

المحور الأول: مقدمة لبعض مفاهيم  
محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية  
وربط هذا المقياس بظروف العمل  
الحديثة

## تمهيد

إن قيام الثورة الصناعية وازدياد المنافسة بين المشروعات في الأسواق أدى إلى ظهور أساليب محاسبية جديدة تهدف إلى تحديد كلفة المنتجات والخدمات المقدمة، ثم تحديد السعر، كما كان هدف المشروعات هو تخفيض التكاليف من أجل تخفيض السعر، ولكي تواجه المؤسسة المنافسة بطريقة ناجحة استوجب الأمر تطوير وسائل الإنتاج والرقابة الفعالة على العناصر المكونة للتكاليف، إذ أصبح اهتمام المسيرين هو البحث عن معلومات وبيانات داخلية تتعلق بالتكاليف والإنتاج والأرباح من أجل تقييم الأداء في المؤسسة.

إن للمحاسبة التحليلية أهمية بالغة في التسيير حيث تعتبر أداة فعالة في تحقيق أهداف وغايات المؤسسة، حيث كان الاهتمام الكبير بالمحاسبة التحليلية باعتبار هذه الأخيرة تستمد معلوماتها من المحاسبة المالية، هذه الأخيرة أصبحت عاجزة في تزويد الإدارة بالبيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة الخاصة بتكاليف ونواتج مراكز المؤسسة. لقد برزت المحاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة إذ لها أهداف واضحة وأسس علمية تميزها عن غيرها من باقي الفروع، كما ساهمت باقي العلوم في تطوير المحاسبة التحليلية إذ استخدم المحاسبون عددا معتبرا من النماذج الرياضية والإحصائية في تحليل العناصر المكونة للتكاليف.

## أولاً/ مدخل للمحاسبة التحليلية

### 01. ماهية المحاسبة التحليلية

#### 01.01. تعريف المحاسبة التحليلية:

يمكن تعريف المحاسبة التحليلية من وجهات نظر الباحثين على النحو التالي:

فقد عرفها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي على أنها "طريقة لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة، ومن أهم أهدافها تقييم المخزونات التي تمثل جزء مهم في أصول المؤسسة ولتقييم المخزونات آثار مباشرة على تقييم الأداء (Performance) وعلى الحكم الذي يأخذه المسؤولون على الهياكل والأنشطة داخل المؤسسة، والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قيام تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية، ويتجلى ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع كله والمعبر عنها بالوحدات النقدية".<sup>1</sup>

كما تعرف المحاسبة التحليلية على أنها "فرع من الفروع المحاسبة تهتم بتحديد كلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"<sup>2</sup>، كما تعرف على أنها "أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية، تمد المستويات الإدارية بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقاً لتحديد الفروقات مع تحديد الأسباب في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد، بهدف اتخاذ القرار والإجراءات اللازمة التي تقضي على الإسراف موقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية"<sup>3</sup> وتعرف على أنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة"<sup>4</sup>.

ومما سبق يمكن القول أن جميع التعاريف تتفق على أن المحاسبة التحليلية نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة أو المتضمنة في المستندات المتمثلة في (بطاقات المخزون كشوف الأجر المباشرة، كشوف تكلفة المواد والمستلزمات الإنتاجية... الخ) ، وفقاً لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات تهدف إلى إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة المؤسسة في الرقابة على الأداء، وتحديد كلفة المنتجات والخدمات واتخاذ القرارات. وتنبع أهمية المحاسبة التحليلية من أنها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات المحاسبية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في الرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

#### 02.01. أهداف المحاسبة التحليلية:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعد في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط وتنظيم ورقابة واتخاذ القرارات وبالتالي فإن المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات يقع على عاتقها توفير

<sup>1</sup> مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص 52.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص 12.

محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 14.

<sup>4</sup> ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 08.

معلومات بما يتلاءم مع احتياجات إدارة المؤسسة ويساعدها على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وزيادة أرباحها، وتتلخص أهداف المحاسبة التحليلية في النقاط التالية:

- قياس تكاليف الأداء: حيث أن دورة المحاسبة التحليلية تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، وقياس تكاليف الأداء ويعتبر وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما التخطيط والرقابة، كما تعتبر التكاليف الفعلية حجر الأساس في وضع الخطط اللازمة وتحضير الموازنات التقديرية.<sup>1</sup>
- المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن للمحاسبة التحليلية أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.<sup>2</sup>
- الرقابة على عناصر التكلفة (التكاليف): إن الرقابة على عناصر التكاليف يمكن الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته، واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.<sup>3</sup>
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال إمكانية تقديم قائمة نتائج الأعمال لكل منتج أو مركز توزيع أو كل نقطة تسويق منتجات المؤسسة، ومما لا شك فيه أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء وهو الأمر الذي لا تقدمه المحاسبة المالية.<sup>4</sup>

### 01.03. الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية بمجموعة من الوظائف، وهي مستخرجة من تعاريف المحاسبة التحليلية نذكر منها:

- أ- الوظيفة التسجيلية: يتم الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي، حيث يتم استخراج هذه الأحداث من الوثائق والمستندات ثم تجميعها وتسجيلها في سجلات منتظمة.<sup>5</sup>
- ب- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
- ج- الوظيفة التفسيرية والإخبارية: القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل موضح أمام الإدارة لما حدث من وقائع تكاليفية وتفسير لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.<sup>6</sup>
- د- الوظيفة المعلوماتية: تهتم المحاسبة التحليلية بإيصال المعلومة والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> فخر نواف، الدليبي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 36.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 18.

<sup>3</sup> السيدية محمد، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 11.

<sup>4</sup> زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 100.

<sup>5</sup> محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

<sup>6</sup> حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 06.

<sup>7</sup> عبد الحلیم كراجه وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 1991، ص 08.

إن وظيفة المحاسبة التحليلية تتمثل في حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلا والتي ستنشأ أو (تكاليف تخطيطية) خلال فترة معينة، وتحديد أسباب الفروقات الإستخدامية لعوامل الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصناع ومتخذي القرارات، خاصة في مجال السياسة السعرية.

لتحقيق الأهداف الرئيسية تحصر التكاليف وتبويب وفقا لأنواعها. وككل مركز كلفة على إنفراد، هذا التوزيع يساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما يسهل عملية توزيع التكاليف وفقا لمبدأ السببية على جملة التكاليف خلال مدة معينة (سنة، شهر...).

## 02. تحليل التكاليف الفعلية من منظور المحاسبة التحليلية:

يمكن التمييز بين ثلاث عناصر أساسية مكونة للتكاليف والتكلفة النهائية وهي:

✓ **الأعباء المحملة:** وهي مجموع المصاريف والأعباء المرتبطة بالعناصر الأساسية لعملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة، وكذلك سميت بالأعباء المحملة لأن المحاسبة التحليلية تأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من الأعباء عند حساب مختلف التكاليف.<sup>1</sup>  
ومن بين عناصر الأعباء المحملة التي تأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ما يلي:

- **المواد واللوازم:** وهي التي تدخل مباشرة في كلفة المنتج المصنع، مثل الصوف في إنتاج المنسوجات والأغطية والزرابي، الجلد في إنتاج الأحذية... الخ.

- **المواد الاستهلاكية الوسيطة:** وهي التي تساهم في العملية الإنتاجية بطريقة غير مباشرة ولا تظهر في المنتج النهائي، مثل الكهرباء، الغاز، المياه... الخ.

- **مواد التعبئة والتغليف:** وتتمثل عموما في العمليات التي يكيّف بها المنتج، حتى يكون جاهز للتوزيع والبيع، مثل العلب، الزجاج، الصناديق، إذ يجب أن نفرق بين نوعين من الأغلفة، فنجد أغلفة تالفة تدخل في تكلفة الصنع ولا تسترجع أي تسمى أغلفة غير مسترجعة، وأغلفة مسترجعة لا تدخل ضمن كلفة المنتج بل تعاد إلى مورد المخزونات (المورد).<sup>2</sup>

✓ **مصاريف اليد العاملة:** تعد اليد العاملة المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي في المؤسسة، حيث تقوم بأعمال ومهام تترتب عليها مصاريف تسمى مصاريف العمال، حيث تحتل مكانة هامة في تحديد كلفة الإنتاج إذ تساهم بنسبة تتراوح بين 15% و 35% من التكلفة النهائية، حيث تتكون مصاريف اليد العاملة مما يلي:

- **رواتب وأجور:** وهو المقابل النقدي الذي يتقاضاه العامل نتيجة لأداء عمله.  
- **الساعات الإضافية:** وهي الأجور التي يتقاضاها العمال نتيجة لأعمال إضافية وقد تكون خارج فترة العمل أو لتلبية الطلبات المتزايدة من المنتجات والخدمات.

- **العطل المدفوعة الأجر:** والتي تعتبر حق من حقوق العامل وتتمثل في التمتع بشهر أو أكثر (حسب المناطق الجغرافية) كعطلة مدفوعة الأجر مرة كل سنة.

- **العلاوات:** وهي مصاريف تدفع في شكل تشجيعات لبلوغ أهداف معينة مثل علاوة المردودية الجماعية أو الفردية، الوصول إلى نسبة معينة من رقم الأعمال، وكذلك علاوات على مناصب المسؤولية.

- **التعويضات:** والتي تمثل نفقات مدفوعة من المؤسسة حسب المنطقة التي يقطن فيها العامل نفقات النقل، الإطعام، المسكن... الخ.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> روسنيول ابروست، جورج ايروي، ترجمة سميرة حازرولي، التكاليف وأسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص 53.

بالإضافة إلى المصاريف السابقة تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور تتمثل في اشتراكات في الضمان الاجتماعي، صناديق التعاون، صناديق التقاعد وأحداث العمل... الخ.

✓ الخدمات: يمكن تصنيف هذه الخدمات إلى ثلاث أنواع:

- الخدمات الإنتاجية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق المرتبطة بخدمات تستفيد منها العملية الإنتاجية، وما يرتبط من صيانة ومحافظة على الأصول التي تساهم في الإنتاج أو تعاون فيه، إهلاك الآلات ومباني المصنع والإيجارات وأقساط التأمينات وتكاليف القوى المحركة أو الإضاءة أو التكييف أو تشغيل الآلات تعتبر أمثلة لتكلفة الخدمات الإنتاجية أو التكاليف الإضافية للإنتاج.

- الخدمات التسويقية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق اللازمة للمعاونة في تسويق السلع والمنتجات بخلاف المواد والعمالة، إهلاك وسائل النقل وإيجارات المعارض وتكاليف إنارة هذه المعارض وتكييفها والتأمين عليها، والإعلان عن المنتجات والدعاية لها، كهذه العناصر وما يماثلها تدخل في إطار تكلفة الخدمات التسويقية أو التكاليف الإضافية لهذه الخدمات.

- الخدمات الإدارية والتمويلية: وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق الخاصة بخدمات تستفيد منها إدارة الوحدة الاقتصادية، إهلاك مباني الإدارة والإيجارات الخاصة بها وتكاليف الإيصال (هاتف، فاكس، بريد الكتروني) وإهلاك الآلات الحاسبة والأثاث وتجهيزات المكتبية، وفوائد القروض والتسهيلات وما شابه ذلك، وتدخل كل هذه العناصر وما يماثلها في إطار تكلفة الخدمات الإدارية والتمويلية أو التكاليف الإضافية لهذه الخدمات.<sup>1</sup>

✓ الأعباء غير المعتبرة: وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف والتكلفة النهائية ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق التحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها في:

- منها ما ليس محدد في الصنف 6 من حسابات النظام المحاسبي المالي الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها:

• إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول مثل ح/203.

• إما أن تكون خسائر أو مصاريف على اعتبارها خسائر، والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

- الأعباء التي توجد في الصنف "6" من المحاسبة المالية، وتتمثل في العناصر التالية:

• الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.

