

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي - غرداية -

معهد العلوم الاقتصادية ، التسيير و العلوم التجارية

التخصص : مالية ومحاسبة

قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس

تحت عنوان :

**المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة**

**التسيير واتخاذ القرارات**

دراسة حالة : الشركة الوطنية لتوزيع الغاز و الكهرباء-غرداية-

تحت إشراف الأستاذ (ة) :

بهاز لويزة

من إعداد الطلبة :

عادل عبد المجيد

ولد الشيخ ولد بلال محمد

السنة الجامعية 2012/2011

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي به تتم الصالحات، فنحمده على ما يسر و أمان والصلاة على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

تم نحيل الشكر لوالدينا الذين أحطونا بالعطف و العنان طيلة مشوار حياتنا.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى اساتذة معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية الذين ساندونا في كل كبيرة وصغيرة في هذا البحث المتواضع، نسأل الله أن يجعله خالصا لوجهه الكريم.

وأخيرا نتقدم بالشكر للأستاذة المشرفة بهاز لويضة التي وافقت على الإشراف علينا ، ومدت لنا يد المساعدة منذ أن سطرنا الخطة إلى غاية إنجازه و الخروج من ثناياه و الإذن بالطباعة .

وإلى سليمان بضيافة مسئول قسم المحاسبة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز - وحدة غرداية

فجزاهم الله خيرا على ما قدما وعلى ما أطلع وقيم .

محمد/عادل

## الإهداء

قال الله عز وجل:

﴿وَلَا تَنْسُوا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ﴾

قال الرسول صلى الله عليه وسلم:

( من لم يشكر الناس لم يشكر الله )

نهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من علمنا في هذه الدنيا ولو حرفاً

نسأل الله أن يجعله الله في ميزان حسناتهم.

والى الطالب: الشيباني ولد إطول عمرو

-و الحمد لله رب العالمين-

محمد ولد الشيخ ولد بلال/مادل عبد المجيد

## فهارس الأشكال و الجداول

الصفحة	الجدول	الصفحة	الأشكال
11	الجدول 1 : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة	8	الشكل 1 : مخطط إنتاج واحد.
13	الجدول 2 : تصنيف التكاليف .	9	الشكل 2 : مخطط إنتاج متعدد .
14	الجدول 3 : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية .	17	الشكل 3 : مراحل الإنتاج.
37	الجدول 4 : فوارق التحميل .	32	الشكل 4 : مخطط مسار مراقبة التسيير .
38	الجدول 5 : الأنشطة وأسعار التكلفة الإجمالية .	34	الشكل 5 : تمثيل البياني للأعباء الثابتة.
40-39	الجدول 6 : تحليل المقارنة.	4	الشكل 6 : تمثيل بياني لرقم الأعمال.
43-42	الجدول 7 : جدول الاستغلال التفاضلي .	44	الشكل 7 : حالات التمثيل البياني لنقطة التعادل.
	الجدول 8 : جدول الاستغلال التفاضلي (مثال).	49	الشكل 8 : هيكل المديرية العامة.
55	الجدول 9 : فروع المؤسسة سونلغاز .	58	الشكل 9 : قسم استغلال الكهرباء.
70-69	الجدول 10 : تحليل تكاليف توزيع الكهرباء.	60	الشكل 10 : قسم استغلال الغاز.
71-70	الجدول 11 : تحليل تكاليف توزيع الغاز.	61	الشكل 11 : قسم العلاقات التجارية.
72	الجدول 12 : شبكة توزيع الكهرباء و الغاز.	62	الشكل 12 : قسم المالية و المحاسبة.
73	الجدول 13 : جدول حسابات النتائج.	63	الشكل 13 : قسم تسيير الاعلام الالي.
		64	الشكل 14 : قسم الوسائل العامة.
		64	

## المقدمة:

منذ أن استقلت الجزائر و هي تعمل علي انتهاج سياسة اقتصادية تليق بالطموحات الرامية إلي النهوض بالاقتصاد الوطني، و دفع عجلة التنمية و التطور و الخروج من الاقتصاد الريع الذي يعتمد علي استخراج و بيع الثروات الطبيعية إلي اقتصاد أكثر حيوية و ديناميكية ، فكان من ذلك أن انتهجت سياسة الاقتصاد الموجه الذي يعتمد علي التخطيط المركزي و هذا في غياب المنافسة الحرة أين كانت أداء المؤسسات معتبر، غير أن ارتفاع تكاليف الإنتاج و سوء التسيير و الإهمال و التسبب و عدم الاعتماد علي آليات عملية جعل ديون هذه المؤسسات تتراكم و تثقل كاهل البنوك الممولة لها بدعم من الدولة التي اعتمدت في سياستها علي مسح ديون هذه المؤسسات من جهة و تغطية الخسائر من جهة أخرى .

غيران الأزمة الاقتصادية التي لحقت بالجزائر سنة 1988 نتيجة الهبوط الفادح للأسعار البترول جعل الدولة تغير من نهجها الاقتصادي ، و كان لزاما علي المؤسسات التي كانت تعمل بسياسات عشوائية أن تضبط سياستها ،لأن الدولة قد رفعت دعمها تماما ،فصار المنتج معرضا لمؤثرات السوق الحرة من المنافسة علي الجودة و السعر ،لذلك كان علي المؤسسات أن تعمل علي تحسين الأداء بدراسة أسعارها و تكاليف إنتاجها ،و لا سبيل لذلك إلا بانتهاج نظام المحاسبة التحليلية كأداة فعالة و مثالية لمثل هذا الهدف ،فقد سميت بمحاسبة التكاليف نظرا لاهتمامها بترشيد التكاليف عن طريق تقليلها ،ووضع كل منها في مكانه ،كما تسمح بدراسة و مراقبة المسؤوليات سواء علي المستوى التنفيذي أو الإداري و يكمن دور المحاسبة التحليلية في :

- 1) معرفة التكاليف المتعلقة بمختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة
- 2) دراسة التكاليف و تحليل المر دودية
- 3) تسمح بقياس النتائج التحليلية
- 4) مساعدة و ترشيد القرارات
- 5) مراقبة التسيير

## ◆ الإشكالية

- 1 - ما مدى فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير ؟
- 2 - ما هي أهداف نظام المحاسبة التحليلية ؟

- 3 - ما هي مختلف المراحل التي تتضمنها عملية معالجة أعباء المؤسسة ؟
- 4 - ما هو الأساس النظري الذي تعتمد عليه عملية تحليل التكاليف و حسابها؟

#### ◆ الفرضيات :

هذه الأسئلة قادتنا إلى طرح الفرضيات التالية :

1. فعالية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمؤسسة تتوقف على مدى توافر المعلومات الكافية و الكفيلة بوضع نظام المحاسبة التحليلية .
2. المحاسبة التحليلية كتقنية تسيير تستقي أهميتها النظرية من التطورات التي عرفتها الأنظمة الاقتصادية
3. تكمن أهداف نظام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف و سعر التكلفة بالنظر إلى طبيعة المحاسبة التحليلية كأداة تسيير لا تخضع لمعايير قانونية ، فهي تستمد معطياتها من المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي من جهة ، و من جهات أخرى تحيط بالواقع الفعلي للمؤسسة من جهة ثانية.

#### ◆ أسباب اختيار الموضوع :

- 1 - بحكم التخصص الدراسي المالية و المحاسبة .
- 2 - تسليح كل المؤسسات بالمحاسبة التحليلية كأداة لتسيير لضمان بقائها.
- 3 - لا يوجد في الجامعة مذكرات من نفس العنوان.

#### ◆ أهداف الدراسة:

- 1 - توفير مرجع جديد في الجامعة للطلبة المحاسبة .
- 2 - إظهار أهمية المحاسبة التحليلية و تصحيح المصطلحات .
- 3 - العلاقة بين المحاسبة التحليلية و اتخاذ القرار..
- 4 - توضيح مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في النهوض بالاقتصاد الوطني من تحسين الوضع الاقتصادي و المالي.

#### ◆ منهج البحث:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة سابقا ، و لمحاولة إثبات أو نفي الفرضيات المذكورة آنفا ، قسمنا مذكرتنا إلى جانبين : الجانب النظري و الجانب التطبيق

**الجانب النظري** يتكون من ثلاثة فصول :

**الفصل الأول :** تطرقنا فيه إلى المحاسبة التحليلية و تحليل العناصر الأساسية و طرق تقييم المخزون لننتقل إلى تحليل التكاليف و استخراج النتيجة التحليلية.

**الفصل الثاني :** نعرض على المراقبة كأداة لمراقبة التسيير و التكاليف الإجمالية و التحميل العقلاني للأقسام المتجانسة.

**الجانب التطبيقي:**

**الفصل الثالث :** فقد تطرقنا إلى الجانب التطبيقي في الشركة الوطنية للتوزيع الكهرباء بغرداية بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة ومجموعة الوثائق (الملاحق) في تحليل المعطيات لغرض إظهار أهمية وفعالية المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

## المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

### تمهيد:

تعتبر المحاسبة وسيلة لتنظيم المعلومات وترتيبها سواء المالية أو الاقتصادية أو القانونية وسيتم التعرض في هذا المبحث إلى المفاهيم الأولية حول أصول المحاسبة التحليلية بصفة عامة و التطرق لمفهوم التكاليف بالإضافة إلى العناصر المكونة لها .

## المطلب الأول : نشأة وتعريف المحاسبة التحليلية

### 1- نشأة المحاسبة التحليلية:

إن التغيرات الكبيرة الحاصلة عالميا و دوليا و قوميا ، الحضارية و الاقتصادية أدت إلى تغيرات أكبر في كل ميادين العلوم و الفنون على حد سواء و كذا بالنسبة للمحاسبة ، فالتطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم نشاطاتها و تعقدها أوجب تقسيم العمل المحاسبي للوصول إلى معلومات أكثر دقة و تخصص .

إن التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريق الصناعية أوجب ظهور نظام محاسبي أو فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار ، هذا الفرع هو فرع المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية .

و عموما فإن ازدهار الإنتاج الصناعي و ازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الاهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المنشأة ( المصنع ) و تطوير إجراءات و نظم المحاسبة التحليلية . و أول من فصل محاسبة المصانع

عن المحاسبة التجارية ( المحاسبة العامة ) هو جانج J.H.Jung عام 1786<sup>1</sup>.

إن وظيفة محاسبة المصانع حسب ما وضعه جانج هي " تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع و تحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله"<sup>2</sup>

لقد بقي الإهتمام بالتكاليف في النصف الأول من القرن التاسع عشر ينصب في خدمة سياسات التسعير . ظهر كتاب لـ "بالفسكي A.Ballewske" عام 1877 باسم "الحساب لمصانع

<sup>1</sup>-د/رضوان حلوة حنان"تطور الفكر المحاسبي"ج1,دار الإسكندرية,مصر,1999,ص32

<sup>2</sup>-نفس المرجع,ص33

الآلات<sup>3</sup> وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل ، و كان هذا الكتاب أهم عرض عملي متكامل لأسلوب حساب التكاليف<sup>4</sup>.

كما يظهر لأول مرة عام 1899 ، التفكير التكاليفي الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ E.Schmalenbach الذي قسم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة و أوضح أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار .

و في هذه المرحلة اتصفت المراجع - بالرغم من ضخامة حجمها- بالتركيز على معالجة و تطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة.

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن الماضي (القرن العشرين) إلى مطالبة كثيرين من رجال الأعمال بإيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي .

فظهر في ألمانيا عام 1905 كتاب لـ لايتنر F.Leitner " حساب التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية"<sup>5</sup> الذي كان محاولة لتقييم الآراء السابقة و تحديد مدى قبولها عموما وفق نظرية شاملة لكل المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف مع إعطاء أمثلة ميدانية.

و في عام 1907 صدر كتاب ثان وهو دراسة منشورة عن التنظيم الإداري و المحاسبي و حساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين لقد أطلق هذين العاملين بنشاط إعلامي واسع و اهتماما كبيرا في و صف و استيعاب الطرق المطبقة عمليا في مختلف الأنشطة الاقتصادية .

إن المهمة الأساسية للمحاسبة التحليلية هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الإنتاج أو لمراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها . و تتميز هذه المرحلة بالدراسة لمراكز التكلفة الصناعية غير المباشرة و أسس تحميلها . كما كان من أهم النتائج في هذه المرحلة قبول مبدأ السببية كمبدأ أساسي في المحاسبة التحليلية .

تأثرت المحاسبة عامة و محاسبة التكاليف خاصة بالحرب العالمية الأولى و الاقتصادية الكبرى حتى نهاية 1933 تأثيرا بالغا على تطورها لدرجة اعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف .

نشر شمالنباخ عام 1903/02 مثلا حول العلاقة بين التكاليف و مستوى التشغيل متابعا بذلك محاولته الأولى عام 1988 فقسم سلوك التكاليف على أربعة أنواع:<sup>6</sup>

تكاليف متغيرة بنفس النسبة ، تكاليف ثابتة، تكاليف تنازلية، تكاليف تصاعدية، وفي عام 1909/08 تابع تطوير نظرية التكاليف استنادا إلى تحليل علاقات توابع الإنتاج ، و جعل مسألة

<sup>3</sup> - د/رضوان حنان مرجع سبق ذكره، ص.33

<sup>4</sup> -ناصر دادي عدون"التحليل المالي" ج1، دار المحمدية، الجزائر، ط1، 1986، ص18.

<sup>5</sup> -ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.18

<sup>6</sup> - رضوان حنان مرجع سبق ذكره، ص.35.

التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف ، فنشر مقالا مطولا باسم " نظرية تحديد تكاليف الإنتاج " و أوضح شمالنباچ أن أهم الوظائف التكاليفية هي وظيفة تحقيق الرقابة الاقتصادية لرفع الكفاءة الإنتاجية داخل المنشأة و أن هذه الوظيفة ترتبط ارتباطا وثيقا بوظيفة اتخاذ القرارات ثم تأتي وظيفة التسعير و أخيرا وظيفة تحديد النتائج في دورات قصيرة الأجل ضمن الدورة المالية الواحدة <sup>7</sup>.

أما في الفترة الممتدة بين 1933 و نهاية الحرب العالمية الثانية فانتسمت الجمود النسبي في البحث المحاسبي التكاليفي ، فبعد صعود النازية إلى الحكم عام 1933 ، تحول نظام ألمانيا الاقتصادي إلى نظام موجه مركزيا عن طريق أوامر و تعليمات السلطات الحكومية لضرورات الاستعداد للحرب ، فاقترصر الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الواقعة تحت الإشراف الحكومي ، و بالتالي ظهور اتجاه التوحيد في المصطلحات و الإجراءات و النظام التكاليفي ككل ، بهدف جعل المعلومات التكاليفية قابلة للمقارنة و اعتمادها أساسا للتخطيط و التوجيه <sup>8</sup>.

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الاهتمام بتطور وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، فأدخل تحليل التعادل Break-évent Analysais ، و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية ، و قد ساعد على ذلك استخدام الحسابات الإلكترونية و ما تزال الوظيفة الإدارية تحتل مركز الصدارة في محاسبة التكاليف .

منذ بداية الستينات زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشأة ، و تساعد الإدارة في تحقيق الرقابة الإدارية ، و لتحتل التكاليف المعيارية تدريجيا مكان الصدارة في تقويم أداء العاملين .

## 2- تعريف المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد

<sup>7</sup> - سعيد أكيل "فنيات المحاسبة التحليلية" دار الأفاق ج1، الجزائر، 1998، ص12.  
<sup>8</sup> - بوعقوب عبد الكريم "المحاسبة التحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية. سنة 1998، ص21.

فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.<sup>9</sup>  
محاسبة التكاليف "هي تجميع و تخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية ، و للتخطيط و الرقابة للأعمال الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة " <sup>10</sup>.

من خلال التعريف نلاحظ أن المحاسبة التحليلية - محاسبة التكاليف - تهتم بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي و للمحاسب الإداري ، فتقدم بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ( الميزانية ) - لتحديد الربح في قائمة الدخل ( جدول حسابات النتائج ) - بيانات تكلفة البضاعة المباعة .  
كما أنها توفر بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات ورقابة العمليات و اتخاذ القرارات مثل قرار التسعير .

### المطلب الثاني: أهداف و أهمية المحاسبة التحليلية

#### 1 - أهداف المحاسبة التحليلية:<sup>11</sup>

إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير وحساب مختلف التكاليف بل هي تقنية أساسها الدقة والموضوعية لذا سننطلق إلى أهم أهدافها وهي تتمثل في:  
أ- حساب التكاليف وسعر التكلفة :  
أي تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج وذلك بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط وكذا:  
- وضع سياسات تسعير لمنتجات المؤسسة .  
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرها .  
- دراسة المرد و دقي التحليلية لمراقبة سياسات الإنتاج و التوزيع و الاستثمار .  
- تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدى .  
- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية .  
ب- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:  
أي تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج لتحقيق

<sup>9</sup>ناصر دادي عدون "تقنيات مراقبة التسيير" ج1, المطبوعات الجامعية الجزائر, 2004, ص8.

<sup>10</sup>محمد الفيومي "أصول محاسبة التكاليف" ج1, دار النشر والتوزيع الأردن, 2001, ص21.

<sup>11</sup>فتيحة, مذكورة تخرج لنيل شهادة الليسانس, العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر, 2006, ص21.

الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه وتحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

### ج- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية :

تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.

### د- إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة :

تعتبر المحاسبة التحليلية التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات أي تفاوت بين الدائنين .

### هـ 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.

### و- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة :

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

### ك- دراسة المردودية :

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

### م- مراقبة التسيير :

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

### ت- اتخاذ القرارات :

تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

ص - إكمال المحاسبة العامة :

هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمحزونات السلع، المنتجات والاستثمارات التي تمولها .

