



جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة



الكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق

العنوان:

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعتاد الصحي

- إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبين :

د/ خالفي خالد

- بن مراد كوثر
- بن حليلة فاطمة الزهراء

الصفة	الدرجة العلمية	الأستاذ
رئيسا	أستاذ	فشيت حميد
مشرفا و مقررا	أستاذ	خالفي خالد
ممتحنا	أستاذ مساعد	مجبر محمد

السنة الجامعية : 2023/2022

التشكر و العرفان

الحمد والشكر أولا و أخيرا لله عز وجل الذي أعاد
إلينا الأمل في لحظات اليأس وهدانا
بالصبر و القوة لإتمام مشوارنا الدراسي الذي
توج في الأخير بهذه المذكرة ، و عن سبيل
العرفان و الامتنان نتقدم بالشكر و فائق
التقدير و العرفان إلى الدكتور "خالفي
خالد" الذي تفضل بإشرافه على هذا العمل و
لم يبخل علينا بنصائحه العلمية .
كما أشكر أساتذة قسم المالية و المحاسبة
الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي و كما
أشكر كل موظفي المكتبة الجامعية التي لم
يدخروا جهدا في توفير المراجع اللازمة لإنجاز
هذا العمل .
كما لا يفوتنا أن نتقدم بفائق الاحترام و
التقدير لكل من ترك بصمة في إنجاز هذا
العمل و لو بكلمة طيبة و إلى كل من شارك من
قريب أو بعيد .

الإهداء

يشرفني أن أهدي عملي هذا إلى:
إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال
في عمرهما
إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.
إلى كل من وقف بجانبني وساعدني في إنجاز
هذا العمل من
قريب أو بعيد.

كوثر

الإهداء

الحمد لله الذي و فقني إلى هذا و ما
توفيقني إلا بالله أهدي عملي المتواضع
إلى أعز الناس و الوالدين الكريمين
و كل صديقاتي و زملائي في الدراسة
خاصة رفيقتي التي شاركتني هذا البحث
كوثر
و إلى كل أساتذتي في الجامعة .

فاطمة الزهراء

الفهرس

الصفحة	الفهرس
	الشكر و العرفان
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الأشكال و الجداول
	الملخص
أ	المقدمة
	الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية - الجانب النظري -
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
8	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
9	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية و علاقته بالمحاسبة العامة
13	المطلب الثالث: النظام العام للمحاسبة التحليلية
14	المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة

14	المطلب الأول: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة
16	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
18	المطلب الثالث: عناصر و أعباء التكاليف
21	المبحث الثالث: مختلف الطرق لحساب التكاليف
21	المطلب الأول: حساب التكلفة بالطريقة الحقيقية
24	المطلب الثاني: حساب التكلفة بالطريقة المتغيرة و طريقة التحميل العقلاني
29	المطلب الثالث: حساب التكاليف بالطريقة المعيارية
30	المبحث الرابع: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
30	المطلب الأول: تعريف اتخاذ القرار
32	المطلب الثاني: المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار
34	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية و اتخاذ القرار
37	ملخص الفصل
39	الفصل الثاني: دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للعتاد الصحي بخميس مليانة

39	تمهيد
40	المبحث الأول: تقديم عان حول المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي
40	المطلب الأول:لمحة تاريخية عن المؤسسة
42	المطلب الثاني: مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي
49	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة E.I.M
52	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية للمؤسسة العتاد الصحي E.IM
52	المطلب الأول: دراسة الميدانية لعمل الوحدة
54	المطلب الثاني:حساب سعر التكلفة
63	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية
64	ملخص الفصل
66	الخاتمة العامة

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
25	منحنى التكاليف المتغيرة
25	منحنى التكاليف الثابتة
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة العتاد الصحي

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	الرقم
12	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	1
26	جدول الاستغلال التفاضلي	2
53	بطاقة الإنتاج و المبيعات 2016	3
54	توزيع التكاليف المباشرة والغير المباشرة	4
55	توزيع الأعباء (بالنسب)	5

56	توزيع الأعباء (بالمبالغ)	6
57	توزيع الأعباء الغير المباشرة(بالنسب)	7
58	توزيع الأعباء الغير المباشرة (المبالغ)	8
59	حساب تكلفة الشراء الصفائح و الطلاء	9
60	تكلفة الشراء،زيت،الخشب،المواد المختلفة	10
61	تكلفة الإنتاج لحوض الحمام	11
62	حساب سعر التكلفة	12
63	حساب المحاسبة التحليلية	13

الملخص :

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

فإن المحاسبة التحليلية تعتبر من بين تقنيات التسيير و التي أصبحت إجبارية في بعض

الدول، بحيث لا تكاد تخلو مؤسسة أوروبية أو أمريكية من الاعتماد عليها ، ليس فقط للاستجابة

لمتطلبات قانونية أو تنظيمية و إنما لمعرفة حقيقة التكاليف التي تنفقها و التي تعود عليها بالربح ،

فهذه المعلومات تسهل على المسير تقديم النتائج و مراقبة الأوضاع و اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط

المؤسسة و هذا يسمح لها بالبقاء و ضمان أطول في السوق. ومن خلال هذه الدراسة نحاول التعرف

على دور المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية، و التي

أصبحت من أدوات التسيير الضرورية خاصة بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق.

Résumé;

Pour que l'institution atteigne ses objectifs économiques, elle utilise de nombreuses méthodes et techniques de gestion. Dans ce domaine, la comptabilité analytique est le moyen le plus approprié utilisé pour aider à l'analyse et au contrôle des coûts, et ce, en fournissant des informations qui contribuent à la compréhension et à la maîtriser ces coûts et permettre l'application des procédures comptables Analytique Le responsable doit avoir une connaissance suffisante des enjeux financiers et économiques de l'organisation, il doit donc disposer d'un système comptable incluant des règles de gestion et définissant leur champ d'application, afin que cette système est l'une des sources dont la comptabilité analytique tire sa crédibilité.

La comptabilité analytique est considérée parmi les techniques de gestion devenues obligatoires dans certains pays, de sorte que presque aucune institution européenne ou américaine ne s'en prive, non seulement pour répondre aux exigences légales ou réglementaires, mais pour connaître la

réalité des coûts qu'ils dépensent et qui leur rapportent des bénéfices. Ces informations Il est plus facile pour le gestionnaire de présenter les résultats, de surveiller la situation et de prendre des décisions liées à l'activité de l'institution, ce qui lui permet de rester et de garantir plus longtemps sur le marché. A travers cette étude, nous essayons d'identifier le rôle de la comptabilité analytique comme outil efficace dans le processus de prise de décision dans l'institution algérienne, qui est devenue l'un des outils de gestion nécessaires, surtout après la transition vers une économie de marché.

مقدمة

المقدمة :

مع دخول الاقتصاد الوطني مرحلة الانفتاح على الأسواق المالية و ما يقتضيه اقتصاد السوق ، أصبح للمؤسسة الاقتصادية دورا هاما في تحديد أهميتها على مستوى النشاط الاقتصادي و احتلال مكانة مرموقة في السوق مع ضرورة تحقيق المر دودية ،كل هذه المستجدات تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة على مستوى نشاطها الاقتصادي ،و تبني أساليب متطورة و حديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على مستوى الدولي في ظل اقتصاد السوق و انتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها و تأهلها للمنافسة الداخلية و الخارجية و عليه فإن نجاح المؤسسة مرتبط بالضرورة على نظام معلومات شامل و متكامل يسمح بحساب التكاليف تماشيا مع حجم الاستثمارات المتزايدة ،نتيجة تنوع و اتساع مجال الاستثمارات .

و مع التطورات التي مر بها العالم و التي أثرت على جميع الشعوب بما فيها الجزائر إذ تعرضت مؤسستها إلى إعادة الهيكلة هذا أدى إلى بروز المحاسبة التحليلية و هي تعد من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لحسن تسيير المؤسسة و ترشيد استخدام المؤسسات للموارد المتاحة لها و بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل تضحيات ممكنة ، وهناك عدة طرق تقليدية للمحاسبة التحليلية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية : طرق كلية و طرق جزئية و من بينهما طريقة تحليل العقلاني و رغم وجود كل هذه الطرق و أهميتها في عقلنة التكاليف إلى أن تطبيقها من قبل المؤسسات الجزائرية يبقى محدود .

من خلال ماسبق يمكننا طرح الإشكالية الآتية :

الإشكالية :

ماهو دور المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة؟

و من خلال هذه الإشكالية الرئيسية يمكننا إبراز التساؤلات التالية :

- ما المقصود بالمحاسبة التحليلية ؟

- ماهي التكاليف؟ و ماهي أنواعها و فيما تتمثل أهم الطرق المستعملة لحساب سعر التكلفة ؟

- مامدى أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار ؟

فرضيات الدراسة :

بناءا على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية :

- المحاسبة التحليلية هي أداة ضرورية لتحسين أداء المؤسسة و وجود المحاسبة التحليلية ضروري في جميع المؤسسات الاقتصادية .

- هناك عدة طرق لحساب سعر التكلفة من بينها طريقة الكلية (الحقيقية) وطريقة تحميل العقلاني.

- تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار إذ تمثل قاعدة للمعطيات على أساسها ،

كما أن حسابها و تحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة كما أن طرق إعداد التكلفة النهائية تشمل على عدة مؤشرات يستند إليها في عملية اتخاذ القرار في الوقت المطلوب.

أسباب إختيار الموضوع :

يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية.

أ - الأسباب الموضوعية:

اعتبار المحاسبة التحليلية تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية و لأداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة. الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية .

الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق و تحقيق أهدافها.

ب - الأسباب الذاتية:

حب التطلع على هذه التقنية و سعيا للتحكم فيها.

طبيعة التخصص " المحاسبة.

أهمية الموضوع :

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

أهداف الموضوع

بنسبة المؤسسات الجزائرية على وجه الخصوص بحكم التخصص محاسبة وتدقيق توجهنا إلى دراسة هذا الموضوع :

أهداف الدراسة :

- التعرف على محاسبة التكاليف و إبراز أهميتها في المؤسسة الاقتصادية

- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف و إمكانية تطبيقها و الاستفادة من

مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسات خصوصا الصناعية منها

حدود الدراسة :

يمكننا تقسيم حدود الدراسة المعتمد عليها إلى : حدود زمنية و حدود مكانية .

أ- الحدود المكانية : وهي متعلقة بمكان إجراء الدراسة الميدانية، وقد وقع اختيارنا على مؤسسة العتاد الصحي

بمليانة، ويعود سبب اختيارنا هذا كونها من أهم المؤسسات الصناعية بالمنطقة .

ب- الحدود الزمنية : و يتعلق بفترة الدراسة الميدانية التي قمنا بها والتي امتدت 21 يوم في المؤسسة .

منهج المتبع :

حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي و دراسة حالة، حيث يظهر المنهج الوصفي في عرض و

تحليل جميع المعلومات ، و هذا بإعطاء مفاهيم التحليل المالي وكيفية استخدام أدوات المحاسبة التحليلية في عملية

اتخاذ القرارات، و كذلك استخلاص النتائج من خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة صناعية العتاد الصحي

هيكل الدراسة :

يهدف معالجة الإشكالية المطروحة سابقا و لإمام بمختلف جوانب الموضوع سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، سنتناول في الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة التحليلية و سنقوم بتقسيمه إلى أربع مباحث ، سنقوم بتخصيص المبحث الأول لعموميات حول المحاسبة التحليلية و أهدافها بالإضافة إلى علاقتها بالمحاسبة العامة ، أما المبحث الثاني سنتناول فيه التكاليف و سعر التكلفة و في المبحث الثالث سنعرض مختلف الطرق لحساب التكاليف ، و خصصنا للمبحث الأخير حول دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار . أما الفصل الثاني بعنوان دراسة حالة للمؤسسة العتاد الصحي بمليانة ، سنقوم بتقسيمه إلى مبحثين سنتناول في المبحث الأول تقديم عام حول مؤسسة العتاد الصحي ، أما المبحث الثاني سنعرض في المحاسبة التحليلية للمؤسسة .

الفصل الأول

التمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير, تلجأ لها المؤسسات من أجل تحليل و مراقبة مختلف التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية و على هذا الأساس فإن المحاسبة التحليلية لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة, في تحديد السعر النهائي للمنتج و تحديد أثر كل قطاع نشاط على المردودية إيجابا أو سلبا, فيمكن معرفة الانشطة أو المنتجات التي تحقق المؤسسة عليها خسائر.

من خلال هذا الفصل سنقوم بالتطرق إلى دراسة عموميات حول المحاسبة التحليلية و التطورات التي حدثت عليها وعلى هذا سنتناول في هذا الفصل الإلمام بما أمكن من مفاهيم و بيان تعريفها ويكون ذلك وفقا للتقسيم الموالي :

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف و سعر التكلفة .

المبحث الثالث: مختلف الطرق لحساب التكاليف

المبحث الرابع: المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

أصبحت المحاسبة التحليلية أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية و قدرتها على المنافسة، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية .

• أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها .

يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطوراً طبيعياً للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي ، فقد نشأت بعد المحاسبة المالية بما يقارب قرنين فقد كان ظهورها مواكباً للثورة الصناعية .

ففي منتصف القرن الثامن عشر و إلى غاية أواخر القرن التاسع عشر كانت غالبية العظمى في المؤسسات ذات حجم الصغير ، في السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية ، و نظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ضمن تسجيلات المحاسبية ثم بعد ذلك أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة مع كبر حجمها في السوق، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1920م ، وقد ترتب عن حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة لكل منتج¹. وهذا كله أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية و تطورها و قد تطورت في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأول كان أسرع منه في الثانية². و نظراً لأهمية المحاسبة التحليلية المتزايدة في عصرنا الراهن فقد شملت تطبيقها كافة القطاعات، الاقتصادية (إنتاجية، تجارية، خدماتية، مالية). فقد ساهمت العديد من الجمعيات و المنظمات المهنية و الحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير المحاسبة التحليلية.³

¹- بو يعقوب عبد الكريم محاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 1998ص31.

²- محمد عطية مطر وآخرون نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات ،در حنين للنشر و التوزيع ،الأردن 1986ص31.

³- زينيات محمد مجرم و آخرون ،أصول محاسبة التكاليف ،دار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر ، 2005 ،ص18

• ثانيا :تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية على أساس أنها الأداة التي تمد الإدارة بالبيانات الوافية التلقي الضوء على الاحتمالات المتباينة مما يساعد الإدارة على ترشيد القرارات الإدارية و تحقيق أهداف المشروع¹.
ومنها تعاريف أخرى :

التعريف الأول: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف².

التعريف الثاني : محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية ، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية ، غالبا ما تستعمل في مجال الصناعي³.

التعريف الثالث : هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية البيعية⁴.

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية و علاقته بالمحاسبة العامة .

• أولا :أهداف المحاسبة التحليلية

مع التطورات التي شاهدها المحاسبة التحليلية, فقد تطورت أهدافها بشكل يواكب هذه التطورات و عليه يمكننا هنا ان نقوم بالتطرق لأهداف المحاسبة التحليلية بشئ من التفصيل , حيث تتمثل في العناصر التالية :

1.نظبط ورقابة عناصر التكاليف:إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط و رقابة تداول و استخدام المواد و اللوازم و متابعة العمال,و تحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة

¹ - محمد كمال عطية ،أصول محاسبة التكاليف دار الجامعات المصرية ،مصر 1985 ص57

² - J.Trahand et B.Morad .E.C. Charles (2000). Comptabilité de gestion :cont ,activité, reptation ;édition presses universitaires de Grenoble, p10

³ - رحال علي ،سعر التكلفة و محاسبة التحليلية ،ديون مطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1998، ص1

⁴ - محمد خليل ،تكاليف في الوحدات الصناعية ،دار النهضة العربية ،بيروت ،لبنان ، 1997، ص23

الإنتاجية و استفاة كل منتج من الخدماتو اللوازم المشتركة،ذلك يؤدي إلى ضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد،متابعة و تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال ،و التحكم في الأعباء الغير المباشرة .هذا يؤدي إلى زيادة فعالية و قدرة المؤسسة على المنافسة،و يجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير،لاستجوب فقط ضبط و رقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة...الخ¹.

2.تحديد تكلفة المنتجات و تسعيرها : يعتبر من الأهداف الأساسية يمكن تقسيمها إلى نقاط التالية² :

تحديد تكلفة الإنتاج و احتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد أولية و أجور الأخرى . تحديد تكلفة الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية .

. مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها و تقديمها .

3. توفير البيانات و المعلومات اللازمة للتخطيط :يقع على المحاسبة التحليلية عبئا كبيرا يتمثل في ضرورة

إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات و المعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا و المحاسبة التحليلية بما لديها من إمكانية على تحليل و متابعة لعناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب المنوط بها³ .

4.المساعدة على اتخاذ القرارات :تستخدم إدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير

المجدولة من بينها⁴ :

- تحديد العلاقة بين التكلفة ،الحجم ،النشاط.

¹-سفيان بن بالقاسم ،حسين لبيهي ،المحاسبة التحليلية ، منهجية حساب سعر التكلفة ،دار الأفاق ،الجزائر ،بدون سنة نشر ،ص 6

²-فلاح سلامة ،المطارنة غسان ،المقدمة في محاسبة التكاليف،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن، 2003 ،ص17.

³- صلاح ميسوهني عبد و آخرون ،محاسبة التكاليف،بدون دار النشر ،مصر ، 2017،2016،ص5 .

⁴-فلاح سلامة المطارنة غسان ،المقدمة في محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2003ص17،

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به .
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة .
- التوسع في خط الإنتاج القائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية .

5. إعداد تقديرات و توقعات على مستوى التكاليف و النواتج و إعداد ميزانيات تقديرية :

يمكن المحاسبة تحديد ما يلي :

- مراقبة تنفيذ و شرح الانحرافات .
- الحصول على أساس نظام المعلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة و لتحضير سياسات و مشاريع مستقبلية¹.

6. إعداد كشوف المالية :

تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة واحدة من و وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضائع الباعة و تستخدم البيانات التكاليف في إعطاء صور صادقة عن وضعية المؤسسة².

ثانيا : علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبة التحليلية :

المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة العامة إنما متكاملات, إذ أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية ,حيث توفر لهذه الأخيرة معلومات حول تكاليف الإنتاج ,كما تحدد تكلفة و حركة المخزون بأنواعه و هناك بعض الماليين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية.

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك اختلافات و فروقات بين المحاسبتين يمكن أبرزها فيما يلي :

¹ Batrice et Francis Grand guillot. Comptabilité analytique .édition Gualine .France.1999p77-

² -سليمة طليلييه ،دروس في المحاسبة التحليلية ،مطبوعة غير منشورة ،الجامعة 8 ماي 1945،قائمة 2015 ص19

جدول رقم(1-1) يمثل المقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	معايير المقارنة
اختيارية	إجبارية(إلزامية)	من ناحية القانون
الماضي القريب,الحاضر,المستقبل	الماضي	الفترة المدروسة
اقتصادية	مالية	الأهداف
داخلية(متخذي القرارات,المساهمين)	خارجية و داخلية(الضرائب مساهمة البنوك	مصدر توجه مختلف التدفقات
تفصيلية(تجزئية)	عامة (إجمالية)	نظرة المؤسسة
مسؤولي المؤسسة	الإدارة و الأطراف الخارجية	مستعملي المعلومات
مرنة مع التطورات	ثابتة,مفروضة, غير مرنة	القواعد المتبعة
مرنة مع التطورات	دقيقة,مبررة, جازمة	طبيعة المعلومات المحصل عليها
حسب و وظيفتها	حسب طبيعتها	تصنيف التكاليف
فنية	نقدية	مصدر وثائق الرئيسة للمعالجة
خارجية ,داخلية	خارجية	الوثائق المعتمد عليها
يوم ,أسبوع, شهر	سنة ,سداسي ,ثلاثي شهر	تكرار حسب النتيجة

Source :J.Margerin ,G.Ausset.comtanilitéAnalytique.edtioncourcoux paris

خلال ما سبق نجد أن المحاسبة التحليلية تكمل المحاسبة العامة بإعطائها قواعد و أسس تقييم بعض عناصر أصول المؤسسة.

المطلب الثالث : النظام العام للمحاسبة التحليلية .

أولا : شروط السير الجيد للمحاسبة التحليلية

حتى يكون إعداد و تطبيق المحاسبة التحليلية جيدا و مفيدا, وذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم :

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
- صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التتقيط اليومي وتوزيعها على مختلف لمنتجات و المتطلبات .
- إن سيرورة المحاسبة التحليلية بالزامية استعمالها في المستقبل ,يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل على المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير و في المساهمة في خدمة الإقتصاد الوطني¹.

ثانيا : مجال تطبيق النظام و شروط نجاح المحاسبة التحليلية .

إن كل عملية أو نشاط اقتصادي يستوجب تدفقات مالية لتحقيقه وهذه التدفقات لمالية ما هي إلا عبارة عن

مصاريف والتي فيم جملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها، سواء كانت خدمة أو منتج وبالتالي فإنها تستوجب لدخول تحت نظام محاسبة التكاليف.

حتى يمكن دراسة وتحليل هذه التكاليف و محاسبة التكاليف تبعا لأنواع النشاط فإنها تنبوع إلى:

- محاسبة التكاليف الصناعية.
 - محاسبة تكاليف لخدمات.
 - محاسبة تكاليف البنوك وشركات التأمين
 - محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.
- و من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز و الأقسام أي إستخراج البيانات المتعلقة بالأداء الإيجابي أو السلبي¹.

Abdallah boughabra. **omptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2éme édition, ALGER, 1994. P6-¹

المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة

إن دراسة و تحليل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف و لكن قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب الإلقاء نظرة على العناصر التالية المصاريف,الأعباء ,التكاليف ... إلخ.

المطلب الأول : تعاريف التكاليف و سعر التكلفة

التعاريف :

1. **المصاريف:** المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم الجاهزة المباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل النقود.
2. **الع ب ء:** الع ب ء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة. أي هي كل الإستهلاكات من طرف المؤسسة من السلع و الخدمات, الموجهة أساسا للاحتياجات الاستغلال, أو لأهداف الإنتاج, وبيع السلع والخدمات². كما تعتبر جزء من التكاليف و عنصر من عناصرها و بمقارنة الأعباء مع النواتج يمكن تحديد نتيجة الدورة .
3. **التكاليف:** إن كلمة تكلفة أصبحت معنا عاما واسعا بعد تطور الذي عرفه كل من مجال المحاسبة فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها وليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها كذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها³.
وتعرف كلفة بصفة عامة على انها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.

تعريف كما أورده المخطط المحاسبي الوطني :

¹ P 8- comptabilite analytique .Abdallah boughabra

² -2 Arfaoui.N,Amrani.A ,Méthode d'analyse des coutes .Ed du management L.I Alger1991.p31

³ -عادل خالدي أثر استخدام التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج مؤسسة صوميفوز بئر العاتز,ولاية التبسة
مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ,تخصص محاسبة و تدقيق ,جامعة تبسة 2010,2011

أي التكلفة هي جميع الأعباء المحملة و التي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حساب يتعلق بسلعة و للتكاليف أنواع :

_ حسب المرحلة :تكلفة الشراء , تكلفة الإنتاج ,تكاليف التوزيع

_ حسب حقل النشاط : التقسيم حسب الوظائف أو حسب أقسام المسؤوليات أو الطلبيات

_ حسب محتواها : كاملة أو جزئية

_ حسب الزمن : فعلية تقديرية

4. **سعر التكلفة :** هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى نهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة الخدمات في مرحلة بيعها) و تحسب فيها تكاليف البيع¹ .

وتحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي :

_ في المؤسسة التجارية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و الغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف أو أعباء التوزيع (المباشرة و الغير المباشرة).

_ في المؤسسة الصناعية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع.

_ في المؤسسة خدماتية :

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم خدمة

¹ - ناصر دادي عدون . المحاسبة الوطنية و تقنيات التسيير . الجزء الثاني ، دار المحمدية العام الجزائر 1994 ص1

و النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف

هناك عدة تصنيفات و تبويب للتكاليف نذكر منها :

1-1-وفقا لوظيفة الإدارة¹ : و تنقسم إلى

1-1 تكاليف الإنتاج : هي التكاليف المتكبدة في المصنع لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع. يشمل

تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج ، أو المواد المباشرة ، و العاملة المباشرة ، و تكاليف المصنع العامة

1-2 تكاليف المواد : هي تكلفة المواد من أي نوع تستخدم لإنتاج منتج أو خدمة. تتضمن تكلفة المادة تكلفة

الاستحواذ والشحن إلى المصنع والضرائب و الرسوم و التأمين و ما إلى ذلك والتي تُعزى مباشرة إلى عملية الاستحواذ.

1-3 تكاليف العاملة المباشرة : يشمل الأجور ومكافآت الإنتاج المدفوعة للموظفين الدائمين والمؤقتين

والمقاولين الذين يعملون مباشرة في التصنيع

1-4 تكاليف التصنيع العامة : هذه هي التكاليف ، بالإضافة إلى التكاليف السابقة ، المشاركة في الإنتاج.

هي التكاليف المترتبة على الخدمات العامة والجودة.

1-5 تكاليف غير التصنيع : هي التكاليف التي لا يتم تكبدها في تحويل المواد إلى منتجات تامة الصنع ،

ولكن في أنشطة الشركة الأخرى وتشمل هذه مصاريف المبيعات ، مثل مصاريف الإعلانات ومصروفات التسليم والمرتببات وعمولة المبيعات .

¹ businessdictionary.com تصنيف التكاليف مأخوذة من قاموس الأعمال (2018) :

2- وفق للتتبع¹ :

2-1 التكاليف المباشرة : هي تلك التي يمكن التعرف عليها بسهولة وبلا جدال على عنصر تكلفة معين ،

مثل منتج أو قسم أو مركز تكلفة

2-2 التكاليف غير المباشرة : تشمل التكاليف غير المباشرة نفقات التصنيع العامة والتشغيلية التي تستفيد

منها أكثر من منتج أو إدارة أو فرع لا يمكن التنازل عنها لأي مصنع أو إدارة أو تشغيل أو أي منتج نهائي. جميع المصاريف العامة هي تكاليف غير مباشرة.