• الرسوم التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات مصاريف البحث والتطوير.

- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي أو الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس له ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونات قضية معينة، أو مصاريف إعداد اللافتات أو المنح غير العادية، التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة (من الحساب 67 الأعباء الغير عادية في المحاسبة المالية).

✓ العناصر الإضافية: هي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة، ولكن من الواجب حسابها ضمن التكلفة النهائية، وهي أعباء المحاسبة المالية (عند حساب الكلفة النهائية)، وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل فيما يلي:

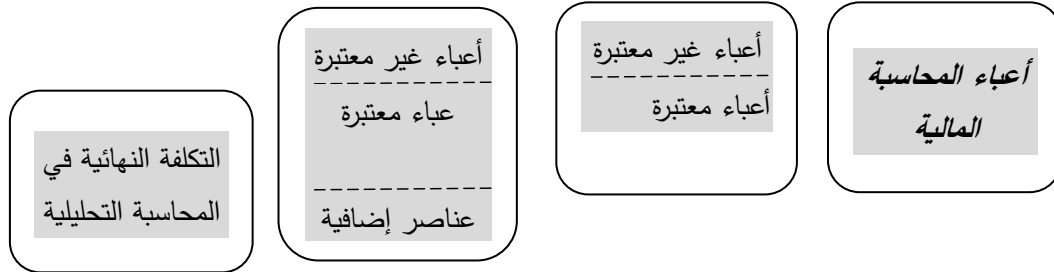
• مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال: إن المؤسسة عند استخدامها للأموال الخارجية (ديون) فهي تتحمل فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية عند حساب النتيجة، وبالعكس فإن رأس المال الخاص تقابله النتيجة المحصل عليها (إن وجدت موجبة) واستعماله لا يسبب مصاريف أو أعباء رغم إن الأموال التي تكون نادرة، فإن استعمالها في دورة معينة يعني التخلي عن استثمارها في مكان آخر مثل قرضها بفائدة ولكي تكون التكلفة النهائية ذو معنى ويسمح بقياس إمكانية المؤسسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل

<sup>1</sup> عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص

الأموال المستعملة بمختلف مصادرها، وهذه الطريقة يمكن أن تقارن وبصفة مقبولة التكلفة النهائية لنفس المنتج في المؤسسات المتخلفة الهياكل والتمويل، وهذه الفائدة على رأس المال الخاص ليست مصاريف مدفوعة ولا تقييم إلا بطريقة نظرية وتقريبية (تبعاً للنسب المقترحة).

● **الدفع لصاحب المشروع:** في المؤسسة الخاصة الفردية صغيرة الحجم، عملية التسيير والإدارة، يقوم بها صاحب المشروع ويتقاضى مقابلاً يتمثل في نتيجة المؤسسة وبهذا فإن أجره عمله لا تمثل عبئاً في المحاسبة العامة، أما في المؤسسات ذات طابع الشراكة فهناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية يقوم بها إطارات ويتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة المالية فالحصول على التكلفة النهائية ذو معنى ولكي يمكن مقارنة مع التكلفة النهائية لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو فردية أو في مؤسسة ذات صفة الشركة أو حتى في مؤسسة عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار في التكلفة النهائية للمؤسسة الأولى مبلغاً نظرياً يمثل أجره صاحب المشروع.<sup>1</sup> والشكل التالي يوضح العناصر المكونة لتكاليف المنتجات أو الخدمات وكذا التكلفة النهائية:

### الشكل رقم (01): العناصر المكونة للتكاليف والتكلفة النهائية



**المصدر:** ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 21.

من الشكل السابق يمكن استنتاج ما يلي:

أ- أعباء المحاسبة المالية = الأعباء المعتبرة + الأعباء غير معتبرة.

ب- أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

ج- أعباء المحاسبة المالية = أعباء المحاسبة التحليلية + الأعباء غير المعتبرة - عناصر إضافية.

03. مدخل نظري للتكاليف من منظور المحاسبة التحليلية

01.03/ مفهوم (المصاريف، الأعباء، الخسارة، التكلفة):

تطرق مختلف الدراسات في مجال المحاسبة التحليلية إلى مفهوم المصاريف من وجهات نظر مختلفة وفيما يلي نتطرق إلى إعطاء مفهوم للمصاريف.

- تعريف المصروف:

يعرف المصروف: على أنه "كلفة أعطيت منفعة وأصبحت مستنفذة".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998-1999، ص ص 14-15.

<sup>2</sup> جمعة إسماعيل إبراهيم، محرم زينبات محمد، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 60.

كما يعرف المصروف على أنه "نفقات مالية حقيقية تخرج من خزينة المؤسسة أو صندوق المؤسسة مقابل الحصول على سلع وخدمات".<sup>1</sup>

ويعرف المصروف على أنه "خروج النقود وكل مصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر الحصول على النقود ولا يمكن للمؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا على المدى الطويل أو مدة طويلة من حياة المؤسسة، لأن المصاريف أو الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي تحميل مصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات".<sup>2</sup>

ويعرف المصروف على أنه "هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة (من الخزينة الموجبة للمؤسسة)، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعني تحصيل النقود".<sup>3</sup>

ومما سبق ذكره يمكن أن نعرف المصروف يتميز بمجموعة من الخصائص من بينها أن يؤثر على خزينة المؤسسة باعتباره تدفق نقدي خارجي ويقابله الإيراد الذي يعني تحصيل النقود، ومن بين خصائص المصروف أنه يمتاز بالصفة المادية.

#### - تعريف الأعباء:

العبء يقابله الإيراد فهما يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين هذه الأعباء:

استهلاك البضائع أو المواد واللوازم، المخصصات (الخاصة بالإهلاك)... ففي الوقت إلى يتميز به المصروف بالصفة المادية وهو سهل الحساب وتحديد الزمن الذي يصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير مادية وهي قابلة للتقييم، وبهذا فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على فترات، أما حساب النتيجة فيتم على أسباب الدورة الاستغلالية وليس على أسس العمليات أو حياة المؤسسة تاريخ تحديد المصاريف يفيد في تحديد مستوى الخزينة ولا يتعلق نتيجة الدورة، أما تاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء يفيد في تحديدي النتيجة. ويعرف العبء بأنه "استهلاك المؤسسة للمواد والخدمات اللازمة لنشاط استغلالها أو أهدافها الإنتاجية".<sup>4</sup>

ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع والسلع والخدمات.<sup>5</sup>

#### - تعريف الخسارة:

تعرف الخسارة على أنها "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر".<sup>6</sup>

وتعرف الخسارة على أنها "تضحية اقتصادية يعبر عنها بوحدة نقدية ولكن لا تقابلها منفعة، فهي أيضا تكاليف مستنفذة لا تحقق إيراد وبالتالي فإن الإيراد سيكون أقل من التكاليف وبالتالي خسارة ومن أمثلتها حدوث الفاقد الصناعي أو حدوث خسارة في أموال المؤسسة".<sup>7</sup>

وتعرف الخسارة على أنها "التضحية بشئ دون مقابل ودون اختيار في الوقت الذي يكون قد سبق التضحية في سبيل الحصول على هذا الشئ بمحض الإرادة والاختيار، كما قد ترجع التضحية الإلزامية دون مقابل إلى عوامل بخلاف المخاطرة وعدم التأكد وقصر النظر،

<sup>1</sup> j.l.cretal, j.p.jolivet, Analyse et contrôle des couts, boulet, publi-union, paris, 1975, p 08.

<sup>2</sup> حمودي رايح، محاسبة التكاليف، دار الهدى، عين مليلية، الجزائر، 2004، ص 65.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص ص 13-14.

<sup>4</sup> A.amrani et N.afraoui, méthodes d'analyse des couts, tome, 1 ére éditions du management, alger, 1991, p24.

<sup>5</sup> Y.Pesqueux et B.Martory, La Nouvelle Comptabilité Des Couts, Edition Puf, France, 1995, P30.

<sup>6</sup> أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 27.

<sup>7</sup> إسماعيل يعي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 66.



مثال على ذلك أن تفرض الحكومة ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك، وفي هذه الحالة تعتبر الضريبة غير مباشرة تضحية إجبارية دون مقابل وتسمى تحويلًا دون مقابل<sup>1</sup>.

ومما سبق ذكره يمكن تعريف الخسارة على أنها تضحية بموارد المؤسسة دون مقابل وقد تكون التضحية إجبارية مثل الخسائر الناتجة عن فروقات الصرف والخسائر الناتجة عن تدني قيمة النقود المودعة في المصارف أما التضحية الاختيارية فقد ينتج عنها مقابل عن ذلك أي تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة مثل الخسائر التي تتكبدها المؤسسة في التحضير لإنجاز مشروع اقتصادي تنظر منه المؤسسة تدفقات مستقبلية.

#### - تعريف التكلفة:

تعرف التكلفة بأنها "التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها الشركة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين"<sup>2</sup>.

وتعرف التكلفة، على أنها "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها في المستقبل عند المبادلة"<sup>3</sup>.

وتعرف التكلفة: على أنها "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابًا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابًا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"<sup>4</sup>.

في حين يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) التكلفة على أنها "مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي"<sup>5</sup>.

ومما سبق يتضح أن التكلفة بصفة عامة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.

يعتبر الكثير من المحاسبين والاقتصاديين أن مصطلحات المصاريف، الأعباء، التكاليف تؤدي نفس المعنى إلا أن التعمق في المعاني الحقيقية تدل على أنه يجب أن نميز بين المصطلحات السابقة حتى يتبين لنا الفهم الواضح لكل مصطلح حيث المصروف يعبر عن الخروج الحقيقي للنقود بينما العبي لا يتميز بالصفة المادية أي العبي لا يمثل التدفق النقدي الخارجي، أما الخسارة هي تضحية اختيارية بموارد المؤسسة مع وجود منافع متوقعة أو تضحية إجبارية دون إنتظار منفعة مقابلة.

#### - مفهوم التكلفة الكلية:

تعرف التكلفة الكلية على أنها "مجموعة التكاليف التي يكلفها منتج أو خدمة مقدمة إبتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها للمرحلة النهائية، أي المنتج المباع أو الخدمة المقدمة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به"<sup>6</sup>.

وتعرف التكلفة الكلية على أنها "مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، ولكل منتج عدة تكاليف (كلفة الشراء، كلفة الإنتاج، كلفة البيع) لكن له تكلفة نهائية واحدة"<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> عبد العي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 06.

<sup>2</sup> أبو نصار محمد، مرجع سابق، ص 27.

<sup>3</sup> محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العملية والعلمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1989، ص 36.

<sup>4</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 26.

<sup>5</sup> C.alazard, S.Separi, Contrôle De Gestion, 5<sup>ème</sup> éd, Edition Dunod, Paris, 2001, P113.

<sup>6</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

<sup>7</sup> على رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 24.

ومما سبق يتضح أن التكلفة الكلية لمنتج ما أو خدمة مقدمة هو كل ما تم تحميله من تكاليف إلى غاية الوصول إلى المرحلة النهائية أو المستوى النهائي لعملية البيع (أي أصبح المنتج أو الخدمة المقدمة) تاما وجاهزا للبيع. ويتم تحديد التكلفة الكلية للمنتجات أو السلع أو الخدمات التي تم بيعها فعلا في كل مؤسسة (تجارية، أو إنتاجية) وفقا لما يلي: التكلفة الكلية في المؤسسة التجارية: تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع والبيع (مباشرة وغير مباشرة). التكلفة الكلية في المؤسسة الإنتاجية: كلفة المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع والبيع (مباشرة وغير مباشرة).<sup>1</sup>

#### مثال توضيحي:

تنتج مؤسسة صناعية نوعين من المنتجات (A، B) في ورشتين (الورشة 1، الورشة 2) باستخدام نوعين من المواد الأولية (M1، M2) بالإضافة إلى لوازم مختلفة وفي نهاية شهر مارس 2017 قدمت لنا مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة المعلومات التالية:

#### 01/ مخزون بداية المدة:

- المنتج (A): 2000 وحدة بتكلفة تقدر ب: 470 دج للوحدة.
- المنتج (B): 4000 وحدة بتكلفة تقدر ب: 545 دج للوحدة.
- المادة الأولية (M1): 4000 كلغ بتكلفة وحدوية : 40 دج.
- المادة الأولية (M2): 5000 كلغ بتكلفة وحدوية : 50 دج.

