جامعة يحي فارس –المدية–
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة بعنوان:

واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر
دراسة حالة: مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في قسم العلوم الاقتصادية
تخصص " مالية و بنوك "

من إعداد الطالبتين:
- مخلوفي امينة
- بن يحي حسينة

تحت إشراف الأستاذ:
شبوطي حكيم

لجنة المناقشة

أ/ بوشوك عزالدين	جامعة المدية	رئيسا
د/ شبوطي حكيم	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
أ/ بوسهوة النذير	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

تمهيد الفصل:

إن عملية التسيير لكل مؤسسة تمر حتما على المحاسبة باعتبارها المصدر الأول والأساسي للمعلومات، ومن دونها تجرد المؤسسة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة والفعالية.

حيث أنه إذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول، نظرا لما تهدف إليه من تقديم قوائم مالية في نهاية كل دورة، حيث أنها لا تعطي في نهاية السنة نتيجة إجمالية بينما تحتاج المؤسسة إلى معرفة النتائج الجزئية حسب كل منتوج، حسب كل منطقة جغرافية، وحتى حسب كل زبون.

ولمواجهة النقائص التي تتميز بها المحاسبة العامة، أنشئت المحاسبة التحليلية التي تعرف كذلك بالمحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة، ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف ومازالت تلعب دورا أساسيا في كيفية تسيير المؤسسة، وعلى أساس المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية يمكن اختيار الحلول المثلى والمناسبة للمؤسسة.

لهذا سنحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على نشأة المحاسبة التحليلية وتحديد المفاهيم الأساسية لها:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني: دراسة نظرية التكاليف في المؤسسة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أ أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى إلى ظهور نقص دفع المسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل.

فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

المطلب الأول. نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها: سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها وهما كالتالي:

الفرع الاول. نشأة المحاسبة التحليلية:

لقد نشأة المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي[1] .

ويمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى[2]:

أولا. المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية.

أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ثانيا. المحاسبة التحليلية المعاصر: المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى

[1]- D/ Solomon's, the historical development of costing ED London 1952 p04.

[2] – بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998،ص-ص:7-8.

أنواعها "تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة" لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مرد وديتها.

الفرع الثاني. ماهية المحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا 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 بنشاط المؤسسة.

أولا. التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة التحليلية: لقد عرفت المحاسبة التحليلية ثلاث مراحل في تطور مفهومها عبر التاريخ وهي[1]:

1- **محاسبة التكاليف:** نجد في هذه المرحلة أن الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر سنة 1994 على يد الايطالي **ليك باسيوني**، تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصرت على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف إذ أن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

2- المحاسبة الصناعية: في فترة (1600-1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب **جون كولنز** الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وكذلك كتاب **روجر كوانورت** حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة.

فهي إذن أداة تسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات وأداة تساعد في اتخاذ القرار على أساس النتائج المتحصل عليها من خلال الفحص والتحليل.[2]

3- المحاسبة التحليلية للاستغلال: إذ أنها توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929 ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية، مما تقدم يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية ليست وليدة القرن20 بل أن جذورها تمتد إلى عدة قرون سابقة.

---

[1]- مليكة حفيظ شباكي، المحاسبة التحليلية، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2002، ص-ص: 9-10.

[2]- جودي بو عمرة، مكانة المحاسبة التحليلية في تفعيل نظام المعلومات داخل المؤسسة، مذكرة ماجيستير، علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008، ص45.

ثانيا. مفهوم المحاسبة التحليلية: يمكننا إعطاء مجموعة من التعاريف التي وردت في كتابات الباحثين وهي كما يلي[1]:

التعريف الأول: 'إن المحاسبة التحليلية هي امتداد للمحاسبة المالية حيث تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير'

التعريف الثاني:' المحاسبة التحليلية تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل والتحديد، وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، والقطاعات والأقسام والعمليات، ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع'

التعريف الثالث: ' تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعدد المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف المحاسبة التحليلية عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتماما بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، بينما تولي الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة'

تعريف شامل: من خلال مختلف التعاريف التي تطرقنا لها يمكن استنتاج تعريف شامل حيث يمكن القول أن:

' المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى، كذلك تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات، كما انها تساعد على تحديد المشاكل والانحرافات وتصحيحها ومقارنة النتائج المقدرة مع الحقيقية ومن ثم الوصول الى هدف المؤسسة'.

المطلب الثاني. علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبات الأخرى وهي كالتالي[2]:

الفرع الاول. العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

تركز المحاسبة الإدارية على مساعدة الأطراف الداخلية عن طريق تقديم تقارير تشمل المعلومات المالية والكمية التي تساعد الإدارة على تحقيق أهداف التنظيم.

[1] – بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص–ص: 9-10.

2–زينات محمد محرم ، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2005، ص11.

ولذلك فإنها تهتم بالأهداف الثلاثة الأولى لنظام المحاسبة التحليلية، ويتعين ملاحظة أن المحاسبة الإدارية غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير الداخلية.

تهتم المحاسبة المالية بإعداد التقارير المالية عن نتائج نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة، ومركزها المالي في لحظة معينة للمستخدمين الخارجيين، ولذلك فهي معنية بالهدف الرابع لقياس التكلفة. وتتقيد المحاسبة المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحدد هذه المبادئ أساس قياس التكلفة وهو مبدأ التكلفة التاريخية فهي تركز على ما حدث في الماضي.

وكذلك أن تكون المعلومات المالية محددة بالمعلومات التي تخص المنشأة بطريقة إجمالية، مع الإشارة الجانبية إلى العمليات الخاصة بخطوط الإنتاج، أو الأقسام الفردية، إذا كان ذلك مفيدا لمستخدمي القوائم المالية.

يتضح ذلك أن بيانات ومعلومات المحاسبة التحليلية ذات أهمية خاصة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وتتركز العلاقة بينهم في توفير المحاسبة التحليلية البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تعد من مخرجات نظام المحاسبة المالية.

وكذلك تمد المحاسبة التحليلية المحاسبة الإدارية بالبيانات والمعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء.

الفرع الثاني. العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة: تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية كما أن هذه الأخيرة تمد المحاسبة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الدورة مثل كمية وقيمة المواد...الخ، وبالرغم من هذه العلاقة إلا أنه يوجد أوجه شبه وأوجه اختلاف بينهما ونذكر من بينها ما يلي[1]:

أولا. أوجه الشبه: وهي كالتالي:

- تحلل المحاسبتان تسيير المؤسسة؛
- تعالج كلتا المحاسبتين نفس المعطيات ويتوصلان إلى نتيجة واحدة؛
- يتبعان نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر.

ثانيا. أوجه الاختلاف: وتنقسم إلى:

1- **من حيث الهدف:** المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى نتائج أعمال السنة سواء كانت ربح أو خسارة وتساهم في إعداد الميزانية الختامية...الخ.

[1]- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص11.

أي المحاسبة العامة هدفها مالي أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد نتيجة كل منتوج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.

2- **من حيث الزمن:** المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية أي أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم بما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع...الخ طبقا لمبدأ الحيطة والحذر لن يأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع.

أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.

3- **من حيث المعلومات:** المحاسبة العامة تستمد معلوماتها منSCF، بينما المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومعلومات أخرى.

4- **من حيث الاستعمال:** المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين لأنها إلزامية من الناحية القانونية، بينما المحاسبة التحليلية يستعملها المسيرون لأنها تفيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.

5- **من حيث المستفيد:** المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردين والزبائن والمقرضين.

أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.

6- **من حيث الحسابات:** المحاسبة العامة حساباتها مستمدة منSCF وتسجل طبيعتها (مصاريف، إيرادات)، حسب أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف "6" في SCF.

7- **من حيث النفقات:** المحاسبة العامة نفقاتها خارجية من الموردين، البنك...الخ.

أما المحاسبة التحليلية فنفقاتها داخلية لان نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة.

جدول رقم 1: العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

الطبيعة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من وجهة نظر القانون	إجبارية- قانونية	اختيارية- ضرورية
من وجهة نظر المؤسسة	إجمالية	تفصيلية
الأفاق(الفترة المدروسة)	الماضي	الحاضر- المستقبل
الأهداف	مالية- ضريبية	اقتصادية- تسييرية
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية
ترتيب المصاريف	حسب طبيعتها	حسب الغاية
المستعملون	الغير+ الإدارة	مسيرو المؤسسة
الأنظمة	دقيقة	سريعة وملائمة
البيانات	نقدية	نقدية وكمية
القواعد	صلبة وطبيعية	مرنة

المصدر: ناصر دادي عدون ،مرجع سابق،ص 13.

من خلال هذه الفروقات نلاحظ أن المحاسبة العامة لا تهتم بكامل الجوانب التي تساعد الإدارة والمسيرين على تقييم نشاط المؤسسة بشكل دقيق ولذلك اقتضت الضرورة إيجاد نظام جديد يقوم بتغطية احتياجات الإدارة ويشمل كل النقائص التي لم تتطرق إليها المحاسبة العامة، وظهرت المحاسبة التحليلية التي تعتبر تطورا وامتداد للمحاسبة العامة وخطوة جديدة للفكر المحاسبي لتكون التقنية الوحيدة التي تقوم بدراسة تفصيلية لنشاط المؤسسة والتي يمكن الاعتماد على نتائجها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث. وظائف المحاسبة التحليلية وأهدافها: تطرقنا في هذا المطلب إلى وظائف المحاسبة التحليلية ومختلف أهدافها.

الفرع الاول. وظائف المحاسبة التحليلية: يجب على المحاسب القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي مستخلصة من تعريف المحاسبة التحليلية التي تقوم بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ومن بين هذه الوظائف نذكر[1]:

أولا. الوظيفة التسجيلية: تتمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت أي جهة تبريرا لأي تكلفة.

ثانيا. الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

ثالثا. الوظيفة التفسيرية والإخبارية: بعد القيام بتسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتواصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.

ولتطبيق هذه الوظائف نتبع المراحل التالية[2]:

1- **مرحلة جمع البيانات:** للمحاسبة التحليلية مصدران أساسيان للقيام بهذه المرحلة وهما:

- **المحاسبة العامة:** وتتمثل في أعباء الإنتاج وأعباء الاستغلال (ح/62 إلى ح/ 68).
- **معلومات أخرى:** مثل العناصر الإضافية، الأعباء غير المعتبرة...الخ.

2- **مرحلة التصفية والتحليل:** تتم هذه المرحلة كما يلي:

- إعادة توزيع الأعباء بحسب طبيعتها على مختلف الأقسام.
- تحديد الطريقة التي يتم على أساسها حساب سعر التكلفة مثل طريقة التكلفة الحقيقية أو طريقة التكلفة المتغيرة...الخ.
- تحديد الفترة المعتبرة للتوزيع.
- تحديد فترة التكاليف باعتبارها شهر أو شهرين...الخ.

[1]- صالح رزق ، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص-ص: 32-33.

[2]- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1999، ص01.

3- **مرحلة حساب وتحليل التكاليف:**

- على أساس الوحدات المنتجة أو الطلبيات.
- على أساس الأقسام والوظائف.

4- **مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي:** تعتبر هذه المرحلة خلاصة للمراحل السابقة ويتم خلالها ما يلي:

- التخطيط والبرمجة وذلك من خلال الاعتماد على النتائج المتوصل إليها في المراحل السابقة.
- مراقبة تسيير المراكز.
- اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني. أهداف المحاسبة التحليلية: هناك عدة تصنيفات لأهداف المحاسبة التحليلية نذكر منها[1]:

- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الأعمال؛
- المتابعة المستمرة لحركة المخزونات؛
- تحديد النتائج الجزئية والعامة لكل قسم من أقسام المؤسسة؛
- توجيه القائمين على الإدارة على ضوء النتائج المتوصل إليها؛
- الرقابة المستمرة للتكاليف واتخاذ القرارات في الوقت المناسب ومحاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى لها.
- التخطيط ووضع إستراتيجيات مستقبلية؛
- الدراسة الميدانية والتوقعات التقديرية للتكاليف.

هناك تصنيف أخر لأهداف المحاسبة التحليلية هو كالتالي[2]:

أولا. حساب التكاليف: فبحسابها للتكاليف والتكلفة النهائية تساعد المحاسبة التحليلية على:

- تقييم المخزون باستخدام الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية حساب النتائج؛
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة ابتداء من التكلفة النهائية لتتمكن المؤسسة من تحقيق الربح.

ثانيا. مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال: توجد مصالح مختلفة تؤدي وظائف محددة في إطار نشاطات وعمليات المؤسسة حيث تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد:

- التكاليف على مستوى الوظائف، النشاطات و وسائل الاستغلال؛

[1] - بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص6.

[2] - لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجيستير، جامعة قسنطينة،2006، بدون صفحة.

- التكلفة النهائية والنتائج حسب كل نشاط.

كما أن مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال ترتكز أساسا على المقارنة بين:

- التكاليف الحقيقية المسجلة (التكاليف التاريخية)؛
- التكاليف التقديرية(المحددة مسبقا).

و لهذا تلعب المحاسبة التحليلية دور أساسي في المؤسسة لمتابعتها للموازنات التقديرية(تخطيط العمليات).

ثالثا. متابعة مراحل تطور المردودية واتخاذ القرارات الرشيدة: المحاسبة التحليلية تسمح بدراسة المردودية على مستويات مختلفة(ورشات، طلبيات، استثمارات، أقسام، فروع إنتاج ...) حيث أن المعرفة المعمقة لمختلف مراحل مردودية أقسام المؤسسة تسمح باتخاذ القرارات الموضوعية التالية:

- تسريع وتيرة نشاط المؤسسة أو البحث عن نشاطات أخرى؛
- التخطيط للموارد النادرة، مصادر التمويل، يد عاملة مؤهلة، مواد أولية.

