

جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

العنوان

**دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف
لدى المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
- القليعة ولاية تيبازة -**

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبان:

عبد الحليم جلولي

شهرزاد مجامعية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من :

أ/ جلول بن عناية (أستاذ محاضر أ - جامعة الجيلالي بونعامة) رئيسا

أ/ رضوان سليم دوايدية (أستاذ مساعد أ - جامعة الجيلالي بونعامة) مشرفا

أ/ فتيحة ملياني (أستاذ مساعد أ - جامعة الجيلالي بونعامة) ممتحنا

السنة الجامعية : 2017/2016

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من كانت سند لي وشاركتني لإعداد هذا العمل المتواضع، وحفزتني على مواصلة دراستي الجامعية، زوجتي العزيزة شهرزاد حفظها الله لي و جعلها لي خير بنات حواء،

وإلى من ربباني على الاجتهاد الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما،

إلى كل أفراد عائلتي و عائلة زوجتي مجامعية، إلى إخوتي أحلام و زوجها امحمد، ضياء الدين، رتاج هبة الرحمن مع تمنياتي لهم بدوام الصحة والعافية، والكتكوت الصغير عبد المؤمن، و البرعمة الصغيرة

ميسم،

إلى من ساعدنا لإنجاز هذا العمل و لم يبخل علينا بنصائحه القيمة الأستاذ القدير سليم رضوان دوايدية ،

إلى صديقي وليد و سيف الدين وإلى كل أقبائي و أصدقائي، من قريب أو من بعيد، و إلى كل من

سعى لتقديم الدعم المعنوي أو المادي لأتمام عملنا هذا.

عبد الحليم

إهداء

بعد السجود لله شكرا على إعانتة وتوفيقه في إتمام هذا العمل المتواضع .

لو سألت عن الأسماء فإن القلب لا يعرف إلا هؤلاء .

إلى التي لم تبخل علي يوما بفيض حنانها وأنفقت وقتها وعمرها الكثير وضحت بسعادتها وتعبت لكي أستريح فأحاطتني بحبها ودعواتها التي زادنتني عزيمة وإرادة في النجاح .

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها أغلى وأعز ما أملك في الوجود أُمِّي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشممني بالعطف والحنان وكان لي درع أمان أحتمي به في نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان أُمِّي العزيز حفظه الله وأطال في عمره.

إلى الوالدين اللذان منحني الله عز وجل إياهما للمرة الثانية: أُمِّي فاطمة الزهراء وأُمِّي محمد أسأل الله لهما طول العمر و الصحة والعافية.

إلى من أهديته قلبي وحياتي، إلى سندي و شريك حياتي زوجي الغالي عبد الحليم وفقه الله وأطال في عمره.

إلى كل من وعيت على هذه الدنيا فوجدتهم جزءا مني إخوتي: علي وزوجته حياة، ديلمي وزوجته نجاة، عزالدين وزوجته صبيحة، وإلى أخي العزيز لخضر وزوجته حفصة. إلى أخواتي: سليمة وزوجها امحمد، وسيلة وزوجها عثمان وأختي الحبيبة فايذة وزوجها معمر.

إلى إخوتي: أحلام وزوجها امحمد والكتكوت عبد المؤمن، رتاج ومحمد ضياء الدين.

إلى كل براعم العائلة وأخص بالذكر محبوبتي ميسم حنين.

وبعدها أنتقل من وردة إلى وردة لأهدي هذه الوردة اليافعة إلى أعز صديقتي: فاطمة، بشرى، نسرين، كنزة، عتيقة، أنيسة، سميرة.

شهرزاد

كلمة شكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفًا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له". نشكر المولى عز وجل على منحنا نعمة العقل والصحة وأمدنا بالقدرة على إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "رضوان سليم دوايدية" على كل النصائح والتوجيهات التي أسدى بها إلينا، ولقاء تحمله عبء الإشراف منذ أن كانت فكرة مجردة إلى أن أضحت واقعا ملموسا. كما لا يفوتنا أن نشكر موظفي و عمال مجمع مقابلي للأشغال الكبرى الذين ساعدونا في إتمام هذا العمل.

ونشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المتكرة سواء بالقول أو بالعمل ومد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد وله منا كل التقدير.

الملخص

جاءت هذه الدراسة للبحث عن الأساليب الأمثل لترشيد الأعباء والمصاريف عن طريق المحاسبة التحليلية، للإجابة على الإشكالية التالية: ما دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية، والهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف على الأساليب الكمية التقليدية منها والحديثة، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتشخيص المشكلة ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة.

Résumé :

Cette étude est venu chercher les meilleurs moyens de rationaliser les charges et les dépenses par le biais de la comptabilité analytique, pour répondre au problème suivant: Quel est le rôle de la comptabilité analytique dans la rationalisation des charges et des dépenses de l'institution économique, l'objectif principal de cette étude est d'identifier les méthodes les plus importantes qui aident dans le calcul et la rationalisation des coûts et leur impact la répartition des coûts, ainsi que l'accès à l'identification des méthodes quantitatives traditionnelles et modernes, a été adopté l'approche descriptive et analytique pour décrire et diagnostiquer le problème et le cas méthode d'étude en laissant tomber l'aspect théorique de l'institution d'étude ..

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
-	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية
7	تمهيد الفصل الأول
8	المبحث الأول: إطار مفاهيمي للمحاسبة التحليلية
8	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
8	الفرع الأول: نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها
9	الفرع الثاني: تعريف وموضوع المحاسبة التحليلية
11	الفرع الثالث: أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية
12	الفرع الرابع: دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة
16	المطلب الثاني: دراسة مختلف الأعباء والمصاريف
16	الفرع الأول: مفاهيم حول الأعباء والتكاليف وسعر التكلفة
18	الفرع الثاني: تصنيف وتبويب عناصر التكاليف
20	الفرع الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة
24	المبحث الثاني: أساليب ترشيد التكاليف عن طريق المحاسبة التحليلية
24	المطلب الأول: أساليب كمية تقليدية لترشيد التكاليف
24	الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية (الحقيقية) والتكلفة المعيارية
24	الفرع الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية
26	المطلب الثاني: أساليب كمية حديثة لترشيد التكاليف
26	الفرع الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
28	الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
29	الفرع الثالث: أسلوب المقارنة المرجعية

30	المبحث الثالث: دراسات سابقة
30	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
30	الفرع الأول: الدراسة الأولى
30	الفرع الثاني: الدراسة الثانية
31	الفرع الثالث: الدراسة الثالثة
32	الفرع الرابع: الدراسة الرابعة
32	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف
32	الفرع الأول: الدراسة الأولى
32	الفرع الثاني: الدراسة الثانية
33	الفرع الثالث: الدراسة الثالثة
33	الفرع الرابع: الدراسة الرابعة
34	خلاصة الفصل الأول
-	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
36	تمهيد الفصل الثاني
37	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
37	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
37	الفرع الأول: نشأة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
37	الفرع الثاني: استراتيجية مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
38	الفرع الثالث: أهداف مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
38	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
38	الفرع الأول: مهام كل قسم في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
42	الفرع الثاني: الشكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
43	المبحث الثاني: الاستخدام الأمثل لأساليب ترشيد التكاليف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
43	المطلب الأول: تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية لترشيد التكاليف
43	الفرع الأول: تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
54	الفرع الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة الجزئية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
59	المطلب الثاني: تطبيق الأساليب الكمية الحديثة لترشيد التكاليف
59	الفرع الأول: مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
60	الفرع الثاني: حساب مختلف التكاليف و النتائج

63	المطلب الثالث : تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية
63	الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية
65	الفرع الثاني: تحليل النتائج وفق فرضيات الدراسة
66	الفرع الثالث : التقييم الشخصي
67	خلاصة الفصل الثاني
69	الخاتمة
72	المراجع
76	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	الرقم
15	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	01
43	نسبة عدد المكاتب في كل قسم	02
44	نسبة عدد العمال في كل قسم	03
44	نسبة عدد المكيفات في كل قسم	04
45	نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم	05
45	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	06
49	توزيع مصاريف قسم الصيانة للأقسام المعنية -الوحدة دج	07
49	نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة -الوحدة دج	08
50	جدول التوزيع الثانوي - الوحدة دج	09
51	جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة النهائي	10
51	حساب تكلفة التمويل الاجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية	11
52	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة دج	12
52	حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة	13
53	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة	14
54	نسبة توزيع الكهرباء على الأقسام الرئيسية	15
54	توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية - الوحدة دج	16
55	توزيع الأعباء غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة -الوحدة دج	17
55	حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المتغيرة - الوحدة دج	18
55	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة - الوحدة دج	19
56	حساب الهامش على التكلفة المتغيرة - الوحدة دج	20
56	حساب النتيجة التحليلية الاجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة	21
56	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة- الوحدة دج	22
57	توزيع الأعباء المباشرة حسب أسلوب التكلفة المباشرة -الوحدة دج	23
57	حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المباشرة -الوحدة دج	24
58	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة -الوحدة دج	25
58	حساب الهامش على التكلفة المباشرة -الوحدة دج	26

58	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة - و/دج	27
59	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة - و/دج	28
59	مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للاشغال الكبرى	29
61	معدلات التحميل لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للاشغال الكبرى	30
62	التكلفة الاجمالية للأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC	31
63	النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC	32
64	نسب المردودية للأساليب المطبقة	33

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	الرقم
16	سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية	01
23	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	02
26	كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق الأساليب السابقة (التقليدية)	03
27	كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	04
28	كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC)	05
42	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى	06

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
76	الميزانية لسنة 2015-2014	01
78	جدول حسابات النتائج لسنة 2015-2014	02

المقدمة

إن التطور الذي يشهده العالم نتيجة للتطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار تطورها المتسارع، يعتبر كأحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال، التي تمتاز بحدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالمؤسسات إلى محاولة التكيف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، والتي تتلخص في العمل على تحقيق مكان في السوق.

ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من اعتماد طرق وأساليب للحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن المؤسسة ومحيطها لاتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى، ومن أهم هذه الطرق نجد المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) والتي تكمن أهميتها في سد العجز الحاصل في المحاسبة العامة التي أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسة بالبيانات خاصة مع تعدد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها. وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة للقيام بالتخطيط والرقابة، وهي تستخدم لتحسين أداء المؤسسة من خلال تحديد المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها واتخاذ مجموعة الإجراءات والطرق لزيادة مردودية المؤسسة.

ونجد أن الأساليب الكمية التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات على الأسس المرتبطة بالحجم الإنتاجية مثل: ساعات العمل، ونظرا للانتقادات التي وجهت لهذه الأساليب نتيجة للتطورات الحاصلة، ظهرت أساليب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة لمعالجة المشاكل التي واجهت المؤسسات، بحيث ساهمت في قياس تكاليف المنتجات والخدمات بشكل أكثر دقة، وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية مبنية على أسس سليمة.

وقد أصبح أمر تطبيق أساليب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة محل اهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص أو القطاع العام، وذلك بسبب التطور الملموس للتكاليف غير المباشرة، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول تطبيق أساليب لترشيد وتخفيض التكلفة بأنواعها في القطاع الخاص، وتحديدًا قطاع الانتاج والتوزيع حيث يعد هذا القطاع ليس بمعزل عن كل هذه التغيرات الحادثة، بالإضافة إلى كونه يعد من بين أهم القطاعات في الدولة التي تسعى جاهدة إلى تحسينه و تطويره بغية توفير خدمات ذات جودة عالية وبتكلفة مناسبة.

وفي هذه الدراسة تم تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية منها و الحديثة في مؤسسة إنتاجية خاصة.

أولا: إشكالية الدراسة :

مما سبق يمكننا طرح إشكالية الدراسة التالية:

ما دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية؟



الأسئلة الفرعية:

وفي إطار تحليل عناصر الإشكالية سنحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل وجود المحاسبة التحليلية ضروري بالمؤسسات الاقتصادية ؟
2. عن ماذا تكشف أساليب المحاسبة التحليلية ؟
3. ما هي مختلف أساليب ترشيد الأعباء و المصاريف ؟
4. ما هي الأساليب المعتمدة لترشيد التكلفة في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى ؟

ثانيا : الفرضيات

1. وجود المحاسبة التحليلية ضروري في جميع المؤسسات الاقتصادية؛
2. أساليب المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) تكشف عن وضعية المؤسسة لاتخاذ القرارات الرشيدة والرقابة؛
3. تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة في كل المؤسسات الاقتصادية؛
4. عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى مبنية على أسس تقريبية.

ثالثا : مبررات اختيار موضوع الدراسة

1. نوع التخصص العلمي و هو المحاسبة والتدقيق ضمن علوم التسيير و موضوع البحث هو في صلب التخصص؛
2. رغبتني الشخصية في التعرف على تقنيات و أساليب ترشيد التكاليف بأنواعها ؛
3. التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية لترشيد تكاليفها ؛
4. اكتشاف الفائدة من استعمال أساليب ترشيد التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية ؛

رابعا: أهداف الدراسة و أهميتها

1. الأهداف:

- بالإضافة للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات المقدمة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:
- أ. محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات؛
 - ب. محاولة التعريف بمختلف أساليب المحاسبة التحليلية؛
 - ت. تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية على المؤسسات الاقتصادية بهدف تحديد و ترشيد الأعباء و المصاريف.



2. الأهمية:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- أ. تعتبر امتداد للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية؛
- ب. تحاول الدراسة تحديد الأساليب المساعدة على ترشيد التكاليف بأنواعها من خلال دراسة حالة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى؛
- ت. بيان أهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى و دورها في خدمة الاقتصاد الوطني من خلال حرصها على تقديم كافة خدماتها بالجودة والتكلفة المناسبة .

خامسا: حدود الدراسة

1. الحدود النظرية:

يعتبر موضوع الدراسة واسعا نظرا لوجود عدة أساليب تساعد في ترشيد التكاليف، لذلك تم تسليط الضوء في الجانب النظري على أهم الأساليب الكمية التقليدية ومنها: أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكاليف الجزئية (أسلوب التكلفة المتغيرة وأسلوب التكلفة المباشرة ...) ، وبعض الأساليب الكمية الحديثة ومنها: وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية. تستعمل المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ العديد من القرارات في المؤسسة ، و قد اقتصر البحث على دراسة دور المحاسبة التحليلية في مجال محدد من التسيير و هو ما يتعلق بتحديد وترشيد التكاليف.