2- تتمثل أهمية المحاسبة التحليلية فيما يلي: <sup>12</sup>

أ - من حيث الموضوع:

- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات".
- تقييم مر دوديقي أسعار البيع .
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلي بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المر دوديقي التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذه .
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط .
- و منه نجد المحاسبة التحليلية بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة علي:
- معرفة تكاليف متوجاتها .
- توضيح القرارات التي يجب أخذها .
- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة .

ب - شروط السير الجيد لنظام المحاسبة التحليلية:

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
- مراقبة وفحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التقطيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات.
- إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة أو نصف مصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور وكذا تنظيم جيد ولا يمكن تحقيق وبناء تنظيم علمي يلاءم هيكله المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نفسها.

ج - مجال تطبيق النظام وشروط نجاح المحاسبة التحليلية

<sup>12</sup>فتيحة... مرجع سبق ذكره ص24.

إن كل عملية أو نشاط اقتصادي يستوجب تدفقات مالية لتحقيقه وهذه التدفقات المالية ما هي إلا عبارة عن مصاريف والتي في مجملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها، سواء كانت خدمية 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:<sup>13</sup>
- التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة 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 للمعلوماتية حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي واستعمالها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في اتخاذ قرارات بسرعة.

#### د - مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية :

يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف وأساليب تطبيقها ولهذا نميز بين حالتين:<sup>14</sup>

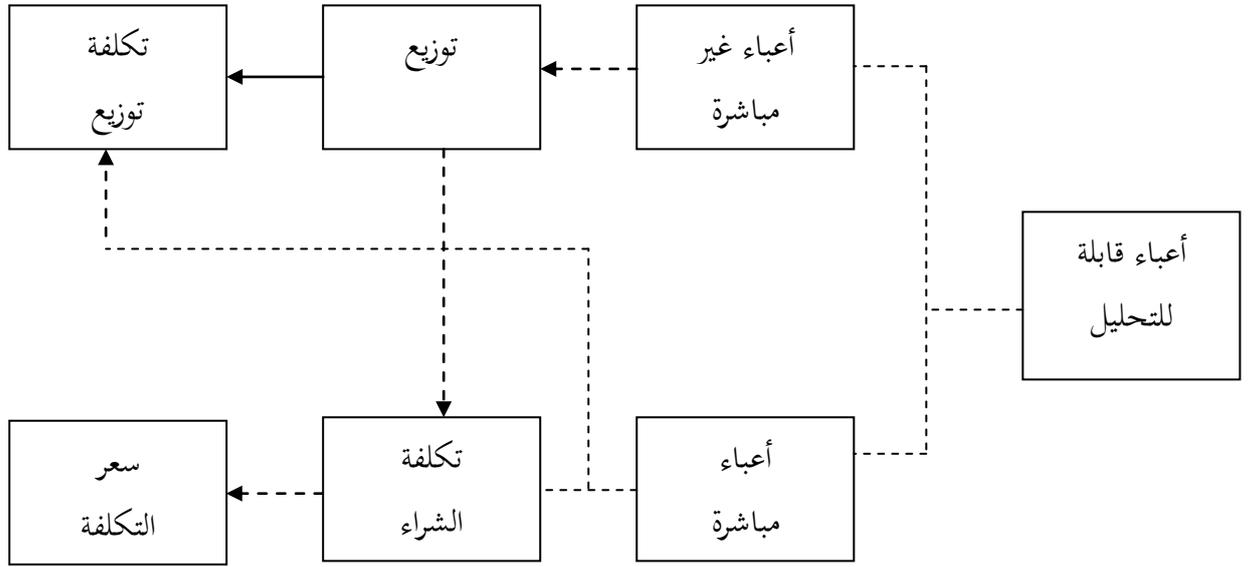
#### 1 حالة مؤسسة تجارية:

في حالة شراء منتج واحد وبيعه دون تحويل ولمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المباعة وبالتالي:

<sup>13</sup>-فتيحة....مرجع سبق ذكره،ص32

<sup>14</sup>-فتيحة....مرجع سبق ذكره،ص32.

الشكل رقم (1): حالة منتج واحد



المصدر: فتيحة....., مرجع سبق ذكره . ص 35.



- الخاصية مفردة السطحية للمحاسبة العامة مقيدة بقواعد شديدة للتقييم و التسجيل ، المحاسبة العامة مهتمة أكثر بالبحث عن الدقة و التساوي ( احترام مبدأ القيد المزدوج ، طبيعة الرصيد الختامي للحسابات ... ) .
- تصنيف وحيد للتكاليف - حسب الطبيعة - : و هذا التصنيف لا يكفي عندما نريد حساب التكلفة حسب الوظيفة أو حسب المنتج أو حسب الطبيعة.
- وجود نتيجة استغلال إجمالية : ففي التسيير هذه المعلومة كافية إلا في حالة المؤسسة التي تنتج أو تتاجر بمنتج أو سلعة واحدة . فالنتيجة الإجمالية تصبح غير كافية عند إنتاج عدة منتجات و بالتالي لا توضح أي من المنتجات هي المساهمة أكثر في الربح و ما هي المنتجات التي تسبب الخسارة .
- التسجيل الحصري للتدفقات الخارجية : قبل الجرد ، المعلومات المسجلة في المحاسبة العامة هي المعلومات الموجودة في المستندات المحاسبية ( و التي لها صفة قانونية ) المستلمة من الخارج ( فاتورة شراء لمنتجات أو الخدمات ) أو المسلمة إلى الخارج ( فاتورة بين المنتجات أو الخدمات ) ، أما التدفقات الداخلية مثل الإعانات المؤداة بين مراكز النشاط فلا تكون بوثيقة محاسبية .
- طريقة حساب قيمة الإهلاكات ، تستند على القيمة الأصلية و على قواعد ضريبية ، و قيمة الإهلاك في المحاسبة العامة تقيم على أساس القيمة الأصلية و هذا لا يمكن المؤسسات من الحصول على تكلفة إقتصادية ( مختلفة عن التكلفة المحاسبية ) ، أي لا تأخذ الواقع السوقي بعين الاعتبار و بالتالي تكون هذه الإهلاكات قليلة الدقة .
- اختيار السنة كفترة محاسبية لإعداد القوائم المالية : هذا الإختيار يتلاءم مع الحاجة إلى وصول المعلومات و اتخاذ القرارات .
- المحاسبة العامة لا تأخذ بعين الاعتبار تعويضات رأس المال الخاص الموضوع تحت تصرف المؤسسة من قبل الشركاء قياساً مع الفوائد المحققة مع الإقتراضات ، تعويضات رأس المال الخاص ( تحت شكل أرباح صافية موزعة على الشركاء ) هي معتبرة في المحاسبة التحليلية كمصاريف مالية .
- هذه الأسباب تحدد مجال تطبيق المحاسبة العامة و تحلل وضع نظام المحاسبة التحليلية في الأنشطة المعقدة ( المؤسسات الصناعية ) .

الجدول رقم(1) : يلخص معايير التفرقة بين نظام المحاسبة العامة و نظام المحاسبة التحليلية :

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعة
اختيارية تفصيلية الحاضر و المستقبل اقتصادية داخلية ( المسيرون ) داخلية و خارجية حسب النشاط (نشاط، زبون...) مسير و المؤسسة سريعة و ملائمة نقدية و كمية مرنة تتكيف مع المؤسسة	إجبارية التطبيق شاملة الماضي مالية خارجية ( الجباية المساهمين ) خارجية حسب طبيعتها ( ديون، أعباء...) الغير + الإدارة دقيقة نقدية محددة و جامدة	من جهة نص القانون من جهة نص المؤسسة الأفاق الأهداف طبيعة التدفقات الوسائل الأساسية ترتيب المصاريف المستعملون الأنظمة البيانات القواعد

المصدر: ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص13.

### المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

تمهيد:

من خلال التعرف على طرق وأساليب المحاسبة التحليلية في تحديد التكاليف وحصر عناصرها لحساب سعر التكلفة للوحدة الواحدة وهو ما سيتم في هذا المبحث ولكن في البدء سنتعرف أولاً على التكاليف وسعر التكلفة التي تعد مرحلة أساسية .

#### المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

##### 1- مفهوم التكاليف :

إن كلمة تكلفة أصبحت تعطي معنا عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من مجال المحاسبة و الاقتصاد ، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها و ليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها و كذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها .

و تعرف التكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"<sup>15</sup>.

أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة"<sup>16</sup>.

حيث أن التكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف ، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة و بالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .

## 2- مفهوم سعر التكلفة :

- "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ) و تحسب فيها تكاليف البيع".

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

أ- في المؤسسة التجارية :

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

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف و أعباء التوزيع ( المباشرة و غير مباشرة )

ب- في المؤسسة الصناعية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

## المطلب الثاني: تصنيف التكاليف:

يعرف التصنيف بصورة عامة عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع صفات وخصائص متشابهة فالتصنيف إذن هو تجميع التكاليف وفقا لها من خصائص معينة ولتحقيق أغراض معينة حيث تساعد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية للوحدة الاقتصادية ويمكن تصنيفها حسب أربعة معايير وهي مبنية في الجدول التالي:

<sup>15</sup>- احمد محمد الفيومي "محاسبة التكاليف" مرجع سبق ذكره ص36.

<sup>16</sup>- ناصر دادي عدون "تقنيات التسيير" مرجع سبق ذكره ص14.

الجدول رقم (2): تصنيف التكاليف.

تصنيف التكاليف		
تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل: شراء مواد أولية.	تكلفة تمويل	حسب الوظيفة
تتعلق بعملية الإنتاج مثل أدوات ومعدات الإنتاج، أجور عمال نظافة.	تكلفة التصنيع	
تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل: التوزيع، الإعلان... الخ	تكلفة تسويق	
كل النفقات التي تتعلق بسير الإدارة مثل مرتبات الموظفين، مصاريف القضائية.	تكلفة إدارة عامة	
كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواء مثل أبحاث علمية، رسوم هندسة.	تكاليف مباشرة	حسب التأثير على المتوج
كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في آن واحد مثل مصاريف الكهرباء.	تكاليف غير مباشرة	
هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل شركة سونلغاز "إنتاج الكهرباء"	قسم الإنتاج	حسب الأقسام
هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج مثل خطوط الجوية الجزائرية.	قسم الخدمات	
هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد.	تكلفة الفرصة البديلة	حسب أغراض البرمجة واتخاذ القرارات
هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر.	تكاليف تفاصلية	
هي تكلفة تحسب ضمن التكلفة الفعلية.	تكاليف ضمنية	
هي مقارنة ما يجب أن يكون وما هو كائن.	تكاليف معيارية	
مثل: أقساط خاصة بالإهلاك، الضرائب على العقارات والتي تتغير بتغير حجم النشاط مثل المواد الأولية.	ثابتة متغيرة	حسب حجم النشاط

المصدر: فتيحة...، مرجع سبق ذكره . ص 20.

المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.

إن المحاسبة العامة تتحمل جميع المصاريف المسجلة في القسم 6 من المخطط المحاسبي كما في ذلك المصاريف التي تدخل ضمن عملية التشغيل العادي (ح/69 مصاريف خارج الاستغلال) إلا أن المحاسبة التحليلية قد تختلف أعباءها عن أعباء المحاسبة العامة حيث أن هذه الأخيرة تتحمل الأعباء المعتبرة فعلا من العناصر الضرورية للإنتاج وفي ظروف عادية ويمكن التعرف على الأعباء التي تكون ضمن أو خارج

أعباء المحاسبة التحليلية.

**1- أعباء معتبرة:**

و تمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن عملية الاستغلال العادي وبذلك تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

**2- أعباء غير معتبرة:**

وتمثل جميع الأعباء التي لا تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي وبالتالي لا تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة ويمكن تصنيف هذه المصاريف كما يلي:

الجدول رقم (3): تحديد اعباء المحاسبة التحليلية.

أعباء لا توجد في صنف 6	أعباء توجد في صنف 6	أعباء تدخل ضمن نشاط ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مصاريف مسجلة مباشرة في أحد حسابات الأصول.</li> <li>- خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الرسوم التي تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.</li> <li>- أعباء لا تدخل ضمن النشاط اليومي مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المؤونات الاستثنائية.</li> <li>- مؤونة قضية معينة.</li> <li>- مصاريف إعداد اللافتات.</li> <li>- المنح غير عادية.</li> </ul>

المصدر "فتيحة...." مرجع سبق ذكره ص 22.

**3- عناصر إضافية**

وهي الأعباء الوهمية ذات الصفة النظرية وسميت بالعناصر الإضافية لأنها لا تدخل في تكاليف المحاسبة العامة وتدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية .

### المبحث الثالث: ماهية تكلفة الشراء

من المعلوم أن النشاط الاقتصادي للمؤسسة الإنتاجية يمر بثلاث مراحل و المثلثة في التموين الإنتاج و التوزيع، فبعد الانتهاء من عملية شراء المواد الأولية اللازمة تشرع المؤسسة في عملية الإنتاج، وفي الأخير تقوم بتوزيع هذه المنتجات و سنتطرق في هذا المبحث إلى تحليل التكاليف و طرق حساب التكاليف.

#### المطلب الأول: تكلفة الشراء

1- تحليل تكلفة الشراء :  
حتى نحلل تكلفة الشراء يجب التطرق إلى وظيفة التموين لأنها تجمع بين ثلاث مصالح رئيسية لا يمكن التفريق بينهما وهي مصلحة الشراء، مصلحة الزبائن، مصلحة المحاسبة.  
تتمحور وظيفة التموين حول العمليات التالية<sup>17</sup>:

- تقديم الطلبات إلى الممولين .
- استقبال المشتريات داخل المؤسسة .
- تخزين المشتريات .
- تسيير محلات التخزين.
- تسديد ثمن الشراء.
- تسليم المشتريات إلى الو رشات المنتجة.

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{سعر الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

#### - تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها:

هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عملية الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز) وهي كما يلي:  
**مكونات تكلفة الشراء:**

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف غير المباشرة.

<sup>17</sup>فتيحة....مرجع سبق ذكره، ص22.

**أ- ثمن الشراء:**

يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية والرسوم.

ثمن الشراء = سعر البيع - تخفيضات تجارية - رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب).

**ب- مصاريف الشراء المباشرة:**

هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قبل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل النقل، الجمركة، السمسرة ويمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

**ج- مصاريف غير مباشرة:**

وهي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام وتفريغ البضائع.
- مراجعة ومراقبة النوعية والكمية.
- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة).
- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير).

**المطلب الثاني: تكلفة الإنتاج وكيفية حسابها.**

**تمهيد:**

إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية ن حتى تسليمها إلى المشتري .

**تعريف تكلفة الإنتاج:**

هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج.

**عناصر تكلفة الإنتاج :**

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة المواد المستهلكة} + \text{مصاريف مباشرة} + \text{مصاريف إنتاج غير مباشرة}$$

**1- المصاريف المباشرة وهي :**

**أ- تكلفة المواد المستهلكة :**

وتمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء

والمسامير في النجارة.

**ب- تكلفة اليد العاملة:**

وتحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد واللوازم إلى منتجات وتتضمن الأجور الإجمالية بما فيها المنح والأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

**2- مصاريف إنتاج غير المباشرة:**

- إعداد وتحضير العمل (مكاتب الطرق، ترتيب ودراسة الوسائل).
- صناعة المنتجات وتنفيذ الخدمات (ورشات البناء، مراكز الخدمات).
- المراقبة والتجارب (ورشات وتجارب).

**1- الإنتاج الجاري:**

وهو قيمة المنتجات في طور التكوين أو التحويل في نهاية الفترة عند حساب تكلفة الإنتاج.

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات التامة} = \text{الإنتاج الجاري أول مدة} + \text{أعباء إنتاج} - \text{إنتاج جاري لآخر مدة}$$

**2 / المنتجات النصف مصنعة و المنتجات التامة الصنع :**

**تعريف :**

" المنتج نصف مصنع هو ذلك المنتج الذي وصل إلى مرحلة تحويل محددة و هو جاهز لتحويلات أخرى في ورشة لاحقة " <sup>18</sup>.

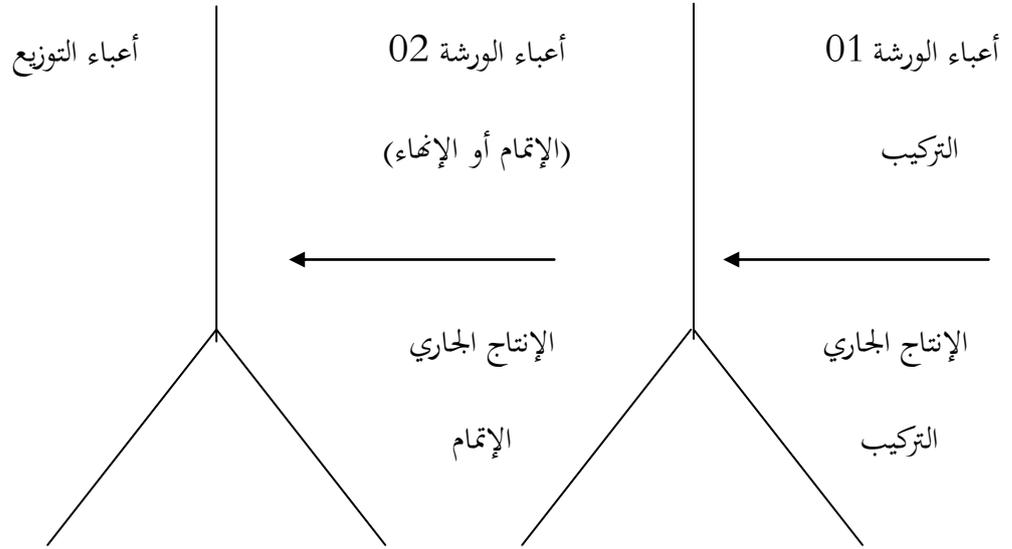
**شكل أو مخطط الإنتاج :**

ورشتان تشاركان في إنتاج منتج تام ( أ )

- الورشة 1 تعالج المادة الأولية "م1" للحصول على المنتج نصف المصنع "س".
- الورشة 2 تدمج و تمزج المادة الأولية "ن" مع المنتج 1/2 مصنع "س" للحصول على المنتج التام الصنع "أ".

