

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي ميلة

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

ميدان : العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير.
شعبة : علوم التسيير.
تخصص : مالية.

الدراسات التطبيقية في المؤسسات الجزائرية

دراسة تطبيقية بمؤسسة "سونلغاز"

مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس LMD

تحت إشراف :
بوظلعة محمد

- إعداد الطلبة:
- 1- بن لوصيف يعقوب .
 - 2- بن حومار خالد.
 - 3- زلاقي معتز.

السنة الجامعية 2010 / 2011

بسم الله الرحمان الرحيم

يا أرحم الراحمين اللهم إليك مددت يدي، وفيما عندك عظمت رغبتي فأقبل توبتي، وأرحم ضعف قوتي، وأغفر خطيئتي، وأقبل معذرتي، وأجعل لي من كل خير نصيبا ، وإلى كل خير سبيلا برحمتك يا أرحم الراحمين . اللهم لا هادي لمن أضللت ، ولا معطى لما منعت ، ولا مانع لما أعطيت، ولا باسط لما قبضت ، ولا مقدم لما أخرت ، ولا مؤخر لما قدمت . اللهم أنت الحليم فلا تعجل ، وأنت الجواد فلا تبخل ، وأنت العزيز فلا تدل ، وأنت المنيع فلا ترام ، وأنت المجير فلا تضام ، وأنت على كل شيء قدير . اللهم لا تحرم سعة رحمتك ، وسبوغ نعمتك ، وشمول عافيتك ، وجزيل عطائك ، ولا تمنع عني مواهبك لسوء ما عندي ، ولا تجازني بقبيح عملي، ولا تصرف وجهك الكريم عني برحمتك يا أرحم الراحمين . اللهم لا تحرمني وأنا أدعوك ... ولا تخيبني وأنا أرجوك . اللهم إني أسألك يا فارح الهم ، ويا كاشف الغم ، يا مجيب دعوة المضطرين ، يارحمن الدنيا ، يا رحيم الآخرة ، أرحمني برحمتك . اللهم لك أسلمت، وبك آمنت، وعليك توكلت ، وبك خالصت وإليك حاكمت ، فاغفر لي ما قدمت و ما أخرت ، وما أسررت وما أعلنت، وأنت المقدم وأنت المؤخر . لا إله إلا أنت الأول والآخر والظاهر والباطن ، عليك توكلت ، وأنت رب العرش العظيم . اللهم آت نفسي تقواها ، وزكها يا خير من زكاها ، أنت وليها ومولاها يا رب العالمين اللهم إني أسألك مسألة البائس الفقير - وأدعوك دعاء المقتدر الذليل، لا تجعلني بدعائك رب شقيا ، وكن بي رءوفا رحيم يا خير المؤمنين ، يا أكرم المعطين، يا رب العالمين . اللهم رب جبريل وميكائيل و أسرافيل وعزرائيل، أعصمني من فتن الدنيا و وفقتني لما تحب و ترضى ، وثبتني بالقول الثابت في الحياة الدنيا وفي الآخرة - ولا تضلني بعد أن هديتني وكن لي عوناً ومعيناً ، وحافظاً وناصراً .

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين وصلى الله وسلم على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم آمين يا رب العالمين

شكروا قدري

الحمد والشكر لله الذي ألهمنا القوة والعزيمة و الذي جعل من عباده
من كانوا عوناً لنا لإنجاز هذا العمل ونخص بالذكر الأستاذ بوطالحة محمد
الذي لم يبخل علينا سواء بتوجيهاته ونصائحه طيلة إنجاز هذا العمل والذي جعلنا
من خلال تعاملنا معه نحس أنه بمثابة الأخ والناصح والمرشد أكثر من إحساننا
بأنه أستاذ مشرف وحبيب.

تحية تقدير واعتزاز وعرفان لكل أساتذتنا ، وإلى كل من علمنا
حرفاً طيلة مشوارنا الدراسي وساهم في تعليمنا أصول الحياة.

لكل من انتمى إلى مركزنا الجامعي باعتزاز وفخر أساتذة طلاب
عمال بلا تخصيص.

إلى من تحمل معنا نصيباً وافراً من العناء.

شكراً جزيلاً

فهرس المحتويات

خطة البحث:

المقدمة العامة.

الفصل الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة و التكاليف

- 2.....تمهيد.
- 3.....المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة
- 3المطلب الأول : التطور التاريخي للفكر المحاسبي
- 7.....المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة
- 9.....المطلب الثالث: أنواع المحاسبة
- 11.....المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية
- 11.....المطلب الأول: تطور المحاسبة التحليلية
- 13.....المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية
- 15.....المطلب الثالث : أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
- 18.....المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية في المؤسسة
- 18.....الطلب الأول : مدخل للمؤسسة الاقتصادية .
- 21.....المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة
- 25.....المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية
- 28.....المبحث الرابع : مفاهيم أساسية حول التكلفة و سعر التكلفة
- 28.....المطلب الأول : تعريفها التكلفة و سعر التكلفة و العناصر المكونة لهما
- 33.....المطلب الثاني : تصنيف التكاليف

37.....	المطلب الثالث : أنظمة التكاليف.
38.....	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : طرق حساب التكلفة .
40.....	تمهيد
41.....	المبحث الأول : طريقة التكاليف الكلية.
41.....	المطلب الأول : التطور التاريخي للطريقة و مفهومها.
43.....	المطلب الثاني : تحميل الأعباء المباشرة و غير المباشرة على سعر التكلفة
49.....	المطلب الثالث : أهمية طريقة التكاليف الكلية و تقييمها.
51.....	المبحث الثاني : طريقة التكاليف الجزئية
51.....	المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة
53.....	المطلب الثاني : عتبة المرد ودية
57.....	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني.
61.....	المبحث الثالث : طريقة التكاليف المعيارية
61.....	المطلب الأول : مفهوم التكاليف المعيارية و تطورها
62.....	المطلب الثاني : أنواع التكاليف المعيارية و الفوائد من إستخدامها
64.....	المطلب الثالث : طريقة حساب التكاليف المعيارية و تحديد الفروق
68.....	المطلب الرابع : تقييم طريقة التكاليف المعيارية
69.....	المبحث الرابع : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة)
69.....	المطلب الأول : نشأة نظام ABC و أسباب التحول نحوه
71.....	المطلب الثاني : مفهوم نظام A B C

المطلب الثالث : تقييم النظام A B C.....	76
خلاصة الفصل	77
الفصل الثالث : الواقع التطبيقي للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية	
دراسة حالة شركة سونلغاز - ميلة -	
تمهيد.....	79
المبحث الأول : الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز -سونلغاز-	80
المطلب الأول: نبذة تاريخية حول مجمع سونلغاز.....	80
المطلب الثاني: فروع مجمع سونلغاز	82
المطلب الثالث : أقسام و مصالح المديرية الجهوية للتوزيع - ميلة -.....	85
المبحث الثاني : دراسة تاريخية لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية	89
المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز - فرع ميلة -	93
المطلب الأول : تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة (مراكز التحليل)	93
المطلب الثاني :توزيع المصاريف :.....	95
خاتمة الفصل.....	103
الخاتمة العامة	105

قائمة الأشكال و الجداول :

1- قائمة الأشكال :

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
22	موقع المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة	1-3-I
25	هيكل مؤسسة تحتوي على مراقبة التسيير و علاقته بالمحاسبة كجزء من وظائف المؤسسة	2-3-I
32	مكونات التكلفة و سعر التكلفة	1.4.I
46	حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة	1-1-II
54	تحديد كمية التعادل هندسيا	1-2-II
55	تحديد عتبة المردودية هندسيا .	2-2-II
56	زمن تحقيق عتبة المردودية هندسيا .	3-2-II
75	حساب التكاليف بطريقة A B C.	1-4-II
88	الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز وحدة ميلة	1-1-III
94	الأقسام المتجانسة لمؤسسة سونلغاز	1-3-III

2- قائمة الجداول :

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
27	أهم الفروق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية	1-3-I
36	تصنيف التكاليف .	1.4.I
95	مفتاح التوزيع تبعا لطول الشبكة كلم	2-3-III
96	مفتاح التوزيع تبعا لرقم الأعمال	3-3-III
97	التوزيع الثانوي لمصاريف الوكالات . 924	4-3-III
97	التوزيع الثانوي للمصاريف الغير المباشرة	5-3-III
98	تحميل المصاريف الغير المباشرة إلى قسم استغلال الشبكات	6-3-III
98	تحميل الأعباء الغير المباشرة إلى قسم التوزيع (الكهرباء و الغاز)	7-3-III
98	تحميل الأعباء الغير المباشرة إلى قسم تقديم الخدمات (الكهرباء و الغاز)	8-3-III
98	تحميل الأعباء الغير مباشرة إلى قسم الإنجازات الجارية .	9-3-III
99	إجمالي مصاريف قسم خدمات الكهرباء و الغاز	10-3-III
99	المصاريف الموزعة و الغير موزعة .	11-3-III
100	تحميل المصاريف الموزعة	12-3-III
100	حساب رصيد قسم خدمات الكهرباء و الغاز	13-3-III
101	الإنجازات الجارية	14-3-III
101	توزيع الأولي و الثانوي للمصاريف	15-3-III

المقدمة

العامّة

المقدمة العامة :

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة، تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني و مرهونة بمدى كفاءتها و مساهمتها في التنمية الاقتصادية، و في خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي و كذا بمدى قدرتها على المنافسة و فرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار و التغير المستمر، و بالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال " اقتصاد العولمة "، هذه الظاهرة التي باتت أمرا حتميا لا مفر منه خاصة على الدول النامية.

تعد الجزائر من بين دول العالم الثالث التي شهدت تحولات و تغيرات هامة في السنوات الأخيرة، فاعتمدت في تغيراتها على برنامج تصحيحي يهدف إلى إرساء قواعد إقتصادية جديدة، فنظرا لأهمية القطاع الصناعي الذي يعتبر القطاع المهيكل للإقتصاد ، باشرت الجزائر في إعادة هيكلته وتنظيمه من خلال إعطاء المبادرة و الحرية الكاملة للمؤسسات في اختيار السياسة المناسبة لوضعيتها وذلك بإدخال أساليب جديدة في للتسيير .

و في هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك بحساب التكاليف المختلفة، و حساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج و كل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة اكبر و أوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير، هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، فإضافة إلى حساب التكاليف لها دور تحليلي و تقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية و كذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار مراقبة التسيير و لكن على الرغم من أهميتها كأداة فعالة في التسيير، إلا أنها تكاد تكون غير موجودة في مؤسساتنا، و هذا راجع لعدة أسباب نذكر منها:

— عدم وعي مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها و بأهميتها في اكتشاف نقاط الضعف و القوة في أداء المؤسسة و نشاطها.

— عدم رغبة بعض المسؤولين في اعتمادها، على الرغم من وعيهم بأهميتها و ذلك لاعتبارات شخصية، كونها محاسبة مسؤولية تساعد في اكتشاف الثغرات و الفروقات من الناحية المالية وتقدم الدليل عن و جهة كل دينار في المؤسسة.

— و دون تجاهل كلفتها الباهضة و صعوبة إقامتها كنظام و تطبيقها داخل المؤسسة

إن غياب استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية، كان من أهم أسباب المشاكل التي تعاني منها مؤسساتنا، لذا وجب على مسيرينا إعادة النظر في أساليب تسييرهم جديا و التفكير في إقامة هذا النظام الإستراتيجي،

خاصة بعدما دق ناقوس الخطر على المؤسسات الجزائرية و دخلت رهانات الحفاظ على بقاءها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة و كذا بؤادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا.

1- إشكالية البحث

و انطلاقا مما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

ماهو الواقع التطبيقي للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية ؟

و بناءا على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- أ - ماهي الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية كمحاسبة متخصصة ؟ .
- ب- ماهي مكانة نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ؟.
- ج- ماهي أهم طرق حساب التكاليف ؟.
- د - إلى أين وصلت المؤسسة الجزائرية في اعتماد هذا النظام كأداة تسيير حديثة ؟.

2- فرضيات الدراسة :

و من اجل دراسة إشكالية الموضوع، انطلقنا من بعض الفرضيات و المتمثلة في:

- أ- ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف..
- ب- اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته، و لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات .
- ج- إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا و جودة.

3- أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع في :

- أ- توضيح دور نظام المحاسبة التحليلية .
- ب- إبراز ضرورة و حتمية وجوب تبني هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية و ذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات و النقائص التي قد تتم بقصد أو بدون قصد، سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج .
- ج- الإطلاع على الطرق المختلفة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في.
- د- تحسين التسيير واتخاذ القرار.

4- المنهج المستخدم

بههدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح و محاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي و التساؤلات الفرعية كما اعتمدنا من

جهة ثانية على منهج دراسة الحالة، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية .

5-اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع، كان لجملة من الأسباب، تمثلت فيما يلي :

أ- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من الأهمية البالغة .

ب- انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية .

ج- الدور الكبير و المتزايد لهذه الأدوات .

د- الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها، و التي تحتم عليها

إعادة النظر في أساليب تسييرها و تبني الأساليب التي تساعدنا لتكون أكثر تنافسية في الأسواق

الخارجية.

6- خطة الدراسة

بما أن مساهمتنا ستكون بمحاولة التعريف بهذه التقنية كأداة هامة ، و إبراز أهميتها وضرورة وجودها في

المؤسسة الاقتصادية يساعد المسير على التشخيص و قياس الأداء في إطار مراقبة التسيير، ارتأينا أن نعالج

الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين و دراسة حالة

حيث تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية للمحاسبة عموما و التحليلية على وجه التحديد، و ذلك من

خلال أربعة مباحث تتمثل في تطور الفكر المحاسبي، ثم إنتقلنا إلى المحاسبة التحليلية، ثم تطرقنا إلى

المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة ، بالإضافة إلى إعطاء المفاهيم الخاصة بالتكلفة و سعر التكلفة

في الفصل الثاني الذي كان تحت عنوان طرق حساب التكلفة و سعر التكلفة داخل المؤسسة وهذا من

خلال أربع مباحث ، المبحث الأول عن طرق التكاليف الكلية ثم تطرقنا إلى الطرق الجزئية بالإضافة إلى

طريقة التكاليف المعيارية وفي الأخير إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة .

في الفصل الثالث و الأخير، تعرضنا إلى دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز

"سونلغاز" و تجربتها في إقامة نظام المحاسبة التحليلية من خلال التعرض لتقديم المؤسسة، ثم التعرف على

الواقع التطبيقي للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة ، ثم في مؤسسة "سونلغاز" بصفة

خاصة

أما الخاتمة العامة، فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة .

7- صعوبات البحث :

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بهذا البحث، نلخصها فيما يلي :

أ- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع .

ب- ندرة الأطروحات و الرسائل الجامعية .

- ج- عدم توفر المؤسسات الجزائرية على هذا النظام .
- د- سرية بعض المعلومات لشركة سونلغاز .

8- الدراسات السابقة :

من بين البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها لانجاز هذا العمل نذكر ما يلي:

- أ- درحمون هلال : المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، 2004-2005.
 - ب- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع التحليل الاقتصادي ، 2005-2006.
 - ج- داودي عبد الهادي ، واقع محاسبة التكاليف في مركب حامة بوزيان ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تسير المؤسسات ، 2006.
 - د- عماد زودة ، مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع المحاسبة ، 2009-2010.
 - هـ- نبيل روار ، سهيلة شبوط ، ميكانيزمات ترشيد النفقات في مؤسسة صناعية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس ، فرع العلوم التجارية ، 2006-2007.
- #### 9- المصطلحات المستخدمة :
- أ- المؤسسة ، المنشأة ، المنظمة .
 - ب- المحاسبة التحليلية ، محاسبة التكاليف ، محاسبة التسيير ، المحاسبة الصناعية .
 - ج- المحاسبة العامة ، المحاسبة المالية .
 - د- الانحرافات ، الفروقات .

الفصل الأول:

مفاهيم عامة
حول المحاسبة
والتكاليف

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة والتكاليف:

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العامة إحدى التقنيات المستخدمة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية للتحليل مما أدى إلى البحث عن وسيلة أخرى فظهرت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تحليل النشاط وعناصره خصوصاً وأن المحيط التنافسي والاقتصادي يحتم على المؤسسة دراسة وتحليل نشاطها .

و سنتناول من خلال هذا الفصل أهم المفاهيم العامة حول المحاسبة والمحاسبة التحليلية وكذا دراسة المحاسبة التحليلية في المؤسسة بالإضافة إلى دراسة التكاليف وسعر التكلفة وذلك بهدف استعراض الإطار الفكري أو النظري للمحاسبة التحليلية وبيان هذا الإطار في صورة مبسطة.

المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة :

سنحاول من خلال هذا المبحث استعراض أهم المعالم التاريخية لظهور المحاسبة وتطورها ، بالإضافة إلى عرض أهم تصنيفاتها .

المطلب الأول : التطور التاريخي للفكر المحاسبي :

1- ظهور ونشأة المحاسبة :

لقد كان ظهور المحاسبة نتيجة الضرورة الملحة التي اقتضتها المعاملات في ميدان التجارة والمال، والتغيرات والمستجدات المرتبطة بالأنظمة الاجتماعية ، الاقتصادية والتجارية، وذلك لعدة عوامل:

- تزايد المجتمعات البشرية أدى إلى تزايد حاجاتها التي اتسمت بالتزايد المستمر وإلى اتساع دائرة المبادلات من السلع والخدمات المختلفة . و كذا إلى كبر حجم المعاملات بين الأشخاص (سواء طبيعيين أو معنويين) والتي أصبحت فيما بعد تتم وتقيم بوحدة النقود بعد ما كانت تتم على أساس المقايضة.

- اتساع المبادلات التجارية والمعاملات النقدية ساهمت في ظهور المحاسبة كعلم منظم ، وكوسيلة تضمن تسجيل وتنظيم أغلب المعاملات المالية والاقتصادية ، والتي تؤثر على الفرد أو المؤسسة ، بطريقة منظمة تسهل لكل الأطراف من معرفة حقوقهم والحفاظ عليها وما عليهم من التزامات لتأديتها. كل هذا فتح المجال أمام العديد من المفكرين الذين ساهموا في وضع أسس وقواعد علم المحاسبة التي أصبح لها دور كبير في حل العديد من المشاكل والتعقيدات المالية والتجارية التي خلقتها مختلف التغيرات الاقتصادية التي شاهدها وتشهدها المجتمعات ، و عليه فهي تعتبر اليوم أهم أنظمة المعلومات الحساسة على مستوى المؤسسة، بحيث لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عنها، باعتباره عنصرا مهما من العناصر التي تضمن التسيير الجيد داخلها.

إن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور أنواع عديدة من المحاسبات تبعا للضرورة المقتضات ، وطبيعة النشاط الممارس ، فنجد مثلا المحاسبة العامة ظهرت لتكون المرآة العاكسة للوضعية الحقيقية (مركز المؤسسة من الناحية المالية بصورة عامة وإجمالية في حين أن ظهور الثورة الصناعية ، أوجب ظهور المحاسبة الصناعية والتي عرفت بمحاسبة التكاليف ¹.

و حتى تتمكن المؤسسة من القيام بدراسة تفصيلية لتكاليف منتجاتها ودراسة ربحيتها ومعدلات مردوديتها ، واتخاذ قرارات سليمة على ضوءها.

(1)- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر، 2005.2006 ، ص 19، 20.

2. تطور الفكر المحاسبي :

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية ، أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختص ويمكن تقسيم مراحل تطور الفكر المحاسبي إلى أربع مراحل¹:

أولا : المحاسبة في العصر القديم والعصر الوسيط .

ثانيا : اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة .

ثالثا : تطور المحاسبة في المركاتية الرأسمالية التجارية .

رابعا: تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية.

1.2 - المحاسبة في العصر القديم والعصر الوسيط :

عندما تفهم المحاسبة بأنها إثبات منظم لنشاط وفعاليات مؤسسات ذات صبغة اقتصادية ، نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها ، ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزيا يرى مسمر Messmer أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق م من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية وأن يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل ، فكانت تبث البيانات على ألواح من الفخار و تحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص .

أما المحاسبة في عصر الفراعنة القديمة فكانت أكثر تطورا ، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية، فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن

لا توجد في الاقتصاد الحر لدى الإغريق والرومان أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى ، فقد اكتفى بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرضي على ألواح شمعية ، ونظرا لتوسع الإمبراطورية الرومانية وجباية الضرائب من مستعمراتها ظهرت عند الرومان خادمة مراجع الحسابات البنكية للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية

في العصر الوسيط في أوروبا ساد نظام إقطاعي يمثل بنيانا اقتصاديا زراعيا بحق الاعتقاد الذاتي ،

اقتصرت الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنسية والإقطاعيين ، قرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق تسلسل زمني دون وجود أي نظام واحد للتسجيل .

¹ -محمد حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2009، ص12-13

2-2 - اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة :

توضح الدراسات المحاسبية التاريخية أن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا في إيطاليا قرب نهاية القرن 13 ، فأقدم السجلات تعود إلى الفترة بين 1296-1305م ، أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جنوة في عام 1340م ، لذلك فإن الإثبات المحاسبي وفق القيد المزدوج كان منتشرًا في العديد من المدن الإيطالية ، إن أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضًا كاملاً لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج والذي اعتمد مرجعاً علمياً وتعليمياً هو كتاب الراهب لوكا باسيولي Luca Pacioli الذي نشر في فينيسيا " البندقية " عام 1494 ضمن كتاب عام للرياضيات باسم : **« Summa de arithmetica ceometeria pro portioni et proportionalita »** أي " مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسب والتناسب " وقد تضمن هذا الكتاب 36 فصلاً قصيراً حول مسك الدفاتر تحت عنوان " في الحساب والتسجيل " .

اعتمد باسيولي في كتابة المصطلح الذي مازال يستخدم حتى يومنا هذا وهو مصطلح " منه - له " وشرح باسيولي نظام القيد المزدوج بأنه " جميع القيود يجب أن تثبت بالطريقة المزدوجة وهذا يعني إذا جعلت شخصاً ما دائناً ، يجب عليك بالمقابل أن تجعل شخصاً آخر مديناً "

يذكر باسيولي أن أول عمل يجب على التاجر القيام به عندما يبدأ نشاطه التجاري هو إعداد قائمة الجرد أو ما يسمى حالياً بالميزانية الافتتاحية.

2-3- تطور المحاسبة في المركاتنتيلية (الرأسمالية التجارية) :

في أواخر العصر الوسيط بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة ، وبدأت تظهر وتنتشر سريعاً الرأسمالية التجارية.

في هذه المرحلة ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية إذ قدمت أداة عقلانية تقوم على تكميم الربح والوسائل الأمر الذي سمح ب بروز و عقلنة المقولة الاقتصادية بخاصة وللفعاليات الاقتصادية للمشروع بعامة وساعد على الحركة العقلانية ظهور حساب رأس المال بشكل واضح في القرن 16 وإعداد الميزانية العامة للمشروع سنوياً .

ونتيجة لنمو التجارة الداخلية والدولية في فترة المركاتنتيلية تحاورت أشكال قديمة جديدة في التسجيل المحاسبي ، فدفتر اليومية الواحد لم يعد كافياً لإثبات عمليات المنشأة التجارية الكبيرة.

وتجدر الإشارة أن محاسبة القيد المفرد هي أيضاً وليدة المركاتنتيلية وقد نشأت بعد تطور محاسبة القيد المزدوج ، وتطبق في المهن الحرة.

في هذه المرحلة من مراحل الفكر المحاسبي احتسبت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي وكانت تسعى لحماية موارد المشروع

2-4 - تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية :

لقد خلفت المركاتنتيلية ، وانتشار روح الترشيح و العقلنة بتطوير النظم والطرق المحاسبية ، و خلقت الأرضية لنجاح الثورة الصناعية ، فأدى ظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن 18 إلى تطورات جديدة في علم المحاسبة نتيجة التغيرات الجذرية التي رافقتها في الاقتصاد والمجتمع ، ان تطور الإنتاج وأساليب الإنتاج وظهور التكنولوجيا ، أدى إلى ظهور الشركات بمختلف أنواعها ، ان أهم الشركات هي شركات الأسهم ، حيث تقوم إدارة المشروع بالاعتماد على المحاسبين لديها ، لإعداد قوائم وبيانات مالية .

إن ضعف موقف المحاسب ومدققي الحسابات اتجاه الإدارة والمجتمع استدعى توحيد جهودهم لحمايتهم ونيل الثقة ، ومنذ أواسط القرن 19 ظهرت بدايات تكوين اتحاديات المحاسبين تبعتها حركة كبيرة لتكوين الاتحادات والمعاهد المحاسبية والمهنية .

ومن العوامل التي ساعدت على هذا الاتجاه، أن الشغل الشاغل للمحاسبين قد انحصر في تحديد العلاقات المالية بين المنشأة والغير، الأمر الذي جعل المحاسبة تبعد حتى عن الإدارة ذاتها

و ظلت المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة حتمت تطورها و إخراجها من عزلتها ومن أبرز العوامل :

- التطور التكنولوجي في طرق الإنتاج ووسائل تمويله .

زيادة حجم الإنتاج وظهور مشكلات تصريف الإنتاج.

المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة :

1- تعريف المحاسبة :

رغم التعاريف المختلفة للمحاسبة والأشكال التي يمكن أن تتخذها في مختلف المنظمات إلا أننا سنكتفي بالتعاريف التي تشمل المصطلحات الأساسية.¹

التعريف الأول: يعرف P.LASSE GUE المحاسبة على أنها نظام منظم للمعلومة يسمح بإدخال ترتيب ، تسجيل معطيات أساسية مرقمة ، بهدف توفير ، بعد المعالجة المناسبة مجموعة المعلومات مطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المعنيين .

التعريف الثاني: كما تعرف المحاسبة على أنها طريقة جمع ، ترجمة ومعالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقة والمالية ، قابلة للقياس بالمصطلح النقدي ، هذه التدفقات المتولدة بسبب أحداث اقتصادية ، قانونية أو مادية لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة الاقتصادية المعنية .

التعريف الثالث : J.L.MALO الذي يعتبر أن : " المحاسبة فن تسجيل ، ترتيب وتلخيص ، بصفة معبرة وبمفهوم نقدي ، المعاملات والأحداث ذات الصلة المالية ، فمهمتها تكمن في إعطاء معلومات كمية ذات طابع مالي عن الكيانات الاقتصادية كما أن هذه المعلومات يجب أن تكون مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية " .

التعريف الرابع: يعرف المخطط المحاسبي الوطني الجزائري: " المحاسبة على أنها أساس التقنية الكمية للتسيير ، موجهة قبل كل شيء للتنظيم ، التحكم و تقدير تنمية المؤسسة وكذا التطوير الاقتصادي للأمة " .

من هذه التعاريف المختلفة يمكن استنتاج بأن المحاسبة هي نظام يسمح بجمع ومعالجة وإخراج المعطيات على شكل معلومات تفيد احتياجات المستعملين لها.

2 - أهداف المحاسبة .

تعتبر المحاسبة من أهم أنظمة المعلومات ، باعتبارها تهدف إلى إظهار نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة وهي بذلك أداة نافعة ترشد متخذي القرار إلى ما يحتاجوا إليه من بيانات عن المركز المالي العمليات التي تؤثر على هذا المركز . إلا أن تطور الحياة الاقتصادية أدى إلى توسع مجال تطبيق المحاسبة ،

¹ درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات التسيير ومساعدة اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، فرع نقود ومالية ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر 2004 ، 2005 ، ص : 82-83.

بحيث تعددت حاجات صاحب المشروع لذلك يظهر هدف مزدوج للمحاسبة على مستوى المؤسسة نفسها من جهة وفي إطار مراقبة الاقتصاد القومي من جهة ثانية.¹

1-2 - بالنسبة للمؤسسة :

فهي تحقق ما يلي :

- تعتبر المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة .

- تسمح بالتعرف على مدى تطور ذمة المؤسسة .

- تعد منبع للمعلومات.

2-2 - بالنسبة للاقتصاد القومي وباقي المتعاملين :

فهي تعمل على:

- مراقبة تطور التجارة والصناعة وبالتالي مراقبة التطور الاقتصادي.

- مراقبة الادخار والدخل القومي.

- تقديم للسلطات كافة المعلومات بصفة دقيقة تمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل وصحيح.

- توفير المعلومات لمستخدميها من خارج المنشأة كالبنوك.

3- وظائف المحاسبة :

تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها نوجزها في النقاط التالية:²

1-3 - تسجيل العمليات المالية:

تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء في طريق المحاسب نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجا ملائما من المعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على أكمل وجه. كما تعتبر هذه العملية أيضا أداة نحو تحقيق وظيفة قياس ومتابعة نتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالي ويحتاج المحاسب في ذلك إلى مجموعة من الوثائق كالسجلات والمستندات المعدة بصورة تسمح بإظهار التدفقات بشكل صحيح ودقيق وبتكلفة تتناسب مع حجم المؤسسة .

¹-محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1994 ، ص2

²- درحمون هلال ، مرجع سابق ، 85،86.

3-2 - تبويب العمليات المالية :

تعتبر هذه الوظيفة الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج البيانات ، فمن خلال عملية التبويب يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتما إلى تقادي احتمالات حدوث الأخطاء في إنتاج البيانات .

3-3 - إنتاج التقارير وقياس النتائج:

تعتبر التقارير المحاسبية بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي، وتحتاج الإدارة إلى هذه التقارير إما بصورة دورية أو بفترات خاصة حسب الحاجة إلى المعلومات المالية. كذلك يحتاج المحاسب إلى حالات مالية دورية تسهل له مهمته في قياس نتائج أعمال المنظمة.

3-4 - تحليل النتائج وعرضها :

تعتبر عملية تحليل النتائج وعرضها جزءا هاما في مهمة المحاسب نحو إنتاج التقارير أيضا ، ولكن ما يميزها عن التقارير السابقة هي أنها تتميز بالدورية من ناحية ، كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الالتزام بها ، وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية .

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة :

توجد ثلاث أنواع مختلفة للمحاسبة: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، محاسبة موازنة ¹:

1.- المحاسبة العامة (أو المحاسبة المالية أو الخارجية):

وهي محاسبة رسمية مجبرة من طرف القانون لكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الدين يحملون صفة التاجر أي بمعنى المؤسسات ، والهدف منها هو قياس حالة الذمة المالية والنتيجة لكل المؤسسة ولكامل السنة كما تظهر مرحليا حالة الأصول والخصوم للذمة وكذا نتيجة هذه المرحلة .

¹ - نفس المرجع السابق ، ص 84.83.

