



## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في

علوم التسيير

تخصص ادارة العمليات والانتاج

بعنوان

### المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج

– دراسة حالة مؤسسة – مجموعة تربية الدواجن للمغرب –

– وحدة تغذية الأنعام – بوقطب – البيض – الجزائر –

من إعداد الطالبة :

– حزاب محمد أمين

– حساني عبد القادر

اعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: رئيسا

الأستاذ: د. ارزي فني مشرفا

الأستاذ: ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في

علوم التسيير

تخصص ادارة العمليات والانتاج

بعنوان

المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج

دراسة حالة مؤسسة – مجموعة تربية الدواجن للمغرب –

وحدة تغذية الأنعام – بوقطب – البيض – الجزائر –

من إعداد الطالبة :

- حزاب محمد أمين

- حساني محمد القادر

السنة الجامعية: 2017/2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين سيدنا محمد صلى

الله عليه و سلم

أهدي هذا العمل إلى :

من ربّني و انارت دربي و اعانتي بالصلوات و الدعوات إلى أغلى أنسان في هذا الوجود

أمي الحبيبة

و إلى من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوصلني إلى ما انا عليه أبي الكرم

أدامه الله لي

و إلى كل أفراد عائلي الكريمة و أخص بالذكر إخوتي أخي سفيان و أخي الصغير هشام

و إلى فقيد دربي و روعي أخي طارق رحمه الله

كما لا أنسى جميع أصدقائي و أحبائي دون استثناء

حزاب محمد أمين

## الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين سيدنا محمد صلى  
الله عليه و سلم

أهدي خلاصة عملي وثمره جهدي المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين أمد الله في عمرهما

زوجتي وبناتي هدى نور اليقين، أنفال، زينب

إخوتي وأخواتي وجميع أفراد العائلة

أصدقائي وزملائي طلبة الماستر

كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

حساني عبد القادر

# كلمة شكر

الحمد لله نستعينه و نشكره و نهتدي به، من يهده الله فهو المهتد ومن يضلل فلن تجد له وليا مرشدا.

ها نحن نضع اللمسات الأخيرة على عملنا المتواضع الذي تم بعون الله و توفيقه، و لولا هدي الله لنا ما كنا لنهتدي و ما كنا لنتم هذا العمل لولا فضله عز و جل.

بعد شكر الله وحمده نتقدم بكلمة شكر و عرفان الى كل من ساهم من قريب او بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر الاستاذ المشرف: ارزي فتحي على قبوله الاشراف على هذا العمل بصدر رحب والذي لم يبخل علينا بالمساعدة سائلين الله عز ووجل ان يديم فضله وعطائه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل الى عمال اطارات مؤسسة مجموعة تربية الدواجن للغرب والى كل هؤلاء وكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة

شكرا

خطة البحث



## خطة البحث

الملخص

قائمة الجداول

قائمة الاشكال البيانية

قائمة الملاحق

مقدمة عامة

**الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لإدارة الإنتاج والمحاسبة التحليلية .**

تمهيد

**المبحث الأول: إدارة الإنتاج**

المطلب الأول: تخطيط الإنتاج

المطلب الثاني: أساليب و خطوات التخطيط

المطلب الثالث: الرقابة على الإنتاج

**المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية**

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

المطلب الثالث: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

**المبحث الثالث: التكلفة وسعر التكلفة**

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

خلاصة الفصل

**الفصل الثاني: أساليب "تقنيات" المحاسبة التحليلية واستخداماتها**

تمهيد

المبحث الأول: أساليب المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

المطلب الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: استخدامات المحاسبة التحليلية في التخطيط

المطلب الأول: تحليل العلاقة : التكلفة، الحجم , الربح

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

المبحث الثالث: استخدامات المحاسبة التحليلية في الرقابة

المطلب الأول: ضبط ورقابة عناصر التكاليف

المطلب الثاني: تخطيط ورقابة المخزون السلعي

خلاصة الفصل

الفصل الثالث: الاطار التطبيقي للمؤسسة العمومية لتغذية و تربية الدواجن

تمهيد الفصل

المبحث الاول : تقديم المؤسسة

المطلب الأول : تعريف مؤسسة ONAB

المطلب الثاني : نشأة مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB

المطلب الثالث :مهام و اهداف مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB

المبحث الثاني :تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام UAB

المطلب الأول: مراحل إنتاج الأعلاف

المطلب الثاني: كيفية تقدير المبيعات والاحتياجات من المواد الأولية

المطلب الثالث: كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام.

المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

المطلب الأول: حساب نسبة الفوارق بين المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية وتحليل النتائج

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وتحليل النتائج

خلاصة الفصل

خاتمة عامة

قائمة المراجع

الملاحق

فهرس المحتويات

المُلخَص

## ملخص:

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي وبذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الاقتصادية وتطورها، فبعدما كان هدف المؤسسة من تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية هو حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج والمخزون، أصبح في الفترة الأخيرة من خلال النتائج المتحصل عليها يساعد إدارة المؤسسة في القيام بالعديد من الوظائف أهمها التخطيط ، اتخاذ القرار والرقابة، هذا كله يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة.

## الكلمات المفتاحية:

المحاسبة التحليلية ، المؤسسة الاقتصادية ، التكاليف.

## Résumé :

La comptabilité analytique est un outil d'outils de gestion modernes , a contribué à l'amélioration de la performance (prestation) de l'entreprise et du contrôle le fonctionnement interne et la permission à l'environnement externe et est ainsi devenu la technologie en vue ont un rôle très important dans le développement économique et la stabilité d'institutions , comme était le but de l'institution de la demande (l'application) de la comptabilité analytique technique est la dépenses des couts divers et le prix du cout pour l'évaluation de production et le stock (l'inventaire) , il est devenu dans la dernière période des résultats obtenus par l'aide de l'institution à beaucoup de postes , la planification de prise de décisions la plus importante et le contrôle , tout ceci contribue à la performance (prestation) améliorée de l'entreprise , particulièrement si j'ai su faire l'utilisation.

## Les mots clés :

Comptabilité analytique, Entreprise économique, Cout.

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	(1-I)
23	علاقة بين حجم الانتاج و نصيب الوحدة	(2-I)
24	حجم الانتاج و نصيب الوحدة	(3-I)
48	المقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة و الكلية و التكاليف على أساس الأنشطة	(4-II)
77	يمثل تقدير المبيعات (بالقنطار) لسنة 2016	(5-III)
78	تقدير الاحتياجات من المواد الاولية للسداسي الاول لسنة 2016	(6-III)
79	تقدير الاحتياجات من المواد الاولية للسداسي الثاني لسنة 2016	(7-III)
82	المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الاول من سنة 2016	(8-III)
83	المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الثاني من سنة 2016	(9-III)
83	المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الثالث من سنة 2016	(10-III)
83	المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الرابع من سنة 2016	(11-III)
85	أعباء الإنتاج لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر 2016	(12-III)
85	أعباء التوزيع لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر من سنة 2016	(13-III)
86	مخزون أول الشهر 2016/11/01	(14-III)

86	حساب تكلفة الشراء لشهر نوفمبر 2016	(15-III)
87	حساب مخزون آخر الشهر 2016/11/31	(16-III)
88	حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين رقم 1201 غذاء خاص بالدجاج في مرحلة النمو ورقم 4201 غذاء خاص بتسمين الأغنام لشهر نوفمبر 2016	(17-III)
88	حساب سعر التكلفة لشهر نوفمبر 2016	(18-III)
89	حساب تكلفة الشراء لشهر ديسمبر 2016	(19-III)
89	حساب مخزون آخر الشهر 2016/12/31	(20-III)
90	حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين رقم 1201 غذاء خاص بالدجاج في مرحلة النمو ورقم 4201 غذاء خاص بتسمين الأغنام لشهر ديسمبر 2016	(21-III)
90	حساب سعر التكلفة لشهر ديسمبر 2016	(22-III)
91	حساب النتيجة التحليلية لشهر نوفمبر 2016	(23-III)
91	حساب النتيجة الإجمالية لشهر نوفمبر 2016	(24-III)
91	حساب النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2016	(25-III)
92	حساب النتيجة الإجمالية لشهر ديسمبر 2016	(26-III)

## قائمة الاشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل رقم
04	الإطار العام لتخطيط الإنتاج الإجمالي	(1-I)
10	دورة التخطيط و الرقابة	(2-I)
12	دورة نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج	(3-I)
23	علاقة التكاليف الثابتة بحجم الانتاج	(4-I)
24	علاقة التكاليف المتغيرة مع حجم الإنتاج	(5-I)
25	علاقة التكاليف شبه الثابتة ( شبه المتغيرة ) بالإنتاج	(6-I)
37	حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة	(7-I)
44	تمثيل بياني لعتبة المردودية	(8-I)
50	التمثيل البياني لنقطة التعادل	(9-I)



## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الملحق رقم
105	الميزانية التقديرية للمشتريات للسداسي الأول لسنة 2016	(1)
106	الميزانية التقديرية للمشتريات للسداسي الثاني لسنة 2016	(2)
107	سعر الشراء التقديري (للطن الواحد) من المواد الأولية لسنة 2016	(3)
108	الميزانية التقديرية للإنتاج و البيع لسنة 2016	(4)
109	وثيقة متعلقة بجدول الاعباء شهر نوفمبر لسنة 2016	(5)
110	وثيقة متعلقة بتكلفة الشراء تكلفة الشراء للمواد الاولية لشهر نوفمبر لسنة 2016	(6)
111	وثيقة متعلقة بتكلفة الإنتاج للمنتجات النهائية لشهر نوفمبر لسنة 2016	(7)
112	وثيقة متعلقة بتكلفة التوزيع للمنتجات النهائية لشهر نوفمبر لسنة 2016	(8)
113	وثيقة متعلقة بجدول الاعباء شهر ديسمبر لسنة 2016	(9)
114	وثيقة متعلقة بتكلفة الشراء للمواد الاولية لشهر ديسمبر لسنة 2016	(10)
115	وثيقة متعلقة بتكلفة الإنتاج للمنتجات النهائية لشهر ديسمبر لسنة 2016	(11)
116	وثيقة متعلقة بتكلفة التوزيع للمنتجات النهائية لشهر نوفمبر لسنة 2016	(12)

مقدمة عامة

مرف الجزائر منذ بداية التسعينات تغيرات جذرية في جميع مؤسساتها، سواء التي تتعلق بالدولة أو تلك التي تمس بالقطاع الاقتصادي والمالي. وهذا بسبب شروعاتها في تغيير نظامها الاقتصادي من نظام مخطط إلى نظام تسوده المنافسة أو ما يسمى باقتصاد السوق.

كما أن الظروف الاقتصادية و السياسية التي عرفتها الجزائر أدت إلى إعادة الاعتبار لاقتصاد السوق و ظلت هذه الظروف تبين مدى دور المؤسسة داخل السوق و المتمثل في تكوين ثروة و تحقيق الربح لأي مؤسسة تعتبر اللبنة الأساسية لإنعاش الاقتصاد الوطني، جة لكبر حجم هذه المؤسسات وتعدد نشاطاتها وتشعبها وتزايد التحديات المختلفة ظهرت الحاجة القوية للتخطيط والرقابة لإدارة المؤسسة مع تطوير أدوات مختلفة لإعداد وتنفيذ المخططات والقيام بالمهام الرقابية، فتركزت جهود المهندسين ومسيري المؤسسات وخبراء التسيير على تطوير أساليب وأدوات مختلفة لاستخدامها في إدارة المؤسسات، فحصل هناك تراكم مهم لتلك الأدوات يتم اللجوء إليها حسب متطلبات الإدارة .

نجد من بين تلك الأدوات المحاسبة التحليلية التي ارتبط اسمها بالصناعة فعرفت بالمحاسبة الصناعية نظرا لظهورها في الوسط الصناعي واقتصارها في مرحلتها الأولى على الوظيفة الإنتاجية وفيما بعد توسعت مجالات تطبيقها .

إن التطور الاقتصادي الحديث والمنافسة الشديدة بين المؤسسات وترسخ معالم العولمة وما صاحبها من تركيز دقيق في معايير الجودة ومتطلبات المنافسة الدولية وتلبية رغبات المستهلكين وتسارع اللجوء إلى استخدام تكنولوجيات الاتصالات الحديثة مع التطور المذهل في برامج المعلوماتية والذكاء الاصطناعي، كل ذلك ألقى بظلاله على أساليب التسيير وتخطيط الإنتاج والأدوات المستخدمة في ذلك بما فيها المحاسبة التحليلية .

### إشكالية البحث:

بناءً على ما سبق، فإنّ الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح السؤال التالي:

✓ ما هو دور المحاسبة التحليلية في تخطيط ومراقبة الانتاج؟

## الاسئلة الفرعية:

- ✓ كيف تتم مراقبة و تخطيط الانتاج؟ و ماهي الاساليب المستعملة في ذلك؟
- ✓ فيما تتحلى اهمية تخطيط و مراقبة الانتاج في المؤسسات؟
- ✓ هل لتعدد طرق المحاسبة التحليلية أهمية تنعكس على إدارة المؤسسة ؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن استخدام محاسبة التحليلية في تخطيط ومراقبة الإنتاج، وما هي المجالات الرئيسية لذلك ؟

بناء على الإشكالية يمكننا طرح بعض الفرضيات و هي :

- ✓ تخطيط ومراقبة الانتاج داخل المؤسسة يعتمد على المحاسبة التحليلية .
- ✓ تخطيط ومراقبة الانتاج قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة التحليلية اهمها باعتبارها قاعدة توفر للمسير المعلومات اللازمة من اجل تحليل النتائج و اتخاذ القرارات.
- ✓ اعتماد المحاسبة التحليلية لم هدفا في حد ذاته لكنه اساس لاكتشاف الاخطاء و تحديد المسؤوليات.
- ✓ المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على اكتساب ميزة تنافسية سعرا و جودة.

## أسباب اختيار الموضوع :

- من أهم الدوافع التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي :
- ✓ الوضعية الصعبة التي تعيشها أغلب المؤسسات.
  - ✓ تخلي بعض المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية.
  - ✓ لأن تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة و دقيقة عن المؤسسة.
  - ✓ لتوسيع معارفنا نظريا و عمليا و هذا من خلال معرفة مدى استعمال المعلومات النظرية في الميدان العملي.
  - ✓ و السبب الرئيسي و الأهم هو عدم استغلالها أحسن استغلال في المؤسسات حيث لا تستعمل إلا في المؤسسات العمومية.

## أهداف البحث :

- ✓ إيجاد مختلف الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها جل المؤسسات الوطنية خصوصا على مستوى التخطيط والرقابة و التركيز على أهمية الاعتناء بالمحيط الداخلي للمؤسسة.
- ✓ توضيح مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في النهوض بالاقتصاد الوطني و إنعاشه من خلال تحسين الوضع الاقتصادي و المالي للمؤسسة.

## المنهج المستخدم: هناك ثلاثة مناهج و هي:

- ✓ المنهج الوصفي كون الموضوع اقتصادي قمنا على أساسه بوصف الجانب النظري .
- ✓ المنهج التحليلي قمنا على أساسه بدراسة الجانب التطبيقي.
- ✓ المنهج الاستنتاجي من خلال الوصول إلى بعض الملاحظات و الاقتراحات انطلاقا من النتائج المتحصل عليه.

## صعوبات البحث:

- ✓ عدم قبول بعض مديري المؤسسات للقيام بالدراسة لمؤسستهم و هذا راجع لحساسية الموضوع و قلة التشجيع على البحث العلمي بالإضافة الى عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسساتنا الوطنية.
- ✓ السبب الرئيسي هو عدم تلقي المعلومات الكافية الخاصة بموضوع بحثنا و هذا راجع لسرية المعلومات داخل المؤسسة.
- ✓ عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في اغلب المؤسسات الجزائرية

## الدراسات السابقة :

- ✓ رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار، اطروحة الدكتوراة، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005
- ✓ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006
- ✓ طوابية أحمد، محاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الانتاج، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003

---

✓ ياسين يعقوب، اهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، ماستر

اكاديمي 2013-2014

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تلقي هذه الدراسة على مدى امكانية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الانتاج في مؤسسة وحدة تغذية الانعام ببوقطب .

الحدود الزمنية : كانت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2016-2017

تقييم البحث و تبويه :

قمنا بتقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول و هي :

الفصل الأول : تناولنا فيه الحديث عن الإطار المفاهيمي لإدارة الإنتاج والمحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف و سعر التكلفة .

الفصل الثاني: تناولنا فيه أساليب المحاسبة التحليلية واستخدامات هذه الأخيرة في التخطيط والرقابة على الإنتاج.

الفصل الثالث : خصصناه للجانب التطبيقي و الذي عرفنا من خلاله كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة "مجموعة تربية الدواجن للغرب" - وحدة تغذية الانعام - بوقطب - البيض - الجزائر.

**الفصل الأول :الإطار النظري**  
**والمفاهيمي لإدارة الإنتاج**  
**والمحاسبة التحليلية**

الفصل الأول : الإطار النظري والمفاهيمي لإدارة الإنتاج والمحاسبة التحليلية

المبحث الأول : إدارة الإنتاج

المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

المبحث الثالث : التكلفة و سعر التكلفة



تمهيد الفصل

إن وظيفة التخطيط و مراقبة الإنتاج تعدان من بين الوظائف الأساسية لإدارة الإنتاج التي تعني مجموعة النظم و القواعد المطبقة في أقسام الإنتاج و مراكز الدعم و الخدمات المرتبطة بها لضمان استخدام الإمكانيات المتاحة للحصول على أعلى ناتج ممكن و بأقل تكلفة ممكنة وفقا لمواصفات الجودة الموضوعية و رغبات الزبون ، كما اثبتت المحاسبة التحليلية فعاليتها في معالجة المعلومات التكاليفية و تحليلها مع مرور الزمن ، و لم تقف عند هذا الحد بل أصبحت تتنبأ بالتكاليف و تضع لها الموازنات التقديرية و تراقب انحرافاتهما و تعالجها و تصحح هذه الانحرافات عند وقوعها.

و من هنا سنتناول في فصلنا هذا دراسة شاملة عن إدارة الإنتاج و كذا المحاسبة التحليلية و التكاليف في ثلاث مباحث، الأول نتطرق فيه إلى إدارة الإنتاج (كتخطيط الإنتاج و مراقبته)، أما بالنسبة للمبحث الثاني يتحدث عن مفاهيم المحاسبة التحليلية بصفة عامة، أما فيما يخص المبحث الثالث نتحدث فيه عن التكلفة و سعر التكلفة.

المبحث الأول : إدارة الإنتاج

نتيجة لما تم ذكره في مقدمة هذا الفصل أصبح لوظيفة تخطيط الإنتاج أهمية كبرى داخل تنظيم المؤسسة، وهي وظيفة أساسية من وظائف الإدارة وبالتحديد إدارة الإنتاج المشرفة على جميع العمليات الإنتاجية والنشاطات التنسيقية بين مختلف الأقسام المتعلقة بالإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر في المصنع.

المطلب الأول : تخطيط الإنتاج

## تعريف تخطيط الإنتاج :

إن تخطيط الإنتاج يشير إلى خطة الإنتاج التي تغطي فترة زمنية عادة ما تكون سنة و تعد على اساس تقديرات إجمالية للمخرجات من مستويات الإنتاج و العمالة و المخزون عن طريق وحدة قياس عامة , ويكون هدف هذه الخطة هو : تحقيق و الاستخدام الأمثل للموارد , وتحديد أفضل السبل لمقابلة مستويات الطلب المتوقعة وفي حدود وما يؤدي إلى تحديد نطاق و حدود القرارات المتصلة بجدولة و رقابة الإنتاج لعل أهمية التقديرات الإجمالية للمخرجات إنتاج , عمالة , مخزون.<sup>1</sup>

في ظل هذا النوع من التخطيط تعود إلى كون المنظمة تسعى إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها, لتحقيق أقصى ربحية ممكنة , وهذا الهدف لا يمكن تحقيقه من خلال النظرة أي التقديرات الجزئية أي لكل منتج أو قسم على حدة , لأن ذلك سيعني انعدام التنسيق في الإنتاج في ظل الطلب المتقلب.

ويقصد بتخطيط الإنتاج "تحديد القوة العاملة، و الموارد، و الآلات، و الأساليب، و رأس المال المطلوب لتصنيع كمية معينة من منتج واحد، أو مجموعة منتجات خلال فترة زمنية معينة في المستقبل".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مؤيد الفضل , إدارة الإنتاج و التكاليف , عمان , دار زهران , 2006 , ص 212 .

<sup>2</sup> محمد عطية , إدارة العمليات و الإنتاج , الأردن , دار الفكر , 1995 , ص 54 .

## تعريف التخطيط الإجمالي للإنتاج :

إن التخطيط الإجمالي للإنتاج يهدف بالدرجة الأولى إلى تحديد مستوى الإنتاج الممكن و الأمثل لكل فترة وبما يضمن تلبية الطلب المتوقع و بأقل تكاليف ممكنة، وهذا لا يكمن تحقيقه بدون تحديد الاستراتيجية المثلى أو مجموعة الاستراتيجيات الإنتاجية.

