

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يوسف بن خدة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية
- فرع نقود ومالية -

الموضوع :

المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد

على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة مقارنة -

للطالب:

درحمون هلال

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور ميلودي بوبكر

أعضاء لجنة المناقشة :

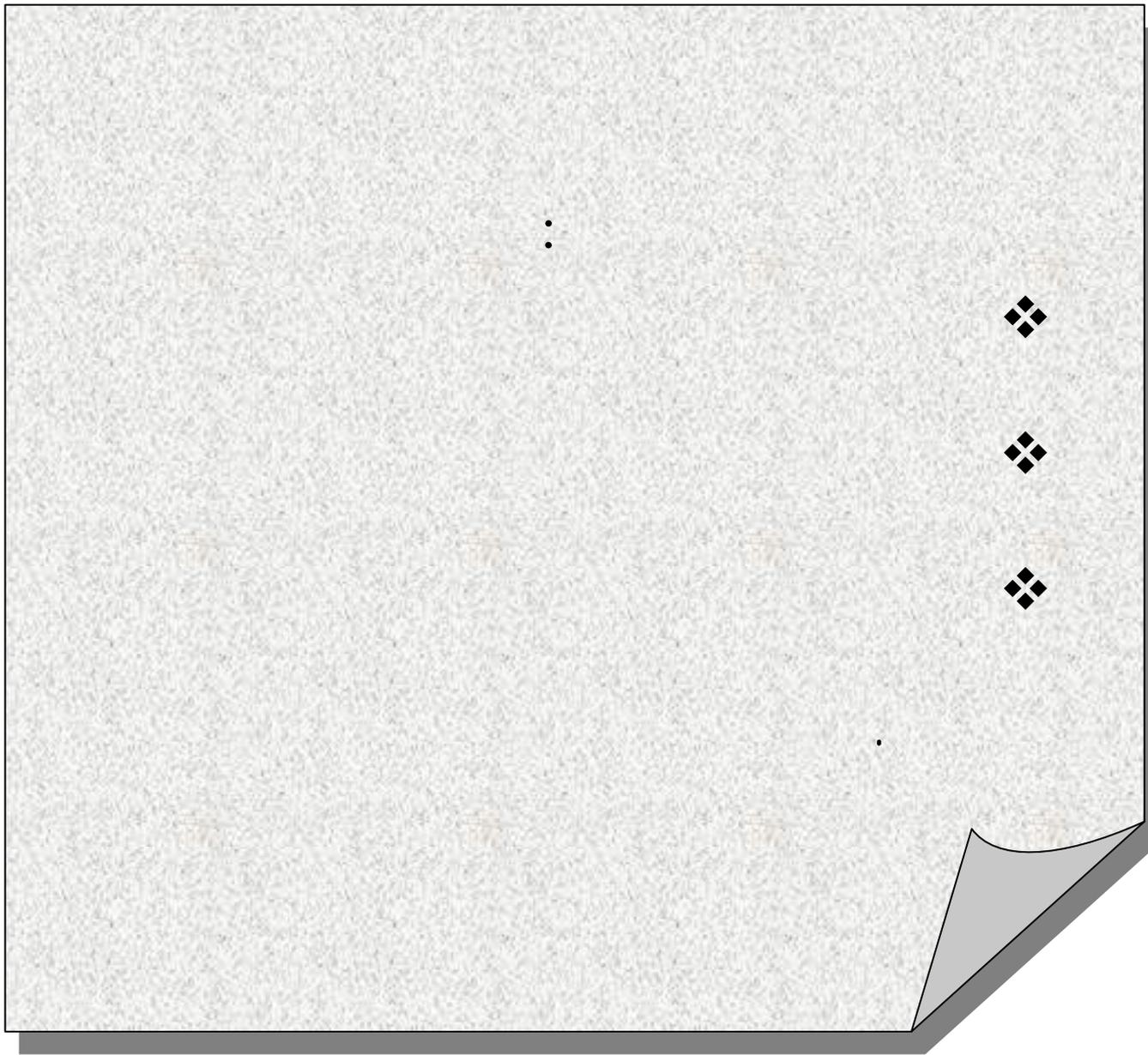
- | | |
|-------|-----------------------|
| رئيسا | - أ.د. بوتين محمد |
| مقررا | - أ.د. ميلودي بوبكر |
| عضوا | - أ.د. عرباجي إسماعيل |
| عضوا | - أ.د. ناصر دادي عدون |
| عضوا | - د. شبايكي سعدان |
| عضوا | - د. رزيق كمال |

السنة الجامعية 2005/2004

Abstract

More than ever, the spread of competition obliges the firms to seek the competitiveness by the master of their costs, the accounting cost constitutes an essential discipline to the comprehension of the firm's operations and mechanisms of decision-making. It should belong to the basic training of any manager.

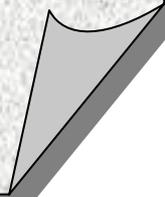
This framework was elaborated to treat all classical and technical aspects related to the various methods of cost accounting, as well as its new approaches, its original developments on the computing consequences and on the concepts on multidimensional accounting systems, with an emphasis on the role and aim of cost accounting as an information system for management control and helping for decision-making.





P. MEVELLEC

Nantes



الصفحة	العنوان	رقم الجدول
14	تصنيف المؤسسات حسب الحجم	01
15	توزيع المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم (%)	02
15	توزيع المؤسسات الاقتصادية في فرنسا حسب الحجم (%)	03
27	تصنيف الأعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتج	04
63	أنواع أنظمة المعلومات حسب تصنيف R.REX	05
81	عارض ومستملي المعلومات المحاسبية	06
93	درجة اللامركزية حسب المهام المحاسبية	07
97	ملخص لإيجابيات وسلبيات التخريج المحاسبي	08
138	فروقات المعالجة المحاسبية	09
158	إعداد نظام الإنتاج	10
225	حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	11
230	تصنيف الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	43
232	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	12
236	توزيع الأعباء حسب علاقتها بالنشاط	13
236	حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة	14
278	مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية	15

الصفحة	وان	الشكل
17	الهيكل التنظيمي العمودي	01
18	الهيكل التنظيمي الأفقي	02
19	الهيكل التنظيمي المصفوفاتي حسب المسارات	03
31	إنتقال من الأعباء إلى التكاليف	04
33	مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة	05
35	مميزات التكاليف	06
38	اتخاذ القرار الاقتصادي في الحالات المعقدة	07
39	مراحل اتخاذ القرار	08
45	هرم تدفقات المعلومات	09
57	تاريخ أهم مراحل تطور نظام المعلومات (ن.م)	10
60	مهام نظام المعلومات	11
62	أنواع أنظمة المعلومات حسب المستويات الأربعة	12
68	دورة حياة نظام المعلومات	13
72	نظام معلومات مختصر لمؤسسة	14
74	نظام معلومات مفصل لمؤسسة	15
80	الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية	16
84	العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى بالمؤسسة	17
89	المحاسبة كنظام للمعلومات	18
115	موقع المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة	19
116	مجال المحاسبة التحليلية في مؤسسة إنتاجية	20
122	هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير	21
124	حياة المنشأة بنظرة المحاسبة العامة	22
129	تسجيل التدفقات بمبدأ القيد الثلاثي في المحاسبة المدمجة	23
132	التحويلات بين الحسابات الإنعكاسية	24
133	الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية	25
134	هيكل ملاحظ في 19 مؤسسة	26
135	هيكل ملاحظ في 16 مؤسسة	27
135	هيكل ملاحظ في 10 مؤسسات	28
148	القراءة المزدوجة للتنافسية	29
150	إشكالية تنافسية وجاذبية العرض	30
154	المؤشرات الجوهرية لمحور "الزبائن"	31
154	العلاقة بين النوعية المدركة والمردودية	32
155	تحليل "مردودية" الزبون	33
164	منحنى الخبرة	35
168	المخطط الشامل للمؤسسة	36

178	نموذج التسيير على أساس الأسباب مهيكـل حسب المسارات الموجهة للزبون	37
180	ديناميكية أنظمة التكاليف	38
206	الطريقة العامة لحساب التكاليف النهائية والنتائج التحليلية	39
219	الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة	40
220	رقم الأعمال = الأعباء الإجمالية	41
221	رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة معدومة	42
230	تصنيف الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	43
239	التكلفة الهامشية حسب شرائح الإنتاج	44
241	التكلفة الهامشية والتكلفة الوسطية (أو تحديد الأفضلية التقنية)	45
243	تحديد الأفضلية الاقتصادية	46
266	تكاليف دورة حياة المنتج	47
268	تسلسل مهام، نشاطات، مسارات	48
274	حساب التكاليف النهائية الكلية في طريقة ABC	49
280	طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة	50

أ	.....المقدمة العامة
1	.....الفصل التمهيدي: مفاهيم حول التنظيم، المؤسسة والتكاليف
3	.....المبحث الأول: نظرة حول التنظيم
3	.....المطلب الأول: مفاهيم حول التنظيم
7	.....المطلب الثاني: المدارس المختلفة للتنظيم
11	.....المبحث الثاني: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية
11	.....المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
13	.....المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسات
16	.....المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة الاقتصادية
24	.....المبحث الثالث: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف
25	.....المطلب الأول: التعاريف المختلفة لمفهوم الأعباء
32	.....المطلب الثاني: التعاريف المختلفة لمفهوم التكاليف
36	.....المطلب الثالث: التكاليف و القرارات
45	.....خلاصة الفصل
47	.....الفصل الأول: موقع المحاسبة ضمن نظام معلومات المؤسسة
49	.....المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أنظمة المعلومات
49	.....المطلب الأول: مفاهيم حول النظام و المعلومة
52	.....المطلب الثاني: المعطيات،المعلومات والاتصالات
55	.....المطلب الثالث: مفاهيم عامة حول أنظمة المعلومات
64	.....المبحث الثاني: أنظمة المعلومات للتسيير والأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار
64	.....المطلب الأول: أنظمة المعلومات للتسيير (SIG) Système d'information de gestion
69	.....المطلب الثاني: الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار
71	.....المطلب الثالث: نظام معلومات المؤسسة الاقتصادية
75	.....المبحث الثالث: المحاسبة ضمن نظام معلومات المؤسسة
75	.....المطلب الأول: مفهوم المحاسبة
81	.....المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

91	المطلب الثالث: تنظيم وتصميم نظام المعلومات المحاسبي.....
103	.....خلاصة الفصل
104	.....الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية كنظام معلومات
106	.....المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
106	.....المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية و تطورها عبر التاريخ
110	.....المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية
114	.....المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة
114	.....المطلب الأول: أهمية نظام المحاسبة التحليلية
118	.....المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير
122	.....المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية
126	.....المبحث الثالث: تنظيم المحاسبة التحليلية
127	.....المطلب الأول : الطرق خارج المحاسبة والطرق المحاسبية
134	.....المطلب الثاني: اختيار ربط المحاسبة التحليلية
136	.....المطلب الثالث: إدخال ومعالجة المعطيات في نظام المحاسبة التحليلية

139	..... خلاصة الفصل
141	..... الفصل الثالث : أسس تصميم أنظمة المحاسبة التحليلية
144	..... المبحث الأول: تحليل تكاليف ومزايا معلومات المحاسبة التحليلية
144	..... المطلب الأول: تكلفة جمع، قياس ومعالجة المعلومة وأثرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية...
147	..... المطلب الثاني: درجة و نوع المنافسة وتأثيرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية
151	..... المطلب الثالث: تنوع وتعقد المنتجات ومسارات الإنتاج والتوزيع وأثرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية
157	..... المبحث الثاني: أثر العوامل الضمنية على تصميم (Facteurs contextuels) أنظمة المحاسبة التحليلية..
157	..... المطلب الأول: أثر التكنولوجيا و طرق تنظيم الإنتاج على تصميم نظام المحاسبة التحليلية.....
161	..... المطلب الثاني: أثر الاختيار الاستراتيجي على تصميم نظام المحاسبة التحليلية.....
167	..... المطلب الثالث: أثر اختيار الهيكل التنظيمي على تصميم نظام المحاسبة التحليلية.....
174	..... المبحث الثالث: نمذجة التكاليف
174	..... المطلب الأول: إعداد خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة.....
182	..... المطلب الثاني: حساب تكلفة مواضيع التكلفة.....
186	..... المطلب الثالث: وضع و تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.....
190	..... خلاصة الفصل
191	..... الفصل الرابع : تقنيات حساب وتحليل التكاليف- الأنظمة الكلاسيكية-.....
193	..... المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية Méthode des coûts –full costing.....complets
193	..... المطلب الأول: أهداف الطريقة ومضمونها الاقتصادي.....
196	..... المطلب الثاني: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية.....
201	..... المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بحساب تكاليف الإنتاج.....
209	..... المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية Méthodes des coûts partiels
209	..... المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.....
216	..... المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة.....
235	..... المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة Méthode des coûts.....directs
238	..... المطلب الرابع: التكلفة الهامشية.....
245	..... خلاصة الفصل
246	..... الفصل الخامس : طريقة التكاليف المعيارية والأنظمة الجديدة لحساب وتحليل التكاليف.....
249	..... المبحث الأول : طريقة التكاليف المعيارية.....
249	..... المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية Concept des coûts

	.....standards
253	.....المطلب الثاني: المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات
263	.....المطلب الثالث: مزايا التكاليف المعيارية و حدود استعماله
267	.....المبحث الثاني : الأنظمة الجديدة لحساب التكاليف
268	.....المطلب الأول: مفهوم الأنشطة ومسبباتها
271	.....المطلب الثاني: أنظمة محاسبة الأنشطة (أو أنظمة ABC)
280	.....المطلب الثالث: تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة
285	..... خلاصة الفصل
286	.....الفصل السادس: واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و آفاق استخدامها
288	.....المبحث الأول: دراسة تاريخية لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
293	.....المبحث الثاني: إعداد استمارة الأسئلة
305	.....المبحث الثالث: التعليق على أجوبة المؤسسات للاستمارة
315	..... خلاصة الفصل
317	.....الخاتمة العامة
324	.....قائمة المراجع
335	.....الملاحق

تمهيد:

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

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الخلية الأساسية لكل اقتصاد، كما هو حال الأسرة في المجتمع. وتكمن أهميتها في تقليص نسبة البطالة، وإنعاش الاقتصاد، وجلب العملة الصعبة وتحقيق الاكتفاء الذاتي لبعض المواد. إلا أن المؤسسة تحتاج إلى وسائل تمكنها من البقاء والاستمرار في تحقيق نشاطها أو تطويره أو تغييره مثلها مثل جسم الإنسان الذي يحتاج إلى هواء وماء ومواد تمكنه من العيش وتجديد طاقاته. وقد عاشت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال إلى ما قبل الإصلاحات حالة المريض المنتعش، إذ أنها كانت تسيير على أساس نظام الاقتصاد المخطط ولم تكن آنذاك ملزمة بتحقيق أرباح وإنما الغرض منها كان اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا. هذا ما أدى بها في نهاية الثمانينات، مع الانخفاض الهائل لسعر البترول وكذا الانتقال من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، إلى الفشل في التساير مع المحيط الجديد للاقتصاد والسياسة الاقتصادية الجديدة المنتهجة من طرف الدولة. وقد فشلت أغلبية المؤسسات في البقاء على الساحة الاقتصادية، واضطرت الدولة إزاء هذه الوضعية إلى التخلي عنها لصالح القطاع الخاص.

وإذا رجعنا لوضع المؤسسة العمومية الاقتصادية، التي لم تكن مرغمة على تحقيق أرباح، فقد اقتصر نشاطها (ولمدة طويلة) على امتصاص نسبة عالية من البطالين، أو كما كان يسمى بـ "البطالة المقنعة"، وابتعدت كليا على دورها الأساسي كمؤسسة تخدم الاقتصاد وتنمي ثروات البلاد وبذلك لم تكن بحاجة إلى آليات تسيير تنذر بها عن اضطرابات العرض والطلب في السوق. وقد أظهر الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق عيوب المؤسسات العمومية التي تكاد تخلوا من كل أداة تسيير، مما جعل مكانتها في الاقتصاد ضعيفة وبقائها مهدد. ولا شك أن هذه الظاهرة لا تمس فقط المؤسسات العمومية بل إنها تشمل عدد من المؤسسات الخاصة، وإن كان الأمر يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حاليا في انتظار إنشاء مؤسسات خاصة ذات مفعول وتأثير على الاقتصاد والدخل الوطني.

من بين أدوات التسيير التي تفتقدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية سواء العمومية أو الخاصة منها هي المحاسبة التحليلية بالإضافة لأدوات أخرى لا تقل أهمية عن موضوع البحث منها: الموازنة التقديرية، التحليل المالي عن طريق الميزانية وجدول النتائج، أو عن طريق النسب، كما توجد طرق وأدوات أخرى إما متكاملة أو مكملة للمحاسبة التحليلية، وكلها أدوات تجعل مستقبل وبقاء المؤسسة مرهون بتطبيقها ميدانيا والتحكم فيها.

يحتاج المسير للمؤسسة الاقتصادية (عمومية كانت أو خاصة) دوماً إلى معطيات مالية أو محاسبية دقيقة وموثوقة، تسمح له باتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات الملائمة، وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا عن طريق تحليل وتسيير مالي محكم، يعكس الصورة المالية والمحاسبية للمؤسسة أو بعبارة أخرى يعكس الوضع المالي للمؤسسة كل ما اقتضت الضرورة لذلك، خاصة في نظام اقتصاد السوق الذي تسوده المنافسة والذي يجبر أصحاب المؤسسات أن يقللوا إلى أدنى درجة من نفقاتهم حتى يتحصلوا على أسعار بيع منخفضة ومنافسة، مع الأخذ بعين الاعتبار النوعية طبعاً.

(1) إشكالية البحث:

بناءً على ما سبق، فإن الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح السؤال التالي: كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟

وللإجابة عن هذا التساؤل الأساسي، يتطلب منا البحث والإجابة على عدد من التساؤلات الجزئية التالية:

- أ) هل يمكن وضع نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة لا يعتمد تنظيمها على طرق علمية؟
- ب) هل المحاسبة التحليلية أداة تسيير مستقلة أو متصلة مع الأدوات الأخرى؟
- ج) ما هي أدوات التسيير الأخرى المكملة لنظام المحاسبة التحليلية؟
- د) هل تطبيق المحاسبة التحليلية مختلف من قطاع إلى آخر؟
- هـ) هل من الضروري أن يتأقلم نظام المحاسبة التحليلية مع التحولات التي تفرض على المؤسسة الاقتصادية سواء من داخل أو خارج محيطها؟
- و) هل يمكن نمذجة الأساليب أو الطرق التي يستخدمها نظام المحاسبة التحليلية ليتسنى لمن له علاقة بالتسيير فهم معطياته وترجمة نتائجها؟
- ز) ما هو واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في استعمال أدوات التسيير وبالخصوص أداة المحاسبة التحليلية؟

(2) أسباب اختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى، نذكر منها على الخصوص:

- (أ) قلة الباحثين الذين تطرقوا لهذا الموضوع (حسب معرفتنا) خاصة تزامناً مع الوضع الاقتصادي للجزائر والتحويلات الاقتصادية والمالية الجارية التي تعيشها البلاد منذ عدة سنوات؛
 - (ب) إحساسنا بالضرورة الملحة لتسليح أي مؤسسة اقتصادية تعيش في محيط تنافسي بأداة تسيير كالمحاسبة التحليلية لضمان بقائها؛
 - (ج) تخصصنا الدراسي وخبرتنا في الميدان لمدة عدة سنوات في وضع وتطبيق نظام محاسبة تحليلية؛
 - (د) وتحضيرنا لشهادة خبير في المحاسبة الذي يجبرنا على الجمع بين كل أنواع المحاسبات منها خاصة العامة والتحليلية.
- كما سبق وأن ذكرنا، تهدف الدراسة إلى البحث في أهمية توفر المؤسسة على أدوات التسيير واختبار فعاليتها في المدى المتوسط والمدى الطويل في تحسين نوعية المنتج وضمان بقاء المؤسسة.

(3) فرضيات البحث

- لكي نتمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية، نضع عدد من الفرضيات:
- 1- لا يمكن أن تنجح مؤسسة اقتصادية في وضع نظام محاسبة تحليلية إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق علمية متعارف عليها في هذا المجال.
 - 2- يعتبر نظام المحاسبة التحليلية أداة مكملة لأدوات التسيير الأخرى، لكن يمكن أن يتمتع باستقلالية من حيث التنظيم ويكون مفيد أكثر في هذه الحالة.
 - 3- يمكن اعتبار المحاسبة العامة نظام معلومات أساسي في المؤسسة الاقتصادية، إلا أن فعاليته تزداد أكثر إذا ما قورنت بنتائج بتلك الذي ينتجها نظام المحاسبة التحليلية بالتالي فهو مكملاً له، بالإضافة إلى نتائج أدوات التسيير الأخرى.
 - 4- قد تختلف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر، إلا أن مبادئ تصميم نظام المحاسبة التحليلية تبقى موحدة لكل القطاعات.
 - 5- لا ينتظر أن تطول مدة حياة نظام المحاسبة التحليلية إلا إذا كان معداً بطريقة تسمح له بالتكيف مع كل التغيرات التي تفرض على محيط المؤسسة الاقتصادية.
 - 6- من مزايا نظام المحاسبة التحليلية أنه قابل للنمذجة في كل ما يتعلق بالأساليب التي يستعملها لإنتاج معلومات تفيد المسير في اتخاذ القرار.

7- إن المتطلع لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يتحقق أنها تكاد تخلو من مجموع أدوات التسيير، خاصة منها أداة المحاسبة التحليلية.

(4) أهداف البحث

هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها فيما يلي:

- أ) توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو هذا التخصص؛
- ب) الإطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار؛
- ج) محاولة ترجمة كل ما جد في هذا المجال إلى اللغة العربية، خاصة وأن طلبة جامعاتنا من ذوي الإختصاص المحاسبي يفتقرون إلى اللغات الأجنبية؛
- د) محاولة تصحيح المفاهيم أو المصطلحات التي كثيرا ما تتردد في كتب المحاسبة التحليلية بالمعنى الخاطي؛
- هـ) إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

(5) المنهج وأدوات الدراسة

إعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

(6) صعوبات إعداد البحث

هناك صعوبات حالت دون تحقيق هذا العمل في أكمل وجه نذكر منها ما يلي:

- أ) قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية. فأغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تتضمن تقنيات الحساب فقط؛

- (ب) ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر؛
- (ج) عدم توفر المؤسسات على أنظمة المحاسبة التحليلية بالكيفية التي تسمح بتصورها كنموذج. فالمؤسسات التي تعتقد إمتلاكها نظام محاسبة تحليلية، لا تفرق بين طريقة الحساب (أي التقنية) والنظام في حد ذاته؛
- (د) عدم وجود مجالات وطنية، علمية أو محاسبية، ذات سمعة عالمية تتضمن مقالات في هذا المجال. كل المقالات المستعملة في هذا البحث تم الحصول عليها إما عن طريق شبكة الإنترنت أو عن طريق اقتنائها من الخارج عبر المراكز الثقافية الأجنبية.

