة) وذلك أن المؤسسة الاقتصادية لا بد لها من دراسة المتغيرات اللازمة لاتخاذ قرار اللجوء إلى المخزونات من عدمها " zéro stock " .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

2- وظيفة الإنتاج: تعتبر الوظيفة الإنتاجية من اختصاص المؤسسات الصناعية ، كما يمكن تواجدها لدى المؤسسات الخدمية ، ويبقى مضمونها هو تحقيق أكبر مردود من خلال نوعية المنتجات وتحقيق رغبات المستهلكين.

وتعتبر وظيفة الإنتاج محور وظيفة الاستغلال ، وتتضمن أهم النشاطات الرئيسية ذات الأهمية ، ومنها عملية تحويل المدخلات المادية إلى منتجات ذات قيمة استعمالية متمثلة في منتجات المؤسسة الموجهة للبيع في شكل منتجات تامة أو نصف مصنعة... الخ<sup>(1)</sup> وقد تختلف خصائص الإنتاج بحسب علاقة المؤسسة مع الزبائن إذ يتم تصنيفها إلى:

- إنتاج للتخزين إذا كان العرض يسبق الطلب؛

- إنتاج حسب الطلبية إذا كان الطلب يسبق العرض؛

- إنتاج ممزوج بين الخاصيتين الأوليتين .

ويهدف تسيير الإنتاج إلى توازن مقبول بين عدة أوامر

متناقضة وهي :

❖ النوعية باعتبارها تمثل قدرة المنتج أو الخدمة

على إشباع احتياجات المستعملين ؛

❖ الملائمة للمنتجات المصنعة مع حاجيات المستهلكين

ومطابقتها للمواصفات ؛

❖ احترام آجال الإنتاج التي تفرضها التزامات المؤسسة

مع زبائنها ؛

❖ يجب أن تسمح تكلفة المنتجات بتحقيق هامش على أسعار

مبيعاتها وتحدد بصفة تقديرية ؛

❖ المرونة والتكيف مع نمو السوق لتحقيق الثلاثية :

تكلفة - آجال - نوعية .<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> الياس بن ساسي ، يوسف قريشي، التسيير المالي ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2006 ص 76

<sup>(2)</sup> درحمن هلال ، مرجع سابق ، ص 26-27

3- وظيفة التسويق:

وهي عبارة عن تطوير للوظيفة التجارية التي عرفت منذ القدم ، وقد جعلنا هذه الوظيفة نفكر في الحدث العادي الذي يؤدي إلى ظهور البيع (عند تسليم المنتج من قبل البائع إلى المشتري ، أو عندما يتم أداء الخدمات و يعترف بالإيراد من بيع المنتجات في تاريخ البيع ، الذي يفسر بتاريخ تسليمها إلى العملاء ، وأما إيرادات الخدمات المقدمة فيجري الاعتراف بها عند انجاز الخدمات وتقديم فاتورتها من قبل البائع) <sup>(1)</sup>

وتهدف هذه الوظيفة إلى :

- دراسة وتوقعات احتياجات المستهلكون ؛
- إنشاء منتج أو خدمة معينة لسوق خاص؛
- عرض المنتج أو الخدمة في المكان المناسب؛
- الإعلام بوجود منتج أو خدمة بمختلف خصائصها ؛
- بيع المنتج أو الخدمة على أساس تقييم مالي مناسب ؛
- ضمان المتابعة التجارية للقيام بالتعديلات اللازمة تجاه السوق.

---

<sup>(1)</sup> فيرنون كام ، نظرية المحاسبة ، ترجمة رياض العبد الله ، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل العراق ، 2000 ، ص347 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### 4- وظيفة الموارد البشرية : ( وظيفة إدارة عامة )

فبالرغم من أهمية هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسة إلا أننا لا نولي لها أهمية كبيرة في هذا البحث باعتبار تكاليفها تدرج ضمن الوظائف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية خلال دورة الاستغلال لنشاطها الاقتصادي ، والتي قمنا بتحديد لها سابقا ( التمويل ، الإنتاج ، التسويق ) .

في حين يتلخص مضمون وظيفة الموارد البشرية في النظر إلى العامل باعتباره جزء لا يتجزأ من المؤسسة لا كأداة إنتاج فقط ، بإعطائه كامل الحقوق المنصوص عليها في التشريعات ، بالإضافة إلى الأجر العادل و التكوين الذي يتماشى مع التطورات التكنولوجية ، وسياسة اتصال تسمح بإشراك العمال في عملية التسيير وإبداء آرائهم حول المؤسسة ، ولا يكفي الأجر و التكوين إذا لم يرفقا بضمان العمل وتهيئة الظروف اللازمة لذلك ، وقد يتوقف نجاح أي مؤسسة على توفر هاذين الشرطين الأخيرين .<sup>(1)</sup>

### 5- وظيفة المحاسبة والمالية :

تجمع هذه الوظيفة بين نشاط المحاسبة والمالية ، فيعرف نشاط المحاسبة بأنه عبارة عن مجموع عمليات المحاسبة التي تتجسد في الوثائق الختامية ( الميزانية وحساب النتائج... الخ ) ، في حين يعرف نشاط المالية بأنه عمليات تجميع وتسيير الموارد المالية ، فلضمان استمرارية لنشاط المؤسسة فإنها تحتاج إلى رؤوس أموال ، بحيث تلجأ إلى المؤسسات المالية للاقتراض أو لرأس مالها الخاص لتغطية احتياجاتها .<sup>(2)</sup>

(1) درحمون هلال ، مرجع سباق ، ص 29

(2) لحوول سامية ، مساهمة لتحسين تسيير المؤسسات الصناعية من خلال التحكم في وظيفة التمويل ، رسالة ماجستير ، جامعة باتنة ، 1993 ص 10 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### المطلب الثاني: مفاهيم حول نظم المعلومات المحاسبية

ودورها في إعداد تقارير الأداء

#### الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات المحاسبية

تعرف نظم المعلومات المحاسبية: ( بأنها أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية )<sup>(1)</sup>

حيث يمكن القول أن نظم المعلومات المحاسبية أحد مكونات نظم المعلومات الإدارية ، الذي يهتم بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات المؤسسة ككل، وجميع نظم المعلومات تهدف إلى نفس الغرض الذي يتمثل في توفير المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل اتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف.

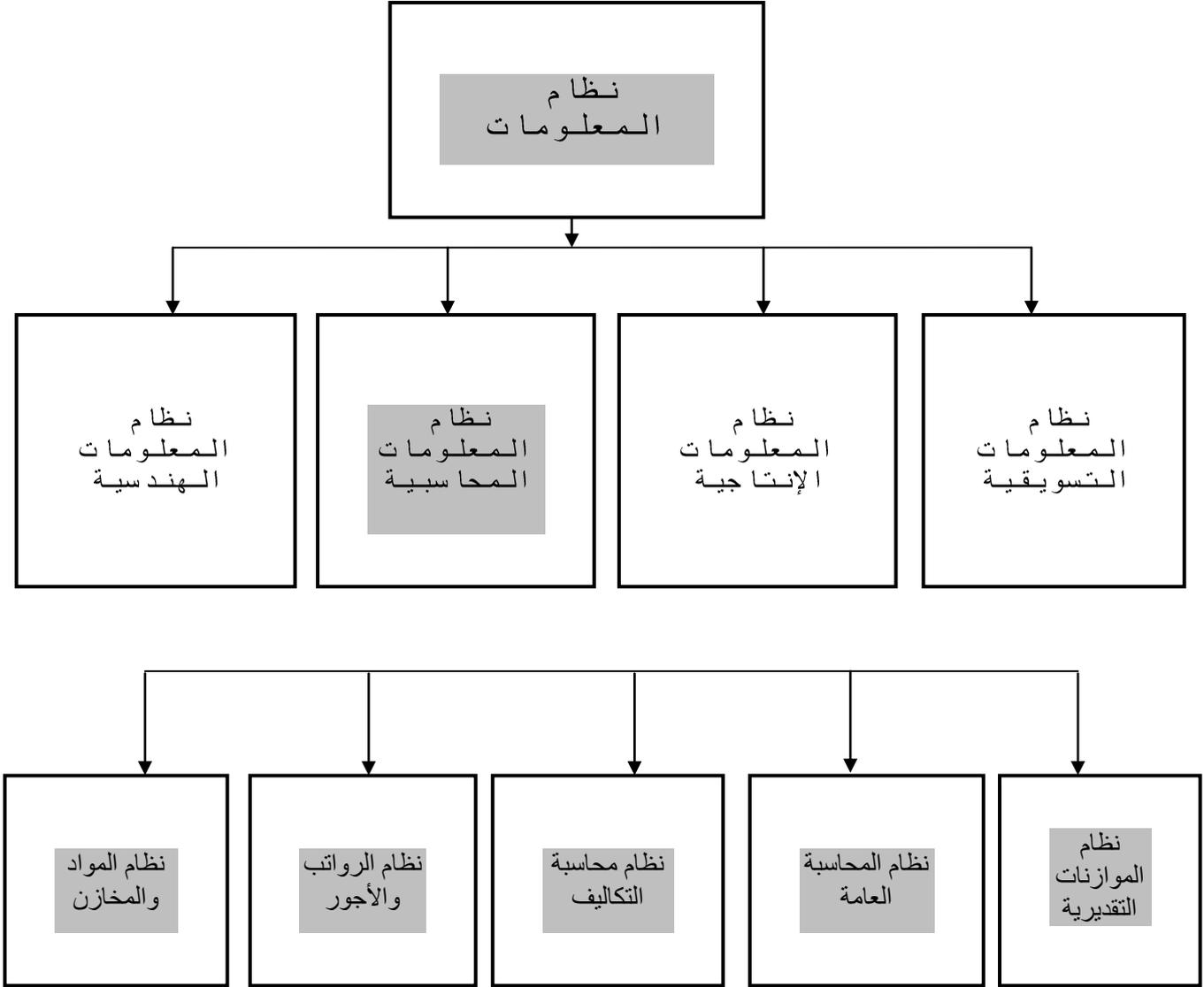
#### الفرع الثاني: محتوى نظام المعلومات

يحتوي نظام المعلومات على أنظمة فرعية تحتوي كل منها على أنظمة فرعية أخرى ؛ فنظام المعلومات هو شبكة من الإجراءات ذات العلاقات المترابطة بعضها البعض، حيث يتم إعدادها بطريقة متكاملة بغرض أداء نشاط معين، والتي نظهرها من خلال الشكل التالي :

---

<sup>(1)</sup> : أحمد حلمي جمعة وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان الأردن 2007 ، ص 14 .

الشكل رقم (02) : نظام المعلومات



المصدر: أحمد حلمي جمعة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 15 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الفرع الثالث: دور نظم المعلومات المحاسبية في إعداد تقارير الأداء:

إن من أهم وظائف المحاسبة الإدارية في المؤسسة توصيل المعلومات الملائمة لكافة الأطراف الداخلية التي تشتمل على الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين المسؤولين عن الإشراف على الإدارات والأقسام المختلفة.

وتهدف تقارير الأداء إلى قياس مدى نجاح أو فشل الإدارات المختلفة على مستوى المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية (خلال دورة الاستغلال).

وتشتمل تلك التقارير على مقارنة بين إنجازات الأقسام الفعلية مع الأهداف المسطرة في خطة التشغيل، حيث يكون المحاسب مسئولاً عن تصميم كل نظام إعداد تلك التقارير وتنسيقه مع شبكة الاتصالات الإدارية.

كما يجب توفر خاصيتين رئيسيتين في تقارير الأداء والمتمثلتان في:

1- **الوقتية (الظرفية):** بمعنى قصر الفترة الزمنية عند حدوث النشاط أو الوظيفة وعند إعداد تقرير الأداء.

2- **الملائمة:** بمعنى تزويد الجهات المختصة بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرار المناسب لتحقيق أهداف إدارته التشغيلية خلال دورة الاستغلال للنشاط العادي للمؤسسة.

لتفعيل هاذين الخاصيتين لتقارير الأداء لابد أن يكون المحاسب على اتصال دائم بالمختصين في قسم المعالجة للبيانات الكترونياً من خلال استخدام الكومبيوتر في إعداد تقارير الأداء، وذلك خلال فترة وجيزة، على مستوى كل مركز من مراكز المؤسسة. <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد مرجع سابق، ص 72-73.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

المطلب الثالث: مفاهيم حول نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف: لقد تعددت تعاريف محاسبة المسؤولية وتطورت حتى أصبحت بمثابة نظام ومنها ما يلي:

### الفرع الأول : تعريف محاسبة المسؤولية :

التعريف الأول: محاسبة المسؤولية ( هي نظام لإعداد تقارير الأداء، التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة ، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية التي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما تحقق من نتائج ) .<sup>(1)</sup>

التعريف الثاني: محاسبة المسؤولية تعرف أنها ( المفهوم الحديث الذي بمقتضاه يمكن ربط المعدلات التقديرية لعناصر نشاط المؤسسة بمراكز المسؤولية ، وربط المعدلات الحقيقية لتلك العناصر بنفس مراكز المسؤولية حتى يمكن تحديد مسؤولية الانحرافات التي قد تنتج "من خلال" مقارنة ما هو حقيقي "منجز" بما هو تخطيطي "مخطط" ) .<sup>(2)</sup>

التعريف الثالث : تعتبر محاسبة المسؤولية نظام ؛ ( ويمكننا أن نعتبر نظام محاسبة المسؤولية أحد مقومات الرقابة الوقائية ، حيث يجب تحديد مسؤوليات الأقسام عن العناصر المختلفة من أجل وضع معايير التكاليف التي تقع مسؤولية تحقيقها على أقسام المؤسسة المختلفة كل في نطاق اختصاصاته ومسؤولياته ) .<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> محمود حسين الجداوي وآخرون ، دراسات في المحاسبة ، دار القلم للنشر والتوزيع ، دبي ، 1987 ، ص 208 .

<sup>(2)</sup> متولي عامر ، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ، 1979 ، ص 152 " بتصرف تحسيني إضافي طفيف للكلمات : من خلال، منجز ، مخطط " .

<sup>(3)</sup> ستيفن أ موسكوف ، مارك ج.سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد مرجع سابق ص 326 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الفرع الثاني: تعريف مراكز التكلفة : هي ( المراكز الفنية والإدارية التي تتخذ أساسا لحصر النفقات بشكل مباشر وتحليلها ثم تحميلها على وحدات التكلفة ، ويتميز كل مركز منها بنشاط يختلف مقوماته عن النشاط الذي يؤدي في مركز آخر ) .<sup>(1)</sup>

ويعتبر مركز التكلفة مركز مسؤولية يتم تصميمه ليتناسب مع درجة مسؤولية محددة داخل المؤسسة .

الفرع الثالث: أنواع مراكز التكلفة: يقسم نشاط المؤسسة إلى مراكز تكلفة (مراكز مسؤولية) إلى:

- 1) مراكز التموين :تقوم بتخزين المدخلات من المواد واللوازم وتسيير المشتريات اللازمة لاستمرارية نشاط المؤسسة .
- 2) مراكز الإنتاج : والتي تقوم بعملية تحويل المدخلات من المواد واللوازم إلى مخرجات في شكل منتجات تامة أو نصف تامة أو قيد (جاري) التنفيذ... الخ.
- 3) مراكز الخدمات الإنتاجية : والتي تقوم بصيانة الآلات والمعدات و توفير الطاقة والتخزين والتسيير للإنتاج بالشكل المطلوب:(تكاليف أقل ما يمكن و جودة عالية) .
- 4) مراكز الخدمات التسويقية: والتي تقوم بعمليات البيع والتوزيع للمخرجات من المنتجات النهائية للمؤسسة .
- 5) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية : وهي مراكز خدمات الأجهزة المالية والإدارية وأجهزة الإشراف والرقابة والمتابعة الداخلية في المؤسسة .
- 6) مراكز العمليات الرأسمالية : وهي مراكز الإنتاج الذاتي للمؤسسة مثل الآلات والمعدات والتركيبات... الخ لغرض استخدامها في النشاط لالبيعها وينبغي تجميع هذه التكاليف لفصلها عن تكاليف المنتجات العادية .

<sup>(1)</sup> محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، الطبعة الرابعة ، الإسكندرية مصر ، 1985 ، صص66-69 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### المبحث الثاني: نظرة حول التحليل الوظيفي للتكاليف:

من خلال ما سبق دراسته لمراكز التكاليف على مستوى وظائف المؤسسة ، وجب علينا التحليل للتكاليف على مستوى هذه الوظائف ، بهدف مراقبة التسيير على مستوى مراكز التكاليف الوظيفية من جهة ، وتحسين القرارات التسييرية للمؤسسة والتحكم في التكاليف وتخفيضها أقل ما يمكن ( دون زيادة فيها ) من جهة أخرى.

#### المطلب الأول : مفاهيم حول الأعباء والتكاليف والمصاريف

##### الفرع الأول: تعريف الأعباء:

وتعرف من الناحية الاقتصادية " بأنها مكافأة لموارد مخصصة لأغراض إنتاج وبيع السلع والخدمات " .<sup>(1)</sup>  
من ناحية أخرى يرتبط العبء بتسديدات نقدية تؤديها المؤسسة ، حالا ، مسبقا أو بعد حين .

ويتعلق الأمر بسداد قيمة المشتريات ، أو دفع لأجور العاملين ... الخ ، ويخصص النظام المحاسبي المالي الجديد "SCF" الصنف (6) للأعباء " مجموع المصاريف" .

الفرع الثاني: تعريف التكاليف: تعرف التكلفة بأنها (ذلك المورد المنفق من أجل الوصول إلى هدف محدد ) . وتنقسم التكاليف إلى : ( التكاليف الحقيقية ذات الأساس التاريخي ، والتكاليف التقديرية ذات الأساس المعياري ) كما تحدد التكلفة من منظور وظيفي (أي الوظيفة الاقتصادية للمؤسسة) من خلال : النشاط الاستغلالي للمنتجات والخدمات أو مراكز المسؤولية.<sup>(2)</sup>

---

<sup>(1)</sup>N.AFRAOUI, A.AMRANI, Méthodes d'analyse des coûts, Tome1, éditions du management, Alger,1991, P31.

<sup>(2)</sup>عبد الجليل بوداح ، مرجع سابق ، ص 46 - 68 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الفرع الثالث: تصنيف المصاريف في محاسبة التكاليف : تصنف المصاريف إلى مصاريف متغيرة و أخرى ثابتة ومصاريف مباشرة وأخرى غير مباشرة ، وفي مجموعها تشكل "التكاليف".

المصاريف المتغيرة: وهي المصاريف التي تتناسب مع نشاط المؤسسة ، وهي التي تتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة وتتمثل في ( مصاريف المواد الأولية، مصاريف اليد العاملة... الخ).  
المصاريف الثابتة : وهي المصاريف التي تبقى ثابتة ولا تتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة ، فقد تنتقل من مستوى إلى آخر بزيادة طاقتها بهيكله جديدة ، ومنها ( الإيجارات ، الاهتلاكات ... الخ ) .

المصاريف المباشرة: والتي تحمل إلى تكلفة محددة بعينها ولا تستدعي أن نقسمها بين أكثر من تكلفة. ( كالمادة الأولية التي يصنع منها منتج واحد ، إهلاكات آلة لصنع منتج معين ) .

المصاريف غير المباشرة: وهي التي تتعلق بأكثر من تكلفة، وهي بذلك تقسم على كل تكلفة، وتتم عملية تقسيمها ما بين الأقسام المتجانسة ( أقسام أو مراكز التحليل )، ومن أمثلة هذه المصاريف (إهلاكات آلة يصنع بها أكثر من منتج، أجور عمال صيانة لأنواع من التجهيزات)<sup>(1)</sup>

---

(1) نور الدين زعيط ، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة ، مجلة علمية محكمة سداسية ، أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الأول ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، جوان 2007 ، ص ص 83 - 84 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

المطلب الثاني: التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل

الفرع الأول: الوظائف العامة المشتركة في أنشطة المؤسسة:

(1) الإدارة: والتي تحلل إلى المراكز التالية:

- الإدارة العامة للمؤسسة؛
- الأمانة العامة والعلاقات العمومية؛
- إستراتيجية التصنيع، والموازنة؛
- مراقبة التسيير.

(2) التمويل: والتي تحلل إلى المراكز التالية:

- مصلحة تسيير الخزينة؛
- مصلحة السندات والديون.

الفرع الثاني: الوظائف العامة المشتركة في عدة أنشطة:

(3) تسيير المستخدمين: والتي تحلل إلى المراكز التالية:

- مصلحة التوظيف، وإحصاء المستخدمين؛
- مصلحة التكوين المهني؛
- مصلحة السكن؛
- مصلحة منع الحوادث، مصلحة صحية؛
- مصلحة التقاعد؛
- مصلحة اجتماعية ( مطعم ، حضانة ، مخيمات صيفية ) .

(4) تسيير المباني: والتي تحلل إلى المراكز التالية:

- التدفئة؛ كهرباء؛
- منع ومكافحة الحرائق؛
- تنظيف المكاتب والورشات؛
- الحراسة؛
- ورشات الصيانة بالمباني؛
- المواقف.

(5) تسيير المعدات: والتي تحلل إلى المراكز التالية:

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

- إدارة المعدات ؛
  - الإدارات التقنية للمعدات ( الصيانة و الأمن ) و
  - ورشات صيانة المعدات .
- (6) الأداءات المرتبطة :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- إنتاج أو تحويل الطاقة ؛
  - النقل ؛
  - نقل المواد ؛
  - سن الآلات ؛
  - طباعة ؛
  - معالجة الإعلام .
- الفرع الثالث: الوظائف العامة الخاصة لنشاط محدد : والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- (7) التموين :** والتي تحلل إلى الوظائف التالية :
- مكاتب التموين ومكاتب الشراء ؛
  - مخازن التموينات الخارجية ؛
  - أقسام المراقبة والمخابر ؛
  - أقسام البطاقات - موردون - مواد - مراقبة الفواتير .
- (8) الدراسة التقنية والبحوث :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- مراكز أو مخابر البحوث ؛
  - مكاتب الدراسات ، والحسابات ، والرسومات ،
  - والاختراعات ؛
  - قسم الضبط والسحب .
- (9) الإنتاج :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- مراكز تحضير العمل : مكاتب ( الأساليب، الدراسة والرسومات، متابعة العمل ) ؛
  - مراكز التصنيع : ورشات التصنيع ؛
  - مراكز مراقبة التصنيع : مخبر التجارب والمراقبة ؛

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

- 10) التوزيع :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- البيع ؛ - التخزين والتسليم ؛ - ما بعد البيع .
- 11) البيع :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- المديرية التجارية و مصلحة البيع والمراقبة ؛
  - مصلحة الأسواق ومكتب تسجيل الطلبات ؛
  - مصلحة إعداد الفواتير للزبائن ؛
  - مصلحة البطاقات الخاصة بالزبائن ( إحصاء تجاري - إعلان - دراسة السوق ، وكالات التخزين )
- 12) التخزين:** والتي تحلل إلى مراكز (مخازن المنتج التام).
- 13) التسليم :** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- مصلحة الإرسال ( غلافات و شحن ) ؛ مصلحة التسليم .
- 14) ما بعد البيع:** والتي تحلل إلى المراكز التالية :
- مصلحة ما بعد البيع ؛
  - مصلحة قطاع الغيار و مخازن قطاع الغيار ؛
  - مصلحة التصليح والصيانة ؛ ورشات التهذيب. <sup>(1)</sup>
- المطلب الثالث: التقسيم الوظيفي للتكاليف.**
- المعروف أن المنتج يتكون من عناصر أساسية لتحديد تكلفته: ( تكلفة المواد ، تكلفة العمل المباشرة ، التكاليف غير المباشرة ، و في حالة تقسيم التكاليف على أساس الوظائف الرئيسية في المؤسسة فأنها تظهر كما يلي:
- أ - وظيفة الإنتاج " تكاليف الإنتاج بما في ذلك تكاليف وظيفة التمويل ؛
  - ب- وظيفة التسويق " تكاليف التسويق "؛
  - ج- وظيفة الإدارة العامة والتمويل " تكاليف الإدارة والتمويل " .

<sup>(1)</sup> عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق ، ص 20 - 25 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### الفرع الأول: التكاليف الإنتاجية:

وتشمل جميع التكاليف التي تخص المواد والعمل والخدمات التي يتم إنفاقها على السلعة في مراحل الإنتاج، والتي يقابلها في المؤسسات التجارية العمليات المتعلقة بشراء البضائع<sup>(1)</sup>.

وقد تكون المواد المستعملة مواد خام أو نصف مصنعة أو مصنعة، وقد تكون مواد مباشرة أو غير مباشرة مثل ( مواد الصيانة و تشغيل الآلات ).

أما تكاليف العمل فهي أجور العاملين المباشرة: ( أجور العمال والورش، وخطوط الإنتاج ) وأجور العاملين غير المباشرة: (خدمات العاملين للآلات، حراسة المصنع ولأبحاث والتجارب).

في حين أن هنالك مصاريف صناعية غير مباشرة تتعلق بعمليات الإنتاج مثل ( التأمين على المصنع وصيانة المصنع ونظافته وإيجار المصنع والقوى الحركية . كما تسمح لنا عملية تحديد تكاليف الإنتاج بالاطلاع على مكونات هذه التكاليف ، بالإضافة إلى مقارنتها مع المنافسين في السوق ، والبحث عن إمكانية التحكم فيها .<sup>(2)</sup>

---

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، البليدة ، الجزائر ، 2010 ، ص 90 .  
<sup>(2)</sup> عبد الناصر نور ، الشريف عليان ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2002 ، ص ص 25-26 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### الفرع الثاني: التكاليف التسويقية :

وتتمثل في جميع المصاريف المتعلقة بتخزين المواد المستخدمة، ومصاريف الدعاية والإعلام والترويج والبيع ومصاريف النقل والتوزيع وإيجار المعرض وتشمل:

**(1) تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة والشحن ومصاريف أبحاث التسويق؛**

**(2) رواتب وأجور العاملين في التسويق ومنها عمولات وكلاء البيع والتوزيع والنقل ورواتب العاملين في معارض البيع وأجورهم؛**

**(3) المصاريف الأخرى التي تحتاجها عملية التسويق كمصاريف الاتصال ومصاريف البيع والتوزيع ومصاريف النظافة والاستقبال ومصاريف الإنارة والتدفئة... وغيرها .**

### الفرع الثالث: التكاليف الإدارية و المالية :

وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج وهي:

**(1) المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة ومواد النظافة؛**

**(2) مرتبات الإداريين وأجور العاملين في قسم الصيانة والنظافة و المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة " مقابل الأداءات التسييرية " ؛**

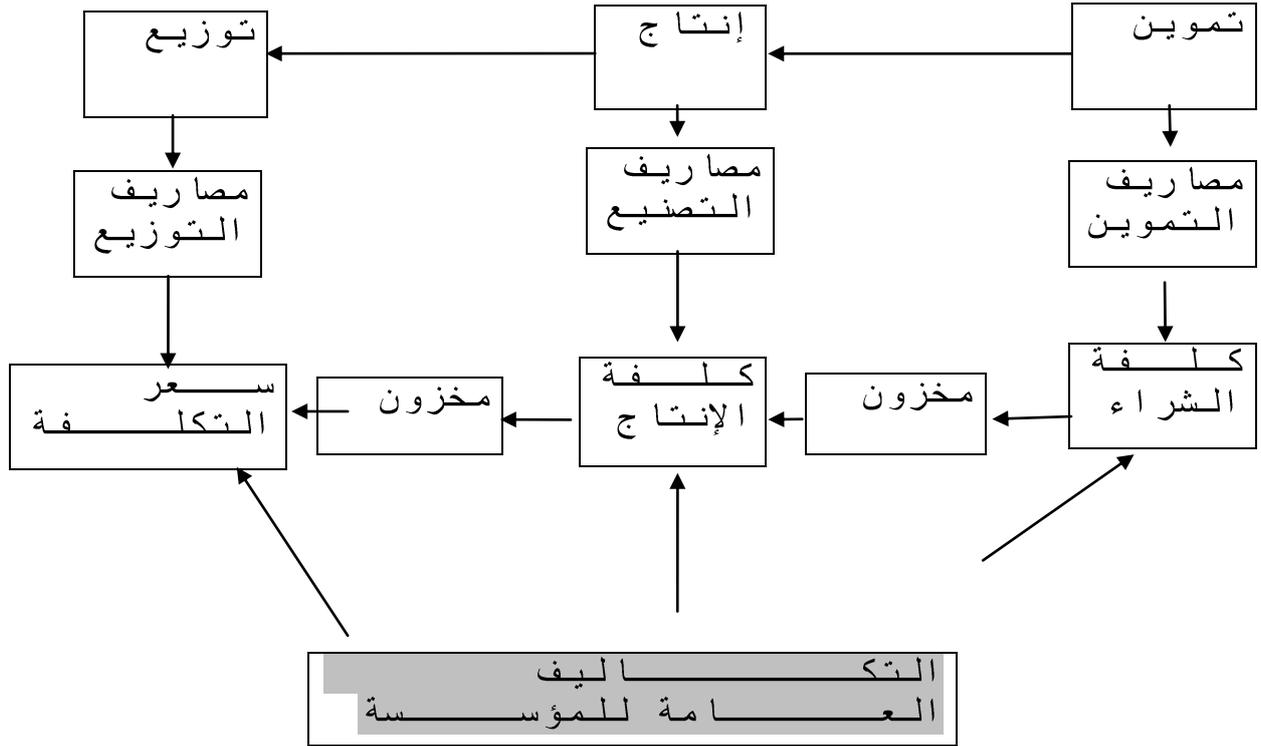
**(3) المصاريف الإدارية الأخرى مثل استهلاك الأثاث والتأمين على الإدارات السابقة ومصاريف المكالمات الهاتفية والبريد والاستقبال وأتعاب المدققين وغيرها .<sup>(1)</sup>**

---

<sup>(1)</sup> عبد الناصر نور، الشريف عليان ، مرجع سابق ، ص 26 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الشكل رقم (03) : تدفق المنتج في المؤسسة الاقتصادية :



المصدر : عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق ، ص 19 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### المبحث الثالث: أساليب وطرق التحليل الوظيفي للتكاليف :

من خلال ما سبق دراسته من مراكز للتكاليف ومراحل سيرها وتحميلها على نوع معين من منتجات أو خدمات المؤسسة خلال دورة الاستغلال قصيرة الأجل ، وجب علينا الآن دراسة وتحديد الأساليب والطرق التي من خلالها يمكننا إدراك أهمية التحليل الوظيفي للتكاليف باعتباره أداة لمراقبة التسيير على مستويات ومراحل مختلفة للعملية الإنتاجية ، وذلك ما يوفر القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة .

المطلب الأول: الأساليب اللازمة للتحليل الوظيفي للتكاليف:

يمكن أن نقول بأن الأساليب تعبر عن مختلف الحالات التي تلازم التحليل الوظيفي للتكاليف، أي الحالات التي يكون عليها ويتطلبها التحليل الوظيفي للتكاليف وهي مختلفة .

الفرع الأول: أساليب تحديد كلفات الوظائف الرئيسية للمؤسسة : إن التحليل الوظيفي للتكاليف يتطلب دراسة التكاليف على مستوى وظائف المؤسسة ، وكما سبق وقلنا بأن التحليل الوظيفي للتكاليف يتعلق "بدورات الاستغلال" قصيرة الأجل، والذي يهتم بقياس التكاليف وتحديد ها على مستوى مراكز المؤسسة ، والبحث عن إمكانية التحكم فيها عن طريق مراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية ، ذلك لضمان استمرارية وفعالية المؤسسة من خلال التحكم الجيد في عملية التسيير ( عملية اتخاذ القرار ) .

**1) كلفة الشراء:** من خلال ما سبق عرضه لأنواع التكاليف ، وحسب الشكل رقم (03) سواء لمؤسسة صناعية أو تجارية فإن كلفة الشراء تتحدد من خلال المعادلة التالية: <sup>(1)</sup>

$$\text{كلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء} + \text{التمويل}$$

(مباشرة و غير مباشرة) - الخصومات

<sup>(1)</sup> عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق ، ص 28 - 30 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

**1) كلفة الإنتاج:** وهي التكاليف المتعلقة بإنتاج منتج أو خدمة باعتبارها تدخل في تحديد تكلفته ويقابلها إيرادا ، كتكلفة المبيعات عند بيع المنتجات وتقديم الخدمات .<sup>(1)</sup>

كما هو معلوم أن بعد الانتهاء من عملية الشراء للمواد اللازمة تشرع المؤسسة في عملية الإنتاج ، والتي تمتد من استلام المواد الأولية والمستلزمات الأخرى الضرورية للإنتاج إلى تسليم المنتج النهائي إلى ورشات التخزين أو محلات البيع .

وقد تختلف عملية الإنتاج من الناحية التقنية من مؤسسة إلى أخرى ، سواء من حيث عدد المنتجات أو من حيث عدد الورشات ، أو عدد المنتجات في ورشة معينة أو عدد ورشات نوع معين من المنتجات باعتبارها مراحل لإنتاجه و لإتمامه وجعله جاهزا للبيع .

كما يمكن أن يكون " الإنتاج تاما أو نصف تام أو جاري الصنع ، وقد تنجر عن عملية صنعه فضلات أو مهملات أو تستعمل فيه الأغلفة " .<sup>(2)</sup>

وبالتالي فإن تحديد كلفة الإنتاج تتحدد بشكل عام من خلال المعادلة التالية:

**كلفة الإنتاج = كلفة شراء المواد المستهلكة + مصارف تصنيع**

**مع ملاحظة أن مصاريف التصنيع تكون: ( مباشرة وغير مباشرة )**

<sup>(1)</sup> حسنين عمر، مبارك صلاح، التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 1985 ، ص49 .  
<sup>(2)</sup> علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 25 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

(2) **كلفة التوزيع:** وهي جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار،.. الخ".<sup>(1)</sup>

حيث تندرج هذه الكلفة ضمن الكلف السابقة وبحسب مستوى نشاط المبيعات للفترة، والتي تسمح لنا بتحديد سعر التكلفة سواء لمؤسسة تجارية أو مؤسسة صناعية:

➤ في المؤسسة التجارية:

**سعر التكلفة = كلفة شراء السلع المباعة + مصارف وأعباء توزيع (المباشرة وغير المباشرة)**

➤ في المؤسسة الصناعية:

**سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباع + مصارف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)**

مع ملاحظة: بأن الكلفات الخاصة بالوظائف الثانوية (التكاليف الإدارية والمالية) مدرجة ضمن الوظائف الرئيسية (موزعة بطبيعة قياس معينة حسب المراكز).

الفرع الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة ومدى أهميتها في تحديد مراكز التكاليف:

كل مؤسسة اقتصادية تتكون من عدة الوظائف، منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشترك بين بعض النشاطات، ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد.

وكل مركز من مراكز التكاليف يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة داخل المؤسسة، هذا يعني أن مراكز التكاليف أو مراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة ويمكن تسمية قسم متجانس أو مركز تحليل بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة.

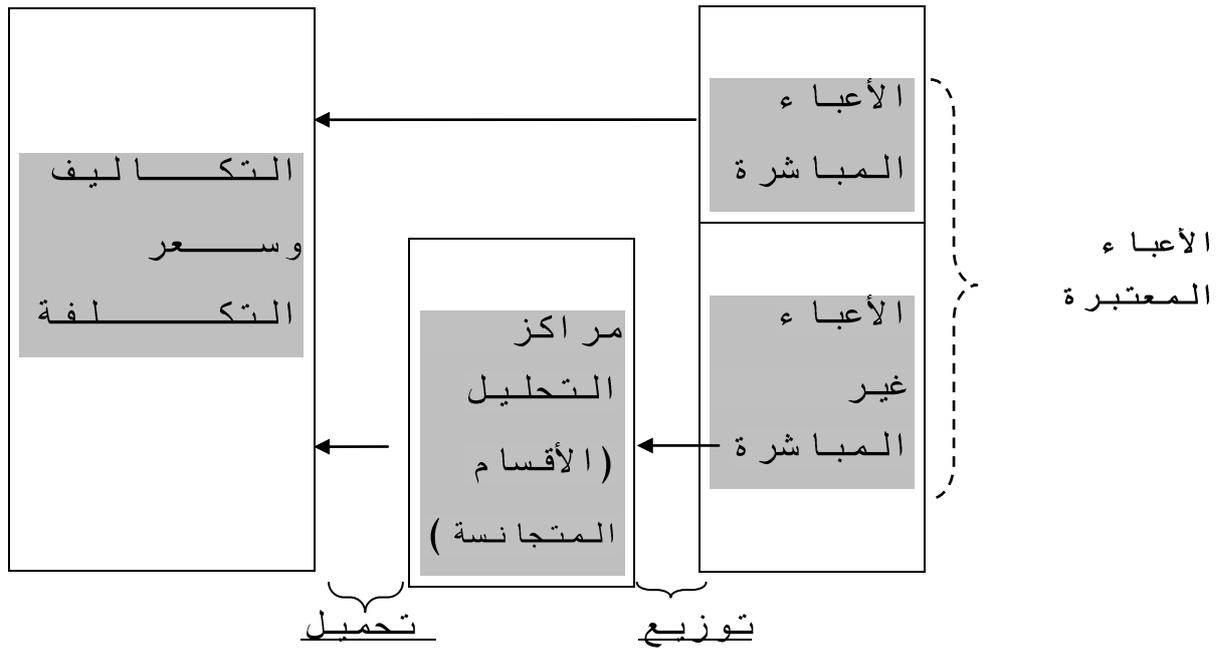
<sup>(1)</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سابق، ص 31.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

ومن وجهة نظر محاسبية فإن القسم المتجانس يتكون من عدة مصاريف، تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات القياس. وتعتبر طريقة الأقسام المتجانسة من أهم الطرق وأكثرها تطوراً، وذلك فإنها طريقة لمراقبة التسيير من خلال تطبيق المحاسبة التحليلية في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لا مركزية المسؤوليات، وفي هذه المراقبة يمكن التمييز بين ثلاثة مستويات:

- (1) - المراقبة البسيطة والدورية للأرقام الملاحظة؛
- (2) - مقارنة القيم الملاحظة مع القيم المقدرة مسبقاً وتحليل الفروق؛
- (3) - مراقبة التسيير مع المساهمة الخلاقة للمسؤولين<sup>(1)</sup>.

الشكل (04): التكاليف وسعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة:



المصدر: ناصر دادي عدون، المرجع نفسه، ص 37

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار المحمدية العامة - الجزائر، 1999، ص ص 36-37.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الانتقادات الموجهة لطريقة الأقسام المتجانسة : إن ربط وحدة العمل بنشاط ما ، هو إقرار بأن الدقة قد أهملت منذ خطة 1947، حيث لا تتكلم عن وحدة العمل وإنما عن قواعد تحميل تقوم لجان التنظيم بتحديد نوعها حسب المهنة ، كما أن خطة المحاسبة لعام 1982 قد حاولت التوفيق بين مراقبة التسيير ، القائم على تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية ، واحتساب التكاليف من خلال تقسيم المؤسسة إلى " مراكز تحليل " باعتبار أنها تطابق الوحدات الثانوية للمنظام « organigramme » وتجزئة هذه الأخيرة إلى أقسام إن تعذر إيجاد التجانس ، و حسب "ريمايلو" عن أقسام الورشة حيث كتب ( قد يحتوي القسم على : فرازين ، ساجين ، ثقابين ، وإذا كانت قيمة العمل نسبية للتفريز ، السحج والثقب ، فهي على العموم نفسها بالنسبة لكل الأعمال المناطة بالقسم ) كما يلاحظ فإنه لا يمكن أن تجمع هذه الأعمال من أجل نمذجتها سوى التكاليف الترابطية بمعنى التكاليف المتساوية التناسب، حيث تلعب التكنولوجيا دورا في تحديد سلوك هذه التكاليف.

ويوجد جدل قائم على أساس " وحدة العمل (القياس) وعلاقتها بالنشاط أو بالتكلفة " ، ذلك أن وحدة العمل بصفقتها هذه لا تهدف إطلاقا إلى السببية ، فهي ليست سوى متغير مرتبط بالتكاليف، ونادرا ما يكون القيام بالحسابات والتأويل في آن واحد ؛ فقد يتم جمع النشاطات ذات الأسباب الواحدة ، و قد يتم جمع التكاليف الخاضعة لنفس القوانين .<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> هانري بوكان ، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون ، دار الأفاق ، الأبيار،

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### الفرع الثالث: التكلفة الجزئية والتحميل العقلاني

#### للمصاريف الثابتة:

1) التكلفة الجزئية : هي عكس طريقة التكلفة الكلية

، فان هذه الطريقة تعتبر متناسبة مع النشاط ،

كما هو في تحليل التكلفة المباشرة ، وتتميز هذه

الطريقة بعدة ايجابيات منها :

- سهولة التطبيق مما يجعلها تسمح بتحديد النتائج بسرعة ؛
  - تجنب مشكلة التوزيع غير العادل للأعباء الثابتة ؛
  - تطبق بخصوص الماضي و للتقديرات كما يمكن استعمالها بسهولة كأداة للتسيير للفترات القصيرة ؛
  - تسمح بتحديد عتبة المردودية وتحليل التعادل .
- عتبة المردودية : والتي يرتبط مفهومها بتقسيم المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة ، كما تسمى بالنقطة الميئة أو نقطة التوازن ، وتدل على الكمية الواجب بيعها أو رقم الأعمال الواجب تحقيقه حتى تكون النتيجة صفرا .<sup>(1)</sup>

#### فقد تتحقق عتبة المردودية عندما :

- ✓ عندما تتعادل التكلفة الإجمالية مع رقم الأعمال ؛
  - ✓ عندما يكون: (الهامش/التكلفة المتغيرة = "م . ثا")
- حيث أن: الهامش/ التكلفة المتغيرة
- = رقم الأعمال - المصاريف المتغيرة
- ✓ عندما يصبح سعر تكلفة الوحدة = سعر بيعها ؛

كما تسمح لنا عتبة المردودية بتحديد تاريخ تحقق

العتبة النقطة الميئة، ("م . ثا" : المصاريف الثابتة).

❖ إلا أن هذه الطريقة لا تسمح لنا بتحديد المسؤوليات

بدقة على مستوى مراكز التحليل الوظيفي للتكاليف.

<sup>(1)</sup> نور الدين زعبيط ، مرجع سابق ، ص 88-90

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### (2) التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة : التحميل

العقلاني للمصاريف الثابتة لا يأخذ بعين الاعتبار وقت احتساب التكاليف من المصاريف الثابتة إلا الحصة التي توافق الحجم العادي للإنتاج، وبالتالي فإن التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة تكون أقل ما يمكن كلما ارتفع حجم الإنتاج.

حيث أن : معامل التحميل العقلاني =  $\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$

❖ ويمكن تطبيق هذه الطريقة لتحديد تكلفة النشاط على مستوى مراكز التكاليف، ويجب تحديد المصاريف الثابتة والمتغيرة لكل مركز، وبذلك تعدل المصاريف الثابتة من خلال ضربها في معامل التحميل العقلاني لكل مركز: (ربح فعالية، تكلفة بطالة).<sup>(1)</sup>

— بالإضافة إلى الطرق المذكورة سابقا: نؤكد فقط بأن طريقة التكلفة المستهدفة تهتم بدراسة سعر البيع المحتمل والربح المرغوب فيه (مرحلة تخطيط فقط) ، كما أن استعمال طريقة "ABC" أو ما يسمى بحساب التكاليف على أساس الأنشطة والتي تتعارض مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها على المفهوم "التايلوري" ، الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي ، مما قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على أساس الأنشطة، والتي يعبر عنها بالتسيير على أساس الأنشطة أو ما يسمى بطريقة "ABM". وتعتبر أهم طريقة يمكن استخدامها في موضوع هذا البحث هي الطريقة التي تسمح لنا بعملية التخطيط والمراقبة للتكاليف على مستوى مراكز المسؤولية وتحليلها ومقارنتها ودراسة الانحرافات الموجودة لتحسين الأداء، وذلك من خلال اتخاذ القرارات اللازمة حولها والعمل على تخفيض تكاليفها أقل ما يمكن والتحكم فيها.

<sup>(1)</sup> نور الدين زعبيط ، مرجع سابق ، ص 88-90 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية: من خلال ما سبق عرضه من أساليب مختلفة للتحليل الوظيفي للتكاليف يتبين لنا بأن الطريقة الممكن استخدامها هي طريق التكاليف المعيارية، لمحاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير والأداء.

الفرع الأول: ماهية طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية):

إن تحليل التكاليف - كما سبق وقلنا - باستخدام الطرق

الأخرى يعد غير كافياً لاتخاذ القرارات في جميع الحالات ، وعليه فإنه يجب أن يكون هذا التحليل عقلانياً وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف ، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة ، وتحديد الفروق التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقاً والمحقة فعلياً .

تعريف التكاليف المعيارية: تعرف التكاليف المعيارية

بأنها مقادير محددة لكل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة التي تدخل في إنتاج وتكوين المنتجات والأنشطة " .<sup>(1)</sup>

وتعد التكاليف المعيارية أو التكاليف القياسية

مقاييس أو مقادير، معبر عنها بوحدات القياس المستعملة، التي توضح ما يجب استعماله من كل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة لإنجاز عملية معينة أو مرحلة محددة أو منتج ما . إن هذه المعايير يعبر عنها كمياً أو بالقيمة ، فهي

ليست تقديرات للتكاليف التقديرية وإنما هي نتائج

لدراسات علمية ومراقبة دقيقة للعملية الإنتاجية

ومكوناتها ، في محاولة لمعرفة وتحديد المقادير الدقيقة

للعلمية اللازمة ، وإن هذه الفكرة قد ظهرت مع ظهور الإدارة

العلمية وظهور مبادئ "TAYLOR" المعروفة ، والدراسات التي

أعدت في هذا المجال والتي سميت بدراسة الوقت والحركة .

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سابق ، ص 185 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

تعتبر الدراسات العلمية للوقت والحركة تسعى لتحديد مجموعة من المواصفات والشروط ، كما تسعى لتحديد المقاييس الكمية وقيمها ، وتسمى بالمعايير .

كما يجب احترام هذه المعايير وتطبيقها ، فهي ملزمة على القائمين بتنفيذها للسعي من أجل الوصول إلى تحقيقها ، وهم مسئولون ويحاسبون من قبل الإدارة على النتائج التي يحققونها ، وهنا يظهر مبدأ ما يسمى بـ"مركز المسؤولية " أو " مبدأ محاسبة المسؤولية " .<sup>(1)</sup>

فمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف تتم من خلال تحديد التكاليف الفعلية ( الحقيقية ) والتي تسمى بالتكاليف المحاسبية وهي التكاليف التي وقعت فعلا ، وتم تسجيلها محاسبيا ، حيث تشمل جميع الأعباء التي تحملتها المؤسسة إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية .<sup>(2)</sup>

ويكمن أن نقوم من خلال مبدأ محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف بدراسة التكاليف التقديرية (المعيارية) باعتبارها " تكاليف محددة مسبقا لإنتاج وحدة من سلعة ما خلال فترة زمنية مستقبلية ، حيث يتم تحديدها مع مراعاة الظروف المتوقعة خلال الفترة المدروسة " .<sup>(3)</sup>

كما أن مبدأ محاسبة المسؤولية يقوم على أساس ربط كل تكلفة بشخص معين أو قسم معين ، وأن أي عملية صرف أو إنفاق يتم ربطها أو تحميلها بمركز معين ، وأن الشخص المكلف بهذا المركز هو المسؤول عن هذا الإنفاق أو الصرف ، وهكذا يمكن أن تربط التكاليف بمختلف عناصرها بمراكز المسؤولية والقائمين عليها ، وبهذه الطريقة يتم تحديد المسؤوليات في السلم التنظيمي ( الهيكل التنظيمي ) .

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سابق ، ص 186 .

<sup>(2)</sup> Henri Culman, *La Comptabilité Analytique*, 5<sup>ème</sup> édition, Edition bouchene, Alger, 1993, p 32.

<sup>(3)</sup> A.boughoba, *Comptabilité Analytique D'exploitation*, Berti Edition, Alger, 1991,p67.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### الفرع الثاني: أنواع التكاليف النموذجية:

- 1) **التكلفة النموذجية النظرية** : وهي التي يتم تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة ، فهي تمثل الحالة المثالية للنشاط ، ولا تتحقق إلا في حالات استثنائية ، بل تكون غالبا بمحاولة الإقتراب من تحقيقها .
- 2) **التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية** : وهي التي تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، فلا يمكنها تحديد مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، فهي لا تستجيب بصفة دائمة لأهداف التكلفة المثالية .
- 3) **التكلفة النموذجية التاريخية** : وهي التي تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل نوع من الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها ، وبالتالي فهي تستعمل بكل حذر .
- 4) **التكلفة النموذجية العادية** : وهي التي تتحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة ، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناجمة عن نقص الفعالية ، فهي تحسب بالقيمة الحالية مع إدراج التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في دورة الاستغلال ، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.<sup>(1)</sup>

(1) ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص ص 162 - 163 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

- (5) التكلفة النموذجية المشتركة لبعض الطرق السابقة : وهي :
- التكلفة النموذجية المقيمة بالسعر الحالي ؛
  - الكمية النموذجية على أساس الظروف العادية للنشاط ؛
  - الإستعمال الأمثل لعوامل الإنتاج ( نموذجية عادية ،  
نموذجية نظرية ) ؛
  - السعر النموذجي يكون من خلال الأسعار الملاحظة أثناء  
التحضير للتكلفة النموذجية أو لفترة أخرى.

تعتبر الأكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى حاليا ، بسبب التغيرات السريعة للأسعار ، في حين أن هذا النوع يمثل أحسن تقييم لإمكانات وقدرات المؤسسة .<sup>(1)</sup>

**الفرع الثالث: أهداف التكاليف المعيارية :** تعتبر التكلفة المعيارية من أدوات الرقابة على الكفاءة الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية الأخرى غير المباشرة.<sup>(2)</sup> ويمكن توضيح أهداف التكاليف المعيارية والغرض من دراستها في مجال الرقابة كما يلي :

- ✓ تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية ؛
- ✓ تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عليها ؛
- ✓ تقييم تحركات المنتج ؛
- ✓ تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على التكلفة ؛
- ✓ البرمجة لما يحدث ، والرقابة من خلال المقارنة وإعداد تقارير وكشوف للإعلام ، والتسعير لمنتجات المؤسسة.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 162 - 163 .

<sup>(2)</sup> عبد الناصر نور ، الشريف عليان ، مرجع سابق ، ص 29 .

<sup>(3)</sup> علي رحال ، مرجع سابق ، ص 86 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### المطلب الثالث: تحديد الانحرافات وتحليل الفروق :

كما سبق وقلنا بأنه لابد من عملية الرقابة لمراكز التكاليف المعيارية ، و لا يتم ذلك إلا من خلال تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة ، والتي سنتطرق إليها بالتفصيل في هذا المطلب الأخير من هذا المبحث الأخير لهذا الفصل .

يتمثل المعيار الكمي في تحديد عدد وحدات العمل (القياس) المعبرة عن نشاط القسم المتجانس ، ويعطى هذا المعيار من طرف رئيس الورشة المسؤول على تحديد عدد وحدات القياس انطلاقا من ظروف العمل الموضوعية للورشة .

ويتمثل المعيار القيمي في تحديد تكلفة وحدات العمل ، وهي من اختصاص مصلحة المحاسبة ، تقسم مصاريف الورشة على عدد وحدات العمل لإيجاد تكلفة وحدة العمل .<sup>(1)</sup>

**الفرع الأول: انحرافات المواد الأولية :** إن التكلفة

المعيارية تتحدد على أساس الكمية المعيارية للمواد المستعملة مرجحة بالسعر المعياري لهذه المواد ، وعليه فإن الانحراف الذي يحصل في التكاليف الحقيقية عن التكلفة المعيارية يكون سببه إما انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو في الاثنين معا .<sup>(2)</sup>

انحراف الكمية المستخدمة : يتم حساب هذا الانحراف بمقارنة الكمية المستعملة الحقيقية في الإنتاج مع الكمية المعيارية المحددة ، وأن الفرق بينهما يمثل الانحراف. و يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية :

**انحراف الكمية = الكمية المعيارية - الكمية الفعلية**

<sup>(1)</sup> علي رحال ، مرجع سابق ، ص 88 .

<sup>(2)</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سابق ، ص 199 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

كما يمكننا استعمال الرموز التالية :

انحراف الكمية :  $\Delta$  ك : ( مسؤولية إدارة الإنتاج )  
الكمية المعيارية : ك ع  
الكمية الحقيقية : ك ح  
وعليه تصبح المعادلة السابقة كما يلي :

$$\Delta ك = ك ع - ك ح$$

1) انحراف الأسعار (التكلفة) : يقصد بانحراف الأسعار اختلاف

أسعار المواد الأولية الحقيقية أو المدفوعة فعلا عن

الأسعار المعيارية ، ويحدد هذا الانحراف بمقارنة

التكلفة الحقيقية لشراء المواد الأولية مع التكلفة

المعيارية لهذه المواد المستعملة. <sup>(1)</sup>

و يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية :

انحراف الأسعار (التكلفة) = التكلفة المعيارية - التكلفة

لحقيقية

كما يمكننا استعمال الرموز التالية :

انحراف التكلفة :  $\Delta$  ت ( مسؤولية إدارة المشتريات )  
التكلفة المعيارية : ت ع ( بالسعر المعياري )  
التكلفة الحقيقية : ت ح ( بالسعر الحقيقي )

وعليه تصبح المعادلة السابقة كما يلي :

$$\Delta ت = ت ع - ت ح$$

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 200.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

(3) تحليل العلاقة بين الانحرافات (الفرق الإجمالي) : قد تظهر انحرافات مشتركة على مسؤولية إدارتي المشتريات والمنتجات ، لذا فمن الأحسن حساب الفرق الإجمالي لعنصر التكلفة على شكل ثلاثة أجزاء : فرق التكلفة وفرق الكمية والفرق المشترك .<sup>(1)</sup>

حيث يمثل الفرق المشترك : فرق التكلفة × فرق الكمية  
و يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية :

$$\Delta م = \Delta ت \times \Delta ك$$

كما يمكن أن نرمز للفرق الإجمالي بالرمز " ف " .  
وعليه تصبح معادلة الفرق الإجمالي كما يلي :

$$ف = \Delta ك \pm \Delta ت \pm \Delta م$$

ويمكن كتابة معادلة الفرق الإجمالي بالصيغة التالية :<sup>(2)</sup>

مع ملاحظة : للإشارة (±) بأنها تدل على أنه : إن كان الفرق

$$ع-ك ح \times ع \pm [ت-ع ت ح \times ك ع] \pm [ك-ع ك ح \times ت ع-ت ح]$$

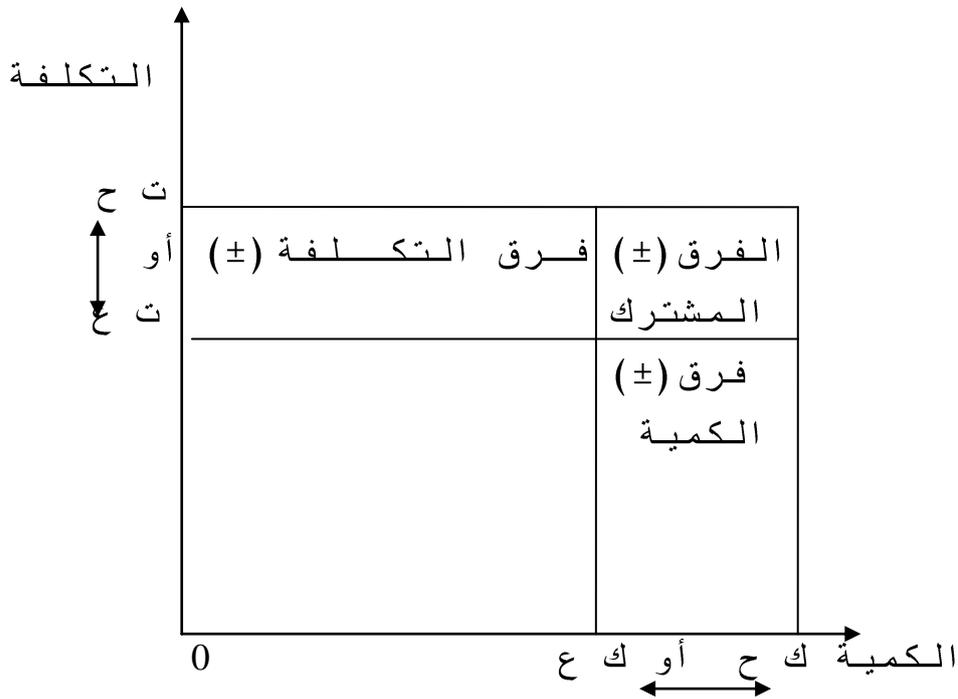
وجب (+) فهو يضاف؛ وإن كان الفرق سالب (-) فهو يطرح ؛  
أما الفرق المشترك فهو دوما مسبق بإشارة (-) وقد يضاف  
كذلك أو يطرح.