رابعا. إعداد التقارير الدورية: حيث تعتبر من أهم أهداف المحاسبة التحليلية حيث تقدم تقارير عن النشاط من أجل تحديد نقاط القوة والضعف فيه .وكذلك تقوم بتزويد الإدارات بمختلف البيانات، وكميات الإنتاج والطاقات المشغلة وغير المشغلة، أو مختلف المعدلات الخاصة بالإنتاج و التكاليف وهذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم[1].

المبحث الثاني: دراسة نظرية للتكاليف في المؤسسة

تتميز التكلفة بأنها مفهوم مبسط يسهل فهمه، ولا يختلف هذا المفهوم من دولة للأخرى إلا أن هذا لا يعني أن التكلفة يكون مضمونها واحدا في جميع الحالات، ويتحدد مضمون التكلفة وأسس قياسها في ضوء الغرض من قياسها[2] .

المطلب الأول. مفهوم التكاليف وسعر التكلفة: يعالج هذا المبحث كل ما يتعلق بالتكلفة وذلك بتعريفها وتحديد سعر التكلفة.

الفرع الاول. تعريف التكلفة: تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين، حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من اجله والمجال الذي أستخدم فيه، ويمكن تعريفها كما يلي[3]:

[1] – لخضاري صالح، مرجع سابق، بدون صفحة.

[2] - زينات محمد محرم، مرجع سابق، ص31.

[3] – مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجيستير، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2006،ص27.

التعريف الأول: التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.

التعريف الثاني: عرفها المخطط المحاسبي الفرنسي على أنها: مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي.

التعريف الثالث: تعتبر التكلفة من منظور المحاسبة المالية" عن مقدار التضحية التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس(مواد, ألآت, بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور, إضاءة, إيجار...) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر. كما يمكن قياس التضحية وتحديدها بمقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب"[1].

ومن هنا يمكن نستخلص أن التكلفة يمكن أن تتخذ عدة أشكال وأن تحسب عبر عدة مستويات، وهذا يتوقف على نوع النشاط الذي تقوم به المؤسسة من جهة، وعلى نوع المنتوج الذي تقدمه للزبائن من جهة أخرى.

ويبقى المبدأ في حساب التكاليف هو الاعتماد على التقسيم الكلاسيكي للمؤسسات إلى تجارية وصناعية[2].

الفرع الثاني. خصائص التكلفة: حسب المخطط المحاسبي العام(PCG) لسنة 1982 تعرف التكلفة عن طريق ثلاث خصائص مستقلة بعضها عن البعض الآخر هي : حقل التطبيق، زمن الحساب، المحتوى[3].

أولا. حقل تطبيق التكلفة: إذا كانت التكلفة عبارة عن مجموعة أعباء، فإنها يمكن أن تطبق على عدة وحدات مختلفة يمكن إبرازها في: الوظيفة الاقتصادية، وسائل الاستغلال، نشاط الاستغلال و المسؤولية.

ثانيا. محتوى التكلفة: بالنسبة لدورة الاستغلال يمكن أن تحسب التكاليف، إما بإدماج جميع أعباء المحاسبة العامة و/أو بدون تعديل أو إضافة، وإما بإدخال جزء فقط من هذه الأعباء .في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية، وفي الحالة الثانية نتكلم عن التكاليف الجزئية.

ثالثا. زمن حساب التكلفة: يمكن أن تحسب التكاليف بعد نهاية النشاط، وتسمى عندئذ التكاليف الحقيقية، كما يمكن أن تحسب قبل وأثناء الاستغلال وتسمى عندها التكاليف المحددة مسبقا (معيارية، تقديرية توقعية).

---

[1] – خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر الطبعة الأولى، ص 34.

[2] – درهون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة دكتوراه، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 39.

[3] – لخضاري صالح، مرجع سابق، بدون صفحة.

مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية للتعرف على مسببات أي تغير في التكاليف (انحراف عما هو مسطر)، وتحديد تلك المسببات هو الذي يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب وتقييم النجاعة الداخلية للمؤسسة[1].

الفرع الثالث. تعريف سعر التكلفة: هناك عدة تعاريف لسعر التكلفة هي كالتالي[2]:

أولا. سعر التكلفة: هو التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه.

ثانيا. حسب المخطط المحاسبي العام: هي مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي.

ثالثا. يقصد بسعر التكلفة لنموذج أو خدمة معينة مجموع التكاليف التي يكلفها هذا المنتوج أو الخدمة من بداية الإنتاج حتى المرحلة النهائية وهذه التكاليف محسوبة على أساس الأعباء الفصلية للاستغلال والتي تشمل:

- تحليل استهلاك المواد؛
- تحليل مصاريف المستخدمين؛
- توزيع الأعباء.

رابعا. حساب سعر التكلفة: ويمكن حساب التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:

1- سعر التكلفة حسب المؤسسات التجارية

سعر التكلفة= تكلفة شراء البضاعة المباعة+ مصاريف التكاليف المباشرة وغير المباشرة

2- سعر التكلفة حسب المؤسسة الإنتاجية

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج المنتوجات > المباعة+ مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

المطلب الثاني. عناصر التكاليف: يمكن تقسيم العناصر المكونة للتكاليف إلى[3]:

أولا. المواد الأولية: تشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين سلعة وهذا العنصر يشكل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات مثل: القطن والصوف في صناعة المنتوجات، والأخشاب في صناعة الأثاث وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية أو قد تكون المواد المستخدمة في إنتاج السلعة من المواد نصف المصنعة كالحديد مثلا أو قد تكون مواد تامة الصنع يجري تجميعها ويتطلبها إتمام المنتج النهائي، كالغراء في صناعة الأثاث أو أنها تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل: مواد الصيانة، زيوت التشحيم والوقود.

---

[1]- DORIATH, B., Comptabilité de gestion, Ed. Dunod, Paris, 1999, p. 4.

[2]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص28.

[3]- حمد علي قاسي، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ليسانس، فرع محاسبة، جامعة المدية، 2007، بدون صفحة.

ثانيا. العمل المباشر: يعتبر العمل المباشر من أهم عوامل الإنتاج فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار والتخطيط والتوجيه والرقابة بقصد الوصول إلى أقصى كفاية إنتاجية، وتكلفة عنصر العمل هي مجموع الأمور التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب ومكافآت وضمانات اجتماعية.

ومما تجدر الإشارة إليه أن عنصر العمل المباشر يتميز بعدة عناصر تجعله مختلفا عن عنصر المواد وهي:

- لا يخلو أي نشاط صناعي من عنصر العمل في جميع نواحي الإنتاج والبيع والإدارة؛
- يتخذ عدد ساعات العمل كمقياس للكفاية الإنتاجية وكلما زاد عدد الوحدات المنتجة من خلال تلك الساعات كان دليلا على زيادة الكفاية الإنتاجية؛
- يؤثر عنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى فزيادة ساعات العمل تؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية ونفقات الإشراف.

ثالثا. المصاريف المباشرة: هي تلك المصاريف التي تتفق مباشرة مع السلعة وتعتبر جزءا من تكلفتها، فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييز فقد تتم العملية في القسم الصناعي ويمكن حصرها بالصرف عليه فيعتبر المبلغ المصروف مباشرة بالنسبة للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم.

رابعا. المصاريف غير المباشرة: هي المصاريف التي صرفت في سبيل الإنتاج ولا يمكن إتباعها للسلعة أو العملية بالذات[1].

المطلب الثالث. تبويب عناصر التكاليف: يمكن تبويب التكاليف من عدة جوانب مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي[2]:

أولا. من حيث الهيكل التنظيمي: نميز بين:

1- الأعباء الهيكلية: وهي الناتجة عن تسيير مصالح المؤسسة (المستخدمين، الوسائل...) .

2- الأعباء العملية: وهي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة.

ثانيا. من حيث علاقتها بحجم الإنتاج: تنقسم إلى:

1- تكاليف ثابتة: وهي تكاليف لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، وتبقى مستقرة وثابتة في المدى القصير والمتوسط.

[1]- حمد علي قاسي، مرجع سابق، بدون صفحة.

[2]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص- ص: 30-31.

2- تكاليف متغيرة: وهي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصانا وبنفس النسبة أو هي التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة ولكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة ومن هذا التعريف تتضح خصائصها[1]:

- التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة؛
- تبقى تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج؛
- يمكن تحميلها بسهولة إلى أقسام الإنتاج؛
- يمكن مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام.

3- تكاليف شبه ثابتة: هي تكاليف ثابتة في الأساس، غير أنها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم الإنتاج، مثل تكاليف فحص الجودة.

4- تكاليف شبه متغيرة: هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كليا ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، مثل مصاريف صيانة الطاقة للمؤسسة أو القسم.

ثالثا. من حيث علاقتها بالمنتجات: نميز بين:

1- تكاليف مباشرة: وهي المرتبطة مباشرة بالمنتوج وتتكون أساسا من:

- العمل المباشر المبذول فعلا في عملية الإنتاج؛
- تكلفة المواد المباشرة التي تحتاجها العملية الإنتاجية بصفة رئيسية.

2- **تكاليف غير مباشرة:** وهي المرتبطة بالنشاط الإنتاجي عموما وليس بوحدة الإنتاج في حد ذاتها، وهي الناتجة عن عملية توزيع الأعباء لكل الأقسام التي تساهم في العملية الإنتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة، لتوزع أخيرا على الوحدات المنتجة، وهي:

- تكلفة العمل غير المباشر، وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الإنتاج مباشرة، مثل أقسام الخدمات، الرواتب، تكلفة نقل وتخزين المواد الأولية، المياه لأغراض الصناعة...الخ؛
- تكاليف صناعية غير مباشرة، وهي التكاليف الأخرى التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع، كاستهلاك الأصول الثابتة، التأمين، الإيجار،...الخ[2].

رابعا. من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة: وهي

1- **التكاليف الإدارية والمالية:** وتتعلق بعملية الإدارة وتمويل المؤسسة.

2- **التكاليف الإنتاجية:** وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية.

3- **التكاليف البيعية:** وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة.

---

[1]- عبد الحليم كراجة، و آخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 1991، ص20.

[2]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 31.

خامسا. من حيث الفترة المحاسبية: تنقسم إلى:

1- **تكاليف إدارية:** وهي التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها، ولا يوجد لها منافع مستقبلية وتقفل هذه التكاليف في جدول حسابات النتائج.

2- **تكاليف رأسمالية:** وهي التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل وتحول إلى حساب النتائج عند استهلاكها.

ساذسا. من حيث الأهداف: يقسم إلى:

1- الرقابة: وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف إلى الوصول بها لمستوى المعيار المحدد، هنا نميز بين:

أ- التكاليف التقديرية: وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية.

ب- التكاليف المعيارية: وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية، وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية لبرنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها.

ت- الموازنات: يتم إعدادها على ضوء السياسة الإنتاجية البيعية، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل نقدي، تحدد من خلاله نفقات وإيرادات كل قسم من أقسام المنشأة (المؤسسة).

ث-الضبط الداخلي للتكلفة: وتتمثل في المراقبة الداخلية لتدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول عليها واستخدامها[1]

ج- محاسبة تكاليف المسؤولية: وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن إنفاقها إداريا، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

سابعا. اتخاذ القرار: هنا تنقسم التكاليف إلى:

1- **التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة:** يعكس النوع الأول التكاليف التاريخية المفيدة في الحصول على إيراد (تكلفة المواد).أما النوع الثاني يعكس التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد (كتكلفة التخزين).

2- **التكاليف التفاضلية:** هي التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة فيما بينها.

3- **التكاليف النقدية والاسمية:** الأولى هي المدفوعة نقدا خلال دورة الاستغلال، بينما تكون الثانية اسمية في الفترة الجارية، نظرا لاستحقاقها وعدم دفعها وتدفع في فترة لاحقة.

4- **التكاليف المضافة:** تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل وتلك الخاصة ببديل أخر.

[1] مرابطي نوال، مرجع سابق، ص32.

5- **التكاليف الواضحة والضمنية:** يتميز النوع الأول بالوضوح والإفصاح والإعلان عنه بالتحديد، على غرار النوع الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة.

6- **التكلفة الحدية:** يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات الإنتاج.

7- **تكلفة الفرصة البديلة:** هي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض بديل ما مقابل أخر، مع العلم أنها لا تندرج ضمن التكاليف التي تقررها المحاسبة العامة، إلا أن لها أهمية كبيرة في تحليل التكاليف عند المفاضلة بين السياسات البديلة بهدف الاختيار الأمثل.

ثامنا. من حيث القياس: تنقسم إلى:

1- **التكلفة:** وتمثل التضحية التي يتحملها النشاط مقابل الحصول على منفعة ما قابلة للقياس النقدي والكمي.

2- **المصروف:** وهي التكلفة المستنفذ .

3- **الضياع:** وهي التضحية التي يتحملها المشروع دون مقابل لخدمة أو منفعة، لتحقيق أهداف النشاط وينتج الإسراف عادة من الاستخدام اللاعقلاني للموارد المتاحة، ويقاس بالوحدات النقدية.

4- **التكاليف المباشرة وغير المباشرة.**

5- **تكاليف الخدمات التسويقية:** وتتعلق بتوزيع وترويج ونقل المنتوج إلى الزبائن والمستهلكين.[1]

[1]- مرابطي نوال، مرجع سيق ذكره، ص33.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق حاولنا التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم والأهداف التي تعمل المحاسبة التحليلية للوصول إليها، باعتبارها من الوسائل الحديثة التي تطبق مبادئ المحاسبة العامة في مجالات التسجيل والتحليل وغيرها لمختلف الوظائف والقطاعات والاقسام، كما أنها تقوم بمراقبة عمل الاخرين.

كما تعرضنا إلى مختلف التكاليف وسعر التكلفة ويعتمد المبدأ في حسابها على التقسيم الكلاسيكي للمؤسسات إلى تجارية وصناعية.

من جهة أخرى تحدثنا عن عناصر التكاليف التي هي المواد الاولية، العمل المباشر، المصاريف المباشرة وغير المباشرة، وكيفية تبويبها من حيث الهيكل التنظيمي وعلاقتها بحجم الانتاج والمنتجات وغيرها.

