

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت-

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المحاسبة والمالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من اعداد الطالبتين:

ناجي شيماء

مراح نجاه

تحت عنوان:

استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة

الاقتصادية الجزائرية

-دراسة حالة ملبنة سيدي خالد - لولاية تيارت-

نوقشت علنا امام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضر - جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. بعلاش عصام

مشرفا ومقررا

(أستاذ التعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. دحو عبد الكريم

مناقشا

(أستاذة محاضرة - جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. هرقون تفاعحة

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

وآخر دعواهم ان الحمد لله رب العالمين وما كنت لأفعل لولا مكنني الله فالحمد لله عند البدء وعند الختام بعد توفيق من رب العالمين وبدعوة من ام واب كانوا عيني كل زمان كان ولا زال دعاؤهم يحتويني في كل حال فلولاهم بعد الله ما بلغت الذي بلغت اهدي هذا العمل الى سندي وقوتي وعزوتي في الحياة.. الى من تحمل مشقة الحياة ومرارتها ليديقنا حلاوتها.. الى من لا تصفه كلمات ولا ينصفه اقتباس.. داعمي الأول "ابي العزيز" طاب بك العمر وطبت لي عمرا. الى نبع الحنان.. الى جنتي وشمعة حياتنا.. الى رمز الحب والعطاء.. سيدة النساء من لا نص يكفي للحديث عنها. "امي الغالية" اللهم بيت لا يخلو من صوتها ادامك الله تاجا فوق رؤوسنا الى اخوتي الاعزاء والاصحاب والاقرباء وزملاء الدراسة وكل من أحببت.

ناجي شيماء



الحمد لله ولي المؤمنين ومنبع النعم على الخلق اجمعين اشكر الله تعالى وفقنا لإنجاز هذا العمل وتوفيقه لي طوال مشواري الدراسي اهدي هذا العمل المتواضع الذي تم بإذن الله سبحانه تعالى الى من كلله الله بالهبة والوقار.. الى من علمني العطاء بدون انتظار.. والى من أحمل اسمه بكل افتخار.. والدي العزيز حفظه الله. الى ملاكي في الحياة.. الى معنى الحب والحنان التفاني.. الى بسمه الحياة وسر الوجود والى من كان دعاؤها سر نجاحي.. الى أغلي الحبايب امي الحبيبة حفظها الله. الى من لهم الفضل ال كبير في تشجيعي وتحفيزي اخي واخواتي الأعزاء. والى جميع الاهداء والأصدقاء والاحباب وكل من مد لي يد العون وساندني من قريب وبعيد.

مراح نجاة



شكر وتقدير

الحمد لله الذي ما تهاهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي ولا هانت مشقة الا بفضلته لك الحمد يا رب أولا وأخيرا ان بلغتنا فرحة تخرجنا ونجاحنا اليوم فبعد سنوات من المشقة وعناء الدراسة وسنوات من التعب نلنا التخرج بكل نخر واعتزاز عسى التوفيق حليفنا بكل خطوة ان شاء الله فالحمد لله حمدا كثيرا حتى يبلغ الحمد منتهاه

ونحن نتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل ونخص بالذكر: الدكتور «دحو عبد الكريم» على صبره طوال مدة إشرافه علينا ولتوجيهاته الصائبة وتشجيعاته المعنوية والسيد «ناجي سيف الدين» على حرصه على إتمام هذا العمل على أحسن وجه مع مراعاة القواعد المنهجية المتبعة طيلة انجاز هذه المذكرة كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون سواء من قريب او من بعيد لإنجاز هذا البحث.

الفهرس

قائمة الجداول

.....	الاهداء
.....	شكر وتقدير
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الاشكال
أ.....	المقدمة العامة
6	الفصل الأول: الاطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.
8	المبحث الأول: عموميات في المحاسبة التحليلية
8	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
12	المطلب الثاني: مدخل عام حول التكاليف
18	المبحث الثاني: اتخاذ القرار في المؤسسة
18	المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار
24	المطلب الثاني: اتخاذ القرارات في المؤسسة
29	المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة
29	المطلب الأول: استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة
31	المطلب الثاني: اتخاذ القرارات عن طريق المحاسبة التحليلية
36	خلاصة الفصل الاول
37	الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقاته بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت- GIPLAI
39	أولاً: نبذة شاملة عن المؤسسة "ملبنة سيدي خالد تيارت"
45	ثانياً: الدراسة التطبيقية
48	ثالثاً: اتخاذ القرارات باستخدام المحاسبة التحليلية بملبنة سيدي خالد
49	رابعاً: العلاقة بين التكاليف، الحجم والنتيجة التشغيلية

قائمة الجداول

53	خلاصة الفصل الثاني
55	الخاتمة
58	المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
7	الفرق بين المصاريف والأعباء	(1.1)
10	طريقة حساب تكلفة الشراء	(2.1)
11	طريقة حساب تكلفة الإنتاج	(3.1)
12	طريقة حساب سعر التكلفة	(4.1)
26	العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار	(5.1)
28	الجدول التفاضلي	(6.1)
40	التكاليف الكلية للمنتجات	(1.2)
41	نتيجة الأعمال للمنتجات	(2.2)
42	عتبة المردودية للمنتجات	(3.2)
43	هامش الامان للمنتجات	(4.2)
44	جدول تحليل الاستغلال التفاضلي المختصر للسنوات 2019 - 2021	(5.2)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	وظائف المحاسبة التحليلية	(1.1)
39-36	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد -تيارت-	(1.2)

المقدمة العامة

عرفت الجزائر منذ بداية التسعينات تغيرات جذرية في جميع مؤسساتها، سواء التي تتعلق بالدولة أو تلك التي تمس القطاع الاقتصادي المالي، وقد اختلفت أشكالها وأحجامها من فترة الى أخرى نظرا للتطور التكنولوجي الحاصل وانفتاحها على السوق وتزايد الإنتاج، الشيء الذي جعلها تسعى للولوج الى عالم المنافسة او ما يسمى باقتصاد السوق. ويتوقف التسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية بالدرجة الاولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة مما ينعكس إيجابا على الاقتصاد في النفقات (التكاليف) ما أصبح لزاما على المسيرين تحسين كفاءاتهم والعمل على تطوير أساليبهم لاتخاذ القرارات الصائبة لتحقيق الأهداف المنشودة وضمان البقاء في السوق في ظل المنافسة الشديدة هذا ما أوجب عليهم تطوير وظائفهم والاهتمام أكثر بحاسبة التكاليف او ما تسمى حاليا بالمحاسبة التحليلية، حيث تعتبر هذه الأخيرة أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس الصناعة كما أنها تهتم بقياس التكلفة وحسابها وتحليلها والتحكم فيها وكذا تحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل اقل تكلفة ممكنة. وعليه فإن القرار هو جوهر العملية الإدارية لجعل أنشطة المؤسسة تعمل بكفاءة وفاعلية، وذلك من خلال دراسة كافة المعلومات والتقارير المتحصل عليها وكذا النتائج المتوقعة بواسطة المحاسبة التحليلية ومراقبتها وتقييمها وتحليلها ومعالجتها ومعرفة نقاط القوة والضعف لعمليات الإنتاج، وبالتالي تتمكن الإدارة من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

1. الإشكالية:

بناء على ما سبق وبغية الالمام بجميع جوانب الموضوع نطرح الإشكالية التالية:
كيف تساهم المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

2. الأسئلة الفرعية:

بهدف الإجابة عن هذا السؤال الأساسي، يتطلب منّا البحث والإجابة على عدد من التساؤلات التالية:

- فيما تكمن وظائف المحاسبة التحليلية؟ وماهي أهدافها؟
- ماهي التكاليف وماهي أنواعها وفيما تتمثل أهم الطرق المستعملة لحساب سعر التكلفة؟
- ما مدى أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؟
- ما هو واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في اتخاذ القرارات وكيفية استخدامها للمحاسبة التحليلية؟

3. فرضيات البحث:

- لكي نتمكن من الوصول لحل هذه الإشكالية ومناقشتها لابد من وضع الفرضيات التالية:
- تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار، كما أن حساب التكاليف وتحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة.
 - تعتمد المؤسسات الجزائرية على المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات.

4. أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذا البحث في الدور الهام والفعال للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة ضرورية ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وترشيد وتوجيه متخذي القرارات لاتخاذ القرار المناسب.

5. أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف يرمي إليها هذا البحث هذا نوجزها فيما يلي:

- اظهار المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات اتخاذ القرار.
- الأهمية البالغة للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية.
- التطرق لكيفيات حساب التكاليف.
- التعرف على عملية اتخاذ القرار والأساليب المعتمدة فيها.
- اعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.
- توفير مرجع إضافي يمكن الاستفادة منه.

6. أسباب اختيار الموضوع:

- ان اختيارنا لهذا الموضوع يبني على:
- الرغبة الشخصية وطبيعة التخصص الدراسي.
- تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة
- توسيع معارفنا نظريا وعمليا وهذا من خلال معرفة مدى استعمال المعلومات النظرية في الميدان العملي.
- إبراز دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة من ناحية وفي عملية اتخاذ القرار من جهة أخرى.

7. حدود الدراسة:

- تشمل دراسة هذا البحث الحدود التالية:
- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة وطُبقت على مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته فرع GIPLAIT تيارت في الفترة الممتدة من (2019-2021).
- الحدود المكانية: تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال مؤسسة GIPLAIT وحدة انتاج الحليب ومشتقاته بسيدي خالد بولاية تيارت (ملبنة سيدي خالد).
- الحدود الموضوعية: تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة (النظرية والتطبيقية) من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بكيفية استخدام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات والعلاقة بينهما.

8. منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والاهداف التي نسعى الى تحقيقها، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج التاريخي لنشأة المحاسبة التحليلية والاستقرائي فيما يخص الجزء النظري لشرح المعلومات والتعاريف والمصطلحات الخاصة بالموضوع، أما الجزء التطبيقي قمنا باستعمال المنهج الوصفي التحليلي لوصف دراسة الحالة وتحليل نتائج البحث المقدمة والوصول للنتيجة.

9. الدراسات السابقة:

- تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم اعدادها من طرف طلبة سابقين من بينها ما يلي:
- سالمى ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3 دفعة (2009-2010). وجاءت اشكاليتهما كما يلي: ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي تسع المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها حسين قراراتها؟ حيث ركز

الباحث على تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث تطوير الانظمة التي تعمل بها المؤسسة من تقليدية الى حديثة من اجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج، وقد توصلت هذه النتائج الى عدة نتائج أهمها ان الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر المعلومات الدقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.

• محمد أمين شنه: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر -بسكرة- دفعة (2013-2014). وجاءت اشكاليته كما يلي ما هو دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟ ركز الباحث في هذه الدراسة على طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة وكيفية تأثيرها على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وقد توصل الى نتائج عديدة نذر منها ان الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية الية فعالة تترت عليها المؤسسة في اتخاذ القرارات الملائمة والفعالة في الوقت المناسب.

أما فيما يخص دراستنا التي قمنا بها فهي تختلف عن الدراسات السابق ذكرها في طرق المحاسبة التحليلية وقد ركزنا بشكل خاص على طريقة التكاليف المتغيرة لأنها تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة لتقريب عملية التحليل الى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن ان تكون عليه نتائج المؤسسة.

10. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم اتباع منهجية تعتمد على تقسيم الدراسة الى فصلين:

حيث تم التطرق في الفصل الأول الى الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والذي تم تقسيمه الى ثلاث مباحث حيث تم التعرض في المبحث الأول الى عموميات حول المحاسبة التحليلية، اما المبحث الثاني فسنتطرق فيه الى عملية اتخاذ القرار، أما النسبة للمبحث الثالث كان حول المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقاته بسيدي خالد بولاية تيارت، وتناول هذا الفصل نبذة شاملة عن ملبنة سيدي خالد وتم القيام بدراسة تطبيقية للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة ودورها في اتخاذ القرار.

الفصل الأول

الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية
كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة
الاقتصادية الجزائرية

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

لقد عرفت المحاسبة التحليلية بصفة عامة تطورا وخاصة بعد الثورة الصناعية في أوروبا لتتلاءم مع احتياجات وتطورات الشركات المالية والتجارية والإنتاجية، فظهرت أساليب محاسبة جديدة وهذا ما أدى الى ظهور ما يسمى بالمحاسبة التحليلية، وقد عرفت هذه الأخيرة بتسميات عديدة قبل ان تستقر على اسمها الحالي بحيث انها تلعب دورا كبيرا في خدمة ادارة المؤسسة الاقتصادية كونها أداة مهمة في تزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية التي تسهل عليهم تقديم النتائج ومراقبة الأوضاع واتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل تم التطرق الى الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عبر ثلاث مباحث أساسية.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: عموميات في المحاسبة التحليلية

مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القدم، وقد عرفت بمحاسبة التكاليف حيث يبرز ذلك من خلال وظيفتها في تسجيل وتحليل تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا او خدميا بهدف التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

يطلق على المحاسبة التحليلية في الأدب المحاسبي عدة تسميات كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الصناعية ومحاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية، إلا أن المحاسبة التحليلية هو المصطلح الأكثر انتشارا وتداولاً وهو المعتمد في بيئة المحاسبة في الجزائر.

أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية:

ان المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث ناتج عن سلسلة تاريخية كبيرة وقد تطورت على عدة قرون فالمتبع لتطور محاسبة التكاليف تاريخيا يلاحظ أنها ليست حديثة كما قد يتصور البعض، فهي تعود إلى فترة ما قبل الميلاد حيث استخدم الفراعنة في النشاط الزراعي والنشاط المعماري نظماً وإجراءات تشبه إلى حد كبير نظم وإجراءات محاسبة التكاليف، كما أن القران الكريم قص علينا قصة يوسف عليه السلام وهي ترتبط بالاحتفاظ بالمخزون من الإنتاج ورقابته في سنوات الرخاء من اجل الاستفادة به في سنوات العجاف، كما وردت آيات كثيرة في القران الكريم تعبر عن المعايير والمعايير، وفي صدر الدولة الإسلامية وضعت الخطوة الأولى لأصول علم المحاسبة واعداد المركز المالي في عهد أمير المؤمنين عمر بن الخطاب رضي الله عنه، حيث قام بوضع ديوان بيت المال، وفصل بين الأصول الثابتة والمتداولة (عروض قنية ، عروض تجارة) وعين طريقة حصر و ضبط الزكاة العينية.

