



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



شهادة الإشراف على المذكرة التخرج

الأستاذ المشرف : الدكتور بهدي عيسى

عنوان المذكرة : تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية - قطاع الخدمات -

الطالبة : باعمر هاجر

التخصص : دراسات المحاسبية والجبائية معمقة

إمضاء رئيس القسم

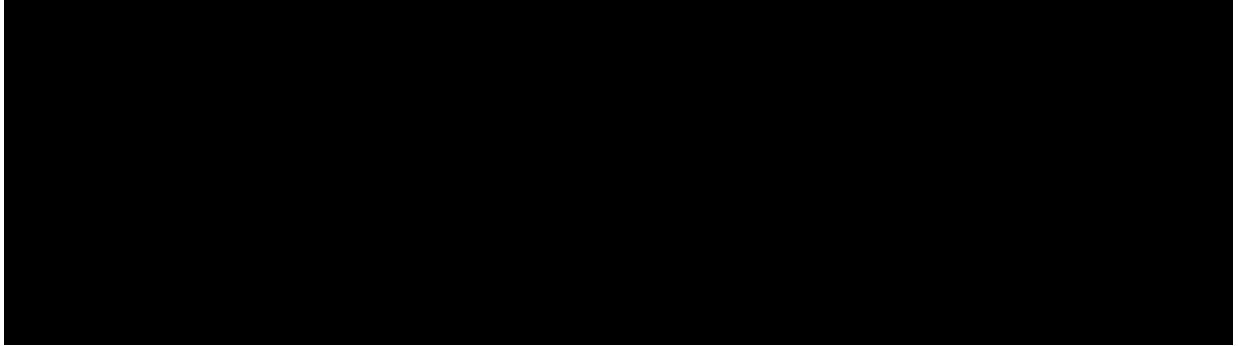
إمضاء الأستاذ المشرف

السنة الجامعية 2012/2011

الصفحة	العنوان
III.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V.....	الملخص
VI.....	الفهرس
IX.....	قائمة الجداول
X.....	قائمة الأشكال
أ.....	المقدمة العامة.....

الفصل الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية

02.....	مقدمة الفصل الأول
03.....	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية والتكاليف المؤسسة.....
03.....	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة التحليلية.....
03.....	- نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها.....
04.....	- مفهوم المحاسبة التحليلية.....
04.....	- العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.....
05.....	المطلب الثاني: مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة.....
05.....	1- مفهوم التكلفة وسعر التكلفة.....
06.....	2- العناصر المكونة للتكاليف.....
08.....	المطلب الثالث: تصنيف التكاليف.....
08.....	1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم أو مستوى النشاط.....
09.....	2- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات.....
09.....	3- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة.....
11.....	المبحث الثاني: عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.....
11.....	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة).....
11.....	1- ظهور الطريقة.....
12.....	2- خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة.....
13.....	3- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة.....
14.....	المطلب الثاني: الطرق الجزائية.....
14.....	أولا- طريقة التحميل العقلاني.....
14.....	1- ظهور الطريقة.....
16.....	2- تقييم طريقة التحميل العقلاني.....



الإهداء

إلى من أوصاني ربي بهما خيراً، إلى من تعجز الكلمات عن وصفها وتعجز الأفعال عن رد خيرها أُمي العزيزة و

إلى من سهر على تعليمي وتربيتي أبي الغالي

بارك الله في عمرهما

إلى من غمراني بعطفهما وحنانهما أهدي ثمرة صبري وجهدي لهما إلى روح جدي وجدتي رحمهما الله ويغفر

لهما ويرفقهما بعباده الصالحين.

وإلى زهرة حياتي في الدنيا إخوتي وأخواتي الأعتز

وإلى أزواج أخواتي

إلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما

إلى جميع الخالات والعمات وأبناءهم

إلى الخال وكل الأعمام وأبناءهم

إلى كل من علمني حرفاً ولقنني علماً نافعا أساتذتي ومعلمي الأفاضل

وإلى جميع الصديقات والأصدقاء

إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

باعمر هاجر

تطرقنا في الفصول السابقة، لأهم المفاهيم المؤسسات العمومية وأشرنا إلى أهمية هذا القطاع نظرا لتطوره، إلا أن تسيير هذا النوع من المؤسسات يشهد نقص وضعف في الأداء و الفعالية . لهذا أصبح من الضروري التطلع إلى رفع مستوى المؤسسات العمومية ، وذلك بالبحث عن طرق أجمع، ومن هنا ظهرت إلزامية النظر في الجانب التسييري للمؤسسة والذي تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدواته كونها تساهم في إتخاذ أهم القرارات في المؤسسة .فهي كفيلة بكشف النقائص والاختلالات وذلك عن طريق معالجتها للتكاليف وتحليلها لتصل إلى معرفة الانحرافات التي تعمل على تشخيص وضعيتها ومن ثم العمل على تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وعليه أصبح اعتماد المحاسبة التحليلية إحدى أهم الأسس والقواعد والتي لا يمكن الاستغناء عنها .

وإنطلاقا من ذلك تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات العمومية والمهتمين بالمحاسبة من أكاديميين ومهنيين لمعرفة آرائهم حول الموضوع "تطبيق المحاسبة التحليلية على المؤسسات العمومية -قطاع الخدمات - "

1- نتائج الفرضيات :

1-1 الفرضية الأولى والتي تنص على " عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في أغلب المؤسسات العمومية" ولقد تم تأكيدها حيث تبين من خلال الدراسة :

- إن غياب محاسبة التحليلية في المؤسسة العمومية الجزائرية ، يعود إلى عدة اعتبارات أهمها ، طبيعة الدور الذي أوكل به للمؤسسة الجزائرية في التوجهات الاشتراكية إذ تمثل في إشباع حاجات المجتمع اللامتناهية ، لذلك فإن دراسة وتحليل التكاليف كان أمر عديم الجدوى ، ويضاف إلى ما سبق طبيعة تفكير الميسيرين المتولد عن تلك الفترة لم يساهم في إبراز أهمية محاسبة التسيير كأداة ضرورية و حتمية لتسيير المؤسسة .

-عدم إدراك مفهوم المحاسبة التحليلية بشكل صحيح وكامل ، بدرجة أن معظم المسؤولين عن المؤسسات يعتقدون أن المحاسبة التحليلية في الواقع ما هي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة ، وهذا ما يطلق عليه بعدم انتشار الوعي التكاليفي ، لان المحاسبة التحليلية في الواقع تعدت ذلك وأصبحت من أدوات التخطيط والتسيير والرقابة التي تؤدي إلى قياس النتائج وتحليلها وتبيان مدى ما حقق من السياسة المسطرة وكذا التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة قصد اتخاذ القرارات المناسبة .

-تشكل المحاسبة التحليلية بعد إستراتيجيا للمؤسسة العمومية، وذلك من حيث استخدامها في المجال ترشيد التكاليف خاصة في ظل ظروف المنافسة .

-إن المحاسبة التحليلية تحتاج خلال عملية بنائها وتطبيقها إلى خبير في تحديد مراكز التكلفة وأنواع التكاليف والقيام بدراسة أجزاء العمل وأنواع التكاليف والعاملين وتصنيف المواد والآلات ، وربما إعادة بناء هيكلية المحاسبة العامة لخدمة محاسبة التحليلية ... الخ ، وأغلب المؤسسات العمومية الجزائرية تفتقر افتقارا شديدا للكوادر والخبراء القادرين على بناء وتسيير نظامي المحاسبة التحليلية .

1-2 فرضية الثانية : والتي تنص على أن "المحاسبة العمومية غير ملائمة للتطور المؤسسات العامة" ولقد تم تأكيدها حيث وجدنا:

- عجز المحاسبة العمومية عن إمداد المؤسسة العامة بالبيانات التحليلية وخاصة في ظل نمو حجمها وتعقد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاطها وذلك لتطور الاقتصادي الراهن مما أدى لنقص فعالية وأداء المؤسسات العامة.
-الاعتماد على المحاسبة العمومية يخلق صعوبة في التعامل مع الأعباء غير المباشرة .

1-3 تتمثل فرضية الثالثة إمكانية التطبيق بحيث تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة لما توفره من طرق وتقنيات تحليلية ، وإمكانية اعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما يؤهلها إلى أن تكون أداة رقابية لمختلف عناصر المكونة حيث توصلنا إلى النتائج التالية :

-تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق ، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة ، كونها تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما أهلها إلى أن تكون أداة إدارية ورقابية لمختلف نشاطات المؤسسة .

2-نتائج البحث

لقد توصلنا من خلال الدراسة التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

- 1- يعتبر نظام المحاسبة العمومية من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة العمومية، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام. فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة سواء المتعلقة بالإنتاج، الموارد البشرية، المخزونات، التسويق، المشتريات... و ينتظر من المحاسبة العمومية أن تترجم كل المعلومات التي ترسل إليها إلى لغة أرقام توضع في قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة. وباعتبارها محاسبة قانونية، فالهدف منها هو الاستجابة للأطراف الخارجية بالدرجة الأولى، لذلك كان لزاما على المسيرين أن يمتلكوا أداة داخلية لا تخضع إلى ضغوطات القانون ولا تجر هؤلاء للإدلاء بمحتوى معلوماتها، حتى لا تتمكن الأطراف الخارجية من معرفة ما قد يخفيه نظام المحاسبة العمومية
- 2- مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار. بالنسبة للمؤسسات العمومية ، لاحظنا نوع من التهميش للمحاسبة التحليلية
- 3- إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة تحليلية على مستوى هياكل المؤسسات العمومية لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية ، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية المحاسبة التحليلية.
- 4- نظام المحاسبة التحليلية ضروري للمؤسسات إذا لابد على المؤسسات من تكوين متخصصين في هذا المجال.
- 5- غياب المحاسبة التحليلية في أغلب المؤسسات العمومية محل الدراسة يعرقل تطورها . ولكن حسب العينة محل الدراسة هناك وجود اهتمام من طرف المؤسسات بضرورة وضع نظام المحاسبة التحليلية .

3-التوصيات

على أساس النتائج التي توصلنا إليها، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة للمؤسسات :

- 1- بالرغم من أن بعض المؤسسات العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لضمان مستقبلها غير كاف بالصورة التي تظهر بها حاليا. لذلك، من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر.
- 2- من أجل تحقيق التطبيق الجيد للمحاسبة يجب نشر الوعي التكاليفي ، وتوعية المسؤولين في المؤسسة بالدور الحقيقي للمعلومة الناتجة عنها وفي مجال عملهم، إذا ما تم استعمال تقنياتها بجدية وكذا التحديد للمتعاملين معها وهذا من أجل ضمان مصادر بيانات .
- 3- جعل المحاسبة التحليلية إلزامية التطبيق وليست اختيارية .
- 4-التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة والكامنة التي يجب اكتشافها والعمل على استغلالها فيما يحقق التحسن المستمر .
- 5- تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على طرق الجديدة مثل المحاسبة المستندة للنشاط
- 6- يجب تدعيم هذا النظام وترقيته من الجانب الأكاديمي أولا .

