الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلـــــوم الماليـــــــــة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فـــــرع: علوم مالية ومحاسبية

تخصـــص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

(محاسبة تحليلية بسيطة)

دراسة حالة – مصنع النسيج و. المسيلة

من إعداد:

- غربي يونس
- شيكوش حمينة إسلام

تحت إشراف:

د.أحمد فوضيل فكار

لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
		جامعة المسيلة	رئيسا
		جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
		جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

قال الله تعالى﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

سورة هود، الآية 88

في البداية نشكر الله عز وجلّ الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع البسيط.

يسعدنا أن نتقدم بالشكر الخاص إلى الأستاذ المشرف " **د.أحمد فوضيل فكار**" الذي كان خير سند ودعم طوال مشوارنا مع هذا العمل ، والذي قام كذلك بدور فعّال من أجل مساعدتنا ووافق على إتمام المهمة ولم يبخل علينا بمد يد العون قدر الإمكان.

جزاكم الله عنا كل خير.

غربي يونس- شيكوش حمينة أسلام

إهـــــداء

- إلى من كانوا سببا في وجودنا .....أوليائنا الكرام

- إلى من علمونا الحروف ورسموا لنا الدروب.....أساتذتنا الأجلاء

- إلى من شاركونا الحياة بجدها واجتهادها .....زملائنا الأعزاء

- إلى من ساهم بالقليل أو الكثير ولو بالكلمة الطيبة لانجاز هذا العمل عامة واخص بالذكر الأستاذ المشرف : أحمد فوضيل فكار (حفظة الله) .

- إلى جميع الطلاب والسائرين إلى الله بحب العلم وتوقير العلماء .

- إلى كل هؤلاء نهدي هذا العمل المتواضع الذي نسال الله أن يجعله في ميزان حسناتنا

غربي يونس- شيكوش حمينة أسلام

الفهرس

الفهرس

الموضوع	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الفهرس وقائمة الأشكال والجداول	
مقدمة عامة	**أ ب ج**
الفصل الأول : مدخل إلى المحاسبة التحليلية	
المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة	**5**
المطلب الأول : تعريف المحاسبة التحليلية	**5**
المطلب الثاني : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	**6**
المبحث الثاني : عموميات حول المحاسبة التحليلية	**8**
المطلب الأول : وظائف المحاسبة التحليلية	**9**
المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية	**9**
المطلب الثالث : إستعمالات و مكانة المحاسبة التحليلية	**11**
المبحث الثالث : التكاليف وسعر التكلفة	**14**
المطلب الأول : مفهوم التكاليف وسعر التكلفة و تصنيف التكاليف	**14**
المطلب الثاني : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	**28**
المطلب الثالث :دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة	**30**
المطلب الرابع:أنواع وترتيب المخزونات	**33**
خلاصة الفصل الاول	**48**

الفصل الثاني : إسهامات المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات	
مقدمة الفصل	**50**
المبحث الأول : ماهية عملية إتخاذ القرار	**51**
المطلب الأول : مفهوم عملية إتخاذ القرار	**51**
المطلب الثاني : خطوات ومراحل إتخاذ القرار والعوامل المؤثرة عليها	**52**
المطلب الثالث : تقسيمات القرار	**56**
المبحث الثاني : ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لاتخاذ القرار	**59**
المطلب الأول : طريقة التكاليف الحقيقية	**59**
المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	**61**
المطلب الثالث :طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية	**65**
خلاصة الفصل الثاني	**72**
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة EATIT	
تمهيد	**74**
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة	**75**
المطلب الأول: موقع المؤسسة ونظام العمل بها ومكانتها على الساحة الوطنية	**75**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT	**77**
المطلب الثالث: عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة.	**84**
المبحث الثاني: طرق تحديد تكاليف إنتاج Bache 700 grs	**86**
المطلب الأول: نظرة عامة حول تكاليف الإنتاج بالمؤسسة EATIT	**86**
المطلب الثاني: حساب تكلفة الشراء في المؤسسة EATIT	**86**

المطلب الثالث: حساب تكلفة الإنتاج للمنتج BACHE 700 GRS	**87**
المطلب الثالث: حساب تكلفة إنتاج خيمة الحماية المدنية (PROTECTION CIVLE)	**94**
المبحث الثالث : حساب تكلفة إنتاج الخيمة وعتبة المردودية	**94**
المطلب الأول: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية	**95**
المطلب الثاني: حساب عتبة المردودية	**96**
خلاصة الفصل	**99**
الخاتمة العامة	**100**
قائمة المراجع	**102**

قائمة الجداول

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	جدول علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	**7**
02	جدول التكاليف الثابتة	**18**
03	جدول التكاليف المتغيرة	**19**
04	جدول طريقة حساب تكلفة الشراء	**24**
05	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال	**26**
06	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات	**26**
07	جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1	**27**
08	جدول طريقة حساب النتيجة المحاسبة العامة	**32**
09	جدول تقسيم القرارات	**57**

10	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة	63
11	جدول عددا العمال في الأقسام الإنتاجية	83
12	جدول منتوج الأقمشة الثقيلة	84
13	جدول منتوج الأقمشة الخفيفة	84
14	جدول منتوج الأقمشة المطلية ومقرونة	85
15	جدول عملية استيراد القطن	87
16	جدول حساب تكلفة الشراء	88
17	جدول مرحلة الخلط	89
18	جدول مرحلة التسريح	89
19	جدول مرحلة السحب والبرم	90
20	جدول مرحلة الغزل النهائي	90
21	جدول مرحلة التمشيط	90
22	جدول مرحلة التجميع	90
23	جدول مرحلة التدوير	90
24	جدول حساب تكلفة الإنتاج	92
25	جدول صباغة القماش	93
26	جدول حساب تكلفة إنتاج خيمة	95
27	جدول حساب سعر التكلفة	95
28	جدول حساب النتيجة التحليلية	96
29	جدول الاستغلال التفاضلي	96

قائمة الأشكال

رقم الشكل	إسم الشكل	الصفحة
01	مخطط خلاصة العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	8
02	مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية	15
03	مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية	15
04	مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ	16
05	منحنى التكاليف الثابتة	18
06	منحنى التكاليف المتغيرة	19
07	منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)	20
08	مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة	22
09	مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	30
10	هيكل تنظيمي يمثل مراحل اتخاذ القرار	53
11	هيكل تنظيمي يمثل خطوات اتخاذ القرار	53
12	التسيير المباشر والغير المباشر لمختلف الفروع و الوحدات	53
13	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المصدر مصلحة المحاسبة التحليلية	77
14	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة التحليلية	79

مقدمة

مقدمة:

يرتبط تسيير المنشآت أو المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد.

ولكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدا رية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق لمواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها وأن تنظر إلى الآفاق لذا أصبح لزاما على مؤسسات والتحديات التي تواجهها بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح .

لقد أصبحت المحاسبة أمرا ضروريا و حيويا بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، وتمثل بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وتهتم المحاسبة التحليلية بقياس التكلفة بما يحقق ثلاث أهداف رئيسية:

- تقييم التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج و المخزون و إعداد القوائم و التقارير المالية للوحدة الاقتصادية
- قياس التكلفة لأغراض التخطيط ومعالجة المشاكل و المساعدة في اتخاذ القرارات.
- الرقابة وتقييم الأداء.

و مع سعي الجزائر الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و تحقيق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي أصبح الهدف الأساس ي للدولة تهيئة المؤسسات الوطنية و إنعاش الاقتصاد الوطني.

في ظل كل هذا فان المؤسسات الجزائرية تعاني الركود و التدهور الاقتصادي نظرا لاعتمادها على أنظمة المحاسبة الكلاسيكية مما جعلها عاجزة على مواكبة التطورات العالمية بالرغم من محاولاتها العديدة من لأجل إعادة هيكلتها و الاستقلالية العضوية و المالية و تجنب العمل بالأساليب التقليدية.

و من أهم العوامل التي أدت بالمؤسسة أن تعيش هذه المرحلة الصعبة بداية الأساليب التقنية المستعملة من جهة وسوء التنظيم من جهة أخرى .

و لتتمكن من ذلك يجب على المؤسسة أن تبحث عن وسيلة تستند إليها لأداء مهمتها.

1- الإشكالية: للإلمام بكل جوانب الموضوع نقوم بطرح إشكالية الدراسة كالتالي: كيف يتم تقييم سعر التكلفة الفعلية ؟ وما مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات في المؤسسة؟

وتتمحور ضمن هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية نصيغها في النقاط التالية:

- فيما تكمن وظائف المحاسبة التحليلية ؟ وماهي أهدافها؟
- ماهي التكاليف وماهي أنواعها وفيما تتمثل أهم الطرق المستعملة لحساب سعر التكلفة؟
- ما مدى أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؟

2-الفرضيات:

أ – تعتمد المؤسسات على المحاسبة التحليلية كتقنية هامة تساعدها على تحديد قيمة التكاليف و بالتالي تمكننا من دخول السوق و المنافسة بتوزيعها على مراحل الإنتاج و مراحل التحليل بدءا من تحميلها على المنتوج النهائي.

ب – نظرا للضياع الذي يحدث في المؤسسات الجزائرية تهتم تطبيق تقنية تساعدها على التحكم في التكاليف و هي المحاسبة التحليلية التي تعتبر فرع من فروع التسيير و التي تقوم بتجميع و تحليل و إبراز معرفة التكلفة لتوجيه السير إلى نمو مركز الربح.

ت – هناك عدة طرق لحساب سعر التكلفة من بيتها طريقة الأقسام المتجانسة التكلفة المتغيرة،التحميل العقلاني.

ث – تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار، إذ تمثل قاعدة للمعطيات على أساسها يتم بذلك . كما أن حسابها و تحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة كما أن طرق إعداد التكلفة النهائية تشمل على عدة مؤشرات يستند إليها في عملية اتخاذ القرار في الوقت المطلوب.

3-أهمية البحث:

نظرا للوضعية التي تعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف و تحديد السعر بأقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ مختلف القرارات.

4-أسباب اختيار الموضوع: يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية.

أ – **الأسباب الموضوعية:** اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية و لأداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة. الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية. الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق و تحقيق أهدافها.

ب – الأسباب الذاتية: حب التطلع على هذه التقنية و سعيا للتحكم فيها. طبيعة التخصص" المحاسبة"

5-منهجية البحث: نعتمد في بحثنا على المنهج الوصفي الذي غلب على بحثنا بدءا بوصف المحاسبة التحليلية بهدف جمع الحقائق و البيانات و تفسيرها.

الفصل الأول

مدخل إلى المحاسبة التحليلية

المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتسيير و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدر الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في الفهم و التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية وجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التسيير و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

سنتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم حول المحاسبة التحليلية في المبحث الأول ثم عموميات حول المحاسبة التحليلية في المبحث الثاني و بعدها التكاليف و سعر التكلفة في المبحث الثالث.

المطلب الأول :تعريف المحاسبة التحليلية.

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات و لكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال، و تبين أثر ذلك بعض التعاريف

1- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية ، و تحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة[1] .

[1]- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية ج 1 ، دار المحمدية العامة، ص. 08

2- المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعي[1] .

3- محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس وتقييم أداء هذه الوحدات[2] .

معناها الواسع :تتضمن إعداد البيانات الإحصائية و تطبيق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء كانت المنفذة أو المخططة، و ينظر على أنها توظيف مبادئ و طرق وأساليب التكاليف لخدمة وممارسة الرقابة على التكاليف و تحديد الربحية، و تتضمن عملية المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية.

التعريف الشامل :المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم والطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدي[3] .

المطلب الثاني :علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

إن ظهور محاسبة التكاليف نجم عن عجز المحاسبة العامة عن القيام بوظائفها في المشروعات الصناعية بنفس الكفاءة التي تقوم بها من قبل المشروعات التجارية، فظهورها إنما جاء لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات المذكورة و التي لم تكن المحاسبة المالية قادرة على تقديمها.

علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة : تظهر علاقتهما من خلال عملية المقارنة

[1]- محمد زعتري، المحاسبة التحليلية، anale CMTC ، سلسلة ، ص76 – 83

[2]- سعيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف ،ص24

[3]- محمدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة ، ط 1992 ، ص52

أوجه الشبه : هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها[1]:

– تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف

– تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.

– ظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية و المحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.

– تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية.

– كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس.

أوجه الاختلاف [2]:

الجدول : 01 علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة عامة
من حيث الهدف	تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة بالتفصيل (الشهرية واليومية) لكل منتج على حدي.	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية كما تساهم في تحديد الميزانية والوضعية المالية للمؤسسة
من حيث المدة الزمنية	الفترة التي تكون مقياس التحليل عادة شهر إلا في حالة خاصة فيستعمل الفصل أو السنة.	عادة دورة الاستغلال تكون محددة بسنة.
من حيث مصدر المعلومات	تعتمد على المحاسبة العامة كمصدر مع الاعتماد على اختلافات كيفية.	المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للنظام المحاسبي المالي scf الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات.
من ناحية	مستعملها الأساسي هو مسير للمؤسسة إذ	نظرا لتبيعتها التي تشمل الناحية القانونية والمالية

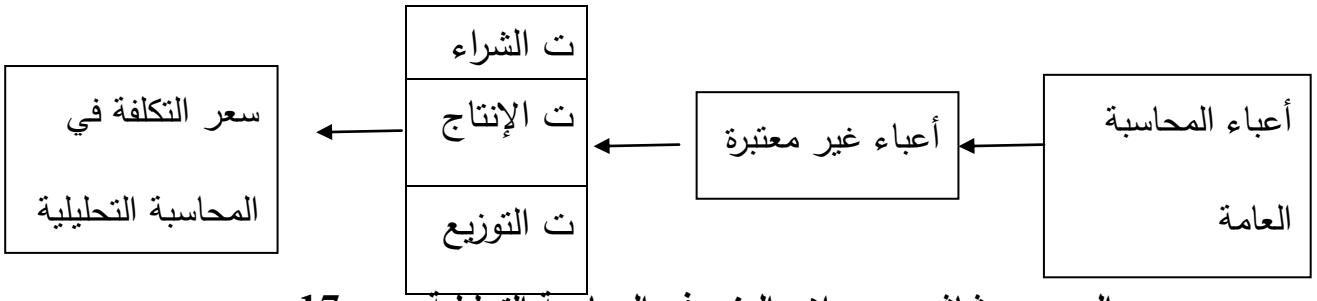
[1]– عبد الحكيم كراجة، " محاسبة التكاليف " ، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001 ، ص15

[2]– ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير " ، ص16

مستعمليها	تفيده في تحديد المسؤوليات و استعمال نتائجها كأساس في اتخاذ القرارات.	للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لاعلاقة لها بالمؤسسة بدءا من مديرها إلى العمال إلى لمتعاملين على اختلاف وضعيتهم القانونية و المالية.
من ناحية الحسابات المستعملة	تستعمل الحسابات الخاصة والتي تدعى بالحسابات المنعكسة و تهتم بالتكلفة و سعر التكلفة.	تستعمل حسابات خاصة بها و التي لا تكون حسب المصاريف والإيرادات و تختلف باختلاف نظام البلاد.
من حيث الإلزامية	لا تعتبر إلزامية و يتوقف استخدام الدفاتر المحاسبية و الجلات و البيانات في قسم التكاليف و التصنيع على رغبة الإدارة بهدف الحصول على المعلومات الضرورية لها.	أوجب القانون الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة بصورة أصولية ألزم بمسك الدفاتر بصورة صحيحة.

المصدر : ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير " ، ص16

الشكل 1 : مخطط خلاصة العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.



المصدر:بوشاش ي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، ص. 17

المبحث الثاني : عموميات حول المحاسبة التحليلية.

بعد التطرق إلى نشأة و تعريف المحاسبة التحليلية و تحديد علاقتها بالمحاسبة العامة، ومن اجل إعطاء رؤية شاملة حول المحاسبة التحليلية توجب التطرق إلى أهدافها و وظائفها في المؤسسة من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : وظائف المحاسبة التحليلية.

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقص ى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل الوظائف في[1] :

الوظيفة التسجيلية : هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

الوظيفة التحليلية : تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

الوظيفة الرقابية : وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها

الوظيفة التحفيزية : تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية.

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف بإعتبارها محاسبة موجهة لتسير المنظمات، وتساعد أصحاب القرارفي إتخاذ القرار المناسب، وتتمثل أهدافها فيما يلي[1] .

[1]– إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ، ص : 24 /25

قياس تكاليف الأداء : الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة.
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

قياس تكلفة الإنتاج : تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

الرقابة على عناصر التكلفة : وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

إتخاذ القرارات : يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
- اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتوج ؛
- تغيير الآلات؛
- توسيع النشاط؛

[1]– محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998 ، ص :26

إعداد الكشوف المالية : تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

تقدير المردودية : تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء : زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه

المطلب الثالث : استعمالات ومكانة المحاسبة التحليلية.

1- استعمالات المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جدا نظرا لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات و الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية و الخدمية و التجارية كما أنها تستعمل للتخطيط و قياس التوقعات المستقبلية و الرقابة و اتخاذ القرار.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

إن محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة و الصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها التي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة و أن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقديمها لمعلومات هامة صحيحة و مفيدة للمشروع.

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

2- مكانة استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة :

تتطلب المحاسبة أثناء العمل بها النقاط التالية:

1- أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسنادات تسيير المخزن لأمين المخزن.

2- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.

3- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات والطلبات.

4- إنفاق الأعباء بدقة إلى العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان، إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع والمنتجات التامة، و من كل مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور، و كذا اليد العاملة وساعات عمل الآلة ، و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلاءم هيكلة المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، و للسير الجيد للمحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة العامة لأنها الممون الأساس ي لها بالمعلومات، إذ للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة و مراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تمدها لها المحاسبة العامة و التي تمل المصدر الأساس ي لمعلوماتها وأساس هذا النظام التحليلي كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية و الجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة و تبقى عملية إتقان العمل و هذا كما يلي:

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

- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.

- التسجيل الحقيقي و الفعلي لكل الأعباء و المنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و تحديد النتيجة و كل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية

3- مكانة المحاسبة التحليلية:

إن المحاسبة العامة تقدم و بصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع و الأعباء حسب نوعيتها،لكن المعلومات المحتواة فيها رغم أهميتها و ضرورتها ، فهي ليست كافية لمعرفة و تفهم و تحليل عامل النشاط الذي تقوم به المؤسسة و هذا لأسباب متعددة منها:

1- إن المحاسبة العامة شكلية و يفرض عليها قواعد تقييم و تسجيل محدد و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني.

2- تتعامل مع المعلومات و البيانات في إطار تاريخي الآمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية

3- الأسباب القانونية و الضريبة تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا الربحية حسب الأنواع و الأرقام.

4- تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط بينما هناك جوانب بينما هناك جوانب جد مهمة كالكمية مثلا، و التي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية إذ وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل إلى البحث عن الوسيلة أو النظام لتحليل و إيضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة، و لقد تمثلت هذه الوسيلة و النظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية . فالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات الأساسية و الضرورية لا يمكن إلا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات الذي تعتمد على المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات و تحليل النتائج.

المبحث الثالث : التكاليف و سعر التكلفة.

إن دراسة و تحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف و سعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات و تصنيف عناصر التكاليف و لكن قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر التالية : المصاريف، الأعباء و التكاليف[1] .

المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة و تصنيف التكاليف:

أولا : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

تعريف التكاليف : هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتوج أو خدمة انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل لصنعه أو إنتاجه.

1- تعريف العبء : يتقابل العبء مع الناتج فهما يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين الأعباء استهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الاستهلاك.

2- مفهوم المصاريف : هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع أو خدمات[2]

3- مفهوم سعر التكلفة : يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي حيث يضم كل المصاريف بداية من الشراء وصولا إلى إعداد المنتوج، كما يمكن تعريفه على أنه : مفهوم اقتصادي تعبر عن حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع ولكل منتوج عدد تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحدة[3].

مكونات سعر التكلفة : لحساب سعر التكلفة يجب الآخذ بعين الاعتبار نوع نشاط المؤسسة (صناعية، تجارية أو خدماتية[4])

---

[1]- عبد المقصود دبيان، " أساسيات محاسبة التكاليف " ، دار ألافا، الجزائر، 1999 ، ص 200

[2]- أحمد بركات، محاضرات في المحاسبة التحليلية ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية ، 1999 ، ص. 193

[3]- دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية2016 – 2017

[4]- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2004 ، ص. 33

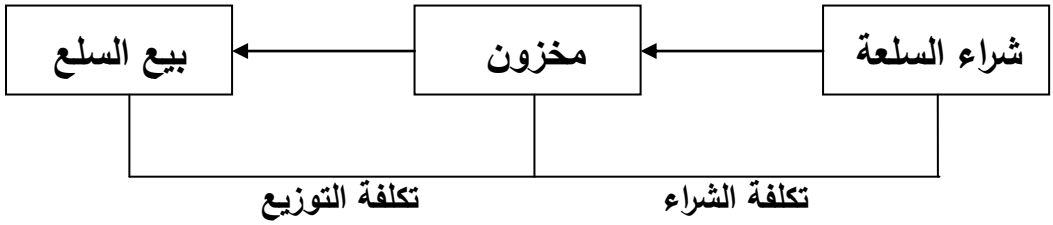
1- بالنسبة للمؤسسة الجارية : يضم سعر التكلفة:

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة؛
- مصاريف التوزيع للمصاريف المباعة.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير مباشرة)

الشكل 2: مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة التجارية

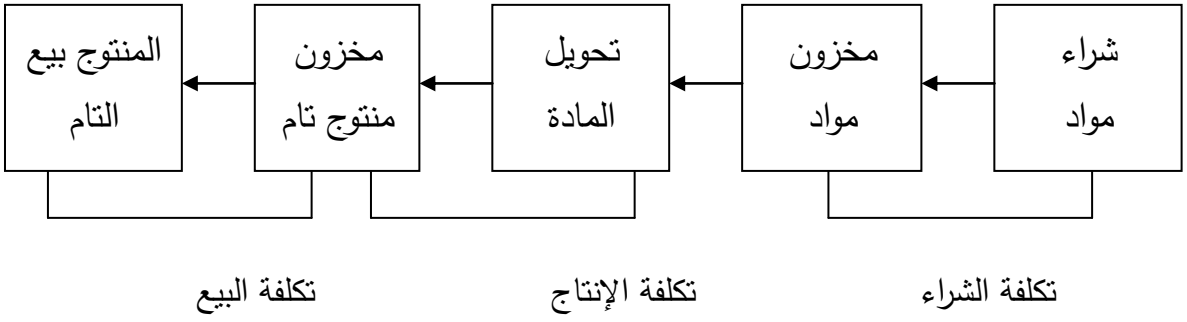


المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص33

2- بالنسبة للمؤسسة الصناعية : يضم سعر التكلفة ما يلي:

- تكلفة شراء المواد الآولية المستعملة؛ تكلفة الإنتاج للمواد المباعة.
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة و الغير المباشرة.
- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المباشرة و الغير المباشرة.
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع.

الشكل 3: مخطط مكونات سعر التكلفة بالنسبة للمؤسسة الصناعية



المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص3

3- بالنسبة للمؤسسة الخدماتية : يضم سعر التكلفة كل مصاريف الخدمة.

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

الهدف من حساب سعر التكلفة[1] :

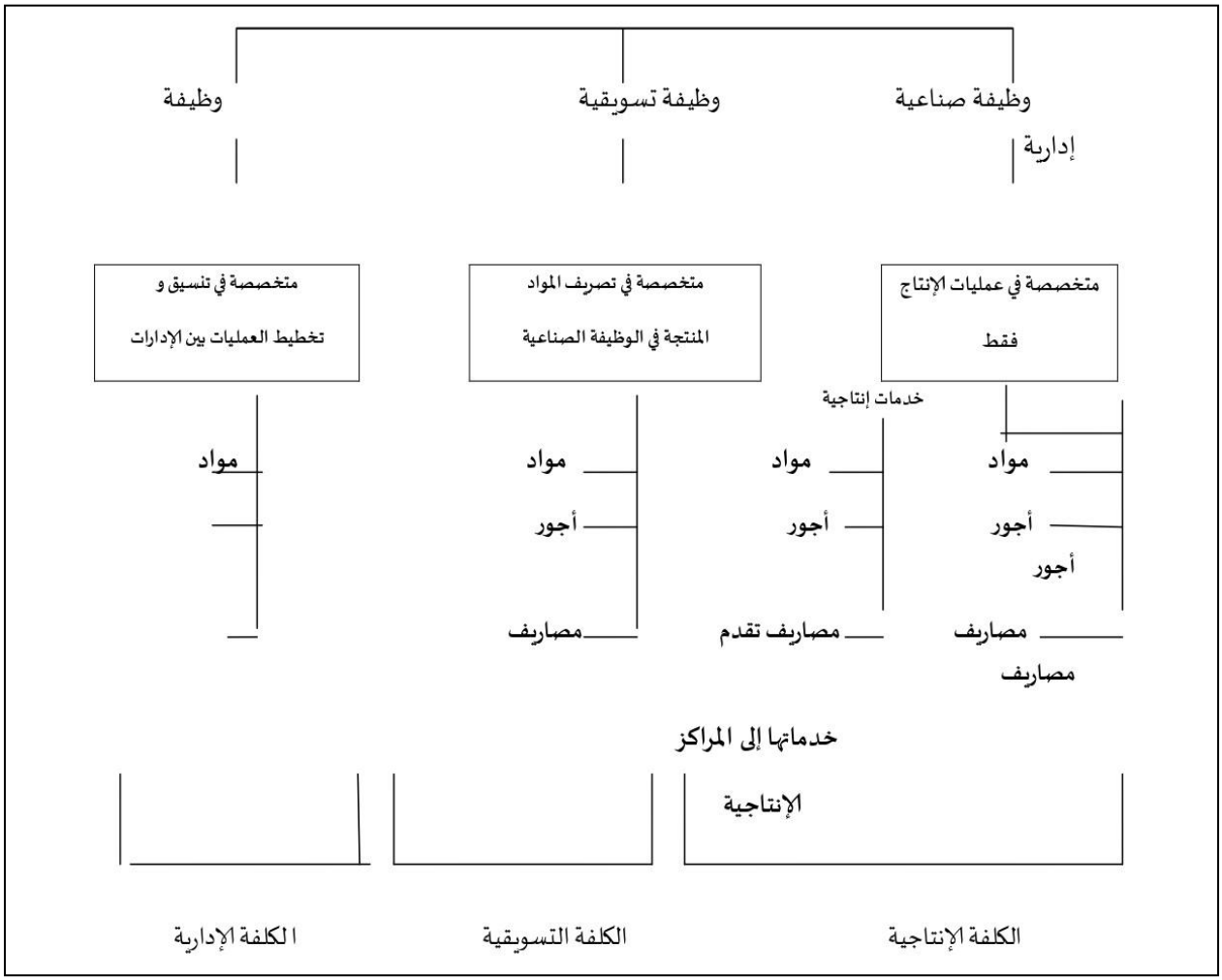
- مراقبة مردودية النشاط من المقارنة بين سعر التكلفة و قيمة المبيعات.

- حصر مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بما يفيد معرفة عناصر تكلفة المنتوج أو البضاعة لحظة وصولها للعميل.

ثانيا : تصنيف التكاليف : هناك عدة تصنيفات و تبويبات للتكاليف سوف نتعرض و نبين بعضا منها و هي كالتالي:

1) -التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف:

الشكل 4: مخطط لطبيعة الوظيفة داخل المنشأ



أ –**التكلفة الإنتاجية :** هي تلك التكاليف من مواد متمثلة في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول وتصنع لتصبح منتج تام و أجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية و ضمن الوظيفة الصناعية، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية ... و هذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة . هذه الأخيرة تقوم بها مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية . مجموع التكاليف السابقة الذكر والتي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى بالتكاليف الصناعية.

ب –التكلفة التسويقية : هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من مواد وأجور و مصاريف، و تشمل المواد التسويقية : مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم . أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات، تكلفة العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج ... إجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية.

ج –التكلفة الإدارية : إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية، المطبوعات . محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية

2) – التبويب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط: تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، إما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم النشاط، كما قد تكون شبه متغيرة(شبه ثابتة) سوف نشرح هذا.

أ –**التكاليف الثابتة :** هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و فق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته[1] .

الجدول 2: جدول التكاليف الثابتة

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج		نصيب الوحدة	
30	10		3	
30	20	يزيد	1.5	ينخفظ
30	30		1	

المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

الرسم يبين علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج : هي خط مستقيم.

الشكل 5: منحنى التكاليف الثابتة

المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

[1]– بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 09

إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل عموما في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع، أقساط التأمين، فهي تكلفة زمنية.

ب –التكاليف المتغيرة : هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجوم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا . و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجوم الإنتاج (مستوى النشاط) ، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه . كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول[1] : **الجدول 3: جدول التكاليف المتغيرة**

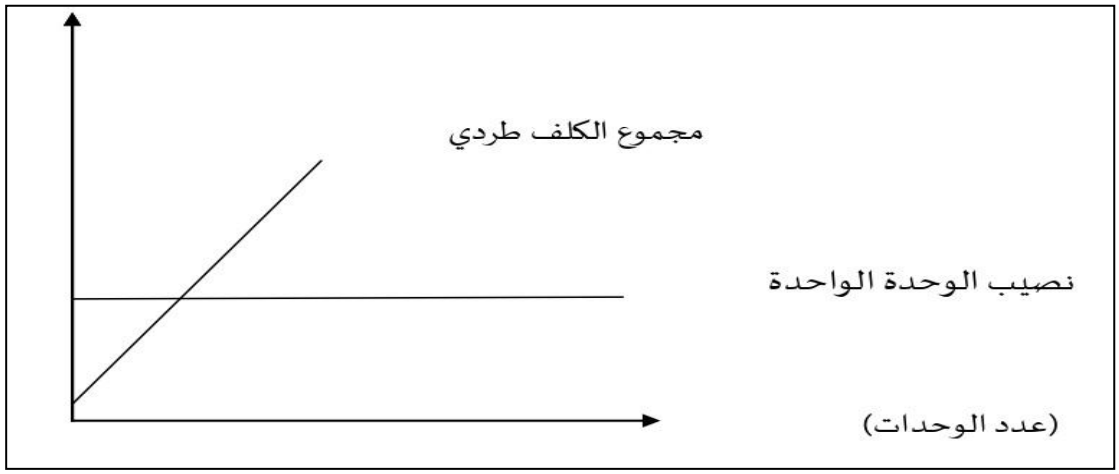
مجموع الكلف	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	نصيب الوحدة الواحدة
0	0	0
60	10	6
120	20	6
180	30	6

المصدر : بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 10

تكلفة الوحدة الواحدة = مواد + أجور + مصاريف مثلا 1+2+3=6 :

الرسم يبين علاقة التكاليف المتغيرة = حجم الإنتاج

الشكل 6: منحنى التكاليف المتغيرة



المصدر : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص. 10

[1]– بويعقب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص10

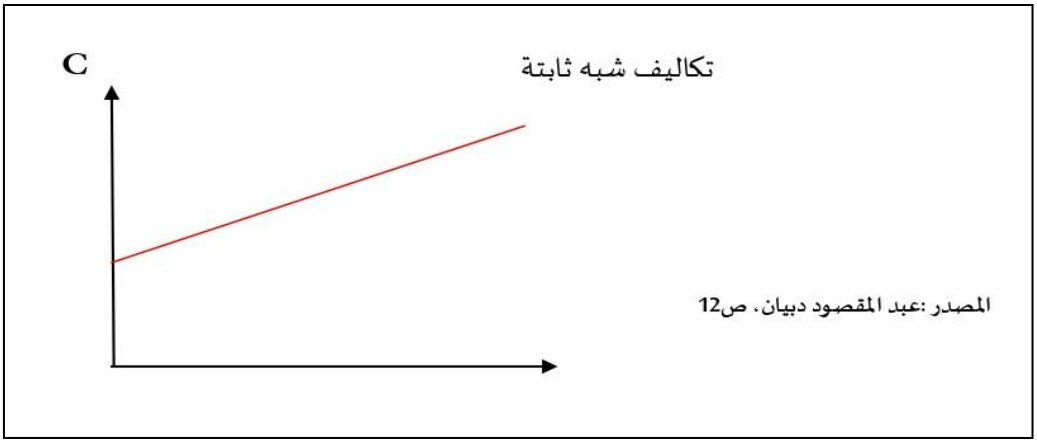
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

ج – التكاليف شبه الثابتة شبه المتغيرة : هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة . و مثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

نفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة . الشكل التالي يوضح أكثر.

الرسم يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة (شبه المتغيرة) بالإنتاج في الغالب لا تأخذ هذه التكاليف دالة خطية.

الشكل 7: منحنى التكاليف شبه الثابتة (شبه متغيرة)



المصدر : عبد المقصود دبيان، ص12

2) –التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج:

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فإما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة.

– **التكاليف المباشرة :** هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج مواد كانت، أجور أو مصاريف.

– **المواد المباشرة :** هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي

– **الأجور المباشرة :** هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط.

– **المصروفات الصناعية المباشرة :** هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.

– **التكاليف غير المباشرة :** هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة[1] .

– **المواد غير المباشرة :** هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت، لتشحيم لآلات، مواد التنظيف.

– **الأجور غير المباشرة :** هي الأجور الخاصة بالملاحظين و عمال الحراسة والمفتشين، عمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات.

– **التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى :** تشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان و تكلفة العينات.

ثالثا : العناصر المكونة للتكاليف : تتكون التكاليف الإجمالية للسلع من عنصريين[2]:

1 -**تكاليف مباشرة :** هي تكاليف تصرف خصوصا من أجل وحدة المنتوج و هي تحسب أولا وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل و فيما يلي أنواع هذه التكاليف: تكلفة مواد أولية – تكلفة يد عاملة مباشرة. – تكلفة مواد مستهلكة– تكلفة خدمات مباشرة.

[1]– عبد المقصود دبيان، سبق ذكره، ص12

[2]– ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، دار البحث، قسنطينة، 1988 ، ص 16 ،17

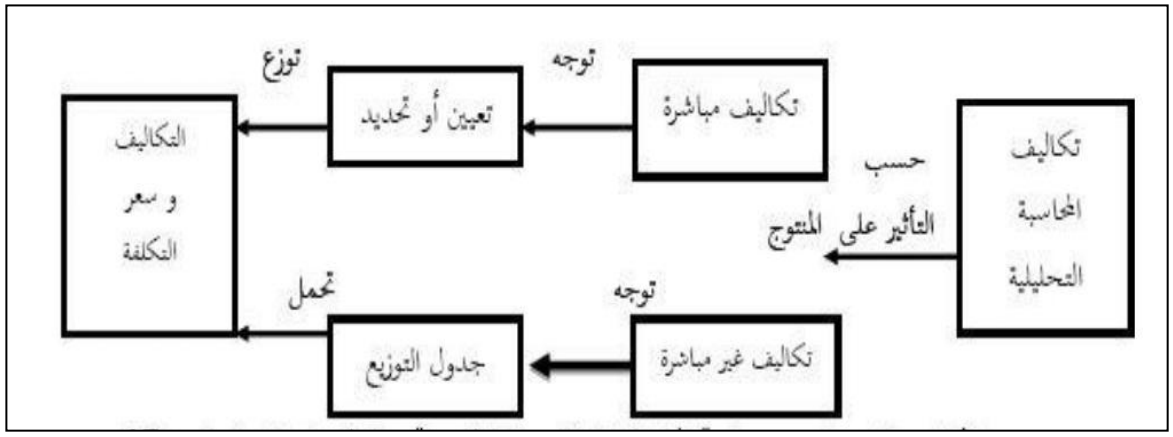
2 –**تكاليف غير مباشرة :** هي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله و ليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

تكلفة إنتاج غير مباشرة : الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدات الإنتاج مثل إهلاك المباني و لآلات الصيانة و القوى المحركة.

تكلفة التسويق : مثل مواد التعبئة، التغليف، الأجور، المرتبات والمصروفات المترتبة بتخزين البضائع و مصاريف نقل المبيعات و الإشهار.

تكلفة إدارة ومالية : المستخدمين و العلاقات العامة و الآمن و أقسام الشؤون المالية مثل المحاسبة و الإحصاء و البرمجة. يمكن إنجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة بالمخطط التالي

الشكل 8: مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة



أولا : تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها : هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عملية الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز)[1].

[1]– ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره، ص19

مكونات تكلفة الشراء: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف غير المباشرة.

***ثمن الشراء** : يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية و الرسوم.

ثمن الشراء = سعر البيع – تخفيضات تجارية – رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب.)

* **مصاريف الشراء المباشرة** : هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قيل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسرة ويمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

* **مصاريف غير مباشرة** : هي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام و تفريغ البضائع.
- مراجعة و مراقبة النوعية و الكمية.
- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة.)
- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير.)

* **طريقة حساب تكلفة الشراء:** مثال : مؤسسة صناعية تنتج نوعين من الياوورت الصناع (س، ص) باستعمال 3 مواد أولية السكر، الحليب، ملون صناعي و كانت المعلومات الخاصة بشهر 1987/12:

***المشتريات 5000** : ل من الحليب ب 1,5 للتر الواحد، 1100 كغ من السكر ب 3,5 للكلغ الواحد 240 .كغ من الملون ب 8,25 دج للكلغ.

***مصاريف الشراء 500** : دج للحليب و 1072 كغ توزع بين السكر والملون الصناعي حسب الوزن

جدول رقم 4 : جدول طريقة حساب تكلفة الشراء

البيان	السكر	الحليب	الملون
ثمن الشراء 1,5x5000 3,5x1100 8,25x240	7500	3850	1980
مصاريف الشراء المباشرة	500	880	192
تكلفة شراء إجمالية	8000	4743	2172
عدد الوحدات المشتراة	5000	1100	240
تكلفة الوحدة	1,6	4,3	9,05

المرجع : بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص29

قمنا بحساب مصاريف الشراء على أساس التناسب التالي:

$$\frac{\text{السكر}}{1100} = \frac{\text{الملون الصناعي}}{240} = \frac{1072}{1340}$$

ثانيا : تقييم المخزونات[1] : يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير و هذه المخزونات تمر بمتابعة و مراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات و الإخراجات منها و هذا ما يسمى بحركة المخزون و يمكن التمييز بين حركتين للمخزون:

أ – حركة المخزون من حيث المخزون : إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التموين و عملية الاستهلاك و هذه العمليات تحتاج إلى بطاقات و دفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.