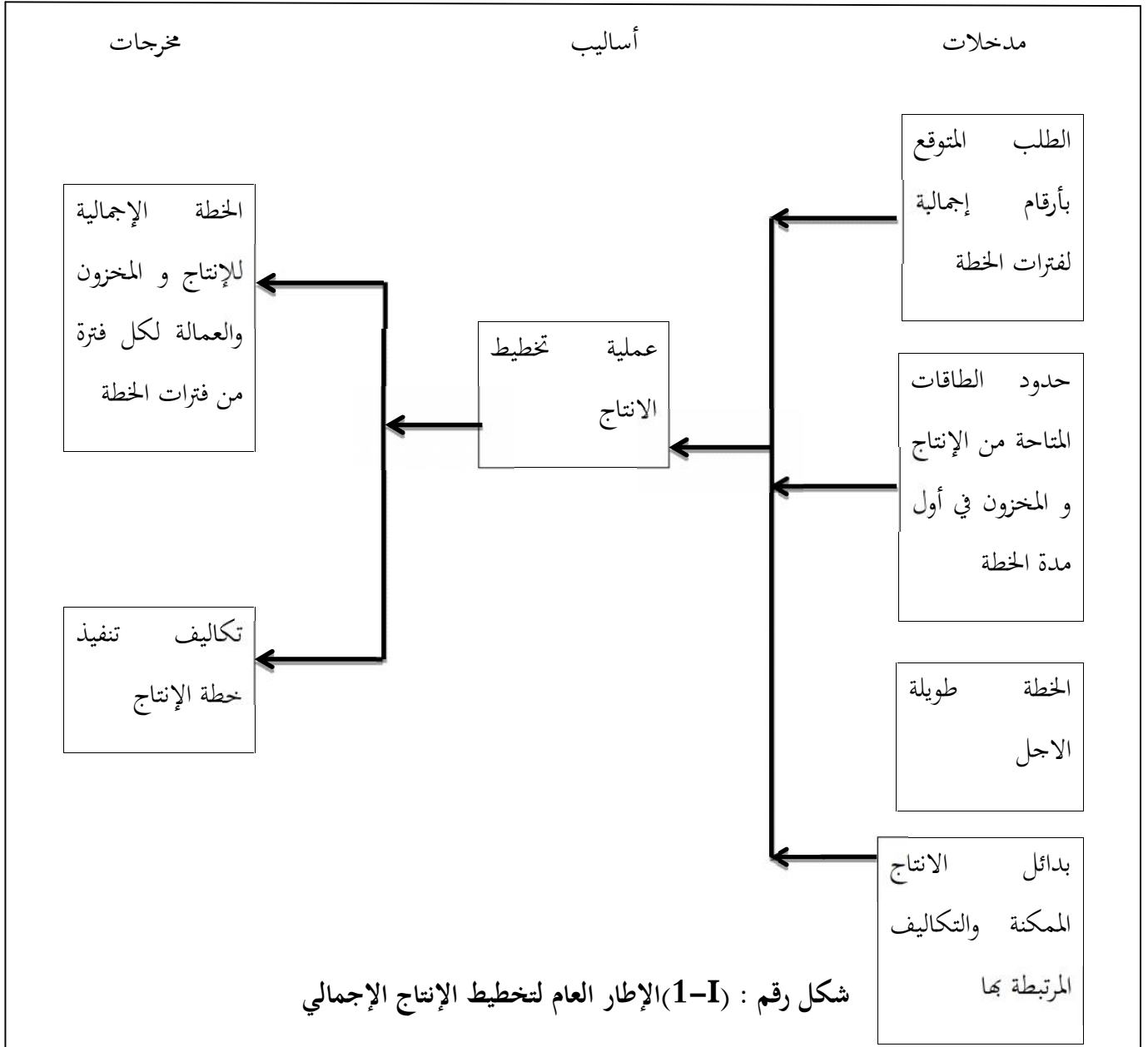
و تظهر الأهمية القصوى للتخطيط الإجمالي للإنتاج من خلال العمل على مقابلة الطلب المتقلب و Fluctuating، عن طريق وضع استراتيجيات مثلى تساعد على تحقيق هذا الهدف بأقل تكلفة ممكنة، على الرغم من صعوبة اختيار مستوى معين من الإنتاج في ظل الطلب المتقلب.<sup>1</sup>

نظام التخطيطي الإجمالي للإنتاج **Aggregate Planning as a system**:

إن الخطة الإجمالية للإنتاج هي في الواقع نظام system له مدخلات Inputs ، مخرجات Outputs، وأساليب التخطيط Planning Techniques وذلك كما موضح في الشكل التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد ابدوي الحسين، **تخطيط الإنتاج و مراقبته**, دار المناهج للنشر و التوزيع 2012 , ص 55

<sup>2</sup> محمد ابدوي الحسين، نفس المرجع السابق , ص 56



### 1\_ المدخلات :

من الشكل السابق نلاحظ أن مدخلات عملية تخطيط الإنتاج تأتي من مصادر أربعة هي :

1\_1- مدخلات على شكل بيانات عن الطلب المتوقع على المنتجات لفترة التخطيط التالية و ذلك في صورة

بيانات إجمالية و بوحدات قياسية عامة ، و يمكن توزيعها على فترات الخطة.

1\_2- مدخلات من نوع بيانات عن حدود الطاقات الحالية المتاحة على اختلاف أنواعها و التي تعد ضرورية

لتخطيط الإنتاج ، و تشمل هذه البيانات : بيانات عن مستوى الطاقة (الإنتاج) الحالي ، و بيانات عن المخزون

الإجمالي في بداية مدة الخطة، و بيانات عن رقم العمالة في بداية الفترة.

1\_3- مدخلات من نوع بيانات و معلومات عن التخطيط الطويل الأجل للطاقة، و خطط المنظمة في طرح منتجات جديدة، و خطط تطوير المستوى التكنولوجي و غيرها من القرارات طويلة الاجل بالنسبة للمنظمة.

1\_4- مدخلات على شكل بيانات عن التكاليف المترتبة على اختيار استراتيجي انتاجي معين لمواجهة تقلبات الطلب.

## 2\_المخرجات :

عملية تخطيط الإنتاج كنظام، مخرجات، كما موضحة في الشكل رقم (1) وهي :

2\_1-الخطة الإجمالية للإنتاج و المخزون و العمالة لكل فترة من فترات الخطة و هذه تتضمن وضع تقديرات لكلا مما يلي :

- تقدير إجمالي لمستوى الإنتاج و لكل فترة زمنية خلال السنة التالية، و هذه التقديرات تمثل مدخلا للمرحلة التالية و التي يتم فيها تقدير المطلوب إنتاجه من كل منتج خلال كل فترة و التي تعرف بجدول الإنتاج الأساسي.
- تقدير إجمالي لمستوى العمالة اللازمة لإنتاج مستويات الإنتاج و بشكل إجمالي.
- تقدير إجمالي لمستوى المخزون المخطط لكل فترة زمنية (في نهاية الفترة).

2\_2- مخرجات من نوع معلومات عن تقديرات التكاليف المترتبة على تنفيذ الخطة الإجمالية مثل : تكاليف تغيير عدد و درجة تشغيل العاملين، تكاليف تغيير مستوى المخزون....

المطلب الثاني: أساليب و خطوات تخطيط الإنتاج

أولا: أساليب تخطيط الإنتاج

توجد أربعة عوامل رئيسية تؤثر على تخطيط الإنتاج من حيث اختيار وسائله و هي<sup>1</sup>:

1- تعقيد الإنتاج الحديث.

2- الحاجة إلى تحديد اوقات الإنجاز.

3- الحاجة إلى تنسيق كافة العناصر التي تؤثر في التكاليف.

4- الحاجة إلى المرونة بسبب تعرض العمليات للتغيير.

لذلك تختلف أساليب او طرق تخطيط الإنتاج وفقا لمستويات الطلب من حيث علاقات التكاليف التي تحكم متغيرات المشكلة إلى<sup>2</sup>:

**1- طرق تقويم على أساس وجود علاقات خطية بين التكاليف:** و من أمثلة هذه الطرق

أ- طريقة التجربة و الخطأ باستخدام الجداول.

ب- البرمجة الخطية مثل السمبلكس و طريقة النقل و الطريقة البيانية.

**2- طرق تقويم على أساس وجود علاقات غير خطية:** و من أمثلة هذه الطرق

أ- نماذج الاجتهاد المنظم و نماذج البحث بالحاسوب الالي.

ب- طرق القواعد الخطية مثل البرمجة الديناميكية.

<sup>1</sup>زهواني رضا , تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( دراسة حالة رمال بلاستيك، تقرت) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية , جامعة ورقلة الجزائر, 2008.

## ثانيا : خطوات تخطيط الإنتاج

يتطلب القيام بالتخطيط للإنتاج المرور بالخطوات التالية<sup>1</sup> :

### 1- اختيار أفق التخطيط و تقسيمه :

يقسم إلى مجموعة من الفترات الزمنية و في حالة تعدد المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة يتم العمل على إيجاد مجموعات من المنتجات.

و يتم تقسيم افق التخطيط على فترات تمتد من عشر فترات إلى عشرون فترة زمنية حيث تؤدي الزيادة عن ذلك إلى الزيادة في التفاصيل الحساسة كما يؤدي الانخفاض عن ذلك إلى صعوبة تخصيص الموارد و عادة ما يكون طول الفترة الزمنية التي ينقسم إليها أفق التخطيط شهرا و أسبوع واحد.

و كلما توافر لدى الشركة مرونة كبيرة في تعديل مصادر الطاقة متوسطة الاجل كلما قل افق التخطيط و أيضا فترات الزمنية التي ينقسم إليها كما يمكن أيضا للمخططين باستخدام مجموعة المنتجات و طالما أن الغرض من الخطة الكلية هو توضيح كيف يمكن للشركة أن تتعامل مع مصادر الطاقة متوسطة الاجل فإنه يكتفي بمجموعة المنتج عن المنتجات الفردية و تتكون عادة هذه المنتجات من السلع و الخدمات التي تشترك معا في احتياجاتها من التشغيل و العمل على كل مجموعة منتج في كل فترة.

### 2- التنبؤ بالطلب المقدر :

خلال افق التخطيط يتم ترجمة تنبؤات الطلب إلى احتياجات من الطاقة و يراعي في حالة عدم تشابه المنتجات بالطلب على كل منتجات في المجموعة و في نفس الوقت في ترجمة هذه التنبؤات إلى احتياجات من الطاقة.

### 3- في حالة تنوع الاحتياجات :

عند تنوع الإنتاج بشكل كبير من فترة زمنية لأخرى يتم استخدام التسعير و الترويج و غير ذلك من الأساليب لتغيير توقيت و مستوى الطلب.

<sup>1</sup>محمد ابيديوي الحسين, نفس المرجع السابق,ص 58

كما تعد الأساليب التي يمكن ان تستخدمها الشركات في العمل مثل هذه التسوية فيمكن عمل خصومات على السعر كما يمكن انتاج منتجات تكميلية و زيادة الجهود الترويجية.

#### 4- المقارنة بين الطاقة الحالية و احتياجات الإنتاج :

إذا كانت نتائج المقارنة عدم التوائم بين الطاقة المطلوبة و الطاقة المتاحة يتم القيام بتوليد بدائل تسوية الطاقة ثم يتم تقدير تكلفة كل بديل و عادة ما يوجد بعد تعديل الطلب عدم التلاؤم بين الطاقة المطلوبة و الطاقة المتاحة لذا يتم اللجوء إلى بعض البدائل , أهمها :

##### - تسوية مستوى قوة العمل :

يمكن ان يكون تأجير او فصل المستخدمين الذين يعملون طول الوقت من العوامل شديدة الفعالية في التسوية الموسمية للطاقة، إلا أنه عند تزايد استخدام هذا البديل تزيد صعوبة جذب المستخدمين ذوي الكفاءة بأجور تنافسية .

##### - استخدام الوقت الإضافي أو تخفيضالوقت :

قد يرحب العديد من العمال بالعمل بمقدار أو حجم محدود من الوقت الإضافي و يساعد استخدام الوقت الإضافي للمنظمة على استبعاد تأجير العاملين الذين يتم فصلهم في المواسم البت يقل فيها العمل و مع ذلك فقد يؤدي الاستخدام المتزايد للوقت الإضافي إلى التعب و انخفاض المعنويات و كذلك جودة المنتج.

##### - تسوية طول الفترة الزمنية ليوم العمل :

فبعض الشركات تطلب من مستخدميها ان يعملوا ساعات أطول خلال الموسم الذي يزيد فيه الطلب فب مقابل عمل ساعات اقل في الفترات التي ينخفض فيها الطلب.

##### - المشاركة في الطاقة :

في حالة عدم قدرة الشركة على أن تقدم خدمة أو منتج ما أو إذا كانت تعمل بكامل طاقتها فيمكنها في هذه الحالة التعاقد بالعمل.



## 5- اختيار استراتيجية للتخطيط الكلي :

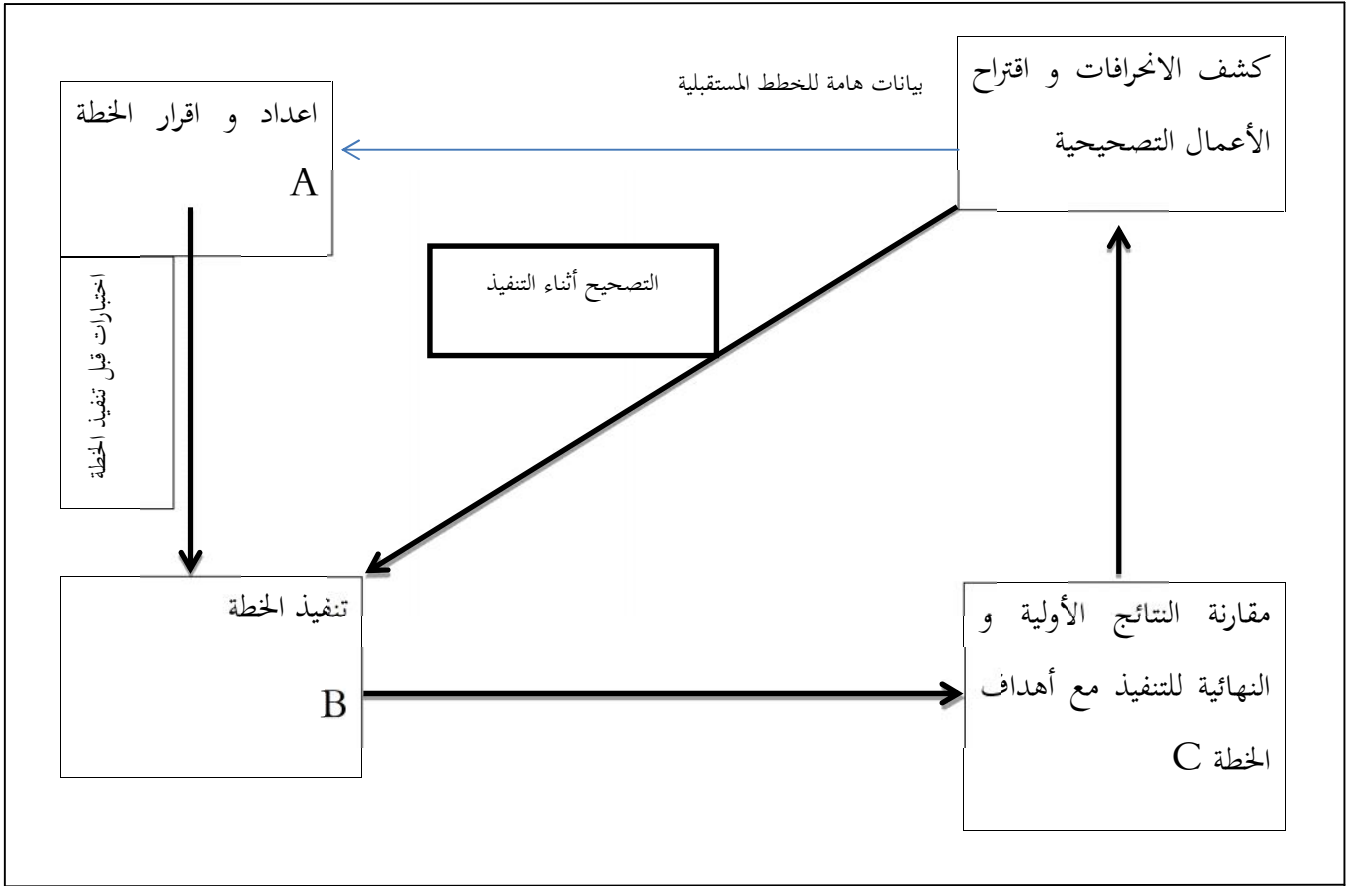
هل يجب أن تحاول الشركة أن تطابق الطاقة مع الطلب في كل فترة تخطيط كلي (استراتيجية الملاحقة) فاستراتيجية الملاحقة تقوم بتسوية معدل المخرجات في كل فترة تخطيط كلية استخدام طرق التسوية المختلطة من عمل إضافي أو العمل وقت اقل أو التقاعد أو تحاول الحفاظ على مستوى ثابت من الإنتاج (استراتيجية التسوية) وتقوم هذه الاستراتيجية بالمحافظة على نفس معدل المخرجات في كل فترة تخطيط كلي , و هنا يتجمع المخزون في الفترات التي ينخفض فيها الطلب و يسحب في الفترات التي يزيد فيها الطلب. أما (الاستراتيجية المختلطة) يتم من خلالها قيام الشركة ببناء المخزون في فترات الانخفاض في الطلب مع السماح بقدر ضئيل مع التغير في القوى العاملة كل عام و استخدام الوقت الإضافي لزيادة الطاقة أثناء فترات الزيادة مع السماح بانتظار اوامر العملاء.

المطلب الثالث: الرقابة على الإنتاج

## ماهية الرقابة على الإنتاج :

الرقابة بمفهومها العام تعبر عن الأسس التي بمقتضاها تتم المقارنة بين مستويات التنفيذ الفعلي، و بين الأهداف أو الخطط الموضوعة، وذلك لكشف انحرافات و تحديد أسبابها و اقتراح الإجراءات التصحيحية، كما ينظر إلى لرقابة على أنها عملية استباق الأحداث لتلافي الانحرافات. و الرقابة هي عملية مستمرة مادام التخطيط و التنفيذ قائمين، فالرقابة تبدأ مع وضع الخطط، فهي تزود المخططين ببيانات هامة عن دورات التخطيط و التنفيذ السابقة، كما أن الرقابة ترافق عملية تنفيذ الخطط أي هذه الخطط موضع التطبيق العملي، و تكون مهمة الرقابة هنا هي اكتشاف أي خلل يمكن أن يرافق تنفيذ الخطط و بمجرد حدوثه و إزالة أسباب هذا الخلل، ومن جهة ثالثة فالرقابة تلي التخطيط و التنفيذ، من خلال عمليات التقييم و قياس النتائج و مستويات نجاح الخطة الحالية، و استخدام هذه النتائج في دورات التخطيط القادمة، و كما يصور الشكل التالي<sup>1</sup> :

<sup>1</sup>محمد ابدوي الحسين، نفس المرجع السابق، ص 120



الشكل رقم (I-2) : دورة التخطيط و الرقابة

المضامين العملية للرقابة على الإنتاج :

ان الممارسة الميدانية لوظيفة الرقابة على الانتاج تتطلب التقيد بأنواع الرقابة التالية<sup>1</sup> :

- الرقابة على وقت الانتاج :

فبموجب جدولة الانتاج يتم تحديد انواع العمليات المطلوب أدائها و الوقت اللازم لكل عملية و بما يسمح بالانتهاء من تنفيذ العمليات المطلوبة وفقا لمواعيد التسليم المحددة . وتختلف الرقابة على وقت الإنتاج حسب النمط الإنتاجي :

<sup>1</sup>محمد ابدوي الحسين, نفس المرجع السابق,ص 128

ففي ظل نمط الإنتاج المستمر يكون الاهتمام بتحديد الكميات الواجب إنتاجها خلال الفترة الزمنية المحددة، و من ثم متابعة الكمية المنتجة و مقارنتها مع الكمية المخططة، و بنفس الوقت متابعة سير العمليات الانتاجية، فتعطل احد مراكز العمل سيؤدي إلى تعطل الخط الإنتاجي بأكمله وبالتالي التأخير في إنجاز الكميات المطلوبة بالمواعيد المحددة.

أما في ظل نمط الانتاج المتقطع، فيحدد جدول عمليات لكل أمر إنتاجي يتضمن نوع العمليات المطلوبة، و موعد بداية و نهاية كل عملية بحيث يتم تنفيذ الأمر الإنتاجي في مواعيد المحدد.

#### - الرقابة على كمية الانتاج :

إذ تقاس كمية الانتاج باستخدام احد المقاييس التالية :

- مقاييس عددية فيقاس حجم الانتاج بعدد الوحدات المنتجة، أو بوحدات قياس نوعية مثل الطن، المتر، الكيلوواط ساعي، الكيلوبايت..... الخ
- مقاييس فنية أو تكنولوجية كأن حجم الانتاج بعدد ساعات التشغيل.
- فمراقبة كميات الانتاج تهدف إلى الوصول بالكمية المنتجة فعلياً إلى الكمية المخططة.

