

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

تخصص: محاسبة و جباية

بعنوان

المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج

" دراسة حالة لمؤسسة الإخوة إسعادي بالنعامة "

تحت إشراف الأستاذ:

❖ نزعي عز الدين

من إعداد الطالب:

❖ خثير محمد الأمين

أعضاء لجنة المناقشة

أ. رئيسا

أ. نزعي عز الدين مشرفا و مقرا

أ. عضوا مناقشا

أ. عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2013/2012

السلامة والهداية

# إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا  
الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى  
أبي و أمي وكل الإخوة و الأخوات و جميع الأصدقاء و كل من ساعدنا  
من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من  
صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف **نزعي عز الدين** الذي لم يبخل  
علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

# التشكرات

أول شكري لله رب العالمين الذي رزقنا العمل وحسن التوكل عليه سبحانه وتعالى .

كما لا أنسى شكر أعلى ما لدينا في الوجود العزيزين أبي وأمي اللذان طالما شجعاني على المثابرة والاجتهاد و طوال المشوار الدراسي.و كل الإخوة و الأخوات، وصديقي أمين عامري

كما أتقدم بشكري إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا التقرير. كل

عمال مؤسسة الإخوة إسعادي وعلى وجه الخصوص :

- السيد جلول براهيمى ( محاسب المؤسسة )
- السيد تاج بداوي ( رئيس المجلس الشعبي الولائي )
- السيد توفيق خثير ( نائب رئيس المجلس الشعبي الولائي )

- السيد باهي اطار في الولاية

ونشكر على مستوى الكلية الأستاذ المشرف

**نزعي عز الدين** على الجهود والنصائح التي قدمها

لي. دون أن أنسى كل الزملاء .

خطبة الالذت

خطبة الالذت

# خطة البحث

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تمهيد الفصل الأول

المبحث الأول: مفاهيم عامة للنظام المحاسبي

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي

المطلب الثاني: مكونات النظام المحاسبي

المطلب الثالث: مبادئ و خصائص النظام المحاسبي

المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

المبحث الثالث: عموميات حول المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة و شروطها الجيدة

المطلب الثالث: مكانتها في المؤسسة

خاتمة الفصل

## الفصل الثاني: نمط تسيير الإنتاج

تمهيد الفصل الثاني

المبحث الأول : تخطيط الإنتاج و تنظيمه مع اختيار الموقع

المطلب الأول : تنظيم الإنتاج

المطلب الثاني : مرحلة ما قبل الإنتاج و اختيار الموقع

المطلب الثالث : الإنجاز والتخطيط الداخلي للمصنع

المبحث الثاني: مرحلة الإنتاج و العمليات الإنتاجية مع الصيانة

المطلب الأول : مرحلة الإنتاج

المطلب الثاني : العمليات الإنتاجية

المطلب الثالث : الصيانة

المبحث الثالث : برمجة الإنتاج ومستوياتها مع التخطيط الإجمالي

المطلب الأول: برمجة الإنتاج

المطلب الثاني : مستويات تخطيط الإنتاج

المطلب الثالث : التخطيط الإجمالي و الجدول الرئيسي للإنتاج

خاتمة الفصل

## الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية "لمؤسسة الإخوة إسعادي

تمهيد الفصل الثالث

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التضامن الإخوة إسعادي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المؤسسة

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة الإخوة إسعادي مع هيكلها التنظيمي

المطلب الثالث: مكانة مديرية المالية والمحاسبة للمؤسسة ومهام كل عضو فيها

المبحث الثاني: أهداف المؤسسة و إستراتيجيتها

المطلب الأول: أهداف المؤسسة

المطلب الثاني: مصلحة الإشراف على قوة البيع

المطلب الثالث: مصلحة الزبائن

المبحث الثالث: تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة

المطلب الأول: اعداد قوائم التكاليف

المطلب الثاني: تحليل و حساب تكلفة الشراء لمؤسسة الاخوة اسعادي

المطلب الثالث: تحديد تكلفة الانتاج و سعر التكلفة مع حساب النتيجة التحليلية

خاتمة الفصل

الخاتمة العامة

## ملخص:

يشتمل موضوع هذه الدراسة " المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج" على ثلاثة محاور رئيسية تمت معالجتها في ثلاثة فصول مقسمة إلى مباحث ومطالب وخلاصة لكل فصل.

اعتمدنا هذه الخطة في ترتيب وتسلسل المحاور بهذا الشكل بطريقة تخدم الغرض والموضوع، بالعمل على توضيح الإطار لكل من المكونين الأساسيين للموضوع ألا وهما تسيير الإنتاج، و المحاسبة التحليلية و تحديد العلاقات والترابط بينهما والعمل أيضا على التعمق في تحليل تلك العلاقات والكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها من خلال الاستخدامات المختلفة للمحاسبة التحليلية في مجال تسيير الإنتاج.

فقد تناولنا في الفصل الأول مدخل إلى المحاسبة التحليلية مع توضيح مفاهيم النظام المحاسبي الذي يشكل الإطار لهذا الموضوع، تعرضنا من خلاله في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة ضمن ثلاث مطالب. أما المبحث الثاني منه فخصصناه لاستعراض ماهية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة وقد تناولنا في المبحث الثالث وظائف أهداف واستعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة مع ذكر مكنتها كأداة لتسيير الإنتاج

وفي الفصل الثاني تعرضنا إلى نمط تسيير الإنتاج الذي يشكل الإطار الثاني في هذا الموضوع المتعلق بأداة المحاسبة التحليلية، فتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول تخطيط الإنتاج وتنظيمه مع اختيار الموقع لهذه الأداة.

أما المبحث الثاني فتم تخصيصه إلى مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية مع ذكر الصيانة للجوانب المتعلقة بتصميم نظام المحاسبة التحليلية.

أما المبحث الثالث تناولنا فيه برمجة الإنتاج ومستوياتها مع التخطيط الإجمالي.

أما الفصل الثالث دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة التضامن الإخوة إسعادي بالنعامة فتم استعراض من خلاله الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية في معالجة تسيير الإنتاج وذلك في ثلاث مباحث شملت الطرق تقديم المؤسسة وأهداف المؤسسة واستراتيجياتها مع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة .

### Résumé:

L'objet de cette étude comprend «instrument d'analyse de la comptabilité pour la conduite de production" sur les trois thèmes principaux sont abordés dans trois divisé en chapitres et les exigences de l'enquête et un résumé de chaque chapitre.

Nous avons adopté ce plan dans l'ordre et la séquence des axes de cette façon une manière qui sert l'objectif et le sujet, de travailler à clarifier le cadre de chacun des éléments essentiels pour le sujet ne doit pas et sont en cours d'exécution production et la comptabilité analytique et définissant les relations et l'interdépendance entre eux et nous travaillons également sur une analyse en profondeur de ces relations et des éléments de détection et de mettre en évidence les effets à travers les différents usages de la comptabilité dans le domaine de la production de série d'analyses.

A abordé dans le premier chapitre Introduction à la carte de comptabilité analytique avec les concepts de la comptabilité qui constitue le cadre pour le sujet, à partir de laquelle nous étions dans la première section les concepts généraux dans les trois demandes.

La deuxième section lui d'examiner ce comptabilité analytique et de sa relation à la comptabilité publique a à la section III et les objectifs d'emploi et l'utilisation de la comptabilité analytique dans l'entreprise avec Homme instrument habilités à mener production dans le deuxième chapitre, nous sommes arrivés à la structure de la production de comportement qui constitue le deuxième cadre à ce sujet sur l'outil d'analyse de la comptabilité, et était divisé en trois sections, la première section traite de la planification de la production et de l'organisation avec le choix de l'emplacement pour cet outil.

La deuxième section allouée à l'étape de la production et des procédés de production avec le maintien de l'aspect relatif à la conception du système de comptabilité analytique.

Le troisième sujet des niveaux de programmation et de production avec la planification globale.

Le troisième chapitre est une étude de cas pratique pour la solidarité frères Fondation naama II était critique à partir de laquelle différentes façons de comptabilité analytique dans la conduite de la production et de la transformation de trois manières Faites institution d'enquête et les objectifs et les stratégies organisationnelles avec l'application de comptabilité analytique dans l'entreprise.

## Summary

The subject of this study includes "accounting analytical instrument for the conduct of production" on the three main themes are addressed in three divided into chapters and the demands of Investigation and summary of each chapter.

We adopted this plan in the order and sequence of axes in this way a way that serves the purpose and subject, to work to clarify the framework for each of the components essential for the topic should not and are running production, and accounting analytical and defining relations and interdependence between them and also work on in-depth analysis of these relationships and detection elements and highlighting effects through the various uses of accounting in the field of analytical run production.

Has dealt with in the first chapter Introduction to Analytical Accounting map with the concepts of the accounting system which constitutes the framework for the subject, from which we were in the first section to the general concepts within three demands. The second section to review what analytical accounting and its relationship to public accounting in Section III and jobs targets and the use of analytical accounting in the enterprise with Male enabled instrument to conduct production

In the second chapter we came to the production pattern of conduct which constitutes the second frame in this thread on the accounting analytical tool, and was divided into three sections, the first section dealt with production planning and organization with the choice of location for this tool.

The second section allocated to the production stage and production processes with the maintenance of the said aspects relating to the design of the analytical accounting system.

The third topic of the programming and production levels with the overall

The third chapter is a practical case study for Solidarity Foundation brothers .planning the naama He was review from which different ways of analytical accounting in the conduct of production and processing in three ways Make Investigation institution and organizational goals and strategies with analytical accounting application in the enterprise.

لا اله الا الله  
لا اله الا الله

## المقدمة العامة

عرف القرن المنصرم تطورات هائلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية للمؤسسات خاصة منها الصناعية سواء تعلق الأمر بالتكنولوجيا وأساليب الإنتاج أو طرق التسيير ومجالات التخطيط والبرمجة وطرق التنبؤ وأدوات الرقابة على العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات .

هذا التطور كان مصدره عاملان، العامل الأول يتمثل في التقدم الحاصل للعلوم وأساليب الإدارة والتسيير و البحوث العلمية النظرية والتطبيقية لأغراض أكاديمية وعسكرية وغيرها من المجالات ،والعامل الثاني هو الضغوط المستمرة على المؤسسات لمواجهة فترات الكساد وتضخم التكاليف والمنافسة الشديدة والشرسة في بعض الأحيان بين المؤسسات وانعكاسات ذلك على تصرفات مديري المؤسسات باتخاذ إجراءات وقرارات كفيلة بمواجهة تلك العوامل ومحاولة التموغ عن طريق كسب حصة من السوق والكفاح من أجل البقاء وتحقيق الأرباح، فعملوا على تطوير أساليب التسيير والتخطيط وتبني أدوات رقابية كفيلة بترقية الأداء وتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بالاستفادة من العامل الأول المتعلق بالتقدم العلمي .

في هذا السياق ونتيجة لكبر حجم 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 ومديري 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 تكنولوجيا 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 .

على ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية التالية : ما مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتسيير الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل ؟  
لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

. ما هي المقاربات التي تجعل من المحاسبة التحليلية أداة يمكن اعتمادها في تسيير الإنتاج ضمن الأدوات الأخرى ؟

. ما هي المميزات والمقومات التي تؤهل نظام المحاسبة التحليلية لأداء دور في عملية تسيير الإنتاج ، والأسس التي يعتمد عليها في إقامة ووضع هذا النظام ؟

. هل لتعدد طرق المحاسبة التحليلية أهمية تنعكس على إدارة المؤسسة ؟

. إلى أي مدى يمكن استخدام المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج، وما هي المجالات الرئيسية لذلك ؟

### فرضيات البحث :

إن الفرضيات التي اعتمدها كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع البحث تمثلت فيما يلي :

- 1 . انطلاقا من أن لكل شيء تكلفة، بحيث تلك التكلفة ترتبط بالهيكل والموارد والزمن والقرارات والإجراءات المختلفة....(بصفة عامة بكامل العناصر المادية والمعنوية التي تشكل كيان المؤسسة ونشاطها و استمراريتها في المكان والزمان) فإن لتلك التكلفة اثر بارز ذا درجة عالية في نتائج نشاط ومستقبل المؤسسة، وأن تلك التكلفة قابلة للقياس، بالإضافة إلى الميزة التحليلية التي تتصف بها طرق المحاسبة التحليلية فإن ذلك كله يعد مبررا كافيا لاعتماد المحاسبة التحليلية كأساس وأداة للقيام بتسيير الإنتاج من خلال المعلومات التفصيلية للتكلفة والعناصر المرتبطة بها والتقنيات التي تتوفر عليها المحاسبة التحليلية .
- 2 . باعتبار أن إدارة المؤسسة تشكل نظاما متكاملا ومتعدد الجوانب فإنها تتطلب إستخدام أدوات مختلفة متكاملة حسب ما تقتضيه طبيعة النشاط في إطار نظام متجانس في التنظيم ومتناسق في العمل، وتشكل المحاسبة التحليلية أحد عناصره الرئيسية يتطلب تواجدها في كل الحالات .

3. تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة لما تتوفر عليه من تقنيات تحليلية وإمكانية اعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية، وهذا ما يؤهلها لأن تكون أداة تسيير لمختلف العناصر المكونة لنشاط المؤسسة .

### دوافع اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تكتسيها المحاسبة التحليلية في إدارة الإنتاج والاهتمام الخاص بهذا المجال وبغية المساهمة في الجهود المبذولة في هذا الإطار لإبراز مختلف جوانب استخدامات المحاسبة التحليلية، ويأتي هذا البحث لدراسة استخدام المحاسبة التحليلية في جانب مهم يتعلق بوظيفية التسيير على الإنتاج .

ونسجل بكل أسف مدى التأخر الحاصل في هذا المجال على المستوى النظري أو التطبيقي في القطاع الاقتصادي أو الأكاديمي وحتى الجهات الوصية المنظمة لمهنة المحاسبة أو الممارسين لها على غرار ما هو حاصل منذ عقود في الدول المتقدمة ودول أخرى نهجت نفس الخطى كبعض الدول العربية من حيث اهتمامها، وينعكس ذلك على الجانب النظري من حيث الإصدارات، والدراسات والميدان التطبيقي على مستوى المؤسسات ومواكبة التطورات الحاصلة في طرق المحاسبة التحليلية بما يتناسب ونظم الإنتاج الحديثة وأساليب التسيير المتطورة .

### الهدف من البحث :

لاشك أن إتباع الأساليب العلمية والإقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلباً ضرورياً لنجاح المؤسسات، والجزائر عرفت في مرحلة سابقة نظاماً اقتصادياً يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن قطاعات كثيرة لم تشهد نفس الوتيرة التي تعكس أهمية المحاسبة التحليلية (في هذه المرحلة بالذات) في إدارة المؤسسات وبالتالي يبقى الاهتمام يحتاج إلى جهود إضافية من قبل مسيري المؤسسات والخبراء المحاسبين والأوساط الجامعية من أساتذة وطلبة في إطار مخابر أو مجموعات البحث أو بصفة فردية، وهذا البحث يدخل في هذا الإطار بالعمل على المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو تسيير على الإنتاج .

**أهمية البحث :**

تظهر أهمية هذا البحث من خلال إطاره النظري ذا الأبعاد التطبيقية ، من خلال توضيح الجوانب المختلفة للإطار الذي تطبق فيه المحاسبة التحليلية كأداة ألا وهو تسيير الإنتاج وأهمية تلك الأداة كنظام معلومات متكامل تشكل مصدرا مهما لتوفير المعلومات، بالإضافة إلى الأسس المتبعة في تصميم ووضع هذا النظام مع استعراض مختلف الطرق التي تتوفر عليها المحاسبة التحليلية .وفي الأخير الاستخدامات الرئيسية للمحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج .

**منهج البحث :**

لمعالجة هذا البحث إعتمدنا المنهج التحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بالتسيير .

الأول الفصل

**تمهيد الفصل الأول:**

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهدافها الاقتصادية تقوم باستعمال العديد من الوسائل والتقنيات الخاصة بالتسيير و في هذا المجال تعتبر المحاسبة التحليلية أجدر الوسائل المستخدمة التي تساعد في تحليل و مراقبة التكاليف، و هذا بتقديم معلومات تساهم في الفهم و التحكم في هذه التكاليف و لكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية وحب على المسير الإمام الكافي بالمواضيع المالية و الاقتصادية في التنظيم، لهذا يجب توفر نظام محاسبي يشمل قواعد التسيير و يحدد مجال تطبيقها، بحيث يعد هذا النظام أحد المصادر التي تستمد منها المحاسبة التحليلية مصداقيتها.

سنتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم العامة للنظام المحاسبي في المبحث الأول ثم المحاسبة التحليلية في المبحث الثاني و بعدها مفاهيم حول المحاسبة التحليلية في المبحث الثالث.