(7) الدراسات السابقة

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

- فهد العريبي عصام : تطوير نظام المعلومات المحاسبي الآلي في البنوك التجارية لخدمة قرارات الاستثمار في محفظة الأوراق المالية، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية الإسماعيلية. لقد ركزت هذه الدراسة على أخذ طريقة التكاليف الكلية كأساس لحساب التكاليف في المؤسسات المصرفية دون دراسة الطرق الأخرى.
- بن ربيع حنيفة: نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، رسالة من متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر. اهتمت هذه الدراسة بطريقتين لحساب التكاليف فقط دون غيرها من الطرق وهما طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، مع أن طرق التكاليف الجزئية لها أهمية بالغة في تحسين التسيير واتخاذ القرار.

FAYEZ AL TABBA, A. : L'évolution de l'organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de Doctorat, université de Rennes I.

اهتم الباحث في هذه الدراسة على أخذ طريقة التكاليف المعيارية كأساس لحساب التكاليف المستقبلية مع دراسة إمكانية تأقلمها مع التغيرات التي يعرفها نظام الإنتاج بصفة عامة دون دراسة الطرق الأخرى لحساب التكاليف.

(8) المصطلحات المستخدمة

لقد تم استخدام عدة مصطلحات في بحثنا هذا لها نفس المدلول نذكر أهمها :

- المنظمة ، المؤسسة ، المنشأة ؛
- المحاسبة التحليلية ، محاسبة التكاليف ، محاسبة التسيير؛
- الانحرافات ، الفروقات ؛
- سعر التكلفة أستبدل بالتكلفة النهائية في الفصول الأخيرة من البحث.

(9) خطة البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى سبعة فصول:

يتضمن الفصل التمهيدي مفاهيم حول المصطلحات الأساسية المستعملة بدءا بالتنظيم إلى المؤسسة وصولا إلى التكاليف. في الفصل الأول حاولنا التعمق في دراسة أنظمة المعلومات، خاصة منها المرتبطة بالمؤسسة، مع إظهار أهمية النظام المحاسبي كنواة في النظام الشامل للمؤسسة. في الفصل الثاني بينا أهمية نظام المحاسبة التحليلية باعتباره جزء من النظام المحاسبي وكأداة تفيد في تحسين التسيير وتساعد على اتخاذ القرار. إن نجاح نظام المحاسبة التحليلية لا يمكن أن يتحقق إلا إذا تأقلم مع الوضع الجديد لأي مؤسسة، كما يجب أن يكون لنا وديناميكيا بحيث أنه يمكن أن يتكيف بدون أية صعوبة مع كل نشاط من الأنشطة الاقتصادية، وإذا كانت تكلفته مرتفعة فإن المعلومات التي يوفرها لا يمكن الاستغناء عنها، هذا ما شكل مضمون الفصل الثالث من البحث. في الفصل الرابع استعرضنا الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف، مع إظهار أسباب اكتشافها وكذا الجوانب الإيجابية والسلبية لكل طريقة. في الفصل الخامس تابعنا دراسة طرق المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف، بالتطرق إلى التكاليف المعيارية ، باعتبارها الأساس في إعداد البرامج المستقبلية والموازنات، سواء المتعلقة بالاستغلال أو الاستثمار، كما تم التطرق إلى المفاهيم الجديدة المرتبطة بحساب التكاليف مع محاولة عقد مقارنة بينها وبين الطرق التقليدية. في الفصل السادس والأخير من هذا البحث، وعلى أساس تحقيق قننا به على مستوى مجموعة من المؤسسات، حاولنا كشف واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع التعليق على نتائج التحقيق.

الفصل التمهيدي
مفاهيم حول التنظيم، المؤسسة
والتكاليف

لم يولى الاهتمام بالعنصر البشري كعامل من عوامل الإنتاج بجانبه الإنساني، وليس بجانبه الاقتصادي والإنتاجي، إلا في الأزمنة الأخيرة وذلك بسبب كسر الحواجز ما بين رب العمل والعمال، وأصبحت العلاقة بينهما لا تحكمها الفوارق الاجتماعية وإنما قوانين مسنة للمحافظة على حقوق كل طرف منهما. وقد تطورت النظرة إلى العامل البشري من المدرسة التaylorية التي ترى في الإنسان عامل من عوامل النتاج كجسد بلا روح إلى أن ظهرت مدارس أخرى تعني بالجانب الإنساني للعامل، مما غير نظرة هذا الأخير للمؤسسة حيث أصبح يعتبر جزء منها، يحافظ على سلامتها وأمنها ويعمل على بقاءها.

إن التنظيم كعلم يحدد العلاقة بين رب العمل والعمال ويبين حقوق وواجبات كلاهما اتجاه الآخر، يسمح بإقامة علاقات دائمة ليس على أساس الأشخاص وإنما بحكم قوانين تبقى سارية المفعول طالما أن هناك رضا من الجميع. ولم يكن من السهل الانتقال من مفهوم للتنظيم إلى مفهوم جديد إلا بعد تقديم الأدلة على أن هذا الأخير يحمل مزايا جديدة ورؤية متطورة عما كان عليه المفهوم السابق. ومع تطور التنظيم تطورت المؤسسة التي هي جزء لا يتجزأ منه حتى يكاد المرء لا يفرق بينهما. ونتيجة لتطور المؤسسة ظهرت صعوبات لدى المسير في إدارة شؤونها لوحده، فاضطر للاستعانة بمساعدين لهم دراية فيما أوكل لهم من مهام وبدأ يظهر ما يسمى بالهيكل التنظيمي للمؤسسات وأصبح من الضروري اللجوء إلى طرق علمية لتحسين التسيير وتسهيل المراقبة والمتابعة.

وقد تطورت مهام المؤسسات بسبب توسع عملية الإنتاج وازدياد حجم الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة لمختلف الزبائن، حيث تطورت قدرات المؤسسات الإنتاجية من صنعها لمنتوج واحد إلى تعدد المنتوجات ومن زبائن محليين إلى زبائن متواجدين في كل أقطار العالم. من هنا ظهرت الضرورة إلى تطوير عملية حساب التكاليف، حيث تغيرت فكرة جمع الأعباء وتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة إلى البحث عن تكلفة المنتوج الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق أكبر هامش من الربح ومعرفة تكلفة المنتوجات التي تسبب لها خسارة. كما أن تعدد المنتوجات وازدياد المهام جعل المؤسسة غير قادرة على التحكم في كل التكاليف. فمنها ما هو ظاهر ومنها ما هو مخفي لا يمكن حسابه بالتقنيات المعروفة عادة، ومن هنا ظهرت ضرورة التعمق في هذا المجال محاولة من المختصين، التمييز بين كل أنواع التكاليف والبحث عن الطرق و النماذج التي تسمح بتحديدتها والتحكم فيها نظرا لما لها من أثر على تحسين التسيير واتخاذ القرار من طرف المسيرين.

سننطرق في هذا الفصل إلى شرح مفهوم التنظيم مع ذكر المراحل التي قطعها عبر التاريخ، ثم نعطي نظرة حول المؤسسة ومختلف أشكالها والوظائف التي تحتويها، وفي الأخير

سنعرض إلى مفهوم التكلفة والتصنيفات التي قد تتخذها داخل المؤسسة ودورها في تحسين التسيير واتخاذ القرار.

المبحث الأول: نظرة حول التنظيم

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف عن التنظيم مع ذكر الأهداف التي يرمي إليها، ثم بعد ذلك سنعرض عبر التاريخ لسرد الأحداث التي جعلت هذا المفهوم يكون من اهتمامات الباحثين سواء المختصين في علم الاجتماع أو الاقتصاديين وحتى الرياضيين كل حسب طريقته في معالجة هذا المصطلح. وفي الأخير سنتطرق إلى مختلف المدارس التي طورت هذا المفهوم عبر الأزمنة إلى أن وصل إلى المفهوم الحديث الذي نعيشه في وقتنا الحاضر.

المطلب الأول: مفاهيم حول التنظيم

في هذا المطلب سنتعرض إلى بعض التعاريف التي نراها معبرة عن هذا المفهوم مع ذكر الصعوبات التي تحول دون التمكن من إعطاء تعريف دقيق، ثم نذكر بأهم الأهداف التي يرمي إليها التنظيم، وفي الأخير سنحاول القيام بدراسة تاريخية موجزة لظهور التنظيم وتطوره عبر الزمن.

الفرع الأول: مفهوم التنظيم و أهدافه

أولاً: مفهوم التنظيم: منذ بداية القرن التاسع عشر ازداد حجم المؤسسات بشكل مذهل، بما سمي بظاهرة التركيز، حيث نشأ عن ذلك صعوبة في تسيير المؤسسات الكبيرة و تعقد في سير المؤسسات الصغيرة الحديثة (الناشئة) بسبب عدة مشاكل منها:

- ❖ من الناحية الإدارية: مشاكل تتعلق بالتخطيط، القيادة، التنسيق و المراقبة؛
- ❖ من الناحية التقنية: مشاكل تتعلق باستخدام وسائل الإنتاج (المادية و البشرية)؛
- ❖ من الناحية المالية: مشاكل تتعلق بتوفر رؤوس الأموال الضرورية، استعمالها بشكل عقلائي، دفع الفوائد عليها وكذلك إمكانية تسديدها؛
- ❖ من الناحية التجارية: مشاكل تتعلق بدراسة احتياجات السوق، القدرة على المنافسة، تحديد السياسة التجارية للمؤسسة؛
- ❖ من الناحية الاجتماعية: مشاكل تتعلق بتسوية الخلافات بين المسيرين والعمال، بالتنظيم الجيد للعمل، نظام عادل للأجور... الخ.

كل المشاكل المذكورة أعلاه لا يمكن تسويتها إلا بتنظيم جيد للمؤسسة ومختلف هياكلها.

ثانياً: تعريف التنظيم: رغم اختلاف التعاريف حول التنظيم بسبب اختلاف وجهات النظر وتعاقب الأزمنة حول المفكرين وتطور أشكال التنظيمات وتعدد العلاقات بين المسيرين والعاملين (*)....، إلا أن تقارب النظريات يمكننا من تقديم بعض التعاريف:

تعريف (1): "التنظيم هو علم يصيغ المبادئ التي تدير نشاط المؤسسات"¹.

تعريف (2): "التنظيم هو فن يهدف إلى تطبيق القوانين التي سنها علم التنظيم ومراقبة النتائج المحصل

عليها"².

تعريف (3): "تتمثل عملية التنظيم في تحديد مهام، وإسنادها إلى جماعة من الأشخاص بهدف تحقيق

غرض موحد"³.

تعريف (4): "التنظيم هو عبارة عن آلة مصممة لبلوغ أهداف معينة يمكن أن تتحقق في بيئة دون أخرى،

أو كنظام لمعالجة المعلومات، و يسمح بتلقين بعض أشكال المهن دون أخرى، أو كوسط ثقافي له قيمة الخاصة"⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن عملية التنظيم تتمثل في تحديد مهام، وإسنادها لأشخاص، ثم تجميع هذه المهام وهؤلاء الأشخاص في وحدات عمل (مصالح، دوائر، وظائف... الخ)، توزيع مسؤوليات، تفويض السلطة، تصور أنظمة اتصال... الخ.

ثالثاً: أهداف التنظيم: قبل استعراض أهداف التنظيم بوجدنا الوقوف عند أقسام التنظيم حسب ما جاء به Henri MINTZBERG، حيث أنه يقسم التنظيم إلى خمسة مراكز هي⁵:

❖ مركز العمليات الخاص بإنتاج السلع و الخدمات ؛

❖ القمة الاستراتيجية المتكونة من المسيرين ؛

❖ الإطارات التي تربط بين القمة و مركز العمليات ؛

❖ المصالح التقنية (أنظمة العمل، طرق الإنتاج... الخ) ؛

❖ الإسناد (المراقبة، الصيانة، الإطعام... الخ).

(*) للتعبير عن صعوبة إعطاء تعريف واحد للتنظيم، يمكن ذكر الأسطورة الهندية للمكفوفين الستة والفيل: أعتقد المكفوف الأول بعد لمس أحد الأنياب أنه رمح، أما المكفوف الثاني بعد لمس الجنب تكلم عن حصن، وأما الثالث فعند جص أصابع القدم ظن أنه شجرة، أما الرابع بعد لمس الخرطوم أعتقد أنه ثعبان، و الخامس بعد مسك الأذن شبهها بالمروحة و السادس الذي أمسك الفيل من الذنب كان متأكدا بأنه يمسه جبلا، كل هذا لأن الفيل كان ساكنا. فلو تحرك الفيل لغير كل واحد منهم رأيه. هذا ما يجعل العامل البسيط يرى من التنظيم وسيلة للهيمنة، أما المسير فيراه كائن محكوم عليه بالعيش و البقاء.

¹ F. BORNE, organisation des entreprises, les éditions foucher, Paris, 1971, P.14

² IBID, P.14

³ ERFI, gestion de la PME / PMI, édition NATHAN, Paris, 1997, P.188

⁴ G. MORGAN, I.M.A.G.E.S de l'organisation, les presses de l'université LAVAL, CANADA, 1989, P.378

⁵ E.R.F.I, op.cit., P.188

أما فيما يخص أهداف التنظيم فعادة ما نجد في كتب الاقتصاد والتسيير أن الهدف الأساسي الذي يسعى من ورائه كل تنظيم هو البحث عن تعظيم الربح. ولكن هناك من يرى للتنظيم أهداف أخرى تتعلق بالبيئة أو تحقيق الصالح العام.

و يرجع الهدف من تعظيم الربح إلى الدور الذي يعطيه الملاك للتنظيم، فهم يعملون دائما على وضع تنظيمات تحفز المسيرين والعمال على حد سواء للبحث عن الربح، وبالرغم من أن الفرضيات تنطلق من هذا المبدأ إلا أن بعض الملاك قد تكون لهم غايات وأهداف أخرى منها:

- ❖ في حالة وجود منافسة حادة أو إدخال منتج جديد للسوق، فقد يكون هذا الأخير هو المحدد للأسعار و بالتالي يتعذر على أصحاب المؤسسات تعظيم أرباحهم.
- ❖ في حالة ما إذا كانت المؤسسة ممولة بقروض و أن الأرباح لا توزع على الملاك إلا بعد تسديد القروض، في هذه الحالة سيختار الملاك و المساهمين الاستثمار في مشاريع تتحمل مخاطر كبيرة بدلا من تعظيم قيمة المؤسسة.
- ❖ كما أن هناك تنظيمات لا تهدف حتما إلى الربح، كالتعاضديات التي تطبق أسعار تتضمن ربح فقط يسمح بتغطية المصاريف العامة. و نفس الشيء بالنسبة للجمعيات و المصالح العمومية.

وقد أثبتت بعض التحقيقات التي تمت مع رؤساء أحسن المؤسسات اليابانية^(*) وتعلق بالأهداف التي يرغبون الوصول إليها، بأن البحث عن الربح من طرف المساهمين يحتل المرتبة الرابعة في جميع الحالات⁶.

ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية التي يتبعها كل شكل من أشكال التنظيم فيما يلي⁷:

- ❖ الوصول إلى الغايات التي سطرتها المؤسسة؛
- ❖ الاستعمال الأمثل للموارد؛
- ❖ التحكم في المسارات الداخلية للمؤسسة؛
- ❖ تفعيل الخلايا الداخلية؛
- ❖ التقليل من سوء التسيير؛
- ❖ قدرة التكيف و المرونة؛
- ❖ إعادة النظر في التنظيم المعمول به بصفة دائمة.

(*) و عددها مائة حسب التقرير الذي أعده (NIHON SANGYO SHIBUM)، أنظر المرجع أدناه ص 56.

⁶ P. MILGRON, et J. ROBERTS, Economie, Organisation et Management, Deboeck et Larcier, Paris, 1997, PP.55-56.

⁷ L. BOYER et N. EQUILBEY, Organisation : Théories et applications, Editions d'organisation, Paris, 2000, P.190

الفرع الثاني: بدايات التنظيم و تطوره:

ليس الهدف هنا هو سرد الوقائع التاريخية للتنظيم، بل تذكير موجز لأصل هذه الكلمة. يرجع ظهور التنظيم إلى ظهور الإنسان نفسه، باعتبار أن التنظيم وسيلة و ليست غاية في حد ذاتها وهذا ما يعكس معناها الأصلي اليوناني (Organon) (*). ومن أوائل مستعملي قواعد التنظيم حكام مصر الفرعونية أين طبق مبدأ التنظيم المركزي و تركز السلطة السياسية في الحكومة المركزية مع فرض سلطتها على الولاية بهدف تنظيم قرارات المركز.

وقد أستعمل الملك حمورابي الذي حكم إمبراطورية بابل، وذلك في سنة 2000 ق.م فكرة الأجر الأدنى و مفهوم المسؤولية-الذنب، حيث كان يقطع يد المشرح عديم المهارة. وبالرغم مما له من مساوئ إلا أن التاريخ يشهد بأن هذا النظام ساهد الأمن والاستقرار وانتشار صناعة النسيج والعمل الزراعي و غيرها.

أما النموذج الصيني فكان أول من وظف إداريين ليس لهم صفات دينية، بل كان يتم اختيارهم على أساس قدراتهم على تحمل المسؤولية في مختلف مواقع الدولة، وبالتالي فقد استعملوا التخطيط و الرقابة و التوجيه و مبدأ التخصص.

وكانت الدولة آن ذاك مهيمنة على كل النشاطات، وبذلك فإن هذا النموذج لا يؤمن بمفهوم المركزية واللامركزية ولا يفوض أي سلطة حقيقية لممثليه في الأقاليم المختلفة⁸.

أما النماذج الرومانية واليونانية فكان يقتصر التنظيم لديهم على الجيش واستعماله في التسلط والاستيلاء على الأراضي، وتركيز السلطة على مستوى الولاية الذين يسهرون على جمع الضرائب لتمويل الجيوش وكان لهما آثار اقتصادية سلبية للغاية⁹.

ويعتبر أرسطو (Aristote 384-322 ق م) مؤسس منطق الاستدلال، الرائد الأسبق للطريقة العلمية للتنظيم¹⁰.

ومع التطور البشري والمعاملات الاقتصادية وظهور شركات تجارية، خاصة في إيطاليا في القرن الخامس عشر وانتشارها بعد ذلك في أوروبا، تطورت فكرة التنظيم، بعد إدخال الأدوات الكمية في مراقبة المؤسسات وإدارة الأعمال مثل المحاسبة(**). ومع تعاقب الأزمنة تطور مفهوم

(*) والمعنى الأصلي لكلمة « ORGANON » هو الأداة أو الآلة التي تكون في مجملها أجهزة مخترعة و متقنة لتسهيل أداء نشاطات موجهة لتحقيق أهداف معينة (مستخرج من كتاب (G. MORGAN، مصدر سابق، ص 13).
⁸ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة (1)، 1998، ص. 220

⁹ F. BORNE, op.cit, P.15

¹⁰ IBID. P.15

(**) إن أول من طور مفهوم المحاسبة باستعمال القيد المزدوج في القرن الخامس عشر والمعمول به إلى يومنا هذا هو الإيطالي (لوقا باشوللو)

(Luca PACIOLO)، كما سنتعرض لذلك لاحقاً.

التنظيم إلى أن ظهرت أول محاولة لوضع القواعد العلمية الحديثة للتنظيم في كتاب "ثروة الأمم" لـ آدم سميث^(*) في القرن الثامن عشر الذي خصص فيه جزء مهم لتقسيم العمل والذي يقصد به التخصص في المهام داخل المؤسسة الصناعية. وفي نفس الكتاب يعترف آدم سميث أن هذا التخصص يحرم العمال من فضائل فكرية، اجتماعية وعرفية، و هذا ما نادى به بعد ذلك كل من ماركس و هيجل في مذهبهما حول العمل¹¹.

واستمرت هذه المحاولات إلى أن ظهرت المدارس المختلفة حول التنظيم وأولها محاولات F.W. Taylor و H.Fayol الذي يشكل موضوع المطلب اللاحق.

المطلب الثاني: المدارس المختلفة للتنظيم
يمكن تصنيف هذه المدارس إلى سبعة بدءا بالمدرسة الكلاسيكية إلى أحدث المحاولات في هذا المجال.

الفرع الأول: المدرسة الكلاسيكية (1900):

تعتبر أولى المدرسة التنظيمية وروادها الأولون هما تاييلور Taylor (1856-1915) وفايول Fayol (1841-1926).

تتميز هذه المدرسة بتقسيم العمل و تحديد المسؤوليات على مختلف المستويات من أجل ضمان أكثر مردودية للإنتاج. و حيث أن تاييلور إهتم أكثر بتقسيم العمل وتنظيمه على المستوى الأدنى (المستوى الإنتاجي) بهدف رفع المردودية، وكانت نظريته تعتمد على خمسة مبادئ أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ❖ على المسؤولين تحمل كل ما يتعلق بتخطيط و تنظيم العمل، أما العمال فمسؤوليتهم تكمن في تنفيذ المهام فقط^(**)؛
- ❖ اللجوء إلى الطرق العلمية لتحديد الطريقة الأكثر نجاعة لتنفيذ العمل؛
- ❖ وضع العامل المناسب (المؤهل) لتنفيذ المهمة المحددة له؛
- ❖ تكوين العامل للعمل بشكل جيد؛
- ❖ مراقبة نتائج العمل من خلال تنفيذ العمال لمهامهم حسب الطرق المحددة والتأكد من تحقيق الاهداف المسطرة¹².

(*) آخر طبعة مصححة لهذا الكتاب كانت في سنة 1784.

¹¹ A et C. ALCOUFFE, la pensée économique, Edition Economica, Paris, 1999, P.46

(**) و قد كان هذا النظر للعمل من العيوب التي تميزت بها نظرية تاييلور حيث اعتبر كعدو للعمال، و تراجع الكثير عن استعمال طريقته.