ب – حركة المخزون من حيث القيمة : بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية و السعر في آن واحد وتتبع

[1]– بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص30

المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات و الإخراجات على أساسه.

1- **تقييم الإدخالات :** يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية و البضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة و النصف التامة و غيرها.

2- تقييم الإخراجات : إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة تذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة و ذلك لأسباب منها : اختلاف الأسعار و هذا راجع إلى اختلاف الموردين و الأسواق و وسائل النقل. لتقييمها نستعمل طريقتين:

طريقة التكاليف الحقيقية : و تنقسم إلى 3 حالات و هي:

الحالة 1:التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{تكلفة الكمية المخزونة} + \text{تكلفة الواردةالكمية}}{\text{الكمية المخزونة} + \text{الكمية الواردة}}$$

الحالة 2: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات} = \frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الكمية الواردة}}$$

الحالة 3: التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون أول مدة

$$\text{التكلفة الوسيطية المرجحة} = \frac{\text{التكلفة الكمية الأولية + التكلفة الواردة الكميات}}{\text{الكمية الأولية + الكمية الواردة}}$$

مثال : لديك حركات المواد التالية 1/2 مخزون اولي 380 كغ ب 80 دج للكغ.

1/6خروج 220 كغ.

1/11خروج 80 كغ.

1/16دخول 250 ب 82 دج.

1/19خروج 160 كغ. أحسب تكلفة الوسطية المرجحة للوحدة حسب الحالات الثلاثة.

الحالة 1: تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

الجدول5 : جدول تكلفة الوسطية المرجحة لكل إدخال

التاريخ	البيان	ادخال			اخراج			المخزون		
		ك	ت.و	مبلغ	ك	ت.و	مبلغ	ك	ت,و	مبلغ
1/2	اول شهر	380	80	30400	–	–	–	380	80	30400
1/6	إخراج	–	–	–	220	80	17600	160	80	12800
1/11	إخراج	–	–	–	80	80	6400	80	80	6400
1/16	دخول	250	82	20500	–	–	–	330	81,51	26900
1/19	خروج	–	–	–	160	160	81,51	170	81,51	40772

من1/2 إلى 2/15 تقييم الإخراجات ب 80 دج

التكلفة الوسيطية المرجحة = $\frac{(82x250)+(80x80)}{250+80}$ = 81,51

الحالة 2 :تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات[20]

جدول رقم 6 :جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

التاريخ	البيان	إدخال			إخراج			المخزون	
		ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ق
1/2	أول شهر	380	80	30400	–	–	–	380	30400
1/6	إخراج	–	–	–	220	82	18040	160	12360
1/11	إخراج	_	–	–	80	82	6560	80	5800
1/16	دخول	250	82	20500	–	–	–	330	26135
1/19	خروج	–	–	–	160	82	13120	170	13015

المصدر : دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات = مجموع ت كمية الواردة 82 هي تكلفة الإدخال الوحيد.

الحالة 3 : تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ1

جدول رقم 7 : جدول تكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ 1

التاريخ	البيان	إدخال			إخراج			المخزون	
		ك	ت.و	ق	ك	ت.و	ق	ك	ق
1/2	أول شهر	380	80	30400	-	-	-	380	30400
1/6	إخراج	-	-	-	220	80,79	17773,8	160	48173,8
1/11	إخراج	-	-	-	80	80,79	6463,2	80	41710,6
1/16	دخول	250	82	20500	-	-	-	330	62210,6
1/19	خروج	-	-	-	160	80,79	12926,4	170	49284,2

المصدر:دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية

$$\text{التكلفة الوسيطية المرجحة} = \frac{\text{تكلفة مخ}1+\text{تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخ}1+\text{الكمية الواردة}} = \frac{(82x250)+(80x380)}{250+380} = 80,79\text{دج}$$

ثالثا : تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها[1] :

1- تكلفة الإنتاج:

تعريف : هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج.

عناصر تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + مصاريف مباشرة + مصاريف إنتاج غير مباشرة

*** المصاريف المباشرة:**

- **تكلفة المواد المستهلكة :** تمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء و المسامير في النجارة.
- **تكلفة اليد العاملة :** تحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد و اللوازم إلى منتجات و تتضمن الأجور الإجمالية بما فيها المنح و الأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

[1]- رابح حمودي،" دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة 2000 ، ص. 90

*** مصاريف إنتاج غير المباشرة:**

- إعداد و تحضير العمل (مكاتب الطرق، ترتيب ودراسة الوسائل)
- صناعة المنتجات وتنفيذ الخدمات (ورشات البناء، مراكز الخدمات)
- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب)

ملاحظة : إذا لم يكن هناك مخزون أول مدة ولا مخزون آخر مدة للمنتجات

تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة + مصاريف البيع

المطلب الثاني : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة[1].

إما باقي الأعباء فيتم الاستغناء عنها و تسمى بالأعباء غير المعتبرة بالإضافة إلى إن المحاسبة التحليلية تأخذ المصاريف غير المسجلة في المحاسبة العامة و تدعى بالعناصر الإضافية و بالتالي فالغاية من تحديد التكاليف هو تحديد دقيق للنتيجة التحليلية للمؤسسة حسب المنتوج، القسم و لا يمكن الوصول إليها بإهمال الأعباء المعتبرة و غير المعتبرة لذا يستلزم إن يكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء و إلغاء بعضها و إضافة عناصر أخرى للتعبير عن الشروط العادية التي تساهم في تسيير أحسن لنشاط المؤسسة الاقتصادية.

أولا : تعريف الأعباء المعتبرة : وتمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن عملية الاستغلال العادي وبذلك تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

[1]– ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير " ، مرجع سبق ذكره، ص. 18

ثانيا : تعريف الأعباء غير المعتبرة : هي الأعباء المسجلة هي المحاسبة العامة و التي لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب التكلفة و سعرها لأنها أعباء يرى رئيس المؤسسة إن تحميلها ليس عقلانيا و يجرد التكاليف من معناها . و نميز فيها مجموعتين:

***المجموعة الأولى :** تتمثل أساسيا في تكاليف خارج الاستغلال، تكاليف استثنائية حصص استثنائية

***المجموعة الثانية :** هي الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة مثل : التكاليف المتعلقة بالحصول على الاستثمارات و تخفيضات تجارية ممنوحة للزبائن.

ثالثا : العناصر الإضافية : هي الأعباء الوهمية المعوضة للتكاليف الحقيقية التي كان من المفروض إن تكون قد تحملتها المؤسسة لو كانت بعض ظروف الاستغلال متوفرة. هي أعباء لا تدخل في المحاسبة العامة أثناء حساب سعر التكلفة لذا فهي تضاف إلى أعباء المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة و لذا سميت بالأعباء الإضافية و تسمح بالموازنة الخارجية للتكاليف و سعر التكلفة لعدة مؤسسات خلال السنة المالية الواحدة و نجد منها:

مبلغ الفائدة المحسوب على المال الخاص : إن حساب هذا المبلغ يسمح بإجراء مقارنة بين التكاليف المحصل عليها و تكاليف مؤسسات أخرى ممولة بقروض.

الدفع لأعمال حساب المشروع (أجرة عمل المشغل :) الهدف من إضافة هذه النفقة هو الحصول على تكاليف تسمح بإجراء مقارنة في مؤسسات ذات شكل قانوني آخر.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية أعباء غير معتبرة.

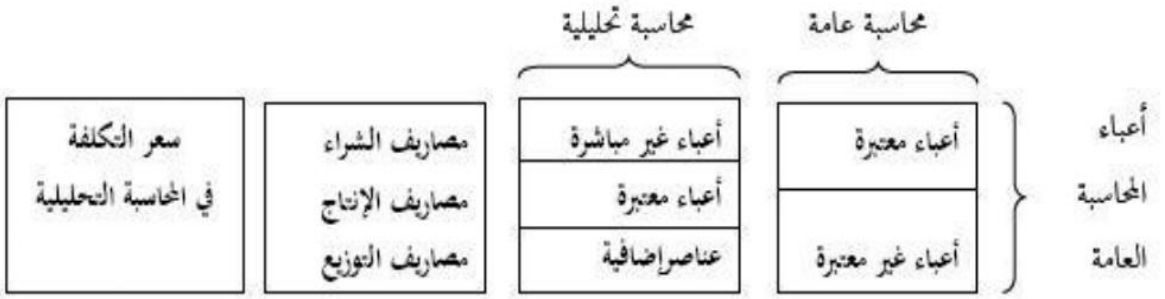
أخيرا أعباء المحاسبة التحليلية تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية و تطرح منها أعباء غير معتبرة.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية أعباء غير معتبرة.

أي إن الفروق الموجودة في النتيجتين التحليليتين و العامة هي الفروق في التكاليف و الأعباء و لكي نتحصل على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء حيث:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة[1] .

شكل 9: مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، مرجع سبق ذكره، ص 19.

المطلب الثالث : دراسة النتيجة التحليلية من خلال سعر التكلفة

لدراسة النتيجة التحليلية يجب أولا التذكير بسعر التكلفة والعناصر المكونة لها[2].

أولا : سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

التعريف : سعر التكلفة للمنتوجات أو الخدمات يمثل كل ما كلف المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية عندما تصل المرحلة النهائية أي بما فيها التوزيع و تحسب للمنتوج فقط و الذي تحمل له كل أعباء الدورة

مكوناتها : يتكون سعر التكلفة من:

– تكلفة الإنتاج المباع في حالة مؤسسة صناعية و تقيم إما بالتكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاد المخزون.

– تكلفة شراء البضاعة المباعة في حالة مؤسسة تجارية.

– تكاليف التوزيع مباشرة و غير مباشرة.

[1]– ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2]– سفيان بن بلقاسم، حسني لييهي، " المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر، ص 200 ، 201.

– **تكلفة توزيع :** هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتوج المباع و تنقسم إلى

أ – **مصاريف توزيع مباشرة :** هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتوج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتوج، إشهار خاص بالمنتوج، بعض مصاريف النقل إذن هي أساسها أعباء المستخدمين و الخدمات المقدمة.

ب – مصاريف توزيع غير مباشرة : هي تلك الأعباء التي لا تخص منتوج معين و تجمع في مراكز التوزيع و تكون أكبر من الأولى و توزع بين أسعار التكلفة.

أهمية تكاليف التوزيع : بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية الإنتاج و وصول المنتوج للمستهلك و هذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع و تعود أهميتها إلى الاهتمام المتزايد لترويج المنتوج في السوق.

نستخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

*في حالة مؤسسة صناعية : **سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة**

ثانيا : طريقة حساب النتيجة التحليلية : النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات (رقم الأعمال) و سعر التكلفة. يعرف رقم الأعمال بأنه سعر البيع

النتيجة نوعان : هما : نتيجة تحليلية؛ – نتيجة تحليلية صافية.

فرع 1 : في حالة عدم و جود العناصر الإضافية و الأعباء غير المعتبرة و الفوارق (الأقسام، الجرد .. الخ.)

فإن : **النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.**

فرع 2 : في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية

فإن: **(النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة) لا يساوي النتيجة التحليلية**

لأن : * النتيجة التحليلية = رقم الأعمال سعر التكلفة.

* النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة تحليلية + عناصر إضافية أعباء غير معتبرة ± فوارق

فرق الجرد : الجرد في المحاسبة التحليلية هو جرد محاسبي يتمثل في بطاقات المخزون التي تعطينا تكاليف المخزونات وهذا الجرد نظري يمكن أن يختلف عن الجرد المادي الفعلي و الذي يتم دوريا في المحاسبة العامة.

فرق الأقسام : يحسب عند إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة تأخذ بعدة أرقام بعد الفاصل[1].

في هذه الحالة فرق الآقسام =(تكلفة الوحدة الغير المباشرة × عدد وحدات القياس) – تكلفة القسم

فوارق المخزون = المخزون النهائي الحقيقي المخزون النهائي بالتحميل العقلاني.

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي رقم الأعمال المحمل. و يحسب فرق ر ع في حالة حساب ر ع بهامش على سعر التكلفة فقط.

فرع 3 : طريقة حساب نتيجة المحاسبة العامة: جدول رقم8 : جدول طريقة حساب النتيجة المحاسبة العامة

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزن		–
61	مواد ولوازم مستهلكة	–	–
62	خدمات ←	–	
	المجموع	–	–
81	القيمة المضافة	–	
81	القيمة المضافة		–
68–63	مصاريف أخرى	–	
83	نتيجة الإستغلال	–	–

المصدر : سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص. 203

[1]– سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص. 203

ح 71 / إنتاج مباع = رقم الأعمال.

ح 72 / إنتاج مخزن = تكلفة إنتاج للفترة تكلفة إنتاج المباع.

ح = 61 / مجموع المواد المستهلكة.

ح /63 ح = /68 أعباء المحاسبة العامة – خدمات(ح/62)

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية عناصر إضافية + عناصر غير معتبرة.

أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع.

المطلب الرابع :أنواع وترتيب المخزونات

1- أنواع المخزونات: هناك عدة أنواع من المخزون، نجملها في التالي [1] :

- **المخزون من المواد الأولية** : المواد الأولية تخضع للتغير في مكوناتها بواسطة عمليات صناعية أثناء دمجها في السلع النهائية؛

- **المخزون تحت التشغيل** : وهو ذلك المخزون الذي ينتج من طبيعة العملية الصناعية ويتمثل في المفردات غير الكاملة والتي مازالت في مرحلة التصنيع، وبالتالي فإنه يتكون من كافة الخامات والأجزاء التي يتم الاحتفاظ بها بين العمليات الصناعية؛

- **المخزون من المنتجات التامة** : يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء والطاقة الإنتاجية للمنظمة، وهو يتكون من المنتجات التامة الصنع داخل النظام الإنتاجي أو من منتجات تم شراؤها بقصد إعادة بيعها، أي أنه يتكون من : الأجزاء المصنعة، الأجزاء المشتراه؛

- **المعدات وقطع الغيار** : يتضمن الماكينات والتركيبات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لها؛

- **المخزون من الأجزاء** : ويشمل هذا المخزون : الآدوات اليدوية وأجزاء المعدات، النفايات والفضلات، مواد التغليف؛

[1]- محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية – أصولها، مبادئها، تطبيقها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991، ص. :15

- **مخزون لدى غير** : مجموعة المنتجات والوسائل التي خرجت مؤقتا من المخازن لترجع إليها بغرض استعمالها مرة أخرى، وقد يقصد بها أيضا تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى مخازن المؤسسة.

2- ترتيب المخزونات:

يصنف المخزون وفقا لترتيب منهجي لعدد من المفردات المرتبة وفقا لخطة محددة أو تسلسل معين،وعلى وجه التحديد فإن التصنيف يمكن أن يمثل نظاما لترتيب عناصر المخزون وفقا لطبيعتها أو خصائصها المميزة، وبعبارة أخرى يمكن للتصنيف أن ينطوي على ترتيب المفردات ووضعها في مجموعات على أساس تشابهها ، أي وضع كل عنصر في فئة خاصة به حيث تسهل معرفته وتمييزه عن غيره بسهولة، وتعد المؤسسة لكل صنف بيانا كاملا ودقيقا، وعند كل زاوية ترتب مختلف الأصناف المتجانسة[1] ، وهناك عدد من الطرق لتصنيف وتقسيم

أنواع المواد نذكر من بينها:

التصنيف حسب أنواع المخزون: يقوم على تصنيف المواد و الأجزاء إلى مجموعات مختلفة تبعا لطبيعتها وفائدتها ومن ذلك أمثلة مجموعة مواد الخام و هي المواد و أجزاء تدخل في العملية الصناعية و تحويلها إلى منتوج نهائي ، ويسهل هذا التصنيف الوصول إلى المواد ومعرفة طبيعتها، كما يساهم في التعرف على القيم الحقيقية للجرد فنلجأ إلى معرفة الرصيد عن طريق بطاقة المخزون التي توضح الوارد والصادر من المخزون ومن ثم حساب الرصيد فهذه الطريقة سهلة التطبيق ولكن الصعوبة تكمن في الاعتناء بالمواد إذا كانت في مكان واحد إذ لا يمكن التفرقة بينه.

التصنيف وفقABC : يعتبر التصنيف حسب هذه الطريقة وسيلة تحليل فعالة لضمان السير الجيد للمخزون، حيث تعمل على تصنيف المواد حسب أهميتها ومساهمتها في النتائج النهائية للمؤسسة وسرعة دوران المواد، حيث تقوم بترتيب المواد ترتيبا تنازليا حسب قيمة الاستخدام السنوي ويمكن التفريق بين

---

[1]- Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005, p : 82.

المواد الإستراتيجية الذي يسبب فقدانها إنقطاع عملية الإنتاج والمواد غير الإستراتيجية التي لا تستهلك بكثرة لكنها من حيث القيمة ذات أهمية، وجوهر الدراسة يتمثل في عزل المواد الإستراتيجية التي تستدعي رقابة فعالة عن المواد التي تستدعي في رقابة أقل، وتتمثل فئات التصنيف في[1]:

- **فئة A:** هي المواد الأقل استعمالا من حيث الكمية ومن حيث القيم لها أهمية كبيرة فضياعها وتلفها يكلف الكثير، وهي تمثل % 10 من كمية المواد تقابلها % 75 من قيمة الاستخدام السنوي؛
- **فئة B:** هي المواد متوسطة الاستعمال ولا تتطلب اهتمام مركز وليست مكلفة كثيرا، تمثل 25% من كمية المواد تقابلها % 20 من قيمة الاستخدام السنوي.
- **فئة C:** هي المواد الأكثر استعمالا وذات معدل دوران مرتفع وغير مكلفة، ويتم شرائها بكميات كبيرة تمثل % 65 من كمية المواد تقابلها % 5 من قيمة الإستخدام السنوي.

التصنيف وفق طريقة80/20: تشبه طريقة 80/20 تقريبا الطريقة السابقة إلى أن التصنيف وفق هذه الطريقة يعرف مجموعتين أساسيتين هم:

- **المجموعة الأولى :** هي عبارة عن % 20 من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل % 80 من الاستخدامات بالقيمة؛
- **المجموعة الثانية :** عبارة عن % 80 من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل % 20 من الإستخدامات بالقيمة؛

التصنيف حسب معدل دوران المادة: يتم التصنيف في هذه الحالة وفق معدل تكرار طلبها، أي حسب سرعة دوران المادة حيث يمكن تقسيمها إلى أربع أنواع حسب توازنها وتتمثل فيما يلي[2] :

[1]- شريف، علي الشرقاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983 ، ص 274 .

[2]- محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006 ، ص:356 .