2. الحدود التطبيقية:

ولإجراء مطابقة ما جاء في الجانب النظري لهذه الدراسة وواقعه في المؤسسات انحصرت الدراسة على مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى ومحاولة تطبيق الأساليب الكمية التقليدية منها والحديثة التي تتلاءم مع طبيعة نشاطها وتتمثل في: أسلوب التكلفة الكلية، أسلوب التكلفة المتغيرة، أسلوب التكلفة المباشرة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) .

3. الحدود الزمنية :

امتدت دراستنا لهذا الموضوع خلال الفترة الممتدة من 24 جانفي 2017 إلى 24 أفريل 2017 بمعدل يومين في الأسبوع، و قد شملت هذه الفترة انجاز الدراسة الميدانية من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع مسيري مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى، وطرح مجموعة من الأسئلة بغرض الحصول على الإجابات التي تسعدنا على تحقيق هدف الدراسة.

4. الحدود المكانية :

ترتبط هذه الدراسة بواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و مدى تطبيقها و استعمالها للمحاسبة التحليلية كنظام لترشيد تكاليفها المختلفة ، حيث شملت الدراسة عينة واحدة من المؤسسات الاقتصادية وهي مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى ذات الأنشطة المختلفة (صناعية، تجارية وخدمية...) والتي تقع ببلدية القليعة ولاية تيبازة وتبعد عن عاصمة الجزائر بحوالي 40 كلم، هذه المؤسسة يمكن تصنيفها ضمن نطاق المؤسسات الكبرى بالجزائر .

سادسا :المنهج المتبع في الدراسة

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف جوانب موضوع الدراسة وتحديد الأساليب الأمثل لترشيد التكاليف (الأعباء و المصاريف) ، و بناءا على أهداف الدراسة وطبيعتها تم استخدام المنهجين الوصفي و التحليلي حيث تم وصف وتحليل عناصر الموضوع المدروس وتبيان أهم أساليب ترشيد التكاليف (الأعباء و المصاريف) في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى للمساعدة في ترشيد وتخفيض التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة الرشيدة ، أما الأدوات المستخدمة في الدراسة تمثلت في:

1. المقابلات: تعددت المقابلات مع مختلف مسؤولي مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى للوقوف على واقع المؤسسة وتقديم أفضل الطرق والحلول من خلال المعلومات المتحصل عليها بعد الدراسة والتحليل.
2. الملاحظة: باعتبارها إحدى الأدوات الهامة في البحث العلمي تم الاستفادة من ملاحظة المراحل التي تمر بها العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل الدراسة.
3. أداة دراسة الحالة :وهذا بإسقاط معلومات الجانب النظري على الجانب التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى، بغية تطبيق أساليب ترشيد التكاليف (الأعباء و المصاريف) .

سابعا: صعوبات الدراسة

ولقد تم مواجهة الصعوبات التالية:

1. صعوبة الوصول إلي المسؤولين بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى بسبب طبيعة عملهم وانشغالهم.
2. تحفظ بعض إطارات المؤسسة بالمعلومات التي لم يتم الحصول عليها.
3. عدم تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية لترشيد التكاليف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى.

ثامنا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات تم تقسيم البحث إلي مقدمة و فصول وخاتمة كما يلي:
حيث تم التطرق في الفصل الأول بعنوان " ماهية المحاسبة التحليلية" ، وفي مبحثه الاول إلى نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها التاريخي و ماهيتها من خلال بعض التعاريف ، وكذلك تبيان دورها وعلاقتها بالمحاسبة العامة من خلال ابراز أوجه التشابه و الاختلاف بينهما، كما تم استعراض مفاهيم التكاليف من خلال التركيز على تعريف الأعباء و المصاريف ومختلف مكوناتها و تبويباتها، كما تم التطرق أيضا الى الأساليب الكمية لترشيد التكاليف،

التقليدية منها و الحديثة، أما فيما يخص المبحث الثاني، فتم عرض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومقارنة أهدافها و ما توصلت إليه من نتائج مع الأهداف و النتائج التي توصلنا إليها بفضل هذه الدراسة.

كما تضمن الفصل الثاني بعنوان "الاستخدام الامثل لأساليب ترشيد التكاليف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى" و في مبحثه الاول، تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة من خلال نشأتها، أهدافها، الاستراتيجية المتبعة بها وكذا هيكلها التنظيمي، كما تم في المبحث الثاني تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية و الحديثة لترشيد التكاليف بمختلف أنواعها لمؤسسة الدراسة وتحديد النتيجة ومعرفة مردودية المؤسسة وتحديد تكلفة الانتاج.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية و التطبيقية

للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

لقد تطورت المحاسبة بشكل سريع لتتلاءم مع متطلبات المؤسسات المختلفة، وهذا ما أدى إلى ظهور أساليب جديدة منها المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، وهذه الأخيرة لها دور أساسي في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاطها وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ القرارات الرشيدة. وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة، ونظرا لزيادة المنافسة ازداد اهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية. وسنحاول في هذا الفصل إدراج عموميات حول المحاسبة التحليلية وكذا أساليب ترشيد التكاليف، أي يهدف إلى استعراض الإطار النظري للمحاسبة التحليلية وبيان هذا الإطار في صورة مبسطة.

المبحث الأول : إطار مفاهيمي للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة و تقوم بتبويبها و تجميعها بما يفيد الإدارة على التخطيط و الرقابة و تقييم الإنتاج و النتائج، و على ضوء هذه المعلومات و المعطيات يتخذ المسيررون القرارات الملائمة التي تهتم المؤسسة .

و يطلق على المحاسبة التحليلية أسماء عديدة منها محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية و غيرها و سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين هامين يخصان المحاسبة التحليلية، أولاً مدخل للمحاسبة التحليلية و ثانيا دراسة مختلف الأعباء و المصاريف.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

الفرع الأول : نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها

لقد نشأت المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي¹.

ففي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية وأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائقة لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج².

وفي الفترة الممتدة ما بين 1600-1800 ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى، وهذه الكتابات هي كتاب "جون كولنز" الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار³.

¹ Solomon's, The Historical Development Oof Costing ED London 1952, p04.

² عبد الكريم بو يعقوب ،المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر - طبعة 1998، ص08.

³ عبد الحليم كراجة، فيصل الحنطي، نايف جبرين، "محاسبة التكاليف"، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1991، ص07.

وكتاب "ر وجر نورت" الذي اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط على حدة مع ملخص أسبوعي عن الأعمال التي تمت.¹

كما كتب E. Smith سنة 1899 أنه أصبح من الضروري معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه قبل تنفيذه نتيجة انتشار الصناعات الضخمة مثل مؤسسات الحديد... الخ ولقد وصف solmons نموذج نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد خلال الفترة الممتدة من 1875-1900 أنه اعتمد على رؤساء العمال في حسابات الجهد المبذول والمواد المستعملة في مراحل الإنتاج، حيث كان الهدف من هذا هو الوصول إلى تكلفة الحجم الأمثل للإنتاج.²

وبعد 1945 تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عينة مردوديتها.³

الفرع الثاني : تعريف و موضوع المحاسبة التحليلية

1- تعريف المحاسبة التحليلية :

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق وواحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف وسنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من هذه التعاريف:

أ. يعرفها الدكتور الشافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط، سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية".⁴

¹ عبد الحلیم كراجه و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص 07

² Solomon's, même ouvrage, P05.

³ عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

⁴ عبد العليم عبد الحميد، " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف"، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994، ص 208.

- ب. هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر المختلفة الأخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستوى الإداري أو التنفيذي¹.
- ت. تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة و تحليل مختلف التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي و بالتالي فهي تعتبر وسيلة لمراقبة التسيير، تعتمد أساسا على عرض و تصنيف و تحليل المعلومات التي تجمعها من مختلف المصادر².
- ث. المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الانتاج، حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل و التي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية³.

2- موضوع المحاسبة التحليلية :

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها، استخراجها، تحديدها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية مراجعة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية، فان موضوعها الأساسي هو الوضوح و السماح للمؤسسات عن طريقها معالجة ما يلي :

- أ. معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات"؛
- ب. تقييم مردودية أسعار البيع؛
- ت. يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات : التكلفة الحدية، عتبة المردودية، التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذها؛
- ث. تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

و منه نجد أن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير، و بالتالي فإنها تعطي للمؤسسة القدرة على :

- معرفة تكاليف منتجاتها؛
- توضيح القرارات التي يجب أخذها؛
- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة⁴.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزائر، ط2، 1990، ص 08.

² محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار المعالجات المصرية، ط4، 1985، ص 17.

³ Mohamed Zaatri , comptabilité analytique , anale , cmtc ,session 76 , p83.

⁴ فرقاني نصيرة، طهراوي يمينة، دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير(تخصص مالية)،جامعة المدينة،2009-2008،ص17.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية

1- أهداف المحاسبة التحليلية: و يمكن حصرها فيما يلي:

- أ. **قياس التكلفة:** وهي مجموعة الأساليب و الخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا، و يساعد هذا في:
- تحديد سعر البيع للوحدة من الإنتاج؛
 - المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛
 - يساعد في تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف و الإمكانيات المتوفرة؛
 - المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛
 - مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال و تقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة و المنتجات تحت التشغيل؛
 - البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا لوضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة.

ب. الرقابة على التكاليف:

- حيث يتم التحقق من سير العمل وفقا للأهداف و البرامج المحددة مقدما و قياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها و إتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها:
- **الرقابة المانعة:** ولها القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء و ضمان الإلتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا و عدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.
 - **الرقابة المصححة:** و تتم بعد الإنتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية المحددة سلفا.
 - ت. **ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات:**

إن عملية إتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

وهنا يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي علم له موضوع محدد بوظائف محددة لتحقيق الأهداف العامة لأي مؤسسة بداية من تحديد التكاليف إلى غاية رسم السياسات و إتخاذ القرارات.¹

2- أهمية المحاسبة التحليلية:

تلعب المحاسبة التحليلية دورا مركزيا في مسار تسيير المؤسسة وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار، وإذا كان تسيير أي منظمة إقتصادية يعني الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المرجوة فإن المؤسسة

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، الأردن، ص03.

وبالرغم من الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الأولوية دائما تعطي المردودية ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من إتخاذ القرارات والسهر والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة، مما يسمح بإعداد المتواليات التالية:

أهداف ← قرارات ← تصرفات ← نتائج

كما أنها تسمح بتحديد فعالية تنظيم المؤسسات و فتح المجال لمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على مستوى الإدارة فهي فعلا أداة ضرورية لتسيير المؤسسة. أما في الميدان فإن النتائج غالبا ما تميل إلى الانحراف مقارنة بالأهداف و هذا بسبب اضطرار المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه، و الذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين ، الاقتصاديين ومن هنا تظهر ضرورة القيام بنظام مراقبة يسمح بدق ناقوس الخطر عندما تظهر فروق هامة ما بين التقديرات و الإنجازات بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة ومن هنا أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء معلومات محاسبية ضرورية لمراقبة الموازنة. فالمحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين:

الدور الأول: والذي يأتي في أعلى النظام من خلال تقييم التكاليف الموازية و التي لها علاقة بالموازنات التقديرية و دورها في مراقبة التسيير.

الدور الثاني: والذي يأتي في أسفل النظام بتقييم الإنجازات، حساب الفروقات وإعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات.¹

الفرع الرابع: دور المحاسبة التحليلية و علاقتها بالمحاسبة العامة

1- دور المحاسبة التحليلية: يتمثل دور المحاسبة التحليلية فيما يلي:

- أ. تحليل النتيجة و تفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة؛
- ب. تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منه كالتسويق، الإنتاج والتموين على مستوى كل طليبة؛
- ت. مراقبة مستوى المصاريف و المبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي؛
- ث. إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة؛
- ج. المساعدة على إعداد و تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة و المباعة و المتبقية لكل منتج و نفس الأمر بالنسبة للمواد المستعملة؛

¹ محمد حفري، معاذ بني مامي و ناصر هجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس العلوم التجارية، جامعة المدينة، 2008-2009، ص54-55.

- ج. المساعدة على ضبط كمية المواد ومنع الإسراف أثناء استخدامها في العمليات الإنتاجية؛
 خ. تقييم أداء المشرفين على مختلف المراكز والوحدات ومدى قدرتهم على تنفيذ الخطة المرسومة؛
 د. تساعد أيضا على إعداد الحسابات الختامية عن فترات دورية قصيرة نتيجة السهولة في الحصول على المعلومات اللازمة.¹

2- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للمعلومات التي تستمد منه المحاسبة، كما أن هذه الأخيرة تمد المحاسبة العامة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الوقت أو الدورة، مثل الكمية وقيمة المواد... الخ. وبالرغم من هذه العلاقة إلا أن هناك أوجه شبه كما أن هناك اختلاف بينهما تكمن في مايلي:

أ. أوجه التشابه :

- تحلل المحاسبتين تسيير المؤسسة؛
- تعالج المحاسبة التحليلية نفس المعطيات الأساسية التي تعالجها المحاسبة العامة؛
- كلتا المحاسبتين تصلان إلى نفس النتيجة؛
- يتبعان لنفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر؛
- المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (أصول وخصوم)، تمهد لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي المركز المالي، والمحاسبة التحليلية تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ.²

ب. أوجه الاختلاف :

- **من حيث الهدف:** تهدف المحاسبة العامة أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة إجمالا سواء كانت ربح أو خسارة، وتساهم كذلك في إعداد الميزانية... الخ، أي أن المحاسبة العامة هدفها مالي، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج على حدى، أي النتيجة فيها مجزئة أو تتفرع فيها حسب كل منتج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.
- **من حيث الزمن:** المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية لأنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم لما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع، طبقا

¹ علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1990، ص 03.

² أروسيثيول أبزوست، دج أبزوي، التكاليف وأسعار التكلفة، ترجمة سميرة حازوزلي، المؤسسة الوطنية للكتاب،

الجزائر، 1989، ص 198.

لمبدأ الحيطة والحذر لكن لا تأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم أساسا بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.