¹² O. TORRES-BLAY, Economie d'entreprise : Organisation et stratégie à l'aube de la nouvelle économie, Edition Economica, Paris, 2000, PP 47-50

أما فايول فبالرغم من اعتماده نفس النظرة حول تقسيم العمل، إلا أنه ركز على الجانب الإداري، خلافا لتايلور الذي ركز على الجانب التنفيذي، بعدما لاحظ أن أغلبية المسيرين مهندسين ولا يتقنون الجانب الإداري ولا الجوانب التجارية، المالية والمحاسبية، فأسس مذهبه على الإدارة ومختلف نشاطاتها، فقسم المؤسسة حسب الوظائف التي يراها ضرورية وميز بين ستة منها¹³:

- ❖ الوظيفة التقنية: الإنتاج، التحويل، الصنع ؛
 - ❖ الوظيفة التجارية: شراء، بيع، مبادلات ؛
 - ❖ الوظيفة المالية: البحث عن رؤوس الأموال و إدارتها ؛
 - ❖ الوظيفة الأمنية: حماية الممتلكات و الأشخاص ؛
 - ❖ الوظيفة المحاسبية: الجرد، الميزانية، سعر التكلفة، إحصائيات ؛
 - ❖ الوظيفة الإدارية: مقسمة إلى 05 عمليات:
- الاحتياط: أي وضع برامج عمل تضمن أهداف الوحدة، الاستمرارية والمرونة ؛
 - التنظيم: تحديد المسؤوليات وطرق العمل ؛
 - القيادة: تعتمد على مؤهلات المسؤول واحترامه للمبادئ العامة للإدارة ؛
 - التنسيق: بين مختلف المسؤولين وهيئات الوحدة ؛
 - الرقابة: أي التأكد من احترام البرامج المسطرة مسبقا واتخاذ الإجراءات العقابية إن لزم الأمر.

الفرع الثاني: مدرسة العلاقات الإنسانية (1930) (Approche des relations humaines)

لم تطرح مشاكل تحفيز الرجل في العمل إلا في سنوات العشرينيات والثلاثينات من القرن

العشرين بفضل التجارب التي قام بها رائد هذه المدرسة جورج إلتون مايو George elton

« MAYO »

(1880-1949).

وقد سمحت أعماله بالأخذ بعين الاعتبار أهمية الاحتياجات الاجتماعية في ميدان العمل

وكيفية إشباع هذه الاحتياجات بتخفيض المردودية، والتفرغ إلى نشاطات أخرى لم تسنها الإدارة كتبادل العلاقات الاجتماعية بين أعضاء نفس المجموعة التي أصبحت فرقة متجانسة، والعلاقة بين المجموعة والإدارة. و لا تزال التنظيمات الحديثة تبنى على أسس هذه النظرية¹⁴.

و قد صنف المفكر رنيسيس ليكرت Rensis LIKERT (1903-1981) التابع لهذه

المدرسة، التسيير في التنظيم إلى أربعة أصناف: التسيير المتسلط المستغل، التسيير المتسلط الأبوي،

¹³ F. BORNE, op.cit, P.19

¹⁴ C. BUSSENAULT et M. PRETET, Economie et gestion de l'entreprise, Vuibert, Paris, 1995, P.27

التسيير الاستشاري، التسيير المساهم بالأفواج. وقد أعطت نتائج التحقيقات التي قام بها ليكرت، بأن النوع الرابع هو أحسن نوع للتسيير بدون منازع¹⁵.

الفرع الثالث: المدارس شبه الحديثة:

اهتمت هذه المدارس بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الكمي، حيث أضافت عناصر مكملة للعناصر التي أتت بها المدارس السابقة و فيما يلي أهمها:

1. المدرسة الكلاسيكية الحديثة (Approche néo-classique)

لقد جمعت هذه المدرسة بين الجوانب الإيجابية للمدرستين السابقتين أي بين الجانب الكمي و مكانة الإنسان في المنشأة. ورواد هذه المدرسة هم ألفريد بريتشارد سلوان (1875) و (A.P. SLOAN)، وبيتر فريدمان دروكر P.F. DRUCKER (1909)، وقد نجحت هذه المدرسة بالتوفيق ما بين أهداف العمال من جهة وأهداف الإدارة من جهة أخرى¹⁶.

2. المدرسة السوسيوولوجية-الاقتصادية (Approche Socio-économique)

أظهرت هذه المدرسة جانب أغفلته المدارس السابقة. لقد كشفت على عامل لم يؤخذ في الحسبان و لا يمكن تقييمه ألا و هو التكاليف الخفية، إذ بإغفال الاعتبارات المهنية للعمال ستتعرض المنشأة إلى إختلالات في الوظائف تنجم عنها: كثرة الغيابات، حوادث العمل، تعاقب كبير للموظفين، نقص النوعية، انحرافات في الإنتاج. هذه المؤشرات لا يمكن حسابها بأدوات التسيير المعمول بها، و بالتالي يجب الاعتناء أكثر بانشغالات العمال، لتفادي هذا النوع من المساوى¹⁷.

3. المدرسة السوسيوولوجية – التقنية (Approche socio-technique):

ترى هذه المدرسة أن التنظيم يتكون من نظامين¹⁸:

- نظام تقني يعطي الأولوية للوقت و التكلفة لتحقيق أحسن تسيير و أحسن مردودية.
- نظام اجتماعي الذي يعتبر بلوغ أهداف المؤسسة مرهون بتحسين ظروف العمال.

4. المدرسة الاجتماعية (1950):

اهتمت هذه المدرسة و على رأسها هيربرت الكسندر سيمون Herbert Alexander SIMON بالجانب الاجتماعي للعمال وقد أخذت بعين الاعتبار الجماعات غير الرسمية في المؤسسة، و ردت الاعتبار إلى الجانب الإنساني فيها، وأسست التنظيم على تقسيمين للعمل¹⁹:

¹⁵ L. BOYER et N. EQUILBEY, op.cit., P.71

¹⁶ G. CHERREAUX et J.P. PITOL- BELIN : Les théories des organisations, http://PERSO.Wanadoo.fr/GERARD.CHAREAUX/PERSO/ARTICLES/THORGA_87.PDF PP 7-9 , date de consultation (18/02/2004).

¹⁷ L. BOYER et N. EQUILBEY, opcit, P.105

¹⁸ IBID. , P.117

• تقسيم أفقي للمهام المنفذة.

• تقسيم عمودي لمهام القرارات.

5. **نظرية الأنظمة (1965):** و على رأسها شيشلان (CHUCLANE) و تتلخص أهم أفكار هذه المدرسة في اعتبار المؤسسة مجموعة من الأنظمة الفرعية متفاعلة فيما بينها، يؤثر كل منها في الآخر، و تتفاعل هذه الأنظمة بدورها مع محيط المؤسسة، حيث تتأثر به و تؤثر فيه²⁰.

الفرع الرابع: المدارس الحديثة:

يمكن تلخيص النظريات التي تحتويها هذه المدارس فيما يلي:

1. نظرية تكاليف المعاملة (Théorie des coûts de transaction):

ظهرت هذه النظرية سنة 1975 حيث تناولت دراسة العلاقات الموجودة بين السوق و التنظيم و تأثير هذه العلاقات على التكامل العمودي، التدويل أو الهيكلة المالية للمؤسسات. و قد ميز ويليامسن WILLIAMSON بين نوعين من التكاليف:

تكاليف المعاملة القبلية Ex ante، والتي تتعلق بكل التكاليف وكل النشاطات التي تسبق توقيع الصفقات.

تكاليف المعاملة البعدية Ex post، و الخاصة بتكاليف الإدارة، المراقبة و المراجعة و الموضوعات لضمان الشروط المتعاقد عليها و تغطية المخاطر التي تقع أثناء تنفيذ الصفقات أو في حالة إعادة التفاوض عليها²¹.

2. نظرية الفوضى: Théorie du chaos: تنطلق هذه النظرية من مبدأ الريب، حيث أن

المستقبل غير مضمون و أن التغيرات اللإخطارية يمكن أن تؤثر سلبا على مستقبل المؤسسات. لذلك يجب على هذه الأخيرة أن تعتمد على استراتيجيات لوضع أنظمة تستجيب في آن واحد للشروط التالية: المرونة، الانفتاح، التوجه على أساس مشروع محفز للمتعاملين، مؤسسة على منطق الثقة بين الزبائن، الإدارة و العمال²².

3. نظرية التجميع (Théorie du regroupement): تتناسب هذه النظرية مع حقيقة العديد

من المؤسسات في نهاية السبعينات، حيث قامت هذه الأخيرة بإعادة النظر في بعض مهامها الأساسية و بعض نشاطاتها نظرا للمخاطر التنافسية التي تعيق هذه النشاطات من تحقيق المردود المنتظر، و تقوم بالتالي إما بالاستغناء عنها أو استبدالها بأخرى²³.

²⁰ نفس المرجع أعلاه، ص226

²¹ G. CHARREAUX et J. P. PITOL BELIN, op.cit, P.19

²² L. BOYER et N. EQUILBEY, op.cit, P.172

²³ IBID. ,P.175

المبحث الثاني: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية

يتضمن هذا المبحث المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة والأهداف التي ترمي إليها مع ذكر الأصناف الموجودة والمعايير التي يعتمد عليها لتصنيفها، بعد ذلك سنتطرق إلى علاقة المؤسسة بالتنظيم وكيف يمكن الاعتماد على هذا الأخير لإنشاء مختلف الوظائف التي قد نجدها في معظم المؤسسات خاصة الإنتاجية منها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
تختلف المفاهيم حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر، حيث يعتبرها البعض مكسب للأرباح وقد يعتبرها البعض الآخر مكسبا للرزق وقد ترى لبعض الأطراف كمصدر لزيادة ثروة الأمم. ومن خلال هذا المنظور تتحدد الأهداف التي تسعى إليها كل مؤسسة.

الفرع الأول: تعاريف عن المؤسسة

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة و لكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج و الإنسان.

تعريف (1): "المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لاستخراج، تحويل، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة"²⁴

تعريف (2): "المؤسسة عبارة عن تنظيم يستخدم عدة وسائل تسمى عوامل الإنتاج بطريقة مثلى لبلوغ الأهداف التي سطرته لإنتاج أو بيع سلع أو خدمات"²⁵

تعريف (3): "المؤسسة هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته"²⁶
من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمؤسسة يتمثل في ذلك التنظيم الذي يجمع بين الوسائل المالية والمادية والبشرية بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية:

²⁴ J. M. AURIAC, A. CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, Edition Casteilla, Paris, 1995, P.07

²⁵ IBID. ,P.07

²⁶ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 10

تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها، و رغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية²⁷:

أهداف اقتصادية: وتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين و عقلنة الإنتاج؛

أهداف اجتماعية: تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، إقامة أنماط استهلاكية معينة، الدعوة إلى تنظيم و تماسك العمال، توفير تأمينات و مرافق عامة؛

أهداف ثقافية ورياضية: كتوفير وسائل ترفيهية و ثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى و تخصيص أوقات للرياضة؛

أهداف تكنولوجية: كإنشاء هيئة للبحث و التطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت و تقليل التكلفة، و الحصول على معلومات دقيقة و موثوقة.

كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية و خارجية تجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم²⁸:

الملاك: لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط و خدمة الصالح العام و تحسين الظروف المعيشية للعمال؛

الزبائن: من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالهم تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه أو يرفضونه، و تتحدد أهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الآتية: النشاط، السعر، النوعية، آجال التسليم، و الخدمات ما بعد البيع.

السلطات العمومية: و يتعلق الأمر هنا ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة، و تجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها: (الإطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالقوانين الوطنية أو الدولية، احترام حقوق العمال^(*) و هذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة الكلاسيكية، و الامتثال إلى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مواد كيميائية أو مواد سامة.

العمال: إن مستقبل المؤسسة و بلوغ أهدافها مرهون بمهارات عمالها، فالعامل الذي اكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الإنتاج، أو بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر و ذكاء العمال.

²⁷ نفس المرجع أعلاه، ص. 20-21

²⁸ LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Alger, 2001, PP. 14 – 15

(*) و يتعلق الأمر هنا خاصة ب عقود العمل، الأجر الأساسي، الاشتراكات الاجتماعية، قواعد تسريح العمال، التشاور مع العمال...

فمعرفة العمال تكون ما يسمى برأسمال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر أصول المؤسسة، و لا يمكن الإحساس بفعاليتها إلا بفقدانه. و كل تصرف إيجابي تجاه العمال يؤدي إلى تخفيض التكاليف، احترام أجال التسليم، وتحسين النوعية، و ذلك بجعل العامل يحس بأنه جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة.

الموردون: يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة، (سواء كانت موارد مادية، مالية، أو بشرية).

فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات والسلع التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها دون أن تدفع ثمنها فوراً. بالتالي يمكن لها استغلالها والحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها وتحقيق ربح للمؤسسة. أما الموارد المالية فتتمثل في القروض الطويلة، المتوسطة وقصيرة الأجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها.

و أما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقولة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم أعمالها و بالتالي من أرباحها. (*)

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسات

يمكن للمؤسسات أن تأخذ أشكالاً متعددة و نظراً للامتيازات التي تتمتع بها والالتزامات التي تخضع لها دون سواها، فقد يكون من الضروري تصنيفها حسب معايير مختلفة نذكر أهمها:

الفرع الأول: حسب طبيعة الملكية

هناك ثلاثة أنواع من الملكيات:

- ❖ الملكية الخاصة: حيث تكون المؤسسة ملك لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص.
- ❖ الملكية العامة: حيث تكون فيها ملكية المؤسسة تابعة للدولة إما بشكل مباشر أو غير مباشر.
- ❖ الملكية المختلطة: وهي مؤسسة يكون رأسمالها مشترك بين القطاع العام والقطاع الخاص²⁹.

الفرع الثاني: حسب الحجم:

يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد، وقد اختلف في عدد المعايير التي تمكن من تصنيف المؤسسات حسب حجمها. فهناك من يأخذ بعين الاعتبار عدد العمال ورقم الأعمال كمعيارين أساسيين للتصنيف. وهناك من يضيف إلى ذلك قيمة

(*) ما يلاحظ في السنوات الأخيرة أن المؤسسات في علاقاتها مع مورديها بدأت تأخذ منحاً آخر يختلف تمام عن المعاملات الكلاسيكية، ففي العادة عندما تريد المؤسسة الحصول على سعر شراء منخفض تقوم باختيار و انتقاء الموردين على أساس المناقصات بعدها تتعاقد مع الذي يوفر أرخص الأثمان طبقاً لمبدأ المنافسة، أما حالياً فهناك الكثير من المؤسسات التي أعادت النظر في علاقاتها مع مورديها بالدخول معهم في شراكة ذات أجال طويلة حيث تتقاسم معها العوائد، و خير مثال على ذلك الجزائر التي أبرمت عدة اتفاقيات للشراكة في مجال المحروقات و هي تعمل على توسيع هذا النوع من العلاقات إلى قطاعات اقتصادية أخرى لما توفره هذه الأخيرة من مزايا و إيجابيات تعود بالنفع على المؤسسات و على الاقتصاد الوطني ككل.

²⁹ P. D. GAGNON, G. SAVARD et les autres, l'Entreprise, Edition Gaetan Morin, CANADA, 2^{ème} édition, 2000, PP.35 – 37

الأصول والقيمة المضافة للتمكين من الفصل بين حجم المؤسسات، وهناك أيضا من يعتمد على الأموال الخاصة للمؤسسة.

ويمكننا عرض مزايا التصنيف حسب معيار الحجم في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): تصنيف المؤسسات حسب الحجم

معييار التصنيف	المزايا	العيوب
حسب العمال	- يسمح بالترقية بين المؤسسات نظرا لاختلاف الالتزامات حسب عدد العمال. - سهل الاستعمال.	- يستند إلى الكم و لا يأخذ بعين الاعتبار التأهيلات. ليس هناك ارتباط بين عدد العمال و رأس المال. - شديد التغير بين القطاعات الاقتصادية.
حسب رقم الأعمال	- دراسة رقم الأعمال تسمح بالتحليل الزمني و المكاني (إلا في حالة التضخم). - مهم لمقارنة المؤسسات التابعة لنفس القطاع.	- ليس هناك علاقة بين رقم الأعمال و النتيجة (إلا في حالة أخذ النتيجة كمعيار إضافي). - لا يسمح بمقارنة المؤسسات التابعة لقطاعات مختلفة.
حسب القيمة المضافة	- يسمح بقياس الثروة المنشأة من طرف المؤسسة. - يسمح بقياس الإنتاجية. - يمكن استعماله لحساب الناتج الداخلي الإجمالي و الدخل الوطني الإجمالي.	- يختلف حسب درجة التكامل. - يتأثر بطريقة تنظيم الإنتاج. - يمكن أن يتأثر بإخراج بعض الوظائف و القيام بها من طرف الغير.
حسب مبلغ الأموال الخاصة	- المساحة المالية للمؤسسة. - إمكانية الدخول للأسواق المالية.	- مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.

Source : J. M. AURIAC et les autres, Economie d'entreprise,

Costeilla, Paris, 1995, P 49.

ونظرا لصعوبة استعمال كل معيار بمفرده لتصنيف المؤسسات حسب الحجم، يستحسن استعمال معيارين في نفس الوقت (كمعيارين العمال ورقم الأعمال).

ورغم اختلاف الآراء حول المعايير المستعملة للتصنيف حسب الحجم، إلا أن الأغلبية تتفق على استعمال "معيار العمال" كأساس للتصنيف.

وعليه فإن التصنيف الشائع على أساس معيار الحجم يقسم المؤسسات إلى نوعين هما:

- ❖ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهي أهم ركيزة تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابانية، باعتبارها مؤسسات يمكن أن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط اقتصادي معين.* وهي مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة جدا T.P.E (**): تشغل ما بين 1 – 9 عمال.
- المؤسسات الصغيرة P.E (**): تشغل ما بين 10 – 49 عامل.
- المؤسسات المتوسطة M.E (***) : تشغل ما بين 50 و 499 عامل.
- ❖ المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل فتعتبر مؤسسات كبيرة الحجم.

وبلغة الأرقام فإن النوع الأول يفوق 99% من مجموع المؤسسات في الدول المتقدمة وذلك حسب ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): توزيع المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم (%)

عدد العمال	9-1	499-10	500 ≤
المجموعات			
الولايات المتحدة	74,6	25,0	0,4
الأمريكية	71,3	28,0	0,7
اليابان	81,85	17,95	0,2
التجمع الأوربي			

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص. 72

رغم انخفاض نسبة حجم المؤسسات الكبيرة حسب ما يوضحه الجدول أعلاه، إلا أن عدد العمال الذي تشغله في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا يقارب 50% من مجموع اليد العاملة الإجمالية، مقارنة مع عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الذي يقارب 20 مليون مؤسسة.

(*) ونظرا لأهمية هذه المؤسسات في دفع التنمية الاقتصادية، فإن الإصلاحات الاقتصادية التي شرعت فيها الجزائر مؤخرا تعتمد أساسا على هذا النوع من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وقد سطرت برنامجا تمويليا مخصصا لهذه العملية، وقد تم إنشاء ما يزيد عن 50000 مؤسسة صغيرة ومتوسطة سنة 2003.

(**) T.P.E : Très Petite Entreprise ou Micro-Entreprise.

(***) P. E : Petite Entreprise.

(****) M.E : Moyenne Entreprise.

ودائما وبلغة الأرقام فقد احتلت ومازالت تحتل هذه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصدارة في فرنسا، حيث تنقسم نسبها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03): توزيع المؤسسات الاقتصادية في فرنسا حسب الحجم (%)

عدد العمال	9-1	49-10	499-50	$500 \leq$
البلد	92	6,6	1,3	0,1
فرنسا				

Source : E.R.F.I, op.cit, P. 8

الفرع الثالث: تصنيف المؤسسات حسب القطاع الاقتصادي

من خلال هذا التصنيف يمكن التمييز بين ثلاثة قطاعات اقتصادية أساسية:

القطاع الأولي، القطاع الثانوي، القطاع الثالث. و كل من هذه القطاعات يتميز بنشاطات معينة هي³⁰:

1. **القطاع الأولي:** ويشمل مؤسسات إنتاج المواد الأولية الممتلئة في الفلاحة، الصناعة الغابية، المناجم، استخراج البترول وأنشطة الصيد البحري.
2. **القطاع الثانوي:** ويشمل المؤسسات التي تنشط في تحويل المواد الطبيعية إلى منتجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي أو الوسيطي.
3. **القطاع الثالث:** ويشمل كل المؤسسات التي يعتمد نشاطها أساسا على تقديم الخدمات مثل النقل، البنوك والمؤسسات المالية، التجارة، الصحة والاتصال.

الفرع الرابع: تصنيف المؤسسات حسب الشكل القانوني

تصنف المؤسسات حسب المعيار القانوني إلى صنفين أساسيين هما³¹:

1. **المؤسسات الخاصة:** و بدورها يمكن أن تتخذ الأشكال الآتية:
 - ❖ المؤسسات الفردية: وهي مؤسسات يمتلكها شخص واحد و يؤسسها برأسمال شخصي، و تشمل عادة؛ الوحدات الحرفية، المحلات التجارية، الفنادق... الخ.
 - ❖ مؤسسات الشركات: وهي مؤسسات يمتلكها أكثر من شخص و تخضع لشروط قانونية خاصة كتوفر الرضا بين الشركاء، و مساهمة كل شريك بجزء من رأسمال إما في شكل نقدي أو عيني أو حصة عمل، كشركات الأشخاص، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات المساهمة... الخ.

³⁰ P. D. GAGNON, op.cit, P. 36

³¹IBID. ,P.37

2. **المؤسسات العمومية:** هي شركات تكون ملكيتها تابعة للدولة بصفة كاملة إما في شكل مؤسسات وطنية أو مؤسسات تابعة للجماعات المحلية، وقد تكون مؤسسات يشترك في رأسمالها القطاع العام والقطاع الخاص.*

المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة الاقتصادية

لا يمكن وضع نظام محاسبي فعال بدون تنظيم محكم داخل المؤسسة، ويقصد بالتنظيم هنا تقسيم المؤسسة إلى هيئات تسمح بتحديد المسؤوليات وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف، وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة.

وبالرجوع إلى تاريخ التنظيمات وبالتحديد إلى المدرسة الكلاسيكية نجد أن فايول هو أول من حدد التقسيمات الأساسية للمؤسسة الاقتصادية وما زال نفس التقسيم ساري المفعول، مع إضافة بعض الهياكل التي فرضها التطور التكنولوجي والنظرة الجديدة للمؤسسة. تركز هذه الهياكل على نماذج تختلف باختلاف الأهداف المسطرة من طرف المديرين، وفي هذا الإطار يمكن ذكر بعض النماذج المعمول بها في كثير من المؤسسات.