- **مواد سريعة الدوران(متكررة)** : تتمثل في المواد الرئيسية والمستهلكة بكثرة بهذا فهي تمثل المواد الضرورية لتموين عملية الإنتاج لهذا فإن مستوى تخزينها يكون عالي أي معدل الشراء والتخزين متكرر، نظرا لتكرار معدلات شراء هذه الأصناف خلال السنة، ومعدلات سحبها من المخازن، فالقائم على تسيير المخزونات هو الذي يعد النماذج الخاصة، بطلب التموين ويرسلها إلى مصلحة الشراء بموجب المعلومات التي لديه من السجلات وعلى حسب تقديراته الخاصة؛
- **مواد عادية الدوران** : معدل دوران هذه الأخيرة عادي خلال العام، وهي الأصناف التي يكون معدل دورانها عاديا خلال السنة، ويتم تحديد طلبات شرائها من قبل القائم على تسيير المخزونات بإعتبارها من الأمور العادية، والتي لا تشكل في ح د ذاتها خطورة إستراتيجية على الإنتاج داخل المؤسسة؛
- **مواد خاصة** : وهي المواد التي يتكرر طلبها حسب الإدارة التي تحتاج إليها، حيث تبدأ إجراءات الطلب من الإدارات التي تحتاج إلى هذه الأصناف، وإرسالها إلى المشتريات لتنفيذ الطلبية؛
- **مواد بطيئة الحركة** : تكون نسبة تخزينها أقل، وقد تطلب حسب الحاجة، ويتم تحديدها بعد أن يقوم القائم على تسيير المخزونات بمراجعة المخازن في فترات دورية، وتحديد الأصناف التي لا تتحرك، أو تتحرك بمعدلات بطيئة جدا والتي يتم تحديد أسبابها، ومن ثم يقرر حذف هذا الصنف من سجلات المخازن ومن قوائم المخزون.

3- سياسات التخزين و التسيير العقلاني للمخزون

1- سياسات التخزين: يمكننا أن نميز بين ثلاث أنواع رئيسية[1] :

***سياسة أحجام المخزون الثابتة:** يشير هذا النوع إلى المخزون الذي يتم تداوله بأحجام ثابتة، وهي أحجام قد تقل عما تتطلبه الاحتياجات الفعلية للمؤسسة، فمثلا من الطبيعي أن يتم شراء المواد الأولية

[1]- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996 ، ص :324.

بكميات كبيرة، حتى تتمتع المؤسسة بخصم الكمية أو للمحافظة على تكاليف الشحن والنقل عند حدها الأدنى أو لتخفيض نفقات الأعمال المكتبية الخاصة بإصدار أوامر الشراء، وهناك أسباب أخرى من بينها :طول فترة الإنتاج والحاجة إلى استخدام معدات تستدعي نفقات لإعدادها ولذلك يتم تخزين المواد بكميات والاحتفاظ لتعزيز المخزون في أماكن التخزين؛

***سياسة الاحتفاظ بالمخزون لمواجهة التقلبات:** تعد هذه السياسة لمواجهة التقلبات غير المنتظرة في طلبات الزبائن والمستهلكين فمثلا نجد أن محلات الأقسام والتصريف تحتفظ بمخزون للبضاعة وذلك لتزويد الزبائن بإحتياجاتهم عند الطلب، حتى ولو كان معدل الإستهلاك سوف يشير إلى تقلبات غير منتظرة ومن ناحية أخرى نجد التنبؤات تشير إلى ما يجب أن تحتفظ به المؤسسة من كميات البضائع في مخازنها حتى تتمكن من مقابلة طلبات الزبائن والمستهلكين عند الضرورة لذلك، وتظهر التقلبات القصيرة الآجل في إعداد الطلبات للمؤسسة وأهمية الإحتفاظ بمخزون البضاعة من الأجزاء

والقطع حتى تتوفر للعملية الإنتاجية مرونة أكثر في مواجهة الطلبات والأوامر المتعلقة بالشراء، ومخزون التقلبات يوجد كذلك لتزويد المؤسسة بالكميات المتفاوتة في شكل بضائع نصف مصنعة وكذا لإيجاد التوازن بين وظائف المؤسسة؛

***سياسة مخزون الآمان:** يتحكم في مستوى المخزون الكثير من المتغيرات أهمها معدلات الإستهلاك وفترة انتظار وصول الطلبية الجديدة، والمعالجة البسيطة لمشاكل المخزون تفترض دائما هذه المتغيرات في الواقع غير ثابتة، ومن الصعب التنبؤ بالإتجاهات التي تأخذها فمعظمها متقلب ويصعب تفسير، وعندما ينقلب معدل الإستهلاك أو تطول فترة الإنتظار مثلا فإن المؤسسة تتعرض لمخاطر نفاذ المخزون، وكنتيجة لذلك تفقد المؤسسة بعض مبيعاتها، أو تواجه صعوبة إنتاجية ولهذا السبب تظهر الحاجة إلى الإحتفاظ بمخزون الآمان، وعليه يمكننا القول بأن مخزون الآمان هو ذلك الهامش الذي من خلاله تستطيع المؤسسة مواصلة نشاطها في ظروف غير عادية لتلبية طلبات زبائنها للحفاظ على سمعتها من جهة وتفاديا للعجز في الإنتاج من جهة أخرى.

2- التسيير العقلاني للمخزونات: تقوم المؤسسات بتسيير مخزوناتها وفق مجموعة من الأعمال المرتبة والضرورية لإعداد وتنفيذ برامج التموين، وهي بذلك تقوم بتجنب الإنقطاعات المترتبة عن نفاذ المخزون من جهة، والإحتفاظ بمخزون زائد من جهة ثانية، ويسمح التسيير العقلاني للمخزون بما يلي[1]:

- تحديد الحجم الاقتصادي للطلبية، وعدد الطلبيات خلال السنة؛
- تحديد وقت الشراء والكمية المشتراة؛
- تحديد مخزون الآمان.

كما يمكن للمؤسسة أن تقوم بتسيير مخزونها من قبل إدارة تهتم بذلك، ومن بين مهامها ما يلي:

- وضع رموز لتسيير عناصر المخزون، وإعداد دليل بالأرقام والمواصفات والأحجام للعناصر المكونة
- للمخزون، وذلك للتمييز بين المواد المتشابهة ومعرفة مكانها ، ويسهل عملية تسعير المواد وعمليات الجرد؛
- إستلام المواد الأولية وبقية وحدات المخزون، وكذا فحصها للتحقق من جودتها؛
- تسليم الطلبيات سواء للورشات لإتمام العمليات الإنتاجية، أو للعملاء؛
- تسجيل مختلف العمليات بالنسبة للمخزون في المستندات أول بأول، ويتم تحديد خصائص الأصناف.

[1]- بالتصرف واعتمادا على:

- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، ص. :299
- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008 ، ص. :415
- بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006 ، ص :256.

تكلفة المخزون وأسس تحديدها: يوضع المخزون بشتى تصنيفاته في حسابات المؤسسة، وقيمته تحدد من خلال المقدار المبذول في سبيل الحصول أو إقتناء المدخلات من : بضائع، مواد ولوازم والمنتجات، وتتكون تكلفة المخزون من عدة عناصر مثل: سعر الشراء ومصاريف الشحن والنقل، التأمين على المشتريات، ..... إلخ، وتحدد تكلفة المخزون وفق الأسس التالية[1] .

– تعتبر مصروفات الفترة تلك المصاريف التي لا تعتبر تكاليف مخزون ولا يمكن رسملتها، وفي ظل الظروف العادية لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية والعامة ذات إرتباط مباشر بإقتناء أو إنجاز السلع ومن ثم فإنها لا تعتبر جزء من المخزون.

أنظمة جرد المخزون: يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن، أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من أن قيمة المخزون المدرجة في الميزانية تمثل حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة [2] ، وتكمن أهمية الجرد فيما يلي:

– إجراء المطابقة بين الأرصدة الفعلية والدفترية في المخزون؛

– التأكد من دقة السجلات والأرصدة؛

– إكتشاف محاولات التلاعب والغش.

وهناك نوعين من الجرد، سندرجهما فيما يلي[3] .

---

[1]- إلدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة : كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005 ، ص :519ص520 .

[2]- جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص:5.

[3]- بالتصرف : دونالد كيسو – جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب : أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص:366.

- **الجرد المحاسبي :** يتم أثناء السنة بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عمليات المخزون وبالتالي إحتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما
- **الجرد المستمر :** يتم حساب الرصيد الجاري والتكلفة بعد كل عملية شراء أو بيع أو خروج من المخازن من أجل الإستهلاك، ويتم حساب تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة؛
- **الجرد الدوري :** يتم حصر المخزون عدديا على فترات دورية، ويستخدم في المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة.
- **الجرد المادي :** عند كل سنة تقوم المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل سنة ، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائما، وعند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الجرد المحاسبي وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعليا، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير السنوية.

4- طرق تقييم المخزونات: إن تحديد التكلفة يستخدم في تحليل أداء العمليات من أجل مقابلة الإيرادات والتكاليف لتحديد نتيجة المؤسسة وفي تحديد تكلفة المخزون في نهاية السنة،وتمثل المخزونات بمختلف أنواعها إستثمارا هاما يؤدي دوار حيويا في المؤسسة وتظهر في الميزانية وجدول حسابات النتائج. يجب إختيار الطريقة الملائمة لتقويمه بسعره الحقيقي، علما أنه يتم تسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن في السجلات والدفاتر بالتكلفة الإجمالية الفعلية للمواد، فالمدخلات من البضائع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء، بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به، كمصاريف النقل والتأمين، والرسوم الجمركية ومصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية، بالإضافة إلى مصاريف الشراء الأخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الإستشارات وغيرها.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون، وهي تتمثل في:

تقييم الإدخالات : يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات

- **الإدخالات المشتراة** : تسجل وفقا لتكلفة الشراء، وتضم العناصر التالية : ثمن الشراء، نفقات الشراء المباشرة وغير مباشرة؛
- **إدخالات المنتجات التامة** : تقيم عادة بتكلفة إنتاجها؛
- **المردودات** : تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.
- **تقييم الإخراجات** : يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب الرئيسية التالية:
  - تختلف قيم المشتريات حسب الموردين والأسواق، أوقات التموين ووسائل النقل ..الخ؛
  - قيمة المشتريات المطبقة عند الإخراج هي نفسها عند دخولها للمخازن.

لذا تعتمد المؤسسات في تقييم مخرجاتها على إحدى الطرق التالية:

***طريقة التكلفة الفعلية أو طريقة التمييز المحدد:** يمكن تحديد التكاليف للمنتجات من قبل المؤسسة سواء كانت مشتراة أو منتجة، فوجب عليها تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، وتكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد مكونات المخزون، ويصعب تطبيقها في حال المنشآت التجارية الغذائية أو الملابس الجاهزة أو الأحذية، وهي لا تصلح في المؤسسات التي يتكون مخزونها السلعي من عدد كبير من العناصر التي تكون أسعارها رخيصة نسبيا، والتي يتم شراؤها في أوقات عديدة على مدار العام وبأسعار متباينة لذلك فإن : تكلفة إستخدام هذه القاعدة تفوق المزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها. وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة إلا أنه قد يكون من الصعب تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف، إرتباطا بطريقة التخزين والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة ومن ثم تكلفة البضاعة المباعة[1]

[1]– خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980، ص:166.

طريقة نفاذ المخزون: تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا ، أي دون الخلط (نظريا) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

***ما دخل أولا خرج أولا (FIFO)** : تعتبر الطريقة أن المؤسسة تستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، ويمكن إستخدام هذه الطريقة في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة.

ونستخدم السعر الأقدم لحساب تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج فيتأثر بذلك سعر التكلفة للمنتوجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند إنخفاض أسعار المواد الأولية في السوق بالمقارنة مع الأسعار المواد الموجودة في المخازن، وينخفض بإرتفاعها، كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا إرتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخ ز ون وبالتالي التأثير يكون إيجابيا على النتيجة، أما العكس يكون بالعكس.

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي[1] :

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعال، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛

[1]– خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف : قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص97 :

- يتماش ى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للانخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح؛
- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية ،وهذا التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية وسوف يكون أكثر قربا من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغيرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية وبالرغم من تعدد مزايا إستعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا إنه توجد عدة عيوب تتمثل[1]:
- عدم الإهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمنشأة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب.

*** طريقة ما دخل آخرا خرج أولا: (LIFO)** حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكس ي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر

[1]- فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن ، 2000 ، ص.: 76

التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي إشترت حديثا والمخزون النهائي يبقي بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا.

وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المستعملة وفق أحدث المشتريات وبالتالي الكميات الخارجة من المخازن حسب أحدث سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة خروجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يحسب وفق أقدم الأسعار.

وتتميز طريقة ما دخل آخرا خرج أولا، بما يلي[1] :

- ينتج عن إستخدامها خفض الأرباح في فترات إرتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة؛
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لابد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لإرتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل؛
- سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية؛
- تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛
- تتماش مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة إرتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار؛
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.

ومن عيوب إستخدام طريقة ما دخل آخرا خرج أولا، ما يلي[2] :

---

[1]- بالإعتماد على:

- .خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص : 97
- .فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مرجع سبق ذكره، ص:77.

[2]- جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص. :513

- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية؛
- تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ إعداد القائمة؛
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- لا تتماش ى مع التدفق المادي لصرف المواد.

ومن هنا يمكن إعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لهما نفس الهدف وهو الإحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج، ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الإرتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولا، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الانخفاض، لكي نحصل دائما على مخزون آخر مدة بقيمة أقل،وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

***طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات، وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة : وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت.و.م.و} = \frac{\text{(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالقيمة}}{\text{(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالكمية}}$$

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات : وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت . و . م . و} = \frac{\text{تكلفة الإدخالات}}{\text{كمية الإدخالات}}$$

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة : وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ت . و . م . و} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول مدة+ تكلفة إدخالات الفترة}}{\text{تكلفة مخزون أول مدة+ كمية إدخالات الفترة}}$$

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، فيما يأتي :

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
- تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا؛
- طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.

لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة[1] .

* **قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:** يتم تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وفق الحالات التالية[2] :

- إذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة ولا يؤخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية المحققة للبضاعة؛
- أما إذا كانت القيمة السوقية هي الأقل فيؤخذ بها دون سعر التكلفة ويخصص حساب بالفرق يطلق عليه حساب مخصص هبوط أسعار مخزون آخر المدة، أي انها لا تأخذ بعين الإعتبار الأرباح المتوقعة عندما تقل التكلفة عن سعر السوق، إنما تأخذ الخسائر بعين الإعتبار عند زيادة سعر التكلفة عن سعر السوق وهذا يتماش ى مع مبدأ الحيطة و الحذر.

[1]- وليد الحيالي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص:240.

[2]- جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص:501 .

– ولكن عندما تتأكد المؤسسة أن سعر السوق لن يقل عن سعر التكلفة فلن تلجأ إلى إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولكن هذا إفتراض نظري لأن هناك حالات سيتم فيها إنخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، وعندها على المؤسسة مرعاة ما يلي:

– يتم حساب التكلفة بإحدى الطرق الخاصة بحساب مخزون نهاية الفترة مع الثبات على الطريقة؛

– يطبق عرف الحيطة والحذر؛

– سعر السوق كقاعدة هو سعر إحلال المخزون أو سعر إستبداله.

وهناك ثلاث قواعد يتم بموجبها القياس على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي[1]:

قياس المخزون على أساس ا العناصر : يتم مقارنة تكلفة الوحدة من كل مفردة بسعر سوق الوحدة ويتم تقييم المخزون بالسعر الأقل؛

– قياس المخزون على أساس مجموعات رئيسية : في هذه الحالة يتم تقسيم العناصر إلى مجموعات ويتم مقارنتها بسعر السوق ويؤخذ بالأقل ويتم تحديد قيمة مخزون نهاية الفترة بحاصل جمع قيم المخزون من المجموعات التي تم إعتمادها؛

– قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون : وهنا يتم قياس المخزون السلعي على أساس مقارنة إجمالي المخزون السلعي لكلا السعرين التكلفة أو السوق ويتم إختيار أقلهما

[1]– وليد الحيالي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.ص251.

خلاصة الفصل الأول:

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة عن المؤسسة، أشكالها، أنواعها، و وظائفها و كذلك عن المحاسبة التحليلية و كيف كان التعامل لها و تطرقنا إلى تصنيف و ترتيب الأعباء.

كما تناولنا مختلف التكاليف، تكلفة الشراء و كيفية تقييم المخزون و كذا تكلفة الإنتاج و الحالات الخاصة و منه استخلصنا بان المحاسبة التحليلية قائمة على تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة و ختمنا باستخلاص طريقة حساب النتيجة التحليلية و هذا من خلال دراسة سعر التكلفة

الفصل الثاني

إسهامات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

مقدمة الفصل:

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

و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة. وسنحاول إبراز في هذا الفصل ما يلي:

في المبحث الأول ماهية عملية القرار. و في المبحث الثاني ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لإتخاذ القرار .

المبحث الأول : ماهية عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار

أولا : مفهوم عملية اتخاذ القرار. وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي:

– ويعرف كذالك بأنه ": اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة ." كما عرف أيضا بأنه ... ": ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار أو استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما[1]" .

– ويعرفه HARRISON بأنه " مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين[2]

– عملية اتخاذ القرار هي اختيار لبديل واحد من بديلين أو أكثر أو بتعبير آخر هو عملية الاختيار التي تنتهي إلى تفصيل حل معين للمشكلة موضوع البحث و ذلك بين الحلول الممكنة[3] .

– عملية اتخاذ القرار هي عملية تبنى على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى البديل . المعين أي الاختيار بين البدائل[4] .

– يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين و بذلك يتضح أن للقرار عناصر لا بد أن تتوفر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات و هي[5] .

– عملية المفاضلة" الاختيار.

– وجود على الأقل بدليلين متميزين.

– وجود هدف أو عدة أهداف.

ثانيا : أسباب اتخاذ القرار[1] : إن السبب الرئيس ي وراء الحاجة لعملية اتخاذ القرارات يكمن فيما يلي:

---

[1]– حسين بلعزوج، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 ، ص. 99

[2]– سكينة بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2012 ،ص 179

[3]– سلمى علي ،بحوث العمليات،المنظمة العربية للعلوم الادارية 1972 , ، ص. 15

[4]– ايوب نادية ، نظرية القرارات الإدارية ،مطبعة طربيين ،دمشق 1989 ،ص. 14

[5]– البدوي منصور،الأساليب الكمية واتخاذ القرارات الدار الجامعية للطباعة والنشروالتوزيع، الاسكندرية 87 ،ص 11

- ندرة الموارد و عدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات و الرغبات مع وجود أكثر من بديل لإشباع هذه الاحتياجات و الرغبات بدرجات مختلفة و متفاوتة.
- كما تتخذ القرارات لتدنيه النتائج أو التكاليف الغير مرغوب فيها و يتم اتخاذ القرارات بشأن ما يلي
- تحديد سعر السلعة الجديدة.
- التفضيل بين المشروعات الاستثمارية.
- من أجل إقامة مشاريع استثمارية جديدة.
- من أجل تمويل التوسعات الجديدة و ذلك إما عن طريق التمويل الذاتي أو عن طريق القروض.
- التحكم في مبيعات سلعة ما عن طريق تخفيض سعر البيع أو بزيادة و تكثيف الحملات الإشهارية.
- في حالة وجود تعارض و تنافس بين الأهداف المتنوعة و العديدة على الموارد.
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

المطلب الثاني : خطوات و مراحل اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة عليها.

أولا : مراحل اتخاذ القرار[2] :تتكون من ثلاث مراحل أساسية و هي:

1- المرحلة الأولى : مرحلة جمع المعلومات: و هي عملية بحث البيئة المحيطة لاكتشاف الظروف التي تتطلب عملية اتخاذ القرار، في هذه المرحلة يتم الحصول على البيانات لتشغيلها و إعدادها ثم فحصها على مفاتيح تدل على طبيعة المشكلة الموجودة أو الفرصة المتاحة.