<sup>18</sup>-علي رحال "سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية" مرجع سبق ذكره ص36.

الشكل رقم (3) يبين مراحل الإنتاج:



المصدر: فتيحة وآخرون " مرجع سبق ذكره . 31.

**3/ البقايا :**

**تعريف :**

" البقايا هي بواقي المواد الأولية من أي طبيعة و الناتجة عن التحويل أو الإنتاج " <sup>19</sup>.

**أمثلة :**

- بقايا الخشب ، النجارة ، قطع الخشب في صناعة الأثاث.
- قطع القماش في ورشة صناعة الألبسة .
- بقايا الصفائح المعدنية في إنتاج الإقفال لغلغ الأبواب و النوافذ .
- قابلة للاسترجاع

في كل من الحالات إن إخراج المواد الأولية يتم تحديدها بالوزن الإجمالي في حين أن الإدخالات للمنتجات المصنعة يتم تحديدها بالوزن الصافي.

**أ- بقايا ضائعة:**

ليس لها قيمة شرائية، لكن التخلص منها يتطلب مصاريف التطهير والنقل وبذلك يجب إضافة هذه المصاريف لتكلفة إنتاج المنتجات (نصف مصنعة أو التامة) التي نتجت عنها هذه البقايا الضائعة.

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات (أ أو س)} = \text{أعباء الإنتاج} + \text{مصاريف التخلص من بقايا الضائعة.}$$

<sup>19</sup>-علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص38.

**ب- البقايا المباعة:**

لها قيمة شرائية تؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتجات المناسبة.

تكلفة إنتاج المنتجات (أ أو س) = أعباء إنتاج - قيمة الفضلات المباعة المحصل عليها.

**ج- بقايا مسترجعة:**

وهي التي يعاد استعمالها من طرف المؤسسة كمواد أولية في إنتاج المنتجات إذن فهي تحل محل جزء من المواد الأولية لذلك فإن قيمتها ستؤثر بالنقصان على تكلفة إنتاج المنتجات المناسبة مثلها مثل الفضلات المباعة.

تكلفة إنتاج المنتجات المحصل عليها (س أو أ) = أعباء الإنتاج - قيمة الفضلات المسترجعة المنتجة.

**أ- بقايا مسترجعة دون معالجة:**

تكلفة إنتاج البقايا المسترجعة = تكلفة شراء المواد الأولية المعروضة

**ب- بقايا مسترجعة بعد المعالجة:**

تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة بعد المعالجة = تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة - مصاريف المعالجة.

**4- النفايات :**

**تعريف:**

" النفايات هي منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع غير صالحة للاستعمال أو تصريف وبيع عادي بسبب عيوب الإنتاج"<sup>20</sup>.

**أمثلة:**

- أواني فيها خدش.
- ألبسة فيها إصابات.
- بطاريات لا تحافظ على الشحنات الكهربائية.
- ويتم التعرف وتحديد النفايات بعد عملية المراقبة عند إتمام الإنتاج حيث يمكن أن تكون:
- ضائعة بدون قيمة شرائية.
- قابلة للاسترجاع والبيع: لها قيمة شرائية.

**المعالجة المحاسبية:**

**أ- نفايات ضائعة:**

<sup>20</sup>-علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص39.

مثلها مثل البقايا الضائعة، حيث تؤثر بالزيادة على تكلفة إنتاج الوحدة غير المعيبة لأن عدد الوحدات المنتجة ينخفض أو يتناقص بعدد الوحدات المهملة.  
ب- نفايات مباعه:

تكلفة إنتاج المنتجات الصالحة = أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج النفايات المباعه المحصل عليها

تكلفة إنتاج النفايات المباعه = سعر البيع المحتمل - هامش الربح + مصاريف التوزيع + مصاريف المعالجة

قيمة هذه النفايات المباعه يؤثر بالنقصان على أعباء الإنتاج الحصول على تكلفة إنتاج المنتجات الصالحة (غير المعيبة).

ج- نفايات مسترجعة:

هذه النفايات قابلة للتصليح قبل عرضها للبيع:

\* إما على شكل منتج مصنفا من الدرجة الثانية أو بسعر منخفض.

\* إما على شكل منتج من الدرجة الأولى.

إن التعديلات لهذه النفايات تؤدي على زيادة في المصاريف الإضافية التي تحمل أو تدخل في تكلف إنتاج النفايات:

تكلف إنتاج النفايات المسترجعة = تكلفة إنتاج النفايات غير مسترجعة + مصاريف التصليح.

### المطلب الثالث : مصاريف التوزيع

1 - تعريف : مصاريف التوزيع هي المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من استلام المنتج من الورشات إلى حيث بيعه، وقد تمتد إلى مصاريف ما بعد البيع.  
2- مكونات مصاريف التوزيع:<sup>21</sup>

هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر 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 تخص منتج معين وتجمع في مراكز التوزيع وتكون أكبر من الأولى

<sup>21</sup>ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص36.

وتوزع بين أسعار التكلفة.

### أهمية تكاليف 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. سنتخلص من الدراسة السابقة لسعر التكلفة ما يلي:

#### \* في حالة مؤسسة صناعية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

#### \* في حالة مؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المبيعة + تكاليف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

### المطلب الثاني: تقييم المخزونات:

يقصد بالمخزونات بصفة عامة جميع العناصر المادية التي أشترتها المؤسسة أو أنتجتها وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض إستعمالها فيما بعد في الصنع أو البيع إلى الغير وهذه المخزونات تمر بمتابعة ومراقبة تحمل في تسجيل جميع الإدخالات والإخراجات منها وهذا ما يسمى بحركة المخزون ويمكن التمييز بين حركتين للمخزون:<sup>22</sup>

#### أ- حركة المخزون من حيث المخزون:

إن مسؤولية العناصر المادية المخزنة ترجع إلى رئيس المخازن حيث يقوم بمراقبة عملية الشراء أو التمويين وعملية الاستهلاك وهذه العمليات تحتاج إلى بطاقات ودفاتر تسجل فيها حركة المخزونات بالكمية.

#### ب- حركة المخزون من حيث القيمة:

بعكس دور أقسام المخازن الذي يتمثل في مراقبة المخزون من حيث كمية فقط إذ تقوم أقسام المحاسبة بمراقبة الحركة من حيث الكمية والسعر في آن واحد وتتبع المؤسسات في مراقبة المخزون ما يسمى بأسلوب الجرد المستمر حيث تقيم كل الإدخالات والإخراجات على أساسه.

#### 1- تقييم الإدخالات:

<sup>22</sup>فتيحة... مرجع سبق ذكره ص24.

يتم تقييمها على أساس تكلفة شراء للمواد الأولية والبضائع أو تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة والنصف التامة وغيرها.

## 2- تقييم الإخراجات:

إذا كان تقييم الإدخالات تتم بدون صعوبة تذكر فإن تقييم الإخراجات يتم بمعالجة خاصة وذلك لأسباب منها: اختلاف الأسعار وهذا راجع إلى اختلاف الموردين والأسواق ووسائل النقل... الخ.

ولتقييمها نستعمل طريقتين:

1- طريقة التكاليف الحقيقية.

2- طريقة نفاذ المخزون.

### 1- طريقة التكاليف الحقيقية:

وتنقسم إلى 3 حالات وهي:

#### الحالة الأولى:

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \text{تكلفة الكمية المخزنة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}$$

$$\text{الكمية المخزنة} + \text{الكمية}$$

#### الحالة الثانية:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{مجموع تكلفة الكمية الواردة}}{\text{مجموع الإدخالات}}$$

$$\text{مجموع الكمية الواردة}$$

#### الحالة الثالثة:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات مع مخزون أول مدة

$$\text{تكلفة الوسطية المرجحة} = \text{تكلفة الكمية الأولية} + \text{تكلفة الكميات الواردة}$$

$$\text{الكمية الأولية} + \text{الكمية الواردة}$$

### المطلب الثالث : طريقة حساب النتيجة التحليلية

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

والنتيجة نوعان هما:

- نتيجة تحليلية.

- نتيجة تحليلية صافية.

أ- في حالة عدم وجود العناصر الإضافية والأعباء غير المعتمدة والفوارق (الأقسام، الجرد...الخ).

**فإن:**

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة العامة.}$$

ب- في حالة وجود أعباء المحاسبة التحليلية فإن:

$$\text{[ النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة العامة ] لا يساوي النتيجة التحليلية.}$$

**لأن:**

\* النتيجة التحليلية = رع - سعر التكلفة.

\* النتيجة التحليلية الصافية = نتيجة تحليلية + عناصر إضافية<sup>+</sup> - أعباء غير معتبرة فوارق (الجرد والأقسام).

**خلاصة الفصل الأول :**

كان هذا الفصل عبارة عن نظرة على المحاسبة التحليلية وكيفية التعامل بها ولقد تطرقنا فيه إلى تصنيف وترتيب الأعباء ، كما تناولنا مختلف التكاليف ، تكلفة الشراء وكيفية تقييم المخزون وكذا تكلفة الإنتاج والحالات الخاصة له ومنه استخلصنا بأن المحاسبة التحليلية قائمة على تكلفة الشراء و تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة .

ولقد ختمنا هذا الفصل باستخلاص طريقة حساب النتيجة التحليلية وهذا من خلال دراسة سعر التكلفة .

**مدخل :**

في هذا الفصل سنتطرق إلى إبراز دور المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير من خلال حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة إذ يمكن أن يتم بعدة طرق ، طريقة التكلفة الحقيقية ، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف النموذجية و الهامشية و التي يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كأداة لمراقبة التسيير و وسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية و هذا لإعداد التقارير المختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة الذي تستند عليه المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها لترشيد هذا الأداء و ضمان استخدام الطاقات الإنتاجية الموفرة بنحو أفضل مما يؤدي إلى توفير أحسن للإجراءات التسييرية المحاسبية و الأساليب الإدارية المتعارف عليها إذ سنركز على طريقتين فقط من هذه الطرق المستخدمة في مراقبة التسيير هما طريقة التحميل العقلاني و طريقة التكاليف المتغيرة كما سنتناول أيضا مراقبة التسيير و نظام التكاليف كبداية لهذا الفصل .



## المبحث الأول : مراقبة التسيير و نظام التكاليف

### تمهيد :

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة تعتمد هذه الأخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة التخطيط، التنظيم، التنسيق، التوجيه، الرقابة، و ذلك من أجل التكيف مع هذه التغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي، و مسايرة محيطها الخارجي .

فإنها تعتمد على الرقابة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية و ملائمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها .

### المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير

#### 1 - لمحة تاريخية لمراقبة التسيير :

إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الو.م. أ و قد ارتبط و جودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير الذي نشأ في هذا البلد أي الو.م. أ سنة 1931 ثم دخلت إلى أوربا بعد ح.ع. 2 نظرا لتطورها المذهل دون أن ننسى أن وظيفة المراقب في البداية كانت تتمثل في وظيفة الخبير المحاسبي داخل البنوك و الإدارة العمومية في الو.م. أ و بعد مرور حوالي 20 سنة من الممارسة تمثلت في وظائف و أنشطة أخرى غير الأنشطة المحاسبية<sup>1</sup>.

#### 2 - تعريف مراقبة التسيير :

يمكن إدراج عدة تعاريف لمراقبة التسيير نذكر منها :

أ-التعريف الأول ENTONY : « هي التسلسل ال ذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات

بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية و نجاعة، للوصول إلى

الأهداف المسطرة<sup>2</sup> » .

التعريف الثاني G.PILLOT : « يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان

توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة، من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة

<sup>1</sup> عبد الرزاقين حبيب. اقتصاد المؤسسة . ديوان المطبوعات الجامعية . 2000. ص 99

<sup>2</sup> Entony Managerial, " contrôle systeme", edition wood, 1997, p10.

أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، و يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية و التي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين مهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير<sup>1</sup> .

### 3 - أهداف مراقبة التسيير<sup>2</sup>:

- توجد جملة من الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير أهمها ما يلي:
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة و مختلف مراكز المسؤولية .
- صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و إعداد لوحات القيادة .
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد و تعيين الفرص و استغلالها .
- تكوين مقياس للنتائج و المؤثرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية .
- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير .
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح .
- يسمح باتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة للحد من الانحرافات .

### المطلب الثاني : وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة<sup>3</sup>

مراقبة التسيير تعتبر أداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط و وضع الميزانيات التقديرية وكذلك تتخذ من التنظيم سبيلا لبلوغ هدف الرقابة كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة و المسطرة .

#### 1 - وظائف مراقبة التسيير :

أ - مراقبة الأداء الوظيفي : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم

الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة

الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث يعمل القائم به هذه المهمة على الإصغاء ( l' ecoute ) للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد أي أنه يسعى إلى جمع المعلومات الذات صيغة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي

<sup>1</sup> G .Pillot, " maîtrise de contrôle de gestion"

<sup>2</sup>فتيحة وآخرون. مرجع سبق ذكره . ص39  
<sup>3</sup>نفس المرجع نفس ص

- تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات... الخ) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تحقق عن طريق جملة من الخصائص<sup>1</sup>:
- **المشاركة في تحديد الأهداف** : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة .
  - **عدالة التوزيع** : وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال، و ذلك من خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .
  - **عدالة التعاملات** : إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين، من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال المهني .
  - **مراقبة الجودة** : إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها .
  - إن موضوع إدارة الجودة له اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة من خلال مرجعية التنظيم الدولي **ISO** و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار ه ذه العملية للمحافظة على الجودة العالية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.<sup>2</sup>
  - **إدارة الوقت** : إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة، وكلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة ، و ذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، و العكس صحيح و عليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية :
    - العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
    - تألية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.

<sup>1</sup> زيبيدي بو عمامة ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية، م ع ا ، 1997 ، ص 41.

<sup>2</sup> الثقافة و التسيير المالي، الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر، opu ، 1992

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقاً<sup>1</sup>.
- د- التنسيق الهيكلي :** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل ها متماسكة وإنالك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص<sup>2</sup> :
  - وضع الأهداف .
  - وضع الميزانيات.
  - وضع مؤشرات التقييم<sup>3</sup>.
  - تحديد الأهداف أي توضيح التوجيهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة.
  - إعطاء بناء هيكلي يساعد على تحقيق هذه الأرباح و توزيع العمل بين أفراد المجموعة من جهة و وضع و تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى.
  - العمل على بعث الحيوية في هذا الهيكل و تنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.
  - إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي و المتمثل في احترام بعض المعايير و توافقها مع المخطط فإن جميع المجهودات المبذولة تكون متآزرة لتحقيق الهدف لأن المراقبة ليست مجرد النشاط الذي تقوم من خلاله بالمراجعة و التدقيق بهدف صحيحي و لا مراجعة الأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقا و إنما هي وسيلة تساعد المنظمين و المسيرين على اتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة في الوقت المناسب.
- 2 - أنواع الرقابة :** هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب الوسائل ( الطرق ) .
  - أ- حسب الزمن :** تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل تنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعد ذلك .
  - الرقابة القبليّة :** و تكون من خلال التنبؤ بما سيكون عليه الواقع الفعلي و يمكن أن نسميها كذلك "الرقابة الوقائية".
  - الرقابة الحاليّة :** و هي رقابة أثناء تنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.
  - الرقابة البعديّة :** و تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجية.
- ب - حسب الوسائل (الطرق) :** نجد نوعين من الرقابة حسب هذا التصنيف وذلك كما يلي .

<sup>1</sup> الثقافة والتسيير، أعمال الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر، د م ج ، 1992 .

<sup>2</sup> زيدي بوعمامة مرجع سبق ذكره ص 41

<sup>3</sup> Michel Rouach, " le contrôle de gestion bancaire et finance" OP .1994.p85.