في القرن 14: زاد النشاط التجاري في بعض الدول الأوروبية وأثبتت محاسبة التكاليف وجودها واعتمد أسلوب القيد الواحد لإعداد مركز مال المسلمين¹.

في أواخر القرن 15: ظهر أسلوب القيد المزدوج على يد الإيطالي "ليك باسيوني" تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية وسميت بمحاسبة التكاليف حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية

¹ بن حواس كريمة، مطبوعة في المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين-، جامعة باجي مختار، عنابة.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحدد خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف إذ أن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة². في القرن 16: ومن خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية "ميدسي" للغزل والنسيج تمكنت من الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها الجاهزة، مما يوحي بظهور بؤادر استعمال المحاسبة التحليلية مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكاملًا لتحديد التكلفة.

الفترة الممتدة من القرن 17 الى القرن 18: تميزت هذه الفترة بتوسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثيرا كبيرا على محاسبة التكاليف إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى الى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك.

الفترة الممتدة من القرن 18 الى القرن 20: بدأت عمليا هذه المرحلة في أعقاب الثورة الصناعية ويمكن الإطلاق عليها مرحلة الانطلاق الحقيقي لمحاسبة التكاليف واعتمادها كمصدر أساسي من مصادر المعلومات التي تخدم الإدارة لكي تزيد من فاعلية استخدامها للموارد الاقتصادية³.

الفترة الممتدة من القرن 20 الى الوقت الراهن: تميزت ب 3 اتجاهات تلخص فيما يلي:

1. الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية.
2. توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
3. إدخال الأساليب العلمية في مجال المحاسبة التحليلية⁴.

ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية:

تعددت تعاريف المحاسبة التحليلية باختلاف وجهات نظر الكتاب ومن بين هذه التعاريف نكرنا ما يلي:

² عزوز نجا، جعفر فتية، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005) ص5.

³ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مصر، مكتبة مطبعة الاشعاع الفنية، 1998، ص95.

⁴ بلكرشة رابح، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، جامعة ابن خلدون، تيارت، (2015-2016)، ص7.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

1. **التعريف الأول:** حسب "نائل عدس" فإن محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية، بحيث يهدف الى تحليل تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.⁵
2. **التعريف الثاني:** يعرفها "الأستاذ محمد الجزار" بأنها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات او الخدمات.⁶
3. **التعريف الثالث:** جاء "ناصر دادي عدون" في كتابه "تقنيات مراقبة التسيير" بأن المحاسبة التحليلية هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة الى مصادر أخرى وتحليلها لأجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط او الاستثمار كما تمكن من دراسة المردودية، ومراقبة المسؤوليات وتحديدها، سواء على المستوى التنفيذي او مستوى القرار.⁷

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

- المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والقواعد.
- تطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية او خدماتية.
- وسيلة لتحقيق الأهداف على نحو أفضل.
- ان محاسبة التكاليف تختص بمحاسبة تكلفة سلعة او خدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها في شكلها النهائي او بعد اكتمالها.

ثالثا: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية عدة وظائف واهداف اهمها:

1. وظائف المحاسبة التحليلية:

- للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف التي تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة ويعبر عنها كما يلي:
- وظيفة تسجيلية: تسجيل عناصر الانفاق وفق المستندات والوثائق في الدفاتر والسجلات.

⁵ نائل عدس، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار البازوزي للنشر والتوزيع، طبعة 2013، ص14.

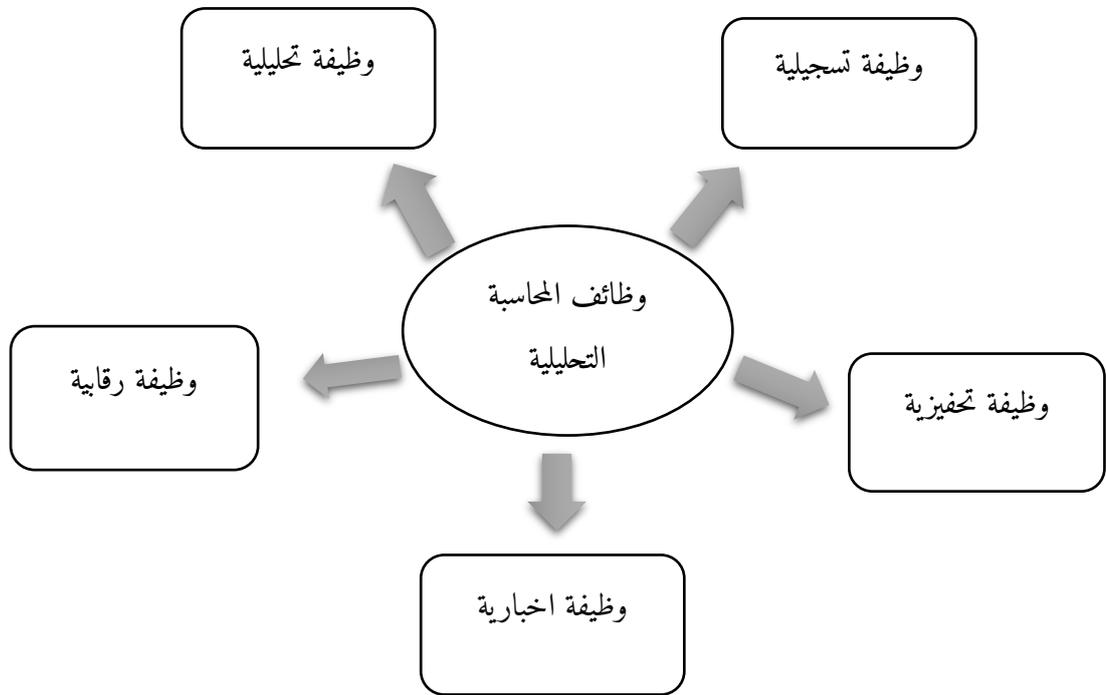
⁶ محمد الجزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر، ص18.

⁷ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، 1998.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- وظيفة تحليلية: مسك سجلات تحليلية لعناصر الانفاق.
- وظيفة رقابية: من خلال الموازنات التخطيطية ووضع المعايير الخاصة باستخدام عوامل الإنتاج.
- وظيفة إخبارية: من خلال تقديم التقارير والقوائم.
- وظيفة تحفيزية: ذلك بتحفيز المنشأة باستخدام مواردها المتاحة بشكل كفاء واقتصادي⁸.

الشكل رقم (1.1): وظائف المحاسبة التحليلية:



المصدر: من إعداد الطالبتين ناجي شيماء، مراح نجاه.

2. اهداف المحاسبة التحليلية:

تتجلى اهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- تحديد التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الاعمال.

⁸ طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة 2010، ص19.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيضها.
- تحديد النتائج الجزئية والعامّة لكل قسم من اقسام المؤسسة⁹.
- تحديد أسعار المنتجات وتقييم الأرباح.
- المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات.
- توفير البيانات المحاسبية والمساهمة في اعداد الميزانيات التقديرية.

المطلب الثاني: مدخل عام حول التكاليف

تهتم المحاسبة التحليلية بالتكاليف كجزء مهم تعتمد عليه في مراقبة الأداء ومزاولة الأنشطة المختلفة وسيتم في هذا المطلب التطرق الى هذه التكاليف وعناصرها بقليل من التفصيل.

اولا: مفاهيم حول التكاليف وبعض المصطلحات المتعلقة بها:

1. **التكاليف:** هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية في سبيل الحصول على منفعة في الحاضر او المستقبل، وهي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة والمقدمة في مرحلة معينة حتى وصولها الى المستهلك.
2. **المصاريف:** تمثل عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة او نفقات مالية مقابل الحصول على سلع او خدمات "التكلفة متى قابلها ايراد سميت مصروف".
3. **الأعباء:** هي كل الاستهلاكات من طرف المؤسسة من السلع والخدمات الموجهة أساسا لاحتياجات الاستغلال او بيع السلع والخدمات، والعبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير المعتمدة

⁹ محمد امين شنه، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2013-2014)، ص19.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (1.1): الفرق بين المصاريف والأعباء:

الاعباء	مصاريف
-تجريدية	-مادية
-نتيجة تتعلق بدورة الاستغلال	-نتيجة لا تتعلق بدورة الاستغلال
-ليست سهلة الحساب	-سهلة الحساب

المصدر: عزوز نجاة، جعفر فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص17.

4. **سعر التكلفة:** هي مجموع التكاليف التي يكفلها منتج معين او خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها الى مرحلة وصولها الى المرحلة النهائية ويطلق عليها التكلفة النهائية.

○ مؤسسة تجارية: سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة).
○ مؤسسة صناعية: سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة).
○ مؤسسة خدماتية: سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

5. **النتيجة:** تحسب بالفرق بين رقم الاعمال وسعر التكلفة.

ثانيا: أنواع التكاليف¹⁰:

سعر التكلفة لمنتج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية حتى تسليمها للمشتري، وهذا التعريف يدل أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للاستغلال والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة وحساب سعر التكلفة يتطلب تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.

1. **تكاليف مباشرة:**

هي تكاليف تصرف خصوصا من أجل وحدة المنتج وهي تحسب أولا وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل وفيما يلي أنواع هذه التكاليف:

¹⁰ عزوز نجاة، جعفر فتيحة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، ص21.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- تكلفة مواد أولية.
- تكلفة مواد مستهلكة.
- تكلفة يد عاملة مباشرة.
- تكلفة خدمات مباشرة.

2. تكاليف غير مباشرة:

وهي التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف وسعر التكلفة لأنها تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة فيما يلي:

• تكلفة إنتاج غير مباشرة:

الهدف من تحميلها هو تسيير النشاط في هذه الأقسام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدات الإنتاج مثل اهتلاك المباني وآلات الصيانة والقوى المحركة.

• تكلفة التسويق:

مثل مواد التعبئة والتغليف والأجور والمرتببات والمصروفات المترتبة بتخزين البضائع ومصاريف نقل المبيعات والإشهار.

• تكلفة إدارة ومالية:

المستخدمين والعلاقات العامة والأمن وأقسام الشؤون المالية مثل المحاسبة والإحصاء والبرمجة.

ثالثا: مختلف التكاليف والعناصر المكونة لها:

يمكن تقسيم التكاليف الى:

1. تكلفة الشراء والعناصر المكونة لها¹¹:

هي كل ما تتحمله المؤسسة من بداية عميلة الشراء للسلع أو المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن أو استهلاكها إذا كانت غير قابلة للتخزين مثل (الماء، الكهرباء، الغاز).

¹¹ عزوز نجا، جعفر فتحة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، ص22.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

أ. مكونات تكلفة الشراء:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف غير المباشرة.

• **ثمن الشراء:** يعرف بأنه سعر السلع أو المواد الأولية الواردة في فواتير الموردين مع مراعاة التخفيضات التجارية والرسوم.

ثمن الشراء = سعر البيع - تخفيضات تجارية - رسوم مسترجعة + مصاريف (النقل، العقود الأتعاب).

• **مصاريف الشراء المباشرة:** هي مصاريف تدفع بصفة عامة للغير قليل وصول المشتريات إلى المؤسسة مثل: النقل، الجمركة السمسرة ويمكن لهذه المصاريف أن تضم سعر الشراء أو تسجل في حسابات أخرى للأعباء حيث تعتبر أعباء مباشرة.

• **مصاريف غير مباشرة:** وهي مصاريف تجمع في مراكز أو عدة مراكز والتي تلخص في:

- الاستلام وتفريغ البضائع.

- مراجعة ومراقبة النوعية والكمية.

- التخزين (ترتيب، صيانة، دراسة).

- محاسبة التموينات (مسك ملف الموردين، مراجعة الفواتير).

هذه المراكز تثبت قبل مراكز ثانوية أخرى مثل تسيير المستخدمين، تسيير المبالغ، وتحمل تكلفة مركز التمويل لتكلفة الشراء تبعا لعدة وحدات العمل.

الجدول رقم (2.1): طريقة حساب تكلفة الشراء:

البيان	الكمية	ت.و	المبلغ
ثمن الشراء			
مصاريف الشراء المباشرة			
مصاريف الشراء غير المباشرة			
تكلفة الشراء			

المصدر: من اعداد الطالبتين ناجي شيماء، مراح نجاة.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2. تكلفة الإنتاج والعناصر المكونة لها¹²:

هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج.

أ. عناصر تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + مصاريف مباشرة + مصاريف إنتاج غير مباشرة

• المصاريف المباشرة:

تتمثل فيما يلي:

- **تكلفة المواد المستهلكة:** وتمثل قيمة المواد المساعدة المستعملة في عملية الإنتاج بشكل مساعد للمواد الأولية مثل الغراء والمسامير في النجارة.

- **تكلفة اليد العاملة:** وتحدد بقيمة العمل الإنساني المبذول لتحويل المواد واللوازم إلى منتجات وتتضمن الأجور الإجمالية بما فيها المنح والأعباء الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

• مصاريف الإنتاج غير المباشرة:

تتمثل فيما يلي:

- إعداد وتحضير العمل (مكاتب الطرق، ترتيب ودراسة الوسائل).
- صناعة المنتجات وتنفيذ الخدمات (ورشات البناء، مراكز الخدمات).
- المراقبة والتجارب (ورشات ومراكز التجارب).

الجدول رقم (3.1): طريقة حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	الكمية	ت.و	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستعملة			
مصاريف الإنتاج المباشرة			
مصاريف الإنتاج غير المباشرة			
تكلفة الإنتاج			

المصدر: من اعداد الطالبتين ناجي شيماء، مراح نجاه.

¹² عزوز نجاه، جعفر فتيحة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، ص28.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

3. أهمية تكلفة التوزيع والعناصر المكونة لها¹³:

هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحميلها إلا لسعر تكلفة المنتج المباع.

أ. عناصر تكلفة التوزيع:

- مصاريف توزيع مباشرة: هي تلك الأعباء التي لا يمكن ربطها بمنتج معين مثل دراسة السوق الخاص بالمنتج إشهار خاص بالمنتج، بعض مصاريف النقل إذن هي أساسها أعباء المستخدمين والخدمات المقدمة.
- مصاريف توزيع غير مباشرة: هي تلك الأعباء التي لا تخص منتج معين وتجمع في مراكز التوزيع وتكون أكبر من الأولى وتوزع بين أسعار التكلفة.

ب. أهمية تكاليف التوزيع:

بما أن المنتجات أنتجت لتباع فإن عرضها في السوق يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل مصاريف بين نهاية الإنتاج ووصول المنتج للمستهلك، وهذه التكاليف يطلق عليها اسم تكاليف توزيع وتعود أهميتها إلى الاهتمام المتزايد لترويج المنتج في السوق.