2- المرحلة الثانية : مرحلة التعميم. هي عملية اختيار و تنمية و تحليل كل وسائل التعرف الممكنة (أي مرحلة تنمية البدائل) و تشمل هذه العملية فهم مدى و طبيعة المشكلة، وضع الحلول و اختيار هذه الحلول لمعرفة مدى تطبيقها و استخدامها.

---

[1]- سويلم محمد . أساسيات الادارة, كلية التجارة . جامعة المنصورة . مصر, 1992 ص. 11

[2]- اسماعيل السيد . نظم المعلومات . ناشر المكتب العربي الحديث . الاسكندرية . مصر 1989 . ص. 215

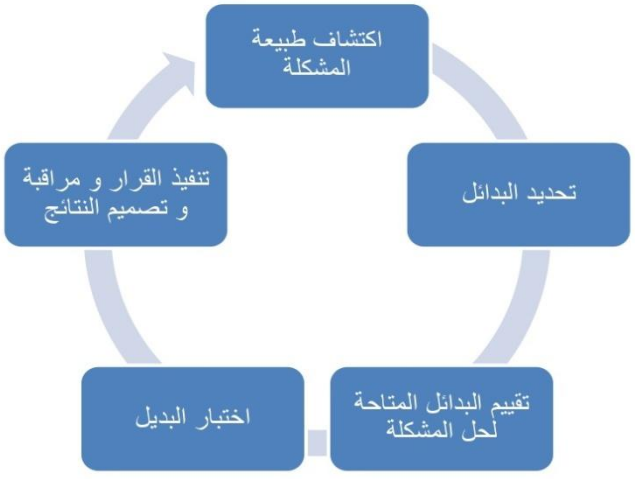
3- المرحلة الثالثة : مرحلة الاختيار. هي عملية اختيار البديل الأمثل أو الأفضل وسيلة تعرف من الوسائل المتاحة و تسمى هذه العملية عملية الاختيار و التطبيق لهذا البديل.

شكل : 10 هيكل تنظيمي يمثل مراحل اتخاذ القرار.

من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسات سابقة

ثانيا : خطوات اتخاذ القرار[1]

شكل : : 11 هيكل تنظيمي يمثل خطوات اتخاذ القرار



من إعداد الطالب بالاعتماد على دراسات سابقة

[1]- علي شريف ، مدخل المنظمة في تحليل العملية الإدارية، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، ص. 35

1-الخطوة الأولى : اكتشاف طبيعة المشكلة :إن الخطوة الأولى في عملية اتخاذ القرارات الإدارية هي تحديد المشكلة التي تحتاج إلى حل والتعرف على حقيقتها و بالتالي توضيح الهدف المطلوب الوصول إليه بشكل واضح، و عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقية و ليس الآعراض الظاهرة التي توحي للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، و للتعرف أيضا على احتمال وجود مشاكل جانبية ليتم أخذها بعين الاعتبار حتى يكون القرار المتخذ شاملا

للمشكلة و محققا للفعالية المطلوبة.

2- الخطوة الثانية : تحديد البدائل :إن مدى و أهمية هذه الخطوة يعتمدان على الكيفية التي يتم بها تحديد القرار، فهناك حدود القرار وقد وضعت بطريقة ضيقة و تكون جميع البدائل قد يتم وضعها كأن توضع على النحو التالي: هل نتصرف أم لا؟ على العكس من ذلك إذا كانت حدود القرار موضوعة بطريقة واسعة، فإن عدد البدائل يصبح مسألة تصورية أو ابتكاريه و يلاحظ أن البدائل التي تتضمن و لو ظاهريا احتمالات المشكلة توضع في نطاق القرارات المحتملة و ينبغي ملاحظة أنه من الصعب فصل المرحلة الحالية عن المرحلة التالية لها و طالما أن المرحلة الحالية لا بد أن تضمن تصفية لبعض البدائل عديمة أو قليلة الجدوى، فإن التقييم خلال هذه المرحلة كثيرا ما يعوق أو يحجب العديد من القرارات أو الحلول المبتكرة

3- الخطوة الثالثة : تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة : بعد أن يتضح للمدير بدائل حل المشكلة وجب عليه بعد ذلك إجراء تقييم شامل للحلول البديلة . ذلك أن ظهور المشكلة الإدارية يتطلب من المدير اتخاذ القرار الآفضل لحلها، و لكل حل من هذه الحلول العديدة بعض المزايا و العيوب إذ لا تتساوى الحلول جميعا من حيث قدرتها على تحقيق الهدف، و من هنا تأتي أهمية الدراسات التحليلية للمشكلة و تحليل خطة كل قرار يرتبط بحلها حتى يمكن اختيار أفضل نتيجة لها تسفر عنه هذه الحلول.

4- الخطوة الرابعة : اختيار البديل. تعد هذه الخطوة الجزء الأخطر في عملية صنع القرار، فالاختيار الخطأ من الممكن أن يبطل تأثيرات كافة المجهودات التي بذلت في الإعداد للعملية و يتطلب اختيار الحل الآمثل اعتبار التأثير المحتمل لكافة البدائل ليزيل السبب الجذري للمشكلة.

5- الخطوة الخامسة : تنفيذ القرار و مراقبة و تصميم نتائجه. هناك عدة طرق لتنفيذ القرار منها الخطي و الشفهي إلا أنه يجب في جميع الحالات تصميم القرار والتركيز عليه بواسطة الترغيب أو الترهيب . كما أنه من الأفضل أن يكون مرتبط بجدول زمني و مالي لتسهيل عملية المراقبة و استقراريتها و التأكد من التنفيذ في كل المراحل ليسير وفقا للقرار.

ثالثا : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات المختلفة ولذلك ينبغي على متخذ القرار أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار، وأهم هذه العوامل مايلي:

أ - **تأثير البيئة الخارجية** : هي العوامل التي تؤثر على القرار الإداري بطريقة غير مباشرة وهي:

- **العوامل الاقتصادية** : هي العوامل المتعلقة بالركود والرخاء والكساد الاقتصادي، ومدى دعم لحكومة للنواحي الاقتصادية وهل هناك تشجيع على الاستثمار إلى المساعدات المالية التي منحتها الحكومة للقطاع الخاص.
- **العوامل السياسية والتنظيمية** : هي العوامل المتعلقة بالأحوال السياسية السائدة في الدول مثل استقرار الحكومة في دولة ما وكذلك اللوائح والقوانين التي تحكم هذه الدولة وعلاقتها بالدول المجاورة.
- **العوامل الثقافية** : هي العوامل المتعلقة باللغة والدين، والحضارة ومستويات المعيشة في هذه البلد
- **العوامل التكنولوجية** : هي العوامل المتمثلة بمدى التقدم التكنولوجي في الدولة من أجهزة، واتصالات ... الخ.

ب - تأثير البيئة الداخلية : هذه العوامل تؤثر على القرار بشكل مباشر وهي:

- حجم المنظمة.
- القوانين واللوائح في هذه المنظمة.
- الموارد المالية والبشرية للمنظمة.
- العلاقة بين مدراء الأقسام أو الإدارات.

ت – تأثير متخذ القرار نفسه : هذا العامل من العوامل المهمة لأنه يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان وغير مباشرة في أحيان أخرى، وهذا يعتمد على طبيعة القرار ومدى ارتباطه شخصيا بهذا المدير ومن هذه العوامل:

- **العوامل السيكولوجية الداخلية :** والتي تتمثل في شخصية القائد وميوله واتجاهاته وقيمه وتاريخه في العمل ونوع الخبرات التي مر بها ومركزه الاجتماعي والاقتصادي خارج التنظيم وحالته النفسية عند اتخاذ القرار.
- **العوامل المؤثرة في متخذ القرار :** مثل الجماعات والعائلة والعادات[1] .

ث – تأثير مواقف اتخاذ القرار. : تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من تأكد الإدارة، و متخذ القرار من النتائج المتوقفة و يقصد بالموقف الحالي طبيعة المشكلة من حيث العوامل و الظروف المحيطة بالمشكلة أو المؤثرة عليها و مدى شمولية البيانات و دقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها.

المطلب الثالث : تقسيمات القرار.

يمكن تقسيم القرارات إلى عدة أقسام و هذا ما يوضحه الشكل التالي:

[1]– نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ط 1 ،ص. 394,393

جدول رقم 9: تقسيم القرارات

تقسيمات القرارات	من زاوية توفير الحلول لمتخذ القرار	القرار الممكن القرار الأفضل القرار الأمثل
	من زاوية درجة معرفة متخذ القرار بالظروف المحيطة	قرارات في حالة الجهل قرارات في حالة التأكد قرارات في حالة عدم التأكد قرارات في حالة المخاطرة قرارات في حالة المنافسة
	من حيث الأهداف و الأغراض	قرارات إستراتيجية قرارات تكتيكية قرارات تشغيلية
	تقسيم القرارات تبعا لمجال اهتمامها	قرارات اقتصادية قرارات سياسية قرارات اجتماعية

المصدر : علي حسين، عبد المحسن المؤيد، نموذج القرارات الإدارية

أ – تقسيمات القرار من زاوية أنواع الحلول لمتخذ القرار[1] .

– **القرار الممكن :** هو ذلك القرار الذي غالبا ما يكون سهل التحضير له وتهيئة مستلزمات اتخاذه تكون بدائله متوفرة و عديدة.

– **القرار الأفضل :** هو القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أفضل مما هو عليه في القرار الممكن و يبذل متخذ القرار جهدا أكبر لاختياره و تحضيره.

– **القرار الأمثل :** هو القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أحسن مما هي عليه في النوعين السابقين و متخذ القرار يبذل جهد أكبر من أجل اتخاذه و تحضيره وتهيئة متطلباته و يكون البديل الوحيد الموجود ويؤدي إلى حالة الأمثلة المستهدفة.

[1]- الطيب محمد رفيق ، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ص. 39

ب – تقسيم القرارات من زاوية درجة معرفة متخذ القرار بالظروف المحيطة به[1] .

- **القرار في حالة الجهل** : تكون في حالة عدم معرفة احتمالات حدوث أي حالة، و بتعبير آخر عدم معرفة احتمالات الطبيعة للأحداث.
- **قرارات في حالة التأكد** : و هي أسهل القرارات التي يمكن اتخاذها بحيث يكون متخذ القرار على علم بكل الظروف المحيطة، و لديه كافة المعلومات المؤكدة التي تسمح له باتخاذ القرار و هو على علم لكل الآثار التي تنجم عنه.
- **قرارات في حالة المخاطرة** : يكون لهذه القرارات في حالة اتخاذ نتائج محتملة الوقوع، كما أن الظروف بصورة مسبقة التي يمكن استعمالها باستخدام نموذج الاحتمالات كأساس لاتخاذ القرار.
- **قرارات في حالة عدم التأكد** : هي ظروف غير مؤكدة، حيث لا يمكن لمتخذ القرار الوصول إلى أي احتمال نتيجة نقص المعلومات أو الخبرة و الخوف من سوء التقدير، و من ثم يجب الابتعاد عن مثل هذه الحالات، لأن القضية تصبح قضية مغامرة غير مضمونة القواعد.
- **قرارات في حالة المنافسة** : يجري اتخاذ هذا النوع من القرارات عندما يكون هناك منافسين آخرين لاتخاذ قرارات متشابهة، و يبحثون عن فرص بدائل تحقق الهدف المطلوب بأحسن صورة و هذا ما ينتج نوع من الصراع و المنافسة بين متخذي القرارات من أجل السيطرة و الهيمنة.

ج – تقسيم القرارات تبعا لهدفها أو غرضها و تصنف كالتالي:

- **قرارات إستراتيجية : و** هي قرارات تهدف إلى تغيير أهداف المؤسسة، و بعبارة أخرى هي القرارات التي تحدد ما سوف تكون عليه المؤسسة مستقبلا : مثل حجمها، مركزها التنافس ي، حصتها في السوق...
- **قرارات تكتيكية** : و هي القرارات التي تتخذ لتنفيذ الإستراتيجية طويلة الآجل، و هي تتخذ لفترة زمنية قصيرة عندما تكون سنة.

[1]- أيوب نادية . نظرية القرارات الادارية . مطبعة طربين . دمشق, 1989 ص. 35

- **قرارات تشغيلية** : هي قرارات لتسيير الأمور العادية و حل المشاكل العادية.

د – تقسيم القرارات تبعا لمجال اهتمامها[1] .

- **قرارات سياسية** : هي القرارات التي تتعلق بالنواحي و المشاكل السياسية للدولة.
- **قرارات اقتصادية** : و هي قرارات تخص بمعالجة المشاكل الاقتصادية.
- **قرارات اجتماعية** : هي قرارات تخص بمعالجة المشاكل الاجتماعية للعاملين بالمؤسسة أو أفراد المجتمع.

المبحث الثاني : ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لإتخاذ القرار.

إن المؤسسة في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها ملزمة بالدراسة والتحكم في مختلف تكاليفها ولذلك فهي تعمد إلى دراسة مختلف الطرق التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة وهي : طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكاليف المعيارية.

المطلب الأول : طريقة التكاليف الحقيقية.

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن ان يتم بعدة طرق : طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التكلفة المعيارية، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكلفة المعيارية، وهذه الطرق هي طريقة التكاليف الحقيقية[2].

أولا : تقديم الطريقة " : تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة لحساب التكاليف حيث تعود أصولها الى الفترة ما بين الحربين العالميتين بالتحديد سنة 1928 م لأعمال العقيد الفرنس ي «Raimaillino» في الجنة العامة للتنظيم العلمي الذي قام بدراسة عقلانية لحساب التكاليف لحساب التكاليف وهذا باقتراح طريقة

[1]- البدوي منصورالأساليب الكمية واتخاذ القرارات الدار الجامعية للطباعة والنشرو التوزيع الاسكندرية, 1987 ص 48

[2]– عبد الناصر نور وعليان شريف، " محاسبة التكاليف لصناعية " ، الردن، دار المسيرة للنشر، 2002 ، ص 234

جديدة تسمى طريقة الأقسام المتجانسة ثم بعد الحرب العالمية الثانية اللجنة الوطنية للتنظيم (الفرنسية) حيث تم المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيق وبعد ذلك اعتبرتها المخطط المحاسبي العام سنة 1947م كطريقة أساسية للمحاسبة التحليلية".

وفي كل الحالات أو الطرق فان عملية الحساب تسبقها عملية التحليل التالية:

- تحديد الاستهلاك وتكاليف المواد الأولية حيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف شراء فقط؛
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المستعملة به عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو إنتاج أو خدمة معينة؛
- تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة أو المعتبرة المباشرة وغير مباشرة التي تستعمل طريقة معينة في حسابها على منتوجاتها فحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلا بحيث يجب في البداية التفريق بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة أي الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم معالجة التكاليف الغير المباشرة في الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتوجات بحيث يجب اختيار الأقسام المتجانسة وفقا للمبادئ التالية:
  - الفصل بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة؛
  - معالجة الأعباء الغير المباشرة في مراكز التحليل (أقسام ثانوية ورئيسية)
  - تحميل الأعباء الغير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل قبل تحميل الأعباء الغير المباشرة على أساس وحدات العمل (ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلاني وواقعي يتماش ى مع طبيعة النفقة) ؛

اختيار الأقسام الرئيسية على أساس أنها الأقسام التي تضاف إلى تكلفة الإنتاج في حالة تعددها مثل نفقات الإدارة المختلفة والمتمثلة في المصاريف الاجتماعية والأجور المباشرة[1]

ثانيا : علاقتها باتخاذ القرار : إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الحقيقية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المعتبرة للوحدة تبقى ثابتة) وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة وهو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة ولكن هذا القرار سيضاعف من خسارتها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه المؤسسة فإن سعر منتوج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة[2]

– إن النقد الموجه لهذه الطريقة في اتخاذ القرارات أنها غير كافية ومضللة في الكثير من الأحيان لأنها تحدد سعر بيع المنتوجات على أساس إجمالي التكاليف مما يجعل سعر البيع مرتفعا كذلك أن سعر التكلفة في هذه الطريقة منفصل عن تأثيرات التغييرات في حجم الإنتاج ولازالت هذا المشكل يجب الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث يظهر اثر كل منهما في سعر التكلفة وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بمعرفة كل هذا.

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما تطرقنا في الطريقة السابقة فان كل عملية حساب تسبقها عملية التحليل التالية[3]:

1 –تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية؛

2 –تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به؛

3 –الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة؛

[1]– عبد الناصر نور وعليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص, 235

[2]– سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الافاق، الجزائر، ص 82

[3]– سليمان قداح، " محاسبة التكاليف النموذجية " ، سورات، 1976 ، ص. 219

4 -تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها عل أساس معين وفيما يلي طرق تحميل الأعباء غير المباشرة.

1- **طرق التحميل التقريبية** : بمعنى إدخال في كل تكلفة جزء من هذه المشتركة النسبية الى أحد المؤشرات التالية : عدد ساعات العمل، قيمة ساعات العمل المباشر، كمية أو قيمة المواد المستعملة.

2- **طريقة مراكز الإنتاج** : في هذه الحالة عوض ان تحمل مباشرة أعباء الإنتاج غير المباشرة على التكاليف نستطيع التميز بين الأعباء التي تتعلق بكل مصلحة او ورشة إنتاجية.

3- **طريقة الأقسام المتجانسة** : تسمى بمراكز التحليل حيث هذه الأخيرة تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة ويمكن تسمية القسم المتجانس بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة والقسم المتجانس يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ومنه نستنتج أن طريقة الأقسام المتجانسة هي:

- طريقة لتحميل الأعباء غير المباشرة أكثر تطورا من الطرق الأخرى السابقة؛
- طريقة مراقبة التسيير أي تطبيق المحاسبة التحليلية في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات.

توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

الجدول رقم 10: توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة

الأعباء حسب طبيعتها	مبلغ التوزيع	أقسام مساعدة		أقسام أساسية		
		إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
61:مواد ولوازم	XX					
62:خدمات	XX					
63:مصاريف المستخدمين	XX					
64:ضرائب ورسوم	XX					
65 :مصاريف مالية	XX					
66 :مصاريف مختلفة	XX					
68:مخصصات الاهلاكات والمؤونات	XX					
مجموع التوزيع الأولي	Y	X1	X2	X3	X4	X4
توزيع ثانوي إدارة صيانة	Y	_ 100% 5%	10% _ 100%	18% 15%	22% 30%	30% 25%
مجموع التوزيع الثانوي	Y	O	O	A	B	C

المصدر: سليمان قداح،" محاسبة التكاليف النموذجية" ، سوريا، 1976 ، ص. 219

من اجل إعداد هذا الجدول نقوم بتوزيع مجموع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأقسام وهنا نميز بين نوعين من النفقات[1]:

- نفقات خاصة بالأقسام التي تحمل مباشرة على الأقسام التابعة لها؛
- نفقات مشتركة التي توزع على الأقسام بالإسناد إلى مقاييس معينة أو ما يسمى بوحدات القياس أو المفتاح.

