



جامعة خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان:

المحاسبة التحليلية ودورها في تسيير المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة باتيميتال - بعين الدفلى -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية
تخصص محاسبة وتدقيق.

من إعداد الطالبين:

- تومي عبد النور

- بو عبدالله إدريس

نوقشت أمام اللجنة المكونة:

رئيسا		
مشرفا		باكدي مليكة
مناقشا		

السنة الجامعية: 2021/2022

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله مالك الملكوت الذي لا يموت الذي أمانني على إنجاز هذا العمل المتواضع، وصلي وسلم وبارك على نبينا محمد وأصحابه أجمعين، كما نتقدم بخالص الشكر ومعظيم التقدير الى الأستاذة المشرفة بالكادي مليكة على توجيهاتها وإرشاداتها القيمة وعلى الجهود المبذولة فلها مني جزيل الشكر والعرفان، وندعو الله أن يبارك لها ويكرمها بفيض كرمه ويجزيها خير الجزاء، ونشكر كل الأساتذة بكلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية على ما قدموه لنا من إرشادات وتوجيهات ولعينة الدراسة التي ساهمت في إنجاز هذا العمل.

وشكراً جزيلاً

إهداء

أجمل ما في الحياة أن يصل الإنسان الى مبتغاه أن يحقق أمنية نفسه ومن هم حوله أن يتحقق النجاح بعد رضا الوالدين فالحمد لله الذي أتم علي نعمته وحقق لي ماوددته .

أهدي ثمرة جهدي الى التي الجنة تحت أقدامها التي ابتسمت لحظة سعادتني
ومسحت بعنانها دموعي لحظة شقائي، الى التي سهرت على تربيتي وحرصت على
نجاحي وشجعتني على مواصلة دربي، مصدر الحب والعنان الغالية أمي . الى صاحب
اليدين التي رعتني الذي أفنى عمره لتربيتي فكان لي السند في الحياة أبي العزيز،
والى الذين يعيشون في قلبي وأعيش في قلوبهم الى أخوتي وأصدقائي .

عبد النور

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

التي كانت ولا يزال دائما شلالا من العنان

أكرم إمرة وأدفعى حزن وأحق الناس بصحبتى إلى عيني ونبراس حياتي من رافقتني

دعواتها في دربي ومشواري إلى من حملتني ومن على ومن

إلى من سهرت الليالي، حفظها الله وأطال في عمرها "أمي غالية"

إلى من كرس حياته من أجلي ونورلي مستقبلي الدراسي إلى من لم يبخل علي يوما

بشيء، طلبته إلى رمز التضحية ومثال الصمود

الذي أنار دربي بالنصح والتوجيه والإرشاد

أبي حفظه الله ورعاه.

إلى من يحملون في عيونهم ذكريات طفولتي وشبابي إخوتي وأخواتي الأعماء.

إلى أصدقائي.

وإلى كل من شاركني في إنجاز هذا العمل المتواضع.

والى كل من يعرفني من قريب ومن بعيد.

إدريس

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

أ مقدمة:

الفصل الأول : الدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية ودورها في تسيير المؤسسة

5 تمهيد

6 المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.....

6 المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية.....

8 المطلب الثاني: النظام العام للمحاسبة التحليلية.....

11 المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى.....

13 المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية.....

13 المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية والطرق الجزئية.....

26 المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية.....

32 المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة).....

38 المبحث الثالث : ماهية التسيير.....

38 المطلب الأول : ماهية التسيير.....

41 المطلب الثاني : مستويات التسيير وعناصره :.....

42 المطلب الثالث : أهمية التسيير وأهدافه.....

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للمحاسبة التحليلية في مؤسسة باتيميتال

45 تمهيد.....

46 المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال.....

46 المطلب الأول: تعريف المؤسسة المستقبلية (باتيميتال).....

49 المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي.....

50 المطلب الثالث: تقديم المصلحة المستقبلية (المحاسبة والمالية).....

52 المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة باتيميتال.....

52 المطلب الأول: الهيكل العامة للحسابات.....

52 المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة باتيميتال :.....

56.....	خلاصة الفصل
58.....	خاتمة:
61.....	قائمة المراجع:
64.....	الملاحق:

فهرس الأشكال

- الشكل رقم 1: مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية.....11
- الشكل رقم 2: توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل.....15
- الشكل رقم 3: توزيع الأعباء على الأقسام.....16
- الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة.....49

فهرس الجداول

- الجدول رقم 1: جدول التوزيع الأولي للأعباء.....17
- الجدول رقم 2: إعداد التوزيع الأولي للأعباء :18
- الجدول رقم 3: جدول التوزيع الثانوي.....19
- الجدول رقم 4: إعداد التوزيع الثانوي الأقسام.....20
- الجدول رقم 5: التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي.....20
- الجدول رقم 6: إعداد جدول التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي.....21
- الجدول رقم 7: تحديد الفروقات المعيارية.....29
- الجدول رقم 8: يمثل ثمن شراء المواد الاولية المستعملة في انشاء مشروع سقف معدني.....54
- الجدول رقم 9: يبين لنا تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لانجاز هذا المشروع.....55

مقدمة

تشهد الساحة العالمية تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعالمية ولعل أبرز هذه التغيرات إنتشار الشركات الدولية وشركات المتعددة الجنسيات.

ولا شك أن هذه التغيرات قد أدت إلى زيادة المحاسبة التحليلية كمصدر أساسي للنتائج في هذه المؤسسات ولقد أصبحت المحاسبة أمر ضرورية وحيوية بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية وتمثل أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة العمال المعاصرة، والتسيير الجيد للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان في القطاع العام أو الخاص وتتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمالها لعناصر الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال.

فإذا نظرنا إلى المحاسبة العامة نجد أنها مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات والتكاليف وبالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لمعرفة وتحليل كامل النشاط الذي تمارسه المؤسسة ونظرا لوجود مثل هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالاقتصاديين والباحثين الأوائل إلى البحث عن وسيلة أو نظام للتحليل وإيضاح طرق المحاسبة التحليلية وخاصة المعاصرة منها ومن هنا يمكن إن طرح التساؤل التالي:

ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسة؟

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية ؟ وما هي أهم الطرق المعاصرة التي تبنها؟
- ماذا نعني بتسيير المؤسسة ؟ وما هو أثرها؟
- ما واقع استخدام المحاسبة التحليلية في مؤسسة باتيميتال ؟

الفرضيات:

- المحاسبة التحليلية هي أداة ضرورية لتسيير المؤسسات .
- تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق والتقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة
- تسيير المؤسسة هي الخطة التي تعتمد عليها في بناء مؤسسة مثلى وتفاذي الأخطاء السابقة .

أهمية البحث:

- نظرا للوضعية التي يعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف وتحديدتها.

- الحصول على أقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ القرارات.

أهداف البحث:

- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، أهدافها ووظائفها، ودورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة .
- استخدام المحاسبة التحليلية بالطريقة المثلى يمكن المؤسسة ويساعدها على معرفة الأخطاء والتقليل من الانحرافات خاصة في ظل التغيرات التي تطرأ على بيئة العمال.
- التسيير الأمثل هو الطريق الأمثل الذي يمنع المؤسسة من الوقوع في الأخطاء وتفاديها للأخطاء السابقة توصلها إلى الأمثلة.
- معرفة واقع استخدام المحاسبة التحليلية .

دوافع اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية .

أ- الأسباب الموضوعية:

- اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية وأداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة.
- الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.
- ب- الأسباب الذاتية:
 - ت- حب التطلع على هذه التقنية وسعياً للتحكم فيها.
 - الشعور بأهمية وقيمة الموضوع في المؤسسات الجزائرية .
 - طبيعة التخصص "المحاسبة".

المنهج المتبع:

- اعتمدنا في بحثنا على المزج بين منهجين هما:
- المنهج الاستنباطي: الذي يعتمد عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية وأهم الطرق المعاصرة لها مع إعطاء بعض المفاهيم عن التسيير .
- المنهج الاستقرائي: الذي سوف تعتمد عليه في الجوانب التطبيقية من أجل تحليل بعض المؤشرات والجدول وهذا من خلال دراسة حالة مؤسسة باتيميتال .

الأدوات المستخدمة:

- سعياً لإثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا مجموعة من الكتب، وكذا مجموعة من البحوث العلمية والمحلات والمراسيم وبعض الملتقيات والأيام الدراسية، إضافة إلى مواقع مختلفة للانترنت، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بتوظيف ما أتيح لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالمؤسسة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

صعوبة البحث:

- قد تعرضنا عند القيام بدراسة الموضوع إلى جملة من الصعوبات منها:
- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في موضوع الدراسة .
- عدم وجود المعلومات المطلوبة والكافية الخاصة بموضوع في جانب التطبيقي .
- عدم توفر أطروحات ورسائل الماجستير المتعلقة بهذا الموضوع.

تقسيمات البحث:

- للإجابة على الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وهي كالتالي :
- الفصل الأول: دراسة نظرية في دور المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسة
- المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني : تقنيات المحاسبة التحليلية
- المبحث الثالث: تسيير المؤسسة
- الفصل الثاني : دراسة في مؤسسة باتيميتال
- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة باتيميتال.

الفصل الأول

الدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية

ودورها في تسيير المؤسسة

تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية العنصر الأساسي في التسيير العقلاني للمؤسسات وأداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره وخصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومواكبة التقدم التكنولوجي ؛ لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة بحيث تكمن مهمتها في تجميع وتحليل وإبراز معرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى تسمية مراكز الأرباح وتمكن المسؤولين والمحليلين القيام بعملية المراقبة والاستغلال الجيد للموارد المتاحة وكذا وضعيتها المالية.

ولهذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى التعرف على المحاسبة التحليلية عن طريق المباحث التالية :

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

- المبحث الثاني: تحليل العناصر الأساسية للمحاسبة التحليلية

- المبحث الثالث : ماهية التسيير

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكييفها بصورة تلبي احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج إضافة إلى وسائل للرقابة على استخدام هذه العوامل وما أن مديري المنشأة الناجحة يحتاجون إلى البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلى اتخاذ العديد من القرارات ومن أبرز تلك القرارات التي تتخذها المنشأة قرار تسعير المنتجات والذي يؤثر على ربحية المنشأة وينعكس على استمراريتها في المستقبل.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

أولاً. مفهوم المحاسبة التحليلية:

يمكن تعريفها كما يلي:¹

تعريف 01: "إنها مزيج بين علم وتقنيات ففي شقها تدرس الأسس والمبادئ العلمية المعاني التكلفة ونظريتها، ونظم تطبيقها في مختلف المؤسسات وفي شقها التقني استعمال هذه الأسس من متخصصين مهنيين وغير متخصصين في المؤسسات وعلى ضوءها يتم التحكم في توجيه واستغلال الموارد المتاحة، وتسمح للمسيرين باتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة التي تهم نشاط وتطور المؤسسات وفقاً للإمكانيات، سياساتها وظروف محيطها".

تعريف 02: "إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة ببيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها الإدارة المشروع يوماً بعد يوم".

تعريف 03 : "تشتمل محاسبة التكاليف بمجموعة من الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه أو بيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتماماً بنواحي نشاط صغير الحجم أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة بينما تولي الثانية اهتماماً بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة".