الجدول رقم (4.1): طريقة حساب سعر التكلفة:

البيان	الكمية	ت.و	المبلغ
تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة			
مصاريف التوزيع المباشرة			
مصاريف التوزيع غير المباشرة			
سعر التكلفة			

المصدر: من اعداد الطالبتين: ناجي شيماء، مراح نجاة.

¹³ عزوز نجاة، جعفر فتيحة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، ص36.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني: اتخاذ القرار في المؤسسة

تعتبر عملية اتخاذ القرار مجموعة من الخطوات المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأنسب والأفضل، إذ أنها تمثل جزءا هاما من عمل متخذ القرار ونشاطا رئيسيا من أنشطة الإدارة، لذلك يمكن القول بأن أي تصرف ينطوي على اتخاذ قرار، فهو يلعب دورا هاما في ممارسة العمليات المختلفة إذ أن النجاح أو الفشل ينسب إليه.

المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار

يعتبر اتخاذ القرار من الموضوعات ذات الأهمية الكبرى التي شغلت بال علماء الإدارة والاقتصاد والاجتماع وحظيت بدراسات معمقة لما للقرار من أهمية وتأثير على مستقبل المؤسسات والمنظمات.

أولا: تعريف اتخاذ القرار:

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي:

- **التعريف الأول:** يقصد باتخاذ القرار هو العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل المتاحة لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم¹⁴.
- **التعريف الثاني:** أما "بشير العلاق" عرف عملية اتخاذ القرارات أنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل: اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة، لأن جميع القرارات تتخذ في ذهن القائم بالعملية، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة¹⁵.
- **التعريف الثالث:** وحسب دراسة "قاسم سعاد" فإن عملية اتخاذ القرار تتعلق بالتطورات والأحداث الجارية حتى لحظة الاختيار وما يليها، أي أنها مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأنسب والأفضل، فالقرار إذا هو آخر خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار¹⁶.

¹⁴ حسين، سالمة عبد العظيم، (2005)، ديناميات وأخلاقيات صنع القرار، القاهرة، دار النهضة العربية.

¹⁵ العلاق، بشير، أسس الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، ط1. دار اليازوري العلمية، عمان (الأردن)، 1998، ص 148.

¹⁶ قاسم، سعاد (2011)، أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الإقليمي التابع للأونروا، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ومما سبق يمكن الاستنتاج أن عملية اتخاذ القرار هي عملية إدارية، تعتمد على اختيار البديل الأفضل بين مجموعة من البدائل أو الحل الأفضل بين مجموعة من الحلول من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة.

ثانياً: أساليب اتخاذ القرار¹⁷:

لقد صنف العديد من كتاب الإدارة الأساليب التي يتبعها المدراء في اتخاذ قراراتهم الى اسلوبين¹⁸:

1. الأساليب التقليدية في اتخاذ القرارات:

وهي الأساليب التي لا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات بل تعتمد على الخبرة السابقة والتقدير الشخصي والمعرفة الدقيقة لتفاصيل عمليات والمشاكل الإدارية ومراحلها، ونستعرض أهم الأساليب التقليدية في اتخاذ القرارات وهي:

• **الخبرة:** يمر متخذ القرار بعدد التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالباً ما تكسب متخذ القرار مزيداً من الخبرة التي تساعده في الوصول إلى القرار المطلوب، ومن مجالات تطبيق أسلوب الخبرة القرارات المبرمجة التي يكفي متخذ القرار فيها بتطبيق قواعد معينة ويكون في هذا التطبيق الحل المطلوب. يتم تطبيق أسلوب الخبرة على القرارات المتكررة والبسيطة والتي لا يتطلب اتخاذها جهداً فكرياً وذلك للقيام بتحليل وتقييم بدائل الحلول المطروحة واختيار البديل الأفضل.

• **إجراء التجارب:** يتم تطبيق هذا الأسلوب للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات، حيث يساعد متخذ القرار على اختيار أحد البدائل المطروحة لحل مشكلات من خلال إجراء تجارب على هذا البديل والقيام بتغييرات أو تعديلات على هذا الأخير، بناءً على الأخطاء و النقصان التي تكشف عنها التجارب قد يتم الجمع بين الخبرة و التجربة للوصول الى اختيار البديل الأفضل، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير -متخذ القرار- على اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من أن يتعلم من أخطائه ومحاولة تلافي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلاً، ومن المآخذ على أسلوب إجراء التجارب أنه أسلوب باهظ الثمن

¹⁷ كورتل فريد، حناش حبيبة، نظم المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات، عمان (الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، طبعة 2015، ص 147.

¹⁸ دحو عبد الكريم، أساليب اتخاذ القرار، مداخلة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010/12.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

وفادح التكاليف ويستنفذ الكثير من الجهد ووقت المدير متخذ القرار إذ ينبغي إجراء التجارب للحصول على المعدات والأدوات والقوى العاملة اللازمة التي تتطلبها البرامج المعدة لتحقيق هذه التجارب.

• **البديهية والحكم الشخصي:** يعني هذا الأسلوب استخدام متخذ القرار حكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض عليه، والتقدير السليم لأبعاده وفي فحص وتحليل وتقييم المعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، وتبدو صعوبة ومخاطر استخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية نابعة من شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية واتجاهاته وخلفياته النفسية والاجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات، كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة والمتعددة للمجتمع الواحد وقواعد السلوك التي تحكمه، والاتجاهات السائدة فيه، والتطورات المختلفة التي يمر بها، وكل ذلك يؤثر في حكم متخذ القرار الشخصي على الأمور والمواقف التي تواجهه، إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مفيدا في اتخاذ القرارات المبرمجة والشبه مبرمجة. ويعتبر هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات من الأساليب الجدلية نظرا لأنه أسلوب غير علمي قياسا بالأساليب الأخرى، كما أن من مزاياه يساعد على استقلال بعض القدرات والمهارات لدى بعض متخذي القرار كالفكرة على التصور والقدرة على الابتكار وتحمل المسؤولية، والقدرة العقلية وكلها قدرات تمكن متخذي القرار من اتخاذ قرارات صائبة دون تردد.

• **دراسة الآراء و الاقتراحات و تحليلها:** يقوم المدير بدراسة عميقة وتحليل دقيق للآراء والاقتراحات التي يقدمها له زملاؤه او المستشارون او المتخصصون فيما يتعلق بالمشكلة موضوع القرار وهو ما يمكنه من استخلاص الكثير من الاستنتاجات واختيار البديل الأفضل، بالرغم من وجود هذه الصعوبات فإن من مزايا هذا الأسلوب أنه أقل تكلفة من الأساليب التقليدية الأخرى كإجراء التجارب إذ أن الوقت والجهد المبذول والأدوات والأوراق المستعملة هي أقل تكلفة منها في إجراء التجارب، هذا بالإضافة إلى أن متخذ القرار خاصة في المستويات الوسطى والعليا يمكنه عن طريق الدراسة العميقة والتحليل الدقيق للآراء والاقتراحات التي تقدم إليه استنباط الكثير من الاستنتاجات وخاصة التي تتعلق بالعوامل غير الملموسة المرتبطة بالمشكلة محل القرار واختيار البديل الأنسب على ضوءها.

يتبين من خلال دراسة الأساليب التقليدية انها تعتمد على أسس ومعايير نابعة من شخصية المدير واتجاهاته وخلفياته النفسية والاجتماعية وقدراته ومعارفه وأنها مكنت المديرين في بعض المواقف من اصدار القرارات الصائبة الا ان التطورات التي شهدتها الإدارة في مطلع القرن العشرين اثبتت عدم كفاية الأساليب التقليدية

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

لمواجه المشاكل التي اوجدها هذا التطور وهو ما تطلب الاستعانة بالأساليب العلمية التي تمكن المدير من مواجهة التغيرات وما افرزته من مشاكل معقدة.

2. الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات:

هي الأساليب التي تقوم على اتباع الخطوات للتفكير واتباع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرار، وسوف نتطرق لاهم الأساليب العلمية التي تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار.

• **بحوث العمليات:** يعتمد تطبيق هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية وإجراء المقارنة الحسابية بين البدائل واختيار البديل الأفضل (الحل الأفضل) ...إلخ.

إن استخدام هذا الأسلوب لا يزود متخذ القرار بمعلومات حول القرار النهائي ولكنه يساعده في اتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها والتي يمكن المقارنة بينها على أساس رقمي لأن الحل الراشد يتعدى قدرة النموذج الرياضي على تمثيل المشكل محل القرار، كما يستطيع أسلوب بحوث العمليات أن يمكن مدير «متخذ القرار» من اتخاذ القرارات على وجه أفضل حيث أنها:

- تعطي وصفا دقيقا لمشكلة محل القرار والعوامل المؤثرة ومدى تداخلها وأهمية كل منها.

- تحديد البيانات اللازمة للتعرف على أفضل الحلول مع الإحاطة بأكثر عدد ممكن من الاعتبارات.

- تحديد بدقة البدائل المقترحة كحلول للمشكلة، كما تناقش كل منها من حيث التكلفة والعائد ومدى المخاطرة فيها.

- تمكن متخذ القرار من مقارنة البدائل المقترحة للحلول واختيار أفضلها بسرعة وكفاءة، وبدرجة عالية من الثقة.

- تكسب القدرة على تبين النتائج والتغيير في روتين أو نظام المؤسسة أو في المحيط الذي تقوم فيه بأعمالها.

• **نظرية الاحتمالات:** تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل وأصعب هذه المراحل هي مرحلة اختيار البديل الأفضل

لذا يتطلب من متخذ القرار التأكد من احتمالات المستقبل وقياسها إن أمكن، وإن هذه الصعوبة تزداد كلما

ازدادت احتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معينة في المستقبل واحتمالات النجاح للبديل المطروح

ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الاحتمالات في مجال عملية صنع القرارات

عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للاستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة

للمستقبل، ومن هذا المنطق لجأت الكثير من المؤسسات الإدارية إلى الاحتفاظ ببيانات تاريخية لنشاطات

ومشاكل معينة لتكون معيارا تستند إليه في حساب الاحتمالات هناك ثلاث طرق يمكن استخدامها لقياس

الاحتمالات في عملية صنع القرار هي على التوالي:

- الاحتمال الشخصي

- الاحتمال الموضوعي

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الاحتمال التكراري

إن اتجاهات متخذي القرارات بالنسبة لعدم التأكد تختلف باختلاف السمات والقدرات الشخصية والاتجاهات والقيم فيما بينهم، وهذا ينعكس بدوره على إمكانية تطبيق النظرية.

● **شجرة القرارات:** هي عبارة عن شكل بياني يساعد في تسهيل عملية المفاضلة بين البدائل، ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب العملية المهمة ويتم اللجوء إليه لتحليل وحل مشكلات معقدة ذات القيم الاحتمالية. يقوم استعمال أسلوب شجرة القرارات الذي بافتراض مؤداه أن أي حالة انتقالية يترتب عليها مظهران هما: تأثير فوري، وحالة جديدة أو موقف به مشكلة الاختيار، ومثل **كوننز وأدونيل Koontz and O'Donnell** هذا الأسلوب على شكل شجرة تتفرع منها ثلاث متغيرات هي:

- البدائل المطروحة لحل المشكلة موضوع القرار.

- الاحتمالات التي تمثل النتائج أو الخسائر المتوقعة.

- القيم التي تمثل إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محدد.

إن تطبيق هذا الأسلوب بفاعلية يتطلب استعانة -متخذ القرار- وخاصة في المواقف والحالات الغير مؤكدة أو في المواقف المعقدة بالحاسب الإلكتروني لتقدير وتحديد درجة الاحتمالات المتوقعة، وكذلك تحديد إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محددة من خلال تجميع الحاسب الإلكتروني البيانات والمعلومات الخاصة بهذه الأمور وتحليلها للاستعانة بها في اختيار البديل الذي يحقق النتائج المطلوبة.

● **نظرية المباريات الإدارية:** يقوم مفهوم نظرية المباريات الإدارية - في مجال اتخاذ القرار - على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة، وأنه يتصرف بحكمة وأن منافسه سيكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في التصرف.

وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبت جدواها - كأسلوب علمي - في اتخاذ القرارات في مواقف وظرف المنافسة، إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المبادرة في اتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.

يتضح من خلال دراسة الأساليب العلمية التي قدمها علماء الاقتصاد والرياضيات والإحصاء على أنها ساهمت بدرجة كبيرة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، إلا أنها لم تأخذ في الاعتبار أثر العوامل السلوكية في عملية

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

اتخاذ القرارات التي اثبتت الواقع العلمي تأثيرها لهذا ينبغي التكامل بين الأساليب التقليدية والعلمية لمواجهة المشاكل الإدارية المعقدة التي افرزها التطور وإيجاد الحلول الصائبة لها.

3. الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية اتخاذ القرار¹⁹:

- تتصف عملية اتخاذ القرارات بالصعوبة والتعقيد واهم هذه المشاكل التي أثبتتها الواقع العملي هي:
- **صعوبة إدراك المشكلة وتحديدها:** لقد أدى تعقد نشاطات المؤسسات نتيجة التطور الذي شهدته الإدارة إلى تعقد المشاكل ومن ثم الخطأ بين اعراض هذه المشاكل مع أسبابها بسبب عدم إعطاء المديرين الوقت والجهد الكافي للتعرف على المشكلة، وهو ما يترتب عنه علاج الظاهرة او الأعراض بدلا من علاج المشكلة الأساسية.
 - **عدم القدرة على تحديد الاهداف:** ان متخذي القرارات يسعون دائما الى تحقيق مجموعة من الأهداف من وراء هذه القرارات وهذه الأهداف ترتبط ببعضها البعض أحيانا وقد تتعارض أحيانا أخرى، كما قد تختلف من حيث أهميتها مما يتطلب من الإداري أولا التمييز بين الأهداف المهمة والأقل أهمية وكذلك التنسيق بين الأهداف.
 - **صعوبة تقييم البدائل:** في بعض الأحيان يجد الإداري صعوبة في تقييم البدائل حيث يصعب عليه إيجاد معايير يستخدمها لتقييم وتحديد المزايا والعيوب لكل بديل وتزداد هذه الصعوبة حين تتعد الأهداف.
 - **صعوبة الاختيار والمفاضلة بين البدائل:** تعتبر هذه المرحلة من أصعب مراحل عملية اتخاذ القرارات وأكثر تعقيدا، ويعود ذلك لكونها تتطلب مجهودا فكريا من متخذ القرار لإجراء موازنة وتقييم بين مزايا وعيوب كل بديل من البدائل المطروحة، كما أنها تتأثر بعوامل متعددة ومتنوعة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار البديل بالإضافة إلى أنها عملية تتسم بالتعقيد لكونها تستند إلى معلومات متشابهة وإذا تم الأخذ في الاعتبار احتمالات المستقبل وقياسها، فإن هذه العملية تزداد صعوبة وتعقيدا كلما زادت احتمالات عدم التأكد في توقع الاحداث عند تطبيق البديل المختار²⁰.
 - **نقص المعلومات والبيانات اللازمة:** يعد عدم توفر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار من أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرار، اذ تعد المعلومات من أهم موارد المؤسسات في العصر الحديث حيث يجب ان تعطي صورة

¹⁹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، دفعة (2010/2009).