استنتجنا أن المحاسبة العامة تمد المحاسبة التحليلية بمجموعة من التدفقات في شكل معلومات وبيانات مالية، تاريخية شاملة، لتحلل وتدرس بطريقة مفصلة ودقيقة، بغرض استخدامها واستغلالها كأسس للتنبؤ بالأحداث المتوقعة.

وعليه فمن المهم أن نقر بأن المحاسبة التحليلية تعد من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن اهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات لتحسين أداء المؤسسة.

تمهيد الفصل

في هذا الفصل، سيكون هدف الدراسة محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة تجربة مؤسسة "سونلغاز" في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية، باعتبارها مؤسسة تسعى إلى حفظ وجودها وتحقيق الاهداف التي ترغب في الوصول إليها. والتي هي بالدرجة الاولى تعظيم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف ملزمة بتقديم الافضل وبأسعار منافسة.

وهذا كله لا يتم إلا بدراسة التكاليف من كل جوانبها، باعتبارها تساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة، كون أن نشاطها ينصب في انتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز.

ونحن نعلم أن المحاسبة التحليلية أداة غير موجودة في مؤسساتنا الوطنية، باستثناء القليل منها، ومؤسسة سونلغاز من بينها.

هدفنا في هذا الفصل التطبيقي هو التطرق إلى كل جوانب نظام المحاسبة التحليلية وكذا واقع استعمالها في المؤسسة.

من هذا المنطلق ستنصب الدراسة التطبيقية في المباحث التالية:

- المبحث الاول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز.
- المبحث الثاني: واقع استعمال المحاسبة التحليلية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الاول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز–المدية–

في مبحثنا هذا سنتطرق إلى تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغازSD من خلال التعرف إلى نشأتها ومراحل تطورها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الاول. نبذة تاريخية عن المؤسسة: في بداية الامر يجب علينا التعريف بمجمع سونلغاز.

الفرع الاول. التعريف بمجمع سونلغاز: هي مؤسسة مشتقة من مؤسسة فرنسية قبل الاستقلال في سنة 1947 تم إنشاؤها وسميت كهرباء وغاز الجزائر EGA، ثم وقعت تحت مفعول التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية.

سنة 1962 أي بعد الاستقلال، الدولة الجزائرية تكفلت بمؤسسةEGA وما إن انقضت بضع سنوات، وبفضل بذل مجهود معتبر في سبيل التكوين، سمح التأطير والعاملون الجزائريون من تولي تسيير المؤسسة.

سنة 1969 تحولتEGA إلى سونلغاز "الشركة الوطنية للكهرباء والغاز" تهتم بالمجال الطاقوي من كهرباء وغاز، حيث أضحت مؤسسة ذات حجم هام فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون، والهدف من تحويل الشركة هو إعطاءها قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية، وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية (الانارة الريفية)، وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية.

سنة 1989 قامت المؤسسة بإنشاء فروع الاشغال المتخصصة وهي:

- كهريف: للإنارة وإيصال الكهرباء؛
- كهركيب: للتركيبات والمنشآت الكهربائية؛
- كنفار: لإيجار شبكات نقل الغاز؛
- إينرغا: للهندسة المدنية؛
- تركيب: للتركيب الصناعي؛
- AMC : مؤسسة صنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

في سنة 1991 تحولت شركة "سونلغاز" إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاريEPIC لدخولها في اقتصاد السوق.

وفي سنة 2002 قامت المؤسسة بتغيرات جذرية حيث أصبحت شركة مساهمةSPA، هذه الشرقية تمنح مؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع انشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وفي سنة 2004 قامت بطرح سندات للاكتتاب.

في 2006 أصبحت مؤسسة سونلغاز مجمعا أو شركة قابضة"هولدينغ" لها 3 فروع ترتكز عليها" فروع رئيسية–فروع الاشغال– فروع مساعدة"

قام المجمع بإعادة هيكلة نفسه في شكل شركات متفرغة مكلفة بالنشاطات الاساسية:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء"SPE"
- مسير شبكة نقل الكهرباء"GRETE"
- مسير شبكة نقل الغاز"GRETG"

في نفس السنة تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية مقسمة على التراب الوطني:

- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، الجزائر العاصمة.
- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، منطقة الشرق تحتوي على 17 مديرية توزيع.
- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، منطقة الغرب تحتوي على 17 مديرية توزيع.
- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، منطقة الوسط تحتوي على 15 مديرية توزيع، منها مديرية توزيع المدية.

من وراء هذا التطور يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك ان توسيع مجال انشطتها وتحسين نمط تسييرها الاقتصادي يفيدان في المقام الاول هذه المهمة التي تشكل الاساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

الفرع الثاني:تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية: كما تحدثنا سابقا في جانفي سنة 2006 قامت سونلغاز توزيع الوسط يحمل صفة شركة ذات أسهم برأسمال 15000000دج،

مقره الاجتماعي بنهج محمد بوضياف بالمدية، وهو واحد من الفروع الاربعة للتوزيع التابعة للمجمع يزود بالطاقة الكهربائية والغازية للزبائن.

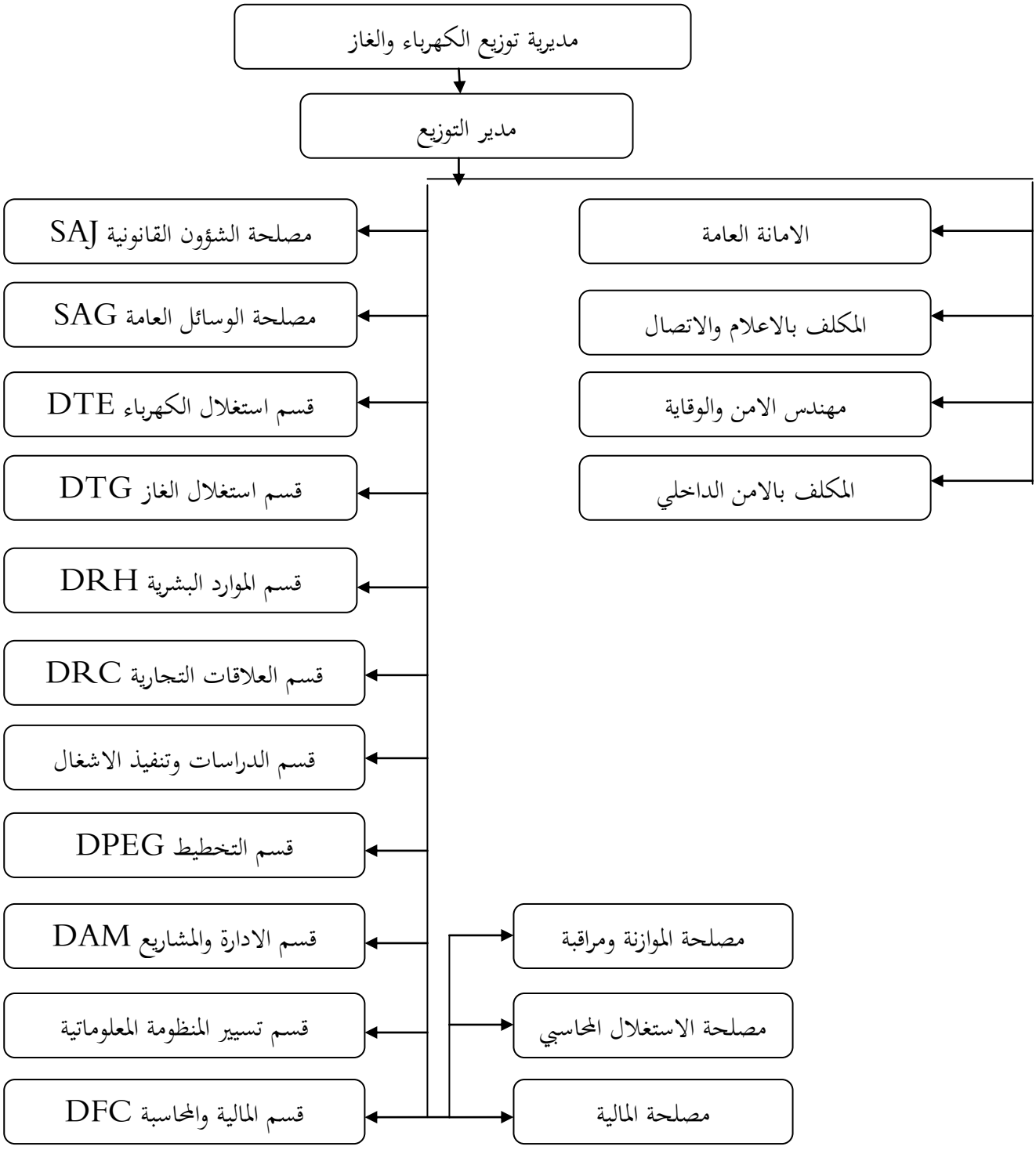
النشاط الرئيسي لها هو بيع وتوزيع طاقة الكهرباء والغاز والخدمات الملحقة بها في إقليم ولاية المدية لكافة أنواع الزبائن العاديين، الإدارات، المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثالث: أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية

- المؤسسة ذات طابع تجاري وبالتالي تهدف إلى توسيع نشاطها وتحقيق أقصى ربح؛
- تقديم خدمات للزبائن بكافة أنواعها في مجال الطاقة؛
- الاستثمارات في المجال الطاقوي "تقوية الشبكة، صيانة الشبكة، توسيع الشبكة"؛
- الاستثمارات في مجال التجهيزات؛
- توزيع الكهرباء والغاز لمختلف الزبائن.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية[1]

شكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز



[1] مقابلة مع السيد مغراوي زكرياء، يوم 2017/01/22.

ينقسم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى الأقسام التالية:

1. **مدير التوزيع:** يقوم بتسيير المديرية والتنسيق بين مختلف المصالح ورؤساء الاقسام وكذا مراقبة ما وصلت إليه الانجازات.
2. **الامانة العامة:** تساعد المدير في أداء مهامه وتنظيم مواعيده وكذا استقبال الزوار.
3. **المكلف بالإعلام والاتصال:** يقوم بالاطلاع على ما ينشر عن المديرية في وسائل الاعلام المختلفة، والرد على ذلك إذا لزم الأمر، وكذا الاهتمام بالاتصال الداخلي الذي يكون بين الموظفين والاتصال الخارجي الذي يكون مع "مؤسسات أخرى، المجتمع المدني، أو وسائل الاعلام"، كما ينظم الحملات التحسيسية والتوعوية التي تقوم بها المديرية عبر مختلف الوسائل مثل الايام الإعلامية، المعارض...الخ.
4. **مهندس الامن والوقاية:** يتمثل دوره في السهر على توفير وتطبيق القوانين التي تحمي العمال من الاخطار التي قد تواجههم أثناء القيام بمهامهم أو ما يسمى بالأمن المهني مثل إنذار العامل بضرورة ارتداء اللباس الخاص بالعمل وحماية شبكات الغاز والكهرباء من اي اعتداء يسبب تلفها، وكذا حماية المواطن من أي خطر قد يصيبه أثناء القيام بالأشغال لتوصيل أو تمديد الشبكات الخاصة بالكهرباء والغاز.

كما يقوم بإنجاز برنامج خاص بعمله التحسيسي والتحضير للاجتماعات الخاصة بالأمن وزيادة الورشات لمتابعة مدى تطبيق المعايير الخاصة بشروط الامان والحرص على تطبيق جميع القوانين المتعلقة بالأمن.

بالإضافة إلى المشاركة و المساهمة في الحملات التحسيسية للوقاية من أخطار الغاز والكهرباء.

5. **المكلف بالأمن الداخلي:** يعمل على المحافظة على الامن داخل المديرية وتطبيق القوانين الخاصة بذلك لتفادي أي سرقة أو ضياع للممتلكات ومعدات ولوازم العمل، وهو المسؤول عن توفير الحماية للموظفين داخل المديرية.

كما عليه متابعة كل ما يتعلق بالأمن الداخلي للمديرية وجميع مصالحها التجارية والتقنية والعمل على إنجاز التقارير الخاصة بالأمن الداخلي والقيام بزيارات تفقدية لمنشآت المؤسسة، وإنجاز مخطط الأمن الداخلي للمؤسسة بالتعاون مع المصالح الولائية المعنية.

6. **مصلحة الشؤون القانونية:** تحتوي على مجموعة من القائمين بالشؤون القانونية والذين يمثلون المدير أمام القضاء عند رفع دعوى ضد المؤسسة من طرف جهة معينة أو عندما ترفع هي دعوى تطالب فيها بحقوقها وتحصيل ديونها لدى الزبائن، ومهامها هي:

- تمثيل المديرية أمام الجهات القضائية والدفاع عن مصالح المؤسسة؛

- متابعة تنفيذ الاحكام القضائية؛
- اتخاذ الاجراءات المناسبة لتحصيل ديون المؤسسة؛
- متابعة الملفات المتعلقة بالحوادث والخاصة بالتعويضات؛
- نشر المعلومات ذات الطابع القانوني على المصالح التي يهمها الامر؛
- المساهمة في إنجاز دفتر الشروط الخاص بالصفقات.

7. **مصلحة الوسائل العامة**: لديها عدة مهام منها:

- توفير المتطلبات اللازمة للعمل بالمديرية بدءا بالسيارات، الورق...الخ؛
- تسيير الاملاك العقارية للمؤسسة؛
- الاشراف على قسم الارشيف.

8. **قسم الدراسات وتنفيذ الاشغال**: تقوم هذه المصلحة ب:

- دراسة المشاريع المقدمة من أجل الربط بالكهرباء والغاز؛
- الاشراف على الانجاز ومراقبة مدى سير الاشغال بحيث يمكن توقيفها إذا لم تكن حسب المعايير المطلوبة؛
- تقديم حلول للبلاغات المقدمة.