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سابق ، ص 200 .

<sup>(2)</sup> ناصر دادني عدون ، مرجع سابق ، ص 165 - 168 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الشكل (05) : التمثيل البياني لانحرافات المواد الأولية



المصدر : إعداد الباحث.

- يكون الانحراف (+) عندما تكون:
- التكلفة المعيارية < التكلفة الحقيقية (ملائم) ؛
- يكون الانحراف (-) عندما تكون:
- التكلفة الحقيقية < التكلفة المعيارية (غير ملائم) .

الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الجدول رقم (01): تحليل الفرق الإجمالي للمادة الأولية:

الفرق		البيان
-	+	
.....	أو.....	فرق التكلفة : ( ك ع . $\Delta$ ت )
.....	أو.....	فرق الكمية : ( ت ع . $\Delta$ ك )
.....	أو.....	الفرق المشترك: - ( $\Delta$ ت . $\Delta$ ك )
XXXXX	XXXXX	المجموع
XXXXX (±)		الفرق الإجمالي ( ملائما {+} أو غير ملائما {-} )

المصدر: ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 170 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الفرع الثاني: إنحرافات العمل و الأجر : تحدد التكاليف المعيارية للعمل والأجر من خلال عاملين رئيسيين هما :

✓ الوقت المبذول في إنجاز عملية أو إنتاج وحدة من منتج معين ؛

✓ الأجر المدفوع لقاء هذا العمل المبذول .

ومن خلال ذلك يمكن تحديد الانحرافات التالية :

(1) إنحراف الوقت المبذول: ويسمى أيضا بانحراف الكفاءة،

حيث يقصد بكفاءات العمل الوقت المبذول لإنتاج وحدة واحدة فقد لا تتطابق مع الوقت المعياري المحدد .

(2) إنحراف الأجر المدفوع: ونقصد بذلك أن الأجر المدفوع

فعليا لساعة العمل ( على أساس أنها وحدة قياس ) لا يتطابق مع سعر الأجر المعياري المحدد مسبقا، وإن هذا الانحراف ينجم من عدة عوامل غالبيتها عوامل خارجية ، مثلا قرار في زيادة الأجر ولم يؤخذ بعين الاعتبار، أو لم نكن على علم بهذا القرار عند وضع القرار .<sup>(1)</sup>

ويتم تحديد انحرافات العمل والأجر من خلال:

حساب وتحليل انحرافات اليد العاملة: <sup>(2)</sup> والذي يتم من

خلال دراسة مصاريف اليد العاملة:

حيث أن:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة =

(المصاريف المعيارية - المصاريف الحقيقية) لليد

العاملة

في حين أن:

مصاريف اليد العاملة المعيارية =

وقت العمل المعياري × الإنتاج الحقيقي × الأجرة المعيارية

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 201-202 .

<sup>(2)</sup> علي رحال ، مرجع سابق ، ص 88 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

كما أن: مصاريف اليد العاملة الحقيقية ( م ي ع ح ) :

$$\text{مصاريف ي ع ح} = \text{وقت العمل ح} \times \text{الإنتاج ح} \times \text{الأجرة ح}$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة بالاعتماد على نفس الطريقة السابقة في تحليل انحراف المادة الأولية:

ويمكن إبراز تحليل لانحرافات مصاريف اليد العاملة من خلال:

استخدام الرموز التالية:

فرق الوقت :  $\Delta$  و ( مسؤولية إدارة المنتجات ) ؛  
فرق السعر :  $\Delta$  س ( مسؤولية إدارة دفع الرواتب ) ؛  
الفرق المشترك :  $\Delta$  م ( مسؤولية الإدارتين السابقتين ) .<sup>(1)</sup>  
ويمكن كتابة معادلة الفرق الإجمالي بالصيغة التالية:

$$[(\text{وم} - \text{وح}) \times \text{س م}] \pm [(\text{س} - \text{س ح}) \times \text{وم}] \pm [(\text{س م} - \text{س ح}) \times \text{وم}]$$

بحيث: يمثل " و " : الوقت أو العمل ، " م " : المعياري ؛  
يمثل " س " : السعر أو الأجرة ، " ح " : الحقيقي .

<sup>(1)</sup> عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سابق ، ص ص 240-241 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

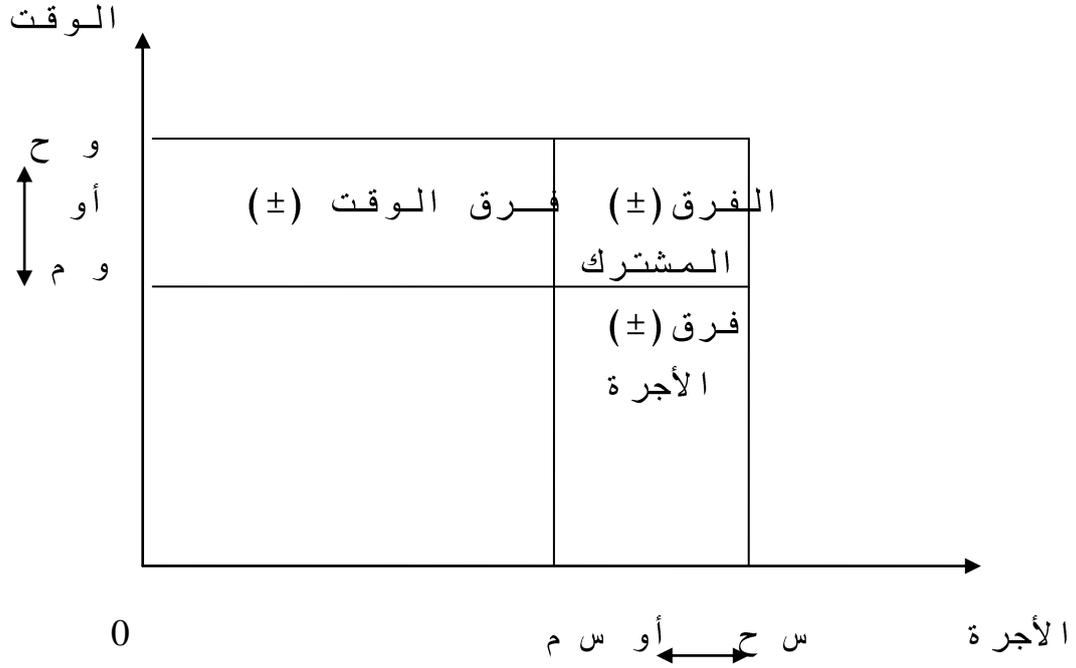
الجدول رقم (02): تحليل الفرق الإجمالي لمصاريف اليد العاملة

الفرق		البيان
-	+	
	..... أو..... ..... أو..... ..... أو.....	فرق الوقت : ( و م - و ح ) . س م فرق السعر : ( س م - س ح ) . و م $\Delta$ المشترك :- ( و م - و ح ) . ( س م - س ح )
XXXXXX	XXXXXX	المجموع
XXXXXX (±)		الفرق الإجمالي ( مائما {+} أو غير مائما {-} )

المصدر: إعداد الباحث.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لانحرافات مصاريف اليد العاملة



المصدر: إعداد الباحث.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

**الفرع الثالث: انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة :**  
إن التكاليف الصناعية غير المباشرة لا يمكن أن تربطها علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة ، مما يوجد صعوبة في تحديد نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وتوزيعها بطريقة عقلانية وفق أسس عادلة ، كما أن هذه الصعوبة قد نجدها أيضا في مجال وضع المعايير لهذه التكاليف ، واستنادا إلى الطريقة التي يتم التعامل بها مع التكاليف الصناعية غير المباشرة تعتمد الطريقة التي توضح فيها معايير التكاليف ( كأن تكون هذه التكاليف محتسبة ومدفوعة على أساس معدل تحميل إجمالي أو تنازلي أو تبادلي، أو محتسبة على أساس تقديري... الخ ) ، لذلك يمكن القول بأن معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة المستعملة تختلف من جهة لأخرى ولا توجد قاعدة واحدة ثابتة تستعمل في جميع المؤسسات، وإنما كل مؤسسة تستعمل الأساليب التي تساعدها وتناسبها .

كما أن جزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر متغيرا وجزء منها يعتبر ثابتا ، فبالنسبة للجزء المتغير فإن الانحرافات تحصل فيها لجملة من الأسباب أهمها انحراف في الوقت المبذول لإنجاز عمل أو مهمة معينة مما يؤدي إلى عدم التطابق في الساعات المعيارية ويسمى بانحراف الكفاءة (المردودية) .<sup>(1)</sup>

ويمكن حساب الانحرافات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على المواد الأولية واليد العاملة ، إلا أن الفرق الإجمالي الذي كان مقسم إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق مشترك ، فإن فرق السعر سوف يجزأ إلى جزأين : فرق النشاط وفرق الميزانية ، أما فرق الكمية فهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ويطلق عليه فرق المردودية .

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سابق ، ص ص 206-207 .

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

كما تتطلب منا دراسة الانحرافات على الأعباء غير المباشرة إيجاد التكلفة المرنة، والتي يتم تحديدها من خلال التكلفة المتغيرة للوحدة باعتبارها دوما ثابتة مضافا إليها التكلفة الثابتة للوحدة باعتبارها تتغير بتغير مستويات الأنشطة الحقيقية. (1)

حيث : التكلفة المرنة " ت ر " تحسب انطلاقا من العلاقة التالية :

$$ر = ت م / و م + \frac{\text{التكاليف الثابتة المعيارية}}{\text{عدد الساعات الحقيقية}} \text{ (عند مستوى كل نشاط) بحيث}$$

نرمز " ت م / و م " لـ التكلفة المتغيرة للوحدة المعيارية .

الجدول رقم (03): تحليل الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة :

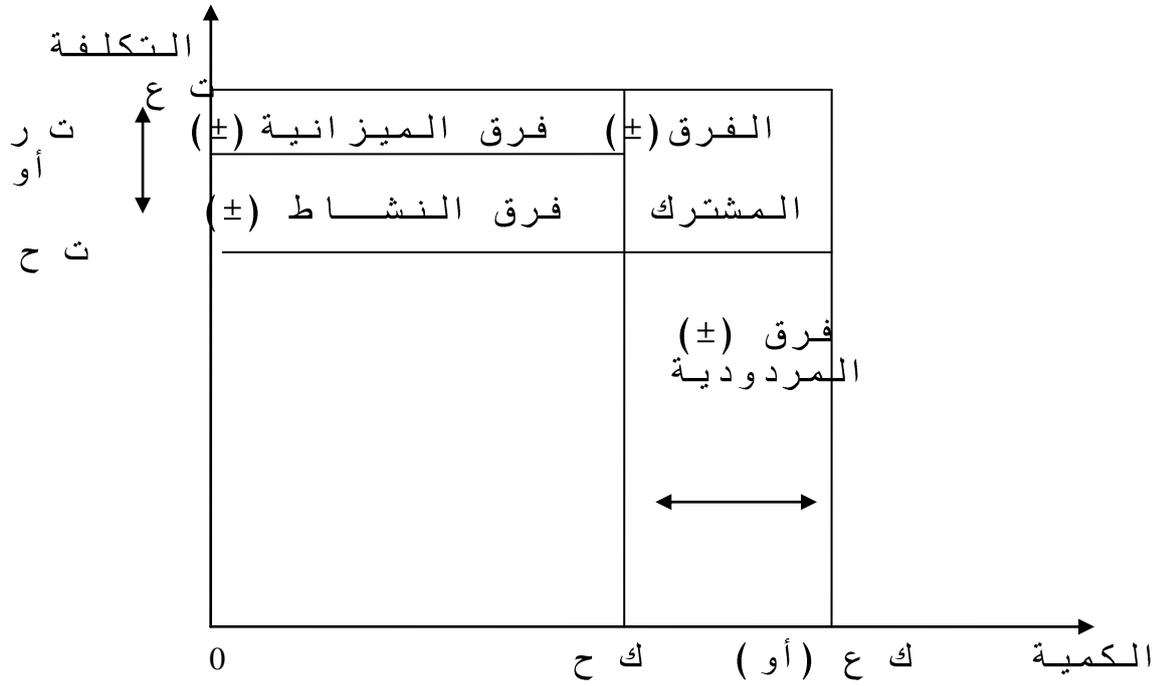
الفرق		البيان
+	-	
	.....	فرق الميزانية : ( ت ع - ت ر ) . ك ع
	أو.....	فرق النشاط : ( ت ر - ت ح ) . ك ع
	.....	فرق المردودية : ( ك ع - ك ح ) . ت ع
	أو.....	Δ المشترك : - ( ك ع - ك ح ) . ( ت ع - ت ح )
	.....	( ح )
	أو.....	
	.....	
	أو.....	
XXXXX	XXXXX	المجموع
XXXXX (±)		الفرق الإجمالي {+} : " م " أو {-} : " غ م "

المصدر : إعداد الباحث

(1) ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ص ص 174-176

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

الشكل رقم (07): التمثيل البياني لانحرافات التكاليف الصناعية (الأعباء) غير المباشرة



المصدر: إعداد الباحث

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

وبهدف تحقيق نجاح نظام التكاليف المعيارية لابد من توافر شروط معينة نوجزها فيما يلي:

- لابد من توافر وعي محاسبي تكاليفي لدى الإدارة التنفيذية في المؤسسة ، وهذا الوعي يؤدي إلى دورات في كل أوجه الأعمال مما يساهم في النهاية إلى تحقيق الأرباح ؛
- ضرورة القيام بعملية المعايرة لاستكشاف أفضل الأساليب، وأن هذا يتطلب تعاوناً وثيقاً بين الفنيين (المهارات التقنية) و محاسب التكاليف (مهارة تسييرية) لتحديد طرق وأساليب الأداء ؛
- العمل على الاستفادة من البيانات و المعلومات المحاسبية الموجودة بالدفاتر و السجلات من جهة والحصول على اقتراحات المسؤولين عن التنفيذ من جهة أخرى ؛
- التحديد الواضح و الدقيق لعلاقة عناصر التكاليف المختلفة لوحدة التكلفة ؛
- الربط بطريقة جدية بين الأهداف الخاصة بالعاملين ؛
- استخدام نظام معلومات كوسيلة فعالة في حصر و تحديد الانحرافات و أسبابها و المسؤولين عنها بما يتفق مع محاسبة المسؤولية ؛
- ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مراكز للمسؤولية وتحديد مسؤوليات هذه المراكز بشكل واضح ودقيق، وهذا يعني إعادة النظر في الهيكل التنظيمي والتنظيم الإداري للمؤسسة، لغرض تسهيل عملية تطبيق نظام التكاليف المعيارية وبالتالي تسهيل عملية تحديد المسؤوليات.<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 187-189.

## الفصل الأول — مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف

### خلاصة الفصل الأول:

في ظل التطورات الحاصلة أصبحت لمفاهيم الأنظمة دورا كبيرا في شتى مناحي الحياة الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية... وحتى في الميادين العلمية، ونظم المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسة الاقتصادية باعتبارها تسعى من أجل القدرة على المنافسة للمؤسسات الأخرى في ظل اقتصاد السوق فهي بذلك تحاول غزو الأسواق الداخلية و الخارجية ، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال قيامها بتبادل المعلومات مع محيطها الخارجي وتوفير الكفاءات اللازمة للرفع و التحسين من مستوى أدائها ( كفاءة + فعالية ) ، فإن قامت المؤسسة بذلك تستطيع الاستمرارية في نشاطها وتغزو الأسواق وتعظم الأرباح ، وما لم تفعل ذلك فإن مآلها الزوال .

ومن خلال دراستنا لنظم المعلومات المحاسبية والتحليل الوظيفي للتكاليف على مستوى مراكز المسؤولية ، من أجل التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية ، تبين لنا أن تسيير المؤسسة لا يمكن أن يتحسن إلا بحسن تسيير مراكز مسؤولياتها أي على مستوى وظائفها .

وعلى هذا الأساس اعتبرنا بأن طريقة التكاليف المعيارية هي أنسب طريقة لمعالجة ومراقبة التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية ، وبخاصة أن هذه الطريقة تقوم على التحديد المسبق لعناصر التكاليف و تحليل الفروق الناتجة عن عملية مقارنتها بالتكاليف الحقيقية على مستوى مراكز المسؤولية ، ومقارنة الأنشطة المعيارية بالأنشطة الحقيقية المتمثلة في ( وحدات القياس : الكمية ) ، مما يساعد الإدارة على التخطيط للإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المؤسسة ، والعمل على تحسين تسيير كل مركز مسؤولية من خلال عمليتي الرقابة والتخطيط وتصحيح الانحرافات لتحسين الأداء ، و محاسبة المسؤولية بما يتناسب و درجة المسؤولية المحددة لكل مركز داخل المؤسسة .

# الفصل الثاني

## دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

تمهيد

المبحث الأول: مفاهيم حول عملية اتخاذ القرار

المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في عملية اتخاذ القرار

المبحث الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين عملية اتخاذ القرار

خلاصة الفصل الثاني

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

تمهيد :

يعتبر التحليل الوظيفي للتكاليف من أهم الأساليب اللازمة لتحسين عملية اتخاذ القرار على مستوى مراكز التكلفة في المؤسسة الاقتصادية ، كما يعتبر من الأساليب اللازمة لمراقبة التسيير عن طريق محاسبة المسؤولية ، وذلك من أجل تحسين العملية التسييرية لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .

كما تعتبر التكاليف المعيارية من أهم أدوات التحليل الوظيفي للتكاليف ومراكز التكلفة ، وذلك باعتبارها طريقة تسمح بتحديد الانحرافات في التكاليف والأنشطة وتحليلها ، وتحديد المسؤوليات على مستوى مراكز التحليل ومحاسبتها ، كما تعمل على تحديد أسباب الانحرافات ومحاولة تفاديها في الفترات اللاحقة ، وذلك بهدف الرفع من الكفاءة الإنتاجية وتحسين فعالية العملية التسييرية .

وبهدف تحسين العملية التسييرية لابد من نظام لمحاسبة المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية يعمل باستمرار من أجل تحسين الأداء ، وذلك من خلال مراقبة التسيير وتصحيح الانحرافات لضمان استمرارية وفعالية وكفاءة أداء المؤسسة ، وبالتالي القدرة على التحكم الجيد في عملية التسيير على مستوى مراكز المسؤولية وبالأحرى مراكز التكاليف .

ولإثراء هذه النقاط قام الباحث بتقسيم هذا الفصل

إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: مفاهيم حول عملية اتخاذ القرار

المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في عملية اتخاذ

القرار

المبحث الثالث: دور محاسبة المسؤولية في عملية اتخاذ القرار

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### المبحث الأول: مفاهيم حول عملية اتخاذ القرار

لقد اعتبرت نظرية القرار أن أهم وظيفة في التسيير هي اتخاذ القرار، فهي الحد الفاصل في نجاح ال تسيير ، ومهما كانت المعلومات المتوفرة للمسير و مدى ممارسته و إلمامه لها يبقى بدون مهارة تسييرية ، وهذا إذا لم يتخذ القرار المناسب لحل المشكلة المطروحة في الوقت المناسب.

**المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار :**

يجب أن يقوم جميع المدراء الفرعيين لمراكز المؤسسة بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة ، ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا بقرارات أكثر عقلانية على مستوى كل مركز قرار .

**الفرع الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار :** سنحاول تحديد مفهوم القرار ، ومن ثمة عملية اتخاذ القرار من خلال التعريفات التالية :

- " القرار : هو (اختيار بديل من بين البدائل ال مختلفة الممكنة لأجل الوصول إلى هدف، حل مشكل، استغلال فرصة).<sup>(1)</sup>
- كما يمكن تعريف عملية اتخاذ القرار : على (أنها العملية التي تتعلق بالتطورات والأحداث الجارية حتى لحظة الاختيار وما يليها)<sup>(2)</sup>.
- وتعرف عملية اتخاذ القرارات بأنها: (الاختيار القائم على أساس بعض المعايير، مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم المبيعات والإنتاج، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة)<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup>: Jean- François Dhénin , Brigitte Fournie, **50 thèmes d'initiation à l'économie d'entreprise**, Ed: Breal, Paris,1998, P 175.

<sup>(2)</sup>: هيلقا دومند، اتخاذ القرارات الفعالة، دليلك العملي في الإدارة ، ترجمة مصطفى إدريس، مراجعة يوسف محمد القبان، نهال التصميم و الطباعة ، مجهول ، 1991، ص 04

<sup>(3)</sup> بشير العلق، أسس الإدارة الحديثة، "نظريات ومفاهيم"، دار البازوري العلمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998، ص 148 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### الفرع الثاني: أهداف القرارات المتخذة:

وتتمثل أهداف القرارات المتخذة في خدمة أغراض أخرى وعلى مستويات أخرى ، وهي في صميمها العملية الإنتاجية ومراقبتها ويقصد بمستوى وأهداف القرارات المتخذة دور النظام المحاسبي المعتمد في إتخاذ قرارات حالية تساعد على خدمة أغراض وأهداف مستقبلية مرتبطة بنشاط المؤسسة ، وخاصة في مجال الإنتاج وما يتضمن من عمليات متعلقة بتقدير مشتريات المواد الأولية ، اليد العاملة ، والاستثمار لبعض العمليات في الأجل القصير. فأجور العمال مثلا لا يتخذ فيها القرار إلا بعد إجراء الدراسات الأولية للمعطيات المتاحة والمستخرجة من واقع مستندات المحاسبة التحليلية ، وكذلك استخدام الأدوات المناسبة لتوقع التكاليف الإضافية التي سيتحملها الإنتاج .<sup>(1)</sup>

ويطلب موضوع القرار وجود هدف أساسي يبنى عليه القرار يتمثل في وجود البدائل- بديلين أو أكثر- ، والذي قد يتفرع إلى بعض الأهداف مثل: (اكتساب أكبر حصة في السوق، تخفيض التكاليف لأقل ما يمكن، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج و المبيعات ... الخ)، هذا من جهة .

ومن جهة أخرى فإن القرار يكون على أساس وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف و رسم السياسات والبرامج ، وتحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في تنفيذ الخطط المرسومة .<sup>(2)</sup>

وللمعلومات المحاسبية دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار، لأن هناك علاقة بين المستخدمين لهذه المعلومات و القرارات ، وهذا الرابط هو الفهم (Understandability) أو نوعية المعلومات التي تسمح لمستخدميها معرفة أهميتها .<sup>(3)</sup> حيث يمكن الإدارة بالأهداف: (DPO) ، التي تعني "تحديد الأهداف التي يجب أن يحققها العامل وإشراكه في ذلك" <sup>(4)</sup> .

<sup>(1)</sup> عبد الجليل بوداح ، مرجع سابق ، ص 28-31 .  
<sup>(2)</sup> خالص صافي خلاص ، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة ، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 18 .  
<sup>(3)</sup> فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة ، الطبعة الثانية ، الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2002، ص 50-51 .

<sup>(4)</sup> A. Chauvet , **Méthodes de management**, Les éditions d'organisation, Paris, 2000, p158.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### الفرع الثالث: الشروط اللازمة لعملية اتخاذ القرار:

لا يمكن لمتخذي القرار القيام بأي عملية تسييرية إلا من خلال إدراك طبيعة المشكلة أولاً وقبل كل شيء والتي تعتبر من المراحل الأساسية والأولية لأي نوع كان من القرارات حيث تعرف المشكلة بأنها " إنحراف أو عدم توازن بين ما هو كائن و بين ما يجب أن يكون " . (1)

وتظهر لنا ضرورة القرارات الإدارية المتخذة في حالة توفر الشروط التالية :

- ✓ وجود اختلاف بين النتائج الفعلية وما كان مخطط؛
- ✓ شعور الإدارة بوجود اختلاف بين المخطط والمنجز؛
- ✓ وجود حوافز معينة تدفع الإدارة على القيام بعملية تصحيح الاختلاف الحاصل؛
- ✓ وجود الموارد المادية والمالية والبشرية اللازمة لإجراء عملية التصحيح أو التقليل من حدة الاختلاف الحاصل في النتائج. (2)

انطلاقاً من هذه الشروط يتبين لنا بأن عملية اتخاذ القرار تقتضي اتخاذ قرارات، وعلى مستويات مختلفة من مراحل العملية الإنتاجية باعتبارها مرتبطة بنشاط المؤسسة الاقتصادية، ومن خلال تجزئة القرارات على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز التكاليف يمكن مساعدة المسير على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الإنتاج ووضع سياسات التسعير في المدى القصير، وفي إعداد الموازنات التقديرية، وتحليل نقطة التعادل لنشاطات المؤسسة المرتبطة بعمليات الاستغلال .

(1). سيد الهواري، اتخاذ القرارات، تحليل المنهج العلمي مع اهتمام بالتفكير الإبتكاري، ط1، مكتبة عين شمس و المكتبات الكبرى، القاهرة، 1997، ص03 .

(2) MacCrimman, K. , and Taylor, R. , **Decision Making and Problem Solving**, In Handbook of Industrial Organizational Psychology, M. Dunnette (ed), Chicago, Rand McNally, 1976, P. 1397.

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

المطلب الثاني : أنواع القرارات الإدارية :

تصنف القرارات في ظل حالة التأكد التام و في ظل حالة المخاطرة وعدم التأكد.

الفرع الأول:قرارات في ظل حالة التأكد التام : ويقصد بحالة التأكد التام أن يكون متخذ القرار على علم تام لتلك المعلومات الملائمة واللازمة لاتخاذ لقرار ، وبذلك يفترض في هذه الحالة أن متخذ القرار يستطيع أن يحدد كل إستراتيجية ممكنة والمتطلبات اللازمة لهل ، كما يعرف نتيجة كل إستراتيجية ، وغالبا ما تكون هذه الحالة من القرارات قرارات روتينية .

الفرع الثاني:قرارات في ظل حالة المخاطرة وعدم التأكد : في هذه الحالة تتطلب عملية اتخاذ القرار معرفة ودراية كبيرة مع قدرة التحليل والاستنتاج من طرف المسير، لأن في هذه الحالة يوجد فيها العديد من البدائل والاستراتيجيات المختلفة لتحقيق الهدف ويكون لكل إستراتيجية أكثر من نتيجة أو عائد، وبالتالي يقع على متخذ القرار أن يتنبأ بالظروف والمتغيرات المحتملة الوقوع مستقبلا ودرجة احتمال الوقوع ، وبذلك تعتبر في هذه الحالة رسالة التكوين في عملية اتخاذ القرار.<sup>(1)</sup>

وتتمثل أهمية إدراك حالات التأكد التام أو المخاطرة وعدم التأكد للقرارات في معرفة مدى قدرة متخذ القرار وقدرة المؤسسة على تحسين الأداء ، فمثلا(من أهداف المؤسسة تخفيض التكاليف إلى أقل ما يمكن ، فذلك يتعلق بقدرة المؤسسة على تحسين أداء التكلفة من حيث التخفيض ، وهذا من أجل الوصول إلى سعر تكلفة أقل ما يمكن وبالتالي سعر بيع منافس).<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> D.Merunka, *La prise de décision en management*, Aubin imprimeur, 1987, pp 17-18.

