

# جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

## مذكرة ماجستير

التخصص: مالية، نقود و بنوك

دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة

دراسة حالة: مركب السيارات الصناعية بالرويبة

من طرف

عز الدين القينعي

أمام اللجنة المشكلة من

رئيسا	أستاذ محاضر ، جامعة البليدة	رزيق كمال
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	ناصر مراد
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر، جامعة المدية	شبايكي سعدان
عضوا مناقشا	أستاذ مكلف بالدروس، جامعة البليدة	درحمون هلال
عضوا مناقشا	أستاذ مكلف بالدروس، جامعة البليدة	فلاح محمد

البليدة، سبتمبر 2005

تعد المحاسبة التحليلية اداة من أدوات الإدارة الحديثة، تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي وبذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الإقتصادية وتطورها.

فبعدها كان هدف المؤسسة من تطبيق تقنية في المحاسبة التحليلية هو حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج والمخزون، أصبح في الفترة الأخيرة من خلال النتائج المتحصل عليها يساعد إدارة المؤسسة في القيام بالعديد من الوظائف أهمها التخطيط اتخاذ القرار والرقابة، هذا كله يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة.

فالمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية يمكن الإعتماد عليها في عملية التخطيط سواء القصير أو المتوسط أو حتى الطويل الأجل من خلال تحليل تكلفة العمليات السابقة وتعديل التكاليف التاريخية لتعكس التغيرات الحاصلة، أما من حيث اتخاذ القرار، فلقد برز دور المحاسبة التحليلية في ترشيد تلك القرارات حيث تقدم معلومات تحليلية وتفصيلية تساهم في اتخاذ القرارات الملائمة لطبيعة كل قرار تتخذه الإدارة، وفيما يخص الرقابة فقد أصبحت تعتبر في الفترة الأخيرة في مقدمة الأهداف التي يسعى نظام التكاليف إلى تحقيقها من خلال خفض تكلفة الإنتاج مع المحافظة على المواصفات الخاصة بالمنتج، وتختص الرقابة هنا على عناصر تكاليف استخدامها.

إذا ما عرفت إدارة المؤسسة كيفية استغلال المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية، فهذا الأمر يكون له الأثر الإيجابي على مستوى أداء المؤسسة ككل، فتطبيق المحاسبة التحليلية بصورة جيدة يعطي معلومات دقيقة، هذا الأمر يساهم في أداء الوظائف الأساسية بكيفية محكمة، هذا بدوره ينتج عنه تحسن في أداء المؤسسة.

من جهة أخرى، مركب السيارات الصناعية بالروبية يطبق تقنية المحاسبة التحليلية بصورة غير عقلانية من خلال طريقة التكاليف المعيارية إذ أنه لا يقوم في نهاية الدورة بتحديد الإنحرافات وبالتالي عدم المعرفة الدقيقة لأسباب تلك الإنحرافات الحاصلة والمسؤول عنها، وهذا كله لا يساهم في القيام بوظيفة التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على أحسن وجه.

## شكر

أشكر الله تعالى على إتمام هذا العمل.

أتقدم بالشكر الجزيل و الامنتان العظيم إلى الأستاذ المشرف الدكتور ناصر مراد لما قدمه لي من وقت و جهد على إشرافه و على توجيهاته و نصائحه القيمة، فكان حاضرا معي في كل خطوة خطوتها في إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل من أعانني في إنجاز هذا العمل المتواضع سواء من قريب أو من بعيد.

كما أشكر كل الأساتذة و الأصدقاء الذين لم يخلوا عني بأرائهم و مساعداتهم، كما أتقدم بتشكراتي إلى كل موظفي كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و كذا مسئولي المركب السيارات الصناعية على ما قدموه لي من مساعدة .

## قائمة الجداول

الصفحة		الرقم
65	وحدات القياس الأكثر شيوعا	01
65	حساب تكلفة وحدة القياس	02
73	تحديد النتيجة التحليلية الصافية	03
77	الكيفية المبسطة لحساب النتائج حسب طريقة التكاليف المتغيرة	04
147	تطور إنتاج مركب CVI (2004/1994)	05
152	حساب تكلفة يد العاملة المباشرة	06
153	حساب التكاليف غير المباشرة	07
155	حساب تكلفة الإنتاج المعيارية للمنتوج "38 L6" لسنة 2004	08
156	التكلفة النهائية المعياري للمنتوج "38 L6"	09
157	التكلفة النهائية المعياري الكلي للمنتوج "38 L6"	10
158	التكلفة النهائية الحقيقي للمنتوج "38L6" لسنة 2004	11
166	تقديرات إنتاج المركب (CVI)	12
168	تحديد سعر البيع للمنتوج "38L6"	13

## قائمة الأشكال

الصفحة		الرقم
28	موضوع المحاسبة التحليلية	01
41	مدلول التكاليف في الفكر الاقتصادي و المحاسبي و الإداري	02
45	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية و العامة	03
48	منحنى التكاليف المتغيرة	04
49	منحنى التكاليف الثابتة	05
63	مخطط معالجة التكاليف	06
71	تحديد فروق التحميل بيانيا	07
76	تحليل أعباء المنتوجات	08
80	منحنى عتبة المردودية	09
88	تمثيل الانحراف الإجمالي	10
102	أنواع الأنشطة التخطيطية	11
117	تصنيف القرارات عند "ANSOFF"	12
125	خطوات الدورة الرقابية	13
141	الخريطة التنظيمية لمؤسسة SNVI	14
147	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة و المالية	15

## الفهرس

ملخص

شكر

قائمة الجداول و الأشكال

الفهرس

08.....	مقدمة
15.....	1. الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية
15.....	1.1. تعريف المحاسبة التحليلية و مراحل تطورها
16.....	1.1.1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية
19.....	2.1.1. تعريف المحاسبة التحليلية ومبادئها العامة
22.....	3.1.1. مقومات و مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية
27.....	2.1. موضوع و أهمية المحاسبة التحليلية
27.....	1.2.1. موضوع المحاسبة التحليلية وشروط وجودها في المؤسسة
30.....	2.2.1. أهمية تطبيق المحاسبة التحليلية
31.....	3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية وفروع المحاسبة الأخرى.
36.....	3.1. عناصر التكاليف، التكلفة النهائية و تصنيفها.
36.....	1.3.1. مفهوم التكلفة و مدلولها في الفكر الاقتصادي المحاسبي و الإداري.
41.....	2.3.1. عناصر التكاليف، التكلفة النهائية
45.....	3.3.1. تصنيف التكاليف
52.....	4.3.1. تقييم المخزونات
59.....	2. طرق حساب التكاليف و التكلفة النهائية
59.....	1.2. طريقة التكاليف الكلية.
59.....	1.1.2. مفهوم طريقة التكاليف الكلية.
60.....	2.1.2. تحليل الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة.
66.....	3.1.2. تقييم طريقة التكاليف.
67.....	2.2. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
67.....	1.2.2. مفهوم و مبدأ طريقة التحميل العقلاني.

69.....	2.2.2. حجم النشاط العادي و الحقيقي و فروق التحميل العقلاني.
73.....	3.2.2. تقييم طريقة التحميل العقلاني.
74.....	3.2. طريقة التكاليف المتغيرة.
75.....	1.3.2. مفهوم و أهداف طريقة التكاليف المتغيرة.
78.....	2.3.2. استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة.
79.....	3.3.2. حدود رقم الأعمال و نقطة التعادل.
82.....	4.3.2. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة.
84.....	4.2. طريقة التكاليف المعيارية.
84.....	1.4.2. تعريف طريقة التكاليف المعيارية.
85.....	2.4.2. أنواع التكاليف المعيارية.
87.....	3.4.2. تحديد و تحليل الفروقات.
91.....	4.4.2. تقييم طريقة التكاليف المعيارية.
3.	دور المحاسبة التحليلية في أداء المؤسسة من جانب التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة.
93.....	1.3. أداء المؤسسة.
93.....	1.1.3. الأداء (مفهومه، أسس و مستويات تقييم الأداء)
97.....	2.1.3. المؤسسة الاقتصادية.
99.....	2.3. قياس التكلفة لأغراض التخطيط.
99.....	1.2.3. مفهوم التخطيط و أهميته.
104.....	2.2.3. أساليب و معوقات التخطيط.
107.....	3.2.3. التخطيط و تقدير التكاليف.
111.....	3.3. قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرار.
111.....	1.3.3. تعريف و مراحل اتخاذ القرار.
116.....	2.3.3. أنواع القرارات و العوامل المؤثرة فيها.
119.....	3.3.3. تحليل التكلفة و أثرها في اتخاذ القرار.
123.....	4.3. قياس التكلفة لأغراض الرقابة.
124.....	1.4.3. مفهوم الرقابة و أهدافها.
127.....	2.4.3. أساليب و متطلبات الرقابة.
130.....	3.4.3. أهمية و إجراءات الرقابة على التكاليف.
135.....	4. دراسة ميدانية لمركب السيارات الصناعية بالروبية.
136.....	1.4. تقديم عام للمؤسسة.
136.....	1.1.4. نشأة و تطور المؤسسة.
137.....	2.1.4. الوحدات المشكلة للمؤسسة.

143.....	3.1.4. التعريف بمركب السيارات الصناعية لروبية
148.....	2.4. دراسة الطريقة المستعملة في حساب التكلفة النهائية
148.....	1.2.4. قيود حساب التكلفة النهائية
150.....	2.2.4. تحديد وحساب تكاليف الإنتاج
155.....	3.2.4. حساب التكلفة النهائية المعيارية و الحقيقية
159.....	4.2.4. تحديد الانحرافات المنتج في كل قسم وتحليلها
164.....	3.4. مساهمة المحاسبة التحليلية في التخطيط و اتخاذ القرار والرقابة
164.....	1.3.4. المحاسبة التحليلية والتخطيط
167.....	2.3.4. مساهمة حساب التكاليف وسعر التكلفة في بناء القرارات
169.....	3.3.4. دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على تكاليف الإنتاج
173.....	خاتمة
179.....	قائمة المراجع



## مقدمة

في ظل التغيرات الاقتصادية الجارية على مستوى النمط الاقتصادي المتبع و الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وجب على مؤسساتنا إعادة النظر في أساليب و تقنيات التسيير لتركيز على آلية التسيير العلمي و الإداري و المحاسبي في تسيير نشاطاتها على اعتبار أن إصلاح دواليب الاقتصاد يمر عبر إصلاح المؤسسة بالدرجة الأولى، هذا ما أدى إلى التفكير في إعادة هيكلة المؤسسات بشكل يسمح لها التحكم في تسييرها الداخلي و التكيف مع محيطها الخارجي.

و من أساليب و تقنيات التسيير المحاسبي و التي يمكن أن تساهم في تحسين وضعية مؤسساتنا، نجد المحاسبة التحليلية و التي تمثل أداة ضرورية لاستقرار الوحدات الاقتصادية و ازدهارها و قدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس القطاع، فالمحاسبة التحليلية تهتم بقياس التكلفة بما يحقق أغراض معينة تساعد إدارة المؤسسة على أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية و الكفاءة، و تتمثل أهداف المحاسبة التحليلية أساسا في حساب التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج و المخزون، و قياس التكلفة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، و لقد ظل اهتمام المحاسبة التحليلية منصبا على تحقيق الهدف الأول فقط لفترة طويلة، إلا أن التطورات التكنولوجية و التغيرات في البيئة الاقتصادية و ما ترتب عليها من زيادة حاجة الإدارة لما يساعدها على أداء وظائفها، أضاف للمحاسبة التحليلية بعدا جديدا باهتمامها بقياس و توفير المعلومات لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات، فالطرق المستعملة في المحاسبة التحليلية لتحليل التكاليف تعتبر أساسا نظام معلومات فعال من شأنه إعطاء أرقام واقعية تسمح بالرقابة و التخطيط المحكم داخل المؤسسة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات واقعية و فعالة في تسيير المؤسسة.

و بناء على ما سبق، نضع السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور المحاسبة التحليلية في أداء المؤسسة من حيث التخطيط والرقابة و اتخاذ القرار ؟

و ينبثق عن هذا التساؤل الأسئلة الجزئية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة التحليلية، و ما هي عناصر التكاليف و سعر التكلفة و تصنيفاتها؟

- ما هي أحسن الطرق المستعملة في حساب التكاليف و سعر التكلفة؟

- ما هي إسهامات المحاسبة التحليلية في الرفع من أداء وظيفة التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار بالمؤسسة؟

- ما هي أهمية استخدام المحاسبة التحليلية من حيث التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة بمركب السيارات الصناعية ؟

### فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة السابقة الذكر، قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات نلخصها فيما يلي:

- تعد طريقة التكاليف المعيارية أفضل طريقة لحساب التكاليف لما تقدمه من معلومات تفيد إدارة المؤسسة القيام بوظائفها الأساسية.

- إن للمحاسبة التحليلية مكانة هامة بالمؤسسة، تسمح بالرقابة و التخطيط المحكم داخل المؤسسة من خلالها يمكن بناء قرارات رشيدة.

- المحاسبة التحليلية وسيلة تساهم و تسهل عملية اتخاذ القرار الملائم الذي يؤدي إلى تحسين و دعم مركز المؤسسة في مواجهة السلع و المؤسسات الأخرى.

- للمحاسبة التحليلية أثر في أداء وظيفة التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار بمركب السيارات الصناعية.

### أهمية الموضوع

تتماشى هذه الدراسة مع الاهتمام المتزايد بنظام المحاسبة التحليلية و ربطها بنظرية التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة كأسلوب لتحسين الأداء المستمر، و عليه، فالدراسة مفيدة لجهات مختلفة: مؤسسات عمومية، مؤسسات خاصة، مكاتب الدراسات و البحوث.

### أهداف الدراسة

حاولنا من خلال هذا البحث التوصل إلى مجموعة من الأهداف النظرية منها و الميدانية، تتمثل أهمها فيما يلي:

- محاولة الإلمام بمفهوم المحاسبة التحليلية من خلال عرض مختلف تعاريفها و مراحل تطورها مع إبراز أهميتها.

- محاولة إظهار العلاقة الموجودة بين تقنيات المحاسبة التحليلية و الوظائف الأساسية بالمؤسسة التي تضمن مردودية و فعالية و أداء جيدا.

- الوقوف على مختلف التقنيات المحاسبية المستعملة في المؤسسة محل الدراسة الميدانية و كيف يتم استخدامها للتأثير على التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة.

- أملنا في تطور دور تقنية المحاسبة التحليلية في بعث أداء داخلي محكم بالمؤسسة الجزائرية، من خلال محاولة تقديم اقتراحات و توصيات يمكن الاستعانة بها في هذا التطور.

## أسباب اختيار الموضوع

أسباب اختيار الموضوع موضوعية و ذاتية:

فبالنسبة للأسباب الموضوعية ندرجها في:

- كون المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا زالت تفتقر لمثل هذه التقنية في التسيير و التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة بالاعتماد عليها.

- كون المحاسبة التحليلية تقنية مهمة لإعطاء الصورة الحقيقية عن وضعية المؤسسة و تمكن من معرفة حقيقية التكاليف التي تتحملها منتوجات المؤسسة، و هذا ما يجر المؤسسة إلى القيام بوظائفها على أحسن وجه.

- محاولة الكشف عن ضرورة اللجوء إلى هذا النوع من المحاسبات المؤسسة التي يضمن بقائها في ظل انفتاح السوق الجزائرية.

أما بالنسبة للأسباب الذاتية فيمكن حصرها فيما يلي:

- إن اختيار هذا الموضوع لم يكن من الصدفة، و لكن نمت فكرته وسط جو دراسي منذ أخذ هذا الموضوع كمقياس، إلى جانب نقص البحوث التي تتناول أهمية استعمالها في المؤسسات.

- رغبة تداوله لدى العامة بنفس السهولة التي تتداول بها المواضيع الأخرى.

## المنهج المتبع

للإجابة على إشكالية البحث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بدراسة حالة مركب السيارات الصناعية بالروبية و ذلك باستخدام الكتب الأساسية في الموضوع و الكتب المساعدة، إضافة إلى المذكرات، أما في جانب دراسة حالة قمنا بتوظيف وثائق المؤسسة المتاحة.

## حدود الدراسة

بغرض تحقيق أهداف البحث و الإجابة على الأسئلة المطروحة، قمنا بوضع المحددات التالية و التي توضح الإطار العام الذي تسير من خلاله الدراسة و تتحصر فيما يلي:

- نظرا لتعدد وظائف إدارة المؤسسة الاقتصادية، اقتصرنا على ثلاث وظائف أساسية و هي: " التخطيط – اتخاذ القرارات – الرقابة "
- نظرا لتعدد طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة في نظام المحاسبة التحليلية اقتصرنا على عرض أربع طرق الأكثر شيوعا و هي: " التكاليف الحقيقية – التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة – التكاليف المتغيرة – التكاليف المعيارية ".
- اقتصرنا على دراساتنا الميدانية بمركب السيارات الصناعية التابع للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI) بالروبية.

## الدراسات السابقة

فيما يخص الدراسات السابقة، تم الاعتماد على رسائل الماجستير على مستوى المدرسة العليا للتجارة، و كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر.

الرسالة الأولى: للطالب بوكساني رشيد بعنوان " المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات " سنة 1998، تناول فيها مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة التحليلية و كذا اتخاذ القرارات، أين تم تركيزه على القرارات القصيرة الأجل، كما دعم الرسالة بفصل تطبيقي من خلاله عرض نبذة تاريخية على مؤسسة الحليب و الجبن ببودواو و إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة.

أما الرسالة الثانية فهي للطالب موالى جمالي، بعنوان " نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير " سنة 2000، تطرق من خلالها إلى الجانب التاريخي للمحاسبة التحليلية و تقديم تعريف لها، ثم انتقل إلى إبراز المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي أين حاول الربط بين هذا النظام و عملية اتخاذ القرار و مراقبة التسيير بالمؤسسة.

و الرسالة الثالثة فكانت للطالب رجراج زهير، بعنوان " المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال " سنة 1999، تناول فيها عرض المحاسبة التحليلية و عناصر التكاليف، ثم تبيان طرق تحليل التكاليف، كما قام بدراسة تطبيقية بمؤسسة (FITAL) وحدة باب الزوار حيث حاول من خلالها إسقاط الجانب النظري على المؤسسة.

### صعوبات الدراسة

أثناء إعداد هذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات نلخصها فيما يلي:

- صعوبة الحصول على المؤسسة لإجراء الدراسة الميدانية فيها خاصة عندما يتعلق الأمر بالجانب المحاسبي.
- عدم تلقي المساعدة الكافية و المعلومات اللازمة لإجراء التربص من طرف الكثير من المسؤولين نظرا لعدم وعيهم بالمعنى الحقيقي للمحاسبة التحليلية، إلى جانب الإجابة العشوائية باستثناء بعض الموظفين.

### خطة الدراسة

حتى يتم الإلمام بالموضوع تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية و الآخر تطبيقي يتمثل في دراسة حالة تسبقها مقدمة عامة و تلحقها خاتمة عامة:

الفصل الأول: من خلاله تم مسح نظري لأسس المحاسبة التحليلية، من خلال تعريفها و مراحل تطورها و أهميتها بالمؤسسة، و كذا عناصر التكاليف و سعر التكلفة و تصنيفها.

الفصل الثاني: نتناول فيه عرض طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة من خلال التعرف على مفهوم و خصائص كل طريقة و تقييمها.

الفصل الثالث: نعالج فيه أثر قياس التكلفة على أداء المؤسسة من جانب وظيفة التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة، حيث نستله بتقديم تعريف عن كل وظيفة ثم الربط بين هذه الوظائف و المحاسبة التحليلية.

الفصل الرابع: تتم فيه عرض دراسة ميدانية بمركب السيارات الصناعية بالروبية، أين نبداً بعرض حالة مؤسسة الأم (SNVI) ثم المركب (CVI) من حيث النشأة و الهيكلية الإدارية، لنمر إلى عرض واقع المحاسبة التحليلية بالمركب من حيث تنظيمها و المواد المستعملة في إنتاج المنتج و حساب تكاليفها، لنصل في الأخير إلى إبراز إسهامات تقنية المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال تحسين وظيفة التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة.

## الفصل 1

### الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية

إن التفتح نحو اقتصاديات العالم و اشتداد المنافسة يفرض على المؤسسة استغلال إمكانياتها المتاحة بعقلانية حتى تجد مكان في السوق، و من بين ما يجب أن تستفيد منه المؤسسات هو ما تقدمه المحاسبة التحليلية من بيانات و أرقام هامة تخص تكاليف الإنتاج.

إن موضوع التكاليف أصبح يطرح مشكل تحديد مختلف التكاليف ذلك بسبب تعدد التقسيمات و التصنيفات الخاصة بها قصد الوصول بالإنتاج إلى السوق بأكبر ربح ممكن، لذا فإن اختيار التصنيف الملائم يجب أن يكون مناسباً لظروف المؤسسة حتى يكون الإنتاج منافس في السوق.

سنتناول خلال هذا الفصل العناصر التالية:

- تعريف المحاسبة التحليلية ومراحل تطورها.
- موضوع و أهمية المحاسبة التحليلية.
- عناصر التكاليف و سعر التكلفة و تصنيفها.

#### 1. تعريف المحاسبة التحليلية و مراحل تطورها

نحاول من خلال هذا المبحث تتبع خطوات تطور المحاسبة التحليلية و التي كانت تنمو وتتطور مع تطور النشاط الاقتصادي، و بذلك تمكنت من إيجاد مكان ضمن العلوم الاقتصادية الأخرى تحتوي على مقومات خاصة بها ومصادر للمعرفة.



## 1.1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

قصد عرض نشأة و تطور المحاسبة التحليلية، سوف نعتمد على الامتداد الزمني لتطور المحاسبة التحليلية، و سنقسم الفترة الزمنية التي سنتناولها إلى فترات متكاملة على النحو التالي:

### المرحلة الأولى: ما قبل القرن الرابع عشر

اهتم الإنسان منذ القديم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية مرادفة إذ كانت المحاسبة التحليلية مرادفة للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية، و تشهد الآثار بالسجلات التي استخدمها كل من اليونانيين والرومانيين و المصريين القدماء، حيث كانوا يحتفظون بسجلات تبين كميات المحاصيل التي توضع في مخازن الدولة وكذلك الكميات التي تصرف منها، إذ كان يهدف هذا العمل إلى حصر المحاصيل و وضع نظام عادل لتوزيعها على الشعب[1]

و لقد شهدت العصور الوسطى بداية نظم محاسبية لحصر موجودات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون في إنجلترا و كذلك تسجيل نفقات و إيرادات تلك المزارع[2]

### المرحلة الثانية: من القرن الرابع عشر حتى نهاية القرن السابع عشر

إن العديد من الباحثين في تاريخ محاسبة التكاليف يرجعون بدايتها إلى الربع الأول من القرن الرابع عشر.

فقد وضحت السجلات الخاصة ببعض المنشآت أن " المحاسبة الصناعية " قد استخدمت منذ ذلك الوقت المبكر، كما تبين من دراسة سجلات شركة "Del Bene Company" و شركة "Florentine" لتصدير الملابس الصوفية و هما شركتان إيطاليتان) كانت[3] تحتفظ بمجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية حسب ما ذكره أحد الباحثين المختصين و التي لا تعد نظاما لتحديد التكلفة و إنما قريبة من ذلك، تعطي بيانات من خلالها يفترض أن الشركتان كانت لديهما معرفة بتكلفتها، و أنهما استخدمتا هذه المعلومات في تسعير الملابس الجاهزة.

### المرحلة الثالثة: القرن الثامن عشر

انتقلت محاسبة التكاليف إلى مجال جديد من مجالات النشاطات الإنساني و هو الزراعة، حيث لقيت مشاكل التكاليف الناجمة عن الزراعة الاهتمام من الباحثين، ففي عام 1714 طبع روجر نورث كتابا بعنوان " The Gentleman Accomptant " دعى فيه إلى فتح حساب يوضح نتائج التشغيل لكل مزرعة على حدى، و يكون هذا الحساب بالكمية و القيمة، كما وضّح أنه يجب أن يكون هناك حسابات للمحاصيل و حسابات أخرى خاصة بالنشاط الحيواني[1].

إلا أن أهم التطورات التي حدثت في هذه الفترة تمثلت في كتاب أعده Robert Homlton في عام 1788 بعنوان " Introduction to Marchandise "، و قد تضمن هذا الكتاب قسمين: أحدهما خاص بعمليات الصنع و الآخر خاص بتكاليف الزراعة، و بذلك يكون قد حدث تعميق بعض مفاهيم التكلفة التي ظهرت في الفترة السابقة.

أما التطور الآخر الذي حدث خلال هذا القرن، و كان له انعكاس الكبير على محاسبة التكاليف فهو قيام الثورة الصناعية و ما صاحبها من استثمار مبالغ ضخمة في مجالات صناعية مختلفة[4] و ما صاحب ذلك من مشاكل عديدة مثل التوسع في استخدام المواد الأولية، اشتداد المنافسة و ما تبعه من ضرورة التعرف على تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج.

### المرحلة الرابعة: القرن التاسع عشر

شهد هذا القرن انعكاس الثورة الصناعية و ما ترتب من مشكلات على محاسبة التكاليف، ففي النصف الأول من هذا القرن شهد العديد من التطورات الهامة في محاسبة التكاليف، إذ نجد في عام 1832 قد ظهرت إلى حيز الوجود أول دعوة للبحث عن وسائل تخفيض التكاليف و كذا ضرورة التعرف بدقة تكاليف كل مرحلة، فقد أصدر في نفس العام الباحث " تشارلز بياج " كتابا بعنوان " The economy of machinery and manufactorees " جاء في هذا الكتاب " إن المنافسة الضخمة التي نتجت عن استخدام الآلات و كذلك تطبيق نظام تقسيم العمل، جعل من المهم بل من الضروري كل منتج أن يتوصل إلى طرق محسنة يمكنه من خلالها تخفيض تكلفة السلع التي ينتجها، و بذلك يتطلب ضرورة التعرف على النفقة المضبوطة لكل مرحلة[5] .

أما النصف الثاني من هذا القرن، و الذي يمكن أن يطلق عليه " عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" و ذلك للأسباب التالية:

- تزايد أهمية النفقات الإضافية الخاصة بالمباني و المعدات.
- امتصاص المنشآت الكبيرة غيرها من المنشآت صغيرة الحجم.
- التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، كان ذلك عام 1887 من خلال كتاب أصدره كلا من " J.M Fells و Emile Gark " بعنوان "Factory accountant"
- الاهتمام بالتكاليف الصناعية غير المباشرة و بمكوناتها و بكيفية تحميلها على الإنتاج.
- الاهتمام بالتنبؤ بالتكاليف و الدعوة إلى استخدام الموازنات التخطيطية.

#### المرحلة الخامسة: القرن العشرين

نقوم بعرض موجز أحداث و تطور محاسبة التكاليف في هذا القرن على النحو التالي:

#### الفترة الممتدة حتى 1933

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن العشرين إلى مطالبة رجال الأعمال بإيجاد نظام التكاليف يتناسب مع هذا التطور، هذا ما أدى بالمفكرين إلى محاولة تقييم الأفكار السابقة و إعطاء الأسس العلمية للإجراءات العملية و ترشيدها، و بذلك اتسمت هذه المرحلة بالتعاون المثمر بين رجال العلم و العمل.

من جهة أخرى، شهدت هذه الفترة أحداثا هامة أبرزها الحرب العالمية الأولى و الأزمة الاقتصادية العالمية، و كان لهذه الأحداث تأثيرا بالغا على تطور محاسبة التكاليف، حيث وفي سنة 1917 ظهرت فكرة تحليل انحرافات، أما عن ابرز مفكرين هذه الفترة نجد "شمالنباخ" الذي نشر عام 1919 كتابه الشهير " حساب التكلفة الذاتية و سياسة التسعير" و الذي يزال حتى اليوم مرجعا هاما في نظرية التكاليف.

#### الفترة الممتدة حتى نهاية الحرب العالمية الثانية:

اتسمت هذه الفترة بالجمود النسبي في البحث على التكاليف، فأبرز حدث وقع في هذه

الفترة كان في الولايات المتحدة أين بدأ الاهتمام بطريقة التكاليف المتغيرة.[4]

فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية: إزداد الاهتمام بتطوير وسائل تحليل التكاليف، فأدخل تحليل التعادل و كذا الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع و استخدام الحاسبات الإلكترونية ليرتفع بذلك مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية.

و مع مطلع الستينات، إزداد الاهتمام بحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية، أما مطلع السبعينات حدث خلالها تحقيق التوحيد و التطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف مما أثرى محاسبة التكاليف حيث عالج بعض المشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج.

من خلال هذا التطور المحاسبي للتكاليف و ما وصلت إليه من تقدم خاصة مع نهاية القرن أصبح التحليل ذو أهمية بالغة في خدمة أهداف التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة.

### 2.1.1. تعريف المحاسبة التحليلية و مبادئها

#### 1.2.1.1. تعريف المحاسبة التحليلية

نستعرض فيما يلي مجموعة من التعاريف كما يلي:

يعرفها محمد أحمد خليل " أن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و الإدارية و هي أداة هادفة، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجيات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم" [6].

و عرفها محمد سامي راضي: " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية و تشخيصها طبقاً لقواعد و مفاهيم محددة و ذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة، و سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي و ذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات" [7].

و عرفها بويقوب عبد الكريم " تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة، و تكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، و تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة" [8] و من أجل:

- معرفة تكاليف و وظائف المؤسسة.
- تحديد سعر تكلفة المنتجات و الخدمات و تكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- البحث عن نتيجة كل فرع نشاط على حدى (نتيجة تحليلية)
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
- شرح النتائج و تحليلها و حساب تكاليف المنتجات و الخامات مع مقارنتها بأسعار بيعها.

- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية و تحليل الفروق (الانحرافات) و إعداد الموازنات التقديرية.

- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

أما ناصر دادى عدون فعرفها " المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، و تعتبر المحاسبة أداة ضرورية لتسيير المؤسسات [9].

نستنتج من التعاريف السابقة أن المحاسبة التحليلية تعد حقلاً من حقول المعرفة فطالما أن هناك وسائل و أساليب تضبطها، يمكن القول أن هذه الأخيرة تمثل الجانب التطبيقي، و طالما أن هناك مجالاً تطبيقياً للمحاسبة التحليلية، فلا بد من وجود أسس و قواعد و مفاهيم تمثل الجانب النظري. لذلك فإن التعريف الذي يحدد للمحاسبة التحليلية يفترض أن يبين لنا كلاً من المجال التطبيقي و البناء النظري لهذا العلم.

أما التعريف الذي نراه أكثر شمولاً يتمثل في " إن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تتكون من مجموعة المفاهيم و البديهيات و القواعد المحددة و ما يستقر في بناء علم

المحاسبة التحليلية من مبادئ، تهتم بجمع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير بيانات التكاليف (الصناعية، البيعية، الإدارية) قصد تحديد تكلفة المنتوجات و الخدمات بغرض استخدامها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات".

### 1.1.2.1.1. المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية

تخضع المحاسبة التحليلية لمجموعة من المبادئ العامة هي:

#### 1.1.1.2.1.1. مبدأ التقسيم الإداري

استمدت محاسبة التكاليف هذا المبدأ من القواعد التي حددها علم الإدارة و التنظيم، و لكي تستطيع الإدارة العليا أن تستفيد من البيانات الواردة بقوائم التكاليف في التخطيط و الرقابة، فإن الأمر يتطلب أن يتماشى تصميم سجلات و قوائم التكاليف مع مبدأ التقسيم الإداري أي وفقا للخرائط التنظيمية التي تحدد مراكز المسؤولية التي تتكون منها الإدارات المختلفة، و قد ترتب على ذلك أن محاسبة التكاليف لا تنظر للمشروع باعتباره وحدة محاسبية واحدة، كما هو الوضع بالنسبة للمحاسبة العامة، بل تستبعد هذه الصورة و تنظر للمشروع على أنه مجموعة من الأقسام و المراكز المستقلة محاسبيا، و بذلك يتسنى لها قياس تكلفة كل قسم أو مركز مستقلا عن الآخر و الحكم على كفايته [6].

#### 2.1.1.2.1.1. مبدأ تحليل البيانات

هناك ارتباط بين هذا المبدأ و سابقه، حيث أن المشروع يحتوي أساسا على مجموعة من الأقسام و المراكز يتطلب ذلك توزيع التكاليف المشتركة عليها عن طريق تحليل البيانات الإجمالية، و يستخدم مبدأ التحليل في نواحي تكاليفية و إدارية عديدة منها ما هو دائم و منها ما هو مؤقت.

تتخصر الأغراض الدائمة في:

- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة و غير المباشرة التي تدخل في تكلفة الوحدة المنتجة.

- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة و الفترية لأغراض التخطيط و دراسة السياسات.

- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمشروع كخطوط الإنتاج المستقلة و ذلك لأغراض المقارنات بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع و تحديد مشاركته في تغطية أعباء المشروع.

أما تحليل البيانات للأغراض المؤقتة فهو مرتبط بطبيعة المشكلة على اعتبار أن المشاكل التي تواجهها الإدارة متعددة و مختلفة، هذا يعني أننا لا نستطيع حصر أنواع البيانات المطلوبة، و بالتالي أسس تحليلها.

### 3.1.1.2.1.1. مبدأ التنبؤ بالتكاليف

تعتمد إدارة التكاليف في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانيات التقديرية و التكاليف المقدرة مقدما و ذلك لاستخدامها في مهام التخطيط و الرقابة و ليس معنى ذلك أن جميع أنظمة التكاليف المستخدمة حاليا تقوم على تطبيق مبدأ التقدير و التنبؤ، فقد تقتصر بعض المشروعات على حصر و تسجيل البيانات التاريخية، إلا أن الأنظمة التاريخية لوحدها لا تصلح كأداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في هذا المجال، فعملية التخطيط هي رسم صورة واضحة المعالم عن النشاط في المستقبل، و بالتالي لا تتجح القوائم التاريخية في رسم هذه الصورة لإغفالها الظروف في المستقبل، كما أن مقارنة قوائم فعلية بما يقابلها من قوائم مقدرة مقدما في مجال الرقابة أدق بكثير من مقارنة الأولى بقوائم فعلية عن فترات سابقة و ذلك لاختلاف الظروف بينها.

### 3.1.1. مقومات و مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية

#### 1.3.1.1. مقومات المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية مقومات بتوافرها يمكن لنا الحكم بأن المحاسبة علم يحتوي على معرفة منظمة، و بدونها يتعذر وجود العلم، و هذه المقومات تتمثل في:

#### 1.1.3.1.1. التراكمية

تعد التراكمية إحدى المقومات التي يجب توفرها لكي يكون هناك علم، و لهذه الأخيرة

اتجاهين هما: [3]

اتجاه أفقي: حيث يتجه العلم إلى التوسع و الامتداد إلى ميادين جديدة.  
 اتجاه عمودي: حيث يتعمق العلم في بحث الظواهر فيعود إلى بحث نفس الظواهر التي سبق بحثها، و لكن من منظور جديد قد يعيد كشف أبعاد جديدة فيها أو يعدل من أوجه النقص في نشوبها.

من جهة أخرى يوجد مدخلين لدراسة تراكم الحقائق في مجال معين من المجالات العلمية هما :

- المدخل التاريخي: من مقتضيات هذا الأسلوب في بيان تراكمية العلم أن يقوم الباحث بدراسة مختلف ظواهر العلم و مجالاته، ثم يبتقي من خضم هذه الظواهر ما يهيمه في موضوع البحث و يترك ما عاداه جانبا، أي عليه أن يقوم بعملية تنظيم للحقائق الخاصة بالعلم.  
 - المدخل التحليلي: و هو يعتمد على تتبع الأفكار و تطورها عبر الامتداد الزمني فيقوم الباحث بتتبع الفكرة المعينة و التعرف على الكيفية التي بدأت بها و ما انتهت إليه عند فترة زمنية معينة، و كذلك الفحص المستقل للأجزاء المكونة للفكرة بقصد التوصل إلى علاقات ذات المغزى.

فإذا كان المدخل التاريخي هو عبارة عن تسجيل و حصر لما حدث في مختلف المجالات المتصلة بالعلم دون محاولة للتعلم بالتحليل و الفحص لهذه المكونات بحثا عن علاقة السبب بالنتيجة.

و إذا كان المدخل التحليلي يتناول أفكار العلم واحدة تلو الأخرى متتبعاً ما لحقها من التطور و تأثيرها على خط التطور للعلم ككل، فإن ذلك يوضح تكامل هذين المدخلين، لأن النظرة المتأنيّة توضح أن المدخل التاريخي إنما يعبر عن التراكم الأفقي للحقائق، في حين أن المدخل التحليلي يبين لنا التراكم العمودي لها.

#### 2.1.3.1.1. السببية

تعد السببية جوهر مقوم التراكمية، و المتمثل في وجود السبب الذي دفع المعرفة في مجال التكاليف إلى التطور و الانتقال من مرحلة إلى أخرى سواء خلال الزمان (تاريخيا) أو انتقالا (رأسيا) تحليلا للمفاهيم و تعميقا لها بما يزيد من فاعليتها و جدواها.



و يمكن تلخيص التطور الذي لحق معنى السببية في اتجاهين هما [3]:  
 - السببية المباشرة: و جوهرها السبب الفاعل أو الغاية و يطلق عليها الفكرة التقليدية للسببية.

- و تعد مكملا لفكرة السببية المباشرة و تستخدم في حالة الظواهر التي يصعب تحديد سببا وحيدا لها، و إنما تكون هناك مجموعة من العوامل أدت إلى حدوث الظاهرة.

### 3.1.3.1.1. التنظيم

لا يكفي توفر مقوم التراكمية و السببية في المحاسبة التحليلية حتى تأخذ موقعها كعلم من العلوم الاجتماعية إلا بتوفر مقوم ثالث لكي تكتمل المعرفة المنظمة و هذا المقوم هو التنظيم، أي منهج للبحث يتبع في تنظيم هذه المعرفة و ربط الاسباب بالنتائج فيها كي تتحول هذه المعرفة إلى علم معترف به ضمن العلوم.

فعملية التنظيم هي التي تحقق الترابط و التناسق في البناء العلمي، و من هنا فإن بعض الباحثين يرون أن وحدة كل العلوم و ترابطها إنما تتمثل في مناهجها و ليس في موضوعاتها، ولأهمية المنهج في مجال العلوم، فإن من الباحثين ما يعرف العلم بأنه " المعرفة المنهجية ... فالمنهج هو العنصر الثابت في كل معرفة علمية ".

### 2.3.1.1. مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم مصادر المعرفة الأساسية في المحاسبة التحليلية إلى نوعين من المصادر:

النوع الأول يتمثل في هو المصادر الأكاديمية ممثلة في العلوم الأخرى و جوانب المعرفة الأكاديمية المرتبطة بتلك العلوم، و النوع الثاني ممثل في المصادر المهنية ممثلة في المنظمات و الجمعيات المهنية و العلمية و ما تضعه من أسس و قواعد و تعليمات تطبيقية لهذا العلم.

و على ذلك يمكن عرض محتوى هذه المصادر بإيجاز على النحو التالي:

### - مصادر المعرفة الأكاديمية

تتمثل مصادر المعرفة الأكاديمية للمحاسبة التحليلية في مجموعة العلوم و المعارف المنظمة التي استقت منها المحاسبة التحليلية المفاهيم الأساسية و قواعدها و طرقها و إجراءاتها، و تعتبر علوم الاقتصاد و إدارة الأعمال و المحاسبة و الإحصاء و الرياضيات و هندسة الإنتاج و علوم الحاسبات الآلية من أهم هذه المصادر [10] .

#### 1.2.3.1.1. دور المعرفة الاقتصادية في المحاسبة التحليلية

تبرز إسهامات علم الاقتصاد في المحاسبة التحليلية من خلال ما يتناوله الاقتصاديون في تحليلهم و دراستهم لسلوك المؤسسة في إطار النظرية الخاصة بها، و في هذا الصدد نجد أن علم الاقتصاد يتصدى لموضوع سلوك تكاليف الإنتاج في المؤسسة و سلوك الإيرادات بها حتى يتسنى له وضع الإطار العام و النموذج الاقتصادي الذي يحقق توازن داخل المؤسسة.

#### 2.2.3.1.1. دور علوم الإدارة في المحاسبة التحليلية

تتصدى علوم الإدارة للمشكلات المتعلقة بتنظيم الهياكل الإدارية للوحدات الاقتصادية و الوظائف التي يمكن أن تمارسها إدارة هذه الوحدات، و تضع علوم الإدارة في هذا الصدد مجموعة من المبادئ و المفاهيم التي يمكن الإستناد إليها في تنظيم شؤون الوحدات الاقتصادية، و تحديد مسالك السلطة و المسؤولية و بناء نماذج و الوسائل و الطرق التي يمكن أن تستند إليها الإدارة في ممارسة نشاطاتها و أداء وظائفها الأساسية و التي تتمثل في وظائف التخطيط و التوجيه و المتابعة و اتخاذ القرارات و الرقابة.

#### 3.2.3.1.1. دور المعرفة المحاسبية في المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية فرع لعلم المحاسبة، لذلك كان من الطبيعي أن تستمد المحاسبة التحليلية الكثير من أصولها و مبادئها من مبادئ و أصول المحاسبة مع تطوير و تعديل هذه المبادئ لتتفق مع أهداف المحاسبة التحليلية [10].

#### 4.2.3.1.1. دور المعرفة الرياضية و الإحصائية في المحاسبة التحليلية

يعتبر التحليل و التنبؤ و التنبؤ و قياس العلاقات بين البيانات المتنوعة أساليب أساسية في المحاسبة التحليلية، فالمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية لأغراض القياس يتطلب الأمر بتبويبها بطرق و أساليب تعكس الهدف المرسوم لها، و المعلومات التي تقدمها لأغراض

التخطيط تعتمد بالدرجة الأولى على التنبؤ و تحليل الاتجاهات و قياس علاقات الارتباط بين كل نوع منها، و لتحقيق هدف الرقابة، فإن المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية لهذا الغرض ينبغي أن تقدم في صورة قابلة للمقارنة، كما أنه يتم تحليلها بصورة تحقق إمكانية التعرف على مسببات التفاوت مع الأداء الفعلي و المخطط لكي تتمكن الإدارة من اتخاذ ما تراه من إجراءات تصحيحية، و تقوم المحاسبة التحليلية في هذا الصدد باستنباط أساليب التحليل و التنبؤ و القياس من خلال المعرفة التي تقدمها علوم الرياضيات و الإحصاء، فيعتمد التحليل أحيانا على أساليب الجبر الخطي، كما يعتمد التنبؤ على أساليب الإحصاء ممثلة في تحليل الانحدار و قياس معاملات الارتباط و غيرها من الأساليب الإحصائية [11].

#### 5.2.3.1.1. دور هندسة الإنتاج في المحاسبة التحليلية

يهتم علم هندسة الإنتاج بدراسة كيفية تحديد الموقع المثالي للوحدة و كيفية تدفق السلع عبر مراحل الإنتاج المختلفة، و جدولة الإنتاج على ضوء طاقات المراحل الصناعية المختلفة، كما يدرس أيضا محتوى المنتج من عناصر الإنتاج المختلفة التي تدخل في تشكيله.... إلخ.

و عليه، فالمحاسبة التحليلية تحتاج إلى مثل هذه المعلومات التي يهتم بها علم هندسة الإنتاج، إذن فارتباط المحاسبة و اعتمادها على المعلومات و المعارف التي يقدمها علم هندسة الإنتاج تعتبر من الأمور الأساسية لدراسة المحاسبة التحليلية.

