

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

دور المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات
دراسة حالة مؤسسة ترافيس TRAVEPS

إشراف الاستاذ:
عبد القادر بن عمار

اعداد الطلاب:
ابراهيم التوجي
بلال عجايبة

المؤسسة المستقبلة: ترافيس (TRAVEPS)
فترة التربص: من 01 مارس 2023 الى 31 ماي 2023

السنة الجامعية
2023/2022

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم
التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

دور المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات
دراسة حالة مؤسسة ترافيس TRAVEPS

إشراف الأستاذ:
عبد القادر بن عمار

اعداد الطلاب:
ابراهيم التوجي
بلال عجالية

المؤسسة المستقبلة: TRAVEPS
فترة التربص: من 01 مارس 2023 الى 31 ماي 2023

السنة الجامعية
2023/2022

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل على نعمه وفضائله وعلى منه وتوفيقه لنا
الحمد لله على نعمة الإسلام والعلم وكفى بهما نعمة

وبعد

إلى كل الساعين في طريق العلم والمجد

إلى أستاذنا المشرف بن عمار عبد القادر ومؤطرنا في المؤسسة يحيياوي امين تحية
وتقدير وعرفان لهما لما بذلاه من مجهودات لرفع الرؤية معنا ولمواجهة الصعاب
والحواجز جعلكمما الله نبراسا للعلم وشعاعا للفكر أغناكمما الله بعلمكما ببارك الله لكما وبارك
الله فيكما

ونتوجه بالشكر أيضا إلى كل المساهمين بعملهم وعطائهم ومؤازرتهم لجهدنا في هذا
العمل إلى كل من تفضل بفضل الله وقدم لنا يدا نذكرها فنشكرها فإن لم نذكرها فعند الله
جزاؤها

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة أساتذة وعمال المدرسة العليا للتجارة على ما بذلوه من
مجهودات قصد مساعدتنا في إتمام هاته المذكرة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع والذي هو ثمرة جهود من البذل والإصرار
إلى من هم أحق بمشاركتي في أجره وجزائه
إلى من هينا لي الوسط الأخلاقي الذي اعتز به وأرشداني إلى الوسط العلمي والمعرفي
الواسع الذي مازلت وسأضل أتعلم فيه إلى يوم الدين
إلى من قال في حقهما الرحمان عز وعظم شأنه " وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا "
والدي ووالدتي حفظهما الله ورعاهما وأطال في عمرهما
إلى إخوتي وأخواتي الذين ساعدوني وكانوا لي خير سند راجيا من المولى عز وجل أن
يرزقهم العلم والمعرفة
إلى كل من أثار دربي بالعلم والكلمة الطيبة، أساتذتي جميعا، رفقاء الدراسة أصدقائي وكل
من قدم لي الدعم والمساعدة
إلى كل من يؤمن بالعلم والعمل من أبناء هذا الوطن الغالي ويكدون من أجل ازدهار
الجزائر ورفقيها بين الأمم
إلى وطني الغالي الجزائر حفظه الله من كل سوء
إلى من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي.

الإهداء

أهدي هذا العمل الثمين الى كل من عزز في قيم الاخلاق والتربية
الى كل من علمني حرفا
والى والدي الحبيبين وكامل اسرتي العزيزة
والى كل صديق وفي.

الفهرس

الفهرس
الشكر والعرفان
الاهداء
الفهرس
قائمة الأشكال
قائمة الجداول

أ-ت	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية والتكاليف
2	مقدمة الفصل:
3	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها
5	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية
8	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
10	المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف
11	المطلب الأول: مفاهيم متعلقة بالتكاليف
12	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
16	المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف والتكلفة النهائية
17	المبحث الثالث: طريقة التكلفة الكلية (نموذج الأقسام المتجانسة)
17	المطلب الأول: عموميات حول نموذج الأقسام المتجانسة
18	المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة
27	المطلب الثالث: مزايا وعيوب طريقة الأقسام المتجانسة
28	المبحث الرابع: طرق التكاليف الجزئية ونظام التكاليف على أساس الانشطة
28	المطلب الأول: طريقة التكلفة المتغيرة
30	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
31	المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
35	خلاصة الفصل:
36	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار
37	مقدمة الفصل:
38	المبحث الأول: عموميات حول عملية صنع القرار
38	المطلب الأول: مفهوم القرار
39	المطلب الثاني: مراحل عملية صنع القرار

42	المطلب الثالث: الفرق بين عملية صنع القرار وعملية اتخاذ القرار
43	المطلب الرابع: معوقات عملية صنع القرار
48	المبحث الثاني: تحليل القرارات في عملية اتخاذ القرار
49	المطلب الأول: تحليل القرارات
54	المطلب الثاني: ظروف عملية اتخاذ القرار
57	المطلب الثالث: تصنيفات القرار
60	المطلب الرابع: أهمية اتخاذ القرار في المؤسسة
60	المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار
61	المطلب الأول: المعلومات والملائمة
62	المطلب الثاني: سلوك التكاليف واتخاذ القرار
63	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار
64	المطلب الرابع: طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار
70	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية "Traveps"
71	المبحث الأول: تقديم المؤسسة
72	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
72	المطلب الثاني: عرض منتجات المؤسسة
73	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
74	المبحث الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة Traveps
74	المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة
76	المطلب الثاني: التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة
94	المطلب الثالث: تحديد وحدات العمل
95	المطلب الرابع: نموذج حساب التكاليف والنتيجة التحليلية
99	المطلب الخامس: تحليل النتائج والتعليق عليها
100	خلاصة الفصل
101	خاتمة عامة
104	قائمة المراجع
108	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الجدول رقم 1	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.....	10
الجدول رقم 2	أنماط الشخصية وأساليب حل المشكلات واتخاذ القرارات.....	45
الجدول رقم 3	نموذج مصفوفة القرارات.....	50
الجدول رقم 4	نموذج مصفوفة القرارات في حالة التأكد التام.....	55
الجدول رقم 5	مثال عن مصفوفة القرارات في حالة التأكد التام.....	55
الجدول رقم 6	يوضح الأقسام الرئيسية والثانوية للمؤسسة.....	75
الجدول رقم 7	يوضح توزيع اعباء الكهرباء.....	77
الجدول رقم 8	يوضح توزيع اعباء الوقود.....	77
الجدول رقم 9	يوضح مساحة اقسام المؤسسة.....	78
الجدول رقم 10	يوضح مفاتيح توزيع اعباء التأمينات على الاخطار الصناعية.....	79
الجدول رقم 11	يوضح مفاتيح توزيع مصاريف البريد والاتصالات.....	80
الجدول رقم 12	يوضح مفاتيح توزيع اعباء المستخدمين.....	81
الجدول رقم 13	يوضح مساحة ورشات الانتاج.....	82
الجدول رقم 14	يوضح مفاتيح توزيع م ا م خ ق عن المعدات المكتبية.....	83
الجدول رقم 15	يوضح التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة.....	85
الجدول رقم 16	مفاتيح توزيع اعباء الادارة على الاقسام الاخرى.....	91
الجدول رقم 17	مفاتيح توزيع اعباء قسم الصيانة على الاقسام الاخرى.....	91
الجدول رقم 18	يوضح التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة.....	93
الجدول رقم 19	يوضح تحديد تكلفة وحدة العمل.....	95
الجدول رقم 20	يوضح حساب تكلفة الشراء.....	96
الجدول رقم 21	يوضح حساب تكلفة شراء المواد المستهلكة الاخرى.....	96
الجدول رقم 22	يوضح حساب تكلفة الانتاج قبل التغليف.....	97
الجدول رقم 23	يوضح حساب تكلفة الانتاج النهائية.....	98
الجدول رقم 24	يوضح حساب التكلفة النهائية.....	98
الجدول رقم 25	يوضح حساب النتيجة التحليلية.....	98

قائمة الاشكال

- الشكل رقم 1 حياة المنشأة بنظرة المحاسبة العامة.....9
- الشكل رقم 2 يوضح الأسس التي تقوم على تصنيف التكاليف.....12
- الشكل رقم 3 الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.....15
- الشكل رقم 4 الانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية.....16
- الشكل رقم 5 ملخص لطريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكلفة النهائية.....24
- الشكل رقم 6 خطوات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....33
- الشكل رقم 7 العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.....48
- الشكل رقم 8 نموذج شجرة القرارات.....51
- الشكل رقم 9 الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....73

قائمة المختصرات

اختصار المصطلح	الاسم الكامل للمختصر
ا غ م	أعباء غير مباشرة
م ا م خ ق	مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
ABC	Activity Based Costing

ملخص

حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرغوبة تقوم باستخدام الأدوات والتقنيات الخاصة بمراقبة التسيير ومن أهم هذه الأدوات المحاسبة التحليلية. في عالم الأعمال الديناميكي، تلعب عملية اتخاذ القرار دوراً حاسماً في تشكيل توجهات ونتائج المؤسسات. إنها وظيفة مميزة تتطلب أحكاماً موضوعية مدعومة بمعلومات وتحليلات مفصلة بقدر الإمكان، ضمن هذه العملية فإن النظر في معلومات التكاليف واستخدامها في المؤسسة أمر أساسي ولا يمكن تجاهله. المحاسبة التحليلية بطرقها المختلفة تعد أداة إدارية ضرورية لتوفير المعلومات وتحليل تكاليف المؤسسة بشكل مفصل حتى يستند عليها المديرون وصناع القرار في اتخاذ القرارات. ومن هنا طرح الموضوع ومحاولة الإجابة على السؤال: "كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟"

تستمد أهمية الدراسة من تركيزها على الموضوع الموسوم:

" دور المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات: دراسة حالة مؤسسة TRAVEPS."

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في عملية تقييم التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية وتأثيرها في عملية اتخاذ القرار، مع التركيز على دراسة حالة مؤسسة TRAVEPS، بعد التشخيص بأن المؤسسة لا تطبق المحاسبة التحليلية. تهدف الدراسة أيضاً إلى توضيح مفاهيم مختلفة تتعلق بالمحاسبة التحليلية والتكاليف، وتبيين أهمية المحاسبة التحليلية في تحليل البيانات المالية وتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات استراتيجية تعود نتائجها بالنفع على المؤسسة. تم التوصل إلى النتائج الملخصة كما يلي:

- ضرورة تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية
- أهمية المحاسبة التحليلية تكمن في الطرق المتبعة لحساب التكاليف وتحليلها حسب حالة المؤسسة وغاية المديرون منها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المديرون ومتخذي القرار
- تحقيق النتائج الإيجابية للمؤسسة لا تتحقق إلا بالاستغلال الأمثل للموارد وعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية
- تنوع طرق حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية، واختلاف المعلومات التي توفرها كل واحدة وكيفية مساهمتها في اتخاذ القرار يفرض على المؤسسة التوفيق بين طبيعة ونوع البيانات التي تحتاجها في عملية اتخاذ القرار ونوع الطريقة المستخدمة.

Résumé

Afin que l'organisation puisse atteindre les buts qu'elle souhaite atteindre, elle utilise des outils et des techniques de contrôle de gestion, dont la plus importante est la comptabilité analytique. Dans le monde dynamique des affaires, la prise de décision joue un rôle crucial dans l'orientation et les résultats des organisations. Il s'agit d'une fonction distincte qui exige des dispositions objectives appuyées par des informations et des analyses détaillées dans la mesure du possible. Dans ce processus, la prise en compte et l'utilisation de l'information sur les coûts dans une entreprise sont essentielles et ne peuvent être ignorées. La comptabilité analytique sous ses diverses formes est un outil de gestion nécessaire pour fournir de l'information et analyser les coûts de l'organisation en détail afin que les gestionnaires et les décideurs puissent fonder leurs décisions. D'où le sujet et la tentative de répondre à la question : "Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à opérationnaliser le processus décisionnel au sein de l'institution économique?"

L'importance de l'étude découle de son accent sur le thème marqué:

"Le rôle de la comptabilité analytique dans la prise de décision et l'évaluation : une étude de cas de TRAVEPS."

Cette étude vise à déterminer le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'évaluation des coûts au sein de l'entreprise économique et son impact sur le processus décisionnel, en mettant l'accent sur l'étude de cas de TRAVEPS, après le diagnostic que l'institution n'applique pas la comptabilité analytique. L'étude vise également à clarifier différents concepts de comptabilité analytique et de coûts, à démontrer l'importance de la comptabilité analytique dans l'analyse des états financiers et à fournir l'information nécessaire pour prendre des décisions stratégiques qui profitent à l'organisation.

Voici un résumé des résultats :

- Nécessité d'appliquer la comptabilité analytique dans les institutions économiques
- L'importance de la comptabilité analytique réside dans les méthodes utilisées pour calculer et analyser les coûts en fonction du statut de l'institution et de l'objectif de ses gestionnaires, ainsi que les privilèges qu'elle offre pour servir le marcheur et les décideurs
- Les résultats positifs de l'organisation ne peuvent être obtenus que par une utilisation optimale des ressources et des composantes de la production, qu'elles soient humaines ou matérielles
- La diversité des méthodes d'établissement des coûts en comptabilité analytique, les différents renseignements que chacun fournit et la façon dont il contribue à la prise de décisions exigent que l'organisation concilie la nature et le type de données dont elle a besoin dans le processus décisionnel avec le type de méthode utilisée.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

تعتبر المؤسسة الركييزة الأساسية لإنعاش الاقتصاد الوطني نظرا لدورها في تكوين الثروة وتحقيق الأرباح، لذلك لا بد من البحث عن طرق التسيير الأمثل لها، وهذا يحتاج إلى التكيف مع التوجهات والتغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي، وحتى تتمكن المؤسسة من مسايرة هذا التطور وتحديد التحديات التي تواجهها والفرص المتاحة لها يستلزم المرونة في اتخاذ القرارات المناسبة التي من شأنها التقليل من المخاطر إلى حد أدنى ومحاولة تحقيق الأهداف المنشودة مثل محاولة التموضع في السوق من أجل ضمان الاستمرارية وهذا يكون بالاستخدام الرشيد لأحدث التقنيات وأدوات مراقبة التسيير.

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة بدون تفرقة بين المنتجات والأعباء، لكن رغم أهميتها فإن المعلومات التي توفرها ليست كافية لعرض تحليل أكثر دقة للنشاط وبشكل مفصل، وهذا النقص أو العجز دفع إلى البحث عن وسيلة أخرى، فجاءت المحاسبة التحليلية التي تمثل إحدى أدوات مراقبة التسيير التي تتكامل مع الأدوات الأخرى وباعتبارها أداة إدارية، لتجعل بقاء المؤسسة مرهونا بتطبيقها والتحكم فيها باعتبار أن المسير بحاجة دوما إلى معلومات محاسبية ومالية دقيقة ومفصلة تسمح باتخاذ القرارات اللازمة القادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء التي قد تحدث.

وكثيرا ما ينظر للمحاسبة التحليلية من الجانب الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف والنتيجة التحليلية، ولكن في الحقيقة هي أوسع من ذلك إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات.

إن المسيرين دائما في مواجهة عملية اتخاذ القرار والمفاضلة بين مختلف البدائل الممكنة سواء كانت لاقتناص فرصة متاحة أو لحل مشكلة بشكل يتماشى مع الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وللقيام بذلك بفعالية لا بد من المعرفة الشاملة وتوفير مصدر معلومات دقيقة وملائمة للظروف والموضوع المراد اتخاذ القرار بشأنه.

إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تقييم التكاليف وعملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟

ومن هذه الإشكالية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية:

- ما هي المحاسبة التحليلية؟
- هل هناك ضرورة لتطبيق المحاسبة التحليلية؟
- كيف تتم عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الطرق المستعملة لحساب التكاليف؟ كيف تساهم كل طريقة في اتخاذ القرارات؟
- هل يستلزم على المؤسسة توفرها لبعض الإمكانيات او المؤهلات لتطبيق المحاسبة التحليلية؟

الفرضيات:

تم وضع فرضيات للتحقق منها كإجابة على الأسئلة الفرعية:

- المحاسبة التحليلية أداة لدراسة التكاليف بشكل مفصل وتحديد التكلفة النهائية لتوظيفه في اتخاذ القرارات.
- لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الاستغناء عن المحاسبة التحليلية.
- عملية اتخاذ القرار هي عملية تتكون من سلسلة خطوات يجب اتباعها اعتمادا على مصدر للمعلومات.
- طرق المحاسبة التحليلية الشائعة الاستخدام هي: طريقة الأقسام المتجانسة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التحميل العقلاني.
- يستلزم تطبيق المحاسبة التحليلية وجود بعض المتطلبات مثل انشاء قسم يختص بمتابعة عمل الآلات بدقة.

أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب والدوافع التي أدت إلى دراسة هذا الموضوع:

(أ) أسباب موضوعية:

- استغناء بعض المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية.
- إبراز أهمية المحاسبة التحليلية وضرورتها ودورها في اتخاذ القرارات، رغم عدم إلزاميتها من الجانب القانوني.
- سعي المؤسسات نحو تدنية تكاليفها والتحكم فيها وتحديد المسؤوليات.

(ب) أسباب ذاتية:

- الدافع الشخصي لدراسة هذا الموضوع.
- محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية.

- زيادة المعرفة والتعمق أكثر في الموضوعين: المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار.

أهداف وأهمية الدراسة:

- إبراز ضرورة المحاسبة التحليلية وأهميتها كمصدر للمعلومات في عملية اتخاذ القرار.
- تحفيز المؤسسات الاقتصادية على التحكم في تكاليفها.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع، إذ أن جل الكتب تقتصر على تقنيات وكيفية الحساب.
- نقص المؤلفات والدراسات التي تهدف الى تطبيق نظام محاسبة تحليلية في المؤسسات واقتصارها على الجانب النظري.
- جهل أو بساطة التنفيذ لعملية اتخاذ القرار من طرف المؤسسات.

منهج البحث:

في هذه دراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري في عرض المفاهيم والمعلومات وتوضيح الجوانب المختلفة للمحاسبة التحليلية وعملية اتخاذ القرارات.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فلقد اعتمد على منهج دراسة الحالة بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع في المؤسسة، كما استُخدم المنهج التحليلي في تفسير المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج، وتم الاعتماد أيضا على المنهج التاريخي عند سرد نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها.

هيكل البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، الفصلين الأول والثاني يخصان الجانب النظري والفصل الثالث تطبيقي. حيث تطرق الفصل الأول للمحاسبة التحليلية والتكاليف من خلال المفاهيم الأساسية والطرق المختلفة في حساب التكاليف وتصنيفها وكذا أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة، أما الفصل الثاني فتناول نظرة شاملة لمختلف جوانب عملية اتخاذ القرار وإبراز دور المحاسبة التحليلية في هذه العملية. أما الفصل الثالث التطبيقي فتضمن دراسة حالة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية المتخصصة في صناعة الزبدة والمارجرين (TRAVEPS)، حيث تم تقديم هذه المؤسسة ثم محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية فيها بطريقة التكلفة الكلية (نموذج الأقسام المتجانسة)، وإظهار دور هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار.

**الفصل الأول: الإطار
النظري للمحاسبة التحليلية
والتكاليف**

مقدمة الفصل:

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات لتحسين أدائها وتحقيق أهدافها المالية وتحقيق ميزة تنافسية في السوق. فهي تهتم بتحليل وتقدير تكاليف الإنتاج والخدمات التي تقدمها المؤسسة، وتعطي نظرة واضحة ومفصلة حول تكلفة المنتجات والخدمات، وتعد وسيلة ضرورية لتيسير عملية اتخاذ القرارات على المديرين والمديرين؛ ولتحقيق هدف المحاسبة التحليلية في حساب سعر التكلفة للمنتجات وتحليل التكاليف فهي تعتمد على طرق أو مختلفة في كيفية حساب وتحميل التكاليف.

في هذا الفصل سنقوم بدراسة الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة التحليلية والتكاليف.

ندرس هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف
- المبحث الثالث: طريقة الأقسام المتجانسة
- المبحث الرابع: طرق التكاليف الجزئية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهم التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير التي تستعملها المؤسسات لضمان أفضل تسيير ممكن لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة؛ وذلك راجع لكيفية حسابها للتكاليف وتحليلها وتقديم مفصل للمعلومات.

وسنحاول الإلمام بهذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها؛
- أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية؛
- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها

يمكن القول إن الظهور الفعلي للمحاسبة التحليلية كان خلال الثورة الصناعية، فبالانتشار الواسع للصناعات والمشاريع الاقتصادية اشتدت المنافسة بين المؤسسات مما دفعها لمعرفة تكاليفها وتحليلها من أجل تخفيضها إلى أدنى حد من أجل المنافسة والحفاظ على الحصة السوقية وضمان الاستمرارية؛ وهذا جاء بسبب قصور المحاسبة العامة على توفير المعلومات بشكل مفصل.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي¹:

(أ) **المحاسبة التحليلية التقليدية:** في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت معظم المؤسسات من الحجم الصغير، والسوق هو محور اتخاذ القرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو النظام المتبع الذي يقوم على تسجيل كافة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة غير كافية وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة مع ظهور أزمة الكساد الكبرى لسنة 1929²، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.

(ب) **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث أدى تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة ونشوء المؤسسات الذي شهدته تلك الفترة أدى إلى ظهور واشتداد

¹ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص 7-8.

² اصطلاح يطلق على الأزمة التي نتجت عن تدهور معدلات النمو الاقتصادي في معظم دول العالم عام 1929 وانتهت في ثلاثينيات القرن الماضي أو بداية أربعينيات القرن نفسه في أوقات مختلفة. يعتبر الكساد الكبير أكبر وأهم فترة تدهور اقتصادي عرفها التاريخ الحديث، ويعتبر في القرن الحالي مؤشرا لقياس العمق الذي يمكن أن يهوي إليه الاقتصاد العالمي.

المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في نشاطها وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى وتحقيق أكبر هامش ربح ممكن مع دراسة التكاليف بمختلف أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية (معيارية)، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الموازنات، ومعرفة عتبة مردوديتها. يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي.

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية

لقد أطلق على المحاسبة التحليلية تسميات عديدة مثل: محاسبة التكاليف، محاسبة التسيير، المحاسبة الصناعية وغيرها؛ وعلى غرار اختلاف التسميات فقد اختلفت أيضا التعريفات والمفاهيم الخاصة بها باختلاف الكتاب والمختصين في مجال المحاسبة.

ومن أبرز تعاريف هذا المصطلح ما يلي:

التعريف الأول: "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات."¹

التعريف الثاني: "ان محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والادارية وهي أداة هادفة فكل اجراء من اجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الادارة فهي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة ادارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها ادارة المشروع يوما بعد يوم."²

¹ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

² بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10.

التعريف الثالث: "محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة".¹

التعريف الرابع: "يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها نظاماً لإدارة التكلفة يعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية في تجميع وتسجيل وتبويب عناصر التكاليف المختلفة بغرض تقديم البيانات التاريخية والمحددة مقدماً -على حد سواء- اللازمة في قياس ورقابة تكلفة المنتج النهائي (سلع/خدمات)، وأيضاً مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية وكذلك المفاضلة بين البدائل القرارية المختلفة".²

إن كل هذه التعاريف وإن اختلفت شكلاً وصياغة إلا أنها تشترك في المضمون وتصب في معنى واحد، ويمكننا الاستنتاج بأن المحاسبة التحليلية هي فرع من فروع المحاسبة وإحدى أدوات مراقبة التسيير التي توظفها المؤسسة الاقتصادية لتحليل وتفسير التكاليف ومعالجة البيانات من أجل الوصول إلى نتائج مفصلة يمكن الاستناد عليها من طرف المسيرين لاتخاذ القرارات الرشيدة التي يعود نفعها على المؤسسة وأدائها.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: أهداف المحاسبة التحليلية

تعتمد المؤسسات على المحاسبة التحليلية لتحقيق مجموعة أهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها، وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار الملائم.³
- الرقابة على عناصر التكاليف: تتم مزاولة الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة بالخطة الموضوعية لكشف الانحراف ومعرفة أسباب ذلك والتقرير عنه.⁴
- متابعة مراحل تطور المردودية واتخاذ القرارات الرشيدة:⁵

¹ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص 13-14.

² عباس سميرة، محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة قسم المحاسبة، مصر، 2022، ص 02.

³ خليل إبراهيم وعبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 31.

⁴ طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 31.

⁵ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 49.

المحاسبة التحليلية تسمح بدراسة المردودية على مستويات مختلفة (ورشات، طلبيات، استثمارات، أقسام، فروع إنتاج...)، حيث أن المعرفة المعمقة لأداء ومردودية أقسام المؤسسة تسمح باتخاذ القرارات الموضوعية التالية:

- تسريع وتيرة نشاط المؤسسة أو البحث عن نشاطات أخرى.
 - التخطيط للموارد النادرة، مصادر التمويل، اليد العاملة المؤهلة، المواد الأولية.
- تحديد قيمة المخزون باستعمال طريقة الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج.¹
- القيام بتقديرات Prévisions للأعباء والنواتج²: تلعب المحاسبة التحليلية دورا في تقييم موازنات المؤسسة.
- فإذا كانت المحاسبة التحليلية أسلوب يسمح بإنشاء ومعالجة المعلومة لجعلها مفيدة لاتخاذ القرار، فإن التسيير التقديري هو شكل من أشكال استعمال هذه المعلومة. ومن خلالها يتمكن التسيير الموازني بالوصول إلى أهدافه عن طريق:

- إعداد تقديرات كلية أو مخصصة
 - متابعة الإنجازات
 - تحديد الفروقات: إنجازات - تقديرات.
 - تحليل الفروقات للسماح باتخاذ القرارات التصحيحية.
- المساعدة في اتخاذ قرارات التسيير³: توفر المحاسبة التحليلية معلومات تستند عليها الدراسات والاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل المؤسسة.
- عندما تعمل المؤسسة على إنجاز مشروع، تعتمد في دراستها لجوانب وملف هذا المشروع على معطيات محاسبية تخص هيكل التكاليف، كأن تتساءل عما إذا كان من الأحسن القيام بالصنع المباشر لمنتوج ما أو اللجوء للمصادر الخارجية؟ هل من المفيد للمؤسسة شراء وصيانة شاحنات لتسليم البضائع، أو على العكس من المفيد لها استئجارها؟ وحتى في مرحلة الركود لبعض المنتجات لا بد للمؤسسة من أن تتخذ قرارات حول ما إذا كان سحب هذا المنتوج من السوق سيؤثر على نتائجها بشكل سلبي. وإذا كان كذلك، فما هي آثار السحب على ميزانية المؤسسة؟

¹ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص ص 119-120.

³ نفس المرجع، ص 120.

كل هذه الدراسات التي يطلق عليها دراسة الفرص الضائعة، تمر حتما على عملية تحليل مقارن للتكاليف ويكون للمعلومات المحصل عليها من خلال هذه التحاليل أهمية استراتيجية. ومن هذا المنظور فإنه يتوجب على المحاسبة التحليلية أن تنظم نفسها لكي تكون مستعدة لتوفير بعض العناصر الرقمية الضرورية للقرار.

- إعداد التقارير الدورية¹: حيث تعتبر من أهم أهداف المحاسبة التحليلية حيث تقدم تقارير عن النشاط من أجل تحديد نقاط القوة والضعف فيه. وكذلك تقوم بتزويد الإدارات بمختلف البيانات، وكميات الإنتاج والطاقات المشغلة وغير المشغلة، أو مختلف المعدلات الخاصة بالإنتاج والتكاليف وهذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم.
- حساب نتيجة المؤسسة: النتيجة في المؤسسة هي الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية، فعلى أساس هذه التكلفة يتحدد سعر البيع، وبالتالي فالمردودية تتحدد على أساس النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.²
- تحديد سعر بيع المنتج حيث أن: $\text{سعر البيع} = \text{التكلفة النهائية} + \text{هامش الربح}$.³

الفرع الثاني: أهمية المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية ورغم عدم إلزاميتها القانونية إلا أن على المؤسسات الاقتصادية استعمالها وتوظيفها وخاصة في ظل المنافسة لضمان تموضع في السوق، لما لها من دور بالغ في تحليل التكاليف ومن ثم العمل على تخفيضها ومساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وسنحاول تلخيص أهمية المحاسبة التحليلية كما يلي:

تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في الحاجة للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي توفرها، فهي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات الصحيحة التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة، كما تتيح للمديرين وصناع القرار القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بشكل صحيح ودقيق. وبالتالي اكتسبت أهمية لأنها تشكل مورد اقتصادي قيم للمعلومات. وتتحدد قيمتها من خلال فائدتها الكمية والنوعية والزمانية في بيئة الأعمال التي تتميز بالتغيرات السريعة والتطور المستمر للأهداف والبدائل والوسائل؛ لذا يجب أن يكون هناك تدفق مستمر للمعلومات لتمكين صانعي القرار من تخطيط وإدارة الأعمال، وتحديد الأداء وقياس الحالة المالية لكل وحدة عمل.⁴

¹ لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² أويختي نصيرة وبن عزة محمد، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات: دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة المدينة، المجلد 02، العدد 01، جانفي 2014، ص 123.

³ نفس المرجع، ص 123.

⁴ محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011، ص 54.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

إن المحاسبة العامة تركز على تسجيل العمليات المالية اليومية وإعداد التقارير المالية، بينما المحاسبة التحليلية تركز على تحليل هذه المعلومات وتحويلها إلى معلومات استراتيجية تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات. ولا يمكن مسك محاسبة تحليلية بدون توفر معلومات من المحاسبة العامة، حيث تعتمد عليها في توفير البيانات المالية الأساسية، وتساعد في تطوير وتحسين ممارسات المحاسبة العامة.

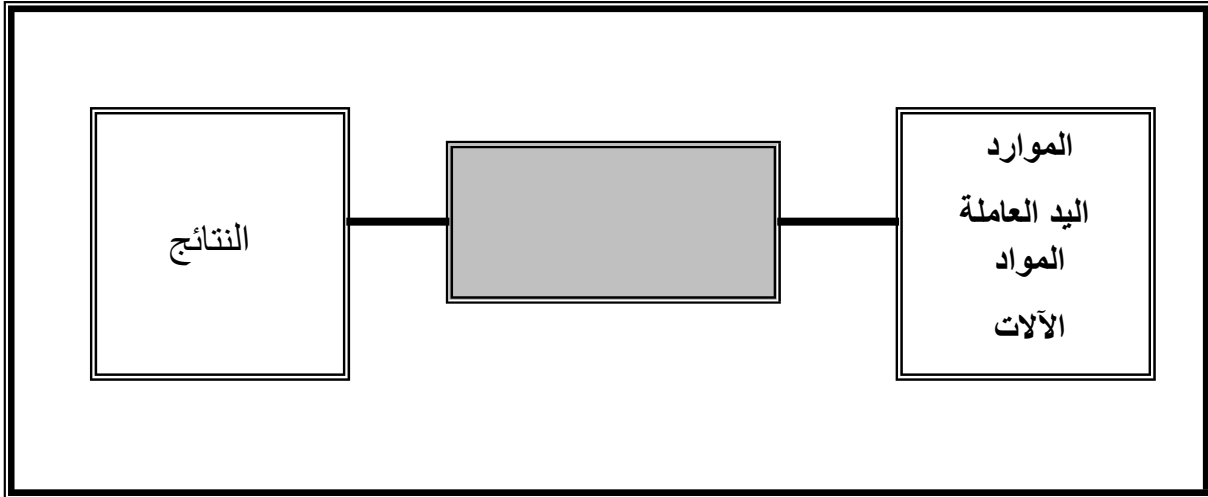
وفيما يلي نوضح العلاقة بينهما:¹

- المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة العامة إنما هما متكاملتين، ويرجع ظهور المحاسبة التحليلية أساسا إلى النقائص الموجودة في المحاسبة العامة فيما يخص التسيير، وعجزها عن إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة التي تساعد في التحكم في عناصر التكاليف قصد خفضها. كما تحتاج الإدارة إلى بيانات تمتاز بالتنبؤ قصد تقييم البدائل واتخاذ القرارات، وتعتبر المحاسبة التحليلية مكملة للمحاسبة العامة لأنها تمكن من تقييم بعض عناصر الأصول (استثمارات، مخزونات، منتوجات...).
 - هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، حيث توفر لهذه الأخيرة معلومات حول تكاليف الإنتاج، كما تحدد تكلفة وحركة المخزون بأنواعه. وهناك بعض المالىين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية.
- الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية يكمن في عملية تحويل الموارد إلى نتائج وهي الممثلة بالعلبة السوداء بالنسبة للمحاسبة العامة (المالية) كما هو مبين في الشكل الموالي:²

¹ لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 130.

