

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



جامعة 8 ماي 1945 قالمة
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان:

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية
-دراسة حالة مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة (فيفري، مارس، أفريل)-
2023

تحت إشراف:

د. سلاوي رفيق

من إعداد الطالبتين:

➤ تميم بثينة

➤ صابر رميساء

السنة الجامعية 2023/2022



شكر وعرfan

قال تعالى: " لئن شكرتم لأزدنكم "

الحمد لله باسمه نعتصم وبحوله نستعض وبركاته نستهدي، سبحانك اللهم
وبحمدك تبارك اسمك يا ذا الجلال والإكرام لا إله غيرك، يا ملهم الصواب وولي
الهداية والتوفيق.

اللهم لك و لرسولك الكريم الذي أنام لنا الطريق بنورك الذي لا يغني، لك
جزير الشكر على ما حضينا به من نعمتك، والتي لا تحصى وأنارت لنا السبيل
وذلك لنا الصعاب وأعانتنا على تقديم هذا العمل المتواضع.

كما نعترف إلى أهلي الفضل بكلمات صادقة مألها الحب والاحترام
والتقدير خاصة إلى أستاذنا المشرف " رفيق سلاوي " على توجيهاته وإرشاداته
القيمة لنا لإنجاز هذه المذكرة كي ترقى إلى المستوى الموضوعي.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بعظيم الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب ومن بعيد على
تقديم هذا العمل المتواضع، وإلى جميع الأساتذة الذين أكسبونا العلم
من الطور الابتدائي إلى المرحلة الجامعية.

ونشكر كل من حمل لواء العلم أمانة على عاتقه لينير درب الأجيال.

الإهداء

قال رسول الله " الحمد لله الذي تواضع لعظمته كل شيء ، الحمد لله الذي استسلم لقدرته

كل شيء ، الحمد لله الذي ذل لعزته كل شيء ، الحمد لله الذي

خضع لملكه كل شيء " .

أحمد الله وأشكره على كل نعمة التي لا تعد ولا تحصى ومهما حمدت وشكرت فلا أوفي،

فيا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

وعملا بقوله تعالى: " ووصينا الإنسان بوالديه إحسانا "

أسدي عملي المتواضع الذي تم بعون الله وإرادته إلى كل من كان لهم الفضل في نجاحي

إلى قرّة عيني ومن منحتني القوة والعزيمة و علمتني الصبر والاجتهاد

أمي العزيزة

إلى صاحب القلب الكبير ومن كان عوناً وسنداً لي

أبي العزيز

إلى الأقرب من قلبي والذين شاركوني حياتي إخوتي الذين كانوا أول داعم لي في مسيرتي الحياتية

و الدراسية

إلى صديقاتي الأقرب إلى قلبي الذين رافقوني وشجعوا خطواتي عندما غلبتنا الأيام

و أخيراً إلى الصديقة الأقرب إلى روحي رفيقة دربي و أكثر من أختي

" نرجس "

رميساء

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم الذي أشكره وأحمده على نعمته ومعونته التي لولاها لما وفقنا ونجحت
بقلب يخشع وعين تدمع، ونفس تقنع، أهدي ثمرة جهدي، وعطاء سهري إلى من لا يرضى الله إلا
برضاها، من قال الله تعالى في شأنهما: "وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما
كما ربياني صغيرا"

اهدي هذا العمل إلى من أفضلها على نفسي ولم لا فلقد ضحت من أجلي و لم تدخر جهدا في
سبيل إسعادي على الدوام

أمي الحبيبة

ونسير في الدروب ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب و
الأفعال الحسنة فلم يبخل علي طيلة حياته

والدي العزيز

إلى من ساندني وخط معي خطواتي وكان داعما لي

زوجي

إلى والي صديقاتي وجميع من وقفوا بجواري بكل يملكون،

إلى كل من لهم مكانة في قلبي، إليكم اسمي معاني التقدير والاحترام

بثينة



قائمة الاختصارات

الاختصار	الكلمة
CIC	Complexe Industriel et Commercial المركب الصناعي و التجاري
OAIC	Office Algérien Interprofessionnel des Céréales الديوان الوطني للحبوب
CS	Quantité de la semoule كمية السميد
PS	Prix de la Semoule سعر السميد
CSD	Quantité du Son كمية النخالة
PSD	Prix du Son سعر النخالة

فهرس
المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر والعرفان
	الإهداء
I	قائمة المختصرات
II	فهرس المحتويات
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
أ	المقدمة
الفصل الأول: دراسة نظرية حول المحاسبة التحليلية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية
3	1. مفهوم المحاسبة التحليلية
4	2. أهداف المحاسبة التحليلية
6	المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية
8	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى
10	المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية
11	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
16	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
23	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطريقة الحديثة ABC
29	خلاصة
الفصل الثاني: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: مدخل لاتخاذ القرارات
32	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرارات
33	المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرارات
36	المطلب الثالث: أنواع اتخاذ القرارات
41	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات
43	المبحث الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات

43	المطلب الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات
45	المطلب الثاني: دور التكاليف الجزئية في اتخاذ القرارات
47	المطلب الثالث: دور التكاليف المعيارية وطريقة ABC في اتخاذ القرارات
51	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمطاحن مرمورة - قالمة -	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة
54	المطلب الأول: لمحة تاريخية
55	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ووحدات النشاط
60	المطلب الثالث: أهداف الوحدة وشاؤها ومراحل عملية الإنتاج
65	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية في المؤسسة وعلاقتها باتخاذ القرارات
65	المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة
67	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية لمؤسسة مطاحن مرمورة
89	المطلب الثالث: القرارات المتخذة في المؤسسة
91	خلاصة
92	خاتمة
96	قائمة المراجع
103	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	9
2	وحدات العمل الأكثر شيوعا	15
3	الفرق بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة	37
4	توزيع العمال على الوحدات الثلاث	58
5	توزيع الفئات المهنية أو الإطارات بالمؤسسة	58
6	نوع و سعر السميد بالجملة و التجزئة و المستهلك	62
7	الإنتاج السنوي للسميد الممتاز حسب الحجم	64
8	جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة لشهرفيفري 2023	68
9	حساب سعر تكلفة المبيعات لشهرفيفري 2023	71
10	هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر فيفري 2023	72
11	إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهرفيفري 2023	73
12	نتيجة المحاسبة التحليلية لشهرفيفري 2023	74
13	جدول توزيع التكاليف غير مباشرة لشهرمارس 2023	75
14	حساب سعر تكلفة المبيعات لشهرمارس 2023	78
15	هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر مارس 2023	79
16	إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهرمارس 2023	80
17	نتيجة المحاسبة التحليلية لشهر مارس 2023	80
18	جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة لشهر أفريل 2023	81
19	حساب سعر تكلفة المبيعات لشهر أفريل 2023	84
20	هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر أفريل 2023	85
21	إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهر أفريل 2023	86
22	نتيجة المحاسبة التحليلية لشهر أفريل 2023	86

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية	1
20	شكل توضيحي لطريقة التكاليف المتغيرة	2
33	مراحل عملية اتخاذ القرار	3
56	الهيكل التنظيمي لمديرية مركب مرمورة قالمة	4
57	الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن مرمورة قالمة	5
63	يوضح منتجات طحن القمح الصلب لوحدتي هيليوبوليسوبوشقوف	6

قائمة الملاحق

اسم الملحق	الرقم
جدول توزيع التكاليف غير مباشرة فيفري 2023	1
جدول تأكيد الحسابات فيفري 2023	2
جدول حسابات النتائج فيفري 2023	3
النتيجة التحليلية فيفري 2023	4
جدول توزيع التكاليف غير مباشرة مارس 2023	5
جدول تأكيد الحسابات مارس 2023	6
جدول حسابات النتائج مارس 2023	7
النتيجة التحليلية مارس 2023	8
جدول توزيع التكاليف غير مباشرة افريل 2023	9
جدول تأكيد الحسابات افريل 2023	10
جدول حسابات النتائج افريل 2023	11
النتيجة التحليلية افريل 2023	12

مقدمة

يرتبط تسيير المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العلمية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير استراتيجيتها التي تمكنها من تحقيق التوازن ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المحاسب والمسؤول على اتخاذها.

إن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، حيث تعطي المحاسبة التحليلية التحليل الدقيق كونها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، وبالتالي تكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر اهتماما بالغاً للمسيرين وأقدم القرارات داخل المؤسسة، وقد تعددت طرق لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرارات والتي تعتمد عليها المؤسسة كالمطريقة الكلية و الجزئية، وكذا المعيارية وقد أدت زيادة تطور أنظمة التكاليف إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة وغيرها من الأنظمة التي تساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة بدقة، ولعل المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات يمكن لها أن تقدم الكثير في هذا المجال.

➤ الإشكالية الرئيسية:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية أن تكون أداة فعالة لاتخاذ القرارات في مؤسسة مطاحن مرمورة قائمة؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيسي تساؤلات فرعية تتمثل في الآتي:

- ما مدى تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن مرمورة؟
- هل تؤثر المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مؤسسة مطاحن مرمورة ؟
- ماهي المقاربات التي تجعل من المحاسبة التحليلية أداة يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار على مستوى مؤسسة مطاحن مرمورة؟

➤ **الفرضيات:**

- من اجل الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة في الإشكالية نفترض ما يلي:
- تطبق مؤسسة مطاحن مرمورة المحاسبة التحليلية من خلال استخدام مجموعة من الطرق و التقنيات؛
- تؤثر المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مطاحن مرمورة ؛
- تعتبر المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية أساسا للقيام بعملية اتخاذ القرارات.

➤ **أسباب اختيار البحث:**

يرجع اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية.

1. **الأسباب الموضوعية:**

- الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية؛
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.

2. **الأسباب الذاتية:**

- الميول الشخصي بالدرجة الأولى.
- الشعور بأهمية و قيمة الموضوع في المؤسسات الجزائرية.
- طبيعة التخصص " مالية المؤسسة " .

➤ **أهمية الدراسة:**

ترجع أهمية الدراسة إلى ما يلي:

- الأهمية البالغة التي تلعبها المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- أهمية عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها جوهر العملية الإدارية ومحورها الأساسي؛
- أهمية محاسبة التكاليف في ترشيد وتوجيه متخذي القرارات في اتخاذ القرار المناسب.

➤ **أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى:

- بيان مدى أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- التعرف على طرق محاسبة التكاليف والكشف عن مدى تأثير كل منها على اتخاذ القرار؛

- إبراز أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

➤ منهج الدراسة و الأدوات المتبعة:

اعتمدنا على المنهج الوصفي لسرد مفهوم و تبيان مختلف طرق محاسبة التكاليف و دورها في اتخاذ القرار والتحليلي الذي يقوم بتحليل البيانات المجمعة و المتعلقة بالدراسة. تم استخدام مجموعة من الأدوات فقد اعتمدنا في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية واللغة الأجنبية من كتب، أطروحات دكتوراه، مجلات، بالإضافة إلى بعض المحاضرات، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المقابلة الشخصية والقوائم المالية.

➤ حدود الدراسة:

و تنقسم إلى:

1. **الحدود الزمانية:** يمتد المجال الزمني لهذه الدراسة ثلاثة أشهر.
2. **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على الزيارة الميدانية إلى مؤسسة مطاحن مرمورة التي تستخدم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

➤ الدراسات السابقة:

من خلال ما توفر من معلومات حول موضوع الدراسة تم الاعتماد على الدراسات التالية:

1. **درحمون هلال:** "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، دفعة 2004/2005، هدفت الدراسة إلى الاطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار، أسقطت الدراسة على 50 عينة من المؤسسات العمومية الخاصة حيث تم استخدام المنهج التاريخي لسرد أصول المحاسبة التحليلية وتطوراتها ومن ثم المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على دراسة مقارنة من خلال الاستبانة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل؛

- تكمن أهمية نظام المحاسبة التحليلية في انه يذهب إلى اعق التحليل فيما يخص المعطيات المتحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.

2. **سالمي ياسين:** " الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة " مذكرة ماجستير،

جامعة الجزائر 3، دفعة 2010/2009، هدفت الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج، أسقطت الدراسة على حالة مؤسسة نفضال فرع GPL، حيث تم استخدام المنهج التاريخي لمحاكاة التكاليف و مدى تطورها ثم المنهج الوصفي و التحليلي في سرد مختلف طرق محاكاة التكاليف ثم تم الاعتماد على المنهج التطبيقي فيما يخص موضوع الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية؛
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.

3. هادفي خالد: " دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية " رسالة

ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، دفعة 2013/2012، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ادراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسات الاقتصادية وخصوصا الصناعية منها، شملت الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية ذات الأنشطة المختلفة (تجارية، صناعية، خدمية) ضمن ولايات الجنوب الشرقي من الوطن (ولاية ورقلة والوادي)، حيث تم اتباع المنهج الوصفي و التحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية للموضوع ودراسة الدور الذي تقوم به المحاسبة التحليلية كتنقية كمية، امتدت دراسة الموضوع من مارس 2011 إلى أبريل 2012، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها:

- يقتصر النظام المحاسبي الموجود في هذه المؤسسات على المحاسبة العامة نظرا للإلزامية القانونية المتعلقة بهذا الجانب؛
- الطريقة المطبقة بالنسبة للمؤسسات التي تمتلك نظام محاسبة تحليلية هي طريقة التكاليف الكلية التقليدية.

يكنم الفرق بين دراستنا و الدراسات السابقة في أن دراستنا تتمثل في المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم دراسة حالة مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة لثلاثة اشهر (فيفري، مارس، أبريل) من سنة 2023.

- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: والذي بعنوان " دراسة نظرية حول المحاسبة التحليلية " ويعتبر بمثابة فصل تمهيدي حيث خصص لدراسة عموميات حول محاسبة التكاليف من مفهوماها، علاقتها بالمحاسبات الأخرى، وفي الأخير تم التطرق إلى تقنيات المحاسبة التحليلية.

الفصل الثاني: والذي تحت عنوان " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات " بحيث خصص لدراسة اتخاذ القرارات من جانبها النظري البحت من مفهوم و مراحل و أنواع ، ثم تليه دراسة لعلاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات حيث تطرقنا لمعرفة دورها في جميع التقنيات المتطرق إليها في الفصل الأول.

الفصل الثالث: " الدراسة الميدانية " حيث تم تطبيقها على " مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة "، وقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على المؤسسة من خلال إعطاء تقديم عام حول المؤسسة، لنختم الفصل بالمحاسبة التحليلية وأهم القرارات المتخذة من قبل المؤسسة.

➤ صعوبات الدراسة:

من خلال دراسة الموضوع تم التعرض إلى مجموعة من الصعوبات المتمثلة فيما يلي:

- بالرغم من كثرة المراجع التي نتحدث عن موضوع الدراسة على المستوى الدولي إلى أنها تكاد تنعدم في المكتبات، خاصة الكتب التي نتحدث عن المحاسبة التحليلية واتخاذ القرارات؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء الدراسة؛ خاصة اذا عرف أن الموضوع متعلق بالمحاسبة التحليلية؛
- عدم تصريح أو إعطاء المؤسسة محل الدراسة المعلومات الكافية بالفترات والمتعلقة بالإنتاج والإنتاجية و بالإضافة للمعلومات المالية.

الفصل الأول:

دراسة نظرية حول المحاسبة التحليلية

تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد التقنيات الحديثة، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين داخل المؤسسة، ولمحاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإصدار البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بالإضافة إلى اتخاذ القرار.

ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في مجال التسيير يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسير والمحاسب على السواء من اتخاذها من خلال التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن وذلك بتحديد السعر المناسب لمنتجاتها مقابل أقل تكلفة ممكنة من خلال تحديد مختلف التكاليف ومراقبتها والتحكم فيها.

سنقوم في هذا الفصل بدراسة المحاسبة التحليلية من عدة جوانب، من خلال اعتمادنا على مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول إلى المحاسبة التحليلية من مفهوم وأهداف ونظامها العام، أما في المبحث الثاني سنركز على طرق وتقنيات تحليل التكاليف.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكييفها بصورة تلبية احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج إضافة للرقابة على استخدام هذه العوامل وبما أن مسيري المنشآت الناجحة يحتاجون إلى البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلى اتخاذ العديد من القرارات ومن أبرز تلك القرارات التي تتخذها المنشأة قرار تسعير المنتجات والذي يؤثر على ربحية المنشأة وينعكس على استمراريته في المستقبل.

المطلب الأول : مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وإن اختلفت في الشكل وهذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة.

1. مفهوم المحاسبة التحليلية

يمكن تعريفها كما يلي:

- تكشف المحاسبة التحليلية في تحليلاتها المختلفة، أصلها ونشاطها وإنتاجها النهائي، يمكن تقديمه كسلسلة من العمليات الأولية كل منها يتكون من تلقي بيانات مصنفة من العملية الأولية السابقة بطريقة معينة لنقلها، المصنفة من وقت آخر بسيط نسبيا عندما أصبح جوهر هذا التسلسل من العمليات الأولية لاسيما في العرض المقدم بواسطة مخطط الحسابات أكثر تعقيدا بكثير حتى لا نقول أكثر ارتباكاً، حيث مهمة محاسبة التكاليف هي المهمة الرئيسية لتتوير عملية صنع القرار¹.
- "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"².
- "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة

¹CulannHenri, **La Comptabilité Analytique**, éditions Bouchenne , Cinquième édition , Algérie,1993, p12

²رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص9

المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات¹.

• "مفهوم محاسبة التكاليف يعني تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن ولممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية"².

• "تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة"³.

نستنتج من التعاريف السابقة أن المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات اللازمة لإتمام نشاطها بأقصى درجة من الفعالية.

2. أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها موجهة لتسيير المنظمات بمختلف أشكالها عامة، والمؤسسات الاقتصادية خاصة، ويمكن حصر أهم أهدافها في ما يلي⁴:

1.2. تحديد التكاليف سعر التكلفة وسعر البيع: وذلك حتى يمكن للمؤسسة أن تسير متغيرات السوق وتتجنب العوامل المؤدية للخسارة وذلك ب:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات؛
- تحديد التكاليف ومراقبتها وفق إحدى الاختيارات والحاجات إلى ذلك؛

¹ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص8.

²غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص15.

³عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائ، 2005، ص8.

⁴ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الطبعة الأولى، الجزائر، ص ص 38-40.

• تحديد سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة لغرض الاطلاع على مكوناتها مقارنة إلى منافسين السوق؛

• تحديد سعر البيع للمنتجات وهذه الحالة توجد في ظروف بيع المنتجات الجديدة أو المحكرة لأسباب ما.

2.2. تقدير المردودية واتخاذ قرارات التسيير: إذ أن المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة، المنتجات، الأقسام الاستثمار... الخ وعلى ضوء النتائج المحاسبية تتخذ المؤسسات القرارات المناسبة مثل الزيادة في الإنتاج لسلعة أكثر مردودية، أو التخفيض منه لغرض التخفيض من الخسائر، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما.

3.2. مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات: تكون فيها المراقبة الداخلية مهمة، ومراقبة الظروف الداخلية للاستغلال وتعتمد على المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية، والتي يتم وضعها مسبقا كمقياس أو مرجع لمتابعة وتقييم مستويات النشاط والأداء في مختلف أقسام المؤسسة.

4.2. تحديد قيمة المخزونات: عن طريق تقدير الإخراجات اعتمادا على قيمة الإدخالات يتم

تحديد تكاليف ما يتم استعماله كمدخلات في المنتجات، السلع أو الخدمات المباعة، وفي نفس الوقت يتم بها تقييم العناصر التي تبقى المؤسسة من مخزونات واستثمارات التي يتم إنجازها فيها.

5.2. تقديم وسائل تبرير الأسعار: وذلك بالاعتماد على تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات عادة

لمراقبي الأسعار التي تباع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الأسعار للمنتجات والسلع التي توجد فيها إمكانية ذلك مثل وجود حالات التحكم في سعر البيع، كالاكتشافات والتطورات في السلع.

