



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي غرداية  
معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير



مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس  
في تخصص المالية والمحاسبة  
بعنوان:

## المحاسبة التحليلية كأداة للمراقبة والتسيير

دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع سونلغاز وسط - غرداية -

تحت إشراف:

د / عجيلة محمد

من إعداد الطالبتين:

- بن شعاعة كنزة

- زهواني حنان

السنة الجامعية: (1432هـ - 1433 / 2011 م - 2012 م)





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي غرداية

معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير



مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس

في تخصص المالية والمحاسبة

بعنوان:

**المحاسبة التحليلية كأداة للمراقبة والتسيير**

دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع سونلغاز وسط - غرداية -

تحت اشراف:

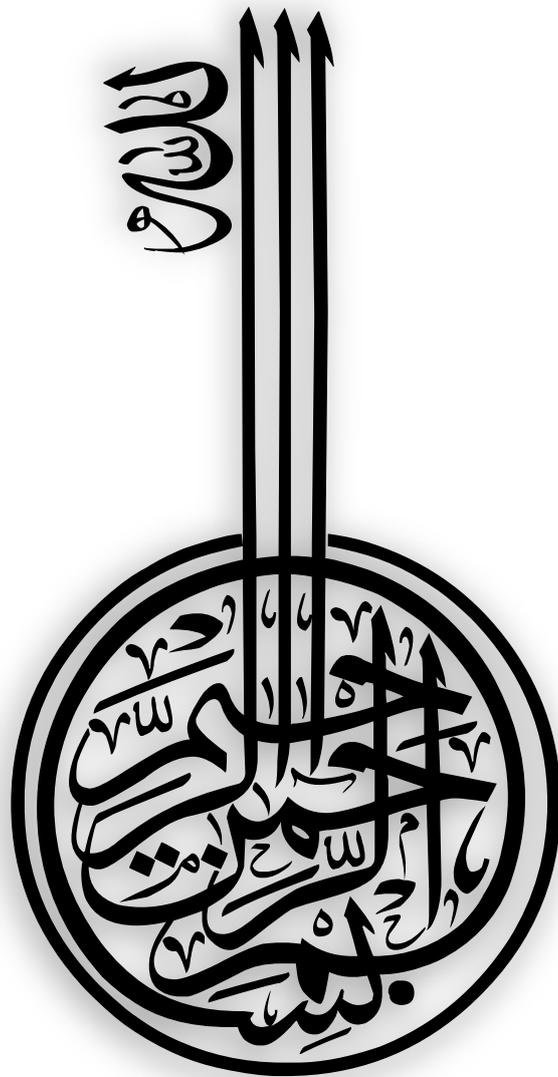
د / عجيبة محمد

من إعداد الطالبتين:

- بن شعاعة كنزة

- زهواني حنان

السنة الجامعية: (1432هـ - 1433 / 2011 م - 2012 م)



## الإهداء

اللهم لك الحمد في يقظتي وعفوتي وفي لمحتي عذابي ما خلقت ومن رزقت، ولك الحمد كما هديتنا للإسلام وعلمتنا القرآن، اللهم لك الحمد والشكر لتوفيقني في إنجاز هذا العمل.

اللهم لك الحمد والشكر لتوفيقني في إنجاز هذا العمل وأهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى التي أعطت ولم تدخر، إلى التي جادت ولم تبخل، إلى دولة الصبر ومدرسة الكفاح، المنارة المضيئة، رمز الصمود، منبع الحب والحنان والإخلاص.

إلى التي شجعتني دوما وأدين لها بهذا النجاح ومهما قلت عنها فلن أوفيها حقها "أمي" الخالية حفظها الله ورعاها.

وإلى قدوتي في الحياة ومنير دربي، "والدي" العزيز حفظه الله ورعاها أطال في عمره وجزاه عن كل الخير والجزاء.

وإلى كل إخوتي: مهدي، سفيان، وليد، عبد الفتاح، وإلى جميع الأقارب من قريب أو من بعيد، وإلى أصدقاء الحياة، وإلى رفقة الجامعة، إلى كل من ساعد في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

حنان

## اهداء

مسبب الأسباب خالق، العبد من تراب وغافر الذنب شديد العقاب ذو الجلال والإكرام لا إله إلا هو إليه المناب صدق من لم يزل جليا صدق الهادي إليه سبيلا.

بسم الله العلي القدير وبسم العلي رضي يشرفني الله بنوره وهديه، والحمد لله الذي أنار لنا السبل لهذا العلم وأعاننا وأنزل لنا الصعب على إتمام المذكرة التي كانت ثمرة الجهد والبحث .

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى :

من شرفهما الله في قوله تعالى: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا".

إلى من حملتني وهنأ على وهن وسهرت على تربيتي، مثال الجنائ والتضحية، أغلى وأثمن شيء في الدنيا والتي لها كل معاني التقدير والإحترام أمي الغالية.

إلى رضي وفر لي سبل المعرفة وزكاني بخالص الدعوات، تاج رأسي الذي لولاه ما بلغت موصلتي لهذا وكان عرش الصبر والكفاح أبي العزيز جزاه الله خيرا .

واسأل الله لهما دواما الصحة والعافية وأج يطيل في عمرهما.

إلى الكنز الذي منحني الله إياه إخوتي: خليل، بوحفص، عباس، عبد الباسط .

وإلى أخواتي حفظهم الله : مسعودة ، حورية ، نجوى ، فضيلة ، رقية ، حسية.

وخاصة إلى الكتاكيت : محمد، إيناس ، فاروق، أشرف، رتاج، جهينة.

وإلى رزيقة ، ربة ، بختة.

وإلى أختي التي تقاسمتا محي الصداقة والأخوة ثم العلم إلى النجاح : صفاء، إيمان.

إلى رفيقات دربي : سعاد بطاش ، أسماء بن عبد الهادي، حدة بن خليفة ، فاطمة مداح، صليحة ، هجيرة ملوح ، سعاد بن عطاالله ، زهية ، فائزة، أمل، كريمة، فاطمة السلخ ، دليلة ، حفصة، نينة، أسماء يحي ، أمينة طرباقو .

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي، وإلى كل دفعة مالية

ومحاسبة 2011-2012.

## شكر وعرفان

" رب أوزعيني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن  
أعمل صالحا ترضاه "

الحمد لله عز وجل أن وفقني وأعانني على إنجاز هذا العمل  
المتواضع، ولا يفوتني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الذي  
كان وما زال فدعو الله أن يبقى للدروب منيرا.

الدكتور: "عجيلة محمد"

على توجيهاته القيمة ونصائحه وإرشاداته المنهجية التي ألم  
بها علي طوال فترة إنجاز هذا البحث، والتي سمحت لي بالسيد علي  
النهج السليم.

إلى أساتذة معهد العلوم التجارية، كل واحد باسمه، إلى كل من  
علمني حرفا.

إلى كل عمال سونلغاز بقرداية، خاصة، المؤطر السيد: بضيف  
سليمان الذي كان بمثابة أستاذ لي حيث تعلمت منه ما يعادل ما تعلمته  
من أساتذتي بالمعهد وإلى كل عمال المؤسسة، أعمال السكرتارية  
والإدارية.

## الملخص

رأينا أن المحاسبة التحليلية أداة فعالة للتسيير ولها عدة تعاريف والتي بدورها تقوم بتحديد التكاليف وتصنيفها وتحديد أعباءها وتوزيعها وتحليلها

ومن هذا المنطلق فقد قمنا بعرض والتعاريف على مختلف طرق المحاسبة التحليلية (الكلية والجزئية) لحساب التكاليف وسعر التكلفة وأبرز مساهماتها في مراقبة تسيير المؤسسة، إضافة إلى أهر العيوب التي تنطوي على كل واحدة منها.

وبهذا توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة ضرورية من أدوات مراقبة التسيير وعلى قر كبير من الأهمية حيث تعطي للمؤسسة امكانية التعرف على اسعار تكلفة منتجاتها والعمل على تدنيها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة وتحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها ونشاطها من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، سعر التكلفة، التكلفة المتغيرة، النتيجة التحليلية، مراقبة التسيير، نظام التكاليف.

من اعداد الطالبين: بن شعاعة كثرّة

زهواني حنان

بإشراف الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد

## **Résumé**

On a vu que la comptabilité analytique est un moyen efficace de gestion et elle a plusieurs définitions qui est à son tour peut déterminer les frais, leurs charges et les classer.

A partir de cette conclusion, on a montré les différentes méthodes de la comptabilité analytique (intégrale et partielle) pour calculer les frais et le prix de charges, sa contribution au contrôle de la gestion de la société ainsi que les défauts de chacune entre elle.

A la fin, on a pu déduire que cette comptabilité analytique est nécessaire et de grande importance pour le contrôle de gestion car elle peut donner à la société la possibilité de connaître les prix de charges de ses productions et de les fixer afin d'avoir la capacité de concurrence d'un côté et d'obtenir une rentabilité qui présente le but essentiel de son existence et de son activité d'autre côté.

### **Les mots clés :**

comptabilité analytique  
prix de charges  
frais variables  
resultat d'analyse  
contrôle de la gestion  
règlement des frais

**réalisé par :**            BENCHAA Kenza  
   ZAHOUANI Hanane

**Encadré par :**            Docteur ADJILA Mohamed

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

	افتتاحية
	الإهداء
	شكر و عرفان
	الملخص.
I	فهرس المحتويات:
IV	قائمة الجداول:
VI	قائمة الأشكال:
أ	المقدمة:

### الفصل الأول

#### تقديم المحاسبة التحليلية

19	تمهيد:
20	المبحث الأول: عموميات المحاسبة التحليلية:
20	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية:
27	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى:
28	المطلب الثالث: النظام العام للمحاسبة التحليلية:
33	المبحث الثاني: أساسيات التكاليف وسعر التكلفة:
33	المطلب الأول: تعريف وتصنيف التكاليف:
38	المطلب الثاني: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية:
41	المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:
47	المبحث الثالث: دراسة النتيجة من خلال سعر التكلفة:
47	المطلب الأول: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها:
50	المطلب الثاني: اندماج نماذج تقييم الإخراجات في تكلفة الإنتاج المباع وسعر التكلفة:
51	المطلب الثالث: طريقة حساب النتيجة:
57	خلاصة الفصل:

## الفصل الثاني

### تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

59	تمهيد:
60	المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف:
60	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير:
64	المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير وأنواعها:
66	المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير:
70	المبحث الثاني: طرق ونماذج المحاسبة التحليلية:
70	المطلب الأول: طريقة التكلفة المتغيرة:
77	المطلب الثاني: طريقة التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة:
79	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية:
80	المبحث الثالث: طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية):
80	المطلب الأول: مفهوم التكاليف الكلية:
85	المطلب الثاني: مكونات التكاليف الكلية:
88	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية:
96	خلاصة الفصل:

## الفصل الثالث

### دراسة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط - غارداية -

98	تمهيد:
99	المبحث الأول: نظرة شاملة عن شركة سونلغاز:
99	المطلب الأول: نشأة شركة سونلغاز:
99	المطلب الثاني: تاريخ سونلغاز:
102	المطلب الثالث: تاريخ SDC، دورها ومهامها:
103	المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز للوسط:
103	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للتوزيع لشركة سونلغاز الوسط:
105	المطلب الثاني: دراسة تنظيمية لمديرية المالية والمحاسبة:
110	المطلب الثالث: أهداف ومبادئ المحاسبة في سونلغاز:
111	المبحث الثالث: دراسة وتقييم التكاليف في شركة توزيع سونلغاز بغارداية:

111	المطلب الأول: تفسير لبعض التكاليف:.....
115	المطلب الثاني: ترتيب وتبويب التكاليف حسب الوظائف:.....
119	المطلب الثالث: تقييم ودراسة لوضعية المالية:.....
129	خلاصة الفصل:.....
131	الخاتمة العامة:.....
134	قائمة المراجع:.....
	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تحديد النتيجة:	25
02	تحديد سعر التكلفة للبضاعتين:	25
03	نتائج البضاعتين:	26
04	العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة:	27
05	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:	28
06	بطاقة كلفة شراء المادة "س":	44
07	طريقة LIFO:	50
08	طريقة FIFO:	50
09	حساب سعر نتيجة الاستغلال:	52
10	نتيجة المحاسبة العامة:	53
11	طريقة حساب النتيجة المحاسبة العامة:	56
12	حساب النتيجة وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة:	80
13	النتيجة التحليلية:	87
14	يوضح نسب المواد واللوازم المستهلكة:	111
15	حـ/61 المواد واللوازم المستهلكة:	112
16	حـ/62 خدمات:	113
17	يوضح نسب الخدمات:	114
18	يوضح مفاتيح التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة:	116
19	يوضح توزيع الاعباء الغير مباشرة الاولي:	117
20	يوضح توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:	118
21	القيمة المضافة:	120
22	نتيجة الاستغلال:	121
23	النتيجة خارج الاستغلال:	121

122	التائج الإجمالي:	24
122	نسبة التكامل الداخلي:	25
123	نسبة المصاريف المالية:	26
123	نسبة مصاريف المستخدمين:	27
124	نسبة حصص الاستهلاك:	28
124	الميزانية المالية المختصرة:	29
125	نسبة التمويل الدائم:	30
126	نسبة التمويل الخاص:	31
126	نسبة السيولة المختصرة:	32
127	نسبة الاستقلالية:	33
128	نسبة قابلية السداد:	34

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	مصادر المحاسبة التحليلية:	01
26	تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية:	02
30	مخطط مراحل حساب التكاليف ( منتج واحد ) مؤسسة تجارية:	03
31	مخطط مراحل حساب التكاليف لمؤسسة صناعية:	04
32	مخطط حالات الإنتاج المتعدد:	05
34	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط:	06
35	حالة تغير هيكل المؤسسة:	07
35	حالة عدم تغير هيكل المؤسسة:	08
36	العلاقة بين مجموع التكاليف وحجم النشاط:	09
39	مخطط يوضح أعباء المحاسبة التحليلية:	10
42	مبدأ طريقة التحليل:	11
49	المصاريف العامة لحساب سعر التكلفة:	12
54	فرق النتيجة العامة والنتيجة التحليلية:	13
67	مخطط مسار المراقبة:	14
94	تحليل انحراف الأعباء الغير مباشرة:	15
104	الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز الوسط ( مديرية التوزيع بغرداية ):	16
109	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة:	17

# المقدمة العامة

إن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة هامة من أدوات الإدارة الحديثة التي تعمل على تطبيق المبادئ و الأسس المحاسبية لتسجيل و تركيب وتحليل الأعمال التي تتم داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة من التخطيط و تقييم الأعمال و معرفة الخلل والنقائص و الرقابة عليها و اتخاذ القرارات الخاصة بها

ولقد نبعت الحاجة إلى صفة مراقبة عمل الغير مند القدم أين كان ملاك الأراضي مثلاً أو القائمون بالتسويق بحاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها عمالهم من التسجيل و الاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم و ترتبط الرقابة مع حجم المؤسسة حيث كلما كبر هذا الأخير زاد توسع النشاطات و تعدد المؤسسات وهذا ما عقد عملية تسييرها ؛ مما أدى بالاهتمام و العناية بالوظيفة الرقابية التي من بينها المحاسبة التحليلية التي تقوم على جمع المعلومات وفرزها وكذا إعداد مختلف التكاليف من أجل الوصول إلى النتيجة التحليلية الاجمالية والتي بفضلها تسهل للمصير تقييم النتائج الخاصة بالمنتجات واتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة و بذلك فإنها تسمح بدراسة المردودية التي تعتبر العنصر الأساسي لإنعاش الاقتصاد الوطني.

#### إشكالية البحث:

ماهي متطلبات ومكانزمات المحاسبة التحليلية كنظام وأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن خلال ما سبق نجد أنفسنا أمام الإشكاليات الفرعية:

- \* ما المقصود بالمحاسبة التحليلية وما أهدافها؟
- \* ماهي الطرق المستعملة في حساب التكاليف و سعر التكلفة؟
- \* ما المقصود بمراقبة التسيير؟
- \* مراقبة التسيير داخل المؤسسة تعتمد على المحاسبة التحليلية؟
- \* ما العلاقة بين مراقبة التسيير و المحاسبة؟

#### فرضيات البحث:

- \* ان المؤسسة الجزائرية في ظل الانتقال إلى اقتصاد السوق في حاجة ماسة إلى ضرورة استخدام المحاسبة التحليلية.
- \* إن الورشات التي تؤدي إلى مستقبل المؤسسة تتوقف على مستوى دراسة التكاليف.
- \* نظام مراقبة التسيير يعتبر أحسن وسيلة لمراقبة التسيير في المؤسسة الانتاجية.
- \* لأن تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا ضرورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة.
- \* تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من تسيير و التنظيم داخل المؤسسة.

## أهداف البحث

- \* إيجاد مختلف الحلول لمعظم المشاكل التي يعاني منها جل المؤسسات الوطنية خصوصا على مستوى التسيير والتركيز على أهمية الاعتناء بالحيط الداخلي للمؤسسة.
- \* محاولة توضيح وتحديد مفهوم المحاسبة التحليلية واطهار أهميتها للمسيرين.
- \* إكتشاف إدارة مراقبة التسيير وكيفية المتبعة في تطبيقها.
- \* محاولة ربط نظام المحاسبة التحليلية بنظام مراقبة التسيير.

## أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع الى اسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

## أ-الاسباب الموضوعية:

- \* اعتبار المحاسبة تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية وأداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة.
- \* الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.
- \* الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.

## ب-الأسباب الذاتية:

- \* حب التطلع هذه التقنية وسعيا للحكم فيها.
- \* مدى أهمية وقيمة الموضوع في المؤسسة الجزائرية .
- \* طبيعة التخصص أي المحاسبة.

## المنهج المتبع:

إن المنهج الذي اعتمدنا في دراستنا هذه المنهج الوصفي التحليلي (كتب وملتقيات ومطبوعات ورسائل على ) وأيضاً على منهج دراسة حالة باعتماد على واقع وتحديات المؤسسة ومصالحها ومحاولة اسقاط تقنيات المحاسبة التحليلية، حساب وتقييم وضبط التكاليف.

## مصادر الدراسة:

- \* كتب وملتقيات ومطبوعات ورسائل على واقع وتحديات المؤسسة ومصالحها.
- \* المسح المكتبي بالإطلاع على مختلف المراجع التي لها علاقة بجوانب الموضوع.
- \* المصادر الأخرى كالوثائق.

## صعوبات البحث:

- \* صعوبة الحصول على المراجع.
- \* قدم المراجع المتحصل عليها.
- \* نقص المراجع في مجال مراقبة التسيير.

## تقسيم البحث وتبويبه:

قمنا بتقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول وهي:

**الفصل الأول:** تناولنا فيه الحديث عن المحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة وختمناه بإستخراج النتيجة التحليلية.

**الفصل الثاني:** تناولنا فيه تقنيات المحاسبة التحليلية حيث طريقة التحميل العقلاني وطريقة المتغيرة والتكلفة المعيارية والحقيقية ( الكلية ) وبيننا مدى مساهمة التقنيات في مراقبة التسيير.

**الفصل الثالث:** خصصناه للجانب التطبيقي والذي عرفنا من خلاله كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية في المديرية الجهوية سونلغاز.

# الفصل الأول

## تقديم المحاسبة التحليلية

- عموميات المحاسبة التحليلية
- أساسيات التكاليف وسعر التكلفة
- دراسة النتيجة من خلال سعر التكلفة

## تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في التطور الفكري المحاسبي حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى النمو مراكز الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير إلمام الكافي بالمواضيع المالية والإقتصادية في التنظيم.

وستتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: عموميات المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني: أساسيات التكلفة وسعر التكلفة
- المبحث الثالث: دراسة النتيجة من خلال سعر التكلفة.

## المبحث الأول: عموميات المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الإقتصاديون والتي يمكن التعبير عنها بالنقود.

## المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

## الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية:

يمكن إعطاء عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية:

**التعريف الأول:** المحاسبة التحليلية هي تقنية مصالحة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ( بإضافة إلى مصادر أخرى) تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطاتها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فاعلية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الأداة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات<sup>(1)</sup>.

**التعريف الثاني:** تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة<sup>(2)</sup>.

**التعريف الثالث:** يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط وإتخاذ القرارات على أسس سليمة<sup>(3)</sup>.

**تعرف شامل:** المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها، وترشيد

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1994، ص: 8.

2 - يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 2009، ص: 08.

3 - زهير إبراهيم الجدر، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2010، ص: 09.

قرارات الإدارة بشأنها ويكون من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل، وتفسير المغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: مكانة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جلياً في المؤسسة التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليه إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في إتخاذ القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح بـ:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي نتائج
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج.
- وضع التقديرات والحلول لتخفيف من هذه العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودية إلى إتخاذ القرارات هامة مثل: معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها أو أي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج أو معرفة أي الطلبات.

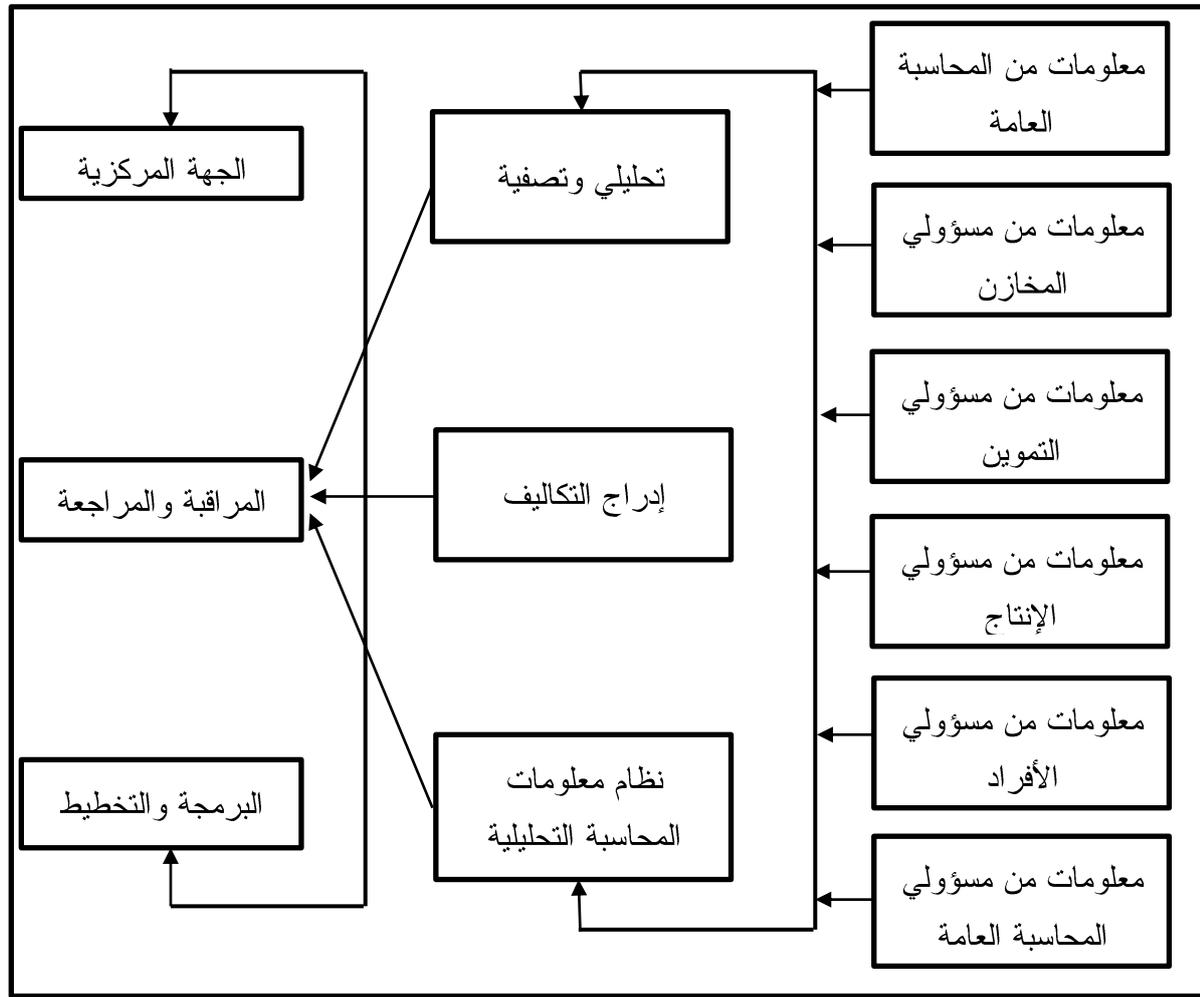
تتوفر المحاسبة التحليلية معلومات داخلية أي تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية وهي معلومات هامة التي تعتمد عليها المؤسسة في تسيير والإدارة حيث تستند إلى عدة مصادر التي تمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافها<sup>(2)</sup>.

ويمكن تلخيص ذلك في المخطط التالي:

1 - محمد علي قاسم، المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار، مذكرة ليسانس في علوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، المركز الجامعي، 2006، ص: 31.

2 - محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص: 54.

الشكل رقم (1): مخطط مصادر المحاسبة التحليلية



المصدر: عبد الكريم يعقوب، محاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 14

### الفرع الثالث: أهداف محاسبة التحليلية:

لا نشك أن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف يدور حول تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف التي أنشئت من أجلها وهي تحقيق الأرباح والمحافظة عليها وتنميتها وذلك عن طريق توفير البيانات اللازمة لإتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أرباح الوحدات وترشيد نواحي الإنفاق بها.

ومن التعريف السابق لمحاسبة التحليلية من الناحية وعلى أساس دورة الرقابة من ناحية أخرى يمكننا عرض أهداف محاسبة التحليلية فيما يلي:

#### 1- تحديد تكلفة وحدة النشاط:

من الأهداف الرئيسية للمحاسبة التحليلية تحديد تكلفة المواد والأجور والمصروفات الصناعية الإضافية التي تحملتها الوحدات الاقتصادية في سبيل سلعة أو تقديم خدمة معينة.

يساعد تحديد تكلفة وحدة النشاط في تقييم المخزون من الإنتاج التام وغير التام وفي إعداد قوائم نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية لفترة ما.

## 2- المساهمة في تسعير المنتجات:

على أساس تحديد تكلفة وحدة النشاط وفي ضوء الظروف المحيطة بالوحدة الإقتصادية ( من منافسة وقوانين وقيود.. إلخ) يمكن لمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير منتجاتها بحيث تعطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تساعد المحاسبة التحليلية في تخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين الأرباح للوحدة.

## 3- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:

تتم المحاسبة التحليلية بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط الوحدة الإقتصادية وبصورة تفصيلية فعلى سبيل المثال يمكن إعداد قائمة نتائج أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيعية يتم فيها تصريف منتجات الوحدة الإقتصادية.

## 4- مساعدة الإدارة في تخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية:

يساعد وجود نظام المحاسبة التحليلية في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفته التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية ويطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط

## 5- مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف:

تهدف أي وحدة إقتصادية إلى تحقيق أقصى ربح ممكن إما عن طريق زيادة الموارد أو تخفيض الإستخدامات إلى أقل حد ممكن أو بالوسيلتين معاً، ولذلك تضع إدارة الوحدة نصب أعينها هدف تخفيض التكاليف على إعتبار أن زيادة الموارد قد يتأثر بظروف خارجة عن إرادتها، وهنا نجد إذ أن محاسبة التحليلية تمد الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعالة بحجم النشاط ما بما يجب أن تكون عليه التكاليف وفقاً للمعايير المحددة مقدماً وإيجاد الإنحرافات بينهما وإقتراح الوسائل الكفيلة بتلافي مسببات تلك الإنحرافات في فترات مقبلة ولا شك أن هذه التقارير تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات المصححة وفي الوقت المناسب<sup>(1)</sup>.

1 - زكريا فريد عبد الفتاح، محمد مسعود، محاسبة التكاليف الفعلية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1985، ص-ص: 12-

## 6- المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات:

تقدم محاسبة التكاليف مجموعة من التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات على أساس عملية، والقيام بوظيفة التخطيط والرقابة وتقييم نتائج الاعمال بشكل سليم مثل:

- أ- إجراء المقارنات دوريا لعناصر تكلفة الإنتاج بهدف رفع الكفاية الإنتاجية.
- ب- الحصول على بيانات عن الفاقد او التالف من المواد في المخازن أو أثناء الإنتاج لمعالجة، وعن الطاقة المستغلة والعاطلة لتحديد إمكانية الاستفادة منها واستغلالها.
- ت- استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية من البدائل المتاحة مثل تحديد أسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاج... إلخ.<sup>(1)</sup>

## 7- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل الانحرافات:

تكيف في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما. تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

## 8- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة:

أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقاً لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها

## 9- دراسة المدروسة:

أي تسمح بمراقبة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع.

## 10- مراقبة التسيير:

بحيث تعتمد على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطوراتها.

## 11- إكمال المحاسبة العامة:

هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الاصول كمخزونات السلع المنتجات والاستثمارات التي تمولها<sup>(2)</sup>، والتوضيح سوف يكون بمثابة تطبيقي:

1 - نفس المرجع، ص: 10.

2 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كتر، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2005، ص: 09.