#### - الرقابة على المواد :

فمهمة الرقابة على المواد تتمثل في الاحتفاظ بالكمية كافية من المواد و بالجودة المطلوبة و بأقل التكاليف، وهذه المهمة تتحقق عبر المرور بالمراحل المتتالية التالية :

\* تقدير الاحتياجات من المواد و تبعاً لخطة الانتاج.

\* استلام و تخزين المواد في ظل ظروف تخزينية مناسبة.

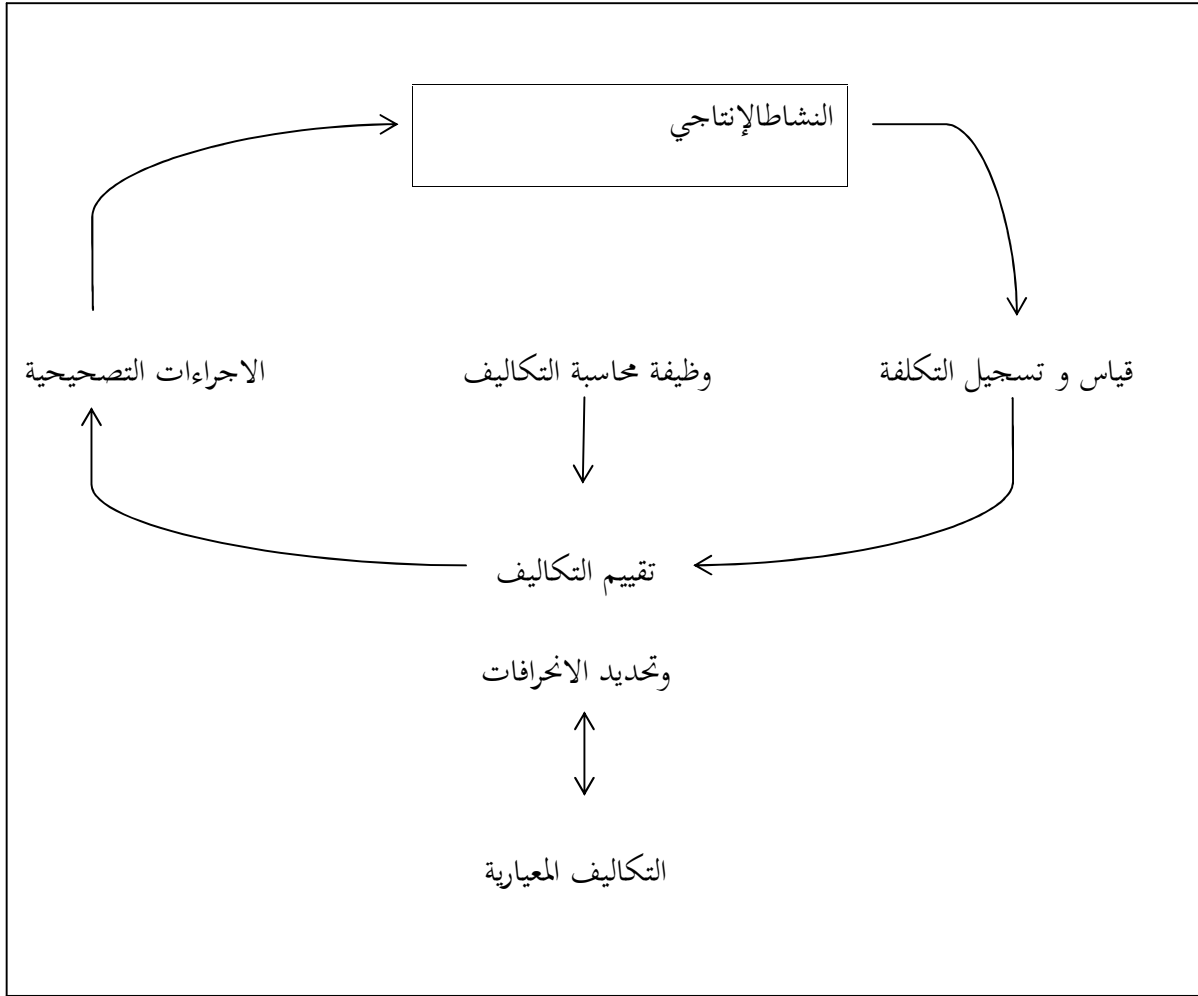
\* صرف المواد بموجب طلبات محددة من قسم التصنيع أو الانتاج.

\* تحديد المخزون الفائض و اتخاذ الإجراءات لخفضه.

#### - الرقابة على تكلفة الانتاج :

اناهتمام وظيفة الرقابة على تكلفة الانتاج يختلف تبعاً لنمط الانتاج المطبق ، ففي ظل نمط الانتاج المتقطع، يتم حساب تكلفة كل طلبية على حدى، بينما في ظل نمط الانتاج المستمر فتحسب التكاليف بالنسبة للوحدة

المنتجة الواحدة، وفي كل الاحوال فان الرقابة على تكاليف الإنتاج تهدف الى ضبط التكاليف و خفضها) ليس على حساب الجودة) مما يمكن المنظمة من طرح منتجاتها في الأسواق بأسعار أقل وبالتالي يعطيها ميزة تنافسية، ان نظام الرقابة على تكلفة الانتاج يتوجب تصميمه بشكل دائري مغلق و كما يوضح الشكل التالي :



الشكل رقم (I-3) : دورة نظام الرقابة على تكلفة الانتاج

نلاحظ من الشكل ان التكاليف الفعلية للإنتاج يتم قياسها و تسجيلها، ثم تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية، وتحديد الانحرافات، و من ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، و حتى تنجز وظيفة الرقابة على تكاليف الانتاج يتوجب الاحتفاظ بسجلات تفصيلية عن تكلفة كل منتج، وكل جزء، و كل عملية، و لجميع العمليات.

#### - الرقابة على جودة الانتاج :

يتضمن هذا النوع من الرقابة على الجودة معايير رقابية لقياس الجودة

- سحب عينات عشوائية من الانتاج و فحص جودتها .
- مقارنة نتائج الفحص مع معايير الجودة لتحديد الانحرافات في الجودة ان وجدت.
- تصحيح الانحرافات و العودة بالجودة الى المستوى المطلوب .

المبحث الثاني : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

د المحاسبة التحليلية من ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي وضعت قواعدها ونظرياتها في الآونة الأخيرة إلا أن جذورها تمتد بعيدا في أعماق التاريخ بظهور الوعي بضرورة دراسة التكاليف قصد التحكم بها قدر الإمكان .

و يشير بعض المؤرخين لظهور الوعي التكاملي بنهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر حيث ارتبط في البداية بتوسع حجم المشروعات ,ومعنى ذلك :حاجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة في حين نجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية في صورتها الحالية قد جرى تطبيقها في القرن الرابع عشر ميلادي ,في إطار ما كان يسمى آنذاك بالمحاسبة الصناعية.<sup>1</sup>

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

لقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي، فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط ، دون الخدمات ولكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال، وتبين اثر ذلك بعض التعاريف :

1- المحاسبة التحليلية هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية ، وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الادارة.<sup>2</sup>

2- المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، وكذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعي ومن واضح أن المعلومات التي تسمح بجمعها وتسميتها ومعالجتها وحتى التحليل التي تسمح بها تكون لها قاعدة يمكن اللجوء إليها لاتخاذ القرارات اللازمة الملائمة.

<sup>1</sup>مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، ط1992، ص35

<sup>2</sup>ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية ج1، دار الخمدية العامة، ص 08 .

- 3- محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ والطرق والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط ورقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية وقياس وتقييم أداء هذه الوحدات<sup>1</sup>.
- 4- محاسبة التسيير هي مسار للكشف، القياس، التجميع، التحليل، التحضير، التفسير وإيصال المعلومات المالية المستعملة في التسيير لأجل التخطيط، التقسيم داخل المنطقة ولضمان الاستعمال المناسب وتحديد المسؤوليات على الموارد<sup>2</sup>.
- 5- أورد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي التعرف الآتي : " محاسبة التسيير هي نموذج لمعالجة البيانات التي ينبغي ان تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية اخذ القرارات داخل المؤسسة"<sup>3</sup>.
- 6- المحاسبة التحليلية هي طريقة معالجة المعلومات و أداة تسيير أساسية لتحديد التكاليف واسعار التكلفة لمشاريع الاستثمار بهدف توضيح اتخاذ القرار بعد المقارنة بين النتائج (تكاليف الإنتاج للسلع والخدمات) وأسعار البيع المطابقة لها<sup>4</sup>.
- 7- حسب الدكتور صالح الرزق والدكتور عطاء الله "محاسبة التكاليف هي أداة عملية لتحقيق أهداف وغايات محددة، وأهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط والوقاية ورسم السياسات واتخاذ القرارات"<sup>5</sup>.
- 8- أما المعهد المحاسبي بلندن عرفها كما يلي : "عملية المحاسبة على التكلفة بدءًا من نقطة حدوث النفقة والالتزام بها وصولًا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة..."<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، ص24.

<sup>2</sup> حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، ص19.

<sup>3</sup> حمزة بن كسيرات، نفس المرجع السابق، ص19.

<sup>4</sup> حمزة بن كسيرات، نفس المرجع السابق، ص19.

<sup>5</sup> صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان ط.2001، ص80.

<sup>6</sup> حمزة بن كسيرات، نفس المرجع السابق، ص19.

التعريف الشامل: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكلفة للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة :

إن ظهور محاسبة التكاليف نجم عن عجز المحاسبة العامة عن القيام بوظائفها في المشروعات الصناعية بنفس الكفاءة التي تقوم بها من قبل المشروعات التجارية، فظهورها إنما جاء لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات المذكورة والتي لم تكن المحاسبة المالية قادرة على تقديمها.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المحاستين في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- 1/ نتم المحاسبة العامة بالمعاملات المالية التي تربط المشروع بالغير في حين تهتم محاسبة التكاليف بحركة الأصول والاستخدامات داخل المشروع نفسه.
- 2/ نتم المحاسبة العامة بالبيانات التاريخية والفعالية في حين تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات الفعلية مع المعيارية والتقديرية.
- 3/ تهتم المحاسبة العامة بنتيجة أعمال المشروع ككل متكامل في تصورها لقائمة نتائج الأعمال.
- (الحسابات الختامية) وقائمة الحساب المالي في نهاية الفترة المحاسبية المتعارف عليها، أما المحاسبة التحليلية فإنها تولي اهتمامها بوحدة المنتج (سلعة كانت أو خدمة) وتصور لهذا الغرض قائمة التكاليف كي تحدد تكلفة الوحدة من المنتوجات التامة وغير المباعة وتكلفة المنتجات تحت التشغيل المتبقية آخر الفترة .
- 4/ يعتبر اهتمام المحاسبة العامة أوسع من اهتمام محاسبة التكاليف من حيث طبيعة البيانات التي يتعامل معها كل منهما.

<sup>1</sup> حمزة بن كسيرات، نفس المرجع السابق، ص 19.

<sup>2</sup> د. مجدي عمارة، نفس المرجع السابق، ص 52.



5/ تم المحاسبة المالية بالبيانات النقدية من خلال عرضها النتائج ككل بالقيمة، أما بيانات المحاسبة التحليلية فتتعدى ذلك و تشمل أيضا البيانات الكمية التي تتطلبها الموازنات التخطيطية التي تعد القيمة والكمية معا.

6/ تعتبر المحاسبة العامة أداة لخدمة المستثمر أو صاحب راس المال أساسا بالإضافة للدائنين والمقترضين، في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة الإدارة بالمشروع.

7/ تهتم المحاسبة العامة بالموضوعية وإمكانية التحقيق من سلامتها ودقتها أما محاسبة التكاليف فإنها تتسم بالمرونة والسرعة والملائمة لعملية اتخاذ القرار.

8/ تتصف المعلومات المحاسبية العامة بالشمولية، في حين تتصف بيانات المحاسبة التحليلية بشيء من التفصيل، فهي على عكس المحاسبة العامة التي لا تجيب على بعض الأسئلة مثل:

\* ماهي الخدمات أو المنتجات التي ساهمت في النتيجة؟

\* ماهي المنتجات والخدمات التي ساهمت في رفع أو تخفيض النتيجة؟

\* ماهي مراكز العمل التي تستغل بفاعلية، وماهي المراكز الرئيسية ذات المردودية؟

9/ المدة الزمنية المستخدمة في المحاسبة التحليلية كمقياس للتحليل هي شهر عادة أو فصل إلا في حالات خاصة أين تستعمل سنة، أما المحاسبة العامة فتهتم بشأن المؤسسة، خلال السنة المالية، لأنها لا تهتم إلا بتبيان وتصوير الوضعية المالية للمنشأة والعمل على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طوال فترة الاستغلال.

10/ الحسابات المستخدمة في المحاسبة العامة يكون مصدرها المخطط المحاسبي الوطني والمستخدمين الرئيسيين لحساباتهم هم أصحاب المشاريع (دائنون، مقرضون والعاملون بالمشروع) وعادة ماتأتي المحاسبة العامة بالمعلومات من خارج المؤسسة التي تسمح لها بتقسيم التكاليف حسب طبيعتها من جهة وإخراج نتيجة الاستغلال من جهة أخرى بينما مصدر المحاسبة التحليلية هو من داخل المؤسسة.

11/ تهتم المحاسبة العامة بتبويب العمليات المالية وتسجيلها ثم تبين الوضعية المالية في نهاية الفترة، بينما تهدف المحاسبة التحليلية إلى قياس النتائج الفعلية وفرض الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف لكل منتج أو قسم أو أي نشاط في المؤسسة، سواء كانت هذه الأخيرة تجارية، صناعية أو خدماتية.

12/هدف المحاسبة العامة تحديد نتائج السنة المالية ,سواء كانت ربحا أو خسارة , وكذلك تحديد ميزانية المؤسسة, في حين ينحصر اهتمام المحاسبة التحليلية في استخراج تكلفة الإنتاج لكل منتج على حدى ورغم ذلك فان ما ذكرناه لايعني إطلاقا أن هناك انفصالا تاما بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة بل نؤكد أن كليهما يعمل في ظل نظام معلومات متكامل داخل المشروع فرغم وجود أوجه الاختلاف فهناك أيضا أوجه التشابه بين المحاسبتين, حيث يعتمد كل منهما على الآخر في العديد من الأمور نذكر من بينها ما يلي:

- 1-كلاهما يعتمد نظرية القيد المزدوج.
- 2-تحديد فترة زمنية للقياس في كليهما.
- 3- تستخدم بيانات المحاسبة التحليلية كوسيلة للرقابة للضبط والتأكد من صحة البيانات المستسقاة من المحاسبة العامة .
- 4-تتضمن الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي التي يعدها المحاسب المالي مجموعة من البيانات والتكاليف التي يعده محاسب التكاليف وهي:
  - أ- تكلفة المنتجات التامة المباعة والباقية في المخازن في آخر الفترة.
  - ب- تكلفة الوحدات غير تامة الصنع في آخر فترة.
  - ت- تكلفة المخزون السلعي من المواد الأولية .
- 5- حاجة التسيير المطبق في المؤسسة فهي على عكس المحاسبة العامة تجيب على مجموعة من التساؤلات.
- 6- يحتاج محاسب التكاليف إلى بعض البيانات التي يوفرها له المحاسب المالي عند قياس تكاليف الإنتاج والمبيعات
- 7- تعتبر البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية بصفة تحليلية عن أداء الأقسام جزءا من الكل الذي تقدمه المحاسبة العامة.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف والتشابه بين المحاسبتين في الجدول التالي<sup>1</sup>:

أساس المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وجهة القانون	إلزامية	اختيارية
الدورة المحاسبية	سنة	أقل من سنة
الآفاق	الماضي	الحاضر والمستقبل
نظرة المؤسسة	إجمالية	تحليلية
الوثائق الأساسية	داخلية	داخلية و خارجية
الأهداف	مالية	إقتصادية
طبيعة المعلومات	محددة	دقيقة ، سريعة ، متطورة

<sup>1</sup> بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص16.

من نوع داخلي وخارجي	من نوع خارجي	طبيعة التدفقات
حسب الطبيعة.	حسب الطبيعة	تقييم الأعباء
مركز العمل الوظيفة، حسب الاتجاه، قيمة المتغير، مدة الحيازة حسب الطبيعة الاقتصادية	تكلفة الاقتناء، مدة الحيازة حسب الطبيعة الجبائية	أساس حساب الاهتلاكات
حسب كل نوع منتج.	إجمالية	طبيعة النتائج

جدول رقم (I-1) : مقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

### المطلب الثالث : وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية:

نظرا لتعدد الكتابات المحاسبية التي تعرضت لأهداف المحاسبة التحليلية فإننا سنعرض بعض النماذج التي تتضمن الأهداف المتفق عليها عموما .

أولا: يذكر الأستاذ الدكتور عبد العزيز محمد حجازي في حديثه عن التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف<sup>1</sup> :

"...وهكذا أصبحت نظرات التكلفة تحقق الأهداف الرئيسية التالية :

1- أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما.

2- أداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنات بين ما يحدد مقدما وما يتحقق فعلا.

<sup>1</sup> عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ط1، ص26.

3- أداة لقياس النتائج عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالإرادات كما تستخدم في أغراض التقويم وخاصة للمخزون السلعي وفي تفيد في مجال تحديد الأسعار ودراسة اقتصاديات المشروع " .

ثانيا : الدكتور محمد توفيق بليغ يورد أهداف المحاسبة التحليلية قائلا<sup>1</sup> : " من واقع الطاقة التي تملكها محاسبة التكاليف فان أغراضها التي تستهدفها والخدمات التي تقدمها والوظائف التي تؤديها كثيرة ومتنوعة" ، ثم يرد بعد ذلك ستة وظائف يمكن إنجازها فيما يلي :

- 1- قياس التكلفة الفعلية لأغراض النتائج النهائية .
  - 2- التخطيط والرقابة على التكلفة والمسؤولية عنها .
  - 3- اتخاذ القرارات وتخطيط السياسات في الوحدة الاقتصادية للمؤسسة .
- ثالثا: حسب الدكتور حسين عامر شرف تهدف المحاسبة التحليلية<sup>2</sup>:

- 1- تحديد التكلفة الفعلية .
- 2- الرقابة على التكاليف .
- 3- إعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات .

رابعا: الدكتور عباس الشافعي حدد أهداف المحاسبة التحليلية من خلال تعريفه لها: "تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا , تهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"<sup>3</sup>

خامسا: الأستاذ محمد الجزار فيذكر أن:"محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقه محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد عمالة وخدمات مع

<sup>1</sup> محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف ، مكتبة الشباب، القاهرة 2001، ص15.

<sup>2</sup> حسين عامر شرف ،المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية ، دار النهضة العربية ،القاهرة2003،ص15.

<sup>3</sup> عباس الشافعي ، محاسبة التكاليف قياس تحليلي ورقابة ، مكتب التجارة والتعاون ،القاهرة1999، ص16.

ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات أو الخدمات وذلك لهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها<sup>1</sup>.

يمكن استقراء أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

- 1- قياس تكاليف أداء النشاط لتوفير البيانات اللازمة لتقييم الإنتاج وتحديد الدخل وإعداد قائمة المركز المالي.
- 2- توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة
- 3- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات.

### المبحث الثالث: التكاليف و سعر التكلفة

#### المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

##### 1- مفهوم التكاليف:

إن كلمة تكلفة أصبحت تعطى معنى عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من مجال المحاسبة و الاقتصاد ، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها و ليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها و كذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها .

<sup>1</sup>محمد الجزار ، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف ،دار النهضة ،القاهرة،2001،ص18

و تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"<sup>1</sup>.

أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة"<sup>2</sup>. حيث أن التكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف ، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة و بالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .

## 2- مفهوم سعر التكلفة :

— " نعني بسعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة ، مضافا إليه مصاريف التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع"<sup>3</sup> .  
— "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ) و تحسب فيها تكاليف البيع"<sup>4</sup> .

— و تحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:  
أ- في المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء ( المباشرة و غير مباشرة )  
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف و أعباء التوزيع ( المباشرة و غير مباشرة )

ب- في المؤسسة الصناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء  
تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة  
سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

و النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة

## المطلب الثاني : تصنيفات التكاليف

<sup>1</sup> أحمد محمود نور، في محاسبة التكاليف، ص 36

<sup>2</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، ص 9

<sup>3</sup> دروس نظرية و تطبيقات في المحاسبة التحليلية، ص 10

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، نفس المرجع السابق، ص 14

هناك عدة تصنيفات و تبويبات للتكاليف ، سوف نتعرض و نبين بعضا منها و هي كالتالي<sup>1</sup> :

- 1- تبويب التكاليف حسب وظيفة عنصر التكاليف.
- 2- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بحجم النشاط.
- 3- تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج.

### 1- التوبوب حسب وظيفة عنصر التكاليف:

#### أ- التكلفة الإنتاجية (الكلفة الصناعية):

وهي تلك التكاليف من مواد متمثلة في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول و تصنع لتصبح منتج تام و أجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية و ضمن الوظيفة الصناعية، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية... و هذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة، هذه الأخيرة تقوم بما مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية. مجموع التكاليف السابقة الذكر و التي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى بالتكاليف الصناعية.