يمكن ترتيب الأقسام حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسم إلى نوعين[1]:

[1]- سليمان قداح، مرجع سبق ذكره، ص. 219

- **أقسام مساعدة :** تتمثل في قسم الإدارة، قسم الصيانة.
- **أقسام أساسية :** تتمثل في قسم التموين، الإنتاج والتوزيع . نلاحظ وجود نوعين:
  - **توزيع أولي :** يتم على أساس مؤشر يحدد مسبقا يسمى مفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وحسب طبيعة الأعباء.
  - **توزيع ثانوي :** نجد أن الأقسام المساعدة تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية وذلك حسب نسبة استفادتها من الخدمات التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسبة مئوية وللحساب نستعمل المعادلة التالية

X :إدارة S=1X + 0,05Z

Z:الصيانة Z=2X + 0,1X

علاقتها باتخاذ القرار : تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية[2]) .

تصلح الطريقة في اتخاذ القرارات طويلة الآجل وذلك راجع لعدم تأثر التكاليف لثبات الأعباء الثابتة، أما النشاط العادي فقد يحدد مستوى واحد للمؤسسة أو مستوى نشاط لكل قسم.

مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني: بالنسبة لطريقة التكاليف الحقيقية : الآعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط التكلفة الثابتة للوحدة تتغير وهي تناسب عكس ي مع مستوى نشاط المؤسسة[3] .

---

[1]– سليمان قداح ، مرجع سبق ذكره، ص221

[2]- صالح الزرق، عطا اله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، 1997 ، ص. 120

[3]- صالح الزرق، عطا اله خليل بن وراد، مرجع سبق ذكره، ص. 22

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الإجمالية}}{\text{النشاط الحقيقي}}$$

بالنسبة لطريقة التكاليف العقلانية: الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.

الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = أعباء ثابتة حقيقية X معامل التحميل

الأعباء الثابتة للوحدة تبقى ثابتة مهما كان مستوى نشاط المؤسسة مهما يكن مستوى أو حجم النشاط.

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة} = \frac{\text{أعباء الثابتة إجمالية}}{\text{النشاط الحقيقي}}$$

إذن نستطيع أن نقول طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي تقنية لمراقبة التسيير لأنها:

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب.
- تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة.
- تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وربح الفعالية، شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

المطلب الثالث : طريقة التكلفة المتغيرة و طريقة التكلفة المعيارية

1- طريقة التكلفة المتغيرة إن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وفقا لطريقة التكليف الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة والعمل المباشر والمصاريف الغير المباشرة هي ذات فوائد عديدة ولكن هذه الطريقة لا تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية من أجل التسيير الحسن وأخذ القرارات ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى

وجود خلل ما في النشاط الاقتصادي ولذلك تم استعمال أسلوب التكلفة المتغيرة وذلك من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة [1].

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة على الأقسام والمنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كليا أو إجماليا وهي تطرح من هامش التكلفة المتغيرة وبالتالي فان هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تحمل المتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما التكليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج وبالتالي لا تدخل ضمن تكاليف التي تم تحميلها وتعتمد هذه الطريقة على عدة مبادئ نذكر منها:

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية لإنتاج؛
- تكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة، حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتوج، النتيجة التحليلية تحسب بطرح العباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

ويمكن ترجمة هذه المبادئ رياضيا كما يلي:

التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المنتجة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكاليف المتغيرة

رقم الأعمال = سعر البيع X عدد الوحدات المنتجة والمباعة

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة: **النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة**

يساعد هذا الأسلوب في دراسة عتبة المردودية بالتالي المساهمة في اخذ القرارات وتعتبر عتبة المردودية أو رقم الأعمال الحرج هو ذلك المستوى من الإنتاج الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة برقم الأعمال أي

[1]- أروسنيول وآخرون، التكاليف وسعر التكلفة ، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989 ،ص. 40

هي المستوى الذي لا تحقق فيه المؤسسة لا ربح ولا خسارة وتسمى أيضا بنقطة الصفر أو نقطة التعادل ويمكن حسابها كما يلي:

كميا : عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

نقديا : عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال

وبالتالي تصبح :

عتبة المردودية = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة.

أهمية الطريقة : تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكلفة المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر معه، وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية[1] .

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة = (سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة) × عدد الوحدات التكاليف الثابتة الإجمالية.

وتعتمد هذه الطريقة على شكل رئيس ي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر.

عتبة المردودية =(رقم الأعمال X التكاليف الثابتة) / الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة.

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي = رقم أعمال نقطة التعامل.

معامل المردودية = (هامش المردودية ×100) / رقم الأعمال الصافي.

[1]- المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، " محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت، ص. 128

من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متوأين تحقق المؤسسة نقطة التعامل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك حتى يمكن لها التعديل من الاستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلبي وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة.

يتم البحث عن أفضل نقطة تعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك يجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حم للمبيعات، أقص ى مبلغ للتكاليف الثابتة.

علاقتها باتخاذ القرار: إن متخذي القرار يرغبون بتجريب القرارات قبل اتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون إلى نماذج محاكات تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينهما في هذا المجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة اذ انه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه.

نستطيع حصر بعض استعمالات هذا نموذج فيما يلي:

– تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار بإنتاجها أو التوفق في إنتاجها أو استبدالها بمنتوج آخر.

– تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الآمان الذي لا يمكن الوصول إليه دون ان تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر. ويمكن حساب هامش الآمان عن طريق العلاقة التالية:

هامش الأمان = رقم الأعمال – رقم أعمال نقطة التعادل

– اتخاذ بعض قرارات الاستثمار عند تغير هيكلة المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة ذلك على المردودية.

– يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أساليب لإنتاج البديلة وذلك بالمفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا ويسند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب.

– يستوجب في بعض الحالات على الإدارة ان تتخذ قرار بإنتاج سلعة جديدة كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي الى الانخفاض في الربح وإحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد.

2– طريقة التكلفة المعيارية: تعد هذه الطريقة استمرارية لطريقة التكاليف التقديرية وهي لا تختلف عليها إلا من حيث أسس وضع المعايير بالنسبة للطريقة الحديثة واعتمادها على الدراسات التقنية والتجارب العملية، فهي تنطلق من حساب التكاليف مسبقا وفق معايير محددة بدقة وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب وتحلل الفروق لكل من المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة التي تركز على السعر والكمية والطاقة الإنتاجية أو النشاط الخاص بالأقسام أو مراكز التكلفة[1].

أولا : أسس وأنواع التكاليف المعيارية:

أسس الطريقة:

1 -العمل على وضع مستوات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية و الموازنات المناسبة له.

2 -العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب لانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

3 -العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور تقنيات ومعايير الجودة ... إلخ.

[1] – سليمة طبايبية وسعيدة بورديمة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، ص232

ويجب أن تتصف هذه المعايير بالعملية الواقعية وبعيدة عن التقديرات العشوائية وأن تكون مرنة تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي.

أنواع التكاليف المعيارية[1]:

1-التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.

2- كلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة) : متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عالي إلا أنها قد تتضمن الآخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

3- التكلفة المعيارية المقارنة : تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

4- **التكلفة المعيارية المتوقعة :** تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.

5- **التكلفة المعيارية الجارية :** تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

6- **التكلفة المعيارية التقنية :** يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.

علاقتها باتخاذ القرار: بعدما قمنا في الفصل الثاني بحساب الانحرافات في التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة) وتحليلها حسب طبيعتها.

نجدها تنقسم إلى قسمين:

- ملائمة (مفضلة) ؛

[1]- أ روسنيول وآخرون التكاليف وسعر التكلف ، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989 ، ص45

- ملائمة (مفضلة) ؛

ففي الانحرافات غير الملائمة تحتاج الإدارة إلى معرفة أسباب حدوث الانحرافات لمراقبة التكاليف وتصحيح خطتها وذلك باتخاذ قرارات مناسبة . وبالتالي فان عملية التحليل وتحديد أسباب الانحرافات عملية مهمة في صنع القرارات الإدارية.

خلاصة الفصل الثاني:

إن عملية اتخاذ القرار ونظرا لأهميتها داخل المؤسسة تحض ى باهتمام كبير من طرف المسيرين بسبب الدور الاستراتيجي التي تقوم به وهو توجيه المؤسسة وترشيدها للوصول للأهداف المسطرة، ولكن هذه القرارات لن تكون من العدم وإنما بتوفير مجموعة من العوامل، ومن أهمها هو العنصر البشري الذي يلعب الدور الحاسم في هذه العملية، فالفرار ليس مجرد موقف شاذ يتخذ في لحظة زمنية معينة وإنما يكون وفقا لمراحل ودراسات يقوم بها قبل اتخاذ القرار، وأيضا القرار ليس صنفا واحدا فنجد له العديد من الأشكال والأصناف منها مثلا : قرارات مبرمجة ... الخ . وتتعد أيضا أساليب اتخاذ القرار، ومن هنا نستخلص أن القرار ليس أمرا سهلا ولا يستهان به وإنما هو العمود الفقري لكل مؤسسة تريد تحقيق أهدافها والوصول إلى النتائج المرجوة.

ولقد تعرفنا في هذا الفصل على تقنيات المحاسبة التحليلية بالتالي تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية .استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:

- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط؛
- التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط؛
- التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة EATIT

تمهيد:

إن المؤسسة تعرف أنها كل هيكل تنظيمي مستقل ماليا في إطار اجتماعي واقتصادي معين وهدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين أو القيام بكليهما (إنتاج + تبادل) بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزماني الذي يوجد فيه وتبعا لحجم ونوع نشاطه فهي إذن شريان الحياة الاقتصادية التي من خلالها يتم تبادل المنافع لتحقيق حاجات ومتطلبات المجتمع بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر أيضا موردا هاما لرفع الاقتصاد الوطني وتحسين الوضعية المالية ومن هذه المؤسسات نجد مؤسسة EATIT التي نأخذها كعينة في دراستنا هذه.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

المبحث الثاني: طرق تحديد تكلفة إنتاج Bache 700 grs

المبحث الثالث: حساب تكلفة إنتاج الخيمة وعتبة المردودية

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

إن فكرة إنشاء مؤسسة الأقمشة الصناعية جاء نتيجة استراتيجية متبعة من طرف الحكومة قد إنعاش الاقتصاد الوطني وذلك بعد سنوات عديدة من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد. وتعود أول خطوة اتبعتها الحكومة هي انجاز هذه المؤسسة سنة 1970 حيث تم دراسة الخطوات. الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنويا أي ما يعادل 15.500.500 متر طولي من القماش منها ملايين موجهة إلى قسم التفصيل وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة.

ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في 1971 ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1975/1974 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة حيث تم إنشاء هذا المشروع بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة. وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وانتهت سنة 1979 وفي 1980/02/01 تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل. وبعد إجراء إعادة الهيكلة انبثقت ما يسمى ب EATIT:

المطلب الأول: موقع المؤسسة ونظام العمل بها ومكانتها على الساحة الوطنية

الفرع الأول: موقع المؤسسة : تقع مؤسسة EATIT في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد ومن الجهة الغربية 160 مسكن.

الفرع الثاني: نظام العمل بالمركب

- الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زوالا
- الورشة الثانية من الساعة 13:00 زوالا إلى 21:00 مساءا

أما بالنسبة لقسم التفصيل والخياطة يبدأ من 8:00 إلى غاية 16:00 مساءا

الفرع الثالث: مكانتها على الساحة الوطنية : إن مركب EATIT الحالي كان أحد فروع المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية، والتي كانت تحتل المرتبة (32) في ترتيب مؤسسات صناعات الأنسجة وبعد جانفي 1998 انقسمت المؤسسة الوطنية إلى عدة وحدات مستقلة أو هذه الهيكلة جاءت لتنظيم وتهيئة المؤسسات للنظام الاقتصادي الجديد، بحيث كانت استقلالية وحدات هذه المؤسسة كما يلي:

- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية EATIT بالمسيلة
- المؤسسة العمومية للأقمشة MEDIFIL الواقعة ببوقاعة
- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية لصناعة الأنسجة المتنوعة ALF.ADITEX بسيدي عيش بجاية

وإضافة إلى هناك وحدات أخرى ذات مسؤولية محدودة هي:

- وحدة التفصيل بخروبة
- وحدة نسيج ببجاية
- وحدة الخياطة بقسنطينة
- وحدة النسيج بباتنة
- وحدة النسيج بتلمسان

وكل هذه الوحدات تحت إشراف المؤسسة EATIT أكبر المؤسسات حيث أنها تحتل المرتبة الأولى على المستوى الإفريقي حيث تتكفل بما يحتاجه القطاع العسكري من آلية وخيم في التراب للعملاء (أشخاص عاديين – مؤسسات أخرى مثل الحماية المدنية...).

وفيما يخص بالتموين بالموارد الأولية، فهي تستورد 99% وتتكون هذه المواد من القطن الطبيعي بنسبة 80% بحيث تتم عملية الاستيراد في كل من اسبانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، البرازيل، بالإضافة إلى المواد الكيماوية، والتي تستوردها من الدول الأوربية خاصة اسبانيا ومواد التلوين التي تستعمل في العمليات الإنتاجية من سويسرا.

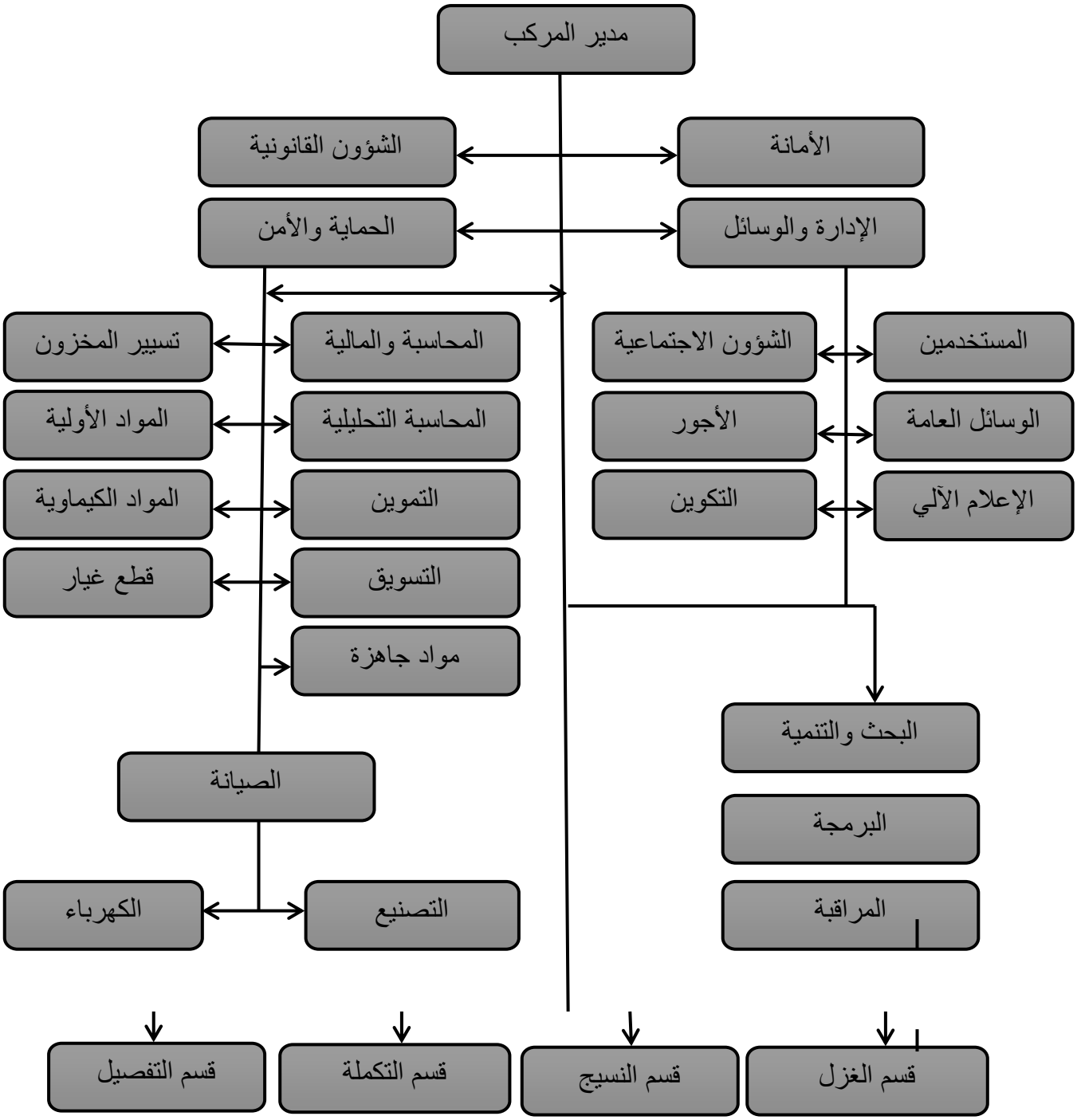
ويكتسي نشاط المؤسسة طابع انتاجي تسويقي، حيث أنها تقوم بالإنتاج حسب الطلب وهي تعتبر المورد بالنسبة للعديد من المؤسسات الوطنية الصغيرة، ووحدات الخياطة والخواص ولذلك، فهي تحظى بمكانة وطنية كبيرة أما في التصدير خارج الوطن فلم تجري إلا تجربتين:

- ❖ التجربة الأولى كانت سنة 1988 نحو روسيا
- ❖ التجربة الثانية بتاريخ 1990/11/13 نحو بلغاريا بقيمة 83879 دولار وذلك لشركة INDUTIAL IMPORT.SOFIA

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT

الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تتمثل المهمة الرئيسية للمؤسسة في إنتاج الأقمشة الصناعية ذات الهدف الاقتصادي، هذا الهدف يترجم تطبيق برنامج إنتاجي يحقق كل سنة باستعمال وسائل الممكنة

الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي للمؤسسة. المصدر مصلحة المحاسبة التحليلية



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الهيكل الموضح السابق يتضح لنا أن المؤسسة تضم عددا هائلا من المديريات الفرعية وذلك راجع إلى ضخامة قاعدتها الصناعية، وفيما يلي سنتطرق إلى شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

1. مديرية الإدارة والوسائل: يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار للمؤسسة وبالتالي تكوين رفاهية العمال. وأهم المصالح الإدارية.

- ✓ **مصلحة المستخدمين والتكوين D.P.F:** يشتغل بدائرة المستخدمين والتكوين: 14 عامل منها 01 عامل متعاقدين. وهي تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيا لرفع مستواهم المهني.
- ✓ **مصلحة الشؤون الاجتماعية D.A.S.C** يشتغل بدائرة الشؤون الاجتماعية: 14 عمال منها 01 عامل متعاقد وهي تهتم بالإشراف على كافة البرامج الثقافية والرياضية والاجتماعية التي تهم العمال.
- ✓ **مصلحة الوسائل العامة:** تهتم بكل ما يتعلق بوسائل المؤسسة.
- ✓ **مصلحة الإعلام الآلي:** وتعتبر من أهم المصالح في المؤسسة على الإطلاق نظرا لاهتمامها بمعالجة وحفظ وتخزين المعلومات، وكذا الاهتمام بأجهزة الإعلام الآلي.
- ✓ **مصلحة الأجور:** وهي مكلفة بالتسيير وأجور العمال أي مصلحة لتسيير المستخدمين فكل شهر يبعث مسؤول مصلحة يبعث كشف التنقيط الخاص بالعمال.

2. مديرية البحث والتنمية: وهي من بين المديريات المهمة بالمؤسسة بحيث تضم المصالح التالية:

- ✓ **مصلحة مراقبة الجودة:** ودور الرقابة على المخرجات لتحديد رتبتها وكيفية تصنيفها (صنف أول، صنف ثاني...) على مستوى جميع الأقسام.
- ✓ **مصلحة البرمجة:** ودور التنسيق بين الأقسام فعند كل طلبية يبعث المدير سند إلى مصلحة البرمجة لإنتاجها.