2..المحاسبة التحليلية: (أو محاسبة التسيير):

تعمل على تجزئة النواتج حسب مصدره والتكاليف حسب اتجاهها، فهي ادن تسمح بقياس التكاليف والمردودات حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة، حسب الو رشات، حسب مناصب العمل ، ... هذه المحاسبة ليست إجبارية ولكن مهمته تكمن في تمكنها من معرفة ظروف استغلال المؤسسة، تغيير بعض عناصر الأصول وشرح النتيجة.

3.المحاسبة الموازنةية : (أو التقديرية) :

تعمل على تقدير بطريقة كمية كل الأحداث المرتبطة بنشاط المؤسسة ثم مقارنة التقديرات بالانجازات الحقيقية ، وفي الأخير تحليل أسباب الفرو قات ما بين التقديرات والانجازات بطريقة تسمح بكشف مصدرها. وكما هو الحال بالنسبة للمحاسبة التحليلية فان المحاسبة الموازنةية ليست إجبارية .

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية :

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها في أوائل القرن العشرين، وتحولت الأدوار التي أسندت لها ، إلى أن أصبحت أداة للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: تطور المحاسبة التحليلية :

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد وانتهاء بالقيود المزدوج ، كان هناك في المقابل تطور في شكل الوحدات الاقتصادية ، اذا انتقلت من مشاريع عائلية فردية إلى مشاريع بالمساهمة ، ومع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع وتشعبت الأنشطة الاقتصادية وتعددت عملياتها وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع ، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة إلى نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع ، وكذلك التخطيط للاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف وذلك خدمة لأغراض الإدارة ومجالات التخطيط والمراقبة واتخاذ القرارات وكفاية الأداء وهو المحاسبة التحليلية .

وبالتالي يمكن عرض المراحل التي مرت بها المحاسبة التحليلية كما يلي: ¹

- انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات والغير وجعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة.
- ظهور المنشأة التجارية الكبرى ذات الأقسام المتعددة .
- التطور التكنولوجي السريع في طرق ووسائل الإنتاج ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات اقتصادية كبرى ، الأمر الذي نتج عنه تعقيد العمليات الصناعية وازدياد عدد المستخدمين .
- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة ومراكز الإنتاج ومشكل تصريف المنتج زاد في تعقيد الأمر بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى.
- كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي اتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية ومعلومات تحقق اتخاذ القرار .
- ومن هذا المنطلق، إنصب العمل على تطوير الأساليب المحاسبية التي أصبحت أمرا ضروريا كخدمة متطلبات الإدارة ، ولقد واكبت تلك الأساليب التطور السريع في الأساليب الإدارية في حد ذاتها .

وعموما فقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف : بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة ، يرى الباحث « penndorf » أن بيانات محاسبة التكاليف تزامنت مع مطلع القرن الرابع عشر في إيطاليا نتيجة ازدهار الإنتاج الصناعي . ويرجع أصل محاسبة التكاليف إلى الرغبة في معرفة تكلفة الإنتاج .

¹ - محمد حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 33.32.

وتميزت دراسات النصف الأول من القرن التاسع عشر بخصوص التكاليف بكونها تهدف لخدمة سياسة التسعير .

وقد شهدت سنة 1899 ميلاد التكاليف الحدية التي كانت من إبداع و إنتاج الباحث الألماني **T.schmalenbach** الذي قسم التكاليف الى شقين : ثابتة ومتغيرة وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء سياسة التسعير ، وضع بذلك اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة ، وتميزت بالتالي هذه المرحلة الأولية بتطوير حلقة من حلقات محاسبة التكاليف بالتركيز على المعالجة وتطوير الأساليب الحسابية دون التوصل إلى نظام متكامل.

لقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى 1933م أثر كبير في تطوير محاسبة التكاليف لدرجة أصبحت تمثل فيها هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا النوع من المحاسبة . اتسمت بالتعاون المستمر بين رجال العلم والعمل.

وابتداء من سنة 1936م بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري ، كما تضاعف حقب الحرب العالمية الثانية الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وظهر ما يعرف بتحليل التعادل ، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترتفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات التكاليفية .

ومع بداية الستينات ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية بنوعها القصيرة وطويلة الأجل لمساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة وهي تحتل بهذا تدريجيا الصدارة في تقويم الأداة وتحليل الانحرافات عن ما هو مسطر وتحديد أسبابها واتخاذ التدابير اللازمة لغرض التصحيح .

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية :

1.تعريف المحاسبة التحليلية:

نظرا لأهميتها الكبيرة والفعالة في التسيير فقد أصبحت المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي تعرف بمحاسبة التسيير، ولقد أسندت لها تعاريف مختلفة نذكر منها :

التعريف الأول : عرفها المجلس الوطني الفرنسي " محاسبة التسيير هي طريقة **Mode** لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة ، ومن بين أهدافها تحديد قواعد لتقييم بعض عناصر ذمة المؤسسة ، من بينها المخزونات التي تمثل جزء مهما ، وللطريقة تقييمها آثار مباشرة على قياس أداء المؤسسة وعلى الحكم الذي يأخذه المسؤولون على الهياكل والأنشطة داخل المؤسسة " ¹.

التعريف الثاني: ل LASARY حيث يعرف المحاسبة التحليلية "بأنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسير المؤسسة :

بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية .

باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير .

فهي تسمح إذن بالإجابة على الأسئلة التالية :

-متى ؟

-كيف ؟

-أين ؟

تخلق المؤسسة القيمة ؟ ².

التعريف الثالث : " المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) ، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة " ³.

¹ - سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق ، ص.5.

² - درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 115

³ - ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية ، الجزء الثاني ، دار البعث للنشر قسنطينة ، 1988، ص.8.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل البيانات لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات .

2- المصطلحات المختلفة للمحاسبة التحليلية .

رغم اختلاف التسميات فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، ومنهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات ، وتبقى عبارة المحاسبة التحليلية عبارة صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها ¹.

فقد ذكر "LASARY" أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف Cost accounting وهي نفسها محاسبة التسيير management accounting .

أما "P.LASSEQUE" فيرى أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها ثلاثة وخمسون مبدأً كما يوضح ذلك أيضا عند تعرضه لقياس التكاليف وتحليل النتيجة حيث يؤكد بان محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع.

و أما "J.MARGERIN" فيؤكد أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير.

و يفضل "H.BOUQUIN" و "P.LAUZEL" إطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير بدلا من المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير ، نظرا لان المحاسبة التحليلية عرفت تطورات و تأقلمت مع المحيط الاقتصادي المعاصر وأصبحت أذات لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المسير في اتخاذ القرارات سواء الحاضرة منها و المستقبلية.

¹ - درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 116.117.

المطلب الثالث : أهداف ووظائف محاسبة التكاليف:

1. أهداف محاسبة التكاليف :

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية :¹

1.1. قياس تكلفة الأداء:

قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج ، وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.

2.1. المساهمة في تسعير المنتجات:

يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة و الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها ، و في بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيظ أسعار البيع اذا ما دعت الضرورة الى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة.

3.1. قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية :

تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية ولا شك إن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية.

4.1 . مساعدة الإدارة في تخطيطها وإعداد الموازنات التخطيطية :

تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات.

5.1. مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف :

تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط ما بما يجب أن يكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجاد الانحرافات بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة للحد من تلك المسببات في فترات مقبلة ، ولا شك أن هذه التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المصححة وفي الوقت المناسب.

¹ - محاسبة ، محاسبة التكاليف ، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، السعودية ، ص 6.5 .

6.1. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :

تعرض إدارة المنشأة إلى كثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقيم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة ، ولابد أن كفاءة تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

2. وظائف محاسبة التكاليف :

مع مطلع القرن الماضي أسند الباحث " CLARK .J.M " عشر وظائف أساسية لمحاسبة التسيير

تتمثل في:¹

- المساعدة على تحديد أسعار البيع.
- المساعدة على تحديد حدوث انخفاض الأسعار.
- المساعدة على التميز بين المنتجات المربحة والغير المربحة.
- مراقبة المخزون.
- تحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المهارات.
- اختبار كفاءة مختلف الإدارات.
- اكتشاف أوجه التقصير والتبذير.
- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج.
- ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

¹ -مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 37.36.

ويمكن حصر وظائف محاسبة التكاليف في أربع وظائف أساسية:¹

2-1- الوظيفة التسجيلية :

وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها ، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2-2 - الوظيفة التحليلية :

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير التكاليف ، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الاتفاق وتحديد طبيعته ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

2-3- الوظيفة التفسيرية :

وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

2-4 -إعداد الموازنات التقديرية:

تعرف الموازنة التقديرية بأنها الموازنة التي تحوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا ويتم إعدادها بناء على السلوك التاريخي للتكاليف إضافة إلى التنبؤ ببيانات يتوقع حدوثها مستقبلا ويقوم محاسب التكاليف بإعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

¹ - صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، عمان ، الأردن 1997، ص7

المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية في المؤسسة :

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تعريف المؤسسة والمحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة وفي الأخير إلى العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

الطلب الأول : مدخل للمؤسسة الاقتصادية :

1- تعريف المؤسسة الاقتصادية:

للمؤسسة الاقتصادية عدة تعاريف ، وهذه الأخيرة تختلف حسب الاتجاهات والمذاهب وهو ناتج عن التطور المستمر الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية'

التعريف الأول: يعرفها " M.Truchy " المؤسسة هي الوحدة التي تجمع فيها وتتسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي".¹

التعريف الثاني : " المؤسسة عبارة عن تنظيم يستخدم عدة وسائل تسمى عوامل الإنتاج بطريقة مثلى لبلوغ الأهداف التي سطرته لإنتاج أو بيع سلع أو خدمات".²

التعريف الثالث : " شكل اقتصادي قانوني تقني و اجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها ، و لتشغيل أدوات إنتاج وفق أسلوب محدد لتقسيم العمل بغية انتاج سلع ، أو تقديم خدمات بالمقابل ".³

التعريف الرابع : " مجموعة من الموارد ، ولكن المجموعة منظمة و مهيكلة تخضع لأهداف دقيقة ، وتسيير على أساس طريقة معينة".⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المؤسسة الاقتصادية لا تقوم دون الأركان التالية :

-القوانين والمراسيم والقانون الأساسي المنبثق عنه وتوابعه من تعليمات.

-مجموعة العقود والمعاهدات .

-الوسائل المادية والبشرية والتنظيمية للإنتاج.

-السوق ومراكز تبادل القيم .

-الزبائن والمستهلكين.

-المحيط المادي والمعنوي.

¹ - ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الطبعة الثالثة ، 1998 ، ص9

² - عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الطبعة الثانية ، 1998 ، ص 10.

³ - صمونيل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 1984 ، ص5.

⁴ - سيد أوكيل ، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992 ، ص 1.

2- خصائص المؤسسة الاقتصادية :

- تتصف المؤسسة الاقتصادية بالخصائص التالية :¹
- للمؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية واستقلالية مالية تتمتع بحقوق وصلاحيات وعليها واجبات .
- توفرها على مواد أولية تتحصل عليها من مصادر مختلفة.
- تسعى لتحقيق أهداف معينة من خلال برنامج مخطط.
- خلية اجتماعية.
- تكيف المؤسسة مع الظروف المتغيرة.
- المؤسسة وحدة اقتصادية تساهم بشكل كبير في الاقتصاد.
- تفاعل المؤسسة مع المحيط الداخلي والخارجي.
- الوسائل المادية و البشرية

3- أهداف المؤسسة الاقتصادية :

تسعى المؤسسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة فيما يلي :²

3-1- أهداف اقتصادية:

- تعظيم الربح.
- إيجاد مكانة لها داخل السوق.
- تدنية التكاليف.
- زيادة الإنتاج.
- زيادة الحصة السوقية.

3-2 - أهداف اجتماعية :

- ضمان مستوى مقبول من الأجور.
- تحسين مستوى معيشة العمال.

¹ - عمر صخري ، مرجع سابق ، ص 15
² -ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 17.

- خلو أنماط استهلاكية معينة.
- الدعوة إلى تماسك وتنظيم العمال .
- التأمين والخدمات الأخرى كالتقاعد.
- ضمان رفاهية المجتمع.
- تلبية حاجات المستهلكين.

3-3 - أهداف ثقافية ورياضية:

- توفير وسائل الترفيه والثقافة.
- تدريب العمال المبتدئين.
- تخصيص أوقات للرياضة.

3-4 - أهداف تكنولوجية :

- البحث والتنمية .
- إقامة خطة تنموية .
- مواكبة التكنولوجيا.

كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية وخارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم :

أ. **الملاك** : لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط وخدمة الصالح العام ، وتحسين معيشة العمال.

ب. **الزبائن** : حيث يتم من خلالها تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه وتتحدد أهداف المؤسسة اتجاههم من خلال العوامل التالية :

السعر – النوعية – آجال التسليم

ج- **السلطات العمومية** : ويتعلق الأمر ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة وتجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها : الإطار القانوني ، احترام قوانين العمل ، قوانين حماية البيئة .

د- **العمال** : إن مستقبل المؤسسة مرهون بقدرات ومهارات العمال ، وهذا من خلال جعل العامل جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة وتوفير الظروف الملائمة له .

هـ- **الموردين** : يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة سواء كان موارد مادية أو موارد مالية كالقروض .

المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة :

من خلال التعاريف والأهداف المسندة إلى المحاسبة التحليلية ، يمكن القول بأن هذه الأخيرة هي مصدر معلومات مستعملة لتغذية معلومات الأنظمة الفرعية الأخرى التابعة للمؤسسة ، فالمحاسبة التحليلية ليست غاية في حد ذاتها وإنما نظاما يوفر معلومات تصلح كقاعدة تساعد المسير في اتخاذ القرار ، وتتفرد المحاسبة التحليلية بمعلوماتها ، وقد جعل المشرع الطابع الاختياري لها بدلا من الطابع الإجمالي ، لما تحتويه من معلومات سرية تتعلق بإستراتيجية المؤسسة.

1. أهمية نظام المحاسبة التحليلية :

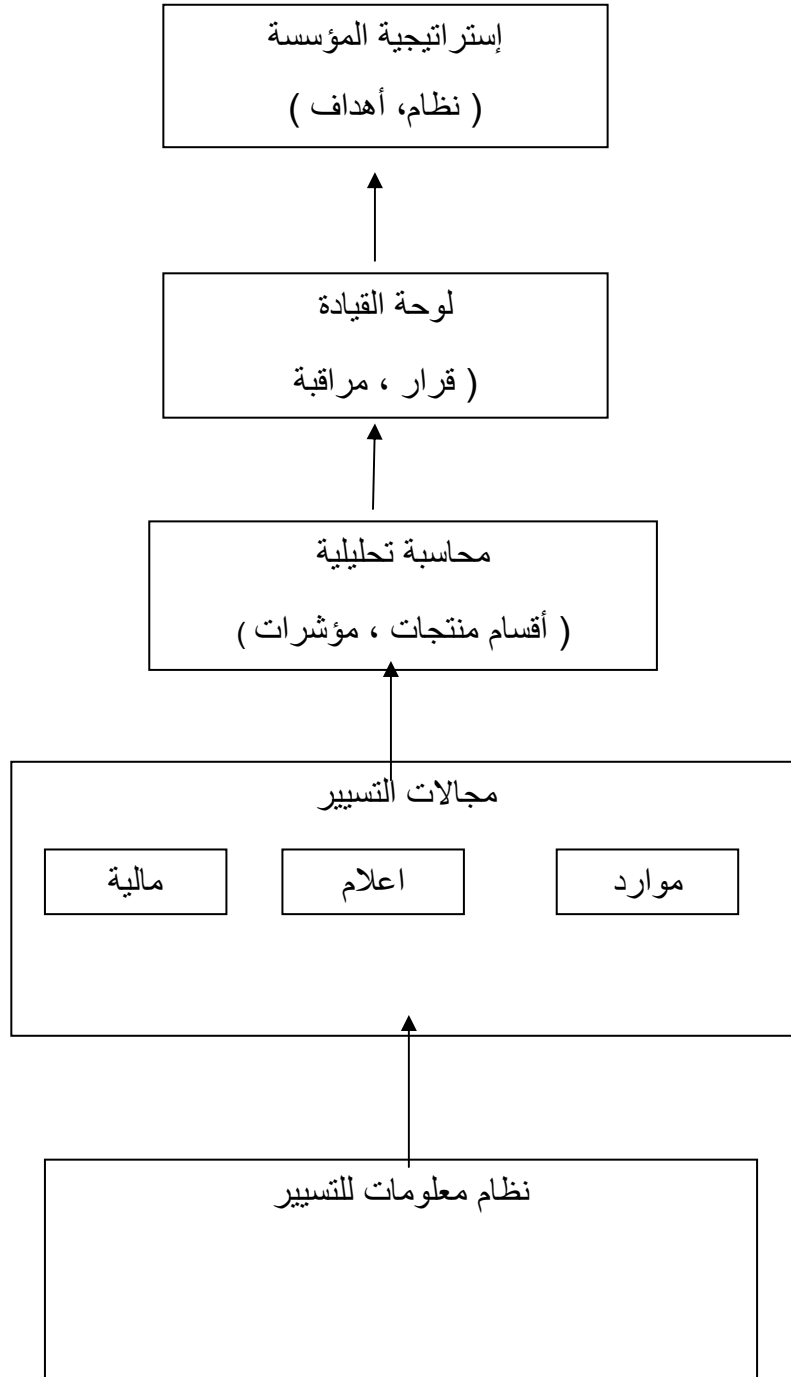
تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة ، سواء كانت كبيرة أو صغيرة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في إطار صياغته للتقديرات الموازنة ، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها .

1-1 المحاسبة التحليلية كوظيفة وسطية :

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات اقتصادية حول الماضي القريب ، الحاضر والمستقبل فهي مدمجة ضمن نظام التسيير الشامل وجد مرتبطة بالمراقبة الموازنة ، كما يجب على المحاسبة التحليلية أن تستجيب لاحتياجات الذين لديهم مسؤولية اتخاذ القرار مهما كان مستوى مسؤوليتهم من خلال الشكل الموالي يمكننا توضيح مكانة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة ¹ (شكل رقم 1)

¹ - درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 121.122

شكل رقم I-3-1- موقع المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة



المصدر : درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 122.

إن المحاسبة التحليلية هي عملية تصحيحية ، تعتمد على قواعد مرنة وبسيطة فهي عملية ترتبط بتنظيم المؤسسة حيث تركز على قواعد قابلة للفهم من طرف جميع المسؤولين ، كما أن المحاسبة

التحليلية تمس بالدرجة الكبيرة المؤسسات الإنتاجية ، فمجالها يكبر ويمكن أن يشمل كل المراحل دون استثناء ، حتى تتمكن المؤسسة من الوقوف على نقاط القوة والضعف من خلال تحليل التكاليف والنتائج حسب كل منتج وحسب كل قطاع أو نشاط ، بما يسمح القيام بالتصحيحات اللازمة فيما يتعلق بإعداد الموازنات المستقبلية .

2-1 - المحاسبة التحليلية مؤشر النجاح الصناعي¹:

إن الدراسات التي قام بها الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة التحليلية تبين أنه إذا ما استعملت هذه الأخيرة كافيّة للتسيير ، فانه بإمكان المؤسسة المعرفة الدقيقة لكل مجريات الأحداث داخلها ، كما يمكنها إجراء التعديلات مرحليا على التقديرات ، حتى تتمكن من تفادي مواجهة مخاطر غير متوقعة ، خاصة في محيط يقوم على المنافسة ، ومن بين تلك الدراسات يمكن ذكر تلك التي قام بها E.TORT على مؤسسة مختصة في تجهيز السيارات وقد خلص أن هذه المؤسسة جهزت نفسها بأربع مؤشرات لفرض نفسها في السوق وهي :

٧ النوعية : والتي يتم قياسها بمعدل النفايات الذي يحسب بالعلاقة ما بين عدد قطع معينة والعدد الإجمالي للقطع المصنوعة .

٧ التكلفة : لحساب التكاليف ، جهزت المؤسسة نفسها بهيكل خاص بالمحاسبة التحليلية مطابق لقياس النجاح ، بحيث جعلت منه معلومات يزودها بمختلف التكاليف على مختلف المستويات والمسؤوليات .

٧ الآجال : يسمح هذا المؤشر بمعرفة الوقت الحقيقي لإنتاج القطع حسب كل نوع ، كما يسمح بتحديد الوقت الخاص بكل ورشة ووقت التسليم والوقت الضائع.

٧ الموارد البشرية: يعتبر الفصل بين اليد العاملة المباشرة وغير مباشرة من اختصاص هيئة الموارد البشرية ، لتحديد الفجوات على مستوى الورشات .

- فالمحاسبة التحليلية جزء لا يتجزأ من نظام معلومات المؤسسة خاصة إذا استعمل بالشكل الذي يعكس رغبات المسؤولين وتوقعاتهم من هذا النظام .

¹ - درحمون هلال ، نفس المرجع السابق ، ص 124

2. المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير :

رأينا من أهداف المحاسبة التحليلية، تكوين قاعدة معلومات لمراقبة التسيير ولتوضيح ذلك سنتعرف أولا على مراقبة التسيير¹:

مفهوم مراقبة التسيير : إن المقصود بمراقبة تسيير المؤسسة ، هو التحكم في قيادتها وذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث والاستعداد لمسايرة تطورات حالية .

وتلعب المحاسبة التحليلية دور مركزي في تسيير المؤسسة ، وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار ، وإذا كان تسيير أي منظمة اقتصادية يعني الاستعمال الأمثل لمواردها النادرة المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المسطرة من طرف هذه المنظمة فإن في المؤسسة وبالرغم من تعدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الأولوية تعطى دائما للمردودية ، ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من اتخاذ القرارات ، والسهر والتأكد من أن تنفذ هذه القرارات و يؤدي إلى تحقيق النتائج ، مما يسمح بإعداد المتتالية الموالية

نتائج ← تصرفات ← قرارات ← أهداف

أما في الميدان فإن النتائج غالبا ما تتجه نحو الانحراف مقارنة بالأهداف وهذا سبب اضطراب المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه ، والذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين ، الاقتصاديين ، وهنا تظهر دور مراقبة التسيير في تحديد الانحراف وعلاجها ، ومن هنا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء معلومات محاسبية ضرورية لمراقبة التسيير .

فالمحاسبة التحليلية في إطار نظام مراقبة التسيير لها دوران أساسيان :

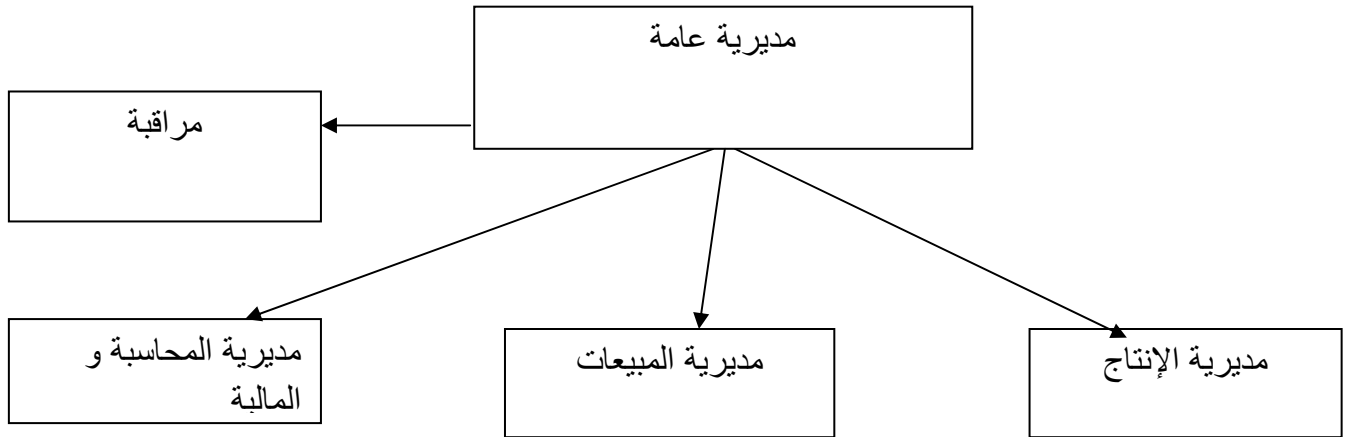
الدور الأول : والذي يأتي في أعلى النظام ، بتقييم التكاليف الموازنية والتي لها علاقة بالأدات الأولى لمراقبة التسيير .

الدور الثاني : والذي يأتي في أسفل النظام ، بتقييم الانجازات ، حساب المفروقات وإعطاء شروح رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات .

ولعل الشكل الموالي يوضح هيكل مؤسسة تحتوي على مراقبة التسيير وعلاقة المحاسبة كجزء من وظائف المؤسسة.

¹— درحمون هلال ، نفس المرجع السابق

شكل رقم 2.3.I: هيكل مؤسسة تحتوي على مراقبة التسيير و علاقته بالمحاسبة كجزء من وظائف المؤسسة .



المصدر: درحمون هلال ،مرجع سابق ،ص 128 .

المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية :

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ، نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية وهناك بعض الماليين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية ، إلا أن ذلك لا ينفي وجود اختلافات ¹:

1 - الهدف من المحاسبة :

-إن المحاسبة العامة تهدف إلى:

* تحديد النتائج العامة للسنة المالية إجمالية لمجموع المؤسسة.

* تساهم في تحديد الميزانية العامة لأخر السنة.

- أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تهدف وتحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية بصفة منفصلة لكل منتج على حدي ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال فقط.

¹ -ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 11-13.

2- المدة الزمنية :

- تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسجيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال، وقد تحدد ميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة.
- أما المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عادة إلا في حالات خاصة فنستعمل الفصل أو السنة.

3- مصدر المعلومات :

- المعلومات التي تستعملها المحاسبة العامة تخضع كلية للمخطط الوطني للمحاسبة الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب وأشياء أخرى .
- بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي يحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج من هذه الأخيرة.
- كما تستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه الأدوات المستعملة في المحاسبة العامة (مثل نقطة الصفر) .

4-مستعملي النوعين:

- نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية القانونية والمالية والاقتصادية للمؤسسة فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة ابتداء من مديرها الى العمال الى المتعاملين معها باختلاف وضعيتهم القانونية والمالية .
- أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هم مسيروا المؤسسة اد تقيدهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة وفي اتخاذ نتائجها كأساس لاتخاذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي .

5-الحسابات التي تستعملها:

- تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام ، فمثلا في الجزائر المخطط المحاسبي الوطني.
- أما المحاسبة التحليلية فتستعمل هي الأخرى حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة وتهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف 9 في المخطط المحاسبي العام.

ونظرا لكثرة مجالات الاختلاف يمكن حصر بعضها في الجدول الموالي ¹:

جدول رقم 1.3.I: يبرز أهم الفروق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية

البيان	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية الزمن	تاريخية- أي إثبات وقائع ماضية و حاضرة	الماضي- الحاضر- المستقبل
من ناحية القانون	إجبارية- إلزامية	اختيارية
الاهتمام	متجهة في اهتمامها نحو الغير أي الخارج. (تنظيم العلاقات مع الغير)	تهتم بما دفع داخل المؤسسة (تنظيم البيت داخليا)
من ناحية الأهداف	أهد ² اف مالية	أهداف اقتصادية تسييرية
من ناحية معالجة المعطيات	إجمالية الشمولية (نتيجة الدورة)	تفصيلية و تحليلية (حسب المنتجات،الطلابيات،الأنشطة)
من ناحية تصنيف المصاريف	تصنف حسب طبيعتها	تصنف حسب الغاية والمقصد
زمن الدورة	سنة مالية ،ومحاسبية في العادة	دورة شهرية أو قصيرة جدا للمراقبة المستمرة
من ناحية النظام و الادوات	متماثلة و رسمية (دفتر يومية)	نظامها مختلفة و متعددة

المصدر : مليكة حفيظ شبايكي ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، قسنطينة ، 2002

ص.5

¹-مليكة حفيظ شبايكي ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، قسنطينة ، 2002، ص 5

المبحث الرابع : مفاهيم أساسية حول التكلفة و سعر التكلفة

يعالج هذا المبحث كل ما يتعلق بالتكلفة و ذلك بتعريفها و تحديد مكونات سعر التكلفة تصنيفها و كذا أنظمتها .

المطلب الأول : تعريفها التكلفة و سعر التكلفة و العناصر المكونة لهما :

1- تعريف التكلفة و سعر التكلفة :

1-1 تعريف التكلفة :

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين, حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من اجله و المجال الذي يستخدم فيه و يمكن تعريفها كما يلي :

التعريف الأول : يعرفها المخطط الفرنسي >> على أنها مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي <<¹ .

التعريف الثاني : يعرفها المخطط المحاسبي الوطني >> التكلفة هي جميع الأعباء المتعلقة المحملة و التي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية <<² .

التعريف الثالث : >>التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أ و منتج مادي معين أو مجموع منتجات أو خدمة أو مجموع خدمات , مقدمة في مرحلة معينة , قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع <<³ .

التعريف الرابع : تعرف التكلفة على أنها >> كل تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية , و يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية . يتحتم أن لا تقل في قيمتها وفت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية <<⁴ .

¹-مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 43.

²- بويقوب عبدالكريم ، المحاسبة التحليلية ، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2002، ص14.

³- ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 14.

⁴ -غسان فلاح ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى دار وائل للنشر ، 2003 ، ص 16.

2-1 - تعريف سعر التكلفة:

التعريف الأول: >> سعر التكلفة هو التكلفة النهائية لمنتج معين في المرحلة الأخيرة مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه>> .¹

التعريف الثاني: >> سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى يصبح تاما و قابلا للبيع >> .²

التعريف الثالث : >>سعر التكلفة هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية>> .³

-من خلال تعريف التكلفة وسع التكلفة وجود مفهومين آخرين هما المصروف و لدى فمن الضروري التطرق لهما :⁴

تعريف المصروف :

المصروف عبارة عن نفقة نقدية حقيقية من و إلى داخل المؤسسة أو من و إلى خارج المؤسسة . مثل أجور ورواتب العمال . أو مصاريف نقل المادة الأولية أو بعبارة مختصرة المصروف نفقة حقيقية مالية تمت في تاريخ معين .

تعريف العبء :

إذا كان المصروف يتصف بصفة المادية . فان العبء يتميز بصفة النظرية، بعبارة أخرى إذا كان المصروف نفقة حقيقية ، فان العبء هو الترجمة لهذا المصروف وفقا لاحتياجات التحليل و خصوصية الطريقة المتبعة و العمليات الرياضية المتبعة .

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص43.

² - بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 32.

³ - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص14.

⁴ - نبيل روار ، سهيلة شبوط ، ميكانيزمات ترشيد النقطة في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ليسانس ، تخصص محاسبة ، جامعة أم البواقي ، 2006.2007، ص37.

2- العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

2-1 - مكونات التكاليف :

تعطي سعر التكلفة بداية من أول مرحلة إلى المرحلة النهائية مجموع تكاليف منتج أو خدمة معينة كمايلي:

أ - تكلفة الشراء :

تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة) و المصاريف الإضافية للشراء و تشمل:

- مصاريف النقل
 - حقوق الجمارك
 - كل المصاريف التي يتم دفعها للغير، حتى تصل المواد إلى المؤسسة .
- و يمكن إدراجها وفق العلاقة التالية :

تكلفة الشراء = المشتريات + مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة - الخصومات

ملاحظة هذه العلاقة بالنسبة لمؤسسة تجارية أو صناعية .¹

ب - تكلفة الإنتاج :

تكلفة الإنتاج هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع وهذه الوسائل هي : الوسائل المادية مثل المعدات و التجهيزات و لوازم العمل مثل لوازم و مواد بالإضافة إلى القوى العاملة و بالتالي يمكن استخلاصها في نقطتين :

- تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في ورشات التحويل و الإنتاج
- الأعباء المباشرة و الغير مباشرة الخاصة بالتحويل .

وتحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع

ج - تكلفة التوزيع :

نعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة و التغليف. الأجور و رواتب عمال قسم التوزيع ، وسائل النقل ، مصاريف الإشهار.²

ملاحظة :

بعض التكاليف التي تنتمي إلى وظائف المؤسسة الثانوية حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار عند احتساب النتيجة هذه التكاليف الثانوية و توزيعها مع الأقسام الرئيسية و يمكن تخصيصها عن طريق التوزيع الثانوي ، و هي في الغالب :

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص44

² - بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص 30.28.

• التكاليف الإدارية :

وهي التكاليف التي ترتبط بإدارة المؤسسة مثل الأجور الأساسية . اشتراكات الضمان الاجتماعي الاجتماعي للمستخدمين وعمال الإدارة . الهاتف

• تكاليف التمويل (مصاريف مالية)

وهي غالبا ما تدمج مع المصاريف الإدارية و تتمثل في القواعد المختلفة للبنك للحصول على الأموال

2-2 مكونات سعر التكلفة :

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال ونقسم إلى : ¹

الأعباء المحملة . غير المحملة و العناصر الإضافية .

أ- الأعباء المحملة :

هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة ، والتي لها علاقة بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه .

ب- الأعباء غير المحملة :

هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة و لا تأخذ في المحاسبة التحليلية لأن

تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها ، و يمكن ترتيبها كما يلي :

- إهلاك مصاريف التأسيس .
- إهلاك المصاريف الإعدادية وهي مرتبطة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة .
- المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة .
- مؤونات الخسائر .
- مؤونات الدعاوي القضائية .
- مؤونات تأمين القروض و هذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي و بظروف مستقبلية .

ج- العناصر الإضافية :

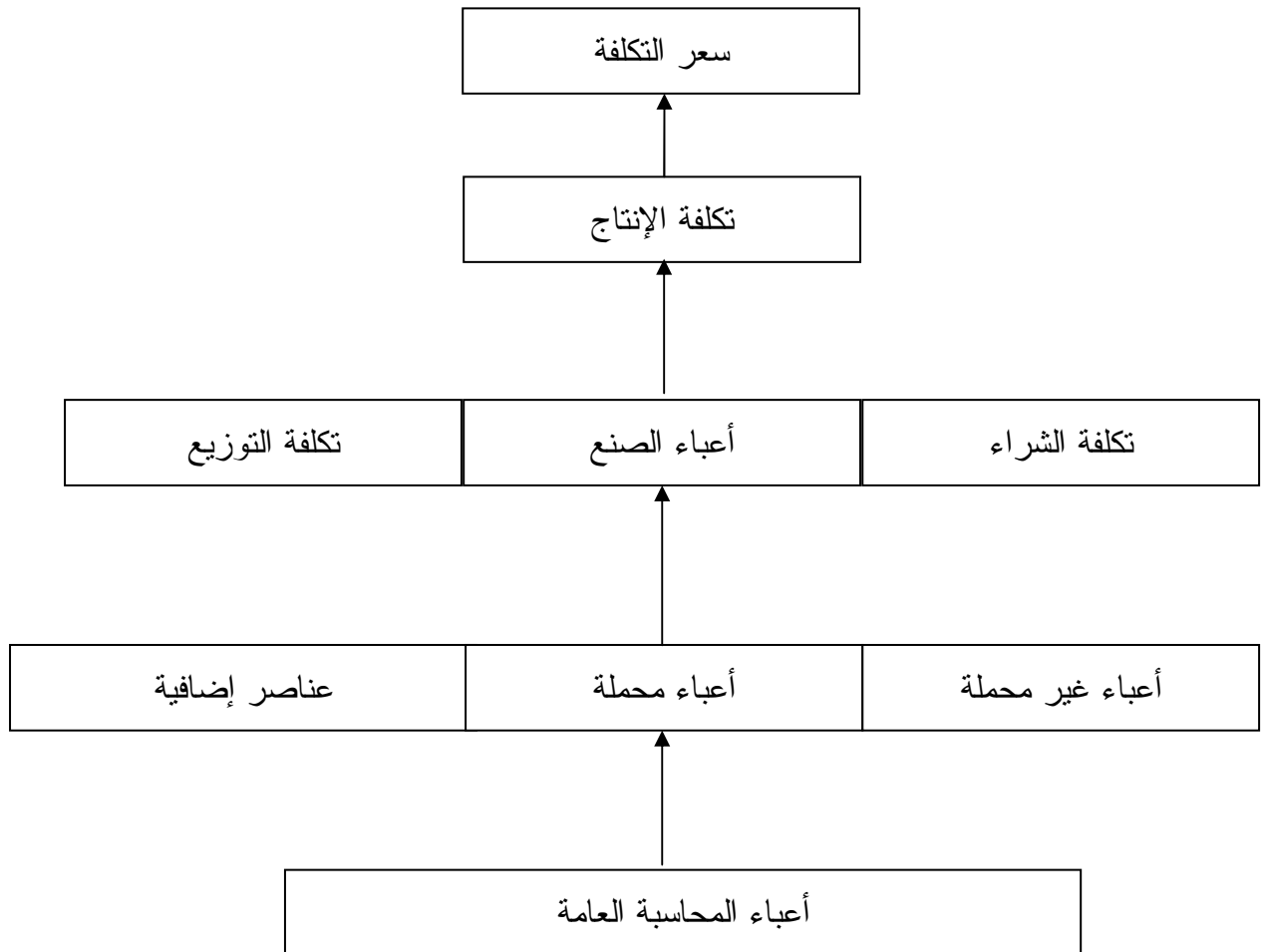
هذا النوع يمثل أعباء وهمية ذات صفة نظرية و بالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة

ذلك أنها الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض ظروف الاستغلال المختلفة و نظم:

- النفع النظري لأعمال صاحب المشروع : و تمثل الأجرة مقابل رقم الأعمال التي يقوم بها و لا يتقاضى عليها مرتبا مثل باقي المستخدمين وتخص المؤسسات الفردية .
- النفع النظري لنسب متفق عليها على رأس المال المؤسسة الخاص بها وهي ناتجة عن الفرص التي قد تقوت المؤسسة بسبب استغلاله في الدورة المالية كفرص الإقراض و الحصول على فوائد مثلا .

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 45.44،

الشكل رقم 1.4.I : مكونات التكلفة و سعر التكلفة .



المصدر : مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 46.

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف:

يمكن تصنيف التكاليف من عدة جوانب مختلفة نذكر منها ما يلي:¹

1- من حيث الهيكل التنظيمي : نميز بين :

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

ب - الأعباء العملية : و هي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة .

2- من حيث علاقتها بحجم الإنتاج :و تنقسم إلى :

أ- تكاليف ثابتة : وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج. و تبقى مستقرة وثابتة في المدى القصير و المتوسط .

ب- التكاليف المتغيرة : وهي التي تتناسب طردا مع حجم الإنتاج . حيث كلما تغير حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان تغيرت هذه التكاليف بنفس الاتجاه و هذه التكاليف تتميز بأنها:

- يمكن تحميلها بسهولة.
- إمكانية مراقبة صرفها.
- تكلفة الوحدة ثابتة .

ج- التكاليف شبه الثابتة :

هي تكاليف ثابتة في الأساس غير أنها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم الإنتاج مثل تكاليف فحص الجودة

د- تكاليف شبه متغيرة :

هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كلياً، ولا ثابتة كلياً لكنها تتغير مع حجم الإنتاج و لكن ليس بنفس النسبة مثل مصاريف صيانة الطاقة للمؤسسة .

3- من حيث علاقتها بالمنتجات : ونميز بين :

أ- التكاليف المباشرة : وهي المرتبطة مباشرة بالمنتج و تتكون أساساً من :

- العمل المباشر المبذول فعلاً في عملية الإنتاج
- تكلفة المواد المباشرة التي تحتاجها العملية الإنتاجية

ب- التكاليف غير المباشرة : وهي مرتبطة بالنشاط الإنتاجي عموماً و ليس بوحدة الإنتاج وهي الناتجة عن عملية توزيع الأعباء لكل الأقسام التي تساهم في العملية الإنتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة لتوزع أخيراً على الوحدات المنتجة وهي :

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 46.

- تكلفة المواد غير المباشرة التي ترتبط مباشرة مع عملية الإنتاج كتكاليف الطاقة.
- تكلفة العمل غير المباشر وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الإنتاج مباشرة مثل عمل الخدمات.¹
- تكاليف صناعية غير مباشرة : وهي التكاليف الأخرى التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع كاستهلاك الأصول الثابتة ، التأمين ، الإيجار
- 4 - من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من المؤسسة : وهي :²
 - أ- التكاليف الإدارية و المالية : و تتعلق بعملية الإدارة و تمويل المؤسسة.
 - ب- التكاليف الإنتاجية : وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية .
 - ج - التكاليف البيعية : وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة .
- 5- من حيث الفترة المحاسبية:³
 - أ- تكاليف إدارية : وهي التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها. و لا يوجد لها منافع مستقبلية و تقفل هذه التكاليف في جدول حسابات النتائج .
 - ب- التكاليف الرأسمالية : وهي التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية . وتصنف كأصل وتحول إلى حساب النتائج عند استهلاكها .
- 6- من حيث القياس: وتنقسم إلى :
 - أ- التكلفة : وتمثل التضحية التي يتحملها النشاط مقابل الحصول علي منفعة ما قابلة للقياس النقدي و الكمي .
 - ب- المصروف : وهي التكلفة المستنفذة .
 - ج- الضياع : وهي التضحية التي يتحملها المشروع دون مقابل لخدمة أو منفعة لتحقيق أهداف النشاط ، و ينتج الإشراف عادة من الاستخدام اللاعقلاني للموارد المتاحة، و يقاس بالوحدات النقدية .
 - د- التكاليف المباشرة و غير المباشرة .
 - هـ- تكاليف الخدمات التسويقية : و تتعلق بتوزيع و ترويج و نقل المنتج إلى الزبائن .
- 7- من حيث الأهداف: وتنقسم إلى:
 - أ- الرقابة: وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف الوصول بها لمستوى المعيار المحدد و هنا نميز:
 - التكاليف التقديرية : وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية
 - الموازنات : يتم إعدادها على ضوء السياسة الإنتاجية البيعية. وفق خطة منسقة العمليات في شكل نقدي تحدد من خلال نفقات و إيرادات كل قسم من أقسام المنشأة

¹ - أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ، ص.3 .

² - فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان، ص.11 .

³ - عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، ص.10 .

- التكاليف المعيارية: وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها
- الضبط الداخلي للتكلفة : و تمثل في المراقبة الداخلية على تدفق عناصر الإنتاج.
- محاسبة تكاليف المسؤولية : وهي ربط التكلفة بالفرد المسئول عن إنفاقها إداريا حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات .
- ب-اتخاذ القرار وهنا تنقسم التكاليف إلى :
- التكاليف المستنفذة و غير المستنفذة : يعكس النوع الأول التكاليف التاريخية المفيدة للحصول على إيراد (تكلفة المواد) . في حين تعكس الثانية التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد (تكلفة التخزين)
- التكاليف التفاضلية : هي التي تتأثر بأخذ البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة فيما بينها .
- التكاليف النقدية و الاسمية: الأولى هي المدفوعة نقدا خلال دورة الاستغلال بينما تكون الثانية اسمية في الفترة الجارية . نظرا لاستحقاقها و عدم دفعها و تدفع في فترة لاحقة .
- التكاليف المضافة: تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل و تلك الخاصة بديل آخر
- التكاليف الواضحة و الضمنية: يتميز الأول بالوضوح و الإفصاح على غرار الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة .
- تكلفة الفرصة البديلة: وهي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض بديل ما مقابل آخر.
- التكلفة الحدية: يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات الإنتاج .

يمكن إدراج هذا التصنيف و آلية التبويب في الجدول التالي .

الجدول رقم: 1.4.I : تصنيف التكاليف .

أساس التبويب	أنواع التكاليف التي يتضمنها
1- الهيكل التنظيمي	- الأعباء الهيكلية - الأعباء العملية
2- علاقتها بحجم الإنتاج	- تكاليف ثابتة - تكاليف متغيرة - تكاليف شبه ثابتة - تكاليف شبه متغيرة
3- علاقتها بالمنتجات	- التكاليف المباشرة - التكاليف غير المباشرة
4- الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة	- التكاليف الإدارية و المالية - التكاليف الإنتاجية - التكاليف البيعية
5- الفترة المحاسبية	- تكاليف إدارية - تكاليف رأسمالية
6- من حيث القياس	- التكلفة - المصروف - الضياع - تكاليف مباشرة و غير مباشرة - تكاليف الخدمات التسويقية
7- من حيث الأهداف	* الرقابة - تكاليف تقديرية - الموازنات - تكاليف معيارية - الضبط الداخلي للتكلفة - محاسبة تكاليف المسؤولية * اتخاذ القرار - تكاليف مستنفذة - تكاليف غير مستنفذة - التكاليف التفاضلية - التكاليف المضافة - التكاليف النقدية و الاسمية - تكلفة الفرصة البديلة - التكلفة الحدية

المصدر : مجهول .

المطلب الثالث : أنظمة التكاليف :¹

توجد أنظمة مختلفة للتكاليف و سعر التكلفة لمنتج معين أو نشاط و تتركز هذه الأنظمة فيمايلي :

- 1- حساب قيمة المواد و اللوازم المستهلكة خلال عملية التشغيل : و ذلك بناءا على كمية المواد و اللوازم المستهلكة فعلا أثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية المعنية بالحصول على المنتج المستهدف م يتم تمكين هذه الكمية اعتمادا على طريقة التسعيرة المطابقة و التي تعتمد في الغالب .طريقة التحميل الحقيقي (الفعلي)
- 2- تحديد القيمة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل : وذلك لترجمة الجهد البشري المبذول للحصول على منتج أو خدمة وهذا انطلاقا من عدد العمال ضمن كل منصب أو من خلال الرواتب و الأجور .
- 3- تحديدي قيمة مساهمة عناصر التشغيل المادية: أي تجهيزات الإنتاج المستغلة في الإنتاج. وهذا عبر الاهتلاكات ووفق الإقساط العادية إضافة إلى المصاريف الأخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة مباشرة من قريب أو من بعيد .
- 4- توزيع التكاليف تبعا لمراكز الأنشطة المتعددة : سوء كان ذلك عن طريق الورشات و مكاتب الدراسات أو عبر المصالح التجارية و غيرها فاعتماد هذا التقسيم استنادا إلى نشاط هذه المصالح هو مصدر التكاليف من اجل التعرف التكاليف و المراكز الناتجة منها في فترة ما لمعرفة حجم كل نشاط عادي حدي أو مقارنة هذا الحجم بمثيله في الأقسام و المراكز الأخرى و بالتالي تقويم أدائها و ترشيد تكاليفها .
- 5- تحديد أسلوب أو طريقة لحساب التكاليف و سعر التكلفة: في هذا الصدد توجد طرق عديدة مختلفة حسب الغرض أو حسب طبيعة البيانات المتوفرة من الأداء و الخبرة المتوفرة عبر الزمن . على أن تقارن نتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة و تحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف و عناصرها بكفاءة و فعالية .

¹ - احمد طرطار ، الترشيح الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1993 ، ص 102

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا تطور المحاسبة و الوصول إلى المحاسبة التحليلية و خلصنا إلى أهمية محاسبة التكاليف ، فهي أداة لقياس تكاليف المؤسسات الاقتصادية و مراقبة تطورها و تعتبر سندا في عملية اتخاذ القرارات داخل المنشأة نظرا لقربها من الواقع العملي للأنشطة المختلفة. و هي وسيلة لمراقبة استقلال المؤسسة الأمر الذي أدى إلى استحواذها على ثقة متخذي القرارات لكون الكلفة هي المعيار الفاصل بين الجيد و الرديء

و نظرا لأهمية محاسبة التكاليف سنتطرق في الفصل الثاني لمختلف الطرق و التقنيات الهامة التي يتم بواسطتها حساب التكاليف

الفصل الثاني:

طرق حساب
التكلفة

الفصل الثاني: طرق حساب التكلفة

تمهيد :

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدماتية في منشأة معينة يمكن إن يتم بعدة طرق محاسبية والتي تستعمل للتحكم ومراقبة تسييرها ، فكل منشأة تختار الطريقة المناسبة التي تتلاءم مع مميزات إنتاجها و أهدافها التسييرية .

لذلك لدراسة هذه الطرق بشيء من التفصيل من خلال هذا الفصل الذي يحتوي على أربع مباحث .
الأول تطرقنا فيه إلى طريقة التكاليف الكلية و الثاني حول طرق التكاليف الجزئية . أما الثالث فهو حول طريقة التكاليف المعيارية و في الأخير إلى حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الأول : طريقة التكاليف الكلية

تشكل تقنية التكاليف الكلية ، طريقة لحساب التكاليف الأكثر قدما حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما :

- بعدها التاريخي .
- إتساع مجال تطبيقها .

ويتم التوصل إلى التكلفة الكلية بفضل طريقة الأقسام المتجانسة مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإصلاحات التي أدخلت عليها و قد تم تقسيم هذا المبحث إلى :

- البعد التاريخي لهذه الطريقة .
- الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة التكاليف الكلية .
- الصعوبات التقنية التطبيقية .

المطلب الأول : التطور التاريخي للطريقة و مفهومها :

1- البعد التاريخي لطريقة التكاليف الكلية : ¹

ظهرت هذه الطريقة بعد الدراسات التي أجريت قبل الحرب العالمية الثانية . من طرف الرائد العقيد **RIMAILHO** ، في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تنبعت في إطار CEGOS للجنة العامة للتنظيم العلمي و مكتب المجلس وتكوين المؤسسات في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة . عرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 14 افريل 1948 ومن طرف المخططات المحاسبية العامة (1947 و 1957) .

المخطط المحاسبي لسنة 1982 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كمايلي :

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل) التي تسمح بحساب التكاليف و النتائج لكل مركز مسؤولية .
 - خلو مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها .
 - الإدارة العامة (المصلحة القضائية . الإعلام الآلي ...)
 - التمويل (الخزينة . تسير القروض....)
- هذه الأعباء لا تندمج إلا في سعر التكلفة

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 126.

2- مفهوم و أهداف طريقة التكاليف الكلية :

2-1 مفهوم الطريقة : يمكن شرحها من خلال :¹

تقوم هذه الطريقة بتحميل كل التكاليف الصناعية سواء متغيرة أو ثابتة على الوحدات المنتجة و بهذا تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج ، و عند إعداد قائمة الدخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم الإيرادات للتوصل إلى رقم مجمل الربح ، وبعد ذلك يطرح من رقم الأعمال مجمل الربح والمصروفات التسويقية و الإدارية للتوصل إلى رقم صافي الربح .

2-2 أهداف الطريقة : هناك عدة أهداف يمكن حصرها فيمايلي :²

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة ، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات الى مستوى نفعها لخلق وظائف متخصصة تزود مصالح أخرى بخدمااتها ، خاصة تلك المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج .
- كما تهدف هذه الطريقة الى البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير ومن هنا يمكن القول أن ، التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار ، حيث لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية .
- أما الهدف الثالث لطريقة التكلفة الكلية ، فهو الإستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين .
- تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة .³
- تحديدي نتيجة النشاط الاقتصادي.

¹ - محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتعددة للتسويق و التوريدات ، القاهرة ، مصر، 2008- 2009، رقم الإيداع 5350 / 2008 ، ص 242.

² - درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 189.

³ - نبيل روار ، سهيلة شبوط ، مرجع سابق ، ص 57.

المطلب الثاني : تحميل الأعباء المباشرة و غير المباشرة على سعر التكلفة :

قبل البدء يجب أن نتطرق إلى تعريف سعر التكلفة الحقيقي و الذي يمثل مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل الى مرحلة نهائية

- إن حساب سعر التكلفة الحقيقي يؤدي بنا إلى الفصل بين نوعين من التكاليف مباشرة و غير مباشرة.¹

1- الأعباء المباشرة و حسابها :

هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة و بالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة ، دون طرح أي مشكل في الحساب أي تسجل مباشرة و كلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة، و تشمل هذه الأعباء :

1-1- المواد المستعملة في الإنتاج : وهي توزع أساسا إلى نوعين :

أ - مواد أولية : و هي المواد التي تستعمل في عملية الإنتاج ، وقد تكون خضعت لتحويلات سابقة في مؤسسات أخرى ، أو على شكلها الخام الطبيعي دون أي تغيير طرأ عليها مثل الأوراق لصناعة الكرايس و الحلفاء لصناعة الأوراق .

ب- مواد استهلاكية : وهي مواد مستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية الأساسية و ليست هي أساسية في تكوين المنتج ، إذ تدخل في هذا المنتج بشكل مساعد مثل: الغراء و المسامير في النجارة و يجب على المؤسسة تسجيل دخول و خروج هذه المواد بالكمية و القيمة بشكل يسمح بتحديد الجزء الذي يدخل في التكاليف المختلف أو سعر التكلفة التي يراد حسابها .

1-2- اليد العاملة المباشرة : وهي تحدد بقيمة العمل المبذول في الإنتاج الذي يشكل تحويل المواد

الأساسية في الإنتاج و يكون حسابه بتحديد وقت العمل لمختلف التخصصات المتوفرة من طرف مستخدم أو عدة مستخدمين في إنتاج منتج أو خدمة معينة ، نريد حساب سعر تكلفتها، و بمعرفة الزمن المستغرق في الإنتاج يضرب في سعر الوحدة أو معدل الأجر للحصول على قيمة الأجرة التي تدخل ضمن تكلفة أو سعر تكلفة معينة نريد حسابها ، و يكمن المشكل في هذا الحساب في :

- النتاج الذي يشمل عدة أنواع غير متشابهة من المنتوجات .
- هل العمال لهم أعمال ثابتة .
- هل للعمال علاوات .

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 32، 33.

2 - الأعباء غير المباشرة أو المشتركة و كيفية تحميلها :¹

2-1- الأعباء غير المباشرة: هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام ، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي ، و عملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تنقسم بالصعوبة و هي تحديد ما هو من هذه الأعباء الذي يدخل في حساب تكلفة و سعر تكلفة منتج معين

- وينبغي على المؤسسة أن تسجل هذه الأعباء حسب مراحلها و شموليتها، وهناك بعض الأعباء التي تشمل أقساما أو وظائف تقدم خدمات لمجموع المؤسسة أي تكون شاملة لنشاط المؤسسة ، و يصعب بالتالي تحديد إتجاهها مثل مصاريف الإدارة و المالية ، أما المصاريف الأخرى غير مباشرة فتكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة كمصاريف الشراء غير المباشرة ، و كل منها يحمل على تكلفة معينة من سعر التكلفة حسب المراحل ، و تشمل هذه التكاليف المواد المستعملة في الأقسام مثل الوقود .

2-2 تحميل الأعباء غير المباشرة : إن عملية حساب سعر التكلفة لا تشمل صعوبات بالنسبة للأعباء المباشرة نظرا للبساطة التي تتميز بها في الحساب ، أما الشكل الأساسي في هذا الحساب يتمثل في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على التكاليف و المنتجات التي تخضع لعدة عمليات و الترتيب و الفرز و الحسابات الوسيطة ، و هذا ما يسمى بعملية التحميل أي حسابها على التكاليف بعدة عمليات وسطية ، وهناك عدة طرق للتحميل :

2-2-1- طرق التحصيل التقريبية : يمكن استعمال عدة مؤشرات لتحميل إجمالي الأعباء غير المباشرة للإنتاج لمختلف التكاليف ، بمعنى آخر إدخال في كل تكلفة جزء من هذه الأعباء المشتركة بالاعتماد على هذه المؤشرات مثل : ساعات العمل المباشرة ، كمية المواد المستعملة ، قيمة المواد المستعملة .

- إن اختيار مؤشر من المؤشرات السابقة يأخذ بعين الاعتبار أن الأعباء المباشرة : العمل ، و المواد المستعملة يمثلان جزءا من التكاليف ، و هذه الطرق تتميز بالسهولة و التقريبية ، و نظرا للتطور المستمر للتقنيات المستعملة في الإنتاج فإن الأعباء غير المباشرة تزداد أهميتها و بالتالي فخطر التقريبية لتحديد سعر التكلفة للمنتجات يزداد لذا فإن اللجوء إلى طرق أصعب و أدق هي الأحسن .

¹ - نفس المرجع السابق ، ص 34.35.

2-2-2- طريقة مراكز الإنتاج : وقد تسمى أيضا مراكز المصاريف ، و هذه الطريقة في الحقيقة

ليست إلا تطور للطرق السابقة ، و لاختلف كثيرا و عادة يمكن التمييز في العملية الإنتاجية بين عدة ورشات و مصالح إنتاجية ، وفي هذه الحالة فعوض إن نحمل مباشرة أعباء الإنتاج غير المباشرة على التكاليف. نستطيع التمييز بين الأعباء التي تتعلق بكل مصلحة أو ورشة إنتاجية ، و بعبارة أخرى فإن بعض الأعباء ليست مشتركة لكل المؤسسة بل لبعض أقسامها ، أو مصالحها أو ورشاتها فقط و يمكن التمييز بين نوعين من الأعباء:

- التي تتعلق بالأقسام المساعدة بحيث هذه الأقسام تستفيد من خدماتها أقسام الإنتاج أو الورشات ، و بالتالي فهذه الأخيرة تتحمل مجموع الأعباء المسجلة في الأولى .
- أما النوع الثاني فهي الورشات أو مصالح الإنتاج الأساسية التي تحمل انطلاقا منها أعباء الإنتاج للتكاليف و سعر التكلفة على أساس وحدات إنتاج معينة ، و تستعمل غالبا نفس الوحدات في الطريقة الأولى ، و بنفس الطريقة .

2-2-3 طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل :

أ- القسم المتجانس : يمكن تعريفه : ¹

هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموع الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ، و يمكن قياسها بوحدة عمل و يستعمل في تحليل الأعباء الغير مباشرة .
- وقد عرفه دليل المحاسبة العامة على أنه نظام محاسبي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف و أسعار التكلفة، و التي يتم تحميلها على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس بنسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف .

- و يعود أصل هذه الطريقة إلى فترة ما بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي "rimaillino" في اللجنة العامة للتنظيم العلمي ، ثم بعد الحرب العالمية الثانية ، للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية ، وقد صوت عليها من طرف اللجنة بقرار (4 افريل 1948) و بالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ثم 1957.²

- نستطيع تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشترك بين بعض النشاطات و منها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد ، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة إذن مراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة .

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 127.

² - ناصر داددي عدون ، مرجع سابق ، ص 37.36 .

- إن طريقة الأقسام المتجانسة هي :
- طريقة لتحميل الأعباء الغير مباشرة ، أكثر تطورا من الطرق الأخرى .
- طريقة لمراقبة التسيير .

شكل رقم 1-1-II : حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة .



المصدر : ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 37.

ب- الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة الأقسام المتجانسة :

سنعالج في هذا العنصر كيف يتم إنشاء مراكز التحليل ، ثم سنعرف المشكل الذي تطرحه عملية توزيع الأعباء في المراكز و كيفية المرور من الكلفة الإجمالية لمراكز التحليل إلى تكاليف المنتجات .¹

ب - 1- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل :

تعرف المراكز بأنها إجراءات ذات طابع محاسبي أين يتم تجميعها ، قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية للتكاليف أو التكلفة النهائية ، و عناصر الأعباء التي يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات .

- من الناحية النظرية يمكن تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل دون التطرق إلى الهيكل التنظيمي أو الاعتماد عليه ، أما الناحية العملية فيستحسن الاعتماد على الهيكل التنظيمي و ذلك تسهيلا لمراقبة التسيير .

¹ - درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 190 . 191 .

- من ناحية المعالجة المحاسبية ، يوجد نوعان من مراكز التحليل :
- مراكز رئيسية : هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو تقنية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة و الخطية مع المنتج .
- كما يشكل نشاط هذه المراكز شبكة دورية ، شراء ، إنتاج ، بيع ، وهي بهذه الصفة تشتمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج و البيع للمؤسسة التي تشتمل على وجه العموم : الترميمات ، الورشات .
- مراكز ثانوية : هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج ، و الهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة ، كتسيير مال الصيانة ، الأمن الصناعي و المحاسبي الخ فهي مراكز تتضمن على وجه الخصوص وظائف التنبؤ و التنظيم الداخلي للمؤسسة .
- لا يوجد تقسيم نموذجي للمراكز يستجيب و الأهداف المنتظرة من المحاسبة التحليلية مع احترام الشروط التالية :

- * أن يشتمل المركز مساحة محددة من الصنع .
- * أن يشتمل المركز على عدد من الآلات .
- * أن يحدد العمال المباشرين .
- * أن يعين مشرف و مسؤول عن نشاط المركز .

ب - 2 - تحديد وحدات العمل : يعتبر أحد أصعب المشاكل : ¹

إن إختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم ، يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع و دراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم و الحجم ووحدة العمل المقترحة ، لنصل إلى وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات الكلفة المتغيرة .

- في المقابل اقترح المخطط المحاسبي لسنة 1982 التوصيات التالية :

- فما يخص وحدات العمل حيث :
- يتم إختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا :
- * كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل مسجلة .
- * كانت مدة عمل العامل و الآلة المستعملة في إرتباط وثيق .
- يتم إختيار ساعة الآلة عندما يكون :
- * إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحقّقها كل آلة .
- * مدى تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها .

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 130.129.

- من الممكن إختيار وحدة الإنتاج المنتجة داخل القسم عندما يكون هذا الأخير لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتوج واحد ، وهذا حتى يمكن ربط كل منتوج بوحدة العمل التي تناسبه .
- إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز التحليل بوحدة عمل مناسبة يمكن تبني وحدة تقنية .