تعريف 04 : "مفهوم محاسبة التكاليف يعني تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن والممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية²¹

¹ - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص38

² - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 15.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من عمليات تسجيل وتبويب ومعالجة البيانات المحاسبية للنشاطات الاقتصادية والاجتماعية من أجل تحديد التكاليف والنتائج وكذلك توفر كل الوسائل اللازمة لحساب بعض المؤشرات التسييرية التي تسمح بمتابعة مستوى التطور والدقة في التسيير فمن خلال تحليل الأعباء والمنتجات، يمكن للمحاسبة التحليلية تسهيل مراقبة التسيير وبالتالي تحديد المسؤولية والجودة"

ثانيا. أهداف المحاسبة التحليلية:

يهدف هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:¹

- **حساب التكاليف وسعر التكلفة** : تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط وكذا:
 - تحديد نتائج الأعمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية .
 - تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.
 - تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم .
 - تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.
- **ضبط ورقابة عناصر التكاليف** : تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه.
- **الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية**: تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف التقديم هذه الخدمات بحيث يتم تحميلها بصورة أو بأخرى على المنتج، لذلك من الضروري
- ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها بسعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.
- **المساعدة في تحليل الانحرافات**: تكيف في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات المتمثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما، وتحديد الانحرافات الناتجة المستندة إلى أسباب معينة وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.²
- **دراسة المردودية**: تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع.
- **مراقبة التسيير**: بحيث نعتمد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطوراته

¹ - مدور حمزة، محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معقدة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2011، ص42.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص8.

- اتخاذ القرارات : تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة: هذا عن طريق تزويدها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع المنتجة والاستثمارات التي تمولها.¹
- تقديم وسائل تبرير الأسعار : بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة.²

قياس تكلفة الإنتاج: يتم قياس التكاليف الفعلية كل عنصر من عناصر الإنفاق وذلك بغرض تحديد التكلفة الفعلية والإجمالية أو الحدية أو وحدات هذا النشاط وهذه بدورها تفيد في تحديد نتائج الأعمال (التشغيل، المتاجرة، الأرباح والخسائر...) لوحدة النشاط الرئيسية والفرعية ووحدات المنتجات النهائية كما تفيد في أغراض تقويم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة وتلك التي في طريق الإنجاز وتساعد محاسبة التكاليف في قياس التكلفة الحقيقية وتحديد أقل الأسعار التي تمكن من بيع النشاط في أوقات الكساد والدخول في المناقصات .

- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة إذ أن هذه السياسة لها أكثر في توجيه الإنتاج والاستثمار والتجارة الخارجية ويرى الكثير من الاقتصاديين أن الدورات التجارية تعود إلى سوء توزيع المواد بين النواحي الإنتاجية المختلفة وإلى اختلاف أسعار البيع عن التكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلاءم مع الكفاية والعدل التنفيذ وتحقيق آمالها.

المطلب الثاني: النظام العام للمحاسبة التحليلية

أولاً. موضوع المحاسبة التحليلية ونطاق تطبيقها

- موضوع المحاسبة التحليلية:

موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها أي معالجتها بجمعها واستخدامها أو تحديدها وحسابها ومنه حسب تعريفها بأنها تقنية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية فإن موضوعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة وتتمثل فيما يلي:³

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها، تكاليف السلع والخدمات.

¹- لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص 44.

²- مرابلي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 2006/ 2005، ص 38.

³-محمد علي السعيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، 2010، ص 13.

- تقييم مردودية السلع المحققة بالأسعار المطبقة وفقا لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات عن التكلفة الحدية بالوصول إلى بعض المعلومات عن التكلفة الحدية والمردودية التي توضح مستوى النشاط المثل الذي يجب أن تصل إليه وهذا في الأصل تحليل مقتبس من التحليل الحدي لدى الاقتصاديين لمعومة التسيير.

ومنه نجد أن المحاسبة التحليلية تؤكد لنا من خلال موضوعها بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لمتابعة النشاط وتقييم المردودية واتخاذ القرارات خاصة في التخطيط للمدى القصير.

• نطاق تطبيق المحاسبة التحليلية:

تهتم المحاسبة التحليلية أساسا بقياس وتبويب وتحليل النفقات التي تقوم بها المؤسسة ولذلك يمكن الاعتماد على المحاسبة التحليلية في جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها وطبيعة النشاط الذي تقوم به سواء كانت تهدف إلى تحقيق أرباح أم لا وإن كان استخدام المحاسبة التحليلية قد بدأ في المؤسسات الصناعية إلا أن ذلك لا يمنع من استخدام طرق وأساليب المحاسبة التحليلية في المؤسسات التجارية والزراعية والمالية بل حتى في الوحدات الإدارية الحكومية سواء المركزية أو المحلية".

ثانيا. وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية للمؤسسة فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات في التسيير وحتى تحقيق المحاسبة التحليلية على هذا النحو فإنها ترتبط بمجموعة الوظائف والمهام المختلفة:¹

- **قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية في الصناعة بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من المواد واستغراقه من وقت وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.
- **ضبط ورقابة عناصر التكاليف:** يساعد استخدام المحاسبة التحليلية على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية، واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن

¹ - عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص14.

طريق القضاء علا التبذير والإسراف في المواد، متابعو وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة وهذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

• **تحليل الانحرافات وإعداد التقارير :** إن القيام بتجميع وتحليل البيانات، المعلومات والتكاليفية ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة ويتم ذلك من خلال إعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة

والمنفذة، ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية وحسن الأداء على مستوى كل مراكز الإنتاجية والخدماتية.

• **ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط:** لاتخاذ قرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيه الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية وتتعلق هذه المعلومات بإمكانات وموجودات المؤسسة التي يجب تحليلها ومقابلتها إلى نتائج التحليل الخارجي لمحيط وظروف بيئتها وما تطرحه من تهديدات وما تقدمه من فرص حتى يتمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الضرورية في توجيه السياسة العامة تحديد أهداف المؤسسة وتموضعها الاستراتيجي وكذا خططها الإستراتيجية التي تكون مرنة ولمدة ثلاث إلى خمس سنوات مقبلة وفيها تدرج البرامج السنوية والموازنات الفصلية.

ثالثا. شروط السير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة للتسيير بشكل عام النقاط التالية:¹

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد سير المخزن الأمين المخزن .
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام. - مراقبة وفحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- فصل الأعباء بدقة عن العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان .
- مراقبة اليد العاملة اعتماد على التقطير اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات .
- إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة أو نصف المصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور وكذا تنظيم جيد وتحقيق وبناء تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نشاطها.

¹- عماد زوده، مساهمة في تصميم نظام التكاليف، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2010، ص9.

المطلب الثالث: مكانة المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى

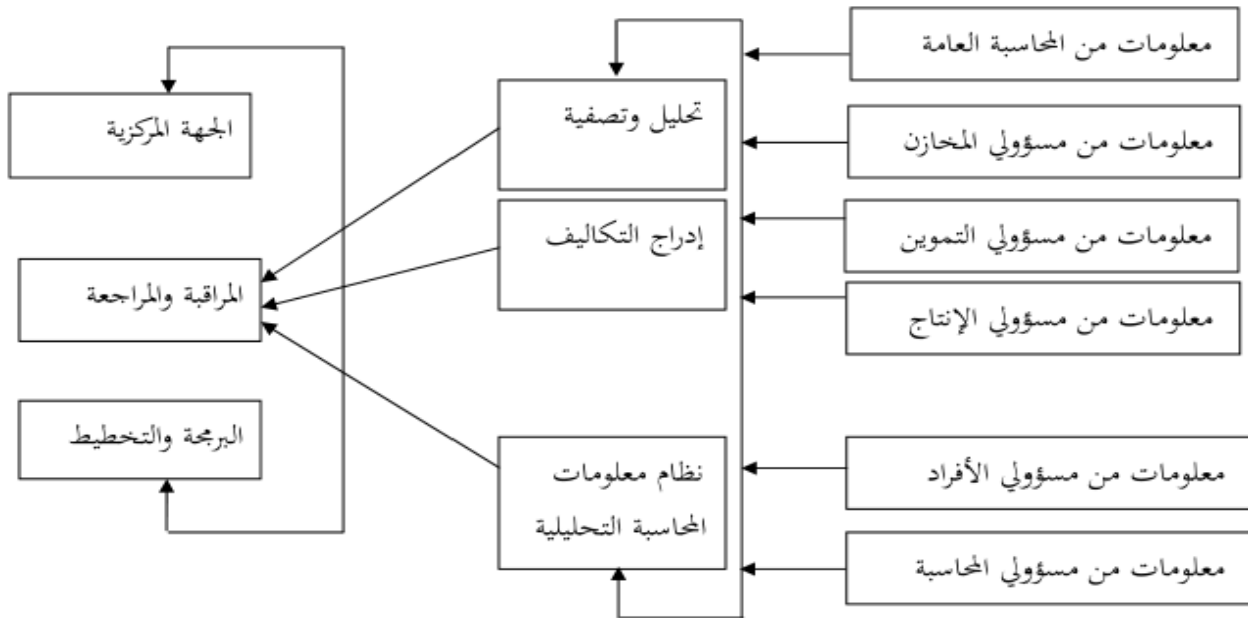
أولا : مكانة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح ب:¹

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج.
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج

وضع التقديرات والحلول للتخفيف من العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل: معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها وأي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج أو معرفة أي الطلبات وأيتها تقبل، توفر المحاسبة التحليلية داخلية أي تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية وهي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير والإدارة حيث تستند إلى عدة مصادر من المعلومات التي تمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافها، ويمكن تلخيص ذلك في المخطط التالي :

الشكل رقم 1: مخطط مصادر المعلومات المحاسبية التحليلية



المصدر: دايمي إبراهيم، المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 21

¹ - دايمي إبراهيم، المحاسبة التحليلية لتسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 21.

ثانياً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

1- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

نشأة المحاسبة التحليلية نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور وأن المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية تعد امتداد للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية وبالتالي تكون هناك علاقة قوية بينهما ويمكن إيضاحها كما يلي:¹

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة وتقوم المحاسبة التحليلية بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات.
- تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور
- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية عند تحديد نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج التام
- تحتاج المحاسبة التحليلية إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة مثل سوء شراء المواد الخام أو أجور العاملين وشراء الأصول الثابتة لحساب الإستهلاكات .

2- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية:²

كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها: التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورات هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة على اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية هو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف أحداث قد تمتد إلى مدى المتوسط والبعيد بينما المحاسبة التحليلية تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب .

¹ - عبد الحكيم كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص15.

² - غسان فلاح المطارنة: مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، 2003، ص10.

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية

إن حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية يعتمد أساسا على معلومات مصدرها الأساسي المحاسبة العامة إذ تحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة والمحققة خلال فترة زمنية معينة بالمقارنة بين مستويات التكلفة، ويشمل نظام المحاسبة التحليلية عدة أساليب تقييمية ولكل أسلوب معطياته ومناهجه التحليلية ذلك وفقا لحالة الإنتاج والزمن حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الأساليب وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى نتمكن من الوصول إلى فهمها وإعطاء تقييم لها يسهل على المؤسسة اختيار الأحسن من بينها وهذا من أجل استعمالها في تسيير عملياتها ومساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب ومن بين التقنيات نذكر طريقة التكاليف الملوية (الكلاسيكية) الطرق الجزئية وتتضمن: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكلفة المتغيرة، التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة).

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية والطرق الجزئية

1- طريقة التكاليف الكلية:

أولا. ظهور الطريقة:¹

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تتابعت في إطار CEGOS "اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المحلي وتكوين المؤسسات في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد بمراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 4 أبريل 1948 ومن طرف مخطط المحاسبة العامة ل 1947 و 1957 والمخطط المحاسبي ل 1982 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مركز مسؤولية).
- خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبة، الإعلام الآلي...).
- التمويل (الخرينة، تسيير القروض...) هذه الأعباء لا تدرج إلا في سعر التكلفة.²

¹-مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 112.

²- علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

ثانيا. مفهوم الطريقة:¹

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة التكلفة منتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغي المباشرة.

- مفهوم القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة وقد عرفه الدليل الوطني المحاسبي بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية ونسب مئوية يتم إعطائها حسب توزيع عناصر التكاليف".

ثالثا. مبدأ الطريقة:

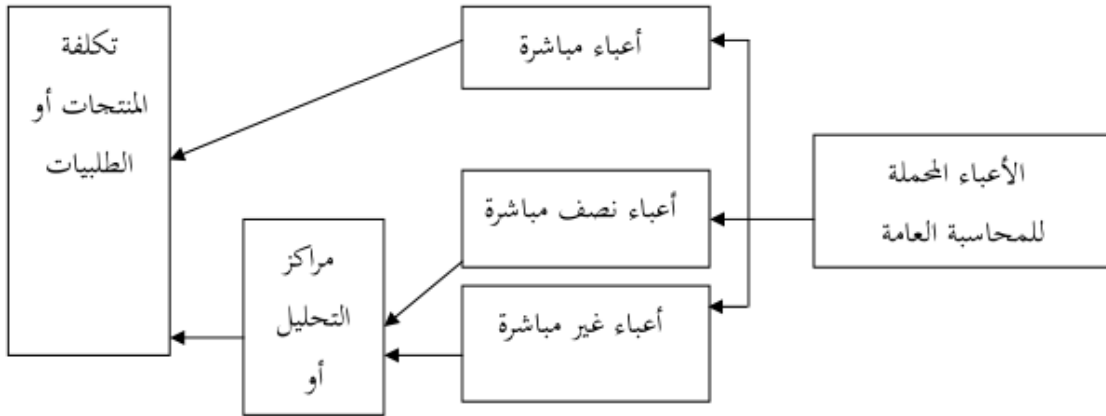
يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي:²

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة. - تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام وبصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل بالمراحل التالية :
- نقل الأعباء المباشرة: توزيع الأعباء غير المباشرة (المفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل، تحميل أعباء مراكز تكاليف المنتجات أو الطلبات كما هو مبين في الشكل التالي:

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 36.

² - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

الشكل رقم 2: توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 113.

وفي الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية والتي تساوي :

نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

ومنه:

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل:

- **تحديد الأقسام:** ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي وهذا التقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ويوجد نوعين من الأقسام:

1- الأقسام الرئيسية: تسمى الأقسام الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس وتتمثل أساسا من:

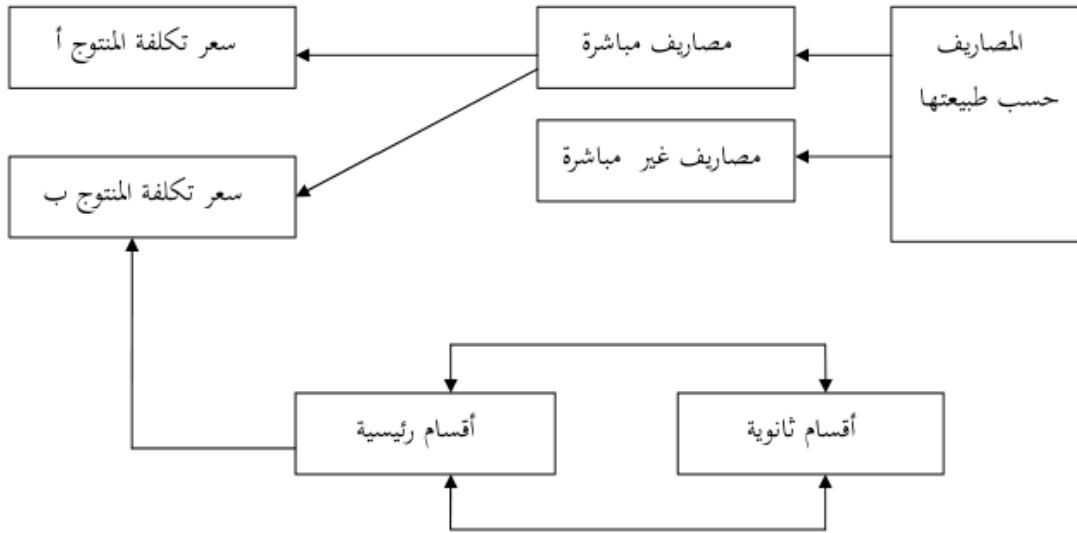
- قسم التموين: داخل المؤسسة وهو قسم رئيسي متجانس ونشاط اقتصادي يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة وهو نشاط قابل للقياس.

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

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

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

الشكل رقم 3: توزيع الأعباء على الأقسام.



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 8.

- **تحديد وحدات العمل :** إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات المدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم ولحجم وحدة العمل المقترحة لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة وفي المقابل المخطط المحاسبي لسنة 1982 اقترح التوصيات التالية:
- فيما يخص وحدات العمل بحيث:

يتم اختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا :

- كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل مسجلة .
- كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في ارتباط وثيق.

يتم اختيار ساعة الآلة عندما تكون :

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة.

¹ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2006، ص 18.

- مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها.

- الاهتلاكات أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بما .

من الممكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول ... المنتجة داخل كل قسم عندما يكون هذا الأخير لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتج واحد وهذا حتى يمكن ربط كل منتج بالوحدة التي تناسبه.

إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه يمكن تبني وحدة نقدية بمعنى تحديد قاعدة متفق عنها بالقيمة (ر.ع) تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتجات المعينة.

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: حيث نميز أشكال عديدة للتوزيع :

- التوزيع الأولي: يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة

مثال : قم بالتوزيع الأولي للأعباء .

الجدول رقم 1: جدول التوزيع الأولي للأعباء.

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		الموزع	الأقسام الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة		
35%	25%	25%	05%	10%	15300	ح 61
15%	30%	30%	10%	15%	21400	ح 62
20%	30%	30%	15%	05%	31900	ح 63
20%	30%	30%	10%	10%	21000	ح 64

المصدر : من إعداد الطلبة

الحل

الجدول رقم 2: إعداد التوزيع الأولي للأعباء :

أقسام رئيسية			أقسام مساعدة		الموزع	الأقسام الأعباء
التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة	الصيانة		
5335	3825	3825	765	1530	15300	ح 61
3210	6420	6420	2140	3210	21400	ح 62
6380	6570	9570	4785	1595	31900	ح 63
42000	63000	63000	21000	21000	210000	ح 64
56945	82815	82815	28690	27335	278600	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال

- التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء بكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية يمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين:¹
- التوزيع المتبادل: بحيث يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة لذلك يجب تسوية عملية التبادل.

هذه وذلك إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة .

¹-عبد الكريم بويغقوب، مرجع سابق، ص95.

الجدول رقم 3: جدول التوزيع الثانوي

التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	الأقسام
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
20%	30%	30%	20%	100%	الصيانة
40%	30%	20%	100%	10%	الإدارة

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال .

ترمز لقسم الصيانة ب X

ترمز لقسم الإدارة ب Y

$$X = 27335 + 0.1Y \dots\dots\dots 1$$

$$Y = 28690 + 0.2X \dots\dots\dots 2$$

بتعويض 1 في 2 نجد:

$$Y = 28690 + 0.2(27335 + 0.1Y)$$

$$Y = 28690 + 5467 + 0.02Y$$

$$Y - 0.02Y = 34157$$

$$Y = 34854.08$$

بتعويض قيمة Y في 1 نجد:

$$X = 27335 + 0.1(34854.08)$$

$$X = 27335 + 3485.408$$

$$X = 30820.40$$

الجدول رقم 4: إعداد التوزيع الثانوي للأقسام

الأقسام	الصيانة	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	27335	28690	82815	82815	56945
التوزيع الثانوي					
الصيانة	30820.408	6164.08	9246.12	9246.12	6164.08
الإدارة	3485.408	34854.08	6970.82	10456.22	13941.63
مجموع التوزيع	00	00	99031.94	102517.34	77050.71

من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المثال

- التوزيع التنازلي: في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يلي من الأقسام المساعدة الأخرى ثم على الرئيسية حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

الجدول رقم 5: التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

الأقسام	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
	الصيانة	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	27335	28690	82815	82815	56945
التوزيع الثانوي					
الصيانة	100%	20%	30%	30%	20%
الإدارة		100%	40%	20%	40%

المصدر : من إعداد الطلبة

الجدول رقم 6: إعداد جدول التوزيع الثانوي حسب طريقة التوزيع التنازلي

التوزيع	الرئيسية		المساعدة		مجموع التوزيع الأولي
	الإنتاج	التمويل	الإدارة	الصيانة	
56945	82815	82815	28690	27335	مجموع التوزيع الثانوي
5467	8200.5	8200.5	5467	27335	الصيانة
13662.8	6831.4	13662.8	34854.08		الإدارة
76074.8	97846.9	104678.3	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات المثال

- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب التكاليف نضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية لمنتج وفق طريقة التكاليف الكلية.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف الكلية

الإيجابيات: لهذه الطريقة عدة إيجابيات نذكرها فيما يلي:¹

- تقوم أو تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم، طريقة جيدة لمراقبة التسيير .
- تعطينا مفهوم وحدة العمل وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة .
- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلا ومن هنا تحليل هذه الفروق والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها. - تقوم بمتابعة تطور واتجاه تكلفة الوحدة الواحدة عبر الزمن ومن ثم تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض هذه التكلفة.

السلبيات: بالرغم من المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أن لها عدة سلبيات نلخصها فيما يلي:²

- يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة والملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص115.

² -- حمزة مدور، مرجع سابق، ص 54.

- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي يتم استغلاله.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة بأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخصصات الاهتلاك لا تسجل إلا نهاية كل سنة وهذا يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا .
- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتجات لا يمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي.

2- الطرق الجزئية:

أولاً. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

1- ظهور الطريقة:¹

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط حيث يرجع الفضل في ظهور الطريقة إلى HARRY LOIWARENCE GANTT التايلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915، إن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحوية والكلية لمراكز النشاط والمنتجات إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة).

2- مفهوم الطريقة:

هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي والفرق يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة وهي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقد الملائم لها من التكاليف الثابتة وفق المعامل التحميل العقلاني الذي يحدد كما يلي:²

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

3- مبدأ الطريقة:

الحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة لتحمل فيما بعد هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة) والجدوى

¹ - د.رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004/2005، ص 211.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 116

منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية والذي يساوي :

$$\text{مستوى الفعالية} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$$

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والناجم يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لأخر ومن مؤسسة الأخرى ويكون إما ساعات العمل أو الكميات المستهلكة أو غيرها لتكون كوحدات لقياس المستوى العادي وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات¹:

• معامل التحميل < 1: النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية وبالتالي المؤسسة تحملت أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية وهذا يظهر فرق موجب يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية < الفرق يضاف إلى النتيجة.

• معامل التحميل = 1: النشاط الفعلي = النشاط العادي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية وعليه فإن الفرق يكون معدوما وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

• معامل التحميل > 1: النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي وعليه الفرق يعبر كأعباء نقص النشاط ليلية الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة لأنها أنفقت أكثر مما يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالاتي :

التكلفة المباشرة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة

تكلفة الإنتاج المحملة عقليا = التكلفة المباشرة الأولية + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من

التكاليف الثابتة - الأعباء الثابتة غير المباشرة المحملة عقليا

سعر التكلفة المحمل عقليا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من

¹ - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2013، ص54.