الشكل رقم 1 حياة المنشأة بنظرة المحاسبة العامة



المصدر: درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 130.

بينما المحاسبة التحليلية تفتح العلبه السوداء التي تمثل عملية تحويل الموارد إلى نتائج بتحليل التكاليف حسب عناصرها وهي تحلل الموارد والوسائل المستخدمة حسب مراكز المسؤولية والمنتجات للحصول على النتائج بشكل مفصل وتوريد تلك المعلومات المحصل عليها للمسيرين والمسؤولين من أجل تيسير عملية اتخاذ القرار.¹

وفيما يلي نذكر أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة:

الفرع الأول: أوجه الشبه

تحلل المحاسبين تسيير المؤسسة، تعالج المحاسبة التحليلية نفس المعطيات الأساسية التي تعالجها المحاسبة العامة، كلتا المحاسبين تصلان إلى نفس النتيجة، يتبعان لنفس المبادئ المحاسبية، المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (أصول وخصوم) تمهد لإعداد الميزانية الختامية، وحساب صافي المركز المالي، والمحاسبة التحليلية تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها، بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام، والإنتاج قيد التنفيذ.²

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

رغم تباين العلاقة بين المحاسبين ووجود نقاط تشابه بينهما، إلا أن هذا لا يفي وجود اختلافات بينهما والتي يلخصها الجدول الآتي:

¹ نفس المرجع، ص 130.

² أيمن هشام عزريل، المحاسبة التحليلية وأهميتها في الشركات، مجلة المحاسب العربي، مركز المحاسب العربي للتدريب وتكنولوجيا المعلومات، العدد 30، 2015، ص 15.

الجدول رقم 1 أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

وجه المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وحدة المحاسبة	المنشأة ككل	الإدارات وأقسام ومراكز النشاط
الفترة المحاسبية	السنة المالية	الفترة التكاليفية (يوم، أسبوع، شهر)
نوعية البيانات	مالية (بالقيمة)	كمية ومالية (بالحجم والقيمة)
أساس إعداد البيانات	تستخدم البيانات الفعلية	تستخدم البيانات الفعلية والتقديرية
درجة التفصيل	بيانات شاملة واجمالية	بيانات تفصيلية وتحليلية
نوعية التقارير	خارجية والزامية	داخلية واختيارية
الجهة المستفيدة من التقارير	المديرية والغير (الدائنون، المستثمرون الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب)	أطراف داخلية للمنشأة
معايير إعداد التقارير	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية ملزمة ومتفق عليها	يتم إعداد التقارير وفقا للأسس والقواعد التي تضعها إدارة المنشأة
الهدف من التقارير	تحديد نتيجة الأعمال بغرض عرضها على الجهات لتقييم أداء المؤسسة	تحديد تكلفة وحدة المنتج، الرقابة على التكاليف، مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات

المصدر: صلاح بسيوني عيد وآخرين، محاسبة التكاليف، دار التنمية، مصر، 2019، ص ص 14-15.

المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف

كما رأينا سابقا فإن المحاسبة التحليلية تعمل على تحديد تكلفة المنتجات أو الأقسام أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، التي تسعى لتحقيق أقصى ربح ممكن في حدود الموارد والوسائل المتاحة، وفي مواجهة المنافسة الحادة لا بد عليها من التحكم في التكاليف ومراقبتها من أجل تخفيضها وتحديد سعر البيع الأمثل لكسب الميزة التنافسية ضد نظيراتها في السوق، لذا سنتطرق لهذا المبحث نظرا لأهميته ونحاول الإلمام به من خلال العناصر التالية:

- مفاهيم متعلقة بالتكاليف؛
- تصنيف التكاليف؛
- العناصر المكونة للتكاليف والتكلفة النهائية.

المطلب الأول: مفاهيم متعلقة بالتكاليف

بداية من المهم توضيح مفهوم المصطلحات التالية وتجنب الخلط بينهما:¹ المصروف، العبء والتكلفة.

المصروف: "المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل النقود".

العبء: "العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك ... الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بعبارة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم".

"إن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج على أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء."²

التكلفة: "التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين، أو مجموعة منتوجات، أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع".

كما يمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بأنها "تضحية Sacrifice مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل."³ أو "تضحية بموارد اقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة بهدف إنتاج سلعة أو خدمة أخرى"⁴ أو "هي كمية الموارد الاقتصادية

¹ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

² محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006، ص 08.

³ صلاح ببيوني عيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁴ فتح الرحمن الحسن المنصور وبابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، اليمن، 2009، ص 13.

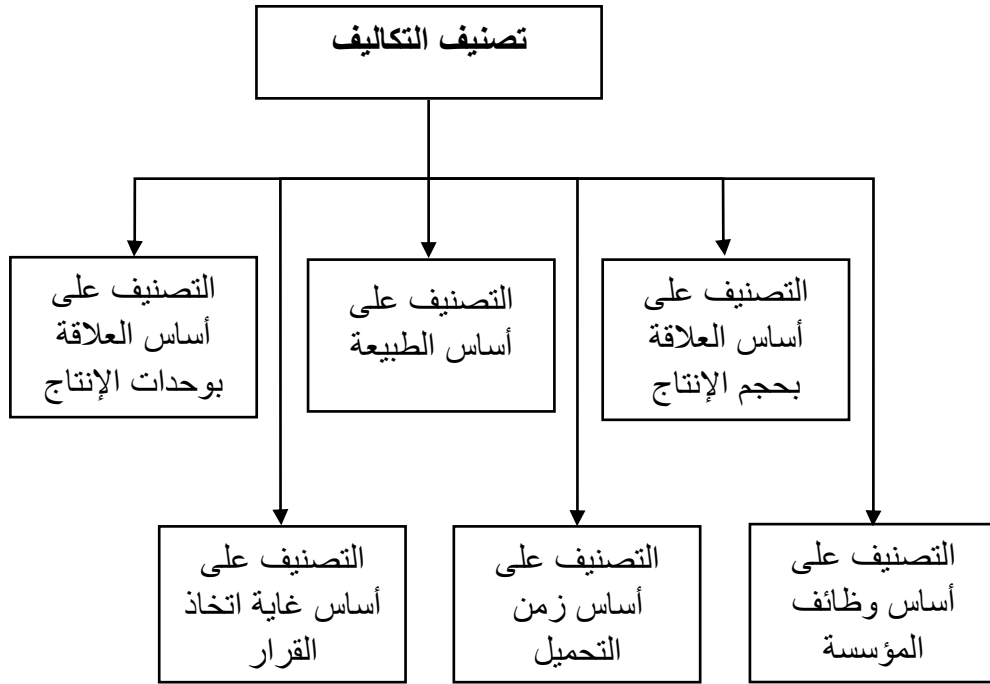
التي تستخدم في سبيل الحصول على منفعة (إنتاج سلعة / تأدية خدمة) في الحاضر أو في المستقبل (أي أن إنفاق هذه المبالغ يتم قبل الحصول على المنفعة)¹.

من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن التكلفة هي مجموع الأعباء المتحملة لغرض إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة، بمعنى توجد التكلفة كلما تحملت المؤسسة أعباء ترتبط بأي مرحلة من مراحل الإنتاج (التموين، الإنتاج، التوزيع).

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف على أساس عدة معايير نذكر منها الأهم كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2 يوضح الأسس التي تقوم على تصنيف التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الأردن، 2009، ص 33-34.

الفرع الأول: التصنيف الطبيعي

التصنيف الطبيعي (هناك من يطلق عليه بالتصنيف الأساسي) يصنف التكاليف على ثلاثة أقسام:²

¹ عباس سميرة وأبو النيل محمد، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الأردن، 2009، ص 33-

(أ) **تكلفة المواد:** أو السلع وهي كل ما يتم انفاقه على المواد الخام أو نصف المصنعة أو تامة الصنع (والتي تعتبر مادة خام بالنسبة للمؤسسة المشتريّة) كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية أو التحويلية والمواد الخاصة بالعمليات الأخرى كالتسويقية والوظيفة الإدارية، وتعد تكلفة المواد من أهم عناصر التكاليف حيث تمثل حوالي 50% من تكلفة الإنتاج؛ لذا يجب الرقابة الفعالة عليها.

(ب) **تكلفة العمل (الأجور):** استخدام المواد في المؤسسة الصناعية يتطلب استعمال اليد العاملة لتحويل هذه المواد وتصنيع المنتج النهائي، وتكلفة العمل هي كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف الأقسام سواء الأقسام الإنتاجية أو الأقسام الخدمية أو التسويقية أو العاملين في قسم الإدارة.

(ت) **تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تنفقه المؤسسة من مصاريف لسير الدورة الإنتاجية باستثناء المواد والأجور مثل: مصاريف صيانة الآلات ومباني المصنع وإيجار المصنع ومصاريف التأمين.

الفرع الثاني: التصنيف الوظيفي

التصنيف على أساس وظائف المؤسسة يصنف الأعباء الى ثلاثة أصناف:¹

(أ) **الأعباء الصناعية أو الإنتاجية:** "وهي تشمل كافة عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل قيامها بالعملية الصناعية، وتتكون من المواد الصناعية، والأجور الصناعية، المصروفات الصناعية".

(ب) **الأعباء التسويقية:** "وهي تلك التكاليف المتعلقة بتسويق المنتجات للعملاء، ومن الأمثلة عليها، مصاريف الإعلام، ورواتب وعمولة موظفي المبيعات وما شابه".

(ت) **الأعباء الإدارية:** "وهي تلك التكاليف المتعلقة بإدارة المنشأة على مختلف المستويات. ومن الأمثلة عليها رواتب المدراء، المحاسبين وما شابه ذلك".

وهناك من يصنف الأعباء على هذا الأساس الوظيفي إلى خمسة أصناف:²

- أعباء التموين؛
- أعباء الإنتاج؛

¹ سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 24.

² بويغوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- أعباء التوزيع؛
- أعباء إدارية؛
- أعباء مالية.

الفرع الثالث: التصنيف على أساس علاقة الأعباء بوحدات الإنتاج
تصنف الأعباء على هذا الأساس إلى صنفين¹:

(أ) **أعباء مباشرة:** هي تلك الأعباء التي تكون خاصة بمنتج معين أو خدمة معينة ويسهل تتبع النفقة فيها وتحديد قيمتها وأهم بنودها هي المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات الصناعية المباشرة.

(ب) **أعباء غير مباشرة:** هي تلك الأعباء التي لا يمكن تحميلها بطريقة مباشرة على أحد المنتجات وإنما تكون متعلقة بعدة منتجات مثل: مصاريف استهلاك الكهرباء والغاز أو أجر عامل يعمل في قسم الإنتاج كاملاً، وبالتالي يجب تحميل هذه الأعباء بطريقة تتناسب مع استفادة كل وحدة إنتاج منها.

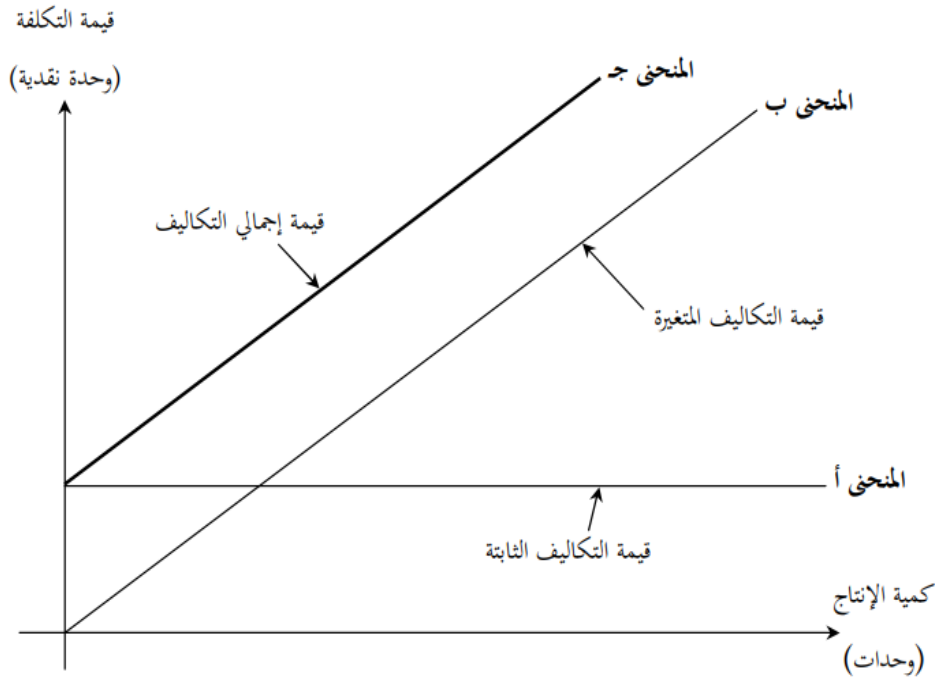
الفرع الرابع: التصنيف على أساس علاقة الأعباء بحجم الإنتاج
نصنف على هذا الأساس صنفين أساسيين من الأعباء هما: ²

(أ) **الأعباء الثابتة:** وهي تلك الأعباء التي لا تتأثر بتغير كمية الإنتاج، أي أنها لا ترتبط بحجم النشاط. وهي تشمل على قيمة مختلف الاستثمارات (التثبيتات) من آلات ومعدات ومباني وغيرها من الوسائل الضرورية للقيام بالأنشطة الإنتاجية.

(ب) **الأعباء المتغيرة:** وهي تلك الأعباء التي تتعلق قيمتها بحجم النشاط أو بكمية الإنتاج، فكلما زاد حجم النشاط كلما زادت قيمة الأعباء المتغيرة والعكس صحيح. ومن بينها نجد قيمة المواد الأولية المشتراة، عمولة وكلاء البيع...إلخ.
وفيما يلي شكل يوضح العلاقة بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة والأعباء الإجمالية:

¹ محمود علي جبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 29.
² مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018-2019، ص 88.

الشكل رقم 3 الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة



المصدر: مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018-2019، ص 89.

الفرع الخامس: التصنيف على أساس زمن التحميل

تقسم الأعباء على هذا الأساس إلى صنفين¹:

(أ) الأعباء التاريخية: هي أعباء يتم تحميلها بعد حدوثها مثل الأعباء الناتجة عند انتهاء مرحلة الإنتاج.

(ب) الأعباء المعيارية: وتتضمن التحديد المسبق لكل عنصر عبء وكل منتج، ويمكن استخدامها في تحديد الانحرافات بالمقارنة مع التكاليف الفعلية.

الفرع السادس: التصنيف على أساس غاية اتخاذ القرار

يتم تصنيف الأعباء على هذا الأساس إلى ثلاثة أقسام²:

(أ) الأعباء التفاضلية

وهي الأعباء التي تكون مرتبطة بوجود عدة بدائل مختلفة، لكل بديل عبء وتفيد هذه الأعباء في المقارنة وعملية المفاضلة بين اتخاذ القرار أو من عدمه ويكون الاختيار على أساس الأعباء الثابتة والمتغيرة للبدائل لتحديد أثر مفاضلة الأعباء على نتائج المؤسسة.

¹ عزازية سارة، المحاسبة التحليلية الأصول العلمية والعملية، AlphaDoc، الجزائر، 2020، ص ص 34-35.
² زهير إبراهيم الحدراب ولوي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص ص 167-168.

ب) الأعباء الغارقة

"وهي عبارة عن الأعباء التي حدثت نتيجة اتخاذ قرارات في الماضي ولا تستطيع المنشأة تجنبها في الوقت الحالي أو في المستقبل"، مثال: مؤسسة اشترت آلة بمبلغ 250 000 دج عمرها الإنتاجي 5 سنوات فإذا قررت المؤسسة استبدالها بآلة جديدة، إذن فقيمة الآلة القديمة في حالة الاستبدال تكلفة غارقة وغير ملائمة في اتخاذ قرار الاستبدال.

ت) تكاليف الفرص الضائعة

"وهي عبارة عن التضحية الممكنة (التي يمكن فقدها) وذلك نتيجة اتخاذ قرار بديل معين مقابل بديل آخر وتكون بالفرق ما بين البديل الذي تم اختياره والبديل الذي تم تجاهله"

المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف والتكلفة النهائية

تستمد المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف والتكلفة النهائية جل العناصر من المحاسبة العامة وفيما يلي شكل يوضح أعباء المحاسبة التحليلية:

الشكل رقم 4 الانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 21.

أي أن أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة¹

وفيما يلي شرح وتوضيح هذه العناصر:²

الفرع الأول: الأعباء الإضافية

هي أعباء ذات صفة نظرية، أي أنها غير مسجلة في المحاسبة العامة لكن يجب حسابها ضمن التكلفة النهائية، وهي تتمثل فيما يلي:

¹ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² نفس المرجع، ص 21.

(أ) مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: إن استعمال رأس المال الخاص في دورة معينة بدل استثماره في مكان آخر كقرضه بفائدة مثلا، ينجر عن ذلك تكلفة يتم أخذها بعين الاعتبار لكي يكون سعر التكلفة ذو معنى وأكثر تعبيراً، رغم أن هذه الفائدة على رأس المال ليست مصاريف مدفوعة فعلا (بل هي أعباء وهمية) ويتم تقييمها نظريا وتقريبيا.

(ب) الدفع لأعمال صاحب المشروع: إن صاحب المشروع يتقاضى أجرا يتمثل في نتيجة المؤسسة بالنسبة للمؤسسات الخاصة الفردية، أي أن الأجر لا يمثل عبء في المحاسبة العامة، أما في المؤسسات ذات طابع شركة فإن بعض أعمال الإدارة يقوم بها إطارات يتقاضون أجورا مسجلة كعبء في المحاسبة العامة، كما أن النظرية الاقتصادية لا تميز بين المقابل كأجر وبين المقابل كربح صافي في الربح الإجمالي، لذا للحصول على تكلفة نهائية أصح وجب الأخذ بعين الاعتبار قيمة نظرية تمثل أجره صاحب المشروع.

الفرع الثاني: الأعباء غير المعتبرة

هي العناصر التي لا معنى لتحميلها على التكاليف والتكلفة النهائية وقد تكون عادية أو استثنائية ويمكن تلخيصها في:

- العناصر غير المدرجة في الحساب 6 الذي يخص الأعباء حسب طبيعتها:

- إما مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول؛
- خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

- الأعباء المدرجة في الحساب 6 والمتمثلة في:

- الرسوم التي لا تبقى كعبء على المؤسسة بصفة نهائية مثل الرسم على القيمة المضافة؛

- الأعباء التي لا تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

- الأعباء التي تدخل في النشاط الطبيعي للمؤسسة لكن ليس لها ميزة عادية في النشاط ويجب اعتبارها كأخطار مثل: المؤونات الاستثنائية على تدني قيم الأصول.

المبحث الثالث: طريقة التكلفة الكلية (نموذج الأقسام المتجانسة)

في هذا المبحث سنقوم بتقديم طريقة الأقسام المتجانسة وكيفية تطبيقها

المطلب الأول: عموميات حول نموذج الأقسام المتجانسة

الفرع الأول: نشأة نموذج الأقسام المتجانسة

يرجع ظهور هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين على يد العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ولاحقا بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة

الوطنية للتنظيم الفرنسية وتمت المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيع سنة 1948 وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ثم 1957.¹

الفرع الثاني: مفاهيم عامة خاصة بنموذج الأقسام المتجانسة (أ) تعريف نموذج الأقسام المتجانسة

تعريف 1: هي أحد طرق حساب التكاليف حيث تقوم هذه الطريقة على تحميل النشاط بجميع التكاليف، بما في ذلك التكاليف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة، المستغلة وغير المستغلة. وبالتالي، تحمل جميع تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة سواء التامة أو غير التامة، وبالنسبة لتكاليف التسويق والإدارة تحمل على الوحدات المباعة. وتعتمد هذه الطريقة على حجة أن جميع التكاليف حدثت بسبب النشاط، وبالتالي فإن النشاط يتحمل مسؤولية حدوثها ويكون ملتزماً بتحمل جميع التكاليف.²

تعريف 2: "وفقاً لمفهوم القياس الكلي يتم أخذ كل من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة (تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة الأجور المباشرة، وعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الأخرى) وكذلك عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة (تكلفة الطاقة الطبيعية عن الفترة) بالكامل في الحساب عند تحديد وقياس تكلفة الإنتاج".³

(ب) مفهوم القسم المتجانس:

القسم المتجانس (مركز التحليل): يستعمل في تحليل الأعباء غير المباشرة ومحاسبيها، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن تحميلها على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل، ويهدف القسم المتجانس لحساب التكاليف وسعر التكلفة بشكل دقيق.⁴

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

الفرع الأول: تحديد الأقسام

(أ) أنواع الأقسام

يوجد هناك نوعين من الأقسام هما:⁵

- الأقسام الرئيسية: وهي الأقسام التي تقوم بتوريد المواد الأولية والمواد المستهلكة المستخدمة في الإنتاج، والتي تعمل على تصنيع المنتجات وتوزيعها وتتمثل في:

¹ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² زايد سالم أبوشناف وآخرون، أساسيات التكاليف، كلية التجارة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2018-2019، ص 86.

³ ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 75.

⁴ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 36-37.

⁵ بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 94.

✓ قسم التموين؛

✓ قسم الإنتاج؛

✓ قسم التوزيع.

- الأقسام الفرعية: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها وخدماتها أقسام أخرى مثل:

✓ قسم الإدارة؛

✓ قسم الصيانة.

ب) ترتيب الأقسام¹

ترتب الأقسام الأساسية حسب ترتيبها في العملية الإنتاجية: التموين، الإنتاج والتوزيع، في حين ترتيب الأقسام الثانوية يكون حسب درجة أهمية كل قسم، ولذلك يجب مراعاة بعض النقاط التي من شأنها أن تحقق هذا الترتيب:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة من القسم الذي سبقه وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى.

- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام، وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى من ناحية المعالجة المحاسبية، تؤدي لاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات.

الفرع الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام

بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية تأتي عملية تحليل الأعباء غير المباشرة وتوزيعها على هذه الأقسام؛ أما فيما يخص الأعباء المباشرة فهي تحمل مباشرة على وحدات الإنتاج، وهذه الخطوة تمر بعدة مراحل أو تحتوي عدة عمليات نذكرها كالتالي:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة؛

- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة؛

- تحديد وحدات العمل؛

- حساب تكلفة وحدة العمل.

¹ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 47، نقلا عن محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

أ) التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة في جدول يحتوي خانات فيها الأقسام وأسطر بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها وفي هذا الجدول هناك أعباء تدخل مباشرة في بعض الأقسام وتسمى بالأعباء نصف المباشرة وهذا بالنسبة للمنتج ولكنها مباشرة بالنسبة لقسم معين، وأعباء أخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة على أساس مؤشر يسمى مفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وحسب طبيعة الأعباء.¹

ب) التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

وتتمثل هذه العملية في توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وتحميل كل قسم رئيسي بجزء من الأعباء حسب نسبة استفادته من الخدمات المقدمة من الأقسام الثانوية.²

وهناك أربع طرق تستخدم في توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية:³

- **طريقة التوزيع الإجمالي:** تقوم هذه الطريقة على أساس أخذ مجموع تكلفة الأقسام الثانوية وتوزيعها على الأقسام الرئيسية فقط، باتباع مفتاح توزيع واحد على الرغم من أن هذا الأخير قد لا يتلاءم مع الأقسام الثانوية كلها، وتتميز هذه الطريقة بسهولة استخدامها من حيث الناحية الحسابية وتطبق في المؤسسات صغيرة الحجم أين تكون الأقسام الثانوية متشابهة نسبياً من حيث طبيعة الخدمات التي تقدمها.
- **طريقة التوزيع الانفرادي:** جاءت هذه الطريقة لمعالجة أحد عيوب الطريقة السابقة حيث تعمل على توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية فقط ولكن بصورة انفرادية أي أنها تقوم بتوزيع تكلفة كل قسم وحده باستخدام مفتاح توزيع مناسب له متماشية مع متطلبات محاسبة التكاليف في توزيع تكاليف الخدمات على أساس توزيع عادل، غير أن هذه الطريقة تعاب كسابقتها كونها تقوم بتوزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية فقط وهذا لا يتطابق مع الحياة العملية.
- **طريقة التوزيع التنازلي:** جاءت هذه الطريقة لمعالجة الخطأ والقصور الموجود في الطريقتين السابقتين حيث أنها تعترف بتوزيع جزء من تكلفة الأقسام الثانوية على مراكز

¹ دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² بويغوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 95.

³ محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 103-108.

ثانوية أخرى مستفيدة ولكن ليس بصورة تبادلية وتبدأ عملية التوزيع باختيار القسم الثانوي الذي يقدم خدمات أكبر إلى الأقسام المستفيدة، ثم القسم الذي يليه من حيث تقديم الخدمات؛ تتميز هذه الطريقة بأنها متطابقة مع الحياة العملية ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها لا تعترف بوجود خدمات متبادلة بين الأقسام الثانوية.

- **طريقة التوزيع التبادلي:** وتعتبر الطريقة الشائعة الاستخدام حيث أنها تكمل النقص الموجود في الطرق السابقة، تقوم هذه الطريقة باتباع نفس المبادئ والخطوات الموجودة في طريقة التوزيع التنازلي لكن تختلف عنها بوجود تبادل للخدمات بين المراكز الثانوية.

ت) تحديد طبيعة وحدات العمل

بعد أن تتم عملية التوزيع الأولي والثانوي وتوزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية تأتي مرحلة تحديد وحدات العمل من أجل تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات كل حسب استفادته.

1. مفهوم وأنواع وحدة العمل:¹ هي تلك الوسيلة التي تستعمل لتحميل أعباء الأقسام على

حسابات تكاليف المنتوجات. ووحدات العمل تكون على نوعين:

- **وحدات عمل مادية:** مثل عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلات عدد الوحدات المنتجة أو المباعية، الوزن (كيلو غرام، طن)، متر مربع، متر مكعب... إلخ.

- **وحدات عمل نقدية:** مثل 100 د.ج من المبيعات (عند توزيع أعباء التسويق)، رقم الأعمال، وغيرها، أي هذه الوحدات هي عبارة مقادير من النقود.

2. كيفية اختيار وحدة العمل

هناك طريقتين لاختيار وحدة العمل:²

- **الطريقة البيانية:** وتقوم هذه الطريقة على تمثيل بياني يوضح تغير إجمالي الأعباء الخاصة بقسم معين بدلالة وحدات العمل المختلفة وتحديد علاقة كل وحدة بمجموع أعباء القسم بملاحظة أين يكون هناك تناسب خطي وعلى هذا الأساس يتم اختيار الوحدة الأنسب والأدق أي الأقل تشتتاً.

¹ لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-26.

- طريقة التسوية الخطية: هذه الطريقة تعتمد على الاقتصاد القياسي بتحديد معامل الارتباط الخطي (R) الأقرب للواحد بين مجموع أعباء القسم ووحدة العمل المقترحة، المعطى بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n x_i * y_i - n\bar{x} * \bar{y}}{\sqrt{\sum_{i=1}^n x_i^2 - n\bar{x}^2} * \sqrt{\sum_{i=1}^n y_i^2 - n\bar{y}^2}}$$

حيث:

x_i يمثل وحدة العمل المقترحة

y_i تمثل أعباء القسم المستهدف

\bar{x} يمثل المتوسط الحسابي لوحدات العمل المقترحة

\bar{y} تمثل المتوسط الحسابي لأعباء القسم المستهدف

n تمثل عدد الفترات

يكون الارتباط قويا (أقل تشتتا) كلما اقترب معامل الارتباط من الواحد بالقيمة المطلقة، أما إذا كان معامل الارتباط مساويا للصفر فهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين وحدة X وY.

إذا كان معامل الارتباط غير معدوم وموجب معناه توجد علاقة طردية، أما إذا كان سالب معناه توجد علاقة عكسية.

ث) حساب تكلفة وحدة العمل:

بعد تحديد التوزيع الثانوي أي مجموع الأعباء لكل قسم رئيسي وطبيعة وحدات العمل، يتم حساب تكلفة وحدة العمل عن طريق تقسيم مجموع الأعباء لكل قسم على عدد وحدات العمل الخاصة به، ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.¹

الفرع الثالث: مراحل حساب التكاليف

بعد تحليل الأعباء غير المباشرة والقيام بالتوزيع الأولي والتوزيع الثانوي وتحديد تكلفة وحدة العمل والحصول على جدول توزيع الأعباء غير المباشرة تأتي مرحلة حساب التكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) للتمكن في الأخير من حساب النتيجة التحليلية.

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 50.

الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية والتكاليف

تحسب تكاليف الوظائف الرئيسية كالآتي:¹

(أ) تكلفة الشراء

في كل من المؤسسات الصناعية أو التجارية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة} - \text{الخصومات}$$

(ب) تكلفة الإنتاج

في حالة إذا كانت مؤسسة صناعية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع}$$

(ت) التكلفة النهائية

"التكلفة النهائية لمنتج أو لخدمة هو مجموع الأعباء التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع"

ويتم حسابه كالآتي:

إذا كانت المؤسسة صناعية:

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف}$$

ملحقة

حيث تكلفة إنتاج المنتجات المباعة = تكلفة إنتاج الوحدة * عدد الوحدات المباعة

إذا كانت المؤسسة تجارية:

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة شراء البضائع المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{مصاريف}$$

ملحقة

بعد حساب كل تكاليف الوظائف الرئيسية يمكن حساب النتيجة التحليلية حسب العلاقة التالية:

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

¹ بويغوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-31.