<sup>(2)</sup> بالاعتماد على "عبد الجليل بوداح ، مرجع سابق ، ص 27" .

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
الفرع الثالث: القرارات وفق الوظائف الأساسية للمؤسسة :  
وهي :

- 1) قرارات تتعلق بالوظيفة الإدارية : و تتخذ فيها قرارات تتعلق بتحديد الأهداف والسياسات العامة و الفرعية و الإجراءات التي تتبع في التنفيذ، والمتعلقة بتصميم الهيكل التنظيمي و إسناد المناصب الإدارية فيه و توجيه العاملين وإرشادهم و تحديد المعايير الرقابية .
  - 2) قرارات تتعلق بالوظيفة الإنتاجية : يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال مثل قرارات تحديد حجم الإنتاج و سياساته، وأنواع الآلات المستخدمة، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج و جودته .
  - 3) قرارات تتعلق بالوظيفة التسويقية : و تشمل القرارات المتعلقة بتحديد نوعية السلعة و مواصفاتها، و تحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها و قنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق. كما تتضمن القرارات المتعلقة بالتعبئة والتغليف و التسعير و الإعلان والدعاية و بحوث التسويق المستخدمة و تقديم خدمات البيع .
  - 4) قرارات تتعلق بالوظيفة التمويلية : وهي القرارات التي تتعلق بحجم رأس المال اللازم و رأس المال العامل و السيولة النقدية، و طرق التمويل (قروضا مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمارا لأرباح)، كما تتضمن تحديد مؤشرات الأرباح والإجراءات المحاسبية الخاصة بها .
  - 5) قرارات تتعلق بشؤون العاملين : تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بالحصول على الأفراد، و طرق اختيارهم و تعيينهم و برامج تدريبهم، و أسس تحليل الوظائف، وسياسات الأجور والمكافآت و تحديد أساليب الترقية والتقاعد وعلاقات العمل الفردية أو الجماعية.<sup>(1)</sup>
- وقد تكون القرارات وفقا لأهميتها أو وفقا لظروفها .

(1) ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، دمشق. 1996-1997، ص 47 .

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرارات وصعوباتها : لقد تعددت النماذج التحليلية لعلمية صنع القرار، إلا أن هناك اتفاق في أن مراحل صنع القرار .

الفرع الأول:مراحل صنع القرار: التي تتمثل في :

- تحديد وحصر للمشكلة ؛
- تحليل وتقويم للمشكلة ؛
- جمع المعلومات ؛
- صياغة واختيار الحل (أو الحلول) الأمثل ؛
- اتخاذ القرار .

وبصورة موجزة فإن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية تهدف إلى تحسين التسيير ، ولا يمكن أن يتحقق ذلك الأمر إلا بمراقبة ومتابعة التسيير على مستوى مراكز المسؤولية، ويجب أن تكون القرارات المتخذة مناسبة وملائمة لمواجهة الحالات المستجدة، والتي تتطلب من إدارة المؤسسة السيطرة على تلك المعوقات التي تحيط بالمؤسسة وتسييرها بالصورة التي تخدم وتتوافق مع مختلف مصالحها ومراكزها .

الفرع الثاني:الصعوبات التي تواجه القرارات: وهي<sup>(1)</sup>

(1) عدم القدرة على إدراك المشكلة : تكون الصعوبة في تحديد المشكلة نتيجة تداخل مسبباتها بنتائجها ، مما يصعب على المسير تمييزها بدقة و بالتالي يتجه نحو معالجة المشاكل الفرعية للمشكلة وعدم التعرض للمشكلة الحقيقية، وذلك لعدم قدرته على تحديدها و تعريفها .

(2) عدم القدرة على تحديد الأهداف: إن القرارات تسعى دائما لتحقيق مجموعة من الأهداف قد تتعارض بعض الإدارات و الأقسام ، وقد تختلف في أهميتها مما يتطلب من متخذ القرار التمييز بين أقل الأهداف أهمية، ثم توجيه الجهود لتحقيق الأهداف الأكثر أهمية .

---

(1) حسن علي مشرقي، نظريات القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 1997، ص 32.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

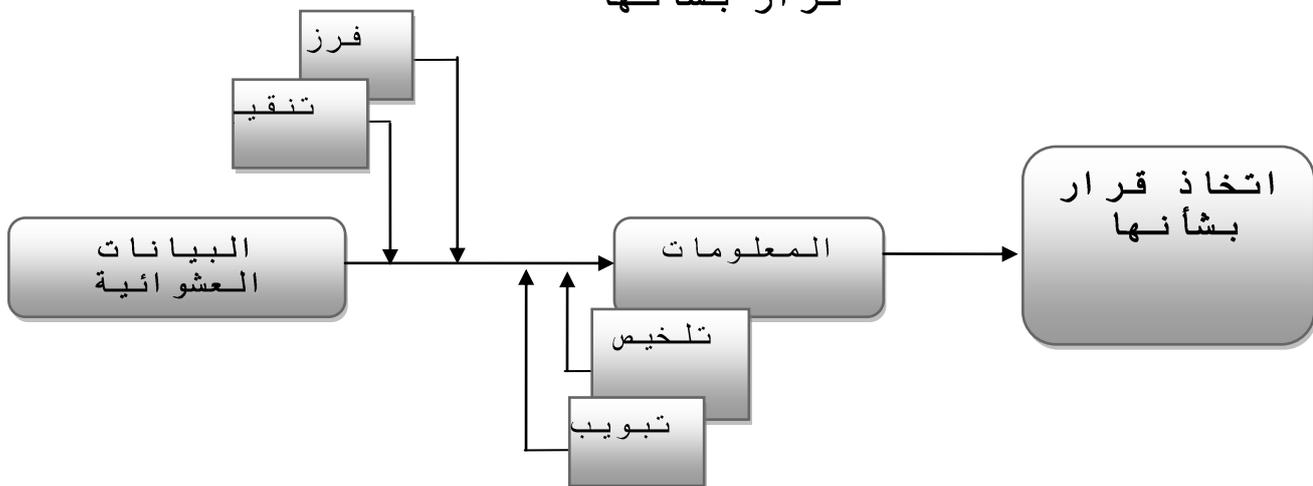
(3) شخصية متخذ القرار : قد يكون متخذ القرار واقعا عند

اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل، كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة و ما ينجم عنه من بيروقراطية و ضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو القيود الخارجية ، و بالتالي ينجم عنها خضوع متخذ القرار لسلطة أعلى تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما ينعكس سلبيا على أفكاره و تطلعاته مما يؤثر على المؤسسة و نجاحها .

(4) نقص المعلومات : يعد عدم توافر المعلومات من أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرار، إذ تعد المعلومات من أهم موارد المؤسسات في العصر الحديث ، وقد تكون عملية اتخاذ القرار صح يحة، عندما تكون المعلومات التي تم استخدامها صحيحة ، فعلى متخذ القرار أن يكون قادرا على تحديد نوع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، والمصادر اللازمة للحصول عليها، و ذلك ب العمل على تجميع هذه المعلومات و تحليلها و تحديثها باستمرار .

الفرع الثالث: كيفية تحويل البيانات إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأنها : تتم عملية الفرز للبيانات العشوائية من خلال عملية التنقيح لها، ومن ثمة عملية تبويبها وتلخيصها في شكل معلومات لاتخاذ قرار بشأنها .

الشكل رقم (08) : كيفية تحويل البيانات إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأنها



المصدر: حسن علي مشرقي، مرجع سابق، ص 50.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في عملية اتخاذ القرار:

تسعى المؤسسة الاقتصادية في اهتمامها المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال من خلال اللجوء لطريقة عقلانية تسمح بتحقيق هذه المراقبة، وبالتالي لا بد أن تقوم هذه الطريقة بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، وقد رأينا في الفصل الأول مختلف التكاليف الحقيقية (الكاملة والجزئية)، إلا أن الطريقة المناسبة لاتخاذ القرار كما قلنا سابقا، هي الطريقة التي يكون فيها تحليل التكاليف عقلانيا، وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج الذي يعتبر معيارا عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية -الفعلية- في المؤسسة، وتحديد الفروق التي يمكن أن تنتج من خلال مقارنة التكاليف المعدة مسبقا والمحققة فعليا، وتفسير معنى هذه الفروق وتحديد المسؤوليات عنها، ولا يمكن أن نقوم بذلك إلا من خلال "طريقة التكاليف المعيارية".

**المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية :** يتحدد مفهوم التكاليف المعيارية من خلال محاسبة التكاليف المعيارية للمعلومات المتعلقة بالنشاط والتكلفة، وذلك بهدف اتخاذ القرار، عن طريق وضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي من خلال تحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة وتفسيرها ومحاسبة المسؤولية عنها، " كما أن الوصول للتكلفة المعيارية أو النموذجية يتطلب تحديدها بشكل مسبق (أي قبل وقوعها) ، ويتم ذلك على أسس تعتمد على اتجاهات التكاليف التي تحملتها المؤسسة في الماضي وعلى الدراسات التقنية التي يتقدم بها الفنيين من المهندسين وغيرهم من المهتمين بضبط العملية الإنتاجية وتخطيطها".<sup>(1)</sup>

(1) عبد الجليل بوداح، مرجع سابق، ص 19.

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
الفرع الأول: أنواع معايير التكاليف:  
من أهم معايير التكاليف الخاصة بالأداء وظروف التشغيل المتعلقة بالعملية الإنتاجية وتكاليفها ما يلي:

### 1) المعايير النظرية (المثالية):

تعتبر هذه المعايير عند أفضل مستوى أداء يمكن تحقيقه في ظل أفضل الظروف الإنتاجية، وعلى أساس أفضل الأسعار أو التكاليف لعناصر الإنتاج، وتفترض هذه المعايير إنتاج أعلى كمية من الإنتاج دون السماح بالتوقف أو التعطل لآلات الإنتاج تحت أي ظرف كما لا يسمح بضياع الوقت أثناء العمل، ويتم استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وذلك بدون أي هدر أو إسراف، وعند استخدام المؤسسة لهذه المعايير يكون العمال على علم أنها وضعت لتحديدهم وأنهم يستطيعون تحقيقها مما قد يؤدي إلى تجاهلها من قبلهم<sup>(1)</sup>، وبالتالي يعتبر هذا النوع من المعايير غير واقعي ولا يمكن تحقيقه ولا تطبيقه في الواقع نظرا لدرجة مثاليته (يكاد يكون فكرة خيالية لا يمكن تحقيقها).

### 2) المعايير العادية:

يتم إعداد هذه المعايير من خلال الأخذ بعين الاعتبار لظروف التشغيل وكفاءة العمل، وتكون محتوية على قدر أكبر من المسموحات العادية، وهي قابلة للتطبيق وقد تستخدم لفترة زمنية طويلة، وتظل ثابتة طوال الفترة التي نستخدمها<sup>(2)</sup>.

❖ من خلال عرض هاذين المعيارين يتبين لنا أن عملية اتخاذ القرار تتطلب نوع من القدرة والقابلية لتطبيق المعايير العادية، وليس المثالية.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حطوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 27.

(2) ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002، ص 117.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### الفرع الثاني: التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية :

تعتبر التكاليف المعيارية تلك " التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية " (1).

في حين تعتبر الميزانيات التقديرية " أداة للتخطيط، بحيث تمكن المؤسسة من استغلال مواردها أفضل استغلال، كما تمكنها من السيطرة على التكاليف " (2).

إن التخطيط بدون رقابة يصبح عديم الفائدة وبدون جدوى، لهذا يسمى نظام الميزانيات التقديرية عادة بـ"نظام السيطرة عن طريق الميزانيات التقديرية".

كما أن الرقابة عن طريق الميزانيات تعني تنظيم فعاليات في المؤسسة ومواكبتها لتسييرها ضمن الخطة للوصول إلى الأهداف المرسومة فيها ، والرقابة تعني متابعة الخطط وتحفيز العاملين في المؤسسة لتنفيذ ما تم رسمه وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة، والعمل على تحقيق الأهداف ، ومنع الانحرافات عند وقوعها وذلك عن طريق دراسة وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الميزانيات التقديرية وتحديد مواقع الانحرافات وطبيعتها وأسبابها وكيفية معالجتها وإعداد تقارير دورية ترفع إلى الجهات المختصة لاتخاذ القرارات اللازمة والتي تضمن معالجتها ومحاولة منع حدوثها مستقبلا .

ولتحقيق ذلك لابد من تنسيق الجهود بين مختلف الأقسام أو المراكز والمصالح والوحدات الإنتاجية ، وأن يعمل كل فرد أوكل قسم أو مركز وظيفي بصورة متكاملة مع باقي المراكز الأخرى وصولا لتحقيق أفضل النتائج، والتي تتحدد من خلال دراسة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات .

(1) بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 227 .

(2) خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 215 .

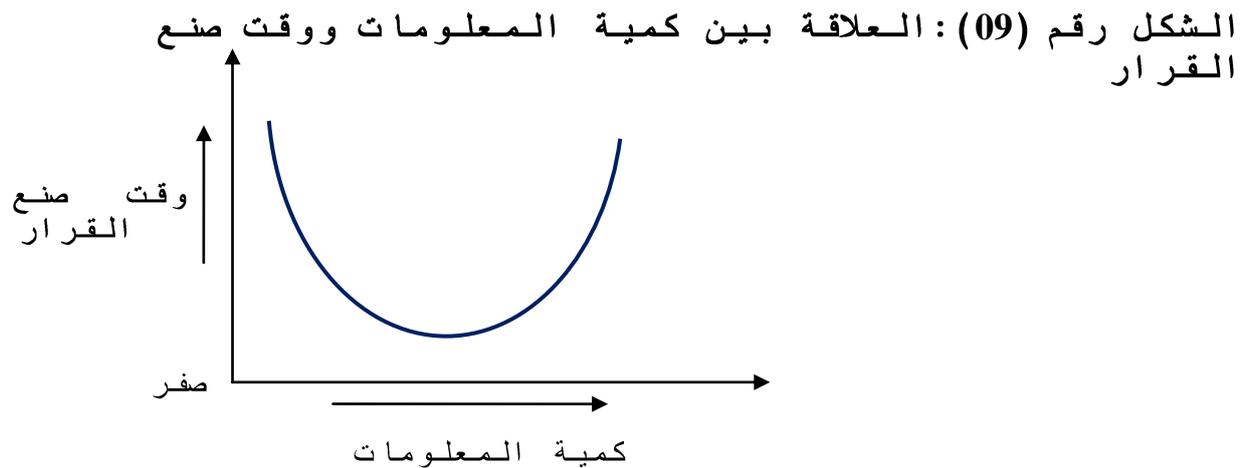
- الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار
- الفرع الثالث: آلية عمل نظام المعلومات الرقابي:
- تعتبر التكاليف المعيارية من الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الرقابي، والذي يتعلق بنظام المعلومات المحاسبية و المالية و الإدارية ولا يمكن أن يكون ذلك النظام فعالاً إلا إذا كان يدعم المسيرين بالمعلومات الدقيقة والواضحة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب وأن يشتمل على جملة من العناصر أهمها ما يلي:
- ✓ وضوح الهدف الذي من أجله وضع هذا النظام ؛
  - ✓ تناسق وتوافق النظام في طبيعته مع الهدف المحدد ؛
  - ✓ تناسب حركة المعلومات مع ظهور الحاجة إليها ؛
  - ✓ مسار البيانات والمعلومات المطلوبة من كافة المراكز التي تنظمها المؤسسة عبر التسلسل التنظيمي؛
  - ✓ تواجد نظام مالي و محاسبي فعال يتوافق مع احتياجات المؤسسة والهيكل التنظيمي الذي تم تبنيه ؛
  - ✓ تصنيف البيانات والمعلومات وتقديمها على شكل تقارير دورية ( أسبوعية ، شهرية ، ثلاثية ... الخ)؛
  - ✓ يجب أن يتزامن نظام المعلومات مع وجود نظام متكامل للرقابة الداخلية والتي تكون ضمن أنشطته الرئيسية للرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والمالية، والمراجعة والضبط الداخلي؛
- بهذه الصورة يمكن ضمان آلية عمل نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير وفعاليتها، وعن طريق الرقابة يمكن للمؤسسة التأكد من حسن التنفيذ، وان الفعاليات والأعمال التي تمارسها مختلف الأقسام والمصالح تسير باتجاه واحد ألا وهو تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة .<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص ص 268-271.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

المطلب الثاني: القرارات عن طريق تحليل الانحرافات: تظهر الانحرافات بسبب فشل الكثير من القرارات الإدارية، والقصور في عملية التخطيط وعملية الرقابة والتقييم للأداء، حيث أن سلامة وفعالية القرار الإداري يتوقف بالدرجة الأولى على سلامة ودقة وكفاءة المعلومات التي يبني عليها القرار، وتحتاج إدارة المؤسسة إلى المعلومات في كل أوجه نشاطها وفي كل مجالاتها، حيث يحتاج صناع القرار على اختلاف مستوياتهم التنظيمية إلى معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات، وتنظيم الأنشطة وتخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، فكل وظيفة من الوظائف تتضمن اتخاذ قرار، وقد تتوقف الانحرافات على عمق التحليل ومعرفة ظروف الاستغلال في المؤسسة.

كما أن صنع القرار الجيد يعتمد على معلومات ملائمة لطبيعة القرار من حيث النوعية والوقت والتكلفة، ومن هنا فإن هدف نظام المعلومات، سواء المتعلقة منها بالانحرافات السالبة أو التي تعبر عن زيادة في فعالية أداء المؤسسة، ببساطة فهو توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات طالما أن هذه المعلومات متاحة ويمكن تحليلها.<sup>(1)</sup> والشكل التالي يوضح هذا المفهوم:



المصدر: أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

(1) : أحمد حلمي جمعة وآخرون، المرجع نفسه، ص 9-10. (بتصرف).

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية ودورها في عملية اتخاذ القرار:

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية التي تقوم على أساس الإعداد الجيد (النموذجي) ذات أهمية كبيرة، كونها تسمح بتحديد وتحليل الانحرافات وتسهيل عملية التسيير، مما يساعده على التخفيف من مهمة الإدارة، ما يسمح لها بمراقبة التسيير.

**الفرع الأول: مزايا وعيوب التكاليف المعيارية:** تسمح التكاليف المعيارية بدرجة كبيرة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والذي يندرج في إطار مراقبة التسيير، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية أو المعدة مسبقا، كما أنها تساعد على تحقيق هدف "تخفيض التكاليف إلى أقل ما يمكن" والذي يعتبر من أهداف مراقبة التسيير. كما أن تحليل الانحرافات بمراقبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، وتهدف التكاليف المعيارية إلى تحسين تكاليف المؤسسة بصفة مستمرة، من أجل ضمان تنافسية المؤسسة وتحقيق الأرباح لاستمرارية المؤسسة وتطويرها، وبهذا تلعب المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات دورا مهما<sup>(1)</sup>.

كما يعتبر نظام التكاليف المعيارية نظام يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى الرفع من المردودية، وتعتبر التكاليف أساسا لتحديد الأسعار.<sup>(2)</sup>

إلا أننا نقول بالرغم من هذه المزايا، فإن هذه الطريقة لا يمكن أن تخلو تماما من العيوب (كونها ليست نظام لرقابة التسيير، وقد تقل أهميتها بتوفير الأدوات المحاسبية). وليس هناك طريقة أفضل من طريقة، وإنما كل طريقة ودرجة أهميتها بالنسبة لنشاط كل مؤسسة وما يتطلبه من طرق أو طريقة تخدمه، وقد تزداد درجة أهمية كل طريقة بحسب طبيعة الدراسات والبحوث.

(1) زعيبط نور الدين، مرجع سابق، ص 82-92. (بصرف).

(2) أبو حسن علي أحمد وكمال الدين مصطفى، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 101-102.

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
 الفرع الثاني: علاقة التكاليف المعيارية بتحليل الاستغلال:  
 وللتكاليف المعيارية علاقة بالاستغلال التحليلي للمؤسسة  
 سواء على مستوى التكاليف المعيارية الكلية أو المتغيرة:  
 الجدول رقم (04): الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية الكلية:

الفروق	مبالغ فعلية	مبالغ معيارية	البيان
±	*****	*****	رقم الأعمال خارج الرسم خلال الفترة «CA.HT» <u>عناصر سعر التكلفة</u> التكلفة الإجمالية المعيارية لإنتاج المنتجات المباعة خلال الفترة
—	—	*****	<u>الفروق</u> <u>فروق على المادة الأولية المباشرة</u> على التكلفة .....
±	*****	*****	على الكمية .....
±	*****	*****	<u>فروق على اليد العاملة المباشرة</u> على التكلفة .....
±	*****	*****	على الكمية (الزمن) .....
±	*****	*****	<u>فروق على تكلفة مراكز التحليل</u> على التكلفة ( الموازنة ) .....
±	*****	*****	على النشاط .....
±	*****	*****	على المردودية .....
±	*****	*****	<u>التكلفة الإجمالية لإنتاج المنتجات المباعة.</u>
±	*****	—	التكلفة الإجمالية خارج الإنتاج متعلقة بالمنتجات المباعة .....
±	*****	*****	سعر التكلفة الإجمالي «CT» .....
±	*****	*****	نتيجة الاستغلال : $RE = (CA.HT - CT)$

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
الجدول رقم ( 05 ): الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية المتغيرة:

البيانات	قيمة معيارية	قيمة فعلية	الفروق
1	*****	*****	±
2	*****	—	—
3	*****	*****	±
4	*****	*****	±
5	*****	*****	±
6	*****	*****	±
7	*****	*****	±
8	*****	*****	±
9	*****	*****	±
10	—	*****	±
11	*****	*****	±
12	*****	*****	±
13	*****	*****	±
14	*****	*****	±
15	*****	*****	±
16	*****	*****	±
17	*****	*****	±
18	*****	*****	±

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بويغوب عبد الكريم، مرجع سابق ص 232.  
❖ من خلال ما سبق عرضه للجدول «04» و الجدول «05» يتبين لنا مدى أهمية التكاليف المعيارية في التحليل الوظيفي للتكاليف، وذلك خلال دورة الاستغلال سواء عن طريق التكاليف المعيارية الكلية أو المعيارية المتغيرة،

**الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار**  
وذلك حسب ما تتطلبه عملية اتخاذ القرار على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز التكاليف.

**الفرع الثالث: استخدامات التكاليف الملائمة في القرارات التسييرية قصيرة الأجل :**

إن فكرة التحليل الوظيفي للتكاليف لا بد لها من طريقة أو كيفية لأجل اتخاذ القرارات التسييرية اللازمة، ولا بد أن تكون استخدامات التكاليف ملائمة في عملية اتخاذ القرار على المدى قصير الأجل ، في حين أن القرارات التسييرية تتنوع بتنوع المراكز الوظيفية للتكاليف ، وقد تتلخص هذه القرارات في :

- (1) قرار قبول الطلبات الخاصة ؛
- (2) قرار التصنيع أو الشراء ؛
- (3) قرار إضافة أو إزالة أحد خطوط الإنتاج ؛
- (4) قرار بيع عند نقطة الانفصال ؛
- (5) قرار التسعير ؛
- (6) قرار تخصيص الموارد النادرة ؛<sup>(1)</sup>

من خلال ما سبق يتبين لنا أنه على إدارة المؤسسة الاقتصادية أن تسعى جاهدة إلى تحقيق أفضل استخدام لمواردها المتاحة وبأقل التكاليف ، وذلك لتحقيق أهدافها المرجوة .

إلا أن غالبا ما يواجه المؤسسة صعوبات في تحقيق ما تسعى إليه بسبب عدم توفر القدر الكافي من الموارد الاقتصادية ، أي وجود محددات ( قيود ) على تحقيق أهدافها كاملة ، لذلك تحاول الإدارة البحث عن أفضل الاستخدامات لمواردها الاقتصادية المتاحة بحيث تحقق أقصى قدر من الأرباح .

---

<sup>(1)</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 419 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### المبحث الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين عملية اتخاذ القرار:

تعتبر محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري ومحاسبي حديثة العهد نسبيا في الفكر المحاسبي ، حيث ترجع أولى البحوث فيها عام 1952 م ، حيث قام " John.A.Higgins " بكتابة أول مقالة بعنوان "محاسبة المسؤولية" واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية ، وتبته مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون إلى مقالة " Higgins " لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية .

**المطلب الأول: مفهوم مراكز المسؤولية وأنواعها :**

تعمل محاسبة المسؤولية بشكل عام على تقييم أداء الأفراد ومراكز المسؤولية ، بهدف معرفة الانحرافات وتحديد المسؤول عنها ومحاسبته ، وبذلك يتم تقييم أداء مراكز المسؤولية من خلال محاسبة المسؤولية .

**الفرع الأول : مفهوم مراكز المسؤولية : تعتبر مراكز المسؤولية أسس تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الذي يعتبر المؤسسة الاقتصادية ككل على أنها مجموعة من مراكز مسؤولية ، والتي من خلالها يتم قياس أداء المراكز وهذا بتوفير نظام المعلومات المحاسبي من البيانات الفعلية والتقديرية الخاصة بمراكز المسؤولية ، ويتم ذلك بتقديم تلك البيانات بشكل مقبول ومفهوم للإدارة .<sup>(1)</sup>**

وتتمثل مسؤولية المحاسب عند مساهمته في تصميم نظام المعلومات المحاسبية في التأكد من إتباع أساليب الرقابة الوقائية السليمة ، والتي تقضي بأن لا يجمع موظف واحد بين عدد من الوظائف ذات العلاقة حتى يمكن تقليل مخاطر السرقة والتلاعب في أصول المؤسسة وسجلاتها المحاسبية .<sup>(2)</sup>

(1) أحمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 62 .

(2) ستيفن أ موسكوف ، مارك ج.سيمكن ، ترجمة كمال الدين سعيد ، مرجع سابق ، ص 317 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### الفرع الثاني : أنواع مراكز المسؤولية :

وتقسم مراكز المسؤولية وفقا لما هو متفق عليه إلى :

- 1) **مركز التكلفة :** حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط، وبالتالي مقارنة التكاليف الفعلية لمركز التكلفة مع التكاليف التقديرية (المحددة مسبقا) لفترة زمنية معينة ، ويقوم نظام المعلومات المحاسبي بتوفير البيانات الفعلية والتقديرية الخاصة به لتقديمها بشكل مقبول ومفهوم للإدارة .<sup>(1)</sup>
- 2) **مركز الإيراد :** حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على الإيرادات التي حققتها المؤسسة ، ومن أهم مراكز الإيراد نجد مركز المبيعات (رقم الأعمال) ، حيث يكون مدير هذا المركز هو المسؤول عن عمليات البيع .<sup>(2)</sup>
- 3) **مركز الربحية :** يعتبر مؤشرا للأداء ، (حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على المدخلات والمخرجات من خلال تتبع إيرادات ومصاريف مركز الربحية خلال فترة معينة للوصول إلى نتيجة نشاط هذا المركز من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة، وفي هذه الحالة يهتم نظام المعلومات المحاسبي بتحديد الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل مركز ربحية مع استبعاد أي تكاليف عامة على هذه المراكز، ويلاحظ أنه يمكن أن يشتمل مركز الربحية على مجموعة من مراكز التكلفة وليس العكس).<sup>(3)</sup>
- 4) **مركز الاستثمار :** حيث يتم قياس أداء هذا المركز بتحديد العائد على الاستثمارات في هذه المراكز، ويجب تحديد الأصول الخاصة بمركز الاستثمارات المعين حتى يمكن تحديد قيمة الاستثمارات الرأسمالية في هذا المركز،

(1) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 62.

(2) الفضل مؤيد و شعبان عبد الكريم ، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة ، دار زهران للنشر ، عمان ، الأردن ، 2003 ، ص 252.