الفرع الأول: نماذج هيكل المؤسسات الاقتصادية

لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها لا بد من إسناد المسؤوليات للعاملين فيها، كما يجب توضيح العلاقات بين مختلف عناصر هذه المؤسسة، تجميع الموارد وتوزيع المهام، كما يجب إنشاء تكامل بين مختلف وحدات التنظيم و التوفيق بينها وتنسيق كل النشاطات، وفي هذا الصدد يمكن تصور كل أنواع الهياكل التنظيمية من وجهة نظر أفقية أو عمودية.

1. الهيكل التنظيمي العمودي: يحدد هذا النوع من الهياكل العلاقات الموجودة بين كل رئيس

(مسؤول) وومرؤوسيه و كذا العلاقات بين مختلف الوحدات الإدارية على جميع المستويات.

يوجد هذا النوع من التنظيمات خاصة في المؤسسات الجديدة حيث لا يتلقى الموظف

تعليمات إلا من طرف مسؤول واحد و هذا حسب مبدأ وحدة القيادة Unité de

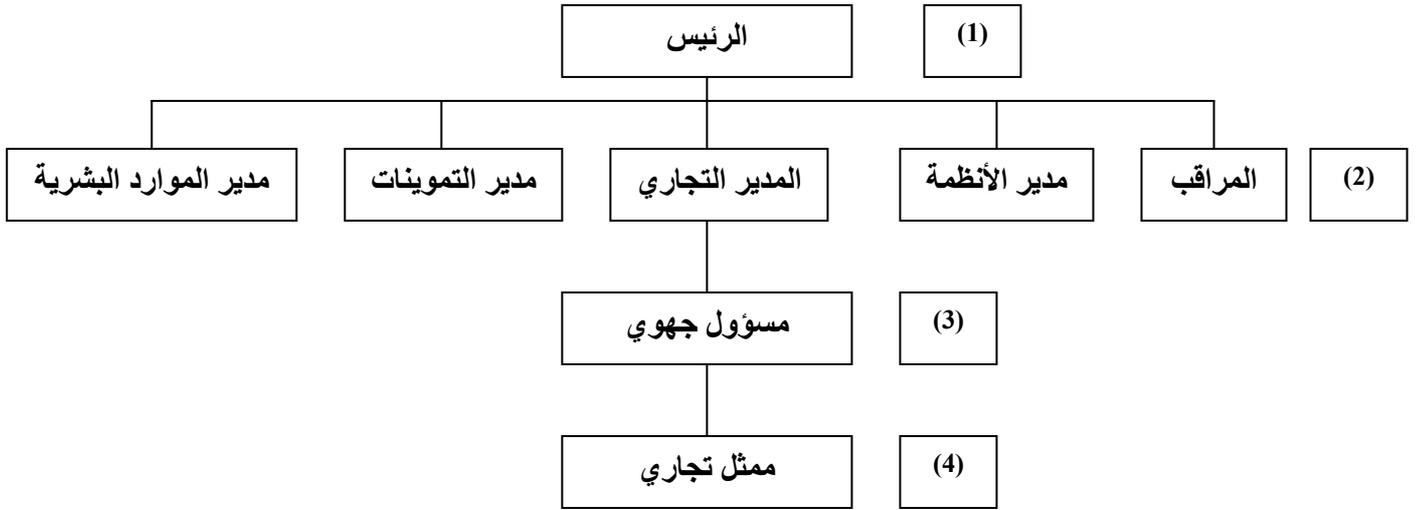
commandement، و تحدد السلطة عموديا أي من المديرية إلى أبسط عامل مرورا

بجميع المستويات، وهذا ما يسمى أيضا بمبدأ تفويض السلطة.

يمكن تصور هذا النوع من التنظيم في الشكل الآتي:

(*) تعمل الجزائر حاليا على تشجيع هذا النوع من المؤسسات، بالإضافة إلى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، عن طريق فتح رأسمال المؤسسات الوطنية -ما عدا التابعة للقطاع الاستراتيجي- و ذلك بالدخول في شراكة مع مستثمرين إما أجانب أو محليين بهدف الإبقاء على مناصب الشغل و تحسين النوعية و اكتساب المهارات و تقليص التكاليف.

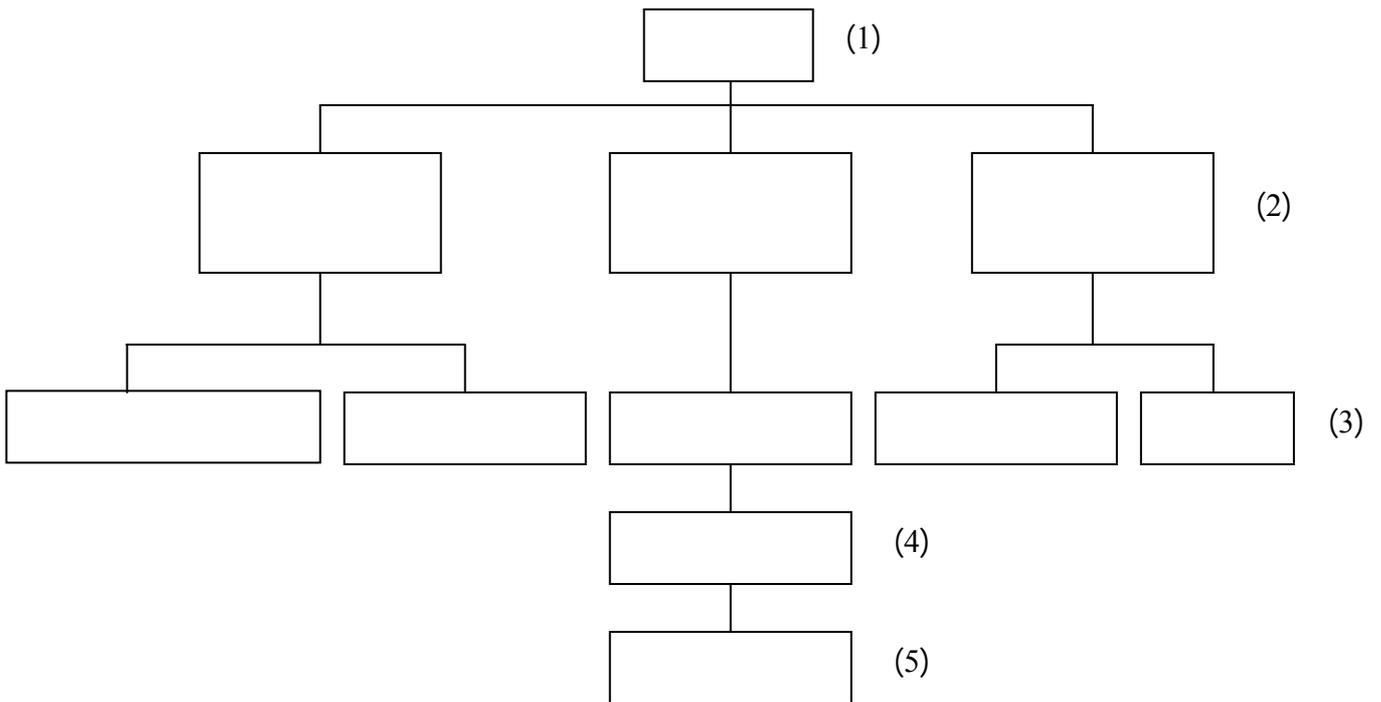
شكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي العمودي



Source : P.D. GAGNON, OPCIT, P 115.

2. الهيكل التنظيمي الأفقي: عندما يتسع تنظيم المؤسسة يصبح من الصعب على المسؤولين الإلمام بكل جوانب المهام المسندة إليهم، و بالتالي يكونون بحاجة إلى مساعدات ونصائح تقنية، وفي هذه الحالة يمكن توسيع الهيكل التنظيمي للمؤسسة من الناحية الأفقية بخلق مناصب جديدة تسمى مناصب مجلس القيادة (Postes d'état-major) وهذا ما يسمى بالتنسيق أو الهيكل التنظيمي الأفقي حسب ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل (02): الهيكل التنظيمي الأفقي



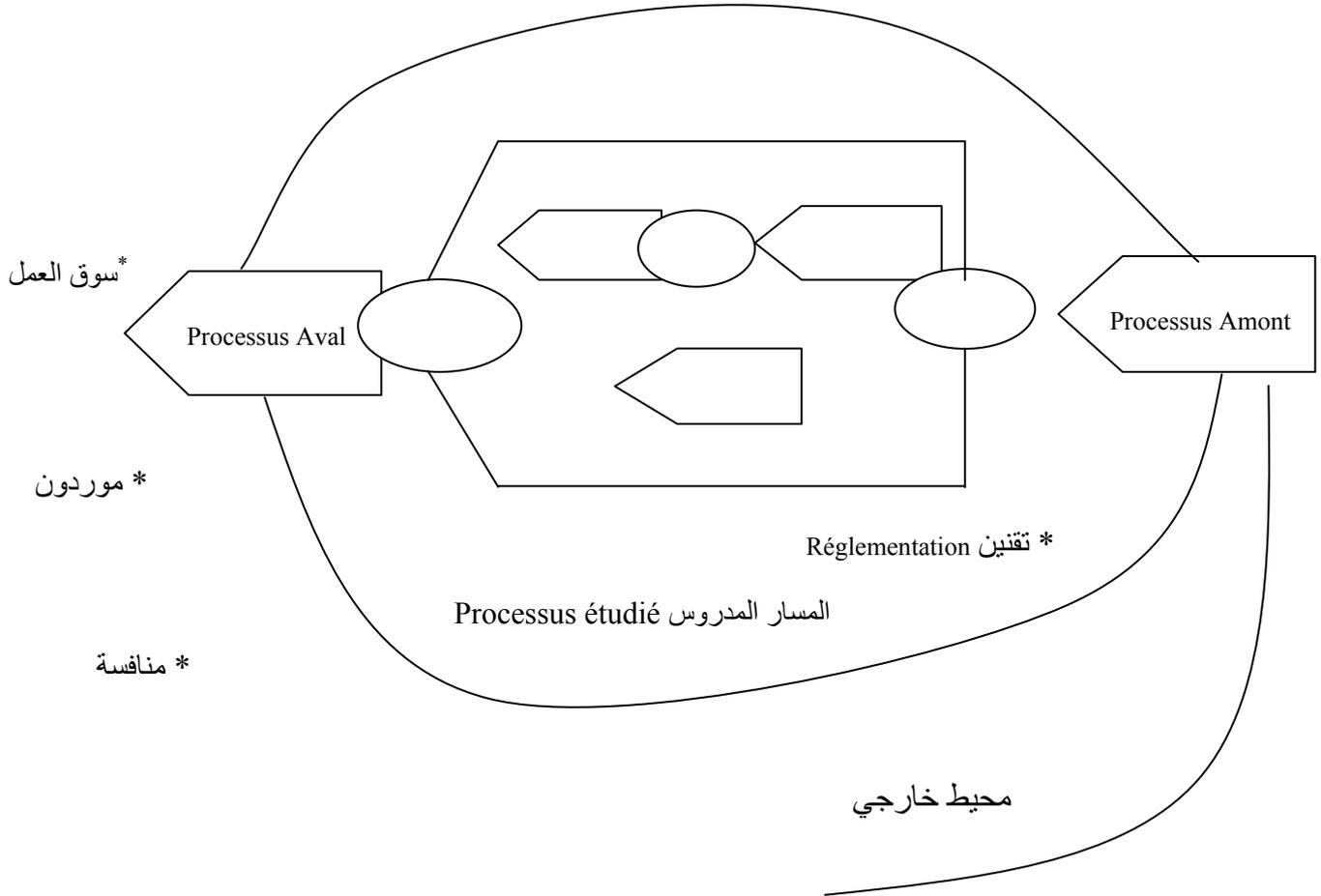
Source : P. D. GAGNON, op.cit, P.116

الفرع الثاني: الهيكله المصفوفاتية: Structure Matricielle

من بين الهياكل التي ظهرت مؤخرا تلك التي تعتمد على تنظيم المؤسسة في شكل مسارات (Processus) التي هي عبارة عن تجميع لعدة نشاطات مرتبطة ببعضها و مستعملة بشكل يسمح بتحقيق مخرجات (Output) موجهة إلى زبون موجود إما داخل المؤسسة أو خارج المؤسسة. كما أن النشاطات في حد ذاتها هي عبارة عن مهام تابعة لمختلف الوظائف (تسويق، إنتاج، مالية، موارد بشرية، ... الخ)، و التي لها علاقة بالسلعة أو الخدمة المراد إنتاجها أو أداءها^(*) كما أن هذا النوع من الهيكله يهدف إلى تحقيق تنسيق أكبر ومرونة مقارنة بالهياكل التنظيمية السالفة الذكر، وذلك بخلق إراديا علاقات وصائية متعددة و لكن متكاملة³².

يمكن تصور هذا النوع من الهيكل التنظيمي في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي المصفوفاتي حسب المسارات



Source: M. CATTAN, N. IDRISSEI et P. KNOCKAERT,
Maîtriser les processus de l'entreprise, Edition d'organisation, 2e
édition, Paris, 2000, P.76

(*) هذه المفاهيم سيتم التعرض لها في الفصول اللاحقة.

³² D. SCHMANCH et M. ROGER, Modèles d'organisation – Accompagner les mutations de l'entreprise, Edition village mondial / Pearson Edition, France, 2002, P.22

الفرع الثالث: الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية
من خلال الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يمكن تحديد الوظائف التي تتكون منها، و قد
تختلف هذه الوظائف من حيث العدد من مؤسسة إلى أخرى لأسباب ترجع إما لحجم المؤسسة أو
طبيعة نشاطها، ولكن المتفق عليه هو أن جل المؤسسات تتشابه في الوظائف الأساسية التي تعتمد
عليها لبلوغ أهدافها و التي تتمثل فيما يلي:

1. **وظيفة التسويق:** و هي عبارة عن تطوير للوظيفة التجارية التي عرفت منذ القديم، و قد

ظهرت هذه الفكرة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية وبالأخص في شركة

General Electric. و تهدف هذه الوظيفة إلى:

- ❖ دراسة و توقع احتياجات المستهلكين ؛
- ❖ إنشاء منتج أو خدمة لسوق خاص ؛
- ❖ عرض المنتج أو الخدمة في المكان المناسب ؛
- ❖ الإعلام بوجود منتج أو خدمة بمختلف خصائصها ؛
- ❖ بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك على أساس تقييم مالي مناسب ؛
- ❖ ضمان متابعة تجارية للقيام بالتعديلات اللازمة إتجاه السوق³³.

2. **وظيفة الإنتاج:** مع أن هذه الوظيفة هي من اختصاص المؤسسات الصناعية (الإنتاجية)،

إلا أنه يمكن الحديث عن إنتاج الخدمات، و يبقى مضمون هذه الوظيفة هو الوصول إلى
تحقيق أكبر مردود من خلال نوعية المنتجات واحترام رغبات المستهلك. وقد تختلف
خصائص الإنتاج حسب علاقة المؤسسة مع الزبائن، إذ يمكن تصنيفها إلى: إنتاج للتخزين
Production sur stock إذا كان العرض يسبق الطلب، أو إنتاج حسب الطلبية إذا كان
الطلب يسبق العرض، أو إلى إنتاج مزوج Production mixte بين الخاصيتين
الأوليتين³⁴.

و يهدف تسيير الإنتاج إلى إيجاد توازن مقبول بين عدة أوامر متناقضة و هي:

- ❖ النوعية: و يقصد بها قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع احتياجات المستهلكين؛
- ❖ ملائمة المنتجات المصنوعة مع حاجيات المستهلكين و مطابقة لمواصفات مكتب
الدراسات؛
- ❖ احترام آجال الإنتاج التي تفرضها التزامات المؤسسة مع الزبائن.
- ❖ يجب أن تسمح تكلفة الإنتاج بتحقيق هامش على سعر البيع، و بالتالي يجب تحديدها بصفة
تقديرية.

³³ A. BOYER, L'essentiel de la gestion, édition d'organisation, Paris, 1995, P.41

³⁴ C. BUSSENAULT et M. PRETET, Economie et gestion de l'entreprise, Vuibert, 1995, P.57

❖ المرونة بحيث يجب على المؤسسة أن تتكيف مع نمو السوق، سواء من الناحية الكمية أو النوعية.

ولا يمكن أن تتحقق هذه الأوامر إلا بمساهمة منسقة لجميع مصالح وهيآت المؤسسة

بغرض

الوصول إلى تنمية الثلاثية: تكلفة – آجال – نوعية³⁵

3. **وظيفة التمويين:** في إطار دورة استغلال المؤسسة، يعتبر التمويين المرحلة الأولى التي تسبق الإنتاج و التسويق. ويقصد بالتمويين مجموع العمليات التي تضع تحت تصرف المؤسسة كل السلع و الخدمات الضرورية (مواد أولية...) المتلقاة من طرف الموردين، في الشكل الأمثل الذي يحقق العلاقة: أمان- تكلفة- نوعية. هذه العمليات تتمثل في المشتريات و تسيير المخزونات.

❖ **المشتريات:** يمكن اعتبار المشتريات كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة تنظم على شكل مديرية أو مصلحة، حسب حجم المؤسسة (Taille)، أو موزعة بين عدة وظائف أخرى، كأن توزع بين وظيفة الإنتاج والوظيفة التجارية و المالية، أو أن تقوم بها المديرية العامة مباشرة.

وتعتمد مصالح المشتريات في سياستها على عدة عوامل تسمح لها بتحقيق الأهداف

المرجوة

منها وهي:

● سياسة المنتج: التوثيق، الاستكشاف والتطور التكنولوجي؛

● سياسة المصدر: و يتعلق الأمر هنا بسياسة الموردين و كذا بدراسة شعب

التمويين؛

● سياسة الأسعار: تمر سياسة الأسعار بالمعرفة الجيدة لأسعار السوق، الشروط

المالية

المطبقة من طرف كل مورد و حتى بتحليل القيمة؛

● سياسة الاتصال: يعمل المشتري على تحريض العرض عن طريق التظاهرات

(صالونات مثلا)، أو باستعمال وسائل ترقية Moyens promotionnels

تقليدية

(كدليل المنتجات، كتيبات...).

وتمر دراسة طلبات الشراء عبر عدة مراحل هي:

- الاستشارة: وهي طلبات أسعار موجهة للموردين؛
- اختيار المورد: ويتم ذلك بإعداد جدول مقارنة بين مختلف عروض الموردين و يقع الاختيار على من يوفر أحسن الشروط الأساسية الآتية: تكلفة الشراء، النوعية التقنية و آجال التموين.
- التفاوض: ويتم على أساس مناقشة بين المورد والمشتري حول الشروط التقنية، التجارية، القانونية والضمانات.
- عقد الصفقة: وهي عبارة عن إمضاء الطرفين على الصفقة ويعني ذلك اتفاقهما على كل بنود العقد والشروع في تنفيذه³⁶.

❖ **تسيير المخزونات:** إذا كان الاهتمام بالمشتريات يمكن أن يؤدي إلى تقليص التكاليف

عن المؤسسة، عن طريق التفاوض الجيد في أسعار المواد و السلع واختيار أحسن نوعية لتفادي البقايا والنفايا في الإنتاج، فإن المخزونات لا تقل أهمية بما يمكن أن تقتصده المؤسسة من أموال سائلة يمكن توظيفها في مجالات أخرى تعود عليها بالفائدة أو الربح. ولقد ظهرت في السنوات الأخيرة فكرة "صفر مخزون Zéro stock" والتي هي معتمدة في الشركات اليابانية بهدف تفادي الأموال المجمدة على شكل سلع أو مواد تتناقص قيمتها عبر الزمن إما لعدم صلاحيتها أو لندرة الطلب عليها...

وللمخزونات مزايا و عيوب تتمثل أساسا في:

- تأمين الإستهلاك المنظم لمنتجات المؤسسة؛
 - الاستفادة من تخفيضات عند شراء كميات كبيرة إذا كان بوسع المؤسسة تخزينها؛
 - تفادي انقطاع الإنتاج بسبب الوصول المتأخر للمواد وانعدامها لفترة معينة؛
 - إمكانية رفع الأسعار في حالة ندرة المنتجات في السوق؛
 - تفادي مصاريف النقل عند شراء كميات هائلة و تخزينها على مستوى المؤسسة.
- هذا بالنسبة لبعض المزايا، و لكن بالمقابل هناك عيوب تتعلق بالمخزونات تتمثل في:
- عدم إمكانية تخزين بعض المواد أو السلع لأكثر من الآجال المحددة لها للاستعمال؛
 - مخاطر عدم تمكن بيع بعض المنتجات مما يؤثر سلبا على خزينة المؤسسة؛
 - كل انقطاع في المخزونات أو نقصها مقارنة بطلبات الموردين يؤدي حتما إلى فرض

³⁶ R. BRENNEMANN et S. SEPARI, Economie d'entreprise ; Edition Dunod, Paris ; 2001, P.327

عقوبات التأخير أو فقدان بعض الزبائن أو حتى فرصة ضائعة نتيجة عدم

الاستجابة

لبعض الطلبيات³⁷.

4. **وظيفة الموارد البشرية:** لقد تطورت هذه الوظيفة منذ القرن العشرين، حيث أصبح مجالها يشمل: التشغيل، التأجير، التكوين، الإعلام، الأمن و العلاقات الاجتماعية. ويمكن الدور الأساسي لوظيفة الموارد البشرية في تكييف العمال و الوظائف كميًا و نوعيًا

في

المؤسسة، و لا يتم هذا إلا على أساس معرفة:

- الرجال والنساء الذين يشكلون المؤسسة: من ناحية هرم الأعمال، الأقدمية، هيكل التأهيلات، التوزيع حسب الجنس و الجنسية....
- تطور عدد العمال (التشغيل و التسريح)؛
- التعريف الدقيق للمناصب.

ولتفادي الدخول في الصراعات بين العمال والإدارة، تعمل وظيفة الموارد البشرية في البحث على الأجر العادل، الذي يأخذ بعين الاعتبار التأهيل للمنصب والنتائج المرجوة من الأجير، و تعتمد المؤسسات في التوصل إلى هذا المطلب على طرق حديثة تمكن من تقييم المناصب و إعداد سلم للأجور مناسب لذلك.

أما في ما يتعلق بالتطور البشري و الاجتماعي، فقد رأينا أن كل النظريات حول التنظيمات تدعو إلى احترام العامل لا كأداة إنتاج فقط و إنما كجزء لا يتجزأ من المؤسسة و هذا بإعطائه كامل الحقوق المنصوص عليها في التشريعات، بالإضافة إلى الأجر العادل، التكوين الذي يتماشى مع التطورات التكنولوجية وسياسة اتصال تسمح بأشراك العمال والسماح لهم بالتوصل إلى المعلومات الخاصة بالمؤسسة و بإبداء آرائهم حولها. ولا يكفي الأجر و التكوين إذا لم يرفقا بضمان العمل و تهيئة الظروف اللازمة لذلك و قد يتوقف نجاح أي مؤسسة على توفر هاذين الشرطين الأخيرين³⁸.