#### 6.2.3.1.1. دور الحاسب الآلي في المحاسبة التحليلية

إن الحاجة إلى تنظيم عمليات المحاسبة التحليلية تتطلب ضرورة استخدام الحاسبات الآلية، لذلك فإنه أصبح من الأمور الطبيعية أن تعتمد المحاسبة التحليلية في مجالها التطبيقي على استخدام الحاسبات الآلية بصورة كبيرة و يعني ذلك أن علوم الحاسبات الآلية قد أضافت أبعادا جديدة للمحاسبة التحليلية من حيث أنها تمكن إدارة التكاليف في المنشأة من إنتاج المعلومات اللازمة للوفاء بأهداف المحاسبة التحليلية بفعالية كبيرة [12].

- مصادر المعرفة المهنية: يتمثل الجانب التطبيقي في المحاسبة التحليلية مهنة أساسية لدارسي المحاسبة التحليلية و العاملين في مجالاتها، حيث أن لكل مهنة أركانها الأساسية ممثلة في قواعد

العمل و إجراءات ممارستها و معايير تطبيقها، لذلك فإن المعرفة المهنية في المحاسبة التحليلية تعتبر مصدرا من المصادر الأساسية لعلم المحاسبة التحليلية يستمد منه القواعد و الإجراءات و الأعراف المهنية عند وضع هذا العلم موضع التطبيق و لعبت الجمعيات و المنظمات المهنية و العلمية (و اغلبها موجود في الولايات المتحدة الأمريكية) دورا بارزا في المحاسبة التحليلية من خلال اللوائح و الإجراءات التي تضعها في المجال العملي، و تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية رائدة في هذه الجمعيات و المنظمات المهنية.

## 2.1. موضوع و أهمية المحاسبة التحليلية

نسعى من خلال هذا المبحث تقديم موضوع المحاسبة التحليلية و ما تشمله من دراسة التكاليف ثم الشروط الواجب توافرها حتى يتسنى تطبيق تقنياتها بالمؤسسة، لننتقل إلى الحديث عن أهميتها و ما يمكن أن تضيفه للمؤسسة، لنختم هذا المبحث بإبراز العلاقة بين المحاسبة التحليلية و فروع المحاسبة الأخرى كالمحاسبة العامة، المحاسبة الحكومية و الضريبية.

### 1.2.1. موضوع المحاسبة التحليلية و شروط وجودها في المؤسسة

#### 1.1.2.1. موضوع المحاسبة التحليلية

إن الأمر الذي يوضح موضوع المحاسبة التحليلية، ما جاء في مضمون القرار الصادر بتاريخ 1975/06/23 و المتعلق بطريقة تطبيق المخطط الوطني المحاسبي المحاسبي تتخذ المؤسسات تنظيم الرسمي المحاسبي الذي تراه مناسبا و الموافق لهياكلها و حاجياتها و الذي يسمح بـ:

- حساب التكاليف و سعر التكلفة.

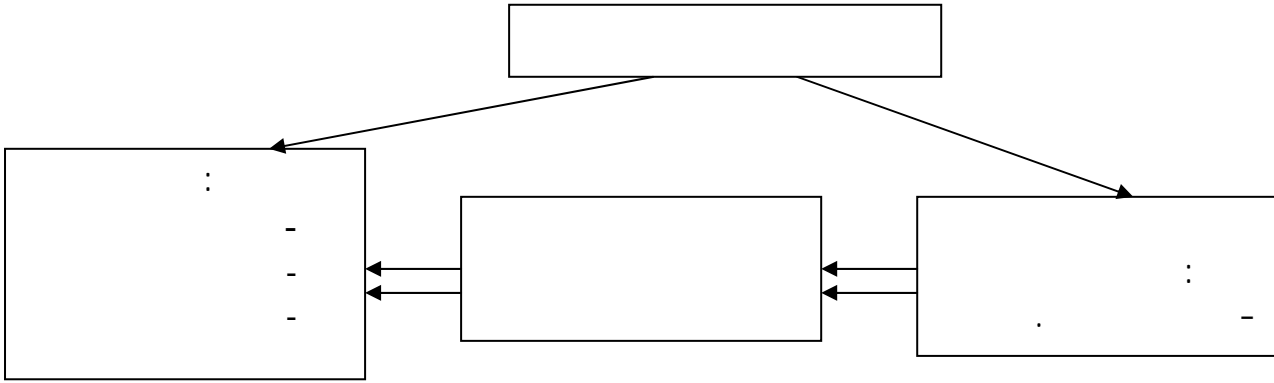
- إعداد و مراقبة الميزانية.

و من خلال هذا المضمون، فالمخطط الوطني المحاسبي لا يستبعد حساب التكاليف و سعر التكلفة باستعمال التقنيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية، فهو يقترح على المؤسسات أن تتخذ التنظيم و التسيير المحاسبي الذي يناسبها من أجل استعماله كأداة للتسيير و الاستغلال.

فموضوع المحاسبة التحليلية يشمل دراسة التكاليف الصناعية و البيعية و الإدارية المرتبطة بالكميات التي تتعامل بها المؤسسات، لذا يمكن القول أن موضوعها يتمحور في النقاط التالية: [13]

- معالجة التكاليف باختلاف أنواعها: و المقصود هنا حساب تكاليف الشراء و الإنتاج و سعر التكلفة.
- مصدر بيانات التكاليف و الهدف منها و ذلك من خلال: استخراجها، تحديدها و توضيحها.

و لتبسيط موضوع المحاسبة التحليلية نضع الشكل التالي:



شكل رقم (01) : موضوع المحاسبة التحليلية

### 2.1.2.1. شروط وجودها في المؤسسة

إن التطور الهائل في النشاط الاقتصادي و ما صاحبه من تعقد العمليات المحاسبية مع اشتداد المنافسة و التطور السريع في التكنولوجيا المستخدمة، أضحى من الضروري البحث عن وسائل محاسبية كفيلة تتماشى و التغيرات الحاصلة هذا يستوجب السعي جاهدا لاستغلال عقلائي لمختلف موارد المؤسسات و اتخاذ القرارات الرشيدة ذات البعد الاستراتيجي التي تخص مصير المؤسسة، و لذلك على المؤسسة أن تدقق في نفقاتها و إيراداتها خلال مدة زمنية قصيرة لتغيير الأسعار و تأثرها بمفعول العرض و الطلب من خلال معرفة مختلف التكاليف انطلاقا من تكلفة الشراء للبضائع و المواد المشتراة و كذلك تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة و حساب النتيجة المحاسبية، هذا ما يسهل للمؤسسة وضع مناهج و خطط عمل و الأسس السليمة

لضمان نجاح المؤسسة، و لتحقيق هذا المسعى استوجب استخدام أسلوب المحاسبة التحليلية يلائم احتياجات المؤسسة.

و كي تكون موجودة بالمؤسسة كنظام قائم بذاته، يجب توفر شروط نحصرها فيما يلي [14]:

- يجب أن تكون المحاسبة العامة مفصلة تتماشى مع المفاهيم العامة للمخطط الوطني المحاسبي لأن ترتيبها وفقا للمخطط يسمح معرفة التكاليف الخاصة بالنشاط بصفة دقيقة.
- يجب أن تكون سياسة التخزين منظمة في المؤسسة وفق الجرد الدائم للمخزونات، بحيث يجب أن تكون الإدخالات و الإخراجات وفقا لبطاقات المخزون، بحيث تحمل جميع المعلومات الخاصة بالمادة أو المنتج.
- يجب أن تكون مفاتيح التوزيع مختارة على أساس عقلائي و واقعي، و ذلك مما يسمح تحديد تكلفة وحدة العمل على أساس عملي و رشيد، الشيء الذي يسمح بتوزيع النفقات غير المباشرة بشكل جيد يتماشى مع طبيعة النشاط.
- يجب أن يكون الإنتاج مخطط في تسييره و مقدرًا على أساس المعطيات التقديرية و السوقية.
- وجود تخطيط عقلائي للمشاريع، بحيث يجب أن تدرس بصفة مسبقة قبل الانطلاق في النشاط، و ذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا.
- الشرط السادس و هو شرط نفسي ، بحيث على المؤسسة إعداد الأفراد لقبول نظام المحاسبة التحليلية و تنفيذه بما يتماشى مع الأهداف، و هنا لابد أن تؤدي الإدارة العامة دورا كبيرا في تجنيد مختلف الأفراد لتحقيق هذا الهدف مثل: التكوين، تقسيم العمل، الفرد المناسب في المكان المناسب...إلخ.
- يجب أن يكون نظام المحاسبة التحليلية قائما في شكل الأقسام المتجانسة أي وجود الأقسام الرئيسية و الثانوية، لأنه يعتبر من الركائز الأساسية لقيام ذلك، حيث أن المحاسبة التحليلية بدون مراكز للمسؤولية و هي التي تمثل الأقسام، فإنه لا وجود لها.

### 2.2.1. أهمية تطبيق المحاسبة التحليلية

نقوم بإبراز أهمية المحاسبة التحليلية على ثلاث مستويات مختلفة تؤثر فيهم بالمعلومات و الأرقام التي تقدمها و ذلك بالإيجاب، و بالتالي يعود ذلك على مستوى الأداء داخل المؤسسة الذي سوف يتحسن.

#### 1.2.2.1. على مستوى إدارة المؤسسة

ليس هناك معنى للمحاسبة لغة و محتوى إذا لم تساهم المعلومات المستنتجة منها في حل مشكلات المؤسسة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف و رفع المردودية و التحسن الدائم لنوعية المنتجات و تحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل التصنيع، و القدرة على التنافس و دراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة التي تتمثل في التنظيم و الرقابة و تحليل البيانات المحاسبية.

إن اتساع دائرة النشاطات في المؤسسة و إزدياد درجات الانفصال بين مستويات الهيكل الإداري بها فرض أهمية دور المحاسبة التحليلية لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و لأغراض توفير البيانات اللازمة لممارسة إدارة المؤسسة لنشاطات التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة.

و بالتالي أصبحت المحاسبة التحليلية تفتح بمفهومها الحديث أفقا جديدة أمام الإدارة في مختلف المؤسسات.

من جهة أخرى، تبرز أهمية المحاسبة التحليلية في كونها تمكن المؤسسة التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة التحولات الحاصلة.

#### 2.2.2.1. على مستوى النشاط الاقتصادي الوطني

يمكن النظر إلى تطور النشاط الاقتصادي من زاويتين هما تطور النشاط الاقتصادي من وجهة نظر طبيعة النشاط و تطور هذا النشاط من وجهة نظر حجم الوحدات الاقتصادية و كلتا الزاويتين يمكن أن تؤكد حاجة النشاط الاقتصادي للمعلومات التي تنتدى لإنتاجها المحاسبية التحليلية.

ما تقدمه المحاسبة التحليلية للمؤسسة لا يمكن الاستهانة به، حيث أنه يمكن لأي مؤسسة أن تقرض وجودها و تنافس المؤسسات الأخرى من نفس النشاط إذا ما استطاعت التحكم في تكاليف الإنتاج، و بالتالي تخفيضها إلى أدنى حد، و بذلك تقرض وجودها بالتوصل إلى أكبر قدر ممكن من العملاء، هذا ما يجعل باقي المؤسسات من نفس النشاط في وضعية حرجة مرغمة على تخفيض تكاليفها، كما يمكن لها ان تقرض نفسها بالمفاضلة (صفات).

يتضح مما سبق أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة، و هذا الأمر يؤثر في مستوى النشاط الاقتصادي من خلال اهتمام المؤسسة بالتحكم في التكاليف أو التوجه نحو تحسين النوعية.

#### 3.2.2.1. في ظل التغيرات الاقتصادية

إن توجه الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق و الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، يستوجب على المؤسسة استغلال كل الإمكانيات المتاحة لديها و الأساليب التي من خلالها يمكن تحسين أوضاعها بشكل مستمر و كذا المنافسة العالمية، و لن يتأتى ذلك إلا بنظام إدارة التكاليف و التي تسعى إلى التحكم الجيد في التكاليف العملية الإنتاجية، قصد مواجهة المنتجات المستوردة التي تتدفق على السوق الوطني.

إذن بتطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية، يجعل من المؤسسة معرفة تكاليف منتجاتها و ما هي المنتجات التي تكلفتها مرتفعة و المنتجات التي تكلفتها منخفضة، و بالتالي يمكن لها الاستغناء عن الأولى و إعطاء الأهمية القصوى للثانية قصد تحسين القدرة التنافسية لها.

#### 3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و فروع المحاسبة الأخرى

إن للمحاسبة التحليلية علاقة مع فروع المحاسبة الأخرى، مثل المحاسبة العامة، المحاسبة الحكومية، الضريبية و المحاسبة الاجتماعية و تدقيق الحساب.



### 1.3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، حيث أن المحاسبة العامة أول فروع علم المحاسبة ظهوراً، وقد برزت المحاسبة التحليلية لعدم قدرة المحاسبة العامة على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاج، و كذلك يتيح وجود نظام المحاسبة التحليلية مستقل إلى توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات و المساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة و فاعلية [15] .

### 1.1.3.2.1. أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

إن الصلة أو العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة وثيقة و تتمثل فيما يلي:

- تأخذ المحاسبة التحليلية من دفاتر المحاسبة العامة بعض المعلومات مثل ثمن المواد المشتراة و تكلفة الأجور و المصاريف الصناعية مثل المياه و الكهرباء و قيمة الأصول الثابتة و التي يتم بموجبها حساب قسط الاهتلاك.

- تقدم المحاسبة التحليلية مساعدة كبيرة للمحاسبة العامة في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية العام، و كذلك تعمل على تفصيل بنود النفقات إلى عناصره الصناعية و التسويقية و الإدارية.

- إن كل من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية تستخدم بعض المفاهيم المحاسبية مثل مفهوم الفترة المحاسبية و ثبات وحدة القياس النقدي و نظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.

- تعتبر المحاسبة التحليلية - و ما تقدمه من المعلومات - وسيلة للرقابة و الضبط و التأكد من صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة.

إن الارتباط الوثيق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لا ينفي وجود أوجه اختلاف بينهما.

### 2.1.3.2.1. أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

بالرغم من الترابط و التكامل بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة، فإن هناك بعض الاختلاف التي يمكن تلخيصها فيما يأتي:

- من حيث الهدف: المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة، كما تساهم في تحديد الميزانية العامة لآخر السنة بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس، تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية أو الشهرية) بصفة مفصلة لكل منتج على حدى، كما تهتم بدورة الاستغلال فقط، بينما المحاسبة العامة تهتم في نفس الوقت بدورة الاستغلال و الوضعية المالية العامة للمؤسسة، [9] بالإضافة إلى ذلك فإن المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحليل الكفاية و ذلك بتخفيض التكاليف، و هذا لا يستلزم الاهتمام بقيم عناصر الإنتاج فحسب، بل كذلك بكمية العناصر و المنتجات على عكس المحاسبة العامة التي لا تهتم إلا بالقيم فقط.

#### - المدة الزمنية:

إن المدة الزمنية المستخدمة في المحاسبة التحليلية تتخذ من الشهر عادة أو الثلاثي كفترات التحليل، و نادرا ما تتخذ السداسي أو السنة كمقياس للتحليل و هذا ما لا نراه في المحاسبة العامة التي تهتم بنشاط المؤسسة و حركة ممتلكاتها خلال السنة المالية [16] .

كما أن هناك اختلاف من حيث عامل الزمن فيما يخص البيانات التي تقدمها كل من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، فجدد بيانات المحاسبة العامة تكون فعلية، أما تلك المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية فهي متعلقة بالماضي و الحاضر و المستقبل.

#### - مصدر المعلومات:

تتخذ المحاسبة العامة من المخطط المحاسبي الوطني مصدرا لها، يحدد كيفية التسجيل و تنظيم المعلومات و الأعمال، بينما المحاسبة التحليلية فتتخذ المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة من أهم المصادر التي تستخدمها بالإضافة إلى معلومات أخرى.

### - مستعملي النوعين:

نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية القانونية و المالية و الاقتصادية للمؤسسة، فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة ابتداء من مديرها إلى العمال إلى المتعاملين معها باختلاف وضعياتهم القانونية و المالية، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هم مسيرو المؤسسة، إذ تفيدهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة و في اتخاذ نتائجها كأساس لاتخاذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي.

إن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فالمستفيد من التقارير التي تقدمها، نجد بالدرجة الأولى الإدارة الداخلية للمؤسسة، بينما المحاسبة العامة فهي أداة داخلية و خارجية للرقابة، أما الجهات المستفيدة من تقاريرها فهي أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة مثل أصحاب المشروع، الزبائن، الموردين، المؤسسات... الخ.

### من الناحية القانونية:

نجد في الجزائر أن المحاسبة التحليلية اختيارية، في حين أن المحاسبة العامة إجبارية.

#### 3.1.3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة الحكومية على أنها " فرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى و طبيعة خصائص النشاط العام الحكومي، و بذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ و الأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي و فرض الرقابة المالية و القانونية على الإيرادات و المصروفات العامة في حدود القوانين و اللوائح و التعليمات الصادرة من السلطات المختصة" [17].

و تسعى الحكومة إلى توفير الخدمات للمواطنين مثل التعليم، الصحة و غيرها، و تقوم المحاسبة التحليلية بقياس تكلفة تقديم الخدمات على مستوى الوطن و على مستوى كل ولاية، فمثلا تستطيع وزارة الصحة تحديد تكلفة كل سرير في مستشفياتها [4].

يتضح مما سبق أن المحاسبة الحكومية تعتمد بشكل كبير على تقنيات المحاسبة التحليلية في تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمواطنين.

#### 4.1.3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و الوعاء الجبائي

تهتم المحاسبة الضريبية بإعداد الإقرار الضريبي لأرباح المشروع و متابعة فحص الإقرارات المقدمة عن أرباح سنوات سابقة و الوصول بشأنها إلى اتفاق مع مصلحة ضرائب الشركات، [11] و من جهة أخرى تحتاج المحاسبة التحليلية إلى قيمة الرسوم و الضرائب الحكومية على الإنتاج و على الموظفين و على الدخل لأغراض تحقيق أهدافها، كما أن محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات التكاليف حتى يتمكن من تحديد أي عناصر التكاليف يتم تنزيله لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة و أي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة [15] .

#### 5.1.3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة الاجتماعية

إن قيام المؤسسة بالمساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي الذي تعمل فيه عن طريق مساعدة و دعم النشاطات الرياضية و الثقافية و الجمعيات الخيرية و الحد من الآثار السلبية لوجود المؤسسة الصناعية. يترتب عليه تحمل مجموعة من التكاليف، حيث أنه من الضروري تحديد هذه التكاليف للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي و لأغراض تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة و تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

#### 6.1.3.2.1. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و تدقيق الحسابات

يعرف تدقيق الحسابات على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة [18].

حتى يتمكن مدقق الحسابات من مراجعة و تدقيق الحسابات ، لابد أن يكون ملما بأسس و إجراءات المحاسبة التحليلية في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، حيث توفر المحاسبة التحليلية بيانات التكلفة الضرورية للقيام بعملية التدقيق، و تبدو الصلة الوثيقة بين المحاسبة التحليلية و تدقيق الحسابات من الصلة القوية بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة، "

ويساعد المدقق الداخلي على تحقيق بعض أهداف المحاسبة التحليلية مثل الرقابة على تكلفة الإنتاج و ذلك عن طريق تدقيق الأنظمة الإدارية و المالية لجميع عناصر التكاليف". [15]

### 3.1. عناصر التكاليف و التكلفة النهائية و تصنيفها

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف، و لا يدل اصطلاح التكلفة بحد ذاته على مضمون أو معنى معين ليكون هناك خصائص تميزها عن غيرها من مصطلحات التكاليف، لذلك كان من الضروري إيجاد تصنيف التكاليف يتلائم و الغرض الذي تستخدم من أجله، من جهة أخرى تهتم المحاسبة التحليلية بالكيفيات التي تسير بها المخزونات من طرف المؤسسة على اعتبار أنها نقطة بداية العملية الإنتاجية، هذا ما سوف نتناوله خلال هذا المبحث.

### 1.3.1. مفهوم التكلفة و مدلولها في الفكر الاقتصادي و المحاسبي و الإداري

#### 1.1.3.1. مفهوم التكلفة

تعرف التكلفة عادة أنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي – لأغراض المحاسبة العامة – لتحقيق هدف معين أو غرض معين، و هذا الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينفق وجود التكلفة في حد ذاتها [7].

من خلال هذا التعريف، يمكن لنا استخلاص الأركان الرئيسية للتكلفة على النحو التالي:

#### 1.1.1.3.1. التضحية:

إن التكلفة و ما يترتب عنها من خروج للنقود، عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.

### 2.1.1.3.1. مبلغ نقدي

للاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين، فإذا ما تقبلنا بهذا المفهوم فإنه بالاستنتاج العكسي فإن التعبير عن التضحية بأي شيء خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة.

### 3.1.1.3.1. تحقيق منفعة

تعتبر المنفعة النتيجة المتوقعة من وراء التضحية بمبلغ نقدي فليس من المنطق اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة، و في ذلك تمييز للفرق بين التكلفة و الخسارة.

تجدر الإشارة هنا أنه يجب التأكيد على دقة مبلغ التكلفة، فليس كل ما أنفق من وحدات نقدية قصد الحصول على المنفعة يعد تكلفة، حيث إذا ما زاد ما أنفق عن المبلغ المقدر للتكلفة يعتبر إسرافاً.

### - شرح بعض المصطلحات

يتضح لنا من خلال تقديم مفهوم التكلفة، ان هناك عدد من المصطلحات المحاسبية للتكاليف، لذا يجب التفرقة بينها و عدم الخلط في المفاهيم فيما يخص النفقة، المصروف، العبء و الخسارة، لذا من الضروري قبل الوصول إلى عناصر التكاليف و سعر التكلفة نود توضيح هذه المصطلحات.

### - النفقة:

تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي و الحاضر و المستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون التوقيت الحصول على منافع هو مجال زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات و معدات من داخل أو خارج الوطن لم تصل بعد، و الدفعات المقدمة لشراء مباني و إنشاءات لم تسلم بعد [19] .

### - المصروف:

عبارة عن النفقة المستنفذة التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة و ليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق، عكس التكلفة التي تعتبر نفقة مستنفذة ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة مثل مصاريف البيع و التوزيع غير المباشر (مصاريف الإدارة العامة، إيجار المعارض، كهرباء المعارض...إلخ).

### - العبء:

يتقابل العبء مع الناتج فيعملان على تحديد نتيجة الدورة، و من بين الأعباء: استهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الاهتلاك...إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية و هي سهلة الحساب و تحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها صفة غير مادية، أو بصفة أخرى فهي تجريدية و قابلة للتقييم. إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على فترات و الناتج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية و ليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة [9].

### 2.1.3.1. التكاليف و مدلولها في الفكر الاقتصادي و المحاسبي و الإداري

" التكاليف في معناها العادي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة، إلا أن معناها العلمي في مجال الدراسات التجارية لا يفيد معنى محدد، إلا إذا أضفنا لها الصفة الدالة عما نقصده من أغراض القياس و الحساب، فالتكاليف أداة من أدوات القياس و إن اختلفت طرق حسابها باختلاف الغرض من القياس نفسه.

ففي مجال الدراسات الاقتصادية نجد التكلفة الكلية و التكلفة المتوسطة و التكلفة الحدية، و تتخذ هذه المقاييس دراسة مسلك التكاليف بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج.

و في مجال الدراسات المحاسبية، نجد التكلفة الصناعية و التكلفة البيعية و التكلفة الإدارية، و الهدف من هذا القياس هو تحديد تكلفة النشاط الوظيفي داخل المشروع.

و في مجال الدراسات الإدارية نجد التكلفة المضافة و التكلفة التفاضلية و التكلفة المباشرة التي تتخذ كمقياس لدراسة السياسات البديلة التي تهتم بها الإدارة العليا في مجال اتخاذها لقراراتها الإدارية " [6].

و عليه فالدراسات المختلفة التي تطرقت إلى تحديد مدلول التكاليف يمكن استعراضها على النحو التالي:

#### 1.2.1.3.1. التكاليف في الفكر الاقتصادي

لقد تركز اهتمام الاقتصاديين بالنسبة للتكاليف في مستويين هما:

##### - الأول:

دراسة دور التكاليف في تحديد الأسعار في السوق على اعتبار أن التكاليف هي إحدى القوى التي تدخل في تحديد الثمن مع عنصر الطلب.

##### - الثاني:

دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمؤسسة على اعتبار أن التكاليف عامل هام في تحديد الإنتاج الأمثل في ظروف التشغيل المختلفة.

يهتم الاقتصادي بعنصر الزمن في نماذجه، فنجده يولي الاهتمام لفكرة التكلفة الحدية في دراسة مسلك التكاليف في المستقبل، بالتالي " فإن التكلفة الحدية تعتبر المقياس الأمثل للتغيرات المنتظرة في التكاليف الكلية نتيجة للتغيرات الضئيلة في حجم الإنتاج في الفترة القصيرة".

في حين، نجد أن فكرة التكلفة المتوسطة لا يقدم لها الاهتمام مثل سابقتها على اعتبار أنها مقياس يحل مسلك التكلفة في الماضي، و بالتالي فهي لا تفيد عملية التنبؤ.

#### 2.2.1.3.1. التكاليف في الفكر المحاسبي:

" أما الدراسات المحاسبية، فقد انصب اهتمامها في مجال التكاليف بمحاولة إرساء الأسس و المبادئ لإجراءات المحاسبة التحليلية من حصر و تسجيل و تحليل و توزيع و مقارنة عناصر التكاليف التي تتحقق في فترة زمنية معينة، و ذلك لاستخدام البيانات التي تم تسجيلها في تحديد تكلفة المنتجات لأغراض التسعير و تقويم المخزون السلعي لأغراض إعداد الحسابات و في الرقابة على كفاية التشغيل [6] .



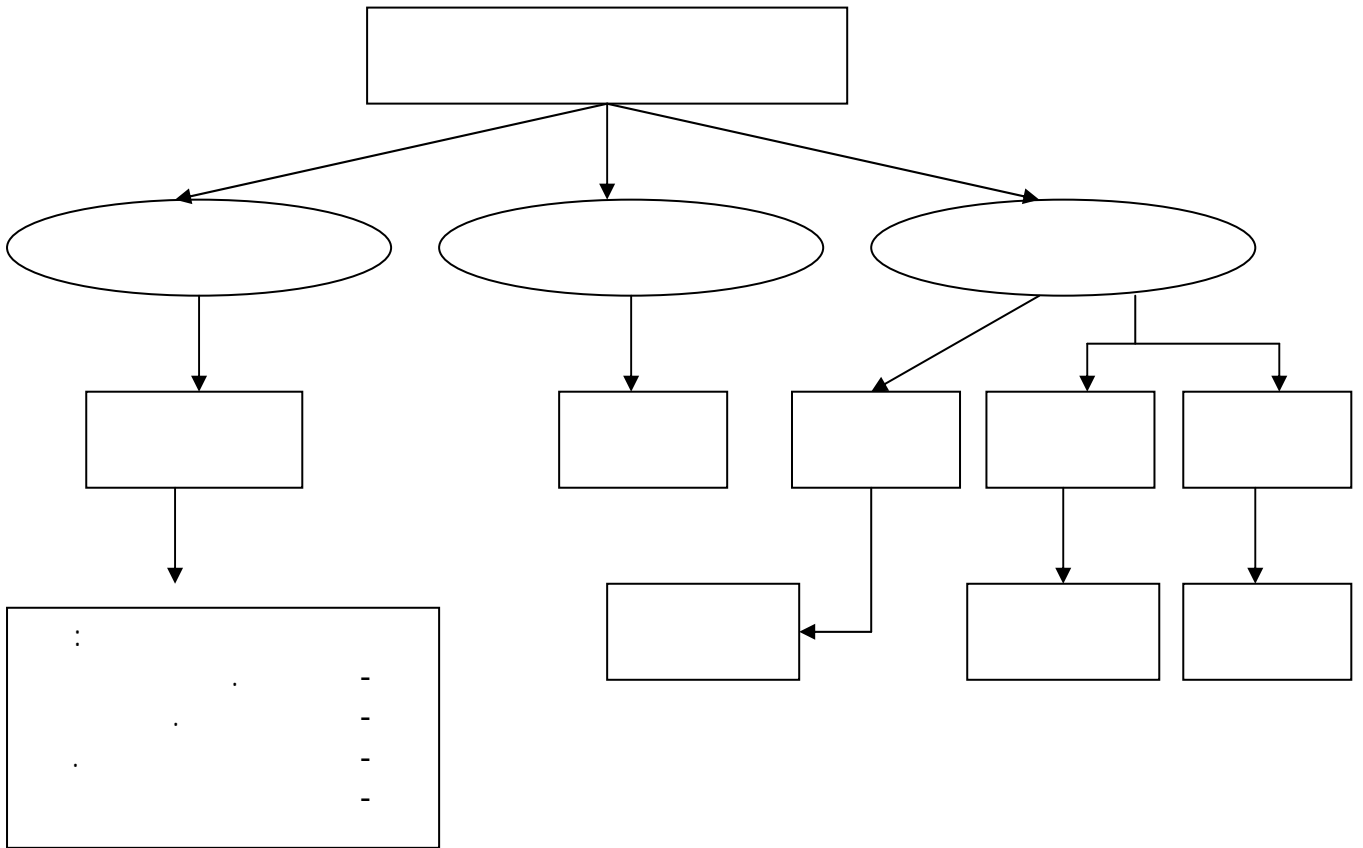
عموماً، نجد أن التكاليف حسب النظرة المحاسبية انحصرت مدلولها في تحديد تكلفة الإنتاج و التي تسبق مرحلة حصر و تسجيل بيانات التكاليف.

### 3.2.1.3.1. التكاليف في الفكر الإداري

اهتم الفكر الإداري بالتكاليف على اعتبار أنها أداة إدارية، و مجالاً أمام المحاسبين لخدمة إدارة المؤسسات التي يعملون فيها، حيث أنها تساعد الإدارة على القيام بوظائفها المختلفة في تخطيط و تقييم الأداء و توجيه و رقابة و اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة.

من جهة أخرى، فقد أولت الدراسات الإدارية اهتماماً لموضوع التكاليف المقدر مسبقاً عن نظيرتها الفعلية، لأن الأولى تساعد الإدارة على توضيح الأحداث اللاحقة لذلك تستعمل الميزانيات التقديرية التي لها الأثر الإيجابي على المؤسسة خاصة كونها أداة للرقابة.

بعد توضيح مدلول التكاليف في الفكر الاقتصادي و المحاسبي و الإداري، يمكن لنا أن نلخص ما سبق ذكره في شكل مختصر على النحو التالي:



شكل رقم 02 : مدلول التكاليف في الفكر الاقتصادي و المحاسبي و الإداري

### 2.3.1. عناصر التكاليف و التكلفة النهائية

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تأخذ بنفس المبالغ في المحاسبة التحليلية و هذا لحساب التكاليف و سعر التكلفة، و بما أن سعر التكلفة ليس فقط مبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف (الصنف السادس من المخطط المحاسبي الوطني)، فيجب أن تكون هناك عملية تحديد و فصل بين هذه الأعباء و استبعاد بعضها و إضافة عناصر أخرى، و من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة نجد جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية و هو يسمى بالأعباء المحملة أو المعتبرة، اما الجزء الثاني فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية و هو ما يسمى بالأعباء غير المعتبرة (غير محملة)، و هناك أعباء أخرى تضاف إلى المحاسبة التحليلية، كما توجد هناك أعباء محسوبة في المحاسبة التحليلية بمبالغ مختلفة عما هي في المحاسبة العامة كالفرقات عن المخزونات.

### 1.2.3.1 الأعباء المعتبرة (المحملة)

و هي كل الأعباء الناتجة عن تشغيل عادي و حقيقي للمؤسسة أي أعباء المحاسبة المستعملة في المحاسبة التحليلية بهدف تحميلها على تكاليف و سعر التكلفة، فالأعباء المعتبرة تشمل على ما يلي:

#### 1.1.2.3.1. تكلفة الشراء

إن قسم الشراء يتحمل مصاريف تتمثل في ثمن الشراء و مصاريف الشحن و النقل و الرسوم الجمركية إن وجدت و مصاريف الأجور و الكهرباء و مجموع المصاريف الأخرى

$$\boxed{\quad + \quad = \quad}$$

#### 2.1.2.3.1. تكلفة الإنتاج:

بعد عملية الشراء، تأتي مرحلة الإنتاج و التي تمتد من استلام الموارد الأولية الضرورية للإنتاج إلى تسليم المنتج النهائي إلى التخزين أو البيع، فعملية الإنتاج تترتب عنها مصاريف الإنتاج.

$$\boxed{\quad + \quad = \quad}$$

#### 3.1.2.3.1. سعر التكلفة

و تعني تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مضافا إليها مصاريف التوزيع [20] أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية شراء المادة الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف البيع أو التوزيع.

$$\boxed{\quad + \quad = \quad ( \quad )}$$

ملاحظة: هذه التكاليف تختلف من مؤسسة إنتاجية إلى مؤسسة تجارية، حيث نجد:

في المؤسسة الإنتاجية	في المؤسسة التجارية
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء
+ تكلفة الإنتاج	+ مصاريف التوزيع
+ مصاريف التوزيع	= سعر التكلفة
= سعر التكلفة	

و عليه، نلاحظ أن الاختلاف يكون في وظيفة المؤسسة نفسها، حيث نجد وظيفة الإنتاج تكون فقط بالمؤسسات الإنتاجية.

بعد الخطوات السابقة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية التي تعبر عن الفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة، أي المقارنة بين سعري البيع و التكلفة و تعطى صيغة النتيجة التحليلية الإجمالية كما يلي [21].

$$\text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة} = \text{نتيجة التحليلية الإجمالية}$$

حيث: رقم الأعمال = سعر بيع الوحدة × عدد الوحدات المباعة.

### 2.2.3.1. الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة)

هي جميع الأعباء التي لا تدخل ضمن مكونات التشغيل العادي و الحقيقي للمؤسسة، و بالتالي لا تحمل على التكاليف و سعر التكلفة و نذكر منها:

### 1.2.2.3.1. الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة

دون أن تكون لها صفة عادية في النشاط، و تعد بمثابة تكلفة استثنائية تتمثل في الحساب:

الحساب رقم 69 : تكاليف خارج الاستغلال

### 2.2.2.3.1. الأعباء التي تكون غير متوقعة

- و غير محددة في المجموعة السادسة من المخطط المحاسبي الوطني و تشمل:
- أعباء مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول.
  - أعباء يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

### 3.2.2.3.1. الأعباء التي لها صفة استثنائية في النشاط

و التي تعتبر بمثابة تكلفة استثنائية، حيث أنها في ظل المحاسبة العامة تعتبر مصاريف عادية، بينما تعتبرها المحاسبة التحليلية مصاريف استثنائية، من أمثلة ذلك مصاريف طبع العلامات المميزة للشركة، لافتات مصالح الشركة.

### 3.2.3.1. العناصر الإضافية

هي أعباء وهمية، تحمل على التكاليف و سعر التكلفة أي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف المحاسبة التحليلية و لا تظهر في المحاسبة العامة، و بذلك فهي تعوض التكاليف الحقيقية التي كان من المفروض أن تكون قد تحملتها المؤسسة في ظل ظروف مختلفة للاستغلال، و تتمثل فيما يلي:

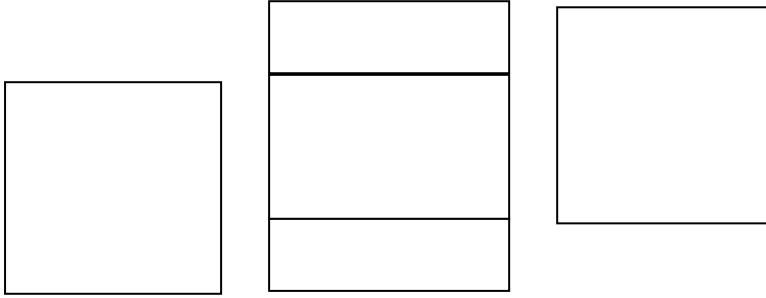
### 1.3.2.3.1. مبلغ الفائدة النظري المحسوب على رأس المال الخاص

إن استخدام رأس المال الخاص لا يسبب مصاريف أو أعباء للمؤسسة، في المقابل لو تم استثمار هذه الأموال في مكان آخر لا عادت بالفائدة على صاحب رأس المال، و عليه يجب الأخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها.

### 2.3.2.3.1. دفع أجرة صاحب المشروع

إن صاحب المشروع إذا ما كان هو القائم بتسيير المؤسسة سوف يتقاضى أجرا مقابل قيامه بإدارة المؤسسة مثله لو كان هناك شخص يقوم بهذه المهام.

يمكن تلخيص كل ما جاء في هذا المطلب على النحو التالي:



شكل رقم 03: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية و العامة [20]

-	+	=
+	+	=
-	+	=

### 3.3.1. تصنيفات التكاليف

إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من ثلاثة عناصر رئيسية هي: تكلفة المواد المباشرة، تكلفة العمل المباشر و تكاليف صناعية غير مباشرة، و تختلف درجة اهمية كل عنصر من هذه العناصر باختلاف المنتج نفسه، و من جهة أخرى إن الربط بين قياس التكلفة و الهدف الذي تتم من أجله عملية القياس أمر ضروري قصد تحديد تصنيفات التكاليف الممكنة و التي تتمثل فيما يلي:

#### 1.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس وظيفي

إن تبويب عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكلفة في المشروع يكون ممثلاً في ثلاث مجموعات رئيسية: التكاليف الإنتاجية، التكاليف التسويقية و التكاليف الإدارية.

### 1.1.3.3.1. التكاليف الإنتاجية

و تشمل على كل التكاليف المترتبة على عملية تصنيع وحدة المنتج بداية من كونها مادة خام مروراً بعملية التصنيع حتى تصبح تامة الصنع و جاهزة للبيع، و عادة ما يطلق عليها " تكلفة الإنتاج"، و تصنف التكاليف الصناعية بدورها إلى ثلاث عناصر رئيسية هي: المواد الخام المباشرة، الأجرور المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة [22].

### 2.1.3.3.1. التكاليف التسويقية

و تشمل على كل التكاليف المترتبة على عملية البيع و التوزيع، و كذا عمليات تخزين المواد التامة الصنع و الإعلان و الترويج و البيع و النقل، إذن من خلال عناصر التكاليف السابقة الذكر يتضح لنا أن التكاليف التسويقية تبدأ مع انتهاء التكاليف الإنتاجية.

### 3.1.3.3.1. التكاليف الإدارية

و هي التكاليف التي تتحملها المنشأة لإدارة المشروع و وضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم بها مثل تكاليف الأعمال الإدارية و الكتابية التي ليست صناعية و غير متعلقة بأعمال المبيعات، و مرتبات المديرين (خلاف مدير المصنع) و أجرور و مرتبات العاملين في الأقسام الإدارية مثل إدارة الحسابات و الإدارة القانونية و العلاقات العامة و الأمن، و إيجار المباني التي تشغلها تلك الأقسام فضلاً عن اهتلاك الأثاث و المعدات التي تستخدمها، كما تتضمن أيضاً هذه التكاليف تكلفة تدبير الأموال بالاقتراض مثل الفوائد المدينة أو عبء التمويل و مصاريف البنك و نفقات إصدار الأسهم و غيرها من نفقات الحصول على الأموال [7].

### 2.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج

تنقسم عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج إلى عناصر مباشرة و عناصر غير مباشرة.

### 1.2.3.3.1. العناصر المباشرة

هي التكاليف المباشرة التي تحمل على وحدة المنتج [23] و تتمثل في عناصر تكاليف يسهل تحديدها و تخصيصها لوحدات الإنتاج، حيث أنها تمثل تكاليف صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها [24]، و تتكون التكاليف المباشرة من:

#### - تكلفة المواد المباشرة:

و تتطوي على المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيبة المنتج و تصبح جزءا لا يتجزأ منه بعد إجراء عمليات التحويل اللازمة عليها.

#### - تكلفة العمل المباشر:

تمثل الأجور المدفوعة للعمال الذين يقومون بإنتاج السلعة في المصنع و الذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلعة تامة الصنع و جاهزة للبيع.

### 2.2.3.3.1. العناصر غير المباشرة

تمثل العناصر التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدة المنتج و لا يمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج منها بطريقة اقتصادية مثل تكلفة المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشرة و القوة المحركة و إيجار المصنع و الصيانة و الإصلاح و الاهتلاكات و التأمين...إلخ.

تفيد عملية تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج إلى عناصر مباشرة و عناصر غير مباشرة في تحقيق الهدف من قياس التكلفة لأغراض التسعيرة.

### 3.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالتغيرات في حجم الإنتاج

تنقسم عناصر التكاليف طبقا لعلاقتها بالتغيرات في حجم الإنتاج إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة.

#### 1.3.3.3.1. التكاليف المتغيرة

التكلفة المتغيرة ثابتة في وحدة المنتج يتغير مقدارها بتغير في حجم الإنتاج، [25] و عليه فالتكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج، و تنقص بنقصانه و تشمل جميع عناصر



التكاليف الصناعية المباشرة من تكلفة مواد أولية التي تدخل في الإنتاج بشكل مباشر و كذا اليد العاملة و الخدمات الصناعية المباشرتين.

يمكن التعبير رياضيا عن مفهوم التكلفة المتغيرة على النحو الآتي:

$Y$ : تكاليف الإنتاج المتغيرة.

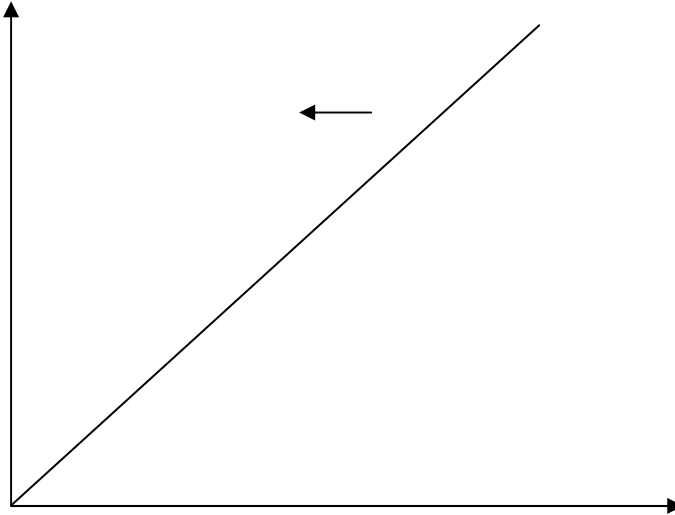
$Y = ax$  حيث:  $a$ : حصة التكاليف المتغيرة.

$x$ : حجم الإنتاج.

من جهة أخرى، يمكن إظهار العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم الإنتاج على النحو

التالي:

( )



( )

شكل رقم 04: منحنى التكاليف المتغيرة [26]

#### 2.3.3.3.1. التكاليف الثابتة

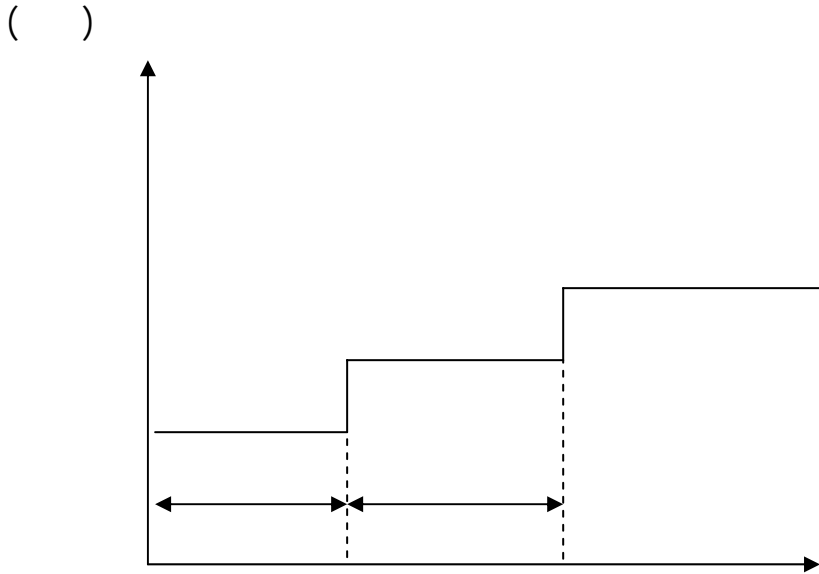
و تسمى أيضا بالتكاليف الهيكلية و هي مرتبطة بوجود المؤسسة و بالتالي تمثل العناصر التي يظل مجموعها الكلي ثابتا رغم ما قد يحدث من تغيرات في حجم الإنتاج خلال مدى إنتاجي ملائم و المقصود بالمدى الإنتاجي الملائم هو حجم الإنتاج المطلوب خلال فترة معينة و الذي يؤدي إلى معدل تدفق ثابت للإنتاج على مدارها.