• فروق التحميل العقلاني:

- فروق تحميل التكاليف الثابتة: إن الانخفاض أو الارتفاع في حجم النشاط يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية وبالتالي تؤثر على سعر التكلفة الذي يبقى ثابتاً مهما تغير حجم النشاط كما نعلم أيضاً أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة إجمالية دون التفريق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل لتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعين الاعتبار فروق التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة) من أجل تسوية التوازن بين نتيجة المحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية.

- فروق المخزونات: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل وهذا يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة الأقسام التموين وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فرق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني فإذا كان الفرق موجب فإن هذا الأخير يضاف إلى نسبة أما إذا كان سالبا يطرح من النتيجة .

4- تقييم طريقة التحميل العقلاني:¹

الإيجابيات:

- تسمح بحساب سعر التكلفة وذلك بفصله عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته .
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدبحة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج، أو انخفاضه، الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم.

السلبيات:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وخصوصاً إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه المتغيرة .
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.
- يكون تقييم تكاليف المخزونات أعلى من التقييم الحقيقي عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ حجم النشاط العادي.²

¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 121.

²- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 136.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

1- ظهور الطريقة:

طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت تسمى بـ Direct costing وقد ترجمت خطأ بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتج فهي إذن متغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى Marginal Costing

يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة.¹

2- مفهوم الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية مع تمييز سعر التكلفة حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من طريقة التكاليف الكلية وهذا من فائدتها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص ولأنها تفصل بين إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص ولأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب.

3- مبدأ الطريقة:

أساس الطريقة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر وهذا حسب مستويات الإنتاج باعتبارها أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى

¹ - أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير تخصص تخطيط وتنمية جامعة الجزائر،

ثابتة المقدار في المدينين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط حيث تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخدام النتيجة الصافية.¹

• خصائص طريقة التكاليف المتغيرة:

تتمثل فيما يلي:²

- تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية .
- حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدا .
- حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة .
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة.
- ضرورة وجود رقم الأعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً. ظهور الطريقة

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.

ثانياً: مفهوم الطريقة:

قبل أن نغوص في وصف وتحليل هذه الطريقة ولتوضيح وضبط المفاهيم وحملها في الإطار الخاص بها، ينبغي الإشارة إلى أن الطرق التي تمت دراستها سابقاً سواء المندرجة في الطرق الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ أو السياق التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، ولذلك يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية أو التكاليف الحقيقية (كطريقة إطار) ونفس تلك الطرق (الإجمالية أو الجزئية) يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة الإطار تخضع لمبادئ خاصة (المعايير، الموازنات ...) تسمى بطرق أو طريقة التكاليف المعيارية، فالتكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة سابقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 بأنها

¹ - ناصر دادي علون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 139.

² - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 250.

"تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها ويقوم هذا النظام على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف لذلك فهي تعبر عن الترجمة المعدلات الإنتاج الهندسية" معينة التي تتخذ كما تعرف أيضا بأنها "التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي، وعملي في ظروف أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية".

• أهدافها:¹

- البرمجة : يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- الرقابة: إذ تستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات
- الإعلام: وذلك عن طريق تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوفات تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق .

أنواع التكاليف المعيارية:

- **التكلفة المعيارية النظرية:** يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة حيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.
- **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:** ترتبط بظروف السوق، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية نظرا لضعف المنافسة في السوق.²
- **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها بالقيم الحالية، أخذا في عين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.
- **التكلفة المعيارية التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة وذلك بالاعتماد على تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذلك يجب استعمالها بحذر.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 162.

¹ - ناصر دادي علون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 162.

ثالثاً: مبدأ الطريقة

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. هذه الأسس تكمن في:

- أ- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة، ...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- ب- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
- ت- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة تميز هذه المعايير بالعملية والموضوعية والمرونة وأن لا تكون محددة بصفة عشوائية، حيث يجب أن تواكب كل التغيرات التي تلحق بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة، وذلك حتى لا يؤثر ذلك على حساب الفروق وتفسيرها بصفة خاطئة تنعكس سلباً على قرارات المؤسسة وموازنتها التقديرية القائمة أساساً على المعلومات التي توفرها التكاليف المعيارية.

• تحديد وتحليل الفروقات المعيارية:

- تحديد الفروقات: تنتج الفروقات عن عدة عوامل وتحليل الفروقات يجب أن تكون بتحديد أثر كل منها وذلك بتثبيت الأخرى، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلاً الكمية وتكلفة الوحدة فيجب أن تحلل إلى ¹:
 - فرق التكلفة أو سعر يحدد بتثبيت الكمية.
 - فرق على الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة.
- الفروقات الإجمالية : تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكميات أو الأسعار أو بحصيلة ضربها باستعمالها العلاقة التالية:

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

حيث ينتج لدينا عند حسابها:

¹ - سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق - سوريا، 1978، ص153.

التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية-----< الفرق موجب-----< نتيجة غير مرغوب فيها
يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 7: تحديد الفروقات المعيارية

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

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

الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية إلى قيمة الفرق في السعر وتكون القاعدتين العامتين كالاتي

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

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

تحليل الفروقات: هنالك أساس عنصران يمكن تحليل الفروقات المتعلقة بهما وهما:¹

- تحليل انحراف الأعباء المباشرة : تتمثل في الأعباء المباشرة في المواد الأولية المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل واحدة على حدا.

انحراف المواد الأولية المستعملة : يعطى انحرافها الإجمالي كما يلي:

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

ويمكن تحليلها إلى :

¹ ناصر دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 174.

انحراف في الكميات = (الكمية الحقيقية المستهلكة من المواد الأولية - الكمية المعيارية من المواد) X تكلفة الشراء المعيارية

انحراف على الأسعار = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

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

انحراف الوقت = معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية - المدة الفعلي)
انحراف معدل السعر = المدة الفعلية × (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي)

تحليل انحراف الأعباء غير المباشرة: يمكن حساب الفروق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب ما الفروق على اليد العاملة، إلا أنه بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق مشترك، فإن فرق السعر سوف يجرأ إلى جزأين هما: فرق النشاط وفرق الميزانية. أما فرق الكمية وهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ومنه الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة يعطى بالعلاقة التالية:¹

الانحراف الإجمالي = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية - الفرق المشترك

حيث :

فرق الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم - تكلفة الساعة للميزانية المرنة لقسم معين ولعدة سنوات متتالية

- الميزانية المرنة: هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس ولمستويات نشاط مختلفة، ويجب ملاحظة أن هذه الميزانية تتكون من:

- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط . - التكاليف المتغيرة تتغير نسبياً مع حجم النشاط.

تكلفة الساعة للميزانية المرنة = التكاليف المتغيرة للوحدة المعيارية + التكاليف الثابتة المعيارية بعدد الساعات الحقيقية

فرق المردودية = التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية - التكلفة المعيارية لوحدات العمل

¹ - أحمد طوابيبة، مرجع سابق، ص126.

الفرق المشترك = فرق التكلفة x فرق الكمية

فرق النشاط = تكلفة الساعة للميزانية المرنة - التكلفة الحقيقية للقسم

رابعاً : تقييم طريقة التكاليف المعيارية

الإيجابيات: لهذه الطريقة إيجابيات نلخصها فيما يلي :

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

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

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

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

السلبيات: بالرغم من المزايا إلا أن لها عدة عيوب أهمها ما يلي:¹

إن هذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص والعيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتحديثها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي:

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

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

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

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

¹ - نوال مرابطي، مرجع سابق، ص 147.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة)

أولاً. ظهور طريقة Activity Based Costing ABC:

نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العلمي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف المساندة للإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج حيث بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.¹

ثانياً. ماهية التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1- مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.²

2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف .
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

¹ - أحمد صالح عليّة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص70.

² - زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص394.

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

3- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:¹

• تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

- تعريف الأنشطة :

يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تحميص القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع الشحن للبضاعة المنتجة.²

- قياس تكلفة كل النشاط :

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف المواد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.³

• تحديد مراكز النشاط :

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز إن مركز

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 164.

² - أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2002، ص 190.

³ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية مصر، 2000، ص 28.

النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 50 دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار النشاط التصنيع و 20 دينار النشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.¹

• تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن عوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتبع المنتجات وتعدد العمليات.

• شروط اختيار مولدات التكلفة:

يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

• شروط تحديد عدد مسببات التكلفة:

كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكل ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي :

- الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف.
- تنوع الإنتاج.
- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل.
- تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).

• تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة نتحصل على تكلفة الوحدة المسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 171.

بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج.¹

ثالثاً. مبدأ الطريقة

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تركز على مبادئ وتقوم على فروض لنجاحها والوصول إلى الهدف المنشود منها.

- مبدأ نظام التكاليف المستندة لنشاط:²

- استهلاك الموارد مقابل استهلاك الأنشطة:

ويعمل نظام تكاليف الأنشطة على استخدام مقاييس الأنشطة ومن ثم يربط التكاليف بالأنشطة وهذا يؤدي إلى تحسين الإنتاجية، فعن طريق فحص ما يحدث في أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة وخطأ تقديرات التكاليف وتوزيع التكاليف، وهذا يساعد في إعادة توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك .

بينما نجد إن نظام التكاليف التقليدي يري أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية.

- استعمال عوامل مرتبطة بالحجم والأنشطة :

يستخدم نظام التكاليف التقليدي ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة لكن مع تنوع المصروفات غير المباشرة أصبحت العناصر المرتبطة بهذه الأسس محدودة وبالتالي فإن استخدامها يؤدي إلى ارتفاع نسبة أخطاء توزيع التكاليف، ولكن عند استخدام نظام تكاليف الأنشطة فإنه يتم التركيز على علاقة السبب والنتيجة عند اختيار مسببات التكلفة التي هي أساس توزيع التكاليف، لذلك يمكن القول بأن مسببات التكلفة ترتبط بصورة أقوى مع عناصر التكاليف غير المباشرة مقارنة مع أسس توزيع التكاليف المستخدمة في النظام التقليدي .

• الفروض المبني عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

وهي الفروض التي تهدف إلى تحقيق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءات أو خطوات النظام وتتضمن هذه المجموعة: فرض اقتصادية النظام وفرض الأهمية النسبية.

¹ - هاشم أحمد عملية، مرجع سابق، ص 32-33.

² - محمد تيسير عبد الحكيم الرجى، مبادئ محاسبة التكاليف، الكويت، بدون سنة نشر، ص 285-286.

- 1- فرض اقتصادية نظام التكاليف المبني على الأنشطة: نظرا لأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليس هدفا بحد ذاته وإنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة الأغراض اتخاذ القرارات أو الأغراض محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف، يتبين ضرورة الموازنة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.¹
- 2- فرض الأهمية النسبية: يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوحدات المنتجة طبقة الأنسب أساس أو معدل تحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا مجمع التكلفة العام.

رابعاً. تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.²

• المزايا:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية :

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة ع تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة .
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير مباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تعمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

¹ - بن مزوزية إبراهيم، مرجع سابق، ص 23. - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 56.

² - هادني خالد، مرجع سابق، ص 74.

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية.¹

• الانتقادات:

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفاً للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.²

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.³

- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد. في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد .

¹- أحمد حسن الظاهر، مرجع سابق، ص 213.

²- زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

³- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43.