9. **قسم استغلال الكهرباء**: –يقوم قسم استغلال الكهرباء ب:

- رسم خرائط للمصالح التقنية للتوتر المنخفض والعالي؛
- رسم خرائط مصلحة الاستغلال؛
- متابعة وتحليل إحصائيات المنشآت؛
- السهر على تطبيق قواعد استغلال الشبكات.

– أما قسم تطوير الشبكات فيقوم ب:

- دراسة الخرائط وتجزئتها وتطوير شبكات الضغط المتوسط؛
- وضع خطط مستقبلية للاحتياجات واستهلاك الطاقة.

– قسم الصيانة الكهربائية يقوم ب:

- تطبيق القياسات المتعلقة بالشبكات ذات الضغط المنخفض؛
- مراقبة وصيانة أجهزة الحماية؛
- المراقبة اليومية لملف الحماية.

– أما قسم التحكم عن بعد فمهامه هي:

- تسيير ومراقبة وصيانة شبكة التحكم عن بعد باستعمال نظام الاعلام الالي ومراعاة التعليمات المحددة؛

- استغلال المكالمات الهاتفية للزبائن؛
- جمع المعطيات بعد التدخل.

10. **قسم استغلال الغاز**: لديها عدة مهام حسب كل قسم فيها.

- يقوم قسم شبكات الغاز ب:

- وضع برامج خاصة بالمنشآت؛
- متابعة أشغال الصيانة؛
- تسيير وإحصاء المنشآت الخاصة بالغاز والمتابعة اليومية.

- ويقوم قسم تطوير شبكات الغاز ب:

- وضع الخريطة العامة لشبكات الغاز؛
- متابعة المخططات والتجديد اليومي لها؛
- إنشاء بنك المعلومات الخاصة بمتابعة الاستهلاك.

- قسم الصيانة يقوم ب:

- إنجاز العمليات المتعلقة بإنجاز الأعطاب؛
- إنجاز البرنامج السنوي؛
- تحليل النتائج من خلال القياسات.

- كما توجد المصلحة التقنية على مستوى مصلحتي استغلال الكهرباء والغاز معا ومهمتها هي:

- تسيير: العمال، الوسائل والأدوات الفردية والجماعية؛
- دراسة وانجاز عمليات توصيل الكهرباء والغاز؛
- ضمان المناوبة وصيانة ومسايرة الشبكات.

11. **قسم الموارد البشرية**: يعتبر قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية من الاقسام المهمة حيث تولي لها الإدارة العامة أهمية بالغة وذلك بالنظر إلى دورها الحاسم في تحريك العجلة الانتاجية ويهتم بما يلي:

- هو الضامن على تطبيق واحترام القواعد(الأحكام) والإجراءات المعمول بها في المديرية؛
- تسيير الملفات الخاصة بالعمال والرواتب؛
- إنجاز الاحصائيات المتعلقة بتكوين الموظفين؛
- تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية المقررة من الادارة العامة.

وبما أننا في عصر أين أصبحت التنمية البشرية الشغل الشاغل للراغب في النجاح، وهذا ما يوجب توجيه المؤسسة اهتمامها لمواردها البشرية من أجل ضمان الظروف المناسبة للعمل وتحسين أساليب التسيير، وهو ما يبرر تقسيم هذا القسم إلى مصلحتين هما:

أ- **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تهدف مصلحة تسيير المستخدمين إلى هدف واحد هو وضع مستخدم تحت تصرف المؤسسة ثم الإشراف على إدارته ومتابعة حياته المهنية، فيقوم بعدة مهام كالتحقيق من مطابقة ورقة الحضور الخاصة بالعامل لقواعد العمل وينفذ الاجراءات العقابية ضد العامل الذي يتغيب دون تبرير، ويشرف كذلك على تسيير العطل السنوية إضافة على ذلك تقوم المصلحة بإبلاغ قسم الحماية الاجتماعية ومصلحة الموارد البشرية بقائمة العمال المتوجهين إلى التقاعد.

كما تقوم المصلحة بمتابعة الحياة المهنية للعامل من خلال ملف ضخم يضم مجموعة من الملفات المتخصصة منها ملف الحالة المدنية، وملف الشهادات، والخبرات المهنية، وأخر العقود، وتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين:

✓ **قسم الأجور:** تجد قسم الأجور التابع لمصلحة التسيير هو المكلف بإعداد الأجور، وتقوم مصلحة الموارد البشرية ببعث نسخة من العقد مرفقة ببطاقة الحياة المهنية حتى يتمكن القسم بوضع شهادة فردية للعامل ثم يعيدها إلى مصلحة الموارد البشرية التي تقوم بإرسال هذا الملف إلى المديرية العامة التي تقوم بوضع كشف الراتب ويقوم القسم بإعطاء رمز رقمي لكل عامل ويتم إعداد الاجور.

✓ **قسم الجانب الاجتماعي:** إن قيام العامل بتقديم خدماته لصالح المؤسسة بوصفه موظفا تابعا لها يحتم عليها تأمينه من المخاطر، وتبدأ مسيرة الحماية المدنية منذ تاريخ التصريح الذي تدلي به المؤسسة، بحيث يؤمن هذا القسم للعامل منحة التقاعد والخدمات الاجتماعية كالرحلات السياحية والدينية.

ب. مصلحة تنمية الموارد البشرية والتكوين: تسهر هذه المصلحة على متابعة الحياة المهنية للعامل منذ أول ارتباط له بالمؤسسة إلى أن يغادرها وهو الأمر الذي يجعل عملها يقوم أساسا على جمع المعلومات بصفة أساسية:

- استقبال ملفات طلب الالتحاق بالمؤسسة، غير أن رفضها أو إدماج صاحبها في المؤسسة ليس من صلاحيات المصلحة وإنما الأمر بيد الإدارة المركزية التي تفصل ذلك وفق إجراءات معينة؛
- تحرير جميع القرارات الخاصة بالعمال سواء تعلق الامر بالتعيين أو التحويل أو التقاعد مع إرسال نسخة منها للمصالح المعنية بالتحرك كقسم الاجور وقسم الحماية الاجتماعية؛
- وضع توقعات مستقبلية متوسطة المدى حول تطور الموارد البشرية للمقاطعة لمدة خمس سنوات وإرسالها للإدارة المركزية؛

- اهتمام المصلحة بتكوين العمال عن طريق طلب يودعه رئيس المباشر للعمال التابعين له لدى مصلحة الموارد البشرية والتكوين.

12. **قسم العلاقات التجارية:** توجد على مستوى الولاية -6- مصالح هي: المدية، البرواقية، قصر البوخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، تتمثل مهامها في:

- إرضاء الزبائن حتى الجدد؛
- التكفل بشكاوى الزبائن؛
- إعلام ونصح ومراقبة الزبائن؛
- السهر على احترام إجراءات ربط الزبائن بالطاقتين الكهربائية والغازية من يوم إيداع طلب الزبون إلى يوم ربطه؛
- مدى احترام العقود المبرمة بين المؤسسة والزبون، وجميع الإجراءات المتعلقة بالفاتورة بالنسبة للزبائن العاديين والمؤسسات العمومية والهيئات وكذا زبائن الضغط والتوتر المتوسطين.

13. **قسم تسيير المنظومة المعلوماتية:** تتمثل مهامه في:

- تسيير النظام المعلوماتي الذي تعمل به مختلف مصالح المديرية والسهر على حفظ المعلومات وتخزينها؛
- إدارة الشبكات المحلية و الاتصالات
- صيانة الحظيرة المعلوماتية وأجهزة الإعلام الآلي.

14. **قسم التخطيط:** يقوم بإعداد خطط إستراتيجية لإنجاز شبكة جديدة وطويلة المدى سواء في الكهرباء أو الغاز.

15. **قسم الإدارة والمشاريع:** هو وسيط بين العلاقات التجارية والزبائن، حيث يقوم هذا القسم بإعداد الصفقات الخدماتية، الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة.

16. **قسم المالية والمحاسبة:** يقوم هذا القسم ب:

- إنجاز كل ما يتعلق بالحسابات المالية للمديرية وتخليص الاموال؛
- إنجاز الميزانية العامة للمديرية؛
- مراقبة ومعاينة جميع العمليات الحسابية.

ويتفرع هذا القسم إلى:

أ- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير: يتم فيها إعداد موازنات البرامج الاستثمارية ومراقبة تسييرها.

ب- مصلحة المالية: تقوم بتسجيل كل مدخلات ومخرجات المؤسسة التي تتعلق بعمليات الاستثمار والاستغلال كما تقوم بفتح حساب مصرفي في البنك.

ج- مصلحة الاستغلال المحاسبي: تعمل على تسجيل جميع العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وإعطاءها لغة محاسبية سواء كانت عملية مباشرة أو غير مباشرة، وتستخدم فيها المحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني : واقع استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة معايير تعديلية لتأمين التحكم في التكاليف، تحسين الأداء الإنتاجي وكذا ترقية سياسة تسويقية ذات جودة وهذا من خلال اعتماد محاسبة التكاليف كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي العمل على تحقيق أهدافها.

المطلب الاول. تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة: تعالج الاعباء المباشرة للتكاليف دون حسابات وسيطية مسبقة ويكفي فقط تحديد الكمية المستهلكة من هذه الاعباء وسعر الوحدة المتعلقة بكل عنصر.
اما الاعباء غير المباشرة لايمكن تحميلها على التكاليف إلا بعد معالجتها، هذه المعالجة تتطلب تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز(أقسام) يكون العمل فيها متجانسا، وتختلف هذه المراكز من مؤسسة الى اخرى حسب حجمها وطبيعة النشاط الذي تزاوله.

جدول رقم 04: يوضح التوزيع الاولي للأعباء المباشرة

البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الاساسية		
		التكوين	الادارة	توزيع	تجهيز	تموين
مفتاح التوزيع		0,50%	4,00%	2,00%	30,50%	63,00%
60	**62 287**	311	2 491	1 246	18 998	39 241
61	**387 787**	1 939	15 511	7 756	118 275	244 306
62	**66 768**	334	2 671	1 335	20 364	42 064
63	**837 814**	4 189	33 513	16 756	255 533	527 823
64	**76 831**	384	3 073	1 537	23 434	48 404
مجموع التوزيع الاولي لل أ / م	**1 431 487**	**7 157**	**57 259**	**28 630**	**436 604**	**901 837**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

مفاتيح التوزيع تكون حسب قيمة النفقات المسجلة لكل قسم (انظر جدول الأعباء حسب الأقسام 06)

جدول رقم 05: يوضح التوزيع الاولي للأعباء الغير المباشرة

البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الاساسية		
		التكوين	الادارة	توزيع	تجهيز	تموين
مفتاح التوزيع		0,50%	4,00%	2,00%	30,50%	63,00%
65	169	1	7	3	52	106
66	5 558	28	222	111	1 695	3 502
68	809 392	4 047	32 376	16 188	246 865	509 917
مجموع التوزيع الاولي لل أ/غ م	815 119	4 076	32 605	16 302	248 611	513 525

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم06 : يبين التوزيع الثانوي للأعباء المباشرة

البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الاساسية		
		التكوين	الادارة	تموين	تجهيز	توزيع
مجموع التوزيع الاولي أ . م	1 431 487	7 157	57 259	901 837	436 604	28 630
التوزيع الثانوي						
التكوين		%100-		%77,67	%18,53	%3,80
		7 157-		5 559	1 326	272
الادارة			%100-	%77,67	%18,53	%3,80
			57 259-	44 472	10 608	2 179
مجموع التوزيع الثانوي أ . م	1 431 487	0	0	951 868	448 538	31 082

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم 07: مفتاح التوزيع للأعباء المباشرة حسب المادة: رقم الاعمال

كهرباء	81%	1 159 504,84		771 013,21	363 315,59	25 176,03
غاز	19%	271 982,62		180 854,95	85 222,18	5 905,49

مفتاح التوزيع يكون حسب رقم الاعمال لمادة الكهرباء والغاز

التوزيع الثانوي يكون بتوزيع اعباء المراكز المساعدة على المراكز الاساسية وفق مفاتيح توزيع محددة.

ملاحظة: مجموع التوزيع الثانوي للمراكز المساعدة يكون دائما معدوما.

جدول رقم 08: يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الاساسية		
		التكوين	الادارة	تموين	تجهيز	توزيع
مجموع التوزيع الاولي أ غ م	**815 119**	4 076	32 605	513 525	248 611	16 302
التوزيع الثانوي						
التكوين		%100-		%77,67	%18,53	%3,81
		4 076-		3165	755	155
الادارة			%100-	%77,67	%18,53	%3,81
			32 605-	25 323	6 040	1 241
مجموع التوزيع الثانوي أ.غ م	**815 119**	**0**	**0**	**17 698**	**255 407**	**542 014**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

توزيع مصاريف الادارة والتكوين:

يتم التوزيع على أساس مجموع المصاريف غير المباشرة لكل من التموين والتجهيز والتوزيع.

لدينا: مجموع المصاريف غير المباشرة= (التموين+التجهيز+التوزيع).

جدول رقم 09 : مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة حسب رقم الاعمال لمادة الكهرباء والغاز

كهرباء	81%	1 159 504,84		771 013,21	363 315,59	25 176,03
غاز	19%	271 982,62		180 854,95	85 222,18	5 905,49

المطلب الثاني. تحديد مختلف التكاليف وحساب النتيجة: من أجل حساب التكلفة النهائية للمنتجات على المؤسسة أن تتبع أكثر من طريقة تحليلية و من بينها:

الفرع الأول. تحديد مختلف التكاليف:

جدول رقم 10: حساب تكلفة التموين

البيان	كهرباء			غاز		
	كمية	سعر الوحدة	المبلغ	كمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	821 930,00	2,33	1 915 194	1 973 550,00	0,1	290 219
مصاريف الشراء	821 930,00	0,70	571 913	1 973 550,00	0,07	147 257
تكلفة الشراء	821 930,00	**3,03**	**2 487 107**	1 973 550,00	**0,22**	**437 477**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ملاحظة: الكمية المشتراة كلها تباع سواء في مادة الكهرباء او الغاز

جدول رقم 11: حساب سعر التكلفة

البيان	كهرباء			غاز		
	كمية	سعر الوحدة	المبلغ	كمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الشراء	821 930,00	3,03	2 487 107	1 973 550,00	0,22	437 477
مصاريف التوزيع المباشرة	821 930,00	1,41	1 159 505	1 973 550,00	0,14	271 983
مصاريف التوزيع غير المباشرة	821 930,00	0,80	660 246	1 973 550,00	0,078474	154 873
سعر التكلفة	**821 930,00**	**5,239933257**	**4 306 858**	**1 973 550,00**	**0,437957951**	**864 332**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني. حساب النتيجة: وتكون كالتالي:

جدول رقم 12: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية

البيان	كهرباء			غاز		
	كميه	سعر الوحدة	المبلغ	كمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الاعمال	720 810,00	4,95	3 566 176	1 864 260,00	0,45	836 510
سعر التكلفة	821 930,00	5,24	4 306 858	1 973 550,00	0,437957951	864 332
النتيجة التحليلية الإجمالية	**- 101 120,00**		**- 740 683**	**- 109 290,00**		**- 27 625**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

النتيجة التحليلية للاستغلال: هي مجموعة من النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة.