الفصل الأول

مدخل للمحاسبة التحليلية

الفصل الثاني

المؤسسات العمومية والمحاسبة

المطبقة فيها

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل الأول

ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة ، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة ، وعلى مواجهة المنافسة ، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها. ¹ وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعبا، وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها ولقد أعد هذا الفصل ليوضح طريقة تحليل هامة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الاقتصادية وهي طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال ثلاثة مباحث :

وعليه فمن خلال المبحث الأول سنحاول تقديم نظرة عامة عن المحاسبة التحليلية من حيث نشأتها ومفهومها وكذلك التعرف على علاقتها بالمحاسبة العامة و تبيان عناصر وتصنيفات التكاليف.

وتتطرق في المبحث الثاني إلى عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية ، سنحاول التطرق الى مختلف الطرق التي يتم بها حساب التكاليف وسعر التكلفة ، مع التمييز بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة .

أما في المبحث الثالث فقد نتطرق إلى أثر المحاسبة التحليلية على المؤسسة وذلك من خلال أهميتها ودورها . وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

- المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية وتكاليف المؤسسة .
- المبحث الثاني : عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثالث: أثر المحاسبة التحليلية على المؤسسة .

¹ عبد الناصر إبراهيم /عليان الشريف : محاسبة التكاليف الصناعية ، طبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2006 ، ص 11

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية والتكاليف المؤسسية:

شهدت أوروبا خلال القرن السابع عشر للميلاد نهضة صناعية عظيمة ، رافق هذه النهضة ظهور شركات صناعية ضخمة ، واشتدت المنافسة فيما بينها وتعقدت معها عملياتها الحسابية .

فسعت هذه الشركات جاهدة بتطوير تقنياتها المحاسبية ، وهذا حتى يتسنى لها استغلال مواردها استغلال أمثل ، واتخاذ قراراتها الإستراتيجية بصورة دقيقة ، لتمكن بذلك من وضع مناهج عملها بشكل صحيح ، وفق أسس سليمة وخطط واضحة ، وتضمن بالتالي نجاحها وبقائها المستمر في مواجهة مثيلاتها .

وتحقيق هذا المسعى لا يكون إلا باستحداث تقنية جديدة تلي احتياجات هذه المؤسسات وتوفي بأغراضها ، فكان بذلك ظهور المحاسبة التحليلية ، بحيث تستخدم هذه الأخيرة في تحليل النتائج الإجمالية لمختلف المنتجات عبر مختلف الأقسام ، ومدى تأثيرها على المردودية بصفة سلبية أو إيجابية بقصد تحديد نقاط القوة والضعف داخل العملية الإنتاجية ، وذلك بهدف اتخاذ قرارات صائبة .

المطلب الأول : نشأة ومفهوم المحاسبة التحليلية :

1- نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها : لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة ، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل) ، إذا كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة ، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي "ليك باسيولي " والذي نشر في نفس السنة في البندقية بإيطاليا.ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات نظرا للازدهار الاقتصادي والتجاري ، إذا اقتضت المؤسسات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية ، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا ، فانقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها).¹ وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة ، وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة ، وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية. وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات ، إذا تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (الخدمية، التجارية، الصناعية، إلخ)²

2- مفهوم المحاسبة التحليلية : يمكن تقديم التعريفات التالية :

تعريف 01: وهي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة .

¹ Cibert Andre :La comptabilité analytique,5eme édition , Dunod, Paris,1975,p25

²ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول ، دار الحمديّة العامة ، الجزائر ، 1999 ، ص 07

تعريف 02: وهي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بمحصر وتجميع تكلفة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها. ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة للتمكين من إعداد القوائم المالية وكذلك تركيز على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة المؤسسة من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء.¹

تعريف 03: "محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية وتكلفة البيع وتكلفة الإدارية. وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المؤسسة".²

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات نتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة فهي إذن أداة تسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات.

3- العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية :

تعتبر المحاسبة العامة بنك للمعلومات، وأهم مصدر تلجأ إليه المحاسبة التحليلية كما تعتبر هذه الأخيرة مكملية للمحاسبة العامة، وتختلف المحاسبتين في النقاط معينة ندرجها كالتالي:³

3-1 الهدف المتوخى : تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد نتيجة المؤسسة الإجمالية، وتساهم في وضع ميزانيتها العامة لآخر السنة المالية بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، في حين تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحديد نتيجة كل صنف على حدى. ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط على غرار المحاسبة العامة والتي تهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة، ومنه فأهداف المحاسبة العامة مالية، في حين أن أهداف المحاسبة التحليلية اقتصادية، ولهذا فإن المحاسبة التحليلية هي بمثابة تحليل للمحاسبة العامة.

3-2 المدة الزمنية : تحدد المحاسبة العامة نتائجها بعد انقضاء السنة المالية بأكملها إلا في حالات استثنائية، أين تظهر النتائج لفترات شهرية أو فصلية أو سنوية لأنها تهتم بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية، وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال، على غرار المحاسبة التحليلية فالفترة التي تتناولها كقياس الشهر عادة، وفي أحيان قليلة تمتد إلى الفصل أو السنة.

3-3 مصدر المعلومات : تستخدم المحاسبة العامة معلومات تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد بدوره كيفية سير العمل انطلاقاً من عملية التسجيل والحصول على المعلومات والمهام الموكلة إلى المحاسب حتى إلى إظهار النتيجة الإجمالية، أما المحاسبة التحليلية فتستخدم بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات وتقنيات أخرى مثلاً: عتبة المردودية، العناصر الإضافية، الأعباء غير المعتبرة.

3-4 المستعملين للتقنية : مادامت المحاسبة العامة ذات طابع قانوني ومالي واقتصادي بالنسبة للمؤسسة، فهي محل أنظار أو اهتمام كل من تربطه علاقة بالمؤسسة (أو ذوي المصالح) من صاحب المؤسسة، الدائنون، المقرضون والمستخدمون. أما

¹ غسان فلح المطارنة : مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، طبعة الثانية ، الأردن ، 2006 ، ص 25

² محمد سعيد أوكيل : فنيات محاسبة التحليلية ، دار الأفق ، جزء الثاني ، الجزائر ، عدم وجود سنة النشر ، ص 06

³ محمد الخطيب ، نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع دراسات اقتصادية ،

جامعة ورقلة 2006 ، ص 7

المحاسبة التحليلية فإن المستفيد الأساسي من تحليلاتها ومعلوماتها هي الإدارة ، المسيرون بحيث يتم على ضوءها اتخاذ قرارات حالية أو مستقبلية.¹

المطلب الثاني : مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة:

1- مفهوم التكلفة وسعر التكلفة :

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلطة لكل من (المصاريف ، الأعباء ، تكاليف) بين الإقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة إلى إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة.²

1-1- المصاريف :

هي نفقة مدفوعة لا ترتبط بشكل مباشر بالسلعة المنتجة أو الخدمة ولا علاقة مباشرة بينها وبين الإيراد الذي يتحقق ومنها مصاريف البيع والتوزيع ومصاريف الإدارة وغيرها .³

1-2- الأعباء :

العيب يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء : استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك... الخ ، في حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه ، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم .

إذن فإن العيب هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة ، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء ، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة ، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذا تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها ، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء) .⁴

1-3- التكاليف :

التكاليف هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبدل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية .⁵

أو هي — التكاليف — تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج . من خلال التعريفين يمكن إعطاء تعريف شامل للتكلفة .⁶

التكاليف هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتج — الخدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء.⁷

¹ G. Raimblaut ,comptabilité analytique et gestion prévisionnelle :outils de gestion ,EYROLLES1991 ,CHIHAB 1994 ,ALGER ,P80

² جبريل جوزيف كحالة / رضوان حلوة حنان ، محاسبة تكاليف المعيارية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2006 ، ص25

³ نفس المرجع ، نفس الصفحة

⁴ أحمد محمد نور /شحاتة السيد شحاتة ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص43

⁵ أحمد نور :محاسبة التكاليف الصناعية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1989 ، ص 185

⁶ نفس المصدر ، نفس الصفحة

⁷ نساء على القباني : محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003

1-4- مفهوم سعر التكلفة :

"سعر التكلفة: هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في المرحلة بيعها".¹

"سعر التكلفة: هو مجموع التكاليف المعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع".²

ومن خلال هذين التعريفين نستخلص أن :

"سعر التكلفة: هو مجموع عناصر التكاليف في المرحلة النهائية للمنتج أو خدمة مضاف إليه مصاريف التوزيع".³

ويعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة صنع الإنتاج المباعة} + \text{مصاريف}$$

بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها عند شراء المواد الأولية لغرض التصنيع ثم القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على المنتج تام، نصف مصنع..... إلخ، لتصل في الأخير إلى مرحلة تصريف منتجاتها للحصول على الفائض سعر التكلفة من سعر البيع، وهذا ما يحقق ربح المؤسسة، ومنه فإن سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية يضم تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة إنتاج المنتجات المباعة بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات.

و بالنسبة للمؤسسة التجارية والتي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل فائض قيمة يمثل مبلغ أو نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة التالية:⁴

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء الوحدات المباعة} + \text{المصاريف}$$

من خلال العلاقتين نستنتج أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي يعبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء إلى غاية عملية البيع، وفي كل مرحلة نجد تكلفة معينة ولهذا نجد لكل منتج أو خدمة عدة تكاليف. غير أن لكل منتج أو خدمة سعر تكلفة واحد.

2- العناصر المكونة للتكاليف :

ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما تسمى بالأعباء المعتبرة، أما جزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة :

1-2- الأعباء المعتبرة: الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية وي طرح منها الأعباء غير المعتبرة أي:⁵

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}.$$

¹ P. Barnager ,P.Moutan, Comptabilité de gestion ,Edition Hachette livre ,Paris,1997 ,P37

² Henri Bouquin :Comptabilité de gestion ,Sirey 2ieme édition ,Paris,1997,P335

³ على رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 38

⁴ زينبات محمد محرم /محمد رشيد جمال / شحاتة السيد شحاتة ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 ، ص 52

⁵ P. Barnager ,P.Moutan, Comptabilité de gestion ,Edition Hachette livre ,Paris,1997 ,P41

2-2- العنصر الإضافية : وهي أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة ، لاتدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتتمثل في :¹

2-2-1- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص : إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة ، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة ، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف .

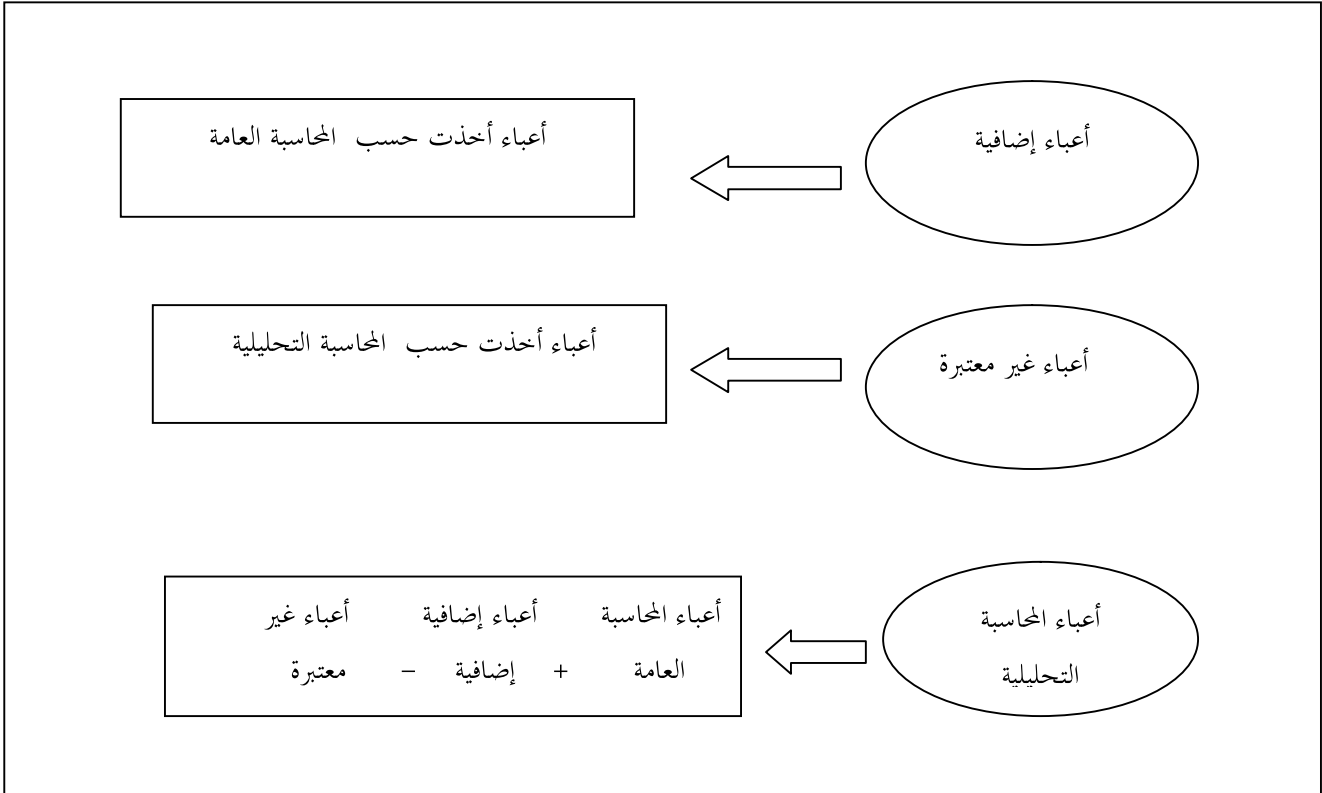
2-2-2- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة : في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة ، أي الربح الصافي الموزع ، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة بالمقابل ، ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في المؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون ، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة .

3- الأعباء غير معتبرة : وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى ، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها .

¹ ناصر داداي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص22

مدخل للمحاسبة التحليلية

الشكل رقم (I - 01): يوضح كيفية الانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية.



المصدر :

Baranger pierre ,Moutan :Comptabilité de gestion ,Edition Hachette
Livre, Paris ,1997,p41

المطلب الثالث : تصنيف التكاليف :

توجد تصنيفات عديدة للتكاليف وهذا ما يدل على أن تحديد تكلفة المنتج النهائي لا تتم عن طريق إضافة عناصر التكاليف بعضها مع بعض ، وذلك لاختلاف علاقتها بالمنتج النهائي من جهة وكذا علاقتها بحجم النشاط من جهة أخرى فتبويب عناصر النفقات حسب طبيعتها لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل تكلفة إنتاج منتج معين ، أو أنها جزء من النفقة إدارة المؤسسة كوحدة ، لذا كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار ، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف نذكر أهمها :

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم أو مستوى النشاط :

1-1 التكلفة المتغيرة : وهي التكاليف التي تتميز بتغيرها مع تغيير حجم الإنتاج أي أن تغيرها ذو علاقة طردية مع الكمية المنتجة فكلما زاد حجم الإنتاج زاد لمقدار التكاليف المتغيرة وإذا انخفض حجم الإنتاج انخفضت التكاليف المتغيرة ومن خلال التعريف نستنتج مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف :

- سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام.
- إمكانية مراقبة صرفها و استهلاكها من قبل الرؤساء الأقسام.

مدخل للمحاسبة التحليلية

2-1 التكاليف الثابتة : هي الأعباء التي تبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغيير مستوى النشاط ولا تتأثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه ومن ثم نلاحظ أن التكلفة الثابتة هذه لم توجد أساسا بسبب بداية النشاط ، وإنما وجدت أولا وقبل كل شيء لتجهيز العملية الإنتاجية ومن أمثلتها : الإيجار..... إلخ.¹

2- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات :

1-2 الأعباء المباشرة : وهي الأعباء التي تدخل كلية في إنتاج منتج معين دون أن تجري عليها حسابات أولية وبالتالي يمكن تحديد وبسهولة مقدار ما تحملت به المنتوجات من هذه الأعباء كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة .

2-2 الأعباء الغير المباشرة: وهي الأعباء المشتركة بين منتجين وأكثر أو بين عدة وظائف وأقسام لا يمكن تحميل هذه الأعباء إلا معالجة أولية ومن أمثلة هاذ ه الأعباء أجور الوظيفة الإدارية وكذا الأعباء التسويق... إلخ.²

من خلال هذين التصنيفين يمكن إعداد جدول يوضح العلاقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى مع ذكر طبيعة هذه الأعباء على سبيل المثال لا الحصر:

جدول رقم (I-01) : يوضح العلاقة بين الأعباء.

الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	الاعباء
<ul style="list-style-type: none"> - مصاريف العمال (عمال مصلحة الإنتاج (- إظهار خاص بالمنتوجات - اهتلاك آلة لا تصنع إلا منتوج واحد 	<ul style="list-style-type: none"> - مواد أولية - يد عاملة مباشرة - مصاريف النقل في حالة تسليم منتوج واحد 	<p>الأعباء المباشرة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مصاريف العمال (الإطارات ، أعوان ، التحكم) - إيجارات واهتلاكات - إظهار ، توثيق 	<ul style="list-style-type: none"> - مواد مستهلكة (الماء ، غاز ، كهرباء) - مصاريف النقل في حالة تسليم حصة من المنتوجات . 	<p>الأعباء الغير المباشرة</p>

المصدر : درحون هلال : المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة

الدكتوراة في العلوم الاقتصادية - فرع نقود ومالية - جامعة الجزائر 2005 ، ص 33

3- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة : ونميز في هذا التصنيف مايلي :

1-3 تكلفة الشراء : وهي تمثل تكلفة البضائع ، المواد الأولية ، اللوازم المشتراة ، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل ، التأمينات ، الرسوم الجمركية).

2-3 تكلفة الصنع (الإنتاج) : تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية ، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة غير المباشرة.

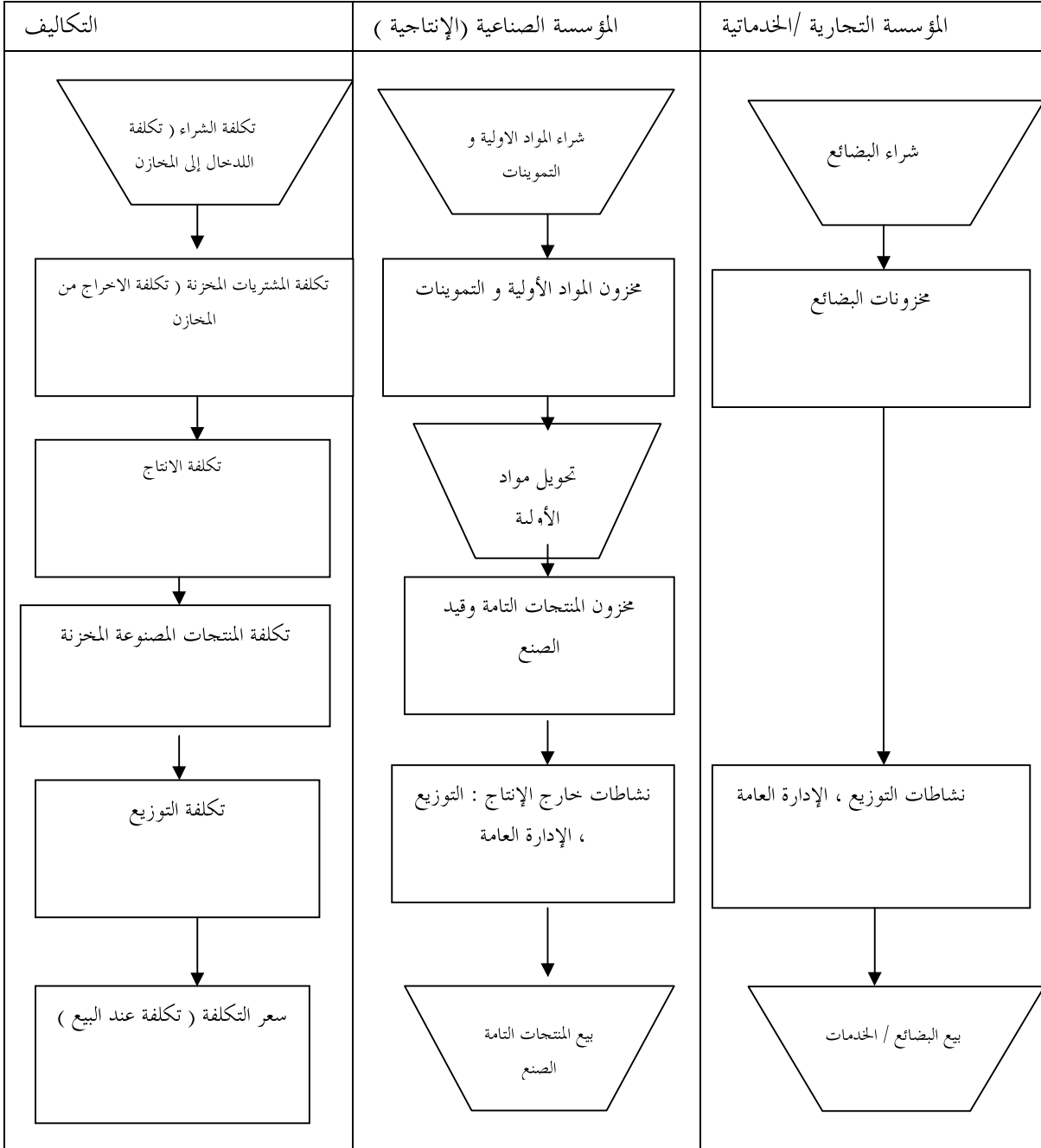
¹ محمد الخطيب نمر ، مرجع سبق ذكره ، ص 13/12

² فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الأردن ، 1979 ، ص 28

مدخل للمحاسبة التحليلية

3-3 تكلفة التوزيع : وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج ، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية والمصاريف الخارجية : كالنقل ، الإشهار وخدمات ما بعد البيعالخ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة.