المبحث الثالث : ماهية التسيير

المطلب الأول : ماهية التسيير

أولاً.نشأة وتطور التسيير :

من خلال دراستنا لتاريخ التسيير يمكن القول أن هذا الأخير كعملية أو ظاهرة، تمت ممارسته في الواقع قبل أن يكون علما، ومن أوائل مستعملي قواعد التسيير حكام مصر الفرعونية أين طبقوا مبدأ التسيير المركزي، وترتكز السلطة السياسية في الحكومة المركزية مع فرض سلطتها على الولاية بهدف تنفيذ قرارات المركز، وقام حامو رابي بوضع قانونه، الذي اشتهر به حكمه الإمبراطورية بابل، حيث بدأت انطلاقة مهمة التسيير وتم وضع قواعد للمعاملات البيعية وتحديد المسؤولية والقضاء، مما أدى إلى الأمن والاستقرار، وازدهرت حقبة من الزمن بإنتشار صناعة النسيج، وتنظيم العمل الزراعي وغيرها، وللرومان دورهم في التسيير والتنظيم البيروقراطي والذي ولد لديهم شكلا أكثر وضوحا، إذ طبق في الجيش وفي مختلف الهيئات والتنظيمات بعد ذلك، ثم إنتقل التسيير إلى بقاع العالم أخرى في العالم، إذ استعمل الصينيون التخطيط والتوجيه والرقابة ومبدأ التخصص، وتتضمن تعاليم كونغوشوس وهو فيلسوف صيني بعض المقترحات الخاصة بعملية الإدارة العامة والمؤكدة على إختيار قادة قادرين على تحمل المسؤولية في مختلف مواقع الدولة، حيث يكون قد ساهم في وضع بعض المبادئ الأساسية للتسيير والإدارة، والتي يؤكد عليها المختصون على مختلف المستويات.¹

ولقد ساهم هذا الفيلسوف في فاعلية الإنسان الاصفر بشكل عام، سواء في السبق إلى اكتشاف وتطوير أدوات تكنولوجية، أو في قطع اليابان وكوريا الجنوبية مع التطور البشري والمعاملات الإقتصادية، ظهور شركات تجارية خاصة في إيطاليا في القرن الخامس عشر وانتشارها بعد ذلك في أوروبا كانت ذات نظرة أكثر تطور، بعد استعمال الكمية مثل المحاسبة في مراقبة المؤسسات وإدارة الأعمال والقواعد المالية في البنوك.²

عرف التسيير تطورا كبيرا مع تطور المؤسسات الإقتصادية وأصبحت هذه الكلمة ذات معنى أكثر اتساعا وتعقيدا مع كبر حجم هذه المؤسسات والتطور التكنولوجي الذي شهدته البشرية .

¹ - محمد فريد الصحن وآخرون: مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 23.

² - عبد الرزاق بن الحبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية بين عكنون، الجزائر، 2004-2005، ص 24

ثانيا: مبادئ التسيير وخصائصه

أ- مبادئ التسيير¹:

أورد فايول 14 مبدأ ذكرا أنه استخدمها في حياته العملية مركزا على انها ذات صفة عامة أي تطبق على جميع ما يزاوله الإنسان من نشاطات وأعمال وأنها ليست ثابتة أو مطلقة.

- **تقسيم العمل** : ينطبق على كافة الأعمال بتقسيمها سواء كانت فنية أم تسييرية.
- **السلطة والمسؤولية** : السلطة التي تعطي للمسير الحق في إصدار الأوامر يجب أن تتساوى مع المسؤولية، التي هي الإلتزام بإنجاز المهمة الموكلة له ..
- **الإنضباط** : أي ضرورة إحترام النظم واللوائح وعدم الإخلال بالأوامر وهو يعكس صورة الرؤساء في المستويات التنظيمية المختلفة .
- **وحدة الأمر** : حيث يتلقى الموظف أو المرؤوس الأوامر من مصدر واحد فقط هو رئيسة المباشر .
- **وحدة التوجيه** : يقتضى هذا المبدأ وجود رئيس واحد وخطة واحدة لكل مجموعة من النشاطات الموحدة
- **خضوع المصلحة الفردية للمصلحة المشتركة** : بمعنى أن تكون الأهداف المؤسسة الأولوية على أهداف الأشخاص العاملين بها .
- **نظام المكافأة** : إي إعطاء الموظفين أو العاملين مقابل يتناسب مع الأعمال التي يؤدونها لمصالح المؤسسة .
- **المركزية واللامركزية** : المركزية هي أن تتمركز السلطة في جهة واحدة، بينما اللامركزية يتم توزيع السلطات على عدة مستويات أخرى، كذلك تفويض السلطة بما يتناسب مع نوعية المهام ونوعية الأشخاص .
- **التدرج الرتبوي للسلطة** : يقتضي وجود خطوط واضحة للسلطة واضحة للسلطة الأمر من الاعلى إلى الأسفل هذا مع إمكانية إقامة جسور عمودية وأفقية من الإتصالات والتنسيق المباشر في حال الضرورة .
- **النظام** : وضع الشخص المناسب في المكان المناسب .
- **الإنصاف والمساواة** : أي معاملة العاملين في المؤسسة بالعدل وحسن نية وهو أمر يتطلب الكثير من الخبرة من جانب الرؤساء المعنيين .
- **إستقرار الأشخاص العاملين** : يتطلب الاداء الجيد للأعمال وقتا لذا فإن عدم استقرار الأشخاص في هذه الأعمال تنفيذية كانت أم تسييرية يعتبر ظاهرة مرضية.
- **المبادرة** : تحتاج المؤسسة إلى القدرة على التنظيم وعلى تصور الخطة، مثلما تحتاج إلى القدرة على تنفيذها ويتطلب تشجيع روح المبادرة تضحية الرؤساء بغرورهم الشخصي من أجل تشجيع رؤوسهم .

1- محمد رفيق الطيب : مدخل للتسيير، جزء 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 62.

- روح الجماعة :حيث يتعين على الرئيس من خلال ممارسته لوحدة الأمر أن يحافظ على وحدة وتماسك مجموعته وأن يتجنب تفريقهما لأن ذلك يشكل خطأ جسيماً، حيث تكمن قوة المجموعة في الاتحاد ويستلزم تأمين روح الجماعة وجود اتصالات مكثفة.¹

ثالثاً. خصائص التسيير

- التسيير عمل جماعي، حيث لا تحقق التسيير الفعال للمؤسسة إلا إذا كان هناك عمل جماعي بين كل المسيرين.
- التسيير عمل هادف، لأنه يوجد أساساً لتحقيق مجموعة أهداف فهو وسيلة .
- تحقيق التنسيق الفعال للموارد المتاحة ويتم من خلال القيام بوظائف التسيير، التخطيط، التنظيم، الإدارة، الرقابة، والتنسيق بينها لتحقيق التكامل والوصول إلى الأهداف المرجوة . بالإضافة إلى الخصائص التالية:²
- التسيير له الصفة التنظيمية فهو عمل منظم بعيد كل البعد عن العشوائية فهو يقوم على جمعالمتناقضات والجمع أو التوفيق بينها يعتمد على التخطيط والابتعاد عن الخطأ والركون إلى الصدفة.
- التسيير ليس تنفيذاً للأعمال بل الأعمال يتم تنفيذها بواسطة الآخرين لأن مجرد كون أحد الأفراد يرأس عدد من المرؤوسين لا يجعل منه مسيراً فالتسيير ينطوي على تحديد الأهداف وتحقيقها
- تسيير المؤسسة بواسطة جهود المرؤوسين ولكي يشار له الفرد في التسيير فمن الضروري أن يتغلب على الميل نحو أداء الأشياء والأعمال بنفسه ويبدأ في جعل الأشياء تتحقق عن طريق جهود الجماعة.¹
- التسيير ينطوي على العديد من التصرفات والمهام التي يقوم بها المسير .
- التسيير نشاط إنساني، حيث يتعامل مع الجماعة ويسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إنجاز المهام، الوظائف، والأدوار في ظل القواعد والأعراف المتفق عليها .
- يتصف التسيير بالتغير نظراً لتغير المحيط والعنصر البشري وتغير حاجاته والتغيرات التكنولوجية، ويجب على التسيير أن يواكب هذه المتغيرات .
- يستلزم التسيير استخدام أنواع مختلفة من المعرفة والمهارات والإجراءات.³

¹ - محمد قاسم القيروني : مبادئ الإدارة، نظريات، عمليات والوظائف، دار وائل، عمان، الأردن، 2001، ص 27.

² - محمد رفيق الطيب : المرجع السابق، ص 63.

³ - عبد السلام أبو قحف : أساسيات الإدارة والتنظيم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 14.

المطلب الثاني : مستويات التسيير وعناصره :

أولاً. مستويات التسيير :

تختلف أنواع ومصادر المعلومات التي يحتاجها متخذوا القرارات باختلاف مستويات التسيير وعادة ما

يلاحظ في المؤسسات الاقتصادية تصنيف التسيير إلى ثلاثة مستويات يمكن ذكرها فيما يلي :

- **مستوى التسيير الإستراتيجي**: يمثل قمة التسيير في المؤسسة وهو من اهتمامات المسؤول الأول والإطارات العليا في المؤسسة ويتمثل في تحديد اتجاهات المؤسسة في المدى الطويل، وتعتبر الخطط والسياسات في هذا المستوى بالغة الأهمية، ولهذا فإن البيانات الخارجية هي محور اهتمام هذا المستوى، فالتسيير في هذا المستوى يجب أن يستند إلى معلومات متعددة مثل الوضع الاقتصادي المالي والمستقبلي كالتغيرات في حجم العمالة ونوعيتها.

- وضع الغايات والهدف العام للمؤسسة.

- صياغة الإستراتيجية والرسائل المميزة للمؤسسة.

- تحقيق التوافق بين المؤسسة والمحيط الخارجي.

وهذا المستوى تكون قراراته تتميز بالمبادأة وعدم خضوعها لقواعد محددة مسبقاً، حيث تعتمد المسيرين على

خبراتهم السابقة بحكمهم الشخصي في معالجة الأمور واتخاذ القرارات.¹

- **مستوى التسيير التكتيكي** : يتمثل في الإشراف والتنسيق المسيرين في الطبقة الوسطى على عمل مستوى التسيير العملي من أجل الحفاظ على مسار المؤسسة حسب الخطة المرسومة لبلوغ الأهداف المنشودة وتتنحصر مهام المسيرين في حلقة اتصال بين التخطيط الإستراتيجي والتسيير الإستراتيجي وأنشطة العمليات على مستوى التسيير العلمي .

وتتمثل مهام المسيرين فيما يلي:²

- وضع الميزانيات.

- التعامل مع المشاكل الإدارية للنقابات.

- قياس الأداء للمستوى العملي.

- تطبيق السياسات والإستراتيجيات التي وضعت من طرف المسيرين في الطبقة العليا.

- توزيع المهام وتحقيق التنسيق بين المسيرين في الطبقة الدنيا .

- **مستوى التسيير العلمي**: يتمثل في التسيير اليومي المتعلق بمراقبة عمليات الإنتاج من خلال الاستعمال الأمثل للمدخلات للوصول إلى المخرجات والتقدم التكنولوجي ساهم بدرجة كبيرة في التسيير العلمي، بحيث جعله عملية عقلانية تضبط بواسطة قواعد منطقية تترجم إلى تعليمات آلية والإهتمام الأساسي لمسير في هذا المستوى هو مراقبة

¹ - عبد السلام أبو قحف : المرجع السابق، ص 15.

² - محمد فريد الصحن وأخرون: المرجع السابق، ص 362 .

- العمليات اليومية للمؤسسة وتتميز القرارات واتخاذها في هذا المستوى بأنها مخططة مما يتيح للعديد من المشاكل أن تحل بطريقة تمكن من تطبيق الرقابة التنبؤية عليها
- ومن بين العمليات التي تنفذ في هذا المستوى¹:
- ترجمة الأهداف العامة إلى أهداف تفصيلية.
 - وضع برامج التنفيذ وإجراءات العمل.
 - نقل الشكوى والاقتراحات والمعلومات للمسيرين في الطبقة العليا.