#### 02/ مشتريات شهر مارس 2017

- المادة الأولية (M1): 6000 كلغ بسعر فردي 40 دج.
- المادة الأولية (M2): 5000 كلغ بتكلفة وحدوية : 40 دج.
- اللوازم المختلفة: 252800 دج.
- 03/ مصاريف الشراء المباشرة: تمثل 10% من ثمن الشراء.

#### 04/ مصاريف الإنتاج المباشرة: تتمثل في ساعات اليد العاملة المباشرة، حيث لإنتاج وحدة واحدة من المنتج (A) تستغرق عملية

الإنتاج 02 ساعة، ولإنتاج وحدة واحدة من المنتج (B) تستغرق عملية الإنتاج 03 ساعة، كما بلغت تكلفة الساعة الواحدة: 100 دج.

#### 05/ الإنتاج والاستعمالات: تم إنتاج: 8000 وحدة من المنتج (A) باستخدام 4000 كلغ من المادة الأولية (M1) واستخدام 4000 كلغ

من المادة الأولية (M2)، وما قيمته: 156800 دج من اللوازم المختلفة، كما تم إنتاج 6000 وحدة من المنتج التام (B) باستخدام 5000 كلغ من المادة الأولية (M1) واستخدام 5000 كلغ من المادة الأولية (M2)، وما قيمته: 96000 دج من اللوازم المختلفة.

#### 05/ الأعباء غير مباشرة: لخصت في الجدول أدناه:

البيان	التموين	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	110000	140000	680000	109000
طبيعة وحدة العمل	kg مادة أولية مشتارة	وحدة منتجة	ساعة عمل مباشرة	وحدة مباعة

#### 06/ مبيعات الفترة: باعت المؤسسة 8000 وحدة من المنتج (A) بسعر فردي : 500 دج، وبيع 7000 وحدة من المنتج (B) بسعر فردي

600 دج.

المطلوب: تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية، مع تحديد نتيجة شهر مارس 2017.

<sup>1</sup> بويغوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.

**حل المثال:**

01/ تقديم جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	البيان
150000	680000	140000	110000	مجموع التوزيع الثانوي
15000	34000	14000	11000	عدد وحدات العمل
10	20	10	10	تكلفة وحدة العمل

02/ حساب تكلفة الشراء:

M2			M1			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
200000	40	5000	240000	40	6000	ثمن الشراء
20000	-	-	24000	-	-	أعباء الشراء المباشرة
50000	50	5000	60000	10	6000	أعباء الشراء غير المباشرة
270000	54	5000	324000	54	6000	تكلفة الشراء
250000	50	5000	160000	40	4000	تكلفة مخزون أول المدة
520000	<u>52</u>	10000	484000	<u>48.4</u>	10000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

03/ حساب تكلفة الإنتاج:

B			A			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
244000	48.8	5000	195200	48.4	4000	تكلفة المواد الأولية المستعملة M1
260000	52	5000	208000	52	4000	تكلفة المواد الأولية المستعملة M2
96000	/	/	156800	/	/	تكلفة اللوازم المختلفة
1800000	100	18000	1600000	100	16000	مصاريف اليد العاملة المباشرة
60000	10	6000	80000	10	8000	أعباء الورشة 1
360000	20	18000	320000	20	16000	أعباء الورشة 2
2820000	470	6000	2560000	320	8000	تكلفة الإنتاج للفترة
2180000	545	4000	940000	470	2000	تكلفة مخزون أول المدة
5000000	<u>500</u>	10000	3500000	<u>350</u>	10000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

04/ حساب التكلفة النهائية:

B			A			البيان
M	P.U	Q	M	P.U	Q	
3500000	500	7000	2800000	350	8000	تكلفة المنتجات المباعة
70000	10	7000	80000	10	8000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
3570000	510	5000	2880000	360	8000	التكلفة النهائية

04/ حساب نتيجة شهر مارس 2017:

المبالغ	البيان
2880000	نتيجة المنتج (A)
3570000	نتيجة المنتج (B)
6450000	نتيجة شهر مارس 2017

حالات تطبيقية مع الحل:

التمرين الأول:

تنتج مؤسسة الأثاث المدرسية العصرية نوعين من الطاوات "النوع الجيد والنوع العادي"، حيث يتم إنتاج النوعين من الطاوات في ثلاثة ورشات (ورشة التهيئة، ورشة التركيب، ورشة الإنهاء)، كما تستخدم المؤسسة في سياستها التسويقية "البيع بالتجزئة والبيع بالجملة"، وخلال شهر أكتوبر 2016 قدمت لكم مصلحة المحاسبة التحليلية المعلومات التالية:

■ الملحق رقم (01): مخزون بداية الفترة في 2016/10/01

الطاوات (النوع الجيد والنوع العادي)				المواد الأولية			
V	P <sub>U</sub>	Q	البيان	V	P <sub>U</sub>	Q	البيان
3800000	7600	500	الطاوات "النوع الجيد"	931000	232,75	4000	خشب الجوز
1750000	3500	500	الطاوات "النوع العادي"	1180500	393,5	3000	خشب الصنوبر
				2774000	173,37	16000	القطع الحديدية
					5		
				931000	232,75	4000	اللوالب الحديدية

■ الملحق رقم (02): بطاقة التكلفة الفعلية للمادتين الأوليتين "خشب الجوز وخشب الصنوبر"

المادة الأولية "خشب الصنوبر"			البيان	المادة الأولية "خشب الجوز"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
2106000	351	6000	ثمن الشراء متضمن الرسم	936000	234	4000	ثمن الشراء متضمن الرسم
70200	11,7	6000	مصاريف النقل متضمن الرسم	46800	11,7	4000	مصاريف النقل متضمن الرسم
105300	17,55	6000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	70200	17,55	4000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
???	???	???	مصاريف مركز التموين <sup>(1)</sup>	???	???	???	مصاريف مركز التموين <sup>(1)</sup>

(01): طبيعة وحدة العمل في مركز التموين على أساس (1000 دج من ثمن الشراء ومصاريف الشراء المباشرة).

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) قابل للاسترجاع بمعدل: 17%.

■ الملحق رقم (03): بطاقة التكلفة الفعلية للمادتين الأوليتين "القطع الحديدية واللوالب الحديدية"

المادة الأولية "اللوالب الحديدية"			البيان	المادة الأولية "القطع الحديدية"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
2950000	58,5	50000	ثمن الشراء متضمن الرسم	936000	117	20000	ثمن الشراء متضمن الرسم
702000	14,04	50000	مصاريف النقل متضمن الرسم	280800	14,04	20000	مصاريف النقل متضمن الرسم
1053000	21,06	50000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	421200	21,06	20000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
???	???	???	مصاريف مركز التموين <sup>(1)</sup>	???	???	???	مصاريف مركز التموين <sup>(1)</sup>

(01): طبيعة وحدة العمل في مركز التموين على أساس (1000 دج من ثمن الشراء ومصاريف الشراء المباشرة).

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) قابل للاسترجاع "TVA récupérable" بمعدل: 17%.

**المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة**

■ **الملحق رقم (04): بطاقة التكلفة الفعلية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي"**

الطاولات "النوع العادي"			البيان	الطاولات "النوع الجيد"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
؟؟؟	؟؟؟	5000	مادة خشب الجوز المستعمل	؟؟؟	؟؟؟	2000	مادة خشب الجوز المستعمل
؟؟؟	؟؟؟	2500	مادة خشب الصنوبر المستعمل	؟؟؟	؟؟؟	4000	مادة خشب الصنوبر المستعمل
؟؟؟	؟؟؟	6000	القطع الحديدية المستعملة	؟؟؟	؟؟؟	20000	القطع الحديدية المستعملة
؟؟؟	؟؟؟	25000	اللواكب الحديدية المستعملة	؟؟؟	؟؟؟	30000	اللواكب الحديدية المستعملة
1000000	100	10000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)	1200000	100	12000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)
600000	120	5000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)	960000	120	8000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)
400000	80	5000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)	320000	80	4000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة) (1)	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة) (1)
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب) (2)	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب) (2)
؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء) (3)	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء) (3)

(1): طبيعة وحدة العمل في مركز التشطيب على أساس (الحجم الساعي ليد العاملة المباشرة):

(2): طبيعة وحدة العمل في مركز التركيب على أساس (المتر المربع من الخشب المستعمل)، علماً أنه لإنتاج طاولة واحدة من النوع الجيد ينبغي استخدام 01

متر مربع من خشب الجوز و 02 متر مربع من خشب الصنوبر وإنتاج طاولة واحدة من النوع العادي ينبغي استخدام 10 لوالب حديدية:

(3): طبيعة وحدة العمل في مركز الإنهاء على أساس (الكميات المنتجة).

■ **الملحق رقم (05): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة المحاسبية شهر أكتوبر 2016**

البيان	المراكز المساعدة					المراكز الأساسية			
	الطاقة	الإدارة	الصيانة	التمويل	التهيئة	التركيب	الإنهاء	التوزيع بالتجزئة	التوزيع بالجملة
مجموع التوزيع الأولي	؟؟؟	118000	82000	53500	1042000	781000	175000	119000	259000
توزيع ثانوي	(%100)	%20	%20	%05	%10	%05	%20	4000	(1) ؟؟؟
- الطاقة								%10	؟؟؟
- الإدارة								%10	؟؟؟
- الصيانة								%10	؟؟؟
طبيعة وحدة العمل	/	/	/	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	وحدة مباعه	وحدة مباعه

(1) استفاد مركز التوزيع بالجملة من خدمات مركز الطاقة بضعف الخدمات المقدمة لمركز التمويل.

■ **الملحق رقم (06): مبيعات شهر أكتوبر 2016**

البيع بالتجزئة (1)				البيع بالجملة (2)			
البيان	Q	PU <sub>HT</sub>	V	البيان	Q	PU <sub>HT</sub>	V
الطاولات "النوع الجيد"	1000	؟؟؟	؟؟؟	الطاولات "النوع الجيد"	1200	؟؟؟	؟؟؟
الطاولات "النوع العادي"	500	؟؟؟	؟؟؟	الطاولات "النوع العادي"	1700	؟؟؟	؟؟؟

(1) تطبيق المؤسسة هامش ربح بـ 40 % من التكلفة النهائية للوحدة بالنسبة لمنظ البيع بالتجزئة.

(2) تطبيق المؤسسة هامش ربح بـ 25 % من التكلفة النهائية للوحدة بالنسبة لمنظ البيع بالجملة.

**المطلوب:** بصفتك رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في المؤسسة يطلب منك ما يلي:

01. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع توضيح العمليات الحسابية؛

02. تحديد كلفة المواد الأولية؛

03. تحديد كلفة الإنتاج للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

04. تحديد التكلفة النهائية حسب نمط البيع بالتجزئة للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

05. تحديد التكلفة النهائية حسب نمط البيع بالجملة للمنتجين التامين (الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي):

06. تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية لشهر أكتوبر 2016.

07. تحديد النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016، علماً أن الأعباء غير المعتبرة بلغت: 12500 دج والعناصر الإضافية بلغت: 40000 دج.

ملاحظة هامة: تطبق المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية للوحدة في تسعير الإخراجات.