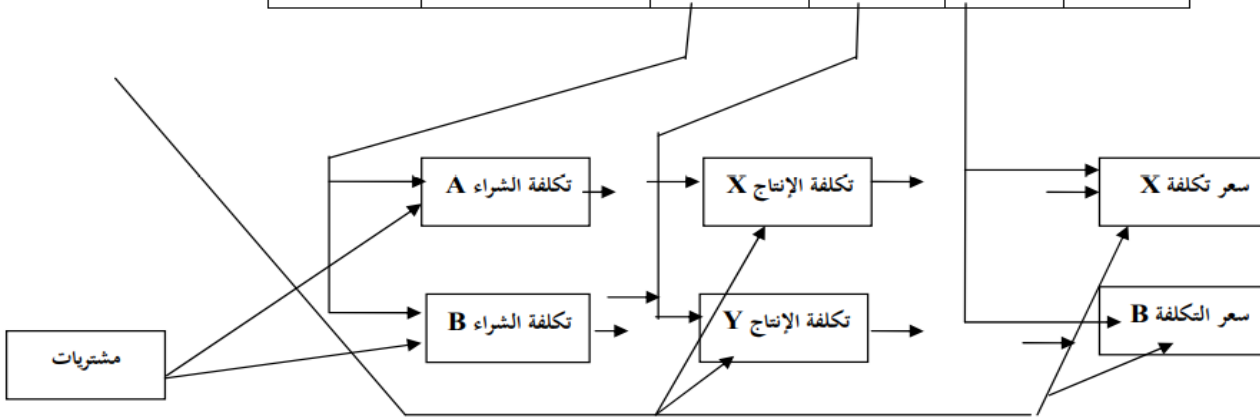
الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية والتكاليف

والشكل الموالي يلخص خطوات حساب التكلفة النهائية حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

الشكل رقم 5 ملخص لطريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكلفة النهائية

تكاليف حسب الطبيعة	أقسام مساعدة		أقسام فرعية			التوزيع
	الإدارة		التموين	الإنتاج	التوزيع	
	x	x	x	x	x	x
	x	x	x	x	x	x
	x					x
مجموع التوزيع الأولي	T ₁	T ₂	T ₃	T ₄	T ₅	T

توزيع مصاريف الأقسام المساعدة الرئيسية	-T ₁	T ₁ (T ₂ +t ₁)	x	x	x	x
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	°T ₃	°T ₄	°T ₅	T
معدل تكلفة المصاريف غير مباشرة لكل وحدة قياس			كغ	ساعة عمل	100 ^E	من رقم الأعمال



Source : Dubrulle L. et Jourdain D., Comptabilité Analytique de Gestion, 4^{ème} ed., Dunod, Paris, 2003, p 67.

نقلا عن عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2013، ص ص 17-18.

الفرع الرابع: حالات خاصة في عملية الإنتاج

(أ) المنتجات قيد الإنجاز أو الجارية¹

هي المنتجات التي لا تزال في عملية التحويل أو التصنيع ولم ينتهي إنتاجها بعد وستجهز في فترة لاحقة.

بالتالي تكلفة الإنتاج الخاصة بفترة معينة تحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = قيد التنفيذ أول المدة + مصاريف التصنيع في الفترة - قيد التنفيذ آخر المدة

(ب) البقايا

هي المخلفات من المواد الأولية الناتجة عن عملية الانتاج والتي لا تظهر في المنتج النهائي كبقايا القماش، الخشب، الحديد في عمليات التقطيع، وهذه البقايا قد تكون لها قيمة سوقية فيتم بيعها وبالتالي تخفض تكلفة الإنتاج وقد تكون عديمة القيمة فتكلف المؤسسة مصاريف للتخلص منها.²

(ت) المنتجات الفرعية

"المنتج الفرعي هو منتج ثانوي، يظهر عرضا أثناء انتاج منتجات أخرى رئيسية". والمنتج الفرعي يتم بيعه في حالته الطبيعية بعد الانفصال، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة إنتاج المنتج الرئيسي بقيمة بيعه بعد خصم مصاريف التوزيع وهامش الربح.³

الفرع الخامس: طرق تقييم المخزون

إن تقييم المخزون من العمليات الأساسية في المؤسسات التجارية والصناعية، إذ يساعد في معرفة قيمة المواد والسلع التي تمتلكها المؤسسة سواء المواد الأولية أو المنتوجات. وهناك طرق وأساليب لتقييم المخزون المتمثلة في:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً؛ FIFO؛
- طريقة الوارد اخيراً الصادر أولاً؛ LIFO.

(أ) طريقة التكلفة الوسطية المرجحة⁴

تقوم هذه الطريقة بتقييم المخرجات من المخازن على أساس حساب متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من المخرجات ويتم استخدام هذا المتوسط إلى حين ظهور عمليات شراء جديدة

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 121.

² درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 196.

³ بويعقوب عبد الكريم، المرجع نفسه، ص 129.

⁴ محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

ودخول مدخلات تستلزم حساب متوسط تكلفة جديد يستخدم في تقييم المخرجات اللاحقة؛ يتم حساب متوسط التكلفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{وسط تكلفة الوحدة} = (\text{تكلفة الرصيد} + \text{تكلفة المواد المشتراة}) / (\text{كمية الرصيد} + \text{كمية المواد المشتراة})$$

ب) طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO¹

بموجب هذه الطريقة يتم تقييم المواد الخارجة من المخازن بسعر أقدم كمية موجودة بالمخزن من هذه المواد إلى حين نفاذ هذه الكمية، ثم يصبح التقييم بسعر الكمية التي تليها وهكذا. ومن مميزات هذه الطريقة ما يلي:

- تتماشى مع مبادئ التخزين والتي تقوم على أساس منطقي في أن أقدم الكميات ورودا يجب إخراجها أولاً.
 - تقييم مخزون آخر المدة بأحدث الأسعار وبالتالي ينعكس على المركز المالي.
 - سهولة تطبيقها.
- لكن من سلبيات هذه الطريقة أنها تقيم المواد المصروفة للإنتاج بأقدم الأسعار وهذا يؤثر على تكلفة الإنتاج.
- يستحسن انتهاز هذه الطريقة في تقييم المواد غالية القيمة، وكذلك في حالة الانخفاض المستمر للأسعار.

ج) طريقة الوارد آخرا الصادر أولاً LIFO²

تقوم هذه الطريقة بتقييم المخرجات بسعر أحدث كمية وردت إلى المخازن وعند نفاذ هذه الكمية يصبح التقييم على أساس سعر الكمية التي وردت قبلها وهكذا.

وتتميز هذه الطريقة بأنها تقوم بتقييم المواد المصروفة للإنتاج بأحدث الأسعار مما يجعل تكلفة الإنتاج متماشية مع الأسعار الجارية. وما يعيب هذه الطريقة ما يلي:

- تتنافى مع مبادئ التخزين حيث يجب إخراج المواد الأقدم ورودا.

¹فتح الرحمن الحسن المنصور وبابكر إبراهيم الصديق، مرجع سبق ذكره، ص 139.

²نفس المرجع، ص ص 142-143.

- تقييم مخزون آخر المدة بأقدم الأسعار مما يجعلها لا تعكس المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

يفضل استخدام هذه الطريقة في حالة توجه الأسعار نحو الارتفاع.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب طريقة الأقسام المتجانسة

وبصدد تقييم طريقة الأقسام المتجانسة يجب ذكر مميزات وعيوب هذه الطريقة:¹

الفرع الأول: مزايا طريقة الأقسام المتجانسة

يمكن تلخيص مميزات هذه الطريقة في النقاط التالية:

- تحميل كل عناصر التكاليف لأنها نشأت وساهمت في عملية الإنتاج لذا يجب تحميلها بالكامل للوصول للتكلفة الفعلية للمنتجات.
- تساعد في تحديد السياسات السعرية في الفترة بعيدة المدى، على اعتبار أن سعر البيع يجب أن يغطي كل التكاليف.
- تعتبر من أحسن الطرق من ناحية تقدير التكاليف كونها تأخذ كل التكاليف بالقيم الحقيقية.
- مطابقتها للأصول المحاسبية في حساب النتائج (المحاسبة العامة) وتوظيفها في تقييم المخزون السلعي.

- حساب نصيب كل وحدة منتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز، إن كانت مصادر التكاليف وجدت لغرض يتمثل في تلك المنتجات.

الفرع الثاني: عيوب طريقة الأقسام المتجانسة

مثلما أن للطريقة مميزات فإن لها عيوب وانتقادات وجهت إليها تتمثل فيما يلي:

- تذبذب متوسط تكلفة الوحدة الكلية من فترة لأخرى نتيجة لتغير حجم الإنتاج، وذلك راجع إلى تغير نصيب الوحدة المنتجة من تحملها للتكاليف الثابتة.
- التحديد غير الدقيق لتكلفة المنتجات وخاصة في حالة تعددها وذلك راجع لاستخدام مفاتيح توزيع ومعاملات تحميل غير دقيقة في توزيع الأعباء غير المباشرة.
- قصورها في مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسات المختلفة في الفترة طويلة الأجل.
- إن تحميل كل عناصر التكاليف قد يؤدي إلى تحميل نفقات الطاقة غير المستغلة على المنتجات والتي لا تعتبر من النفقات، وهذا يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم دقتها.

¹سيدي محمد ولد عباد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

- لا يمكن حساب مجموع الأعباء إلا بعد نهاية الدورة وهذا لا يساعد الإدارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.

المبحث الرابع: طرق التكاليف الجزئية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة
توجد طرق ونظريات أخرى لحساب وتحميل التكاليف نذكر منها:

- طريقة التكلفة المتغيرة؛

- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

المطلب الأول: طريقة التكلفة المتغيرة

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتحمل التكاليف الإنتاجية المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على الوحدات المنتجة، وتحمل التكاليف التسويقية المتغيرة على الوحدات المباعة أي أن هذه الطريقة لا تقوم بتحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة أو الوحدات المباعة سواء كانت تكاليف إنتاجية أو تكاليف تسويقية أو تكاليف إدارية وبهذا فهي تختلف عن طريقة الأقسام المتجانسة.¹

إن نظرية التكاليف المتغيرة تعتمد على أساس التحميل الجزئي أي تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات النشاط مع الاعتبار بأن التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية تحمل على نتيجة الأعمال (الأرباح).²

الفرع الثاني: الأسس والمبادئ التي تستند عليها طريقة التكلفة المتغيرة

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة على المبادئ التالية:³

- تصنيف الأعباء إلى قسمين: أعباء متغيرة، تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط وأعباء ثابتة لا تتأثر بحجم النشاط.

¹ كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، إثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 82.

² حسين محمد الطاهر خليفة، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها، مكتبة الرشد، الطبعة الأولى، السعودية، 2015، ص 39.

³ سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص 180-181.

- تحميل كل نوع من التكاليف بشكل مستقل ومختلف حيث يتم تحميل التكاليف الثابتة على الإيرادات باعتبارها تكاليف دورية زمنية، عكس التكاليف المتغيرة التي تحمل على وحدات الإنتاج.

- تحديد الهامش على التكاليف المتغيرة الذي يتمثل في القيمة المتبقية من رقم الأعمال بعد تغطية التكاليف المتغيرة فقط دون التكاليف الثابتة، بالتالي إظهار أثر هذه الأخيرة على الأرباح من أجل تحليلها والعمل على تخفيضها.

- تقييم المخزون السلعي على أساس التكاليف المتغيرة فقط.

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

يمكن تقييم الطريقة عن طريق تبيين مزاياها وعيوبها:¹

(أ) المزايا

- تساهم في حل مشكلة توزيع الاعباء غير المباشرة على الوحدات المنتجة، بفضل الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، واعتبار أن الأعباء المتغيرة خاصة بالنشاط فتحمل عليه وبالنسبة للأعباء الثابتة فتحمل مباشرة على إيرادات الفترة دون اللجوء إلى مفاتيح التوزيع المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة التي تؤدي للحصول على نتائج غير دقيقة؛

- توضح الهامش على التكاليف المتغيرة للمؤسسة بصفة عامة أو تفصيله حسب المنتجات؛

تيسير عملية التحكم في التكاليف والرقابة الفعالة عليها وذلك راجع إلى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبالتالي ربطها بالجهات المسؤولة عن رقابتها؛

- مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات وتحديد السياسات الإنتاجية عن طريق توفير المعلومات الملائمة لذلك؛

- توضيح العلاقة بين حجم النشاط والإيرادات والتكاليف والأرباح والمساهمة في إعداد الموازنات.

¹ سامي محمد الوقاد، المرجع نفسه، ص ص 181-182.

(ب) العيوب

- رغم أن هذه الطريقة حاولت حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة إلا أنه كان حلاً جزئياً فقط يقتصر على التكاليف الثابتة أما بالنسبة للتكاليف المتغيرة غير المباشرة فيتم تحميلها على الوحدات المنتجة بالاعتماد على مفاتيح التوزيع.
- الصعوبة في الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة أحياناً ووجود أعباء شبه متغيرة وأعباء شبه ثابتة، كما أن طبيعة عناصر الأعباء قد تتغير بالتالي يجب إعادة تصنيفها.
- التجاهل الكلي للأعباء الثابتة رغم أنها العنصر الرئيسي في الطاقة الإنتاجية واستمرار النشاط الصناعي والبيعي للمؤسسة وهذا يجعل تكلفة الوحدة غير واقعية ولا بد من تحميلها بنصيبها من الأعباء الثابتة.
- قصور هذه الطريقة في تحديد السياسات السعرية خاصة على المدى الطويل.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

الفرع الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

جاءت هذه الطريقة للتوفيق بين طريقة الأقسام المتجانسة التي تقوم بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكل الأعباء الثابتة والمتغيرة، وطريقة التكلفة المتغيرة التي تقوم بتحميل الأعباء المتغيرة فقط، حيث يرى بعض المحاسبين أن الوحدات المنتجة والمباعة يجب تحميلها بكل الأعباء المتغيرة وجزء من الأعباء الثابتة على أساس مبدأ استغلال الطاقة¹.

الفرع الثاني: مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة ليتم حساب جزء الأعباء الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط العادي للمؤسسة، وتقدم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة تكلفة نهائية ثابتة تقريباً، وذلك راجع لثبات الجزء المتغير من تكاليف الوحدة، تحسب الأعباء الإجمالية حسب العلاقة التالية:

الأعباء الإجمالية * (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي) وتسمى النسبة (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي) بمعامل التحميل العقلاني الذي يستخدم في حساب الأعباء الثابتة ليتم تحميلها في حجم كل نشاط².

¹ صالح عبد الله الرزق وعطا الله واردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 111.

² دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية والتكاليف

الفرع الثالث: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يمكن تقييم هذه الطريقة بتوضيح إيجابياتها وسلبياتها:¹

(أ) الإيجابيات

- تحديد تكلفة الوحدة بصفة أكثر واقعية بسبب تحميل الوحدة بنصيبها من التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة.
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة وعدم تأثرها بتغير حجم النشاط.
- توفير معلومات ملائمة تساهم في التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة.
- جاءت كحل وسط بين الطريقتين السابقتين وتجنبت الانتقادات الموجهة إليهما.
- تسهل الرقابة الفعالة على استغلال الطاقة الإنتاجية.

(ب) السلبيات

- صعوبة تحديد الطاقة الإنتاجية المستغلة وذلك راجع لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات التي تنتج منتجات مختلفة.
- لا يزال مشكل توزيع الأعباء غير المباشرة مطروحا ولم تتجاوزه هذه الطريقة.
- تتنافى مع مبدأ التغطية الكلية للتكاليف.

المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمعالجة قصور الطرق التقليدية في تحليل وتوزيع الأعباء غير المباشرة.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعريف: "هو النظام الذي يقوم بتتبع (Refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن".²

تعريف 2: "هو ذلك النظام الذي يهتم بتجميع وتحليل الأعباء غير المباشرة بناءً على أداء كل نشاط من أنشطة الشركة في مجتمعات التكلفة (cost pools) ومن ثم توزيع هذه الأعباء على المنتجات أو المنتج النهائي، أو الخدمة المقدمة بموجب قياس يعكس السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة داخل النشاط

¹ صالح عبد الله الرزق وعطا الله واردة خليل، المرجع نفسه، ص 113-114.

² Horngren, Charles, T., Foster George & Srikat M. Datar, **Cost Accounting : Managerial emphasis**, 10th ed., Prentice Hall Inc., 2000.

نقلا عن إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص 163.

معتمداً بذلك على العلاقة السببية، أشار هذا التعريف إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يهتم بتجميع وتحليل الاعباء وتوزيعها مع بيان السبب الرئيسي في تكوين عناصر التكاليف بداخله".¹

الفرع الثاني: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

قبل ذكر الأهداف المرجوة من هذه الطريقة يجب توضيح الأساس أو المبدأ الذي تقوم عليه، والمذكور كما يلي:

" ويقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من الأنشطة".²

يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى:³

- تحليل وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها بشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية.
- توفير صورة واضحة ودقيقة لإدارة المؤسسة عن الأنشطة المولدة للتكاليف.
- مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة خاصة فيما يتعلق بالسياسة السعرية في ظل المنافسة في السوق.
- الرقابة على التكاليف عن طريق تحديد الأنشطة وحساب التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد ثم تحميلها على المنتجات على أساس مسببات التكلفة.
- العمل على الاستغلال العقلاني والأمثل للموارد المتاحة.

الفرع الثالث: آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

في البداية يتم تحديد أقسام المؤسسة وكل المراحل الإنتاجية اللازمة لإنتاج المنتج، ثم تقسيم كل مرحلة إلى مجموعة من الأنشطة التي تتطلبها تلك المرحلة، ويجب توضيح كل الأنشطة وعدم الاقتصار على الرئيسية منها ومن ثم تحديد تكلفة كل نشاط، على سبيل المثال: مرحلة التصنيع في قسم معين يمكن تقسيمها إلى: نشاط إعداد الآلات، ثم نشاط سكب المواد في الأحواض، ثم نشاط تسخين المواد الخام، وفي الأخير نشاط الحقن؛ وفي هذا السياق يجب التنويه بأن المراحل هي التي تحدد

¹ محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 97.

² Drury Colin, **Management and cost Accounting**, champan & Hall, 1992, p 276.

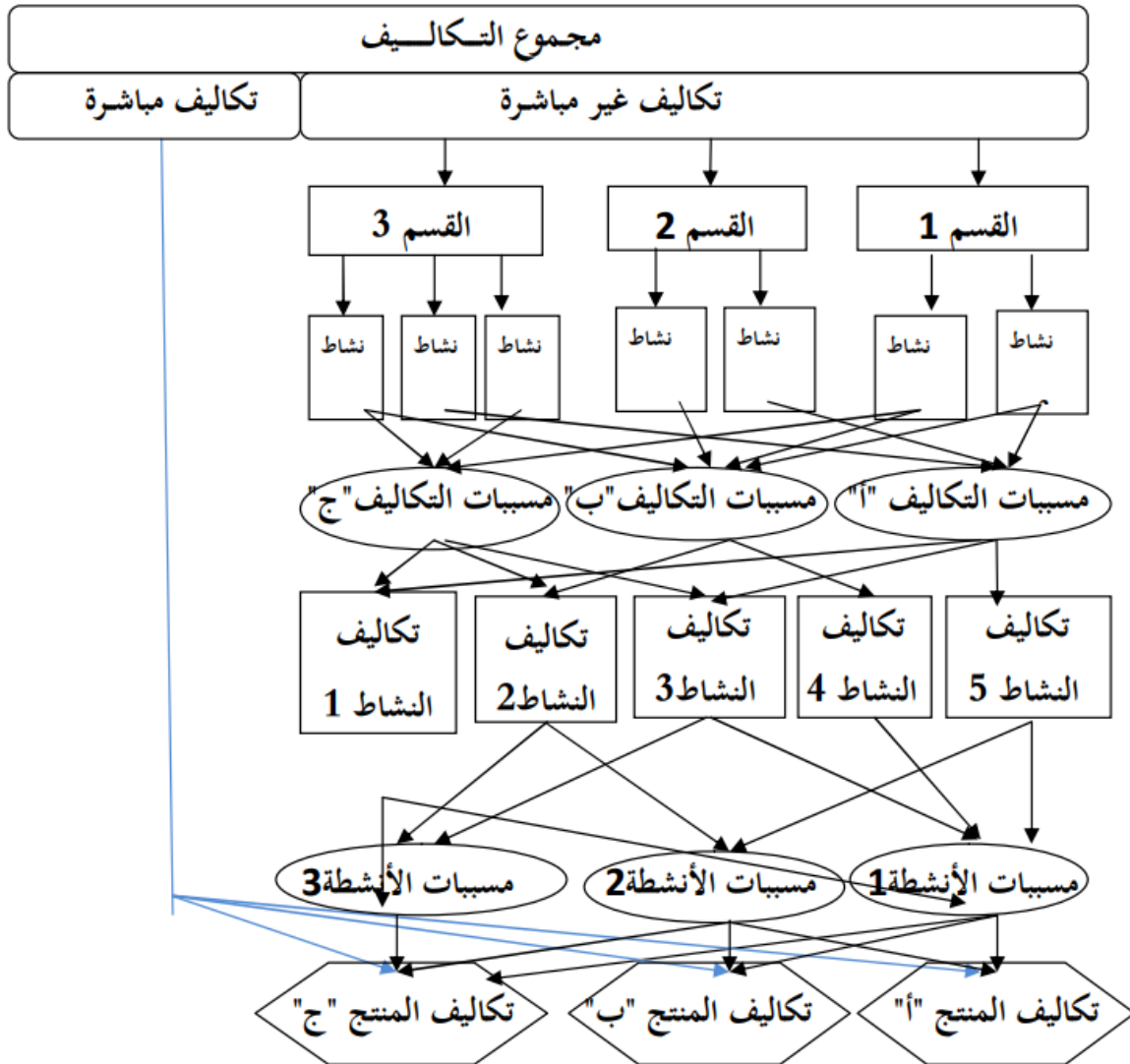
نقلا عن شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص 116.

³ محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011. نقلا عن محمد البشير إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

الأنشطة وليس العكس، أي يتم البدء بالمراحل وصولاً إلى الأنشطة. بعد تحديد الأنشطة الخاصة بكل مرحلة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة بما يتناسب مع استفادة كل نشاط من كل عنصر من التكاليف، وفي الأخير يتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات على أساس مولدات التكلفة لكل نشاط والتي يجب أن تكون ملائمة لكل نشاط بحيث تكون هناك علاقة قوية بين التغير الحاصل على تكلفة النشاط والتغير الخاص بمستوى مولدة التكلفة.¹

والشكل الموالي يلخص مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل رقم 6 خطوات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 82.

¹ أبو نصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص ص 193-194.

الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم تقييم هذه الطريقة عن طريق توضيح مزاياها وعيوبها أو الانتقادات الموجهة إليها، المذكورة كما يلي¹:

(أ) المزايا

تحقق هذه الطريقة عدة مزايا خاصة فيما يتعلق بجانب التسيير واتخاذ القرارات، والملخصة فيما يلي:

- زيادة فعالية الرقابة على التكلفة عن طريق تحديد الأنشطة المسببة للتكلفة بدقة.
- لها دور كبير في تعظيم بتحديد أمثل لأسعار المنتجات على أساس معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب حول التكاليف.
- مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات الرشيدة وذلك راجع لدقة تحديد تكلفة المنتجات.
- توفير المعلومات المالية وغير المالية.
- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

(ب) العيوب

- صعوبة الاختيار السليم لمسببات التكلفة.
- يعتمد على أسلوب التحميل الكلي للتكاليف.
- صعوبة تطبيق هذا النظام في المؤسسات ذات الطابع الخدماتي.
- اعتماد النظام على البيانات التاريخية وبالتالي عدم فعاليته في حل مشكلات التخطيط المستقبلي.

¹ منال إبراهيم أحمد محمد علي، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي (دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر)، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 01، 2019، ص 149.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل تقديم صورة شاملة عن المحاسبة التحليلية، حيث قمنا بالتطرق إلى عموميات حول المحاسبة التحليلية المتمثلة في النشأة والمفهوم والأهداف والأهمية ثم العلاقة بينها وبين المحاسبة العامة، كذلك التكاليف أين قدمنا مفهومها ومختلف تصنيفاتها ثم العناصر المكونة للتكلفة النهائية وكيفية الانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية، وفي الأخير تطرقنا إلى الطرق المختلفة في حساب وتحميل التكاليف وطرق تقييم المنتج والحالات الخاصة في الإنتاج.

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

- ضرورة تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات نظرا لأهميتها وما يمكن أن تقدمه من مساعدات للمسيرين.
- لكل طريقة أو نظرية في المحاسبة التحليلية أسلوبها أو منهجها الخاص في حساب وتحميل التكاليف، حيث أنهم ينطلقون من نفس البيانات والمعلومات ولكن تختلف كل واحدة عن الأخرى في معالجة واستخدام هذه البيانات.
- لا تخلو أي طريقة من العيوب وكل واحدة تتمتع بمجموعة من المميزات، لذا هناك تكامل فيما بينها إذا ما تم تطبيق أكثر من طريقة في المؤسسة لتحقيق أكبر استفادة واستجابة لحاجة المسيرين لاتخاذ القرارات الرشيدة.

الفصل الثاني: الإطار

المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار

ومساهمة المحاسبة التحليلية

مقدمة الفصل:

عملية اتخاذ القرارات أساسية في إدارة المنظمات والمؤسسات الناجحة، فالإدارة تعني التحكم والتوجيه لتحقيق الأهداف المرسومة والتخطيط لتسيير الموارد والتنظيم لجعل العمليات أكثر فاعلية ونتاجية، وهذا يتطلب اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ومن هنا فإن نجاح المنظمات يتوقف على قدرتها على اتخاذ القرارات الصائبة بما يضمن تحقيق أهدافها وتفاذي المخاطر والعوائق التي تواجهها.

وعلى الرغم من أهمية اتخاذ القرارات، فإن هذه العملية لا تخلو من التعقيد، إذ تتطلب المعرفة الكافية بالمعلومات المتاحة وتحليلها الدقيق إضافة إلى التقييم. ومن هنا فرض ضمناً على المديرين وصناع القرار اللجوء إلى استخدام وتطوير مختلف الأدوات والتقنيات المساعدة على عملية صنع وتحليل القرارات. وبهذا، يتمكنون بشكل كبير من تجنب اتخاذ القرارات الخاطئة، ويساعدهم ذلك على تقليل مخاطر الخطأ المرتبطة بعملية صنع القرار.

وفي هذا الفصل سنقوم بدراسة الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار.

سنحاول الأمام بهذا من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول عملية صنع القرار
- المبحث الثاني: تحليل القرارات في عملية اتخاذ القرار
- المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار

المبحث الأول: عموميات حول عملية صنع القرار

في المجتمع العلمي وتحديدًا المجتمع ذا العلاقة بعلوم التسيير والنظريات الإدارية، يلاحظ وبشكل عام في كثير من الحالات المبادلة بين مصطلحي "صنع القرار" و"اتخاذ القرار"، حيث يشيع استخدام هذا الأخير أي "اتخاذ القرار" ويقصد به عملية "صنع القرار". وبالرغم الخلط الحاصل بين المصطلحين عمدًا أو عن غير عمد إلا أن لكل منهما دلالاته الخاصة.

على طول المباحث في هذه الدراسة سنتبع نفس النهج بالمبادلة بين استعمال كل من المصطلحين، ما عدا هذا المبحث، حيث سنحرص على استعمال كل مصطلح بقصده الخاص، وأثناء ذلك نقوم بتسليط الضوء على الفرق بينهما.

في أي منظمة، صنع القرار يمثل عملية حيوية تؤثر على نجاح العمل ككل بل وقد يكون القرار الخاطئ أحد الأسباب الرئيسية لفشله. وفي هذا السياق (سياق المحاسبة التحليلية)، تتعاضد أهمية هذه العملية حيث يتعلق الأمر حينها بالتسعير، تطوير خطوط الإنتاج، تخصيص موارد المؤسسة وإلى غير ذلك.

في محاولة للإحاطة بمفهوم هذه العملية سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- مفهوم القرار؛
- مراحل وخطوات عملية صنع القرار؛
- الفرق بين عملية صنع القرار وعملية اتخاذ القرار؛
- معوقات عملية صنع القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار

على مر السنين تعددت محاولات المختصين لتعريف القرار، فنجد منها:

التعريف الأول: يمكن تعريف القرار على أنه "الاختيار الأنسب من بين مجموع البدائل الموجودة كحل مشكلة معينة لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف مخطط لها".¹

التعريف الثاني: من جهة أخرى يعرفه البعض كنتيجة، فهو "نتيجة لما يتوصل إليه عبر مراحل متعددة ومعقدة من المناقشات وجمع المعلومات وتحديد الخيارات وتصنيفها، والإجتهاد في الترجيح بينها وفق

¹ زرفاوي عبد الكريم، المحاسبة الإدارية والقرار الاستثماري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص 71.

ما يخدم المصلحة والهدف، إلى أن يتم تحديد الخيار بشكل نهائي ومصادق عليه من قبل أعلى هيئة رسمية وإصدار أمر بتنفيذه".¹

التعريف الثالث: من وجهة نظر ثلاثة يفضل آخرون تعريفه انطلاقاً من عملية صنعه، حيث نجد بهذا الخصوص أن "عملية اتخاذ القرارات ماهي إلا عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة، على ضوء الموارد المتاحة والمحدودة لاختيار إحداها على اعتبار أنه يحقق الفرصة بأقل تكلفة وبأكبر كفاءة".² من هذا المنطلق نجد أن القرار هو الاختيار، أي هو ذلك البديل الذي يحقق الأهداف المنشودة بأفضل أداء ممكن.

التعريف الرابع: في كتابه السلوك الإداري، يبادل هربرت سايمون رائد نظرية القرار بين مصطلح "القرار" ونظيره "الاختيار"، فيقول: الاختيار يكون نتاجاً لسلسلة معقدة من الأنشطة المسماة "التخطيط" أو "التصميم". يتابع بعدها فيقول: في أية لحظة يوجد العديد من البدائل الممكنة، والتي يمكن للفرد القيام بأي منها، ثم من خلال بعض العمليات يتم تضيق هذه البدائل إلى فقط ذلك الذي يتم تنفيذه في الواقع.³

يبدو جلياً من خلال هذه المفاهيم، رغم اختلاف صياغتها، أن القرار يعرف وبالدرجة الأولى كاختيار ومحصلة أو كمنتج نهائي لسلسلة من الخطوات، المراحل والإجراءات، المعروفة في جملتها بخطوات صنع القرار.

المطلب الثاني: مراحل عملية صنع القرار

عندما يتعلق الأمر بتطبيق عملية صنع قرار مدروسة، منطقية ورشيده، هناك مجموعة من المراحل التي ينبغي تطبيقها سواء كان ذلك ضمنياً أو بشكل صريح وهذا يتوقف على الظروف المحيطة بتنفيذ هذه العملية. كما ويمكن أن تتسع هذه المراحل، تزيد وتتفرع وأحياناً تتقلص تماشياً مع سياق تنفيذها وكذا الظروف المختلفة التي تواجه عملية صنع القرار.

كان هربرت سايمون أحد الأوائل ممن اهتموا بعملية صنع القرار، وقد بدأ هذا جلياً من خلال مؤلفاته العديدة في مجال الإدارة ونظرية القرار. لقد قسم سايمون عملية صنع القرار إلى عدة مراحل:⁴

- إيجاد الحقائق (أي مرحلة البحث والاستطلاع وتحديد المعارف الضرورية لاتخاذ القرارات ومصادر الحصول عليها)؛
- التصميم (أو البحث وتحديد مختلف البدائل الممكنة)؛

¹ مصباح عامر، نظريات صناعة القرار في تحليل العلاقات الدولية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 7.

² خليل عواد أبو حشيش، الطبعة الثالثة، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 16.

³ Herbert A. Simon, «Administrative behavior», 4th ed., the free press, New York, 1997, p 3.

⁴ Simon Herbert A., Op.cit., p 24.

• التحليل، المنطق والتفاوض (أو مرحلة الاختيار وما تتضمنه من تحليل للبدائل والمفاضلة بينها لاختيار البديل الأنسب من بينها).