و يمكن تبويب التكلفة الثابتة إلى:

- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: و تشمل إيجار المصنع و التأمين عليه ، راتب مدير المصنع و الصيانة العادية للأصول الثابتة الخاصة بالمصنع.

- تكاليف تسويقية ثابتة: و تمثل نفقات البيع و التوزيع التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات و الإعلان، إيجار المعارض و أقساط تأمين المعارض.

- تكاليف إدارية: تعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتها ثابتة، حيث أنها لا تتغير بتغير حجم النشاط (حجم الإنتاج أو حجم البيع)، و من أمثلتها إيجار مكاتب الإدارة، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير العام، رواتب المحاسبين في الإدارة.  
إن مسلك هذا النوع من التكاليف يمكن تمثيله بيانيا كما يلي:



شكل رقم 05 : منحنى التكاليف الثابتة [27]

إن هذا النوع من التصنيف، يفيد في عملية التخطيط قصير الأجل، حيث يركز المخطط في هذه الحالة على عناصر التكاليف المتغيرة و التي تتغير مع التغيرات في حجم الإنتاج.

#### 4.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالأقسام

في هذه الحالة، يتم تقسيم المصنع إلى نوعين من الأقسام: أقسام الإنتاج و أقسام الخدمات الإنتاجية.

#### 1.4.3.3.1. أقسام الخدمات الإنتاجية

هي التي تقدم الخدمات المساعدة لأقسام الإنتاج مثل قسم الصيانة و قسم القوة المحركة و قسم الفحص و رقابة الجودة.

#### 2.4.3.3.1. أقسام الإنتاج

و يقصد بها الأقسام التي تجرى فيها العملية الصناعية الخاصة بتحويل المواد الأولية أو المنتج نصف المصنع إلى منتج جاهز، ففي هذه الأقسام يوجد نوعين من التكاليف هما:

- تكاليف عامة: و هي تكاليف خاصة بالمصنع ككل لا يخص قسم معين مثل إيجار مباني المصنع.

- تكاليف الأقسام: و هي تكاليف خاصة بالقسم نفسه، يعني أن وجودها يرتبط بوجود القسم.

إن هذا النمط من التصنيف يفيدنا في تقييم أداء الأقسام و كذا عملية التسعير و تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

#### 5.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالقرار

وفق هذا الأسلوب، تصنف عناصر التكاليف إلى:

#### 1.5.3.3.1. التكاليف الملائمة (المناسبة)

و هي التكاليف المرتبطة بقرار معين، فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية [28].

#### 2.5.3.3.1. التكاليف التفاضلية

هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة باختيارها لبديل معين، و لا يتم إنفاق هذه المبالغ (التكاليف) إذا لم يتم اختيار هذا البديل.

### 3.5.3.3.1. تكاليف الفرصة البديلة

و هي التدفق النقدي الداخل الذي يمكن الحصول عليه و الذي يضحى به بسبب رفض أحد البدائل و اختيار بديل آخر.

يفيد هذا التصنيف في تقييم البدائل المتاحة.

### 6.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالزمن

إن تبويب عناصر التكاليف وفقا لعامل الزمن إلى تكاليف تاريخية و تكاليف نمطية.

### 1.6.3.3.1. التكاليف التاريخية (الفعلية)

و هي التكاليف التي صرفت فعلا في إنتاج السلع أو الخدمات، حيث أنها تكون مقيدة في السجلات، و بالتالي لا يترك هنا مجال للتنبؤ و التقدير.

### 2.6.3.3.1. التكاليف النمطية (المعيارية)

هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة [29].

يفيد هذا الأسلوب من التصنيف في مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية من أجل معرفة الانحرافات و وضع الإجراءات التصحيحية المناسبة.

### 7.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية

تبويب عناصر التكاليف طبقا لعلاقتها بالفترة المحاسبية إلى:

### 1.7.3.3.1. التكاليف الإيرادية

و هي تمثل مجموع التكاليف التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب و الأجور.

### 2.7.3.3.1. التكاليف الرأسمالية

و هي تمثل مجموع التكاليف التي تخص أكثر من سنة مالية مثل الأثاث و المعدات و الأدوات.

يفيد هذا التصنيف في معرفة عناصر التكاليف التي يتم تحملها خلال سنة مالية والعناصر الأخرى التي يتم تحملها خلال أكثر من سنة مالية.

#### 8.3.3.1. تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بمراحل الإنتاج

يعد هذا التصنيف من أهم التقسيمات للتكاليف و هو تقسيم حسب مراحل الإنتاج، إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج كما سوف نراه لاحقاً، أما عناصر التكاليف في هذه الحالة هي: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج و تكلفة التوزيع.

نلاحظ من خلال ما تم تقديمه من تصنيفات للتكاليف، أن التصنيف الأخير هو الأكثر شيوعاً و استعمالاً لما يقدمه من مساهمة في حساب سعر التكلفة، و بالتالي تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية.

#### 4.3.1. تقييم المخزونات

يعتبر تقييم المخزونات بالكمية و القيمة ضروري من أجل تحديد في نهاية السنة نتيجة استغلال المؤسسات ( البضائع المستهلكة، المواد و اللوازم المستهلكة... )، إن قيمة المخزونات تمثل و تعبر عن حساب هام في الميزانية [30].

صنف المخطط الوطني المحاسبي عناصر المخزونات في المجموعة الثالثة، لكن الإشكال المطروح ليس في التصنيف و إنما في الكيفية التي تقيم بها المخزونات عند خروجها من المخازن لغرض البيع أو التصنيع، فالمؤسسة تشتري الكميات في تواريخ مختلفة، و نحن نعلم أن أسعار البضائع و المواد الأولية تتغير و تتأثر بفعل التفاعلات العديدة للسوق و لذلك تختلف المذاهب الاقتصادية في تقييم الاستعمالات من المواد و السلع، فهناك طرق عديدة في تقييمه و منها: طريقة السعر الوسطي المرجح و طريقة نفاذ المخزون.

#### 1.4.3.1. طريقة السعر الوسطي المرجح: و تنقسم إلى قسمين

##### 1.1.4.3.1. طريقة السعر المرجح الوحدوي

مبدأ هذه الطريقة يعتمد على حساب سعر وحيد (تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن) عند نهاية الفترة و ذلك بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة و

كذا مخزون أول المدة، فتحديد السعر الوسطي المرجح الوحدوي لكل صنف من المواد في نهاية كل فترة يكون سهلا نوعا ما وفقا لهذه الطريقة، " التي يستحسن استعمالها في المؤسسات الوطنية [9].

$$\frac{\text{قيمة (مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات)}}{\text{كمية (مخزون أول مدة + مجموع الإدخالات)}} = \text{السعر الوسطي المرجح الوحدوي}$$

و يتطلب استخدام هذه الطريقة تنفيذ سياسات الشراء على أساس شهري و ذلك بشراء كميات كافية قرب نهاية كل شهر لتنفيذ عمليات الشهر التالي، و في حالة استخدام هذه الطريقة يمكن تسعير أذون الصرف بقسم المحاسبة التحليلية قبل تسجيلها في قوائم التكلفة و ذلك لأنه في نهاية كل شهر ينجز كشف بالأسعار و الكميات الممكن استخدامها في خلال الشهر التالي

#### 2.1.4.3.1. طريقة السعر الوسطي المرجح بعد كل إدخال

مبدأ هذه الطريقة يقوم على أساس حساب السعر الوسطي لتسعير الانحرافات من المواد حتى تشتري المؤسسة كميات جديدة من هذه المواد بأسعار مختلفة، [31] فيحسب السعر الوسطي مرة أخرى.

$$\frac{(( \quad ) + ( \quad ))}{(( \quad ) + ( \quad ))} = \text{فالسعر الوسطي يحسب من العلاقة =}$$

في حالة ارتفاع سعر الوحدة للإدخالات فإن رصيد مخزون آخر المدة بطريقة السعر الوسطي المرجح الوحدوي أقل منه في الطريقة الثانية، هذا ما يؤدي إلى أن يكون سعر التكلفة في الحالة الأولى أكبر من سعر التكلفة في الحالة الثانية، و العكس صحيح في حالة انخفاض سعر وحدة الإدخالات.

لطريقة السعر الوسطي المرجح مزايا و عيوب و نحصرها فيما يلي:

#### 3.1.4.3.1. مزايا طريقة السعر الوسطي المرجح:

لهذه الطريقة مزايا عديدة نذكر منها:

- المواد الباقية تكون مسعرة بمتوسط أسعار الشراء، و لذلك يمكن الاعتماد عليها في أغراض الجرد.

- التقليل من حدة التذبذبات في الأسعار و بذلك لا تتأثر حسابات التكاليف كثيرا.

- لا تستدعي إجراء تسويات حسابية عديدة في آخر المدة.

- تقلل العمل الحسابي كثيرا خاصة في حالة استقرار الأسعار.

#### 4.1.4.3.1. عيوب طريقة السعر الوسطي المرجح

أبرز هذه العيوب نحصرها فيما يلي:

- شراء مواد بسعر عال أو منخفض يؤثر على المتوسط، و يبقى أثره مدة طويلة

حتى بعد استهلاك هذه المواد.

- ضرورة الرجوع إلى السجلات و ملاحظة الكميات الواردة.

- زيادة العمل الحسابي في حالة تذبذب الأسعار و نشاط حركة المواد الواردة.

#### 2.4.3.1. طريقة نفاذ المخزون

تعتمد هذه الطريقة في تقييم الاخراجات على التكاليف الفعلية للإدخالات و ليس على

أساس التكلفة الوسطية، لكن هذا التقييم يخضع إلى ترتيب معين، و تنقسم هذه الطريقة إلى

قسمين:

#### 1.2.4.3.1. طريقة ما ورد أولا خرج أولا FIFO

في هذه الحالة تقيم الإخراجات على أساس تكلفة الإدخالات التي ترد أولا و ذلك اعتمادا

على الترتيب الزمني للإدخالات [32] أي أن المواد الأولى التي دخلت تخرج أولا ثم يتتابع

الخروج حسب الأقدمية في الدخول إلى أن يصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، و تحقق هذه

الطريقة المزايا التالية:

- إن الرصيد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، و لذلك تستخدم في حالة انخفاض المستمر للأسعار.
- استخدام هذه الطريقة في حالة الأصناف السريعة الحركة و في حالة معدل الدوران العالي للمخزون، و هذا معناه استخدام أحدث الأسعار السائدة.
- أساس الطريقة سليم، و يستحسن اتباعه عملا في صرف المواد كلما أمكن ذلك حتى لا تتعرض المواد للتقادم أو التلف [12].

غير أنه يعاب على هذه الطريقة أن اتباعها يؤدي إلى:

- تحمل الإنتاج الأسعار القديمة.
- استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.
- التفرقة - دون مبرر- بين تكلفة المواد المستخدمة في العمليات المختلفة، إذ قد تصرف من المخازن في وقت واحد كمية من المواد مطلوبة لعمليات مختلفة، و لكنها تقيم بأسعار مختلفة، مما يترتب عليه اختلاف تكاليف العمليات رغم إنتاجها في ظروف واحدة و بالتالي عدم إمكان إجراءات المقارنة السليمة.

نستنتج من خلال ما تم تقديمه عن مضمون طريقة ما ورد أولا خرج أولا، أنه يستحسن اتباعها في حالة المواد القليلة الاستعمال و في حالة المنتجات تامة الصنع.

#### 2.2.4.3.1. طريقة ما ورد أخيرا خرج أولا (LIFO)

في هذه الحالة، يتم تقييم الإخراجات على أساس تكلفة الإدخالات التي ترد أخيرا أي على أساس أحدث تكلفة و الغرض من هذه الطريقة تحميل الإنتاج بقيمة المواد الأولية على أساس سعر يقارب السعر الجاري.

و تحقق هذه الطريقة المزايا التالية:

- تكاليف المنتوجات تكون أقرب للواقع، و بذلك فإن أثمان البيع يمكن تحديدها على أساس يتناسب مع ارتفاع أو انخفاض الأسعار.
- تقييم المواد المنصرفة لأقسام الإنتاج بثمن كلفتها الحقيقية.



- القضاء على ظهور الأرباح الصورية الناتجة عن تضخيم قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب ارتفاع الأسعار.

غير أنه يعاب على هذه الطريقة بما يلي:

- التفرقة بين العمليات فيما يتعلق بثمن المواد المنصرفة بدون مبرر.
- خزون آخر المدة يكون مقيم بأقدم تكلفة، و بذلك قد تختلف الأسعار المواد المخزنة عن الأسعار السائدة في السوق، لذا لا يمكن الاعتماد عليها في أغراض الجرد.
- صعوبة العمل المحاسبي.

ينضح لنا مما سبق، أنه يفضل استخدام هذه الطريقة في حالة الصناعات التي يتذبذب إنتاجها باستمرار، مثل صناعة المناجم و البترول، أو تستخدم في حالة ارتفاع الأسعار المستمر، هذا ما يفسر استخدامها بشكل واسع في فترات انخفاض قيمة النقود، و بالتالي ارتفاع الأسعار أو ما يطلق عليه اقتصاديات فترات التضخم.

بعد تقديم ابرز طرق تقييم المخزونات، نعتقد أن جل المؤسسات التي تطبق تقنية المحاسبة التحليلية تعتمد طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أساسا لتقييم مخزونات، هذا الأمر نجده طبيعي و عقلاي لكون هذه الطريقة تتوسط الطريقتين السابقتين (LIFO, FIFO) و تعتبر أحسنها نظرا للتخفيف من التغيرات التي تحصل لتكلفة الوحدة للمواد التي تدخل إلى المخزن.

ما تم عرضه إلى حد الآن في هذا المطلب، ما هو إلا تقييم للإخراجات، أما عن تقييم الإدخالات فنقول أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار دائما مخزون أول المدة مهما كانت طبيعته و يمكن أن نميز بين نوعين من الإدخالات:

#### النوع الأول: المشتريات

و يتم تقييمها بتكلفة الشراء و التي تشمل ثمن الشراء و المصاريف المباشرة التي أنفقت عند الشراء (الحقوق الجمركية، النقل، التأمين... إلخ).

### النوع الثاني: المنتجات المصنعة

يتم تقييمها بتكلفة الإنتاج و ذلك بإضافة مصاريف الإنتاج إلى تكلفة الشراء بالنسبة للمواد المستعملة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

في الأخير نشير إلى أن المحاسبة التحليلية تهتم بفوارق الجرد و التي تعرف على أنها بمثابة التغيرات بين القيمة المحاسبية لمخزون آخر مدة و القيمة الفعلية لها لمجموع عناصرها (مثل المواد الأولية).

$$\times = (2)$$

$$\begin{array}{l} \text{المواد الأولية} \\ \text{القيمة المحاسبية لمخزون آخر المدة} \\ \text{المنتجات التامة} \end{array} \begin{array}{l} = 2 \\ + \\ - (1) \end{array}$$

$$\text{إذن: } 2 - 2 =$$

من خلال هذا الفرق، يمكن أن نميز بين حالتين:

الحالة الأولى: فرق الجرد للمواد الأولية.

إذا كان فرق الجرد سالبا (عجز) يضاف إلى ح/د 61 (مواد و لوازم مستهلكة)

إذا كان فرق الجرد موجبا (فائض) يضاف إلى ح/د 77 (نواتج مالية) أو يطرح من

ح/د 61.

الحالة الثانية: فرق الجرد للإنتاج التام:

إذا كان فرق الجرد سالبا يطرح من ح/د 72 (إنتاج مخزن).

إذا كان فرق الجرد موجبا يضاف إلى ح/د 72.

ملاحظة: فرق الجرد للمنتجات الجارية و الثانوية و النصف مصنعة تعامل بنفس

الطريقة التي يعالج بها الإنتاج التام.

تعتبر المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة قائم بذاته و التي تطورت نتيجة جهود رجال الأعمال و المفكرين تلبية لأشكال و حاجات التقدم الاقتصادي. يهتم هذا الفرع بتجميع و تحليل بيانات التكاليف التي تمكن إدارة المؤسسة في أداء وظائفها بأكبر قدر من الفعالية و الكفاءة، تستمد أصولها العلمية من مصادر معرفة متعددة سواء على المستوى الأكاديمي أو المهني، و كغيرها من العلوم الأخرى، لها مبادئ عامة تتمثل أساسا في مبدأ التقسيم الإداري و تحليل البيانات و كذا مبدأ التنبؤ بالتكاليف.

إن موضوع المحاسبة التحليلية و ما تسعى إليه من أهداف متعددة و مختلفة، تجعل منها أداة من أدوات الإدارة الحديثة، من خلالها تمكن المؤسسة من الوقوف بالتفصيل على نتائجها الاستغلالية، و بذلك يمكن لها معرفة نقاط القوى و الضعف خلال مراحل العملية الإنتاجية، هذا كله يجعل من المحاسبة التحليلية بالغة الأهمية من خلالها يمكن للمؤسسة أن تحسن في وظائفها الإنتاجية و كذلك المنافسة المحلية و حتى العالمية و ذلك في ظل التغيرات الاقتصادية الجارية.

كما تهتم المحاسبة التحليلية بدراسة سلوك التكاليف و تصنيفاتها المختلفة و كذا طرق تقييم الإخراجات و الإدخالات للمخزونات، و بذلك يمكن القول أن المحاسبة التحليلية أصبحت تعد خيارا استراتيجيا بالنسبة للمؤسسات، بفضلها تمكن المؤسسة من فرض وجودها على مستوى المحيط الاقتصادي، لأن في ظل العولمة و اقتصاد السوق، فإن المؤسسة بحاجة إلى كل مصادر المعلومات الممكن التوصل إليها و مهما كان نوعها خاصة إذا ما تعلق الأمر بتكاليف مراحل العمليات الإنتاجية، حيث أن منطق الاقتصاد خلال هذه المرحلة يفرض على المؤسسة معرفة تكاليف الإنتاج قصد استخدام هذه المعلومات في التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة حتى تصل إلى مستوى أداء جيد و فعال، هذا ما سنراه في الفصل الموالي.

## الفصل 2

### طرق حساب التكاليف و التكلفة النهائية

إن حساب مختلف التكاليف و التكلفة النهائية و تحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية يعتمد أساسا على معلومات مصدرها الأساسي المحاسبة العامة، إذ تحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة و المحققة خلال فترة زمنية معينة بالمقارنة بين مستويات التكلفة ابتداء من تكلفة الشراء ثم تكلفة الإنتاج مرورا بتكلفة التوزيع وصولا إلى التكلفة النهائية للمبيعات.

و يشمل نظام المحاسبة التحليلية عدة أساليب تقييمية، كل أسلوب له معطياته و مناهجه التحليلية ذلك وفقا لحالة الإنتاج و الزمن، و لعل أهم و ابرز هذه الأساليب نجد: طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية.

#### 1.2. طريقة التكاليف الكلية

إن حساب التكاليف و التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات وفق هذه الطريقة يتم بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة (المعتبرة) المباشرة و غير المباشرة، كما تعد هذه الطريقة أقدم طريقة لتحديد مختلف التكاليف و التكلفة النهائية و التي تحسب بعدما تتم العملية الإنتاجية و معرفة أعباء المؤسسة.

#### 1.1.2 مفهوم طريقة التكاليف الكلية

تعتبر طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة من بين الطرق الأولى المعتمد عليها في حساب التكاليف و التكلفة النهائية (سعر التكلفة). " و يعود الفضل في ظهورها إلى أعمال المقدم الفرنسي (RIMAILHO) في إطار اللجنة العامة للتنظيم

العلمي للعمل (CEGOS) سنة 1928" [4] ثم تطورت بعد ذلك في فرنسا خاصة مع تشكيل رؤوس الأموال و اتساع رقعة و مجال الاستثمار.

و تقوم هذه الطريقة على جملة من المبادئ هي:

- الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة.
- معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل (الأقسام الرئيسية و الثانوية).
- تحميل الأعباء غير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل (وحدات القياس).

استنادا إلى هذه المبادئ يقسم نشاط المؤسسة إلى عدة وظائف، منها ما يكون مشترك لمجموع نشاطها، و منها ما يكون مشترك بين معظم النشاطات و منها ما يتعلق بنشاط واحد فقط، من الممكن أن يتصل بكل وظيفة مركز تحليل يسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، تحمل عن طريقها الأعباء غير المباشرة إلى عناصر تكاليف المنتوجات بواسطة وحدات قياس لأجل التقليل من الشكل العشوائي لتوزيعها [1].

مما سبق، يمكن لنا القول أنه طبقا لهذه الطريقة، تتحمل الوحدات المنتجة خلال فترة زمنية (سواء منتجات أو خدمات) بإجمالي تكاليف الإنتاج المباشرة أو غير المباشرة ثابتة كانت أو متغيرة على أساس أن كل التكاليف حدثت لهذا الإنتاج و لذلك عليه أن يتحملها حتى تكون التكلفة فعلية.

## 2.1.2. تحليل الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة

إن حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة يؤدي بنا إلى الفصل بين نوعين من التكاليف مباشرة و غير المباشرة، لتأتي بعد ذلك مرحلة تحليل تلك التكاليف.

### 1.2.1.2. تحليل الأعباء المباشرة

يقصد بالأعباء المباشرة مجموع المصاريف التي تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة دون طرح أي إشكالية، [33] تلك الأعباء التي يمكن ربطها مباشرة بالمنتوج و التي يتم تعيينها دون إجراء عمليات حسابية و ذلك من خلال وحدات قياس مناسبة و التي منها:

### 1.1.2.1.2. المواد و اللوازم

و تتمثل في المواد الأولية الرئيسية التي تدخل مباشرة في صنع المنتج و تظهر فيه، و كذا المواد الأولية المساعدة التي تدخل كمادة ثانوية في المنتج و هذا لا يعني إمكانية الاستغناء عنها، يجب على المؤسسة تسجيل دخول و خروج هذه المواد بالكمية و القيمة بشكل يسمح بتحديد الجزء الذي يدخل في التكاليف المختلفة أو سعر التكلفة.

### 2.1.2.1.2. اليد العاملة المباشرة

أي أجور العمال و التي تحسب على أساس الوقت المستغرق في عملية الإنتاج عن طريق تحديد الساعات التي يتطلبها الإنتاج و ضربها في أجرة الساعة لنتحصل على تكلفة اليد العاملة المباشرة [34] .

### 3.1.2.1.2. ساعات عمل آلة مباشرة

و يتحدد سعر ساعة عمل الآلة بقسمة ثمن الآلة على الحجم الساعي لها و الذي يتناسب مع عمرها الإنتاجي. و لتحديد أعباء عمل الآلة يتم على أساس الوقت المستغرق في عملية الإنتاج و ضربها في سعر ساعة عمل الآلة.

### 2.2.1.2. تحليل الأعباء غير المباشرة

و هي تلك الأعباء التي تنفق على النشاط كله (نشاط المؤسسة)، و ليس على المنتج واحد معين الذي يتم تعيينها بعد إجراء عمليات حسابية وسيطة بهدف توزيعها على الأقسام أو على الوحدات المنتجة وفق عمليات التحميل.

### ملاحظة:

عمليات التحميل هي الدمج للأعباء ضمن التكاليف و سعر التكلفة، و نقصد بها أيضا التعيين و التخصيص.

### 1.2.2.1.2. عناصر الأعباء غير المباشرة

و تتحصر أساسا فيما يلي:

### 1.1.2.2.1.2. تكلفة المواد الوسيطة (غير المباشرة)

و هي تكلفة المواد التي لا تدخل أصلا ضمن المنتج النهائي أو تدخل بكميات قليلة و هي لازمة لإتمام عمليات الإنتاج مثل الوقود، مواد التشحيم و مواد التنظيف.

### 2.1.2.2.1.2. تكلفة اليد العاملة غير المباشرة

و هي تكلفة العمل الذي لا يرتبط بعملية الإنتاج بصفة خاصة، و إنما الذي يقوم به مستخدمى الخدمات كالصيانة، النقل، الحراسة و التنظيف.

### 3.1.2.2.1.2. تكاليف التصنيع غير المباشر

و هي المصاريف التي تنفق على النشاط الإنتاجي كله دون ربطه مباشرة بالمنتج مثل التأمين على التجهيزات و الاهتلاكات.

### 2.2.2.1.2. تحميل الأعباء غير المباشرة

إن الأعباء المباشرة لا تطرح مشكل التحميل، لكن الأعباء غير المباشرة تطرح مشكل توزيعها على المنتجات أو الخدمات، حيث تخضع لعدة عمليات مثل ترتيبها و تصنيفها و هذا ما يسمى بعملية التحميل أي إضافتها إلى التكاليف المباشرة لحساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات [22].

و تتم عملية التحميل أو التخصيص حسب طريقة الأقسام المتجانسة و/أو عدد وحدات العمل.

### 1.2.2.2.1.2. طريقة الأقسام المتجانسة

يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية أو القاعدة الثلاثية قصد توزيع هذه التكاليف.

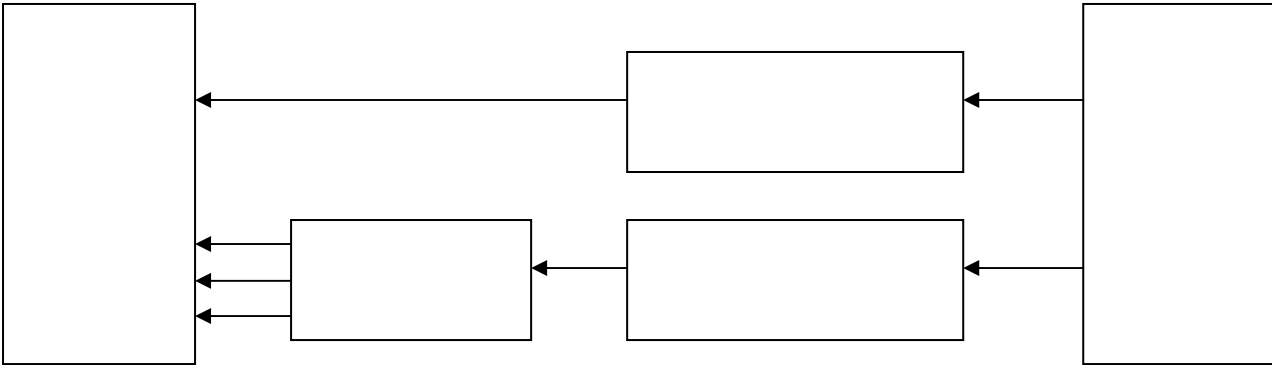
إن الأقسام المتجانسة مقسمة إلى أقسام رئيسية و أقسام ثانوية، أعباء الأقسام الثانوية تحمل على الأقسام الرئيسية إجمالا مهما كان مستوى نشاط المؤسسة [27].

### الأقسام الرئيسية:

و هي مجموعة الأقسام تساهم بصفة مباشرة في إنتاج المنتجات و بيعها بالمؤسسة مثل قسم التموين، الورشات الإنتاجية، قسم التوزيع و تخزين المنتجات تامة الصنع، نشاط هذه الأقسام يمثل تلاحم دورة الشراء، الإنتاج، البيع.

الأقسام الثانوية (المساعدة): و هي الأقسام التي تلعب دور مسير عوامل الإنتاج بالمؤسسة مثل: تسيير المستخدمين، تسيير المعدات و المباني (الصيانة، الأمن...)، تسيير المالي (الفوترة، الخزينة...)، تضمن أساسا العمل المترابط داخل المؤسسة.

بعبارة أخرى، الأقسام المساعدة هي الأقسام التي لا تشارك مباشرة في عملية الإنتاج و إنما تعمل على تقديم خدمات إلى الأقسام الرئيسية.



شكل رقم 06: مخطط معالجة التكاليف [35]

### 2.2.2.2.1.2. التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

و يقصد بها توزيع الأعباء حسب الطبيعة (المجموعة السادسة حسب الدليل الوطني المحاسبي أي د/61، د/62، ..... د/68) على الأقسام المتجانسة (رئيسية كانت أم ثانوية)



### 3.2.2.2.1.2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

إذا افترضنا عمليا أن الأقسام الثانوية تقدم خدماتها للأقسام الرئيسية فهذا يؤكد عدم كفاية التوزيع الأولي كخطوة وحيدة لتوزيع الأعباء غير المباشرة و هذا ما يستدعي القيام بالتوزيع الثاني أين توزع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، و توجد حالات عديدة للتوزيع الثانوي منها: توزيع تنازلي للخدمات و توزيع تبادلي للخدمات.

### 1.3.2.2.2.1.2. توزيع تنازلي للخدمات بين الأقسام الثانوية

تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، بمعنى أن: القسم الثانوي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الثانوية الأخرى، و هذا إلى غاية تحميل كل أعباء الأقسام الثانوية على الرئيسية.

### 2.3.2.2.2.1.2. توزيع تبادلي للخدمات بين الأقسام الثانوية

في العديد من الأحيان تتبادل الأقسام خدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني، و في نفس الوقت يفيد بخدماته، و نفس الشيء بالنسبة للثاني. [9] فمثلا قسم الإدارة يساهم في نشاط قسم الصيانة و في نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة، و قصد معرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة، و لمعرفة هذه الأخيرة يجب معرفة مجموع قسم الصيانة و لحل هذا المشكل هناك عدة طرق.

والطريقة الجبرية هي الأكثر استخداما و هي تعتمد على التحليل الجبري، و ذلك بافتراض س، ع تكلفة الأقسام أو القسمين المساعدين الذين يتبادلان الخدمات فيما بينهما، و بعد تحديد الخدمات المتبادلة، نقوم بحل جملة معادلتين لاستخراج تكلفة القسمين و بالتالي حصص الخدمات المتبادلة.

### 3.3.2.2.2.1.2. توزيع تبادلي للخدمات بين الأقسام الرئيسية

إن عملية استغلال الأقسام لخدمات بعضها لا تقتصر على الأقسام الثانوية فقط، بل يمكن أن يكون هناك تبادل خدمات بين قسمين أو عدة أقسام الرئيسية. [9]

فعملية توزيع الخدمات بين الأقسام الرئيسية تتم بنفس الطريقة الجبرية للأقسام الثانوية، لكن يختلفان عن بعضهما عند التحميل النهائي لأن الأقسام الرئيسية لا يوزع إجمالي تكاليفها.

### 4.2.2.2.1.2 وحدة القياس

تعرف على أنها " وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين." من بين وحدات القياس الأكثر شيوعاً نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم 01: وحدات القياس الأكثر شيوعاً

البيع	الإنتاج	الشراء	الأقسام
- وحدات مباعه - رقم الأعمال - 100 دج من المبيعات	- وحدات منتجة - كغ مواد مستعملة - ساعات عمل آلة - ساعات يد عمل مباشرة	- عدد الوحدات المشتراة - الكميات المستعملة - 100 دج من المشتريات	وحدات القياس

بعد القيام بالتوزيع الأولي ثم التوزيع الثانوي و الوصول إلى التوزيع النهائي، تأتي مرحلة اختيار وحدة القياس الخاصة بكل قسم موجود بالمؤسسة، على اعتبار أن الأقسام تعبر عن مراكز تجميع الأعباء و تحليلها ثم تحميلها على التكاليف، فالتحليل يكون باستعمال وحدة قياس، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات، و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحملة هذا المنتج من أعباء القسم

جدول رقم 02 : حساب تكلفة وحدة القياس

الوحدة (د.ج)

الأقسام الرئيسية			البيان
البيع	الإنتاج	الشراء	
XX	XX	XX	مجموع التوزيع النهائي
وحدات مباعه	وحدات المنتجة	المواد المشتراة	نوع وحدات القياس
XX	XX	XX	عدد وحدات القياس
XX	XX	XX	تكلفة وحدة القياس
XX	XX	XX	فرق الأقسام

من الجدول السابق، نلاحظ أنه عند قسمة مجموع التوزيع النهائي لكل قسم على عدد الوحدات، نحصل على كلفة وحدة القسم.

و لتسهيل الحساب، نأخذ تكلفة وحدة القياس برقمين بعد الفاصلة، مع الملاحظة أن هناك احتمالات أخرى كأن نأخذ القيمة بدون فاصلة أو بالتقريب بالزيادة.

إذا كان فرق الأقسام سالب، يعني ذلك أن هذه القيمة تطرح من النتيجة التحليلية الإجمالية.

أما إذا كان فرق الأقسام موجب، يعني ذلك أن هذا الفرق يضاف إلى النتيجة التحليلية الإجمالية.

بعد تحليل الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة، يمكن لنا بعد ذلك حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و ذلك باتباع الخطوات الموضحة سابقاً، لتأتي مرحلة حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية و التي تحدد على النحو التالي:

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة + عناصر إضافية - عناصر غير معتبرة ± فرق الأقسام ± فرق الجرد.

### 3.1.2. تقييم طريقة التكاليف الكلية

#### 1.3.1.2. مزايا تطبيق طريقة التكاليف الكلية

إن تطبيق هذه الطريقة يحقق مزايا عديدة أهمها:

- معرفة نصيب الوحدة المنتجة من كل عنصر من عناصر التكاليف، و من خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج و التوزيع.

- إن تكلفة الإنتاج ذات علاقة سببية مباشرة مع التغيرات في حجم الإنتاج، و عليه، فتكلفة الوحدة المنتجة تحدد حسب حجم الإنتاج نفسه.

- تسمح الطريقة بمقابلة جميع التكاليف للإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الإجمالية و الصافية للمؤسسة و لكل منتج على حدى.

- تقييم المخزونات نهاية الدورة الاستغلالية على أساس تكلفة حقيقية محملة بنصيبها من الأعباء المباشرة و غير المباشرة.

### 2.3.1.2. حدود طريقة التكاليف الكلية

وجهت إلى الطريقة الانتقادات التالية:

- الإجراءات الحسابية التي تعتمد عليها تعد طويلة، خاصة إذا تعلق الأمر بتوزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة.

- إن حساب مختلف التكاليف و التكلفة النهائية لا يتم إلا بعد انتهاء الفترة الاستغلالية، هذا ما يعرقل مسيري المؤسسات التعرف على التكلفة النهائية لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار.

- إن تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات المنتجات النهائية لا يستند إلى أسس علمية بالمعنى المفهوم، و إنما يعتمد إلى حد ليس بالقليل على الاجتهاد، و يتأثر بالتقدير الشخصي لمحاسب التكاليف أو إدارة المؤسسة مما يجعل التكلفة تقريبية.

- إن استقرار التكاليف الثابتة من فترة لأخرى، و عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في حجم النشاط، يؤثر على سعر التكلفة و بالتالي الأرباح في حالة تغير حجم النشاط.

## 2.2. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

كما سبق و أن رأينا في طريقة التكاليف الحقيقية كيفية تحديد نتيجة الاستغلال على أساس فروع المؤسسة أو المنتجات، و أن سعر التكلفة وفق هذه الطريقة يأخذ بالحسبان كل عناصر التكاليف و التي تعد غير متجانسة، بحيث تتغير حسب تغير حجم النشاط، بهذا الخصوص وجهت لهذه الطريقة عدة انتقادات بسبب تعاملها مع كافة عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة، و لتجاوز هذه الإشكالية، ظهرت الحاجة إلى ضرورة اعتماد أسلوب منطقي آخر يتيح إمكانية الربط بين الأعباء الثابتة من جهة و مستويات النشاط من جهة أخرى، فنجد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة التي تعتبر حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

### 1.2.2. مفهوم و مبدأ طريقة التحميل العقلاني

تقوم طريقة التحميل العقلاني على مبدأ الفصل بين الأعباء الثابتة أو ما تعرف بالهيكلية، و الأعباء المتغيرة، كما أن لهذه الطريقة ميزة الاهتمام بالأعباء الثابتة.

### 1.1.2.2. مفهوم طريقة التحميل العقلاني

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية و واقعية، و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية [36].

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي الطريقة الوحيدة التي تولي اهتمام لمستوى النشاط، فهي تقوم على توزيع الأعباء الثابتة على مختلف المنتوجات حسب مفاتيح التوزيع المشتقة من مفهوم حجم أو مستوى النشاط [14].

### 2.1.2.2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني

بناء على تقسيم الأعباء إلى ثابتة و متغيرة، فإن حصة الوحدة المنتجة من الأعباء الثابتة لا تتغير بتغير حجم الوحدات المنتجة، إلا أنها تتناسب عكسيا مع حجم الوحدات بالنسبة للأعباء الثابتة، أي أنه كلما كان عدد الوحدات أكثر كان نصيب الوحدة من هذه الأعباء أقل و العكس صحيح.

إذن، بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الإنتاج و تغيراته، لأن الجزء من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب بالعلاقة: التكاليف الإجمالية  $\times$  (حجم النشاط الحقيقي/حجم النشاط العادي)، و تسمى هذه النسبة: معامل التحميل العقلاني [9] و الذي يستعمل كمعامل ترجيح الأعباء الثابتة.

و بما أن النشاط الحقيقي يختلف عن النشاط العادي، فإننا لا نحمل الأعباء الثابتة الحقيقية، و إنما الأعباء الثابتة المصححة بواسطة معامل التحميل العقلاني [37]، و عليه، يعتبر حجم الإنتاج أو مستوى النشاط هو العامل المتغير المرتبط بالطاقة و الذي يعبر عن مدى استخدامها أحسن تعبير، بمعنى أن حسن استخدام الطاقة المتاحة للمنشأة يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج أو مستوى النشاط و العكس صحيح [36].

## 2.2.2. حجم النشاط العادي و الحقيقي و فروق التحميل العقلاني

إن تحديد حجم النشاط العادي كان أم النشاط الحقيقي للمؤسسة أو لإحدى أقسامها ليس بالأمر السهل و ذلك بسبب تداخل العمليات و ترابطها، لذا فالإشكال المطروح هنا يتمثل في كيفية اختيار المقياس لتحديد حجم الإنتاج ثم كيفية تحديد الحجم العادي له، فحجم النشاط يحدد عن طريق الوحدات المستعملة في المؤسسة أو في القسم مع اختيار أحسنها تمثيلاً لحجم النشاط.

### 1.2.2.2. حجم النشاط العادي

من أجل تحديد النشاط العادي للإنتاج، يمكن الاختيار بين الطاقة الممكنة نظرياً للإنتاج و الطاقة الممكنة واقعيًا، فهناك فرق بين النوعين، حيث أن الإمكانية النظرية تحدد على أساس إمكانيات الآلات و الوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديًا و بدون توقف، على أساس عدد الساعات النظرية الممكنة لاستعمالها يوميًا أو شهريًا، بينما الإمكانيات الواقعية العادية تتدخل فيها التوقعات في النشاط العادي و غير العادي أو الحوادث أو التغيرات الفصلية، بالتالي يكون حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط النظري بحوالي [38] 15% إلى 25%.

كما يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد حجم النشاط العادي أن هناك آلات قديمة مردودها ضعيف أو ذات تكنولوجيا قديمة، بالإضافة إلى الاستفادة من مراحل النشاط السابقة و ذلك عن طريق المشاركة الفعالة للمسؤولين و التقنيين بالمؤسسة.

### ملاحظة:

بما أن هناك حجم نشاط عادي واقعي و حجم نشاط عادي نظري، فيستحسن استعمال حجم نشاط العادي الواقعي كونه أقرب للحقيقة أو الواقع.

### 2.2.2.2. حجم النشاط الحقيقي

يعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه " الطاقة الفعلية المستخدمة في الإنتاج خلال فترة زمنية معينة " [36].

إن مستوى النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديري، و إنما يحدد في نهاية العمل الإنتاجي على أساس العمل الإنتاجي التي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة في الوقت الخاص بالإنتاج [14].

بتحديد حجم النشاط العادي و المرتبط بمستوى الإنتاج، أي الطاقة الإنتاجية للمؤسسة و تحديد حجم النشاط الحقيقي و الذي يمثل المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج ينتج في الواقع ثلاثة حالات من تحميل التكاليف الثابتة:

#### الحالة الأولى:

حجم النشاط العادي أقل من حجم النشاط الحقيقي: هذا يعني أن معامل التحميل أكبر من الواحد، أي أن المؤسسة في هذه الحالة تجاوزت قدرتها الإنتاجية العادية، أو بمعنى آخر تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية و الفرق الناتج عن عملية التحميل يمثل ربح زيادة النشاط (الفعالية) و بالتالي يضاف إلى النتيجة.

#### الحالة الثانية:

حجم النشاط العادي أكبر من حجم النشاط الحقيقي: هذا يعني أن معامل التحميل أقل من الواحد، أي أن المؤسسة في هذه الحالة لم تستغل كل قدراتها الإنتاجية، و بالتالي تحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة إلى مختلف التكاليف و سعر التكلفة، و الفرق الناتج عن التكلفة الثابتة الإجمالية و التكاليف الثابتة المحملة يعتبر كتكلفة نقص النشاط (الفعالية) و بالتالي يطرح من النتيجة.

#### الحالة الثالثة:

حجم النشاط العادي مساويا لحجم النشاط الحقيقي: هذا يعني أن معامل التحميل يساوي الواحد، أي أن المؤسسة تمكنت من استغلال كل طاقتها الإنتاجية دون زيادة أو نقص، و بالتالي فهي تحمل كل التكاليف الثابتة إلى مختلف التكاليف و سعر التكلفة فينتج عن كل هذا فرق معدوم.

لدينا: معامل التحميل العقلاني = الإنتاج الحقيقي / الإنتاج العادي.

- فرق التحميل: يسمى تكلفة بطالة و يمثل حصة الأعباء الثابتة غير محملة في دورة نقص النشاط، و يسمى فرق التحميل ربح الفعالية و يمثل حصة الأعباء المحملة إضافيا في دورة زيادة النشاط.

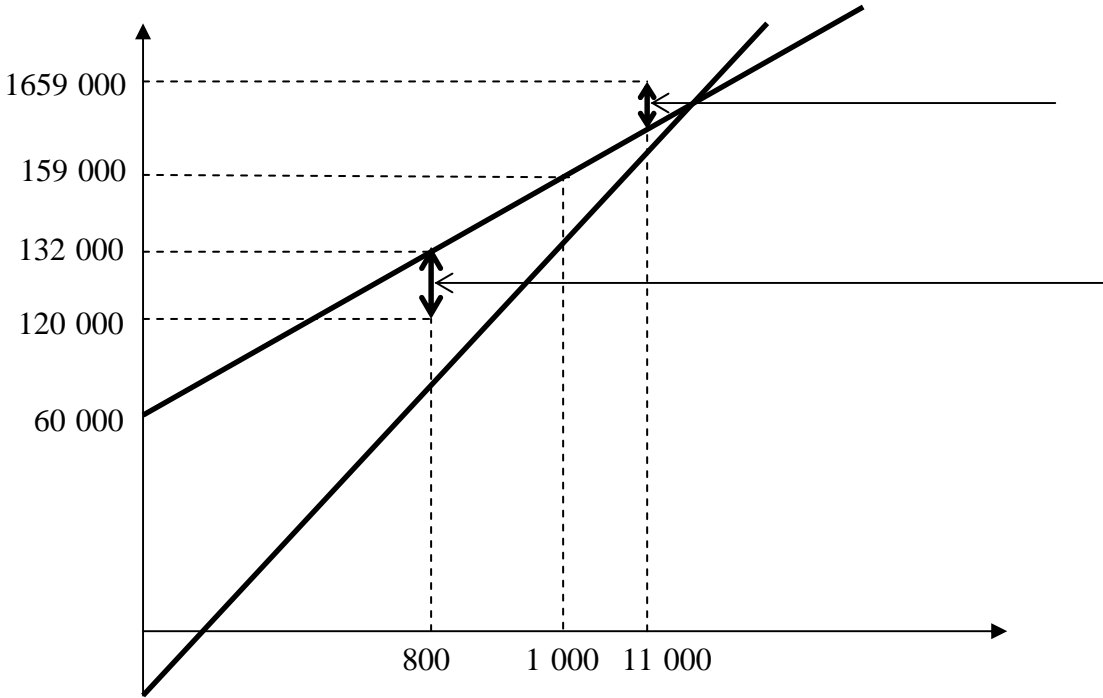
نستنتج مما سبق أن التكلفة الثابتة متغيرة بالنسبة للوحدة، في حين نجد أن التكلفة المتغيرة ثابتة بالنسبة للوحدة.