ثانياً. عناصر التسيير

- **التخطيط** : يشدد فايول بالنسبة للتخطيط على بعد النظر الذي يتجلى في القدرة على التنبؤ بالمستقبل وفي التحضير له بإعداد الخطة المناسبة ويستوجب التخطيط السليم في رؤية الوحدة والمرونة والاستمرار والدقة أما فقدانه أو فشله فهو دليل على عدم الكفاية التسييرية².
- **التنظيم** : يعني إمداد المشروع بكل ما يلزم لتأدية وظيفته مثل المواد الأولية والمعدات وكذا إقامة العلاقات³.
- **إصدار الأوامر** : لا تقتصر هذه المهمة على مجرد إصدار الأوامر إنما هي عملية توجيه وقيادة .
- **التنسيق** : إيجاد الانسجام بين أوجه النشاط للتأكيد من النجاح.
- **الرقابة** : للتثبت من إتباع ما قدر ورسم من خطط وتعليمات ومبادئ⁴.

المطلب الثالث : أهمية التسيير وأهدافه

- أولاً-أهمية التسيير: يعتبر التسيير المحرك الأساسي الذي يعمل على تشغيل الطاقات والقوى المتاحة للمؤسسة، فهو المسؤول عن متابعة وإنجاز الأهداف التي تحقق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للفرد والمؤسسة والمجتمع ككل وتتمثل أهمية التسيير فيما يلي⁵ :
- التسيير هو الأداة الأساسية في تسيير العمل داخل المؤسسات فهو الذي يقوم بتحديد الأهداف وتوجيه الأفراد إلى تحقيقها .
 - التسيير مسؤول على بقاء المؤسسة واستثمارها وهذا لا يتحقق إلا من خلال القدرة على مواجهة الكثير من التحديات ومن بينها الندرة في عوامل الإنتاج، التطور التكنولوجي، وحدة المنافسة .

¹- محمد إسماعيل بلال : مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 22

²- محمد فريد الصحن وآخرون: المرجع السابق، ص 364 .

³- محمد فريد الصحن وآخرون: المرجع السابق، ص 368 .

⁴- محمد إسماعيل بلال : المرجع السابق، ص39

⁵- محمد رفيق الطيب : المرجع السابق، ص61-62 .

- التسيير مسؤول على تحقيق التكامل الخارجي بين المحيط والمؤسسة وتوفير احتياجات المؤسسة من الموارد وتحويل ومزج هذه الموارد لتلبية حاجات المحيط من خدمات وسلع.
- التسيير مسؤول على تحقيق التكامل الداخلي من خلال التنسيق والربط بين جهود العاملين والموارد الأخرى، حتى يتسنى بلوغ الأهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة .
- التسيير له مسؤولية تحقيق كل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية .
- كما تتجلى أهمية التسيير في مسؤولية مواجهة التحديات، والاضطرابات الاجتماعية وعدم الإستقرار السياسي، كذلك مواجهة انخفاض معدل النمو الاقتصادي وارتفاع تكلفة الأموال ومواجهة الندرة في مقومات وموارد الإنتاج .
- التسيير يعني النظام العام من خلال الربط بين أحداث متفرقة ومعتقدات متباينة ووضعها جميعها في شكل علاقات ذات معنى تستخدم في تحليل العديد من المشاكل والوصول إلى أفضل البدائل .
- وجود معامل ارتباطي قوي بين تطور التسيير ومستوى التقدم وهذا يبدو واضحا بين بلد نامي وبلد متقدم فهناك العديد من البلدان النامية التي تمتلك كما هائلا من الموارد الاقتصادية والبشرية، ولكن لانخفاض مستوى التسيير بقيت تصنف ضمن دول العالم الثالث عكس الدول المتقدمة التي تتميز بمستوى الخبرة العالية في التسيير وهذا بالاستغلال الأفضل للموارد .

ثانيا. أهداف التسيير:

- تتمثل أهداف التسيير فيما يلي :
- يتمثل هدف التسيير الأساسي في خلق المنافع والفوائض التي تظهر عندما تكون القيمة الاقتصادية للسلع أكبر من تكاليف إنتاجها
- يعمل التسيير لتحقيق النتائج بكفاءة عالية أي العمل بطريقة معينة، بحيث يتم استغلال الموارد المتاحة بالكامل دون ضياع أو إسراف¹.

¹ - هالة منصور: المهارات السلوكية في إدارة المؤسسات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص66

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية للمحاسبة التحليلية في

مؤسسة باتيميتال

تمهيد

تمثل وحدة عين الدفلى "مؤسسة باتيسيك" دورا بارزا في تدعيم وتحريك عجلة الإقتصاد الوطني، فهي تحاول دائما تصوير المستقبل بهدف رسم الخطط التي يجب إتباعها وبالتالي تحفيز العمال لتنفيذ هذه الخطط المسطرة قصد تحقيق الهدف الذي تصبو إليه، ويتمثل هذا الهدف أساسا في تلبية حاجيات السوق الوطنية بصفة عامة وفي الأزمنة وبالكميات المحددة، ولكي تتمكن من تحقيق أهدافها المرجوة يصبح من الضروري عليها بأن تقوم بمجموعة من الأدوار والمهام الدراسة إحتياجات السوق من مختلف السلع والبضائع، ثم تقوم بإعداد برنامج لإنتاج هذه السلع والبضائع وفقا للإحتياجات المقدمة من طرف الزبائن.

سننظر من خلال هذا الفصل إلى الاطار التطبيقي لمبشرين، الأول يتعلق بتقديم عام لمؤسسة باتيميتال أما المبحث الثاني فتتطرق إلى تقنيات المحاسبة التحليلية لمؤسسة باتيستال مع تحليل وتفسير النتائج.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال

سننتظر في هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الأول: تعريف المؤسسة المستقبلية (باتيميتال)

تقسم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس إلى خمسة وحدات على مستوى القطر الوطني (وحدة عين الدفلى ووحدة عنابة ووحدة حسين داي، ووحدة الأغواط) ومقرها الاجتماعي في عين الدفلى (المديرية العامة التي كانت المديرية العامة للمؤسسة الأم وتتربع على مساحة 145.915 م² تقع في الجهة الغربية للولاية).

1- تعريف مؤسسة باتيميتال : هي مؤسسة عمومية ظهرت أثر إعادة هيكلة SN - METAL

سنة 1983 ومقرها بعينالدفلى، علما أن الوحدة المدروسة هي وحدة الهياكل الحديدية والتنحيس، جاءت بعد سلسلة التقسيمات المؤسسة الأم BATIMETAL .

1-1 أنشطتها ومهامها

- من أجل تنفيذ السياسة الوطنية الخاصة بالإنجازات الكبرى، وضعت المؤسسة مهامها التي تتمثل فيما يلي:
- المساهمة في تنظيم وتنمية الاقتصاد الوطني.
- تطوير وتعديل طرق إنجاز البناءات الحديدية تماشيا مع التطور الحاصل في العالم؛
- ضمان جودة وطرق عالية في مجال الانجازات الحديدية؛
- تحقيق وتوفير أحسن الانجازات.

1-2- هيكلة مؤسسة (BATIMETAL)

في سنة 1983 إثر دخول الجزائر ميدان الإصلاحات الاقتصادية الكبرى وإعادة هيكلة اقتصادها تماشيا مع التطور العلمي الحاصل، ومن أجل إدماج المؤسسات الجزائرية في التنمية، قامت الحكومة بإعادة هيكلة بعض المؤسسات الكبرى من جديد والتي من بينها BATIMETAL حيث تم في إطار تقسيمها إلى ستة مؤسسات كل واحدة منها لها مهامها الخاصة كما ودورها الذي تقوم به.¹

1-3- المخطط الهيكلي لمؤسسة BATIMETAL:

1- BATIGEC خاصة بالهندسة المدنية.

2- BATISIM: خاصة بالأعمدة الكهربائية.

¹ - وثائق من المؤسسة.

3- BATICOMPOSEPANASONDUITCHE: خاصة بالأغطية البلاستيكية؛

4- BATINCO: مكتب دراسات مهامه الأساسية هي الدراسة التقنية للمشاريع وتقديمها للمؤسسات لتنفيذها.

5- BATICIC: خاصة بصناعة الهياكل المعدنية؛

6- BATIRIM: مهامها الأساسية هي إنجاز الهياكل المعدنية والصيانة الصناعية.

2- تعريف مؤسسة BATICIC

نتجت المؤسسة العمومية الاقتصادية BATICIC إعادة هيكلة المؤسسة الأم BATIMETAL وهي واحدة من فروعها الستة حيث أنها شركة ذات أسهم برأسمال قدره 10850000.00 دج، تختص في البناءات المعدنية المصنعة بما فيها الهياكل المعدنية والصناعات النحاسية والتركيب وهذه الوحدة تتبرع على أكثر من 14 هكتار سنة 2007 وتضم حوالي 250 عاملا ينقسمون إلى:

- الإطارات: عشرون إطار؛

- تحكم وإشراف: ستون مشرف؛

- أعوان التنفيذ: 170.

الموقع الجغرافي للمؤسسة: تقع مؤسسة بالمنطقة الصناعية لولاية عين الدفلى، بلدية عين الدفلى، حوالي 150 كلم غرب العاصمة يحدها من الشمال السكة الحديدية، ومن الجنوب الطريق الوطني رقم (04) ومن الشرق والغرب المنطقة الصناعية بما فيها شركة SIM الشركة الوطنية للجلود.

3- مواردها البشرية والمالية

لمؤسسة BATICIC عين الدفلى مؤهلات بشرية تتمثل في كفاءات مهنية كبيرة، وذلك في اختصاصات متنوعة:

- مهندسي دولة.

- تقنيي سامي.

- كفاءة مهنية.

- عامل بسيط.

تتمتع المؤسسة BATIMETAL بعين الدفلى إمكانيات مالية جيدة وذلك بحكم ما تستحوذ من أصول. حيث يقدر رأسمالها ب 10850000.00 دج يحتوي على كل الوسائل: (1) | إنتاج الهيكل المعدني لمجمع BA TIMETAL

ومداخل كبيرة مما تجزئه من مشاريع ضخمة المتمثلة في البناءات المصنعة الحديدية والنحاسية.

3- أهم المشاريع المنجزة BATIMETAL

- قاعات متعددة الرياضات.
- مدرجات ملاعب كرة القدم.
- عمارات إدارية مختلفة الأنواع.
- حظائر السيارات منها: حظيرة أول ماي وميناء الجزائر العاصمة وتافورة.
- مركز فاتيا للسيارات الخاصة بتييازة.
- ورشات الاسمنت بتبسة والشلف.
- لأي مركز صيانة الطائرات الخاص بالخطوط الجوية الجزائرية.
- مركب مصنع الحليب بعرب الدفلي.
- عدد من العمارات الإدارية ومتاجر كبيرة بروسيا.
- اغلب أسواق الفلاح والأروقة الجزائرية والمساحات الكبرى على مستوى التراب الوطني.
- مدرجات الممرات للراجلين.

اعتماد نشاط المؤسسة في حال الإنجاز

السعة السنوية للمواد الأولية:

- هياكل حديدية : 600 طن.
- النحاس : 250 طن.
- النجارة الحديدية: 200 طن.