حل التمرين الأول:

01. اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

المراكز الأساسية						المراكز المساعدة			البيان
التوزيع بالجملة	التوزيع بالتجزئة	الإنهاء	التركيب	التهيئة	التموين	الصيانة	الإدارة	الطاقة	
239000	119000	175000	781000	1042000	53500	82000	118000	40000	مجموع التوزيع الأولي
4000	4000	8000	2000	4000	2000	8000	8000	(40000)	توزيع ثانوي
15000	15000	30000	15000	30000	15000	30000	(150000)		- الطاقة
12000	12000	12000	12000	24000	24000	(120000)	24000		- الإدارة
									- الصيانة
270000	150000	225000	810000	1100000	94500	/	/	/	مج توزيع ثانوي
2700	1500	4500	13500	22000	9450	/	/	/	عدد وحدات القياس
100	100	50	60	50	10	/	/	/	تكلفة وحدة العمل
وحدة مبيعة	وحدة مبيعة	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	؟؟؟	/	/	/	طبيعة وحدة العمل

01.02. حساب تكلفة للمادتين الأوليتين "خشب الجوز وخشب الصنوبر" والتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP):

المادة الأولية "خشب الصنوبر"			البيان	المادة الأولية "خشب الجوز"			البيان
V	PU(HT)	Q		V	PU(HT)	Q	
1800000	300	6000	ثمن الشراء متضمن الرسم	800000	200	4000	ثمن الشراء متضمن الرسم
60000	10	6000	مصاريف النقل متضمن الرسم	40000	10	4000	مصاريف النقل متضمن الرسم
90000	15	6000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	60000	15	4000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
19500	10	1950	مصاريف مركز التموين	9000	10	900	مصاريف مركز التموين
1969500	328,25	6000	تكلفة الشراء للفترة	909000	235	4000	تكلفة الشراء للفترة
1180500	393,5	3000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	931000	232,75	4000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
3150000	350	9000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	1840000	230	8000	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

- ثمن الشراء ومصاريف الشراء خارج الرسم لأن (TVA) قابل للاسترجاع.

المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

02.02. حساب تكلفة المادتين الأوليتين "القطع الحديدية واللوايب الحديدية" والتكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP):

اللوايب الحديدية			البيان	القطع الحديدية			البيان
V	PU(HT)	Q		V	PU(HT)	Q	
2000000	50	50000	ثمن الشراء متضمن الرسم	2000000	100	20000	ثمن الشراء متضمن الرسم
600000	12	50000	مصاريف النقل متضمن الرسم	240000	12	20000	مصاريف النقل متضمن الرسم
900000	18	50000	مصاريف الشحن متضمن الرسم	360000	18	20000	مصاريف الشحن متضمن الرسم
40000	10	4000	مصاريف مركز التموين	26000	10	2600	مصاريف مركز التموين
2230000	44,6	50000	تكلفة الشراء للفترة	2626000	131,3	20000	تكلفة الشراء للفترة
770000	77	10000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	2774000	173,37	16000	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
				5			
<b>3000000</b>	<b>50</b>	<b>60000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	<b>5400000</b>	<b>150</b>	<b>36000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

- ثمن الشراء ومصاريف الشراء خارج الرسم لأن (TVA) قابل للاسترجاع.

03. حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي"

الطاولات "النوع العادي"			البيان	الطاولات "النوع الجيد"			البيان
V	P <sub>U</sub>	Q		V	P <sub>U</sub>	Q	
1150000	230	5000	مادة خشب الجوز المستعمل	460000	230	2000	مادة خشب الجوز المستعمل
875000	350	2500	مادة خشب الصنوبر المستعمل	1400000	350	4000	مادة خشب الصنوبر المستعمل
900000	150	6000	مادة القوائم الحديدية المستعملة	1800000	150	12000	القطع الحديدية المستعملة
1250000	50	25000	مادة اللوايب الحديدية المستعملة	1500000	50	30000	اللوايب الحديدية المستعملة
1000000	100	10000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)	1200000	100	12000	يد عاملة مباشرة (مركز التهيئة)
600000	120	5000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)	960000	120	8000	يد عاملة مباشرة (مركز التركيب)
400000	80	5000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)	320000	80	4000	يد عاملة مباشرة (مركز الإنهاء)
500000	50	10000	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة)	600000	50	12000	مصاريف غير مباشرة (مركز التهيئة)
450000	60	7500	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب)	360000	60	6000	مصاريف غير مباشرة (مركز التركيب)
125000	50	2500	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء)	100000	50	2000	مصاريف غير مباشرة (مركز الإنهاء)
<b>7250000</b>	<b>2900</b>	<b>2500</b>	تكلفة الإنتاج للفترة	<b>8700000</b>	<b>4350</b>	<b>2000</b>	تكلفة الإنتاج للفترة
<b>1750000</b>	<b>3500</b>	<b>500</b>	تكلفة مخزون أول المدة (SI)	<b>3800000</b>	<b>7600</b>	<b>500</b>	تكلفة مخزون أول المدة (SI)
<b>9000000</b>	<b>3000</b>	<b>3000</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة	<b>12500000</b>	<b>5000</b>	<b>2500</b>	التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة

04. حساب التكلفة النهائية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي" حسب نمط البيع بالتجزئة:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
1500000	3000	500	تكلفة الإنتاج المباع	5000000	5000	1000	تكلفة الإنتاج المباع
50000	100	500	مصاريف التوزيع غير مباشرة	100000	100	1000	مصاريف التوزيع غير مباشرة
<b>1550000</b>	<b>3100</b>	<b>500</b>	التكلفة النهائية	<b>5100000</b>	<b>5100</b>	<b>1000</b>	التكلفة النهائية

05. حساب التكلفة النهائية للمنتجين التامين "الطاولات النوع الجيد والطاولات النوع العادي" حسب نمط البيع بالجملة:

المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
5100000	3000	1700	تكلفة الإنتاج المباع	6000000	5000	1200	تكلفة الإنتاج المباع
170000	100	1700	مصاريف التوزيع غير مباشرة	120000	100	1200	مصاريف التوزيع غير مباشرة
5270000	3100	1700	التكلفة النهائية	6120000	5100	1200	التكلفة النهائية

06. حساب النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016:

01.06. حساب النتيجة المحققة حسب نمط البيع بالتجزئة لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
2170000	4340	500	المبيعات خارج الرسم	7140000	7140	1000	المبيعات خارج الرسم
(1550000)	3100	500	التكلفة النهائية	(5100000)	5100	1000	التكلفة النهائية
620000	/	1700	نتيجة الشهر	2040000	/	1000	نتيجة الشهر

02.06. حساب النتيجة المحققة حسب نمط البيع بالجملة لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
6587500	3875	1700	المبيعات خارج الرسم	7590000	6325	1200	المبيعات خارج الرسم
(5270000)	3100	1700	التكلفة النهائية	(6120000)	5100	1200	التكلفة النهائية
1317500	/	1700	نتيجة الشهر	1470000	/	1200	نتيجة الشهر

03.06. حساب النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016:

الطاولات النوع العادي				الطاولات النوع الجيد			
V	PU	Q	البيان	V	PU	Q	البيان
620000	/	500	النتيجة حسب نمط البيع بالتجزئة	2040000	/	1000	النتيجة حسب نمط البيع بالتجزئة
1317500	/	1700	النتيجة حسب نمط البيع بالجملة	1470000	/	1200	النتيجة حسب نمط البيع بالجملة
1937500	/	2200	نتيجة الشهر	3510000	/	2200	نتيجة الشهر

النتيجة الإجمالية لشهر أكتوبر 2016 = 1937500 + 3510000 = 5447500 دج

07. حساب النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016:

المبالغ	البيان
5447500	النتيجة التحليلية الإجمالية لشهر أكتوبر 2016
40000	+ العناصر الإضافية
(12500)	- الأعباء غير المعتبرة
5475000	النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر 2016

حالات تطبيقية مقترحة للحل:



**التمرين الثاني:**

تنتج مؤسسة "التزيين و الجمال" نوعين من العطور الرجالية "عطر التزيين" p "عطر الحلاقة" pc " باستعمال ماء وردى ومادة التلوين مع إضافة لوازم مختلفة ويتم عملية الإنتاج في ثلاث ورشات: التحضير – الإتمام – التعليب ، علما انه في ورشة التعليب يتم وضع قارورتين من نفس العطر في علبة واحدة قبل عملية البيع ولحساب نتيجة المؤسسة لشهر مارس 2015 لدينا المعلومات التالية:

**1- المخزون في 01/ مارس 2015**

- ماء وردى : 50 لتر بـ 1820 دج للإجمالي.
- مادة التلوين: 50 kg بـ 1050 دج للإجمالي
- عطر التزيين : " p " 40 بـ 3152 دج للإجمالي
- عطر الحلاقة " pc " 25 علبة بـ 2315 دج للإجمالي

**2- المشتريات :**

- ماء وردى: 200 لتر بـ 40 للتر الواحد
- مادة التلوين: 15 علبة بكل علبة 10 kg بسعر 25 دج للـ kg .
- اللوازم المختلفة 3875 دج

**3- الاستعمالات والإنتاج:** تم إنتاج 310 علبة من عطر التزيين " p " و 275 علبة من عطر الحلاقة " pc "

إنتاج القارورة الواحدة من نفس العطر يتطلب :

- ماء وردى 0.25 لتر و 0.2 لتر على التوالي للعطرين
- ماء التلوين : 0.2 kg و 0.1 kg على التوالي.

اللوازم المختلفة : 2.5 دج للعطرين معا.

**1- الأعباء المباشرة :**

على الإنتاج : 120 ساعة عمل مباشرة منها 60% لعطر التزيين " p " والباقي لعطر الحلاقة " pc " تكلفة الساعة الواحدة 85 دج.

**5- الأعباء غير المباشرة:**

البيان	الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	الإتمام	التعليب	التوزيع
مج التوزيع الأولي	3480	7770	12930	4150	1423	2937	4220
التوزيع الثانوي							
الإدارة	%100	%10	%10	%20	%24	%16	%20
الصيانة	%10	%100	%20	%10	%20	%20	%20
طبيعة وحدة العمل			100 دج من المشتريات	لتر مستعمل	قارورة منتجة	علبة منتجة	علبة مبيعة

6- المبيعات: 300 علبة من عطر التزيين " p " و 260 من عطر الحلاقة " pc "

**المطلوب:**

- 1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- 2- حساب تكلفة شراء؛
- 3- حساب تكلفة الإنتاج؛
- 4- حساب التكلفة النهائية؛
- 5- حدد سعر البيع إذا كان هامش الربح للقارورة الواحدة يقدر بـ 15 دج عطر التزيين " p " و 18 دج عطر الحلاقة " pc ".

**التمرين الثالث:**

تنتج مؤسسة "الجزائر الخضراء" مربى المشمش وتبيع إنتاجها في نوعين من العلب:  
 علب 1 كغ تحتوي على 0,9 كغ (وزن صافي (وعلب 0,5 كغ وزنها الصافي 0,425 كغ كما يلي:  
 في الورشة) 1 التحضير (يتم غسل الفاكهة وتصفيتها قبل المعالجة.

## المحور الأول: مقدمة لبعض المفاهيم (محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية) وربط المقياس بظروف العمل الحديثة

في الورشة 2 تتم معالجة المشمش المحضر والسكر مع إضافة اللوازم لينتج خليط المرّي ثم يحول للورشة 3 في الورشة 3 تتم تعبئة المرّي المنتج في النوعين من العلب المعدنية.

وفيما يلي المعطيات المتعلقة بشهر ديسمبر:

### 1- المخزون في بداية ديسمبر:

مادة المشمش: لا شيء.

مادة السكر 400 كغ بمبلغ 27700 دج للإجمالي.

اللوازم الأخرى 15000 دج.

إنتاج جاري قيد المعالجة 12300 دج

العلب الفارغة من سعة 0,425 كغ 6000 : علبة بسعر 10 دج/للعلبة.

العلب الفارغة من سعة 0,9 كغ 4000 : علبة بسعر 20 دج/للعلبة.

صناديق ورقية فارغة 650 : صندوق ورقي بسعر 9 دج للوحدة (للنوعين من العلب).

الصناديق المعبأة بعلب من سعة 0,9 كغ 10 صناديق بمبلغ 10872 دج للإجمالي.

