

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

تصميم نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة ميدي بانتور 02

تحت إشراف:

د. عبد القادر بن عمار

إعداد الطالبين:

أنيس بوعلالة

سعد الدين جناس

مكان التبرص: مؤسسة ميدي بانتور 02 (زرالدة ولاية الجزائر)

فترة التبرص: من: 2020/02/09 إلى: 2020/03/08

السنة الجامعية: 2020/2019



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

تصميم نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة ميدي بانتور 02

تحت إشراف:

د. عبد القادر بن عمار

إعداد الطالبين:

أنيس بوعلالة

سعد الدين جناس

مكان التبرص: مؤسسة ميدي بانتور 02 (زرالدة ولاية الجزائر)

فترة التبرص: من: 2020/02/09 إلى: 2020/03/08

السنة الجامعية: 2020/2019

# إهداء

أهدي هذا العمل

إلى التي حملتني وهنا على وهن وكانت خير المدارس لي إذ تعجز كل كلمات الشكر والوفاء عن شكرها...أمي الغالية، وإلى رمز الأبوة سندي ومفخرة عزتي ومثلي الأعلى... أبي العزيز، حفظهم الله لي وأطال عمرهما.

إلى خالي المتوفى محمد صنهاجي الذي كان بمثابة أبي الثاني، رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.  
إلى أخي المتوفى محمد إسلام، رحم الله قلوب رحلت ولم تنسى، وجبر الله قلوب اشتاقت فدعت.  
إلى أخواتي الفاضلات حنان وفادية، وأبنائهما "دعاء، أريج، أيمن، إياد وشهاب"، حفظهم الله وأنبتهم نباتا حسنا.

إلى ابن عمي الفاضل الحاج عبد اللطيف وابن خالي المتواضع سيد أحمد صنهاجي وابنته لطيفة رعاها الله وأسعدها، اللذين كانوا سندا لي في مشواري الدراسي متمنيا لهم دوام الصحة والعافية.  
إلى كل العائلة وكل الزملاء والأصدقاء.

إلى من أشرف علينا في هذه المذكرة ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة الأستاذ عبد القادر بن عمار.

وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل حتى ولو بكلمة طيبة، أهدي لكم ثمرة جهدي.

سعد الدين

# إهداء

أهدي هذا العمل

إلى التي حملتني وهنا على وهن وكانت خير المدارس لي إذ تعجز كل كلمات الشكر والوفاء عن شكرها...أمي الغالية، وإلى رمز الأبوة سندي ومفخرة عزتي ومثلي الأعلى... أبي العزيز، حفظهم الله لي وأطال عمرهما.

إلى كل من وعيت على هذه الدنيا فوجدتهم جزءا مني إخوتي: محمد، سمية، نجاة، حياة. الذين لم يتفانوا في مساعدتي ومساندتي على طول مسيرتي الدراسية متمنيا لهم دوام الصحة والعافية. إلى كل أحبائي وأصدقائي الذين قاسموني مقاعد الدراسة وغيرهم من رفقاء دربي الذين أتمنى لهم التوفيق في مشوارهم الدراسي والمهني.

إلى من أشرف علينا في هذه المذكرة ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة الأستاذ عبد القادر بن عمار.

وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل حتى ولو بكلمة طيبة، أهدي لكم ثمرة جهدي.

أنيس

# شكر وعرافان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له" (رواه الترميذي)

نحمد المولى عز وجل الذي منحنا نعمة العقل وعلمنا ما لم نكن نعلم ووهبنا من القوة والصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى العلمي وإتمام هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف السيد "عبد القادر بن عمار" على كل النصائح والتوجيهات التي أسدى بها إلينا وحرصه على إتمام هذا البحث على أحسن وجه، فجزاه الله على كل خير وأمده في عمره وبارك في جهده وسدد خطاه إلى ما فيه كل خير.

الشكر موصول أيضا لكل الأساتذة الذين تلقينا العلم على أيديهم.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل موظفي وعمال شركة ميدي بانثور 02، الذين وفروا لنا المعلومات اللازمة وأتاحوا لنا المجال للقيام بتريصنا عندهم.

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة سواء بالقول أو بالعمل، له منا كل التقدير.

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة إدماج المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها من أجدر الوسائل التي تساعد على تحليل ومراقبة التكاليف من خلال تقديم معلومات تساهم في فهمها والتحكم فيها، فدور المحاسبة التحليلية يظهر من خلال تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لتقييم الإنتاج والمخزون بدقة والتوزيع العادل لمختلف التكاليف والعمل على التقليل منها إلى أقصى حد ممكن. وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الاقتصادية وتطورها، إذ تساهم في تحسين الأداء العام في المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي.

بعد عرض طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة وذكر مميزات وعيوب كل منها على حدى، تم إجراء مقارنة فيما بينها، ومن أبرز التوصيات التي توصلنا إليها أنه يجب على المسيرين اختيار الطريقة المثلى لمحاسبة التكاليف حسب نشاط المؤسسة وتنظيمها الداخلي. وهذا ما تم العمل به في دراستنا التطبيقية، إذ تمت محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في مؤسسة ميدي بانثور 02.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، التكاليف، التكلفة النهائية، طريقة التكاليف الكلية الحقيقية.

## **Résumé :**

Cette étude vise principalement à tenter d'intégrer la comptabilité analytique dans l'entreprise économique, car c'est l'un des moyens les plus appropriés qui aide à analyser et à maîtriser les coûts en fournissant des informations qui contribuent à leur compréhension et à leur contrôle. Le rôle de la comptabilité analytique apparaît en déterminant le coût des unités produites pour évaluer avec précision la production et le stock et la répartition équitable des différents coûts, et œuvre pour les réduire autant que possible, ainsi la comptabilité analytique est devenue une technique de premier plan qui joue un rôle crucial dans la stabilité et le développement des entreprises économiques, car elle contribue à améliorer la performance global de l'entreprise et à contrôler sa gestion interne.

Après avoir présenté les méthodes traditionnelles et modernes de la comptabilité analytique et mentionné les avantages et les inconvénients de chacune d'elles séparément, une comparaison a été faite entre eux, en faisant ressortir, parmi les recommandations les plus importantes auxquelles nous sommes parvenus, c'est que les gestionnaires devraient choisir la méthode de comptabilité analytique en fonction de l'activité de l'entreprise et de son organisation interne, c'est ce qui a été fait dans notre étude appliquée, à travers une tentative appliquée en suivant la méthode des couts totaux réels dans l'entreprise MIDY PEINTURE 02.

**Les mots clés :** la comptabilité analytique, les coûts, Le coût de revient, la méthode des coûts complets.

## الفهرس

إهداء

شكر وعرهان

الملخص

I.....	الفهرس
IV.....	قائمة الجداول
V.....	قائمة الأشكال
VI.....	قائمة الملاحق
VII.....	قائمة المختصرات
ب-ح.....	مقدمة عامة
1.....	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
2.....	مقدمة الفصل الأول
3.....	المبحث الأول: تقديم المحاسبة التحليلية
3.....	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
6.....	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية
9.....	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
12.....	المبحث الثاني: أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة
12.....	المطلب الأول: متطلبات تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة
15.....	المطلب الثاني: مفاهيم حول نظام معلومات المحاسبة التحليلية



المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية.....	18
<b>المبحث الثالث: التكاليف والتكلفة النهائية</b> .....	<b>21</b>
المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف والتكلفة النهائية.....	21
المطلب الثاني: تصنيف التكاليف .....	23
المطلب الثالث: مكونات التكاليف والتكلفة النهائية .....	25
<b>خلاصة الفصل الأول</b> .....	<b>30</b>
<b>الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية</b> .....	<b>31</b>
<b>مقدمة الفصل الثاني</b> .....	<b>32</b>
<b>المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (الأقسام المتجانسة)</b> .....	<b>33</b>
المطلب الأول: تقديم الطريقة الكلية الحقيقية .....	33
المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة .....	34
المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة الكلية الحقيقية .....	39
<b>المبحث الثاني: طرق أخرى لحساب التكاليف</b> .....	<b>41</b>
المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني .....	41
المطلب الثاني: طريقة التكاليف المباشرة.....	44
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.....	45
المطلب الرابع: طريقة التكلفة المعيارية .....	48
<b>المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف</b> .....	<b>51</b>
المطلب الأول: خطوات وأبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة .....	51
المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة (Target Costing) .....	57
المطلب الثالث: مقارنة الطرق الحديثة مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف .....	59
<b>خلاصة الفصل الثاني</b> .....	<b>63</b>

64.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميدي بانتور 02
66 .....	مقدمة الفصل الثالث
67 .....	المبحث الأول: تقديم عام لشركة ميدي بانتور 02
67 .....	المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميدي بانتور 02
68 .....	المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة ميدي بانتور 02
69 .....	المطلب الثالث: التنظيم العام للمؤسسة
73.....	المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في المؤسسة
74 .....	المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة
74 .....	المطلب الثاني: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
81 .....	المطلب الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة
85 .....	المبحث الثالث: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية
85 .....	المطلب الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة الخاص بورشة فينيل
88 .....	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية
96 .....	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها
98 .....	خلاصة الفصل الثالث
101 .....	خاتمة عامة
106 .....	قائمة المراجع
111.....	الملاحق
VIII.....	فهرس المحتويات التفصيلي

## قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	11
2	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	36
3	وحدات العمل الأكثر شيوعاً	38
4	مسيبات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه	56
5	مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية	61
6	مقارنة طريقة ABC مع طريقة الأقسام المتجانسة	62
7	مقارنة نظام التكلفة المستهدفة مع الأنظمة التقليدية	63
8	نسبة عدد المكاتب في كل قسم	75
9	عدد ساعات عمل الآلة الخاصة بكل ورشة	76
10	نسبة عدد أجهزة الإعلام الآلي في كل قسم	77
11	نسبة الأمر بالمهمة لكل قسم	77
12	نسبة الاتصالات الخاصة بكل قسم	78
13	نصيب كل قسم من أعباء المستخدمين	78
14	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	79
15	عدد العمال في كل قسم	81
16	توزيع مصاريف قسم الصيانة والإصلاحات	82
17	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة	83
18	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (النهائي)	85
19	توزيع الأعباء غير المباشرة في ورشة فينيل	86
20	تكلفة شراء المواد الأولية للمنتوجين BLANCO و BLANDEX	90
21	الكميات المستهلكة من كل مادة (بالكلغ) لإنتاج 3 طن من المنتجين	92
22	الاستهلاكات الكلية للإنتاج (بالكلغ)	93
23	تكلفة إنتاج المنتجين BLANCO و BLANDEX بالطن (السائل فقط)	94
24	عدد البراميل المعبئة حسب كل حجم	95
25	تكلفة إنتاج المنتجين BLANCO و BLANDEX	95
26	التكلفة النهائية للمنتوجين BLANCO و BLANDEX	96
27	النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل	97

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
8	أهداف المحاسبة التحليلية	1
9	وظائف المحاسبة التحليلية	2
16	نظام المعلومات	3
18	نظام معلومات المحاسبة التحليلية	4
26	مكونات التكلفة النهائية بالنسبة للمؤسسة الصناعية	5
27	مكونات التكلفة النهائية بالنسبة للمؤسسة التجارية	6
28	أعباء المحاسبة التحليلية	7
39	مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	8
53	العلاقات التي ينظمها نظام التكاليف على أساس النشاط	9
59	الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة	10
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميدي باننور 02	11

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
111	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لمؤسسة ميدي بانتور 02 (جدول تفصيلي للجدول رقم 14)	1
120	الميزانية	2
122	جدول حساب النتائج	3

## قائمة المختصرات

أولاً: باللغة الفرنسية

**PCG** : Plan comptable générale

ثانياً: باللغة الإنجليزية

**FIFO** : First in first out

**LIFO** : Last in last out

**ABC** : Activity based costing

# مقدمة عامة

## مقدمة عامة:

لقد شهدت أواخر الألفية الثانية وبداية الألفية الثالثة تطورا مهولا من الناحية التكنولوجية أدى إلى تطور مشهود في مختلف الميادين، خاصة الميدان الاقتصادي الذي تميز بازدهار النشاطات الصناعية والتجارية وظهور الشركات الكبرى المسماة بالشركات متعددة الجنسيات، ولكون اقتصاد الدول مرهون بمدى فعالية ونجاعة مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني، فقد لعبت الدول الكبرى على هذا الوتر الحساس على طول السنوات الماضية، مما أدى إلى اتساع الفجوة بينها وبين الدول النامية.

لذلك كان الشغل الشاغل للجزائر منذ الاستقلال مسابقة الركب العالمي من خلال إنعاش الاقتصاد الوطني، في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية الصعبة والتقلبات التي مرت بها، والتي أدت بها في الأخير إلى التوجه نحو اقتصاد السوق الذي يشجع على استقطاب الاستثمارات الأجنبية والمنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي تنوع السلع في السوق. ومن خلال وجود هذه المنافسة بين المنشآت الاقتصادية بغرض تقديم قيمة مضافة للاقتصاد الوطني، كان لابد من وجود دوافع ربحية لهذه المؤسسات تحركها لكسب حصة سوقية أكبر، وذلك من خلال تطبيق سياسة تسعير فعالة تتحقق بوجود مجموعة من أدوات التسيير التي تساهم في تنظيم المؤسسة وتضمن إعطاء صورة واضحة لها، ومن أبرز وأحدث هذه الأدوات نجد المحاسبة التحليلية والتي تسمى أيضا بمحاسبة التكاليف نظرا لاهتمامها بترشيد التكاليف ومعالجتها ما يسمح للمؤسسة من التحكم فيها.

## إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق ومن أجل إثراء هذا الموضوع، يمكننا حصر إشكالية البحث ورسم معالمها الأساسية في التساؤل الجوهري التالي:

## كيف يمكن تصميم نظام المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة الاقتصادية؟

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية تتمثل فيما يلي:

- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية، وما هي الأهداف التي تسعى لتحقيقها في المؤسسة؟
- ما هي الطرق التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف؟
- ما هي الخطوات المتبعة لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة ميدي باننور 02؟



## الفرضيات:

على ضوء الأسئلة الفرعية يمكن اقتراح بعض الفرضيات الفرعية التي يتطلب التأكد من صحتها لاحقاً، وتأتي على النحو التالي:

- تنتمي المحاسبة التحليلية لفروع المحاسبة، وهي تقنية وأداة تهدف لحساب ومراقبة التكاليف.
- تعتمد المحاسبة التحليلية على عدة طرق لحساب التكاليف منها تقليدية ومنها حديثة، لكنها ذات هدف واحد وهو حساب التكاليف وترشيدها.
- يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة ميدي باننور 02 من خلال اتباع الخطوات التالية: استخراج الأعباء غير المباشرة من أعباء المحاسبة العامة، معالجة الأعباء غير المباشرة وفق الطريقة المراد تطبيقها في المؤسسة، وأخيراً حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية.

## أهمية وأهداف البحث:

تظهر أهمية البحث من الناحية النظرية من خلال إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية، التي تسعى للتحكم في التكاليف وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، أما من الناحية الميدانية من خلال محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة ميدي باننور 02 وإظهار دورها في حساب التكاليف التي تعاني منها المؤسسة وترشيدها. أما أهداف البحث تتمثل في النقاط التالية:

- ✓ التعرف على المحاسبة التحليلية بصورة أدق من خلال التطرق إلى مبادئها، وظائفها والتقنيات التي تستعملها.
- ✓ عرض طرق المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف بما في ذلك الطرق الحديثة ومحاولة تقييمها وإيضاح الأهمية التي تكتسبها في المؤسسة.
- ✓ إبراز أهمية دور المحاسبة التحليلية لمسيرتي مؤسسة ميدي باننور 02 من خلال المساعدة على محاولة تطبيقها في المؤسسة.
- ✓ المساهمة في إثراء المكتبة بمرجع علمي إضافي باللغة الوطنية يمكن أن يستفيد منه الطلبة في هذا المجال.

## أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون المواضيع الأخرى نذكر منها ما يلي:

## ❖ دوافع ذاتية:

- ✓ اهتمامنا الشخصي بموضوع المحاسبة التحليلية خاصة أنها تدخل في صلب تخصصنا الحالي.
- ✓ الرغبة في استثمار معلوماتنا القبلية وتوسيعها من خلال تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

## ❖ دوافع موضوعية:

- ✓ محاولة إظهار أهمية هذا الموضوع في ظل عزوف المؤسسات الجزائرية عن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.
- ✓ إحساسنا بضرورة تزويد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمحاسبة التحليلية نظرا لتواجدها في محيط تنافسي ومعاناة البعض منها من خطر الإفلاس.
- ✓ التحولات الراهنة التي يمر بها الاقتصاد الجزائري وسعيه للانفتاح على الأسواق العالمية وما يقابله من ضعف للمؤسسات الجزائرية من التسيير والتحكم في التكاليف.

## منهجية البحث:

قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي فيما يتعلق بالجانب النظري نظرا لتماشي هذا المنهج مع طبيعة الموضوع وبغية الفهم المعمق للعناصر المكونة له، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بمنهج دراسة حالة من أجل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي، من خلال محاولة تطبيق التقنيات التي تمت دراستها نظريا واستخلاص النتائج.

## صعوبات البحث:

أثناء قيامنا بهذا البحث العلمي أعاقتنا بعض الصعوبات المختلفة نذكرها فيما يلي:

- صعوبة إيجاد مكان التريص لأسباب عديدة منها حساسية الموضوع محل الدراسة.
- استحالة التنقل للمكتبات والجامعات نظرا لغلقتها بسبب جائحة كورونا التي أعاقت سير هذا البحث بمعوقات كثيرة.

- صعوبات الحصول على المعلومات في بعض المرات من موظفي المؤسسة محل الدراسة.
- تعدد ورشات ومنتجات المؤسسة محل الدراسة أدى إلى صعوبة إسقاط الجانب التطبيقي على المؤسسة كاملة، إذ اکتفينا بحساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية لأهم منتجين بالمؤسسة.

### الدراسات السابقة:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع صادفنا وجود بعض الدراسات السابقة حول موضوع المحاسبة التحليلية، يمكن أن نذكر بعضها فيما يلي:

- ❖ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005. ركزت هذه الدراسة على دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير وتحليل العلاقة الموجودة بينهما.
- ❖ أحمد طوابي، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003. تمحورت هذه الدراسة حول دور ومكانة المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات المستعملة للتخطيط ومراقبة الإنتاج.
- ❖ حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2009/2008. تطرقت المذكرة إلى مفاهيم المحاسبة التحليلية ومختلف النقاط التي تعالجها بالإضافة إلى تركيزها على طريقة التكاليف المعيارية ودورها في تحسين أداء المؤسسة.

## تقسيم البحث وتبويبه:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث والتحقق من صحة الفرضيات من خلال تبيان أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة وشرح طرقها، تم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وثالث تطبيقي.

❖ الفصل الأول جاء تحت عنوان عموميات حول المحاسبة التحليلية حيث يتضمن ثلاث مباحث، أولها يتناول تقديم المحاسبة التحليلية، أما ثانيها فيتمحور حول أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة، وثالث المباحث يدور حول التكاليف والتكلفة النهائية.

❖ الفصل الثاني الموسوم طرق حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية يتألف من ثلاث مباحث، يهتم الأول منها بطريقة التكاليف الكلية الحقيقية (طريقة الأقسام المتجانسة)، أما المبحث الثاني يأتي تحت مسمى طرق أخرى لحساب التكاليف، في حين يتطرق المبحث الثالث إلى الطرق الحديثة في حساب التكاليف.

❖ الفصل التطبيقي تضمن الدراسة الميدانية في مؤسسة ميدي باننور 02 من خلال محاولة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية (طريقة الأقسام المتجانسة) على مستواها ويحتوي على ثلاث مباحث، الأول منها يتم فيه تقديم مؤسسة ميدي باننور 02 والثاني يتناول محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة، أما الثالث يتضمن حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية.

# الفصل الأول:

عموميات حول المحاسبة

التحليلية

## مقدمة الفصل الأول:

إن ظهور المحاسبة يعتبر ضرورة حتمية اقتضتها المعاملات التجارية والنشاطات الاقتصادية، حيث يتم وصفها بشكل عام بأنها لغة الأعمال، نظرا لدورها في إلحاق المعلومات الاقتصادية المتعلقة بمنشآت الأعمال إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها. ونتيجة لكبر حجم المؤسسات وتطور النشاط الصناعي الذي زاد من حدة المنافسة في السوق بين المؤسسات وقصر المحاسبة العامة عن إعطاء نتائج تفصيلية لنشاطها وتعدد تكاليفها، أصبح المسيرين يبحثون عن أداة ووسيلة أنجع للتسيير وتفاذي النقائص الموجودة في المؤسسة وتحكم أفضل في التكاليف لتحقيق مردودية المؤسسة ومحافظة على مكانتها في السوق، إذ تتمثل هذه الوسيلة في المحاسبة التحليلية.

تعتبر المحاسبة التحليلية اليوم إحدى أهم التقنيات الحديثة المستعملة في المؤسسات في مجال الإدارة والتسيير خصوصا ما يتعلق منها بالجانب الإنتاجي والتسويقي وذلك بأنها تعتبر قاعدة أساسية لإنتاج البيانات وتوفير المعلومات الداخلية المساعدة على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وأيضا لكونها أداة لحساب التكاليف وترشيدها وتحميلها بشكل منصف على المنتجات.

لتوضيح مفهوم المحاسبة التحليلية ودورها في المؤسسة سنتناول في هذا الفصل أهم المبادئ التي تقوم عليها وكيفية تطبيقها في المؤسسة، بالإضافة إلى دراسة أهم الوظائف والمعلومات التي تعالجها المحاسبة التحليلية ودورها في تزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية المساعدة على وضع سياسة التسعير والتخطيط في المؤسسة، وذلك من خلال المباحث التالية:

### المبحث الأول: تقديم المحاسبة التحليلية

#### المبحث الثاني: أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة

#### المبحث الثالث: التكاليف والتكلفة النهائية

## المبحث الأول: تقديم المحاسبة التحليلية

في سبيل تحقيق المؤسسة لأهدافها الاقتصادية تلجأ لاستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتسيير ومن بينها المحاسبة التحليلية التي تعد فرع من فروع المحاسبة.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية من خلال ثلاث مطالب، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم المحاسبة التحليلية، وفي المطلب الثاني إلى أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية، وفي المطلب الثالث إلى علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

## الفقرة الأولى: لمحة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

لقد ظهرت المحاسبة العامة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية المؤثرة على الذمة المالية لشخص أو مؤسسة، وقد اتخذت عدة أشكال منذ القدم (منذ عهد بابل) إذ كانت تعتمد على مبدأ القيد الواحد حتى ظهور مبدأ القيد المزدوج سنة 1494 على يد الإيطالي "لوكا باسيولي" نظرا للتطور الاقتصادي والتجاري في تلك الحقبة، وقد تطورت المحاسبة بعد ذلك إلى حين بزوغ الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية والتي سميت أيضا بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية لتتلاءم مع احتياجات الشركات المالية والصناعية الحديثة من تخفيض للأسعار وتثديد الرقابة على عناصر التكاليف وذلك لعجز المحاسبة العامة للقيام بذلك،<sup>1</sup> ويمكن تقسيم فترة تطورها إلى مرحلتين:

**1) المحاسبة التحليلية التقليدية:<sup>2</sup> في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع**

عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية لهاته المؤسسات، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في دفاترها المحاسبية، ثم أصبح هذا الأخير عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي ترتب عنها بروز إشكالية عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 7.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 7-8.

(2) **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد سنة 1945، حيث أدى تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة من دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، اقتصادية، تقديرية، معيارية، ثابتة، متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها، لذلك تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

### الفقرة الثانية: تعريف المحاسبة التحليلية

أطلق على المحاسبة التحليلية عدة تسميات منها محاسبة التكاليف والمحاسبة الصناعية ومحاسبة الاستغلال كما ارتبطت بها عدة صيغ من التعريفات تعود لخبراء واختصاصيين في المجال الاقتصادي نذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول:** المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته، يتركز اهتمامه على مجموعة من الإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة داخل المنشأة وتحليلها بهدف قياس تكلفة المنتجات النهائية والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة على التخطيط واتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هي فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصرها لغرض التخطيط واتخاذ قرارات رشيدة.<sup>3</sup>

وعلى ضوء هذه التعريفات يمكننا أن نعرف المحاسبة التحليلية على أنها فرع من فروع المحاسبة مهمتها حساب مختلف التكاليف وتحليلها وتحميلها للمنتجات وقياس تكلفة كل نشاط والرقابة عليها كما تعتبر أداة لحساب مردودية المؤسسة ووسيلة من وسائل مراقبة التسيير وكأداة يستعان بها لاتخاذ القرارات في المؤسسة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>2</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 18.

<sup>3</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 12.



## الفقرة الثالثة: مبادئ المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تميزها عن المحاسبة العامة،

ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:<sup>1</sup>

❖ **مبدأ التقسيم الإداري:** يشير هذا المبدأ إلى تحمل كل قسم موجود في المؤسسة لمسؤولياته،

فإدارة الإنتاج مستقلة عن إدارة المشتريات والتي هي بدورها مستقلة عن إدارة الصيانة إلا أن

الإدارة والتنظيم الداخلي للمؤسسة يوجب وجود تنسيق وتعاون بين هذه الأقسام، وهذا يعني أن

المحاسبة التحليلية لا تنتظر للمؤسسة على أنها وحدة محاسبية واحدة بل على أنها مجموعة من

الأقسام المستقلة محاسبياً، وبذلك يمكن قياس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز بشكل مستقل

والحكم على كفاءته ما يساعد الإدارة في عدة مجالات منها:

✓ مجال قياس تكلفة الإنتاج؛

✓ مجال المراقبة.

❖ **مبدأ تحليل البيانات:** إن إنشاء سجلات خاصة بكل قسم تحتوي على تحليل البيانات الإجمالية

يمكن من معرفة التكاليف المختلفة التي يتحملها كل قسم وذلك بغية تحقيق مجموعة الأهداف

التالية:

✓ تحديد عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة؛

✓ تحديد عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة؛

✓ تحليل البيانات بقصد توزيعها على مراكز التكاليف؛

✓ تحليل البيانات إما على أساس قطاعات الإنتاج أو طبقة العمال أو مناطق البيع.