## المبحث الأول : مفاهيم عامة للنظام المحاسبي.

يمثل النظام المحاسبي ركنا أساسيا في نظام المعلومات للمؤسسات حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لإعداد و عرض القوائم المالية بالشكل الذي يمكن من قعد المقارنات و التحليلات بين المؤسسات و بين أدائها من فترة لأخرى، و لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف النظام المحاسبي، مكوناته و كذا مبادئه وخصائصه.

### • المطلب الأول : تعريف النظام المحاسبي<sup>1</sup>

1- يعتبر النظام المحاسبي أهم مصدر كمي للبيانات من المشروعات المختلفة، بل إنه يعتبر في كثير من الحالات أقدم هذه النظم و أكثرها تطورا.

و تعتبر المحاسبة في الوقت الحاضر بصفة أساسية نظاما للمعلومات و بطريقة أكثر تحديدا هي تطبيق للنظرية العامة للمعلومات حتى تتحقق الفعالية الاقتصادية.

و تشكل المحاسبة جزء كبير من النظم العامة للمعلومات و التي توفرها معلومات كمية لفرض اتخاذ القرارات، و في هذا الصدد نعتبر المحاسبة جزء من نظام المعلومات العامة للوحدة و تعتبر أيضا جزءا أساسيا في المجال الذي تغطيه المعلومات، و يوفر النظام التكاليف و الذي يعتبر جزءا رئيسيا من النظام المحاسبي في المشروع قدرا كبيرا من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات لهذا ينبغي على محاسبي التكاليف أن يركز على هذه المهمة و ذلك بغية تحديد نوعية البيانات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة للقيام بهذه الوظيفة، و كذلك يجب على المحاسب أن يلم إلماما تاما بعملية اتخاذ القرارات و ذلك حتى يستطيع أن يصمم نظام معلومات محاسبي ملائم لهذه العملية و حتى يتحقق هذا الإلمام على المحاسب أن يعي طرق التنبؤ و المتمثلة في:

\*التنبؤ بالمؤشرات المختلفة التي تنتج عن نظام المعلومات المختلفة.

\*التنبؤ بالخطوات و الغلاة المتوقعة نتيجة كل خطوة ثم تخطيطها.

يقصد به مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع و تبويب و معالجة و تحليل و توصيل

المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية و الأطراف الخارجية.

و يمكن القول أن النظام المحاسبي هو خطة منظمة و مسبقة لتنفيذ العمل الضروري اللازم لمهمة المحاسبة

و لتحقيق الرقابة و توفير المعلومات المالية بكفاية و دقة و في الوقت المناسب و ذلك بأقل تكلفة.

نظام المعلومات المحاسبي هو نظام فرعي لنظام المعلومات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، حيث أن

<sup>1</sup> - أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1997 ، ص 45 .

البيانات المحاسبية بدورها غالبا ما تصنف إلى صنفين و هما :البيانات المالية و بيانات التكاليف<sup>1</sup>.  
1- يمكن النظر إلى الوظيفة المحاسبية من وجهة نظم المعلومات فالمحاسبة كنظام يتكون من ثلاثة أجزاء<sup>1</sup>:

أ - المدخلات: تتمثل في البيانات التي تتدفق إلى نظام المعلومات المحاسبي و تأتي ثلاث مصادر:

- أنشطة المشروع الداخلية من دفع مرتبات العاملين.

- التغذية العكسية و التي تتمثل في ناتج القرارات الإدارية و التي تفيد في تحسين كفاءة العمليات في

الدورات الموالية.

- الأنشطة الاقتصادية مع الأفراد و الأنظمة الأخرى من إيداعات و سحب.

ب - البيانات: تتمثل في العمليات الخاصة بتحويل البيانات إلى معلومات، و هناك العديد من العمليات

التي يتم تشغيل البيانات من خلالها مثل التجميع، التصنيف، الترتيب...

ت - المخرجات: تتمثل في التقارير و القوائم المالية المحاسبية التي ينتجها النظام و هي بمثابة المنتج النهائي

لنظام المعلومات المحاسبي، و تقدم في صورة قوائم و تقارير محاسبية لأطراف خارج المشروع أو تستخدم

داخل المشروع بغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.

ث- التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة:

الحقيقة أن المحاسبة ارتبطت في تطورها المهني و الأكاديمي بعنصرين هامين هما<sup>2</sup>: الاستمرارية و التغيير.

"فالاستمرارية": تعكس وجود عوامل كثيرة و متعددة تكررت بصفة مستمرة فاصبحت كالحكمة التي

يتعارفها الجميع فتحسدت بذلك في مجموعة القواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا و المتعارف

عليها كمعايير مشتركة و ثابتة و التي تعود الى بداية ظهور المحاسبة من خلال " القيد المزدوج".

أما "التغيير" فهو القدرة على مسايرة التغيرات التي تحدث على مستوى المحيط الاجتماعي والاقتصادي و

السياسي و لهذا كانت المحاسبة في تطورها تتماشى و تسير مختلف الظروف المحيطة بالمجتمعات بصفة

بطيئة.

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص 06 و ص 45 و ص 59-60.

<sup>2</sup> محمد جريوع، نظرية المحاسبة 2001، ص 15.

و كمرحلة أولى و من أجل استقراء الاتجاه الذي سار فيه التطور الفكري و التاريخي لمفهوم المحاسبة من المفيد استعراض بعض النقاط التي قدمت لها و هي كالتالي<sup>1</sup>:

1- في عام 1940 أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A I P C A) التعريف الاتي للمحاسبة على أنها:

« فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية و تفسير النتائج الناتجة عنها».

هذا التعريف اعتبر المحاسبة مجرد فن أو حرفة ضمن ما يقوم به المحاسبون و ليست حقل من حقول العلم و المعرفة.

2- أما في عام 1966 قد قدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) التعريف التالي:

«المحاسبة تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير و اتخاذ القرارات اللازمة».

<sup>1</sup> ي. محمد جربوع، مرجع سبق ذكره ص 16-17.

**1-أنواع المحاسبة:**

كما ذكرنا سابقا فان التطورات و التغيرات التي عرفتها الجوانب الاجتماعية ,الاقتصادية و الحضارية جعلت المحاسبة تنتقل من المفهوم الشامل الى المفاهيم المتخصصة حيث انقسمت الى عدة فروع, بحسب الغرض المتوخى من وراء استخدامها و ذلك على النحو الموالي:

**ا- المحاسبة الوطنية:**

هي نظام محاسبي يسمح لنا بالتعرف على الكيفية التي تم من خلالها انتاج, استهلاك, استثمار و توزيع ثروة الأمة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين. وهي تمثل الاطار الذي من خلاله يمكن الربط بين مختلف العناصر المكونة للاقتصاد الكلي و بالتالي هي محاسبة كلية تستخدمها السلطات العمومية بهدف القيام بالتنبؤات الاقتصادية بالدرجة الأولى عن طريق التخطيط<sup>1</sup>.

**ب- المحاسبة العمومية:**

هي المحاسبة التي تدرس التدفقات الحقيقية أو المالية للدولة و الجماعات المحلية اضافة الى كل الهيئات ذات الطابع الاداري<sup>2</sup>.

و يسميها البعض بالمحاسبة (الموازناتية) لأنها تقوم بالموازنة بين ايرادات و نفقات الدولة و بالتالي هي محاسبة متميزة لأنها تقوم بتسيير ايرادات المتوفرة التي تجمعها مصالح الدولة لانفاقها على كل مستوياتها وفق اجراءات خاصة<sup>3</sup>.

**2- محاسبات المؤسسة:**

و هي تلك المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسة الاقتصادية تجارية كانت أم انتاجية, عمومية أو خاصة و المتمثلة في:

<sup>1</sup> Collection Microsoft, encarta2005, Microsoft corporation .

<sup>2</sup> Initiation comptable, office des publications, Alger, p16

<sup>3</sup> احمد طر طار، تقنيات المحاسبات العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 29.

أ- **المحاسبة العامة:** هي التسجيل الدائم لكل العمليات التي تمس الذمة المالية للمؤسسة و المعبر عنها بالنقود و بالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهتما ذلك.

### ب- محاسبة التكاليف:

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و تحليلها بهدف الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها على اعتبار أنها تسمح بدراسة المردودية و تحديد فعالية التنظيم داخل المؤسسة كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو الادارة.

## • المطلب الثاني: مكونات النظام المحاسبي<sup>1</sup>

نعرض فيما يلي هذه المكونات:

أ- **وحدة تجميع البيانات:** يقوم بتجميع البيانات من البيئة الخاصة بالمؤسسة أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحق و التسجيل، و تمثل هذه البيانات في الأحداث و الوقائع التي يهتم بها المحاسب، و يرى أنها مفيدة و جب الحصول عليها و تسجيلها، و لطبيعة أهداف المؤسسة و طبيعة المخرجات المطلوبة التي لها تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها و تسجيلها في النظام، فالبيانات التي تتجمع بواسطة نظام المعلومات المحاسبي لبنك تجاري تتعلق بأنشطة جمع الأقساط و دفع التعويضات و حساب الاحتياطات، كما أن طبيعة المخرجات تؤثر على نوع البيانات المجمعة.

ب- **نظام الموازنات:** يوفر نظام الموازنات التخطيطية للإدارة العليا إمكانية توصيل الأهداف العامة للمنظمة إلى كافة الإداريين في المنظمة، و من ثم فإن هذا النظام يحقق إمكانية تدفق المعلومات من القمة للقاعدة، و يستخدم نظام الموازنات مصادر بيانات داخلية و خارجية، كما انه بطبيعته نظام تنبؤ و يشمل على تقديرات للعناصر المتكررة، و من ثم فإن مخرجات هذا النظام تستخدم في عمليات صنع القرارات شبه الهيكلية عند مستوى نشاطات الرقابة الإدارية.

ت- **نظام تقارير المسؤولية:** يتولى نظام تقارير المسؤولية تلخيص البيانات التاريخية على أساس الفترة،

<sup>1</sup>-كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 ، ص06 و ص45 و ص59-60.

يوفر إمكانية تدفق المعلومات من القاعدة إلى القمة، و يعتبر ذلك النظام نظام معلومات هيكلية بدرجة كبيرة و يتم استخدام مخرجاته عند مستوى الرقابة الإدارية.

**ث -نظم دعم القرارات:** بينما يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أنه على درجة عالية من الهيكلية و يغلب استخدامها في المستويات الدنيا عن الهيكل التنظيمي، نجد أن نظم دعم القرارات يغلب استخدامها في المستويات العليا في الهيكل التنظيمي، حيث أن القرارات عند المستوى الإستراتيجي تكون عادة غير هيكلية و يمكن أن يختلف نمطها من قرار لآخر اختلافاً، علاوة عن ذلك فإن المشاكل القرارية المعينة يمكن أن تكون غير قابلة للتكرار لأكثر من مرة واحدة و من ثم فإن نظم المعلومات يجب أن يتم تطويرها لمثل هذا المستوى لكل قرار على وجه التحديد، و يعني ذلك أن يتم تشكيل نظام المعلومات فور ظهور مشكلة صنع القرار والحاجة لحل تلك المشكلة.

### ● المطلب الثالث: مبادئ و خصائص النظام المحاسبي.

#### 1-المبادئ الرئيسية في إعداد النظام المحاسبي<sup>1</sup>: تتمثل فيما يلي:

أ-مبدأ تكامل و ترابط عمليات المشروع و أقسامه.

ب-مبدأ كتابة البيانات و المستندات مرة واحدة.

ت- دور الآليات في تحقيق مبدأ كتابة البيانات.

ث-الارتباط بمظاهر أساسية للرقابة الداخلية في النظام المحاسبي.

#### 2-خصائص النظام المحاسبي: تتمثل فيما يلي:

-وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف و المسؤوليات المختلفة داخل المشروع.

-توافر نظام ثابت لتحديد السلطات و المسؤوليات و كيفية إتمام تسجيل العمليات و ذلك لتحقيق

الرقابة المحاسبية على أصول و التزامات المشروع و إيراداته و مصروفاته.

-توافر قواعد ثابتة لأداء المهام و الوظائف المختلفة داخل المشروع.

-وجود هيئات توظيف بدرجة من الكفاءة تمكنهم من أداء المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

## ✓ المبحث الثاني : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.

تعد 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

### • المطلب الأول : نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية.

يشير بعض المؤرخين لظهور الوعي التكاليفي بنهاية القرن 18 و بداية القرن 19 حيث ارتبط في البداية بتوسع حجم المشروعات، و معنى ذلك : حاجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة<sup>1</sup> في حين نجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ و المفاهيم و الأساليب 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.

كما أن طرقا بدائية لتحديد التكلفة قد جرى استخدامها في القرن السادس عشر ميلادي في بعض مشروعات التعدين في أوروبا، و أن السجلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف. و يمكن تقسيم مسيرة نشوء و تطور التكاليف إلى عدة مراحل تتمثل في<sup>2</sup> :  
**أولا : مرحلة الاجتهادات و المحاولات المتفرقة.** تحددت هذه المرحلة بالفترة ما بين القرن الرابع عشر حتى القرن السابع عشر ميلادي وتتميز بمجموعة من الاجتهادات على المستوى العلمي لفرض تطوير نظام المعلومات المحاسبية و تطويره لخدمة الطلب المتزايد على بيانات التكلفة في المشروعات الصناعية.  
**ثانيا: مرحلة السعي نحو البلورة العلمية.**

و تحددت بالفترة ما بين القرن السابع عشر حتى مطلع القرن التاسع عشر و اتسمت بظهور الكتابات النظرية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف و التي طالبت بالتمييز ما بين المحاسبة في المشروعات التجارية و المشروعات الصناعية، كما نوقشت في هذه الفترة أهمية الاحتفاظ بالسجلات التحليلية للمخزون من المواد الأولية و المخزون السلعي، كما بلورت إلى حد كبير النظم المحاسبية و التكاليفية لقياس تكلفة عنصر الأجور و الرقابة عليها و تحليلها و تحميلها على الإنتاج.  
و مما اتسمت به أيضا دراسة أثر التكاليف في تحديد الأسعار لغرض مواجهة تقلبات السوق، و محاولة

<sup>1</sup> - مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، ط 1992، ص 35.

<sup>2</sup> - حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

تقسيم التكاليف بأنواعها المباشرة و غير المباشرة، الثابتة و المتغيرة، إلا أن هذه الموضوعات لم تحسم جميعها خلال هذه المرحلة.

### ثالثاً: مرحلة الانتشار الحقيقي لمحاسبة التكاليف.

بدأت هذه المرحلة عملياً في أعقاب الثورة الصناعية الكبرى، و استمرت على امتداد القرن التاسع عشر و حتى القرن الحالي.

و تميزت باستكمال حسم القضايا المرتبطة بمحاسبة المخازن و الرقابة عليها و الرقابة على المخزون و على الأجور و الاهتلاكات، بالإضافة إلى بدء التطلع بشأن تكاليف النقل والتوزيع، و كذا تقديم الحلول الشافية لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة.

و لا تزال مسيرة التطور قائمة و أصبحت تتسم ببعض الاتجاهات الغير رئيسية تكمن في الآتي:

أ- استخدام الأساليب الرياضية و الكمية في تحليل التكاليف.

ب- دراسة الطاقة الإنتاجية و بيان أثرها في الكشف الثابت من التكاليف المختلطة.

ت- دراسة عناصر التكلفة بغرض الرقابة عليها و حفظها لأدنى مستوى.

ث- تطبيق مبدأ النظم و تطوير أساليب صياغة النتائج لدى عمل محاسبة التكاليف

ج- التوسع في استخدام البرمجة الخطية في محاسبة التكاليف.

### المطلب الثاني: تعريف 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 و لكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة للتسيير ظهرت باسم جديد المحاسبة التحليلية للاستغلال، و تبين أثر ذلك بعض التعاريف:

1- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية، و تحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة<sup>1</sup>.

2- المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل

1- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية ج 1، دار المحمدية العامة، ص 08.

الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعي.

و من الواضح أن المعلومات التي تسمح بجمعها و تسميتها و معالجتها و حتى التحليل التي تسمح بها تكون لها قاعدة يمكن اللجوء إليها لاتخاذ القرارات اللازمة الملائمة.

3- محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج

المعلومات اللازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس و تقييم 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 و تحديد المسؤوليات على الموارد<sup>2</sup>.

5- أورد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي التعرف الآتي: " محاسبة التسيير هي نموذج لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية أخذ القرارات داخل المؤسسة"<sup>3</sup>.

6- المحاسبة التحليلية هي طريقة معالجة المعلومات و أداة تسيير أساسية لتحديد التكاليف و أسعار

التكلفة لمشاريع الاستثمار بهدف توضيح اتخاذ القرار بعد المقارنة بين النتائج (تكاليف الإنتاج للسلع و الخدمات) و أسعار البيع المطابقة لها<sup>4</sup>.