تحسب بالفرق بين سعر البيع(رقم الاعمال) وسعر التكلفة.

اما رقم الاعمال فيحسب بضرب سعر بيع الوحدة في عدد الوحدات المباعة.

جدول رقم 13 :حساب النتيجة التحليلية المحاسبية

البيان	المبلغ
النتيجة التحليلية الإجمالية للكهرباء	- 740 683
النتيجة التحليلية الإجمالية للغاز	- 27 624
النتيجة التحليلية الإجمالية	**- 768 307,34**
عناصر اضافية	-
أعباء غير معتبرة	103 035
النتيجة المحاسبية	**- 871 342**

النتيجة المحاسبية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر الإضافية – اعباء غير معتبرة

جدول رقم 14 : الفرق بين النتيجة التحليلية و العامة

البيان	المبلغ
النتيجة المحاسبية	- 871 342
النتيجة المحاسبية العامة	- 871 342
فرق النتيجة	-

تحليل: النتيجة سالبة لان سعر الوحدة للبيع مقنن من طرف الدولة وبالتالي تصبح تكلفة الوحدة اكبر من سعر البيع للوحدة وبالتالي تعطينا نتيجة سالبة، وزيادة على هذا باعتبار الدولة المساهم الاكبر في راس مال المجمع، فقرار الزيادة في سعر البيع يحول لها.

وبما ان سياسة الدولة هي حماية المستهلك والحفاظ على القدرة الشرائية له توجب عليها عدم الزيادة في سعر البيع والإبقاء على سياسة التدعيم مع المجمع، والتدعيم يكون اما اعانات مباشرة او تحويل برامج استثمارية او تقديم قروض او التزامات طويلة الاجل.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها كما تطرقنا إلى تحديد استراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها.

وعند قيامنا بدراسة المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس عل الأقسام الثانوية، وعلى المراكز التابعة لهذه المؤسسة، وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع.

وبعد تكوين أجراه العمال لدى أحد المختصين من الخارج تم طرح طريقة أخرى للتوزيع وهي على أساس رقم الأعمال بالنسبة لكل قسم، وبدأت المؤسسة مؤخرا بالاتجاه نحو تطبيق هذه الطريقة من أجل تحسين مردودية المؤسسة.

تمهيد الفصل:

من المعلوم أن النشاط الاقتصادي للمؤسسة الإنتاجية يمر بثلاث مراحل والمتمثلة في التموين، الإنتاج والتوزيع، فبعد الانتهاء من عملية شراء المواد الأولية اللازمة تشرع المؤسسة في عملية الإنتاج، وفي الأخير تقوم بتوزيع هذه المنتجات.

من أجل حساب التكلفة النهائية للمنتجات، على المؤسسة أن تتبع أكثر من طريقة تحليلية والتي سنتطرق إليها في هذا الفصل، ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين الأول الطرق التقليدية نجد فيه طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكاليف الجزئية، أما الثاني الطرق الحديثة ونجد فيه طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

يمثل تحليل التكاليف، الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، والتي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع وخدمات عبر المراحل المختلفة المكونة لنشاط المؤسسة، وهذا يتيح لنا إمكانية الاطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية تحديد التكلفة النهائية للمنتج (سعر التكلفة)، ومن ثم تحديد سعر البيع المناسب وبالتالي التعرف على كيفية تكوين النتيجة.

لقد كان لتطور الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى دورا بارزا في تطور المحاسبة التحليلية، وقد أدى هذا التطور في مراحله الأولى إلى إيجاد مجموعة من الطرق التقنية والتي عرفت بالطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية حيث أنها شكلت القاعدة الأساسية لوضع أي نظام معلومات محاسبي حديث، وذلك بتوفيرها ووضعها للقواعد الأساسية لمعالجة التكاليف وبيان كيفية حسابها وتصنيفها وتحليلها.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، بدءا بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها الطريقة الأقدم والأكثر انتشارا، ثم مختلف الطرق الجزئية الأخرى، مع بيان ايجابيات ونقائص كل طريقة .

المطلب الأول. طريقة التكاليف الكلية: تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلف حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية؛
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات[1].

الفرع الاول. نشأة طريقة التكلفة الكلية: هي طريقة قديمة .يعود تاريخ استعمالها إلى القرن السادس عشر، حيث لم تظهر أي إشكالية في تطبيقها نظرا لاعتبار كل التكاليف تقريبا مباشرة) يد عاملة ومواد أولية .(لكن بتطور النشاط الصناعي المتميز بالاستثمارات الضخمة أدى إلى ظهور صعوبات في التطبيق، لدى طرح قودار سنة 1827مسائل تتعلق أساسا بالإهتلاك، الصيانة، قيم المخزون، مكافأة الأموال الخاصة[2] .

الفرع الثاني. أهداف طريقة التكلفة الكلية: تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

✓ البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج ؛

[1] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص36.

[2] - BURLAUD, A., SIMON, C., op. cit. p. 13. .

✓ البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة لابد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية[1]؛

✓ الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسرين.

الفرع الثالث. الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية: تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبيات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

أولا. تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة: وفق طريقة التكلفة الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء:

1- **الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر وأعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها[2].

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضاً من اليد العاملة المباشرة[3].

2- الأعباء غير المباشرة: وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، وتشمل أيضا على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المباني، التأمينات ، الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة وغيرها.

ثانيا. الأقسام المتجانسة: تقسم المؤسسة عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

---

[1] ـ درهون هلال ، مرجع سابق ، ص 194.

[2] - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2000 ، ص27 .

[3] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 33 .

1- تعريف القسم المتجانس: يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية[1] .

2- تصنيف الأقسام المتجانسة: يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداءات والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

أ- الأقسام الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في:

- **قسم التموين** :ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- **قسم الإنتاج** :ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات :عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- **قسم التوزيع** :النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ب – الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي :قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... الخ[2].

ثالثا. توزيع الأعباء غير المباشرة: وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي:

1- التوزيع الأولي :يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع الأولي وهي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

2- التوزيع الثانوي: هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى، [3] والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات.

---

[1] - بوعلام بوشاشي، مرجع سابق، ص17 .

[2] - علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر ، ص 27.

[3] - أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سابق، ص98 .

الفرع الرابع. دور طريقة التكلفة الكلية في اتخاذ قرار التسعير: تأخذ هذه الطريقة كما سبق وان أشرنا إليها جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة.

في ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

تكلفة الأعمال – رقم الأعمال= النتيجة التحليلية لكل منتج

حيث:

رقم الأعمال= سعر بيع الوحدة × عدد الوحدات المباعة

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

إن المنتج الذي يحقق إيرادا يكفي لتغطية جميع تكاليفه يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة، عكس المنتج الذي يحقق إيرادا أقل من تكاليفه فإنه يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيا.

وتسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافيا لتغطية جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة ويحقق عائدا مناسبا مقابل استخدام المؤسسة لأموالها[1]، فمن الواضح أن ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على أسعار منتجاتها وخدماتها، وهذا يعني بالضرورة قيام المؤسسة بوضع سياسة تسعيرية وفق أسس لا يجب الانحراف عنها، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تسعر المؤسسة منتجاتها تأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليفها وتحقيق ربح مستهدف.

الفرع الخامس. تقييم طريقة التكاليف الكلية: وهي كالتالي:

أولا. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية: أسلوب التكلفة الكلية هو أسلوب يهتم بمجمل التكاليف الخاصة بالإنتاج على أنها أعباء مباشرة وغير مباشرة بالمنتوج قصد معرفة نصيب كل منتوج وهذا يسمح بتقييم التكاليف الخاصة به والغرض من تحديد التكاليف الكلية هو معرفة:

- تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المباعة في حالة عدم بيع مجمل الإنتاج؛
- تقييم مخزون آخر الفترة؛
- تقييم المخونات الداخلة والخارجة والتي تحدد تكلفة الإنتاج؛
- تحديد التكلفة الكلية الخاصة بالمتوجات.

ثانيا. سلبيات طريقة التكاليف الكلية :

- تعتبر من أحسن الطرق التي تعالج طرق إدخال مجموع الأعباء في التكلفة الإجمالية ولكن المشكل هو أن هذه الأعباء في مجملها لا تحسب إلا عند الدورة لاستغلالية[2] ؛

[1]– نجيب أنطوان سامونا، محمد عبد الوهاب العزاوي، المحاسبة الإدارية و اتخاذ القرارات، كلية الاقتصاد، بغداد، ص 26 .

[2]– بن كسيرات إبراهيم، تحليل التكاليف و حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة ، مذكرة ليسانس –المدية ،2012، ص36 .

- كذلك عملها الذي يكون في نهاية الدورة تجعل مسيرو المؤسسات غير قادرين على أخذ القرارات فيما يخص طريقة الإنتاج؛
- إنها لا تأخذ احتياطاتها عندما يتغير مستوى الفعالية من فترة إلى فترة .

المطلب الثاني. طرق التكاليف الجزئية: تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وبمعنى آخر فان النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

- **طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة .**
- **طريقة التكلفة المتغيرة .**
- **طريقة التكلفة الهامشية .**

الفرع الاول. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت اسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

أولا. تعريف طريقة التحميل العقلاني: يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى)، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل[1].

ثانيا. مبدأ طريقة التحميل العقلاني: تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة[2].

1- مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:

أ- حساب معامل التحميل العقلاني: يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية[3]:

معامل التحميل العقلاني = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

[1]- بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 79.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص166 .

[3]- علي رحال، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص64 .

ب– حساب الأعباء الثابتة المحملة: تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي[1]:

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية×(المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي).

ج– تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية [2].

د– تحديد فروق التحميل العقلاني: من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني، لدينا ثلاث حالات ممكنة:

- **معامل التحميل العقلاني:<1**

وهذا يعني أن 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 والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

- **معامل التحميل العقلاني: =1**

أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية[3].

- **معامل التحميل العقلاني: > 1**

معناه أن النشاط الفعلي أكبر 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 في النشاط.

ثالثا. دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ قرار التسعير: لقد رأينا أن التكاليف الثابتة لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغيرها في المدى الطويل، لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث يرتبط سعر التكلفة مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، ولذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة بحيث تعتمد هذه الطريقة بغرض إزالة تأثر سياسة المؤسسة

[1]– عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق، ص214

[2]– ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 124.

[3]- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية :منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص82 .

العامة بالتغيرات الظرفية المحيطة، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يأخذ التكاليف الثابتة بعين الاعتبار.

ففي حالة مؤسسة تمارس نشاط غير مستقر يتميز بالتغيرات الظرفية، في هذا الصدد تبقى المؤسسة دائما في إطار أسلوب التحميل الكلي للتكاليف، إلا أنها ستعتمد في قرار تسعيرها على المعلومات الخاصة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث أنها ستقوم بمقارنة ما حصلت عليه من معلومات عن سعر التكلفة عبر الزمن.

واستنادا لذلك سيتم تحديد سعر البيع، وغالبا ما يكون هذا السعر ثابتا كون أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان معلومات خاصة بتكاليف عادية وإرجاعها إلى أسعار خاصة بنشاط متوسط، وهذا سيوصل متخذي القرارات إلى السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق هامش ربح.

الفرع الثاني. طريقة التكلفة المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا وقد انتقلت في الخمسينيات إلى أوربا وبالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا[1].

أولا. مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيط[2].

ثانيا. أهداف طريقة التكلفة المتغيرة: للطريقة جملة من الأهداف أهمها [3]:

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادمها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين؛
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

[1] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص136 .

[2] – عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص179 .

[3] - Abdellah Boughaba, Comptabilité analytique, 2éme édition, Berti édition, Alger, 1994, PP242-243.

ثالثا. مبادئ الطريقة: إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي[1] :

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛
- 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 إجمالا من أجل تحديد النتيجة؛
- إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

رابعا. طرق حساب التكلفة المتغيرة: لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:

1- **طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:** تعتمد هذه الطريقة على التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة، فلا يؤخذ في الحسبان إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة.

أ- مبدأ الطريقة: حسب مبدأ هذه الطريقة فان الفرق بين سعر البيع والتكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة)، ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب، وبالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة، ولحساب النتيجة لا بد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش[2].

ب- تخصيص الأعباء المتغيرة: تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة:** والتي تخص استهلاك المواد، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية)، والطاقة .هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون أي صعوبة.
- **الأعباء المتغيرة غير المباشرة** :هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود والصيانة...

[1] - Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82.

[2] - درهون هلال ، مرجع سابق، ص226 .

ج- حساب النتيجة التحليلية :يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

جدول رقم (02) :حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال **CA**	**XXXXXX**	100 %
02	(-)التكلفة المتغيرة**CV**	**(XXX)**	
03	=الهامش على التكلفة المتغيرة **MCV**	**XXX**	
04	(-)التكلفة الثابتة **CF**	**(XX)**	
05	=النتيجة **R**	**X**	

المصدر : عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق ، ص 180.