❖ **مبدأ تقدير التكاليف:** تعتمد المحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية

التقديرية والتكاليف المقدره لاستخدامها في عمليتي التخطيط والرقابة، حيث تعتبر أكثر فعالية

من عملية الاعتماد على البيانات التاريخية، لكن هذا لا يعني أن جميع نظم المحاسبة التحليلية

المستخدمة حالياً تقوم على هذا المبدأ.

<sup>1</sup> عادل عرقابي، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، باتنة، 2018/2017، ص ص5-6.

## المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

## الفقرة الأولى: أهداف المحاسبة التحليلية

تستمد المحاسبة التحليلية معطياتها من المحاسبة العامة ويتم اللجوء إليها في المؤسسة باعتبارها وسيلة مهمة في التسيير، ويمكن تلخيص أهدافها التي تعددت بتطورها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

## • متابعة وتحديد مختلف التكاليف:

الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

- ✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛
- ✓ تحديد التكاليف المتعلقة بكل مركز تكلفة؛
- ✓ متابعة أعباء المنتج وحسابها عبر المراحل المختلفة حسب ما استهلكه من مختلف المواد
- ✓ وما استغرقه من وقت في عملية الإنتاج لتحديد سعر البيع وحساب النتيجة التحليلية.

## • ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال بشكل دوري وتحديد الأعباء غير المباشرة وذلك بغية تقليص التكاليف عن طريق الحد من الإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة بهدف تحقيق الفعالية في المؤسسة والمحافظة على قوتها التنافسية، وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة التحليلية المعاصرة لا تسعى للتحكم في النقاط المذكورة أعلاه من حيث الحجم فقط بل من حيث الجودة أيضا من خلال ما يلي:

- ✓ جودة المواد الأولية؛
- ✓ مهارة العمال؛
- ✓ استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية؛
- ✓ توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد شفيق وحسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص ص 26-27.

<sup>2</sup> سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، المحاسبة التحليلية-منهجية حساب التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، (بدون تاريخ)، ص 6.

• تحديد قيمة المخزونات:

باستخدام الجرد الدائم عن طريق إتباع إحدى الطرق التالية:

✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

✓ طريقة سعر البيع للمنتج حسب العلاقة: سعر البيع = التكلفة النهائية + هامش الربح؛

✓ طريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO)؛

✓ طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا (LIFO).

• المساعدة على التخطيط واتخاذ القرارات:

تسعى الإدارة إلى اتخاذ أحسن القرارات المتاحة لها، والتي تحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات

التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:

✓ اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه أو إنشاء خط جديد؛

✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

✓ إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛

✓ البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

كما تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر المحاسبة التحليلية هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى استعمال طريقة التكاليف المعيارية في عملية تقدير التكاليف ثم مقارنتها بالتكاليف الحقيقية وتحليل الانحرافات إن وجدت وتصحيحها.

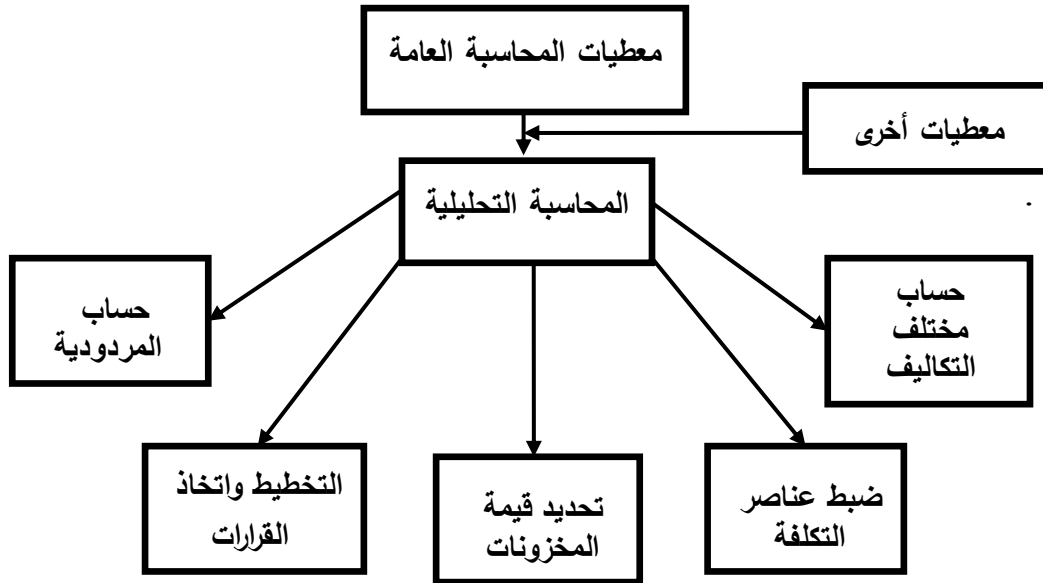
• حساب المردودية:

تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة

سواء: زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه، كما تساعد المحاسبة التحليلية على حساب عتبة المردودية.

ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية في الشكل الموالي:

الشكل رقم 1: أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: من إعداد الطالبين.

### الفقرة الثانية: وظائف المحاسبة التحليلية

تستند المحاسبة التحليلية على القيام بمجموعة من الوظائف لكي يتسم دورها بالفعالية في المؤسسة

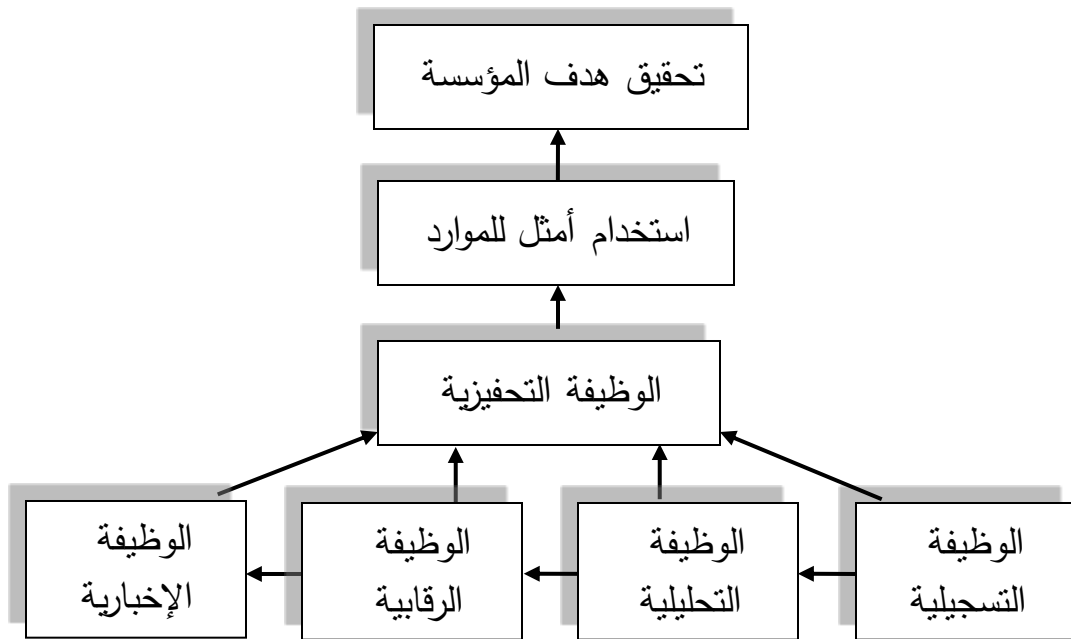
الاقتصادية، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:<sup>1</sup>

1. **الوظيفة التسجيلية:** تكون على حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء أساس مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية، أو دمجها في السجلات المحاسبية.
2. **الوظيفة التحليلية:** وهي من أهم الوظائف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
3. **الوظيفة الرقابية:** تعتبر وظيفة أساسية وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير مع ما ينفق فعلاً، وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقصي أسبابها والتي قد تكون في صالح المؤسسة إذا ما كانت التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة مسبقاً أو العكس إذا ثبت غير ذلك.

<sup>1</sup> إبراهيم ميده وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010/2011، صص 46-47.

4. **الوظيفة التفسيرية والإخبارية:** وهي مرتبطة بالوظيفة الرقابية حيث بعد عملية تحديد الانحرافات وإظهار أسباب ظهورها بشكل دقيق، توضع هذه النتائج على شكل قوائم وتقارير وترفع إلى الإدارة العليا للمؤسسة وتفسر تفسيراً دقيقاً لاتخاذ التدابير اللازمة من طرف الإدارة.
5. **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة الذكر، وتمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة، واستخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاً، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً.

الشكل رقم 2: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إبراهيم ميده وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010/2011، ص 45.

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

تعتبر العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة باعتبار المحاسبة العامة مصدر ظهور المحاسبة التحليلية التي ظهرت بعد عجز المحاسبة العامة عن تقديم نتائج تفصيلية حول نشاطات المؤسسة من تكاليف ومردودية، وباعتبارها أيضاً المصدر الأساسي لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومات الضرورية لضمان حسن سيرها والتي بدورها تزود المحاسبة العامة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها مثل كمية وقيمة المواد... الخ، ورغم هذا الترابط الموجود بين المحاسبتين إلا أنهما تختلفان في مجموعة من النقاط، وبغية التعمق أكثر في هذه العلاقة نتطرق إلى أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبتين:

### الفقرة الأولى: أوجه التشابه

يمكن إظهار أوجه التشابه بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- كلاهما يعتمد نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛
- تحديد الفترة الزمنية للقياس في كليهما؛
- يتبعان نفس المبادئ في معظم الأحيان مثل مبدأ الحيطة والحذر؛
- تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية كوسيلة للضبط والرقابة والتأكد من صحة البيانات المستخلصة من المحاسبة العامة؛
- إن البيانات والتوضيحات التي تقدمها المحاسبة التحليلية بصفة مفصلة عن أداء الأقسام تعتبر جزءا من الكل الذي تقدمه المحاسبة العامة؛
- كلتا المحاسبتين يصلان لنفس النتيجة؛
- كلا المحاسبتين يظهران رقم أعمال المؤسسة إلا أن المحاسبة العامة تظهره بصفة إجمالية أما المحاسبة التحليلية بصفة تحليلية؛
- تتضمن الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي التي يعدها المحاسب المالي مجموعة من حسابات التكاليف المعدة من طرف محاسب التكاليف، مثل تكلفة المواد المباعة والباقية في المخازن في آخر المدة.

### الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف

يمكن إظهار مواطن الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة من خلال المقارنة بينهما

في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة، <http://titouman0529.blogspot.com/2015/07/comp-analytique-general.html>

، نشر في 2015/09/25، تاريخ الاطلاع في 2020/03/23 على 23:05.

الجدول رقم 1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

المعيار	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من حيث نظرة القانون	إلزامية	اختيارية
من حيث الأهداف	مالية: تهدف لحساب نتيجة المؤسسة وتساهم في إعداد الميزانية	اقتصادية: تهدف لتحديد نتيجة كل منتج على حدى، أي النتيجة فيها مجزأة
من حيث المدة الزمنية	حسب مدة الاستغلال وغالبا ما تكون سنة	حسب الفترة الخاضعة للتحليل عادة تكون شهر، فصل أو سنة
من حيث مصدر المعلومات	تستعمل معلومات تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية الحصول عليها	تستعمل معلومات مصدرها المحاسبة العامة أساسا بالإضافة إلى مصادر أخرى
من حيث الاستعمال	يستعملها عدة أطراف بدءا من عمال ومسيرى المؤسسة وصولا لأطراف خارجة عن المؤسسة	يستعملها كافة مسيرى المؤسسة لاتخاذ القرارات اللازمة
من حيث التدفقات	خارجية: من الموردين، البنك... الخ	داخلية: لأن معلوماتها تعتمد على المحاسبة العامة
من حيث نظرة المؤسسة	شاملة	مجزأة
من حيث الأفق	الماضي	الحاضر والمستقبل
من حيث الإعلام	خارجية	داخلية وخارجية
من حيث البيانات	نقدية	نقدية وكمية
من حيث تصنيف التكاليف	حسب الطبيعة	حسب الغاية

### المبحث الثاني: أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة

إن عجز المحاسبة العامة عن إعطاء صورة مفصلة وتحليلية عن التكاليف، مصدرها وتقسيمها حسب الأقسام والمنتجات، يلزم بعض المؤسسات خاصة الصناعية إلى تطبيق نظام المحاسبة التحليلية الذي يستلزم إتباع مجموعة من الإجراءات وتوفير بعض الشروط الضرورية لنجاحها.

نسعى من خلال هذا المبحث لتوضيح أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة عبر ثلاث مطالب، أولها حول متطلبات تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة وثانيها يبين مفاهيم نظام معلومات المحاسبة التحليلية، وثالثها حول العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية.

### المطلب الأول: متطلبات تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة

#### الفقرة الأولى: مجال المحاسبة التحليلية وشروط تطبيقها

قبل التطرق إلى شروط تطبيق المحاسبة التحليلية يستحسن ذكر المجالات التي يمكن أن تطبق فيها.

#### الفرع الأول: مجال المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية مبادئ وقواعد محددة صالحة للتطبيق والاستعمال في أي مجال من مجالات الأنشطة المختلفة برغم اختلاف إجراءات تطبيقها في بعض الأحيان وذلك باختلاف طبيعة نشاط مجال التطبيق، وبما يتلاءم مع احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات، فلم تعد المحاسبة التحليلية مقتصرة على التكاليف الصناعية فقط كما كانت عند بدأ ظهورها، بل أصبحت توجد في عدة مجالات مادامت تعتبر اقتصادية وتضم تدفقات مالية التي ما هي إلا مصاريف تدخل ضمن نظام محاسبة التكاليف مثل النشاط التسويقي، وذلك لتحديد تكلفة نشاطه في مجمله ولتحديد تكلفة الوحدة المباعة من كل سلعة في كل مسلك توزيع، ولمساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المرتبطة بالنشاط التسويقي. كذلك توجد المحاسبة التحليلية في المجال الزراعي والنشاط المصرفي ونشاط التأمين ومختلف الأنشطة الخدماتية وكذلك في الوزارات والمصالح الحكومية، وتحقق في هذه المجالات جميع الأهداف التي ذكرت من قبل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> صلاح عيد بسيوني وزميليه، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، مصر، 2016/2017، ص 18.



### الفرع الثاني: شروط تطبيق ونجاح المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة مهمة خاصة في المؤسسات الصناعية وعند تبنيها يجب على المؤسسة توفير مجموعة من الشروط التالية:<sup>1</sup>

- تماشي المحاسبة العامة مع القواعد التي يفرضها النظام المحاسبي والمالي لضمان صحة المعلومات؛
- ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع وذلك للتأكد من النتائج التي ستحقق مستقبلا؛
- تقسيم العمل وتنظيمه لضمان استعمال معلومات دقيقة تساعد على الرقابة على التكاليف؛
- إقناع عمال المؤسسة بأهمية المحاسبة التحليلية وإعدادهم من خلال تدريبهم على تقنياتها باعتبارهم عامل أساسي في نجاح إستراتيجية المؤسسة.

بالإضافة إلى شروط أخرى يجب أن تتحقق أثناء العمل بالمحاسبة التحليلية وذلك لضمان السير الجيد لها ونجاحها في تحقيق الأهداف المرجوة تتمثل في:<sup>2</sup>

- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام؛
- أن توضع المواد في المخازن وإسناد أمر سير المخازن لأمين المخزن؛
- فحص ومراقبة كل الموجودات دوريا في المخزن؛
- صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان؛
- مراقبة اليد العاملة بالاعتماد على التنقيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات والمتطلبات؛
- توفر المعلومات الخاصة بالسلع والمنتجات المصنعة والنصف مصنعة ومراحل عملية إنتاجها وكذلك المعلومات الخاصة بالأجور وغيرها لضمان دقة نتائج المحاسبة التحليلية.

<sup>1</sup> نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص98.

<sup>2</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1999، ص 120.

### الفقرة الثانية: وسائل وتقنيات المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من وسائل مراقبة التسيير وحتى تقوم بوظائفها ومهامها في المؤسسة تعتمد على مجموعة من الوسائل والتقنيات.<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: وسائل المحاسبة التحليلية

هي كل الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية وهي كالتالي:

- ❖ الوسائل البشرية: كل عمال المؤسسة وإدارتها من مختلف الوظائف والأقسام.
- ❖ الوسائل المادية: أهمها الإعلام الآلي الذي يقوم بتخزين المعلومات ويضمن سرعة معالجتها وسهولة الاطلاع عليها وتوزيعها بين الأقسام من خلال نظام المعلومات المعتمد في المؤسسة، وكذلك كل الوسائل التي تساعد على ذلك، إضافة إلى الوثائق والمستندات اليدوية الأخرى.
- ❖ الوسائل العلمية: أهمها الرياضيات والإحصاء الذي يساعد في حساب معدلات التوزيع، بحوث العمليات للتقليل من التكاليف، المحاسبة العامة.

#### الفرع الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية

أهم التقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية تتمثل في:

- ✓ حساب مختلف التكاليف المتمثلة في تكلفة الشراء والإنتاج والتكلفة النهائية؛
- ✓ تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة؛
- ✓ تحليل الانحرافات عن طريق عدة أدوات، مثل:
  - التكلفة الحدية: التكلفة الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية؛
  - عتبة المردودية: عن طريقها يمكن معرفة المستوى الذي تغطي فيه جميع التكاليف؛
  - التحميل العقلاني: طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة التي تتعلق بحجم النشاط؛
  - التكاليف المعيارية: وهي التكاليف المحددة مسبقاً للمساعدة على اتخاذ القرارات المستقبلية.

<sup>1</sup> سميرة العربي عدي، المحاسبة التحليلية المعاصرة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017، ص ص 10-11.

### الفقرة الثالثة: مخاطر عدم استعمال المحاسبة التحليلية

إن عدم اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية قد يعرضها لمجموعة من الصعوبات والمخاطر، ويعود عدم استعمالها في المؤسسات إلى عدة أسباب مثل اعتبارها كتكلفة إضافية في المؤسسة أو جهل الإدارة العليا لقيمتها في المؤسسة، أو قصور المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة العامة، ويمكن ذكر مجموعة من المخاطر منها:<sup>1</sup>

- فقدان المؤسسة لمكانتها في السوق بسبب ارتفاع أسعار سلعها ومنتجاتها مقارنة مع مؤسسات أخرى تتحكم في تكاليفها بسبب تطبيقها للمحاسبة التحليلية؛
- تبديد وتبذير أموال المؤسسة بسبب تضخم تكاليفها؛
- عدم القدرة على اتخاذ قرارات دقيقة لغياب المعلومات التفصيلية الخاصة بالتكاليف وعملية الإنتاج؛ وبالتالي عدم تحديد إنتاجية كل مركز من مراكز الإنتاج (التكلفة)؛
- عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.

### المطلب الثاني: مفاهيم حول نظام معلومات المحاسبة التحليلية

تعتبر المؤسسة نظام مفتوح يتبادل المعلومات مع محيطه الخارجي، كما تتكون من عدة أنظمة داخلية تتبادل المعلومات فيما بينها، من بين هذه الأنظمة نجد نظام المعلومات الخاص بالمحاسبة التحليلية إن وجدت في تلك المؤسسة، وقبل استعراض نظام معلومات المحاسبة التحليلية يجب التطرق لمفهوم نظام المعلومات بصفة عامة.

### الفقرة الأولى: مفهوم نظام المعلومات

#### الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات

نظم المعلومات هي مجموعة من البرامج التي تستخدم لأرشفة وإدارة وتنظيم البيانات، ومعالجتها بإجراءات معينة أنشئت حسب آلية سير العمل في المؤسسة، وذلك للحصول على المخرجات النهائية.<sup>2</sup> من هذا التعريف يمكن أن نستنتج أن نظام المعلومات هو مجموعة من المكونات المترابطة تهدف إلى جمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات لاتخاذ القرارات اللازمة في المؤسسة بتوفير المعلومات اللازمة التي تضمن التنسيق بين الوظائف الموجودة فيها.

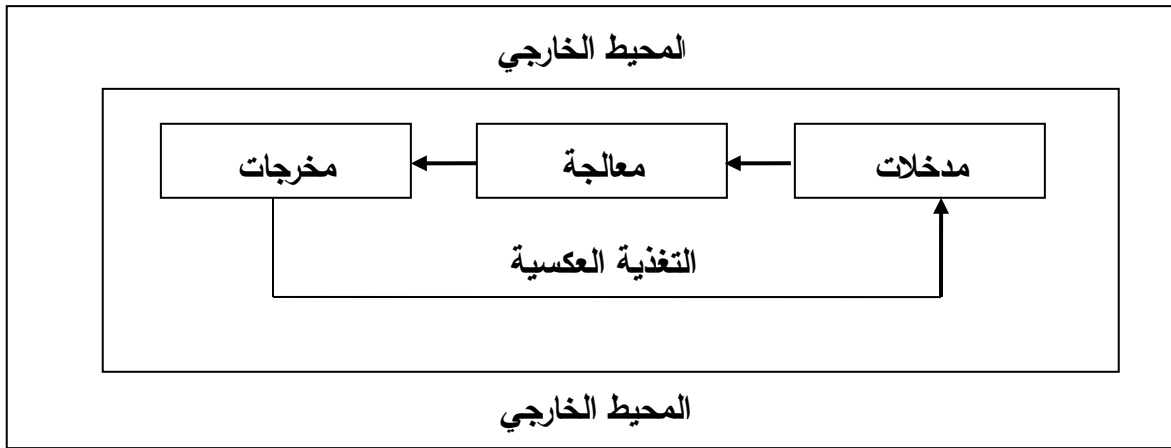
<sup>1</sup> محمد شفيق باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئة، <https://almohasben.com/%D9%85%D8%81%D9%8A%D8%A9.html>، نشر في 2017/12/21، تاريخ الإطلاع 2020/04/25 على 15:30.

<sup>2</sup> آلاء عرعر، تعريف نظم المعلومات، <https://mawdoo3.com/%D8%AA%D8%B9%D8%B1%D9%8A%D9%81>، نشر في 2017/05/30، تاريخ الإطلاع 2020/03/28 على 22:30.

### الفرع الثاني: عناصر نظام المعلومات

- المدخلات: هي المعطيات التي يستغلها النظام لمعالجتها وتحويلها إلى مخرجات.
- المعالجة: هي مجموعة العمليات التي تطرأ على المدخلات لتحويلها إلى مخرجات.
- المخرجات: هي النتائج التي توصل إليها النظام بعد معالجة مدخلاته وذلك بهدف الاستفادة منها في المؤسسة.
- التغذية العكسية: يكون هدفها الإجراءات التصحيحية والمراقبة الذاتية والدورية للنظام.

الشكل رقم 3: نظام المعلومات



المصدر: من إعداد الطالبين.

### الفقرة الثانية: مفهوم نظام معلومات المحاسبة التحليلية

#### الفرع الأول: تعريف نظام معلومات المحاسبة التحليلية

يعتبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية حلقة أساسية ذات مكانة إستراتيجية وعملية داخل نظام المعلومات الشامل في المؤسسة، حيث يعتبر من وسائل مراقبة التسيير ويعد من العوامل التي تساعد على رفع فعالية الأداء في المؤسسة من خلال متابعة العمليات وإعداد التقارير والقيام بالتخطيط والموازنات، إذ يشكل مصدر أساسي داخلي للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة.

▪ **التعريف الأول:** نظام يهدف إلى دراسة وحساب ومحاولة التحكم في التكاليف المختلفة، وإنتاج مختلف المعلومات الضرورية، وإعداد التقارير بناء على المقارنات والتحليلات

اللازمة، بالإضافة إلى التخطيط وإعداد الموازنات، إذ يشكل مصدر أساسي داخلي للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى.<sup>1</sup>

▪ **التعريف الثاني:** هو نظام يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل قراراته أو التزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: مكونات نظام معلومات المحاسبة التحليلية<sup>3</sup>

**1. المدخلات:** يتمثل معظمها في مخرجات نظام المحاسبة العامة، أي مختلف البيانات والوثائق والأسعار وحركة المخزون وكمية المواد الموجودة فيه، ومخرجات النظام الإنتاجي كالكميات المنتجة وساعات العمل ودوران الآلات... الخ، بالإضافة إلى بعض المدخلات التقنية حول المعدات والمسائل التنظيمية المتعلقة بالأنشطة والأقسام باعتبارها مراكز التكاليف، ويجب أن تكون هذه المدخلات موضوعية وخاضعة للقياس الكمي وصالحة للغرض الذي تقدم من أجله للإدارة.

**2. المعالجة:** يعدل القائمون على هذا النظام المدخلات وتصاغ وفق معايير محددة لتستخدم في تقييم تكاليف الوحدات وفق طريقة حساب التكاليف المطبقة في المؤسسة.

**3. المخرجات:** يقدم هذا النظام مجموعة من المعلومات والبيانات التي تتميز بالدقة والتفصيل مع مراعاة الأوقات المناسبة مثل قوائم التكاليف والتكاليف الدقيقة لكل منتج أو نشاط أو وحدة بالمؤسسة. وتستغل في عملية تحليل الانحرافات ومساعدة المسير على اتخاذ القرار السليم.

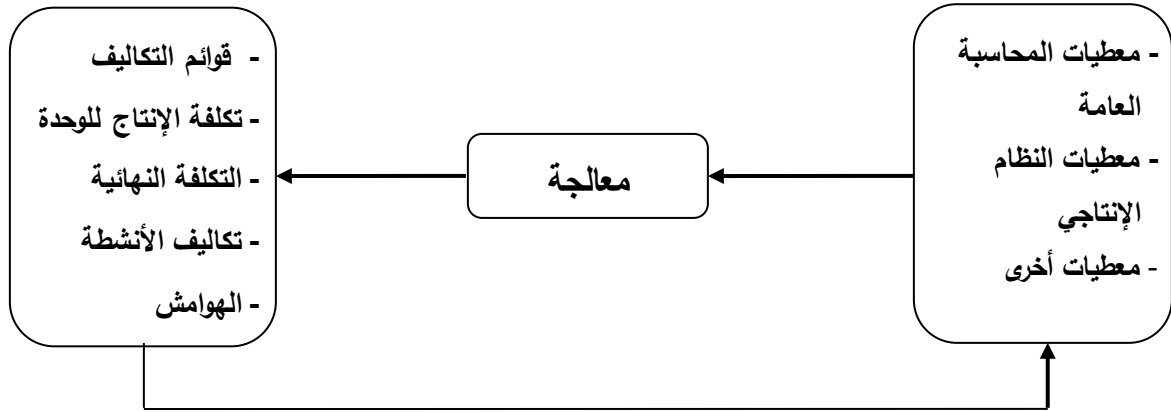
**4. التغذية العكسية:** تتمثل في الاستفادة من مخرجات النظام بغرض تصحيح وتعديل النظام نفسه، من خلال الإجراءات التصحيحية للأخطاء السابقة بغية استعمال أمثل لنظام المحاسبة التحليلية.