في حين يمكن تحديد فروق التحميل بيانياً، حيث لو اعتبرنا أن الأعباء المتغيرة الوحيدة تساوي 90 000 دج (90 000 دج / 1 000 وحدة) أما الأعباء الثابتة تقدر بـ 60.000 دج، وبهذا نستطيع كتابة المعادلات التالية باعتبار (س) هو حجم النشاط أو الإنتاج.

- التكلفة بالتحميل العقلاني : ع<sub>1</sub> = 150 س

- بطريقة التكلفة الحقيقية: ع<sub>2</sub> = 90 س + 60 000

و بهذا يكون التمثيل البياني كما يلي:



شكل رقم 07 : تحديد فروق التحميل بيانياً [37]

فرق التحميل = الأعباء بطريقة التكلفة الحقيقية – الأعباء بطريقة التحميل العقلاني.

### 3.2.2.2. فروق التحميل العقلاني

يحتوي هذا العنصر على نوعان هما:



### 1.3.2.2.2. فروق التحميل التكاليف الثابتة

إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي (معامل التحميل  $< 1$ ) يعني هذا أن التكاليف الثابتة المحملة أكبر من العادية و الفرق يعطي ربح زيادة النشاط، و هذا يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة و انخفاض في النتيجة، و لهذا فالفرق يضاف إلى النتيجة قصد إحداث التوازن، أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي (معامل التحميل  $> 1$ ) يعني هذا أن التكاليف الثابتة المحملة أقل من العادية، فنحصل على فرق نقص النشاط، و لذا يجب طرحه من النتيجة لأنه قد أنقص من سعر التكلفة و رفع من قيمة النتيجة التحليلية.

### 2.3.2.2.2. فروق المخزونات

إن تكلفة الإنتاج محسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثير معامل التحميل، و هذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لقسم التموين، ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجبا (أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني) يضاف إلى النتيجة و إذا كان سالبا يطرح من النتيجة [121]

و بناء على ما سبق ذكره، يمكن صياغة العلاقة التالية:

$$\text{---} = \text{---}$$

بعد تحديد فرق تحميل التكاليف الثابتة و فرق المخزونات، يصبح من السهل تحديد النتيجة التحليلية الصافية على النحو التالي:

## جدول رقم 03: تحديد النتيجة التحليلية الصافية

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		x
الأعباء غير المعتبرة	x	
العناصر الإضافية		x
فرق تحميل التكاليف الثابتة	تكلفة بطالة	ربح الفعالية
فرق تقييم المخزونات	x	x
النتيجة التحليلية الصافية	x	x

من الجدول يمكن استخلاص العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية + ربح الفعالية - تكلفة البطالة ± فرق المخزونات.

فإذا كان رصيد النتيجة التحليلية الصافية دائن، معنى هذا أن المؤسسة حققت ربحاً بمقدار الرصيد، و يسجل في الجهة المدينة الجدول، أما إذا كان الرصيد مدين، معناه أن هناك خسارة و تظهر قيمتها في الجهة الدائنة.

### 3.2.2. تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

#### 1.3.2.2. مزايا الطريقة تطبيق التحميل العقلاني

يحقق تطبيق هذه الطريقة المزايا التالية:

- تسمح التكلفة النهائية المحسوب بهذه الطريقة الإطلاع على المردودية التقنية و نظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، يمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى [39].

- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر بدوره في سعر البيع، حيث هذا الأخير يرتفع في حالة انخفاض عدد الوحدات، و هذا ليس في صالح المؤسسة.

- تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها.

- ترحيل التكاليف الثابتة غير المستعملة إلى حساب الأرباح و الخسائر يعتبر إجراء طبيعي، إذ لا ينبغي اعتبارها تكلفة تحمل على وحدات المنتوجات، الأمر الذي يوجه نظر الإدارة إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستعملة.

- يعتبر سعر التكلفة وفق هذه الطريقة عقلانياً لأن التكاليف الثابتة تحملها بالقدر العقلاني.

- تسمح بتقييم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة المتغيرة بالإضافة إلى نصيبه من التكاليف الثابتة وفقاً لما تم استغلاله من إمكانيات.

- الميزة الأساسية لهذه الطريقة هي إمكانية تحديد أسعار البيع على المدى الطويل، بما أن تأثير الأعباء الثابتة ملغى

### 2.3.2.2. حدود طريقة التحميل العقلاني

لهذه الطريقة بعض العيوب و المتمثلة أساساً في:

- صعوبة التفرقة بين الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة، خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة و أخرى شبه ثابتة، إذ يستعمل التقريب للفصل بينهما.

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي لاعتبارات عملية عديدة مثل: تعدد مراحل الإنتاج و تشغيل بعض الآلات في العمليات الإنتاجية لأكثر من منتج واحد.

- المخزونات النهائية لدورة الاستغلال من المواد و المنتوجات تكون تكاليفها أقل من التكاليف الحقيقية لها أو أكثر منها و ذلك حسب معامل التحميل.

- هناك مشكل الحسابات المتعددة و خاصة إذا كانت هناك معاملات التحميل مختلفة.

### 3.2. طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة هي أسلوب آخر لحساب سعر التكلفة و نتيجة المحاسبة التحليلية مع التفريق بين الأعباء الثابتة و المتغيرة عند تحميلها لسعر التكلفة، فهذا الفصل في التكاليف هدفه الأساسي تحليل السياسة الإنتاجية المطبقة من طرف المؤسسة و بعدها اتخاذ الإجراءات اللازمة.

أول ما نشر طريقة التكاليف المتغيرة و استخدامها يرجع إلى (J.HARRU) عام 1936 بوصفه لتجربة انطلقت عام 1934، من خلال إحدى نشرات الجمعية الوطنية

الأمريكية لمحاسبي التكاليف بتاريخ 15 جانفي 1936، و هو أول ما تناولته النشورية رقم 23 في 01 أبريل 1953 (NACA).

إذن تعد هذه الطريقة أمريكية الأصل تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.

مما سبق ذكره، رأينا كيف أن طريقة التحميل العقلاني تفرق بين عناصر التكاليف المتغيرة و عناصر التكاليف الثابتة، إذ نجد أنها اهتمت بالتكاليف الثابتة في حين تهتم طريقة التكاليف المتغيرة بالأعباء المتغيرة كما يدل عليها اصطلاحها.

### 1.3.2. مفهوم و أهداف طريقة التكاليف المتغيرة.

يعرف نظام التكاليف المتغيرة (النسبية) كالطريقة لدراسة العلاقات التي بين حجم المبيعات و الربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح. [40]

#### 1.1.3.2. مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

مفهوم و مضمون هذه الطريقة بسيط، حيث يشترط أن رقم الأعمال:

- يغطي الأعباء المتغيرة.

- يغطي الأعباء الثابتة.

- يغطي قيمة مضافة (ربحا) للمؤسسة.

و بناء على ما سبق نستنتج أن:

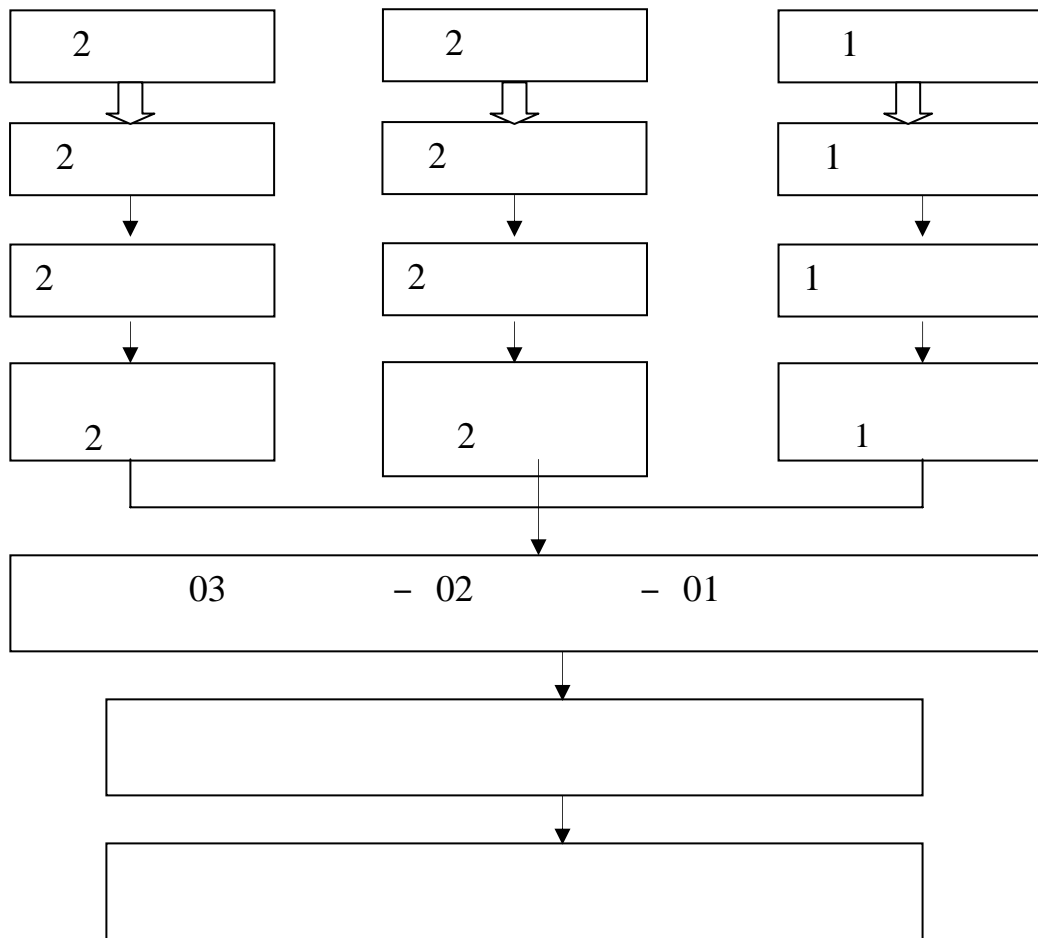
- مبلغ الأعباء الثابتة تتحملها الكميات المباعة و ليست الكميات المنتجة.

- تقييم المخزون (الموجود بالمخازن) يكون بواسطة الأعباء المتغيرة فقط، لذا يجب

حساب الفرق بينه و بين التكلفة الحقيقية حتى نعيد التوازن إلى النتيجة بهذه الطريقة مع الحقيقية.

يمكن إبراز مفهوم و مضمون طريقة التكاليف المتغيرة و كذا مراحل الحساب التي تمر

بها للوصول إلى النتيجة من خلال المخطط البياني التالي:



شكل رقم 08: تحليل أعباء المنتجات.

إن دراسة الأعباء و تحليلها بالنسبة لكل منتج، يسمح بتحديد الهوامش على التكاليف المتغيرة حسب أنواع المنتوجات، مجموعها هو الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية للمؤسسة و بمواجهة هذا الأخير مع الأعباء الثابتة نحصل على النتيجة.

عادة عند حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة يستعمل جدول يبرز العمليات الحسابية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة قصد استخراج نتيجة الاستغلال، لذا يمكن لنا تصور جدول مبسط لحساب النتائج.

جدول رقم 04: الكيفية المبسطة لحساب النتائج حسب طريقة التكاليف المتغيرة [41]

رقم	البيان	المبالغ		%
		الجزئية	الإجمالية	
01	رقم الأعمال		xxx	100
02	التكاليف المتغيرة		(xxx)	xx
	- المواد الأولية المستهلكة	xxx		
	- مصاريف الإنتاج	xxx		
	- مصاريف التوزيع	xxx		
03	هامش على التكلفة المتغيرة		xxx	xx
04	التكاليف الثابتة		(xxx)	xx
	- لقسم التموين	xxx		
	- لقسم الإنتاج	xxx		
	- لقسم التوزيع	xxx		
05	نتيجة الاستغلال		xxx	xx

يوضح الجدول السابق الشكل العام لتحديد النتيجة أو بتعبير آخر المحاور الكبرى التي تدخل في تحديد نتيجة المؤسسة.

أما عن العناصر التي تدرج ضمن هذه المحاور فهي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة و نوع المنتوجات، مع الملاحظة أن ترتيب المحاور الكبرى (رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة، الهامش/التكلفة المتغيرة...) على هذا المنوال أمر ضروري.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على المبادئ التالية لحصول على النتيجة التحليلية نورد

أهمها فيما يلي:

- تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى ثابتة و متغيرة.
- تعتبر الأعباء المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين تعد الأعباء الثابتة من أعباء الفترة المحاسبية فهي تدرج ضمن التكاليف الدورية و لا تحمل على النتيجة.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى، و هو يمثل رقم الأعمال مطروح منه التكاليف المتغيرة.

- حساب النتيجة التحليلية بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

### 2.1.3.2. أهداف طريقة التكاليف المتغيرة

لهذه الطريقة أهداف عديدة نوجزها فيما يلي:

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة، و مراقبة التكاليف المتغيرة و مقارنتها مع الأرقام المثالية أي النتائج الجيدة لها. [42]
- معرفة مردودية و نسبة مساهمة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.
- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة باعتبار التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها و لو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط، [41] كما أن هذه الطريقة تساعد على التخطيط القصير الأجل بالنسبة للمحلل.
- تسمح للمؤسسة من دراسة شروط الإنتاج و الاستغلال لمختلف منتوجاتها و بالتالي اختيار أحسنها مردودية.
- تسمح هذه الطريقة بحساب رقم أعمال نقطة التوازن لكل منتج أو الإجمالية، و كذلك تسمح بتحديد نقطة الصفر و تاريخ إنجاز عتبة المردودية.

### 2.3.2. استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة

نقتصر الحديث هنا في توضيح استعمالات الطريقة في التسيير و تحليل المردودية.

#### 1.2.3.2. استعمال الطريقة في التسيير:

##### - تحليل النتيجة:

إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها حيث أن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة، و إنما هي أداة تحليل الاستغلال، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة) [9].

تستعمل التكاليف المتغيرة لأغراض أخرى مثل الرقابة و اتخاذ القرار و ذلك بعد تطوير هذه الطريقة، و نجاح استعمالها يعود إلى أنها موجهة إلى التقديرات المستقبلية عكس الاستعمال التاريخي مثل طريقة التكاليف الحقيقية.

كما أن هناك سهولة في حسابها عكس المشاكل التي توجد عند حساب سعر التكلفة خاصة بالنسبة للتكاليف غير المباشرة في الطريقة الحقيقية.

### 2.2.3.2. استعمال الطريقة في تحليل المردودية:

كما سبقنا لإشارة إليه، يتم في هذه الطريقة الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة، حيث أن الأعباء المتغيرة تتغير مع حجم الإنتاج أو حجم النشاط بالزيادة أو النقصان و تتناسب معه مثل المواد المستعملة في عملية الإنتاج و كذا مصاريف العمال المباشرين في عملية الإنتاج.

أما فيما يخص الأعباء الثابتة، فهي تبقى على حالها دون تغيير حتى تغير المؤسسة من حجم نشاطها مثل حالة التوسع أي الزيادة مثلا في عدد آلات الإنتاج أو عدد العمال الدائمين... إلخ.

و بعد تقسيم التكاليف الإجمالية إلى ثابتة و متغيرة، يكون التحليل كما يلي:

- عندما يكون الهامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع الأعباء الثابتة (ه/ت.م < ت.ثا) فإن النتيجة تكون موجبة أي ربحا.
- عندما يكون الهامش مع التكلفة المتغيرة أقل من مجموع الأعباء الثابتة (ه/ت.م > ت.ثا) فإن النتيجة تكون سالبة أي خسارة.
- أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة يساوي مجموع الأعباء الثابتة (ه/ت.م = ت.ثا) هذا يعني أن النتيجة تكون معدومة أي أن مجموع التكاليف يساوي رقم الأعمال و هذا دليل على أن المؤسسة وصلت عتبة المردودية.

### 3.3.2. حدود رقم الأعمال نقطة التعادل

إن رقم الأعمال نقطة التعادل يتمثل في رقم الأعمال الذي لا تحقق المؤسسة عنده لا أرباح و لا خسارة، بمعنى آخر أن رقم الأعمال يغطي الأعباء الثابتة و المتغيرة، و بذلك يكون النشاط الاقتصادي قد بلغ عتبة المردودية، أي المبيعات تساوي التكاليف، و كوضع حسابي داخل المؤسسة تأخذ عتبة المردودية في نفس الوقت المفاهيم التالية:

- أن الهامش على التكاليف المتغيرة يساوي مجموع الأعباء الثابتة.
- أن النتيجة التحليلية تساوي الصفر.
- أن رقم الأعمال يغطي تماما الأعباء الثابتة و المتغيرة.



### 1.3.3.2. حساب عتبة المردودية:

نفترض أن الأعباء المتغيرة هي دالة من الشكل:  $ت.م = أ.س = أ.ع$   
 فيصبح لدينا مجموع الأعباء دالة من الشكل:  $ع = أ.س + ب.$

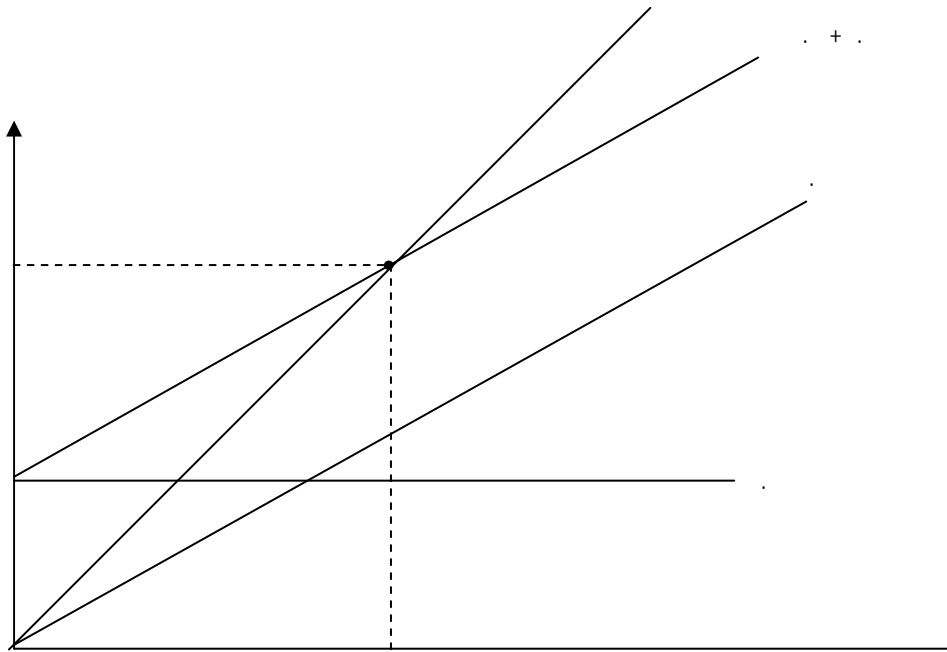
$$أي.ع = أ.ع + ت.ب$$

$$ع.ع = (أ - 1) ت.ب$$

$$\frac{ت.ب \times ت.ب}{ت.ب - 1} = \frac{ت.ب}{ت.ب - 1} = \frac{ت.ب}{-1} = ع.ع$$

$$\frac{ت.ب \times ت.ب}{ت.ب} = ع.ع$$

إذن، رقم الأعمال نقطة التعادل (عتبة المردودية)  $ع.ع.ن = \frac{ت.ب \times ت.ب}{ت.ب}$   
 أما بيانها، يمكن تعيين عتبة المردودية على النحو التالي:



كما يمكن حساب عتبة المردودية زمنياً، حيث يمثل ذلك التاريخ الذي تصل فيه المؤسسة الى تغطية تكاليفها الكلية و هو ذلك الزمن الذي لا تحقق فيه المؤسسة ربحاً أو خسارة، من جهة أخرى نظام التكاليف المتغيرة يشمل فترتين هما فترة تغطية التكاليف و فترة المردودية.

يتضح من هنا هدف المؤسسة في بلوغ نقطة التعادل في اقرب وقت ممكن لأن قصور الفترة الأولى يعني طول الثانية و العكس صحيح.

فترة تغطية التكاليف هي نسبة مئوية من رقم الأعمال بحيث تغطي هذه النسبة إجمالي التكاليف إلى يوم نقطة التعادل و تساوي:

$$\text{زمن التعادل: س} = \frac{360 \times \dots}{\dots} \text{ (المدة بالأيام)}$$

$$\text{زمن التعادل: س} = \frac{12 \times \dots}{\dots} \text{ (المدة بالأشهر)}$$

أما فترة المردودية تمثل النسبة المئوية الباقية من رقم الأعمال التي تعطي لنا ربح بعد تغطية الأعباء المتغيرة من نقطة التعادل إلى نهاية الفترة و تساوي:

$$\text{زمن المردودية: س} = \frac{360 \times (\dots - \dots)}{\dots} \text{ (المدة بالأيام)}$$

$$\text{زمن المردودية: س} = \frac{12 \times (\dots - \dots)}{\dots} \text{ (المدة بالأشهر)}$$

نستنتج مما سبق أن: فترة التغطية + فترة المردودية = 100% من فترة تحقيق رقم الأعمال.

### 2.3.3.2. مؤشرات التسيير

و هي عبارة عن نسب تدل على العلاقات الموجودة بين حجم المبيعات و بين مختلف المعطيات.

### 1.2.3.3.2. مؤشر المردودية

و هي النسبة المئوية من رقم الأعمال التي تفوق عتبة المردودية.

و بصيغة أخرى، تمثل تلك الحصة من رقم الأعمال حيث الهامش على التكلفة المتغيرة يعطينا نتيجة، فكلما كان هذا المؤشر مرتفعا، كلما كانت مردودية المؤسسة أكبر.

مؤشر المردودية =  $\frac{\text{هامش}}{\text{رقم الأعمال}}$  حيث أن (ر.ع - ر.ع.ن) يسمى هامش الأمان.

### 1.2.3.3.2. مؤشر الاقتطاع

و هو النسبة المئوية من رقم الأعمال اللازمة لتغطية فئة معينة من الأعباء الهيكلية.

مؤشر الاقتطاع =  $\frac{\text{أعباء ثابتة}}{\text{رقم الأعمال}}$

ملاحظة: وفق طريقة التكاليف المتغيرة، نجد أن الأعباء الثابتة تقسم إلى:  
 - أعباء ثابتة هيكلية ذات المدى الطويل و التي لا يمكن الاستغناء عنها، مثل الفوائد على القروض... إلخ.  
 - أعباء ثابتة للنشاط، و هي التي تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها مثل الإشهار... إلخ.

### 4.3.2. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

#### 1.4.3.2. مزايا تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة

لهذه الطريقة مزايا عديدة نحصرها فيما يلي:

- تسمح بحساب عتبة المردودية لكل منتج على حدى.

- تسهل هذه الطريقة تحقيق رقابة أدق و ذلك باستبعاد عناصر التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين و الرؤساء ( تحتاج إلى رقابة أعلى المستويات الإدارية) و التي تتمثل في التكاليف الثابتة و توجيه الجهود الإدارية نحو التكاليف الخاضعة للتغيير بهدف تخفيضها عن طريق مسانلة المراكز الإدارية بمستوياتها المختلفة باعتبارها مسؤولة عن حدوثها.  
 - تحديد مقدار الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم به نشاط المؤسسة في تغطية التكاليف الثابتة.

- غير معقدة و لا تتطلب وقت كبير عند استعمالها في حساب التكاليف و سعر التكلفة، ذلك لأنها تحتوي فقط على التكاليف المتغيرة، و دون أن تسمح للتكاليف الثابتة أن تدمج وتزيد غموضاً أو تعقيداً، فهي تحمل على النتيجة الإجمالية.

- تسعى هذه النظرية إلى مساندة الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط الإنتاج و وضع سياسات التسعير في الأجل القصير [39].

- ثبات متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترات الزمنية المختلفة، و ذلك بفرض ثبات عوامل الكفاية و الأسعار، و ذلك بالاعتبار التكلفة المتغيرة وسيلة للتعبير عن التكلفة الحقيقية للإنتاج و النظر إلى التكاليف الثابتة باعتبارها متعلقة بالفترة التكاليفية، و لا يعتبر النشاط مسؤولاً عنها، بل ترتبط أصلاً بالطاقة و الزمن، و يتحملها حساب الأرباح و الخسائر. [36]

#### 2.2.3.3.2. حدود طريقة التكاليف المتغيرة

رغم المزايا العديدة التي تتمتع بها هذه الطريقة، إلا أنها لم تسلم من الانتقادات نجملها فيما يلي:

- ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه المتغيرة و شبه الثابتة التي تعتبر متغيرة أو ثابتة تماماً بالنسبة لحجم النشاط، و لذلك يكون على المحاسب دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة طويلة من الزمن، و حين يصل للترتيب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد، و لهذا فإنه حد فاصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة [43].

- التشابه الكبير بين التكاليف المتغيرة و التكاليف المباشرة أدى إلى خلط في المفاهيم عند مستعملي هذه الطريقة.

- لا تفيد هذه الطريقة كثيراً عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.

- أهم انتقاد لهذه الطريقة هو تراجع نسبة الأعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة.

## 4.2. طريقة التكاليف المعيارية

يعد أسلوب التكاليف الكلية و الجزئية (التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة) غير كاف لمراقبة نشاط الاستغلال و اتخاذ القرارات، و عليه فيجب على إدارة المؤسسة اللجوء إلى نوع آخر من التحليل بإتباع طريقة التكاليف المعيارية و ذلك بتحديد معايير الاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف و هذه المعايير تدعى بالنموذج.

إن دراسة سلوك التكاليف يكون عن طريق تقدير مستقبلي لها، بمعنى آخر، أن عملية التنبؤ بالتكاليف لا يكون بطريقة بسيطة و غير فعالة، بل يجب اللجوء إلى عقلنة هذه التكاليف على أسس علمية، و ذلك بتحديد المعايير المتعلقة باستعمال و تقويم المدخلات (مواد أولية، يد عاملة،... إلخ)، و يسمح وجود هذه المعايير القيام بعملية المراقبة من خلال تحديد الفروقات أو الانحرافات بين التكاليف المحددة مسبقا و تلك المحققة فعليا.

### 1.4.2. تعريف و أهداف التكاليف المعيارية

#### 1.1.4.2. تعريف التكاليف المعيارية

هي التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي و عملي في ظروف معينة و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف الفعلية [44] و تمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.

فهي إذن تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج، و تنقسم إلى: تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة، فالمباشرة تخص مصاريف المادة الأولية و اليد العاملة، أما غير المباشرة تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف ثابتة و مصاريف متغيرة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة [40].

#### 2.1.4.2. أهداف التكاليف المعيارية

لهذا الأسلوب من التحليل أهداف مختلفة منها:

##### - البرمجة:

يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف لمعيارية بطريقة أكثر فعالية تركز فيها على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية و ليست على ما حدث فعلا.

##### - الرقابة:

نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

##### - الإعلام:

تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية و كشف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة و تحليل الفروقات قصد تحديد مستوى و أسباب وقوعها و المسؤول عليها.

##### - التحكم في التكاليف:

تحديد عناصر التكاليف في فترة محددة من الزمن (مستقبلا)، و هذا ما يجعل المؤسسة من خلال القيام بنشاطها العادي العمل على تقليص تكاليفها.

#### 2.4.2. أنواع التكاليف المعيارية

أنواع التكاليف المعيارية: أبرز هذه الأنواع هي:

##### 1.2.4.2. التكلفة النموذجية النظرية

تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تقون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

#### 2.2.4.2. التكلفة المعيارية العادية

تحدد هذه التكلفة على أساس مستوى نشاط المؤسسة العادي أي بدلالة التقديرات المتعلقة بظروف الإنتاج الدورية لدورة أو دورات سابقة مع استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، و لكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة، فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

#### 3.2.4.2. التكلفة المعيارية التاريخية

هي تكاليف محسوبة انطلاقا من التكاليف الحقيقية للفترة المحاسبية، و بهذا فإن هذه التكلفة وفقا للمعيار التاريخي تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات المأخوذة كأساس في تحديدها، لذا يجب استعمالها بكل حذر.

#### 4.2.4.2. التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية

تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، و لكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

#### 5.2.4.2. التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي

في ظل التضخم المرتفع، فإنه يصعب على المؤسسة إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تحديد التكلفة المعيارية، لذا يستحسن أن تحدد وفق الطرق الآتية:

- تحديد الكمية المعيارية انطلاقا من أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (ت.م. نظرية) أو على أساس الظروف العادية للنشاط.
- الأسعار التي تدخل في تكوين التكلفة المعيارية هي الأسعار التي يتم ملاحظتها أثناء تحضير هذه التكلفة.

#### 6.2.4.2. التكلفة المعيارية التطبيقية

و تمثل التكاليف التي من الواجب أن تستحق في ظل ظروف استغلال لاحقة، فهي تأخذ بعين الاعتبار توقف الإنتاج كتعطل الآلات و الوقت الضائع.

### 3.4.2. تحديد و تحليل الفروقات (الانحرافات)

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بتقييم قدرات و إمكانيات المؤسسة و ذلك اعتمادا على الفروقات التي تنتج أثناء القيام بحساب مختلف التكاليف بطريقة التكلفة المعيارية و الحقيقية، ثم تحديد المسؤوليات و معرفة الأسباب التي أدت إلى وقوع هذه الانحرافات. فالانحرافات تنتج عن عاملين أساسيين و هما: التغير في التكلفة و التغير في الكمية و تحليل الانحرافات يكون بتحديد أثر كل منها على حدى، و لبلوغ هذا الغرض يجب تحليل الفروقات أو الانحرافات الإجمالية إلى انحرافات فرعية أو جزئية. و في الواقع هناك ثلاثة عناصر يمكن تحديد الفروقات عليها و هي:

المواد المستعملة، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة.

#### 1.3.4.2. الانحرافات الإجمالية

إن حساب و تحليل الانحراف الإجمالي يتم بالنسبة لكل مادة أولية مستعملة على إنفراد، أما حساب هذا الانحراف فيكون باستعمال المعادلة التالية: التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية.

فإذا كان الفرق موجبا فهذا معناه أن التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الحقيقية، و بذلك فإن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية و هو ما يعتبر الوضع حسنا، أما إذا كان سالبا فهذا معناه أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من تلك المقدر مسبقا و هو ما يعتبر وضعاً سيئاً، و بتجزئة المعادلة السابقة للعناصر المكونة لها نحصل إلى:

الانحراف (الفرق) = [ التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي ] - [ التكلفة الحقيقية للوحدة × الكمية الحقيقية ].

و بالتعويض بالرموز فإن:

$$ف = ت.ع \times ك.ع - ت.ح \times ك.ح$$

حيث: ف: الانحراف (الفرق)

ك.ع: الكمية المعيارية

ت.ع: التكلفة المعيارية

ك.ح: الكمية الحقيقية

ت.ح: التكلفة الحقيقية

فالفرق (ف) يمكن أن ينتج عن الاختلاف بين الكميتين المعيارية و الحقيقية أو بين

التكلفة للوحدة المعيارية و الحقيقية فإن:



انحراف الكمية:  $= ك.ع - ك.ح = \Delta ك < = ك.ح = ك.ع - \Delta ك$

انحراف التكلفة:  $= ت.ع - ت.ح = \Delta ت < = ت.ح = ت.ع - \Delta ت$

و بتعويض قيمة (ك.ح) و (ت.ح) في معادلة الانحراف الإجمالي، نحصل على:

ف = ت.ع × ك.ع - [(ت.ع -  $\Delta ت$ )(ك.ع -  $\Delta ك$ )] بعد التوزيع نجد:

ف = ت.ع ×  $\Delta ك$  +  $\Delta ت$  × ك.ع -  $\Delta ت$  × ك.ع -  $\Delta ك$  × ت.ع.

من المعادلة الأخيرة، نلاحظ أن الانحراف الإجمالي قد تم تجزئته إلى ثلاث أجزاء:

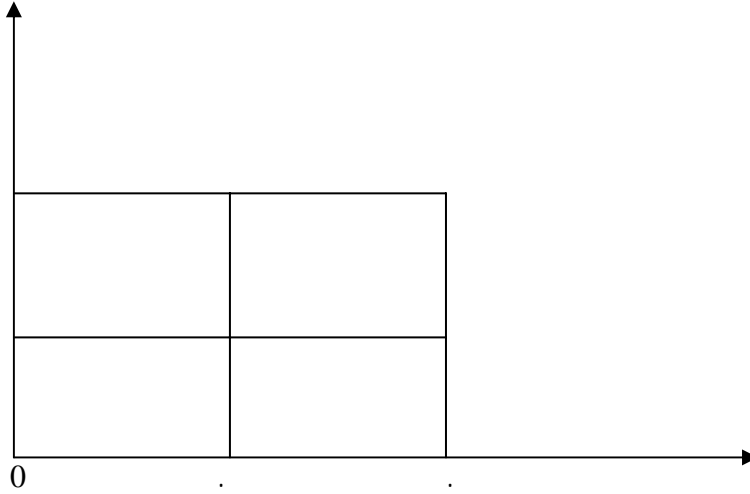
الجزء الأول: ت.ع ×  $\Delta ك$ ، و هو فرق الكمية حيث تأثيرها.

الجزء الثاني:  $\Delta ت$  × ك.ع، و هو فرق التكلفة حيث تأثيرها.

الجزء الثالث:  $\Delta ت$  ×  $\Delta ك$ ، و هو فرق مشترك بين الكمية و التكلفة و التأثير يكون

للعنصرين معا.

يمكن تمثيل الانحراف بيانيا كما يلي:



لدينا : ف = ت.ع × Δ.ك + Δ.ت × ك.ع - Δ.ت × ك.ب، و بتعويض هذه المعادلة في الشكل نجد: ف = م.ج × ج.د + ج.ن × ج.ب - ج.ن × ج.م

#### 2.3.4.2. الانحرافات على المواد الأولية

هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية و الحقيقية و التي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار و بالتالي نميز هنا بين نوعين من الانحرافات:

#### 1.2.3.4.2. الانحراف في الكميات

و هو ناتج عن الاختلاف بين كمية المواد المستعملة و الكمية المعيارية، و يحسب تارة بالعلاقة التالية:

$$ف ك = (ك.م - ك.ح) × ت.م$$

أي الفرق بين كمية المواد المعيارية و كمية المواد الفعلية مضروبا في التكلفة المعيارية، و تارة تحسب بواسطة العلاقة التالية:

$$ف ك = (ك.م - ك.ح) × ت.ح$$

أي الفرق بين كمية المواد المعيارية و كمية المواد المستعملة مضروبا في التكلفة الحقيقية.

#### 2.2.3.4.2. الانحراف في السعر

و هو ناتج عن الاختلاف بين السعر الحقيقي و السعر المعياري، فيحسب تارة بواسطة العلاقة التالية:

ف س = (ت.م - ت.ح) × ك.ح، أي الفرق بين سعر (التكلفة) الحقيقي و المعياري مضروبا في الكمية الحقيقية.

و تارة يحسب وفق العلاقة التالية:

ف س = (ت.م - ت.ح) × ك.م أي الفرق بين السعر الحقيقي و المعياري مضروبا في الكمية المعيارية.

#### 3.3.4.2. الانحرافات على اليد العاملة

لا يوجد هناك اختلاف في حساب الانحرافات على اليد العاملة عنها في المواد الأولية، بحيث تتبع نفس الخطوات، و يوجد نوعان من الانحرافات على اليد العاملة:

- الانحراف في الوقت = [الوقت المعياري - الوقت الحقيقي] الأجرة المعيارية.  
 - الانحراف في الأجرة = [الأجرة المعيارية - الأجرة الحقيقية] × الوقت المعياري.

#### 4.3.4.2. انحرافات المصاريف غير المباشرة (الأقسام المتجانسة)

يتم حساب الانحرافات و المصاريف غير المباشرة بنفس الطريقة التي تحسب بها الانحرافات على المواد الأولية و اليد العاملة، و على هذا الأساس، فإن التكلفة المعيارية بالنسبة للأقسام المتجانسة التي تحتوي على الأعباء غير المباشرة هي التكلفة المعيارية للوحدة القياس مضروب في عدد وحدات القياس المعيارية.

ما يميز انحرافات المصاريف غير المباشرة عن سابقتها (اليد العاملة، المواد الأولية) كونها تضم التكاليف المتغيرة و الثابتة ضمن أعباء الأقسام.

وعلى عكس المواد الأولية و اليد العاملة و التي تعد أعباء ذات طبيعة متغيرة، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار هذا الاختلاف.

مما سبق، يتضح لنا أن الفرق الإجمالي يوزع إلى فرق في السعر و فرق في الكمية و فرق مشترك، إلا أن الفرق في السعر يتجزأ في هذه الحالة إلى فرق النشاط و فرق الميزانية، أما فرق الكمية فهو يعبر عن فرق المردودية.

$$\begin{aligned}
 \text{ف} &= \Delta \text{ت} \times \text{ك} + \text{ع} \cdot \Delta + \text{ك} \times \text{ت} - \text{ع} \cdot \Delta - \text{ت} \times \Delta \cdot \text{ك} \\
 &= (\text{ت} \cdot \text{ع} - \text{ت} \cdot \text{ر} - \text{ح} \cdot \text{ك} + \text{ع} \cdot \text{ك} - \text{ع} \cdot \text{ك} - \text{ح} \cdot \text{ك}) \times \text{ت} - \text{ع} \cdot \Delta - \text{ت} \times \Delta \cdot \text{ك} \\
 &= (\text{ت} \cdot \text{ع} - \text{ت} \cdot \text{ر} - \text{ح} \cdot \text{ك} + \text{ع} \cdot \text{ك} - \text{ع} \cdot \text{ك} - \text{ح} \cdot \text{ك}) \times \text{ت} - \text{ع} \cdot \Delta - \text{ت} \times \Delta \cdot \text{ك} \\
 &= \text{فرق الميزانية} + \text{فرق النشاط} + \text{فرق المردودية} - \text{الفرق المشترك}.
 \end{aligned}$$

إن: فرق الميزانية هو الفرق بين الأعباء المعيارية للقسم و تكلفة الساعة للموازنة المرنة. و فرق النشاط هو الفرق بين تكلفة الساعة للموازنة المرنة و التكلفة الحقيقية لذات القسم. أما فرق المردودية فهو الفرق بين التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية و التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية.

في الأخير، تجدر الإشارة إلى أن الموازنة المرنة هي تقديرات مختلفة المصاريف و عدد وحدات القياس لقسم معين و لعدة سنوات متتالية و بمستويات نشاط مختلفة [9]

- كما أنه من الضروري عند إعداد الميزانية المرنة الأخذ في الحسبان ما يلي:
- بقاء التكاليف الثابتة عند مستوى معين دون تغير مهما تغير حجم النشاط.
  - تغيرات التكاليف المتغيرة مع حجم النشاط وفق علاقة طردية.

#### 4.4.2. تقييم طريقة التكاليف المعيارية

##### 1.4.4.2. مزايا تطبيق طريقة التكاليف المعيارية

لهذه الطريقة مزايا عديدة نحصرها فيما يلي:

- تعد هذه النظرية من بين الأساليب الناجحة في تحديد النتائج و مراقبة نشاط المؤسسة و ذلك نتيجة مقارنة النشاط الفعلي و النشاط التقديري.
- إمكانية المؤسسة في اتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية السليمة و هذا بعد تحليل و تفسير الفروقات الناتجة عما كان مقدرًا بما وقع فعلاً.
- يساعد هذا الأسلوب الإدارة على اتباع سياسة مرنة و ذكية في تسعير منتجاتها، لأنه يمكنها و بسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به.
- الرقابة من عدم الفعالية باعتبار أن الطريقة تسمح بإقامة الرقابة على عناصر الإنتاج قصد الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر سعياً إلى تخفيض التكاليف لأقصى حد.
- توزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية و تحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات في التنفيذ الفعلي من المعايير الموضوعة له.

##### 2.4.4.2. حدود طريقة التكاليف المعيارية

أبرز هذه العيوب تتمثل فيما يلي:

- إذا لم تراعى الدقة في تحديد الانحرافات و تشخيص أسبابها الحقيقية، فإن ذلك يؤدي إلى اتخاذ مجموعة قرارات غير سليمة تخفض من مستوى أداء المؤسسة.
- صعوبة تطبيق هذا الأسلوب في الوحدات التي لا تنتج إنتاجاً نمطياً، و في بعض الأنشطة الخدمائية.

و أخيرا إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المؤسسة يتم بعدة طرق محاسبية، كل واحدة منها لها أسلوبها التحليلي و التقبيمي الخاص بها، و ما على المؤسسات إلا أن تختار أفضل هذه الطرق لواقعها الداخلي قصد توفير ما تحتاجه من معلومات تساعدها في القيام بوظائفها الأساسية على أحسن وجه.

و تجدر الإشارة إلى أنه سواء تم تحميل الإنتاج بالتكلفة الحقيقية أو وفق طريقة التحميل العقلاني، فإن نظام التكاليف هو بمثابة نظام تاريخي بالكامل، يقدم بيانات التكلفة بعد فترة طويلة من الزمن عن حدوث العملية الإنتاجية و هي الفترة التي تتطلبها عملية حصر و تبويب و تحليل و تخصيص التكاليف على الأقسام و المنتوجات، و من ثم باتت المشكلة الرئيسية لمثل هذه النظم هي مشكلة التأخير في توفير البيانات اللازمة لقيام الإدارة بوظائفها في أحسن الظروف.

أما طريقة التكاليف المتغيرة، نجد أنها جزئية من حيث عناصر التكاليف، إذ تهمل جزءا هاما يتمثل في التكاليف الثابتة من خلال الفصل بينها و بين التكاليف المتغيرة و بالتالي تتحصل إدارة المؤسسة على بيانات التكاليف ناقصة الفعالية في أداء الوظائف الأساسية لها.

في حين نجد طريقة التكاليف المعيارية أنسب و أصلح لإدارة المؤسسة لما توفره من بيانات سريعة و إجمالية، تمكن من أداء وظيفة الرقابة على التكاليف المقدر مسبقا و اتخاذ القرارات اللازمة في حالة الانحرافات، كما يعتمد هذا النظام بشكل كبير على التخطيط و بالتالي تعد هذه الطريقة مصدرا هاما لتوفير البيانات للإدارة قصد القيام بوظائفها الأساسية و التي سوف نتطرق إليها في الفصل الموالي.

### الفصل 3

## دور المحاسبة التحليلية في أداء المؤسسة من جانب التخطيط و اتخاذ القرار والرقابة

تسعى المحاسبة التحليلية إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف، و لقد كانت أول هذه الأهداف تحديد تكلفة الإنتاج وفق إحدى الطرق المعروضة في الفصل السابق، إلا أنه مع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات و الاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف، الأمر الذي كان لزاما معه تتطور المحاسبة التحليلية لتلبي الحاجات و الاستخدامات المطلوبة، و من ثم تعددت الأهداف و تنوعت و إزداد دور المحاسبة التحليلية لتصبح شريك الإدارة في القيام بوظيفة التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، حيث تمد الإدارة بالمعلومات المحاسبية اللازمة لأداء الوظائف السابقة.