#### ب- التكلفة التسويقية:

تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصرف منتجاتها من مواد و أجور و مصاريف، و تشمل المواد التسويقية: مواد التعبئة و التغليف و اللف و الحزم. أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات و عمولات عمال المبيعات و المصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار و الإعلانات، تكلفة العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج... إجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية.

#### ج- التكلفة الإدارية:

إن دور الإدارة يكمن في الإشراف و التنسيق و مع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية و تحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا و رواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة و كذلك لها مصاريف و هي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف ضيافة و بريد و هاتف، نفقات الإدارة الثانوية ، المطبوعات. محصلة هذه العناصر تمثل التكاليف الإدارية.

### 2- التوبوب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط :

<sup>1</sup> محمود علي الجيايلي، قصي السامرائي، نفس المرجع السابق ، ص 27



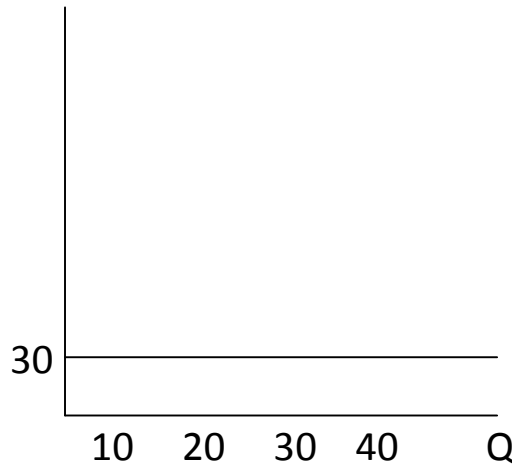
تسلك عناصر لتكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، وإما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم النشاط، كما قد تكون شبه متغيرة- أو شبه ثابتة - سوف نشرح هذا.

أ- التكاليف الثابتة:

هي تكاليف لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج ، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وفق علاقة عكسية ، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج و ينخفض لزيادته . كما هو مبين في الجدول أدناه .

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة
30	10	3
30	20	1.5
30	30	1

الجدول رقم (I-2) : يظهر علاقة بين حجم الانتاج و نصيب الوحدة



C

الشكل رقم (I-4) : يظهر علاقة التكاليف الثابتة بحجم الانتاج، و هي خط مستقيم

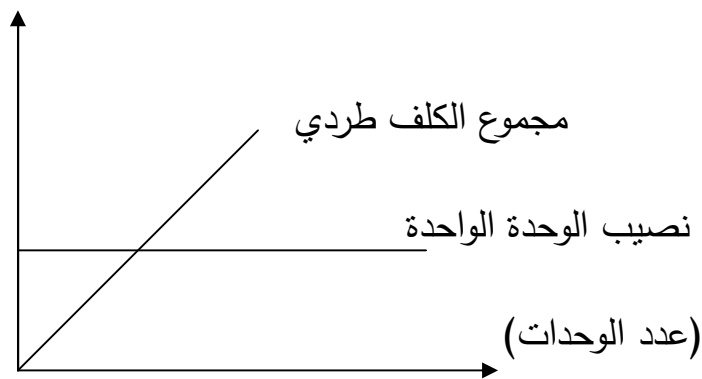
إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل عموما في إيجار مبنى المؤسسة، مرتب مشرف المصنع، أقساط التأمين، فهي تكلفة زمنية.

ب- التكاليف المتغيرة:

هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج ، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتا . و تربط هذه التكاليف علاقة طردية و حجم الإنتاج ( مستوى النشاط ) ، إذ تزداد بازدياد الإنتاج و تنخفض بانخفاضه . كما هو مبين في الشكل التالي و الجدول :

نصيب الوحدة الواحدة	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	مجموع الكلف
0	0	0
6	10	60
6	20	120
6	30	180

الجدول رقم (I-3) : يظهر حجم الانتاج و نصيب الوحدة



الشكل رقم (I-5) : يبين علاقة التكاليف المتغيرة مع حجم الإنتاج

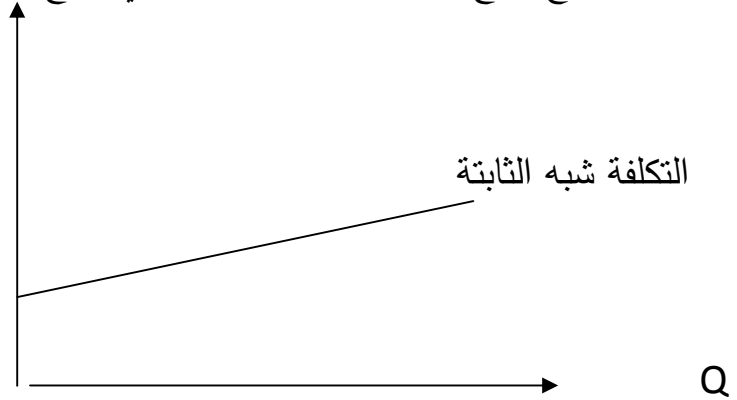
لا تظهر هذه التكاليف إلا بظهور الإنتاج و تتمثل عموما في المواد الأولية، أجور عمال الوظيفة الصناعية، عمولة المبيعات فهي كلف غير زمنية بل متعلقة بالإنتاج، أي تكلفة الإنتاج.

### ج- التكاليف شبه الثابتة - شبه المتغيرة:

و هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلف المتغيرة.

و مثال ذلك مصاريف الصيانة، حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة، ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

و نفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة، الشكل التالي يوضح أكثر:



الشكل رقم (I-6) : يبين علاقة التكاليف شبه الثابتة ( شبه المتغيرة ) بالإنتاج

### 3- التوزيع حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج :

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين إما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة .

#### - التكاليف المباشرة:

هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج سواء كانت مواد ، أجور أو مصاريف .

#### - المواد المباشرة:

هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج و التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

#### - الأجور المباشرة:

و هي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام و الورش الإنتاجية فقط.

- المصروفات الصناعية المباشرة:

هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام و إكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.

- التكاليف غير المباشرة:

و هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة و تتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

- المواد غير المباشرة:

هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت، لتشحيم الآلات، مواد التنظيف...

- الأجور غير المباشرة:

و هي الأجور الخاصة بالملاحظين و عمال الحراسة و المفتشين، عمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات.

- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:

و تشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة و التدفئة، الإعلان، تكلفة العينات.

المطلب الثالث : العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

1 - العناصر :

تتكون التكاليف الإجمالية للسلعة من ثلاث عناصر: الخامات، العمل المباشر، المصاريف غير المباشرة

أ- الخامات المباشرة:

بعد عملية الصنع تصبح هذه الخامات جزءا من السلعة و يمكن قياسها - معرفة قيمتها - و تتحملها وحدة إنتاج مباشرة، عرفها النظام المحاسبي على أنها ما يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.

لا يشترط في المواد الخام أن تكون خامات أولية بل يمكن أن تكون بضاعة قد تم إنتاجها، لكن قد تكون جزء من المنتج الذي تريد المؤسسة إنتاجه بالإضافة إلى لوازم و مواد أخرى.

### ب- العمل المباشر:

هو الجهد المبذول من طرف العمال لتغيير و تصنيع المنتج بحيث يمكن قياس ذلك الجهد و اتباعه لهذه السلعة و عرف حسب النظام المحاسبي بتكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج ، و يقدر العمل مباشرة مما يدفع من الأجور .

### ج- المصاريف المباشرة:

هي تلك المصاريف التي تنفق مباشرة على السلع و تعتبر جزءا من تكلفتها ، حسب النظام المحاسبي الموحد بتكلفة الخدمات الإنتاجية التي تؤدي وحدة الإنتاج و مركز التكلفة بصورة مباشرة .

فالإنفاق على السلعة هو أساس التمييز ن فقد تتم العملية في القسم الصناعي و يمكن حصرها بالصرف على المنتج، فيعتبر المبلغ المصروف مصروفا مباشرا بالنسبة للقسم الصناعي، لكنه لا يعتبر مصروفا مباشرا بالنسبة للعملية أو السلعة التي جهزت في هذا القسم.

### د- المصاريف الإضافية:

هي تلك المصاريف التي تنفق في سبيل الإنتاج و لا يمكن اتباعها للسلعة أو العملية بالذات.

## 2- الأعباء :

إن أغلب الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية و بما أن سعر التكلفة لا يعبر فقط عن التكاليف المجمعة، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء المجمعة في التكاليف.

أ- الأعباء المعتبرة:

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف و سعر التكلفة بعد عملية الفرز و هي مجموعة أعباء المؤسسة التحليلية و هي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية و تطرح منها الأعباء غير المعتبرة.

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

ب- الأعباء غير المعتبرة:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن إدخالها في التكاليف و سعر التكلفة ليس له معنى، و تعتبر و كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، هذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية و تحميلها يجدد التكاليف من معناها و يمكن ترتيبها في<sup>1</sup>:

أ- منها ما ليس محددًا في الصنف 6 من حسابات المخطط الوطني، الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها:

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول.

- إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

ب- الأعباء التي توجد في الصنف 6 من المحاسبة العامة و تتمثل في العناصر التالية:

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، نفس المرجع السابق، ص 23

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال و الرسوم التعويضية.
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي و اليومي للمؤسسة ، مثل اهتلاكات المصاريف الإعدادية .
- ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة و لكن ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول أو مؤونة قضية معينة ، أو مصاريف إعداد الالفتات ، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى ، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة .

### ج- العناصر الإضافية ( الأعباء الصافية ) :

هي وهمية ذات صفة نظرية ، و بالتالي فهي لا تتعلق بالأعباء التي من المفروض أن تكون المؤسسة قد تحملتها في حالة كون بعض ظروف الاستغلال مختلفة ، و تضم العناصر نوعين من الأعباء و هما :

- الدفع النظري للفائدة على رأس المال الخاص نتيجة لعدم استخدام رأس المال ، أي مصاريف للمؤسسة بالرغم من أن الأموال التي تستخدم في دورة قد تفوت على المؤسسة فرصة استثمارها كإقراضها بفائدة مثلا .
- الدفع النظري لأجرة أعمال المستغل ( صاحب المؤسسة ) و التي تمثل مقابل أعمال صاحب المؤسسة التي يتقاضاها مثلما لو كان هناك مستخدم و يقوم بهذه الأعمال و هذا بالنسبة للمؤسسة الفردية.

### خلاصة الفصل

و من هنا تتوفر للتخطيط والرقابة مجال واسع لتطبيق عدة أدوات من بينها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع هذه الدراسة كأداة في مجال التخطيط والرقابة على الإنتاج ولا يمكن دراسة ذلك إلا في إطار نظام المعلومات الذي يعد الإطار المناسب لفهم العلاقات الموجودة بين مختلف الأدوات ومجال تطبيقها، وتتم معالجة ذلك من خلال أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية، هذا النظام الذي يعد وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد المعلومات الضرورية لكل عملية تخطيط ورقابة، وهو يخضع لمفهوم نظام المعلومات الذي ينسجم تماما مع مستويات التنظيم الإداري ومختلف الأنظمة الفرعية التي تشكل النظام المتكامل وتعمل بتناسق تام من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

بـ التحليلية تؤدي دورها في هذا المجال من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلعي، والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف وإعداد التقارير والخطط والموازنات، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة وتتصف بخصائص معينة



كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى موازنة ذلك مع التكاليف (تكاليف الحصول على تلك المعلومات، وهذا ما يشكل ما يسمى باقتصاديات المعلومات).

الفصل الثاني :أساليب

المحاسبة التحليلية

و استخداماتها

تمهيد الفصل

أخذ السعي الدائم من طرف المؤسسات إلى تحقيق القدر الأكبر من الربح إلى البحث عن الطريقة الأنجع لذلك، والتي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد و لا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلى حسابها بطرق مبينة علي أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلى سعر التكلفة للمنتوج وفقا لأهداف المؤسسة .

و تشمل المحاسبة التحليلية علي مختلف الطرق المستعملة في مراقبة و حساب التكاليف لذلك تسمى بمحاسبة التكاليف و بقدر تطور الطرق المحاسبية وتعددتها، بقدر ما وجدت المؤسسات ضالتها في هذه الأداة بجانب تقنيات أخرى لتنظيم الإنتاج والمؤسسة في ظل توسع ونمو المؤسسات وتعقد العمليات و تجذر أساليب المنافسة التي فرضها تعدد المتعاملين وزيادة متطلبات المستهلكين المرتبطة بالعلاقة الجودة، السعر للمنتجات والخدمات، هذه الظروف كلها تتطلب معلومات دقيقة توفر في حينها مع ضرورة وجود أساليب فعالة مساعدة لمهام التخطيط والرقابة لنشاط المؤسسة ، و سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الأول يتعلق بأساليب المحاسبة التحليلية، اما في ما يخص المبحث الثاني تناولنا فيه استخدامات المحاسبة التحليلية في التخطيط على الإنتاج، أما المبحث الثالث يتعلق باستخدامات في الرقابة على الإنتاج .

المبحث الأول : أساليب المحاسبة التحليلية

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، بالإضافة إلى التطور الذي حدث في نظم الإنتاج والتصنيع كأنظمة الإنتاج المرنة ، المخزون الصفري، التوقيت المناسب، الرقابة الشاملة على الجودة والتوجه الحديث في اعتماد بحوث التسويق وترقية المنافسة .

المطلب الاول :طريقة التكاليف الكلية

"تقوم هذه الطريقة على تقسيم الاعباء المحملة الى اعباء مباشرة و اخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة"<sup>1</sup>.

القسم المتجانس :

هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين و يمكن قياسها بوحدة عمل، و يستعمل في تحليل الاعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي الاعباء غير مباشرة.

وقد عرفه دليل المحاسبة المالي على انه : "النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف و اسعار التكلفة و التي يتم تحميلها على مختلف الاقسام باستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطائها حسب توزيع عناصر التكاليف"<sup>2</sup>.

مبادئ طريقة التكاليف الكلية :

تعتمد هذه الطريقة على أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها و تتمثل فيما يلي :

<sup>1</sup> B & Grandgoullor , Gualino édition ,l'essentiel de la Comptabilité Analytique, paris ,1999,p12

<sup>2</sup>مرايطي نوال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، 2005-2006 ، ص112

**1- تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها لياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة ، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات ، وتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة ، الطاقة ، الإدارة ، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة .

**2- تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات القياس:** تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف ، و حتى نتعرف على طبيعة هذه المفاتيح ووحدات العمل سنقوم بدراسة وتحليل كل منها.<sup>1</sup>

أ . **مفاتيح التوزيع:** نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة ( المرتبة حسب طبيعتها ) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع

- **مفاتيح التوزيع الأولى:** وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع، وتستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز ( التوزيع الأولى ). فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء المباني، كذلك قوة المصايح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء.

- **مفاتيح التوزيع الثانوي:** وتستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية.

ب . **وحدات القياس:** وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس:

<sup>1</sup> A .Amrani et N.Arfaoui« Méthode d'analyse des coûts » p 55.

- ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي .
- ساعة دوران الآلات.
- حجم أو وزن المادة المعالجة ( الأولية ).
- عدد الوحدات المنتجة.
- اختيار وحدة القياس: إن وحدة القياس المختارة لمراكز التحليل الأساسي يجب أن تتوفر على شروط التالية<sup>1</sup>:

- أن تكون ملائمة لنشاط المراكز.
- تسمح بمراقبة المر
- دودية الإنتاجية.
- أن يكون لها معنى بالنسبة للمسيرين

\* ولتحديد وحدة قياس مناسبة يجب :

- اختيار وحدات القياس التي يمكن أن تكون ملائمة لمركز التحليل.
- الأخذ برأي الأخصائيين فيما يخص وحدة القياس المختارة .
- مقارنة رأي الأخصائيين مع النتائج التي يمكن أن نحصل عليها من المعالجة الإحصائية لاختيار أفضل وحدة قياس للمركز.

الخطوات المتبعة في طريقة الاقسام المتجانسة :

هي المراحل المتبعة لمعالجة و تحليل التكاليف غير المباشرة و تكون كالتالي<sup>2</sup>:

1 Idem p 55.

<sup>2</sup> ابراهيم فريزي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2005-2006، ص 31-32.

**1- التوزيع الأولي :** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الاعباء حسب طبيعتها(أعباء المحاسبة العامة الصنف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الاقسام (الرئيسية و المساعدة).

**2- التوزيع الثانوي :** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الاقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات و بالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الرئيسية، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات و حسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الألي) في حالة تعدد التبادلات و تعقد مسالة حساب قيمها.

**3- التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات(الأقسام المساعدة)ترتياً تنازلياً ثم توزع اعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية و تستمر العملية إلى ان تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

**4- التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة و تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، و يتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، و يلجأ أحياناً كما ذكرنا سالفاً إلى المعدلات و المصفوفات و برامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

**5- تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية و تحديد كمية أو عدد و وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به و من ثم تتم عملية تحميل الأعباء الغير مباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج، يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتماداً على الاسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي:

- تخصيص الاعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة.
- توزيع الاعباء غير المباشرة على مجموع الاقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي).
- توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي).

- الفصل الثالث :الاطار التطبيقي للمؤسسة

العمومية

- مجموعة تربية الدواجن للغرب

- وحدة تغذية الانعام

- بوقطب- البيض - الجزائر.



## تمهيد الفصل

من خلال هذا الفصل سيكون هدفنا من الدراسة محاولة اسقاط الجانب النظري على الواقع، و هذا بدراسة تجربة للمؤسسة العمومية مجموعة تربية الدواجن للغرب - وحدة تغذية الانعامبوقطب في تطبيق المحاسبة التحليلية لما لها من اهمية في مراقبة التكاليف و بالتالي في تخطيط و مراقبة الانتاج ككل، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات على حفظ وجودها و تحقيق الاهداف التي تسعى اليها خصوصا هدف تعظيم الارباح.

و بما ان المحاسبة التحليلية اداة غير مستخدمة بكامل اصولها في معظم المؤسسات الجزائرية باستثناء القليل منها فان هدفنا هو محاولة التطرق للجوانب التي تستخدم المؤسسة فيها المحاسبة التحليلية خاصة في جانب تحليل التكاليف.

## المبحث الاول: تقديم المؤسسة

تعتبر مؤسسة مجمع تربية الدواجن للغرب شركة ذات اسهم ، يبلغ رأسمالها 270300000000 دج تقع في ولاية مستغانم، وتضم 6 وحدات هي : الرحوية- بتيارت، بوقطب- البيض، سيدي ابراهيم- سيدي بلعباس، تليالات- وهران، رمشي- تلمسان، و وحدة بمستغانم.

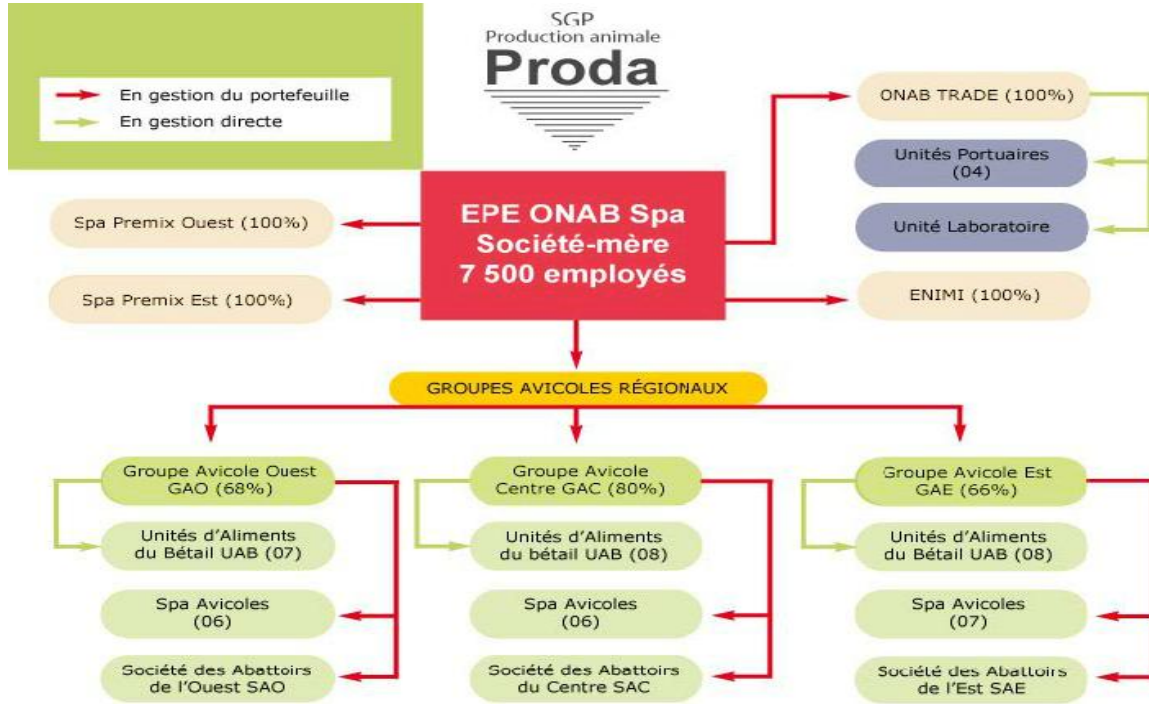
## المطلب الأول: تعريف مؤسسة ONAB

تأسست المجموعة الصناعية ONAB سنة 1978 في إطار اعادة هيكلة المؤسسة العمومية الجهوية الخاصة لشعبة تغذية الدواجن ( دجاج اللحم، دجاج التبييض، ) ولشعبة تغذية الانعام.