<sup>1</sup> أيمن هشام عزريل، المحاسبة التحليلية وأهميتها في الشركات، مجلة المحاسب العربي، العدد 30، 2015/07/19، دون ذكر البلد، ص 14.

<sup>2</sup> سليمة طبايبي، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015، ص 18.

<sup>3</sup> محفوظ بولقصبيات، دور نظام تكاليف الأوامر في الرقابة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، مارس 2002، ص 18.

الشكل رقم 4: نظام معلومات المحاسبة التحليلية



### تغذية عكسية

المصدر: محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1985، ص 10.

### الفرع الثالث: مراحل تطبيق نظام المحاسبة التحليلية

يمر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

1. **مرحلة جمع المعلومات:** معلومات مستمدة من المحاسبة العامة ومصادر أخرى.
2. **مرحلة التحليل:** تقوم المحاسبة التحليلية في هذه المرحلة بتنظيم وتحليل المعلومات المحصلة.
3. **مرحلة حساب التكاليف وتحميلها:** هذه التكاليف تكون على أساس الأقسام والوظائف وأيضاً على أساس البيع والشراء، وتحمل حسب الوحدات المنتجة والطلبات وساعات العمل. وبتجميع هذه المراحل الثلاثة السابقة يتشكل نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.
4. **مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي:** من خلال اتخاذ القرارات والتخطيط ومراقبة التسيير.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية

#### الفقرة الأولى: اعتبارات نظام التكاليف

عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاعتبارات والظروف الخاصة بالمؤسسة، لكي يتماشى نظام حساب التكاليف المستخدم لحساب تكلفة النشاط مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها والظروف الخاصة بها، وتتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي:<sup>2</sup>

- **تحديد طبيعة المنتجات والعملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها:** هناك منتجات ذات صفات متجانسة وأخرى غير متجانسة، حيث يختلف نظام التكاليف المطبق في

<sup>1</sup> سليمة طبايبي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص 43-47.

المؤسسة باختلافها واختلاف طبيعة العملية الإنتاجية، حيث نجد نظام تكاليف الأوامر، نظام تكاليف المراحل، نظام التكاليف المشتركة، نظام تكاليف العمليات، نظام تكاليف العقود.

▪ **حجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي:** يؤثر حجم المؤسسة على نظام التكاليف المطبق، ويبين هيكلها التنظيمي الوظائف الرئيسية والفرعية المطبقة من طرف مختلف الإدارات والتي تمثل مراكز نشاط تحدث فيها التكاليف مما يسمح للمحاسب بتبويب التكاليف وتوزيعها على وحدات المنتج النهائي.

▪ **فترة الإنتاج وفترة التكاليف:** إن أخذ فترة التكاليف وفترة الإنتاج بعين الاعتبار يسمح بالتعرف على طبيعة المشكلات المحاسبية التي ستواجه المؤسسة في مجال التقويم، حيث توجد حالتين:

**الحالة 01:** فترة الإنتاج = فترة التكاليف: يتم إعداد قوائم تكاليف على أساس المنتجات

وفي هذه الحالة لا حاجة لتقييم المخزون في آخر المدة.

**الحالة 02:** فترة الإنتاج  $\neq$  فترة التكاليف: يتم إعداد قوائم تكاليف على أساس زمني وهنا

تظهر ضرورة تقييم المخزون في آخر المدة.

▪ **علاقة قسم المحاسبة التحليلية مع باقي إدارات المؤسسة:** تقوم المؤسسة بتحديد ما يحتاجه قسم المحاسبة التحليلية من الإدارات الأخرى من بيانات، وما تحتاجه هذه الإدارات من قسم المحاسبة التحليلية وذلك في شكل قوائم وتقارير معدة من طرف قسم المحاسبة التحليلية.

▪ **تكلفة تصميم نظام التكاليف والأهداف المطلوبة منه:** يترتب عن إدراج نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة تكاليف تتحملها مثل تكلفة الموارد البشرية المتخصصة والحاسبات الالكترونية والمعدات والسجلات، كما يجب أن تراعى أهداف هذا النظام لتوفير الوسائل الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، فإذا كانت تكلفة تصميم هذا النظام أكبر من منفعته فيجب العدول عن قرار تصميمه والتوجه نحو تطوير المحاسبة العامة لتوفير البيانات المطلوبة.

▪ **الفترة التي تغطي فيها معلومات التكاليف:** قد تكون فترة تقارير التكاليف أسبوعية، شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية حسب ما تحدده الإدارة، وكلما قصرت المدة بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة من جهة، ومن جهة أخرى علمت الإدارة بما يحدث أول بأول في المؤسسة.

### الفقرة الثانية: مقومات نظام التكاليف

لكي يقوم نظام التكاليف الموجود في المؤسسة بوظائفه بصفة فعالة يجب أن يقوم على مجموعة من الأسس والمقومات يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>

➤ **دليل وحدات التكلفة:** هو المقياس الذي على أساسه تحسب تكلفة المنتج، ويتطلب ذلك مجموعة من الخطوات منها تحديد طبيعة المنتجات النهائية والعملية الإنتاجية وتجميع بيانات عناصر التكاليف وتحليلها، ويساعد دليل وحدات التكلفة على تحديد سعر البيع وتكلفة الإنتاج في نهاية الفترة.

➤ **دليل مراكز التكاليف:** يتم تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية تسمى مراكز تكاليف منها مراكز تكاليف الخدمات الإنتاجية، التسويقية، الخدمات الإدارية والتمويلية، مراكز العمليات الرأسمالية، وذلك عن طريق التعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعلى مجالات النشاط الرئيسية والفرعية وتحديد مراحل الإنتاج ومختلف الورشات التي يمر بها، ويسعى هذه الدليل لحصر وقياس وتوزيع التكلفة المرتبطة بكل مركز تكلفة وتقييم الأداء الخاص به.

➤ **دليل عناصر التكاليف:** تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاوله النشاط حسب نوعها: مواد أولية، مستلزمات، الأجور والمصروفات الأخرى، وتوضع في مجموعات رئيسية وفرعية مع إعطاء كل مجموعة رقما أو رمزا خاصا بها.

➤ **تحديد فترة التكلفة:** تعتبر من المقومات الأساسية للمحاسبة التحليلية وتعتمد على عدة عوامل منها موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، موعد توزيع الأرباح، تكلفة إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.

➤ **المجموعة المستندية والدفترية:** تعتبر دليل إثبات العمليات المحاسبية ويقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها أو تم الحصول عليها من طرف المتعاملين وبذلك تعتبر المصدر الأول للبيانات والتي تحدد مدخلات نظام التكاليف، أما الدفاتر فتعتبر حلقة وسيطة بين المستندات والتقارير التي تنجز خلال فترة زمنية محددة.

➤ **القوائم والتقارير:** تعتبر فعالية القوائم والتقارير التي يقدمها نظام التكاليف مقياس كفاءة هذا النظام بالإضافة إلى مدى استفادة مستخدمي هذه التقارير سواء كان هذا المستخدم ينتمي

<sup>1</sup> سليمة طبايبيبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-23.



للمؤسسة أو من المحيط الخارجي، وتساعد هذه التقارير على رسم السياسات المتعلقة بأوجه الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة وتقييم الأداء.

### المبحث الثالث: التكاليف والتكلفة النهائية

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف أثناء ممارسة نشاطها، وتسعى المحاسبة التحليلية لتحديد وتحليل هذه التكاليف للوصول للتكلفة النهائية للمنتجات والنتيجة التحليلية بغرض التحكم فيها.

وسنتناول في هذا المبحث موضوع التكاليف من خلال التطرق إلى مفاهيم حول التكاليف والتكلفة النهائية في المطلب الأول، ثم إلى تصنيف التكاليف في المطلب الثاني، ثم سنتعرف على مكونات التكلفة النهائية في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف والتكلفة النهائية

يعتمد موضوع المحاسبة التحليلية على تحليل التكاليف، وقد يعتقد البعض أن مصطلحات التكاليف، المصاريف، الأعباء، لها معنى واحد، إلا أن لها مفاهيم مختلفة في المنظور المحاسبي نظرا لاختلاف استعمالها وأثرها المحاسبي، ولهذا يجب توضيح معاني هذه المصطلحات ودورها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية قبل التطرق إلى تحليل التكاليف والتكلفة النهائية.

#### 1. التكاليف: لها عدة تعريفات منها:

✓ تعرف التكلفة على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة.<sup>1</sup>

✓ التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.<sup>2</sup> ومن هذين التعريفين يمكن أن نستنتج ثلاث خصائص للتكلفة:

- التضحية بموارد اقتصادية؛
- مبلغ نقدي: تتمثل التضحية في مبلغ نقدي؛

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، 2010، ص 17.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- الغرض منها الحصول على منافع: إذا لم يتم الحصول على منفعة مستقبلية منها تعتبر خسارة.

2. **المصاريف:** هي ما يقابلها من الإيرادات وتعرف كما يلي:

المصرف عبارة عن نفقة نقدية حقيقية من وإلى داخل المؤسسة أو من وإلى خارج المؤسسة مثل أجور ورواتب العمال أو مصاريف نقل المادة الأولية.<sup>1</sup>

3. **الأعباء:** تتعدد أعباء المؤسسة أثناء دورة الاستغلال مثل استهلاك المواد واللوازم والاهتلاكات، وتعرف بأنها كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.<sup>2</sup>

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، وتتميز الأعباء بالصفة غير المادية أو بصفة أخرى هي تجريدية وقابلة للتقييم، عكس المصاريف التي تتميز بالصفة المادية وسهولة حسابها وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، إذن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والنتائج، كما أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات، إذن فهناك فرق بين تاريخ تحقيق المصاريف الذي يساعد في تحديد مستوى الخزينة ولا يتعلق بنتيجة الدورة وتاريخ تحمل أو تسجيل الأعباء الذي يحدد على أساسه نتيجة الدورة الاستغلالية وليس على أساس صرفها حيث قد تصرف قبل أو بعد تسجيلها.<sup>3</sup>

4. **التكلفة النهائية:** يتم حساب التكلفة النهائية بعد انتهاء الدورة الاستغلالية أي بعد عمليتي الإنتاج والبيع، ويمكن تعريفها كما يلي:

✓ التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة هي عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نصر الدين عيساوي، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير بالاعتماد على SCF، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2007، ص 29.

<sup>2</sup> هلال درحمن، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2005، ص 25.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>4</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 32.

✓ هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها للمرحلة النهائية.<sup>1</sup> ومن هذين التعريفين يتضح أن التكلفة النهائية هي جميع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة بدءا من تكلفة الشراء وصولا إلى تكاليف التوزيع أي تكاليف كل مرحلة مر بها هذا المنتج إلى حين وصوله إلى المستهلك، وهذا يعني أن التكلفة النهائية تشير إلى انتهاء الدورة الاستغلالية، وتختلف مكوناتها على حسب نوع المؤسسة.

### المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

تتنوع وتتعدد التكاليف التي تتحملها المؤسسة، لذلك تصنف وتبويب حسب طبيعتها أو علاقتها ببعض العوامل وهذا لتسهيل عملية تجميعها وحساب التكلفة النهائية بدقة، وكل هذا لخدمة الإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة، ويختلف هذا التصنيف على حسب نشاط المؤسسة: صناعية، تجارية، خدماتية، ويمكن تصنيف التكاليف حسب ما يلي:

(1) **على حسب طبيعتها:** تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق النظام المحاسبي والمالي الذي وضعها في المجموعة السادسة (الحساب من 60 إلى 69، مع التذكير أن الحساب 69 لا يدخل ضمن اعتبارات المحاسبة التحليلية)، إلا أن هذا التصنيف يهتم بالتدفقات الخارجية للمؤسسة أكثر من الداخلية وهذا لا يكفي لتحليل جميع التكاليف التي تعالجها المحاسبة التحليلية.

(2) **على حسب الوظيفة في المؤسسة:** تقسم المحاسبة التحليلية المؤسسة إلى أقسام على حسب الوظائف وذلك لتحديد التكاليف الخاصة بكل قسم، منها أقسام رئيسية هي: قسم التموين والإنتاج والتوزيع، وأخرى ثانوية (مساعدة) مثل قسم الإدارة، قسم الصيانة... الخ، مع الأخذ بالاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة ويمكن تمييز التكاليف التالية:<sup>2</sup>

- **تكلفة الشراء:** وتتمثل في تكلفة البضائع والمواد الأولية واللوامز ومختلف التكاليف المتعلقة بعملية الشراء.
- **تكلفة الإنتاج:** تشمل التكاليف الملحق بعملية الإنتاج حتى المرحلة النهائية.
- **تكلفة التوزيع:** وهي التكاليف المتعلقة بعملية التوزيع أي ما بعد عملية الإنتاج وتتمثل في المصاريف الداخلية والخارجية كعملية النقل والإشهار... الخ

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 7.

**3) على حسب علاقتها بالمنتج:** هناك تكاليف تتعلق بالمنتج بصفة مباشرة وأخرى بصفة غير مباشرة وعلى هذا الأساس يمكن تمييز ما يلي:<sup>1</sup>

- **تكاليف مباشرة:** هي التكاليف التي تتعلق بالتكلفة النهائية للمنتج بصفة مباشرة، وعادة ما تقاس هذه العناصر بوضوح نظراً لإمكانية تتبعها بسهولة، مثل تكلفة المواد المستهلكة.
- **تكاليف غير المباشرة:** وتشمل العناصر المنفقة على المنشأة ككل أو من أجل عدة أنواع غير متماثلة من الإنتاج أي لا ترتبط مباشرة بالمنتج ومن الصعب تتبعها وربطها مباشرة بالمنتج مثل مصاريف الكهرباء.

مع التطور الملحوظ في تقنيات عمليات الإنتاج واعتماد المنشآت الصناعية على المزيد من الآلية، انخفض تأثير العنصر المباشر وبالتالي تحول هيكل التكاليف نحو التكاليف غير المباشرة التي ظهرت بأنواع جديدة وبالتالي فمن الضروري الرقابة عليها وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

**4) على حسب حجم النشاط:** ويقصد من هذا التحليل التعرف على رد الفعل الذي يحدث على

مستوى التكلفة عند حدوث تغيير في حجم النشاط وهنا يمكن أن نميز التكاليف التالية:<sup>2</sup>

- **تكاليف متغيرة:** هي عناصر التكاليف التي تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط وبنفس النسبة وبعلاقة طردية وتتعلق بالكمية المنتجة وعدد ساعات العمل... الخ
- **تكاليف ثابتة:** هي التكاليف التي لا تتأثر في حدود زمنية محددة بالتأثر الذي يطرأ على حجم النشاط أو حجم الإنتاج، وتعتبر عناصر زمنية لأنها تدفع بشكل زمني مثل الإيجار، التأمين... الخ، والثبات يكون في إجمالي التكاليف وليس في الوحدة الواحدة التي تعتبر متغيرة.
- **تكاليف مختلطة:** هي التكاليف التي تتميز بكونها خليط من جزء من عنصر التكلفة المتغيرة وجزء آخر من عنصر التكلفة الثابتة، فهي تحاول أن تتغير بتغير حجم النشاط بنفس نسبة تغيره إلا أن الجزء الثابت يضعف من تغيرها، كمثال فانتورة استهلاك الكهرباء التي تحتوي على حد أدنى يجب دفعه حتى ولو لم يكن هناك استهلاك للكهرباء وهو الجزء الثابت، وجزء آخر متغير متوقف مبلغه على حجم النشاط والاستهلاك الفعلي، لذلك يجب إلحاق الجزء الثابت بالتكاليف الثابتة والجزء المتغير بالتكاليف المتغيرة.

<sup>1</sup> نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018، ص 12.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 13-14.

(5) على حسب عامل الزمن: وفق هذا التصنيف تصنف التكاليف على حسب الفترة الزمنية التي تحسب فيها:<sup>1</sup>

- **تكاليف حقيقية (فعلية):** وتسمى بالتكاليف التاريخية أيضا، وهي التكاليف التي وقعت فعلا وتم تسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية.
- **تكاليف تقديرية:** وتسمى أيضا بالتكاليف المعيارية أو المسبقة، وهي تكاليف تقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وهدفها هو تحليل انحرافات التكاليف الحقيقية وتصحيحها من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة مستقبلا.

(6) على حسب علاقتها بالرقابة والمسؤولية: يعتمد هذا التصنيف على تبويب التكاليف

حسب خضوعها للرقابة وتنقسم إلى:<sup>2</sup>

- **تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم:** وهي التكاليف القابلة للتحكم من طرف المسؤول على القسم في وقت محدد ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري في المؤسسة.
- **تكاليف غير خاضعة للرقابة والتحكم:** وهي التكاليف التي تحدث على مستوى إداري أعلى، وتكون غير خاضعة لإدارة الشخص المسؤول على المركز ولا يمكن التحكم فيها.

المطلب الثالث: مكونات التكاليف والتكلفة النهائية

الفقرة الأولى: مكونات التكلفة النهائية

تختلف مكونات التكلفة النهائية التي يتم حسابها على عدة مراحل، وتختلف هذه المراحل على

حسب نشاط المؤسسة.<sup>3</sup>

1- المؤسسة الصناعية: تتكون التكلفة النهائية في المؤسسة الصناعية من:

تكلفة شراء المواد المستهلكة / تكلفة إنتاج الوحدات المباعة / مصاريف توزيع الوحدات المباعة

<sup>1</sup> محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء الأول، الجزائر، 1991، ص ص 21-22.

<sup>2</sup> علي قاسم حسن عبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد 04، العراق، 2010، ص 133.

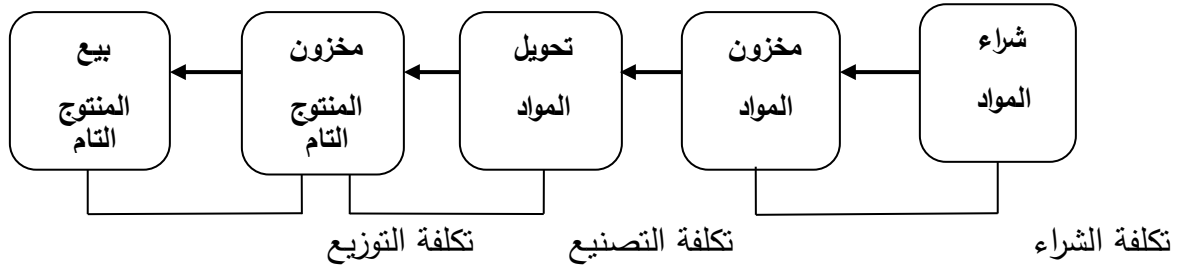
<sup>3</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 33.

تكلفة شراء المواد المستهلكة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

تكلفة إنتاج الوحدات المباعة = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

التكلفة النهائية = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

الشكل رقم 5: مكونات التكلفة النهائية بالنسبة للمؤسسة الصناعية



المصدر: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.

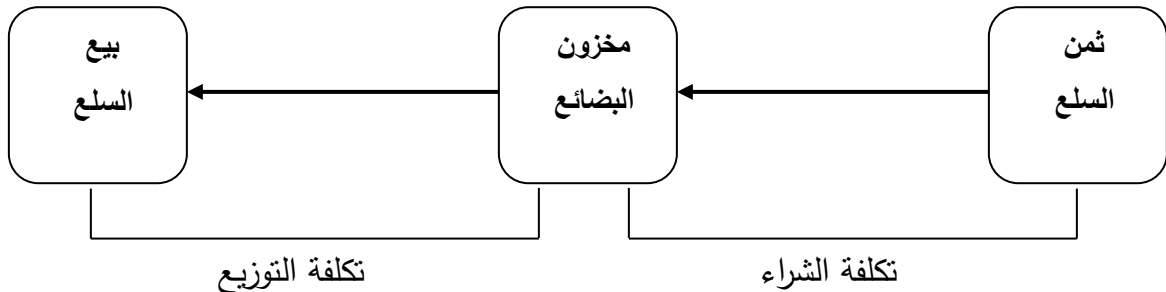
2- مؤسسة تجارية: نظرا لغياب عملية الإنتاج، تختلف مكونات التكلفة النهائية عن المؤسسة الصناعية وتتكون من:

تكلفة شراء البضاعة المباعة / مصاريف توزيع البضاعة المباعة

تكلفة شراء البضاعة المباعة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

التكلفة النهائية = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

الشكل رقم 6: مكونات التكلفة النهائية بالنسبة للمؤسسة التجارية



المصدر: بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.

### 3- المؤسسة الخدمائية: تضم التكلفة النهائية كل مصاريف الخدمة.

التكلفة النهائية = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

#### الفقرة الثانية: طبيعة الأعباء التي تعالجها المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة مصدر المعلومات الأول للمحاسبة التحليلية ولكن ليس الوحيد ولهذا يمكن

تقسيم الأعباء التي تتناولها المحاسبة التحليلية إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- **أعباء معتبرة:** وهي الأعباء المسجلة أيضا في المحاسبة العامة والمشاركة مع المحاسبة التحليلية وتتنتمي للصف السادس من الأعباء في النظام المحاسبي والمالي (من الحساب 60 إلى 68)، وبذلك تدخل في حساب التكلفة أي تنتمي للدورة الاستغلالية للمؤسسة، وبدورها تنقسم إلى نوعين:

- أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة، وتتمثل في الأعباء

المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة، كالأعباء المتعلقة باليد العاملة... الخ؛

- أعباء محتواة في التكاليف ببلغ مختلف عن المسجل في المحاسبة العامة مثل أعباء الاستخدام

والأعباء الموزعة على عدة سنوات وفرق الإدماج على المواد.

- **أعباء غير معتبرة:** هي التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة ولا تأخذها المحاسبة التحليلية بعين

الاعتبار أي لا تحسب ضمن التكلفة النهائية وتسمى بالأعباء غير القابلة للتحميل وتتمثل أساسا

في:

- الأعباء الاستثنائية: مثل شهرة المحل والاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي والمؤونات بكل

أنواعها وكل الأعباء التي تدخل في الحساب 69 حسب النظام المحاسبي والمالي.

- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة بالنشاط العادي

بالمؤسسة فهي لا تساهم في إنتاجية المؤسسة أي ليس لها علاقة في الدورة الاستغلالية مثل التأمين على

الحياة لصاحب العمل.

<sup>1</sup> سليمة طبايبي، مرجع سبق ذكره، ص 30-31.

- **أعباء (عناصر) إضافية:**<sup>1</sup> تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة العامة، إذا هي أعباء نظرية أي ليست ممثلة في تدفقات نقدية وهذا ما جعلها غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن من الواجب حسابها ضمن التكلفة النهائية لأنها تنتمي لأعباء المحاسبة التحليلية ونذكر منها: مبلغ الفائدة المسجل على رأس مال الشركاء والدفع لأعمال صاحب المشروع. ويمكن توضيح الأعباء السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 7: أعباء المحاسبة التحليلية

التكلفة النهائية في المحاسبة التحليلية	أعباء غير معتبرة	أعباء غير معتبرة	أعباء المحاسبة العامة
	أعباء معتبرة	أعباء معتبرة	
	عناصر إضافية		

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 21.

كما سبق يمكن استنتاج المعادلة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

### الفقرة الثالثة: حساب النتيجة التحليلية<sup>2</sup>

تعتبر النتيجة التحليلية عن العلاقة بين رقم أعمال المؤسسة والتكلفة النهائية للمنتجات المباعة وتكمن أهميتها في إبراز مساهمة كل منتج مباع في تكوينها وتحديد مردودية المبيعات كل على حدى.

(أ) النتيجة التحليلية الإجمالية:

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي - التكلفة النهائية للمنتجات المباعة

حيث: رقم الأعمال الصافي = سعر البيع للوحدة \* عدد الوحدات المباعة

وسعر البيع للوحدة = التكلفة النهائية للوحدة + هامش الربح

<sup>1</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

<sup>2</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 36.



## (ب) النتيجة التحليلية الصافية:

بعد حساب النتيجة الإجمالية يجب إجراء بعض التعديلات عليها للوصول إلى النتيجة التحليلية

الصافية، وتتمثل فيما يلي:

$$\text{النتيجة التحليلية الصافية} = \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

## خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة وإحدى أدوات مراقبة التسيير، ظهرت بعد التطور الصناعي المشهود وكضرورة محاسبية تهتم بدراسة التكاليف، مراقبتها وتحليلها، وهذا بغرض التحكم فيها والمساعدة على وضع سياسة التسعير وتوفير المعلومات الضرورية لمسيري المؤسسة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية لتحسين مردودية المؤسسة.

تلجأ بعض المؤسسات لتطبيق المحاسبة التحليلية بسبب قصور المحاسبة العامة عن تقديم صورة واضحة عن مختلف تكاليف المؤسسة، وذلك بتوفير الشروط والوسائل اللازمة لضمان نجاحها من خلال نظام معلومات متكامل يعتمد في مدخلاته أساسا على معطيات المحاسبة العامة ومعطيات أخرى إضافية. قبل حساب التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات تقوم المحاسبة التحليلية بتحليل ومعالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة ومختلف الأقسام كمرحلة مهمة تسبق عملية حساب التكاليف لمعرفة مصدرها ومسبباتها ومعالجة التكاليف غير المباشرة خاصة.

# الفصل الثاني:

طرق حساب التكاليف في

المحاسبة التحليلية

## مقدمة الفصل الثاني:

تتميز المحاسبة التحليلية بالتطور المستمر في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها القابلة للتغير ومواكبة التطور الاقتصادي والصناعي، وأيضا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المرتبطة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة المسيرين على التخطيط ومراقبة الأداء والتكاليف والحصول على نتائج تحليلية تفصيلية ودقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة.