مثال تطبيقي:

تتعامل إحدى المؤسسات التجارية بفرعين من البضائع "س" و "ص" ولقد دل حساب نتيجة الإستغلال في إحدى دوراتها على خسارة إجمالية قدرها 1210 دينار.

المطلوب:

تحديد نتيجة كل نوع إذا علمت البيانات التالية في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: تحديد النتيجة

البيانات	الإجمالي	البضاعة "س"	البضاعة "ص"
مبيعات بضاعة	23375 د	5500 د	17875 د
البضائع مستهلكة	13585 د	5250 د	8335 د
مصاريف المستخدمين	6050 د	2475 د	3575 د
مصاريف أخرى	4950 د	2200 د	2750 د

المصدر: من اعداد الطالبتين - بتصرف -

الحل:

يمكن إستخراج نتيجة الإستغلال لكل نوع من "س" و"ص" كما يلي:

تحديد سعر تكلفة البضاعتين:

جدول رقم 02: تحديد سعر التكلفة للبضاعتين

البيانات	البضاعة "س"	البضاعة "ص"
البضائع مستهلكة	5250 د	8335 د
مصاريف المستخدمين	2475 د	3575 د
مصاريف أخرى	2200 د	2750 د
سعر التكلفة	9925 د	14660 د

المصدر: من اعداد الطالبتين - بتصرف -

إستخراج نتائج البضاعتين

جدول رقم 03: نتائج البضاعتين

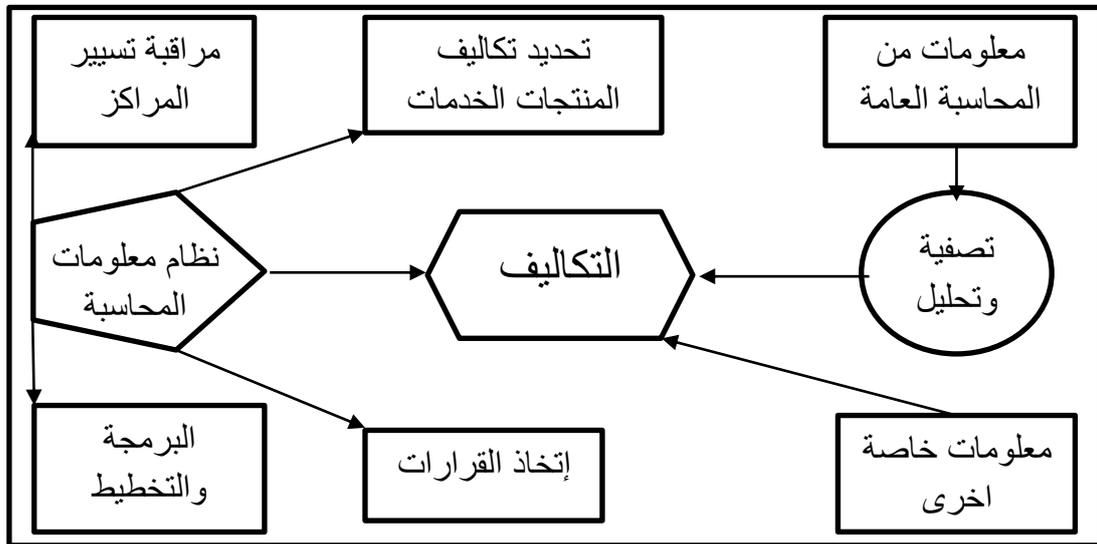
البيانات	البضاعة "س"	البضاعة "ص"
البضائع	5500 د	17875 د
سعر التكلفة	9925 د	14660 د
نتيجة إستغلال	- 4425 خسارة	3215 ربح

المصدر: من اعداد الطالبتين - بتصرف -

خلاصة: نلاحظ أن نتيجة المحاسبة العامة لم تظهر الإختلافات الموجودة بين نتيجة البضاعتين "س" و"ص" ولكن في حسابات التحليلية هذه النتائج التي تدل على أن البضاعة "س" تؤثر سلبا في نتيجة النهائية للمؤسسة لذا عملية الفصل لفصل التكاليف والبضائع وإيراداتها تعتبر أحسن طريقة لمراقبة إستغلال المؤسسة

ملخص أهداف المحاسبة التحليلية

الشكل رقم (02): مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: عبد الكريم يعقوب، محاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 14.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى:

الفرع الأول: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

جدول رقم (04): العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

أوجه التشابه			هناك علاقة وطيدة بينهما تعتمد على الآخر في أمور متعددة نذكر منها: - تستغل المحاسبة التحليلية معطيات عديدة من المحاسبة العامة من أجل التحليل حسب النشاط المنتجات أو الوظائف للشروط الداخلية لسير المؤسسة <sup>(1)</sup> . - المحاسبة العامة تعتبر مصدراً مهماً للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية <sup>(2)</sup> . - تعتبر مكتملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية <sup>(3)</sup> . - كلاهما تحدد فترة الزمنية للقياس <sup>(4)</sup> .
معايير	محاسبة التحليلية	محاسبة عامة	أوجه الاختلاف
دورة الإنتاج	شهرية، ثلاثية	سنوية	
البعد	ليس لها حدود	سنوية	
محابياً	تهتم بالقيمة والكمية	تهتم بالقيمة فقط	
نظر المؤسسة	تفصيلية	إجمالية	
الأهداف	إقتصادياً: إستخراج مختلف تكاليف وسعر التكلفة	مالية: تحدد نتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جداول حساب نتائج	
التوجيه	نحو الداخل	نحو الخارج	
المستفيدين	المسيرون: أي الإدارة الداخلية للمشروع	أصحاب المشروع، الدائنون، المقترضون، العاملون بالمشروع	
طرق وقواعد	مرنة وقابلة لتعديل	صارمة ومقياسية ونموذجية	

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

- 1 - عبد طوبال، المتجه في التسيير المالي والمحاسبي، مكتبة المحمدية لشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص: 249 .
- 2 - نفس المرجع، ص: 10 .
- 3 - محمود علي الجبائي، قصي السامراقي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 12.
- 4 - عبد الحليم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص: 15.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

جدول رقم (05): علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

<p>- إرتباط بيانات المحاسبة المالية ببيانات محاسبة التكاليف، فالبيانات الإجمالية التي توفرها المحاسبة المالية وتوفرها محاسبة التكاليف بشكل تفصيلي.</p> <p>- إندماج المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في نظام محاسبي واحد بإستخدام حسابات المراقبة الإجمالي<sup>(1)</sup>.</p> <p>- تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية<sup>(2)</sup>.</p> <p>- كلاهما تطبقان القيد المزدوج ومبدأ الجرد.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>محاسبة تحليلية</p>	<p>محاسبة المالية</p>
<p>تهتم بالحاضر والمستقبل</p>	<p>تاريخية</p>
<p>تكون إختيارية وتبعاً لطبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية وحاجة الإدارة إليها</p>	<p>تعتبر المحاسبة المالية إلزامية على جميع الوحدة الإقتصادية</p>
<p>تكون بيانها تفصيلية</p>	<p>تتصف ببياناتها بالشمولية.</p>
<p>تركز على حركة الأصول</p>	<p>تركز على حركة خصوم</p>
<p>تهتم بالنفقات</p>	<p>تهتم بجميع العمليات المالية التي يترتب عليها إيراد معين</p>

المصدر: زهير إبراهيم الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 13

المطلب الثالث: النظام العام للمحاسبة التحليلية

الفرع الأول: إستعمالات المحاسبة التحليلية والشروط الجيدة<sup>(3)</sup>:

للمحاسبة التحليلية إستعمالات واسعة جداً نظراً لمونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدماتية والتجارية كما أنها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية والرقابية وإتخاذ القرار.

1 - زهير إبراهيم الحدرب، لؤي وديان، مرجع سابق، ص: 15.

2 - نفس المرجع، ص: 17.

3 - نفس المرجع، ص: 39.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة إلى مستودعاتها حتى بيعها وتسليمها للزبائن، وكثير ما يكون وضع هذا النظام مهما ومفيداً كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

إذ محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسة الكبيرة والصغيرة لإدارة المشاريع وإختيار أفضلها التي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة وأن نقطة تصرف على الإدارة التكاليف تعكس ربحاً على المشروع نظراً لتقديمها لمعلومات هامة صحيحة ومفيدة للمشروع.

تمكنا المحاسبة التحليلية من التوصل إلى أجزاء الإنتاج بشكل تفصيلي وذلك من ناحية الكمية والقيمة محللة إياها تحليلاً دقيقاً.

### الفرع الثاني: مجال تطبيق وشروط نجاح المحاسبة التحليلية.

إن كل عملية أو نشاط إقتصادي يستوجب تدقيقاً مالياً لتحقيقه وهذا التدقيقات المالية ما هي إلا عبارة عن مصاريف والتي في مجملها تشمل تكلفة عملية لإنتاج مهما كان نوعها وسواء كانت خدمة أو منتج وبالتالي فإنها تستوجب الدخول تحت نظام محاسبة التكاليف.

حتى يمكن دراسة وتحليل هذه التكاليف ومحاسبة التكاليف تبعاً لأنواع النشاط فإنها تبوب إلى:

- محاسبة التكاليف الزراعية.
- محاسبة التكاليف الصناعية.
- محاسبة تكاليف الخدمات.
- محاسبة تكاليف البنوك وشركات التأمين.
- محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.

وحتى يمكن هذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر:

- التنظيم الذي يتمثل في هيكل محاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة الوصول إلى الأهداف المسطرة وكذلك من شروط النجاح يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات.

- وجود نظام للمعلومات حيث أن العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي وإستعمالها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في إتخاذ القرارات بسرعة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية:

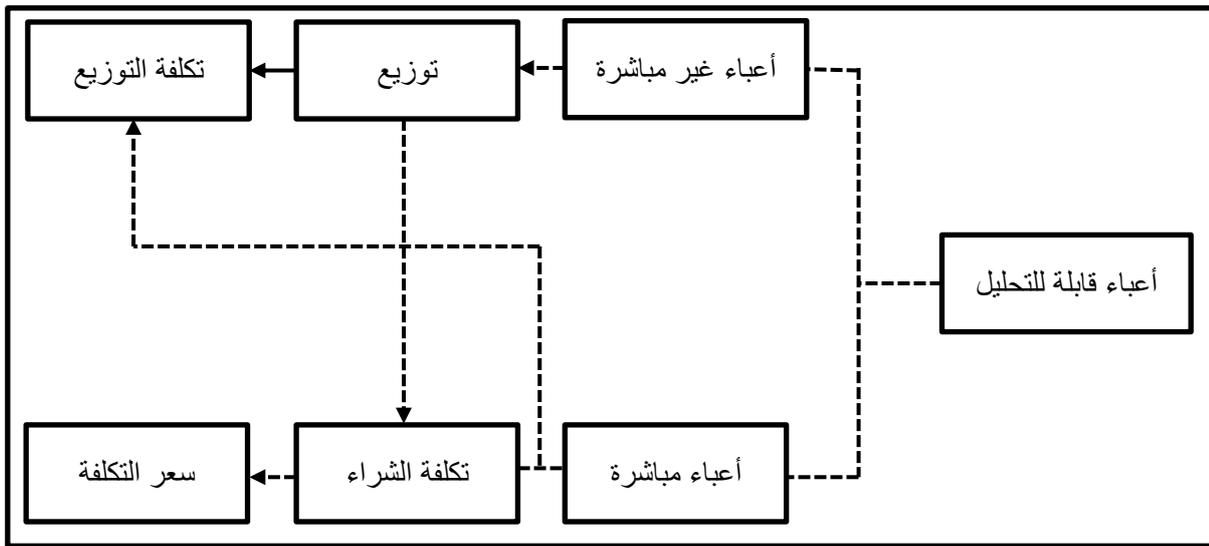
يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف واساليب تطبيقها ولهذا نميز بين حالتين:

1- حالة المنتج واحد:

1-1 حالة المؤسسة تجارية:

في حالة شراء منتج واحد وبيعه دن تحويل لمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المباعة وبالتالي لا توجد تكلفة إنتاج ويبين هذا القول بالمخطط التالي:

الشكل رقم (03): مخطط مراحل حساب التكاليف ( منتج واحد ) مؤسسة تجارية



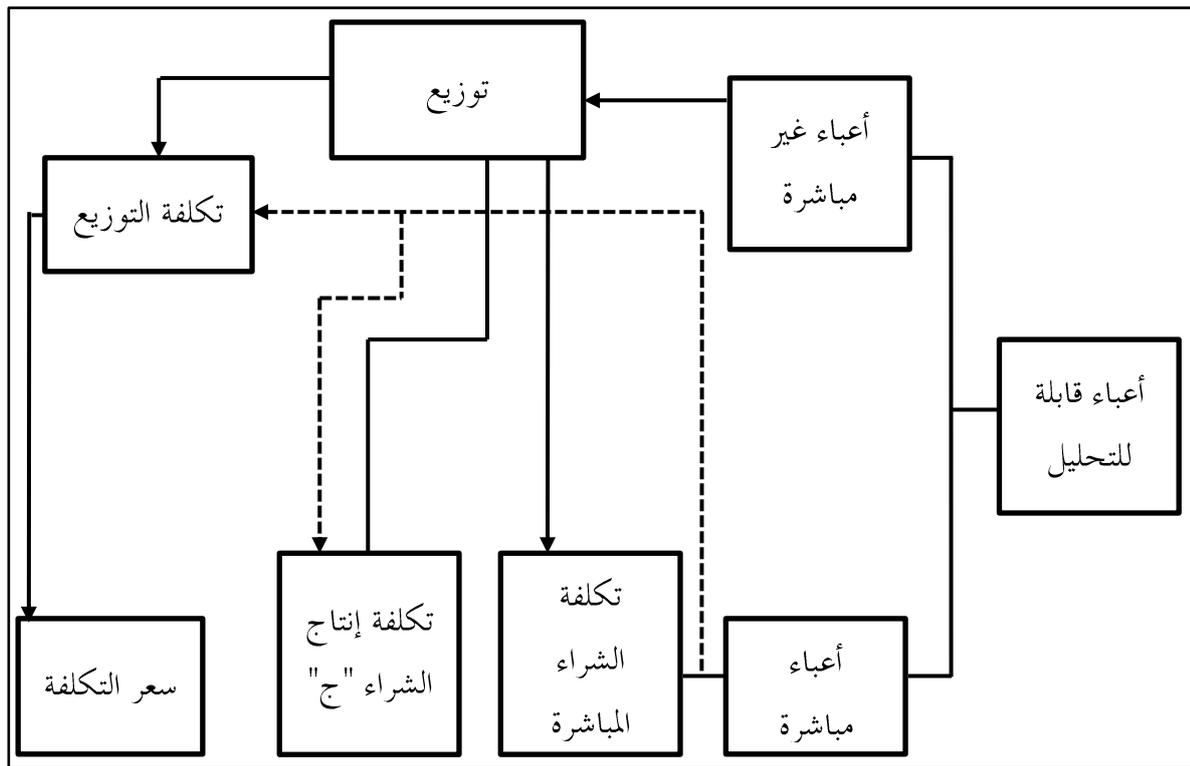
المصدر: عزوز نجاة- جعفر فتيحة كترة، مرجع سبق ذكره، ص: 14

2-1 حالة المؤسسة صناعية:

في حالة شراء مادة أولية "م" لإعادة تحويلها للحصول على منتج واحد "ج" من أجل البيع والمخطط التالي يبين لنا :

1 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كترة، مرجع سابق، ص: 14 .

الشكل رقم (04): مخطط مراحل حساب التكاليف لمؤسسة صناعية



..... ← أعباء غير مباشرة  
 ← أعباء مباشرة  
 دخول وخروج من المخازن  
 ←.....

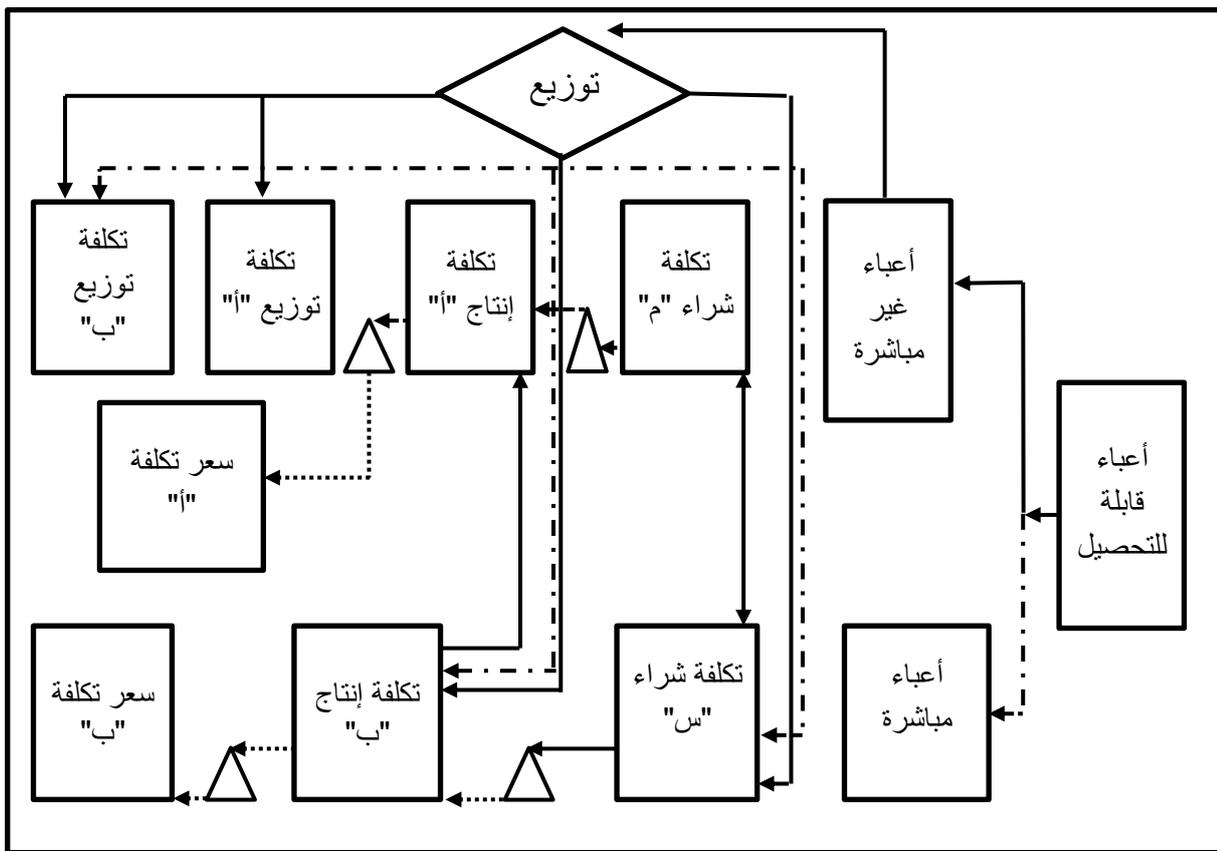
المصدر: عزوز نجاة- جعفر فتيحة كترة، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

## 2- حالة إنتاج متعدد

حالة إنتاج نوعين من المنتجات "أ" و"ب" باستعمال المادة الأولية "م" لإنتاج المنتج "م" والمادتين "م" و"س" لإنتاج المنتج "ب" والرسم يوضح ذلك<sup>(1)</sup>.

1 - نفس المرجع، ص: 15 .

الشكل رقم (05): مخطط حالات إنتاج متعدد



← أعباء غير مبررة  
 ←..... أعباء مباشرة  
 ←- - - - دخول وخروج من المخازن

المصدر: عزوز نجاهة - جعفر فتيحة كثره، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

## المبحث الثاني: أساسيات التكاليف وسعر التكلفة:

تتعدد المفاهيم للفظ التكلفة وذلك لاختلاف مضمونها طبقاً لعدد من الاعتبارات، فالتكلفة من وجهة نظر العامة عادة ما يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط باقتناء سلعة أو الحصول على خدمة، وتترتب على الفعل المحقق لهذه الرغبة، كما يعود كذلك الاختلاف في المفاهيم لتنوع الأسس المعتمدة في قياس التكلفة.

## المطلب الأول: تعريف وتصنيف التكاليف

## الفرع الأول: تعريف التكلفة

لقد وجد هناك إختلاف في تعريف التكاليف والأعباء بين الإقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك نوع من الخلط بين المفاهيم ( المصاريف، الأعباء، التكاليف،... إلخ)، لذا فمن الضروري قبل التطرق إلى التكاليف يجب إلقاء نظرة على العناصر الأخرى.

## أولاً: المصاريف:

المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل المصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات<sup>(1)</sup>.

## ثانياً: الأعباء:

هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات ففي حين نجد أن المصاريف هي نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد، خدمات<sup>(2)</sup>.

## ثالثاً: التكاليف:

فهي مجموعة من الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة لمنتج مادي معين، أو مجموعة منتوجات أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع<sup>(3)</sup>.

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 14.

2 - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص: 8.

3 - نفس المرجع، ص: 14.

## الفرع الثاني: تصنيف التكاليف:

تحتوي المحاسبة التحليلية على مجموعة من التكاليف وسعر التكلفة واحد، وقيل تحديد هذه التكاليف وسعر التكلفة يجب معرفة أنواع التكاليف وكيفية تقسيمها وتصنيفها حسب عدة نواحي:

## 1- من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج:

حسب هذه الناحية تقسم التكاليف من حيث تأثيرها بحجم الإنتاج إلى:

أ. **التكلفة المتغيرة:** وهي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصاً بنفس النسبة. أو هي التكلفة الثابتة كتكلفة الوحدة ولكنها متغيرة كمجموعة بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة ومن هذا التعريف تتضح خصائصها وهي:

- التكلفة المتغيرة الكلية بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة<sup>(1)</sup>.
- تبقى التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة بتغير حجم النشاط.
- تحميلها إلى أقسام الإنتاج سهل.
- ممكن مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام.

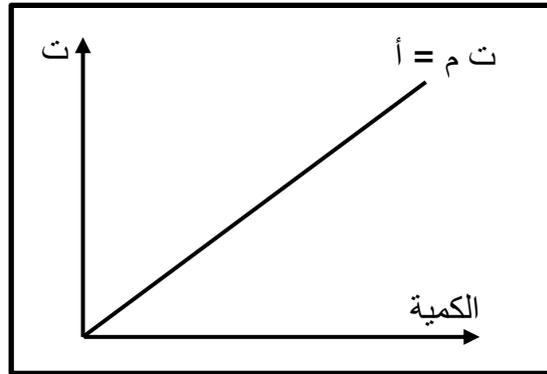
الشكل البياني رقم 06 العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط

المصدر: سعدون علي وآخرون، تحليل

إستغلال التحليل المالي والمحاسبة

التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 1996، ص: 12.



ب. **التكاليف الثابتة:** وهي التي تبقى ثابتة بتغير حجم الإنتاج في ضوء طاقة إنتاجية معينة لكنها متغيرة كتكلفة الوحدة حيث تتناقص تصيب وحدة الإنتاج منها كلما زاد حجم الإنتاج والعكس صحيح ومن أمثلتها الإيجار وإهلاك المعدات وأجور المدراء<sup>(2)</sup>.

ومن خصائصها ما يلي

- أهما ثابتة مع تغير حجم الإنتاج وإلى حد معين.

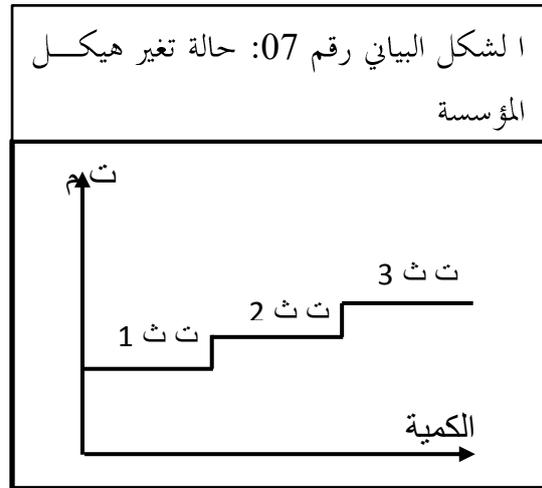
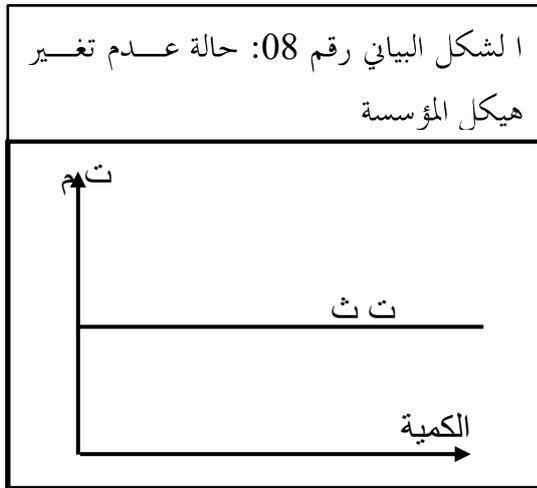
1 - محمد علي قاسم، مرجع سابق، ص: 47.

2 - نفس المرجع، ص: 48.

- أنه نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يقل مع زيادة عدد الوحدات المنتجة.
- يجري توزيعها على الأقسام بقرار إداري.
- تنتج عن قرارات إدارية عليا.

وتنقسم إلى قسمين: إختيارية وإلزامية. الإختيارية يمكن للإدارة التأثير فيها كالرواتب والأجور، وإلزامية لا يمكن التأثير فيها في المدى القصير كالإهلاك والأجور.

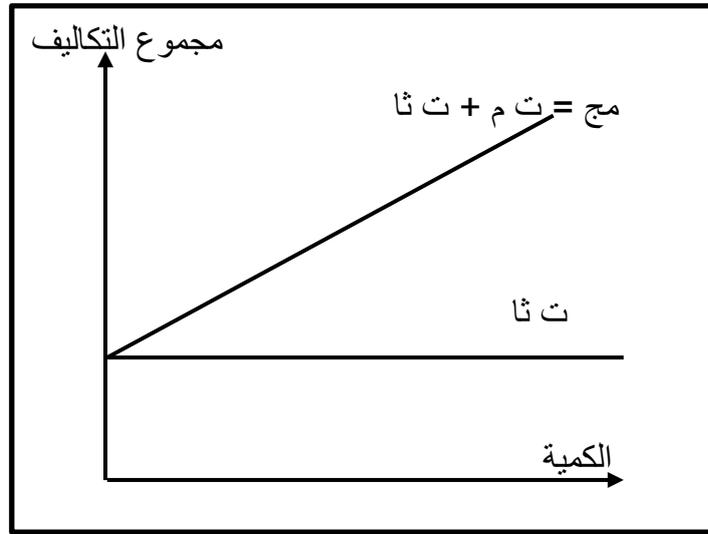
والمعلوم أن هذه الأعباء تظل ثابتة مهما تغير حجم النشاط الإنتاجي إلا إذا تغير التركيب الهيكلي للمؤسسة كسواء مثلاً معدات وأدوات جديدة.



المصدر: أبو منصف، الوجيز في المحاسبة، دار المحمدية، عنابة، 1997، ص: 12

ج. **تكاليف مختلطة:** هي التكاليف التي تجمع بعض خصائص كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتعرف التكاليف المختلطة بالتكاليف شبه المتغيرة، وهي ذات مقدار أعلى من الصفر عندما يكون حجم النشاط صغيراً. كما أنها تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى أن التكاليف المختلطة تتكون من جزئين من التكاليف: جزء ثابت ستتحمله المنشأة حتى لو لم تقم بالإنتاج، وجزء متغير يزداد بمجموعة وينقص تبعاً لحجم النشاط وذلك كما هو موضح في الشكل (1).

الشكل البياني رقم 09: العلاقة بين مجموع التكاليف وحجم النشاط



المصدر: صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان، 1998، ص: 80.

2- من ناحية وحدة القياس: وتنقسم إلى:

أ. **تكلفة الوحدة:** عبارة عن ناتج قسمة التكلفة الإجمالي على عدد الوحدات التي يقاس بها النشاط الذي يكون أكثر ارتباطاً بالتكاليف التي حدثت وعلى سبيل المثال قد يتضمن المقام عدد وحدات المنتج عدد ساعات الخدمة.

ومن ثمة فإنه يتم احتساب متوسط التكلفة لوحدة المنتج التام عن طريق تجميع تكاليف التصنيع ثم قسمة هذا المجموع على عدد الوحدات المنتجة.

إن تكلفة الوحدة غالباً ما تكون معلومة مهمة ومفيدة، ولكنه يجب أن يفسر بحذر شديد خاصة ما إذا كانت هذه التكلفة عبارة عن التكلفة الثابتة للوحدة

ب. **التكلفة الإجمالية:** هي تكلفة المبيعات مضاف إليها تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية أو التكاليف الإدارية الغير مباشرة<sup>(1)</sup>.

3- من ناحية الوظيفة:

ويكون تصنيف التكاليف حسب الوظيفة مختلف بين المؤسسات الصناعية (الإنتاجية) والمؤسسات التجارية

فبالنسبة للمؤسسات الصناعية نجد تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع، والبيع، أما المؤسسة التجارية فنجد تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع فقط.

1 - نفس المرجع، ص: 49.