ب -3- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل : حيث نميز أشكالا عديدة للتوزيع :

- التوزيع الأولي : يتم من خلاله تصنيف الأعباء المباشرة و تحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية و المساعدة .
- التوزيع الثانوي : هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية ، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية ، وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية و يمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين :
 - التوزيع المتبادل : بحيث يجب أن يكون هناك تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه و ذلك باللجوء إلى المعادلات و المصفوفات .
 - التوزيع التتازلي : في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تتازليا، يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى ثم على الرئيسية حتى نصل إلى توزيع كل الأعباء الأقسام كليا على الأقسام الرئيسية .

ب -4- استخراج تكلفة العمل :

يتم تحديدي هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي و ذلك بقسمته على وحدات العمل الخاصة به ، و من ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج ، و بحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية للمنتج وفق الطريقة الكلية .

المطلب الثالث : أهمية طريقة التكاليف الكلية و تقييمها:

سننظر من خلال هذا المطلب إلى دراسة أهمية الطريقة في مراقبة التسيير ثم تقييمها كفرع ثاني.

1-أهمية الطريقة في مراقبة التسيير:

- إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المشتراة ، المنتجة و المباعة ، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة و مراقبة تسييرها بحيث تسمح ب:¹
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية و البيعية .
- دراسة تطور تكاليف المنتج عبر مختلف مراحل الإنتاج و البيع .
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية ، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة و الضعف في ظل المنافسة .

2- تقييم طريقة التكاليف الكلية

إن لهذه الطريقة مزايا كما عليها عيوب .

1-2- المزايا:

- تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير السالبة الخارجية.²
- تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي.³
- طريقة تحميل الأعباء الغير مباشرة أكثر تطورا من الطرق الأخرى .
- تمكن من حساب سعر التكلفة وحدة العمل مما يسمح بإمكانية متابعة و مراقبة تطورها .
- تمكن من رسم السياسات المستقبلية القصيرة و الإستراتيجية .
- تمكن من متابعة تطور التكاليف غير المباشرة على مستوى كل قسم .
- تسهل من عملية مراقبة التسيير .

2-2- العيوب:

- لا تمكن من المراقبة الجيدة للتكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة و ذلك لعدم فصلها بينهما
- لا تمكن من اتخاذ القرارات الضرورية لتسيير المؤسسة مثل أقل سعر بيع .
- سعر التكلفة يتغير تبعا لحجم الإنتاج و لدى لا يمكن إعتماده لحساب سعر البيع.⁴

¹ - نفس المرحع السابق ، ص 131 .

² - محمد تيسير الرجيبي ، مرجع سابق ، ص 249 .

³ - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 57.

⁴ - علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 51

- يتطلب الحصول على المعلومات الإنتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومات السريعة .
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ينجز عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن المنفعة فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط مثل معدل التضخم و سعر الصرف....
- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء .¹
- صعوبة تقييم المحزونات بطريقة فعالة .
- إن أي تغيير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف.²

¹- مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 132 .
²- د رحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 198 -.

المبحث الثاني : طريقة التكاليف الجزئية :

إذا كان مفهوم التكلفة الكلية يحتل مكانة مركزية سواء في الكتب المخصصة للمحاسبة التحليلية أو في الجانب التطبيقي فقد أصبحت غير كافية لتوجيه المسيرين في عدد من الاختبارات ، و لذلك تحول الإهتمام إلى أنواع أخرى من التكاليف أهمها التكاليف الثابتة ، المتغيرة ، الهامشية ، و سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى طريقة التكاليف الجزئية و نركز دراستنا بالأخص على طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة :

1- مفهوم الطريقة :

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة ، لأغراض التسيير و بطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ، و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة ، و الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي و تحليلي و قد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 م عند "ج . ن . هاريس تحت اسم DIRECT CONTING و قد انتقلت فيما بعد في الخمسينيات إلى أوروبا و بالضبط إلى إنجلترا بإسم MARIGINAL COSTING ثم إلى فرنسا ¹

- ما دامت الأعباء المتغيرة هي التي تقرر شدة الارتباط بين الكلفة الكلية وحجم النشاط وهي التي تحدد رقم الأعمال الممثل لعتبة المردودية فمن المعقول جدا أن تستأثر هذه الأعباء باهتمام خاص في مجال الدراسات التكاليفية ذات المنحى التفاضلي .
- وفي السابق تقدم طريقة التكلفة المتغيرة نمطا نموذجيا في كيفية توزيع الأعباء المتغيرة في اتخاذ القرارات المتعلقة بترقية النشاط الصناعي و التجاري للمؤسسات سواء من حيث التعامل مع أفضل الخيارات المطروحة في مجال التكاليف ²

¹ - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 161 ، 162 .

² - عيسى جراي ، محاسبة التكاليف ، دروس نظرية ، دار الشهاب ، باتنة ، الجزائر ، رقم الإيداع 279، ص 158.

2 - مبدأ عمل الطريقة و الفائدة من إستخدامها :

1-2 مبدأ عمل الطريقة :

- * تستند الصيغة التقليدية لطريقة التكلفة المتغيرة إلى المبادئ الآتية :¹
- * التعامل مع الأعباء الثابتة باعتبارها مجرد أعباء دورية تحمل للنتيجة التحليلية في نهاية كل دورة .
- * حساب الهامش على الكلفة المتغيرة لكل منتج أو طلبية على حدى .
- * النتيجة الإجمالية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة .
- * إن رقم الأعمال الخاص بالفترة المعنية يجب أن يغطي الأعباء المتغيرة سواء الخاصة بالصنع أو البيع ، وكذا الأعباء الثابتة و يسمح بتحقيق ربح ، إذن فتحليل النتائج يجب أن يتوقف عند حد الهامش على الكلفة المتغيرة .

2-2 الفائدة من إستخدام الطريقة :

تفيد طريقة التكلفة المتغيرة في :

- * تحديد عتبة المرودية .
- * تحديد شروط البيع من خلال القبول بتصريف المنتجات بأسعار ملائمة .
- * انجاز دراسات تقديرية .
- * تحديد الحجم الأمثل للمبيعات .
- * اتخاذ القرارات من خلال إقصاء منتج معين لا يوفر عائدا مقبولا .
- * تسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان .

3- مزاي و عيوب طريقة التكاليف المتغيرة :²

1-3 المزايا :

- * تساعد في التسيير من خلال تحليل عتبة المرودية .
- * سهولة الحسابات المرتبطة بالتكاليف .
- * إمكانية تغيير التسعيرة من فترة إلى أخرى .
- * حساب أقل سعر بيع .

2-3 العيوب :

- * فرض إدارة الضرائب حساب الربح الخاضع للضريبة على أساس التكلفة الكلية .
- * صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة .
- * لا تفيد هذه الطريقة خاصة بالنسبة للتخطيط طويل الأجل .
- * الهوامش على التكلفة المتغيرة لا يمكن حسابها إلا في حالة بيع منتجات تامة .

¹ - عيسى جراي ، مرجع سابق ، ص 159 . 160 .

² - نبيل روار ، سهيلة شبوط ، مرجع سابق ، ص 67 .

المطلب الثاني : عتبة المرد ودية :

1- مفهوم عتبة المرد ودية :

التعريف 1: "عتبة المردودية هي عبارة عن رقم الأعمال الذي تستطيع المؤسسة تغطية كل التكاليف الثابتة و جزء من التكاليف المتغيرة ".¹

التعريف 2 : عتبة المرد ودية هي تساوي التكاليف الثابتة و المتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها ، و هنا يتحقق التعادل أي لا ربح و لا خسارة ، تبدأ الأرباح عند عتبة المرد ودية و تدعى كذلك :

- نقطة التوازن .
- نقطة الصفر.
- نقطة التعادل .²

2-تحديد عتبة المردودية :

يمكن تحديدها بأسلوب رياضي و آخر هندسي .³

2 -1 تحديد عتبة المردودية رياضيا : يمكن تحديد عتبة المردودية بالقيم و زمن تحقيقها :

أ- تحديد عتبة المردودية بالقيم : ترتكز فكرة عتبة المردودية على أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة و كذلك سعر البيع و لا يتغير وقت إجراء الدراسة .
نعلم أن:

المبيعات = الكمية X سعر البيع للوحدة .

التكاليف المتغيرة : الكمية المباعة X تكلفة نشاط الوحدة (التكلفة المتغيرة للوحدة) .

الهامش على التكلفة المتغيرة = المبيعات - التكاليف المتغيرة .

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة .

فالنتيجة إذن = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) X الكمية - التكاليف الثابتة .

ويتحقق حجم التعادل عندما تكون النتيجة = 0. أي أن :

(سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة) X الكمية - التكاليف الثابتة = 0

الكمية (سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة) = التكاليف الثابتة

إذن : (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) :الكمية = التكاليف الثابتة . ومنه : هامش تكلفة

المتغيرة للوحدة : كمية التعادل = التكاليف الثابتة .

و منه نستنتج أن : سعر بيع الوحدة X قيمة مبيعات حجم التعادل = كمية التعادل

¹ - نبيل روار ، سهيلة شبوط ، مرجع سابق ، ص 73 .

² - فرکوس محمد ، الموازنات النقدية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001، ص 68 .

³ - عماد زودة ، مساهمة في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف ، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة - الجزائر ، 2009، 2010، ص 27.

ب- تحديد عتبة المردودية بالزمن :

يمكن تحديد زمن تحقق عتبة المردودية (نقطة التعادل) ، و وفق العلاقة التالية :

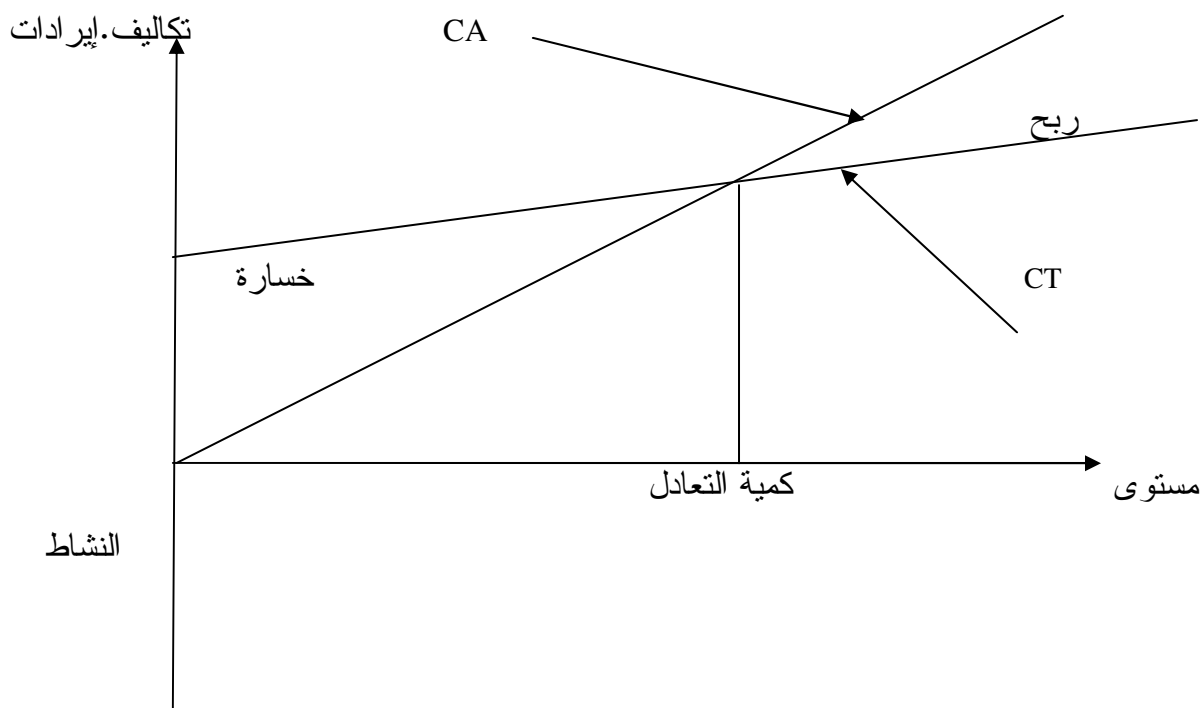
- زمن تحقيق عتبة المردودية (الأيام) = $\frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{الوحدات المباعة (سنويا)}} \cdot 360X$
- زمن تحقيق عتبة المردودية (الأشهر) = $\frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{الوحدات المباعة (سنويا)}} \cdot 12X$

2-2- تحديد عتبة المردودية هندسيا :

أ- تحدد عتبة المردودية إنطلاقا من نقطة تقاطع :

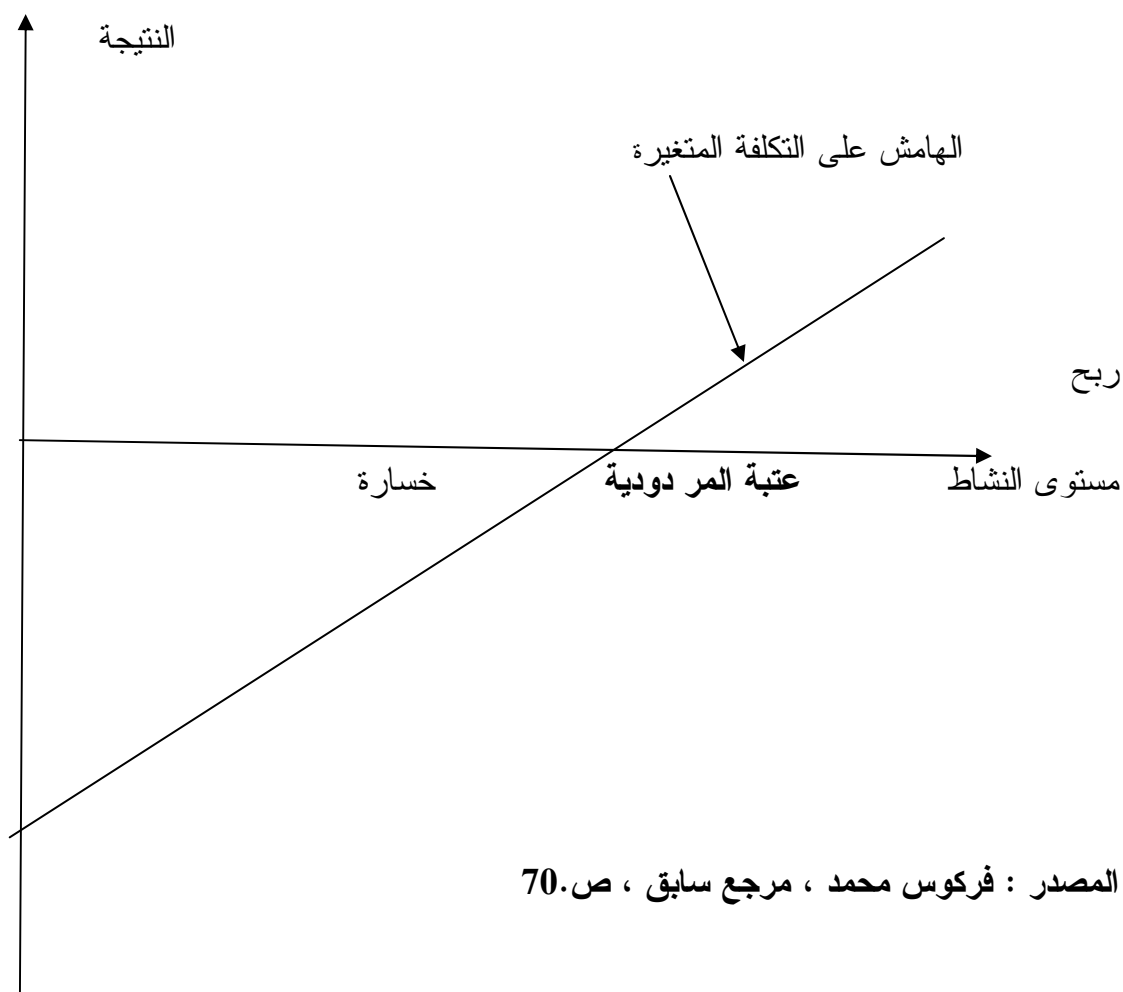
- منحنى رقم الأعمال CA و منحنى التكلفة الكلية CT (شكل رقم 5).

الشكل رقم 1-2-II : تحديد كمية التعادل هندسيا .



المصدر : فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 70.

منحنى الهامش على التكلفة المتغيرة تقاطع المحور الأفقي وفقا للشكل التالي : (شكل رقم 6) -
الشكل رقم 2-2-II : تحديد عتبة المردودية هندسيا .

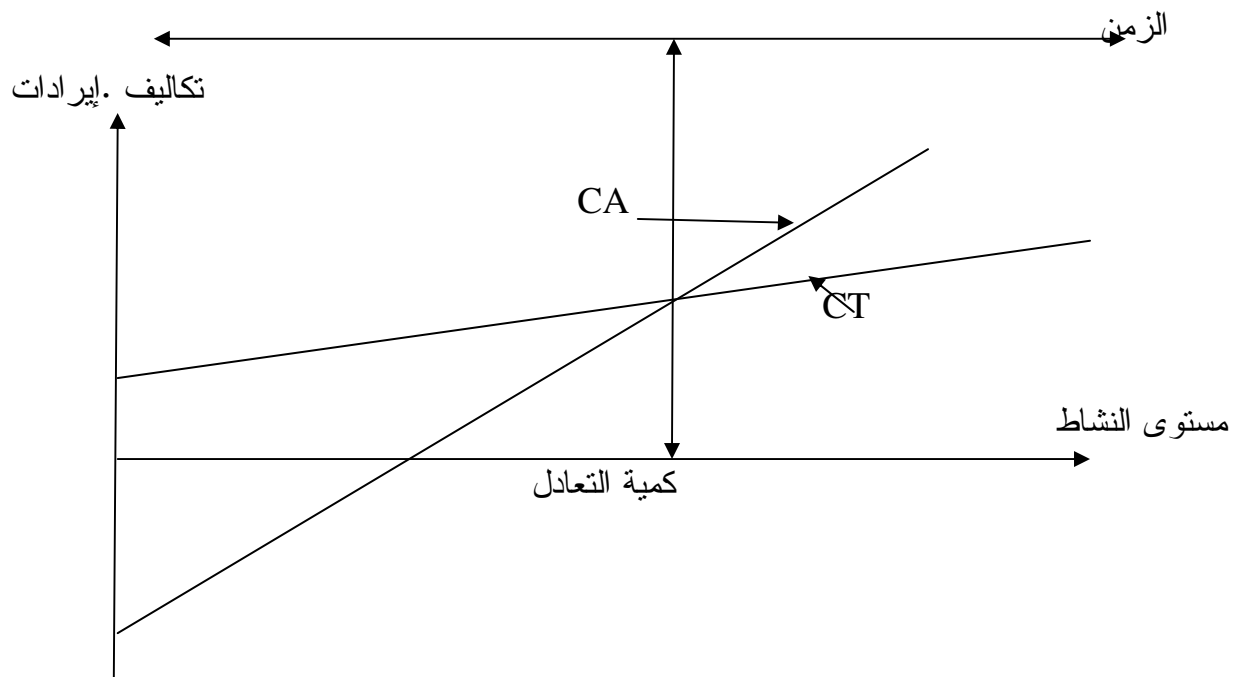


المصدر : فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص.70

ب - تحديد زمن تحقيق عتبة المردودية هندسيا : ¹

إن تحديد عتبة المردودية هندسيا يبين لنا في أي تاريخ سوف يتم تحقيق عتبة المردودية و هذا عن طريق زيادة محور الأزمنة يكون مواز للمحور الأفقي الذي يبين مستوى النشاط كما هو مبين في الشكل أدناه : (شكل رقم 7)

شكل رقم 3-2-II : زمن تحقيق عتبة المردودية هندسيا .



المصدر : فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 75.

ج- هامش الأمان : ²

هامش الأمان هو عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية و مبيعات نقطة التعادل

هامش الأمان = المبيعات الإجمالية - مبيعات نقطة التعادل

$$\text{معدل الأمان} = \frac{\text{هامش الأمان}}{100X}$$

ر ع ص

¹ - فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 75.

² - عماد زودة ، مرجع سابق ، ص 30.

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني:

يرجع فضل ظهور هذه الطريقة إلى "HARY LAWRENCE GANTT" المهندس التايلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915 .

- اللجوء إلى هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي وجهت لطريقة الأقسام المتجانسة ، و يقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذاً بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة و هذا مقارنة بالنشاط العادي و الفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يتغير حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية .

1- تعريف الطريقة : هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على أساس تقسيم المصاريف إلى

مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف بالتناسب مع الوحدات المنتجة .¹

2- مبدأ عمل الطريقة: تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ الفصل بين النوعية من

التكاليف، يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي ، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات ، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الإنتاج و تغيراته ، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالية بالعلاقة :

$$\left\{ \frac{\text{حجم نشاط حقيقي}}{\text{حجم نشاط عادي}} \right\} \text{ التكاليف الإجمالية}$$

$$\left\{ \frac{\text{حجم نشاط حقيقي}}{\text{حجم نشاط عادي}} \right\} \text{ و تسمى النسبة بمعامل التحميل العقلاني}$$

و الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط ، حيث هذه التكلفة تتحدد بهذا

الحجم و تتناسب طرذا معه .

يختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لأخر و من مؤسسة لأخرى و يكون إما بساعات العمل أو

الكميات المستهلكة .²

¹ - نبيل روار ، مرجع سابق ، ص 70 .

² - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 116 .

إننا نأخذ ثلاث حالات : ¹

الحالة 1: معامل التحميل $< 1 \Rightarrow$ النشاط العادي $<$ النشاط العادي $\Leftarrow$

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية ، و بالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية ، و هذا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية ،
الفرق يضاف إلى النتيجة.

الحالة 2: معامل التحميل $= 0 \Leftarrow$ النشاط الفعلي = النشاط الحقيقي .

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل، يتم تحميلها فعليا و بصفة كلية و عليه فإن الفرق يكون معدوما ، و تكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج التكاليف الكلية في هذه الحالة.

الحالة 3: معامل التحميل $> 1 \Leftarrow$ النشاط الفعلي $>$ النشاط العادي .

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي و عليه فإن الفرق يعتبر نقص النشاط أو الفعالية. الفرق يطرح من النتيجة لأنه خسارة ، لأن المؤسسة لا تحقق أكثر مما كان يجب عليها أن تحقق نتيجة ضعف نشاطها .

3 - تحديد حجم النشاط :

و يأخذ صورتين :

أ - حجم النشاط الفعلي :

من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه ، لأنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحادات العمل حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي .²

ب - حجم النشاط العادي : إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي . بعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية و بعضها على أساس تنبؤات ، و البعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية ، و تحديد حجم النشاط العادي للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يعني تحديد حجم نشاط العادي لكل تكلفة ثابتة ، و بمشاركة كل التقنيين و المسؤولين في المؤسسة .³

¹ - سفيان بن بلقاسم ، حسني لبيهي ، المحاسبة التحليلية ، منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الأفق ، الجزائر ، ص 82 .

² - عماد زودة ، مرجع سابق ، ص 23 .

³ - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 117 .

4 - فروق التحميل العقلاني :

أ - فروق تحميل التكاليف الثابتة :

- لكي تكون نتيجة المحاسبة التحليلية موافقة لنتيجة المحاسبة العامة (المالية) يجب أن تأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما يلي :
- حالة معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد < 1 ، معناه وجود ربح ، زيادة الفعالية و الذي يجب إضافته إلى النتيجة .
 - حالة معامل التحميل العقلاني أقل من الواحد > 1 ، معناه وجود تكلفة بحالة بطالة يجب طرحها من النتيجة .¹

ب - فروق المخزونات :

- كما أن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثر معامل التحميل ، و هذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين ، ففي آخر دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني ، فإذا كان الفرق موجبا (أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني) ، يضاف إلى النتيجة و إذا كان سالبا يطرح من النتيجة
- لذا فإنه عند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد ، للتكاليف الثابتة و فوارق المخزونات بالإضافة إلى العناصر الأخرى (أعباء غير محملة و العناصر الإضافية) و يظهر ذلك من خلال جدول النتيجة التحليلية التالية :²

النتيجة التحليلية.

+ الأعباء الإضافية .

- الأعباء غير معتبرة .

+ فوارق المخزون (القيمة الحقيقية < القيمة بالتحميل العقلاني) .

+ فوارق التكاليف الثابتة (القيمة الحقيقية < القيمة بالتحميل العقلاني) .

النتيجة التحليلية الصافية

¹ - عماد زودة ، مرجع سابق ، ص 24 .

² - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 121 ، 122 .

5 - تقييم طريقة التحميل العقلاني :

لقد عالجنا هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التيسيرية و المعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ، و فيما يلي نستعرض مزايا و عيوب الطريقة :

5-1 - المزايا :

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية و نظام المؤسسة ، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة و يمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى .
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقليا ، لتحديد التكاليف التقديرية .
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمة أو فرعه في المؤسسة .
- و بالتالي تمكن من حساب وحدة العمل في كل قسم و تحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير .
- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة للوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع ، حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعتبر عن سياسة غير جيدة .

5-2 - العيوب :

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها كما رأينا سابقا .
- التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة خاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت و المتغير و هو أمر صعب جدا .
- بالإضافة إلى مشكل الحسابات المتعددة ، و خاصة إذا كان هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة لدى غالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالإستعانة بالميزانيات التقديرية .
- تقسيم المخزونات التي تظهر في الميزانية النهائية ، حيث تكلفتها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي و العكس عند عدم بلوغ المستوى العادي و يكون هناك تخزين للمصارف العامة.¹

¹ - نفس المرجع السابق ، ص 132 ، 133

المبحث الثالث : طريقة التكاليف المعيارية :

إن فعالية التحكم في التكاليف تفرض أن تقوم المؤسسة بصفة دورية و مستقامة بمقارنة نتائج فترة معينة ، بتقديرات مرجعية ، و ذلك بإعداد معايير تستخدم في تقييم عوامل الإنتاج .
فوجود هذه المعايير يسمح بممارسة الرقابة على الأعباء التي لا يمكن أن تتم إلا بوجود المقارنة ، كما قلنا سابقا بين معيار التكلفة المقدمسبقا وبين التكلفة المحققة فعلا .

المطلب الأول : مفهوم التكاليف المعيارية و تطورها :

سنتطرق في هذا المطلب إلى عنصرين أساسيين و هما المفهوم الكلي للتكاليف المعيارية و لمحطة تاريخية عنها .

1 - تعريف التكاليف المعيارية :

التعريف الأول : عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن على أنها :
" تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ، ثم مقارنتها بالفعالية ، و تحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها".¹

التعريف الثاني : "التكلفة التقديرية هي تكلفة محسوبة ، بغرض تجسيد الحركات الكمية و القيمة في لمحاسبة التحليلية للإستغلال ، وذلك قصد إظهار الإنحرافات بين الأعباء الفعلية و الأعباء المقدرة".²

2 - لمحطة تاريخية عن التكاليف المعيارية :

ظهرت التكاليف المعيارية أو طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية ، و كانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى ، كالمواد الأولية ، الطاقة و المصاريف الأخرى .

- ولقد زاد الإهتمام بالتكاليف المعيارية ، منذ فترة الكساد الكبير الذي مس الدول الصناعية في الثلاثينيات من القرن الماضي ، و ذلك بغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية .³

¹ - دحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 247 .

² - مليكة حفيظ شبايكي ، مرجع سابق ، ص 94 .

³ - علي احمد أبو حسن و آمال الدين مصطفى الدهراوي ، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، مصر ، 1997 ، ص 93 .

المطلب الثاني : أنواع التكاليف المعيارية و الفوائد من إستخدامها :

1- أنواع التكاليف المعيارية

يمكن القول أن هناك خمس أنواع للتكاليف المعيارية :¹

1-1 - التكلفة المعيارية النظرية :

تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج داخل المؤسسة ، و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط ، بل تكون غالبا بمحاولة الإقتراب من تحقيقها .

1-2 - التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من التكلفة التنافسية :

يأخذ هذا النوع في عين الاعتبار ظروف السوق و لكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول إليها خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ، و لا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها ، فرغم سهولة تحديدها ، فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية .

1-3 - التكلفة المعيارية التاريخية :

تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقدمة بالقيمة الحالية ، إلا أن هذه التكلفة وفق هذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لدى يجب استعمالها بكل حذر .

1-4 - التكلفة المعيارية العادية :

تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة ، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية ، و حسابها بالقيم الحالية ، أخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية ، و لكن في حال حدوث تغيرات معتبرة و غير محتملة ، فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال .

1-5 - التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي :

و هي نوع آخر تشترك فيه بعض الطرق السابقة ، و تستعمل في فترة التضخم حيث تكون عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكاليف المعيارية صعبة ، لذلك فقد يكون من الأحسن تحديدها كما يلي :

- الكمية المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج

¹- ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 162، 163.

- السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى .
- هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حالياً ، الأكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى، و هذا بسبب التغيرات الكبيرة و السريعة للأسعار و هو يمثل دون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة .

2- فوائد استخدام التكاليف المعيارية :

يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في تحقيق عدة فوائد أهمها:¹

أ - المساعدة في التخطيط :

و يتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية ، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، و تحتوي على تقديرات عن الإيرادات و المصروفات و المركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة ، و يتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديد ما على مستوى وحدة المنتج و لذلك عند إعداد موازنة المصروفات و الإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة .

ب - المساعدة في الرقابة :

و يتم ذلك عن طريق تقديم الأسس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية ، و كشف ما بينهما من انحراف و دراسة أسباب حدوث الانحراف .

ج - يؤدي وضع المعايير إلى إكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ، و معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف .

د - تؤدي إلى وفر الأعمال الكتابية :

فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام مثلاً بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية بدلاً من الكميات و القيم .

ه - تؤدي إلى تسهيل تسعير المنتجات و الخدمات :

لأن تكاليف هذه المنتجات تحدد مقدماً عند إعداد التكاليف المعيارية و على أسس علمية و بالتالي يمكن استخدامها في تسعير أوامر الشراء .

¹ - محمد تيسير ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، سنة 2009 ، الأردن ، ص 315 .

المطلب الثالث : طريقة حساب التكاليف المعيارية و تحديد الفروقات :

نشير من خلال هذا المطلب عنصرين هما طريقة حساب التكاليف المعيارية و بعد ذلك نتطرق إلى تحديد الفروقات و أسبابها :

1- طريقة حساب التكاليف المعيارية :

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريق التي تحسب بها التكاليف الحقيقية ، إلا أن الإشكال يظهر من الناحية التطبيقية في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكير مستق ، و قد تتضمن مخاطر إرتكاب الأخطاء

- تتضمن التكاليف المعيارية كل الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية و يد عاملة مباشر، أو الثابتة كإهلاك المعدات و الأدوات بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة .
- يمكن تلخيص المراحل الأساسية لحساب التكاليف المعيارية في النقاط التالية :¹

1-1- حساب الأعباء المتغيرة المباشرة :

مادام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة فإنه من الأبسط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتج التام ، و عند الإقتضاء يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها .

1-1-أ- المواد الأولية :

هناك نوعان من التقديرات على المؤسسة القيام بهما :

- المعيار الكمي : الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدة و مطورة من طرف مكتب المناهج ، و حسب طبيعة المعيار المعمول به (معيار نظري أو عادي ...) و يتم إدماج نسب مقبولة و مدروسة من البقايا و النفايات .
- معيار السعر : فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة ، فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا ، أو إلى سعر الشراء مستهدف يتفاوض عليه .

1-1-ب- اليد العاملة المباشرة :

هنالك نوعان من التقديرات :

- معيار الوقت : الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من خلال مراحل الصنع لإنجاز منتج تام و ذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت الإنتاجي .
- معيار التكلفة الساعي : مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة .

¹ - د رحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 237

1-2- حساب الأعباء الثابتة المباشرة :

يتم أولاً تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد و ذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها و هذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج .

1-3- حساب الأعباء غير المباشرة :

تحدد الأعباء التقديرية لكل مركز تحليل ، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة ، بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل ، ثم التحميل إلى مختلف المنتجات و ذلك بالمرور بالمراكز الرئيسية.

2- تحديد الفروق و أسبابها :

1-2- تحديد الفروقات : ¹

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقييم إمكانيات المؤسسة و ذلك بحساب الفروق بينها و بين الحقيقية .

- أثناء إجراء عملية التحليل يجب أن تكون القواعد التي تحددها التكاليف الحقيقية و المعيارية متشابهة ، و هناك أساسا ثلاث عناصر التي يمكن حساب فروقها و هي :

- المواد الأولية المستعملة .
- اليد العاملة .
- الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

بحيث أن حساب كل واحد منها يتم وفق المعادلات التالية :

1-1-2- الفروق على المواد الأولية :

نميز بين نوعين من التحليل :

أ- التحليل الثنائي لإحتراف المواد :

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) * \text{الكمية الفعلية} .$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الفعلية}) * \text{السعر المعياري} .$$

$$\Delta \text{ الإجمالي} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) * (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) .$$

ب- التحليل الثلاثي لإحتراف المواد :

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) * \text{الكمية المعيارية} .$$

¹- مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 143.

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) * السعر الفعلي .

Δ الإجمالي = (السعر الفعلي - السعر المعياري) (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) .

2-1-2- الفروق على اليد العاملة :¹

حيث نجد :

Δ الوقت = (المدة المعيارية - المدة الفعلية) * معدل السعر المعياري .

Δ السعر = (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي) * المدة الفعلية .

2-1-3- الفروق على الأعباء غير المباشرة للإنتاج :

حيث نميز :

الفروق على الموازنة = (التكلفة المرنة للساعات - التكلفة الحقيقية للساعة)

* المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي .

الفروق على النشاط = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة المرنة للساعة)

* المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي .

الفروق على المرد ودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي - المدة الحقيقية للإنتاج)

* التكلفة المعيارية للساعة.

مع العلم أن :

الفرق المشترك = (المدة المعيارية للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) * (المدة المتوقعة للإنتاج

- المدة الحقيقية للإنتاج) .

و

$$\frac{\text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكاليف الإجمالية الثابتة}}{\text{المدة الحقيقية}} = \frac{\text{التكاليف المرنة}}{\text{المدة الحقيقية}} = \text{التكلفة المرنة للساعة}$$

¹ - نفس المرجع السابق. ص 144.

2-2- تحديد أسباب الفروق : ¹

يمكن في إطار فترة محددة ، ملاحظة مجموعة من الانحرافات السلبية التي يجب العمل على أن لا تتكرر خلال الفترة المقبلة ، و هذا التحليل يجب أن يكون موضوعي و مبني على جزئيات صغيرة.

2-2-1- أسباب الفروق على المواد الأولية :

أ- الانحراف على السعر :

أ-1- الأسباب الداخلية :

- غياب دراسات مقارنة الأسعار .

- عدم تحديد شروط تنافسية للموردين .

أ-2- الأسباب الخارجية :

- ارتفاع عام لأسعار المواد الأولية ، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية على الأسعار الجديدة .

2-2-2- أسباب الفروق على اليد العاملة :

- ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية .

- عدم توفر يد عاملة مؤهلة.

- تجاوز المدة المعيارية يمكن لأن يكون لسبب داخلي .

- عدم واقعية المعيار.

2-2-3- أسباب الفروق على الأعباء غير المباشرة :

ترجع هذه الفروق أساسا إلى أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء التي تتسم بالتعقيد و الترابط ، على كل مستوى من أنشطة الأقسام و مختلف العماليات ، و عموما ترتبط أسباب الفروق بعوامل عدة نذكر منها : - الكفاية الإنتاجية للعمال .

- الطاقة الإنتاجية للآلات.

- ظروف الطلب و العرض في السوق.

¹- نفس المرجع السابق ، ص 145.

المطلب الرابع : تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

يعتبر وضع المعايير هو الأساس في عملية مراقبة و تقييم الأنشطة الفعلية ، كما أنها تسمح بتحقيق عدة أهداف للمؤسسة الاقتصادية ، إلا أن التطور التكنولوجي و الاعتماد الكبير على الآلات كلها أسباب أدت إلى عدم فاعلية هذه الطريقة كما كان في السابق .

1- مزايا طريقة التكاليف المعيارية ¹:

- الرقابة على التكاليف : إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل الانحرافات.
- إمكانية الحث على تقليص التكاليف خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين و نظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المر دودية .
- تمثل الطريقة آلية لمراقبة التسيير حيث تمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات تسييرية بناء على المعايير أو الانحرافات .
- سرعة كبيرة في مسك الحسابات: بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية .
- تحسين شروط الاستغلال .

2-عيوب الطريقة :

- مع كل هذه المزايا التي توفرها هذه الطريق إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء استخدامها، خاصة مع غياب المرونة و الدقة في إعداد المعايير، و نجد بعض هذه النقائص فيما يلي : ²
- قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية ، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.
- صعوبة تعديل النموذج المعياري في حالة وجود تغيرات .
- يؤدي بالمؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون أن تقتضي الحاجة لذلك ، مما يرفع من التكاليف.
- إمكانية تحريف قاعدة الأسعار.

¹- درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 248.

²- مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 147.

المبحث الرابع : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة):

Activity – based casting

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف ، حيث بدأ التوسع في استخدامه منذ عقد الثلاثينيات من القرن الماضي خاصة في مجال التصنيع ، و قد أبرز تفوقه على باقي الأنشطة التقليدية من جانب توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في ترشيد القرارات ، و سنتعرض في هذا المبحث إلى مفهوم هذه الطريقة بالإضافة إلى لمحة تاريخية عن ظهورها و تطورها بالإضافة إلى آليتها و في الأخير سنتطرق إلى تقييمه .

المطلب الأول : نشأة نظام ABC و أسباب التحول نحوه :

1- نشأة نظام محاسبة التكاليف المني على الأنشطة و مراحل تطوره ¹:

- لقد جاء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى الأنظمة التقليدية ، كما أن ظهورها هو استجابة للتطور في عمليات التصنيع و تطور نظام المعلومات ، و تشير بعض الدراسات إلى أن محاسبي شركة " General electric " و هي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعملوا مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ، أما الحديث عن التطور فهو يقودنا إلى عام 1987 حيث بدأ الحديث عن نظام جديد أحدثه أستاذ المحاسبة " ROBERT KAPLAN " من جامعة "هارفرد" حيث أنشأ نظاماً جديداً ، وفي عام 1988م طور كل من (kaplan and coper) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة ، حيث إرتأى " kaplan " أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبة تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الصناعية الحديثة و في الأجل الطويل ، و بذلك يعتبر (kaplan and coper) أول من قاما بتطبيق النظام عمليا على شركات أمريكية .

- إتضح أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد تضح نتيجة التقدم التقني الكبير، كذلك نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية ، و هكذا أصبح ينظر إلى أن هذا النظام هو الحل الأفضل بجميع المشاكل الناشئة من جراء الأنظمة التقليدية .

¹- عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، و علاقته بالإدارة المالية ، أطروحة دكتوراة ، قسم المحاسبة ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 36 ، 39.

2- الأسباب التي أدت إلى التحول نحو ABC:

هناك مجموعة من الأسباب و العوامل التي أدت إلى التحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكلفة على أساس النشاط نجمها في مايلي¹:

أ- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي :

حيث أصبحت المؤسسات تعتمد بشكل متزايد على تكنولوجيا إنتاج و تكنولوجيا معلوماتية متطورة تتمثل في استخدام الحواسيب الالكترونية ليس في تشغيل البيانات فقط و إنما في تصميم و تنظيم العمليات الإنتاجية نفسها ، و هذا أدى إلى تقليل الوقت اللازم للتوقف و إعادة التشغيل في ظروف تعدد و تنوع أصناف المنتجات.

ب- و بناء على ما سبق انخفاض حجم العمالة المباشرة و ضعف العلاقة القائمة بين العامل و وحدة الإنتاج و تحولت إلى علاقة بين العامل و الآلة أو بين العامل و الحاسب الالكتروني الذي يدير عمليات الإنتاج ، مما أدى إلى انخفاض أهمية مؤشر ساعات العمل المباشر لإعداد معدلات تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ج- إن استخدام تكنولوجيا متطورة في الإنتاج أدى في نفس الوقت إلى ازدياد بشكل كبير أهمية الأنشطة الداعمة ، للإنتاج مما ترتب على ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

د- عدم اتصاف العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و استخدامات الموارد ، أي عدم وضوح العلاقة بين السبب و الأثر.

¹-عماد زودة ، مرجع سابق ، ص 30 ، 31.

المطلب الثاني : مفهوم نظام A B C :

1- تعريف الطريقة و أهم مصطلحات نظام ABC:

1-1- تعريف الطريقة :¹

ينصب مضمون هذه الطريقة من أنه ليست منتجات المؤسسة هي التي تستهلك المواد و لكن تستهلكها الأنشطة ، و هذه الأخيرة تستعملها المنتجات .

و بالتالي يظهر حاليا أنه من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة أولية أو إلى وظائف أو منتجات ، مع تعويض وحدات العمل بما يسمى " مسببات التكاليف " التي ليست فقط معايير كمية بل هي العناصر التي تسبب الأنشطة و بالتالي تنشأ التكاليف .

إذن هذه المسببات تسمح بقياس الخدمات التي تقدمها الأنشطة للمنتجات ، لذا فإنه يظهر جليا أن هذه الإجراءات تستجيب لحاجة مرتبطة بنظرة نظامية للمؤسسة و لمقاربة إجمالية للإنتاجية أقرب إلى الواقع، تركز على مفهوم سلسلة القيمة التي أكد عليها " Porter " المؤسسة تبحث عن رفع قيمة منتجاتها و ذلك من خلال كل وظيفة التي يجب أن تحسن من القيمة التي تتحصل عليها من نشاطها التحويلي " بحيث أن كل نشاط متسلسل مع الأنشطة الأخرى، يساهم في خلق قيمة للمؤسسة .

فالمحاسبة التقليدية أهملت الأنشطة التي تسمى بأنشطة الدعم ، و التي تعتبر ذات أهمية لفعالية الأنشطة الأساسية المنتجة للقيمة ، و التي تطور من أداء المؤسسة و تتمثل أساسا أنشطة الدعم في :

- الهياكل القاعدية للمؤسسة .

- تسيير الموارد البشرية .

- تطوير و تكنولوجيا .

- التمويل .

في حين تشمل الأنشطة الأولية في :

- العمليات الإنتاجية .

- التسويق و المبيعات .

- المصالح .

و بمزجهم نحصل على السلسلة المنتجة للقيمة.

- إذن فمفهوم الأنشطة هو قلب النموذج الجديد حيث أن مراكز المسؤولية تستولي على مراكز التحليل لتجميع الأعباء.

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 148 ، 149 .

1-2- أهم المصطلحات المستخدمة في نظام A B C :¹

1- الأنشطة :

تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة .

2- المسار PROCESS :

نسمي مساراً مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إما بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة. و يعرف أيضا " تنظيم عقلائي للأفراد ، المهن، الطاقة، التجهيزات و السلوكات للنشاطات المصممة للإنتاج نتيجة نهائية معينة "

3- التقاطع مسار/ وظيفة :

الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة ، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك .

4- أغراض التكلفة :

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع و تحميل التكاليف عليها ، و هو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته

5- **مسببات التكلفة :** هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو تعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء و يمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد و مسببات النشاطات .

6- مسببات الموارد :

هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

7- مسببات النشاطات :

تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

1-1- مراحل تطبيق نظام A B C و مبادئ الطريقة :

1-1-1- مراحل تطبيق نظام A B C :

إن تأسيس نظام جديد للقياس وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مراحل التالية:²
أ_ تحديد الأنشطة:

¹ - عماد زودة، مرجع سابق ، ص 32 ، 33 .

² - طوابية احمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج ، مذكرة ماجستير ، فرع التخطيط و التنمية ، جامعة الجزائر ، 2002-2003، ص 110، 111 .

- يتم إعداد قائمة أولية لكل النشاطات و القيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها خاصة أثرها على المنتجات و النشاطات الأخرى ، و استهلاك الموارد، و لمعرفة ذلك يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة و ترتيبها حسب أهميتها ، و النشاطات التي لا تساهم في إنشاء القيمة أو التي لها أثر سلبي على القيمة بصفة إجمالية.
- إن تحديد الأنشطة بهذه الكيفية يعتمد على ما جاء به "porter" في تحليله لسلسلة القيمة المتعلقة بالنشاطات ، و نجد أن هناك عدة مستويات للأنشطة (أنشطة مترابطة بأداء خدمات عامة ، أنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية ، أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج) .
- و كل مستوى يرتبط بمسببات للتكلفة ، و يتم في الأخير إقرار قائمة للنشاطات و تحديد الموصفات المتعلقة بها (الاسم ، التعريف ، مصدر النشاط ، المستفيد من النشاط ، الموارد المستهلكة التي يتطلبها ، إحصاء الوقت اللازم للقيام بالنشاط ...)
- ب- تحديد مسببات التكلفة:
- بعد دراسة و تحديد النشاطات يتم تحديد مسببات التكلفة التي تعد من المميزات الرئيسية لهذه الطريقة ، بحيث يتم تحديد العلاقة بدقة بين الموارد و الأنشطة أو بين الأنشطة و أهداف التكلفة ، و يعني ذلك تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى و أهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات ، وما تحتاج إليه بصفة فعلية و هذا بواسطة معايير دقيقة و واقعية متمثلة في مسببات التكلفة تكون قابلة للقياس و معبرة عن العلاقة السائدة و من أمثلتها نجد (عدد أوامر الشراء ، عدد مرات التجهيز ، عدد مرات الفحص ، عدد الفواتير ...) .
- ج- إعداد مصفوفة الربط بين النشاطات و مسببات التكلفة (مراكز تجميع) :
- د- حصر الموارد و تخصيصها بناء على قائمة النشاطات و مسببات التكلفة (تتبع و دراسة سلوك عناصر التكاليف) .
- هـ- إعادة تجميع النشاطات التي لها نفس الموصفات المتعلقة بمسببات التكلفة أو النشاطات لتسهيل تحميل الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة .
- و- تحميل الأعباء على أهداف التكلفة.
- ي- دراسة و تغيير النتائج و العمل على التحسين المستمر لإجراءات تتبع و حساب التكاليف .
- نستنتج أنه على عكس المقاربات الكلاسيكية فإن طريقة A B C تهدف إلى تحسين ملائمة أسعار التكلفة و استعمالاتها بالمحافظة على ميكانيزم التوزيع على مستويين هما ¹:

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 150.

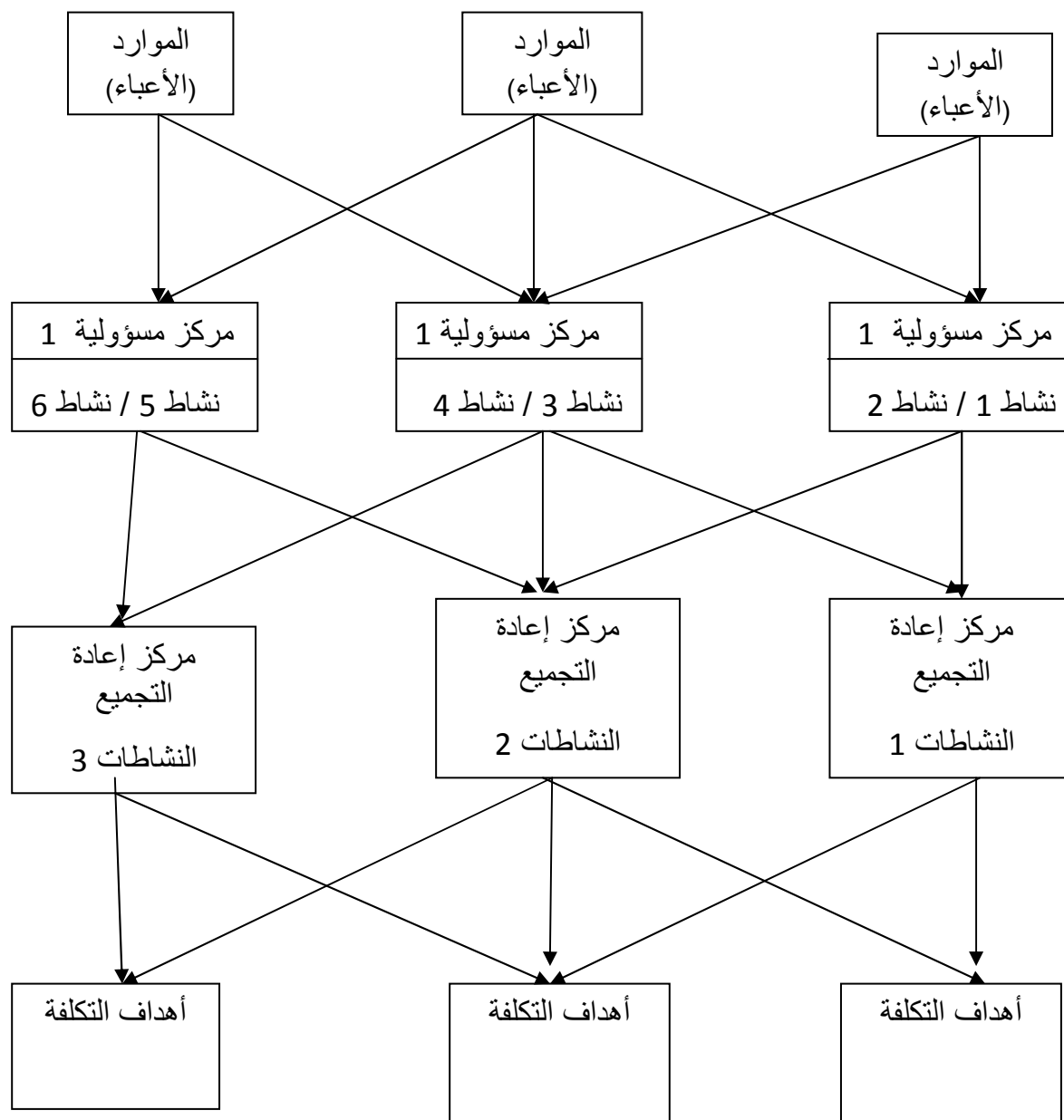
- 1- توزيع الموارد حسب الأنشطة و حسب المسار وفق مفهوم النشاط و مفهوم المسار .
 - 2- الأنشطة لا توزع فقط على المنتجات ، و لكن تسمح بإجراء ترابط سببي بين مفهوم الأنشطة و مفهوم المسار و أهداف التكلفة .
- و من جهة ثانية نجد أن هناك مبدئين أساسيين لإستهلاك الموارد وفق هذه الطريقة و هما:
- الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (التوزيع الأولي للموارد نحو الأنشطة)
 - أهداف التكلفة هي المستهلكة للأنشطة (التوزيع الثانوي للأنشطة نحو أهداف التكلفة)
- إن وفق هذه العلاقة السببية يمكن إرجاع أغلب التكاليف المتغيرة كتكاليف ثابتة و متغيرة (تخطيط إنتاج، انطلاق...)
- و بالتالي متابعة الواقع الذي جعلها تتغير ليس حسب حجم الإنتاج أو البيع، و لكن حسب مستوى النشاط الذي يديرها

1-1 - مبدأ الطريقة :

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة و درجة استهلاكها للموارد المخصصة و ذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت و جهد أو عناصر أخرى ملائمة ، تحدد في إطار النشاط المسبب للأعباء، و مقدار استخدامه أهداف التكلفة لتلك الأنشطة ، على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج نطاق الأنشطة أي تعتمد على ساعات عمل مباشرة أو الأعباء المباشرة عموماً في عملية التوزيع ، و عليه فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطبيقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات ، هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء و استهلاك الموارد، الذي ترافقه عملية ضبط و تحليل الأنشطة و إعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة ، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق.¹

¹ - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 151.

شكل رقم II.4-1: حساب التكاليف بطريقة ABC.



المصدر : طوايبيه أحمد - مرجع سابق - ص 109 .

المطلب الثالث : تقييم النظام A B C :

لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير و التصنيع و في هذا الصدد فإنها توفر فوائد و مزايا عديدة لخدمة المسير و ممارسة الرقابة و هذا لأنها :

1

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد ، عبر مختلف الأنشطة و أهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
- يساعد نظام A B C على الفهم و العمل وفق موجهات التكلفة للأنشطة.
- يستفاد من نظام A B C في الشركات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية و تنوع المنتجات.
- يوفر نظام A B C معلومات عن الأنشطة و الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة.
- يعتبر نظام A B C القياس الأكثر دقة لكلفة الوحدة ، و قد يساعد المديرين مثلا في تثبيت أسعار البيع و في تقييم ربحية كل خط إنتاجي.
- يوفر نظام A B C المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة ، و الذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل :
+ إن نظام A B C يدعم المثل الإداري (انك لا تستطيع إدارة ما لا تستطيع قياسه) و بعبارة أخرى انك بحاجة لمعرفة كلفة الأنشطة قبل القيام بإدارتها .
+ تكون المعلومات المتوفرة من هذا النظام مفيدة للإدارة في مجال السيطرة على الكلفة في مجال السيطرة على الكلفة .
- في المقابل تطرح هذه الطريقة بعض المشاكل نذكر منها:²
- إن توزيع وقت عمل أي فرد على مختلف الأنشطة التي ينجزها ليس ذاتها عملية سهلة
- وضع نموذج للتكاليف على أساس الأنشطة يكلف باهضا من ناحية الوقت و المال .
- إن وجود عدد كبير من الأنشطة يطرح إمكانية أن يصبح النموذج معقد و غير مفهوم من طرف مستخدميه.
- صعوبة تجميع الأنشطة.

¹ - عمر محمد هذيب ، مرجع سابق ، ص 48، 49

² - مرابطي نوال ، مرجع سابق ، ص 153 .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني نستنتج أنه يمكن للمؤسسة أن تطبق عدة تقنيات للتحكم و تحليل تكاليفها و ذلك حسب الأهداف المسطرة للمؤسسة ، فإن كانت تهدف إلى حساب سعر تكلفة كلي تقوم بتطبيق طرق التكاليف الكلية ، أما إن كانت تريد حساب سعر تكلفة جزئي فتطبق طرق التكاليف الجزئية و ما إلى ذلك.

الفصل الثالث :
الواقع التطبيقي للمحاسبة
التحليلية في المؤسسات
الجزائرية

دراسة حالة شركة سونلغاز
— ميلة —

الفصل الثالث : الواقع التطبيقي للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية

دراسة حالة شركة سونلغاز - ميله -

تمهيد :

حتى نتصف دراستنا في الفصلين السابقين بالفعالية و الوضوح ، من الطبيعي أن نرفق بحثنا هذا بحالة تطبيقية عن إحدى المؤسسات الجزائرية لتسليط الضوء على المحاسبة التحليلية ، من حيث درجة تطبيقها ، لما لها من أهمية كبيرة في المؤسسة بصفة خاصة ، و الاقتصاد بصفة عامة .

وتنصب دراستنا في هذا الفصل على الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز ، مديرية التوزيع - ميله - إذ تطرقنا إلى نظرة عامة حول المؤسسة الأم و مختلف فروعها ، ثم التركيز على فرع ميله كمبحث أول ، أما المبحث الثاني فخصصناه لإلقاء دراسة تاريخية لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية ، وفي المبحث الثالث نتكلم عن المحاسبة التحليلية في شركة سونلغاز - فرع ميله -

المبحث الأول : الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز - سونلغاز -

المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغاز في الجزائر و مهامها الرئيسية هي : إنتاج، نقل ، توزيع الكهرباء ، نقل و توزيع الغاز ، إضافة إلى ذلك يسمح لها القانون الأساسي الجديد التدخل في قطاعات أخرى من القطاعات ذات الأهمية النسبية للمؤسسة و ميدان توزيع الكهرباء و الغاز نحو الخارج .

وقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا هاما في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مما يسمح لها برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 98% ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37% وتطمح سونلغاز أن تغدو مؤسسة تنافسية تقوى على مواجهة منافسيها خاصة في البحر الأبيض المتوسط.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول مجمع سونلغاز

1- تقديم مجمع سونلغاز:

منذ صدور القانون 02-01 في فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء و الغاز بواسطة القنوات قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد، إذا أصبحت اليوم مجمعا يتكون من 26 فرع، إضافة إلى المساهمة الجزئية في 07 شركات أخرى.

2- تاريخ مجمع سونلغاز :

مرت الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز في تطورها بعدة مراحل نلخص أهمها فيما يلي:

2-1- مرحلة إنشاء الشركة العمومية "كهرباء و غاز الجزائر":

تم في سنة 1947 إنشاء الشركة العمومية "كهرباء و غاز الجزائر" المعروفة اختصارا بالحروف EGA لتحتكر نشاط إنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية و الغازية في الجزائر.

2-2- مرحلة إنشاء " الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز":

بعد الاستقلال تكفلت الدولة الجزائرية المستقلة بالمؤسسة العمومية للكهرباء و غاز الجزائر إلى حين صدور الأمر رقم 69-59 المؤرخ في 1969 و المتعلق بتسيير الكهرباء و الغاز في الجزائر حيث تم تحويله المؤسسة العمومية لكهرباء و غاز الجزائر إلى الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز التي تحتكر إنتاج و نقل و توزيع الكهرباء إضافة إلى احتكار النشاط التجاري للغاز الطبيعي داخل التراب الوطني

2-3- إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز :

في سنة 1983 تمت إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز أين زودت ب 05 شركات فرعية للإشغال المتخصصة هي:

- كهريف : للإضاءة و الإيصال الكهرباء.
- كهركيب : للتركيب و المنشأة الكهربائية .
- قنا غاز : انجاز شبكات نقل الغاز.

- AMC : لإنتاج العدادات و أجهزة القياس و المراقبة.

2-4- تغيير الشكل القانوني للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز: في سنة 1991 تم تحويل الشكل

القانوني للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز إلى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري EPIC و التي تسهر على أداء الخدمة العمومية في مجال الكهرباء و الغاز داخل التراب الوطني الجزائري. أما في سنة 1995 فقد أكد الشكل القانوني لسونلغاز على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري تابعة لوزارة الطاقة و المناجم لها شخصية معنوية و تتمتع بالاستقلالية المالية.

2-5- تغيير الشكل القانوني للمؤسسة العمومية للكهرباء و الغاز: في سنة 2002 تم تحويل المؤسسة

للكهرباء و الغاز إلى شركة ذات أسهم "ش . ذ . أ" دون إنشاء شخصية معنوية جديدة لها. و تنشط بواسطة فروعها لإنتاج و نقل و توزيع الغاز يقدر رأس مالها ب : مائة و خمسون مليار دينار جزائري (150.000.000.000.00 دج) موزعة على مائة و خمسون ألف (150.000) سهم . في سنة 2004 أصبحت سونلغاز شركة قابضة أو ما يعرف بالهولدينغ أي قسمت المؤسسات الموكلة إليها المهام الرئيسية إلى فروع تضمن سيرورة نشاطها و هي :

(1) سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE)

(2) مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)

(3) مسير نقل الكهرباء (GRTE)

(4) توزيع الكهرباء و الغاز (SDA SDO SDC SDE)

هذه الأخيرة والتي تنقسم إلى أربع فروع : الجزائر ، الغرب ، الوسط ، الشرق هي :

- سونلغاز توزيع الجزائر (SDA) : هي شركة مساهمة متفرعة عن المجمع منذ 2006 برأس مال قدره تسعة ملايين دينار جزائري و تغطي نواحي الجزائر العاصمة بومرداس ، تيبازا ، و تتمثل مهمة هذه الشركة في الاستغلال و التسويق و التطوير و الصيانة لشبكة توزيع الغاز و الكهرباء.

- سونالغاز توزيع الوسط (SDC): أنشئت هذه الشركة في جانفي 2006 برأس مال قدره 16.242 مليار دينار جزائري و تغطي مناطق البويرة ، المسيلة . الجلفة ، الأغواط ، بسكرة، اليزي، ورقلة و في سنة 2006 ثم اعاد هيكلة وظيفة التوزيع الى اربعة فروع تتمركز على مستوى الجزائر تيزي وزو ، غرداية ، تمنراست ، حيث تتولى تسيير 1.290.058 زبون في مجال الغاز

- سونلغاز توزيع الغرب (SDO) : هي شركة مساهمة و فرع في مجمع سونلغاز منذ ديسمبر 2005 برأس مال قدره 25 مليار دينار جزائري يقع مقرها في قسنطينة و تغطي هذه الشركة عمليا كافة انحاء الشرق الجزائري و تضم الولايات التالية : قسنطينة ، سطيف ، باتنة ، أم البواقي ، خنشلة ، تبسة ، جيجل

، قالمة ، عنابة ، سوق هراس ، الطارف ، بجاية ، مسيلة ، برج بوعريريج ، و
ميلة التي ارتأينا أن تكون مديرتها مجالا لدراستنا التطبيقية.

المطلب الثاني: فروع مجمع سونلغاز:

1- : فرع أنشطة الأشغال : يمثل هذا الفرع الشركات التابعة لمجمع سونلغاز التي يمكن نشاطها

أساسا في انجاز و انشاء الاستثمارات الطاقوية ، وهي:

1-1- شركة التركيب الصناعي "INERGA" :

تقوم هذه المؤسسة بالدراسات و الانجازات اللازمة للمنشآت الطاقوية و
العاقارية تأسست سنة 1979 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.

1-2- شركة التركيب الصناعي "ETTARKIB" :

مهمتها تركيب المنشآت و صيانتها و تساهم في جميع الأنشطة الاقتصادية
الطاقوية على مستوى الوطني تأسست سنة 1978 تفرعت عن سونلغاز سنة
2006.

