

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
فرع: العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة  
رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
تحت عنوان:

طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية  
في المؤسسات الاقتصادية  
دراسة حالة المؤسسات الاستشفائية

تحت إشراف:

د. عمران عبد الحكيم

من إعداد:

- زموري ناصر

- سعدي بهاء الدين

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
...	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. عمران عبد الحكيم	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
...	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2021-2020

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# شكر وعرفان



قال الله تعالى: ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾ سورة إبراهيم، الآية 07

يا رب شكرك واجب محتتم	ها أنا ذا بالشكر أتكلم
عد النجوم بعرض السماء مقدارا	يرضيك أني بعد شكرك مسلم
مالي أرى نعم الإله تحيطني	من كل نحب ثم لا أتكلم
دعني أحدث بالنعيم فإني	من يقرو لست ممن أكرم

نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا جزيلا الذي كان له فضله وعطاؤه  
كريما بحمده لأنه سهل لنا المبتغى وأعاننا على إتمام هذا العمل الذي  
نسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم.

كما تتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل

**والمشرف علينا: الدكتور/ عمران عبد الحكيم**

والذي لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته

كما تتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

ولكل من ساهم في إنجاح هذا العمل من قريب أو من بعيد

كما تتقدم بجزيل الشكر إلى كل دفعة 2020-2021

**ناصر - بهاء الدين**

# إهداء

إلى من أثار لي طريق العلم و شجعني على الدراسة، ووهب لي الأمان

و كان سندي في الحياة:

**"أبي الغالي حفظه الله"**

إلى قررة العين و منبع الحنان و أطيّب قلب، و أغلى كيان:

**"أمي الغالية حفظها الله"**

إلى من أحبهم قلبي إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل أفراد عائلتي زموري ودفاف

إلى أصدقائي الذين قضيت معهم أحلى سنوات الدراسة

و كل زملائي بالمسيلة

إلى كل من شاركني في إنجاز هذا العمل

إلى من علمني حرف ووهبني معلومة

و إلى كل من أحبوني و أحببتهم

**زموري ناصر**

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى من أوصانا بهما الله برا وإحسانا

وربط طاعته بطاعتها أبي وأمي.

إلى من تقاسموا معي أفراحي وأحزاني وتمنوا لي النجاح وكنت مثلهم الأعلى

إلى رياحين حياتي أخواتي و إخوتي الأعزاء

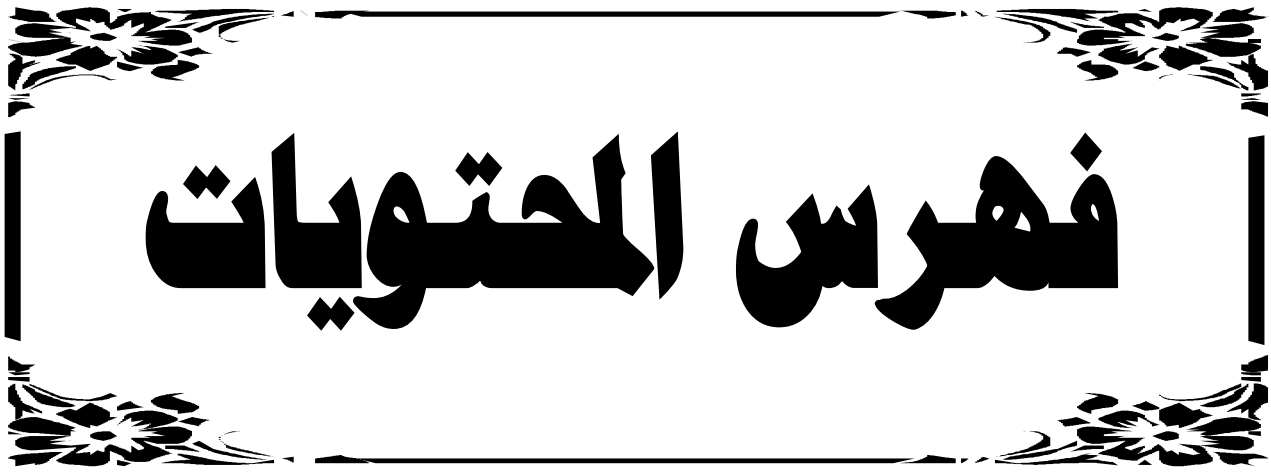
إلى أفراد عائلتي كل باسمهم.

إلى كل من حملوا شعلة العلم أساتذتي الكرام

إلى كل من جعلهم الله إخوتي بالله "أصدقائي و درب

إلى كل من شاركني في انجاز هذا العمل

**سعيدي بهاء الدين**



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

شكر و عرفان .....	7
إهداء .....	8
فهرس المحتويات .....	9
فهرس الجداول والأشكال .....	10
مقدمة: .....	11
1. إشكالية البحث .....	12
2. فرضيات البحث .....	13
3. أهداف البحث .....	14
4. أهمية البحث .....	15
5- منهج البحث .....	16
6- مبررات اختيار الموضوع .....	17
7. تقسيمات البحث .....	18

### الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

تمهيد .....	7
المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية .....	8
المطلب الأول: المحاسبة التحليلية تعريفها، أهدافها وأهميتها .....	8
أولاً. تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها .....	8
ثانياً. أهمية المحاسبة التحليلية .....	11
المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية ومقوماتها .....	11
أولاً. وظائف المحاسبة التحليلية .....	11
ثانياً. مقومات نظام المحاسبة التحليلية .....	13
المطلب الثالث: أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر التكاليف .....	14
أولاً. أنظمة المحاسبة التحليلية .....	14
ثانياً. تبويبات عناصر التكاليف .....	16
المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة .....	18
المطلب الأول: طرق المحاسبة التقليدية .....	18
أولاً. طريقة التكاليف الجزئية .....	18
ثانياً. طريقة التكلفة المتغيرة .....	21
ثالثاً. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة .....	24

27	رابعاً. طريقة التكلفة الهامشية.....
29	خامساً. طريقة التكاليف الكلية.....
33	المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة.....
33	أولاً. طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية).....
39	ثانياً. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC).....
44	خلاصة الفصل.....
	<b>الفصل الثاني: تقييم مشروع نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية</b>
46	تمهيد.....
47	المبحث الأول: تعريف بالنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية.....
47	المطلب الأول: الإطار العام للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.....
47	أولاً: التعريف بالنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير وأهميته.....
49	ثانياً: الأطراف الأساسية في النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير وطبيعتهم.....
50	ثالثاً: مراحل تنفيذ مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية.....
51	المطلب الثاني: الإطار القانوني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية.....
51	أولاً: التأسيس القانوني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.....
51	ثانياً: الوظائف الأساسية للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.....
52	ثالثاً: إنشاء مركز معالجة المعطيات على مستوى المؤسسات الإستشفائية.....
	المبحث الثاني: تقييم مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة تسيير في المؤسسات الإستشفائية على ضوء
53	تقرير مجلس المحاسبة 2018.....
53	المطلب الأول: تقييم جوانب تهيئة وتشغيل مركز معالجة المعطيات.....
53	أولاً: من ناحية الوسائل المادية المخصصة.....
53	ثانياً: من ناحية الوسائل البشرية المسخرة على مستوى المؤسسات الإستشفائية.....
54	المطلب الثاني: العراقيل المتعلقة بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.....
54	أولاً: تقييم التجانس أثناء وضعية الانطلاق للبرنامج المعلوماتي.....
55	ثانياً: تقييم مدى ملائمة البرامج لبعض متطلبات التسيير الإستشفائي وخصوصياته.....
56	ثالثاً: تقييم عمليات تقييم الممتلكات العقارية.....
	رابعاً: صعوبات وعوائق أخرى تتعلق بوضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات
57	الإستشفائية.....
58	خلاصة الفصل.....
60	الخاتمة.....
60	أولاً: نتائج البحث.....

61	.....	ثانيا: الاقتراحات
61	.....	ثالثا: آفاق الدراسة
63	.....	قائمة المصادر والمراجع



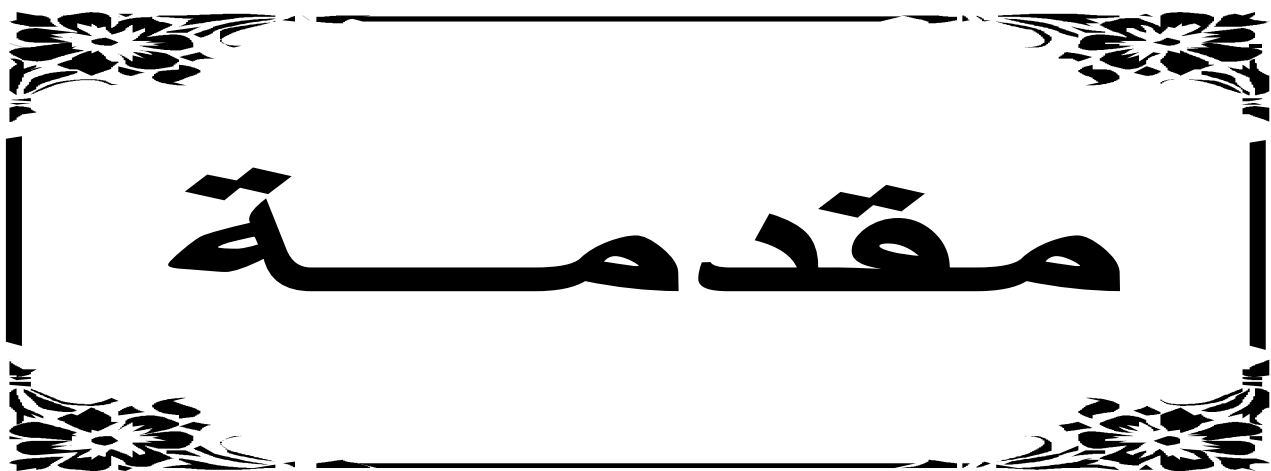
# فهرس الجداول والأشكال

## قائمة الجداول:

الصفحة	جدول يوضح:	الرقم
09	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية	01
20	مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	02
23	حساب النتيجة التحليلية وفقا لطريقة تكلفة متغيرة البسيطة	03
26	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة.	04
37	تحديد الفروقات المعيارية	06

## قائمة الأشكال:

الصفحة	الشكل يوضح:	الرقم
12	وظائف المحاسبة التحليلية	01



# مقدمة

**تمهيد:**

تعتبر المحاسبة التحليلية من المواضيع الهامة في مجال العلوم المحاسبية والمالية، لما لها من أهمية في ميدان التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، وتتزايد أهميتها بشكل خاص على مستوى المؤسسات التي تهتم بمجالات مراقبة التسيير ومتابعة تطورات التكاليف ضمن الأهداف الرقابية وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية، وما يترتب بها من أهداف أخرى ضمن مجالات اتخاذ القرارات ضمن مجالات التسعير، وتحديد التكلفة وغيرها من الأمور المرتبطة بالمحاسبة التحليلية بصفتها مصدرا للمعلومات الهامة لاتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.