بالإضافة إلى بعض الأهداف المسطرة¹

- حساب تكاليف الوظائف التي تقدمها الشركة؛
- تحديد أسس تقييم بعض عناصر الميزانية للمنشأة (الأهم، الأصول الثابتة التي أنشأتها المؤسسة)؛
- إعداد توقعات للأعباء والمنتجات الجارية (تكاليف ميزانيات التشغيل المحددة مسبقا)؛
- تفسير النتائج من خلال حساب تكاليف المنتجات ومقارنتها بأسعار البيع المقابلة لها.

¹Farid Makhoulouf, *Comptabilité Analytique*, Sansédition , P 8.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف ونظام عام خاص بها من اجل القيام بدورها في المؤسسة.

1. وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في سير المنظومة التسييرية للمؤسسة فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية، وحتى تحقق المحاسبة التحليلية على هذا النحو فإنها ترتبط بمجموعة الوظائف والمهام المختلفة نذكر منها¹:

1.1. قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من المواد واستغراقه من وقت وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

2.2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: يساعد استخدامها على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية، وذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعي وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء الغير مباشرة وهذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

3.1. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات والتكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك من خلال إعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من رقابة مدى نجاح الخطط المعدة والمنفذة.

4.1. ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: لاتخاذ قرارات تأثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل

¹عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001، ص14

الأنظمة المسيرة لها لذا فان توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية، وتتعلق هذه المعلومات بإمكانات وموجودات المؤسسة التي يجب تحليلها ومقابلتها إلى نتائج التحليل الخارجي المحيط وظروف بيئتها وما تطرحه من تهديدات وما تقدمه من فرص حتى يتمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الضرورية في توجيه السياسة العامة تحديد أهداف المؤسسة وتموضعها الاستراتيجي و كذا خطتها الاستراتيجية التي تكون مرنة ولمدة ثلاثة إلى خمس سنوات مقبلة وفيها تدرج البرامج السنوية والموازنات الفصلية.

2. شروط السير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية:

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة للتسيير بشكل عام النقاط التالية¹:

- أن توضع المواد في المخازن وتوفير شروط تخزينها أو إسناد سير المخزن لأمين المخزن؛
- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام؛
- مراقبة وفحص كل الموجودات دوريا في المخزن؛
- فصل الأعباء بدقة عن العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان؛
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التقطير اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات؛
- إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة ونصف المصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور وكذا تنظيم جيد وتحقيق وبناء وتنظيم علمي يلاءم هيكل المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نشاطها.

3. العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية:

من أهم العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف نجد²:

1.3. الهيكل التنظيمي: إن المحاسبة التحليلية بحساباتها التشغيلية يجب أن تطابق مراكز

المسؤولية حتى تتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين عن التكاليف التي أنفقت ضمن أقسامهم؛

2.3. أهداف الإدارة: يجب مراعاة أهداف الإدارة التي ترمي إلى تحقيقها من تصميم نظام التكاليف

¹ عماد زوده، مساهمة في تصميم نظام التكاليف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2010/2009، ص81

² عميروش عربان، بوسبعين تسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية - دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP - ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة ألكلي محمد أولحاج البويرة، المجلد 10، العدد 3، الجزائر، 2019، ص 148.

حتى يعد النظام ناجحا ومحقق لأهداف المرجوة؛

3.3. كفاءة محاسبي التكاليف: أن يتمتع المحاسب بدرجة من الكفاءة والخبرة والدراسة العلمية

المطلوبة؛

4.3. الفترة الزمنية التي تغطيها معلومات التكاليف: تحديد المدة التي تغطيها التكاليف؛

5.3. الدقة مع السرعة: يجب على محاسب التكاليف مراعاة عامل دقة البيانات المقدمة وعامل

السرعة؛

6.3. الوضوح والسهولة: يجب توضيح أسس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة؛

7.3. المرونة: إمكانية التعديل عند الحاجة.

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

1. علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، وذلك أن المحاسبة المالية تهدف إلى توفير

البيانات المالية اللازمة لأغراض إعداد القوائم المالية الختامية حساب المتاجرة، حساب الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية.

وتقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكاليف الصنع وتكلفة البضاعة المباعة التي هي احد

عناصر حساب النتائج والمتاجرة وكذلك توفير البيانات الخاصة بكلفة المخزون السلعي من مواد أولية

وإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، التي هي احد مكونات الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي،

ويحصل محاسب التكاليف على البيانات المتعلقة بمشتريات المواد وأجور العمال وتكاليف التصنيع

المختلفة من السجلات المالية، التي تقوم بتحليلها وتوزيعها على مراكز الإنتاج، ومن ثم تحميلها على

المنتجات¹.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 20، 21.

الجدول 1 : الفرق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
وفقا للقانون	إلزامي و موحد	اختيارية و متنوعة
رؤية الشركة	إجمالية	مفصلة
الآفاق الزمنية	الماضي	الحاضر و المستقبل
الأهداف	مالية و قانونية	اقتصادية و إدارية
طبيعة المعلومات	دقيقة و رسمية	سريعة و ذو صلة
الاستخدامات	خارجي	داخلي
دورية	سنوية	حسب الحاجة

La source : Badr-Eddine Benbouzid , cours de comptabilité analytique , université mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou , p4.

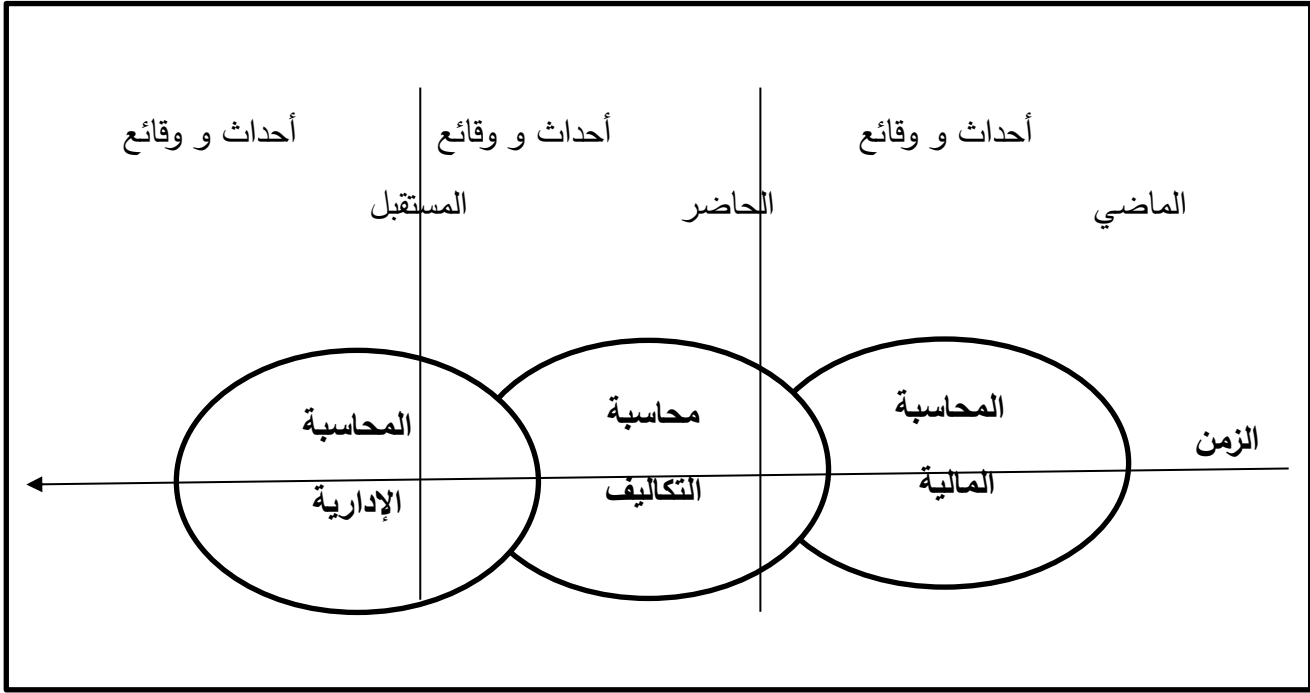
2. العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية:

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هي حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف التي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات المفيدة من أجله. وبالرغم من تشابه الأحداث إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف وأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى التوسط والبعيد، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

يوضح الشكل (1) أن المالية تنصب أساسا على أحداث ووقائع الماضي، حيث أن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحقة، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فمازالت حدودها بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغير. أما محاسبة التكاليف فتتصب على أحداث ووقائع الماضي والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر

فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي ترمي هي إلى خدمته¹.

الشكل 1: العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 23.

المبحث الثاني : تقنيات المحاسبة التحليلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة يمر بعدة مراحل بدءاً من شراء المادة الأولية إلى غاية خروج المنتج من المخازن إلى السوق من أجل البيع، كل هذه المراحل تتضمن مصاريف مختلفة لذا يجب تحليل التكاليف من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر التكلفة وسنحاول توضيحها في هذا المبحث.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

حيث سنسلط الضوء في المطلب الأول على طريقة التكاليف الكلية باعتبارها الأقدم والأكثر شيوعاً، مروراً بطريقة التكاليف الجزئية في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فسننتقل لطريقة التكاليف المعيارية والطريقة الحديثة في حساب التكاليف وهي طريقة ABC.

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير مباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة وبعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات¹.

1. مفاهيم عامة:

قبل عرض آليات الطريقة في حساب سعر التكلفة يجب توضيح بعض المفاهيم:

1.1. سعر التكلفة: " لمنتوج أو لخدمة معينة عبارة عن مجموع الأعباء الضرورية التي يتحملها حتى

وصوله إلى السوق أو المستهلك النهائي، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منهما، فسعر التكلفة من المؤسسة الصناعية يضم تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع².

2.1. تعريف القسم المتجانس: يسمح هذا الأسلوب بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة،

ويسمى أيضاً بمركز التحليل، إذ يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف، أي الأعباء الغير مباشرة، وله هدف حساب التكاليف وسعر التكلفة بصفة دقيقة لأصناف بضائع ومنتجات المؤسسة، ويعرف على أنه مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل

¹طوابية احمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2002، ص96.

²عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2018/2017، ص23.

بتجانس لتحقيق هدف مشترك، ويستعمل القسم المتجانس في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي التكاليف الغير مباشرة.¹

ونشير إلى أن الأقسام المتجانسة تصنف إلى نوعين²:

1.2.1. أقسام رئيسية : هي الأقسام التي تشرف على الوظائف الأساسية لنشاط المؤسسة

كالتموين، ورشات الإنتاج ، التوزيع (البيع).

2.2.1. أقسام ثانوية (مساعدة) : هي الأقسام التي تؤدي وظائف مساعدة للنشطة الرئيسية

للمؤسسة كالإدارة، المحاسبة والمالية، الصيانة... الخ.

3.1. التكاليف المباشرة: تمثل عناصر التكاليف التي يمكن تمييزها عينا وتخصيصها ماليا بشكل

مباشر لوحدات المنتج النهائي وتبدو علاقة السببية بينهما ملحوظة إذ لا تقع تكاليف مباشرة إلا اذا كانت هناك وحدات يتم إنتاجها³.

وتشمل هذه التكاليف على⁴:

1.3.1. المواد المستعملة في الإنتاج:

وتوزع أساسا إلى نوعين:

1.1.3.1. مواد أولية: هي المواد التي تستعمل في عملية الإنتاج، وقد تكون خضعت لتحويلات

¹بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، العدد3، 2010، ص35.

²نادية مغني، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية الجزء الأول، معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018/2019، ص31.

³هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية طبع، مص، 2000، ص.238.

⁴نفس المرجع، نفس الصفحة.

سابقة في مؤسسات أخرى أو على شكلها الخام الطبيعي دون أي تغيير طرا عليها مثل الأوراق لصناعة الكرايس والحلفاء لصناعة الأوراق.

2.1.3.1. مواد استهلاكية: هي مواد مستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية

الأساسية، إذ تدخل في هذا المنتج بشكل مساعد مثل الغراء والمسامير في النجارة.

2.3.1. اليد العاملة المباشرة: تحدد بقيمة العمل المبذول في الإنتاج الذي يشكل تحويل المواد

الأولية الأساسية في الإنتاج، يكون حسابه بتحديد وقت العمل المختلف التخصصات الموفرة من طرف مستخدم أو عدة مستخدمين.

4.1. التكاليف الغير مباشرة: " تشير فقط إلى تلك المصاريف المتكبدة في نهاية التصنيع للأعمال

التجارية والتي تشكل صحيح جزءا من تكلفة الإنتاج على سبيل المثال (الإشراف، الإصلاحات، الضوء، الطاقة والاستهلاك وما إلى ذلك ¹).

2. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

هناك مجموعة من المبادئ التي تمثل أساس هذه الطريقة والتي يمكن تلخيصها²:

- تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة؛
- تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز متجانسة تتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك؛
- تحميل التكاليف الفعلية لمنتجات الدورة بشكل كامل؛
- تعالج التكاليف غير مباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وتحمل للمنتجات باستعمال مفاتيح توزيع (وحدات قياس) مناسبة.

3. حساب سعر التكلفة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

¹JeeNi cholson , **Cost Accounting** , New York , The Ronald Press Company , P25 .

²نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص30.

تحمل التكاليف المباشرة للمنتجات بشكل سلس دون الحاجة إلى وسيط (مفتاح توزيع أو وحدة قياس) لأنها تمثل مجموعة النفقات التي صرفت على المنتج بعينه، أما التكاليف غير المباشرة فهي تحتاج إلى معالجة خاصة حيث يتم توزيعها إلى مرحلتين¹:

1.3. التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير مباشرة من الأعباء حسب طبيعتها

إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام.

2.3. التوزيع الثانوي : هو توزيع الأعباء غير مباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم

تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى وقد يكون هذا التوزيع تنازلي أو تبادلي كما يلي:

1.2.3. التوزيع التنازلي: يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام

الثانوية، على الأقسام التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تمام الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد هو الاتجاه التنازلي.

2.2.3. التوزيع التبادلي: تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات

الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات تلك الأقسام، و من خلال التوزيع التبادلي يتضح انه قد يصادف تبادل الخدمات بين الأقسام، أي بمعنى انه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى خدمة أخرى في وقت واحد، ولذلك يتوجب تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات هنا تتم عملية التوزيع بشكل عادي.

¹بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013، ص41،40.

4. تحديد وحدات العمل (وحدة القياس)¹

تعرف وحدة قياس على أنها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين". ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين:

1.4. الطريقة الأولى: تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها، ويمكن ذكر

أكثر وحدات القياس انتشارا في الجدول التالي:

الجدول 2: وحدات العمل الأكثر شيوعا.

الأقسام	التموين	الإنتاج	التوزيع
- وحدات العمل الأكثر شيوعا.	- عدد الوحدات المشترتات. - الكميات المستعملة. - ثمن الشراء	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- وحدات مبيعة. - رقم أعمال.

المصدر: مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2023/2022، ص 63.

2.4. الطريقة الثانية: تسمى بالطريقة الإحصائية، وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط، حيث

يتم اختيار المعامل الأقرب إلى الواحد الصحيح.

ويتم ذلك بحساب وحدات العمل كما سبق لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم الحصول على التكلفة وحدات العمل من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة قياس القسم} = \text{مصاريف القسم (مجموع التكاليف الغير مباشرة في القسم)} \div \text{عدد وحدات القياس في القسم}$$

¹ مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2023/2022، ص ص 62، 63.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

نتيجة لعدم مقدرة طريقة التكاليف الكلية في تلبية احتياجات مسيري المؤسسات ظهرت عدة طرق كحلول للمشاكل التي تتعرض لها المؤسسات والمتمثلة في طريقة التكاليف الجزئية والتي تساعد في تحديد النتائج واتخاذ القرارات المناسبة على أساسها.

وستنطرق في هذا المطلب إلى أهم هذه الطرق وتقييمها:

1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

وتشمل على:

1.1 مفهوم الطريقة: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة

وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، ومنه نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة¹.

2.1 مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

بصفة عامة يقوم نظام التكاليف المستغلة على تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف الصناعية المتغيرة إضافة إلى جزء المستغل من التكاليف الثابتة، وكذلك الوحدات المباعة تحمل بجميع التكاليف التسويقية المتغيرة إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، أما الجزء غير المستغل من التكاليف الصناعية والتسويقية فيعد من ضمن الأعباء ويطرح بالكامل في قائمة الدخل².

¹ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص ص 59-64.

² دلال خطاب، نورالدين زعبيط، دراسة و تقييم أنظمة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، جامعتي قسنطينة 2 أم البواقي العربي بن مهيدي، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، ص 119.

و يتم حساب التكاليف المحملة كما يلي¹:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{مستوى النشاط الحقيقي} / \text{مستوى النشاط العادي})$$

$$\text{معامل التحميل} = \text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}$$

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي اقل من حجم النشاط العادي النظري بجوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لان كلاهما واقعي).

3.1. فرق التحميل العقلاني:

هناك فرقين:

1.3.1. فرق التحميل للتكاليف: من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني لدينا 3 حالات

ممكنة²:

1.1.3.1. معامل التحميل العقلاني < 1: معناه أن النشاط الفعلي اكبر من النشاط الطبيعي،

وتكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة النشاط.

¹سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص65.

²هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير (غير منشور)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص ص 54، 55.

2.1.3.1. معامل التحميل العقلاني > 1: معناه حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط

العادي مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط الفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

3.1.3.1. معامل التحميل العقلاني = 1: أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط

العادي ومنه أن التكلفة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة بالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

4.1. فرق تحميل المخزونات:

يظهر هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، الذي يعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا فإنه يطرح من النتيجة¹.

5.1. مميزات طريقة التحميل العقلاني:

لقد عالجت هذه الطريقة القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية وفيما يلي سنعرض مزايا و عيوب الطريقة²:

1.5.1. المزايا:

- إلغاء اثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة؛
- تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية؛

¹هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص24.

- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، و في حالة استمرار هذا الخلل على المؤسسة إن تتنازل عن الجزء المستغل من البنية، في حالة تحقيق المؤسسة لوفرة نتيجة تجاوزها هذه الطاقة المتاحة، طريقة التحميل العقلاني تحسب لنا ربح زيادة الفعالة.

2.5.1. العيوب:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛
- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

2. طريقة التكاليف المتغيرة:

وتتكون من:

1.2. مفهوم الطريقة: طبقا لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة

فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الثابتة غير المباشرة فتعتبر أعباء دورية يتم تحميلها على الفترة المالية، وتقوم هذه الطريقة على أساس تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة واعتبار التكاليف المتغيرة هي تكاليف الإنتاج ويتم تقويم المخزون على أساس التكلفة المتغيرة، ويعتبر الفرق بين المبيعات وتكلفتها (التكلفة المتغيرة) هو هامش المساهمة الذي يساهم بعد ذلك في تغطية التكاليف الثابتة والأعباء الأخرى بالمنشأة¹.