1-3- شركة الانشغال الكهربائية "KHARIF" :

تنشط شركة كهريف أساسا في انجاز المنشآت الطاقوية، الخطوط ، المراكز
التحويلية المجهدة باختلاف قوته و الشبكات الجوفية الناقلة للكهرباء و الغاز و
الآليات البحرية و المياه ، تأسست سنة 1982 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006

1-4- مؤسسة الاشغال التركيبية الكهربائية "KHARIB" :

مهمتها انجاز المنشآت الكهربائية عالية الجهد و المراكز التحويلية للطاقة
الكهربائية ، تأسست سنة 1982 و تفرعت عن شركة سونلغاز سنة 2006 .

1-5- المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات الناقلة "KANAGAZ" :

مهمتها تتمثل أساسا في دراسة انجاز قنوات نقل الغاز و توزيعه و انجاز
المنشآت التابعة للقنوات كمحطات الضغط و الضخ ، تأسست سنة 1983 و تفرعت
عن سونلغاز سنة 2006.

2- فرع الأنشطة المحيطة : لدينا ضمن الأنشطة المحيطة الشركات الآتية :

1- المصرف الجزائري للمعدات الكهربائية و الغازية "CAMEG":

مهمة المصرف تسويق العتاد الكهربائي الغازي على كافة التراب ،
الوطني إضافة إلى خدمات أخرى كتأجير آلات النقل و شحن البضائع على
سبيل المثال .

2- صيانة و خدمات السيارات "MPV":

مهمة الشركة صيانة السيارات و عتاد النقل الثقيل التابع لسونلغاز ،ونقل الأشخاص و البضائع و المعدات.

3- شركة خدمات المحولات الكهربائية "SKMK" :

تتمثل مهمة الشركة في تقديم و تركيب مراكز التحويل الكهربائي و انجاز خطوط جوفية للجهد المتوسط و المنخفض.

4- الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام "SATINFO" :

مهمة الشركة تصميم و انجاز كل ما يتعلق بإصدار و طبع و تصوير و تقديم الخدمات في المجال السمعي البصري و الورق.

5- شركة عمال الصيانة للتجهيزات الصناعية "MEI" :

مهمة الشركة صيانة التجهيزات الصناعية و إنتاج الطاقة .

6- شركة النقل و الصيانة الاستثنائية للتجهيزات الصناعية و الكهربائية "TRANS"

مهمة الشركة النقل و الصيانة خارج العيار أو ذوي الطابع الاستثنائي .

7- شركة الوقاية و العمل في كنف الأمن السلامة "SPAS" :

مهمة الشركة الحراسة و المراقبة لمقرات منشآت و مجمع سونلغاز على كافة التراب الوطني.

8- فندق ميست بلانتور "HMP" :

مهمته إيواء مستخدمي سونلغاز بسبب التنقلات أو التجمعات المختلفة على مستوى العاصمة نظرا لموقع الفندق المتواجد بالعاصمة .

9- مركز البحث و التنمية في الكهرباء و الغاز "GREDEG" :

مهام المركز متعددة منها :

- المبادرة بتقنيات و تكنولوجيات جديدة .
- تطوير و ترويج استخدام الطاقة المتجددة .
- التوجيه و الاستشارة في المجال الصناعي .
- اختيار مختلف العتاد الغازي و الكهربائي .

10- معاهد التكوين :

تتولى هذه المعاهد و عددها أربعة مهمة تكوين و تطوير كفاءات الموارد البشرية للمجمع . و حتى خارج المجمع ، من خلال إبرام صفقات في التكوين المتخصص مع مؤسسات خارج سونلغاز .

11- سونلغاز طب العمل "SAT" :

مهمة الشركة تسيير النشاط الطبي الخاص بالعمل .

3- فرع الأنشطة المهنية : يتمثل هذا الفرع في نشاط الإنتاج و توزيع الطاقة من كهرباء و غاز وهي :

1- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء "GRTE" :

تتكفل باستغلال و صيانة تطوير شبكة نقل الكهرباء بأقل تكلفة و أعلى جودة .

2- شركة إنتاج الكهرباء "SPE" :

مهمتها إنتاج الطاقة الكهربائية انطلاقا من مصادر حرارية و مائية و تسويقها بعد ذلك .

3- متعامل المنظومة الكهربائية "OS" :

تتولى هذه الشركة تسيير و تنسيق منظومة الإنتاج و النقل للكهرباء للوصول للتوازن الدائم بين الإنتاج و الاستهلاك للكهرباء.

4- شركة تسيير شبكة نقل الغاز "GTRG" :

مهمة هذه الشركة نقل الطاقة الغازية عبر القنوات ، في تطوير الشبكة قصد الحصول على قدرة مناسبة في مجال القدر المنقول و الاحتياطي من الطاقة للوفاء بالطلب .

5- سونلغاز التوزيع :

مهمة سونلغاز التوزيع و استغلال تسويق و تطوير و صيانة شبكة توزيع الكهرباء و الغاز ، و كذلك ربط الزبائن الجدد ، و تنقسم سونلغاز التوزيع إلى شركات هي :

(SDO.SDC.SDA.SDE)

المطلب الثالث : أقسام و مصالح المديرية الجهوية للتوزيع - ميلة -

تم فتح شعبة الكهرباء و الغاز بولاية ميلة سنة 1987، و كانت تابعة لمركز قسنطينة ، إلا أن الأعمال الموكلة لهذه الشعبة كانت تقتصر فقط على متابعة أشغال الكهرباء و الغاز ، و التدخل من أجل إصلاح الاعطاب الناتجة آنذاك .

و في جانفي 1992 تم فتح مركز ميلة ، و كانت له الاستقلالية التامة في إدارة شؤون الولاية فيما يخص التزود بالطاقة الكهربائية و الغازية .

و بموجب التحولات التي طرأت هل مجموعة سونلغاز سنة 2005 ، قام مجلس إدارة المجموعة بإعادة تسمية مراكز التوزيع إلى مديريات جهوية .

و في سنة 2009 ، بموجب توصيات مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 2009/03/12 ، تم مرة أخرى تحويل تسمية مراكز التوزيع الى مديريات جهوية.

تقع مديرية التوزيع لولاية ميلة في وسط عمراني على مشارف طريق جيش التحرير الوطني ، وعلى مقربة من المؤسسات التالية :

- من الجهة الشمالية ديوان الترقية و التسيير العقاري .
 - من الجهة الجنوبية مستشفى الإخوة مغلاوي .
 - من الجهة الغربية مدرسة الشرطة .
 - من الجهة الشرقية ثانوية ديدوش مراد .
- و تنقسم المديرية الجهوية إلى عدة أقسام و مصالح ، تبرز و تحدد فيها مراكز المسؤولية ، نوردها فيمايلي:

1- مصلحة العلاقات العامة (السكرتارية) :

تعمل على تسجيل و تنظيم المراسلات الواردة و الصادرة ، تسهر على حفظ النظام الداخلي للإدارة ، كما تعتبر أمانة المدير العامة فيما يخص التبليغ ، الإمضاء ، و التأشير .

2- قسم الموارد البشرية :

يقوم هذا القسم ، بمتابعة الموظفين المستخدمين من بداية تعيينهم بالشركة إلى غاية قرار تقاعدهم ، وينقسم إلى مصلحتين :

- مصلحة الأجور :

تهتم هذه المصلحة بأجور العمال و العمل على رفعها ، كما تتعامل بصفة مباشرة مع مصلحة المحاسبة و المالية عن طريق إعداد مذكرة الأجور لكل عامل،

- مصلحة الموظفين :

تتعامل مع الموظفين من الناحية الادارية ، و ذلك من خلال توظيف العمال و متابعة إجراءات العمل ، تثبيت العمال الجدد ، متابعة جداول الحضور، الغياب، و العطل.

3- قسم استغلال الشبكات :

ينقسم هذا القسم الى ثلاث مصالح هي :

3-1 مصلحة المراقبة : من أهم أنشطتها :

- متابعة انقطاع الكهرباء و الغاز .
- المتابعة المستمرة للكهرباء و الغاز عبر الوكالات التجارية .
- مراقبة وصيانة العتاد .

3-2 مصلحة الخرائط : تعمل هذه المصلحة على متابعة الأعمال الموضوعة تحت الخدمة

على مستوى الخرائط تحسبا لأي طارئ .

3-3 مصلحة العدادات الالكترونية : من أهم مهامها :

- وضع العدادات للزبائن ذوي الضغط المتوسط .
- إجراء الوضع تحت الخدمة للزبائن الجدد ذوي الضغط و التوتر المتوسط.
- معالجة و تغيير العدادات في حالة العطب .

4- قسم التسيير و الاستثمار : يظم هذا القسم مصلحتين هما :

4-1 مصلحة تسيير الأشغال : تقوم ب :

- إقامة اتفاقيات الطب للمؤسسات الخاصة تبعا للالتزام و التنفيذ بوقت و سعر متفق عليها
- برمجة الأشغال الموضوعية

4-2 مصلحة القروض و الفواتير : تعمل هذه المصلحة على :

- تحديد و صول طلبيات المؤسسة
- معالجة الفواتير المقدمة من طرف المؤسسات الخاصة تبعا لبيان يومي للأشغال و النفقات المنشأة من طرف مراقبة الأشغال

5- قسم الدراسات و الأشغال : ينقسم الى ثلاث مصالح :

5-1 مصلحة الكهرباء : تقوم بدراسة و متابعة الأشغال الخاصة بالتموين بالغاز

5-2 مصلحة الغاز : تقوم بدراسة و متابعة الأشغال الخاصة بالتموين .

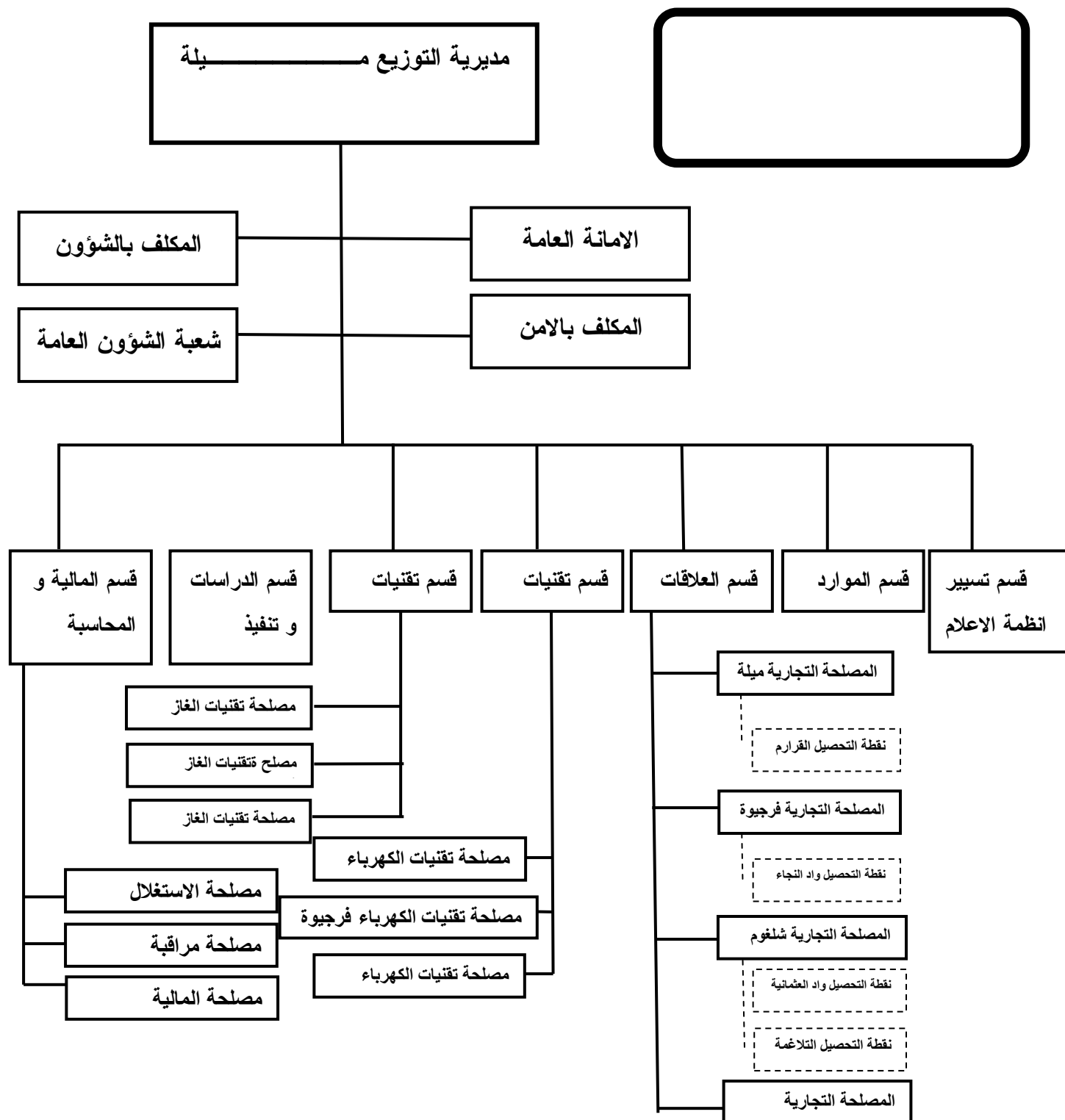
5-3 مصلحة التوصيل : تقوم بإتمام عملية التوصيل بالكهرباء و الغاز.

6- قسم المحاسبة و المالية : ينقسم هذا القسم الى ثلاث مصالح :

6-1 مصلحة المالية : تقوم بمتابعة الحسابات المالية و إعداد التقديرات المالية للمدى القصير .

- 6-2 مصلحة الأشغال :** تعمل على التحقق من مدى مصداقية القيود المحاسبية و المالية و التنظيمات الداخلية و الخارجية ، إضافة الى ضمان النشاط الجبائي و تصفية الحسابات.
- 6-3 مصلحة الميزانية و المراقبة و التسيير:** تهتم بإعداد الحصيلة الشهرية و السنوية.
- 7- المكلف بالشؤون القانونية:** يعتبر الناطق القانوني باسم الشركة ، و يعمل على تمثيل الشركة في التراجعات القانونية ، كما يعمل على التكفل عن مصالح الشركة وحل كل مشاكلها.
- 8- المكلف بالأمن الخارجي :** يعمل على ضمان الأمن الخارجي للشركة و كل عمالها المجندين للسهر على مصالحها الخارجية.
- 9- المكلف بالأمن الداخلي :** يعمل على ضمان الأمن الداخلي للعمال و الموظفين داخل الشركة.
- 10- قسم الشؤون العامة :** ينقسم هذا الى:
- فوج الوسائل : يشرف على الهاتف ، البريد و الآلة الناسخة.
 - فوج الشراء : يهتم بشراء الأثاث و الأجهزة المحلية.
 - حظيرة السيارات : تهتم بصيانة السيارات .
- 11- قسم أنظمة الإعلام الآلي :** من مهامه ما يلي :
- تسيير مختلف قواعد المعطيات و الشبكات المحلية.
 - مساعدة مختلف المصالح و الأقسام بالمعلومات الضرورية في مجال الإعلام الآلي .
 - حساب و إنشاء فواتير استهلاك الطاقة.
- 12- قسم العلاقات التجارية :**
- يعتبر هذا القسم من أهم و أبرز الأقسام على مستوى المديرية الجهوية لكونه الواجهة الأولى بين الشركة و الزبون ، كما تصب فيه معظم الأقسام و المصالح على مستوى المديرية ، ينقسم هذا القسم الى عدة مصالح هي :
- مصلحة الزبائن : تلقي شكاوي الزبائن و طلباتهم .
 - مصلحة التقني التجاري : تهتم بمتابعة و تسيير الزبائن الجدد.
 - مصلحة الفوترة و التحصيل : تنقسم هذه المصلحة الى ثلاث أفواج هي : فوج فوترة الإدارات ، فوج فتورة الزبائن ذوي التوتر و الضغط المتوسط ، و فوج الخزينة.

شكل رقم III-1-1: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز وحدة ميلة .



المصدر : وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : دراسة تاريخية لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية

سنبدأ دراستها هذه منذ اعتماد المخطط المحاسبي الوطني، باعتباره المصدر الأساسي و المرجع القانوني للمحاسبة في الجزائر.¹

إلى غاية عام 1975 كان المخطط المحاسبي المتبع من طرف الشركات الوطنية هو المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1957 . ونظرا لعدم تطابقه مع النظام الاشتراكي و تعارضه مع الأفكار التي يحملها، فقد اضطرت الجزائر إلى تصور مخطط متكيف مع نظامها الاقتصادي، إلا أن التفكير في تغيير هذا المخطط بدأ منذ عام 1964 ، أين أدخلت أولى التعديلات على المخطط المحاسبي العام والذي يخص الاستثمارات والاهتلاكات على وجه الخصوص.

وبموجب الأمر رقم 35/75 المؤرخ بـ 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، أخذت المؤسسات و الشركات الوطنية و الخاصة في التمرن حول استعماله، معتمدين في ذلك على القرار المؤرخ بـ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، و قد بدأ العمل الفعلي بهذا المخطط ابتداء من سنة 1976.

لكن ما يميز هذا المخطط عن سابقه، أنه لا يحتوي على جانب خاص بالمحاسبة التحليلية كما هو الحال في المخطط المحاسبي العام. و قد شكلت هذه النقطة إحدى الجوانب السلبية و إحدى النقائص التي يسجلها، و ذلك راجع لطابع النظام الاقتصادي والسياسة المتبعة من طرف البلاد التي لم تحت الشركات الوطنية على تحقيق الأرباح، لأن ذلك منافيا للمبادئ التي يقوم عليها النظام الاشتراكي.

ولقد همشت المحاسبة التحليلية إلى درجة أنها لم تصبح من اهتمامات الشركات الوطنية، بما أن الأسعار في معظمها (إن لم نقل كلها) كانت من شأن الدولة و لم يعطى للشركات أي حظ للمساهمة في تحديدها. ومن بين اللذين ساهموا وبشكل دائم، في إعداد المخطط المحاسبي الوطني، نجد السيد محمد أوندلوس M. OUENDELOUS ، الذي يذكر في مذكرته النقاط السلبية التي يتضمنها هذا المخطط :

- رغم أن المخطط المحاسبي الوطني مستلهم من المخططات المحاسبية ذات الطابع

الاقتصادي الرأسمالي، إلا أنه قام بإصلاح المحاسبية التجارية وبالتالي فهو لايسمح بالاستجابة

لاحتياجات المؤسسة و التخطيط فيما يتعلق بتحديد التكاليف و التكاليف النهائية. وبصفة خاصة، عدم

الاستجابة لاحتياجات التقديرات و اتخاذ القرارات في تسيير الإنتاج ؛

- ما دامت الشركات الوطنية محتكرة عملية تسويق أو إنتاج بعض المنتجات، فبإمكانها رفع نتائجها

و ذلك بفرض زيادة في الأسعار. فالمؤسسة الاشتراكية مرغمة بجعل الفائدة العامة فوق كل اعتبار، حتى

إذا كان ذلك على حساب فائدها الخاصة. فالزيادة في الأسعار بذلا من التحكم في التكاليف لا يخدم

¹- درحمن هلال ، مرجع سابق ، ص 270 ، 274 .

المصلحة العامة ولا المصلحة الخاصة، لأن ذلك يؤدي حتما إلى تدهور القدرة الشرائية للمستهلك، بالإضافة إلى التسبب في التضخم، مما يضر بالاقتصاد الوطني ككل؛

- احتلت المحاسبة التحليلية مكانة ثانوية في النظام المحاسبي للشركات الوطنية، وذلك بسبب تحديد أسعار البيع على مستوى التخطيط المركزي، الوحيد المخول له تحديد سياسة مترابطة للأسعار دون إشراك المؤسسة في ذلك ؛

- ونتيجة لذلك لم تهتم الشركات الوطنية بالمحاسبة التحليلية و كان عدد الشركات التي تتمتع بهذه المحاسبة لا يتجاوز 5%. وما تجدر الإشارة إليه هو أن تصور و تصميم المخطط المحاسبي الوطني لم يتم بإسهام الشركات الوطنية باعتبارها المعني الأول إلا هامشيا وإنما قام بتصميمه مجموعة من الخبراء المحاسبين فقط .

و إذا كان المخطط المحاسبي الوطني قد ذكر في المادة 6 من القرار المؤرخ بـ 23 /06/ 1975 ، الذي يعتبر ملحق للأمر 35/75 ، بأن المؤسسات حرة في اختيار التنظيم المحاسبي الذي يليق بهيكلها ولاحتياجاتها بصفة تسمح لها بـ :

○ حساب التكاليف و أسعار التكلفة ؛

○ إعداد و مراقبة الموازنات.

فإن نظام المحاسبة التحليلية لم يجد متسعا من الحديث في هذا القرار، إلا هذه المادة، مما يبين عدم الاهتمام المطلق بهذه النقطة، خلافا لما هو عليه في المخطط المحاسبي العام مثلا.

ولعل ما يلفت الانتباه هو وجود نوع من التناقض بين الهيآت المعنية بإعداد النظام المحاسبي من جهة والحالة المالية للمؤسسة من جهة أخرى. فإذا كان المجلس الأعلى للمحاسبة السابق والشركة الوطنية

للمحاسبة هيتان كلفتا بإعداد المخطط المحاسبي الوطني باعتبارهما تضمان مختصين وخبراء في المهنة، فهما لم يرى ضرورة لإدماج المحاسبة التحليلية في المخطط، لأن ذلك قد يتناقض مع مبادئ الاشتراكية،

أما مديرية التفتيش المالي Direction de l'Inspection des Finances التابعة لوزارة المالية فقد كانت في نفس الوقت تهتم بما يحدث في الشركات الوطنية و بصفة خاصة ما يتعلق بتوزيع الأرباح. ففي التقرير الذي أعدته هذه المديرية سنة 1979 تحت رقم 699، ذكرت بأن "أغلبية الشركات الوطنية لا تتمتع

بمحاسبة تحليلية وأنها تقيم أسعارها للتكلفة حسب الطرق خارج المحاسبة - Procédés extra-

comptables وتحدد أسعارها للبيع بتطبيق هامش ربح يتغير من سنة إلى أخرى".

واستمرت هذه الوضعية إلى أن دخلت الجزائر في أزمت منها ما هو ذو طابع مالي كأزمة 1986 و منها ما هو ذو طابع أمني والتي استمرت لأكثر من عقد، مما أثر على الجانب الاقتصادي بصفة خاصة ولم يعد الاهتمام بالمؤسسات ولا بوضعيتها من الأولويات، إلا تلك المتواجدة في المناطق المؤمنة أو تلك التابعة للقطاع الاستراتيجي و هي مؤسسات تابعة في معظمها للقطاع العمومي. لكن حتى هذه المؤسسات ورغم ما تتمتع به من موارد بشرية و مالية، إلا أنها لم تكن مهيأة للقواعد الجديدة التي يفرضها اقتصاد

السوق. فلا تزال أسعارها غير محدّدة بدقّة و ليس لها دراية بهيكله تكاليفها و بمعنى آخر، فهي لا تمتلك نظام محاسبة تحليلية يسمح لها بمراجعة المعطيات الجديدة التي تعتمد أساسا على المنافسة.

إذا كان إهمال جانب المحاسبة التحليلية في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 راجع أساسا إلى مبادئ النظام الاشتراكي الذي لا يؤمن بالربح، فإن الوضع مختلف تماما في نظام مبني على قانون العرض و الطلب. ولقد أجريت تغييرات على معظم القوانين التي تحكم الاقتصاد الوطني، إلا تلك المتعلقة بالجانب المحاسبي الذي أهمل تماما. ولعل ما أدى بالكثير من المؤسسات الوطنية إلى الإفلاس أو التصفية، هو عدم تمكنها من مواجهة المنافسة، نتيجة تكاليفها للإنتاج التي منعتها من مواجهة أسعار المواد المستوردة و نتيجة اهتمام المستهلك بالنوعية رغم ارتفاع أسعار المواد الأجنبية. فالمؤسسات الوطنية لم تكن قادرة على المواجهة، لا باستعمال استراتيجيه التفضيل ولا إستراتيجية التحكم في التكاليف. وكما يذكر M. BELAIBOUD فإن المؤسسات الوطنية، في معظمها، لم تضع محاسبة تحليلية لتحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة، ولقد لوحظ في غالب الأحيان انحرافات كبيرة بين الأرقام المستخرجة من المحاسبة العامة والمتعلقة بالمخزونات النهائية. ويعتبر غياب طريقة لتحديد التكاليف من أهم النقائص التي أدت إلى هذه الوضعية

ومن أهم العيوب التي تذكر في هذا المجال هو عدم وجود أي ارتباط بين الميدان العلمي و الميدان التطبيقي، بين الجامعات و المؤسسات، بين مراكز البحث و المؤسسات. ففي الوقت الذي تتطور فيه المؤسسات الأوروبية والأمريكية و حتى الآسيوية على أساس نتائج البحث العلمي المستخرج من الجامعات من خلال العقود والشراكة بين الجانبين نجد المؤسسات الوطنية (العمومية منها و الخاصة) تعمل بشكل عشوائي و بدون أية إستراتيجية تذكر، مما يقلل من حظوظها في البقاء، خاصة و أن الجزائر ماضية في تطبيق الشراكة مع الإتحاد الأوربي واستعدادها للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث ستسقط كل القيود على التجارة و حماية المنتج الوطني و يكون البقاء للأقوى، سواء من ناحية السعر أو من ناحية النوعية.

و إذا كان من المفيد ذكر التعديلات التي طرأت على الجانب المحاسبي في الجزائر، فإن أول تغيير سجل سنة 1999 ، بموجب القرار المؤرخ بـ 29 جمادى الثانية 1420 الموافق لـ 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات ا لقابضة وإدماج حسابات المجمع¹. هذا التعديل يخص فقط حسابات المجمعات نظرا للنقائص التي يحتويها مخطط 1975 في هذا الشأن. ولكن الغريب في الأمر هو أن نفس الوزارة التي كانت تنتقد في عهد نظام لا يؤمن بالربح ولا بالمنافسة، بعدم وجود محاسبة تحليلية للاستغلال في المؤسسات العمومية، تدخل تعديلات على هذا المخطط يخدم مصالح مالية فقط دون المصالح الاقتصادية.

وقد كان من المنتظر أن تتدارك الأمر بإعدادها مشروع مخطط محاسبي وطني جديد مكيف مع المعايير المحاسبية الدولية، مع الاعتماد على قائمة الحسابات الموجودة في المخطط المحاسبي الفرنسي، إلا أن ما أكدته مسؤولون في المجلس الوطني للمحاسبة هو عدم التطرق للمحاسبة التحليلية نظرا لأن المعايير الدولية لا تحتوي على هذا الجانب. و لكن المتفحص للمشروع رقم : 06 للنظام المحاسبي الجزائري يلاحظ أنه في الصفحة رقم 22 وفي النقطة 323.2 الخاصة بالمخزونات وطريقة تقييمها، يجد أن المخطط يتحدث عن تحديد تكلفة المخزونات بالتكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المعيارية الواجب تصحيحها على أساس التكاليف الحقيقية. فكيف يمكن التوصل إلى التكاليف الحقيقية أو المعيارية بشكل أقرب مما يكون إلى الواقع، إذا كانت المؤسسة لا تتمتع بنظام محاسبة تحليلية، خاصة إذا كانت تقدم عدد كبير من الخدمات أو تنتج تشكيلة متنوعة من المنتجات ؟

كما نجد في الصفحة رقم 13 و في النقطة 4-312 من نفس المشروع، بأن " تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة أو الخدمات المستعملة لهذا الإنتاج، مضافا إليها تكاليف أخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، بمعنى الأعباء المباشرة وغير المباشرة " والسؤال كذلك هنا هو كيف يمكن تحديد تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة إذا لم تكن المؤسسة محتوية على نظام للمحاسبة التحليلية ما عدا تلك التي تنتج أو تقدم منتج واحد أو خدمة واحدة، الشيء الذي يمكن اعتباره نادرا في معظم الحالات، إلا في المؤسسات الصغيرة جدا. أما في النقطة "5" من الصفحة 56 من نفس المشروع، نجد الاهتمام بما يمكن أن تحققه المؤسسة من رقم أعمال حسب التخصص، أي نوع النشاط وحسب المنطقة الجغرافية. أليس من الأولى أن تعرف المؤسسة ما هي تكلفة كل نشاط أو كل منتج حسب المنطقة الجغرافية؟ ما هو الهدف من بناء إستراتيجية المفاضلة أو تقليص التكاليف إذا كان من غير الممكن معرفة التكلفة أولا وقبل كل شيء، أم أن الأمر مرتبط فقط بالغرض الجبائي . الأمر هنا لا يـ

نظام محاسبة تحليلية، و إنما توجيهها و نصحتها بإمسك هذا النوع من المحاسبة لما تعود به بالفائدة على المؤسسات

المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز - فرع ميله - .

إن الطريقة التي تستعملها مؤسسة " سونلغاز " لحساب سعر التكلفة هي طريقة الأقسام المتجانسة .

— سنقوم فيما يلي بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة وقد إختارنا سنة 2009 لإستعمالها كدورة محاسبية .

المطلب الأول : تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة (مراكز التحليل) .

فيمايلي نتعرض : إلى الاقسام المتجانسة لشركة سونالغاز وهي المرحلة الأولى للتطبيق

1- الأقسام الرئيسية :

تنقسم الشركة إلى عدد من الأقسام الرئيسية وهي :

قسم استغلال الشبكات ويضم :

- قسم استغلال شبكة الكهرباء : ويأخذ هذا القسم حساب 9321 في المخطط المحاسبي التحليلي .

- قسم استغلال شبكة الغاز : ويأخذ هذا القسم حساب 9331 في المخطط المحاسبي التحليلي .

قسم توزيع الكهرباء والغاز : ويضم قسمين كذلك :

- قسم توزيع الكهرباء : ويأخذ هذا القسم حساب 9323 في المخطط الحسابي التحليلي .

- قسم توزيع الغاز : ويأخذ هذا القسم حساب 9333 في المخطط المحاسبي التحليلي .

قسم تقديم خدمات الكهرباء والغاز وينقسم قسمين :

- قسم تقديم خدمات الكهرباء : ويأخذ هذا القسم حساب 9372 في المخطط المحاسبي التحليلي .

- قسم تقديم خدمات الغاز : ويأخذ هذا القسم حساب 9373 في المخطط المحاسبي التحليلي .

2- الأقسام الفرعية : إن هذه الشركة تضم عدد كبير من الاقسام الفرعية يمكن ذكر بعضها :

- قسم المدير والامانة : و يأخذ الحساب 9233×1

- قسم الاعلام الالي : و يأخذ الحساب 9233×2

- قسم دراسة وتنفيذ الاشغال : و يأخذ الحساب 9233×3.

- القسم التجاري : و يأخذ الحساب 9233×4.

- قسم استغلال الكهرباء : و يأخذ الحساب 9233×6 .

- قسم استغلال الغاز : و يأخذ الحساب 9233×7 .