5. **وظيفة المحاسبة و المالية:** لا تخلو مؤسسة من هذه الوظيفة لما لها من أهمية تزويد المسؤولين بمعلومات تتعلق بالوضعية المالية للمؤسسة، كما تسمح بتوحيد القرارات المستقبلية على أساس النتائج التي توصلت إليها هذه المهمة.

³⁷ P. ZERMATI, Pratique de la gestion des stocks, Dunod, Paris, 2001, PP.14 et 17

³⁸ P. BARANGER et les autres, Gestion : les fonctions de l'entreprise, Edition Vuibert, Paris, 1998, 2^e édition, PP.391 et 404

ومن المؤسسات من يصنف المحاسبة ضمن المهام الإدارية و الكثير منها من يعتبرها من مسؤولية الرجل المالي لما له من مؤهلات علمية و مهنية تسمح له بقراءة المعلومات والمعطيات بطريقة تختلف عن تلك التي يستعملها المسؤول الإداري. وإذا نظرنا إلى الواقع، فإننا نجد ارتباط وثيق بين وظيفتي المحاسبة والمالية ولا يكون من الخطأ اعتبارهما متكاملتان من خلال الوظائف التي تقوم بها كل منهما و هي³⁹:

❖ تكمن المهمة الأساسية لوظيفة المحاسبة في:

- الاستجابة لمطلب قانوني: حيث أن المحاسبة في كل الدول ومنها الجزائر (*) تعتبر قانونية وإلزامية فيما يتعلق بإمساك الدفاتر المحاسبية و إعداد الميزانية؛
- المهمة الاقتصادية: أداة تسيير داخلية ونظام معلومات خارجية. وقد تطور مفهوم هذه الوظيفة لينتقل من إعطاء الصورة الوافية لذمة المؤسسة إلى إنشاء أدوات تسمح بتسييرها، وفي هذا الإطار تقوم معظم المؤسسات بتجزئتها إلى مصلحتين: المحاسبة العامة التي تعالج العمليات حسب الطرق القانونية، والمحاسبة التحليلية (أو محاسبة التسيير)، ذات الاستعمال الداخلي، والتي تعطي معلومات تسمح بتوجيه

قرارات

التسيير.

❖ أما الوظيفة المالية فدورها يكمن في ضمان التوازن المالي للمؤسسة، وذلك باختيار أحسن مصادر التمويل وبأحسن الشروط، وهذا باحترام أهداف الملاءة والمردودية.

المبحث الثالث: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف

قبل إعطاء المفاهيم الأساسية حول التكلفة، تجدر بنا الإشارة إلى معرفة ما إذا كانت هذه الأخيرة عبارة عن مقياس *une mesure* أو أنها تقييم *une évaluation*. والملاحظ أن أغلبية مستعملي هذا المصطلح (التكلفة)، لا يعرفون معناها الحقيقي، ولذلك و في أغلب الأحيان يعطى تعريف للتكلفة حسب استعمالها. و بهذا يكون مضمون التكلفة مقتصر على دورها فيما تم القيام به سابقا أو يقام حاليا أو كذلك ما ينوي القيام به مستقبلا. ولمعرفة ما إذا كانت التكلفة عبارة عن مقياس أو تقييم للشيء يجب أو لا الجواب على هاذين السؤالين:

➤ ما هي أهداف التقييم؟

➤ لماذا يتم تقييم الأشياء على أساس التكاليف؟

³⁹ R. BRENNEMANN, op.cit., P.369

(*) تعتبر المحاسبة العامة إلزامية بموجب الأمر رقم 75-35 المؤرخ بـ 1975/04/29 والقرار المؤرخ بـ 1975/06/23 والذنان استكمالا بالقرار الوزاري المؤرخ بـ 1999/10/09 المتعلق بتكليف المخطط المحاسبي الوطني لمحاسبة المجمعات.

والجواب على السؤالين يمكن أن يتم حسب ثلاث مراحل:

- **المرحلة الأولى:** هي أن المعرفة المسبقة لسلوك التكاليف يمثل مساعدة هامة لعملية التقدير و التخطيط. في هذه الحالة يمكن القول أن التكلفة تسمح بتحديد الخيارات كما يمكن أن تمثل معيار المقارنة مع الأسعار؛
- **المرحلة الثانية:** هي القدرة على قياس، في لحظة معينة، مختلف العناصر كالمخزونات و المنتوجات، وبالتالي عقد صلة مع المحاسبة العامة؛
- **المرحلة الثالثة:** تقييم مستقبلي لنتائج الأعمال، وبالتالي إمكانية عقد مقارنة بين التقديرات و الإنجازات.

هذه الإجابات ترتبط بمشكل اختيار أنظمة محاسبة التكاليف التي هي بدورها مرتبطة بالتصورات الجديدة للتنظيمات والتي هي كذلك بدورها مرتبطة بالتكنولوجيات الجديدة للإنتاج. لكن يجدر بنا أن نذكر بأن أنظمة محاسبة التكاليف لا يمكن تصورها خارج أنظمة المعلومات التي توفر الوسائل اللازمة للمعالجة واستخراج النتائج بشكل سريع وبأدق ما يمكن. تبقى الإشارة كذلك إلى أن التصور الجديد لمفهوم التكلفة لا يقتصر فقط على تقييم المنتج في حد ذاته، وإنما يأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى تتعلق بالمورد، الزبون، المحيط الذي تنمو فيه المؤسسة سواء في الداخل أو الخارج.

المطلب الأول: التعاريف المختلفة لمفهوم الأعباء

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، التكاليف والأعباء هي ذات معنى واحد. إلا أن التعمق في المعاني الحقيقية تدل على أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح.

فمفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف ستة من المخطط المحاسبي الوطني هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير⁴⁰.

ومن هنا يمكن إعطاء تعريف للأعباء هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات.

من الناحية الاقتصادية، تعتبر الأعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع والخدمات⁴¹.

⁴⁰ Y. PESQUEUX et B. MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, PUF, France, 1995, P.30

⁴¹ N. AFRAOUI et A. AMRANI, Méthodes d'analyse des coûts, Tome 1, éditions du management, Alger, 1991, P.31

و مهما تنوعت الأعباء، فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى.

الفرع الأول: الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة
1. الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي تخصص، دون حساب و بسيط، لتكلفة منتج أو نشاط

معين، و عادة ما تكون هذه الأعباء مكونة من:

- المواد و اللوازم التي تدمج في المنتج.

- اليد العاملة المباشرة.

- الإهلاك الخاص بألة (أو بآلات) التي لا تصنع إلا منتج وحيد⁴².

2. الأعباء غير المباشرة: تعتبر الأعباء غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات

أو إلى الطلبيات وهي أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج

إلى توزيع أولي، الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح

التوزيع.

كما تجدر الإشارة إلى أنه في الأزمنة الأخيرة، أصبح وزن الأعباء غير المباشرة أكبر من

وزن الأعباء المباشرة وهو في تزايد مستمر، وسبب هذه الظاهرة راجع أساسا إلى تعقد

تقنيات الإنتاج المستعملة، وإلى نمو حجم المؤسسات وكذلك الصعوبة المتزايدة في قيادة

هذه التنظيمات⁴³.

الفرع الثاني: الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة

لا يمكن الاعتماد على معيار تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة للتوصل إلى كلفة

دقيقة لأي منتج أو نشاط، إذا كنا نعلم أن هناك أعباء تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي عملية

تصنيع.

وبمعنى آخر أن هناك أعباء لا تتأثر بوجود أو عدم وجود نشاط أو إنتاج وإنما سببها راجع إلى

وجود المؤسسة وبقائها. كما توجد أعباء سببها مرتبط فقط بوجود نشاط أو إنتاج ولا يمكن أن تنفق

إلا لهذا الغرض. و بين النوع الأول والثاني هناك أعباء مشتركة يصعب تصنيفها إلا بالاعتماد على

بعض التقنيات⁴⁴.

⁴² J. ORSONI, Comptabilité analytique, VUIBERT, Paris, 1987, P.27

⁴³ IBID. , P.28

⁴⁴ J. A. COLLOMB, G. MELYON, R. NOGUERA, Comptabilité financière et de gestion, Edition ESKA, Paris, 1999, PP. 640-641

الأعباء المتغيرة: هي أعباء مرتبطة باستغلال المؤسسة للقدرات والوسائل المتاحة لها، وتسمى كذلك أعباء تناسبية لأنها تتعلق بنشاط المؤسسة، ويتم التعبير عن هذا النشاط بعدد العمليات المحققة. وبالرجوع إلى التصنيف الأول، فقد تكون الأعباء المتغيرة مباشرة (كاستهلاك المواد الأولية، الساعات الإضافية لليد العاملة)، كما يمكن أن تكون غير مباشرة (كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الطاقة).

1. **الأعباء الثابتة:** هي أعباء مرتبطة بوجود المؤسسة ولا تتأثر بحجم النشاط إلا نسبياً.

وباعتبارها ثابتة أو كما يطلق عليها البعض اسم الأعباء الهيكلية فهي لا تتغير إلا بتغيير هيكل المؤسسة.

ولكن كما هو الحال بالنسبة للأعباء المتغيرة، فقد نجد من بين الأعباء الثابتة ما هي مباشرة (كإهلاك آلة لا تصنع إلا منتج واحد، أو إشهار خاص بمنتج واحد) وما هي غير مباشرة وتمثل أغلبية هذه الأعباء (كالإيجار، التأمين، فوائد القروض، أجور عمال الإدارة...). من خلال هذه التصنيفات الأربع يمكن إعداد جدول يوضح العلاقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى، مع ذكر طبيعة هذه الأعباء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر.

يبين الجدول الموالي التصنيفات الأربع للأعباء حسب مبدأ الثبات والتغير من جهة ومبدأ المباشر وغير المباشر من جهة أخرى، مع العلم أن الأعباء المباشرة قد تحتوي على أعباء متغيرة وثابتة ونفس الشيء بالنسبة للأعباء غير المباشرة.

الجدول رقم (04): تصنيف الأعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتج

الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	
- مصاريف العمال (رئيس مصلحة الإنتاج). - إشهار خاص بالمنتجات - إهلاك آلة لا تصنع إلا منتج واحد	- مواد أولية. - يد عاملة مباشرة - مصاريف النقل في حالة تسليم منتج واحد	الأعباء المباشرة
- مصاريف العمال (الإطارات، أعوان التحكم...) - إيجارات وإهلاكات - إشهار التوثيق.	- مواد مستهلكة (ماء، غاز، كهرباء...). - مصاريف نقل في حالة تسليم حصة من المنتجات	الأعباء غير المباشرة

Source : J. MARGERIN, Comptabilité analytique, les éditions

d'organisation, Paris, 1994, P.84

2. الأعباء شبه المتغيرة: هي أعباء تحتوي على جزء ثابت مهما كان مستوى النشاط، و جزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة. وكمثال على ذلك يمكن ذكر أعباء الصيانة، مصاريف الهاتف...

وللفصل بين الجزء الأول والثاني نستعمل عدة تقنيات يتم اختيار إحداها على الأخرى حسب درجة تغير الأعباء مقارنة بمستوى نشاط المؤسسة. فقد يعتمد إلى استعمال الطريقة البيانية أو طريقة النقاط القصوى إذا كان تغير الأعباء خطي. كما يعتمد إلى استعمال طريقة المربعات الصغرى Méthode des moindres carrés إذا كان التغير غير خطي⁴⁵.

الفرع الثالث: التصور الحديث لتوجه الأعباء

1. الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة: بالرغم من تناول معيار الفصل بين الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة من طرف أغلبية مؤلفي كتب المحاسبة التحليلية، إلا أن البعض منهم يرى أن هناك أعباء لا هي مباشرة ولا غير مباشرة، ويطلق عليها أعباء شبه مباشرة كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الكهرباء مثلا. قد يعتبر هذا الاستهلاك مباشر إذا كان موضوع التكلفة هو المصنع، وقد يكون غير مباشر إذا كان موضوع التكلفة هو المنتج، إلا إذا تم تركيب عداد على كل آلة وهو الشيء الذي لا يمكن تصوره في الواقع⁴⁶.
 2. الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة: تراجع معيار الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة ليحل محله معيار الأعباء شبه المتغيرة^(*). ورغم البحوث القائمة على إيجاد نوع من المرونة في هذا الشأن، إلا أن المعمول به حاليا هو اعتبار كل مصاريف العمال، سواء تعلق الأمر بعمال الورشات أو الإطارات أو حتى العمال المساعدين (كالإداريين والمصالح الاجتماعية...)، كأعباء شبه متغيرة حيث نجد الجزء الثابت منها هو الغالب. وتبقى الأعباء المتغيرة ممثلة فقط في استهلاك المواد الأولية و المواد المستهلكة. وحتى ضمن هذه الأعباء الأخيرة يوجد منها ما هو شبه متغير (خاصة منها الطاقة)⁴⁷
- أما فيما يخص الأعباء الثابتة التقليدية (الاهلاكات وأجور المؤطرين)، فبدأت تلقى نوع من المرونة، بحيث أصبحت المؤسسات اليوم تتخلى تدريجيا عن الاستثمارات

⁴⁵ A. BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti éditions, Alger, 1998, PP.284 et 287

⁴⁶ J. MARGERIN, op.cit, P.81

(*) وبصفة خاصة في البلدان التي تتمتع بتكنولوجيا عالية وبعلاقات اقتصادية وتجارية تعتمد على مبدأ الشراكة بدلا من مبدأ المنافسة، حيث أصبحت الآلات تحل محل الإنسان وبالتالي تراجعت قيمة اليد العاملة المباشرة كما سمحت عقود الشراكة بالعمل على تطوير صيغة المقاول من الباطن للقضاء نسبيا على المنافسة الحادة بين المتعاملين، الشيء الذي جعل بعض الأعباء الثابتة كالأهلاكات تتغير حسب هذه الصيغة في المعاملة.

⁴⁷ A. FAYEZ AL TABBA, L'évolution de l'organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de Doctorat, université de Rennes I, France, 1991, P.266

وتعتمد أكثر على المقابلة من الباطن وبالتالي فهي تحافظ على نوع من التناسبية بين مستوى النشاط ومبلغ القيم الثابتة⁴⁸.

الفرع الرابع: الانتقال من الأعباء إلى التكاليف بسبب خضوعها لمنطق اقتصادي خاص بها، لا تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار كل أعباء المحاسبة العامة. وتعتمد في حسابها للتكاليف على ما يطلق عليه بالأعباء القابلة للإدماج، وتستثني بذلك ما يسمى بالأعباء غير القابلة للإدماج.

1. **الأعباء القابلة للإدماج:** تتعلق الأعباء المدمجة للتكاليف من جهة، بأعباء المحاسبة العامة و لكن مأخوذة على أساس مبلغ مختلف ومن جهة أخرى، بإضافات بغرض التعبير الاقتصادي الجيد للتكاليف. ويعتمد في ذلك على طريقة الاشتراك *Méthode de l'abonnement* التي تأخذ بعين الاعتبار مرحلة حساب التكاليف، والتي عادة ما تكون قصيرة مقارنة بالدورة المعتمدة في المحاسبة العامة.

❖ **أعباء استبدالية *Charges de substitution*:** و يتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء

المأخوذة بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية وبقيمة تختلف عن القيمة المسجلة في المحاسبة العامة. و تنحصر هذه الأعباء في ثلاث عناصر أساسية هي:

- **فرق الإدماج على المواد:** لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لاجراجات المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد⁴⁹؛

- **أعباء الاستخدام *Charges d'usage*:** وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو

الإهلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة

العامة (الإهلاك الجبائي). ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار^(*)

(وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة⁵⁰.

فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية.

⁴⁸ G. RAIMBAULT, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle – outils de gestion, Editions CHIHAB, Alger, 1994, P.149

⁴⁹ J. TRAHAND, B. MORARD et E. C. CHARLES, Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France 2000, P.12

(*) تحدد القيمة الحالية للاستثمار على أساس سعر السوق. وإذا تعذر إيجاد هذه القيمة في السوق يمكن لصاحب المؤسسة استعمال أي وسيلة أخرى تسمح بتقريب قيمة الاستثمار من الواقع.

⁵⁰ IBID, P.12

فإذا كان قسط الاهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية و يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء مكملة (إضافية)؛
أما إذا كان هذا القسط أصغر (**)، فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير قابلة للإدماج في المحاسبة التحليلية.

- **الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات:** قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتماداً على اجراءات قانونية أو جبائية (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة)، بمعايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة⁵¹.

❖ **أعباء مكملة (إضافية):** هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، و تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية أو استراتيجيتها السوقية. وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين⁵²:
مكافأة عمل المستغل.
مكافأة الأموال الخاصة.

- **مكافأة عمل المستغل:** لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأسماله، و بالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة. ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لا بد أن يضاف أجر خيالي في حساب التكاليف.
- **مكافأة رأس المال:** لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتوجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والآخر ممول بقروض خارجية، حيث أن هذا الأخير سيظهر حتماً تكلفة أكبر. ولتفادي هذا الاختلال يعمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به

(**) ينتظر أن يأتي مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديدة بتعليمات جديدة تتعلق بطرق الاهتلاك خاصة وانه يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية حسب تصريحات رئيس مجلس المصنف الوطني والأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة .

⁵¹ D. KHONATRA et T. LEXTRAIT, Comptabilité de gestion, Edition Ellipses, Paris, 1996, P.17

⁵² G. MELYON, Comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001, P.15

في البنوك. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية.

❖ **طريقة الاشتراك:** ويقصد بها اشتراك الأعباء في مرحلة تختلف بين تلك المستعملة

في المحاسبة العامة و المأخوذة كأساس لحساب التكاليف في المحاسبة التحليلية.

إذا كان الأمر يبدو سهلا فيما يخص المواد الأولية المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة مثلا، فإن الأمر قد يختلف بالنسبة لبعض الأعباء التي لا تسدد أو لا تحسب إلا مرة في السداسي أو في السنة.

ونظرا لأن المحاسبة التحليلية تعتمد الفترة الشهرية(*) لحساب تكاليفها، فتقوم بتحميل

بعض الأعباء للتكاليف حسب الحصة الزمنية المعتمدة في الحساب. و من أمثلة هذه

الأعباء نجد: الاهتلاكات والتأمينات⁵³.

2. **الأعباء غير القابلة للتحميل:** إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في

حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، و

تسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل. و يتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية⁵⁴:

- الأعباء الاستثنائية(**)؛
- الضرائب على الأرباح؛
- الأعباء التي ترجع إلى الدورات السابقة(***)؛
- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي أو التي لا تظهر طابع مأوف في المهنة والتي يمكن اعتبارها كإستهلاكات لم تساهم في انتاجات المؤسسة، والتي تخص مثلا: علاوة التأمين على الحياة المبرمة لفائدة المؤسسة.
- فرق أعباء الاستخدام الناتج عن استعمال طريقتين مختلفتين للإهلاك، المذكورة آنفا، أين يمكن أن يكون القسط في المحاسبة التحليلية أصغر من القسط المسجل في المحاسبة العامة.

وسواء تعلق الأمر بالأعباء المكتملة والتي لا يظهر لها أثر في المحاسبة العامة، أو الأعباء

غير القابلة للتحميل والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها

بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير⁵⁵.

(*) نظرا لصعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة في نهاية كل شهر، لعدم تمتع بعض المؤسسات على الأجهزة الآلية، نكتفي هذه الأخيرة بحساب التكاليف مرة في كل ثلاث أشهر.

⁵³ IBID, P.15

⁵⁴ J. MARGERIN, op.cit, P.63

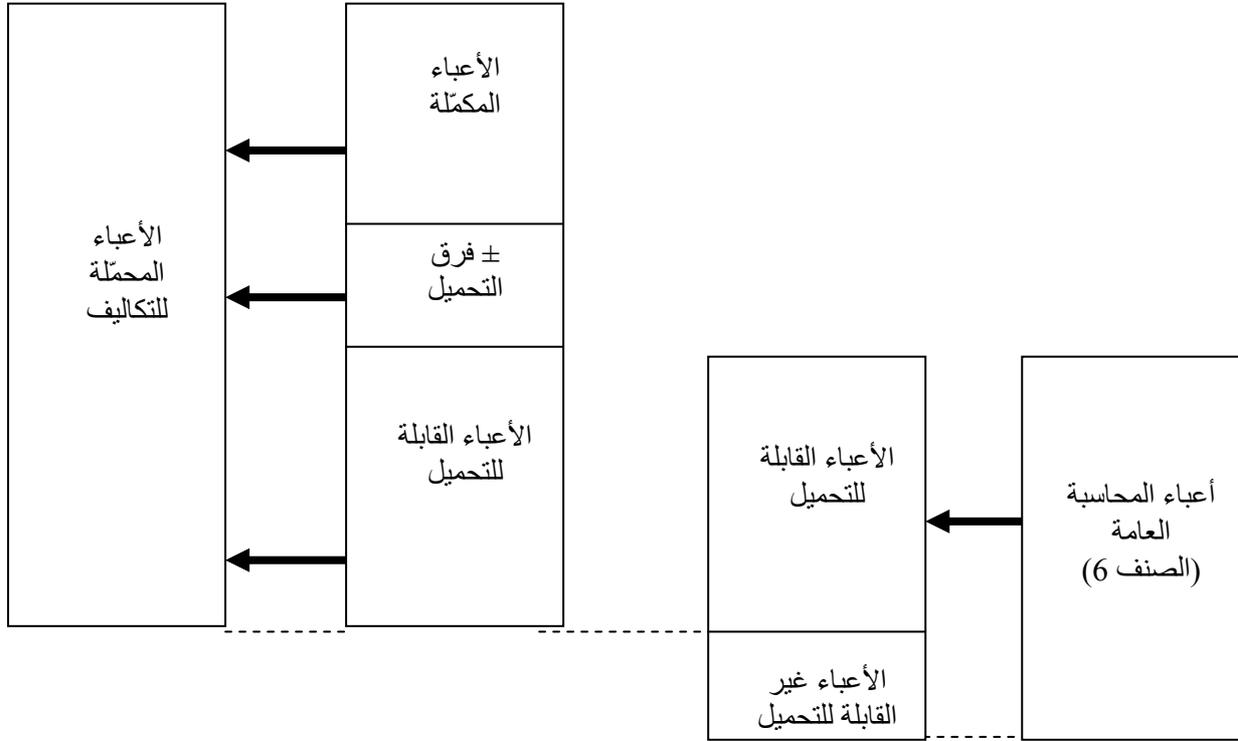
(**) يمكن ذكر بعض الأمثلة: اهتلاك المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات التي تطبق في حالات استثنائية على الأراضي و شهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها و التي تسجل في حالة الجزائر في الحسابات (190، 39، 49) حسب المخطط المحاسبي الوطني الحالي.