تغطي هذه المراحل الثلاثة مختلف المحطات الرئيسية لهذه العملية، لكنها في الوقت ذاته تغض الطرف أو تختصر عدة خطوات مفصلية أخرى لا تقل عن تلك أهمية.

الاقتصادي جاري ديسلر رائد علم الإدارة والموارد البشرية يقدم تقسيما مختلفا لهذه العملية حيث افترض انها تضم خمسة مراحل:¹

- تحديد المشكل؛
- توضيح الأهداف؛
- تعيين البدائل؛
- تحليل النتائج والعواقب المحتملة؛
- الاختيار.

وكما يظهر هنا فإن هذا التقسيم قدم عرضا أكثر تفصيلا لمختلف محطات العملية أكثر مما كان في تقسيم سايمون سابق الذكر. وعلى هذا المنوال فقد تباينت آراء الاقتصاديين والباحثين بخصوص مراحل وخطوات هذه العملية. وعلى الرغم من هذا التباين فقد تم ملاحظة أنه كان هناك شبه إجماع حول طبيعة النشاطات والمهام التي تتطلبها هذه العملية من حيث العموم.

بناء على هذا سنتطرق إلى المراحل التالية المكونة لعملية صنع القرار:

الفرع الأول: تحديد المشكلة محل القرار:

تعد عملية التعرف على الموضوع أو المشكلة التي تحتاج إلى اتخاذ قرار خطوة بالغة الأهمية في سبيل اتخاذ القرار السليم. ففي حين تتمثل المشكلة في منشأة ما بكيفية تعظيم الأرباح، قد تتمثل في أخرى في كيفية استثمار رؤوس الأموال على سبيل المثال.²

إذن وكخطوة أولى يتوجب تحديد المشكلة محل القرار بوضوح، فإنه من المهم بداية فك الإبهام عن المشكل المدروس من جميع الجوانب من أجل تجنب أي سوء فهم أو غموض من الممكن أن ينعكس سلبا على المراحل المتقدمة من عملية صنع القرار. هذا و" لا بد من مراعاة النظرة الشمولية

¹ Dessler Gary, «Management: principles and practices for tomorrow's leaders », 3rd ed., Pearson education, 1998, p 59.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 17.

وذلك بحصر جميع جوانب المشكلة، ومراعاة واقعية أهدافها في ظل امكاناتنا وظروفنا حتى نضمن الحلول الأفضل أو المناسبة لها".¹

الفرع الثاني: جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالمشكل:

بمجرد تحديد المشكل تكون الخطوة التالية هي العمل على جمع المعلومات ذات العلاقة، يتضمن هذا أولاً تحديد طبيعة المعلومات المطلوبة، ومن ثم البحث عن وتجميع البيانات المناسبة من مختلف المصادر سواء كانت وثائق، تقارير، آراء الخبراء أو حتى الخبرات الشخصية.²

الفرع الثالث: إيجاد البدائل لحل المشكلة:

لصنع قرار فعال لا بد من أن يتوافر لديك خيار. عندما لا يكون لديك خيار، فلا يوجد قرار ليتم اتخاذه - باستثناء ربما "الموافقة على عرض ما أو تركه".-

يطرح المديرون الحكماء بشكل عام السؤال: ماهي خياراتي؟ ماهي البدائل المتاحة لدي؟

خبراء اتخاذ القرار يعتبرون البدائل "المادة الأولية لعملية صنع القرار"، فهم يعتبرون أن هذه البدائل هي "مجال الخيارات المحتملة المتاحة لديك من أجل تحقيق أهدافك".³

الفرع الرابع: تحديد ووضع النموذج المناسب:

المفاضلة بين البدائل التي تم تحديدها في الخطوة السابقة تستوجب علينا القيام بوضع نموذج مناسب. هذا النموذج هو ما سيسهل علينا مهمة عرض، تحليل وتقييم هذه البدائل من أجل تسهيل المفاضلة بينها تالياً. ومن بين العوامل الواجب مراعاتها هنا الهدف أو المشكلة موضع البحث، وكذلك المعلومات والامكانيات المتوفرة وغيرها.⁴

الفرع الخامس: تقييم البدائل المتاحة:

يقول الدكتور نوال عبد الكريم الاشهب:⁵ عملية المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة ومن ثم اختيار البديل الأنسب تتم وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية يستند إليها المدير اثناء عملية الاختيار، ومن اهم هذه المعايير نجد: مدى تحقيق البديل للأهداف المرجوة من خلال هذه العملية، واتفاق البديل مع اهداف المنظمة، قيمها ونظمها.

¹ الطراونة محمد وعبيدات سليمان، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 15.

² نفس المرجع، ص 15.

³ Dessler Gary, Op.cit., pp 61-62.

⁴ الطراونة محمد وعبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁵ عبد الكريم الاشهب نوال، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 38.

من هنا يمكننا القول أن عملية صنع القرارات تتضمن جانبا من الخطر، فعلى سبيل المثال في حين أن المسير يقوم باتخاذ القرار اليوم فهو لا يرى عواقبه الا في وقت لاحق. لذا نجد أنه من الضروري القيام في هذه المرحلة من عملية صنع القرار بتقييم عديد البدائل المتاحة وتحليل العواقب المحتملة لكل منها، أي نقوم هنا بوزن الإيجابيات والسلبيات لكل خيار على حدة، لتحديد أمثلها توافقا مع الأهداف المرجوة من العملية.

الفرع السادس: تنفيذ القرار ومتابعته:

أي اختيار القرار الأفضل من بين البدائل ومن ثم أخذ الخطوات الضرورية من أجل وضعه حيز التنفيذ، فالقرار غير المنفذ لا يعدو عن كونه أكثر من نوايا حسنة تجاه المشكل المدروس.¹ وتقتضي متابعة التنفيذ أن "نقوم بمقارنة الأهداف التي نسعى لتحقيقها أو المعايير التي وضعت لتمثيل تلك الأهداف بالنتائج التي تحصلنا عليها، وفي حال وجود انحرافات بين المعايير والنتائج نقوم بدراسة أسبابها ومعالجتها ضمن الخطوات السابقة."²

في النهاية وجب القول أن عملية صنع القرار من الممكن أن تكون عملية أكثر تعقيدا والتي قد تتضمن عوامل أخرى مثل المشاعر، الانحيازات، القيم وغيرها. لذا فهي تتطلب منها عقلانيا، موضوعيا ومنظما للتأكد من أن متخذ القرار يأخذ بعين الاعتبار كل المعلومات ذات العلاقة والعواقب المحتملة. عن طريق اتباع خطوات عملية صنع القرار، يمكن للمسؤولين زيادة احتمالات اتخاذ قرارات فعالة ومدروسة. وبالتالي، فإن الشركات التي تتبع هذا النهج يمكنها أن تحسن عملياتها لاتخاذ القرارات وتحقق نتائج أفضل.

المطلب الثالث: الفرق بين عملية صنع القرار وعملية اتخاذ القرار

جرى العرف على أن يشار إلى عملية صنع القرار أحيانا بمصطلح عملية اتخاذ القرار، أي أنها كما سبق ووضحنا، عملية دراسة وتحديد ومن ثم اختيار البدائل الملائمة لحل المشكلات العارضة، أو اقتناص الفرص الجديدة، مما يعني أن هناك دائما عدة خيارات أمام متخذ القرار عليه التفكير فيها واختيار أفضلها، في سبيل حل المشكل أو الموقف محل الدراسة.

في واقع الأمر، فإن عملية صنع القرار تنطوي (كما سبق وذكرنا) على المراحل المتتابعة لتكوين أو للوصول إلى القرار ابتداء من تحديد المشكلة وانتهاء بحلها وتنفيذها، أما اتخاذ القرار فهو

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 17.

يمثل جزء أو خطوة من الخطوات النهائية في عملية صنع القرار. وهو خلاصة ما يتوصل إليه صانع القرار بعد الاطلاع على ما توفر لديه من بدائل، معلومات وأفكار.¹

إذا ففي حين أن المصطلحين "صنع القرار" و"اتخاذ القرار" مترابطان بشدة وغالبا ما يتم استخدامهما بشكل تبادلي، إلا أن الاختلاف بينهما عميق وجوهري. اتخاذ القرار يعود على عملية اختيار القرار الأنسب من بين مجموع البدائل المتاحة، أي خطوة الانتقاء ذاتها. في حين أن صنع القرار يعود على العملية الشاملة التي قادت إلى ذلك القرار.

المطلب الرابع: معوقات عملية صنع القرار

تشكل عملية صنع القرار تحديا في أي نظام إداري وتعد عملية معقدة، حيث يواجه صانعو القرار عدة عقبات وصعوبات يمكن أن تؤثر على جودة ونتيجة قراراتهم. هذه العقبات هي ما يقف حاجزا أمام التنفيذ السليم والمثالي لخطوات صنع القرار السابق ذكرها، بل أن هذا ما يفسر أسباب فشل متخذي القرارات في ذلك. على الرغم من تعدد هذه المعوقات فإنه يمكن حصرها إجمالاً في العوامل التالية: معوقات متعلقة بالعوامل الإنسانية، معوقات متعلقة بالعوامل التنظيمية ومعوقات متعلقة بالعوامل البيئية.

الفرع الأول: المعوقات المتعلقة بالعوامل الإنسانية

هذه العوامل تتعلق بشخص متخذ القرار، حيث تضم طبيعة شخصيته، خبرته ودرجة ذكائه، تفضيلاته وقيمه بالإضافة إلى درجة الموضوعية التي يتحلى بها. ونجد من أهم هذه العوامل:

أ) شخصية متخذ القرار:

يتميز متخذو القرار في قدراتهم على اكتشاف المشاكل، ابتكار الحلول واتخاذ القرارات. وهذا قد يرجع إلى تأثير صفاتهم وتكوينهم الشخصي، فالمسير ذو التفكير المحدود يواجه وحتى في ظل توافر المعلومات والبيانات المساعدة على حل المشاكل التي تعترضهم، صعوبات في اكتشافها أولاً وكذا في إيجاد حلول مناسبة لها في المقابل أخيراً. اكتشاف الفرص وإيجاد الحلول يتطلب شخصاً لديه القدرة على تقبل المخاطرة والقدرة على تحمل المسؤولية بعد ذلك.²

ب) خبرة وذكاء متخذ القرار:

¹ الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2012، ص 116.
² الطيب الوافي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

المدير الذي يتمتع بقدر جيد من الذكاء والتعليم، سوف يكون في وضع أفضل من غيره في اكتشاف المشاكل وإيجاد حلول لها. وقد يستعيز العديد من المديرين عن الذكاء العالي بعامل "الخبرة"، المعرفة المتخصصة، القدرات والمهارات التي راكمها خلال عملية التعليم، التدريب والتواجد المستمر على أرض العمل. كلما زادت المهارات الإدراكية لمتخذ القرار، والمتمثلة أساسا في القدرة على التحليل والتفكير الخلاق، كلما أمكنه ابتكار حلول عملية أفضل للمشاكل التي يواجهها.¹

ت) قيم متخذ القرار:

تتعلق هذه القيم بالاعتقادات، أي البواعث النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها (أي مسابقتها للعقل والمنطق ودرجة موضوعيتها)، وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر مدى تقبل الفرد أو رفضه لكل بديل من البدائل المتاحة. ومن خلال هذه البواعث يمكن تفسير السلوك النفسي للفرد في اتخاذ قراره. كما ويتصل هذا العنصر أيضا بالبيئة النفسية للفرد، والتي تضم العلاقات المتبادلة بينه وأطراف القرار الأخرى، أهدافه، مسؤولياته وسلطاته داخل التنظيم، وهذه البيئة تعتبر المصدر الأساسي الذي يوجه الشخص إلى انتقاء القرار الذي يراه مناسباً.²

ث) تأثير العوامل الذاتية:

لا يكون اكتشاف المشاكل واتخاذ القرارات عملاً موضوعياً بالكامل؛ بل قد تتأثر هذه العملية بعوامل ذاتية. وهذا يعني أن متخذ القرار، على الرغم من معرفته بالإطار العلمي الصحيح لاتخاذ القرارات واستخدامه لخطوات هذا النموذج، إلا أن العوامل الذاتية غير الموضوعية قد تتداخل في العملية في كثير من الأحيان. وتشمل هذه العوامل العواطف والميول الشخصية، الخبرات السابقة، الثقافة والتحييزات الشخصية وغيرها.³

ج) الأنماط المختلفة للشخصية وأساليب اتخاذ القرار: الجدول التالي يلخص الأنماط المختلفة

للشخصية والأساليب المتبعة لاتخاذ القرار وحل المشكلات في كل نمط.

¹ نفس المرجع، ص 96.

² موسى فرج الله محمد، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ الطيب الوافي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

الجدول رقم 2 أنماط الشخصية وأساليب حل المشكلات واتخاذ القرارات

نمط الشخصية	التوجه	معايير الحكم على الفاعلية	أساليب اتخاذ القرارات
الانبساطي	يتجه نحو الآخرين والعالم الخارجي ولا يركز حول نفسه	- يتناول المشكلة مع فريق العمل - يتعامل مع الواقع	- العصف الذهني - تمثيل الأدوار
الانطوائي	له عالمه الداخلي أو الذاتي فيما يتعلق بالأفكار والآراء	- مدى منطقية الأفكار وقيمتها - يصب اهتمامه على المشكلة	- العصف الذهني الفردي - بلورة الأفكار
الاحساسى	يتعامل مع الحقائق والتفاصيل الماضية والحاضرة	- استخدام الخبرة الشخصية - تقديم حلول عملية - يؤكد على المعايير	- مشاركة الآخرين في القيم - استخدام الأسلوب الاستقرائي لدراسة علاقات السبب والنتيجة
البيدهي	يركز على المفاهيم والمبادئ والاحتمالات المتوقعة مستقبلا	- يهتم بالموقف الكلي - يهتم بالأفكار والحقائق	- استخدام القياس لدراسة علاقات السبب والنتيجة - استخدام التخيل والتصور للوصول إلى حلول
التفكيري	يهتم بالمنطقية في الأمور ويميل إلى الموضوعية	- يبني الحلول على الحقائق والنماذج والمبادئ	- تحليل المهام - استخدام التصنيف والتبويب
الشعوري	يهتم بالقيم والعواطف وهو غير موضوعي	- يهتم بأثر الحلول المقدمة	- مشاركة الآخرين في القيم والحقائق
التقييمي	يتجه نحو الهيكل التنظيمي والإجراءات	- اتخاذ القرار ووضع الحل موضع التنفيذ - اتباع الإجراءات خطوة خطوة	- التقييم (المزايا والعيوب) - التخطيط الخلفي - اختيار حل وحيد للمشكلة
الادراكي	يهتم بجمع البيانات وإعداد الحلول	- تقديم حلول مرنة - معلومات كافية لتقييم الحلول - تقييم البدائل المحددة	- العصف الذهني - تبني وجهات نظر الآخرين

المصدر: مجلة وحدة ادارة مشروعات التعليم العالي، ورقة بحثية: اتخاذ القرارات وحل المشكلات، وزارة التعليم العالي، المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر، ص 20، نقلا عن: الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2012، ص 97.

من خلال الجدول أعلاه، يمكننا القول أن أنماط الشخصية لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات. فالسمات الشخصية تؤثر على كيفية تلقي الفرد للمعلومات، كيفية معالجتها وفي النهاية كيفية اختياره للقرار. فعلى سبيل المثال يميل الانطوائيون إلى الاعتماد على التفكير الداخلي واستنتاجاتهم الشخصية عند اتخاذ القرارات، في حين يفضل الانبساطيون التفاعل مع الآخرين واستشفاف وجهات نظرهم ضمن نفس الظروف.

الفرع الثاني: المعوقات المتعلقة بالعوامل التنظيمية

تشكل الأنظمة والإجراءات المتبعة في المؤسسة عاملا مهما في اتخاذ القرارات، وتتضمن هذه العوامل: السلطة، المعلومات، التدريب، معايير الفاعلية، الهيكل التنظيمي، وأخيرا الولاء للمؤسسة.

أ) السلطة:

في المؤسسات التي تتركز فيها السلطة في يد الإدارة العليا، أو تدار بطريقة مركزية، تتميز عملية اتخاذ القرار بالبطء والتأخر، يتم في هذه الحالة تجاهل آراء الأطراف المتصلة بالمشكلة وعدم اعتبارها في عملية صنع القرار. في هذه الحالة تظهر في القرارات النزعة الفردية والرؤية الأحادية، حيث لا يسمح للعاملين بالمشاركة في اتخاذ القرارات الهامة.¹

ب) المعلومات:

تسهم المؤسسة في تزويد أعضائها بمجموعة متنوعة من المعلومات والقيم والاهداف التي تؤثر في عملية صنع القرار. ويمكن أن تكون جودة القرارات المتخذة في المؤسسة أفضل عندما تكون هناك ميول لنشر المعلومات وتبادلها. ومن الجدير بالذكر أن تقديم المعلومات للأفراد بشكل انتقائي قد يؤثر على معنوياتهم مما قد يتسبب في تأثير سلبي على عملية المشاركة في اتخاذ القرارات.²

ت) التدريب:

تثبت الأبحاث العلمية أن المؤسسات التي تهتم بتدريب أعضائها على عملية اتخاذ القرارات، تشهد تحسنا في جودة القرارات المتخذة. يعزز التدريب المستمر قدرة الافراد على اتخاذ القرارات من خلال تزويدهم بالمهارات اللازمة. يمكن أن يكون التدريب سواء رسميا أو غير رسمي. ويمكن أن يكون على شكل تفويض للسلطات لتطوير قدرات المرؤوسين. يمكن أن يتم التدريب عبر دورات تدريبية مخصصة لتعلم مهارات محددة تتعلق بعملية صنع القرارات.

3

ث) معايير الفاعلية:

الفاعلية تشكل نقطة أساسية في ماهي المنظمة. ورغم عجز الباحثين عن الاتفاق على معنى دقيق لها الا أنهم في الوقت نفسه مقتنعين تماما أنه من الصعب التسليم وقبول أي نظرية في مجال التنظيم لا يكون مفهوم الفاعلية جزءا من حساباتها. مع هذا نجد أن الدراسات حددت ما يقارب الثلاثين معيارا لقياسها (منها نجد: الإنتاجية، الربحية، الجودة، الصراع، التماسك... الخ) لما لهذا المفهوم من ارتباط بأهداف المنظمة وبالدرجة الأولى قدرتها على البقاء.

¹ الطيب الوافي، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

² نفس المرجع، ص ص 97-98.

³ نفس المرجع، ص ص 97-98.

من خلال المعايير يتم الحكم على مدى فاعلية الأداء. لهذا تسير عملية صنع القرارات في المؤسسات المبادرة بتحديد معايير تحقيق الفاعلية فيها بشكل أسلس أكثر من غيرها، وكلما زادت دقة وملاءمة هذه المعايير لأهداف المؤسسة كلما ارتفع أداء وفاعلية هذه العملية فيها.¹

ج) الهيكل التنظيمي:

ان عملية اتخاذ القرارات تتأثر بشدة بسمات الهيكل التنظيمي للمؤسسة. يعرف المستوى التنظيمي الذي له حق اتخاذ القرارات بالمركزية، فالمنظمات ذات المركزية العالية تؤخذ أغلب قراراتها على مستوى الإدارة العليا. في حين أنه في منظمات أخرى نجد أن صلاحية اتخاذ القرارات يتم تخويلها إلى مستويات إدارية أدنى، نقول هنا أن هذه المنظمات تتسم بالمركزية العالية.

على نفس المنوال تتأثر هذه العملية أيضا بسمات أخرى مثل التعقيد والمعيارية. فالتعقيد يشير إلى عدد الأنشطة أو الأنظمة الفرعية الموجودة داخل المنظمة. بما في ذلك عدد الأقسام والوظائف ودرجة تقسيم العمل. وتشير المعيارية إلى مدى اعتماد هذه المنظمة على القواعد والإجراءات من أجل توجيه سلوك العاملين في انجاز نشاط أو وظيفة معينة.²

ح) الولاء للمؤسسة:

اتخاذ القرار يتأثر بدرجة الولاء في المؤسسة. حيث تزداد مشاركة الأفراد في صنع القرار وتحمسهم لتنفيذه وتحقيق نجاحه طرديا مع زيادة درجة ولائهم للمؤسسة.³

الفرع الثالث: المعوقات المتعلقة بالعوامل البيئية

هناك مجموعة من العوامل التي تنبع من الظروف المحيطة وتؤثر على عملية صنع القرار وفاعليته نذكر منها:⁴

- أ) طبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الدولة: تشمل هذه المجموعة من القيود المفروضة من طرف الدولة على الحريات خاصة تلك التي تربط ارتباطا وثيقا بالقرارات.
- ب) انسجام القرار مع الصالح العام: يجب على متخذ القرار أن يولي اهتماما كبيرا لانسجام القرار مع الصالح العام. ويتعين عليه أن يتبع مبدأ الموضوعية اثناء صنع القرارات حتى يضمن توافقها مع المصلحة العامة.

¹ سعيد السالم مؤيد، نظرية المنظمة الهيكل والتصميم، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 41-43.

² نفس المرجع، ص ص 24-25.

³ الطيب الوافي، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

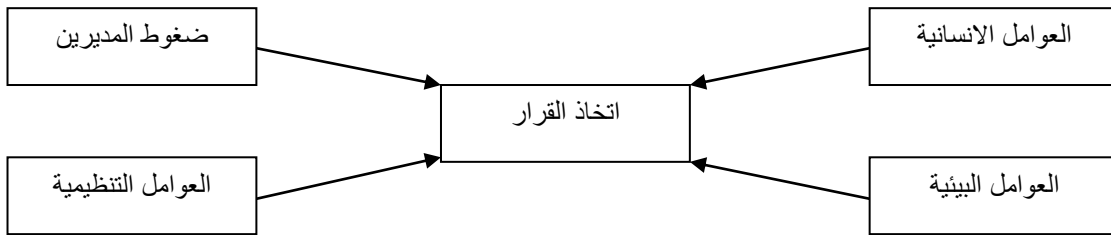
⁴ زرفاوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص ص 98-99.

ت) التقاليد الدينية والقيم الاجتماعية: تلعب هذه دورا في عملية اتخاذ القرارات، حيث تؤثر على سلوك متخذ القرار وتوجهاته، تنتقل هذه التقاليد والقيم إلى سلطات الدولة، وتستخدم لإقناع الجماهير، وتؤثر على اتخاذ القرارات. فقد يكون لدى متخذ القرار ولاء متجذر لتقاليد معينة أو ديانة محددة، وهذا ما يؤثر على قراراته واختياراته.

ث) النصوص التشريعية والتقدم التكنولوجي: تتأثر عملية صنع القرار بمجموع النصوص القانونية المفروضة من قبل الدولة، ومن ذلك الالتزام بالميزانية ومسك الحسابات... الخ، كما أن هذه العملية تتأثر بمدى التغيير في اللوائح التنظيمية المفروضة من قبل الدولة على المؤسسات، بالإضافة إلى مختلف التطورات التكنولوجية التي تفرض على متخذ القرار اخذها بعين الاعتبار.

وعموما يمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم 7 العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار



المصدر: عبد الكريم زرفاوي، المحاسبة الإدارية والقرار الاستثماري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص 99.

من الشكل، يظهر أن العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار عديدة، وذلك راجع لخضوع هذه العملية لكم هائل من المتغيرات والتفاعلات بين مختلف المصالح داخل المؤسسة وخارجها. وهذه العوامل نفسها قد تستحيل في بعض الأحيان إلى عوامل تعيق سير عملية صنع القرار هذه بالشكل المرجو لها.

المبحث الثاني: تحليل القرارات في عملية اتخاذ القرار

تتعامل المؤسسة اليوم مع بيئة تنافسية متغيرة ومعقدة، مما يجعل عملية اتخاذ القرار أمرا حاسما في تحقيق النجاح والاستدامة، يعد تحليل القرارات من العوامل الأساسية التي تمكن القادة والمديرين من فهم وتقييم الخيارات المتاحة، واتخاذ القرارات الأنسب بالنظر لأهداف ومعايير المؤسسة.

للإحاطة بالجوانب المختلفة لهذا المبحث سنقوم بالتطرق إلى المطالب التالية:

- تحليل القرارات؛

- ظروف وحالات اتخاذ القرار؛
- تصنيفات القرار؛
- أهمية اتخاذ القرار في المؤسسة.

المطلب الأول: تحليل القرارات

ان عملية تحليل القرارات تتطلب وضعها في قالب منظم وموضوعي يسهل تحليلها. هذا القالب من شأنه أن يساعد على تحسين جودة القرارات المتخذة؛ يقلل من مخاطر الخطأ والتحيز المتعلقة بها؛ ويحفظ الوقت والموارد.¹

يعتمد اختيار الشكل المناسب لصياغة أو تمثيل القرار على طبيعة هذا القرار وحجمه، وكذا مدى توافر المعلومات اللازمة لاتخاذها، ومن أهم الأساليب المستخدمة بهذا المجال نجد:

- مصفوفة القرار؛
- شجرة القرارات؛
- نماذج التخزين؛
- نظرية بيز؛
- نظرية المباريات الادارية.

نجد في هذا السياق أيضا نموذج ماكس بيزرمان لصنع القرار الاداري. وسنتناول هذه الأساليب باختصار فيما يأتي:

الفرع الأول: مصفوفة القرار:2

تتكون مصفوفة القرارات غالبا من أربعة أجزاء رئيسية:

- حالات الطبيعة:** وتمثل الظروف المختلفة التي قد يواجهها متخذ القرار والتي ولا شك يكون لها دور في اتخاذ قرار دون غيره.
- البدائل:** عبارة عن مجموعة الطرق، او المسارات المختلفة التي يمكن بواسطتها تحقيق هدف أو اهداف متخذ القرار، وبعد المفاضلة فيما بينها قد يختار أحدها أو مجموعة منها.
- النتائج:** ويمكن تعريفها على انها المردودات أو التكاليف أو المنفعة الناتجة عن كل من البدائل تحت كل حالة من حالات الطبيعة.

¹ الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² نفس المرجع، ص ص 27-28.

ث) الاحتمالات: وهي نسب التوقعات المعطاة لحدوث كل حالة من حالات الطبيعة. يمكن تحديد هذه الاحتمالات بناء على خبرتنا أو خبرة غيرنا؛ أو من خلال البحوث والدراسات التي تقوم بها جهات متخصصة؛ أو بناء على تقديرات متخذ القرار المجردة.

وتتخذ مصفوفة القرارات الشكل التالي:

الجدول رقم 3 نموذج مصفوفة القرارات

ح3	ح2	ح1	حالات الطبيعة البدائل
ط3	ط2	ط1	
ن3'1	ن2'1	ن1'1	ب1
ن3'2	ن2'2	ن1'2	ب2
ن3'3	ن2'3	ن1'3	ب3

المصدر: الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 28.

حيث ترمز:

ن = النتائج

ط = حالات الطبيعة

ح = الاحتمالات

ب = البدائل

فمثلاً: ط1 تعني حالة الطبيعة الأولى، ح1 تعني احتمال حدوث حالة الطبيعة هذه، ب2 تعني البديل الثاني و ن1'2 هي نتيجة البديل الثاني تحت الحالة الأولى، وهكذا.

في المطلب التالي "ظروف عملية اتخاذ القرار" سنتطرق أكثر إلى مصفوفة القرار في كل حالة أو ظرف من ظروف اتخاذ القرار.

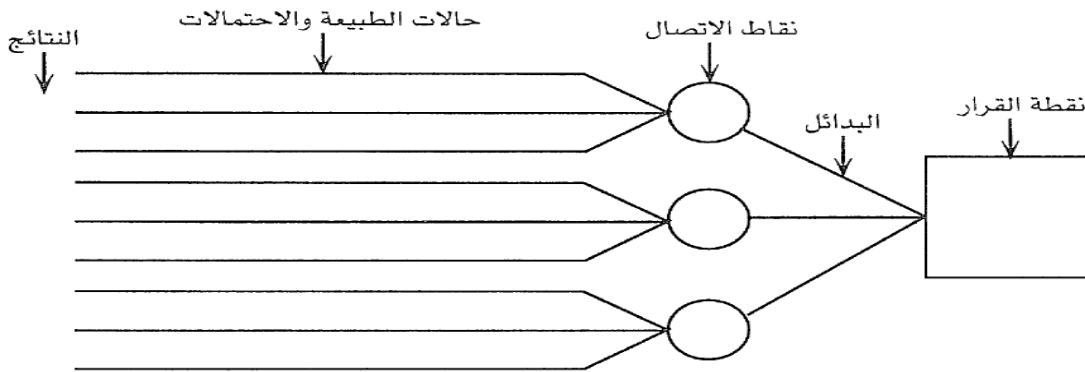
الفرع الثاني: شجرة القرارات: 1

شجرة القرارات هي تمثيل لعملية اتخاذ القرارات، بشكل يسهل من خلالها تحديد مراحل اتخاذ هذه القرارات. غالباً ما تستعمل هذه الطريقة عند اتخاذ قرارات بشأن المشاكل الكبيرة أو المتعددة المراحل. وتختلف عن مصفوفة القرارات في أنه يمكن استخدام شجرة القرارات لمعالجة المشاكل البسيطة والمعقدة، في حين تساعد المصفوفة في حل المشاكل البسيطة فقط.

ان مكونات شجرة القرارات هي نفس مكونات مصفوفة القرارات التي سبقت الإشارة إليها. والفرق الرئيسي هنا هو أن شجرة القرارات تتسع إلى عدد أكبر من هذه المكونات. بحيث انه يمكن تمثيل أكثر من مصفوفة قرارات في شجرة قرارات واحدة. وفيما يلي نموذج لشجرة القرارات:

¹ الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 39-42.

الشكل رقم 8 نموذج شجرة القرارات



المصدر: الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 42.

حيث أن:

- نقطة القرار هي التي يتم عندها اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة البدائل المرتبطة بها؛
- نقاط الاتصال هي حلقات الوصل بين مجموعات من حالات الطبيعة أو البدائل أو بينهما معا؛
- البدائل، حالات الطبيعة، الاحتمالات والنتائج تبقى هي نفسها كما في مصفوفة القرار سابقة الذكر.

الفرع الثالث: نماذج التخزين:

الهدف الرئيسي لوجود نظام التخزين هو تحقيق مستوى كاف من المخزون لتلبية احتياجات المؤسسة. لذلك تؤدي سياسة التخفيض الناجحة إلى خفض التكاليف الكلية للمخزون. وتوجد عدة نماذج مهمة تسهم في ذلك وتتضمن:¹

- نموذج تحديد المخزون.
- نموذج احتمال المخزون.

الفرع الرابع: نظرية بايز- Bayes theory:

تعد هذه من أهم النظريات الإحصائية للقرارات، والتي تستخدم بشكل رئيسي في تحليل القرارات المعقدة، والتي تتضمن عدد من البدائل ويترتب على كل منها نتائج مختلفة. هذه النظرية تنسب إلى توماس بايز، وتفيد في الربط بين خبرة متخذ القرارات والمعلومات المتاحة بهدف الوصول إلى قرار جيد.²

¹ زرفاوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² الأميرة إبراهيم عثمان، احمد محمد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2006، ص 236.

تعد هذه النظرية أحد الأساليب الإحصائية الهامة في دعم عملية اتخاذ القرارات، حيث تعتمد على الاحتمالات اللاحقة وتتضمن الخطوات التالية:

- التقييم الأولي للبدائل.
- الاحتمالات الشرطية.
- الاحتمالات اللاحقة.