- أ. **تكلفة الشراء:** وتتمثل في تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة.
- ب. **تكاليف الإنتاج:** وتشمل كل الأعباء الخاصة بتحويل المواد واللوازم إلى منتج نهائي أي أعباء خاصة بالمرحلة الإنتاجية فقط.
- ج. **تكلفة التوزيع:** وهي تشمل كل الأعباء الخاصة بعملية التوزيع والبيع وبصفة عامة كل الأعباء التي تلي عملية الإنتاج مثل: مصاريف النقل، الإشهار، الخدمات ما بعد البيع...<sup>(1)</sup>.

#### 4- من ناحية إمكانية تتبعها: وتنقسم إلى:

- أ. **تكاليف مباشرة:** وهي التي يمكن ربطها مباشرة بالسلطة أو بأمر تشغيل معين وتشمل تكلفة المواد المباشرة وتكلفة اليد العاملة المباشرة<sup>(2)</sup>.
- ب. **التكاليف غير المباشرة:** وهي التي ترتبط بالإنتاج وكله بصفة عامة وليس على وحدة إنتاج معينة وتشمل تكلفة المواد الغير مباشرة: يد عمل غير مباشرة وتكلفة صناعة مباشرة.

#### 5- من ناحية علاقتها بالفقرة المحاسبية:

يجب التمييز بين التكاليف الإيرادية، والتكاليف الرأسمالية في أي مشروع من المشروعات التجارية والصناعية والخدمات.

- أ. **التكاليف الإيرادية:** هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، فإن على المشروع الصناعي أن يحمل المنتجات خلال العام المالي بجميع المصاريف التي أنفقت عليها وإذا كانت هذه المنتجات غير مباعه فإن التكلفة ترحل للعام التالي وتحمل عليها عند البيع.

أما إذا كانت من التكاليف غير المباشرة كالرواتب والأجور الخاصة بالإدارات الأخرى فإنها تحمل على إيرادات الفترة المالية نفسها رغم عدم ارتباطها مباشرة بالإنتاج لأنها تصرف للعاملين والموظفين والمدراء بغض النظر عن الإنتاج.

- ب. **التكاليف الرأسمالية:** هي النفقات التي يدفعها الصناعي لتغطي أكثر من فترة مالية وبالتالي فإنها تكون مدفوعة مقدماً ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني والآلات والسيارات والأثاث وهي أصول المشروع وموجوداته ويتم احتساب إستهلاك هذه الأصول تبعاً لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها خردة ( نفاية) في نهاية العمر الإنتاجي ويحمل قسط الإستهلاك السنوي على الفترة المحاسبية التي يخصها.

1 - فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، المبادئ والإجراءات والرقابة، طبعة 1979، ص: 25.

2 - نفس المرجع، ص: 34.

ويلاحظ أن التفرقة بين نوعي التكاليف مهمة جداً، حيث أن المصاريف الإيرادية تؤدي دائماً إلى تخفيض أرباح المشروعات بينما لا أثر للمصاريف الرأسمالية، على ذلك الربح ويتم تقسيط المصاريف الرأسمالية على السنوات الإنتاجية للأصل الثابت<sup>(1)</sup>.

## 6- التكاليف على أساس عامل الزمن

تصنيف التكاليف بالنسبة لعامل الزمن إلى نوعين.

أ. **التكاليف التاريخية ( التكاليف الفعلية )**: يقصد بالتكاليف التاريخية التكاليف التي حصلت فعلاً وعلى ذلك فإن إنتاج السلعة يتحمل بتكلفة المواد المباشرة أما التكاليف غير المباشرة فإنه يتم تحميلها على السلع المنتجة وفقاً لمعدلات تحميل محددة سلفاً. والتكاليف الفعلية أو التاريخية هي تكاليف حدثت فعلاً ومعززة بمستندات تؤيدها وإثباتات وأدلة دقيقة وصحيحة ولا يتدخل فيها عنصر التدبير الشخصي حيث يتم حصر وتبويب هذه التكاليف في سجلات خاصة بالتكاليف مما ينتج عنها سهولة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية التقديرية والتعرف على الانحرافات ومعالجتها.

ب. **التكاليف المعيارية**: هي التكاليف المقدرة سلفاً والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضح التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانات معينة فيتم تحديدها والتنبؤ بها قبل وقوعها استناداً إلى دراسات علمية وموضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية. وتهدف إدارة المشروع الصناعي من تحديد التكاليف المعيارية إلى إستعمالها كأساس ومعيار لقياس التكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات في التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية والعمل على تصحيحها وتعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية

### الفرع الأول : الأعباء المعتبرة (المحملة) :

الأعباء المعتبرة أو المحملة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير المحملة (غير المعتبرة) أي أن<sup>(3)</sup>:

1 - عبد الناصر إبراهيم نور، عيان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 28.

2 - نفس المرجع، ص: 29.

3 - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 21.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير المعتمدة . حسب الشكل التالي :

الشكل رقم 10: مخطط يوضح أعباء المحاسبة التحليلية .

سعر التكلفة في الحاسبة التحليلية	أعباء غير معتمدة	أعباء معتمدة	أعباء المحاسبة العامة
	أعباء غير معتمدة		
	عناصر إضافية	أعباء معتمدة	

المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره ص 21

ولكي نحصل في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة العامة، أي باستعمال العلاقة :

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = النتيجة التحليلية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتمدة (غير المحملة )

### الفرع الثاني : الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية )

هي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة، وهي تضاف إذن إلى أعباء المحاسبة العامة (عند حساب سعر التكلفة). وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتمثل فيما يلي:

#### 1- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص:

نحن نعلم أن المؤسسة عند استخدامها لأموال خارجية (ديون) فهي تتحمل عليها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة عند حساب النتيجة، وبالعكس فإن رأس المال الخاص فتقابلة النتيجة المحصل عليها إن وجدت موجبة واستعماله لا يسبب مصاريف أو أعباء رغم أن الأموال التي تكونه نادرة وإن استعمالها في دورة معينة يعني التخلي عن استثمارها في مكان آخر (استثمار آخر) مثل قرضها بفائدة، ولها تكلفة، ولكي يكون سعر التكلفة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانية المؤسسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها ، وبهذه الطريقة يمكن أن نقارن مثلا وبصفة مقبولة سعر التكلفة لنفس المنتج في

مؤسسات مختلفة الهياكل والتمويل مع العلم أن هذه الفائدة على رؤوس الأموال الخاصة ليست مصاريف مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية ، تبعا للنسب المقترحة<sup>(1)</sup>.

## 2- الدفع لأعمال صاحب المشروع : (أجرة عمل المستغل)

في المؤسسة الخاصة الفردية عملية التسيير والإدارة يقوم بها صاحب المشروع ويتقاضى مقابلًا يتمثل في نتيجة المؤسسة ، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة . أما في المؤسسات ذات طابع الشركة فإن هناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية يقوم بها اطارات ويتقاضون اجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة . كما ان النظرية الإقتصادية لا تضع تمييزا في الربح الإجمالي بين المقابل كأجر والمقابل كريح صافي ، لذا فلنحصل على سعر التكلفة ذو معنى ، ولكي نستطيع مقارنته ايضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية او في مؤسسة ذات صفة شركة او في مؤسسة عامة . يجب الأخذ بعين الإعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يمثل اجرة صاحب المشروع .

### الفرع الثالث : الأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة :

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن يحملها أو ادخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى ، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى ، وهذه الأعباء قد تكون إستثنائية أو عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها . ويمكن ترتيبها في :

**1-1** منها ما ليس محددًا في الصنف 6 من حسابات المخطط الوطني الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها :

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول .

- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج .

**2-2** الأعباء التي توجد في الصنف 6 من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية :

- الرسوم التي لا تبقى نهائيًا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية .

- الأعباء التي لا تدخل ضمن الإستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية .

**3-3** الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الإستثنائية على تدني القيم للأصول . أو مؤونة قضية معينة . أو مصاريف إعداد اللافقات أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة 6 ولا تكون في أخرى بإضافة إلى أعباء التي تكون لسنوات سابقة .

1 - المرجع السابق، ص: 22.

## المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

سنقوم بدراسة كل من تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة .

الفرع الأول : تكلفة الشراء وكيفية حسابها :

## 3- تحليل تكلفة الشراء :

إن تكلفة الشراء تشتمل على تكاليف تجهيز طلب الشراء وتكاليف إرسال ومتابعة الأوامر الشراء وتكاليف الإستلام والفحص وتكاليف مراجعة و صرف فواتير للموردين بالإضافة إلى سعر الشراء ومصاريف النقل والشحن والتي حددها المخطط الوطني المحاسبي في المجموعة السادسة (ح/600 .....). ومن جهة فان تكاليف التخزين تختلف حسب متوسط حجم المخزون وهي تتضمن عدة عناصر مثل تكاليف المكان ، مسموحات التلف ، التقادم ، وتكاليف الإحتفاظ ببطاقات وسجلات المخزون والفائدة على الأموال المستثمرة في المخزونات والتأمين .

ويختلف متوسط المخزون مع اختلاف الطريقة التي يسير بها ، وقبل التطرق الى تسيير المخزونات نذكر بعض الطرق التي تلجا اليها المؤسسات لتصنيف مختلف مخزونها .

## 1-1 طريقة التحليل 80/20 :

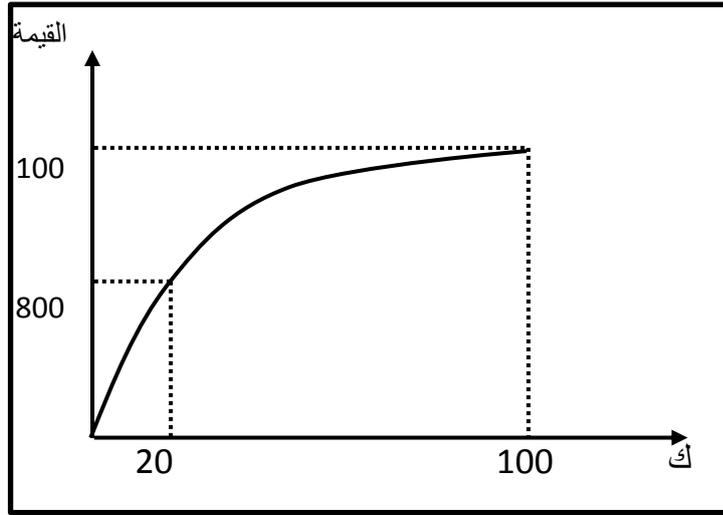
ويقسم المخزون حسب هذه الطريقة الى صنفين :

نجد في الصنف الأول المخزون الذي يمثل 20% من كمية المخزون العام و 80 % من قيمته الإجمالية .

ونجد في الصنف الثاني المخزون الذي يمثل 80 % من كمية المخزون عام و 20 % من قيمته الإجمالية وتسيير المؤسسة الصنف الأول بطريقة ادق من الصنف الثاني نظرا لقيمه المرتفعة<sup>(1)</sup>.

1 - علي آغا وآخرون، تحليل التكاليف وحساب النتيجة التحليلية، مذكرة ليسانس في علوم تجارية ومالية، المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر دفعة 2005، ص: 18.

الشكل رقم 11: مبدا طريقة التحليل 80/20:



المصدر: علي آغا وآخرون، مرجع سابق، ص: 18

## 2-1 طريقة (abc) :

يقسم المخزون حسب هذه الطريقة الى ثلاث اصناف

نجد في الصنف (A) الوحدات التي تمثل 10 % من الكمية و70 % من القيمة الإجمالية ويتطلب تسيير هذا الصنف الدقة والعناية الكبيرة - وتجد في الصنف (B) الوحدات التي تمثل 20 % من كمية المخزون و20 % من قيمته ويعتبر هذا الجزء من المخزون ثانوي وتكتفي المؤسسة بمراقبة دوريا .

ونجد في الصنف (C) التي تمثل 70 % من كمية المخزون و10 % من قيمته الإجمالية اي انها تتميز بقيمتها المنخفضة . بالمناسبة لهذا الصنف تقدم الطلبات بكميات كبيرة وتراقب عينة من هذه المخزونات دوريا والهدف من تسيير المخزون بالنسبة لهذا الصنف هو تلبية الطلب او تمويل الورشات دون انقطاع او نفاذ .

وباستعمال طريقة (ABC) يمكن تعميق التحليل 80/20 واختيار اساليب التسيير المناسبة لكل صنف من اصناف المخزون وهناك طريقتين لتقييم المخزون<sup>(1)</sup>:

### 1 - التقييم بالتكلفة الحقيقية :

#### طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا وهي تأخذ بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة واحدة لكل ادخال في عدد الوحدات . مجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات وتنقسم الى ثلاث انواع :

1 - المرجع السابق، ص: 19.

## أ- التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل ادخال :

وتقوم على اساس حساب التكلفة بعد كل ادخال اي الإخراجات تختلف في عملية تقييمها وبعد كل ادخال تحسب هذه التكلفة بما الإخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ثم تعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة وتقيم بما الإخراجات التي تأتي بعدها وهكذا حيث تستعمل العلاقة :

$$\frac{\text{(قيمة الكميات الموجودة + قيمة ادخال جديد)}}{\text{(الكميات الموجودة + كمية الإدخال الجديد)}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل ادخال}$$

## ب- التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات :

بمذه الطريقة فان تقييم مجموع الإخراجات يكون بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات او بإنتاج فترة فان الإخراجات تسجل اثناء اخراجها بالكمية فقط وفي اخر الفترة عند حصر كل الإدخالات تحسب بما التكلفة الوسيطة المرجحة وتقيم بما الإخراجات

## ج- التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون اول المدة :

تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات المتصرفه من المخزن وتحسب في اخر الفترة بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة تحسب التكلفة الوسيطة المرجحة بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{(مخزون اول المدة بالقيمة + مجموع الإدخالات بالقيمة)}}{\text{(مخزون اول المدة بالكمية + مخزون الإدخالات بالكمية)}} = \text{التكلفة الوسيطة المرجحة للوحدة}$$

## 2 - طريقة نفاذ المخزون :

## أ. ما دخل أولا خرج أولا Fifo

تقوم هذه الطريقة على أساس صرف البضائع والمواد الموجودة بالمخازن بحسب قدمها أي أن الكميات الواردة أولا هي التي تصرف إلى اماكن التشغيل أولا وبنفس السعر الذي دخلت به إلى المخزن أي أن التسعير يتم بترتيب ورود المواد المشتراة ، وبناء عليه فإن المتبقى من المواد الأولية سوف يتم تقييمه حسب أحدث الأسعار .

**ب. ما دخل أخيرا خرج اولا Ofil:**

تقتضي هذه الطريقة تسعير المتصرف من المواد الأولية الموجودة بالمخازن بأحدث وأخر الأسعار للمشتريات ، في حين يتم تقسيم المخزون بأقدم أسعار المشتريات من هذه المواد<sup>(1)</sup>.

**2 - حساب تكلفة الشراء او البضائع :**

تمثل تكلفة البضائع . المواد الأولية واللوازم المشتريات ، وتشمل سعر الشراء المصاريف المختلفة الملحقه بعملية الشراء

$$\text{تكلفة الشراء الإجمالية} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء ( المباشرة وغير المباشرة )}$$

وهذه العناصر تحسب بالنسبة للوحدة ، حسب طبيعة المواد او البضاعة كيلو غرام او لتر او متر....الخ. أو تحسب للإجمالي من المشتريات ، وهنا نعود الى تكلفة الوحدة بقسمة تكلفة الإجمالي على عدد الوحدات :  
تكلفة الشراء الإجمالية / عدد الوحدات المشتريات<sup>(2)</sup>

**مثال (1) :**

اشترت إحدى المؤسسات الصناعية 8000 كلغ من المادة "س" من أجل استعمالها في عملية التصنيع بسعر 19 دج للكلغ الواحد . كما بلغت مصاريف التموين 4000 دج<sup>(3)</sup>

أحسب كلفة شراء المادة س الكلية والجزئية

**الجدول رقم 06: بطاقة كلفة شراء المادة "س"**

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات	8000	19	152000
مصاريف التموين	8000		4000
كلفة الشراء	8000	19.5	156000

المصدر: من اعداد الطالبتين - بتصرف -

**الفرع الثاني : تكلفة الإنتاج**

عملية الإنتاج تتم عادة في اماكن مخصصة ومجهزة بالمعدات والآلات تسمى بالورشات . المصاريف المترتبة عن مرحلة الإنتاج تسمى بتكلفة الإنتاج والتي تتضمن كل المصاريف الناتجة عن هذه العملية ، وهي

1 - نفس المرجع، ص: 69.

2 - ناصر دادي عدون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص: 46.

3 - نفس المرجع، ص: 28.

على سبيل المثال : - مصاريف الخدمات ، الطاقة المحركة ، مواد الصيانة ، أجور العمال ، النقل الإهتلاك ..... الخ . تتكون اذن تكلفة الإنتاج من المصاريف الواردة في الحسابات 61 الى 68 من المخطط الوطني المحاسبي<sup>(1)</sup>

اذن نقصد بتكلفة الإنتاج التكلفة التي تتعلق اما بالصنع الذي ينطوي على عملية تحويل المواد الأولية او بالتركيب الذي هو عبارة عن بناء ميكانيكي للقطع<sup>(2)</sup>

واذن معرفة العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج لا تكفي لحساب هذه التكلفة حيث يترتب احيانا عن عملية الإنتاج خصوصيات تستوجب الأخذ بعين الإعتبار ما يلي :

- انتاج منتوجات نصف مصنعة
- منتجات تامة الصنع
- حدوث فضلات ومهملات
- منتوجات نصف مصنعة : وهي منتجات وصلت الى مرحلة متميزة من الإنتاج وتنتظر مرحلة اخرى لإتمامها كقطع الغيار في انتظار تركيبها
- منتجات تامة الصنع : هي منتوجات مصنوعة تماما في مرحلتها النهائية من دورة الإنتاج .
- النفايات والمهملات : هي بقايا نتجت عن عملية التحويل<sup>(3)</sup>

### حساب تكلفة الإنتاج :

تشمل مجموع الأعباء الملحقه في عمليات انتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية ، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة ، بالإضافة إلى تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة . وهذه العناصر تحسب بالنسبة للوحدة ام للإجمالي ، وفي الوضع الثاني نستعمل العلاقة التالية :

مجموع تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج [ المباشرة ( يد عاملة ) + غير مباشرة ]

وللحصول على تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من المنتج المعني نستعمل العلاقة التالية : مجموع تكلفة الإنتاج / عدد الوحدات المنتجة<sup>(4)</sup>

1 - رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1992، ص: 03.

2 - نفس المرجع، ص: 10.

3 - ناصر دادي عدون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة ، مرجع سابق، ص: 60.

4 - نفس المرجع، ص: 46.

## الفرع الثالث : سعر التكلفة

سعر التكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع .

يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا

$$\text{سعر التكلفة} = \text{كلفة الإنتاج للمنتجات المباعة} + \text{كلفة التوزيع للمنتجات المباعة}$$

يمكن الحصول على سعر التكلفة للمنتجات المباعة من ضرب سعر التكلفة الوحدة في عدد الوحدات المباعة فعلا

$$\text{سعر التكلفة في المؤسسة التجارية} = \text{كلفة شراء البضائع المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف الملحق}$$

$$\text{سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية} = \text{كلفة الإنتاج للمنتجات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف الملحق}^{(1)}$$

## المبحث الثالث: دراسة النتيجة من خلال سعر التكلفة:

لدراسة النتيجة التحليلية لابد علينا أولاً أن ندرس سعر التكلفة والعناصر المكونة لها

## المطلب الأول: سعر التكلفة والعناصر المكونة لها

## الفرع الأول: تعريف سعر التكلفة:

التعريف الأول: سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلاً للبيع<sup>(1)</sup>.

التعريف الثاني: سعر التكلفة للمنتجات أو الخدمات يمثل كل كلف المؤسسة خلال دورة الإستغلالية عندما تصل المرحلة النهائية أي بما فيها التوزيع، وتحسب للمنتج فقط والذي تحمل له كل أعباء الدورة<sup>(2)</sup>.

التعريف الثالث: هي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج أو مجموعة المنتجات المادية أو الخدمية ابتداء من عملية إعدادة إلى مرحلة وصوله إلى مرحلة النهائية، كما تعتبر التكلفة النهائية مجموع الأعباء والمصاريف المرتبطة إما بإنتاج منتج من منتجات أو بأداء خدمة أو مجموعة من خدمات<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني: مكونات سعر التكلفة

يتكون سعر التكلفة من:

- تكلفة الإنتاج المباع في حالة مؤسسة صناعية وتقييم إما بالتكلفة الوسطية أو بطريقة نفاذ المخزون.
- تكلفة شراء البضائع المباعة في حالة المؤسسة التجارية.
- تكلفة التوزيع المباشر وغير المباشرة<sup>(4)</sup>.

ولحساب سعر التكلفة يجب الأخذ بعين الإعتبار نوع نشاط المؤسسة: صناعية أو تجارية أو خدمية.

1 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كثر، مرجع سابق، ص: 32.

2 - نفس المرجع، ص: 36.

3 - بوشالف محمد الأمين، بوسماحة فاروق، دور المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، المركز الجامعي المدية، 2004، ص: 12

4 - نفس المرجع، ص: 36.

أ- بالنسبة للمؤسسة التجارية: يضم سعر التكلفة :

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة.

- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشر وغير المباشر

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع المباشر وغير المباشر

ب- بالنسبة للمؤسسة الصناعية: يضم سعر التكلفة ما يلي:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة.

- تكلفة الإنتاج للمواد المباعة.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

ج- بالنسبة للمؤسسة الخدمية: يضم سعر التكلفة كل مصاريف الخدمة

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

تكلفة التوزيع: هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلى سعر تكلفة المنتج المباع وتنقسم إلى:

أ- مصاريف توزيع مباشرة:

هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتج، إشهار خاص

بالمنتج، بعض مصاريف النقل، إذن هي أساسها أعباء المستخدمين والخدمات المقدمة.

ب- مصاريف توزيع غير مباشرة:

هي تلك الأعباء التي لا تحصر منتج معين وتجمع في مراكز التوزيع وتكون أكبر من لأولى وتوزع بين

أسعار التكلفة.

أهمية تكلفة التوزيع:

بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية

الإنتاج ووصول المنتج للمستهلك وهذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع وتعود أهميتها إلى الاهتمام

المتزايد لترويج المنتج في السوق<sup>(1)</sup>.

1 - سعد أوكيل، الحاسبة التحليلية، الجزء الأول، جامعة العلوم الاقتصادية، 1984، ص-ص: 10-11.

الفرع الثالث: الهدف من حساب سعر التكلفة:

- مراقبة مردودية النشاط من مقارنة بين سعر التكلفة وقيمة المبيعات.
- حصر مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بما يفيد معرفة مجموع عناصر تكلفة المنتج أو البضاعة لحظة وصولها للعميل.

الفرع الرابع: تحليل سعر التكلفة:

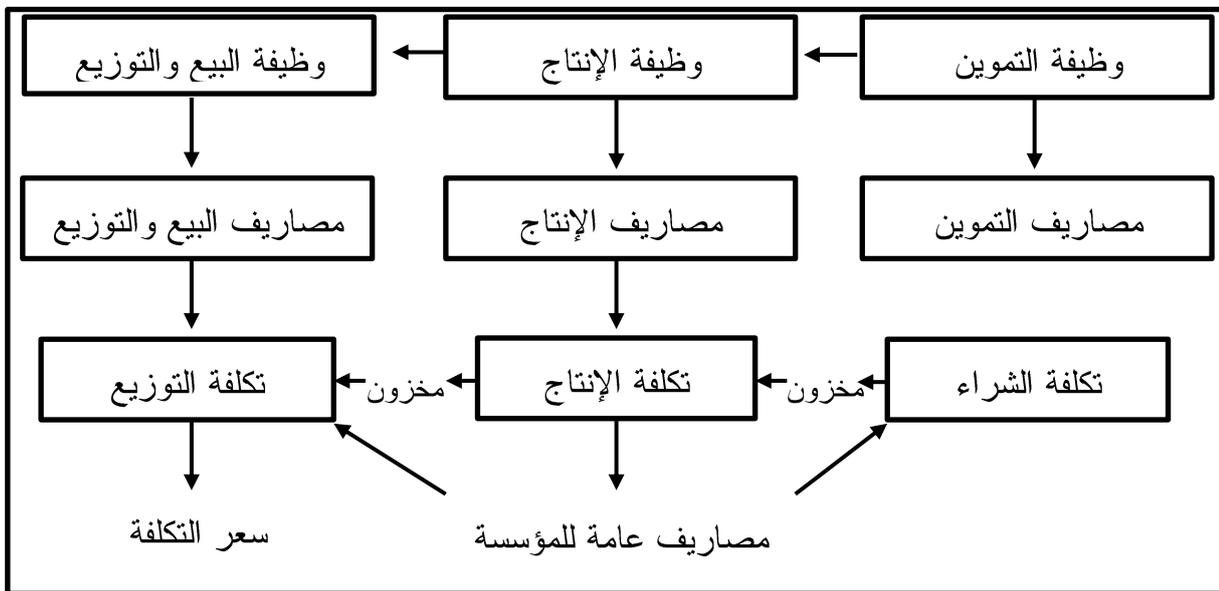
يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عملية الإنتاج، حيث تضم كل المصاريف وتختلف من المؤسسات الصناعية إلى التجارية

أ- في المؤسسات الصناعية:

تظم سعر التكلفة: تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

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

الشكل رقم 12 : المصاريف العامة لحساب سعر التكلفة.



المصدر: بن شالف محمد الأمين، بوسماحة فاروق، مرجع سابق، ص: 14

ب- في المؤسسة التجارية:

ويضم سعر التكلفة، تكلفة شراء الوحدات المباعة، وكذا مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

سعر التكلفة = تكلفة شراء الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع.

أما نتيجة المحاسبة التحليلية فهي الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة<sup>(1)</sup>

**المطلب الثاني: إندماج نماذج تقييم الإخراجات في تكلفة الإنتاج المباع وسعر التكلفة**

ذكرنا سابقاً أن الإنتاج المباع يقيم إما بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو بطريقة نفاذ المخزون

**طريقة نفاذ المخزون**

**أ- طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً : FIFO**

يقصد بها ما يدخل أولاً من المخزون يخرج من المخزن أولاً فعندما تكون عدة مشتريات يكون الخروج بالتسلسل الزمني فبالتالي تدخل الأولى تخرج أولاً في عدم كفاية الكمية الأولى تأخذ البقية من الكمية التي دخلت بعدها<sup>(2)</sup>.

**ب- طريقة ما دخل أولاً خرج آخرأ: LIFO**

وفي هذه الحالة فإن المخزونات تخرج وفقاً لترتيب عكسي من دخولها أي الأحداث دخولاً هو يخرج أولاً إلى أن يصل إلى الأول دخول ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثاً والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً. ونوضح بمثال بسيط تقسيم الإنتاج والمباع بطريقة نفاذ المخزون.

**مثال: مخزون أول مدة: 2000 من المنتج (أ) ب: 33.2 للوحدة الإنتاج من المنتج: 2100 ب: 30 دج.**

**المطلوب: حساب سعر التكلفة.**

جدول رقم 08: طريقة FIFO		أي أننا نحسب تكلفة الشراء ثم تكلفة الإنتاج أولاً حسب الطريقة التي سبق ذكرها وهذا من أجل إستخراج تكلفة وحدة الوحدات (ت و م)	جدول رقم 07: طريقة LIFO	
أ	البيان		أ	البيان
-	تكلفة إنتاج مباع 33.2×2000			تكلفة الإنتاج المباع 2100× ت و م ت
-	100× ت و م +			م التوزيع مباشر وغير مباشر
-	م التوزيع			

**المصدر: عزوز نجاة، جعفر كترة، مرجع سابق، ص: 14**

1 - المرجع السابق، ص: 14

2 - عزوز نجاة، جعفر كترة، مرجع سابق، ص: 14.

## المطلب الثالث: طريقة حساب النتيجة:

النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين المبيعات ( رقم الأعمال) وسعر التكلفة.

## الفرع الأول: تعريف النتيجة

التعريف الأول: النتيجة التحليلية لمنتج عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة المناسب<sup>(1)</sup>

التعريف الثاني: تعبر النتيجة التحليلية على العلاقة القائمة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة حيث تكون موجبة عندما تزيد المصاريف على العائدات وتكون سلبية في حالة العكس.

## مكونات النتيجة التحليلية:

للنتيجة الإيجابية دوراً هاماً في حياة المؤسسة لذلك أهما تمكن من إتساع الرقعة الإنتاجية وتعتبر أيضاً إلى حد معين عن مدى التحكم في الإنتاج وحسن التسيير.

تبين النتيجة مدى مساهمة كل نوع من المنتجات في تكوينها، وهذا يسمح بمعرفة أسباب المبيعات الأكثر مردودية والمبيعات بالخسارة تختلف مكونات النتيجة المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية. تتكون نتيجة مبيعات مختلفة المنتجات.

— نتيجة مبيعات الفضلات والمهملات.