(***) إلا إذا كان بالإمكان تخصصها للنشاط المرتبطة به. وكمثال على ذلك، يمكن ذكر الأجور التابعة لطبقة في قيد الإنجاز.

⁵⁵ IBID, .P.63

يمكن التعبير عن المعالجات المختلفة التي تسمح بالانتقال من الأعباء إلى التكاليف بالشكل التالي:

الشكل رقم (04) : الإنتقال من الأعباء إلى التكاليف



Source : G. MELYON, op.cit, P.16

وكاستنتاج لما سبق، يمكن التعبير عن الشكل أعلاه بالمعادلتين الآتيتين:

الأعباء المحملة	أعباء المحاسبة	الأعباء غير القابلة	الأعباء	± فرق التحميل
=	- العامة	+ للتحميل	المكتملة	
أعباء المحاسبة	الأعباء المحملة	الأعباء غير القابلة	الأعباء	± فرق التحميل
= العامة	+ للأعباء المحملة	- للتحميل	المكتملة	

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة لمفهوم التكاليف

يتوقف اتخاذ القرارات من طرف المسؤولين مهما كانت وظائفهم في المؤسسة على

مجموعة من المعلومات، وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف(*) .

(*) يمكن ذكر عدة أمثلة في هذا الجانب:

- المسؤول عن التسويق عند إدخال منتج جديد في السوق، لا بد أن يتأكد بأن سعره لا يناقسه فيه أحد ويعتمد في ذلك أساساً على تكلفة الإنتاج و

تكلفة التوزيع اللتان تعتبران بمثابة المعلومة الأساسية لاتخاذ قرار تحديد سعر البيع؛

- بهدف تقليص التكاليف، يمكن لمؤسسة معينة أن تعقد مقارنة بين التكلفة الداخلية و تكلفة المقاول من الباطن و يعتبر هذا كذلك قرار تسبير؛

- عملية تطوير منتج جديد في المؤسسة الاقتصادية تحتاج إلى عقد مقارنة بين عدة اختيارات تقنية و تقييمات مختلفة تمكن المسؤولين من اتخاذ قرار اختيار أحسن طريقة صنع و بأقل تكلفة.

ولقد تغيرت النظرة إلى التكاليف في عالم اقتصاد السوق لتمس وظائف أخرى في المؤسسة كوظيفة التسويق ووظيفة البحث والتطوير، نظرا لما لهما من تأثير على تقليص التكاليف.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

يرى المختصون أنه لا يمكن التكلم عن التكلفة كمصطلح مجرد، نظرا لاختلاف وجهات النظر لهذه الكلمة. فعلى عكس الاقتصاديين، يميز المحاسبون بين الأعباء من جهة والتكاليف من جهة أخرى، حيث أن المصطلح المحاسبي يعتبر التكلفة كمجموع أعباء تخص قطب حساب معين. كما يعرفها H. BOUQUIN و P.LAUZEL على أنها مجموعة من الأعباء المدمجة التي تناسب:

➤ إما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة.

➤ إما حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو بمرحلة ما عدا المرحلة النهائية⁵⁶.

من هذا التعريف يمكن أن نستخلص أن التكلفة يمكن أن تتخذ عدة أشكال وأن تحسب عبر عدة مستويات، وهذا يتوقف على نوع النشاط الذي تقوم به المؤسسة من جهة، وعلى نوع المنتج الذي تقدمه للزبائن من جهة أخرى.

ويبقى المبدأ في حساب التكاليف هو الاعتماد على التقسيم الكلاسيكي للمؤسسات إلى تجارية و صناعية.

الفرع الثاني: مراحل حساب التكاليف

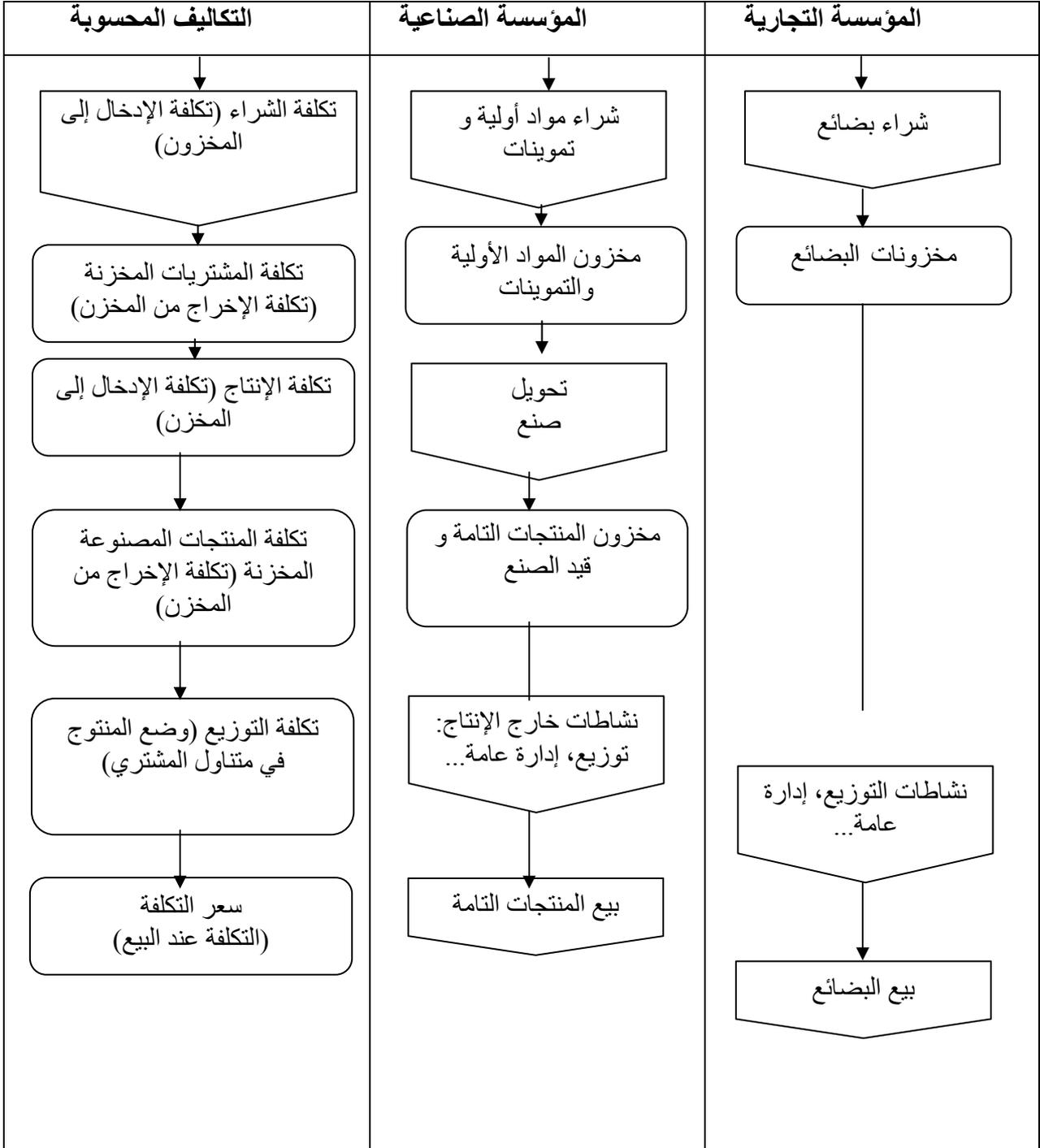
مبدئيا، تقوم المؤسسات بحساب التكاليف التالية حسب طبيعة المؤسسة:

- بالنسبة للمؤسسات التجارية: ينحصر نوع التكاليف في هذا النوع من المؤسسات في تكلفة الشراء و تكلفة التوزيع ثم سعر التكلفة؛
- بالنسبة للمؤسسات الصناعية: تنقسم فيها التكاليف إلى تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع ثم سعر التكلفة.

⁵⁶ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985, P.382

ويبين الشكل التالي مراحل حساب التكاليف في نوعي هذه المؤسسات:

الشكل رقم (05) مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة



Source : G. MELYON, op. cit P. 12

ومن خلال هذا الشكل، يمكن ملاحظة الفرق بين أنواع التكاليف المحسوبة في كلتا المؤسساتين، ولكن الاختلاف يكمن في مضمون كل تكلفة وستعرض لذلك عند دراسة مختلف طرق تحديد التكاليف.

الفرع الثالث: مميزات التكاليف

يذكر P. LASSEGUE أربع مميزات للتكاليف، حسب ما جاء في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1986 وهي كالآتي⁵⁷:

❖ **مرحلة الحساب:** يمكن حساب ثلاث أنواع من التكاليف حسب هذا التصنيف:

- تكلفة المنتج المشتري؛
- تكلفة المنتج المصنع؛
- تكلفة المنتج الموزع.

❖ **مجال تحديد التكاليف:** باعتبارها تجميع للأعباء، يمكن تحديد التكاليف على عدة وحدات أو أجزاء من المؤسسة فنجد مثلاً:

- تكلفة حسب كل وظيفة أو كل مركز مسؤولية؛
- تكلفة حسب وسائل الاستغلال؛
- تكلفة حسب نشاط الاستغلال؛
- تكلفة حسب كل منتج؛
- تكلفة حسب كل طلبية.

❖ **مضمون التكاليف:** يمكن حساب تكاليف لمرحلة معينة، إما بإدماج كل أعباء المحاسبة العامة، سواء بإجراء أو عدم إجراء تعديلات عليها أو بإضافة أعباء أخرى، سواء بإدماج جزء فقط من هذه الأعباء. في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية، أما في الحالة الثانية، فننتكلم عن التكاليف الجزئية.

وعندما يتعلق الأمر بالتكاليف الكلية مع الأخذ بعين الاعتبار كل أعباء المحاسبة العامة، فتسمى بالتكاليف الكلية التقليدية(*)، وعلى العكس إذا أدخلت عليها تعديلات بهدف التعبير الاقتصادي الجيد فتسمى بالتكاليف الكلية الاقتصادية أو التكاليف الكلية مع فرق الإدماج(**). أما فيما يخص التكاليف الجزئية فيمكن أن يتعلق الأمر إما بالتكاليف المباشرة، أو التكاليف المتغيرة أو التكاليف الحدية، حسب نوع الأعباء التي تتضمنها(***)

⁵⁷ P. LASSEGUE, gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition DALLOZ, Paris, 1996, P.534

(*) Coûts complets traditionnels

(**) Coûts complets économiques ou coûts complets avec différences d'incorporation.

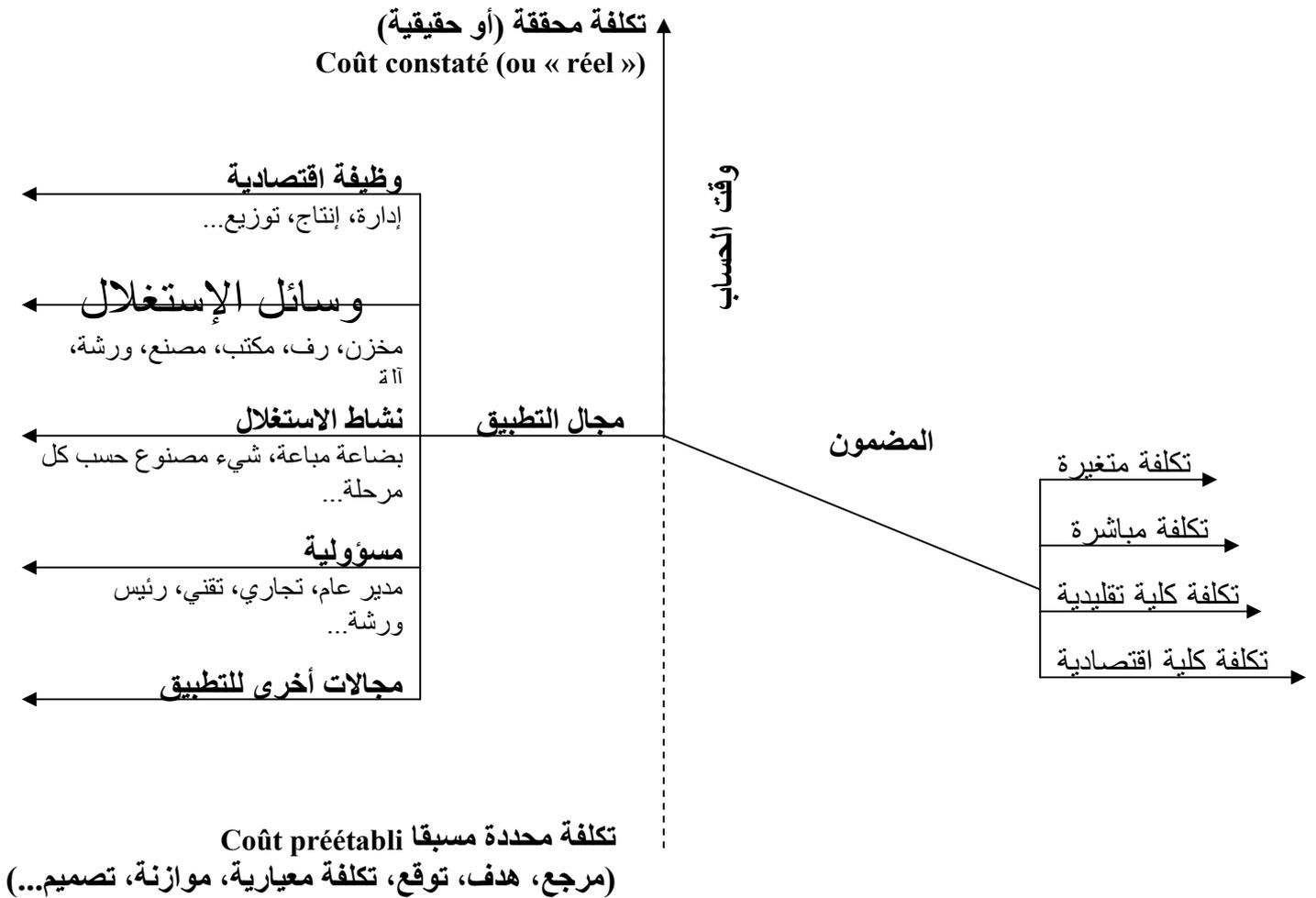
(***) هذه التصنيفات سنتطرق إليها في الفصل الثالث.

❖ وقت حساب التكاليف: يمكن أن تحسب التكاليف

- إما بعديا Postérieurement وتسمى بالتكاليف المحققة أو بالتكاليف الحقيقية أو كذلك بالتكاليف التاريخية؛
- إما قبليا Antérieurement وتسمى في هذه الحالة بالتكاليف المقررة سلفاً، أو بالتكاليف المعيارية أو كذلك بالتكاليف التقديرية وبالتالي تمثل مرجع تقارن إليه التكاليف الحقيقية. (*)

يوضح الشكل التالي المستخرج من المخطط المحاسبي العام، المميزات الخاصة بالتكاليف المذكورة أعلاه:

الشكل رقم (06): مميزات التكاليف



Source : B. DORIATH et C. GOUJET ; Comptabilité de gestion, Edition Dunod, Paris, 2001, P.17

(*) يمكن اعتبار التكاليف التقديرية كأحسن وسيلة لمراقبة التسيير.

المطلب الثالث: التكاليف و القرارات
على الرغم من أن أغلبية التكاليف المأخوذة كأساس لحساب سعر التكلفة، مسجلة في المحاسبة، إلا أن هنالك مفاهيم أخرى للتكاليف لا تظهر في المحاسبة و عدم أخذها بعين الاعتبار يؤدي في كثير من الأحيان إلى انحراف المؤسسة عن الأهداف المراد تحقيقها و حتى إلى فقدان مكانتها في السوق و بالتالي زوالها.
ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى جهل الكثير من المسيرين (أو تجاهلهم) لوجود عناصر من التكلفة تؤثر سلبا على القرارات التي يتخذونها، و كذلك عدم تمكنهم من التمييز بين التكلفة التي تمثل معلومة ذات أهمية في اتخاذ القرار و التكلفة التي لا يمكن لهم التأثير عليها نظرا لطبيعتها المميزة. و تعتبر المعلومة المحاسبية عن التكاليف ملائمة لاتخاذ القرار عندما تسمح بتقديم تعديلات عن التكلفة التقديرية المستقبلية حسب الاستراتيجيات المختلفة البديلة و الممكنة التي تسمح للمسير باختيار إحداها لاتخاذ القرار. أما التكاليف التي لا تتغير مهما كان البديل المختار، فلا تعتبر ذات أهمية لتوجيه اتخاذ القرار و بالتالي لا تؤخذ بعين الاعتبار. فالتكلفة و القرار هما مصطلحان متلازمان لا يمكن الفصل بينهما.

الفرع الأول: مكونات القرار و القرار الاقتصادي
رغم تعدد النظريات التي درست مفهوم القرار، إلا أن المدرسة الاجتماعية هي أول من وضعت أسس لمصطلح القرار و على رأسها HERBERT ALEXANDER SIMON الذي ألف كتاب عام 1946 تحت عنوان «Administration Behavior»^(*) و الذي حصل على جائزة Nobel عام 1978. و قد استنتج أربع مراحل لعملية اتخاذ القرار هي⁵⁸:

- تعيين الفرص التي تستدعي اتخاذ قرار؛
- التصور Conception: صياغة و تحليل الأحداث الناتجة عن كل سلوك؛
- انتقاء سلوك أو تصرف معين و الاختيار Sélection d'une action et choix
- التقييم Evaluation.

لكن هذا الكتاب كان موجه للإداريين أكثر منه للاقتصاديين، فأدرك SIMON هذا النقص، حيث أصدر كتاب آخر مع J. G. MARCH بعنوان: Les organisations أي التنظيمات، الذي يتمحور حول إدراك أصحاب القرار بعدم الرشادة في القرارات التي يتخذونها.

(*) يعتبر هذا الكتاب أول محاولة لوضع أسس علم جديد يدعى: القرار.

⁵⁸ A. DAVID, Décision, Conception et recherche en science de gestion, Revue Française de gestion, V 28 – N° 139 – Juillet / Août 2002, P.174

ويذكر في هذا الكتاب في الصفحة 138 "أن أغلبية القرارات الإنسانية الفردية أو التنظيمية تتطابق مع اكتشاف وانتقاء خيارات مرضية. ولا تتطابق هذه القرارات، إلا في حالات استثنائية فقط، مع اكتشاف و انتقاء خيارات مثلى"⁵⁹.

وقد صنف المفكرون القرارات إلى صنفين:

➤ القرارات المبرمجة التي تتعلق بالإجراءات المتكررة أو الروتينية (كتسيير الطلبات،

العمليات الجارية): هذه القرارات تتم بواسطة هيآت وأدوات موجودة في المؤسسة.

➤ القرارات غير المبرمجة التي تتعلق بتقنيات بحوث العمليات (نماذج، تصنع) أو ما يطلق

عليه بالمناهج الكشفية و التي تعتمد على الحدس و الحكم الشخصي و تجارب الماضي⁶⁰.

ويرى B. ROY و D. BOUYSSOU أن الرشادة في اتخاذ القرارات محدودة نظرا

للتغيرات التي يمكن أن تحدث، و باعتبار أن القرار يعتمد على علم الحساب فالأجدر التحدث عن

المساعدة في القرار بذلا من علم القرار حيث يقولان: "إن الحقائق التي تكتشف باستعمال النماذج

والأدوات، تبقى مقيدة لآراء مختلفة... و لنظام أو أنظمة القيم...ولهذه الأسباب، نعتقد انه لا يمكن

وجود علم القرار، ولكن هناك إمكانية لوجود علم المساعدة في القرار، كقياس يوضح ما هو

موضوعي و ما هو أقل موضوعية"⁶¹

أما القرار الاقتصادي فيقصد به، اختيار المؤسسة، تطوير أو تعديل نشاطها الصناعي. و

يتعلق الأمر هنا، إما باختيار إنجاز استثمار، أو تقييم أصول بهدف التنازل عنها(*)، أو، بصفة

عامة، تكييف مختلف نشاطات المؤسسة للنظرة الاستراتيجية التي تتماشى مع محيطها. و لكل قرار

اقتصادي، يمكن إشراك ثلاث مجموعات:

➤ المجموعة E لحالات طبيعية.

➤ المجموعة C للنتائج.

➤ المجموعة A للتصرفات.

كل تصرف هو عبارة عن تطبيق لمجموع الحالات في مجموعة النتائج، وبالتالي لا بد من اختيار

تصرف معين. وتكتب العلاقة بين المجموعات الثلاثة على شكل المعادلة التالية: $A(E) = C$

وتصلح هذه المعادلة في الحالات البسيطة فقط، أما إذا تعقدت الحالات، وكثرت النتائج والتصرفات،

فتصبح غير كافية للتمكين من الاختيار واتخاذ القرار.

⁵⁹ L. SFEZ, La décision, Série : Que sais-je ? P.U.F, 1994, P.60

⁶⁰ L. BOYER et N. EQUILBEY : op. cit, P.159

⁶¹ IBID, P.48

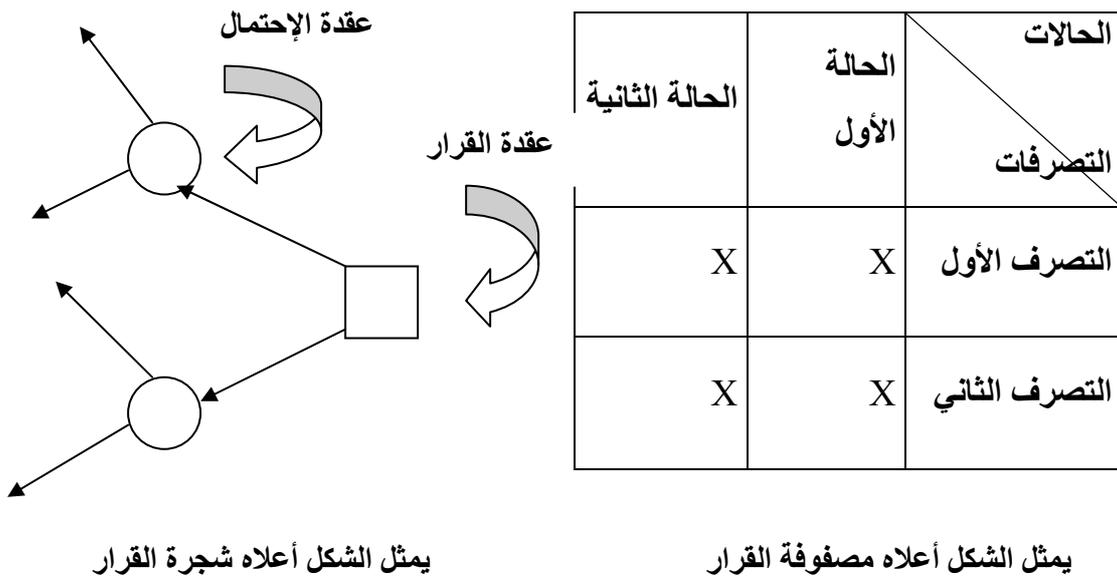
(*) ونخص بالذكر، تعديل طريقة تقييم المخزونات، اختيار إنجاز منتج معين مكان منتج آخر.....