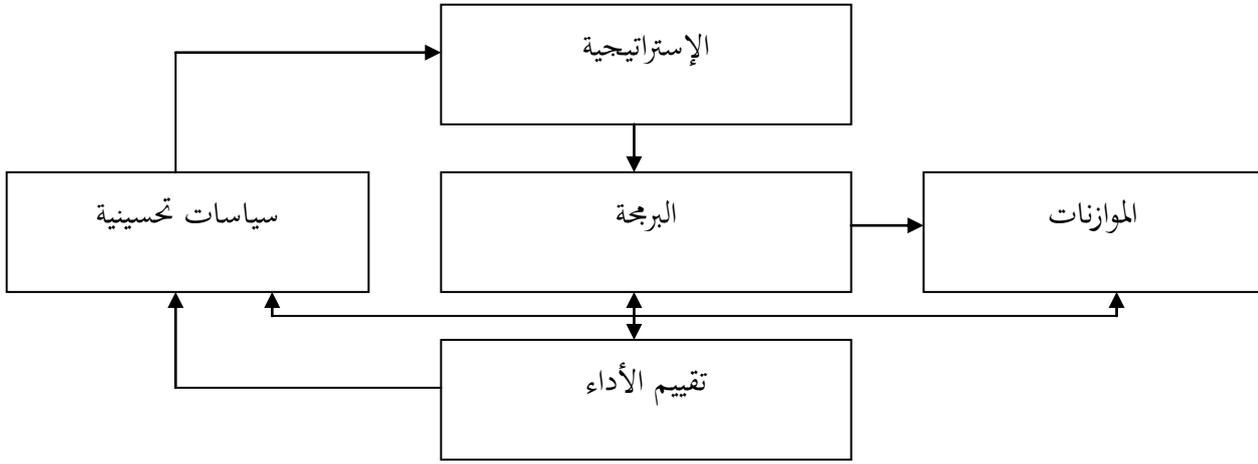
- **مراقبة الحلقات المغلقة :** و هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.
- **الرقابة بالحواجز :** هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها و المستخلصة من نظام المراقبة و لكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.
- مثال :** نفترض أن نظام تجاري يقيم معيار نسبة تغير رقم الأعمال و الهدف هو رفع رقم الأعمال إلى 5% شهريا .
- في حالة مخطط الرقابة للحلقات المغلقة ينبغي الوصول إلى رقم الأعمال في نهاية كل شهر و هذا قد يكون طويل أو فيه خطورة للمؤسسة.
- وفي حالة الرقابة بالحواجز يمكن استعمال هذه الرقابة و ذلك بملاحظة المبيعات الأسبوعية و من خلال الملاحظة نعطي احتمال أو افتراض ما قد يكون عليه الشهر من ربح.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : مسار و أدوات مراقبة التسيير

- 1 - **مسار مراقبة التسيير :** حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يتعين على المؤسسة إتباع مسار معين وفق المراحل التالية :
    - أ - **البرمجة :** أي وضع برنامج لنشاط المؤسسة من خلال إستراتيجية محدد و يكون من خطط مفصلة و أهداف محددة بدقة.
    - تنفيذ هذه البرامج يرتكز على وحدات عملية تكون مراكز مسئولة و مستقلة ، أي تعيين وحدة أو هيئة بالمؤسسة على رأسها يوجد مسئول إداري و يمكن ملاحظة ذلك من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
    - ب - **إعداد الموازنات :** هو التعبير النقدي لإنجاز مشروع معين و يكون هذا التعبير قبل أي تنبأ بعد الانتهاء من عملية البرمجة ، و يمكن تحديد المهام المسطرة لكل المراكز المسؤولة في إطار نظام الموازنات ( ربط كل موازنة بمركز مسؤولياتها ) الذي يغطي النشاط العادي للمؤسسة
    - ج - **تقييم الأداء :** تقوم هيئة مراقبة التسيير بالحصول على المعلومات حول الأعمال المنجزة و التحقق من تنفيذ المعايير و التنسيق بين المراكز المسؤولة
    - د - **البحث عن ساسة التحسين:** أي البحث عن الانحرافات بين المعايير والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات اللازمة ، حيث إذا كان هناك انحراف كبير فالتحسين يكون وفق مبدأ الاستثنائية التي نجد فيه حالتين:
      - إذا كانت درجة الانحراف لم تتجاوز المقاييس المسموح بها فلا اعتبار لذلك.
      - إذا كانت درجة الانحراف تجاوزت ذلك فهذا يقتضي القيام ببحوث بغية معرفة أسباب ذلك.
- ويمكن تلخيص المسار على الشكل التالي:

فنتيجة وآخرون. مرجع سبق ذكره ص 42<sup>1</sup>

الشكل رقم (4) : مخطط مسار مراقبة التسيير



المصدر : من إعداد الطلبة

**2- أدوات مراقبة التسيير :** تستعمل المؤسسة أربع أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والربحية الاقتصادية وهي فيما يلي:

الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، التحليل المالي، المحاسبة التحليلية.

**\* كيفية استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:** لكي تتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الانتفاع منها في مراقبة التسيير، وأهم الطرق في حساب التكاليف هي:<sup>1</sup>

**أ- طريقة التكاليف الحقيقية :** و الهدف منها هو معرفة تكلفة العائد الإجمالي والنتائج المختلفة للمنتجات والخدمات المباعة من طرف المؤسسة.

**ب- طريقة التحميل العقلاني :**

- تسمح بتحديد التكلفة بطريقة عقلانية.

- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

- تفيد في استخراج أرباح وخسائر تغيير الفعالية انطلاقا من استعمال معدل التحميل العقلاني.

**ج- طريقة التكاليف المتغيرة :** و تظهر واضحة لظهور إنجاز نشاطات المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة وهي طريقة جيدة لتحضير العمال والمصلحة التجارية وتأخذ بعين الاعتبار المتغيرات في مستوى النشاط على الربح.

**د- طريقة التكلفة النموذجية :** تسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وكذلك بحساب الفروق من التكاليف النموذجية و الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروق.

فنتيجة وآخرون مرجع سبق ذكره ص52<sup>1</sup>

## المبحث الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

### تمهيد :<sup>1</sup>

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق : طريقة التكلفة الكلية، التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة والنموذجية. وفي هذا المبحث سنتحدث عن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ولكن في كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب تسبقها عمليات التحليل التالية:

- تحديد الإستهلاكات وتكاليف المواد الأولية.
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.
- الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- تحديد الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على أساس معين .

### المطلب الأول : مفاهيم ومبادئ الطريقة

إن إعادة توزيع الأعباء حسب حجم الإنتاج يؤدي إلى التمييز بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.<sup>2</sup>

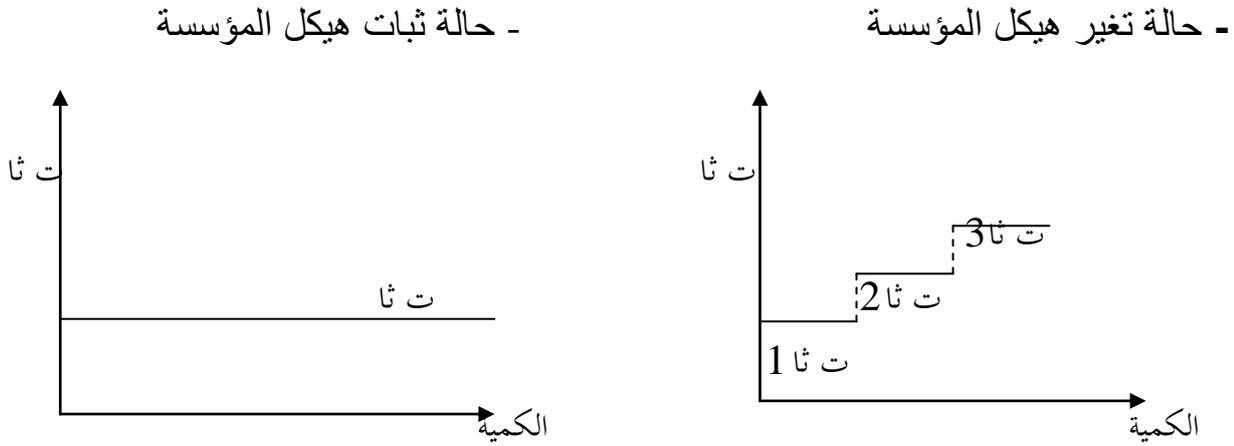
#### 1- الأعباء الثابتة والأعباء الهيكلية :

وهي تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج في حدود سقف الإنتاج أو القدرة الإنتاجية لكن يمكن أن تتغير بتغير هيكل المؤسسة ومن أمثلتها الإهلاك، الإيجار، تأمين الحريق، نقل العمال، الضرائب المالية... الخ.

دحمون هلال . أطروحة لنيل شهادة دكتوراه. المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup> ص193

<sup>2</sup> زيدي بو عمامة .مرجع سبق ذكره .ص 42

الشكل رقم 5 : التمثيل البياني للأعباء الثابتة



المصدر: من إعداد الطلبة

## 2- مبادئ الطريقة :

أ- معامل التحميل العقلاني :

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

- مفهوم النشاط الحقيقي:

هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج أي أن قياس هذا الحجم يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات الواقعية والتي تتدخل في سعر الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها بالنظر إلى التوقعات في النشاط العادي مثل حوادث الغابات، التأخيرات... الخ. كما تأخذ بالإضافة إلى هذا وجود آلات قديمة ذات مردود بسيط أو تكنولوجيا قديمة.

- مفهوم النشاط العادي:

لتحديد هذا الحجم نأخذ بالطاقة النظرية للإنتاج والتي تحدد على أساس إمكانية الآلات والتجهيزات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديًا بدون توقف أو تعطل أي دون الأخذ بالظروف العادية التي تحدث في عملية الإنتاج ومنه يمكن حساب مثلا: عدد الساعات الممكنة لقياس حجم النشاط العادي بدون توقفات في النشاط.

ب- الأعباء الثابتة الواجبة التحميل:

الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية الحقيقية × معامل التحميل العقلاني

### ج- الفرق في الأعباء الثابتة المحملة:

الفرق في الأعباء الثابتة المحملة = أعباء الثابتة الواجبة التحميل - الأعباء الثابتة الحقيقية

إذا كان معامل التحميل العقلاني  $< 1$  ⇒ الفرق موجب ⇒ ربح فعالية

إذا كان معامل التحميل العقلاني  $> 1$  ⇒ الفرق سالب ⇒ تكلفة بطالة

إذا كان معامل التحميل العقلاني  $= 1$  ⇒ الفرق معدوم ⇒ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الحقيقية

### المطلب الثاني : تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة

بعد تحليل النشاط الإجمالي للمؤسسة يأتي دور تحليل ودراسة نشاط كل فرع نشاط أو كل قسم ومن أجل ذلك سنجد توزيع الأعباء الغير مباشرة مع الأخذ بعين الاعتبار التحميل العقلاني للأعباء الثابتة<sup>1</sup>.

#### 1- تغيير النشاط المتمثل لكل الأقسام :

معناه معامل التحميل وحيد ومبادئ هذه الطريقة كما يلي:

- تقسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة.

- حساب مبلغ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل وذلك بضرب معامل التحميل في الأعباء الثابتة الحقيقية.

- إضافة الأعباء المتغيرة بطريقة تسمح بحساب " مجموع الأعباء الثابتة الواجبة التحميل "

أي } الأعباء الثابتة + الأعباء المتغيرة = مبلغ التوزيع.  
أعباء متغيرة + أعباء ثابتة محملة = مجموع المبالغ المحملة.

<sup>1</sup> فتيحة وآخرون . مرجع سبق ذكره . ص 55

- الأخذ بعين الاعتبار الفروقات في الأعباء الثابتة المحملة.
- أي: فرق أعباء ثابتة = أعباء ثابتة واجبة التحميل - أعباء ثابتة حقيقية.
- إذا كان (-) تكلفة بطالة.
- إذا كان (+) ربح فعالية.
- مجموع الأعباء الواجبة التحميل توزع على مختلف الأقسام مع الأخذ في الحسبان مفاتيح التوزيع من أجل الحصول على مجموع التوزيع الأولي بعد التحميل العقلاني.
- ثم إجراء التوزيع الثانوي .

## 2- تغيير النشاط غير المتماثل لكل الأقسام

- إن جدول توزيع الأعباء سوف يتغير بالنسبة للحالة الأولى لأن الأعباء الثابتة سوف تضرب بمعامل تحميل عقلاني مختلف من قسم لآخر وهناك طريقتين في هذه الحالة:
- أ- **جدول توزيع بأعمدة مزدوجة لكل قسم** ومبادئها كما يلي:
- تقسيم الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء ثابتة وأخرى متغيرة.
- يتم التوزيع الأولى بنفس مفاتيح التوزيع للأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة لكل قسم للحصول على التوزيع الأولى قبل التحميل العقلاني.
- يضرب كل مجموع الأعباء الثابتة بمعامل التحميل العقلاني للقسم المناسب والنتيجة يمثل مبلغ " الأعباء الثابتة الواجبة التحميل" حيث يسجل مرتين ، مرة يسبق بإشارة (-) في عمود الأعباء الثابتة ومرة يسبق بإشارة (+) في عمود الأعباء المتغيرة.
- الفرق بين الأعباء الثابتة الواجبة التحميل والأعباء الثابتة الحقيقية يمثل الفرق في الأعباء الثابتة المحملة حيث يتم جمعها أفقياً تبعاً لإشارتها.
- ننجز التوزيع الثانوي انطلاقاً من التوزيع الأولي.
- ب- **جدول التوزيع البسيط مع حسابات ملحقة:** ومبادئها كما يلي:
- نحسب في جداول ملحقة ، توزيع كل عبء أو المصاريف حسب طبيعته بين مختلف الأقسام بحيث يجب إعداد جدول لكل عبء و في هذه الحالة الجداول تحسب :
- الأعباء الثابتة الحقيقية.
- الأعباء المتغيرة.

- الأعباء الثابتة الواجبة التحميل.
  - الفروقات على الأعباء الثابتة المحملة.
  - المجاميع الواجبة التحميل لكل قسم.
- إذن نتائج هذه الجداول تجمع في جدول توزيع الأعباء وهو الجدول البسيط حيث يتم بعد ذلك التوزيع الثانوي بصفة عادية.

### 3- فروق التحميل :

نجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء الثابتة أو المتغيرة لذا فنتيجتي المحاسبتين في هذه الحالة تصبح مختلفتين ولتوازنهما يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل التي نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 4 : فوارق التحميل

البيان	الملاحظات	العلاقة	النتائج	ن ت ص	ن م ع
فرق تحميل التكاليف الثابتة	/	تكاليف ثابتة محملة تكاليف ثابتة حقيقية	سالبة موجبة	مدين دائن	تضاف ح/ 62 ح/ 68 تطرح ح/ 62 ح/ 68
فرق المخزونات أ- مواد أولية ب- منتوجات	/	مخ 2 حقيقي - مخ 1 محمل ح/ 72 حقيقي- ح/ 72 محمل	سالبة موجبة سالبة موجبة	مدين دائن مدين دائن	تضاف ح/ 61 تطرح ح/ 61 تطرح ح/ 72 تضاف ح/ 72
فرق رقم الأعمال	يحسب في حالة وجود رع بها هامش على سعر التكلفة	رع ح - رع محمل	سالب موجب	مدين دائن	تطرح ح/ 71 تضاف ح/ 71

المصدر : من إعداد الطلبة

**المطلب الثالث : مقارنة التكاليف الحقيقية مع تكاليف التحميل العقلاني**

مثال: مؤسسة نشاطها العادي للإنتاج والبيع يبلغ 3600 وحدة في الشهر والأعباء الثابتة الإجمالية الموافقة وصلت إلى 72000.

إن الأنشطة وأسعار التكلفة الإجمالية للأشهر الثلاثة الأخيرة لخصت كما يلي:

الجدول رقم 5 : الأنشطة وأسعار التكلفة الإجمالية

ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	
4000	3600	3000	الأنشطة
126000	111600	102000	أسعار التكلفة الإجمالية

المصدر : من إعداد الطلبة

المطلوب: إجراء المقارنة بين أسعار التكلفة الحقيقية والعقلانية لكل شهر وماذا نستخلص؟

الحل:

- شهر أكتوبر: معامل التحميل العقلاني =  $\frac{3000}{5} = 3000$

$\frac{3600}{6} = 3600$

أعباء ثابتة المحملة =  $\frac{5}{6} \times 72000 = 60000$  دج

6

فرق التحميل للأعباء الثابتة المحملة =  $72000 - 60000 = 12000$

- شهر نوفمبر: معامل التحميل العقلاني =  $\frac{36000}{1} = 36000$

36000

أعباء الثابتة المحملة = أعباء الثابتة الحقيقية = 72000

فرق التحميل على التكاليف الثابتة = 0

- شهر ديسمبر: معامل التحميل العقلاني  $\frac{10}{9} = \frac{4000}{3600}$

9 3600

أعباء ثابتة محملة =  $\frac{10}{9} \times 72000 = 80000$  دج

9

فرق التحميل على التكاليف الثابتة =  $72000 - 80000 = 8000$

- إعداد جدول المقارنة:

ت ح : تكاليف حقيقية

ت ع : تكاليف التحميل العقلاني

الجدول رقم 6 : تحليل المقارنة

ديسمبر		نوفمبر		أكتوبر		
ت ح	ت ع	ت ح	ت ع	تكاليف حقيقية	تكاليف ت ع	
72000	80000	72000	72000	72000	60000	أعباء ثابتة
54000	54000	396000	396000	30000	30000	إجمالية
						أعباء متغيرة
						إجمالية
126000	134000	111600	111600	102000	90000	سعر التكلفة
4000	4000	3000	3000	3000	3000	إجمالية
						الكميات المنتجة
						سعر التكلفة
						الوحدة منه
31,5	33,5	31	31	34	30	تكلفة الثابتة
18	20	20	20	24		للوحدة
						تكلفة المتغيرة
ربح فعالية =		فرق = 0		تكلفة = 12000		للوحدة

8000+			تحميل		بطالة	
-------	--	--	-------	--	-------	--

المصدر : من إعداد الطلبة

نستخلص من خلال المقارنة ما يلي:

**\* في طريقة التكاليف الحقيقية :**

الأعباء الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما كان مستوى التغير في نشاط التكلفة الثابتة للوحدة وهو تناسب عكسي مع مستوى نشاط المؤسسة.

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الإجمالية}}{\text{النشاط الحقيقي}}$$

**\* في طريقة التكاليف العقلانية:**

- الأعباء الثابتة الإجمالية تتغير مع مستوى النشاط.

$$\text{الأعباء الثابتة الواجبة التحميل} = \text{أعباء ثابتة حقيقية} \times \text{معامل التحميل}$$

- الأعباء الثابتة للوحدة تبقى ثابتة مهما كان مستوى أو حجم النشاط للمؤسسة.

$$\text{الأعباء الثابتة للوحدة} = \frac{\text{أعباء ثابتة إجمالية}}{\text{النشاط العادي}}$$

إذن نستطيع أن نقول عن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة بأنها تقنية لمراقبة التسيير لأنها:

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

- تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة.

- تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية إذ يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة و ربح الفعالية ، شروط التشغيل والاستغلال بحيث إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

### المبحث الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة

#### تمهيد :<sup>1</sup>

بالإضافة إلى طريقة التحميل العقلاني التي تقوم بتحليل وتقييم استغلال المؤسسة هناك طريقة أخرى لها علاقة بحجم نشاط المؤسسة ، فقياس حجم نشاط المؤسسة يتم بعدة مؤشرات مثل رقم الأعمال ، كمية الإنتاج ، عدد العمال غير أننا نلاحظ أن كل هذه العناصر لها علاقة بالتكاليف إذ يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف وهي: التكاليف الثابتة ، التكاليف المتغيرة و التكاليف الشبه متغيرة .