ومن الناحية التطبيقية والأكاديمية، فقد عرفت المحاسبة التحليلية من حيث طرقها وأساليبها تطورات هامة في إطار محاولات البحث عن أفضل الطرق التي تسمح بأن تجعل من المحاسبة التحليلية مصدرا للمعلومات اللازمة والملائمة بالشكل المناسب الذي يساعد إدارة المؤسسة عند كافة مستوياتها الهيكلية والتنظيمية بمعرفة مستوى أدائها ضمن متطلبات ضرورة تحقيق الكفاءة والفعالية في كل أعمال المؤسسة ووظائفها المختلفة.

**1. إشكالية البحث:**

سنحاول ضمن هذا البحث، وعلى ضوء التطورات في مجالات المحاسبة التحليلية الإجابة عن بعض الأسئلة المرتبطة بالمحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية والعملية على مستوى المؤسسة الاستشفائية، ولعل من أهمها السؤال الرئيسي التالي:

**ما هو واقع المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية على مستوى المؤسسات**

**الإستشفائية الجزائرية؟.**

ولتوضيح بعض جوانب الاشكالية الرئيسية للموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة من الناحية التطبيقية على مستوى

المؤسسة الإستشفائية ؟

- كيف يتم تقييم التكلفة من الناحية العملية المرتبطة باستخدام طرق المحاسبة التحليلية؟.

## 2. فرضيات البحث:

من أجل معالجة إشكالية البحث، وللإجابة عن التساؤلات الفرعية قمنا بطرح الفرضيات الأساسية التالية:

➤ **الفرضية الأولى:** تعد طريقة التكاليف الحقيقية من أكثر طرق المحاسبة التحليلية

استخداما من الناحية التطبيقية والعملية على مستوى المؤسسة الإستشفائية.

➤ **الفرضية الثانية:** يمكن تدعيم التطبيقات العملية للمحاسبة التحليلية على مستوى

المؤسسات الإستشفائية بالعديد من المتطلبات المادية والبشرية، لا سيما من خلال استخدام برامج معلوماتية متخصصة في مجال محاسبة التسيير.

➤ **الفرضية الثالثة:** إن التطبيق العملي لأي طريقة من طرق المحاسبة التحليلية على

مستوى المؤسسات الإستشفائية يتطلب مجهودات هامة وموارد مالية وبشرية معتبرة لإنجاح تلك العملية الهامة على مستوى تلك المؤسسات.

## 3. أهداف البحث

من خلال هذا البحث، فإننا نسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية، وهذه الأهداف يمكن ذكرها كما يلي:

➤ محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة ومناقشة الفرضيات المقدمة في إطار هذا البحث.

➤ محاولة إبراز الواقع التطبيقي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات المؤسسة الإستشفائية.

➤ التعرف على الجانب العملي لتبويبات التكاليف في إطار تحديد التكلفة على مستوى المؤسسة الإستشفائية، وكذا تحديد مختلف الصعوبات والعوائق المرتبطة بتلك العملية من الناحية التطبيقية.

#### 4. أهمية البحث

تبرز أهمية هذا البحث المتمحور حول موضوع التطبيقات الميدانية للمحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة الإستشفائية في أنه يعالج موضوعا من المواضيع الهامة المرتبطة بالتسيير المحاسبي والمالي للمؤسسات بشكل عام، وما قد يرتبط بها من مواضيع أخرى ذات صلة بهذا المجال، لا سيما منها ما يتعلق بمراقبة التسيير وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية، بحيث تشكل طرق المحاسبة التحليلية وأساليبها المختلفة إحدى الأدوات الهامة في هذا المجال.

#### 5- منهج البحث

اعتمدنا في إعداد هذا البحث الذي حاولنا من خلاله الإجابة على الإشكالية المطروحة على منهجين هما: المنهج الوصفي التحليلي وهو يخص إعداد الجانب النظري للبحث، لا سيما ما يتعلق بتعريف المصطلحات وعرض التقنيات المستخدمة في مجال المحاسبة التحليلية، أما في الجانب التطبيقي لهذا البحث، فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة المستمد من تقارير لهيئة سيادية، وهو مجلس المحاسبة بصفته أعلى هيئة رقابية للمالية العامة في الجزائر.

#### 6- مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب:

- طبيعة علاقة اختصاصنا بمجالات المحاسبة ومراقبة التسيير، والذي يعتبر إلى حد ما السبب الرئيسي في اختيار هذا الموضوع.
- الرغبة في توسيع المعلومات ضمن مجال البحث، لا سيما مها تعميق الفهم حول طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية على مستوى المؤسسات بشكل عام.

## 7. تقسيمات البحث

قصد الإجابة عن الأسئلة المطروحة في هذا البحث، فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين، حيث كان الفصل الأول بعنوان " الإطار العام للمحاسبة التحليلية"، ونستعرض فيه كل الجوانب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية وأهميتها، بالإضافة إلى عرض مختلف الطرق المستخدمة في مجال المحاسبة التحليلية على ضوء التطورات في هذا المجال.

أما الفصل الثاني المعنون بـ " تقييم مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018"، فقد تم تخصيصه للجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة بعض المؤسسات الإستشفائية على ضوء نتائج التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018، وذلك قصد الوقوف على محاولات تلك المؤسسات وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير.

وينتهي بحثنا هذا في الأخير بخاتمة تتضمن النتائج التي تم التوصل إليها

والاقتراحات.

الفصل الأول: الإطار النظري

للمحاسبة التحليلية

## تمهيد

مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت الحاجة إلى مزيد من المعلومات التفصيلية عن أنشطتها المختلفة، وقد جاءت المحاسبة التحليلية لتعمل على تقديم تلك المعلومات الهامة بوصفها محددات أساسية ضمن عمليات اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالمؤسسة.

وعلى ضوء ذلك، سيتم عرض مضمون هذا الفصل من خلال المباحث الأساسية

التالية:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة التطورات الهامة ضمن مختلف الأساليب والطرق التطبيقية في إطار البحث عن كفاءات تلبية احتياجات الإدارة لمعلومات تفصيلية حول استخدام عوامل الإنتاج والرقابة عليها، بما قد يسمح بمساعدة القائمين على الإدارة بوضع الخطط المستقبلية، وكذا القيام بقياس كفاءة الأداء العام، إضافة إلى معرفة النتيجة التحليلية لكل منتج ومدى تأثيرها على مردودية المؤسسة بقصد تحديد نقاط القوة والضعف للوصول إلى اتخاذ القرارات الصحيحة.

**المطلب الأول: المحاسبة التحليلية تعريفها، أهدافها وأهميتها**

**أولا. تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها**

### 1. تعريف المحاسبة التحليلية

في إطار محاولة ضبط تعريف دقيق وشامل للمحاسبة التحليلية فإنه يمكن الاعتماد على التعاريف التالية:

**أ. التعريف الأول:** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (المالية) بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها سيرورة المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة"<sup>1</sup>.

**ب. التعريف الثاني:** محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص.08.

<sup>2</sup> رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص.1.

ج. **التعريف الثالث:** محاسبة التكاليف هي تقنية لتجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد مختلف التقارير الخارجية، وكذا المساعدة على التخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية واتخاذ القرارات المناسبة<sup>1</sup>.

## 2. أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

توجد اختلافات هامة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، وهذه الاختلافات يمكن إبرازها من حيث جوانبها من خلال الجدول اللاحق:

### الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	محاسبة المالية	جوانب الاختلاف
اختيارية في الكثير من الحالات، أي أن للمؤسسة غير ملزمة بتطبيقها، ولكن ضرورة التسيير تتطلب التطبيق الفعلي. (في الجزائر هناك إلزام لبعض المؤسسات على تطبيق المحاسبة التحليلية بمقتضى قانون المالية لسنة 2018)	إجبارية من ناحية الإلزام القانوني، بحيث يفرض على المؤسسة احترام قواعد التقييم والتسجيل المحددة وفق النظام المحاسبي المالي.	من ناحية الالتزام القانوني
تحليلية تفصيلية	شمولية و إجمالية	من ناحية المعالجة والعرض
خدمة المصالح الداخلية للمؤسسة كإدارة	أطراف خارجية وداخلية متعددة	من ناحية طبيعة المستفيدين
تصنف حسب وجهتها وغايتها	تصنف حسب طبيعتها في إطار إعداد القوائم المالية	من حيث تصنيف الأعباء

Source: lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001, p9

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة التحليلية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص 13.

### 3. أهداف المحاسبة التحليلية

تتنوع أهداف المحاسبة التحليلية بصفاتها أداة ضرورية للتسيير ومن أهم تلك الأهداف نذكر ما يلي<sup>1</sup>:

أ. ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية

تعتمد لوضع إجراءات تنظيمية برقابة نشاط العمال والمصاريف وتكون هذه العملية بشكل دوري ومستمر أما على مستوى مراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات وتحري من مصادره وأسبابها من أجل إيجاد الحلول.

ب. حساب التكاليف وسعر التكلفة: يتم قياس تكلفة مختلف مراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات كما يمكن استخدامها في تقييم مخزن سلعي من المنتجات.

ج. شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع: الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو تحليل نتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية حسب كل نشاط.

د. المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها.

هـ. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات ومعلومات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب والمحاسبة التحليلية تعد في هذا الإطار مصدرا هاما للمعلومات في هذا المجال.

و. دراسة المردودية وتقييمها: تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع من خلال:

- متابعة المصاريف حسب اتجاهاتها المختلفة.

- مراقبة التكاليف.

- قياس النتائج التحليلية.

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص.09.