وفي هذه الحالة نلجأ إلى استعمال نوعين من الأشكال هما: مصفوفات القرار (Matrices de décision)، و أشجار القرار (Arbres de décision). في الشكل الأول، مصفوفة القرار كل سطر منها يتعلق بتصريف (بفعل) وكل عمود يتعلق بحالة، و بالتالي كل تقاطع لسطر وعمود يخصص للنتيجة الملائمة.

وفي الشكل الثاني، شجرة القرار، أو شجرة القرار-الصدفة (Arbre de décision-hasard)، تستعمل في آن واحد عقدات القرار التي تمثل الاختيارات الممكنة، وعقدات الصدفة التي تمثل الحالات الممكنة في الطبيعة^(*)، وتظهر النتائج في هذا النوع من الأشكال في أقصى الجانب الأيمن من شجرة القرار.

يمكن تمثيل هاتين الحالتين كما يلي:

الشكل رقم (07): اتخاذ القرار الاقتصادي في الحالات المعقدة

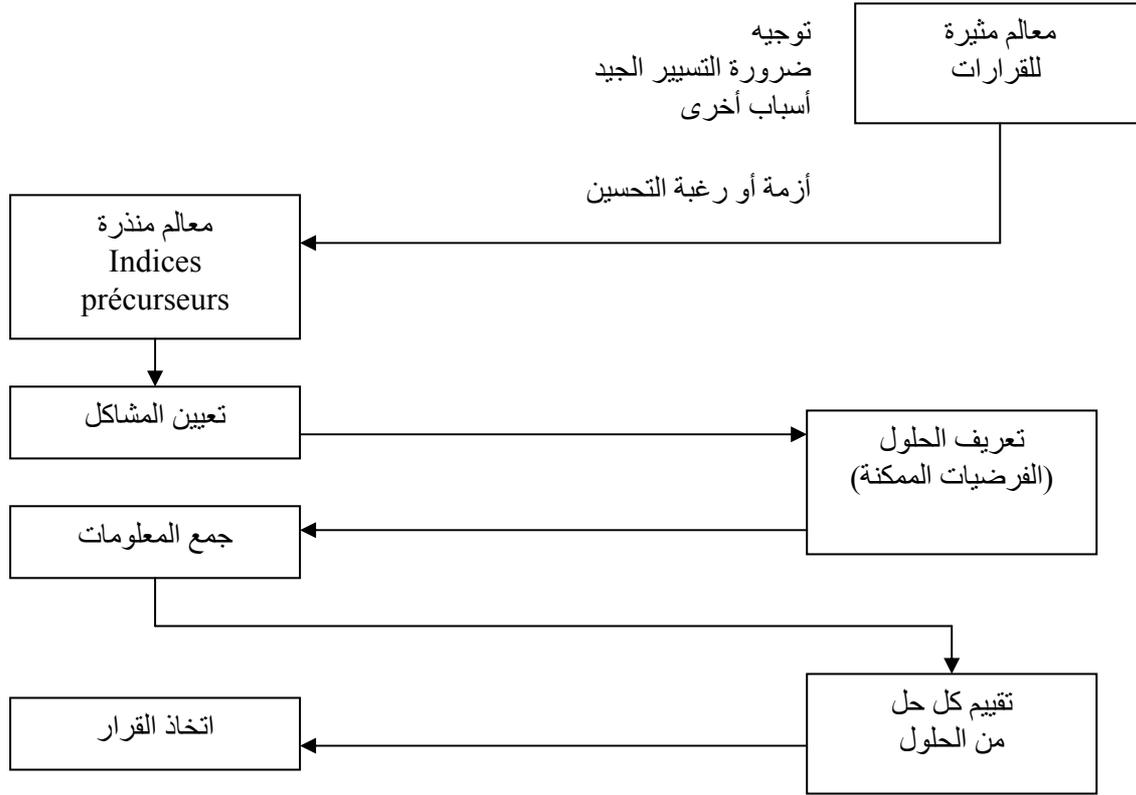


Source : R. CHARRETON et J. M. BOURDAIRE, La décision
7 – 12.économique, série : que sais-je ? Paris, P.U.F, 1985, PP

انطلاقاً من الحالات المذكورة أعلاه والمتعلقة باتخاذ القرار الاقتصادي يمكن تصور المراحل المتتالية التي يجب اتباعها للتوصل إلى اتخاذ القرارات الموضوعية في المؤسسة الاقتصادية كما هو مبين في الشكل الموالي:

(*) مثلاً وجود أو عدم وجود بترول في باطن الأرض بالنسبة للشركات المنتجة للبترول.

الشكل رقم (08): مراحل اتخاذ القرار



Source : M. BELAIBOUD, de la survie à la croissance de l'entreprise, O.P.U, 1995, P.180

ومن خلال هذا الشكل يتضح لنا أن اتخاذ القرار مرتبط أولاً وقبل كل شيء بنوعية المعلومات المجمعة و بطريقة تقييمها. و المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات أو التي تساعد على اتخاذ القرارات كما يؤكد على ذلك B. ROY، في مجال المحاسبة التحليلية هي التكاليف، مع الأخذ بعين الاعتبار المميزات الخاصة بكل نوع من التكلفة.

الفرع الثاني: التكاليف و التأثير بالقرار
❖ **التكلفة الهامشية:** من بين التكاليف التي لها تأثير على القرار، نجد التكلفة الهامشية.

و يقصد بها تلك التكلفة المحسوبة بهدف القيام بتصور و اتخاذ قرار يتعلق بزيادة مستوى النشاط، كما تمكن هذه التكلفة من الإجابة على السؤال التالي: كم تكلف بالزيادة (تكلفة هامشية) أو ما هو الإيراد الزائد (إيراد هامشي) من عملية إنتاج أو بيع وحدة منتجة إضافية⁶². هذا النوع من التكاليف له طابع اقتصادي أكثر منه محاسبي وتعتبر التكلفة

⁶² BEATRICE et FRANCIS GRANDGUILLOT, QCM Comptabilité analytique, Gualino éditeur, Paris, 1999, PP.137-138

الهامشية مقياس Indicateur للتسيير يفيد خاصة في إتخاذ قرار انتهاء فرصة قبول طلبية إضافية أو عدم قبولها. ويتم قبولها إذا كانت التكلفة الهامشية أقل من الإيراد الهامشي. وقد تتساوى التكلفة الهامشية الوحودية مع التكلفة المتغيرة الوحودية(*)، إذا كان الإنتاج لا يؤدي إلى رفع التكاليف الثابتة و أن التكاليف المتغيرة تبقى تناسبية(**).

❖ **التكاليف الخاضعة للرقابة Coûts contrôlables:** هي تلك التكاليف التي تتضمن عناصر يمكن لصاحب القرار التحكم فيها، أما التكاليف غير الخاضعة للرقابة فهي تلك التي تفرض عليه. و كمثل على التكاليف غير الخاضعة للرقابة نجد التكاليف الإدارية (الضرائب، الأعباء الاجتماعية، الرسوم...) كما تفرض أيضا تكاليف على الوحدات الإنتاجية وتخص الأعباء المشتركة Charges Communes. هذا النوع من التكاليف لا يسمح بتقييم نتائج المسؤول عن المؤسسة أو الوحدة، بخلاف التكاليف الخاضعة للرقابة أين يمكن الحكم على التسيير الجيد أو عدمه بالنسبة للمسؤول أو مركز المسؤولية باعتبار أن القرارات التي يتخذها هي التي تؤثر مباشرة على النتائج المحصل عليها⁶³.

❖ **التكاليف المطفأة (***) Coûts éteints:** هي عبارة عن تكاليف تم إنفاقها من طرف المؤسسة و التي لا يمكن إلغاؤها أبدا(****)، و بالتالي فهي لا تؤثر على القرارات الحالية، و قد تظهر في المحاسبة على شكل أعباء موزعة عبر عدة سنوات، نظرا لطبيعتها المميزة حيث لا يمكن أن تتحملها دورة واحدة. وكأمثلة على هذا النوع من التكاليف نجد الاهتلاكات، المصاريف المنفقة في البحث و التطوير، هي تكاليف تمت في السابق ولا أثر لها على قرار الإنتاج أو عدمه⁶⁴.

❖ **التكاليف المتصلة (liés) Coûts joints:** يظهر هذا النوع من التكاليف من خلال عملية إنتاج عدة منتجات في آن واحد، إما باستعمال نفس أداة الإنتاج أو نفس المادة الأولية. فالتكلفة المتصلة تتعلق بعدة منتوجات ولا يمكن الفصل بينها إلا بعد أن تظهر أي بعد الإنهاء من

(*) يجب التفرقة بين التكلفة الهامشية الوحودية و التكلفة الوسطية الوحودية حيث أن

$$\frac{\Delta \text{ التكلفة الإجمالية}}{\Delta \text{ الكمية}} = \text{التكلفة الهامشية الوحودية}$$

- التكلفة الوسطية الوحودية = $\frac{\sum \text{ الأعباء}}{\text{ الكميات المنتجة}}$

(**) إذا كان الإنتاج الإضافي يؤدي إلى رفع التكاليف الثابتة، فتحسب التكلفة الهامشية الوحودية بهذا القانون:

$$\text{ت ه و} = \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \frac{\text{التكاليف الثابتة الإضافية}}{\text{الوحدات الإضافية}}$$

⁶³ Encyclopédie de Comptabilité, contrôle de gestion et Audit, sous la direction de Bernard Colasse, Economica, Paris, 2000, P.574

(**) يطلق عليها أيضا مصطلح Sunk costs أو Coûts engagés indifférents.

(***) Coûts irréversibles

⁶⁴ IBID, P.573

عملية الإنتاج.

والإشكال هنا، هو البحث عن طريقة الفصل بين التكاليف التي يتحملها كل منتج، علما أن الإيرادات التي تدرها هي جد مهمة. وقد نجد هذا النوع من المنتجات في الصناعات الكيماوية أو في مصانع النسيج وحتى في المصفاة البترولية. فقرار تحميل التكاليف إلى المنتجات الأساسية (*) قد يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة، مما يؤثر سلبا على رقم الأعمال⁶⁵.

الفرع الثالث: التكاليف خارج المحاسبة والقرارات

❖ التكاليف الخارجية والتكاليف المخفية: توجد تكاليف لا تسجل في المحاسبة و لكن يمكن أن

تؤثر سلبا على مردوديتها إذا أخذت بعين الاعتبار. وبموجب هذه التكاليف، تتأثر القرارات المتخذة نظرا لما لها من أهمية سواء تلك المتعلقة بداخل المؤسسة أو خارجها.

● التكاليف الخارجية **Coûts externes**: تعرف التكاليف الخارجية بأنها عبارة عن تحويل

كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين لجماعات خارج المؤسسة (الزبائن، الموردون، المحيط). وتتمثل هذه التكاليف في الفرق بين التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان يجب أن تتحملها لو تحملت مسؤوليتها اتجاه الأعمال التي قامت بها. ومن خلال عملية التحويل هذه، تنتهرب المؤسسة من بعض التكاليف التي تكون على عاتق المحيط. وكمثال على ذلك الغلافات المستهلكة (كقارورات الزجاج) أو بعض المواد الكيماوية التي تنتج عن عملية تحويلها، بقايا و نفايات لا تكون موضوع رقابة من طرف السلطات، قد تؤثر سلبا على المحيط و تكلف مبالغ هائلة لإزالتها أو نقلها (**). وتكون هذه التكاليف على عاتق الجماعات المحلية بدلا من أن تكون على عاتق المؤسسة. كما يمكن ذكر مثال آخر في نفس السياق والذي يتعلق بمؤسسات النقل البري حيث أنها تسبب، بالإضافة إلى تلوث البيئة، عدة حوادث نتيجة السرعة الفائقة، في هذه الحالة يمكن تصور فرض رسوم على المؤسسات للحد من هذه الظواهر. و لكن في إنتظار ذلك تبقى كل هذه التكاليف غير ظاهرة للمؤسسة، مما يجعلها تعتقد أنها تحقق رشادة في تكاليفها الداخلية ولكن في الحقيقة هذا يتم على حساب المحيط الذي تنمو فيه⁶⁶.

(*) أو ما يسمى بالمنتجات "بقر الحلوب".

⁶⁵ Y. PESQUEUX et B. MARTORY : op.cit, PP.42 – 45

(**) مع العلم أن البلدان المتقدمة تفرض حاليا رسوم على المؤسسات الكبرى التي تحتوي نفاياتها على مواد كيماوية و مواد خطيرة، إلا أن الكثير من المؤسسات خاصة في البلدان النامية غير خاضعة لأي إجراء قانوني من هذا النوع.

⁶⁶ IBID, P.42

بالإضافة إلى هذه التكاليف الخارجية هناك نوع من التكاليف الداخلية والتي لا تشعر به المؤسسة، نظرا لعدم وجود وثائق تسمح بتسجيلها محاسبيا، وتسمى بالتكاليف المخبأة.

● التكاليف المخفية **Coûts cachés**: لقد أشرنا في المبحث الأول إلى أن المدرسة

السوسيولوجية-الاقتصادية هي أول من تحدثت عن هذه التكاليف لما لها من أثر على مردودية المؤسسة. و لا يقصد بمصطلح الخفية نية المؤسسة في الحجب عن إدلاء بعض من تكاليفها و إنما المعنى المراد من هذه التسمية هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها. ويرجع الفضل في تنبيه المسيرين إلى وجود هذا النوع من التكاليف إلى HENR. SAVALL وفرقة المعهد الاجتماعي-الاقتصادي للمؤسسات والتنظيمات ISEOR^(*) نتيجة الأبحاث التي قاموا بها منذ 1976. و قد شبه H. SAVALL المؤسسة إلى مركبة استراتيجية، تفقد طاقتها بسبب نزفات Hémorragies داخلية و خارجية تتآكلها⁶⁷.

■ **النزفات الداخلية**: تتمثل مؤشرات التكاليف الخفية من داخل المؤسسة في الغيابات، حوادث العمل، دوران العمال، نوعية المنتجات، فروقات الإنتاج المباشرة.

■ **النزفات الخارجية**: وتنجم من خلال السلع والخدمات المشتراة من طرف المؤسسة لمواجهة الاختلالات في انتظام العمل، كالجوء للتوظيف المؤقت لتعويض الغيابات، شراء مواد أولية لتعويض النفايا واللجوء إلى التوجيه السريع للعمل والجد مكلف لتعويض التأخر في الإنتاج.

فالأخطاء والعيوب المرتكبة في عملية الإنتاج تكون نتيجتها الخسائر في الوقت، و الأموال و الطاقات البشرية. وكل هذه الاختلالات نتيجتها ازدياد التكاليف التي لا يمكن تسجيلها في المحاسبة نظرا لعدم إمكانية عدها مباشرة (**)، ولكن يمكن أن يتم التحكم فيها باتخاذ قرارات صارمة لتفاديها و للتحكم الجيد في سير العمل.

❖ **تكلفة الفرصة الضائعة Coûts d'opportunité**: تعتبر تكلفة الفرصة الضائعة

مفهوم من مفاهيم النظرية الاقتصادية، الذي يجب أخذه في الحسبان فيما يتعلق باتخاذ

(*) Institut de Socio-économique des entreprises et des organisations, France.

⁶⁷ L. BOYER et N. EQUILBEY, op cit, PP.118 – 119

(**) هناك نوع آخر من التكاليف الخفية والمتكامل مع ما تم ذكره، و التعلق بما يسمى رأس المال المعرفة Capital du savoir. وفي هذا الصدد تذكر Joanna POMIAN في كتابها ذاكرة المؤسسة Mémoire d'entreprise ما يلي: "رغم أننا لا نستطيع تقييم قيمة رأس المال المعرفة بطريقة علمية، إلا أن خسارته يمكن تجسيدها فيما يكلف المؤسسة عند فقدان أحد مساعديها (إطاراتها). و يمكن تعداد هذه الخسارة بالأرقام إذا أخذنا بعين الاعتبار خسائر الإنتاج، تمديد الأجل اللازمة لتنفيذ مهمة معينة، تمديد العروض، أو حتى فقدان زبون ذو صلة جيدة مع هذا الإطار"،

ص (210).

القرارات. وتعرف هذه التكلفة بأنها عبارة عن الإيراد الذي يمكن أن يتأتى من الاستعمال الأمثل البديل والممكن لمصدر أو لعامل نادر، والذي تتخلى عنه المؤسسة بتخصيص هذا المصدر أو هذا العامل لاستعمال معين. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه التكلفة لا تسجل في المحاسبة لأنها لا تتعلق في أي وقت من الأوقات بنفقة. وكأمثلة على ذلك يمكن ذكر تكلفة الفرصة الضائعة للمؤسسة التي تتخلى عن إيرادات ناتجة عن استعمال طاقة محددة لإنتاج المنتج "س" بدلا من تخصيص هذه الطاقة لإنتاج المنتج "ع".

كما تتمثل تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن استعمال موارد مالية للمؤسسة، لتمويل مشروع استثماري، في نسبة المردود الناتج عن الاستعمال الأمثل والبديل لهذه الموارد. بالرغم من أن تكلفة الفرصة الضائعة، لا تظهر في المحاسبة، و لكن لا بد من أن تؤخذ بعين الاعتبار في القرارات الاستراتيجية كالقيام بعملية الصنع من طرف المؤسسة ذاتها أو إختيار المقابلة من الباطن⁶⁸.

❖ **تكلفة دورة حياة المنتج Coût du cycle de vie d'un produit:** لقد

تغيرت النظرة إلى المنتج وما يكلفه داخل المؤسسة باعتبار هذا الأخير غالبا ما يسبب لمالكة (أو مشتريه) مصاريف إضافية نتيجة الصيانة والإصلاح. فأصبحت النظرة الجديدة للتكاليف لا تقتصر على تكلفة الإنتاج فحسب، وإنما تعدت ذلك لتشمل كل من ساهم في استعمال أو توصيل المنتج إلى مستعمله النهائي وحتى إلى نهاية حياة المنتج ذاته. وتعرف تكلفة دورة حياة المنتج بمجموع المصاريف المنفقة من بداية التصور إلى غاية نهاية حياة المنتج⁶⁹.

فالمعنيون بعملية تقييم هذا النوع من التكلفة بالإضافة إلى المؤسسة هم المتعاملين معها (الموردون، المستهلكون، التأمينات، الموزعون...). إذا كان من السهل على المؤسسة تقييم تكلفة الإنتاج بطرق محاسبية، فهناك صعوبة لتحديد مجمل الأعباء التي قام بها المتعاملون، خاصة في غياب التنسيق وعدم المعرفة الدقيقة لكل المتعاملين الخارجيين الذين ليس لهم علاقة عمل مع المؤسسة. والهدف من معرفة هذه التكلفة هو محاولة المؤسسة تحمل أعباء إضافية في عملية الصنع لتجنب المستهلك أن يتحملها عند الاستعمال. وقرار تحمل هذه الأعباء الإضافية يرجع للمؤسسة خاصة ما يتعلق بالصناعات ذات التكنولوجيا العالية. فتجنيب هذه المصاريف

⁶⁸ Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, op.cit, P.572

⁶⁹ Dominique ROUANET-VETRO, L'apport du coût du cycle de vie dans la gestion des innovations, <http://www.afc.com/congres2000/Angers/Fichiers/ROUANE.pdf>, date de consultation 03/03/2004.

للمستهلك يزيد من نوعية المنتج ويمدد حياته مما يؤدي حتما إلى جلب المستهلكين، ولكن هذا لا يعني إمكانية تفادي كل الأعباء الناجمة عن الاستعمال والتي لا يمكن تسجيلها محاسبيا لأنها أعباء خارجة عن محيط المؤسسة.

يؤكد P.MEVELLEC من جامعة نانت Nantes الفرنسية أنه "من الوهم محاولة إيجاد حل عن طريق المحاسبة التحليلية لتقييم هذا النوع من التكاليف"⁷⁰

⁷⁰ P. MEVELLEC, Le coût global, nouvelle frontière du calcul de coûts, <http://www.iae.univ-nantes.fr/mevellec>, P.21, date de consultation 03/03/2004.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تعرفنا على مفاهيم أساسية تتعلق بالتنظيم والمؤسسة والتكاليف.

ففيما يخص التنظيم، رأينا أن الاهتمام بمكوناته الأساسية دفعت الكثير من المفكرين إلى تطوير العلاقات ما بين الحاكم والمحكوم بدءاً بالتواريخ القديمة إلى أن ظهرت مدارس تعالج هذا المفهوم بطريقة علمية ومن النظرة الأحادية لمبدأ التسيير إلى النظرة التعددية حتى وإن كانت الملكية خاصة.

ومن خلال دراستنا التاريخية اتضح أن العنصر البشري، الذي كان ينظر إليه كأداة من أدوات الإنتاج، أصبح يساهم في التسيير وحتى في اتخاذ القرارات وذلك على أساس نوع التنظيم المعمول به خاصة، ذلك الذي يعتمد على التسيير المساهم بالأفواج. ثم بعد ذلك انتقلنا إلى دراسة المؤسسة ومختلف الأهداف التي ترمي إليها والتصنيفات التي تميزها عن بعضها، علماً أن معايير الفصل بين صنف وآخر كلها تحتوي على إيجابيات وسلبيات لذلك، كان من الضروري الاعتماد على عدة معايير في آن واحد للتوصل إلى ترتيب هذه المؤسسات بشكل موضوعي. استنتجنا من خلال هذه الدراسة أنه لا يمكن الفصل بين التنظيم والمؤسسة بما أن هذه الأخيرة هي جزء منه، بل أن المصطلحين يتجهان إلى نفس المعنى، واستناداً إلى بعض المدارس ظهرت هياكل مؤسساتية مطابقة لمقترحات بعض المفكرين خاصة منها التي جاء بها فايول Fayol والمعمول بها إلى يومنا هذا، مع إدخال بعض التعديلات الملائمة للتطورات التي عرفها جانب التنظيم والتي تأخذ بعين الاعتبار الجانب الإنساني والجانب التكنولوجي والعلاقات الاقتصادية والتجارية الجديدة التي لا تعرف حدوداً إقليمية ولا قارية.