ومن المفترض أن تكون هذه الخطوات مرتبة ترتيبا بحيث تخدم كل مرحلة المرحلة التي تليها.¹

الفرع الخامس: نظرية المباريات الادارية:

تعتبر نظرية المباريات أحد الأدوات التي تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات. حيث تمثل منافسة بين منظمين أو أكثر، وتعتمد على التفكير العقلاني. وتهدف إلى تحديد الحل الأمثل الذي تعتمده الإدارة في موقف محدد، بهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من الفوائد وتقليل الخسائر، وعادة ما يكون نجاح طرف معين على حساب الطرف الآخر.²

الفرع السادس: نموذج بيزرمان لصنع القرار الاداري:

يعرف بأنه أحد الأدوات المستخدمة في صنع القرار، بيد أنه يساعد على تحليل وتقييم الخيارات بناء على مزاياها المحتملة وسلبياتها.

يعرض رائد الاقتصاد السلوكي ماكس بيزرمان (Max H. Bazerman) في كتابه "الحكم في صنع القرار الإداري" نموذجه لصنع القرار، والذي يفترض أن الأشخاص يتبعون بشكل كامل ومنطقي 6 خطوات لتطبيق هذه العملية، حيث يفترض أن صانعي القرار (1) يُعرفون المشكلة بدقة، (2) يحددون جميع المعايير، (3) يقومون بوزن جميع المعايير بدقة وفقا لتفضيلاتهم، (4) يعرفون جميع البدائل المتاحة، (5) يقيمون كل بديل بدقة بناء على كل معيار، و(6) يحسبون بدقة ويختارون البديل الذي يحمل أعلى قيمة متوقعة.³ وفيما يلي سيتم التطرق لكل خطوة على حدة:⁴

أ) تحديد المشكل:

¹ زرفاوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² أمجد إدريس أوحيدة محمد، الإدارة بالأهداف وأثرها على فاعلية اتخاذ القرار (دراسة ميدانية على مديري الإدارات العليا والوسطى بالمصارف التجارية العامة في مدينة بنغازي)، مذكرة ماجستير، جامعة بنغازي، قسم الإدارة بكلية الاقتصاد، 2018، ص 32.

³ Bazerman Max H., **Judgment in managerial decision making**, John Wiley & sons, 7th edition, 2009, p 3.

⁴ Idem., pp 2-3.

في بعض الأحيان، يتصرف المدراء دون الوصول لفهم شامل متعدد الجوانب، أو حتى فهم كاف للمشكل المراد حله. مما يؤدي بهم إلى العمل على حل المشكل بالشكل الخطأ. في كثير من هذه الحالات يخطئ المديرون إما في:

- تحديد المشكلة بالنسبة للحل المقترح.
- عدم التعرف على مشكلة أكبر.
- تشخيص المشكلة بالنسبة لأعراضها حيث يجب أن يكون الهدف هو حل المشكل وليس التخلص من الأعراض المؤقتة.

لذلك فإنه من الضروري في البداية التحديد وبشكل دقيق وواضح المشكل الذي يتعين حله والتأكد من فهم الجوانب المختلفة له.

ب) تحديد المعايير:

تتطلب معظم القرارات تحقيق أكثر من هدف. فعلى سبيل المثال عند شراء سيارة، قد ترغب في تحقيق أقصى كفاءة للوقود، تقليل التكلفة وتحقيق أقصى درجات الراحة. جميع هذه المعايير تأخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار رشيد. لذلك، يحدد صانع القرارات الحكيم جميع المعايير المتعلقة بعملية صنع القرار، وهذا يساعد على التأكد من النظر في جميع العوامل ذات الصلة، واتخاذ قرار بناء على فهم شامل ومدروس للوضع.

ت) وزن المعايير:

عند الحديث عن جانب الأهمية بالنسبة لصانع القرار، فإن المعايير المحددة مسبقاً تتميز، ويتعين عليه بناء على ذلك تحديد القيمة النسبية المرتبطة بكل منها. يتم ذلك من خلال الإدراك الدقيق للقيمة المتعلقة بكل معيار بالنسبة لقيمة المعايير الأخرى. على سبيل المثال ينبغي تعريف القيمة النسبية لمعيار تقليل التكلفة عند شراء سيارة جديدة مقابل معيار الراحة. كخلاصة لذلك يتم ربط كل معيار بوزنه أو بكلمة أخرى قيمته بالنسبة لصانع القرار. تحديد هذه القيمة يمكن أن يتم باستخدام أي نظام تقييم مناسب، سواء كانت عملة، نقاط أو غيرها.

ث) تحديد البدائل المتاحة:

في الخطوة الرابعة من عملية صنع القرار من الأهمية بمكان تحديد البدائل الممكنة، أو ما تعرف بمسارات العمل المحتملة لحل المشكل. ومع ذلك يجب على صانعي القرار توخي الحذر وعدم قضاء وقت أكبر من اللازم في البحث عن البدائل. حيث يمكن أن يستحيل ذلك إلى عائق أمام صنع قرار فعال. عملية البحث المثالية تستمر فقط إلى الحد الذي تتجاوز بعده

كلفة البحث عن البدائل قيمة المعلومات الإضافية. بعبارة أخرى، من المهم التوفيق بين الدقة والكفاءة في تحديد البدائل المتاحة.

(ج) تقييم كل بديل على كل معيار:

في هذه الخطوة يتعين علينا تحديد مدى تحقيق كل حل بديل لكل معيار من المعايير المحددة. غالبا ما تعتبر هذه المرحلة هي الأكثر صعوبة في عملية صنع القرار ككل، حيث أنها عادة ما تتطلب منا توقع أحداث مستقبلية. يقوم صانع القرار الرشيد بتقييم العواقب المحتملة على كل معيار تم تحديده من أجل اختيار البديل الأنسب لحل المشكلة.

(ح) حساب القرار الأمثل:

كخاتمة للخطوات الخمسة الأولى، يتم حساب القرار الأمثل على 3 مراحل:

- ضرب درجة تحقيق كل بديل لكل معيار (ناتج الخطوة 5) بوزن المعيار (كما تم تحديده في الخطوة 3)؛
 - لكل من البدائل، نقوم بجمع التقييمات الموزونة عبر جميع المعايير (بكلمة أخرى نقوم بجمع الجداءات من المرحلة "أ" لكل بديل)؛
 - اختيار الحل الذي يحتوي على أعلى مجموع للتقييمات.
- في النهاية، يمكن أن يتم استخدام هذا النموذج في العديد من سياقات مثل تطوير المنتجات، إدارة المشاريع، التحليل المالي، التخطيط الاستراتيجي وغيرها. وغالبا ما يتم المزاجية بين هذا النموذج وأدوات أخرى مثل مصفوفة القرار أو شجرة القرار لتوفير منهج واضح ومهيكل لصنع واتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: ظروف عملية اتخاذ القرار

صنع القرار يتأثر بعدة عوامل، من أهمها تباين الظروف التي يتم صنعه فيها فتختلف تلك تبعاً للسياق والوضع الراهن. وبالتالي فإن حجم، نوع وطبيعة المعلومات المتاحة يختلف أيضا في كل مرحلة من مراحل هذه العملية. لذلك فإن هذه الأخيرة تتم من خلال مجموعة من البيانات والمعلومات المختلفة التي تجمع وتحلل بطريقة منهجية من أجل توفير مخرج للمشكلة المراد حله. وكل هذا قد يخضع لأحد الظروف الآتية:¹

- التأكد التام؛
- المخاطرة؛

¹ بلعجوز حسين، المدخل لنظرية القرار، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 110.

- عدم التأكد.

الفرع الأول: حالة التأكد التام

تشير هذه إلى الظروف التي يفترض فيها أن تكون جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالمستقبل محددة ومعروفة بدقة، وأن صانع القرار لديه معرفة كاملة بالظروف المتوقعة التي ستحدث في المستقبل. في هذه الحالة لا توجد أي احتمالية لحدوث أحداث غير متوقعة، سواء كانت احتمالات شخصية أو احتمالات موضوعية، بل يوجد تأكيد تام بوقوع هذه الأحداث.¹

هذا يعني أن احتمال حصول متخذ القرار على النتائج هو 100%، بناء على ذلك فإنه لا يوجد أكثر من حالة طبيعية واحدة، أي أن مصفوفة القرار في هذه الحالة تتكون من عمود واحد ومجموعة من البدائل يتم الاختيار من بينها.²

تتخذ مصفوفة القرار المشتملة على 3 بدائل الشكل التالي:

الجدول رقم 4 نموذج مصفوفة القرارات في حالة التأكد التام

ط	حالات الطبيعة
	البدائل
ن1	ب1
ن2	ب2
ن3	ب3

المصدر: الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 28.

وكمثال للتوضيح: إذا كنت ترغب بالسفر إلى منطقة ما وكان أمامك 3 بدائل أو وسائل نقل، وحالة طبيعية واحدة ألا وهي التكلفة:

الجدول رقم 5 مثال عن مصفوفة القرارات في حالة التأكد التام

وسيلة النقل	التكلفة (وحدة نقدية)
الطائرة	50
السيارة	25
القطار	17

المصدر: من اعداد الطالب

في هذه الحالة لا توجد الا حالة طبيعية واحدة فاحتمال حدوثها إذا 100%، لذا فإنه ولا شك أن وسيلة النقل التي ستختارها بناء على التكاليف فقط هي القطار.

¹ نفس المرجع، ص 110.

² الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

الفرع الثاني: حالة عدم التأكد¹

بموجب هذه الطريقة، تكون احتمالات كل حالة من حالات الطبيعة غير متوفرة. يرجع ذلك إما لعدم الخبرة، أو صعوبة الحصول على الاحتمالات، أو لأن القرار جديد من نوعه، لذلك فإن مصفوفة القرار هنا تتكون من 3 أجزاء فقط: حالات الطبيعة، البدائل والنتائج. ومن أهم الطرق المستعملة لاتخاذ القرارات في مثل هذه الحالات هي:

(أ) الاحتمالات المتساوية لحالات الطبيعة أو لابلاس (Laplace):

هنا يتم إعطاء احتمالات متساوية لحالات الطبيعة وذلك بتقسيم الواحد الصحيح على مجموع حالات الطبيعة لتحديد احتمال كل منها.

بعد تحديد الاحتمالات يتم ضرب النتائج لكل بديل باحتمال حالة الطبيعة المرتبطة بذلك المرادود وتسمى هذه النتيجة بالقيمة المتوقعة.

جمع القيم المتوقعة للبديل يعطينا القيمة المتوقعة لذلك البديل، ويكون البديل الأفضل هو صاحب القيمة الأعلى في حالة الربح والأقل في حالة التكاليف.

(ب) معيار التفاؤل:

نفترض هنا أن متخذ القرار يكون متفائلاً ويتوقع الحصول على أفضل النتائج، لذلك فإنه يختار النتيجة الأفضل لكل بديل، ومن ثم يختار الأفضل من بين هذه البدائل (Maximum of the "Maximax" maximum).

(ت) معيار التشاؤم:

تعتمد الطريقة على الافتراض بأن متخذ القرار يكون متشائماً أو حذراً ويتوقع الحصول على أسوأ النتائج، لذلك فإنه يحدد أسوأ النتائج لكل بديل ومن ثم يختار أفضلها (Maximum of the "Maximin" the minimum).

(ث) طريقة المعاملات المعيار الواقعي، أو المعدل الموزون:

تحاول هذه الطريقة التوفيق بين معياري التفاؤل والتشاؤم. يتم الأمر بتحديد معامل المعيار الواقعي (a) (معاملات التفاؤل والتشاؤم) وتعتبر هذه المعاملات كأوزان أو نسب لكل من الحالتين ويقوم متخذ القرار بتحديد ما بحيث يكون مجموعها 100%.

إذا افترضنا مثلاً أن معامل التفاؤل هو 60% فإن معامل التشاؤم سيكون 40%. بعد تحديد هذه المعاملات نقوم بحساب قيمة البدائل في حالة التفاؤل ثم نضربها في معامل التفاؤل، نقوم بحساب قيمة البدائل مجدداً لكن في حالة التشاؤم ثم نضربها في معامل التشاؤم. جمع النتائج

¹ الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-33.

من حالة التفاضل مع حالة التشاؤم يعطينا القيمة المتوقعة للبدل، وبهذا يمكننا اختيار البدل الأفضل.

ج) معيار الندم:¹

ان الهدف المرجو تحقيقه بتطبيق هذا المعيار هو تخفيض معدل ندم متخذ القرار عند اختياره لبدل دون اخر تحت حالات الطبيعة المختلفة، ويتم تطبيق هذه الطريقة عبر خطوات كالآتي:

- تحديد أعلى قيم في كل عمود؛
- طرح القيم في كل عمود من أعلى قيم به ووضع النتائج في مصفوفة تسمى مصفوفة الندم؛
- تحديد أعلى ندم لكل بدل في جميع حالات الطبيعة؛
- اختيار أقل ندم.

ان اختيار استخدام الطريقة من هذه الطرق دون الطريقة الأخرى يعود بالدرجة الأولى إلى الرغبة أو المصلحة التي تجنيها الجهة أو الشخص متخذ القرار. بكلمة أخرى، لا توجد حتى الان أي تفسيرات علمية لتفضيل استخدام احداها على الأخرى.

الفرع الثالث: حالة المخاطرة

"تتميز هذه الحالة عن غيرها بمعرفة احتمالات حالات الطبيعة، سواء كانت هذه الاحتمالات موضوعية، أي مستندة على أسس علمية، أم غير موضوعية ومعتمدة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار، فإنها تعامل بنفس الطريقة"² كما في الطرق السابقة من حيث طريقة الحساب للقيمة المتوقعة لكل بدل على حدة، ومن ثم اختيار البدل الأفضل.

المطلب الثالث: تصنيفات القرار

تعددت اعتبارات المفكرين في تصنيفهم القرارات واختلقت، ونجد من أهمها عدة اعتبارات.

الفرع الأول: حسب المستوى الإداري

حيث صنفت على هذا الأساس إلى:³

¹ زرفاوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 86.

² الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ صادق مطيع ياسرو آخرون، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 21-22، نقلا عن ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 112.

- (أ) **القرارات الاستراتيجية:** وهي تمثل القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف الاستراتيجية والسياسات الاستثمارية طويلة الاجل، والرقابة على الأداء العام للمؤسسة، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى معلومات تتعلق بالظروف المستقبلية التي تحيط بالمنظمة والتأكد منها.
- (ب) **القرارات التكتيكية:** ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء الوحدات التنظيمية، ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على فترات متباعدة نسبيا.
- (ت) **القرارات التشغيلية:** يتم اتخاذ القرارات التشغيلية ضمن القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية في المؤسسة. ويمتاز هذا النوع من القرارات بان المعلومات اللازمة لاتخاذها هي معلومات محددة ومتاحة ضمن المنظمة نفسها.

الفرع الثاني: حسب نوع المشاركة

يتميز بينها حسب نوع المشاركين في عملية اتخاذ القرار:¹

- (أ) **قرارات فردية:** هي قرارات تتخذ من طرف شخص واحد، وما دامت تخدم بالنهاية مصلحة واحدة فإنها وحتى لو كانت متعددة فهي تعامل على أساس هدف واحد.
- (ب) **قرارات جماعية:** تتميز بتعدد الافراد العاملين على اتخاذ القرار. تختص أيضا بوجود مجموعة من الأهداف التي تعامل على أساس انها أهداف فرعية تكون في مجملها الهدف العام. تضارب المصالح للأفراد هنا سبب في صعوبة التحقيق الأمثل للأهداف الفرعية حتى وان كان هناك تحقيق أمثل للهدف العام.

الفرع الثالث: وفقا لظروف صناعتها

تم التفصيل فيها في المبحث الثاني: ظروف عملية اتخاذ القرار، وتنقسم وفق هذا المعيار إلى:

- قرارات تحت ظروف التأكد التام؛
- قرارات في حالة عدم التأكد التام؛
- قرارات تحت ظروف المخاطرة.

الفرع الرابع: وفقا للوظائف الأساسية في إدارة الاعمال²

يقوم هذا التصنيف على أساس مجموع وظائف المؤسسة وهي:

¹ الطراونة محمد، عبيدات سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² زرفاوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص ص 77-78.

أ) قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية: تخص هذه القرارات مجموعة الأهداف المطلوب تحقيقها والسياسات العامة والفرعية، وتصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتوجيه العاملين وكذلك تحديد معايير الرقابة في المؤسسة.

ب) قرارات تتعلق بالإنتاج: تتمثل عادة في تحديد حجم الإنتاج ونوعية الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية، مع الاخذ بعين الاعتبار دراسة الجانب التمويلي وكذا الرقابة على الإنتاج وجودته.

ت) قرارات متعلقة بالتسويق: وتشمل قرارات متعلقة بنوعية المنتج وقنوات توزيعه في أسواق معينة.

ث) قرارات متعلقة بالتمويل: بموجب هذه القرارات يتم تحديد طرق التمويل، وحجم رأس المال اللازم والعامل، بالإضافة إلى تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وتوزيعها باتباع إجراءات محاسبية خاصة بذلك.

ج) قرارات متعلقة بالموارد البشري: أن دراسة المورد البشري تعنى بتحديد مصادر الحصول على العاملين وطرق الانتقاء المستوجب اتباعها، وبرامج تدريبهم والتعامل معهم من حيث الترقية والتقاعد من العمل إلى جانب التعامل مع النقابات والاتحادات المرتبطة بالعاملين.

الفرع الخامس: تصنيف القرارات حسب (H. Simon):

تنقسم إلى¹:

أ) قرارات مبرمجة: تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جيدا لها إجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها.

ب) قرارات غير مبرمجة: عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة؛ ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها. ففي هذا النوع عادة ما يصعب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينها. ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة. ونتيجة لهذه الخصائص فإن كل قرار يتم صنعه وفقا لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة. ولا توجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات، كما ويمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة استخدام

¹ بلعجوز حسين، مرجع سبق ذكره، ص 101.

حكمه الشخصي وتقييمه ورؤيته للمشكلة. وهي قرارات غير متكررة ولكل منها له طبيعته المميزة وغالبا ما تكون على درجة عالية من الأهمية.

المطلب الرابع: أهمية اتخاذ القرار في المؤسسة

هناك عدة نواح يمكن أخذها بعين الاعتبار عند الحديث عن الأهمية، نذكر منها:¹

الفرع الأول: أهمية القرارات من الناحية العلمية:

- القرارات الإدارية تعتبر وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمنظمة في سبيل تحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.
- تلعب القرارات الإدارية دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة العمليات الإدارية، مثل التخطيط، الرقابة، التنظيم وغيرها.
- تؤدي عملية اتخاذ القرارات دورا مهما في تجسيد، تكييف، تفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والاستراتيجيات العامة في المنظمة.
- تؤدي القرارات الإدارية الناتجة عن طريق عملية اتخاذ القرار، دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإداري.

الفرع الثاني: أهمية القرارات من الناحية العملية:

- تكشف القرارات الإدارية عن سلوك وموقف القادة والرؤساء الإداريين، وتكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرار، الامر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات، وكذا التحكم فيها والتعامل مع هذه المواقف والضغوط مستقبلا بصورة حسنة.
- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وانجازها بأسلوب علمي وعملي.
- تعتبر القرارات الإدارية ميدانا واسعا للرقابة الإدارية.

المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار

يتم استخدام المحاسبة التحليلية من قبل الكثير من المؤسسات منها الخدماتية، شركات البناء وبالدرجة الأولى المؤسسات الصناعية. وكما سبق وتطرقتنا فالمحاسبة التحليلية تتضمن جمع، تحليل،

¹ نفس المرجع، ص 100.

وتبليغ معلومات مالية وغير مالية متعلقة بتكاليف كل من المنتجات والخدمات الخاصة بالمؤسسة. وتعد التقارير الناتجة عنها من أهم المدخلات لعملية صنع القرار.

في هذا المبحث سنحاول الإحاطة بمدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار من خلال التطرق للمطالب التالية:

- المعلومات والملاءمة؛
- سلوك التكاليف واتخاذ القرار؛
- العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار؛
- طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: المعلومات والملاءمة

يمكن القول أن المعلومات هي أساس عملية صنع القرار الرشيد، وحتى تكون هذه المعلومات المتاحة مقبولة ومفيدة في هذه العملية يجب أن تتوفر فيها خاصية الملائمة.

الفرع الأول: مفهوم الملائمة

تتطبق على المعلومات صفة الملائمة إذا كانت وثيقة الصلة بمشكلة القرار، فالقرارات المختلفة سوف تتطلب بيانات مختلفة، ومن ثم فدور المحاسب الإداري هنا هو تحديد ماهية المعلومات المناسبة لعملية صنع واتخاذ القرار عن تلك غير المناسبة.¹

ولكي تكون المعلومات ملائمة فهناك عدة اعتبارات يجب توافرها فيها.

الفرع الثاني: خصائص المعلومات الملائمة

نجد عموماً أربعة خصائص يجب توافرها:²

(أ) ان يمتد تأثيرها للمستقبل: حيث أن اثار القرارات تظهر في المستقبل وليس في الماضي، نجد أن تكلفة ومنافع المعلومات يجب بالضرورة أن تتداخل مع الحدث المستقبلي، فقرار الغاء أحد خطوط الإنتاج يختص بالتكاليف التي سوف تتأثر في المستقبل وليس الماضي. مثل هل هناك تعويضات سوف تدفع لعمال هذا الخط لتسريحهم المبكر؟ او هل توجد تكاليف التدريب التحويلي للعمالة الحالية لكي تتلاءم مع الخطوط الأخرى؟

¹ احمد محمد يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2018، ص 60.

² نفس المرجع، ص ص 60-61.

ب) الاختلاف بين البدائل المتنافسة: فالمعلومات الملائمة يجب أن تتضمن التكاليف والمنافع التي ستختلف بين البدائل المتاحة، فالتكاليف او المنافع التي ستكون واحدة عبر جميع البدائل لن تؤثر على القرار، على سبيل المثال لو أن الشركة قررت الاحتفاظ بعمالة الخط الإنتاجي المقرر الغاؤه فإن تكلفة العمالة لن تختلف بين بديل الغاء الخط او الاحتفاظ به.

ت) الحاجة للتنبؤات: المعلومات الملائمة تختص بالأحداث المستقبلية، ومن ثم فالمحاسب الإداري يجب أن يتنبأ بمقدار التكاليف الملائمة للقرار والمنافع المترتبة عليه، وعند اعداد تلك التنبؤات فإن المحاسب الإداري سوف يلجا إلى دراسة "سلوك التكاليف" اعتمادا على بيانات تاريخية فالمعلومات الملائمة يجب أن تتضمن التكاليف والمنافع التي تتحقق في المستقبل، في حين أن المحاسب الإداري سوف يعتمد في تنبؤه لهذه المعلومات على بيانات تاريخية.

ث) قرارات مميزة مقابل قرارات روتينية: القرارات الغير متكررة هي تلك القرارات التي تتصف بعدم النمطية أو الروتينية مثل ادخال منتج جديد للسوق. مثل هذه النوعية من القرارات تتطلب تحليل خاص من جانب المحاسب الإداري، فالمعلومات الملائمة ستكون متوافرة في أماكن مختلفة من نظام المعلومات الكلي للمنشأة. في المقابل فإن القرار الروتيني سوف يتم اتخاذه وتكراره مرة بعد مرة على فترات متكررة أو غير متكررة، ومثال على ذلك قرارات جدولة الإنتاج الذي يتم كل ثلاثة أشهر على سبيل المثال فمن ثم يكون من المناسب للمحاسب الإداري الاحتفاظ بملف خاص للمعلومات الملائمة لمثل هذه القرارات.

المطلب الثاني: سلوك التكاليف واتخاذ القرار¹

يتم الرجوع للماضي للحصول على فهم أبلغ للحاضر ومن ثم توقع المستقبل. بالنسبة للمؤسسات على وجه التحديد فإنها تنظر للماضي عادة من اجل تحليل نتائجها فإذن يمكنها بعد ذلك اتخاذ قرارات أفضل لمستقبلها، هذه العملية تتطلب جمع مختلف المعلومات حول التكاليف وكيفية سلوكها حتى يتمكن المسيرين من التنبؤ بما سيكون في المستقبل.

يعد فهم سلوك التكاليف مهارة فنية ذات قيمة. يلجا المدراء إلى المحاسبين الإداريين للمساعدة في تحديد مولدات التكلفة، تقدير العلاقات بين التكاليف وتحديد الأجزاء الثابتة والمتغيرة من هذه التكاليف وبالأخير تحقيق فهم واضح بخصوص العوامل التي تؤثر على تكاليف الشركة. ليكون هذا فعلا، على المحاسبين الإداريين أن يكونوا على دراية واضحة باستراتيجية المؤسسة وعملياتها من أجل اقتناص الفرص الجديدة لتقليل التكاليف وزيادة الربحية.

¹ Horngren Charles T., Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, Cost accounting a managerial emphasis, 14th ed., Pearson education limited, 2011, pp 362-363.

الشركة الأمريكية متعددة الجنسيات سيسكو استطاعت تقليل تكاليف إعادة التدوير لمنتجاتها، توفير الموارد ومساعدة البيئة، بفضل فهم عميق لمحاسبيها للتكاليف والعمليات بالشركة، وبالتحديد لقد عملت سيسكو على العثور على استخدامات جديدة للمعدات التي تم ارجاعها من قبل العملاء من اجل إعادة التدوير، حيث وجدو أن 80% من تلك المعدات التي تم ارجاعها كانت تعمل بشكل جيد. بعد أن كانت هذه الشركة تتكلف 8 مليون دولار سنويا على عملية إعادة التدوير، انخفضت تكلفة التدوير فيها بنسبة 40%، وارتفعت نسبة المعدات المعاد استخدامها من 5% سنة 2004 إلى 45% سنة 2008.

كما يوضح مثال سيسكو، يجب على المديرين فهم سلوك التكاليف من أجل اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية لها أثر بيئي وإيجابي. في العديد من الأمثلة الأخرى، قرر مديرو فيديكس استبدال الطائرات القديمة بطائرات بوينج 757 الجديدة والتي خفضت استهلاك الوقود بنسبة 36% من جهة في حين رفعت السعة ب 20%. كلوروكس في حالة أخرى، قرر المديرون فيها انشاء خط جديد من منتجات التنظيف غير الاصطناعية والتي كانت أفضل للبيئة، ساعد هذا على خلق فئة جديدة من منتجات التنظيف "الخضراء"، تبلغ قيمتها 200 مليون دولار سنويا.

في كل من هذه الحالات، معرفة سلوك التكلفة كان ضروريا للإجابة على أسئلة مفتاحية، فمعرفة سلوك تكلفة ما تتضمن معرفة كيفية تغير هذه التكلفة استجابة للتغير في مستوى نشاط الشركة أو حجم انتاجها. بالنسبة للمدراء فإن هذا يعد عاملا مهما جدا لتوقع ومن ثم إدارة التكاليف على كل من المدى الطويل والقصير، وفي النهاية يوفر لهم هذا القدرة على اتخاذ قرارات أفضل بخصوص التسعير، الموازنة، تسيير الموارد.

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

في تحليلهم النظري، أبرز "أيدري ونايت" ثلاثة عوامل رئيسية في عملية اتخاذ القرارات. ناقش هذا التحليل العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية وعملية تحليل القرار، وتضمنت هذه العوامل:¹

- مدخلات العملية: وهي العوامل والمعلومات المتحصل عليها بغية اتخاذ القرار.
- مخرجات العملية: وهي المتمثلة في القرار المتخذ نفسه.
- العلاقة: أي العلاقة التي تربط بين القرار المتخذ ومجموعة المدخلات الخاصة به.

ويكون بذلك تسلسل اتخاذ القرار كما يلي:

(خ) يتم تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة والمناسبة لتفضيلات المؤسسة.

(د) تتم مراقبة التكاليف وتتبع سلوكها ومن ثم مقارنتها لتحديد عناصر المشكل.

¹ أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، مرجع سبق ذكره، ص ص 318-319.

ذ) متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى، وذلك لتحديد العامل أو العوامل المؤثرة على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف.

ر) المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف والعامل المسؤول عنه.

ز) يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية، وعند تحديد عناصر المشكل نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للموارد لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

وكما سبق وأشرنا فإن الحلقة الأولى في هذه السلسلة تتلخص في حساب التكاليف بالطريقة المحددة مسبقاً من قبل المؤسسة وفقاً لاحتياجاتها وتفضيلاتها، وكل طريقة من طرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ نوع معين من القرارات، وسيتم التفصيل في ذلك في المطلب التالي.

المطلب الرابع: طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار

في المطلب السابق قد تمت الإشارة إلى أن تحديد التكاليف وحساب قيمتها هي أول حلقة في تسلسل اتخاذ القرار والذي يبدأ من حساب هذه التكاليف مروراً بمراقبة سلوكها وتطورها ومن ثم مقارنتها بالتقديرات، وصولاً في الأخير إلى تحليلها في شكل تقارير دورية. لإتمام تنفيذ تلك الأولى من الضروري أولاً على المؤسسة تتبنى استعمال إحدى الطرق المستخدمة لحساب التكاليف، بما يتوافق مع نوعية القرارات التي تعتمدها. فيما يلي سنتطرق إلى مجموعة من أهم هذه الطرق ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة واتخاذ القرارات

تعمل طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج ومنه فإن هذه الطريقة تبرز عندما يتعلق الأمر باتخاذ القرارات الخاصة بتحسين فعالية استغلال الأقسام.¹

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومنه يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج. من خلال هذه النتيجة سواء إيجابياً أو سلبياً تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات نجد من أهمها:²

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص 18، نقلاً عن أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، مرجع سبق ذكره، ص 319.

² طبائبية سليمة، بورديمة سعيدة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 14-15\04\2009، ص 13-12.

أ) قرارات التسعير: تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة، ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

$$\text{السعر الودوي} = \text{التكلفة الودوية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

من خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثيراً على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى خسارة أو انخفاض حصتها في السوق وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم بها.
- انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا نستطيع جلب زبائن جدد، ولكن هذا النقص في التكلفة يجب ألا يكون على حساب الجودة، ولكن من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار.

ب) قرارات الإنتاج: أن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يعنى به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ انه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فإننا نقوم باختيار البديل الذي يحقق لها إذا عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدة سواء كان ربحاً أم خسارة.

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد.
- أما تلك التي تحقق ربحاً فيجب الاستمرار في إنتاجها مع ادخال تغييرات جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج.
- بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور فعلى متخذي القرار اما الاستغناء عن إنتاجها أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد، وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر.
- دراسة البدائل، بعد أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية، يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصاً إذا كانت لديه نفس المواصفات والمميزات، ويكون هذا الاختيار عن طريق دراسة السوق وإمكانية التموضع به وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على قانون العرض والطلب، كما يمكن

تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا وهذا إذا كان في صالح المؤسسة.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة واتخاذ القرارات

لأنها الوحيدة القادرة على حساب وتحديد حجم التعادل، تعتبر هذه الطريقة الانسب لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بعتبة المردودية¹. حيث تعتبر هذه الأخيرة من اهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات ودراسة اثارها، ومن أهم ما يتم استنتاجه بالنظر إلى عتبة المردودية ما يلي:

أ) قرارات الإنتاج: 2

- يتمكن المسير من خلال تحديدها زمنيا من تمييز المنتجات عالية المردودية، أي تلك التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن، من تلك المنتجات التي تأخذ وقت طويل نسبيا، وكذا تمييز تلك التي لا تغطي تكاليفها اثناء الدورة. على هذا الأساس يستطيع المسير اتخاذ عدة قرارات إنتاجية من قبيل: زيادة انتاج المنتجات عالية المردودية، التخلي عن أو إعادة دراسة طرق انتاج المنتجات التي تحقق خسارة للمؤسسة.
- عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح فإن نموذج عتبة المردودية يخول لهم معرفة رقم الاعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها، وبالتالي الكمية الواجب انتاجها وبيعها.