3. مديرية المحاسبة والمالية F.C.D: يشتغل بمديرية المالية والمحاسبة: 11 عامل منها 01 عمال متعاقدين وهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة والقيام بمراقبة الميزانيات وتشمل على المصالح الأساسية التالي:

- ✓ **مصلحة المحاسبة العامة:** وتضم ثلاث مصالح وهم على التوالي:
  - ❖ مصلحة محاسبة المواد.

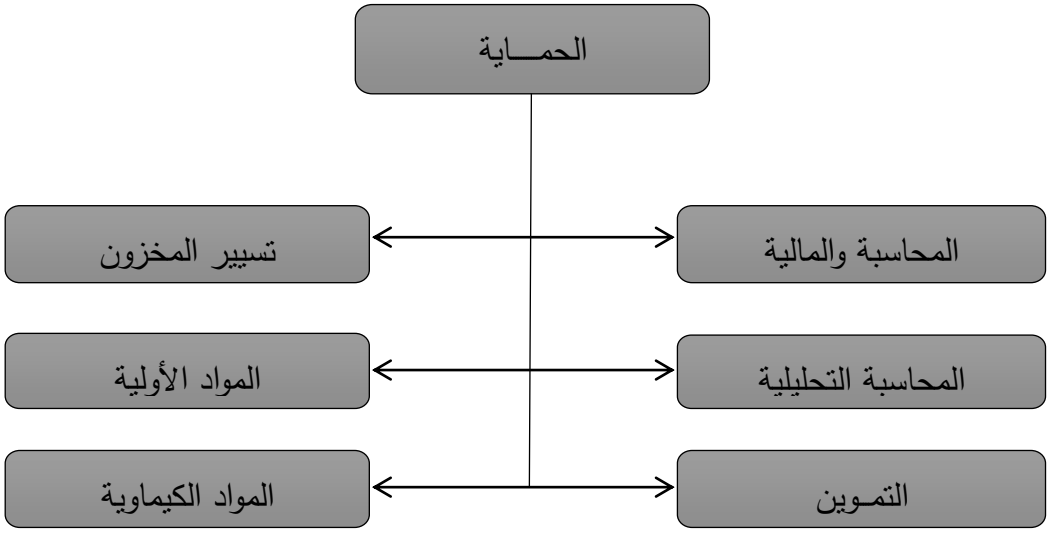
- ❖ مصلحة المحاسبة العامة.
- ❖ مصلحة المحاسبة التحليلية.

✓ **مصلحة تسيير المخزونات:** وتشمل على:

- ❖ مخزونات المواد الجاهزة: ويحتوي هذا المخزن على المواد التامّة الصنع الموجهة للبيع
- ❖ مصلحة تسيير المخزونات: وتشمل على المخازن التالية:

- مخزن القطن.
- مخزن قطع الغيار.
- مخزن المواد الأولية.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

4. مصلحة التموين والتسويق D.A.C: يشتغل بدائرة التموين والتسويق: 07 عامل منها 02 عامل متعاقد.

مصلحة التموين: وتهتم بتحضير الناقصات الدولية لتموين المؤسسة بالمواد الأولية مثل:

القطن الطبيعي، القطن الصناعي والمواد الكيماوية ومواد التلوين وذلك بنسبة 99% من الاحتياجات التي تأتي من الخارج.

مصلحة التسويق: تقوم هذه الأخيرة بتسويق المنتوج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.

5. قسم الصيانة D/S MAINTENANCE: يشتغل بقسم الصيانة: 91 عامل منها 15 عامل متعاقد 14 في إطار العقود المدعمة. يختص هذا القسم في المراقبة والصيانة المستمرة للآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

6. النظام التقني للمؤسسة:

- ✓ **قسم الغزل D/S FILATURE:** يشتغل بقسم الغزل: 167 عامل منها 41 عمل متعاقد. مجموع الغازل 29376 ويتم فيه غزل الصوف وتحويله إلى خيوط من مختلف الأحجام والأنواع ويمر القطن في هذا القسم بعدة مراحل مرتبطة ببعضها البعض وهي كالتالي:
  - مرحلة الخلط.
  - مرحلة التسريح.
  - مرحلة السحب والبرم.
  - مرحلة الغزل النهائي.
  - مرحلة التمشيط.
  - مرحلة التجميع.
  - عملية التدوير.

ليمر إلى المعاينة من طرف المخبر واختيار جودة الخيط ليكون منتوج منتهي الصنع لقسم الغزل.

- ✓ **قسم النسيج S/D TYSSAGE:** يعتبر الخيط المحلي والمستورد، المادة الأولية الأساسية التي تستعمل في نسيج مختلف الأقمشة، ويشتغل بقسم النسيج 161 عامل منها: 62 عامل متعاقد 39 في إطار العقود المدعمة ويتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة:
  - مرحلة التسدية.
  - مرحلة التنشئة.
  - مرحلة الفحص.

وفي هذا القسم أيضا إنتاج عدة أنواع من المنتجات وعددها (16نوع) وهذه المنتجات هي:

ANP (500): ينتج بعرض 154سم ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا وعرضا، يفتل بثلاثة خيوط معا بكثافة 21طولا و 11 عرضا وباستعمال الآلة ذات 160ضربة/ في الدقيقة. ART(700): ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا، يفتل بخيطين معا 12cc عرضا بكثافة 28 طولا و 10.5 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/ في الدقيقة.

35YN: ينتج بعرض 152 سم يستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا والخيط 17cc عرضا بكثافة 28 طولا و11 عرضا باستعمال الآلة ذات 180 ضربة/الدقيقة.

3PIS: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا والخيط 17cc عرضا بكثافة 28 طولا و11 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/الدقيقة.

1PTT: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا والخيط 12cc عرضا بكثافة 28 طولا و8 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/الدقيقة.

6 ART: ينتج بعرض 154سم ويستعمل في صناعته الخيط 34cc طولا وعرضا بكثافة 24طولا و22 عرضا باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/الدقيقة.

ART9: ينتج بعرض 156سم ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طولا وعرضا بكثافة 12طولا و10 عرضا باستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

METIS: ينتج بعرض 160سم يستعمل في صناعته الخيط 34cc طولا والخيط 12ccعرضا بكثافة 24طولا و10عرضا باستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

BIS6: ينتج بعرض 157سم ويستعمل في صناعته الخيط 24ccطولا وعرضا بكثافة 24طولا و 22 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

BIS19: ينتج بعرض 154سم ويستعمل في صناعته الخيط 28ccطولا وعرضا بكثافة 24طولا و 22 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

CRETONNE: ينتج بعرض 160سم ويستعمل في صناعته الخيط 28cc طولا وعرضا بكثافة 24طولا 18عرضا باستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

D DUT: ينتج بعرض 156سم ويستعمل في صناعته الخيط 34cc طولا وعرضا بكثافة 15طولا وعرضا باستعمال الآلة ذات 200ضربة/ في الدقيقة.

BIS13: ينتج بعرض 166سم ويستعمل في صناعته الخيط DT 235 طولا DTEX 470

عرضا بكثافة 20طولا وعرضا باستعمال الآلة ذات 180ضربة/ في الدقيقة.

FIL14/15: ينتج بعرض 170سم ويستعمل في صناعته الخيط DTEX 940 طولا وعرضا بكثافة 08طولا وعرضا باستعمال الآلة ذات 180ضربة/ في الدقيقة.

ART 17: ينتج بعرض 166سم ويستعمل في صناعته الخيط DTEX 280 طولا وعرضا بكثافة 14.5طولا و14عرضا وباستعمال الآلة ذات 120ضربة/ في الدقيقة.

ART 22: ينتج بعرض 122سم ويستعمل في صناعته الخيط AGR 34طولا وعرضا بكثافة 28طولا و14.5عرضا وباستعمال الآلة ذات180ضربة/ في الدقيقة.

- ✓ **قسم التكملة D/S FINISSAGE:** يشتغل بقسم التكملة 63عامل متعاقد 22 في إطار العقود المدعمة. يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الاقمشة ذات الطاقة الإنتاجية العالية، وتمر عبر عدة مراحل:

- **الصباغة:**

- التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة.
- الغسل.

اما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها:

- الصباغات المباشرة.
- الصباغات الكبريتية.
- المواد الملونة.

وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز.

- **عملية التجهيز:** وهي العملية النهائية التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة وتتم عملية التجهيز النهائي في المراحل التالية:

- الصقل.
- الكسترة.

- الفحص.
- التطبيق.
- الكبس.

- ✓ **قسم الخياطة والتفصيل D/S CONFECTION:** يشتغل بقسم التفصيل والخياطة: 89 عامل منها 10 عامل متعاقد. 29 في إطار العقود المدعمة. بهذا القسم يتم تفصيل وخياطة 30% من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حاله ويتم تصنيع الخيم بجميع أنواعها (خيم الحماية المدنية –خيم الجماعية–خيم التخييم–خيم كبيرة تستخدم للتخزين) وكذلك صناعة الأغطية المختلفة للشاحنات والسيارات وكذلك صناعة جميع وسائل التخييم والمتمثلة في الشمسيات وأسرة وأفرشة التخييم والحقائب الظهرية والحقائب المختلفة وألبسة العمل والحماية المختلفة والستائر المتنوعة بجميع الاحجام والأنواع من القطن الطبيعي والاصطناعي.

وينقسم إلى:

- الرسم.
- التقطيع.
- التلحيم.
- الخياطة.

إن مؤسسة EATIT تشغل حاليا 694 عمال وذلك حسب احصائيات دائرة المستخدمين الى غاية نهاية شهر سبتمبر 2011، منهم624 عامل دائمون، 70متعاقدون.

والجدول التالي يبين عدد عمال كل من الأقسام الأربعة المذكورة مع عدد الآلات لكل قسم:

الجدول رقم(09): عدد العمال في الأقسام الإنتاجية.

	قسم الغزل	قسم النسيج	قسم التكملة	قسم الخياطة والتفصيل	المجموع
عدد العمال	167	161	63	89	480
عدد الآلات	29376	300	5	70	29751

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

والباقي موزع على الأمن وعمال آخرين.

المطلب الثالث: عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة.

1)-الخيط: بعد مرور القطن بأربعة مراحل (البشم، القردشة، غزل، الخيط، البرم) أي قسم الغزل تحصل المؤسسة على سبعة07 أنواع من الخيوط وهم (34/1، 28/1، 24/1، 20/25، 17/3، 14/1).

2)-القماش: بعد الحصول على المادة الأولية وهي الخيط بالنسبة لقسم النسيج فيقوم بتحويله إلى أنواع عدة من القماش والجداول التالية تبين الأقمشة:

الجدول رقم (10): منتوج الاقمشة الثقيلة

التعيين	العرض	المادة	العـــــــــــــ	الوزن
قماش قائم ثقيل رقم 1	150	قطن 100%	غير قابل للفساد والتعفن غير منفذ للوسائل	05.0
قماش قائم نصف ثقيل رقم2	150	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	20.0
قماش قائم خفيف 3	47.5	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	45.0
قماش للتشريح رقم 8	143	بوليش	غير منفذ للوسائل	75.0
قماش للتشريح رقم 12	35.6	بوليش	غير منفذ للوسائل	95.0

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية.

الجدول رقم(11): منتوج الأقمشة الخفيفة

التعيين	العرض	المادة	العـــــــــــــ	الوزن
قماش مطلي رقم 04	122.6	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	385
قماش خيم	149	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	305
قماش شراع رقم 14	150	بوليامید	غير منفذ للوسائل	130
قماش أحذية رقم 09	155	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	240
قماش شراع رقم 15	151	بوليامید	غير منفذ للوسائل	205
قماش ستائري رقم 22	135	أكريليك	غير منفذ للوسائل	265.5
نسيج قطني رقيق	151	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	175.5
قماش الحاشية	145	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	220
قماش قطني رقيق	150	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	150
قماش غطاء الأسرة	162	قطن 100%	غير منفذ للوسائل	150

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية.

جدول رقم(12): منتوج الأقمشة المطلية ومقرونة.

التعيين	العرض	المادة	العـــــ	الوزن
قماش قائم مطلي رقم 17	161	بوليامید بلاستيك	مطلي	255
قماش قائم مطلي خفيف رقم18	161	–	–	525
قماش قائم مطلي خفيف رقم 19	160	–	–	462
قماش قائم مطلي خفيف رقم 19 مكرر	164	–	–	455
8/9	151	قطن بوليامید	–	830
8/13	155	–	–	730
1/9	150	قطن	غير منفذ للوسائل	850
15/9	150	قطن بوليامید	–	730
21/9	150	قطن بوليش	–	970

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية.

ومن بين المنتجات التامة الصنع التي تنتجها المؤسسة حسب الطلب:

- ✓ مستلزمات المخيمات: حاشية الخيم كبيرة الحجم وصغيرة الحجم...إلخ
- ✓ خيم متوسطة: خيم الحماية المدنية موجهة لضحايا الزلازل، وخيم خاصة بالفلاحة.
- ✓ ألبسة عمل: عمال نظافة، ألبسة بالمطر، ألبسة رجال الأمن...إلخ.
- ✓ محافظ خاصة: رجال البريد والمواصلات، رجال البحرية ومؤسسات أخرى.

المبحث الثاني: طرق تحديد تكاليف إنتاج Bache 700 grs

نظرا لأهمية حساب التكاليف وسعر التكلفة والتوصل إلى احتساب النتيجة لدى المؤسسة، وبما أن المؤسسة تنتج حسب الطلب أخذنا المنتج (Bache 700 grs) كعينة لدراستنا، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث الذي يخص حساب تكلفة الإنتاج من مرحلة الشراء، انتاج إلى مرحلة التوزيع.

المطلب الأول: نظرة عامة حول تكاليف الإنتاج بالمؤسسة EATIT

اعتمدنا على منهج المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية للإلمام بهذا المحور وكانت كما يلي:

س1: ما هي أنواع المنتجات بالمؤسسة؟

ج1: أنواع المنتجات هي:

أ/ القماش

- Bache 700grs tente 3i
- Bache 700grs tente 2i
- Bache 700grs tente 1i
- Bache 500grs tente 1i
- Bache 500grs tente 2i
- Bache 500grs tente 3i
- Bache 700grs sable
- Bache 500grs sable
- ART 17 PVC
- ART 19 Bis Enduit

ب/ الخيم ومنتوجات أخرى:

tente ،place/ tente10 12،tente8place،Place5/6 tente

sac Dots ،sac marin ،tente 28 place،protection civile

costume de travail ،Sac de couchage parasol

tenue de sécurité ،Coustume de pluie

س3: ما هي الوثائق التي تعتمدونها في حساب التكلفة ومن بين أين تحصل؟

ج3: تعتمد في حساب التكلفة على Tissiere جدول النتائج من مصلحة المحاسبة المالية.

س4: هل تكلفة الإنتاج هي سعر التكلفة؟

ج4: لهم علاقة مع بعضهم البعض.

س5: كيف تتم عملية الإنتاج؟

ج5: تمر على مراحل: قطن، خيط، قماش، التكملة، نصف مصنع، التفصيل، تام الصنع.

س6: كيف تقيم عملية الإنتاج؟

ج6: تقيم بعتبة المردودية لكل ورشة عن الإنتاج وعن التكاليف المباشرة، غير مباشرة.

س7: ما دور المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف الإنتاج؟

ج7: لها دور هام وكبير

س8: ما هو الهدف العام للمؤسسة؟

ج8: الهدف العام للمؤسسة هو تحقيق الربح وإعادة تطوير المصنع.

س9: ما هي الطرق التي تعتمدون عليها في تقييم مخزون المواد الأولية؟

ج9: الطرق التي نعتمد عليها هي FIFO، CMP.

المطلب الثاني: حساب تكلفة الشراء في المؤسسة EATIT

قامت مؤسسة EATIT باستيراد مادة خيوط القطن من دولة البرازيل وذلك وفق شروط معينة اتفق عليها الطرفان، ووثقت هذه العملية بفاتورة رقم 2012/208 بتاريخ 2012/02/26.

أنظر الملحق رقم (01) تضمنت العناصر المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (01): عملية استيراد خيوط القطن

Désignation	المبالغ
الكمية بالكيلوغرام	**291841**
المبلغ بالعملة الصعبة (Devise)	**1161527.18**
الثمن بالدينار	**88320784.48**

مصاريف الجمارك	5526164.00
مصاريف النقل	324000.00
مصاريف العبور	683874.50
مصاريف أخرى	307372.00
التأمينات	263991.90
المبلغ الإجمالي	95426186.88
تكلفة الوحدة	326.980057

توضيح العملية:

الكمية بالكيلوغرام 291841 = (Qts/kgs)

السعر بالعملة الصعبة=1161527.18

السعر بالدينار=88320784.48

حيث تم تحويل العملة الصعبة V/Devises إلى الدينار V/Dinars

وكان ثمن 76.04 Devises 1=Dinars

حيث أن V/Dinars =V/Devises X cours

88320784.48=1161527.18×76.04

الجمارك=5526164، النقل= 324000، العبور= 683874.50

مصاريف أخرى= 307372، تأمينات= 263991.90

تكلفة الشراء= ثمن الشراء+ مصاريف الشراء

حساب تكلفة الشراء:

جدول رقم (14): حساب تكلفة الشراء

	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
البيان			DA
ثمن شراء المواد الأولية	841		20784.48
الجمارك			26164.00

مصاريف النقل			24000.00
مصاريف العبور			83874.50
مصاريف أخرى			07372.00
التأمينات			63991.90
تكلفة الشراء	841	326.980057	26186.88

إذن تكلفة الشراء للوحدة الواحدة = 326.980057DA

المصدر: إعداد المتربصين

المطلب الثالث: حساب تكلفة الإنتاج للمنتج BACHE 700 GRS

أ/ **قسم الغزل D/S FILATURE:**تمر عملية الغزل بعدة مراحل يتم فيها غزل القطن وتحويله إلى خيوط من مختلف الأحجام والأنواع ويتحمل قسم الغزل مصاريف عديدة وتحسب على النحو التالي:

6% نسبة الكمية المتناقصة من كل مرحلة من المراحل التي يتم فيها غزل القطن وتحويله إلى الخيط.