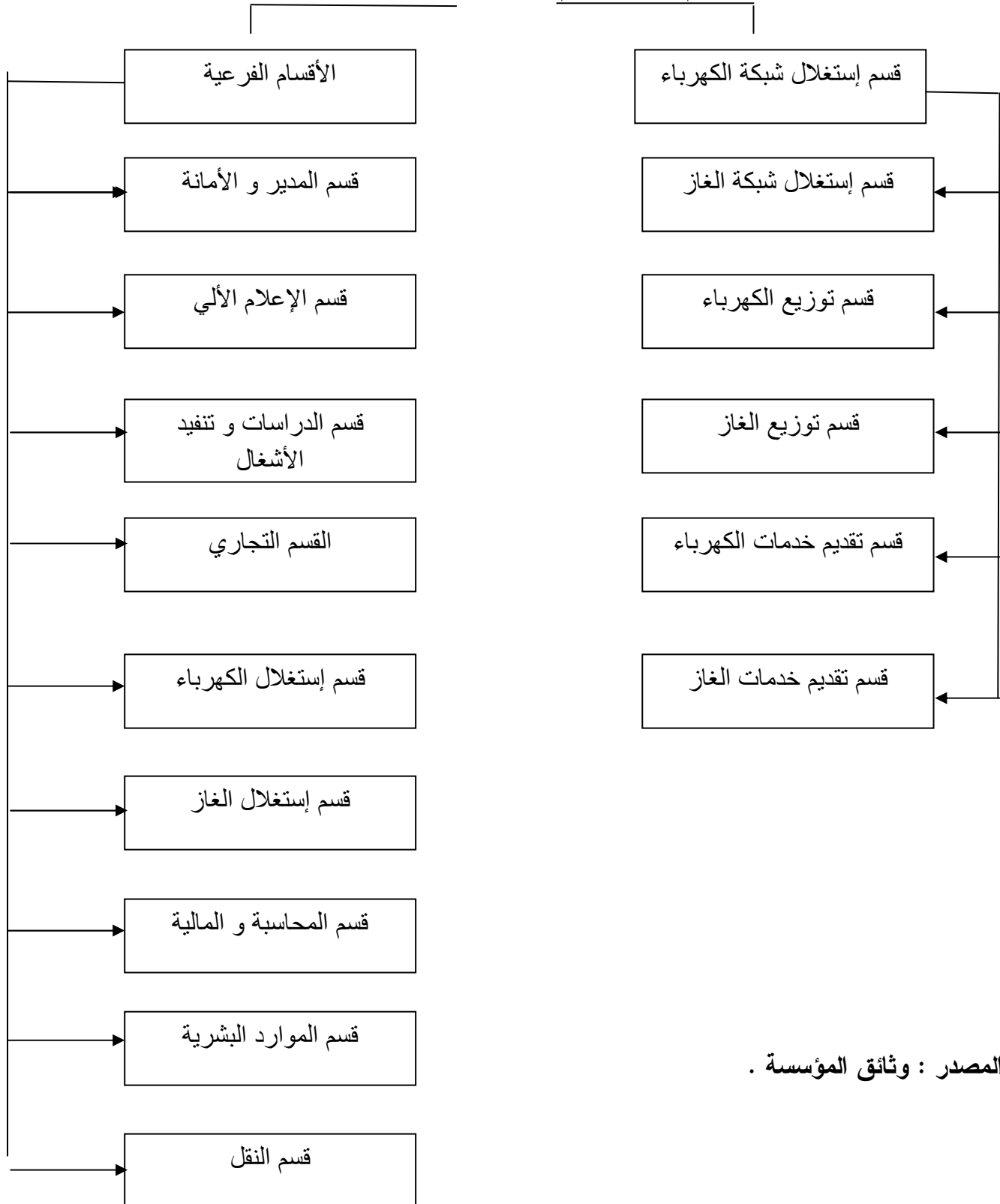
- قسم المحاسبة والمالية : و يأخذ الحساب 9233×8.

- قسم الموارد البشرية : و يأخذ الحساب 9233×9 .

- قسم الوسائل العاملة : و يأخذ الحساب 925.

- قسم النقل : و يأخذ الحساب 9283 .

الشكل رقم 10: الأقسام المتجانسة لمؤسسة سونلغاز



المصدر : وثائق المؤسسة .

المطلب الثاني: توزيع المصاريف :

إن توزيع المصاريف يتم على مرحلتين :

التوزيع الأولي:

تقوم المؤسسة بالتوزيع الأولي أثناء تمرير العمليات المحاسبية حيث يتم إرفاق كل حساب من المجموعة السادسة أو السابعة أو الثامنة يرفق بحساب خاص للمحاسبة التحليلية وفقا للمخطط المحاسبي التحليلي المرفق

- إن القيود المحاسبية للمحاسبة التحليلية تسير تبعا للمحاسبة العامة و عندما تكون هناك حركات في

المجموعة السادسة و السابعة (القيود المحاسبية التحليلية ، مرفق)

— وفي نهاية المرحلة تكون المؤسسة قد قامت بالتوزيع الأولي لكل المصاريف خلال الدورة لتظهر

مجمعة من خلال ميزان محاسبة تحليلية Balance analytique

وكأنه مجموع لتوزيع أولي . (ملحق 31/12/2009)

2_التوزيع الثانوي :

يتم التوزيع الثانوي وفق مذكرة مصلحة من طرف المديرية العامة (charges ADM ملحق) ،

تحصل على المدكرة من الشركة الأم . charges ADM.

— وفقا للبيانات المقدمة من الشركة فيكون التوزيع وفق مفاتيح التوزيع للأقسام الرئيسية .

2-1 — مفاتيح التوزيع :

للشركة مفتاحان أساسيان هما :

1- طول الشبكة ويكون بالكيلومترات.

2- رقم الاعمال المحقق.

ويكون ذلك من خلال نسب مفتاحية .

من خلال بيانات 2009 نجد الجدول التالي الذي يوضح نسب التوزيع وفقا لطول الشبكة .(جدول رقم

3) .

جدول رقم III-2-3 : مفتاح التوزيع تبعا لطول الشبكة كلم

البيان	Kms elec	Kms ga z	total
طول الشبكة	5725,45	1032,20	6757,65
النسب	0,85	0, 15	1

المصدر : وثائق المؤسسة .

الجدول الثاني فيمثل عملية التوزيع و تكون وفق رقم الأعمال . (جدول رقم 4)

جدول رقم III-3-3 : مفتاح التوزيع تبعا لرقم الأعمال .

total	Ca gaz	caclec
2089910756 ;34	435046074,99	1654864681,35
1	0,21	0,79

المصدر : وثائق المؤسسة .

2- التوزيع الثانوي لمصاريف الوكالة

إن مديرية شركة سونالغاز - فرع ميله - لها 4 وكالات تأتي في أربع نواحي :

- وكالة ميله .

- وكالة فرجيوة .

- وكالة شلغوم العيد .

- وكالة تاجنانت .

حيث نجد كل وكالة تضم 3 اقسام وتوزع المصاريف حسب هته الأقسام .

أ - المصاريف الادارية :

- و تضم المصاريف الادارية لمصلحة تقنيات الكهرباء تحت حساب 9242 وفقا للمذكرة المصلحية فكل المبلغ يتم توزيعه أو دمج بنسبة 100/100 الى القسم الرئيسي وهو قسم استغلال شبكة الكهرباء تحت حساب (9321).

- المصاريف الادارية لمصلحة تقنيات الغاز تحت حساب 9243 ويتم توزيعه بنسبة 100/100 على قسم استغلال شبكة الغاز (9331)

ب - المصاريف التجارية

- باعتبار أن العملية التجارية مرتبطة بعملية التوزيع ، فان المصاريف التجارية توزع على قسم توزيع الكهرباء والغاز وهذا التحميل يكون وفق مفتاح رقم الاعمال أي بنسبة 0.79 من هذا المصروف يوجه الى قسم توزيع الكهرباء أما ما نسبته 0.21 يوجه لقسم توزيع الغاز .

ج - مصاريف النقل : إن مصاريف النقل توزع الى الأقسام تبعا للمصالح التي استغلتها فمثلا مصاريف النقل لمصلحة تقنيات الكهرباء تحمل كاملة 100/100 الى قسم استغلال شبكة الكهرباء 9284 × 2 .

أما مصاريف نقل المصلحة التجارية فيتم الرجوع الى الأصل فتوزع على قسم التوزيع وفقا لمفتاح رقم الأعمال

إن التوزيع الثانوي لمصاريف الوكالات موضح في الجدول التالي: (جدول رقم 5)

جدول رقم III-3-4 : التوزيع الثانوي لمصاريف الوكالات . 924.

	ADMINISTRATION LOCAL					
	BALANCE ANALYTIQUE JUIN 2009		924			
	MT	9321	9331	9323	9333	TOTAL
9242	476609,68	476609,68				476609,68
9243	100629,52		100629,52			100629,52
9245	6715246,04			5317367,48	1397878,56	6715246,04
9284X2	1991249,14	1991249,14				1991249,14
9284X4	328518,5		328518,5			328518,5
9284X5	2211726,32			1751322,52	460403,8	2211726,32

المصدر : وثائق المؤسسة.

2-3- التوزيع الثانوي للمصاريف الغير المباشرة :

إن المصاريف المباشرة هي عبارة عن مصاريف الأقسام الفرعية للمديرية كما عدناها سابقا وتضم الحسابات ($925 + 928 + 9233 \times$) هنا يقوم المحلل بتقسيم المصاريف المباشرة لجزأين 90% و 10% . (جدول رقم 6)

جدول رقم III-3-5 : التوزيع الثانوي للمصاريف الغير المباشرة .

DIRECTION REGIONALE	9233X + 928 ET 925			
	MT	10%	90%	
9233X1	11592611,19	1159261,12	10433350,07	10433350,07
9233X2	7919834,42	791983,44	7127850,98	7127850,98
9233X3	15519848,71	1551984,87	13967863,84	13967863,84
9233X4	17824076,06	1782407,61	16041668,45	16041668,45
9233X5	14388764,97	1438876,5	12949888,47	12949888,47
9233X6	3126875,07	312687,51	2814187,56	2814187,56
9233X7	5907919,2	590791,92	5317127,28	5317127,28
9233X8	2426394,32	242639,43	2183754,89	2183754,89
9233X9	14694696,67	1469469,67	13225227	13225227
925	26517168,01	2651716,8	23865451,21	
9283	3342732	334273,2	3008458,8	
TOTAL	135587012,7	12326092,06	19499574709%	

المصدر : وثائق المؤسسة

- إن النسبة 90 % والتي تعادل (110934828.56DA) بدورها تحمل إلى الأقسام الرئيسية كالآتي :

- 45% تحمل إلى قسم استغلال الشبكات (الكهرباء و الغاز) وفق طول الشبكة (الجدول رقم 7)

الجدول رقم III-3-6 : تحميل المصاريف الغير المباشرة إلى قسم استغلال الشبكات :

SUR L'EXPLOITATION

MT	9321	9331	VERIF
49920672.85	42295519.36	7625153.50	49920672.85

المصدر : وثائق المؤسسة . 45%DU MT DU 90%

- 45% تحمل إلى قسم توزيع الكهرباء والغاز وفق رقم الأعمال (الجدول رقم 8)

الجدول رقم III-3-7 : تحميل الأعباء الغير المباشرة إلى قسم التوزيع (الكهرباء و الغاز)

SUR DISTRIBUTION

MT	9323	9333	VERIF
49920672.85	42295519.36	7625153.50	49920672.85

المصدر : وثائق المؤسسة . 45%DU MT DU 90%

- 10 % تحمل إلى قسم خدمات الكهرباء والغاز : (الجدول رقم 9)

الجدول رقم III-3-8 : تحميل الأعباء الغير المباشرة إلى قسم تقديم الخدمات (الكهرباء و الغاز)

SUR LES TPR

MT	9372	9373	VERIF
11093482.86	10142930.84	950552.01	11093482.86

المصدر : وثائق المؤسسة . 10% DU MT 90%

- أما النسبة المتبقية وتقدر ب 10% و التي تعادل (12326092.06DA) فتحمل إلى قسم الإنجازات الجارية

LES AP OUVERTS (الجدول رقم 10).

الجدول رقم III-3-9 : تحميل الأعباء الغير مباشرة إلى قسم الإنجازات الجارية .

SUR LES AP OUVERTES

12326092.06

AP	MT	%	
63H033	32577429.99	0.06	796181.74
62H032	314905057.56	0.63	7696176.71
62H060	130303269.52	0.26	3260359.73
63H061	23460783.13	0.05	573373.87
TOTAL	501246540.2	1	12323092.06

المصدر : وثائق المؤسسة .

ملاحظة :

- إن مبالغ الحسابات الجارية تأخذ من جدول حسابات النتائج للمحاسبة العامة .
- من خلال التحليل نجد أن :
- 11% تخصص للإنجازات الجارية للغاز (63H033 + 63H061) .
- 89% تخصص للإنجازات الجارية للكهرباء . (62H032 + 62H060) .

2-4- التوزيع الثانوي لقسم خدمات الغاز والكهرباء :

إن توزيع مصاريف القسم تكون وفقا للخطوات التالية :

أ- حساب إجمالي مصاريف القسم : (الجدول رقم 11)

إن حساب إجمالي مصاريف القسم يكون بجمع :

رصيد القسم للدورة الماضية

+ 10% من 90% من المصاريف الغير المباشرة للدورة الحالية (مبين في الجدول رقم 9) .

الجدول رقم III-3-10 : إجمالي مصاريف قسم خدمات الكهرباء و الغاز .

	1+2eme p2009	cle	balance	c indirect	total a repartir
tpr elec 9872	76 537 829,67	0,90	26 449 080,97	9 984 134,57	36 433 215,54
tpr gaz 9873	8 155 145,70	0,10	3 996 496,29	1 109 348,29	5 105 844,58
total	84 692 975,37	1,00	30 445 577,26	11 093 482,86	41 539 060,12

المصدر : من إعداد الطلبة .

ب - تقسيم المصاريف :

بعد احتساب إجمالي المصاريف نقوم بالفصل بين المصاريف القابلة للتوزيع و الغير قابلة للتوزيع

حيث نجد 90% من إجمالي مصاريف القسم توزع.

أما 10% من مصاريف الدورة الحالية فيحتفظ بها القسم . (الجدول رقم 12).

الجدول رقم III-3-11 : المصاريف الموزعة و الغير موزعة .

	total a repartir	10% imputer sur tpr	90%rest a repartir
TPR ELEC	36 433 215,54	7 653 782,97	28 779 432,57
TPR GAZ	5 105 844,58	815 514,57	4 290 330,01
TOTAL	41 539 060,12	8 469 297,54	33 069 762,58

المصدر : من إعداد الطلبة .

ج - تحميل المصاريف الموزعة : (الجدول رقم 13)

يتم تحميل المصاريف الموزعة طبقاً للنسب التالية:

93% تحمل إلى قسم توزيع الكهرباء و الغاز . (أعباء الكهرباء للكهرباء و كذلك بالنسبة للغاز)
7% تحمل إلى قسم الإنجازات الجارية .

الجدول رقم III-12-3 : تحميل المصاريف الموزعة .

MT	90% REST REPARTIR	7%ap ouvert	93%distribution
TPR ELEC	28 779 432,57	2 014 560,28	26 764 872,29
TPR GAZ	4 290 330,01	300 323,10	3 990 006,91
TOTAL	33 069 762,58	2 314 883,38	30 754 879,20

المصدر : من إعداد الطلبة .

الجدول رقم III-13-3 : حساب رصيد قسم خدمات الكهرباء و الغاز :

يمكن إدراج نتيجة القسم من خلال الجدول التالي : (الدول رقم 14).

	au 30/06/2009	2eme p/2009	DIF
9372H1	13643306,69	61523572,68	47880266
9373H1	2796394	2293624,14	-502769,86
9872H1	49909397,2	76537829,67	26628432,5
9873H1	5659642,93	8155145,7	2495502,77

المصدر : وثائق المؤسسة .

2-5- توزيع مصاريف الإنجازات الجارية : (الجدول رقم 15)

من خلال عملية التحليل نجد أن الإنجازات الجارية تكون طبقاً للحركات التي تؤثر فيها ، حيث نجد :

12326092.06DA من الأعباء الغير المباشرة (مبين في الجدول رقم 10).

2314883.38DA من قسم خدمات الكهرباء و الغاز . (مبين في الجدول رقم 13).

الجدول رقم III-14-3 : الإنجازات الجارية :

SUR LES AP OUVERTES,					
AP	MT	C indirect	tpr	cle	c indirect+tpr
63H033	32577430	796181,74	138893,003	0,06	935074,7428
62H032	314905058	7696176,71	1458376,53	0,63	9154553,239
62H060	130303270	3260359,73	601869,679	0,26	3862229,409
63H61	23460783,1	573373,87	115744,169	0,05	689118,039
total	501246540	12326092,1	2314883,38	1	14640975,44

المصدر : من إعداد الطلبة .

تحمل هذه المصاريف إلى أقسام استغلال الشبكات و أقسام التوزيع وفق النسب التالية :

50% إلى قسم استغلال الشبكات (الكهرباء و الغاز) تبعا لمفتاح طول الشبكة .

50% إلى قسم التوزيع (الكهرباء و الغاز) تبعا لمفتاح رقم الأعمال.

3- إدراج مختلف المراحل ضمن بيان واحد :

الجدول رقم III-15-3 : توزيع الأولي و الثانوي للمصاريف .

REX GAZ	REX ELEC	DIST GAZ	DIST ELEC	TPR ELEC	TPRGZ	
27629106,25	137526612,2	300966184	1408531598	26449080,97	3996496,29	مج 1 31,12,09
429148,02	2467858,825	1858282,36	7068690	/	/	924
7625183,5	42295519,36	10391732,14	39528940,71	9984134,57	1109348,29	9233X+928+925
/	/	4290330,01	28779432,6	-28779432,6	-4290330,01	90% TPR
1098073,16	6222414,56	1537302,42	5783185,3	/	/	AP OUVERT
36781510,93	188512405	319043830,9	1489691846	7653782,96	815514,57	TOTAL
		444794725,2	1665608699	76537829,67	8155145,7	98X,31,12,09
-36781510,9	-188512405	125750894,3	175916853,3	68884046,71	7339631,13	RUSULTAT
					152597509,6	

المصدر : من إعداد الطلبة .

من خلال الجدول نجد :

- نتيجة الدورة مساوية ل (152597509.6 دج) .
- رصيد قسم استغلال الشبكات سالب لأنها مراكز تكلفة .
- تبرز نتيجة المؤسسة في ميزان المراجعة من خلال الحساب (988)

ملاحظة :

- المصاريف الهيكلية مثل المصاريف المالية والتأمين وخسائر الصرف تحصل عليها المديرية من مديريتها العامة ب قسنطينة .
- المصاريف المالية 87% قسم شبكة الكهرباء
- 13% قسم شبكة الغاز
- أما باقي المصاريف فتكون وفق رقم الأعمال .
- تقوم المؤسسة بإجراء مختلف العمليات المحاسبية وفق لوجسيال خاص ، مما يجعل اجراء هذه العمليات أسهل . (تعدر لعدم احظاره)

خاتمة الفصل :

سمحت لنا هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها الكثير من الميسيرين الجزائريين ، بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها .

من خلال دراستنا لشركة سونلغاز تمكنا من ابراز الفرق من ناحية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة من جهة ، ومن جهة أخرى أنواع التكاليف التي تتحملها الأقسام و وحدات القياس أو مفاتيح التوزيع .

توصلنا إلى أن هناك فرق كبير بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي ، هذا الفرق عبارة عن خصوصيات متعلقة بالمؤسسة ومحيطها .

كذلك خلصنا إلى أن المؤسسة لا تولي أهمية كبيرة للمحاسبة التحليلية ، حيث بقت هامشية ومكملة فقط للمحاسبة العامة ، رغم ما تعطيه من معلومات دقيقة و سرية و مهمة لإتخاذ القرار .

الخاتمة

العامّة

الخاتمة:

إن رهانات العولمة وآفاق انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية و تفاعلات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، التي تقضي بإنشاء منطقة للتبادل الحر بين ضفتي الحوض المتوسط، و التي قد بدأ سريان مفعولها مع الفاتح من سبتمبر من سنة 2005 ، أضحت و لابد من تأهيل مؤسساتنا الوطنية حتى يكون في وسعها رفع التحدي الذي أصبح واقعا لا مفر منه، و تتمكن من مواجهة المنافسة الشرسة التي لا ترحم الضعيف، و التي لا تمكن إلا للمنتجات الأقل كلفة و الأكثر جودة و اتقاناً.

و كل هذا، يعني أن منتجاتنا أصبحت مهددة في هذه الفضاءات الجديدة، إن لم ترفع من قدراتها التنافسية في السوق الوطنية شكلا و مضمونا.

إن هذه الحقائق تضعنا وجها لوجه أمام التحديات التي تفرضها كل هذه المستجدات، بغية تطوير الاقتصاد الوطني و الذي لا يتم إلا من خلال مجموع مؤسساته، باعتبارها ركيزة دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف و التقنيات الحديثة، و التي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها. و لعل المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الرشادة الاقتصادية.

و إن غياب هذه الأداة التسييرية، كان و مازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا من عجز و لا كفاءة، مرددا إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات و كشف أسبابها و من تم تحديد المسؤوليات و القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

و لقد كان الهدف من بحثنا هذا، محاولة منا للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة و إبراز دورها و أهميتها ، و هذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها.

و من خلال الفصول النظرية و الفصل التطبيقي، الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع، لننتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات و التساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات المتعلقة بالفصول النظرية و بدراسة الحالة، نذكرها فيما يلي:

1- فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى فهي تقضي بأن ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد حاجة لم يكن في إمكان المحاسبة العامة تلبية حيث كان الهدف الأول منها، متابعة الحركة النقدية الناتجة عن المعاملات المالية من خلال تسجيلها، تبويبها و استغلال بياناتها في توضيح الحالة المالية لذمة المؤسسة، وليس حساب التكاليف و إبراز مساهمة كل منتج أو قسم أو مركز مسؤولية في نتيجة المؤسسة الإجمالية. و من هنا انتقلت المحاسبة من الشمولية إلى التخصيص بداية بما عرف بالمحاسبة الصناعية و التي ارتبط اسمها بالثورة الصناعية و التي عرفت مشاريعها الضخمة حاجة أصحابها لمعرفة التكاليف قصد الإعداد و

التخطيط للمنافسة بها، و من تم محاسبة التكاليف ثم المحاسبة التحليلية، لتنتهي اليوم بمحاسبة التسيير نظرا لاتساع أهدافها إلى مراقبة تسيير المؤسسة.

- أما الفرضية الثانية، فانطلقت من أن اعتماد نظام محاسبة تحليلية ليس هدفا للمؤسسة في حد ذاته و إنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات، و هذا صحيح و ذلك لأن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج و ما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، و هذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و قياس مصداقية المعايير و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

-أما الفرضية الأخيرة، فتتضمن بأن التحديات المعاصرة، تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية، يسمح بمعرفة التكاليف و العمل على ترشيدها و جعل أسعار منتجاتها أكثر تنافسية، سواء من ناحية السعر أو الجودة. كما يتحتم عليها تبني مراقبة مستمرة لأدائها، حتى تصل إلى العمل بالمعايير العالمية و بالتالي مسايرة الدول المتقدمة و الرائدة في هذا المجال. فحقيقة أن ناقوس الخطر قد دق على كل مؤسسة تريد الحفاظ على وجودها، حتى تتمكن من مواجهة التيار التنافسي لمنتجات الدول الاتحاد الأوروبي خاصة و المتميزة كما نعلم جميعا بالجودة و انخفاض الأسعار، و هذا لا يكون إلا بترشيده التكاليف و الذي لا يتحقق بدوره إلا في ظل المحاسبة التحليلية، كونها تمثل محاسبة التكاليف.

2- أما فيما يتعلق بنتائج البحث، فهي كما يلي:

-لقد عرفت المحاسبة ظهورها، منذ العصور القديمة و تطورت بتطور المجتمعات و حاجات الأفراد و معاملاتهم المالية و التجارية، لتصبح علما له مبادئه و قواعده التي تحكمه. لتنتقل بعد ذلك و مع مرور الوقت و نتيجة لتعدد العمليات الاقتصادية، من الشمولية إلى التخصص، فظهرت بذلك إلى الوجود مجموعة من المحاسبات المختلفة و التي تهتم كل واحدة منها بموضوع معين، و منها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، و التي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها و مروراً بتحليلها ودراسة تغيراتها من خلال حساب الانحرافات و من تم تصحيحها بإجراءات تخدم مصالح و أهداف المؤسسة مستقبلا، لتكون أكثر ربحية و تنافسية.

- كل هذه الأدوار التي تؤديها، أهلتها اليوم لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنها تمثل نظاما للمعلومات. إذ أنه حتى يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه، فهو يعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية، لتكون مدخلات له، للتقويم و تصحيح أداء المؤسسة و مقارنة النتائج بالأهداف المسطرة.

-إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، و ذلك من خلال نظام يتماشى و نشاط المؤسسة، تنظيما و حجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة و معقدة و تكلف باهضا.

- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها، و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير و متخذي القرار، و التي تشمل الطرق الجزئية و

الكلية، كلاسكية كانت أم حديثة .إضافة إلى البعد الإستراتيجي لمعالجة التكاليف و تحليلها، من خلال التفريق بين الأنشطة المنتجة للقيمة من الأنشطة المستهلكة للقيمة .و هذا ما سيعطي المؤسسة فكرة عن المنتجات التي يكون إنتاجها مربحا من تلك التي يكون من الأفضل إشرافها للغير .

-كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار .

3-كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية للوصول إلى مجموعة من النتائج و التوصيات ، نلخصها فيما يلي:
-مع أن مؤسسة سونلغاز قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد، غير انه غير مستغل كما يجب و لا يحظى بالاهتمام اللازم.

-إن الهدف الجوهرى للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية، هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تتحدد أسعارها إداريا، و تقديمها للسلطات المعنية كدليل تأخذه بعين الاعتبار عند تحديدها لهوامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة و تضمن للمؤسسة هامش ربح يكون لصالحها .و هذا يعني أن الهدف الأول من وجود النظام في البداية كان يقتصر على ضمان ربحية المنتجات فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.

-المؤسسة تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة و هي قديمة نوعا ما.

4-أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح نظام المحاسبة التحليلية لتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته، فهي:

- العمل على مواكبة المستجدات، و ذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء و مراقبة التسيير، و ذلك بتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم وفي هذا المجال، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا.

- ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة و تشجيعهم على التعاون و تنسيق الجهود و احترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دورات توعية و تكوين، تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال و تجسيده في الميدان.

- تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب، بل معنويا على وجه الخصوص، لما له من اثر مباشر أو غير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم .هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإداء بآرائهم و إشراكهم في اتخاذ القرارات و تحسيسهم بمدى أهمية أداءهم على مستقبل المؤسسة و تطورها. و في هذا الصدد، يجب على المؤسسة أن تنتبه إلى نقطة مهمة، و هي الاهتمام بمشاكل مستخدميها الذين يمثلون أهم مواردها و عصب وجودها، و العمل على حلها وكذا احترامهم بغية كسب ثقتهم و ولائهم لها قدر المستطاع و بالتالي الانقياد لتعليماتها و تقديم أفضل الأداء.

- منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص و الاهتمام بالإطارات الجدد، و فتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم و تطويرها، و ذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

-تحسين ظروف عمل مختلف الموظفين بشكل عام و ظروف محاسبو التكاليف بشكل خاص.
-يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، و التي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير و متخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع :

1- الكتب :

- 1- أحمد طرطار ، الترشيح الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1993 ،
- 2- أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 .
- 3- بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، الطبعة الخامسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 2002.
- 4- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق ، الجزائر .
- 5- سفيان بن بلقاسم ، حسني لبيهي ، المحاسبة التحليلية ، منهجية حساب سعر التكلفة دار الأفاق ، الجزائر ..
- 6- سيد أوكيل ، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992.
- 7- صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، عمان ، الأردن ، 1997.
- 8- صمونيل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 1984.
- 9- عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة.
- 10- علي أحمد أبو حسن و آمال الدين مصطفى الدهراوي ، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، مصر ، 1997 .
- 11- علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ،
- 12- عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الطبعة الثانية ، 1998.
- 13- عيسى جرادي ، محاسبة التكاليف ، دروس نظرية ، دار الشهاب ، باتنة ، الجزائر .
- 14- غسان فلاح ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى دار وائل للنشر ، 2003 .
- 15- فركوس محمد ، الموازنات النقدية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001.

- 16- فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان .
 - 17- محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1994 .
 - 18- محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتعددة للتسويق و التوريدات ، القاهرة ، مصر ، 2009 - 2008 ، رقم الايداع 5350 / 2008 .
 - 19- محمد تيسير ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، سنة 2009 ، الأردن
 - 20- محمد حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2009 .
 - 21- محاسبة ، محاسبة التكاليف ، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، السعودية ،
 - 22- مليكة حفيظ شبايكي ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، قسنطينة ، 2002 .
 - 23 - ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية ، الجزء الثاني ، دار البعث للنشر قسنطينة ، 1988 ،
 - 24- ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الطبعة الثالثة ، 1998 .
- (2) - المذكرات :
- 1- درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات التسيير ومساعدة اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، فرع نقود ومالية ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر 2004 ، 2005 .
 - 2 - عماد زودة ، مساهمة في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف ، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة - الجزائر ، 2009.2010 .
 - 3- عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، و علاقته بالإدارة المالية ، أطروحة دكتوراه ، قسم المحاسبة عمان ، الأردن ، 2009 .
 - 4- طوايبي احمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج ، مذكرة ماجستير ، فرع التخطيط و التنمية ، جامعة الجزائر ، 2002-2003 .
 - 5- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2005.2006 ،
 - 6- نبيل روار ، سهيلة شبوط ، ميكانيزمات ترشيد النقات في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ليسانس ، تخصص محاسبة ، جامعة أم البواقي ، 2006.2007 .

الملاحق

Objet : Répartition des charges d'administration et de structure

REF : Note N°002DCG/P du 08/01/2001

La présente note a pour objectif d'arrêter et d'expliquer la répartition des charges indirectes.

Les directions régionales qui trouvent des difficultés dans l'exploitation de l'application remise à l'ensemble des DFC DRD lors des réunions de travail tenues le 06/ le 14/et le 19/03/2007 peuvent faire la répartition des charges manuellement en appliquant la présente note

Première partie :Charges ADM :

Les frais d'administration générale ou communément appelés frais généraux et sociaux sont toutes les dépenses (fonctionnement, véhicules et formation) générées par les unités directement rattachées à la Direction Générale (assistants du PDG et attachés de communication),les Directions centrales fonctionnelles (DRH,DFC,SAG,.....),les structures de représentation des travailleurs (CP et syndicat UGTA),les charges du personnel des oeuvres Sociales et Culturelles et les charges communes .

Dans le but de calculer le coût et prix de revient du KWH pour l'électricité et celui de la thermie pour le gaz , il est nécessaire de répartir les charges de sections non productives sur les sections productives à savoir les 92XX sur les 93XX et les programmes d'investissement.