3- حسب الوقت² :

3-1 تكلفة التاريخية : إنها التكلفة الحقيقية ، تحدد بعد الحدث. يحدد تقدير التكلفة التاريخية تكاليف

المصنع والمواد. على سبيل المثال ، السعر الذي تم دفعه في الأصل لهم.

3-2 تكلفة الافتراضية : يتم احتساب هذه التكاليف المتعلقة بالمنتج قبل الإنتاج ، بناءً على تحديد

جميع العوامل التي تؤثر على التكاليف وبيانات التكلفة.

3-4 التكلفة القياسية : إنها تكلفة محددة مسبقاً يتم تسويتها على أساس معقول ، مثل الخبرات السابقة

والمبالغ المدرجة في الميزانية ومعايير الصناعة .

3-5 حسب سلوك الإنتاج : يتم استخدام هذه التكاليف للإجراء تحليل نقطة التوازن

4- حسب سلوك النشاط³ :

يتم استخدام هذه التكاليف للإجراء التحليل نقطة التوازن و منها :

4-1 التكاليف متغيرة : هذه التكاليف تختلف بالتناسب مع تغيرات في النشاط .ومن أمثلة على ذلك المواد

المباشرة و العمولات المباشرة، و العمولات التي تعتمد على المبيعات.

¹ accountingtools.com ستيفن براج (2018) تصنيف التكلفة أدوات المحاسبة مأخوذة من موقع:

² countingtools.com الاية المحاسبة (2018) أنواع التكاليف (تصنيفات التكاليف) مأخوذة من :

³ accounting notes.net أنواع المحاسبة ملاحظات المحاسبة مأخوذة من تصنيف التكاليف

4-2 **التكاليف الثابتة**: هي التكاليف تظل ثابتة بغض النظر عن مستوى النشاط و تشمل أمثلة الإيجار

و التأمين .

4-3 **التكاليف المختلطة** : هي التكاليف التي تختلف في المجموع ولكن لا تتناسب مع تغيرات في

النشاط.

5- **وفقا لأهمية اتخاذ القرار¹** :

5-1 **التكلفة ذات صلة** : هي تكلفة مناسبة للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية ،تتضمن قرارات العمل

التخطيط للمستقبل و النظر في العديد من المسارات العمل البديلة ،في هذه العملية التكاليف التي تتأثر بالقرارات

هي التكاليف المستقبلية تسمى هذه التكاليف بالتكاليف ذات صلة لأنها مناسبة للقرارات المعنية.

5-2 **التكلفة الحدية** :يتم تعريفها على أنها الكمية على أي حجم معين من المنتجات تتم من خلاله

تعديل التكاليف الإجمالية إذا زاد حجم المنتج أو انخفض بمقدار وحدة واحدة

5-3 **التكلفة التفاضلية**: المعروف بإثم التكلفة الإضافية ،هو الفرق في التكلفة الإجمالية التي تنشأ مع

اختيار بديل واحد على الآخر ،إنها التكلفة الإضافية للتغيير في مستوى النشاط .

5-4 **التكلفة التقديرية**: يتم تصنيف المصروفات التي يمكن تخفيضها أو التخلص منها مؤقتا على أنها

تقديرية ،يتم استخدام هذا النهج لخفض التكاليف مؤقتا،خاصة عندما تتوقع الشركة انخفاضا قصيرا في الإيرادات.

المطلب الثالث : العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

سنبين من خلال هذا المطلب إلى العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة لأن دراسة ذلك يسهل على

المحاسبة التحليلية.

أولاً: العناصر المكونة للتكاليف :

تتكون التكاليف الإجمالية للسلعة من ثالث عناصر: الخدمات المباشرة، العمل المباشر، المصاريف المباشرة.

¹ investopedia.com-كريس ب. مورفي (2018) ماهي أنواع التكاليف في محاسبة التكاليف ؟ مأخوذة من موقع

1-الخدمات المباشرة :¹

بعد عملية الصنع تصبح هذه الخامات جزءا من السلعة و يمكن قياسها - معرفة قيمتها - و تتحملها وحدة الإنتاج المباشرة، عرفها النظام المحاسبي على أنها ما يمكن تمييزه في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة . لا يشترط في المواد الخام أن تكون خامات أولية ،بل يمكن أن تكون بضاعة قد تم إنتاجها، ولكن قد تكون جزء من المنتج الذي تريد المؤسسة إنتاجه بالإضافة إلى لوازم و مواد أخرى.

2-العمل المباشر :

هو الجهد المبذول من طرف العمال لتغيير و تصنيع المنتج بحيث يمكن قياس ذلك الجهد و إتباعه لهذهالسلعة ،وعرف حسب النظام المحاسبي بتكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج، و يقدر العمل مباشرة مما يدفع من الأجور .

3-المصاريف المباشرة :

هي تلك المصاريف التي تتفق مباشرة على السلع و تعتبر جزءا من تكلفتها ، حسب النظام المحاسبي الموحد بتكلفة الخدمات الإنتاجية التي تؤدي وحدة الإنتاج و مركز التكلفة بصورة مباشرة.

4- المصاريف الإضافية :

هي تلك المصاريف التي تتفق في سبيل الإنتاج ولا يمكن إتباعها للسلعة أو العملية بالذات.²

ثانيا :الأعباء

إن اغلب الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية و بما أن سعر التكلفة لا يعبر فقط عن التكاليف المجمعة، فيجب ان تكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء المجمعة في التكاليف.

¹المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرار في المؤسسة ،دراسة حالة مقاطعة نفظال للتسويق - وحدة تبسة - 812 مذكرة لشهادة ماستر 2012/2013

² ناصر دادى عدون ،المحاسبة الوطنية و تقنيات التسيير ،الجزء الثاني ، دار المحمدية ، الجزائر 1994ص28

1-الأعباء المعتمدة :

تتمثل هذه الأعباء في عناصر مجموعة السادسة (60 إلى 68). فهذه عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى في النشاط العادي و تنتج نشاط الاستغلال التي تتماشى و بالتالي تحتسب ضمن فترة المحاسبة لحساب التكاليف و سعر التكلفة وهي مشتركة بين المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية¹.

2-الأعباء الغير معتمدة :

هيمجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن إدخالها في التكاليف و سعر التكلفة ليس له معنى، و تعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، هذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية و تحميلها يجدد التكاليف و من معناها يمكن ترتيبها² :

1-2 منها ليس محدد في الصنف 6:

الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها:

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول
- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعمق مباشرة بحساب النتائج.

2-2 الأعباء التي توجد في الصنف 6 من المحاسبة العامة :

و تتمثل في العناصر التالية:

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال و الرسوم التعويضية.
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي و اليومي لمؤسسة ، مثل إهلاكات المصاريف الإعدادية.

¹ بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية ، دروس و تمارين ، دار الهدى الجزائر ، 2012 ص 17
² ناصر دادي عدون المحاسبة الوطنية و تقنيات التسيير ، الجزء الثاني ، دار المحمدية العامة الجزائر ، ص 23

2-3 الأعباء التي لا تدخل ضمن النشاط الطبيعي :

ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم الأصول أو مؤونة قضية معينة، أو مصاريف إعداد اللافتات ، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى ، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون لسنوات السابقة.

3- العناصر الإضافية : هي وهمية ذات صفة نظرية، و بالتالي فهي لا تتعلق بالأعباء التي من

المفروض أن تكون المؤسسة قد تحملتها في حالة كون بعض ظروف الاستغلال مختلفة، و تضم العناصر نوعين من الأعباء و هما:

- الدفع النظري لفائدة على رأس المال الخاص نتيجة لعدم استخدام رأس المال.

- الدفع النظري أجرة أعمال المستغل (صاحب المؤسسة) .

المبحث الثالث : مختلف الطرق لحساب التكاليف

إن حساب التكاليف في المؤسسة يمر بعدة مراحل وذلك بدءا بشراء المادة الأولية من السوق و دخولها إلى المخازن ثم مراقبتها داخل المخازن،مرورا بمرحلة خروج المادة الأولية من المخازن إلى الورشات،ثم خروج المنتج النهائي من الورشات ودخوله إلى المخازن ،وكمرحلة أخيرة خروج المنتج من المخازن إلى السوق من أجل البيع ،وكل هذه المراحل تتضمن مصاريف باختلاف أنواعها وهذا يتم في المؤسسة من خلال إتباع مجموعة من الطرق،منها حساب التكلفة بالطريقة الكلية(الحقيقية) و الطريقة المتغيرة و طريقة التحميل العقلاني و الطريقة المعيارية،و سوف نحاول هذا ضمن بحثنا.

المطلب الأول : حساب التكلفة بالطريقة الحقيقية(الكلية)

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم الطرق، فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة معينة.

التعريف: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة. فالأولى

هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة .

يعني تعمل على تحليل التكلفة النهائية، كما تعتبر من أكثر الطرق تبسيطا و التي يمكن أن نجد لها في عدة مؤسسات صناعية، وهذا لسهولة استعمالها.

- حيث نقوم بالمعالجة المحاسبية التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة - طريقة الأقسام المتجانسة¹.

1- التكاليف المباشرة و التكاليف الغير مباشرة .

• **الأعباء المباشرة:** تعتبر الأعباء مباشرة إذا كانت تخص تكلفة معينة وتحمل مباشرة إلى التكاليف دون حسابات وسيطة، وترتبط باستهلاك موارد محددة وقياسية بشكل واضح وتتمثل غالبا في الأعباء المتغيرة في: المواد الأولية المستعملة في إنتاج منتج واحد، اليد العاملة المباشرة... إلخ

- **الأعباء الغير مباشرة²:** وهي التكاليف تخص مجموعة من المونتاجات و التي لا يمكن حصرها أو دمجها في التكلفة النهائية لمنتج معين مثل مصاريف الكهرباء، الكراء...
- يتم تحميل التكاليف المباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج الخاص بها.
- يتم توزيع التكاليف غير المباشرة و هذا باستعمال جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة .

2- مراكز التحليل :

مراكز التحليل في طبيعتها تعتبر أقسام متجانسة تسمح بحساب وتحليل التكلفة الكلية وتهدف لحساب (التكلفة النهائية لمنتج مضاف إليها مصاريف التوزيع وتكاليف أخرى خارج الإنتاج)، كما تسمح - بفضل تجزئة المؤسسة إلى مراكز تحليل- بالمتابعة الدقيقة لعمليات التحويل ومراحل إنتاج المنتج.

إن مراكز التحليل تتمثل عموما في¹:

¹ B.F GRAND GOUILLOT .Presenties de la comptabilité analytique gwalince edition.paris .1999p12

² علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان مطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر ص 134، ص 135

• قسم حقيقي من المؤسسة، ويعرف بمركز العمل، مثل: الورشة، المخزن.... إلخ، وهذا حسب التقسيم الهيكلي للمؤسسة.

• قسم وهمي من المؤسسة، مثال: الإدارة العامة، التسيير المالي، تسيير الموارد البشرية.... إلخ. ويعتبر القسم المتجانس تقسيم تم تفصيله في نظام محاسبة التكاليف وهو يشمل العمليات المتشابهة التي تشترك في تنفيذ مهمة معينة. وعليه فإن الأقسام المتجانسة بمختلف أنواعها ستستوعب كافة وظائف المؤسسة سواء كانت وظائف إدارية أو إنتاجية أو تجارية ولكنها لا تنطبق بالضرورة على تقسيم الوظائف في المؤسسة.

و لتصميم الأقسام المتجانسة في نظام محاسبة التكاليف نكون في حاجة إلى دراسة الهيكل التنظيمي، فالأقسام المتجانسة تتعدد أنواعها بتعدد وظائف المؤسسة سواء كانت وظائف إدارية أو وظائف الإنتاج أو التوزيع.

3- التوزيع الأولي لأعباء غير المباشرة :

آليات التوزيع التي تعتمد محاسبيا لتوزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة، أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تتمثل أساسا في آليتي التوزيع التنازلي أو التدريجي وتبادل الخدمات.

• التوزيع الأولي الأعباء غير المباشرة: إن التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة المدرجة في المجموعة - 6 -

نعني بها توزيع هذه الأعباء على مختلف الأقسام المتجانسة ويتم ذلك التوزيع إما اعتمادا على وحدات قياس أو باستخدام مفاتيح التوزيع التي تعطى في شكل نسب مئوية أو في شكل معاملات.

• التوزيع الثانوي: عند القيام بالتوزيع الثانوي يجب التمييز بين المراكز المساعدة والمراكز الأساسية..

أ - مراكز الأساسية²: وهي المراكز يمكن قياس نشاطها عن طريق وحدات تعبر عنه.