في ظل ذلك يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو القيام بحساب التكاليف وتحليلها بغرض معرفة التكلفة النهائية للمنتجات ومدى مساهمتها في النتيجة التحليلية الصافية للمؤسسة، ولتحقيق ذلك يلجأ مسيرو المؤسسات إلى طرق المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف والتي تكتسي أهمية بالغة من خلال التحكم في التكاليف والمساهمة في فعالية التسيير من أجل تحقيق الهدف الأسمى للمؤسسة وهو تعظيم الأرباح.

تتعدد طرق حساب التكاليف انطلاقا من الطرق التقليدية وصولا إلى الطرق الحديثة بالإضافة إلى طرق أخرى، ولطالما عانت كل طريقة من عيوب ونقائص أدت لظهور طرق أخرى تكملها، لذلك سنحاول في هذا المطلب معرفة مختلف الطرق وطريقة عملها والعيوب التي عانت منها وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (الأقسام المتجانسة)

المبحث الثاني: طرق أخرى لحساب التكاليف

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

### المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (الأقسام المتجانسة)

يتمثل الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية في متابعة التكاليف وحسابها ولهذا الغرض يتم تبنيها في المؤسسة من أجل معالجة هذه التكاليف والعمل على تخفيضها، ولذلك تستخدم المحاسبة التحليلية عدة طرق لحساب التكاليف منها طريقة التكلفة الكلية الحقيقية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى توضيح كيفية عمل طريقة التكلفة الكلية عبر ثلاث مطالب، أولها حول مفهومها ومبادئها، وثانيها حول الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة، أما الثالث يتمثل في تقييم عام للطريقة.

#### المطلب الأول: تقديم الطريقة الكلية الحقيقية

##### الفقرة الأولى: نبذة عن الطريقة الكلية الحقيقية

##### الفرع الأول: ظهور طريقة الأقسام المتجانسة

ظهرت هذه الطريقة في الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين، بعد جهود العسكري الفرنسي le lieutenant-colonel E.RIMAILHO في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية في اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، وقد تمت المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيع بقرار 04 أبريل 1948، والمخطط المحاسبي العام (PCG) سنة 1947 ثم سنة 1957.<sup>1</sup>

##### الفرع الثاني: تعريف الطريقة الكلية الحقيقية

سميت هذه الطريقة أيضا بمراكز التحليل، ولقد طبقت في العديد من المؤسسات على اعتبار أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى أقسام ووظائف حسب الهيكل التنظيمي الموجود فيها، وتقوم على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة تحمل مباشرة لتكلفة المنتج، وأخرى غير مباشرة توزع على مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل عن طريق وحدات متجانسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> LASSEGUE Pierre, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, 9<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1993, p591,

في كتاب ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 32.

### الفقرة الثانية: مبادئ وأهداف الطريقة الكلية الحقيقية

#### الفرع الأول: مبادئها

تقوم الطريقة الكلية الحقيقية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وتتمثل في:<sup>1</sup>

- ✓ القيام بعملية الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة؛
- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحساب الوظائف الموجودة في المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)
- ✓ تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة أو مراكز تحليل؛
- ✓ معالجة التكاليف غير المباشرة بطريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف)؛
- ✓ تحميل جميع تكاليف الفترة بالوحدات المنتجة ما عدا الاستثنائية منها؛
- ✓ تقييم المنتجات التامة الصنع الموجودة في المخزون والمنتجات تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.

#### الفرع الثاني: أهدافها

تهدف هذه الطريقة إلى حساب التكاليف بطريقة أكثر جدية من خلال إدخال الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة للمؤسسات التي تخلق وظائف متخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها وتتميز بمراحل مختلفة في عملية التصنيع، كما تهدف هذه الطريقة إلى صيغة للتقييم والاستجابة للضغوطات الخارجية حيث أنها تشكل معلومة حيوية بالنسبة لمسيري المؤسسة.<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

تسمح طريقة الأقسام المتجانسة بتحديد التكلفة النهائية لكل منتج وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية بدقة، حيث تتمثل الخطوة الأولى في تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة وفصلهما، ثم تقوم بتحميل التكاليف المباشرة على المنتجات بطريقة مباشرة، ثم تحميل التكاليف غير المباشرة بالمنتجات بطريقة دقيقة وغير عشوائية وذلك بإتباع خطوات متتابعة سنتطرق إليها لاحقاً وصولاً إلى النتيجة التحليلية.

<sup>1</sup> سليمة طبايبي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

<sup>2</sup> هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 194.

### الفقرة الأولى: تحديد الأقسام المتجانسة

#### الفرع الأول: تعريف القسم المتجانس

يقال على أن القسم متجانس إذا كان للقسم إمكانيات مستقلة، ويوجد مسؤول يشرف على نشاطه بالإضافة إلى إمكانية قياس فعالية نشاطه باستعمال وحدة قياس أو وحدة عمل.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا على أنه تقسيم المؤسسة بشكل يسمح بتوزيع عناصر الأعباء المباشرة قبل تحميلها لتكاليف المنتجات المعنية.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: عملية التقسيم

نظريا يمكن القيام بعملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لكن عمليا يجب مراعاة جانب مراقبة التسيير ولا يحدث ذلك إلا إذا تلاعب هذا التقسيم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات، وهناك نوعان من الأقسام:<sup>3</sup>

**أولاً- أقسام رئيسية (أساسية):** وهي التي تقوم بالوظائف الرئيسية في المؤسسة والتي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على المنتجات وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" وتمثل عموما في: قسم التموين، قسم الإنتاج وقسم التوزيع.

**ثانياً- أقسام فرعية (ثانوية):** وتسمى أيضا بالأقسام المساعدة وهي أقسام ليس لها علاقة مباشرة مع المنتج وتستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى وتمثل في: الإدارة، الصيانة، الأمن، ... الخ.

### الفقرة الثانية: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

#### الفرع الأول: التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة

يتم من خلال هذه المرحلة استخراج الأعباء غير المباشرة من أعباء المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) وتحديد نصيب كل قسم متجانس منها من خلال نسب معينة تسمى بمفاتيح التوزيع<sup>4</sup>، ثم توزع في جدول يسمى " جدول التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة " الذي تسبقه مرحلتان أساسيتان هما:

<sup>1</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>2</sup> LANGLOIS Gerard, et autres, Contrôle de gestion, Bertl éditions, Algérie, 2008, p39.

<sup>3</sup> بوعلام بوشاشي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>4</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

أولاً: تخصيص الأعباء غير المباشرة: هناك نوعان من الأعباء غير المباشرة:<sup>1</sup>

- أعباء غير مباشرة للمنتج لكن تدخل مباشرة في بعض الأقسام وتسمى بالأعباء نصف المباشرة؛
- أعباء غير مباشرة للأقسام توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة، وهذا التوزيع يتم على أساس مؤشر يحدد يسمى "مفتاح التوزيع".

#### ثانياً: تحديد مفاتيح التوزيع

المقصود بمفاتيح التوزيع هي الوسيلة التي تسمح بتوزيع الأعباء غير المباشرة المرتبة حسب طبيعتها بين مختلف الأقسام وهي بذلك يتم اللجوء إليها قبل وحدات العمل التي تستعمل في التوزيع الثانوي، وفي غياب قياس يسمح بالتخصيص الدقيق للأعباء غير المباشرة لمختلف الأقسام.<sup>2</sup>

➤ مثال: بالنسبة للكهرباء فتحديد نصيب كل قسم منها يتم مثلا من خلال عدد مصابيح الإنارة الموجودة في كل قسم (كل مؤسسة تستعمل مفاتيح توزيع على حسب حجمها وطبيعة الأعباء الموجودة).

❖ جدول التوزيع الأولي للأعباء غير مباشرة: وهو عبارة عن جدول يحتوي على خانات على حسب الأقسام المتجانسة المحددة مسبقا في المؤسسة، وأسطر أفقية تحتوي على الأعباء المستخرجة من المحاسبة العامة مرتبة حسب طبيعتها.

#### الجدول رقم 2: جدول التوزيع الأولي للأعباء غير مباشرة

الأقسام الرئيسية				الأقسام الفرعية			المجموع	الأعباء غير المباشرة
4	3	2	1	ج	ب	أ		
							608-602	
							↓ 68	
							المجموع	

Source : LANGLOIS Gerard, et autres, Contrôle de gestion, Berti éditions, Algérie, 2008, p46.

#### الفرع الثاني: التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة

بعد مرحلة التوزيع الأولي تأتي مرحلة التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة حيث يتم فيها تحميل أعباء الأقسام الفرعية وتحميلها بالمقابل على الأقسام الرئيسية، حيث تحصل هذه الأقسام على نسب استفادة

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>2</sup> هلال درحومن، مرجع سبق ذكره، ص 199.



من الأقسام الفرعية وذلك عن طريق استخدام مفاتيح التوزيع الثانوي.<sup>1</sup>

**أولاً: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي:** تستعمل هذه المفاتيح لتوزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، لأن أعباء الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة على المنتج، ولكن توزعها على الأقسام الأخرى أو فيما بينها وذلك عن طريق نسب مئوية يحددها المحاسب بعد دراسة أعباء كل قسم ونسب تعامله مع الأقسام الأخرى.<sup>2</sup>

**ثانياً: توزيع أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية:** هناك عدة طرق لتوزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، حيث تختار المؤسسة طريقة لتوزيع هذه الأعباء على حسب ظروف العمل وحجم الأعباء الموزعة، ويتم ذلك في جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتمثل هذه الطرق فيما يلي:<sup>3</sup>

**1- طريقة التوزيع المباشر:** حالة عدم وجود نشاط متبادل بين الأقسام المساعدة فيما بينها، لذلك

فعملية تحميل أعباء الأقسام الفرعية تتم مباشرة على الأقسام الأساسية.

**2- طريقة التوزيع التنازلي:** حالة تحميل جزء من أعباء القسم الفرعي على الأقسام الفرعية اللاحقة

والأساسية أي لا يوجد تبادل مع الأقسام السابقة.

**3- طريقة التوزيع التبادلي:** حالة تبادل الأعباء بين الأقسام فالقسم الفرعي السابق يحمل جزء من

أعبائه على القسم الفرعي اللاحق وبالمقابل القسم الفرعي اللاحق يحمل جزء من أعبائه على

القسم الفرعي السابق وذلك من خلال الطريقتين التاليتين:<sup>4</sup>

**أ) الطريقة النظرية:** تحدد هذه الطريقة قيمة نظرية قريبة من الحقيقية، يمكن أن تحدد جبرياً

وهذا ما يعطي فوارق تنقل إلى حساب النتيجة مباشرة أو يتم حسابها في تكاليف الأقسام

لفترة مقبلة.

**ب) الطريقة الجبرية:** تعتمد على تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة،

ثم نتحصل على عدد الأقسام المتبادلة للخدمات يقابلها عدد من المعادلات الجبرية ذات

الدرجة الأولى، يكفي حلها جبرياً للحصول على تكلفة الوحدة لكل قسم وتوزيعها على

الأقسام الأخرى.

<sup>1</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>3</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 40-41.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 45-47.

ثالثاً: تحديد وحدات العمل:<sup>1</sup>

تعرف على أنها وحدة تسمح بتحميل أعباء قسم تحليل (متجانس) معين إلى حساب منتج معين. ويجب أن تكون وحدات العمل معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة وأن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويمكن أن تستنبط من التكلفة نفسها أو عبر طريقة معامل الارتباط بين تكلفة القسم ووحدة العمل، وبالتالي اختيار وحدة العمل التي تعطي معامل ارتباط قريب من الواحد. ومن بين وحدات القياس الأكثر شيوعاً نجد في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3: وحدات العمل الأكثر شيوعاً

الأقسام	التموين	الإنتاج	التوزيع
وحدات العمل	عدد الوحدات المشتراة الكميات المستعملة 100 دج من المشتريات	كغ مواد مستعملة ساعات عمل آلة ساعات عمل مباشر	وحدات مباحة 100 دج من رقم الأعمال

المصدر: سعاد شكري معمر، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مطبوعة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2016، ص 33.

رابعاً: تحميل الأعباء غير المباشرة للأقسام الرئيسية على المنتجات:<sup>2</sup>

من خلال جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع الأعباء غير المباشرة للقسم} / \text{عدد وحدات العمل}$$

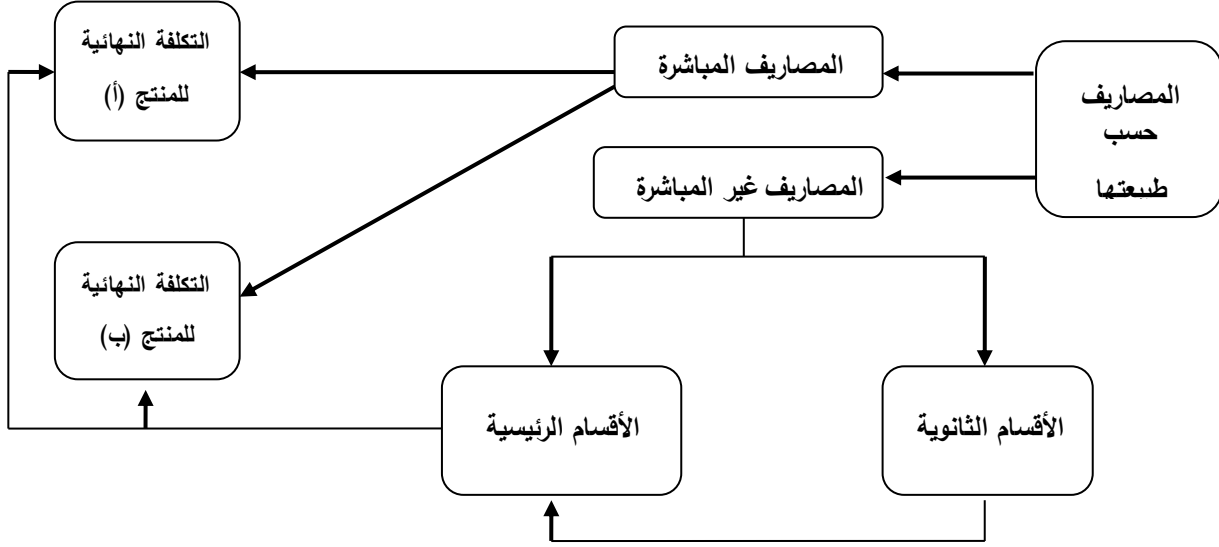
$$\text{أما التكاليف التي يتحملها المنتج} = \text{تكلفة وحدة العمل} \times \text{عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج}$$

<sup>1</sup> سعاد شكري معمر، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مطبوعة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2016، ص 33.

<sup>2</sup> سليمة طبائبية، مرجع سبق ذكره، ص 52.

وبهذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي التكلفة النهائية وهذا دون نسيان التكاليف المحملة مباشرة على المنتج.

الشكل رقم 8: مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1999، ص 51.

### المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة الكلية الحقيقية

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق التي استعملت في مجال المحاسبة التحليلية، ولقد كان دورها فعالا وجليا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، خاصة الصناعية منها، خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، حيث زاد الاهتمام بتطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة وجانب مراقبة التسيير، إلا أنها تعرضت لانتقادات أدت بمفكري المحاسبة بالاهتمام بطرق أخرى بعد ما استفادت منها وعملت على تجاوز نقائص طريقة التكلفة الكلية،<sup>1</sup> ولذلك تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا والعيوب يمكن ذكرها فيما يلي:

#### الفقرة الأولى: مزايا الطريقة<sup>2</sup>

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة ومراقبة تطور التكاليف المتعلقة بأي منتج عبر مختلف المراحل: شراء، إنتاج، توزيع؛

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2005، ص 19.

<sup>2</sup> نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

- مراقبة وتحليل تكاليف كل مركز مسؤولية، مما يسمح للمديرين بمعرفة مساهمة كل منهم في النتيجة؛
- حساب الأعباء غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكلفة النهائية للمنتجات؛
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير؛
- مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو التكلفة النهائية للوحدة بسعر البيع وهذا ما يسهل من تحديد سياسات سعرية واضحة، والعمل على ألا يقل سعر البيع عن التكلفة النهائية للمنتج؛
- إعطاء نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به وذلك حسب المنتج أو الطليبة.<sup>1</sup>

### الفقرة الثانية: عيوب الطريقة

على الرغم من المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أنها تعاني من مجموعة من العيوب التي دفعت مفكري وخبراء المحاسبة إلى ملء فجوات هذه الطريقة وتطوير طرق أخرى لحساب التكاليف ومن بين هذه العيوب ما يلي:<sup>2</sup>

- عدم دقة تحميل الأعباء في بعض الأحيان وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكلفة النهائية، مثل أقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو سداسي، مخصصات الاهتلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة، وهذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا؛
- عدم التمكن من معرفة التكلفة النهائية التي تساعد المديرين في اتخاذ قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها؛
- يخضع اختيار وحدات العمل في كثير من الأحيان إلى التقدير الشخصي بسبب صعوبة تحديد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة؛
- كون هذه الطريقة كلية، فهذا النظام بحكم شموليته وثقل المعالجة الناجمة عن ذلك هو نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية (تكوين وتنفيذ) أو من ناحية عمل الطريقة (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 208.

<sup>2</sup> أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 102.

<sup>3</sup> هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 208.

- لا تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لكونها لا تفرق بين التكاليف المتغيرة والثابتة ونظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر، فهي تؤثر على التكلفة النهائية وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط (حجم الإنتاج).<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: طرق أخرى لحساب التكاليف

نظرا للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وخاصة كونها لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث أن التكلفة النهائية وفق هذه الطريقة تأخذ في الحسبان كل عناصر التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية، والتي بدورها تتغير بتغير حجم النشاط، وإجابة على هذه الانتقادات ظهرت عدة طرق لحساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف.

### المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني

#### الفقرة الأولى: تقديم طريقة التحميل العقلاني

**الفرع الأول: نشأتها:** يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث GANTT.H المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1915، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني، وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية.<sup>2</sup>

**الفرع الثاني: تعريفها:** هي طريقة لحساب التكلفة النهائية، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.<sup>3</sup> ويكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه في المؤسسة كمستوى عادي بالنسبة لكل مرحلة، فتبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحالية مضروبة في معامل التحميل.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> عبد الغني دادن، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص 48.

<sup>3</sup> علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

<sup>4</sup> PIGET Patrick et CHA Gilbert, comptabilité analytique, 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2001, p67.

### الفرع الثالث: مبادئ طريقة التحميل العقلاني<sup>1</sup>

يقوم على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وذلك لتحميل الجزء الثابت المتعلق بحجم النشاط على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، فعملية التحميل لهذه التكاليف تعتمد على حساب معامل التحميل وفق العلاقة التالية:

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

إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند عند تحميل هذه الأخيرة القدرات الفعلية و طاقة المؤسسة والتي تشمل عدد المستخدمين والطاقة الآلية للمؤسسة وهيكلتها وظروف الاستغلال الداخلية.

أما النشاط الفعلي هو النشاط الناتج عما تحققه المؤسسة أثناء القيام بالعملية الإنتاجية.

وعند تطبيق العلاقة نكون أمام ثلاث حالات:<sup>2</sup>

**النشاط الفعلي > النشاط العادي:** بالنسبة لهذه الحالة فإن مستوى الفعالية أو معامل التحميل العقلاني يكون أصغر من 1، ففي هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص الفعالية أو نقص النشاط (تكلفة البطالة).

**النشاط الفعلي < النشاط العادي:** مستوى الفعالية أو معامل التحميل العقلاني أكبر من 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة في النشاط العادي والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

**النشاط الفعلي = النشاط العادي:** أما في هذه الحالة فإن مستوى الفعالية أو معامل التحميل يكون مساوياً لـ 1، مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق، يعني ذلك تطابق تام بين نتائج طريقة التحميل العقلاني مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 116-118.

<sup>2</sup> سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

ويتم معالجة تلك الفروق بإضافتها إلى النتيجة إذا كان الفرق يمثل ربح ارتفاع النشاط، لأنه أدى إلى ارتفاع التكلفة النهائية وانخفاض النتيجة. أما إذا كان الفرق يمثل نقصاً في النشاط فيجب طرحه من النتيجة لأنه أنقص من التكلفة النهائية ورفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجات.

### الفقرة الثانية: تقييم طريقة التحميل العقلاني<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: مزايا الطريقة

- ❖ تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكن للمؤسسة مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
- ❖ استقرار التكلفة النهائية وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛
- ❖ تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: العيوب

- ❖ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة، حتى وإن أمكن قياسه فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
- ❖ هذه الطريقة لا تساعد الإدارة كثيراً فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح؛
- ❖ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 132-133.

<sup>2</sup>DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, p223.

### المطلب الثاني: طريقة التكاليف المباشرة

#### الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكاليف المباشرة

##### الفرع الأول: تعريفها

إن نظرية التكاليف المباشرة تنطوي على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تحمل على الإنتاج، بينما تحمل وفق هذه الطريقة على حساب الأرباح والخسائر. وهذا يعني أن هذه الطريقة تعتبر عناصر التكاليف غير المباشرة أعباء عامة لا تدخل ضمن التكاليف وبالتالي تحمل هذه العناصر على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط.<sup>1</sup>

##### الفرع الثاني: حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة

تهدف طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أهمية كل منتج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة، ويتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة كما يلي:<sup>2</sup>

أ. حساب رقم أعمال الفترة؛

ب. إحصاء وتوزيع الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة؛

ج. حساب الهامش على التكلفة المباشرة: وهو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة للمنتج؛

د. حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء المشتركة (غير

المباشرة).

##### الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكاليف المباشرة<sup>3</sup>

##### الفرع الأول: مزايا الطريقة

- سهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

<sup>1</sup> كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 78.

<sup>2</sup> هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 238.

<sup>3</sup> كمال حسن جمعة الربيعي و سعدون مهدي الساقى، مرجع سبق ذكره، ص ص 79-80.



- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

#### الفرع الثاني: عيوب الطريقة

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج (خاصة المتغيرة منها)؛
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل النشاط؛
- تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة؛
- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة، وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ القرارات الصائبة.

#### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

##### الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكاليف المتغيرة

##### الفرع الأول: نشأتها

ظهرت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1963 تحت تسمية Direct Costing وهذا على يد HARRIS.J، وانتقلت فيما بعد إلى بريطانيا لتعرف بـ Marginal Costing، وبعدها إلى فرنسا.<sup>1</sup>

##### الفرع الثاني: تعريفها

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند حساب النتيجة الصافية، فتطرح هذه الأخيرة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998، ص 135.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 179.

### الفرع الثالث: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

من أهم المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة نذكر:<sup>1</sup>

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، فهذه الأعباء هي أعباء متغيرة ويتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج ومن ثم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى؛
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة. إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية؛
- ✓ ضرورة تحقيق رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

باختصار فإن النتيجة، وفق هذه الطريقة، تحسب كما يلي:

$$\text{التكاليف الإجمالية} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة (ه.ت.م)} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة}$$

بالتالي من أجل الوصول إلى النتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل ليتم طرحها من رقم الأعمال، سواء تعلق الأمر بحساب النتيجة لكل منتج أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للمؤسسة ككل، وهذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكلفة المتغيرة،

الذي بدوره يساعد على إعداد تقديرات حساب النتائج، حيث أنه يحسب كما يلي:

$$\text{معامل الهامش على التكلفة} = \text{ه.ت.م.} / \text{رقم الأعمال}$$

وكذا عتبة المردودية تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}$$

<sup>1</sup> MAKHLOUF Farid, Comptabilité analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, p 82,

في كتاب عادل عرقابي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

### الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

يوجد العديد من الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية نذكرها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: مزايا الطريقة

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، مما يساعد على اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير، كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها؛
- تسمح الطريقة بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية...) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف خلال المراحل الأولى.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: عيوب الطريقة

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الارتباط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط؛
- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر مدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

<sup>1</sup> أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/2011، ص 54.

<sup>2</sup> DUBRULLE Louis & JOURDAIN Didier, Op cit., p 175.

### المطلب الرابع: طريقة التكلفة المعيارية

#### الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكلفة المعيارية

##### الفرع الأول: تعريفها

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع. كما يمكن تعريف طريقة التكاليف المعيارية بأنها الطريقة التي تعتمد على تحديد التكاليف مسبقاً، وتتميز بصيغة معيارية تهدف إلى مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس إمكانياتها وقدراتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل.<sup>1</sup>

##### الفرع الثاني: مبادئها

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ يمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- ✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وكل ما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى؛
- ✓ مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛
- ✓ تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة، الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجاً لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 161.

<sup>2</sup> أحمد طوابية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

### الفرع الثالث: تحديد الفروقات وتحليلها

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية بتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة المعيارية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات.

وأثناء إجراء عملية التحليل يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حددت قبل النشاط ولكن الكميات التي كان يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق، أي أن الكميات النموذجية تحول دائماً بدلالة المنتجات الحقيقية. ويمكن حساب الفروقات المختلفة باستعمال إحدى المعادلتين:

$$\text{الفروقات} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية،}$$

$$\text{أو الفروقات} = \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية}$$

كلاهما تعطي نفس القيم المطلقة في نفس الفترة، فالاختلاف يكون في الإشارة فقط:

★ إذا كانت إشارة النتيجة الأولى موجبة تكون إشارة النتيجة الثانية سالبة، وهذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية وبالتالي تحصلت على فرق إيجابي، أي لم تصل إلى مستوى التكاليف الذي تم تحديده مسبقاً.

★ أما إذا كانت الإشارة لنتيجة المعادلة الأولى سالبة أو الثانية موجبة، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرمجة أو المقدره، لذا فهي حالة سيئة، أي فرق غير مرغوب فيه.

هذا الانحراف ينتج عنه انحرافين من خلال عملية التحليل حيث يمكن حساب<sup>1</sup>:

**الانحراف على السعر** والذي يساوي الفرق بين السعر الحقيقي والسعر المعياري مضروب في

الكمية المستهلكة فعلاً.

<sup>1</sup> هلال درحمن، مرجع سبق ذكره، ص 256.

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

الانحراف على الكمية والذي يساوي الفرق بين الكمية الحقيقية (الفعلية) والكمية المعيارية، المقيم بالسعر المعياري، وذلك من أجل ضمان عدم تأثر هذا الانحراف بتغير الأسعار.