2.2. مبدأ الطريقة :

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالتالي²:

تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛

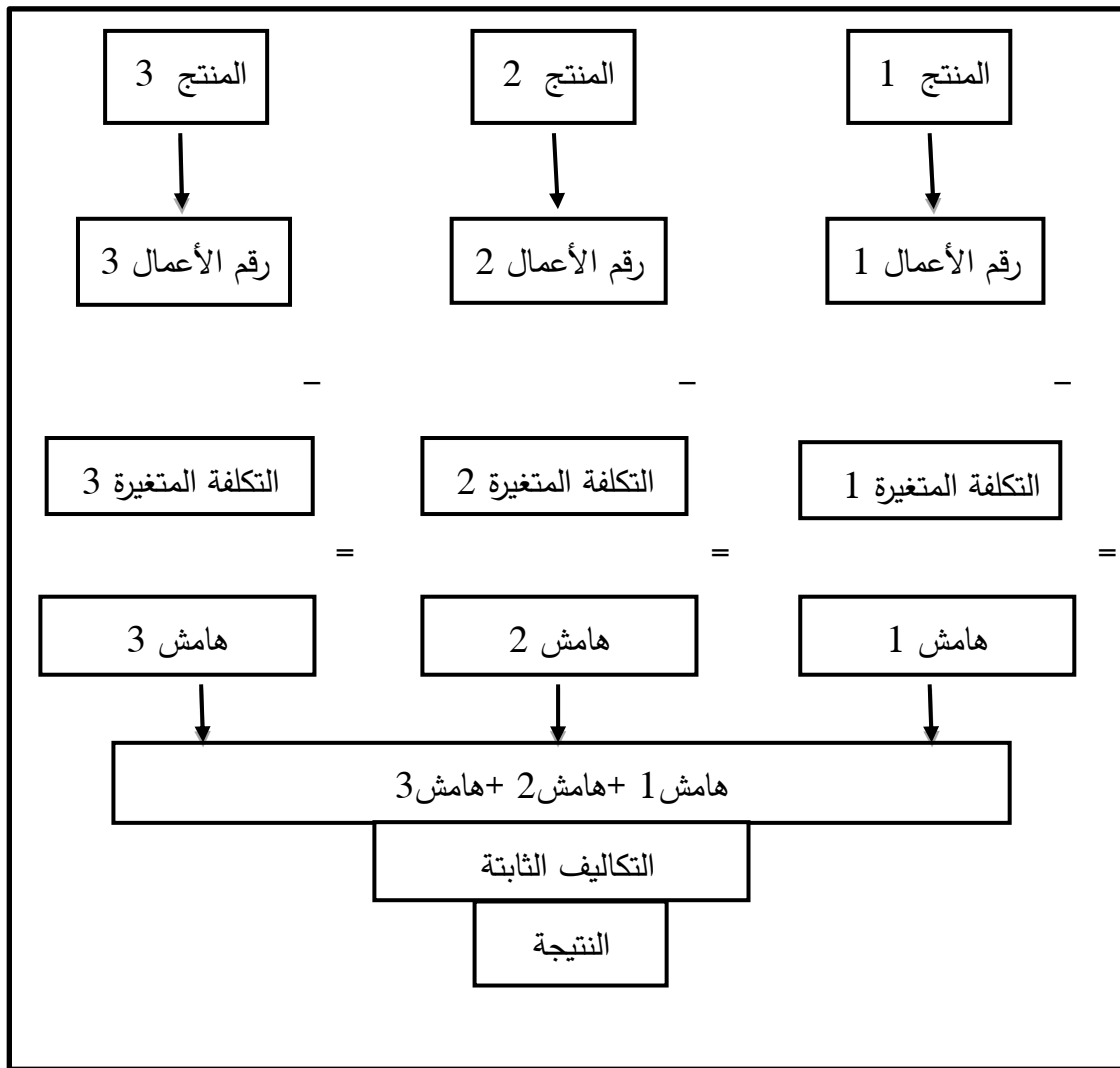
¹ عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، المجلد 14، العدد2، 2012، ص270،269

² هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 54

- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة؛
- إذن يتم استبعاد اثر التكاليف على مستوى التكاليف الوجدوية بعبارة أخرى تكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجدوية؛

- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

الشكل 2: شكل توضيحي لطريقة التكاليف المتغيرة .



المصدر : عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الساحة المركزية بن
 عنون، الجزائر، 2005، ص 179.

3.2. عتبة المردودية و هامش الأمان:

وتشمل ما يلي:

1.3.2. تعريفها: عتبة المردودية أو نقطة التعادل النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة ربح و خسارة

أي النتيجة معدومة، ويطلق عليها البعض عتبة المردودية باعتبار أن الأرباح الصافية تبدأ من هذه العتبة

وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى عندها الإيراد الكلي (رقم الأعمال) مع التكاليف الكلية (التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة) أي الهامش على التكلفة المتغيرة يغطي التكاليف الثابتة¹. ويتم حسابها كالآتي²:

رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن) = (رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة) / الهامش على التكلفة المتغيرة

ر ع ن = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

حجم المبيعات الأدنى (ر ع ن وحدات) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة
ر ع ن وحدات = ر ع ن / سعر البيع

ر ع ن زمنيا (بالشهور) = (ر ع ن 12 شهرا) / رقم الأعمال الصافي

أو : ر ع ن زمنيا (بالأيام) = (ر ع ن × 360 يوم) / رقم الأعمال الصافي.

2.3.2. مفهوم هامش الأمان: هو عبارة عن فرق بين المبيعات الإجمالية و مبيعات نقطة

التعادل³.

هامش الأمان = ر ع ص - ر ع ن

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2005، ص 309

² سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 69.

³ محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2001، ص 77.

$$\text{معدل الأمان} = (\text{هامش الأمان} / \text{ر ع ص}) \times 100\%$$

النتيجة = هامش الأمان × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

النتيجة = معدل الأمان × الهامش على التكلفة المتغيرة .

4.2. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة :

وكباقي طرق حساب التكاليف نجد إن طريقة التكاليف المتغيرة لها مزايا ترغب المؤسسة في استغلالها وعيوب تجعلها محل نقد الكثير، وفيما يلي سنعرض أهم المزايا والعيوب:

1.4.2. المزايا¹:

- ثبات متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترات الزمنية المختلفة، وذلك بفرض ثبات عوام الكفاية والأسعار؛
- إظهار الأرباح الحقيقية وبالتالي تختفي ظاهرة الربح الغير حقيقي التي تنتج في حالة تقييم المخزون للتكاليف الإجمالية؛

- توفير البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح، والتي توضح العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح.

2.4.2. العيوب²:

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمازال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج و المبيعات؛

¹د. هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سبق ذكره، ص245.

² حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2011، ص54.

- إذا كان الناتج المباع اقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية و الطريقة الحديثة ABC

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من طريقة التكاليف المعيارية والطريق الحديث لمحاسبة التكاليف ABC.

1. طريقة التكاليف المعيارية :

والمتمثلة في:

1.1. مفهوم الطريقة: هي تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه التكلفة (الوحدة) المنتجة

خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض: التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹.

2.1. مبدأ الطريقة:

ترتكز الطريقة على أسس ومبادئ للوصول إلى الأهداف الموجودة وسنورد تلك الأسس فيما يلي²:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى؛
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأساليب والمصادر المسؤولة؛

¹لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 15.

²سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات و معايير الجودة.

3.1. الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية :

يمكن إيجاز الفرق بينهما في ثلاث نقاط كالتالي¹:

- التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية، في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقا لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما؛

- التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساس للمراقبة؛

- تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة في حين ان التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.

4.1. تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها الطريقة إلا أنها لم تخلو من بعض النقائص، وفيما يلي سنعرض مزايا وعيوب الطريقة.

1.4.1. المزايا²:

- الرقابة على التكاليف: إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية؛

¹حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² درحومن هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات التسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 264.

• إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع مردودية؛

• سرعة كبيرة في مسك الحسابات: بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛

• تمثل التكاليف المعيارية أخيرا أساس لتحديد الأسعار.

2.4.1. العيوب¹:

• إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فأنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛

• صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة

الخدمية؛

• بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من

حدوث التغيرات التي تقضي ذلك .

2. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

وتتمثل في:

1.2. مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة :

" يقوم نظام التكاليف على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى كل دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها².

¹سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص86.

²زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص394.

2.2. مبدأ الطريقة :

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالتالي¹:

- المسارات الحديثة للناتج تمثل ميزة (خاصة) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق؛

- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير) وبعد ذلك (التوزيع،

المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة وتؤدي إلى تخفيض التكاليف؛

- حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك

النشاطات؛

- إن حساب تكلفة كل منتج على حدى أصبح غير ضروري الجدوى؛

- اشتداد المنافسة على المؤسسة إلزامها حساب المردودية على مستويات أخرى هي:

أ. حسب العملاء (بيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لو تم البيع بالجملة).

ب. حسب الحصص (بيع الحصص بكميات قليلة هل تحقق مردودية كما لو بعنا بكميات

مرتفعة)

ت. حسب قنوات التوزيع (البيع بالإرسال هل تحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة).

ث. حسب المناطق الجغرافية (البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن).

3.2. تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC "

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع و تدرس النشاطات الهامة في

المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ

الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل و معالجة التكاليف بالدقة الكافية .

¹سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 95،96.

1.3.3. مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC "

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:¹

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

2.3.2. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC ":

- على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:²
- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقيق من جدوى النظام؛

¹ هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² نفس المرجع، ص ص 74، 75.

- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات مراقبة التسيير، ظهرت كضرورة وكتقنية كمية تهتم بمجال مراقبة وحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات وتحديد سياسة التسعير المناسبة والتي تضمن تحقيق أهدافها.

غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية، ثم القيام بترتيب وتصنيف وتحليل هذه المعلومات كمرحلة مهمة وأساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

ونتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير، ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.

ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية وتطورها هو:

- تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير.
- إن معالجة الأعباء غير المباشرة هي المحور الأساسي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة توزيعها على مختلف التكاليف و المنتجات.

إن الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية وخاصة ما يتعلق منها بتحديد الأسعار.

الفصل الثاني:

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

تمهيد

تمثل عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية وهي عبارة عن عملية اختيار بديل من بين عدة بدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من معلومات، وتعرف المعلومات بأنها تلك التي يتم إعدادها وإنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرارات وذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي.

والجدير بالذكر أن الإدارة بحاجة ماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات، ولقد تعددت الوسائل للحصول على هذه المعلومات، فقديمًا كالنظام المحاسبة العامة هو المصدر الوحيد للمعلومات المالية في المؤسسة، لكن مع تطور النشاط الاقتصادي أصبحت المعلومات التي توفرها المحاسبة العامة لا تناسب القرارات التي تتخذ بشأن أهداف المستقبل، ومن هنا يبرز دور المحاسبة التحليلية في ترشيد القرارات وهذا ما سنوضحه في هذا الفصل.

سنقوم في هذا الفصل بدراسة عملية اتخاذ القرار من عدة جوانب، حيث سنقسمها إلى مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرارات، وفي المبحث الثاني علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات.

المبحث الأول: مدخل لاتخاذ القرارات

إن اتخاذ القرارات هو أساس الإدارة، فهي بطبيعتها عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة، فهذه الوظائف من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لا يمكن أن توجد لوحدها بل هي نتيجة اتخاذ القرارات، وهذا ما سنوضحه في هذا المبحث إذ سنتطرق أولاً إلى مفهوم اتخاذ القرار في المطلب الأول، ثم نبرز أهم المراحل التي مر بها عملية اتخاذ القرارات، وأما في المطلب الثالث سنعرض مختلف أنواع اتخاذ القرارات، و أخيراً سنوضح العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرارات

تعددت التعاريف الخاصة بعملية اتخاذ القرارات، سنقوم بعرض بعض من هذه التعاريف:

- "اتخاذ القرار معناه اختيار بديل معين من بين مجموعة من البدائل، معنى ذلك أن المديرين عند اتخاذ القرارات، يحددون عددا من البدائل المحتملة، ثم يختارون أحدهما، والذي يعتبر الأفضل من حيث مدى مناسبته للموقف المعين"¹.
- "يحدد "برنارد" مفهوم عملية اتخاذ القرارات بأنها: "عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي

¹ محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص224.

لا تكون في الغالب استجابات اتوماتيكية أو رد فعل مباشر" ¹.

• " يمكن القول بأن اتخاذ القرارات هي: " عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمنظمة" ².

• "تتضمن عملية اتخاذ القرارات اختياريًا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين، إن عدم وجود البدائل يجرّد العملية من معناها" ³.

• عرف يونج اتخاذ القرار بأنه " ذلك التصرف العقلاني الذي يأتي نتيجة التدابير والحساب والتفكير" ⁴. ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مفاضلة بين بدائل أو حلول متاحة و اختيار أمثلها الذي يحقق مجموعة من الأهداف.

المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرارات

إن عملية اتخاذ القرارات تمر بمجموعة من المراحل، كل مرحلة تحتاج إلى خطوات وإجراءات و ذلك من أجل الوصول إلى قرارات سليمة وهذه المراحل هي:

الشكل 3: مراحل عملية اتخاذ القرارات

¹نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية (بين النظرية والتطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص83.

²عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال مدخل بناء المهارات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2009/2008، ص150.

³محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2012، ص61.

⁴ مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص 16.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سيتم ذكره.

1. مرحلة تشخيص المشكلة:

وهي أول خطوة في مرحلة اتخاذ القرار وهي التعرف على المشكلة الأساسية وأبعادها وتحديد طبيعة المشكلة والموقف الذي تسبب المشكلة والوقت الملائم للتصدي لحل واتخاذ القرار المناسب بشأنها ويمكن صياغة المشكلة بسؤال محدد وواضح من أجل التمكن بعدم التشتيت في محاولة الحل لأنه كلما كانت المشكلة واضحة ومحددة تسهل في إجراءات جمع البيانات ووضع الفروض التي تساعد في وضع الحلول واتخاذ قرارات صحيحة ومناسبة¹.

2. مرحلة تحليل المشكلة:

بعد التعرف على طبيعة المشكلة يأتي دور تحليلها أي تصنيفها وتجميع البيانات والحقائق والمعلومات المتعلقة بها، إن عملية تحليل المشكلة لاتخاذ قرار بشأنها تتطلب القيام بجمع البيانات والحقائق المتعلقة بها وما يحيط بها من إشكالات، وعلى متخذ القرار أن ينتقي المعلومات والحقائق ذات

¹ عباس جواد الركابي وآخرون، اتخاذ القرارات التربوية والإدارية بين الواقع و الطموح، دار امجد للنشر، عمان، الأردن، 2019، ص92.

العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات، وعليه أن يتأكد من صحة المعلومات، ومن الطرق التي تساعد على تحليل المشكلة وتبسيطها نجد¹:

- تحديد الحدود الخاصة بالمشكلة والذي يعني أن يحدد المدير بدقة العناصر التي تحتويها المشكلة؛
- فحص كل الظروف التي تغيرت وأدى التغيير فيها إلى ظهور المشكلة؛
- تحليل المشكلة الكبيرة إلى عدد من المشاكل الفرعية؛
- تركيز الجهود في المشكلة على العناصر التي يمكن السيطرة عليها والتحكم فيها.

3. مرحلة تحديد البدائل الممكنة:

يقصد بهذه المرحلة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة وهذه المرحلة تعقب مرحلة تحديد المشكلة، الهدف، وهي تفترض اقتراح بدائل أو حلول مختلفة، وهذا ما يعتمد على قدرة الإدارة على التحليل والابتكار لإيجاد حلول جديدة بالاعتماد على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين، وقد يقتضي الموقف الذي يواجهه المدير بأن لا يتخذ قراراً فعدم اتخاذ قرار قد يكون بحد ذاته حلاً أمثلاً.

يجب أن يقوم الإداري بوضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة حتى يضمن عدم وقوعه في الخطأ واختيار البديل المناسب، ولهذا السبب يجب أن يوفر في البديل الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار جزئياً أو كلياً أو أن يكون البديل في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار معبراً عن هذا البديل بقيم نقدية أو عينية أو منفعة وذلك بحسب طبيعة المشكلة التي تقتضي اتخاذ قرار بصددتها².

4. مرحلة اختيار البديل الملائم:

إن عملية المفاضلة بين البدائل المطروحة -التي تم اختيارها- وترتيبها حسب أهميتها، ومدى مساهمتها في تحقيق الهدف وحل المشكلة تعتبر في الواقع مرحلة اتخاذ القرار، لأنها تؤدي إلى اختيار البديل الأفضل، من خلال الدقة و الموضوعية وعدم التحيز، و دراسة المخاطرة الناجمة عن اتخاذه،

¹ خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية - مدخل اتخاذ القرار، دار اليازوري العلمية للنشر، 2018، ص ص 91-93.

² بلحاج فتحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، العدد 07، 2016، ص 272.

ومدى احتمالية النجاح عند اختيار هذا البديل، وصولاً إلى الهدف المنشود، تتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية منها¹:

- تحقيق البديل للهدف؛
- توافق البديل مع أهداف المنظمة وقيمتها وسياستها؛
- قبول الحل البديل والاستعداد لتنفيذه؛
- درجة السرعة في الحل البديل؛
- مدى ملائمة كل بديل للعوامل البيئية الخارجية، مثل العادات والتقاليد؛
- كفاءة البديل، والفوائد المتوقعة، ودرجة المخاطرة، وسهولة أو صعوبة تنفيذه.

5. مرحلة تنفيذ ومتابعة وتقييم الحل الأنسب: حيث أن هذه العملية لا تنتهي عن الاختيار بل من

أجل تحري الفعالية من طرف متخذ القرار الذي يجب عليه وضع القرار المتخذ قيد التنفيذ من أجل اختبار صحة هذا الاختبار، وكذا متابعة تنفيذه من قبل المعنيين به، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية البديل المختار عن طريق إجراء مقارنة التي تم تحقيقها فعلاً من طرف هذا البديل بعد تطبيقه، والنتائج المعيارية المحددة مسبقاً².

6. مرحلة تقديم التغذية الراجعة وتقييم نتائج القرار:

تعتبر عملية المتابعة والتقييم من أهم عوامل النجاح وتحقيق الأهداف، وذلك لمعرفة الآثار الناجمة عن تنفيذ القرار، ومدى تقبل الأفراد لهذا القرار، وكذلك مدى تجاوبهم معه، ومشاركتهم في تنفيذه. وتعتبر التغذية الراجعة أهم وسائل متابعة تنفيذ القرار، لأنها تفيد القائد في التأكد من أن القرار يعمل، ويتم تنفيذه من قبل المستويات الإدارية المختلفة، وكذلك في اكتشاف الثغرات ونقاط الضعف التي تواجه تنفيذ القرار، لتلافيها وتفاديها أولاً بأول، وإجراء التغييرات اللازمة، سعياً من أجل تحسين النتائج المرجوة³.

المطلب الثالث: أنواع اتخاذ القرارات

¹نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء و المديرات، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص ص 23، 24.

² بلال مسرحد، نظم المعلومات القرارية المساعدة على اتخاذ القرار، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 25، العدد 02، ص 186.

³نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مرجع سبق ذكره، ص 24.

تكتسب دراسة أنواع القرارات أهمية خاصة لما يترتب عليها من تحديد للأساليب والأطر التي تعتمد لاتخاذ كل نوع منها، وكذلك تحديد وسائل تنفيذها ومعرفة الآثار التي يترتب عليها.

وتوصلت الدراسات التي تقوم قام بها علماء الإدارة إلى عدة تصنيفات لأنواع القرارات الإدارية تقوم على معايير متعددة ومتباينة، بالرغم من تعدد التصنيفات فالتصنيفات الأكثر شيوعا هي:

1.1. طبقا لإمكانية برمجتها:

وتقسم إلى:

1.1.1. القرارات المُبرمجة: وهي القرارات المتكررة تتخذ وفقا لما هو موجود ومحدد في اللوائح

والأنظمة، أكثر هذه القرارات تصب في إطار الأعمال اليومية (الروتينية) المتكررة ولا تحتاج لأدنى جهد أو مقدرة في التحليل واختيار البدائل. في قلب هذه القرارات تأتي (قاعدة القرار)، فقاعدة القرار تعتبر بيانا أو إفادة تحدد المواقف والأوضاع التي ينبغي صنع القرار بشأنها وتوضح الطريقة التي يجب أن تتبع لصنع ذلك القرار.

إن قاعدة القرار تسهل على المسؤولين الإداريين المشغولين دائما سرعة صنع قرار ما دون اللجوء إلى نسق صنع القرار الطويل، والذي يحتاج إلى تمعن وتمحيص قبل صنع القرار¹.