## ثانياً. أهمية المحاسبة التحليلية

إذا كان نظام المحاسبة المالية وتواجده في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمراً إلزامياً بحكم القانون، فإن الأمر يعد مختلفاً تماماً بالنسبة لتواجد نظام المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف الذي يبقى اختياريًا إلى حد ما مع بعض الاستثناءات في هذا المجال. وفي هذا السياق، فإن التطورات قد جعلت من نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها، وذلك لتزايد الأهمية في الوقت الحاضر وتصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، لا سيما وأن مخرجات نظام المحاسبة التحليلية الذي تعتمد عليه الإدارة يعد من الأمور الهامة ضمن متطلبات العملية الإدارية سواء ضمن مجالات التخطيط أو في مجالات الرقابة أو ضمن عمليات اتخاذ القرارات بشكل عام على مستوى مختلف المستويات الإدارية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية ومقوماتها

#### أولاً. وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بدورها الفعال في المؤسسة، ونجد من أهم تلك الوظائف، ما يتعلق بالوظيفية التسجيلية، والوظيفة التحليلية، وكذا مجموعة من الوظائف الهامة الأخرى<sup>2</sup>.

#### 1. الوظائف الأساسية

وهي تشمل الوظائف التالية:

- أ. **الوظيفة التسجيلية:** وهي تتعلق بتسجيل مختلف التكاليف اليومية حيث يمكن الرجوع إليها في أي وقت ممكن.
- ب. **الوظيفة التحليلية:** وهي تتعلق بتفسير الأحداث والنتائج من خلال تتبع عنصر من عناصر التشابه و تحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه.

<sup>1</sup> - نور أحمد، وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 09

<sup>2</sup> - اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 31

ج. الوظيفة الرقابية: وهي تتعلق أساسا بتحديد الانحرافات والتي تكون إما ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المحددة أو غير ملائمة عندما تكون الفعلية أكبر من المعايير المحددة.

## 2. الوظائف الهامة الأخرى

وهي تشمل الوظائف التالية:

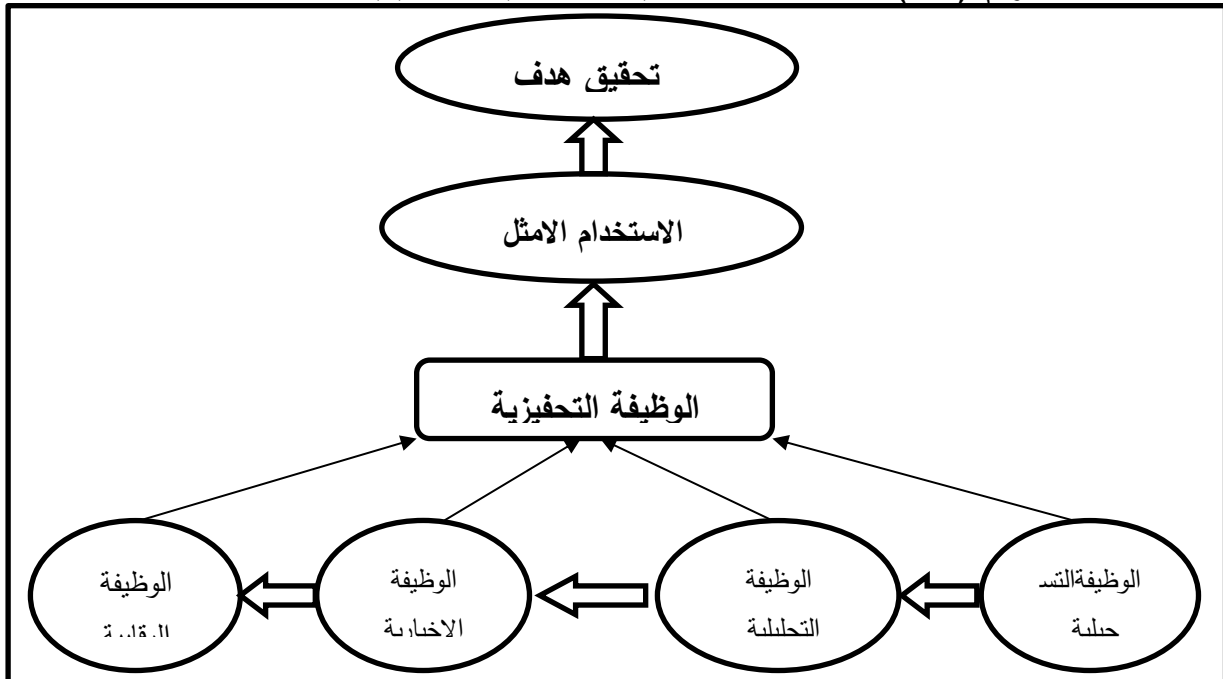
أ. الوظيفة الإخبارية: وهي تتعلق أساسا بعمليات صياغة النتائج في شكل قوائم وتقارير دورية توضع تحت تصرف الإدارة وكل المستويات الإدارية الأخرى لاتخاذ القرارات المناسبة.

ب. الوظيفة التحفيزية: وهي وظيفة تتحقق بعد الوظائف السابقة، حيث تمثل عامل دفع وتحفيز لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة.

ويمكن على ضوء ما سبق من تحليل، عرض الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية

من خلال الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم (01): الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية.



المصدر: يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق دار حامد للنشر والتوزيع،

عمان، الأردن، 2006، ص 24.

## ثانياً. مقومات نظام المحاسبة التحليلية

هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظام المحاسبة التحليلية بما يسمح بأن يؤدي وظائفه بكفاءة، ومن بين تلك المقومات نذكر ما يلي<sup>1</sup>:

- تقليل عدد الدفاتر والمستندات.
- البساطة والوضوح.
- تحقيق الهدف الذي صمم من أجله هذا النظام للمحاسبة التحليلية.

وبعد توفر هذه الشروط يمكن تلخيص هذه المقومات كما يلي:

### 1. تحديد أساس قياس التكلفة

هذا الأساس يعتمد على أحد الطرق في قياس تكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة للمؤسسة قد تكون هذه الطرق إما تقليدية أو حديثة.

### 2. تحديد المجموعة المستندية والدفترية السليمة

حيث أن تصميم المستندات و مجموعات الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة لجمع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها.

### 3- تحديد دليل تبويب التكاليف وتصنيفها

ويكون ذلك من خلال إعطاء كل حساب رقم خاص به بما يسمح بتبويب وتصنيف مختلف التكاليف في شكل حسابات أساسية تتوافق مع توزيع يراعي المجالات الهامة زمن تطبيقات المحاسبة التحليلية، لا سيما منها: مراكز التكلفة، وحدات النشاط، عنصر التكاليف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس - أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية المالية المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن، 2009، ص 21.

<sup>2</sup> - الأحرص عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 30.

### المطلب الثالث: أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر التكاليف

تكاليف المؤسسة تتنوع باستمرار، فمنها التكاليف المرتبطة التي تتغير تبعاً للنشاط، ومنها التي تبقى ثابتة، ومنها التكاليف الأخرى التي ترتبط بالإنتاج، ومنها التكاليف العامة التي تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية، وبذلك فقد تعددت في إطار ذلك أنظمة المحاسبة التحليلية وتبويباتها لعناصر التكاليف.

#### أولاً- أنظمة المحاسبة التحليلية

هناك نظامين أساسيين للمحاسبة التحليلية هما: نظام تكاليف الأوامر، ونظام تكاليف المراحل، ولكل منهما خصائصه، ولها أهمية كبيرة في المحاسبة التحليلية.

#### 1- نظام تكاليف الأوامر: التعريف والخصائص

أ. تعريف نظام تكاليف الأوامر: هو نظام يستخدم لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها ويقوم بتجميع عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها ففي ظل هذا النظام يجرب عنصر تكلفة المواد والعمل المباشر للتكاليف الإضافية على أساس الأوامر الإنتاجية ذاتها سواء كان هذا الأمر الإنتاجي عملية معينة أو كمية من الوحدات<sup>1</sup>.

#### ب. خصائص تكاليف الأوامر<sup>2</sup>:

- كل أمر إنتاجي له شخصيته المستقلة عن غيره وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.
- أن يكون الإنتاج متنوعاً ذا مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الآخر.
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من العمل.
- يتم الإنتاج بناءً على الطلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض تخزينها.
- يمر الإنتاج على مراكز الإنتاجية تحدد مواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
- يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدى.

<sup>1</sup> - جيمس أ. كاتين، جويل، ج، ترجمة محمد عبد العزيز، أصول المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 205

<sup>2</sup> - اسماعيل يحي التريكتي، مرجع سبق ذكره، ص 169-170

## 2- نظام تكاليف المراحل: التعريف والخصائص

أ. تعريف نظام تكاليف المراحل<sup>1</sup>: يستخدم في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث يمر بعدة مراحل وصولاً إلى الإنتاج النهائي بحيث حصر التكاليف خلال فترة معينة بحيث تكون المنتجات مجملة بتكاليف على أساس كل مرحلة تمر بها.

ب. أنواع المراحل الإنتاجية<sup>2</sup>: إن المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، ولكن وبشكل عام، هناك ثلاث مراحل للعملية الإنتاجية وهي كما لي :

➤ **نظام المراحل المتتالية**: إن عملية الإنتاج تتم عبر مراحل متتابعة و متسلسلة، أي أن الإنتاج يمر عبر المرحلة الأولى بعدها إلى الثانية وهكذا حتى يصبح المنتج في شكله النهائي كمنتج نهائي، ثم ينقل إلى المخازن.

➤ **نظام المراحل المتوازية**: يكون في المؤسسات التي تنتج أكثر من منتج في نفس الوقت وكل منتج له مراحل متخصصة حيث يمر كل منتج على عدد معين من المراحل أو العكس شرط أن تتم عمليات الإنتاجية في نفس الوقت.

➤ **نظام المراحل المتداخلة**: نجدها في المؤسسات التي تحتوي على أكثر من مرحلة، حيث ينفصل كل منتج على منتج آخر ويذهب كلا منهما إلى مراحل خاصة به.

ج. خصائص نظام تكاليف المراحل<sup>3</sup>: يتميز نظام تكاليف المراحل بالخصائص التالية:

- تجميع وتلخيص التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة.
- يتم تجميع التكاليف بواسطة تقارير عن كيفية تكلفة الإنتاج لكل مرحلة.

<sup>1</sup> - اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 211

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 211 - 213

<sup>3</sup> - صبحي ابو شناق، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2008، ص 15

- التكاليف الإجمالية للمرحلة تقسم على عدد الوحدات المعادلة أو المكافئة للوصول في النهاية إلى تكاليف الإنتاج الكلية .