ب- مراكز الثانوية: وهي مراكز تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى حيث إنها تساعد الأقسام الرئيسية على

تأدية مهامها وكذلك تعتبر ذات نشاط يصعب قياسه بوحدة تعبر عنه مثل قسم الإدارة أو الصيانة أو النقل.³

BARRE ,R LORY,RICHEZ,M,comptabilité analytique d'exploitations et gestion de l'entreprise ,librairie Istra, paris

¹ 1975p61,

² علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ديوان مطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر ص 135

³ علي رحال، نفس المرجع السابق ص 136

بعد التوزيع الثانوي يصبح مجموع الأقسام المساعدة منعداً لأن تكاليفها قد حولت بالكامل إلى الأقسام الأساسية لكي نتحصل في الأخير على تكلفة الأقسام الأساسية بعد التوزيع الثانوي ومن هنا تبدأ عملية تحميل تكاليف الأقسام الأساسية إلى تكلفة إنتاج المنتجات ليسعر تكلفة المنتجات¹

المطلب الثاني: حساب التكلفة بالطريقة المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني

أولاً: التكاليف المتغيرة

التعريف²: هي الطريقة التي تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة

بين التكاليف المتغيرة والثابتة هي طريقة أمريكية تسمى طريقة التكاليف المتغيرة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي

لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة التحليلية.

وعليه يمكن القول أن طريقة التكاليف المتغيرة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف

المتغيرة حيث تحمل التكاليف المتغيرة إلى وحدات الإنتاج و تستبعد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف النهائية و بالتالي فهي تعتبر تكلفة كل منتج أو مجموعة منتجات الأعباء المتغيرة فقط.

• **مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:** تهتم طريقة التكاليف المتغيرة بربط عناصر التكلفة بحجم

الإنتاج و بعضها يتغير بتغير حجم الإنتاج ولذلك فإن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي :

1-تبويب عناصر التكاليف :

أ- **التكاليف المتغيرة³** : هي عناصر التكاليف التي تتغير نسبياً بتغير حجم الإنتاج كالعلاقات بين هذه

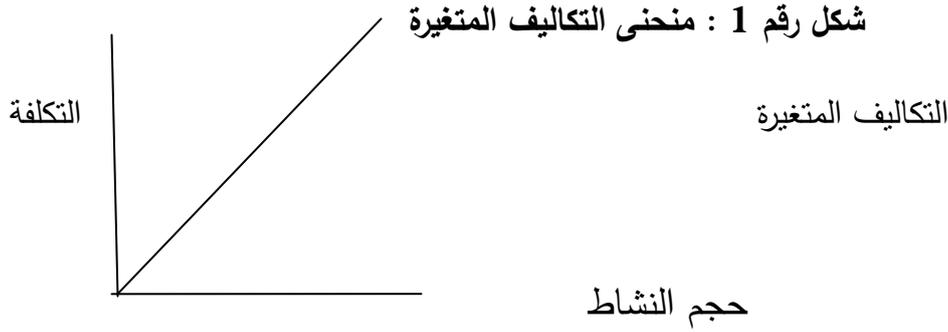
العناصر كحجم الإنتاج و هي علاقة طردية كعناصر التكلفة هذه تنخفض بانخفاض الإنتاج.

Gérard melons ,comptabilité analytique, principes ,couts réels constates, couts préétablis, analyse des écarts-édition

Bréal, troisième édition, 2004p24.36¹

² عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديون مطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر، ص 17

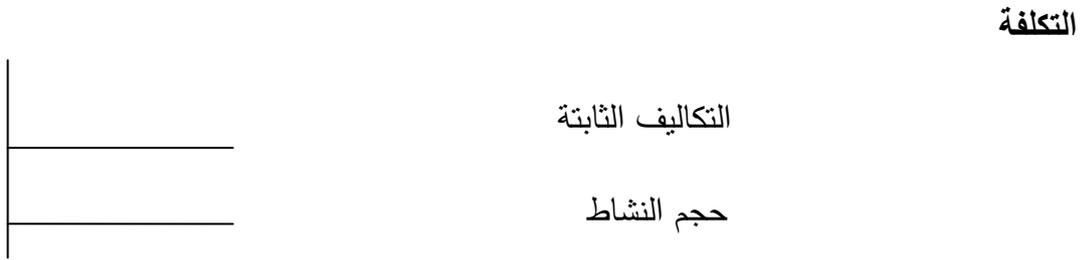
³ صالح الرزق عطا الله خليل عواد بن وراذ، محاسبة التكاليف، الإطار النظري و العلمي، دار وهران للنشر و التوزيع عمان، 1997، ص 128



المصدر: عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، 2003. ص 100.

ب التكاليف الثابتة : وهب عناصر التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الانتاج خلال فترة الدورية و نصيب الوحدة المنتجة منها يزداد بنقص حجما لإنتاجه لا ترتبط بالإنتاج .

الشكل رقم 2 : منحنى التكاليف الثابتة



المصدر: محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإداري، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الجزائر، الكويت، 2008، ص: 99.

2- تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف المتغيرة¹: و تتضمن

أ - التكاليف المباشرة : و تشمل المواد و الأجور و المصروفات المباشرة

ب التكاليف غير المباشرة : جزء منها يتغير مثل عمولة وكالات البيع

تكلفة المبيعات = تكاليف المباشرة + تكاليف الصناعية غير مباشرة متغيرة + تكاليف المتغيرة .

¹ صالح عبد الله رزق عطا الله، وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع السابق ص 103

3- تسعير المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة¹ : اعتبار الفرق بين الإيراد الناتج عن بيع المنتجات وبيع

التكاليف المتغيرة ممثلاً لربح الحدي .

الربح الحدي = المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة

4- صافي الربح من النشاط الطبيعي :

هو الفرق بين الربح الحدي وتكاليف الثابتة جميعها

صافي الربح من النشاط الطبيعي = الربح الحدي - (التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة + تكاليف التسويق

الثابتة + تكاليف الإدارية جميعها) .

صافي الربح النهائي = (صافي الربح من النشاط الطبيعي = إيرادات عرضية متنوعة - أعباء التمويل) .

خطوات طريقة التكاليف المتغيرة :

لحساب مختلف التكاليف عتبة المردودية، يمكن شرحها كالتالي :

جدول رقم 02: جدول الاستغلال التفاضلي

الرقم	البيان	المبالغ	النسبة
01	رقم الأعمال	XX	%100
02	(-) التكلفة المتغيرة	XX	XX
03	= هامش على التكلفة المتغيرة	XX	XX
04	(-) التكلفة الثابتة	XX	XX
05	= النتيجة	XX	XX

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 180

مم خلال الجدول نلاحظ أن النتيجة تحسب وفق طريقة التكاليف المتغيرة بالطريقة التالية :

¹ صالح عبد الله رزق ، مرجع السابق ص104

النتيجة = (الهامش / التكلفة المتغيرة) - التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة

رقم الأعمال = سعر البيع × عدد وحدات المنتجة و المباعه

• عتبة المردودية¹: المستوي الذي لا تحقق عنده المؤسسة ربح ولا تقع في الخسارة حيث أن رقم الأعمال

يساوي مجموع التكاليف .

• التحليل الرياضي لعتبة المردودية: هي نقطة التعادل

بالكمية = التكاليف الثابتة / الهامش التكلفة المتغير للوحدة

بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش التكلفة المتغيرة

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

و بالتالي تصبح عتبة المردودية = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

ثانيا : حساب التكاليف بطريقة التحميل العقلاني

1- تعريف: إن مفهوم التحميل العقلاني مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة للوحدة المنتجة خاصة عندما

ينخفض مستوى النشاط، والمبدأ أن تحمل التكاليف الثابتة فقط بالجزء المناسب لهذا المستوى، بمعنى إزالة اثر تغير

حجم الإنتاج في حساب التكلفة وهذا فالتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية ومنطقية

تستند إلى الإجراءات التالية²:

-تحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة.

تحديد مستوى الإنتاج الطبيعي للمؤسسة (حجم النشاط العادي) والذي يتحدد باعتبار عدة عوامل منها الحد

الأقصى للنشاط التي تسمح به المؤسسة.

علي بن موفي، دور نظام لمعلوماتي المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير جامعة جيجل ،الجزائر، 2009/2008،ص 120¹

مولاي حسين مكانة المحاسبة التحليلية في قطاع الفلاحي مذكرة ، لنيل شهادة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،، فرع النقود و المالية 2006-2007،ص103²

-إيجاد التكاليف الثابتة المحملة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الإجمالية} \times (\text{حجم النشاط} / \text{حجم النشاط العادي}).$$

-حساب الفرق بين التكاليف الإجمالية والتكاليف المحملة عقلائيا ونميز عدة حالات:

- إذا كانت حجم النشاط الفعلي اقل من حجم النشاط العادي هذا يعني أن قدرة المؤسسة العادية تستعمل والفرق بين التكاليف المحملة عقلائيا والتكاليف الإجمالية يعتبر كتكلفة البطالة .
- عكس الحالة السابقة يعتبر كريح زيادة نشاط

2-تحديد حجم النشاط :

- **حجم النشاط الفعلي**: يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في الأقسام المتجانسة حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.
- **حجم النشاط العادي**: أن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس تنبؤات وعلى أساس الطاقة لإنتاجية.

وعند تطبيقها نكون أما مثلا بحالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني¹:

3- تحميل التكاليف على المنتجات:

حسب طريقة التحميل العقلان ينفصل الأعباء المتغيرة عن الثابتة في كل قسم وتخضع التكاليف الثابتة للتحميل، عن طريقة معامل التحميل (والذي يساوي إلى حجم النشاط الفعلي /حجم النشاط العادي)بعدد لكن ستعمل نفس المبادئ في تحميل تكلفة المنتجات بطريقة الأقسام المتجانسة بعد إضافة التكاليف المتغيرة لكل قسم إلى التكاليف الثابتة المحملة لكل قسم،وفي الأخير يتم إضافة وطرح ربح أو نقص الفعالية وإضافة أو طرح فوارق المخزون إلى النتيجة الإجمالية للحصول على النتيجة الصافية.

¹مولاي حسن،مرجع سبق ذكره ص103

- النشاط الفعلي = النشاط العادي : مستوى الفعالية) متع (يكون مساويا ل 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق.
- النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية > 1 ، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإن سيجمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة و الجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط.
- النشاط ا لفعلي < النشاط العادي : مستوى الفعالية < 1 في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية و الفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

المطلب الثالث : حساب التكاليف بالطريقة المعيارية

1-التعريف¹ : تعرف بأنها " تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها

(مقدما) والتي تسمح بتقييم الاداء في المؤسسة خلال فترة معينة " .

وبذلك فالتكلفة المعيارية تقوم على أساس وجود معيار كمي أو قيم يتحسب على أساس التكاليف بطريقة

مشابهة لطرق حساب التكاليف الفعلية ، إلا أنها تكلفة تحسب قبل الانطلاق في عملية الإنتاج ، وذلك انطلاق

من شروط و متطلبات النشاط بالمؤسسة .

2-أهداف التكاليف المعيارية²:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية عدة أهداف منها:

1-2 المساعدة في التخطيط :تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية و

موضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق

أغراض متعددة منها : المساعدة على تحديد أسعار البيع،المساعدة على تحديد دخل المنشأة

¹ د/جبرائيل جوزيف كحالة ،دار رضوان حلوة حنان ،محاسبة التكاليف المعيارية ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،مصر 1995ص18

² رضوان حلوة حنان و آخرون ،نفس المرجع ص28

2-2 المساعدة في الرقابة: من الأهداف الأساسية لنظام التكاليف المعيارية الرقابة على التكاليف وقياس

كفاءة الأداء الإنتاجي، فمن خلال لمقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية تحدد الانحرافات ومنه تتضح أسباب.

2-3 المساعدة في اتخاذ القرار: تساعد التكاليف المعيارية في تحديد حد أدنى للسعر الذي تقبلها لإدارة،

وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج واثر استعمال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، وهو ما يمهد إلى اتخاذ العديد من القرار تمثل: استبدال مواد أولية جديدة، استخدام طرق إنتاج بديلة... الخ.

المبحث الرابع: المحاسبة التحليلية و اتخاذ القرار

يتخذ الفرد في حياته اليومية عددا من القرارات، فإذا وسعنا نطاق الدراسة و تركنا الأفراد و أخذنا المؤسسات باختلاف أنواعها، فإن عملية اتخاذ القرار تصبح أكثر أهمية و أشد خطورة وأبعد تأثيرا لأن القرار لا يتعلق بشخص واحد وإنما يتضمن عدة أفراد أو جماعات، ويشمل عدة جوانب بعضها فني و الأآخر تنظيمي و مالي و قانوني. تقوم المؤسسة من خلال نشاطاتها المختلفة باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها، وهناك العديد من القرارات تتم التمييز فيما بينها. سنتطرق في هذا المبحث لدور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار وذلك من خلال تعريف اتخاذ القرار و مركزه في المؤسسة .