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

ومنه يكون الانحراف الإجمالي مساويا إلى:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = [\text{س. ف.} - \text{س. م.}] \text{ك. ف.} + [\text{ك. ف.} - \text{ك. م.}] \text{س. م.}$$

وبمجرد الحصول على هذه المعلومات يجب توجيهها إلى المصالح المعنية بالمؤسسة، ففيما يخص الانحراف على الكميات فإن المسؤولية ترجع إما إلى الورشات أو مصلحة المناهج. وأما الانحراف على الأسعار، فالمسؤولية تخص مصلحة التموينات. وإذا كان التحليل على أساس هاذين الانحرافين المنبثقين من الانحراف الإجمالي لا يكفي لتحديد المسؤوليات، فإنه بالإمكان التدقيق أكثر فيما يتعلق بالانحراف على الكميات وذلك بالأخذ بعين الاعتبار حجم النشاط.

#### الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكلفة المعيارية

##### الفرع الأول: مزايا الطريقة<sup>1</sup>

- ❖ الرقابة على التكاليف من خلال وضع المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية؛
- ❖ إمكانية الحد على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة ما بين سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية؛
- ❖ تمثل الطريقة آلية لمراقبة التسيير، بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع أو أهداف، وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير، خاصة إذا حلت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 264.

### الفرع الثاني: عيوب الطريقة<sup>1</sup>

- ❖ إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته وهذا ينتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- ❖ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- ❖ عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة المعنية؛
- ❖ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

### المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

مهما كانت الإيجابيات التي تتمتع بها الطرق التقليدية لحساب التكاليف، إلا أنها لا تخلو من عدة نقائص خاصة مشكل توزيع الأعباء غير المباشرة الذي يتميز بنسبة كبيرة من العشوائية، ولقد تظن المختصون في الميدان المحاسبي إلى هذا العائق وذلك بإيجاد طرق حديثة لمحاسبة التكاليف. فمن هذا المنطلق سنتعرض في هذا المبحث إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف من خلال مطلبين، والمطلب الثالث والأخير سنقارن فيه بين الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف والطرق التقليدية.

#### المطلب الأول: خطوات وأبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة

#### الفقرة الأولى: تقديم محاسبة (نظام) التكاليف على أساس الأنشطة ABC

#### الفرع الأول: تعريفها

**التعريف الأول:** عرفها DAVIDSON بأنها "طريقة أو نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مجتمعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها". كما يعرف النشاط بأنه "كل طلب تأخذه المنشأة لصنع منتج أو تأدية خدمة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

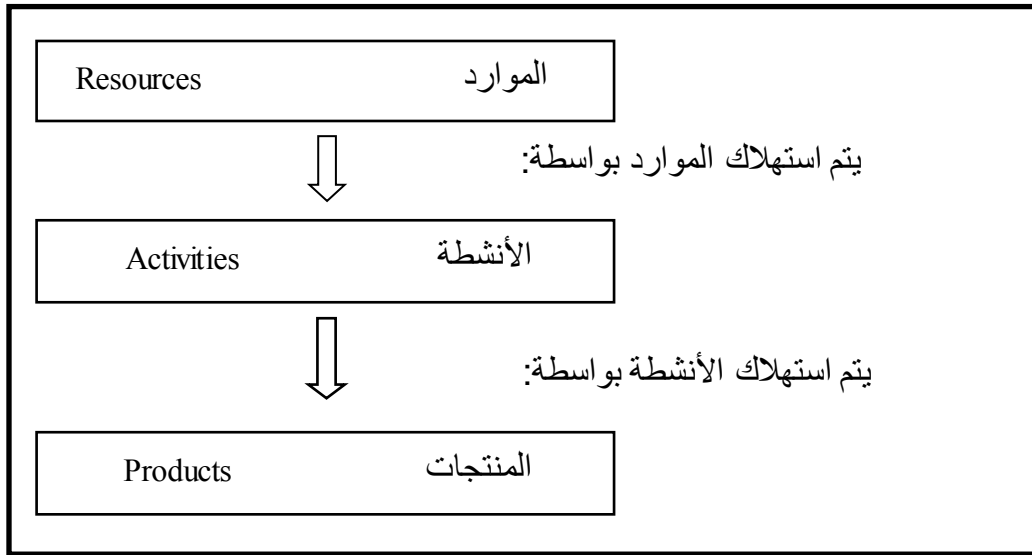
<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008، ص 162-163.

**التعريف الثاني:** نظام للمعلومات المحاسبية يتولى تحديد الأنشطة التي يتم أداؤها، وتجميع التكاليف على أساس هذه الأنشطة استنادا إلى كمية استنفادها للموارد المختلفة (مسببات استخدام الموارد)

إذ يساهم في إبراز علاقتين أساسيتين وهما:<sup>1</sup>

- العلاقة بين الأنشطة والموارد: كيف تستهلك الأنشطة الموارد؟
- العلاقة بين المنتجات والأنشطة: كيف تكون المنتجات هي المسؤولة عن إحداث هذه الأنشطة؟

**الشكل رقم 9: العلاقات التي ينظمها نظام التكاليف على أساس النشاط**



المصدر: سعيد محمود الهلباوي، محاسبة التكاليف الفعلية، بدون دار نشر، مصر، 2003، ص 326.

**الفرع الثاني: تحليل الأنشطة والعمليات في نظام ABC<sup>2</sup>**

**الأنشطة "The activities"** تمثل ما تم من أفعال في المنشأة، فهي تعتبر البؤرة الأساسية في إطار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والأنشطة في هذا الإطار لها خاصية الدرجية "Hierarchies of Activities"، وهذه الخاصية هي الأساس في تخفيض العيوب الموجودة في نظم التكاليف التقليدية حيث يتم تقسيم الأنشطة في المنشأة إلى أربع مجموعات مانعة بالتبادل وهي:

**أولاً- أنشطة ترتبط بوحدات الإنتاج:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها كلما تم إنتاج كل وحدة من

منتج معين مثل نشاط تركيب جزء معين في وحدة المنتج... الخ

<sup>1</sup> سعيد محمود الهلباوي، محاسبة التكاليف الفعلية، بدون دار نشر، مصر، 2003، ص 326.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 344-347.



ثانيا - أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها كلما تم إنتاج دفعة من منتج معين مثل نشاط تجهيز الآلات، نشاط إصدار أوامر شراء مستلزمات لدفعة إنتاج معينة... الخ

ثالثا - أنشطة ترتبط بدعم المنتج ككل: هي التي يتم أدائها كلما كان هناك أنشطة لدعم إنتاج كل نوعية من المنتجات، فهي أنشطة تقيّد وحدات منتج واحد مثل نشاط تغيير مواصفات المنتج أو نشاط تصميم اختبار جودة منتج معين... الخ

رابعا - أنشطة مدعمة لعمليات المنشأة ككل: وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم العمليات بصورة كلية مثل أنشطة العلاقات العامة، أنشطة الإدارة العليا للمنشأة... الخ

نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتعدى المئات، فمن الضروري أن تتشجع المؤسسة الراغبة في الاعتماد على هذا النموذج في تجميع عدد من الأنشطة المتشابهة والمتكاملة إلى أنشطة كلية تنظمها مراكز النشاط المختلفة، وذلك من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والعوامل المسببة في الأسطر (inducteurs de coûts)، بحيث أن هذا الأخير هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة أو يترتب على التغيير الكمي فيه تغييرا في تكاليف النشاط بصورة مباشرة، فهو يمثل السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط.

طبيعة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تتمثل في تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات وذلك بناء على مسببات التكلفة، إذ أن نوعها وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل تكلفة المنتج. لذا فإن اختيار مسببات التكاليف يعتبر من أهم العوامل التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، ويتم ذلك في ضوء قرارين هما:<sup>1</sup>

- القرار الأول: تحديد عدد مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها: يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعدد مسببات التكلفة وذلك بهدف تحقيق تكلفة دقيقة للمنتجات. إن هذه المسببات قد يكون عددها كبيرا نسبيا، فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره بحيث يحقق استعماله أعلى منفعة وبأقل تكاليف ممكنة، وفي هذا المجال هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من مسببات التكلفة تتمثل في:

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 172.

✓ مستوى الدقة المرغوب في المخرجات، حيث كلما كان مستوى الدقة المطلوب مرتفعا تطلب ذلك الزيادة في مسببات التكلفة، ولكن هذه الزيادة تكون جنبا إلى جنب مع ارتفاع تكاليف تشغيل النظام والعكس صحيح؛

✓ المزج الإنتاجي، فكلما زاد تنوع المنتجات التي تنتجها المؤسسة كلما تطلب الأمر زيادة في عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة؛

✓ نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، حيث توجد بعض الأنشطة التي تمثل تكلفتها نسبة صغيرة من التكاليف ككل بمقارنة نسبة تكاليف الأنشطة الأخرى بالنسبة لإجمالي التكاليف، وبالتالي كلما زادت التكلفة النسبية للنشاط زاد العدد المطلوب من مسببات التكلفة؛

✓ تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف أي تكلفة قياس مسببات التكاليف، حيث توجد علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف المطلوبة وتكلفة قياس نظام التكاليف.

#### - القرار الثاني: تحديد مسببات التكلفة الواجب استخدامها:

بعد تحديد العدد المطلوب من مسببات التكلفة يتم اختيار المسببات المناسبة بالاعتماد على العوامل التالية:

- ✓ تكلفة قياس مسببات التكلفة، حيث كلما كانت أقل كلما زادت احتمالية اختيارها؛
- ✓ مدى ارتباط مسبب التكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط، فكلما كان الارتباط عاليا كلما زادت احتمالية وجوب استخدام مسبب التكلفة؛
- ✓ التأثير السلوكي لاستخدام موجة التكلفة، حيث أنه كلما كان التأثير السلوكي الذي يترتب عن استخدام مسبب التكلفة مرغوبا فيه كلما أدى ذلك إلى التوجه نحو اختيار مسبب التكلفة.

#### الجدول رقم 4: مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه

النشاط الرئيسي	الأنشطة	مسببات التكلفة	أمثلة على نوع التكاليف
1- أنشطة على مستوى الوحدة	- الفحص للوحدة الواحدة - العمل المباشر - قوى محرك لتشغيل الآلات	- كمية الإنتاج - ساعات العمل المباشر - ساعات اشتغال الآلات	- تكاليف الصيانة - تكاليف الوقود - تكاليف الزيوت - اهتلاك الآلات والمعدات

<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف الأعمال المكتتبية في المخازن</li> <li>- اهتلاك الأثاث والمعدات الخاصة</li> <li>- تكلفة عمال التوزيع</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- وقت التهيئة</li> <li>- عدد أوامر الشراء</li> <li>- عدد مرات المناولة</li> <li>- عدد مرات دورة الإنتاج</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إعداد الآلات والمعدات</li> <li>- طلبيات الشراء</li> <li>- عملية مناولة المواد</li> <li>- جدول العملية الإنتاجية</li> </ul>	<p>2- أنشطة على مستوى الدفعة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف السيطرة ومراقبة النوعية</li> <li>- تكاليف أقسام هندسة الإنتاج</li> <li>- تكاليف الفحص</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- كمية الإنتاج</li> <li>- الأوامر الهندسية</li> <li>- عدد مرات الفحص</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تصميم المنتجات</li> <li>- الدائرة الهندسية</li> <li>- مراقبة النوعية</li> <li>- إدارة الورشات أو المصانع</li> </ul>	<p>3- أنشطة على مستوى الإنتاج</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأجور والمرتببات</li> <li>- اهتلاك المباني</li> <li>- تكاليف الدورات التدريبية للعاملين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المساحة</li> <li>- عدد العاملين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الإدارة، المحاسبة</li> <li>- شؤون الأفراد</li> <li>- التدفئة والتبريد والإنارة</li> </ul>	<p>4- أنشطة على مستوى المنشأة</p>

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 117.

### الفرع الثالث: مراحل إنشاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لإنشاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة يجب إتباع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

أولاً- تحديد الأنشطة الملائمة وتعريفها ثم تقسيم الأنشطة إلى مراكز تكلفة؛

ثانياً- تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة وكذلك العلاقات بين الأنشطة والتكاليف؛

ثالثاً- تحديد مسببات التكلفة ثم تكوين نموذج لتدفق التكلفة؛

رابعاً- اختيار الأساليب الملائمة لتنفيذ النظام مع تخصيص نموذج تجميع التكلفة؛

خامساً- تجميع البيانات الضرورية لبناء نموذج تجميع التكلفة، وأخيراً بناء نموذج تجميع التكلفة.

<sup>1</sup> نبيل الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

ويتم حساب تكلفة المنتجات بتتبع الخطوات التالية:<sup>1</sup>  
أولاً- تخصيص الأعباء المباشرة من مواد أولية، يد عاملة مباشرة وأعباء أخرى مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتجات؛

ثانياً- توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛

ثالثاً- تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتجات، تناسباً مع استهلاكهم لمولدات التكلفة.

إذا كان بالإمكان تجميع الأنشطة وقياسها بوحدة مشتركة، تكون التكلفة الوحيدة للمولد تساوي إلى:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{عدد المولدات}}$$

الفقرة الثانية: مميزات وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول: مميزات النظام

- تساعد عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة ABC على إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة، من تلك التي تقل أهميتها. بالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بالتمييز بين الأنشطة المولدة للقيمة، التي تضيف حقيقة قيمة للمنتج ويكون الزبون مستعداً لدفعها، وتلك الأنشطة غير المولدة للقيمة، حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتج؛<sup>2</sup>
- تتمثل قوة طريقة ABC في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف داخل المؤسسة، فهي تسمح بعقلانية التنظيم والاستعمال الأحسن للموارد المتاحة للمؤسسة؛<sup>3</sup>
- استمرارية عملية تجاوز وتحسين المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.<sup>4</sup>

الفرع الثاني: العيوب<sup>5</sup>

- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، فهو لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛

<sup>1</sup> PIGET Patrick et CHA Gilbert, Opcit., p p 58-59.

<sup>2</sup> هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 284.

<sup>3</sup> سليمة طبايبي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>4</sup> عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 122.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 123، والتكريتي إسماعيل يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 187.

- العيب الرئيسي لنظام ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، مما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامه؛
- كفاءة استخدام طريقة تعتمد بصفة أساسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وهذا ليس بالأمر السهل فمن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط؛
- نظرا لكثرة الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، اتجهت المؤسسات إلى أهمية تطوير وتطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف ومن بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت.

### المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة (Target Costing)

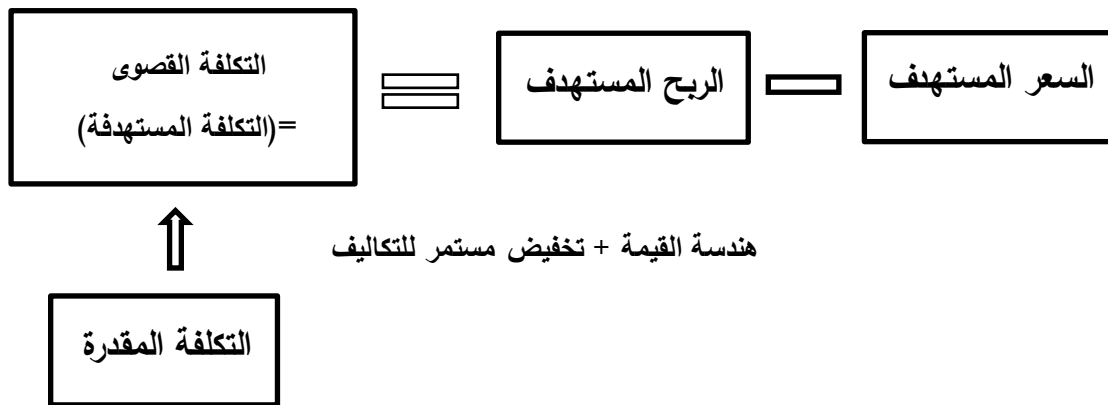
#### الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكلفة المستهدفة

**الفرع الأول: تعريفها:** تعرف التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة التي يتم تحديدها وتخطيطها مقدما للمنتج أو الخدمة بالموصفات التي يرغبها العميل بالجودة المناسبة وفي الوقت المناسب وبالسعر المناسب. فهي عبارة عن تكلفة مقترحة وليست فعلية تعمل المنشأة على تحقيقها وفق مواصفات المنتج.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: الخطوات المتبعة لحسابها

وفق هذه الطريقة، يتطلب تحديد التكلفة إتباع خطوات متسلسلة يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

#### الشكل رقم 10: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة



Source : ALAZARD Claude et SIPARI Sabine, Contrôle de gestion : manuel et applications, 2 ème édition, Dunod, Paris, 2010, p 630.

<sup>1</sup> موسى عيسى محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة غرب كردفان، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، السودان، 2015، ص 83.

من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:<sup>1</sup>

**أولاً- تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد منطلق هذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين، من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن، من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتج، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته، بالإضافة إلى كمية المبيعات المتوقعة؛

**ثانياً - تحديد الربح المستهدف:** تعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من بيع منتج معين؛

**ثالثاً - تحديد التكلفة المستهدفة:** فيتم ذلك عن طريق استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة؛

**رابعاً - تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة والتي تم تحديدها سابقاً.

### الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

#### الفرع الأول: مزايا الطريقة<sup>2</sup>

- ✓ تساعد المؤسسة على تحديد انحرافات أدائها الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في تكاليفها وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في منتجاتها؛
- ✓ فرض الرقابة على التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء زبائن المؤسسة ودعم قدراتها التنافسية وضمان بقائها واستمرارها في السوق؛
- ✓ تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم الأهداف الإستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح.

<sup>1</sup> خالد هانفي، مرجع سبق ذكره، ص ص77-78.

<sup>2</sup> محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص ص331-333.

الفرع الثاني: عيوب الطريقة<sup>1</sup>

- ✓ فرض ضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- ✓ صعوبة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
- ✓ هناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تتبناها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا التنبؤ بعدد المنافسين المستقبليين، أو التطورات التكنولوجية الجديدة التي تكون مستقبلا، أو تفضيلات العملاء المستقبلية فلا يمكن التنبؤ بها، بالتالي فهي ليست قياسات دقيقة وإنما هي مجرد تقديرات.

المطلب الثالث: مقارنة الطرق الحديثة مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

الفقرة الأولى: مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية

تختلف الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف عن نظام ABC في مجموعة من النقاط، يتضح لنا ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 5: مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام ABC
يقدم معلومات كلفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	1. يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة	2. التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف أساس الكلفة
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	3. يستخدم مؤشر كلفة كل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.

<sup>1</sup> خالد هانفي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

4. استخدام العديد من مجموعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجموعات للمنشأة.
5. تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه.	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
6. في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التوزيع والتحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.
7. تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف النشاط التي قامت ببنائه.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
8. يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات.

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2008، عمان، الأردن، ص 166.

### الفقرة الثانية: مقارنة طريقة ABC مع طريقة الأقسام المتجانسة

يمكن إيجاز أهم الفروقات بين طريقة ABC وطريقة الأقسام المتجانسة فيما يلي:

#### الجدول رقم 6: مقارنة طريقة ABC مع طريقة الأقسام المتجانسة

طريقة الأقسام المتجانسة	طريقة ABC
المنتج يستهلك الموارد.	المنتج يستهلك الأنشطة التي تستهلك الموارد.
توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية).	تجمع تكاليف الأنشطة داخل مراكز التجميع (ليس هناك معنى لتقسيم المراكز إلى ثانوية ورئيسية).
ترتكز على الفصل بين التكاليف الكلية المباشرة والتكاليف الكلية غير المباشرة.	تطبق على التكاليف غير المباشرة.
تحسب التكلفة النهائية الإجمالية للمنتج.	تحسب تكاليف مواضيع التكلفة على أساس النشاط.
تقدم معلومات للرقابة تتمثل في ربح الوحدة الواحدة من المنتجات.	تقدم معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من النشاطات ذات القيمة المضافة السلبية.



يمكن استعمالها لاتخاذ القرارات طويلة الأجل.	تفيد خاصة في عملية تقييم المخزونات.
---	-------------------------------------

المصدر: حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006، ص 88.

### الفقرة الثالثة: مقارنة طريقة التكلفة المستهدفة مع الطرق التقليدية

للمقارنة بين طريقة التكلفة المستهدفة والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف يجب الأخذ بعين الاعتبار

مجموعة من المعايير كما يوضح الجدول الموالي:

#### الجدول رقم 7: مقارنة نظام التكلفة المستهدفة مع الأنظمة التقليدية

معايير المقارنة	نظام التكلفة المستهدفة	الأنظمة التقليدية
1. العامل المتحكم	السعر	التكلفة
2. معادلة القياس	التكلفة = الربح - السعر	السعر = التكلفة + الربح
3. أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتزامنة	الهندسة المتتالية
4. البيئة الصناعية	حديثة	تقليدية
5. دورة حياة المنتج	قصيرة	طويلة
6. التكنولوجيا	عالية	بسيطة
7. المنافسة	شديدة وحدة	ضعيفة
8. سلسلة القيمة	منكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج	داخلية أثناء الإنتاج
9. تخطيط التكلفة	الاهتمام بالسوق التنافسي	إهمال اعتبارات السوق
10. مراحل خفض التكلفة	خفض التكلفة في مرحلة التصميم	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع
11. أسلوب التغذية	التغذية ممتدة قبل حدوث التكلفة	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة
12. القرارات المصححة	تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف	تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف

13. رغبات المستهلك	تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة	لا تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة
14. الهدف	إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي	قياس ورقابة التكلفة في مرحلة التشغيل
15. فريق العمل	فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة	محاسب التكاليف
16. العلاقة بالموردين	رئيسة وأساسية	ثانوية وهامشية
17. الأدوات المساعدة	القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول التكلفة	تحليل التعادل، التحليل التفاضلي للتكلفة

المصدر: محمد العشاوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 347.

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لأهم طرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة يمكن أن نستنتج أن اختيار الطريقة المثلى في المؤسسة الاقتصادية يعتبر وسيلة ضرورية لدراسة التكاليف ومقوماتها والقدرة على إنتاج نوع محدد من المعلومات التسييرية، وكذا معرفة الأخطاء والتقليل من الانحرافات وبالتالي اعتماد الأسلوب الذي من شأنه تخفيض التكاليف، وذلك لمواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق والحصول على رضا العملاء.

ومن جهة أخرى، تبين أن كل طريقة لمحاسبة التكاليف تختلف عن الأخرى من حيث المبادئ وطريقة العمل، فتختلف خطوات تحديد التكاليف وفق كل أسلوب وهذا ما يعطي كل طريقة ميزة خاصة بها وعيوب لا يمكن تجاهلها، ولكنها ذات هدف واحد وهو حساب التكاليف ومساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات السليمة، وبالتالي لا يمكن تفضيل طريقة على طريقة أخرى وإنما ننصح كل مؤسسة باستخدام الطريقة المناسبة لها حسب طبيعتها ونشاطها (وقدرتها على تجاوز عيوب الطريقة).

يبقى علينا الآن التطرق إلى محاولة تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في طريقة الأقسام المتجانسة، وذلك في مؤسسة ميدي باننور 02 للصباعة.

# الفصل الثالث:

دراسة حالة

مؤسسة ميدي بانتور 02

### مقدمة الفصل الثالث:

بعد دراستنا للجانب النظري للموضوع، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع مؤسسة ميدي بانتور 02 للصباغة والتي يوجد مقرها بزرالدة، وذلك من خلال محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة، وإبراز دورها وأهميتها في تتبع التكاليف وحسابها بغية إقناع مسيري المؤسسة بتبنيها مستقبلا كنظام مساعد في حساب التكاليف وفي مراقبة التسيير.

فلقد قمنا في هذا الفصل بعرض المؤسسة سواء من ناحية نشأتها وكذلك أهدافها، كما قمنا بدراسة هيكلها التنظيمي وشرحه، وأخيرا محاولة تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة وحساب النتيجة التحليلية لمنتجات أهم ورشة من ورشاتها وكذا مردوديتها.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة ميدي بانتور 02

المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في المؤسسة

المبحث الثالث: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية

## المبحث الأول: تقديم عام لشركة ميدي بانتور 02

سيتم في هذا المبحث تقديم مؤسسة ميدي بانتور 02 من خلال ثلاث مطالب تتضمن تقديم المؤسسة، أهدافها ومهامها، مع عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة وشرحه.

## المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميدي بانتور 02

مؤسسة ميدي بانتور 02 هي شركة جزائرية خاصة، تأسست سنة 1992، مختصة في إنتاج الدهون ومشتقاتها، موجهة لقطاع البناء وكذا قطاعات أخرى كالقطاع الصناعي، هياكل السيارات، النجارة والديكور الداخلي، وهي تعتبر من أهم المؤسسات الصناعية الجزائرية في هذا المجال.

يقع مقر الشركة في المنطقة الصناعية بزرالدة على بعد 25 كلم غرب الجزائر العاصمة، وتقدر المساحة الإجمالية للمؤسسة بـ 7400 متر مربع منها 4000 متر مربع تم تشييد المباني الصناعية والتجارية عليها، حيث تحتوي المؤسسة على ستة (6) ورشات إنتاجية كما تتميز المؤسسة بسهولة عملية وصول منتجاتها إلى نقاط البيع المختلفة عبر الوطن إلى حد كبير من خلال الوصول السريع إلى مقر المؤسسة المتواجد بالطريق السريع الجزائر - تيبازة. فهي ذات موقع استراتيجي جد هام ذلك لكونها تتوسط مختلف أنواع الاتصالات: البرية، البحرية، السكة الحديدية.

لقد شهدت المؤسسة تقدما كبيرا من قطاع المؤسسات الصغيرة إلى المتوسطة الحجم بإنتاج قدره 62000 طن سنويا، منها 80% مخصصة لقطاع البناء.

بعد 28 سنة من نشأتها، فإن المؤسسة تزخر بخبرة مهنية من النوع الرفيع في مجال إنتاج الدهون ومشتقاتها، واستمرارها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم نشاطاتها وكذلك لاستحواذها على حصة مهمة في السوق على مر هذه السنين، فهي تعمل على تبني علاقات دائمة مع الزبائن وتعمل على إرضاء حاجياتهم وتطلعاتهم.