### ثانيا: تبويات عناصر التكاليف

المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية و فرعية كل منها يحمل اسم معين لهدف تسهيل و تبويب بيانات التكاليف وتيسير قياس تكاليف الوحدات المباعة والمنتجة وتيسير إعداد قوائم التكاليف ونتائج رقم الأعمال ومن هذا التعريف يمكن أن نضع عدة تبويات لعناصر التكاليف وهي كالتالي:

#### 1. التبويب الطبيعي (الأساسي) للتكاليف

يهدف هذا التبويب إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي، والتي تشمل تكلفة المواد الأولية، وكذا تكلفة الأجور وغيرها من التكاليف الأخرى<sup>1</sup>.

أ. **تكلفة المواد:** هي تكلفة السلع مستخدمة في الإنتاج تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل.

ب. **تكلفة الأجور:** هو كل ما تدفعه المؤسسة من أجور نقدية و حصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية للحصول على خدمات عنصر العمل.

ج. **التكاليف الإضافية:** وهي تتضمن كل تكاليف الإنتاج عدا المواد الأولية والعمل المباشر أو هي التكاليف اللازمة لإتمام الدورة الإنتاجية.

#### 2. التبويب الوظيفي للتكاليف<sup>2</sup>

إن الغرض من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف الأساسية ( مواد، أجور )، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:

<sup>1</sup> - اسماعيل يحي تكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 211.

<sup>2</sup> - اسماعيل يحي تكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

- **الوظائف الصناعية:** وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.
  - **الوظائف التسويقية:** وهي الوظيفة التي تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الإنتاجية.
  - **الوظيفة الإدارية:** وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق مع مختلف الأقسام.
  - **الوظيفة الشرائية (التمويلية):** وهي التي تختص بعملية التمويل.
  - **الوظيفة المالية:** وهي التي تختص بالعمليات المالية.
- 3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها الإنتاجية**

ان هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم هذه العناصر إلى ما يلي:<sup>1</sup>

**أ. عناصر التكاليف المباشرة:** هي تلك العناصر تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية مثل المواد المباشرة و الأجر المباشرة و المصاريف المباشرة.

**ب- عناصر تكليف غير مباشرة:** هي التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية، وتشمل الأجر غير المباشرة والمصروفات غير المباشرة.

#### **4. تبويب عناصر تكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:**

يعتبر هذا النوع من التبويب من التبويبات المهمة للعناصر التحليلية حيث يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط.<sup>2</sup>

**أ. التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التي تتغير بمجموعها مع التغير في حجم النشاط ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

**ب. التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي تبقى ثابتة ولا تتغير بتغير حجم النشاط مثل : مصاريف التأمين والإدارة.

<sup>1</sup> - Carla Mendoza et autre, coûts et décisions, Gualino édition, paris, 2002, P 33

<sup>2</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر، ص 15.

ج. التكاليف الشبه المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة معا مثل: مصاريف الماء والكهرباء.

### 5- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة<sup>1</sup>

أ. التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

ب. التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

### المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة

يعد التحكم في التكاليف من الأمور الهامة في مجال التسيير المالي للمؤسسات والرقابة عليها، ولا يتحقق ذلك إلا بالتوصل إلى حسابها بطرق مبنية على أسس علمية وفقا لأهداف المؤسسة، وعلى ضوء ذلك تشمل المحاسبة التحليلية من حيث تطبيقاتها الميدانية على مختلف الطرق المستعملة في حساب التكاليف بالطرق الحديثة والطرق التقليدية.

### المطلب الأول: طرق المحاسبة التقليدية

#### أولا: طريقة التكاليف الجزئية

#### 1. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات خاصة على المدى البعيد والتي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى التكلفة الوحديّة الثابتة.

#### أ. مفهوم طريقة التحميل العقلاني:

<sup>1</sup> - اسماعيل يحي تكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 42-43

هو أسلوب لتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة حيث نجد أن المتغير العقلاني هو أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية.

من هذه التعاريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو تلك " العملية التي يتم من خلالها معالجة التكاليف الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة و هذا مقارنة بمستوى النشاط والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة<sup>1</sup>.

**ب. مبدأ طريقة التحميل العقلاني:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتائج يتم جمعه مع أعباء المتغيرة<sup>2</sup>.

➤ **حساب معامل التحميل العقلاني:** يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

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

**ويلاحظ من خلال حساب معامل التحميل العقلاني الحالات التالية:**

- حالة معامل تحميل العقلاني أكبر من الواحد ( $1 <$ ) معناه وجود ربح زيادة الفاعلية و الذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.
- حالة معامل تحميل العقلاني اقل من الواحد ( $1 >$ ) يعني أن المؤسسة لم تستعمل نشاطها بشكل عادي وعليه الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط.

<sup>1</sup> - علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 59.

<sup>2</sup> - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005، ص 211.

- معامل التحميل = 1 هذا يعني أن التكاليف الثابتة تم تحميلها بصفة كلية وعليه فان الفرق يكون معدوما.

ج. تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة<sup>1</sup>: تعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين في عملية اتخاذ القرارات خاصة على المستوى البعيد لكن لا تخلو من النقائص خاصة من الجوانب العملية والتطبيقية، ومن هنا يمكن صياغة مزايا وعيوب هذه الطريقة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02): مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة**

المزايا	العيوب
*يسمح سعر التكلفة لهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة.	*من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة
*مراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة.	*لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
*تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتجديد التكاليف التقديرية.	*عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع.
*حساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.	*صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
*يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف	*لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف ال ثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

**المصدر:** سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل

شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009، ص33

<sup>1</sup>- أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة ماجستير تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر، 2003، ص104.

## ثانياً: طريقة التكلفة المتغيرة

### 1. ظهور الطريقة

طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد كانت تسمى بـ: direct costing، وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للإنتاج فإذن هي المتغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى طريقة التكلفة الهامشية<sup>1</sup>.

### 2- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، وتركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع تهميش سعر التكلفة، حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظراً لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها<sup>2</sup>.

### 3- خصائص التكلفة المتغيرة<sup>3</sup>

لهذه الطريقة جملة من الخصائص نذكر منها ما يلي:

- تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
- حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج.

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، لجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 136.

<sup>2</sup>- بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

<sup>3</sup>- مؤيد محمد الفضل واخرون، المحاسبة الادارية، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 132

- ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة.

#### 4- مبدأ طريقة التكلفة المتغيرة

أساس طريقة التكلفة المتغيرة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام هذه الأخيرة مباشرة كانت أو غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها:

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.
- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.
- تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.

- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة، أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

#### 5- طرق حساب التكلفة المتغيرة

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

أ. **طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:** تعتمد التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فلا يؤخذ في الحساب إلا التي تتغير تناسباً مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلاً من الحصول على النتيجة.

ب. **مبدأ هذه الطريقة:** حسب مبدأ هذه الطريقة، فإن الفرق بين سعر البيع والتكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة) مادام جزء من الأعباء لم يدرج في

الحساب، وبالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة، ولحساب النتيجة لابد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش<sup>1</sup>.

ج. تخصيص الأعباء المتغيرة: تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي:

➤ الأعباء المتغيرة المباشرة: وهي التي تخص استهلاك المواد اليد العاملة

المباشرة (خاصة الساعات الإضافية ) والطاقة، وهذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون صعوبة.

➤ الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام

ويتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل: مصاريف الاضاءة، مصاريف الوقود وصيانة..... الخ.

د. حساب النتيجة التحليلية: يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(03): حساب النتيجة التحليلية وفقا لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة%
1	رقم الأعمال CA	Xxxx	%100
2	التكلفة المتغيرة CV	xxx	
3	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	xx	
4	التكلفة الثابتة CF	xx	
5	النتيجة R	x	% 100

المصدر: عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ،

الجزائر، 2005، ص 180.

<sup>1</sup> - درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره، ص 226

## 6. تقييم طريقة تكلفة المتغيرة البسيطة

أ. الجوانب الايجابية: منها الجوانب التالية:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية ومختلف مؤشرات التسيير<sup>1</sup>.

- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبياً للتسيير وتساعدهم على فهم الوضعية وضبط التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم التكلفة الربح.

الجوانب السلبية<sup>2</sup>: منها الجوانب التالية:

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.

- طريقة تقييم المخزون ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.

- تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

### ثالثاً: طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

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

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص 139

<sup>2</sup> - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 229

## 1. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة وأسس التمييز بين الأعباء

أ. مبدأ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة: تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها طريقة مكملة للطريقة الأولى ويعتمد هذا التطبيق على ما يلي:

➤ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة: يتم فصل الأعباء المتغيرة والثابتة إلى

أعباء مباشرة وغير مباشرة كما يلي:

- الأعباء المتغيرة المباشرة: وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها

بشكل مباشر إلى منتج مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة.....الخ.

- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط

وهي تنفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة أي يشترك فيها أكثر من منتج، وتحتاج إلى ضرورة إعداد جدول التوزيع الأولي من خلال مراكز التحليل حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل: لوازم الصيانة و استهلاك الكهرباء....الخ

- الأعباء الثابتة المباشرة:<sup>1</sup> وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وفي نفس الوقت

بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات مثل: اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم الشهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية ) أو إهلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج معين واحد بحيث تختفي هذه التكاليف بمجرد التخلي عن صنع هذا المنتج.

<sup>1</sup> - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية ) بسكرة، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012\_2013، ص.60-61.

- الأعباء الثابتة المباشرة: وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وتوزع في آن واحد على مختلف المنتجات والأقسام، وتشمل كل المصاريف العامة الادارية وجزء هام من المصاريف التجارية وكذلك تكاليف عملية الانتاج. مثل (مصاريف الدراسة والبحث..... الخ )

2. حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

تتوضح كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة من خلال ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

النسبة %	المبلغ	العناصر
100%		رقم الأعمال خارج الرسم CA
		الاعباء المتغيرة CV
		الهامش على تكلفة المتغيرة MCV
		الأعباء الثابتة المباشرة
		المساهمة
		الأعباء الثابتة غير مباشرة
100%		النتيجة R

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير، مرجع سبق ذكره ،

ص232.