شكل رقم (I-02) : مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة .



المصدر : درهمون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص 40

المبحث الثاني : عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية

سنحاول في هذا البحث التطرق إلى المختلف الطرق التي يتم ها حساب التكاليف و سعر التكلفة ، وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى تتمكن من الوصول إلي فهمها و إعطاء تقييم لها يسهل على المؤسسة اختبار الأحسن من بينها ، وهذا من اجل استعمالها في تسيير عملياتها أو مساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ومن بين الطرق التي تعرضنا لها : طريقة الأقسام المتجانسة ، طريقة التحميل العقلاني ، طريقة التكلفة المتغيرة وأخيرا طريقة التكاليف المستندة للنشاط .

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

1- ظهور الطريقة : تعود أصول هذه الطريقة إلي الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى و الثانية ، لأعمال العقيد الفرنسي " Rimailino " في اللجنة العامة للتنظيم العملي ، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية ، حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيق بالبرلمان الفرنسي وبالخطط المحاسبي العام سنة 1947 ، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب التكاليف¹

1-1 مفهوم الطريقة: تقوم هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة إلي مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل، التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة.

1-2 مفهوم القسم المتجانس : يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف مقدما ، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية².

1-3 مبدأ الطريقة : يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء الغير المباشرة على المنتوجات إذا يجب أن تقسم المؤسسة إلي أقسام وحتى يكون هذا التقسيم فعالا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية في المؤسسة و يتم ترتيب هذه أقسام في المؤسسة كما يلي :³

— تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلي الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.
— تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلي كل الأقسام الأخرى .
— تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلي الأقسام الأخرى وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام .
و يسمح لنا هذا التقسيم بإيجاد نوعين من الأقسام :

1-3-1 الأقسام الرئيسية : تسمى بالأقسام الفعلية ، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، وتتمثل أساسا في :
1-3-1-1 قسم التموين : داخل المؤسسة ، هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي و يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء و التخزين و يقاس نشاطه بالكمية المشتراة ، وهو نشاط قابل للقياس .

¹ نصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره 36

² بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2002 ص17

³ علي رحال ، مرجع سبق ذكره ، ص47

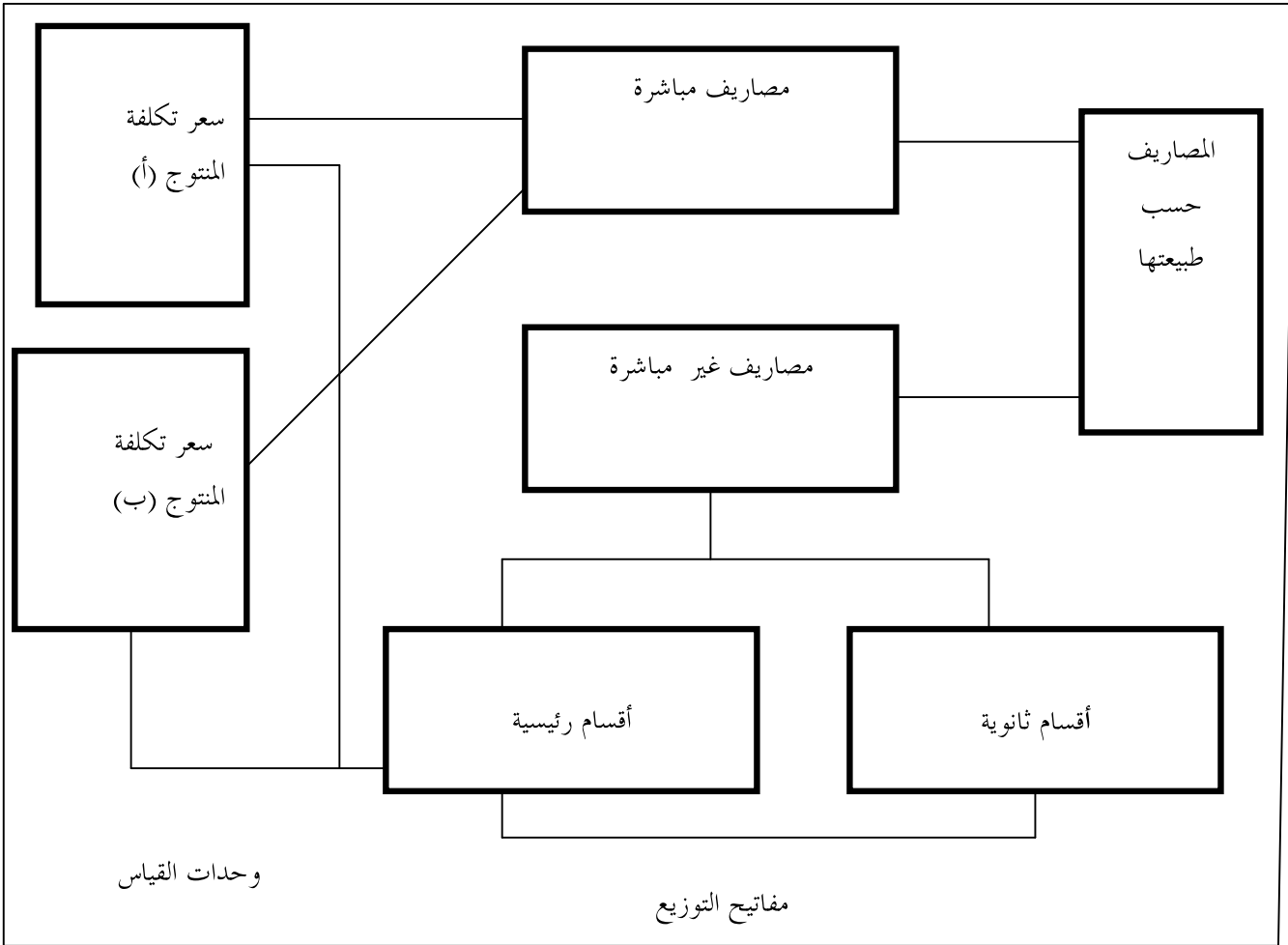
مدخل للمحاسبة التحليلية

1- 3- 1- 2 قسم الإنتاج : ويسمى أيضا يقسم الصنع أو المعمل ، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات : عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل المباشرة ، عدد ساعات عمل الآلة .

1- 3- 1- 3 قسم التوزيع : قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة .

1- 3- 2 الأقسام الثانوية : ذو نشاط يصعب قياسه و تكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه ، من هذه الأقسام : قسم الإدارة ، الصيانة ، العتاد .
ولتوضيح مبادئ الطريقة نستعين بالمخطط التالي :

شكل رقم (I-03) : مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر : على رحال ، مرجع سبق ذكره ، ص 38 .

2- خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:

1-2 تحديد مفاتيح التوزيع : تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة تسمى مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة (المرتبة خيب طبيعتها) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع

2-1-1 مفاتيح التوزيع الأولي: وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع وتستعمل لتوزيع الأعباء على

مختلف المراكز (التوزيع الأول)

2-1-2 مفاتيح التوزيع الثانوي: و تستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية

2-2 وحدات القياس: وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس:

ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع إلى

ساعة دوران الآلات

حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية)

عدد الوحدات المنتجة

2-3 توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام

2-3-1 التوزيع الأولي: ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة) إلى

أعباء حسب الوظيفة وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح توزيع أو نسب مئوية¹

2-3-2 التوزيع الثانوي لأعباء الغير مباشرة: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام

الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم

رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة ويتخذ التوزيع الثانوي أنواعا عديدة منها:²

2 - 3 - 1 التوزيع التنازلي: وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية من قسم إلى

قسم موالي دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول، ويكون التوزيع بصفة متدرجة.

2 - 3 - 2 التوزيع التبادلي: في أحيان عديدة تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها ، أي أن القسم يستفيد من

القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد بخدماته ، ونفس الشيء بالنسبة للثاني³

3-تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

3-1 الإيجابيات

-تقوم أو تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم

- طريقة جيدة لمراقبة التسيير

-تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة

-إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والحصل عليها فعلا، ومن هناك تحليل هذه الفروقات

والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها.

-تقوم بمتابعة تطور واتجاه تكلفة الوحدة الواحدة عبر الزمن ومن ثم تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض هذه التكلفة.

¹محمد الخطيب نمر : مرجع سبق ذكره ،ص 18

²عبد الكريم يعقوب: المحاسبة تحليلية ديوان مطبوعات جامعية ،2005،ص95

³ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص 44

3-2 السليبات¹

- يتطلب الحصول على المعلومات والانتظار حتى نهاية الدورة، للقيام بحساب كل الأعباء وهذه لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة والملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب .
- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي لم يتم استغلاله.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة كأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخصصات الاهتلاك لا تسجل إلا نهاية كل سنة وهذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا .
- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتجات .
- لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها.