²⁰ كورتل فريد، حناش حبيبة، نظم المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات، عمان(الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، طبعة2015، ص139.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

محددة عن بيئة العمل وظروفها وامكانياتها، وتوضح لها الأوضاع القائمة خارج المؤسسة وداخلها لاتخاذ القرارات السليمة²¹.

المطلب الثاني: اتخاذ القرارات في المؤسسة

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم العمليات في المؤسسة، فعلى أساسها يتحدد الوضع المستقبلي للمؤسسة ولهذا يتوجب اعطاؤها أهمية بالغة.
أولاً: المؤسسة والمؤسسة الاقتصادية:
وتعرف كما يلي:

1. المؤسسة: يعرف "فرانسو" المؤسسة بأنها: منظمة تجمع أشخاص ذوي كفاءات متنوعة، تستعمل رؤوس الأموال والقدرات، من أجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته²².
2. المؤسسة الاقتصادية: تعرف على أنها وحدة اقتصادية تحتوي على موارد مادية، وبشرية تساعد في دعم العملية الإنتاجية؛ من خلال توزيع المسؤوليات والمهام بين الأفراد في بيئة العمل²³.

ثانياً: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات:

تتمثل العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار فيما يلي²⁴:

1. عوامل البيئة الخارجية: هي الضغوط الخارجية التي تعمل في وسطها المؤسسة ولا تستطيع ان تتحكم فيها بل أنها تخضع لها ومن أمثلتها:
 - الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية للمجتمع.
 - التطورات الثقافية والتكنولوجية كاختراع الحاسب الالكتروني والذي يلعب دورا هاما في تجميع البيانات وتخزينها وتحليلها وحفظها بشكل دقيق ومنظم مما يساعد في التوصل الى الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية.

²¹ سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري مدخل تحليلي كمي لاتخاذ القرارات في منظمات الاعمال، الطبعة الثانية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية(مصر)، ص15.

²² ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، (الجزائر، دار المحمدية العامة:1998م)، ص9.

²³ سيد عبد النبي محمد، إعادة ابتكار المؤسسات للوصول الى التميز، وكالة الحافة العربية (ناشرن)، طبعة2019، مصر، ص28.

²⁴ كورتل فريد، حناش حبيبة، نظم المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات، عمان(الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، طبعة2015، ص136.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الظروف الإنتاجية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين درجة منافسة في السوق.
- 2. **عوامل البيئة الداخلية:** تتمثل في العوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة، وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها:
 - عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
 - عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الافراد والإدارات والاقسام.
 - درجة المركزية وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي.
 - درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
 - مدى توفر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- 3. **عوامل نفسية:** تتمثل في البواعث الداخلية للشخص وما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار.
- 4. **عوامل شخصية:** تعتمد القرارات على الكثير من العوامل الشخصية للفرد قبل وصوله الى التنظيم ومن أهمها:
 - مدى فهم المدير العميق والشامل للأمور وكذلك لإلمامه بالمعارف الإنسانية.
 - مدى قدرة المدير على التوقع نظرا لفهم الماضي والحاضر ومستقبل المؤسسة وهو ما يجعله قادرا على التنبؤ بمستقبله ومواجهة المشاكل والأزمات التي قد تواجهه.
 - مؤهل المدير وتخصصه في مجال الإدارة والمامه بالأساليب العلمية للإدارة.
 - أهداف المدير وأغراضه الشخصية وهي عادة ما تكون مختلفة عن أهداف التنظيم التي تؤثر مباشرة في أسلوب اتخاذ القرار.
- 5. **عوامل ظروف القرار:** يعد التردد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هو علاقة القرارات بالمستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فيه بشكل دقيق مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة.
- 6. **عوامل أخرى:** وهناك بعض العوامل التي قد تؤثر على اتخاذ القرار هي:
 - الخبرة والمعلومات والأساليب.
 - الوقت.
 - مدى المشاركة في اتخاذ القرار.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- عدم مقدرة المسير وامتداد القرار على تحديد المشكلة الحقيقية والوهمية وعجزه عن الالمام بجميع الحلول الممكنة للمشكلة، وعجزه عن معرفة النتائج المتوقعة، وعجزه عن عملية التقييم المثلى للبدائل²⁵.

ثالثاً: المؤسسات الاقتصادية في الجزائر واتخاذ القرارات:

إن التكلم عن اتخاذ القرارات داخل مؤسساتنا الاقتصادية يجعلنا نعود إلى نشأتها ونمط تسييرها حتى نقف على نوعية هذه القرارات هل هي سياسية ام اقتصادية.

إن مرحلة ما بعد الاستقلال والتي عرفت بمرحلة الانتظار من سنة 1962 - 1966 لأن ميلاد القطاع العام لم يعرف إلا في نهاية هذه الفترة، قبل بدء مرحلة التخطيط التي يتبناها النظام الاشتراكي وهو الخيار الذي أقره ميثاق طرابلس. ولقد ظهر نمط تسييري بشكل تلقائي هدفه إثبات أن الجزائر قادرة على تسيير أمورها بنفسها غير أن ذلك كان بعيداً عن العقلنة لفقدان الكفاءات، تمثل ذلك بنمط التسيير الذاتي حيث تسارع العمال إلى الوحدات الإنتاجية الصناعية والزراعية والتي تركها المعمرون، وكان دافعا ارتجاليا على أن الجزائر قادرة على تسيير أمورها بنفسها فلا شك أن ضعف التكوين والمستوى العلمي يجعل التسيير أكثر عشوائية. فقرارات باريس 1963 المتعلقة بتجربة التسيير الذاتي تبين أنها تعتمد أساساً على تمثيل من القاعدة لكن بإرادة الدولة. فيمكن أن نقول أن القرارات إجبارية وتملى من طرف الدولة ونجد رئيس لجنة التسيير وهو بذاته ممثل الطبقة العمالية والذي يعين عن طريق الانتخاب والى جانبه يوجد المدير يعين من طرف الوزارة ورغم وجود هذه الازدواجية في سلطة القرار نجد أن المدير هو الذي يسيطر على الهيئة²⁶.

1. في ظل سياسة التخطيط²⁷:

نوعان أساسيان من المخططات تقيد بها الاقتصاد الجزائري خلال فترة امتدت من سنة 1969 الى أوائل الثمانينات هما المخططات الرباعية والمخططات الخماسية. وقبل هذان مر اقتصادنا بمرحلة انتقالية ضمن مخطط ثلاثي واحد. باعتبار هذا النمط من التخطيط الوطني فلقد كان اتخاذ القرارات مركزيا. ونتج عن ذلك

²⁵ شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000، ص 38-41.

²⁶ ايت عيسى، بركان بن خيرة، اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضرورة استخدام الاساليب الكمية، جامعة ابن خلدون، تيارت، ص 14.

²⁷ أ.سعيد أوكيل "رئيس الفرقة"، استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية تسيير واتخاذ القرارات في اطار المنظور النظامي - بعض النتائج الأولية-، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 193.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

نمط من تسيير المؤسسات الوطنية كان كله خاضعا لتوصيات توجيهات وقرارات جهات مختلفة منها الوزارة الوصية هيأت التخطيط والمالية.

ان نقائص هذا النمط متعددة وخطيرة بالفعل ومن أهمها نذكر عدم إمكانية المؤسسات الاقتصادية من اتخاذ القرارات بنفسها وكما سوف نرى ضمن إطار المنظور النظامي فان القرارات أنواع ثلاثة هي القرارات الروتينية القرارات التكتيكية والقرارات الاستراتيجية.

أهمية هذا النوع الأخير بصفة خاصة تكمن في ان القرار السليم هو الذي يؤخذ على مستوى المؤسسة وذلك باعتبار كل المصلحة، الأهداف الاستراتيجية، البدائل والتكاليف.

2. في ظل الإصلاحات²⁸:

إن المرحلة السابقة أظهرت أن المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجه الاشتراكي كان من نتائجها ظهور مؤسسات وشركات وطنية بحجم كبير، اعتمدت في تسييرها على قرارات مركزية تتم من طرف الوصاية وأصبحت المؤسسة أداة في يد الدولة تقوم إضافة إلى وظائفها الأساسية بوظائف سياسية واجتماعية.

وقد ساهم هذا الأسلوب التسييري في خلق مشاكل عديدة تميزت فيه المؤسسات بقرارات غير عقلانية وبالتالي عرفت إهمال ولا مبالاة وعشوائية في التنظيم، فالإصلاحات كانت تهدف إلى القضاء عن الأخطاء السابقة فالحل يكمن في صنع الاستقلالية للمؤسسات كحل لتخليص هذه المؤسسات من بيروقراطية المركزية والدخول في اللامركزية التي من شأنها ترشيد القرارات وتسهيل عملية التسيير. وإضافة إلى منح الاستقلالية التي أصبحت تتمتع به المؤسسات فإن الدولة عمدت إلى تخليص هذه المؤسسات من الديون المتركمة عن طريق التطهير، حتى لا يبقى أي تبرير أو حجة عن عدم مردودية المؤسسات التي غالبًا تكون مبررة بخدمة الديون، ورغم كل ذلك ظلت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تراوح مكانها.

وهكذا تبين أن المشاكل ليس في الجانب المالي بل هو مشكل في التسيير فلا بد وإعادة النظر في هيكلها وعمليات اتخاذ القرار، وفتح المجال للمؤسسة لتتكفل بأمورها بعيدًا عن تدخل السياسيين والوصاية والمساهمة في استقلالية التسيير وذلك عن طريق إعادة هيكلة وإصلاح المؤسسات وهكذا دخلت الجزائر نظام اقتصادي جديد مبني على دعم الخواص حيث سيتم تحويل العديد من القطاعات العامة إلى قطاعات خاصة.

²⁸ ايت عيسى، بركان بن خيرة، اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضرورة استخدام الأساليب الكمية، جامعة ابن خلدون، تيارت ص، 17 و 18.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

إن إعادة هيكلة المؤسسات سمح للمؤسسات العمومية الاقتصادية بالتححرر من قيود المادة 5 من قانونها رقم 88-01 التي تنص "على أن الدولة أو الجماعات المحلية هي المالكة وحدها لجميع الأسهم والحصص التي تشكل رأسمالها"، بحيث جاءت المادتين 24 و25 من قانون المالية الإضافي لعام 1994 الذي يسمح للمؤسسات ببيع أصولها الثابتة أو كامل الوحدة وأن تفتح رأس مالها للمشاركة الخاصة في حدود 49% . وكذا طبقاً للأمر 95-22 المتضمن خصوصية المؤسسات العمومية بالملكية أو بالتسيير، وهكذا طبقاً لذلك انتهجت الدولة ولم تعد تقوم بوظائف أساسية:

- وظيفة تنظيم Regulation أي تهيئة الشروط القانونية والتنظيمية الذي يسمح بتنمية الاقتصاد.
- وظيفة الحامي Protection للمواطن باعتباره مستهلك للسلع والخدمات.
- وظيفة المنشط عن طريق تطبيق سياسات مالية والتقدم من خلال هذه الإجراءات أكثر تحرراً في إصدار قراراتها غير أن ذلك لا ينفي تدخل الدولة كقيد خارجي يوجد في محيط المؤسسة والذي لا يمكن للمؤسسة أن تستمر إلا بالتأقلم مع تغيرات هذا المحيط، فالوظائف السالفة الذكر التي احتفظت بها تجعل من القرارات داخل مؤسساتنا رهينة القيود التي تضعها الدولة، كالقواعد والقوانين الضريبية لها أثر كبير في تحفيز المؤسسات أو تجميد نشاطها كما أن السياسة المالية والتقدم لها دور أيضاً في تمويل هذه المؤسسات وإنعاشها وهكذا فرغم لا مركزية التسيير فإن استقلالية القرار تبقى نسبية.

وما يمكن قوله هو أن حل الإشكال في اتخاذ القرارات بمؤسساتنا لا يتوقف عند معرفة هل القرارات مركزية أو غير مركزية بل يكمن في مدى عقلنة وترشيد هذه القرارات ومدى انعدام الأساليب العلمية في اتخاذها وهذا استناداً على التقنيات الكمية التي تعرضنا إليها في الدراسة السابقة، حيث مازالت مؤسساتنا في غالبها تستخدم هذه الطرق الكمية وتبقى كطرق نظرية معروفة لدى الأطارات المسيرة دون تطبيقها في الواقع.

ورغم حرص الدولة على استخدام التكنولوجيا التي تمكن وتسهل عمل المؤسسات وذلك من خلال تدفق وسائل الإعلام الآلي التي كان من اللازم أن تستخدم في معالجة المعطيات وتحليل البيانات لها عدة وتشخيص المشاكل ومعالجتها غير أن هذه الوسائل ظلت حبيسة مكاتب المديرين أو تستخدم في بعض المصالح والأقسام التي تعالج أمور العمال كاستخدامها في معالجة الأجور للعمال عدا بعض الاستخدامات التي كان لها نفع على تسيير المؤسسات كاستخدامها في تسيير المخزون وذلك باستخدام مجموعة من البرامج.

ومع التوغل أكثر في اقتصاد السوق المبني على المنافسة لا شك أن المؤسسات تصبح مجبرة على استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها مما يحتم عليها تحديث هياكلها ونمط تسييرها وإلا فإن مصيرها الزوال.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة

يمكن اعتبار المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار فهي وسيلة ناجعة للإدارة الحديثة لترتيب وتنظيم المعلومات المحاسبية والاقتصادية للمؤسسة.

المطلب الأول: استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جدا نظرا لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم تحليل التكاليف المرتبطة بالكميات والوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الاقتصادية والإنتاجية والخدماتية، كما انها تستعمل للتخطيط وقياس التوقعات المستقبلية والرقابة واتخاذ القرار.