بحيث:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة MCV} = \text{رقم الأعمال CA} - \text{الأعباء المتغيرة CV}$$

$$\text{المساهمة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة MCV} - \text{الأعباء الثابتة المباشرة}$$

$$\text{النتيجة R} = \text{المساهمة} - \text{الاعباء الثابتة الغير المباشرة}$$

## 2. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة المطورة<sup>1</sup>

أ. الجوانب الايجابية لهذه الطريقة: من أهم ايجابيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:

- أن الطريقة تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب مختلف مؤشرات التسيير.
- هذه الطريقة تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبياً.
- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهل عملية حساب التكاليف.

- تسمح هذه الطريقة بإظهار العلاقة بين الحجم والتكلفة الربح الجوانب السلبية لهذه الطريقة:

- من أهم سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة المطورة نذكر:
- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة
- لا تتوفر على معلومات مفيدة لتحديد الأسعار

رابعاً: طريقة التكلفة الهامشية

### 1. مفهوم التكلفة الهامشية ' الحدية '

التكلفة الهامشية هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية نتيجة التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، أي بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الإنتاج<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 139

<sup>2</sup> - طوابية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 24

## 2- مبدأ التكلفة الهامشية ' الحدية '

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية، وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة، كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج.

$$\text{التكلفة الهامشية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} - \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} \cdot 1$$

### 3 -تقييم طريقة التكلفة الهامشية

أ. المزايا: من أهم مزاياها نذكر ما يلي:

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى للإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك
- تفيد في قبول أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب الطلبيات.
- تمكن من تحديد أسعار البيع المختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

ب. العيوب: من أهم العيوب نذكر ما يلي:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية
- عدم دقة وتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها لا تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج.
- صعوبة تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة.

## خامسا: طريقة التكاليف الكلية

### 1- نشأة طريقة التكاليف الكلية

وجدت طريقة التكاليف الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة<sup>1</sup>.

### 2 - مفهوم التكاليف الكلية

يمكن تعريف التكاليف الكلية بأنها مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة للقيام بالإنتاج، أو هي عبارة عن مجموع المدفوعات النقدية التي تتفقها المؤسسة على العناصر الإنتاجية اللازمة لإنتاج سلعتها أو هي مجموع السلع المخطط لها خلال فترة زمنية معينة، أو بمعنى آخر، فإن التكلفة الكلية هي عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي يتحملها في العملية الإنتاجية، إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة.

### 3- أهداف طريقة التكلفة الكلية وأهميتها<sup>2</sup>:

أ. أهداف الطريقة: تكمن أهداف طريقة التكلفة الكلية فيها يلي:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإنتاج.
- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير.
- الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

ب. أهمية هذه الطريقة: لهذه الطريقة أهمية بالغة من بينها ما يلي:

- تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة وتحديد الأرباح والخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.
- تساعد أيضا في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 36

<sup>2</sup> درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 194

- تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها.

#### 4- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية<sup>1</sup>

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ، وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة، وذلك خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة " مراكز التحليل " ثم التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبيات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

أ. تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة<sup>2</sup>: ويكون ذلك كما يلي:

➤ **الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات الإنتاج المعينة، حيث أنها عناصر وأعباء صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في عملية الإنتاج مثل: المواد الأولية و المواد الاستهلاكية وأيضاً اليد العاملة.

➤ **الأعباء غير المباشرة:** تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة بل يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزء من تكلفة السلعة ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدات القياس وتشمل أيضاً التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المباني، الكهرباء، الماء... الخ

<sup>1</sup>- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 27.

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 33 .

ب. **تحديد الأقسام المتجانسة:** تقسم المؤسسة لعدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها. ويمكن تقسيم الأقسام المتجانسة حسب الوظائف الكبرى للمؤسسة وتقسيمها إلى نوعين هما: الأقسام الأساسية والأقسام الثانوية ( المساعدة).

ج. **تحديد عدد وحدات العمل<sup>1</sup>:** يتم تحديد عدد وحدات العمل بالاعتماد على طبيعة وحدة العمل التي يقاس بها نشاط كل مركز أساسي وتختلف هذه الطبيعة من مركز إلى آخر ويتم تحديدها كالتالي:

- **طبيعة وحدة العمل في مركز التموين:** الكميات المشتراة، أو ثمن الشراء....الخ
- **طبيعة وحدة العمل في مركز الإنتاج:** هي الكميات المنتجة أو الكميات المستهلكة من المواد الأولية أو اليد العاملة مباشرة أو غير المباشرة أو دوران الآلات....الخ
- **طبيعة وحدة العمل في مركز التوزيع:** هي الكميات المباعة من المنتجات أو مبلغ المبيعات (رقم الاعمال).

#### 5. تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلى أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة كما يلي :

أ. **المزايا<sup>2</sup>:** ومنها على الخصوص:

-تسمح لنا هذه الطريقة بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام.

<sup>1</sup> - محمد سعيد اوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون نشر السنة، ص116

<sup>2</sup> - Michel Gervais: Contrôle De Gestion Et Planification D'entreprise, 8° Édition, Economica 1989, Paris, P41

- تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة وحدة العمل.
  - تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام .
  - يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز.
  - إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
  - مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) و استخدامها في تقييم المخزون السلعي.
- ب. العيوب:** من أهم العيوب لطريقة الأقسام المتجانسة ما يلي:
- أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات إلى معرفة سعر منتجاتهم خلال الدورة، وهذا من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.
  - صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع استراتيجية الإنتاج المتنوع.
  - تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.
  - صعوبة تحديد وحدات العمل في بعض الحالات.
  - لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.
  - عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

## المطلب الثاني: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة

### أولاً: طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية)

#### 1- لمحة تاريخية عن طريقة التكاليف المعيارية

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في السنوات العشرينيات مت القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة فقط، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى كالمواد الأولية والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراض أخرى مثل: تسيير المخزون تسيير المنتجات وتقييم الأداء<sup>1</sup>.

#### 2 - تعريف طريقة التكاليف المعيارية

يمكن في إطار التعريف بطريقة التكاليف المعيارية تقديم التعاريف التالية<sup>2</sup>:

أ. **التعريف الأول:** يمكن تعريف طريقة التكاليف المعيارية "بأنها التكاليف المحددة مسبقاً وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية".

ب. **التعريف الثاني:** التكاليف المعيارية عبارة عن التكاليف المحددة أو الموضوعة مسبقاً، والتي تستعمل كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية ويجب على المؤسسة التأكد بأن هذه التكاليف المعيارية مقياس مناسب ومنصف لتقييم الأداء وتشجيعه نحو تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> - أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 1

<sup>2</sup> - د. ليستراى هيتجر، د. سبرج ماتوتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، دون نشر السنة،

### 3- المبادئ الأساسية لطريقة التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال العمل مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وتكمن هذه المبادئ في ما يلي<sup>1</sup>:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة... الخ) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة، وتجدر الإشارة إلى ضرورة تميز هذه المعايير بالعملية والموضوعية والمرونة، وأن لا تكون محددة بصفة عشوائية، حيث يجب أن تواكب كل التغيرات التي تلحق بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة، وذلك حتى لا يؤثر ذلك على حساب الفروق وتفسيرها بصفة خاطئة تنعكس سلباً على قرارات المؤسسة وموازنتها التقديرية القائمة أساساً على المعلومات التي توفرها التكاليف المعيارية.

<sup>1</sup> - محمد تسيير الرجيبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 200.

### 3- أهداف التكاليف المعيارية

هناك عدة أهداف والمهام التي تسعى لتحقيقها، ومن بين هذه الأهداف نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

أ. **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ضل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.  
 ب. **الرقابة:** وذلك خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.

ج. **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

د. **الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية للانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة للمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

### 4. أنواع التكاليف المعيارية<sup>2</sup>

أ. **التكلفة النظرية:** يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة بحيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.

ب. **التكلفة المعيارية التاريخية:** وهي تلك التي تحدد على أساس الفترة السابقة، وذلك بالاعتماد على تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، لأن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذلك يجب استعمالها بحذر.

ج. **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعدد استبعاد التكاليف

<sup>1</sup> - عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص. 227.

<sup>2</sup> - ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 162-163.

الناجمة عن نقص الفعالية وحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية.

## 5. تحديد وتحليل الفروقات<sup>1</sup>

أ. **تحديد الفروقات:** تنتج الفروقات عن عدة عوامل، وفي إطار تحليل هذه الفروقات يجب أن تقوم بتحديد أثر كل منها، وذلك بتثبيت العوامل الأخرى، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية، فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلا الكمية وتكلفة الوحدة، وعلى ضوء ذلك يجب أن تحلل تلك الفروقات إلى:

- فرق التكلفة أو سعر يحدد بتثبيت الكمية.

- فرق الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة.

ب. **الفروقات الإجمالية:** تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكميات أو الأسعار، أو بحصيلة ضربها بالاستعمال للعلاقة التالية:

$$\text{الفروقات الإجمالية} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المعيارية}$$

حيث ينتج لدينا عند حساب تلك الفروقات ما يلي:

- إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية (أي الفرق موجب)، فهي بذلك نتيجة غير مرغوب فيها.

- إذا كانت التكاليف الفعلية أصغر من التكاليف المعيارية (أي الفرق سالب)، فهي نتيجة جيدة مرغوب فيها، مما يعني أن المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحددة مسبقا.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

وقد تتحدد تلك الفروقات من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (05): تحديد الفروقات المعيارية**

البيان	التكاليف الفعلية	التكاليف المعيارية	الفرق
الكمية	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الكمية = الكمية الفعلية - الكمية المعيارية
السعر	السعر الفعلي	السعر المعياري	السعر = السعر الفعلي - السعر المعياري
التكاليف (الكمية × السعر)	التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية × السعر الفعلي	التكلفة الفعلية = الكمية المعيارية × السعر المعياري	التكلفة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

المصدر: محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991

من خلال ذلك، فإن الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية إلى قيمة الفرق في السعر وتكون القاعدتين كالتالي:

$$\text{الفرق في الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{سعر الوحدة}$$

$$\text{الفرق في السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{سعر الوحدة}$$

ج. تحليل الفروقات: هناك أساسان يمكن من خلالهما تحليل الفروقات وهما كالتالي<sup>1</sup>:

➤ تحليل انحراف الأعباء المباشرة: تتمثل في الأعباء المباشرة في المواد الأولية

المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل منها على حدا.