و سنتناول خلال هذا الفصل العناصر التالية:

- أداء المؤسسة
- قياس التكلفة لأغراض التخطيط.
- قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرار.
- قياس التكلفة لأغراض الرقابة.

### 1.3. أداء المؤسسة

#### 1.1.3. الأداء (مفهومه، أسس ومستويات تقييم الأداء)

##### 1.1.1.3 مفهومه

" يقصد بالأداء تعريفا تلك الأهداف أو المخرجات التي يسعى النظام إلى تحقيقها" [45]. كما يقصد بمصطلح الأداء بوجه عام درجة النجاح التي تحقها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة لها مسبقا [46]، إن مؤشرات تقييم أداء المؤسسة منها ما يتعلق بالجانب البشري

(أداء الأفراد) و منها ما يتعلق بالمؤسسة ذاتها (الوظائف الأساسية)، ونظرا لأهمية هذا الأخير فيما يتعلق بالمؤسسة و الرفع بمستواه فإننا سوف نركز عليه في هذا المطلب.

### 2.1.1.3. تقييم الأداء

يقصد بتقييم أداء المؤسسة قياس أنشطتها ومعرفة مدى الفجوة بين الأداءات المحققة فعلا و الأداءات المتوقعة أو التي كان ينبغي أن تتحقق.

### 1.2.1.1.3. أسس تقييم الأداء

يمكن استخدام عددا من الأسس في تقييم الأداء منها:

- أساس المعايير أو الموازنات تقديرية يتم وضعها سلفا: و في هذه الحالة يتم تقدير مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقع أن تسود وقت التنفيذ الفعلي، و توضع المعايير المختلفة التي تحدد الكيفية التي يتم بها إنجاز كل مهمة أو نشاط في صورة معايير للمدخلات و المخرجات كما و نوعا، و تصبح هذه المعايير تقديرية عن مستوى الأداء الجيد بمثابة الأساس الذي يرجع إليه في شأن تقييم الأداء الفعلي.

- أداء الغير للمهام المماثلة: و في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز المسؤولية المعين بأداء مركز مسؤولية آخر له ظروف مماثلة، غير أن ذلك يتطلب تحديد المتغيرات التي يتم على أساسها إجراء المقارنة في هذه الحالة على أساس التكلفة و الربح، بما قد يؤدي إلى إهمال بعض المتغيرات الهامة كجودة الإنتاج مثلا.

- الأداء في الماضي: و في هذه الحالة يتم مقارنة أداء الحاضر بالأداء في الفترات الماضية، كأن يتم مقارنة نتائج هذا الشهر مثلا بنتائج الشهر المقابل من السنة الماضية لتعرف على مدى التحسن في الأداء أو مدى انخفاض مستواه عما كان عليه في الماضي، و يعاب على هذه الطريقة أن الظروف المحيطة بالأداء في الحاضر قد تختلف في الكثير أو القليل عن الظروف المقابلة لها في الفترة الماضية.

### 2.2.1.1.3. مستويات تقييم الأداء

تساعد معايير الأداء عموماً في إجراء التقييم على ثلاثة مستويات مختلفة هي:

#### - تقييم الأداء الذاتي:

و ذلك بمعرفة المسؤول عن مركز المسؤولية نفسه ليتعرف على مواطن الضعف و القصور في أداء المهام المختلفة في مركز المسؤولية الخاص به و تصحيح أخطائه و تحسين مستوى أداءه.

#### - تقييم أداء الإدارة التنفيذية:

و يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية و الإدارة التنفيذية في تحقيق أهداف المؤسسة.

#### - تقييم أداء الأنشطة:

و يتم ذلك بواسطة الإدارة العليا للتعرف على مدى جودة أداء الأنشطة و إنجاز مهام مختلفة للتعرف على مدى كفاءتها و فاعليتها في المساهمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

نظراً لصعوبة تقييم الأداء و حتى تقلل المؤسسة من المبالغ التي تتفقها على تقييم الأداء فيها، فإن هناك إرشادات يجب أخذها بعين الاعتبار نذكر منها [46]:

- ضرورة تحديد معايير للأداء كالأنشطة و المهام الرئيسية المطلوبة للعمل، تحديد نواتج الأداء في شكل كمي و المهارات و القدرات و المعارف المطلوبة للأداء الجيد.
- ضرورة التحقق من منطقية برنامج التقييم، بحيث يسهل على المقيم تنفيذه في حدود طاقته.
- الاحتفاظ بالتقارير الخاصة بتقييم الأداء، و ذلك لأجل إشعار الرؤساء بأهميته و الاعتماد عليه في معرفة جوانب القوة و الضعف و استخدام نتائجه في تصميم برامج مستقبلية.
- أن تتم عملية التقييم بصفة منتظمة، أي معرفة تواريخ التقييم، و القيام به بصفة دورية و مراجعته في المستويات العليا و ذلك للتحقق من مدى الالتزام ببرنامج التقييم و الموضوعية فيه.



- يجب إعداد و تدريب القائمين بتقييم الأداء، حيث أن برنامج التدريب غالبا ما يفشل و يعود ذلك إلى جهل القائمين به، لذلك يجب تزويدهم بكل المعلومات الكافية عن برنامج التقييم.

### 3.1.1.3. الفرق بين الأداء و كلا من المردودية و الفعالية و الكفاءة

هناك بعض مصطلحات مثل المردودية، فعالية، الكفاءة، تتشابه مع مصطلح الأداء، و لإزالة هذا التشابه السطحي سوف نعطي معنى كل مصطلح على حدى.

#### 1.3.1.1.3. المردودية

يرى الثنائي "R.Teller et P. Lauzel" "بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن فائض نقدي الناتج عن الفرق بين العمليات الخارجية و الداخلية للمؤسسة، و بالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج و حجم التكلفة للأموال المستثمرة" [47] بينما يعرف الأستاذان "Grymberg et P.Forget" المردودية أنها: [48] "علاقة موجودة بين النتائج المتحصل عليها، و الوسائل التي استخدمت للحصول على النتائج." و في تعريف آخر لهما: " المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق فائض يكافئ تدخل المؤسسة في دورة الإنتاج و ما بعده".

إن الفرق بين الأداء و المردودية ينحصر في كون الأداء يدرس الجانب النقدي و البشري، أما المردودية فهي تدرس الجانب النقدي فقط.

#### 2.3.1.1.3. الفعالية

تعني إنجاز المهمة المناسبة أو القيام بالعمل المطلوب أو المنتظر، و يمكن قياسها بمدى القدرة على أداء العمل بكفاءة في المؤسسة، و بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف التتموي لها. [49]

هناك تشابه كبير بين الفعالية و الأداء، و الاختلاف بينهما ينحصر في أن للفعالية مستويات متدرجة كلما زادت في الارتفاع كلما قاربت مستوى الأداء.

### 3.3.1.1.3. الكفاءة

أما الكفاءة فتتعلق بإنجاز المهام بطريقة سليمة، و تقاس بالعلاقة بين المخلات و المخرجات في المؤسسة، أي بمدى القدرة على الاستخدام الأمثل للموارد في المؤسسة بحيث أن تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة مع المحافظة على النوعية يعد مؤشرا لزيادة الكفاءة و كذا بالنسبة لزيادة الإنتاج مع بقاء التكاليف على حالها.

تعد الكفاءة وسيلة أساسية و ضرورة حتمية للوصول إلى مستوى الأداء الجيد. يتضح مما سبق، أن المسير الفعال غير الكفاء أفضل من المسير الكفاء غير الفعال و ذلك من حيث نتيجة العمل الذي يقوم به، فالأول يستعمل على الأقل الموارد في مكانها، من جهة أخرى إذا ما كانت هناك مردودية بالمؤسسة نقول أن الفعالية موجودة بها و العكس صحيح.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن وجود الأداء بمفهومه السابق يعني أن المؤسسة حققت المردودية و الفعالية المطلوبة، و بالتالي أنجزت مهامها بكفاءة عالية.

### 2.1.3. المؤسسة الاقتصادية

لقد قدمت للمؤسسة العديد من التعارف في مختلف الأوقات و حسب الاتجاهات و المداخل، و لغرض التبسيط و التوضيح نقدم تعريفات تتميز بحداتها و اتساع استعمالها في الوقت الحالي، ظهرت مع التطور الذي شهدته نظرية المؤسسة و كذلك التطور في نظرية الإدارة و التسيير.

#### 1.2.1.3. تعريفها

تعرف المؤسسة على أنها [50]:

#### 1.1.2.1.3. المؤسسة كعون اقتصادي

المؤسسة هي التي تقوم بتوليف عوامل الإنتاج بهدف إنتاج سلع و خدمات موجهة للسوق ، لذلك فهي تلبي حاجات أي تلمي طلب.

#### 2.1.2.1.3. المؤسسة كتنظيم اجتماعي

تعرف المؤسسة على أنها مجموعة أفراد تشارك و تساهم جماعيا داخل تنظيم و هيكل في إنتاج سلع و خدمات، إذ نستشف من ذلك أن هذا التعريف ينطلق من تعبير " تنظيم مهيكّل " و

بذلك لا تظهر المؤسسة من زاوية ميكانيكية فقط بل أيضا كتنظيم اجتماعي و من ثم يتم تحليلها اعتمادا على العناصر التالية: تنظيم السلطة، توزيع المهام، كيفية اتخاذ القرار (مركزي أو لامركزي)، سلوكيات و تصرفات الأفراد.

### 3.1.2.1.3. المؤسسة كنظام

فالنظام يقصد به مجموعة من العناصر المرتبطة فيما بينها بالعديد من العلاقات، على أن يبقى المجموع منتظما و متساندا بغية تحقيق هدف مشترك.

و على هذا الأساس ، تعرف المؤسسة على أنها: عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية أو الجزئية التي يعتمد كل جزء منها على الآخر، و تتداخل العلاقات فيما بينها و بين البيئة الخارجية لتحقيق الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.

### 2.2.1.3. معايير تصنيف المؤسسة

يمكن تصنيف المؤسسات إلى مجموعتين متجانستين هما:

#### 1.2.2.1.3. التصنيف القانوني:

يسمح التصنيف القانوني بدراسة الملكية و سلطاتها على المؤسسة و علاقتها مع الغير، كما يسمح بتوضيح مدى استقلالية المؤسسة اتجاه الدولة و اتجاه المؤسسات الأخرى، و على هذا الأساس يمكن تصنيف المؤسسات من الناحية القانونية إلى:

- القطاع الخاص - القطاع العام

#### 2.2.2.1.3. التصنيف الاقتصادي

و يعتمد هذا التصنيف على مجموعة من المعايير الأساسية التي تتعلق بالحجم، مجال النشاط (صناعية، زراعية، تجارية)، عملية الإنتاج (عملية إنتاج مستمرة، خط إنتاج أو سلسلة إنتاج، سلاسل إنتاج صغيرة، سلسلة إنتاج وحيدة).

### 3.2.1.3. تقييم أداء المؤسسة

إن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة يتطلب تقييم الجانب الإداري لها و ما يرتبط به من عمليات هامة، ذلك ما يقول به أحد الكتاب " إن إتمام العملية الإدارية المتكاملة يتطلب تقييم

الإنجازات التي نشأت بفعل السياسات و الأهداف و الخطط و تحديد درجة الفعالية الكلية للمشروع".

إن فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية يعتمد على فعالية الرقابة و اتخاذ القرار و التخطيط السليم و المتابعة الحقيقية للنشاط و تقييم الجهود بشكل مستمر و هو ما يتطلب إجراء تقييم و تحليل شامل لقطاعات المؤسسة المختلفة و أوجه النشاط بكل قطاع، و تهدف عملية التقييم هذه إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها و محاولة اكتشاف أوجه النقص أو القصور و اقتراح التعديلات المناسبة للارتقاء بمستوى الأداء و الكفاءة التنظيمية و الإدارية.

### 2.3. قياس التكلفة لأغراض التخطيط

تهتم الإدارة بالبيانات المستقبلية بالتخطيط، و لتوفير المعلومات المناسبة، يبدأ محاسب التكاليف بتحليل تكلفة العمليات السابقة، و يكون عليه تعديل التكاليف التاريخية لتعكس التغيرات في المنتجات و الأساليب التقنية و حجم الإنتاج و تكلفة المدخلات.

و يتطلب استخدام بيانات التكلفة في مجال التخطيط ضرورة دراسة المفاهيم الأساسية للتخطيط و كذا علاقة التكلفة بالتخطيط.

### 1.2.3. مفهوم التخطيط و أهميته

حتى تستطيع المؤسسة الوصول إلى نسبة عالية من الفعالية و تضمن بذلك نموها و استمرارها، تقوم بتطبيق منهجية و مسعى منطقي، يعرف بعملية التخطيط، و حتى ندرك أكثر هذه العملية سوف نتعرض إلى عدد من مكوناتها من مفهوم و أهمية و أنواع التخطيط.

#### 1.1.2.3. مفهوم التخطيط

يعتبر التخطيط جزءا هاما من الوظائف الإدارية حسب مختلف المتخصصين ابتداء من رائد الإدارة الحديثة « FAYOL ».

و لقد قدمت للتخطيط تعريفات عديدة انطلاقا من وجهات نظر مختلفة نحاول عرض بعضها كما يلي:

فوجد التخطيط لدى WHNEWMAN يعني " البحث عن ما يجب فعله، و كما نعينه هنا التخطيط كمجال واسع من القرارات: تحديد أهداف واضحة، اختيار سياسات، وضع برامج و حملات، البحث عن طرق و إجراءات محددة، إعداد جداول زمنية يومية" [51].

و في تعريف آخر، نجد زينات محمد محرم تعرفه " التخطيط هو تلك العملية التي تنطوي على تحديد الأهداف التي يراد تحقيقها و وضع السياسات و الخطط اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، و تلعب التكلفة دورا أساسيا في عملية التخطيط سواء كان الهدف الأساسي هو تحقيق الربح أو غيره من الأهداف، إذ تحاول إدارة المؤسسة عادة اختيار الخطة التي تساعد على تحقيق الأهداف المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة" [52].

نستنتج من التعريفين السابقين أن التخطيط يركز على مكونات أساسية تنحصر فيما

يلي:

- الغايات: تحديد الأهداف.
- الوسائل: هي اختيار السياسات، برامج، طرق و وسائل.
- الموارد: تحديد أنواع و مبالغ الموارد الضرورية و كذا الأساليب التي تسمح بإنشائها أو تحليلها [53].
- التطبيق: و هو تصور طرق اتخاذ القرارات قصد التسيير الجيد للخطة المقدره.
- الرقابة: التخطيط هو مرحلة من مراحل الرقابة و ليس عملية منفصلة، و ذلك نظرا لعدم إمكانية تحقيق الرقابة بدون تخطيط، كما و أن وضع خطط دون أن يقارن بها الأداء الفعلي يجعل وجود مثل هذه الخطط أمرا لا معنى له [54].

### 2.1.2.3. أنواع التخطيط

إن جميع المؤسسات تملك العديد من الخطط في وقت واحد و تعدد المناطق التي تغطيها تلك الخطط، لذا يصبح الأمر بديهي أن تتعدد أنواع التخطيط و لعل أكثر الأنواع استخداما و شيوعا :

#### 1.2.1.2.3. التخطيط الاستراتيجي

هو في الواقع تخطيط طويل المدى، و يمثل عملية الربط بين البيئة الداخلية للمؤسسة و البيئة الخارجية أهم محور من محاور ارتكاز هذا النوع من التخطيط [55].

و بخصوص الاستراتيجية فيمكن تعريفها بأنها: برنامج عام يحتوي على عدد من المسالك و كذا التصرفات التي توجه نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف.

كما يمكن تعريفها على أنها رؤية بعيدة المدى لما تريد المؤسسة تحقيقه أو الوصول إليه في المستقبل مع تجميع الموارد المختلفة أو اللازمة لذلك في إطار البيئة التي تعمل فيها المؤسسة.

و بذلك فهي تحدد الأهداف العامة و الخطط الشاملة و التي تعدها الإدارة العليا التي تحدد الاتجاه العام للمؤسسة ككل، و التمييز بين أنواع التخطيط يتم على أساس متغيرين هما:

- النطاق: أي المساحة التي يغطيها النشاط التخطيطي المعين، و في هذه الحالة هو واسع.

- المدى الزمني: أي الفترة الزمنية التي يغطيها النشاط التخطيطي، و في هذه الحالة هو طويل الأجل.

### 2.2.1.2.3. التخطيط التكتيكي

على عكس التخطيط الاستراتيجي ذو المدى الواسع و الأفق الزمني الطويل، فإن التخطيط التكتيكي يتميز بالوسطية من حيث المدى و الإطار الزمني، من ناحية أخرى فإنه يميل إلى التركيز على الأفراد و التصرفات، بمعنى أنه يهتم بكيفية تنفيذ الخطط الاستراتيجية السابق وصفها، كما يتعامل أيضا مع مواد معينة و قيود زمنية محددة، و على عكس التخطيط الاستراتيجي مرة أخرى، فإن التخطيط التكتيكي يتحمل مسؤوليته أفراد الإدارة الوسطى في المقام الأول و تمس المجالات الوظيفية و ليس المؤسسة ككل.

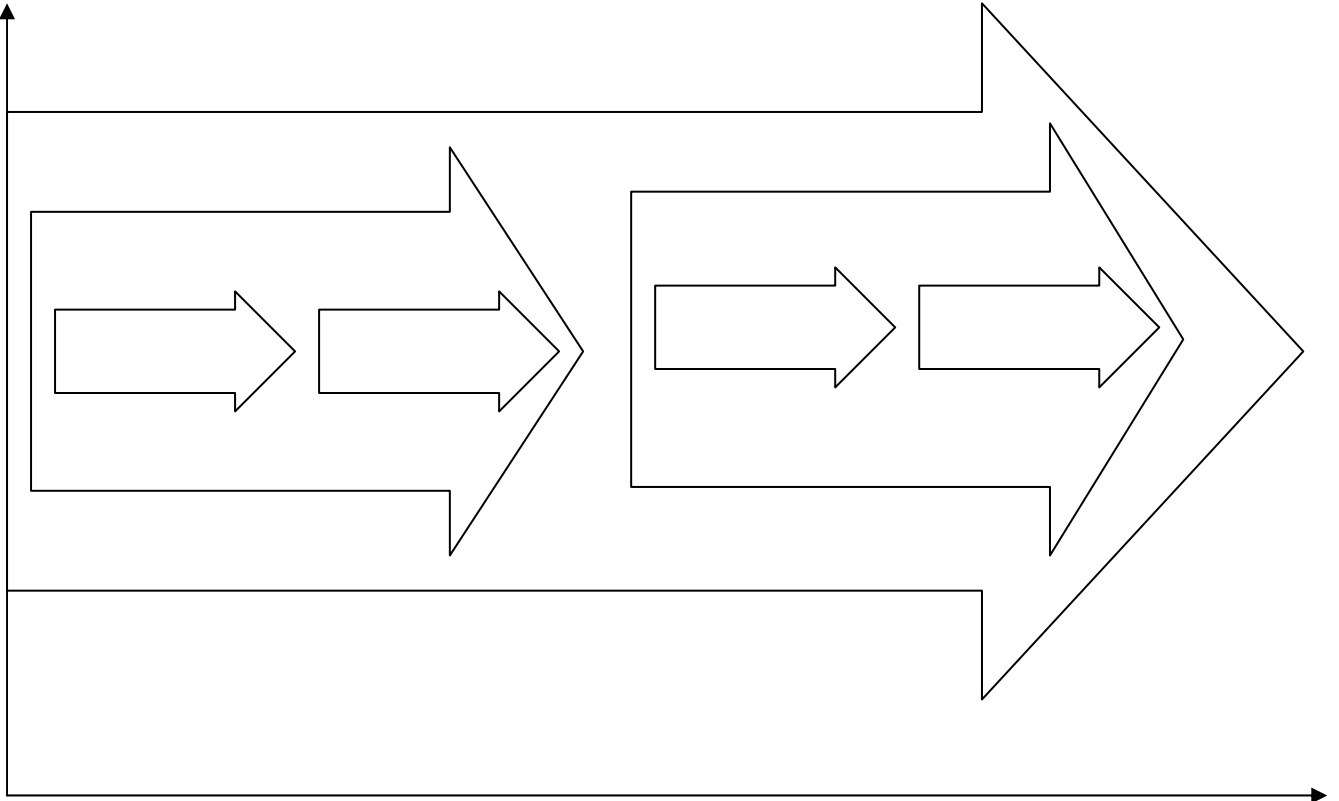
### 3.2.1.2.3. التخطيط التشغيلي

يتميز هذا النوع بأنه يتضمن أضيق مدى أو أقصر إطار زمني بالمقارنة مع النوعين السابقين، و يشرف على هذا النوع من التخطيط مديرو الإدارة الوسطى، و يقوم به المديرون المباشرون، أي أنها تساند الخطط التكتيكية كما أنه تتفق باحتوائها على كثير من التفاصيل فضلا على ارتباطها بالأنشطة الروتينية بالمؤسسة، و يأخذ التخطيط التشغيلي أشكالا متعددة، إلا أن هذه الأشكال يمكن جمعها في مجموعتين هما:

- الخطط الدائمة: هي الخطط التي تعد للتعامل مع مواقف متكررة و شبه روتينية.

- الخطط ذات الاستخدام الواحد: كما يدل عليها اسمها، تستخدم في التعامل مع حدث أو أحداث لا تتكرر.

كما سبق ذكره، نقوم بتمييز بين أنواع الأنشطة التخطيطية من حيث النطاق و المدى الزمني و ذلك كما يبينه الشكل التالي:



شكل رقم 11: أنواع الأنشطة التخطيطية [56]

إن التصنيف السابق لأنواع التخطيط مبني وفقا للمستوى الإداري، و في هذا المجال تجدر الإشارة إلى أن هذه الأنواع من العملية التخطيطية تنطوي على سلسلة متصلة و متكاملة من الخطوات التي ترتبط ببعضها البعض، و تتلخص هذه الخطوات على النحو التالي:

- تحديد الأهداف و الغايات.
- وضع الفروض التخطيطية.
- تحديد البدائل.

- اختيار أفضل البدائل – البديل المناسب-
- تصميم الخطط المساعدة.
- إعداد الموازنات التخطيطية ثم وضع الخطط موضع التنفيذ و متابعتها.

### 3.1.2.3. أهمية التخطيط

تكمُن أهمية التخطيط في كونه يزود الإدارة بالمعلومات الخاصة بالظروف المحيطة ببرنامج العمل المقترح حتى يتسنى معرفة الخطر المحتمل و وضعه في شكل احتمال، و ينبغي ملاحظة أن التخطيط لا يستبعد الخطر أو يلغيه، لكنه يحدد نسبته و احتمال حدوثه، و عندما ينجح التخطيط في تحديد مستوى الخطر بدقة فإن الظروف المؤثرة على نجاح أو فشل برنامج العمل المقترح تصل إلى أعلى مستوى من التأكد، و عندئذ ينخفض الخطر.

بالإضافة إلى ذلك، هناك سببان يؤكدان أهمية التخطيط و هما: الأولوية و الشمولية.

- الأولوية: يعتبر التخطيط الوظيفة الإدارية الأولى التي تسبق جميع الوظائف الأخرى. و بدون التخطيط و الخطط المنبثقة منه لا يوجد ما ننظمه أو نراقبه.
- الشمولية: إن التخطيط لا يعد الوظيفة الإدارية الأولى فحسب، بل إنه يؤثر في الوظائف الإدارية الأخرى، فمن ناحية نجد أن برنامج النشاط هو الأساس في تحديد من يشترك في تنفيذها و المسؤوليات و السلطات الواجب تفويضها، كما تؤخذ الخطط كأساس لاختيار وسائل التوجيه و طرق الرقابة اللازمة، و من ناحية أخرى فإن أي تعديل في برنامج النشاط لابد أن يتبعه تعديل مماثل في التنظيم و التوجيه و الرقابة.

من جهة أخرى، يمكن أن تستفيد المؤسسة بشكل كبير من عملية التخطيط، هذا الأمر يزيد من أهمية التخطيط انطلاقاً من مزاياها و التي نحصرها فيما يلي:

- تحقيق العمل المتكامل لجميع أجزاء المؤسسة و بكفاءة أكبر.
- تقليل عدد الأحداث المفاجئة التي قد تتطلب حلول عاجلة.
- الاستغلال الأمثل لطرق الأداء و التنفيذ.
- تسهيل عملية تفويض السلطة.
- التخطيط يوفر الأسس العملية للرقابة و تقوم بينهما علاقة مباشرة.
- التخطيط يساعد الإدارة على التركيز و الاتجاه إلى أهداف المؤسسة.



### 2.2.3. أساليب و معوقات التخطيط

تتبع المؤسسة للقيام بالعملية التخطيطية إحدى الأساليب التي سوف نتطرق إليها و التي تراها أكثر ملائمة لتحقيق الأهداف الخاصة بها، مع العلم أنه و من خلال العملية التخطيطية تواجه المؤسسة مشاكل تعيقها، لذا ارتأينا أن نقدم بعض الملاحظات لتقادي معوقات التخطيط.

#### 1.2.2.3. أساليب التخطيط

سوف نتعرض للأساليب و الوسائل الكمية التي تساعد مسيري المؤسسة في العملية التخطيطية، و من أهمها و التي سوف نتناولها ما يلي:

#### 1.1.2.2.3. تحليل التعادل

من أهم المشاكل الأساسية التي تواجهه [57] المدير هي تحديد حجم النشاط المناسب سواء في مجال الإنتاج أو المبيعات، و هي موجودة في كل المؤسسات، و يعني هذا وجود علاقة بين تكلفة المدخلات و قيمة المخرجات بالوحدات (إيرادات).

و تعتبر نقطة التعادل مستوى النشاط أو العمليات الذي عنده تكون التكاليف الكلية تساوي الإيراد الكلي، و يعني هذا عدم وجود ربح أو خسارة.

و من الناحية العملية، يمكن استخدام المعلومات الموجودة بقائمة الأرباح و الخسائر للتعرف على مستوى النشاط للشركة عند نقطة التعادل، و يساعد ذلك في أغراض التخطيط بالمؤسسات، حيث يمكن على ضوء ذلك إعداد السياسات الخاصة بالأسعار و الإنتاج و توجيه الخطط المستقبلية الخاصة بالتوسعات.

#### 2.2.2.2.3. البرمجة الخطية

تعتبر البرمجة الخطية من أفضل الأساليب المستخدمة في تحديد الاستخدام الأمثل للموارد و الأنشطة و التي يمكن التعبير عنها في شكل بياني و رياضي، حيث تستخدم هذه الأداة بصفة خاصة في تحليل الأوضاع التي يمكن التعبير الرياضي عنها في شكل خطي أي علاقات خطية مستقيمة.

و تكون العلاقة خطية إذا تغير المتغير بطريقة مباشرة نتيجة أي تغير في قيمة المتغير الآخر، حيث نجد أن معظم النماذج المستخدمة في الاقتصاد القياسي هي خطية.

و يمكن استخدام و تطبيق البرمجة الخطية في العديد من المشاكل و المجالات المتعلقة بالتخطيط منها:

- تخصيص و استخدام موارد الشركة أفضل استخدام.
- تحديد العلاقات بين السعر و الحجم.
- تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل.
- تدنية تكلفة الإنتاج و التوزيع.

### 3.1.2.3. التنبؤ

يعرف التنبؤ بأنه التطور العلمي المنهجي لعملية التكهن بالمستقبل و قد سبق القول بأن التخطيط يتعامل اساسا مع المستقبل، و من ثم فإن مدى دقة التنبؤات لا بد و أن تؤثر على كفاءة النشاط التخطيطي كله، و عملية التنبؤ تشمل العديد من الأنشطة التي تؤثر مباشرة على المعلومات المحاسبية، و تستخدم في ذلك بعض الوسائل أهمها:

- السلاسل الزمنية: عبارة عن رصد قيم الشيء موضوع التنبؤ على خريطة انتشار زمنية لعدد من الفترات، و رسم خط يمر بأكبر عدد من هذه القيم، و في نفس الاتجاه، هذا الخط يعطي دلالة للمستقبل.

- طريقة دلفي: هذا الأسلوب عبارة عن تصفية منهجية لأراء الخبراء، حيث يطلب من مجموعة الخبراء تقديم تنبؤاتهم بخصوص موضوع ما بصورة منفردة و بعد ذلك يجمعوا و يعرض كل منهم تنبؤه، و بعد مناقشة جميع التنبؤات يصل المجتمعون إلى رأي واحد بخصوص موضوع التنبؤ.

من أسلوب التخطيط الأخير (التنبؤ)، نلاحظ أنه لا يوجد طريقة واحدة مثلى للتنبؤ، و لكن الأفضل استخدام أكثر من طريقة واحدة ثم مقارنتها حتى يتمكن القائم بالعملية التخطيطية الوصول إلى تقديراته في ضوء حكمه و خبرته.

نستنتج من خلال عرضنا لأساليب التخطيط أنه نتوقف سلامة النتائج المستخلصة من الأساليب الكمية المساعدة في التخطيط على مدى سلامة التقديرات و الفروض التي قامت عليها

هذه الأساليب، فإذا كانت التقديرات مبالغ فيها، فإن هذا يعني أن النتائج المترتبة على ذلك غير موثوق فيها.

### 2.1.2.3. معوقات التخطيط

لا يكفي أن تقتنع إدارة المؤسسة بأهمية التخطيط، و لا يكفي توفر الإرادة لدى المديرين ببذل مستوى فعال من الجهود التخطيطية لأن هناك عددا من الأسباب التي ينبغي معرفتها باعتبارها معوقات للتخطيط الفعال، هذه المعوقات هي:

- إن معظم المؤسسات تعمل في بيئة معقدة و متقلبة، و البيئة تكون معقدة عندما تتعدى القوى المؤثرة فيها، أما التقلب فيعني التعبير السريع و المتداخل لهذه القوى، و أن تعقد و تقلب البيئة يجعل عملية التخطيط الفعال صعب للغاية.

#### - مقاومة التغيير:

إن الإنسان بطبيعته يكره التغيير، و المدير هو إنسان أولا قبل أن يكون مديرا، و بالتالي فإن الخوف من المجهول و تفضيل الوضع الحالي و الخوف من عدم استقرار الاقتصادي كل ذلك لابد أن يدفع المديرين إلى مقاومة التغيير، و المشكلة أن التخطيط رغم أهميته يعتبر في حد ذاته نوعا من التغيير، و من ثم فإن خوف المديرين الغريزي من التغيير يمتد إلى خوف مماثل، و مقاومة ضمنية للتخطيط باعتبار أن التغيير يبدأ منه عادة.

#### - الوقت و التكلفة:

إن الوقت و التكلفة يمكن أن يمثلتا قيودا للتخطيط الفعال فالتخطيط يحتاج إلى وقت طويل من المديرين، و من جهة أخرى هم واقعون تحت ضغط العمل و ثقل المسؤولية، و بالتالي فإن الوقت الممكن تخصيصه للتخطيط يصبح محدودا، من ناحية أخرى فإن المعلومات اللازمة للتخطيط الفعال تتطلب إنفاق أموال طائلة للحصول عليها بالقدر الكافي و الدقة الملائمة، هذا كله يجعل من تكلفة التخطيط تمثل عقبة كبيرة للعديد من المؤسسات.

#### - عدم فعالية الأهداف:

إن تحديد الأهداف يمثل الخطوة الأولى في العملية التخطيطية، و تتأثر جميع الجهود التخطيطية التالية لتحديد الأهداف إيجابا أو سلبا بمدى سلامة و واقعية تلك الأهداف، فالأهداف

قد تكون غير ملائمة أو يصعب تحقيقها أو مبالغ فيها، إن جميع هذه الأسباب تؤدي إلى نتيجة واحدة هي عدم فعالية الأهداف، و بالتالي فإن عدم سلامة الأهداف يمثل عقبة هامة في سبيل الوصول إلى التخطيط الفعال.

#### - القيود الموقفية:

و يقصد بها ندرة المواد الأولية، ندرة راس المال، التشريعات الحكومية... إلخ. فهي تؤثر سلبا على فعالية التخطيط و تحد من طموح إدارة المؤسسة في تبني برنامج طموح.

هذا عن المعوقات التي تقف أمام العملية التخطيطية، و لتقاديها هناك العديد من الإرشادات الممكن اتباعها، أهمها:

- البدء من القمة لينتقل فيما بعد إلى المستويات الأخرى.
- الواقعية، لأن التخطيط في جميع الحالات لا يمكن أن يصل إلى مستوى الدقة الكاملة.
- الاتصال بين المستويات التنظيمية.
- المشاركة، ذلك لأن القائمين بعملية التخطيط ينبغي أن يعرفوا ظروف العمليات و ما يدور من أحداث و أن يفهموا مكانتهم في المؤسسة، و من ثم تزداد عزيمتهم في الاستمرار في هذا العمل.
- التكامل من خلال تحقيق التوافق و التكامل بين التخطيط الطويل و المتوسط و القصير الأجل.

### 3.2.3. التخطيط و تقدير التكاليف

نسعى من خلال هذا المطلب إلى إبراز العلاقة بين المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية و التخطيط.

#### 1.3.2.3. التكاليف في مجال التخطيط

إن حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة يتم وفق إحدى الطرق المعروضة في الفصل السابق، لكن المشكل المطروح هنا ما مدى ملائمة كل طريقة في ممارسة عملية التخطيط بالشكل الملائم؟

### 1.1.3.2.3. التكاليف الإجمالية و التخطيط

يعتمد نظام التكاليف الإجمالية على تحميل جميع عناصر التكاليف المباشرة الثابتة و المتغيرة و التي وقعت خلال دورة معينة على النشاط الإنتاجي لهذه الدورة.

ففي مجال التخطيط، يعد هذا النظام من أضعف نظم التكاليف في هذا المجال، فالبيانات التي يوفرها و المتعلقة بالتكلفة الإجمالية لوحدة المنتج لا تساعد غالبا الإدارة على التنبؤ بالتكاليف و الأرباح المستقبلية بسبب اختلاف ظروف الإنتاج من فترة إلى أخرى إضافة إلى التباين في حجم الإنتاج بين هذه الفترات.

### 2.1.3.2.3. التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و التخطيط

تقوم فكرة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على تحميل الوحدة المنتجة بجزء من التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر التكلفة عقلاني يقترب من الثبات.

ففي مجال التخطيط، يساعد هذا النظام بطريقة غير مباشرة التنبؤ بالمستقبل من حيث أنه يعد وسيلة لحساب سعر التكلفة العقلاني لتحديد التكاليف المعيارية.

إذن، يساعد هذا النظام في بناء تقديرات أساسها تكاليف محملة عقلانيا و بذلك تكون التقديرات اقرب للواقع.

### 3.1.3.2.3. التكاليف المتغيرة و التخطيط

يقوم نظام التكاليف المتغيرة على تحميل الإنتاج خلال الفترة بالتكاليف المتغيرة فقط، ففي مجال التخطيط، يساعد هذا النظام بما ينطوي عليه من تفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، في عملية تخطيط الأرباح و في اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بها و يخطط الربح عادة استنادا إلى نقطة التعادل التي تعرف بأنها عدد الوحدات التي يتعين على المؤسسة بيعها لتغطي جميع تكاليفها، و تنتج نقطة التعادل من قسمة التكاليف الثابتة على هامش الربح للوحدة المباعة و الذي ينتج كفرق بين سعر بيع هذه الوحدة و تكلفتها المتغيرة، و بتعبير آخر تعتمد الإدارة بشكل أساسي على بيانات نظام التكاليف المتغيرة في تخطيط الربح [58].

### 4.1.3.2.3. التكاليف المعيارية و التخطيط

تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق و بصورة علمية و موضوعية لعناصر التكاليف الإنتاج المتغيرة منها و الثابتة لفترة مستقبلية معينة، و يخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات، ففي ظروف المنافسة الحادة و في الصناعات التي يجب أن تحدد فيها أسعار البيع قبل البدء في الإنتاج تعد التكلفة أهم العوامل المحددة لأسعار البيع.

- المساعدة في تحديد دخل المؤسسة و أرباحها مقدما، كما يساعد في تحديد هامش الربح الذي يحققه كل منتج على حدى، الأمر الذي يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج و تحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المؤسسة.

- تساعد التكاليف المعيارية في وضع التخطيط و في ترجمة هذه الخطط كمي و ماليا على ضوء التوقعات المستقبلية، و بذلك فهي تشكل جزء من الموازنات التقديرية التي تعبر عن خطة المؤسسة، و عليه فهي تساعد مثلا في تخطيط المشتريات و مخزون المواد الأولية....  
- يعد نظام التكاليف المعيارية بديلا متفوقا على النظام الإحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة.

### 2.3.2.3. النماذج النظرية للتخطيط

سوف نتعرض إلى بعض نماذج التخطيط التي تستخدم فيها المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

### 1.2.3.2.3. تخطيط الأرباح في الفترات القصيرة

تساهم المحاسبة التحليلية مساهمة كبيرة في عملية التخطيط السليم عن طريق توفير المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية و منها تخطيط أرباح المؤسسة بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة.

و هناك العديد من الطرق التي تستخدم لتخطيط أرباح المؤسسة في الفترة القصيرة من

أهمها [54]:

### - التحليل البيئي:

و تعتمد الطريقة على الدراسة العقلانية بين الأرباح و بين بعض المؤشرات الاقتصادية خارج المؤسسة باستخدام بعض الأساليب و الأدوات الإحصائية التي تشير إلى متوسط العلاقة بين المؤشر الاقتصادي المعين و الأرباح المتوقعة خلال فترة زمنية محددة.

### - الميزانيات التقديرية:

يمكنها أن تمد إدارة المؤسسة بتقدير للأرباح المتوقعة باعتبار أنها خطة تفصيلية محددة لجميع أوجه نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة بغرض تحقيق أهداف محددة.

### - تحليل علاقة التكلفة / الحجم / الربح:

تعتمد هذه الطريقة لتحديد الأرباح المتوقعة و التعرف على حقيقة آثار القرارات الإدارية على مسلك كل من عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة و سعر البيع و حجم الطاقة المستغلة.

### 2.2.3.2.3. تخطيط المشتريات

تتم هذه العملية في الشركات التجارية بالاعتماد على المعادلة التالية: [59]

المشتريات المخططة = المبيعات المخططة + التخفيضات المخططة - مخزون أول مدة + مخزون آخر المدة.

نستنتج من المعادلة أن المشتريات المخططة تعتمد أساساً:

- على المبيعات المخططة، و هذه الأخيرة تعتمد في تقديرها على عوامل داخلية (إمكانيات المؤسسة المادية و البشرية) و عوامل خارجية مثل المنافسة، الزبائن...

- على التخفيضات المخططة، يعني ما تستفيد منه المؤسسة من تخفيضات على المشتريات و المقدمة من طرف الموردين في شكل تخفيض تجاري أو مالي.

### 3.2.3.2.3. تخطيط الإنتاج

من أهم الوظائف الإدارية في الوقت الحاضر تخطيط الإنتاج، و يتضمن هذا التخطيط وضع جداول الإنتاج و تنظيم سير الإنتاج بطريقة تقلل التعطلات إلى أدنى حد ممكن، و على الرغم من أن هذه المهام هي من اختصاص إدارة الإنتاج، إلا أنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبة التحليلية، الأمر الذي يحتم ضرورة تفهم الأعمال التي تتطوي عليها بواسطة دراسة التكاليف، و يعتبر قسم تخطيط الإنتاج من أهم أقسام المصنع، فيهتم بوضع مواصفات السلع و

العمليات الصناعية المختلفة، و تدرج هذه المواصفات عادة في أوامر الإنتاج التي ترسل إلى رؤساء الورش لتحديد لهم المهام و الأعمال التي ينبغي القيام بها و توضع هذه المواصفات أيضا في أعلى قائمة تكاليف الأوامر.

#### 4.2.3.2.3. تخطيط المخزون

بعد أن تنتهي إدارة المؤسسة من تخطيط المبيعات، يكون من الضروري التخطيط لمخزون أول مدة و آخر المدة، و يعتبر المخزون من بين المشاكل الحساسة التي تواجه المؤسسة، لذلك لابد من إعطاء أهمية للعوامل المؤثرة فيه و من بين هذه العوامل:

- المخزون المطلوب و الكافي لمواجهة احتياجات الطلب.
- المخزون المطلوب لمواجهة الخطة الشهرية.
- نسبة المخزون للمبيعات أو دوران المخزون السلعي.
- سياسات الأسعار و أثرها على المخزون.

#### 3.3. قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرار

يعتبر اتخاذ القرار عصب الوظيفة الإدارية في أية مؤسسة، و تعتمد الإدارة أساسا في القيام بهذه الوظيفة الهامة على المعلومات المناسبة للقرار محل الدراسة، و قديما كان نظام المحاسبة العامة هو المصدر الوحيد للمعلومات المالية في المؤسسة، لذلك احتل مكانة بالغة الأهمية، غير أنه مع تطور النشاط الاقتصادي و تعقد المشاكل أصبح الأمر يتطلب عدم الاكتفاء بالمعلومات المالية التي تقدمها المحاسبة العامة لأنها معلومات إجمالية و تاريخية لا تناسب القرارات التي تتخذ بشأن أهداف المستقبل، و من ثم فقد برز دور المحاسبة التحليلية في ترشيد القرارات حيث تقدم معلومات تحليلية في ترشيد القرارات الملائمة لطبيعة كل قرار تتخذه الإدارة.

#### 1.3.3. تعريف و مراحل اتخاذ القرار

يعتبر اتخاذ القرار عملية ديناميكية حيث تختص بالكشف على الجوانب التي تستدعي الاهتمام و التركيز عليها في التنفيذ و اختيار العمل المناسب و الأفضل من غيره من الإجراءات و ينتج عن عملية اتخاذ القرارات بديل معين من بين البدائل المقترحة، و يتضح ذلك في إعداد و اتخاذ القرارات بهدف اختيار بديل أو أكثر كمدخل للاستفادة من الموارد المتاحة لتحقيق هدف المؤسسة.



### 1.1.3.3. تعريف القرار

لقد اختلفت التعاريف حول مفهوم القرار، و من أهم هذه التعاريف نجد:  
 "إن القرار هو الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبدل من بديلين محتملين أو أكثر".

كما يمكن تعريف القرار على انه " عملية اتخاذ تتعلق بالمستقبل المجهول و الذي يتميز بحالة عدم التأكد بما يحدث في المستقبل، و على هذا فاتخاذ القرار يكون بمثابة مخاطرة تتوقف نتيجتها على مطابقة الافتراضات التي وضعت بالمستقبل ذاته".

نستنتج من التعريفين أن القرار هو حسم لبعض الآراء و وجهات النظر و الاختيار بين عدة حلول، و أن عملية اتخاذ القرار تعتبر عملية صعبة تعتمد على معيارين أساسيين هما:  
 - درجة المخاطرة مقابل الفائدة المتوقعة.  
 - درجة الاقتصاد في التكاليف و إمكانية تنفيذ البديل.  
 و بناء على ما سبق، يمكن القول أن اتخاذ القرار هو نقطة الانطلاق لجميع الأنشطة و التصرفات التي تتم داخل المؤسسة.

### 2.1.3.3. أهمية القرارات في الإدارة

يعتبر اتخاذ القرارات الإدارية من المهام الجوهرية للمدير، و من هنا وصفت عملية اتخاذ القرارات بأنها قلب الإدارة، كما وصف المدير بأنه متخذ قرارات و أن قدرته على اتخاذ القرارات و حقه النظامي في اتخاذها هو الذي يميزه عن غيره من أعضاء التنظيم الإداري.