الفرع الثالث. التكلفة الهامشية: هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه.

أولا. تعريف التكلفة الهامشية: هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى أخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج [1] .

ثانيا. مبدأ التكلفة الهامشية: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقّعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج، وقبول أو رفض الطلبيات الخاصة المقدمة من طرف العملاء. يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري، لذا يكون لدينا[2]:

التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 – التكلفة الإجمالية للإنتاج1

[1] – ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص179 .

[2] – طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003 ، ص146 .

ثالثا. تحديد حجم الإنتاج الأمثل: يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق اكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية، أما إذا أنتجت أكثر فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح خاصة، في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، و التي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق .فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع .

الفرع الرابع. إيجابيات و سلبيات طريقة التكاليف الجزئية: وهي كالتالي:

أولا. طريقة التحميل العقلاني:

1- إيجابيات:

- تسمح طريقة التحميل العقلاني باستعمال التغيرات و الأعباء الثابتة على التكاليف و سعر التكلفة؛
- كل تغيير التكلفة العقلانية المتغيرة للوحدة تكون أو تصبح أعباء متغيرة(وقد لحظنا أن التكاليف الثابتة للوحدة ستبقى ثابتة)؛
- تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع التغيرات الخاصة بالنشاط لاستخراج تكلفة البطالة وربح الفعالية.

2- سلبيات:

- النفقة بين التكاليف ثابتة والمتغيرة ليس في جميع الحالات؛
- لا تقيم المخزونات بأسعارها الحقيقية لأن الأعباء الثابتة قد حملت على أساس معامل التحميل العقلاني؛
- يصعب تحديد النشاط العادي لكل قسم وفق هذه الطريقة والسبب يعود إلى عملية اختيار وحدة القياس لكل قسم [1].

ثانيا.طريقة التكاليف المتغيرة: لها إيجابيات وسلبيات وهي كالتالي:

1- إيجابيات:

- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة ولا تقوم بتحميل التكاليف الصناعية الثابتة على هذه الوحدات وتخصمها من رقم هامش المساهمة في قائمة الدخل؛
- عدم التلاعب في الأرباح لأن الأرباح تتوقف على عدد الوحدات المباعة؛
- تحليل علاقة التكلفة والحجم والأرباح، يعتبر تحليل علاقات هذه العوامل من الأمور الهامة في تخطيط الربحية وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة؛
- تسمح بتصنيف المنتجات من قبل المؤسسة على أساس هامش التكلفة المتغيرة وعلى أساس إمكانية صرف الأعباء الثابتة والحصول على الأرباح.

[1] – إيمان العشاب، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التكلفة في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لسانس ، المدية ،ص 92 .

2- سلبيات:

- ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجوم الإنتاج والمبيعات؛
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة وفق هذه الطريقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم الأعباء التكاليف الثابتة؛
- لا تساعد هذه الطريقة إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل إذ يؤدي اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار بيع المنتجات على المدى الطويل إلى عدم المحافظة على الأموال المستثمرة في المشروع؛
- يمكن أن تضخم أرباح المؤسسة لأن المبيعات تحتسب بالاعتماد على التكاليف المتغيرة ولذلك يجب أن يكون هامش التكاليف المتغيرة أكبر من الأعباء الثابتة قصد الحصول على نتيجة إيجابية [1].

ثالثا. طريقة التكلفة الحدية: لهذه الطريقة ايجابيات والسلبيات نذكر منها:

1- إيجابيات:

- دراسة ربحية الوحدة المنتجة وكذلك ربحية المؤسسة؛
- دراسة سياسة الأسعار التي يمكن أن تتبعها المؤسسة أي التمسك بسعر واحد أو إمكانية تغيير الأسعار؛
- اتخاذ القرارات السليمة من حيث الكمية المنتجة؛
- إن استعمال المؤسسات للتكاليف الهامشية في تحليلاتها الاقتصادية يبرز لها عدة مشاكل ومن بين هذه المشاكل مدى تأثير تغيير حجم النشاط والربح ولأجل ذلك يتخذ التعديلات التالية:
  - ❖ رفع حجم الإنتاج أو إضافة منتجات جديدة ملائمة؛
  - ❖ تطويل أو استعمال وسائل عمل جديدة.

2- سلبيات:

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة؛
- التكرار في الحساب من خلال حساب تكلفة الإنتاج لكل وحد .

[1] - إيمان العشاب، مرجع سابق، ص 88.

المبحث الثاني :الطرق الحديثة

للمؤسسة أن تتبع أكثر من طريقة تحليلية، من بين الطرق نجد طريقة التكاليف المعيارية وطريقة الأنظمة الجديدة لحساب التكاليف وهذا ما سنعرفه من خلال المطلبين:

المطلب الأول. طريقة التكاليف المعيارية: أسلوب التكلفة المعيارية يعتبر من الأساليب الهامة في عملية التسيير الخاصة بالعملية الإنتاجية حيث يسمح التقدير بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي من دراسة حالته بصفة مسبقة وفقا لمعطيات فعلية ماضية ودراسات حالية حيث نجد أن مقارنته مع النتائج الفعلية الخاصة بالنشاط في حالة وقوعه يسمح باستنتاج فروقات تمكن من معرفة الخلل في النتيجة الدورية في المؤسسة وهذا ما يسمح باتخاذ تدابير مستقبلية وذلك بتحليل هذه الفروقات والوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك[1] :

الفرع الاول. تعريف التكاليف المعيارية: يقصد بالتكاليف المعيارية التكاليف المحددة مسبقا أو مقدما لإنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية، فهي هدف الإدارة المؤسسة تسعى إلى تحقيقه وهي معيار للقياس وأداة للرقابة.

الفرع الثاني. أهداف التكاليف المعيارية: تهدف التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأغراض الآتية:

- مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة في فترة محدودة من الزمن وبالتالي إمكانية تقليصها مستقبلا؛
- تسمح بتقديم تقارير دورية إلى إدارة المؤسسة تتمثل في الانحرافات المستخلصة واتخاذ قرارات تصحيحية للمشاكل الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة؛
- تستعمل كوسيلة لتحقيق أهداف الرقابة و الكفاية الإنتاجية للمؤسسة؛
- قياس قدرات و إمكانيات المؤسسة في تحقيق البرامج المسطرة؛
- تحديد المسؤول عن الانحرافات ، أي تحديد مسؤولية الانحراف في هرم مراكز المسؤولية ؛
- التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير لإنتاج داخل المؤسسة، إذ يعتبر تحديدها أداة من أدوات مراقبة التسيير وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية وتحليل الانحرافات، إذ نجد نوعين من الانحرافات:
  - انحرافات على المصاريف المباشرة .
  - انحرافات على المصاريف غير المباشرة [2] .

أولا. تحليل فروقات الاعباء المباشرة:

إن فروقات الأعباء المباشرة تتمثل في فروقات المواد الأولية فروقات اليد العاملة كما أن أي انحراف في الكمية تحتمل مسؤولية على قسم الإنتاج وأي انحراف في السعر نحتمل مسؤولية على قسم المشتريات (التموين)

[1] – عبد الحليم آراجة وأخرون، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر والتوزيع الأردن 1999 ، ص 201 .

[2] – جبرائيل جوزيف كحالة رضوان محاسبة التكاليف المعيارية، المكتبة الثقافية للنشر والتوزيع– عمان ، 1995، ص21 .

هذا بالنسبة للانحرافات على مستوى المواد الأولية المستعملة، أما بالنسبة لليد العاملة المباشرة فإن الانحراف في الكمية (فرق المدة) تحمل مسؤوليته على إدارة الإنتاج أما الانحراف في السعر فرق أجر الساعة (تحدد مسؤوليته على إدارة محاسبة الأجور بينما الانحراف المشترك تحدد مسؤوليته على الإدارتين .

و تحدد هذه الفروقات كما يلي:

الانحراف = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

(السعر الفعلي) ×(التكلفة الفعلية) ت ف =(الكمية الفعلية) ك ف

(السعر المعياري) س م × (التكلفة المعيارية) ت م =(الكمية المعيارية) ك م

ومنه : الانحراف = ت و – ت م

الانحراف = (ك ف) (س ف) – (ك م)(س م)

الانحراف = (ك م+ ك) (س م)= س – (ك م)(س م)

ك م. س م ×– س + . ك س + س م × س م +ك م .× الانحراف = ك م

الانحراف = س ك م + س ك م + ك س

ك م : انحراف في السعر × حيث س

م : انحراف في الكمية × ك س

س : انحراف مشترك × ك

ثانيا. تحليل فروقات الأعباء غير المباشرة:

هذه الفروق تنشأ نتيجة مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التي تحدث بعد الأداء.

- فروق الميزانية التقديرية (انحراف الموازنة) = (التكاليف الفعلية – موازنة الاستهلاك الفعلية)
- فروق الطاقة الإنتاجية (انحراف الموازنة) = (موازنة الاستهلاكات الفعلية – موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المنتظر) .
- فروق الكفاية الإنتاجية (انحراف المردودية) = (موازنة التكاليف المعيارية لمستوى الإنتاج المنتظر –التكلفة المعيارية) [1].

الفرع الثالث. أنواع التكاليف المعيارية:

1– التكلفة النموذجية النظرية: هي تكاليف تحدد على أساس أحسن استعمال لإمكانيات النشاط المتوفر لدى المؤسسة أي الحالة المثالية.

[1]– بن آسيرات إبراهيم، مرجع سابق، ص46 – 47 .

2- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: عند تحديد هذه الأنواع من التكاليف يأخذ المسؤولين بعين الاعتبار ظروف السوق.

3- التكلفة النموذجية التاريخية: يتم تحديد التكاليف المقدرة في المستقبل على أساس فترة سابقة أو معدل تكاليف لعدة فترات.

4- التكلفة النموذجية العادية : تحدد على أساس التقديرات بالظروف الإنتاج والتوزيع في المؤسسة.

الفرع الرابع. فوائد استخدام التكاليف المعيارية :

- ✓ يوفر نظام التكاليف المعيارية، معيار أو مقاييس أداء لكافة عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحققة بتجارب ميدانية ومعملية؛
- ✓ يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة وتحدد فيها الانحرافات عن الأهداف الموضوعة وتحلل أسبابها مما يؤدي إلى تركيز اهتمام الإدارة على مواطن الضعف والظل دون غيرها؛
- ✓ يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤوليتها؛
- ✓ يساعد وجود نظام التكاليف المعيارية الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيارين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع؛
- ✓ يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها؛
- ✓ يتطلب تطبيق نظام التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في كل سنة مالية؛
- ✓ يؤدي تطبيق التكاليف المعيارية إلى تخفيف الضغط عن رؤساء الورشات والأقسام في المنتجات الإدارية الدنيا؛
- ✓ يؤدي نظام التكاليف المعيارية وظيفة هامة عند تدريب العمال الجدد؛
- ✓ يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلى الإقلال من الأعمال الكتابية والحسابية [1] .

الفرع الخامس. تقييم الطرق الحديثة:

أولا. إيجابيات التكاليف المعيارية : إن أسلوب التكاليف المعيارية التي تعتبر من أساليب المحاسبة التحليلية لها عدة إيجابيات منها:

- تساعد التكاليف المعيارية على تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء؛
- تفيد في إعداد دراسات الجدوى في المشروعات الجديدة؛
- يساعد نظام التكاليف المعيارية على تحديد نتائج الأعمال بسرعة وبسهولة وبأقل وقت وتكلفة؛
- يمكن نظام التكاليف المعيارية من تطبيق مفهوم محاسبة مسؤولية وتقييم الأداء لمراكز المسؤولية؛

[1] - إيمان العشاب ، مرجع سابق، ص-ص:98- 100 .

- تستخدم التكاليف المعيارية في تشجيع العاملين على بذل الجهود وزيادة الإنتاجية بربط نظام الحوافز بالمعايير المستخدمة[1] ؛
- تعتبر أداة من أدوات المقارنة مع النتائج الفعلية؛
- مراقبة التكلفة الخاصة بكل عنصر من العناصر التي تدخل في الإنتاج أو التي على علاقة بالهيكل الإنتاجي وهذا نتيجة المقارنة بين التقديري والفعلي وتحليل الانحرافات؛
- تحليل الانحرافات يساعد المؤسسة على تخطيط التكاليف والتخفيض فيها بالنسبة للسنوات المقبلة[2] .

المطلب الثاني : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر "و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (**ABC**) وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي [3] .

الفرع الأول. تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة 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 دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها) [4].

الفرع الثاني. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشط"ABC": يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية[5]:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛

[1] - www.acc.arab.com.acc/show read/php/16030

[2] - بن كسيرات إبراهيم ، مرجع سابق ص47 .

[3] – أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (**ABC**)، للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2006 ، ص70 .

[4] – زينات محمد محرم وآخرون ، مرجع سابق ، ص394 .

[5] – إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 ، ص164 .

- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

الفرع الثالث. الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

اولا. تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

1- **تعريف الأنشطة:** يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع الشحن للبضاعة المنتجة)[1].

2-قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة ، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط(مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج(الموارد)لكل وحدة مخرجة من النشاط[2] .

3- تحديد مراكز النشاط: يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط) استلام .(إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 50 :دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل[3].

الفرع الرابع. مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من

[1] - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 ، ص190 .

[2] - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص28 .

[3] - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص171 .

المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات.

الجدول رقم(03 :) مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر :هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص28

الفرع الخامس. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية[1] :

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة / الحجم المقدر لأساس التحميل

الفرع السادس. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج ،ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "**ABC** "ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع

[1] – موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007 ، ص700.

جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع [1] .