اعادة هيكلة ONAB كان الهدف منه من اجل مواجهة المنافسة في سوق مفتوح في اطار سياسة الحكومة الجديدة، و هكذا الشركات التابعة و المتخصصة العاملة في مجال استيراد و توريد المواد الخام و هو انتاج الاعلاف ( الخاص بالدواجن و الحيوانات المشترة).

**نشاط المؤسسة:** تقوم المؤسسة بهذه النشاطات في حوالي 150 وحدة و مركز للإنتاج موزع حسب مناطق الانتاج النهائي و الاستهلاك النهائي، متكونة من 24 وحدة عبارة عن شركات ذات اسهم spa، تضم 7500 عامل، حيث تهدف هذه المؤسسة الى تنشيط القطاع و السيطرة على تكاليف الانتاج من الجودة باتباعها هذه الاستراتيجية، و التي تهدف الى رفع منتجات المجموعة وفقا لمعايير دولية بتكاليف اقل و تهدف كذلك الى تعزيز مكانات الاقتصادية المتاحة و شركاتها التابعة لها، بالإضافة الى البحث عن شركات اخرى لتعزيز مكانتها الاقتصادية في السوق.

## الهيكل التنظيمي للشركة الام: ONAB



المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم الادارة العامة

## المطلب الثاني: نشأة مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB

انشأت هذه المؤسسة من طرف شركة اجنبية ايطالية متخصصة في انشاء هذه المركبات، و تم إمضاء العقد يوم 10/02/1985 حيث كانت مدة الانجاز 24 شهرا، و اول انتاج لها كان يوم 17/01/1987 بحضور إيطاليين.

نشاط الرئيسي للمؤسسة يتمثل في تصنيع و تسويق الاعلاف الحيوانية، و اعادة بيع السلع المدرجة في نشاط المؤسسة.

- غذاء التسمين
- غذاء خاص بالدواجن
- غذاء خاص بالحيوانات المشتركة
- غذاء خاص

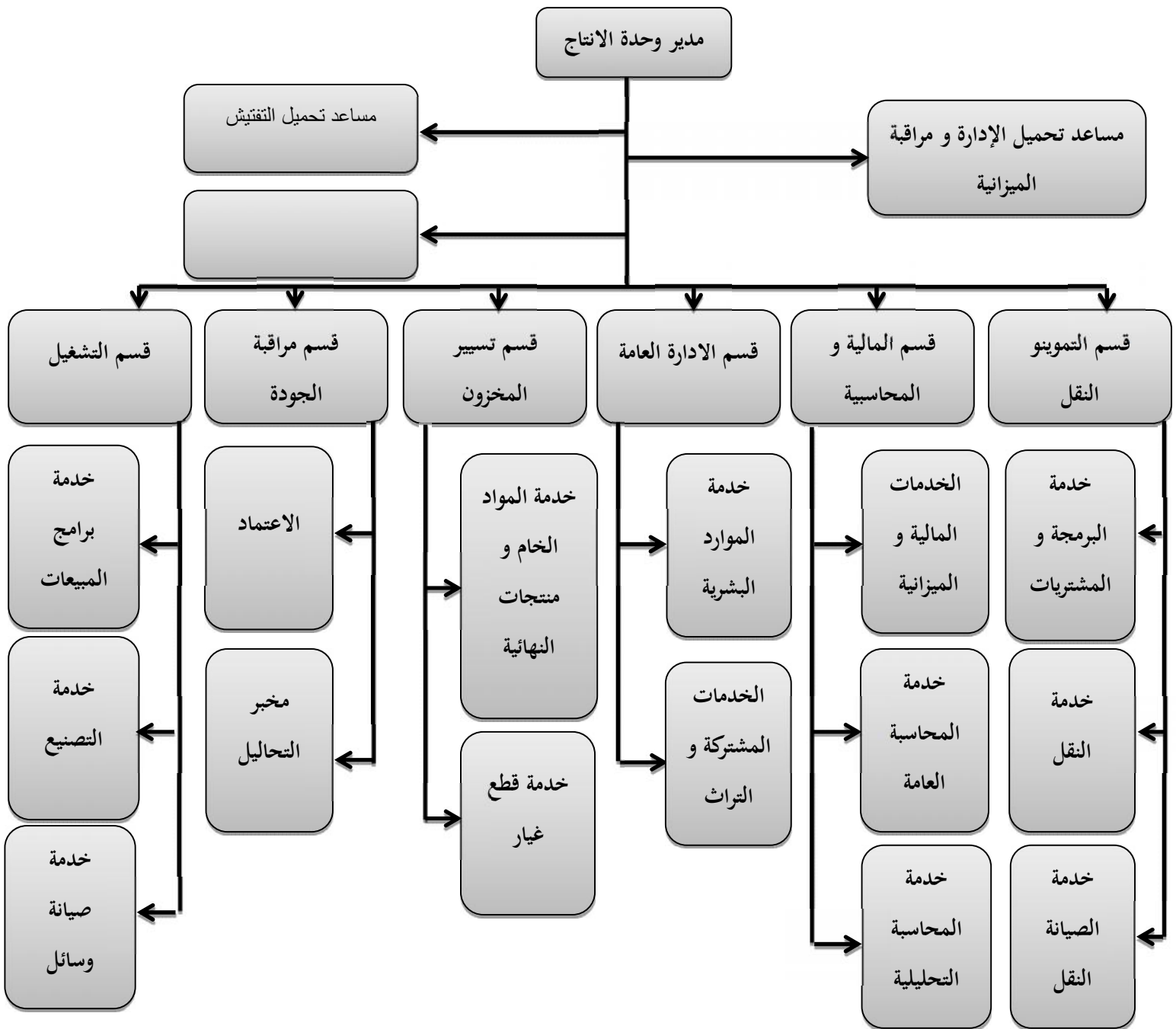
### تعريف وحدة تغذية الانعام UAB

تقع وحدة تغذية الانعام في المدخل الغربي لدائرة بوقطب، و التي تبعد عن مقر ولاية البيض بحوالي 100km و تبعد عن العاصمة بحوالي 620km، حيث تقدر مساحتها الإجمالية ب 4000m<sup>2</sup>، تم استغلال 3000m<sup>2</sup> لغرف التخزين و ورشة الانتاج و التصنيع.

كما تعتبر وحدة تغذية الانعام من أكبر المشاريع الصناعية لإنتاج الاعلاف بطاقة انتاجية تصل الى 120 طن يوميا، وذلك بمعدل 8 ساعات في اليوم، اي 15 الى 20 طن في الساعة.

و بطاقة تخزين كبيرة، و هذه من الاعمال للمشاريع الكبرى التي حققتها الدولة خلال هذه الفترة.

الهيكل التنظيمي لوحدة تغذية الانعام UAB



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم الادارة العامة

مهام بعض الاقسام الادارية :

#### قسم الإدارة العامة:

دورها في المؤسسة هو وضع سياسة توفير اليد العاملة المؤهلة واللازمة التي تحتاج إليها المؤسسة لسير العمل وذلك حسب مخططات وبرامج، كما تسهر على تطبيق قانون العمل والتوظيف، وخلق جو سليم في المؤسسة، بالمراقبة، متابعة العمال، العمل، الأجور والتكوين.

#### قسم المحاسبة والمالية:

عملها مهم في المؤسسة، يتم فيها معالجة وتنفيذ وتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا وسنويا من شراء وبيع وتخزين وتسديد الديون والمستحقات الواجبة على المؤسسة كما يتم فيها تحليل الوضعيات المالية للزبائن والموردين وتحضير مختلف الميزانيات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة وتحديد النتيجة للسنة المالية والمعاملات مع البنوك كما تسير جميع ممتلكات المؤسسة، لهذا تستعمل تقنية المحاسبة (المحاسبة العامة).

#### قسم تسيير المخزون :

يعمل هذا القسم على المراقبة و المتابعة اليومية لعمليات الدخول و الخروج بمختلف الاصناف، وكذا الإعداد طلبات التموين في الوقت المناسب بالكمية المناسبة، وهدفه الرئيسي التسيير الحسن و العلمي للمخزون و تجنب حالات النفاذ قدر الامكان.

#### قسم التشغيل :

سب تركيز مسئول التشغيل على إدارة العمليات، وهو ما يعني انه أو انها هي المسؤولة عن تطوير وتصميم وتشغيل، وتحسين النظم التي تهيئ وتسليم الشركة المنتجات ، و من مهام قسم التشغيل ما يلي :

- وضع خطة يوضح فيها أولويات العملاء، والموظفين والاحتياجات التنظيمية.
- صيانة ومراقبة الموظفين، ومستويات المعرفة والمهارات الموقف، والتوقعات، والدافع لتحقيق المتطلبات التنظيمية
- تطوير استراتيجية الشركة وتوضيحها للموظفين والعمال.

## قسم مراقبة الجودة :

ضبط الجودة أو مراقبة الجودة أو الرقابة على الجودة واختصارا QC هي جانب من جوانب عملية ضمان الجودة التي تتكون من الأنشطة المستخدمة في كشف وقياس التباين في الخصائص لمنتجات أو مخرجات نظام إنتاج ما أو عملية ما ويشمل ذلك الأعمال التصحيحية حيث تعمل المؤسسة على :

- وضع مواصفات للمنتج. و يدخل فيها رغبات المستهلك و مواصفات التصميم و التطوير و الأبحاث
- ضبط جودة المواد الداخلة.
- ضبط جودة المنتج أثناء التشغيل.
- ضبط جودة المنتج النهائي بما في ذلك التغليف و التعبئة و التخزين و النقل و ضبط جودة أجهزة القياس و الفحص.
- ضبط جودة المنتج بعد البيع.
- إدارة الجودة و تمثل كل النواحي الإدارية المتصلة برفع و تحسين مستوى الجودة (مسؤولية الجودة، التدريب و الحوافز إلى غير ذلك).

## المطلب الثالث: مهام و اهداف مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB

تقوم المؤسسة بمجموعة من المهام و التي تسعى من خلالها لتحقيق الاهداف المسطرة من خلال ممارسة نشاطها العادي.

**هدف المؤسسة:** ان الهدف الرئيسي للمؤسسة هو انتاج و توزيع الاعلاف بقدرة تكون كافية لمواجهة طلبات الزبائن المتزايدة خاصة و ان الاعلاف تشكل مادة اساسية بالنسبة لمربي المواشي و مربي الدواجن، كما انها تعمل على تحقيق انتاجية كبيرة تضمن للمؤسسة بقائها في السوق و الحفاظ على المكتسبات المادية و البشرية، و من بين هذه الاهداف :

- التقليل من تكاليف الاستغلال للحصول على اقل سعر تكلفة
- العمل على تحسين منتج و اعطائه جودة عالية وفق المواصفات الدولية للدخول به الى الاسواق العالمية
- وضع برنامج للحصول على تجهيزات متطورة للزيادة من حجم الانتاج و ذلك من اجل تلبية الطلبات المتزايدة للزبائن

## المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام UAB

تطبق مؤسسة وحدة أغذية الأنعام المحاسبة التحليلية في جانب تحميل التكاليف حيث تستعمل التكاليف الكلية لحساب التكلفة وسعر التكلفة وسنين هذا من اخذ منتجين كمثال.

### المطلب الأول: مراحل إنتاج الأعلاف

#### تصنيع و تسيير الإنتاج :

إنتاج أغذية الأنعام يعتبر حلقة مهمة في تحويل و تطوير المنتجات النباتية إلى منتجات حيوانية (لحم، حليب، بيض)، هذا التحويل يعتمد على مجموعة من المواد الأولية.

تكلفة هذه المواد الأولية يجب أن يكون بسعر منخفض لأن نسبة 80% من أسعار هذه الأغذية تحدد التكلفة، هذا بغض النظر عن مصاريف النقل و التوزيع، حيث لا يبقى سوى 12% أو 13% و ذلك لتغطية مصاريف الاستثمار- الصيانة - العمال- المراقبة.

حيث أن الهدف من إنتاج أغذية الأنعام هو التخليط بطريقة متوازنة لمجموعة من المواد الأولية بهدف الوصول إلى توازن غذائي و جودة ممتازة، و هذا يتوقف على جودة المواد الأولية و الوسائل التكنولوجية.

هذه المواد الأولية تحتاج إلى الطحن و الحفظ، حيث تتوقف جودة الإنتاج على نوعية الطحن و المواد الأولية بالإضافة إلى طرق التخزين، إلا أن إنتاج الأعلاف يمر بعدة مراحل هي :

#### **1- الطحن :**

الهدف من الطحن هو الوصول إلى منتجات قابلة للاستهلاك بتكلفة ضئيلة، مثل بعض المواد الأولية تكون على شكل حبوب أو حبوب دقيقة، لكن كلها تحتاج إلى الطحن، ثم بعد ذلك نقوم بتغليفها، و هناك عدة أنواع للسحق أو الطحن(أسطوانة، قرص، شفرة)، و تكون هذه مستعملة في بعض المصانع لكن استعمالها يكون ثانوي.

لسحق عن طريق الأسطوانة يكزن بهدف الوصول إلى طحن دقيق، حيث أن في كل مصنع يكون هنالك ساحق أو طاحن (أو مجموعة من السواحق)، تستعمل لغرض طحن الأغذية، و تتم سرعة دورانها بطريقة معينة.

عند الدخول إلى غرفة السحق يتم تجريد المواد الأولية المراد سحقها من كل الأجسام الغريبة مثل (البلاستيك، مغناطيس، الأحجار)، هذا التجريد يساعد على حماية الساحق.



هذه الغرفة يتم حمايتها بمجموعة من الشبائيك، و يتم الطحن و السحق فيها عن طريق مطارق متحركة تقابلها أسطوانات مثبتة بمحور، حيث تدور من 1500 إلى 3000 دورة في الدقيقة.

### 2- الكمية :

كمية المكونات الغذائية هي عبارة عن عملية يتم تحديدها للوصول إلى أغذية ذات جودة عالية و هناك مواد أخرى يتم إضافتها بغرض الوصول إلى جودة ممتازة، مثل ( الملح، الكربونات)، و يتم إضافتها يدويا في الأكياس، و هناك مواد أخرى يتم إضافتها تكون في غالب الأحيان عبارة عن سوائل، و في بعض المواقع الصناعية يتم إضافة بعض المساحيق (مسحوق) أو مواد علاجية بنسبة ضئيلة جدا.

قبل توقيف عملية تدفق كمية الإنتاج يمكننا الرجوع قليلا إلى الوراء بغرض خفض أو رفع عملية الدوران، حيث هناك فرق بين الكمية الحقيقية(المواد الأولية) و الكمية التي نقوم بتشكيلها، هذا الفرق يؤدي إلى زيادة في الوزن و الكمية، و هناك الات تقوم بإعادة الحساب بطريقة متتالية لتلك الكمية عندما يكون هناك تقارب بين الكمية الحقيقية و الكمية التي يتم وزنها و يكون من الضروري خفض عملية الطحن عامة ، هذه العملية يجب أن تحترم بعض المعايير :

- طريقة طحن المواد الأولية.
- عملية إضافة بعض المواد (الملح ، الكربونات).
- جودة و نوعية المواد الأولية.

### 3- التخليط :

في الاغذية الحيوانية يكون التخليط بهدف الوصول إلى غذاء متوازن، و هذا يكون حتى في بعض القطاعات الصناعية، مثلا عند الاغذية الحيوانية هناك :

- نسبة ضئيلة جدا من السوائل المضافة.
- نوعية المسحوق يجب أن تكون أصلية مع أنها تحترم المعايير.

من بين أنواع التخليط المختلفة من الممكن وجود أغذية حيوانية أو حتى في بعض المجالات الأخرى(الحبوب، المعادن، أدوية).

الخلاط هو مكون رئيسي في هذه العملية قبل الوصول إلى عملية التعليب، حيث أن هناك عنصران مهمان في عملية التخليط هما : مدة التخليط و معدل (نسبة) التعبئة، مع الاخذ بعين الاعتبار سرعة الدوران، حيث لهما تأثير مباشر على مستوى الإنتاج.

في عملية التخليط يتم إضافة على الأقل أربع أنواع من السوائل و هي :

- مواد دهنية ( زيوت نباتية ).
- سكريات و بروتينات.
- أحماض أمينية.
- المواد العضوية.

مدة التخليط تساهم بنسبة كبيرة في نوعية المنتج، بحيث لا توجد مدة محددة (ثابتة) للتخليط، في حالة الشك في نوعية الإنتاج يجب أن تكون المدة الزمنية طويلة.

و في نهاية الأمر يمكننا القول أن الخلاط هو الذي يقودنا إلى غذاء متوازن.

#### 4- التحبيب :

عملية التحبيب هي عبارة عن تحويل الدقيق إلى حبوب، هذا التحويل الفيزيائي للغذاء له عدة إيجابيات، منها خفض تكلفة النقل و التقليل من انبعاث الغبار و الحفظ الجيد للغذاء، و لكن بالرغم من كل هذا فإن له بعض السلبيات بالإضافة إلى الأعباء الثقيلة مثل (التسخين، التجفيف، البريد)، و مصاريف أخرى طاغوية مثل : الكهرباء، و عملية التحبيب تتم عبر المرور بعدة مراحل و هي :

- التخزين.
- التخليط.
- التحبيب.

و بعد عملية التحبيب ننتقل إلى عملية التجفيف و التبريد، و وحدات الإنتاج هنا تحتوي على مجموعة من الخطوط الإنتاجية حسب الحجم، و عملية التحبيب باستعمال البخار تكون في البداية، و بدرجة حرارة ما بين 40° إلى 95° مئوية، و المدة الزمنية تتراوح ما بين ثواني إلى مئات الثواني، و تعتبر عملية التحبيب الأكثر استهلاكاً للطاقة في إنتاج أغذية الأنعام :

- 50% إلى 60% طاقة كهربائية.
- 80% إلى 90% استهلاك البخار.

## 5- المعالجة الحرارية :

ط هذه العملية عامة بقواعد المحافظة الصحية على الغذاء بهدف الوقاية من البكتيريات التي قد يتعرض لها الغذاء، حيث أن الأغذية التي تكون على شكل دقيق (مسحوق)، تتم معالجتها الحرارية عن طريق البخار. مشكلة المعالجة الحرارية للغذاء أنها ظهرت في بداية التسعينات، عملية المعالجة الحرارية تعتبر العملية الفعالة و الأكثر نجاعة للوقاية من البكتيريا من نوع *Salmonella*، و توجد أنواع مختلفة للمعالجة الحرارية، مثل : وضع المنتج تحت درجة 85° مئوية لعدة دقائق.

## 6- الحفظ/ التعبئة/ التوزيع :

في مكان الحفظ هناك طريق لوزن المنتج، و طريق لمراقبة الكمية التي يجب أن تكون محددة، و عملية وزن المنتج تعتبر هنا نظام تجاري الذي يجب أن يحترم المعايير حيث يعتبر هذا العنصر الأول، أما العنصر الثاني هو بطاقة التوليفة و التي تعتبر هي الأخرى مهمة بموجب قانون و في غالب الأحيان يتم بيع أو توزيع الأكياس على وكلاء معتمدين أما الكتل فتوزع مباشرة على الفلاحين، حيث أن نسبة كبيرة من المنتج تباع عن طريق الكتل، وهنا يمكننا القول أن هناك علاقة وطيدة بين المؤسسة و الفلاحين.

## نوعية المنتج و عملية التخزين :

### نوعية المنتج

- الفترة ( بدائي ، الدواجن ، الأعلاف ).
- الحيواني.
- مكونات الغذاء.
- الغذاء عن طريق الأكياس أو الكتل.

بحيث أن نوعية المنتج يمكن أن تكون :

- أكياس دقيق ( مسحوق )
- كتل دقيق
- حبوب في أكياس
- حبوب كتل

عملية التخزين :

الذي يخرج من الخلاط يعتبر منتج نهائي يمكننا تخزينه كما هو في كتل و الاحتفاظ به في خزانات مخصصة لذلك.

لكل طلب زبون يتم شحن الكمية المطلوبة في شاحنة مخصصة لنقل الاغذية أو يمكن بيعه عن طريق أكياس ذات 50kg، و يتم غلقها بخيط و نقلها ببساط متحرك (متدحرج) نحو الشاحنة.

المطلب الثاني: كيفية تقدير المبيعات والاحتياجات من المواد الأولية

**1-تقدير المبيعات:** تقوم المؤسسة بتقدير مبيعاتها للسنة المقبلة في نهاية السنة الحالية فمثلا في شهر ديسمبر من سنة 2015 امت المؤسسة بتقدير مبيعاتها لسنة 2016 على أساس المبيعات المحققة في سنة 2015 مع إضافة نسبة تقدر ب 05% ثم يقوم القسم التجاري بتوزيع المبيعات المتوقعة لسنة 2016 على أشهر السنة وذلك حسب المبيعات المحققة في كل شهر من السنة الماضية والجدول التالي يوضح المبيعات المتوقعة لسنة 2016.