و من هنا أصبحت عملية اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية، و أصبح مقدار النجاح الذي تحققه أية مؤسسة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة و كفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة، و ذلك أن عملية اتخاذ القرارات تشمل من الناحية العملية كافة جوانب التنظيم الإداري و انها لا تقل أهمية عن عملية التنفيذ و ترتبط بها ارتباطا وثيقا، و أن أي تفكير في العملية الإدارية ينبغي أن يركز على أسس و أساليب اتخاذ القرارات كما يرتكز على أسس و إجراءات تنفيذها.

و مما زاد من أهمية القرارات و دورها في تحقيق أهداف الإدارة، ما تشهده التنظيمات الإدارية الحديثة من مشكلة تعدد و تعقد أهدافها، و وجود التعارض بين هذه الأهداف أحيانا، إذ

لم يعد التنظيم الإداري يسعى لتحقيق هدف واحد كما كان من قبل، و إنما عليه أن يسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف المعقدة و المتشابكة، مما زاد من المشاكل التي تواجه قيادة هذه التنظيمات، و ما استتبعه ذلك من اتخاذ العديد من القرارات لمواجهة هذه المشاكل. [60] و يقتضي فهم أكثر لأهمية القرارات في الإدارة بيان أنواعها و العوامل المؤثرة فيها و هذا ما سنعرضه في المطلب الموالي.

### 3.13.3. مراحل عملية اتخاذ القرار

يعتبر التغيير أي كان نوعه سواء داخل المؤسسة نفسها أو في البيئة الخارجية المحيطة بها السبب في بروز مشكلة اتخاذ القرار و يستدعي هذا وجود حاجة لإجراء تعديلات ضرورية بسبب أحداث ظهرت تؤثر على الأوضاع الحالية للنشاط و التي تستدعي الاهتمام، أو بمعنى آخر ينبغي على المدير إتباع خطوات منظمة لتخطيط التغيير في الأنشطة و العمليات الحالية لتجنب السكون و التوقف، و تتمثل المراحل التي يتبعها المدير في اتخاذ القرار فيما يلي:

#### 1.3.1.3.3. تحديد و تشخيص المشكلة

تعرف المشكلة في مجال عملية اتخاذ القرار بأنها " انحراف عن الهدف المحدد مسبقاً، أو هي حالة من عدم التوازن بين ما هو كائن و بين ما يجب أن يكون" [61]

إذن، تحديد و تشخيص المشكلة تعتبر أول خطوة في عملية اتخاذ القرار، و يعني التشخيص التعرف على أسباب المشكلة و تحديد أبعادها و تحري السبب الرئيسي لظهورها و معرفة أسبابها و أعراضها من أجل أن يكون القرار المتخذ سليماً، و بالتالي فالصيغة الحقيقية للمشكلة و تحديد أسبابها تعتبر أهم خطوة الأمر الذي أكده M.FOLETT حيث يقول: " أفضل القرارات تلك التي تعتمد على سلطة الحقائق." [62] معنى ذلك أن فاعلية القرار لا تعتمد على من يتخذه و لكنها تعتمد على إدخال جميع الحقائق الخاصة بالمشكلة موضوع القرار في الاعتبار و تقديرها بوعي.

و تحتاج هذه المرحلة إلى وجود معلومات المحاسبة التحليلية التي من شأنها أن تضع المشكلة أمام الإدارة و تسهل إمكانية التعرف على حدودها و دراستها.

### 2.3.1.3.3. تحليل المشكلة

خلال هذه المرحلة يتم جمع و تحليل المعطيات و المعلومات من أجل معرفة الأمور المتعلقة بالمشكلة و استبعاد المعلومات غير المتصلة بها و معرفة المعلومات الناقصة، و يقتضي تحليل المشكلة و تصنيفها تحديد البيانات و المعلومات المطلوبة لحلها و مصادرها، و تحديد طبيعتها، حجمها، مدى تعقدها و نوعية الحل الأمثل المطلوب لمواجهتها، و عملية التصنيف و التبويب تساعد في تحديد و معرفة من الذي سيقوم باتخاذ القرار .

### 3.3.1.3.3. البحث عن الحلول البديلة

يتم تحديد البدائل من خلال تحديد كل الإمكانيات و الفرضيات و الآراء التي تمكن من حل المشكلة، حيث يعتبر عدم اتخاذ القرار قرارا بحد ذاته و الحل البديل يعني وسيلة الحل المتاحة أمام المدير لحل المشكلة المطروحة أو هو بمعنى آخر قرار مقترح يؤخذ في عين الاعتبار إلى جانب قرارات أخرى مقترحة بقصد المقارنة و التحليل حتى يتم اختيار أفضلها و يصبح القرار الأخير .

و يجب توفر شرطان في الحل البديل، و عدم توفرهما ينفي من الحل صفة البديل القابل للاختيار و يبعد من قائمة الحلول موضع البحث، و الشرطان هما:

- أن يساهم الحل البديل في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار .
- أن يتوافر إمكانيات تنفيذ هذا الحل عند اختياره دون البدائل الأخرى .

### 4.3.1.3.3. تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة

بعد أن يتضح للمسؤول بدائل حل المشكلة، و جب عليه بعد ذلك إجراء تقييم شامل للحلول البديلة، و لذا فإن تقييم الحلول البديلة تحتاج إلى مزيد من المعلومات التفصيلية التي تتعلق بالبدائل موضع الدراسة و أثر كل منها على القرارات الأخرى التي اتخذتها المؤسسة، أو التي هي بصدد اتخاذها، و تعتبر أيضا هذه المرحلة من المراحل الصعبة ذلك لأن عملية المفاضلة بين البدائل ليست عملية واضحة و سهلة لأن مزايا و عيوب كل بديل لا تظهر وقت بحثها و لكنها تبرز عند تنفيذ الحل مستقبلا، و من هنا يأتي الشك و عدم التأكد من صلاحية البدائل المطروحة للحل، و مما يزيد من صعوبة الموقف أمام متخذ القرار في هذه المرحلة، أن عملية المفاضلة بين البدائل تتضمن عوامل غير ملموسة يصعب وضع معايير دقيقة لقياسها،

فضلا عن ضيق الوقت المتاح أمام متخذ القرار لاكتشاف النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المتاحة.

### 5.3.1.3.3. اختيار الحل الملائم للمشكلة

بعدها يتم تقييم الحلول البديلة باستخدام الأساليب المختلفة، فإن المدير يحاول تحديد الحل الأفضل و البديل الذي يحقق أحسن الأهداف التي من أجلها يتخذ القرار، و تعتبر عملية الاختيار النهائي من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة من أهم الخطوات التي يوليها المديرون جل اهتمامهم، لأنها أصعب و أعقد مراحل القرارات و تتبع الصعوبة من كون هذه المرحلة تتطلب مجهودا فكريا من متخذ القرار لإجراء الموازنة و التقييم الدقيق لمزايا و عيوب كل بديل من البدائل المتعددة المقترحة، إضافة إلى أنها تتأثر بعوامل و اعتبارات متعددة يجب أخذها بالاعتبار، أما التعقيد فيرجع إلى أن عملية الاختيار بين البدائل تتم استنادا إلى معلومات متشابكة و تحت ضغط تأثيرات متعددة، و بذلك وجب على متخذ القرار النظر إلى البديل على أنه حصيلة اختيارات سابقة تم تقريرها و هذا معناه أن هذا البديل سبقته قرارات و ستليه قرارات أخرى.

### 6.3.1.3.3. التنفيذ و مراقبة القرار

إن عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل، بل يستلزم متابعة التنفيذ و ترتبط متابعته بعدة خطوات هي:

- صياغة إعلان القرار قصد إيصاله إلى كافة الأشخاص و الجهات التي يهمها موضوعه أو المختصة بتنفيذه حتى يكون التنفيذ سهلا.
- اتخاذ الخطوات اللازمة لتنفيذ القرار، فحسب ما عبر عنه DRUCKER أن " أي قرار لن يكون فعالا إلا إذا تضمن التزامات محددة بالعمل على تنفيذه و كانت تلك الالتزامات واضحة و محددة بالقرار منذ البدء بتنفيذه" [63].
- متابعة تنفيذ القرار و التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا لما تم وضعه في الخطة المدروسة و المرسومة في حدود التعليمات و القواعد الموضوعة قصد اكتشاف الأخطاء و تصحيحها و تقادي تكرارها.

### 2.3.3. أنواع القرارات و العوامل المؤثرة فيها

إن دور المحاسبة التحليلية و ما توفره من معلومات عن التكاليف تساعد إدارة المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات مهما كان نوعها، فما طبيعة عملية اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيها؟ و ما هي نوعية المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات؟.

#### 1.2.3.3. أنواع القرارات

صنفها "ANSOFF" وفقا للتدرج الهرمي إلى ثلاثة أنواع

قرارات استراتيجية تتخذها الإدارة العليا، و قرارات تكتيكية تتخذها الإدارة الوسطى أما القرارات التنفيذية أو العملية فتتخذها بحسب المستويات التي تصدر عنها، إذ أنه في حين تصدر المستويات العليا و الوسطى قرارات رئيسية و هامة تتطلب قدرا من الجهد الواعي و مهمة في حياة المؤسسة، فإن المستويات التنفيذية تتخذ قرارات ثانوية قليلة الأهمية تتلائم مع حالات العمل الروتينية.

#### 1.1.2.3.3. القرارات الاستراتيجية

يختص هذا النوع من القرارات بالخيارات التي تلزم المؤسسة على المدى الطويل، و هي تتمثل في قرارات تكيف مع المحيط، و تحركاته إذن هذه القرارات تهتم بالمشاكل الخارجية بالمؤسسة دون الداخلية و بالخصوص تلك المتعلقة باختيار الأزواج (منتوج/ سوق)، أي أن هذه القرارات تتعلق بطبيعة الموارد و تخصيصها بهدف تسويق سلع (أو الخدمات) أو الحصول على أسواق تبعا للمزج المحقق لأفضل نتيجة بالنظر إلى المعايير، أو الأهداف المعتمدة (مردودية، نمو...)

#### 2.1.2.3.3. القرارات التكتيكية أو الإدارية

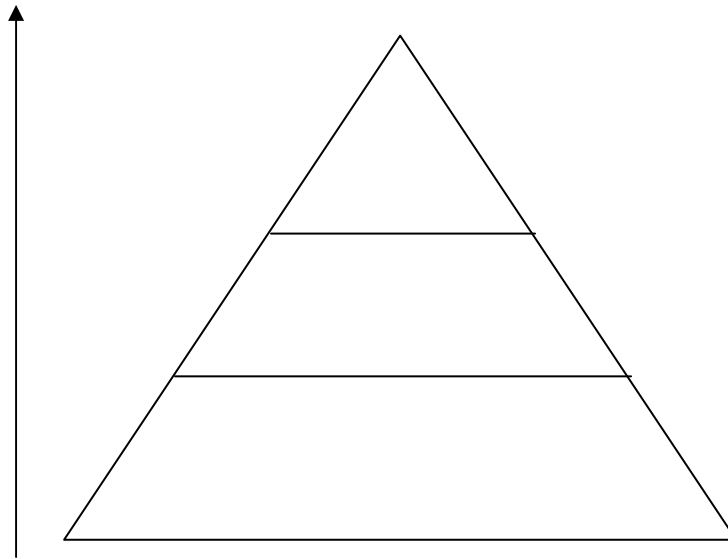
و هذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات أو ما يسمى بالإدارة الوسطى، و غالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف و ترجمة الخطط أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين أو بيان حدود السلطة أو تقسيم العمل أو تفويض الصلاحيات و قنوات الاتصال...، كما أن مثل هذه القرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.

### 3.1.2.3.3. القرارات العملية أو التنفيذية

هي القرارات المتعلقة بمشكلات العمل اليومي و تنفيذه و النشاط الجاري في المؤسسة، و تعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى الجهد و البحث من قبل متخذها، إنما تتخذ اعتمادا على الخبرات و التجارب السابقة، و اتخاذها يتم بطريقة فورية و هي قرارات قصيرة المدى تتعلق أساسا بأسلوب العمل الروتيني و تتكرر باستمرار، و من أمثلة هذه القرارات نجد: قرارات التسويق و قرارات التخزين.

تجدر الإشارة إلى أن هذا التصنيف و إن كان يبدو سهلا إلا أن تطبيقه من الناحية العملية صعب، و تكمن الصعوبة في وضع حدود فاصلة بين الأنواع الثلاثة من القرارات بسبب تداخل هذه الأنواع الذي يقتضيه تداخل و تعقد المشكلات و بالتالي تشابك القرارات المتخذة لحلها.

يمكن تلخيص ما سبق ذكره من أنواع القرارات في الشكل التالي:



شكل رقم 12: تصنيف القرارات عند "ANSOFF" [50]

يبرز الشكل الموضح، درجة أهمية كل نوع من القرارات بالنسبة للمؤسسة فالقرارات الاستراتيجية تأتي في المقام الأولى من الناحية الأهمية، تليها القرارات التكتيكية ثم تتبعها أخيرا القرارات العملية.

### 2.2.3.3. طبيعة عملية اتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة فيها

تهدف إدارة المؤسسة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، و لهذا فهي تسعى دائما إلى اتخاذ القرارات في مجال الشراء و الإنتاج و التسويق بالطريقة التي تحقق الهدف العام للمؤسسة، و دون أن يكون هناك تعارض بين أي منها بطريقة تحد من تحقيق الهدف العام.

و يؤثر في عملية اتخاذ القرارات عدة اعتبارات أو عوامل نوعية و كمية، و تتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير القابلة للقياس أو التي يصعب قياسها أو أن نتائج قياسها ستكون تقريبية أو غير دقيقة، مثل رد فعل المحتمل للمنافسين لقرارات التسويق التغيرات المحتملة في قوانين الضرائب و القوانين المختلفة بصفة عامة، و العوامل الكمية هي التي يمكن قياسها و تحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية و يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في عملية اتخاذ القرارات، مثال ذلك تكاليف البديل المقترح من المواد و اليد العاملة و التكاليف الصناعية غير المباشرة.

و طالما أن العوامل غير القابلة للقياس كثيرة و متعددة و قد تؤثر بدرجة كبيرة على بعض القرارات، لهذا ينبغي بذل الجهد لحصر العوامل الكمية الملائمة و تقييمها بدقة و ذلك حتى نضمن اختيار القرارات الإدارية المناسبة، و لا تقتصر مهمة حصر هذه العوامل على المحاسب، و إنما يشاركه في هذه المهمة الإحصائي و مديري الإنتاج و غيرهم.

إن مشاكل كثيرة مثل التوسع في العمليات أو تركيزها (إضافة منتج أو استبعاده)، زيادة أو تخفيض حجم الإنتاج لمنتوج معين أو لخط إنتاجي معين، التغيير في منافذ التصريف (البيع لتجار الجملة أو لتجار التجزئة)، كلها أمور تتطلب معلومات عن التكاليف و غيرها لتسهيل مهمة اتخاذ القرارات.

### 3.2.3.3. نوعية المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات

هناك عديد من القرارات يكون الأساس في المفاضلة و الاختيار بالنسبة لها قائم على تحليل و دراسة التكاليف، و تمر عملية الدراسة و التحليل في مجال اتخاذ القرارات بعدة خطوات هي:

- أهمية تحديد المشكلة.
- تحديد التكاليف الملائمة للمشكلة المعروضة.
- قياس التكلفة المضافة و الدخل المضاف (الإيراد المتعلق بها).

و هناك شروطا عامة في المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات و هذه الشروط هي:

الملائمة و الدقة، فنتحقق الملائمة في المعلومات إذا وجهت مدير المؤسسة إلى اتخاذ القرار الذي يحقق أهداف الإدارة و هي بهذا تختلف عن الدقة، ذلك لأن المعلومات قد تكون غير دقيقة و مع ذلك غير ملائمة، أي لا تقود إلى اتخاذ القرار السليم، كما قد تكون المعلومات غير دقيقة و لكنها ملائمة، فمثلا قد تكون أجرة مدير التسويق 20000 دج شهريا بمثابة رقم دقيق، و لكن هذه المعلومة غير ملائمة إذا كنا بصدد إضافة أو استبعاد منتج في المؤسسة.

### 3.3.3. تحليل التكلفة و أثرها في اتخاذ القرار

تمثل المحاسبة التحليلية بنك معطيات و أداء معالجة للمعلومات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية أو أداء الخدمات.  
تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذ عدد من القرارات من خلال دراسة هذه التكاليف وتحليلها.

#### 1.3.3.3. تحليل التكلفة و أثرها في اتخاذ القرار

إن تحديد سعر التكلفة في المؤسسة يؤدي دورا هاما في تحديد عدة قرارات، و لذا سوف نقدم طرق حساب التكاليف و استخداماتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

#### 1.1.3.3.3. طريقة التكاليف الكلية و اتخاذ القرار

تأخذ هذه الطريقة كما سبق و أن أشرنا في الفصل الثاني جميع المصاريف المباشرة و غير المباشرة في حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتج.

و في ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{حساب العلاقة التالية:} \\ \boxed{\quad \quad \quad = \quad \quad \quad - \quad \quad \quad}$$

إذن، فالمنتج الذي حقق إيرادا موجبا يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة، أما المنتج الذي يحقق إيرادا سالبا يؤثر بالسلب على نتيجة المؤسسة.



إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الحقيقية، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة للوحدة تبقى ثابتة) و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، و هو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر، و لكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه المؤسسة، فإن سعر منتج المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

إن النقد الموجه لهذه الطريقة في اتخاذ القرارات أنها غير كافية و مضللة في الكثير من الأحيان لأنها تحدد سعر بيع المنتجات على أساس إجمالي التكاليف مما يجعل سعر البيع مرتفعا، كذلك أن سعر التكلفة في هذه الطريقة منفصل عن تأثيرات لتغيرات في حجم الإنتاج و لإزالة هذا المشكل، يجب الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة، حيث يظهر اثر كل منهما في سعر التكلفة و أيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف و طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح لنا بمعرفة كل هذا.

#### 2.1.3.3.3. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و اتخاذ القرار

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار، ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) و من ثم تخفض عدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية).

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

#### 3.1.3.3.3. طريقة التكاليف المتغيرة و اتخاذ القرار

إن متخذي القرار يرغبون في تجريب القرارات قبل اتخاذها، و ليتمكنوا من ذلك يحتاجون إلى نماذج محاكاة تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها و المفاضلة بينها، و في هذا مجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة، إذ أنه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه.

- و نستطيع حصر بعض استعمالات هذا النموذج فيما يلي:
- تحديد المنتوجات ذات المردودية و غير ذات المردودية و اتخاذ القرار بإنتاجها أو التوقف عن إنتاجها أو استبدالها بمنتوج آخر.
  - تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن الوصول إليه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.
  - و يمكن حساب هامش الأمان عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{هامش الأمان} = \frac{\text{الحد الأقصى للمردودية} - \text{المردودية الفعلية}}{\text{الحد الأقصى للمردودية}}$$

- اتخاذ بعض قرارات الاستثمار أي عند تغيير هيكل المؤسسة و الرفع من طاقتها الإنتاجية و دراسة أثر ذلك على المردودية.
- يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أسلوب الإنتاج البديلة و ذلك بالمفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا، و يستند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية و المرتبطة مباشرة بأحد الأساليب [59].
- يستوجب في بعض الحالات على الإدارة أن تتخذ قرار بإنتاج سلعة جديدة، كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى الانخفاض في الربح و إحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد.

#### 4.1.3.3.3. طريقة التكاليف المعيارية و اتخاذ القرار

- بعدها قمنا في الفصل الثاني بحساب الانحرافات في التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة و المصاريف غير المباشرة) و تحليلها حسب طبيعتها.
- نجدها تنقسم إلى قسمين:
- ملائمة (مفضلة)
  - غير ملائمة (غير مفضلة)
- ففي الانحرافات غير الملائمة تحتاج الإدارة إلى معرفة أسباب حدوث الانحرافات لمراقبة التكاليف و تصحيح خطتها و ذلك باتخاذ قرارات مناسبة.
- و بالتالي فإن عملية تحليل و تحديد أسباب الانحرافات عملية مهمة في صنع القرارات الإدارية.

### 2.3.3.3. نماذج اتخاذ القرار

سوف نتطرق إلى بعض نماذج اتخاذ القرار التي تركز أساساً على المعطيات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

#### 1.2.3.3.3. قرار الصنع أو الشراء الجاهز لجزء أو أجزاء من المنتج

قد تواجه المؤسسة مشكلة المفاضلة بين تصنيع بعض أجزاء المنتج أو الحصول عليها جاهزة من خارج المؤسسة، و يحتاج هذا النوع من القرارات إلى دراسة الجوانب المختلفة للتكاليف بالإضافة إلى دراسة بعض العوامل الأخرى غير الكمية مثل المعلومات الفنية (التكنولوجيا المطلوبة للمنتج) لدى المؤسسة و توافر اليد العاملة بالمهارة المطلوبة و مدى توافر المواد الخام اللازمة لإنتاج جزء أو الأجزاء المطلوب اتخاذ قرار بشأنها.

و ربما تلجأ المؤسسة الصناعية إلى تصنيع جميع الأجزاء التي تدخل في منتجاتها لتحقيق كل أو بعض المميزات التالية:

- تحقيق درجة من الاستقلالية و عدم الاعتماد على الآخرين.
- تحقيق مستوى معين من الجودة للأجزاء المصنعة داخليا و التي تؤثر على جودة المنتج النهائي.
- تحقيق مزيد من الأرباح و بالتالي تعظيم أرباح المؤسسة بصفة عامة.

#### 2.2.3.3.3. قرار خاص بتشكيلة المنتجات

إذا كان بإمكان المؤسسة أن تنتج إثنين أو أكثر من المنتجات، فإنها يجب أن تقرر أي من هذه المنتجات يجب أن تخصص له الموارد المتاحة، و إذا ما كانت للمؤسسة طاقة زائدة متاحة يجب أن تخصص له أكثر قدر ممكن من المنتجات ذات الربحية العالية، و لكن كل المؤسسات تقريبا يكون لديها طاقات محدودة أو قيود على الإنتاج تمنعهم من إنتاج الحجم الذي ترغب المؤسسة في إنتاجه، فإذا ما كان هناك عامل إنتاج محدود واحد مثل ساعات العمل أو ساعات الآلات أو عدد الوحدات الممكن إنتاجها، فإن الإدارة يجب ان تعظم الربح الحدي للوحدة الخاصة بالمورد المحدود لتحديد أي من المنتجات يجب إنتاجه و بيعه [64].

### 3.2.3.3.3. قرار استكمال تصنيع المنتج أو بيعه كمنتوج وسطي

عادة ما تواجه المؤسسات مشكلة الاختيار بين بيع منتج معين في صورة كاملة أو غير كاملة الصنع، فحتاج إلى بيانات التكاليف التي توفرها المحاسبة التحليلية لحساب الإيرادات الناتجة عن إتمام التصنيع و التكاليف الخاصة باتمام العملية الإنتاجية.

### 4.2.3.3.3. قرار قبول أو رفض الطلبات الخاصة

عادة ما تواجه الشركات بقرار قبول أو رفض طلبية خاصة، و يتضمن القرار في هذه الحالة المفاضلة بين بديلين رئيسيين، الأول و هو رفض الطلبية ( بقاء الوضع كما هو أي الاكتفاء بالمبيعات الحالية)، و الثاني هو قبول الطلبية و لاتخاذ القرار يجب أن نقوم باحتساب القيمة المتوقع تحصيلها في ظل كل بديل باستخدام البيانات التكاليفية، ثم يتم بعد ذلك تجميع البيانات الأخرى (مثل بيانات غير كمية قد تؤثر في القرار المتخذ)، و بناء عليه يتم التوصية بقرار معين [52].

### 5.2.3.3.3. قرار تسعير المنتجات

إن مشكلة تحديد السعر المناسب لمنتجات المؤسسة تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه الإدارة و ما زالت التكاليف و ستظل واحدة من أهم العوامل التي لا بد من دراستها و تحليلها و تحديد اتجاهاتها عند التعرض لمشكلة التسعير.

### 6.2.3.3.3. قرار التوسع في النشاط

تعتبر قرارات التوسع من القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل تستدعي توفير بيانات محاسبية لترشيد هذا القرار لما قد ينتج عن الخطأ في اتخاذه من خسائر فادحة تلحق بالمشروع، سيما و أن التراجع عن مثل هذا القرار يكبد المشروع أعباء تفوق الأعباء التي تتحملها نتيجة اتخاذه.

### 4.3. قياس التكلفة لأغراض الرقابة

تهدف المحاسبة التحليلية إلى ترشيد استخدام موارد الإنتاج المتاحة بالمؤسسة و هي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد، و في سبيل قياس تكلفة الإنتاج و الرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن المحاسبة التحليلية تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتوج حتى تتحقق له

الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه، و تعتبر رقابة تدفق عناصر التكاليف و استخدامها مهمة أساسية تسعى لها المحاسبة التحليلية تحقيقا بهدف تخفيض التكلفة.

### 1.4.3. مفهوم الرقابة و أهدافها

لقد زادت أهمية الرقابة على التكاليف في الفترة الأخيرة حتى انها أصبحت تعتبر اليوم في مقدمة الأهداف التي يسعى نظام التكاليف إلى تحقيقها، و لقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور وظيفة الرقابة ذاتها، و كذا توسع و تطور المشروعات الاقتصادية.

فقدما كان هناك ما يعرف بالرقابة الشخصية أي رقابة المالك أو صاحب المؤسسة لمنع السرقة و التلاعب و التحقق من أن الأداء الفعلي قد تحقق طبقا لما هو مخطط له من قبل، و هذا يعني أن الرقابة لا تتم إلا بعد تنفيذ العمل المطلوب أي أنها كانت رقابة لاحقة على وقوع الأحداث، فالقائم بالرقابة عليه إذن أن ينتظر حتى يتم أداء العمل ثم يطابق الأداء الفعلي على الخطة التي كانت محددة لهذا الأداء من قبل و ذلك لتحديد ما يكون قد وقع من انحرافات اثناء التنفيذ.

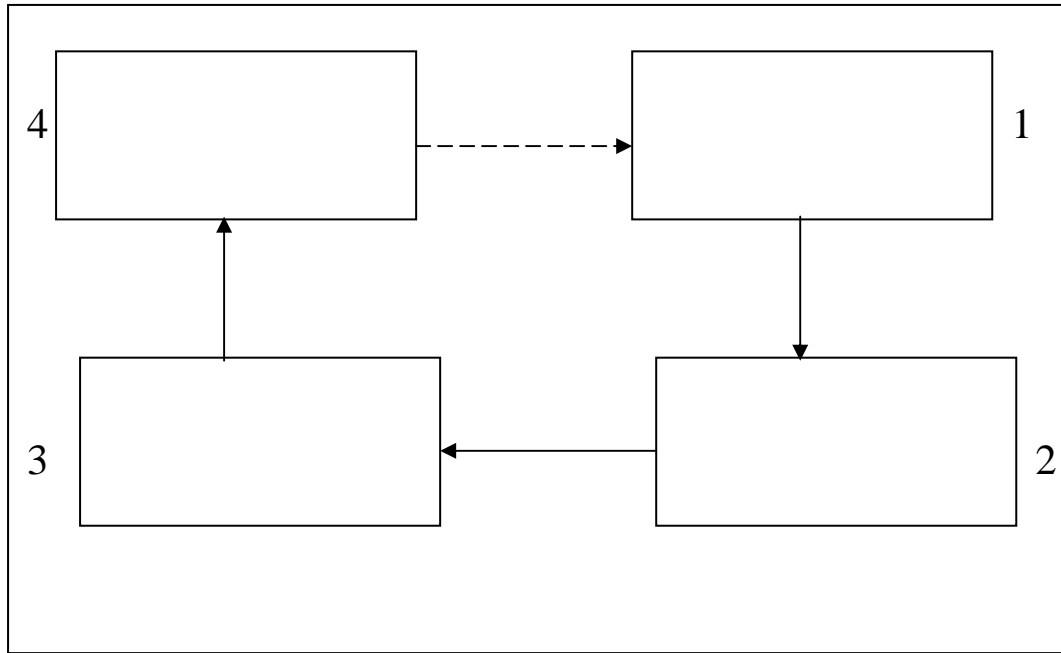
الرقابة بالمفهوم السابق لم تقم بتحقيق الأهداف المرجوة منها، إذ أنها بهذا المفهوم يقتصر دورها على كونها رقابة لاحقة، و لذلك كان لزاما على المحاسبة التحليلية أن تطور من مفهوم الرقابة ليعني العمل المستمر على تحقيق تطابق المنشود بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط، كما تعني التحقق من أن المهام المختلفة قد أديت على أحسن ما يكون للأداء، و أن الموارد مستغلة بطريقة تحقق أقصى عائد ممكن، و أن الجهود الجماعية في المؤسسة تسير جميعا نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة، و طبقا لهذا المفهوم فإن " دور المحاسبة التحليلية أصبح أكثر إيجابية، و الرقابة تغيرت من رقابة لاحقة إلى رقابة مانعة عن طريق وسائل مادية و بشرية المتوفرة بالمؤسسة " [65].

و نتيجة لهذا التطور، أصبحت الرقابة تعرف " بأنها العملية التي تتأكد الإدارة بمقتضاها من أن القرارات و الأنشطة المختلفة تتماشى مع النتائج المرغوبة، و عادة ما تكون نتائج المرغوبة هي تلك التي سبق تحديدها أثناء عملية التخطيط و تتضمن عملية الرقابة أيضا ضرورة التعرف على مدى ملائمة الخطط الموضوعة و تعبيرها عن الظروف العملية، إذن

فالرقابة تسعى إلى تحقيق هدفين: الأول هو التأكد من حسن سير العمل و تماثيه مع الخطط الموضوعه، و الثاني هو التحقق من تعبير الخطط الموضوعه عن الظروف التشغيلية القائمة".

و تتضمن عملية الرقابة أربعة خطوات أساسية هي:

- تحديد هدف أو معيار أو خطة مسبقة.
  - قياس الأداء الفعلي.
  - تقييم النتائج التي تم التوصل إليها، و مقارنة الأداء الفعلي للأهداف المحددة سلفا و ذلك لتحديد أي انحرافات في الأداء عما هو مخطط.
  - اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحراف إن وجد.
- يمكن توضيح تلك الخطوات من خلال الشكل التالي:



شكل رقم 13: خطوات الدورة الرقابية [66]

تعتبر هذه الخطوات أساسية لتطبيق أي نظام للرقابة على الأداء، و يقوم هذا نظام على عدد من المقومات التي تمكن من نجاحه، و تشمل هذه المقومات ضرورة وجود نظام سليم لتحديد الأهداف المرغوبة في تحقيقها، و وجود نظام سليم للتغذية العكسية و تحديد واضح لمراكز المسؤولية، و اتخاذ إجراءات تصحيحية سليمة.

و قد سبق أن ذكرنا أن تحديد الهدف هو أول خطوات عملية الرقابة، لذا يصعب الفصل بين عمليتي التخطيط و الرقابة، فالرقابة ما هي إلا الوجه الآخر في عملية التخطيط.

هناك العديد من النقاط الجديرة بالذكر عن نظام الرقابة عن التكاليف و التي تعتبر ذات فائدة كبيرة في هذا الصدد، و من بينها:

- إن هدف نظام الرقابة على التكاليف ليس الضغط من أجل تخفيض التكاليف و لكن تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة، و عليه فإن مفهوم الرقابة على التكاليف لا يجب أن يطبق بدون أخذ أهداف المؤسسة بالحسبان.

- لا يجب الاهتمام فقط بالتأثير القصير الأجل لرقابة التكلفة، و لكن أيضا يجب الاهتمام بالتأثير طويل الأجل، فعلى سبيل المثال قد يكون من الضروري انفاق مبالغ في الأجل القصير و الخاصة بمشروع ما كتحسين تصميم منتج معين بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج في أجل طويل.

- إن الرقابة على التكلفة و تخفيض التكلفة ليس مترادفان، فتخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة اقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية، بينما تعني رقابة التكلفة الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما سواء كانت معيارية أو فعلية.

- لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف، يجب توجيه الاهتمام ليس فقط للمبالغ النقدية و لكن أيضا للمتغيرات غير النقدية، مثال ذلك كمية المواد و اللوازم و ساعات العمل... إلخ.

- إن نظام رقابة التكاليف يعتبر مفيدا ليس فقط في رقابة التكاليف، و لكن أيضا في رقابة الأنشطة و العمليات المختلفة، لذا فعالبا ما يكون نظام الرقابة غير جيد علامة من علامات الإدارة غير الجيدة.

- يحتاج كل مشروع سواء كان صغيرا أو كبيرا إلى نظام للرقابة على التكاليف فالمشروع الصغير غالبا ما يحتاج إلى نظام بسيط، بينما يحتاج المشروع الكبير إلى نظام شامل و معقد في بعض الأحيان، و المشروع الذي يحقق أرباحا يحتاج إلى نظام لرقابة التكاليف مثله في ذلك حاجة المشروع الذي لا يحقق أرباح.

إذن مهما اختلفت طبيعة المشروع، فإنه بحاجة إلى نظام للرقابة على التكاليف، و هذا الأخير له دعائم و متطلبات أساسية قصد تحقيق رقابة فعالة.

### 2.4.3. أساليب و متطلبات الرقابة على التكاليف

يتضح مما سبق أن الرقابة تتم بالقيام بعمل إيجابي ذات طبيعة خاصة يكفل الاستفادة من أخطاء الماضي و منع حدوث ما أمكن من هذه الأخطاء في المستقبل عن طريق استمرار كفاءة أنشطة التخطيط و التنفيذ بما يتفق مع ما يستجد من متغيرات.

#### 1.2.4.3. أساليب الرقابة

استنادا إلى ما جاء به " Gorgon Shiling Low " نميز بين أربعة أساليب رقابية

و هي [67]:

- الرقابة عن طريق التخطيط.
- الرقابة عن طريق الجدولة و التوجيه و الإشراف.
- الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء.
- الرقابة عن طريق التدبير الهادف.

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق التخطيط أو الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة، " و عموما فإن المتطلبات الأساسية للرقابة عن طريق الموازنات التقديرية هي أساسا التحديد الدقيق للتنظيم و أهدافه و للوظائف المختلفة، و في هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة و المسؤولية واضحة جدا، كما يتطلب ضرورة وجود نظام محاسبي سليم، و تحديد معايير عملية و دقيقة تستخدم في أغراض التخطيط و الرقابة، و من هنا نجد ارتباطا وثيقا بين الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية، إلا أنه ينبغي أن نلاحظ في هذا المجال أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصورة التي يأخذها هو أداة مساعدة للإدارة، و أن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظام كامل للرقابة، و لكنها تعتبر فقط جزء من النظام الكامل للرقابة.

و تتحقق الرقابة عن طريق الجدولة و التوجيه، و الإشراف بوضع جداول فنية و زمنية تفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، و ضمان توافر الموارد المالية و المادية و البشرية اللازمة للتنفيذ بقدر الكافي و في الوقت المناسب، و تتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقا للجداول الفنية و الزمنية المحددة لها و إبلاغ المسؤولين عن التنفيذ بالانحرافات أول بأول، و تختلف الرقابة عن طريق التخطيط و الرقابة عن طرق الجدولة في كون الأولى شاملة لكافة أوجه



النشاط، كما أنها تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط، في حين تكون الثانية محدودة النطاق و مفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط، كما أنها تعتبر في شق منها توجيهية و في شقها الأكبر تصحيحية وهي من الدعامات الرئيسية لأي نظام رقابي فعال.

و تعد الرقابة عن طريق المتابعة و تقارير الأداء من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدما، و تستخدم تقارير الأداء لإبلاغ المسؤولين بها و متابعتها و القيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة. [68].

لاشك أن أي نظام رقابي فعال لا بد أن يشمل على مزيج متناسق من الأساليب الثلاثة السابقة، فالتخطيط هو أساس الرقابة يتحدد من خلاله الأهداف المرغوب تحقيقها و الإمكانيات المتاحة لذلك، و تعد جدولة المهام فنيا و زمنيا من الأركان الرئيسية لربط المعايير الموضوعية في مرحلة التخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يمكن إرجاع الانحرافات إلى أسبابها، كما تعتبر تقارير الأداء من الوسائل الإخبارية التي تمكن المسؤولين من التعرف على مجريات الأمور في مجال التنفيذ.

#### 2.2.4.3. متطلبات الرقابة الفعالة على التكاليف

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليف فعال التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيقها و التي قد تشمل على ما يلي:

##### 1.2.2.4.3. هيكل تنظيمي ملائم

يجب تحديد الوظائف و الأنشطة المؤداة بالمؤسسة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم، كما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات أو مناطق المسؤولية.

##### 2.2.2.4.3. الإطار الإداري و العاملين

يجب أن يكون لدى المؤسسة المديرين المؤهلين و أيضا العاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة أو حضروا برامج تدريبية ملائمة، فالمدير الجيد يمكن أن يساعد في تخفيض نفائص المؤسسة غير الجيدة و نظام الرقابة غير الجيد.

#### 3.2.2.4.3. التخطيط

تطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة المؤسسة و تحديد مقدار ما ترغب في إنفاقه على أهدافها و أنشطتها المخططة، فمثلا بدون تخطيط أنشطة المبيعات، فإن أقسام الإنتاج لن تعرف المنتجات التي سوف تنتجها و كميتها و بالتالي قد يكون هناك إنتاج زائد أو عجز في الإنتاج المتاح للبيع.

#### 4.2.2.4.3. المعايير

يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء و بناء معايير للتكاليف، و يجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية.

#### 5.2.2.4.3. القياس

يجب قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية، حيث بدون قياس لن يكون هناك رقابة.

#### 6.2.2.4.3. تقارير الرقابة على التكاليف

يجب عرض التكلفة الفعلية و انحرافات عن التكلفة المخططة في صورة تقارير مفصلة و واضحة و تقديمها لمديري مراكز المسؤولية قصد تحديد المسؤولين عن هذه الانحرافات، فبدون هذه التقارير لن نعرف ما إذا كان أداءهم جيدا أو غير جيد.

#### 7.2.2.4.3. الأعمال التصحيحية و الوقائية

يجب تقصي أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية و الوقائية الملائمة، ففي الكثير من الحالات قد تتم الرقابة في الوظيفة المعينة يوما بيوم و بندا ببند، و بالتالي فإن مديري مراكز المسؤولية و مرؤوسيهم يجب أن يكونوا قادرين على ملاحظة الكثير من الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير.

#### 8.2.2.4.3. ميكانيكية الدافع الذاتي

يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي بمعنى أن تعمم بحيث تأخذ الخطوات التالية كمسألة روتينية، فعلى سبيل المثال، إذا ما قدمت تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية، يجب أن يشرح المديرون مسببات الانحرافات الهامة و الأعمال التي تم اتخاذها أو خطط لها لتصحيح أو منع هذه الانحرافات دون انتظار لطلب الإدارة تفسير هذه الانحرافات [67].

#### 9.2.2.4.3. الاعتبارات الإنسانية في رقابة التكلفة

يعد العنصر البشري هو قلب نظام رقابة التكاليف، إذن فرقابة التكلفة لها الجانب الإنساني بمعنى أن المسؤولية الرقابية تركز على الأشخاص، و أن الانحرافات التكاليف الفعلية من التكاليف المحددة مقدما يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها، فالمعايير الخاصة بالمواد المباشرة و ساعات تشغيل الآلات يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص و ليس بواسطة الآلات.

#### 3.4.3. أهمية و إجراءات الرقابة على التكاليف

إن عرض مفهوم الرقابة و أهدافها و أساليبها و إن كان يلقي ضوءا على طبيعة العملية الرقابية، إلا أنه يترك في نفس الوقت عددا من الأسئلة دون إجابة، لعل أهمها هي:

- ما أهمية الرقابة؟
- ما هي إجراءات الرقابة على التكاليف؟

#### 1.3.4.3. أهمية الرقابة

من خلال تطرقنا لوظيفة التخطيط، لاحظنا أن عملية التخطيط و تكوين الخطط تعتمد أساسا على التنبؤ، و على الرغم من أن التنبؤ أصبح علما له نظرياته و مبادئه، إلا أنه لا يمكن أن يصل إلى مستوى مطلق من الدقة، فلو أن الخطط السابق وضعها لا تحتاج إلى مراجعة، و لو أن التنظيم الإداري تم تصميمه بطريقة مثالية تضمن التوزيع الملائم للسلطة و المسؤولية مع الالتزام الكامل من قبل العاملين بالاختصاصات السابق تحديدها، و لو أن المنظمة تسيطر تماما على جميع الظروف الداخلية و الخارجية المؤثرة في نشاطها بما فيها تصرفات المنافسين، لو تحقق كل هذا فإن الرقابة تصبح عديمة الأهمية.

لكن لو انتقلنا من التمنيات إلى الواقع، نجد أن الصورة مختلفة تماما، هذا ما يعكس مدى حاجة المؤسسات إلى النظم الرقابية، فعلى الرغم من تعدد الأسباب التي تبرز أهمية الرقابة إلا أنه يمكن جمعها في ثلاثة أسباب رئيسية و هي:

#### 1.1.3.4.3. التراكم

و يشير هذا الاصطلاح إلى حقيقة ثابتة هي: أن الخطأ الصغير الذي لا يكتشف اليوم، يصبح خطرا كبيرا في اليوم التالي، قياسا على هذه الحقيقة فإن إدارة المؤسسة التي لا تستطيع معرفة سبب الانحراف البسيط في تكلفة الإنتاج و تتغاضى عنه في المدى القصير، لابد أن تفاجئ بعدئذ بأنها في موقف التخلف بالنسبة للمنافسين، و بذلك فإن نظام الرقابة الجيد يمكن المسؤولين اكتشاف الأخطاء في وقت مبكر و يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

#### 2.1.3.4.3. تعقد التنظيم

إن التنظيمات الإدارية المعاصرة تتميز بالتعقد الشديد الذي يشمل كلا من النواحي الفنية و السلوكية، هذا التعقد أصبح أكبر من طاقة أي مدير في متابعته أو السيطرة عليه، و بالتالي فمن خلال الرقابة يستطيع المدير متابعة النشاط المسؤول عنه، على سبيل المثال، النظام الجيد للرقابة يمكن أن يمد المدير بمعلومات كافية عن مخزون مواد الأولية، و بدون هذه المعلومات لا يستطيع معرفة مستويات هذا النوع من المخزون و هي المعرفة الضرورية لضمان سير عمليات المؤسسة.

#### 3.1.3.4.3. البيئة

إن البيئة المعاصرة للمؤسسات الاقتصادية أصبحت شديدة تعقيد و صعوبة، هذا الوضع يحتم عليها ضرورة التجاوب مع المتغيرات البيئية حتى تتمكن من تقديم سلع منافسة تجمع بين الجودة العالية و السعر المنخفض، و عليه فعامل البيئة يؤكد أهمية الرقابة على اعتبار أنها تمثل أحد القنوات الرئيسية لتوصيل المؤسسة إلى حالة التجاوب السريع مع التغيرات في المحيط الاقتصادي.

#### 2.3.4.3. إجراءات الرقابة على التكاليف

نعرض فيما يلي إجراءات الرقابة على كل عنصر من عناصر التكاليف:

### 1.2.3.4.3. الرقابة على المواد المباشرة

تعتبر الرقابة المحاسبية على هذا العنصر من عناصر التكاليف ضرورة و هامة لحماية أصول المؤسسة، إذ أن أي خلل أو قصور في نظام الرقابة على إجراءات الحصول على هذه المواد وعلى كيفية تخزينها و حسن استخدامها في العمليات الإنتاجية قد يترتب عليها نفقات غير ضرورية يمكن تجنبها بوجود نظام فعال و محكم للرقابة على المواد، و يتطلب هذا النظام وجود ثلاثة أنواع من الرقابة هي.

#### - رقابة إدارية:

تبدأ الرقابة الإدارية بضرورة وجود الشخص المناسب في المكان المناسب، إذ أن عملية الرقابة تمارس و تنفذ بواسطة أفراد، لذلك يجب أن تضمن الإدارة وجود الأفراد ذوي الكفاءة و القدرة على تحقيق الهدف من الرقابة على عنصر المواد، كما أن السياسات الإدارية التي تحكم عمليات الشراء و الاستخدام و التخزين تؤثر إلى حد كبير على إجراء الرقابة المتبعة.