- **من حيث المعلومات:** المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من المخطط الوطني المحاسبي بينما المحاسبة التحليلية فتستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى.
- **من حيث الاستعمال:** المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين بها لأنها إلزامية من الناحية القانونية، بينما المحاسبة التحليلية فيستعملها المسيرون لأنها تقيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.
- **من حيث المستفيد:** المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردون والزبائن والمقرضين... أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.
- **من حيث الحسابات:** حسابات المحاسبة العامة تستمد من المخطط الوطني المحاسبي وتسجل حسب طبيعتها، أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة بها وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف "06" التكاليف" في المخطط الوطني المحاسبي.
- **من حيث التدفقات:** تدفقات المحاسبة العامة خارجية من الموردين، البنك...، أما المحاسبة التحليلية فتدفقاتها تكون داخلية لأن نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة.¹

¹Louis Du Bulle , Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion , France, dur Rod, 2000,p09.

وفيما يلي تلخيص لأهم الاختلافات بين المحاسبتين في الجدول التالي:

جدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة .

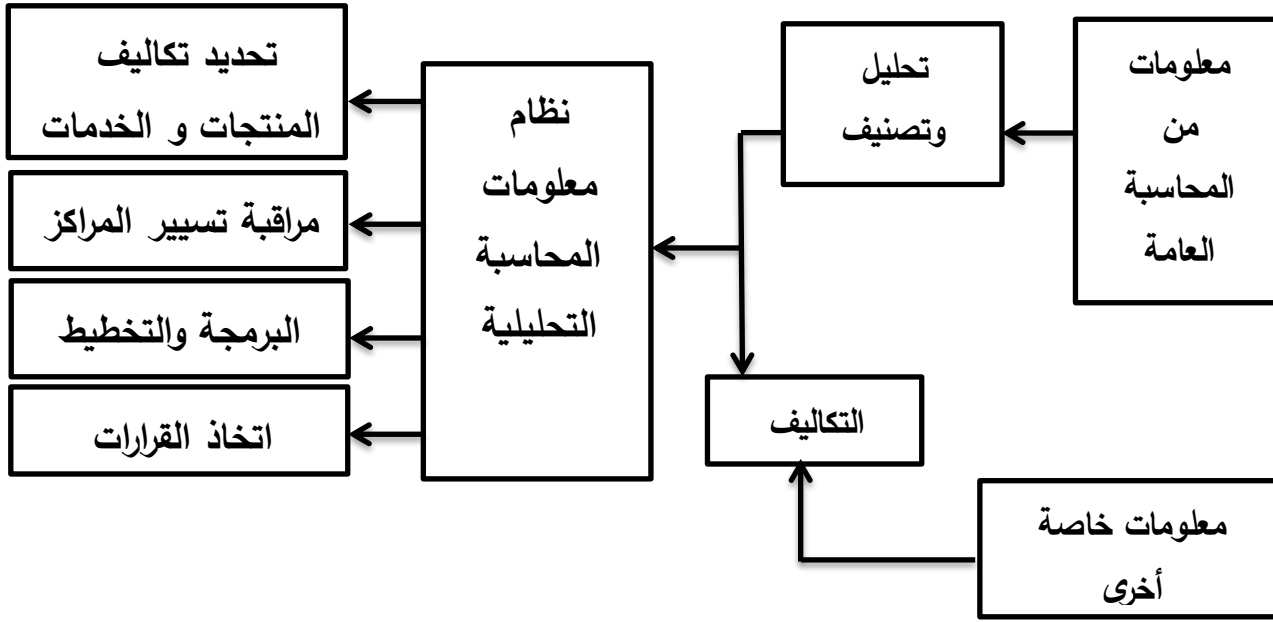
المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	مجال المقارنة
إختيارية	إجبارية	من حيث نظر القانون
إقتصادية	مالية	من حيث الأهداف
مجزئة	شاملة	من حيث نظرة المؤسسة
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
حسب الغاية	حسب الطبيعة	من حيث تصنيف التكاليف
الحاضر والمستقبل	الماضي	من حيث الآفاق
مرنة	محكمة ومعدلة	من حيث القواعد
كافة المسؤولين	الإدارة+الغير	من حيث الاستعمال
سريعة، مقربة وملائمة	دقيقة ومؤكدة	طبيعة المعلومات
داخلية وخارجية	خارجية	من حيث الإعلام
نقدية وكمية	نقدية	من حيث البيانات

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب -المحاسبة التحليلية- مرجع سبق ذكره، ص 11

ويمكن أن تعتبر المحاسبة التحليلية كمتعم للمحاسبة العامة فهي تكمل ما لم تقم به المحاسبة العامة إذ هي تهدف إلى استخراج نتيجة الاستغلال بالمقارنة بين التكاليف الموظفة والإيرادات المحصل عليها بحيث تكون التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها، وحول كيفية اشتغال نظام المحاسبة التحليلية فان ذلك يتم أساسا على اعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة، فهي تستند إلى مجموعتين من المعلومات.

والشكل التالي يبين كيفية اشتغال هذه التكاليف:

شكل رقم (1) : سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية .



المصدر: سعيد أوكيل وآخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص06.

المطلب الثاني: دراسة مختلف الأعباء و المصاريف

الفرع الأول: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد ، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها.

فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى و الاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسييري الناتج عن استعماله ، و لهذا وجب بيان معاني هذه المصطلحات و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية.

1-تعريف المصاريف:

" المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود ، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود".¹

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص13.

2-تعريف الأعباء :

"هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات ، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات".¹

3-تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي:

- أ. التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع.²
- ب. "تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها".³

4-تعريف سعر التكلفة:

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية، و يمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي:

- "سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".⁴
- "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".⁵

¹درحيمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004،2005، ص25.

²ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص13.

³محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص18.

⁴ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص14.

⁵علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص38.

مما سبق يتضح أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقاً لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

الفرع الثاني: تصنيف و تبويب عناصر التكاليف:

" إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف و قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال " ¹.

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار ، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:

تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي ، حيث يقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي(موردون ، عملاء ، مؤسسات مالية ، الدولة ، العمال ... الخ)، وهو تصنيف غير كاف لحساب و تحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل أكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

2. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة:

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج ، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد ، أجور)، نميز في هذا التصنيف ما يلي: ²

أ. **تكلفة الشراء**: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

ب. **تكلفة الصنع (الإنتاج)**: تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 08.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 50.

ت. **تكلفة التوزيع:** وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى ¹:

أ. **الأعباء المباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

ب. **الأعباء غير المباشرة:** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

- **تكلفة المواد غير المباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلا: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.
- **ساعات العمل غير المباشرة:** كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.
- **تكلفة الإنتاج غير المباشر:** وتضم كل من:
 - تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛
 - تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة؛
 - نفقات نقل و تخزين المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛
 - نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

4. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

¹ J.Trahand, B.Morad, E.C . Charles, comptabilité De Gestion : Coût, activité , réparation, Press universitaire Gronble, Paris, 2000, P13.

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

ب. **التكاليف الثابتة**: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة¹.

ت. **التكاليف شبه المتغيرة**: "هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة... الخ"².

5. تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية):

تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

أ. **التكاليف الحقيقية**: و تسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية ، و هي التكاليف التي وقعت فعلا وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

ب. **التكاليف التقديرية**: " و تسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية ، و تقيم مسبقا حسب قواعد معينة ، و تهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية و التي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح"³.

الفرع الثالث: مكونات التكاليف و سعر التكلفة:

بغرض حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية ، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا ، و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف و سعر التكلفة و هي:

1. الأعباء المعتبرة:

و هي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و تنقسم بدورها إلى قسمين:

أ. **أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة**: و يتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ ؛

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص36.

² يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص68.

³ Henri Cullmann, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993,P32.

ب. أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة ، و تتضمن ما يلي:

- فرق الإدماج على المواد: لأهداف اقتصادية وللمتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبداليه، بمعنى استعمال طريقة لإخراج المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

- أعباء الاستخدام: وتسمى أيضا بالاهتلاك التقني أو الاهتلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الاهتلاك الجبائي) ، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة ، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية.

فإذا كان قسط الاهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية و يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، وأما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

- الأعباء الموزعة على عدة سنوات و المؤونات: " قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة)"¹.

2. الأعباء غير المعتبرة: إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، و تسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، و يتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

أ. الأعباء الاستثنائية: مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي و شهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

ب. الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: و هي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإستهلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

3. الأعباء (العناصر) الإضافية:

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص28.

"هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، و تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية ، و تصنف هذه الأعباء إلى صنفين"¹ :

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

ب. **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص :** إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب و تسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك و يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية و ليست حقيقية.

وسواء تعلق الأمر بالعناصر الإضافية والتي لا يظهر لها أي أثر محاسبي في المحاسبة العامة، أو الأعباء غير المعتمدة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير .

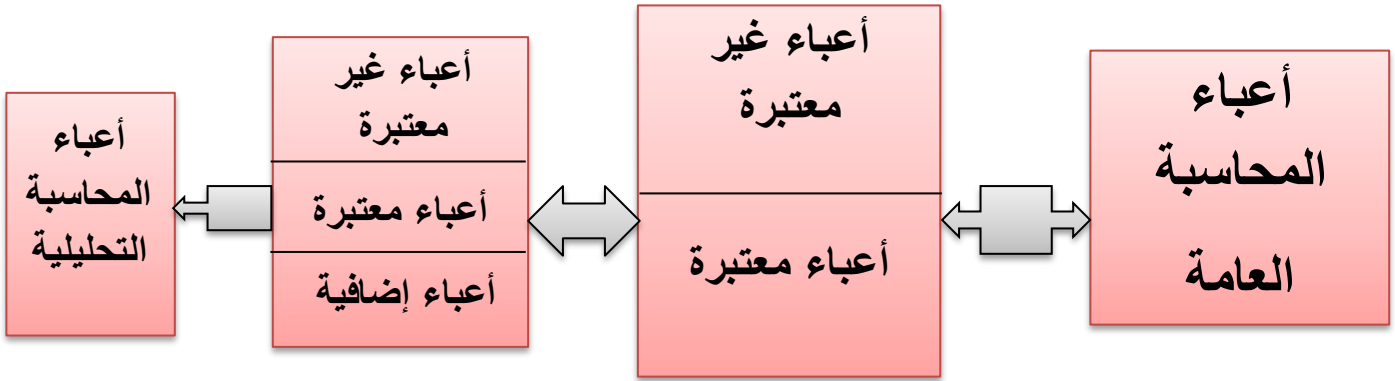
يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية(الأعباء المحملة)=أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتمدة

و كاستنتاج لما سبق يمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي:

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص22.

الشكل رقم (02) : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص 21.

المبحث الثاني: أساليب ترشيد التكاليف عن طريق المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: أساليب كمية تقليدية لترشيد التكاليف.

الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية (الحقيقية) و التكلفة المعيارية.

يعتبر هذا الأسلوب أول الأساليب في محاسبة التكاليف، يقوم بتحميل المنتج سواء سلعة كانت أو خدمة بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة.

1- مفهوم أسلوب التكلفة الكلية:

"ظهر هذا الأسلوب بفرنسا، وسمي بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي، وتعرف على أنها: تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية"¹.

2- أسلوب التكاليف المعيارية

يعتبر أحد الأساليب المناسبة لتقييم أداء المؤسسات، وظهر بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن بعدما توسع استخدامه في المؤسسات، تعرف بأنها "التكاليف المحددة مقدما على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية"²، ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى:³

أ. تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.

ب. تحليل الانحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها.

ت. تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

الفرع الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية.

يساعد هذا الأسلوب في تحديد النتائج واتخاذ القرارات ويشمل:

1- أسلوب التكاليف المتغيرة

يقوم هذا الأسلوب على أساس اعتبار التكاليف المتغيرة هي التكاليف الخاصة بالنشاط ولا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة، ويطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهو يقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من

¹ عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص32.

² عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص227.

³ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص29.

الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ويعرف أسلوب التكاليف المتغيرة على أنه "أسلوب يعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير".¹

2- أسلوب التكاليف المباشرة

إن أساس التحليل والتقييم في أسلوب التكاليف المباشرة يعتمد على التكلفة المباشرة، ونجد تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج، أي تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط.²

3- أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة الهامشية

أ. أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: يقوم التحميل العقلاني للتكاليف على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، وتحسب بالعلاقة التالية:³

- التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية X (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)

- معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.

بالنسبة لفرق التحميل العقلاني نجد:

✓ فرق التحميل للتكاليف الثابتة ونجد حالتين :

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ($1 >$) معناه وجود ربح أي زيادة الفعالية ويتم إضافته إلى النتيجة التحليلية.

- حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد ($1 <$) معناه وجود تكلفة عاطلة يجب طرحها من النتيجة التحليلية.

✓ فرق المخزونات : إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة التحليلية، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة التحليلية.

ب. أسلوب التكلفة الهامشية : من بين الأساليب التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها وهو أسلوب التكلفة الهامشية، و تعرف التكلفة الهامشية" الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة".⁴

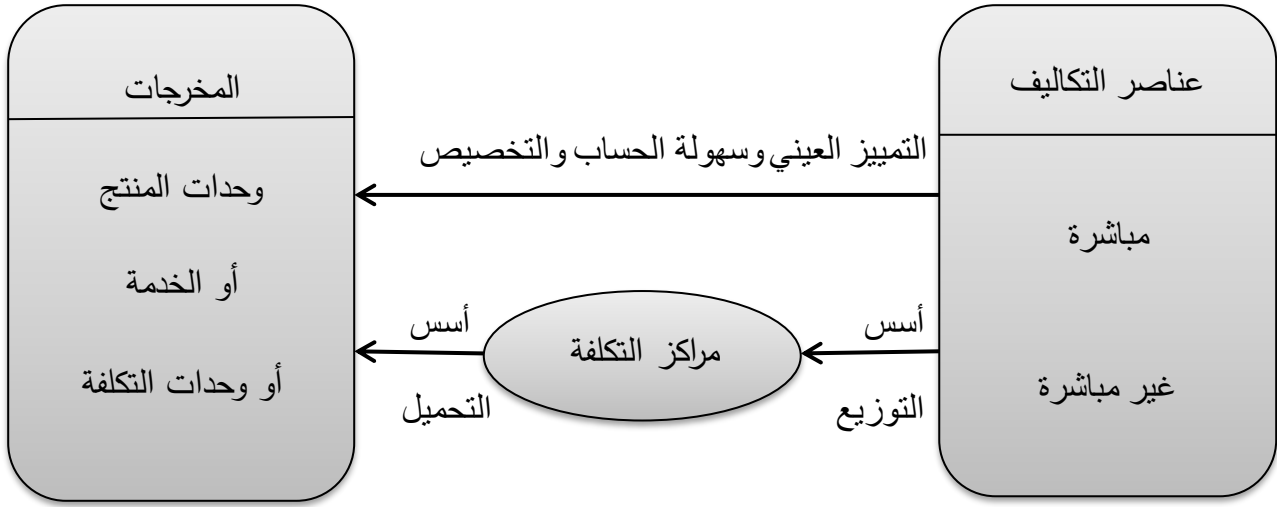
¹ عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص213.

² كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص84.

³ عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص213.

⁴ Patrick piget comptabilité analytique, Economisa : Paris 3^{eme} Edition, 2001, p87.

الشكل رقم (3) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق الأساليب السابقة (التقليدية)



المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص283.

يلاحظ أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات تختلف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني، سهولة الحساب، سهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث عن أسس التوزيع المناسبة على مراكز التكلفة، البحث عن أسس التحميل المناسبة على المنتجات والخدمات)

المطلب الثاني: أساليب كمية حديثة لترشيد التكاليف .2

ظهرت الأساليب الكمية الحديثة لمعالجة مشكل تخصيص التكاليف بسبب تطور التكاليف غير المباشرة، وهي تساعد في قياس وتحديد تكاليف الخدمات بدقة، وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية إتخاذ القرارات على أسس سليمة، وتتمثل أهم الأساليب الكمية الحديثة التي تساعد في ترشيد تكاليف الخدمات العامة في:

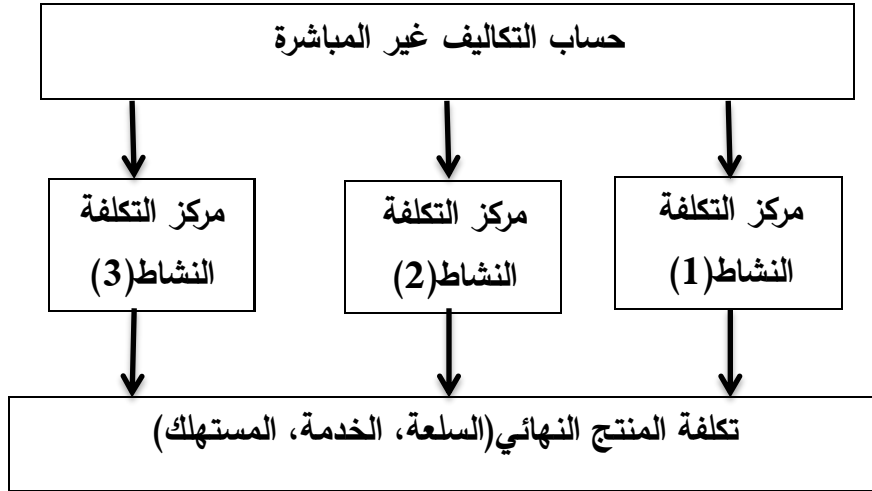
الفرع الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

من الأساليب الحديثة المساعدة على ترشيد التكلفة (ABC) يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من خلال قياس تكاليف الخدمات بشكل دقيق وبالتالي إتخاذ قرارات صائبة.

و يعرف على أنه " نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح، أي أنه يقوم على تجميع

التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعي للتكلفة (Cost pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية".¹

الشكل رقم (4) كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



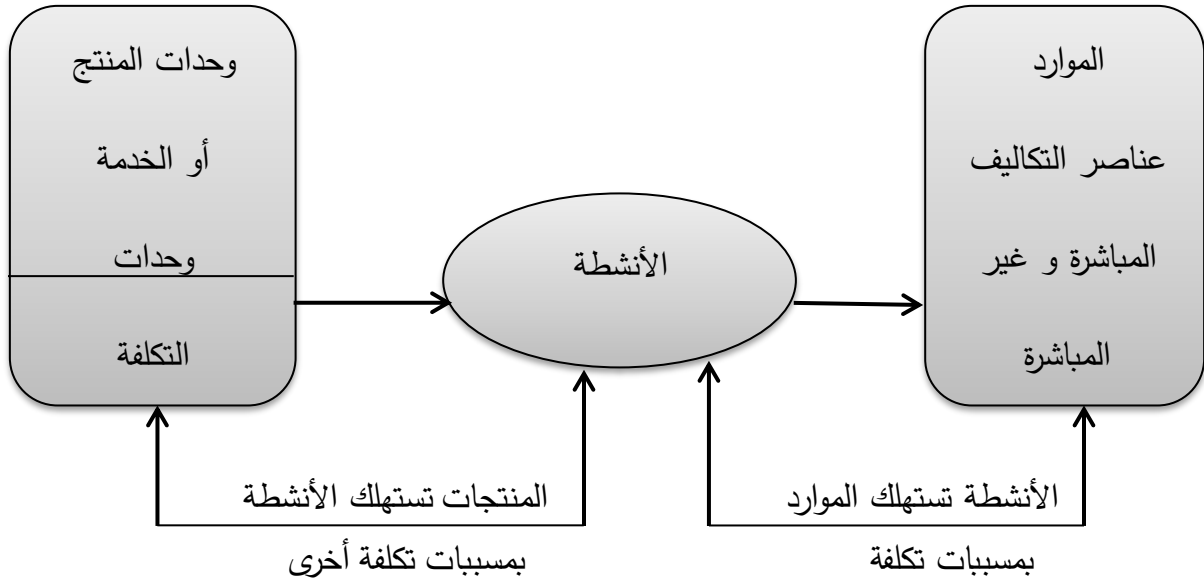
المصدر:

Drury Colin, patrick bond, Management Accounting for Business, 3rd , , 2005,p145.

¹ Horngren , Charl T & others, Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10th Ed,prentice–hall international, 2000, p140.

كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC)



المصدر: محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 293.

يتضح من الشكل أن تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدلالة الأنشطة بحيث نجد أن الأنشطة تستهلك الموارد، أما المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا اعتماداً على مسببات تكلفة.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها يرتبط بعرض المنتج أو الخدمة المناسبة وبالسعر المناسب، فأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) هو أسلوب تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، تم إستحداثه في اليابان بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات، وهو يعمل على تغيير طريقة تفكير المسيرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما جعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من إرتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة وهذا يعني إستبعاد التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة المنتج أو الخدمة.¹

¹ نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007، ص 174، 175.

كما تعرف التكلفة المستهدفة على أنها " تكاليف تصنيع وتسويق منتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقق العائد المطلوب¹ ". وتعتبر "التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"².

الفرع الثالث: أسلوب المقارنة المرجعية.

تعرف المقارنة المرجعية بأنها " عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة وأداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى سواء في نفس المجال أو خارج المجال، وهذه العملية تساعد إلى حد كبير في إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها، حيث أنها تبين موقع المؤسسة مع المؤسسات الأخرى فيما يتعلق بعملية محدودة أو هدف يراد تحقيقه"³.

¹ أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع: عمان، 2006، ص335.

² ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص475.

³ محمود أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص193.

المبحث الثالث: دراسات سابقة

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو تتعلق بالأعباء و المصاريف في المؤسسة الاقتصادية والتي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير، و في ما يلي أهم هذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسة الأولى

درحمن هلال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان: "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، فرع: نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر- 2004-2005.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيف يجب ان تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الإقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير. حيث هدفت الدراسة إلى توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو هذا التخصص، الإطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير وإتخاذ القرار وكذا إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على إتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على إتخاذ القرار. حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة إلا إذا إعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، كما توصل كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير وإتخاذ القرار .

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

مرابطي نوال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير بعنوان: "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، فرع: التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقويم أدائها، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز ضرورة وحتمية وجود تبني هذا النوع من المحاسبة رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية وتبيان دور نظام المحاسبة عامة والتحليلية خاصة وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة، ومراقبة التسيير كنظام فعال

وضروري، وقد تمت معالجة الموضوع وفق المنهج الوصفي التحليلي، كما إعتمدت من جهة ثانية على دراسة حالة مؤسسة -نפטال- و محاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع .

حيث توصلت الطالبة إلى جملة من النتائج أهمها ان المحاسبة التحليلية نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، كما أن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الإمتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة.

أما على المستوى التطبيقي فلاحظت أن مؤسسة نفطال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد، غير أنه غير مستغل كما يجب ولا يحضى بالإهتمام اللازم.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

سالمي ياسين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية بعنوان: " الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة"، فرع: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الإقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها. حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج والمساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها، ثم إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف، ثم إعتمدت على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها أن مختلف المؤسسات الإقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الإنحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة، رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهضة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه، تمتلك مؤسسة نفطال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.

الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

حابي أحمد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير بعنوان: "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية" في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إذا ما كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن، حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها وإبراز كيفية توزيعها، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي وذلك بدراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة.

وفي الأخير توصل الباحث إلى أن المؤسسة ورغم أنها مقسمة إلى مجموعة من الأقسام و المصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة كما أنها تستبعد تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف

الفرع الأول: الدراسة الأولى

تتشابه الدراستان من حيث الشكل ومن حيث المنهج المتبع في البحث ألا وهو المنهج الوصفي التحليلي هذا بالنسبة للجانب النظري لكن تختلف الدراستان في المنهج المتبع للجانب التطبيقي، حيث اختلفت الدراستان من حيث طرح الإشكالية حيث تطرق الطالب إلى إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار وكيف يجب ان تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير بينما تمحورت دراستنا حول دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

بالنسبة لهذه الدراسة فقد كانت أوجه الشبه في المنهج بالنسبة للجانب النظري إلا أنها اختلفت في المضمون حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقويم أداءها، على عكس دراستنا والتي تناولت دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

كانت أوجه الشبه بين الدراستين من حيث الشكل والمنهج المتبع للدراسة وأيضاً من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة وهو القطاع التجاري، ويكمن الاختلاف في ان هذه الدراسة ركزت على الطرق الحديثة لحساب التكاليف .

الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

كانت أوجه التشابه بين الدراستين من حيث المنهج المتبع لدراسة الجانب النظري إلا أنهما اختلفتا في المضمون حيث ركزت دراستنا على المحاسبة التحليلية ودورها في ترشيد الأعباء والمصاريف إلا أن الدراسة الأخرى ركزت على حول ما إذا كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة و فعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و معرفة أهدافها و دورها، يمكن أن نستنتج أنها وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية التي تؤثر على الزمة المالية للمؤسسة و تساعد على معرفة الأخطاء و التقليل من الانحرافات بالاعتماد على وسائل و تقنيات المحاسبة التي تعمل على دراسة تكاليفها و مقوماتها، خاصة في ظل التطورات و التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال.

ومن جانب آخر، اتضح أن أساليب ترشيد التكاليف ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية لأنها تعمل على تحديد التكاليف، وتختلف خطوات تحديد التكاليف وفق كل أسلوب، أما بالنسبة لكيفية الترشيد تتمثل في اعتماد الأسلوب الذي يساعد في تدنئة التكاليف، وهذا ما يوجب على المؤسسة الاقتصادية أن توازن بين أهدافها ورغباتها لكسب حصة في السوق.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية لمؤسسة

مجمع مقابلي للأشغال

الكبرى

تمهيد:

من خلال الدراسة النظرية السابقة يتبين بأن المحاسبة التحليلية هي نظام للمعلومات يفيد في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالتسيير و يساهم في تحديد السياسات المناسبة للمؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بسياسة ترشيد التكاليف (الأعباء و المصاريف)، والتي تعتبر مفتاحا لاتخاذ القرارات الرشيدة مستقبلا نظرا لأهميتها في المنافسة الحديثة.

كما سنحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى شكلا و مضمونا من خلال هيكلها التنظيمي، إمكانياتها وكذا معرفة مختلف الأساليب التي تتبعها المؤسسة لترشيد تكاليفها. وسنقوم أيضا بإسقاط الجانب النظري من أساليب ترشيد التكاليف على الجانب التطبيقي من خلال الاستخدام الأمثل لترشيد تكاليف مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى، مع تحليل و تفسير جل النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى.

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سيتم التعريف بالمؤسسة وكذا الخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى**الفرع الأول: نشأة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى**

وهي مؤسسة متخصصة في بناء، تطوير وتجهيز المباني الاجتماعية بمختلفة أنواعها وأشكالها، من خلال مجموعة متنوعة من المنتجات التي تقدمها، مع احترامها للمتطلبات الوظيفية والجمالية للفضاء، مسجلة في المركز الوطني للسجل التجاري، كمؤسسة للبناء و الاستيراد لكل أنواع الخزف و المفروشات ، وهي حصلت على مستوى تأهيل من الدرجة السادسة، إنشائها يعود إلى عام 1995 حيث قامت منذ ذلك الحين بعشرات المشاريع في مختلف المجالات، على كامل التراب الوطني ، من البناء ،المفروشات ،المعدات مع القطاعين العام والخاص، أو الجيش ، وتعتبر الآن واحدة من أكبر الشركات الخاصة في الهيكل الصلب في الجزائر .

لمؤسسة مجمع مقابلي موقع جغرافي استراتيجي هام جدا، يسمح لها بتسيير قطاعها بشكل جيد بحيث تقع على طريق بريسية، بلدية القليعة، ولاية تيبازة (حوالي 40 كلم غرب الجزائر العاصمة).

توظف المؤسسة في الوقت الحالي حوالي 400 موظف في الميدان، مكونين من مهندسين معماريين، مهندسي الهيكل الصلب، تقنيين و إداريين...، ذوي روح الاتقان في العمل والصرامة من أجل التسيير الجيد لمختلف المشاريع، من بدايتها إلى غاية اتمامها.

توفر المؤسسة كل الوسائل المادية ذات الجودة الأوروبية والبشرية اللازمة (اليد العاملة المؤهلة) في مجال البناء، التركيب والديكور، من أجل الوصول الى المعايير المطلوبة واحترام كل تفاصيل المشروع.