#### المطلب الأول : مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو الهدف الاقتصادي والتحليلي.<sup>2</sup>

ومن هنا نستنتج أن مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة هي كما يلي:

- التكلفة المتغيرة لا تحتوى إلا على الأعباء المتغيرة.

<sup>1</sup> موانية محمد . مذكرة لنيل شهادة ليسانس. المحاسبة التحليلية لتخطيط مراقبة الإنتاج . 2003/2002 . ص 51  
<sup>2</sup> نفس المرجع . ص 52

- الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يمثل الفرق بين سعر البيع أي رقم الأعمال الصافي والتكلفة المتغيرة.

- التكاليف الثابتة.

- النتيجة الصافية المساوية إلى الهامش على التكلفة المتغيرة مطروحا منه الأعباء الثابتة. وهذه العناصر الثلاثة تشكل ما يسمى بجدول الاستغلال التفاضلي.

أ- جدول الاستغلال التفاضلي:

الجدول رقم 7 : جدول الاستغلال التفاضلي

- حالة مؤسسة تجارية :

البيان	المبالغ	مجموع جزئي	%
(1) رقم الأعمال الصافي		× ×	100%
(2) التكاليف المتغيرة		× ×	× ×
- البضاعة المستهلكة	× ×		
- تكاليف متغيرة أخرى	× ×		
- (-) إيرادات مختلفة أخرى	(××)		
(3) هامش التكلفة المتغيرة أو الربح الإجمالي (دج)		× ×	× ×
(4) تكاليف ثابتة الصافية		× ×	× ×
- أعباء ثابتة	× ×		
- (-) : إيرادات مالية	(××)		
(5) نتيجة الاستغلال		× ×	× ×

المصدر : فتيحة...، مرجع سبق ذكره . ص 53

- حالة مؤسسة صناعية :

البيان	المبالغ	مجموع جزئي	%
(1) رقم الأعمال الصافي		× ×	× ×
(2) التكاليف المتغيرة للإنتاج المباع		× ×	× ×
- مواد أولية مستهلكة	× ×		
- مصاريف أخرى متغيرة	× ×		
- (-) إيرادات مختلفة أخرى	(××)		
(3) التكلفة المتغيرة للفترة	× ×		
التكلفة المتغيرة لإنتاج المخزون	× ×		
(4) الهامش على تكلفة المتغيرة للإنتاج المباع		× ×	× ×
(5) التكاليف الثابتة		× ×	× ×
- تكاليف ثابتة أخرى	× ×		
- (-) : إيرادات مالية	(××)		
(6) نتيجة الاستغلال		× ×	× ×

المصدر : فتيحة ...، مرجع سبق ذكره ص 55

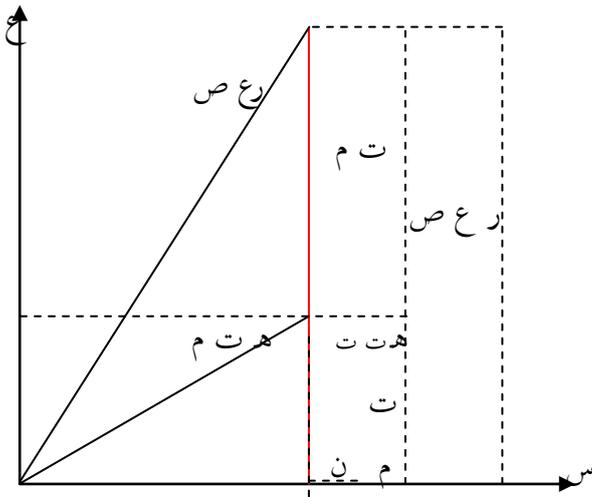
- ملاحظة:

اعتبرنا أن النواتج المالية للأجل طويل، لذلك فهي ثابتة تطرح من الأعباء الثابتة. إذن جدول الاستغلال التفاضلي بصفة عامة هو:

$$(1) \text{ ر ع - مجموع التكاليف المتغيرة = ه/ت.م - مجموع التكاليف الثابتة = النتيجة}$$

ب- استخراج العلاقة (1) عن طريق التمثيل البياني لرقم الأعمال:

الشكل رقم 6 : المثل البياني لرقم الأعمال



من البيان نجد:

$$\text{ر ع ص} = \text{ت م} + \text{ه ت م}$$

$$\text{و ه ت م} = \text{ت ت} + \text{ن}$$

إذن:

$$\text{ت م} + \text{ت ت} + \text{ن} = \text{ر ع ص}$$

ومنه:

$$\text{ر ع ص} - \underbrace{\text{مجموع ت م} - \text{مجموع ت ت}}_{\text{ه ت م}} = \text{ن}$$

المصدر: من إعداد الطلبة

إذن:

$$\text{رقم الأعمال الصافي} - \text{مجموع التكاليف المتغيرة} = \text{هامش التكلفة المتغيرة} - \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

وهي نفسها العلاقة (1)

**المطلب الثاني : استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة :**

يمكن تلخيص استعمالات الطريقة في مايلي<sup>1</sup>:

- تحليل النتيجة وهو المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.
- تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى.
- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل من عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة التعادل التي تساهم في تسيير المؤسسة.
- تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة.

**1- عتبة المردودية :**

<sup>1</sup> مواتية محمد . مرجع سبق ذكره . ص 36

أ- تعريفها: نقطة التعادل هي النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة ربح أو خسارة أي النتيجة معدومة ويطلق عليها البعض عتبة المردودية باعتبار أن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي (رقم الأعمال) مع التكاليف الكلية (تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة) أي أن الهامش على التكاليف المتغيرة يعطي التكاليف الثابتة.<sup>1</sup>

ب- حساب عتبة المردودية:

النتيجة = مجموع الإيرادات - مجموع التكاليف

النتيجة = مجموع الإيرادات - [ ت المتغيرة + ت الثابتة ]

النتيجة = الربح الإجمالي - التكاليف الثابتة

بما أن: ن = 0

فإن: 0 = الربح الإجمالي - تكاليف الثابتة

ومنه:

$$\boxed{\text{الربح الإجمالي} = \text{تكاليف الثابتة}}$$

وهذا يعني أن نقطة التعادل تتحقق عندما يصل رقم الأعمال إلى تغطية مجموع التكاليف وبالتالي الربح الإجمالي عند هذه القيمة من رقم الأعمال يغطي التكاليف الثابتة أي يساويها.

يمكن أن تحقق المؤسسة رقم أعمال نقطة التعادل حسب الحالات التالية:

- الربح الإجمالي مجموع التكاليف الثابتة.

- رقم الأعمال = مجموع التكاليف.

- النتيجة = 0

- حساب رقم الأعمال لنقطة التعادل جبرياً:

$$\text{ر ع ن} = \frac{\text{ت ثا} \times \text{ر ع ص}}{\text{هـ / ت م}}$$

هـ / ت م

$$\text{ر ع ن} = \frac{\text{ت ثا}}{\text{هـ / ت م}}$$

هـ / ت م %

$$\frac{\text{هـ ت م}}{\text{ر ع}} = \text{هامش التكلفة المتغيرة \%}$$

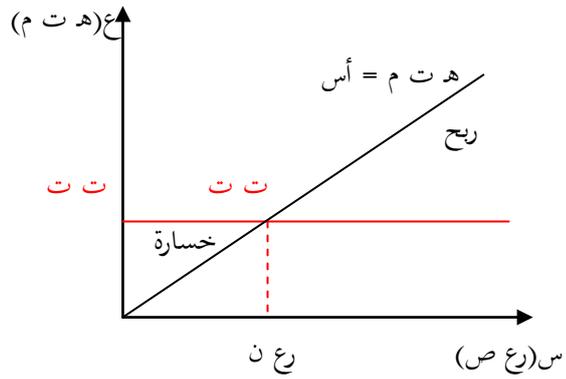
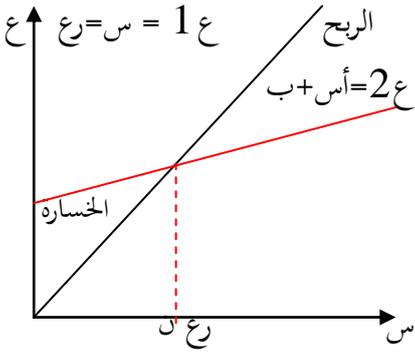
<sup>1</sup>فتيحة وآخرون . مرجع سبق ذكره . ص 58

- حساب رقم أعمال نقطة التعادل بيانياً:

الشكل رقم 7 : حالات التمثيل البياني لعتبة المردودية

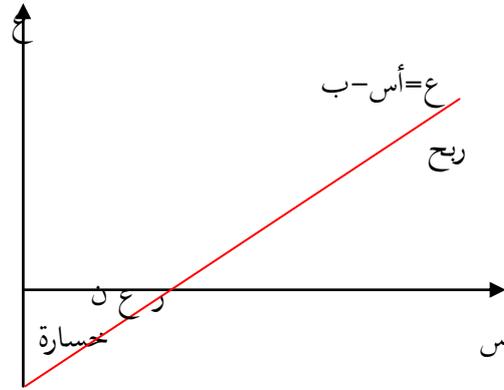
\* الحالة 2 :  $\text{ر ع ص} = \Sigma \text{التكاليف}$

\* الحالة 1 :  $\text{ه ت م} = \text{ث ت}$



الحالة 3 :  $\text{ن} = 0$

أي :  $\text{ن} = \text{ه ت م} - \text{ت ت}$



- حساب نقطة الصفر: نقطة الصفر وهي تاريخ بلوغ عتبة المردودية

\* تحديد نقطة الصفر بالأيام :  $\text{س} = \frac{\text{ر ع ن} \times 360}{\text{أوس}} = \frac{\text{ت ت} \times 360}{\text{ه ت م}}$

ه / ت م

ر ع ن

\* تحديد نقطة الصفر بالأشهر :  $س = ر ع ن \times 12$

ر ع ص

ج- أهمية عتبة المردودية:

عتبة المردودية تهتم بها المؤسسة لمعرفة المستوى الذي تبدأ عنده في تحقيق الأرباح حيث يجب على المسؤولين البحث عن الفترة التي يتحقق فيها رقم الأعمال لنقطة الصفر ومن هنا يجب تحديد هامش الأمان.

- هامش الأمان:

من المعروف أن الأحوال الاقتصادية تتصف بصفة عدم التأكد (د رواج ، كساد ، استقرار) فإذا كانت التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي بالضرورة إلى الانخفاض في قيمة المبيعات فإذا كانت قيمة مبيعات المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة فسيساعد ذلك المؤسسة على مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات ويطلق على هذه الزيادة هامش الأمان.<sup>1</sup>

\* هامش الأمان =  $ر ع - ر ع ن$

\* النتيجة =  $\frac{ه}{ت م}$

هامش الأمان ر ع ص

\* معدل هامش الأمان =  $\frac{\text{هامش الأمان}}{100} \times 100$

ر ع ص

- ملاحظات:

\* هامش الأمان هو عبارة عن رقم الأعمال الذي تحصل عليه المؤسسة بعد نقطة التعادل وهو الذي يمكنها من تحقيق الربح.

\* معدل هامش الأمان يبين لنا أهمية هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال الصافي.

2- حدود رقم أعمال نقطة التعادل:

النتيجة = رقم الأعمال - مجموع التكاليف

<sup>1</sup> محمد الفيومي . مرجع سبق ذكره . ص 68

$$\text{النتيجة} = \text{ر ع} - \text{ت م} - \text{ت ثا}$$

$$\text{النتيجة} = \text{س ب و} \times \text{ك} - \text{ت م و} \times \text{ك} - \text{ت ثا}$$

$$\text{النتيجة} = \text{ك} (\text{س ب و} - \text{ت م و}) - \text{ت ثا}$$

حيث:

$$\text{ن} = 0$$

$$\text{س ب و} = \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{ت م و} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

$$\text{ك} = \text{حجم المبيعات}$$

$$\text{ت ثا} = \text{تكاليف ثابتة}$$

المعادلة السابقة تمكننا من استخراج أحد عناصرها إذا كانت العناصر الأخرى معلومة.

### المطلب الثالث : تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

#### 1- مثال تطبيقي حول عتبة المردودية :

لاحظنا في إحدى المؤسسات ما يلي :

رقم الأعمال السنوي 800000

تكلفة المتغيرة 600000

تكلفة الثابتة 150000

المطلوب:

- حساب عتبة المردودية بعد إعداد جدول الاستغلال التفاضلي.

- حساب نقطة الصفر.

- حساب هامش الأمان ومعدل هامش الأمان.

الحل:

الجدول رقم 8 : جدول الاستغلال التفاضلي

رقم	البيان	مبالغ	%
(1)	ر ع ص	800000	%100
(2)	تكلفة المتغيرة	600000	%75
(3)	ه / ت م	200000	%25
(4)	تكلفة الثابتة	150000	%18,75
(5)	النتيجة	50000	%6,25

- حساب عتبة المردودية :

$$\text{ر ع ن} = \text{ت ثا} \times \text{ر ع ص} = \frac{800000 \times 150000}{200000} = \text{ه / ت م}$$

$$\boxed{\text{ر ع ن} = 600000}$$

$$\text{أو : ر ع ن} = \text{ت ثا} = \frac{600000}{150000} = \text{ه / ت م} \%$$

- حساب نقطة الصفر:

\* بالأيام:

$$\text{ر ع} \leftarrow \text{360 يوم} \quad \text{س} = \text{ر ع ن} \times 360$$

$$\text{ر ع} \leftarrow \text{س} \quad \text{ر ع ص}$$

$$\text{س} = \frac{360 \times 600000}{800000} = 270 \text{ يوم}$$

\* بالأشهر:

$$\text{ر ع} \leftarrow \text{12 شهر} \quad \text{س} = \text{ر ع ن} \times 12$$

ر ع ن ← س ر ع ص

$$\text{س} = \frac{12 \times 600000}{9} = 800000$$

إذن تاريخ بلوغ عتبة المردودية هو 1 / 9 / ن.  
هذا باعتبار أن المؤسسة بدأت نشاطها ف 1 / 10 / ن.

- حساب هامش الأمان:

$$\begin{aligned} \text{هامش الأمان} &= \text{ر ع ص} - \text{ر ع ن} \\ \text{هامش الأمان} &= 600000 - 800000 \end{aligned}$$

$$\boxed{\text{هامش الأمان} = 200000}$$

- معدل هامش الأمان:

$$\begin{aligned} \text{المعدل} &= \frac{\text{هامش الأمان}}{100} \times 100 \\ &= \frac{200000}{800000} \times 100 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{المعدل} &= \frac{200000}{800000} \times 100 \\ &= 25\% \end{aligned}$$

$$\boxed{\text{المعدل} = 25\%}$$

2- مثال تطبيقي حول حدود رقم الأعمال عند الصفر:

في مؤسسة صناعية قدر سعر بيع 100 وحدة ب 21 دج للوحدة وقد بلغت التكاليف المتغيرة للوحدة ب 15 دج والتكاليف الثابتة ب 3600 دج.

المطلوب:

- حساب سعر البيع الأدنى.
- حساب التكلفة المتغيرة القصوى.
- حساب الكمية الأدنى.

- حساب التكاليف الثابتة القصوى.

**الحل:**

$$\text{لدينا } 0 = 0 = (\text{س ب و} - \text{ت م و}) \text{ ك} - \text{ت ثا.}$$

- حساب سعر البيع الأدنى:

$$0 = (\text{س ب و} - \text{ت م و}) \text{ ك} - \text{ت ثا}$$

$$0 = (\text{س} - 15) 900 - 3600$$

$$0 = 900 \text{ س} - 13500$$

$$900 \text{ س} = 13500$$

$$\text{س} = \frac{13500}{900}$$

$$900$$

$$\boxed{\text{س} = 15 \text{ دج}}$$

- حساب تكلفة المتغيرة القصوى:

$$0 = (\text{س} - 21) 900 - 3600$$

$$0 = 900 \text{ س} - 18900 - 3600$$

$$900 \text{ س} = 18900 + 3600$$

$$\text{س} = \frac{18900 + 3600}{900}$$

$$900$$

$$\boxed{\text{س} = 23}$$

$$\boxed{\text{دج}}$$

- حساب الكمية الأدنى:

$$0 = (\text{ك} - 15) 3600 - 600$$

$$0 = 6 \text{ ك} - 3600$$

$$\boxed{\text{ك} = 600 \text{ وحدة}}$$

- حساب التكاليف الثابتة القصوى:

$$900 - 21(15 - 21) = 0 \text{ س}$$

$$5400 = 0 \text{ س}$$

$$\boxed{5400 = \text{س}}$$

**خلاصة الفصل :**

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير حيث تم التعرض في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير و نظام التكاليف والتي تلخص الحديث عنها في ثلاثة مطالب تحدثت عن ماهية مراقبة التسيير ، و وظائفها و أنواعها و كذلك مسار و أدوات هذه المراقبة ، كما تعرضنا وبشكل أوسع و أكثر دقة في المبحثين الثاني والثالث و على التوالي لأداتين من أدوات المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير تمثلتا في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و طريقة التكاليف المتغيرة إذ تعتبران من أهم الأدوات التقنيّة للمحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يكتشف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية و ذلك لإعداد التقارير المختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة التي تستند عليها المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها لترشيد هذا الأداء و ضمان استخدام الطاقات الإنتاجية الموفرة نحو الأفضل مما يؤدي إلى توفير أحسن الإجراءات التسييرية المحاسبية و الأساليب الإدارية المتعارف عليها .