المطلب الأول : تعريف اتخاذ القرار**أولا: تعريف القرار**

القرار هو الثبات على اختيار بين البدائل مختلفة وذلك باعتماد افتراضات تتعلق بالمستقبل المجهول المتميز بعدم

التأكد

ثانيا :تعريف عملية اتخاذ القرار¹

الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بين البديلين محتملين أو أكثر ومنه الاختيار يقوم على

أساس بعض المعايير مثل

-اكتساب حصة اكبر من السوق

-تخفيض التكاليف

-توفير الوقت

هذا بالنسبة إلى الفرع الأول من التعريف -الاختيار- أما فيما يخص "بديلين أو أكثر" فهنا تحتوي عملية اتخاذ

القرارات على بديلين أو مجموعة من البدائل نظرا لأنه إذ لم يوجد بديل فليس هناك من القرار يتخذ، ومنه فإن

أساس عملية اتخاذ القرار هو وجود بدائل حتى يمكن القيام بعملية الاختيار .

وعملية اتخاذ القرار يعرفها عبد الغافر حنفي على انها "عملية اختيار بديل من بين البدائل محتملين أو أكثر لتحقيق

هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية محددة في ضوء معطيات من البيئة الداخلية و الخارجية

للمؤسسة²

ويحدد برنارد مفهوم عملية اتخاذ القرار بأنها" سلوك واعي و منطقي وذو طابع جماعي كبير يقوم على أساس

المفاضلة الموضوعية بين عدة من البدائل المتاحة لمواجهة المشكلة"³.

• القرار بالنسبة لوظائف المؤسسة

أ -قرارات تتعلق بالإنتاج :حجم الإنتاج ،طرق الإنتاج ،إجراءات الشراء ،كمية المخزون ..

ب قرارات تتعلق بالمبيعات : تحديد الأسواق ، موقع مكاتب البيع ،تغليف المنتجات ،منافذ التسويق ،

السعر ،مدى و نوع الإعلان..

صفاء شهب ،نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية موازية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير

¹،قسم علوم التسيير ،فرع ادارة الأعمال ،جامعة الجزائر 2005-2006ص 92

² عبد الغفار الحنفي و عبد السلام أبو قحف ،تنظيم و إدارة الأعمال ،دار الجامعية ،الإسكندرية 1990ص 96

³ عبد المعطي عساف ،مبادئ الإدارة الحديثة ،دار الجامعية ،الإسكندرية ،2000ص 116

ت قرارات تتعلق بالتمويل : الهيكل المالي ،شروط الاستثمار مقدار رأس المال العامل ،خطط إعادة التمويل،تحديد تكاليف العمليات

ث قرارات تتعلق بالأفراد :مصادر الحصول على القوة العاملة ،أساليب الاختيار،تحليل العمل و تقييمه ،ترويج وسائل الأمان

المطلب الثاني : المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار

تقوم المؤسسة من خلال نشاطاتها المختلفة باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها ،وهناك العديد من القرارات تم التمييز فيما بينها سواء حسب المدة طويلة أو متوسطة أو قصيرة ،أو حسب درجة أهميتها الإستراتيجية ،هي كل التقسيمات تسمح بتناول موضوع القرارات بشكل أكثر دقة،وقد وضعت مراحل القرارات حسب المدرسة الكلاسيكية للإدارة في بداية الأمر كما يلي ¹:

الشعور بوجود مشكلة

-جمع المعلومات حولها و تحليلها

-وضع الاختيارات الممكنة من القرار

-اختيار أحدها

-التنفيذ ثم المراقبة

-ومن جهة أخرى فإن قرارات الإدارة بالمؤسسة تعتبر مسؤولة عنها أمام هيئة المالكين،و يرتبط جانب القرار في المؤسسة من حركة و حقوق و واجبات ،من خلال شكلها القانوني و النشاط و الإمكانيات التي توفرها لأداء ذلك النشاط ،و إتخاذ القرار يتم من خلال عدة إمكانيات ومنها عملية التخطيط التي تعد من أهم المهام و الوسائل المساعدة في إدارة المؤسسة .

وقد قدم "ريمون بار" ثلاثة مهام أساسية للمؤسسة يتضح من خلالها دور المنظم في القرار و في المسؤولية عليه²

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع السابق ص17
² ناصر دادي عدون ،نفس مرجع السابق ص.18

المؤسسة محل تنظيم الانتاج : يعني أن المنظم يدرس وضع الاقتصادي و يحدد برنامج إنتاج هو يسهر على

تسيير الإداري و يراقب تنفيذ البرنامج

المؤسسة مركز تحمل للمسؤولية و مواجهة كل الآفات الاقتصادية : لأن المنظم يتخذ القرارات و مبادرات و يستعد

لصد كل العراقيل التي تحول دون الوصول إلى أهدافه

المؤسسة مركز تسيير الإنتاج و مركز السلطة : لأن المنظم يتحكم في كل الأفراد يعملون تحت مسؤوليتهم من أهم

الأساليب المستعملة داخل المؤسسة لاتخاذ أحسن قرار نذكر :

أولا : أسلوب تحليل التعادل¹ :

هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات و التكاليف الخاصة بكل بديل من بدائل و التكاليف هنا

تشمل التكاليف الثابتة و هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج و يستخدم هذا الأسلوب في

اتخاذ القرارات مثل :

-قرارات التسعير

-قرارات التخطيط الارباح

-قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية و من ثم تحديد كمية المداخلات اللازمة لتحقيق هذا الحجم

ولاتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل التعادل فإنه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل و الذي يعرف على أنه

حجم من الإنتاج التي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي المؤسسة في حالة ربح أو خسارة .

ثانيا : أسلوب القيمة المتوقعة

يستخدم هذا الاسلوب في ظل الحضر والخطر هو عبارة عن حدث من الممكن توقعه ومن ثم يمكن تقدير

الاحتمالات حدوثه مثل الحريق فعدم تأكد من حدث لا نستطيع توقعه و بالتالي لا يمكن حساب احتمالات حدوثه

¹ أبو قحف عبد السلام ، أساسيات الإدارة ، دار الجامعية ، الاسكندرية سنة 1995 ص52-52-57

المطلب الثالث : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبة لتسيير إدارة المؤسسة أفضل ، وذلك بسبب المعلومات التي تقدمها و التي يدونها لا يمكن أن تتخذ المؤسسة قراراتها بصفة عملية كما تسهل هذه الطرق مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتعلقة بالتخطيط و الرقابة و المتابعة و التوجيه وضبط رقابة على عناصر التكاليف

1. طريقة التكلفة الكلية في اتخاذ القرارات¹:

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على فصل بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة و يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج و فقا لهذه الطريقة كما يلي :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - التكلفة النهائية

حيث : رقم الأعمال = عدد وحدات المبيعة × سعر بيع الوحدة

التكلفة النهائية = تكلفة الإنتاج المباع × مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

و من خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات و هذا بالنظر إلى إيجابية أو سلبية النتيجة و من أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية :

1.1 قرارات التسعير : تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على إستمراريتها و من أجل أن تضمن ذلك و جب

عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة و يمكن توضيح العلاقة بين التكلفة و السعر كما يلي :

السعر وحدوي = التكلفة الوحديوية × الربح المراد تحقيقه

و من خلال هذه العلاقة نجد أن التكلفة على القرارات التسعيرية و منه نستخلص ما يلي

-زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعرو هذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى خسارة أو الانخفاض

خصتها في السوق و بالتالي تدني العائد و هذت ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف و التحكم فيها .

¹، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار و مدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر سليمة طيببية ، جامعة 8 ماي 1945 قالمة

- انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا نستطيع جلب الزبائن جدد و لكن هذا ينقض في التكلفة لا يجب أن يكون على حساب الجودة .

2.1 قرارات الإنتاج :إن اتخاذ القرارات في المدى القصير المتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة و الاختيار

بين عدة البدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فتقوم باختيار بديل الذي يحقق لها أكبر عائد و بتكلفة أقل ، و بالتالي يجب معرفة النتيجة كل منتج على حدي (الربح أو خسارة) و هذا بالتطبيق العلاقات السابقة.

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد

- أما المنتجات التي تحقق ربح يجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة

- دراسة البدائل وذلك بتحديد المنتج يحقق سلبية يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا كانت لديه نفس المواصفات و المميزات .

2. طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ القرارات :

تعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات و دراسة أثارها ، و من أهم ما يستنتج من عتبة المردودية ما يلي :

- عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فإن المسير يستطيع معرفة المنتجات ذات مردودية عالية ، أي المنتجات

التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن و معرفة المنتجات التي لا تغطي تكاليفها أثناء

الدورة ، وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ القرار إما بزيادة إنتاج المنتجات ذات مردودية عالية أو التخلي على

المنتجات التي تحقق خسارة

- عندما يكون المديرون هدفهم الوصول إلى مستوى معين من الأرباح فإن نموذج عتبة المردودية يسمح لهم

بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها ، و بالتالي الكمية مراد إنتاجها و بيعها .

- يمكن من هذا النموذج للمسيرين اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع أو تخفيضه ، تخفيض التكاليف الثابتة و تكلفة الإنتاج المتغيرة .

- كذلك يمكن معرفة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون التدخل في منطقة الخطر .

3. طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار¹:

تعتمد هذه الطريقة بعرض عدم تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي الأزيمة مثال (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تنخفض عدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجي).

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

إذن نستطيع أن نقول طريقة التحميل العقلاني الأعباء الثابتة هي تقنية لمراقبة التسيير أنها :

-تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة

الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة.

- تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وريح الفعالية،

شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

¹ صالح رزق الله، إله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي، دار زهران، عمان، 1997ص120

خلاصة الفصل :

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير ،فقد أصبحت أمرا ضروريا و حيويا بالنسبة لأي وحدة اقتصادية ،من خلال هذا الفصل تمكنا من معرفة طبيعة المحاسبة التحليلية و تطورها التاريخي و عرض مختلف التكاليف وتصنيفاتها ،و منه استخلصنا أن المحاسبة التحليلية قائمة على التكلفة الشراء،تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة .

و أما عملية اتخاذ القرار يحظى باهتمام كبير من طرف المسيرين بسبب الدور الإستراتيجي الذي يقوم به و هو توجيه المؤسسة و ترشيدها للوصول للأهداف المسطرة ،و يتم اتخاذ القرار وفق مراحل و دراسات ،فنستخلص من أن القرار هو العمود الفقري لكل مؤسسة تريد تحقيق أهدافها و الوصول إلى النتائج المرجوة .

الفصل الثاني

التمهيد :

تطرقنا في الفصل الثاني الى استخدام المعلومات المالية في تقييم و تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة من خلال عرض القوائم المالية ،بالإضافة إلى تقديم عدة مؤشرات تنبؤ بالوضعية المالية للمؤسسة ،من خلال دراستنا التطبيقية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي الواقعة بمدينة مليانة ،و التي تعتبر المؤسسة انتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للصناعات الكهرو منزلية،و هي مختصة في إنتاج الأدوات الصحية سنحاول عرض صحة المؤسسة و القيام بالتشخيص المالي لها،باعتبارها مؤسسة اقتصادية كذلك تقديم النتائج المالية بها .
و عليه سوف نتطرق إلى :

المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية لمؤسسة العتاد الصحي

المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة الاقتصادية للعتاد الصحي E.I.M SANITAIRE

لقد وفقنا لأن تكون دراستنا التطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة ، و لإجراء دراسة تحليلية حول المؤسسة يستوجب التعرض الى تاريخها التأسيسي و نمط التسيير المعمول داخلها ، بالإضافة الى تطور الهيكل التنظيمي لها ، كما ان المعلومات التي تحصلنا عليها من المسؤولين توضح التطورات التي لخصناها في هذا المبحث .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة :

1-نشأة و مراحل تطور المؤسسة :

مرت هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات الصناعية الوطنية بعدة تحولات شملت هذه التحولات أعمالها و أجهزتها الداخلية ، فقد كانت من 1974م إلى غاية 1977م ، أسس مشروع و حدة الطرق و الطلاء، و في سبتمبر 1978م بدأت المؤسسة تحت اسم "شركة البناء المعدنية الوطنية"(SM PROMETAL) ، و في فيفري 1979م أصبح إنتاجها يقدر ب 100% . أما في 1983م أصبحت تحت اسم "المؤسسة الوطنية للمنتجات المعدنية الصحية" (PROMETAL) تنفيذا للمرسوم 28/456 المؤرخ في 1983/07/26م ، حيث كان عدد العمال فيها 480 عاملا يعملون بالتناوب مقسمين على فرقتين من أجل انتاج اكبر و تصديره خارج البلاد ، و من 1983م إلى 1998م كانت لاتزال تسمى " شركة البناء المعدنية الوطنية " . و مع الأزمة الاقتصادية التي مرت بها البلاد في فترة التسعينات و بالضبط سنة 1997م الى 1998م عجزت المؤسسة على تسديد أجور العمال ، و بالتالي تسريح أغلبية العمال ما يقدر ب 70% . و في سنة 1998م انتقلت إلى "المؤسسة الوطنية الصناعية للعتاد الصحي (E.I.M SANITAIRE).

في 2005/01/01م ، و هي على هذه الحال إلى يومنا هذا ، إذ أنها تخضع للقطاع العام تحت تصرف الدولة ، حيث لا يقرر بعد خصوصتها ، فهي لاتزال تحرص على دعمها للتنمية الوطنية و دفعها لعجلة التطور . تعد هذه المؤسسة ثنائية المهام إنتاجية - تجارية ، فهي توفر للمواطنين و المستهلكين خدماتان أساسيتان¹.