الفرع الثاني: استراتيجية مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

تتبع مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى عدة استراتيجيات مبنية من أجل التحكم في نشاطاتها وتتمثل في:

- تخفيض تكلفة الخدمات ؛
- تحقيق الأرباح على مستوى المشاريع المنجزة ؛
- مواكبة التكنولوجيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية ؛
- رفع مستوى جودة المشاريع المنجزة ؛
- زيادة مردودية المؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

- سطرت إدارة المؤسسة في برنامجها من البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها المؤسسة وهي: الجودة، الفعالية، نوعية الهياكل المنجزة ، إضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى تتمثل في:
- مضاعفة انتاج الهيكل الصلب من أجل مسايرة طلبات العملاء؛
 - زيادة جودة ونوعية الهيكل الصلب من حيث تأقلمه مع الطبيعة(قليل التآكل) ؛
 - السرعة في أداء مشاريع البناء واتمامها في الوقت المحدد؛
 - تحقيق الحد الأدنى من تكاليف الانتاج والصيانة ؛
 - استخدام التكنولوجيا البيئية المستدامة، والهياكل الصلبة القابلة لإعادة التدوير بالكامل أثناء التصنيع والتشغيل؛
 - انجاز هياكل تحفظ تماما من الحرارة و البرودة؛
 - البناء المقاوم لزلزل من خلال تكنولوجيا المركبة وخفيفة الوزن، وكذا بناءات عازلة للصوت.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

بالإضافة إلى كونها المتعامل الرائد في مجال الهيكل الصلب ، تعتبر مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى من أكبر المؤسسات الوطنية نشاطا في مجال البناء عبر كافة مناطق الوطن.

الفرع الأول: مهام كل قسم في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يلي:

1. **المدير المسير** : هو رئيس مجلس الإدارة، ويعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة و من مهامه السهر على ما يلي:
 - تطوير ثقافة المؤسسة في سوق المنافسة؛
 - تطوير التسويق العملي؛
 - السهر على تطبيق البرامج والموافقة عليها والتنسيق بين المصالح؛
 - مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليها من المصالح المختلفة؛
 - النظر في الاقتراحات المقدمة من طرف المصالح؛
 - المحافظة على السير الحسن والعادي في المؤسسة؛
2. **خلية الاتصال**: تهتم بكل ما يخص أجهزة الاتصال من هواتف، أسلاك خاصة بالاتصال، أجهزة الحاسوب...الخ.
3. **خلية التفتيش** مكلفة ب :
 - مراقبة قاعدة الأعمال السنوية؛

- تنفيذ المهام المفاجئة للتفتيش بطلب من المدير العام شخصياً؛
- القيام بتحقيقات في حالة أي مضرّة للمؤسسة؛
- تنسيق و متابعة ومراقبة مصالح المؤسسة؛
- تطبيق المخطط السنوي بموافقة المدير العام.

4. خلية الوقاية والأمن من مهامها ما يلي:

- توفير كل من احتياجات العمال وأفراد المؤسسة.
- حماية العمال من كل الأضرار التي قد تواجه المؤسسة و ذلك بتوفير الأجهزة اللازمة من إنارة، تهوية، لباس الوقاية...الخ.

5. خلية تسيير النوعية واللوائح القيادية مكلفة ب:

- المشاركة في إعداد المخططات السنوية للمؤسسة؛
- تسيير مشاريع التطوير بالخصوص تحديد تقنيات التخطيط العملي والتحقق في العقود وتأدية الخدمات وإرسالها إلى التشغيل؛
- تسيير المراكز الملحقة .

6. قسم الموارد البشرية و الوسائل: تنقسم بدورها إلى أربع مصالح هي :

أ. مصلحة تسيير المستخدمين :وهي مكلفة ب:

- دراسة كل الملفات الخاصة بالعمال و متابعتها منذ دخول العامل للمؤسسة إلى غاية نهاية مسيرته المهنية (التقاعد) حيث أن كل عامل له ملف خاص به؛
- دفع أجر كل عامل في نهاية كل شهر ومتابعة الزيادات التي تقوم بدفعها للعامل في حالة :الترقية، المنح، التعويضات...إلخ، كما تقوم بالخصومات في حالة غياب غير مبرر، الولادة... الخ؛
- تسيير أنظمة المكافآت و التحفيزات .

ب. مصلحة التكوين :هي مكلفة ب:

- إعداد الدراسات و إنشاء الإحصائيات و متابعة مؤشرات التسيير؛
- المشاركة في إعداد المخططات التنموية مع الأخذ بعين الاعتبار تسيير المال والكفاءات؛
- إنشاء مخططات وبرامج التكوين وتنشيطها وفقاً لوضعها العملي.

ت. مصلحة الإمداد :هي مكلفة ب:

- معالجة النصوص التنظيمية الأساسية لتنشيط أنظمة المؤسسة؛
- المحافظة على هياكل المؤسسة في معالجة المسائل القضائية؛
- تسيير وحماية النظم المالية، وإعادة تسجيل عقود الملكية وإعادة الملفات العقارية؛
- تنشيط التسيير الإداري باستنتاج وفحص الصفقات .

ث. مصلحة الممتلكات : هي تكلفة بالمحافظة على جميع ممتلكات المؤسسة والاهتمام بها والمتمثلة في تجهيزات مكتب، البنائيات، وسائل النقل...إلخ.

7. القسم التجاري: وتنقسم بدورها إلى ثلاث مصالح هي:

أ. مصلحة العلاقة مع الزبائن :تقوم ب:

– تقييم الخدمات المقدمة للزبون؛

– مهمتها التزويد بالأجهزة خاصة بعملية التراسلات بين المؤسسة والزبائن؛

– أن تكون هناك علاقة جيدة تربط المؤسسة بزبائنها .

ب. مصلحة قوة البيع و شبكة الوكالات التجارية : هي تكلفة بدراسة الإحصائيات لعمليات البيع التي قامت

بها نهاية كل شهر ،والمتمثلة في الخزف بكل أنواعه ، المفروشات ،الأبواب و النوافذ...الخ، كم باعت،

الفاصلة وما هو الباقي، واحصاء عدد الزبائن كل شهر...الخ.

ت. مصلحة التحصيل و ما قبل المنازعات : هي تكلفة ب:

– رقابة السير القانوني أو غير القانوني لمهام ومصالح المؤسسة؛

– رقابة الأهداف المسطرة واحترام مواعيدها؛

– تشخيص و تحليل أي خلل في المؤسسة؛

– الإشراف على الأيام الإعلامية للمؤسسة؛

– الاطلاع على كل ما يخص الفواتير من تخليص أو عدم تخليص أو تعطيلات .

8. القسم التقني: تضم ثلاث مصالح هي:

أ. مصلحة الدراسة :تضم مجموعة من التقنيين، المهندسين المعماريين و مهندسي الهيكل الصلب مكلفين ب:

– إعداد الدراسات قبل مشاريع البرامج العملية؛

– متابعة مخططات الاستثمارات؛

– التخطيط والمساعدة في الصيانة وتطوير الأنظمة العامة.

ب. مصلحة التموين :و هي تكلفة ب:

– إحصاء كل مستلزمات الانتاج من مواد أولية، يد عاملة..الخ؛

– التأكد من كمية المواد الأولية الموجودة بالمخزن؛

– انشاء عقود شراء مع موردين أجنب؛

– تطبيق نظام الجودة و السعر عند اقتناء المواد الأولية.

ت. مصلحة الانتاج و التخزين :وتقوم ب:

– تحسين ظروف الانتاج ؛

- تهيئة الآلات الانتاجية قبل الشروع في الإنجاز؛
- توزيع مهام الانتاج على العمال حسب الكفاءة المهنية؛
- الشروع في الإنجاز مع احترام جميع مواصفات الجودة؛
- تحويل المنتج التام الصنع الى التخزين.

9. قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات:

و يضم أربع مصالح هي:

أ. مصلحة الميزانية: وهي مكلفة ب

- إعداد ميزانية الاستثمار الخاص بالمؤسسة؛
- وضع الميزانية التقديرية مع مصالح المؤسسة للسنوات المقبلة؛
- مراقبة ومتابعة مختلف احتياجات المؤسسة وذلك بدراسة الملفات دراسة دقيقة في نهاية الشهر. وعندما يتم الموافقة عليها ترسل مصلحة المالية لتحقيق طلباتها .

ب. مصلحة الخزينة: و هي مكلفة ب :

- متابعة حركة الأموال مع البنك أو الصندوق الخاص بالإيرادات و النفقات؛
- دراسة ملفات شراء احتياجات المؤسسة و متابعة سير الأموال الخاصة للقيام بتسديد النفقات المسجلة؛
- إعداد الجداول المالية مثل كشوف الصندوق والبنك للإيرادات والنفقات التي قامت في المؤسسة في نهاية الشهر؛
- تسيير الميزانية و الجباية .

ت. مصلحة المحاسبة: و هي مكلفة ب:

- تسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة؛
- متابعة مدخلات ومخرجات المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وكذا الإشراف على عمليات الجرد إلى غاية إنهاء الميزانية الختامية لكل دورة؛
- تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا العمليات المحاسبية لتحضير الميزانية الختامية لآخر السنة 12/31/ن، مع تحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة؛

- متابعة المخزون المحاسبي للمؤسسة والمقارنة مع المخزون الحقيقي أي على عملية الجرد .

ث. مصلحة الشؤون القانونية و التأمينات :تقوم ب:

- تسيير أمور المؤسسة والمطالبة بحقوقها وذلك بطرق قانونية، وحل النزاعات الموجودة بين المؤسسة والمؤسسات أخرى العامة أو الخاصة بطرق ودية، وأن لم تكن فما عليها إلا اللجوء إلى القانون وذلك

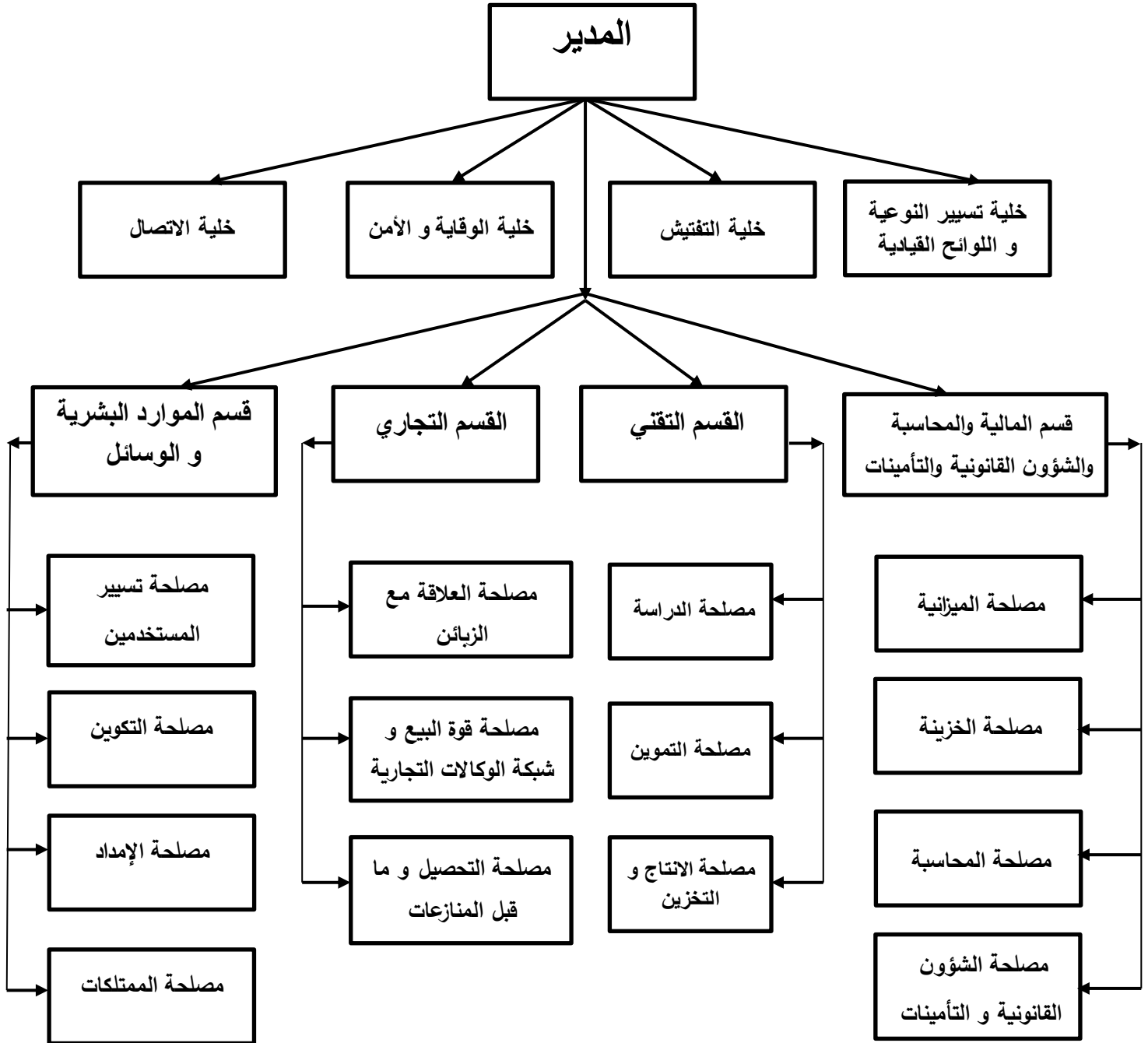
بوضع رئيس المصلحة باعتباره الممثل القانوني لها والذي يقوم بدوره برفع الدعوى إلى المحكمة في حالة سرقة أملاك المؤسسة أو تخريبها للمطالبة بالتعويض عليها؛

- توفير الضمان الاجتماعي والتأمين على الأشخاص والسيارات وكل الممتلكات الخاصة بالمؤسسة .

الفرع الثاني: الشكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

يتضح الشكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى فيما يلي:

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى



المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على وثائق المؤسسة لسنة 2016

المبحث الثاني: الاستخدام الأمثل لأساليب ترشيد التكاليف بمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

سيتم تطبيق بعض الأساليب الكمية المقترحة في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

المطلب الأول: تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية لترشيد التكاليف

تعتبر المحاسبة التحليلية أسلوب يهدف إلى تحديد تكلفة الخدمات وتحديد أسس تقييم عناصر الأصول (المخزونات) وتحديد نتيجة النشاط وهذا اعتماداً على معلومات المحاسبة العامة.