#### - رقابة تشغيلية:

و تبدأ هذه الرقابة بالتخطيط لشراء المواد على ضوء الاحتياطات المخططة و ذلك لتجنب الشراء المعجل أو تراكم المخزون، و تتضمن هذه الرقابة القيام بإجراءات الرقابة المادية للتأكد من أن المواد المشتراة و الصادرة للإنتاج و الباقية في المخزون قد تم وزنها أو عدّها أو قياسها بطريقة صحيحة، هذا بالإضافة إلى الرقابة المادية على خسائر التشغيل من حيث حدوثها و معالجتها و التصرف فيها.

#### - رقابة محاسبة التكاليف:

يجب ملاحظة أن وضع المعايير هو الخطوة الأولى في الرقابة لا بد أن يتبعها خطوات أخرى حتى توتى الثمار المرجوة منها و هذه الخطوات هي:

- قياس الكميات الفعلية من المواد التي استخدمت في الإنتاج و الاسعار الفعلية لها.
- مقارنة البيانات الفعلية بالبيانات المعيارية و تحديد الانحرافات على تكلفة المواد.
- فحص أسباب هذه الانحرافات و تحديد المسؤولين عنها.
- تقارير عن هذه الانحرافات.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائي بواسطة الشخص المسؤول.

- رفع التقارير للإدارة عن نتائج الإجراءات التصحيحية في حالة الانحرافات الجوهرية و الهامة.

#### 2.2.3.4.3. الرقابة على تكلفة العمل

ترتبط تكلفة العمل في المشروع بالجهد البشري المبذول في سبيل الحصول على الإنتاج المطلوب بالموصفات المرغوبة و في الوقت المناسب، و لا تقل أهمية عنصر العمل عن باقي عناصر الإنتاج، حيث ستظل مركز الحركة و سبب النجاح أو الفشل في أي مشروع مهما تقدمت تكنولوجيا الإنتاج الآلي على مر العصور، و بناء عليه فإن تكلفة العمل شأنها شأن باقي عناصر التكاليف الأخرى تتطلب قياس و رقابة و التحليل.

تستند أهمية الرقابة على تكلفة العمل إلى حاجة الإدارة إلى معلومات و قتيية ملائمة فمثلا تهتم الإدارة العليا بنسبة تكلفة العمل إلى إجمالي التكلفة، و مدى تغير هذه النسبة من فترة لأخرى، بينما يهتم مديرو المصانع بمعرفة تفاصيل تكلفة العمل موزعة على أقسام و خطوط الإنتاج و مناطق البيع [69].

و الرقابة الملائمة في هذه الظروف تتضمن التحقق من كفاءة العمالة في التشغيل، و ملائمة معدلات الأجور لمختلف مستويات المهارة و الحفاظ على جودة الإنتاج و الوصول به إلى مستوياته المخططة.

و تستند الرقابة على تكلفة العمل إلى معايير تعد مقدما، و يتم مقارنتها بالتكلفة الفعلية و يتم ذلك من خلال تخطيط الإنتاج و استخدام الموازنات التقديرية للعمل و مقارنتها بالمعايير و تقارير الأداء، بالإضافة إلى وجود أنظمة ملائمة للأجور و الحوافز.

#### 3.2.3.4.3. الرقابة على التكاليف غير المباشرة

تتحقق الرقابة على التكاليف بصفة عامة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية التي تحملتها المؤسسة فعلا بالتكلفة المخططة أو التي كان من المتوقع أن تحدث فإذا كان هناك تجاوزات أو انحرافات للتكلفة الفعلية عن المخططة فإن عملية الرقابة تستهدف أيضا تتبع هذه التجاوزات و تحليلها إلى أسبابها تمهيدا للمسائلة عنها خاصة إذا كانت التجاوزات غير ملائمة فلا بد من اتخاذ

إجراءات تصحيحية لمنعها في المستقبل، أما إذا كانت الانحرافات ملائمة فلا بد من مكافأة المتسبب في ذلك.

و في سبيل تحقيق الرقابة على التكاليف غير المباشرة، نجد أن هذه التكاليف مرتبطة أساسا بمستويات النشاط في الأقسام مختلفة، و بالتالي فإن التخطيط لها و مراقبتها يجب أن يتم على مستوى الأقسام من ناحية و على أساس مستوى النشاط المستخدم في هذه الأقسام من ناحية أخرى، و لتحقيق ذلك فإن أسلوب الموازنة المرنة يعتبر من أساليب المفضلة للرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة [10].

تلعب المحاسبة التحليلية دورا كبيرا في مد العون لإدارة المؤسسة من خلال ما تقدمه من معلومات و معطيات إذا ما تم استغلالها بالكيفية محكمة يمكن للمؤسسة أن تحسن من أداء وظائفها الأساسية المتمثلة في التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة، ففي مجال التخطيط رأينا كيف أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد بصورة واضحة فيه، مثل تخطيط الأرباح في الفترات القصيرة، تخطيط المشتريات، تخطيط الإنتاج و المخزون، أما عن اتخاذ القرار الذي يمثل عصب الوظيفة الإدارية هو بحاجة إلى معلومات تفصيلية عن التكاليف لكي يكون القرار ملائم يخدم إدارة المؤسسة حتى تستفيد من الموارد المتاحة لديها لتحقيق الهدف المرسوم، و فيما يخص الرقابة فهي تعتمد بدورها أيضا على بيانات التكاليف لتحقيق التطابق بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط، و تشمل الرقابة الفعالة كل عنصر من عناصر التكاليف (المواد الأولية، اليد العاملة، التكاليف غير المباشرة)، و يؤثر كل ما سبق ذكره على مستوى أداء العام للمؤسسة الذي سوف يعرف تحسن ، هذا ما يسهل لها الوصول إلى أهدافها المرسومة مسبقا.

و بعد عرض الجانب النظري لتقنيات المحاسبة التحليلية و مدى تأثيرها في الوظائف الأساسية للمؤسسة نسعى في الفصل الموالي القيام بعملية إسقاط لتقنيات المحاسبة التحليلية على المؤسسة محل الدراسة الميدانية.

## الفصل 4

### دراسة ميدانية لمركب السيارات الصناعية

بعد تطرقنا في الفصول السابقة إلى دراسة نظرية حول الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية وطرق حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وكذا دور المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية في التخطيط، اتخاذ القرارات و الرقابة.

سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية حول مؤسسة اقتصادية عمومية وطنية تعتبر من أكبر المؤسسات في الجزائر وأقدمها، تتخصص في صناعة منتوج استراتيجي، يتميز سوقه بالمنافسة الشديدة وشبه الاحتكارية من بعض المؤسسات العالمية الرائدة في هذه الصناعة، وتزداد تحديات المؤسسة الوطنية صعوبة خاصة في ظل الظروف التي تعرفها الدولة الجزائرية من تحولات اقتصادية عميقة وانفتاحها على مختلف أسواق العالم من خلال الاتفاقيات المبرمة في السنوات الأخيرة، ولمعرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية عموما وأهمية المعلومات التي تقدمها خصوصا في أداء المؤسسة لأنشطتها.

وسنتناول خلال هذا الفصل العناصر التالية:

- تقديم عام للمؤسسة.
- دراسة الطريقة المستعملة في حساب سعر التكلفة.
- مساهمة المحاسبة التحليلية في التخطيط و اتخاذ القرار والرقابة.



#### 1.4. تقديم عام للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بالروبية

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم المؤسسة كميدان للدراسة و الوقوف أكثر على مديريةية المحاسبة و المالية التي تمثل حقل هذه الدراسة .

##### 1.1.4. نشأة وتطور المؤسسة

يرجع تاريخ المؤسسة إلى 2 جوان 1957 عندما قامت الشركة الفرنسية "BERLLET" ببناء مصنع لتركيب السيارات من النوع الثقيل سمي بـ " BERLLET ALGERIE" ويقع هذا المصنع في المنطقة الصناعية للروبية على بعد 25 كلم شرق مدينة الجزائر.

وبعد الاستقلال، وفي جوان 1964، قررت الحكومة الجزائرية المشاركة في رأس مال المصنع بنسبة 40% عن طريق بنك الجزائر للتممية BAD. وفي 09 اكتوبر 1967 وبمرسوم رقم (150/67) تم إنشاء الشركة الوطنية للهياكل الميكانيكية (SONACOME) والتي كلفت بتطوير قطاع الصناعات الميكانيكية والتكفل بإنتاج واستيراد وتصدير السيارات ومكوناتها، وصيانتها ولتحقيق هذا الهدف تم خلال المخطط الرباعي الأول (1970/1973) الشروع في استثمار يقدر بـ 2.5 مليار دينار جزائري، أي ما يعادل آنذاك 600 مليون دولار، وهذا للأجل بناء سبع (07) وحدات صناعية، تساهم في إنتاج السيارات الصناعية وهي:

- مصنع تركيب الشاحنات .
- مصنع تركيب الحافلات .
- مصنع الصفائح المعدنية .
- مصنع تشكيل المعادن .
- مصنع الحدادة .
- مصنع السباكة .
- مصنع هياكل السيارات .

وفي سنة 1971 قامت الحكومة الجزائرية بتأميم كل الوحدات الإنتاجية وضمها إلى المؤسسة الوطنية للهياكل الميكانيكية حيث بدأت به الأشغال مباشرة لينتج أول شاحنة في نوفمبر 1974.

إلا ان سنة 1981 عرفت المؤسسات الوطنية عملية إعادة الهيكلة العضوية و التي مست أيضا الشركة الوطنية للهياكل الميكانيكية ، لتتبع عنها المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية (SNVI) (Société Nationale des Véhicules Industriels) بقرار 81 - 341 المؤرخ في 12 ديسمبر 1981، وأسندت للمؤسسة مهمة إنتاج وتوزيع وتصدير واستيراد السيارات الصناعية وتركيبها وصيانتها المختلفة.

وابتداء من شهر ماي لعام 1995 تغير الإطار القانوني للمؤسسة لتصبح مؤسسة عمومية اقتصادية (EPE) وتدخل عهد الاستقلالية كشركة بالأسهم (SPA) ويقدر رأسمالها ب 2.2 مليار دينار جزائري، ويقع المقر الرئيسي لها على الطريق الوطني رقم 05 بالحمير (المنطقة الصناعية بالروبية).

وتتجسد أهمية المؤسسة على المستوى الوطني في عملية تحقيق الأهداف التالية:

- العمل على تلبية الطلب الوطني من السيارات الصناعية و قطع الغيار من الناحية الكمية والنوعية، وذلك بوفرة الإنتاج.
- ترقية صناعة السيارات بالجزائر، من خلال استعمال تقنيات متطورة، إضافة إلى تحويل التكنولوجيا والتحكم فيها.
- تكوين لإيجاد عمال مختصين في مجال السيارات الصناعية.
- خلق الشروط المناسبة للدخول في السوق الصناعية العالمية وذلك بإتباع سياسات إستراتيجية معينة.

#### 2.1.4. الوحدات المشكّلة للمؤسسة

تتكون المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من:

05 وحدات إنتاجية، 21 وحدة تجارية، مركزين للتكوين وثلاثة مراكز للخدمات والبحث.

- الوحدات الإنتاجية Les Unités de Production وتتمثل في:

- مركب السيارات الصناعية بالروبية : Complex Vehicules Industriels de Rouiba

وهو أهم مركب في المؤسسة، يقوم بتركيب إثنا عشر نوع من السيارات الصناعية بين شاحنات وحافلات، وصناعة بعض قطع الغيار لهذه السيارات.

ويتكون المركب من 05 مراكز إنتاجية وهي:

bâtiment de forage	-	بناية الحدادة
bâtiment de mécanique	-	بناية الميكانيك
bâtiment emboutissage	-	بناية تطريق المعادن
bâtiment montage camions	-	بناية تركيب الشاحنات
bâtiment montage autobus	-	بناية تركيب الحافلات

- وحدة الهياكل الصناعية للروبية: Unité de carrosserie industrielles de Rouïba

تنتج هذه الوحدة الأنواع المختلفة من الحافلات الصغيرة ( Minicars, Minibus ) والهياكل المحمولة الصناعية ( Carrosserie Industrielles ) بالإضافة إلي التجهيزات المختلفة.

بدأت هذه الوحدة العملية الإنتاجية في سنة 1979، حيث كانت تابعة لمركب السيارات الصناعية واستقلت عنه مع إعادة الهيكلة في جانفي 1987.

- وحدة الهياكل الصناعية بتيارت: Unité de carrosserie industrielles de ( tiaret).

وتنتج هذه الوحدة الأنواع المختلفة للهياكل الصناعية المحمولة للشاحنات هي:

التجهيزات المحمولة مثل الحاويات والهياكل ( plataux, bennes , citernes ) وقد بدأت هذه الوحدة في الإنتاج سنة 1982.

- وحدة الصهر بالروبية : (Unité Fondrie de Rouiba).

وقد بدأت الإنتاج سنة 1984، حيث كانت تابعة لمركب السيارات الصناعية و استقلت عنه عام 1987، وتختص في إنتاج قطع الصهر الخام ( Réalisation de Brut de ) (Fonderie).

- وحدة التجهيزات الصناعية لحسين داي: (UEVI/H-DEY).

ويتمثل نشاطها في التجهيزات الخاصة (Equipement Spéciaux) والتجهيزات المحمولة (Equipement Porté).

- الوحدات التجارية : ( Les unités de commercialisations ).

وعددها 21 نقطة بيع موزعة على التراب الوطني ومصنفة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

- المجموعة الاولى: وتمثل الوحدات التجارية المركزية و التي تنقسم الى أربع وحدات هي:

- وحدة رويبة - وحدة الحمير

- وحدة تيزي وزو - وحدة السانية (وهران)

مهمة هذه الوحدات هي توزيع قطع الغيار للوحدات القاعدية والزبائن من المؤسسات العمومية بالاضافة الى بيع المنتوجات النهائية من الشاحنات والحافلات مع التكفل بخدمات ما بعد البيع.

- المجموعات الثانية: وتضم الوحدات القاعدية للبيع وعددها ثلاثة عشر وحدة تتواجد في

كل من:

حسين داي - قسنطينة - وهران - بشار - البرواقية - عين الدفلى - الرويبة - الاغواط

- سعيدة - تلمسان - باتنة - سطيف - ورقلة.

- المجموعة الثالثة: وتتكون من أربع وحدات للتوزيع والتطوير وهي:

- وحدة سيدي موسى - وحدة الشلف

- وحدة عنابة - وحدة المسيلة

- مراكز التكوين: تتوفر مؤسسة (SNVI) على مركزين للتكوين هما:

- المركز المتعدد المهن للتكوين والتأهيل (CIFOP)

- مركز التكوين المهني بتيارت (CFPT)

- مراكز الخدمات و البحث: وعددها ثلاثة وهي:

- مركز الدراسات والبحث (CER)
- مركز تسيير المنتج النهائي (CGPF)
- مركز العبور والجمركة (CDT)

أما فيما يخص الخريطة التنظيمية للمؤسسة، فهي تتكون من المديرية العامة والمديريات المركزية وعددها تسعة (9)، والتي تظهر كما يلي:



نلاحظ من خلال عرضنا للوحدات التابعة للمؤسسة والخريطة التنظيمية لها، أن مؤسسة (SNVI) تتميز بثلاث خصوصيات هي:

- "SNVI" مؤسسة متكاملة .
- "SNVI" مؤسسة متعددة المنتجات.
- "SNVI" مؤسسة متواجدة في جميع القطر الوطني وذلك للتكامل الاقتصادي، وبصفة عامة يمكن أن نحصر مهام المديرية العامة والمديريات المركزية فيما يلي:  
المديرية العامة: وهي تمثل رأس هرم المؤسسة حيث تعد المسئولة الأولى عن إدارة المؤسسة و تسييرها، كما تقوم بتمثيل المؤسسة عند الهيئات والسلطات الحكومية وتحقيق التناسق والتكامل بين مختلف المديريات.
- مديرية التنمية والتخطيط: مهمتها رسم الخطط والبرامج لتنمية مؤسسة (SNVI) ومتابعة تنفيذها، وترتبط مباشرة بالمديرية العامة.

- مديرية التنظيم والإعلام الآلي: مهمتها وضع وتنفيذ سياسات المؤسسة في ميدان التنظيم والإعلام الآلي، كما تعتبر مركز كل المعلومات التجارية والصناعية و المالية وتحصل على ذلك من خلال الدوائر الثلاث المكونة لها.

- المديرية التقنية: تقوم هذه المديرية بإعداد البحوث والدراسات ومتابعة البحث التقني والاختراع التكنولوجي والتصنيع بالمؤسسة.

- مديرية الموارد البشرية: هذه المديرية مكلفة بتنمية و تطوير نظم تسيير الموارد البشرية و تحديد السياسات والأساليب المتبعة في الأجور وترقية العمال وكل ما يتعلق بمسيرتهم، كما تهتم بتكوين وتأهيل العمال والإطارات بشكل مستمر حسب متطلبات المؤسسة.

- مديرية الشراء: ومهمتها تحقيق شراء المواد واللوازم والتجهيزات حسب البرنامج المسطر من طرف المؤسسة و في أحسن الشروط المتعلقة بالأسعار، النوعية و مدة التسليم.

- المديرية التجارية: ومهمتها وضع استراتيجية لتسويق المنتج داخل الوطن وخارجه ودراسة السوق، كما تقوم بتجميع المعلومات المتعلقة بسوق السيارات الصناعية ومستجداتها وتقلبات السوق.

كما تهدف إلى توزيع المنتجات إلى الوحدات المنتشرة عبر كامل التراب الوطني والقيام بعمليات البيع بالتنسيق مع هذه الوحدات، وتقوم بمتابعة المنتج بعد البيع والاتصال المستمر مع زبائنها من خلال تصليح المنتج وتوفير قطع الغيار.

- مديرية النوعية: وتعمل على تحسين النوعية وتقديم الطرقات والأدوات اللازمة لذلك.

- المديرية الصناعية: مهمتها التنسيق بين مختلف الوحدات الإنتاجية التالية:

- مركب CVI – وحدة UFR – وحدة UCR – وحدة UCT – وحدة UEVI.

- مديرية المحاسبة والمالية: يقع على عاتق هذه المديرية تسيير جميع الحسابات وجميع عمليات المالية و المحاسبية الخاصة بها، وذلك من خلال تسيير جميع الحسابات ومراقبتها وإعداد ميزانيتها والتنبؤات باستعمال الطرق وتقنيات المحاسبة المستعملة في ذلك مع الاهتمام كذلك بجباية المؤسسة.

#### 3.1.4. التعريف بمركب السيارات الصناعية لروبية (CVI)

نحاول أن نعطي في هذا المطلب لمحة عن المركب الذي يضم خمسة مراكز للإنتاج ثم نختار قسم الإدارة والمالية (DAF) الذي سوف يمثل إطار دراستنا وهذا حتى يتسنى لنا تحليل وتقييم الدراسة التطبيقية.

يعتبر مركب (CVI) إحدى الوحدات التابعة للمديرية الصناعية و التابعة لمؤسسة (SNVI) وهو من أهم الوحدات الإنتاجية بها، يوجد بجوار مقر (SNVI)، و يمتد على مساحة تقدر ب 100 هكتار منها 15278 م<sup>2</sup> مغطاة ويوجد به حوالي 2900 عامل.

#### 1.3.1.4. مراكز الإنتاج

يوجد في المركب خمسة مراكز للإنتاج، ثلاثة منها للتصنيع واثنين للتركيب وهي:



1.1.3.1.4. مركز الحدادة

يضم مساحة تبلغ 5200 م<sup>2</sup> وبه 155 عامل من بينهم خمسة (05) إطارات، وينتج المركز القطع التالية:

- عمود إدارة علبة السرعة (Arbres des Boites de Vitesses)
- محور العجلات (Essieux)
- قرص صغير يتصل بأخر كبير (Pignons)
- مفرق علبة السرعة (Fourchettes de Boites de Vitesses)
- ذراع (Leviers)
- عمود إدارة العجلات (Arbres de roues)

وهو مجهز بـ: 83 آلة منها 5 آلات بها مطارق آلية تقدر قوتها ما بين 1350 و 9500 طن كتلة ساقطة.

2.1.3.1.4. مركز الميكانيك

به مساحة تقدر بـ 43000 م<sup>2</sup> وبعدها عمال يقدر بـ 856 من بينهم 26 اطار، ويصنع في هذا المركز القطع التالية:

- محور العجلات متصل بمحرك (Ponts)
- محور الفعالات (Essieux)
- علبة السرعة (Boites de Vitesses)
- قطع مختلفة (دواسة "Pédalier"، ذراع نقل السير "Levier de Vitesses"... الخ)

هذه القطع يتم تصنيعها انطلاقا من 568 آلة منها 26 ذات تحكم رقمي علما أن هذه القطع قد مرت من قبل بمركز الحدادة.

#### 3.1.3.1.4. مركز تطريق المعادن

فتقدر مساحته بـ 43000 م<sup>2</sup> وبعدهد عمال يقدر بـ 433 عامل انطلاقا من صفائح معدنية، يتم انجاز في هذا المركز:

- غرفة القيادة (Des Cabines)
- حامل (Des Travers)
- قطع مختلفة ( خزان "Réservoirs" ، واقية صدمات "Pare-Chocs" ، ...الخ)
- هذا المركز مجهز بـ:
- 301 آلة منها 10 ذات تحكم رقمي.
- آلة وحيدة ذات ضغط بـ 3000 طن.
- ثلاثة آلات ضغط هيدروليكي من 600 إلى 1000 طن.

#### 4.1.3.1.4. مركز تركيب الشاحنات

تبلغ مساحته بـ 23000 م<sup>2</sup> به 498 عامل منهم 15 إطار، في هذا المركز يتم تركيب الشاحنات انطلاقا من القطع التي تم تصنيعها في المركز الأول والثاني والثالث وبالإضافة إلى القطع المستوردة.

ويحتوي على التجهيزات التالية:

- 143 آلة.
- خطين لتركيب الشاحنات والتي تسحب أوتوماتكيا على الخط.
- 5.1. مركز تركيب الحافلات: تقدر مساحته بـ 3400 م<sup>2</sup> وبعدهد عمال 562 منهم 16 إطار، نفس الشئ بالنسبة لهذا المركز حيث تتم عملية التركيب انطلاقا من القطع التي تم تصنيعها في المراكز الثلاثة الأولى وكذلك من القطع المستوردة.
- كما يتم إنجاز كذلك في هذا المركز الهياكل و أساس السيارات ( Les Soubassement ).
- بالنسبة لتجهيزات هذا المركز فهي:

- 375 آلة بالإضافة:

- \* إلى خط خاص بالهياكل (Carcasse)
- \* خط خاص بصناعة الصفيح ( Tôlerie )
- \* خط خاص بالصبغة ( Peinture )
- \* خط خاص بالتلبيس ( Garnissage )

يضم كذلك هذا المركز ورشتين مكملتين لعمليات التركيب وهما:

- ورشة تنتج المقاعد لمختلف السيارات الصناعية المنتجة في المركب.
- ورشة تنتج المحرك، لوحة أجهزة القياس ( Tableaux de Bord )

#### 2.3.1.4.. تطور إنتاج المركب

يقوم هذا المركب بتركيب ثلاثة عشر (13) نوع من السيارات الصناعية بين شاحنات وحافلات، وبصناعة بعض قطع الغيار لهذه السيارات، في منتوج الشاحنات يمكن تمييز الأنواع التالية:

.B260، M230، M120، K120، K66، B350، TB 30، C260، TB260

الفرق بين هذه الأنواع يكمن في حجم الحمولة أو في قوة المحرك.

أما في منتوج الحافلات يمكن تمييز الأنواع التالية:

.100 V8، SAFIR 49L6، 70L6، 38L6

والفرق بين هذه الأنواع يكمن في عدد الأماكن (المقاعد).

لقد شهد مركب السيارات الصناعية تزايدا كبيرا في حجم الانتاج خلال عشرة سنوات

الأخيرة، كما يمثله الجدول التالي:

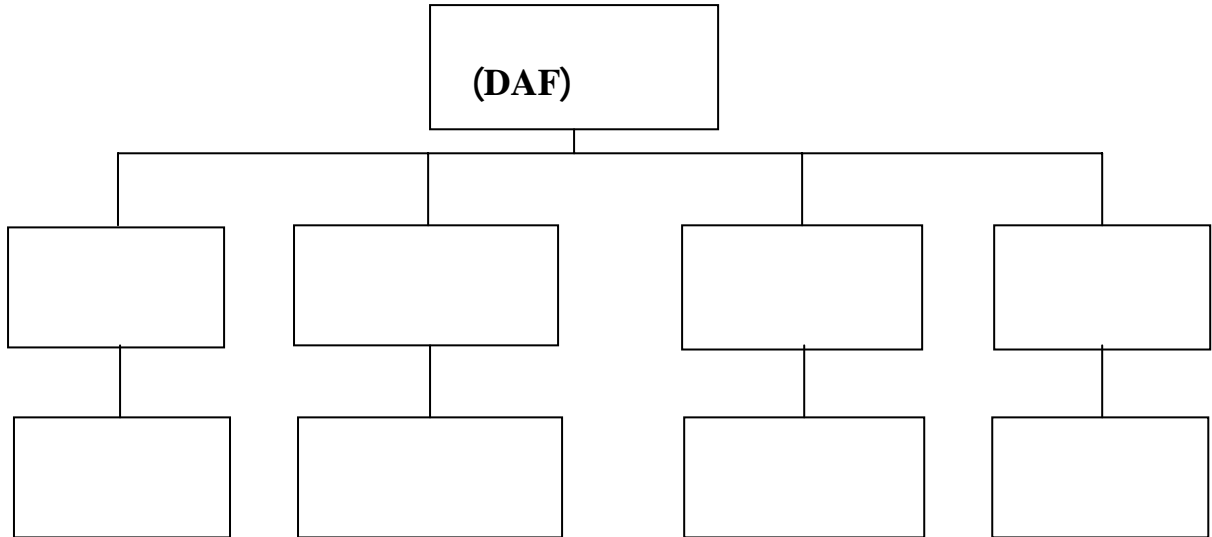
جدول رقم (05) : تطور انتاج مركب (CVI) 2004/1994

(الإنتاج بالوحدات)

السنة	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
الإنتاج	1593	3275	2546	1827	2137	2559	3689	3827	3879	4007	4120

من الجدول، نلاحظ أن هناك ارتفاع في الإنتاج من 1593 وحدة سنة 1994 إلى 3275 وحدة سنة 1995، لينخفض بعد ذلك حتى يصل إلى 1827 وحدة سنة 1997 أي ما يعادل 100 % لإنتاج سنة 1995، ليبدأ الإنتاج في الارتفاع من 2137 وحدة سنة 1998 إلى 4120 وحدة سنة 2004.

3.3.1.4. الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية (DAF)



شكل رقم (15): الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية.

وخصصنا جزء من هذا العمل لقسم الإدارة المالية لأنه يمثل حقل دراستنا.

وهنا نلاحظ غياب دائرة أو على الأقل مصلحة للاستثمارات التي تساعد كثيرا المركب في تشخيص حالة الآلات مع العلم أن بالمركب حوالي 1400 آلة، هذا ما يبين أهمية دائرة الاستثمارات وما يمكن أن تقدمه للمركب من متابعة لها، صيانتها و تجديدها.

ما نلاحظ من الهيكل التنظيمي السابق أن مصلحة سعر التكلفة يندرج ضمن قسم المحاسبة العامة، في حين من المفروض أن يكون تحت إشراف قسم المحاسبة التحليلية مباشرة.

#### 2.4. دراسة الطريقة المستعملة في حساب سعر التكلفة

يستعمل مركب السيارات الصناعية (CVI) طريقة التكاليف المعيارية في تحديد سعر التكلفة، حيث انه يقوم بتحديد كل الأعباء في بداية السنة اعتمادا على تقديرات السنة الماضية مضيفا إليها طلبيات السنة الجارية حيث تقوم مصلحة سعر التكلفة بتحديد سعر التكلفة المعياري لكل المنتجات في بداية كل سنة على الحاسب الالكتروني، ثم في نهاية السنة تقوم بتحديد سعر التكلفة الحقيقي للمنتجات.

سوف نختصر الدراسة من خلال هذا البحث، على حساب سعر التكلفة لمنتوج واحد والمتمثل في الحافلة نوع (6 38L)، وقد تم اختيار هذا النوع على أساس أن الحافلات منتوجات تامة الصنع توجه مباشرة للوحدات التجارية قصد البيع، عكس منتوج الشاحنات الذي يوجه نحو وحدة إنتاجية أخرى لإتمام العملية الإنتاجية.

#### 1.2.4 قيود حساب التكلفة النهائية

لحساب تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة للمنتوج (6 L38)، هناك قيود تضبط ذلك يتبعها المركب وهي:

#### 1.1.2.4 أصناف وحدات العمل

المركب يستعمل صنفين من وحدات العمل في حساب سعر التكلفة، وهذا من أجل تحديد الأعباء المباشرة و غير المباشرة وهما (UAS) و (UTS) حيث:

- U.A.S: هي معدل وحدة عمل العامل في الدقيقة الواحدة وتحدد كما يلي:

$$\text{TAUX UAS} = \frac{\text{MASSE SALARIALE}}{\text{QUANTITE U.A .S PREVUE}}$$

$$\text{أي:} \quad \frac{\text{كتلة الأجور}}{\text{قيمة وحدة العمل (U.A .S)}} = \text{قيمة وحدات العمل المقدرة}$$

وبهذه العلاقة نحدد قيمة اليد العاملة المباشرة، وذلك بضرب عدد وحدات العمل في قيمة الوحدة المذكورة أعلاه.

- U.T.S: هي معدل وحدة عمل الآلة في الدقيقة، تستوعب كل أعباء التوظيف التقني المتعلقة بفرع النشاط، ينسب لمعدل U.T.S كامل الأعباء غير المباشرة.

#### 2.1.2.4. تحديد تكلفة الإنتاج

إن القطع المستعملة في العملية الإنتاجية هي قطع مشتراة و أخرى مصنوعة بالمركب.  
- القطع المشتراة: وتكون إما محلية أو مستوردة.  
فالقطع المحلية يتم شرائها بالعملة المحلية أي بالدينار الجزائري، حيث يكون حساب سعرها بالطريقة التالية:

$$\boxed{\quad + \quad = \quad}$$

أما القطع المستوردة يتم شرائها بالعملة الأجنبية، حيث يكون حساب سعرها بالطريقة التالية:

$$\boxed{\quad ( \quad ) \quad + \quad = \quad}$$

بعد حساب قيمة المشتريات، يتم تقييم قيمتها بالدينار الجزائري في تاريخ وصول المشتريات إلى المركب.

إن القطع المستعملة من طرف المركب سواء كانت مشتراة أو مصنوعة يتم تحديدها وفق العلاقات السابقة في بداية السنة، أي تقدير لما سوف يقوم المركب بشرائه ثم في نهاية السنة يتم التقييم الحقيقي لهذه المواد و ما تم فعلا شرائه أو إنتاجه.

يتبع المركب (CVI) في تقييم المخزونات، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات، وهي انصب طريقة لحالة المركب، وذلك لكثرة و سرعة حركة المخزون.

من جهة أخرى يتم تحديد تكلفة الإنتاج المعيارية وفق ما يلي:

تكلفة المواد الأولية ( القطع المستوردة والمحلية)

+ المصاريف المباشرة ( اليد العاملة)

+ المصاريف غير المباشرة

= تكلفة إنتاج المرحلة الأولى

+ تكلفة المواد الأولية المكملة ( التجهيزات، مقاعد، الإطار، قطع الكهرباء)

+ المصاريف المباشرة

+ المصاريف غير المباشرة

= تكلفة إنتاج المرحلة الثانية

+ مصاريف التركيب المباشرة

+ مصاريف التركيب غير المباشرة

= تكلفة إنتاج المنتج

+ الأعباء الهيكلية ( أعباء عامة + أعباء مالية + أعباء المديرية العامة )

= سعر التكلفة الإجمالي

#### 2.2.4. تحديد وحساب تكاليف الإنتاج

حتى يصل المنتج إلى المرحلة النهائية أي يصبح تام الصنع، يمر على مرحلتين هما:

##### 1.2.2.4. المرحلة الأولى

ورشة تركيب المحرك و علبة السرعة و المحور:

قبل تحديد تكلفة الإنتاج في هذه المرحلة، يجب تحديد و حساب أولا تكلفة اليد العاملة المباشرة و التكاليف غير المباشرة و المتعلقة بخطوط الإنتاج الخاصة بهذه المرحلة.

رمز الخط	اسم الخط	
167	التصفيح	"Tôlerie"
171	تحضير الهيكل	" Préparation carcasse"
173	التجهيز بالقطع الضرورية	"Garnissage"
174	التجهيز بالقطع الأخرى	"Sillerie"
175	الأعمال النهائية الميكانيكية	"Finition mécanique"
176	دهن الهيكل	"Peinture carcasse"
177	الأعمال النهائية والدهن النهائي للمنتوج	"Finition de peinture finale"

#### 1.1.2.2.4. كيفية تحديد و حساب اليد العاملة المباشرة

إن تحديد عدد وحدات العمل المباشرة و حسابها في كل خط من خطوط الإنتاج يكون على النحو التالي:

#### التحديد:

- عدد وحدات العمل المباشرة في خط التصفيح = 3089 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في تحضير الهيكل = 2917 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في التجهيز بالقطع الضرورية = 7820 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في التجهيز بالقطع الأخرى = 4342 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في الأعمال النهائية الميكانيكية = 1288 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في دهن الهيكل = 11456 دقيقة
- عدد وحدات العمل المباشرة في الأعمال النهائية والدهن النهائي = 3182 دقيقة

**34094** :



الحساب:جدول رقم (06) : حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة

خطوط الإنتاج	عدد وحدات العمل المباشرة (دقيقة)	قيمة الوحدة الواحدة (د.ج)	تكلفة اليد العاملة على مستوى خط الإنتاج (د.ج)
التصفيح	3089	3,839831	11861,23
تحضير الهيكل	2917	3,301578	9630,70
التجهيز بالقطع الضرورية	7820	3,756237	29373,77
التجهيز بالقطع الأخرى	4342	3,815308	16566,06
الأعمال النهائية الميكانيكية	1288	4,450057	5731,67
دهن الهيكل	11456	4,450057	50979,85
الأعمال النهائية والدهن النهائي	3182	4,450057	14160,08
المجموع	34094	-	138303,36

إن: تكلفة اليد العاملة المباشرة الإجمالية في المرحلة الأولى هي مجموع تكلفة اليد العاملة لكل خطوط الإنتاج، وتقدر بـ 138303.36 د.ج.

2.1.2.2.4. كيفية تحديد وحساب التكاليف غير المباشرة

إن تحديد وحدات العمل للتكاليف غير المباشرة التي يتحملها المنتج في كل مرحلة، و طريقة حسابها يكون على النحو التالي:

التحديد:

التكاليف غير المباشرة عبارة عن زمن (بالدقيقة) عمل آلة لكل مستوى مضروب في قيمة الوحدة (قيمة الدقيقة).

- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط التصفيح = 2409 دقيقة

- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط تحضير الهيكل = 612 دقيقة
- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط التجهيز بالقطع الضرورية = 6803 دقيقة
- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط التجهيز بالقطع الأخرى = 3220 دقيقة
- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط الأعمال النهائية الميكانيكية = 1288 دقيقة
- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط دهن الهيكل = 9623 دقيقة
- عدد وحدات العمل غير المباشرة في خط الأعمال النهائية الدهن النهائي = 1305 دقيقة

المجموع الإجمالي للوحدات = 25260 دقيقة

- الحساب

جدول رقم 07: حساب التكاليف غير المباشرة

خطوط الإنتاج	عدد وحدات العمل غير المباشرة (دقيقة)	قيمة الوحدة الواحدة (د.ج)	تكلفة غير مباشرة على مستوى خط الإنتاج (د.ج)
التصفيح	2409	14,466	34848,59
تحضير الهيكل	612	63,173	38661,87
التجهيز بالقطع الضرورية	6803	14,448	98289,74
التجهيز بالقطع الأخرى	3220	15,621	50299,62
الأعمال النهائية الميكانيكية	1288	23,075	29720,6
دهن الهيكل	9623	24,695	237639,98
الأعمال النهائية والدهن النهائي	1305	24,695	32226,97
المجموع	25260	-	521687,37

إن: تكلفة الإنتاج غير المباشرة في المرحلة الأولى هي مجموع تكلفة عمل الآلات على مستوى كل خطوط الإنتاج والمقدرة بـ 521687,37 د.ج.

إن التكاليف غير المباشرة في المركب (CVI) تضم كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ومجموع إهلاك الآلات.

وبعد تحديد وحساب تكلفة اليد العاملة والتكاليف غير المباشرة يصبح من السهل تحديد  
تكلفة الإنتاج في المرحلة الأولى والتي تقدر بـ:

تكلفة المواد	= 2297293,97 دج
+ تكلفة اليد العاملة المباشرة	= 138303,36 دج
+ التكاليف الغير مباشرة	= 521687,37 دج
<b>= تكلفة إنتاج المرحلة الأولى</b>	<b>= 2957284,70 دج</b>

2. المرحلة الثانية: يمر المنتج في هذه المرحلة على ستة (06) أقسام كي يصبح منتج تام  
الصنع.

## جدول رقم 08 : حساب تكلفة الإنتاج المعيارية للمنتوج "38L6" لسنة 2004

الوحدة (د.ج)

المنتوج "38L6"	البيان
29577284,7	1- <u>تكلفة المواد الأولية المستعملة:</u> - الهيكل Carcasse
25616,06	- مجموعة قطع التجهيزات Lot Pièces Equipements
2784,07	- مجموعة قطع الإطار Lot Pièces Châssis
198004,77	- مجموعة قطع المقاعد Lot Sièges Voyageurs
7068,71	- مجموعة الأدوات Lot outillages
48377,45	- مجموعة قطع كهربائية Lot Electrique
	2- <u>تكلفة اليد العاملة المباشرة:</u>
137643,82	- تكلفة اليد العاملة للهيكل
326,15	- تكلفة اليد العاملة لقطع التجهيزات
453,17	- تكلفة اليد العاملة لقطع الإطار
27150,43	- تكلفة اليد العاملة لقطع المقاعد
109,53	- تكلفة اليد العاملة لمجموعة الأدوات
247,53	- تكلفة اليد العاملة للقطع الكهربائية
	3- <u>المصاريف الغير المباشرة:</u>
583167,38	- المصاريف الغير مباشرة للهيكل
1442,35	- المصاريف الغير مباشرة لقطع التجهيزات
2174,44	- المصاريف الغير مباشرة لقطع الإطار
120363,4	- المصاريف الغير مباشرة لقطع المقاعد
418,3	- المصاريف الغير مباشرة لمجموعة الأدوات
1009,47	- المصاريف الغير مباشرة للقطع الكهربائية
4113640,7	تكلفة الإنتاج الإجمالية

## 3.2.4. حساب التكلفة النهائية المعيارية و الحقيقية

يقوم مركب السيارات الصناعية (CVI) بحساب نوعين من سعر التكلفة المعياري وذلك في بداية السنة، ليقوم في نهاية السنة بحساب سعر التكلفة الحقيقي.

### 1.3.2.4. حساب سعر التكلفة المعياري للمنتوج "38L6"

إن حساب سعر التكلفة المعياري في المركب يعتمد على تكلفة الإنتاج الإجمالية مضافا إليها مصاريف متعلقة بالمديرية العامة للمركب، وكذا مصاريف التركيب الأخرى.

#### جدول رقم 09 : التكلفة النهائية المعيارية للمنتوج "38 L6"

الوحدة (د.ج)

المنتوج "38 L6"	البيان
4113640,7	- تكلفة الإنتاج الإجمالية
27995,84	- المصاريف المتعلقة بالمديرية العامة * المباشرة
82125,79	* غير المباشرة
19067,37	- مصاريف التركيب الأخرى * مصاريف التركيب المباشرة
54558,63	* مصاريف التركيب غير المباشرة
4297389,33	سعر التكلفة المعياري

كما سبق الإشارة إليه، هناك نوع آخر من سعر التكلفة يقوم المركب (CVI) بتحديدته وهو سعر التكلفة المعياري الكلي، والذي يضم سعر التكلفة المعياري مضافا إليه الأعباء الإضافية والمتمثلة في الأعباء العامة والأعباء المالية وأعباء مؤسسة الأم ( SNVI ).

جدول رقم 10: التكلفة النهائية المعيارية الكلية للمنتوج "38L6"

الوحدة (د.ج)

المنتوج "38L6"	البيان
4297389,33	- التكلفة النهائية المعيارية - الأعباء الإضافية الأخرى
138917	• الأعباء العامة
20753	• الأعباء المالية
96122	• أعباء مؤسسة الأم
4553181,33	سعر التكلفة المعياري الكلي

إن الأعباء الإضافية الأخرى تحمل عقولاً حسب تكلفة كل نوع من المنتوج، أي أن قيمة الأعباء المحملة على المنتوج تكون وفق علاقة طردية مع تكلفة الإنتاج الإجمالية.

1.3.2.4. حساب التكلفة النهائية الحقيقية للمنتوج "38 L6" لسنة 2004

يتم حساب سعر التكلفة الحقيقي (التكلفة النهائية الحقيقية) للمنتوج في نهاية الدورة أي في نهاية السنة، حتى وإن تم إنتاجه بصفة كاملة خلال السنة، حتى يسمح بذلك للمركب بتحميل جميع الأعباء الأخرى التي توزع وتحمل في نهاية السنة.

## جدول رقم 11: التكلفة النهائية الحقيقية للمنتوج "38L6" لسنة 2004

الوحدة (د.ج)

المنتوج "38L6"	البيان
	<u>1- تكلفة المواد الأولية المستعملة:</u>
2964572,09	الهيكل Carcasse
24744,89	مجموعة قطع التجهيزات Lot Equipements Pièces
2694,67	مجموعة قطع الإطار Lot Pièces Châssis
228673,02	مجموعة قطع المقاعد Lot Sièges Voyageurs
7133,20	مجموعة الأدوات Lot outillages
45765,55	مجموعة قطع كهربائية Lot Electrique
	<u>2- تكلفة اليد العاملة المباشرة:</u>
158752,67	تكلفة اليد العاملة للهيكل
507,15	تكلفة اليد العاملة لقطع التجهيزات
541,41	تكلفة اليد العاملة لقطع الإطار
38497,07	تكلفة اليد العاملة لقطع المقاعد
153,48	تكلفة اليد العاملة لمجموعة الأدوات
200,71	تكلفة اليد العاملة للقطع الكهربائية
	<u>3- المصاريف غير المباشرة:</u>
651801,93	المصاريف الغير مباشرة للهيكل
2215,70	المصاريف الغير مباشرة لقطع التجهيزات
3704,85	المصاريف الغير مباشرة لقطع الإطار
163422,68	المصاريف الغير مباشرة لقطع المقاعد
624,82	المصاريف الغير مباشرة لمجموعة الأدوات
1243,22	المصاريف الغير مباشرة للقطع الكهربائية
	<u>4- المصاريف المتعلقة بالمديرية العامة</u>
32085,45	المباشرة
110297,01	غير المباشرة
	<u>5- مصاريف التركيب الأخرى</u>
18957,00	مصاريف التركيب المباشرة
44734,00	مصاريف التركيب غير المباشرة
4501323,00	سعر التكلفة الحقيقي

#### 4.2.4. تحديد إنحرافات المنتج "38 L6" في كل قسم و تحليلها

بعدها يتم حساب سعر التكلفة المعياري و الحقيقي في نهاية السنة، يتم تسوية الفرق في سعر التكلفة في قسم المحاسبة العامة وفق قيود محاسبية، و بذلك فإن المركب لا يقوم بتحليل الانحرافات في الأقسام إنتاجية.