الصناديق المعبأة بعلب من سعة 0,425 كغ 8 صناديق بمبلغ 10128 دج للإجمالي.

### 2- مشتريات الشهر:

فاكهة المشمش 4580 : كغ ب 22,5 دج/كغ.

مادة السكر 2000 : كغ بمبلغ 137300 دج للإجمالي.

### 3- الاستعمال في الإنتاج:

\* استعملت كل الفاكهة المشتراة في ورشة التحضير وتطلبت 100 ساعة يد عاملة مباشرة بسعر 150 دج/سا.

\* حولت الفاكهة المحضرة الى ورشة المعالجة مع إضافة 1890 كغ من السكر و 4490 دج من اللوازم المختلفة وتطلبت العملية 270 ساعة يد عاملة مباشرة

بسر 150 دج/سا وتحصلت على 5700 كغ من المرّي وبقي مقدار 7240 دج قيد المعالجة.

\* عبأت 3456 كغ من إنتاجها في العلب التي سعتها 0,9 كغ ، و 2244 كغ بعلب 0,425 كغ ، تطلبت عملية التعبئة 818 ساعة بسعر 150 دج/سا منها 418

ساعة لعلب 0,5 كغ والباقي لعلب 1 كغ ، وتوضع العلب المعبأة بنوعيتها داخل صناديق ورقية سعة الواحد 12 علبة من نوع 1 كغ أو 24 علبة من علب 0,5 كغ.

### 4- الأعباء غير المباشرة:

ملخصة في الجدول أدناه حيث أن العناصر الإضافية 9520 دج والأعباء غير المعتبرة 16084 دج.

العناصر	التموين	التحضير	المعالجة	التعبئة	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	9870	11460	11870	33120	20340
طبيعية وحدة القياس	كمية مشتراة	/	/	علب معبأة	صناديق مباعة

ملاحظة: في قسم التعبئة تتحمل العلبة من سعة 0,9 كغ 1,5 مرة مما تتحملها العلبة من سعة 0,425 كغ.

مبيعات الشهر:

تم بيع 225 صندوق سعة الواحد 24 علبة بسعر 65 دج/للعلبة.

وباعت 340 صندوق سعة الواحد 12 علبة بسعر 110 دج/للعلبة.

### المطلوب:

01. إتمام جدول التوزيع:

02. حساب تكلفة الشراء وتكلفة الوحدة المرجحة مع المخزون الأولي؛

03. حساب تكلفة إنتاج المرّي قبل التعبئة؛

04. حساب تكلفة إنتاج المرّي بعد التعبئة وتكلفة إنتاج العلبة المرجحة مع المخزن الأولي؛

05. حساب التكلفة النهائية العلب المباعة والنتيجة التحليلية ثم الصافية.

### التمرين الرابع:

تشتري مؤسسة " الشجرة المباركة " مادة الزيتون من الفلاحين وتستخدمها في إنتاج زيت الزيتون كما يلي:

\* في ورشة التحضير يتم غسل الزيتون وتصفيته من الأوراق وغيرها ثم يحول الى ورشة العصر.

\* في ورشة المعالجة يتم عصر الزيتون المحضر للحصول على الزيت الذي يصفى بدوره من الشوائب.

\* في ورشة التعبئة يعبأ الزيت المنتج في نوعين من القوارير 0.5 لتر و 1 لتر، وكل القوارير المملوءة تخزن بعد وضعها في صناديق كرتونية تتسع الواحدة ل 10 قوارير من سعة 1 ل أو 20 قارورة من سعة 0,5 ل.

وفيما يلي المعطيات المتعلقة بشهر ديسمبر 2015 :

**المخزون في بداية ديسمبر:**

- مادة الزيتون 200 كغ ب 6916 دج للإجمالي.
- القوارير الفارغة 800 : ق سعتها 0,5 ل ب 14 دج/و.
- القوارير الفارغة 500 : ق سعتها 1 ل ب 19,5 دج/و.
- صناديق كرتون فارغة 100 علبة بسعر 7,5 دج للوحدة.
- زيتون قيد الإنتاج) قيد المعالجة 3365 دج.
- زيت قبل التعبئة 75 ل تكلفتها 14940 دج للإجمالي.
- 3 صناديق معبأة بقوارير 0,5 ل بتكلفة إجمالية 12600 دج .
- 5 صناديق معبأة بقوارير 1 ل بتكلفة إجمالية 22002,5 دج.

2- مشتريات الشهر:

مادة الزيتون 1680 : كغ ب 30 دج/كغ.

3- استهلاك المادة الأولية في الإنتاج:

استهلكت المؤسسة كل ما لديها من مادة الزيتون في الإنتاج وتحصلت على 675 ل من الزيت ، وبقي في ورشة المعالجة مقدار 1825 دج من الزيت قيد الإنتاج. وقد عبأت الإنتاج الحالي والمخزون الأولي من الزيت في القوارير بمقدار 52% لقوارير 1 ل وال 48 % الباقية لقوارير 0.5 ل.

4- اليد العاملة المباشرة:

للحصول على الزيت قبل التعبئة تطلبت العملية 340 سا بسعر 125 دج/سا.

للحصول على القوارير المعبأة بلغت ساعات العمل 925 ساعة بسعر 150 دج/سا منها 405 ساعة.

للقوارير من سعة 0,5 ل والباقي لقوارير 1 ل.

5- الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه أخذنا بعين الاعتبار 6140 دج عناصر إضافية و 8350 دج أعباء غير معتبرة.

العناصر	التموين	التحضير	المعالجة	التعبئة	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	8484	13950	12020	18270	10000
طبيعة وحدة القياس	كغ زيتون مشتمى	/	/	قوارير معبأة من النوعين	علب كرتون مباعة

ملاحظة: في قسم التعبئة تتحمل القارورة التي سعتها 1 ل 1,5 مرة مما تتحملها القارورة من سعة 0,5 ل.

**مبيعات الشهر:**

تم بيع 37 صندوق كرتوني بها قوارير من سعة 0,5 ل بسعر 5200 دج/للصندوق.

وباعت 43 صندوق كرتوني بها قوارير من سعة 1 ل بسعر 4900 دج/للواحد.

**المطلوب:**

01. حساب عدد القوارير المعبأة من النوعين؛
02. إتمام جدول التوزيع؛
03. حساب تكلفة الشراء وتكلفة الوحدة المرجحة مع المخزون الأولي؛
04. حساب تكلفة إنتاج الزيت قبل التعبئة؛
05. حساب تكلفة إنتاج القوارير المعبأة وتكلفة إنتاج القارورة الواحدة المرجحة مع مخ 1؛
06. حساب التكلفة النهائية للكمية المباعة بنوعيتها؛
07. حساب النتيجة التحليلية للإنتاج المباع والنتيجة الصافية.

## ثانيا/ الإطار النظري لمحاسبة التسيير:

تحتل محاسبة التسيير موقعا مميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة ونظم المعلومات الإدارية بصفة خاصة، وتنبع هذه الأهمية المتميزة ليس من حيث قدرتها على توفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات فحسب وإنما أيضا من حيث عرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة القيود والمتغيرات.

كما تعتبر محاسبة التسيير الوسيلة التي تمد إدارة المؤسسة بالمعلومات والبيانات وتسهل لها الطريق في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، كما تساعدها على أداء وظائفها بما تتضمنه من أساليب فنية متعددة، كما تحتل هذه الأساليب مكان الصدارة في مجال الدراسات الحديثة التي صاحبت النمو السريع للمؤسسات والإنتاج الكبير لمزيج المنتجات والخدمات، هذه المشاكل جعلت الملاك (المساهمين والمستثمرين) لا يستعطون الرقابة الشخصية للمؤسسات وتحديد الريخ والخسارة لكل نشاط يكاد أن يكون مستحيلا وأصبح الأهمية بمكان الاعتماد على المعلومات والبيانات التي توفرها محاسبة التسيير، حيث أصبحت محاسبة التسيير لا تهمل الماضي والحاضر كما تهتم بالمستقبل لرسم أهداف المؤسسة التي تسعى إليها، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف ثم السعي إلى الرقابة على تنفيذ الخطط والوقوف على مواطن الضعف والقوة التي تواجه المؤسسة، وسوف نوضح نشأة محاسبة التسيير وتطورها التاريخي عبر مراحل زمنية كما يتم التطرق إلى بعض التعاريف المتعلقة بمحاسبة التسيير والتطرق إلى أهمية وأهداف محاسبة التسيير.

### 01. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

#### 01.01. نشأة محاسبة التسيير:

لقد ترتب على اتساع حجم المؤسسات خلال الربع الأول من القرن العشرين تعقد وتشابك الأنظمة المختلفة، وازدادت حدة المنافسة بين المؤسسات، ليس فقط على المستوى المحلي (الداخلي)، بل أيضا على المستوى الدولي ولاسيما بعد ظهور النظام الاقتصادي العالمي الجديد أو ما يسمى بالعمولة الاقتصادية ومن أحد روافده اتفاقية (GAAT).

ولقد أدى هذا التطور إلى تعقد المشاكل الإدارية تعقيدا يصعب معه استخدام منهج الحدس والتخمين والبصيرة في دراستها وحلها، وتطلب الأمر استخدام المنهج العلمي في هذا المجال وخصوصا بعد ظهور الإدارة العلمية.

واحتاجت الإدارة في هذه المرحلة إلى نوع معين من المعلومات المحاسبية يتصف بالشمولية والحركية والموضوعية والمستقبلية، ومعلومات عن البدائل المختلفة لتساعد في حل المشاكل الإدارية، ولقد تعذر الحصول على هذا النوع من المعلومات من نظم المحاسبة المالية ونظم محاسبة التكاليف التقليدية وذلك بسبب بعض القصور وبذلك ظهرت الحاجة إلى فكر محاسبي جديد يتلاءم مع متطلبات الإدارة العلمية الحديثة.

ويرجع القصور في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية إلى الأسباب التالية:

- التاريخية: معظم البيانات والمعلومات المستمدة من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية ليس لها علاقة بالمستقبل، وحتى المتعلق منها بالمستقبل كان أعد على أساس بيانات الماضي وحده، فعلى سبيل المثال استخدمت بيانات التكلفة التاريخية كأساس لحساب مخصصات الإهلاكات وقياس الديون وتحديد التكاليف المعيارية لعملية ما مقدما والمعروف أن البيانات التاريخية دون تعديل لا تصلح للقرارات الإدارية المتعلقة بالمستقبل، كما أنه يحتمل أن تتضمن هذه البيانات نواحي إسراف وضياع وما في حكم ذلك؛<sup>1</sup>

- تتعلق معظم البيانات المستمدة من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية بحالة معينة في ظل ظروف معينة محددة دون أن نلقي الضوء على الاحتمالات البديلة للقرار في ظل ظروف بديلة حتى تساعد المدير في اختيار الأفضل؛

<sup>1</sup> حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، الطبعة الثانية، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2001، ص 16.

- تعبر البيانات المالية والتكاليفية المقدمة للإدارة عن ما يحدث فعلا وليس عما كان يجب أن يحدث ليساعد في مجال الرقابة وتقييم الأداء؛

- تتسم بعض البيانات والمعلومات للمحاسبة المالية بأنها إجمالية وجامدة وليست تحليلية أي معلومات تعبر عن موقف معين في نقطة زمنية منفصلة عن قبلها وغير مرتبطة بما بعدها وليست معلومات مستمرة، بل كانت بيانات ساكنة وليست بيانات حركية وذلك لتساعد الإدارة في تطبيق الطريقة العلمية لحل المشاكل.