2.1. القرارات غير المُبرمجة: هي تلك التي تتصف بأنها غير متكررة، غير روتينية وغير محددة

بشكل جيد كما لا توجد إجراءات معروفة مسبقا للتعامل معها، تظهر الحاجة لاتخاذ هذا النوع من القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة جديدة لم يسبق أن اعترتها سابقا، وأنها لا تملك خبرات سابقة كيفية حلها، في هذه الحالة عادة ما يصعب على المؤسسة المعنية بالمشكلة تجميع معلومات كافية عنها، كما أنها لا تملك معايير واضحة لتقييم البدائل واختيار أفضلها، ويجب أن نشير إلى أنه لا توجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات².

¹محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، الأسلوب القويم في صنع القرار السليم، مكتبة العبيكان، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 1997، ص8.

²الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع إسمنت الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص102.

الجدول 3: الفرق بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.

عنصر المقارنة	القرارات المبرمجة	القرارات غير المبرمجة
طبيعة المهنة	واضحة	غير واضحة بشكل دقيق
المعلومات	متوفرة إلى حد كبير	قليلة إلى حد كبير
عدد البدائل	متعددة	محدودة
الاعتماد على قواعد والإجراءات السابقة	دائما	نادرا
المستوى الإداري لمتخذ القرار	الإدارة الإشرافية والوسطى في الغالب	الإدارة العليا في الغالب
درجة المخاطرة	محدودة جدا	كبير جدا

المصدر: أحمد بن عبد الرحمان الشميمري، مبادئ إدارة الأعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، الرياض، السعودية، 2004، ص 108.

2. وفقا لأهميتها :

حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع من القرارات، وهي¹:

1.2. القرارات الروتينية: هي التي يقوم بإصدارها رؤساء الأقسام، أو مستويات الإدارة الدنيا

وهي كثيرة ويومية وقد تكون محددة في إطار من اللوائح والنظم المعمول بها، ومثل هذه القرارات تطبيق اللوائح على العامل الذي يغيب أو الوقت الإضافي، أو المكافآت شبه الدورية.

2.2. القرارات التكتيكية: هي القرارات التي تؤثر في قطاع معين، أو جزء من أجزاء المنظمة، وهي

القرارات التي تتعلق مثلا بقطاع الإنتاج، أو التمويل، أو الشراء، أو القرارات التي تتعلق بالعمليات التسويقية... الخ. ويتولى قيادتها بأعباء إصدار تلك القرارات الإدارة الوسطى.

¹رضوان محمود عبد الفتاح، صناعة القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2012، ص ص 18، 19.

3.2. القرارات الإستراتيجية: من اختصاص الإدارة الوسطى تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة

للاستمرار في العمل سواء كانت موارد مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء¹.

4.2. القرارات العملياتية: وهذه القرارات خاصة بمجمل العمليات بالمنظمة. ولق أولى المدير الجزء

الأكبر من جهودهم، وهم يتحملون مجمل العمل الإداري في منظماتهم، وأن الهدف الأساسي المشترك لهذه المجموعة من القرارات هو جعل مراحل تحويل الموارد إلى منتجات وخدمات أكثر كفاءة ممكنة².

5.2. القرارات الإدارية: هي القرارات الداخلية للمؤسسة، مدتها بين سنة و 05 سنوات، تكون متكررة،

تتخذ على مستوى الإدارة الوسطى وتهتم هذه القرارات بفعالية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الإدارية وأدائها في إطار سياسات وأهداف القرارات الإستراتيجية³.

3. وفقا لظروف صناعتها:

وتتمثل في⁴:

1.3. القرارات في حالة التأكد التام: وهي أبسط نوع وأندرها بحيث يستطيع متخذ القرار تحديد

نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكدة والسبب يعود لتوفر البيانات والمعلومات⁵.

2.3. القرارات في حالة عدم التأكد: إن اتخاذ قرار مع عدم توفر أية معلومات، أمر غير مقبول

تسييريا، من الأفضل الابتعاد عن مثل هذه الحالات، لأن القضية تصبح هنا قضية مقامرة غير مأمونة العواقب. يمكن مع ذلك، بالاستعانة بتقنيات الإحصاء التحليلي، والاقتصاد التسييري وغيره، تحسين عملية

¹ طارق عبد الرؤوف عامر، إيهاب عيسى المصري، صناعة واتخاذ القرار، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016، ص 19.

² محمد فكري محمد، أثر الثقافة التنظيمية على عملية اتخاذ القرارات " دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، بمعهد الجزيرة العالي للحاسب الآلي ونظم المعلومات الإدارية بالمقطم، مصر، 2019، ص 301.

³ محمد عبد الرحمان الدوغان، مفهوم نظرية اتخاذ القرارات وأهميتها، جامعة الملك فيصل، السعودية، 2012، ص 04

⁴ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-63.

⁵ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الأساليب الكمية في إدارة الأعمال، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017، ص 67.

اتخاذ القرارات في حال توفر معلومات ولو قليلة، فقد يفترض المسير في حال وجود مبررات كافية، أن المستقبل سيسير على نفس وتيرة الماضي، وقد يتم رسم مشاهدة مستقبلية في ظل افتراضات معينة أخرى. ثم يتصرف المسير وكأنه في حالة المخاطرة، فيقوم بتقدير الاحتمالات المقابلة لتحقيق كل مشهد من المشاهد، ويتخذ القرار وفقاً لذلك.

3.3. القرارات في حالة عدم التأكد التام: في حالة عدم التأكد التام، نجد أن متخذ القرار لا يملك

معلومات كافية تسمح له بتنبؤ بالنتائج الممكنة، أي أن نتائج الأفعال عبارة عن مجموعة من الأحداث غير معروفة الاحتمالات، وهذا النوع من القرارات لا يتم اتخاذها بصورة متكررة ولا تتوفر معلومات سابقة لتقدير احتمالات حدوث كل نتيجة من النتائج المتوقعة، كما أن الظروف المحيطة باتخاذ القرار تختلف بين فترة وأخرى¹.

4.3. القرارات في حالة المخاطرة: تتميز بتوفير معلومات جزئية، بالنسبة لما يمكن أن يحدث نتيجة

للقرار المتخذ، إنها معلومات غير كافية، لكنها تتيح للمسير معرفة المستقبل على وجه الاحتمال، تلعب هنا، قدرة المسير على تقدير الاحتمالات دوراً أساسياً في فعالية القرارات المتخذة، يمكن الاستعانة بتقنية بسيطة، هي تقنية شجرة القرار، لاختيار أفضل البدائل، بعد الفراغ من عملية تقدير الاحتمالات.

4. وفقاً لطبيعة الجهة التي قامت باتخاذها:

تتمثل في²:

1.4. القرارات التنظيمية: وتتمثل بالقرارات التي يتخذها المدير أو الرئيس استناداً لطبيعة الإطار

الوظيفي أو الرسمي الذي يشغله في المنظمة وغالباً ما يأتي هذا القرار أو القرارات انعكاساً للسياسة العامة التنظيمية لها من حيث القوانين أو الأنظمة أو التعليمات التي تدير في إطارها تلك المنظمة.

2.4. القرارات الشخصية: وتمثل هذه الأنماط من القرارات النزاعات الذاتية والشخصية للرئيس أو

¹دلفوف سفيان، محاضرة في مادة نظرية اتخاذ القرار، جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2022/2021، ص 15.

²نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار امجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 22.

المدير إذ أنها تتأثر بالميول الشخصية وطبيعة الخبرة المتراكمة لديه في اتخاذ مثل هذه القرارات لا يتم تحويل صلاحيات اتخاذها لأي مستوى إداري معين بعكس القرارات التنظيمية التي يستطيع المدير أو الرئيس تحويل اتخاذها للمستوى الإداري المناسب في اتخاذها.

5. القرارات الجماعية والقرارات الفردية:

وتتمثل في¹:

1.5. القرارات الجماعية: وهي القرارات الديمقراطية التي تكون ثمرة الجهد والمشاركة الجماعية من

قبل المدير وبعض العاملين بعد دراسة مشكلات حيوية نحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة

وتبادل الرأي ومثل هذه القرارات تعتبر دعائم هامة في الإدارة العلمية وتؤدي إلى تماسك المنشأة.

2.5. القرارات الفردية: وهي القرارات التي ينفرد بها المدير دون أن يشارك المعنيين بموضوع القرار

وتتجسد هذه القرارات قوتها من الحق القانوني وفقا لتوزيع الصلاحيات والتدرج الهرمي في المنشأة.

6. وفقا لأساليب اتخاذها:

تصنف إلى نوعين²:

1.6. قرارات كيفية ووضعية: يتم اتخاذها بالاعتماد على الأساليب القديمة القائمة على التقدير

الشخصي لمتخذ القرار وخبراته، تجاربه، دراسته لأداء الحقائق المرتبطة بالمشكلة إلا أن هذا القرار في الغالب يكون اتخاذه رضائي وليس حل مثالي.

2.6. يتم اتخاذها بالاعتماد على العقلانية: لمتخذها أيضا الاعتماد على مختلف الأسس

والقواعد التي تساعد على اتخاذها القرار المناسب.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات

¹ نجم العزاوي، عبدالله حكمت النجار، استراتيجيات ومتطلبات وتطبيقات إدارة البيئة، دار اليازوري العلمية، 2015، ص 103.

² ساسي هادف نجاة، محاضرة نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة، جامعة محمد خيضر - بسكرة - ، الجزائر، ص 11.

هناك الكثير من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في اتخاذ القرارات، ويمكن تقسيم تلك العوامل إلى:

1. الحالة النفسية والشخصية المتعلقة بمتخذ القرار:

قد عمل " سايمون " على إبراز أهمية النواحي النفسية وآثارها على عملية اتخاذ القرار، فقد وجد أن الجانب النفسي هو المتحكم في سلوك الفرد عند اتخاذه للقرارات، هذه الجوانب تنتشعب إلى بواضت نفسية، ومحيط نفسي متصل بها، ودور التنظيم هو تكوين هذا المحيط النفسي ومقدار السلطة التي يعطيها له. كما تتضمن العوامل الشخصية والقدرات التي ينبغي توافرها، ومنها قوة الإرادة والحكمة والصبر، بالإضافة للمهارات السلوكية لإتمام العملية، وعلى متخذ القرار التحكم في انفعالاته.

ويتأثر القرار أيضا بعوامل أخرى تتعلق بصفات الشخصية لمتخذ القرار مثل العزيمة أو التوكل، الميل للسيطرة أو الاتجاه نحو الديمقراطية، الميل للتمسك بالنظام أو الخروج عنه، تقدير أهمية الوقت أو التفريط فيه. كما تعد القدرات التي يتحلى بها الشخص من مقومات اتخاذ القرار السليم، ومن أهم القدرات الذكاء وطريقة التفكير التي يستخدمها الشخص، وما تشمله هاتان القدرتان من تذكر الخبرات السابقة، و القدرة على تحليل المشكلة ورؤيتها من كافة الجوانب، كذلك القدرة على إقناع الآخرين بالقرار الذي سيقدم على اتخاذه، كما أن عناصر الخبرة والحكمة والتجربة من العوامل المؤثرة على اتخاذ القرار السليم¹.

2. شخصية المدير:

حيث يعتبر أن عواطف المدير وقيمه وتاريخه ونوع العمل الذي يقوم به والأعمال السابقة التي مارسها. وكذلك اتجاهاته والخلفية الاجتماعية والنفسية التي يعيشها كلها. عوامل تؤثر في فاعلية القرار الذي يقوم باتخاذه وكذلك مدى قدرته على التوقع والابتكار وتحمل المسؤولية وقدرته على ضبط النفس، وخاصة في وقوع الأزمات وقدرته على الاستفادة من المعلومات المتوفرة، والخبرة التي يتمتع بها كلها جميعا عوامل تساعد المدير ففي اتخاذ قرارات مناسبة².

¹أمل أحمد طعمه، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، مركز دبيونو لتعليم التفكير، الطبعة الثانية، 2015، ص ص 33،32.
²إركان نواف القاضي، أثر العوامل والأساليب المستخدمة في فعالية قرارات الحكام الإداريين، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 58.

3. الثقافة السائدة في المجتمع:

تعتبر ثقافة المجتمع وعلى الأخص نسق القيم من الأمور الهامة التي تتصل بعملية اتخاذ القرار، فالمنظمة لا تقوم في فراغ وإنما تباشر نشاطها في المجتمع وللمجتمع، ومن ثم فلا بد من مراعاة الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار¹.

4. البيئية:

حيث تؤثر الظروف البيئية الخارجية والداخلية على القرارات الصادرة، إذا ما تم مراعاتها وتغاديها وإخراجها بشكل يتوافق معها، فمثلا عدم مراعاة العادات والتقاليد السائدة في مجتمع ما، قد يؤدي إلى عدم تقبل قرار ما، وبالتالي عدم قدرة متخذه على تنفيذه وإظهاره إلى حيز الوجود. ومثال ذلك اتخاذ قرار بإنهاء العادات العشائرية مثل قضايا القتل والزنا مثلا وبشكل جذري من المجتمع الأردني، دون الأخذ بالاعتبار لردود الفعل التي سوف تنتج عن مثل هذا القرار².

5. ضيق الوقت:

يؤثر هذا العامل على القرارات المتخذة من حيث عدم إعطاء القرار الوقت الكافي لاتخاذها والحصول على المعلومات اللازمة له، ودراسة البدائل وخاصة يظهر هذا العامل في القرارات التي تصدر بشأن مواجهة أزمات طارئة لا بد من العمل على حلها وبأسرع وقت ممكن حفاظا على الأمن و الاستقرار و حياة و ممتلكات المواطنين والدولة³.

المبحث الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرارات

أصبحت تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق محاسبية لتسيير إدارة المؤسسات أفضل تسيير، وذلك بسبب المعلومات التي تقدمها والتي بدونها لا يمكن أن تتخذ المؤسسة قراراتها بصفة علمية، فلكل طريقة دور في اتخاذ قرار معين، لذا سنحاول في هذا المبحث إبراز دور أهم طرق المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات

¹نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² راكان نواف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ نفس المرجع، ص 59.

إن مبدأ طريقة التكاليف الكلية يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق العلاقة التالية:

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

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

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشر وغير المباشر}$$

ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر إلى إيجابية أو سلبية النتيجة، ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي¹:

1. 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 :

$$\text{السعر الودودي} = \text{التكلفة الودودية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي:

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

2. قرارات الإنتاج:

¹ سليمة طبائبية، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة قلمة 8 ماي 1945، قلمة، الجزائر، ص 12.

إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فتقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي¹:

• فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها مع إدخال أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد؛

• أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج؛

• بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور، فعلى متخذي القرار إما 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 خصوصا إذا كانت لديه نفس المميزات، ويكون هذا الاختيار عن طريق دراسة السوق 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.

المطلب الثاني: دور طريقة التكاليف الجزئية في اتخاذ القرارات

على غرار طريقة التكاليف الكلية ودورها في اتخاذ القرارات توجد عدة طرق أخرى جزئية لمحاسبة التكاليف، وسنتطرق في هذا المطلب إلى طريقتين أساسيتين:

1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات:

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة)، إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة)، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية

¹ نفس المرجع، ص 13.

وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، وهذا ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة، ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لانه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع كبير للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، لان سعر المؤسسة سوف يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة الإجمالية.

كذلك عند استعمال طريقة التحمل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته، ويتحقق ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي في قسمه، وبالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فان متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج منتج معين أو التخلي عنه¹.

2. طريقة التكاليف المتغيرة واتخاذ القرارات:

تساعد طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ العديد من القرارات نذكر أهمها فيما يلي²:

1.2. الحذف أو الإبقاء على المنتج:

قد يظهر منتج معين خسارة ولكي يقرر المسيرون حذفه أو الإبقاء عليه فإنهم يلجؤون إلى معلومات طريقة التكاليف المتغيرة، فإذا لم يؤثر قرار حذف المنتج على بنية المؤسسة وبالتالي على التكاليف الثابتة، وإذا مساهمته الهامشية موجبة، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسينها أو تعويضه بمنتج جديد أحسن مردودية أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى أعلى مساهمة هامشية منه، فإن قرار حذف المنتج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

2.2. قبول أو رفض الطلبية:

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما تنتج بأقل من طاقتها لان الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد حجم الإنتاج

¹ نفس المرجع، ص ص 13، 14.

² ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص ص 108، 109.

الملائم الذي يحقق أفضل استخدام لطاقة المؤسسة. في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر اقل من السعر الذي تباع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم، وعموما إذا كان الإيراد اكبر من التكلفة فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة.

2.7. قرار الشراء أو الإنتاج:

قد تريد المؤسسة اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها، يكون قرارها كما يلي:

- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة اقل من عتبة المردودية بالكميات (حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لان تكلفة الإنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق؛
- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لان تكلفة الإنتاج اقل من سعر السوق.

حجم التعادل = التكلفة الثابتة لإنتاج المادة / (سعر شراء المادة - التكلفة المتغيرة)

وتعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات، ومن أهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي¹:

- عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فان المسير يستطيع معرفة المنتوجات ذات المردودية العالية، أي المنتوجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن، ومعرفة المنتوجات التي تأخذ وقت طويلا نسبيا ومعرفة المنتوجات التي لا تغطي تكاليفها أثناء الدورة، وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ قرار أما بزيادة إنتاج المنتوجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها؛

- عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح (النتيجة)، فإن نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها وبالتالي الواجب إنتاجها وبيعها؛
- نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون أن تدخل في منظمة الخطر.

المطلب الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية وطريقة ABC في اتخاذ القرارات

¹طبايبيبة سليمة، بورديمة سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

تستعمل عدة طرق لحساب التكاليف في المحاسبة التحليلية، سنسلط الضوء في هذا المطلب على طريقة التكاليف المعيارية و طريقة ABC في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

1. طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات:

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة أو فروق سالبة، فإذا كانت الفروق موجبة ففي هذه الحالة لا يتدخل المديرون لاتخاذ أي قرار، أما إذا كانت الفروق سالبة فيكون التالي¹:

• بالنسبة لفرق المواد الأولية والذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التموين، وذلك بالنسبة للكمية أو للسعر وعلى المديرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة، فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية والكميات المشتريات، وسائل النقل... الخ، وعلى المديرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الإنتاج وينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج، وكذلك على المديرين اتخاذ قرارات بشأنها؛

• أما إذا كان الفرق السالب في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحة الإنتاج ومحاسبة الأجور، فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الأولى، إما إذا كان في أجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المديرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه، إما ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة فيجب على المديرين تحديد الفرق السالب إما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعيارى والحقيقي وليكون للمعيارى معنى.

2. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC واتخاذ القرارات:

تتميز هذه الطريقة باتخاذ القرارات في عدة جوانب داخل المؤسسة، وتكمن هذه الجوانب فيما

يلي²:

1.2. تخفيض الكلفة وتحسين العمليات:

¹ المرجع نفسه ، ص 14.

² مجل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الكوفة، العراق، 2011، ص ص 7، 8.

توفر أنظمة ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) تكشف عن فرض تحسين الكفاءة.

2.2. في مجال الرقابة على التكلفة:

إن نظام ABC طور الرؤية والرقابة على الكلف، فتركز أنظمة ABC على العلاقة بين موجهات الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها، فمن خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات أنظمة ABC إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلا عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على الكلفة.

3.2. في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير:

يزود نظام ABC إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، فما توفره أنظمة ABC من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجيهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

4.2. في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة:

تستخدم العديد من الشركات أنظمة ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتغطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها

الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) والتي تربط الكلفة على أساس النشاط ABC بالعديد من التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء، فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة غالبا ما تنجز بأسلوب متتابع، وجزير بالإشارة أن تطبيق أنظمة ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلا من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس الكلفة، الكفاءة، الجودة، وتقييم الأداء. وتشير دراسة قام بها Innes and mitchell عام 1995 حول تطبيق أنظمة ABC إلى أن استخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تغطي على استخداماتها للحصول على كلف منتج دقيقة والتي تعتبر الأساس الأول لتطوير أنظمة ABC كما أن الإلمام بسلوك الكلفة عن طريق تحليلات موجّهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع وإعداد الموازنات وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه الكلفة.