(3) أحمد حسين علي حسين ، المرجع نفسه ، ص 62.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

ويلاحظ هنا عدم استخدام التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول كما هو الحال في نظام المحاسبة المالية وذلك لأن قياس الأداء الداخلي غير ملزم بمبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً ، لذلك عادة ما تستخدم المحاسبة الإدارية التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ، أو تستخدم القيمة الحالية ، أو التكلفة الإحالية في تقييم الأصول الخاصة بمركز الاستثمار المعين .

◀ وتعتبر " التكاليف المعيارية " من أهم وأقيم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم أداء مراكز المسؤولية ، فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية لأن معايير التكلفة توضع مقدماً قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل حيث يمثل المعيار في هذه الحالة ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية ، ومن ناحية أخرى تعتبر المعايير أداة رقابية فعالة لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات في تكاليف مراكز المسؤولية المعينة وتحليلها لمعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية على ضوء هذه الأسباب .<sup>(1)</sup>

---

(1) أحمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 62 .

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه :  
يهتم نظام محاسبة المسؤولية بتصميم تقارير الأداء الذي يتطلب دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، والمتعلق بتفويض السلطة وتحمل المسؤولية .

الفرع الأول : مفهوم نظام محاسبة المسؤولية : يقصد بنظام محاسبة المسؤولية تقييم أداء قسم ما على أساس العناصر أو العمليات التي تدخل في اختصاصات المسؤول عن هذا القسم ، ولذلك يجب أن يحدد لكل قسم على حدة العناصر التي يمكن للمسؤول عنه التحكم فيها (تكاليف، إيرادات، عوامل أخرى...) . فلا يصح مثلا أن يشتمل تقرير أداء المسؤول عن قسم الإنتاج على تغير تكلفة اقتناء التثبيتات ، كالمباني أو الآلات نظرا لأنه ليس في استطاعته التحكم فيها . وعلى عكس ذلك يمكن لهذا المسؤول التحكم في تكلفة المواد الأولية وأجور عمال هذا القسم، ولهذا يعتبر المسؤول عن تلك العناصر ويجب تضمينها في تقرير أداء قسمه . ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية أحد مقومات الرقابة الوقائية من خلال تحديد مسؤوليات الأقسام عن العناصر المختلفة من أجل وضع معايير التكاليف التي تقع مسؤولية تحقيقها على أقسام المؤسسة المختلفة كل في نطاق اختصاصه ومسؤولياته ، فقد يقرر أحد المدراء عدم مسؤوليته عن عنصر معين من عناصر التكاليف بالرغم من قدرته على التحكم فيه والذي يترتب عليه عدم فعالية نظام محاسبة المسؤولية ، وبالتالي عدم فعالية الرقابة بالتغذية المرتجعة " العكسية " حيث أنه من المفروض أن يشتمل تقرير أداء قسمه على معلومات تخص هذا العنصر، ويجب أن يساهم المراجع الداخلي في تحديد عناصر التكاليف الخاضعة وغير الخاضعة لرقابة وتحكم مدراء الأقسام ، وبذلك يمكن تحقيق نظام فعال للرقابة بالتغذية العكسية أو المرتجعة .<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> ستيفن أموسكوف، مارك ج.سيمكن، ترجمة كمال الدين سعيد ، مرجع سابق، ص 326-327.

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار  
الفرع الثاني : مقومات نظام محاسبة المسؤولية :  
تتمثل مقومات نظام محاسبة المسؤولية من مجموعتين أساسيتين متكاملتين من المقومات يمثلان وجهين لعملة واحدة وهما :

✓ المقومات التنظيمية ؛

✓ المقومات المحاسبية .

أولاً: المقومات التنظيمية:

إن تطبيق اللامركزية يستلزم أن تعكس طريقة التنظيم الإداري في المؤسسة بكل دقة مراكز السلطة والمسؤولية الخاصة بكل نشاط ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة والتي تؤثر على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وبصفة عامة يتمثل مركز المسؤولية في أحد المفاهيم الثلاثة الآتية :

1. مركز التكلفة: مركز التكلفة، كمركز مسؤولية، هو وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف ، وتحدد حدود مسؤولية شخص معين في جانب التكاليف التي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته ، ويكون ذلك بحسب كفاءة وفعالية وإدارة العمليات داخل المركز ، ويقصد بالفعالية القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بغض النظر عن التكلفة ، مع الإشارة إلى تأثير تلك الجوانب على مخرجات نظام محاسبة المسؤولية ، أما الكفاءة فتعني القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بأقل تكلفة ممكنة ، وتعكس الكفاءة الجوانب المالية في أداء المسؤول ، والتي يجب أن يتم التقرير عنها بواسطة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي.<sup>(1)</sup>

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون ، مرجع سابق، ص 505-506.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

2. مركز الربحية : مركز الربحية ، هو وحدة تنظيمية تمتد

فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف أي الأرباح ، وبهذا فان الهدف الأساسي لمدير مركز الربحية هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفذة ، وبشكل عام فان قياس أداء هذا المركز على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف أي الربح المحقق من النشاط وعلى مركز الربحية أن يساهم في تغطية التكاليف المشتركة والتي تعرف: ( بأنها التكاليف المتعلقة بتصنيع منتج وحيد ثم ينتج عنه العديد من المنتجات " بمعنى آخر تعرف هذه التكاليف بأنها موارد مستخدمة لصناعة العديد من المخرجات المختلفة التي تبدأ بمنتج معين ثم يتجزأ إلى عدة منتجات مختلفة ، وهذه المنتجات المختلفة لا يمكن تمييزها إلا بعد مرحلة معينة من العملية الإنتاجية والتي يطلق عليها نقطة الانفصال " Split off point " وقبل هذه النقطة يصعب تمييز المنتجات بصورة مستقلة) (1) .

3. مراكز الاستثمار : مركز الاستثمار ، هو وحدة تنظيمية

تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف الجارية والاستثمارية ، وينظر إلى مركز الاستثمار على أنه تطويراً لمركز الربحية ، إذ لا يقتصر قياس وتقييم الأداء مع متابعة التكاليف والإيرادات فقط كما هو الحال مع مركز الربحية ، وإنما يتم أيضاً متابعة رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية ، ويتم قياس أداء هذا المركز من خلال معدل العائد على الاستثمار والذي يراعى فيه التغيرات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة موجودات " أصول " متداولة وثابتة (2).

(1) إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف ، دار الحامد للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2010 ، ص 269 .

(2) مؤيد محمد الفضل وآخرون ، مرجع سابق ، ص 506-507 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### ثانياً: المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية:

وتتمثل هذه المقومات في ثلاثة جوانب رئيسية هي:

1. تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة

للمراقبة وأخرى غير خاضعة للمراقبة؛

2. تقييم الأداء ومعاييره؛

3. التقارير الرقابية.

والتي سنقوم بإيجازها على النحو التالي:

1) تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للمراقبة وأخرى غير خاضعة للمراقبة: وتتمثل العناصر الخاضعة للمراقبة في تلك البنود التي تكون تحت سلطة مدير المركز والتي يمكن أن يؤثر عليها بقراراته، أما العناصر غير الخاضعة للمراقبة فهي تلك البنود التي لا يمكن لمدير المركز التحكم فيها والتأثير عليها في حدود زمنية معينة وظروف وإمكانيات محددة، ومع ذلك ينبغي أن يفهم بأن خضوع العنصر للمراقبة يعد أمراً نسبياً إذ يعتمد على عاملين هما:

✓ المستوى الإداري لمركز المسؤولية؛

✓ الفترة الزمنية.

أ- المستوى الإداري لمركز المسؤولية: من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب دوراً كبيراً في تحديد المسؤولية عن أحداث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتالي فكلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للمراقبة، ومن هنا تظهر فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن أحداث العنصر، فالمسؤولية المباشرة في هذا المجال تعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المسؤول نفسه، أما المسؤولية غير المباشرة فتعني أن سلطة التأثير في يد المرؤوس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة مع تحمل المسؤولية كاملة. (1)

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 507-508.

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية

### اتخاذ القرار

ب- الفترة الزمنية: تعتبر جميع عناصر التكاليف التي

نقوم بتبويبها بحسب علاقتها بالنشاط متغيرة في الأجل الطويل، وبالتالي تعد جميع عناصر هذه التكاليف خاضعة للرقابة .

(2) تقييم الأداء ومعايره: يعرف تقييم الأداء بأنه عملية إصدار حكم عن أداء وسلوك العاملين في العمل، ويترتب على الحكم قرارات تتعلق بالاحتفاظ بالعاملين أو ترقيتهم أو نقلهم أو تدريبهم أو تسريحهم .

ومن ناحية أخرى يعرف تقييم الأداء بأنه الحصول على حقائق أو بيانات محددة تساعد على تحليل وفهم وتقييم أداء العامل لعمله وسلوكه خلال مدة زمنية محددة بغية تصحيحه والعمل على تحسينه لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية . ولغرض تنفيذ عملية تقييم الأداء لا بد من وجود مجموعة معايير تكون ملائمة لطبيعة نشاط كل مركز، وذلك حسب طريقة التكاليف المعيارية التي سبق وأن درسنا فيها تلك المعايير سواء المتعلقة منها بتكلفة المواد الأولية أو تكلفة الأجور المباشرة ، أو تكلفة الأعباء غير المباشرة لمراكز التكلفة .

(3) التقارير الرقابية: تعد التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه . ومن وجهة نظر محاسبية فإن تقارير الأداء هي تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة وذلك بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة، وبشكل عام يمكن تقسيم تقارير الأداء إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

✓ تقارير قبل الأداء؛

✓ تقارير أثناء تأدية المهام؛

✓ تقارير الأداء بعد الانجاز. (1)

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون ، مرجع سابق، ص 507-508 .

- الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار
- الفرع الثالث: أهداف نظام محاسبة المسؤولية:
- يعمل نظام محاسبة المسؤولية لتحقيق الأهداف التالية:
- ✓ تحديد مسؤولية الانحرافات عن الخطط المحددة مسبقا ومحاسبة المسؤولين عنها ؛
  - ✓ جعل مدير كل مركز أو قسم يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم باعتبارها تندرج ضمن نطاق تحكمه ، كما يسعى جاهدا لتحقيق الأهداف المرجوة منه ؛
  - ✓ أن يشترك مدراء المراكز أو الأقسام كافة في وضع وتقرير الأهداف التي على أساسها سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم ؛
  - ✓ الرفع من فعالية وكفاءة الأداء التسييري من أجل أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق ؛
  - ✓ وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير قسم في الوقت المناسب ؛<sup>(1)</sup>
  - ✓ كما أنه من الأهداف الأساسية التي يسعى إليها نظام محاسبة المسؤولية بأن تتولى إدارة المؤسسة عملية الفحص والتصحيح للانحرافات ، والتي يكتشف أمرها المراجع ويرد ذكرها في تقرير الأداء.<sup>(2)</sup>
- من خلال عرض أهداف نظام محاسبة المسؤولية نستطيع القول بأن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة لا يمكن أن تتحسن إلا بحسن تسيير أقسام أو مراكز المسؤولية في هذه المؤسسة ، وهذا المفهوم يثبت أن لمحاسبة المسؤولية "نظام" ، يسمى نظام محاسبة المسؤولية .

(1) إبراهيم عمر ميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات ، مجلة جامعة دمشق ، سوريا - المجلد 19 - العدد الثاني ، 2003 ، ص 324 .

(2) ستيفن أ موسكوف، مارك ج.سيمكن، ترجمة كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص 329 .

الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية  
اتخاذ القرار  
المطلب الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين عملية  
اتخاذ القرار:

لمحاسبة المسؤولية دورا كبيرا في تحسين عملية اتخاذ  
القرار، وذلك من خلال وضع الخطط والأهداف والمعايير اللازمة  
لتحسين فعالية وكفاءة الأداء في المؤسسة بشكل مستمر.

الفرع الأول : أهمية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء:

لمحاسبة المسؤولية للمؤسسة أهمية كبيرة تتمثل في:<sup>(1)</sup>

(1) التعرف على مدى تحقيق المؤسسة الاقتصادية للأهداف  
المحددة لها ؛

(2) التفسير لانحرافات النتائج من خلال ما ورد بالموازنة  
التخطيطية تفسيراً واضحاً ؛

(3) التحديد لمراكز المسؤولية المسؤولة عن الانحرافات .

\* عندما تقوم المؤسسة بهذه الوظائف فستحقق عدة

مزايا من أهمها: <sup>(2)</sup>

(1) تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية  
وأهداف المؤسسة الاقتصادية ؛

(2) تعرف قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد  
المناسب على استثماراته ؛

(3) تعرف كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام

الموارد المتاحة في المؤسسة الاقتصادية ؛

(4) تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط

وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع

العاملين .

<sup>(1)</sup> عبد الملك طلعت ، تقييم الأداء الاقتصادي ، المعهد القومي للإدارة العليا ،  
القاهرة ، 1986 ، ص 04 . (منقولة عن إبراهيم عمر ميدة ، مرجع سابق) .

<sup>(2)</sup> الناصر سامح ، تقييم أداء العاملين في الجهاز الحكومي الأردني، عمان ، ص 02 .  
(منقولة عن إبراهيم عمر ميدة ، المرجع نفسه) .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### الفرع الثاني: دور محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على مراكز التكاليف:

لمحاسبة المسؤولية دورا كبيرا في عملية الرقابة على التكاليف والتي تتطلب بدورها وجود أنظمة تخطيطية تقوم على أساس وضع موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية في بداية كل فترة، ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد في الموازنة بغرض تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها .

يعد أسلوب الجمع بين أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية أداة فعالة لتحقيق الرقابة الشاملة والتحكم في أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية، بحيث يستخدم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على النشاط الإنتاجي وعناصره، ويستخدم نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة الشاملة على جميع أوجه النشاط بالمؤسسة الاقتصادية، ويتم في كلا النظامين إجراء مقارنة بين الأداء المخطط والفعلي. (1)

ويمكن تحقيق الرقابة على مراكز التكلفة باستخدام الوسائل التالية: (2)

- ✓ إعداد دورة على أساس مستندات سليمة للصرف، والاعتماد على المدفوعات بشيكات بقدر الإمكان وألا يتم الصرف بالنقد إلا في أضيق الحدود؛
- ✓ تجميع المصروفات وتبويبها وفقا لمراكز التكاليف أو مراكز المسؤولية في المؤسسة؛
- ✓ مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة في إطار الموازنة التخطيطية ودراسة أسباب الانحرافات وتحليلها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها؛
- ✓ الاعتماد على تبويب التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وذلك لأغراض التسعير والتخطيط والرقابة؛

(1) إبراهيم عمر ميدة، مرجع سابق، ص 332 .

(2) محمد كمال عطية، مرجع سابق، ص 312 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

- ✓ التحكم في التكاليف في حدود الموازنة التخطيطية ؛
- ✓ إعداد خريطة تنظيم إداري، يراعى فيها المبادئ العلمية للتنظيم ، ومفادها بألا يتمتع مدير الإنتاج بأي سلطات رقابية على مستوى أقسام الخدمات وخاصة على مستوى أقسام التكاليف والأفراد ؛
- ✓ مقارنة تكاليف الخدمات الداخلية بالأسعار السوقية لهذه الخدمات والاستعانة بالميزانيات المرنة لتحديد ربحية هذه الأقسام ، وتحديد مسؤولية الانحرافات بها ؛
- ✓ إن التقارير الدورية تساعد على الرقابة على بنود التكاليف على جميع المستويات وفي فترات دورية قصيرة .

الفرع الثالث : عوامل تطوير محاسبة المسؤولية ودورها في تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية : يمكن تطوير محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية بالاعتماد على ما يلي :

- ◀ تكوين فروع تابعة للمؤسسة من أجل التوسع والتخصص ؛
- ◀ توفير الوسائل المحاسبية الكافية لرقابة فروع ومراكز المسؤولية في المؤسسة ؛
- ◀ إزدياد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية ، مما دعا إلى "الرقابة الفعالة على التكاليف" بغرض التقليل منها ، وبذلك تخفيض أسعار البيع للسلع والخدمات المقدمة ؛
- ◀ زيادة الهوة بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى ، مما أدى بالإدارة العليا إلى العزلة عما يجري في المستويات الإدارية الأخرى ، حيث استوجب ذلك الأمر إيجاد الأساليب اللازمة لمعالجته ؛<sup>(1)</sup>
- ◀ القرارات التسييرية للمؤسسات الاقتصادية لا يمكن أن تكون فعالة ، إلا بوجود مهارات تسييرية على مستوى مراكزها وفروعها ، فهي لا تتحسن إلا بحسن تسييرها .

(1) عشاوي فكري ، محاسبة المسؤولية دراسة نظرية وتطبيقية ، الهيئة العامة للكتاب والأجهزة العلمية للنشر ، القاهرة ، مصر ، 1991 ، ص ص 23-29 .

## الفصل الثاني — دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار

### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال وصف عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية قمنا بمحاولة لدراسة وتحليل التكاليف على مستوى وظائفها ومراكزها وفروعها ، وذلك من خلال محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز المسؤولية لغرض تحسين عملية اتخاذ القرار .

كما أن للتحليل الوظيفي للتكاليف دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال وصف مراكز التكاليف، وتحليل تكاليفها وأنشطتها باستخدام طريقة التكاليف المعيارية، باعتبارها مهمة جدا في تحديد الانحرافات والمسؤوليات المتعلقة بكل مركز وظيفي ، وبذلك تتم عملية تحليل الانحرافات إن وجدت كي تساهم بشكل مباشر في عملية اتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

وفي حدود مجال هذا البحث نستطيع القول بأن فكرة "التحليل الوظيفي للتكاليف" أصبحت مبلورة وواضحة ، وذلك من خلال الوصف لوظائف المؤسسة أو مراكزها و التحليل لتكاليف هذه الوظائف أو المراكز ، وذلك في إطار نظام محاسبة المسؤولية الذي يتطلب استخدام طريقة التكاليف المعيارية .

# الفصل الثالث

## دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

تمهيد

المبحث الأول: تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية  
المبحث الثاني: واقع التحليل الوظيفي للتكاليف بالمؤسسة محل  
الدراسة

المبحث الثالث: تفسير نتائج الدراسة الميدانية  
خلاصة الفصل الثالث

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة تمهيد :

من خلال دراستنا للجانب النظري لموضوع التحليل الوظيفي للتكاليف ودوره في عملية اتخاذ القرار، سنحاول في دراسة الجانب التطبيقي بمؤسسة ذات طابع إنتاجي تسمى "مؤسسة الفتائل الملونة" ببريكة ، وذلك كونها تطبق المحاسبة التحليلية وتحليل التكاليف على مستوى مراكز التكلفة ، وسنحاول التوصل إلى العديد من النقاط من خلال استخدام أسلوب الدقة والموضوعية لإبراز نتائج هذا البحث . ولتحقيق ذلك لا بد من التطرق في هذا الفصل الأخير إلى تقديم نظرة عن المؤسسة بشكل عام ، وتحديد منهجية الدراسة الميدانية لهذه المؤسسة ، ومن ثمة سنحاول إبراز واقع التحليل الوظيفي للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ، ثم عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسير نتائجها وتقديم التوصيات اللازمة ، وذلك من خلال المباحث التالية :

✓ المبحث الأول: تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية ؛

✓ المبحث الثاني: واقع التحليل الوظيفي للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ؛

✓ المبحث الثالث : تفسير نتائج الدراسة الميدانية .

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية :

المطلب الأول: تقديم مؤسسة الفتائل الملونة بريكة :

تقع مؤسسة الفتائل الملونة بالمنطقة الصناعية بريكة ولاية باتنة طريق بسكرة، وهي شركة ذات أسهم برأسمال قدره 1.000.000,00 دج وذلك ابتداء من 24 مارس 1998 ويعتبر نشاطها إنتاجي تابعة لشركة «TEXMACO Spa»، وقبل ذلك التاريخ كانت أحد فروع مؤسسة «COTITEX BATNA» .

ويتمثل إنتاج المؤسسة في الخيوط البيضاء، والخيوط المصبوغة أو الملونة، وكذلك الخيوط بدون تلوين، وذلك باستعمال مادتي القطن الطبيعي «Coton» والقطن الاصطناعي (Polyester) باعتبارهما مادتين أوليتين أساسيتين.

يعود تاريخ نشأة المؤسسة لسنة 1983، أما الانطلاق الفعلي للنشاط فقد كان بداية سنة 1984 .

وتعتبر مؤسسة الجيش الوطني الشعبي من أهم المتعاملين بالنسبة للمؤسسة، بالإضافة إلى متعاملين خواص وعموميين .

كما تتربع المؤسسة على مساحة إجمالية قدرها  $130.032 \text{ m}^2$  منها مساحة  $68.082 \text{ m}^2$  مغطاة «couverte» .

وتصل الطاقة العادية للتشغيل إلى معالجة 3.100 طن من القطن بنوعيه الطبيعي و الاصطناعي سنويا، في حين أن المؤسسة تعمل بمتوسط 230 يوم خلال كل سنة، وذلك باستخدامها لقاعدة (8×3) كعمل تناوبي بمعنى استخدام ثلاثة أفواج من العمال على مدار 24 ساعة = 3 \ 8 ساعات لكل فوج عمل.

في حين وصل عدد العمال والإداريين خلال سنة 2003 إلى 615 فرد منهم 511 عامل و68 عون إداري و36 إطار إداري.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

الجدول رقم (06): تطور عدد العمال من سنة 1999 إلى سنة 2003

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003
أعوان التنفيذ	575	570	560	529	511
أعوان التحكم	69	71	70	69	68
الإطارات	38	37	35	35	36
<b>المجموع</b>	<b>682</b>	<b>678</b>	<b>665</b>	<b>633</b>	<b>615</b>

المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة سنة 2011.

وخلال الفترات الأخيرة 2011، 2012، تغير ذلك العدد نسبيا، إلا أن المؤسسة تحاول أن تحافظ على نحو 600 موظف.

الجدول رقم (07): تطور رقم الأعمال من سنة 1999 إلى سنة 2003

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003
المنتجات					
خيوط بيضاء	116.833	139.189	173.102	123.951	148.906
خيوط ملونة	45.752	40.310	73.182	80.167	96.882
خيوط بدون تلوين	393.554	283.484	124.609	164.998	143.562
خدمات أخرى	32.890	49.199	1.131	40.599	7.601
<b>المجموع</b>	<b>589.029</b>	<b>512.182</b>	<b>372.024</b>	<b>409.715</b>	<b>396.951</b>

وحدة القياس "مليار دينار جزائري

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة سنة 2011.

نلاحظ انخفاضا لرقم الأعمال في 2001 و 2002 و 2003 مقارنة بالسنوات السابقة 1999 و 2000.

الجدول رقم (08): تطور حجم الإنتاج من سنة 1999 إلى سنة 2003

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003
المنتجات					
خيوط بيضاء	379	520	619	450	523
خيوط ملونة	199	212	244	288	307
خيوط بدون تلوين	1.397	1.007	480	517	450
<b>المجموع</b>	<b>1.975</b>	<b>1.739</b>	<b>1.343</b>	<b>1.255</b>	<b>1.280</b>

وحدة القياس "طن"

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة سنة 2011.

نلاحظ انخفاضا لمستويات الإنتاج في 2001 و 2002 و 2003 مقارنة بالسنوات السابقة 1999 و 2000.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

### المطلب الثاني : منهجية الدراسة الميدانية :

بعد التعرف على المؤسسة بشكل عام ، سنحاول وباعتماد

على المعطيات المقدمة لنا من طرف مصالحها ومديرياتها الفرعية تقديم منهجية الدراسة الميدانية للتعرف أكثر عن هذه المؤسسة ، وذلك من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة ، ومحاولة تحليل المعطيات المتحصل عليها ، وبخاصة ما تعلق منها بتكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية وشرحها وفق واقع المؤسسة محل الدراسة .

وبالتالي سنقوم بتجزئة هذا المطلب إلى:

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة ؛

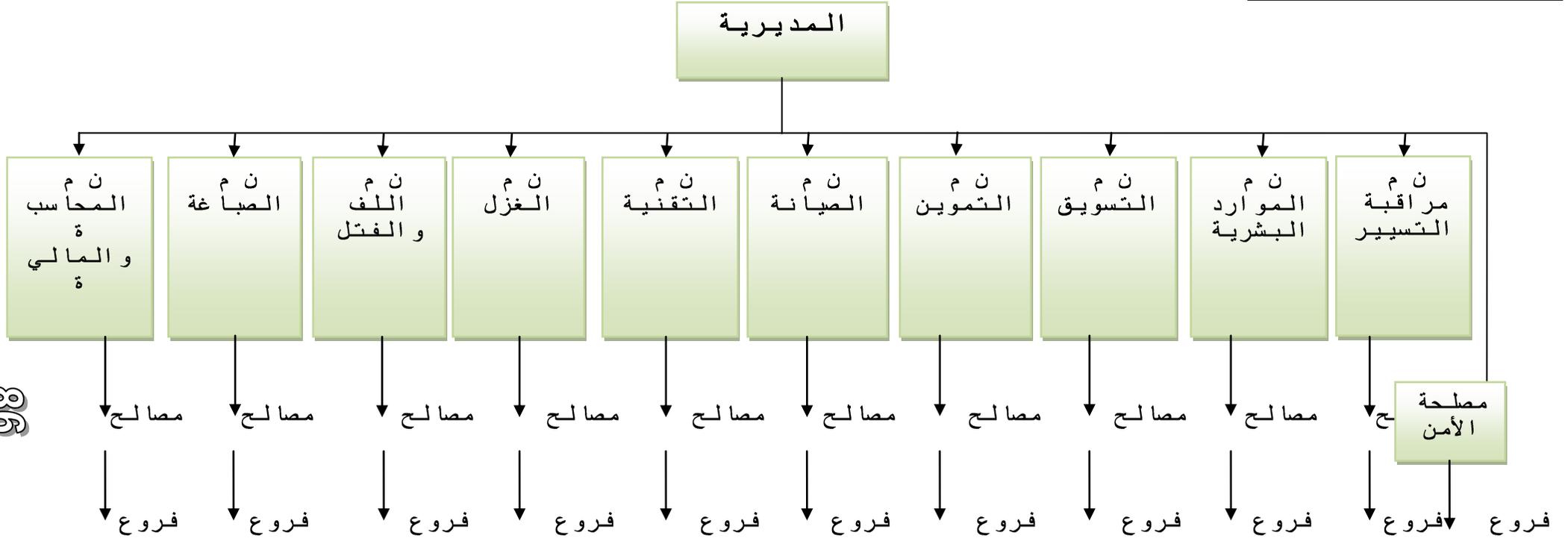
الفرع الثاني : تحليل المراكز الإنتاجية والخدمية ؛

الفرع الثالث : تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية .

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة :

الشكل (10) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفتائل الملونة «SPA» بريكة :



مع العلم أن المديرية المتفرعة هي الأخرى تتفرع إلى مصالح والمصالح إلى فروع .  
المصدر : مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة .

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

الفرع الثاني : تحليل المراكز الإنتاجية والخدمية :

تتمثل المراكز الإنتاجية والخدمية في المؤسسة محل

الدراسة في أربعة مراكز ، وذلك حسب بيانات نيابة مديرية المحاسبة المالية وفق الجدول كمالى :

الجدول رقم (09) : المراكز الإنتاجية والخدمية بالمؤسسة :

المراكز	الوظيفة الأساسية	عدد الآلات المستخدمة
الغزل	Continu à filer	94
اللف والفتل	Bobinoirs	21
	Retordeuses	34
الصباغة (التلوين)	Autoclaves	24
الخدمات الأخرى	Flambeuses	03
	Merceriseuses	02
	Bobinoirs à Echeveaux	08

المجموع ..... 186 آلة .

المصدر: نيابة مديرية المحاسبة والمالية .

حسب نيابة مديرية المحاسبة والمالية فان معطيات هذا

الجدول تعبر عن القدرة الإنتاجية المثبتة في المؤسسة .

لكن ما لوحظ من طرف الباحث أن أغلب الآلات قديمة حيث

أن تاريخ اقتنائها كان سنة 1983 ؟ ورغم ذلك فان تصريحات

مدير المحاسبة والمالية تشير إلى أنها جيدة " Bon état " .