مؤسسة ميدي بانتور 02 هي شركة ذات مسؤولية محدودة تمارس نشاطها في إطار قانوني متمثل في سجل تجاري، حيث يقدر رأسمالها بـ 42.300.000 دج، وتمتلك قوى عاملة تقدر بـ 320 عامل مكونين من إطارين ساميين، ومشرفين ومساعدين وعمال عاديين... الخ.

تختص المؤسسة في إنتاج الدهون ومشتقاتها مثل البرنيق (vernis)، الدهن المخفف (Diluant)، الملونات الخشبية (Teinte)، الماستيك (Mastic)، وأيضا صناعة مسحوق التلميس (Enduit)... الخ. كما تعتمد المؤسسة في إنتاجها على عدة مواد أولية من أهمها المخضبات (les Pigments)، حيث تستورد 80% من المواد الأولية، كما تستعمل بعض المواد الأولية المحلية.

#### بطاقة تقنية للمؤسسة:

- ❖ إسم المؤسسة: ميدي بانتور 02؛
- ❖ نوع المؤسسة: صناعية؛
- ❖ الشكل القانوني: شركة ذات مسؤولية محدودة؛
- ❖ تاريخ بداية النشاط: 1992/01/01؛
- ❖ رأس المال: 42.300.000 دج؛
- ❖ رقم الأعمال: 3.790.944.675 دج (سنة 2018)؛
- ❖ المدير العام للمؤسسة: عويسات بشير؛
- ❖ المقر الاجتماعي: المنطقة الصناعية، قطعة الأرض رقم 07، زرالدة، الجزائر؛
- ❖ رقم الهاتف: 023 20 81 80؛
- ❖ رقم الفاكس: 023 20 81 87؛
- ❖ البريد الإلكتروني: peinture.midy@yahoo.com؛
- ❖ موقع الانترنت: [www.midypeinture.com](http://www.midypeinture.com).

#### المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة ميدي بانتور 02

##### الفقرة الأولى: مهام المؤسسة

تتمثل المهمة الرئيسية للمؤسسة في إنتاج وتوزيع مختلف أنواع الدهون ومشتقاتها لتلبية طلبات الزبائن المتزايدة، خاصة وأن الدهون هي مادة جد ضرورية ومطلوبة في الوقت الحالي نظرا لتطور وتعدد مشاريع البناء والتعمير وتضاعف الإنتاج الصناعي للآلات والسيارات والمنتجات الخشبية المختلفة، ذلك بما أن المؤسسة تغطي كل هذه المجالات، بالإضافة إلى مهام أخرى يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- السهر على تطبيق واحترام المقاييس المرتبطة بالأمن الصناعي؛
- إنتاج وتخزين ونقل المنتجات في ظروف جيدة وبأقل تكلفة؛

- القيام بدراسات السوق فيما يخص استعمال الصباغة واستهلاكها؛
- تنظيم وتطوير نشاط البيع والتوزيع للمنتجات؛
- تطوير وتنفيذ الأعمال التي من شأنها تعظيم وعقلنة استخدام الهياكل والوظائف.

#### الفقرة الثانية: أهداف المؤسسة

سطرت إدارة المؤسسة منذ بداياتها في برنامجها ثلاث أهداف رئيسية تقوم عليها سياسة المؤسسة تتمثل في: الجودة، الفعالية، المردودية، بالإضافة إلى أهداف أخرى نذكرها فيما يلي:

- العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في إرضائهم؛
- تلبية احتياجات السوق الوطني للاستغناء عن استيراد منتجات الصباغة من الخارج؛
- إضافة لمسة محلية على المنتج وإعطاءه جودة عالية حسب المواصفات العالمية وترقيته إلى المنتج العالمي؛
- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأسمال الشركاء عن طريق الاستغلال الأمثل لكل الطاقات الإنتاجية والمهارات الفنية للعمال؛
- رفع المستوى المعيشي للعمال اعتمادا على تكوينهم وتطوير مهاراتهم في العمل؛
- محاربة الاحتكار في السوق الوطني؛
- وضع سياسة لتطوير نظام الإنتاج والتوزيع الكفاء والقدرة على تلبية احتياجات السوق الوطني؛
- مواكبة التطورات التكنولوجية على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.

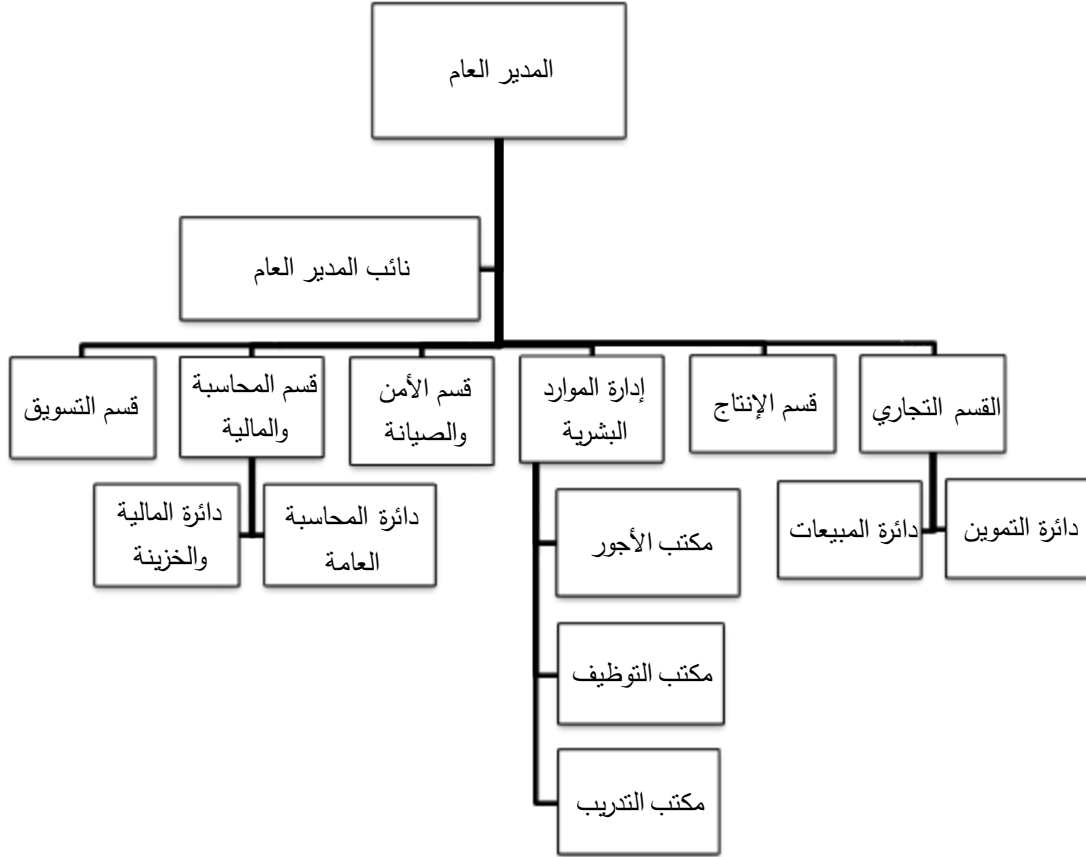
#### المطلب الثالث: التنظيم العام للمؤسسة

##### الفقرة الأولى: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميدي بانتور 02 تم تعديله في السنوات الأخيرة وذلك تماشيا مع التغيير الحاصل في تنظيم المؤسسة، حيث تسير هذه الأخيرة وفقا لهيكل تنظيمي تنحدر فيه السلطة من المدير لتصل إلى الأقسام التنفيذية مثلما هو موضح في الشكل الموالي:



الشكل رقم 11: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميدي بانتور 02



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة.

الفقرة الثانية: شرح الهيكل التنظيمي

من خلال الشكل نلاحظ أن المؤسسة تحتوي على الأقسام التالية:

1- المدير العام: السيد عويصات بشير، ويعتبر الركيزة الأساسية والمرجع الضروري في المؤسسة

نظرا للدور الجوهرى الذي يقوم به حيث يقوم بعدة وظائف أهمها:

- ✓ الإشراف على إدارة المؤسسة والقيام بتسييرها؛
- ✓ اتخاذ القرارات ورسم الاستراتيجيات للمؤسسة؛
- ✓ السهر على حسن سير وسلامة نشاطها، وعلى عملية الرقابة وإمضاء الوثائق الإدارية؛
- ✓ العمل على خلق القيمة المضافة للمؤسسة من خلال عقد مختلف الصفقات المربحة.

2- نائب المدير العام: السيد بوتغان الزبير، يقوم بنفس مهام المدير العام ويساعده على مهامه وينوب عنه عند غيابه، ويحرص على تطوير هيكل نظام المعلومات في المؤسسة.

3- القسم التجاري: تعد هذه المصلحة الأكثر أهمية في المؤسسة فهي بدورها تقوم بعمليات الشراء والبيع، وتضم الفروع التالية:

أ- فرع التموين: يشغل فرع التموين حوالي 20 موظفا منهم عمال إدارة وسائقي الآلات الرافعة والحمالين وتتمثل وظائف هذا القسم فيما يلي:

- ✓ تحديد حاجيات المصالح الموجودة في المؤسسة ومصالحة الإنتاج؛
- ✓ القيام بعملية المفاوضة مع الموردين لتوفير الكميات المطلوبة مع مراعاة أحسن الظروف من حيث النوعية، السعر، مواعيد الاستلام؛
- ✓ القيام بعمليات التموين حسب الطلبات؛
- ✓ دراسة السوق والاستعلام عن وجود موردين جدد في السوق.

ب- فرع المبيعات: يشغل هذا الفرع 120 عامل من سائقين و مندوبين تجاريين، عمال عاديين، أمناء المخزن... الخ، وتتمثل أهم مهامه في النقاط التالية:

- ✓ تحديد ووضع إستراتيجية البيع الخاصة بالمؤسسة المساعدة على بلوغ أهدافها؛
- ✓ تلبية طلبات الزبائن من مختلف منتجات المؤسسة عن طريق الاتصال بقسم الإنتاج من أجل مباشرة عملية الإنتاج؛
- ✓ تأمين أحسن الظروف لعملية التسليم والتوزيع؛
- ✓ البحث عن زبائن جدد للمؤسسة؛
- ✓ اقتراح عروض تخفيضية دوريا للزبائن الاعتياديين للمؤسسة من أجل المحافظة عليهم.

4- قسم الإنتاج: يتولى مهمة صناعة جميع أنواع الصباغة حسب طلبات الزبائن مع مراعاة توفيرها في الأجل المتفق عليها بين الزبائن والقسم التجاري، وينقسم إلى 6 ورشات:

أ) ورشة إنتاج الفينيل (اللون الأبيض): وهي الورشة الأكثر نشاطا في المؤسسة، فهي تنتج المنتجين الأكثر طلبا في السوق BLANCO وBLANDEX، وتشغل 16 عاملا.

ب) ورشة إنتاج الساتيني (السندسي): تنتج هذه الورشة المنتج ساتيني الذي يعتبر من المنتجات الفاخرة ويستعمل في التزيين، متوفر بجميع الأحجام والألوان، تشغل الورشة 10 عمال، ومن منتجاتها MAGIKO، BARLATO... الخ

ج) ورشة إنتاج البرنيق (VERNIS): مختصة في صناعة البرنيق بجميع أنواعه وأحجامه (البرنيق الشفاف، البرنيق البحري، البرنيق البني...)، وتشغل الورشة 8 عمال.

د) ورشة إنتاج الصباغة ذات الأساس الزيتي (LAQUE): تشغل الورشة 25 عامل ومن أهم منتجاتها صباغة ضد الصدأ متوفرة بثلاث ألوان الأبيض والأسود والأحمر الآجوري، صباغة LAQUE للطرق، وصباغة LAQUE الثلاثي الذي يعتبر من أجود الأنواع حيث أصبح مستعمل في مكان البرنيق فهو يستعمل أيضا في صباغة الخشب.

هـ) ورشة صناعة الماستيك (MASTIC): تهتم بإنتاج الماستيك الخاص بالسيارات وكذلك النوعية التي تستعمل في الخشب، تشغل الورشة 10 عمال.

و) ورشة صناعة مسحوق التلميس (ENDUIT): تختص بصناعة المسحوق بجميع الأحجام والنوعيات، تتوفر على ثلاث آلات إنتاج وتشغل 18 عاملا.

5- إدارة الموارد البشرية: تقوم بمتابعة المسار المهني للعمال من مرحلة التوظيف إلى غاية الإحالة على التقاعد، تشغل 5 عمال وتتكون من ثلاثة فروع وهم:

- مكتب الأجور: يهتم بدراسة أيام العمل لكل عامل والغيابات وإعداد كشوف الأجور اللازمة التي يتحصل عليها العمال في كل فترة.
- مكتب التوظيف: دوره جلب عدد كافي من المترشحين الذين يتصفون بالمهارات حسب المنصب المقترح أو المعروض. بالإضافة إلى دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف جميع المصالح التابعة للوحدة أو في حالات استثنائية كالاستقالة، الطرد أو الوفاة.
- مكتب التدريب: يهدف إلى تطوير الأداء الخاص للعامل المتلقي للتعليمات ومساعدته على الوصول إلى مرحلة معينة من المهارات والمعارف.

6- قسم الأمن والصيانة: يتميز هذا القسم بالازدواجية في نوع المهام التي يقدمها عبر 49 عاملا (25 عامل أمن، 24 عامل صيانة) ويمكن تلخيص المهام التي يقدمها في النقاط التالية:

- ✓ يسهر على توفير الأمن العام للمؤسسة من خلال توفير الحراس المناوبين؛
- ✓ حماية العمال من مختلف الأخطار المهنية التي يمكن أن تحدث أثناء مزاوله النشاط؛
- ✓ صيانة آلات الإنتاج وتقييم تكلفة أعمال الصيانة؛
- ✓ القيام بمشاريع البناء التي تحددها المؤسسة.

7- قسم المحاسبة والمالية: يعتبر من أهم الأقسام في المؤسسة، وهذا راجع إلى أهمية النشاط الذي يقوم به وما يحتاجه من دقة ومتابعة مستمرة لجميع العمليات التي تترجم إلى حسابات تساعد في معرفة ما حققته المؤسسة من ربح أو خسارة، يشغل 5 موظفين ويضم فرعين:

أ) فرع المحاسبة العامة: يهتم بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة ويعتمد في ذلك على برنامج إعلام آلي، حيث يقوم المحاسب بجمع المعلومات عن مختلف العمليات ويدخلها في البرنامج الذي يقوم بدوره بعرضها في شكل قوائم مالية (اليومية، الميزانية، جدول حساب النتائج...)

ب) فرع المالية: تتمثل مهامه أساسا في مسك الصكوك، متابعة ديون المؤسسة مع البنوك والموردين والمؤسسات الضريبية ومؤسسات الضمان الاجتماعي، بالإضافة إلى تمويل الصندوق بالموارد المالية إذا اقتضى الأمر.

8- قسم التسويق: يركز على مختلف الطرق لتطوير وبيع المنتجات والعمل على إشهار المؤسسة لزيادة حصتها في السوق، يشغل 15 عاملا.

### المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في المؤسسة

بعد تقديم مؤسسة ميدي بانتور 02، سنحاول في هذا المبحث إدماج المحاسبة التحليلية في المؤسسة من خلال تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (طريقة الأقسام المتجانسة)، وذلك بالاستعانة بالمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

لهذا قسمنا المبحث إلى ثلاث مطالب، في الأول منها حددنا الأقسام المتجانسة، وفي ثانيها قمنا بالتوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة، وفي ثالثها سنوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

### المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة

تقسم المؤسسة إلى أقسام متجانسة التي تعتبر مراكز تكلفة، ويمكن تقسيم مؤسسة ميدي بانتور 02 بالاعتماد على هيكلها التنظيمي على النحو التالي:

#### أ- الأقسام الرئيسية

هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

- **قسم التموين:** يقوم بتوفير مختلف احتياجات المؤسسة من مواد أولية وغيرها لممارسة نشاطها.
- **قسم الإنتاج:** تتم فيه عملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة عبر ورشات التصنيع ضمن مواصفات محددة بدقة.
- **قسم التوزيع:** يقوم بعملية تسويق منتجات المؤسسة.

#### ب- الأقسام الثانوية

هي الأقسام التي تهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة، فهي تضمن على وجه الخصوص وظائف التنسيق والتنظيم الداخلي في المؤسسة، وتتمثل في الأقسام التالية:

- **قسم الإدارة:** يهتم بالنشاطات العامة في المؤسسة ويتمثل في الإدارة، مصلحة المحاسبة والتسيير المالي للمؤسسة، مصلحة الموارد البشرية.
- **قسم الصيانة:** يتكلف بصيانة الآلات والمعدات التي تستخدم في نشاط المؤسسة.

### المطلب الثاني: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

سيتم تحديد الأعباء بناء على الوثائق المحاسبية الخاصة بسنة 2018، وكذا اقتراح مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة التي تحول على أساسها التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب الوظائف بشكل نسب مئوية حسب طبيعة كل حساب والمفتاح الذي سيتم اقتراحه.

أ- **اللوازم المكتبية:** هناك ارتباط وثيق بين اللوازم المكتبية وعدد المكاتب، لذا سيتم اقتراح عدد المكاتب كمفتاح توزيع اللوازم المكتبية على الأقسام المعنية.

الجدول رقم 8: نسبة عدد المكاتب في كل قسم

النسبة	عدد المكاتب	الأقسام
%38,89	14	الإدارة
%8,33	3	الصيانة
%11,11	4	التموين
%5,56	2	الإنتاج
%36,11	13	التوزيع
%100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة والمالية.

ب- الكهرباء: بلغت مصاريف الكهرباء **1.687.719** دج، إذ يوجد مولدين:

أولهما خاص بورشات الإنتاج، فهو يستعمل من خلال آلات الإنتاج فقط، لذا سيتم اقتراح ساعة عمل آلة كمفتاح توزيع لمجموع فواتير الكهرباء الخاصة بالمولد الأول (المبلغ الإجمالي للفواتير قدره **1.350.175,2** دج). تحتوي المؤسسة على 6 ورشات، حيث تتضمن كل ورشة مجموعة من الآلات، ويمكن إظهار عدد ساعات عملها من خلال الكميات المنتجة كما يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم 9: عدد ساعات عمل الآلة الخاصة بكل ورشة

عدد ساعات عمل الآلة	طن منتج في الساعة	الكمية المنتجة (طن)	الورشات
3208,71	1,083	3 476	Laque
3864	0,75	2 898	Mastic
3101,33	6	18 608	Vinyl
165,83	7,2	1 194	Vernis

8601,38	1,812	15 590	Enduit
1349,43	2,650	3 576	Satiné
<b>20290,68</b>	-	<b>45 343</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم الإنتاج.

أما المولد الثاني خاص بالإدارة، مصلحة الموارد البشرية، قسم المحاسبة والمالية، قسم الصيانة، قسم التموين، القسم التجاري وقسم التسويق، فهو يستعمل من خلال أجهزة الإعلام الآلي (الحواسيب والطابعات) والمكيفات والمصابيح والمآخذ الكهربائية. لذا سيتم اقتراح عدد أجهزة الإعلام الآلي كمفتاح توزيع لمجموع فواتير الكهرباء الخاصة بالمولد الثاني، مع الإشارة أن المبلغ الإجمالي لفواتير هذا الأخير يقدر بـ **337.543,84** دج (لم نأخذ بعين الاعتبار العناصر الأخرى كمفاتيح توزيع نظرا لصغر قوتها أو لعدم استخدامها على مدار السنة).

**الجدول رقم 10: نسبة عدد أجهزة الإعلام الآلي في كل قسم**

النسبة	عدد الأجهزة	الأقسام
36,36%	8	الإدارة
-	-	الصيانة
9,09%	2	التموين
-	-	الإنتاج
54,55%	12	التوزيع
<b>100%</b>	<b>22</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة والمالية.

**ج) مصاريف الماء:** بلغ إجمالي فواتير الماء **2.340.402,82** دج، وحسب المعلومات المقدمة

من طرف إدارة المؤسسة وكذا قسم الإنتاج فإن حوالي 98% من الاستهلاك الإجمالي موجه للإنتاج (مجمّل الورشات)، بينما الباقي فهو موجه لمستلزمات النظافة.

د) **التنقلات والمهمات:** حساب التنقلات والمهمات خاص بقسم الإدارة، التموين والتوزيع، فسيتم توزيعه حسب مفتاح الأمر بالمهمة بالنسبة للأقسام المعنية وفق الجدول التالي:

**الجدول رقم 11: نسبة الأمر بالمهمة لكل قسم**

النسبة	الأقسام
20%	الإدارة
10%	التموين
70%	التوزيع
100%	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة والمالية وقسم الموارد البشرية.

هـ) **البريد والمواصلات:** حساب البريد والمواصلات يتضمن أعباء الاتصالات الخارجية أي أغلبها خاصة بقسم التوزيع ونسبة قليلة تخص الاتصالات الداخلية، فقمنا بتوزيعها حسب النسب التالية:

**الجدول رقم 12: نسبة الاتصالات الخاصة بكل قسم**

النسبة	الأقسام
10%	الإدارة
6,67%	الصيانة
6,67%	التموين
6,67%	الإنتاج
70%	التوزيع
100%	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم المحاسبة والمالية.



(و) أعباء المستخدمين: قدمت لنا مصلحة الموارد البشرية نصيب كل قسم من هذه الأعباء.

الجدول رقم 13: نصيب كل قسم من أعباء المستخدمين

الأقسام	أعباء المستخدمين (دج)
الإدارة	68.085.843,03
الصيانة	16.340.602,33
التموين	48.183.827,38
الإنتاج	64.157.813,63
التوزيع	66.252.762,64
المجموع	263.020.849

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم الموارد البشرية.

ومن هنا يمكن تحديد التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة في الجدول الموالي:

**الجدول رقم 14: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة**

الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة			المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة			
					<b>51.231.601,7</b>	المشتريات المستهلكة	<b>60</b>
7.386.038,5	31.966.048,1	129.330,6	2.597.168,1	5.124.894,4	47.203.479,7	التموينات الأخرى	602
197.503,9	3.643.770,1	37.369,6	6686,9	142.791,5	4.028.122	المشتريات غير المخزنة من المواد	607
					<b>18.237.664,3</b>	الخدمات الخارجية	<b>61</b>
4.343.666,7	17.333,33				4.361.000	الإيجارات	613
6.115.156,1	1.616.623,86	74.597,22		191.994,6	7.998.371,7	الصيانة والإصلاحات	615
151.492,6	1.513.316,43			3.229.386,3	4.894.195,3	التأمينات	616
				984.097,3	984.097,3	التوثيق	618
					<b>82.633.865,6</b>	الخدمات الخارجية الأخرى	<b>62</b>
		8.441.000		1.310.500	9.751.500	أجور الوسطاء والأتعاب	622

15.317.414,1					15.317.414,1	الإشهار، النشر والعلاقات العامة	623
36.407.387,2					36.407.387,2	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	624
5.160.080,4		737.154,4		1.474.308,7	7.371.543,5	التنقلات والمهمات	625
3.277.497,1	312.142,6	312.142,6	312.142,6	468.213,9	4.682.138,7	مصاريف البريد والاتصالات	626
				6.275.521,3	6.275.521,3	الخدمات المصرفية	627
707.090,2	707.090,2	707.090,2		707.090,2	2.828.360,8	مصاريف التدريب ومصاريف متنوعة	628
66.252.762,6	64.157.813,6	48.183.827	16.340.602	68.085.843	<b>263.020.849</b>	أعباء المستخدمين	<b>63</b>
1.167.016,5	1.532.973	692.533,2	234.859,1	1.269.883,6	<b>4.897.265</b>	الضرائب والرسوم	<b>64</b>
				284.230,6	<b>284.230,6</b>	الأعباء التشغيلية الأخرى	<b>65</b>
		21.610.748		2.465.145,3	<b>24.075.893,1</b>	الأعباء المالية	<b>66</b>
13.257.742,9	18.286.958	2.890.296,8	127.773,1	3.755.551,3	<b>38.318.322,2</b>	الإمتلاكات	<b>68</b>
<b>159.740.849</b>	<b>123.754.069</b>	<b>83.816.090</b>	<b>19.619.232</b>	<b>95.769.451,8</b>	<b>482.699.691,5</b>	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ميزان المراجعة لسنة 2018.

ملاحظة: للمزيد من التفاصيل حول التوزيع الخاص بكل حساب يرجى إلقاء نظرة على الملحق رقم 1.

## المطلب الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

بعد إتمام عملية التوزيع الأولي وحصول كل مركز على نصيبه من التكاليف تأتي مرحلة تحميل تكاليف الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وفق مفاتيح التوزيع الثانوي التي وضعت حسب طبيعة ونسبة العمل المقدم.

\* الإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات لمختلف الأقسام الأخرى فإننا اقترحنا عدد العمال كمفتاح

توزيع.

## الجدول رقم 15: عدد العمال في كل قسم

عدد العمال	الأقسام
24	الصيانة
45	التموين
94	الإنتاج
100	التوزيع
263	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم الموارد البشرية.

\* الصيانة: يمكن تحديد مفتاح توزيع مصاريف قسم الصيانة إلى الأقسام المعنية بالاعتماد على

قيمة الإصلاحات أو التدخلات المقدمة لكل قسم كما يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم 16: توزيع مصاريف قسم الصيانة والإصلاحات

الأقسام المستفيدة				المبلغ الموزع (دج)	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة			
			15.494,31	15.494,31	صيانة وإصلاح المباني	615000
	1.616.623,86			1.616.623,86	صيانة وإصلاح معدات الإنتاج	615100
234.837,75		39.132,45	156.529,8	430.500	صيانة وإصلاح معدات الإعلام الآلي	615150
5.844.853,54				5.844.853,54	صيانة وإصلاح معدات النقل	615200
30.300		30.300	30.300	90.900	صيانة وإصلاحات أخرى	615600
6.115.156	1.616.623,86	745.97,22	191.994,6	7.998.371,7	المجموع	
%76,46	%20,21	%0,93	%2,4	%100	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم المحاسبة والمالية.