و قصد تحليل الانحرافات للوقوف على أسبابها، قمنا بالعملية التحليلية مع التعليق على النحو التالي:

##### 1.4.2.4. إنحراف المصاريف المباشرة على مستوى قسم الهيكل

إنحراف اليد العاملة المباشرة = تكلفة اليد العاملة المعيارية – تكلفة اليد العاملة الحقيقية

$$158752,67 - 137643,82 =$$

الإنحراف = - 21108,85 دج
--------------------------

إنحراف المواد الأولية = قيمة المواد الأولية المعيارية – قيمة المواد الأولية الحقيقية

$$2964572,09 - 2957284,70 =$$

الإنحراف = - 7287,39 دج
-------------------------

على مستوى قسم قطع التجهيزات:

$$507,15 - 326,15 =$$

الإنحراف = - 181 دج
---------------------

$$24744,89 - 25616,06 =$$

الإنحراف = 871,17 دج
----------------------

على مستوى قسم قطع الإطار:

$$541,41 - 453,17 =$$

الإنحراف = - 88,24 دج
-----------------------

$$2694,67 - 2784,07 =$$

الإنحراف = 89,4 دج
--------------------



على مستوى قسم قطع المقاعد:

$$\text{إنحراف اليد العاملة المباشرة} = 38497,07 - 27150,43$$

$$\text{الإنحراف} = - 11346,64 \text{ دج}$$

$$\text{إنحراف المواد الأولية} = 228673,02 - 198004,77$$

$$\text{الإنحراف} = - 30668,25 \text{ دج}$$

على مستوى قسم الأدوات:

$$\text{إنحراف اليد العاملة المباشرة} = 153,48 - 109,53$$

$$\text{الإنحراف} = - 43,95 \text{ دج}$$

$$\text{إنحراف المواد الأولية} = 7133,20 - 7068,71$$

$$\text{الإنحراف} = - 64,49 \text{ دج}$$

على مستوى قسم قطع الكهرباء:

$$\text{إنحراف اليد العاملة المباشرة} = 200,71 - 247,53$$

$$\text{الإنحراف} = - 46,82 \text{ دج}$$

$$\text{إنحراف المواد الأولية} = 45765,55 - 48377,45$$

$$\text{الإنحراف} = - 2611,9 \text{ دج}$$

على مستوى مصاريف التركيب:

$$\text{إنحراف مصاريف التركيب المباشرة} =$$

مصاريف التركيب المباشرة المعيارية - مصاريف التركيب المباشرة الحقيقية

$$= 18957,00 - 19067,37$$

$$\text{الإنحراف} = - 110,37 \text{ دج}$$

إجمالي إنحراف المصاريف المباشرة =  $\Sigma$  الإنحرافات اليد العاملة المباشرة +  $\Sigma$  الإنحرافات  
المواد الأولية

$$= - 32721,86 - 34337,29$$

$$\text{إجمالي الإنحراف} = - 67059,15$$

#### 2.4.2.4. إنحراف المصاريف غير المباشرة

- على مستوى قسم الهيكل:

الإنحراف = المصاريف غير المباشرة المعيارية – المصاريف غير المباشرة الحقيقية

$$651801,93 - 583167,38 =$$

الإنحراف = - 68634,55 دج
--------------------------

- على مستوى قسم قطع التجهيزات:

$$2215,70 - 1442,35 =$$

الإنحراف = - 773,35 دج
------------------------

- على مستوى قسم قطع الإطار:

$$3704,85 - 2174,44 =$$

الإنحراف = - 1530,41 دج
-------------------------

- على مستوى قسم قطع المقاعد:

$$163422,68 - 120363,40 =$$

الإنحراف = - 43059,28 دج
--------------------------

- على مستوى قسم الأدوات:

$$624,82 - 418,30 =$$

الإنحراف = - 206,52 دج
------------------------

- على مستوى قسم القطع الكهربائية:

$$1243,22 - 1009,47 =$$

الإنحراف = - 233,75 دج
------------------------

- على مستوى المديرية العامة:

\* اليد العاملة غير المباشرة = اليد العاملة غير المباشرة المعيارية – اليد العاملة غير

المباشرة الحقيقية

$$32085,45 - 27995,84 =$$

الإنحراف = - 4089,61 دج
-------------------------

\* المصاريف غير المباشرة الأخرى = المصاريف غير المباشرة الأخرى المعيارية –

المصاريف غير المباشرة الأخرى الحقيقية

$$110297,01 - 82125,79 =$$

الإنحراف = - 28171,22 دج
--------------------------

- على مستوى مصاريف التركيب:

إنحراف مصاريف التركيب غير المباشرة = مصاريف التركيب غير المباشرة المعيارية  
- مصاريف التركيب غير المباشرة الحقيقية

$$44734,00 - 54558,63 =$$

الإنحراف = 9824,63 دج
-----------------------

إجمالي إنحراف المصاريف الغير مباشرة =  $\Sigma$  الإنحرافات على مستوى الأقسام

$$= 136874,06 \text{ دج}$$

#### 3.4.2.4. الإنحراف على سعر التكلفة

إنحراف سعر التكلفة يضم كل التكاليف المتعلقة بالمنتج "38L6" المباشرة وغير المباشرة ويكون كما يلي:

إنحراف سعر التكلفة = سعر التكلفة المعياري - سعر التكلفة الحقيقي

$$4501323 - 4297389,33 =$$

الإنحراف = - 203933,67 دج
---------------------------

#### 4.4.2.4. تحليل الانحرافات

من خلال دراسة تحليل الإنحرافات نجد أن سعر التكلفة الذي أرادت المؤسسة تحقيقه هو: 4297389,33 دج، غير أن سعر التكلفة المحقق فعلا أكبر من سعر التكلفة المعياري ويزيد عنه بمقدار: 203933,67 دج، ولهذا فإن المطلوب من المؤسسة معالجة هذا الإنحراف وذلك بمعرفة أسباب حدوثه ومن المسؤول عنه، وهذا من أجل تفاديته في الأوقات والدورات الإنتاجية الآتية، وذلك لتحقيق ما يلي:

- كسب قيمة كبيرة في السوق

- تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح

### - زيادة الإنتاج

نلاحظ أن قيمة اليد العاملة الحقيقية أكبر من المقدرة وهذا ما يفسر بأن المركب عند تقديره لقيمة اليد العاملة المباشرة يعتمد على الوحدات المنتجة المقدرة سنويا، ومن هنا نقول لماذا هناك إنحراف كبير بين الحقيقي والمعياري.

لذا يجب إستعمال أساليب وأنظمة فعالة في تقييم اليد العاملة ومعرفة أسباب هذا الإنحراف، وحسب معطيات المركب حول هذا الإنحراف نجد:

- ارتفاع قيمة وحدة العمل المباشرة
- زيادة كتلة الأجور
- حدوث تعطل في الآلات لقدمها.

أما فيما يخص دراسة وتحليل إنحراف المصاريف غير المباشرة، نلاحظ أن ما هو مقدر أصغر من الحقيقي وهذا ما يزيد من حجم الأعباء على المركب بصفة عامة وعلى المنتج بصفة خاصة، ولهذا نستطيع القول بأن التقديرات التي قام بها المركب فيما يخص المصاريف غير المباشرة لم تستعمل مقاييس أو أسس دقيقة لتحديدتها في كل قسم.

ونلاحظ من خلال تحليل الإنحراف أيضا، أن قيمة المواد الأولية الحقيقية أكبر مما هو مقدر ولذا يجب على المركب مراقبة المسؤولين على تقييم المواد الأولية وضرورة معالجة هذا الإنحراف لأنه يحسب عبء على المركب ويؤثر على النتيجة السنوية، وهذا ما يزيد من تدهور حالة المركب و بالتالي المؤسسة ككل، وإذا قمنا بضرب قيمة الانحراف في عدد الوحدات المنتجة سنويا نجد أن هناك مبالغ ضخمة يتحملها المركب، ونرى أن هذا الإنحراف يعود لعدة أسباب من أهمها:

- ارتفاع بعض أسعار المواد المستعملة محليا وهذا راجع لاعتماد المركب على موردين معروفين لديه ولا يستعمل طريقة المناقصات.
- انخفاض العملة المحلية مقارنة بالعملة الصعبة لأن معظم المواد المستعملة هي مستوردة.

### 3.4. مساهمة المحاسبة التحليلية في التخطيط، إتخاذ القرار و الرقابة

تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين أداء مركب السيارات الصناعية بشكل واضح من خلال المعلومات التي تقدمها للإدارة، والتي على ضوءها تجعل من تخطيط، اتخاذ القرارات و الرقابة عمليات يمكن القيام بها بفعالية أكثر.

#### 1.3.4. المحاسبة التحليلية والتخطيط

يعتبر التخطيط أحد الوظائف الهامة للإدارة، فالأسلوب العلمي للإدارة أي مؤسسة يقتضي أن يتم البدء بتحديد واضح للهدف ثم تخطيط الأنشطة والمقارنة بينها وبين ما يتوقع أن يكون متاحا من إمكانيات وقت إنجاز الخطة والعمل على تحقيق التوازن بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة.

في مركب السيارات الصناعية نجد أن التخطيط يعتمد بالدرجة الأولى على المعطيات التي تقدمها المحاسبة التحليلية ويكون ذلك في بداية كل سنة أين نجد مهمة قسم المحاسبة التحليلية ينحصر عمله في تخطيط جميع الأنشطة التي سوف يقوم بها خلال السنة من تخطيط للمشتريات سواء محلية أو مستوردة، تخطيط الإنتاج بناء على معلومات تقدمها الوحدات التجارية المتواجدة عبر التراب الوطني، تخطيط سعر التكلفة وما ينطوي تحته من تخطيط تكاليف اليد العاملة، المواد الأولية و المصاريف غير المباشرة.

وبإسقاط الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصل الثالث على المركب (CVI)

نجد ما يلي:

- فيما يخص أنواع التخطيط، يوجد نوع أشبه بكثير من التخطيط التشغيلي والذي يتميز بقصر مدى زمني، مرتبط بالأنشطة الروتينية، يأخذ شكل الخطط الدائمة التي تعد للتعامل مع مواقف متكررة.

- أما عن خطوات العملية التخطيطية، ما نجده على أرض الواقع غياب لتلك المراحل حيث أن التخطيط يتم بناء على معلومات السنة الفارطة والتي تقدمها المحاسبة العامة والتحليلية.

- فيما يخص أساليب التخطيط، نلاحظ أن هناك غياب تام للأساليب العلمية التي تساعد في بناء تقديرات مستقبلية، وهو أمر بديهي في ظل غياب الخطوات التخطيطية.

الشيء الملاحظ من خلال الدراسة الميدانية والواقع الذي أكده موظفي مصلحة المحاسبة التحليلية، أن المركب لا يحقق في جميع الأحوال الأهداف المرسومة في بداية كل سنة لاعتبارات عديدة منها ما سبق الإشارة إليه بالإضافة إلى:

بناء تقديرات سطحية مصدرها معلومات محاسبية للسنة التي مضت، وبالتالي لا يأخذ التغيرات المحتمل وقوعها في المستقبل في الحسبان كتوقف الآلات، غياب العمال.. إلخ.  
عدم التحكم في أسعار المواد الأولية المستعملة خاصة في ظل الإنخفاض العملة الوطنية.

فعملية التخطيط بالمركب (CVI) يمكن القول أنها عملية تتدرج ضمن الروتين العادي الهدف من ورائه القيام بوظيفة فقط دون أن تكون لها فائدة وفعالية على مستوى المركب.

إن الأمر الذي يمكن أن يحسن من وظيفة التخطيط بالمركب والعمل بنوع من الجدية، نحصره في الحافز المالي للعمال الغير موجود والذي يمكن للإدارة الاعتماد عليه كدعم لدفع الأداء نحو الأمام من جهة أخرى نلاحظ شبه غياب للتخطيط المتوسط وغياب تام للتخطيط الطويل الأجل وذلك راجع لعدم الإستقلالية المالية للمركب.

وبناء على ما سبق، سوف نحصر دراستنا في إبراز أهم الأنشطة التخطيطية التي يقوم بها المركب بالإعتماد على المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية، التي تتمثل فيما يلي:

#### - تخطيط المشتريات:

يقوم المركب (CVI) في بداية السنة بإعداد قائمة من المشتريات التي تحتاجها في العملية الإنتاجية سواء كانت محلية أو مستوردة، فيما يخص المشتريات المحلية، تكون مقدرة على أساس آخر مشتريات السنة السابقة بالرجوع إلى المحاسبة العامة، أما المشتريات المستوردة فيتم تقديرها وفق سعر الصرف المتداول في بداية السنة والمقدر من طرف بنك

الجزائر، كما يتم تقدير كل المصاريف الملازمة للمشتريات مثل مصاريف النقل، حقوق الجمركة، التأمينات .... إلخ.

#### - تخطيط الإنتاج:

يقوم المركب بتلقي من الوحدات التجارية طلبات الزبائن الراغبين في شراء منتوجاتها المتنوعة، ثم تأتي مرحلة تجميع هذه الطلبات لتصبح هدف يطمح الوصول إليه وإن كان هذا الأمر مستبعد، ففي كثير من الأحيان تكون هناك مستجدات خلال السنة كأن تطلب وزارة الداخلية والجماعات المحلية أو وزارة الدفاع الوطني كمية معينة من المنتج، هذا الأمر ينتج عنه حدوث تغيرات عميقة في خطة الإنتاج.

نلاحظ مما سبق أن المركب (CVI) ينحرف عما هو مخطط مسبقا في غالب الأحيان على الرغم من إعداده لخطة سنوية وأخرى لأكثر من سنة كما يوضحه الجدول التالي:

#### جدول رقم 12: تقديرات إنتاج المركب (CVI)

( الإنتاج بالوحدات )

السنوات	2005	2006	2007
الإنتاج	3950	4110	4250

نلاحظ من خلال الجدول أن المركب قام بوضع أهداف مستقبلية جد مشجعة على إعتبار أنه يسعى إلى الرفع من حجم الإنتاج، لكن ما يعاب على هذه الأهداف أنها لا تخضع للمنطق الاقتصادي كون المركب يحتوي على آلات قديمة من جهة ونقص واضح في التمويل من جهة أخرى، هذه العيوب تكبح طموح المسؤولين في تحقيق السياسات المرسومة.

#### - تخطيط سعر التكلفة:

بعدها يتم تخطيط الإنتاج بالكمية، تأتي عملية تخطيط سعر التكلفة لكل وحدة منتجة سواء حافلة كانت أو شاحنة، والدراسة الميدانية توضح بشكل جيد كيفية التخطيط لسعر التكلفة ويمكن إيجاز تلك الكيفية على النحو التالي:

- تقدير المشتريات اللازمة للعملية الإنتاجية، ويندرج هذا وفق تخطيط المشتريات.

- تخطيط التكاليف على مستوى كل مرحلة من مراحل الإنتاج إلى أن يصبح المنتج تام الصنع.

- تخطيط التكاليف الإدارية و المالية التي تحمل على المنتج.  
هكذا تتم عملية تخطيط سعر التكلفة للمنتج، وبهذا تظهر أهمية المحاسبة التحليلية في التخطيط من خلال ما تقدمه من معلومات تساعد تلك العملية وتجعلها أكثر فعالية إذا ما حسن إستغلالها.

#### 2.3.4. مساهمة حساب التكاليف وسعر التكلفة في بناء القرارات

يرتكز اتخاذ القرارات على عدة معطيات وتقنيات حتى تكون دقيقة ومفيدة، و هو يعني الاختيار بين حلول متاحة أو ممكنة، وتحديد واحد من هذه الحلول يتوقع أن يساهم في تحقيق الأهداف المراد الوصول إليها.

علميا تمر عملية إتخاذ القرارات بستة مراحل ونجد أن المحاسبة التحليلية تلعب دورها ويستند إليها خاصة في المرحلة الثالثة " تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة " وفي تلك المرحلة تجري دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات، فتحليل التكاليف أو عناصرها يظهر بيانات  
جد م

همة تساهم في اتخاذ قرارات أحسن وأكثر موضوعية وعلمية.

هناك العديد من التقنيات المحاسبية تستعمل، سوف نحاول إسقاط بعضها من خلال معايشة واقع مركب السيارات الصناعية بالروبية.

- قرار التسعيرة:

تجدر الإشارة هنا أنه في مجال اتخاذ قرار التسعيرة، وجود أرقام وتحاليل أمر مهم، لا يتوقف إتخاذه فقط على دراسة السوق ونوعية المنتج وحجم المبيعات، بل يجب إظهار حسابات بالأرقام للتكلفة الإجمالية للمنتج ومقارنتها بسعر بيعه ومنه يكون دليل على صحة القرار.

لنحاول مطابقة ذلك بالدراسة التالية لمركب (CVI) خلال سنة 2004 الخاصة بتكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، سعر البيع للمنتج "38L6".



## جدول رقم 13: تحديد سعر البيع للمنتوج "38 L6"

الوحدة (د.ج)

المنتوج	تكلفة الإنتاج الحقيقية	سعر التكلفة	الهوامش	سعر البيع قبل الضريبة	الرسم على القيمة المضافة	سعر البيع بعد الضريبة
"38L6"	4295249,54	4501323,00	630185,22	5131508,22	872356,40	6003864,62

الهوامش:

ويقصد به قيمة ربحية المؤسسة من المنتوج ويقدر بنسبة 8% إلى 20% من سعر التكلفة.

ففي حالة المنتوج "38 L6" الهامش قدر بـ 14% من سعر التكلفة والذي يتكون من:  
 \* هامش ما بعد البيع: ويحدد هذا الهامش لإعطاء ضمانات على المنتوج وشراء قطع الغيار في المدة المضمونة (في الغالب عامين) أي أن المؤسسة تحدد تكاليف الصيانة المتوقعة، وتقدر النسبة بـ 3%.

\* هامش التفاوض: هو المبلغ الذي تتفاوض حوله المؤسسة مع زبائنها والذي قدر بـ 2% وهو معدل ثابت تقريبا على جميع مبيعات المؤسسة.  
 \* أما الباقي (9%) فيمثل هامش ربح صافي للمؤسسة.

نستنتج من الجدول والمعطيات السابقة أن تحديد سعر البيع يكون بالاستناد إلى سعر التكلفة، وبالتالي يمكن لنا القول أن قرار التسعيرة يعتمد فعلا على معطيات المحاسبة التحليلية لكن الشيء الملاحظ من خلال الدراسة الميدانية أن المركب (CVI) لا يملك الحق في تحديد سعر البيع لتتخصص مهمته في الإنتاج فقط، أما تحديد سعر البيع يكون على مستوى مؤسسة الأم (SNVI)، وحتى هذه الأخيرة تجد نفسها تحت ضغوطات السلطات الوصية في تحديد سعر بيع المنتوجات.

## - قرار تجديد الآلات:

يوجد بالمركب السيارات الصناعية آلات إنتاجية عمرها الإنتاجي بعمر المركب، هذا الأمر يجعل من هذه الآلات ذات مردودية منخفضة والمعطيات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تؤكد هذه الحالة من خلال التوقفات المتكررة للآلات وبالتالي تعطيل العملية الإنتاجية هذا كله يعتبر تكلفة تحمل على المنتوج، ففي حالة المنتوج "38 L6" كان مبرمج إتمام إنتاجه في الثلاث أشهر الأولى من عام 2004، لكن نظرا للتوقفات المتكررة في العمل تم إتمامه في أواخر شهر أفريل أي بتأخر شهر.

بناء على ما سبق، قام المركب بدراسة معمقة حول إمكانية تجديد الآلات القديمة لكن هذا الأمر لم يأخذ بالجدية من طرف مؤسسة الأم (SNVI) حيث أنها لم تبادر إتخاذ أي قرار بهذا الشأن ويرجع سبب ذلك حسب بعض المسؤولين بالمركب لعدم وجود استقلالية مالية للمؤسسة، وهكذا بقيت الدراسة التي قام بها المركب في أدراج المؤسسة، وفي الآونة الأخيرة قررت المؤسسة الدخول في شراكة أجنبية تطمح من خلالها إلى تجديد استثماراتها.

- قرار إستبعاد المنتج الذي تكلفته مرتفعة:

إن المركب يقوم بإنتاج العديد من المنتجات في صنف الشاحنات، الحافلات ذات الأحجام الصغيرة والكبيرة، وبما أن المؤسسة تخصص هامش ربح محصور بين 8% و 20% من سعر التكلفة ومن خلال الملاحظة الميدانية نجد أن المنتجات ذات الأحجام الكبيرة معقدة، من حيث الإنتاج والطلب عليها منخفض بالمقارنة مع النوع الصغير مثل ( K66 – K120 ) في صنف الشاحنات و (38L6) في صنف الحافلات.

المعطيات السابقة والمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية جعلت من المؤسسة القيام بالبحث والدراسة في اتخاذ قرار إنتاج الشاحنات والحافلات الصغيرة الحجم، على اعتبار أن منتوجات المؤسسة من هذا النوع يمكن لها أن تنافس نظيرتها من المنتوجات المستوردة والشيء الذي يثبت ذلك هو الطلب المرتفع عليها، لكن بقي إتخاذ القرار معلق لأسباب تفوق إدارة المؤسسة.

### 3.3.4. دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على تكاليف الإنتاج

إن نظام رقابة التكاليف يعتبر مفيدا ليس فقط في رقابة التكاليف ولكن أيضا في رقابة الأنشطة والعمليات المختلفة، ولتحقيق رقابة فعالة على التكاليف يجب توجيه الاهتمام ليس فقط للمبالغ النقدية، ولكن أيضا للمتغيرات غير النقدية ( كمية المواد وساعات العمل ... إلخ )، كما أن هدف نظام الرقابة ليس الضغط من أجل تخفيض التكاليف، لكن تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة، على اعتبار أن تخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية، بينما رقابة التكلفة تعني الحفاظ على التكاليف في نظام الحدود المحددة لها مقدما سواءا كانت فعلية أو معيارية.

وإذا أردنا إسقاط ما تم التطرق إليه حول الرقابة على التكاليف على مركب سيارات

الصناعية نجد:

### - أساليب الرقابة:

يعتمد مركب السيارات الصناعية على أسلوب الرقابة عن طريق التخطيط، فحسب ما تم التطرق إليه سابقاً، يقوم المركب بتخطيط تكاليف الإنتاج خلال بداية كل سنة، ومع انتهائها يقوم بتحديد ما تم إنفاقه فعلاً ليتم تحديد الانحرافات مع العلم أنه خلال السنة تكون هناك رقابة للعملية الإنتاجية يأخذ المسؤولين بعض الإجراءات التصحيحية في حالة الانحرافات الكبيرة.

### - الرقابة على المواد الأولية:

تلعب المحاسبة التحليلية دوراً هاماً في الرقابة على المواد الأولية والمنتجات بالمركب، فمثلاً نلاحظ أن ح/61 " مواد ولوازم مستهلكة " المحاسبة التحليلية وحدها التي يمكن معرفة رصيده بالكمية والقيمة وبالتالي تعتبر هذه التقنية مرآة تعكس صورة المركب داخلياً من خلالها يمكن معرفة حركة أي عنصر من عناصر المواد الأولية وحتى المنتجات.

تعتمد المحاسبة التحليلية في الرقابة على المواد الأولية على وثيقتين هما:

\* بطاقة المخزون: تسجل فيه كل حركة من وإلى المخازن من المواد الأولية

بالقيمة والكمية.

\* بطاقة التوزيع: تسجل فيها مجمل الكميات الداخلة إلى المخازن من المنتجات،

حيث تساعد هذه الوثيقة في تحديد مختلف الانحرافات.

### - الرقابة على اليد العاملة:

تستخدم المحاسبة التحليلية وثنائى عديدة من خلالها تقوم بوظيفة الرقابة على عنصر

العمل وكذا تحديد تكاليفه.

### \* كشف الحجم الساعي:

هو دفتر يوضع لحساب ساعات الحضور الحقيقية ومقارنتها مع ما هو مقدر

مسبقاً، حيث يكون ذلك عند نهاية كل شهر وعلى مستوى كل خطوط الإنتاج.

### \* تحليل اليد العاملة المباشرة:

هو دفتر يوضع عند نهاية كل شهر من طرف محاسب الإنتاج حيث تسمح هذه التحاليل بمعرفة اليد العاملة المباشرة المحققة للنشاط قصد حساب مكافأة المردودية الجماعية " P.R.C " .

### \* كشف الأوقات اليومية الضائعة:

تتضمن هذه الوثيقة كشفا للوقت الضائع المقرر والمتوقع في اليوم لكل خط إنتاجي مثل: أوقات الإستحمام، أوقات الأكل، أوقات الحوادث الغير متوقعة، حيث تسمح هذه الكشوف للمحاسب بتخفيض هذه الأوقات من تحليل وقت اليد العاملة المباشرة.

### - الرقابة على المصاريف غير المباشرة:

ينسب إلى المصاريف غير المباشرة كل ما تم صرفه على الآلة، وللرقابة على هذا النوع من المصاريف وفي إطار المحاسبة التحليلية، يعتمد المركب على كشف خاص لمراقبة الآلات المستعملة في العملية الإنتاجية ليسجل فيه وقت التشغيل الحقيقي لكل آلة ومقارنته مع ما هو مخطط وتحديد الانحرافات وسبب حدوثها قصد التقليل منها.

فيما يخص المنتج "38 L6" كان مخطط له أن يكون جاهزا مع نهاية شهر مارس ولكن مع التوقفات المتكررة للآلات بالإضافة إلى بعض العوائق الأخرى سبب هذا كله في تأخر إتمام المنتج بحوالي شهر، و عند البحث عن سبب توقفات الآلات تبين الخلل في قدم الكثير من الآلات الإنتاجية.

من خلال الدراسة السابقة حول مؤسسة (SNVI) عموما ومركب السيارات الصناعية (CVI) خصوصا يمكن إستخلاص ما يلي:

- تعد المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من أكبر المؤسسات بالجزائر تحتوي على خمسة وحدات إنتاجية و 21 وحدة تجارية وبذلك فهي تغطي مختلف جهات الوطن ويعد مركب السيارات الصناعية (CVI) من أهم وأكبر الوحدات الإنتاجية التابعة إلى (SNVI) على اعتبار أنها تقوم بإنتاج الجزء الأكبر من منتوجات المؤسسة.

- مركب السيارات الصناعية يطبق نظام المحاسبة التحليلية ويعتمد طريقة التكاليف المعيارية أساسا لحساب سعر التكلفة.

- على الرغم من كون المركب يطبق نظام المحاسبة التحليلية لكنه ما زال بعيدا عن التقنيات العالية للتحليل وعدم تماشيها مع متطلبات الوقت ونقص الإطارات ذات الكفاءة العالية في مجال المحاسبة التحليلية، وعدم إعطاء الأهمية البالغة للتكاليف الحقيقية إضافة إلى هذا فإن المركب يقوم بتوزيع أعباءه غير المباشرة بطريقة غير منطقية لا تتماشى مع أساليب التوزيع في المحاسبة التحليلية خاصة عدم إستعمالها لطريقة الأقسام المتجانسة.

- إستعمال طريقة التكاليف المعيارية بشكل نظري فقط، أي لا يقوم بتحليل الفروقات أو الإنحرافات على المنتج في نهاية السنة بجدية وهذا كله يضخم التكاليف ويؤثر على نتيجة الدورة، كما أن تحديد التكاليف يكون بناءا على الطلبات المقدمة من طرف الزبائن في بداية السنة ولكن لا تتحقق هذه الطلبات كلها وهذا يؤدي أيضا إلى ضخامة التكاليف.

- مشكلة التمويل الذي تعاني منه المؤسسات الإقتصادية بصفة عامة ومركب السيارات الصناعية بصفة خاصة وتحثل الصدارة في قائمة المشاكل.

- إرتفاع أسعار المنتوجات التي تعدها للسوق الخارجية وذلك راجع إلى عدة أسباب نذكر منها: قلة الكمية المنتجة، ضعف الإنتاجية، التدهور المستمر لقيمة الدينار، غياب المنافسة في السوق المحلية إلى جانب غلاء تكلفة المواد الأولية المستوردة والمحلية.

- أسلوب التكاليف المقدر مسبقا يساهم في عملية:

\* التخطيط لمختلف الأنشطة التي يقوم بها المركب، و يسعى بعد ذلك إلى تحقيق ما تم تقديره.

\* إتخاذ القرار عن طريق تحليل الإنحرافات والبحث عن الحلول المقترحة لتقليل الانحراف أو إلغائه إن أمكن واختيار البديل المناسب وتنفيذه.

\* الرقابة على عملية التنفيذ ( إنفاق التكاليف ) ومقارنة ذلك مع ما هو مخطط ليساهم هذا في اتخاذ القرار لإجراء التصحيحات اللازمة.

## خاتمة عامة

هدفت الدراسة التي تناولها بحثنا هذا، إلى محاولة معالجة إشكالية تتمحور أساسا حول موضوع دور المحاسبة التحليلية في أداء المؤسسة من حيث التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة، آخذين مركب السيارات الصناعية بالروبية للدراسة الميدانية، و ذلك بغية معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في الوظائف السابقة الذكر.

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول للبحث باستخدام المنهج و الأدوات السابقة الذكر، و انطلاقا من فرضيات البحث حيث تناول الفصل الأول الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية، و عبر مباحثه الثلاث تمكنا من التحليل النظري من خلال التعرض إلى تعريف المحاسبة التحليلية و مراحل تطورها، موضوعها و أهميتها، عناصر التكاليف و سعر التكلفة و تصنيفها.

تعتبر المحاسبة التحليلية كإحدى أهم فروع المحاسبة، وصلت إلى ما وصلت إليه الآن بفضل تضافر جهود رجال الأعمال و المفكرين تلبية لحاجات التقدم الاقتصادي، حيث تتعدى أهميتها حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لتصبح أداة للإدارة الحديثة من خلالها يمكن للمؤسسة من الوقوف بالتفصيل على نقاط القوة و الضعف خلال مراحل العملية الإنتاجية، و بالتالي إحداث تحسن في وظائفها الإنتاجية لتتمكن من الوقوف أمام المنتجات الأخرى سواء كانت محلية أو مستوردة، كما ان هذا النوع من المحاسبة يهتم بدراسة سلوك التكاليف و تصنيفاتها المختلفة و كذا طرق تقييم المخزونات، و بذلك تعد المحاسبة التحليلية خيارا استراتيجيا بالنسبة للمؤسسات.

بعد تحديد المفاهيم و الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية، تطرقنا في فصل ثاني إلى طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة مستعرضين أهم و أبرز هذه الطرق أو الأساليب بدءا من

طريقة التكاليف الحقيقية و التي تقوم على مبدأ تقسيم التكاليف إلى مباشر و غير مباشرة حيث تحمل هذه الأخيرة على منتوجات المؤسسة بينما تدخل الأولى في تكوينها، ثم طريقة التحميل العقلاني حيث تقوم بتحليل العلاقة الموجودة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط، إذ تقوم بتحميل التكاليف الثابتة بالجزء المناسب لمستوى النشاط، أما طريقة التكاليف المتغيرة تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر من اهتمامها بدراسة سعر التكلفة، كما أنها تسمح بدراسة العلاقة بين حجم المبيعات و الربح على المستوى الكلي أو على مستوى كل المنتوجات وصولاً إلى طريقة التكاليف المعيارية، التي تهتم بدراسة التكاليف المحددة مقدماً في ظروف معينة و التي تتخذ أساساً لقياس و ضبط التكاليف الفعلية.

تطرقنا بعد عرض كل طريقة من طرق سابقة إلى تقديم مزايا و عيوب كل واحدة منها، حيث تعرفنا أن الطريقة الأخيرة مزاياها تفوق بكثير عيوبها عكس الطرق الأخرى، و بالتالي تعتبر الطريقة الأنسب لإدارة المؤسسات الاقتصادية.

مواصلة عملية التحليل طالت في فصل ثالث، دور المحاسبة التحليلية في أداء المؤسسة من جانب التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة، حيث تعرضنا أولاً إلى مفاهيم أساسية حول أداء المؤسسة، إذ قمنا بتعريف الأداء، اسس و مستويات التقييم لننتقل إلى تقديم الفرق بين الأداء و كلا من المردودية و الفعالية و الكفاءة، أوصلنا هذا التحليل إلى ضرورة إعطاء تعريف خاص بالمؤسسة الاقتصادية و معايير تصنيفها.

لقد أدركنا أن دور المحاسبة التحليلية لا ينحصر في قياس التكلفة، و لكنه يمتد إلى استغلال المعلومات التكاليفية في التخطيط مثل تخطيط الأرباح في الفترة القصيرة، تخطيط المشتريات، تخطيط الإنتاج و المخزون... إلخ، من جهة أخرى تفيد تلك المعلومات في اتخاذ مجموعة القرارات أهمها قرار الصنع أو الشراء الجاهز لجزء أو أجزاء من المنتج، قرار التسعيرة، قرار قبول أو رفض الطلبات، قرار التوسع في النشاط. و بذلك يمثل هذا الفرع من المحاسبة بنك معلومات و أداة اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية و الخدمية، تفيد أيضاً المعلومات الناتجة عن قياس التكلفة في إجراء الرقابة على كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحقيق الكفاءة و الاستقرار الأمثل لمختلف تلك العناصر.

إذا تبنت إدارة أية مؤسسة تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية بالكيفية السليمة و استغلال ما تقدمه على أحسن وجه، ذلك سوف يعود عليها بالفائدة الواضحة على مستوى الوظائف الأساسية و بالتالي الأداء ككل.

ختمنا في الأخير و في فصل رابع بحثنا هذا بالدراسة ميدانية بمركب السيارات الصناعية ( الروبية )، فكان الحديث في الأول عن نشأة و تطور المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية و الوحدات المشكلة لها، ثم عرضنا بعد ذلك بنوع من التفصيل حالة المركب (CVI) على اعتبار أنه كان حقل الدراسة الميدانية، كما تطرقنا إلى الحديث بإيجاز على مديرية الإدارة المالية كونها كانت مكان تواجدنا و المصدر الرئيسي لمعلوماتنا، لنتقل بعد ذلك إلى دراسة الطريقة المستعملة في حساب سعر التكلفة و المتمثلة في نظام التكاليف المعيارية، حيث يستعمل بشكل سطحي بعيدا عن التقنيات المحاسبية العالية، فلا نجد توزيع منطقي للأعباء غير المباشرة إضافة إلى عدم وجود تحليل للانحرافات التي تحدث نتيجة القيام بنشاط، لنتحول بعد ذلك إلى إظهار مدى استخدام المعلومات التكاليفية في أداء الوظائف الأساسية حيث وجدنا هناك نقص واضح من جانب المعلومات المحاسبية من جهة، و إرادة إطارات و موظفي المركب من جهة أخرى لأسباب عديدة سبق الإشارة لبعض منها، هذا ما يجعل الوظائف الأساسية (التخطيط – اتخاذ القرار – الرقابة ) تؤدي بشكل تنقصه الفعالية.

### نتائج اختبار الفرضيات:

1. تمحورت الفرضية الأولى حول اعتبار أن طريقة التكاليف المعيارية أفضل طريقة لحساب التكاليف لما تقدمه من معلومات تقيد إدارة المؤسسة القيام بوظائفها الأساسية، و هذا ما تم فعلا ملاحظته من الدراسة كون أن هذه الطريقة تقدم معلومات هامة تقيد مسيري المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات المناسبة و ذلك إذا ما عرف كيف يتم استغلال تلك المعلومات، كما تقيد الطريقة كثيرا في عملية الرقابة من خلال المقارنة بين النشاط المخطط و الفعلي، و تقيد أيضا هذه الطريقة في القيام بوظيفة التخطيط من خلال التنبؤ بالتكاليف و الأرباح المستقبلية.

2. تدور الفرضية الثانية حول اعتبار أن للمحاسبة التحليلية مكانة هامة بالمؤسسة، من خلالها يمكن بناء قرارات رشيدة، و تسمح بالرقابة و التخطيط المحكم داخل المؤسسة، وما تم التطرق إليه في الدراسة يبين أن المؤسسة تعتمد أساسا على المحاسبة العامة لكونها إجبارية



فهي تكتفي بإعطاء صورة عامة عن نتائج المؤسسة، و بالتالي المؤسسة الاقتصادية التي تطبق تقنيات المحاسبة التحليلية و لا تولي إهتمام كبير لأهم وسيلة للتسيير الفعال، ينتج عن هذا النقص في الإهتمام حصول المؤسسة على معلومات من المحاسبة التحليلية غير دقيقة يمكن أن تضللها في أداء وظائفها الأساسية.

3. تبين من الدراسة أن المحاسبة التحليلية وسيلة تحكم في النفقات و معرفة السلع (خدمات) التي تساهم في تحسين النتائج إلى جانب معرفة مراكز العمل التي تعمل بشكل جيد أو دونه، كما تهدف إلى قياس التكاليف و الأداء بهدف الوصول إلى نتيجة النشاط و الرقابة على التكاليف، بغية تحقيق الكفاءة و الفعالية المثلئ لمختلف عناصر التكاليف الممكن تحليلها لاتخاذ القرارات الملائمة و التي تعود بالفائدة على المؤسسة في صورة دعم مركزها المالي ومواجهة سلع المؤسسات الأخرى.

4. من خلال الدراسة الميدانية لمركب السيارات الصناعية بالروبية، رأينا كيف أن المركب (CVI) يطبق نظام التكاليف المعيارية بكيفية مازالت بعيدة عن التقنيات العالية للمحاسبة التحليلية، هذا الأمر يصعب من القيام بعملية التخطيط و الرقابة، و تجعل من القرار أمرا في غاية الصعوبة و إن كان القرار في الواقع يعتمد على ما تمليه مؤسسة الأم أو حتى السلطات الوصية أكثر مما تعتمد على المعلومات المحاسبية.

### النتائج العامة:

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها في بحثنا فيما يلي:

1. تتوقف فعالية المحاسبة التحليلية في بناء قرارات رشيدة و بالرقابة و التخطيط المحكم داخل المؤسسة على درجة أهمية المحاسبة التحليلية نفسها بالنسبة للمؤسسة.

2. حتى تتمكن إدارة المؤسسة من زيادة الإنتاج و تحسينه بأقل تكلفة، يجب تخطيط أنشطتها بجدية و أكثر واقعية، و القيام بالرقابة خلال مراحل العمل قصد التحكم في التكاليف و توظيف الموارد المتاحة بأكثر عقلانية.

3. تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، تقدم للمؤسسة معلومات شاملة عن التكاليف، على ضوءها يمكن بناء قرارات ملائمة تجعل من إدارة المؤسسة في موضع قوة لمواجهة سلع المؤسسات الأخرى.

4. كون المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات و مراقبة المسؤوليات بين مختلف المصالح، و بعد دراسة واقع مركب (CVI) باعتبارها مؤسسة اقتصادية عمومية إنتاجية تساهم في إنعاش الاقتصاد الوطني، يتضح أن المحاسبة التحليلية لم تعطى لها الأهمية حتى أصبحت عملية شكلية، هذا هروبا من المسؤولية و تخوفا من الرقابة و تحمل النتائج.

### التوصيات و الاقتراحات:

على ضوء النتائج التي توصلنا إليها، يمكن اقتراح التوصيات التالية:

1. تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية، و ذلك لما تكتسيه من أساليب تحليلية، تنظيمية و رقابية و أخذ قرارات فيما يخص النشاط.
2. يجب أن يكون نظام المحاسبة العامة في المؤسسة قائم على أساس تنظيمي و عقلاني مما يسمح من توفير المعلومات بدقة للمحاسبة التحليلية.
3. نظام المحاسبة التحليلية في مركب السيارات الصناعية بالروبية ضعيف في مقوماته، و بالتالي يجب أن يتعمق استخدام محاسبة التكاليف بالزامية تطبيقها.
4. نظرا لعدم إدراك مفهوم المحاسبة التحليلية بشكل صحيح و كامل، لدرجة أن معظم المسؤولين عن المؤسسات يعتقدون أن المحاسبة التحليلية ما هي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة، لذا يجب نشر و عي التكاليف و زيادة أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة.
5. ضرورة التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في التخطيط و اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة و الكامنة التي يجب اكتشافها و العمل على استغلالها بما يحقق التحسن المستمر.
6. حتى يصل المركب إلى تحسين حالته التشغيلية و التسييرية، يجب أن:

- يعظم الإنتاج.
- استعمال تكنولوجيا التصنيع و تقنيات العالية في الإنتاج.
- عقلانية التشغيل.
- تخفيض سعر التكلفة للمنتوج و ذلك بضمان المردودية.
- تكوين العمال.

#### آفاق البحث:

تناولنا في بحثنا هذا موضوع دور المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة باتخاذ مركب السيارات الصناعية كحقل للدراسة الميدانية، و بالنظر إلى الخلاصة التي آلت إليها الدراسة، نرى أن هذا البحث يمكن أن يشمل بحوثا أخرى، و في هذا الإطار يمكن طرح الإشكاليات التالية:

- دور و أهمية المحاسبة التحليلية في تخفيض تكاليف الإنتاج.
- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ قرارات طويلة الأجل.

"	"	.1
	.08 (2000 )	
2. De roover bibliotheque royale albert. ,	"la comptabilite a travers les ages" ,	
Bruxelles, 1970,P05.		
"	"	.3
	.135-94	
"	"	.4
	.37- 35 (1998)	
5.M. Reverdy et h.court, "cours de comptabilite analytique dexploitation", tome1,		
edition foucher,P 5.		
"	"	.6
	.26- 23 (1976)	
.19 (2003)	"	.7
.9-8 (1997)	"	.8
"	"	.9
	.166-11 (1999)	
-13 (1997)	"	.10
"	"	.11
	.108	
. 11	"	.12
	"	.13
.49- 27 (2000)	"	

- .14
- .34 -18 (2002)
- (1979 ) " " .15
- .15
- " " .16
- .29 .
- .17
- .10- 9 (2003 ) "
- .18
- .03 (1998)
19. Abdellah boughaba, " comptabilite analytique ", 2<sup>eme</sup> edition,editions, p20.
- .C.perochon, " comptabilite analytique ", edition foncher, paris, 1989, p 12.
- .21
- .43 -34 2003-2002
22. Abdellah boughaba, " comptabilite analytique d'exploitation ", berti editions,P12.
- .38 1978 " " .23
- 24.Lasary, "la comptabilite analytique", alger, 2001,P 45.
- 25.Patrice vizzavona; " pratique de gestion ", tome 1, berti editions, edition allot, france, 1991,P 10-16.
26. Abdellah boughaba, " comptabilite analytique ", 2<sup>eme</sup> edition, berti editions, 1994, P 269.
- .27
- .45
- 28.Mohamed said belacel, "la gestion des stocks", edition gestion, tizi ouzou, P83.
- 29.G. Raimbault, "comptabilite, analytique et gestion previsionnelle", 2<sup>eme</sup>



"	"	.43
	.35 (1985 )	
"	"	.44
	.141-140 (2001)	
45.R.Teller et P. Lauzale, "controle de gestion et budgets" , edition serey, paris,		
		1986, P 24.
"	"	.46
	.23 (1999 )	
"	"	.47
	.77 (1992)	
"	"	.48
	.23 (1999)	
(1998 )	" "	.49
		.66-63
"	"	.50
		.251
"	"	.51
	.431 -313 (2001 )	
"	"	.52
	.55 (2003 )	
"	"	.53
	.14 -13 -11 (2002 )	
.300 ( 2001 )	" "	.54
"	"	.55
	.137 (1998/1997 )	
"	"	.56
	.110 (1998)	

	:	"		.57
		.52	(1979)	"
-109	(1998 )	"	"	.58
				.232
		"	"	.59
			.94 (1992 )	
60.	Jean claude le roch	" maitrise de l'information par la decision "	paris, 1997,	P75.
		"	"	.61
		.95	(1998)	
		"		.62
		.46	(1999)	"
63.	Jacky mailler,	" initiation au controle comptable"	edition ouvrieres, paris	1974, P20.
"		"	"	.64
		.33	(2002 )	
"		"	"	.65
		.23	(2002)	
		"		.66
		.40	(2002)	
"		"	"	.67
		.376	(2002)	