ب) قرارات التسعير: 3

- يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة سعر البيع أو تخفيضه، تخفيض تكلفة الإنتاج المتغيرة، تخفيض التكاليف الثابتة وذلك من خلال زيادة الكمية المنتجة، زيادة حجم المبيعات قصد زيادة قيمة ونسبة هامش الأمان.
- نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الاعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم اعمالها دون أن تدخل في منطقة الخطر.

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 18، نقلا عن أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، مرجع سابق، ص 319.

² طبائبية سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ نفس المرجع، ص 13.

ت)قرارات الاستثمار:

بالنسبة للمشاريع الاستثمارية، بالأخذ بالحسبان التطورات الاقتصادية التي حدثت في السنوات الأخيرة ونخص بالذكر تحرير التجارة العالمية وزيادة درجة المنافسة بين الشركات بسبب ذلك، وما صاحب هذا من التطور السريع الذي حصل على طرق التصنيع لتصبح الية والذي أدى إلى حلول الآلات محل اليد العاملة في العديد من مراحل التصنيع، فإنه يلاحظ بالمقابل زيادة نسبة التكاليف الثابتة مع الانخفاض في نسبة التكاليف المتغيرة، هذا من جهة وانخفاض أسعار بيع السلع والخدمات من جهة أخرى، كل هذا سيعمل على رفع نقطة التعادل، بمعنى أن المنشأة ستحتاج إلى بيع وتصنيع عدد وحدات أكبر من أجل الوصول إلى نقطة التعادل. وعليه فإن القرار الخاص بالاستثمار في الأصول الرأس مالية يتطلب أخذ هذه التطورات بعين الاعتبار.¹

الفرع الثالث: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات 2

يتم استخدام هذه الطريقة لضمان عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، والتي يمكن أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مدروسة بسبب عدم مراعاة مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، وعلى سبيل المثال، في حالة الازمات مثل تراجع مبيعات المؤسسة ومن ثم تخفيضها لعدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية)، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة)، هذا سيؤدي إلى ارتفاع التكلفة الاجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، والتي من الممكن أن تدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر، ولكن هذا القرار سيزيد من خسائرها بالتأكد. بالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يؤدي إلى انخفاض كبير في المبيعات إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، حيث سيتم زيادة سعرها بشكل ملحوظ نتيجة لزيادة التكلفة الاجمالية.

كذلك عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرار في حدود مسؤولياته، ويتحقق ذلك عن طريق تحديد حجم النشاط العادي في قسمه وبالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو الإنتاج أو انتاج منتج أو التخلي عنه.

¹ عامر عبد الله، الحدرب زهير، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 105-106.
² أبو بكر مصطفى محمود، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية، 2002، ص 50، نقلا عن سليمة طبائبية، سعيدة بورديمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

الفرع الرابع: محاسبة التكاليف على أساس النشاط واتخاذ القرارات

كونها تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج، تعد هذه الطريقة الأنسب حين يتعلق بالقرارات من قبيل الغاء أو إضافة نشاط معين.¹ وبشكل أكثر تفصيلا يمكن لمس مدى مساهمة هذه الطريقة في اتخاذ القرار من خلال:²

- قرارات الغاء الأنشطة عديمة المنفعة ومن ثم توزيع مواردها على تلك الأكثر نفعاً، ويتم ذلك عندما يكون بمقدور الشركة تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، حيث يكون بمقدور المؤسسة حينها تخفيض التكاليف المشتركة والتي قد تصل نسبتها في بعض الأحيان إلى 50% من اجمالي التكلفة.
- قرارات التخلص من المنتجات والزبائن الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج آخر أكثر ربحية: بالنظر إلى أن معظم منافع هذا النظام تكمن في مجال تحديده لمزيج الزبائن والمنتجات، فإن الإدارة تحصل من خلال ذلك على فهم أفضل للطريقة التي يتم بها توليد الأرباح، وبالتالي يستفيد المدراء من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال تبني هذا النوع من القرارات.
- قرارات التسعير وإعادة التسعير من خلال الاستفادة من التقديرات الدقيقة لتكاليف المنتجات، حيث أن نظاماً متطوراً للتكاليف المبنية على الأنشطة سوف يقلل من احتمالية اتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه.

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 18، نقلاً عن أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، مرجع سابق، ص 319.
² عبد الله حلس سالم، محمود جربوع يوسف، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة)، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 30، العدد 89، 2008، ص ص 153-154.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا الإلمام بعملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة حيث ابتدأنا بالإطار المفاهيمي لعملية صنع القرار وتعرفنا من خلالها على مفهوم القرار وبعد المرور بمراحل وخطوات عملية صنع القرار، قمنا بتوضيح الفرق بين كل من عمليتي صنع القرار واتخاذ القرار وصولاً إلى معوقات عملية صنع القرار. تطرقنا كذلك إلى المدخل التحليلي لدراسة عملية اتخاذ القرار حيث ألقينا نظرة على نظرية تحليل القرارات وطرق تحليلها ثم تحدثنا ببعض من التفصيل عن ظروف عملية اتخاذ القرار، كما قمنا بتصنيف القرارات حسب عدة اعتبارات وفي الأخير عمدنا إلى تبيان أهمية اتخاذ القرار في المؤسسة. في النهاية تطرقنا إلى مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار حيث قمنا بالإحاطة بهذا الموضوع على أربع خطوات، بداية بالمعلومات ومفهوم الملائمة مروراً بسلوك التكاليف وعلاقته باتخاذ القرار، ثم بعد ذلك العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار لننتهي إلى طرق المحاسبة التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرار.

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن استخلاص الآتي:

- ضرورة الاهتمام بعملية صنع القرار داخل المؤسسة كونها تمثل شريان العملية الإدارية.
- تعدد وسائل وطرق تحليل واتخاذ القرار يرجع إلى تنوع القرارات المتخذة ومدى اختلاف ثقل وأهمية كل منها من جهة ودليل آخر على أهمية هذه العملية ككل داخل المؤسسة من جهة أخرى.
- يتجلى مدى أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية في تمثيلها المادة الخام لعملية اتخاذ القرار، إذ تختلف طبيعة المعلومات الموفرة باختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة، وهذا يعتمد بدوره على نوعية القرارات التي تعتمدها المؤسسة اتخاذها. أن تجاهل الأهمية المتزايدة لهذه المعلومات يؤدي إلى دخول الشركة في حلقة غير منتهية من الفشل والاختفاق، بينما الاهتمام بها وتغذيتها يفتح ابواباً للفرص وتحسين الأداء. لذلك ينبغي للمؤسسات الاهتمام بجمع وتحليل المعلومات المحاسبية بشكل دقيق وتطبيقها بشكل فعال في اتخاذ القرارات

الفصل الثالث: دراسة حالة

المؤسسة الاقتصادية

"Traveps"

مقدمة الفصل:

بعد تطرقنا في الجانب النظري للمحاسبة التحليلية كأداة مساعدة في اتخاذ القرار، لا بد من دعم ذلك بدراسة ميدانية من خلال هذا الفصل التطبيقي الذي يأتي استكمالاً للفصلين النظريين، سنحاول من خلاله التعرف على مختلف المراحل التي تمر بها المنتجات في هذه المؤسسة وصولاً إلى النتيجة التحليلية، وكذلك تأثير المحاسبة التحليلية على مراقبة تسيير المؤسسة وقراراتها المتخذة وهذا بالاعتماد على مختلف المعلومات والملاحق التي تقدمها المؤسسة من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين وهما:

- تقديم مؤسسة TRAVEPS
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في مؤسسة TRAVEPS

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

سنقوم في هذا المبحث بتقديم مؤسسة Traveps لصناعة الزبدة والمرجرين، من خلال التطرق الى نشأتها ومنتجاتها والهيكل التنظيمي الخاص بها.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة Traveps هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة كغيرها من المؤسسات الصاعدة وفي طور النمو، تم انشاؤها سنة 2002 وتقع في المنطقة الصناعية أولاد يعيش ولاية البليدة، مختصة في انتاج الزبدة والمرجرين.

منذ نشأتها، تطورت الشركة من خلال عدد العمال، نوعية المنتجات وكذا التواجد على مستوى السوق، كما تطور رأس مال الشركة من 3950000 دج إلى 80700000 دج وبزيادة عدد الشركاء من 3 شركاء إلى 6 شركاء.

كما عملت المؤسسة على الرفع من قدرتها الإنتاجية بوضع خط إنتاجي جديد بقدرة إنتاجية تقدر ب 93 طن يوميا، هذا ما جعل المؤسسة تملك القدرة على التنويع في منتجاتها.

المطلب الثاني: عرض منتجات المؤسسة

تنقسم منتجات المؤسسة الى ثلاث عائلات رئيسية:

- الزبدة: وفيها نوعين من المنتجات التامة:
 - زبدة Calypso: وهي زبدة طبيعية تنتجها المؤسسة والتي تمثل حوالي 5% من مبيعات المؤسسة.
 - زبدة الراعي: وهي زبدة طبيعية أيضا تنتجها المؤسسة وتمثل حوالي 30% من مبيعات المؤسسة.
- المرجرين: التي تستخدم في تحضير الحلويات وتضم ثلاث منتجات:
 - Bonjour
 - Elkhabaz
 - Nour sbah
- السمن: (التحضيرات الغذائية): هذا النوع من المنتج هو عبارة عن مزيج بين المرجرين والزبدة الطبيعية بحيث تقدر نسبة مبيعات هذا المنتج بحوالي 60% من المبيعات ويضم نوعين من المنتجات:

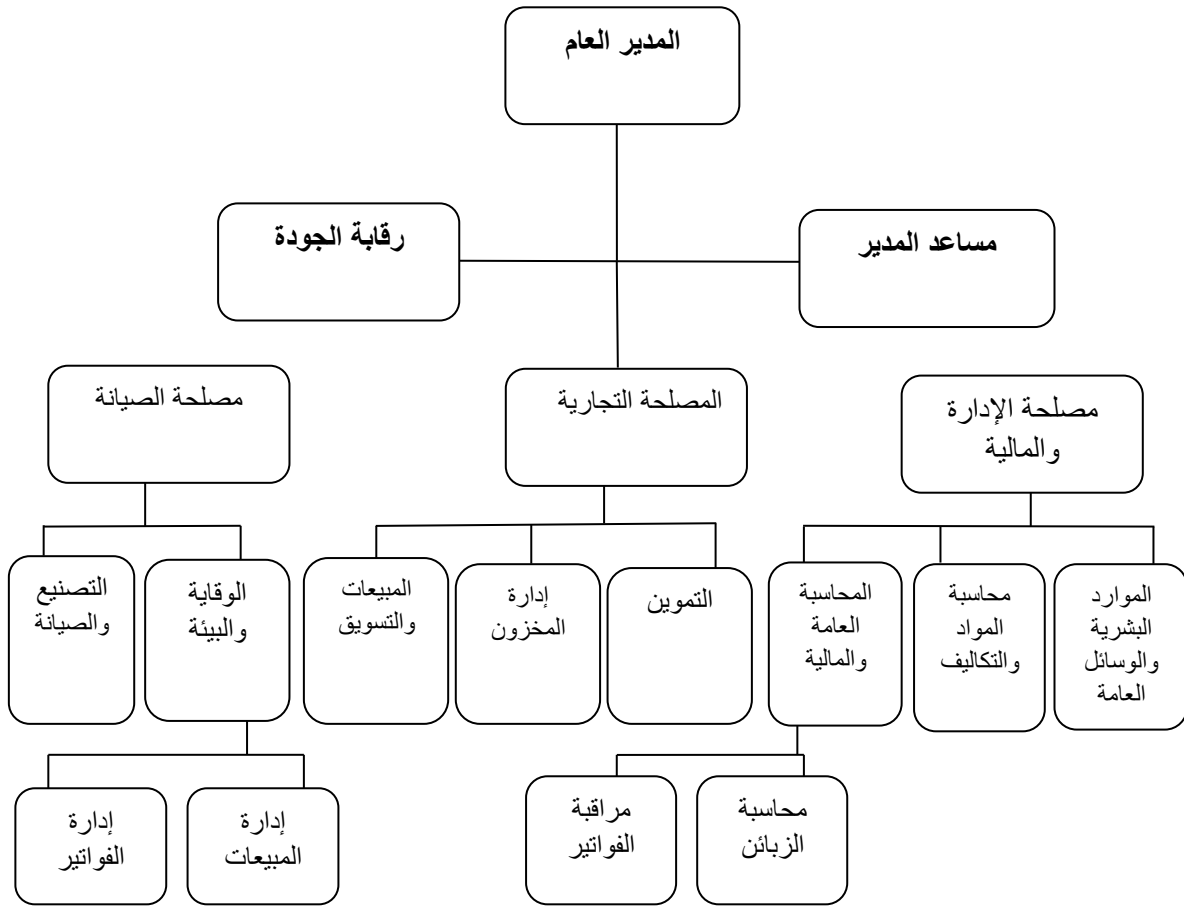
Smen A -

Smen B -

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 9 الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة Traveps

بناء على ما سبق ذكره في الجانب النظري لهذه الطريقة سنقوم بإنجاز الخطوات المتتالية لتطبيقها بشكل يطابق دراستنا مع التسلسل المنطقي وواقع هذه الطريقة، حيث يتم البدء بتحديد الأقسام المتجانسة ثم القيام بعملية توزيع الأعباء غير المباشرة بعد تحديد هذه الأعباء والتي يتم فيها التوزيع الأولي حسب مؤشر يسمى مفاتيح التوزيع، والتوزيع الثانوي حسب الطريقة المختارة ثم تحديد وحدات العمل. في الأخير نقوم بحساب تكلفة الشراء، وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة ثم النتيجة التحليلية.

المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة

الفرع الأول: تحديد الأقسام المتجانسة

يمكننا تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام والتي قد تكون إما مشتركة لكل المؤسسة أو مشتركة بين بعض النشاطات أو تكون متعلقة بنشاط معين واحد، ونظرا إلى طبيعة وتنظيم المؤسسة يمكننا تقسيمها على النحو التالي:

(أ) الأقسام الرئيسية:

- قسم التموين
- قسم الإنتاج
- قسم التوزيع

يضم قسم الإنتاج 4 ورشات:

- ورشة التحضير: يتم فيها إخراج المواد الأولية من المخزن وتذويبها في درجات حرارة مناسبة ثم ضخها إلى خزانات خاصة ثم تأتي عملية تصفية وترشيح هذه المواد في حالتها السائلة، وتذويب المكونات الأخرى في الماء وتسخينها وترشيحها ثم تخزينها في خزان ومزجهم جميعا وإضافة المنكهات والملونات تمهيدا للمرحلة التالية.
- ورشة التحويل: يتم بسترة وتعقيم الخليط في شروط خاصة وتعديل درجة الحموضة ثم تأتي عملية الترشيح وفي الأخير يتم بلورة الخليط (Cristallisation) عبر 3 مراحل بمادة الأمونياك.
- ورشة التوضيب (Conditionnement): وفيها تتم إما عملية التعبئة في علب أو التغليف ثم تخزينها في غرف تبريد.

ب) الأقسام الثانوية:

- قسم الإدارة
- قسم الصيانة

حيث يضم قسم الإدارة: مديرية المؤسسة، مصلحة الإدارة والمالية

أما القسم التقني يضم: فرع الوقاية والبيئة، فرع الصيانة

يمكن تمثيل ما سبق ذكره في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

الجدول رقم 6 يوضح الأقسام الرئيسية والثانوية للمؤسسة

الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية		المبلغ	الأعباء
التوزيع	الانتاج			التموين	الصيانة		
	التوضيب	التحويل	التحضير				

المصدر: من إعداد الطلبة.

الفرع الثاني: تحديد الأعباء غير المباشرة

كما رأينا فإن الأعباء غير المباشرة هي الأعباء التي لا يمكن تحميلها على المنتجات بطريقة مباشرة، بل يجب تحميل كل وحدة حسب مقدار استفادتها من هذه الأعباء. يتم تحديد الأعباء غير المباشرة بالاعتماد على القوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة.

إن معطيات المحاسبة العامة عادة ما تكون سنوية وهذا ما يتعارض مع طبيعة المحاسبة التحليلية أين تكون الفترة المدروسة فيها قصيرة: شهر، لذا لا بد من تكيف هذه المعطيات لتكون ملائمة إذن يجب تقسيم المبلغ السنوي للأعباء على 12 شهرا.

يمكن تلخيص الأعباء غير المباشرة كما يلي:

- المشتريات المستهلكة
- الخدمات الخارجية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب والرسوم
- الأعباء العملياتية الأخرى

- الأعباء المالية
- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
- الأعباء الإضافية المتمثلة في:

- اجرة صاحب المشروع: تم اعتماد المبلغ 250000 دج شهريا

- الفائدة على رأس المال الخاص: بالمبلغ 3145139.37 دج $\left(\frac{629027873.71 \times 0.06}{12}\right)$

(انظر الملحق رقم 3)

المطلب الثاني: التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

الفرع الأول: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

إن الانتقال من الأعباء حسب الطبيعة إلى أعباء حسب الوظيفة يستلزم مؤشرات تسمى مفاتيح التوزيع والتي على أساسها يتم التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام وهذه المؤشرات تكون بنسب مئوية تقريبية نظرا لصعوبة تحديدها بدقة. في التوزيع الأولي يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على كل من الأقسام الرئيسية والثانوية حسب استفادة كل قسم منها.

تحديد مفاتيح التوزيع

بالنسبة حساب 60: للمشتريات المستهلكة فهو تتضمن:

- حساب 607110: مشتريات غير مخزنة (الغاز)، بما أن الغاز تستهلكه فقط مدفأة المياه (La chaudière) والتي تستعمل في توفير البخار المستخدم في عملية الإنتاج وبالخصوص في ورشة التحضير وورشة التحويل، إذن سنقوم بتوزيع هذه الأعباء على هاتين الورشتين بالتساوي بالمبلغ: 218106.36 دج (انظر الملحق رقم 7).
- حساب 607120: مشتريات غير مخزنة (الكهرباء)، هناك صعوبة في توزيع هذه الأعباء لذا سيتم توزيعها بصفة تقريبية مطابقة للواقع قدر الإمكان حيث سيتم تخصيص 90% لقسم الإنتاج و10% لباقي الأقسام لأن معظم الاستهلاك للكهرباء يكون سببه الآلات ذات الاستطاعة العالية المستخدمة في عملية الإنتاج مقارنة بالحواسيب والمكيفات والمعدات المكتبية منخفضة الاستطاعة وبالتالي منخفضة الاستهلاك الموجودة في الأقسام الأخرى كالإدارة، ويكون التوزيع كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 7 يوضح توزيع اعباء الكهرباء

نسبة مفتاح التوزيع	المبلغ	الاقسام
5%	24793.77	الإدارة
1%	4958.75	الصيانة
2%	9917.50	التموين
35%	173556.37	ورشة التحضير
35%	173556.37	ورشة التحويل
20%	99175.07	ورشة التوضيب
2%	9917.51	التوزيع
100%	495875.34	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. انظر الملحق رقم (7)

- الحسابات 6073xx: تموينات الصيانة، تحمل كلها على قسم الصيانة بالمبلغ: 213243.75 دج (انظر الملحق رقم 7).
- الحساب 607500: المشتريات غير المخزنة من الوقود وزيت التشحيم، نقوم بتوزيع المبلغ: 210075 دج (انظر الملحق رقم 7) الخاص بالوقود فقط بطريقة تقريبية بين قسم التوزيع الذي يستخدم 9 شاحنات موجهة لتوزيع المنتجات النهائية وقسم الإدارة الذي يستخدم 3 سيارات نفعية حيث سيتحمل قسم التوزيع 90% من الأعباء والباقي إلى قسم الادارة كون استهلاك الشاحنات يكون أكبر من استهلاك السيارات، ويكون التوزيع كما يلي:

الجدول رقم 8 يوضح توزيع اعباء الوقود

مفتاح التوزيع	المبلغ	الأقسام
10%	21007.5	قسم الإدارة
90%	189067.5	قسم التوزيع
100%	210075	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بالنسبة للمشتريات من المواد الأولية والمواد المستهلكة المتمثلة في المواد الإضافية المستخدمة في انتاج المنتج النهائي بطريقة مباشرة، والتغليف فهي أعباء مباشرة تحمل مباشرة على المنتجات وفيما يخص المشتريات من البضائع المباعة غير موجودة كون المؤسسة صناعية ولا تمارس أي نشاط تجاري.

بالنسبة لحساب 61: الخدمات الخارجية يتضمن:

- حساب 613100: ايجارات أخرى، سنقوم بتحميل هذه الأعباء على قسم الإدارة بالمبلغ: 916.67 دج (12/11000 المبلغ السنوي/12 شهرا) (انظر الملحق رقم 10)
- حساب 615xx: الصيانة والتصليلات والرعاية تحمل هذه الأعباء على قسم الصيانة بالمبلغ: 122542.0 دج (انظر الملحق رقم 7).
- حساب 616000: التأمينات على الاخطار الصناعية، توزع هذه الأعباء على كل الأقسام على أساس مساحة كل قسم بالمبلغ: 315637.33 دج (12/3787647.99 شهرا) (انظر الملحق رقم 10) والجدول الموالي يوضح المساحة المبنية للأقسام:

الجدول رقم 9 يوضح مساحة اقسام المؤسسة

المساحة المبنية	الاقسام
300 متر ²	الإدارة
100 متر ²	الصيانة
576 متر ²	التموين
200 متر ²	ورشة التحضير
1250 متر ²	ورشة التحويل
200 متر ²	ورشة التوضيب
434 متر ²	التوزيع
3060 متر ²	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

والمساحة غير المبنية متمثلة في الفناء والذي سنوزعه على كل الأقسام بالتساوي باعتبار أن كل الأقسام تستفيد منه، ومفتاح التوزيع هو $1/7$ مع العلم أن المساحة الاجمالية 6000 متر² أي نضيف الى كل الأقسام المساحة التالية: (6000 متر² - 3060 متر²) / 7 = 420 متر².
ومنه يمكننا حساب مفاتيح التوزيع الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 10 يوضح مفاتيح توزيع اعباء التأمينات على الاخطار الصناعية

نسبة مفتاح التوزيع	مساحة الاقسام	الاقسام
12%	720 متر ²	الإدارة
8.67%	520 متر ²	الصيانة
16.6%	996 متر ²	التموين
10.33%	620 متر ²	ورشة التحضير
27.84%	1670 متر ²	ورشة التحويل
10.33%	620 متر ²	ورشة التوضيب
14.23%	854 متر ²	التوزيع
100%	6000 متر ²	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- حساب 616300: التأمينات على معدات النقل (الشاحنات، والمعدات الكبيرة)، تحمل هذه الأعباء على قسم التوزيع بالمبلغ: 18457.16 دج (القيمة السنوية: 12/27727.7+193758.3 شهرًا) (انظر الملحق رقم 10).
- حساب 616310: التأمينات على معدات النقل (السيارات النفعية)، تحمل هذه الأعباء على قسم الإدارة بالمبلغ: 63351.39 دج (القيمة السنوية: 12/760216.73 شهرًا) (انظر الملحق رقم 10).
- حساب 616700: التأمينات على الكوارث الطبيعية، توزع هذه الأعباء مثل الحساب 616000 على أساس المساحة بالمبلغ: 40582.98 دج (12/486995.85 شهرًا) (انظر الملحق رقم 10).
- بالنسبة لحساب 62: الخدمات الخارجية الأخرى يتضمن:
- حساب 622400: أجور وكلاء الشحن، تحمل هذه الأعباء كلها على قسم التموين بالمبلغ: 615000.00 دج (انظر الملحق رقم 7).
- حساب 623xxx: الاشهار والنشر والعلاقات العامة، تحمل هذه الأعباء كلها على قسم التوزيع كونها متعلقة بالإشهار بالمنتجات بالمبلغ: 23317.5 دج (المبلغ السنوي: 12/279810 شهرًا) (انظر الملحق رقم 10).
- حساب 624200: مصاريف النقل للمبيعات، تحمل هذه الأعباء على قسم التوزيع بالمبلغ: 420037.80 دج (انظر الملحق رقم 7).

- حساب 626000: مصاريف البريد والاتصالات، تحمل هذه الأعباء على أساس عدد خطوط الهاتف الثابت بالمبلغ: 20168.08 دج (انظر الملحق رقم 7).

الجدول رقم 11 يوضح مفاتيح توزيع مصاريف البريد والاتصالات

الاقسام	عدد خطوط الهاتف الثابت	نسبة مفتاح التوزيع
الإدارة	3	42.86%
الصيانة	1	14.28%
التموين	2	28.58%
الانتاج	ورشة التحضير	1/3
	ورشة التحويل	1/3
	ورشة التوضيب	1/3
التوزيع	0	0%
المجموع	7	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- حساب 627200: عمولة مصرفية على الاستيراد تحمل هذه الأعباء كلها على قسم التموين بالمبلغ: 184882.54 دج (انظر الملحق رقم 7).
 - حساب 627300: مصاريف اصدار القروض تحمل كلها على قسم الإدارة بالمبلغ: 9000.00 دج (انظر الملحق رقم 7).
 - حساب 627500: مصاريف الخدمات المصرفية (رسوم على الأوراق المالية) تحمل كلها على قسم الإدارة بالمبلغ: 70600.00 دج (انظر الملحق رقم 7).
- بالنسبة للحساب 63: أعباء المستخدمين، سنقوم بتوزيع هذه الأعباء على كل الأقسام على أساس الكتلة الاجرية لكل قسم كمفتاح توزيع والجدول الموالي يوضح التوزيع:

الجدول رقم 12 يوضح مفاتيح توزيع اعباء المستخدمين

نسبة مفتاح التوزيع	الكتلة الاجرية	الاقسام
33.46%	1124103.31	الإدارة
10.1%	339459.76	الصيانة
1.12%	37614.01	التموين
1.78%	59799	ورشة التحضير
30.06%	1009658.69	ورشة التحويل
1.08%	36204	ورشة التوضيب
22.4%	752478.03	التوزيع
100%	3359316.8	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 7)

بالنسبة للحساب 64: الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة والذي يتضمن:

- الحساب 642100: الرسم على النشاط المهني TAP، تحمل هذه الأعباء كلها على قسم التوزيع لأنها تحسب على أساس رقم الاعمال، بالمبلغ: 1308559 دج (انظر الملحق رقم 7).
 - الحساب 642400: رسوم الطوابع، تحمل هذه الأعباء كلها على قسم التوزيع لأنها متعلقة برقم الاعمال، بالمبلغ 26050.79 دج (انظر الملحق رقم 7).
 - الحساب 645400: قسيمة السيارات (Vignettes) تحمل هذه الأعباء على قسم الادارة وقسم التوزيع بالنسب التالية: $\frac{9}{12}$ لقسم التوزيع و $\frac{3}{12}$ لقسم الإدارة بالمبلغ: 5291.67 دج ($\frac{63500}{12}$ شهرا 10).
 - الحساب 645600: الرسوم البيئية، متعلقة بنوع نشاط المؤسسة لذا سنقوم بتحميلها على قسم الإدارة بالمبلغ: 67500 دج ($\frac{810000}{12}$ شهرا 10).
 - الحساب 645700: الضرائب والرسوم الأخرى تحمل هذه الأعباء كلها على قسم الإدارة بالمبلغ: 1669.61 دج (انظر الملحق رقم 7).
- بالنسبة للحساب 65: الأعباء العملياتية الأخرى والذي يتضمن:
- الحساب 656100: الغرامات والعقوبات تحمل كل هذه الأعباء على قسم الإدارة بالمبلغ: 200772 دج (انظر الملحق رقم 8).

- الحساب 658000: أعباء أخرى للتسيير الجاري تحمل هذا الأعباء على قسم الإدارة بالمبلغ: 30.20 دج (انظر الملحق رقم 8).

بالنسبة للحساب 66، الأعباء المالية والذي يتضمن:

- الحساب 66110: الفوائد على قروض الاستغلال، بما أن القرض كان موجه لتمويل الحساب من الصنف 3 حساب المخزونات سنقوم بتحميل هذه الأعباء على قسم التموين بالمبلغ: 2234072.2 دج (مبلغ الفائدة السنوي: 12/26808866.39 شهرا) (انظر الملحق رقم 10).

بالنسبة للحساب 68: المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والذي يتضمن:

- الحساب 681xx: المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول الجارية، والذي يتضمن:

- حساب م ا م خ ق على المباني، تحمل هذه الأعباء على كل الأقسام على أساس المساحة كمفتاح توزيع بالمبلغ: 359968.67 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: 4319,624.00 / 12 شهرا) (انظر الملحق رقم 9) أي نستعمل نفس مفاتيح التوزيع المحسوبة سابقا لتوزيع التأمينات على الاخطار الصناعية.
- حساب م ا م خ ق على المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية، نقوم بتوزيع هذه الأعباء على الورشات في الإنتاج بالمبلغ: 4402597.92 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: 52,831,175 / 12 شهرا) (انظر الملحق رقم 9) والجدول الموالي يوضح مفاتيح التوزيع:

الجدول رقم 13 يوضح مساحة ورشات الإنتاج

مفتاح التوزيع	مساحة الورشات	الورشات
21.31%	620 متر ²	ورشة التحضير
57.38%	1670 متر ²	ورشة التحويل
21.31%	620 متر ²	ورشة التوضيب
100%	2910 متر ²	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- حساب م ا م خ ق على التثبيات العينية الأخرى، يحمل اهتلاك معدات النقل بالتفصيل كما يلي:

اهتلاك سيارتان من نوع Kango واحدة مخصصة لقسم الإنتاج لذلك سنقوم بتحميل هذه الأعباء على قسم الإنتاج بالتساوي بين الورشات بالمبلغ: 12642.52 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: 114914.53 / 12 شهرا) (انظر الملحق رقم 9)، والأخرى بالإضافة لسيارة نفعية من نوع Micra مخصصتان لقسم الإدارة ومنه سنقوم بتحميل هذه الأعباء على هذا القسم بالمبلغ: 21848.19 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: $\frac{114914.53+83675.21}{12}$ شهرا) (انظر الملحق رقم 9)، أما اهتلاك الشاحنات سنقوم بتحميله

كاملا على قسم التوزيع بالمبلغ: 177666.92 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: $\frac{161538.46*5+164102.56*3+314910.55}{12}$ شهرا) (انظر الملحق رقم 9)

- حساب: م ا م خ ق عن معدات الصيانة، تحمل هذه الاعباء كاملا على قسم الصيانة بالمبلغ: 55864.21 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: 12/670370.57 شهرا) (انظر الملحق رقم 9).

- حساب: م ا م خ ق عن المعدات المكتبية، تحمل هذه الأعباء على كل الأقسام على أساس عدد المكاتب في كل قسم كمفتاح توزيع بالمبلغ: 29829.98 دج (قيمة الاهتلاك السنوي: 12/357959.82 شهرا) (انظر الملحق رقم 9) والجدول الموالي يوضح هذا التوزيع:

الجدول رقم 14 يوضح مفاتيح توزيع م ا م خ ق عن المعدات المكتبية

الاقسام	عدد المكاتب	نسبة مفتاح التوزيع
الإدارة	5	45.46%
الصيانة	1	9.09%
التموين	1	9.09%
الانتاج	1/3	3.03%
	1/3	3.03%
	1/3	3.03%
التوزيع	3	27.27%
المجموع	11	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

• الحساب 685100: المخصصات لخسائر القيمة عن الزبائن، تحمل كل هذه الأعباء على قسم

التوزيع بالمبلغ: 91971.92 دج ($\frac{1103663.05}{12}$ شهرا) (انظر الملحق رقم 10).