2- تعريف المؤسسة :

المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - تقع بالساحل الشرقي للمدينة أي في مدخل مدينة مليانة على طريق عين التركي ، ذات مساحة تقدر ب 66 902 م² و هي مزودة بسلسلة إنتاج تعمل 08 ساعات يوميا و 05 أيام في الأسبوع (الجمعة و السبت عطلة) ، لها طاقة بشرية تقدر ب 120 عامل ، قدرة الإنتاج حوالي 100 000 وحدة/السنة.

تحتوي هذه المؤسسة على الأقسام التالية :

1- الجناح الإداري .

2- مخزون المنتجات التامة الصنع ، و أخرى لتخزين المواد الأولية .

3- ورشة الصناعة و التصليح .

4- ورشة الإنتاج .

ضافة إلى وحدة تجارية بيع تقع بعين الدفلى ، و تظم حاليا 122 عاملا موزعين على عدد من المصالح متناسقة فيما بينها لمتابعة الإنتاجية من أول مراحلها إلى عملية ما بعد البيع، أما عن طبيعتها القانونية فهي لا تزال تخضع للقطاع العام في شكل شركة ذات أسهم.

- خصائص المؤسسة :

تتميز المؤسسة بخصائص هامة هي :

1- فعاليتها : إن وحدة E.I.M.SANITAIRE تشغل 131 عامل موزعين على مختلف قطاعاتها و تقوم بتوفير

التسهيلات الكثيرة ؛

¹وثائق مقدمة من طرف المؤسسة .

2- تطورها و بقائها لأجل هذا تخصص مصلحة النوعية التي تحرص على إعطاء الأفضل ؛

3- الزبائن : من ضمن زبائن المؤسسة ؛

22- وحدة او مؤسسة عامة ؛

- 180 مؤسسة خاصة ؛

و بفضل إمكانيتها الإنتاجية و التجارية استطاعت تحقيق رقم أعمال قدر ب **485000000** دج للسنوات

2013/2014/2015.¹

المطلب الثاني : مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي و مصالحها :

1- مهامها:

أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - كغيرها من المؤسسات الإنتاجية لها عدة مهام تتمثل في إنتاج مجموعة الأدوات الصحية المتمثلة في :

✓ حوض مغسل فردي **600 ملم / 485 ملم** مصنوعة من الفولاذ مطلي مرتين بالخوف على كل الألوان و حسب الطلب .

✓ مغسل جماعي **1200 ملم / 485 ملم** هو الآخر مطلي مرتين و مصنوع من الفولاذ و يوجه هذا المنتج إلى المدارس و الجامعات و المؤسسات العمومية .

✓ مصرف مياه مطبخ اينوكس **500 ملم / 1200 ملم** سمك الورقة **1 ملم** مصنوع من قطعة واحدة و دون تلحيم.

✓ مصرف مياه مطبخ من الفولاذ مطلي :

- **1000 ملم / 600 ملم** (حوض واحد).

- **1200 ملم / 500 ملم** (حوضين).

¹وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

✓ أحواض الحمام مصنوعة من الفولاذ مطلية مرتين و أحواض أخرى مصنوعة من البلاستيك

1700 ملم؛

1600 ملم؛

1400 ملم؛

✓ و قد تم إعادة فتح ورشة إنتاج المدفآت حيث قدر ب 2000 وحدة لموسم 2009 و كان ذلك حسب

الطلب .

كما أن هناك عمل ثانوي تقوم به المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - حيث يتم على مستواها نقل

المنتجات الكهرو منزلية إلى نقطة البيع بعين الدفلى ، كل هذه المنتجات المختلفة تباع مقياس معين و ألوان

مختلفة إضافة إلى كل القطع الملحقة .

2 مصالحتها :

للمؤسسة عدة مديريات و مصالح تنطوي تحت هيكلها التنظيمي الذي تسيير عليه و ذلك كما يلي :

1- **المديرية العامة (la direction générale) :** مسؤوليتها تنفرع الى مجموعة مصالح هي :

• **مصلحة مراقبة النوعية :** يسهر على سير المصلحة ثلاثة موظفين و هم : رئيس المصلحة و مساعديه ،

مهمتهم مراقبة النوعية و الجودة المطلوبة في المنتج عبر مراحل التصنيف و مدى قبوله للبيع ، و كذا

مطابقته للمواصفات المرغوبة ، و ذلك دون إغفال الموارد الأولية المستعملة ، علما أن المؤسسة متحصلة

على شهادة الجودة ايزو 9001 / 2008 .

• **مصلحة الإعلام الآلي :** هي مكلفة بما يأتي: - تصميم إستراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة

وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيايات الإعلام والاتصال. تحيين قائمة

المطبوعات واستغلال إحصائيات الاستهلاك

• **مصلحة الأمن و الوقاية :** تتكون هذه المصلحة من أعوان أمن يقسمون حسب نوبات العمل و ذلك للسهر على أمن الوحدة ليلا و نهارا ، و فريق آخر منهم مكلفون بمراقبة مدى امن العمال في خط الإنتاج من حيث ارتداء الملابس اللازمة للعمل و أحذية خاصة ، القفازات ، و اقي الفم و القفازات لمنع دخول الطلاء إلى اليدين و العيون .

و على ذلك يمكن تصنيف العمال حسب الدرجات و حسب السلم الاداري كما يلي :

- إطار سامي بدرجة إطار ما بين 15 و 19؛

- عون مهارة ما بين 11 و 14؛

- عون تنفيذ (عادي) بدرجة ما بين 7 و 10.

2- مديرية الإدارة و المالية (direction de l'administration et des finances):

مكلفة بتسيير الأعمال المالية و الإدارية للمؤسسة ، و يعتبر العمود الفقري في خلق التوازن بين المصالح إذ تنسق و تخطط البرامج التي تعتمد عليها المؤسسة في أمورها و تضم مصلحتين تابعتين لهل و هما

• **إدارة الموارد البشرية ، الإدارة العامة و الشؤون القانونية :**

يتركز عمل أعضائها المتكون من ثلاثة عمال هم :رئيس المصلحة الذي مهمته التنسيق بين مختلف الوظائف الرئيسية ، و تمثل المؤسسة أمام الجهات الإدارية و القضائية و المسير الاجتماعي و مسير العمال و الأجر ؛ أما مسير العمال و الأجر توكل له مهمة مراقبة الحركة اليومية للعمال من بداية النشاط اليومي إلى نهايته ، تشمل العطل إعداد الكواشف الراتب و العلاوات . أما بالنسبة للمسير الاجتماعي فهو يهتم بالجوانب الاجتماعية للعمال من التأمينات و الضمان الاجتماعي ، ضف إلى ذلك فرع الوسائل العامة ؛

• مصلحة المحاسبة و المالية :

تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المدخلات و المخرجات من و إلى المؤسسة ، سواء كانت مواد أولية أو لوازم استثمارات في حساباتها الخاصة على شكل نقد، كما أنها متفرعة إلى عدة جوانب : الصندوق ، البنك ، المشتريات ، المبيعات ، الخدمات ، الأجور و الاستثمارات .¹

و تترجم هذه الجوانب في نهاية كل سنة الى ميزانية ختامية و تحليلات حسابية لكل حساب ، بحيث تكون هذه الأرقام مطابقة مع المخزون (مواد أولية) البنك ، الصندوقو الجرد لنهاية السنة و تنقسم إلى 3 فروع :

-المحاسبة التحليلية : و يقوم هذا الأخير بمحاسبة تكاليف السلع و الخدمات و التحكم فيها حيث يأتيها بمعلومات من ميزان المراجعة و تقوم بتنفيذ حسابات المصاريف (6) و حسابات الإيرادات (7) إلى مراكز رئيسية و تقسيم التكاليف على نسب المئوية أو على أساس عدد الساعات.

-المحاسبة العامة :تتكون من رئيس مصلحة المحاسبة و محاسب رئيسي و محاسب عام ، يتمثل دور كل منهما في :

يقوم رئيس مصلحة المحاسبة بالمراقبة و المتابعة و تجميع كل الأعمال و هو المسؤول الأول عن المالية و المحاسبة ، و هو الذي يمضي على الصك للمصاريف و المداخل ؛

أما المحاسب الرئيسي يقوم بتوزيع الأعمال على الأعوان ، ثم تجمع كل أعمال المحاسبة و تحول إلى ميزان المراجعة ، و في آخر السنة هو الذي يشرف على الميزانية الختامية بمساعدة الأعوان ، و يقوم أيضا بعملية تسديد فاتورة الأجور عن طريق الصك.²

-مصلحة التحليل المالي :يقوم هذا الأخير بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة لفترة معينة، باستعمال وسائل و

تقنيات تختلف اختلاف الطرق ، و الأهداف من هذا التحليل ، و هو يسمح بتحليل نشاط و مرد ودية و تمويل المؤسسة عن طريق :

¹وثائق مقدمة من طرف المؤسسة
²وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

- تحليل المعطيات التاريخية الماضية؛

- القيام بتقديرات تمكن من التخطيط للمستقبل لاتخاذ القرارات المناسبة .

-**مصلحة تسيير المستخدمين** : يقوم بتنظيم المستخدمين و تسيير شؤون الادارة و اصدار الاوامر من

طرف رئيس مصلحة المستخدمين داخل المؤسسة مثل : العقوبات وتحديد العطل السنوية و تحديد الامتيازات و الترقية و التكوين. و كذلك تقوم بالتسيير الاداري للموارد البشرية كتنصيب العمال ، مراقبة العمال اداريا من حيث التغيب و التسريح وتقديم العلاوات و المكافآت حتى التقاعد ، و تضم ثلاثة فروع و هي:

- فرع التسيير :الذي تتواجد فيه كل الملفات المتعلقة بالعامل ؛

- فرع الرواتب و الاجور ؛

-**الفرع الاجتماعي** : الذي يعتبر الوسيط بين المصالح الاجتماعية الخارجية و العامل في الوحدة و يهتم بالتأمينات و الضمان الاجتماعي (CNAS).

2 -مديرية الإنتاج و الاستغلال direction de la production et de

l'exploitation

مختصة أساسا في مراقبة سير عملية الإنتاج و دورته الإنتاجية ، ابتداء من دخوله إلى المصنع (الإنتاج)

كمادة أولية ، على أن يصبح تام الصنع ، و يضم هذا القطاع أربع خطوط عبر ورشتي الإنتاج ،

بالإضافة إلى مصلحة الصيانة التي تختص في صيانة و تصليح الآلات الإنتاجية للمؤسسة .

أ- ورشة الطرق **atelier d'emboutissage**:في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله المناسب ، إذ تمر عملية

الإنتاج فيها ثلاث خطوط و هي :

• **الخط الأول** :يحتوي على ضاغطة من الحجم الكبير بقدر **1600 طن** ، و ضاغطة من الحجم المتوسط

بقدر **600 طن** متخصصة في إنتاج حوض الحمام ، و يكون التحكم بالصاق الطع الثانوية لتسهيل

عملية رفع المواد المطروقة .

• **الخط الثاني:** يحتوي على ثلاثة ضاغطات و هذا الخط مختص في إنتاج باقي المنتجات الأخرى :

- الأولى بطاقة 600 طن؛

- الثانية بطاقة 500 طن ؛

- الثالثة بطاقة 315 طن ؛

• **الخط الثالث:** متخصص في صنع القطع الصغيرة مثل : أرجل حوض الحمام .

ب- ورشة الطلي **atelier démaillage**: مهمتها إكمال عمل الورشة السابقة ، و هي تحتوي على الخط

الرابع للتنظيف ، و العمل فيها يتم على مستويين :

- لما تصل القطعة من ورشة الطرق يتم تنظيفها من الزيوت و الصدأ و تجهيزها لعملية الطلاء الأولى

(الطلاء الأسود).

- بعد الطلاء الأولي تمر السلعة للتجفيف ، ثم تمر ثانية لأخذ اللون المطلوب ، و بعد عملية

التجفيف الثانية ، تصبح القطعة تامة الصنع ، إذ توضع مباشرة في حاويات خشبية سعة الواحدة 20

قطعة .

يحتوي قسم الإنتاج على تجهيزات مختلفة من الفرن : مكابح - ضاغطات - رافعات ، و هو بطاقة إنتاجية تقدر

بحوالي 500 قطعة في اليوم ، و يكون هنا في هذا القسم عمال و رؤسائهم.

ج- **مصلحة الصيانة service maintenance**: حسب طبيعة عمل هذه المصلحة فهي على علاقة

مباشرة مع مختلف مصالح الوحدة ، اذ توكل لها صيانة كل الاستثمارات من معدات و أدوات، التدخل في

حالة وجود أعطال (انجاز مخططات الآلات العادية و الكهربائية).

تتكون هذه المصلحة من 17 عامل و هم : رئيس المصلحة ، محضر و باقي العمال مقسمون حسب مهامهم من خراطة و صيانة تلقائية (الوقاية و التدخلاتالصغيرة ، مراقبة الطاقة الكهربائية ، الغاز و المياه) ضبط الآلات ، مكانيك ، تلحيم و سائقين¹.