الفرع الأول: تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

سيتم تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى من خلال الخطوات التالية

1. إعداد جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة:

سيتم تحديد مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة التي تحول على أساسها التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب الوظائف والتي سيتم وضعها بشكل نسب مئوية حسب طبيعة كل حساب والمفتاح الذي سيتم اقتراحه.

- سيتم توزيع حساب اللوازم المكتبية حسب عدد المكاتب كمفتاح توزيع وهذا على الأقسام المعنية، لأن هناك ارتباط وثيق بين اللوازم المكتبية القابلة للتخزين وعدد المكاتب.

الجدول رقم (2) نسبة عدد المكاتب في كل قسم

النسبة %	عدد المكاتب	الأقسام
23,08	33	لإدارة
47,55	68	الصيانة
2,80	4	التموين
26,57	38	البيع
100	143	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتماداً على معلومات قسم المحاسبة.

- حسب طبيعة حساب لوازم استهلاكية أخرى فهو يشمل (لوازم المطبخ، مواد صيدلانية) سيتم اعتماد عدد العمال كمفتاح توزيع، لان هناك ارتباط بين عدد العمال وهذه اللوازم المستهلكة، وسيتم تحديد نسبة عدد العمال في كل قسم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3) نسبة عدد العمال في كل قسم

النسبة %	عدد العمال	الأقسام
26,01	97	إدارة
53,35	199	الصيانة
1,07	4	التموين
19,57	73	البيع
100	373	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة.

- تستعمل الكهرباء من خلال الآلات التالية: (جهاز إعلام ألي، مكيف، مصابيح، قواطع ومأخذ كهربائية).
إنطلاقا من الأجهزة السابقة يمكن إعتبار عدد المكيفات كمفتاح لتوزيع حساب "الكهرباء" وعدم إستخدام الأجهزة الأخرى لصغر قوتها مقارنة بالمكيفات وعدم الحصول على معلومات دقيقة.

الجدول رقم (4) نسبة عدد المكيفات في كل قسم

النسبة %	عدد المكيفات	الأقسام
22 ,97	34	إدارة
47,30	70	الصيانة
3,38	5	التموين
26,35	39	البيع
100	148	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة.

- يوزع حساب التنقلات و المهام حسب مفتاح الأمر بالمهمة بالنسبة لجميع الأقسام وفق الجدول التالي:
الجدول رقم (5) نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم

النسبة %	عدد الأمر بالمهمة	الأقسام
16	214	الإدارة
76,98	1030	الصيانة
2,02	27	التموين
5	67	البيع
100	1338	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة.

ومما سبق يمكن تحديد جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة في :

الجدول رقم (6) التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأعباء المباشرة	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
				الإدارة	الصيانة	التموين	البيع
60	المشتريات المستهلكة	171.540.789,95					
	مشتريات بضائع مباحة		32.527.756,93				
	لوازم تقنية		117.320.717,11				
	مواد استهلاكية	2.199.813,86			2.199.813,86		
	لوازم استهلاكية لموقف السيارات	98.072,30		98.072,30			
	لوازم مكتبية	1.960.659,14		452.520,13	932.293,42	54.898,46	520.947,13
	لوازم الإعلام الآلي	1.432.246,46		330.562,48	681.033,19	40.102,90	380.547,89
	لوازم استهلاكية أخرى	3.779.373,46		983.015,04	2.016.295,74	40.439,29	739.623,39
	لوازم الصيانة	490.229,00		490.229,00			
	الكهرباء	10.326.418,89		2.371.978,42	4.884.396,13	349.032,96	2.721.011,38
	الماء	1.062.359,40		276.319,68	566.768,74	11.367,25	207.903,73
	لوازم مكتب	2.350,00		542,38	1.117,43	65,80	624,39
	لوازم إدارية	300.172,40		69.279,79	142.731,98	8.404,83	79.755,80
	الأغذية والمشروبات المستهلكة	26.736,00		6.954,03	14.263,66	286,08	5.232,23
	مواد ولوازم أخرى	13.885,00		3.204,66	6.602,32	388,78	3.689,24

					23.860.836,35	الخدمات الخارجية	61
			4.299.776,30		4.299.776,30	في إطار الخدمات المتعاقد	
			99.835,71		99.835,71	تأجير المباني التجارية	
			9.000,00		9.000,00	تأجير معدات وأدوات	
			126.000,00		126.000,00	تأجير معدات النقل	
			19.326.224,34		19.326.224,34	صيانة وإصلاح	
					36.968.516,9	الخدمات الخارجية الأخرى	62
			1.975.857,64		1.975.857,64	أتعاب	
			544.289,00		544.289,00	أتعاب وتكاليف التقاضي	
4.995.151,41	273.112,52	13.617.339,18	6.638.931,43		25.524.534,54	أجور أخرى للغير	
44.619,60	2.439,60	121.638,00	59.302,80		228.000,00	هدايا	
			1.190.331,00		1.190.331,00	الإشهار	
	14.000,00				14.000,00	نقل المشتريات	
326.654,45	131.968,40	5.029.171,89	1.045.294,24		6.533.088,98	التنقلات والمهمات	
			120.000,00		120.000,00	البريد والصناديق البريدية	
			630.100,00		630.100,00	تكاليف الأموال	
			207.683,32		207.683,32	الخدمات المصرفية	
			632,48		632,48	تكاليف أخرى متفرقة	

					537.298.207,54	أعباء المستخدمين	63
28.472.051,42	1.556.724,33	77.617.983,82	37.841.495,02	145.488.254,59	537.298.207,54	أجور المستخدمين	
					13.410.855,80	الضرائب والرسوم	64
12.471.586,14					12.471.586,14	ضريبة النشاط المهني	
83,00					83,00	حقوق الطابع	
			8.183,12		8.183,12	ضرائب على السيارات	
			128.200,00		128.200,00	ملصقات السيارات	
			802.803,54		802.803,54	ضرائب ورسوم أخرى	
					4.885.406,90	الأعباء التشغيلية الأخرى	65
			2.410.971,05		2.410.971,05	نواقص القيمة عن خروج الطاقة	
			2.474.435,85		2.474.435,85	أعباء إستثنائية للتسيير الجاري	
					145.148.376,30	مخصصات الإهلاكات	68
36.287.094,07	36.287.094,07	36.287.094,07	36.287.094,07		145.148.376,30	إهلاكات التثبيات العينية	
87.256,575,275	38.770.325,27	144.118.543,4	121.309.118,82	541.658.426,99	933.112.989,80	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على معلومات ميزان المراجعة لقسم المحاسبة لسنة 2015

2. إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة:

بعد تحديد مجموع التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة، سنحاول في هذه النقطة توزيع تكاليف الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وفق مفاتيح توزيع وتم وضعها حسب طبيعة العمل المقدم من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (7) توزيع مصاريف قسم الصيانة للأقسام المعنية - الوحدة (دج)

رقم الحساب	اسم الحساب	قيمة الإصلاحات الإجمالية	الأقسام المستفيدة		
			الإدارة	التمويل	البيع
	صيانة وإصلاح المباني	3.110.571,50	3.110.571,50	-	-
	صيانة وإصلاح ورعاية الكوابل	7.806.062,29	-	7.806.062,29	-
	صيانة وإصلاح المعدات والأدوات	135.600,00	135.600,00	-	-
	صيانة وإصلاح معدات النقل	4.375.125,30	-	4.375.125,30	-
	صيانة وإصلاح معدات مكتب وتجهيزات	123.850,00	41.283,34	41.283,34	41.283,34
	الإعلام الآلي	-	-	-	-
	صيانة وإصلاحات أخرى	3.775.015,25	3.775.015,25	-	-
	المجموع	19.326.224,34	7.062.470,09	41.283,33	12.222.470,92

المصدر: من اعداد الطالبان استنادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2015

ومما سبق يمكن تحديد نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة إلى الأقسام المعنية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8) نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة - الوحدة (دج)

النسبة %	قسم الصيانة	الأقسام
36,54	7.062.470,09	الإدارة
0,22	41.283,33	التمويل
63,24	12.222.470,92	البيع
100	19.326.224,34	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم (7)

وحدات العمل بالنسبة للأقسام الرئيسية كما يلي:

قسم التموين: لقد بلغت قيمة المشتريات الإجمالية لسنة 2015 ب 11.977.724,92 دج، وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المشتريات.

قسم البيع: لقد بلغت قيمة المبيعات الإجمالية لسنة 2015 ب: 623.579.307,04 دج، وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المبيعات.

ويمكن تصور جدول التوزيع الثانوي كما يلي:

الجدول رقم (9) جدول التوزيع الثانوي - الوحدة (دج)

البيان	المبلغ الموزع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	التموين	البيع
مجموع التوزيع الأولي	391.454.562,81	391.454.562,81	144.118.543,43	38.770.325,27	87.256.575,275
الإدارة		(xxx)	199/276 = 0,72	4/276 = 0,01	73/276 = 0,27
الصيانة		36,54 %	(xxx)	0,22%	63,24%
مجموع التوزيع الثانوي	391.454.562,81	00	00	xxx	xxx
طبيعة وحدات العمل		/	/	100 دج من المشتريات	100 دج من المبيعات

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدولين رقم 6 و 7

من الجدول نلاحظ أن التوزيع الذي تم بين الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية هو توزيع تبادلي بحيث قدم قسم الإدارة خدماته إلى كل من قسم الصيانة والتموين وقسم البيع كما قدم قسم الصيانة خدماته إلى قسم الإدارة وقسم التموين وقسم البيع، ولتحديد نصيب كل قسم من هذا التوزيع سيتم الرمز ب:

X ← تمثل أعباء قسم الإدارة.

Y ← تمثل أعباء قسم الصيانة.

من الجدول السابق يمكن تشكيل المعادلتين التاليتين:

$$(1) \dots\dots\dots (Y \%36,54) + 121.309.118,825 = X$$

$$(2) \dots\dots\dots (X 0,72) + 144.118.543,435 = Y$$

بتعويض المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$\{(X 0,72) + 144.118.543,435\} \%36,54 + 121.309.118,825 = X$$

$$\{ X0,2631 + 52.660.915,77\} + 121.309.118,825 = X$$

$$X \ 0,2631 + 173.970.034,595 = X$$

ومنه أعباء قسم الإدارة = 236.079.795,953 دج.....(3)

بتعويض (3) في المعادلة (2) نجد:

$$(236.079.795,953) \ 0,72 + 144.118.543,435 = Y$$

ومنه أعباء قسم الصيانة = 314.095.996,521 دج

اعتمادا على ما سبق يكون جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة النهائي كما يلي:

الجدول رقم (10) جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة النهائي - الوحدة دج

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية		البيان
البيع	التموين	الصيانة	الإدارة	
87.256.575,275	38.770.325,27	144.118.543,43	391.454.562,81	مجموع التوزيع الأولي
63.741.544,907	2.360.797,960	169.977.453,08	(236.079.795,95)	الإدارة
198.634.308,20	691.011,193	(314.095.996,52)	114.770.677,128	الصيانة
349.632.428,38	41.822.134,42	00	00	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من المبيعات	100 دج مالمشتريات	طبيعة وحدات العمل		
6.235.793,0704	119.777,2492	عدد وحدات العمل		
56,0686	349,1659	تكلفة وحدات العمل		

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 9.

3. حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى

أ. حساب تكلفة التموين: تحسب تكلفة التموين الإجمالية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11) حساب تكلفة التموين الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
41.822.134,428	الأعباء غير المباشرة
166.098.169,448	تكلفة التموين الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم (10)

ب. حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية:

الجدول رقم (12) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.803.652,848	تكلفة تموين قيمة المشتريات المباعة = تكلفة التموين الإجمالية - الإنتاج المخزن
391.809.952,95	الأعباء المباشرة
349.632.428,382	الأعباء غير المباشرة
866.246.034,18	سعر التكلفة

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 11

ت. حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة الكلية :

سيتم أولاً حساب النتيجة التحليلية الإجمالية ثم النتيجة التحليلية الصافية فيما يلي:

- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية:

تحسب وفق العلاقة التالية : النتيجة التحليلية الإجمالية = المبيعات - سعر التكلفة.

ويكون ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
623.579.307,04	المبيعات
(866.246.034,18)	سعر التكلفة
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 12

ث. حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية:

تحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - عناصر غير معتبرة.

فنظر لإعتبار أن هذه الأعباء هي وهمية لأنها ليست ضمن المحاسبة العامة وتشمل مكافأة عمل المستغل ومكافأة الأموال الخاصة، ففي حالتنا هذه يتم إفتراض قيمة مكافأة عمل مدير الوكالة من أجل أن تكون نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية تساوي نتيجة المحاسبة العامة، بما أن:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة العامة} = 244.351.586,17 -$$

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - عناصر غير معتبرة.

$$(-244.351.586,17) = (-242.666.727,14) + \text{عناصر إضافية} - 2.474.435,85$$

$$\text{ومنه العناصر الإضافية} = (-244.351.586,17) - (-242.666.727,14) + 2.474.435,85$$

العناصر الإضافية = 789.576,82 دج.

ويمكن توضيح حساب النتيجة التحليلية الصافية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (14) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية
789.576,82	العناصر الإضافية
(2.474.435,85)	الأعباء الغير معتبرة
- 244.351.586,17	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 13

ج. حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة الكلية:

ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

المبيعات ÷ مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية

$$-0,3891 = 623.579.307,04 \div (-242.666.727,14)$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة الكلية تساوي 38,91% -.

الفرع الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة الجزئية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى
سيتم استخدام بعض أساليب التكلفة الجزئية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى وتتمثل في:
أسلوب التكلفة المتغيرة، أسلوب التكلفة المباشرة من خلال تحديد مردودية المؤسسة وفق كل أسلوب.

1. توزيع الأعباء غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة: لإعداد جدول التوزيع الثانوي لأعباء غير المباشرة حسب هذا الأسلوب، يجب أولاً تحديد مفاتيح توزيع الأعباء المتغيرة بعد فصل الأعباء المباشرة منها على الأقسام الرئيسية والتي ستوضع على شكل نسب حسب طبيعة كل عنصر.
يخص حساب الكهرباء، عدد المكيفات في الأقسام الرئيسية لان هناك ارتباط بين عدد المكيفات والكهرباء:
الجدول رقم (15) نسبة توزيع الكهرباء على الأقسام الرئيسية

النسبة %	عدد المكيفات	الأقسام
11,36	5	التموين
88,64	39	البيع
100	44	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا قسم المحاسبة .