5.2 في مجال قرارات تصميم المنتج والعملية:

من خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

خلاصة :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى عدة نقاط مهمة في عملية اتخاذ القرارات وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية، وقد تم ذلك بداية من عرضنا لعملية اتخاذ القرارات والذي يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي والفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها، وذلك من خلال المفاضلة بين مجموعة البدائل المتاحة واختيار الأنسب منها لتحقيق الأهداف على أحسن وجه. كما عرضنا مختلف المراحل التي تقوم عليها هذه العملية بداية من تشخيص المشكلة إلى غاية تنفيذ القرار ومتابعته، ومختلف أنواع القرارات.

أيضا تم التطرق إلى مختلف العوامل التي تتأثر بها عملية اتخاذ القرار، حيث نجد ذلك الأثر إما من ناحية جودة القرار أو البيئة التي يتخذ فيها القرار أو من ناحية متخذ القرار نفسه، إضافة إلى أن هناك بعض المعوقات التي تتعرض لهذه العملية وتعيقها من الوصول إلى الأهداف المطلوبة ولعل أهمها هو عدم توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

وأخيرا تم التطرق إلى دور مختلف طرق المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات، فلكل نوع قرار متخذ طريقة تكاليف ملائمة، فمثلا لتحديد سعر البيع لفترة طويلة يستلزم طريقة التكاليف المتغيرة، وإضافة أو حذف نشاط معين يستلزم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وغيرها من الطرق.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لمطاحن مرمورة - قالمة-

تمهيد

بعدما تطرقنا في بحثنا للناحية النظرية أردنا أن ندعم دراستنا النظرية بدراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن مرمورة التي تعتبر مؤسسة إنتاجية تابعة للمؤسسة الفرعية حبوب قسنطينة، التي تستخدم المحاسبة التحليلية لحساب مختلف التكاليف فهي تعتبر المحرك الرئيسي لنشاط المؤسسة بسبب المعلومات الدقيقة التي تقدمها والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار.

ونظرا للدور الهام الذي تلعبه عملية اتخاذ القرار فإنها تقوم بتوجيه المؤسسة و ترشيدها للوصول إلى الأهداف المسطرة.

وعليه سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن مرمورة قائمة؛

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية في المؤسسة وعلاقتها باتخاذ القرارات.

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة

حاولنا من خلال هذا المبحث إعطاء نظرة عامة ومختصرة عن مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية

ويشمل على:

1. التعريف بالمؤسسة: المركب الصناعي والتجاري مرمورة قالمة (GUELMA-CIC-)

يتكون المركب من وحدتين إنتاجيتين:

- الوحدة الإنتاجية والتجارية هيليوبوليس 650 قنطار / 24 سا ، 1912 م؛
- الوحدة الإنتاجية والتجارية بوشقوف 850 قنطار / 24 سا ، 1914 م.

حيث أن المركب يتبع للشركة الفرعية " حبوب قسنطينة " التي بدورها تحتوي على سبعة مركبات:

- المركب الصناعي والتجاري "سيبوس عنابة " .
- المركب الصناعي والتجاري " سيدي راشد قسنطينة " .
- المركب الصناعي والتجاري " بن هارون ميله " .
- المركب الصناعي والتجاري " حروش سكيكدة " .
- المركب الصناعي والتجاري " الحضنة مسيلة " .
- المركب الصناعي والتجاري " مرمورة قالمة " .
- المركب الصناعي والتجاري " الصحية عجائن بدون غلوتين بوشقوف قالمة " .

كما تنتمي الشركة الفرعية " حبوب قسنطينة " للشركة " القابضة Agrodin " (مجمع الصناعات الغذائية الجزائر)، وهذه الأخيرة تابعة إلى وزارة الصناعة و الإنتاج الصيدلاني.

ويعتبر المركب الصناعي والتجاري مرمورة قالمة مؤسسة ذات صناعة تحويلية مختصة في إنتاج السميد وبقايا الطحن (نخالة).

2. لمحة تاريخية عن المؤسسة:

في فترة الاستعمار قام المعمر لافي بإنشاء شركة تحويل الحبوب (إنتاج السميد) والأعلاف سنة 1912 التي تتبع إداريا إلى قطاع قسنطينة، الذي واكب قيام النهضة الأوروبية والدخول إلى القطاع الصناعي.

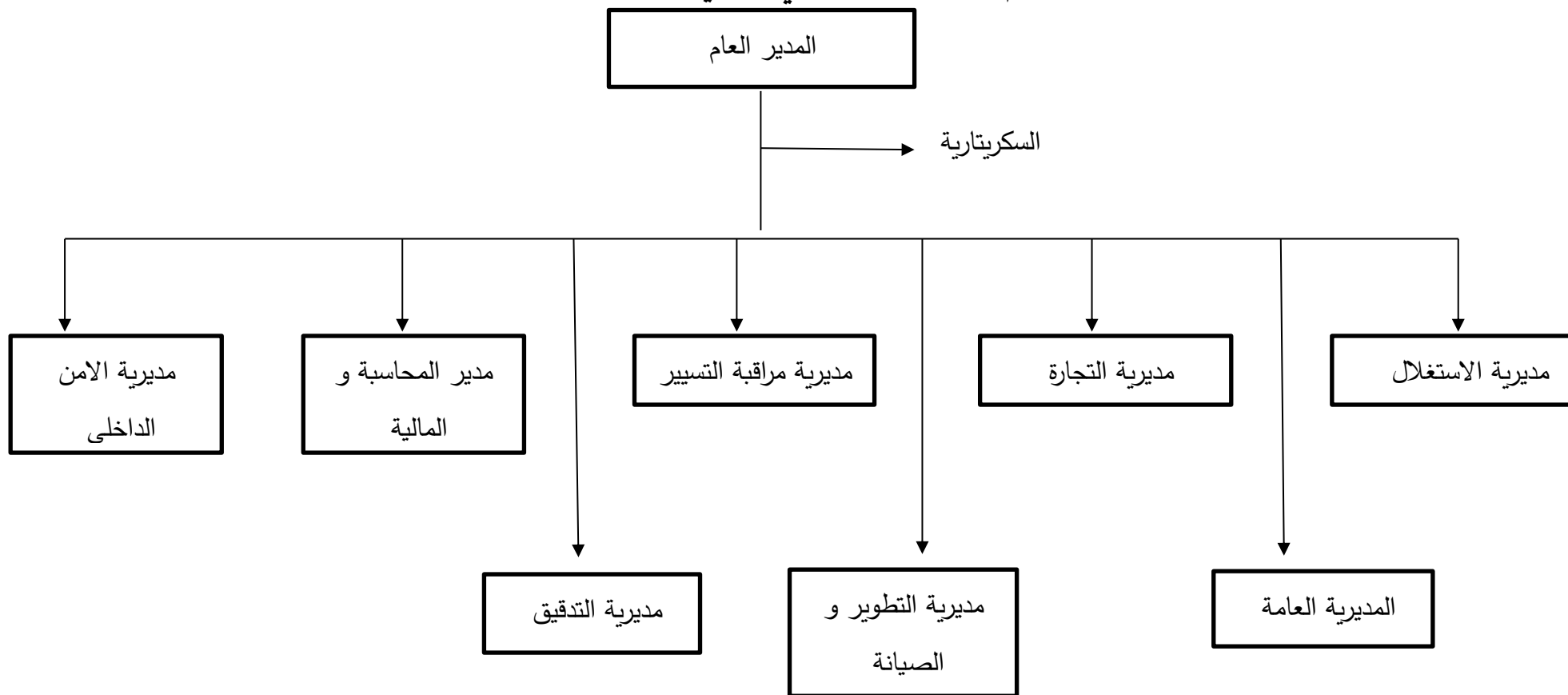
أما عن مرحلة الاستقلال 1962 فلقد قامت الدولة الجزائرية بتأميم جميع الشركات الموجودة وتحويلها إلى شركات وطنية، ومن بين هذه الشركات شركة " SEMPAC " الشركة الوطنية أي: S: سميد، M: فرينة، PA: عجائن، C: كسكسي.

ولقد مرت بعدة تغيرات من الاستقلال ومن أبرزها " ERIAD قسنطينة " سنة 1983 ثم تحولت إلى مجمع قسنطينة سنة 1997 وفي نفس الوقت أصبحت الشركة الفرعية " مرمورة قالمة " وإلى غاية 24 ماي 2016 م أصبحت مدمجة " المركب الصناعي التجاري مرمورة - قالمة - " .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ووحدات النشاط

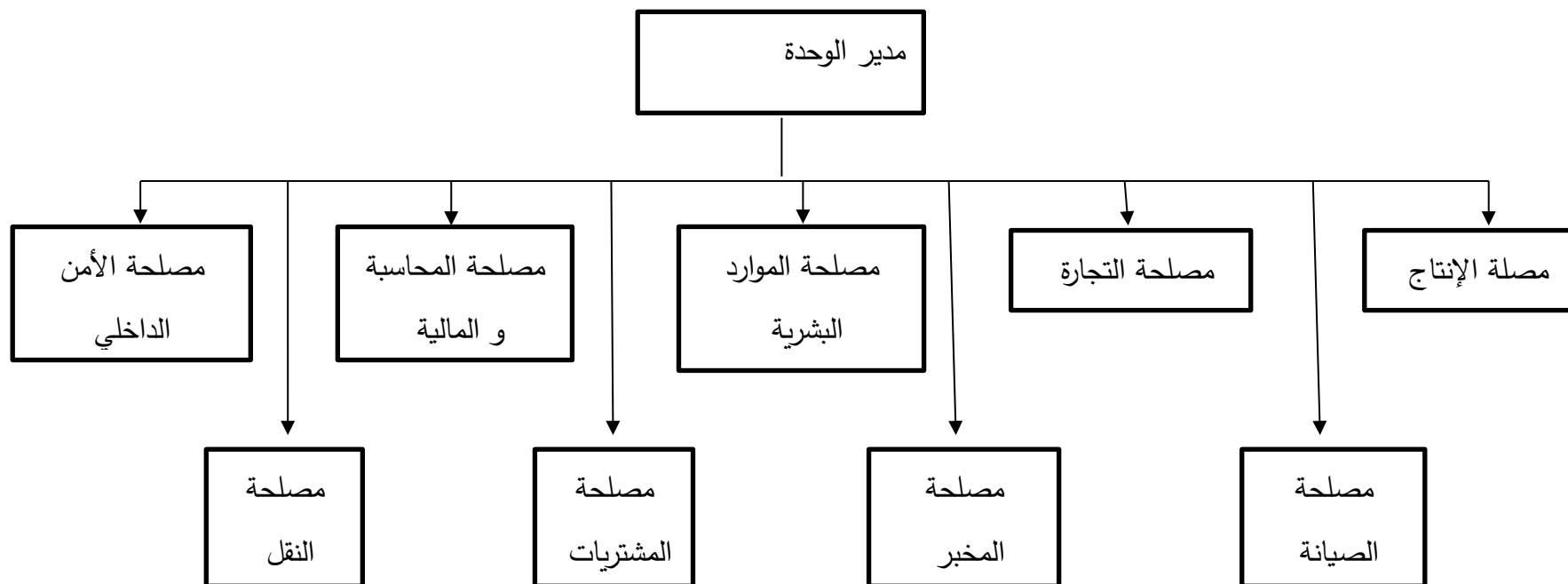
للمؤسسة تنظيمي خاص بالمديرية و هيكل تنظيمي خاص بالوحدة يتمثلان في المسلكين التاليين:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمديرية مركب مرمورة قائمة.



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاجية التجارية مرمورة قائمة.



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة .

1. المؤشرات الديموغرافية لمؤسسة مرمورة:

الجدول رقم 4: توزيع العمال على الوحدات الثلاث

العدد	الوحدة
24	مديرية هيليوبوليس قالمة
62	الوحدة الإنتاجية و التجارية "هيليوبوليس"
73	الوحدة الإنتاجية و التجارية "بوشقوف"
159	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية المؤسسة .

نلاحظ أن عمال مطاحن مرمورة يتوزعون على مختلف فروع هذه المؤسسة حسب الجدول أعلاه ، حيث نلاحظ أن اكبر عدد من العمال يتواجد بالوحدة الإنتاجية لبوشقوف و يليه مباشرة عدد عمال الوحدة الإنتاجية لهيليوبوليس باعتبارهم وحدات إنتاج، أما العدد الأقل من العمال فيتوزع في المديرية وهذا بسبب قلة الوحدات.

الجدول رقم 5: توزيع الفئات المهنية أو الإطار بال المؤسسة

مؤقت	دائم	النوع الفئة
9	69	التنفيذيين
0	46	المهارة
0	35	إطار
9	150	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية المؤسسة.

يتضح من الجدول أن الفئات المهنية الشاغرة للمناصب بكثرة هي فئة العمال التنفيذيين وبعدها تأتي فئة المهارة لتليها أخيرا فئة الإطار.

2. عرض مختلف وحدات النشاط

1.2. مدير الوحدة: الذي يعتبر اعلى رتبة في الوحدة و تتمثل مهامه في:

- متابعة سير الوحدة؛
- وضع القرارات و تحويلها إلى المصالح الأخرى؛
- المصادقة على الوثائق التي تحول إليه؛
- مراقبة كل العمليات و إصدار الأوامر.

2.2. مصلحة التجارة: هناك عدة مهام تقوم بها المصلحة نذكر من أهمها:

- استلام ملفات التجارة ودراستها؛
- تشرف على البيع وإعداد الفواتير؛
- تمويل نقاط البيع والسهر على السير الحسن لها؛
- إعداد المعلومات المطلوبة من " مديرية التجارة " و " OAIC "؛
- الاتصال بالجهات الخارجية والمشاركة في المعرض والندوات مثل (اليوم الوطني للفلاح، وغير ذلك...)؛
- مراقبة السوق وأوضاعه أو ما يعرف " باليقظة الاستراتيجية "؛
- العمل على إعداد لجنة لتسيير الأزمات.

3.2. مصلحة الأمن الداخلي: كل مؤسسة مهما كانت طبيعتها فهي بحاجة إلى أمن ووقاية للحفاظ

على موجودات المؤسسة (العينية من عتاد و البشرية والمادية) بالإضافة إلى متابعة دخول وخروج السلعة، الزوار ... الخ.

4.2. مصلحة المحاسبة والمالية: أي عملية شراء أو بيع تقوم بفحصها عن طريق العمليات

الحسابية والمالية وتسجيلها كما تقوم بمراجعتها وإعداد القوائم اللازمة لذلك، مع تدقيق كل من فاتورة البيع والشراء بالإضافة متابعة العمليات التي تتم بواسطة البنك، بالإضافة إلى إعداد أعمال نهاية السنة من جرد و الميزانية الختامية وكذا جدول حسابات النتائج.

5.2. مصلحة النقل: تتكفل هذه المصلحة بتمويل الوحدة الإنتاجية بالمادة الأولية " القمح الصلب "

وإيصال السميد إلى مراكز التوزيع، بالإضافة إلى صيانة المركبات .

6.2 مصلحة الإنتاج:تقوم بالإشراف على الإنتاج ابتداء من دخول المادة الأولية إلى ورشات

الإنتاج إلى أن تصل إلى المرحلة النهائية وتصبح منتج خام " سميد " .

7.2 مصلحة الصيانة:الصيانة ضرورية جدا فهي تعني مسؤولية كل مصنع أو قسم أو مركز

إنتاج عن أعمال الصيانة الخاصة به، أي مسؤول عن الإصلاح في حالة التعطل في المعدات، أو التدخل في حالة وجود عطب، بالإضافة إلى وضع الزيوت للآلات بصفة دورية (صيانة قبلية) .

8.2 مصلحة الموارد البشرية : تشرف على الملفات والأجور والرواتب وكذا الوثائق الإدارية

للعامل، العطل سواء كانت سنوية أو مرضية، الدخول والخروج، بالإضافة إلى المتدربين.

9.2 مصلحة المخبر:مراقبة وفحص الشروط التي يجب أن تتوفر في المادة الأولية (قمح صلب)

أو المنتج النهائي (سميد و نخالة) فنجد:

- PSN : الوزن النوعي للقمح ؛
- GRANILATION: التحبيب 95 حتى 100 يعتر سميد ممتاز ومن 80 حتى 90 يعتبر سميد عادي؛
- HUMIDITE: الرطوبة يجب أن تكون 14.5 في منتج السميد أما في القمح فمن 9 إلى 16 تقاس الرطوبة لمعرفة متطلبات الماء .

10.2.مصلحة المشتريات: تتعلق بعمليات الشراء بالإضافة إلى أنها مسؤولة عن مخزون العتاد

والتغليف أو التعليب.

المطلب الثالث:أهداف الوحدة ونشاطها ومراحل عملية الإنتاج

سنتطرق في هذا المطلب إلى:

1. أهداف الوحدة:

من بين أهدافها نذكر ما يلي:

- تحقيق الربح؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات؛
- الاستحواذ على أكبر حصة سوقية؛
- البقاء والنمو والاستقرار؛
- العمل على تحسين منتجاتها بالتالي التقليل من خيرة المنافسين؛
- تلبية الطلب المتزايد على هذا النوع من المنتجات في السوق الجزائري؛
- تجديد العتاد؛
- توسيع النشاط إلى إنتاج الفرينة والعجائن؛
- بالإضافة إلى زيادة نقاط بيع.

من الأهداف المسطرة أعلاه نجد أن للمؤسسة أربعة نقاط بيع متمثلة في:

- (1) نقطة بيع في قالمة؛
- (2) نقطتي بيع في بوشقوف ؛
- (1) نقطة بيع في التاوردة سوق أهراس .

ذلك بهدف توصيل السلعة للمستهلك بالإضافة إلى تحقيق هامش ربح حيث أن نقطة البيع ركزت على هذه الأهداف من خلال المنتج الرئيسي للمؤسسة والمتمثل في " السميد " بالإضافة إلى أنها ركزت على وضع منتجات شركة DICOPA (التعليب) المتمثلة في: الحبوب (العدس، اللوبيا، الأرز) ومواد أخرى كالسكر، القهوة، الزيت، الشامية، الخميرة... الخ، كما تقوم نقطة البيع من توزيع السلع المباعة من منتجات الألبان ومشتقاته من شركة NUMIDIA قسنطينة.

2. طبيعة نشاط الوحدة:

وتنقسم إلى:

1.2. نظام العمل:

طريقة عمل الوحدة هو (3×8) أي 3 أفواج كل فوج 8 ساعات و ذلك خلال 24 ساعة ما عدا الجمعة و السبت (نظام العمل متقطع) .

2.2. الكمية المنتجة:

إذا احذنا بعين الاعتبار أن منتج " السميد " + " البقايا " تعادل 100 % (فترة طحن)

يستلزم: 650 قنطار (24 ساعة) × 21 يوم = 13650 قنطار شهريا.