**الجدول رقم(III-5) :يمثل تقدير المبيعات (بالقنطار) لسنة2016**

البيان	جانفي	فيفري	مارس	افريل	ماي	جوان	جويلية	اوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
غذاء الدواجن	18000	17000	16000	16000	16000	18000	23000	23000	21000	17000	17000	16000
غذاءالمشترأة	9000	10000	10000	10000	10000	10000	15000	15000	13000	10000	10000	10000
المجموع	27000	27000	26000	26000	26000	28000	38000	38000	34000	27000	27000	26000

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

**2-تقدير الاحتياجات من المواد الاولية:** تقوم المؤسسة بتقدير المواد الاولية بناء على المبيعات المقدرة و الموزعة على مختلف المنتجات التي تنتجها المؤسسة، بحيث ان كل منتج يأخذ نسب معينة من المواد الاولية المستعملة، و الجدول التالي يوضح هذه الاحتياجات من المواد الاولية لسنة 2016 بالكمية و القيمة.

الجدول رقم (III-6) : يمثل تقدير احتياجات من مواد أولية سداسي أول (بالقنطار) لسنة 2016

المواد الأولية	جانفي		فيفري		مارس		أفريل		ماي		جوان		مجموع السداسي	
	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
الذرى	1018.08	27946	961.52	26393	904.96	24841	904.96	248	904.96	24841	1018.08	27946	5712.56	15680
الصوجا	563.58	33702	551.46	32977	521.16	31165	521.16	311	533.28	31890	581.76	34789	3272.40	19568
Son gros	163.62	-	160.843	-	150.49	-	150.49	-	158.06	-	171.19	-	954.703	-
النخالة	30.30	473	35.35	552	40.40	631	40.40	631	30.30	473	30.30	473	207.050	3233
الفوسفات	39.087	2579	38.936	2534	37.572	2479	37.572	247	37.269	2459	40.299	2659	230.735	15189
الكالكير	29.088	46	29.240	46	28.078	44	28.078	44	28.381	45	30.401	48	173.266	273
الملح	7.575	98	8.333	108	8.080	105	8.080	105	8.585	111	8.585	111	49.238	638
القيتامين	18.18	3469	17.17	3276	16.16	3103	16.16	310	16.16	3084	18.18	3469	102.01	19504
القيتامين VI	6.06	459	6.565	497	6.060	459	6.060	459	7.070	535	7.070	535	38.885	2944
القيتامين	3.03	245	3.535	285	4.040	327	4.040	327	3.030	245	3.030	245	20.705	1674
الشعير	848.40	12887	914.05	13884	909.00	13807	909.00	138	898.90	13654	919.10	13961	5398.45	82000
مجموع	2727	81904	2727	80552	2626	76961	2626	769	2626	77337	2828	84236	16160	47795

الجدول رقم (III-7) : يمثل تقدير احتياجات من مواد أولية سداسي ثاني (بالقنطار) لسنة 2016

المواد الأولية	جويلية		أوت		سبتمبر		أكتوبر		نوفمبر		ديسمبر		مجموع السداسي الثاني	
	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
الذرى	1300.88	35709	1300.88	35709	1187.76	32604	961.520	26393	961.520	26393	904.96	24841	6617.52	181649
الصوجا	757.50	45298	757.50	45298	684.78	40949	551.460	32977	545.40	32614	521.16	31165	3817.8	228301
Son gros	219.17	-	219.17	-	198.465	-	160.843	-	157.055	-	150.49	-	1105.19	-
النخالة	60.60	946	60.60	946	50.50	788	35.35	552	40.40	631	40.40	631	287.85	4491
الفوسفات	54.843	3619	54.843	3619	49.086	3239	38.936	2569	39.087	2579	37.572	2479	274.376	18104
الكالكيز	41.107	65	41.107	65	36.764	58	29.24	46	29.088	46	28.078	44	205.384	324
الملح	12.12	157	12.12	157	10.605	137	8.333	108	8.08	105	8.08	105	59.338	769
الفيثامين dc	23.23	4433	23.23	4433	21.21	4047	17.17	3276	17.17	3276	16.16	3084	118.17	22549
الفيثامين v1	9.09	688	9.09	688	8.08	612	6.565	497	6.06	459	6.06	459	44.945	3403
الفيثامين b0	6.06	490	6.06	490	5.05	409	3.535	286	4.04	327	4.04	327	28.785	2329
الشعير	1353.40	20558	1353.40	20558	1181.70	17950	914.05	13884	919.10	13961	909.00	13807	6630.65	100718
مجموع	3838	111963	3838	111963	3434	91793	2727	80588	2727	80391	2626	76942	19190	553640

المطلب الثالث: كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام.

أولا تكلفة الشراء:

تقوم المؤسسة بشراء المواد الأولية خلال أيام الشهر بحيث يتم تسجيلها في سجلات خاصة بالمشتريات في نفس اليوم الذي تم فيه الشراء ، بالإضافة إلى إدخال عمليات التسجيل في برمجيات الحاسوب من اجل حساب تكلفة راء لكل مادة أولية على حدى مع إعطاء كل مادة أولية رقم تسلسلي خاص بها فمثلا مادة الذرة رقمها 10001، الشعير رقم 10004، الصوجا رقم 11001، مخلفات الطحين(النخالة) رقم 12002..... الخ .

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء (النقل فقط).}$$

- **مسك المخزونات:** تقوم المؤسسة بمسك حساب خاص لكل نوع من المخزونات يسجل فيه حركة هذا المخزون من إدخلات و اخراجات بصفة مستمرة ودائمة مما يسمح بتحديد المتبقي بالقيمة والكمية، حيث :

$$\text{مخزون آخر المدة} = \text{مخزون أول المدة} + \text{الإدخلات} - \text{الإخراجات}$$

- **تقييم الإخراجات:** تقوم المؤسسة بتقييم مخرجاتها عن طريق التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة وذلك لكل مادة أولية على حدى بحيث .

$$\text{ت.م.م.و} = (\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{تكلفة الإدخلات}) / (\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية}$$

(الإدخلات)

ثانيا تكلفة الإنتاج:

تقوم المؤسسة بتحديد نسبة مئوية لكل مادة أولية مستعملة في إنتاج قنطار واحد ، بحيث تختلف هذه النسب من منتج لآخر حسب نوعية الغذاء، فمثلا النسب الخاصة بالمواد الأولية المستعملة في المنتوجين محل الدراسة هي كالتالي:

- **غذاء الدجاج في مرحلة النمو:** نسبة الذرة 58% ، نسبة مخلفات الطحين 7.5% ، نسبة الصوجا 30% ، نسبة الكالكير 1.9% ، نسبة الفوسفات 1.6% ، نسبة الفيتامينات 1%

- غذاء تسمين الأغنام: نسبة الشعير 57% ، نسبة مخلفات الطحين 38.5% ، نسبة الكالسيوم 1.4% ، نسبة الفوسفات 1.6% ، نسبة الملح 0.5% ، نسبة الفيتامينات 1%

وبعد حساب المواد الأولية المستعملة نقوم بحساب تكلفة الإنتاج بحيث:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة} + \text{أعباء الإنتاج الأخرى}$$

ثالثا سعر التكلفة:

- تقوم المؤسسة بإعطاء أرقام تسلسلية خاصة بكل نوع من المنتجات.

- المؤسسة تبيع كل ما ينتج فهي ليس لها مخزون.

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع والتغليف}$$



### المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

سنحاول في هذا المبحث حساب التكلفة والنتيجة التحليلية بعد ضبط التكاليف الخاصة بالمؤسسة ومقارنة النتائج المتحصل عليها مع ما هو محقق وذلك لمعرفة دور المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية في تخطيط ورقابة الإنتاج.

#### المطلب الأول: حساب نسبة الفوارق بين المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية وتحليل النتائج

##### الجدول رقم (III-8): المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الأول من سنة 2016

معدل الفصل الأول	مارس			فيفري			جانفي			البيان
	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	
129%	145%	23265	16000	130%	22044	17000	113%	20352	18000	غذاء الدواجن
124%	93%	9295	10000	134%	13421	10000	148%	13334	9000	غذاء الأغنام
127%	125%	32560	26000	131%	35465	27000	125%	33686	27000	المجموع

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

## الإطار التطبيقي للمؤسسة العمومية

معدل الفصل الثاني	جوان			ماي			أفريل			البيان
	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	
160%	171%	30833	18000	189%	30318	16000	116%	18628	16000	غذاء الدواجن
148%	162%	16190	10000	177%	17700	10000	104%	10383	10000	غذاء الأغنام
155%	168%	47073	28000	185%	48018	26000	112%	29011	26000	المجموع

### الجدول رقم (III-9) : المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الثاني من سنة 2016

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

### الجدول رقم (III-10) : المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الثالث من سنة 2016

معدل الفصل الثالث	سبتمبر			أوت			جويلية			البيان
	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	
125%	83%	17500	21000	155%	35659	23000	134%	30762	23000	غذاء الدواجن
82%	120%	15620	13000	62%	9368	15000	67%	10085	15000	غذاء الأغنام
115%	106%	35967	34000	130%	8525.00	38000	109%	41362	38000	المجموع

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-11): المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية للفصل الرابع من سنة 2016

معدل الفصل الرابع	ديسمبر			نوفمبر			أكتوبر			البيان
	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	المعدل	الفعلية	المقدرة	
120%	108%	17244	16000	118%	20000	17000	135%	22880	17000	غذاء الدواجن
142%	89%1	18862	10000	128%	12800	10000	108%	10800	10000	غذاء الأغنام
136%	143%	37232	26000	131%	35495	27000	133%	36010	27000	المجموع

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أن المبيعات المحققة من طرف القسم التجاري بالوحدة تعتبر أكبر من تلك التي توقعها نسم في المخطط المسطر أو المنجز في نهاية السنة الماضية 2015 ، فبالنسبة للفصل الأول من سنة 2016 حققت المؤسسة نسبة 127% أي بزيادة قدرها 27% عن ما كان متوقعا ، وقد ارتفعت النسبة خلال الفصل الثاني إلى 155% أي بزيادة قدرها 55% عن ما كان متوقعا ونسبة 28% عن الفصل الأول ، أما الفصل الثالث فإن النسبة المحققة تقدر ب 115% أي بزيادة 15% عن ما كان متوقعا ، كما نلاحظ أن النسبة في هذا الفصل نزلت مقارنة بالفصلين الأول والثاني ، كما حققت المؤسسة في الفصل الرابع نسبة 136% أي بزيادة قدرها 36% وزيادة عن الفصل الثالث بنسبة 21% ومن خلال هذا نستنتج أن المؤسسة مريحة بنسبة 132% أي بزيادة قدرها 32% ، أما فيما يخص المبيعات الأكبر والمحققة من شهر ماي حتى شهر أوت فهذا راجع لعدة أسباب تتمثل في أن المربون والتجار يقومون بالتحضير لمواسم الأعراس و عيد الأضحى المبارك بالإضافة إلى نقص المراعي والكأ الكأ الخاص بالمواشي على مستوى هذه الجهة مما يتحتم عليه الزيادة في الطلب على الأعلاف .

زيادة على الجفاف الذي تعاني منه المنطقة خلال السنوات الأخيرة وخاصة في فصل الصيف كون هذه المنطقة تعتمد على تربية المواشي .

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة

سنحاول حساب سعر التكلفة حسب الخطوات التالية:

- ترتيب الأعباء

- توزيع الأعباء

- تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج

- سعر التكلفة

1- تحديد أعباء المحاسبة التحليلية لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر 2016: بما أن المؤسسة تنتج عدة منتجات، فإن كل التكاليف تدخل في تكلفة المنتجات.

**الجدول رقم (III-12) : أعباء الإنتاج لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر 2016:**

الحساب	اسم الحساب	مبالغ شهر نوفمبر	مبالغ شهر ديسمبر
60	المشتريات المستهلكة	633763.25	506928.72
61	الخدمات الخارجية	552440.20	674293.17
62	الخدمات الخارجية الأخرى	933732.50	284519.23
63	مصاريف المستخدمين	10815369.98	4155489.45
64	الضرائب والرسوم وما يماثلها	1260865.00	1234918.00
65	أعباء مالية أخرى	299665.95	157187.76
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	606343.90	605512.41
69	الضرائب على النتائج	380674.71	42677.77
	<b>المجموع</b>	<b>15482855.53</b>	<b>7661526.51</b>

## الاطار التطبيقي للمؤسسة العمومية

مادة اولية مستعملة(قنطار)	مادة اولية مستعملة(قنطار)	طبيعة وحدة العمل	
37232.20	35485.20	عدد وحدات العمل	
205.78	436.32	تكلفة وحدة العمل	

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

2- تحديد أعباء غير مباشرة للتوزيع : تتمثل في مواد التغليف والجدول التالي يوضح الأعباء غير مباشرة لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر من سنة 2016.

### الجدول رقم (III-13) : أعباء التوزيع لشهر نوفمبر وشهر ديسمبر من سنة 2016.

الحساب	اسم الحساب	مبالغ شهر نوفمبر	مبالغ شهر ديسمبر
30001	أكياس الورق	1974465.00	1579500.00
31001	بطاقة التوليفة	90180.00	82200.00
32001	خيطة الخياطة	18011.66	20130.68
	المجموع	2082656.66	9343357.19
	طبيعة وحدة العمل	وحدات مباعه	وحدات مباعه
	عدد وحدات العمل	35485.20	26992.40
	تكلفة وحدة العمل	58.69	62.31

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-14) : مخزون أول الشهر 2016/11/01

المبلغ	سعر الوحدة (دج)	الكمية بالطنطار	العدد	الرقم	المادة الأولية
5827709.47	2703.27	2155.800		10001	الذرة
7220897.21	1498.92	4817.400		10004	الشعير
3496888.00	1429.46	2446.300		12002	مخلفات الطحين (نخالة)
34165791.64	5931.87	5759.700		11001	صوجا
33555.81	180.33	186.080		18002	الكالكير
10677256.40	6565.69	1626.220		18003	فوسفات
196495.73	1126.05	174.500		18001	الملح
155607.12	7627.80	20.400		24200	فيتامينات
3028410.00	29.26		103500	30001	كيس من الورق
19165.68	47914.19	0.400		32001	خيطة الخياطة
480060.00	1.08		444500	31001	بطاقة التوليفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-15) : حساب تكلفة الشراء لشهر نوفمبر 2016:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء ( النقل فقط )

المبلغ	سعر الوحدة (دج)	الكمية بالقطار	العدد	الرقم	المادة الأولية
34800366.00	2705.00	12865.200		10001	الذرة
33180942.83	1520.40	21823.800		10004	الشعير
7538525.02	1423.22	5296.800		12002	مخلفات الطحين (نخالة)
85376808.00	5940.00	14373.200		11001	صوجا
66168.00	180.00	367.600		18002	الكالكير
765831.12	7627.80	100.400		24200	فيتامينات
2368440.00	29.24		81000	30001	كيس من الورق
55000.00	55000.00	1.000		32001	خيط الخياطة
5000.00	1.00		5000	31001	بطاقة التوليفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-16) : حساب محزون آخر الشهر 2016/11/31:

المبلغ	سعر الوحدة (دج)	الكمية بالقنطار	العدد	الرقم	المادة الأولية
32096456.83	2704.75	11866.700		10001	الذرة
39913138.23	1516.52	26318.900		10004	الشعير
10143789.83	1425.19	7117.500		12002	مخلفات الطحين (نخالة)
109855207.74	5937.67	18501.400		11001	صوجا
79695.07	180.11	442.480		18002	الكالكير
10046950.15	6565.69	1530.220		18003	فوسفات
193342.79	1126.05	171.700		18001	الملح
463007.46	7627.80	60.700		24200	فيتامينات
5063175.00	29.25		173100	30001	كيس من الورق
70987.17	52975.50	1.340		32001	خيط الخياطة
470232.00	1.08		435400	31001	بطاقة التوليفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة



الجدول رقم (III-17): حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين رقم 1201 غذاء خاص بالدجاج في مرحلة النمو ورقم 4201 غذاء خاص بتسمين الأغنام لشهر نوفمبر 2016:

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س. و.	الكمية	المبلغ	س. و.	الكمية	
						ت،ش،م،أ المستعملة
//	//	//	8531592.93	572704.	3154.300	الذرة
488774.40	6.52151	322.300	//	//	//	الشعير
310263.86	191425.	217.700	581335.00	191425.	407.900	مخلفات الطحين
//	//	//	9687308.60	7.67593	1631.500	صوجا
1422.87	1180.1	7.900	18605.36	1180.1	103.300	الكالكير
59091.21	6565.69	9.000	571215.03	6565.69	87.000	فوسفات
3152.94	1126.05	2.800	//	//	//	الملح
14978.46	2627.80	5.700	142952.32	2627.80	54.400	فيتامينات
246695.33	436.32	565.400	2372882.70	436.32	5438.400	مصاريف الإنتاج غ مباشرة
<b>1124379.07</b>	<b>1988.64</b>	<b>565.400</b>	<b>21905891.94</b>	<b>4028.00</b>	<b>5438.400</b>	تكلفة الإنتاج

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-18) : حساب سعر التكلفة لشهر نوفمبر 2016:

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
1124379.07	1988.64	565.400	21905891.94	4028.00	5438.400	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
33183.33	58.69	565.400	319179.70	58.69	5438.400	أعباء مباشرة
<b>1157562.40</b>	<b>2047.33</b>	<b>565.400</b>	<b>22225071.64</b>	<b>4086.69</b>	<b>5438.400</b>	سعر التكلفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-19) : حساب تكلفة الشراء لشهر ديسمبر 2016:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء ( النقل فقط )

المبلغ	سعر الوحدة (دج)	الكمية بالطن	العدد	الرقم	المادة الأولية
42273056.00	2975.59	14206.600		10001	الذرة
25463527.21	1536.69	16570.400		10004	الشعير
6817252.05	1439.33	4736.400		12002	مخلفات الطحين (نخالة)
18792972.00	5940.00	3163.800		11001	صوجا
59688.00	180.00	331.600		18002	الكالكير
81443.04	1160.16	70.200		18001	الملح
330120.98	7641.69	43.200		24200	فيتامينات
5850.00	29.25		200	30001	كيس من الورق
177000.00	1.01		175000	31001	بطاقة التوليفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-20) : حساب محزون آخر الشهر 2016/12/31:

المبلغ	سعر الوحدة (دج)	الكمية بالطنطار	العدد	الرقم	المادة الأولية
73888208.67	2852.32	25904.600		10001	الذرة
65145808.35	1524.31	42737.9		10004	الشعير
16783467.03	1430.84	11729.800		12002	مخلفات الطحين (نخالة)
128130379.78	5938.01	21578.000		11001	صوجا
137724.29	180.06	764.880		18002	الكالكير
9988515.51	6565.69	1521.320		18003	فوسفات
273309.57	1135.95	240.600		18001	الملح
750379.93	7633.57	98.300		24200	فيتامينات
5045625.00	29.25		172500	30001	كيس من الورق
70457415.00	52975.50	1.330		32001	خيطة الخياطة
645858.00	1.06		609300	31001	بطاقة التوليفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم(III-21) : حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين رقم 1201 غذاء خاص بالدجاج في مرحلة النمو ورقم 4201 غذاء خاص بتسمين الأغنام لشهر ديسمبر 2016:

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س. و.	الكمية	المبلغ	س. و.	الكمية	
—	—	—	—	—	—	ت،ش،م،أ المستعملة
//	//	//	481186.38	2852.32	168.700	الذرة
230780.53	1524.31	151.400	//	//	//	الشعير
146374.93	1430.84	102.300	31192.31	1430.84	21.800	مخلفات الطحين
//	//	//	517794.47	5938.01	87.200	صوجا
666.22	180.06	3.700	990.33	180.06	5.500	الكالكير
27575.90	6565.69	4.200	30858.74	6565.69	4.700	فوسفات
1476.74	1135.95	1.300	//	//	//	الملح
20610.64	7633.57	2.700	22137.35	7633.57	2.900	فيتامينات
54655.17	205.78	265.600	59840.82	205.78	290.800	مصاريف الإنتاج غير مباشرة
<b>482140.13</b>	<b>1815.29</b>	<b>265.600</b>	<b>1144000.40</b>	<b>3933.98</b>	<b>290.800</b>	<b>تكلفة الإنتاج</b>

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم(III-22) : حساب سعر التكلفة لشهر ديسمبر 2016:

الاطار التطبيقي للمؤسسة العمومية

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	
482140.13	1815.29	265.600	1144000.40	3933.98	290.800	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
16549.54	62.31	265.600	18119.75	62.31	290.800	أعباء مباشرة
<b>498689.67</b>	<b>1877.60</b>	<b>265.600</b>	<b>1162120.15</b>	<b>3996.29</b>	<b>290.800</b>	سعر التكلفة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وتحليل النتائج ودورها في الرقابة على الإنتاج

الجدول رقم (III-23): حساب النتيجة التحليلية لشهر نوفمبر 2016:

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س.و.	الكمية	المبلغ	س.و.	الكمية	
1392252.27	2462.42	565.400	24491671.25	4503.47	5438.400	رقم الأعمال
1157562.40	2047.33	565.400	22225071.64	4086.69	5438.400	(سعر التكلفة)
<b>234689.87</b>	<b>415.08</b>	<b>565.400</b>	<b>2266599.61</b>	<b>416.78</b>	<b>5438.400</b>	النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-24): حساب النتيجة الإجمالية لشهر نوفمبر 2016:

المبالغ	البيان
2266599.61	النتيجة التحليلية لغذاء الدجاج في مرحلة النمو
234689.87	النتيجة التحليلية لغذاء تسمين الأغنام
<b>2501289.48</b>	<b>النتيجة التحليلية الإجمالية</b>

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

الجدول رقم (III-25) : حساب النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2016:

غذاء تسمين الأغنام 4201			غذاء الدجاج في مرحلة النمو 1201			البيان
المبلغ	س. و.	الكمية	المبلغ	س. و.	الكمية	
651516.80	2453.00	265.600	1303737.82	4483.28	290.800	رقم الأعمال
498689.67	877.601	265.600	1162120.15	96.2939	290.800	(سعر التكلفة)
<b>152827.13</b>	<b>575.40</b>	<b>265.600</b>	<b>141617.67</b>	<b>486.99</b>	<b>290.800</b>	النتيجة التحليلية

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة



الجدول رقم (III-26) : حساب النتيجة الإجمالية لشهر ديسمبر 2016:

المبلغ	البيان
141617.67	النتيجة التحليلية لغذاء الدجاج في مرحلة النمو
152827.13	النتيجة التحليلية لغذاء تسمين الأغنام
<b>294444.80</b>	<b>النتيجة التحليلية الإجمالية</b>

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من قسم المحاسبة

تحليل النتائج :

نلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول ان سعر التكلفة لمنتوج غذاء الدجاج بلغ 4086.69 دج في شهر نوفمبر ثم انخفض سعر التكلفة في شهر ديسمبر الى 3996.29 دج ، اي بفارق 90.40 دج، و ان سعر التكلفة لمنتوج غذاء الاغنام بلغ 2047.33 دج في شهر نوفمبر ثم انخفض سعر التكلفة في شهر ديسمبر الى 1877.60 دج، اي بفارق 169.73 دج، كما نلاحظ ان المؤسسة قد حققت ربح في شهر نوفمبر قدره 416.78 دج خاص بمنتوج غذاء الدجاج، و 415.09 دج خاص بمنتوج غذاء الاغنام، اما في شهر ديسمبر فقد حققت المؤسسة ربح قدره 486.99 دج خاص بالمنتوج غذاء الدجاج اي بزيادة 70.21 دج عن شهر نوفمبر، و حققت ربح قدره 575.40 دج خاص بالمنتوج غذاء الاغنام اي بزيادة 160.31 دج .