- تأتي البيانات المالية إلى المسؤولين عن إدارة المؤسسة ومن يهتم الأمر متأخرة بسبب مشاكل الحصول عليها ولطول الوقت اللازم لتشغيلها ومكان لا بد من دراسة إعداد هذه البيانات بسرعة ودقة لتحقيق الهدف الذي من أجله طلبت؛

- بالإضافة إلى ما سبق لم تقوم أية بيانات عن تكلفة أو قيمة العناصر الغير ملموسة (مثل القيم الأخلاقية والسلوكيات والقيم المعنوية الأخرى) وإنما كان الاهتمام منصبا على العناصر المادية الملموسة منها كما أهمل دراسة أثر تلك البيانات على النواحي الأخلاقية والسلوكية للعامل البشري الذي بدأ الاهتمام به حديثا لدوره الفعال في مجال إعداد معايير الأداء والخطط وفي مراحل عملية الرقابة؛

ولقد ظهرت الحاجة إلى محاسبة التسيير نظرا للأسباب السابقة الذكر والحاجة إلى تطور الأسس المحاسبية وأساليب تشغيل البيانات حتى يتسنى مطالب الإدارة من المعلومات، وهذا ما يطلق عليه في الفكر المحاسبي (المحاسبة الإدارية)، وتأسيسا على ذلك فقد تطور اجتهاد قادة الفكر المحاسبي في هذا الخصوص في اقتراح مجموعة من الأسس المحاسبية واستخدام مجموعة جديدة من الأساليب لإعداد المعلومات اللازمة للإدارة<sup>1</sup>.

ومن أهم الأسباب المحاسبية التي ظهرت في هذه الآونة لتحقيق ما سبق ما يلي:

- أسلوب التسيير الموازني: التي تتمثل في وضع خطة مالية وكمية شاملة لأنشطة المؤسسة؛
- أسلوب تحليل التعادل: والذي يستخدم في التخطيط لرقم الأعمال والإنتاج والعلاقة بين التكاليف والأرباح و المبيعات؛
- تحليل الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تحليل مخرجات نظام المحاسبة المالية باستخدام أدوات الإدارة المالية؛
- مفهوم النظم المحاسبية والمالية الموحدة للشركات القابضة من أجل مساعدة الإدارة العليا في الشركات الكبيرة والقابضة في تخطيط ومراقبة أنشطة الشركات التابعة ولاسيما تعدد تطبيق الحاسبات؛
- مفهوم توحيد أنظمة التكاليف للقطاعات والشركات التابعة، ومن أجل المساعدة في مجال التخطيط والمراقبة على مستوى القطاعات المختلفة والشركات القابضة؛

- منهج نظرية التكاليف النسبية والذي يقوم على فكرة استخدام مفاهيم تكاليفية متعددة لأغراض إدارية مختلفة. ويبدو جليا من التحليل السابق أنه قد حدث تغير في مهام المحاسب، فبعد أن كان الاهتمام الأكبر منصبا على خدمة الأطراف الخارجية المهتمة بشؤون المؤسسة، أصبح يركز على الإدارة عن طريق إعداد وعرض وتفسير المعلومات التي تلزمها في القيام بوظائف (التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات الإدارية البديلة المختلفة) وقد أطلق على هذا الاتجاه مصطلح محاسبة التسيير، وتشمل وظيفة محاسب التسيير في إعادة تشغيل البيانات لخدمة الوظائف والأغراض الإدارية، وهكذا ظهر مفهوم محاسبة التسيير، وأصبح لهذا العلم أسس ومبادئ وأساليب<sup>2</sup>.

ونرى أن نشأة محاسبة التسيير شأنها شأن باقي العلوم الأخرى، نشأت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات المتعلقة بها حيث أصبح العديد من الجهات تهتم بالحالة المستقبلية للمؤسسة ومعرفة وضعها المالي والتشغيلي نتيجة لما تقدمه المؤسسة بفائدة على مستوى الاقتصاد الجزئي والاقتصاد الكلي ورغم اهتمام محاسبة التسيير عند نشأتها بالمعلومات

<sup>1</sup> حسين شحاتة، مرجع سابق، ص ص 17-19.

<sup>2</sup> حسين شحاتة، مرجع سابق، ص ص 19-20.

التاريخية واستخدامها للتنبؤ بالمستقبل، حيث تحول التركيز في المحاسبة من الاهتمام بالأنشطة والمعاملات التاريخية إلى تخطيط ومراقبة نشاط المؤسسة والمساهمة بصورة مباشرة في صنع القرارات الإدارية وبالتالي أصبحت محاسبة التسيير جزء من الإدارة، حيث أصبحت محاسبة التسيير تتولى عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة الإدارة في وضع السياسات وتنفيذ العمليات الخاصة بالنشاط وبالتالي أصبح محاسب التسيير يقوم بمجهود أكبر ليتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية الخاصة بالتشغيل وذلك للمساعدة في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في ترشيد سياستها وزيادة مقدرتها على تصريف أمورها بصورة سليمة.

وتعتبر محاسبة التسيير نظام محاسبي حديث نسبياً يعتمد على تقارير الأداء الداخلية و المتمثلة في تقارير التكاليف التي تعد أساسية في اتخاذ القرارات الإدارية، كما تعتبر محاسبة التسيير ذات أهمية بالغة من حيث درجة الطلب عليها في تسجيل وعرض بيانات لاتخاذ القرارات وكذلك تزايد الطلب على الأساليب الرياضية والإحصائية بجانب الأسلوب المحاسبي لتجميع وتحليل وعرض المعلومات الملائمة بالقدر المناسب والتوقيت المناسب، والأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية عند توفير المعلومات وعرضها بما يحقق الكفاءة في اتخاذ القرارات الإدارية.

### 02.01. تطور محاسبة التسيير:

إن محاسبة التسيير حالها حال بقية العلوم الأخرى تطورت بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف الذين كانوا بحاجة إليها، سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين، وقد تطور المحاسبة من حيث معلوماتها وكانت تتمثل في تحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق المؤسسات والمتعاملين معها وأنصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع مالياً. وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة الربحية للمؤسسات و ضمان حقوقها والجهات المتعاملين معها وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات المؤسسة والمتعلقة بتقييم المخزون، التدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها المؤسسة وهذا يعود إلى حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى أموال إضافية بالإضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة الاستثمارية والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع.

### 03.01. مراحل التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

#### أ. مرحلة ظهور محاسبة التسيير في الخمسينات:

يرجع ظهور محاسبة التسيير إلى عام 1950م عندما قام مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم (فريق محاسبة التسيير) الذي قام بزيارة ميدانية لعدد من المؤسسات الإنتاجية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان (محاسبة التسيير) والذي عرفها على أنها توفير المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة وترشيد الإدارة في رسم السياسات وتصريف العمليات الاقتصادية اليومية للمؤسسة.<sup>1</sup>

#### ب. مرحلة الستينات:

حيث اكتشف المحاسبون بأن بياناتهم التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الصنع للمنتجات وتكلفة الخدمة يتم استخدامها من قبل المديرين على أنها التكلفة الحقيقية، وأنهم يستخدمونها في قرارات الإنتاج المختلفة مثل التسعير، وتحديد خلطة الإنتاج واستغلال المصادر النادرة، لذلك بدأت المحاسبة في تطوير التكاليف اللازمة لمساعدة الإدارة في التوصل إلى قرارات رشيدة في هذه الظروف، فتم إنشاء نماذج للعديد من القرارات الإدارية تقوم على تحديد التكاليف والإرادات المناسبة لتلك القرارات وأدى ذلك إلى توسيع منطقة اهتمام محاسبة التكاليف مع تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية المختلفة، وأصبح يطلق على هذا الفرع من فروع المحاسبة اسم (محاسبة التسيير) بدلا من اسم المحاسبة التحليلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 13.

<sup>2</sup> يوحنا آل آدم، صالح الزرق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 12.

كما اهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية، وكلفة رأس المال، تاركة بذلك فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة، فسعة حجم الأنشطة الاقتصادية وتطورها من حيث الإنتاج والتقنيات المستخدمة ولديها حاجة ملحة للتخطيط والرقابة لتتطلبان بيانات ومعلومات أكثر من تلك التي تستطيع محاسبة التسيير من خلالها قوائمها المالية بتقديمها وكذلك المعلومات الإدارية من واقع الأنظمة المحاسبية والسياسات الإدارية للمشاريع، وأن هذه البيانات توضع لأجل تحويلها إلى معلومات وتستخدم في التنبؤ وإعداد التقديرات وتحديد الأهداف ومعالجة حالات عدم التأكد وتكاليف الفرص البديلة وربحيتها، فلذلك برز الاهتمام بكلفة رأس المال المستثمر وضرورة تنوع رأس المال بما رافق ذلك ظهور نظرية الحقيبة المالية.<sup>1</sup>

#### ج. مرحلة السبعينات:

خلال السبعينات من القرن الماضي واجهت المؤسسات الاقتصادية تحديات كبيرة مثل المنافسة العالمية الشديدة وتوسع الأسواق الاقتصادية وكذلك التطور التكنولوجي لاسيما في مجال الإنتاج والمعلومات والاتصالات، فمع ظهور الأسواق العالمية كان هدفها المحافظة على الزبون ليبقى راضي على منتجات وخدمات المؤسسة، مما أدى إلى العديد من المؤسسات إلى انتهاز سياسات إنتاجية جديدة حيث تم الانتقال من الإنتاج الموجه في ظل النظام الاقتصادي الموجه إلى الإنتاج للسوق الحرة، مع البحث عن الأسواق التي تحقق ربحية عالية وإنتاج بأحجام صغيرة وعلى حساب أذواق وطلبات الزبائن، كما أدى بدورها إلى ظهور ابتكارات تكنولوجيا متطورة واستخدام الحاسوب في العملية الإنتاجية وظهور بعض الأساليب المحاسبية والتسييرية المتطورة والهدف منها هو استغلال الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية من أجل تفادي الهدر في مواردها الاقتصادية المتاحة.

كما فرضت هذه التحديات نفسها على المؤسسات الاقتصادية وعلى نظام محاسبة التسيير التقليدي المطبق فيها والتي أصبحت تشكل عبئا عليها يستلزم الأمر معه تعزيزها بالمزيد من الأدوات والأساليب الحديثة لذا فقد شهدت هذه المرحلة استخدام العديد من الأدوات والأساليب الحديثة في محاسبة التسيير.<sup>2</sup>

#### د. مرحلة الثمانينات:

شهدت فترة الثمانينات اهتمام كبير بدراسة تكلفة رأس المال وتنوع الحقيبة المالية فضلا عن الاهتمام بأحد عناصر التضخم المالي بنظر الاعتبار في عملية القوائم المالية والتحليل المالي، فنتج عن التضخم ارتفاع أسعار الفائدة وانخفاض القيمة السوقية للأوراق المالية التي تتضمنها حقيبة الأوراق المالية لكل مؤسسة أعمال وقد أدى ذلك إلى انخفاض قدرة المؤسسة في الدخول إلى استثمارات جديدة، وتوجيه جزء من استثماراتها نحو تمويل الموجودات الثابتة المستهلكة لعدم ملائمة الإستهلاكات المتجمعة لشراء موجودات ثابتة تحل محل القديمة منها، كذلك أدى التذبذب في معدلات التضخم إلى زيادة المخاطر وحالة عدم التأكد التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية بشكل أوسع مما كان عليه نتيجة للتطور الاقتصادي والتكنولوجي.<sup>3</sup>

#### هـ. مرحلة أوساط التسعينات حتى بداية القرن الحادي والعشرين:

" تمثل هذه المرحلة أحدث ما حصل لمحاسبة التسيير من تطورات مازالت في بداياتها وهي ما يتوقع أن تساهم في تطوير محاسبة التسيير خلال القرن الواحد والعشرين، حيث حدث ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التقنيات سواء فيما يتعلق باعتماد أساليب تصنيع حديثة أو في استخداماتها لأغراض التجارة الإلكترونية، أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على مختلف البيانات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحاسوب وإمكانية التعامل مع شبكة الانترنت".

#### و. مرحلة القرن الحادي والعشرين:

نظرا للتطور الهائل في مجال صناعة واستخدام تقنيات المعلومات فإنه يمكن القول أن القرن الواحد والعشرين اتجه إلى الكترونية الأعمال (البرامج والحاسوب، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات... الخ) والمعلومات اللازمة لها وما يطلق على هذه الفترة بعصر الاقتصاد

<sup>1</sup> عيسى حسين أحمد محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010، ص 23.