بالنسبة لوحدات العمل الخاصة بالأقسام الرئيسية:

\* **قسم التموين:** تم اقتراح 100 دج من القيمة الإجمالية للمشتريات كوحدة عمل خاصة بالقسم، مع العلم أنها بلغت: 3.019.975.327 دج؛

\* **قسم الإنتاج:** تم اقتراح طن منتج كوحدة عمل، لكننا اقترحنا في العنصر الموالي التفصيل في الأعباء غير المباشرة المتعلقة بقسم الإنتاج نظرا لوجود تفاوت ملحوظ بين الورشات في عدة نقاط كعدد العمال، مصاريف الكهرباء والماء، الإهلاكات...إلخ.

\* **قسم التوزيع:** تم اقتراح 100 دج من القيمة الإجمالية للمبيعات كوحدة عمل، مع العلم أنها بلغت قيمة 3.783.285.990 دج.

ومن ثم يمكن القيام بالتوزيع الثانوي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 17: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع (دج)	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
159.740.849	123.754.069	83.816.089,8	19.619.232,1	95.769.451,8	482.699.692	مجموع التوزيع الأولي
263/100	263/94	263/45	263/24	( ..... )	-	الإدارة
%76,46	%20,21	%0,93	( ..... )	%2,4	-	الصيانة
			00	00		مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من المبيعات	طن منتج	100 دج من المشتريات	/	/		طبيعة وحدة العمل

المصدر: من إعداد الطالبين.

هناك علاقة تبادلية بين الأقسام المساعدة وباستخدام الطريقة الجبرية يتم استخراج المبالغ وتوزيعها

على مختلف الأقسام كما يلي:

نرمز بالرمز X لمجموع أعباء قسم الإدارة، والرمز Y لمجموع أعباء قسم الصيانة:

$$X = 95.769.451,8 + 0,024 Y \dots\dots\dots(1)$$

$$Y = 19.619.232,1 + 24/263 X \dots\dots\dots(2)$$

بتعويض المعادلة رقم (1) في المعادلة رقم (2) نجد:

$$Y = 19.619.232,1 + 24/263 (95.769.451,8 + 0,024 Y)$$

$$Y = 19.619.232,1 + 8.739.417,66 + 0,576/263 Y$$

$$Y = 28.358.649,77 + 0,576/263 Y$$

$$Y - (0,576/263) Y = 28.358.649,77$$

$$(262,424/263) Y = 28.358.649,77$$

$$Y = 28.358.649,77 * (263/262,424)$$

إذن مجموع أعباء قسم الصيانة:

$$Y = 28.420.894,77 \dots \dots \dots (3) \text{ دج}$$

بتعويض المعادلة رقم (3) في المعادلة رقم (1) نجد:

$$X = 95.769.451,8 + 0,024 (28.420.894,77)$$

وبالتالي فإن مجموع أعباء قسم الإدارة يقدر بـ:

$$X = 96.451.553,32 \text{ دج}$$

وبتعويض قيم X و Y في جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة نجد:

**الجدول رقم 18: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة (النهائي)**

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع (دج)	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
159.740.849	123.754.069	83.816.089,8	19.619.232,1	95.769.451,8	482.699.691,5	مجموع التوزيع الأولي
36.673.594,4	34.473.178,8	16.503.117,5	8.801.662,7	(96.451.553,3)	-	الإدارة
21.730.616,1	5.743.862,8	264.314,32	(28.420.894,8)	682.101,47	-	الصيانة
<b>218.145.059,3</b>	<b>163.971.111</b>	<b>100.583.521,6</b>	<b>00</b>	<b>00</b>	/	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من المبيعات	طن منتج	100 دج من المشتريات	/	/	/	طبيعة وحدة العمل
37.832.859,9	45.343	30.199.753,3	/	/	/	عدد وحدات العمل
5,766	3616,2387	3,3306	/	/	/	تكلفة وحدة العمل

### المبحث الثالث: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية

بعد الانتهاء من التوزيعين الأولي والثانوي سنقوم في هذا المبحث بحساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها، باعتبارها أهم ورشة في المؤسسة وذلك بحساب مختلف التكاليف الخاصة بالورشة في سبيل الوصول إلى التكلفة النهائية لمنتجاتها.

لتوضيح ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى توزيع الأعباء غير المباشرة الخاصة بالورشة فينيل وذلك في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سيتم فيه حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية، أما المطلب الثالث سيتضمن حساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها.

#### المطلب الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة الخاص بورشة فينيل

نظرا لتعدد ورشات وكذا منتجات المؤسسة، قمنا باختيار ورشة فينيل لاستكمال دراستنا التطبيقية باعتبارها الورشة الأكثر نشاطا في المؤسسة، والتي تنتج المنتجين BLANCO و BLANDEX اللذان بدورهما يحققان الحصة الأكبر من رقم أعمال الشركة. وبسبب التفاوت الملحوظ بين الورشات في الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج كمصاريف المستخدمين بالرتبة الأولى نظرا لوجود اختلاف بين الورشات في عدد العمال، ومصاريف الكهرباء بالرتبة الثانية، وكذا مصاريف الماء والإهتلاكات... الخ، لم نأخذ بعين الاعتبار تكلفة وحدة العمل الخاصة بقسم الإنتاج المتحصل عليها في جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة، بل قمنا باستخراج نصيب ورشة فينيل من إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بقسم الإنتاج، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 19: توزيع الأعباء غير المباشرة في ورشة فينيل

رقم الحساب	البيان	مجمل الورشات	ورشة فينيل
-	الكمية المنتجة (طن)	45343	18608
-	معدل الإنتاج	%100	%41,038
<b>60</b>	المشتريات المستهلكة	31.966.048,14	13.118.325,29
	الكهرباء (1)	1.350.175,38	<b>206.366,4</b>



219.559,50	2.293.594,76	الماء (2)	
524.545,60	3.147.273,62	الخدمات الخارجية	61
169.872,13	1.019.232,79	الخدمات الخارجية الأخرى	62
11.207.977,24	64.157.813,63	أعباء المستخدمين	63
262.897,58	1.532.973,02	الضرائب والرسوم (3)	64
7.504.601,82	18.286.957,99	الإهلاكات (4)	68
5.867.775,11	34.473.178,8	الإدارة (5)	
957.310,47	5.743.862,83	الصيانة	
40.039.231,14	163.971.111	المجموع	
طن منتج	/	طبيعة وحدة العمل	
18608	/	عدد وحدات العمل	
2.151,7214	/	تكلفة وحدة العمل	

المصدر: من إعداد الطالبين.

### (1) مصاريف الكهرباء الخاصة بالورشة:

في هذه الخطوة سنقوم بتوزيع مصاريف الكهرباء الخاصة بالمولد الموجود على مستوى قسم الإنتاج على أساس عدد ساعات عمل الآلات حسب كل ورشة الموضح سابقا في الجدول رقم (9)، حيث بلغ إجمالي عدد ساعات العمل الآلات 20290,68 ساعة، بينما عدد ساعات عمل آلات ورشة فينيل بلغ 3101,33 ساعة.

20290,68 ساعة ← 1.350.175,38 دج

3101,33 ساعة ← W (مصاريف الكهرباء المستهلكة بورشة فينيل)

$$W = 1.350.175,38 * (3101,33 / 20290,68)$$

$$W = 206.366,4 \text{ دج}$$

### (2) مصاريف الماء الخاصة بالورشة:

سيتم حساب مصاريف الماء الخاصة بورشة فينيل على أساس الكمية المستهلكة في الورشة من إجمالي الكمية الخاصة بجميع الورشات لسنة 2018 والتي تقدر بـ 57340 م<sup>3</sup>.

• حساب الكمية المستهلكة من الماء في ورشة فينيل:

لإنتاج طن من المنتجين BLANCO و BLANDEX يتطلب ذلك 295 لتر من الماء، وبالتالي فإن

الكمية الإجمالية المنتجة في الورشة (18608 طن) تطلبت 5489 م<sup>3</sup>.

$$57340 \text{ م}^3 \longleftarrow 2.293.594,76 \text{ دج}$$

$$5489 \text{ م}^3 \longleftarrow X \text{ (مصاريف الماء المستهلكة في ورشة فينيل)}$$

$$X = 2.293.594,76 * (5489/57340)$$

$$X = 219.559,50 \text{ دج}$$

### (3) مصاريف الضرائب والرسوم الخاصة بالورشة:

ضريبة التدريب المهني وضريبة التدريب الصناعي بمبلغ 3.780.328 دج وزعت على أساس

أعباء المستخدمين الذين يشتغلون في الورشة كما يلي:

$$\text{مجموع أعباء المستخدمين} \longleftarrow 3.780.328 \text{ دج}$$

$$\text{أعباء المستخدمين بورشة فينيل} \longleftarrow Y$$

أي:

$$263.020.849 \text{ دج} \longleftarrow 3.780.328 \text{ دج}$$

$$11.207.977,24 \text{ دج} \longleftarrow Y$$

$$Y = 3.780.328 * (11.207.977,24/263.020.849)$$

$$Y = 161.089,24 \text{ دج}$$

أما باقي الضرائب كضريبة التلوث والضرائب الأخرى قسمت بالتساوي بين الورشات.

(4) الإهتلاكات: وزعت حسب معدل الإنتاج الخاص بالورشة نظرا لكثرة نشاطها مقارنة بالورشات الأخرى.

(5) مصاريف قسم الإدارة: وزعت على أساس عدد العمال كما يلي:

94 عامل ← 34.473.178,8 دج

16 عامل ← Z

إذن نصيب ورشة فينيل من مجموع مصاريف قسم الإدارة هو كالتالي:

$$Z = 34.473.178,8 * (16/94)$$

$$Z = 5.867.775,11 \text{ دج}$$

باقي الأعباء غير المباشرة الخاصة بقسم الإنتاج وزعت بالتساوي بين الورشات.

#### المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية

سيتم الآن حساب مختلف التكاليف الخاصة بالمنتجين BLANCO و BLANDEX وذلك لإيجاد التكلفة النهائية للمنتجين في سبيل الحصول على النتيجة التحليلية الخاصة بالورشة.

**ملاحظة:** لم نأخذ بعين الاعتبار مخزونات أول مدة سواء بالنسبة للمواد الأولية وكذا المنتجات

التامة، وذلك بسبب صعوبة تقييمها كون المؤسسة لا تقيم مخزوناتها.

#### الفقرة الأولى: تكلفة التموين

لإنتاج المنتجين BLANCO و BLANDEX تعتمد المؤسسة على 14 مادة أولية معظمها مستوردة

من الخارج، لذلك سنقوم بحساب تكلفة شراء كل مادة بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء غير المباشرة

(لا توجد مصاريف مباشرة)، ومن ثم نحسب تكلفة الوحدة المشتراة.

## الجدول رقم 20: تكلفة شراء المواد الأولية للمنتوجين BLANCO و BLANDEX

NIGTAS 05	NIGTAS 02	STYRENE 777	PIGMENT BLEU(BOM)	BERMOCOL	BEXCARB FN 5	NUOSPERS E	ANTI MOUSSE	DEHYGANT	
7885900	7636125	2451470	1500	83000	2539500	58800	66610	74240	الكمية
12,649	13,676	125,862	865	666,277	9,792	165,088	223,148	177,596	سعر الوحدة (6)
99.750.781,1	104.434.404,5	308.546.115	1.297.500	55.301.026,1	24.866.171,9	9.707.214,9	14.863.880,2	13.184.714,7	سعر الشراء
997507,811	1044344,045	3085461,15	12975	553010,261	248661,719	97072,149	148638,802	131847,147	عدد وحدات العمل
3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	تكلفة وحدة العمل
3.322.299,5	3.478.292,3	10.276.436,9	43.214,54	1.841.856	828.192,72	323.308,50	495.056,39	439.130,11	التكاليف غير المباشرة
103.073.080,6	107.912.696,8	318.822.552	1.340.714,54	57.142.882,1	25.694.364,6	10.030.523,5	15.358.936,6	13.623.844,8	تكلفة الشراء
13,071	14,132	130,054	893,81	688,468	10,118	170,587	230,58	183,511	تكلفة شراء الوحدة

BIDON PLASTIQUE 25	BIDON PLASTIQUE 10	BIDON PLASTIQUE 05	BIDON PLASTIQUE 02	SEL	OXYDE DE TITANE	SOUDE CAUSTIQUE	STEOPAC	WHITE SPIRIT	
1135763	189073	122144	93770	37000	1750000	79504	858600	1514320	الكمية
198	110	68	24	195	377,056	46,457	66,518	47,631	سعر الوحدة (6)
224.881.074	20.798.030	8.305.792	2.250.480	7.215.000	659.848.377	3.693.533,3	57.112.895,7	72.128.776,8	سعر الشراء
2248810,7	207980,30	83057,92	22504,80	72150	6598483,77	36935,333	571128,957	721287,768	عدد وحدات العمل
3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	3,3306	تكلفة وحدة العمل
7.489.889,1	692.699,19	276.632,71	74.954,49	240.302,8	21.976.910	123.016,82	1.902.202,1	2.402.321,04	التكاليف غير المباشرة
232.370.963	21.490.729	8.582.424,7	2.325.434,5	7.455.303	681.825.287,1	3.816.550,1	59.015.097,8	74.531.098	تكلفة الشراء
204,595	113,664	70,265	24,799	201,495	389,614	48,004	68,734	49,217	تكلفة شراء الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم التموين.

(6) بما أن المؤسسة تستورد أغلبية المواد الأولية من الخارج، فينتج عن ذلك تغير في السعر المحلي لشراء المواد من فترة إلى أخرى بسبب التغير الحاصل في سعر الصرف، لذا قمنا بحساب السعر الواسطي المرجح لكل مادة مشتتة بالعلاقة التالية: مجموع المدخلات بالقيمة / كمية المدخلات

### الفقرة الثانية: تكلفة الإنتاج

بالنسبة لتكلفة الإنتاج يتم جمع تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة زائد مصاريف الإنتاج غير المباشرة (لا توجد المصاريف المباشرة) ومن ثم تكلفة إنتاج الوحدة.

بلغ إنتاج ورشة فينيل خلال سنة 2018:

18566 طن من المنتج BLANDEX موزعة على أحجام مختلفة (2 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ و 25 كلغ)، وهو المنتج الأكثر طلبا في السوق. و 42 طن من المنتج BLANCO متمثلة في منتجات ذات حجم 25 كلغ فقط.

لإنتاج 3 طن (دفعة) من المنتجين BLANDEX و BLANCO يتطلب ذلك الاستهلاكات التالية:

الجدول رقم 21: الكميات المستهلكة من كل مادة (بالكلغ) لإنتاج 3 طن من المنتجين

BLANCO	BLANDEX	
6	9	BERMOCOL
9	9	SOUDE CAUSTIQUE
3	6	SEL
6	6	NUOSPERSE
9	9	DEHYGANT
6	6	ANTI MOUSSE
60	69	OXYDE DE TITANE
90	90	STEOPAC
840	900	NIGTAS 02
/	625	NIGTAS 05
720	254	BEXCARB 05
225	250	STYRENE 777
36	15	WHITE SPIRIT
0,12	0,24	PIGMENT BLEU NUBIOLE

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات قسم الإنتاج

وبالتالي يتطلب إنتاج 18566 طن من المنتج BLANDEX و 42 طن من المنتج BLANCO

الاستهلاكات التالية:

الجدول رقم 22: الاستهلاكات الكلية للإنتاج (بالكغ)

BLANCO	BLANDEX	
84	55698	BERMOCOL
126	55698	SOUDE CAUSTIQUE
42	37132	SEL
84	37132	NUOSPERSE
126	55698	DEHYGANT
84	37132	ANTI MOUSSE
840	427018	OXYDE DE TITANE
1260	556980	STEOPAC
11760	5569800	NIGTAS 02
/	3867916,67	NIGTAS 05
10080	1571921,33	BEXCARB 05
3150	1547166,67	STYRENE 777
504	92830	WHITE SPIRIT
1,68	1485,28	PIGMENT BLEU NUBIOLE

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم الإنتاج.

الجدول رقم 23: تكلفة إنتاج المنتجين BLANCO وBLANDEX بالطن (الوسائل فقط)

BLANCO			BLANDEX			
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
						تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
57.831,35	688,468	84	38.346.316,2	688,468	55698	BERMOCOL
6.048,56	48,004	126	2.673.754,9	48,004	55698	SOUDE CAUSTIQUE
8.462,77	201,494	42	7.481.900,1	201,494	37132	SEL
14.329,32	170,587	84	6.334.241,4	170,587	37132	NUOSPERSE
23.122,36	183,511	126	10.221.186,8	183,511	55698	DEHYGANT
19.368,72	230,580	84	8.561.898,1	230,580	37132	ANTI MOUSSE
327.276,14	389,614	840	166.372.383	389,614	427018	OXYDE DE TITANE
86.604,96	68,734	1260	38.283.518,7	68,734	556980	STEOPAC
166.190,75	14,132	11760	78.711.668,4	14,132	5569800	NIGTAS 02
/	/	/	50.555.813,1	13,070	3867916,67	NIGTAS 05
101.988,26	10,118	10080	15.904.516,6	10,118	1571921,33	BEXCARB 05
409.668,91	130,054	3150	201.214.629	130,054	1547166,67	STYRENE 777
24.805,64	49,217	504	4.568.863,8	49,217	92830	WHITE SPIRIT
1.501,60	893,809	1,68	1.327.557,7	893,809	1485,28	PIGMENT BLEU
1.247.199,4			630.558.247			تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
90.372,30	2.151,721	42	39.948.859,5	2.151,721	18566	الأعباء غير المباشرة
1.337.571,7	31846,944	42	670.507.107	36114,785	18566	تكلفة الإنتاج (بالطن)

المصدر: من إعداد الطالبين.



بعد ذلك تتم تعبئة المنتج في براميل مختلفة الأحجام (2 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ) بالنسبة للمنتج BLANDEX، أما المنتج BLANCO فتتم تعبئته في براميل سعتها 25 كلغ فقط كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم 24: عدد البراميل المعبئة حسب كل حجم

BLANCO		BLANDEX		الإنتاج (بالطن)
42		18566		
السعة (الطن)	عدد البراميل	السعة (الطن)	عدد البراميل	
		99,520	49760	2 كلغ
		184,805	36961	5 كلغ
		981,100	98110	10 كلغ
42	1680	17300,575	692023	25 كلغ

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات قسم الإنتاج.

ومن هنا يمكننا حساب تكلفة إنتاج البرميل الواحد من المنتجين حسب كل حجم كما يلي:

الجدول رقم 25: تكلفة إنتاج المنتجين BLANCO و BLANDEX

BLANCO	BLANDEX				
25 كلغ	25 كلغ	10 كلغ	5 كلغ	2 كلغ	
204,595	204,595	113,664	70,265	24,799	تكلفة شراء البرميل (1)
31846,944	36114,785	36114,785	36114,785	36114,785	تكلفة إنتاج طن من السائل
40	40	100	200	500	عدد البراميل المملوءة في الطن
796,174	902,87	361,148	180,574	72,230	تكلفة إنتاج السائل حسب سعة كل برميل (2)
1000,77	1107,46	474,81	250,84	97,03	تكلفة الإنتاج (2+1)

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفقرة الثالثة: التكلفة النهائية

بعد حساب كل من تكلفة التموين وتكلفة الإنتاج يمكننا الآن حساب التكلفة النهائية بالعلاقة التالية:

التكلفة النهائية = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

الجدول رقم 26: التكلفة النهائية للمنتوجين BLANCO و BLANDEX

BLANCO	BLANDEX				
	25 كلغ	10 كلغ	5 كلغ	2 كلغ	
1486	474563	67281	25438	34124	عدد الوحدات المباعة
1000,77	1107,46	474,81	250,84	97,03	تكلفة إنتاج الوحدة
<b>1.487.141,5</b>	<b>525.561.544</b>	<b>31.945.793,5</b>	<b>6.380.835,8</b>	<b>3.311.014,7</b>	<b>تكلفة إنتاج المنتجات المباعة (1)</b>
1.773.214	606.197.969	39.011.712	7.695.504	5.161.548	رقم الأعمال
35.464,28	12.123.959,4	780.234,24	153.910,08	103.230,96	مصاريف التوزيع المباشرة (2) الضريبة على النشاط المهني (2% من رقم الأعمال)
17732,14	6061979,7	390117,12	76955,04	51615,48	مصاريف التوزيع غير المباشرة عدد وحدات العمل
5,766	5,766	5,766	5,766	5,766	تكلفة وحدة العمل
<b>102.243,89</b>	<b>34.953.501,3</b>	<b>2.249.423,5</b>	<b>443.724,36</b>	<b>297.615,93</b>	<b>مصاريف التوزيع غير المباشرة (3)</b>
<b>1.624.849,7</b>	<b>572.639.005</b>	<b>34.975.451,2</b>	<b>6.978.470,2</b>	<b>3.711.861,6</b>	<b>التكلفة النهائية (3+2+1)</b>
1093,44	1206,66	519,84	274,33	108,77	التكلفة النهائية للوحدة التكلفة النهائية الإجمالية/ عدد الوحدات المباعة

المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها

بعد الانتهاء من حساب التكلفة النهائية للمنتجين BLANCO و BLANDEX سيتم الآن في هذا

المطلب حساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها.

الفقرة الأولى: النتيجة التحليلية

سيتم حساب النتيجة التحليلية الإجمالية لمنتجات الورشة فينيل بجمع النتيجتين التحليليتين الخاصة

بكل منتج (BLANCO و BLANDEX) واللتان تحسبان حسب العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة النهائية}$$

وهذا ما سيوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 27: النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل

BLANCO	BLANDEX				
	25 كغ	25 كغ	10 كغ	5 كغ	
1.773.214	606.197.969	39.011.712	7.695.504	5.161.548	رقم الأعمال
1.624.849,7	572.639.005	34.975.451,2	6.978.470,2	3.711.861,6	التكلفة النهائية
<b>148.364,29</b>	<b>33.558.963,9</b>	<b>4.036.260,8</b>	<b>717.033,8</b>	<b>1.449.686,4</b>	<b>النتيجة التحليلية</b>
1486	474563	67281	25438	34124	عدد الوحدات المباعة
<b>99,84</b>	<b>70,71</b>	<b>59,99</b>	<b>28,19</b>	<b>42,48</b>	<b>النتيجة التحليلية للوحدة</b>
<b>%8,37</b>	<b>%5,54</b>	<b>%10,35</b>	<b>%9,32</b>	<b>%28,08</b>	<b>نسبة هامش الربح</b>
<b>148.364,29</b>	<b>39.761.944,87</b>				<b>النتيجة التحليلية الكلية للمنتج</b>
<b>39.910.309,15</b>					<b>النتيجة التحليلية الإجمالية</b>

من خلال تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية نلاحظ أن المؤسسة تحقق أرباح معتبرة بالنسبة لمنتجات ورشة فينيل، بغض النظر عن باقي المنتجات الخاصة بالورشات الأخرى، مع وجود بعض التحفظات على النسب المسجلة على مستوى هامش الربح.

#### الفقرة الثانية: مردودية منتجات الورشة فينيل وفق أسلوب التكلفة الكلية الحقيقية

يمكن حساب مردودية منتجات الورشة فينيل بالعلاقة التالية:

مردودية منتجات الورشة = النتيجة الإجمالية لمنتجات الورشة / رقم الأعمال

$$\text{مردودية منتجات الورشة} = 39.910.309,15 / 659.839.947 = 6,05\%$$

أي مردودية منتجات الورشة وفق أسلوب التكلفة الكلية تساوي 6,05%، نسبة منخفضة بعض الشيء، طالما أن بقاء المنشأة في ممارسة نشاطها يرتبط بمقدرتها على تحقيق الأرباح، فيجب على المؤسسة إعادة النظر في هذه النسبة، إما عن طريق الرفع المعتبر لأسعار بيع المنتجين إن لم تكن هنالك منافسة شديدة للمحافظة على حصة السوق، أو مراجعة الارتفاع الحاصل في كلف مشترياتها والمصاريف الصناعية من أجل الزيادة في نسبة المردودية.

## خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة ميدي بانتور 02 قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وحاولنا تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، حيث تم تحديد تكلفة المنتجين BLANDEX و BLANCO، أهم منتجين في المؤسسة اللذان يتم انتاجهما في الورشة فينيل، وذلك بإتباع طريقة الأقسام المتجانسة بالاعتماد على المراحل النظرية التي سبق الإشارة إليها في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

لاحظنا أن المحاسبة التحليلية تعتمد أساسا على حساب التكلفة النهائية لمختلف المنتجات فانطلقنا من تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية وأخرى ثانوية، ثم خصصنا الأعباء المباشرة على لأهم منتجين في المؤسسة، ثم قمنا بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع الأولى والثانوي، وتحميلها على المنتجين وفقا لوحدة العمل، لتتوصل في الأخير إلى حساب تكلفة الإنتاج والتكلفة النهائية، ومن ثم استخراجنا النتيجة التحليلية للمنتجين.

استنادا على ما سبق ذكره استخلصنا دور تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة والذي يكمن القول بأنه أداة فعالة تهدف إلى حساب التكاليف وتحديدها، فالمحاسبة التحليلية تمد المؤسسة بأدق المعلومات التي بدورها تمكن من مراقبة كل أطوار التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات.

خاتمة عامة

## خاتمة عامة:

تعتبر المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة وتقنية من تقنيات مراقبة التسيير والتي كان النمو الاقتصادي سببا مباشرا في ظهورها وتبنيها من طرف كبرى المؤسسات في ظل احتدام المنافسة فيما بينها، ويبرز دورها في حساب مختلف التكاليف ابتداء من عملية التموين وصولا إلى عملية التوزيع، وبالتالي حساب التكلفة النهائية للمنتجات. لقدت أثبتت دورها في مساعدة المسيرين في مجال التخطيط واتخاذ القرارات نظرا لمرونتها وتطورها، بالإضافة إلى دفع المؤسسة لتحقيق أكبر ربح بأقل تكلفة ممكنة وهذا تماشيا مع المراقبة المستمرة للتكاليف، لأن نجاح المؤسسة متعلق بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

يتطلب تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة توفير مجموعة من الشروط، منها وجود نظام معلومات مرن بالمؤسسة، ويتم تطبيق الأسلوب العملي لها من خلال الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وتحميل هذه الأخيرة (الأعباء) على المنتجات، ويكون ذلك عبر عدة طرق منها طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (طريقة الأقسام المتجانسة) التي تأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف التي تحمل على مختلف الأقسام ثم على المنتجات، والتي حاولنا تطبيقها في مؤسسة ميدي باننور 02 بغية إظهار دور المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة، من خلال تتبع مسار التكاليف ومعرفة هامش الربح الخاص بكل منتج لاتخاذ القرارات المناسبة مستقبلا، بالإضافة إلى وجود طرق أخرى لحساب التكاليف تعتمد على الحساب الجزئي لها أو تقديرها مسبقا لاستخراج الانحرافات، وطرق حديثة تم اللجوء إليها لسد ثغرات الطرق التقليدية. ويتم اختيار الطريقة المناسبة بالمؤسسة على أساس عدة عوامل منها مدى تماشي الطريقة مع نشاط وهيكل المؤسسة.