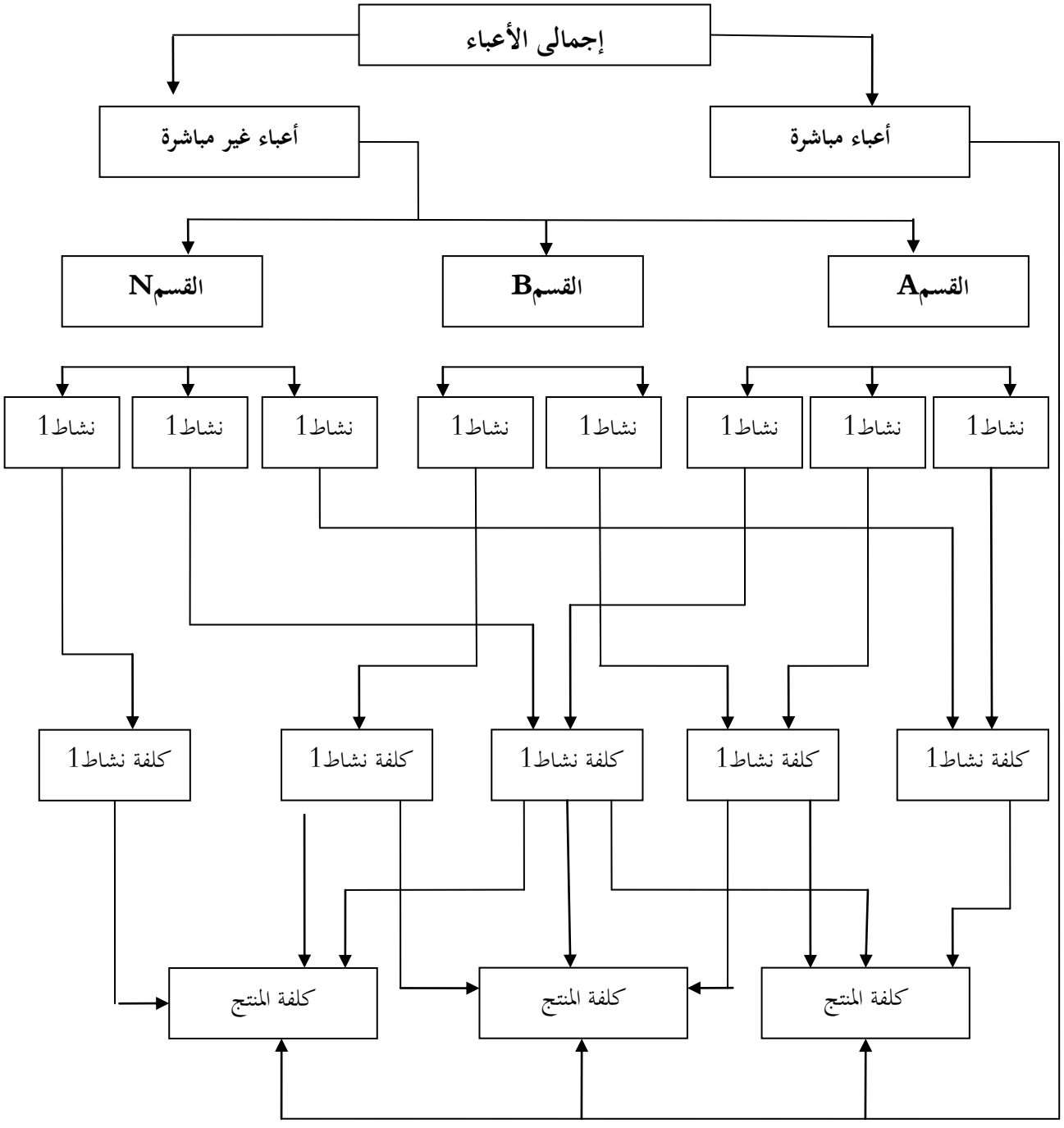
وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل :ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء [2] .

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكل التالي:

[1]- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33 .

[2]- علي أحمد أبو الحسن و كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص351 .

الشكل رقم(01): المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة"



SOURCE: Patrick Boisselier, Contrôle De Gestion Cours Et Applications, Vuibert, Paris, 1999, p204.

الفرع السابع. تقييم طريقة التكاليف على أساس أنشطة (ABC)

اولا. إيجابيات :

- التسيير بالنشاطات يمكن من توضيح ما يجري داخل المؤسسة ويسمح بالتحكم الأحسن في المسارات إنتاج وتوزيع التي تقوم بها المؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار التباينات المختلفة للنشاطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة

التسيير (حساب التكاليف لوحة القيادة ،المؤشرات)التي تساهم في تتبع الأداء المحقق في أحسن الظروف في كل مستوى؛

- تتمثل قوة ABC في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف وتسمح بعقلانية التنظيم داخل المؤسسة والاستعمال الأحسن للموارد؛
- مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة وتقديم مسار للتحسن الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف الجودة وتكاليف الحصول على الجودة؛
- نبحث في طريقة ABC على تقييم تكاليف المنتجات النهائية فقط، بل تهدف الطريقة أيضا إلى تقييم تكاليف كل العناصر وتقديم منفعة إلى المسؤولين بغية اتخاذ القرار، وبهذا تسمح الطريقة بالقيام بتحليل تابع لعدة متغيرات تتمثل في مواضيع التكلفة إذا هذا التحليل يتعلق بعد انشغالات؛
- أوضح Porter. M. أهمية مفهوم النشاط في دراسة التموضع التنافسي للمؤسسة، حيث يمكن لها أن تبحث عن ميزة تنافسية على مستوى عدة نشاطات التي تشكل سلسلة القيمة، عن طريق النشاطات تتمكن المؤسسة من تصميم صناعة، تسويق وتدعيم منتجاتها، إذا تحليل مصادر المميزة التنافسية يمر باختيار نشاطات المؤسسة وتفاعلاتها، هذا التحليل هو أساس وجود سلسلة القيمة بهدف تجزئة المؤسسة إلى عدة نشاطات تتناسب مع الإستراتيجية، من أجل فهم سلوك التكاليف واستخراج المصادر الموجودة والاحتمالية للتمييز؛
- تسمح ABC بتحليل تكلفة الثنائية قيمة أو بالتالي إمكانية اتخاذ قرار حذف النشاطات التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها ولإبقاء على النشاطات التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها.

ثانيا. سلبيات:

- ABC بين المشاكل المواجهة عن تطبيق قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين من استجواب الأفراد والحصول على المعطيات؛
- تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن أن يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري؛
- الدراسة الميدانية التي قام بها Ness.t Cucuzzaعلى مؤسستي ة safety kleen chnysler في ذكر أنه عندما أرادتا المؤسستان تطبيقABC لأول مرة تعرضنا إلى عدة مقاومات داخلية على كل المستويات، حيث أعتقد بعض الأفراد أنهم سيفقدون سلطتهم، والبعض الآخر خشي من اكتشاف عدم فعاليته التي يخفيها النظام القديم، والبعض يرفض كل ما هو جديد التي والكثير من الإطارات خاصة الذين يعتقدون بإرغامهم على تطبيق ABC في العمليات يقومون بها [1] .

[1] – وكريف ياسمين، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة ليسانس، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، 2010، ص-ص: 75-76 .

خلاصة الفصل :

نتيجة 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 والمنتجات.
- إن التطور الذي شهدته طرق المحاسبة التحليلية كان يهدف أساسا لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية والاستخدام الكثيف للتكنولوجيات العالية في مختلف الصناعات، وهذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات بشكل دقيق وموثوق مما يساعد المسيرين على تحديد أسعار بيع تنافسية لهذه المنتجات بشكل أكثر موضوعية وبالتالي إمكانية تحديد سياسة تسعير مناسبة للمؤسسة الاقتصادية تأخذ بعين الاعتبار إمكانياتها المادية ومتطلبات العملاء وحجم الطلب وطبيعة المنافسة في الأسواق المستهدفة.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
التشكرات	
قائمة الجداول والأشكال.....	I
مقدمة.....	أ
الفصـــل الأول: دراسة نظرية للمحاسبة التحليلية	
تمهيد الفصل.....	02
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة التحليلية.....	03
المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية ومفهومها.....	03
المطلب الثاني : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى.....	05
المطلب الثالث : وظائف المحاسبة التحليلية وأهدافها.....	09
المبحث الثاني : دراسة نظرية للتكاليف في المؤسسة	11
المطلب الأول : مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.....	11
المطلب الثاني : عناصر التكاليف.....	13
المطلب الثالث : تبويب عناصر التكاليف.....	14

خلاصة الفصل.....	18
الفصـــل الثاني : طرق حساب التكاليف	
تمهيد الفصل.....	20
المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف.....	21
المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية	21
المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية.....	25
المبحث الثاني : الطرق الحديثة.....	32
المطلب الأول : طريقة التكاليف المعيارية.....	32
المطلب الثاني : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).....	35
خلاصة الفصل.....	41
الفصـــل الثالث : دراسة تطبيقية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية	
تمهيد الفصل.....	43
المبحث الأول : تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز–المدية–.....	44
المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة.....	44
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية.....	47
المبحث الثاني : واقع استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة.....	53
المطلب الاول : تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة.....	53
المطلب الثاني :حساب مختلف التكاليف والنتيجة.....	56

خلاصة الفصل.....	59
خاتمة.....	61
المراجع.....	65
الملاحق.....	69

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد
عليه الصلاة والسلام

أهدي عملي هذا إلى:

من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى أغلى إنسان
في هذا الوجود..... أمي الحبيبة

وإلى من عمل بكد وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه....
أبي الكريم أدامه الله لي

إلى أخي "محمد" سندي في حياتي ورفيق دربي

إلى كل عائلتي واخص بالذكر بنات خالتي

إلى صديقاتي أحلام..فلة... امينة..ايمان...حياة.. عائشة... سارة...غالية

حسينة

ان ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف وترشيدها، حيث كان الهدف الاول منها متابعة الحركة النقدية الناتجة عن المعاملات المالية من خلال تسجيلها وتبويبها واستغلال البيانات في توضيح الذمة المالية للمؤسسة، وليس حساب التكاليف وإبراز مساهمة كل منتوج او قسم او مركز المسؤولية في نتيجة المؤسسة الاقتصادية ومن هنا انتقلت المحاسبة التحليلية من الشمولية الى التخصيص .

بداية بما عرف بالمحاسبة الصناعية والتي ارتبط اسمها بالثورة الصناعية والتي عرفت مشاريعها الضخمة حاجة اصحابها لمعرفة التكاليف قصد الإعداد والتخطيط للمنافسة بها، ومن ثم محاسبة التكاليف ثم المحاسبة التحليلية لتنتهي اليوم بمحاسبة التسيير نظرا لاتساع اهدافها الى مراقبة تسيير المؤسسة .

يعتمد اقتصاد أي دولة على معارف وتقنيات حديثة والتي يجب أن تستغلها المؤسسة لازدهارها ولا يتحقق النمو الاقتصادي إلا بامتداد هذه المعارف، ولعلى المحاسبة التحليلية من اهمها كونها من انجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية وان غياب هذه الأداة التسييرية كان ومازال من اهم اسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا مردها غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية الازمة.

حيث ان تطبيق نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة ليس بالأمر الهين لأنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط، فإدراكها لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل الكثير من الغموض والتردد في التوجه نحو نظام افضل ويدفع بها الى السعي وراء مفاهيم وتجارب اخرى كمفاهيم التكلفة وأنواعها واهم طرق حسابها او كيفية تطبيق احدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم مؤسسة سونلغاز.

حيث من اهم الطرق المعتمدة لحساب التكاليف هي الطرق التقليدية والطرق الحديثة، بالنسبة للطريقة الأولى تحتوي على طريقتين هما طريقة التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف الكلية، وبالنسبة للطريقة الثانية تتكون من طريقتين هما طريقة التكاليف المعيارية، وطريقة التكاليف على اساس الانشطة(ABC).

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الالمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الاداة التي هي المحاسبة التحليلية وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظام معلومات في المؤسسة .

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع تمكنا من التعرف على الامكانيات التي يوفرها نظام المحاسبة التحليلية في تحديد مردودية مختلفة الاقسام المعالجة، وهذا بالاعتماد على طرق معالجة حديثة تقوم على اسس علمية مبنية في اغلبها على مبدأ الفصل بين الاعباء المباشرة وغير المباشرة وحساب مختلف التكاليف برغم من الانتقادات والنقائص التي واجهتها مختلف الطرق .

وعبر مختلف الفصول والفصل التطبيقي الذي اردنا من خلاله ان يكون اسقاطا على الواقع لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج المختلفة باختيار

الفرضيات والتساؤلات المطروحة اضافة الى مجموعة من النتائج والاقتراحات المتعلقة بالفصول النظرية وبدراسة الحالة، نذكرها فيما يلي :

النتائج: فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصولها لثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية:

- اعتماد المحاسبة التحليلية ليس هدف بحد ذاته وإنما هو اساس لتحقيق فعالية ونجاعة المؤسسة وذلك لان المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فقط مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي الى اكتشاف الاخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الاجراءات التصحيحية الازمة .
- التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات وعمل على اكسابها ميزة اكثر تنافسية سعرا وجودة .
- إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها، مع العلم ان هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة ومعقدة وتكلف باهظا.
- إن اهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليليها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة متخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، تقليدية كانت ام حديثة، اضافة الى البعد الاستراتيجي لمعالجة التكاليف وتحليليها، من خلال التفريق بين الانشطة المنتجة للقيمة من الانشطة المستهلكة للقيمة.

وهذا ما سيعطي المؤسسة فكرة عن المنتجات التي يكون انتاجها مربحا من تلك التي يكون من الافضل اشرافها للغير.

كما تتجلى اهميتها في كونها اداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف، الاخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة باستمرار.