• الحساب 685300: المخصصات للمؤونات وخسائر القيمة عن المخزونات، تحمل هذه

الأعباء على قسم التموين بالمبلغ: 87076.07 دج ($\frac{1044912.91}{12}$ شهرا) (انظر الملحق رقم 10).

الفرع الثاني: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي)

الجدول التالي يوضح التوزيع الأولي:

الجدول رقم 15 يوضح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج			قسم التموين	قسم الصيانة	قسم الإدارة	اسم الحساب	الأقسام
		ورشة التوضيب	ورشة التحويل	ورشة التحضير					رقم الحساب
								الأعباء الإضافية	
250000						250000		اجرة صاحب المشروع	
3145139.37						3145139.37		الفائدة على رأس المال	
								أعباء الاستغلال	
1137300.45	-	-	-	-	-	-	-	المشتريات المستهلكة	60
218106.36	0	0	109053.18	109053.18	0	0	0	مشتريات غير مخزنة (الغاز)	607110
495875.34	9917.5	99175.07	173556.37	173556.37	9917.50	4958.75	24793.77	مشتريات غير مخزنة (الكهرباء)	607120
213243.75	0	0	0	0	0	213243.75	0	تموينات	6073xx

								خارجية أخرى	
615000					615000			أجور وكلاء الشحن	622400
23317.5	23317.5								623xxx
420037.80	420037.80							مصاريف النقل للمبيعات	624200
20168.08		960	960	960	5764.04	2880	8644.04	مصاريف البريد والاتصالات	626000
184882.54					184882.54			عمولة مصرفية	627200
9000							9000	مصاريف اصدار القروض	627300
70600							70600	مصاريف الخدمات المصرفية	627500
4232739.17	948133.57	45713.58	1272361.39	75342.76	47406.68	427506.66	1416274.53	أعباء المستخدمين	63
1341571.07								الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	64
1308559	1308559							الرسم على النشاط	642100

								المهني	
26050.79	26050.79							رسوم الطوابع	642400
5291.67	3968.75						1322.92	رسوم على السيارات	645400
1669.61							1669.61	الضرائب والرسوم الأخرى	645700
200802.2								الأعباء العملية الأخرى	65
200772							200772	العقوبات والغرامات	656100
30.2							30.2	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658000
2234072.2								الأعباء المالية	66
2234072.2					2234072.2			الفوائد على قروض الاستغلال	66110
5239472.39								م ا م خ ق	68
359968.67	51223.55	37184.76	100215.28	37184.76	59754.80	31209.28	43196.24	م ا م خ ق على المباني	681xxx
4402597.92		938193.62	2526210.68	938193.62				م ا م خ ق على المنشآت	681xxx

								التقنية المعدات والأدوات الصناعية	
212166.62	177666.92	4214.17	4214.17	4214.17			21848.19	م ا م خ ق على الثبتيات العينية الآخري	681xxx
55864.21							55864.21	م ا م خ ق على معدات الصيانة	681xxx
29829.98	8134.63	903.85	903.85	903.85	2711.55	2711.55	13560.7	م ا م خ ق على المعدات المكتبية	681xxx
91971.92	91971.92							المخصصات لخسائر القيمة عن الزبائن	685100
87076.07							87076.07	المخصصات للمؤونات وخسائر القيمة على المخزونات	685300
19685584.96	3327196.74	1163143.3	4286646.65	1376206.26	3218641.88	891800.49	5421949.64	مجموع التوزيع	

								الاولي	
--	--	--	--	--	--	--	--	--------	--

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

بعد القيام بعملية التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية يتم بعد ذلك توزيع مجاميع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، واعتمدنا في هذا على طريقة التوزيع التبادلي المتماشية مع ما يحدث في ميدان المؤسسة والتي تنص على وجود خدمات متبادلة بين الأقسام الثانوية.

تحديد مفاتيح التوزيع

بالنسبة للإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات إلى كل الأقسام بما فيها قسم الصيانة، فإن مفتاح التوزيع هو: عدد العمال في كل قسم، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 16 مفاتيح توزيع اعباء الادارة على الاقسام الاخرى

مفتاح التوزيع	عدد العمال	الأقسام
16.18%	11	قسم الصيانة
1.47%	1	قسم التموين
2.94%	2	ورشة التحضير
45.59%	31	ورشة التحويل
1.47%	1	ورشة التوضيب
32.35%	22	قسم التوزيع
100%	68	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بالنسبة لقسم الصيانة: معظم اعمال الصيانة والتصليلحات موجهة لقسم الإنتاج وجزء قليل مخصص للشاحنات التابعة لقسم التوزيع، لهذا اعتمدنا على التوزيع الموضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 17 مفاتيح توزيع اعباء قسم الصيانة على الاقسام الاخرى

قيمة الاصلاحات	مفتاح التوزيع	الأقسام
530721.58	30%	ورشة التحضير
530721.58	30%	ورشة التحويل
530721.58	30%	ورشة التوضيب
176907.2	10%	قسم التوزيع
1769071.94	100%	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية "TRAVEPS"

الفرع الرابع: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة (التوزيع الثانوي)

الجدول التالي يبين توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية:

الجدول رقم 18 يوضح التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة

المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج			قسم التموين	قسم الصيانة	قسم الادارة	الأقسام البيان
		ورشة التوضيب	ورشة التحويل	ورشة التحضير				
19685584.9 6	3327196.7 4	1163143.3	4286646.6 4	1376206.2 6	3218641.8 8	891800.49	5421949.64	مجموع التوزيع الأولي
	1754000.7 1	79702.66	2471866.8 4	159405.32	79702.66	877271.45	5421949.64) (قسم الإدارة
	176907.15	530721.58	530721.58	530721.58		1769071.45) (قسم الصيانة ة
19685584.9 6	5258104.6	1773567.5 4	7289235.0 6	2066333.1 6	3298344.5 4	0	0	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: تحديد وحدات العمل

بعد إتمام التوزيع النهائي على الأقسام الرئيسية تأتي عملية حساب تكلفة وحدة العمل لكل قسم ويتم ذلك على أساس وحدات عمل تحدد طبيعتها والتي يجب أن تكون متناسقة مع طبيعة ونشاط القسم، بعد تحديد هذه الوحدة نقوم بتقسيم مجموع أعباء كل قسم على عدد الوحدات الخاصة به للحصول على التكلفة لتوظيفها لاحقا في حساب التكاليف.

الفرع الأول: قسم التموين

بما أن المواد الأولية والمواد المستهلكة الأخرى التي تستخدم في عملية الإنتاج لها وحدات قياس مماثلة فإنه لا يوجد مشكل في تحديد طبيعة وحدة العمل لذلك اخترنا كمية المواد الأولية المشتراة.

الفرع الثاني: قسم الإنتاج

بالنسبة لقسم الإنتاج الذي يضم ثلاث ورشات سنقوم بتحديد وحدة العمل المناسبة لكل ورشة كالتالي:

- ورشة التحضير: كمية المواد الأولية المستهلكة؛
- ورشة التحويل: كمية المواد الأولية المستهلكة؛
- ورشة التوضيب: كمية المنتجات النهائية المنتجة.

الفرع الثالث: قسم التوزيع

بالنسبة لقسم التوزيع فإنه لا يوجد أي إشكال في تحديد طبيعة وحدة العمل حيث وضعنا 1000 دج من رقم الأعمال (1000 DA CA).

الجدول رقم 19 يوضح تحديد تكلفة وحدة العمل

المجموع	قسم التوزيع	قسم الإنتاج			قسم التموين	الأقسام البيان
		ورشة التوضيب	ورشة التحويل	ورشة التحضير		
19662267. 4	5258104. 6	1773567.5 4	7289235.0 6	2066333.1 6	3298344.5 4	مجموع التوزيع الثانوي
	1000 دج من رقم الاعمال	1 كيلوغرام منتج	1 كيلوغرام مادة أولية مستهلكة	1 كيلوغرام مادة أولية مستهلكة	1 كيلوغرام مادة أولية مشتراة	طبيعة وحدات العمل
	130855.8 8	303055	251639.35	251639.35	130531.93	عدد وحدات العمل
	40.1824	5.8523	28.9669	8.2115	25.2685	تكلفة وحدة العمل

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (أنظر الملاحق من 1 الى 6)

المطلب الرابع: نموذج حساب التكاليف والنتيجة التحليلية

اخترنا لدراستنا في هذه المؤسسة حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتج التالي: مارجرين g500
Bonjour.

الفرع الأول: التعريف بالمواد الأولية والمواد المستهلكة الأخرى

311102: 45/48 دهون نباتية

311106: زيت النخيل 38/40

311202: زيت الصويا

311304: زيت النخيل 35 RBD SCO

321102: نشاء الذرة

321201: BETACAROTENE

321301: EMULSIFIANT E471

321302: ليسيثين الصويا

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية "TRAVEPS"

321401: سوربات البوتاسيوم (مضافات غذائية)

321502: حمض السيتريك (مضافات غذائية)

ALPHA TOCOPHEROL :321503

321504: مضادات الاكسدة (مضافات غذائية)

321600: منكهات الزبدة ذوق البندق

321605: منكهات الزبدة

الفرع الثاني: حساب التكاليف

أ) تكلفة الشراء:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + الأعباء غير المباشرة الخاصة بالتموين.

في شهر افريل سنة 2021 تم شراء مادة أولية واحدة المتمثلة في: الدهون النباتية 45/48 بالتكلفة المحسوبة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 20 يوضح حساب تكلفة الشراء

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
21104771.71	165.24	127721.93	سعر الشراء
3227341.58	25.2685	127721.93	ا غ م للتموين
24332113.29	190.5	127721.93	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 5)

وتم شراء المواد المستهلكة الأخرى بالتكلفة الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 21 يوضح حساب تكلفة شراء المواد المستهلكة الأخرى

المبلغ	الكمية	تكلفة الشراء	ا غ م ت	سعر الشراء	المواد المستهلكة
281053.71	1260	223.0585	25.2685	197.79	321102
335175.0535	31	10812.0985	25.2685	10786.83	321201
281247.2415	359	783.4185	25.2685	758.15	321401
40279.7385	261	154.3285	25.2685	129.06	321502
937165.149	514	1823.2785	25.2685	1798.01	321504
961876.9125	225	4275.0085	25.2685	4249.74	321600
334001.36	160	2087.5085	25.2685	2062.24	321605

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 5)

ب) تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية واللوازم (الاستهلاكات الأخرى متمثلة في المواد الإضافية)
+ الأعباء غير المباشرة الخاصة بالإنتاج.

تكلفة الإنتاج لمنتج زبدة مرجرين Bonjour 250 غ موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 22 يوضح حساب تكلفة الإنتاج قبل التغليف

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
			تكلفة المواد الأولية المستهلكة:
1606400.77	190.5	8432.55	311102
3209979.45	124.13	25859.82	311106
1631732.15	181.41	8994.72	311202
198348.33	141.13	1405.43	311304
			تكلفة المواد المستهلكة الأخرى:
7523.76	223.0585	33.73	321102
9082.16	10812.0985	0.84	321201
91002.24	259	351.36	321301
21844.02	194.29	112.43	321302
35230.32	783.4185	44.97	321401
563.29	154.3285	3.65	321502
17469.01	6904.75	2.53	321503
20493.65	1823.2785	11.24	321504
2907.75	2062.24	1.41	321601
366992.62	8.2115	44692.52	ا غ م للإنتاج
1294603.75	28.9669	44692.52	ورشة التحضير
			ورشة التحويل
8514173.27	151.45	56217	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 6)

في الجدول السابق تم حساب تكلفة انتاج المنتج Bonjour بصفة عامة بدون ادخال اعباء التغليف والتوضيب، اما تكلفة انتاج المنتج العينة المدروسة Bonjour 500 G موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 23 يوضح حساب تكلفة الانتاج النهائية

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
1565993	151.45	10340	تكلفة الانتاج المنتج العام
123873.2	11.98	10340	تكلفة التغليف المباشرة 326253
60512.78	5.8523	10340	ا غ م للانتاج ورشة التوضيب
1750378.98	169.28	10340	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 6)

ت) التكلفة النهائية:

التكلفة النهائية = تكلفة انتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع والبيع.

الجدول رقم 24 يوضح حساب التكلفة النهائية

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
11849.6	169.28	70	تكلفة انتاج المنتجات المباعة
961.4	40.1824	23.926	ا غ م للتوزيع
12811	183.01	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 6)

ث) النتيجة التحليلية:

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - التكلفة النهائية.

الجدول رقم 25 يوضح حساب النتيجة التحليلية

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
23926	341.8	70	رقم الاعمال
12811	183.01	70	التكلفة النهائية
11115		70	النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق 1)

المطلب الخامس: تحليل النتائج والتعليق عليها

اهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة:

- ان المؤسسة حققت أرباح في المنتج المدروس حيث عندما نقارن بين التكلفة النهائية وسعر البيع نجد هناك هامش ربحي كبير.
- ان سعر البيع تقريبا ضعف التكلفة النهائية وهذا ما يمكننا من تفسير كمية البيع المنخفضة.
- على المؤسسة تبني سياسة تسويقية تهدف لزيادة كمية البيع الخاصة بالمنتج المدروس لأنه يحقق عائدات جيدة على المؤسسة.
- إعادة دراسة وتحديد سياسة التسعير بالاعتماد على اسس علمية مثل المحاسبة التحليلية وعدم اللجوء الى السوق كمرجع أساسي لتحديد الأسعار.

خلاصة الفصل

إن تطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر السهل لأنه يتطلب مقومات ومؤهلات فمعرفة مفهوم نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل كثير من الغموض والتردد في التوجه نحو نظام أفضل ويدفع إلى السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم طرق حسابها. حيث تم في هذا الفصل دراسة تطبيقية لحالة مؤسسة TRAVEPS وبعد تقديمنا للمؤسسة وهيكلها التنظيمي قمنا بمحاولة اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي؛ في محاولة لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بعد العلم بعدم تطبيقها من طرف المؤسسة

خاتمة عامة

مع التطور الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية لم يعد كافياً الاعتماد على الإمكانيات المالية والمادية فقط لنجاح المؤسسة وتحقيق الأهداف المرغوبة، إذ يجب عليها أن تتكيف مع كل التغييرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي، خاصة مع التطور التكنولوجي وانفتاح الأسواق على بعضها والعولمة التي شملت جميع المجالات والمستويات، فهذه الحقائق تضع المؤسسة في مواجهة تحديات من أجل العمل على تحسينها لمواكبة التطور والرفع من التنمية الاقتصادية وكل هذا يستلزم أساليب وأدوات عملية وعلمية في التسيير، ونجد أن المحاسبة التحليلية من أهم هذه الأدوات وانجحها في تحليل التكاليف والعمل على تخفيضها قدر الإمكان وتوفير معلومات مفصلة في الوقت الملائم وتوظيفها في تحقيق الكفاءة الاقتصادية.

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في مجال اتخاذ القرارات، حيث تعد أداة أساسية يعتمد عليها المسيرون في المؤسسات وتقدم صورة شاملة ومعقدة حول توزيع التكاليف بين الأقسام المختلفة وكذا التكلفة النهائية وبهذا يمكن تحديد مواطن الضعف في المؤسسة فيما يخص السياسات الإنتاجية والتسعيرية وبناء على ذلك يتم اتخاذ قرارات بشأن الأخطاء لتحسينها أو تفاديها إذا أمكن.

إن كون المؤسسة وحدة تنظيمية ترتكز في ممارسة نشاطها العادي على اتخاذ القرارات بأنواعها الاستراتيجية، التكتيكية أو التشغيلية يتحتم عليها استثمار جهودها وإمكاناتها في توفير معلومات صادقة ومفصلة قدر المستطاع عن مختلف التكاليف والاعباء التي تتحملها. وباعتبار أن هذه المعلومات هي المادة الخام لكل عملية اتخاذ قرار فعالة فإنه يمكن القول بأن جودة العملية الإدارية والتسييرية في المؤسسة من جودة نظام حساب التكاليف المتبع فيها، بالتالي تصبح المحاسبة التحليلية في المؤسسة ضرورة ومصدر معلومات لا غنى عنه في أي تنظيم اقتصادي، رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي توصلنا إلى ما يلي:

- تطبيق المحاسبة التحليلية وتحسين وسائلها أصبح ضرورة في المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل التنافس المتزايد الذي يشهده الوقت الحالي؛
- أهمية المحاسبة التحليلية تكمن في الطرق المتبعة لحساب التكاليف وتحليلها حسب حالة المؤسسة وغاية المسيرين منها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار؛

- تحقيق النتائج الإيجابية للمؤسسة لا يتحقق إلا بالاستغلال الأمثل للموارد وعناصر الإنتاج سواء بشرية أو مادية؛
- أهمية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وضرورة الاهتمام بتطويرها كونها تمثل ركيزة من ركائز العملية التسييرية فيها؛
- تنوع طرق حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية، واختلاف المعلومات التي توفرها كل واحدة يفرض على المؤسسة التوفيق بين طبيعة ونوع البيانات التي تحتاجها في عملية اتخاذ القرار ونوع الطريقة المستخدمة.

اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سنقوم باختبار الفرضيات المذكورة في المقدمة العامة:

- تم اثبات صحة الفرضية الأولى لكن وجب الإضافة إليها، المحاسبة التحليلية أداة لدراسة وتحليل وتوزيع التكاليف بشكل مفصل وتفسير البيانات وحساب التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات المقدمة وتوفير المعلومات الملائمة ومن ثم توظيفها في اتخاذ القرارات.
- ثبت عدم صحة الفرضية الثانية لأنها وضعت بصفة مطلقة إذ أن بعض المؤسسات لا تطبق المحاسبة التحليلية ولا زالت تمارس نشاطها بشكل عادي، ولكن هذا لا ينفي ضرورة تطبيق المحاسبة التحليلية.
- تم اثبات صحة الفرضية الثالثة لكن وجب الإضافة إليها بتفصيل الخطوات الرئيسية لعملية اتخاذ القرار المتمثلة في: تحديد المشكل والأهداف ثم تحديد البدائل المتاحة ثم دراسة نتائج هذه البدائل وفي الأخير يتم اتخاذ القرار الأنسب.
- تم اثبات صحة الفرضية الرابعة إذ أن أكثر طرق المحاسبة التحليلية استخداماً: طريقة التكلفة الكلية (نموذج الأقسام المتجانسة) والتي تفيد في معرفة التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات المقدمة لاتخاذ قرارات بخصوص أسعار البيع، وطريقة التكلفة المتغيرة التي تمكننا من معرفة عتبة المردودية ونسبة مساهمة كل منتج في تغطية التكاليف الثابتة لاتخاذ قرارات بخصوص خطوط الإنتاج، الغاء انتاج منتج معين، العمل على تطوير أحد المنتجات، إضافة منتج جديد، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة التي تساعد على اتخاذ قرارات بخصوص الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يساهم في اتخاذ القرارات بخصوص الأنشطة مثل: تفادي الأنشطة المكلفة وغير اللازمة.

- تم اثبات الفرضية الخامسة إذ أنه يجب على المؤسسة توفير بعض الإمكانيات لتطبيق المحاسبة التحليلية مثال: انشاء قسم أو نظام لمراقبة ساعات عمل وتوقف الآلات الإنتاجية بدقة خاصة عند تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، ونظام لتسجيل أوقات عمل العمال والعمالين المشرفين على الإنتاج بصفة خاصة، تقسيم المؤسسة إلى أقسام وتوزيع المسؤوليات بشكل أمثل وتكافل الجهود فيما بينهم لتطبيق المحاسبة التحليلية.

الاقتراحات:

بناء على ما تم التوصل اليه من نتائج يمكننا صياغة الاقتراحات التالية:

- يجب تطبيق المحاسبة التحليلية لتقييم التكاليف في المؤسسة؛
- ضرورة فهم سلوك التكاليف من طرف الطاقم الإداري والمحاسبين في المؤسسة بالدرجة الأولى، ووجوب إشراك هؤلاء الأخيرين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية بسبب كونهم الأكثر اطلاعا على التغيرات المستمرة في سلوك مختلف تكاليف المؤسسة.
- ضرورة الاهتمام أكثر بكل مرحلة من مراحل عملية صنع القرار في المؤسسة؛
- من المهم تسليط الضوء على نوع، جودة وملائمة المعلومات المستخدمة في كل عملية اتخاذ للقرار لتقليل احتمال الخطأ للقرارات المتخذة؛
- وجوب الاعتماد على أسس علمية لتحليل التكاليف واتخاذ القرارات؛

آفاق الدراسة:

على الرغم من أننا حاولنا قدر الإمكان، في هذه الدراسة، أن نسلط الضوء على أحد أهم جوانب العلاقة بين المحاسبة التحليلية والوظيفة التسييرية في المؤسسة، والمتمثل في جانب علاقة المحاسبة التحليلية بعملية اتخاذ القرار، ومحاولتنا وصل كل منهما بتقييم التكاليف في المؤسسة وأهميته في رفع الأداء في المؤسسة، إلا أننا لا ندعي الإلمام بكل نواحي وتفاصيل هذا الموضوع، إذ نقترح بعض العناوين ذات العلاقة بموضوعنا هذا، والتي نأمل أن تكون محل طرح ونقاش في المستقبل، ومن بينها ما يلي:

- أسباب عزوف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن تطبيق المحاسبة التحليلية؛
- تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات ذات النشاط الخدماتي

قائمة المراجع

الكتب العربية:

1. احمد محمد يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2018.
2. الأميرة إبراهيم عثمان، احمد محمد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2006.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الأردن، 2009.
5. أبو نصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
6. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.
7. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
8. حسين محمد الطاهر خليفة، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها، مكتبة الرشد، الطبعة الأولى، السعودية، 2015.
9. خليل عواد أبو حشيش، الطبعة الثالثة، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
10. دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
11. زايد سالم أبوشناف وآخرون، أساسيات التكاليف، كلية التجارة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2018-2019.
12. زهير إبراهيم الحدرب ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
13. سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
14. شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.
15. صالح عبد الله الرزق وعطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
16. صلاح بسيوني عيد وآخرين، محاسبة التكاليف، دار التنمية، مصر، 2019.
17. عامر عبد الله، زهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
18. عامر مصباح، نظريات صناعة القرار في تحليل العلاقات الدولية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
19. عباس سميرة، محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة قسم المحاسبة، مصر، 2022.

20. عبد الكريم زرفاوي، المحاسبة الإدارية والقرار الاستثماري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.
21. عزايزة سارة، المحاسبة التحليلية الأصول العلمية والعملية، AlphaDoc، الجزائر، 2020.
22. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
23. فتح الرحمن الحسن المنصور وياكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، اليمن، 2009.
24. كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
25. محمد الطراونة، سليمان عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
26. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، مصر، 1999.
27. محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
28. محمود علي جبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
29. مصطفى محمود أبو بكر، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، 2002.
30. مؤيد سعيد السالم، نظرية المنظمة الهيكل والتصميم، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
31. ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
32. نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- الكتب الأجنبية:

1. Gary Dessler, «Management: principles and practices for tomorrow's leaders », 3rd edition, Pearson education, 1998.
2. Herbert A.Simon, «Administrative behavior», 4th edition, the free press, New York, 1997,
3. Max H. Bazerman, <Judgment in managerial decision making>, John Wiley & sons, 7th edition, 2009.
4. Charles T. Horngren, Strikant M. Datar, Madhav V. Rajan, cost accounting a managerial emphasis, 14th ed, Pearson education limited, 2011,

أطروحات الدكتوراه:

1. الوافي الطيب، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2012.
2. هلال درحمون ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.
3. مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018-2019.

مذكرات الماجستير:

1. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
2. أمجد إدريس أوحيدة محمد، الإدارة بالأهداف وأثرها على فاعلية اتخاذ القرار (دراسة ميدانية على مديري الإدارات العليا والوسطى بالمصارف التجارية العامة في مدينة بنغازي)، مذكرة ماجستير، جامعة بنغازي، قسم الإدارة بكلية الاقتصاد، 2018.
3. خليل إبراهيم وعبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
4. سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
5. طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
6. عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2013.
7. لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.
8. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006.
9. محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011.
10. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.

الملتقيات والمقالات:

1. أوبختي نصيرة وبن عزة محمد، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات: دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة المدينة، المجلد 02، العدد 01، جانفي 2014.
2. أيمن هشام عزريل، المحاسبة التحليلية وأهميتها في الشركات، مجلة المحاسب العربي، مركز المحاسب العربي للتدريب وتكنولوجيا المعلومات، العدد 30، 2015.
3. سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة)، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 30، العدد 89، 2008.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: جدول حساب النتائج لمؤسسة "traveps" لسنة 2021

SARL TRAVEPS
Z1 OULED YAICH BLIDA
N° D'IDENTIFICATION 000209080378458

EDITION_DU:19/03/2023 13.55
EXERCICE:01/01/2021 AU 31/12/2021

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		1 397 394 146,69	1 578 889 903,07
Variation stocks produits finis et en cours		-125 957 827,76	-226 946 840,88
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 271 436 318,93	1 351 943 062,19
Achats consommés		-1 001 404 838,00	-1 059 024 002,02
Services extérieurs et autres consommations		-20 329 777,59	-17 952 671,36
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 021 734 615,59	-1 076 976 673,38
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		249 701 703,34	274 966 388,81
Charges de personnel		-54 430 703,68	-50 607 841,34
Impôts, taxes et versements assimilés		-15 983 126,90	-17 660 764,54
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		179 287 872,76	206 697 782,93
Autres produits opérationnels		19 422 938,01	15 788 384,52
Autres charges opérationnelles		-1 560 193,02	-679 518,59
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-62 873 596,88	-67 879 682,70
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 959 285,21	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		136 236 306,08	153 926 966,16
Produits financiers		1 906 784,60	
Charges financières		-26 808 866,39	-39 371 558,21
VI-RESULTAT FINANCIER		-24 902 081,79	-39 371 558,21
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		111 334 224,29	114 555 407,95
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-22 149 686,62	-22 969 960,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		12 949,47	12 001,05
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 294 725 326,75	1 367 731 446,71
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 205 527 839,61	-1 276 133 997,71
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		89 197 487,14	91 597 449,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		89 197 487,14	91 597 449,00

Sarl - T.R.A.V.E.P.S
 Hot 02 N° 02 Zone Industrielle
 OULED-YAICH - BLIDA
 R.C.N° 02 0803784
 I. Fiscale: 000209080378458

الملحق رقم 2: جدول حساب النتائج لمؤسسة "traveps" لشهر أفريل 2021

SARL TRAVEPS

Z1 OULED YAICH BLIDA

N° D'IDENTIFICATION:000209080378458

EDITION_DU:19/03/2023 13:57

EXERCICE:01/01/2021 AU 31/12/2021

PERIODE DU 01/04/2021 AU 30/04/2021

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		130 855 886,24	1 578 889 903,07
Variation stocks produits finis et en cours		-13 667 183,47	-226 946 840,88
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		117 188 702,77	1 351 943 062,19
Achats consommés		-86 301 800,22	-1 059 024 002,02
Services extérieurs et autres consommations		-1 442 230,42	-17 952 671,36
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-87 744 030,64	-1 076 976 673,38
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		29 444 672,13	274 966 388,81
Charges de personnel		-4 232 739,17	-50 607 841,34
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 336 279,40	-17 660 764,54
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		23 875 653,56	206 697 782,93
Autres produits opérationnels		2 500,00	15 788 384,52
Autres charges opérationnelles		-308 385,60	-679 518,59
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs			-67 879 682,70
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		23 569 767,96	153 926 966,16
Produits financiers			
Charges financières			-39 371 558,21
VI-RESULTAT FINANCIER			-39 371 558,21
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		23 569 767,96	114 555 407,95
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-22 969 960,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			12 001,05
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		117 191 202,77	1 367 731 446,71
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-93 621 434,81	-1 276 133 997,71
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 569 767,96	91 597 449,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 569 767,96	91 597 449,00

Sarl - T.R.A.V.E.P.S
 110t 02 N°02 Zone Industrielle
 OULED YAICH - BLIDA
 R.C.N° 02 B 0803784
 I. Fiscale: 000209080378458

الملحق رقم 3: ميزانية 2021 (الخصوم)

SARL TRAVEPS
Z/I OULED YACH BLIDA
N° D'IDENTIFICATION:000209080378458

EDITION_DU:13/03/2023 14:44
EXERCICE:01/01/2021 AU 31/12/2021

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		80 700 000,00	80 700 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		138 529 607,99	118 378 169,21
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		89 197 487,14	91 597 449,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		320 600 778,58	249 154 768,36
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		629 027 873,71	539 830 386,57
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		443 472 222,30	228 429 191,30
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		780 000,00	780 000,00
TOTAL II		444 252 222,30	229 209 191,30
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		378 721 575,00	343 270 319,83
Impôts		14 803 310,66	54 086 082,96
Autres dettes		613 441 051,65	843 138 777,30
Trésorerie passif		91 140 250,28	141 254 798,46
TOTAL III		1 098 106 187,59	1 381 749 978,55
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 171 386 283,60	2 150 789 556,42

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

Sarl - T.R.A.V.E.P.S
1101 02 N° 02 Zone Industrielle
OULED-YACH - BLIDA
R.C.N° 02 B 0803784
I. Fiscale: 000209080378458

CUMULS DES VENTES / ARTICLES ET PAR FAMILLE
PERIODE DU 01/04/21 AU 30/04/21

DOSSIER : SARL TRAVEFS 2021

Page: 00001

EDITION DU : 30/05/23

DEBUT EXERCICE:01/01/21

SARL TRAVEFS

FIN EXERCICE :31/12/21

Ref.	Designation	Qte	Cumul HT	Cumul TTC	TVA	Cumul TVA	FPV Moyen.HT	FPV Moyen.TTC
1355121	BEURRE ERRAIE PLAQUETTE 200G	16570.00	13175736.20	15679126.08	7%	2503389.88	795.16	946.24
1355123	AR-RAAI POT 250 G	1965.00	1585700.10	1886983.12	7%	301283.02	806.97	960.30
1355124	BEURRE ERRAIE VRAC 2.5 KG	5677.50	4493613.75	5347400.36	7%	853786.61	791.48	941.86
1355125	BEURRE ERRAIE 5 KG	8750.00	6861790.00	8165530.10	7%	1303740.10	784.20	933.20
1355126	BEURRE ERRAIE 20 KG	19400.00	15064100.00	17926279.00	7%	2862179.00	776.50	924.04
1355127	BEURRE ARRAIE PLAQUETTE 100 G	4.70	3843.19	4573.40	7%	730.21	817.70	973.06
1355235	MARGARINE EL KHABAZ 500 GR	190.00	27294.00	32479.86	7%	5185.86	143.65	170.95
1355250	MARGARINE NOUR SABAH 200 G	9264.00	1464495.20	1742749.29	7%	278254.09	158.08	188.12
1355251	BONJOUR PLAQUETTE 200GR	17048.00	2653288.80	3157413.67	7%	504124.87	155.64	185.21
1355256	MARG BONJOUR POT 500 GR	70.00	11963.00	14235.97	7%	2272.97	170.90	203.37
1355364	P/A FORTUNE 200 G	280.00	73398.40	87344.10	7%	13945.70	262.14	311.94
1355365	PREPARATION ALIM FORTUNE 5KG	2000.00	472000.00	561680.00	7%	89680.00	236.00	280.84
1355374	PRE/ALIMENTAIRE STAR 200 GR	275608.00	84309949.20	100328839.55	7%	16018890.35	305.91	364.03
1355375	P/A STAR VRAC 25 KG	2000.00	575000.00	684250.00	7%	109250.00	287.50	342.13
1355447	SMEN 1.8 KG	342.00	61115.40	72727.33	7%	11611.93	178.70	212.65
1355450	SMEN MEDJA 18 KG F/ANIMALE	90.00	22599.00	26892.81	7%	4293.81	251.10	298.81
Total Famille: PF-produit fini		359259.20	130855886.24	155718504.63		24862618.39		
Total Page		359259.20	130855886.24	155718504.63		24862618.39		
Total General		359259.20	130855886.24	155718504.63		24862618.39		