— نتيجة مبيعات الأعراف المتداولة في حالة عدم إسترجاعها<sup>(2)</sup>

مثال: بلغت مبيعات مؤسسة المياه المعدنية سنة 1987:

— 24000000 قارورة 150cl بسعر فردي يعادل 2DA

— 11000000 قارورة 75 cl بسعر فردي يعادل 1.2DA

— 800000 قذح (طلبيات الخطوط الجوية الجزائرية) بسعر فردي يعادل 0.5DA

— 2000 صندوق متداول بسعر فردي يعادل 20DA

— سعر تكلفة المنتجات المذكورة هو كالتالي وحسب الترتيب:

42000DA, 380000DA, 10DA, 1.8DA

المطلوب: حساب سعر نتيجة الإستغلال

1 - شرفاوي عمر، رزوق عبد المالك، التسيير المحاسبي والمالي، ط1، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007، ص: 156

2 - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1992، ص: 42.

## الجدول رقم 09: حساب سعر نتيجة الاستغلال

البيانات	رقم الأعمال	سعر التكلفة	+ النتيجة -
قارورة 150cl	4800000	43200000	4800000
قارورة 75cl	1320000	11000000	2200000
الأقداح	400000	380000	20000
الصناديق	40000	420000	
نتيجة الإستغلال	61640000	54622000	7018000

المصدر: رحال علي، مرجع سابق، ص: 43

النتائج المكونة لنتيجة المحاسبة التحليلية هي إذن الفرق بين فائض المنتوجات المذكورة، ومصاريف الإستغلال وعليه نتيجة المحاسبة التحليلية هي: نتيجة الإستغلال.

## الفرع الثاني: مكونات نتيجة المحاسبة العامة:

تتكون نتيجة المحاسبة العامة من:

- نتيجة عمليات الإستغلال
- نتيجة العمليات خارج الإستغلال
- نتيجة العمليات المالية

هذه النتائج تتمثل في الفرق بين عائدات العملية المذكورة ونفقات هذه العمليات أي ونفقات الإستغلال ونفقات العمليات خارج الإستغلال والنفقات المالية وعليه فإن نتيجة المحاسبة العامة هي نتيجة مكونة من نتيجة الإستغلال ونتيجة خارج الإستغلال<sup>(1)</sup>.

## دراسة ومعالجة الفرق بين النتيجتين:

تقريب نتيجة المحاسبة التحليلية من المحاسبة العامة يستوجب حصر كل الإختلافات قصد القيام بالتعديلات التي تتمثل في:

- إضافة مبالغ المصاريف الإضافية إلى نتيجة المحاسبة التحليلية، ذلك أن هذه المصاريف لا تؤخذ بعين الإعتبار ضمن مصاريف المحاسبة العامة.
- إضافة مبالغ النوتج خارج الإستغلال إلى نتيجة المحاسبة التحليلية لآنها من مكونات نتيجة المحاسبة التحليلية.
- إضافة أو طرح مبالغ:

1 - المرجع السابق، ص: 43.

- \* الفرق في الجرد،
- \* الفرق في التحميل.
- الفرق في مخصصات إلى أو من النتيجة التحليلية وهذا حسب طبيعة الفرق يضاف عندما:
  - \* يكون المخزون الفعلي أكبر من المخزون الحسابي.
  - \* يكون المبلغ المحمل من الصندوق أكبر من المبلغ الفعلي الذي من المفروض أن تتحمله المؤسسة.
  - \* تكون مصاريف المخصصات والإهلاك المحمل أكبر من المبلغ الحقيقي لهذه الأعباء، ويطرح في الحالات العكسية.
- تطرح من نتيجة المحاسبة التحليلية المصاريف خارج الإستغلال والمصاريف غير المعتمدة، لأن هذه المصاريف أخذت بعين الإعتبار في حساب نتيجة المحاسبة العامة.<sup>(1)</sup>

**مثال:**

- تبين المعلومات من المثال السابق أن نتيجة المحاسبة التحليلية بلغت 7018000.
- دراسة سجلات النواتج يبين أن هناك نواتج خارج الإستغلال بقيمة: 70000 دج.
- سجلات المصاريف تظهر غير معتمدة بمبلغ: 28000 دج، ومصاريف خارج الإستغلال بقيمة 8000 دج، هناك كذلك فرق في التحميل ( ذات طبيعة ربح ) بمبلغ 36200 دج.
- حسابات المخزونات تكشف عن فرق في الجرد ( ذات طبيعة خسارة ) بمبلغ 600 دج.

**المطلوب:** حساب نتيجة المحاسبة العامة

**الجدول رقم 10: نتيجة المحاسبة العامة**

-	+	البيانات
	7018000	نتيجة المحاسبة التحليلية
	7000	نواتج خارج الإستغلال
28000		مصاريف غير معتمدة
8000		مصاريف خارج الإستغلال
600		فرق في الجرد
	36200	فرق في التحميل
	7087600	نتيجة المحاسبة العامة

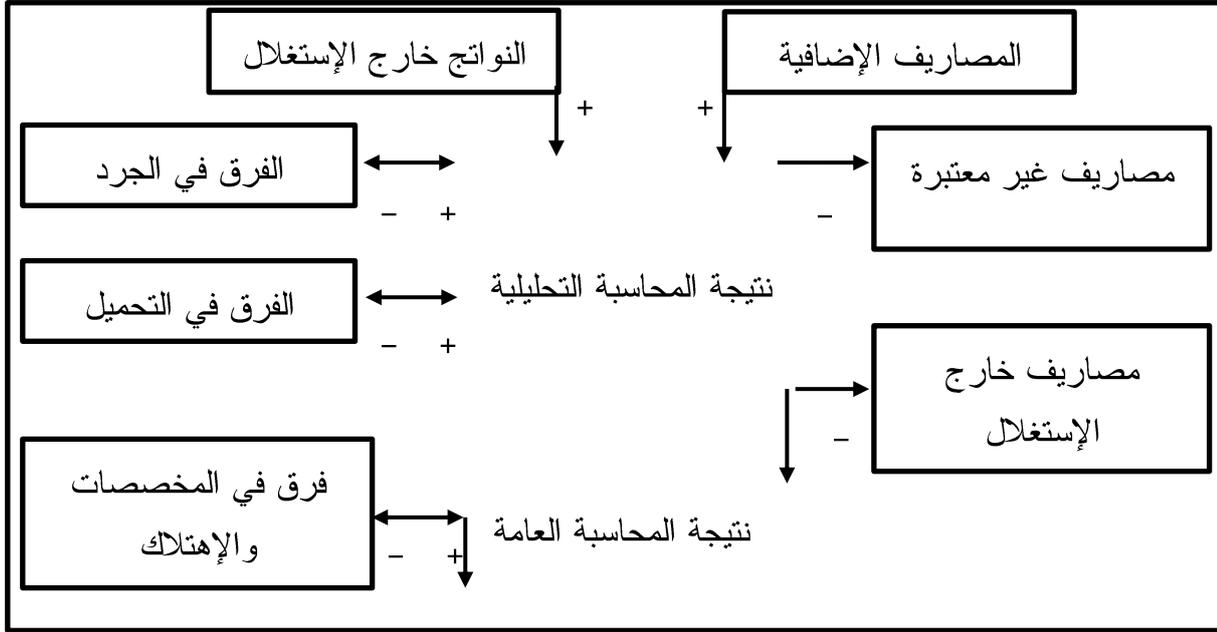
المصدر: من اعداد الطالبتين - بتصريف -

1 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كتر، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير وإتخاذ القرار، مرجع سابق، ص: 37.

معالجة الفرق بين نتيجة المحاسبة التحليلية ونتيجة المحاسبة العامة يمكن توضيح أكثر من خلال الشكل

التالي:

شكل رقم 13: فرق النتيجة العامة والنتيجة التحليلية



المصدر: رحال علي، مرجع سابق، ص: 45

النتيجة نوعان هما: نتيجة تحليلية، نتيجة التحليلية صافية

الفرع الثالث: أنواع النتيجة التحليلية:

### 1- النتيجة التحليلية بالاستغلال:

في حالة انتاج وبيع عدة منتجات أو حساب النتيجة لعدة فروع تابعة للمؤسسة فتسمى بالنتيجة التحليلية الاجمالية وعليه :

النتيجة التحليلية للمنتج = مبلغ المبيعات ( رقم الاعمال ) - سعر التكلفة المنتج.

أما النتيجة التحليلية للاستغلال ( الاجمالي ) = مجموع النتائج التحليلية لكل المنتجات.

### 2- النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية:

تحدد نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية كما يلي:

نتيجة المحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية - الاعباء غير المعتبرة + الاعباء الاضافية.

تقوم بإضافة الاعباء الاضافية وانقاص الاعباء غير المعتررة من أجل تطابق نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية مع النتيجة العامة وهي حـ / 83 نتيجة الاستغلال<sup>(1)</sup>.

### 3- مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

- المحاسبة العامة اجبارية على المؤسسة إذ يلزم بها القانون التجاري الجزائري في المادة 10 يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي أن يمسك دفتر اليومية... أما المحاسبة التحليلية فهي اختيارية أي تستعمل لمراقبة التسيير بالمؤسسة.
- في المحاسبة العامة تحصل إلى النتيجة الاجمالية السنوية للمؤسسة عن طريق: إما الميزانية الختامية أو جدول حسابات النتائج. أما في المحاسبة التحليلية فيمكننا الوصول إلى النتيجة: سنوية، سداسية، فصلية، شهرية. كما يمكن أن نصل إلى نتيجة كل منتج على حدى وبالتالي إلغاء المنتج الذي يحقق الخسارة<sup>(2)</sup>.

(1) في حالة عدم وجود عناصر إضافية والأعباء غير معتبرة والفوارق ( الأقسام، الجرد .. الخ)

فإن: النتيجة التحليلية = النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة.

(2) في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية فإن:

[ النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة ]  $\neq$  النتيجة التحليلية [.

لأن:

\* النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

\* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة  $\pm$  فوارق ( الجرد

والأقسام)

### فرق الجرد:

الجرد في المحاسبة التحليلية هو جرد محاسبي يتمثل في بطاقات المخزون التي تعطيها تكاليف المخزونات وهذا الجرد نظري يمكن أن يختلف عن الجرد المادي الفعلي والذي يتم دورياً في المحاسبة العامة.

### فرق الأقسام:

يُحسب عند إعداد جداول توزيع الأعباء الغير مباشرة في حالة وجود تكلفة الوحدة الغير المباشرة نأخذ بعدة أرقام بعد الفصل في هذه الحالة فرق الأقسام = ( تكلفة الوحدة الغير مباشرة  $\times$  عدد وحدات القياس) - تكلفة القسم.

1 - منتدى اشراقة الجزائر، عموميات أساسية في المحاسبة التحليلية، بتاريخ: 2012/03/11، <http://malira.4007.com>

2 - نفس المرجع.

- \* فوارق المخزون = المخزون النهائي الحقيقي - المخزون النهائي بالتحميل العقلاني.
  - \* فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الحقيقي - رقم الأعمال المحمل.
- ويحسب فرق الأعمال في حالة بياش على سعر التكلفة فقط<sup>(1)</sup>.

جدول رقم 11: طريقة حساب النتيجة المحاسبية العامة

رقم الحساب	البيان	مدين	الدائن
71			-
72	إنتاج مخازن		-
61	مواد ولوازم مستعملة	-	
62	خدمات	-	
	المجموع	-	-
81	قيمة مضافة	-	
81	القيمة المضافة		-
68-63	مصاريق أخرى	-	
83	نتيجة الإستهلال	-	-

المصدر: من اعداد الطالبين- بتصرف -

- \* حـ / 71 إنتاج مباع = رقم الأعمال
- \* حـ / 72 إنتاج مخزن = تكلفة إنتاج للفترة - تكلفة إنتاج المباع
- \* حـ / 61 مجموع المواد المستعملة
- \* حـ / 63 ← 68 أعباء المحاسبة العامة - خدمات (حـ / 62).
- \* أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + عناصر غير معتبرة
- \* أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريق الشراء + مصاريق الإنتاج + مصاريق التوزيع.

1 - المرجع السابق، ص: 38.

## خلاصة الفصل

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة على المحاسبة التحليلية وكيف كان التعامل لها وتطرقنا على تصنيف وترتيب كما تناولنا مختلف التكاليف، تكلفة الشراء وكيفية تقييم المخزون وكذا تكلفة الإنتاج والحالات الخاصة له ومنه استخلصنا بأن المحاسبة التحليلية قائمة على تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج، سعر التكلفة وختمنا هذا الفصل باستخلاص طريقة حساب النتيجة التحليلية وهذا من خلال سعر التكلفة.

# الفصل الثاني

## تقنيات المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

- مراقبة التسيير ونظام التكاليف
- طرق ونماذج المحاسبة التحليلية
- طريقة التكاليف الحقيقية ( الكلية )

## تمهيد

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن تتم بعدة طرق: طريقة التكلفة الحقيقية، طريقة التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكاليف النموذجية والهامشية، أو ما يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أو يتخذها كأداة لمراقبة التسيير ووسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية وهذا لإعداد تقارير مختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر أداء المؤسسة التي تستند عليها المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها لترشيد هذا الأداء وضمان إستخدام الطاقات الإنتاجية الموفرة نحو الأفضل مما يؤدي إلى توفير أحسن الإجراءات تسيير محاسبة والاساليب الإدارية المتعارف عليها.

وستتناول في هذا الفصل:

- المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف
- المبحث الثاني: طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية)
- المبحث الثالث: طرق ونماذج المحاسبة التحليلية

**المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف:****المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير****الفرع الأول: لمحة تاريخية لمراقبة التسيير:**

إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الو.م.أ. وقد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في هذا البلد أي الو.م.أ سنة 1931 ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية نظراً لتطورها المذهل دون أن ننسى أن وظيفة المراقبة في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنوك والإدارة العمومية في الو.م.أ وبعد مرور حوالي 20 سنة من ممارسة تتمثل وظائف وأنشطة أخرى غير المحاسبة.

**الفرع الثاني: تعريف مراقبة التسيير:****1- التعريف الأول: J.Iardoun. M. michel et I. jschmid**

مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم في أدائهم التسيير لبلوغ الأهداف محددة".

**2- التعريف الثاني: A Burland**

إن مراقبة التسيير هي إحدى الدوايب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة وتهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المنظمة المتناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف<sup>(1)</sup>.

**3- التعريف الثالث: S. De laussergue**

إس دو لوسسفي: مراقبة التسيير هي نظام تقسيم المسؤوليات وتحسين الأداء والنتائج.

ومن هذا التعريف يتبين لنا أن نظام مراقبة التسيير أصبح ضرورياً بالنسبة للمسييرين على اختلاف مستوياتهم، فهي وسيلة تسهل وتسمح بالتأكيد من تسطير الطاقة المتاحة في المؤسسة وتطابقها مع الأهداف المحددة مسبقاً وبعدها يتم استنتاج الطرق لاتخاذ القرارات والتدابير والعمليات التي تسمح للمسيير بتحضير كل

1 - التومي إسماعيل، نصيري علي، الحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ليسانس، العلوم الاقتصادية والتجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، 2010، ص:6.

إمكانياته وطاقته من أجل التحقيق من بلوغ الاهداف المسطرة وكذا الإستغلال العقلاني للموارد المتاحة ومنه نستنتج أن مراقبة التسيير تقوم على ثلاثة مفاهيم أساسية:

- 1- الفاعلية: ويقصد بها مقارنة النتائج النهائية بالأهداف المرسومة.
- 2- النجاعة: ويقصد بها مقارنة النتائج النهائية بالوسائل والإمكانيات.
- 3- الملائمة: ويقصد بها مقارنة النتائج النهائية بالإمكانيات الموجودة مع الاهداف المرسومة.

والخلاصة: تعتبر مراقبة التسيير أداة ضرورية في المؤسسات وذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة إذ نأخذ بالتخطيط ووضع الميزانية التقديرية تتخذ من التنظيم سبيلاً لبلوغ هدف الرقابة والرقابة كأحسن ضمان لتحقيق الخطط المرسومة والمسيطرة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: خصائص مراقبة التسيير:

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن إستخلاص الخصائص التالية:

- مراقبة التسيير ليست عملية معزولة مؤقتة بل هي مسار دائم للتأكد والتحكم في التسيير.
- لهذا المسا طبيعة هادفة بحيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط، والمعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الواجهة سواء للفرد أو الجماعة، وتكون بذلك حافزاً ودافعاً للعمل كما أن قبولها من الجميع يجعلها أساساً مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء لمختلف الأفراد المتكونة منهم المؤسسة، أهداف مختلفة بحسب الإختصاصات والمهام وتسعى كلها منسجمة إلى تحقيق غاية مشتركة وهي حياة المؤسسة وتطويرها وهذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها ولهذا وجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.
- يجمع مصطلح مراقبة التسيير بين مفهومين يميزانها هما:
  - \* المراقبة بمعنى التحكم: أي أنها القدرة على أن تجعل شيئاً ما يتصرف على النحو الذي تريده أن يكون.
  - \* المراقبة بمعنى العقاد والثواب

1 - محبوس زكريا، مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية والتسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010، ص: 30.

- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية للأداء ويظهر هذا جليا من خلال مسارها ولها مهام في الإطار التقديري ( الخطط والميزانيات التقديرية ) تتابع النشاطات والتنفيذ وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات وكما تقوم بتقييم لما تم بعد الاداء أي مراقبة لاحقة بإستخدام لوحة القيادة والحاسبة التحليلية.
- تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعالة لكل المسؤولين بحيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة التسيير إلى شرط أساسي وهو تصميم وضع النظام بإتقان ومشاركة كافة مسؤولي المؤسسة.
- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات لأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشتمل الإدارة على كافة مستوياتها ورؤساء الأقسام والمسيرين فيها وتصدر مراقبة التسيير تقارير ومعلومات داخلية تفصيلية طبقاً لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة وفي أي وقت.
- تعتمد مراقبة التسيير في تقديمها للمعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة والإنتاج وغيرها، ولا يتم تدقيقها من جهة محايدة ولا تخضع مراقبة التسيير لقواعد وقوانين وانظمة محددة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الرابع: أهداف وأهمية مراقبة التسيير

يمكن عرض بعض أهداف مراقبة التسيير في النقاط التالية:

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة ومختلف مراكز المسؤولية.
- صيانة النظام المحاسبي والتحكم في المعلومات وإعداد لوحات القيادة.
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعيين الفرص وإستغلالها.
- تكوين مقياس للنتائج والمؤثرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية.
- قيادة المسؤولين والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح.
- يسمح بإتخاذ القرارات والإجراءات الصحيحة للحد من الإنحرافات<sup>(2)</sup>.

1 - التومي اسماعيل، نصيري علي ، مرجع سابق، ص: 07.

2 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كتر، مرجع سابق، ص: 42.

## أهمية مراقبة التسيير:

لمراقبة التسيير أهمية كبيرة تعود للسبب التالية:

- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضبط البشري وإحتمال الخطاء والعسر.
- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عمليات التسيير بالكفاءة المطلوبة.
- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء والمسؤولين توزيع هذه الموارد النادرة وإستعمالها في المؤسسة<sup>(1)</sup>. بأقصى كفاءة وفاعلية ممكنة ويتطلب ذلك التعاون بين الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل إستعمال لها.
- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي: تحقيق الأهداف حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافآت المُجدِّ ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى الجهود الممكنة.
- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل إتخاذ القرار.
- مراقبة تسيير تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول وظائفها وتقلبات محيطها، مما يسمح بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات والتأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة<sup>(2)</sup>.

1 - محبوس زكريا، مراقبة التسيير في المؤسسة، مرجع سابق، ص: 42.

2 - سمية شامي، عبد الغني راشدي، دور مراقبة التسيير في تحسين الفعالية التنظيمية في المؤسسة، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، كلية، العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2009، ص: 33.

## المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير وأنواعها

مراقبة التسيير تعتبر كأداة ضرورية داخل المؤسسة وذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط ووضع الميزانيات التقديرية كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة والمسيطرة.

### الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجيهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة.
- إعطاء بناء هيكل ييسر على تحقيق هذه الأرباح وتوزيع العمل بين أفراد المجموعة من جهة ووضع تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى.
- العمل على بحث الحيوية في هذا الهيكل وتنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.
- إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي والمتمثل في إحترام بعض المعايير وتوافقها مع المخطط فإن جميع الجهود المبذولة تكون متأخرة لتحقيق الهدف فإن المراقبة ليست مجرد النشاط الذي تقوم من خلاله بالمراجعة والتدقيق بهدف تصحيحه ولا مراجعة الأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقاً وإنما هي وسيلة تساعد المنظمين والمسييرين على إتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة في الوقت المناسب<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير:

يمكن تصنيف التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن والتنظيم، والمصدر، والشمولية. وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل مصدر:

#### 1- من حيث الزمن:

إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو بعد التنفيذ ونجد:

- المراقبة القبلية: ويعتمد هذا النوع على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الإنحرافات بين النتائج المتوقعة ( التقديرية، والفعالية) وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات والإستعداد لمواجهة هذه المشاكل.

1 - عزوز نجاة، جعفر فتيحة كثر، مرجع سابق، ص: 43.

- المراقبة أثناء الإنجاز ( العينة): هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجاز المهام بالمواعيد المطلوبة.
- الرقابة اللاحقة ( البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعياً أو شهرياً أو أسبوعياً محددة، لذلك توضح برامج دورية للمراقبة.

## 2- من حيث التنظيم:

- حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة وهي:
- المراقبة المفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ دون إنذار مسبق وهذا من أجل إكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الافراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.
- المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية وشهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.
- المراقبة المستمرة: تكون عبر طوال أيام السنة دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات دوام يومية لمراقبة الانضباط في العمل.

## 3- من حيث المصدر:

- حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:
- المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام الغرض منها هو ضبط الاعمال الجارية على في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساساً إلى:
- \* مراجعة المخطط الداخلي للمؤسسة.
- \* مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط.
- \* تقييم محيط المؤسسة من الجانب الإجتماعي والإقتصادي.
- \* تقدير إحتياجات الزبائن وتصنيفهم.

- المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات مخصصة ومستقلة عن مؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة، كمراقبة كجلس الحاسبة المالية على الدوائر الحكومية، مراقبة وتدقيق الحسابات لميزانيات المؤسسة.

#### 4- من حيث الشمولية:

تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

- مراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوكهم أثناء العمل وهذا بإستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب، والتأخر... إلخ
- المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج، إدارة الموارد البشرية وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة وغيرها من المؤشرات وهذا لأجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: مسار وأدوات مراقبة التسيير:

#### الفرع الأول: مسار مراقبة التسيير:

حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يتعين على المؤسسة إتباع مسار معين وفق المراحل التالية:

#### 1- البرمجة:

أي وضع برامج نشاط المؤسسة من خلال إستراتيجية محددة وتكون من خطط مفصلة وأهداف محددة بدقة.

1 - سمية شامي، عبد الغني راشدي، مرجع سابق، ص-ص: 30-31.

تنفذ هذه البرنامج يرتكز على وحدات عمليات تكون مراكز مسؤولية مستقلة أي تعيين وحدة أو هيئة بالمؤسسة على رأسها يوجد مسؤولية أداري ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

## 2- إعداد الموازنات:

وهي تعبير النقدي لإنجاز مشروع معين ويكون هذا التعبير قبل أي تنبأ بعد الانتهاء من عملية البرمجة، يمكن تحديد المهام المسيطرة لكل مركز المسؤولية في إطار نظام الموازنات ( يربط كل موازنة بمركز مسؤولياتها ) الذي يعطي النشاط العادي للمؤسسة.

## 3- تقييم الأداء

تقوم هيئة مراقبة التسيير بالحصول على معلومات حول الأعمال المنجزة وتحقق من تنفيذ المعايير وتنسيق بين المراكز المسؤولة.

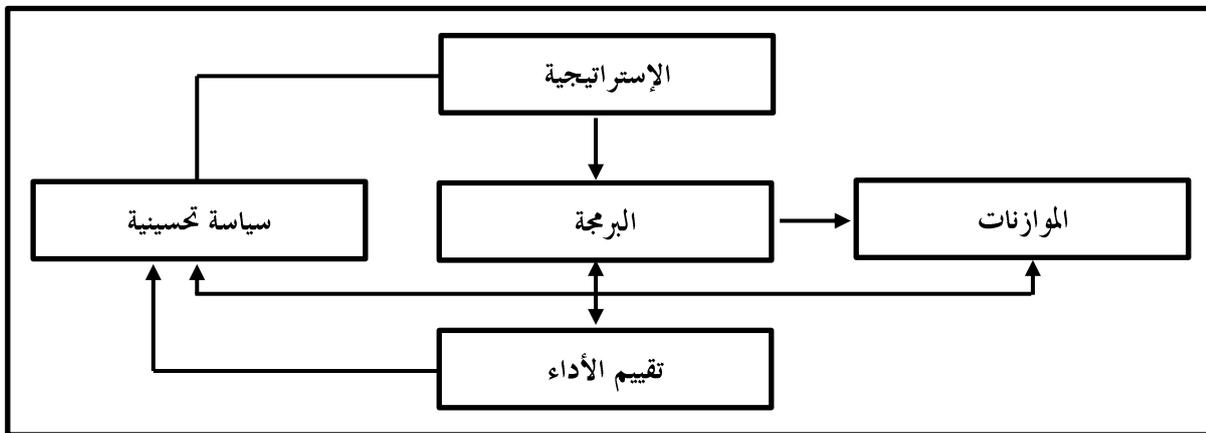
## 4- البحث عن سياسة التحسين

أي البحث عن الانحرافات بين الأهداف والمعايير والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات اللازمة، حيث إذا كان هناك انحراف كبير فالتحسين يكون وفق مبدأ الاستثنائية الذي نجد فيه حالتين:

الحالة الأولى: إذا كانت درجة الانحراف لم تتجاوز المقاييس المسموح بها فلا إعتبار لذلك

الحالة الثانية: إذا كانت درجة الانحراف تجاوزت ذلك فهذا يقتضي القيام ببحوث بغية معرفة أسباب ذلك، ويمكن تلخيص المسار على الشكل التالي:

الشكل رقم 14: مخطط مسار المراقبة



المصدر: عزوز نجاة، جعفر فتيحة، مرجع سابق، ص: 45

## الفرع الثاني: أدوات مراقبة التسيير:

تستعمل المؤسسة أربعة أدوات لتحقيق أهدافها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والربحية الاقتصادية وهي  
ففيما يلي:

## 1- المحاسبة التحليلية :

مفهوم المحاسبة التحليلية: هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي  
تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد  
قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل، تفسير. بمعنى  
الأحداث التكاليف للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية<sup>(1)</sup>.

## 2- التحليل المالي:

مفهوم التحليل المالي: يمكن تعريف التحليل المالي على أنه تشخيص لوضعية المالية للمؤسسة من مختلف  
جوانبها بتاريخ معين عادة هو تاريخ إقفال القوائم المالية، من أجل تحديد نقاط الضعف والبحث عن  
أسبابها ومعالجتها، وكذلك تحديد نقاط القوة للحفاظ عليها وتدعيمها مستقبلاً<sup>(2)</sup>.

وهو يهدف بصفة عامة إلى إجراء فحص للسياسة المالية المتبعة من طرف المؤسسة في دورة أو دورات  
متعددة من نشاطها وذلك عن طريق الدراسة التفضيلية للبيانات المالية لفهم مدلولاتها ومحاولة تفسير الأسباب  
التي أدت إلى ظهورها بالكميات والكيفيات التي هي عليها، مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف  
في السياسات المالية التي تعمل في إطارها المؤسسة، ومن ثم إجراءات مالية لمحاولة الخروج من الوضع الصعب،  
أو قضاء على نقاط الضعف غذا كانت حالتها المالية سيئة، أما إذا كانت هذه الأخيرة جيدة فتتترح  
إجراءات تسمح باستمرارها والتحسين أكثر إن أمكن<sup>(3)</sup>.

## 3- الميزانية التقديرية:

مفهوم الميزانية التقديرية: تمثل الموازنات التقديرية أداة فعالة لتخطيط ورقابة نشاط المؤسسة بحيث تعد كأداة  
أو فرع من فروع مراقبة التسيير، ونجد أنها تنقسم إلى عمليتين أو مرحلتين: مرحلة إعداد الموازنات

1 - مجدي عمار، محاسبة التكاليف معيارية، القاهرة، 1992، ص: 52.

2 - زعيت مليكة، بوشنقىر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون،  
الجزائر، 2010، ص: 16.

3 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص: 11.

( التخطيط ) ومرحلة التنفيذ التي تصاحبها عملية الرقابة لتسجيل أي تقدم حاصل في التنفيذ. وأي انحراف قد يحصل، وذلك للقيام بتحليل النتائج والملاحظات المسجلة على ضوء التقديرات وما تم تحقيقه واتخاذ لإجراءات المناسبة، ويعبر عنها في بعض المؤلفات بالموازنات التخطيطية<sup>(1)</sup>.

#### 4- لوحة القيادة:

مفهوم لوحة القيادة:

**التعريف الأول:** إذ تعبير لوحة القيادة هو تعبير مقتبس حيث بنظر إلى المؤسسة وكأنها جهاز يتم تسييره، ولكل جهاز سيار مقود ولوحة تبين كيفية تسييره وتشير إلى ما يجب إجراؤه لغرض الانطلاق وزيادة السرعة والدورات والتوقف واستعمال الإشارة وغيرها<sup>(2)</sup>. وخير مثال:

**التعريف الثاني:** هي تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة، معتبرة يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجيهات وتصحيح القرارات<sup>(3)</sup>.