ويمكن توضيح توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية في الجدول التالي:

الجدول رقم (16) توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية - الوحدة دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأعباء المباشرة	الأقسام الرئيسية	
				التموين	البيع
600	مشتريات البضائع المبيعة	32.527.756,93	32.527.756,93	-	-
601	المواد الأولية	117.320.717,11	117.320.717,11	-	-
602	التموينات الأخرى	2.297.886,16	-	2.297.886,16	-
607	الكهرباء	11.103.917,89	-	1.261.405,07	9.842.512,82
64	الضرائب والرسوم	12.471.669,14	-	-	12.471.669,14
	المجموع	175.721.947,23	149.848.474,04	3.559.291,23	22.314.181,96

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الملحق رقم 1 .

ويمكن تحديد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة في:

الجدول رقم (17) توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة -الوحدة (دج)

الأقسام الرئيسية		البيان
التموين	البيع	
41.822.134,428	349.632.428,32	مجموع التوزيع الثانوي
3.559.291,23	22.314.181,96	التكلفة المتغيرة
100 دج قيمة لمشتريات	100 دج قيمة المبيعات	طبيعة وحدات العمل
119.77,2492	6.235.793,0704	عدد وحدات العمل

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على قسم المحاسبة.

✓ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

أ. حساب تكلفة التموين : تحسب تكلفة التموين كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (18) حساب تكلفة التموين وفق أسلوب التكلفة المتغيرة- الوحدة دج

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
3.559.291,23	الأعباء غير المباشرة
127.835.326,25	تكلفة التموين الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على قسم المحاسبة .

ب. حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة : تحسب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (19) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة - الوحدة دج

المبالغ	البيان
86.540.809,65	تكلفة تموين قيمة المشتريات المبيعة =تكلفة التموين الإجمالية - الإنتاج المخزن
391.809.952,95	41.294.516,60 - 127.835.326,25
22.314.181,96	الأعباء المباشرة
	الأعباء غير المباشرة
500.664.944,56	سعر التكلفة

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 18 .

ت. حساب الهامش على التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (20) حساب الهامش على التكلفة المتغيرة - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
623.579.307,04 (500.664.944,56)	المبيعات سعر التكلفة
122.914.362,48	الهامش على التكلفة المتغيرة

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 19

ث. حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة

- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (21) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة - الوحدة دج

المبالغ	البيان
122.914.362,48 (365.581.089,62)	الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 20

ج. حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (22) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة - الوحدة دج

المبالغ	البيان
-242.666.727,14 789.576,82 (2.474.435,85)	النتيجة التحليلية الإجمالية العناصر الإضافية الأعباء الغير معتبرة
- 244.351.586,17	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 21

ح. حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة

ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

المبيعات ÷ مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية

$$- 0,3891 = 623.579.307,04 \div (-242.666.727,14)$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة تساوي 38,91% -.

2. توزيع الأعباء المباشرة على الأقسام الرئيسية :

يظهر جدول توزيع الأعباء المباشرة على الأقسام الرئيسية كما يلي:

الجدول رقم (23) توزيع الأعباء المباشرة حسب أسلوب التكلفة المباشرة - الوحدة دج

الأقسام الرئيسية		البيان
البيع	التمويل	
391.809.952,95	124.276.035,02	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج قيمة المبيعات	100 دج قيمة لمشتريات	طبيعة وحدات العمل
6.235.793,0704	119.77,2492	عدد وحدات العمل

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الملحق رقم 2

✓ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

أ. حساب تكلفة التمويل : تحسب تكلفة التمويل كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (24) حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المباشرة - الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
124.276.035,02	تكلفة التمويل الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 23

ب. حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة: تحسب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (25) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة -الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
82.981.518,42 391.809.952,95	تكلفة تمويل قيمة المشتريات المبيعة =تكلفة التمويل الإجمالية - الإنتاج المخزن 41.294.516,60 -124.276.035,02 الأعباء المباشرة
474.791.471,37	سعر التكلفة

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 24

ح. حساب الهامش على التكلفة المباشرة:

الجدول رقم (26) حساب الهامش على التكلفة المباشرة - الوحدة دج

المبالغ	البيان
623.579.307,04 (474.791.471,37)	المبيعات سعر التكلفة
148.787.835,67	الهامش على التكلفة المتغيرة

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 25

خ. حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (27) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة- الوحدة دج

المبالغ	البيان
148.787.835,67 (391.454.562,81)	الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 26

- حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة حسب الجدول التالي:
الجدول رقم (28) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة دج

البيان	المبالغ
النتيجة التحليلية الإجمالية	-242.666.727,14
العناصر الإضافية	789.576,82
الأعباء الغير معتبرة	(2.474.435,85)
النتيجة التحليلية الصافية	- 244.351.586,17

المصدر : من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 27 .

أ. حساب مردودية مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى ، وفق أسلوب التكلفة المباشرة:
ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

المبيعات ÷ مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية

$$- 0,3891 = 623.579.307,04 \div (-242.666.727,14)$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المباشرة تساوي 38,91% .

المطلب الثاني: تطبيق بعض الأساليب الكمية الحديثة لترشيد التكاليف

الفرع الأول: مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

فبعد توزيع تكاليف المحاسبة العامة إلى تكاليف متعلقة بالأنشطة الرئيسية وتكاليف الأنشطة الداعمة، سيتم تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الرئيسية التي ستساعدنا في حساب تكلفة كل نشاط، ولهذا فقد تم تحديد المسببات التي أمكن توفر معلومات عنها من طرف مؤسسة الدراسة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (29) مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

النشاط	مهام كل نشاط	مسبب التكلفة	تكاليف كل نشاط
نشاط الإمداد	-إعداد الطلبيات. -استلام وتخزين التموينات. - المناولة.	عدد الطلبيات.	- تكاليف عامل على الإعلام الآلي. -تكاليف لوازم الإعلام الآلي. -تكاليف لوازم مكتب. -تكاليف الكهرباء.

<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف الماء . - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة 			
<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء . - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة 	<p>عدد العمال في الوكالات التجارية.</p>	<p>استقبال طلبات الزبائن. - تقديم الخدمات. - إعداد الفواتير</p>	<p>نشاط الوكالات التجارية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء . - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة - تكاليف لوازم تقنية. - تكاليف مواد استهلاكية. - تكاليف لوازم استهلاكية 	<p>عدد العمال التقنيين.</p>	<p>إنشاء الشبكات الهاتفية. - الصيانة.</p>	<p>النشاط التقني</p>

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على قسم المحاسبة .

الفرع الثاني: حساب مختلف التكاليف و النتائج.

1. حساب تكلفة كل نشاط :

تحسب تكلفة كل نشاط كما يلي:

$$\text{تكلفة نشاط الإمداد} = \text{[تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخرى} / \text{ساعات العمل}] \times \text{عدد الطلبات}$$

$$+1.960.659.14+1.432.246.46+269.602.46+343.143.40+10.326.418.89+1.062.359.40$$

$$2400/319.809.952.95$$

$$\times 990 = 229634875.80 \text{ دج}$$

تكلفة نشاط الوكالات التجارية = [(تكاليف عامل الإعلام الآلي + تكاليف لوازم الإعلام الآلي + تكاليف لوازم مكتب تكاليف الكهرباء + تكاليف الماء + تكاليف مشتريات غير مخزنة + تكاليف تموينات اخرى / ساعات العمل)] × عدد العمال في الوكالات التجارية.

$$+1.960.659.14+1.432.246.46+269.602.46+343.143.40+10.326.418.89+1.062.359.40$$

$$2400/319.809.952.95$$

$$\times 73 = 16.932.672.66 \text{ دج}$$

تكلفة نشاط التقني = [(تكاليف عامل الإعلام الآلي + تكاليف لوازم الإعلام الآلي + تكاليف لوازم مكتب تكاليف الكهرباء + تكاليف الماء + تكاليف مشتريات غير مخزنة + تكاليف تموينات اخرى + تكاليف لوازم تقنية + تكاليف مواد استهلاكية + تكاليف لوازم استهلاكية / ساعات العمل)] × عدد العمال التقنيين.

$$+1.960.659.14+1.432.246.46+269.602.46+343.143.40+10.326.418.89+1.062.359.40$$

$$2400/319.809.952.95+17.320.717.11+2.199.813.86+98.072.30$$

$$\times 199 = 56.077.304,50 \text{ دج}$$

2. حساب معدل التحميل لكل نشاط:

يتم حساب معدل تحميل كل نشاط وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (30) معدلات التحميل لأنشطة مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى

الأنشطة			البيان
النشاط التقني	نشاط الوكالات التجارية	نشاط الإمداد	
56.077.304,50	16.932.672,66	229.634.875,80	تكلفة الأنشطة (دج)
عدد العمال التقنيين	عدد العمال في الوكالات التجارية	عدد الطلبات	مسبب التكلفة
199	73	990	عدد مسبب التكلفة
281.795,50	231.954,42	231.954,42	معدل تحميل كل نشاط

المصدر : من اعداد الطالبان اعتمادا على قسم المحاسبة .

لم نستطع تطبيق المرحلة المتمثلة في تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى لعدم توفر المعلومات الكافية والتي على أساسها ستوزع تكاليف كل نشاط على الخدمات، ولكن سيتم حساب التكلفة الإجمالية للأنشطة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (31) التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

المبالغ	البيان
32.527.756,93	التكاليف المباشرة
229.634.875,80	تكلفة نشاط الإمداد
16.932.672,66	تكلفة نشاط الوكالات التجارية
56.077.304,50	تكلفة النشاط التقني
302.644.852,96	مجموع تكاليف الأنشطة
224.273.992,31	تكلفة الأنشطة الداعمة
526.918.845,27	التكلفة الإجمالية

المصدر من اعداد الطالبان اعتمادا على قسم المحاسبة .

وفيما يلي سيتم حساب نتيجة المؤسسة وفق العلاقة التالية:

نتيجة المؤسسة = مبيعات المؤسسة - التكلفة الإجمالية.

$$526.918.845,27 - 623.579.307,40 =$$

ومنه نتيجة المؤسسة الإجمالية 96.660.461,77 = دج

3. حساب النتيجة الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

تحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (32) النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC - الوحدة دج

المبالغ	البيان
96.660.461,77 789.576,82 (2.474.435,85)	النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير معتبرة
94.975.602,74	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر : من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول رقم 31 .

4. حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

وفق هذا الأسلوب تساوي:

المبيعات ÷ مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية

$$623.579.307,40 \div 96.660.461,77 =$$

ومنه المردودية = 0,1550

أي أن مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تساوي 15,50%

المطلب الثالث: تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أساليب ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية، وتحديد الاسلوب الأمثل منها، الذي يساعدها على مواكبة تطورات وحدة المنافسة من أجل تخفيض تكلفة السلع و الخدمات المقدمة للعملاء والحفاظ على مكانتها في السوق وعلى جودة السلع والخدمات.

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية :

إن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة تساعد على بيان واقع تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الكمية التقليدية منها أو الحديثة في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تقدم وبشكل واضح تأثير كل أسلوب على مردودية المؤسسة، وذلك من خلال مساهمة هذه الأساليب في الحصول على معلومات دقيقة تساعد في عملية اتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط، وهذا لرفع كفاءة المؤسسة.

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

- سيتم تحليل نتائج تطبيق الأساليب الكمية في مؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى اعتمادا على مردودية كل أسلوب من الأساليب المطبقة الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (33) : يوضح نسب المردودية للأساليب المطبقة.

البيان	نسبة المردودية%
أسلوب التكلفة الكلية	-38,91 %
أسلوب التكلفة المتغيرة	-38,91%
أسلوب التكلفة المباشرة	-38,91%
أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	15,50%

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على قسم المحاسبة.

من خلال الجدول يتبين أن:

- نسبة المردودية بالنسبة للأساليب الثلاثة الأولى متساوية وهي سالبة تدل على انخفاض مردودية المؤسسة.
- نسبة مردودية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): عند تطبيقه مرتفعة مقارنة بباقي الأساليب الأخرى. بحيث تم الحصول على نسبة مردودية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة المردودية وفق أسلوب التكاليف الكلية أي بفرق يساوي:

$$\text{الفرق} = 15.50 - (-38.90) = 53.69\%$$

وتعتبر هذه الزيادة عن تكاليف الأنشطة التي لم تؤخذ بعين الاعتبار في أسلوب التكاليف الكلية، مما أدى إلى الزيادة في مردودية المؤسسة.

تعليق على النتائج السابقة:

- من خلال ما سبق نجد أن الفرق بين الأساليب المقترحة يتمثل في أن أسلوب (ABC) أكثر دقة لتحديد التكاليف.
- الخدمات وفق الأساليب الثلاثة الأولى تحمل بقدر متساوي من الأعباء غير المباشرة.
- كما هو مبين في الجدول رقم (33) هناك اختلاف في نسبة المردودية بين الأساليب المطبقة (أسلوب التكلفة الكلية، المتغيرة، المباشرة) وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وهذا الاختلاف كبير يساوي 53,69%.
- أن النتائج السابقة قد أظهرت أن بيانات ومعلومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة "ABC" تساعد في اتخاذ القرارات السليمة التي تمكن المؤسسة من التسيير الجيد لأنشطتها و بدقة.

الفرع الثاني: تحليل النتائج وفق فرضيات الدراسة

سيتم تفسير النتائج وفق فرضيات الدراسة فيما يلي:

1. الفرضية الأولى: وجود محاسبة التكاليف ضروري في جميع مؤسسات الاقتصادية.

وهذا ما تم تأكيده حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن غياب المحاسبة التحليلية في المؤسسة، يعود إلى عدة اعتبارات أهمها: عدم اهتمام المؤسسات بدراسة وتحليل التكاليف، وكذا عدم اهتمامها بالمنافسة الوطنية والدولية.
- عدم الاهتمام بالمحاسبة التحليلية بشكل صحيح وكامل لدى معظم المؤسسات، وفي الواقع هي أداة للتخطيط والرقابة تؤدي إلى قياس النتائج للتعرف على نقاط القوة والضعف لاتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.
- إن ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل تحديات العولمة والمنافسة يعمل على تمكينها من البقاء في السوق.
- أما مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى فهي في حاجة لاستخدام نظام المحاسبة التحليلية للمساعدة في ضبط وترشيد التكاليف وبالتالي اتخاذ قرارات على أساس سليم.