والغريب في الأمر أن المؤسسة محل الدراسة لم تقم

بتجديد استثمار هذه الآلات القديمة إلى غاية يومنا هذا ؟! .

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

أولاً: مركز الغزل : تتمثل وظيفة هذا المركز في معالجة الكميات المستهلكة من القطن الطبيعي وكذا القطن الاصطناعي من خلال تمشيطها وتمديدتها وتجميعها بهدف تحويلها إلى منتجات نصف تامة "مغزولة" لكي يتم بعد ذلك لفها وفتلها .

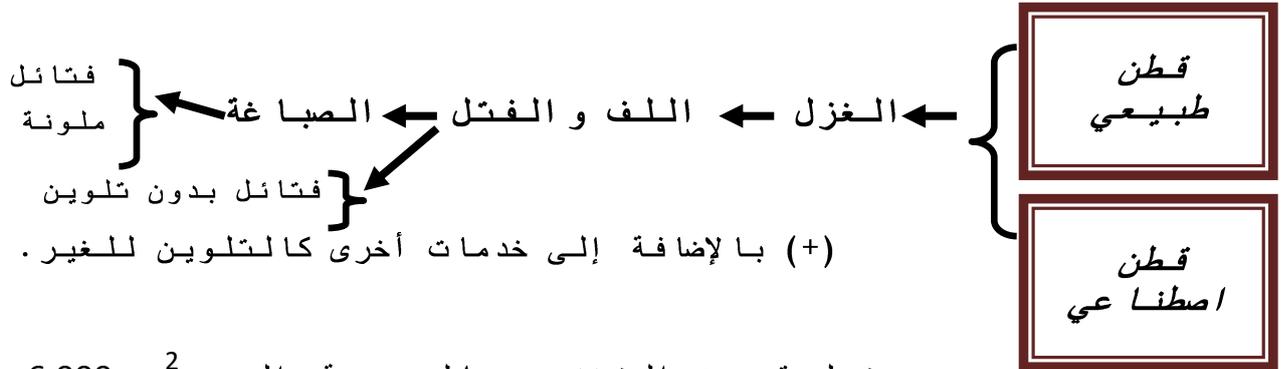
ثانياً: مركز اللف والفتل : وتتمثل وظيفة هذا المركز في معالجة الكميات المغزولة في مركز الغزل بهدف تحويلها إلى الفتائل غير الملونة (أي قبل تلوينها) .

ثالثاً: مركز الصباغة (التلوين) : وتتمثل وظيفة هذا المركز في معالجة الكميات المنتجة من الفتائل غير الملونة بمركز اللف والفتل بهدف صباغتها وتلوينها لتصبح الفتائل ملونة .

رابعاً: مركز الخدمات الأخرى : وتتمثل وظيفة هذا المركز في معالجة المنتجات التي لم تتم صباغتها بحكم أنها غير قابلة لذلك ، وبالتالي تتم معالجتها من خلال تهيئتها

(الإلهاب والحرق للفتائل غير الجاهزة Flambage) لجعلها قابلة للبيع أو الصباغة ، كما يقدم هذا المركز خدمات أخرى للغير كمعالجة السلع المشابهة لمنتجات المؤسسة وصباغتها .

الشكل رقم (11): مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة :



• وتصل قدرة التخزين بالمؤسسة إلى:  $6.000 \text{ m}^2$

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مصلحة المحاسبة التحليلية .

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

### الفرع الثالث : تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية :

سنحاول تحديد تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية

باعتبارها "تكاليف مخرجات"<sup>(1)</sup>، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10) : تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية :

للفترة: (2012/01/01 إلى 2012/03/31) : كتكاليف فعلية بـ(دج) :

مراكز وأعباء	التمشيط (للغزل)	التمديد (للغزل)	التجميع والغزل	اللف	الفتل	الصباغة والتلوين	الخدمات الأخرى
المبالغ	11771975,21	13009901,18	13795332,31	14154398,77	10378335,29	9475194,34	5325417,36
ط.و.ق ع.و.ق ت.و.ق	Kilogrammes 53081 ÷	Kilogrammes 55052 ÷	Kilogrammes 569010 ÷	Kilogrammes 349670 ÷	Kilogrammes 286782 ÷	Kilogrammes 27965 ÷	Kilogrammes 168144 ÷
	221,77	236,32	24,24	40,48	36,19	338,82	31,67

**المصدر:** إعداد الباحث اعتماداً على مصلحة المحاسبة التحليلية .  
إن تحديد تكاليف هذه المراكز وتحليلها بهذا الشكل كان نتيجة "لنقاش جد معمق مع مصلحة المحاسبة التحليلية" بالمؤسسة محل الدراسة الميدانية، حيث أن هذه المصلحة تسجل بشكل عادي للتكاليف الإنتاجية والخدمية كما هو موضح بالملاحق ، حيث أن عملية التسجيل للتكاليف لا تخضع لمعيار متابعة مراكز المسؤولية ومحاسبة تكاليفها بحكم مراكزها الوظيفية ؟ لأن نظرة المؤسسة للتكاليف نظرة كلية رغم محاولة تحديدها على مستوى مراكز المسؤولية بالمؤسسة .

<sup>(1)</sup> لمزيد من الاطلاع حول التركيز على مراكز التكاليف المتعلقة بالمخرجات ، أنظر الفصل الثاني من هذه المذكرة ص 69 ، عن: (أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 62) .

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

الجدول رقم (11): تحليل تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية:

المتعلقة بمتوسط ثلاثي معياري لسنة 2011: كتكاليف مخططة بـ(دج):

مراكز وأعباء	التمشيط (للغزل)	التمديد (للغزل)	التجميع والغزل	اللف	الفتل	الصباغة والتلوين	الخدمات الأخرى
المبالغ	13763827,15	15211213,74	15916901,40	16549363,60	12134379,36	11078424,37	6226493,23
ط.و.ق	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes
ع.و.ق	÷ 162354,5	÷ 109908,75	÷ 361200,75	÷ 112803,25	÷ 230101	÷ 61443	÷ 202579,25
ت.و.ق	84,78	138,40	44,07	146,71	52,74	180,30	30,74

**المصدر:** إعداد الباحث اعتماداً على مصلحة المحاسبة التحليلية. تعتبر المراكز الإنتاجية الثلاثة (تمشيط، تمديد، تجميع) مراكز مرحلية لعملية الغزل، في حين أن المؤسسة وحسب الملاحق المتعلقة بهذه الجداول جعلت هذه المراكز الثلاث بمثابة ستة (06) مراكز؟ في حين أن وظائفها ثلاثة فقط وتتوزع تكاليفها في نفس المراكز الثلاث من ناحية للتهيئة لعملية الغزل ومن ناحية أخرى لإعادة العملية؟ لكن وبعد نقاش معمق مع مصلحة المحاسبة التحليلية اعتبرنا أن الأعباء المتعلقة بإعادة العملية تجمع عمودياً وتحمل على تكاليف المراكز الخاصة بها (الثلاثة فقط) بداهة.

## المبحث الثاني: واقع التحليل الوظيفي للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة :

من خلال المعلومات السابقة المتعلقة بتكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية بالمؤسسة محل الدراسة ، فإننا سنحاول دراسة واقع موضوع التحليل الوظيفي للتكاليف، وذلك بتطبيق طريقة "التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات " على مستوى المراكز الوظيفية وبالأحرى الإنتاجية كون هذه الطريقة تطبق في المؤسسات الإنتاجية ، ومن ثمة محاولة النظر والوقوف على واقع "نظام محاسبة المسؤولية" بالمؤسسة محل الدراسة .

**المطلب الأول: واقع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بالمؤسسة محل الدراسة: تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الأدوات الأساسية للتحليل الوظيفي لمراكز التكلفة ومحاسبة المسؤولية على مستوى المراكز الوظيفية بالمؤسسة ، ولا بد من توفر بيانات حول التكاليف النموذجية أو المخططة لتكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية بالمؤسسة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية و تحليل الانحرافات ومحاسبة وتحديد المسؤوليات على مستوى مراكز المؤسسة والعمل على تحسين اتخاذ القرارات التسييرية بها، وذلك بهدف تحسين التسيير للمؤسسة ، وقد سبق لنا وأن قلنا بأن "تسيير المؤسسة لا يمكن أن يتحسن إلا بحسن تسيير مراكزها الفرعية (الوظيفية) " .**

**الفرع الأول: واقع التكاليف المعيارية بالمؤسسة: من خلال الدراسة الميدانية، و بالاعتماد على بيانات الجدول ( 10 ) والجدول (11)، كونهما يبرزان التكاليف الفعلية والتكاليف النموذجية "المخططة" والتي أخذت بشكل متوسط حسابي لتكاليف سنة 2011 مقسومة على أربعة ( 04): لتحديد المتوسط المعياري لتكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية لثلاثي والتي يمكننا مقارنتها بتكاليف فعلية لثلاثي الأول من سنة 2012 وتحديد الانحرافات وتحليلها .**

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

لدينا : المعطيات المعيارية في الجدول: (11) على أساس متوسط  
تكلفة إنتاج إجمالية لثلاثي 2011 = 364122411.39 ÷ 4

ومنه: متوسط تكلفة إنتاج معياري لثلاثي 2011 = 91.030.602,85 دج  
أما : تكلفة الإنتاج الفعلي للثلاثي الأول 2012 = 77.856.978,93 دج  
وبالتالي فمشكلتنا في هذه الحالة هي تحديد الكمية

المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي ؟  
وعند مناقشتنا مع مصلحة المحاسبة التحليلية عن كمية  
الإنتاج لتلك الفترات ، فقدمت لنا البيانات المرفقة لحجم  
الإنتاج معبرا عنها بالقيمة الإجمالية النقدية ( دج ) .  
وبالتالي فإننا حاولنا أن نحسب معدل الإنتاج الفعلي  
إلى الإنتاج المعياري بعد عدة اقتراحات واستنتاجات مع  
مصلحة المحاسبة التحليلية ، فتوصلنا إلى أن كمية الإنتاج  
تتمثل أساسا في عدد الفتائل المنتجة ، وذلك قبل صباغتها  
وتلوينها لأنه وحسب معلومات من نيابة مديرية المحاسبة  
والمالية بالمؤسسة فان الفتائل قبل تلوينها تمثل حجم  
الإنتاج باعتبار أن منها ما يباع دون تلوين ، والتي من  
خلالها يمكن إبراز ما يلي :

$$\text{معدل الإنتاج الفعلي إلى المعياري} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج}}$$

وحسب المعطيات السابقة المتعلقة بالإنتاج الفعلي للفتائل  
لثلاثي الأول من سنة 2012 = 286782 وحدة منتجة ، في حين يقدر  
الإنتاج المعياري لمتوسط ثلاثي 2011 = 230101 وحدة منتجة .

$$\text{ومنه : معدل الإنتاج الفعلي إلى المعياري} = \frac{286782}{230101}$$

$$\text{ومنه : معدل الإنتاج الفعلي إلى المعياري} = 1,2463$$

بمعنى أن : نسبة الإنتاج الفعلي إلى المعياري = 124,63%

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

$$\frac{27965}{61443} = \text{أما بالنسبة لمركز الصباغة والتلوين}$$

ومنه: معدل الإنتاج الفعلي إلى المعياري = 0,4551

بمعنى أن: نسبة الإنتاج الفعلي إلى المعياري = 45,51%

$$\frac{168144}{202579,25} = \text{أما بالنسبة لمركز الخدمات الأخرى}$$

ومنه: معدل الإنتاج الفعلي إلى المعياري = 0,8300

بمعنى أن: نسبة الإنتاج الفعلي إلى المعياري = 83,00%

وعلى هذا الأساس تتحدد الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي لكل مركز، وذلك لتحديد وتحليل الانحرافات.

الجدول رقم (12): مقارنة التكاليف وتحديد الفروق بـ(دج):

مراكز التكلفة	التمشيط (للغزل)	التمديد (للغزل)	التجميع والغزل	اللف	الفتل	الصباغة والتلوين	الخدمات الأخرى
ت.ع. 1	13763827,15	15211213,74	15916901,40	16549363,60	12134379,36	11078424,37	6226493,23
ط.و.ق.	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes	Kilogrammes
ع.و.ق.	162354,5	109908,75	361200,75	112803,25	230101	61443	202579,25
م.ف.ع.	× 1,2463	× 1,2463	× 1,2463	× 1,2463	× 1,2463	× 0,4551	× 0,8300
ك.ع/ف	202342,4	136979,27	450164,49	140586,69	286782 ≈	27965 ≈	168144 ≈
ت.و.ق.	84,78	138,40	44,07	146,71	52,74	180,30	30,74
ت.ع/ف	17154588,67	18957930,97	19838749,07	20625473,29	15124882,68	5042089,50	5168746,56
- ت.ف.	11771975,21	13009901,18	13795332,31	14154398,77	10378335,29	9475194,34	5325417,36
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
± 0.5	5382613,46+	5948029,79+	6043416,76+	6471074,52+	4746547,39+	4433104,84-	156670,8-
التعليق	ملاتم	ملاتم	ملاتم	ملاتم	ملاتم	غير ملاتم	غير ملاتم

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مطبوعة المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

الفرع الثاني: تحليل انحرافات مراكز التكلفة : يمكننا الاعتماد على الجدول أدناه، الذي سنحاول من خلاله تلخيص وتحليل انحرافات مراكز التكلفة بالمؤسسة كما يلي :

الجدول رقم (13) : تحليل انحرافات مراكز التكلفة :

مراكز التكلفة	فرق الكمية : (دج) الكمية " Kilogrammes "	فرق التكلفة : (دج) الكمية " Kilogrammes "	الفرق المشترك : (دج) الكمية " Kilogrammes "
التمشيط (للغزل)	$\Delta ك \times ت.ع =$ $84,78 \times (53081-202342,4)$ $12654381,49 + =$ ملائم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $(221,77 -84,78)$ $202342,4 \times$ $27718885,38 - =$ غير ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $-84,78 \times (53081-202342,4)$ $(221,77$ $20447319,19 + =$ ملائم
التمديد (للغزل)	$\Delta ك \times ت.ع =$ $138,4 \times (55052-136979,27)$ $11338734,17 + =$ ملائم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $(236,32-138,4)$ $136979,27 \times$ $13413010,12 - =$ غير ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $-138,4 \times (55052-136979,27)$ $(236,32$ $8022318,28 + =$ ملائم
التجميع و الغزل	$\Delta ك \times ت.ع =$ $(569010-450164,49)$ $44,07 \times$ $5237521,63 - =$ غير ملائم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $450164,49 \times (24,24-44,07)$ $8926761,84 + =$ ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $-44,07 \times (569010-450164,49)$ $(24,24$ $2356706,46 + =$ ملائم
الف	$\Delta ك \times ت.ع =$ $(349670-140586,69)$ $146,71 \times$ $30674612,41 - =$ غير ملائم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $140586,69 \times (40,48-146,71)$ $14934524,08 + =$ ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $-146,71 \times (349670-140586,69)$ $(40,48$ $22210920,02 + =$ ملائم
الفتل	$\Delta ك \times ت.ع =$ $52,74 \times (286782-286782)$ $0 =$ معدوم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $286782 \times (36,19 -52,74)$ $4746242,10 + =$ ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $(36,19 -52,74) \times (286782-286782)$ $0 =$ معدوم
الصباغة و التلوين	$\Delta ك \times ت.ع =$ $180,30 \times (27965 -27965)$ $0 =$ معدوم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $27965 \times (338,82 -180,3)$ $4433011,80 - =$ غير ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $(338,82 -180,3) \times (27965 -27965)$ $0 =$ معدوم
الخدمات الأخرى	$\Delta ك \times ت.ع =$ $30,74 \times (168144 -168144)$ $0 =$ معدوم	$\Delta ت \times ك.ع =$ $168144 \times (31,67 -30,74)$ $156373,92 - =$ غير ملائم	$- = (\Delta ك \times \Delta ت)$ $(31,67 -30,74) \times (168144 -168144)$ $0 =$ معدوم

المصدر : إعداد الباحث اعتمادا على مطحة المحاسبة التحليلية .

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

**المطلب الثاني: نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة:** من خلال المعلومات المقدمة من طرف نيابة مديرية المحاسبة والمالية وكذا نيابة مديرية مراقبة التسيير عن المؤسسة محل الدراسة ، وبخاصة ما تعلق منها بنظام محاسبة المسؤولية فإنها بعيدة نوعا ما عن فكرة البحث ، كونها تتابع عملية التسجيل للوثائق المحاسبية ومراقبتها بشكل روتيني تقليدي بسيط إلا أننا حاولنا القيام بتكليفها مع طبيعة البحث ، والتي سنحاول عرضها من خلال تحديد المسؤوليات عن الانحرافات حسب كل مركز وتحليلها ومراقبتها بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة :

1. مركز التمشيط (الغزل): حسب الجدول رقم (12) فإن الانحراف الإجمالي المقدر بـ 5.382.613,46 دج ، فهو انحراف ملائم كون التكاليف الفعلية (الحقيقية) أقل من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق (الانحراف)؟ إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فإنه تبين لنا أنه ليس بالضرورة أن ذلك الفرق أو الانحراف يعني وضعية جيدة بالنسبة لهذا المركز ، وذلك أن فرق الكمية ملائم بـ 12.654.381, 49 دج ، إلا أن فرق التكلفة لهذا المركز غير ملائم بـ 27.718.885, 38 دج ؟ أما الفرق المشترك بالنسبة لهذا المركز فهو ملائم بـ 20.447.319, 19 دج ، وعليه فيجب على هذه المؤسسة أن تراقب تكاليف هذا المركز وتحاول التحكم فيها وأن تعمل على تخفيضها أقل ما يمكن كونها جد مرتفعة مقارنة بالتكاليف المعيارية أو المخططة ، إلا أننا ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف التكلفة) تبين لنا بأن هنالك تغيرات في أسعار المواد الأولية من القطن الطبيعي والقطن الاصطناعي مما أثر على صعوبة التحكم في هذه التكاليف ، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساسا باستغلال الفرق الملائم بالنسبة للكمية .

**2. مركز التمديد ( للغزل):** حسب الجدول رقم (12) فان الانحراف

الإجمالي المقدر بـ 5.948.029,79 دج ، فهو انحراف ملائم كون التكاليف الفعلية (الحقيقية) أقل من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق (الانحراف)؟ إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فانه تبين لنا أنه ليس بالضرورة أن ذلك الفرق أو الانحراف يعني وضعية جيدة بالنسبة لهذا المركز ، وذلك أن فرق الكمية ملائم بـ 11.338.734, 17 دج ، إلا أن فرق التكلفة لهذا المركز غير ملائم بـ 13.413.010, 12 دج ؟ أما الفرق المشترك بالنسبة لهذا المركز فهو ملائم بـ 8.022.318, 28 دج ، وعليه فيجب على هذه المؤسسة أن تراقب تكاليف هذا المركز وتحاول التحكم فيها وأن تعمل على تخفيضها أقل ما يمكن كونها جد مرتفعة مقارنة بالتكاليف المعيارية أو المخططة ، إلا أننا ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف التكلفة) تبين لنا بأن هنالك تغيرات في أسعار المواد الأولية من القطن الطبيعي والقطن الاصطناعي مما أثر على صعوبة التحكم في هذه التكاليف ، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساسا باستغلال الفرق الملائم بالنسبة للكمية ، وهي نفس الملاحظات تقريبا المقدمة لمركز التمشيط (لغزل).

**3. مركز التجميع والغزل:** حسب الجدول رقم (12) فان الانحراف

الإجمالي المقدر بـ 6.043.416,76 دج ، فهو انحراف ملائم كون التكاليف الفعلية (الحقيقية) أقل من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق (الانحراف)؟ إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فانه تبين لنا أن فرق الكمية غير ملائم بـ 5.237.521, 63 دج ، إلا أن فرق التكلفة بهذا المركز ملائم بـ 8.926.761,84 دج ؟

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

أما الفرق المشترك فهو ملائم بـ 2.356.706, 46 دج ، وعليه فيجب على هذه المؤسسة أن تراقب الكميات المستعملة من المواد الأولية بهذا المركز وتحاول التحكم فيها وأن تعمل على حسن تسيير مخزونها من المواد ، وذلك مقارنة بالكميات المعيارية أو المخططة ، إلا أننا ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف الكمية) تبين لنا بأن هنالك تغيرات في وفرة المواد الأولية من القطن الطبيعي والقطن الاصطناعي في السوق وهنالك بعض الحالات لانقطاعها لأكثر من شهر أو شهرين ، وبخاصة أن هذه المواد تستورد من الخارج ؟ وذلك مما أثر على صعوبة التحكم في الكميات المستعملة من هذه المواد، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق باستغلال الفرق الملائم بالنسبة للتكلفة لهذا المركز.

### 4. مركز الف : حسب الجدول رقم (12) فإن الانحراف الإجمالي

المقدر بـ 6.471.074,52 دج ، فهو انحراف ملائم كون التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق (الانحراف)؟ إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فإنه تبين لنا أن فرق الكمية غير ملائم بـ 30.674.612, 41 دج ، إلا أن فرق التكلفة بهذا المركز ملائم بـ 14.934.524, 08 دج ؟ أما الفرق المشترك فهو ملائم بـ 22.210.920, 02 دج ، وعليه فيجب على هذه المؤسسة أن تسعى للتحكم في الكميات المستعملة وأن تعمل على حسن تسيير مخزونها من المواد، ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف الكمية) تبين لنا بأن هنالك صعوبات وانقطاع في التموين كما سبق وقلنا، وهذا مما أثر على التحكم في الكميات المستعملة من المواد الأولية ، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساسا باستغلال الفرق الملائم بالنسبة للتكلفة بهذا المركز.

**5. مركز الفتل :** حسب الجدول رقم (12) فان الانحراف الإجمالي

المقدر بـ 4.746.547,39 دج ، فهو انحراف ملائم كون التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق (الانحراف)؟ إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فانه تبين لنا أن فرق الكمية = 0 (معدوم) وذلك باعتبار أن الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي مساوية للكمية المنتجة من الإنتاج الفعلي باعتبار هذه الأخيرة بمثابة "نقطة ارتكاز" بالنسبة للمراكز التي سبقتها، إلا أن فرق التكلفة بهذا المركز يعتبر ملائماً بـ 4.746.242,10 دج ؟ أما بالنسبة للفرق المشترك فهو = 0 (معدوم) ، ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف التكلفة) تبين لنا بأن هنالك تغيرات وتقلبات في أسعار المواد الأولية كما سبق وقلنا، وهذا مما أثر بالإيجاب (+) في هذه الحالة على تكاليف هذا المركز ، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساساً باستغلال الفرق الملائم بالنسبة لتكلفة هذا المركز.

**6.مركز الصباغة والتلوين :** حسب الجدول رقم (12) فان

الانحراف الإجمالي المقدر بـ 4.433.104,84 دج ، فهو انحراف غير ملائم كون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق، إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فانه تبين لنا أن فرق الكمية = 0 (معدوم) وذلك باعتبار أن الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي مساوية للكمية المنتجة من الإنتاج الفعلي باعتبار هذه الأخيرة تعد بمثابة "نقطة ارتكاز" بالنسبة للمركز نفسه، وذلك أن فرق التكلفة بهذا المركز يعتبر غير ملائماً بـ 4.433.011,80 دج ؟ أما بالنسبة للفرق المشترك فهو = 0 (معدوم) .

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف التكلفة) تبين لنا بأن هنالك تغيرات وتقلبات في أسعار المواد الأولية كما سبق وقلنا، وهذا مما أثر بالسلب (-) في هذه الحالة على تكاليف هذا المركز، كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساسا بالسعي من أجل التحكم في تكاليف هذا المركز، سواء من خلال استغلال الكميات المطلوبة من المواد الأولية بأقل تكلفة ممكنة، أو بحسن التسيير لنظام الإنتاج وتفادي التعطل في الآلات الإنتاجية والعمل على تجديدها للرفع من إنتاجيتها بهدف تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من الفتائل الملونة.

7. مركز الخدمات الأخرى : حسب الجدول رقم (12) فإن الانحراف الإجمالي المقدر بـ 156.670,8 دج، فهو انحراف غير ملائم كون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي بذلك الفرق، إلا أننا ومن خلال تحليل الانحراف الإجمالي حسب الجدول رقم (13) فإنه تبين لنا أن فرق الكمية = 0 (معدوم) وذلك باعتبار أن الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي مساوية للكمية المنتجة من الإنتاج الفعلي باعتبارها بمثابة " نقطة ارتكاز " بالنسبة للمركز نفسه، وذلك أن فرق التكلفة بهذا المركز يعتبر غير ملائما بـ 156.373,92 دج ؟ أما بالنسبة للفرق المشترك فهو = 0 (معدوم)، ومن خلال مناقشتنا مع نائب مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة عن هذا الانحراف (انحراف التكلفة) تبين لنا بأن هنالك تغيرات وتقلبات في أسعار المواد والمستلزمات الوسيطة وما تعلق منها بخدمات التلوين والصبغة للغير، وقد يعود هذا الانحراف للتعطل في الآلات، أو ما يسمى بـ"التكلفة الخفية"، وذلك مما أثر بالسلب(-) على تكاليف هذا المركز.

## الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة بريكة

كما قمنا بتقديم نصائح لصالح المؤسسة تتعلق أساسا بالعمل على التحكم في تكاليف هذا المركز ، سواء من خلال تحسين التسيير لنظام تشغيل الآلات وتفاذي تعطلها ، والعمل على تجديدها بهدف الرفع من إنتاجيتها و تخفيض تكاليف أنشطتها المتمثلة في صباغة وتلوين الفتائل للغير أو أي خدمات أخرى تتعلق بنشاط هذا المركز .

وبشكل عام نقول أن المؤسسة محل الدراسة تواجه صعوبات خارجية وضغط في أسواق المادة الأولية بالخصوص القطن الطبيعي والقطن الاصطناعي ، كما أن فكرة تجديد الآلات الإنتاجية غائبة تماما؟ بالرغم من كثرة تعطلها ونقص إنتاجيتها؟ ( كما سبق وقلنا بأن مدة استخدامها بالمؤسسة تجاوزت عمرها الإنتاجي؟ فمن غير المعقول أن يصل العمر الإنتاجي للآلات الإنتاجية 30 سنة؟! ) .

وبذلك يتضح لنا وجود العديد من البدائل المتاحة لتحسين تسيير هذه المؤسسة وتفعيل نشاطها الاقتصادي من جديد ، كونها في حالة وكأنها في غرفة إنعاش؟ وبخاصة على هذا النحو من التسيير، فبإمكانها أن تلجأ لقروض على المدى المتوسط أو الطويل لتجديد تثبيطاتها العينية وبالأخص الآلات الإنتاجية هذا من ناحية ، ومطالبة الجهات الحكومية (الوزارة) بحرية المبادلات التجارية مع الخارج من ناحية أخرى ، وذلك لغرض تفاذي ضغط الأسواق والتسيير الروتيني ، ومركزية قرارات المديرية العامة وأثار الاشتراكية الضيقة العفنة والفساد الإداري المتخلف؟

هذا واقع مراكز التكاليف الوظيفية بالمؤسسة محل الدراسة الذي من خلاله توصلنا إلى تحديد وتشخيص المعوقات التي تواجهها ، فبذلك حاولنا تجسيد نظام محاسبة المسؤولية وتحديد الأطراف المسؤولة؟ لغرض تحسين عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة الميدانية .