01. جدول رقم (15): مرحلة الخلط BATTAGE:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة	12084	326.98	951226.32
ساعة يد عاملة	2000	-	64500.00
مصاريف أخرى	-	-	15925.00
مصاريف الكهرباء والغاز	-	-	3200.00
التكلـــــــــــــفة	11358.96	355.21	034851.32

(12084×6/100)-12084= 11358.96*

02. جدول رقم (16): مرحلة التسريح CARDGE:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة		355.21	34851.32
ساعة يد عاملة	11358	-	20000.00
مصاريف أخرى	-	-	37484.00
مصاريف الكهرباء والغاز	-	-	2800.00
التكلـــــــــــــفة	10677.48	383.53	95135.32

(11358.96×6/100)-11358.96= 10677.48**

03. جدول رقم (17): مرحلة السحب والبرم ETIRAGE:

البيـــــــــــان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة	10677.48	383.53	.32
مصاريف أخرى	-	-	.00
التكلـــــــــــفة	*10036.83	442.69	.32

=10677.48-(10677.48×6/100) | *10036.86

04. جدول رقم (18): مرحلة الغزل النهائي BANCABROCHE:

البيـــــــــــان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة	10036.83	442.69	4443241.32
مصاريف أخرى	-	-	350051.00
التكلـــــــــــفة	434.629	508.05	4793292.32

=10036.83-(10036.83×6/100) | *9434.62

05. جدول رقم (19): مرحلة التمشيط FIL SIMPLE SUR BOBINES:

البيـان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شرا المواد المستعملة	9434.62	508.05	4793292.32
مصاريف اخرى	-	-	964585.00
التكلفـــــــــة	8868.54	649.25	5757877.32

=(9434.62×6/100) | 8868.54

06. جدول رقم (20): مرحلة التجميع FIL ASSEMBLES:

البيـان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شرا المواد المستعملة	8868.54	649.25	5757877.32
مصاريف اخرى			369498.00
التكلفـــــــــة	336.438	735.01	6127375.32

=8868.54-(8868.54×6/100) | 8336.43

07. جدول رقم(21): عملية التدوير FIL RETORD SUR BOBINES:

البيـان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شرا المواد المستعملة	8336.43	.01	

مصاريف اخرى			
التكلفـــــــــة	7836.25	.33	

=8336.43−(8336.43×6/100) | 7836.25 |

المصـــــدر: إعـــــداد المتـربصين

بالاعتماد على الملحق رقم (02) و(03) توضيح نسبة 6% والمصاريف

ب/ قسم النسيج S/DE TYSSAGE: يعتبر الخيط في هذا القسم المادة الأساسية التي تستعمل في نسيج مختلف الأقمشة، ويتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداءا من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر المراحل التالية (التسدية، التنشئة، الفحص)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

Fiche Technique De Tissu

Article: 700 PICANOL

Matiere: Coton **Date: 01/03/2008**

CARACTERISTIQUES	UNITE	VALEURS
Numéro métrique du fil de chaine	ML/ GRS	14/3
Numéro métrique du fil de tram	ML/ GRS	14/3
Densité en chaine	FILS/ CM	19
Densité en trame	FILS/ CM	08
Empeignage	CM	155
Laize du tissu	CM	154
Numéro du peigne	Dents/ 10 CM	475
Poids en mètre carré	GRS/M^2	660
Poids en mètre linéaire	GRS/ML	1016
Consommation en chaine	GRS/ML	751
Consommation en trame	GRS/ML	316

Retrait en chaine	**%**	**32.66**
Retrait en trame	**%**	**03**
Nombre du fil sur l'ensouple	**FIL**	**2964**
Armure du tissu	**Toile**	

أنظر الملحق رقم (04)

جدول رقم (22) حساب تكلفة الإنتاج ل: bache 700 grs في قسم النسيج

البيان	
مادة أولية خيط 3/14 أفقي	622.83*
مادة أولية خيط 3/14 عمودي	262.07*
خدمات	
مصاريف المستخدمين	
مصاريف مالية	
مصاريف أخرى	
اهتلاكات	
تكلفة الإنتاج للوحدة	937.25*

1000/ 829.33 × 751 =

1000/ 829.33 × 316 =

مصاريف النسيج = 52.35

= 622.83 + 262.07 + 52.35

المصدر: إعداد المتربصين

ج/ قسم التكملة D/S FINISSAGE: يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الأقمشة ذات الطاقة الإنتاجية العالية.

جدول رقم (23) صباغة القماش

البيان	الكمية بالكيلوغرام	سعر الوحدة	المبالغ DA
1-الصباغة - التثبيت والاكسدة - الغسل - الصباغات المباشرة - الصباغات الكبريتية - المواد الملونة			
2-التجهيز - الصقل - الكسترة - الفحص - التطبيق - الكبس			
مجموع المصاريف			
تكلفة إنتاج القماش			
مصاريف الصنع في قسم التكملة			
تكلفة الإنتاج للقماش نصف مصنع			

أنظر الملحق رقم (05)

ملاحظة: تحصلنا من مصلحة المحاسبة التحليلية على أن تكلفة إنتاج القماش bache 700grs حيث 70% توجه للبيع و30% تستعمل في الإنتاج.

المبحث الثالث: حساب تكلفة إنتاج الخيمة وعتبة المردودية

تطرقنا في هذا المبحث إلى حساب تكلفة إنتاج الخيمة حيث يعتبر القماش مادة أساسية في عملية إنتاج الخيمة وتحديد عتبة المردودية للمؤسسة الإنتاجية EATIT

المطلب الأول: حساب تكلفة إنتاج خيمة الحماية المدنية (PROTECTION CIVLE)

FICHE DE CONSMMATION

TENTE PROTECTION CIVILE 5 X 4 X 3

ARTICLE 700 GRS TENTE IMPI	**= 45 ML**
ARTICLE 17 PVC	**= 07 ML**
BOUCLE A COULISSEAU 30 X 25	**= 04 PS**
SANGLE 20 mm	**= 06 ML**
TRESSE 32 B	**= 04 ML**
OLIVE DF 30 mm	**= 12 Ps**
ANNEAU D40 X 30	**= 02 PS**
CORDE Ø 6	**= 60 ML**
TENDEUR EN BOIS	**= 04 Ps**
OEILLET 1028	**= 35 Ps**
FIL A COUDRE 17/4	**= 300 grs**
T. FABRICATION	**= 480 minet**

أنظر الملحق رقم (06)

جدول رقم (24) حساب تكلفة إنتاج الخيمة:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مادة أولية مستهلكة 1			
مادة أولية مستهلكة 2			
الأعباء المباشرة:			
أزرار من نوع حطب			
بكرة			
حبل مظفر			
أزرار الزيتون			
حلقات حديدية			
حبل Q6			
حلقات خشبية			
عيون أزرار 1028			
خيط الخياطة 4/17			
ساعة اليد العاملة			
تكلفة إنتاج الخيمة			

المصدر: من إعداد المتربصين

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

الفرع الأول: حساب سعر التكلفة لخيمتين

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

جدول رقم (25): حساب سعر التكلفة

البيان	الكمية
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	02
مصاريف التوزيع	ــــــــــــــــ
سعر التكلـــــــــفة	02

ملاحظة: بما أن المؤسسة تتبع نظام البيع حسب الطلب فإن مصاريف التوزيع غير موجودة.

الفرع الثاني: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = سعر البيع – سعر التكلفة

جدول رقم (26): حساب النتيجة التحليلية

البيـــــــــــــــان	الكمية
سعر البيع سعر التكلفة	02 _____
النتيجة التحليلية	02

المصدر: من إعداد المتربصين

المطلب الثالث: حساب عتبة المردودية

الفرع الأول: حساب عتبة المردودية حسابيا

جدول رقم (27): الاستغلال التفاضلي

البيـــــــــــان	المبلـــــــــغ	%
رقم الاعمال الصافي إجمالي التكاليف المتغيرة	64752 2519.7 0 27818 6803.0 0	100 % 4% 2.9 6
هامش/ التكلفة المتغيرة الأعباء الثابتة	36933 5716.7 0 32140 7168.0 0	5% 7.0 4 4% 9.6 4
النتيجة التحليلية	47928548.70	7.40%

المصدر: إعداد المتربصين بالاعتماد على الملحق رقم (07)،(08)

عتبة المردودية = رقم الأعمال x الأعباء الثابتة / هامش / التكلفة المتغيرة

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{321407168.00 \times 647522519.70}{369335716.70}$$

عتبة المردودية = 563493780.50

الفرع الثاني: حساب عتبة المردودية بيانيا

تحديد عتبة المردودية انطلاقا من العلاقة التالية:

هامش / التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة

لدينا: معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة $y_1 = ax$

حيث: – x: تمثل رقم الأعمال

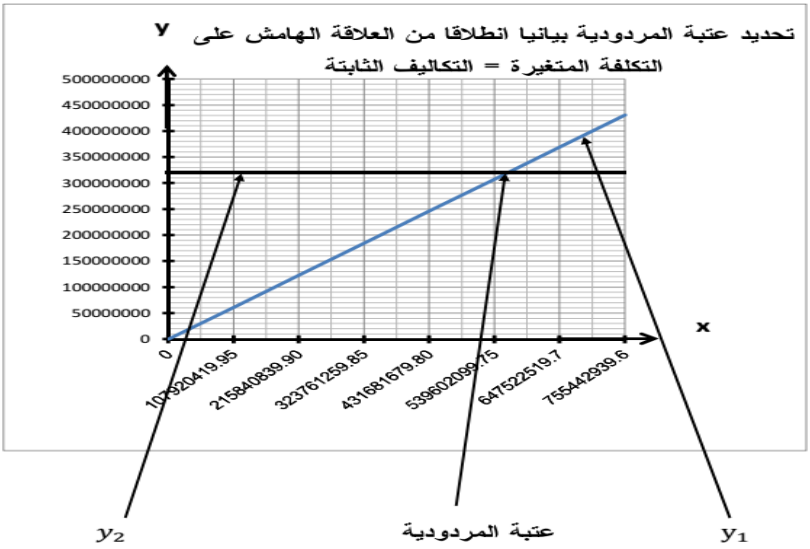
– a: تمثل معدل الهامش على التكلفة المتغيرة

ومنه نجد: $\mathbf{y_1 = 0.5704x}$

ولدينا: معادلة التكاليف الثابتة $\mathbf{y_2 = b}$

ومنه نجد: $y_2 = 321407168$

x	**0**	**647522519.70**
Y	**0**	**369335716.70**



التعليق: يمثل المنحنى تحديد عتبة المردودية حيث تقاطعا كل من المنحيين y_1 و y_2 في نقطة تمثل نقطة التعادل بين المداخيل والتكاليف أي عتبة المردودية حيث تتحقق عندما تتساوى الأعباء الثابتة والهامش على التكلفة المتغيرة وذلك عند المبلغ 563493780 DA

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة EATIT والتي تمحورت حول عدة نقاط شملت موضوع تحديد تكاليف الإنتاج والذي تطرقنا من خلاله إلى كيفية تحديد التكاليف من مرحلة الشراء إلى غاية وصولها إلى منتوج نهائي.

ومن خلال ما سبق استخلصنا دور المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية التي تعتبر أداة فعالة ودقيقة في تحديد التكاليف وحسابها حيث تعتبر هذه الأخيرة ذات أهمية بالغة، فتحديد تكلفة الإنتاج تمد أدق المعلومات خاصة حول التكاليف، خاصة في حالة وجود غموض حول عملية الإنتاج وباختصار تحديد تكاليف الإنتاج تخدم المؤسسة خصوصا عند المنافسة مستقبلا.

فالمؤسسة تعتمد على المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف الإنتاج من خلال:

أ/ حساب تكلفة الشراء، الإنتاج، سعر التكلفة.

ب/ كما تعمد في اتخاذ القرارات من خلال حسابها لعتبة المردودية.

الخاتمة العامة

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في مجال اتخاذ القرار، باعتبارها تقنية من التقنيات التي يرتكز عليها التسيير، فهي تم د المؤسسات بالمعلومات من حيث أنها تحلل التكاليف . وذلك بالاعتماد على مختلف الطرق التي درسناها في المذكرة، حيث تطرقنا إلى طريقة التكاليف الكلية التي تعمل على توزيع التكاليف على مختلف الأقسام، وطريقة التحميل العقلاني عن طريق معامل التحميل لتحديد نصيب كل وحدة منتجة، إلى جانب طريقة التكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية وطريقة التكاليف الثابتة.كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في المؤسسات لاتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة.

من الأدوات التي درسناها والتي لها دور في توجيه القرارات نجد تحليل حجم التعادل أو نقطة التعادل، التحليل على مستوى التكاليف المتغيرة الذي يصلح على المدى القصير للوصول إلى الاختيار بين البدائل بالإضافة إلى ذلك نجد أيضا نظم التكاليف المعيارية وما يتبعها من دراسة للاختلافات الحادثة من خلال تحليل الانحرافات التي تسمح بإظهار أسباب النتائج المتوصل إليها، وتقييم مستويات الأداء، فكل المعطيات المتأتية من مختلف مراكز المؤسسة وتحويلها إلى معلومات تكون الركيزة الأساسية لاتخاذ القرار الصائب والوصول إلى التسيير الرشيد خدمة لصالح المؤسسة

نتائج البحث : لقد توصلنا من خلال هذه دراستنا هذه إلى بعض النتائج والتي تتمثل فيما يلي:

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

– تحقيق النتائج الإيجابية لمؤسسة لا تتحقق إلا بالاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية؛

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

توصيات الدراسة وآفاقها:

– العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء وذلك بتوعية الأفراد وتحسسيهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح؛

– التنسيق بين المؤسسات والجامعات في ميدان المعلومات ومحاولة الإلمام بكل التطورات الحاصلة على المستويين؛

قائمة المراجع:

الكتب:

1- الدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة : كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث،مصر،2005

2- أحمد بركات، " محاضرات في المحاسبة التحليلية " جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية ،1999

3- أيوب نادية . نظرية القرارات الادارية . مطبعة طربين . دمشق1989

4- اسماعيل السيد . نظم المعلومات . ناشر المكتب العربي الحديث . الاسكندرية . مصر1989 .

6-اسماعيل السيد . نظم المعلومات . ناشر المكتب العربي الحديث . الاسكندرية . مصر1989 .

5- ايوب نادية ، نظريةالقرارات الادارية ،مطبعة طربيين ،دمشق1989

6- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع،الأردن،2006

7- البدوي منصور،الأساليب الكمية واتخاذ القرارا الدار الجامعية للطباعة والنشروالتوزيع، الاسكندرية1987

8- روسنيول وآخرون، " التكاليف وسعر التكلفة " ، ترجمة سميرة حزورلي، المؤسسة الوطنية للكتاب،1989

9- بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان،2006

10- دونالد كيسو – جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، السعودية،2005

11- خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر،1980

12- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف : قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن1999

13- محمدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة ، ط 1992 1 ،

14- سويلم محمد. أساسيات الادارة, كلية التجارة . جامعةالمنصورة . مصر1992

15- صالح الزرق، عطا اله خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، زهران، عمان،1997

16- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن،1998

17- محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية – أصولها، مبادئها، تطبيقها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس،1991

18- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر،2008

19- محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا،2006

20- محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن،2000

21- عبد المقصود دبيان، " أساسيات محاسبة التكاليف " ، دار ألافا، الجزائر،1999

22- رابح حمودي، " دروس و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، سنة2000

23- عبد الحكيم كراجة، " محاسبة التكاليف " ، دار الأمر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى2001

24- عبد الناصر نور وعليان شريف، " محاسبة التكاليف لصناعية " الردن، دار المسيرة للنشر،2002

25- بويعقوب عبد الكريم، " المحاسبة التحليلية " ، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2004

26- نواف كنعان، القيادة الإدارية، ط 1, دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009

27- حسين بلعجوز ، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010

28- سكينة بن حمود، مدخل للتسيير والعمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2012

29- سلمى علي ،بحوث العمليات،المنظمة العربية للعلوم الادارية. 1972 ,

30- سعيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف القاهرة2003

31- سفيان بن بلقاسم، حسني لييهي "المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الافاق، الجزائر 2010

32- سليمة طبابيبة وسعيدة بورديمة، " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة، الجزائر.

33- سليمان قداح، " محاسبة التكاليف النموذجية " ، سورات،1976

34- شريف، علي الشرقاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت،1983

35- علي شريف ، مدخل النظمة في تحليل العملية الادارية، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر2001

36- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان،1996

37- فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن ،2000

38- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية ج 1 ، دار المحمدية العامة2000

39- وليد الحيالي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2000

المداخلات العلمية في التظاهرات العلمية

1- دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، ج مستغانم ، السنة الجامعية 2016-2017

2- المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، " محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، ب ت،

الكتب باللغة الفرنسية

1- Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005

الملخص:

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتسيير و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدر الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في الفهم و التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية وجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التسيير و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم والطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدي وظائف المحاسبة التحليلية .ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقص ى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل الوظائف في الوظيفة التسجيلية .الوظيفة التحليلية .الوظيفة الرقابية .الوظيفة التحفيزية.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية و هي عبارة عن عملية اختيار بديل عن عدة بدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من معلومات، و تعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها

وإنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعا لمتخذ القرار و ذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة يحب عليه إتباع ما يلي:

1- مراحل إتخاذ القرار : مرحلة جمع المعلومات .مرحلة التعميم .مرحلة الاختيار.

2- خطوات إتخاذ القرار : اكتشاف طبيعة المشكلة .تحديد البدائل .تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة . اختيار البديل .تنفيذ القرار و مراقبة و تصميم نتائجه.

3- ممارسة المحاسبة التحليلية كمنهاج مسهل لإتخاذ القرار

إن المؤسسة في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها ملزمة بالدراسة والتحكم في مختلف تكاليفها ولذلك فهي تعمد إلى دراسة مختلف الطرق التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة وهي : طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكاليف المعيارية.

تطرقنا للحديث عن كل من طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية . استخلصنا من خلال دراستنا لكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:

- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط؛

- التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط؛

- التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة التحليلية - اتخاد القرار - التكاليف - المؤسسة الاقتصادية

Summary:

In order for the institution to achieve its economic goals, it uses many methods and techniques for management. In this field, analytical accounting is considered the best means used that helps in analyzing and Cost control, and this is by providing information that contributes to understanding and controlling these costs and so that they can be applied Analytical accounting procedures The manager must have sufficient knowledge of financial and economic issues in the organization, so an accounting system must be available that includes management rules and determines the scope of their application, so that this system is one of the sources from which analytical accounting derives its credibility.

Analytical accounting is a set of principles, concepts, methods, methods and theories Which looks at following up the expenditure elements in any project for the purpose of measuring the cost of the activity, controlling it and rationalizing it Management decisions regarding them, and this is by carrying out a process of recording, classifying, analyzing and interpreting the significance of the cost events of the project as a whole and expressed in the form of monetary units and analytical accounting functions. Analytical accounting is based on a set of functions in order to perform its effective role in the economic institution, and it is a set of functions that it achieves that help to achieve the maximum possible profit and ensure continuity in the market, and the functions are represented in the recording function. Analytical function. Function oversight. motivational function.

Analytical accounting is used to develop an accurate costing system for marketing that begins when the goods arrive The finished products are transferred to their warehouses until they are sold and delivered to customers. Often, setting up this system is as important and useful as the interest obtained from the system.

The decision-making process represents the core of the administrative process, and it is a process of choosing an alternative from several alternatives, as it depends on the available information about these alternatives. For the current or future use, and

in order for the information to be useful to the decision maker, it must be of a high level of quality. He must follow the following:

1- Decision-making stages: the stage of gathering information. generalization stage. selection stage.

2- Decision-making steps: discovering the nature of the problem. Determine alternatives. Evaluate the alternatives available to solve the problem. alternative selection. Implementation of the decision and monitoring and designing its results.

3- Practicing analytical accounting as a facilitating approach to decisionmaking

The Foundation is within the framework of its continuous interest in monitoring its activity and the results of its exploitation, in order to ensure its survival

To improve its profitability, it is obliged to study and control its various costs. Therefore, it deliberately studies the various methods that allow it to make correct decisions, namely: the real costs method, the variable costs method, the rational assumption of fixed costs, and standard costs.

We talked about the real cost method, the rational loading method of fixed costs, the variable cost method and the standard cost method. Through our study of each of these methods, we extracted some

The notes include the following:

- rational loading of fixed costs are variable costs per unit and constant volume of activity;

- Variable costs are fixed costs per unit and variable volume of activity;

Standard costs are defined and presented on a scientific and practical basis.

key words :

Analytical accounting - decision making - costs - economic enterprise