و كل هذا الانخفاض في سعر التكلفة و الزيادة في الربح راجع لعدة اسباب هي :

- زيادة بعض اسعار المواد الاولية.
- انخفاض تكاليف الخدمات الخارجية الاخرى في شهر ديسمبر عن شهر نوفمبر.
- انخفاض تكاليف العمال في شهر ديسمبر مقارنة بشهر نوفمبر.
- انخفاض تكاليف العمليات الاخرى في شهر ديسمبر مقارنة بشهر نوفمبر.
- انخفاض قيمة الضرائب و الرسوم المماثلة.

### المحاسبة التحليلية و دورها في الرقابة على الانتاج:

إن ضبط التكاليف و تحديدها بدقة يساهم بشكل كبير في عملية الرقابة على الانتاج و تحسينها، و ذلك ان التكلفة من اهم العناصر التي يجب التركيز عليها لأنه من خلالها تكون دراسة الانحرافات أكثر دقة و من خلال حساب النتيجة نجد ان الشركة لها امكانية زيادة نتيحتها، كما ان النتائج المحصل عليها تدل على انه يوجد اختلاف بين ما تم حسابه من طرف الشركة عن طريق الاعلام الالي و ما قمنا بحسابه.

من خلال حساب النتيجة التحليلية نجد أن المؤسسة لها إمكانية زيادة نتيحتها ، بالرغم من أنها حققت أرباح معتبرة تقدر ب 2501289.48 دج في شهر نوفمبر و 294444.80 دج في شهر ديسمبر .

## خلاصة الفصل:

لقد تمكنا من خلال هذا الفصل من التعرف على تجربة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام في تطبيقها لنظام المحاسبة التحليلية التي تعتمد فيها طريقة التكاليف الكلية للوصول الى النتيجة النهائية ، كما تبين ان قسم المحاسبة التحليلية ليس له دور في عملية الرقابة على الانتاج كون ان المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية لا توظف كمعطيات قاعدية من اجل التحليل و الرقابة على الانتاج، هذا رغم ان الطريقة المطبقة توفر جملة من المعطيات و البيانات تساعد في عملية التحليل و الرقابة.

خاتمة

بعد انتهائنا من مراحل إعداد المذكرة و التي حاولنا من خلالها إبراز مكانة و دور و أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة، توصلنا المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخصيص التكاليف على المنتجات لقياس تكلفتها، و ذلك من خلال التفرقة بين تكلفة الإنتاج و تكلفة الفترة المحاسبية ثم تكلفة البضاعة و تكلفة مخزون آخر مدة، ثم انتقلت إلى هدف الرقابة حيث أصبحت تقوم باستخراج البيانات و تشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة في ضبط أدائها و التحكم في تكاليف أنشطتها، إذن نظريا المحاسبة التحليلية هي وسيلة فعالة تساهم في تحقيق نتائج إيجابية للمؤسسة , إضافة إلى هذا فهي تسعى لمراقبة النتائج و تحديد المسؤوليات و اتخاذ القرارات و هذا تأكدنا منه فعلا من خلال التبرص الذي قمنا به في مؤسسة تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الأنعام ببوقطب - البيض هذه الأخيرة تعتبر من أهم المؤسسات الوطنية الاستراتيجية التي تسعى بكل دراقتها و طاقاتها تحسين جهازها الإداري و تزويده بوسائل تسييره محكمة، فعالة و مساندة للتطور الاقتصادي الذي تشهده مؤسسات العالم المتقدم و ذلك قصد معرفة وضعيتها لتمكين من المحافظة على استقرارها , توازنها المالي , و مكانتها الاقتصادية خاصة و نحن نعيش فترة اقتصاد السوق حيث جوار المنافسة يسود هذا الميدان لهذا فلقد اعتمدت مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ببوقطب على تطبيق المحاسبة التحليلية التي تساعدها على دراسة مرد ودية خط إنتاجي و كذا إيجاد الأسس المساعدة لإعداد السياسة الوطنية للأسعار و من ثم اتخاذ القرارات الرشيدة.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكونا إسقاطا على الواقع ، لتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختيار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نذكر منها:

**فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى:**

- ✓ تخطيط ومراقبة الإنتاج يقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.
- ✓ اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته وإنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، وهذا صحيح لان المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

✓ المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على اكتسابها ميزة تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، وهذا أيضا صحيح ومسلم به كون الهدف الأساسي لوجود المحاسبة التحليلية هو عقلنه التكاليف وبالتالي رفع سعر المنتجات.

✓ تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتحليل التكاليف والرقابة على الإنتاج لما توفره من معلومات مساعدة في عملية الرقابة أهمها:  
\_ إمكانية تصنيف التكاليف حسب استخدامها.

\_ علاقة التكاليف بالمنتجات وتصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة.

\_ التكاليف ترتبط بالزمن أو الدورة الاستغالية.

✓ المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعددة الداخل ومتعددة الطرق، فكل طريقة تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية يمكن أن توفر معلومات مختلفة بقصد تحليل الجوانب المتعلقة بمسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة الاقتصادية.

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

كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية الوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

✓ إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كما تتجلى نبيتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته مما يسهل اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة باستمرار.

✓ تعتمد وحدة أغذية الأنعام الطريقة الجزئية لكنها لا تقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على كل الأقسام .

✓ غياب طرق المحاسبة التحليلية الحديثة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام وهذا راجع لأسباب عديدة منها نقص التأطير مع انعدام الرؤية الاستراتيجية، والتركيز على تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

✓ كما أوضحت الدراسة لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام في حسابها للتكاليف وسعر التكلفة لاحظنا أنها تفتقر إلى الدقة في تصنيف التكاليف حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة أو حسب علاقتها بحجم النشاط،

أضف إلى ذلك الاعتماد الكلي على نظام الإعلام الآلي المعتمد لمختلف العمليات الحسابية، دون تحديد الفوارق ودون إتباع الأساليب العلمية في عملية التحليل أو الاستفادة منها في الرقابة على الإنتاج. أما فيما يخص الاقتراحات التي نقترحها لنجاح المحاسبة التحليلية في المؤسسة هي:

- ✓ العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة الإنتاج، وذلك توعية الأفراد وبتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينها ورسكلتهم في هذا المجال، حتى يكون التطبيق في الميدان.
  - ✓ يجب على المؤسسة إعادة استثمار أرباحها وذلك بفتح فروع أخرى على مستوى المناطق المجاورة من اجل زيادة مبيعاتها وتحقيق أرباح إضافية.
  - ✓ يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومات بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.
  - ✓ على الجهات القانونية الوصية أن تقوم بتشريع قوانين بغرض إلزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية إلى جانب إدخال تعديلات وإصلاحات على النظام المحاسبي المعمول به حاليا لتفعيل دور المحاسبة التحليلية، لان غياب هذا الطابع الإلزامي يفقد المحاسبة التحليلية أهميتها من الناحية العملية.
  - ✓ إعطاء وظيفة الرقابة داخل الشركة أكثر أهمية وأكثر صلاحيات من اجل تمكنها متابعة نشاط المؤسسة وتسجيل الانحرافات ومن ثم التحكم في التكاليف ما يجعلها تساهم في تعظيم ربحيتها.
  - ✓ الاهتمام بالطرق الحديثة في عملية الإنتاج والرقابة عليها أيضا باستخدام الطرق العلمية الحديثة وذلك من خلال التكوين في هذا المجال.
  - ✓ تحديث أنظمة المحاسبة التحليلية المطبقة في المؤسسة الجزائرية وذلك بالاستفادة من نقائص الطرق التقليدية ومحاولة الاعتماد على تطبيق الطرق الحديثة مثل نظام التكاليف حسب الأنشطة.
  - ✓ من اجل ضمان التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية وتحقيق الاستفادة القصوى منها يجب على المسيرين في المؤسسة الاقتصادية الإلمام بجميع الجوانب النظرية العلمية لأصول المحاسبة التحليلية وطرق تقنيات تطبيقها وذلك من خلال الدورات التكوينية والاستعانة بذوي الاختصاص وأصحاب الخبرة في هذا المجال.
- وختاما لا يسعنا إلا أن نشكر الله عز وجل على إنجاز هذا العمل، فان وفقنا فمن فضله علينا، وان أخطانا فمن أنفسنا، والله الحمد من قبل ومن بعد.

# قائمة المرجع



## قائمة المراجع

### 1- باللغة العربية :

#### 1-1- الكتب :

- ✓ أحمد محمود نور، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 36
- ✓ أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط و الرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976، ص 274.
- ✓ ابراهيم فريزيري ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2005-2006، ص 31-32.
- ✓ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص -183 181
- ✓ بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 16.
- ✓ حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، ص 19.
- ✓ حسين عامر شرف، المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 2003، ص 15.
- ✓ سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، ص 24.
- ✓ صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان ط. 2001، ص 80.
- ✓ عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1995، ط 1، ص 26.
- ✓ عباس الشافعي ، محاسبة التكاليف قياس تحليلي ورقابة، مكتب التجارة والتعاون ، القاهرة 1999، ص 16.
- ✓ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الاردن، دار الميسر للنشر، 2002 ، ص 247-248.

- ✓ عبد الحى مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص71.
- ✓ علي الشرقاوي، إدارة المخازن، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر ب ت، ص47.
- ✓ مؤيد الفضل ، إدارة الإنتاج و التكاليف ، عمان ، دار زهران ، 2006 ، ص 212 .
- ✓ محمد عطية ، إدارة العمليات و الإنتاج ، الأردن ، دار الفكر ، 1995 ، ص54 .
- ✓ محمد ابدوي الحسين، تخطيط الانتاج و مراقبته، دار المناهج للنشر و التوزيع 2012 ، ص 55.
- ✓ مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، ط1992، ص35.
- ✓ محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف ، مكتبة الشباب، القاهرة 2001، ص15.
- ✓ محمد الجزائر ، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف ،دار النهضة ،القاهرة2001،ص18.
- ✓ محمود علي الجبايلي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف ،ص 9.
- ✓ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دارالنهضة العربية، بيروت، لبنان، ب ت، ص 195.
- ✓ محمد فركوس، الموازنات التقديرية . أداة فعالة للتسيير . ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 144 .
- ✓ ناصر دادوي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ،المحاسبة التحليلية ج1، دار المحمدية العامة، ص 08 .

## 1-2- المذكرات و الرسائل العلمية :

- ✓ زهواني رضا ، تحسين تخطيط الإنتاج في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( دراسة حالة رمال بلاستيك، تقرت) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة الجزائر , 2008, ص 88 .
- 63، ص 2001-2002
- ✓ شيباني حنان ، أهمية مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ، جامعة البويرة، 2001-2002، ص63.
- ✓ مرابطي نوال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، 2005-2006 ، ص112.

---

✓ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، ورقة، 2005-2006، ص31-32 .

✓ مولاي الحسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع النقود و المالية، 2006-2007، ص 103 .

## 2- بالغة الاجنبية :

- ✓ A .Amrani et N.Arfaoui « **Méthode d'analyse des coûts** » p 55 .
- ✓ A. BURLAUD et C. SIMON, **Comptabilité de Gestion** , Librairie Vuibert , Paris, 1993 , p18
- ✓ B & Grandgouillor, **l'essentiel de la Comptabilité Analytique** ,Gualino édition , paris ,1999 ,p12
- ✓ Burlaud Alin et autres, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, Vuibert, Paris, 1995 , p56.
- ✓ C. pérochon , J. leurion, **Analyse comptable, gestion prévisionnelle**, foucher, paris, 1982, p213.
- ✓ Didier LECLERE , **L'essentiel de la Comptabilité Analytique** , Edition D'organisation, paris, 2004 , p20
- ✓ Teller Robert, **Le Contrôle de Gestion pour un pilotage integrant stratégie et finance**, édition management et société paris 1999 ,p199.
- ✓ Louis Dubrulle, Djidier jourdain, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, Dunod, Paris, 2000 , p175 .
- ✓ Jacques Margerin , Gérard Auset, comptabilité Analytique, outil de gestion – Aide a la décision, 6 éd, organisation, paris, 1988, p 289.

الملاحق

---

مجمع تربية الدواجن للغرب  
EPE-GROUPE AVIVOLE OUEST "ORAVIO" SPA  
SOCIETE PAR ACTION AU CAPITAL DE 2.7030.000.000 DA  
FILIALE GROUPE O.N.A.B.  
IDENTIFICATION STATISTIQUE : 0.981.2701.00083.47  
SIEGE SOCIAL : Route du port la Salamandre Mostaganem

---



Departement Finance et  
Comptabilité

## Rapport Activite Matiere Premeires

novembre 2016

الملحق رقم (1) : يمثل الميزانية التقديرية للمشتريات للسداسي الأول لسنة 2016

MATIERES PREMIERES (601)

QTE = Tonne  
VAL-Kda

MATIERES PREM.	JANVIER		FEVRIER		MARS		AVRIL		MAI		JUIN		TOTAL 1er SEMESTRE	
	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL
MAIS	1 018,080	27 946	961,520	26 394	904,960	24 841	1 074,640	29 499	1 983,680	43 472	1 583,680	43 472	7 126,560	195 624
TX DE SOJA	527,220	31 528	515,100	30 803	442,380	26 454	521,160	31 165	799,920	47 835	799,920	47 835	3 605,700	219 621
ORGE	872,700	13 347	944,350	14 345	545,400	8 285	656,500	9 972	1 212,000	18 410	1 212,000	18 410	5 448,950	82 770
SON GROS	140,895	-	138,118	-	120,190	-	139,885	-	214,120	-	214,120	-	967,328	-
ISSUES COMPOSEES	60,600	946	65,650	1 025	30,300	473	40,400	631	80,800	1 262	80,800	1 262	3 98 950	5 600
PHOSPHATE	40	2 640	40	2 630	31	2 060	37	2 460	59	3 920	59	3 920	267 095	17 628
METHIONINE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CALCAIRE	28,179	45	28,331	45	21,816	35	25,856	41	41,612	67	41,612	67	187,406	300
SEL	6,060	79	6,816	89	3,535	46	4,040	53	8,080	105	8,080	105	36,613	476
CMV / DCP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CMV / DC	18,180	3 470	17,170	3 277	16,160	3 084	19,190	3 662	28,280	5 397	28,280	5 397	127,260	24 286
CMV/FINITION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CMV/A5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CMV/PONTE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CMV/PR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CMV/VL	3,030	230	3,535	268	2,020	153	2,020	153	4,040	306	4,040	306	18,685	1 416
CMV/BO	6,060	491	6,565	532	3,030	245	4,040	327	8,080	655	8,080	655	35,855	2 905
CMV/DINDE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL MATIERES	2 727	80 722	2 727	79 407	2 121	65 677	2 525	77 964	4 040	121 429	4 040	121 429	18 180	546 627

الملحق رقم (2) : يمثل الميزانية التقديرية للمشتريات للسداسي الثاني لسنة 2016

MATIERES PREMIERES (601)

MATIERES PREM.	JUILLET		AOUT		SEPTEMBRE		OCTOBRE		NOVEMBRE		DECEMBRE		TOT. 2ème SEM.	
	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL
MATS	1527,120	41,919	1187,760	32,604	961,520	26,394	904,950	24,841	961,520	26,394	961,520	26,394	6,094,400	178,546
TX DE SOJA	793,860	47,473	599,940	35,876	496,920	29,716	478,740	28,629	496,920	29,716	496,920	29,716	3,363,300	201,125
ORGE	1,272,600	19,331	909,000	13,808	787,800	11,967	858,500	13,041	787,800	11,967	787,800	11,967	5,403,500	82,079
SON GROS	215,130	-	160,590	-	134,330	-	127,765	-	134,330	-	134,330	-	908,475	-
ISSUES COMPOSEES	80,800	1,262	60,600	946	50,500	789	60,600	946	50,500	789	50,500	789	353,500	5,521
PHOSPHATE	59	3,900	45	2,940	37	2,440	37	2,440	37	2,440	37	2,440	251,430	16,598
METHIONINE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ALCAIRE	41,915	67	31,209	50	26,159	42	26,159	42	26,159	42	26,159	42	177,760	284
SEL	9,090	118	6,060	79	5,555	72	6,060	79	5,555	72	5,555	72	37,875	492
MV / NCP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MV / DC - Stand.	27,270	5,204	21,210	4,048	17,170	3,277	16,160	3,084	17,170	3,277	17,170	3,277	116,150	22,167
MV/FINITION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MV/AS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MV/PONTE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MV/PR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MV/VL	5,050	383	3,030	230	3,030	230	3,030	230	3,030	230	3,030	230	20,200	1,531
MV/BO	8,080	655	6,060	491	5,050	409	6,060	491	5,050	409	5,050	409	35,350	2,864
MV/DINDE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
OTAL (1)	4,040	120,312	3,030	91,072	2,525	75,334	2,525	73,822	2,525	75,334	2,525	75,334	17,170	511,209

الملحق رقم (3) : يمثل وثيقة متعلقة بسعر الشراء التقديري (للطن الواحد) من المواد الأولية لسنة

2016

QTE = Tonne  
/AL=kda

TOTAL ANNUEL	
QTE	VAL
13 630,940	374 170
5 969,000	416 716
10 822,450	164 819
1 873,803	-
712,050	11 121
518,583	34 227
-	-
365,166	584
74,488	968
-	-
243,140	46 455
-	-
-	-
-	-
-	-
38 810	2 947
71 205	5 768
-	-
35 350	1 027 835

PRODUITS	PREX UNIT. (T)	TRANSPORT (TIERS)
MAIS	27 450	1330
TX DE SOJA	59 800	1300
ONGEE	15 190	700
SON SROS	-	0
ISSUES COMPOSEES	15 619	1600
PHOSPHATE	66 000	1000
METHIONINE	533 240	-
CALCAIRE	1 600	-
SEL	13 000	-
CMV / DCP	204 350	-
CMV / DC - Standard	190 850	-
CMV/FENITION	180 710	-
CMV/AS	109 150	-
CMV/PONTE	148 870	-
CMV/PR	155 680	-
CMV/VL	75 790	-
CMV/BO	81 010	-
CMV/DINDE	146 410	-