7- حسب الدكتور صالح الرزق و الدكتور عطاء الله " محاسبة التكاليف هي أداة عملية لتحقيق

أهداف و غايات محددة، و أهميتها أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة للقيام بوظائفها المتمثلة في التخطيط و الوقاية و رسم السياسات و اتخاذ القرارات"<sup>5</sup>.

8- أما المعهد المحاسبي بلندن عرفها كما يلي: " عملية المحاسبة على التكلفة بدءًا من نقطة حدوث

النفقة و الالتزام بها وصولًا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة..."<sup>6</sup>.

معناها الواسع<sup>1</sup>: تتضمن إعداد البيانات الإحصائية و تطبيق الرقابة على التكاليف و تحديد ربحية الأنشطة سواء كانت المنفذة أو المخططة، و ينظر على أنها توظيف مبادئ و طرق وأساليب التكاليف لخدمة و

<sup>1</sup>- سعيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>2</sup>- حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>3</sup>- حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>4</sup>- حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>5</sup>- صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان ط. 2001، ص 80.

<sup>6</sup>- حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

ممارسة الرقابة على التكاليف و تحديد الربحية، و تتضمن عملية المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية.

عموما أيا كانت التعاريف و مهما تنوعت فإنها غالبا ما تؤكد:

أ- المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و النظم والإجراءات و القواعد المتخصصة.

ب- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه و يحظى بمتابعته، و تتمثل في عناصر الإنفاق أو التكاليف.

ج- أنها وسيلة لتحقيق أهداف و غايات محددة.

د- تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز الأهداف على نحو أمثل.

التعريف الشامل: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم والطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير لمغزى الأحداث التكاليفية للمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية<sup>1</sup>.

### ● المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة<sup>2</sup>.

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 و التي لم تكن المحاسبة المالية قادرة على تقديمها.

و يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المحاسبتين في النقاط التالية:

1- تهتم المحاسبة العامة بالمعاملات المالية التي تربط المشروع بالغير في حين تهتم محاسبة التكاليف بحركة الأصول و الاستخدامات داخل المشروع نفسه.

2- تهتم المحاسبة العامة بالبيانات التاريخية و الفعلية في حين تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات الفعلية مع المعيارية و التقديرية.

3- تهتم المحاسبة العامة بنتيجة أعمال المشروع ككل متكامل في تصورها لقائمة نتائج الأعمال

<sup>1</sup> - حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> - د. مجدي عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

( الحسابات الختامية) و قائمة 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 المنتجات التامة و غير المباعة و تكلفة 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.

5- تهتم 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 بالقيمة و الكمية معا.

6- تعتبر المحاسبة العامة أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال أساسا بالإضافة للدائنين و المقترضين، في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة الإدارة بالمشروع.

7- تهتم المحاسبة العامة بالموضوعية و إمكانية التحقق من سلامتها و دقتها أما محاسبة التكاليف فإنها تتسم بالمرونة و السرعة و الملائمة 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:

- ما هي الخدمات أو المنتجات التي ساهمت في النتيجة؟

- ما هي المنتجات أو الخدمات التي ساهمت في رفع أو تخفيض النتيجة؟

- ما هي مراكز العمل التي تستغل بفاعلية، و ما هي 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 و تصوير الوضعية المالية للمنشأة و العمل على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طوال فترة الاستغلال.

10- الحسابات المستخدمة في المحاسبة العامة يكون مصدرها المخطط المحاسبي الوطني و المستخدمين الرئيسيين لحساباتهم هم أصحاب المشاريع (دائنون، مقرضون والعاملون بالمشروع) و عادة ما تأتي المحاسبة العامة بالمعلومات من خارج المؤسسة التي تسمح لها بتقسيم التكاليف حسب طبيعتها من جهة و إخراج نتيجة الاستغلال من جهة أخرى بينما مصدر المحاسبة التحليلية هو من داخل المؤسسة.

11- تهتم المحاسبة العامة بتبويب العمليات المالية و تسجيلها ثم تبين الوضعية المالية في نهاية الفترة، بينما تهدف المحاسبة التحليلية إلى قياس النتائج الفعلية و فرض 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 حدة و رغم ذلك فإن ما ذكرناه لا يعني 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 و الضبط و التأكد من صحة البيانات المستقاة من المحاسبة العامة.
- 4- تتضمن الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي التي يعدها المحاسب المالي مجموعة من البيانات و التكاليف التي يعدها محاسب التكاليف و هي:
  - أ- تكلفة المنتجات التامة المباعة و الباقية في المخازن في آخر الفترة.
  - ب- تكلفة الوحدات الغير 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 التسالات
- 6- يحتاج محاسب التكاليف إلى بعض البيانات التي يوفرها له المحاسب المالي عند قياس تكاليف الإنتاج و المبيعات<sup>1</sup> :

7- تعتبر البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية بصفة تحليلية عن أداء الأقسام جزءا من الكل الذي تقدمه المحاسبة العامة.

و يمكن تلخيص أوجه الاختلاف و التشابه بين المحاسبتين في الجدول التالي:

<sup>1</sup> lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001, p9.

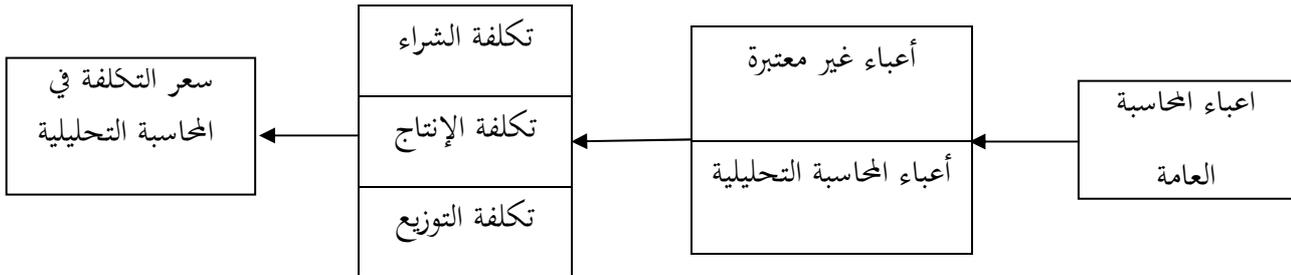
جدول رقم 1: مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

أساس المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
وجهة القانون.	إلزامية.	اختيارية.
الدورة المحاسبية.	سنة.	أقل من سنة.
الآفاق.	الماضي.	الحاضر و المستقبل.
نظرة المؤسسة.	إجمالية.	تحليلية.
الوثائق الأساسية.	داخلية.	داخلية و خارجية.
الأهداف.	مالية.	اقتصادية.
طبيعة المعلومات.	محددة.	دقيقة، سريعة، متطورة.
طبيعة التدفقات.	من نوع خارجي.	من نوع داخلي و خارجي حسب الطبيعة.
تقييم الأعباء.	حسب الطبيعة.	الطبيعة.
أساس حساب الاهتلاكات.	تكلفة الاقتناء، مدة الحيازة حسب	مركز العمل الوظيفة، حسب الاتجاه.
طبيعة النتائج.	الطبيعة الجبائية.	قيمة المتغير، مدة الحيازة حسب الطبيعة الاقتصادية.
	إجمالية.	حسب كل نوع منتج.

المصدر: بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، ص 16.

و في الشكل الموالي نوضح العلاقة بين المحاستين:

الشكل رقم 1: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.



المصدر: بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، ص 17

## ✓ المبحث الثالث: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

بعد التطرق إلى نشأة و تعريف المحاسبة التحليلية و تحديد علاقتها بالمحاسبة العامة، ومن اجل إعطاء رؤية شاملة حول المحاسبة التحليلية توجب التطرق إلى أهدافها و وظائفها، استعمالاتها و مكانتها في المؤسسة من خلال هذا المبحث.

### • المطلب الأول: وظائف و أهداف 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>:

"...و هكذا 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 و ما يتحقق فعلا.
  - 3-أداة لقياس النتائج عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالإيرادات كما تخدم في أغراض التقويم و خاصة للمخزون السلعي و تفيد في مجال تحديد الأسعار ودراسة اقتصاديات المشروع."
- ثانيا: الدكتور محمد توفيق بليغ يورد أهداف المحاسبة التحليلية قائلا<sup>2</sup>: "من واقع الطاقة التي تملكها محاسبة التكاليف فإن أغراضها التي تستهدفها و الخدمات التي تقدمها والوظائف التي تؤديها كثيرة و متنوعة"، ثم يرد بعد ذلك ستة وظائف يمكن إنجازها فيما يلي:

- 1-قياس التكلفة الفعلية لأغراض النتائج النهائية.
  - 2-التخطيط و الرقابة على التكلفة و المسؤولية عنها.
  - 3- اتخاذ القرارات و تخطيط السياسات في الوحدة الاقتصادية "المؤسسة".
- ثالثا: حسب الدكتور حسين عامر شرف تهدف المحاسبة التحليلية إلى<sup>3</sup>:

- 1-حديد التكلفة الفعلية.
- 2-الرقابة على التكاليف.

<sup>1</sup> - عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية، القاهرة 1995 ، ط1 ، ص 26.

<sup>2</sup> - محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب، القاهرة 2001، ط1 ، ص15.

<sup>3</sup> -حسين عامر شرف، المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة 2003 ، ص15.

3- إعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل و اتخاذ القرارات.

رابعا: الدكتور عباس الشافعي حدد أهداف المحاسبة التحليلية من خلال تعريفه لها:

"تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تحليل و تفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا، تهدف قياس تكلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليها و ترشيد القرارات الإدارية"<sup>1</sup>.

خامسا: الأستاذ محمد محمد الجزار فيذكر أن<sup>2</sup>:

"محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول العلمية و يطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع و تسجيل و تحليل عناصر التكاليف من مواد عمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة و بوحدات المنتجات أو الخدمات و ذلك لهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها و تخفيضها."

مكن استقراء أهداف و وظائف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

1- قياس تكاليف أداء النشاط لوفير البيانات اللازمة لتقييم الإنتاج و تحديد الدخل وإعداد قائمة المركز المالي.

2- توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط و الرقابة.

3- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات.

## • المطلب الثاني: استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة و شروطها الجيدة.

أولا: استعمالات المحاسبة التحليلية<sup>3</sup> :

للمحاسبة التحليلية استعمالات واسعة جدا نظرا لكونها مجموعة من الطرق التي تقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بالكميات و الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية و الخدمية و التجارية كما أنها تستعمل للتخطيط و قياس التوقعات المستقبلية و الرقابة و اتخاذ القرار.

تستعمل المحاسبة التحليلية لوضع نظام التكاليف دقيق لتسويق الذي يبدأ عند وصول البضاعة التامة

<sup>1</sup> - عباس الشافعي، محاسبة التكاليف قياس تحليل و رقابة، مكتب التجارة و التعاون، القاهرة 1999 ، ص 16.

<sup>2</sup> - محمد. الجزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف، دار النهضة، القاهرة 2001 ص18.

<sup>3</sup> - قاضي سميرة، دري ليلي، عبد القادر أيوب، مرجع سبق ذكره، ص26 .

الصنع إلى مستودعاتها حتى بيعها و تسليمها للزبائن، و كثيرا ما يكون وضع هذا النظام مهما و مفيدا كالفائدة المتحصل عليها من النظام.

إن محاسبة التكاليف تستعمل في المؤسسات الكبيرة و الصغيرة لإدارة المشاريع واختيار أفضلها التي يعود بالفائدة العظيمة للمؤسسة و أن أي نقطة تصرف على إدارة التكاليف تعكس ربحا على المشروع نظرا لتقديمها لمعلومات هامة صحيحة و مفيدة للمشروع.

تمكننا المحاسبة التحليلية من التوصل إلى أجزاء الإنتاج بشكل تفصيلي و ذلك من ناحية الكمية والقيمة محللة إياها تحليلا دقيقا.

### ثانيا: مكانتها في المؤسسة<sup>1</sup>

تتطلب المحاسبة أثناء العمل بما النقاط التالية:

- 1- أن توضع المواد في المخازن و توفر شروط تخزينها و إسنادات تسيير المخزن لأمين المخزن.
- 2- وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كافة حركة المواد بانتظام.
- 3- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي و توزيعها على مختلف المنتجات والطلبات.
- 4- إنفاق الأعباء بدقة إلى العمليات الإنتاجية و العمل على تخفيضها قدر الإمكان، إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج و دخول السلع والمنتجات التامة، و من كل مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور، و كذا اليد العاملة وساعات عمل الآلة، و لا يأتي هذا كله إلا في ظل تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة أو نشاطاتها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص المؤسسة، وللسير الجيد للمحاسبة التحليلية لا بد من تنفيذ دقيق للمحاسبة العامة حيث يصعب تسيير المحاسبة التحليلية بصفة جيدة ما لم تكن المحاسبة العامة لأنها المكون الأساسي لها بالمعلومات، إذ للوصول إلى تحقيق أهداف المحاسبة التحليلية مثل حساب سعر التكلفة و مراقبة التكاليف للمنتجات و اتخاذ القرارات لا بد من الاستعانة بالمعطيات التي تمدها لها المحاسبة العامة و التي تمل المصدر الأساسي لمعلوماتها وأساس هذا النظام التحليلي.

كما أن النتائج المتحصل عليها في هذا النظام تعتمد كلية على أهمية تلك المعلومات لأنه رغم المحاسبة العامة القانونية و الجنائية والمالية فإنها تعتبر أداة لتسيير المؤسسة و تبقى عملية إتقان العمل و هذا كما يلي:

<sup>1</sup> - جورج ريك عبد القادر، المحاسبة التحليلية و دورها في التحكم في الإنتاج، مذكرة ليسانس، معهد العلوم والاقتصادية، جامعة الجزائر، دفعة 2002، ص 12- 13 .

- تطبيق تقنياتها بطريقة فعالة خاصة عند تقسيم الاستثمارات للتمكن من امتلاكها.
- تسيير مخزونات المؤسسة بالجرد المحاسبي الملائم لتلك المخزونات.
- التسجيل الحقيقي و الفعلي لكل الأعباء و المنتجات سواء المادية أو المالية للتمكن من حساب أسعار التكلفة و تحديد النتيجة و كل هذا يدل على تكامل المحاسبة العامة مع المحاسبة التحليلية.

### ● المطلب الثالث: مكانتها في المؤسسة<sup>1</sup>

إن المحاسبة العامة تقدم و بصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع و الأعباء حسب نوعيتها، لكن المعلومات المحتواة فيها رغم أهميتها و ضرورتها، فهي ليست كافية لمعرفة و تفهم و تحليل عامل النشاط الذي تقوم به المؤسسة و هذا لأسباب متعددة منها:

1-إن المحاسبة العامة شكلية و يفرض عليها قواعد تقييم و تسجيل محدد و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني.

2-تعامل مع المعلومات و البيانات في إطار تاريخي الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية.

3-الأسباب القانونية و الضريبة تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا الربحية حسب الأنواع و الأرقام.

4-تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط بينما هناك جوانب بينما هناك جوانب جد مهمة كالكمية مثلا، و التي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية إذ وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل إلى البحث عن الوسيلة أو النظام لتحليل و إيضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة، و لقد تمثلت هذه الوسيلة و النظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية. فالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات الأساسية والضرورية لا يمكن إلا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات الذي تعتمد على المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات و تحليل النتائج.

<sup>1</sup> - محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، ج 1، درا الأفاق، الجزائر 2003 ، ص 54.

**خاتمة الفصل.**

إن المحاسبة للتحليلية دورا كبيرا داخل المؤسسة، إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية و هذا من حيث التفصيل و التحليل لجميع البيانات، فهي تساعد على التسيير الجيد و العمل من أجل الحصول على التسيير الجيد للمؤسسة و العمل من أجل الحصول على نتيجة فعالة و جيدة و تحقيق الربح، و كذلك الاستعانة بمعلومات المحاسبة العامة التي تعتبر الممول الأساسي للمعلومات. فالمحاسبة التحليلية تهتم بتحديد التكاليف و ذلك من خلال حسابتها لسعر التكلفة مستخدمة عدة طرق من أجل ذلك.

الفصل الثاني

من التفسير

## تمهيد الفصل الثاني :

لقد تطور النشاط الاقتصادي عبر التاريخ، وتطورت معه نظم الفكر والتكنولوجيا وطرق التنظيم وأساليب العمل وصاحب ذلك كله تزايد السكان، مما أدى إلى ارتفاع الطلب على خدمات ومنتجات متنوعة، مع تغير أنماط الاستهلاك وتطورها، وبالتالي أصبح المستهلك يطالب بخدمات ومنتجات ذات مواصفات معينة في الجودة وبكميات حسب الحاجة وبمقاييس محددة وأسعار متميزة، هذا ما أدى بالمؤسسات إلى تطوير إنتاجها وتوسيعه من أجل تلبية طلبات المستهلكين إلا أن هناك عامل يحد من اتجاهها هذا، ألا وهو عامل المنافسة، إذ بقدر ارتفاع الطلب وتنوعه، زادت حدة المنافسة نتيجة دخول عدة مؤسسات إلى الميدان الإنتاجي وهذا ما يشكل تحدي المنافسة الذي يركز على مبدئين أساسيين ألا وهما الجودة والسعر بالإضافة إلى مبدأ آخر تعمل به المؤسسات الحديثة، المتمثل في خدمات ما بعد البيع (نقل، صيانة، ضمان....).