- انحراف المواد الأولية المستعملة: يعطي انحرافها الإجمالي كما يلي:

$$\text{الفروق الإجمالية} = \text{قيمة المواد الفعلية} - \text{قيمة المواد المعيارية}$$

<sup>1</sup> - جميل احمد توفيق، ادارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص 431

ويمكن تحليلها كما يلي:

انحراف الكميات = (الكمية الحقيقية المستهلكة - الكمية المعيارية من المواد) في تكلفة شراء المعيارية

انحراف الأسعار = (السعر الفعلي - السعر المعياري) في الكمية الفعلية

- انحراف اليد العاملة: ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب انحراف المواد الأولية المستعملة.

➤ تحليل انحراف الأعباء غير المباشرة: يمكن حساب الفروق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على اليد العاملة، وذلك بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية والفرق المشترك.

#### 6. تقييم طريقة التكاليف المعيارية

من خلال استعراضنا لطريقة التكاليف المعيارية يمكن أن نستخلص مزايا وعيوب هذه الطريقة كما يلي<sup>1</sup>:

#### أ. المزايا: من أهمها المزايا التالية:

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف المسجل، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.

- تحديد اسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه.

- يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد سعر البيع.

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، ومن ثمة يمكن إتخاذ القرارات المناسبة.

- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى

تحسين الأداء.

<sup>1</sup> - محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية و للنشر، بيروت، لبنان، 2000، ص 314

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطوره.

**ب. العيوب:** بالرغم من المزايا إلا أنها لها عيوب يمكن تلخيصها كالتالي:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة قد يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثمة تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات من الناحية العملية التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدماتية.

- عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة.

### ثانياً: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (Abc)

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية وللحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير.

ونظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية، بسبب الانتقادات الموجهة إليها، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً لتكلفة وحدة المنتج، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق.

## 1- نبذة تاريخية عن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

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

## 2. مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن لتحديد مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة وضع التعاريف التالية:

أ. **التعريف الأول:** هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة.

ب. **التعريف الثاني:** هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة<sup>2</sup>.

ج. **التعريف الثالث:** تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة و بالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه لربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف ABC، مرجع سبق ذكره، ص 70.

<sup>2</sup> Michel. M, Cost Accounting, 5 th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236

<sup>3</sup> - حاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

### 3-مبدأ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقها

أ. مبادئ طريقة التكلفة على أساس الأنشطة: من المبادئ الأساسية لطريقة التكلفة المبادئ التالية:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة الى العمليات الإنتاجية الأساسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة وان من أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجتمعات الأنشطة نذكر منها ما يلي : نوعية الانتاج ، طبيعة النشاط داخل المؤسسة .
  - لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على مسببات التكلفة، أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.
- ب. مراحل تطبيق الطريقة**
- إن طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجموعة في مراكز التحليل تمر بخمسة مراحل وهي<sup>1</sup>:
- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط.
  - يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط، أو ما يعرف بأنها تعبر عن السببية.
  - كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة تجمع بنفس مركز التجميع، أي أن الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع مفسرات التكلفة وتسمى أيضا مسببات التكلفة.
  - مجموع تكاليف مركز التجميع تقسيم على عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه، بما يسمح بتحديد التكلفة الوحدوية.
  - تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن المفسرات القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.

<sup>1</sup> - أحمد نور محمد، شحاتة السيد، مرجع سبق ذكره، ص 125.

#### 4. تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc)

أ. المزايا: من أهمها المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي<sup>1</sup>.
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- يلائم نظام التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسات التي تكون فيها التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتمتاز بتنوع المنتجات<sup>2</sup>.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي التقييم الجيد لأداء مراكز المسؤولية.
- ب. العيوب: بالرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها المختلفة من تخطيط ورقابة على التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام، منها العيوب التالية:
- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 212.

<sup>2</sup> - أحمد هاشم عطية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>3</sup> - اسماعيل يحيى تكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 187.

- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها<sup>1</sup>.
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة<sup>2</sup>.
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد حسن ضاهر، المحاسبة الادارية، مرجع سبق ذكره، ص 213.

<sup>2</sup> - زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص.408.

<sup>3</sup> - يوسف الشيخ عماد، مرجع سبق ذكره، ص. 123.

## خلاصة الفصل

يتضح من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي تقنية مساعدة على توفير نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية. وعلى ضوء ذلك، فقد تعددت طرق المحاسبة التحليلية، فمنها الطرق التقليدية التي تشمل طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف الجزئية، ومنها أيضا الطرق الحديثة، والتي منها طريقة التكلفة على أساس النشاط، وكذا طريقة التكاليف المعيارية الحديثة.

# الفصل الثاني: تقييم مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية

## تمهيد

في إطار التحولات الهامة التي يعرفها قطاع الصحة في الجزائر، لا سيما منها تلك المرتبطة بالتفكير في تحسين أدائه على ضوء الموارد المتاحة له، فقد تم الشروع في الاهتمام بالجوانب المتصلة بمراقبة التسيير ومتابعة التكاليف على مستوى المؤسسات الاستشفائية، وقد تجسد ذلك من خلال محاولة وضع مشروع هام جدا يتضمن وضع وإعداد نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الاستشفائية بمبادرة من وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالتنسيق مع وزارة المالية.

وعلى ضوء ذلك، يأتي هذا الفصل للتعريف بهذا النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، وكذا تقييم ذلك النظام من حيث تطبيقه على أرض الواقع، وذلك بالاستفادة من النتائج التي تم الإشارة إليها ضمن تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018.

وبذلك، سيتوزع مضمون هذا الفصل على المباحث الأساسية التالية:

- المبحث الأول: تعريف بالنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية.
- المبحث الثاني: تقييم مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة تسيير في المؤسسات الاستشفائية على ضوء تقرير مجلس المحاسبة 2018

## المبحث الأول: تعريف بالنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات

### الاستشفائية

تعد المؤسسات الاستشفائية من المؤسسات الهامة على مستوى المجتمع بشكل عام، لا سيما وأنها تتولى تقديم مجموعة هامة من الخدمات الصحية للأفراد في هذه المؤسسات الاستشفائية، ويتطلب بالتأكيد ذلك الدور موارد مالية وبشرية هامة، ومن هذا المنطلق تتبلور أهمية وجود نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى تلك المؤسسات الاستشفائية. وعلى ضوء ذلك، سيتم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر الأساسية التالية:

➤ الإطار العام للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.

➤ الإطار القانوني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات

الإستشفائية.

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير

أولاً: التعريف بالنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير وأهميته

### 1. تعريف النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير

يعد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية من المشاريع الهامة على مستوى قطاع الصحة بشكل عام، ويندرج تجسيد هذا المشروع الهام من الناحية التطبيقية من خلال اتفاقية تعاون بين وزارة المالية ووزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، والتي إبرامها بتاريخ 2009/05/23، والتي تهدف أساساً إلى تزويد المؤسسات الإستشفائية بنظام معلوماتي متكامل للمحاسبة يتضمن في آن واحد المجالات المحاسبية التالية<sup>1</sup>:

➤ المحاسبة المالية.

➤ محاسبة الموازنة.

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص. 172.

➤ المحاسبة التحليلية.

وفي إطار تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فإن مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية يركز على استعمال برنامج المحاسبة الإستشفائية الثلاثية (3COH محاسبة الموازنة، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية)، والذي يمكن أن تغطي أيضا إضافة للتسيير المحاسبي مختلف المجالات التسييرية التالية:

➤ التكفل بكافة جوانب تسيير المؤسسة.

➤ تسيير المشتريات، المخزونات، الأصول، الاستهلاكات.

➤ متابعة الميزانية، تسيير الخزينة، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة.

2. أهمية النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير وأهدافه

تتضح أهمية النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية من خلال مدى أهمية التحكم الجيد في صرف المخصصات والاعتمادات المالية الهامة الممنوحة للمؤسسات الصحية والإستشفائية، وكذا من خلال أهمية المتابعة والتحكم بشكل عام في تكاليف التسيير داخل هذه المؤسسات.

وعلى ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فإن أهداف النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير تتمثل في مجموعة من الأهداف الهامة التي تتحدد من خلال ما ورد ضمن تقرير مجلس المحاسبة من خلال الفقرة التالية: "يهدف المشروع أيضا إلى المتابعة في الوقت الفعلي، للالتزامات والمتاحات الموازناتية للمؤسسات، حساب التكاليف لكل مصلحة، حسب الطبيعة، حسب الفعل الطبي وحسب الإقامة في المستشفى، مقارنة التكاليف بين الهياكل الإستشفائية المتماثلة وتزويد المسيرين، من خلال أداة موحدة ومتجانسة، بمجموعة من المؤشرات ولوحات القيادة التي تسمح بتسيير معاصر وشفاف لمجموع النشاطات"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص.172.

ثانياً: الأطراف الأساسية في النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير وطبيعتهم.

### 1. وزارة الصحة، السكان وإصلاح المستشفيات

تعد وزارة الصحة، السكان وإصلاح المستشفيات أحد أهم الأطراف الفاعلة ضمن مشروع إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، وذلك من خلال أن تجسيد المشروع سيمس العديد من المؤسسات الإستشفائية التابعة لوصايتها بشكل مباشر.

### 2. وزارة المالية

تعد وزارة المالية من الأطراف الهامة ضمن مشروع إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، لا سيما وأنها مكلفة في هذا المجال بإبرام عقد مع الخبراء المستشارين، وكذا تخصيص الاعتمادات المالية اللازمة للتكفل بمختلف المصاريف المرتبطة بمتطلبات تنفيذ مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية.

### 3. اللجنة الوزارية المشتركة

على ضوء الاتفاقية المبرمة بين وزارة المالية ووزارة الصحة، السكان وإصلاح المستشفيات، ومن خلال تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فقد تم إنشاء لجنة وزارية مشتركة للقيادة، والتي تتولى مهام المتابعة والتنسيق بين الفاعلين، وكذا مهام التقييم والمصادقة على أشغال تنفيذ مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، كما تتولى مهام السهر على احترام مخطط تنفيذ المشروع، مع العمل على تقديم تقارير شهرية للوزير الأول حول التقدم المحرز في تنفيذ مشروع إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة، ص. 173.