المطلب الثاني: الطرق الجزائية:

أولا: طريقة التحميل العقلاني:

- 1- ظهور الطريقة :** يرجع الفضل في الظهور هذه الطريقة إلى Harry Lawrence Gant التايلوي الذي عرض هذه الطريقة عام 1915. إن الطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي الطريقة لحساب التكاليف ، تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحوية الكلية لمراكز النشاط و المنتجات ، إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة الأقسام المتجانسة².
- 1-1 مفهوم الطريقة :** هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة³
- 1-2 مبدأ الطريقة :** بواسطة الفصل بين نوعين من التكاليف نحسب بطريقة التحميل النسبي جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي ، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفه نسبي يقترب من الثبات ، حيث تصبح فيه تكلفه الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته .
وتحسب التكاليف الثابتة إجماليا بالعلاقة:

$$\text{التكاليف الإجمالية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي})$$

وتسمى النسبة حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي بمعامل التحميل العقلاني الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط ، هذه التكاليف تحدد هذا الحجم وتناسب معه طردا⁴

¹ نوال مرابطي : أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، كلية علوم إقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006/2005 ، ص 131

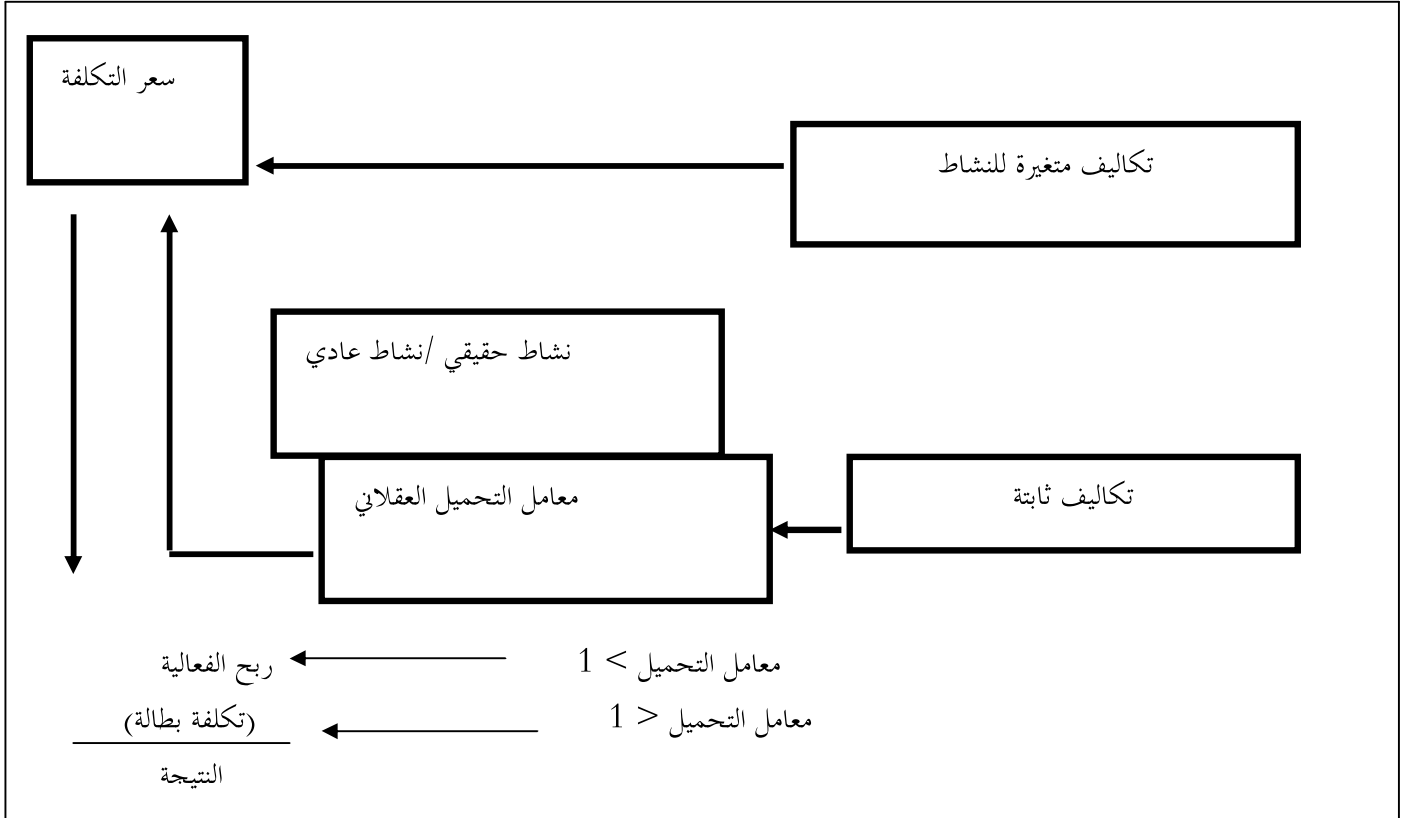
² هلال درجمون : مرجع سبق ذكره ، ص 211

¹ على رحال : مرجع سبق ذكره ، ص 59 .

⁴ ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص 116

مدخل للمحاسبة التحليلية

الشكل رقم (I-04): مخطط يوضح طريقة التحميل العقلاني



المصدر : ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ، ص 129

3-1 حجم النشاط العادي وحجم النشاط الحقيقي :

3-1-1 حجم النشاط العادي: هو عبارة عن حجم النشاط الذي تهدف المؤسسة إلي بلوغه أو تحقيقه، إذن هو عبارة هدف يحدد قبل انطلاق النشاط الحقيقي للمؤسسة.

3-1-2 حجم النشاط الحقيقي: وهو يعبر عن ذلك النشاط الذي استطاعت المؤسسة أن تحققه فعلا خلال فترة زمنية معينة وبالتالي فهو يتحدد بشكل نهائي عند نهاية الفترة المحاسبية المعمول بها .

عن طريق نسبة معامل التحميل العقلاني تتم معرفة التكاليف الثابتة المحملة وذلك بضرب مبلغ التكاليف الثابتة في معامل التحميل المحصل عليه فان التكاليف الثابتة المحملة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الإجمالية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي})$$

ويتحدد حجم النشاط العادي ثلاث حالات من تحميل التكاليف الثابتة¹

— الحالة الأولى: إذا كان الحجم النشاط العادي يساوي حجم النشاط الحقيقي، فالتكاليف الثابتة تستعمل كلية على سعر التكلفة ولا تنتج أي فرق.

¹ ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص 118

الحالة الثانية : إذا كان الحجم النشاط العادي أكبر من حجم النشاط الحقيقي هذا يعني أن قدره المؤسسة لم تستعمل وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة و الفرق بين الأعباء الثابتة و الأعباء الثابتة المحملة يعتبر كتكلفة نقص النشاط (خسارة) .

الحالة الثالثة: إذا كان حجم النشاط العادي أصغر الحقيقي فان المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية.

وفي الحالات الثلاث يبقى سعر التكلفة للوحدة الواحدة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط.

1-4 فروق التحميل العقلاني :

1-4-1 فرق تحميل التكاليف الثابتة : إن الانخفاض أو الارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل

أو أكبر من قيمتها الحقيقية ، بالتالي يؤثر على سعر التكلفة الذي يقي ثابته مهما تغير حجم النشاط كما نعلم أيضا أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة محملة دون التفريق بين الثابت و المتغيرة ، وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل، لتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة) من اجل تسوية التوازن بين نتيجة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية

1-4-2 فرق المخزونات : إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل ،

وهذا ما يؤثر على التكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين ، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني ، إذا كان الفرق موجبا فان هذا الأخير يضاف إلى نتيجة ، أما إذا كان الفرق سالبا فانه يطرح من النتيجة .¹

2- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

2-1- الإيجابيات :

— تسمح بحساب سعر التكلفة و ذلك بفصله عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة

— تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته

— تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدجة وفق معامل

التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع:

— تعد أكثر واقعية في تناولها للتكليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم .

2-2- السلبيات :

— صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها

— صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه متغيرة،

— صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة ،

— يكون تقسيم تكاليف المخزونات أعلى من التقييم الحقيقي عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي و العكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط.

¹ أحمد طويبية : المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002/2003، ص104

ثانيا : 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 المتحد الأمريكية وقد كانت تسمى بـ Direct costing وقد ترجمت خطأ بالتكاليف المباشرة ، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتوج فهي إذن متغيرة . انتقلت بعدها في الخمسينات إلي اروبا وبالضبط لانجلترا ليغير اسمها إلي Marginal costing يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة .

1-1 مفهوم الطريقة : تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلي مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة وتهتم بدراسة

مستوى المردودية ، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة ، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني ، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة.

1-2 مبدأ الطريقة : أساسها الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية . تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية .

2 — خصائص طريقة التكاليف المتغيرة : تمثل فيما يلي .

— تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية .

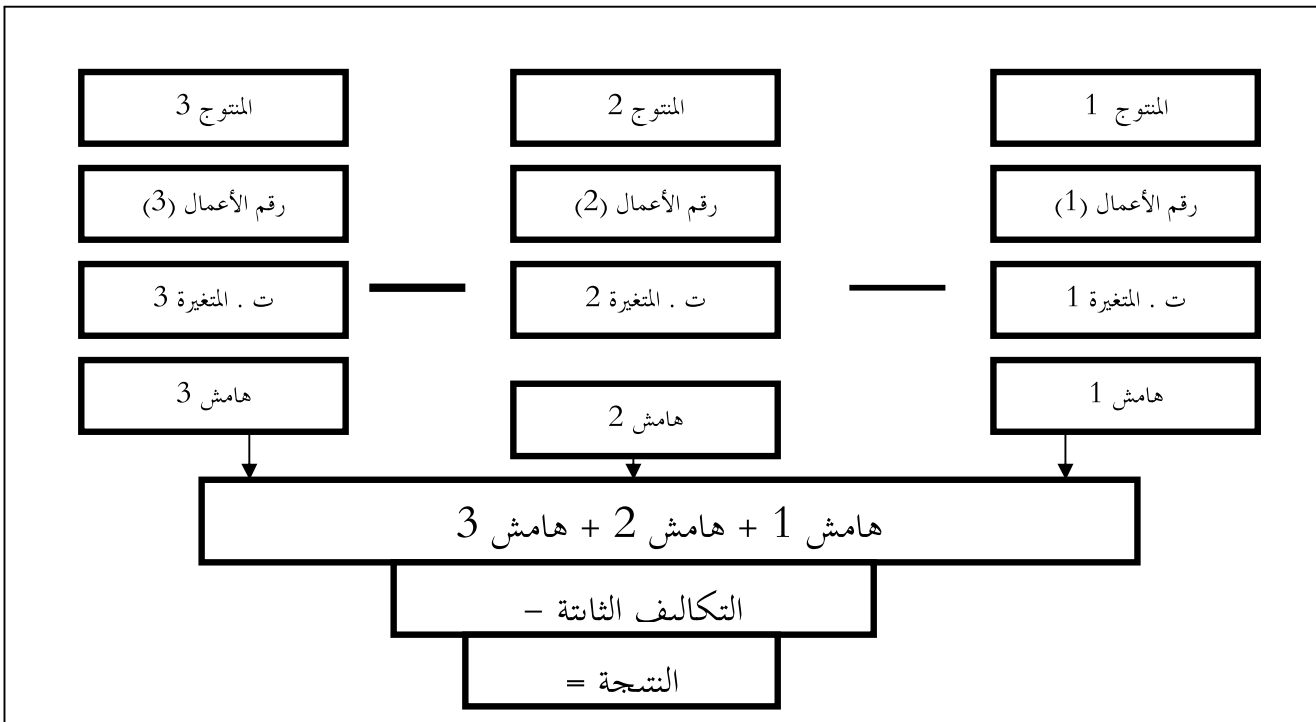
— حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدا .

— تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على نتيجة باعتبارها ثابتة ،

— تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة.

ويمكن توضيح سير هذه الطريقة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (I . 05) : شكل يوضح طريقة التكلفة المتغيرة



المصدر : عبد الكريم بويعقوب : مرجع سبق ذكره ، ص 179

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

و الجدول التالي يبين كيفية حساب النتيجة :

الجدول رقم (2. I) : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

النسبة	المبلغ	البيان
% 100	XXXX	رقم الأعمال (خارج الرسم)
% 100	(XXXX)	(التكاليف المتغيرة)
% 100	XXXX	هامش على التكلفة
% 100	(XXXX)	(التكاليف الثابتة)
% 100	XXXX	النتيجة

المصدر : عبد الكريم بويقوب ، مرجع سبق ذكره ص 180 .

3 — استعمال طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير :

إن الهداف من طريقة التكلفة المتغيرة هو تحقيق أهداف اقتصادية، وتحليلية فهي تسمح للمؤسسة بدراسة بعض المؤشرات المساعدة في اتخاذ القرارات، ومن بين هذه المؤشرات:

3 — 1 — عتبة المردودية : تمثل عتبة المردودية رقم الأعمال الذي لا تحقق المؤسسة من خلاله لا ربح ولا خسارة ، أي رقم الأعمال الذي بواسطته تتمكن المؤسسة من تغطية جميع أعبائها حيث النتيجة المحققة هي مساوية للصفر .

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} = (\text{ر ع ص X ثا}) / \text{هـ} . \text{ت م}$$

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{هامش على تكلفة المتغيرة للوحدة}$$

3 — 2 — هامش الأمان : بعد تجاوز عتبة المردودية يمكننا تحدد هامش الأمان الذي هو عبارة عن تفاصيل رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية) .

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال الفعلي} - \text{رقم أعمال نقطة التعادل}$$

3 — 3 — نسبة هامش الأمان : ويسمى أيضا مؤشر المردودية وهو يمثل في نسبة رقم الأعمال المتجاوز لعتبة المردودية .

$$\text{نسبة هامش الأمان} = (\text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال بعد الريية}) \times 100$$

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

4-تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

4-1الاجبيات:

— تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة
— تسمح بتحديد الكمية المثلى للمبيعات. بما يسمح للمؤسسة بتحقيق الأرباح وتجنب الوقوع في الخسائر
— تسهل عملية المقارنة بين التكاليف لمختلف الفترات وذلك باستعمال الهامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على اثر التكاليف الثابتة

— تعتبر كمصدر لتقديم المعلومات بصفه دائمة للمؤسسة .¹

4-2السلبات: أما فيما يخص السلبات فنذكر مايلي:

— صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و العناصر الثابتة نتيجة بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج و المبيعات ،
— طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة
— لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل ، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل ، يؤدي إلي عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع .²

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أولا : طريقة التكاليف المعيارية

1 — ظهور الطريقة: ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في القرن العشرين في الولايات المتحد الأمريكية و كانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى ، كالمواد الأولية ، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى ، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية مند فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات ، وذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية كما أن التكاليف المعيارية تُخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقسيم الأداء³

1-1 مفهوم الطريقة :

— **التعريف 01 :** هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة ، و التي تتخذ أساسا

لقياس و ضبط التكاليف الفعلية.⁴

—**التعريف 02:** ويمكن تعريفها بأنها تكاليف محددة مسبقا وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدرتها وإمكانيتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية .⁵ 2-**أهدافها :**⁶

¹ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص 139.

²بوعلام بوشاشي : مرجع سبق ذكره ، ص 217

³هلال درحمون : مرجع سبق ذكره،ص250

⁴عبد الكريم بويعقوب : مرجع سبق ذكره،ص227

⁵ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص161

⁶عبد الكريم بويعقوب : مرجع سبق ذكره،ص227

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

البرمجة : يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة اكثر فعالية فهي تتركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

الرقابة : إذا تستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية .

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

الإعلام : وذلك عن طريق تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوفات تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

1-3 أنواع التكاليف المعيارية

1-3-1 التكلفة المعيارية النظرية : يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة حيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.

1-3-2 تكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: ترتبط بظروف السوق فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية نظرا لضعف المنافسة في السوق

1-3-3 التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وحسابها بالقيم الحالية أخذ في عين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في الحال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فان هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال

1-3-4 التكلفة المعيارية التاريخية : تحدد على أساس الفترة السابقة وذلك بالاعتماد على التكاليف عدة فترات سابقة بالقيمة الحالية ، إلا أن هذه التكلفة بمده الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذلك يجب استعمالها بحذر.¹

2 - تحديد وتحليل الفروقات المعيارية :

2 — 1 تحدد الفروقات : تنتج الفروقات عن عدة عوامل و تحليل الفروقات يجب أن يكون بتحديد أثر كل منها وذلك

بتثبيت الأخرى ، و للوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فوارق فرعية فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلا الكمية و تكلفة الوحدة فيجب أن يحلل إلى :

— فرق على تكلفة أو السعر يحدد بتثبيت الكمية

— فرق على الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة .

—**الفروقات الإجمالية :** تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية و المعيارية ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكلمات أو الأسعار أو بحصيلة ضربها العلاقة التالية :

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

حيث ينتج لدينا عند حسابها :

¹ناصر دادي عدون : مرجع سبق ذكره ، ص162

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

— التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية — لفرق موجب ← نتيجة غير مرغوب فيها

— التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية ← الفرق سالبا ← نتيجة جيدة (المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحدد مسبقا)

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3. I) : تحديد الفروقات المعيارية

البيانات	الفعلية	المعيارية	الفروقات
الكمية	ك ف	ك م	ك ف — ك م = ك
السعر	س ف	س م	س ف — س م = س
التكاليف (الكمية × السعر)	ت ف = ك ف × س ف	ت م = ك م × س م	ت ف — ت م = ت

المصدر : محمد سعيد أوكيل ، فنيات المحاسبة ، دار الأفاق ، الجزائر ، 1991

الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية مع قيمة الفرق في السعر و تكون القاعدتين العامتين كالآتي :

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

$$\text{الفرق في السعر} = (\text{س ف} - \text{س م}) \times \text{سعر الوحدة المعيارية}$$

2-2 تحليل الفروقات : هناك أساسا عنصران يمكن تحليل الفروقات المتعلقة بهما وهما :¹

2-2-1 تحليل انحراف الأعباء المباشرة : تتمثل الأعباء المباشرة في المواد الأولية المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل

واحدة منها على حدا :

2-2-1-1 انحراف المواد الأولية المستعملة : يعطى انحرافها الإجمالي كما يلي :

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

ويمكن تحليلها إلى :

$$\text{انحراف في الكميات} = (\text{الكمية الحقيقية المستهلكة من المواد الأولية} - \text{الكمية المعيارية من المواد الأولية}) \times \text{تكلفة الشراء المعيارية}$$

$$\text{انحراف على الأسعار} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعيارية}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

¹علي رحال : مرجع سبق ذكره ، ص90.

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

2-2-1-2 انحراف اليد العاملة : ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب انحراف المواد المستعملة حيث يتم تحليلها إلى

عنصرين :

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الفعلية}) \times \text{معدل السعر المعياري}$$

2-2-2 تحليل انحراف الأعباء غير المباشرة: يمكن حساب الفوارق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب

بها الفروق على اليد العاملة، إلا أنه بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق مشترك، فإن فرق السعر سوف يجرأ إلى جزأين هما : فرق النشاط وفرق الميزانية¹

أما فرق الكمية وهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ومنه الفرق الإجمالي لأعباء غير المباشرة يعطى بالعلاقة التالية :

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{فرق الميزانية} + \text{فرق النشاط} + \text{فرق المردودية} + \text{الفرق المشترك}$$

حيث :

$$\text{فرق الميزانية} = \text{الأعباء المعيارية للقسم} - \text{تكلفة الساعة للميزانية المرنة}$$

حيث الميزانية هي التقديرات للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم ولعدة سنوات متتالية ومستويات نشاط مختلفة، ويجب ملاحظة أن هذه الميزانية تتكون من :

— التكاليف الثابتة مهما تغير حجم النشاط .

— التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا مع حجم النشاط .

التكاليف الثابتة المعيارية

$$\text{تكلفة الساعة للميزانية} = \text{التكاليف المتغيرة للوحدة المعيارية} + \frac{\text{التكاليف الثابتة المعيارية}}{\text{عدد الساعات الحقيقية}}$$

$$\text{فرق المردودية} = \text{التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية} - \text{تكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية}$$

$$\text{الفرق المشترك} = \text{فرق التكلفة} \times \text{فرق الكمية}$$

$$\text{فرق النشاط} = \text{تكلفة الساعة للميزانية المرنة} - \text{التكلفة الحقيقية للقسم}$$

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص174.

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

3 – تقييم طريقة التكلفة المعيارية :

3 – 1 الإيجابيات :

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج و القيام بتحليل الفروق الخاصة به و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة و المتابعة و التطوير ، وهذا ما يؤدي إلي تحسين الأداء .
- الحصول على المعلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي و تطور الإنتاجية و العمل على ملاحظة أي انحراف و رصد كل المؤشرات و تقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة¹.

3 – 2 السلبيات:

- قد تكون المعايير الموضوعية في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع .
- صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغييرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.
- إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.
- تؤدي بالمؤسسة في بعض الأحيان إلي مرجعة معاييرها دون أن تقتضي الحاجة لذلك مما يرفع من التكاليف².

ثانيا : عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC طريقة حديثة في بداية الستينات الإعطاء قاعدة من المعلومات أكثر ملائمة مساندة للتوجهات الحديثة للتسيير ، و الناتجة بدورها عن عدة تغييرات اقتصادية. إن نظام ABC جاء كوسيلة لمواجهة الاحتياجات الجديدة و المتزايدة للتحليل و حساب بيانات التكلفة ، فكانت بمثابة أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية .

1 – مفهوم الطريقة : هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلي حد كبير عيوب الطرق التقليدية و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة ، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة و الموارد الإنتاجية و الطاقة المتاحة و كيفية استغلالها³.