أولاً: شروط استعمالها: تتطلب المحاسبة أثناء العمل بها النقاط التالية:

1. أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد تسيير المخزن لأمين المخزن.
 2. وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.
 3. مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التقطير اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات والطلبات.
 4. إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة، ومن كل مراحل عملياتها الانتاجية وتوزيع الأجر وكذا اليد العاملة وساعات عمل الآلة، ولا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، وللسير الجيد للمحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تمل المحاسبة العامة لأنها المكون الأساسي لها بالمعلومات للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل: حساب سعر التكلفة ومراقبة التكاليف للمنتجات واتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تمدها لها المحاسبة العامة والتي تمل المصدر الأساسي لمعلوماتها وأساس هذا النظام التحليلي.
- كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية والجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة وتبقى عملية إتقان العمل كما يلي:
- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.
 - تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.
 - التسجيل الحقيقي والفعلي لكل الأعباء والمنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

التكلفة وتحديد النتيجة وكل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية²⁹.

ثانيا: العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار:

قدم لنا -ايدري ونايت- تحليلا نظريا عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار، حيث انه يميز في هذا التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار.

1. مدخلات القرار: العوامل والمعلومات المتحصل عليها لاتخاذ القرار.

2. مخرجات القرار: أي القرار المتخذ.

3. العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار، ويكون تسلسل اتخاذ القرار كالاتي:

• يتم تحديد التكاليف وحساباتها بالطريقة الملائمة.

• يتم مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل.

• متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى، وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع او انخفاض هذه التكاليف.

• مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه.

• يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكلة نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للموارد، لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية³⁰.

²⁹ محمد امين شنه، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2013-2014)، ص19.

³⁰ أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودرها في عملية اتخاذ القرارات، جامعة تلمسان، ص318.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثالثاً: الجدول رقم (5.1): يوضح العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار:

وكل طريقة من طرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ قرار معين في ذلك وفق الجدول التالي:

نوع القرار المتخذ	طريقة التكاليف الملائمة
- الغاء او إضافة نشاط معين. - تحديد عتبة المردودية.	- محاسبة النشاط: كونها تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج. - طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب او معرفة حجم التعادل.
- تحديد سعر البيع لفترة طويلة. - تغيير هيكل المؤسسة او ابقائه.	- حجم التعادل. - طريقة التكاليف المتغيرة
- تحسين فعالية استغلال الأقسام.	- طريقة التحميل العقلاني: لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحميل التكاليف الثابتة.
	- طريقة الأقسام المتجانسة: لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج.

المصدر: د. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005 ص 18.

المطلب الثاني: اتخاذ القرارات عن طريق المحاسبة التحليلية:

ان المؤسسة تعتمد على دراسة مختلف الطرق التي تسمح لها باتخاذ قرارات صائبة وذلك بالتحكم في التكاليف وقياسها ومراقبتها، وفي دراستنا قمنا بإسقاط الضوء على طريقة التكلفة المتغيرة ومساهمتها في اتخاذ القرار.

أولاً: طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتبر هذه الطريقة أحد الطرق المستخدمة في حساب تكاليف المنتجات وحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة وهذا من خلال تقسيم تكاليف المؤسسة الى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، مع إعطاء الأولوية للتكاليف المتغيرة على حساب التكاليف الثابتة، ويستعمل أسلوب التكلفة المتغيرة من أجل المساعدة في دراسة نشاط المؤسسة وكذا من أجل التخفيض من التكاليف والرفع من الكميات المباعة³¹.

³¹ محمد رضا بوسنة، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير المعقدة - محاضرة التكاليف المتغيرة -، جامعة العربي بن مهيدي،

أم البواقي، ص 1.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

كما أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل التكاليف المتغيرة على الأقسام والمنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة أما الثابتة فتأخذ كليا أو اجماليا وهي تطرح من هامش التكلفة المتغيرة وبالتالي فان هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تحمل المتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما التكاليف الأخرى تبقى على حالها رغم تغير حجم الإنتاج وبالتالي لا تدخل ضمن تكاليف التي تم تحميلها³².

ثانيا: أساسيات أسلوب التكاليف المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على عدة مبادئ نذكر منها:

- إحصاء حصر مختلف التكاليف.
 - فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة.
 - توزيع الأعباء المتغيرة الغير مباشرة على اقسام المؤسسة واستخراج تكلفة وحدة القياس لها.
 - الحاق الأعباء المتغيرة المباشرة وتحميل الأعباء المتغيرة الغير ماثرة على مختلف التكاليف.
 - الحاق مصاريف التوزيع المتغيرة الى التكلفة المتغيرة للمبيعات للحصول على سعر التكلفة.
 - تقييم المخزونات على أساس التكاليف المتغيرة فقط.
 - تكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة، حساب الهامش
 - على التكلفة المتغيرة لكل منتج، النتيجة التحليلية تحسب بطرح العباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة³³.
- بحيث ان التكاليف الثابتة هي النفقات التي لا تتغير بغض النظر عن مقدار إنتاج الشركة وتشمل عناصر أساسية في العمل مثل الإيجار، وضريبة الأملاك، والتأمين والإهلاك، عادة ما تكون غير مرتبطة بالعمليات التجارية المحددة للشركة.

ويمكن ترجمة هذه المبادئ رياضيا كما يلي:

- التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.
- التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المنتجة.
- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة.
- رقم الاعمال = سعر البيع × عدد الوحدات المنتجة والمباعة³⁴.

³² بخيرة عمر، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، جامعة عد الحميد بن باديس، مستغانم، دفعة (2016-2017)، ص68.

³³ بلكرشة رابح، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، جامعة ابن خلدون، تيارت، (2015-2016)، ص34.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

وبالتالي فان نتيجة المؤسسة:

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة

الجدول رقم (6.1): الجدول التفاضلي:

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
1	رقم الاعمال	xxxxx	100
2	(-) التكلفة المتغيرة	(xxxx)	
3	= الهامش على التكلفة المتغيرة	xxxx	
4	(-) التكلفة الثابتة	(xxxx)	
5	= النتيجة	xxx	

المصدر: من اعداد الطالبتين ناجي شيماء، مراح نجاة.

يساعد هذا الأسلوب في دراسة عتبة المردودية وبالتالي المساهمة في اخذ القرارات وتعتبر عتبة المردودية أو رقم الاعمال الحرج هو ذلك المستوى من الإنتاج الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة برقم الاعمال أي هي المستوى الذي لا تحقق فيه المؤسسة لا ربح ولا خسارة وتسمى أيضا بنقطة الصفر أو نقطة التعادل ويمكن حسابها كما يلي:

- **كميا:** عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة.
- **نقديا:** عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.
- **نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الاعمال.**
- **وبالتالي تصبح: عتبة المردودية = رقم الاعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة.**

ثالثا: أهمية الطريقة:

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكلفة المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر معه، وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة = سعر بيع الوحدة - (التكلفة المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات التكاليف الثابتة الإجمالية).

تعتمد هذه الطريقة على شكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي:

الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر.

• **عتبة المردودية = (رقم الأعمال × التكاليف الثابتة) / الهامش الإجمالي للتكاليف المتغيرة.**

• **هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل.**

• **معامل المردودية = (هامش المردودية × 100) / رقم الأعمال الصافي.**

من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية

هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع تلك الوضعيات

في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متبوين تحقق المؤسسة نقطة التعامل وما مدى مساهمة

كل منتج في تحقيق ذلك حتى يمكن لها التعديل من الاستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل

عامل سلبى وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة، يتم البحث عن أفضل نقطة تعادل ودراسة مختلف

عناصر المعادلة وذلك يجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك

بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حم للمبيعات

أقصى مبلغ للتكاليف الثابتة.

علاقتها باتخاذ القرار:

ان متخذي القرار يرغبون بتجريب القرارات قبل اتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون الى نماذج محاكاة تسمح

لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينهما في هذا المجال يعتبر نموذج عتبة المردودية

من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة اذ انه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير

المراد اتخاذه.

نستطيع حصر بعض استعمالات هذا النموذج فيما يلي:

• تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية واتخاذ القرار بإنتاجها او التوقف في انتاجها او استبدالها

بمنتوج اخر.

• تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الامان الذي لا يمكن الوصول اليه دون ان تدخل المؤسسة

في منطقة الخسائر.

• اتخاذ بعض قرارات الاستثمار عند تغير هيكل المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة ذلك على المردودية.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

-
- يسمح نموذج عتبة المردودية في اتخاذ قرار اختيار أساليب لإنتاج البديلة وذلك بالمفاضلة بين انتاج السلعة يدويا او ميكانيكيا ويسند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الاخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب.
 - يستوجب في بعض الحالات على الإدارة ان تتخذ قرار بإنتاج سلعة جديدة كما انها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي الى الانخفاض في الربح واحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

خلاصة الفصل الأول:

ان موضوع المحاسبة التحليلية يكمن في التحليل الدقيق لمختلف التكاليف وحسابها والتحكم فيها كتكاليف الشراء، الانتاج، التوزيع، سعر التكلفة. فهي تعتبر من اهم التقنيات في مراقبة التسيير فعبر وسائلها وادواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة ان يقف على اهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب فالرفع من مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا يتم الا من خلال البحث عن طرق ناجعة ولذلك ومن خلال هذا الفصل تم التطرق الى مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها ووظائفها ومختلف أنواع التكاليف والعناصر المكونة لها التي من شأنها ان تعين الإدارة في ترشيد قراراتها وكذا دورها عبر طريقة التكلفة المتغيرة. وبذلك تم استنتاج ان طريقة التكلفة المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، لتقريب عملية التحليل الى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن ان تكون عليه نتاج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الاموال المنتجة وقدراتها وحجمها.

الفصل الثاني

دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقاته

بملمنة سيدي خالد بولاية - تيارت -.

GIPLAIT

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

تمهيد:

من خلال الدراسة النظرية السابقة تبين لنا أن المحاسبة التحليلية هي أداة من الأدوات التي تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير وتساهم في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتحديد ثمن المنتجات أو الخدمات من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة في اتخاذ القرارات.

كما سنحاول في هذا الفصل التعرف على مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته ملبنة سيدي خالد GIPLAIT شكلا ومضمونا من خلال هيكلها التنظيمي وكذلك معرفة طرق حساب التكاليف وسنقوم أيضا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال حساب التكاليف لمؤسسة الحليب ومشتقاته مع تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها.

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة إنتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-

أولاً: نبذة شاملة عن المؤسسة "ملبنة سيدي خالد تيارت":

1. لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة:

المؤسسة الإنتاجية الصناعية المتخصصة في إنتاج الألبان، يقع مقرها الرئيسي في العاصمة تم استرجاعها في سنة 1969م، بحيث كانت تعتبر الممول الرئيسي لكافة التراب الوطني، ونظرا لعدة أسباب ولعل من بينها بعد المسافة، سرعة تلف المادة، كثرة الضغط على الوحدة، والتوسع الاقتصادي الذي دفع بالدولة إلى تسطير إستراتيجية جديدة مبنية على أسس اقتصادية، تهدف إلى تقسيم الوحدة وفق مرسوم رقم 354/81 المؤرخ في ديسمبر 1981م إلى ثلاث مؤسسات جوهرية. ومن بين المؤسسات المذكورة سالفا انصب اهتمامنا على الجهة الغربية و بالتحديد على "ملبنة سيدي خالد تيارت"، و التي تم وضع حجر الأساس لها بتاريخ 22 مارس 1985م من طرف الدانماركيين على يد المنظم « DANISH »، ثم افتتحت بتاريخ 13 جوان 1987م فكان أول إنتاج رسمي لها، و بقي هؤلاء مدة عامين لتلقين الخبرة و تأهيل كفاءة اليد العاملة في أوساط العمال، و بقيت تحت وصاية فرع "مجمع الديوان الغربي لإنتاج الحليب" « OROLAIT » إلى غاية أواخر سنة 1997 وبالتحديد في العاشر من شهر أكتوبر الذي يعتبر بداية في انطلاقة اقتصادية أخرى وهي استقلالية التسيير، بمعنى أعطيت للدولة الصلاحية الكاملة في تسيير شؤون المؤسسة إلا أنها تخضع لإدارة مركزية تدعى "فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب".

« FILIALE GIPLAIT » ، والذي هو عبارة عن تكتل لمجموعة الدواوين السالفة الذكر، وهذا التكتل كان

يهدف إلى بعث الوتيرة الاقتصادية فيما يخص تكنولوجيا الحليب ومشتقاته، مما أعطى نفسا جديدا فيما يخص تطوير هذه المادة وذلك بتحقيق الأهداف التالية :

- تسطير برنامج استثماري لبعث حيوية جديدة في الإنتاج.
 - تنويع التجهيزات الخاصة بالإنتاج.
 - تلبية الطلب المتزايد لمادة الحليب ومشتقاته باعتبارها مادة أساسية وضرورية.
 - مركزية اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق هدف البقاء والاستمرارية على المدى الطويل بأهداف اقتصادية واجتماعية.
 - تطوير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي زيادة الإنتاج.
 - البحث والتطوير واليقظة التكنولوجية.
 - تطوير بنية الاقتصاد الوطني وتحقيق التكامل الاقتصادي.
- أما في الوقت الراهن فقد أصبحت شركة ذات أسهم SPA .

ولعل اهم ما جعل الملبنة تنال ثقة المستهلكين هو ما تملكه من مؤهلات واسباب قوة تجعل درجة الثقة فيها

كبيرة من أهمها:

- السمعة الطيبة والتي تتجسد يوما بعد يوم

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة إنتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-

- قدرات هامة في إنتاج الحليب ومشتقاته بأنواعه الرفيع والعادي والتخصص.
- تجربة تتجاوز 20 عاما في مجال الإنتاج.
- مناخ الملبنة يتميز بالهدوء والجدية.