والمنافسة لم تبقى في صيغتها المحلية، بل تعدت إلى العالمية وزادت حدتها مع اكتساح العولمة جميع ميادين النشاط الاقتصادي والاجتماعي لقارات العالم، وهذا ما حدث منذ عشرات السنين في دول أوروبا وأمريكا ويحدث الآن في دول أخرى كالجائز التي اعتمدت نظام اقتصاد السوق وهي بصدد الانخراط في المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل الشراكة الأورو متوسطة.

عامل المنافسة وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات الإنتاجية أدى إلى ظهور وتطور وظيفتي التخطيط ومراقبة الإنتاج في المؤسسات وهذا من آثار ما تم ذكره سالفا.

إن وظيفتي التخطيط ومراقبة الإنتاج تعدان من بين الوظائف الأساسية لإدارة الإنتاج التي تعني مجموعة النظم والقواعد المطبقة في أقسام الإنتاج ومراكز الدعم والخدمات المرتبطة بها لضمان استخدام الإمكانيات المتاحة للحصول على أعلى ناتج ممكن بأقل تكلفة ممكنة وفقا لمواصفات الجودة الموضوعية ورغبات الزبون<sup>1</sup>.

### ✓ المبحث الأول : تخطيط الإنتاج و تنظيمه مع اختيار الموقع

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 المت علقه بالإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر في المصنع.

إن عوامل نجاح الصناعة أو الإنتاج اختصرت بما يسمى بالعوامل السبع 7 M,s معبر عنها بالإنجليزية من خلال العبارة التالية : إن الإدارة الصناعية الناجحة تبدأ باستخدام " النقود Money " مع الآلات "Machines" و"المواد Materials" بطريقة تمكن " الرجال Men" من استخدام أفضل " الأساليب Methods" لإنتاج السلع التي تطلبها " الأسواق Markets" ولإيجاد الترابط والتنسيق بين هذه العوامل لا بد من إدخال عامل " الإدارة Management" (1).

إذا العامل السابع هو الإطار الذي تتجسد فيه وظيفة التخطيط ضمن الوظائف الأخرى المنفذة على الإنتاج الذي يعني تلك العملية التي يتم بموجبها استخدام الموارد الأساسية كمدخلات يتم معالجتها وتحويلها إلى منتجات ثم تصريفها في السوق أو طلبها من قبل المستهلكين، ويجدر بنا الذكر أن مصطلح الإنتاج ينسحب على المؤسسات الزراعية ، التجارية، الصناعية، والخدمية وكلها تخضع لمبدأ التخطيط والمراقبة.

### • المطلب الأول : تنظيم الإنتاج

شهدت نظم الإنتاج تطورا في اتجاه عمودي وأفقي، ويتعلق ذلك بتعدد طرق الإنتاج وتنوع ميادينه، فإذا كانت متطلبات الإنتاج لفترة ما قبل الثمانينات تركز على الكمية والإنتاجية، فإن تحديات الصناعة الحديثة لما بعد الفترة المذكورة تركز على الكمية المتنوعة والإنتاجية، الآجال، مرونة الإنتاج، الجودة، السعر، خدمات ما بعد البيع وأنماط جديدة لتسيير الإنتاج في ظل التكنولوجيات الرقمية المتطورة واستعمالاتها المتعددة على جميع مستويات وظائف المؤسسة وظهور ما يسمى بالإنتاج الآلي ويشمل هذا استعمال الروبوتيك وخدمات الإنجاز، الرسم، الصيانة، الصنع المساعدة بالإعلام الآلي(2) واستعمال الانترنت في قطاع الخدمات (التجارة الإلكترونية، خدمات البورصة، الدفع الإلكتروني وغيرها).

لقد تميزت الفترة الأخيرة بقصر حياة المنتجات وتقلصت مرحلة الاختراع والتنفيذ واشتدت المنافسة ما بين المؤسسات، وقد دخلت معايير جديدة في الإنتاج، بحيث توسع تطبيق نظام تسيير الجودة الشاملة بمعايير العالمية

<sup>1</sup> - عادل حسن، مشاكل الإنتاج الصناعي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 10.

<sup>(2)</sup> - Jean -Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris 1995, P531.

(ISO)(3) ونظام الوقت المناسب وقاعدة صفر مخزون، صفر عيوب... الخ ، وقد رافق كل مراحل التطور الصناعي عدة مشاكل تخص تعقيدات التكنولوجيا و وسائل الإنتاج، المنتجات ومتطلبات السوق فيما يخص السعر، الجودة، آجال التسليم، توفر المواد واليد العاملة... الخ وكذلك تعقيدات خاصة بتسيير الإنتاج متعلقة بالعمل في ظروف عدم التأكد وصعوبة التوقع بالأحداث (الطلب، السعر...).

### ● المطلب الثاني : مرحلة ما قبل الإنتاج و اختيار الموقع

#### 1- مرحلة ما قبل الإنتاج:

نظرا للاعتبارات المسافة سابقا والمتعلقة بالتعقيدات التي تعمل في ظلها المؤسسة، يتطلب الأمر دراسة كل الجوانب التقنية الاقتصادية للقرارات المتعلقة بإنجاز المشروع بداية من اختيار الموقع إلى التخطيط الداخلي للمصنع وإنجازه على أرض الواقع. وهذا يتطلب دراسة السوق ومعلومات تخص التكلفة ومدى توفر الموارد وتوافق تنظيم المصنع مع العمليات الإنتاجية الحالية وإمكانية تطويرها مستقبلا.

#### 2- اختيار الموقع :

إن اختيار الموقع يعد قرارا إستراتيجيا ذا أهمية قصوى، نظرا لارتباطه بوجود المؤسسة و استمراريتها، ويتصف هذا العامل بعدم مرونته لذا يتطلب القيام بدراسة الجدوى الاقتصادية للموقع وتحديد معايير اختياره (اقتصاديات الموقع) التي تركز أهميتها ودرجة تأثيرها على عامل التكلفة بالإضافة إلى عوامل أخرى، فنجد المعايير التي يتم دراستها تتعلق بتوفر المواد والأيدي العاملة وتكلفتها ، قرب الأسواق، الهياكل القاعدية (شبكات الطرق، الطاقة، الاتصالات، الأمن...).

يحتل اختيار الموقع أهمية في إستراتيجية المؤسسة لكن ليس بالدرجة التي كان يمثلها في الماضي، وهذا للتطور الاقتصادي والاجتماعي الحاصل على مستوى كل المناطق والتطور التكنولوجي المتعلق بالنقل والاتصالات واستخدام أفضل الوسائل والطرق الإنتاجية كعوامل منافسة في الأسواق، إذ نجد اليوم في كثير من الحالات أن منتج ما في بلد ما قد يكون ذا ميزة في الجودة والسعر في سوق بلد آخر مقارنة بنفس النوع من المنتج، إلا أن هناك قطاعات تتأثر كثيرا بهذا العامل (الموقع)، وأهمية الموقع يتم دراستها من حيث تكلفة النقل، المواد، الأيدي العاملة وموقعه من الأسواق، نظرا لاختلاف التكاليف من موقع لآخر، وقد ظهرت عدة نظريات تهتم بالتوطن الصناعي للاستثمارات وكلها تركز على عامل التكلفة كمحدد رئيسي لاختيار الموقع ومن بين المساهمين في ذلك نجد وليام لاندهارديت، ألفريد ويبر واستعماله لطريقة المثلث في تحديد نقطة اختيار الموقع على أساس خفض تكلفة للنقل

<sup>3</sup> - كل المختصرات باللغة الإنجليزية المستخدمة في هذا البحث يتم بيان معانيها باللغة الإنجليزية والعربية في قائمة العبارات المختصرة في نهاية هذا البحث.

بالإضافة إلى تجاذب العوامل الأخرى حسب وزنها، وهناك آخرون مثل إيدورد هوفر وأغسط لوخ وغيرهم<sup>(1)</sup>، وعناصر التكاليف تشتمل على الأعباء الاستثمارية الثابتة والأعباء التشغيلية المتغيرة المتعلقة بحجم الإنتاج المفترض مقارنة ذلك بكل المواقع محل الاختيار، وأفضل طريقة للقيام بالمقارنة وتحليل المعطيات المتعلقة بذلك تتمثل في طريقة تحليل التعادل أو ما يسمى بتحليل نقطة تعادل الموقع لمعرفة تأثير كمية الإنتاج على تكاليف التصنيع والأرباح بالنسبة لكل موقع، إلا أن هذه الطريقة لا يمكن تطبيقها في حالة وجود عدد من مراكز الإنتاج كل منها يخدم منطقة وتعمل المؤسسة على إيجاد مراكز أخرى، وفي المجموع تكون هناك مراكز للإنتاج والتجميع وبعضها للإنتاج وبالتالي يتطلب الأمر عملية نقل من مراكز الإنتاج إلى مراكز التجميع، وهنا تكون عملية المقارنة لكل المواقع لاختيار الموقع الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخاصة بجميع المراكز إلى حدها الأدنى، ويتم حل هذه المشكلة بطريقة البرمجة الخطية<sup>(1)</sup>.

### • المطلب الثالث : الإنجاز والتخطيط الداخلي للمصنع

بعد اختيار الموقع تأتي مرحلة إنجاز المصنع وتكون للتكاليف أهمية كذلك في تحديد الطرق والأساليب التي يتم من خلالها إنجاز المصنع ويطرح التساؤل التالي : هل تقوم المؤسسة بإنجاز المصنع بإمكانياتها (مصالحها المختصة) أو تعهده إلى مقاولين عن طريق القيام بمناقصة أو التفاوض المباشر مع مقاول معين ؟. ذلك يتوقف على مدى توفر الإمكانيات المالية والتقنية للمؤسسة وكذلك على معيار التكلفة والوقت، وفي حالة قيام المصالح المختصة للمؤسسة بإنجاز المصنع يتم تعيين فرقة للمشروع لتخطيط ومتابعة عملية الإنجاز ويتم استخدام عدة تقنيات منها طريقة جانن، طريقة برت، طريقة خرائط التدفق (المسار الحرج)<sup>(2)</sup> ويكون الاهتمام بمدة الإنجاز لكل نشاط وعلاقته بالأنشطة الأخرى مع تحديد تكلفة كل نشاط والعمل على الاقتصاد في الوقت ومن ثم التكلفة، وتطبق هذه التقنيات كذلك في حالة مشروع إضافة خط إنتاجي جديد أو قسم أو منتج جديد، والمشروع يتكون من سلسلة من المهام المترابطة والمتشعبة، أحيانا تتجه نحو تحقيق هدف رئيسي محدد في إطار زمني وميزانية محددة.

بعد إنجاز المصنع تأتي مرحلة التخطيط الداخلي للمصنع التي تعد مرحلة مهمة في إتمام المشروع والبدء في العملية الإنتاجية، ويتجسد ذلك في النشاط الذي يهتم بالتنظيم الداخلي للمصنع من حيث تعيين الأقسام وتحديد مهامها كمراكز إنتاج أو خدمات، وترتيب الآلات داخل الأقسام الذي يخضع إلى نوع النظام الإنتاجي المطبق، وكذلك تحديد مساحات التخزين والاستلام والشحن ونقاط المراقبة المتعلقة بكل المراحل (شراء، إنتاج، توزيع).

(1) - بشير محمد التجاني، مفاهيم وآراء حول تنظيم الإقليم وتوطن الصناعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 59.

(1) - علي الشرفاوي، إدارة النشاط الإنتاجي، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1995، ص 79.

(2) - سوف نقوم بتوضيح هذه الطرق في المبحث الثاني من هذا الفصل.

إن أهمية التخطيط الداخلي للمصنع تظهر بعد البدء في عملية الإنتاج وتحدد فعاليته في مدى تحقيق الكفاية الإنتاجية المثلى عن طريق تخفيض الوقت اللازم لكل العمليات (نقل ومناولة المواد، تحركات العاملين، العمليات الإنتاجية- التدفق المنتظم للمواد والمنتجات-)، الاقتصاد في مساحات الإنتاج والتخزين<sup>(3)</sup> ويتم تحديد مسارات الإنتاج ومسالك المواد ومختلف العلاقات الممكنة بين الأقسام التي تؤدي إلى أفضل تنسيق وترشيد العمل الإنتاجي للوصول إلى الأهداف المرجوة من النشاط الإنتاجي.

يوجد نوعين للتخطيط الداخلي للمصنع، الأول يتمثل في التخطيط الوظيفي على أساس العملية الإنتاجية وذلك بتجميع الآلات المتشابهة في قسم معين وبالتالي فإن المنتجات تمر من قسم إلى آخر حتى تتم عملية إنتاجها ، مثلا (قسم التقطيع، قسم التركيب، قسم الصباغة... الخ)، والنوع الثاني يسمى بالتخطيط السليبي ويتم تنظيم الآلات في الأقسام على أساس نوع المنتج، فنجد كل الآلات موضوعة في قسم معين خاصة بإنتاج منتج معين، ولكل نوع مزايا وعيوب<sup>(1)</sup>، ولتحديد التنظيم المناسب يتطلب القيام بدراسة تقنية لمواصفات المنتجات وترتيب العمليات وتتابعها في مسارات معينة، ودراسة كل الحركات الممكنة داخل الأقسام بالنسبة للمواد، العاملين، الآلات، ويتم رصد كل ذلك في جداول من أجل دراستها وتحديد أفضل السبل لتنظيم الآلات والحركة والمناولة من أجل الاقتصاد في التكاليف الناتج عن الاقتصاد في الوقت والمجهود.

(3) - عادل حسن، مشاكل الإنتاج الصناعي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1998، ص، 89.

(1) - علي الشراوي، إدارة النشاط الإنتاجي، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1995، ص95.

## ✓ المبحث الثاني: مرحلة الإنتاج و العمليات الإنتاجية مع الصيانة

## ● المطلب الأول : مرحلة الإنتاج

بعد استكمال مهمة التخطيط الداخلي للمصنع والترتيب الشامل لتجهيزات الإنتاج، تبدأ المؤسسة في النشاط الإنتاجي وممارسة وظائفها المترابطة، التي تهدف من خلالها للوصول للأهداف التي أسست من أجلها، تتمثل هذه الوظائف فيما يلي (التوظيف، التحويل ، التخزين ، الإنتاج، التوزيع) ومن هنا تواجه المؤسسة عدة تحديات مرتبطة بالوظائف السابقة والموارد الواجب استخدامها وكمية الإنتاج المناسب وكذلك تنظيم العمليات الإنتاجية وما تفرضه من سياسات تتعلق بالإنتاج والصيانة وغيرها من متطلبات تسيير المؤسسة.

كل تلك الاهتمامات توزع على مستويات اتخاذ القرار في المؤسسة حسب أهميتها في نجاح واستمرارية المؤسسة وعلاقتها بالزمن (طويل المدى، متوسط المدى، قصير المدى)، وتتطلب عدة تقنيات لتسييرها بناء على معطيات كمية وغير كمية يتم معالجتها بأساليب مختلفة للحصول على نتائج معينة يتم على ضوءها اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بمشاكل تعترض الإنتاج.