2 – مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على 5 مبادئ أساسية :

1-2 تحديد الأنشطة: يعرف النشاط على انه " مجموعة المهام المتجانسة التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص أو مجموعة من الآلات " ⁴ .

¹ أحمد طوابية : مرجع سبق ذكره ، ص 126.

² نوال مرابطي : مرجع سبق ذكره، ص 147.

³ محمد سامي راضي : مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعة، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 269.

⁴ Patrick Piget :comptabilité analytique ,édition Economie ,3ème édition,2001 ,p56.

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع و التكاليف الخاصة بكل نشاط و يتم ذلك عن طريق الدراسة و الإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات و القيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات و النشاطات الأخرى و ذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا .

2-2 تحديد تكلفة الأنشطة : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط و يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة ، الأمر الذي يحقق الرقابة على التكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة .¹

2 – 3 مسيات الأنشطة: يستعمل مبدأ مسبب النشاط في مكان وحدة العمل المعروفة، ويمكن تعريفه بأنه " وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، بالتالي فهو مقياس كمي"²

2 – 4 تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات : في هذه المرحلة نقوم بتحديد سعر التكلفة ذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي ، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلي أن تصبح وحدة تامة .³

2 – 5 تخصيص الموارد : إن شعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة الطريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك المواد و المنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات و الخدمات إلى منطق استهلاك الموارد طرف النشاطات على أسس أكثر دقة⁴

3 مزايا و عيوب طريقة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

3 – 1 مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

— تحديد علاقة التكاليف بالأفراد و بالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم .

— تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

— توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة .

— في إطار تقسيم الأنشطة ، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة ، فيما يتعلق بطرف العمل ، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات .

¹ هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ص 28

² أحمد صلاح عطية : محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006 ص 79

³ هاشم أحمد عطية : مرجع سبق ذكره ، ص 32

⁴ حاج قويدر فورين : نظام محاسبة التكاليف ودورها في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم الاقتصادية، جامعة الشلف ، الجزائر ص 17 .

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

3 — 2 عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

- تتميز الطريقة بتكلفه مرتفعة وجهد كبير الأمر الذي يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استعمالها،
- صعوبة الاختبار السليم لمسببات التكلفة ، حيث يعتبر هذا الاختبار معيار كفاءة استخدام نظام التكاليف للأنشطة .
- نظام المحاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب — النتيجة — مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.¹

المبحث الثالث : أثر المحاسبة التحليلية على المؤسسة :

تعد محاسبة التكاليف جزء هاماً من نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة ، تهدف إلى إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكذلك لتقييم الأداء وهذا ما يؤكد حاجة المؤسسة للمعلومات التي تقوم بإنتاجها المحاسبة التحليلية عامة والأقسام المتجانسة خاصة . ولهذا تطرقنا في هذا المبحث إلى أهمية المحاسبة التحليلية ثم تطرقنا إلى أهدافها ووظائفها .

المطلب الأول : أهمية المحاسبة التحليلية

1/ موضوعها :

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها ، تحديدها و حسابها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية ، فان موضعها الأساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي :²

- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات".
- تقييم مردودية أسعار البيع .
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلي بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المردودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذها .
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط .
- و منه نجد إن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة علي:³
- معرفة تكاليف متوجاتها .
- توضيح القرارات التي يجب أخذها .
- مراقبة التكاليف التي تسير نشاط المؤسسة .

¹ منتدى المحاسبين العرب :لحة سريعة عن نظام التكاليف بالأنشطة، تاريخ التصفح 25أفريل 2011،الساعة 19:08، على الموقع :

<http://www.acc4arab.com/acc/Forumdisplay.php?f=48>

² بونزار عمر : مبادئ محاسبة التحليلية ، مطبعة أمزيان ، الجزائر ، 1988 ، ص 15

³ الجبالي محمد علي ، السامرائي قصي :محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر ،عمان ، 2000 ، ص 17

الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية

2/ شروط نجاح المحاسبة التحليلية :

حتى يكون إعداد و تطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا و ذات أبعاد للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين و العاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي ، إن صيرورة محاسبة تحليلية بالزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل على المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف و تحسين التسيير .¹

3/ مجال تطبيق نظام المحاسبة التحليلية :

قيم نظام المحاسبة أساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات و التكاليف العامة و انطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز و الأقسام أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الإيجابي و السلبي . كل هذه المعلومات يستخدم أو يشتد إليها لاتخاذ القرارات و كذلك برمجة و تخطيط النشاطات المستقبلية .

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية :

تعدد أهداف محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة و التي تسعى عادة إلى تحديد تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة بل إن محاسبة التكاليف تساهم في اتخاذ القرارات و الرقابة و التنظيم و يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بما يلي :

- تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة لوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية معينة أو قسم معين إن تحديد التكلفة يساعد مسيرو المؤسسة على اتخاذ القرار الملائم فهو يساعد في تحديد سعر البيع الوحدة و ضبط التكاليف و تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة .
- كما أن تحديد التكلفة و قياسها يساعد في معرفة و تحليل سلوك عناصر التكاليف و تساعد في إعداد قائمة الدخل و تحديد قيمة المخزون من السلع التامة الصنع .
- الرقابة على التكاليف و العمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة بعد دراسة البيانات التي تتلقاها المؤسسة من إدارة الإنتاج و التكاليف فتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على نوعية . و ذلك عن طريق تغيير مادة أولية أو تغيير شكل السلعة و مراقبة أداء العمال التقليل من الوقت الضائع أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية و لا شك أن إعداد نظام التكاليف المعيارية (التقديرية) سيكون له أثر كبير في تحقيق الرقابة على الأداء و ضبط التكاليف .²
- مساعدة المؤسسة في اتخاذ القرارات : محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد مسيرو المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو التلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو التقارير عن طاقة الضائعة غير المستغلة حيث تقوم المؤسسة بدراسة هذه التقارير و اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة .
- المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية : محاسبة التكاليف توفر البيانات اللازمة بهدف إعداد الميزانيات التقديرية وهي ميزانيات تحتوي معلومات مالية و محاسبية يتوقع حصولها في المستقبل و تعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها و تستخدم هذه الميزانيات أساسا للمقارنة و التقييم المؤسسة .³

¹ نفس المرجع ، نفس الصفحة

² Abdallah boughabra : Comptabilité Analytique , Berti édition , Alger, p 06

³ عبد الناصر إبراهيم /عليان الشريف ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

خلاصة الفصل الأول:

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية من أهم فروع النظام المحاسبي التي تعتمد على قواعد مرنة وبسيطة وهي قواعد خاصة بكل مؤسسة حسب طبيعة نشاطها إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة التام، و مجمل التكاليف في مختلف مراحل المؤسسة ، وذلك باستخدام عدة طرق نذكر منها طريقة التكاليف الثابتة ، طريقة التكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية . وقد تناولنا في هذا الفصل إلى طرق محاسبة التحليلية والتي تساهم في تسيير التكاليف الذي يعد أهم هدف تسعى أي مؤسسة لتحقيقه. ولقد لاحظنا من خلال دراستنا للمحاسبة التحليلية أنها تخدم جوانب معينة من التسيير و تهدف أساسا إلى لتحقيق أمرين ، أولهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات التي تساعدهم على التحليل واتخاذ القرارات وتغطية جوانب متعددة تتعلق بتسيير المؤسسة ، والأمر الثاني هو زيادة دقة تحليل وحساب سعر التكلفة وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة .

1-المراجع باللغة العربية

1-1الكتب

- 1 - أحمد صلاح عطية : محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006
- 2- أحمد محمد غنيم: سياسات وإستراتيجيات الإدارة، المكتبة العصرية، مصر، 2004
- 3-أحمد نور :محاسبة التكاليف الصناعية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1989
- 4 أحمد محمد نور /شحاتة السيد شحاتة ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004
- 5- الجبالي محمد على ، السامرائي قصي :محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر ،عمان ، 2000
- 6- المرسي السيد حجازي : اقتصاديات المشروعات العامة ،الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2004
- 7- بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2002
- 8 - ثناء على القباني : محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، مصر، 2003
- 9 - جبريل جوزيف كحالة / رضوان حلوة حنان ، محاسبة تكاليف المعيارية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2006،
- 10 - زينات محمد محرم /محمد رشيد جمال / شحاتة السيد شحاتة ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005
- 11- سعيد عبد العزيز عثمان : إقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000
- 12 - عبد الرزاق بن حبيب: إقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000
- 13- عبد الكريم يعقوب: المحاسبة تحليلية ديوان مطبوعات جامعية ،2005
- 14 - عبد المطلب عبد الحميد : التمويل المحلي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2001
- 15 - عبد الناصر إبراهيم /عليان الشريف : محاسبة التكاليف الصناعية ، طبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2006 ،

- 16 - على رحال : سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999
- 17 - عمر بوخزار : مبادئ محاسبة التحليلية ، مطبعة أمزيان ، الجزائر ، 1988
- 18 - غسان فلاح المطارنة : مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، طبعة الثانية ، الأردن ، 2006
- 19 - فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الأردن ، 1979
- 20 - محمد جمال على هلالي : المحاسبة الحكومية ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، 2002
- 21 - محمد سامي راضي : مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2003
- 22 - محمد سعيد أوكيل : فنيات محاسبة التحليلية ، دار الأفق ، جزء الثاني ، الجزائر ، 1991
- 23 - محمد صغير بعلي : تنظيم القطاع العام ، ديوان مطبوعات جامعية ، جزائر ، 1992
- 24 - محمد مسعي : محاسبة عمومية ، دار الهدى ، ط1 ، عدم وجود سنة النشر
- 25 - محمود جاسم الصميدعي ، بشير عباس العلاق : أساسيات التسويق الشامل والمتكامل ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2002
- 26 - منال طلعت محمود : أساسيات في علم الإدارة ، دار المكتب الحديث ، الإسكندرية ، 2003
- 27 - ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول ، دار الحمديّة العامة ، الجزائر ، 1999
- 28 - هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2000
- 1-2 المذكرات**
- 29 - أحمد طوايبي : المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الانتاج ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002/2003
- 30 - جميلة بار : أزمة النفقات العمومية في القطاع الصحي في الجزائر ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم تسيير ، جامعة الجزائر ، 1994
- 31 - حاج قويدر قورين : نظام محاسبة التكاليف ودورها في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم الاقتصادية ، جامعة الشلف ، الجزائر