### المبحث الثالث: تفسير نتائج الدراسة الميدانية :

- من خلال دراستنا الميدانية لدور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار ، سنقوم بتفسير نتائج الدراسة الميدانية " وفقا للفرضيات " كما يلي :
- تعتبر محاسبة التكاليف من الأساليب الكمية اللازمة للتحليل الوظيفي للتكاليف ، هذه الفرضية صحيحة كون البيانات والمعلومات المستخدمة في الدراسة الميدانية لهذا الموضوع كانت على أساس محاسبة التكاليف وتم من خلالها تحديد تكاليف كل مركز من مراكز التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة .
  - أساليب التحليل الوظيفي للتكاليف على مستوى المراكز الوظيفية تساعد على محاسبة المسؤولية ، هذه الفرضية صحيحة كون التكاليف قد تم تحديدها على مستوى المراكز الوظيفية بالمؤسسة ، ومن خلال ذلك نستطيع محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة .
  - تتم مراقبة التسيير بطريقة التكاليف المعيارية في ظل نظام محاسبة المسؤولية ، هذه الفرضية صحيحة كون طريقة التكاليف المعيارية قد حددت لنا الانحرافات الملائمة وغير الملائمة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية ، وذلك من أجل مراقبة التسيير في ظل نظام محاسبة المسؤولية بشكل دوري وعلى المدى القصير .
  - يتحقق دور التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال تحسين فعالية القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى مراكز التكاليف الوظيفية من خلال التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية ، هذه الفرضية صحيحة كون طريقة التكاليف المعيارية تسمح لنا بعملية الرقابة على مستوى مراكز التكلفة و تحسين فعالية قراراتها التسييرية .

### خلاصة الفصل الثالث :

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة "spa" ببريكة ولاية باتنة ، وذلك للوقوف على واقع التحليل الوظيفي للتكاليف ودوره في عملية اتخاذ القرار بهذه المؤسسة ، وبخاصة أن المعطيات المتعلقة بموضوع البحث متوفرة ، لكننا حاولنا تكييفها مع متطلبات دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار من خلال التركيز على مراكز التكاليف بالمؤسسة ومقارنتها من فترة لأخرى لتطبيق طريقة التكاليف المعيارية في ظل نظام محاسبة المسؤولية ، وقد حاولنا تقديم البدائل اللازمة لتحسين عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة ، وكما سبق وقلنا بأن المؤسسة في حالة غير عادية ولا تستطيع الاستمرار في نشاطها الاقتصادي على هذا النحو من التسيير ما دامت غير قادرة أو راغبة في اختيار بديل تجديد آلاتها الإنتاجية التي أهتكت وانتهى عمرها الإنتاجي ، وبخاصة أنها انخفضت إنتاجيتها مقارنة مع الآلات الإنتاجية الجديدة بالإضافة إلى التعطل اليومي بالنسبة لهذه الآلات القديمة وهذا ما جعل المؤسسة في حالة خسائر بالنسبة للسنوات الأخيرة " كما هو موضح بملاحق هذا البحث " ، وعلى هذه المؤسسة أن تطالب الجهات الحكومية (الوزارة) بحرية المبادلات التجارية مع الخارج لتفادي ضغط الأسواق وتحسين التموين بالمواد الأولية لتفادي حالات الانقطاع والحصول على استقلالية أكبر في التسيير للتخلص من آثار الاشتراكية ومركزية القرار على مستوى المديرية العامة ، حيث أن هذا التشخيص والتمحيص والتدقيق الواقعي الذي توصلنا إليه ما كان لنا أن نتوصل إليه لولا التحليل الجزئي للتكاليف على مستوى مراكز التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق طريقة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة فعالة لنظام محاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير والتي تعمل على تحسينه .

الخاتمة العامة

لقد تمحور موضوع بحثنا حول التحليل الوظيفي للتكاليف ودره في عملية اتخاذ القرار ، حيث أن طبيعة بحثنا هذا تندرج ضمن محاسبة التكاليف كمجال للمتغير المستقل ، وتسيير المؤسسة الاقتصادية كمجال للمتغير التابع ، وذلك من خلال التحكم في التكاليف بطريقة عقلانية من أجل العمل على تخفيضها أقل ما يمكن ، حيث قمنا بتوضيح مفاهيم حول التحليل الوظيفي للتكاليف باعتبارها تتعلق بدراسة مراكز التكلفة التي تتحدد من خلال وظائف المؤسسة الاقتصادية ، وبخاصة ما تعلق منها بالوظائف الإنتاجية والخدمية ، حيث يتم قياس أداء هذه المراكز بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط ، وذلك لغرض مراقبة التسيير باستخدام طريقة التكاليف المعيارية و نظام محاسبة المسؤولية لتحسين تسييرها .

وقد تطرقنا كذلك إلى إبراز دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار ، باعتبار عملية اتخاذ القرارات على مستوى مراكز التكاليف بأنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير، مثل اكتساب حصة أكبر من السوق ، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم المبيعات والإنتاج ، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة، في حين اعتبرنا طريقة التكاليف المعيارية أداة فعالة في تحديد الانحرافات كونها تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرار في ظل نظام محاسبة المسؤولية ، حيث أن موضوع بحثنا هذا قد تبلورت فكرته من خلال التركيز على طريقة التكاليف المعيارية كأداة لقياس أداء مراكز التكلفة ، و العمل على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لغرض تحسين عملية اتخاذ القرارات التسييرية للمؤسسة الاقتصادية باعتبار أن تسيير هذه المؤسسة لا يتحسن إلا بحسن تسيير مراكزها الفرعية ، وذلك بحسب المعايير المستخدمة على مستوى مراكز التكلفة لغرض قياس أدائها من خلال التركيز على تكاليف المخرجات فقط .

وقد قمنا بدراسة حالة مؤسسة الفتائل الملونة ببريكة ولاية باتنة باعتبار أنها مؤسسة اقتصادية إنتاجية تحتوي على مراكز تكلفة ، حيث سمحت لنا الدراسة الميدانية لهذه المؤسسة بالتمحيص والتدقيق الواقعي لفكرة موضوع بحثنا ، وقد حاولنا استخدام طريقة التكاليف المعيارية بالتركيز على المراكز الإنتاجية والخدمية المتعلقة بتكاليف المخرجات وذلك لغرض تطبيق وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسة محل الدراسة ، وقد سمحت لنا هذه الدراسة الميدانية بتشخيص أسباب تلك الخسائر المتركمة التي حققتها المؤسسة خلال السنوات الأخيرة والمتمثلة - كما سبق وقلنا - في استخدام آلات إنتاجية قديمة جدا و مهتلكة تماما ، وقلية الإنتاجية وكثيرة التعطل ، مما أثرت سلبا على وضعية هذه المؤسسة ، بالإضافة إلى كثرة الانقطاع في تموين المخزونات من المواد الأولية بسبب سوء التسيير على مستوى المديرية العامة التي تعتبر المؤسسة أحد فروعها ، وكان هذه المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة لازالت تتأثر بطرق التسيير المعتمدة أثناء فترة الاشتراكية ولا تولى أي اهتمام بتحسين عملية التسيير لتصبح قادرة على الاستمرارية في النشاط الاقتصادي وتحقق قدرات تنافسية أعلى تسمح لها بالبقاء في السوق .

وبالتالي نستطيع القول أن التحليل الوظيفي للتكاليف يسمح لنا فعلا بتحسين عملية اتخاذ القرار كون المؤسسة نظام يتكون من أنظمة تحتية ، فلا يمكن أن يتحسن هذا النظام إلا بحسن تسيير أجزائه أو أنظمته الفرعية ، بحيث يمكن أن تتجسد هذه الفكرة في مجال تحليل التكاليف من خلال التركيز على مراكز التكلفة المتعلقة أساسا بتكاليف المخرجات كونها جد مرتبطة بمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكلفة ، وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة فعالة لقياس الأداء ومراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية لغرض تحسين عملية اتخاذ القرار على مستوى مراكزها الوظيفية .

## نتائج البحث:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

(أ) إن التحليل الوظيفي للتكاليف يساعد المؤسسة الاقتصادية على تحسين عملية اتخاذ القرار ؛

(ب) إن دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار يظهر من خلال تطبيق طريقة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة لمحاسبة المسؤولية ولتحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية ؛

(ج) تعتبر مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية من المراكز الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية باستخدام طريقة التكاليف المعيارية لقياس أدائها وتحليل الانحرافات ؛

(د) إن مؤسسة الفتائل الملونة ببريكة تستخدم محاسبة التكاليف لتحديد تكاليف إنتاجها ، وتقوم بتحديد تكاليف مراكزها الإنتاجية والخدمية عادة لفترة سنة أو ثلاثي ، والواجب أن تكون أقل من ذلك لتساعد على تحسين التسيير ؛

(هـ) إن المؤسسة محل الدراسة تتبع أسلوب تسييري روتيني بعيد كل البعد عما يحصل من تطورات خارجية في علم التسيير ، وبالتالي فإن هذه المؤسسة لا زالت تتأثر بالاقتصاد المخطط في عهد الاشتراكية المميتة للتطور ، فلا توجد جدية في عملية اتخاذ القرار ولا يوجد إشراك العمال في عملية التسيير ولا تقبل لروح المبادرة ، بل تنتظر القرارات المركزية النازلة من طرف المديرية العامة وما لها من آثار سلبية وفساد إداري لا يهتم ولا ينتظر إلا إعانات ودعم الدولة لا غير ؛

(و) تعتبر طريقة التكاليف المعيارية أحسن طريقة لمحاسبة المسؤولية ، ومن خلالها يمكن البحث في كيفية تحسين عملية اتخاذ القرارات التسييرية على مستوى مراكز التكاليف الوظيفية للمؤسسة الاقتصادية وفق المعايير المحددة .

## توصيات البحث:

على أساس النتائج التي توصلنا إليها ، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لتحسين تسيير مؤسساتنا الاقتصادية من خلال ما يلي :

- أ) العمل على تحديث أساليب تسيير المؤسسات الاقتصادية ، من خلال تسهيل عملية المبادلات الاقتصادية مع العالم الخارجي في العديد من المجالات والمعلومات التي تجعل مؤسساتنا الاقتصادية قادرة فعلا على الاستمرار في نشاطها الاقتصادي ؛
- ب) ضرورة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في واقع المؤسسات الاقتصادية ، وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات على مستوى فروع ومراكز التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية ، وذلك بهدف تحسين تسيير وظائفها ، كون أنه لا يمكن أن يتحسن تسيير المؤسسات الاقتصادية إلا بحسن تسيير وظائفها ومراكزها الفرعية ؛
- ج) التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها أقل ما يمكن ، والتركيز على تحسين جودة ونوعية المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية ، وضرورة مراقبة تكاليف الإنتاج مراقبة دقيقة ، وبخاصة التكلفة الخفية التي تتعلق بتعطل آلات الإنتاج أو الانقطاع في تموين المخزون من المواد الأولية ، أو النقص الذي يطرأ على إنتاجية هذه الآلات التي تتطلب التجديد للرفع من الإنتاجية والتخفيض للتكاليف؛
- د) ضرورة إشراك العمال في عملية التسيير لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ، والعمل على تطوير كفاءاتهم ومهاراتهم على مستوى المراكز الوظيفية والورشات الإنتاجية ؛
- هـ) العمل على تكوين الإطار الإداري بشكل مستمر للرفع من مستوى فعالية القرارات التسييرية على أعلى مستوى إداري أو على مستوى الوظائف والمراكز الفرعية للمؤسسات الاقتصادية .

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب :

1. أبو حسن علي أحمد وكمال الدين مصطفى، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 1997 .
2. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 .
3. أحمد حلمي جمعة وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن، 2007 .
4. إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف ، دار الحامد للنشر ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010 .
5. بشير العلق، أسس الإدارة الحديثة، "نظريات ومفاهيم" ، دار البازوري العلمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998 .
- بن عكنون، الجزائر، 2011 .
6. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 .
7. حسن علي مشرقي، نظريات القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 1997 .
8. حسنين عمر، مبارك صلاح، التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 1985 .
9. خالص صافي صالح ، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية ، المستقلة، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،
10. خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، البليدة ، الجزائر ، 2010 .
11. ستيفن أ موسكوف، مارك ج.سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002 .

## قائمة المراجع

12. سيد الهواري، اتخاذ القرارات ، تحليل المنهج العلمي مع اهتمام بالتفكير الإبتكاري، الطبعة الأولى ، مكتبة عين شمس و المكتبات الكبرى، القاهرة، 1997.
13. ظاهر أحمد حسن ، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2002.
14. عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية الجزء الأول، الطبعة الثانية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة الجزائر، 2009/2008.
15. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2009.
16. عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998.
17. عبد الناصر نور، الشريف عليان ،محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى، 2002.
18. عشاوي فكري ، محاسبة المسؤولية دراسة نظرية وتطبيقية ، الهيئة العامة للكتب والأجهزة العلمية للنشر ، القاهرة ، مصر ، 1991.
19. علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
20. فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة ، الطبعة الثانية ، الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2002.
21. الفضل مؤيد و شعبان عبد الكريم ، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن ، 2003.
22. فيرنون كام ، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله ، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل العراق ، 2000.
23. مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن، 2007.
24. متولي عامر ، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ، 1979.
25. محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، الطبعة الرابعة ، الإسكندرية مصر ، 1985.

## قائمة المراجع

26. محمود حسين الجد اوي وآخرون ، دراسات في المحاسبة ، دار القلم للنشر والتوزيع ، دبي ، 1987.
27. ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة الثالثة، دمشق. 1996- 1997.
28. ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة- الجزائر ، 1999.
29. هانري بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شقرون، دارا لآفاق، الأبيار، الجزائر، 2003.
30. هيلقا دومند، اتخاذ القرارات الفعالة، دليلك العملي في الإدارة، ترجمة مصطفى إدريس، مراجعة يوسف محمد القبلان ، نهال التصميم و الطباعة ، مجهول بلد النشر، 1991.
31. الياس بن ساسي و يوسف قريشي، التسيير المالي ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2006.

## الأعمال الأكاديمية :

### أ- أطروحات الدكتوراه :

32. د. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2004/2005.

### ب- رسائل ومذكرات الماجستير :

33. جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة باتنة ، 2008/2009.
34. لحول سامية، مساهمة لتحسين تسيير المؤسسات الصناعية من خلال التحكم في وظيفة التمويل، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة باتنة ، 1993.

## الدوريات والمجلات :

35. إبراهيم عمر ميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات ، مجلة جامعة دمشق ، سوريا - المجلد 19 - العدد الثاني ، 2003.
36. نور الدين زعيبط ، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة ، مجلة علمية محكمة سداسية ، أبحاث

## قائمة المراجع

اقتصادية وإدارية ، العدد الأول ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،  
الجزائر، جوان 2007 .

37. يحياوي إلهام ، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات  
الصناعية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الخامس ، جامعة  
ورقلة ، الجزائر، 2007 .

### القواميس :

38. حركات أحمد ، قاموس الوافر، فرنسي- فرنسي - عربي ، دار الفكر،  
الطبعة الأولى ، بيروت ، لبنان ، 2008 .

39. مصطفى هني، قاموس المصطلحات الاقتصادية والمالية، فرنسي - عربي،  
مكتبة لبنان ناشرون ، الطبعة الأولى ، بيروت ، لبنان، 1997 .

## II. قائمة المراجع باللغة الفرنسية والانجليزية :

### الكتب :

40. A.boughoba, **Comptabilité Analytique D'exploitation**, Berti Edition, Alger, 1991.
41. A. Chauvet , **Méthodes de management**, Les éditions d'organisation, Paris, 2000.
42. D.Merunka, **La prise de décision en management**, Aubin imprimeur, 1987.
43. Jean- François Dhénin , Brigitte Fournie, **50 thèmes d'initiation à l'économie d'entreprise**,  
Ed: Breal, Paris,1998.
- 44 . Jean-Pierre lorriaux : **Economie de l'entreprise, fonction-structure-environnement**,  
Ed : Dunod, paris, 1991.
45. Henri Culman, **La Comptabilité Analytique**, 5<sup>ème</sup> édition, Edition bouchene, Alger,1993
46. MacCrimman, K. , and Taylor, R.. , **Decision Making and Problem Solving**, In  
**Handbook of Industrial Organizational Psychology**, M. Dunnette (ed), Chicago, Rand  
McNally, USA , 1976.
47. N.AFRAOUI, A.AMRANI, **Méthodes d'analyse des coûts**, Tome1, éditions du  
management, Alger,1991.

الملاحق

**BILAN (ACTIF) : 01/01/2009 au 31/12/2009**

: N°Page

1

: Date - Tirage

08/05/2012

Actif	Note	(Brut (N	(Amor / Prov. (N	(NET (N	(NET (N-1
<b>(ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT</b>					
(Ecart d'acquisition (ou goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		3 248 524 894,61	2 121 349 798,75	1 127 175 095,86	
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associé					
Titres immobilisés autres que les titres immobiliers					
Titres représentatifs de droit de créance (obligatoire					
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille					
Prêts et créances sur contrat de location-financier					
Dépôts et cautionnements versés		17 812,00		17 812,00	
Autres créances immobilisées					
Impôts différés Actif		11 355 651,62		11 355 651,62	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 259 898 358,23</b>	<b>2 121 349 798,75</b>	<b>1 138 548 559,48</b>	
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks en cours		243 703 519,60	7 474 960,87	236 228 558,73	
Clients		556 484 880,49	25 656 199,42	530 828 681,07	
Autres débiteurs		218 970 676,21		218 970 676,21	
Impôts		525 308 572,70		525 308 572,70	
Autres actifs courants					
Placements et autres actifs financiers courant		100 000,00		100 000,00	
Trésorerie		32 093 171,19		32 093 171,19	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 576 660 820,19</b>	<b>33 131 160,29</b>	<b>1 543 529 659,90</b>	
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>4 836 559 178,42</b>	<b>2 154 480 959,04</b>	<b>2 682 078 219,38</b>	

**BILAN ( PASSIF ) 01/01/2009 au 31/12/2009**

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
(Capital émis (ou compte de l'exploitant		1 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves /(réserves consolidées			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence			
Résultat net / (résultat net part du grou		848 532 995,60-	
Autres capitaux propres - report à nouveau		5 296 264 755,02-	
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
( TOTAL ( I		6 143 797 750,62-	
<b>Passif non -courants</b>			
Emprunts et dettes financières		400 000 000,00	
(Impôts (différés et provisionnés			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisé. D'avan		59 766 587,47	
( TOTAL PASSIFS NON COURANTS ( II		459 766 587,47	
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		139 009 970,22	
Impôts		11 937 748,62	
Autres dettes		3 188 734 886,90	
Trésorerie passif		5 026 426 776,79	
( TOTAL PASSIFS COURANTS ( III		8 366 109 382,53	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>2 682 078 219,38</b>	

**COMPTE DE RESULTAT 01/01/2009 au 31/12/2009**

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Code	Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes		599 016 693,42	
71	Variation stocks produits finis et en cours			
72	Production immobilisée		1 745 941,97-	
74	Subventions d'exploitation			
	I - Production de l'exercice		597 270 751,45	
60	Achats consommés		323 962 449,89	
61	Services extérieurs		3 369 571,52	
62	AUTRES consommations		16 305 453,29	
	II - Consommation de l'exercice		343 637 474,70	
	-III (VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II		253 633 276,75	
63	Chare de personnel		212 874 856,49	
64	Impôts et taxe et versement assimilés		9 333 127,50	
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		31 425 292,76	
75	Autres Produits opérationnels		2 761 738,03	
65	Autres charges opérationnelles		1 068 218,65	
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		193 071 669,04	
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions		4 449 751,42	
	V RESULTAT OPERATIONNEL		155 503 105,48-	
76	Produits financiers		22 300,00	
66	Charges financières		693 052 190,12	
	VI RESULTAT FINANCIER		693 029 890,12-	
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		848 532 995,60-	
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires			
TO	TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		604 504 540,90	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 453 037 536,50	
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES		848 532 995,60-	
77	(Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser			
67	(Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		848 532 995,60-	
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	(XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1			
	(Dont part des minoritaires (1			
	(Part du Groupe (1			

**BILAN (ACTIF) : 01/01/2010 au 31/12/2010**

: N°Page

1

: Date - Tirage

08/05/2012

Actif	Note	(Brut (N	(Amor / Prov. (N	(NET (N	(NET (N-1
<b>(ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT</b>					
(Ecart d'acquisition (ou goodwill					
Immobilisations incorporelles		61 000,00		61 000,00	
Immobilisations corporelles		3 237 044 214,01	2 294 485 547,32	942 558 666,69	
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associé					
Titres immobilisés autres que les titres immobiliers					
Titres représentatifs de droit de créance (obligatoire					
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille					
Prêts et créances sur contrat de location-financier					
Dépôts et cautionnements versés		17 812,00		17 812,00	
Autres créances immobilisées					
Impôts différés Actif		11 355 651,62		11 355 651,62	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 248 478 677,63</b>	<b>2 294 485 547,32</b>	<b>953 993 130,31</b>	
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks en cours		333 579 369,09	51 159 865,63	282 419 503,46	
Clients		718 126 923,98	35 672 786,94	682 454 137,04	
Autres débiteurs		436 124 301,26		436 124 301,26	
Impôts		558 809 883,31		558 809 883,31	
Autres actifs courants					
Placements et autres actifs financiers courant		100 000,00		100 000,00	
Trésorerie		41 026 279,53		41 026 279,53	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>2 087 766 757,17</b>	<b>86 832 652,57</b>	<b>2 000 934 104,60</b>	
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>5 336 245 434,80</b>	<b>2 381 318 199,89</b>	<b>2 954 927 234,91</b>	

**BILAN ( PASSIF ) 01/01/2010 au 31/12/2010**

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
(Capital émis (ou compte de l'exploitant		1 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves /(réserves consolidées			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence			
Résultat net / (résultat net part du grou		1 007 865 254,06-	
Autres capitaux propres - report à nouveau		6 144 797 750,62-	
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
( TOTAL ( I		7 151 663 004,68-	
<b>Passif non -courants</b>			
Emprunts et dettes financières		400 000 000,00	
(Impôts (différés et provisionnés			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisé. D'avan		66 513 419,07	
( TOTAL PASSIFS NON COURANTS ( II		466 513 419,07	
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		483 775 904,63	
Impôts		14 242 257,38	
Autres dettes		3 503 544 936,97	
Trésorerie passif		5 638 513 721,54	
( TOTAL PASSIFS COURANTS ( III		9 640 076 820,52	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>2 954 927 234,91</b>	

	<b>COMPTE DE RESULTAT 01/01/2010 au 31/12/2010</b>
--	--

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Code	Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes		625 039 923,21	
71	Variation stocks produits finis et en cours			
72	Production immobilisée		23 269 342,19-	
74	Subventions d'exploitation			
	I – Production de l'exercice		601 770 581,02	
60	Achats consommés		337 695 430,03	
61	Services extérieurs		3 683 429,92	
62	AUTRES consommations		13 047 280,27	
	II – Consommation de l'exercice		354 426 140,22	
	-III (VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II		247 344 440,80	
63	Chare de personnel		255 124 010,08	
64	Impôts et taxe et versement assimilés		9 818 388,22	
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 597 957,50-	
75	Autres Produits opérationnels		361 378,85	
65	Autres charges opérationnelles		18 581 738,17	
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		268 814 368,74	
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions		42 499 549,75	
	V RESULTAT OPERATIONNEL		262 133 135,81-	
76	Produits financiers		2 065 687,62	
66	Charges financières		747 797 805,87	
	VI RESULTAT FINANCIER		745 732 118,25-	
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		1 007 865 254,06-	
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires			
	TO TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		646 697 197,24	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 654 562 451,30	
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 007 865 254,06-	
77	(Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser			
67	(Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 007 865 254,06-	
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	(XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1			
	(Dont part des minoritaires (1			
	(Part du Groupe (1			



# FILBA SPA BARIKA

## BILAN (ACTIF) : 01/01/2011 au 31/12/2011

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Actif	Note	(Brut (N	(Amor / Prov. (N	(NET (N	(NET (N-1
<b>(ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT</b>					
(Ecart d'acquisition (ou goodwill					
Immobilisations incorporelles		61 000,00		61 000,00	61 000,00
Immobilisations corporelles		3 187 361 063,45	2 448 126 784,92	739 234 278,53	942 558 666,69
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associé					
Titres immobilisés autres que les titres immobiliers					
Titres représentatifs de droit de créance (obligatoire					
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille					
Prêts et créances sur contrat de location-financier					
Dépôts et cautionnements versés					17 812,00
Autres créances immobilisées					
Impôts différés Actif		11 355 651,62		11 355 651,62	11 355 651,62
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 198 777 715,07</b>	<b>2 448 126 784,92</b>	<b>750 650 930,15</b>	<b>953 993 130,31</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks en cours		321 839 273,20	49 059 621,10	272 779 652,10	282 419 503,46
Clients		835 443 049,26	158 276 555,03	677 166 494,23	682 454 137,04
Autres débiteurs		121 320 231,48		121 320 231,48	436 124 301,26
Impôts		581 695 391,91		581 695 391,91	558 809 883,31
Autres actifs courants					
Placements et autres actifs financiers courant		100 000,00		100 000,00	100 000,00
Trésorerie		7 524 402,01		7 524 402,01	41 026 279,53
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 867 922 347,86</b>	<b>207 336 176,13</b>	<b>1 660 586 171,73</b>	<b>2 000 934 104,60</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>5 066 700 062,93</b>	<b>2 655 462 961,05</b>	<b>2 411 237 101,88</b>	<b>2 954 927 234,91</b>



## FILBA SPA BARIKA

### BILAN ( PASSIF ) 01/01/2011 au 31/12/2011

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
(Capital émis (ou compte de l'exploitant		1 000 000,00	1 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(réserves consolidées			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence			
Résultat net / (résultat net part du grou		209 822 262,85-	1 007 865 254,06-
Autres capitaux propres - report à nouveau		1 605 435 337,61	6 144 797 750,62-
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
( TOTAL ( I		1 396 613 074,76	7 151 663 004,68-
<b>Passif non -courants</b>			
Emprunts et dettes financières		400 000 000,00	400 000 000,00
(Impôts (différés et provisionnés			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisé. D'avan		55 513 570,00	66 513 419,07
( TOTAL PASSIFS NON COURANTS ( II		455 513 570,00	466 513 419,07
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		193 953 659,85	483 775 904,63
Impôts		3 414 144,55	14 242 257,38
Autres dettes		256 476 013,60	3 503 544 936,97
Trésorerie passif		105 266 639,12	5 638 513 721,54
( TOTAL PASSIFS COURANTS ( III		559 110 457,12	9 640 076 820,52
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>2 411 237 101,88</b>	<b>2 954 927 234,91</b>



# FILBA SPA BARIKA

## COMPTE DE RESULTAT 01/01/2011 au 31/12/2011

: N°Page 1

: Date - Tirage 08/05/2012

Code	Libelle	Note	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes		541 699 670,64	625 039 923,21
71	Variation stocks produits finis et en cours			
72	Production immobilisée		9 844 421,45	23 269 342,19-
74	Subventions d'exploitation			
	I - Production de l'exercice		551 544 092,09	601 770 581,02
60	Achats consommés		323 326 598,33	337 695 430,03
61	Services extérieurs		4 586 832,65	3 683 429,92
62	AUTRES consommations		20 793 081,94	13 047 280,27
	II - Consommation de l'exercice		348 706 512,92	354 426 140,22
	-III (VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II		202 837 579,17	247 344 440,80
63	Chare de personnel		243 064 806,98	255 124 010,08
64	Impôts et taxe et versement assimilés		7 677 489,37	9 818 388,22
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		47 904 717,18-	17 597 957,50-
75	Autres Produits opérationnels		1 266 937,41	361 378,85
65	Autres charges opérationnelles		3 194 276,86	18 581 738,17
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes		265 753 604,91	268 814 368,74
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions		106 388 696,36	42 499 549,75
	V RESULTAT OPERATIONNEL		209 196 965,18-	262 133 135,81-
76	Produits financiers		1 769 589,97	2 065 687,62
66	Charges financières		2 394 887,64	747 797 805,87
	VI RESULTAT FINANCIER		625 297,67-	745 732 118,25-
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		209 822 262,85-	1 007 865 254,06-
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires			
692	Impôts différés sur résultats ordinaires			
	TO TAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		660 969 315,83	646 697 197,24
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		870 791 578,68	1 654 562 451,30
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES		209 822 262,85-	1 007 865 254,06-
77	(Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser			
67	(Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		209 822 262,85-	1 007 865 254,06-
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
	(XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1			
	(Dont part des minoritaires (1			
	(Part du Groupe (1			