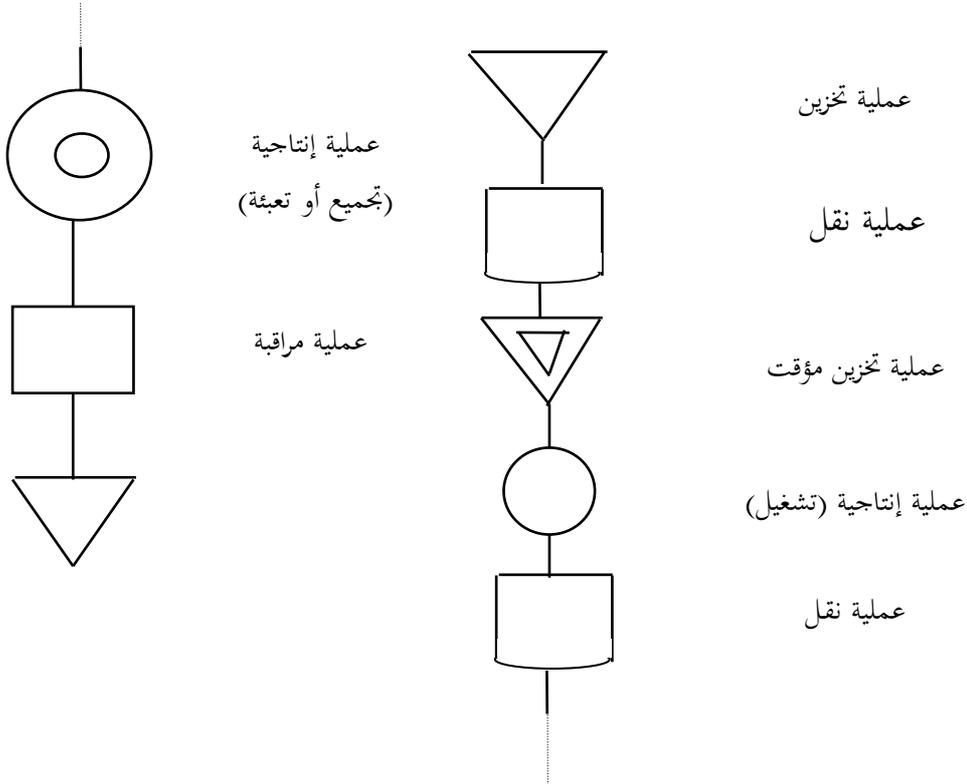
## ● المطلب الثاني : العمليات الإنتاجية

إن الشروع في الإنتاج الفعلي للسلع يتطلب تحديد العمليات الصناعية أو الإنتاجية حتى تتم بأسلوب اقتصادي يضمن الإنتاجية لعوامل الإنتاج ومهمة دراسة العمليات الإنتاجية تكون على عاتق ثلاث جهات داخل المؤسسة ، وتتمثل في<sup>(1)</sup> :

- مكتب الدراسات الذي يعمل على تحديد المنتج ووسائل الإنتاج والمواد والمكونات الضرورية.
- مكتب الطرق الذي يبحث في كيفية الصنع للمنتجات بأقل التكاليف وذلك بتحديد أفضل مزيج من المواد واليد العاملة و الطرق العملية للصنع مع تحديد دور مراكز العمل في ذلك.

(1) -Jean-Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995, p 523.

- مكتب التنظيم والأمر بالإنتاج الذي يعمل على تنسيق جهود الإنتاج وتفادي كل انقطاع أو انتظار يعطل مسار الإنتاج، ويتطلب الإجابة على الأسئلة التالية : متى تنطلق عملية الصنع ؟ من يقوم بالصنع ؟ أين ؟ كم ينبغي من وقت للصنع ؟ ثم تأتي عملية التنفيذ وترافقها عملية المراقبة التي تعمل على متابعة التنفيذ ومراقبة الأداء والجودة بالنسبة للمخرجات وتعمل كل الجهات كل فيما يخصه على تحديد دقيق لمواصفات وتصميم المنتج وتحديد طرق الصنع المناسبة بالتجهيزات اللازمة المحققة للإنتاجية والجودة في إطار شروط إنتاجية ملائمة مع توفر أنظمة رقابة كافية مع كل العناصر المتعلقة بالعمليات الإنتاجية. يعبر عن العمليات الإنتاجية بخريطة التسلسل التشغيلي، ويستخدم عدد من الرموز للتعبير عن العمليات المنجزة عبر مراحل الإنتاج، وتوجد ثلاث أنواع من الخرائط (الخرائط البسيطة، الخرائط المنكمشة، الخرائط المتسعة).



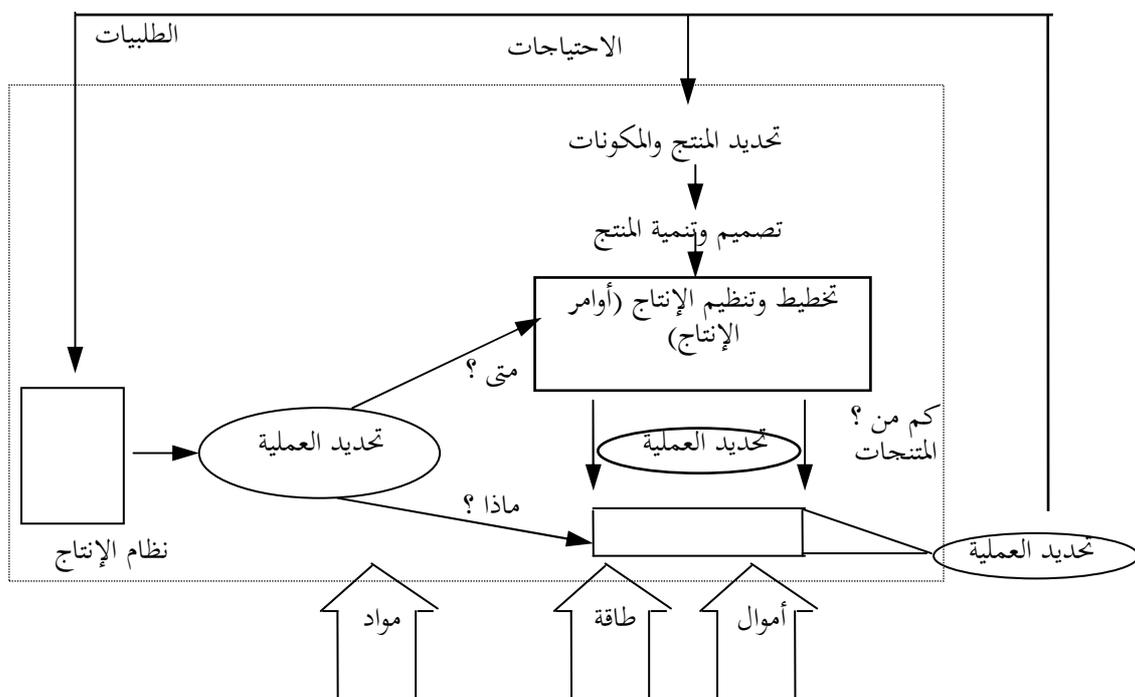
الشكل رقم 2: نموذج للخرائط البسيطة<sup>(1)</sup>

- الخريطة البسيطة: هي وصف للعمليات الإنتاجية التي تستعمل نوع واحد من المواد وتنتهي بإنتاج سلعة واحدة.

(1) - علي الشرفاوي، إدارة النشاط الإنتاجي، مرجع سابق، ص 95.

- الخريطة المنكمشة : هي سلسلة العمليات التي تبدأ بعدد من المواد، لتنتهي بإنتاج سلعة واحدة.

- الخريطة المتسعة : تبدأ بمادة أو عدة مواد، وتنتهي بإنتاج عدة سلع .



الشكل رقم 3 : نظام الصنع ونظام الإنتاج<sup>(1)</sup>

إن سيرورة عملية الصنع هي مزيج بين ثلاثة عناصر أساسية (مادة، مجال، وقت) وهناك البعد التكنولوجي المتمثل في التقدم التقني واستعمالاته في العملية الإنتاجية (الرقمية والأنظمة الآلية المساعدة على التصميم والإنتاج والتسيير).

إن أحسن تهيئة لخط الإنتاج التي تأخذ شكل U بحيث تضمن المرونة بتخفيض الوقت ورفع الإنتاجية وتحسين طاقة خط الإنتاج والاستفادة من العمل في مجموعة<sup>(2)</sup>.

### ● المطلب الثالث : الصيانة

من بين المشاكل التي تعترض العمل الإنتاجي، هي التعطلات التي تحدث خلال النشاط الإنتاجي سواء ما يتعلق بالأقسام الإنتاجية أو الأقسام المساعدة، إذ المشكل لا يرتبط فقط بألة الإنتاج وإنما بكل الوسائل

(1)- Pierre Baranger et d'autres, Gestion, Les fonctions de l'entreprise, 2 éd, Vuibert, Paris, 2003, p 280.

(2)- Pierre Baranger et d'autres, Idem, P357.

المستخدمة في المؤسسة (آلات إنتاج، وسائل النقل والمناولة، التبريد، وسائل الطاقة من كهرباء وغاز.....)، أجهزة الإعلام الآلي والشبكات المعلوماتية... الخ)، كل هذه العناصر نجدها في بعض المؤسسات تشكل كل منها نسبة هامة من الاستثمارات وذات أهمية كبيرة في العمليات الإنتاجية، ونتيجة لاستعمالها فإنه من العادي حدوث تعطلات في تلك التجهيزات لأسباب مختلفة وقد تؤدي بالآلة إلى الخردة، لذلك فإن سياسة الصيانة لا بد وأن تؤخذ بعين الاعتبار في إستراتيجية تسيير المؤسسة، نظرا للتكاليف المرتفعة المترتبة على تسيير وحماية وصيانة التجهيزات والحفاظ على ديمومتها الإنتاجية، على الأقل خلال عمرها الإنتاجي النظري، بالإضافة إلى الآثار السلبية على برنامج الإنتاج وبالتالي ضياع فرص تجارية أو حصول مشاكل للمصالح التجارية مع الزبائن .

لذلك فإن وظيفة الصيانة ضرورية داخل المؤسسة وتنقسم إلى نوعين<sup>(1)</sup>:

**1- الصيانة الوقائية :** هي كل الإجراءات التي تكفل عدم توقف الآلات عن العمل وضمان سيرها الحسن، وأحسن وقت للقيام بذلك يكون عند فترات الراحة أو الانتهاء من العمل وقد يصاحب العملية الإنتاجية وهذا حسب برنامج وأهداف القيام بالعملية، وبدورها تنقسم إلى نوعين:

**1.1 الصيانة الروتينية :** وهي العملية التي يتم القيام بها دوريا وفق برنامج محدد حسب طبيعة الآلات مثل التشحيم وتغيير الزيوت وكذلك حسب وقت التشغيل مثل ساعات عمل الآلة أو حسب استهلاك الطاقة... الخ.

**2.1- التفتيش :** هو القيام دوريا بتفحص أجزاء الآلات للتأكد من سلامتها أو مراقبتها أثناء العمل لملاحظة أي تغير في سير عملها من خلال إشارات، سماع صوت المحرك، أداء العمليات الإنتاجية .. الخ .

**2- الصيانة الإصلاحية :** هي عملية القيام بالتدخل الاضطراري نتيجة توقف الآلة عن العمل بسبب تعطل أحد أجزائها أو خلل في السير الحسن لها، وفي هذه الحالة تعمل مصلحة الصيانة على تصليح الآلة أو تغيير الأجزاء المتأكلة ويوجد بديلين :

**1.2 :** تغيير الأجزاء المتسببة الرئيسية في العطل.

**2.2:** القيام بتغيير أجزاء أخرى متأكلة نسبيا في نفس الوقت مع الأجزاء المتسببة الرئيسية في العطل، للاستفادة من توقف الآلات حتى تضمن عدم تعطل آخر في فترة قريبة .

\* تنفيذ أعمال الصيانة: القيام بأعمال الصيانة يمكن أن يتم من قبل أحد الأطراف التالية :

(1) - عادل حسن، مشاكل الإنتاج الصناعي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 112.

1- العاملين المباشرين على التجهيزات عند التعطلات الخفيفة، ويمكن لهم التدخل نظرا لتجربتهم مع الآلة ومعرفة كل الأحوال الخاصة بها، وقد يتطلب من المؤسسة القيام بتكوين العاملين على الإصلاحات الخفيفة أو البسيطة.

2- مصالح الصيانة المختصة بالمؤسسة، وهذا عند التعطلات المعقدة التي تتطلب أعمالا دقيقة .

3- مصالح الصيانة خارج المؤسسة، تمثل مؤسسات مختصة تلجأ إليها المؤسسة عند حصول تعطلات في التجهيزات تتطلب مهارات خاصة غير متواجدة على مستوى المؤسسة ويتم ذلك عن طريق عقود سنوية أو طلبها عند الحاجة.

\* التكلفة الإجمالية للصيانة : تعتبر الصيانة بنوعها ضرورية إلا أنها مكلفة، ويمكن تحديد عناصر تكلفة الصيانة فيما يلي (1) :

- أعباء تسيير المصالح المختصة بالصيانة بالمؤسسة (مكاتب وتجهيزات خاصة، مهندسين، تقنيين، العاملين المكلفين بالصيانة والتفتيش والمتابعة....).

- أعباء قطع الغيار واللوازم الخاصة بالتنظيف وإصلاح الآلات بما فيها أعباء الحصول عليها وتخزينها).

- أعباء مهمات الصيانة وما يتبعها الموكلة لجهات خارج المؤسسة.

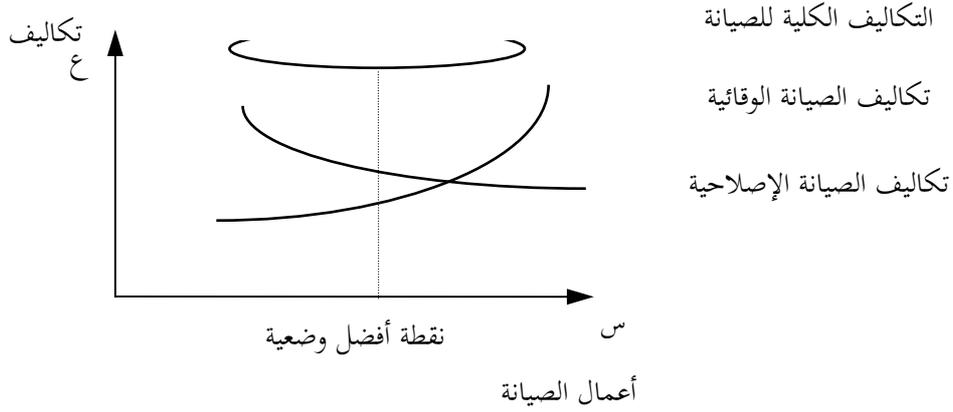
- بالإضافة إلى السلبات المترتبة عن توقف الإنتاج نتيجة القيام بأعمال الصيانة وأثره على عدم احترام برنامج الإنتاج.

إن المؤسسة عند وضعها لسياسة الصيانة تواجه هذا التساؤل : ما هو نوع الصيانة الذي يمكن اعتماده ؟

هذا التساؤل هو ملخص إشكالية اقتصاديات الصيانة المتعلقة بالتكاليف وإنتاجية الصيانة .

\* العلاقة بين الصيانة الوقائية والصيانة الإصلاحية : إن الملاحظة المبدئية التي يمكن أن نسوقها لتحديد العلاقة، هي أنه كلما كان معدل الصيانة الوقائية مرتفعا كلما كان معدل الصيانة الإصلاحية منخفضا (علاقة عكسية) ويؤثر ذلك على كل من النوعين وعلى الكلفة الإجمالية للنوعين، لذلك المؤسسة تبحث عن أحسن توليفة يمكن من خلالها تخفيض كلفة الصيانة، ويمكن تبيان ذلك من خلال الشكل التالي :

(1)- Boris Evgrafov, Systèmes de gestion de la production, sirey, Paris, 2011, p 67.



الشكل رقم 4: التمثيل البياني لتكاليف الصيانة<sup>(1)</sup>

إذا التساؤل هو كيف يمكن التوصل إلى أحسن علاقة بين النوعين لتحمل أقل كلفة ؟ .

لكن ليس هذا الإشكال الوحيد الذي يطرح ، بل هناك تساؤلات أخرى تتطلب الإجابة عليها من قبل

القائمين على المؤسسة وخاصة المصالح المحاسبية والهندسية والصيانة، منها :

- ما نوع وكمية خدمات الصيانة المفروض توفيرها حتى يمكن الموازنة بين تكاليف توقف خطوط الإنتاج

وتكاليف أعمال الصيانة ؟ .

- ما هو عدد أفراد القوة العاملة اللازمة لقسم الصيانة حتى يمكن الموازنة بين تكاليف وقت تعطيلهم

وتكاليف تعطل آلات الإنتاج ؟ .

إن لنظام المعلومات المحاسبي دور في إيجاد المعلومات الضرورية لاتخاذ قرارات تمثل هذه الوضعيات المتعلقة

بسياسة الصيانة.

(1) - عادل حسن، مشاكل الإنتاج الصناعي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 126.

### ✓ المبحث الثالث : برمجة الإنتاج و مستوياتها مع التخطيط الإجمالي

#### • المطلب الأول: برمجة الإنتاج

مهمة برمجة الإنتاج، وظيفة عملية ومركزية داخل المؤسسة، ذات أبعاد أفقية وعمودية، تصور المؤسسة كشبكة من العلاقات أو يمكن التعبير عنها بجدول مصفوفات لوظائف المؤسسة، يتأثر بعامل المكان والزمان والقيمة التي تنتج عن كل الأنشطة داخل المؤسسة في إطار منسق، والهدف من ذلك هو البحث عن أفضل وضعية تمكن المؤسسة من النمو والاستمرار عن طريق تحقيق أفضل إنتاجية بتعظيم الأرباح وتذرية التكاليف.