13650 ق × 11 شهر = 150150 ق سنويا

حيث يكون سعر البيع كما يلي:

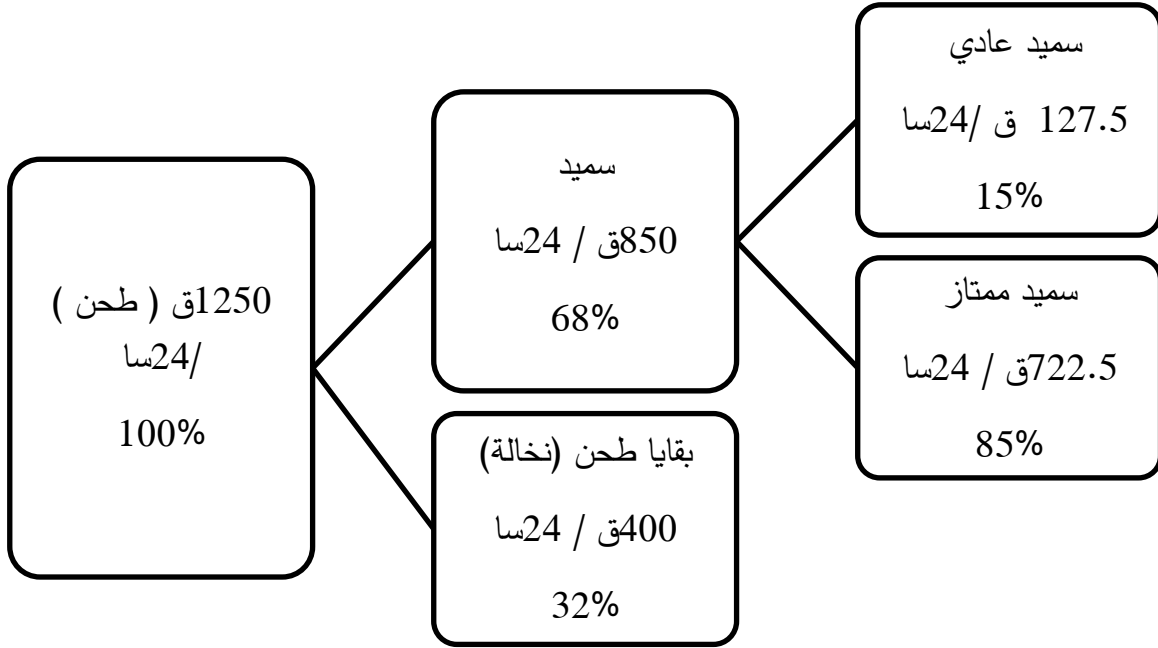
جدول رقم 6: نوع و سعر السميد بالجملة و التجزئة و المستهلك. (السعر دينار جزائري)

النوع	سميد عادي	سميد ممتاز
الجملة	3250	3500
التجزئة	3400	3700
المستهلك	3600	4000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تنتج منتجين من السميد (ممتاز: 25كلغ و10كلغ و5 كلغ ، عادي: 25كلغ) وأن لكل نوع سعر خاص به سواء بالجملة أو بالتجزئة أو المستهلك.

الشكل رقم 6: يوضح منتجات طحن القمح الصلب لوحدتي هيليوبوليس وبوشقوف



مصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن مؤسسة مطاحن مرمورة تنتج من خلال الوحدتين "هيليوبوليس" و"بوشقوف" 1250 قنطار يوميا بعدما كانت سابقا تنتج 1500 ق يوميا وقد كان سبب الانخفاض راجع لانخفاض احتياطي الصرف للدولة، ومن خلال عملية الطحن للقمح الصلب الذي ينتج عنه كل من "السميد" و"النخالة" الذي يمثل 68% و 32% على التوالي من استخلاص القمح بعد الطحن، وبعد هذه العملية تستخلص المؤسسة نوعين من السميد بنسبة 15% و 85% على التوالي لكل من "السميد العادي" و"السميد الممتاز".

يمكن حساب إنتاج السميد سنويا كما يلي:

سميد عادي: 127.5 ق × 21 يوم × 11 شهر = 29452.5 قنطار سنويا.

سميد ممتاز: 722.5 ق × 21 يوم × 11 شهر = 166897.5 قنطار سنويا.

الجدول رقم 7: الإنتاج السنوي للسميد الممتاز حسب الحجم (الوحدة: قنطار)

النوع	الحجم
سميد ممتاز 166897.5	
133518	لكل 25 كلغ 80%
25034.625	لكل 10 كلغ 15%
8344.875	لكل 5 كلغ 5%
سميد عادي 29452.5	لكل 25 كلغ 100%
196350	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تنتج ثلاثة أحجام مختلفة للسميد الممتاز فهناك حجم 25 كلغ و 10 كلغ و 5 كلغ وذلك حسب رغبة المستهلك، فنجد إنتاج 25 كلغ يمثل 80 % من الإنتاج وذلك لكثرة الطلب عليه ولكل من 10 كلغ و 5 كلغ فهي تمثل 15 % و 5 % على التوالي بالإضافة إلى إنتاج السميد العادي ذي حجم 25 كلغ الذي يمثل 100%.

3. مراحل العملية الإنتاجية:

يتلقى فرع الإنتاج " القمح الصلب " هذه المادة حيث يقوم بنقلها بوسائله الخاصة ومن أهم

المراحل التي يمر بها القمح في فرع الاستقبال ما يلي:

- وزن القمح عند المدخل ثم إعادة وزنه مرة أخرى و تخزينه في المكان الخاص به فعندما تكون الشاحنة محملة تسمى " BRUT " و عند وزن الشاحنة و هي فارغة تسمى " LOTORD " و بعد ذلك تطرح " DRUT " نجد الصافي " NETTOYAGENET "؛
- تنظيف القمح " NETTOYAGE " يمر القمح بعدة آلات تعمل على تنظيمه (تنقيته من الشوائب الكبيرة والصغيرة كالقمح الملس والحجارة... الخ.) وهناك نوعان تنظيف جاف " NETTOYAGE OSEC " وتنظيف بالماء، مع العلم أن لكل آلة عامل خاص بها فمثلا هناك آلة تعمل بالأشعة ما فوق البنفسجية والتي تقوم بالكشف " TRIEUSE OPTI PEU " وغيرها من الآلات؛
- تخزين القمح في الصوامع؛

• عملية الطحن، بعد عمليتي التنظيف والتخزين تأتي عملية الطحن حيث تمر بهدة مراحل كالآتي:
- وزن القمح؛

- قياس كمية الرطوبة حدا الأقصى 14؛

- إضافة الماء حسب نسبة الرطوبة للقمح وتتم هذه العملية بمرحلتين الأولى تضاف كمية معينة من الماء ويترك القمح لمدة 4 ساعات للراحة والثانية تضاف كمية اقل من الأولى ويترك القمح ساعتين للراحة؛

- يمر القمح بالآلات الخاصة لنزع القشرة و الريش " LES BROAIEURS " .

• الطحن " AFFUTAGE " يمر القمح عبر آلة " CYLYNDRE " التي تعمل على تقسيم حبة القمح

إلى قطع صغيرة جدا جدا تستمر عملية الطحن عبر مجموعة من الآلات والمراحل والتي يقطع القمح صغير جدا حتى تحصل على المنتج النهائي " السميد " وبقايا الطحن " النخالة "؛

• الغريلة " TAMISAGE " تتم هذه العملية وذلك للحصول على " السميد "؛

• التخزين بعد الحصول على المنتج النهائي يمر كل نوع عبر أنابيب خاصة لتسهيل العمل وجعله

أكثر دقة " TRONSBORTEUC " إلى الصوامع " SILOC " وفيما يخص التخزين هناك مطبوعات تساعد على تسهيل العمل وجعله أكثر دقة ومن ثم يوجه إلى ورشة التعبئة والتغليف تأخذ عينات من كل نوع إلى المخبر يتم معايرة السميد وذلك من أجل الكشف أو معاينة الرماد وكذا درجة العلك الموجودة فيه.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية في المؤسسة وعلاقتها باتخاذ القرارات

قمنا في هذا المبحث بدراسة المحاسبة التحليلية لشهر أبريل 2023 حتى نتمكن من دراسة العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار.

المطلب الأول: تحليل التكاليف في المؤسسة.

تطبق مؤسسة مطاحن مرمورة طريقة التكاليف الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة، ونحن نعلم

بأن الهدف الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة كغيرها من الطرق هو تحديد وحساب التكاليف وسعر

التكلفة للمادة المنتجة ومنه وانطلاقاً من التنظيم الهيكلي للوحدة فإن الأقسام المتجانسة تصنف إلى

نوعين:

- الأقسام الرئيسية: إنتاج، تموين، توزيع؛
- الأقسام المساعدة: إدارة، صيانة.

أما الأعباء تقسم إلى قسمين هما:

- أعباء مباشرة: ثمن القمح، الأكياس؛
 - أعباء غير مباشرة: مواد، خدمات، أعباء المستخدمين، ضريبة، أعباء مالية، اهتلاكات.
- وتعتمد المؤسسة على برنامج " DLG " حيث تعتبر التكاليف فيه عبارة عن حسابات (حساب 60)، كما ترى المؤسسة أن دقة العمل تكمن في تقسيم الأعباء (المباشرة وغير المباشرة) على الأقسام المتجانسة حيث يبين كل قسم ما استهلك من أعباء، وهنا نميز بين التوزيع الأولي و التوزيع الثانوي:
- التوزيع الأولي: 5 أقسام رئيسية ومساعدة؛
 - التوزيع الثانوي: يتم تحويل إجمالي الأعباء الخاصة بالأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية، والتي تكون على شكل نسب مئوية.

وانطلاقاً من حساب النتائج الذي يحتوي على جميع المعلومات تبدأ المؤسسة بحساب مختلف

التكاليف:

- ثمن الشراء = الثمن المباشر للقمح + تكلفة الأعباء غير المباشرة (قسم التموين)
- ثمن القمح المطحون = ثمن الشراء + تكلفة الأعباء غير المباشرة (قسم الإنتاج)

$$- \text{نسبة الاستخلاص} = \frac{\text{مجموع السميد}}{\text{مجموع الطحن}} = 65.39$$

- تكون المعادلة:

$$\text{CBDE} = (\text{نسبة استخلاص القمح} * \text{تكلفة السميد}) + (\text{نسبة استخلاص النخالة} * \text{تكلفة النخالة})$$

..... (1)

$$(2) \dots\dots\dots \frac{\text{تكلفة السميد}}{\text{التكلفة النخالة}} = \frac{\text{سعر السميد}}{\text{سعر النخالة}}$$

تعوض المعادلة من الدرجة الأولى في المعادلة من الدرجة الثانية حتى نجد تكلفة السميد والنخالة (غير معبئة).

وبعد هذه المعادلة يتم التطرق إلى بعض الحسابات حتى الوصول إلى النتيجة التحليلية.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية لمؤسسة مطاحن مرمورة

تعتمد المؤسسة في حساب تكاليفها على الطريقة الكلية التي تقوم على الأقسام المتجانسة للحصول على سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، حيث سنقوم في هذا المطلب بحساب هذه الأخيرة لمدة 3 أشهر و المتمثلة في " فيفري، مارس، أبريل " من سنة 2023 وذلك لمقارنة النتائج كالتالي:

1. المحاسبة التحليلية لشهر فيفري 2023:

نقوم بحسابها كالتالي:

1.1 حساب التكاليف الغير مباشرة لشهر فيفري :

يتم حسابها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 8: جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة لشهر فيفري 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة				البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	المبالغ	
434075 50%	345694 40%	-	31694.41 4%	55133.36 6%	866596.45 100%	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
334949 27%	387658 31%	-	40460 3%	469411 38%	1232478 100%	الخدمات
1484785 15%	4133021 41%	100732 1%	581222 6%	3773409 37%	10073168 100%	أعباء المستخدمين
89318 89%	3744 4%	-	-	7143 7%	100205 100%	الضرائب
800 2%	-	-	-	33210 98%	34010 100%	الأعباء المالية
142874 11%	957401 75%	290 0%	41410 3%	133639 10%	1275614 100%	الإهلاكات
2486800	5827518	101022	694786	4471946	13582071	مجموع التوزيع الأولي
626072	3756434	89439	4471946		الإدارة	

14%	84%	2%	100%	التوزيع	مجموع التوزيع الثانوي
69479	620494	-	689438	الصيانة	
10%	90%	0%	100%	التوزيع	
3182351	11630077	190461	المبلغ بعد التوزيع الثانوي		
قنطار موزع	قنطار منتج	قنطار مشترى	وحدات العمل 8		
22329	26310	21630	عدد وحدات العمل		
142.52	471.34	8.81	التكلفة الغير مباشرة لكل قسم		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

2.1. حساب تكلفة شراء القمح

ثمن شراء القمح = تكلفة شراء القمح + تكلفة الأعباء الغير مباشرة للشراء .

$$\text{أي: } 2288.81 = 8.81 + 2280$$

3.1. ثمن شراء القمح المطحون (CBDE)

CBDE = ثمن شراء القمح + تكلفة الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

$$\text{أي: } 2760.15 = 471.34 + 2288.81$$

مع العلم أن معدل استخلاص القمح الصلب هو 66%

إذن لدينا:

$$(1) \dots\dots\dots 2760.15 = \text{CBDE} = (\text{CSD}) \times 0.3407 + (\text{CS}) \times 0.6593$$

$$\frac{\text{CS}}{\text{CSD}} = 1.67 = \frac{3645.79}{2185.64} = \frac{\text{PS}}{\text{PSD}}$$

$$(2) \dots\dots\dots \text{CSD} \times 1.67 = \text{CS} \text{ أي:}$$

بدمج المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$2760.15 = (\text{CSD}) \times 0.3407 + (\text{CSD} \times 1.67) \times 0.6593$$

$$\text{أي: } 2760.15 = (\text{CSD}) 0.3407 + (\text{CSD}) \times 1.1010$$

$$\text{إذن: } 2760.15 = (\text{CSD}) \times 1.4417$$

$$\frac{2760.15}{1.4417} = \text{CSD} \text{ يستلزم:}$$

$$1914.51 = \text{CSD} \text{ أي:}$$

بتعويض قيمة CSD في المعادلة رقم (2) نجد:

$$3197.23 = 1914.51 \times 1.67 = \text{CS}$$

$$\text{أي: CS} = 3197.23$$

4.1. حساب التكلفة الإضافية من السميد والنخالة

التكلفة الإضافية للسميد و النخالة = CS أو CSD + سعر التعليب أو التغليف.

لدينا تكلفة سميد 25 كلغ أي لكل قنطار أي 4 وحدات:

$$3285.23 = 4 \times 22 + 3197.23$$

أما بالنسبة لوزن 10 كلغ فلم تقم بإنتاجه خلال هذا الشهر

تكلفة سميد 5 كلغ أي لكل قنطار منتج 100 كلغ / 5 = 20 وحدة

$$3467.23 = 20 \times 13.5 + 3197.23$$

أما فيما يخص النخالة 40 كلغ أي لكل قنطار 2.5 وحدة

$$2003.26 = 35.5 * 2.5 + 1914.51$$

حساب سعر تكلفة المبيعات:

جدول رقم 9: حساب سعر تكلفة المبيعات لشهر فيفري 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

نخالة	سميد 5 كلغ	سميد 25 كلغ	
2068.77	3413.1	3270.58	التكلفة الإضافية
142.52	142.52	142.2	أعباء التوزيع الغير مباشرة
2211.29	3595.1	3413.1	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

حسب الجدول السابق فإن:

سعر التكلفة = التكلفة الإضافية + أعباء التوزيع الغير مباشرة.

6.1. حساب النتيجة التحليلية:

لحساب النتيجة التحليلية لشهر فيفري 2023 يجب على المؤسسة حساب كل من هامش الربح الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة والهامش الإجمالي من بيع المنتجات بالإضافة إعداد جدول حسابات النتائج لهذا الشهر.

جدول رقم 10: هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر فيفري (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبالغ
منتجات الألبان	940151.52
زيت 1 لتر	4341200
علب مصبرة	147398.54
قهوة	-
سكر	22040
تونة	-
مشروبات	86722.62
خضروات مجففة	331009.28
خميرة	-
شامية	40073.67
زيت 5 لتر	-
ملح + موز	10273.11
إجمالي مبيعات سلع المتاجرة	5918868.74
تكلفة شراء سلع المتاجرة	5355652.08
الهامش الإجمالي	563216.66

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04.

من الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة تقوم بشراء السلع وإعادة بيعها في نقاط البيع التابعة لها حيث أن:

الهامش الإجمالي = إجمالي مبيعات المتاجرة - تكلفة شراء سلع المتاجرة .

جدول رقم 11: إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهر فيفري 2023. (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبيعات	المشتريات	الهامش
فرينة	629610	522830	106780
سميد 25 كلغ	1720000	1548000	172000
سميد 10 كلغ	-	-	-
عجائن	507128.51	387770.14	119358.37
كسكسي	381101.09	255337.24	125763.85
الهامش الإجمالي من بيع المنتجات			523902.22
الهامش الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة			563216.66
إجمالي مبيعات السلع و المنتجات			1087188.88

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تبيع منتجات الفرينة والسميد والعجائن والكسكسي في نقطة البيع التابعة لها حيث تقوم بشراء المنتجات وإعادة بيعها وذلك بتقريب السلعة للمستهلك ومن أجل الحصول على هامش ربح متمثل في:

الهامش الإجمالي من بيع المنتجات = إجمالي المبيعات - إجمالي المشتريات.

إجمالي مبيعات السلع والمنتجات = الهامش الإجمالي من بيع المنتجات + الهامش الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة.

جدول رقم 12: نتيجة المحاسبة التحليلية لشهر فيفري 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

المبالغ	البيان
1087188.88	إجمالي مبيعات السلع و المنتجات
3612166.02	إجمالي ربح المبيعات من السميد
4699284.9	الهامش الإجمالي للمبيعات
601284	المنتجات العملياتية الأخرى
15534.08	الأعباء المالية الأخرى
5300568.9	نتيجة المحاسبة التحليلية
5365487.49	صافي الدخل الشهري
(64918.59)	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 2،3،4.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تقوم ببيع كل من المنتج الرئيسي (السميد) والسلع والمنتجات الأخرى داخل نقطة البيع الخاصة بها ومن أجل الوصول إلى النتيجة التحليلية تقوم المؤسسة بحساب:

الهامش الإجمالي للمبيعات = إجمالي مبيعات السلع و المنتجات + إجمالي ربح المبيعات من السميد.

النتيجة التحليلية = الهامش الإجمالي للمبيعات + المنتجات العملياتية- الأعباء المالية.

أما الفرق = نتيجة المحاسبة التحليلية - صافي الدخل الشهري

حيث نلاحظ الفرق بين نتيجة المحاسبة التحليلية وصافي دخل للمحاسبة العامة سلبي وذلك

بسبب الثبات في حجم المبيعات لأن المؤسسة لم تعتمد على نشاطات جديدة.

1. المحاسبة التحليلية لشهر مارس 2023

ويتم حسابها كالتالي:

1.2. حساب التكاليف غير مباشرة:

الجدول رقم 13: جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة لشهر مارس 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

		الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	المبالغ	البيان	
361835	864433	-	81340.21	92914.65	1400523.05	التوزيع الأولي	
	62%	-	6%	7%	100%	للأعباء غير المباشرة	
134500	158041	-	92712	303384	688637	الخدمات	
20%	23%	-	13%	44%	100%		
1504410	4187648	102063	588904	3823283	10206307	أعباء المستخدمين	
15%	41%	1%	6%	37%	100%		
57852	4110	-	-	7000	68962	الضرائب	
84%	6%	-	-	10%	100%		
5124	-	-	-	14440	19564	الأعباء المالية	
26%	-	-	-	74%	100%		
142874	942274	290	41410	138113	1264960	الإهلاكات	
11%	74%	0%	3%	11%	100%		

2206594	6156506	102353	804366	4379134	13648954	مجموع التوزيع الأولي
613	3678473	87583	4379134	الإدارة	مجموع التوزيع الثانوي	
14%	84%	2%	100%	التوزيع		
80437	723929	-	804366	الصيانة		
10%	90%	0%	100%	التوزيع		
2900109	10558909	189936	المبلغ بعد التوزيع الثانوي			
قنطار موزع	قنطار منتج	قنطار مشترى	وحدات العمل 8			
34762	35560	35442	عدد وحدات العمل			
83.43	296.93	5.36	التكلفة الغير مباشرة لكل قسم			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 5.