Pour ce faire nous proposons la méthode des sections homogènes adaptée au plan comptable analytique de la SONELGAZ

Il est également nécessaire de rappeler les différentes imputations rentrants dans la répartition de ces charges :

- La direction générale —→ les 921XX
- Les administrations régionales —→ Les 923XX
- Les administrations locales —→ Les 924XX
- La formation —→ Les 925XX
- Vehicules Et Engins —→ Les 928XX

La méthode optée par DF SDE pour l'exercice 2006 se résume comme suit :

I. DIRECTION GENERALE SDE 921***

A. DIRECTION GENERALE ET SECRETARIAT 9211XX :

Les charges imputées à cette direction sont à répartir en fonction de l'effectif actif des DR au 31/12/2006

Au niveaux des DRD les charges transférées sont à répartir sur la distribution Elec (9323) indice 909 et GAZ (9333) au prorata du chiffre d'affaire

B. FINANCES COMPTABILITE 9212

➤ 10 % pour HT HP (9322)(9332)

➤ 60% sur investissements

➤ 30% sur distribution elec et gaz des DRD



C. Ressources humaines 9213 et 92511

Les charges imputées à cette direction sont à répartir en fonction de l'effectif actif des DR au 31/12/2006

Au niveaux des DRD les charges transférées sont à répartir sur la distribution Elec (9323) et GAZ (9333) indice 909 au prorata du chiffre d'affaires

D. Commercial Et Marketing 9214

Les charges de cette direction sont à répartir sur la distribution HT/HP au prorata du chiffre d'affaires.

E. Grandes infrastructures 9215

Les 60% des charges imputées sur cette direction sont à répartir à parts égales sur les DP, l'ER.

Les 40% restants sont à répartir sur la distribution Elec et GAZ au prorata du chiffre d'affaires.

F. TECHNIQUE ELECTRICITE 9216

Les charges imputées à cette direction sont à répartir comme suit :

85% —→ sur l'exploitation Elec(9321) en fonction de réseaux Elec

15% —→ sur les AP ER (AU NIVEAU SIEGE)

G. TECHNIQUE GAZ 9217

Les charges imputées à cette direction sont à répartir comme suit :

85% —→ sur l'exploitation GAZ 9323) en fonction de réseaux GAZ

15% —→ sur les AP DP (AU NIVEAU SIEGE)

H. SAG 9218 et Véhicules 928**

Les charges imputées à cette direction sont à répartir en fonction de l'effectif actif des DR au 31/12/2006

Au niveaux des DRD les charges transférées sont à répartir sur la distribution Elec (9331) indice 909 et GAZ (9333) indice 909 au prorata du chiffre d'affaires

I. Assemblées et conseils 9219

Les charges imputées cette direction sont à répartir en fonction de l'effectif actif des DR au 31/12/2006

Au niveaux des DRD les charges transférées sont à répartir sur la distribution Elec (9331) ET GAZ (9333) au prorata du chiffre d'affaires.

II. Administration locale 924***

- ✓ Administration Locale Technique Electricité 9242 : à répartir au prorata du chiffre d'affaires sur l'exploitation ELEC 9321(100%) indice 909
- ✓ Administration Locale Technique GAZ 9243 : à répartir au prorata du chiffre d'affaires sur l'exploitation GAZ 9331(100%) indice 909
- ✓ Administration Locale Commerciale 9245 : a répartir au prorata chiffre d'affaires sur la distribution Elec(9323) et Gaz(9333) indice 909.
- ✓ Véhicule Administration locale(9284) à répartir par le même principe que en suspra.

III. DIRECTION REGIONALE 9233*+928(DRD)+925**

Les charges de ces imputations sont à répartir comme suit :

- 10 % —————> sur les AP ouvertes
- 90 % —————> sur l'exploitation (KMS Réseaux) , la distribution (chiffre d'affaires)

Elec et GAZ et les TPR(en fonction du chiffre d'affaire TPR :9872-9873).

45% SUR EXPLOITATION
45% SUR DISTRIBUTION
10% SUR TPR

IV. PRODUITS T. P. R (CLE DE REPARTITION DES 10% TPR)

- Prélèvement d'une quote part équivalent à 10% des produits TPR (9872+9873) à imputer aux T.P.R (9372+9373)
- Sur les 90% qui reste :
- 7 % à répartir sur l'investissement (programme propre, RCN Elec et Gaz) ; la ventilation sur les AP se fera au prorata des dépenses de l'exercice.
- 93 % restants à répartir sur les comptes exploitation de coûts et prix de revient Electricité et Gaz au prorata du CA de chacune des activités.

Deuxième partie : CHARGES DE STRUCTURE

1) frais financiers :

Ce sont toutes les dépenses engagées par l'établissement relatives à l'utilisation des moyens de financement qui lui sont périodiquement nécessaires (Intérêts, commissions, cautions)

Ces frais sont enregistrés par la comptabilité centrale (siège) et devront faire l'objet d'une répartition en fin d'exercice sur les unités d'exploitation.

La répartition est faite au prorata des montants affichés dans les hypothèses budgétaires 2007, colonne probable 2006 (note 1083/PDG et 123/DFC.G. du 12 Août 2006 et réajustée à raison des dépenses de l'exercice 2006

La clé de répartition est comme suit

- 87 % pour l'Electricité (9321)
- 13% pour le Gaz (9331)

La répartition au niveau des DR se fera proportionnellement aux Kms de réseaux par activité (Elec et Gaz).

2) les assurances

Ce sont les frais réglés par l'établissement au titre de contrat souscrits pour chaque type d'assurance pour la couverture des risques en cours durant un exercice donné.

Le traitement préconisé pour les principales polices est le suivant :

a) Assurance patrimoine(Incendie – explosion) :

La répartition est faite au prorata des immobilisations brutes réévaluées.

b) Assurance responsabilité civile générale (RCG) :

Cette police qui concerne la couverture des dommages causés aux tiers du fait des activités de l'Entreprise sera affectée en totalité à la distribution électricité et gaz .

La répartition entre les activités de l'Entreprise se fera au prorata du chiffre d'affaires.

3. Amortissements exceptionnels :

(notes n°755/FE.R du 22.12.1997 & 764/FE.R du 19.01.1998)

Ce sont les dotations complémentaires d'amortissements induites par la réévaluation des investissements qui sont enregistrées en charges exceptionnelles. La réintégration de l'écart de réévaluation est enregistrée pour sa part dans un compte de produits exceptionnels,

Toutefois, pour la définition de la composition des coûts des principales fonctions de l'Etablissement, il a été décidé que la constatation de la charge (amortissements exceptionnels) se fera sous le code catégorie 53, comme pour les dotations « normales ». La

constatation des dotations complémentaires d'amortissements induites par la réévaluation du fichier auxiliaire suit les mêmes dispositions.

4. Frais préliminaires :

(note n°764/FE.R du 19.01.1998)

Il s'agit, ici, de la résorption des frais préliminaires (frais de formation, d'études, etc) à l'exclusion de celle relative à la réévaluation de la dette inscrite au compte 2015.

La répartition de cette charge se fait comme suit :

- Frais préliminaires du siège : selon le même principe que les FGS (voir chapitre A.12),
- Frais préliminaires des unités : A imputer à la fonction et/ou l'unité concernée par l'opération.

La constatation de la charge, dans les comptes de coûts, se fera sous le code catégorie 53.

5. Pertes de change :

(notes n°753/FE.R du 06.12.1997 & 764/FE.R du 19.01.1998).

C'est la perte latente dégagée par l'application du dernier cours de change à la partie court terme de chacun des emprunts libellés en monnaie étrangère. Ce montant équivalent est constaté comme provision pour pertes de change.

La répartition des pertes de change s'effectuera au prorata des frais financiers.

La constatation de cette charge, dans les comptes de coûts, se fera sous le code catégorie 57.

N.B : Pour l'exercice 2006 la S.D.E a réalisée des gains de change qu'on a répercuté sur les DR.

DIRECTEUR DES FINANCES ET COMPTABILITE

PHASE X ----- mois P 2009

9	74	1	9321H1909		2 467 858,82		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	1	9331H1909		429 148,02		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	1	9323H1909		7 068 690,00		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	1	9333H1909		1 858 282,36		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	2	9294H1 metre 5			7 292 485,24	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	2	9298H2			1 991 249,14	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	2	9298H4			328 518,50	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	74	2	9298H5			2 211 726,32	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9321H1909		42 295 519,36		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9331H1909		7 625 153,50		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9323H1909		39 528 940,71		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9333H1909		10 391 732,14		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9372H19		10 142 930,84		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9373H19		950 552,01		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9796		12 326 092,06		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	2	9293H1			93 401 020,61	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	2	9295H1			26 517 168,01	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	2	9298H3			3 342 732,00	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	63H0338800	283	796 181,74		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	62H0328800	283	7 696 176,71		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	62H0608800	283	3 260 359,73		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	63H0618800	283	573 373,87		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	98	2	917	731		12 326 092,06	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	70	1	916		12 326 092,06		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	99	2	9796			12 326 092,06	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	63H0338800	283	202 293,89		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	62H0328800	283	1 955 444,91		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	62H0608800	283	809 135,51		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	5	1	63H0618800	283	145 682,86		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
8	98	2	917	731		3 112 557,17	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	70	1	916		3 112 557,17		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	23	2	9372H11			3 165 219,58	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	23	2	9373H11		52 662,41		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9323H1909		42 052 202,97		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	1	9333H1909			669 657,73	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	2	9372H11			42 052 202,97	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
9	73	2	9373H11		669 657,73		REPARTITION CHARGES ADM 12/2009
					208 736 721,39	208 736 721,39	REPARTITION CHARGES ADM 12/2009

BALANCE ANALYTIQUE AU 31/12/2009

COMPTE	LIBELLE	ANCIEN SOLDE	S	MVT DEBIT	MVT CREDIT	SOLDE DEBIT	SOLDE CREDIT
905	ACHATS REFLECHIS						
906	CHARGES REFLECHIES	691 336 716,12	-	0,00	312 055 505,43	0,00	1 003 392 221,55
907	PRODUITS REFLECHIS	2 304 816 731,04		218 554 229,20	0,00	2 523 370 960,24	0,00
908	CESSIONS INTER UNITES REFLECHI	1 157 486 969,61	-	0,00	315 207 979,98	0,00	1 472 694 949,59
914	CHARGES DES EXERCICES ANTERIEU	15 424 842,32		10 544 921,41	0,00	25 969 763,73	0,00
915	TRANSF CHARGES EXERC ANTERIEUR	15 424 842,32	-	124,00	10 545 045,41	0,00	25 969 763,73
916	DEP INVEST CHARGES INT SINISTR	16 053 781,70		15 438 649,23	0,00	31 492 430,93	0,00
917	TRANSF DEP INVEST CH INT SINIS	16 053 781,70	-	0,00	15 438 649,23	0,00	31 492 430,93
9233	DISTRIBUTION ELECTRICITE GAZ	176 529 318,20		6 784 764,41	618 816,59	182 695 266,02	0,00
9284	VEHICULES ET ENGINS ADM LOCALE	6 807 610,96		0,00	0,00	6 807 610,96	0,00
9298	TRANSFERTS VEHICULES ET ENGINS	4 208 319,76	-	0,00	7 874 225,96	0,00	12 082 545,72
9711	PROVISIONS	37 990 491,49		0,00	0,00	37 990 491,49	0,00
9712	CHARG EXER ANT OU EXCEPT	17 026 529,90		121 615 764,18	32 094 063,14	106 548 230,94	0,00
9731	DIFFERE SUR FRAIS DE PERSONNEL	28 579 134,83		26 124 099,04	18 834 369,41	35 868 864,46	0,00
9736	AMORTISSEMENT DEGRESSIF	141 280 834,42		333 118 312,29	141 280 834,42	333 118 312,29	0,00
9770	PRODUITS DES EXERCICE ANTERIEU	3 602 917,89	-	0,00	34 442 525,12	0,00	38 045 443,01
9773	AUTRE PRODUIT D'EXPLOITATION	37 336 383,86	-	0,00	38 075 864,07	0,00	75 412 247,93
9774	PRODUITS D'EXPLOITATION	495 926,46	-	0,00	0,00	0,00	495 926,46
9796	DIVERS	0,00		533 003 258,59	533 003 258,59	0,00	0,00
97110	PERTES PROBABLES	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
97112	DEPRECIATION DES CREANCES CLIE	37 990 491,49		0,00	0,00	37 990 491,49	0,00
97120	CHARG SUR EXERC ANT	15 426 842,32		12 092 063,14	2 124,00	27 516 781,46	0,00
97123	AUTRES CHARG EXCEPT	1 599 687,58		109 523 701,04	32 091 939,14	79 031 449,48	0,00
97360	AMORT INSTAL GENERAL ET COMMUN	745 133,02		2 575 430,67	745 133,02	2 575 430,67	0,00
97367	AMORTISS OUVRAGE DISTRI ELECTR	120 043 957,30		263 616 395,17	120 043 957,30	263 616 395,17	0,00
97368	AMORTISS OUVRAGE DISTRIB GAZ	20 491 744,10		66 926 486,45	20 491 744,10	66 926 486,45	0,00
9233H1	DIRECTION REGIONALE MILA	9 168 578,62		6 109 885,87	199 295,08	15 079 169,41	0,00
9233H2	GESTION DES SYSTEMES INFORMATI	16 106 957,58		414 316,53	414 316,53	16 106 957,58	0,00
9233H3	ETUDES D'EXECUTION ET TRAVAUX	30 811 705,40		0,00	0,00	30 811 705,40	0,00
9233H4	RELATIONS COMMERCIALES	38 282 045,21		1 404,00	0,00	38 283 449,21	0,00
9233H5	EXPLOITATION ELECTRICITE	29 707 672,53		253 953,03	0,00	29 961 625,56	0,00
9233H6	EXPLOITATION GAZ	6 646 042,26		0,00	0,00	6 646 042,26	0,00
9233H7	FINANCES COMPTABILITE	12 776 316,51		0,00	0,00	12 776 316,51	0,00
9233H8	RESSOURCES HUMAINES	5 477 494,25		0,00	0,00	5 477 494,25	0,00
9233H9	AFFAIRES GENERALES	27 552 505,84		5 204,98	5 204,98	27 552 505,84	0,00
9242H1	DR MILA	716 684,71		1 286,76	1 286,76	716 684,71	0,00
9243H1	DR MILA	234 754,55		12 247,44	12 247,44	234 754,55	0,00
9245H1	DR MILA	14 203 333,39		219 758,48	216 518,48	14 206 573,39	0,00
9251H1	DR MILA	138 459,46		0,00	0,00	138 459,46	0,00
9252H1	DR MILA	27 298 134,48		4 207 345,00	0,00	31 505 479,48	0,00

9253H1	DR MILA	3 889 541,69	0,00	0,00	3 889 541,69	0,00
9254H1	DR MILA	21 028,48	0,00	0,00	21 028,48	0,00
9257H1	DR MILA	298 667,06	0,00	0,00	298 667,06	0,00
9283H1	DR MILA	5 274 934,76	0,00	0,00	5 274 934,76	0,00
9284H2	DR MILA TECHNIQUE ELECTRICITE	2 933 113,14	0,00	0,00	2 933 113,14	0,00
9284H4	DR MILA TECHNIQUE GAZ	622 518,50	0,00	0,00	622 518,50	0,00
9284H5	DR MILA COMMERCIAL	3 251 979,32	0,00	0,00	3 251 979,32	0,00
9293H1	DR MILA	89 294 245,41	0,00	93 401 020,61	0,00	182 695 266,02
9294H1	DR MILA	7 865 527,41	0,00	7 292 485,24	0,00	15 158 012,65
9295H1	DR MILA	9 336 008,16	0,00	26 517 168,01	0,00	35 853 176,17
9298H2	DR MILA TECH ELECTRICITE	941 864,00	0,00	1 991 249,14	0,00	2 933 113,14
9298H3	DR MILA	1 932 202,76	0,00	3 342 732,00	0,00	5 274 934,76
9298H4	DR MILA TECHNIQUE GAZ	294 000,00	0,00	328 518,50	0,00	622 518,50
9298H5	DR MILA COMMERCIAL	1 040 253,00	0,00	2 211 726,32	0,00	3 251 979,32
9321H1	DR MILA	82 516 165,96	55 010 448,28	0,00	137 526 612,24	0,00
9323H1	DR MILA	1 087 091 926,66	322 566 508,10	1 126 837,21	1 408 531 597,55	0,00
9331H1	DR MILA	17 456 613,43	10 176 810,02	4 317,20	27 629 106,25	0,00
9333H1	DR MILA	217 188 828,97	84 477 012,76	699 657,73	300 966 184,00	0,00
9372H1	DR MILA	61 271 640,19	10 394 863,33	45 217 422,55	26 449 080,97	0,00
9373H1	DR MILA	2 234 528,86	1 761 967,43	0,00	3 996 496,29	0,00
9823H1	DR MILA	1 665 608 699,49	0,00	0,00	0,00	1 665 608 699,49
9833H1	DR MILA	444 794 725,23	0,00	0,00	0,00	444 794 725,23
9872H1	DR MILA	76 537 829,67	0,00	0,00	0,00	76 537 829,67
9873H1	DR MILA	8 155 145,70	0,00	0,00	0,00	8 155 145,70
9889H1	DR MILA	36 806 478,72	35 570 848,22	155 623 117,59	0,00	156 858 748,09

92- COMPTES DE SECTION

923 - ADMINISTRATION REGIONALE

9233 - DISTRIBUTION ELECTRICITE ET GAZ

9233H - DIRECTION REGIONALE MILA

9233H1 - DIRECTION REGIONALE MILA

9233H11 - DIRECTION ET SECRETARIAT

9233H2 - GESTION DES SYSTEMES INFORMATIQUES

9233H3 - ETUDES D'EXECUTION ET TRAVAUX (ELEC ET GAZ)

9233H4 - RELATIONS COMMERCIALES

9233H5 - EXPLOITATION ELECTRICITE

9233H6 - EXPLOITATION GAZ

9233H7 - FINANCES COMPTABILITE

9233H8 - RESSOURCES HUMAINES

9233H9 - AFFAIRES GENERALES

924 - ADMINISTRATION LOCALE

9242H1 - ADMINISTRATION LOCALE TECHNIQUE ELECTRICITE - DR MILA

9243H1 - ADMINISTRATION LOCALE TECHNIQUE GAZ - DR MILA

9245H1 - ADMINISTRATION LOCALE COMMERCIALE - DR MILA

925 - FORMATION

9251H1 - ADMINISTRATION DE LA FORMATION DR MILA

9252H1 - FORMATION PROF SPECIALISEE ET RECYCLAGE - DR MILA

9253H1 - PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNEL EN ALGERIE - DR MILA

9254H1 - PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNEL A L'ETRANGER - DR MILA

9255H1 - PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNEL SUR LIEU DE TRAVAIL - DR MILA

9257H1 - APPRENTISSAGE - DR MILA

9259H1 - COURS DU SOIR ET PAR CORRESPONDANCE - DR MILA

928 - VEHICULES ET ENGIN

9283H1 - PARC VEHICULES ADMINISTRATIONS REGIONALES DR MILA

- 1 - VEHICULES LEGERS
- 2 - VEHICULES LOURDS
- 3 - ENGIN

9284 H2 - ADM LOCALE TECHNIQUE « ELECTRICITE »

- 1 - VEHICULES LEGERS
- 2 - VEHICULES LOURDS
- 3 - ENGIN

9284H4 - ADM LOCALE TECHNIQUE "GAZ" DR MILA

- 1 - VEHICULES LEGERS
- 2 - VEHICULES LOURDS
- 3 - ENGIN

9284H5 - ADM LOCALE "COMMERCIAL" DR MILA

- ① VEHICULES LEGERS
- 2 - VEHICULES LOURDS
- 3 - ENGIN

929 - REPARTITION DES COUT DE SECTION

9293H1 - TRANSFERT ADMINISTRATION REGIONALE DR MILA

9294H1 - TRANSFERT ADMINISTRATION LOCALE DR MILA

9295 - TRANSFERT FORMATION

9295H1 - DIRECTION REGIONALE DR MILA

9298 - TRANSFERT SECTIONS VEHICULES

9298H3 - ADMINISTRATION REGIONALE DR MILA

9298H2 - ADM LOCALE TECHNIQUE (ELECTRICITE) DR MILA

9298H4 - ADMINISTRATION LOCALE TECHNIQUE « GAZ » DR MILA

9298H5 - ADMINISTRATION LOCALE (COMMERCIALE) DR MILA

93- COUTS ET PRIX DE REVIENT

932- DISTRIBUTION ELECTRICITE

9321H1 - RESEAU DISTRIBUTION ELECTRICITE - DR MILA

FONCTIONNEMENT

- 203 - POSTES MT/BT
- 303 - RESEAU AERIEN MT/BT
- 403 - RESEAU SOUTERRAIN
- 503 - BRANCHEMENTS
- 603 - COLONNES MONTANTES

ENTRETIEN PROGRAMME

- 205 - POSTES MT/BT
- 305 - RESEAU AERIEN MT/BT
- 405 - RESEAU SOUTERRAIN
- 505 - BRANCHEMENTS
- 605 - COLONNES MONTANTES

ENTRETIEN SUR INCIDENTS

- 206 - POSTES MT/BT
- 306 - RESEAU AERIEN MT/BT
- 406 - RESEAU SOUTERRAIN
- 506 - BRANCHEMENTS
- 606 - COLONNES MONTANTES

CHARGES INDIRECTES

- 909 - CHARGES INDIRECTES ET REPARTIES

9322 - DISTRIBUTION ELECTRICITE CLIENTS INDUSTRIELS

932211- CLIENTS INDUSTRIELS H/T

- 001- ALIMENTATION ELEC SPE
- 101- AUTRES
- 102- TRANSIT
- 103- RELEVES FACTURATION RECOUVREMENT
- 104 -TRAITEMENT DES RECLAMATIONS (TECHNIQUE COMMERCIALE)
- 105 -COUPURES ET RETABLISSEMENTS
- 106 -CONSEILS INFORMATIONS PUBLICITE
- 107 -COUTS PERMANENTS SYSTEME (CREG)
- 909 -CHARGES INDIRECTES ET REPARTIES

9323H1 - DISTRIBUTION PUBLIQUE ELECTRICITE - DR MILA

- 001-ALIMENTATION ✓
102 - UTILISATION RESEAU TRANSIT ✓
103 - RELEVÉ FACTURATION RECOUVREMENT ✓
104 - TRAITEMENT DES RECLAMATIONS
105 - COUPURES / RETABLISSEMENTS
106 - INFORMATION ET PUBLICITE
107 - COUTS PERMANENTS SYSTEME (CREG)
909 - CHARGES INDIRECTES ET REPARTIES

933- DISTRIBUTION GAZ

9331H1 - RESEAU DISTRIBUTION GAZ - DR MILA

FONCTIONNEMENT

- 203 - INSTALLATIONS DIVERSES ✓
303 - RESEAU MP/BP
403 - POSTE DE DETENTE
503 - BRANCHEMENTS
603 - COLONNES MONTANTES
703 - COMPTAGES

ENTRETIEN PROGRAMME

- 205 - INSTALLATIONS DIVERSES
305 - RESEAU MP/BP
405 - POSTE DE DETENTE
505 - BRANCHEMENTS
605 - COLONNES MONTANTES
705 - COMPTAGES

ENTRETIEN SUR INCIDENTS

- 206 - INSTALLATIONS DIVERSES
306 - RESEAU MP/BP
406 - POSTE DE DETENTE
506 - BRANCHEMENTS
606 - COLONNES MONTANTES
706 - COMPTAGES

CHARGES INDIRECTES

- 909 - CHARGES INDIRECTES ET REPARTIES

9332 - DISTRIBUTION GAZ CLIENTS INDUSTRIELS

933211 - CLIENTS HAUTE PRESSION

- 001- ALIMENTATION GAZ
102 - TRANSIT
103 - RELEVÉ FACTURATION RECOUVREMENT
104 - TRAITEMENT DES RECLAMATIONS (TECHNIQUE COMMERCIALE)
105 - COUPURES ET RETABLISSEMENTS
106 - CONSEILS INFORMATIONS PUBLICITE
107 - COUTS PERMANENTS SYSTEME (CREG)

CLE RESEAUX/EXPLOITATION

BILAN D'ACTIVITE 2009

kms elec	kms gaz	TOTAL
5 725,45	1 032,20	6 757,65
0,85	0,15	1

CLE DISTRIBUTION

BILAN D'ACTIVITE 2009

CA ELEC	CA GAZ	TOTAL
1 654 864 681,35	435 046 074,99	2 089 910 756,34
0,79	0,21	1,00

ADMINISTRATION LOCALE

BALANCE ANALYTIQUE JUIN 2009

MT	9321	9331	9323	9333	
9242 476 609,68	476 609,68				476 609,68
9243 100 629,52		100 629,52			100 629,52
9245 6 715 246,04			5 317 367,48	1 397 878,56	6 715 246,04
9284X2 1 991 249,14	1 991 249,14				1 991 249,14
9284X4 328 518,50		328 518,50			328 518,50
9284X5 2 211 726,32			1 751 322,52	460 403,80	2 211 726,32
11 823 979,20	2 467 858,82	429 148,02	7 068 690,00	1 858 282,36	11 823 979,20

DIRECTION REGIONALE

9233X + 928 et 925

	MT	90%		
9233X1	11 592 611,19	10 433 350,07	1 159 261,12	10 433 350,07
9233X2	7 919 834,42	7 127 850,98	791 983,44	7 127 850,98
9233X3	15 519 848,71	13 967 863,84	1 551 984,87	13 967 863,84
9233X4	17 824 076,06	16 041 668,45	1 782 407,61	16 041 668,45
9233X5	14 388 764,97	12 949 888,47	1 438 876,50	12 949 888,47
9233X6	3 126 875,07	2 814 187,56	312 687,51	2 814 187,56
9233X7	5 907 919,20	5 317 127,28	590 791,92	5 317 127,28
9233X8	2 426 394,32	2 183 754,89	242 639,43	2 183 754,89
9233X9	14 694 696,67	13 225 227,00	1 469 469,67	13 225 227,00
925	26 517 168,01	23 865 451,21	2 651 716,80	
9283	3 342 732,00	3 008 458,80		
TOTAL	123 260 920,62	110 934 828,56		

SUR LES AP OUVERTES

12 326 092,06

135 084 899,82

SUR L'EXPLOITATION

à ne pas toucher

110 934 828,56

MT	9321	9331	VERIF
49 920 672,85	42 295 519,36	7 625 153,50	49 920 672,85

45% DU MT DU 90%

SUR LA

à ne pas toucher

MT	9323	9333	VERIF
49 920 672,85	39 528 940,71	10 391 732,14	49 920 672,85

45% DU MT DU 90%

SUR LES TPR

MT	9372	9373	VERIF
11 093 482,86	10 142 930,84	950 552,01	11 093 482,86

10% DU MT DU 90%

CLE

9872	26 628 434,46
9873	2 495 502,77
TOTAL	29 123 937,23

0,91

0,09

VRIF A NE PAS TOUCHER	110 934 828,56
	-

	au 30/06/2009	2eme phase 2009	dif
9872H1	49 909 395,21	76 537 829,67	26 628 434,46
9873H1	5 659 642,93	8 155 145,70	2 495 502,77
		84 692 975,37	

BALANCE ANALYTIQUE 31/12/2009.

COMPTE	LIBELLE	ANC SOLDE	MVT DEBIT	MVT CREDIT	SOLDE DEBIT	SOLDE CREDIT
905	ACHATS REFLECHIS					
906	CHARGES REFLECHIES	691 336 716,12 -	0,00	312 055 505,43	0,00	1 003 392 221,55
907	PRODUITS REFLECHIS	2 304 816 731,04	218 554 229,20	0,00	2 523 370 960,24	0,00
908	CESSIONS INTER UNITES REFLECHI	1 157 486 969,61 -	0,00	315 207 979,98	0,00	1 472 694 949,59
914	CHARGES DES EXERCICES ANTERIEU	15 424 842,32	10 544 921,41	0,00	25 969 763,73	0,00
915	TRANSF CHARGES EXERC ANTERIEUR	15 424 842,32 -	124,00	10 545 045,41	0,00	25 969 763,73
916	DEP INVEST CHARGES INT SINISTR	16 053 781,70	15 438 649,23	0,00	31 492 430,93	0,00
917	TRANSF DEP INVEST CH INT SINIS	16 053 781,70 -	0,00	15 438 649,23	0,00	31 492 430,93
923	ADMINISTRATION REGIONALE	176 529 318,20	6 784 764,41	618 816,59	182 695 266,02	0,00
924	ADMINISTRATION LOCALE	15 154 772,65	233 292,68	230 052,68	15 158 012,65	0,00
925	FORMATION	31 645 831,17	4 207 345,00	0,00	35 853 176,17	0,00
928	VEHICULES ET ENGINS	12 082 545,72	0,00	0,00	12 082 545,72	0,00
929	REPARTI DES COUTS DE SECTION	110 704 100,74 -	0,00	135 084 899,82	0,00	245 789 000,56
932	DISTRIBUTION ELECTRICITE	1 169 608 092,62	377 576 954,38	1 126 837,21	1 546 058 209,79	0,00
933	DISTRIBUTION GAZ	234 645 442,40	94 653 822,78	703 974,93	328 595 290,25	0,00
937	ACTIVITES ANNEXES	63 506 169,05	12 156 830,76	45 217 422,55	30 445 577,26	0,00
971	CHARGES NON INCORPORABLES	55 017 021,39	121 615 764,18	32 094 063,14	144 538 722,43	0,00
973	DIFFER SUR CHARGES INCORPORABL	169 859 969,25	359 242 411,33	160 115 203,83	368 987 178,75	0,00
977	PRODUITS D'EXPLOIT NON INCORPO	41 435 228,21 -	0,00	72 518 389,19	0,00	113 953 617,40
979	ENREGISTREMENT PROVISIOIRE	0,00	533 003 258,59	533 003 258,59	0,00	0,00
982	RESULTAT DISTRIBUTION ELECTRIC	1 665 608 699,49 -	0,00	0,00	0,00	1 665 608 699,49
983	RESULTAT DISTRIBUTION GAZ	444 794 725,23 -	0,00	0,00	0,00	444 794 725,23
987	****	84 692 975,37 -	0,00	0,00	0,00	84 692 975,37
988	****	36 806 478,72 -	35 570 848,22	155 623 117,59	0,00	156 858 748,09
			0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAUX		1 789 583 216,17	1 789 583 216,17	5 245 247 131,94	5 245 247 131,94

SUR LES AP OUVERTES

12 326 092,06

AP	MT		
63H033	32 577 429,99	0,06	796 181,74
62H032	314 905 057,56	0,63	7 696 176,71
62H060	130 303 269,52	0,26	3 260 359,73
63H061	23 460 783,13	0,05	573 373,87
	501 246 540,20	1,00	12 326 092,06

DEPENSES 2eme phase 2009 ETAT N° 2

63H033	32 577 429,99
62H032	314 905 057,56
62H060	130 303 269,52
63H061	23 460 783,13

17/1/09