4- المديرية التقنية التجارية : direction technique commercial :

✦ المصلحة التجارية : هي المصلحة المختصة أساسا في تصريف المنتج عبر نقاط البيع المختلفتويكون

البيع بالجملة و التجزئة ، و بالنسبة لعدد العمال التابعين للمصلحة و هم:

- رئيس المصلحة : و هو المسؤول عنها و المكلف بالبحث عن الزبائن .

- رئيس فرع البيع ؛

- مسير المخزونات و التوزيع؛

و يعتمد في تحديد سعر البيع على سعر الشراء للمواد الأولية بما فيها التكاليف الملحقة و هامش الربح ، أدناه 10% و أقصاه 25%؛

✦ مصلحة المخزونات و التموين service apros : مهمتها الأساسي هي تموين المؤسسة بالموادالأولية

اللازمة للإنتاج ، من صفائح حديدية و طلاء و مواد أخرى خاصة بالإدارة ، و تعتمد في ذلك علموردين

من داخل الوطن و خارجه . و هي المرحلة الاولى التي تسبق الانتاج و التسويق .

يشرف على هذه المصلحة أربعة عمال رئيس المصلحة تحتوي على ثلاث مخازن :

1- مخزن للمواد الأولية بكل أنواعها

2- مخزن قطع الغيار و وسائل النقل

¹وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

✦ **قسم المشتريات:** مهمته تحرير طلب الشراء بعد استلام طلب التمويل من مسير المخزون، قسم تسيير المخزونات مهمته مراقبة حركة المخزونات ، و اعداد تقارير يومية لها .و تعتمد مصلحة المشتريات في سياستها على عدة عوامل تسمح لها بتحقيق الاهداف المرجوة منها و هي :

- **سياسة المنتج:** التوثيق ، الاستكشاف و التطور التكنولوجي

- **سياسة المصدر:** و يتعلق الامر بدراسة سياسة الموردين

- **سياسة الاسعار:** أي المعرفة الجيدة لاسعار السوق ، الشروط المالية المطبقة من طرف كل مورد و حتى بتحليل القيمة.

- **سياسة الاتصال:** يعمل المشتري على تحريض العرض عن طريق التظاهرات (الصالونات مثلا) ، أو باستعمال وسائل ترقية moyens promotionnels تقليدية (كدليل المنتجات ، كتيبات ...)

✦ **مصلحة مراقبة التسيير control de gestion:** تهتم بمراقبة كل ما يخص المؤسسة في شتى مصالحها الادارية ، الانتاجية و التجارية ؛

5- **المصلحة الاجتماعية:** يوجد به طبيب و ممرض حيث يقوم بالمراقبة الطبية للعمال و يقوم بمصالح و شؤون العمال¹.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M SANITAIRE:

هي عبارة عن تنظيم و تخطيط عام للمؤسسة الذي يتمثل في هياكل المؤسسة ، و هذا الهيكل يعتبر كتعريف لشخصية المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها ، و من هنا نستطيع تحديد الفائدة للمخطط التنظيمي .
يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط العديد من مراكز اتخاذ القرار و نقاط تنفيذها ، و بالنظر الى مختلف الاتجاهات المعتمدة كمسارات للاتصال فيما بينها ، مع العلم ان تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق اهداف المؤسسة ، لذلك لا بد ان يستجيب هذا الهيكل لمختلف ما تسعى للوصول اليه .

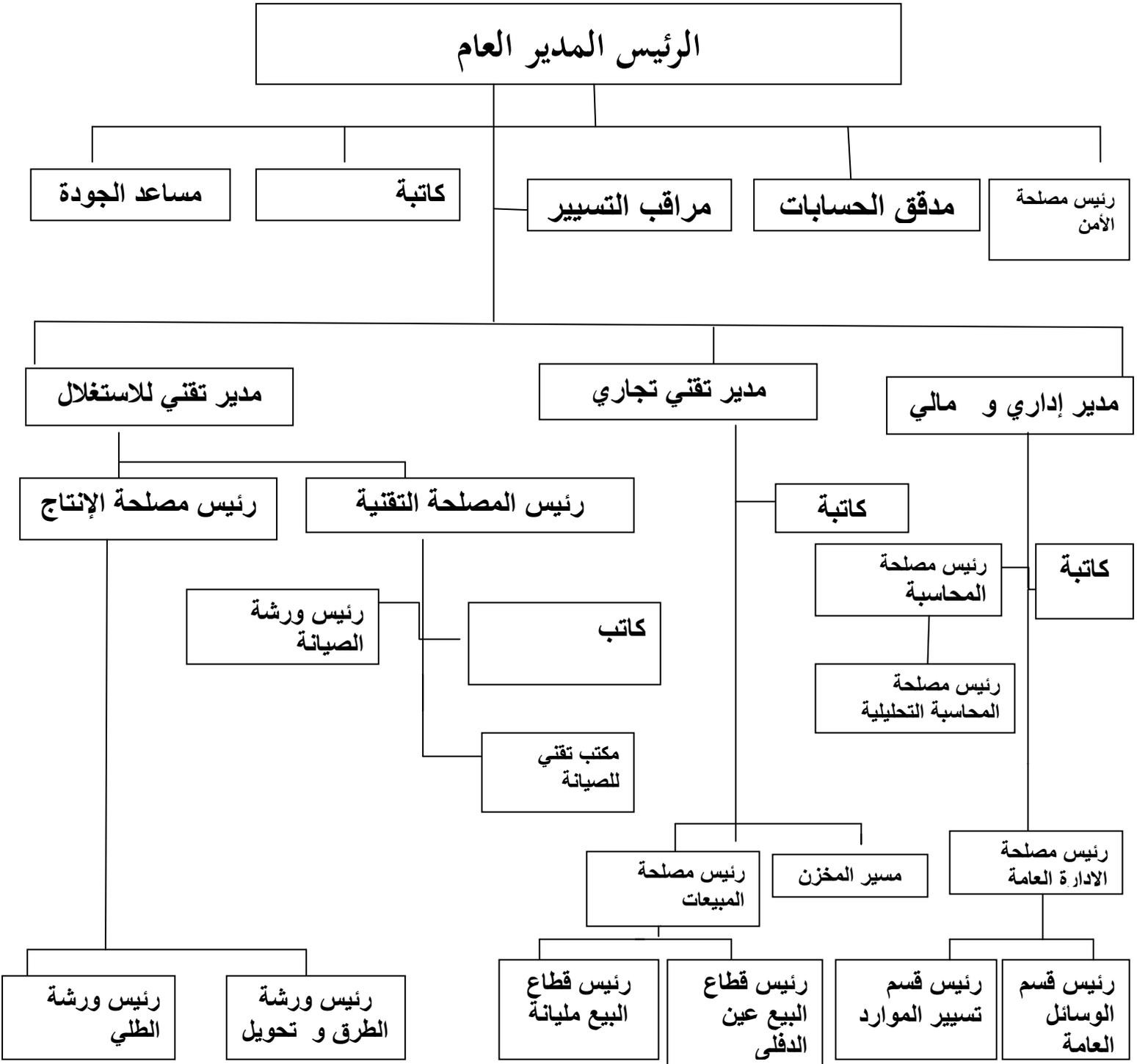
¹وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

و ما يتميز به الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - ، هو تعرضه للعديد من التغيرات و التعديلات سواء الاضافة أو النقصان ، و ذلك ليتجاوب مع التغيرات و المتطلبات الجديدة للتسيير و للبيئة على الصعيد الداخلي و الخارجي .

فالهيكلة التنظيمية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - محل الدراسة لم يخالف هذه القاعدة، اذ عرف بعض التغيرات و التعديلات منذ نشأتها.

و عليه ركزنا اهتمامنا على الهيكل التنظيمي الذي استقرت عليه المؤسسة في الأونة الأخيرة ، فاننا نجده مكونا من المديرية العامة ، و ثلاث مديريات فرعية تضم المصالح و يمكن توضيح ذلك اكثر في الشكل التالي:

الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي



المصدر: المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي خميس مليانة

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية لمؤسسة العتاد الصحي

المطلب الأول : الدراسة الميدانية لعمل الوحدة

بعد التعرف على الوحدة و مختلف مصالحها و إعداد جدول الحسابات النتائج لسنة 2016 المدرج في هذا الفصل و من خلال المعلومات المتحصل عليها من محاسبة المواد و المحاسبة العامة سنتطرق إلى حساب سعر التكلفة بالطريقة التكاليف الحقيقية و طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

تلخيص طريقة العمل الوحدة :

من أجل تحديد التكاليف تستعمل المؤسسة التكاليف وسعر التكلفة أسلوب التكلفة الكلية. وفق طريقة الأقسام المتجانسة هذه الطريقة تستعمل بتحديد مفاتيح التوزيع أو ما يعرف بطبيعة وحدة القياس، بما أن المؤسسة عبارة عن عدة أقسام تقوم بحساب سعر التكلفة الخاصة لكل قسم .

ومن أجل الوصول إلى سعر التكلفة لحقيقي الذي بواسطته يتم تحقيق الأهداف الآتية و المستقبلية يلعب كل قسم من الاقسام داخل الوحدة دوره عن طريق ما يلي :

- إتباع الطريقة المحاسبية لتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة.
- إتباع وسيلة المراقبة في التسيير لتحديد المسؤوليات لكل قسم من أجل تصحيح الأخطاء، وقد تم اختيار هذه الوحدات على اساس هيكل الوحدة و كذا طبيعة كل قسم

ونحن علم بأن الهدف الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة كغيرها من الطرق هو تحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة للمواد المنتجة و منه و وانطلاقا من التنظيم الهيكلي للوحدة ومن وجهة للميكانيزمات المحاسبي

قرر مسؤولو الوحدة أن يتم تقسيم الفروع إلى:

- أقسام أساسية
- أقسام مساعدة

ومن خلال هذه الدراسة سنتطرق فيما يلي إلى كيفية تحديد سعر التكلفة ثم سنتطرق

إلى العلاقة التي تربط هذه النتائج المحصلة مع متخذي القرارات

• حوض حمام 1600م 3244.15 دج للوحدة

و نظر لدراسة أردنا أن نقوم بمحاولة لتطبيق المحاسبة التحليلية في الوحدة بالطريقة سليمة مركزين على

أكثر طريقة تداولاً

جدول رقم 3: بطاقة الإنتاج و المبيعات لسنة 2016

المبيعات (بالقطعة)	الإنتاج بالقطعة	نوع المنتج
8449	5918	حوض حمام 1400ملم
16492	24649	حوض حمام 1600ملم
581	1877	حوض حمام 1700ملم
25522	63044	مجموع حوض الحمام
3223	7380	مصرف مياه مطبخ 1000 ملم
1726	1484	مصرف مياه مطبخ بحوضين 1200 ملم
	1142	مصرف مياه مطبخ INOX 1200 ملم
5702	8006	مجموع مصاريف مياه المطبخ
1199	4824	حوض مغسل 600ملم
5602	9407	حوض مغسل 1200ملم
6801	14231	مجموع حوض المغسل
38025	58281	المجموع

المصدر: مصلحة الإنتاج و المبيعات E.I.M مليانة 2016

المطلب الثاني : طريقة حساب سعر التكلفة

1 طريقة التكاليف الحقيقية :

إعداد جدول توزيع الاعباء غير مباشرة (التوزيع الأولي)

إن مصاريف المحاسبة التحليلية هي مصاريف من حساب 60 إلى 68 فلما نجد ح60 في الوحدة إلا في حالات استثنائية و هذا عندما يبيع المواد المشتريات من قبل و التي لم نحتاج إليها مثل ذلك المستعملة في تركيب آلة الطبخ أو عندما تأخذ منها مؤسسة الأم المواد الأولية مثل الصفائح المعدنية و لهذا تكون المصاريف عادة من 61/ إلى 68

وحسب طريقة التكاليف الحقيقية نوزع التكاليف الى المباشرة و أخرى غير مباشرة و هذا كما تمت الإشارة اليه فيما سبق الجدول التالي يبين ذلكو قد أخذت المبلغ من مصلحة المحاسبة التحليلية :

جدول رقم 4:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
61	مواد و لوازم مستهلكة	95249895.95	9074443.25	4509452.70
62	الخدمات	4751929.07	18102478.54	4751929.07
63	مصاريف العاملين	50510001.87	4417127.1	32407523.33
64	ضرائب و رسوم	6100021.71		610024.71
65	مصاريف مالية	72433.86		724338.86
66	مصاريف مختلفة	123640.11		123640.11
68	مخصصات الإهلاك	2471827.54		20301500.44
	المجموع	182178485.1	113260048.9	68918409.22

المصدر : مصلحة المحاسبة بمؤسسة E.I.M مليانة 2016

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (بالنسب) :

الأقسام الأساسية				الأقسام المتعددة			اسم الحساب	رقم الحساب	
التوزيع	الطلي	الطرق	تموين	صيانة	إدارة	مبلغ التوزيع			
%1.8	%12	%66.6	%03	%6.7	%12	4509452.7	مواد و لولزم مستعملة	61	
%8.08	-	%24.24	-	%35.08	%32.6	4751929.07	الخدمات	62	
%4.08	%21.77	15.65%	%4.76	%17	%36.74	32407523.33	مصاريف المستخدمين	63	
%13	%31.44	22.46%	%60.32	%0.07	1.63%	6100021.71	ضرائب و رسوم	64	
%3.88	-	-	%69.12	-	-	24338.86	مصاريف المالية	65	
%17.90	%45.73	%32.86	0.07%	2.56%	%0.88	123640.11	مصاريف متنوعة	66	
%0.84	%56.88	40.88%	-	%0.43	%0.97	20301560.44	مخصصات الإهلاكات	68	
%4.08	41.49	48.27%	%6.16	10.99%	20.08%	68468469.22	مجموع التوزيع الأولي		
68.93				31.7				المجموع	