- 1 - أحمد موسوي محمد، الحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976، ص: 323.
- 2 - خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص: 274.
- 3 - التومي إسماعيل، مرجع سابق، ص: 34.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية).

### المطلب الأول: مفهوم التكاليف الكلية:

تعتبر هذه الطريقة على نظام لحساب تكاليف المنتوجات والسلع والخدمات وفقاً لمنطق البسيط يربط بين الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة لفترة معينة، وهنا الشهر عادة، وما يتم إنتاجه خلال تلك الفترة، بالإضافة إلى الفصل بين أنواع الأعباء ليس على حساب طبيعتها. كما في المحاسبة العامة بل حسب اتجاهها إلى الأقسام والمصالح في المؤسسة والمنتوجات، وهو ما يستدعي إعادة توزيع هذه الأعباء التي يتم الحصول عليها من حسابات التسيير في المحاسبة العامة.

### الفرع الأول: تعريف التكاليف الكلية .

التعريف الأول: تعرف التكاليف الكلية لمنتوج ما على أنها مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي يتحملها في العملية الإنتاجية، إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة هي التكاليف المحققة عن تجميع عناصر الاستخدام أو الأعباء للنشاط لفترة تكاليف السابقة، فهي مجموع النفقات الفعلية المؤدية بمستندات محاسبية والتي تصرف في سبيل تحقيق إيرادات حاضرة أو مستقبلية<sup>(1)</sup>.

التعريف الثاني: تقوم هذه الطريقة كما ذكرنا سابقاً بتحميل كل التكاليف الصناعية سواء متغيرة أو الثابتة على الوحدات المنتجة وبهذا تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج وعند إعداد قائمة الدخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم الإيرادات للتوصل إلى رقم مجمل الربح وبعد ذلك يطرح من رقم مجمل الربح المصروفات التسويقية والإدارية للتوصل إلى رقم صافي الربح<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: الأعباء المباشرة وغير مباشرة والتوزيع العادي لها:

#### 1- الأعباء المباشرة:

يقصد بها مجموع المصاريف التي تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة دون طرح أي إشكالية ومن هذه الأعباء المباشرة نجد الموارد الأولية المستعملة الأساسية والمساعدة واليد العاملة المباشرة ساعات عمل آلية مباشرة....

1 - ناصر دادي عدون، دراسة حالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص: 44.

2 - محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركات العمومية المتحدة للتسويق والواردات، القاهرة، 2009، ص: 242.

المواد الاولية الاساسية: وهي المواد التي تدخل كمادة أساسية في صناعة منتج معين مثل الخشب لصناعة الكراسي والطاولات.

المواد المساعدة: وهي المواد التي تدخل كمادة ثانوية في صناعة منتج معين لكن لا نستطيع الاستغناء عنها : المسامير والغراء.....

## 2- الأعباء غير المباشرة والتوزيع العادي لها:

ويقصد بها الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموع معين من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي وعملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتم بالصعوبة ومن بين هذه الأعباء مصاريف الإدارة المالية التي تعتبر مصاريف يصعب تحديد اتجاهها لأنها تشمل أقسام أو وظائف تقدم خدمات لمجموع المؤسسة، أما المصاريف الأخرى فير مباشرة فتكون غالباً موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل: مصاريف الشراء غير المباشر، مصاريف الإنتاج غير المباشر ومصاريف التوزيع وكل منها يحمل تكلفة معينة من سعر التكلفة حسب المراحل ( تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع).

وتشتمل هذه التكاليف المواد المستعملة في الأقسام مثل: ( الوقود، اليد العامل ) والمصاريف العامة ( إيجار..)، وهناك عدة طرق لتحميل: طريقة التحميل التقريبية، طريقة مراكز الإنتاج، طريقة الأقسام المتجانسة. وهذه الأخيرة أكثر انتشار وستطرق إليها بالتفصيل<sup>(1)</sup>.

### أ- الأقسام المتجانسة:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج ( مشتريات المواد، التخزين، التصنيع، التوزيع)، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن كريقة تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات، ويتم هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى.

1 - سعد الوكيل، مرجع سابق، ص: 53.

أ-1) أسس ومبادئ الأقسام المتجانسة: تعتمد على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي:

- **تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة متتالية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها المتعددة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد التي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء، الإنتاج، التوزيع، وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة، الإدارة وكثير ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات والتوزيعات بدقة.
- **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد: تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال<sup>(1)</sup>.
- **تحديد وحدة العمل:** إن تحديد وحدة العمل عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي أساس الذي يعتمد عليها في ذلك إلا أنه تثير مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها.
  - \* وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ: (عدد، وزن، حجم، مساحة..).
  - \* ساعات اليد العاملة.
  - \* ساعات دوران الآلة.
  - \* مواد أولية مستعملة في قسم معين.
  - \* وحدة نقدية مثلاً: (100 دج من رقم الأعمال..).

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي، مرجع سابق الذكر، ص: 39.

- التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها ( أعباء المحاسبة العامة - صنف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام ( الرئيسية والمساعدة).
- **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية ( الإعلام الآلي ) في حالة تعدد التبادلات وتعقد مسألة حساب قيمتها.
- عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.
- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز خدمات (الأقسام المساعدة ) ترتيباً تنازلياً ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.
- **التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحياناً كما ذكرنا سابقاً إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.
- **تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج<sup>(1)</sup>.

1- Jacques magren, Gérard Ausset, **Comptabilité analytique, outil de gestion**, aid a la déasion organisation, paris, 1988, p: 125.

## المزايا والعيوب :

## المزايا:

- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة في كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.
- إمكانية مقارنة تكاليف إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد المحاسبة العامة، واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.

## العيوب:

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة.
- لا تأخذ بعين الإعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.
- عدم القدرة على إستعمالها في التحليل الإقتصادي لنشاط المؤسسة.

## التحميل العقلائي:

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرونها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية ( الكلية على أساس أن التحميل لا يكون لكل التكاليف الثابتة) في حالة نقص النشاط إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز

به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية الكلية، ونجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

### 1- المبادئ:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق إستخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج، الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلا بضر الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط بإستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة وعند تطبيقها تكون أمام ثلاثة حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني<sup>(1)</sup>.

- النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق لتطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة.
- النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) > 1 في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بن الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).
- النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1 في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح النشاط أو الفعالية.

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جزء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{كلفة مباشرة أولية} = \text{كلفة المواد المباشرة} + \text{كلفة الأجور المباشرة} + \text{لوازم}$$

$$\text{كلفة مباشرة أولية} = \text{كلفة المواد المباشرة} + \text{كلفة الأجور المباشرة} + \text{لوازم وخدمات مباشرة.}$$

1 - سفيان بن قاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، ص: 82..

- كلفة الإنتاج المحملة عقلاً = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلاً.
- سعر التكلفة المحملة عقلاً = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلاً<sup>(1)</sup>.

## 2- مزايا وعيوب :

### المزايا:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلف وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع إستقراره.
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها أو تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على إستغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية.
- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية.
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.
- تجميع إلى حد ما بين مزايا الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

### العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في توزيع بإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.<sup>(2)</sup>

1 - صالح الرزق، عطالله خليل بن داود، محاسبة التكاليف الفعلية، دار الزهران للنشر والتوزيع، 2010، ص: 87.

2- patrick Piget, comptabilité analytique 3<sup>ed</sup> Economice, paris, 2001, p: 55.

## المطلب الثاني: مكونات التكاليف الكلية

الفرع الأول: أسس نظرية التكاليف الكلية:

أولاً: إختيار وحدة التكلفة:

عند إختيار التكلفة يجب التفريق بين وحدات السلع ووحدات الخدمات وتنقسم وحدات السلع إلى:

أ- وحدات تامة:

حيث يتم إختيار وحدة التكلفة تبعاً للأسس الآتية:

- إختيار وحدة المنتج النهائي كوحدة للتكلفة ويتبع هذا الأساس في حالة عدم إختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة في الإنتاج للسلع بين سلعة وسلعة أخرى فلا يظهر أية صعوبة في تقييم السلع ففي صناعة المنسوجات تتخذ وحدة المتر أو الياردة كوحدة إنتاج.
- إختيار طريقة المجموعات كأساس لاختيار وحدة التكلفة وذلك لسرعة العمل وتيسيره.
- إختيار أمر التشغيل كأداة لاختيار وحدة التكلفة وذلك في الصناعات التي يصعب فيها تمييز وحدات المنتج النهائي.
- إختيار طريقة وحدات الطاقة الإنتاجية بشكل يصعب معه اتخاذ وحدة المنتج النهائي كأسس تنسب إليه عناصر التكاليف المختلفة وفي هذه الحالة تؤخذ وحدات الطاقة الإنتاجية معبراً عنها بمقياس كمية لأهم التكلفة تدخل في إنتاج المنتج النهائي وأحياناً تتخذ وحدة الوقت الإنتاجي سواء الآلات أو العمال أو كمية المواد المستهلكة أو وحدات القوى المحركة اللازمة لإنتاج الوحدات المنتجة كأساس لاختيار وحدة التكلفة.

ب- وحدات تحت التشغيل:

إن الوحدات غير تامة الصنع تعتبر وحدات للمرحلة الصناعية المختلفة ولذلك تستخدم وحدات الطاقة الإنتاجية كالوقت أو المساحة أو الأوزان كأساس لاختيار التكلفة في كل مرحلة من المراحل أما في حالة وحدات الخدمات فتختلف وحدة التكلفة في حالة إعتبار الخدمة كمنتج نهائي تباع في السوق عنها في حالة كونها منتج جزئي ففي حالة كونها منتج نهائي يعبر عن وحدة التكلفة بالعناصر المميزة للخدمة ففي

مشروعات الكهرباء أما في حالة كون الوحدة منتج جزئي فقد تتميز في صورة أعمال إدارية كالتقارير والقوائم أي عن طريق إستخدام وسائل الحصر العددي<sup>(1)</sup>..

### ثانيا: تبويب عناصر التكاليف:

وتهتم نظرية التكاليف الكلية بتبويب عناصر التكاليف إلى:

تكاليف مباشرة: وهي التي يمكن تمييزها وتخصيصها لوحدة المنتج النهائي مثل:

- تكلفة المواد المباشرة.
- تكلفة العمل المباشرة.
- الخدمات المباشرة.

تكاليف غير المباشرة: وهي التي لا يمكن ربطها بمنتج معين وبصورة مباشرة مثل:

- تكلفة المواد غير المباشرة: وقود صياغة.
- تكلفة العمل غير مباشرة: رواتب المديرين، كتبة الأقسام، رواتب المشرفين.
- تكلفة خدمات غير مباشرة: وهي التي تخص المصنع.
- تكاليف التسويق غير المباشر: م بيع وتوزيع، دعاية وإعلان، إجار المعارض.
- التكاليف الإدارية والمالية: يستفيد منها المشروع كاملاً.

### ثالثا: تقويم المخزون السلعي:

يتم تقويم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع والمنتجات تحت الصنع (تحت التشغيل) على أساس تكلفة الإنتاج.

العض يرى: أن يقوم المخزون السلعي على أساس التكلفة الاولية وذلك لصعوبة تقدير نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة<sup>(2)</sup>.

1 - عامر عبدالله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية، عمان، ص: 113.

2 - صالح عبدالله الرزق، عطالله وارد خليل، مرجع سابق، ص: 87.

## المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية:

## الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف الكلية:

تعتبر من أهم الطرق وذلك لأنها:

- تدمج الجانب التنظيمي والتقني في تقييم المؤسسة وتحديد المسؤوليات.
- طريقة لمراقبة التسيير.
- تسمح بمعرفة حجم الاعباء لكل قسم.
- متابعة ديناميكية لتكلفة الوحدة عبر فقرات تطورها واتجاهها مما يسمح بتحديد الاسباب المؤدية إلى إرتفاع أو إنخفاض هذه التكلفة<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف الكلية:

ومن عيوبها نجد:

- عدم الاعتماد عليها في تسعير المنتجات في الأجل القصير، حيث يتغير نصيب وحدة الإنتاج مع التكاليف الثابتة بتغير حجم الإنتاج، كما قد يكون السعر الأدنى للمنتج في حالات الكساد مثلاً، هو السعر الذي يغطي التكاليف المتغيرة فقط.
- إن إختلاف طرق تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج، بالإضافة لاختلاف أسس التحميل يؤدي إلى إختلاف تكلفة وحدة الإنتاج.
- لا تساعد البيانات الإجمالية إدارة المشروع في الرقابة على التكاليف، أو في اتخاذ القرارات الإدارية، أو دراسة العلاقة بين حجم النشاط والإيرادات والتكاليف.<sup>(2)</sup>

1 - غراب مريم، صديقي سعيدة، محاولة تطبيق الحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة العمومية، مذكرة الليسانس في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، 2011، ص: 193 .  
2 - زهير ابراهيم الحدرب، لؤي وديان، مرجع سابق، ص: 193.

المبحث الثالث: طرق ونماذج المحاسبة التحليلية .

المطلب الأول: طريقة التكلفة المتغيرة .

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملاءمة من طريقة الإجمالية ( الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالاتها في تحليل والتسيير الإقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي<sup>(1)</sup>.

الجدول رقم 12: حساب النتيجة وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة.

البيانات	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	×	100%
- التكلفة المتغيرة	×	%×
= الهامش على التكلفة المتغيرة	×	%×
- التكلفة الثابتة	×	
= النتيجة	×	××

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة:

### 1- تعريف:

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على

1 - طوابيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر، 2002، ص: 113

هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، بطرح التكاليف الثابتة الإجمالي من هذا الهامش نحصل على النتيجة<sup>(1)</sup>.

والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض إقتصادي وتحصيلي، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1936 عند راج-ن-هاريس تحت اسم **Constring direct** وقد انتقلت في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم **Marginal Costing** ثم إلى فرنسا.

## 2- أهداف طريقة التكلفة المتغيرة:

تهدف طريقة التكلفة المتغيرة إلى:

- إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها ولو نسبياً بحكم اعتمادها على حجم النشاط.
- التعرف على نسبة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.
- محاولة تخفيض التكلفة نظراً للقدرة على التحكم فيها وإمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى.
- المساهمة في التخطيط والرقابة في المدى القصير.
- تساعد على تحديد عتبة المردودية وهامش الأمان<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني: مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة .

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثلة في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة .

## الأعباء المتغيرة والثابتة:

إن نسبة نوع معين من الأعباء تؤثر على إجراءات التحليل والقرارات التي يمكن أن تتخذ وكذلك إلى درجة ارتباطها بحجم الإنتاج ، وهناك عدة عوامل تساهم في التأثير على سلوك الأعباء لذلك يلجأ إلى دراسة

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي ، مرجع سابق، ص: 08.

2 - محبوس زكريا ، مرجع سابق، ص: 135.

تلك الأعباء بشكل تفصيلي لفهم كيفية حدوثها وتحديد درجة الارتباط بحجم الإنتاج للتمكن من التحكم فيها أو إستغلال تلك المعلومات في برمجة وتخطيط والإنتاج حسب سياسات وظروف معينة، ونجد نوعين رئيسيين من التكاليف<sup>(1)</sup>:

#### أ- التكاليف المتغيرة:

وتعرف بالتكاليف التشغيلية وهي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط وتغير في مجموعها في الاجل القصير حسب مستوى النشاط كالموارد الأولية واللوازم، الماء، الطاقة...

ويفترض نظرياً أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات ثابتة إلى حد ما وهذا يرجع إلى إمكانية وجود نوعين من التكاليف المتغيرة وهما:

**الأعباء المتغيرة المتناسبة:** وهي الاعباء التي تتغير طردياً مع مستوى النشاط المعبر عنه بالكمية المستخدمة من المواد أو ساعات العمل، الكمية المنتجة أو المباعة، رقم الأعمال...، ويمكن التعبير عنها في شكل معادلة خطية (ص) = أ × س، (أ) ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و (س) عامل متغير يمثل كمية مغطات.

**الأعباء المتغيرة الغير متناسبة:** هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي (غير تناسبي)، وتوجد حالتين إما أن تكون درجة تغير الأعباء أقل من دجة تغير النشاط أو العكس، وذلك يؤثر على مردودية النشاط في بعض الحالات لذا يتطلب البحث عن أسباب عدم التناسب فهناك أسباب موضوعية عادية وهناك أسباب غير عادية قد تعود إلى سوء التسيير ونوعية الإستثمارات (التجهيزات) المستخدمة من حيث قدمها والعناية (الصيانة) أو درجة كفاءة وتجربة العمال....

#### ب- التكاليف الثابتة:

وتعرف بالتكاليف الهيكلية المرتبطة بوجود المؤسسة وليست متعلقة بحجم النشاط وتكون ثابتة في المدى القصير، ونجد من أمثلتها أعباء الإيجار، التأمين، الامتلاك، فوائد القروض، الضرائب العقارية، المرتبات... إلخ. ويحدث التغير فيها بشكل متدرج على المدى الطويل عند تجاوز مستوى النشاط حد معين يتطلب ذلك، وتكون تكلفة الوحدة متغيرة، وفي هذا النوع من التكاليف نجد كذلك نوعين من التكاليف الثابتة وهما:

1 - Gérard Melyon, comptabilité analytique, Bréal, 2éd, paris, 2001, P136.

الأعباء الثابتة المستقرة: نجد أن هذه الأعباء تكون مستقرة لفترة طويلة مهما كان مستوى النشاط ولا يحدث التغير فيها إلا إذا كانت هناك تغيرات جذرية في هياكل المؤسسة واستراتيجياتها ويحدث التغير بشكل متدرج بنصف بالمدى الطويل.

الأعباء الثابتة الغير مستقرة: تكون هذه الاعباء غير مستقرة وقد تحدث أحياناً في المدى القصير إلا أنها لا تتغير ولا ترتبط بكمية الإنتاج بل يرتبط تغيرها بمستوى الإنتاج أو النشاط فعند وصول مستوى النشاط إلى حد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء وتتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها.

### الفرع الثالث: أهمية طريقة التكاليف المتغيرة:

تظهر أهمية حساب التكاليف تبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من المستخدمات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة، ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظراً لتقييم المخزون بكلفته الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءاً من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية.

إذ إمكانيات التقديرات المستقبلية ومقارنات الحالات المختلفة واسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدى بالنسبة للمؤسسات ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة، وكذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية إلى غير ذلك المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الرابع: مزايا وعيوب الطريقة:

الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملاءمتها لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الإقتصادي للمؤسسة، وبالرغم من ذلك وجهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.

## 1- المزايا:

- نظراً لاعتماد هذه النظرية على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الاساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الاداء.
- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات بإعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.
- توفير الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.
- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية ( أستهلك الموارد والطاقة أو الموارد بصفة عامة والإنتاجية.. ) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في مرحلة الأولى<sup>(1)</sup>.

## 2- العيوب:

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج.
- ملاءمة استخدامها على المدى القصير.
- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمة في تكوين تكل المنتجات.
- ونتساءل أخيراً عن أثر إستخدام كل من طريقتي الاقسام المتجانسة ( الإجمالية ) وطريقة التكاليف المتغيرة عن نتيجة؟ يتوقف ذلك على حجم الإنتاج مقارنة بحجم المبيعات كما يلي:
- حجم الإنتاج = حجم المبيعات: النتيجة متساوية في كلتا الطريقتين.
- حجم الإنتاج > حجم المبيعات: في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أكبر.
- حجم الإنتاج < حجم المبيعات: في حالة طريقة التكاليف المتغيرة النتيجة تكون أصغر<sup>(2)</sup>

1 - Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dund, Paris, 2000, P175

2 - Patrick Piget, Comptabilité Analytique , Economico, 3éd; paris, 200, P87.

## المطلب الثاني: طريقة تحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

## الفرع الأول: تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط كمستوى عادي بالنسبة لكل مرحلة إنتاج أو توزيع أو أي مرحلة أخرى بالنسبة لكل مديرية، قسم مركز التحليل تبلغ قيمة الاعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية ضرب معامل التحميل<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني: مبدا طريقة التحميل العقلاني:

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 عقلائي يقترب من الثابت، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالي بالعلاقة:

التكلفة الإجمالية × ( حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي )، وتسمى النسبة: (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي) ، بمعامل التحميل العقلاني والذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط ، حيث هذه التكاليف تحدد بهذا الحجم وتناسب طرداً معه.

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

حيث:

## مفهوم حجم النشاط:

إن تحديد حجم النشاط للمؤسسة أو لقسم من أقسامها يستحيل أحياناً نظراً للتدخلات المربوطة به، فيطر المشكلة أولاً في المؤشر الذي يمكن ان يستعمل كمقياس لحجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي له، لقد رأينا أن حجم النشاط يمكن أن نستعمل في تحديده عدة عناصر والتي تعتبر كوحداث مستعملة ي عملية الإنتاج أو في إحدى وظائف المؤسسة، ومنها ساعات عمل الإنسان، أو ساعات عمل الآلة، أو عدد

1 - بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة العامة، دار هوم، الطبعة الرابعة، 1998، ص: 32

الوحدات المباعة أو المنتجة... إلخ، ويجب إختبار أكثرها استعمالاً في المؤسسة أو في القسم وأحسنها تمثيلاً لحجم النشاط. وعددها في فترة معينة يعبر عن هذا الحجم<sup>(1)</sup>.

**النشاط العادي ( الحجم ):** من أجل تحديد حجم النشاط العادي للإنتاج يمكن الإختيار بين الطاقة الممكنة نظرياً للإنتاج، والطاقة الممكنة واقعياً، وهناك فرق بين النوعين إذ الإمكانية النظرية تحدد على أساس إمكانيات الآلات والوسائل التقنية في حالة إستعمالها عادياً وبدون توقف، على أساس الساعات النظرية الممكنة لاستعمالها يومياً أو شهرياً، بينما الإمكانيات الواقعية العادية تتدخل فيها التوقعات في النشاط العادي وغير العادي أو الحوادث أو التغيرات الفصلية، وبالتالي فيكون حجم النشاط العادي الواقعي اقل من الحجم العادي النظري بحوالي 15% إلى 25%.

**النشاط الحقيقي:** في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بتقييم نشاطاتها الإنتاجية والبيعية وعلى هذا الأساس تقوم بحساب التكاليف الحقيقية التي أنفقتها وكذلك تحديد مستوى الإنتاج الذي حققته وعدد الوحدات المباعة خلال الدورة<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثالث: فروق التحميل العقلاني:

#### 1- فرق تحميل التكاليف الثابتة

نلاحظ أن إنخفاض او إرتفاع حجم النشاط يؤدي إلى حساب تكاليف ثابتة اقل او أكثر من العادية أو ( الحقيقية ). وبالتالي فتحميل تكاليف أكبر أو أقل من الحقيقة يؤثر على سعر التكلفة حيث يبقى ثابتاً مهماً تغير حجم النشاط، بينما نجد في المحاسبة العامة ان التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء الثابتة أو المتغيرة لذا فنتيجتي المحاسبتين في هذه الحالة تصبح مختلفتين، ولتوازنها يجب الأخذ بعين الإعتبار فوارق الحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية، فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي يكون المعامل:

(حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي) < 1 ( أكبر من الواحد ) وبالتالي عند ضربه في التكاليف الثابتة العادية نحصل على تكاليف أكبر من العادية، والفرق يعطي ربح إرتفاع النشاط وهذا يؤدي إلى إرتفاع سعر التكلفة وإنخفاض النتيجة ولهذا ففرق ربح زيادة النشاط يضاف إلى النتيجة، وإذا كان حجم

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي، مرجع سابق، ص: 116

2 - محمد علي قاسم، مرجع سابق، ص: 74

النشاط أقل من العادي فنحصل على فرق نقص النشاط ويجب طرحه من النتيجة لأنه قد أنقص من سعر التكلفة ورفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجات<sup>(1)</sup>.

## 2- فرق المخزونات:

كما أن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقة بتأثير معامل التحميل، وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجباً ( أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني) يضاف إلى النتيجة، وغذا كان سلباً يطرح من النتيجة. لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل التحميل يختلف عن الواحد للتكاليف الثابتة وفوارق المخزونات بالإضافة إلى العناصر الأخرى (أعباء الغير المحملة والعناصر الإضافية) ويظهر ذلك من جدول النتيجة التحليلية التالية:

الجدول رقم 13: النتيجة التحليلية

البيانات	المبلغ	النسبة %
النتيجة التحليلية		—
( على مختلف المنتجات)		—
الأعباء غير المعتبرة	—	
الاعباء الإضافية		
فرق التحميل للتكاليف الثابتة	نقص النشاط	ربح الفعالية
فرق على تقييم المخزونات	×	×

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص: 121

## الفرع الرابع: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

## 1- فوائد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

من المعروف أن التكلفة الثابتة يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات الطويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات والقرارات قصيرة المدى.

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلائي لتحديد التكلفة التقديرية.
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- يسمح بالتخلص من أثر إرتفاع سعر التكلفة الوحدوي الذي يؤثر عن سياسة غير جديدة.
- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المسؤولية.

## 2- المشاكل التي تطرحها هذه الطريقة:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- يعتبر التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة صعباً، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة، حيث تسهل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير.
- تقييم المخزونات النهائية منتوجات أو مشتريات التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم النشاط أعلى من العادي<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية .

## الفرع الأول: مفهوم التكاليف المعيارية ( النموذجية ) .

## 1- تعريف التكاليف المعيارية:

تعرف التكلفة المعيارية على أنها تكاليف يتم تحديدها مقدما ولحظة عمل في الفترة القادمة ( لقياس الأداء ) وما يجب ان تكون عليه تكلفة المنتجات أو الخدمات حيث تقوم الإدارة في المنشأة بوضع المعايير الكمية والتكلفة المتعلقة بعناصر التكلفة الثلاثة وهي:

المواد والأجور ( العمل) والتكاليف الإضافية، وتعتبر معايير الكمية عن مقدار عنصر التكلفة، مثال ذلك: كمية المواد والوقت اللازم لإنتاج المنتج أو الخدمة، أما معايير التكلفة فتعبر عما يجب أن تكون تكلفة هذه المواد والأجور<sup>(1)</sup>

## 2- أهداف التكاليف المعيارية:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما يحدث فعلاً.
- الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلاً.
- التسعير: يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.<sup>(2)</sup>

## الفرع الثاني: أسس وأنواع التكاليف المعيارية:

تستعمل هذه الطريقة بتحسين أداء المؤسسة في إطار التسيير التوقعي عن طرق مقابلة ما تحقق بالتوقعات وهذا بناء على إجراءات وعمليات تقنية ومحاسبية تعتمد على المعايير التي تمثل القواعد الأساسية والمراجع في تحديد التكاليف والموازنات المختلفة لنشاط المؤسسة.

### 1- أسس الطريقة:

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن مطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة بفرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات.

تلك الاسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة ، وسنورد تلك الأسس فيما يلي<sup>(3)</sup>:

- 1 - زهير ابراهيم الجدر، مرجع سابق، ص: 167.
- 2 - عبد الكريم يعقوب، مرجع سابق، ص: 227.
- 3 - سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، سوريا، 1978، ص: 153.

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية، وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية إقتصادية محاسبية أو وفقاً لمعايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعالية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهيكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات، ومعايير الجودة... إلخ.

نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعلمية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة بحيث تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً على حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها الذي ينعكس على قرارات المتخذة والموازنات التقديرية للمؤسسة المبنية على معطيات التكاليف المعيارية.

## 2- أنواع التكاليف المعيارية:

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من تحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الإقتصادي، بصفة عامة يتم تحديد المعايير حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديده حسب ما هو معمول به في المهنة طبقاً لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وغالباً ما تتمثل المصالح المتكفلة بدراسة واعتماد تلك المعايير داخل المؤسسة في مكتب الطرق ومكتب الدراسات وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع:

- 1-2 التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على إستعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.

- 2-2 التكلفة المعيارية التاريخية ( المتوسطة ): متوسط التكاليف لفترة سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، ويمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- 3-2 التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
- 4-2 تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالباً ما تتحدد وفق أو بناءً على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- 5-2 التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفقاً لظروف التشغيلية السائدة، وتتصف بالمرونة لمراعاتها للتعديلات الحاصلة خلال الفترة.
- 6-2 التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: حساب الفروقات:

لكي تتمكن المؤسسة من تقييم إمكانياتها فإن طريقة التكاليف المعيارية والحقيقية ويمكن حساب الفروقات بالمعادلة التالية:

$$\text{الفرق} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الحقيقية.}$$

الفرق الإجمالي: ينتج هذا الفرق بصفة عامة عند الإجراءات المقارنة بين التكاليف المعيارية والحقيقية سواء أن كانت نتيجة الانحرافات السعر أو الكمية، ويمكن حساب الفرق الإجمالي كما يلي:

$$\text{الفرق الإجمالي} = (\text{الكمية المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الحقيقية} \times \text{السعر الحقيقي})$$

النشاط الحقيقي  
النشاط العادي

$$\text{بحيث الكمية المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي} = \text{الكمية المعيارية المقدرة} \times$$

ويمكن أن نرمز للفرق الإجمالي بـ: EG

الكمية المعيارية بـ: QS - السعر المعياري بـ: PS

الكمية الحقيقية بـ: qr - السعر الحقيقي بـ: Pr

1 - نفس المرجع، ص - ص: 125-126.

$$EG = Q_s - Q_r * P_r \text{ وعليه}$$

ويمكن أن نحلل الفرق الإجمالي كما يلي:  $EG = \Delta Q P_s - \Delta P Q_s - \Delta Q$

$$\Delta Q P_s = \Delta P$$

بحيث:  $\Delta P = P_s - P_r$  و  $\Delta Q = Q_s - Q_r$

–  $\Delta Q P_s$ : انحراف الكمية.