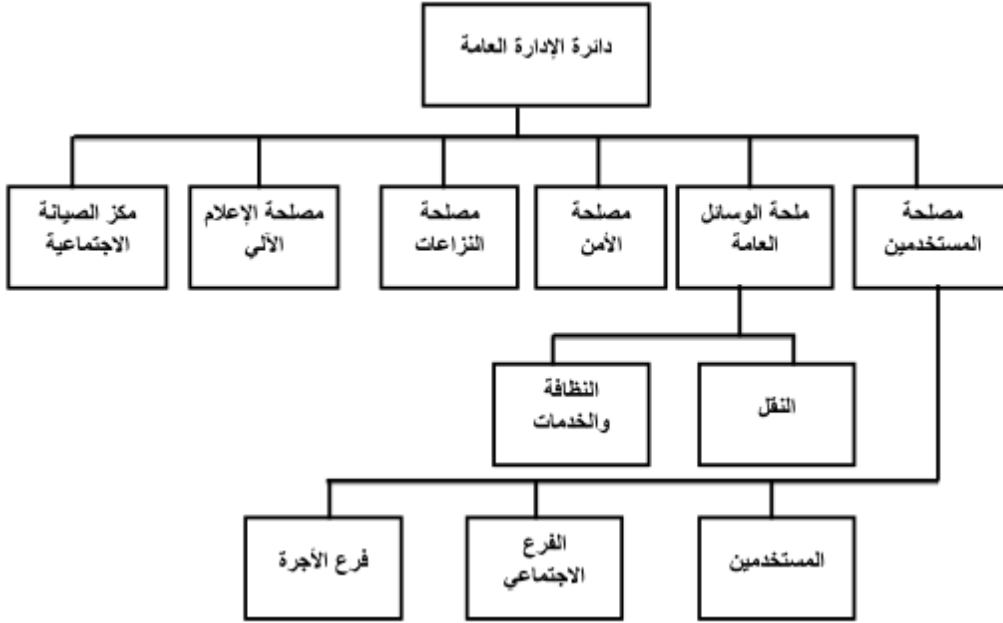
أهم زبائن الوحدة بعين الدفلي

من أهم زبائن هذه الوحدة مؤسسة سوناطراك و نפטال ووزارة الدفاع الوطني وسونلغاز واسميدال والمديرية العامة للأمن الوطني ومديرية الشباب والرياضة، بالإضافة إلى زبائن آخرين كالمقاولين والبلديات

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي

يمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لمؤسسة باتيميتال:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على دائرة الإدارة العامة لمؤسسة باتيميتال.

- دائرة الإدارة العامة للمؤسسة

عملها الإداري يتعلق بالأمور القانونية وينطبق ذلك على المستخدمين العاملين بالوحدة مع تسيير النظام الداخلي لها وتحتوي هذه الإدارة على خمسة مصالح.

- مصلحة المستخدمين :

وينقسم بدوره إلى ثلاثة فروع :

فرع المستخدمين: المسؤول عن هذا الفرع يقوم ب:

- دراسة الملفات الإدارية المتعلقة بعمال الوحدة؛

- تطبيق قرارات النظام الداخلي على العمال؛

- متابعة السلوك المهني للعمال من حيث الانضباط والعمل فيما يخص الحضور والغياب .

- مراقبة عقود المدد المحددة للعمال المعنيين بما.

- الفرع الاجتماعي: لقد تم وضع هذا الفرع لدى المؤسسة ويعود ذلك لأسباب تخص العمال حيث كان العمال

سابقا لهم علاقة بصندوق الضمان الاجتماعي والعمال.

- فرع الأجرة: عمله متعلق بالراتب الشهري لكل عمال الوحدة كما له علاقة وظيفية بفرع المستخدمين والفرع

الاجتماعي.

- مصلحة الوسائل العامة:

تتكون من فرعين:

- فرع النقل: خاص بنقل عمال الوحدة.
- فرع النظافة والخدمات الاجتماعية: يهتم هذا الفرع بدوائر الوحدة مع تقديم خدمات المؤسسة.
- مصلحة الأمن: بها رئيس يشرف على أعوان الأمن الذين يهرون على تحقيق الأمن الداخلي للمؤسسة | والمتمثل فيما يلي:
 - الحراسة طيلة اليوم.
 - مراقبة الورشات بما فيها من الانتاج.
 - مراقبة العمال من حيث التزامه بالقانون الداخلي للعمل بالوحدة.
 - مصلحة المنازعات: متخصصة في القضايا المتعلقة بعمال المؤسسة حول الأجور واتخاذ القرارات وغيرها من المنازعات.
 - مصلحة الإعلام الآلي: وتهتم بالدرجة الأولى بالتمهين والمهنيين.
 - مركز الطب الاجتماعي: مهمته دراسة حالة العمال المرضى خلال مداومتهم في العمل مع وجود مشرفة مساعدة للطبيب .

المطلب الثالث: تقديم المصلحة المستقبلية (المحاسبة والمالية)

- تعتبر القلب النابض للوحدة التي تقوم بالتسيير المالي والمحاسبي لها، ويديرها رئيس الدائرة بحيث يقوم بإعداد الميزانية الخاصة بالوحدة بالإضافة إلى متابعة مختلف نفقاتها، من بين مهامها نجد ما يلي:
- العمل على إيجاد توازن بين المداخيل والنفقات.
 - متابعة ديون الوحدة إما باعتبارها حقوق مستحقة التحصيل أو قروض مستحقة الدفع.
 - القيام سنويا بعملية مراجعة مالية سنويا.
 - كما تقوم بالتكفل بمتابعة العلاقات ما بين البنوك والصكوك البريدية.
 - يتم على مستواها المراقبة والتحقيق من الوثائق والسجلات المحاسبية.
 - التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات وتحليل تلك العمليات المحاسبية والتسويات.
 - الاستقبال والسيطرة على الوثائق التالية: الفواتير، كشوف الحساب، الرواتب، وصل الاستلام.
- في حين تنفع هذه المصلحة إلى كل من مصلحة المحاسبة ومصلحة المالية
- أ- تعريف مصلحة المحاسبة :**

- وتختص هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات المتعلقة بالمحاسبة في اليومية وكذلك كل القوائم الخاصة بنشاط الوحدة كما أنها تقوم بعمليات الجرد لإعداد الميزانية المحاسبية وميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج وكل الملحقات التي تلحق الميزانية في سنة ومن بين مهامها:
- مهام المحاسب الرئيسي:** تتمثل مهام المحاسب الرئيسي للمؤسسة فيما يلي:
- القيام بتنظيم وتوزيع المهام على الموظفين داخل مصلحة المحاسبة والمالية؛
 - إعداد خطة الميزانية والتمويل مع مدير المحاسبة والمالية؛

- مراقبة الامتثال وتشغيل المالية والخزينة؛

- توفير وثيقة الإخراج والتحرير

- يضمن ويشرف على التصنيفات والاحتفاظ بالمستندات المحاسبية وفقا للأحكام واللوائح.

مهام المحاسب: تتمثل مهام محاسب المؤسسة فيما يلي:

- يقوم بالمراقبة والتحقق من الوثائق والسجلات المحاسبية وينفذ توزيع الأحكام المحاسبية التنظيمية؛

- تحليل العمليات المحاسبية والتسويات؛

- يستقبل ويسيطر على الوثائق التالية الفاتورة، كشوف القيود التعاقدية، وصل الاستلام؛

- كتابة وتسجيل الإدخالات في دفتر اليومية؛ - القيام بالمهام المتعلقة بأنشطة الإدارة النقدية.

ب- مصلحة المشتريات: تقوم هذه المصلحة بالإشراف على عملية الاستلام وتموين مصلحة الإنتاج بالمواد

الأولية، وكذلك اللوازم التي تحتاج إليها كل مصلحة، كما لها الحق في الاطلاع على مطابقة المواد واللوازم

للمواصفات المطلوبة وتقوم بمساعدة مصلحة المحاسبة في تقديم الوثائق اللازمة لها التي تساعدها في التسجيل

المحاسبى للأحداث والعمليات المتعلقة بالمخزون.

ث - مصلحة الضرائب: تتم في هذه المصلحة القيام بسحب المبالغ الجبائية المتعلقة بالوحدة.

ح - مصلحة المبيعات: تقوم هذه المصلحة باستقبال طلبيات الزبائن التي تضم كمية ونوع المنتج المطلوب وفيما

بعد تسلم هذه الطلبيات على شكل برامج إنتاج إلى مصلحة الإنتاج لتقوم هذه الأخيرة بإنتاجها، وفي عملية البيع

تقوم بإعداد الفواتير للزبائن في حالة البيع والتنسيق لهذه العملية، كما تقوم كذلك بإرسال الوثائق اللازمة إلى

مصلحة المحاك سبة لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

خ-تعريف مصلحة المالية : هي المصلحة التي تقوم بالصرف والتحكم في القيم الجاهزة وغير جاهزة التي في

حوزتها والقابلة للتصرف بحيث تقوم بعمليات القبض والدفع سواء خارج الوحدة كدفع الفواتير المستحقة للمتعاملين

مع الوحدة أو داخل الوحدة كدفع الأجور ومستحقات العمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى المكلف بالمالية، والمكلف

بالصندوق، وسوف يتم فيما يلي ابراز المهام الخاصة لكل منهما.

- مهام المكلف بالصندوق .

• يقوم بإجراء العمليات المحاسبية الابتدائية المتعلقة بدخول وخروج الأموال من الصندوق

• يجري المعاملات المالية مع البنوك ومصلحة الضرائب

• يسجل العمليات المحاسبية الخاصة بالصندوق

• يقوم بالجمع والصرف

• يساعد مدير المحاسبة والمالية في مراجعة السجلات

• ينفذ العمليات تحت سيطرة رئيس قسم المحاسبة ومسلك الدفاتر .

المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة باتيميتال

المطلب الأول: الهيكل العامة للحسابات

إن المحاسبة المستخدمة داخل الوحدة تعتمد على مجموعة من الحسابات هي

حساب الأقسام: هذا الحساب يركز على مبدئين :

استعمال الأقسام المتجانسة بتوافق كامل

خلق مراكز المسؤولية.

حساب التكاليف والتكلفة النهائية:

يتم تقسيم المؤسسة إلى :

النشاط الرئيسي الصناعة والبناء

الأقسام: الإدارة الإنتاج، الصيانة

والهدف النهائي لهذه الحسابات في البحث عن تكلفة الإنتاج والوحدة.

حساب الجرد الدائم (الخروج): تسجل في هذه الحسابات كل الإخراجات من المعدات والسلع أو الاستثمار أو

الاستقلال

حساب الفروق الإضافية: يسجل في هذه الحسابات الأعباء التي لا تدخل ضمن الحسابات العامة ولكن تدخل في

حساب التكاليف والتكلفة النهائية (العناصر الإضافية).

المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة باتيميتال :

المجموعة الأولى:

مواد ولوازم مستهلكة :

1- مواد بناء

2- مواد ومعدات مستهلكة هي:

3- قطع غيار الآلات.

4- مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: لوازم بناء

5- مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة.

جميع المشتريات التي لا تدخل في المخازن: معدات المكتب، مواد الصيدلانية .

المجموعة الثانية :

النقل: - مصاريف تنقل العمال. - مصاريف نقل أطفال العمال. - مصاريف التوزيع.

- الإيجارات والتكاليف الإيجارية - الأرضية التي توجد بها الآلات

- مباني: أين توجد المكاتب والمخازن.

الصيانة والإصلاحات:

تركيب معادن المكاتب.

صيانة الآلات لتجديدها.

- إصلاح أي خلل أو عطل في الإنارة أو الكهرباء في النيابة .

أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية

مصاريف تكوين العمال

توظيف عمال خارجيين للمساعدة على العمل.

وثائق عامة وتقنية: مصاريف شراء الوثائق والمجلات وكذلك المصاريف المتعلقة بالمساعدة في إنتاج مثل الصور

المصورة PHOTOCOPIE

دراسات وأبحاث: إرسال العمال لتحسين مستوياتهم.

أجور الغير : وهي المصاريف المتعلقة بالأشخاص الخارجيين وهم: - محامي؛ خبير المحاسبة.

- مهندس معماري.