## المبحث الأول : لمحة حول شركة سون لغاز

## تمهيد:

إن أي دراسة ميدانية لمؤسسة ما مهما بلغت من الأهمية لا بد أن تعبر و بصفة موضوعية عن حقيقة ما يحدث داخل المؤسسة محل الدراسة خاصة إذا تعلق الأمر بالمحاسبة التحليلية كدرجة أولى لما لها من أهمية .

## المطلب الأول : تقديم مؤسسة سون لغاز

عقب الحرب العالمية الثانية و بالتحديد في جوان من سنة 1947 م قررت الحكومة الاستعمارية بالجزائر تنمية الاقتصاد وذلك بإنشاء مؤسسة لتوزيع الطاقة " EGA " وأوكلت لهذه المؤسسة مهمة إنتاج و نقل وتوزيع الكهرباء والغاز.

في سنة 1962م أعيد تشكيل الشبكة باعتماد أسلاك كهربائية طولها يتراوح ما بين 1210 إلى 7200 كلم لنقل الكهرباء ، وقدرت الطاقة الإنتاجية للكهرباء ب 461 ميغاوات ، أما بخصوص الغاز الطبيعي فلم يتم استغلاله إلا في سنة 1961م بالرغم من اكتشافه في سنة 1956م في حاسي الرمل .

بالمرسوم التنفيذي رقم 6959 من يوم 26 جويلية 1969م الصادر في الجريدة الرسمية في الأول من أوت 1969م أنشأت الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز محل الكهرباء و غاز الجزائر " EGA " التي حلت حسب نفس المرسوم ، وقد حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة فسياسة سون لغاز قد عززت من مكانة الشركة . كما أن احتكار إنتاج تسويق الغاز الطبيعي داخل التراب الوطني لجميع أصناف الزبائن تطلب منها إنجاز وتسيير قنوات النقل وشبكة التوزيع .

وقامت المؤسسة سنة 1973 بإعداد تشكيل البنية التحتية لقواعدها ومركباتها لتقفر الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 إلى 1200 سنة 1974م بفضل المراكز المتواجدة في كل من عنابة ، وهران ، بالإضافة إلى المولدات الغازية المتواجدة في الجزائر ، أرزيو، حاسي مسعود ، تقرت ، غرداية ، مستعملة بذلك خطوطا للنقل يزيد طولها عن 850 كلم للضغط المتوسط و المنخفض .

في سنة 1978م طورت المؤسسة خدماتها لتحقيق أهداف المخطط الوطني المتعلق بإعداد تهيئة الكهرباء بغية تلبية حاجيات حوالي 1200000 مشترك واستحداث خطوطا جديدة قدر طولها ب 60000 .

وفي سنة 1983م وضمن برنامج إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية لم تفلت سون لغاز هي الأخرى من إعادة الهيكلة لتنتمخض عنها ستة مؤسسات فرعية وهي :

الجدول رقم 9 : فروع المؤسسة

أشغال الكهرباء	KAHRIF
تركيب البنى التحتية و الإشارات الكهربائية	KAHRAKIB
إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز	KANAGHAZ
أعمال الهندسة المدنية	INERGA
التركيب الصناعي	ETTERKIB
صناعة عدادات الكهرباء و آلات القياس و الرقابة	AMC

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات

- تعتبر سون لغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية :

\*إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء .

\*نقل وتوزيع الغاز .

المطلب الثاني : تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية :

تأسست المديرية الجهوية بمقتضى القرار رقم 478 المعد من طرف المديرية العامة المؤرخ في 16 ماي 2006م المتضمن إنشاء المديريات الجهوية للتوزيع التابعة لفروع التوزيع الخاصة و منها :

– شركة توزيع العاصمة

– شركة توزيع الوسط

– شركة توزيع الغرب

ولقد تأسست تأسست بمقتضى القرار رقم 463 المؤرخ في 27 جوان 2004 و تدخل المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية ضمن شركة توزيع الوسط " SDC " .

### المطلب الثالث : أهداف المحاسبة التحليلية في سون لغاز

لقد اعتمدت سون لغاز منذ نشأتها على استعمال المحاسبة التحليلية لتحديد سعر التكلفة والتحكم في العناصر المكونة لها و ذلك للأهداف التالية :

- 1- من أجل إظهار العناصر المتحركة في التكلفة وسعر التكلفة .
- 2- التحكم في تكاليف الاستيراد وتطويرها .
- 3- المقارنة بين التكاليف الحالية و الأخرى المتوقعة .
- 4- تحليل الفروق و البحث عن أسبابها .
- 5- تحليل المنتجات .

### المبحث الثاني : دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية

#### تمهيد :

يتميز الهيكل التنظيمي لشركة سون لغاز بالتوازن والتنسيق بين المديرية في تحديد المهام وتقسيم المسؤوليات .

#### المطلب الأول : دراسة أقسام المديرية

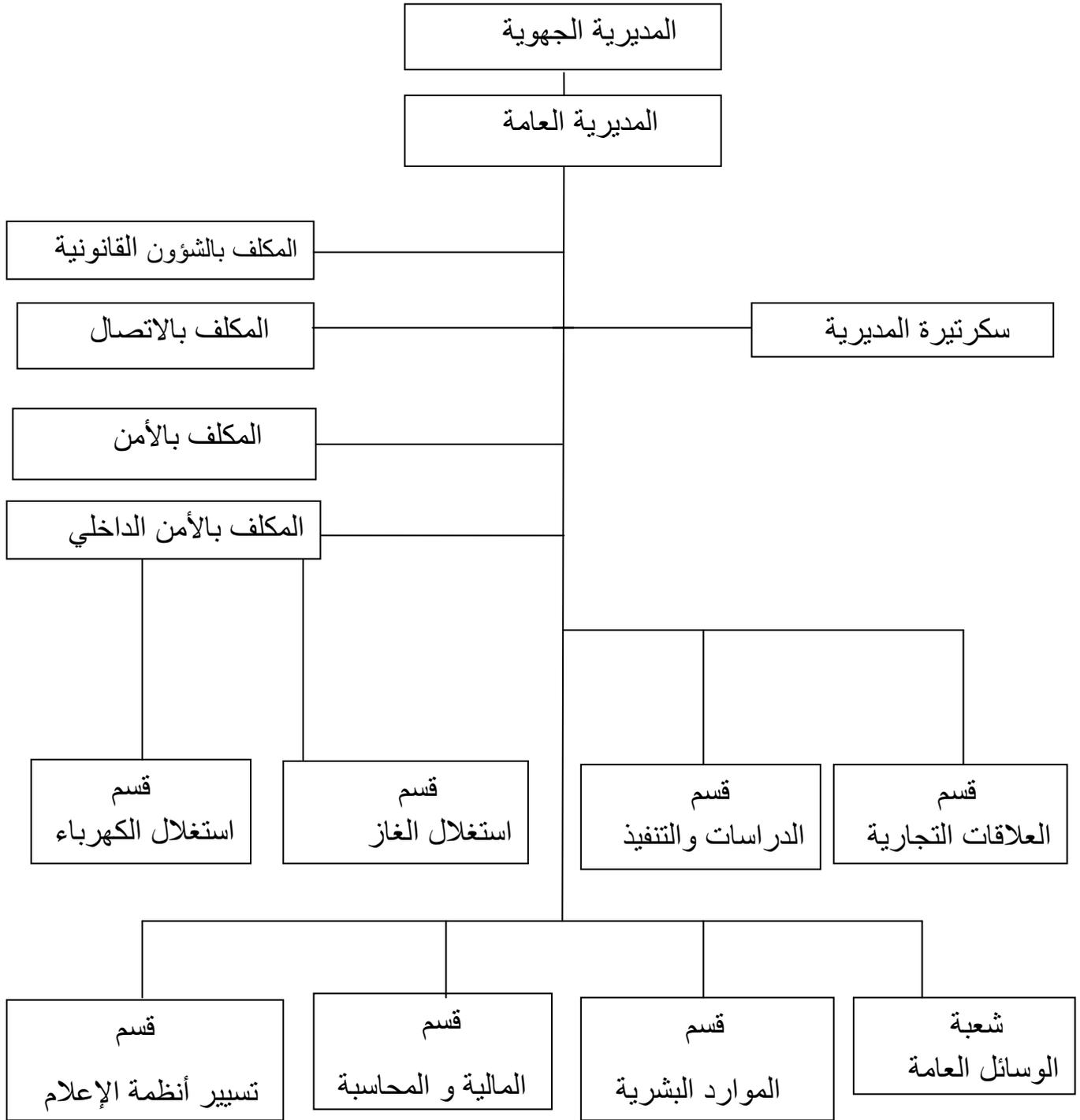
يمثل المديرية على المستوى المحلي السيد المدير و الأعوان المتصلون مباشرة به وهم:  
- سكرتيرة المديرية .

- المكلف بالاتصال على مستوى المديرية .
  - المكلف بالشؤون القانونية على مستوى المديرية .
  - المكلف بالأمن على مستوى المديرية .
- وتتلخص مهام المديرية فيما يلي :
- ضمان تمثيل الشركة بشكل أحسن على المستوى المحلي .
  - المساهمة في سير سياسة المديرية العامة لتوزيع الوسط في مجال الخدمات المقدمة و تعظيم المبيعات و تحصيل الديون
  - ضمان أمن الأشخاص و الممتلكات التي لها علاقة بالتوزيع وتوعية المواطنين بالقواعد الأمنية الضرورية.
  - تطبيق السياسة التجارية للشركة على أكمل وجه .
  - توفير كل الشروط الملائمة للتكفل بطلبات الزبائن في المواعيد المحددة و إرشادهم وتوعيتهم .
  - ضمان التسيير المحكم لشبكات الكهرباء و الغاز و تطويرها و القيام بمختلف عمليات الصيانة الخاصة بها .
  - وضع برامج الأشغال و ضمان تنفيذها .
  - تسيير الموارد البشرية وتوفيرها بكل الإمكانيات المادية الضرورية لتسيير مهامهم .

وتحتوى المديرية على سبعة أقسام رئيسية هي :

- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء و الغاز .
- قسم استغلال الغاز .
- قسم استغلال الكهرباء.
- قسم العلاقات التجارية .
- قسم المالية والمحاسبة .
- قسم الموارد البشرية .
- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي .
- شعبة الوسائل العامة .

الشكل رقم 8 : الهيكل التنظيمي للمديرية العام



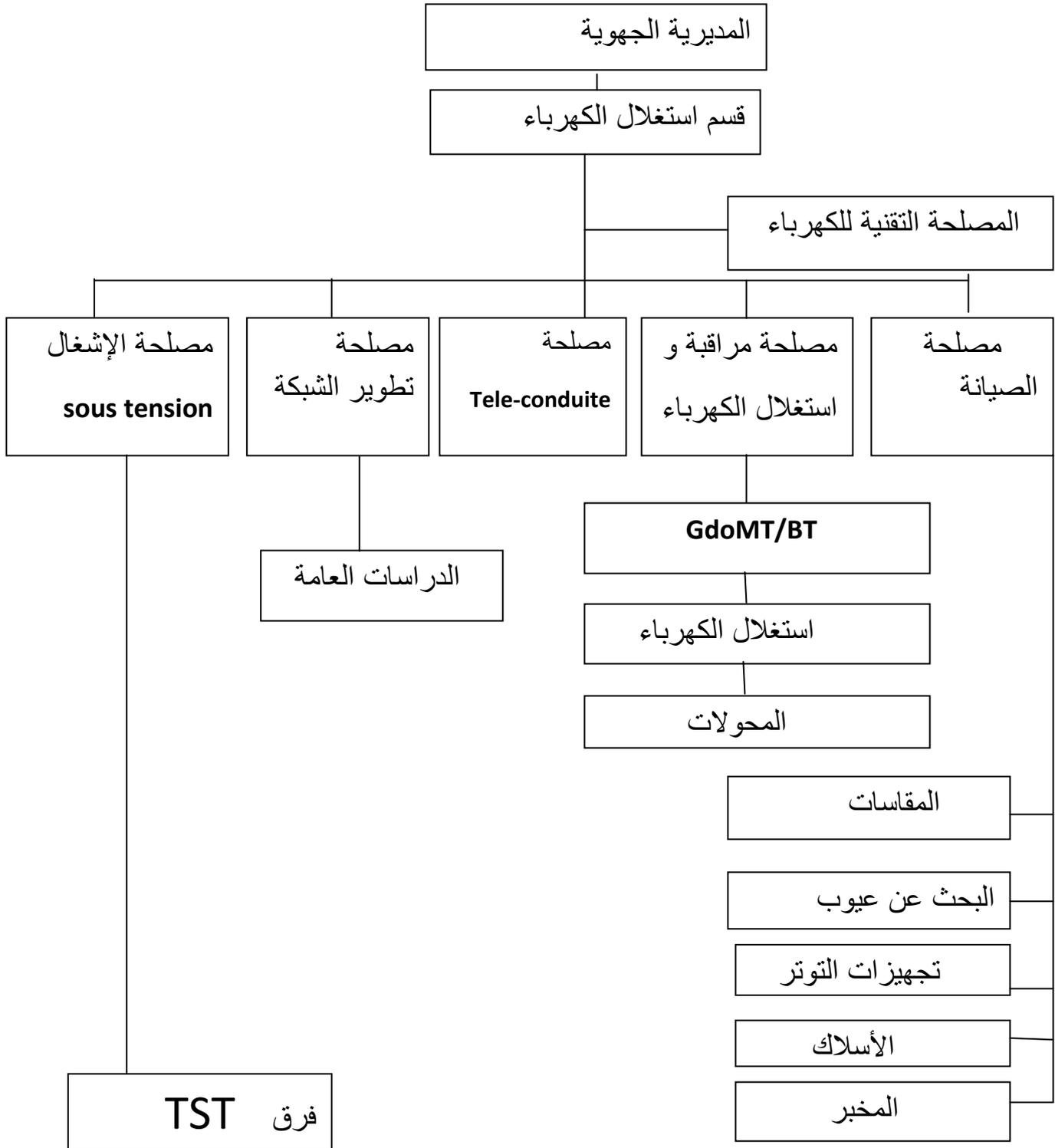
المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية

المطلب الثاني : دراسة مختلف دوائر الأقسام

1- دائرة استغلال الكهرباء : تهتم هذه الدائرة بما يلي :

- متابعة المصالح التقنية التابعة لها مثل غرداية ، متليلي ، بنورة ، القرارة ، بريان.
- إعداد برامج و مقاسات التوتر المنخفض و المتوسط ومتابعتها .
- إعداد صيانة الشبكة الكهربائية ومتابعتها .
- تحليل المعطيات الإحصائية وتحديث الخرائط الخاصة بالشبكة .
- ضمان تسيير العدادات و إصلاحها .
- التدخل في حالة وجود الأعطاب وإصلاحها .
- استقبال تدخلات المواطنين واتخاذ الإجراءات اللازمة .

الشكل رقم 9 : هيكل استغلال الكهرباء



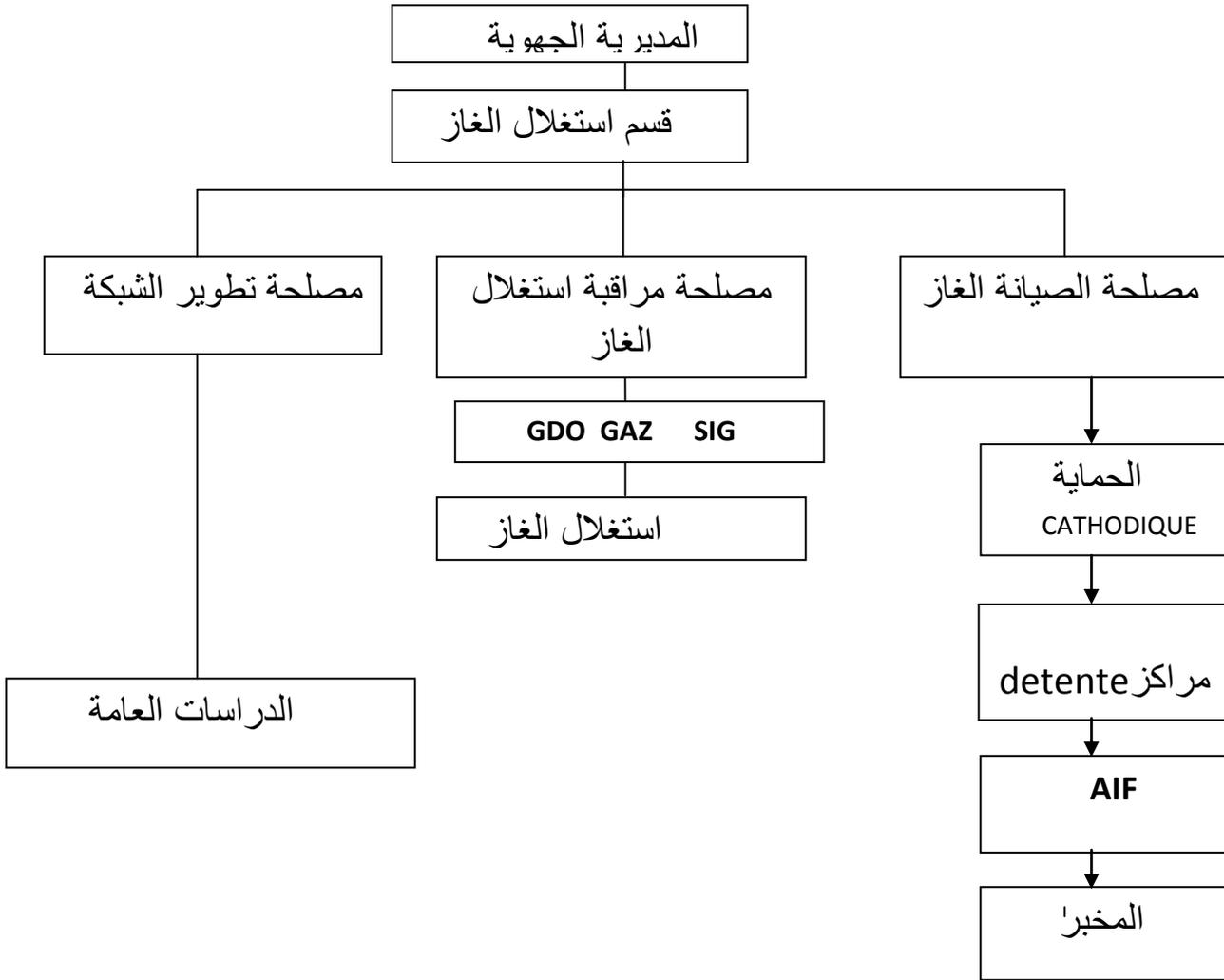
المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية .

2 - دائرة استغلال الغاز : وتهتم بما يلي :

- ضمان تسيير الشبكة الغازية ومراقبتها وتطويرها وإعداد برامج الصيانة .

- متابعة المقاسات دوريا وتحليل الأخطار.
- التسيير الغازي على مستوى المديرية .
- إعداد وتحليل المعطيات اللازمة ووضع مخططات الحماية العامة وتحليل النتائج
- إعداد برامج عملية قنوات الغاز وتحديثها .
- ضمان صيانة كل العدادات وضمان البحث عن التسرب .

الشكل رقم 10 : قسم استغلال الغاز

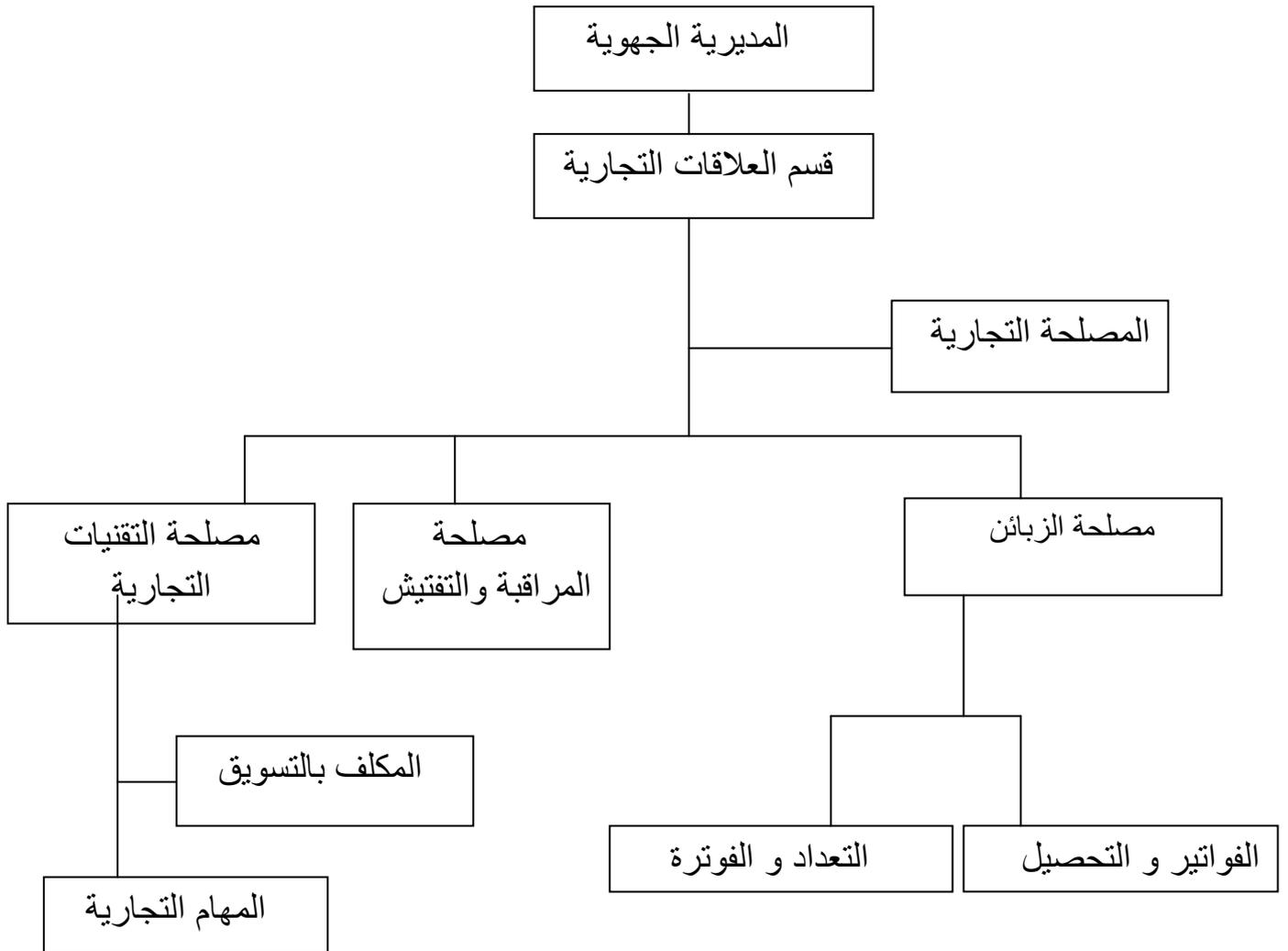


المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية

4 - قسم العلاقات التجارية : هو دائرة تقوم بضمان المهام التالية :

- متابعة ديون الزبائن .
- إعداد الفواتير النهائية .
- إعداد الدراسات لبعض الشبكات .
- اقتراح خدمات جديدة للزبائن .
- احترام إجراءات التوصيل للزبائن الجدد .
- إعداد عقود المشتركين من التوتر و الضغط المتوسط ومطابقتها .

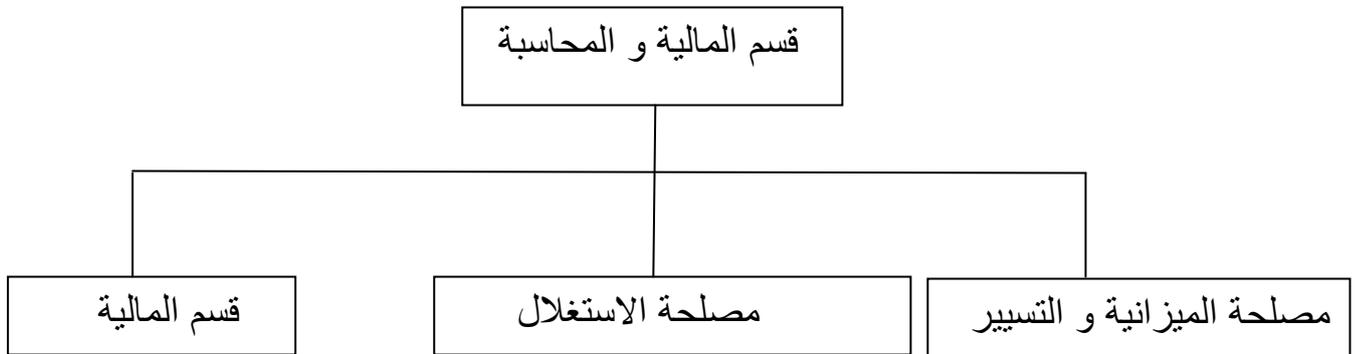
الشكل رقم 11 : قسم العلاقات التجارية



المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية

6 - قسم المالية و المحاسبة : ويهتم بما يلي :

- ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية لكل العمليات .
- استخراج النتيجة المحاسبية للمديرية .
- مسك ملف الموجودات .
- ضمان النشاط الضريبي .
- استخراج فروق الجرد.
- متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية و البريدية .
- إعداد توقعات الخزينة على المدى القصير .
- إعداد المقاربات البنكية .
- إعداد الموازنة السنوية للمديرية .
- الشكل رقم : قسم المالية و المحاسبة .

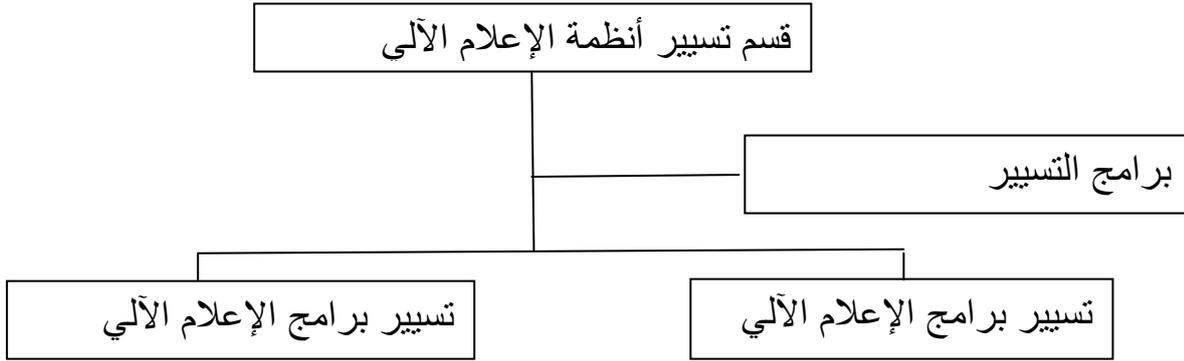


المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية

6 - قسم تسيير برامج الإعلام الآلي: و يهتم ب :

- تسيير مركز المعالجة المعلوماتية وترقية البرامج على مستوى المديرية .
- صيانة عتاد الإعلام الآلي دوريا .
- ترقية وتطوير التطبيقات الخاصة بالإعلام الآلي للمديرية .

الشكل رقم 13 : قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي

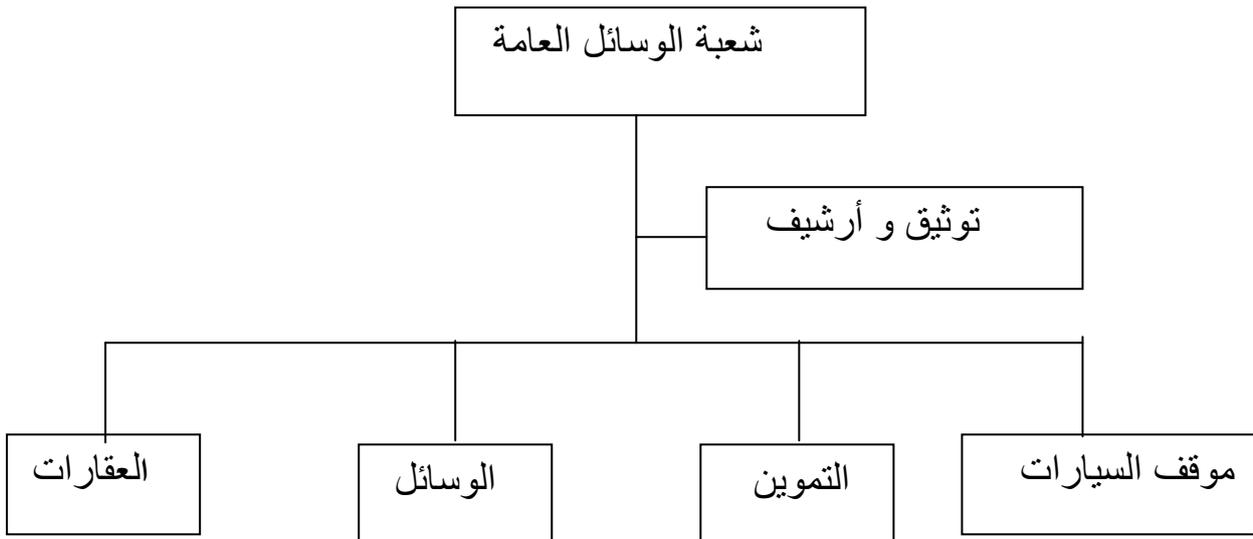


المصدر: المديرية الجهوية للتوزيع غرداية

7-شعبة الوسائل العامة : تتمثل مهام مصطلحتها فيما يلي :

- تسيير الوسائل و الأجهزة و الأدوات و البنية التحتية للمديرية .
- إيصال وتوزيع طرود المؤسسة .
- ضمان تسيير الممتلكات المنقولة و غير المنقولة .
- تسيير الوقود و القيام بعمليات تصليح السيارات و حفظ الرأب .
- إدارة مكتبة المديرية وتنظيم الأرشيف .

الشكل رقم 14 : قسم الوسائل العامة



المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية

**المطلب الثاني : الواجبات الأساسية الموكلة لشركة سون لغاز**

- التزام سون لغاز بتوفير الطاقة الكهربائية و الغازية باستمرار عدا الانقطاع الذي من شأنه أن يحدث على إثر الحوادث أو القوة الطبيعية القاهرة .
- أن تؤمن الإشراف على إنجاز برامج تنمية المنشآت الكهربائية و الغازية خاصة الريفية و التوزيع العمومي .
- أن تتعامل بشروط متساوية ودون تمييز بين جميع الزبائن و خاصة فيما يتعلق ب :
  - \* التسعيرة المحددة بمرسوم يصادق عليه البرلمان .
  - \* دفتر الشروط الذي يحدد شروط الربط و التموين بالطاقة .
  - \* تسخير كل معداتها لخدمة زبائنها على مستوى التراب الوطني.
  - \* توزيع الطاقة الجيدة مع المحافظة على سلامة الأشخاص والممتلكات .
  - \* تأمين و تصليح الأعطاب في مدتها.
  - \* الأخذ بعين الاعتبار الشكاوي مع إعطاء المعلومات الكافية للمشاركين .
  - \* حفظ الشبكات الكهربائية و الغازية من الأعطاب.

**المطلب الثالث : أسباب تأخر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد**

- كثرة الأعمال و الضغط (الأجور، ضخم حجم المؤسسة وصعوبة التحكم).
- تأخر تكوين الموظفين بالنظام الجديد.
- إلغاء بعض الحسابات هم بحاجة إليها مثل: AGIO.
- هي وحدة تابعة لتوزيع الوسط (البلدية) .
- الانطلاق التدريجي إلى النظام المحاسبي المالي.

**المبحث الثالث : حساب سعر التكلفة وفق المؤسسة****تمهيد :**

تعتبر سون لغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية : الشراء و التوزيع للكهرباء و الغاز.

**المطلب الأول : مراحل النشاط في المؤسسة**

1 - **مرحلة الشراء :** وهذه المرحلة تتكفل بها المؤسسة الأم لصالح الوحدات حيث تقوم بعملية

الشراء (الكهرباء و الغاز) وقد تشتري من نفضال الغاز أو من شركة الإنتاج التابع لسون لغاز أو من شركة النقل التابع لسون لغاز وبعد الشراء تتنازل عنها لوحدات عبر التراب الوطني وفق كميات محددة وتسجل في الحساب في 17 وهو ما يعرف بالتبادل بين الوحدات.

2 - **مرحلة التوزيع :** و في هذه مرحلة يقوم فرع التوزيع الممثل للعلاقات التجارية بالتعامل المباشر مع الزبائن حيث يقوم بتوزيع الكميات المشتراة في المرحلة الأولى وذلك بالتعامل المباشر مع الزبائن من خلال تحصيل إيرادات البيع انطلاقا من سعر البيع المعتمد .

**المطلب الثاني : حساب سعر التكلفة****1- تعريف الطريقة و الهدف منها:**

من أجل تحديد التكاليف تستعمل المؤسسة أسلوب التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة هذه الطريقة تستعمل لتحديد مفاتيح التوزيع لوحدات القياس بما أن المؤسسة عبارة عن أقسام متجانسة تقوم بحساب سعر التكلفة الخاص بكل قسم من أجل الوصول إلى سعر التكلفة الحقيقي الذي بواسطته يتم تحقيق الأهداف الآتية و المستقبلية.

وبما أن الهدف الأساسي للأقسام المتجانسة هو حساب وتحديد سعر التكلفة وانطلاقاً من الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومن جهة الميكانيزمات المحاسبية أنشأت سون لغاز مخطط محاسبي للمحاسبة التحليلية بحيث يسمح لها بتسجيل كل الحركات التي تؤثر في التكلفة وأعطى المبادئ التالية :

- تعميم الأقسام المتجانسة وهو ما يسمح بتقسيم المؤسسة ككل إلى مراكز مسؤولية مثل قسم المالية والمحاسبة ، قسم استغلال الكهرباء و قسم استغلال الغاز.
- تحميل كل قسم على حدا للنفقات لإنشاء الميزانية حسب كل مركز مسؤولية.
- الأقسام الأساسية تحمل فيها المصاريف المباشرة على سعر التكلفة.
- الأقسام المساعدة تحمل فيها المصاريف غيرا لمباشرة في انتظار توزيعها.

## 2 - تحليل التكاليف وفق المخطط الوطني للمحاسبة التحليلية لسون لغاز:

أ- حساب 92 : يضم جمع التكاليف سنقوم بتفصيلها.

9233M11:مديرية التوزيع ,سكرتارية, مكلف بالمنازعات القانونية,الاتصالات,الأمن.

9233 M12:المكلف بالأمن الخارجي و الوقاية.

9233 M2:المكلف بتسيير النظام المعلوماتي .

9233M3:قسم العلاقات الخارجية

9233 M5:قسم استغلال الكهرباء.

9233M6:قسم استغلال الغاز.

9233M7:قسم المالية و المحاسبة.

9233M9:قسم الوسائل العامة.

وهي الأقسام المكونة لشركة سون لغاز حيث انه يتم تحميل الأعباء و المصاريف لها بطريقة غير مباشرة على نشاط سون لغاز(توزيع الكهرباء و الغاز).

حساب 924:وينقسم إلى ثلاثة أقسام:

9242:يستقبل النفقات التي تحمل الإدارة المحلية التقنية للكهرباء.

9243:يستقل المصاريف التي تملى على الإدارة المحلية التقنية للغاز.

9245:يستقبل هذا الحساب المصاريف التي تحمل إلى الإدارة المحلية التقنية التجارية.

925:التكوين يستقبل الحساب المصاريف التكوين سواء كان للإدارة السامية وأعوان التنفيذ .