–  $\Delta P Q_s$ : انحراف السعر.

–  $\Delta P * \Delta Q$ : انحراف مشترك<sup>(1)</sup>.

ويمكن تمثيله كما يلي:

1- تحليل انحراف الأعباء المباشرة:

1-4 تحليل المواد الأولية: لدينا:

$$EG = Q_s * P_s - Q_r * P_r \dots\dots\dots(1)$$

$$\Delta Q = Q_s - Q_r \rightarrow Q_r = Q_s - \Delta Q \dots\dots\dots(2)$$

$$\Delta P = P_s - P_r \rightarrow P_r = P_s - \Delta P \dots\dots\dots(3)$$

بتعويض 2 و 3 في (1) نجد:

$$EG = [ Q_s P_s - Q_s - \Delta Q P_s - \Delta P ]$$

$$= Q_s * P_s - Q_s + Q_s * \Delta P + \Delta Q P_s - \Delta Q P$$

$$= \Delta Q P + \Delta P Q_s - \Delta Q * \Delta P$$

حيث  $P = \Delta Q$  يمثل فرق الكمية: المسؤولية تقع على المشرفين على إستعمال الكميات في عملية الإنتاج

وقد يكون الفرق ناتج:

\* وجود عيب في المادة المستعملة .

\* التلف خلال عملية الإنتاج.

1 - مدور محمد، فواري عبد القادر، تحليل التكاليف وحساب سعر التكلفة المتغيرة، مذكرة ليسانس، علوم الإقتصادية والتجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي المدية، 2003، ص: 19.

- \* تعديل طريقة الإنتاج<sup>(1)</sup>.
- \* إهمال العمال.
- \* عدم واقعية المعيار نفسه.

$\Delta QPs$  يمثل فرق السعر، المسؤولية تقع على المشرفين على عوامل الإنتاج وقد ينتج هذا الفرق عن:

- \* قيام الدولة برفع الرسوم الجمركية.
- \* زيادة تكاليف الإنتاج.
- \* عدم موضوعية وواقعية السعر المعياري.

#### 2-4 تحليل انحراف العمل المباشر:

الانحراف الإجمالي = ( كمية الوقت المعياري × الاجرة المعيارية للساعة ) - ( كمية الوقت الفعلي × الأجرة الحقيقية للساعة )

بإتباع نفس الطريقة في معالجة المواد المباشرة نحصل على الفرق الإجمالي للعمل المباشر أي:

$$EG = \Delta QP + \Delta PQs - \Delta Q*\Delta P$$

-  $\Delta Q*\Delta P$ : انحراف مشترك

-  $\Delta PQs$ : انحراف السعر

-  $\Delta QP$ : انحراف الكمية

#### 3-4 تحليل انحراف الاعباء غير المباشرة:

إن انحراف الاعباء غير المباشرة الفرق بين الاعباء المباشرة المعيارية والفعلية، تتمثل اعباء الإنتاج على أساس معياري ويتم ذلك بضرب الساعات " الوحدات المعيارية " في معدل تحميل الأعباء غير المباشرة الكلي:

$$EG\Delta QPs + Ps - PFQs - PF - PrQs - \Delta Q\Delta P$$

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي، مرجع سابق، ص - ص: '174'- '172'.

حيث يمثل:

–  $\Delta QPs$ : فرق الردودية.

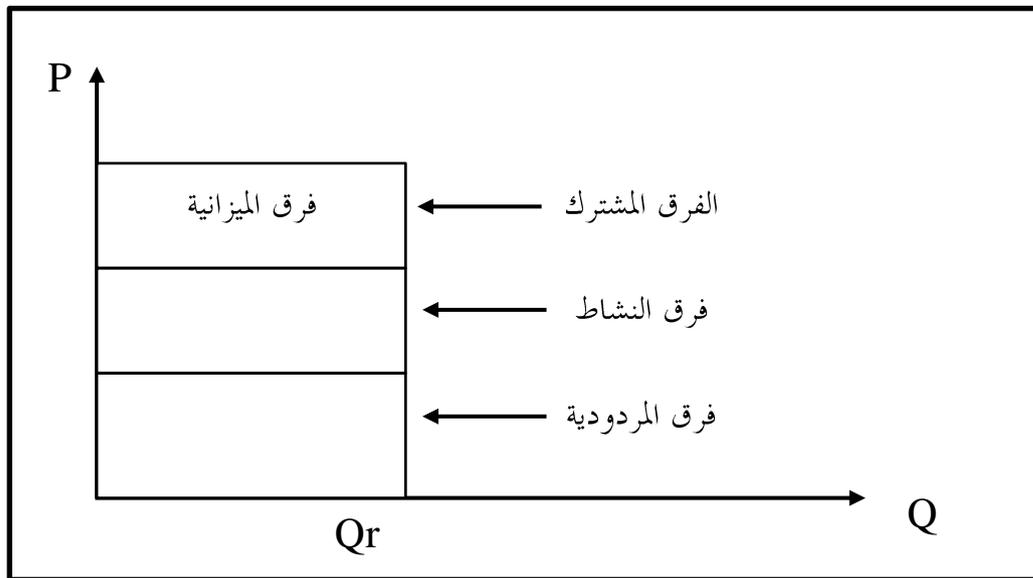
–  $Ps - PF$  فرق الميزانية.

–  $PF - PrQ$  فرق النشاط.

–  $\Delta Q\Delta P$ : الفرق المشترك .

$$PF = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{عدد الساعات الحقيقية}} \times \frac{\text{مجموع التكاليف المتغيرة الإجمالية}}{\text{عدد الساعات المعيارية}} = \text{التكلفة المرنة}$$

الشكل رقم 15: تحليل انحراف الاعباء غير المباشرة .



المصدر: المعهد التربوي الوطني ، وزارة التربية الوطنية، محاسبة تحليل الإستغلال والتكاليف، الجزائر، ص: 144

الفرع الرابع: مزايا وعيوب الطريقة

### 1- المزايا:

- العمل على تحسين شروط الإستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع التقديرات والقرارات المناسبة.

- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الاداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها وهذا يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطوير الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة<sup>(1)</sup>.

## 2- العيوب:

- إن اعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فاعليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع اسلوب الإنتاج النمطي وبعض الانشطة الخدمية<sup>(2)</sup>.
- إن وضع التكاليف المعيارية بطريقة خاطئة ومعلومات غير دقيقة يكون مصدر خطر على وضعية المؤسسة.
- تشكيل المعايير مستويات من نتائج التحقيق<sup>(3)</sup>.

1 - نفس المرجع، ص: 207.

2 - هاشم احمد عطية محمد، محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 350.

3 - وزارة التربية الوطنية، محاسبة تحليل الإستغلال والتكاليف، الجزائر، ص: 128.

## خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل، رأينا أن مراقبة التسيير يمثل نظاما وعلمًا للتسيير في آن واحد، فباعتباره نظام يقوم على مجموعة طرق التي تؤسس الأمور الهامة في الميدان وكذلك رأينا مختلف الطرق وأساليب المحاسبة التحليلية وتختلف كل طريقة عن أخرى بمدى مساهمة كل واحدة منها في مراقبة التسيير، بدأ بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها أكثر شيوعا، ثم إلى مختلف طرق التكاليف الجزئية، مع إبراز عيوب وإيجابيات وحدود استعمال كل طريقة كآلية مساعدة على تسيير في المؤسسة الاقتصادية .

# الفصل الثالث

## دراسة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط

– نظرة شاملة عن شركة سونلغاز

– الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز للوسط

– دراسة وتقييم التكاليف في شركة التوزيع سونلغاز بغارداية

## تمهيد:

إن الأهداف التي تسعى لها الدولة هي تحقيق التنمية الاقتصادية، ومن الوسائل المعول عليها في هذا المجال هي المؤسسات الاقتصادية، نظرا للدور الفعال والكبير الذي تلعبه، وحتى تقوم هذه الأخيرة بهذه المهمة على أكمل وجه ومسايرة منها للتحويلات الجارية في الاقتصاد دفعها هذا إلى تطبيق المحاسبة التحليلية، وموضوع دراستنا في المديرية الجهوية للتوزيع غرداية (سونلغاز)، وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: نظرة شاملة عن شركة سونلغاز.

المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم التكاليف في شركة سونلغاز بغارداية.

## المبحث الأول: نظرة شاملة عن شركة سونلغاز

شركة سونلغاز من أقدم الشركات في الجزائر مما يكسبها خبرة من حيث التنظيم الإداري والهيكلي في الميدان الصناعي والتجاري والذي يدفع به نحو التطور، ففي هذا الصدد سوف نتناول تاريخ نشأة الشركة ومهامها وهياكلها وكذا تقديم الفرع محل الدراسة الميدانية شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط، مديرية التوزيع بغرداية.

## المطلب الأول: نشأة شركة سونلغاز

أول القوانين الأساسية لسونلغاز كانت محددة وملحقة في الأمر رقم 69-59 المؤرخ في 28 جويلية 1969 يحمل حل الكهرباء وغاز الجزائر EGA المؤسسة في 05 جوان 1947.

أنشئت شركة سونلغاز حسب المرسوم التنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في: 14 ديسمبر 1991، الذي حول طبيعتها القانونية إلى EPIC مبني عمومي ذو طابع صناعي وتجاري ( تحت رعاية وزارة الطاقة، وهذا التحولات استمرت من خلال مرسوم التنفيذي رقم 95-280 مؤرخ في 17/ ديسمبر 1995 الذي يحمل القانون الأساسي لـ: EPIC.SONELGAZ الذي نسخ القوانين الأساسية لسونلغاز ملحق للأمر: 69-59 المؤرخ في 28 جويلية 1969 الذي يحمل الترتيبات العامة المتعلقة بما يلي:

- مهام سونلغاز.
- المنطقة والتنظيم.
- الموجودات.
- النصوص العامة المالية.
- المراقبة

## المطلب الثاني: تاريخ سونلغاز:

## من الكهرباء والغاز إلى سونلغاز اليوم:

أكثر من نصف القرن من الوجود ، حيث تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز المعروفة بالحروف الرامزة EGA، والتي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز.

وتظم EGA المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها  
LEBON وشركائه SAE (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز)، ثم وقفت تحت مفعول قانون التأميم الذي  
أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

هناك تحدي سبق رفعه سنة 1962

فمؤسسة EGA تكفلت بها الدولة الجزائرية المستقلة وما إن انقضت بضم سنوات بفضل مجهودات  
معتبرة بذل في سبيل التكوين سمح تأطير العاملين الجزائريين من تولى تسيير المؤسسة

**دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية:**

تحولت EGA في سنة 1969 إلى سونلغاز ( شركة الوطنية للكهرباء والغاز، وما لبثت أن اتضحت  
المؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 60000 عامل، وكان الهدف المقصود من تحويل  
الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرها التنظيمي والتسيير لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية  
الاقتصادية للبلاد، والقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة  
الكهربائية وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية التي أعدته السلطات العمومية

شركات فرعية للاستغلال تابعة لشركة المساهمة SPA بخمسة شركات فرعية للأشغال المتخصصة:

- KAHRIE : الإنارة وإيصال الكهرباء
- KAHRAKIB: تركيب البنى التحتية وإنشاءات الكهربائية
- KANAGHAZ: إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
- INERGA: أعمال الهندسة المدنية.
- ETTERKIB: التركيب الصناعي
- AMC: صناعة عدادات الكهرباء وآلات القياس الرقابة

**الخدمات العمومية: التسيير والتسويق:**

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حالياً منشآت أساسية كهربائية وغازية  
باحياجات التنمية الاقتصادية واجتماعية للبلاد.

وفي سنة 1991، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC إذ إعادة النظر في القانون الاساسي إذ يبعث للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الإقتصادي والتكفل بالجانب التجاري، وضمن الهدف نفسه أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة " المساهمة SPA " وهذه الترقية تمنح لمؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ما يدين أخرى تابعة لقطاع الطاقة، كما تنتج لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر وباعتبارها شركة مساهمة، فإنه يتعين عليها حيازة حافظة أسهم وقيم الأخرى منقولة مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى وهذا ما ينبى عن تطور ألت إليه سونلغاز في سنة 2004 حيث أضحت كمجتمع أو شركة قابضة HOLDING.

### مجمع سونلغاز التوسع:

شركة قابضة في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية قامت سونلغاز خلال السنوات الممتدة من 2004 إلى 2006 بإعادة هيكلة نفسها بعد أن أصبحت مجعما أو:

- GRTE: مسير شبكة نقل الكهرباء
- GRTG: مسير شبكة نقل الغاز.

وفي نفس سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية:

- الجزائر العاصمة: SDA
- منطقة الوسط: SDC
- منطقة الشرق: SDE
- منطقة الغرب: SDO

نمط من وراء هذا التطور يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك أن توسيع مجال أنشطتها وتحسين تسييرها الإقتصادي يفيدان في المقام الأول هذه المهمة التي تشكل الأساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

## المطلب الثالث: تاريخ SDC الدور والمهام:

سونلغاز توزيع الوسط شركة مساهمة متفرعة عن مجمع سونلغاز منذ جانفي 2006 برأس مال قدره 15 مليار دج تشغل 2440 من الاعوان بالنسبة إلى سنة 2007 وتغطي كل من البلدية، البويرة، وتيزوزو، جلفة، الأغواط، غرداية، ورقلة الحضرية 1، ورقلة الريفية، إيليزي، تمنراست.

تتمثل مهمة سونلغاز للتوزيع في الجزائر العاصمة وضواحيها ضمن حدود صلاحيتها في الاستغلال التسويقي، التطوير، والصيانة لشبكة توزيع الكهرباء والغاز بحيث يتسنى الربط بين الزبون والمنتجين الراغبين في ذلك، مع لأخذ بعين الاعتبار احترام النظم التقنية الصحية والأمنية وحماية البيئة وفيما يخص الشبكات المرتبطة بجد شبكة الكهرباء التي تغطي طول 15227 كم من الجهدين المتوسط والمنخفض، وشبكة الغاز التي تغطي بدورها 4032 كلم من الضغطين المنخفض والمتوسط.

تعتمد سونلغاز للتوزيع في البلدية وضواحيها على تأهيل العاملين من أجل تطوير سياسة المواد البشرية بهدف تحقيق تلك الغايات ( حجم تسويق الكهرباء والغاز) كمرکز التحكم الجهوي للكهرباء وتحسين نوعية الخدمة.

## دور ومهام الشركة ( سونلغاز):

في إطار المهام الموكلة لها قانوناً وخاصة القانون رقم: 02-01 المؤرخ في 05 فيفري 2002 الذي يتمثل أساسا في الخدمة العمومية يعمل مجمع سونلغاز على:

- ضمان إنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية ذات الجودة.
- ضمان التوزيع العمومي للغاز، مع احترام كل الشروط والإجراءات الأمنية، بأدق تكلفة.
- التخطيط ووضع البرامج السنوية وتلك ذات عدة سنوات وتأمين تمويلها.
- دراسة ووضع برامج لتحقيق الطلب المتزايد على الطاقة والوصول إلى توازنات السوق.
- تسيير وتكوين الموارد البشرية الضرورية من أجل تحقيق مجموع مهامها.
- تصور ووضع السياسة التجارية الملائمة لدفاتر الشروط العامة.

## المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز للوسط:

المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للتوزيع لشركة سونلغاز للوسط بغرداية:

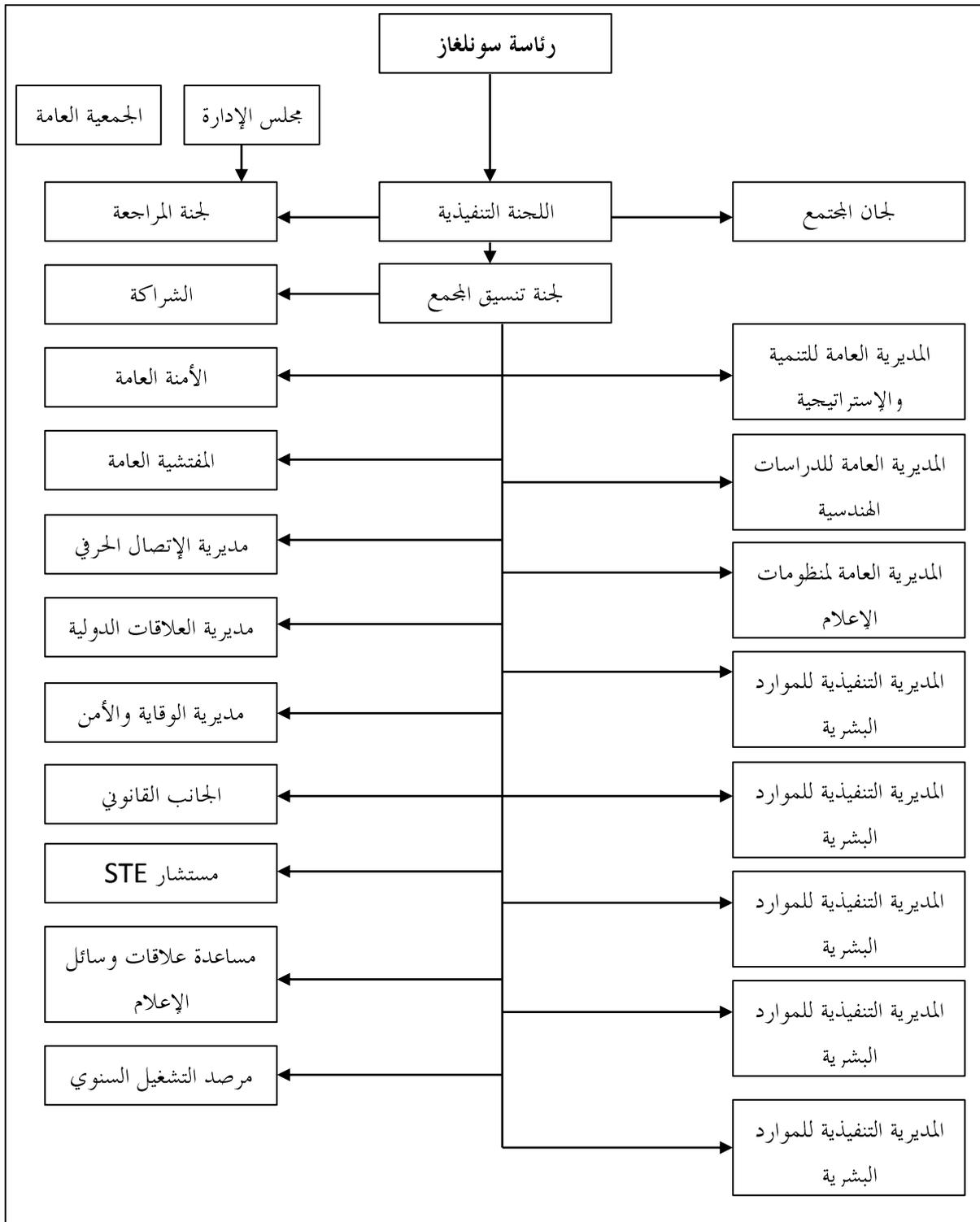
كيفت سونلغاز تنظيمها لكي يتلاءم مع مبادئ وأحكام القانون رقم: 02-01 المؤرخ في 05 فيفري 2002 وقد تعززت أجهزتها الإدارية لتنفيذ استراتيجيتها وتحقيق أهدافها.

يتألف مجمع سونلغاز من الشركة الأم ( أعضاء مجلس الإدارة المندوبين مديريات عامة، مديريات تنفيذية) وفروع تابعة لها

سونلغاز مزودة بمنشآت ومبادئ منصوص عليها في قانونها الأساسي ( الجمعية العامة، ومجلس الإدارة) رئاسة سونلغاز مزودة بأجهزة واقسام ومصالح ولجان لتسيير شؤون الإدارة وتتألف من:

- لجنة التنفيذ
- لجنة تنسيق المجمع
- لجان المجمع ( المخصصة باتخاذ القرار التشاوري وعددها 08)
- تعطي المديرية العامة التنفيذية للشركة الأم الوظائف المعروفة بوظائف المجمع:
- التنمية والاستراتيجية
- منظومات الإعلام.
- الدراسات الهندسية
- الموارد البشرية
- المالية والمحاسبة.
- المعاينة التقنية
- المعاينة البشرية.
- الإتصال الحرفي.
- الجانب القانوني.
- العلاقات الدولية.

الشكل رقم: ( 16 ) الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز الوسط



المصدر: دفاتر سونلغاز، 2006

## المطلب الثاني: دراسة تنظيمية لمديرية المالية والمحاسبة

## الفرع الاول: تقديم وتنظيم الاقسام:

## 1- قسم المالية:

## أ- الخزينة المركزية:

- مكلفة بالأخذ بعين الاعتبار مخطط التمويل على فترة متوسطة.
- إعداد ميزانية الخزينة على فترة قصيرة للمديرية العامة لتوزيع.
- تحليل الفروقات بين النشاط الفعلي والتقديري.
- ضمان القوائين المركزية ( الكهرباء الريفية والآخرون)
- مراقبة نشاطات البنوك.
- تسيير العجز والفائض على المدى القصير والبحث على تحسين تسيير الفائض.
- ضمان متابعة العقود مع وزير الطاقة والمناجم الممولة من طرف الدولة ( الكهرباء الريفية، نفقات إجتماعية وآخرون).
- ضمان الدفع بالعملية الصعبة من جهة السيولة على العقود الممولة ( إعتماذ مستندي، قروض المورد، قرض الشراء)
- ضمان قواعد نفقات البعث إلى الخارج.
- وضع استعداد رؤوس الاموال للوحدات الغير المركزية عن طريق تذكرة أو الأمر بالتحويل.
- ضمان التنسيق اليومي للأنشطة البنكية والبريدية والسهر على تسجيلها محاسبياً.
- مكلفة بما قبل التسجيل المحاسبي للعمليات بتذكرة الشاملة المحولة إلى المحاسبة مرفقة بشهادة بنكية وبريدية.

## ب- اهندسة المالية وتسيير الالتزامات ( الضمانات):

## في إطار اهندسة المالية:

- تحضير العوامل الضرورية لكل تغيير يطرأ على السياسة المالية.
- بحث وتحليل إمكانيات التمويل المفروض في السوق.
- ضمان التركيب المالي للمشاريع الاستثمارية.

- ضمان المتابعة والمراقبة والإنجاز لمشاريع الاستثمارية المالية.
- متابعة قواعد السوق.

### ج- في إطار الالتزامات ( ضمانات):

- ضمان تسيير اتفاقيات القروض وجدول التسديدات.
- متابعة وضمن تسديد السلفيات.
- مراقبة طرق وشروط تسديد المصاريف.
- ضمان تسيير المطبوعات.
- تسيير الضمانات البنكية.
- مكلف بما قبل التسجيل المحاسبي للتدفقات.

### د- التأمينات:

- تنفيذ سياسة التأمينات.
- نصح الوحدات في إطار التأمينات.
- ضمان التفاوض وتحديد خطوط التأمينات
- ضمان قوانين التحفيز التأمينية.
- ضمان الإعلانات وتسديدات المنكوبين.
- تمثيل المديرية العامة للتوزيع في المحابر.

### 2- قسم المالية ومحاسبة المقر:

- ضمان التسييرية التسجيل المحاسبي للأعمال لمقر المديرية العامة للتوزيع.
- إنتاج وتحليل وضعيات التقارب لمجموع الحسابات للميزانية التابعة من فعاليتها.
- ضمان المراقبة المحاسبية والمالية للوحدات ومصالح المديرية العامة لتوزيع.
- مراقبة بشكل مستمر لمطابقة التسييرية والقوانين الملائمة.
- فحص ومراقبة وتعزيز محاسبة الفروع.

## 3- قسم مراقبة التسيير:

## أ- مراقبة التسيير ( الميزانية )

- المشاركة في قواعد وإجراءات وطرق تطوير الميزانيات السنوية لكل المستويات.
- إعداد عقود التسيير للمديرية العامة لتوزيع مع المديرية الجهوية.
- تنشيط وتطوير الميزانيات.
- تطوير القواعد المعنية لأدوات القيادة في إطار الأخذ بعين الاعتبار الاحتياطات الصحيحة (لوحه القيادة ..إلخ)
- المساهمة في إعطاء الإقتراحات لتطوير الميزانيات.
- تقرير البرامج المتوسطة وطويلة المدى للتوزيع.

## ب- تسيير الإستثمارات:

- تعزيز ومتابعة ميزانية الإستثمارات.
- المساهمة في إعداد ومتابعة إنجاز الميزانيات للخرينة الخاصة بالاستثمارات.
- متابعة لافتتاح وغلق تصريجات القروض لحساب المديرية العامة للتوزيع.
- المساهمة في المحافظة على إجراءات تسيير الإستثمارات.
- تطوير الدراسات والاقتراحات (ITMT)

## 4- قسم التفتيش المالي والمحاسبي:

- إجراءات المراقبة على مستوى المديرية الجهوية في إطار ضمان الحماية والمحافظة على الممتلكات.
- تفقد التطبيق الجيد في إطار المالية والمحاسبة والحماية للقواعد والأحكام.
- ضمان البعثات العامة والخاصة المطلوبة من طرف المديرية العامة للتوزيع.

## 5- قسم المركزية ( دور ومهام )

## أ- المحاسبة المركزية:

- تنسيق النشاط بين مختلف الوحدات ( المركزية ) المالية والمحاسبية الغير مركزية.
- مراقبة الملفات المحاسبية ووضعها في المركزية.

- تسجيل العمليات الخاصة المحققة في آخر الدورة على مستوى وحدات المالية والمحاسبة الغير مركزية.
- ضمان التنسيق بين جميع المنشآت المالية.
- إنشاء وتحليل النتائج الدورية والسنوية للمديرية العامة للتوزيع DGD.
- وضع في المركزية كل المعلومات المحتملة وتسهيل تحليل الحسابات.
- معالجة المعلومات الغير مقبولة (centre national de comptabilité) وهذا مع كل من الوحدات المالية والمحاسبة الغير مركزية الموجهة لإدارة الضرائب.

#### ب- مراقبة الملفات والقضايا الجبائية:

- إجراء التجديدات اللازمة على التخطيط المحاسبي الوطني.
- إعداد التصريحات الجبائية المركزية ( ميزانية الجبائية، التصريحات الضريبية والشبه الضريبية)
- مراقبة ومساعدة وحدات المديرية العامة للتوزيع.
- ضمان دراسة الإجراءات المحاسبية.
- السهر على احترام تنفيذ التطبيقات وقوانين المحاسبة والجبائية المعتمدة قانونياً.

#### ج- تسيير الإستثمارات ملف ( مركزي):

- المتابعة الدائمة للاستثمارات الملف المركزي.
- اللجوء إلى غلق تصريحات القروض.
- تنشيط حملات الجرد المالي والسهر على إعداد القوائم المالية وملفات الجرد.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة

الشكل رقم ( 17 ) الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: دفاتر سونلغاز سنة 2006.

## المطلب الثالث: أهداف ومبادئ المحاسبة في سونلغاز

لقد اعتمدت سونلغاز منذ نشأتها على إستعمال المحاسبة التحليلية لتحديد سعر التكلفة والتحكم في العناصر المكونة له وذلك للأهداف التالية:

- تسمح المحاسبة التحليلية بإظهار العناصر المكونة لسعر التكلفة وسعر البيع وذلك من خلال العناصر المكونة للفواتير مما يسمح لنا بمراقبتها في أي وقت.
- تسمح لنا بفحص شروط إستغلال وذلك من خلال تحليل تكاليف إستغلال وملاحظة تطوراتها.
- تسمح لنا بمقارنة التوقعات مع النفقات وتسمح لنا أيضاً بتحليل المنتوجات وتحليل الإيرادات كما أنها تمكننا من معرفة قاعدة تطور بعض عناصر الاصول مثل الإستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة ، المخزونات والاستثمارات في طور الإنتاج.
- تحليل الفروقات والبحث عن أسبابها
- المقارنة بين التكاليف الحالية والاخرى متوقعة.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم التكاليف في شركة التوزيع سونلغاز بغارداية

المطلب الأول: تفسير لبعض التكاليف ( حـ/61 و حـ/62)

1- بالنسبة للمواد واللوازم المستهلكة " حـ/61"

الجدول رقم 14: يوضح نسب المواد واللوازم المستهلكة.

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
612	وقود	2715600.18	5.2%
613	مواد ولوازم	19325858.20	37%
614	كهرباء وغاز	26701928.63	51%
618	تزويد مجمع بغاز وكهرباء	3428956.34	6.6%
	المجموع	52172343.35	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين " بتصرف "

تعليق:

نلاحظ أن أكبر نسبة هي 51% حيث تعبر هذه النسبة عن استعمال الأكبر للغاز والكهرباء وهي مادة المستعملة والأولية في نشاط المؤسسة والتي تعتمد في نشاطها على توزيع الغاز والكهرباء.