2. الفرضية الثانية: أساليب محاسبة التكاليف تكشف عن وضعية المؤسسة لاتخاذ القرارات والرقابة.

وقد تم إثبات الفرضية الثانية حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر للمعلومات من خلال تعدد أساليبها، فكل أسلوب يوفر معلومات بشكل مختلف بقصد الكشف عن مسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة.
- إن نجاح المؤسسة في ترشيد والتحكم بتكاليفها مرتبط بتحديد التكاليف من خلال أساليب المحاسبة التحليلية للوصول إلى نتائج موضوعية تساعد في اتخاذ القرارات والرقابة.
- أما في مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى و من خلال تطبيق بعض الأساليب وتحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية بواسطة الأساليب المطبقة وكذا حساب مردودية المؤسسة ، تبين أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يساعد في تحديد التكلفة بدقة وتحميلها على المنتجات وبالتالي اتخاذ القرارات وكذا الرقابة.

3. الفرضية الثالثة: تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة اقتصادية إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم

نظام محاسبة التكاليف تبقي موحدة في كل المؤسسات.

وقد تم إثبات الفرضية الثالثة ووصلنا إلى النتائج التالية:

- أن مراحل تصميم نظام المحاسبة التحليلية يتم وفق مراحل محددة لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى .
- يمكن للمؤسسات الاقتصادية أن تقوم باعتماد أحد أساليب المحاسبة التحليلية بما يتلاءم مع نشاطها والاستفادة من المعلومات التي تقدمها لاتخاذ القرارات اللازمة.

- إن نجاح عملية تحديد التكاليف يتوقف أولاً على اختيار الأسلوب الأمثل للوصول إلى ترشيد التكلفة والنتائج الموضوعية، ويتوقف ذلك على جدية التطبيق وحسن استخدام المعلومات المتحصل عنها.
- إن مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى من خلال تصميم نظام المحاسبة التحليلية وتطبيق بعض أساليبها تم التوصل إلى أن أسلوب ABC يساعد في ترشيد تكاليف المؤسسة من خلال تحميلها على الأنشطة التي تضيف القيمة فقط وإهمال باقي الأنشطة، مقارنة بباقي الأساليب التقليدية.

4. الفرضية الرابعة: عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى مبنية على أسس تقريبية.

- وقد تم إثبات الفرضية الرابعة حيث توصلنا إلى النتائج التالية:
- أن المحاسبة التحليلية تمثل أداة لاتخاذ القرارات المتعلقة بجميع المجالات، فالتحكم في التكلفة يعنى الصمود في وجه المنافسة و بالتالي التحكم في السوق.
- إن نجاح أساليب المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات مرتبط بمدى ترشيد (تخفيض) التكلفة من جهة والتحكم في السوق والتصدي للمنافسة من جهة أخرى.
- يلعب نظام المحاسبة التحليلية دوراً مهماً في عملية تحديد سعر التكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات على أساس معلومات دقيقة.
- نعتبر أن أسلوب (ABC) ساعد في تحسين مردودية المؤسسة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة أي أنه ساعد في تخفيض التكاليف .

الفرع الثالث: التقييم الشخصي

- من خلال دراستنا لمؤسسة مجمع مقابلي للأشغال الكبرى ، واجهتنا عدة عراقيل و صعوبات تمثلت في:
 - عدم تواجد نظام المحاسبة التحليلية داخل مؤسسة الدراسة ،
 - عدم توفر معلومات دقيقة تخص جميع الأعباء و المصاريف بأنواعها ،
 - تستر موظفي قسم المحاسبة على بعض المعلومات الخاصة بدراستنا،
 - صعوبة الوصول الى مسؤولي قسم المحاسبة بسبب انشغالهم الدائم.
- ورغم كل هذه الصعوبات الا أننا اكتسبنا بعض المعارف و المهارات حول واقع المحاسبة العامة في المؤسسات الاقتصادية ساعدتنا في تطبيق بعض أساليب ترشيد التكاليف.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى حيث تم التطرق إلى مؤسسة الدراسة من حيث التعرف بها، وإلى أهدافها ، استراتيجية عملها ، وكذا هيكلها التنظيمي ، كما قمنا بتطبيق بعض الأساليب المقترحة لترشيد التكاليف في مؤسسة مقابلي للأشغال الكبرى متمثلة في، أسلوب التكلفة الكلية، وكذا بعض أساليب التكلفة الجزئية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، يتوجب على المؤسسة نشر ثقافة التغيير أولاً.

وفي الأخير تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية مع وجود بعض الصعوبات التي تتمثل في نقص المعلومات التي حولنا تخطيها لمحاولة تطبيق بعض الأساليب.

الخاتمة

من خلال دراستنا السابقة ومن خلال ما تطرقنا إليه، يمكننا القول بأن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف ودراستها وكذا حساب التكلفة النهائية لكل منتج وبالتالي اتخاذ القرار المناسب من أجل تحسين تسيير المؤسسة وزيادة مردوديتها.

يعتبر تحديد تكلفة الإنتاج سواء كان سلع أو خدمات أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف، و يهدف استخدامها في الرقابة واتخاذ القرارات ، وللوصول إلى هذه الأهداف يتم تطبيق أساليب متعددة منها: أسلوب التكلفة الكلية الذي يعتمد على تحميل المنتجات سلع كانت أو خدمات بإجمالي التكاليف، وأسلوب التكلفة الجزئية التي تضم أسلوب التكلفة المتغيرة، أسلوب التكلفة المباشرة ، أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة الهامشية ، وهذه الأساليب تعتمد على تحميل السلع والخدمات بجزء فقط من إجمالي التكاليف، أما أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، فيقوم على فكرة تخصيص التكلفة على الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أساس أن تحديد سعر البيع المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة. كما يمكن للمؤسسة الاعتماد على أكثر من أسلوب لأن كل الأساليب السابقة تتكامل فيما بينها من أجل الحصول على معلومات تتميز بالمصداقية لاتخاذ القرارات المناسبة.

وفي ظل التطورات التكنولوجية ووحدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها سلع أو خدمات تسمح لها بتحقيقها هامش ربح من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق، وضمان استمراريتها وهذا يتم إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليفها اعتمادا على معلومات توفرها محاسبة التكاليف، تساعد على الرقابة واتخاذ قرارات سليمة.

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى جملة من النتائج تتمثل في:

- تعتبر التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تخصيصها المحور الأساسي لمحاسبة التكاليف؛
- تعتبر محاسبة التكاليف مهمة في كل مؤسسة لما تقدمه من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات والرقابة؛
- تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة، وغيابها يعني فقدان السيطرة والتحكم فيها؛
- أغلب المؤسسات الاقتصادية الخاصة في الجزائر لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج تعطي الصورة الدقيقة للمؤسسة؛
- أن أسلوب التكلفة الكلية، التكاليف الجزئية وأسلوب التكلفة المعيارية لمحاسبة التكاليف قد لقيت استحسانا كبيرا لدى جميع المؤسسات في الماضي على الرغم من أنها أصبحت يطلق عليها اسم تقليدية لظهور أساليب أخرى؛
- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة... الخ لمحاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل

مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؛

- يتم ترشيد وتخفيض التكاليف بواسطة نظام تسيير فعال يلغي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للخدمة والعمل على تطويرها وتحسينها.

الاقتراحات :

- من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح ما يلي :
- على المؤسسة تبني نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف؛
- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف؛
- ضرورة وضع الوزارات المعنية قوانين تلزم المؤسسات بتطبيق محاسبة التكاليف؛
- العمل على تكوين الإطار على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف والتعرف على أساليبه خاصة الحديثة منها لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة؛
- من خلال الدراسة اتضح أن المؤسسة تتوفر على إمكانيات مالية وبشرية تمكنها من تبني نظام محاسبة التكاليف وغيابه يعود إلى عدم توفر روح المبادرة.

الأفاق المستقبلية للدراسة:

- دور استعمال الأساليب الكمية في تخفيض التكاليف؛
- تقييم معوقات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات؛
- أثر استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف؛
- أثر تخفيض التكاليف على أداء المؤسسة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

✓ الكتب:

- أروسييتول أبزوست، دج أبزوي، التكاليف وأسعار التكلفة، ترجمة سميرة حازوزلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة) ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع: عمان، 2006.
- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- رجال علي-سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية-ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1990.
- سعيد أوكيل واخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991.
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، الأردن.
- عبد الحليم كراجة، فيصل الحنطي، نايف جبرين، "محاسبة التكاليف"، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1991.
- عبد العليم عبد الحميد، " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف"، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر ،1994.
- عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية- الساحة المركزية- بن عكنون- الجزائر - طبعة 1998.
- عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف(المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار المعالجات المصرية، ط4، 1985.

- محمود أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر .
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ط، 2، 1990.
- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006.

✓ الأطروحات والمذكرات:

أ. الأطروحات:

1. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ، 2004، 2005.

ب. المذكرات:

1. فرقاني نصيرة، طهراوي يمينة، دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (تخصص مالية)، جامعة المدية، 2008-2009.
2. محمد حفري، معاذ بني مامي و ناصر هجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة إستشارية في إتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس العلوم التجارية، جامعة المدية، 2008-2009.

✓ المجالات:

- نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منحج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- Drury Colin, patrick bond, , Management Accounting for Business, 3rd , 2005 .
- Henri Cullmann, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993.
- Horngren , Charl T & others, Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10th Ed,prentice–hall international, 2000.
- J.Trahand, B.Morad, E.C . Charles, comptabilité De Gestion : Coût, activité , réparation, Press universitaire Gronble, Paris, 2000.
- Louis Du Bulle , Didier Jourdain, Comptabilité Analylique De Gestion , France, dur Rod, 2000.
- Mohamed Zaatri , comptabilité analytique , anale , cmtc ,session 76.
- Patrick piget comptabilité analytique, Economisa : Paris 3eme Edition, 2001.
- Solomon's, the historical development of costing, ED 1, London, 1952.

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 7 4 2 3 5 9 0 0 4 6 3 7

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE MOKABLI
 Activité: LES GRANDS TRAVAUX
 Adresse: ROUTE DE BERBESSA KOLEA KOLEA



Exercice clos le 31/12/15

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2015			2014
	Montants Bruts	Amortissements, Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	459 000	1'007 208	451 791	734 691
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	6 774 970	3 547 401	3 227 568	4 535 562
Autres immobilisations corporelles	845 155 128	424 632 951	420 522 177	494 001 402
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	47 601 032		47 601 032	47 601 032
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	94 133 896		94 133 896	94 133 896
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	995 124 027	429 187 560	565 936 467	641 006 585
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	688 617 840		688 617 840	451 916 651
Créances et emplois assimilés				
Clients	486 542 024		486 542 024	677 180 332
Autres débiteurs	138 745 882		138 745 882	84 747 114
Impôts et assimilés				15 654 781
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	242 532 682		242 532 682	294 963 952
TOTAL ACTIF COURANT	1 556 438 429		1 556 438 429	1 524 462 832
TOTAL GENERAL ACTIF	2 551 562 456	429 187 560	2 122 374 896	2 165 469 418

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 0 7 4 2 3 5 9 0 0 4 6 3 7
Désignation de l'entreprise:	SARL GROUPE MOKABLI
Activité:	LES GRANDS TRAVAUX
Adresse:	ROUTE DE BERBESSA KOLEA KOLEA
Exercice clos le	31/12/15



BILAN (PASSIF)

	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	24 000 000	24 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	114 943 651	167 842 531
Autres capitaux propres - Report à nouveau	453 352 873	285 510 341
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	592 296 524	477 352 873
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	79 000 000	79 000 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	79 000 000	79 000 000
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	243 900 568	184 707 885
Impôts	36 263 581	81 350 097
Autres dettes	1 154 335 336	1 343 058 562
Trésorerie passif	16 578 885	
TOTAL III	1 451 078 371	1 609 116 545
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 122 374 896	2 165 469 418

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

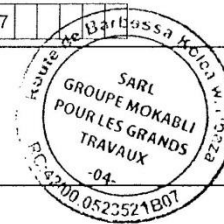
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 7 4 2 3 5 9 0 0 4 6 3 7

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE MOKABLI

Activité: LES GRANDS TRAVAUX

Adresse: ROUTE DE BERBESSA KOLEA KOLEA



Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		154 334 764		162 622 015
Production vendue	Produits fabriqués	151 524 577		68 197 015
	Prestations de services			
	Vente de travaux	1 159 418 783		1 544 249 486
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1 465 278 125		1 775 068 516
Production stockée ou déstockée			249 354 991	
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1 465 278 125		1 525 713 524
Achats de marchandises vendues	131 468 283		138 228 712	
Matières premières	882 629 753		840 975 191	
Autres approvisionnements	56 462 959		92 364 359	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	5 601 602		2 570 071	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats			1 375 029	
Services	Sous-traitance générale	1 783 637	51 529 640	
	Locations	6 391 178	726 552	
extérieurs	Entretien, réparations et maintenance	450 267	568 736	
	Primes d'assurances	1 289 545	1 687 001	
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	13 600 858		
	Publicité	1 150 000	1 150 000	
	Déplacements, missions et réceptions	436 588	150 345	
Autres services	6 475 084		15 805 606	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1 107 726 358		1 147 135 342	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		357 551 767		378 578 182

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 7 4 2 3 5 9 0 0 4 6 3 7

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE MOKABLI

Activité: LES GRANDS TRAVAUX

Adresse: ROUTE DE BERBESSA KOLEA KOLEA



Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT/.

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	106 334 595		96 216 985	
Impôts et taxes et versements assimilés	2 796 175		334 797	
IV-Excédent brut d'exploitation		288 420 995		282 026 399
Autres produits opérationnels		2 076 991		249 162
Autres charges opérationnelles	16 088 015		1 632 403	
Dotations aux amortissements	112 222 434		104 090 716	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		122 187 537		176 552 442
Produits financiers		1 347 062		1 571 619
Charges financières	5 504 252		6 915 254	
VI-Résultat financier	4 157 190		5 343 635	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		118 030 346		171 208 807
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	3 086 695		3 366 275	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		114 943 651		167 842 531

(*) A détailler sur état annexe à joindre