2. تقديم مؤسسة الحليب «ملبنة سيدي خالد تيارت Laiterie sidi Khaled Tiaret»

ملبنة سيدي خالد تيارت فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان مختصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته تسمى **GROUPE FILIALE GIPLAIT**. تقع الوحدة ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية بحي " المنطقة الصناعية زعرورة" وهي تقع جنوب شرق الولاية تبعد عن المقر بـ 6 كلم، تقع على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة، وهذا الموقع الاستراتيجي الهام ساعدها على التزود بالماء، الغاز والكهرباء، وعلى كسب حيوية كبيرة فيما يخص تسويق المنتوجات من الناحية المحلية أو الجهوية. تبلغ مساحة المؤسسة بحوالي 8,17 هكتار منها 9240 م² مبنية والباقي غير مستعمل. قدر رأس مالها وذلك عند إعطاءها الاستقلالية التامة لها سنة 1997 م بـ 130.000.000 دج ليتطور ويصل سنة 2018م إلى 666.660.000.00 دج ومنذ سنة 1997 م أصبح المجمع الوطني لمنتجات الحليب هو القابض الأساسي للرأس المال الكلي (تابعة للدولة 100%) وأصبح مقسم إلى مجموعة من الأسهم SPA.

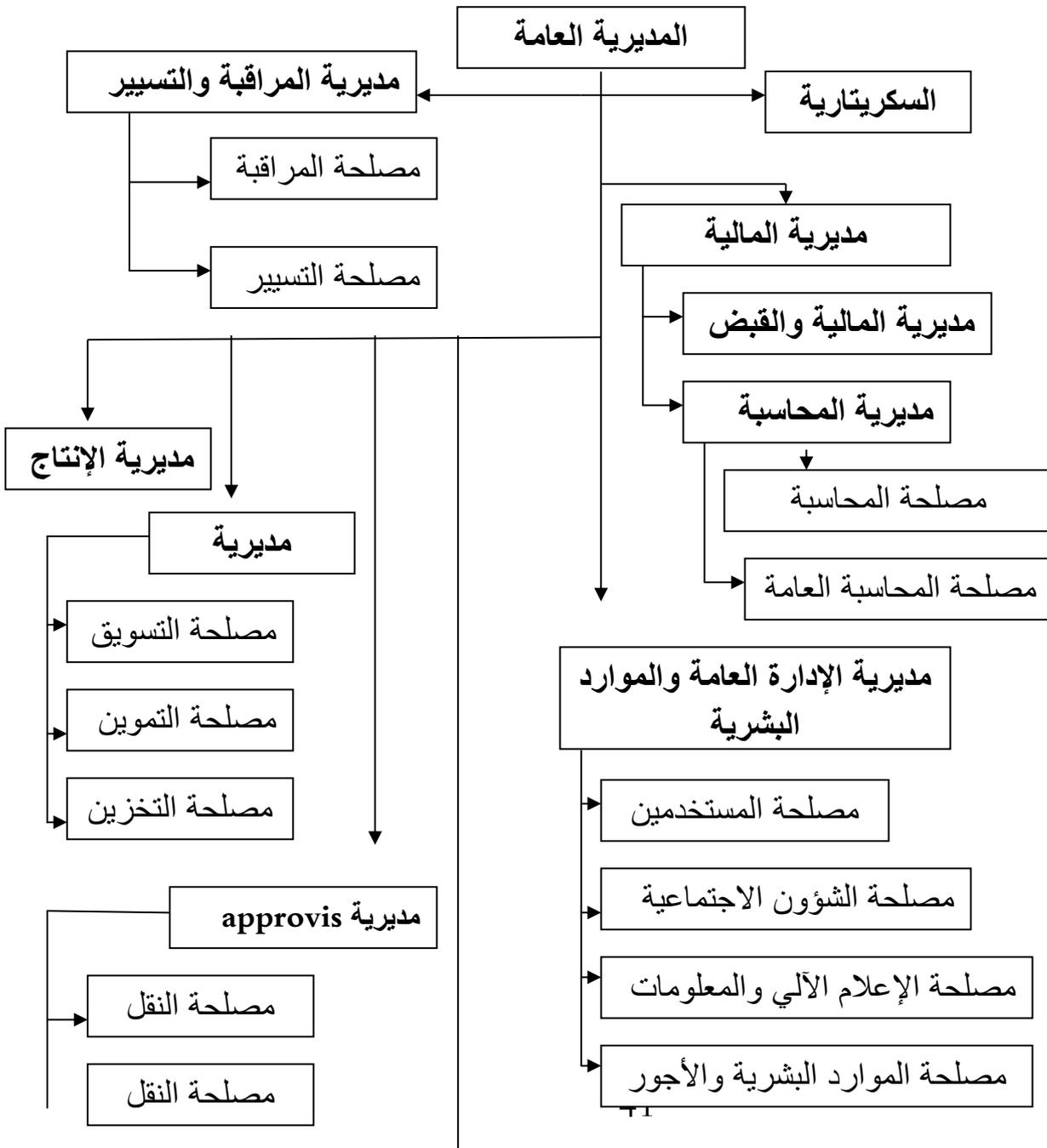
3. أنواع المنتجات:

- ملبنة سيدي خالد تيارت فرع "GIPLAIT"، متخصصة في إنتاج مادة الحليب ومشتقاته، والمساحة التي تتربع عليها والآلات التي متوفرة لديها، كل هذا ساعدها وسمح لها بتعدد منتجاتها فنجد:
- أ. **حليب مبستر:** معبأ في أكياس بحجم 1 ل وهو مزيج بين الماء الساخن ومسحوق الغيرة "البودرة".
 - ب. **حليب البقر:** ويعتبر بالنسبة للمؤسسة مادة أولية لأنها تقوم باقتنائه من المزارعين وهي تخضعه إلى عمليتين:
 - البسترة: وهي تعقيم الحليب المستورد للقضاء على جميع الجراثيم.
 - استخلاص المارجرين منه.
 - تعبئه في أكياس بحجم 1 ل.
 - ت. **الرايب:** منتج جديد وهو عبارة عن حليب مقطع.
 - ث. **اللبن:** يتم إنتاجه بنفس طريقة إنتاج الحليب المبستر، غير انه يتم إخضاعه لآلات أخرى متخصصة في عملية تخثيرهن ثم تعبئته في أكياس من حجم 1 ل.
 - ج. **المارجرين (الزبدة):** يوجد نوعين من حيث مصدر الصنع
 - مارجرين تنتج على أساس مواد دسمة حيوانية وهي المستخلصة من الحليب الطبيعي المستورد.

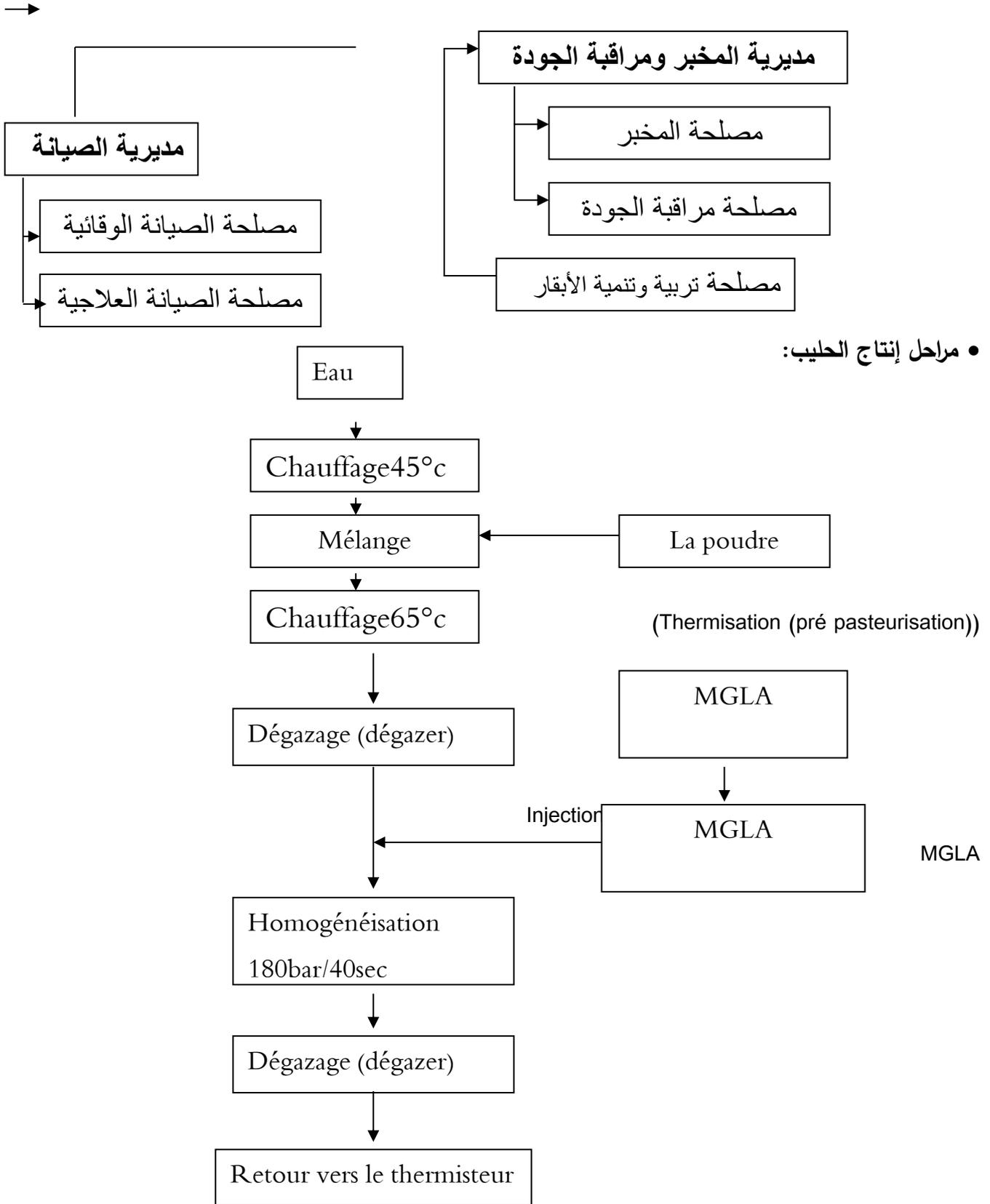
الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-

- مارغرين تنتج على أساس مواد دسمة نباتية. وهذا المنتج متوفر بأوزان مختلفة: وزن، 500 غ قطع، 15 كغ. أما المنتجات الأخرى ونقصد بها (ياوورت، جبن طري، قشدة تحلية "crème dessert")، فان المؤسسة توقفت عن إنتاجها بتوجيهات من الوصي، وهذا لارتفاع المادة الأولية، غير ان الآلات المتخصصة في صنعها لا تزال موجودة لدى المؤسسة.

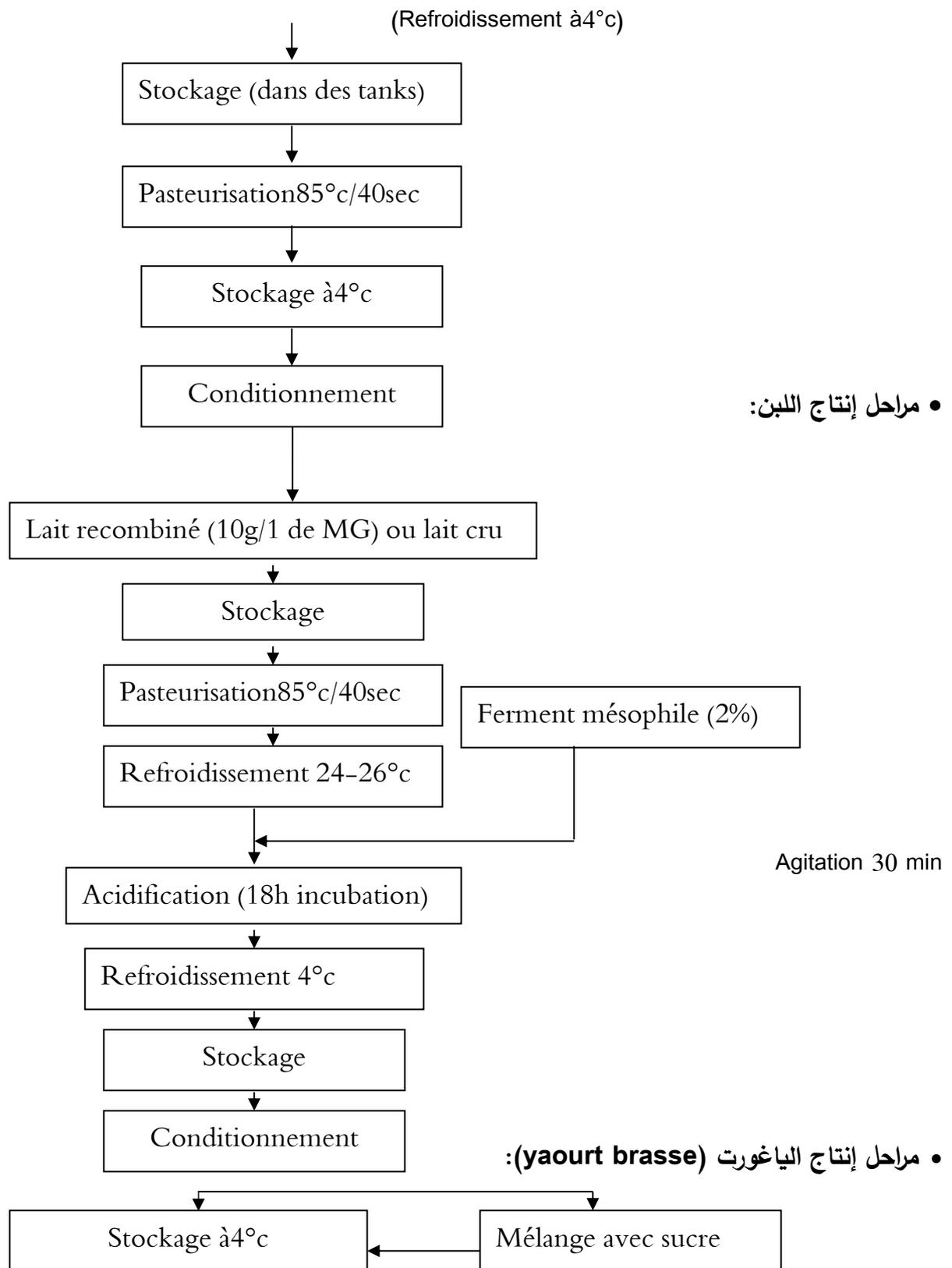
4. الشكل رقم (2.1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدي خالد -تيارت-:



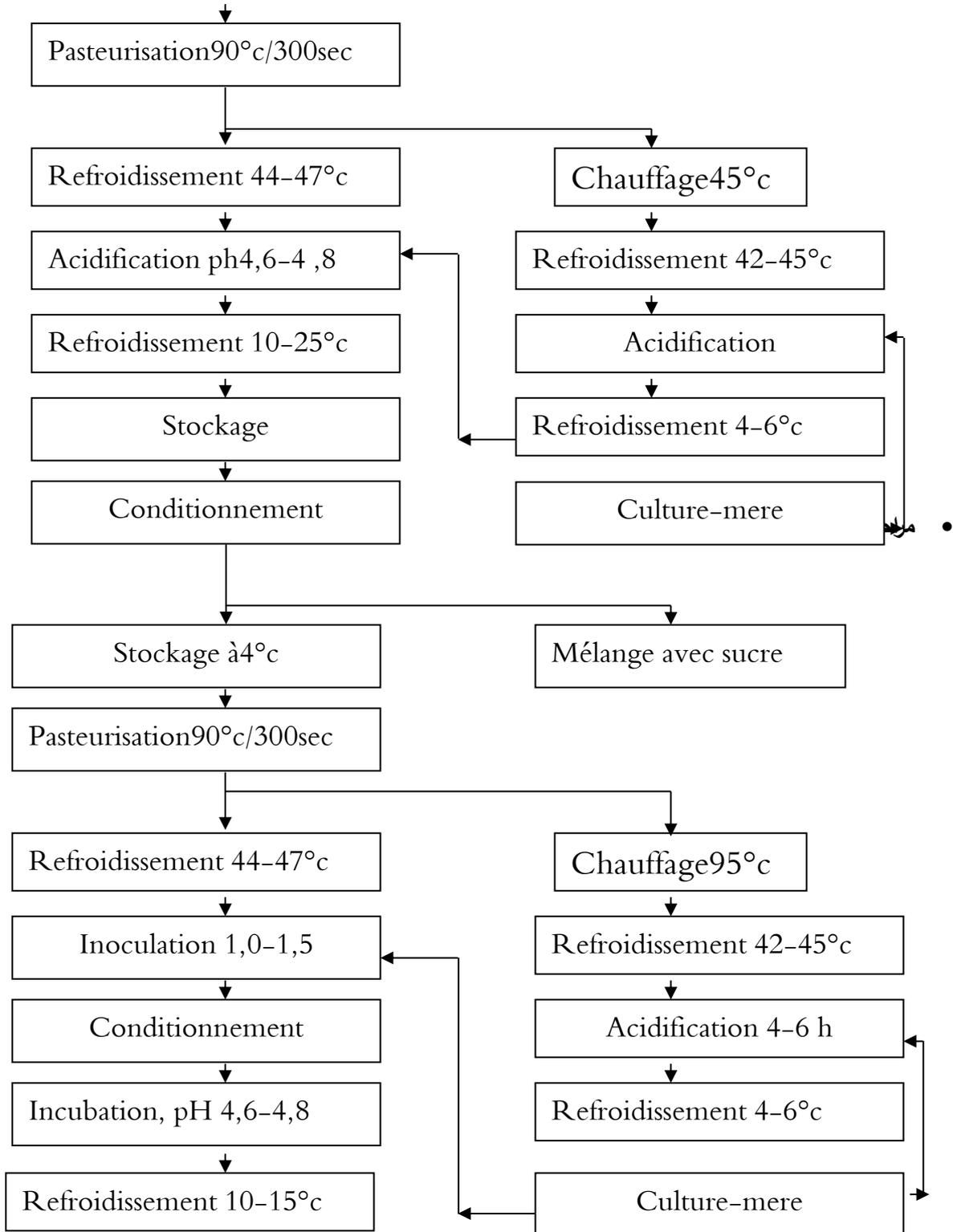
الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة إنتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-



الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة إنتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-



الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي
خالد بولاية -تيارت-



المصدر: مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-.

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

ثانيا: الدراسة التطبيقية³⁵:

1. تحديد التكاليف الكلية لمنتجات المؤسسة وفقاً لنظام المحاسبة التحليلية المبسط:

تتمثل التكاليف الكلية لمنتجات المؤسسة في التكاليف المتغيرة وتكاليف العمال بالإضافة إلى مصاريف

ثابتة اخرى، وفيما يلي جدول يمثل التكاليف الكلية للمنتجات التالية:

الجدول رقم (1.2): التكاليف الكلية للمنتجات (حليب مدعم، لبن، ياغورت) للسنوات المالية 2019، 2020 و 2021:

البيان	حليب مدعم			لبن			ياغورت		
	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019
التكاليف المتغيرة	569919109.5	680477657	676287317	44778617.58	47992359.6	51554837.2	107875279.9	998185883.52	93147740.16
تكاليف العمال	105470820	105785391	104388340	3395827.6	3582014.4	4476318.2	4306398.4	3660438.64	3472613.12
تكاليف ثابتة اخرى	78349752	78776355	77545625	2330772.58	2454343.2	3164293.9	3768098.6	3337458.76	3166206.08
المجموع	753739681.5	865039403	858221281	50505217.75	5402717.2	59195449.3	115949776.9	105183780.9	99786559.4

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات فرضية من خلية المحاسبة التحليلية للفترة المالية (2021-2019)

من الجدول السابق نلاحظ أن التكاليف المتغيرة للمنتجات مرتفعة من سنة مالية لأخرى ما عدا المنتج

الحليب المدعم خلال السنة المالية 2021، انخفضت التكاليف بمبلغ: 111299722 دينار أي بنسبة 14,77%

بالمقارنة مع مبلغ التكاليف المتغيرة لسنة 2020، ويعود هذا الانخفاض إلى انخفاض عناصر التكاليف المكونة

للتكاليف الكلية، وفي هذه الحالة لا يمكن للمسيرين اتخاذ قرار التخلي عن إنتاج الحليب المدعم ولا يمكن معرفة

أي الإنتاج الذي يشكل قيمة مضافة للمؤسسة إلا بعد دراسة مردودية إنتاج المنتجات ككل.

2. تحديد النتيجة التحليلية لمنتجات المؤسسة وفقاً لنظام المحاسبة التحليلية المبسط:

³⁵ د.عثماني أحسين، د.تقرارت يزيد، استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنايبب، جامعة ام البواقي- الجزائر.

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

لإعداد جدول يوضح النتيجة التحليلية المحققة عند بيع كل نوع من أنواع المنتجات ينبغي توضيح المبيعات المحققة وكذا التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الخاصة بكل نوع من هذه المنتجات.

الجدول رقم (2.2): نتيجة الأعمال للمنتجات (حليب مدعم، لبن، ياغورت) للسنوات المالية 2019، 2020 و2021:

البيان	حليب مدعم			لبن			ياغورت		
	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019
رقم الأعمال	802331595	893512690	887300890	79030169.60	79030169.60	79030169.60	137804748.8	137804748.8	127669600
التكاليف المتغيرة	569919109.5	680477657	676287317	44778617.58	44778617.58	44778617.58	107875279.9	98185883.52	93147740.16
الهامش على التكاليف المتغيرة	232412486	213035033	211013573	34251552	34251552	34251552	29929468.9	39618865.28	34521860
تكاليف الثابتة لآخرى	78349752	78776355	77545624	2330772.58	2330772.58	2330772.58	3768098.6	3337458.76	3166206.08
النتيجة التحليلية	154062734	134258678	9133467949	31920779	31920779	31920779	26161370.3	36281406.52	31355654

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات فرضية من خلية المحاسبة التحليلية للفترات المالية (2019-2021)

من الجدول السابق نلاحظ أنه النتيجة التحليلية للبن في انخفاض في السنتين الماليتين 2020، 2021 وهذا لا يضع المؤسسة في وضعية حرجة لأن النتيجة المحققة والمتعلقة بهذا المنتج موجبة (ربح)، لكن ينبغي معرفة الأسباب التي أدت إلى هذا الانخفاض، ومن خلال المعلومات الموضحة في الجدول السابق يتبين أن سبب هذا الانخفاض راجع إلى انخفاض مبلغ الهامش على التكلفة المتغيرة للبن في السنتين 2020، 2021. أما بخصوص منتج الياغورت، فنلاحظ انه حدث انخفاض سنة 2021 بمبلغ 10120036,22 دينار أي بنسبة

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

27,89% بالمقارنة مع مبلغ النتيجة التحليلية لسنة 2020 وهذا بسبب انخفاض الهامش على التكلفة المتغيرة سنة 2021 بالمقارنة مع سنة 2020.

3. تحديد عتبة المردودية لمنتجات المؤسسة وفقا لنظام المحاسبة التحليلية المبسط:

لإعداد جدول يُظهر عتبة المردودية، لكل نوع من المنتجات ينبغي استخدام نتائج الجداول السابقة خلال السنوات المالية المعنية.

الجدول رقم (3.2): عتبة المردودية للمنتجات (حليب مدعم، لبن، ياغورت) للسنوات المالية 2019، 2020 و2021

البيان	حليب مدعم			لبن			ياغورت		
	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019
رقم الأعمال	802331595	893512690	887300890	79030169.60	79030169.60	83746170	137804748.8	137804748.8	127669600
التكاليف المتغيرة	569919109.5	680477657	676287317	47992359.6	44778617.58	51554837.2	98185883.52	98185883.52	93147740.16
التكاليف الثابتة	78349752	78776355	77545624	2454343.2	2330772.58	3164293.9	3337458.76	3337458.76	3166206.08
الهامش على التكاليف المتغيرة	232412486	213035033	211013573	35753810	34251552	27475332	39618865.28	39618865.28	34521860
معدل ه.ت.م %	0.289%	0.238%	0.237%	0.426%	0.433%	0.347%	0.287%	0.287%	0.270%
عتبة المردودية	73265272	82035769	80192704.49	239555.9	214683.9	291458.3	536027.0912	536027.0912	471121.93

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات فرضية من خلية المحاسبة التحليلية للفترات المالية (2019-2021)

من الجدول السابق نلاحظ ان الحليب المدعم كان معدل الهامش على التكاليف المتغيرة له ينخفض سنة 2021، وهذا يعني أن عتبة المردودية لهذا المنتج في هاته السنة تغطي رقم الأعمال الصافي، أي أن الهامش على التكاليف المتغيرة يغطي التكاليف الثابتة، وبالتالي تكون النتيجة ربح بالنسبة للمؤسسة. أما منتج اللبن انخفض

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

خلال السنة المالية 2020 بمبلغ 28097,6 دينار، جراء ارتفاع معدل الهامش على التكاليف المتغيرة، وهذا يعني أن عتبة المردودية لهذه المنتجات خلال السنوات المذكورة لا تغطي رقم الأعمال الصافي أي أن الهامش على التكاليف المتغيرة لا يغطي التكاليف الثابتة، وبالتالي تكون النتيجة خسارة بالنسبة للمؤسسة. كما نلاحظ أيضاً أن عتبة المردودية لمنتج الياغورت في ارتفاع خلال السنوات المالية 2019، 2020 و 2021.

4. تحديد هامش الامان لمنتجات المؤسسة وفقا لنظام المحاسبة التحليلية المبسط:

لإعداد جدول يُظهر هامش الامان، لكل نوع من المنتجات ينبغي استخدام نتائج الجداول السابقة خلال السنوات المالية المعنية.

الجدول رقم (4.2): هامش الامان للمنتجات (حليب مدعم، لبن، ياغورت) للسنوات المالية 2019، 2020 و 2021:

البيان	حليب مدعم			لبن			ياغورت		
	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019
رقم الاعمال	802331595	893512690	887300890	79030169.60	79030169.60	79030169.60	137804748.8	137804748.8	127669600
عتبة المردودية	73265272	82035769	80192704.49	239555.9	214683.9	291458.3	605191.8772	536027.0912	471121.93
هامش الامان	729066323	811476921	807108185.5	83506614	78815486	78738711	137199556.9	137268721.7	127198478

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات فرضية من خلية المحاسبة التحليلية للفترات المالية (2019-2021)

من الجدول السابق نلاحظ ان هامش الامان للحليب المدعم في السنة المالية 2021 انخفض مقارنة مع السنة المالية 2020 بمبلغ 82410598 بمقدار طفيف %10,15 نتيجة انخفاض عتبة المردودية، كما نلاحظ انخفاض منتوج اللبن في السنتين الماليتين 2020 و 2021 الا أن هذا الانخفاض لا يضع المؤسسة في وضعية حرجة كما أن هامش الأمان موجب وبالتالي فهو يغطي التكاليف الثابتة.

ثالثا: اتخاذ القرارات باستخدام المحاسبة التحليلية بملبنة سيدي خالد:

من خلال النتائج السابقة يتضح أن الانخفاض المتواصل للمنتجات قد يؤثر سلبا على نتيجة الأعمال السنوية وبالتالي على المؤسسة محل الدراسة معرفة الأسباب الحقيقية لهذا الانخفاض ومعالجة المشكلة من جذورها

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة إنتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية تيارت-

التفكير بحلول بديلة أو إنتاج منتجات أخرى، وهذا بمعرفة نقطة التعادل "عتبة المردودية"، إذ أن نقطة التعادل تعطي فكرة للمسير عن الكمية التي يجب أن تبيعها المؤسسة من منتج معين، حتى تبدأ بتحقيق الأرباح، وتعتبر هذه المعلومة ضرورية لمعرفة جدوى إنتاج السلعة على ضوء الطلب عليها في السوق وبالتالي المساهمة في اتخاذ القرارات.

رابعاً: العلاقة بين التكاليف، الحجم والنتيجة التشغيلية:

بالرجوع إلى المؤسسة محل الدراسة يكون:

1. الجدول رقم (5.2): جدول تحليل الاستغلال التفاضلي المختصر للسنوات 2019 – 2021 للمنتجات (الحليب المدعم اللبن، الياغورت)

	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019	
	137804748.8	137804748.8	127669600	79030169.60	79030169.60	83746170	802331595	893512690	887300890	CA
	107875279.9	98185883.52	93147740.16	51554837.2	44778617.58	47992359.6	569919109.5	680477657	676287317	V
	29929468.9	39618865.28	34521859.84	27475332.4	34251552	35753810.4	232412486	213035033	211013573	M
	3768098.6	3337458.76	3166206.08	3164293.9	79030169.60	83746170	78349752	78776355	77545624	F
	26161370.3	36281406.52	31355653.8	24311038.5	-44778617.6	-47992359.6	154062734	134258678	133467949	R

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات فرضية من خلية المحاسبة التحليلية للفترة المالية (2019-2021).