حيث تعبر 5.2% أقل نسبة من استهلاك المواد ويخصص هذا العيب في الوقود خاصة بسيارات

والنسبة 37% هي تعتبر أكبر من النسبة السابقة تخصص 5% النسبة في استهلاك المواد واللوازم.

وأخيراً نسبة 6.6% تخصص في تزويد المباشر للمواد المستهلكة ( غاز وكهرباء) وجزء يخص في النقل

## جدول رقم 15: حـ/ 61 المواد والاوزام المستهلكة

توريد المستهلكين (الغاز والكهرباء)	كهرباء وغاز	مواد واوزام	مواد مستهلكة	البيان	رقم
	26,701,928.63			الغاز الطبيعي	13
			2,715,600.18	استهلاك المواد المخزنية	16
3,366,292.61				توريد المباشر للمواد المستهلكة ( غاز وكهرباء)	17
		193,104,669.37		محتويات المواد المباشرة المستهلكة	18
15,394.52				النقل	20
47,269.21		15,388.83		عدم التشغيل المصاريف	70
3,428,956.34	26,701,928.63	19,325,858.20	2,715,600.18	مجموع	
				مجموع	
				52172343.34	

المصدر: من اعداد الطابقتين بالاعتماد على قسم الشؤون المالية والمحاسبية - بتصرف -



## 2- بالنسبة للخدمات الحساب "62"

جدول رقم 17: يوضح نسب الخدمات

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
620	النقل	217850.00	%0.08
621	الايجار ورسوم الايجار	2432110.72	%0.98
622	الصيانة والاصلاح	92074227.22	%35.25
623	مقاومات فرعية	145327866.98	%55.63
624	وثائق	1350168.00	%0.52
625	مكافأة الغير	3155170.12	%1.2
626	اشهار	219940.18	%0.08
627	انتقالات واستقبالات	6609535.38	%2.53
628	بريد ومواصلات	9839733.00	%3.76
	مجموع	261226701.5	%100

المصدر: من اعداد الطالبين - بتصرف -

التعليق:

نلاحظ أن أكبر نسبة 55.63% تخصص في اعمال المقاومات التي تقوم بها المؤسسة يقدر بـ:

145327866.99

وأقل نسبة 0.08% يخصص في النقل واشهار يقدر في النقل بـ: 217850 والاشهار بـ:

219940.18

- الحساب رقم 620 النقل : تمثل نسبة اقل 0.08% وتضم نقل وشحونات اخرى وتمثل أساساً في

مصاريف نقل خارج عن نقل عمال أو مبيعات.

- الحساب رقم 621 الايجار ورسوم الايجار. تمثل نسبة 0.93% وهي مصاريف الايجار.

- حساب رقم 622 الصيانة والاصلاح: تخصص لنسبة 35.25% وهذا لأنها خاصة بصيانة قامت بها المؤسسة للغير وليس لنفسها. ونلاحظ أن هذه النسبة من إجمالي أعباء ناتجة عن نشاط المؤسسة من تقديم خدمات.
- حساب رقم 623 مقاوله فرعية: يخص بنسبة 55.63% وهي أكبر نسبة تعبر عن أعمال التي تقوم بها المؤسسة كتنفيذ مقاوله أو مشروع.
- حساب رقم 624 وثائق: والتي تخصص لها نسبة 0.52% حيث تقوم المؤسسة بتسجيل اشتراكات في الصحف والمجلات.
- حساب رقم 625 مكافآت الغير: بنسبة 1.2% تمثل هذه النسبة المصاريف التي تدفعها المؤسسة إلى الغير نظير الأتعاب والعلاوات.
- حساب رقم 626 الاشهار: تمثل نسبة أقل وهي 0.08%.
- حساب رقم 627 انتقالات واستقبالات: تمثل نسبة 2.53% وتعبر عن مهام المؤسسة وتكاليف السفر والاطعام وتكاليف الاقامة واعباء اخرى .. الخ.
- حساب 628 بريد ومواصلات: تمثل نسبة 3.76% ويعبر هذا العبء مثلاً في اعباء الهاتف المتمثلة في اتصالات داخلية للمؤسسة.

### المطلب الثاني: ترتيب وتبويب التكاليف حسب الوثائق

#### 1- التوزيع الاولي:

إن التحول من التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب وظائفها أمراً يتطلب منا مسبقاً تحديد مفاتيح التوزيع، ثم من خلاله يحمل كل قسم بالقدر الذي يستحقه من إجمالي التكاليف، وهذا ليس بالامر السهل وقد وضعت هذه المفاتيح بشكل نسب مئوية وتقريبية حسب طبيعة كل حساب من حسابات التكاليف والمفتاح المقترح، فهناك حسابات يمكن تحميلها مباشرة على مراكز التكلفة وهناك حسابات تشترك بين اكثر من مركز يتم تحميلها على كل مركز من مراكز التكلفة حسب المفتاح المحدد.

الجدول رقم 18: يوضح مفاتيح التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة

ر.ح	اسم الحساب	المبلغ الموزع	اقسام مساعدة			اقسام رئيسية	
			الادارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
61	مواد ولوازم مستهلكة						
612	وقود	2715600.18		%100			
613	مواد ولوازم	19325858.20	%58			%26	%16
614	كهرباء وغاز	26701928.63					%100
618	تزويد مجتمع بغاز وكهرباء	3428956.34	%50				%50
61	النقل	217850		%100			
612	الايجار ورسوم الايجار	2432110.72	%100				
613	الصيانة والاصلاح	92074327.22			%100		
614	مقاومات فرعية	14532866.99					%100
618	وثائق	1350168	%50				%25
625	مكافأة الغير	3155170.12	%31		%24		%15
626	اشهار	219940.18	%100				
627	انتقالات واستقبالات	6609535.38	%35				
628	بريد ومواصلات	9839733	%66				%17
63	مصارف مستخدمين	202733885.1	%50		%25		
		27467756	%50		%15		%10

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على جدول الاعباء الغير مباشرة

الجدول رقم 19: يوضح توزيع الاعباء الغير مباشرة الاولي

رقم الحساب	اسم حساب	مبلغ موزع	اقسام مساعدة				اقسام رئيسية
			الادارة	النقل	الصيانة	التمويل	
61	مواد ولوازم مستهلكة						
612	وقود	27,156,600.18		2,715,600.18			
613	مواد ولوازم	1,932,585.20	1,120,899.76			6,942,501.45	3,092,137.31
614	كهرباء وعزل	26,701,928.63					26,701,928.83
618	توزيع مجتميع بغاز وكهرباء	3,428,956.34	1,714,478.17				711,478.78
62							
620	النقل	217,850.00		217,850.00			
621	الاجار ورسوم الاجار	2,432,110.72	2,432,110.72				
622	الصيانة والاصلاح	92,074,327.22		92,074,327.22			
623	اصال مقولات	145,327,866.99					145,327,866.99
624	وثائق	1,350,168.00	675,084.00			337,275.52	337,275.52
625	مكافآت الغير	3,155,170.12	978,102.73	473,275.52	757,240.83	473,275.52	473,275.52
626	اشهار	219,960.18	219,960.18				
627	انتقالات واستقبالات	6,609,535.38	2,313,337.38	4,961.68			
628	بريد ومواصلات	9,839,733.00	6,494,223.78			16,772,754.61	16,772,754.61
63	مصرف مستخدمين	202,733,885.10	101,366,942.60	50,683,471.28	50,683,471.28		
64	ضرائب ورسوم	27,467,756.00	13,733,878.00	4,120,163.40	4,120,163.40	2,746,775.60	2,746,775.60
	مجموع التوزيع الاولي	543,600,686.00	141,137,115.30	54,931,428.38	64,835,202.72	10,667,849.18	182,066,758.90

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على العباء الغير مباشرة بتصرف

التعليق:

نلاحظ من الجدول أن القيمة الأكبر في عملية توزيع الأعباء الغير مباشرة هي قسم البيع ( التوزيع ) المقدره بقيمة : 182066758.9 مقارنة مع المبلغ الاجمالي المقدر بـ: 54600686 والقيمة الأقرب نجدها في قسم التموين مقدره بقيمة : 10667849.18

## 2- التوزيع الثانوي:

بعد التوزيع الأولي وحصول كل مركز على نصيب الملائم من التكاليف ونحاول في هذه الخطوة توزيع وتحميل الأعباء غير مباشرة من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية هي الإدارة والنقل والصيانة

### الجدول رقم 20: يوضح توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

أقسام رئيسية		الأقسام المساعدة			المرکز / البيان
182066758.9	10667849.18	64835202.73	54931428.38	141137115.3	مجموع توزيع أولي
%2/9	2/9	%2/9	%3/9	×	توزيع أعباء العدارة
%5	%3	%87	×	%5	توزيع أعباء الصيانة
%5	%7	×	%10	%7	توزيع أعباء النقل
××	××	—	—	—	مجموع توزيع الثانوي

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الأعباء غير المباشرة

### تحديد الخدمات المتبادلة:

سبق وأن عرفنا أن اقسام الثانوية كأقسام مساعدة حيث تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كما تتبادل خدمات فيما بينها، وقد ظهر أن قسم إدارة يقدم خدمات لقسمي الصيانة والنقل وغيرها من الأقسام المعنية وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة والنقل، وكذلك قسم النقل يقدم خدمات لقسمي الإدارة والصيانة، وفي هذه الحالة نكون في صدد التكلم عن التوزيع التبادلي

## الطريقة الجبرية:

X: تمثل أعباء الإدارة

Y: تمثل أعباء الإدارة

Z: تمثل أعباء قسم النقل.

$$\sum I_{ت(x)} + \frac{3}{9}\%y + \frac{2}{9}\%z$$

$$\sum I_{ت(y)} + 5\%y + 87\%z$$

$$\sum I_{ت(z)} + 7\%y + 10\%z$$

## تحديد وحدات العمل:

بعد وصول إلى النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن تكون بعضها حقيقياً أو هو جزء من هيكل المؤسسة وبعضها قد يكون نظرياً وكلها تعبر عن مراكز الأعباء وتحليلها، ثم تحميلها على التكاليف.

هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة عمل، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم وذلك بقسمة أعباء القسم على عدد وحدات العمل، تحصل على الجزء الذي يجب أن تتحمله هذه المبيعات من أعباء القسم.

## المطلب الثالث: تقييم ودراسة لوضعية المالية

1- عرض جدول الحسابات: 1/ القيمة المضافة حـ / (81)

القيمة المضافة: الإيرادات، التكاليف.

أي: حـ 81: ( حـ / 81 + حـ / 72 + حـ / 73 + حـ / 74 + حـ / 75 ) - ( حـ / 61 + حـ / 62 ).

## جدول رقم 21: القيمة المضافة:

رقم الحساب	البيان	المبلغ المدين	الدائن
80	الهامش الإجمالي		
71	الإنتاج المباع	149550452.75	
72	الإنتاج المخزن		
73	إنتاج المؤسسات الخاصة	27551980.98	
74	أدوات مقدمة	74554712.18	
75	تحويل تكاليف الإنتاج	89582779.01	
61	مواد ولوازم مستهلكة		52172343.35
62	خدمات		261237630.28
81	القيمة المضافة	417332439.71	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات نتائج للمؤسسة خلال 2008

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة المضافة هي مدينة وهذا يعني أن المؤسسة تحقق إيرادات أكبر من التكاليف.

2/نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال:

نتيجة الاستغلال: حـ/83: ونتيجة الاستغلال: حـ/83: ( حـ/81 + حـ/76 + حـ/77 + حـ/78 ) -  
( حـ/64 + حـ/65 + حـ/66 + حـ/68 ).

## جدول رقم 22: نتيجة الاستغلال:

رقم الحساب	البيان	المدين	الدائن
81	القيمة المضافة	417332439.2	
76	المدخولات المالية		
77	نواتج متنوعة	430570.56	
78	تحويل تكاليف الانتاج	858325.26	
63	مصاريف المستخدمين		202733885.10
64	الضرائب والرسوم		2746775600
65	مصاريف مالية		527954.63
66	مصاريف متنوعة		1396149.01
68	مصاريف الاستهلاك والمؤونات		405772.765.81
83	نتيجة الاستغلال		277999429.35

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات نتائج للمؤسسة خلال 2008

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن نتيجة الاستغلال دائنة وهذا ما يعني أن المؤسسة حققت إيرادات أكبر من التكاليف.

3/نتيجة خارج الاستغلال: حـ/84.

نتيجة خارج الاستغلال: حـ/84 = حـ/79 - حـ/69 .

## جدول رقم 23: النتيجة خارج الاستغلال:

رقم الحساب	البيان	مدين	مدان
79	نواتج خارج الاستغلال	113649202.29	
69	تكاليف خارج الاستغلال		97745804.46
84	نتيجة خارج الاستغلال		277999429.35

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

**التعليق:** نلاحظ من الجدول أن نتيجة خارج الاستغلال دائنة ما يفسر أن التكاليف خارج الاستغلال هي أصغر من النواتج خارج الاستغلال.

#### 4/ النتيجة الإجمالية للسنوات المالية:

النتيجة الإجمالية: ( نتيجة الاستغلال حـ/83) - ( نتيجة خارج الاستغلال حـ / 84)

#### جدول 24: النتائج الإجمالية:

رقم الحساب	البيان	مدين	مدان
83	نتيجة الاستغلال		277999429.35
84	نتيجة خارج الاستغلال	15903397.83	
880	نتيجة الإجمالية		262096031.52

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

**التعليق:** نلاحظ من الجدول أن النتيجة الإجمالية دائنة لكون نتيجة الاستغلال سالبة في المؤسسة.

#### فرع 1: حساب بعض نسب عوامل الإنتاج:

$$\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال}} = 0.5 \quad \text{نسبة التكامل الداخلي:}$$

#### جدول 25: نسبة التكامل الداخلي:

البيان	المبلغ
القيمة المضافة (1)	417332439.71
رقم الأعمال (2)	1570059236.93
نسبة التكامل: (1) ÷ 2	0.27

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

$$\text{رقم الأعمال: } 1570059236.93 = 74554712.18 + 1435504524.75$$

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن التكامل الداخلي بنسبة ضعيفة وبالتالي المؤسسة بعيدة عن تحقيق التكامل الداخلي:

### 2/ نسبة المصاريف المالية:

$$\text{نسبة المصاريف المالية:} = \frac{\text{مصاريف مالية}}{\text{القيمة المضافة}}$$

### جدول 26: نسبة المصاريف المالية:

المبلغ	البيان
527954.63	مصاريف مالية
417332439.71	القيمة المضافة
0.1265	نسبة المصاريف المالية:

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

التعليق: نلاحظ من الجدول أن نسبة المصاريف المالية ضعيفة وهذا راجع للانخفاض الكبير للمصاريف المالية في المؤسسة.

### 3/ نسبة مصاريف المستخدمين:

$$\text{نسبة مصاريف المستخدمين:} = \frac{\text{مصاريف المستخدمين}}{\text{القيمة المضافة}} = 0.5$$

### جدول 27: نسبة مصاريف المستخدمين

المبلغ	البيان
202733558.10	مصاريف مستخدمين (2)
417332439.71	القيمة المضافة (1)
0.49	نسبة مصاريف: (1) ÷ 2

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

**التعليق:** نلاحظ من الجدول أن نسبة المصاريف المالية في زيادة وهذا راجع لانخفاض القيمة المضافة وزيادة المصاريف المالية.

**4/ نسبة حصص الاستهلاك:**

$$\text{نسبة حصص الاستهلاك} = \frac{\text{حصص الاستهلاك}}{\text{القيمة المضافة}}$$

**جدول رقم 28: نسبة حصص الاستهلاك:**

المبلغ	البيان
405772765.81	حصص الاستهلاك (2)
417332439.71	القيمة المضافة (1)
0.9723	نسبة حصص الاستهلاك (1) ÷ 2

**المصدر:** من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج

**التعليق:** نلاحظ من الجدول أن نسبة حصص الاستهلاك جيدة وهذا راجع إلى تزايد الاستثمارات في المؤسسة.

**الفرع الثاني: عرض الميزانية المالي:**

**جدول رقم 29: الميزانية المالية المختصرة**

%	المبلغ	الخصوم	%	المبالغ	الأصول
69	891249832.5	الأموال الدائمة	20.91	24762557652.23	الأصول الثابتة
4.71	6089731.75	أموال خاصة	0.07	911076.96	الأصول المتداولة
26.29	339636704.5	ديون طويلة الأجل	65.94	851753571.70	قيم الاستغلال
		ديون قصيرة الأجل	6.05	78456318.60	قيم غير جاهزة
					قيم جاهزة
100	1291666423.88	المجموع	100	1291666423.89	المجموع

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة

## تحليل عن طريق النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من مؤشرات التوازن المادي إلا أنه يوجد عدد كبير من النسب المالية ولكن في دراستنا هذه سوف نكتفي بذكر بعضها ودراسة بعضها الأخيرة بحيث نتطرق للنسب المرتبطة ارتباطا وثيقا بطبيعة نشاط المؤسسة وتتخطى النسب المتداخلة ذات المدلول الواحد في التحليل.

## 4/ نسب الهيكلية:

## هيكلية الأصول :

$$\bullet \text{ نسبة الأصول الثابتة: } = \frac{\text{الأصول الثابتة}}{\text{مجموع الأصول}}$$

$$\bullet \text{ نسبة الأصول المتداولة: } = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{مجموع الأصول}}$$

## هيكلية الخصوم:

$$\bullet \text{ نسبة الأموال الخاصة: } = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

$$\bullet \text{ نسبة الديون طويلة الأجل: } = \frac{\text{ديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

## 3/ نسبة التمويل :

$$\text{أ نسبة التمويل الدائم: } = \frac{\text{الأصول الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

## جدول رقم 30: نسبة التمويل الدائم:

المبلغ	البيان
39.76369479.91	الأصول الدائمة (1)
4276527652.23	القيمة المضافة (2)
9.30	نسبة التمويل الدائم: (1) ÷ 2

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة

التعليق: نلاحظ من الجدول أن تمويل دائم أصغر من 1 وهذا يعني أنه لدينا رأس مال عام دائم وهذا ما يعبر عن أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة للمؤسسة.

ب/نسبة التمويل الخاص:

$$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}} = \text{نسبة التمويل الخاص:}$$

جدول رقم 31: نسبة التمويل الخاص:

المبالغ	البيان
405772765.81	الأموال الخاصة (1)
417332439.71	الأصول الثابتة (2)
1.23	نسبة التمويل الخاص: (1) ÷ 2

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة

التعليق: نلاحظ أن لدينا نسبة تمويل الخاص أكبر من (1) وهذا يعني أن المؤسسة تفتقر لرأس مال عامل خاص وأن الأموال الخاصة للمؤسسة لا تغطي الأصول الثابتة فهي تلجأ للديون الطويلة الأجل.

4/ نسبة السيولة:

$$\bullet \text{ نسبة السيولة العامة: } = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{ديون قصيرة الأجل}}$$

$$\bullet \text{ نسبة السيولة المختصرة: } = \frac{\text{قيم غير جاهزة} + \text{قيم جاهزة}}{\text{ديون قصيرة الأجل}}$$

جدول رقم 32: نسبة السيولة المختصرة:

المبالغ	البيان
1709759447.03	قسم الغير الجاهزة + قيم الجاهزة (1)
3396366704.54	نسبة التمويل الخاص (2)
5.034	نسبة السيولة المختصرة: (1) ÷ 2

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة

$$1709759447.03 = 339636704.54 + 1370122742.49$$

**التعليق:** نلاحظ أن لدينا نسبة السيولة المختصرة أكبر من (1) وهذا يعني أن المؤسسة لها قدرة زائدة في تسديد ديونها القصيرة الأجل.

نسبة الاستقلالية المالية:

$$1.5 = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}} : \text{نسبة الاستقلالية المالية}$$

جدول رقم 33: نسبة الاستقلالية:

المبالغ	البيان
5247026035.39	الأموال الخاصة (1)
400535436.29	مجموع الديون (2)
13.10	نسبة الاستقلالية المالية: (1) ÷ 2

**المصدر:** من إعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة

$$400535436.29 = 339663704.54 + 60898731.75$$

**التعليق:** نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية ضئيلة وهذا ما يعني أن المؤسسة لا تعتمد في سياستها على الأموال الخاصة بل على الديون الطويلة والقصيرة الأجل.

نسبة قابلية السداد:

$$1 < \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{مجموع الديون}} : \text{نسبة قابلية السداد}$$

جدول 34: نسبة قابلية السداد

المبالغ	البيان
1291666423.89	مجموع الأصول (1)
400535463.29	مجموع الديون (2)
3.22	نسبة قابلية السداد: (1) ÷ 2

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ميزانية المؤسسة

**التعليق:** نلاحظ أن نسبة قابلية السداد أكبر من 3 وهذا ما يعني أن للمؤسسة قابلية لسداد ديونها في الأجل المحددة.

## خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الوسائل المعتمدة في دراسة الوضعية المالية لأي مؤسسة اقتصادية وهذا بعد الدراسة التحليلية التي قمنا بدراستها في شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط مديرة التوزيع بغارداية من خلالها درستنا التي أجريناها بالمؤسسة استطعنا التعرف عليها فحاولنا مقارنة ما تناولناه في الجانب النظري مع ما وجدناه

فقمنا بتحليل مختلف تكاليف عملية التبويب وتحليل مختلف تكاليف وأيضاً دراسة الوضعية المالية من خلال دراستنا لميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة 2008 لاحظنا من خلالها المؤسسة لم تحقق أرباح إلا أنها عانت من عجز في سنة 2007 وخلال تعرضنا للدراسة المالية للمؤسسة تبين أنها إيجابية في سياستها المنتهجة إلا أنها لا تخلو من سلبيات

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية ودورها في فعالية التسيير، حاولنا إبراز الدور الهام الذي يلعبه هذا الأخير في رقابة على عناصر التكاليف، والهدف من حساب التكاليف وسعر التكلفة ليس الهدف منه الوصول إلى تحديد النتيجة فحسب بل الرقابة على العمليات الإنتاجية ورقابة هذه التكاليف أيضاً، من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الفروقات ثم التوصل إلى معرفة الأسباب الانحرافات وهكذا من أجل ضبط هذه التكاليف والحد من الإسراف والسرقة ومحاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات وهذا ما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة على ضوء كفاءة واستغلال أمثل للموارد المتاحة، ونظراً لعدم الاستعمال الشائع لمحاسبة التكاليف ( المحاسبة التحليلية) مازال من أهم المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا لغياب هذه الأداة التسييرية في الجزائر، فإن هنا النظام لم يكتمل بعد، وإذا تم إتباعه فهذا لأجل تحديد النتائج ومعرفة بعض المعلومات فقط فلا توجد مراجع جزائية تبين إجراءات المحاسبة التي تضبط وتراقب عناصر التكاليف.

#### توصيات الدراسة ( اقتراحات):

يهدف اكتساب البحث فائدة أكثر وبناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إجمال بعض التوصيات التي نرى انه من الضروري العمل بها مستقبلاً وذلك على مستويين:

#### على المستوى العام:

- اتخاذ قرار إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف، على مستوى المؤسسة أو على مستوى الكلي.
- من أجل تحقيق التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية يجب توعية المسؤولين في المؤسسة بالدور الحقيقي للمعلومات الناتجة عنها وفي مجال عملهم. إذا ما تم استعمال تقنياتها بجدية وكذا تحديد للمتعاملين معها، وهذا من أجل ضمان مصادر البيانات
- التنسيق بين جميع الاطراف الفاعلة في اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة والكامنة التي يجب اكتشافها والعمل على استغلالها فيما يحقق التحسين المستمر.
- تحديد نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية باعتماد على الطرق الجديدة مثلاً: المحاسبة المستندة للنشاط (ABC)

#### على مستوى المؤسسة:

- انشاء فرع للمحاسبة التحليلية مستقلة بدوره عن فرع المحاسبة العامة بحيث تسند اليه جميع البيانات المحاسبية اللازمة، من خلال خطة عمل يسير عليها.

- تكييف معطيات المحاسبة العامة المعدة كل سنة وفق ما تتطلبه المحاسبة التحليلية.
- توظيف أو تكوين مختصين مؤهلين في المحاسبة التحليلية، أو ضمان تأهيل علمي للمحاسبين الموجودين بالمؤسسة في هذا الميدان.
- إدخال آلية الإعلام الآلي في القيام بالمعالجة المحاسبية للمعطيات.
- ضرورة تحديد مسؤولية كل قسم على مستوى المؤسسة إجراء من شأنه أن يساعد على تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال تفادي تدخل مسؤوليات ومهام الأقسام.

#### آفاق مستقبلية للبحث:

وبذلك بحثنا للعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- دور نظام المحاسبة التحليلية كنظام معلومات تسيير في المؤسسة.
- تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس أنشطة ABC في المؤسسات الإقتصادية.
- أثر تدنية لتكاليف على تفعيل نظام محاسبة التسيير في المؤسسة.
- دور أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الإقتصادية.
- دراسة مقارنة نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية.
- أسس تنظيم أنظمة المحاسبة التحليلية.
- المحاسبة التحليلية كأداة تسمح لاتخاذ القرار.
- المحاسبة التحليلية وطرق تقييم التكاليف.

# قائمة المراجع

## الكتب باللغة العربية:

1. أحمد موسى موسى، المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1976.
2. بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة العامة، دار هوم، الطبعة الرابعة، 1998.
3. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان مطبوعات جامعة السياحة المركزية، الجزائر، 2007.
4. خليل عواد أبو خشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، جامعة البترا، 2009.
5. رحال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، فربي، إباتة، 2010.
6. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1992.
7. زعت مليكة، بوشنقىر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجدي، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
8. زكريا فريد عبد الفتاح، محمد أحمد مسعود، محاسبة التكاليف الفعلية، الناشر، مكتبة عين الشمس القاهرة، 1985.
9. زهير إبراهيم الحدرب، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 1994.
10. سعد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، الجزائر، 1998.
11. سعد أوكيل، محاسبة التحليلية، الجزء الأول، جامعة العلوم الاقتصادية، 1984.
12. سعدون علي وآخرون، تحليل الاستغلال التحليلي والمالي، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
13. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، سوريا، 1978.
14. شوقاوي عمر، رزوق عبد المالك، التسيير المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر، 2007.
15. صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهراء عمان، 1998.
16. صالح عبد الله، الرزق عطاالله، بن وردان خليل، محاسبة التكاليف، دار الزهران للنشر والتوزيع، 2010.
17. عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية، عمان، 2010.
18. عبد الحليم كواجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001.
19. عبد الناصر ابراهيم نور، عيد الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة، عمان، 2002.
20. فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، مبادئ وإجراءات رقابية، 1979.
21. م طويل، الاجتهاد في التسيير المالي والمحاسبي، مكتبة المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

22. مجدي عمارة، محاسبة التكاليف المعيارية، القاهرة، 1992.
23. محمد تيسير الدجين محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتعددة للتسويق والواردات، القاهرة، 2009. سفيان بن قاسم بن حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر.
24. محمود علي الجبائي، قصر السامراتي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
25. أبو منصف، الوجيز في المحاسبة، دار المحمدية، عنابة، 1997.
26. ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
27. ناصر داداي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1994.
28. ناصر داداي عدون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
29. هاشم أحمدن عطية محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
30. يعقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية، ديوان مطبوعات الجزائر، 2009.

### الرسائل ومنشورات:

31. أغواد مريم، صديقي سعيدة، محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات العمومية، مذكرات لنيل شهادة ليسانس العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011.
32. بن شالف محمد الأمير، بوسماحة فاروق، دور المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، العلوم التجارية، المركز الجامعي، المدية، 2004.
33. التومي اسماعيل، نصيري علي، المحاسبة التحليلية كأداة للمراقبة والتسيير لنيل شهادة ليسانس العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010.
34. سمية شامي، عبد الغني راشدي، دور مراقبة التسيير في تحسين الفعالية التنظيمية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2009.
35. طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الانتاج، رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
36. عزوز نجاة، جعفر فتيحة كترة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير وإتخاذ القرار، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2005.
37. علي آغا وآخرون، تحليلي التحليل وحساب النتيجة التحليلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، علوم تجارية، مركز جامعي، المدية، 2006.

38. محبوس زكريا، مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010.
39. مدور محمد، فواري عبد القادر تحليل التكاليف وحساب سعر التكلفة المتغيرة، مذكرات تخرج لنيل شهادة الليسانس، العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي، المدية، 2003.
40. المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، محاسبة التحليل، الاستغلال والتكاليف، الجزائر.