- 9251:**التكوين الإداري.
- 9252:**تكوين تخصصي و هيكلي.
- 9253:**تكوين احترافي في الجزائر.
- 9254:** تكوين احترافي في الخارج.
- 9255:**تكوين احترافي في مكان العمل.
- 9257:**تكوين احترافي في المهين.
- 9259:**تكوين احترافي في الدروس المسائية و المراسلات.
- 928:**يستقبل هذا الحساب المصاريف على السيارات وينقسم إلى :
- 9283:**وسائل النقل العامة.
- 9284:**وسائل النقل في الإدارة المحلية الغاز والكهرباء.
- 9229:**توزيع التكاليف تم تحصيله مسبقا على الأقسام وينقسم إلى:
- 9293:**كل المصاريف التي حملت على الإدارة العامة.
- 9294:**كل المصاريف التي حملت على الإدارة المحلية .
- 2925:**كل المصاريف التي حملت على التكوين.
- 2928:**كل المصاريف التي حملت من قبل السيارات.
- ب - حساب 93: (توزيع الكهرباء و الغاز).**
- 9321M1:** (التوظيف) يتعلق هذا الحساب بالأشغال العمومية في المدينة حسب الشبكة.
- 9321M5:** كل الإصلاحات التي تقوم بها شركة سون لغاز على كل الشبكات.
- 9321 M6:**كل الإشغال بصفة استثنائية الحوادث الكهربائية.
- 9323: (التوزيع العمومي للكهرباء) وينقسم إلى:**
- 9323 M1001:**تكاليف الشراء الكهرباء.
- 9323M 1002:**تكاليف نقل الكهرباء.
- 93232M1003:**الفوترة و التحصيل.93231104
- 9323M1004:**معالجة الاحتجاجات
- 9323M1005:**تكلفة قطع الكهرباء عن الزبون.

## الجدول رقم 10 : تحليل لتكاليف توزيع الكهرباء

شبكة التوزيع الكهرباء		
التوظيف		
9321M1203	مركز محول كهربائي	3967043.56
9321M1303	شبكة فوق الأرض	443220.78
9321M1403	شبكة تحت الأرض	29302.16
9321M1503	توصيل الكهرباء	85507.20
9321M1603	إصلاحات كهرباء للمنازل العامة	-
المجموع -أ-		4525073.70
الإصلاحات المبرمجة		
9321M1205	إصلاحات مبرمجة للمحول الكهربائي	3382944.47
9321M1305	إصلاحات مبرمجة فوق الأرض	-
9321M1405	إصلاحات مبرمجة تحت الأرض	852596.54
9321M1505	إصلاحات مبرمجة توصيل كهرباء	1710851.66
9321M1605	إصلاحات وحوادث توصيل كهرباء للمنازل	-
المجموع -ب-		5946392.67
التدخلات السريعة أثناء الحدث		
M1206	إصلاحات وحوادث للمحول الكهربائي	3233127.37
M1306	إصلاحات وحوادث فوق الأرض	14934691.39
M1406	إصلاحات وحوادث تحت الأرض	4008145.81
M1506	إصلاحات وحوادث توصيل الكهرباء	2526680.83
M1605	إصلاحات وحوادث توصيل كهرباء للمنازل	-

		العامة	
المجموع -ب-			24702645.40-
المجموع -ا-ب-			35174111.77
التوزيع العمومي للكهرباء			
9323M1001	التغذية بالكهرباء		58728883.87
9323M1102	استعمال شبكة الطرق		236266230.44
9323M1103	التحصيل		256734.00
9323M1104	معالجة الشكاوي		-
9323M1105	قطع وإعادة توصيل الكهرباء		9422074.25
9323M1106	معلومات وإشهار		-
9323M1107	تكلفة النظام CREG		10045233.25
المجموع			843719155.81
المجموع الكلي للكهرباء			878893267.58

المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع المحاسبية و المالية

**9331: (التوزيع العمومي للغاز) وينقسم إلى:**

**9331M1001:** تكاليف شراء الغاز.

**9331M1102:** تكاليف نقل الغاز.

**9331M1103:** الفوترة و التحصيل.

**9331M1104:** معالجة الاحتجاجات.

**9331M1105:** تكلفة قطع الغاز عند الزبون.

الجدول رقم 11 : تكاليف توزيع الغاز

شبكة توزيع الغاز		
التوظيف		
9331 M1203	التركيبات المختلفة	-
9331M1303	شبكة	9760.00
9331M1403	مركز المحول	19120.00
3331 M1503	توصيل غاز	62887.84
9331M1603	توصيل غاز للمنازل العامة	

9331M1705	العدادات	33200.00
المجموع - أ-		124967.84
الإصلاحات المبرمجة		
9331 M1206	التركيبات المختلفة	-
9331 M120	الشبكة	-
9331 M1405	مركز محول	-
9331M1305	توصيل الغاز	-
9331M1505	توصيل غاز للمنازل العامة	71256.00
9331 M1605	العدادات	-
9331M1705		71256.00
المجموع - ب-		
التدخلات السريعة أثناء الحدث		-
9331 M1206	الشبكة	2199.87
9331 M1306	مركز محول	-
9331 M1406	توصيل المحول	3327978.06
9331 M1506	توصيل غاز المدينة العامة	-
	العدادات	-
المجموع - ب-		5527477.93
المجموع - أ-ب-		5723701.77
التوزيع العمومي للغاز		
9323 M1001	التغذية	110407775.70
9323 M1102	استعمال شبكة الطرق	71197374.61
9323 M1103	التحصيل	-
9323 M1104	معالجة الشكاوى	-
9323M1105	قطعوا عادة توصيل الغاز	42000.00
9323 M1106	معلومات إشهار	-
9323 M1107	تكلفة النظام CREG	303777.34
المجموع		181950927.65
المجموع الكلي للغاز		187674629.42

المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع (المحاسبة والمالية)

**93: (اشغال وخدمات قابلة للتعويض ونجد به).**

**9372M11**: يستقبل هذا الحساب الأشغال و الخدمات حسب طلب الزبون قابل للمناقشة بالزيادة أو النقصان.

**9372M21**: يستقبل هذا الحساب تدخل الوحدات الخاصة سونلغاز.

الجدول رقم 12 : شبكة توزيع كهرباء و الغاز

الملاحظة	شبكة الكهرباء	
	258088392.79	- الأشغال و الخدمات
	1046099.00	حسب الزبون
	210044328.04	- تدخل الوحدات الخاصة لسون لغاز
		- إيرادات الأشغال و الخدمات القابلة لتعويض الكهربائية
سالبة	49090163.75	مجموع شبكة الكهرباء
		شبكة الغاز
	1506329.04	- الأشغال و الخدمات
	189529.44	حسب الزبون
	13759130.18	- تدخل الوحدات الخاصة لسون لغاز
		- إيرادات الأشغال و الخدمات القابلة لتعويض الغازية
إيجابية	11759130.18	نتيجة شبكة الغاز
سالبة	37331033.57	النتيجة الكلية

المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع (المحاسبة و المالية )

**97:** (هذا الحساب لإظهار التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و الإيرادات المحملة لنتيجة المحاسبة التحليلية).

**98:** (هذا الحساب للمقارنة بين التكاليف و الإيرادات) وينقسم إلى:

**9821M1**: يتعلق هذا الحساب بكل ما يتعلق بالإيرادات شبكة التوزيع.

**9823M1**: إيرادات التوزيع العمومي للكهرباء.

**9831M1**: إيرادات شبكة توزيع الغاز.

- 9833M1:** إيرادات التوزيع العمومي للغاز.  
**9872M1:** إيرادات الأشغال و الخدمات القابلة للتعويض (الكهرباء).  
**9873M1:** إيرادات الأشغال و الخدمات القابلة للتعويض (الغاز).  
**9889M1:** إيرادات مختلفة.

جدول رقم 13 : جدول حسابات النتائج

المبالغ	البيان	رقم الحساب
481167.00	مواد أولية مستهلكة	61
70317.00	مشتريات غاز	
396866.00	مشتريات كهرباء	
13984.00	مواد أخرى	
364304.00	خدمات	62
103565.00	مصاريف المستخدمين	63
22403.40	ضرائب ورسوم	64
971439.40	مجموع المصاريف المباشرة	
688843.00	مبيعات كهرباء توتر عالي	92
391046.00	مبيعات كهرباء توتر متوسط	93
117671.00	مبيعات غاز ضغط عالي	95
28677.00	مبيعات غاز ضغط متوسط	96
5145.00	إيرادات	98
43323.00	إيرادات أخرى	99
1274705.00	مجموع الإيرادات	
303265.60	الهامش الخام	
23.79	نسبة الهامش %	

المصدر : المديرية الجهوية للتوزيع غرداية ( المحاسبة و المالية )

**المطلب الثالث : عملية اتخاذ القرار في المؤسسة**

إن المؤسسة الوطنية سونلغاز هي عبارة عن مجموعة وحدات موزعة عبر التراب الوطني (إنتاج ، نقل و توزيع).

ولتحديد سعر البيع تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الوضعية الاقتصادية لها في السوق ، حيث تتم كل النتائج والتحليل والاقتراحات التي تقدمها كل مديرية . ومن المفروض أن تقوم المؤسسة الأم بتحديد سعر البيع إنطلاقا من هذه المعطيات ووضعها في السوق إلا أنها لا تقوم بذلك حيث نلاحظ أن سعر البيع لا يتغير إلا نادرا لاعتبارات سياسية .

**- الملاحظة :**

ليست الوحدة هي التي تقرر سعر البيع إنما دورها هو حساب التكاليف وسعر التكلفة وتقديم اقتراحات فقط لأن المؤسسة هدفها الوحيد و الأساسي هو تعميم التراب الوطني بالكهرباء والغاز وهي بذلك مضطرة إلى التخفيض من سعر البيع ولو كان أقل من سعر التكلفة ومنه يمكن القول عن اتخاذ القرار الأول و الأخير أنه راجع إلى المؤسسة الأم و وجود المحاسبة التحليلية في المديريات التابعة لها ما هو إلا من أجل دراسة التكاليف و سعر التكلفة فقط .

**خلاصة الفصل :**

إن المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية بالنسبة للمؤسسات لما لها من دور في ربط هذه المؤسسات بمحيطها الداخلي والخارجي عن طريق نظام هيكلها و تبيان مدى مساهمة هذا النظام في تنمية قدرات المؤسسة الذي هو مرهون بمدى فعالية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة وحسن استغلالها.

وتماشيا مع المعايير الدولية ومعايير المحاسبة التحليلية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد تسعى المؤسسة إلى تخصيص تطبيق المحاسبة التحليلية وفق النظام الجديد لأن التطبيق السليم لما ورد في هذا النظام المحاسبي الجديد يمكن المؤسسة من التنسيق والتعامل مع بيئتها الخارجية والداخلية بشكل أفضل .

## الخاتمة

من خلال دراستنا، يمكننا القول بأن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية و القانونية التي تؤثر علي الذمة المالية للفرد و المؤسسة، و هي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف و دراستها .

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد علي إستمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية و أهدافها يزيل كثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل و يدفع بنا إلي السعي وراء مفاهيم أخرى و تجارب كمفاهيم التكلفة و أنواعها و أهم الطرق حسابها أو الكيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم راق كمؤسسة " سونلغاز " ولحظنا خلال فترة تربصنا في مؤسسة سونلغاز " قسم المحاسبة " التي تعتبر الثانية في تطبيق المحاسبة التحليلية في الجزائر . بما يسمح لها بتحديد سعر التكلفة عن طريق متابعتها لطريقة الأقسام المتجانسة ، و مراقبة التسيير من خلال تقسيم الوظائف و مراكز التحليل .

وقد اتخذت سونلغاز نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها لمخطط محاسبي خاص في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية ، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما .

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع تمكنا من الإطلاع عن كثب لإمكانيات التي يزخر بها نظام المحاسبة التحليلية في تحديد مر دودي مختلف الأقسام المعالجة و هذا بالاعتماد علي طرق معالجة حديثة تقوم علي أسس علمية مبنية في أغلبها علي مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة و حساب مختلف التكاليف بالرغم من الانتقادات و النقائص التي واجهتها مختلف هذه الطرق .

و قد قمنا بدراسة ما هو نظري و ما هو معمول به ، وجدنا تشابه من حيث امتلاكها لقواعد و أسس و مبادئ المحاسبة التحليلية .

[Tapez un texte]

وبقيامنا بهذه الدراسة المتواضعة سمحت لنا من تعميق معارفنا النظرية من جهة ، و من جهة  
أخري الدخول في العالم المهني من خلال الإطلاع علي كيفية تطبيق هذه المعارف في الميدان  
العلمي .

و نتمنى أن نكون قد وفقنا إلي حد ما في اختيار و معالجة هذا الموضوع، فإن أصبنا فمن الله  
وحدده، و إن أخطأنا فمن أنفسنا و من الشيطان.

و في الأخير نقول :

و له المكارم و العلا و الجود

تم الكلام و ربنا محمود

ما ناح قمري و أورك عود

و علي النبي محمد صلواته

و ما توفيقنا إلا بالله .

## المراجع :

- د - رضوان حلوة حنان . تطور الفكر المحاسبي ج 1 . دار الإسكندرية . مصر . 1999 .
- د- ناصر دادي عدون "التحليل المالي" ج 1 . دار المحمدية . الجزائر . ط 1 . 1986 .
- د- سعيد أكيل . "فنيات المحاسبة التحليلية" . دار الآفاق . ج 1 . الجزائر . 1998 .
- د- بو يعقوب عبد الكريم . "المحاسبة التحليلية" . ديوان المطبوعات الجامعية . سنة . 1998 .
- د- ناصر دادي عدون . "تقنيات مراقبة التسيير" . المطبوعات الجامعية . ج 1 . الجزائر . 2004 .
- د- محمد الفيومي . "أصول محاسبة التكاليف" . ج 1 . دار النشر و التوزيع الأردن . 2001 .
- فتيحة . مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس . العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر . 2006 .
- د - عبد الرزاق بن حبيب . اقتصاد المؤسسة . ديوان المطبوعات الجامعية . 2000 .
- Entony Managerial, " contrôle systeme", edition wood, - 1 1997,.
- زبيدي بو عمارة . مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية . م ع ا . 1997 .
- الثقافة و التسيير المالي . الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر . opu . 1992 .
- دحمون هلال . أطروحة . لنيل شهادة دكتوراه . المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية .
- مواتية محمد . مذكرة لنيل شهادة ليسانس . المحاسبة التحليلية لتخطيط مراقبة الإنتاج . 2003/2002 .

قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	الملحق
01	خاص بالشركة	المخطط المحاسبي
02	صيانة وإصلاح السيارات	الأعباء المباشرة
03	خدمات الأعلام الآلي	الأعباء الغير المباشرة
04		جدول حسابات النتائج
05	30/06/2010	جدول حسابات الميزانية

# الفهرس

الاهداء:

التشكرات:

قائمة الاشكال و الجداول:

المقدمة

## الفصل الأول: المحاسبة التحليلية والتكاليف

### تمهيد الفصل الأول

- (1).....المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.....
- (1).....المطلب الأول: نشأة وتعريف المحاسبة التحليلية.....
- (4).....المطلب الثاني: أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية.....
- (9).....المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.....
- (11).....المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة.....
- (11).....المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.....
- (12).....المطلب الثاني: تصنيف التكاليف.....
- (13).....المطلب الثالث: تحديد اعباء المحاسبة التحليلية.....
- (14).....المبحث الثالث: ماهية سعر التكلفة.....
- (15).....المطلب الأول: تكلفة الشراء.....
- (16).....المطلب الثاني: تكلفة الإنتاج وكيفية حسابها.....
- (20).....المطلب الثالث: مصاريف التوزيع وسعر التكلفة.....
- (24).....خلاصة الفصل الاول.....

## الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

### تمهيد

- (26).....المبحث الأول: مراقبة التسيير ونظام التكاليف.....
- (26).....المطلب الأول: ماهية وأهداف مراقبة التسيير.....
- (27).....المطلب الثاني: وظائف وأنواع مراقبة التسيير.....
- (30).....المطلب الثالث: مسار وأدوات مراقبة التسيير.....
- (32).....المبحث الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
- (32).....المطلب الاول: مفاهيم ومبادئ الطريقة.....
- (34).....المطلب الثاني: تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة.....
- (37).....المطلب الثالث: المقارنة بين التكاليف الفعلية مع تكاليف التحميل العقلاني.....

- (40).....المبحث الثالث:طريقة التكاليف المتغيرة.....(40)
- (40).....المطلب الأول:مبادئ الطريقة.....(40)
- (43).....المطلب الثاني:استعمالات الطريقة.....(43)
- (47).....المطلب الثالث:تقييم الطريقة.....(47)
- (52).....الخلاصة.....(52)
- الفصل الثالث:دراسة حالة الشركة الجهوية للتوزيع سونلغاز بغرداية
- (54).....المبحث الأول:لمحة حول سونلغاز.....(54)
- (54).....المطلب الأول:تقديم مؤسسة سونلغاز.....(54)
- (55).....المطلب الثاني:تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بغرداية.....(55)
- (56).....المطلب الثالث:أهداف المحاسبة التحليلية.....(56)
- (56).....المبحث الثاني:دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية.....(56)
- (59).....المطلب الأول:دراسة مختلف دوائر الأقسام المديرية.....(59)
- (65).....المطلب الثاني:الواجبات الأساسية الموكلة لشركة سونلغاز.....(65)
- (65).....المطلب الثالث:أسباب تأخر تطبيق النظام الجديد.....(65)
- (66).....المبحث الثالث:حساب سعر التكلفة وفق المؤسسة.....(66)
- (66).....المطلب الأول:مراحل النشاط الشركة.....(66)
- (66).....المطلب الثاني:حساب سعر التكلفة.....(66)
- (74).....المطلب الثالث:عملية إتخاذ القرار في المؤسسة.....(74)
- (75).....خلاصة الفصل.....(75)
- : الخاتمة
- : المراجع
- : الملاحق