برمجة الإنتاج لا يمكن أن تعد من فراغ وإنما تعتمد على مبادئ وأسس وأدوات وتقنيات مختلفة، تعمل بواسطتها على ضبط الأرقام والكيفيات والإجراءات والتقنيات التي تبنى على أساسها نماذج برمجة الإنتاج وتطويرها حسب المعطيات الجديدة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة والتقدم العلمي والتكنولوجي الحاصل. تلك الأدوات التي تعتمد عليها برمجة الإنتاج يكون مجال تدخلها أو استعمالها بصفة منفردة أو مندمجة. قبل عملية البرمجة أو خلالها أو بعد القيام بالبرمجة هذه الأخيرة متعلقة بأنظمة الرقابة والمتابعة، وتشكل بعض الأدوات في نفس الوقت أداة تخطيط ورقابة وبعضها تعتبر أدوات تخطيط تعمل على تقديم المعلومات والمعطيات والبعض الآخر يمكن أن تكون وسيلة للمساعدة على اتخاذ القرارات (نماذج رياضية أو برامج للإعلام الآلي) هذا ونجد اليوم الحديث على اندماج تلك الأدوات كنظام تسيير واحد متعدد الوظائف حسب طبيعة نشاط كل مؤسسة.

#### • المطلب الثاني : مستويات تخطيط الإنتاج

تناولنا في المطلب السابق مشاكل الإنتاج التي تواجه المؤسسة والتي تعمل على حلها بالأدوات التي تراها مناسبة وفق إستراتيجية واحدة لكل المستويات التنظيمية داخل المؤسسة، كل حسب درجة مسؤوليته في الهرم السلمي مع الانسجام والتنسيق في الأعمال وفق قاعدة تكامل الأهداف في الزمان والمكان، وتخطيط الإنتاج يخضع لهذا المنطق، ومن أجل مواجهة تلك المشاكل بالإضافة إلى عاملي ندرة الموارد وظروف عدم التأكد التي تعمل من خلالها المؤسسة في محيط تنافسي متطور، فإن وظيفة تخطيط الإنتاج على كل المستويات تعد ذات أبعاد إستراتيجية مرتبطة بنمو واستمرارية المؤسسة، فينبغي تحديد الأهداف ووضع السياسات والخطط وتدعيمها بالبرامج والإجراءات مع ضرورة وجود لوحة قيادة وأنظمة رقابة فعالة .

إن مجال التدخل في تخطيط الإنتاج يتمثل في تحديد القوة العاملة والمواد الأولية والآلات وأساليب الإنتاج ورأس المال المطلوب للاستثمار لتصنيع منتج واحد أو مجموعة منتجات خلال فترة زمنية معينة في المستقبل وذلك يتطلب الإجابة عن الأسئلة التالية: ماذا ننتج؟ متى ننتج؟ من ينتج؟ كيف ننتج؟ كم ننتج؟ أين ننتج؟ لمن ننتج؟

### • المطلب الثالث : التخطيط الإجمالي و الجدول الرئيسي للإنتاج

يعد تحديد الطاقة الإنتاجية وكل ما يتعلق بها ضمن التنظيم العام للمؤسسة عملا ضروريا على المدى البعيد والإستراتيجي من حيث تحديد تشكيلة المنتجات والسياسات الإنتاجية المختلفة (التخصص، التبسيط، التنوع، الانكماش، التكامل، التفكك)، و تبدأ مرحلة التخطيط الإجمالي بإعداد خطة تحدد فيها الكمية الإجمالية المقدر إنتاجها لمنتج واحد أو لعدة منتجات وفي الحالة الأخيرة ومن أجل تسهيل عملية التخطيط يتم تحويل الوحدات المنتجة إلى وحدات قياسية (ساعة عمل مثلا) و تؤخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة من جميع المدخلات والطاقة الإنتاجية الممكن استغلالها ويتم ذلك بناء على الطلب الكلي المتوقع .

يتم من خلال هذا المخطط تحديد كمية ووقت الإنتاج لفترة متوسطة المدى من 3 إلى 18 شهرا وذلك للوصول إلى أفضل طريقة لتلبية الطلب المتوقع والتصرف المناسب لمواجهة النقص أو الزيادة في الطاقة الإنتاجية عن طريق تعديل معدلات الإنتاج ومستوى القوى العاملة ومستويات التخزين واللجوء إلى عقود المناولة الصناعية في حالة النقص في الطاقة الإنتاجية وزيادة الطلب الغير ممكن تلبيةه بواسطة الإمكانيات الحالية للمؤسسة، والهدف من ذلك هو تدنية التكاليف خلال فترة التخطيط والوصول إلى أعلى معدلات الكفاية الإنتاجية الممكنة<sup>(1)</sup> بالإضافة إلى التأثير على الطلب من خلال الترويج ، سياسة تخفيض سعر البيع، تأجيل الطلبات ... إلخ. وهي الإستراتيجيات الممكنة التي يمكن للمؤسسة إتباعها سواء بصفة منفردة أو استخدام عدة إستراتيجيات (الإستراتيجيات المزيجة) وهذا حسب الظروف وبناء على تلك الإستراتيجيات يتم تصميم واعتماد التخطيط الإجمالي للإنتاج وقد تكون تلك الإستراتيجيات متوافقة مع بعضها وأحيانا أخرى متعارضة وعلى الإدارة قياس كل الإمكانيات المتوفرة لاتخاذ القرار المناسب لاعتماد المخطط الإنتاجي الإجمالي .

تواجه المؤسسة حالتين من الطلب :

1- الطلب المتساوي خلال كل شهر : في هذه الحالة عملية تحديد معدل الإنتاج الشهري تكون بصفة آلية حسب الطلب في حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة .

2- الطلب الغير متساوي : في هذه الحالة يتم العمل على تحديد معدل ثابت للإنتاج خلال كل شهر مع ضرورة وجود مخزون كافي لمواجهة الطلب الزائد في الأشهر المقبلة وهذا للحفاظ على مستوى العمالة ، إلا أنه يطرح مشكلة تكلفة التخزين ، لذلك يجب البحث عن الحجم الاقتصادي للإنتاج والمخزون ومقارنته بسياسات بديلة

(1) - حسين عبد الله حسن التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات -مدخل كمي-، دار الفكر، عمان، 1997، ص 476.

من حيث التكلفة<sup>(2)</sup> ، ومن خلال ذلك كله تتحدد لنا إشكالية تخطيط الإنتاج، ونستنتج مما سبق وجود ثلاث محددات رئيسية لتخطيط الإنتاج وهي الطلب المتوقع، الطاقة الإنتاجية، التكاليف .

يمكن إتباع الطرق الثلاثة التالية للقيام بالتخطيط الإجمالي للإنتاج :

\* الطريقة البسيطة : تعتمد هذه الطريقة على نفس الخطة للسنة الماضية مع شيء من التعديلات وفق تقديرات لمختلف الإدارات المعنية وهي طريقة غير دقيقة .

\* الطريقة البيانية : تعتمد على عدد قليل من المتغيرات ويتم تحديد الطلب، الطاقة الإنتاجية، أعباء العمل وأعباء الاحتفاظ بالمخزون والقيام بإعداد خطط بديلة و اختيار أفضل خطة من حيث المردودية وقابليتها للتطبيق.

- الطريقة الرياضية (البرمجة الخطية) : يتم من خلالها البحث عن خطة مثلى بتكلفة أقل، وهي طريقة يمكن التعامل بها مع عدة متغيرات ، وهذا ما يميزها إلا أنه كلما زاد عدد المتغيرات كلما تعقدت الحسابات، لكن مع وجود برامج للإعلام الآلي تم تجاوز هذه المشكلة بحيث يتم إدخال المعطيات والحصول على النتائج بسرعة فائقة .  
توجد عدة نماذج رياضية تم تطويرها حسب الحالات وفق مسار التكاليف بناء على دراسة إحصاءات سابقة التي تكون أساس لبناء نموذج رياضي لمسار التكاليف، تعمل المؤسسة من خلاله على تقليل التكلفة الإجمالية.

إن التوجه الحديث لتخطيط الإنتاج يعمل على تحقيق أهداف تتمثل فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- تلبية الوقت في الإنتاج وعند تلبية طلب الزبائن.

- الرفع من المرونة والإنتاجية لجهاز الإنتاج.

- تخفيض التكاليف.

- التحكم في الجودة الشاملة.

كذلك هناك توجه جديد في إدماج المعايير خاصة عند اتخاذ القرارات بحيث يتم ربط إستراتيجية المؤسسة مع الزبائن والموردين مع إشراك العاملين في إطار مفهوم سلسلة القيمة لبورتر Porter والإطار الجديد للإنتاج الآلي ضمن التغيرات التنظيمية لهياكل المؤسسة.

الجدول الرئيسي للإنتاج

يعد هذا الجدول المحور الرئيسي في عملية التخطيط بحيث يحدد من خلاله ماذا يجب أن ينتج ؟ كم ؟ متى ؟ أين ؟ ويتم إعداده على ضوء المخطط الإجمالي للإنتاج بحيث يتم تفصيل المعطيات وتحديد الآجال المتعلقة بإنتاج

(2) - سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص121.

(1)- Jean -Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 2005, p 554.

وتسليم المنتجات طبقا لنموذج النظام الإنتاجي السائد وفق فترات محددة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر) ، ويظهر تشكيلة المنتجات المزمع إنتاجها وقائمة المكونات الفرعية لتلك المنتجات بدقة عند كل مستوى، وبالتالي يتم التعرف مسبقا على الاحتياجات من الأجزاء بالكمية، وفترة الاحتياج إليها ، سواء الأجزاء التي يتم تصنيعها داخل المؤسسة أو تلك التي يتم توريدها من مؤسسات أخرى، ويتم تحديد ساعات العمل المطلوبة لإنجاز كل العمليات المشكلة للبرنامج وهذا ما يسمح بتحديد الموارد المطلوبة وتوزيع المهام والتنسيق بين كل المصالح من أجل إنجاز البرنامج في الآجال المحددة وبالكيفية المطلوبة لتحقيق أكبر معدل ممكن للإنتاجية، وبالتالي تتحقق الفاعلية وتتمكن المؤسسة من التحكم في التكاليف<sup>(1)</sup> .

يمكن التعبير ببيانيا عن طريق مخطط لمستويات تكوين المنتج بتحديد الأجزاء الفرعية له وتجزئة تلك الأجزاء إلى أبسط مكون ، بحيث يتم تحديد الكمية المطلوبة عند كل مكون من المكونات تنازليا أو تصاعديا مع إمكانية تحديد ذلك عند كل نقطة من الزمن لكل جزء من الأجزاء التي تدخل في تكوين المنتج النهائي، وهناك عدة وسائل لتحديد ذلك لمتابعة الإنجاز (سوف يتم دراستها لاحقا ضمن المبحث الثاني من هذا الفصل -جانت ، برت... إلخ) .

إن المشكلة المتعلقة بمخطط الإنتاج هو اعتبار أن النظام يقوم بإنتاج عدة منتجات (م = 1 ، ... ن) على عدة مراحل (ح = 1 ، ... ن) لعدة فترات (ز = 1 ، ... ن) من أجل تلبية طلب محدد الآجال، فيتطلب تحديد الكمية من المنتج (م) عند المرحلة (ح) للفترة (ز) في ظل القيود التالية: الطلب الخارجي والداخلي للمؤسسة، الطاقة الإنتاجية، التكلفة، وندرة الموارد التي

ينبغي توزيعها على تشكيلة المنتجات المطلوب إنتاجها بصفة تحقق البعد الاقتصادي للعملية (1) .

(1)- Francis Lambersend, Organisation industrielle, Ellipses, Paris, 2007, p 125.

## خاتمة الفصل :

إن التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج و ما يحيط بها من عوامل مؤثرة ، كان له الدور البارز في زيادة الاهتمام بوظيفة التسيير للإستجابة لحاجات المسييرين لأدوات فعالة مساعدة على التحكم في أداء الوظائف الرئيسية للمؤسسة وهذا عبر كامل مراحل حياتها ، ويتعلق بجميع الأنشطة والعمليات التي تساهم في تشكيل المنتجات وتلبية رغبات الزبائن ، وبعبارة أخرى الكيفية المثلى لاستعمال الموارد و اتخاذ القرارات بشأن ذلك في ظل ظروف عدم التأكد .

إن عملية التسيير تلمس جميع مستويات الإدارة التي تعمل في إطار تنسيقي لتحقيق الهدف الذي أنشأت المؤسسة من أجله والذي يتطلب وضع سياسات محل التنفيذ من خلال مستويات تسيير الإنتاج .

أفعل

## تمهيد الفصل الثالث:

بعد أن تطرقنا إلى المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإنتاجية ودورها في عملية تحليل كل من الشراء و الإنتاج وكذلك التوزيع اتضح بشكل اكبر أهميتها في المؤسسة فهي خاصة فيئة كمؤشر لا يمكن الاستغناء عنها في تحديد درجة الأداء ماضيا وحاضرا، وصولا إلى التنبؤ بالخطط المستقبلية.

لهذا الغرض قمنا بدراسة تحليلية لإحدى المؤسسات الجزائرية المتخصصة في استغلال محجرة جبل عنتر (الإخوة إسعادي) و من اجل تجسيد البحث النظري على ارض الواقع في المؤسسة من خلال إتباع منهجية تحليلية واضحة تتمثل في تقديم المؤسسة موضوع الدراسة مع التركيز على المديرية المحاسبية فيها بشكل كبير، ثم دراسة مختلف أساليب التحليل فيها، ومن ثم تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وإعطاء أفضل الحلول و أفضل الطرق المستعملة.

## ✓ المبحث الأول: تقديم مؤسسة التضامن الإخوة إسعادي.

في هذا المبحث سنتطرق إلى اللوحة التاريخية حول المؤسسة والتعرف على هيكلها التنظيمي مع التعرف على مديرية المالية والمحاسبة.

## ● المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المؤسسة:

هي مؤسسة خاصة ذات اسهم تأسست سنة (1998/11/17) عن طريق الاخوة اسعادي بدأت نشاطها في مطاحن الحجر وهي شركة الام بالمشرية تم بدأت في التوسع عن طريق الاخوة بطريقة قانونية بحيث بدأ كل فرد من الاخوة يرأس فرع جديد ومن فروعها اما بالإضافة إلى مؤسسة الاخوة اسعادي بالنعامة لها فروع تابعة في :

- مطاحن الحجر بالمشرية .
- مطاحن الحجر بسطيف .
- مطاحن الحجر بمكاليس (مقطع الديلي)
- مؤسسة البلاط وطلبية الاسمنت بالنعامة
- بناء الجسور وتعبيد الطرقات

## ● المطلب الثاني: تعريف مؤسسة الإخوة إسعادي مع هيكلها التنظيمي :

## الفرع الأول: تعريف المؤسسة:

تقع مؤسسة الاخوة اسعادي الكائن مقرها الاجتماعي بشارع العاقر الميلود بالتعاونية العقارية حي السلام المشرية ولاية النعامة وفي المادة رقم 04 بعد تعديل القانون الاساسي لشركة التضامن في 24 مارس 2010 تغير مقر الشركة ليصبح كما يلي: بالقطعة رقم 46 بالتجزئة الغربية 50 قطعة طريق عين بن خليل النعامة ولاية النعامة يوجد مقلع حجر تابع لها على بعد 30 شمال الوحدة مساحته 2000 م<sup>2</sup> وهي ذات طابع إنتاجي تجاري ذات رأسمال 50.000.000.00 دج.

الطاقة الإنتاجية لسنة 2012 و سنة 2013 على التوالي 65.290 طن و 53.656 طن من الحجر و تستخدم هذه المؤسسة أجهزة الإعلام الآلي في مختلف لمصالح بالإضافة إلى إطارات ذو كفاءات عالية و مهندسين في ميدان الصيانة و الإنتاج.

و تتوفر على مخبر للتجارب و مراقبة المواصفات التقنية قصد تحسين النوعية، تستخدم المؤسسة مادة أولية وحيدة في إنتاج البلاط و طلبيات الاسمنت والاحجار السوداء و الصفراء و الرمادية... الخ ، و تقسم أرباحها بين الاستثمار و الضرائب والعمال و الباقي يضاف إلى رأسمال،

و تشغل في سنة 2012 و 2013 عمال عددهم 131 و 133. الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

### ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي:

1. **مديرية المالية والمحاسبة:** مهمتها تتمثل فيما يلي:
  - ✓ الإشراف على التسيير والتنسيق بين المصالح والفروع المختلفة.
  - ✓ تساهم في تسيير الموارد المالية و المادية للوحدة.
  - ✓ تساهم في وضع الخطة المستقبلية للوحدة.
2. **مصلحة المحاسبة العامة:** يقوم رئيسه بإعداد ميزانية للمحاسبة بكل مراحلها حيث يقوم بالمتابعة اليومية لكل المبيعات:
  - ✓ التنفيذ المحاسبي لكل العمليات المتعلقة بالبيع.
  - ✓ المتابعة اليومية لكل عمليات الشراء والديون.
  - و تنقسم مصلحة المحاسبة العامة إلى فروع محاسبة المواد.
3. **مصلحة التخزين:**

أ- أمين الصندوق: يقوم بمتابعة وتسيير كل العمليات التي تجري عن طريق الصندوق "الإيرادات، النفقات، ... الخ".