تقدر عدد الوحدات المنتجة والمباعة للحليب المدعم خلال سنة 2021 بـ: 32093263,8 وحدة بسعر بيع 25,00 دينار للوحدة، وتكلفة متغيرة للوحدة 17,76 دينار، وتبعاً لذلك تكون معادلة النتيجة التشغيلية لسنة 2021:

$$Y = 7,24x - 78349752$$

تقدر عدد الوحدات المنتجة والمباعة للبن خلال سنة 2021 بـ: 987877,12 وحدة بسعر بيع 80,00 دينار للوحدة، وتكلفة متغيرة للوحدة 52,19 دينار، وتبعاً لذلك تكون معادلة النتيجة التشغيلية لسنة 2021:

$$Y = 27,81x - 3164293,9$$

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

تقدر عدد الوحدات المنتجة والمباعة للياغورت خلال سنة 2021 بـ: 689023,44 وحدة بسعر بيع 20,00 دينار للوحدة، وتكلفة متغيرة للوحدة 156,56 دينار، وتبعاً لذلك تكون معادلة النتيجة التشغيلية لسنة 2021:

$$Y = 43,44x - 3768098,6$$

حيث يمثل y النتيجة التشغيلية و x حجم المبيعات (عدد الوحدات المنتجة والمباعة).

2. استخدامات العلاقة بين التكاليف، الحجم والربح في اتخاذ القرارات الإدارية:

تُستخدم هذه العلاقة عادة لاستهداف ربح معين، وبالرجوع إلى المؤسسة محل الدراسة.

• بافتراض أن المؤسسة تستهدف في موازنتها التقديرية، بلوغ نتيجة قدرها 160000000 دينار لمنتج

الحليب المدعم فإن الكمية المنتجة والمباعة اللازمة لبلوغ هذه النتيجة تتحدد كالتالي:

من معادلة النتيجة y بدلالة عدد الوحدات المنتجة والمباعة x : $y = M_U x - F$

حيث تمثل M_U الهامش على التكاليف المتغيرة للوحدة و F مقدار التكاليف الثابتة.

بالتعويض نجد:

$$Y = 7,24x - 78349752$$

يمكن الحصول على حجم المبيعات x ، ونجده $x = \frac{y + 7834952}{7.24}$

وعليه، فإن حجم المبيعات الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 160000000 DA يساوي:

$$x = \left[\frac{y + 7834952}{7.24} \right] = \frac{160000000 + 7834952}{7.24} = 23181623.2 \approx 23181623 \text{ Unités}$$

عندئذ يكون رقم الأعمال الواجب تحقيقه حتى يمكن بلوغ نتيجة قدرها 160000000 دينار:

$$CA = 23181623,2 \text{ Unités} \times 25 \text{ DA} = 579540580 \text{ DA}$$

ويمكن إيجاد رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 160000000 دينار من معادلة النتيجة y

بدلالة رقم الأعمال x : $y = mx - F$

حيث تمثل m نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة إلى رقم الأعمال و F مقدار التكاليف الثابتة.

وبالتعويض نجد: $y = 0,40x - 7834952$

يمكن الحصول على رقم الأعمال x ، ونجده: $x = \frac{y + 7834952}{0,40}$

وعليه، فإن رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 160000000 دينار يساوي:

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

$$X = \left[\frac{y + 7834952}{0.40} \right] = \frac{160000000 + 7834952}{0.40} = 419587380 \text{ DA}$$

- بافتراض أن المؤسسة تستهدف في موازاتها التقديرية، بلوغ نتيجة قدرها 25000000 دينار لمنتج اللبن فإن الكمية المنتجة والمباعة اللازمة لبلوغ هذه النتيجة تتحدد كالتالي:
بالتعويض نجد:

$$Y = 27,81x - 3164293,9$$

$$x = \frac{y + 3164293,9}{27,81} \text{ ونجده}$$

وعليه، فإن حجم المبيعات الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها $y=25000000$ DA يساوي:

$$X = \left[\frac{y + 3164293,9}{27,81} \right] = \frac{25000000 + 3164293,9}{27,81} = 1012739,8 \approx 1012740 \text{ Unités}$$

عندئذٍ يكون رقم الأعمال الواجب تحقيقه حتى يمكن بلوغ نتيجة قدرها 70000000 دينار:

$$CA = 1012739,8 \text{ Unités} \times 80 \text{ DA} = 81019184 \text{ DA}$$

ويمكن إيجاد رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 25000000 دينار من معادلة النتيجة y بدلالة

$$\text{رقم الأعمال } x: y = mx - F$$

$$\text{وبالتعويض نجد: } y = 0,13x - 3164293,9$$

$$x = \frac{y + 3164293,9}{0,13} \text{ ونجده}$$

وعليه، فإن رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 70000000 دينار يساوي:

$$X = \left[\frac{y + 3164293,9}{0,13} \right] = \frac{25000000 + 3164293,9}{0,13} = 216648415 \text{ DA}$$

- بافتراض أن المؤسسة تستهدف في موازاتها التقديرية، بلوغ نتيجة قدرها 27000000 دينار لمنتج الياغورت فإن الكمية المنتجة والمباعة اللازمة لبلوغ هذه النتيجة تتحدد كالتالي:
بالتعويض نجد:

$$Y = 43,44x - 3768098,6$$

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

$$x = \frac{y + 3768098,6}{43,44}$$

يمكن الحصول على حجم المبيعات x ، ونجده

وعليه، فإن حجم المبيعات الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها $y=27000000$ DA يساوي:

$$X = \left[\frac{y + 3164293,9}{43,44} \right] = \frac{27000000 + 3768098,6}{43,44} = 708289,563 \approx 708290 \text{ Unités}$$

عندئذٍ يكون رقم الأعمال الواجب تحقيقه حتى يمكن بلوغ نتيجة قدرها 27000000 دينار:

$$CA = 708289,563 \text{ Unités} \times 20 \text{ DA} = 14165791,3 \text{ DA}$$

ويمكن إيجاد رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 27000000 دينار من معادلة النتيجة y بدلالة

$$y = mx - F : x \text{ رقم الأعمال}$$

$$y = 2,11x - 3768098,6$$

وبالتعويض نجد:

$$x = \frac{y + 3768098,6}{2,11}$$

يمكن الحصول على رقم الأعمال x ، ونجده:

وعليه، فإن رقم الأعمال الذي يُمكن من بلوغ نتيجة قدرها 27000000 دينار يساوي:

$$X = \left[\frac{y + 3768098,6}{2,11} \right] = \frac{27000000 + 3768098,6}{2,11} = 14582037,3 \text{ DA}$$

الفصل الثاني: دراسة حالة لوحدة انتاج الحليب ومشتقات بملبنة سيدي خالد بولاية -تيارت-

خلاصة الفصل الثاني:

عرفنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي تقنية من تقنيات اتخاذ القرار تقوم بمساعدة المديرين على تحقيق الفعالية في بلوغ الأهداف المنتظرة والكفاءة في استغلال الموارد المتاحة والملائمة في استخدام الوسائل اللازمة للوصول الى النتائج وكذا اتخاذ القرار، فالقرار يعتبر جزءا لا يتجزأ من تسيير المؤسسة فالقرارات تبني عليها المؤسسة انطلاقا من صنع القرار الى نوع القرار وكذا من خلال اهميته.

الخلاصة

بعد الانتهاء من اعداد هذه المذكرة التي حاولنا من خلالها ابراز أهمية ومكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية. تم التوصل الى ان المحاسبة التحليلية تحتل مكانة هامة في مجال اتخاذ القرارات باعتبارها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير فعبّر وسائلها وادواتها يمكن لأخذ القرار في المؤسسة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب بحيث انها تقوم بتحليل التكاليف وتسهيل قياسها وحساب سعر التكلفة.

وقد تم التوصل الى ان طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة لتقريب عملية التحليل الى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن ان تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم المستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدراتها وحجمها.

1. النتائج المتوصل اليها:

مكننا الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي من استخلاص النتائج التالية:

- المحاسبة التحليلية تقوم بتقديم التحليل والتفسير الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات المبنية على أسس سليمة.
- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل اقل تكلفة.
- لقد عرفت المحاسبة التحليلية تطورات كثيرة منذ أن ظهرت في بداية القرن الماضي، إلا أن اعتمادها على أسس رياضية سمحت لها بأن توضع في شكل نماذج تعتمد على المنطق الرياضي في الحساب، كما أنها تعتمد على الطرق الإحصائية لتسهيل فهم النتائج المتوصل إليها بعد الحساب والتحليل، وهي تعتمد أساسا على متغيرات وثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول صنع منتج معين، كما تسمح بالقيام باختيارات الاستثمار في مجال دون آخر وهذا في إطار الإستراتيجية المعتمدة من طرف المؤسسة، خاصة منها إستراتيجيتي المفاضلة أو تقليص التكاليف. كما بينت الدراسة أن حساب عتبة المردودية وهامش الأمان مثلا يعتمد على النماذج الرياضية للتوصل إلى النتائج المرجوة.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية، هامش الأمان بسهولة.
- تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج في المؤسسة على حدة.
- تساهم في العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة او التخلي عن نشاط او منتج معين.

• دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.

2. اختبار الفرضيات:

بعد وضعنا لمجموعة من الفرضيات التي اعتمدنا عليها في الدراسة تم الحكم على صحة هذه الفرضيات.

• الفرضية الأولى: تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار، كما أن حساب التكاليف وتحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة، حيث انها تقوم بتحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة ومراقبتها ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل ومتابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع او انخفاض هذه التكاليف. وكذا مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه. فيتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكلة وبذلك يتم تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للموارد، لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

• الفرضية الثانية: تعتمد المؤسسات الجزائرية على المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات. ليست كل المؤسسات تعتمد على المحابة التحليلية لأنها غير اجبارية في الجزائر الا أنها يمكن أن تصبح كذلك في المستقبل.

3. التوصيات وفاق الدراسة:

رغم الجهد المبذول لإنجاز هذه الدراسة إلا أنها لا تخلو من النقائص لعدم الإلمام الكافي بتفاصيل الموضوع

لذا يمكن اقتراح بعض الجوانب التي يمكن البحث فيها مستقبلا:

- ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع هيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من اجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب أخطاء اكتشافها مبكرا من اجل تصحيحها.
- الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة او ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من اجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة بأقل تكلفة وبأسرع وقت.
- ضمان السير الحسن المراقبة المستمرة للمدخلات والمخرجات داخل كل مؤسسة لضبط جميع الأخطاء المتعمدة والغير المتعمدة.
- تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

1. الكتب:

- بشير العلاق، أسس الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، ط1. دار اليازوري العلمية، عمان(الأردن)،1998.
- حسين، سالمة عبد العظيم (2005) ديناميات وأخلاقيات صنع القرار، القاهرة دار النهضة العربية.
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005.
- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري مدخل تحليلي كمي لاتخاذ القرارات في منظمات الاعمال الطبعة الثانية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية(مصر).
- سيد عبد النبي محمد، إعادة ابتكار المؤسسات للوصول الى التميز، وكالة الحافة العربية (ناشرن)، طبعة2019، مصر، ص28.
- طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة 2010.
- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مصر، مكتبة مطبعة الاشعاع الفنية 1998.
- كورتل فريد، حناش حبيبة، نظم المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات، عمان(الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، طبعة2015.
- محمد الجزائر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر.
- نائل عدس، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار البازوزي للنشر والتوزيع، طبعة 2013.
- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، 1998.

2. المذكرات:

- ايت عيسى، بركان خيرة، اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضرورة استخدام الاساليب الكمية، جامعة ابن خلدون، تيارت.
- بخيرة عمر، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، جامعة عد الحميد بن باديس مستغانم، دفعة (2016-2017).
- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، دفعة (2010/2009).
- شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000 ص38-41.
- عزوز نجاة، جعفر فتيحة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005).

- قاسم، سعاد (2011)، أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات- دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الإقليمي التابع للأمم المتحدة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- محمد امين شنه، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة (2013-2014).
- نوال عبد الرحمان محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين- دراسة حالة على برنامج التربية والتعليم بوكالة الغوث الدولي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

3. المطبوعات والمحاضرات:

- بلكرشة رابع، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، جامعة ابن خلدون، تيارت، (2015-2016).
- بن حواس كريمة، مطبوعة في المحاسبة التحليلية-دروس وتمارين-، جامعة باجي مختار، عنابة.
- بوشارب خالد، محاضرات في مقياس نظرية اتخاذ القرار، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس 2018/2019.
- محمد رضا بوسنة، محاضرات في مقياس محاسبة التسيير المعمقة -محاضرة التكاليف المتغيرة-، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص1.

4. المقالات والمجلات:

- أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودرها في عملية اتخاذ القرارات، جامعة تلمسان.
- ايمان الحيارى، تعريف المؤسسة الاقتصادية، 2021.
- عثماني أحسين، قرارات يزيد، استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لمشروع صناعة الأنابيب، جامعة ام البواقي - الجزائر.

5. الملتقيات:

- دحو عبد الكريم، أساليب اتخاذ القرار، مداخلة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010/12.

ثانيا: مواقع الإنترنت:

- <http://ar.m.wikipedia.org/wiki>.
- <https://mawdoo3.com>.

الملخص باللغة العربية

إن التسيير الجيد للمؤسسات خاصة الاقتصادية يتطلب اتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب، حيث أن عملية اتخاذ القرارات تعد أحد الوظائف الأساسية لإدارة المؤسسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي يعتمد عليها المديرون في ذلك من خلال حساب وتحليل التكاليف بطرق عديدة وتوفير المعلومات الملائمة لهم. ومن خلال هذا المنطلق تم السعي إلى إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية كأداة فعالة لتحسين القرار في المؤسسة الاقتصادية عبر القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته - GIPLAIT - بحساب مختلف التكاليف والنتائج المتوقعة بطريقة التكلفة المتغيرة حيث أنها تمكن من تحديد عتبة المردودية وهامش الأمان وكذلك الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، التكاليف، اتخاذ القرار، المؤسسة الاقتصادية، التكلفة المتغيرة.

الملخص باللغة الأجنبية

The good management of institutions, especially economic ones, requires taking appropriate decisions at the right time, as the decision-making process is one of the basic functions of enterprise management, Analytical accounting is considered one of the most important techniques that managers rely on in this, by calculating and analyzing costs in many ways and providing them with appropriate information.

In this sense, it was sought to highlight the role played by analytical accounting as an effective tool to improve the decision in the economic institution by conducting an applied study in the milk and its derivatives production institution - GIPLAIT - by calculating the various costs and expected results using the variable cost method, as it enables determining the threshold of profitability and the margin of safety as well as The margin on the variable cost that is used in making periodic decisions in the organization.

Keywords: analytical accounting, costs, decision making, economic institution, variable cost.