<sup>2</sup> مثنى فالح بدر الزبيدي، التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة حالة عينة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 97، المجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 315.

<sup>3</sup> يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 13.

الرقمي، ولعل ما يستند إليه القول هو التوجه الكبير والمستمر نحو استخدام التقنية في العديد من المجالات في المؤسسات الاقتصادية المختلفة الأمر الذي يتطلب ثورة إدارية أخرى تتزايد احتياجاتها إلى بيانات ومعلومات أكثر دقة وسرعة يمكن من خلالها اتخاذ القرارات السليمة في ظل التغيرات السريعة والمستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة بصورة عامة.<sup>1</sup>

ونرى أن محاسبة التسيير تطورت عبر الزمن حيث كانت محاسبة التسيير وظيفتها تقريباً تتمثل في وظيفة المحاسبة التحليلية حيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف التاريخية للمنتجات والخدمات المقدمة مما يصعب على مسيرو المؤسسة الاقتصادية استخدام بيانات التكلفة الفعلية في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المختلفة، وتطورت محاسبة التسيير في فترة السبعينات والثمانينات نتيجة ظهور أسواق عالمية مما أدى بمختلف المؤسسات الاقتصادية انتهاج بعض الأساليب الحديثة في محاسبة التسيير من أجل تحسين جودة المنتج واكتساح أكبر قدر ممكن من الأسواق وزيادة ربحية المؤسسة، وكسب رضا زبائنها من خلال إنجاز منتجات وتقديم خدمات تتطابق مع الموصفات التي يسعى لها الزبون أما في سنوات التسعينات ونهاية القرن الواحد والعشرين ونتيجة لظهور التجارة الإلكترونية اهتمت محاسبة التسيير بأساليب متطورة تتلاءم مع البيئة الاقتصادية المعاصرة حيث يتم التعامل بتقنيات الكمبيوتر واستخدام شبكة الانترنت في التجارة الإلكترونية ومع القرن الواحد والعشرين أصبحت هناك ثورة إدارية واسعة في استخدام مختلف التقنيات الإلكترونية أو ما يسمى بعصر الإلكترونيات وهذا ما أدى إلى انسجام أدوات محاسبة التسيير مع التطور التكنولوجي والاقتصادي لقطاع الأعمال.

## 02. مفهوم وأهداف محاسبة التسيير:

### 01.02. مفهوم محاسبة التسيير:

لم يتفق الباحثين والمؤلفون في مجالي المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف على إعطاء تعريف واضح ومحدد للمحاسبة الإدارية حيث الكثير من الباحثين يعتبرون المحاسبة الإدارية ما هي إلا تعديل لبيانات المحاسبة المالية وعرضها في شكل بيانات تناسب إدارة المؤسسة أما البعض الآخر من الباحثين في مجال محاسبة التسيير يعتبرونها مجموعة الإجراءات والطرق التي تخدم إدارة المؤسسة، إلا أننا قمتا بعرض مختلف التعريفات لمحاسبة التسيير وتحديد تعريف شامل على النحو التالي:

**التعريف الأول:** محاسبة التسيير هي "إحدى فروع المحاسبة، وتهتم بالأحداث الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة بما يتلاءم قياس البيانات المرتبطة بهذه الأحداث وتوصيل نتائج هذا القياس للمستويات الإدارية للمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية تخطيط ورقابة أنشطة المؤسسة حتى تتحقق أهدافه بأقصى كفاءة وأقل تكلفة وبأفضل وضع ممكن".<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** محاسبة التسيير هي "تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات بصنع القرار من أجل تقديمها إلى الإدارة العليا بغية إقرارها".<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** محاسبة التسيير هي "نظام لإعداد ومعالجة المعلومات مصمم لمساعدة المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات ومراقبة العمليات".<sup>4</sup>

**التعريف الرابع:** محاسبة التسيير هي "فن إعداد واستخدام البيانات والمعلومات المحاسبية والإحصائية بالشكل الذي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الجاري والنشاط المستقبلي وما يتضمن تحقيق أقصى كفاءة ممكنة مع الاطمئنان على سلامة التنفيذ وتحديد المسؤوليات ومواجهة المشكلات".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قاسم محسن الحبيبي، تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الواحد والعشرين، مجلة البحوث المستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، العدد 13، كلية حذباء الجامعة، العراق، 2006، ص ص 71-72.

<sup>2</sup> محمد محمد الجزار، المحاسبة الإدارية الإطار الفكري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001، ص 11.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 24.

<sup>4</sup> محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 2009، ص 23.

<sup>5</sup> حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1996، ص 11.



**التعريف الخامس:** محاسبة التسيير هي التي "تقدم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في استخدام البيانات في مجال السياسات وفي مجال مزاوله النشاط اليومي العادي للمؤسسة"<sup>1</sup>.  
ومن التعاريف السابقة الذكر نرى أن محاسبة التسيير هي علم يهتم بالأحداث الاقتصادية والإدارية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة وهذه الأحداث قد تكون مالية وغير مالية توضح في تقارير دورية موجهة للإدارة العليا، مما يمثل جانب هاماً من جوانب تميز محاسبة التسيير عن غيرها من المحاسبات الأخرى.

### 02.02. أهداف محاسبة التسيير:

يكمّن الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير في أنه يوفر المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ويقصد بالمعلومات البيانات التي تخضع للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علمية والمعلومات المناسبة هي التي تطابق احتياجات الإدارة في اتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي تستخدمها الإدارة للمعلومات للوصول إليها، والمعلومات المناسبة أيضاً هي تلك التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار، أو بعد الوقت الذي كان يجب أن يتخذ فيه القرار، إذ أنه قد يتعطل اتخاذ القرار تماماً في حالة عدم وجود المعلومات وبذلك يفوت وقت القرار إذا وصلت المعلومات كذلك أصبحت عديمة الفائدة.

فإذا أردنا أن نقيم المعلومات الصادرة من نظام محاسبة التسيير بمعنى أن نحدد قيمتها كأى سلعة فإننا نجد أن هذه القيمة تتوقف على عنصرين:

- الأول: الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرارات كما أشرنا إليه سابقاً؛
- الثاني: مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذو القرار فإذا كان احتمال الربح بواقع 2 ون للوحدة المباعة هو 50%، فإذا جاءت معلومات محاسبة التسيير بحيث رفع احتمالات حصول المؤسسة على هذا الربح إلى 90%، كانت لهذه المعلومات قيمة كبيرة بالنسبة للقرار الخاص بإنتاج وبيع هذه السلعة<sup>2</sup>.
- كما تهدف محاسبة التسيير إلى تحقيق الآتي:
- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية مقدماً وتقصي أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استشارة دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب<sup>3</sup>.

### 03. دور محاسبة التسيير:

في سبيل إنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية تقوم المحاسبة الإدارية بالعديد من الأنشطة أهمها ما يلي:

- تحديد وقياس وشرح تكاليف التصنيع غير المرتبطة بالتصنيع وكيف يتم التقرير عنها بالقوائم المالية؛
- احتساب تكلفة تقديم خدمة ما، أو تصنيع منتج ما، في المؤسسة الاقتصادية الخدمية أو المؤسسة الاقتصادية الإنتاجية؛
- تحديد سلوك التكاليف والمصاريف كلما تغيرت مستويات النشاط وتحليل علاقة التكلفة بالحجم والحجم داخل المؤسسة الاقتصادية؛

<sup>1</sup> أحمد مشاضي، المحاسبة الإدارية، المعهد العالي للإدارة والسكرتارية، القاهرة، مصر، 2011، ص 08.

<sup>2</sup> صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، مركز توزيع الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2008، ص 12-13.

<sup>3</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 09.

- مساهمة الإدارة في تخطيط الأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف والمصروفات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة والتكاليف المعيارية؛
- تجميع وتشغيل البيانات وعرض المعلومات الملائمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات؛
- إعداد تقارير الأداء وبما يوفر آلية التغذية العكسية لدعم وسائل استشارة دوافع العاملين بالتنظيم في اتجاه مرغوب.<sup>1</sup>

### ثالثاً/ علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبات الأخرى

تقوم محاسبة التسيير على منهج تراوح أساليب المعرفة السائدة في العنصر والذي يقوم على أساس الانتفاع من أسس وأساليب علم معين في مجال علم آخر وهذا من قبيل التعاون لما فيه فائدة للمؤسسة، وتأسيساً على ذلك نجد أن علم محاسبة التسيير قد استخدم العديد من أساليب العلوم الأخرى، كما أن بينه وبين المحاسبات الأخرى علاقة سببية وتبادلية لاسيما المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.

#### 01. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية:

توجد بعض الاختلافات بين المحاسبة المالية و محاسبة التسيير وأهمها ما يلي:

- **المعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية، وهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، مما يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الفائدة لمستخدمي التقارير المالية المنشورة وعلى الجانب الآخر فإن هذه المعايير، غير موجودة (نوعاً ما) في محاسبة التسيير فكل مؤسسة تحدد محتويات وشكل تقاريرها الداخلية بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات إدارتها؛
- **تنشيط المصطلحات:** لقد ترتب على هذا البند السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل مصطلح الميزانية، الأصول الجارية والأصول الغير جارية، ويرجع الفضل في ذلك إلى تكرار استخدام هذه المصطلحات في المعايير المحاسبية المنشورة، ولكن لسوء الحظ فإن هذا التنميط غير موجود في مصطلحات محاسبة التسيير بصورة عامة، فمثلاً يمكن استخدام مصطلحات خاصة بالتكاليف (مباشرة، غير مباشرة، التكاليف الغارقة، المعيارية...) للدلالة على الشيء نفسه؛
- **الإلزامية:** تتطلب القوانين في أغلب بلدان العالم ضرورة وجود حسابات مالية منتظمة، فمثلاً ركز النظام المحاسبي المالي في الجزائر على ضرورة مسك محاسبة مالية منتظمة بالنسبة للمؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التسيير إجبارية على المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي فإن نظام يتوقف على شعور الإدارة بأهمية هذا النوع من المحاسبات، وعلى كفاءته في توفير المعلومات اللازمة إلى الإدارة؛
- **نوع المعلومات:** تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية، وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى هذه الأرقام، فإنه لم يسمح باستبدالها بطرق قياس محاسبية أخرى حتى الآن مثل طريقة التكاليف الجارية أو طريقة التكاليف الاستبدالية، فكل محاولات التحديث التي تم اقتراحها في الأدبيات المحاسبية لم تلغي دور البيانات التاريخية واعتبرت البيانات التي لم تعد باستخدام طرق القياس المقترحة بيانات مالية إضافية، كما هو الحال في نشر المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 33.
- أما بالنسبة لمحاسبة التسيير، فلا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات، كما هو الحال عند إعداد الموازنات التقديرية، أو تقديم تقارير بيانات لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل قرار الاستثمار في تشغيل أقسام المؤسسة أو إيقافه، وقرارات الإنفاق الاستثماري، وهذا يعني أن بإمكان محاسبة التسيير استخدام بيانات أقل موضوعية، من بيانات التكلفة التاريخية، وفي بعض الحالات يمكنها استخدام التحليل التفاضلي وقيم الفرص الضائعة وهذه الأرقام ليست مسجلة في الدفاتر المحاسبية.

<sup>1</sup> الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 10-09.