ب- مسؤول العمليات البنكية: يشرف على متابعة وتسيير كل النفقات والإيرادات و تبريرها، كما يساهم في إعداد مخطط تمويل الوحدة، و أيضا يقوم بتقيد كل العمليات الخاصة بالبنك والصندوق.

4. **مصلحة المحاسبة التحليلية والموازنة:** رئيس المصلحة يقوم بالإشراف على التسيير والتنسيق بين المصالح والفروع المختلفة.

■ الإشراف والتسيير لكل العمليات اليومية والخاصة بالصندوق، الدخول إلى المخازن، التقييم، الاستهلاكات، المخزون النهائي، الجرد النهائي، تحليل الفروقات، متابعة المنتوجات التامة والنصف مصنعة والجارية.

■ يشرف على دراسة التكاليف وحساب مختلف المراحل.

■ تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، النتيجة التحليلية الصافية.

■ توزيع التكاليف إلى:

✓ تكاليف مباشرة.

✓ تكاليف غير مباشرة.

✓ تكاليف ثابتة.

✓ تكاليف متغيرة.

● **المطلب الثالث: مكانة مديرية المالية والمحاسبة للمؤسسة ومهام كل عضو فيها.**

يعتبر قسم المالية والمحاسبة من أكثر المصالح التي يجب مراقبتها ومتابعتها باهتمام لأنها تسيير الموارد المالية للمؤسسة كما أنها تعمل على حل المشاكل المالية المتعلقة بها لذا سلطنا الضوء على هذا القسم.

و فيما يلي مهمة كل عضو داخل المصلحة سواء كان إطارا أو عوناً.

**1-رئيس مصلحة المحاسبة:** يعمل على معالجة وثائق المحاسبة المختلفة لمختلف المصالح و مراقبة مجموع كتابات المحاسبة كما انه يقوم بتسجيل المعلومات المحاسبية في جهاز الإعلام الآلي، ويشارك في مراقبة الوثائق " التقارير، الميزانيات... الخ" و يحرص على تطبيق القوانين و التشريعات في مختلف العلاقات التجارية.

**2- المحاسب العام:** هو الذي يراقب مختلف الوثائق المحاسبية ويعمل على ترتيبها في مصنفات كما انه يقوم بتكوين ميزان المراجعة اليومية... الخ. و يوقف اليومية المحاسبية بعد عملية غلق الصندوق.

### 3- المحاسب التحليلي: تتمثل الأعمال فيما يلي:

- جمع المعلومات المحاسبية.
  - يضع الإجراءات التنظيمية والدعائم لتجميع المعلومات اللازمة للمحاسبة التحليلية.
  - يقوم بتقييم تكاليف المباشرة وغير المباشرة.
  - يحدد مختلف تكاليف الإنتاج لمختلف المنتوجات خلال كل مرحلة إنتاجية.
  - يستخرج سعر التكلفة ويحلل النتائج " ربح أو خسارة" لكل منتج مصنوع.
  - يحسب ويفسر جميع الانحرافات الفيزيائية و المالية بين التقديرات والإنجازات المحققة.
- 4- **عون تحصيل الحقوق:** وهو الذي يعمل على قبض بطاقات الزبائن و استخراج جميع الحقوق، كما انه يتدخل عن قرب من الزبائن لتسوية الحقوق خلال آجال الاستحقاق، و يبدأ بهم من اجل تحصيل حقوق المؤسسة.

### 5- أمين الصندوق: يعمل على:

- مكتب صندوق المدخلات والمخرجات
  - إعادة سحب الأموال لتغذية الصندوق.
  - تسجيل الأموال السوقية من طرف المؤسسة.
  - مراقبة الوثائق الخاصة بالنفقات.
  - إرسال الوثائق اللازمة إلى البنك.
  - مسك اليومية الخاصة بالصندوق.
- 6- **العون المحاسبي:** هو الأخير يقوم باستقبال الفواتير والتأكد من مطابقتها مع وصل الاستلام وتسجيلها وترتيبها، كما انه يهتم بتصنيف مختلف الوثائق المحاسبية وترجمتها في اليومية والحرص على المحافضة عليها.

## ✓ المبحث الثاني: أهداف المؤسسة و إستراتيجيتها

## ● المطلب الأول :أهداف المؤسسة

- تتمثل أهداف مؤسسة الإخوة إسعادي في:
- البحث عن الربح و تحسين مستوى المردودية؛
- تنوع حافظة المنتجات (خدمات)؛
- تحسين الحصص السوقية؛
- تحسين و تحديث تسيير و تطوير الموارد البشرية؛
- خلق مناصب عمل بتطوير الشبكة التجارية؛
- ضمان نوعية جيدة للخدمات المقدمة للزبائن و بسعر جيد.

## ● المطلب الثاني:مصلحة الإشراف على قوة البيع

مصلحة الإشراف على قوة البيع:

- المشاركة في وضع و مراقبة استراتيجية التسويق؛
- المشاركة في تصميم و اختيار سياسة التوزيع و تنظيم الشبكة؛
- المشاركة في تصميم سياسة توظيف قوة البيع و سياسة المكافآت؛
- المشاركة في وضع نظام تحفيز, مراقبة و تقييم الشبكة؛
- المساهمة في الإشراف, النصح, المتابعة و التكوين و تزويد الشبكة بالمعلومات؛
- المساعدة على تحسين النوعية و كمية الإنتاج و الخدمات.

## ● المطلب الثالث: مصلحة الزبائن

**1- مصلحة الزبائن: مكلفة بمايلي**

- المشاركة في وضع و مراقبة استراتيجية التسويق؛
- تحديد احتياجات الزبائن؛ دراسة و بحث في سلوكيات و محفزات الزبائن؛
- وضع, تسيير و تجديد ملف الزبون؛
- التعامل في الهياكل الأخرى في المؤسسة التي لها عقد مع الزبائن.

## 2 - الإدارة الفرعية للشبكة: مكلفة بما يلي

- تصحيح و اختيار سياسة التوزيع؛
- اقتراح نظام للشبكة, سياسة التوظيف قوة البيع و سياسة المكافآت؛
- وضع نظام تحفيز, مراقبة و تقييم للشبكة مع متابعة و توجيهه؛
- الإشراف, النصح, المتابعة, التكوين, و التزويد بالمعلومات للشبكة؛
- تحسين النوعية وكمية الإنتاج؛
- مراقبة نشاط الشبكة و الأهداف المرفقة لها.

## ✓ المبحث الثالث: تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة

## ● المطلب الأول: اعداد قوائم التكاليف .

من خلال الإطلاع على الكشفات المحاسبية، و بناءا على المعطيات المقدمة من طرف المدير النيابي و المحاسبي لإدارة المؤسسة، استطعنا التعرف على كيفية تكوين الميزانية التحليلية و التركيز على جانب الإنتاج أهم التغييرات التي طرأت على عناصر الميزانية.

المعلومات لشهر ماي 2013 كانت كالتالي:

تنتج مؤسسة إسعادي وإخوانه بالنعامة نوع من الحصى  $3/8$  باستعمال المادة الاولية المتفجرات وللفترة المعتبرة لشهر ماي أعطيت المعلومات التالية:

مشتريات الشهر :

- متفجرات 1600 كغ بسعر 120 دج للكغ

- على التوزيع 5 دج لكل وحدة مباعة من  $3/8$

**المواد المشتراة:** حسب الطلبية رقم 512 المقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة لمؤسسة اسعادي و اخوته

- تقوم المحاسبة التحليلية في المنشأة الصناعية على استخدام مجموعة من النماذج المطبوعة و تستخدم في تحديد مسؤوليات أداء الأنشطة المختلفة و هي بهذا تساعد في تحقيق الضبط الداخلي . ومن المبادئ الأساسية في استخدام النماذج هو أن يحتفظ بصورة واحدة دائما في القسم الذي يعد النموذج.

و النماذج التي يمكن أن تستخدم في رقابة ، شراء ، استلام و تخزين تتمثل في :

- طلب الشراء في مؤسسة اسعادي و اخوته :

عبارة عن طلب موجه إلى قسم المشتريات لشراء أصناف معينة ، إما لسد النقص في المخزون الحالي و في هذه الحالة يعده كاتب المخازن ، أو للحصول على مخزون من أصناف جديدة و يعتمد بواسطة الإدارة الهندسية و إدارة الإنتاج يعد طلب الشراء من نسختين نسخة يحتفظ بها قسم المخازن و الثانية ترسل إلى قسم المشتريات ، و يتضمن المعلومات التالية :

- إسم المادة المطلوبة و أوصافها مثل (المتفجرات في مؤسسة اسعادي و اخوته).
- الكمية المطلوبة .
- المدة المحددة لتأمين المادة .
- الجهة الطالبة .

## 2- أمر الشراء في مؤسسة اسعادي و اخوته :

يحدد من قبل قسم المشتريات و يرسل الأصل للمورد ويجرر أمر الشراء من عدة صور كافية لمقابلة احتياجات الأقسام المختلفة .

## 3- تقرير الإستلام في مؤسسة اسعادي و اخوته ::

عبارة عن محضر يعد لبيان كمية و نوع المواد المستلمة بناء على أوامر الشراء المعينة السابق صدورها .  
يعد هذا التقرير كالاتي :

يتم الفحص بواسطة كاتب الإستلام أو مساعديه الذين يقومون بوزن أو عد المواد المستلمة و إعداد تقارير يبين فيه : التاريخ ، إسم المورد ، وسيلة توصيل البضاعة ( إسم الشاحن أو المستخلص ) ، المصاريف ( مصاريف النقل أو التخليص ) ، رقم أمر الشراء ، التعبئة ، الكمية ، إسم مستلم المواد .  
و يختلف عدد نسخ التقرير و لكن كحد أدنى ، لا بد من وجود ثلاث نسخ ( أصل و صورتين ) ، فترسل نسخة إلى قسم الحسابات للمقارنة مع الفاتورة المستلمة و أخرى لقسم التخطيط لاستخدامها في تخطيط و جدولة الإنتاج ، و يتم الإحتفاظ بنسخة في قسم الإستلام .

## 4- تقرير مردودات المشتريات في مؤسسة اسعادي و اخوته :

يعد هذا التقرير بواسطة قسم الشحن الذي يتولى ارسال البضاعة إلى الموردين ، ويشبه هذا التقرير في شكله و محتوياته تقرير الإستلام ، يرسل أصل هذا التقرير إلى قسم المشتريات الذي يرسله إلى قسم الحسابات لإثبات القيد اللازم في دفتر اليومية . كما ترسل صورة إلى قسم المخازن لإثبات عملية الرد في حسابات المخازن التحليلية و يحتفظ بصورة لدى قسم الشحن.

## 5- بطاقة التخزين في مؤسسة اسعادي و اخوته:

بطاقة المخزن :

تعتبر هذه البطاقة من السجلات الأساسية في المحاسبة التحليلية و تعد بواسطة كاتب حسابات المخازن ، و تتخذ عدة أشكال و يعتبر ابط شكل لتلك البطاقة ، الشكل الذي يتضمن بيانات و كمية و سعر المواد الواردة و كمية و سعر المواد الصادرة و كمية و سعر الرصيد .

## 6- بطاقة العين في مؤسسة اسعادي و اخوته :

يسجل بها أمين المخازن الكمية المستلمة والصادرة و الرصيد من كل نوع من أنواع المواد المخزنة ، وتوضع بطاقة العين في الأماكن المختلفة بالمخزن ، بجوار البضاعة المتعلقة بها.

و كلما كان هناك عمليات وارد أو صادر يتم إثبات هذه العمليات في تلك البطاقات .

## المحاسبة عن المواد المشتراة و المستعملة في مؤسسة اسعادي و اخوته :

عند شراء المواد فإنه يجب أن نتذكر أنه يوجد ثلاثة أنواع من المواد :

مواد مباشرة ، مواد غير مباشرة ، مواد تعبئة و أحيانا يوجد مهمات مكتبية .

و تحفظ هذه المواد في عنابر المخازن و يتم مراقبتها عن طريق حسابات المخازن .

لا تجرى أية قيود محاسبية عند إرسال طلب إلى إدارة المشتريات و عند إتمام عملية الشراء . فبعد استلام

البضاعة و فحصها و وضعها في عنابر المخازن يتم إجراء قيد لإثبات عملية الشراء . فبعد استلام قسم

المشتريات محضر الإستلام و مقارنته مع امر الشراء ، و مع الفاتورة الواردة من المورد ، يتم إرسال فاتورة

معتمدة من قسم المشتريات إلى قسم الحسابات مبين فيها الكميات و المفردات و اسعار الوحدة ، و ذلك

لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية في المشروع ، و عادة تستخدم المنشأة يومية مساعدة للمشتريات حسب

نوعها ، مواد مباشرة ، مواد قوى و إضاءة ، مواد تعبئة ، مهمات مكتبية .

و تقيد المشتريات في الخانة التحليلية الخاصة بها في هذا السجل و في نهاية فترة التكاليف يجري قيد دوري

يلخص عمليات الشراء التي تمت خلال الفترة التكاليفية و يظهر على الصورة التالية :

من > / المخازن

إلى > / المستحقات ( الموردين )

أما مردودات المشتريات فيتم إثباتها بالمداد الأحمر في سجل المشتريات و بذلك ستنزل من رقم المخازن و من رقم المستحقات .

تستخدم بعض المنشآت بالإضافة إلى حساب مراقبة المخازن الإجمالي سجلا للجرد الدفترى أو المستمر بصورة تفصيلية و ذلك ضمانا لتحديد التكلفة بصورة سليمة و لدعم عمليات داخل مؤسسة اسعادي واخوانه .

الرقابة و يتم الإحتفاظ بهذا السجل في إدارة المخازن ، و تجري به قيود لجميع أصناف الموارد في القسم المخصص لذلك من واقع صور محضر الإستلام ، و أمر الشراء ، كما يتم إثبات الصادر من واقع ملخصات ، أذون الصرف ، و يجب أن تتطابق أرصدة هذا السجل مع رصيد حساب المخازن في دفتر الأستاذ العام ، كما يجب أن يتطابق رصيده مع مجموع أرصدة الأصناف المختلفة دفتر أستاذ المخازن . و

فيمايلي لخص للقيود المحاسبية المتعلقة بعمليات المواد المختلفة :

العملية	قيد اليومية في سجل المشتريات (الموردين)	القيد في السجلات الفرعية
1- شراء المواد المباشرة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات أستاذ المخازن للمواد المختلفة و في بطاقة العين الخاصة بها
2- شراء المواد غير المباشرة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات (الموردين)	تثبت في قسم الوارد ببطاقات المخازن للمواد غير المباشرة و في بطاقة العين
3- شراء مواد مباشرة لاستخدامها في تصنيع أمر معين أو كمية من المنتجات	من ح/ الإنتاج تحت التشغيل إلى ح/ المستحقات	تفيد في قسم تكلفة المواد في قائمة تكاليف أمر التشغيل
4- شراء مواد تعبئة	من ح/ مراقبة المخازن إلى ح/ المستحقات	تقيد في قسم الوارد ببطاقة أستاذ المخازن لمواد التعبئة و في بطاقة العين
5- مردودات المشتريات إلى الموردين	من ح/ المستحقات إلى ح/ مراقبة المخازن	تقيد بالمداد الأحمر في خانة الوارد ببطاقة أستاذ المخازن للمواد المختصة ، و تستبعد بطاقة معينة .

● **المطلب الثاني: تحليل وحساب تكلفة الشراء لمؤسسة اخوة اسعادي**

**مثال :**

**الإيرادات :** حسب الكشوفات التي قدمت لنا من طرف رئيس قسم المحاسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه

حسب الطلبية رقم 512 لشهر ماي 2013 فكانت المبيعات كالتالي :

**مبيعات الشهر:** المتمثلة في 3/8 و هو نوع من الحصى تنتجه مؤسسة اسعادي و اخوانه فكانت المبيعات 2800 وحدة بسعر 180 دج للوحدة.

المنتج 3/8 : 2800 وحدة بسعر 180 دج للوحدة

مجموع الإيرادات = 504000 دج

بعد حساب مبيعات شهر ماي 2013 لمؤسسة اسعادي و اخوانه حيث كانت كلفة البضاعة

حسب الطلبية رقم 512 المقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة للمؤسسة على النحو الآتي :

**مشتريات الشهر:** و المتمثلة في المواد الاولية او المواد المستعملة لعملية استخراج الحصى المتفجر.

- متفجرات 1600 كغ      سعر 120 دج للكغ

المجموع = 192000 دج

و بناء عليه وجب ضرورة المحاسبة التحليلية على الإحتياجات من المواد و المستلزمات و يمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام مفهوم الحجم الإقتصادي للطلبية و الذي يمثل حجم الشراء الأمثل و الذي عنده ينخفض مجموع كل من تكلفة طلب المخزون و تكلفة الإحتفاظ به إلى أدنى حد ممكن .