### مواقع الكترونية

41. منتدى اشراقة الجزائر، عموميات أساسية في المحاسبة التحليلية، كلية الاقتصاد والتسيير

<http://malira.4007.com>

الكتب باللغة الفرنسية:

42. Gerard Melyon, comptabilité Analytique, Breal 2<sup>ed</sup> paris, 2001.
43. Louis Dubrulle, ddier Jourdian, Comptabilité Analytique, de gestion, Dund, paris, 2000.
44. Patrick Pihget, Comptabilité Analytique, Economic, 3<sup>ed</sup> , paris, 2001.
45. Jacques magren, Gérard Ausset, Comptabilité analytique, outil de gestion, aid a la déasion organisation, paris, 1988

الملاحق



الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز  
Société algérienne de l'électricité et du gaz

**DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE GROUPE**  
Projet comptabilité

N° 1056 DFCG/FC.R

Alger, le 2005 30

### NOTE DE SERVICE

**Objet : Imputations analytiques des DGD et des DR Distribution**

Dans le cadre de l'adaptation du plan comptable analytique de l'entreprise à la nouvelle organisation de la Distribution, les services de l'entreprise sont informés que le plan comptable analytique est mis à jour par la création des comptes cités en annexe

L'attention des Services de l'entreprise est attirée sur les changements d'intitulés opérés au niveau de certains comptes déjà utilisés (924) de façon à répondre aux besoins de la nouvelle organisation

Les services concernés, voudront bien mettre à jour les fichiers en leur possession.

LE DIRECTEUR DES FINANCES  
ET COMPTABILITE GROUPE

Signé : A. CHOVAL

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
 DIRECTION DE LADISTRIBUTION GHARDAIA  
 DIVISION FINANCES COMPTABILITE

TPR ELEC & GAZ

T P R ELEC		OBS
9372M11	TRAVAUX ET SERVICES FACTURES	65 297 828,10
9372M12	INTERVENTION DES SERVICES TECH	836 710,00
9872M1	TPR PRODUIT	- 59 100 765,56
	<b>RESULTAT ELEC</b>	<b>7 033 772,54</b>
T P R GAZ		NEGATIF
9373M11	TRAVAUX ET SERVICES FACTURES	1 755 248,34
9373M12	INTERVENTION DES SERVICE TECHN	260 496,00
9873M1	TPR PRODUIT	- 14 194 880,77
	<b>RESULTAT GAZ</b>	<b>- 12 179 136,43</b>
	<b>RESULTAT TPR</b>	<b>- 5 145 363,89</b>
		POSITIF
		POSITIF

visa du comptable

LE DFC

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
DIRECTION DE LA DISTRIBUTION GHARDAIA  
DIVISION FINANCES COMPTABILITE

## LISTAGE DES CHARGES PAR ACTIVITES GAZ

RESEAU DISTRIBUTION GAZ		
<b>FOCTIONNEMENT</b>		
9331M1203	FONCT INSTAL DIVERSES	6 165,00
9331M1303	FONCT RESEAU MP/BP	-
9331M1403	FONCT POSTE DE DETENTE	-
9331M1503	FONCT BRANCHEMENTS	38 075,74
9331M1603	FONCT COLONNES MONTANTES	-
9331M1703	FONCT COMPTAGES	32 400,00
<b>TOTAL -A-</b>		<b>76 640,74</b>
<b>ENTRETIEN PROGRAMME</b>		
9331M1205	INSTALLATIONS DIVERSES	44 000,00
9331M1305	RESEAU MP/BP	9 800,00
9331M1405	POSTE DE DETENTE	-
9331M1605	COLONNES MONTANTES	-
9331M1505	BRANCHEMENTS	597 706,44
9331M1705	COMPAGES	-
<b>TOTAL -B-</b>		<b>651 506,44</b>
<b>ENTRETIEN SUR INCIDENT</b>		
9331M1206	INSTALLATIONS DIVERSES	-
9331M1306	RESEAU MP/BP	410 186,55
9331M1406	POSTE DE DETENTE	-
9331M1506	BRANCHEMENTS	1 954 630,37
9331M1606	COLONNES MONTANTES	-
9331M1706	COMPTAGES	-
<b>TOTAL -C-</b>		<b>2 364 816,92</b>
<b>TOTAL -A+B+C-</b>		<b>3 092 964,10</b>
<b>DISTRIBUTION PUBLIQUE ELEC</b>		
9333M1001	ALIMENTATION	86 545 219,52
9333M1102	UTILISATION RESEAU TRANSIT	32 479 039,52
9333M1103	RELEVÉ FACTURATION RECouvreME	334 650,00
9333M1104	TRAITEMENT DES RECLAMATIONS	-
9333M1105	COUPURES RETABLISSEMENTS	93 900,00
9333M1106	INFORMATION ET PUBLICITE	-
9333M1107	COUITS PERMANENTS SYSTEMES CREG	372 335,65
<b>TOTAL</b>		<b>119 825 144,69</b>
<b>TOTAL GAZ</b>		<b>122 918 108,79</b>

visa du comptable

LE DFC

MOIS:	Q
PIECE	X9902

## ECRITURES DE DETERMINATION DE RESULTATS 2011

CC	SENS	COMPTE	DEBIT	CREDIT	LIBELLE
9	1	906	999 999 999,99	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	906	104 129 886,53	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	907	-	999 999 999,99	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	907	-	999 999 999,99	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	907	-	242 235 962,05	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	908	999 999 999,99	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	908	621 061 208,69	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	9821M1	-	64 144 751,70	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	9823M1	-	185 389 333,75	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	9831M1	-	10 607 203,22	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	9833M1	-	219 924 246,37	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	2	9872M1	6 011 182,56	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	9873M1	-	3 659 231,00	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	9889M1	1 430 937,28	-	SOLDE COMPTE BILAN 2011
9	1	9897M1	-	6 672 486,97	SOLDE COMPTE BILAN 2011
T			999 999 999,99	999 999 999,99	
T			999 999 999,99	999 999 999,99	
T			732 633 215,06	732 633 215,06	
			2 732 633 215,04	2 732 633 215,04	

LE DFC

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
 DIRECTION DE LA DISTRIBUTION GHARDAIA  
 DIVISION FINANCES COMPTABILITE

FORMATION

CODE	INTITULE	9251M1 ADM FORMATION	9252M1 FORM PROF SPEC ET RECYCL	9253M1 PERFECT PROF EN ALG	9254M1 PERFECT PROF A LETRANG	9255M1 PERFECT PROF SUR LIEU DE TRAV	9257M1 APPRENTISSAG	9259M1 COURS DU SOIR ET PAR CORESP
16	MATERIES, MATERIELS CONSOMMABLES STOCKES	-	-	-	-	-	-	-
17	FOURNITURES DIRECT CONSOMMEES (ELECT EAU	-	-	-	-	-	-	-
18	MATERIES, MATERIELS DIRECT CONSOMMES	-	-	-	-	-	-	-
20	TRANSPORTS	-	-	-	-	-	-	-
21	LOYERS ET CHARGES LOCATIVES	-	-	-	-	-	-	-
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS	-	-	-	-	-	-	-
23	TRAVAUX D'ENTREPRISE	-	-	-	-	-	-	-
24	DOCUMENTATION	-	-	-	-	-	-	-
25	REMUNERATION DES TIERS	-	434 100,00	-	-	-	-	-
26	PUBLICITE	-	-	84 502,55	-	-	-	-
27	DEPLACEMENTS ET RECEPTIONS	-	-	-	-	-	-	-
28	POSTES ET TELECOMMUNICATIONS	-	-	-	-	-	-	-
31	STATUTAIRES EXECUTION	-	1 076 679,96	-	-	-	-	-
32	STATUTAIRES MAINTIEN	530 930,40	3 017 652,04	118 235,84	-	-	-	-
33	STATUTAIRES CADRE	-	20 439,60	276 590,88	-	-	-	-
34	CONTRACTUELS	-	-	-	-	-	-	-
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL	-	-	-	-	-	-	-
40	VF APPRENTISSAGE FORMATION PROFESSIONNEL	-	-	-	-	-	-	-
41	TAP	-	-	-	-	-	-	-
44	IMPOT FONCIER	-	-	-	-	-	-	-
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMEN DE MESURE	-	-	-	-	-	-	-
48	AUTRES IMPOTS ET TAXES	-	-	-	-	-	-	-
51	FRAIS FINANCIERS	-	-	-	-	-	-	-
52	FRAIS ASSURANCES	-	-	-	-	-	-	-
53	DOTATIONS AMORTI & RESORP FRAIS PRELIM	-	-	-	-	-	-	-
54	DOTATIONS PROVISIONS GROS ENTRETIEN	-	-	-	-	-	-	-
57	AUTRES PROVISIONS	-	-	-	-	-	-	-
58	FRAIS DIVERS	-	-	-	-	-	-	-
	<b>TOTAL</b>	<b>530 930,40</b> 9,55%	<b>4 548 871,60</b> 81,83%	<b>479 329,27</b> 8,62%	-	0,00%	-	0,00%
	<b>TOTAUX</b>	<b>5 599 131,27</b>						0,00%

LE DFC

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
DIRECTION DE LADISTRIBUTION GHARDAIA  
DIVISION FINANCES COMPTABILITE

## LISTAGE DES CHARGES PAR ACTIVITES ELEC

RSEAU DISTRIBUTION ELEC		
<b>FONCTIONNEMENT</b>		
9321M1203	FONCT POSTE MT/BT	4 048 559,73
9321M1303	FONCT RESEAU AERIEN MT/BT	-
9321M1403	FONCT RESEAU SOUTERRAIN	788 057,27
9321M1503	FONCT BRANCHEMENT	66 580,00
9321M1603	FONCT COLONNES MONTANTES	-
<b>TOTAL -A-</b>		<b>4 903 197,00</b>
<b>ENTRETIEN PROGRAMME</b>		
9321M1205	ENTRET PROG POSTE MT/BT	5 316 201,53
9321M1405	ENTRET PROG RESEAU SOUTERRAIN	-
9321M1305	ENTRET PROG RES AERIEN MT/BT	1 336 566,59
9321M1505	ENTRET PROG BRANCHEMENT	9 306 297,35
9321M1605	ENTRET PROG COLONNES MONTANTES	-
<b>TOTAL -B-</b>		<b>15 959 065,47</b>
<b>ENTRETIEN SUR INCIDENT</b>		
9321M1206	ENTRET/INCID POSTE MT/BT	5 290 974,46
9321M1306	ENTRET/INCID RES AERIEN MT/BT	9 806 862,83
9321M1406	ENTRET/INCID RESEAU SOUTERRAIN	3 981 945,73
9321M1506	ENTRET/INCID BRANCHEMENT	6 061 847,50
9321M1606	ENTRET/INCID COLONNES MONTANTE	-
<b>TOTAL -C-</b>		<b>25 141 630,52</b>
<b>TOTAL -A+B+C-</b>		<b>46 003 892,99</b>
<b>DISTRIBUTION PUBLIQUE ELEC</b>		
9323M1001	ALIMENTATION	604 965 678,63
9323M1102	UTILISATION RESEAU TRANSIT	204 481 843,50
9323M1103	RELEVÉ FACTURATION * RECOUV*	295 095,00
9323M1104	TRAITEMENT DES RECLAMATIONS *	-
9323M1105	COUPURES*RETABLISSEMENT*	16 428 123,16
9323M1106	INFORMATION ET PUBLICITE	-
9323M1107	COUTS PERMANENTS SYSTEMES CREG	43 530 043,77
<b>TOTAL</b>		<b>869 700 784,06</b>
<b>TOTAL ELEC</b>		<b>915 704 677,05</b>

visa du comptable

LE DFC

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
 DIRECTION DE LA DISTRIBUTION GHARDAIA  
 DIVISION FINANCES COMPTABILITE

62 : SERVICES

CODE	INITIULE	TRANSPORT 620	LOYERS ET CHARGES LOCALITIVES 621	ENTRETIEN ET REPARATIONS 622	SOUS-TRAITANCE 623	DOCUMENTATION 624	REMUNERATIONS DES TIERS 625	PUBLICITE 626	DEPLACEMENT ET RECEPTIONS 627	POSTES ET TELECOMMUNICA TIONS 628	
13	GAZ NATUREL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
16	MATERIES, MATERIELS CONSOMMABLES STOCKES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
17	FOURNITURES DIRECTES CONSOMMEES (ELECT.FAU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
18	MATERIES, MATERIELS DIRECT. CONSOMMES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
20	TRANSPORTS	217 850,00	-	-	-	-	-	-	-	-	
21	LOYERS ET CHARGES LOCALITIVES	-	2 432 110,72	-	-	-	-	-	-	-	
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS	-	-	2 631 588,73	-	-	-	-	-	-	
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS (Les inondations)	-	-	89 442 738,49	-	-	-	-	-	-	
23	TRAVAUX D'ENTREPRISE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
24	DOCUMENTATION	-	-	-	145 327 866,99	-	-	-	-	-	
24	REMUNERATION DES TIERS	-	-	-	-	1 350 168,00	-	-	-	-	
26	PUBLICITE	-	-	-	-	-	3 155 170,12	219 940,18	-	-	
27	DEPLACEMENTS ET RECEPTIONS	-	-	-	-	-	-	-	6 609 535,38	-	
28	POSTES ET TELECOMMUNICATIONS	-	-	-	-	-	-	-	-	9 839 733,00	
31	STATUTAIRES EXECUTION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
32	STATUTAIRES MAINTRISE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
33	STATUTAIRES CADRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
34	CONTRACTUELS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
40	VF APPRENTISSAGE/FORMATION PROFESSIONNEL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
41	TAP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
44	IMPOT FONCIER	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMENTS DE MESURE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
48	AUTRES IMPOTS ET TAXES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
51	FRAIS FINANCIERS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
52	FRAIS ASSURANCES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
53	DOTATIONS AMORT. & RESORP FRAIS PRELIM.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
54	DOTATIONS PROVISIONS GROS ENTRETIEN	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
54	AUTRES PROVISIONS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
57	CHARGES HORS EXPLOITATION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
70	TOTAL	217 850,00	2 432 110,72	92 074 327,22	145 327 866,99	1 350 168,00	3 155 170,12	219 940,18	6 609 535,38	9 839 733,00	
<b>TOTAUX</b>		<b>2 432 110,72</b>		<b>92 074 327,22</b>		<b>145 327 866,99</b>		<b>1 350 168,00</b>		<b>3 155 170,12</b>	
										<b>219 940,18</b>	
										<b>6 609 535,38</b>	
										<b>9 839 733,00</b>	

VISA COMPTABLE

LE DFC

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DU CENTRE  
 DIRECTION DE LA DISTRIBUTION GHARDAIA  
 DIVISION FINANCES COMPTABILITE

61 : MATIERES ET FOURNIT CONSUMMEES

CODE	INTITULE	MATIERES CONSUMM (carburant)	MATIERES CONSUMM (fournitures)	ENERG ELECT ET GAZ NATUREL	FOURNITURE CONSUM P LA SOCIETE (elec;gaz;eau)
		612	613	614	618
13	GAZ NATUREL				
16	MATIERES, MATERIELS CONSOMMABLES STOCKES	2 715 600,18		26 701 928,63	3 366 292,61
17	FOURNITURES DIRECT CONSUMMEES (ELECTEAU				15 394,52
18	MATIERES, MATERIELS DIRECT CONSUMMES		19 310 469,37		
20	TRANSPORTS				
21	LOYERS ET CHARGES LOCATIVES				
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS				
23	TRAVAUX D'ENTREPRISE				
24	DOCUMENTATION				
25	REMUNERATION DES TIERS				
26	PUBLICITE				
27	DEREGEMENTS ET RECEPTIONS				
28	POSTES ET TELECOMMUNICATIONS				
31	STATUTAIRES EXECUTION				
32	STATUTAIRES MATRISE				
33	STATUTAIRES CADRE				
34	CONTRACTUELS				
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL				
40	VF APPRENTISSAGE/FORMATION PROFESSIONNEL				
41	TAP				
44	IMPOT FONCIER				
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMEN DE MESURE				
48	AUTRES IMPOTS ET TAXES				
51	FRAIS FINANCIERS				
52	FRAIS ASSURANCES				
53	DOTATIONS AMORT. & RESORP FRAIS PRELIM.				
54	DOTATIONS PROVISIONS GROS ENTRETIEN				
57	AUTRES PROVISIONS				
70	CHARGES HORS EXPLOITATION		15 388,83		47 269,21
	<b>TOTAL</b>	<b>2 715 600,18</b>	<b>19 325 858,20</b>	<b>26 701 928,63</b>	<b>3 428 956,34</b>
	<b>TOTAUX</b>			<b>52 172 343,35</b>	

VISA COMPTABLE

LE DFC

SONEIGAZ DISTRIBUTION CENTRE  
DIRECTION REGIONALE GHARDAJA  
DIVISION FINANCES ET COMPTABILITES  
EXERCICE 2016

2016

CPT	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	CPT	PASSIF	MONTANT
20	INVESTISSEMENTS				10	FONDS SOCIAL	
21	Frais préliminaires	0,00	0,00	0,00	13	Reserves	0,00
22	Valeurs incorporelles	3308560,03	0,00	3 308 560,03	14	Subventions d'investissements	1 701 442 446,53
24	Terrains	7 465 155 066,52	0,00	3 394 851 633,03	15	Ecart de réévaluation	213 597 604,25
240	Equipements de production	82 516 993,58	4 070 303 433,49	49 874 742,70	17	Comptes de liaison	3 226 990 364,96
241	Batiments	24 785 336,61	9 881 899,15	14 903 437,46	18	R.I.A	0,00
242	Installations complexes	6 609 204 483,05	3 851 125 027,38	2 758 079 455,67	19	Provisions pertes et charges	104 995 619,65
243	Matériel et outillage	25 108 696,84	20 642 617,24	4 466 079,60	TOTAL 1		
244	Matériel de transport	119 940 234,81	96 684 948,75	23 255 286,06	52	DETTES	254 346 646,78
245	Equipements de bureau	33 585 494,10	23 893 345,89	9 692 148,21	53	Dettes de stocks	0,00
246	Emballages récupérables	0,00	0,00	0,00	54	Detentions pour compte	29 456 283,66
247	Agencements et installations	43 980 569,84	28 431 933,92	15 848 635,72	55	Dettes envers les associés et sociétés apparentées	0,00
248	Autres équipements	526 033 247,89	7 301 410,28	518 731 837,61	56	Dettes d'exploitation	64 191 483,13
249	Equipements en instance d'inventaire	0,00	0,00	0,00	57	Avances commerciales	52 541 012,72
25	Equipements sociaux	24232579,51	15 826 403,32	5 406 176,19	58	Frais de personnel	0,00
26	Investissements en cours	872961282,98	0,00	872 961 282,98	59	Comptes créditeurs de l'actif	0,00
TOTAL 2		8 362 657 489,04	4 086 129 836,81	4 276 527 652,23	TOTAL 5		
30	STOCKS						
31	Marchandises	0,00	0,00	0,00			
33	Matières et fournitures	0,00	0,00	0,00			
34	Produits semi-ouvrés	0,00	0,00	0,00			
35	Produits et travaux en cours	0,00	0,00	0,00			
36	Produits finis	0,00	0,00	0,00			
37	Déchets et rebuts	0,00	0,00	0,00			
37	Stocks à l'extérieur	911 076,96	0,00	911 076,96			
TOTAL 3		911 076,96	0,00	911 076,96			
42	CREANCES						
43	Créances d'investissements	875 541,45	0,00	375 541,45			
44	Créances de stocks	0,00	0,00	0,00			
44	Créances sur associés et sociétés apparentées	0,00	0,00	0,00			
45	Créances pour compte	587 055 005,26	0,00	587 055 005,26			
46	Créances d'exploitation	4 009 442,52	122 558 720,78	4 009 442,52			
47	Créances sur clients	557 309 575,92	1 091 203,26	434 750 855,14			
48	Disponibilités	79 547 521,86	0,00	78 456 318,60			
49	Comptes débiteurs du passif	3 379 548,00	0,00	3 379 548,00			
TOTAL 4		1 231 676 635,01	123 649 924,04	1 108 026 710,97			
RESULTAT D'EXERCICE		262 096 031,62		262 096 031,62			
TOTAL GENERAL		9 857 341 232,53	4 209 779 760,85	5 647 561 471,68	5 647 561 471,68		

VISA COMPTABLE

## TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

N°Cptes	Désignation des comptes	Débit	Crédit
70	Ventes de marchandises	0,00	0,00
60	Marchandises consommées	0,00	0,00
	<b>total-1-</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
80	<b>MARGE BRUTE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
80	Marge brute	0,00	0,00
71	Production vendue	0,00	1 495 504 524,75
72	Production stockée	0,00	0,00
73	Production de l'entreprise pour elle meme	0,00	27 551 980,98
74	Prestations fournies	0,00	74 554 712,18
75	Transfert de charges de production	0,00	89 582 779,01
8910	Prést.recus, produits éner.matière/mat.	675 552 321,14	0,00
8920	Prést.fournies, produits éner.matière/mat.	0,00	0,00
61	Matières et fournitures consommées	52 172 343,35	0,00
62	Services	261 273 630,28	0,00
8912	Préstations recus - services	280 863 262,44	0,00
8922	Préstations fournies - services	0,00	0,00
	<b>total-2-</b>	<b>1 269 861 557,21</b>	<b>1 687 193 996,92</b>
81	<b>VALEUR AJOUTEE</b>	<b>0,00</b>	<b>417 332 439,71</b>
81	Valeur ajoutée	0,00	417 332 439,71
77	Produits divers	0,00	430 570,56
78	Transfert de charges de production	0,00	858 325,26
63	Frais de personnel	202 733 885,10	0,00
8913	Prestations recues-personnel	523 468,04	0,00
8923	Prestations fournier -personnel	0,00	0,00
64	Impots et taxes	27 467 756,00	0,00
8914	Prestations recus-impots et taxes	0,00	0,00
8924	Préstations fournies -impôts et taxes	0,00	0,00
65	Frais financiers	527 954,63	0,00
66	Frais divers	1 396 149,01	0,00
68	Dotations aux amort. et aux prov.	405 772 765,81	0,00
8915	Prestations recus-charge de structure	16 711 402,19	0,00
8925	Prestations fournies -charge de structure	0,00	0,00
8916	Prestations reques -sections auxiliaires	0,00	0,00
8926	Prestations fournies-sections auxiliaires	0,00	0,00
8917	Prest. recues-charges indirectes et reparties	41 487 384,10	0,00
8927	Prest. fournies-charges indirectes et reparties	0,00	0,00
	<b>total-3-</b>	<b>696 620 764,88</b>	<b>418 621 335,53</b>
83	<b>RESULTAT D'EXPLOITATION</b>	<b>277 999 429,35</b>	<b>0,00</b>
79	Produits hors exploitations	0,00	113 649 202,29
89192	Produits hors exploitations recus	0,00	0,00
89292	Produits hors exploitations fournis	0,00	0,00
69	Charges hors exploitations	97 745 804,46	0,00
89191	Charges hors exploitations- recus	0,00	0,00
89291	Charges hors exploitations -fournies	0,00	0,00
	<b>total-4-</b>	<b>97 745 804,46</b>	<b>113 649 202,29</b>
84	<b>RESULTAT HORS EXPLOITATION</b>	<b>0,00</b>	<b>15 903 397,83</b>
83	Resultat d'exploitation	277 999 429,35	0,00
84	Resultat hors d'exploitation	0,00	15 903 397,83
	<b>total-5-</b>	<b>277 999 429,35</b>	<b>15 903 397,83</b>
880	<b>RESULTAT BRUTE D'EXERCICE</b>	<b>277 999 429,35</b>	<b>0,00</b>
889	Impots sur le bénéfices		
88	<b>RESULTAT D'EXERCICE</b>		

CODE	INTITULE	9233M12	9233M2	9233M3	9233M4	9233M5	9233M6	9233M7	9233M8	9233M9	9233M11
16	MATERIELS, MATERIELS CONSOMMABLES STOCKES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
17	FOURNITURES DIRECT CONSUMMEES (ELECT,EAU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18	MATERIELS, MATERIELS DIRECT CONSUMMES	1 700,00	1 282 312,91	20 984,10	63 605,42	16 191,78	66 527,99	20 925,24	99 028,06	598 113,23	63 168,05
20	TRANSPORTS	-	-	238 485,21	789 160,74	240 036,25	544 693,82	555 828,24	-	-	385 120,39
21	LOYERS ET CHARGES LOCATIVES	-	-	143 000,00	-	47 000,00	-	-	-	26 760,07	-
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS	-	-	-	35 244,00	48 312,00	48 312,00	75 124,32	-	-	2 144 358,33
23	TRAVAUX D'ENTREPRISE	-	3 530,00	900,00	248 053,36	199 813,86	330 470,53	3 400,00	-	-	443 800,00
24	DOCUMENTATION	-	65 000,00	-	4 965 570,85	4 685 631,85	9 422 321,06	-	-	-	4 224 840,51
25	REMUNERATION DES TIERS	-	-	57 082,57	11 802,57	11 802,57	11 802,57	11 802,57	1 802,57	11 802,58	68 690,00
26	PUBLICITE	-	-	161 448,34	483 427,35	218 859,40	122 366,82	1 550,00	154 190,34	32 616,34	1 416 695,01
27	DEPLACEMENTS ET RECEPTIONS	37 500,00	-	-	-	-	-	-	-	9 000,00	210 940,18
28	POSTES ET TELECOMMUNICATIONS	-	159 296,99	338 615,84	885 529,65	463 778,78	92 417,78	41 695,66	57 137,50	71 747,60	1 427 274,75
31	STATUTAIRES EXECUTION	-	146 841,56	44 606,22	8 344 664,50	335 174,61	278 943,34	42 572,70	13 627,04	63 370,70	569 932,33
32	STATUTAIRES MAITRISE	-	-	1 578 486,48	20 791 469,40	6 014 512,50	3 107 562,72	-	-	508 860,16	1 085 684,16
33	STATUTAIRES CADRE	-	1 406 757,88	10 750 470,04	53 267 072,47	21 528 016,41	9 436 420,47	2 971 770,34	1 287 512,47	1 322 111,68	858 760,34
34	CONTRACTUELS	-	984 963,14	6 651 142,06	19 342 980,64	13 840 576,30	8 834 426,36	4 048 799,01	3 796 364,31	1 885 088,92	125 080,34
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL	-	-	283 894,37	78 202,52	174 336,42	421 968,96	78 305,20	92 265,58	-	-
40	VF APPRENTISSAGE FORMATION PROFESSIONNEL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41	TAP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
44	IMPOT FONCIER	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMEN DE MESURE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38 745,00
48	AUTRES IMPOTS ET TAXES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
51	FRAIS FINANCIERS	-	-	-	1 000,00	-	-	-	-	-	223 818,00
52	FRAIS ASSURANCES	-	-	-	350 590,50	-	-	-	-	-	146 910,32
53	DOTATIONS AMORT. & RESORP FRAIS PRELIM.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
54	DOTATIONS PROVISIONS GROS ENTRETIEN	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
57	AUTRES PROVISIONS	-	-	-	-	-	-	-	-	20 909 642,10	-
58	FRAIS DIVERS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7 202 687,00
	TOTAL	39 200,00	4 048 702,48	20 270 125,23	109 678 583,97	85 750,00	32 717 213,22	7 851 773,28	5 521 927,87	25 439 083,38	21 143 467,71
		0,07%	1,47%	7,38%	39,94%	17,45%	11,91%	2,88%	2,01%	9,25%	7,70%

الملاحق

VEHICULES ET ENGINs

CODE	INTITULE	DR GHARDAIA 9283M1	ADMIN LOCALE ELEC 9284M2	ADMIN LOCALE GAZ 9284M4	ADM LOCALE COMMER 9284M5
16	MATIERES, MATERIELS CONSOMMABLES STOCKES	2 715 600,18	-	-	-
17	FOURNITURES DIRECT. CONSOMMEES (ELECT. EAU	-	-	-	-
18	MATIERES, MATERIELS DIRECT. CONSOMMES	632 501,33	798 728,39	186 060,88	722 189,84
20	TRANSPORTS	-	-	-	-
21	LOYERS ET CHARGES LOCATIVES	-	54 000,00	-	-
22	ENTRETIEN ET REPARATIONS	372 231,86	291 597,50	162 236,37	575 555,75
23	TRAVAUX D'ENTREPRISE	382 500,00	-	-	-
24	DOCUMENTATION	-	-	-	-
25	REMUNERATION DES TIERS	109 650,37	10 216,87	2 514,05	6 610,43
26	PUBLICITE	-	-	-	-
27	DEPLACEMENTS ET RECEPTIONS	42 500,00	-	-	-
28	POSTES ET TELECOMMUNICATIONS	-	-	-	-
31	STATUTAIRES EXECUTION	-	-	-	-
32	STATUTAIRES MAITRISE	-	-	-	-
33	STATUTAIRES CADRE	-	-	-	-
34	CONTRACTUELS	-	-	-	-
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL	-	-	-	-
40	VF APPRENTISSAGE.FORMATION PROFESSIONNEL	-	-	-	-
41	TAP.	-	-	-	-
44	IMPOT FONCIER	-	-	-	-
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMENT DE MESURE	-	-	-	-
48	AUTRES IMPOTS ET TAXES	232 300,00	-	-	5 600,00
51	FRAIS FINANCIERS	-	-	-	-
52	FRAIS ASSURANCES	-	-	-	-
53	DOTATIONS AMORT. & RESORP.FRAIS PRELIM.	-	-	-	-
54	DOTATIONS PROVISIONS GROS ENTRETIEN	-	-	-	-
57	AUTRES PROVISIONS	-	-	-	-
58	FRAIS DIVERS	733 834,01	-	-	-
	TOTAL	5 221 117,75 64,97%	1 154 542,76 14,37%	350 811,30 4,37%	1 309 956,02 16,30%
	<b>TOTAUX</b>		<b>8 036 427,83</b>		

VISA COMPTABLE

LE DFC