الإشهار: وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة .

- الإعلان في الجرائد والمجلات

هدايا بهدف الإشهار .

- فيلم تثقيفي وعلمي

تنقلات واستقبالات. البريد والمواصلات:

- الهاتف. - تلغراف .

المجموعة الثالثة : مصاريف العمال :

الدفع الجزافي : تدفعها المؤسسة إلى مصلحة الضرائب.

ضريبة على النشاط المهني: وهي ضريبة على النشاط الصناعي والتجاري وتحسب من رقم الأعمال .

ضريبة على القسمة المضافة وتحسب من رقم الأعمال.

المجموعة الرابعة: مصاريف المالية:

وهي المصاريف التي تدفعها الوحدة مثل مصاريف الفوائد.

مصاريف التأمين .

تأمين السيارة .

التأمين ضد السرقة.

التأمين ضد خطر الكهرباء .

التأمين ضد الحوادث.

- إهلاك ومثونات.

إهلاك المعدات أو آلات الإنتاج.

إهلاك الاستثمار .

المجموعة الخامسة: أعباء خارج الاستغلال:

وهي مجموعة ليس لها علاقة بالنشاط العادي للوحدة .

- الإدارة العامة. - إدارة المركز التقني.

جدول ثمن شراء المواد الأولية

تقوم مؤسسة باتيميتال بشراء المواد الأولية واللوازم للقيام بالعملية الإنتاجية وذلك حسب الطلبات الزبائن، فهي مؤسسة لا تنتج ولا تتبع بل هي تقدم خدمات على أساس الطلبات وفيما يلي مجموعة من المواد تستعملها في الإنتاج.

- الحديد بأنواعه؛ - أغطية حديدية؛ صفائح معدنية؛ براغي ؛ - طلاء نهائي

الجدول رقم 8: يمثل ثمن شراء المواد الأولية المستعملة في انشاء مشروع سقف معدني

البيان	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
طلاء مضاد للصدأ	310000	7500	232500
البراغي	1	900000	900000
طلاء نهائي	6000	250	1500000
اغطية جدران داخلية tr35	2256	85000	1917600
صفائح حديدية 500م	141	8500	119850
زوايا حديدية 500م	25	8500	21250
صفائح نحاسية 10/20	282	11000	31020
شرائط حديدية جاهزة 400م	282	1400	3948
أنبوب صرف المياه 25rond	192	9000	17280
قضبان 30rond	192	7500	14400
مشابك 40rond	68	7500	5100
شرائط حديدية جاهزة	31	85000	26350
مصفوفات مياه الأمطار	320	295	94400
أغطية جدران خارجية Tr35	2036	85000	1730600
ثمن الشراء			29631798

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات من المصلحة المالية

أعباء الشراء المباشرة والغير المباشرة-

نظرا لعدم توفر معلومات دقيقة وكافية من اجل تحديد أعباء الشراء المباشرة والغير المباشرة، وذلك لان المحاسب يقوم بإدراج كافة الأعباء في تكلفة الشراء ولهذا لا يتم تحديدها

جدول تكلفة الشراء :

الجدول رقم 9: يبين لنا تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لانجاز هذا المشروع

البيان	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
طلاء مضاد للصدأ	192	310000	59520000
البراغي	1	1413600	1413600
طلاء نهائي	2256	2300	5188800
اغطية جدران داخلية tr35	2036	2350	4784600
صفائح حديدية 500م	141	3000	423000
زوايا حديدية 500م	25	2500	62500
صفائح نحاسية 10/20	282	4000	1128000
شرائط حديدية جاهزة 400م	282	2900	817800
أنبوب صرف المياه 25rond	192	1900	364800
قضبان 30rond	192	3000	364800
مشابك 40rond	68	3600	576000
شرائط حديدية جاهزة	31	2900	244800
مصفوفات مياه الأمطار	320	2500	89900
ثمن الشراء			75121000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق السابق

خلاصة الفصل

إن الرفع من المستوى المؤسسية الاقتصادية الجزائرية لمستوى العالمية لا يتم إلا من خلال البحث عن طرق ناجعة فبعد أن أثبتت إعادة الهيكلة وخصوصة فشلها في إيجاد الحل النهائي ظهرت الزامية النظر في الجانب التسيير للمؤسسة والذي تعتبر المحاسبة التحليلية احد مكوناته كونها تساهم في اتخاذ أهم القرارات في المؤسسة، فهي كفيلة لكشف النقائص والاحتلال وذلك عن طريق معالجتها لتكاليف وتحليلها لتصل إلى معرفة الانحرافات التي تعمل على تشخيص وضعيتها ومن ثم العمل على تحسين الأداء وزيادة الفعالية وعليه أصبح الاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية إحدى أهم الطرق في التحليل الأعباء في مؤسسة الاقتصادية.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات تبين لنا مدى مساهمة هذه التقنية في تقييم المؤسسة ككل والحفاظ على استمراريتها ومدى توليدها لمعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن حقيقة المؤسسة، والمؤسسة كوحدة اقتصادية لها أغراض اقتصادية فهي تعتمد في أدائها على المحاسبة التحليلية لتزويدها بالبيانات اللازمة، هذه الأخيرة تساعد على تفصيل وتحليل جميع البيانات من أجل تسيير جيد للمؤسسة وتحقيق الكفاءة والفعالية اللازمة، وتطلعنا من خلال هذا البحث إلى مفهوم المحاسبة التحليلية وكيفية عملية اتخاذ القرار من خلال حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة. ومنذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية فقد أصبحت من أهم التقنيات في اتخاذ القرارات عبر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح المحاذير المناسبة وفي الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، وتقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريتها وتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة وكذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف على مجموعة من الأخطاء فهي تسهل للمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه واتخاذهم للقرارات صائبة. وفي نفس السياق تقريبا فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة لتقريب عملية التحليل إلى مستويات

اختبار الفرضيات والنتائج

فيما يخص الفرضية الأولى، تعتبر المحاسبة التحليلية كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد التقدير المستقبلي لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة. إن هذه السياقات المختلفة من التحليل تمكن من بلورة قنوات الاتصال داخل المؤسسة وتسهيل بصورة حلية عمليات المتابعة والتنفيذ، وإن كان القرار في كل ذلك المنتج الطبيعي الحركية المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فعالة في هذا المجال في ما يتعلق بعدة جوانب والتي قمنا بتقديمها كمجموعة من نتائج والتي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات. المسؤوليات، وهذا يدل على أن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج المتواصل إليها وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء واتخاذ القرارات الصحيحة .

فيما يخص الفرضية الثانية، منذ ظهور نظام المحاسبة التحليلية كنظام للمعلومات، يعاني من مجموعة من المشاكل والعوائق التي تؤثر على مصداقية النتائج مما أدي الحاجة إلى ظهور عدة طرق التي ساعدت في البداية على حل نوع من هذه المشاكل والعوائق التي كانت في السابق ومع مرور الوقت والتطورات التي طرأت على المؤسسات أدي إلى ظهور طرق حديثة فأصبح يطلق على الأولى الطرق التقليدية والثانية الطرق الحديثة وكلاهما ساهما وساعدا على اتخاذ القرارات فيما يخص الفرضية الثالثة والمتعلقة بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة حيث إن هذه الأخيرة لا تقوم بتوفير بيانات تحليلية وعدم التصريح بها حول الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

أما فيما يخص نتائج البحث فهي كما يلي :

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية منذ العصور القديمة وتطورت بتطور المجتمعات وحاجة الأفراد ومعاملاتهم المالية والتجارية، لتصبح علما له مبادئ وقواعد التي تحكمه، فظهرت مجموعة من المحاسبات المختلفة والتي تتم كل واحدة منها بموضوع معين، ومنها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، التي تخشم مختلف التكاليف منها التكلفة بدءا بحسابها وتحليلها وكذلك في اتخاذ القرار. - كما سمحت الدراسة التطبيقية للوصول إلى مجموعة من النتائج، نلخصها في ما يلي: إن الهدف الرئيسي للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية، هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تتحدد أسعار إداريا - نظام المحاسبة التحليلية يعاني من مجموعة من المشاكل والعوائق التي تؤثر على مصداقية النتائج التي يقدمها وتتمثل في : أخطاء في تسجيلات المحاسبة التحليلية ناتج أساسا وفي اغلب الأحيان عن نقص التوصل وتنسيق الجهود بين الهياكل العلمية ومديرية المالية والحسابات. عدم وعي بعض المسيرين الذين لا يولون أهمية العملية اتخاذ القرار، أو يتجاهلون عنها اعتبارات شخصية . قوائم الحسابات أسعار التكلفة غير مستغلة لا من طرف متخذي القرار ولا الماليين ولا تفحص حتى من طرف مجلس المديرية التي تحتاجها في إطار أداء مهامها. كل هذا يعني بغياب النية الصادقة هروبا من اتخاذ قرارات التي عادة ما تكون اتخاذها صعبا بالنسبة للعاملين

اقتراحات:

- يشكل نظام المحاسبة بعد استراتيجي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية أو خدمية من حيث استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي من أجل الوصول إلى أفضل أداء.

- فنتيجة لأهمية عملنا على تقديم هذا المجهود المتواضع في إطار ومحاولة إسقاطه على الجانب التطبيقي فيما يتعلق بأسس المحاسبة التحليلية وطرقها المختلفة أو فيما يتعلق بتسيير المؤسسة المتبعة وتحديد العلاقة الكامنة بينهما .

وعليه يمكن أن نتقدم بحملة من التوصيات التي نراها ضرورية ومناسبة لأهمية هذا المجال وهي كما يلي:

دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع وبالإعتماد على إستراتيجية تساعد على عدم الوقوع في الخطأ أي تعمل على تقادي الوقوع في الأخطاء السابقة فواقع المؤسسات الجزائرية يسجل غياب شبه تام لنظام المحاسبة التحليلية الذي أدى إلى ضعف جهازي التخطيط والرقابة.

أفاق البحث:

رغم محاولتنا معالجة إشكالية بحثنا المرتكزة على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية، ظهرت لنا العديد من جوانب النقص لا تزال بحاجة إلى البحث والدراسة.

- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار .
- المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً- الكتب :

1. أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
2. أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
3. أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر 2006 .
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
5. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2002.
6. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. تيسير عبد الحكيم الرجي، مبادئ محاسبة التكاليف، الكويت، بدون سنة نشر.
8. ثابت عبد الرحمان إدريس / جمال الدين محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، مصر، 2005.
9. دادي عدون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
10. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
11. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق - سوريا، 1978.
12. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
13. عبد الحليم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001. -
14. عبد الرزق بن حبيب، إقتصاد وتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
15. علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
16. غسان فلاح المطانة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
17. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
18. محمد علي السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران، الأردن، 2010.
19. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
20. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
21. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000.

ثانيا- المذكرات والأطروحات:

1. أحمد طويبية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير تخصص التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2002/2003
2. بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة الأقسام المستتدة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة - الجزائر، 2011/2012.
3. حمزة مدور، محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة - الجزائر، 2010/2011.
4. مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة ماستر، جامعة شلف، دفعة 2004.

ثالثا- وثائق من المؤسسة

الملاحق

C.R. Analytique par Affaire	
Période: Janvier 2008 à Décembre 2008	
987 - CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00
988 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	0,00
98 - CHARGES FINANCIÈRES	0,00
981 - CHARGES D'INTERÊTS	0,00
987 - PERTES NETTES SUR CÉSSIONS D'ACTIFS FINANCIERS	0,00
988 - AUTRES CHARGES FINANCIÈRES	0,00
681 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS PROV. ET PERTES DE VALEUR - ACTIFS	0,00
68100 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	0,00
RESULTAT	381 147,00