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (المبالغ)

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة		مبلغ التوزيع	اسم الحساب	
التوزيع	الطلي	الطرق	تموين	الصيانة	الإدارة		/	/
81170.14	41134.32	3003295.5	13528.35	302133.33	568191.04	4509452.70	المواد المستهلكة	61
383955.87	-	1151867.61	-	166697.72	1549128.87	4751929.07	خدمات	62
1322226.95	7055117.83	5071777.4	1542598.11	55090278.97	11906524.07	32407523.33	مصاريف مستخدمين	63
793003.21	1905647.71	1370065.55	1988608.05	4270.01	38430.15	6100024.71	ضرائب و رسوم	64
28104.43	-	-	696234.51	-	/	724338.86	مصاريف مالية	65
22131.58	56540.62	40628.14	86.55	3165.18	1088.03	123640.11	مصاريف متنوعة	66
170533.11	11547527.58	8299277.91	-	87296.71	196925.14	20301560.44	مخصصات الإهلاكات	68
2801125.2	21105968.06	18936912.13	4241055.57	757312.09	14260287.30	68918469.19	المجموع	

المصدر: مصلحة المحاسبة بمؤسسة E.I.M مليانة

نلاحظ أن الأقسام الأساسية كانت أكثر تحملاً للأعباء التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة

جدول رقم 7: جدو توزيع الأعباء الغير المباشرة

التوزيع	الطلبي	الطرق	التموين	صيانة	ادارة	المجموع الموزع	الأقسام البيان
201125.20	21105968 06.	18936912.1	4241055.7 5	7573120.9 3	14260287.30	68918469.19	التوزيع 1
%6.45	%32	%23	%7.53	%25	%100	-	التوزيع التبادلي
%3.39	%44.46	%31.95	%12.08	%100	%8.12	-	قسم الادارة
						-	قسم الهيكله

نلاحظ أن الأقسام تتبادل الخدمات فيما بينها من أجل حل ذلك نستعمل طريقة الجبرية و نفرض "X"

وحدة عمل في قسم الإدارة و "y" وحدة عمل بالنسبة إلى قسم الصيانة و من جدول توزيع الأعباء غير

المباشرة نحصل على المعادلتين التاليتين :

$$(1) \dots\dots X=14260287.30+0.0812Y$$

$$(2) \dots\dots\dots Y=7573120.93+0.2633X$$

ومنه :

$$X=14260287.30+0.0812[7573120.93+0.2688X]$$

$$X=15209841.2$$

$$\text{إذن: } Y=7573120.93+0.2688[15209841.2]$$

$$Y=11661526.2$$

و بإيجاد X و Y نوزعها على النسب المقدمة في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة إذ نحصل على

مجموع التوزيع الثانوي .

جدول رقم 8:

التوزيع	الطلاب	الطرق	التمويل	الصيانة	الإدارة	البيان
2801125.20	2110596806	18936912.13	4248299.01	7573112.09	184260287.30	التوزيع 1
912593.47	4867165.18	3498274.97	1145304.80	3802472.8	15209891.2	الإدارة
395325.73	5184714.54	3725857.62	1408712.36	11661526.2	946915.93	الصيانة
4109044.4	31157847.75	26161017.72	6802316.17 طن	0	0	المجموع
وحدات مباحة	وحدات منتجة	صفائح المستعملة	مادة أولية مشتراة	-	-	نوع وحدة القياس عدد الوحدات
108.6	534.88	17058.13	2.73	-	-	تكلفة الوحدة

تكون تكلفة الوحدة الواحدة كبيرة نوعا ما نظرا للتحويل الطارئ عليها كل غالى الطن و المصاريف الملحقة بها

حساب تكلفة الشراء

جدول رقم 9: الصفائح الحديدية و الطلاء

البيان	الصفائح	الطلاء
ثمن الشراء		
الصفائح: $32.2063 \times 2488444.43$	80143587.88	
الطلاء: 0.047×430.779		20.246
مصاريف الشراء المباشرة	18877263.11	37.438
مصاريف الشراء غير مباشرة		
الصفائح: 2.73×2488444.43	67934533.29	
الطلاء: 2.73×0.047		0.12831
تكلفة الشراء الكلية	166955384.28	57.812
÷		
عدد الوحدات المشتراة	2488444.43	0.047
تكلفة الوحدة المشتراة	67.09	1230.04

الملاحظة من جدول إن مصاريف الشراء غير المباشرة مرتفعة و هذا راجع الى ضرائب المثقلة من

الجمارك، أما المواد المشتراة محليا فهي لا تحتوي على مصاريف الشراء المباشرة و غير مباشرة نظرا لأن الوحدة لا

تتحمل أي مصاريف وهي على الأتي :

جدول رقم 10:

البيان	الخشب	الزيت	مواد مختلفة
ثمن الشراء	1381981.023	2210657.5	1784556.76
98.30×14058.81			
15×1471.5			
2.39×63406			
تكلفة الوحدة المشتريات	98.30	14710.5	2.69

بعد دراسة الجدول نلاحظ تكلفة شراء الوحدة من الزيوت مرتفعة و هذا راجع الى غلاته في السوق المحلية

جدول رقم 11: تكلفة الإنتاج لحوض الحمام

المبالغ	البيان
	الإستعمالات
	الصفائح
62444.0175	67.09×930.750
	الطلاء
64855.08	1230.04×52.726
	الزيت
93323.412	6.344×1471.5
	الخشب
602534.34	98.30×6129.5457
	مواد مختلفة
76869.06	2.69×28757.86
18350791.73	مصاريف إنتاج مباشرة
	مصاريف إنتاج غير مباشرة
	الطرق
15867854.49	17058.13×930.750
13184257.12	534.88× 24649
48302929.24	تكلفة انتاج كلية

عدد وحدات المنتجة	24649
تكلفة الوحدة المنتجة	1959.63

جدول رقم 12: سعر التكلفة لحوض الحمام

المبالغ	البيان
32318217.96	تكلفة الانتاج المباع 16492×1959.63
1791031.2	مصاريف التوزيع الغير المباشرة 108.6×16492
34109249.16	سعر التكلفة الاجمالي
16492	عدد وحدات المباعه
2068.23	سعر التكلفة الوحدة

المطلب الثالث : حساب النتيجة التحليلية

جدول رقم 13 : حساب النتيجة التحليلية

المبالغ	البيان
53502521.8	رقم الاعمال 16490*3244.15
34109249.16	سعر التكلفة
19393272.64	النتيجة التحليلية

خلاصة الفصل

لقد قدمنا من خلال هذا الفصل لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية بمليانة و تم التعرف على مختلف المصالح و هيكلها التنظيمي ، و تطرقنا أيضا إلى تجربة المؤسسة في تطبيق المحاسبة التحليلية والتي يعد تطبيقها نسبيا ومقتصرا على جانب تحميل التكاليف لوضع سعر بيع يغطي هذه التكاليف فقط ، وإهمال الأهداف الأخرى التي وجدت من أجلها المحاسبة التحليلية .

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية و دورها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة تبين لنا أنها من أهم التقنيات في مراقبة التسيير و تقييم المؤسسة ككل و المحافظة على استمراريتها و توليدها بمعلومات ذات مصداقية و معبرة عن حقيقة المؤسسة ، وذلك عبر و سائلها و أدواتها بالاعتماد على مختلف الطرق التي دارسناها في المذكرة ،حيث تطرقنا إلى طريقة التكاليف الكلية التي تعمل على توزيع التكاليف على مختلف الأقسام و طريقة التحميل العقلاني عن طريق معامل التحميل لتحديد نصيب كل وحدة منتجة ،إلى جانب طريقة التكاليف المتغيرة و التكاليف المعيارية و طريقة التكاليف الثابتة ، فيها يمكن لآخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج و تطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب و تحقيق الأهداف المسطرة.

و إن غياب هذه الأداة التسييرية كان و مزال من أهم الأسباب و المشاكل التي توجهها المؤسسات لقياس مختلف التكاليف .

• نتائج البحث

- إن فصلين دراستنا شكلت لدينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولقد توصلنا من خلال ذلك إلى النتائج التالية:
- تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الرئيسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات ،حيث تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار .
 - المحاسبة التحليلية عبارة عن نظام يقوم على مجموعة من الأسس و الإجراءات و المبادئ التسييرية و الرقابة عليها بشكل مستمر لتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف للوصول لتحسين الأداء و اتخاذ القرار .
 - تحقيق النتائج الإيجابية لمؤسسة لا تتحقق إلا بالاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية.

- تتعدد من الناحية النظرية و التطبيقية طرق محاسبة التحليلية ، ولكل طريقة محاسنها و عيوبها على ضوء تطبيقاتها المختلفة ، وقد يختلف ذلك من مؤسسة إلى أخرى بإخلاف نشاطاتها ومدى تنوع منتجاتها و غيرها من الأمور الأخرى المؤثرة على تطبيق طرق المحاسبة التحليلية .
- تفتقر المؤسسة الوطنية للعتاد الصحي إلى نظام محاسبة التكاليف محكم وهذا راجع إلى ضعف التكوين و نقص المختصين في مصلحة المحاسبة التحليلية و عدم التحكم في مستويات الإنتاج و إلى بعض مشاكل أخرى -من خلال الدراسة اتضح إن الشركة تتوفر على إمكانية مالية ،تمكنها من وضع نظام للمحاسبة التحليلية ذو فعالية كبيرة و غياب هذا النظام يعود إلى فقدان الثقة و عدم توفر روح المبادرة من طرف المسؤولين .

التوصيات و الاقتراحات :

- وجب على مسيري الوحدة إلى إعادة النظر و تعديل السياسة المتبعة و ذلك بإدخال نظام محاسبي دقيق و إعادة تأهيل العمال
- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها ، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة ، سريعة ، ملائمة و في الوقت المناسب .
- البحث عن زبائن جدد للمضي قدما بالوحدة و المزيد من التطور.
- العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
- يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير و متخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

أفاق الدراسة

بالنظر إلى محددات الدراسة التي دفعتنا إلى تركيز على أحد أهم التقنيات المطبقة المطبقة من طرف المؤسسة الاقتصادية، ولا نقول بأننا ألمانا بكل جوانب الموضوع، إذ نقترح بعض العناوين المماثلة التي نأمل أن تكون موضوع طرح و نقاش مستقبلي و من بين ذلك الأتي :

- دور طريقة التكاليف الحقيقية في اتخاذ القرارات التسعيرية للمؤسسة

- نظام محاسبة التكاليف و دوره في تحسين ربحية المؤسسة

- أثر طريقة التكاليف المتغيرة في عملية تخطيط و رقابة التكاليف

المراجع

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

1. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ،دار الجامعية ،بيروت، لبنان 1990.
2. محمد عطية مطر، محاسبة المالية، مشاكل قياس و الإفصاح و التحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن 2000.
3. محمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1997.
4. محمد زينات مجرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف ،دار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر 2005.
5. محمد كمال عطية، أصول المحاسبة التكاليف، دار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر 2005.
6. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ،تقنيات مراقبة التسيير ج1، دار المجدية العامة، ط1، الجزائر 1990.
7. فهيمة بديسي ،المحاسبة التحليلية، دروس و تمارين، دار الهدي للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر 2012.
8. فلاح سلامة، المطارنة غسان، المقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2003.
9. سفيان بن بالقاسم ،حسن البيهي ،المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر 2010.
10. سليمة طبايبية و سعيده بورديمة ،دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات و مدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر .
11. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991.
12. كريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر.
13. صلاح ميسوني عبد و آخرون ،محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، مصر، 2017، 2016 .
14. صلاح عبد الله رزق، عطا الله و راد خليل ،محاسبة التكاليف الفعلية ،دار زهران للنشر و التوزيع 1999
15. دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار و مدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

المراجع باللغة الفرنسية:

1. Abdallah Boughaba, **comptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2ème édition, ALGER, 1994.
2. J. Trahand et B. Mourad, E.C. Charles (2000), comptabilité de gestion : cont, activité, repation ; édition presses, universitaires de Grenoble .
3. Batrice et Francis Grand Guillot. Comptabilité analytique .édition Gualine .France.1999
4. Arfaoui.N,Amrani.A ,Method danalyse des coutes .Ed du management L.I Alger1991
5. BARRE, R LORY,RICHEZ,M,comptabilité analytique d'exploitations et gestion de l'entreprise ,librairie Istra, paris ,1975.
6. Gérard melyon ,Philippe Raimbouhg, **comptabilité analytique**,breal , lexifac gestion, 2004.

الموقع الإلكتروني :

1. www.accountingtools.com
2. www.businessdictionary.com
3. www.accountingnotes.com
4. www.inestopedia.com
5. www.accountigexplained.com