قائمة المراجع

- 32- حمزة مدور :محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم إقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم تجارية ، جامعة ورقلة ، 2011
- 34- درهمون هلال : المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية - فرع نقود ومالية - جامعة الجزائر 2005
- 35- محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة 2006
- 36- نوال مرابطي : أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ،مذكرة ماجستير ،كلية علوم إقتصادية ،جامعة الجزائر ، 2005/2006

1- 3 الوثائق الرسمية

37- يتعلق الأمر ب:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة العمومية و كفياتها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

38- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المعدلة والمتممة بالمرسوم التنفيذي رقم 03-42 المؤرخ في 19 جانفي 2003

1-4 مواقع إلكترونية

39- منتدى المحاسبين العرب :لحة سريعة عن نظام التكاليف بالأنشطة، تاريخ التصفح 25 أبريل 2011، على الموقع :<http://www.acc4arab.com/acc/Forumdisplay.php?f=48>

40- منتدى التسيير والإقتصاد البيروني بشار ، محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية ، على موقع :

<http://gestion08.lifeme.net/login>

1-5متنوعات

41- عبد الرزاق بن حبيب / صحراوي بن شيحة : توجيه التنمية المحلية إلى إطار الأسلوب الجديد للتنظيم و التسيير و المهام و الموارد في الجماعات المحلية (إدخال لتسويق في الجماعات المحلية) ، الملتقى الدولي حول الحكم المحلي و التنمية الإقليمية - حالة الدول المغاربية - ، جامعة قسنطينة ، أفريل 2003

42- سيد عبد المقصود : محاضرات غير منشورة لطلبة الماجستير في مقياس الخدمة العامة ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003-2004

2-المراجع باللغة الأجنبية

43-Abdallah boughabra : Comptabilité Analytique , ,Berti édition ,Alger

44-Bencherif A :Comptabilité et développement ,communication (non publiée) présentée au second colloque sur « les systèmes comptables en Afrique»,organise à Alger du juin 1979

45- Cibert Andre :La comptabilité analytique,5eme édition , Dunod, Paris,1975

46- G. Raimblault ,comptabilité analytique et gestion prévisionnelle :outils de gestion ,EYROLLES1991 ,CHIHAB 1994 ,ALGER

47- Henri Bouquin :Comptabilité de gestion ,Sirey 2ieme édition ,Paris,1997

48-Jacques LENDREVIE,Denis LINDON: " Mercator-Theorie et Pratique du Marketing ", 5^{ème}editon ,ed DALLOZ , Paris,1997

49- Maris CHristoneROUANT : "Droit Administratif", Gualino Edition, Paris, 2001

50-P .Barnager ,P.Moutan, Comptabilité de gestion ,Edition Hachette livre ,Paris,1997

51-René CHAPUS: "Droit Administratif Général", Tome I, 15^{ème} édition, ed Montchrestien, Pari

المراجع

9- الدراسات السابقة :

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع ، سجلنا بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو نظام المحاسبة التحليلية والتي تم إعدادها لنيل شهادة الدكتوراه أو الماجستير .

-درهمون هلال ، المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرارات ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2005/2004 .

تناول الباحث في هذه الدراسة إمكانية نظام المحاسبة التحليلية لكونها أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير إتخاذ القرارات حيث إستخلص الباحث إلى أهمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية بسبب قدرته على التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى .

-طوايبية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر 2002-2003 .

أبرز الباحث مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل .

-نمر محمد الخطيب ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، كلية الحقوق وعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2006 .

تناول الباحث المحاسبة التحليلية بشكل عام و أبرز أهميتها في تحسين أداء المؤسسات والحصول على معلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة كما ركز على إحدى الطرق طريقة الاقسام المتجانسة من خلال إيضاح منهجية عملها والسعر وربطه بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية .

-مواي جمال ، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته بإتخاذ القرار ومراقبة التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر مارس 1998

حيث تناول الباحث مشكلة تطبيق وتحليل تقنية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بإتخاذ القرار ومراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسات الجزائرية .

10-أقسام البحث

بناء على المعطيات المتاحة رأينا أن تكون خطة البحث مكونة من ثلاثة فصول بعد المقدمة على النحو التالي :

تناولنا في الفصل الأول : مدخل للمحاسبة التحليلية وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

وعليه نحاول من خلال المبحث الأول تقديم نظرة عامة عن المحاسبة التحليلية من حيث نشأتها ومفهومها وكذلك التعرف على علاقتها بالمحاسبة العامة و تبيان عناصر وتصنيفات التكاليف .

وتتطرق في المبحث الثاني إلى عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية، التي يتم بها حساب التكاليف وسعر التكلفة ، مع التمييز بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة .

في المبحث الثالث ندرس أثر المحاسبة التحليلية على المؤسسة وذلك من خلال أهميتها ودورها

الفصل الثاني : نقوم في المبحث الأول بمحاولة التعرف على ماهية الخدمات التي تقدمها المؤسسات و الهيئات العمومية و المبادئ التي تحكمها و الخصائص التي تتسم بها.

في المبحث الثاني نشير إلى المؤسسات العمومية ، وذلك من خلال التعريف بها مع ذكر الخصائص والأهداف المرجوة منها.

أما في المبحث الثالث فقد نتطرق إلى الحاسبة المطبقة في المؤسسات العمومية وذلك من خلال تعريفها وإدراج القواعد المستخدمة ونشير لأهداف الحاسبة العمومية وعلاقتها بالحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث : “الدراسة الميدانية” حاولنا من خلال هذا الفصل استقصاء آراء المهتمين بالحاسبة من أكاديميين ومهنيين بمحاولة معرفة آرائهم فيما يخص تطبيق الحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية الخدماتية ، وتطرقنا أيضا إلى عرض وتحليل الاستبيان واستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها

وقد تم إتمام المذكرة بخاتمة توصلنا من خلالها إلى نتائج إختيار الفرضيات و الاجابة عن الاشكالية المطروحة في المقدمة ، والخروج ببعض النتائج والتوصيات المقترحة .

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية

قسم : علوم التجارية

سيدي المحترم ، سيدي المحترمة

نرجو التكرم بمساعدتنا في الإجابة على أسئلة الاستبيان بكل دقة وموضوعية بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم لإتمام الجانب الميداني لمشروع بحث الماستر حول تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية "قطاع الخدمات " .

و يجدر بنا في الأخير أن نذكركم بأن البيانات الواردة في هذا الاستبيان لن تستخدم سوى لغرض الدراسة

شاكرين لكم حسن تعاونكم .

الطالبة : باعمر هاجر

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان

1- الاسم (اختياري) / الجنس : ذكر أنثى

2- الشهادة العلمية: / الشهادة المهنية.....

3- المهنة / الوظيفة : الخبرة : عاما.....

4- المؤسسة / الهيئة المستخدمة :

5- هل ترى بأن الإبقاء على نظام المحاسبي الحالي في المؤسسات العمومية ملائم للتطور الاقتصادي الراهن في الجزائر:

لا غير ملائم نعم محايد

6- هل الممارسة المحاسبية بالاستناد لقواعد المحاسبية العمومية ، قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المحاسب :

لا نعم محايد

7- هل صادفتك مشاكل أثناء ممارستك المحاسبية لمعالجة بعض العمليات :

لا نعم محايد

8- هل تعتقد أن نظام المحاسبة التحليلية أحسن من النظام المستخدم في المؤسسة العمومية:

لا نعم محايد

9- هل تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية وخاصة بالنسبة لقطاع الخدمات خيار ضروري :

لا نعم محايد

الملاحق

10- هل تستخدم مؤسستكم نظام المحاسبة التحليلية :

لا نعم محايد

11- هل أنتم راضون بالمحاسبة التحليلية كمصدر معلومات للمؤسسة واتخاذ القرار :

لا نعم محايد

12- هل تعتقد أن مخرجات المحاسبة تحليلية أكثر دقة من مخرجات النظام الحالي :

لا نعم محايد

13- هل تفضلون نظام المحاسبة التحليلية منجز من طرف مكتب خارجي بطريقة مستقلة

لا نعم محايد

14- هل يتم اختيار طريقة حساب التكاليف استجابة لاحتياجات المؤسسة

لا نعم محايد

جدول رقم (III-8): تحليل اتجاهات أفراد العينة

الاتجاه	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات			العبارات	
	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	نعم	محايد	لا		
موافق	0.43	2.75	25	8	00	التكرار	هل ترى بأن الإبقاء على نظام الحاسبي الحالي في المؤسسات العمومية ملائم للتطور الاقتصادي الراهن في الجزائر
			75.8	24.2	00	النسبة %	
موافق	0.41	2.78	26	7	00	التكرار	هل الممارسة المحاسبية بالاستناد لقواعد المحاسبية العمومية ، قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المحاسب
			78.8	21.2	00	النسبة %	
غير موافق	0.74	1.39	5	3	25	التكرار	هل صادفتك مشاكل أثناء ممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات
			15.2	9.1	75.8	النسبة %	
موافق	0.29	2.90	30	3	00	التكرار	هل تعتقد أن نظام المحاسبة التحليلية أحسن من النظام المستخدم في المؤسسة العمومية
			90.9	9.1	00	النسبة %	
موافق	0.24	2.93	31	2	00	التكرار	هل تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية وخاصة بالنسبة لقطاع الخدمات خيار ضروري
			93.9	6.1	00	النسبة %	

الملاحق

غير موافق	0.33	1.12	00	04	29	التكرار	هل تستخدم مؤسستكم
			00	12.1	87.9	النسبة %	نظام المحاسبة التحليلية
موافق	0.29	2.90	30	3	00	التكرار	هل أنتم راضون
			90.9	9.1	00	النسبة %	بالمحاسبة التحليلية كمصدر معلومات للمؤسسة واتخاذ القرار
موافق	0.24	2.93	31	2	00	التكرار	هل تعتقد أن مخرجات
			93.9	6.1	00	النسبة %	المحاسبة تحليلية أكثر دقة من مخرجات النظام الحالي.
موافق	0.66	2.57	22	08	03	التكرار	هل تفضلون نظام
			66.7	24.2	9.1	النسبة %	المحاسبة التحليلية منجز من طرف مكتب خارجي بطريقة مستقلة
موافق	0.33	2.87	29	04	00	التكرار	هل يتم اختيار طريقة
			87.9	12.1	00	النسبة %	حساب التكاليف استجابة لاحتياجات المؤسسة
موافق	—	2.51	—	—	—	تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية - مؤسسات الخدماتية -	

المصدر : حسب نتائج الاستبيان

الملاحق

تشير الأرقام في جدول رقم (III-8) إلى أن إجابات أفراد العينة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية في الجزائر ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.51 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي (من 2.34 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق ، والتي تؤكد رضا أغلب أفراد العينة ، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة مع التغيير من المحاسبة العمومية إلى المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية .

الملاحق

الخاتمة

المقدمة