### ثالثاً: مراحل تنفيذ مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فإن مراحل تنفيذ مشروع إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير قد تم من خلال المراحل التالية:

- المرحلة التجريبية: وهي تتعلق بمحاولات تنفيذ المشروع على مستوى 13 مؤسسة تجريبية، منها على الخصوص 07 مراكز استشفائية، ومؤسسات عمومية استشفائية.
- مرحلة التعميم: وهي تتعلق بعمليات توسيع تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى 287 مؤسسة موزعة على 48 ولاية.

وفي هذا الإطار، فقد قدرت في البداية مدة تنفيذ مشروع إعداد النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير بـ: 13 شهراً ابتداء من تاريخ 2009/09/17، ليتم بعدها تمديد مدة التنفيذ إلى 60 شهراً، بحيث امتدت مدة التنفيذ إلى غاية 12 نوفمبر 2014، أي بحوالي 60 شهراً<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص.174.

## المطلب الثاني: الإطار القانوني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية

### أولاً: التأسيس القانوني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير

قصد تدعيم فعالية النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الاستشفائية، فقد تم إصدار مرسوم تنفيذي في هذا المجال، والذي من خلاله تم إنشاء نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14-106 المؤرخ في 2014/03/12.

وينص هذا المرسوم على تزويد المؤسسات العمومية للصحة بنظام يتضمن محاسبة عامة تعرض العمليات المتعلقة بالحالة المالية، الذمة المالية والخزينة، محاسبة موازنة تعرض عمليات الموازنة ومحاسبة تحليلية تسمح بحساب التكاليف المختلفة للخدمات المقدمة.

وعلى ضوء تقرير مجلس المحاسبة، فقد تم تحديد كفاءات تطبيق أحكام المرسوم رقم 14-106 عن طريق إصدار القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2014/10/30.

### ثانياً: الوظائف الأساسية للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة، فإن هذا النظام المعلوماتي يقوم أساساً على التسيير الجيد للمؤسسة الإستشفائية، ويعمل على توفير وتداول المعلومات في الوقت المناسب، وذلك انطلاقاً من تقييد وحيد للأحداث ضمن مسك المحاسبات الثلاث ( المحاسبة العامة، محاسبة الموازنة و المحاسبة التحليلية) المدمجة ضمن قاعدة معطيات موحدة.

#### 1. مسك المحاسبة المالية

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة، فإن المحاسبة المالية تسمح بالحصول على معرفة دقيقة لقيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسة، لاسيما من خلال إنتاج ثلاث كشوف مالية أساسية وهي:

➤ الميزانية.

➤ حساب النتائج.

➤ جدول سيولة الخزينة.

## 2. متابعة وتسيير لعناصر أخرى، وإنتاج مؤشرات قاعدية للتسيير

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة، فإن النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير يضمن أيضا من جانب آخر عمليات التسيير للمخزونات، التثبيات، الحسابات الدائنة والديون، وكذا يسمح من جانب آخر بإنتاج مؤشرات قاعدية للتسيير على مستوى تلك المؤسسات الإستشفائية، لا سما مثلا: عدد المقبولين، متوسط مدة المكوث لكل مريض، متوسط معدل شغل الأسرة.

## 3. مسك محاسبة الموازنة

إضافة إلى الوظائف السابقة، فإنه في مجال محاسبة الموازنة، يضمن النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير عمليات المتابعة في الوقت الفعلي للمتاحات، الالتزامات الموازناتية وتحرير حوالات المؤسسة، وكذا تسيير الخزينة.

## 4. مسك المحاسبة التحليلية

في مجال المحاسبة التحليلية، يسمح النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير بشكل أساسي بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الإستشفائية، ويكون ذلك من خلال تنظيم المصالح في مراكز أساسية تدعي "مراكز تجمع محاسبي"، كما هذا النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير بضمان عمليات المقارنة من ناحية التكاليف بين الهياكل الإستشفائية المتماثلة.

## ثالثا: إنشاء مركز معالجة المعطيات على مستوى المؤسسات الإستشفائية

في إطار التنفيذ الفعلي لمشروع وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، فقد تم إنشاء مركز معالجة المعطيات" تحت مسؤولية مدير المؤسسة الإستشفائية، وبشير تقرير مجلس المحاسبة أن عملية تسيير المركز تكون من طرف فريق مكون على الأقل من ثلاثة (03) أعضاء يعينهم مدير المؤسسة، من بينهم رئيس فريق يتمتع بالمؤهلات المطلوبة في

مجال التسيير، محاسب ومختص في الإعلام الآلي إضافة إلى ذلك ومن أجل الحفاظ على ديمومة النظام.

وفي هذا الإطار، فقد أشار تقرير مجلس المحاسبة إلى أنه قد تم إنشاء لجنة على مستوى وزارة الصحة، مكلفة بعمليات المراقبة والمتابعة والاستغلال للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية.

**المبحث الثاني: تقييم مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة تسيير في المؤسسات الإستشفائية على ضوء تقرير مجلس المحاسبة 2018**

يعرض هذا المبحث بعض جوانب التقييم لمشروع وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية، وذلك من خلال التركيز على عرض أهم النقاط المتعلقة بشروط تنفيذ هذا المشروع الهام خلال المدة المسطرة له.

وبذلك سيتم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر الأساسية التالية:

➤ تهيئة وتشغيل مركز معالجة المعطيات.

➤ العراقيل المتعلقة بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.

**المطلب الأول: تقييم جوانب تهيئة وتشغيل مركز معالجة المعطيات**

**أولاً: من ناحية الوسائل المادية المخصصة**

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فقد تم ملاحظة أنه قد تم فعلاً تزويد هذه المراكز بعتاد ووسائل إعلام آلي، حسب معايير تقنية خاصة محددة من طرف مصمم البرنامج، إلا أن وزارة المالية لم تخصص الاعتمادات اللازمة لهذا الغرض لفائدة وزارة الصحة حسب ما تنص عليه المادة 4 من الاتفاقية المبرمة بين الوزارتين.

**ثانياً: من ناحية الوسائل البشرية المسخرة على مستوى المؤسسات الإستشفائية**

في إطار تنفيذ المشروع، فق تم تعيين فرق على مستوى كل مؤسسة يختلف عدد أعضائها حسب صنف المؤسسة، فمنها مثلا 37 عضو بالنسبة للمركز الإستشفائي الجامعي لبني مسوس، و 29 عضوا بالنسبة للمركز الإستشفائي الجامعي تيزي وزو، و 20 عضوا بالنسبة للمركز الإستشفائي الجامعي بالدويرة، و 16 عضوا على مستوى المؤسسة

العمومية الإستشفائية للقلبية، و 22 عضوا على مستوى المؤسسة العمومية الإستشفائية عزازقة، و 04 أعضاء بالنسبة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية أدرار. وقد أشار تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018 إلى أن أعضاء الفرق على وجه الخصوص يتبعون لمصالح الصيدلية، المحاسبة، الإعلام و المقتصدية. ومن أجل ضمان نجاح عملية وضع النظام، فقد أشار التقرير إلى أنه يتوجب القيام بالتقيد بالوقت الفعلي المختلف تدفقات السنة المالية: ملء ومزامنة جميع الوحدات (نفس التاريخ) والمصادقة عليها من طرف مسؤولي المصالح كذلك. وقد كشفت المعايينات في هذا المجال حسب ما ورد ضمن تقرير مجلس المحاسبة إلى أن القيام بتلك الأعمال يتطلب تجنيدا شبه دائم للعديد من الأعوان، إلا أن عدم توفرهم في الغالب على مستوى تلك المؤسسات قد يتسبب في عدم إتمام العمل المطلوب في الوقت المناسب.

### المطلب الثاني: العراقيل المتعلقة بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير

#### أولا: تقييم التجانس أثناء وضعية الانطلاق للبرنامج المعلوماتي

على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فقد لوحظ ضمن عراقيل التطبيق الميداني للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، أنه لا يمكن من الناحية التطبيقية والعملية استخدام البرنامج إلا في حالة التسجيل المسبق لوضعية المخزونات ضمن قاعدة البيانات الخاصة بالبرنامج المعلوماتي الجديد، ذلك أن ذلك يتطلب ضرورة إدخال الوضعية المرجعية للانطلاق الموقفة عند تاريخ 2008/12/31. ضمن جداول البيانات، «EXCEL»، ومن ثم إدماجها في النظام المعلوماتي الجديد، وهو ما يعني غياب التجانس أثناء التطبيق الأولي للبرنامج المعلوماتي.

وفي هذا الإطار، فقد كشفت المعايينات أن تلك العمليات تتطلب ضرورة التفريق بين المخزونات والتنشيطات، وهذا من أجل التماشي مع متطلبات المحاسبة التجارية.

كما لاحظ معدي تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018 أن الوصاية لم تقم بتقديم أي توجيهات بغرض ضمان تجانس المخزونات والأعباء على مستوى القطاع<sup>1</sup>.

### ثانيا: تقييم مدى ملائمة البرامج لبعض متطلبات التسيير الإستشفائي وخصوصياته

حسب تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، وكما هو معلوم فإنه لا يمكن الانطلاق في السنة المالية الجديدة قبل إقفال السنة المالية السابقة إلا في حالة الإتمام الكامل لعملية التقييد المتعلقة بالسنة المالية المنصرمة في إطار مسك المحاسبة المالية، وهذا ما يجعل من البرامج المستخدمة غير ملائمة لبعض متطلبات التسيير الإستشفائي وخصوصيات القطاع بشكل عام، لا سيما وأن المحاسبة العمومية لها بعض الخصوصيات من حيث تمديد فترة السنة المالية لمدة 03 أشهر إضافية في إطار تحرير الحوالات ودفع النفقات، وهذا ما يجعل أيضا من الخدمات التي تتيحها البرامج غير ملائمة من الناحية الفنية.

وفي هذا السياق، فقد أشار تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018 إلى أن إعداد جدول سيولة الخزينة في إطار النظام المحاسبي المالي يتداخل من حيث متطلبات إعداده مع إعداد وضعية الخزينة الصادرة على محاسبة الموازنة.

كما قد أشار التقرير من جانب آخر، إلى أن المؤسسات الإستشفائية لا تتوفر على الموارد البشرية المؤهلة في مجال مسك المحاسبة المالية من خلال النظام المعلوماتي، كما أن البرنامج المعمول به لا يتوفر على وحدة لتسيير الموارد البشرية والرواتب، وذلك بغض النظر على أن التسجيل لمختلف أعباء المستخدمين يتم يدويا على مستوى برنامج المحاسبة المالية بعيدا عن تلك البرامج المستخدمة في مجال تسيير الأجور على مستوى المؤسسات الإستشفائية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص.178.