الملحق رقم (4) : يمثل الميزانية التقديرية للإنتاج و البيع لسنة 2016

Situation des ventes Année 2016 U :

invier	Février		Mars		Taux 1 <sup>er</sup> trém		AVRIL		MAI		JUN	
	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj
البيج 3000	20352	17000	22044	16000	23265	16000	18628	16000	30318	16000	18000	18000
					145%	129%	116%	116%	118%	116%	118%	118%
00	13334	10000	13421	10000	9295	10000	10383	10000	17700	10000	10000	10000
					93%	124%	104%	104%	177%	104%	177%	177%
000	33686	27000	35465	26000	32560	26000	29011	26000	48018	26000	28000	28000
					125%	127%	112%	112%	181%	112%	181%	181%

Taux	AOUT		SEPTEMBRE		OCTOBRE		NOVEMBRE		DECEMBRE	
	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real	Obj	Real
%134	25000	35059	21000	17500	17000	22880	17000	20000	15000	17244
		155%		83%		135%		118%		118%
%67	15000	9368	13000	15620	10000	10800	10000	12800	10000	18862
		62%		120%		108%		128%		188%
6300	36000	45268	27000	25567	27000	26010	27000	35495	26000	37232
		126%		106%		133%		131%		131%

obj  
35000

الملحق رقم (5) : يمثل وثيقة متعلقة بجدول الاعباء شهر نوفمبر لسنة 2016

Charge du mois novembre 2016

Compte	Libelle	Montant	Production	CF/Unite
602	AUTRE APPROV	362 128.67		10.21
607	ACHATS NON STOCKEES	271 634.58		7.65
61	SERVICES EXTERIEURS	552 440.20		15.57
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS	933 732.50		26.31
63	CHARGES DU PERSONNEL	10 815 369.98		304.79
64	IMPOTS, TAXES & VERS. ASSIMILES	1 260 865.00	35 485.20	35.53
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	299 665.99		8.44
66	CHARGES FINANCIERS			-
67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRE CHARGES			-
68	DOTATIONS AUX AMORT, PROV. & Amort	606 343.90		17.09
69	IMPOIS HIFERES ACRIF	380 674.71		10.73
		<b>15 482 855.53</b>	<b>35 485.20</b>	<b>436.32</b>
30001	SAC A PAPIER	1 974 465.00		55.64
31001	ETIQUITES	90 180.00		2.54
32001	FIL A COUDRE	18 011.66	35 485.20	0.51
32002	FICELLE LIEUSE			-
		<b>2 082 656.66</b>	<b>35 485.20</b>	<b>58.69</b>
		<b>17 565 512.19</b>	<b>35 485.20</b>	<b>495.01</b>

الملحق رقم (6) : يمثل وثيقة متعلقة تكلفة الشراء للمواد الاولية لشهر نوفمبر لسنة 2016

تكلفة الشراء

GRUPE AVICOLE DE L'OUEST (G.A.O.)  
SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 2 703 000 000.00 DA

SITUATION CONSOLIDEE DES STOCKS

PERIODE DU 01/11/2016 AU 30/11/2016

TE : U306 UAB BOUGHTOB

CODE	DESIGNATION	STOCK INITIAL		ENTREES			SORTIES			STOCK FINAL COMPTABLE			
		NOMBRE	P.D.I.S.PRIX.IINIT	MONTANT	NOMBRE	P.C.I.D.S.P.ACHAT.M	MONTANT	NOMBRE	P.O.I.D.S.P.VENTE.M	MONTANT	NOMBRE	P.O.I.D.S.C.U.M.P.MONT	
31	MAIS	2155.800	2703.27	5821381.49	11865.200	2705.40	3460395.00	11811.200	2704.73	31946159.21	3209.800	2704.89	8662
34	ORGE	4877.400	1491.92	7221083.99	21823.800	1530.40	33118942.83	12719.700	1509.78	16308673.79	14461.500	1522.17	22043
01	TORTEAUX DE SOJA	5759.700	5931.87	34166684.27	14573.200	5940.40	8537688.00	5019.900	5935.49	29300609.30	15113.000	5338.15	89741
02	ISSUES COMP DE BLE	2445.300	1423.45	3494971.03	5396.800	1433.22	7518655.32	5882.170	1425.81	435671.95	1879.039	1423.95	2676
01	SEL	174.500	1123.05	196467.45	367.800	180.00	6138.00	37.600	1123.05	96842.01	86.300	1126.15	97
02	GALLAIRE	185.080	183.33	33555.88	256.620	180.14	46588.03	256.620	180.14	46588.03	195.060	180.89	53
03	PHOSPHATE EICALCID	1628.250	8555.69	13869365.25	238.130	8585.89	1577053.48	238.130	8585.89	1577053.48	1389.090	8565.89	9120
04	SEL INDUSTRIEL	48.010	350.00	15800.00							48.000	350.00	16
	TOTAL MATIEREE	17216.010		61649296.32	54726.600		158953800.85	35459.310		9120503.37	36483.200		132462
00	CW ANT. STRESS	6.250	1015.00	278.75	0.100	10015.00	1091.50	0.250	10015.00	2720.75	0.100	10015.00	1
00	CW BIG	48.940	8165.00	385276.91	50.000	8165.24	40182.00	34.350	8179.33	207059.83	82.550	8170.77	511
00	CW VL	21.400	7827.80	156606.89				7.200	7827.80	54920.16	13.200	7827.80	181
00	CW DCP												
19	CW DCP CYGRO	1.150	19142.09	22013.42	2.000	35147.24	38284.43	2.050	19144.35	39245.51	2	1.100	19147.24
48	CW DCP SAS ANTI	118.900	15679.54	185438.82	150.000	15881.13	2352613.53	191.400	15881.88	3001511.35	17.500	15882.66	1211
00	CW FINITION	0.100	14158.95	1485.89							0.100	14858.95	
19	CW FINITION CYGRO	0.400	18406.00	6722.40				0.300	18306.00	5911.30	0.100	18806.00	
00	CW FONTE										0.800	14959.22	1
05	CW FONT NORMAL	3.295	53324.40	15700.58							0.255	53324.03	1
02	DI METHYLONE												
	TOTAL MICRO-COMPOS	2	189.195	246447.04	202.110		2800167.48	135.550		314447.80	1	135.745	188
181	SAC EN PAPIER	103500	39.36	302897.33	81000	29.74	238840.00	67500	19.25	197445.00	117000	29.25	342
181	ETIQUETTE	444500	1.88	481366.26	5000	1.00	5000.00	63500	1.08	90140.30	355000	1.08	40
181	FIL A COUDRE	0.400	47914.19	9165.70	1.000	55000.00	55000.00	0.340	52975.97	18011.66	1.060	52975.48	5
102	FIOELLE LIEUSE	12.291	22752.31	279625.37							12.230	22752.31	27

AVICOLE DE L'OUEST (G.A.O.)  
CAPITAL SOCIAL DE 2 703.000.000,00 DA

ATION CONSOLIDEE DES STOCKS

PERIODE DU 01/11/2016 AU 30/11/2016

BOUGHTOB

STOCK INITIAL				ENTREES				SORTIES				STOCK FINAL COMPTAB			
NOMBRE	POIDS	PRIX UNIT	MONTANT	NOMBRE	POIDS	ACHAT	MONTANT	NOMBRE	POIDS	Sorties	MONTANT	NOMBRE	POIDS	C.U.M.P	MO
		2572,51												2572,51	
		3851,84				5431,400	22297983,84			4100,10	22217983,84			4100,10	
		3615,83												3615,83	
		4291,45												4291,45	
		4275,85												4275,85	
		3882,36				14523,800	34895497,00			2419,83	34935497,00			1409,03	
		3629,86												3629,86	
		3575,71				30,000	119470,20			3712,34	119470,20			3712,34	
		4034,77												4034,77	
		3844,90												3844,90	
		3354,15												3354,15	
		2518,85												2518,85	
		5318,63												5318,63	
		3755,95												3755,95	
		238,33				200,800	453726,00			2318,63	453726,00			238,33	
		2585,35												2585,35	
		2767,41												2767,41	
		2765,25				446,800	1354389,31			3031,31	1354389,31			3031,31	
		2541,30												2541,30	
		2533,93				10,300	67357,90			2245,26	67357,90			2245,26	
		2494,22												2494,22	
		2571,32				595,400	1583894,60			2101,37	1583894,60			2101,37	
		2516,35				928,400	1545304,11			2742,68	2546834,11			2742,68	
		2116,70												2116,70	
		2136,75												2136,75	
		1604,47				5728,800	9191687,74			1564,47	9191687,74			1604,47	
		1545,06				4921,400	7603858,28			1345,06	7603858,28			1545,06	
		1629,59				4,600	7527,03			1636,31	7527,03			1636,31	
		1577,23				1579,400	2221410,31			1406,49	2221410,31			1577,23	
		1849,84				1095,200	2007654,35			1849,34	2007654,35			1849,84	
		1790,42												1790,42	

الملحق رقم (8) : يمثل وثيقة متعلقة بتكلفة التوزيع للمنتجات النهائية لشهر نوفمبر لسنة 2016

Désignation	Quantité		Coût Variables		Coût Fixe	Coût Product	Prix Vente U	Marge au Glé	d'
	Fabriquées	Vendues	Moniant	C.U					
croiss	14526,80	14526,80	50513466,28	3477,26	425,35	3 902,61	4360,24	457,63	633
croiss	5 438,40	5 438,40	19 678 367,22	3 618,41	425,35	4 043,76	4 503,47	459,71	24
croiss	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
croiss	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
croiss	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
Finition	30,00	30,00	99 019,56	3 300,65	425,35	3 726,00	4 127,00	401,00	
Chair	19 995,20	19 995,20	70 290 853,06	3 515,39	425,35	3 940,74	4 398,84	458,11	87
Ponte	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
ovins	4,60	4,60	7 271,43	1 580,75	425,35	2 006,10	2 428,00	421,90	
ovins	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
S/C J-Bovin	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
V S/C J-Bovin	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
v laitère B17	446,60	446,60	1 173 252,70	2 625,90	425,35	3 051,23	3 505,81	454,56	1
v laitère B15	200,00	200,00	430 375,56	2 136,82	425,35	2 622,23	3 101,00	478,77	
ovins	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
ovins	-	-	-	#DIV/0!	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
ovins	5 728,80	5 728,80	8 644 644,06	1 508,98	425,35	1 934,35	2 392,09	457,76	13
ovins	4 921,40	4 921,40	7 426 293,68	1 508,98	425,35	1 934,33	2 348,34	414,01	11
ovins	565,40	565,40	687 995,70	1 570,56	425,35	1 965,91	2 462,42	466,51	1
ovins	928,40	928,40	1 458 109,66	1 570,56	425,35	1 965,91	2 456,71	439,79	2
ovins	12 795,40	12 795,40	20 536 942,79	1 565,95	425,35	1 991,30	2 431,62	440,22	31
CHEVAL	1 085,20	1 085,20	1 902 628,42	1 753,25	425,35	2 178,60	2 635,39	456,79	2
CHEVAL	1 579,40	1 579,40	2 600 740,76	1 646,66	425,35	2 072,01	2 538,72	466,70	4
CHAZELLE	30,00	30,00	76 940,16	2 564,67	425,35	2 990,02	3 445,00	454,98	
DIVERS	2 694,60	2 694,60	4 580 309,34	1 699,81	425,35	2 125,16	2 587,74	462,58	6
in Scie	-	-	-	-	-	-	-	-	
UTRE	-	-	-	-	-	-	-	-	
total	35 485,20	35 485,20	94 503 105,19	2 674,58	425,35	3 099,93	3 552,54	452,61	126

الملحق رقم (9) : يمثل وثيقة متعلقة بجدول الاعباء شهر ديسمبر لسنة 2016

Charge du mois décembre 2016

Compte	Libelle	Montant	Production	CF/Unité
602	AUTRE APPROV	232 630.83		6.25
607	ACHATS NON STOCKEES	274 297.89		7.37
61	SERVICES EXTERIEURS	674 293.17		18.11
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS	284 519.23		7.64
63	CHARGES DU PERSONNEL	4 155 489.45		111.61
64	IMPOTS, TAXES & VERS. ASSIMILES	1 234 918.00	37 232.20	33.17
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	157 187.76		4.22
66	CHARGES FINANCIERS			-
67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRE CHARGES			-
68	DOTATIONS AUX AMORT, PROV. & Amort	605 512.41		16.26
69	IMPOTS FIFERES ACRIF	42 677.77		1.15
		<b>7 661 526.51</b>	<b>37 232.20</b>	<b>205.78</b>
30001	SAC A PAPAIE	1 579 500.00		42.42
31001	ETIQUETTES	82 200.00		2.21
32001	FIL A COUDRE	20 130.68	26 992.40	0.54
32002	FICELLE LIEUSE	1 681 830.68	26 992.40	62.31
		<b>9 343 357.19</b>	<b>37 232.20</b>	<b>250.95</b>

JPE AVICOLE DE L'OUEST (G.A.O.)  
 AU CAPITAL SOCIAL DE 2 703.000.000.00 DA

SITUATION CONSOLIDEE DES STOCKS

6 UAB BOUGHTOB PERIODE DU 01/12/2016 AU 31/12/2016

*Après Inventaire*

DESIGNATION	STOCK INITIAL		ENTREES		SORTIES		STOCK FINAL COMPTABLE	
	NOBRE	POIDS PRIX UNIT MONTANT	POIDS P.ACHAT MONTANT	NOBRE	POIDS P.Sortie MONTANT	NOBRE	POIDS C U M P MONTANT	
DE AGJA	3209.803	2704.89	14205.600	2975.59	16839.490	2385.17	6516.300	2975.40
DE AGJA	1461.503	1494.65	16570.400	1536.69	18207.090	1516.33	12459.300	1517.55
DE AGJA	15113.003	5938.05	3163.600	5940.00	4726.090	5338.38	14050.300	5938.38
DE AGJA	1279.333	1623.65	4738.100	1435.33	4754.326	1434.15	1881.164	23749.02
BICALCIQ	86.800	1125.05	70.200	1180.16	107.100	1189.83	50.300	1144.20
TRIEL	235.055	180.09	331.600	180.00	296.652	180.16	330.304	180.03
ATIERE	1388.820	6585.70	311842.600	53698.00	276.321	6585.70	1112.459	6585.70
	48.000	350.00	16100.00		0.600	350.00	47.400	350.00
	36463.006	13703474.20	34079.020	9487936.30	36094.899		36447.107	132061144
STRESS	0.100	10915.00	0.570	10913.30	0.300	10945.00	0.300	10915.00
	62.550	8170.72	9.170	8170.72	10.320	8170.72	60.100	8170.72
	13.200	7627.80	43.230	7641.39	15.600	7655.05	40.100	7639.43
YGO	1.100	19147.24			0.800	19147.33	0.300	19147.24
ANS ANTI	77.500	15682.66	146.000	15684.35	168.900	15683.83	55.600	15684.05
ION	0.100	14831.95			0.100	14839.00		14838.95
ION CYGRO	0.100	18806.08					0.000	18806.00
NORMAL	0.800	14955.22			0.009	53823.33	0.100	14959.22
NINE	0.295	53324.03					0.286	53374.03
RO-COMPOS	1.155.745	1880190.72	200.870	2731873.36	197.619	2883593.52	158.866	1718420
PIER	117000	25.25	342072.33	29.25	54000	29.25	63200	29.25
DRE	350000	1.08	40886.26	1.01	175000	1.07	463150	1.06
FEISE	1.060	52975.48			0.310	52975.47	0.680	52975.48
	12.290	22752.31	0.310	22752.32		7053.22	12.600	22752.31





الملحق رقم (12) : يمثل وثيقة متعلقة بتكلفة التوزيع للمنتجات النهائية لشهر نوفمبر لسنة 2016

Calculé de Marge Par sous-Catégorie au Quantal  
décembre 2016

Designation	Quantité	Fabriquées	Ventidues	Coût Variables		Coût Fixe	Coût Product	Prix Vente U	Marge au Ode	Chiffre d'Affaire
				Montant	C.U					
1101 ks Démarrage	30,00	30,00	30,00	3732,97	204,63	3537,60	4742,00	804,40	142260,00	
1206is cross	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	0,00	
12016 cross	250,80	250,80	250,80	1 084 446,05	204,63	3 933,81	4 483,28	549,47	1 303 736,40	
12026 cross	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
12236 cross	16 896,80	16 896,80	16 896,80	60 039 074,04	204,63	3757,91	4 328,35	570,44	73 135 208,80	
12246 cross	26,40	26,40	26,40	98 724,08	204,63	3 844,18	4 482,00	537,82	118 324,80	
13016 padlon	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
S/T, Cherr	17 244,00	17 244,00	17 244,00	61 334 233,23	204,63	3 763,47	4 331,91	570,44	74 659 532,00	
2300FS	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
2319is	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
S/T Penic	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
4218FS ovin	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
4218FV ovin	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
3401FS SAC J.Bovin	60,00	60,00	60,00	218 487,99	204,63	3 846,10	4 341,00	494,90	260 460,00	
3401FV SAC J.Bovin	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
3708 FS v. h. de 613	131,80	431,80	431,80	1 146 665,51	204,63	2 864,74	3 495,15	630,42	1 509 207,20	
3602 FS v. h. de 512	1 153,60	1 153,60	1 153,60	2 953 313,31	204,63	2 463,17	3 101,00	647,63	3 577 313,60	
4213FS ovn	18,00	18,00	18,00	34 298,10	204,63	2 106,57	2 839,00	729,03	51 102,00	
4213FV ovn	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
4217FS ovn	6 693,00	6 793,00	6 793,00	10 889 065,29	204,63	1 712,04	2 381,89	668,85	15 941 975,00	
4217FV ovn	9 942,20	9 962,20	9 962,20	15 017 075,48	204,63	1 712,04	2 324,98	812,55	23 161 859,00	
4201FS ovn	265,60	265,60	265,60	416 -40,73	204,63	1 773,68	2 453,00	875,32	651 516,80	
4201FV ovn	277,60	277,60	277,60	435 569,38	204,63	1 773,68	2 421,63	547,94	672 244,00	
S/T B.M.	16 357,60	16 357,60	16 357,60	33 353 781,79	204,63	1 792,70	2 525,53	636,32	43 825 777,50	
8112FS CHEVAL	233,60	233,60	233,60	416 417,65	204,63	1 987,24	2 645,14	661,90	618 838,40	
6304FS CHEVAL	892,80	892,80	892,80	1 465 134,09	204,63	1 868,09	2 532,46	664,38	2 280 982,40	
3801SG GHAZELLE	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	
S/T EWEELS	1 126,40	1 126,40	1 126,40	1 501 531,74	204,63	1 832,80	2 556,66	663,66	2 879 828,80	
Prestation Soc	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
S/T AUTRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Total Fabrication	37 434,20	37 232,20	37 232,20	51 389 566,76	2 602,93	2 707,56	3 315,59	606,03	123 446 662,62	

Page N° 12

# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	التشكر و عرفان
99	خطة البحث
99	ملخص
99	قائمة الجداول
99	قائمة الاشكال
99	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة عامة
<b>الفصل الاول: الإطار النظري و المفاهيمي لإدارة الإنتاج والمحاسبة التحليلية</b>	
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول : إدارة الإنتاج
3	المطلب الأول : تخطيط الإنتاج
6	المطلب الثاني: أساليب و خطوات تخطيط الإنتاج
9	المطلب الثالث: الرقابة على الإنتاج
13	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
13	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

15	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة :
19	المطلب الثالث: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية:
21	<b>المبحث الثالث التكلفة و سعر التكلفة</b>
21	المطلب الأول: مفهوم التكاليف و سعر التكلفة
22	المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف
27	المطلب الثالث: العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف و سعر التكلفة
30	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: أساليب المحاسبة التحليلية و استخداماتها</b>	
32	تمهيد الفصل
33	<b>المبحث الأول : أساليب المحاسبة التحليلية</b>
33	المطلب الاول : طريقة التكاليف الكلية
39	المطلب الثاني : طريقة التكلفة الجزئية
45	المطلب الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية التكاليف على أساس الأنشطة ABC
49	<b>المبحث الثاني: استخدامات المحاسبة التحليلية في التخطيط</b>
49	المطلب الأول: تحليل العلاقة : التكلفة، الحجم، الربح
53	المطلب الثاني: الموازنات التقديرية
56	<b>المبحث الثالث: استخدامات المحاسبة التحليلية في الرقابة</b>
56	المطلب الأول: ضبط ورقابة عناصر التكاليف

60	المطلب الثاني: تخطيط ورقابة المخزون السلعي
64	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : الاطار التطبيقي للمؤسسة العمومية مجموعة تربية الدواجن للغربوحدة تغذية الانعام بوقطب- البيض - الجزائر.	
66	تمهيدالفصل
67	المبحث الاول : تقديم المؤسسة
67	المطلب الأول : تعريف مؤسسة ONAB
68	المطلب الثاني : نشأة مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB
72	المطلب الثالث : مهام و اهداف مؤسسة وحدة تغذية الانعام UAB
73	المبحث الثاني : تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام UAB
73	المطلب الأول: مراحل إنتاج الأعلاف
77	المطلب الثاني: كيفية تقدير المبيعات والاحتياجات من المواد الأولية
80	المطلب الثالث: كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام.
82	المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام
82	المطلب الأول: حساب نسبة الفوارق بين المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية وتحليل النتائج
84	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة
91	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وتحليل النتائج
94	خلاصة الفصل

96	خاتمة عامة
100	قائمة المصادر و المراجع
104	الملاحق