2.2. حساب تكلفة شراء القمح:

لدينا: ثمن شراء القمح = تكلفة شراء القمح + تكلفة الأعباء الغير مباشرة للشراء

$$\text{أي: } 2285.36 = 5.36 + 2280$$

3.2. ثمن شراء القمح المطحون (CBDE) = ثمن شراء القمح + تكلفة الأعباء الغير المباشرة

للإنتاج

$$\text{أي: } 2582.29 = 296.93 + 2285.36$$

مع العلم أن معدل استخلاص القمح الصلب هو 66%

إذن لدينا:

$$(1) \dots\dots\dots 2582.29 = \text{CBDE} = (\text{CSD}) \times 0.3407 + (\text{CS}) \times 0.6593$$

$$\frac{\text{CS}}{\text{CSD}} = 1.75 = \frac{3718.35}{2121.50} = \frac{\text{PS}}{\text{PSD}}$$

$$(2) \dots\dots\dots \text{CSD} \times 1.75 = \text{CS} \text{ أي:}$$

بدمج المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$2582.29 = (\text{CSD}) \times 0.3407 + (\text{CSD} \times 1.75) \times 0.6593$$

$$\text{أي: } 2582.29 = (\text{CSD}) \times 0.3407 + (\text{CSD}) \times 1.1537$$

$$\text{إذن: } 2582.29 = (\text{CSD}) \times 1.4944$$

$$\frac{2582.29}{1.4944} = \text{CSD} \text{ يستلزم:}$$

$$1727.28 = \text{CSD} \text{ أي:}$$

بتعويض قيمة CSD في المعادلة رقم (2) نجد:

$$3022.75 = 1727.97 \times 1.75 = \text{CS}$$

$$\text{أي: CS} = 3022.75$$

4.2. حساب التكلفة الإضافية من السميد والنخالة = CS أو CSD + سعر التغليف أو التغليف

لدينا تكلفة سميد 25 كلغ أي لكل قنطار أي 4 وحدات:

$$3110.75 = 4 \times 22 + 3022.75$$

أما بالنسبة لوزن 10 كلغ فلم تقم بإنتاجه خلال هذا الشهر

تكلفة سميد 5 كلغ أي لكل قنطار منتج 100 كلغ / 5 = 20 وحدة

$$3292.75 = 270 + 3022.75$$

أما فيما يخص النخالة 40 كلغ أي لكل قنطار 2.5 وحدة

$$1816.03 = 35.5 \times 2.5 + 1727.28$$

5.2. حساب سعر تكلفة المبيعات:

جدول رقم 14: حساب سعر تكلفة المبيعات لشهر مارس 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

نخالة	سميد 5 كلغ	سميد 25 كلغ	
1816.03	3292.75	3110.75	التكلفة الإضافية
83.43	83.43	83.43	أعباء التوزيع الغير مباشرة
1899.46	3376.18	3194.18	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات

حسب الجدول السابق فإن:

سعر التكلفة = التكلفة الإضافية + أعباء التوزيع الغير مباشرة.

6.2. حساب النتيجة التحليلية:

لحساب النتيجة التحليلية لشهر مارس 2023 يجب على المؤسسة حساب كل من هامش الربح الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة والهامش الإجمالي من بيع المنتجات بالإضافة إعداد جدول حسابات النتائج لهذا الشهر.

جدول رقم 15: هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر مارس 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

المبالغ	البيان
768216.81	منتجات الألبان
-	زيت 1 لتر
437376.35	علب مصبرة
-	قهوة
87590	سكر
-	تونة
231966.68	مشروبات
596059.54	خضروات مجففة
-	خميرة
14679	شامية
1677200	زيت 5 لتر
18424.37	ملح + موز
3831512.75	إجمالي مبيعات سلع المتاجرة
3444416.14	تكلفة شراء سلع المتاجرة
387096.61	الهامش الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 8.

من الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة تقوم بشراء السلع وإعادة بيعها في نقاط البيع التابعة لها.

جدول رقم 16 : إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهر مارس 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبيعات	المشتريات	الهامش
فرينة	244831.5	207109	37722.5
سميد 25 كلغ	716000	644400	71600
سميد 10 كلغ	-	-	-
عجائن	391357.79	3027726.23	88631.56
كسكسي	441926.6	296090.39	145836.21
الهامش الإجمالي من بيع المنتجات			343790.26
الهامش الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة			387096.61
إجمالي مبيعات السلع و المنتجات			730886.87

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 8.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تتحصل على هامش ربح من إجمالي المبيعات من السلع والمنتجات.

جدول رقم 17: نتيجة المحاسبة التحليلية لشهر مارس 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبالغ
إجمالي مبيعات السلع و المنتجات	730886.87
إجمالي ربح المبيعات من السميد	15522919.96
الهامش الإجمالي للمبيعات	3604350.56
المنتجات العملياتية الأخرى	769330.19
الأعباء المالية الأخرى	64827.04
نتيجة المحاسبة التحليلية	16958309.98
صافي الدخل الشهري	16334648.03
الفرق	623661.95

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 8،7،6 .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفرق موجب وذلك راجع للأوضاع المرتبطة بتلك الفترة.

3. المحاسبة التحليلية لشهر أبريل 2023

يتم حسابها كالتالي:

1.3. حساب التكاليف غير المباشرة

و ذلك كالاتي:

الجدول رقم 18: جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة لشهرأفريل 2023(المبالغ: دينار جزائري)

التوزيع	الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة			البيان
	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	المبالغ	
242121 17%	1024993 72%	-	4350 0%	143359.01 10%	1414823.16 100%	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
121300 14%	310358 35%	-	-	456744 51%	888402 100%	الخدمات
1645825 15%	4581290 41%	111657 1%	644261 6%	4182674 37%	11165708 100%	أعباء المستخدمين
28861 39%	4502 6%	-	-	40200 55%	73563 100%	الضرائب
3480 21%	-	-	-	13080 79%	16560 100%	الأعباء المالية

142874	936888	290	40826	118172	1229050	الإهتلاكات
12%	75%	0%	3%	10%	100%	
2184461	6848031	111947	689438	4954229	14788106	مجموع التوزيع الأولي
693592	4161552	99085	4954229	الإدارة	مجموع التوزيع الثاني	
14%	84%	2%	100%	التوزيع		
68944	620494	-	689438	الصيانة		
10%	90%	0%	100%	التوزيع		
2946997	11630077	211032	المبلغ بعد التوزيع الثاني			
قنطار موزع	قنطار منتج	قنطار مشترى	وحدات العمل 8			
21677	26310	25753	عدد وحدات العمل			
135.95	442.04	8.19	التكلفة الغير مباشرة لكل قسم			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 9.

2.3. حساب تكلفة شراء القمح

ثمن شراء القمح = تكلفة شراء القمح + تكلفة الأعباء الغير مباشرة للشراء .

$$\text{أي: } 2288.19 = 8.19 + 2280$$

3.3. ثمن شراء القمح المطحون (CBDE)

CBDE = ثمن شراء القمح + تكلفة الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

$$\text{أي: } 2730.2 = 442.04 + 2288.19$$

مع العلم أن معدل استخلاص القمح الصلب هو 66%

إذن لدينا:

$$(1) \dots\dots\dots 2730.23 = \text{CBDE} = (\text{CSD}) * 0.3407 + (\text{CS}) * 0.6593$$

$$\frac{\text{CS}}{\text{CSD}} = 1.68 = \frac{3557.35}{2111.94} = \frac{\text{PS}}{\text{PSD}}$$

$$(2) \dots\dots\dots \text{CSD} * 1.68 = \text{CS} \text{ أي:}$$

بدمج المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$2730.23 = (\text{CSD}) * 0.3407 + (\text{CSD} * 1.68) * 0.6593$$

$$\text{أي: } 2730.23 = (\text{CSD}) 0.3407 + (\text{CSD}) * 1.1076$$

$$\text{إذن: } 2730.23 = (\text{CSD}) * 1.4483$$

$$\frac{2730.23}{1.4483} = \text{CSD} \text{ يستلزم:}$$

$$1885.13 = \text{CSD} \text{ أي:}$$

بتعويض قيمة CSD في المعادلة رقم (2) نجد:

$$3170.01 = 1885.13 * 1.68 = \text{CS}$$

$$\text{أي: CS} = 3170.01$$

4.3. حساب التكلفة الإضافية من السميد والنخالة

التكلفة الإضافية للسميد و النخالة = CS أو CSD + سعر التعليب أو التغليف.

لدينا تكلفة سميد 25 كلغ أي لكل قنطار أي 4 وحدات:

$$3176.01 + 4 * 22 = 3255.01$$

أما بالنسبة لوزن 10 كلغ فلم تقم بإنتاجه خلال هذا الشهر

تكلفة سميد 5 كلغ أي لكل قنطار منتج 100 كلغ / 5 = 20 وحدة

$$3167.01 + 20 * 13.5 = 3437.01$$

أما فيما يخص النخالة 40 كلغ أي لكل قنطار 2.5 وحدة

$$1885.13 + 2.5 * 35.5 = 1973.88$$

5.3. حساب سعر تكلفة المبيعات:

جدول رقم 19: حساب سعر تكلفة المبيعات لشهر أفريل 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

نخالة	سميد 5 كلغ	سميد 25 كلغ	
1973.88	3437.01	3255.01	التكلفة الإضافية
135.95	135.95	135.95	أعباء التوزيع الغير مباشرة
2109.83	3572.96	3390.96	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

حسب الجدول السابق فإن:

سعر التكلفة = التكلفة الإضافية + أعباء التوزيع غير المباشرة.

6.3. حساب النتيجة التحليلية:

لحساب النتيجة التحليلية لشهر أفريل 2023 يجب على المؤسسة حساب كل من هامش الربح الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة والهامش الإجمالي من بيع المنتجات بالإضافة إعداد جدول حسابات النتائج لهذا الشهر.

جدول رقم 20: هامش الربح من إجمالي مبيعات المتاجرة لشهر أفريل (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبالغ
منتجات الألبان	609410.13
زيت 1 لتر	427250
علب مصبرة	210741.37
قهوة	-
سكر	30305
تونة	157983.19
مشروبات	259057.5
خضروات مجففة	228169.71
خميرة	-
شامية	230018.35
زيت 5 لتر	-
ملح + موز	1155.46
إجمالي مبيعات سلع المتاجرة	2154090.71
تكلفة شراء سلع المتاجرة	1773459.01
الهامش الإجمالي	380631.70

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 12.

من الجدول السابق نلاحظ مبيعات المؤسسة من السلع

جدول رقم 21: إجمالي هامش المنتجات المباعة لشهر أبريل 2023. (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبيعات	المشتريات	الهامش
فرينة	604137	498477	105660
سميد 25كلغ	-	-	-
سميد 10كلغ	-	-	-
عجائن	187045.87	145179.64	41866.23
كسكسي	241009.17	161475.91	79533.26
الهامش الإجمالي من بيع المنتجات			227059.49
الهامش الإجمالي من مبيعات سلع المتاجرة			380631.70
إجمالي مبيعات السلع و المنتجات			607691.19

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 12.

من الجدول أعلاه نلاحظ هامش مبيعات كل من المنتجات و سلع المتاجرة.

جدول رقم 22: نتيجة المحاسبة التحليلية لشهر أبريل 2023 (المبالغ: دينار جزائري)

البيان	المبالغ
إجمالي مبيعات السلع و المنتجات	607691.19
إجمالي ربح المبيعات من السميد	2996659.37
الهامش الإجمالي للمبيعات	3604350.56
المنتجات العملياتية الأخرى	2175036.18
الأعباء المالية الأخرى	103115.50
نتيجة المحاسبة التحليلية	5676271.24
صافي الدخل الشهري	5105079.82
الفرق	571191.42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 10،11،12.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن فرق المؤسسة موجب و ذلك باعتمادها على بيع النخالة بشكل رئيسي

النتائج:

بعد الدراسة التحليلية التي قمنا بها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تطبق المؤسسة في حساب تكاليفها طريقة التكاليف الكلية وفقا للأقسام المتجانسة على مستوى الأقسام الرئيسية (التموين، الإنتاج، التوزيع) والفرعية (الإدارة والصيانة) واتخاذ القرار المناسب على مستوى كل قسم؛
 - لم تقم المؤسسة بإنتاج سميد 10كلغ لشهر " فيفري، مارس، أفريل" إلى أنها لم تحقق خسارة كبيرة وذلك باعتمادها على إنتاج كل من سميد 5كلغ و25كلغ وكذلك النخالة؛
 - في شهر " فيفري" كان إنتاج المؤسسة في ثبات حيث كان هامش الربح لهذا الشهر متمثل في (5330568.9) ورغم ذلك فالفرق كان سالب وهذا راجع الثبات النسبي لكل من الإنتاج والمبيعات؛
 - أما في شهر " مارس" فقد كانت النتائج المحققة جد كبيرة حيث كان هامش الربح في هذا الشهر متمثل في (16958309.98) وهذا راجع لعدة أسباب:
 - ✓ أزمة السميد الذي كان بمثابة (دعاية) تجعل المستهلك في طلب متزايد عليه وذلك خوفا من النفاذ؛
 - ✓ دخول شهر رمضان الكريم الذي يجعل المستهلك يشتري السميد بكميات كبيرة وذلك تحضيراً لدخول الشهر (بيع موسمي).
- هذا ما أدى بالمؤسسة إلى رفع وحدات الإنتاج في الوحدة الإنتاجية بوشقوف ب 250ق، والاتصال المباشر بمديرية التجارة و OAIC لتقديم تقرير من أجل الحصول على تعليمة شراء القمح بشكل سريع؛
- اعتمدت المؤسسة في تحقيق هامش ربحها لشهر " أفريل" والمتمثل في (5663584.84) على بيع النخالة بالخصوص وذلك تلبية لمتطلبات أصحاب المواشي الذي ازداد باقتراب عيد الأضحى (الموسمية في البيع).

المطلب الثالث: القرارات المتخذة في المؤسسة

إن المؤسسة في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها ملزمة بالدراسة والتحكم في مختلف تكاليفها عن طريق التكلفة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة، وحسب النتائج التي توصلت إليها المؤسسة قررت ما يلي:

- ارتفاع الطلب يؤدي بالمؤسسة إلى رفع تقرير إلى مديرية التجارة و O A I C وذلك لاتخاذ قرارات و تقديم تعليمات من اجل تزويدها بالقمح؛
 - اعتمدت المؤسسة في حالة ارتفاع الطلب بشكل مفاجئ على نظام عمل (7 أيام) و ذلك من اجل زيادة الإنتاج ليعادل حجم المبيعات؛
 - لاحظت أن سعر البيع بالجملة أقل من البيع بالتجزئة وإلى المستهلك لهذا اصبح من أكبر أهدافها البيع بالتجزئة و إلى المستهلك مباشرة بدل البيع بالجملة؛
 - بيع النخالة بكميات كبيرة نظرا لقيمتها للمواشي خاصة عند اقتراب عيد الأضحى حيث بلغ سعرها الإجمالي (210000) مما أدى إلى زيادة المدخول للمؤسسة حيث أن النخالة أصبحت منتج ؛
 - بعدما أدركت المؤسسة أن الفائدة الأكبر تدخل من التجزئة و المستهلك اتخذ إجراءات بفتح أكبر نقاط بيع؛
 - لاحظت المؤسسة أن السميد الخاص بها لا يكفي لهذا قررت بتنويع مبيعاتها من خلال إحضار سميد، فرينة وعجائن المركبات الأخرى؛
 - إحضار أيضا منتجات كل من DICOPA و NUMIDIA من أجل زيادة المبيعات؛
 - معرفة كيفية عقلنة التكاليف فهي تساعد على مراقبة ما إذا كانت التكاليف موضوعة لفائدة القسم
- أولا؛

- تمكننا من معرفة التكاليف الحقيقية و التكاليف الغير الحقيقية؛
- اتخاذ قرار باستبدال أو شراء آلة جديدة في حالة إذا كانت صيانتها تأخذ مصاريف كبيرة؛
- في حالة وجود عجز في مدخلات شهر ما فإن الإدارة هي من تتخذ القرار لمواكبته، أما إذا كان هناك عجز كبير فإنها ترفع إلى الإدارة العليا هي من تتخذ القرار.

خلاصة

لقد قدمنا في لفصل هذا لمحة تاريخية عن مطاحن مرمورة ومن ثم التعرف على مختلف المصالح وهيكلها التنظيمي، وتطرقنا أيضا إلى تجزئة المؤسسة في تطبيق المحاسبة التحليلية و التي يعد تطبيقها نسبيا مقتصرا على جانب تحميل التكاليف لوضع سعر بيع يغطي التكاليف فقط، وإهمال الأهداف الأخرى التي وجدت من أجلها المحاسبة التحليلية.

وبالتالي تبين أنها لا تهتم بالمحاسبة إلى لهدفين المنافسة وحيارة أكبر حصة في السوق من إرضاء الزبون من خلال النوعية الرفيعة للمنتجات أو الخدمات المقدمة له.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات داخل مؤسسة مطاحن مرمورة - قالمة - تبين لنا أنها من أهم التقنيات في مراقبة التسيير وتقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريته، فهي تمد المؤسسة بالمعلومات من حيث أنها تحلل التكاليف، وذلك بالاعتماد على مختلف الطرق التي ذكرناها سابقا في دراستنا، حيث أنها تطبق الطريقة الكلية أي طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف لمختلف الأقسام، كما تعتبر المحاسبة التحليلية أهم وسيلة في المؤسسة في اتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة كما تسعى لتحقيق أهداف مسطرة.

وإن غياب هذه الأداة التسييرية كان ومزال من أهم الأسباب والمشاكل التي تواجهها المؤسسة لقياس مختلف التكاليف.

➤ اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

المؤسسة تطبق المحاسبة التحليلية من خلال استخدام مجموعة من الطرق والتقنيات، وجدت من خلال دراستي أن المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية، الأقسام المتجانسة وهذا ما يدعم صحة الفرضية.

الفرضية الثانية:

توجد علاقة بين المحاسبة التحليلية و اتخاذ القرار داخل مطاحن مرمورة، هذا ما يحقق صحة الفرضية حيث أن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فعالة في اتخاذ القرارات داخل مؤسسة مرمورة.

الفرضية الثالثة:

لاتخاذ القرار المناسب والرشيد في المؤسسة يجب توفر نظام معلومات يضمن ويتيح لمتخذ القرار المعلومات الصحيحة والدقيقة، بالتالي فهي فرضية صحيحة كون المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية تعتبر أساسا لقيام عملية اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن مرمورة.

الدراسة:

لقد توصلنا من خلال دراستنا إلى بعض النتائج وهي:

• تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الأنظمة التي تعتمد عليها مؤسسة مطاحن مرمورة في حساب تكاليف إنتاجها؛

• تمثل المحاسبة التحليلية أداة فعالة في اتخاذ قراراتها سواء المتعلقة بالإنتاج والإنتاجية أو تلك التي تتعلق بالأقسام.

• بالرغم مما توفره الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف من معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات إلا أن مؤسسة مطاحن مرمورة لم تتوجه نحو تطبيق هذه الأنظمة الحديثة وهذا راجع إلى نقص التأطير والوعي المحاسبي لدى العاملين و الإدارة.

➤ **توصيات الدراسة:**

• وجب على مسيري الوحدة إلى إعادة النظر وتعديل السياسة المتبعة ذلك بإخال نظام محاسبي دقيق وإعادة تأهيل العمال؛

• العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال؛

• يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها؛

• أن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، وفي الوقت المناسب؛

• التنسيق بين المؤسسات والجامعات في ميدان المعلومات ومحاولة الإلمام بكل التطورات الحاصلة على المستويين.

➤ **أفاق الدراسة:**

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المنظمة كونه موضوع مهم جدا، لذلك نوصي بإعادة مثل هذه الدراسة و ذلك باستخدام التقنيات الأخرى و من بينها الحديثة التي لم نتطرق إليها من الجانب التطبيقي و ذلك لان المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية

التي تعتبر طريقة تقليدية تعتمد على الأقسام المتجانسة في حساب تكاليفها، و على هذا الأساس نامل ان يكون موضوع دراستنا قد فتح المجال للقيام بدراسات أخرى تهدف إلى تطوير المكتسبات، ومن بين المواضيع التي نقترحها في دراسات لاحقة ما يلي:

- المحاسبة التحليلية دراسة مقارنة بين مختلف طرق حساب التكاليف- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجزائرية -؛

- مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على اعتماد طرق أكثر حداثة في تقييم مختلف التكاليف.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد بن عبدالرحمان الشميمري، مبادئ إدارة الأعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، الرياض، السعودية، 2004.
2. أمل احمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، مركز دبيونو لتعليم التفكير، الطبعة الثانية، بدون بلد، 2015.
3. ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال محمد مرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، مصر الطبعة الأولى، بدون بلد، 2005.
4. خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية - مدخل اتخاذ القرار، دار اليازوري العلمية للنشر، بدون بلد، 2018.
5. راكان نواف القاضي، أثر العوامل والأساليب المستخدمة في فعالية قرارات الحكام الإداريين، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
6. رضوان محمود عبد الفتاح، صناعة القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2012.
7. طارق عبد الرؤوف عامر، إيهاب عيسى المصري، صناعة واتخاذ القرار، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بدون بلد، 2016.
8. عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001.
9. عباس جواد الركبانويآخرون، اتخاذ القرارات التربوية والإدارية بين الواقع و الطموح، دار امجد للنشر، عمان، الأردن، 2019.

10. عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005.
11. عبدالسلام أبو قحف، إدارة الأعمال مدخل بناء المهارات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2009.
12. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
13. غسان فلاح لمطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
14. لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
15. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الأساليب الكمية في إدارة الأعمال، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017.
16. محمد بن براهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، الأسلوب القويم في صنع القرار السليم، مكتبة العبيكان، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 1997.
17. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بدون بلد، 2012.
18. محمد عبدالرحمان الدوغان، مفهوم نظرية اتخاذ القرارات وأهميتها، جامعة الملك فيصل، السعودية، 2012.
19. محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، بدون بلد، 2001.
20. محمد محرم زينات، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
21. مؤيد عبد الحسن الفضل، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
22. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.

23. ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة ، دار المحمدية، الطبعة الأولى،الجزائر .
24. نجم العزاوي، عبدالله حكمت النقار، استراتيجيات ومتطلبات وتطبيقات إدارة البيئة، دار اليازوري العلمية، بدون بلد، 2015.
25. نوال عبدالكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار امجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
26. هاشم احمد عطية،محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية طبع، مصر، 2000.

المذكرات:

1. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات التسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
2. الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع إسمنت الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف، الجزائر، 2012/2011.
3. مجل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الكوفة، العراق، 2011.
4. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013.
5. حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008.
6. حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس

- الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011/2010.
7. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
8. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.
9. طوابية احمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2002.
10. عماد زوده، مساهمة في تصميم نظام التكاليف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2010/2009.
11. نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء و المديرات، مذكرة ماجستير، كلية التجارية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013.
12. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012.

المطبوعات و المحاضرات:

1. دلفوف سفيان، محاضرة في مادة نظرية اتخاذ القرار، جامعة فرحات عباس سطيف1، كلية العلوم
2. ساسي هادف نجاة، محاضرة نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة، جامعة محمد خيضر - بسكرة - ،
3. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
- ليسانس نظام جديد، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019/2018.
4. مخلوفي نعيمة، مطبوعة محاسبة تحليلية دروس وتمارين، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية
5. نادية مغني، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية الجزء الأول، معدة وفق برنامج السنة الثانية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2023/2022.

المجلات :

1. بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، العدد3، 2010.
2. بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، العدد07، 2016.
3. دلال حطاب، نورالدين زعبيط، دراسة و تقييم أنظمة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، جامعتي قسنطينة 2 أم البواقي العربي بن مهيدي، الجزائر، المجلد 7، العدد1.
4. عبدالشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، المجلد 14، العدد2، 2012.
5. عميروش عربان، بوسبعينتسعديت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية - دراسة تطبيقية على مؤسسة SARL SPRO TRAP - ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، المجلد 10، العدد 3، الجزائر، 2019.
6. محمد فكري محمد، أثر الثقافة التنظيمية على عملية اتخاذ القرارات " دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، بمعهد الجزيرة العالي للحاسب الآلي ونظم المعلومات الإدارية بالمقطم، مصر، 2019.

الملتقيات:

1. سليمة طبائبية، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة قالمة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر.

كتب باللغة الأجنبية:

1. Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique** , Sans édition.
2. Henri Culman, **La Comptabilité Analytique** , éditions Bouchenne , Cinquième édition , Algérie, 1993.
3. Jee Nicholson, **Cost Accounting** , New York , The Ronald Press Company.

محاضرات باللغة الأجنبية:

1. Badr-Eddine Benbouzid , cours de comptabilité analytique , université mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou.

الملاحق

ملحق رقم 02

GROSSISTES				DETAILLANTS				CONSUMMATEURS				
reference	5525 kg	57 24kg	55 10 kg	55 05 kg	5525 kg	57 24kg	55 10 kg	55 05 kg	5525 kg	57 24kg	55 10 kg	55 05 kg
ventes	4180	300	0,00	0,00	7 800,00	000,00	0,00	0,00	933,50	30,00	0,00	88,00
charges	86,79	-163,30	0,00	0,00	288,90	-13,30	0,00	0,00	596,00	186,50	0,00	0,00
benefice	313 977,00	-48 930,00			2 257 901,00	-10 973,00	0,00	0,00	547 874,15	5 607,00	0,00	0,00
total \$				3 024 705,15								

GROSSISTES				DETAILLANTS				ONAB				
reference	55 50 kg	55 50kg	55 10 kg	55 05 kg	55 50 kg	55 50kg	55 10 kg	55 05 kg	55 50 kg	55 50kg	55 10 kg	55 05 kg
ventes	1380				2 456,00				850,00			
charges	88,71				288,71				411,29			
benefice	122 419,80				703 297,26				0,00			
				825 717,36								

cooperatives				elevans							
reference	55 50 kg	55 50kg	55 10 kg	55 05 kg	55 50 kg	55 50kg	55 10 kg	55 05 kg			
ventes	2 598,00	281,00			134,00			118,00			
charges	-211,29	-411,29			2 000,00			500,00			
benefice	-568 931,42	-116 395,07			268 000,00			59 000,00			
				-338 326,49							

benefice ventes 3 612 166,02

اطلاق رقم 03

LIBELLE	SIEGE	U/PC	HELMONIS	BOUCHEGOUF	TOTAL CIC
Charges d'affaires	0,00	43 383 405,33	32 559 702,80	78 143 108,33	
Ventes de marchandises		3 449 709,33	2 464 255,61	5 914 024,94	
Ventes Produits Fines		42 133 636,20	30 095 447,19	72 229 083,39	
Ventes Produits Leger-Grain			0,00	0,00	
Prestation de Services			0,00	0,00	
Autres Ventes			0,00	0,00	
Le gérant et autres produits fins et en cours		401 643,99	-139 217,19	262 626,80	
Provision sur immobilisable			0,00	0,00	
Subventions et exploitation	0,00		0,00	0,00	
Cession liner Unité	0,00	-2 380 515,85	-415 576,30	-2 805 092,15	
LA PRODUCTION DE L'EXERCICE	0,00	43 595 733,67	32 004 909,31	75 600 642,98	
Activité commerciale	45 775,00	33 237 121,79	24 822 533,93	58 105 480,72	
Services extérieurs et autres consommateurs	448 820,90	630 082,90	187 605,33	1 266 488,23	
LA CONSOMMATION DE L'EXERCICE	494 595,90	33 867 183,79	25 010 139,26	59 179 918,97	
LA VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (P-M)	-494 595,90	9 728 549,88	6 994 770,03	16 226 726,01	
Charges de personnel	1 799 944,14	4 008 146,87	4 263 076,68	10 073 167,69	
Impôts, taxes et versements assimilés	1 300,00	61 941,38	36 964,00	100 205,68	
LA DEDUCTION BRUT D'EXPLOITATION	-2 295 840,04	5 658 461,93	2 692 729,35	6 055 351,24	
Autres produits opérationnels	31 284,00	570 000,00	0,00	601 284,00	
Autres charges opérationnelles	0,00	15 534,08	0,00	15 534,08	
Déductions aux amortissements	60 137,65	729 612,04	485 863,78	1 279 612,67	
Déductions aux Provisions	0,00	0,00	0,00	0,00	
Report sur gains de valeur et provisions	0,00	0,00	0,00	0,00	
LA RESULTAT OPERATIONNEL	-2 324 691,69	5 483 315,81	2 206 865,57	5 365 487,49	
Produits financiers	0,00	0,00	0,00	0,00	
Charges financières	0,00	0,00	0,00	0,00	
LA RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00	0,00	0,00	
LA RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (Y-V)	-2 324 691,69	5 483 315,81	2 206 865,57	5 365 487,49	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		0,00			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	31 284,00	44 165 733,67	32 004 909,31	76 201 926,98	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 355 977,89	58 682 417,86	29 798 683,74	70 836 439,49	
LA RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-2 324 693,89	5 483 315,81	2 206 865,57	5 365 487,49	
Eléments extra-ordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	0,00	0,00	
Eléments extra-ordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	0,00	0,00	
LA RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	0,00	0,00	
LA RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-2 324 693,89	5 483 315,81	2 206 865,57	5 365 487,49	



بن سواد

(Handwritten signature)

الملاحق رقم ٥٤

produits livrés	940 151,57
huile O1	4 341 200,00
consommés	147 398,54
café	
sucré	22 040,00
boissons	86 722,62
liquides secs	331 009,28
beurre	
charnia +PSG	40 071,67
huile O51	
self-service	10 273,11

total ventes marchand	5 918 868,74	achats consommé march	5 365 652,08	marge marchand	543 216,66
CH jahi	78 143 108,34				

0,01

	achat	ventes	marge		total marchand
farine	522 889,00	629 610,00	106 720,00		
semoules 25 kg	1 548 500,00	1 720 000,00	172 000,00		
semoules 20 kg	0,00	0,00	0,00		
patés	307 770,14	507 128,51	119 358,37		
consoues	255 337,24	383 101,09	125 763,85		
		marge produi	523 902,22		1 087 118,88

à ventes + marge marchand	4 099 288,99
résultats comptes analytique	5 300 568,90
résultats net de l'exercice	5 365 487,68
	-64 918,99
exercice finit utile	2 805 092,15

الملاحق رقم 05

Tableau de répartition des charges indicatives:

mois 2023 MERIDOURA GUYANA

Désignation	montant retenu à partir du VCA	SECTION A&B			SECTION B&C&D&E				distribution
		abat	majoré	appel	électrique	protection incendie	protection	distribution	
répartition indicative des charges indicatives:									
Partenariat communale	1 440 934,56	57 014,05	61 946,21			594 459		341 825	
CLC DE REPARATION	289%	7%	0%	0%		62%		20%	
SERVICE	688 837	303 394	97 712			158 041		334 500	
CLC DE REPARATION	16%	46%	12%	0%		22%		30%	
Tras de personnel	10 206 327	3 823 269	588 944	102 063		4 587 648		1 594 400	
CLC DE REPARATION	160%	27%	0%	7%		42%		15%	
loges	69 282	7 000				4 110		57 852	
CLC DE REPARATION	160%	10%				0%		80%	
Tras finances	13 594	14 440						1 124	
CLC DE REPARATION	100%	70%		29%		642 234		142 824	
Abatisme aux aménagements	1 294 980	1 38 118	41 410			74%		11%	
CLC DE REPARATION	100%	11%	2%	0%		6 150 206		2 539 546	
Assemblage pré-répartition primaire	13 648 954	4 393 144	800 366	102 326					
			Majorité						
répartition secondaire		abat	4 393 144	87 555		3 678 473		603 074	
		clé de répartition	100%	2%	0%	84%		54%	
		majoré	804 566			723 829		83 847	
		clé de répartition	200,00%	0,00%		90,00%		10,00%	
		Montant après répartition secondaire		399 934		10 559 909		2 060 308	
		clé de répartition		81 442		91 860		24 732	
		clé de répartition de la section		5,3%		294,59		83,48	

Mécanisme mois 2022

TRIBUTATION mois 2022

PRODUCTION mois 2022

VENTES mois 2022

MD	35 442
UT	0
DT	15590
MD	
MANUTEN	
SPROVISION	24 732

calcul des coûts d'achat des biens:

MD	2280	3,38	2 285,36
MD <td>0</td> <td>-</td> <td>-</td>	0	-	-

CLC - COÛT DE LA FORCE VIVAC

CLC - COÛT DE LA FORCE VIVAC

CLC - COÛT DE LA FORCE VIVAC

CLC - COÛT DE LA FORCE VIVAC

2 842,39

اطلاق رقم 06

rebrigue	GROSSISTES					DETAILLANTS					CONSOMMATEURS					
	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg
ventes	4130	70			12 870,00	730,00			4 675,00	113,00	0,00		375,0			
marge	305,82	55,82	0,00	0,00	505,82	205,82			805,82	405,00	0,00		623,8			
benefice	1 263 036,60	1 907,40			6 500 903,40	150 248,80			3 806 044,90	46 878,00	0,00		233 932,5			
total 5																
11 812 993,00																

rebrigue	GROSSISTES					DETAILLANTS					CNAB					
	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS
ventes	1280				3 632,00					880,00						
marge	480,54				600,54					72,72						
benefice	504 580,40				2 169 150,48					0,00						
2 673 890,88																

rebrigue	cooperatives					eleveurs						
	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBULR	DECHTS
ventes	4 536,00	1 562,00			196,00				149,00			
marge	100,54	72,72			2 000,00				500,00			
benefice	466 049,44	113 588,64			392 000,00				74 500,00			
1 036 138,08												

benefice ventes 15 522 919,96

08
الطابق ٥٠٠

b ventes + marge p+merch	16 253 806,83
résultats compte analytique	16 958 309,98
résultats net de l'exercice	16 334 648,03
cessoin inter unité	623 661,95
	-857 600,00

produits laitiers	768 216,81			
huile 01 l				
conserves	437 376,35			
café				
sucré	87 590,00			
boissons	231 966,68			
légum secs	596 059,54			
levures				
charnia +PSG	14 679,00			
huile 05 l	1 677 200,00			
sel+banane	18 424,37			
total ventes marchand	3 831 512,75	achats consommé merch	3 444 416,14	
CH juin	116 024 028,64		marge merchnd	387 096,61
	-0,01			

	achat	ventes	marge	
farine	207 109,00	244 831,50	37 722,50	
semoules 25 kg	644 400,00	716 000,00	71 600,00	
semoules 10 kg	0,00	0,00	0,00	
pates	302 726,23	391 357,79	88 631,56	
couscous	296 090,39	441 926,60	145 836,21	
		marge produ	343 790,26	total march+prod
				730 886,87

الملحق رقم 1

rebrigue	GROSSISTES					DETAILLANTS					CONSUMMATEURS					
	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg	SS25 kg	SC 25kg	SS 10 kg	SS 05 kg
ventes	9610	90			2 805,00	120,00			335,75	15,75	0,00		104,10			
marge	100,04	-140,96	0,00	0,00	309,04	9,04			609,04	209,04	0,00		427,04			
benefice	1 047 874,40	-12 686,40			866 857,20	1 084,80		0,00	204 485,18	3 292,38	0,00		44 454,86			
total \$					2 155 362,42											

rebrigue	GROSSISTES				DETAILLANTS				ONAB			
	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBLUR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBLUR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VRAC	GRIBLUR	DECHTS
ventes	2910				806,00					983,00		
marge	190,17				390,17					-85,13		
benefice	553 394,70				314 477,02				0,00	-83 682,79		
total \$					784 188,93							

rebrigue	cooperatives				eleveurs			
	PSF 50 kg	PSF VERC	GRIBLUR	DECHTS	PSF 50 kg	PSF VERC	GRIBLUR	DECHTS
ventes	2 826,00	760,00			176,00			135,00
marge	-109,83	-85,13			2 000,00			500,00
benefice	-310 379,58	-64 698,80			352 000,00			67 500,00
total \$					44 421,62			

benefice ventes **2 983 972,97**

GRUPE AGRODIP - EPENPA FILIALE CEREALIS CONSTANTINE
CIC MERMOURA - GUEMMA

COMPTE DE RESULTAT/MATIERE MOUS D'AVRIL 2021

المحقق رقم 1

LIBELLE	SEGE	HELOPOLES	BOUCHEGOUJ	TOTAL CIC
Charges d'effluents	0,00	31 827 286,82	15 803 993,94	67 631 280,76
Ventes de marchandises		1 400 503,76	523 568,57	1 924 072,33
Ventes Produits Finis		30 426 783,06	15 282 427,37	65 709 210,43
Ventes Produits Non-Croisés				0,00
Prelevement de Services				0,00
Autres Ventes				0,00
Fortification stocks produits finis et en cours		8 923 496,42	7 623 216,06	16 546 712,48
Productions immobilisables				0,00
Subventions d'exploitation				0,00
Cession Inscr. Unida	0,00	-1 290 094,12	-399 135,43	-1 689 229,55
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	0,00	39 462 689,12	43 030 076,57	82 492 765,69
Autres consommés	70 624,20	31 538 592,81	14 437 207,16	66 600 524,17
Services extérieurs et autres consommations	401 977,70	291 160,60	211 613,33	904 962,03
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	472 401,90	31 829 753,41	34 649 120,49	66 991 286,22
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	-472 401,90	7 632 935,71	8 380 956,06	15 591 479,47
Charges de gestionnel	2 265 512,04	1 811 705,06	5 008 290,93	11 165 707,63
Impôts, taxes et versements assimilés	40 200,00	23 500,79	7 613,00	71 313,79
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-2 778 132,94	3 775 822,86	3 264 716,13	4 262 299,89
Autres produits opérationnels	0,00	631 980,92	1 523 055,26	2 175 036,18
Autres charges opérationnelles	1 000,00	100 115,50	0,00	1 01 115,50
Dotation aux amortissements	60 034,52	699 121,33	409 894,06	1 229 049,91
Dotation aux Provisions	0,00	0,00	0,00	0,00
Reprise sur réserves de valeur et provisions	0,00	0,00	0,00	0,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-2 841 167,46	3 628 375,95	4 317 871,33	5 105 079,82
Produits financiers	0,00	0,00	0,00	0,00
Charges financières	0,00	0,00	0,00	0,00
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	-2 841 167,46	3 628 375,95	4 317 871,33	5 105 079,82
Impôts exigibles sur résultats ordinaires				0,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	40 114 678,64	44 554 131,81	84 667 801,87
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 841 167,46	34 498 294,69	40 215 506,50	79 563 722,65
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-2 841 167,46	1 628 375,95	4 317 871,33	5 105 079,82
Effets des retraitements (charges) (à préciser)	0,00	0,00	0,00	0,00
Effets des retraitements (charges) (à préciser)	0,00	0,00	0,00	0,00
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-2 841 167,46	1 628 375,95	4 317 871,33	5 105 079,82

الملاحق رقم 1

produits laitiers	609 410,13
huile 01 l	427 250,00
conserves	210 741,17
café	
sucré	30 305,00
thon	157 989,19
boisson	259 067,50
liquem secs	228 160,71
levures	
chambr +PSG	230 018,35
huile 05 l	
sel+benzane	1 155,46

total ventes marchand	2 154 090,71
CH juin	67 633 282,75

achats consommé march	1 773 459,02
marge marchand	380 631,70

b ventes + marge p+ marchand	3 591 664,15
résultats compte analytique	5 663 584,84
résultats net de l'exercice	5 105 079,82
croisain inter unité	558 505,02
	-1 689 220,55

	achet	ventes	marge	total march+prod
farine	498 477,00	604 137,00	105 660,00	
semoules 25 kg	0,00	0,00	0,00	
semoules 10 kg	0,00	0,00	0,00	
pates	145 179,64	187 045,87	41 866,23	
consours	161 475,91	241 009,17	79 533,26	
marge produ			227 059,49	507 691,19

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة كونها تقنية من بين تقنيات التسيير الضرورية التي أصبحت أداة هامة لنجاح المؤسسات الاقتصادية، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات المناسبة، فمن خلال المعلومات التي تقدمها، تسهل على المسير اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، مما يسمح لها ضمان مركزها في السوق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، اتخاذ القرارات، المؤسسة الاقتصادية.

Summary :

This study aims to demonstrate the role of analytical accounting in the enterprise as it is one of the necessary management techniques that has become an important tool for the success of economic enterprise, This goal was achieved by identifying the extent to which analytical accounting contributes to making appropriate decisions, Through the informations it provides, it facilitates for the manager to make decisions related to the activity of the enterprise, which allows it to guarantee its position in the market.

Key words : Analytical accounting , Decision making, Economic enterprise.