<sup>2</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص. 179.

### ثالثا: تقييم عمليات تقييم الممتلكات العقارية

أشار تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018 إلى أن النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في شقه المتعلق بمسك المحاسبة المالية يتطلب دون شك ضرورة إقامة نظام قائم على الذمة المالية الذي يسمح بوصف وتقييم الذمة المالية للمؤسسة، وفي هذا السياق فقد بينت المعايينات والتدقيقات أن طريقة التقييم في هذا المجال للممتلكات لم يتم تحديدها وفقا لأحكام القانون رقم 07-11-07 المؤرخ في 07-11-2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

هذا، وقد أشار التقرير من جانب آخر، عدم اهتمام الوصاية بإعطاء أي توجيه من حول هذه المسألة التي تتطلب مصادقة الهيئة المختصة، وهذا بالرغم من تأثيرها على تحديد تكاليف الأعمال الطبية. إلا أنه وبالنسبة لمؤسسات الصحة لولاية الجزائر، فقد تم الاتفاق على اللجوء لوكالات التأمين المتعاقدة مع كل مؤسسة من أجل القيام بتقييم الممتلكات.

أما بعض المؤسسات الاستشفائية الأخرى فقد لوحظ على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لجوءها للخبراء العقاريين من أجل تثمين ممتلكاتها العقارية.

ومن جانب آخر، فقد لوحظ أيضا من خلال المراقبة وجود لمراكز استشفائية لم تقم بأي إجراءات بخصوص تقييم ممتلكاتها، وذلك على الرغم من أهميته ذلك في مجال المحاسبة التحليلية في إطار تحديد تكلفة الخدمات المقدمة، ونخص بالذكر المركز الإستشفائي الجامعي لبني مسوس<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص.179.

## رابعاً: صعوبات وعوائق أخرى تتعلق بوضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية

على ضوء التحقيقات التي قامت بها المصالح الرقابية التابعة لمجلس المحاسبة. فقد أشار تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018 إلى مجموعة من الصعوبات المرتبطة بمشروع وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية، ونذكر منها على الخصوص ما يلي<sup>1</sup>:

- الخدمات المقدمة من طرف الخبير الإستشاري المتعاقد معه في هذا المجال تتميز بالمحدودية، وقد تكون الحلول المقدمة من طرفه في بعض الحالات تتميز بالتأخر.
- توقف البرنامج المعلوماتي أثناء الانتقال إلى النسخة الجديدة منه.
- وجود عراقيل فنية متعددة مرتبطة بتشغيل البرنامج المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية.
- معطيات النظام المعلوماتي غير مؤمنة من أجل الحفاظ على البيانات وحمايتها.
- عدم فعالية سياسات التواصل بخصوص مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير بين وزارة المالية والمؤسسات الإستشفائية المعنية، ذلك أن هذه السياسات لم تسمح حسب تقرير مجلس المحاسبة في تجاوز الصعوبات الأساسية في وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.

<sup>1</sup> تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، ص.182-184.

### خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، وعلى ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فإن مشروع وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الاستشفائية يعتبر مشروع هام من حيث أهميته بالنسبة للتسيير المالي لتلك المؤسسات والرقابة عليها في إطار الموارد الكبيرة المخصصة لها، ولكن يتضح من خلال التقييم لشروط ومتطلبات تنفيذ هذا المشروع عدل أرض الواقع وجود لاختلالات متعددة على مستوى العديد من الجوانب، وعلى مستوى العديد من المستويات الإدارية للجهات المتدخلة في تنفيذ مشروع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية.

# الخصائصة

من خلال هذا البحث المتمحور حول طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، فقد تم استخلاص مجموعة من النتائج الهامة في هذا المجال، وعلى ضوء ذلك تم تقديم مجموعة من الاقتراحات في إطار الأهداف الأساسية للبحث.

### أولاً: نتائج البحث

1. على ضوء التطورات المختلفة المتعددة الجوانب، فقد عرفت المحاسبة التحليلية من حيث طرقها وأساليبها تطورات ضمن المحاولات المرتبطة بالبحث عن أفضل الطرق التي تسمح بأن تجعل من المحاسبة التحليلية مصدراً للمعلومات اللازمة والملائمة بالشكل المناسب الذي يساعد إدارة المؤسسة عند كافة مستوياتها الإدارية.
2. تتعدد من الناحية النظرية والتطبيقية طرق المحاسبة التحليلية، ولكل طريقة محاسنها وعيوبها على ضوء تطبيقاتها المختلفة، وقد يختلف ذلك من مؤسسة إلى أخرى باختلاف نشاطاتها ومدى تنوع منتجاتها، وغيرها من الأمور الأخرى المؤثرة على تطبيق طرق المحاسبة التحليلية.
3. على ضوء تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018، فإن المؤسسات الإستشفائية محل الدراسة تستخدم طريقة التكاليف الحقيقية من خلال محاولة تنظيم المصالح المختلفة في شكل مراكز تجمع محاسبي في إطار التطبيق العملي لتلك الطريقة المتعلقة بالمحاسبة التحليلية، وهذا ما يؤكد إلى حد ما صحة الفرضية الأولى.
4. تؤكد محاولات تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات الإستشفائية على ضرورة توفر الموارد المادية والبشرية المؤهلة لنجاح تلك العملية، لا سيما منها البرامج المعلوماتية المساعدة المتخصصة، حيث يتضح من خلال دراسة حالة المؤسسات الإستشفائية إمكانية إعداد مشروع للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في

حالة تجاوز بعض الصعوبات والعوائق المتصلة بتلك العملية، وهذا ما يؤكد على صحة الفرضية الثانية.

5. إن محاولة المؤسسات الإستشفائية تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية قد تطلب موارد مالية كبيرة وموارد بشرية معتبرة، وعلى الرغم من ذلك فقد شاب تلك العملية من الناحية التطبيقية صعوبات وعوائق متعددة جعلت من محاولة وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير غير فعال على ضوء التحقيقات الميدانية لمصالح مجلس المحاسبة، وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثالثة.

### ثانيا: الاقتراحات

على ضوء نتائج البحث التي تعكس صعوبات وعوائق هامة في مجال محاولات وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات الإستشفائية، هناك جملة من الاقتراحات التي نرى أنها هامة في المجال، لعلنا نذكر منها ما يلي:

1. تفعيل الجوانب المتصلة بالتنسيق والمتابعة بين الوصاية والمؤسسات الإستشفائية المعنية قصد ضمان التطبيق الفعلي والعملي للنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، وكذا للعمل على تجاوز العوائق الميدانية عبر اتخاذ إجراءات مناسبة وفي الوقت المناسب.

2. التركيز على الاهتمام أكثر بجوانب التكوين والتأهيل للموارد البشرية ذات الصلة بتطبيق المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات الإستشفائية، لا سيما وأن لهذا النوع من النشاطات خصوصيات تتوجب مراعاتها في هذا المجال.

### ثالثا: آفاق الدراسة

من خلال هذا البحث يتبين لنا أن موضوع المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية على مستوى المؤسسات يستدعي المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، لعلنا نذكر منها ما يلي:

- 1- الواقع الميداني لتطبيقات طريقة التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة الاقتصادية.
- 2- أثر طرق تحديد التكلفة على إعداد القوائم المالية.



# قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- 1) أحمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
- 2) اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة )، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 3) الأخرص عاطف، الهيني ايمان، حمودة سمير والجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 4) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر.
- 5) جميل احمد توفيق، ادارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
- 6) جيمس .أ.كاتين، جويل، ج، ترجمة محمد عبد العزيز، أصول المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 7) د. ليستراي هيتجر ، د.سيرج ماتوتش ، المحاسبة الادارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، دون نشر السنة.
- 8) رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 9) رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 10) علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 11) محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية و للنشر، بيروت، لبنان، 2000.
- 12) محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة التحليلية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.

- 13) محمد تسيير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008.
- 14) محمد سعيد اوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر.
- 15) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- 16) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 17) نور أحمد، وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 2- الأطروحات والمذكرات:**
- 18) أحمد طوابيية، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكره ماجستير تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر، 2003.
- 19) درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.
- 20) صبحي ابو شناق، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة فلسطين، 2008.
- 21) محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونماذج مقترحة للقياس - أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية المالية المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن 2009.
- 22) سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2009/2010.

23) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية ) بسكرة، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012-2013.

3- المواقع الالكترونية:

24) تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع. <http://dspace.unive-msila.dz>

25) طرق محاسبة التكاليف [www.unive.bouira.dz](http://www.unive.bouira.dz)

ثانيا- المراجع باللغة الاجنبية

- Michel Gervais: *Contrôle De Gestion Et Planification D'entreprise, 8° Édition, Economica ,1989, Paris.*
- Michel. M, *Cost Accounting, 5 th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997.*
- Carla Mendoza et autre, *coûts et décisions, Gualinoédition, paris, 2002.*
- Khouatra.d.lexrat.compilite de gestion. *Ellipses.paris.1996.*
- lasary, *la comptabilité Analytique, Alger, 2001.*



تمت بحمد الله



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département: .....

.....

قسم: .....  
.....

## تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): الدكتور محمد بن جواد الدين ..... المولود (ة) بتاريخ: 19/06/1997 ب: الجزائر  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 200388678 الصادرة بتاريخ: 2016/04/26 عن: مديرية جيت الجزائر  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: حسابات المحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي خلال السنة الجامعية: 2015/2016  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "....."

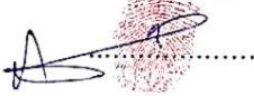
حقوق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها المحاسبية

في المؤسسات الاقتصادية

أصح بشرقي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2016/06/09

التوقيع و النسخة





## تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا المعضي اسقله:

الطالب (ة) ..... زهورى زهيرى ..... المولود(ة) بتاريخ: 11/01/1995 ب ..... المسيلة  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 737311 ..... الصادرة بتاريخ: 28/06/2016 عن: مديرية المسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المحاسبة ..... تخصص: المحاسبة ..... خلال السنة الجامعية: 2024 / 2025  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: .....  
عنوان: .....  
المادة: .....  
الموضوع: .....  
الموضوع: .....  
الموضوع: .....

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 09/06/2024

التوقيع و البصمة