- موضوع التقرير: تمثل تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المؤسسة وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التسيير بإعداد تقارير مالية بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية، وبعضها يتعلق بوحدة الإدارة الوسطى، وبعضها يتعلق بالإدارة العليا، وبعض هذه البيانات تاريخية، ومنها يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية لخدمة أغراض الرقابة والتخطيط إضافة إلى ذلك أن تقارير محاسبة التسيير أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون غالباً سنوية أو فصلية، لأن تقارير محاسبة التسيير يجب أن تقدم عند الطلب<sup>1</sup> وبعض المعلومات اللازمة الموجودة في البيانات لاتخاذ القرارات تكون بيانات غير كمية وعلى الرغم من صعوبة تحويلها إلى بيانات رقمية إلا أنه يجب مراعاتها عند اتخاذ القرارات الإدارية، فمثلاً قد يتم اقتراح تركيب تجهيزات مكتب في مكاتب الإدارة، هنا يمكن تحديد تكاليف هذا القرار بطريقة موضوعية، ولكن هناك صعوبة في تحديد منافعه لذلك يمكن تحديد تكلفة إيفاد موظفي المؤسسة لحضور المعارض وهنا أيضاً يمكن تحديد تكلفة الزيارة بدقة ولكن يكون هناك صعوبة في قياس منافع هذا العمل، لذلك فإن القرارات تحتاج إلى تقدير شخصي من الإدارة.

ويمكن تلخيص الفروقات بين المحاسبة المالية و محاسبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التسيير

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
من حيث المعايير	موجودة وملزمة.	غير موجودة.
من حيث درجة الإلزامية	معلومات إلزامية.	معلومات غير إلزامية.
من حيث طبيعة المعلومات المقدمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات توضح القيم الإجمالية بصفة عامة؛</li> <li>- بيانات تعبر عن الحاضر والماضي وعلاقة المؤسسة بالجهات الأخرى؛</li> <li>- بيانات مالية؛</li> <li>- بيانات عن حسابات التسيير؛</li> <li>- بيانات موضوعية ويمكن التحقق منها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات تفصيلية تحليلية؛</li> <li>- بيانات عن أحداث تاريخية (الماضي والحاضر) والمستقبل؛</li> <li>- بيانات مالية وكمية؛</li> <li>- بيانات عن التكاليف؛</li> <li>- بيانات تتسم بالمرونة والسرعة.</li> </ul>
من حيث الهدف من عرض وتقديم البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد نتائج الأعمال للمؤسسة وتصوير المركز المالي وتدفعه النقدي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمبيعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف وخدمة القرارات الإدارية المختلفة.</li> </ul>
فترة التقرير	عادة ما تكون سنة مالية.	يفضل أن تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها.
المستفيد الرئيسي من البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون وذوي العلاقة من خارج المؤسسة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يفضل أن تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها.</li> </ul>

المصدر: محمد تيسير الرجي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 10.

02.01. علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة التحليلية:

<sup>1</sup> مجدي عمارة، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، كلية المحاسبة، غربان، ليبيا، 1999، ص ص 49-51.

بالرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية، حيث أن عملها وأهدافها مترابطة ومتداخلة، ولكن محاسبة التسيير تمتاز بأنها تتوافر فيها قياس الظروف الاقتصادية للمؤسسة والكلفة والربحية للإنتاج أو الخدمات أو الزبائن أو أنشطة المؤسسة كذلك تقيس معلومات محاسبة التسيير الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية الغير مركزية مثل وحدات الأعمال والفروع والأقسام، كما أن معلومات محاسبة التسيير توفر تغذية عكسية لأداء العمال المشتغلين، الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية ليتمكن هؤلاء من معرفة أداءهم وتحسينه في المستقبل.

وهذا يعني أن نظام محاسبة التسيير هو المزود الرئيسي للمعلومات إلى الإدارة حول أنشطة المؤسسة والذي يعني بإيجاد صلة بين العمليات المحاسبية ووصفها بطريقة تسهل عمل الإدارة.

هذا يتطلب فهم كامل للمحاسبة من المدراء لإيجاد أدوارهم معا بشكل متكامل بكل المؤسسات فهو يختلف من مؤسسة لأخرى، ولكن على العموم فإن لكل نظام للمحاسبة الإدارية مجموعة من الأهداف.

- يجب أن يوفر النظام كلف دقيقة للمنتجات والخدمات المقدمة، وتقوم المحاسبة التحليلية بذلك والتي تركز على تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج، فتقوم المحاسبة التحليلية بذلك والتي تركز على تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج، فالمحاسبة التحليلية بشكل رئيسي هي الرابط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية لذا فإن منظمات الأعمال تستخدم محاسبة الكلفة لسببين:

✓ أنها تزود المدراء بأداة تتبع لسير الكلف من خلال حسابات المؤسسة كمدخلات لتقدم بعد تحويلها إلى مخرجات لنظام محاسبة الكلفة مثل هذه المعلومات ضرورية لحسابات المؤسسة والميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر وكلفة البضاعة المباعة؛

✓ أنها تزود المدراء بمعلومات نافعة لأداء الوظائف المفترضة بهم كصنع القرار والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

- أنها يجب أن تزود معلومات لصنع القرار، هذه القرارات تكون حول اكتساب وتمويل طاقة الإنتاج، وتحديد أي منتج يصنع وتسعير المنتج أو الخدمة، وتحديد الطريقة الأفضل لتسليم البضاعة التامة؛

- أنها يجب أن تزود معلومات نافعة ومقبولة لمساعدة المدراء في أداء وظائفهم بشكل كاف مثل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

إن وظيفة المحاسبة التحليلية هي وظيفة استشارية من حيث علاقتها بالإدارات الأخرى وتنحصر بتزويد المديرين التنفيذيين والاستشاريين في المؤسسة بالمعلومات المالية المتخصصة، فهي تسدي لهم النصح تساعد على وضع الخطط وتحديد التكاليف ووضع نظم الرقابة واتخاذ القرارات غير الدورية.

وهذا يعني أن المحاسبة التحليلية هي جزء من المحاسبة المالية وجزء آخر من محاسبة التسيير، يتضمن جزء المحاسبة المالية تزود كلفة المنتج، أما محاسبة التسيير تسعى إلى مساعدة الإدارة في وظائفها<sup>1</sup>.

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين نظام محاسبة التسيير ونظام المحاسبة التحليلية

معايير التفرقة	نظام المحاسبة التحليلية	نظام محاسبة التسيير
من حيث الهدف التي يصبو إليه كل نظام من المحاسبتين	حصر وحساب تكلفة الإنتاج التام وغير التام للمنتجات والخدمات المقدمة.	العمل على المفاضلة على أساس البدائل المتوفرة ومعالجة المشاكل المحاسبية.
من حيث نطاق الاهتمام لكل من المحاسبتين	تهتم بالمراكز المساعدة والرئيسية.	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف المستويات الإدارية.
من حيث النطاق لكل نظام من المحاسبتين	تصنيف التكاليف من حيث عدة زوايا.	مراكز المسؤولية ووظائف الإدارة.
من حيث القيود الزمنية المعتبرة لكل نظام من المحاسبتين	تركز على فترة حالية أو تاريخية عادة تكون إما شهر أو ثلاثي حسب الحالة.	الفترة الزمنية غير محدودة.
من حيث مستوى الدقة	الموضوعية.	تميز بالحكم الشخصي في التنبؤ.

المصدر: إسماعيل يعي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 29.

<sup>1</sup> إسماعيل يعي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 28-29.

تعتبر البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية ذات أهمية خاصة لمحاسبة التسيير فبيانات المحاسبة التحليلية المتمثلة في تكاليف المنتجات وخطوط الإنتاج وأنشطة الإدارات المختلفة، وبصفة خاصة في المؤسسات الصناعية هي المصدر الأساسي لإعداد تقارير محاسبة التسيير وحل المشاكل الإدارية وترشيد اتخاذ القرارات بشأنها، كما أن بعض مفاهيم التكاليف وبعض أسس وطرق قياس التكاليف تستخدم في مجال محاسبة التسيير.

كما أن نطاق المحاسبة التحليلية محصورة في البيانات التكاليفية وينصب بصورة مباشرة على النفقات، أما محاسبة التسيير فإنها تمثل لشمول جميع أنواع النشاط وتلمس جميع العمليات فنطاق محاسبة التسيير يشمل بجانب التكاليف، النواتج، الأرباح، التدفقات النقدية، التكوين الرأسمالي، حقوق الغير، حقوق الملكية... الخ.

#### رابعاً/ علاقة المحاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية بظروف العمل المحاسبي في الجزائر:

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أخذ بعين الاعتبار نظام المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير في حيز الاهتمام، حيث صنف النظام المالي المحاسبي الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 العدد 19 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية التكاليف في المجموعة السادسة، حيث تظهر في الحسابات التالية:

ح/60 المشتريات المستهلكة: تتمثل في المشتريات المستهلكة من السلع المباعة والمواد الأولية المستهلكة وتموينات أخرى مستهلكة، يضم هذا الحساب مشتريات المواد المستهلكة، البضائع المباعة والمتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة.

تقييم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها، وكل المصاريف الملاحقة بعملية الشراء مثل (النقل، التأمين، العمولات... الخ).

أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل فواتير المياه، الطاقة، الكهرباء والغاز، وأدوات ومواد لا تمر مباشرة على المخزن تسجل مباشرة في حساب مشتريات مستهلكة ح/607 والمواد الأولية غير قابلة للتخزين التي لم تستهلك قبل نهاية الدورة (عند تاريخ الإقفال) تعتبر مصاريف مسجلة مسبقاً وتسجل في حسابات الأصول.

ح/61 خدمات خارجية: يسجل في هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل مصاريف الإيجار، الإصلاحات، مصاريف التأمين، أبحاث ودراسات، والخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة.

ح/62 خدمات خارجية أخرى: يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطية مثل مصاريف الإشهار، ومصاريف نقل المبيعات، مصاريف التنقلات والاستقبالات، مصاريف البريد وخدمات البنوك، إشتراكات... الخ.

ح/63 مصاريف المستخدمين: يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور والمكافأة الممنوحة للعمال<sup>1</sup>

كما يتضمن هذا الحساب ما يلي:

- اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط المرتبطة بالرواتب؛

- التكاليف الاجتماعية الأخرى مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ولجان الشركات)؛

- رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب؛

- التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة المؤسسة الفردية<sup>2</sup>.

ح/64 ضرائب ورسوم: يضم هذا الحساب الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية واقتصادية، كما لا يسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب بل يتم تسجيلها في ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

<sup>1</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008، ص ص 69-70.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 74.

ح/65 أعباء أخرى إضافية (الأعباء العملية الأخرى): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، الماركات التجارية وبراءات الاختراع، المكافآت الممنوحة للإداريين على وظائفهم، خسائر ناتجة عن الزبائن، مصاريف الغرامات والمخالفات، نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية، مصاريف أخرى استثنائية خاصة بالتسيير.

ح/66 المصاريف المالية: يضم هذا الحساب أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبطة بحقوق سندات المساهمة، الخسائر الصافية الناتجة من التنازل عن أصول مالية، خسائر الصرف، نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية، ويسجل كذلك في هذا الحساب المصاريف المالية الأخرى.

ح/67 العناصر الغير العادية (الأعباء الاستثنائية): لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الغير عادية مثل أعباء الكوارث الطبيعية غير المتوقعة، حالة نزع الملكية، وما إلى ذلك والهدف من هذا الحساب هو تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي إذ يمكن للكيان إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

ح/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات ونقص القيمة: يسجل في هذا الحساب مخصصات الاهتلاكات ونقص القيمة للأصول الثابتة (القيم المادية).

ح/69 الضرائب على الأرباح: يسجل في هذا الحساب الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق الكيان.

إن التصنيف السابق للأعباء كان حسب طبيعتها حيث ينص النظام المالي والمحاسبي الجديد على إمكانية تصنيف الأعباء حسب الوظيفة.

تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك حسب خصوصيات كل كيان من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرائق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

أ- تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفية التوزيع تكاليف الوظيفة الإدارية والمالية.

ب- تصنيف الأعباء حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد المخازن، المصانع، المكاتب.. الخ.

ج- التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتج "أ"، المنتج "ب" ... الخ.

د- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 70-72.