- تكمن فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة، وغيابه التام يعني بالضرورة فقدان السيطرة والتحكم في هذا العنصر الهام.
- إن التكاليف غير المباشرة هي لمحور الاساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- في الفصل التطبيقي توصلنا الى نتيجة سالبة لان سعر الوحدة للبيع مقنن من طرف الدولة وبالتالي تصبح تكلفة الوحدة اكبر من سعر البيع للوحدة وبالتالي تعطينا نتيجة سالبة، وزيادة على هذا باعتبار الدولة المساهم الاكبر في راس مال المجمع، فقرار الزيادة في سعر البيع يحول لها.

الاقتراحات: من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض الاقتراحات وهي يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال كالتالي:

- تطبيق جميع طرق حساب التكاليف إلى جانب طريقة مراكز التحليل، كطريقة التكاليف المعيارية (نظام تسييري رقابي)، وذلك من اجل مقارنة النتائج فيما بينها بشكل متكامل حتى تتمكن المؤسسة من تحديد الانحرافات وتحليلها وبالتالي تحديد المسؤوليات، واتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.
- محاولة تجسيد نظام محاسبة تكاليف الانشطة ABC والاستفادة من مزاياه والعمل جنبا الى جنب مع انظمة حساب التكاليف الاخرى.
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف عل أساس الأنشطة ABC وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أنذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف .
- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام المحاسبة التحليلية، بصورة قانونية مختصة في تقديم الخدمات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة التحليلية.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحث على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

آفاق الدراسة: لا نزعم أننا ألممنا بكامل جوانب الموضوع في دراستنا هذه : لذلك نعتبر ان هناك جوانب اخرى يمكن ان تكون عناوين وإشكاليات لدراسات مستقبلية نقترح أهمها في ما يلي:

- دور نظام التكاليف على أساسا لأنشطة ABC في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة .
- تبني نظام محاسبة المسؤولية على مراكز الأنشطة ومحاولة ربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

قائـمــة الجداول:

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
01	العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	08
02	حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	29
03	مثال توضيحي على مسببات النشاط	37
04	التوزيع الاولي للأعباء المباشرة	53
05	التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة	54
06	التوزيع الثانوي للأعباء المباشرة	54
07	مفتاح التوزيع للأعباء المباشرة	54
08	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة	55
09	مفتاح التوزيع للأعباء عير المباشرة	55
10	حساب تكلفة التموين	56
11	حساب سعر التكلفة	56
12	حساب النتيجة التحليلية الاجمالية	57
13	حساب النتيجة المحاسبية	57
14	الفرق بين النتيجة التحليلية والعامة	58

قـائــمـة الأشـكـــال:

رقم الشكل	اسم الشكل	الصفحة
01	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة	39
02	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية	47

أولا- المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1-أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC)، للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006 .

2-أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.

3- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن2007.

4- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1998.

5- بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر .

6- بوشاشي بوعلام، المنبر في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003 .

7- جبرائيل جوزيف كحالة رضوان محاسبة التكاليف المعيارية، المكتبة الثقافية للنشر والتوزيع– عمان، 1995.

8- خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر الطبعة الأولى .

9- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 .

10- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية :منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر دون سنة نشر .

11- صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1997 .

12- عبد الحليم كراجة وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 1991.

13- علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر.

14- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1999.

15- عبد الحليم كراجة وأخرون، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر والتوزيع الأردن 1999.

16- موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين،2007 .

17- نجيب أنطوان سامونا، محمد عبد الوهاب العزاوي، المحاسبة الإدارية و اتخاذ القرارات، كلية الاقتصاد بغداد.

18- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999.

19- زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

20- علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر.

الأطروحات و الرسائل الجامعية :

21- جودي بو عمرة، مكانة المحاسبة التحليلية في تفعيل نظام المعلومات داخل المؤسسة، مذكرة ماجيستير علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008 .

22- لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجيستير، جامعة قسنطينة،2006.

23- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجيستير، فرع تحليل اقتصادي جامعة الجزائر، 2006 .

24- مليكة حفيظ شباكي، المحاسبة التحليلية، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2002 .

25- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة دكتوراه، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005.

26- حمد علي قاسي، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ليسانس، فرع محاسبة، جامعة المدية 2007.

27- بن كسيرات إبراهيم، تحليل التكاليف و حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة ، مذكرة ليسانس –المدية 2012.

28- طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003 .

29- إيمان العشاب، دور المحاسبة التحليلية في تحديد التكلفة في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لسانس ، المدية.

30- وكريف ياسمين، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة ليسانس ،قسم علوم التجارية، تخصص محاسبة ، 2009- 2010 .

ثانيا– المراجع باللغة الفرنسية:

❖ **Les ouvrages** :

31- Abdellah Boughaba, Comptabilité analytique, 2éme édition, Berti édition, Alger, 1994.

32- BURLAUD, A. SIMON, C. *Comptabilité de gestion, coûts, contrôle*, Ed. Vuibert, Paris, 2000.

33- D/ Solomon's, the historical development of costing ED London 1952.

34- DORIATH, B., Comptabilité de gestion, Ed. Dunod, Paris, 1999. 32- Farid.

35- MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006 .

ثالثا – مواقع الانترنيت :

36- www.acc.arab.com.acc/show read/php/16030

37- http://www.sonelgaz.dz.

كلمة شكر

نشكر الله عز وجل على فضل نعمته علينا والذي أمدنا بالعزم والإرادة

والصبر ولإتمام هذا العمل.

وبعد. شكر خاص إلى الأستاذ المشرف " شبوطي حكيم "

الذي لم يبخل علينا بنصائحه ومعلوماته، وساعدنا كثيرا في هذا العمل

أعانه الله على إكمال درب سلكه، ويسر الله له طريقه وزاده

علما ونورا ورقيا وإيمانا وعوضه الله بذلك حسنات.

آميـن

بدون أن ننسى جميع الأساتذة الذين درسونا خلال مشوارنا الدراسي.

وكذلك نوجه تحية شكر واحترام إلى كل عمال شركة سونلغاز



الفصلالأول:

دراسة نظرية للمحاسبة التحليلية



الفصل الثاني :

طرق حساب التكاليف



المـقدمـة العامة



الخاتمــة العامة



قائمة المراجع

قائمة الجداول و الأشكال

الفصل الثالث :

دراسة تطبيقية حول واقع المحاسبة التحليلية لشركة سونلغاز



الفهـرس



الملاحق

عاشت الدولة الجزائرية منذ بداية التسعينات تغيرات جذرية في جميع مؤسساتها، فبعد الاستقلال عملت على انتهاج سياسة اقتصادية تليق بالطموحات الرامية إلى النهوض بالاقتصاد الوطني، ودفع عجلة التنمية والتطور والخروج من الاقتصاد الريعي الذي يعتمد على استخراج وبيع الثروات الطبيعية إلى اقتصاد أكثر حيوية وديناميكية، فكان من ذلك أن انتهجت سياسة الاقتصاد الموجه الذي يعتمد على التخطيط المركزي، إذ تم إنشاء المؤسسات الصناعية الكبرى والتي كانت على شكل مركبات ضخمة وهذا على أمل إنشاء قاعدة صناعية صلبة، فعملت هذه المؤسسات تحت الوصاية المركزية، فكانت عمليات الانتاج دورية إلا أن عمليات الاستيراد والتصدير كانت حكرا على الدولة وبالتالي فرضت الرقابة المشددة على المنتجات الأجنبية، وهذا في غياب المنافسة الحرة أين كان أداء المؤسسات معتبر، غير أن ارتفاع تكاليف الانتاج وسوء التسيير والإهمال والتسيب وعدم الاعتماد على اليات عملية جعل ديون هذه المؤسسة تتراكم وتشغل كاهل البنوك الممولة لها بدعم من الدولة التي اعتمدت في سياستها على مسح ديون هذه المؤسسات وتغطية الخسائر من جهة أخرى.

ونتيجة حدوث الازمة الاقتصادية بسبب الانخفاض الهائل لسعر البترول قامت الدولة الجزائرية بتغيير نظامها أو نهجها الاقتصادي من نظام مخطط ليس ملزم بتحقيق الارباح فغرضه كان اجتماعي أكثر منه اقتصادي، إلى نظام اقتصاد السوق أو النظام الحر الذي تسوده المنافسة، فأصبح من الضروري على الاقتصاد الوطني إعادة النظر في مؤسساته الاقتصادية باعتبارها نواة الاقتصاد.

فالمكانة الاقتصادية لأي دولة تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني ومرهونة بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي وكذا بمدى قدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر وبالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال "اقتصاد العولمة".

وعليه فإن نجاح أي مؤسسة اقتصادية مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة وملائمة لتحليلها، معالجتها، صياغتها واستغلالها من خلال تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة استغلالها وأثناء نشاطها، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى وطبيعة المشكل المطروح، وتعد المحاسبة التحليلية جزءا هاما من هذا النظام.

حيث تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة، كما تستخدم هذه التقنية حسب طبيعة المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها وكذا اتخاذ مجموعة من الاجراءات والطرق والتقنيات لزيادة فعالية التحكم، إذ تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، من هنا

تولدت الحاجة لتبني نظم تكاليف حديثة تواكب التطور الحاصل في البنية الداخلية والخارجية للمؤسسة، حتى تضمن بقاءها ونموها وتحقيق الاهداف التي أنشأة من أجلها.

الإشكالية: وانطلاقا مما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية:

ماهو واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؟

التساؤلات الفرعية: بناءا على الاشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1) ماهي الاسباب التي ادت الى ظهور المحاسبة التحليلية كمحاسبة متخصصة؟

2) ماهي الطرق المعترف بها لحساب التكاليف؟

3) ماهو واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات: من أجل دراسة إشكالية الموضوع انطلقنا من بعض الفرضيات والمتمثلة في:

1) ظهور المحاسبة العامة كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف، والذي لم يكن الهدف من المحاسبة العامة.

2) يعتمد نظام المحاسبة التحليلية على مجموعة من الطرق لحساب التكاليف من بينها التكاليف المعيارية.

3) إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.

أهداف الموضوع: تكمن اهداف الموضوع في:

1) إعطاء صورة واقعية عن المحاسبة التحليلية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

2) توضيح دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

3) توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو هذا الموضوع.

المنهج المستخدم:

بهدف الالمام بكل جوانب الموضوع، اعتمدت في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل ايضاح ومحاولة الاجابة بقدر الامكان على الاشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية.

كما اعتمدت من جهة ثانية على منهج دراسة حالة، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على ارضية الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلة شكلا ومضمونا.

أسباب اختيار الموضوع: اسباب اختيارنا للموضوع كانت كالتالي:

1) ضرورة وجوب تبني هذا النوع من المحاسبة رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية وذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات والنقائص التي قد تتم بقصد او بدون قصد، سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج.

2) باعتبار المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة.

3) انعدام الاهتمام بهذه الاداة التسييرية في المؤسسة الجزائرية، رغم أنها تمثل نظام معلومات جد هام لصالحها.

الدراسات السابقة:

لقد لاحظنا بعد قيامنا بالبحث، وجود مجموعة من الدراسات التي اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية وهذه الدراسات هي رسائل ماجستير و دكتوراه وتناولت المواضيع التالية:

-محمد الخطيب نمر، إشكالية المحاسبة التحليلية في الادارة العمومية-دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، رسالة دكتوره تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2014.

الاشكالية المدروسة هي: **هل يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية باستخدام طريقة ABC في قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر؟** تكمن أهمية هذه الدراسة في أن تسلط الضوء بالدراسة والتحليل على أحد أنظمة التكاليف المعاصرة، وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، الذي تنعكس تطبيقاته في تحقيق الدقة المطلوبة والتفصيل والشمول في بيانات التكاليف المتعلقة بخدمات قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر. وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام، والتعرف على المعوقات التي قد تعيق تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية، كذلك تهدف إلى عرض لبعض مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

ولقد خلص الباحث إلى نتيجة مفادها أنه: يعد قصور النظام المحاسبي العمومي المعتمد حاليا في قطاع الخدمات الجامعية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها عاملا رئيسيا ولد الحاجة إلى تبني نظام التكاليف المبنى على الأنشطة.

هناك تعدد وتنوع خدمات قطاع الخدمات الجامعية، الأمر الذي يتطلب بالضرورة إلى تبني نظام يرشد تكاليفها وخاصة في ظل ضخامة ميزانيتها ، والتفكير بجدية والأخذ في الحسبان تقلبات أسعار البترول مادام هو المورد الرئيسي لإيرادات الدولة.

الامر الذي لم يتطرق اليه وسنتطرق اليه هو المحاسبة التحليلية، التكاليف في المؤسسة وطرق حسابها، اما الامر الذي تطرق اليه في دراسته ولم نتطرق اليه هو المحاسبة العمومية.

-مرابطي نوال، اهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير-حالة مؤسسة نفطال- مذكرة ماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.

الاشكالية المدروسة هي: **ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة تسيير المؤسسة و بالتالي في تقويم أداءها؟** تكمن اهمية الدراسة في توضيح دور المحاسبة عامة والتحليلية خاصة، وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من اجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة والعمل على ان يكون مطابقا

للأهداف المسطرة، كذلك التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق استراتيجيتها المسطرة.

خلص الباحث في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

أن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها، مع العلم ان هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة ومعقدة وتكلف باهظا.

اهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية كلاسيكية كانت ام حديثة.

الامر الذي تطرقت إليه هذه الدراسة ولم نتطرق إليه في دراستنا هو المحاسبة العامة.

محتوى الدراسة: ارتأينا ان نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين ودراسة حالة.

حيث تناولنا في الفصل الاول دراسة نظرية للمحاسبة التحليلية وذلك من خلال مبحثين يتمثل المبحث الاول في مفاهيم اساسية حول المحاسبة التحليلية والمبحث الثاني دراسة نظرية لتكاليف المؤسسة.

اما في الفصل الثاني الذي كان تحت عنوان طرق حساب التكاليف حيث تطرقنا الى مختلف الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف في كل من المبحث الاول والثاني.

وفي الفصل الثالث حاولنا دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية، وتجربتها في اقامة نظام المحاسبة التحليلية، من خلال التعرض لتقديم المؤسسة.