إن حسن التسيير على المواد خاصة في دورة الانتاج ، يساعد على التغلب على المخاطر و الأخطاء التي يمكن جدولتها و لعل من أهمها مايلي :

- طلب شراء و استلام أصناف غير مطلوبة أو أكثر من اللازم مما يؤدي إلى وجود أموال مجمدة و زيادة في تكلفة الإحتفاظ بالمخزون .

- التعامل مع موردين غير مصرح لهم ، بما قد يؤدي إلى وجود تلاعب معهم .
- أخطاء في تحديد قيمة المشتريات بالفاتورة ، مما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في قيمة المبالغ المسددة مقابل تلك المشتريات .
- أخطاء في ترحيل عمليات المشتريات بما قد يؤدي إلى زيادة أو نقص في أرصدة حسابات الموردين ن أو المصروفات أو الأصول أو المشتريات وبالتالي التأثير بالسلب أو بالإيجاب على نتيجة نشاط الشركة الاخوة اسعادي و مركزها المالي .
- عدم السداد للموردين خلال فترة تعجيل الدفع و بالتالي عدم الاستفادة من الخصومات المتاحة ، يعني زيادة تكلفة المشتريات بالنسبة لمؤسسة الاخوة اسعادي .
- السداد للموردين عن مشتريات لم يتم استلامها بعد ، وبالتالي فقدان مبالغ نقدية و زيادة تكلفة المشتريات على عاتق مؤسسة اسعادي واخوانه .
- و من خلال كل ما سبق ذكره ، نستخلص أهداف استعمال المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الانتاج على المواد :
- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب ، بأقل الأسعار و ذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منظمة و بدون أعطال .
- تخزين المواد داخل المنشأة لتخفيض نفقات المتنولة ( المتعلقة بالإستلام و الصرف ) إلى أدنى حد ممكن ، حصر الماد الراكدة و تخزينها في مناطق خاصة بعيدا عن المواد المطلوبة بصورة أكبر .
- تخفيض الإستثمار في المخزون على أدنى حد ممكن حيث لا يؤثر على استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة وبالأخذ بعين الإعتبار وقت التسليم و إمكانيات التخزين ، والأسعار المتوقعة .
- وهذا ما تهدف اليه مؤسسة اسعادي واخوانه وذلك بالسهر على استعمال المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الانتاج.

كما اضيفت لها مصاريف الشراء و تمثلت في نوعين مصاريف الشراء المباشرة و مصاريف الشراء غير مباشرة حسب الطلبية رقم 512 المقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة لمؤسسة الاخوة اسعادي و اخوانه.

### مصاريف الشراء

مصاريف الشراء المادة الأولية المتفجرات 19200 دج

المجموع= 19200 دج

### مصاريف الشراء غير المباشرة

مصاريف الشراء غير المباشرة المادة الأولية المتفجرات 48000 دج

المجموع= 48000 دج

أولا - تحليل تكلفة الشراء: بالنسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه حسب الطلبية رقم 512

تكلفة الشراء لا تتمثل فقط في سعر الشراء وإنما تتعدا وهذا بتحملها مصاريف الشراء مثل : النقل ، الرسوم الجمركية والتكلفة الإجمالية وذلك في المؤسسة سواء كانت إنتاجية أم صناعية.

وتحسب تكلفة الشراء حسب العلاقة التالية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الشراء = 192000 + 67200

تكلفة الشراء = 259200 دج

$$\text{تكلفة الشراء للوحدة الواحدة} = 259200 \div 1600 = 162 \text{ دج}$$

- المطلب الثالث: تحديد تكلفة الانتاج وسعر التكلفة مع حساب النتيجة التحليلية  
تكلفة الصنع:

مصاريف الإنتاج	المنتج 3/8	اليد العاملة المباشرة	28000 دج
المجموع =			28000 دج

## مصاريف الإنتاج غير المباشرة

الورشة 1: مصاريف الإنتاج غير المباشرة	المنتج 3/8	54000 دج
الورشة 2: مصاريف الإنتاج غير المباشرة	المنتج 3/8	76800 دج
المجموع =		130800 دج

ثانيا - تحليل تكلفة الإنتاج: بالنسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه حسب الطلية رقم 512

:

تقوم المؤسسة الإنتاجية بشراء المواد الأولية و المتمثلة في المتفجر لغرض استعماله لعملية استخراج المنتج تام الصنع 3/8 ولتحقيق ذلك تستخدم عادة العاملين والآلات الموجودة في المنشأة .

تمثل تكلفة الإنتاج جميع المصاريف التي أنفقت على المنتج التام الصنع 3/8. وعليه تكون تكلفة الإنتاج حسب العلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستعملة + اليد العاملة المباشرة + قسم الإنتاج

$$130800 + 28000 + 259200 = \text{تكلفة الإنتاج}$$

$$391000 = \text{تكلفة الإنتاج}$$

$$2800 \div 391000 = \text{تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة}$$

$$139.65 = \text{تكلفة الإنتاج}$$

ملاحظة: توجد بعض الحالات تكلفة الإنتاج لا تتضمن مصاريف البيع مثل : مؤسسات

النقل ، التأمين ، المهرجانات ..... الخ

مصاريف التوزيع

$$- \text{المنتج: } 3/8 \quad 5 \times 2800 \quad 14000 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 14000 \text{ دج}$$

ثالثا - تحليل تكاليف التوزيع : بالنسبة لمؤسسة إسعادي و اخوانه حسب الطلبية رقم 512

تعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة.

أجور ومرتبوات عمال قسم التوزيع ..... الخ

وتتكون عملية التوزيع من العمليات التالية :

- تخزين المنتج النهائي بعد إستلامه من الورشات ونقله وتسليمه إلى العملاء.
  - البيع بالجملة والتجزئة ، دراسة السوق ، الإشهار التجاري.
  - وعملية توزيع المصاريف تكون حسب وحدات العمل مثل:
  - مصاريف النقل : حسب عدد الكليومترات المقطوعة
  - مصاريف البيع : حسب عدد الفواتير المسجلة
  - مصاريف مابعد البيع : حسب عدد الساعات.
- ملاحظة:** مصاريف النقل تكون على عاتق مؤسسة اسعادي واخوانه وذلك لجلب الزبائن .

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع

كلفة الإنتاج : 391000 دج

مصاريف التوزيع : 22500 دج

سعر التكلفة = 413500 دج

رابعا: تحليل سعر التكلفة: بالنسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه حسب الطلبية رقم 512

سعر التكلفة هي عملية تعبر عن إنهاء عماتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي ، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه . بالنسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه يضم سعر التكلفة :

- تكلفة الشراء للمواد المستعملة
- تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة
- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

**ملاحظة:** يحسب سعر التكلفة على مستوى المؤسسة اسعادي على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية

منه

- بالنسبة لكل منتج
- كما يحسب بالنسبة لكل طلبية
- نعمد على سعر التكلفة في تحديد سعر البيع

**حساب الربح = الإيرادات - سعر التكلفة**

الإيرادات: 504000 دج

سعر التكلفة: (413500 دج)

الربح: 90500 دج

**خامسا - النتيجة التحليلية:** بالنسبة لمؤسسة اسعادي و اخوانه حسب الطلبية رقم 512

أما نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية فهي الفرق بين مبيعات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وسعر التكلفة في تلك الفترة ونحسب كما يلي :

نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة

**الربح بالنسبة للمنتج 3/8 = 90500 دج**

**ملاحظة:** كانت نتيجة المحاسبة التحليلية للطلبية رقم 512 لشهر ماي 2013 حسنة وكان

بامكان مؤسسة اسعادي واخوانه التحسين في النتيجة وذلك بالعمل على تخفيض التكلفة مع

بقاء سعر البيع ثابت من اجل استمرارية المؤسسة مع امكانية باقي المؤسسات في المجال.

## خاتمة الفصل :

بعد الدراسة التحليلية المتعلقة بمؤسسة الاخوة إسعادي و تطبيق أساليب المحاسبة التحليلية و .  
و هذا بالاعتماد على الميزانيات وجدول حسابات النتائج و معرفة كل المؤشرات المحاسبية المحللة للوضع  
المالية للمؤسسة و بعد هذا يمكن الوصول الى النتيجة التحليلية الصافية للمؤسسة  
و خلاصة القول أن المؤسسة في حالة ربح واستقرار مالي وذلك نظرا لاستخدامها للمحاسبة التحليلية  
كأداة لتسيير الانتاج.

الله الله

## الخاتمة العامة

يعد الإنتاج محور النشاط الاقتصادي للإنسان عبر المراحل التاريخية المختلفة، وضروري لحياته ورفاهيته، لذلك اهتم بتطويره وتنظيمه عن طريق إحداث طرق وأساليب إنتاجية مختلفة، خاصة بعد الثورة الصناعية وتوسع المؤسسات وتزايد حاجات المستهلكين، فظهرت أهمية إدارة الإنتاج ممثلة بشكل رئيسي في وظيفة تسيير الإنتاج للقيام بما تم استخدام أدوات مختلفة من بينها المحاسبة التحليلية هذه الأخيرة التي سمحت لنا هذه الدراسة بالوقوف على الدور الهام الذي تؤديه والمكانة التي تحتلها ضمن المنظومة التسيير للإنتاج بالإضافة إلى القيمة المضافة المعرفية المحصلة من خلال دراستنا لهذا الموضوع ذا الأبعاد الثلاثة الممثلة في الإنتاج، المحاسبة التحليلية، التسيير وإن تم التركيز على البعدين الأخيرين ، وإن كانت منصهرة في قالب واحد فهي تشكل كل منها موضوع تطلب معالجة و مناقشة خاصة في سياق موحد، وهذا ضروري لتحليل وتركيب الموضوع وفهم العلاقة التي تربط المحاسبة التحليلية بتسيير الإنتاج، وهذا ما تم من خلال الفصل الأول بالنسبة للمحاسبة التحليلية والفصل الثاني والثالث بالنسبة للمحاسبة التحليلية والإنتاج المجسدة لنظام المعلومات.

لا شك أن الدراسة التحليلية لهذا النظام تفيد في فهم ماهية و أهمية المحاسبة التحليلية والإطلاع على خصائصها بالإضافة إلى معرفة الأسس والإجراءات التي تعتمد في تصميم نظامها، وهذا من شأنها يسهل من تطبيقاتها العملية وعلاقتها النظرية مع التسيير.

لقد كان لتعدد ومرونة طرق المحاسبة التحليلية الأثر في تعزيز مكانتها ودورها ، فقد شهدت تطورا مهما صاحب تطور نظم الإنتاج، فيمكن استخدام عدة طرق للاستفادة من مزايا كل طريقة، خاصة إذا اعتمدت في إطار التكاليف ، بالإضافة إلى إمكانية المساهمة في بناء نماذج للمحاكاة وقدرتها على استيعاب تقنيات مجالات أخرى من العلوم كالإحصاء والرياضيات ... واعتمادها على تكنولوجيا الإعلام الآلي (البرمجيات المعلوماتية).

فائمة الاملا حق

فائمة الاملا حق

فائمة المرادف

فائمة المرادف

- أحمد طر طار، تقنيات المحاسبات العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1997 .
- بشير محمد التحاني، مفاهيم وآراء حول تنظيم الإقليم وتوطن الصناعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- جورج ريخ عبد القادر، المحاسبة التحليلية و دورها في التحكم في الإنتاج، مذكرة ليسانس، معهد العلوم والاقتصادية، جامعة الجزائر، دفعة 2002 .
- حمزة بن كسيرات، الياس شرقي، حسن بابا علي، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرار.
- حسين عامر شرف، المبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة 2003 .
- حسين عبد الله حسن التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات -مدخل كمي-، دار الفكر، عمان، 1997.
- سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف
- سامي فهمي باباوي، التكاليف المباشرة، القاهرة، ط 1978 .
- صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، عمان ط. 2001 .
- عادل حسن، مشاكل الإنتاج الصناعي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 2000
- عباس الشافعي، محاسبة التكاليف قياس تحليل و رقابة، مكتب التجارة و التعاون، القاهرة 1999 .
- عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية، القاهرة 1995 ، ط 1.
- علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1995 .
- كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 .
- مجدي عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، ط 1992 .
- محمد الجزائر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف، دار النهضة، القاهرة 2001.
- محمد جربوع.ي, نظرية المحاسبة 2001
- محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب، القاهرة 2001 ، ط 1.
- محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، ج 1، درا الآفاق، الجزائر 2003 .
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية ج 1، دار المحمدية العامة.

Boris Evgrafov, Systèmes de gestion de la production, sirey, Paris, 2011 Francis  
Collection Microsoft, encarta2005, Microsoft corporation .

Initiation comptable, office des publications, Alger,  
lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001

Lambersend, Organisation industrielle, Ellipses, Paris, 2007

Jean -Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris 2005, P531

Mohamed Zaatri, comptabilité analytique, anale CMTC, Série, en 76

Pierre Baranger et d'autres, Gestion, Les fonctions de l'entreprise, 2 éd, Vuibert, Paris,  
2003.

فَلَمَّا أَتَى الْبَيْتَ

# قائمة الأشكال و الجداول

الصفحة	الجدول	الصفحة	الأشكال
15	جدول رقم 1: مقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	15	شكل 1: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة
50	جدول رقم 2: القيود المحاسبية الخاصة بعمليات المواد المختلفة	28	شكل 2: نموذج للخريطة البسيطة
		29	شكل 3: نظام الصنع و نظام الإنتاج
		32	شكل 4: التمثيل البياني لتكاليف الصيانة

الفهرس

# الفهرس

ملخص

- أ..... المقدمة العامة
- ب..... فرضيات البحث
- ج..... دوافع اختيار الموضوع
- ج..... الهدف من البحث
- د..... أهمية البحث
- د..... منهج البحث

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

- 2..... تمهيد الفصل الأول
- 3..... المبحث الأول: مفاهيم عامة للنظام المحاسبي.
- 3..... المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي
- 7..... المطلب الثاني: مكونات النظام المحاسبي
- 8..... المطلب الثالث: مبادئ و خصائص النظام المحاسبي
- 9..... المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
- 9..... المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية
- 10..... المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية.
- 12..... المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
- 16..... المبحث الثالث: عموميات حول المحاسبة التحليلية

- المطلب الأول: وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية ..... 16
- المطلب الثاني: استعمالات المحاسبة التحليلية في المؤسسة و شروطها الجيدة ..... 17
- المطلب الثالث: مكانتها في المؤسسة ..... 19
- خاتمة الفصل ..... 20

## الفصل الثاني: نمط تسيير الإنتاج

- تمهيد الفصل الثاني : ..... 22
- المبحث الأول : تخطيط الإنتاج و تنظيمه مع اختيار الموقع ..... 23
- المطلب الأول : تنظيم الإنتاج ..... 23
- المطلب الثاني : مرحلة ما قبل الإنتاج و اختيار الموقع ..... 24
- المطلب الثالث : الإنجاز والتخطيط الداخلي للمصنع ..... 25
- المبحث الثاني: مرحلة الإنتاج و العمليات الإنتاجية مع الصيانة ..... 27
- المطلب الأول : مرحلة الإنتاج ..... 27
- المطلب الثاني : العمليات الإنتاجية ..... 27
- المطلب الثالث : الصيانة ..... 29
- المبحث الثالث : برمجة الإنتاج ومستوياتها مع التخطيط الإجمالي ..... 33
- المطلب الأول: برمجة الإنتاج ..... 33
- المطلب الثاني : مستويات تخطيط الإنتاج ..... 33
- المطلب الثالث : التخطيط الإجمالي و الجدول الرئيسي للإنتاج ..... 34
- خاتمة الفصل ..... 37

## الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية "لمؤسسة الإخوة إسعادي"

- تمهيد الفصل الثالث: ..... 39
- المبحث الأول: تقديم مؤسسة التضامن الإخوة إسعادي. .... 40
- المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المؤسسة. .... 40
- المطلب الثاني: تعريف مؤسسة الإخوة إسعادي مع هيكلها التنظيمي : ..... 40
- المطلب الثالث: مكانة مديرية المالية والمحاسبة للمؤسسة ومهام كل عضو فيها ..... 42
- المبحث الثاني: أهداف المؤسسة و إستراتيجيتها ..... 44
- المطلب الأول: أهداف المؤسسة ..... 44
- المطلب الثاني: مصلحة الإشراف على قوة البيع ..... 44
- المطلب الثالث: مصلحة الزبائن ..... 44
- المبحث الثالث: تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ..... 46
- المطلب الأول: إعداد قوائم التكاليف ..... 46
- المطلب الثاني: تحليل و حساب تكلفة الشراء لمؤسسة الاخوة اسعادي ..... 51
- المطلب الثالث: تحديد تكلفة الانتاج و سعر التكلفة مع حساب النتيجة التحليلية ..... 54
- خاتمة الفصل الثالث: ..... 58
- الخاتمة العامة: ..... 60
- قائمة الملاحق: ..... 62
- قائمة المراجع والمصادر: ..... 65
- قائمة الأشكال و الجداول: ..... 68