*Tableau de  
Répartition  
Des Charges*  
*Exercice 2011*

COMPTÉ 60

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
601 000	<b>Coton</b>			<b>215 217 512,16</b>
601 010	Polyester - Synthétique.			<b>36 262 317,72</b>
601 104	Fer et Dérivés			420 871,00
601 107	goudrons			1 500,00
601 111	Peinture			94 597,72
601 113	Plomberie			53 019,63
601 200	Colorants			<b>2 750 090,10</b>
601 201	Produits Chimiques			<b>10 163 716,49</b>
601 202	Combustibles Gaz OIL.			603 256,00
601 203	Carburants Lubrifiants			709 021,43
601 204	Oxygène Acétylène			57 624,00
601 205	Pièces de rechange Mat. Production			<b>5 016 091,69</b>
601 206	Pièces de rechange Mat. Divers.			917 601,66
601 207	Pièces de rechange Mat. Transport.			603 699,65
601 208	Petit Outillage pour Ateliers			40 724,99
601 210	Fourniture pour Atelier Electrique.			351 524,18
601 211	Fourniture pour Atelier Menuiserie.			27 910,00
601 212	Fourniture pour Atelier Mecanique			124 769,70
601 213	Fourniture d'entretien			13 415,00
601 214	Fourniture de Bureau			373 760,61
601 215	Fourniture Informatique			89 260,19
601 216	Emballage Perdu			<b>5 896 700,00</b>
601 217	Autres Matières Consommables			645 081,74
601 220	Eau			2 224 692,00
601 221	Gaz			1 533 417,22
601 222	electricite			<b>36 467 234,99</b>
	<b>Total Général</b>			<b>320 661 409,95</b>

**COMPTE 61**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
615 020	Entretien Rep/Mat Out			2 186 172,00
615 030	Entretien Rep/Mat Transport			199 827,00
616 000	Assurances Incendies			1 524 750,00
616 020	Assurances Transport			300,00
616 030	Assurances Responsabilite Civil			373 820,00
616 040	Assurances Autos			301 964,00
<b>Total Général</b>				<b>4 586 833,00</b>

**COMPTE 62**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
622 200	Honoraire Versées / National.			747 118,44
622 300	Prestations Service National.			531 488,69
622 700	Frais et Acte Contentieux			382 533,14
623 000	Annonces et Incertions			174 674,79
624 010	Transport personnel / Interv. Exterieur			5 543 800,00
625 100	Frais Voyage à l'etranger			43 487,01
625 200	Frais de sejour en Algérie			4 115 506,72
625 300	Frais de sejour à l'etranger			67 815,30
625 400	Frais d'hébergement			125 978,32
625 510	Frais de restauration			420 957,00
625 600	Séminaires et Congrès			165 445,49
626 000	Telephone Telegraphe			662 226,11
626 300	Affranchissement			1 400,00
627 010	Frais sur effets			981 872,14
627 030	Commissions sur engagement			1 835 941,46
627 300	Commissions sur ASF.			4 972 837,33
628 000	Cotisations et Dons			20 000,00
<b>Total Général</b>				<b>20 793 081,94</b>

## COMPTE 63

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
631 000	Traitement Salaire Personnel Permanent			94 197 324,65
631 200	Indemnité experience professionnelle			21 691 532,52
631 201	Indemnité Différence de remplacement			701 637,92
631 202	Indemnité de travail Posté			6 399 275,52
631 203	Indemnité Bonification			19 018,07
631 204	I.F.S.P.			178 630,51
631 206	Indemnité de Nuisance			5 436 706,52
631 207	Indemnité Compl. Revenu.			2 912 124,74
631 208	Indemnité suggestion Spéciale			735 343,10
631 209	Indemnité Risque Astr. Pa.			924 895,15
631 210	Indemnité de responsabilité.			467 700,00
631 211	Indemnité de Bonification de Fils de Chahid.			2 585,66
631 212	Indemnité d'isolement.			1 208 360,00
631 214	Prime de Panier			26 384 163,08
631 215	Prime de Transport			429 660,22
631 217	I.C.V.			185 620,47
631 221	Primes Honorifiques			11 652 701,19
631 222	Prime partie variable			475 200,00
631 223	Prime de Caisse			3 000,00
631 224	Indemnite de telephone			172 000,00
631 225	Indemnite dif/revenu			821 822,10
631 300	Congés Payés			19 092 267,83
635 020	Sécurité Sociale			39 492 232,75
637 030	Fonds Social 2%			3 213 438,31
638 010	I C A F			1 264 200,00
638 020	Salaire Unique			4 445 366,67
638 040	Prime de Scolarite			558 000,00
				<b>243 064 806,98</b>

**COMPTE 64**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
642 000	Taxes sur Activité Professionnelle		7 592 168,00	
645 010	Droit d'enregistrement S/Acte		2 201,37	
645 020	Droit de Timbre		28 738,08	
645 050	Autres Droits Impôts et Taxes.		54 381,92	
			<b>7 677 489,37</b>	

**COMPTE 65**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
653 000	Jetons de Presences			278 888,00
657 090	Charges Exceptionnelles			-
658 020	Autres Frais de Conceil			253 533,68
				<b>532 421,68</b>
				-

**COMPTE 66**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
661 320	Agios /Credit /EXPL Filba			1 841 605,43
661 420	I sur A ,S, F			473 938,82
666 000	Pert de Change			79 343,39
				<b>2 394 887,64</b>

**COMPTE 68**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
681 000	Dotations Amortis. Batiments			11 859 595,59
681 020	Dotations Amortis. Installation du Complexe			28 913 115,51
681 030	Dotations Amortis. Matériel / Outillage.			4 858 845,54
681 040	Dotations Amortis. Matériel de Transport.			1 926 760,68
681 050	Dotations Amortiss. Equip. Bureau.			325 631,26
681 070	Dotations Amortis. Agencem. Installation.			10 532 940,20
681 090	Dotations Amortis. Equipement Sociaux.			540,00
				<b>58 417 428,78</b>

**DEPENSES D'EXPLOITATION .**  
**Exercice 2011**

N° C.	Cpte	Désignations	Dépenses	Charges Variables	Charges Fixes	
60	Matiere Premiere	601 000	Coton	215 217 512,16	215 217 512,16	
		601 010	Polyester	36 262 317,72	36 262 317,72	
		601 104,,,113	Mat. Prem. Traveaux Public	569 988,35		569 988,35
		601 200	Colorants	2 750 090,10	2 750 090,10	
		601 201	Produits Chimiques	10 165 716,49	10 165 716,49	
		601 202...204	Crb/Lubr/gasoil/Oxyg-Acétilène,	1 369 901,43		1 369 901,43
		601 205	Pieces de rechange Mat.Prod.	5 016 091,69		5 016 091,69
		601206...208	Pieces de rechange Soutien	1 562 026,30		1 562 026,30
		601210-,,,215	Fournitures "Ateliers-bur-inf",	980 639,68	980 639,68	
		601 216	Emballages Perdus	5 896 700,08	5 896 700,08	
		601 217	Autres Mat. Consomables	645 081,74	645 081,74	
		601 220,,,222,	Électricité + Gaz+Eau,	40 225 344,21	40 225 344,21	
<b>Total du Compte 60</b>			<b>320 661 409,95</b>	<b>312 143 402,18</b>	<b>8 518 007,77</b>	
61	Rép. + Assu	615020,,030,	Entretiens et rép/Mat. Transp. & Interv ext	2 385 999,00		2 385 999,00
		616000,,,030,	Assurances Incendies	1 898 870,00		1 898 870,00
		616 040	Assurances Autos	301 964,00		301 964,00
<b>Total du Compte 61</b>			<b>4 586 833,00</b>		<b>4 586 833,00</b>	
62	Depl. Miss.ReceptT.	622 200...700	Remunerations d'intermediaire et honoraires	1 661 140,27		20 793 081,94
		623 000	Publicite,relation public	174 674,79		
		624 010	Transport de biens et collectif	5 543 800,00		
		625 100,,,600,	Deplacement mission et receptions	4 939 189,84		
		626 000...300.	Frais postaux et telecommunications	663 626,11		
		627 010,,,030,300	Service bancaire et assimiles	7 790 650,93		
628 000	Cotisations et divers	20 000,00				
<b>Total Cpte 62</b>			<b>20 793 081,94</b>		<b>20 793 081,94</b>	
63	Salaires	631000 ...300	Remunerations du personnels	194 091 569,25		194 091 569,25
		635 020	Cotisation au organisme sociaux	39 492 232,75		39 492 232,75
		637 030	Autres charge social	3 213 438,31		3 213 438,31
		638010...040	Autres charges de personnel	6 267 566,67		6 267 566,67
<b>Total Cpte 63</b>			<b>243 064 806,98</b>		<b>243 064 806,98</b>	
64	I. + T.	642000	Impot et taxes non recupirables sur chiffre	7 592 168,00		7 677 489,37
		645010 ...050	Autres impot et taxes	85 321,37		
<b>Total Cpte 64</b>			<b>7 677 489,37</b>		<b>7 677 489,37</b>	
65	Fr./Fin.	653000	Jetons de presance	278 888,00		278 888,00
		657090	Charge exeptionnel de gestion courante	0,00		
		658020	Autres charges de gestion courante	253 533,68		253 533,68
<b>Total Cpte 65</b>			<b>532 421,68</b>		<b>532 421,68</b>	
66	Ass.	661320 ... 420	Charges d'interet	2315544,25		2 315 544,25
		666 000	Perte de change	79343,39		79 343,39
<b>Total Cpte 66</b>			<b>2 394 887,64</b>		<b>2 394 887,64</b>	
68	Am.	681000 ...090	Dot Amort (bat,inst comp,,)	58 417 428,78		58 417 428,78
<b>Total Cpte 68</b>			<b>58 417 428,78</b>		<b>58 417 428,78</b>	
<b>TOTAL GENERAL</b>			<b>658 128 359,34</b>	<b>312 143 402,18</b>	<b>345 984 957,16</b>	

Dépenses d'exploitation: Année 2011  
Charge fixe et Variable

N° Cpte	Designations	DEPENSES (D. A.)	
	Matière première.	251 479 829,88	-
	Colorants.	2 750 090,10	-
	Produits chimiques.	10 165 716,49	-
	Emballage Perdu	5 896 700,08	
	<b>S/Total :</b>	<b>270 292 336,55</b>	
<b>60</b>	Autres Mat.et Fourn. Cons.	1 625 721,42	1 625 721,42
	Grb/Lubr/gasoiil/Oxyg-Acétilène,	1 369 901,43	
	Mat. Prem. Travaux Public	569 988,35	
	Pièces de rechange Mat. Prod.	5 016 091,69	5 016 091,69
	Pièces de rechange de soutien.	1 562 026,30	1 562 026,30
	Electricité & Gaz Eau	40 225 344,21	40 225 344,21
	<b>Total Cpte 60 :</b>	<b>50 369 073,40</b>	<b>48 429 183,62</b>
<b>61</b>	Rep assurance	4 586 833,00	4 586 833,00
<b>62</b>	deplacement mission reception	20 793 081,94	20 793 081,94
<b>63</b>	salair	243 064 806,98	243 064 806,98
<b>64</b>	impots et taxes	7 677 489,37	
<b>65</b>	frais financiers	532 421,68	532 421,68
<b>66</b>	assurances	2 394 887,64	2 394 887,64
<b>68</b>	dotation aux amortissement	58 417 428,78	
	<b>total cpte 61,62,63,64,65,66,68</b>	<b>337 466 949,39</b>	<b>271 372 031,24</b>
	<b>total general</b>	<b>658 128 359,34</b>	<b>319 801 214,86</b>

Charge Variable "Direct"

N° Cpte	Désignations	DEPENSES	Taux (%)
60	Matière première.	251 479 829,88	80,57
	Colorants.	2 750 090,10	0,88
	Produits chimiques.	10 165 716,49	3,26
	Fournitures "Ateliers-bur-inf",	980 639,68	0,31
	S/Total : 1	<b>265 376 276,15</b>	<b>85,02</b>
	Emballages Perdus	5 896 700,08	1,89
	Autres Mat. Consomables	645 081,74	0,21
	Électricité + Gaz+Eau,	40 225 344,21	12,89
	S/Total : 2	<b>46 767 126,03</b>	<b>14,98</b>
	<b>Total ( 1 + 2 )</b>	<b>312 143 402,18</b>	<b>100</b>

## Coûts de fabrication

Intitulés	Dépenses	Taux %
Autres Mat.et Fourn. Cons.	645 081,74	0,18
Pièces de rechange : Matériel de production	5 016 091,69	1,38
Pièces de rechange de soutien.	1 562 026,30	0,43
Electricité & Gaz. Eau	40 225 344,21	11,05
Services	4 586 833,00	1,26
Frais Personnel	243 064 806,98	66,75
Impôts Et Taxes	7 677 489,37	2,11
Frais Financiers	532 421,68	0,10
Assurances	2 394 887,64	0,66
Dotations Aux Amortissements	58 417 428,78	16,04
<b>Total General</b>	<b>364 122 411,39</b>	<b>100</b>

**Tableau de répartition des charges par sections principales.  
'exercice 2011**

Sections Principales		FILATURE											Teinture	Bob. A. Teint.
		Préparation-FILATURE				Continu à Filer.			Bobinage	Assemblage				
		Cot-Cardé.	Cot.-Peigné.	Mélange.		Cot-Cardé.	Cot.-Peigné.	Mélange.		Retordage				
T X	100%	7,63	9,46	7,9	7,59	7,25	9,75	18,18	13,33	12,17	6,84			
Coût de Fabrication	364 122 411,39	27 418 417,58	34 445 980,12	28 765 670,50	27 636 891,02	26 398 874,83	35 501 935,11	66 197 454,39	48 537 517,44	44 313 697,47	24 905 972,94			

Nat. de l'unité d'œ.	Kilogrammes									
	Nbre d'un. d'œ.	328 718	223 066	729 554	320 700	216 569	715 249	451 213	920 404	245 772
Coût de l'un. Œ.	83,41	154,42	39,43	86,18	121,90	49,64	146,71	52,74	180,30	30,74

TABLEAU  
DE  
REPARTITION  
DES CHARGES  
Au 31/03/2012

## COMPTE 60

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
601 000	<b>Coton</b>			<b>85 863 353,69</b>
601 010	Polyester - Synthétique.			<b>1 4 6 4 0 4 1 1,90</b>
601 104	Fer et Dérivés			16 837,39
601 107	goudrons			
601 111	Peinture			
601 113	Plomberie			2 727,13
601 200	Colorants			<b>289 000,23</b>
601 201	Produits Chimiques			<b>1 4 4 3 9 2 8,87</b>
601 202	Combustibles Gaz OIL.			151 555,56
601 203	Carburants Lubrifiants			179 338,15
601 204	Oxygène Acétylène			14 400,00
601 205	Pièces de rechange Mat. Production			<b>36 4 7 2 0,03</b>
601 206	Pièces de rechange Mat. Divers.			88 043,66
601 207	Pièces de rechange Mat. Transport.			246 816,74
601 208	Petit Outillage pour Ateliers			1 080,00
601 210	Fourniture pour Atelier Electrique.			113 097,83
601 211	Fourniture pour Atelier Menuiserie.			
601 212	Fourniture pour Atelier Mecanique			14 034,87
601 213	Fourniture d'entretien			385,00
601 214	Fourniture de Bureau			54 877,02
601 215	Fourniture Informatique			26 717,00
601 216	Emballage Perdu			<b>1 3 3 3 8 3 0,13</b>
601 217	Autres Matières Consommables			121 555,01
601 220	Eau			
601 221	Gaz			303 515,06
601 222	electricite			<b>6 1 3 9 0 7 6,91</b>
	<b>Total Général</b>			<b>111 409 302,22</b>

**COMPTE 61**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
615 020	Entretien Rep/Mat Out			121 500,00
615 030	Entretien Rep/Mat Transport			62 609,24
616 000	Assurances Incendies			
616 020	Assurances Transport			
616 030	Assurances Responsabilite Civil			
616 040	Assurances Autos			
<b>Total Général</b>				<b>184 109,24</b>

**COMPTE 62**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
622 200	Honoraire Versées / National.			
622 300	Prestations Service National.			76 122,50
622 700	Frais et Acte Contentieux			
623 000	Annonces et Incertions			6 350,00
624 010	Transport personnel / Interv. Extérieur			
625 100	Frais Voyage à l'étranger			
625 200	Frais de séjour en Algérie			881 222,70
625 300	Frais de séjour à l'étranger			
625 400	Frais d'hébergement			26 551,30
625 510	Frais de restauration			28 210,00
625 600	Séminaires et Congrès			18 691,60
626 000	Telephone Telegraphe			197 759,10
626 300	Affranchissement			
627 010	Frais sur effets			
627 030	Commissions sur engagement			
627 300	Commissions sur ASF.			
628 000	Cotisations et Dons			
<b>Total Général</b>				<b>1 234 907,20</b>

## COMPTE 63

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
631 000	Traitement Salaire Personnel Permanent			21 727 556,60
631 200	Indemnité experience professionnelle			6 048 321,77
631 201	Indemnité Différence de remplacement			133 287,58
631 202	Indemnité de travail Posté			1 936 300,94
631 203	Indemnité Bonification			
631 204	I.F.S.P.			48 714,82
631 206	Indemnité de Nuisance			1 414 841,22
631 207	Indemnité Compl. Revenu.			470 712,97
631 208	Indemnité suggestion Spéciale			228 947,56
631 209	Indemnité Risque Astr. Pa.			266 011,83
631 210	Indemnité de responsabilité.			131 000,00
631 211	Indemnité de Bonification de Fils de Chahid.			
631 212	Indemnité d'isolement.			211 140,00
631 214	Prime de Panier			7 906 470,84
631 215	Prime de Transport			108 420,00
631 217	I.C.V.			61 500,00
631 221	Primes Honorifiques			95 229,38
631 222	Prime partie variable			
631 223	Prime de Caisse			
631 224	Indemnite de telephone			36 000,00
631 225	Indemnite dif/revenu			1 140 435,54
631 300	Congés Payés			70 900,89
635 020	Sécurité Sociale			9 131 491,72
637 030	Fonds Social 2%			800 877,52
638 010	I C A F			599 080,00
638 020	Salaire Unique			1 748 500,00
638 040	Prime de Scolarite			
				<b>54 315 741,18</b>

**COMPTE 64**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
642 000	Taxes sur Activité Professionnelle		1 479 499,00	
645 010	Droit d'enregistrement S/Acte			
645 020	Droit de Timbre		4 299,87	
645 050	Autres Droits Impôts et Taxes.		2 012,00	
			<b>1 485 810,87</b>	

**COMPTE 65**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
653 000	Jetons de Presences			
657 090	Charges Exceptionnelles			32,86
658 020	Autres Frais de Conseil			
				<b>32,86</b>
				-

**COMPTE 66**

Cpte	Intitulés	D	C	Solde
661 320	Agios /Credit /EXPL Filba			
661 420	I sur A ,S, F			
666 000	Pert de Change			2 120,14
				<b>2 120,14</b>

**COMPTE 68**

Cpte	Intritulés	D	C	Solde
681 000	Dotations Amortis. Batiments			2 964 898,90
681 020	Dotations Amortis. Installation du Complexe			7 228 278,88
681 030	Dotations Amortis. Matériel / Outillage.			1 214 711,39
681 040	Dotations Amortis. Matériel de Transport.			481 690,17
681 050	Dotations Amortiss. Equip. Bureau.			81 407,82
681 070	Dotations Amortis. Agencem. Installation.			2 633 235,05
681 090	Dotations Amortis. Equipement Sociaux.			135,00
				<b>14 604 357,21</b>
				-

**DEPENSES D'EXPLOITATION**  
au 31/03/2012

N° C.	Cpte	Désignations	Dépenses	Charges Variables	Charges Fixes	
60	Matiere Premiere	601 000	Coton	85 863 353,69	85 863 353,69	
		601 010	Polyester	14 640 411,90	14 640 411,90	
		601 104,,,113	Mat. Prem. Traveaux Public	19 564,52		19 564,52
		601 200	Colorants	289 000,25	289 000,25	
		601 201	Produits Chimiques	1 443 928,87	1 443 928,87	
		601 202...204	Crb/Lubr/gasoil/Oxyg-Acétilène,	345 293,71		345 293,71
		601 205	Pieces de rechange Mat.Prod.	364 720,05		364 720,05
		601206...208	Pieces de rechange Soutien	335 940,40		335 940,40
		601210-,,,215	Fournitures "Ateliers-bur-inf",	209 111,72	209 111,72	
		601 216	Emballages Perdus	1 333 830,13	1 333 830,13	
		601 217	Autres Mat. Consomables	121 555,01	121 555,01	
		601 220,,,222,	Électricité + Gaz+Eau,	6 442 591,97	6 442 591,97	
<b>Total du Compte 60</b>			<b>111 409 302,22</b>	<b>110 343 783,54</b>	<b>1 065 518,08</b>	
61	Rép. + Assu	615020,,030,	Entretiens et rép/Mat. Transp. & Interv ext	184 109,24		184 109,24
		616000,,,030,	Assurances Incendies	0,00		0,00
		616 040	Assurances Autos	0,00		0,00
<b>Total du Compte 61</b>			<b>184 109,24</b>		<b>184 109,24</b>	
62	Depl..Miss.Recept.	622 200...700	Remunerations d'intermediaire et honoraires	76 122,50		1 234 907,20
		623 000	Publicite,relation public	6 350,00		
		624 010	Tranport de biens et collectif	0,00		
		625 100,,,600,	Deplacement mission et receptions	954 675,60		
		626 000...300.	Frais postaux et telecommunications	197 759,10		
		627 010,,,030,300	Service bancaire et assimilés	0,00		
628 000	Cotisations et divers	0,00				
<b>Total Cpte 62</b>			<b>1 234 907,20</b>		<b>1 234 907,20</b>	
63	Salaires	631000 ...300	Remunerations du personnels	42 035 791,94		42 035 791,94
		635 020	Cotisation au organisme sociaux	9 131 491,72		9 131 491,72
		637 030	Autres charge social	800 877,52		800 877,52
		638010...040	Autres charges de personnel	2 347 580,00		2 347 580,00
<b>Total Cpte 63</b>			<b>54 315 741,18</b>		<b>54 315 741,18</b>	
64	I. + T.	642000	Impot et taxes non recupirables sur chiffre	1 479 499,00		1 485 810,87
		645010 ...050	Autres impot et taxes	6 311,87		
<b>Total Cpte 64</b>			<b>1 485 810,87</b>		<b>1 485 810,87</b>	
65	Fr./Fin.	653000	Jetons de presance	0,00		0,00
		657090	Charge exeptionnel de gestion courante	32,86		
		658020	Autres charges de gestion courante	0,00		0,00
<b>Total Cpte 65</b>			<b>32,86</b>		<b>0,00</b>	
66	Ass.	661320 ... 420	Charges d'interet	0		0,00
		666 000	Perte de change	2120,14		2 120,14
<b>Total Cpte 66</b>			<b>2 120,14</b>		<b>2 120,14</b>	
68	Am	681000 ...090	Dot Amort (bat,inst comp,,)	14 604 357,21		14 604 357,21
<b>Total Cpte 68</b>			<b>14 604 357,21</b>		<b>14 604 357,21</b>	
<b>TOTAL GENERAL</b>			<b>183 236 380,92</b>	<b>110 343 783,54</b>	<b>72 892 564,52</b>	

Dépenses d'exploitation: Au 31/03/2012  
Charge fixe et Variable

N° Cpte	Désignations	DEPENSES	
		(D. A.)	
	Matière première.	100 503 765,59	-
	Colorants.	289 000,25	-
	Produits chimiques.	1 443 928,87	-
	Emballage Perdu	1 333 830,13	
	<b>S/Total :</b>	<b>103 570 524,84</b>	
<b>60</b>	Autres Mat.et Fourm. Cons.	330 666,73	330 666,73
	Crb/Lubr/gasoiil/Oxyg-Acétéliène,	345 293,71	
	Mat. Prem. Travaux Public	19 564,52	
	Pièces de rechange Mat. Prod.	364 720,05	364 720,05
	Pièces de rechange de soutien.	335 940,40	335 940,40
	Electricité & Gaz Eau	6 442 591,97	6 442 591,97
	<b>Total Cpte 60 :</b>	<b>7 838 777,38</b>	<b>7 473 919,15</b>
<b>61</b>	Rep assurance	184 109,24	184 109,24
<b>62</b>	deplacement mission reception	1 234 907,20	1 234 907,20
<b>63</b>	salaires	54 315 741,18	54 315 741,18
<b>64</b>	impots et taxes	1 485 810,87	
<b>65</b>	frais financiers	32,86	32,86
<b>66</b>	assurances	2 120,14	2 120,14
<b>68</b>	dotation aux amortissement	14 604 357,21	
	<b>total cpte 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68</b>	<b>71 827 078,70</b>	<b>55 736 910,62</b>
	<b>total general</b>	<b>183 236 380,92</b>	<b>63 210 829,77</b>

Charge Variable "Direct"

N° Cpte	Désignations	DEPENSES	Taux (%)
60	Matière première.	100 503 765,59	91,08
	Colorants.	289 000,25	0,26
	Produits chimiques.	1 443 928,87	1,31
	Fournitures "Ateliers-bur-inf",	209 111,72	0,19
	S/Total : 1	<b>102 445 806,43</b>	
	Emballages Perdus	1 333 830,13	1,21
	Autres Mat. Consomables	121 555,01	0,11
	Électricité + Gaz+Eau,	6 442 591,97	5,84
	S/Total : 2	<b>7 897 977,11</b>	
	<b>Total ( 1 + 2 )</b>	<b>110 343 783,54</b>	<b>100</b>

## Coûts de fabrication

Intitulés	Dépenses	Taux %
Autres Mat.et Fourn. Cons.	121 555,01	0,16
Pièces de rechange : Matériel de production	364 720,05	0,47
Pièces de rechange de soutien.	335 940,40	0,43
Electricité & Gaz. Eau	6 442 591,97	8,27
Services	184 109,24	0,24
Frais Personnel	54 315 741,18	69,76
Impôts Et Taxes	1 485 810,87	1,91
Frais Financiers	32,86	0,00
Assurances	2 120,14	0,00
Dotations Aux Amortissements	14 604 357,21	18,76
<b>Total Général</b>	<b>77 856 978,93</b>	<b>100</b>



## **Sources d'alimentation de l'entreprise FILBA:**

### **1- Alimentation Electrique**

L'usine est alimentée à partir de deux (02) lignes de 30 KV chacune.

- La première ligne appelée ligne spécialisée, est raccordée directement à partir du poste de livraison Sonelgaz.
- La deuxième ligne elle est raccordée à partir du réseau de la zone Industrielle (ligne de réserve).
- Avec une puissance installée de 11 MVA et P/mise à disposition de 7,5 MVA.

### **2- Alimentation GAZ:**

L'usine est alimentée par un poste de détente situé à l'enceinte de l'entreprise, avec un débit Mise à disposition de 6500 TH/h (650 m3/h).

### **3- L'alimentation en Eau:**

- L'usine est alimentée par ses deux propres forages,

- le premier est situé à 9 Km de l'usine avec un débit moyen de 54 m3/h et un TH de 64° F.
- Le deuxième est situé à 5 Km de l'usine avec un débit moyen de 45 m3/h et un TH de 120° F.

### **Annexes et Moyen:**

- L'usine dispose de deux (02) groupes électrogènes de 160 KVA chacun.

- l'un pour l'unité, est équipé d'un inverseur et un système de démarrage automatique, destiné principalement pour l'éclairage de secours et l'alimentation des pompes pour le réseau d'incendie et l'eau sanitaire.
- L'autre utilisé en cas des coupures électriques au niveau des forages.

- L'usine dispose d'un réseau d'Air comprimé, et de (05) cinq chaudières / production vapeur, et d'une station de traitement des eaux à l'entrée (eaux produite adoucie et déminéralisé), ainsi qu'une station d'épuration des eaux (type de traitement physico – chimique et biologique).

La structure maintenance est chargée de la gestion des équipements utilitaires cités ci-dessus et de l'entretien des équipements de production.