## نتائج البحث:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي:

- ✓ ظهرت المحاسبة التحليلية كضرورة وأداة تهتم بمجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسة الاقتصادية، وهذا لمساعدة المسيرين وتزويدهم بصورة أوضح للمؤسسة والإعانة على التخطيط واتخاذ القرارات؛
- ✓ تتمثل الحاجة لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات في الوقت الراهن في كونها أداة تساهم في حساب التكاليف ومراقبتها والتحكم فيها وبالتالي المساهمة في إعطاء ميزة تنافسية لأسعار المنتجات في ظل انتشار اقتصاد السوق؛

- ✓ تستمد المحاسبة التحليلية معطياتها الأساسية من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المعلومات المقدمة من مختلف أقسام المؤسسة، وبالتالي يتطلب تطبيقها في المؤسسة وجود نظام معلومات مرن يتميز بسهولة تنقل وتبادل المعلومات.
- ✓ تعتمد المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف على عدة طرق تقليدية وحديثة تختلف من حيث تقديمها للمعلومات وطريقة تتبع مسار التكاليف، لكن يبقى هدفها واحدا وهو حساب التكاليف ومعالجتها، حيث تختار كل مؤسسة الطريقة التي تناسبها من حيث نشاطها وهيكلها الداخلي؛
- ✓ غياب نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة ميدي باننور 02 بالرغم من وجود الإمكانيات المادية لتطبيقه، وهذا راجع لغياب روح المبادرة لدى المسؤولين وفقدان الثقة في هذا النظام، بالإضافة إلى اعتباره كتكلفة إضافية في المؤسسة؛
- ✓ حاولنا إدماج المحاسبة التحليلية في مؤسسة ميدي باننور 02 من خلال محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (طريقة الأقسام المتجانسة)، باعتبارها الطريقة المناسبة لطبيعة المؤسسة لأن منطلقها هو فصل الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة؛ مما سمح لنا بمتابعة مسار التكاليف ومن ثم تحديد التكلفة النهائية وهامش الربح الخاص بأهم منتجين في المؤسسة، مما يساعد المديرين على اتخاذ التدابير اللازمة المتعلقة بسياسة التسعير.

#### اختبار صحة الفرضيات:

- ❖ الفرضية الأولى تقضي بانتماء المحاسبة التحليلية لفروع المحاسبة وأنها أداة تهدف لحساب ومراقبة التكاليف، وهذا صحيح باعتبار أن المحاسبة التحليلية تعد فرعا من فروع المحاسبة وتهدف لحساب التكاليف وتتبع مسارها والتحكم فيها، وهذا ما يساعد على تحديد التكلفة النهائية للمنتجات.
- ❖ الفرضية الثانية تنص على اعتماد المحاسبة التحليلية لطرق تقليدية وحديثة في حساب التكاليف، وبذلك فهي فرضية صحيحة تم التأكد منها من خلال الفصل الثاني الذي تم فيه عرض مختلف طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة، والتي إن اختلفت في مبادئها إلا أنها ذات هدف واحد وهو حساب التكاليف والتحكم فيها.
- ❖ اعتبرت الفرضية الثالثة أن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية على مستوى مؤسسة ميدي باننور 02 يتم من خلال الخطوات التالية: استخراج الأعباء غير المباشرة من أعباء المحاسبة العامة، معالجة الأعباء غير المباشرة وفق الطريقة المراد تطبيقها في المؤسسة، وأخيرا حساب مختلف



التكاليف والنتيجة التحليلية، كذلك هذه الفرضية تعتبر صحيحة باعتبار أننا أثناء محاولتنا لتطبيق نظام التكاليف الكلية في مؤسسة ميدي بانثور 02 وجب علينا اتباع الخطوات المذكورة بصفة عامة.

### توصيات الدراسة:

بعد النتائج المتوصل إليها وبهدف إكساب هذا البحث أكثر فائدة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات للعمل بها مستقبلا وتمثل فيما يلي:

- ✓ ضرورة تبني نظام المحاسبة التحليلية من طرف مؤسسة ميدي بانثور 02 من خلال إنشاء قسم أو مصلحة خاصة بها، بغية تحديد وتتبع مسار التكاليف وتقليصها إلى أقصى حد وتأسيس قاعدة صحيحة لتحديد أسعار المنتجات.
- ✓ من أجل التطبيق الأمثل لنظام المحاسبة التحليلية يجب على المؤسسة الاستعانة بأصحاب الخبرة والاختصاص، بالإضافة إلى تهيئة جميع أقسام وموظفي المؤسسة للتكيف مع هذا النظام لنفاذي أي إشكال في المستقبل.
- ✓ تعديل بعض الوثائق المستعملة في المؤسسة وفق ما يتطلبه نظام المحاسبة التحليلية مثل عقود التأمين من خلال إدراج الأقسام التي تم التأمين على تجهيزاتها، وأسماء العمال أيضا من أجل معرفة الأقساط المدفوعة الحقيقية التي تتحملها الأقسام المعنية.
- ✓ إصدار قوانين من الجهات المختصة تلزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة التحليلية توازيا مع إجراء تعديلات محاسبية تدفع لتفعيل دورها، وهذا نظرا للغياب الملحوظ للمحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات خاصة التابعة للقطاع العام، وهذا ما أدى إلى تحقيقها لخسائر معتبرة في بعض الأحيان.
- ✓ إنشاء مكاتب استشارات تقوم بتقديم خدماتها للمؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى تكوين إطارات مختصة في المحاسبة التحليلية بغية إعطاء حيوية أكثر لهذا المجال.

## آفاق الدراسة:

رغم محاولتنا الإلمام بكل ما يدور حول موضوع المحاسبة التحليلية انطلاقا من النقاط التي تعالجها وكيفية تطبيقها في المؤسسة وصولا إلى حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية، ظهرت عدة نقاط وتساؤلات يمكن معالجتها مستقبلا تذكر كآلاتي:

- إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية؛
- دور طريقة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء على مستوى المؤسسة؛
- مدى تأثير المحاسبة التحليلية على سياسة التسعير في المؤسسة.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

## أولاً: الكتب:

1. إبراهيم ميده وعطا الله وراة خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011/2010.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008.
3. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002.
4. سعيد محمود الهلباوي، محاسبة التكاليف الفعلية، بدون دار نشر، مصر، 2003.
5. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، المحاسبة التحليلية-منهجية حساب التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، (بدون تاريخ).
6. صلاح عيد بسيوني وزميليه، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، مصر، 2016/2017.
7. عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1999.
9. عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
10. كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
11. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
12. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، 2010.
13. محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء الأول، الجزائر، 1991.

14. محمد شفيق وحسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
15. محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1985.
16. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
17. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.
18. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
19. نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018.
20. نصر الدين عيساوي، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير بالاعتماد على SCF، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2007.
21. ALAZARD Claude et SIPARI Sabine, Contrôle de gestion : manuel et applications, 2 ème édition, Dunod, Paris, 2010.
22. DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000.
23. LANGLOIS Gerard, et autres, Contrôle de gestion, Berti éditions, Algérie, 2008.
24. LASSEGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 9ème édition, Dalloz, Paris, 1993.
25. PIGET Patrick et CHA Gilbert, comptabilité analytique, 3ème édition, Economica, Paris, 2001.
26. MAKHLOUF Farid, Comptabilité analytique, Pages Bleues, Alger, 2006.

ثانيا: الرسائل الجامعية والمذكرات:

أ- الرسائل الجامعية:

1. موسى عيسى محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة غرب كردفان، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، السودان، 2015.
2. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2005.

## ب- مذكرات الماجستير:

3. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2010.
4. أحمد طوابيية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

## ج- مذكرات الماستر:

5. حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006.
6. سميرة العربي عدي، المحاسبة التحليلية المعاصرة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017.
7. عبد الغني دادن، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001.
8. محفوظ بولقصيات، دور نظام تكاليف الأوامر في الرقابة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2002.
9. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2005.
10. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.

## ثالثا: المطبوعات:

1. سعاد شكري معمر، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مطبوعة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2016.

2. سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015.
3. عادل عراقي، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، باتنة، 2018/2017.

#### رابعاً: المجلات:

1. أيمن هشام عزريل، المحاسبة التحليلية وأهميتها في الشركات، مجلة المحاسب العربي، العدد 30، دون ذكر البلد، 2015/07/19.
2. علي قاسم حسن عبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد 04، العراق، 2010.

#### خامساً: مواقع الإنترنت:

1. آلاء عرعر، تعريف نظم المعلومات، <https://mawdoo3.com/%D8%AA%D8%B9%D8%B1%D9%8A%D9%81>، 2017/05/30.
2. علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة، <http://titouman0529.blogspot.com/2015/07/comp-analytitique-general.html>، 2015/09/25.
3. محمد شفيع باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، <https://almohasben.com/%D9%85%D8%B4%D8%A6%D9%8A%D8%A9.html>، 2017/12/21.

الملاحق



## الملحق رقم 1: جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لمؤسسة ميدي باننور 02 (جدول تفصيلي للجدول رقم 14)

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
			الإدارة	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
60	المشتريات المستهلكة	51.231.601,7					
	المعادن الحديدية وغير الحديدية	2.850.107,77				2.850.107,77	
	قطع الغيار	17.223.842,48				17.223.842,48	
	مواد ولوازم مستهلكة	1.773.131,44				1.773.131,44	
	لوازم الصيانة	5.328.886,07		5.328.886,07			
	مواد ولوازم أخرى	227.122,78				227.122,78	
	الوقود ومواد التشحيم	9.934.177		3.311.392,33			6.622.784,67
	لوازم ورشات الإنتاج	961.060,56				961.060,56	
	لوازم المكتب	680.623,9		264.694,63		37.842,69	245.773,29

322.338,51		53.713,24		214.852,94	590.904,69	لوازم الإعلام الآلي	
	6.870.260,7		763.362,3		7.633.623	ملابس العمل والوقاية	
184.130,167	135.0175,4	30.682,735		122.730,94	1.687.719,22	الكهرباء	
13.373,73	2.293.594,76	6.686,86	6.686,86	20.060,59	2.340.402,82	الماء	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة			
					18.237.664,25	الخدمات الخارجية	61
8.666,67	17.333,33				26.000	تأجير المعدات	
3.855.000					3.855.000	تأجير المباني	
48.000					480.000	تأجير الأراضي	
5.164,77		5.164,77		5.164,77	15.494,31	صيانة المباني	
	1.616.623,9				1.616.623,86	صيانة المعدات	
234.837,8		39.132,4		156.529,8	430.500	صيانة معدات الإعلام الآلي	
5.844.853,5					5.844.853,5	صيانة معدات النقل	
30.300		30.300		30.300	90.900	صيانة وإصلاح	
151.492,57	1.513.316,4			3.229.386,3	4.894.195,3	التأمينات	
				984.097,25	984.097,25	الندوات والمؤتمرات	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة			
					82.759.978,53	الخدمات الخارجية الأخرى	62
		8.441.000			8.441.000	حقوق وكلاء شحن البضائع	
				1.310.500	1.310.500	أتعاب وتكاليف التقاضي	
15.317.414,1					15.317.414,1	الإشهار	
36.407.387,2					36.407.387,2	النقل	
5.160.080,4		737.154,3		1.474.308,7	7.371.543,5	التنقلات والمهمات	
3.277.497,1	312.142,58	312.142,58	312.142,58	468.213,87	4.682.138,71	البريد والمواصلات	
				6.275.521,3	6.275.521,3	الخدمات المصرفية	
308.889,5	308.889,5	308.889,5		308.889,5	1.235.558	تكاليف التدريب	
398.200,7	398.200,7	398.200,7		398.200,7	1.592.802,8	تكاليف أخرى متنوعة	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة			
					<b>263.020.849</b>	أعباء المستخدمين	<b>63</b>
66.252.762,6	64.157.813,6	48.183.827,4	16.340.602,3	68.085.843	263.020.849	أجور المستخدمين	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة			
					4.897.265	الضرائب والرسوم	64
				110.000	110.000	ضرائب على السيارات	
136.500				136.500	273.000	الملصقات	
476.116,58	461.061,51	346.266,60	117.429,54	489.289,76	1.890.164	ضريبة التدريب المهني	
476.116,58	461.061,51	346.266,60	117.429,54	489.289,76	1.890.164	ضريبة التدريب الصناعي	
68.763,3					68.763,3	حقوق الطابع	
	540.000				540.000	ضريبة التلوث	
9.520	70.850			44.804,03	125.174,03	ضرائب ورسوم أخرى	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة			
					284.230,63	الأعباء التشغيلية الأخرى	65
				284.230,63	284.230,63	نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة			
					24.075.893,12	المصاريف المالية	66
				2.465.145,25	2.465.145,25	فوائد القروض القصيرة الأجل	
		21.610.747,9			21.610.747,9	خسائر سعر الصرف	

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة			
					38.318.322,16	مخصصات الإهلاكات	68
31.924,44		31.924,44		31.924,44	95.773,33	البرمجيات	
138.074,94	138.074,94				276.149,89	مباني التخزين	
	3.063.530,2				3.063.530,2	المباني الصناعية	
12.498,77		12.498,77		12.498,77	37.496,3	المعدات الاجتماعية	
	10.321.807,2				10.321.807,2	معدات الإنتاج	
139.720,77	139.720,77	139.720,77		139.720,77	558.883,1	معدات الأمن	
331.475,08	331.475,08				662.950,16	معدات المخبر	



	2.035.060,7	2.035.060,7		2.035.060,7	8.140.242,7	المعدات الأخرى	
5.265.625,1					5.265.625,1	معدات النقل الثقيل	
2.820.601,6		402.943,09		805.886,17	4.029.430,9	السيارات	
1.068.428,3	2.136.856,7				3.205.285	معدات المناولة	
95.692,55	14.734,16	29.441,82	22.074,74	103.059,63	265.002,9	أثاث المكتب	
745.102,36		124.160,96		496.643,84	1.365.907,2	معدات المكتب	
32.427,29		5.403,56		21.614,23	59.445,08	معدات التكييف	
541.111,06	105.698,36	109.142,75	105.698,36	109.142,75	970.793,3	المنشآت والتجهيزات	

<b>IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION</b>	N.I.F 0 9 9 9 1 6 4 6 0 1 3 8 0 2 6
Désignation de l'entreprise: <b>SARL PEINTURE MIDY II</b>	
Activité:	<b>FABRICATION DE PEINTURE ET DERIVEE</b>
Adresse:	<b>Z. D'ACTIVITE LOT N°7 ALGER</b>

Exercice clos le	31/12/18
------------------	----------

### BILAN (ACTIF)

ACTIF	2018			2017
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>	522 400	522 400		
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	14 270 000		14 270 000	
Bâtiments	73 858 467	54 270 676	19 587 790	
Autres immobilisations corporelles	359 755 870	247 004 341	112 751 528	
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	394 957		394 957	
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 658 035		2 658 035	
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>451 459 729</b>	<b>301 797 418</b>	<b>149 662 311</b>	
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	619 423 748		619 423 748	
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	188 243 966	2 880 093	185 363 872	
Autres débiteurs	5 296 788		5 296 788	
Impôts et assimilés	79 911 580		79 911 580	
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	352 219 119		352 219 119	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>1 245 095 202</b>	<b>2 880 093</b>	<b>1 242 215 109</b>	
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>1 696 554 932</b>	<b>304 677 511</b>	<b>1 391 877 420</b>	

<b>IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION</b>	N.I.F 0 9 9 9 1 6 4 6 0 1 3 8 0 2 6
Désignation de l'entreprise:	SARL PEINTURE MIDY II
Activité:	FABRICATION DE PEINTURE ET DERIVEE
Adresse:	Z. D'ACTIVITE LOT N°7 ALGER

Exercice clos le	31/12/18
------------------	----------

### BILAN (PASSIF)

	2018	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	42 300 000	
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	135 523 813	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	359 329 045	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	175 009 706	
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>	<b>712 162 565</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	291 736 854	
Impôts	157 264 133	
Autres dettes	230 713 867	
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>	<b>679 714 855</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>1 391 877 420</b>	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## الملحق رقم 3: جدول حساب النتائج

<b>IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION</b>		N.I.F 0 9 9 9 1 6 4 6 0 1 3 8 0 2 6											
Désignation de l'entreprise: <b>SARL PEINTURE MIDY II</b>													
Activité: <b>FABRICATION DE PEINTURE ET DERIVEE</b>													
Adresse: <b>Z. D'ACTIVITE LOT N°7 ALGER</b>													
Exercice du <b>01/01/18</b>		au <b>31/12/18</b>											
<b>COMPTE DE RESULTAT</b>													

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		5 382 561		
Production vendue	Produits fabriqués	3 777 903 429		
	Prestations de services	7 658 684		
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		3 790 944 675		
Production stockée ou déstockée	42 138 605			
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>3 748 806 070</b>		
Achats de marchandises vendues	4 149 390			
Matières premières	2 778 505 493			
Autres approvisionnements	47 203 479			
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	4 028 122			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	4 361 000		
	Entretien, réparations et maintenance	7 998 371		
	Primes d'assurances	4 894 195		
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	9 751 500		
Autres services	Publicité	15 317 414		
	Déplacements, missions et réceptions	7 371 543		
		51 545 017		
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>2 935 125 528</b>			
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		<b>813 680 542</b>		
Charges de personnel	263 020 849			

... la suite sur la page suivante



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 1 6 4 6 0 1 3 8 0 2 6

Désignation de l'entreprise: SARL PEINTURE MIDY II

Activité: FABRICATION DE PEINTURE ET DERIVEE

Adresse: Z. D'ACTIVITE LOT N°7 ALGER

Exercice du 01/01/18 au 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT .....

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	42 937 121			
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>		507 722 571		
Autres produits opérationnels		1 783 381		
Autres charges opérationnelles	3 276 291			
Dotations aux amortissements	38 318 322			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V-Résultat opérationnel</b>		467 911 339		
Produits financiers		2 153 159		
Charges financières	24 075 893			
<b>VI-Résultat financier</b>	21 922 733			
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>		445 988 606		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats	86 659 561			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
<b>IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		359 329 045		

(\*) A détailler sur état annexe à joindre

## فهرس المحتويات التفصيلي

إهداء

شكر وعرهان

الملخص

I.....	الفهرس
V.....	قائمة الأشكال
VI.....	قائمة الملاحق
VII.....	قائمة المختصرات
ب-ح.....	مقدمة عامة
1.....	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
2.....	مقدمة الفصل الأول
3.....	المبحث الأول: تقديم المحاسبة التحليلية
3.....	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
3.....	الفقرة الأولى: لمحة تاريخية حول المحاسبة التحليلية
4.....	الفقرة الثانية: تعريف المحاسبة التحليلية
5.....	الفقرة الثالثة: مبادئ المحاسبة التحليلية
6.....	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية
6.....	الفقرة الأولى: أهداف المحاسبة التحليلية
8.....	الفقرة الثانية: وظائف المحاسبة التحليلية
9.....	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
10.....	الفقرة الأولى: أوجه التشابه
10.....	الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف

12.....	<b>المبحث الثاني: أسس تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة</b>
12.....	<b>المطلب الأول: متطلبات تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة</b>
12.....	الفقرة الأولى: مجال المحاسبة التحليلية وشروط تطبيقها
14.....	الفقرة الثانية: وسائل وتقنيات المحاسبة التحليلية
15.....	الفقرة الثالثة: مخاطر عدم استعمال المحاسبة التحليلية
15.....	<b>المطلب الثاني: مفاهيم حول نظام معلومات المحاسبة التحليلية</b>
15.....	الفقرة الأولى: مفهوم نظام المعلومات
16.....	الفقرة الثانية: مفهوم نظام معلومات المحاسبة التحليلية
18.....	<b>المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية</b>
18.....	الفقرة الأولى: اعتبارات نظام التكاليف
20.....	الفقرة الثانية: مقومات نظام التكاليف
21.....	المبحث الثالث: التكاليف والتكلفة النهائية
21.....	<b>المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف والتكلفة النهائية</b>
21.....	التكاليف
22.....	المصاريف
22.....	الأعباء
22.....	التكلفة النهائي
23.....	<b>المطلب الثاني: تصنيف التكاليف</b>
23.....	على حسب طبيعتها
23.....	على حسب الوظيفة في المؤسسة
24.....	على حسب علاقتها بالمنتج
24.....	على حسب حجم النشاط
25.....	على حسب عامل الزمن
25.....	على حسب علاقتها بالرقابة والمسؤولية

25.....	المطلب الثالث: مكونات التكاليف والتكلفة النهائية
25.....	الفقرة الأولى: مكونات التكلفة النهائية.....
27.....	الفقرة الثانية: طبيعة الأعباء التي تعالجها المحاسبة التحليلية
28.....	الفقرة الثالثة: حساب النتيجة التحليلية.....
30.....	خلاصة الفصل الأول
31.....	الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية
32.....	مقدمة الفصل الثاني
33.....	المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية الحقيقية (الأقسام المتجانسة)
33.....	المطلب الأول: تقديم الطريقة الكلية الحقيقية.....
33.....	الفقرة الأولى: نبذة عن الطريقة الكلية الحقيقية.....
34.....	الفقرة الثانية: مبادئ وأهداف الطريقة الكلية الحقيقية.....
34.....	المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة.....
35.....	الفقرة الأولى: تحديد الأقسام المتجانسة.....
35.....	الفقرة الثانية: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة.....
39.....	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة الكلية الحقيقية.....
39.....	الفقرة الأولى: مزايا الطريقة.....
40.....	الفقرة الثانية: عيوب الطريقة.....
41.....	المبحث الثاني: طرق أخرى لحساب التكاليف
41.....	المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني.....
41.....	الفقرة الأولى: تقديم طريقة التحميل العقلاني.....
43.....	الفقرة الثانية: تقييم طريقة التحميل العقلاني.....
44.....	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المباشرة.....
44.....	الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكاليف المباشرة.....
44.....	الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكاليف المباشرة.....



45.....	<b>المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة</b>
45.....	الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكاليف المتغيرة
47.....	الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة
48.....	<b>المطلب الرابع: طريقة التكلفة المعيارية</b>
48.....	الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكلفة المعيارية
50.....	الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكلفة المعيارية
51.....	<b>المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف</b>
51.....	<b>المطلب الأول: خطوات وأبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة</b>
51.....	الفقرة الأولى: تقديم محاسبة (نظام) التكاليف على أساس الأنشطة ABC
56.....	الفقرة الثانية: مميزات وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
57.....	<b>المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة (Target Costing)</b>
57.....	الفقرة الأولى: تقديم طريقة التكلفة المستهدفة
58.....	الفقرة الثانية: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة
59.....	<b>المطلب الثالث: مقارنة الطرق الحديثة مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف</b>
59.....	الفقرة الأولى: مقارنة نظام ABC مع الأنظمة التقليدية
60.....	الفقرة الثانية: مقارنة طريقة ABC مع طريقة الأقسام المتجانسة
61.....	الفقرة الثالثة: مقارنة طريقة التكلفة المستهدفة مع الطرق التقليدية
63.....	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>
64.....	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميدي بانتور 02</b>
66.....	<b>مقدمة الفصل الثالث</b>
67.....	<b>المبحث الأول: تقديم عام لشركة ميدي بانتور 02</b>
67.....	<b>المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميدي بانتور 02</b>
68.....	بطاقة تقنية للمؤسسة
68.....	<b>المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة ميدي بانتور 02</b>

68.....	الفقرة الأولى: مهام المؤسسة .....
69.....	الفقرة الثانية: أهداف المؤسسة .....
<b>69.....</b>	<b>المطلب الثالث: التنظيم العام للمؤسسة .....</b>
69.....	الفقرة الأولى: الهيكل التنظيمي للمؤسسة .....
70.....	الفقرة الثانية: شرح الهيكل التنظيمي .....
73.....	<b>المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في المؤسسة .....</b>
<b>74.....</b>	<b>المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة .....</b>
74.....	الأقسام الرئيسية .....
74 .....	الأقسام الثانوية .....
<b>74.....</b>	<b>المطلب الثاني: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة .....</b>
74.....	مصاريف اللوازم المكتبية .....
75.....	مصاريف الكهرباء .....
76.....	مصاريف الماء .....
77.....	مصاريف التنقلات والمهمات .....
77.....	مصاريف البريد والمواصلات .....
78.....	أعباء المستخدمين .....
<b>81.....</b>	<b>المطلب الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة .....</b>
81.....	قسم الإدارة .....
81.....	قسم الصيانة .....
<b>85.....</b>	<b>المبحث الثالث: حساب مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية .....</b>
<b>85.....</b>	<b>المطلب الأول: توزيع الأعباء غير المباشرة الخاص بورشة فينيل .....</b>
86.....	مصاريف الكهرباء الخاصة بالورشة .....
87.....	مصاريف الماء الخاصة بالورشة .....
87.....	مصاريف الضرائب والرسوم الخاصة بالورشة .....

88.....	الإهلاكات
88.....	مصاريف قسم الإدارة
88.....	<b>المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية</b>
88.....	الفقرة الأولى: تكلفة التمويل
91.....	الفقرة الثانية: تكلفة الإنتاج
95.....	الفقرة الثالثة: التكلفة النهائية
96.....	<b>المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لمنتجات الورشة فينيل ومردوديتها</b>
96.....	الفقرة الأولى: النتيجة التحليلية
97.....	الفقرة الثانية: مردودية منتجات الورشة فينيل وفق أسلوب التكلفة الكلية الحقيقية
98.....	<b>خلاصة الفصل الثالث</b>
101.....	<b>خاتمة عامة</b>
106.....	<b>قائمة المراجع</b>
110.....	<b>الملاحق</b>
111.....	الملحق 01: جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
120.....	الملحق 02: الميزانية
122.....	الملحق 03: جدول حساب النتائج