PCSTOCK (C) DLG

Sarl - T.R.A.V.E.F.S
 11ot 02 N°02 Zone Industrielle
 OULED-YAICH - BLIDA
 R.C.N° 02 B 0803784
 I. Fiscale: 000200080378458

الملحق رقم 5: حالة المخزون شهر أفريل 2011

ETAT DU STOCK
A LA DATE DU: 30/04/21

DOSSIER : SARL TRAVEPS 2021

Page: 00001

EDITION DU : 22/05/23

DEBUT EXERCICE: 01/01/21

SARL TRAVEPS

FIN EXERCICE : 31/12/21

Reference	Designation	Qte Initiale	Valeur Initiale	Qte Actuelle	F.A.M.P	Valeur Actuelle
311102	GRAISSE VEGETALE 45/48	0.00	0.00	127721.93	165.24	21104889.56
311106	PALM 38/40 AVENA PACIFIQUE	875180.00	98714716.60	415394.48	124.13	51563247.34
311202	HUILE DE SOJA RAFFINEE	18420.00	2041042.71	11317.04	181.41	2053033.63
311301	M G L A	386610.00	272591678.49	376348.60	658.10	247675174.23
311304	HUILE DE PALMISTE RBD SCO 35	51575.00	7278855.39	21182.80	141.13	2989559.62
311305	HUILE DE PALM HYDROGENE PHS 47	29540.00	2922622.70	29540.00	98.94	2922622.70
311307	GRAISSE VEGETALE 38/40 KERLO	151200.00	15891815.52	151200.00	105.10	15891815.52
314029	SCOTCH BLANC	20.00	17000.00	20.00	850.00	17000.00
321102	AMIDON DE MAIS	1051.00	190329.51	2311.00	197.79	457088.19
321201	BETACAROTENE	81.00	867184.96	112.00	10786.83	1208124.49
321302	LECITHINE DE SOJA	2283.00	443570.29	240.00	194.29	46630.25
321303	EMULSIFIANT RADIAMULS 2248	1311.15	339587.85	1311.15	259.00	339587.85
321401	SORBATE DE POTASSIUM	2168.00	1609758.80	2527.00	758.15	1915848.68
321402	SEL ALIMENTAIRE 1 KG	9571.00	222868.62	9548.00	23.29	222333.05
321403	SUCRE CRISTALISE	469.00	36184.22	469.00	77.15	36184.22
321502	ACIDE CITRIQUE MONOHYDRATE	1751.00	200501.87	2012.00	129.06	259668.56
321503	TOCOPHEROLE	317.00	2188806.37	252.00	6904.75	1739997.49
321504	ANTIOXIDANT T.B.H.Q	88.45	141440.77	602.45	1798.01	1083210.30
321600	AROME BEURRE NOISETTE	864.00	3615465.85	1089.00	4249.74	4627965.85
321602	AROME DE BEURRE TO 0815	666.00	1518809.51	666.00	2280.49	1518809.51
321604	AROME GUEE	25.00	82500.00	25.00	3300.00	82500.00
321605	AROME DE BEURRE	6145.00	12173359.34	6305.00	2062.24	13002425.73
322101	MEDA FLOW RL- SOUDE CAUSTIQ-	75.00	15300.00	75.00	204.00	15300.00
322102	ACIDE PHOSPHORIQUE	490.00	100450.00	1190.00	205.00	243950.00
322104	SACH DEGRAL 31518	1505.00	451500.00	1505.00	300.00	451500.00
322201	SOUDE COUSTIQUE 98 %	2625.00	222845.99	2625.00	84.89	222845.99
322202	ACIDE PHOSPHORIQUE 85 %	1050.00	227357.90	2580.00	257.13	663407.90
322205	SEL INDUSTRIEL 4/50	2800.00	72438.67	2800.00	25.87	72438.67
322301	AMMONIAC	1041.00	221921.96	1041.00	213.18	221921.96
322402	HCP PRONEIGE AL	40.00	48720.00	40.00	1218.00	48720.00
326101	POLYSTIRENE BLANC	6790.77	1381334.50	6790.77	203.41	1381334.50
326110	PAPIER ALUM CALYPSO MONODOSE	8131.00	1979817.19	8131.00	243.49	1979817.19
326111	POLYMER CALYPSO	19.00	2473.82	19.00	130.20	2473.82
326120	PAPIER TRIPLEX ERRAI 200 G	5837.00	4415246.02	12160.00	756.23	9195761.44
326121	PAPIER TRIPLEX ERRAIE 100GR	2942.00	1584884.82	6891.00	663.11	4569460.04
326132	PAPIER SULFURISE KHABAZ 500G	4324.00	1877174.27	4324.00	434.13	1877174.27
326150	PAPIER TRIPLEX BONJOUR 200G	18594.00	11691123.19	17564.00	628.76	11043502.62
326152	PAPIER TRIPLEX BONJOUR 500 GR	12394.00	6708043.61	11963.00	541.23	6474772.12
326154	OPERCULE ALU BONJOUR 500 GR	2782084.00	4750930.73	2694648.00	1.71	4601617.32
326155	PAPIER TRIPLEX NOUR SABAH	4386.00	3843745.11	4386.00	876.37	3843745.11
326158	PAPIER SULFURISE SANS IMPRES.	341.00	71610.00	341.00	210.00	71610.00
326161	PAPIER TRIPLEX FORTUNE 200 GR	16992.00	3355239.23	16793.00	197.46	3315944.70
326171	PAPIER TRIPLEX STAR 200 GR	58589.00	40977374.99	76797.00	725.93	55749515.47
326211	BARQUETTE CALYPS 250G	177348.00	643406.31	165048.00	3.63	598782.76
326221	BARQUETTE ERRAIE 250 GR	44229.00	479484.48	19533.00	10.84	211756.33
326251	BARQUETTE BONJOUR 250 G	136585.00	1713558.74	96485.00	12.55	1210474.89
326252	BARQUETTE BONJOUR 500 GR	458665.00	5494798.52	458665.00	11.98	5494798.52
326253	BARQUETTE BONJOUR 500 G	66942.00	801965.16	32762.00	11.98	392488.76
Total Page		51622084.58				484712831.16
Total Reports		51622084.58				484712831.16

Sarl - T.R.A.V.E.P.S.
 Lot 02 N°02 Zone Industrielle
 OULED-YAICH - BLIDA
 R.C.N° 02 B 0803784
 Fiscale: 0002090803784

SARL TRAVEPS

ETAT DES MOUVEMENTS MATIERES

avr-21

DESIGNATION	CALYPSO	ERRAIE	BONJOUR	FORTUNE	STAR	SMEN V	SMEN A	TOTAUX	
PRODUCTION MENSUELLE	8 020,00	52 896,50	56 217,00	19 067,50	163 884,00	.	2 970,00	303 055,00	
MATIERES PREMIERES	CODE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	TOTAUX	
4648	311101			8 432,55	2 860,13	24 582,60	-	1 188,00	37 063,28
3840	311106			25 859,82	9 343,08	68 011,86	-	1 188,00	104 402,76
HUILLE	311202			8 994,72	1 525,40	13 110,72	-	297,00	23 927,84
M G L A	311301	6 656,60	43 904,10		1 548,28	27 860,28	-	297,00	80 266,26
35	311304			1 405,43	476,69	4 097,10	-	-	5 979,21
DESIGNATION		6 656,60	43 904,10	44 692,52	15 753,57	137 662,56	-	2 970,00	251 639,34
CONSOUMABLES	CODE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	TOTAUX
AMIDONS DE MAIS	321102	-	-	33,73	11,44	98,33	-	-	143,50
LAIT EN Poudre	321104	50,13	330,60	-	119,17	1 024,28	-	-	1 524,18
BETA CAROTENE	321201	-	-	0,84	0,29	2,46	-	0,04	3,63
EMULSIFIANT E471	321301	64,16	423,17	351,36	119,17	1 024,28	-	-	1 982,14
LECTHINE DE SOJA	321302	-	-	112,43	30,98	266,31	-	-	409,73
SORBATE DE POTASSIUM	321401	6,42	42,32	44,97	15,25	131,11	-	-	240,07
SEL ALIMENTAIRE	321402	-	-	7,03	-	-	-	3,71	10,74
SUCRE CRISTALISE	321403	-	-	-	-	-	-	-	-
ACIDE CETRIQUE	321502	0,57	3,77	3,65	2,00	17,21	-	-	27,20
ALPHA TOCOPHEROL	321503	0,36	2,38	2,53	0,86	7,37	-	0,13	13,64
TBHQ GRINDOX 204	321504	1,60	10,58	11,24	3,81	32,78	-	0,59	60,61
AROME DE BEURRE	321601	0,20	1,32	1,41	0,48	4,10	-	7,43	14,93
EMBALLAGES	CODE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	QUANTITE	TOTAUX
PAPIERS									
TRIPLEX CALYPSO 250 G	326111	-	-	-	-	-	-	-	-
TRIPLEX ER RAAI 200 G	326120	-	118,46	-	-	-	-	-	118,46
SULFURISE EL KHIEBAZ 500 G	326132	-	-	-	-	-	-	-	-
TRIPLEX BONJOUR 200 G	326150	-	-	406,84	-	-	-	-	406,84
TRIPLEX BONJOUR 500 G	326152	-	-	153,81	-	-	-	-	153,81
OPERCULE ALU BONJOUR 500 G	326154	12 300,00	24 696,00	50 440,00	-	-	-	-	87 436,00
TRIPLEX FORTUNE 200 G	326161	-	-	-	12,38	-	-	-	12,38
TRIPLEX STAR 200 G	326171	-	-	-	-	2 873,49	-	-	2 873,49
POTS									
BARQUETTE CALYPSO 250 G	326211	12 300,00	-	-	-	-	-	-	12 300,00
BARQUETTE ER RAAI 250 G	326221	-	24 696,00	-	-	-	-	-	24 696,00
BARQUETTE BONJOUR 250 G	326251	-	-	40 100,00	-	-	-	-	40 100,00
BARQUETTE BONJOUR 500 G	326253	-	-	10 340,00	-	-	-	-	10 340,00
BARQUETTE FORTUNE 250 G	326261	-	-	-	-	-	-	-	-
POT SMEN NEDJMA 500 G	326342	-	-	-	-	-	-	-	-
POT SMEN NEDJMA 900 G	326343	-	-	-	-	-	-	-	-
POT SMEN NEDJMA 1,8 KG	326344	-	-	-	-	-	-	-	-
POT SMEN NEDJMA 20 KG	326345	-	-	-	-	-	-	149,00	149,00

120,43%

SARL TRAVEPS
 02 B 0803784
 000209080378458
 02 B 0803784
 000209080378458

الملحق رقم 7: ميزان المراجعة لشهر أبريل 2021

SARL TRAPEVS

Z/I OULED YAICH BLIDA
N° D'IDENTIFICATION:000209080378458EDITION DU: 24/05/2023 15:43
EXERCICE: 01/01/2021 AU 31/12/2021
PERIODE DU: AU

BALANCE GENERALE

COMPTE	LIBELLE	MVM AU 31/03/2021		MVM DU 01/04/2021 AU 30/04/2021	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
1****	CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	163,802,368.72	974,190,520.33	75,644,420.56	145,038,949.02
2****	CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATI	915,161,119.43	0.00	0.00	0.00
3****	CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET E	1,330,082,901.68	735,641,818.05	532,717,192.59	412,289,443.28
4****	CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	1,044,201,327.09	1,668,932,633.14	543,996,861.54	599,620,916.67
5****	CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	1,256,583,344.76	1,241,183,722.93	720,052,875.34	691,892,273.10
601000	ACHATS CONS MATIERES PREMIERES	268,064,838.32	0.00	77,091,852.30	0.00
601***	Matières premières	268,064,838.32	0.00	77,091,852.30	0.00
602100	ACHATS CONS MATIERES CONSOMMAI	7,580,752.26	0.00	1,938,253.88	0.00
602600	ACHATS CONS EMBALLAGES PERDUS	20,009,726.45	0.00	6,134,393.59	0.00
602***	Autres approvisionnements	27,590,478.71	0.00	8,072,647.47	0.00
607110	F/RÉS N/ STOCKEE ENERGIE GAZ	122,907.68	0.00	218,106.36	0.00
607120	F/RÉS N/ STOCKEES ENERGIE ELECT	942,979.23	0.00	495,875.34	0.00
607300	F/RÉS N/STOCKEES PROD ENT	83,100.00	0.00	0.00	0.00
607320	F/RÉS N/STK PIECE INDUSTRIEL	985,622.00	0.00	153,100.38	0.00
607340	F/RÉS N/ STOCKEES LABO	307,844.50	0.00	60,143.37	0.00
607360	FOURNITURES ELECTRICITE BAT	44,437.28	0.00	0.00	0.00
607370	FOURN MACHINES DATAGE	257,600.00	0.00	0.00	0.00
607500	ACHAT N/S CARBURANT/ LUBRIF	387,180.00	0.00	210,075.00	0.00
607***	Achats non stockés de matières et four	3,131,670.69	0.00	1,137,300.45	0.00
60****	Achats consommés	298,786,987.72	0.00	86,301,800.22	0.00
613100	AUTRE LOCATION	11,000.00	0.00	0.00	0.00
613***	Locations	11,000.00	0.00	0.00	0.00
615200	ENT. ET REP. MAT DE TRANSPORT	249,300.00	0.00	0.00	0.00
615230	ENT ET REP. EQUIPEMENT DE PROD	68,490.00	0.00	0.00	0.00
615600	ENT ET REP. MAT DE SECURITE	0.00	0.00	5,290.00	0.00
615800	PREST ENLEV DECHETS ET ASSIMIL	0.00	0.00	117,252.00	0.00
615***	Entretien, réparations et maintenance	317,790.00	0.00	122,542.00	0.00
616300	PRIME ASSURANCE FLOTTE LOURDS	167,758.30	0.00	0.00	0.00
616310	ASSURANCES FLOTTE AUTO LEGERS	760,216.73	0.00	0.00	0.00
616***	Primes d'assurances	927,975.03	0.00	0.00	0.00
61****	Services extérieurs	1,256,765.03	0.00	122,542.00	0.00
622330	FRAIS DE GESTION Z / INDUST	225,803.23	0.00	0.00	0.00
622400	REMUNERATION DES TRANSITAIRES	247,500.00	0.00	615,000.00	0.00
622800	PRESTATIONS ACTES DE LABO	213,500.00	0.00	0.00	0.00
622850	AUTRES PRESTATIONS ET ASSISTAN	36,000.00	0.00	0.00	0.00
622***	Rémunérations d'intermédiaires et hono	722,803.23	0.00	615,000.00	0.00
624200	FRAIS DE TRANSPORT S/VENTES	304,841.25	0.00	420,037.80	0.00
624***	Transports de biens et transport collecti	304,841.25	0.00	420,037.80	0.00
626000	FRAIS ALGERIE POSTE	161,582.38	0.00	20,168.08	0.00
626***	Frais postaux et de télécommunications	161,582.38	0.00	20,168.08	0.00
627200	COMMISSION CREDOC S/IMPORT	181,793.67	0.00	184,882.54	0.00
627300	COMMISSION DOMICILIATION	3,000.00	0.00	9,000.00	0.00
627400	COMISSION GESTION CMT	20,000.00	0.00	0.00	0.00
627500	FRAIS SUR EFFETS	32,350.00	0.00	70,600.00	0.00
627600	FRAIS DE GESTION DE COMPTE	9,000.00	0.00	0.00	0.00
627700	COMMISSIONS S/OPERATION EXPORT	10,500.00	0.00	0.00	0.00
627***	Services bancaires et assimilés	256,643.67	0.00	264,482.54	0.00
628400	COTISATIONS ET CONTRIBUTIONS	25,000.00	0.00	0.00	0.00
628***	Cotisations et divers	25,000.00	0.00	0.00	0.00
62****	Autres services extérieurs	1,470,870.53	0.00	1,319,688.42	0.00
631100	SALAIRES ET APPOINTEMENTS	9,288,333.30	0.00	2,968,488.63	0.00
631200	INDEMNITE D'EXPERIENCE PROFESS	352,190.97	0.00	118,409.32	0.00
631210	INDEMNITE DE NUISANCE	491,848.73	0.00	151,333.34	0.00
631220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	355,616.50	0.00	106,409.50	0.00
631230	I F S P	33,050.00	0.00	7,350.00	0.00
631300	CONGES PAYES	118,031.97	0.00	7,326.01	0.00
631***	Rémunération du personnel	10,639,071.47	0.00	3,359,316.80	0.00
635100	COTISATIONS SOCIALES CNAS	2,766,158.58	0.00	873,422.37	0.00
635***	Cotisations aux organismes sociaux	2,766,158.58	0.00	873,422.37	0.00
63****	Charges de personnel	13,405,230.05	0.00	4,232,739.17	0.00
642100	TAXE SUR ACTIVITE PROF. TAP	3,848,535.00	0.00	1,308,559.00	0.00
642400	DROITS DE TIMBRES ET ENREGISTR	57,487.14	0.00	26,050.79	0.00
642***	Impôts et taxes non récupérables sur ch	3,906,022.14	0.00	1,334,609.79	0.00
645400	ACHAT VIGNETTES AUTO	63,500.00	0.00	0.00	0.00
645700	AUTRES DROITS ET TAXES	0.00	0.00	1,669.61	0.00

الملحق رقم 8: ميزان المراجعة لشهر أفريل 2021

645***	Autres impôts et taxes (hors impôts sur	63,500.00	0.00	1,669.61	0.00
64****	Impôts, taxes et versements assimilés	3,969,522.14	0.00	1,336,279.40	0.00
656100	AMENDES ET PENALITES	0.00	0.00	200,772.00	0.00
656150	FRAIS DE SURESTARIÉS	51,666.35	0.00	0.00	0.00
656***	Amendes et pénalités, subventions acco	51,666.35	0.00	200,772.00	0.00
657000	CHARGES EXCEPT DE GESTION	19,711.11	0.00	107,583.40	0.00
657***	Charges exceptionnelles de gestion cou	19,711.11	0.00	107,583.40	0.00
658000	AUTRES CHARGES DE GESTIONS COU	2,631.07	0.00	30.20	0.00
658***	Autres charges de gestion courante	2,631.07	0.00	30.20	0.00
65****	Autres charges opérationnelles	74,008.53	0.00	308,385.60	0.00
661110	INTÉRÊTS CREDIT EXPLOITATION	4,855,292.98	0.00	0.00	0.00
661***	Charges d'intérêts	4,855,292.98	0.00	0.00	0.00
66****	Charges financières	4,855,292.98	0.00	0.00	0.00
6*****	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	323,818,676.98	0.00	93,621,434.81	0.00
7*****	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	313,611,990.02	727,313,034.23	107,865,510.96	225,056,713.73
TOTAL GENERAL		6,267,369,117.34	6,267,369,117.34	2,073,898,295.80	2,073,898,295.80

الملحق رقم 9: ميزان المراجعة لسنة 2021

SARL TRAVEPS

Z/I OULED YAICH BLIDA

N° D'IDENTIFICATION:000209080378458

EDITION DU: 25/05/2023 15:42

EXERCICE: 01/01/2021 AU 31/12/2021

PERIODE DU: AU

BALANCE GENERALE

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/2021 AU 31/12/2021	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
1****	CLASSE 1- COMPTES DE CAPITAUX	0.00	768,667,313.69	765,340,375.29	980,370,456.82
21****	Immobilisations corporelles	1,326,908,379.24	0.00	1,377,268.10	12,849,183.22
23****	Immobilisations en cours	15,116,265.99	0.00	400,000.00	0.00
27****	Autres immobilisations financières	920,452.53	0.00	0.00	0.00
281300	AMORT.BATIMENT PROD	0.00	11,673,214.27	0.00	838,793.84
281310	AMORT MATERIEL CLIMATISATION	0.00	13,764,622.98	0.00	1,802,491.76
281320	AMORT INSTALLATION VESTIAIRES	0.00	242,996.80	0.00	0.00
281328	AMORT INSTALLATION TELEPHONIQUE	0.00	190,575.00	0.00	0.00
281329	AMORT INST CAMERA DE SURVEILL	0.00	489,234.95	0.00	50,000.00
281330	AMORT INSTALLATION ELECTRIQUE	0.00	1,799,559.50	0.00	378,100.00
281340	AMORT INSTALLATION FILTRATION	0.00	330,000.00	0.00	0.00
281350	AMORT REVETEMENT BATIMENTS	0.00	354,446.39	0.00	354,446.39
281360	AMORT AUTRES INSTALLATION BAT	0.00	2,679,603.06	0.00	716,362.01
281390	AMORT INSTALLATION DIVERSES	0.00	5,717,258.22	0.00	179,430.00
281500	AMORT INSTALLATION COMPLEXE	0.00	285,678,166.83	0.00	25,730,468.58
281510	AMORT MATERIEL DE PRODUCTION	0.00	32,790,409.46	0.00	19,700,357.25
281520	AMORT MATERIEL ELECTRIQUE	0.00	7,896,937.86	0.00	2,416,197.72
281530	AMORT MATERIEL ENTRETIEN	0.00	990,708.09	0.00	23,817.27
281545	AMRTIS MAT POMPAGE	0.00	640,846.06	0.00	406,658.87
281550	AMORTISSEMENTS DE L'OUTILLAGE	0.00	4,710,364.59	0.00	4,553,675.31
281591	AMORT. MATERIEL DE SECURITE	0.00	86,990.00	0.00	0.00
281810	AMORTIS.MATERIEL DE TRANSPORT	0.00	52,793,908.37	12,849,183.22	2,545,891.53
281820	AMORT MATERIEL DE BUREAU	0.00	349,943.21	0.00	20,588.24
281830	AMORT MATERIEL INFORMATIQUE	0.00	727,797.56	0.00	48,794.27
281831	AMORT MATERIEL LABO	0.00	1,889,141.17	0.00	269,877.31
281840	AMORT MOBILIER DE BUREAU	0.00	1,287,233.59	0.00	18,700.00
281850	AMORT MATERIEL DE MANTENTION	0.00	700,020.37	0.00	670,370.57
281***	Amortissement des immobilisations corporelles	0.00	427,783,978.33	12,849,183.22	60,725,020.92
28****	Amortissement des immobilisations	0.00	427,783,978.33	12,849,183.22	60,725,020.92
2****	CLASSE 2- COMPTES D'IMMOBILISATIONS	915,161,119.43	0.00	14,626,451.32	73,574,204.14
3****	CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	752,082,360.63	0.00	3,430,562,052.19	3,337,009,278.00
4****	CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	0.00	773,113,389.66	4,750,408,321.96	4,530,266,027.20
5****	CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	0.00	125,462,776.71	4,412,015,071.76	4,362,534,819.22
60****	Achats consommés	0.00	0.00	1,001,404,838.00	0.00
613100	AUTRE LOCATION	0.00	0.00	11,000.00	0.00
613****	Locations	0.00	0.00	11,000.00	0.00
615100	ENT ET DESINFECTION ATELIER	0.00	0.00	44,800.00	0.00
615200	ENT. ET REP. MAT DE TRANSPORT	0.00	0.00	277,450.00	0.00
615220	ENTRETIEN ET REPARATI BATIMENT	0.00	0.00	32,850.00	0.00
615230	ENT ET REP. EQUIPEMENT DE PROD	0.00	0.00	4,437,878.74	0.00
615600	ENT ET REP. MAT DE SECURITE	0.00	0.00	10,580.00	0.00
615800	PREST ENLEV DECHETS ET ASSIMIL	0.00	0.00	375,802.00	0.00
615****	Entretien, réparations et maintenance	0.00	0.00	5,179,360.74	0.00
616000	ASSURANCES MULTIRISQUES INDUS.	0.00	0.00	3,787,647.99	0.00
616300	PRIME ASSURANCE FLOTTE LOURDS	0.00	0.00	193,758.30	0.00
616310	ASSURANCES FLOTTE AUTO LEGERS	0.00	0.00	760,216.73	0.00
616370	ASSURANCE MAT MARCH TRANSPORT	0.00	0.00	27,727.70	0.00
616700	ASSURANCE CATAS NATURELLE	0.00	0.00	486,995.85	0.00
616****	Primes d'assurances	0.00	0.00	5,256,346.57	0.00
61****	Services extérieurs	0.00	0.00	10,446,707.31	0.00
621200	FRAIS DE FORMATION	0.00	0.00	200,000.00	0.00
621****	Personnel extérieur à l'entreprise	0.00	0.00	200,000.00	0.00
622330	FRAIS DE GESTION Z / INDUST	0.00	0.00	225,803.23	0.00
622400	REMUNERATION DES TRANSITAIRES	0.00	0.00	3,155,000.00	0.00
622450	PRESTATION CONTROLE TECHNIQUE	0.00	0.00	99,000.00	0.00
622600	HONORAIRES	0.00	0.00	784,870.00	0.00
622800	PRESTATIONS ACTES DE LABO	0.00	0.00	462,900.00	0.00
622850	AUTRES PRESTATIONS ET ASSISTAN	0.00	0.00	315,515.15	0.00
622****	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0.00	0.00	5,043,088.38	0.00
623100	PUBLICATION COMPTES SOCIAUX	0.00	0.00	75,510.00	0.00
623300	FRAIS EXPOSITION FOIRE	0.00	0.00	204,300.00	0.00
623****	Publicité, publication, relations publiques	0.00	0.00	279,810.00	0.00
624200	FRAIS DE TRANSPORT S/VENTES	0.00	0.00	1,573,746.30	0.00
624****	Transports de biens et transport collectif du person	0.00	0.00	1,573,746.30	0.00
626000	FRAIS ALGERIE POSTE	0.00	0.00	843,887.13	0.00
626010	FRAIS D'ABONNEMENT INTERNET	0.00	0.00	384,000.00	0.00
626****	Frais postaux et de télécommunications	0.00	0.00	1,227,887.13	0.00
627200	COMMISSION CREDOC S/IMPORT	0.00	0.00	1,097,024.93	0.00
627300	COMMISSION DOMICILIATION	0.00	0.00	21,000.00	3,000.00
627400	COMMISSION GESTION CMT	0.00	0.00	40,000.00	0.00
627500	FRAIS SUR EFFETS	0.00	0.00	266,513.54	0.00
627600	FRAIS DE GESTION DE COMPTE	0.00	0.00	28,500.00	0.00

الملحق رقم 10: ميزان المراجعة لسنة 2021

627700	COMMISSIONS S/OPERATION EXPORT	0.00	0.00	10,500.00	0.00
627***	Services bancaires et assimilés	0.00	0.00	1,463,538.47	3,000.00
628400	COTISATIONS ET CONTRIBUTIONS	0.00	0.00	98,000.00	0.00
628***	Cotisations et divers	0.00	0.00	98,000.00	0.00
62***	Autres services extérieurs	0.00	0.00	9,886,070.28	3,000.00
631100	SALAIRES ET APPOINTEMENTS	0.00	0.00	34,097,639.34	0.00
631200	INDEMNITE D'EXPERIENCE PROFESS	0.00	0.00	1,393,425.24	0.00
631210	INDEMNITE DE NUISANCE	0.00	0.00	1,746,672.92	0.00
631220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	0.00	0.00	1,257,273.24	0.00
631230	I F S P	0.00	0.00	122,900.00	0.00
631300	CONGES PAYES	0.00	0.00	4,581,060.43	0.00
631***	Rémunération du personnel	0.00	0.00	43,198,971.17	0.00
635100	COTISATIONS SOCIALES CNAS	0.00	0.00	11,231,732.51	0.00
635***	Cotisations aux organismes sociaux	0.00	0.00	11,231,732.51	0.00
63***	Charges de personnel	0.00	0.00	54,430,703.68	0.00
641000	TAXE APPRENTISSAGE ET FORMATIO	0.00	0.00	863,979.42	0.00
641***	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérat	0.00	0.00	863,979.42	0.00
642100	TAXE SUR ACTIVITE PROF. TAP	0.00	0.00	13,973,943.00	0.00
642400	DROITS DE TIMBRES ET ENREGISTR	0.00	0.00	209,651.85	0.00
642***	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaire	0.00	0.00	14,183,594.85	0.00
645400	ACHAT VIGNETTES AUTO	0.00	0.00	63,500.00	0.00
645600	TAXES ENVIRONNEMENT	0.00	0.00	810,000.00	0.00
645700	AUTRES DROITS ET TAXES	0.00	0.00	62,052.63	0.00
645***	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats	0.00	0.00	935,552.63	0.00
64***	Impôts, taxes et versements assimilés	0.00	0.00	15,983,126.90	0.00
656100	AMENDES ET PENALITES	0.00	0.00	200,772.00	0.00
656150	FRAIS DE SURESTARIES	0.00	0.00	121,187.69	0.00
656***	Amendes et pénalités, subventions accordés, dons e	0.00	0.00	321,959.69	0.00
657000	CHARGES EXCEPT DE GESTION	0.00	0.00	175,161.42	0.00
657031	AUTRES CHARGES EXCEPT GESTION	0.00	0.00	678,996.64	0.00
657***	Charges exceptionnelles de gestion courante	0.00	0.00	854,158.06	0.00
658000	AUTRES CHARGES DE GESTIONS COU	0.00	0.00	384,075.27	0.00
658***	Autres charges de gestion courante	0.00	0.00	384,075.27	0.00
65***	Autres charges opérationnelles	0.00	0.00	1,560,193.02	0.00
661110	INTERETS CREDIT EXPLOITATION	0.00	0.00	26,034,554.09	0.00
661***	Charges d'intérêts	0.00	0.00	26,034,554.09	0.00
666100	PERTES DE CHANGES	0.00	0.00	774,312.30	0.00
666***	Pertes de change	0.00	0.00	774,312.30	0.00
66***	Charges financières	0.00	0.00	26,808,866.39	0.00
681000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	0.00	0.00	60,725,020.92	0.00
681***	Dotations au amortissements, prov. et pertes de vale	0.00	0.00	60,725,020.92	0.00
685100	DOTATION PERTE VALEUR CLIENTS	0.00	0.00	1,103,663.05	0.00
685300	DOT PROV ET PERTE VALEUR STOCK	0.00	0.00	1,044,912.91	0.00
685***	Dotations aux amortissements, provisions et pertes	0.00	0.00	2,148,575.96	0.00
68***	Dotations aux amortissements, provisions et pertes	0.00	0.00	62,873,596.88	0.00
692000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF	0.00	0.00	372,264.18	385,213.65
692***	Imposition différée actif	0.00	0.00	372,264.18	385,213.65
695000	IMPOT EXIGIBLE S/RESULTAT ORD	0.00	0.00	22,149,686.62	0.00
695***	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des ac	0.00	0.00	22,149,686.62	0.00
69***	Impôts sur les résultats et assimilés	0.00	0.00	22,521,950.80	385,213.65
6****	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	0.00	0.00	1,205,916,053.26	388,213.65
7****	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	0.00	0.00	1,142,537,690.49	2,437,263,017.24
TOTAL GENERAL		2,587,350,868.72	2,587,350,868.72	15,721,406,016.27	15,721,406,016.27