وفي الجزء الأخير من هذا الفصل تطرقنا إلى أهم ما يميز المؤسسات من ناحية المردودية والفعالية وهي التكاليف، إذ لا يمكن للمؤسسة أن تساير العصر ما لم تكن قادرة على ضمان بقائها وذلك من خلال المبدأ المعمول به والذي يحقق المعادلة: حجم- تكلفة- نوعية- آجال. فالمؤسسة محكوم عليها بتوفير الكميات الضرورية لزبائنها بأسعار تكون في متناول الجميع ولا يتحقق هذا إلا إذا كانت المؤسسة تتحكم في تكاليفها حتى تكون قادرة على عرض منتجاتها أو خدماتها بأسعار معقولة ولن تكن هذه الكميات ذات قيمة عند الزبون إلا إذا كانت تتمتع بنوعية عالية مطابقة للمواصفات الدولية. ولا يكفي ذلك إذا كانت المؤسسة غير قادرة على تسليم منتجاتها وتقديم خدماتها للزبائن في الآجال المحددة.

إلا أننا توصلنا من خلال الدراسة إلى التأكد من أن هناك تكاليف هي من شأن المؤسسة، بالتالي هي الوحيدة المسؤولة عن الضغط عليها لتقليصها، وهناك نوع من التكاليف خارج المؤسسة وهي مفروضة عليها بحكم تواجدها في منطقة معينة أو بحكم نوع المنتوجات التي تميزها عن غيرها من المؤسسات، وقد تؤثر على مكانة المؤسسة في السوق، مما يرغمها على البحث عن السبل الأخرى للتوفيق ما بين التكلفة والسعر. كما رأينا أيضا أن هناك تكاليف مخفية يمكن تمثيلها بالنزيف الذي يضعف المؤسسة تدريجيا حتى يكاد يقضي عليها إن لم تتخذ إجراءات للحد من هذه الآفة. وإذا كان من الصعب تقييم هذا النوع من التكاليف ماديا فهناك إمكانية لتفاديها أو تقليصها عن طريق الاحتراز منها وذلك بتحسين المعاملات مع أعضاء المنظمة والسهر على المتابعة والمراقبة الجيدة لكل المراحل التي يمر عبرها المنتج أو الخدمة.

الفصل الأول
موقع المحاسبة ضمن نظام
معلومات المؤسسة

مقدمة الفصل

تعد المعلومة السمة الرئيسية في القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين لدرجة تسمية العصر الحالي بعصر ثورة المعلومات والاتصالات، وأدى هذا التطور إلى ازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم بشكل كبير مما عقد عملية السيطرة عليها. فقد انتشرت تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وعلى جميع المستويات ولا حدود لهذه التطبيقات إلا حدود الإنسان المستخدم لها.

ولعلى المجال الاقتصادي هو الأكثر تأثراً بهذه التقنية التي دخلت إلى كافة أعمال ونشاطات المؤسسات من أتمتة الإنتاج إلى عمليات تصميم المنتجات، بالإضافة إلى استخدامها في معالجة البيانات والمعلومات وتألية الأعمال المكتبية.

لقد أصبحت المعلومات عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة لذلك، اتجهت هذه الأخيرة إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية بهدف ضمان وصولها موثقة وصحيحة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

تعد المحاسبة أهم وأقدم أنظمة المعلومات ضمن المؤسسة، فهي أحد المصادر الرئيسية للمعلومات التي تحتاجها كافة المستويات الإدارية والجهات الخارجية، كما أنها تعالج كمية هائلة من البيانات عبر طرق وأساليب متعددة بالإضافة إلى علاقتها المتشابكة مع بقية أنظمة معلومات المؤسسة وذلك في إطار وظيفتها الأساسية المتمثلة في عكس الواقع المالي للمؤسسة. إن تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية وفق الأسس العلمية الحديثة في بناء النظم واستخدام الحاسوب في معالجة المعلومات المحاسبية يعد خطوة ضرورية لعقلنة إنتاج واستهلاك المعلومات في المؤسسة.

لقد أثرت هذه البيئة الجديدة في إعداد وتأهيل المحاسب فأصبح المطلوب أن يكون هذا الأخير أكثر فعالية للمساهمة في تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية وتقديم المعلومات للمساعدة في اتخاذ القرارات عوضاً عن إضاعة الوقت في تسجيل القيود في اليومية وإعداد التقارير المالية يدوياً. من خلال هذا الفصل سنتطرق أولاً إلى تعريف المعلومة ونظام المعلومات، ثم نقدم تصنيفاً لأنظمة المعلومات حسب المستويات التي تنقسم إليها المؤسسة أو أية منظمة كانت، مع ذكر المكونات الرئيسية لأي نظام.

ثم بعد ذلك سنتعرض إلى نظام المعلومات المحاسبي ودوره في توفير المعلومة الضرورية ومكانته داخل المؤسسة. وفي الأخير نقوم بدراسة كيفية تنظيم النظام المحاسبي وكيفية السيطرة على المعلومة المحاسبية من خلال استخدام الحاسوب.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أنظمة المعلومات

في هذا المبحث سنتناول دراسة أنظمة المعلومات و الأسباب التي أدت إلى ظهور واستعمال هذا المصطلح. ثم نحاول التمييز بين بعض المصطلحات التي تمثل أهم عناصر أنظمة المعلومات. ثم نستعرض المهام الرئيسية لنظام المعلومات مع شرح المراحل التي تقطعها المعلومة داخل هذا النظام حتى تصبح مفيدة لاتخاذ القرار. في الأخير نذكر أنواع أنظمة المعلومات التي تحتويها كل منظمة، مع إظهار العلاقة بين نظام وآخر.

المطلب الأول: مفاهيم حول النظام و المعلومة

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على مكونات النظام والمهام الأساسية لأنظمة المعلومات والأصناف التي تشكل هذه الأنظمة. ولكن قبل ذلك سنتعرف أولاً على المعلومة باعتبارها العنصر الأساسي في النظام، كما سنتعرض إلى أنواع المعلومات خاصة تلك التي تميز المؤسسات الاقتصادية وكيف تتم عملية تحويل المعطيات إلى معلومات بصفاتها المادة الخام التي تستخرج منها المعلومات.

الفرع الأول: تعريف النظام Définition d'un système

تظهر كلمة نظام في كل ما يشير إلى تنظيم أو مؤسسة، حيث تكاد هذه الكلمة تذكر يومياً: كالنظام السياسي، النظام التربوي، النظام الرقمي، النظام الشمسي، ولم يتفق على إعطاء تعريف واضح لهذا المصطلح، مما أدى بالكثير إلى الخلط بين كلمة نظام وكلمة تنظيم. والمقصود بهذا المصطلح الأخير المؤسسة. ولكن معظم المختصين يؤكدون أن النظام هو عبارة عن معطيات تتعلق بميدان خاص من المعارف، حيث يتم دراسته، وتعريفه، وتحليله من طرف مختصين في الميدان نفسه.

ومهما اختلفت التعاريف لهذا المصطلح، إلا أنه يمكن إعطاء بعض منها، يبين معالمه. فالنظام هو عبارة عن مجموعة أجزاء، بالتالي فهو قابل للتحليل Décomposable وقابل للتأليف ثانية Recomposable. والجزء منه كذلك، هو عبارة عن نظام. و يعني هذا أيضاً أن أي نظام، يمكن أن يحتوي على نظام فرعي Sous-système أو عدة أنظمة فرعية. كما أن هذا النظام في حد ذاته يمكن أن يكون محتوي في نظام أكبر و شامل Sur-système⁷¹.

ويعرف النظام بأنه مجموعة من مكونات مهيأة بصفة مركبة ومهيكلية و التي تهدف إلى تحقيق نتيجة محددة⁷².

ويعد التعريف الذي ذكره كمال الدين الدهراوي أشمل لكلمة نظام حيث يقول في تعريفه للنظام: "هو إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات. وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام"⁷³.

ويمثل النظام شبكة اتصالات لأنه يقدم المعلومات لنقاط عديدة. وهو يمكن من تدفق المعلومات لكافة الأماكن في الوحدة الاقتصادية وحتى خارج الوحدة الاقتصادية.

⁷¹ ERMES-GROUPE ESCP, stratégies et systèmes d'information : « Système d'information » perspective du management, Edition MASSON, Paris, Milan, Barcelone, 1994, P. 05

⁷² GAGNON, SAVARD et les autres, L'entreprise, op.cit, P. 03

⁷³ كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 16.

وشبكة الاتصالات هذه لها طابع رسمي وآخر غير رسمي. فالموظفين والمديرين يتبادلون المعلومات فيما بينهم وكذلك مع الأطراف الخارجية بشكل غير رسمي وهو ما يمثل (نظام المعلومات غير الرسمي). وكذلك فهناك وسائل الاتصال الرسمي داخل وخارج الوحدة الاقتصادية مثل أوامر الشراء و البيع و التي يتم تبادل المعلومات من خلالها وفقا لإجراءات محددة سلفا تمثل عناصر نظام المعلومات الرسمي⁷⁴.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن اعتبار الوحدة الاقتصادية ضمن مجموعة أنظمة المنظمات الاجتماعية، حيث تنطبق عليها خصائص مدخل الأنظمة التالية⁷⁵:

- وجود غرض أو هدف للوحدة الاقتصادية: كتحقيق أقصى ربح، أو تقديم خدمة أو سلعة بأقل تكلفة، أو حتى العمل على البقاء والاستمرار ضمن المؤسسات المتواجدة و التي تسودها المنافسة و تحسين النوعية.
- هيكل الوحدة الاقتصادي: لما يسودها من علاقات داخلية وخارجية.
- مدخلات و مخرجات الوحدة الاقتصادية: كالمواد التي تشتريها و تحولها إلى منتوجات لغرض البيع.
- مكونات الوحدة الاقتصادية: هذا ما يظهر من خلال الأنظمة الفرعية التي تحتويها مثل نظام التشغيل و نظام المعلومات و نظام اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: تعريف المعلومة:

لا يمكن تخيل نظام ما دون معلومات. فوجود النظام مرهون بالمعلومات التي يحتويها. ولكن ما المقصود بالمعلومة؟

فالمعلومة مشتقة من الإعلام أي من الشكل^(*). فالمعلومة إذن هي كل ما يسمح بإعطاء معنى لمجموعة من الأحداث. و ما يهمنا في بحثنا هذا هو المعنى الذي تتخذه المعلومة داخل المؤسسة، حيث أنها تغطي حقيقة مزدوجة.

- من وجهة نظر التقني، تمثل المعلومة من خلال أي إشارة يمكن أن ترسل و تخزن، و هذا المفهوم للمعلومة يتطابق مع الإعلام الآلي.

- من وجهة نظر المستعمل، يمكن اعتبار المعلومة على أنها: "كل عنصر معرفة بإمكانه

تسهيل استغلال نظام تسيير تنظيم أو إيجاد حل لمشكل ما⁷⁶.

ويحدد M. CHOKRON et R. REIX أربع مجالات ممكنة لاستعمال المعلومة⁷⁷:

⁷⁴ نفس المرجع السابق ص 16.

⁷⁵ محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية بالمنشآت المالية، الدار الجامعية، مصر، 1990، ص 04.

(*) informer c'est donner une forme.

⁷⁶ C. BUSSENAULT et M. PRETET ; op.cit, P.120

⁷⁷ Ibid., P. 120

- المعلومة هي أداة سند و تنسيق عمليات التسيير؛
- المعلومة هي أداة اتصال داخل المنظمة (المؤسسة)؛
- المعلومة هي حامل معرفة الأشخاص؛
- المعلومة هي أداة ربط مع المحيط.

أما J. C. COURBON فيعطي للمعلومة ثلاث أوجه مختلفة، إذ يعتبرها⁷⁸:

- **كمورد:** تعتبر المعلومة تدفق يجتاز المنظمة بنفس الطريقة التي تجتازها المواد الأولية و المنتوجات الوسيطة و النهائية، النقود، العمال أو وسائل الإنتاج. والهدف من هذا التدفق هو الحصول على معرفة دقيقة عن التدفقات الأخرى بغية اتخاذ القرارات.
- **كمقلص للتكاليف:** في حالة اعتماد المؤسسة استراتيجية التحكم من خلال التكاليف، فعليها أن تعمل جاهدة على تخفيض أسعار تكلفتها. و لتحقيق ذلك، تلجأ إلى أنظمة إنتاج متطورة جداً، بمعنى تلك التي تعتمد على العمل الأوتوماتيكي وبحجم يضمن إقتصاديات السلم Economie d'échelle، والتي بدورها تضمن أسعار تكلفة بحد أدنى. و حتى عمليتي التوزيع و التخزين تحتاجان بدورهما إلى إمدادات صارمة. ومن بين الوسائل التي تسمح بجعل هذه الاختيارات ممكنة التحقيق هي اللجوء إلى معلوماتية ذات طاقة عالية سواء على مستوى تسيير مسارات التصنيع المدمجة أو على مستوى الإمدادات المرتبطة بالتموينات، المبادلات ما بين المصانع أو على مستوى التوزيع.
- **كأداة للمنافسة:** إذا استطاعت المؤسسة استغلال تكنولوجيا معالجة المعلومات في تصور المنتج بالمعنى الواسع، فيإمكانها الاستجابة في أسرع وقت ممكن و بصفة أدق لأي زبون عن حالة طلبيته قيد الإنجاز و منه الوصول إلى أحسن نوعية، مما يجعل المنتج في مركز أقوى من حيث المنافسة.

ومن خلال هذا المفهوم الجديد لاقتصاديات المعلومات، ينبغي تمييزها عن المواد الأخرى من خلال:

- لكي يكون للمعلومات قيمة، يجب أن يتم تحويلها من خلال العمليات المشتركة للأفراد ضمن الخبرات المتوفرة، وبدون ذلك لا يمكن الحصول على قيم ملموسة؛
- لا تحتوي المعلومات على قيمة بحد ذاتها، وإنما تتحدد قيمتها من خلال استخدامها، حيث تستمد القيمة و تضاف من قبل الأفراد المستفيدين من المعلومات؛

⁷⁸ J. C. COURBON, Système d'information : structuration, modélisation et communication, Inter Editions, Paris, 1993, PP. 45-47

- تعتبر المعلومات مورداً متشعباً، يدخل ضمن جميع الأنشطة في المنظمة ويشكل عنصر في جميع المنتجات و الخدمات، ويعتبر المادة الخام للنشاط المشترك⁷⁹.

المطلب الثاني: المعطيات، المعلومات والاتصالات
لا يمكن تصنيف المعلومات إلا بالاعتماد على الهدف من إنتاجها، فقد تنتج المعلومة للتشغيل العادي وقد تنتج لليقظة وقد تنتج أيضاً لاتخاذ قرارات استراتيجية. كما أنه يجب التمييز بين المعطيات باعتبارها مادة خامة و المعلومة كنتاج لمعالجة المعطيات. هذه المعلومات تحتاج إلى وسائل لإيصالها إلى مستعملها عن طريق ما يسمى بالإعلام .

الفرع الأول: أنواع المعلومات

مهما تعددت المعلومات ومهما كان الهدف من استعمالها، إلا أنه يمكن تصنيفها إلى ثلاث مجموعات⁸⁰:

❖ معلومات الاشتغال **Information de fonctionnement**: وهي مجموع المعلومات

الضرورية للعمل اليومي للمؤسسة، فهي مرتبطة بالمهام المتكررة. و بدون هذه المعلومات لا يمكن تحقيق ولا مراقبة المهام العادية في المؤسسة^(*).
وبصفة أدق، يمكن تقسيم هذا النوع من المعلومات إلى صنفين:

- **معلومات القيادة**: أي تلك المتعلقة بالتحكم، بإثارة أو بتنفيذ عملية (أو مهمة) معينة؛
- **معلومات الرقابة**: والهدف منها مراقبة النتائج المحققة من خلال العملية (أو المهمة) المنفذة.

❖ معلومات التأثير **Information d'influence**: يهدف هذا النوع من المعلومات إلى

التأثير في سلوك الأفراد الذين لهم صلة وثيقة بالمؤسسة سواء الأفراد الداخليين أو الخارجييين. و هذه هي المعلومات التي تجعل من المؤسسة على أنها ليست فقط عبارة عن تجميع للأفراد، بل من خلالها يمكن خلق صلة ترابط بين العامل و المسؤول بهدف التوصل إلى كسر الحواجز السلمية و جعل كل فرد يعتبر المؤسسة ملكاً له.
من جهة أخرى وخلافاً للصنف الأول، يمكن أن تحمل معلومات التأثير شكلين:

- إما أن تكون غير رسمية تماماً **Totalement informelle** (صوت الأروقة)؛
- إما أن تكون رسمية للغاية (كإنشاء قناة تلفزيون داخلية للمؤسسة مثلاً).

⁷⁹ عصام فهد العريبي، تطوير نظام المعلومات المحاسبي الآلي في البنوك التجارية لخدمة قرارات الاستثمار في محفظة الأوراق المالية، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية الإسماعيلية، مصر، 2000، ص 24.
⁸⁰ H. LESCA et E. LESCA, Gestion de l'information : Qualité de l'information et performances de l'entreprise, Edition Management et société UE, 1999, PP. 14 – 19
(*) يمكن ذكر أمثلة على ذلك: طلبية الزبون، طلبية المورد، بطاقة المخزون، ميزانية المؤسسة، كشف أجره العامل، بطاقة المراقبة...

❖ **معلومات التوقع Information d'anticipation**: هي معلومات تسمح للمؤسسة بالمعرفة المسبقة لبعض التغيرات التي يمكن أن تحدث و المتعلقة بمحيطها الاجتماعي-الاقتصادي وذلك إما بهدف الاستفادة من بعض المزايا أو تجنب بعض المخاطر. فهي إذن معلومات تفيد في قيادة المؤسسة في الاتجاه الصحيح و النظر إلى ما هو أبعد من المهام العادية.

عادة ما ينظر إلى هذا النوع من المعلومات من ناحية اليقظة الاستراتيجية *La veille stratégique* ، واليقظة التكنولوجية وكذلك اليقظة التنافسية...

هذا النوع من المعلومات لا يفرض على المؤسسة و لا من طرف المؤسسة ذاتها ؛ و لكن يمكن أن يوجد بفضل إرادة المسيرين و قد تختلف هذه الإرادة من مؤسسة إلى أخرى. وما يميز هذه المعلومات عن النوعين المذكورين من قبل، أنها يمكن أن تكون حقيقية كما يمكن أن تكون إشاعات، حتى يمكن أنها تحمل صفات ممثلة في صورة فوتوغرافية أو شكل من الأشكال... حتى أن مضمونها قد يحمل معاني غامضة، كأن يكون أكيد، غير أكيد، غير واضح تماما، متناقض، كاذب...

وهناك من يصنف تدفقات المعلومات إلى ثلاثة أنواع تكاد تشبه التصنيف الذي ارتكز عليه H. LESCA و لكن مع ذكر المهام الأساسية التي تعتمد عليها أغلبية المؤسسات:

● التدفقات الأساسية وتتضمن:

➤ تدفقات البيع؛

➤ تدفقات الشراء؛

➤ تدفقات الإنتاج؛

➤ تدفقات الموظفين.

● تدفقات التسجيل والقياس:

➤ تدفقات محاسبية ومالية.

● تدفقات التقدير و المراقبة:

➤ تدفقات تقديرية وموازنية.

يمكن توضيح هذه التصنيفات في هرم تدفقات المعلومات الموالي:

الشكل رقم (09): هرم تدفقات المعلومات



Source : H. ANGOT ; Système d'information de l'entreprise ; 4^{eme} Edition et Larcier ; Belgique 2002, P. 21 De Boeck

الفرع الثاني: كيفية إنتاج و تبادل المعلومات
لا شك أن المصطلحات الثلاث المعطيات، المعلومات و الاتصالات لها معاني مختلفة و لكن العلاقة التي تربط بينها تجعل الكثير لا يفرقون بين المعلومة والمعطى، و المعلومة والاتصال.
❖ **علاقة المعلومات بالمعطيات:** يمكن اعتبار المعطيات على أنها مصادر أعمال خامة والتي تمثل أحداث وقعت في المنظمات (المؤسسات) أو في محيطها المادي، ولكن هذه الأحداث لم تنظم ولم ترتب بصفة تسمح للأشخاص بفهمها واستعمالها⁸¹.
فالمعلومة هي عبارة عن الفرق الذي تتضمنه الرسالة وهي قادمة من العالم الخارجي (المعطى)
والذي سيخلق عند مستقبلها فرق آخر، مما سيظهر تصرف جديد ملائم لهذه المعرفة الجديدة.

ولكي نتمكن من استعمال هذه المعطيات بالصفة التي تخدم المؤسسة، لا بد من اللجوء إلى

نموذج

ما لترجمتها، و بعد فهم المعطيات تتحول إلى معلومات. و من هنا يمكن كتابة المعادلة

التالية⁸²:

$$\text{المعلومة} = \text{المعطى} + \text{نموذج الترجمة}$$

⁸¹ K.C. LAUDON et J. P. LAUDON ; Les systèmes d'informations de gestion-organisation et réseaux stratégiques ; Editions Pearson Education, Paris, 2001, P.08

⁸² J. C. COURBON, op.cit, P.22

❖ **علاقة المعلومة بالاتصال:** يقصد بالاتصال ذلك التبادل التفاعلي échange inter-actif للمعلومات بين الأفراد و/أو مجموعات من الأفراد، وفي إطار هذا التبادل يكون كل فرد مرسل ومستقبل. فالاتصال يضم إذن الإعلام المقابل أو ما يسمى بالمفعول الارتجاعي Feed-back. و قد تحمل المعلومة المتبادلة (في الاتجاهين) عدة أشكال (كتابة، صورة، كلمات، حركات...) ⁸³.

هذا التعريف مطابق مع الإحساس المعبر عنه في أغلبية المنظمات: "إفراط في الإعلام ونقص في الاتصال"، كما هو مطابق أيضا للإحساس المعاكس: "إفراط في الاتصال ونقص في الإعلام". ومما سبق يمكن رسم العلاقة الخطية للمصطلحات الثلاثة:



فوسائل الاتصال هي إذن همزة وصل بين ما هو خام (المعطيات) ^(*) والمنتجات (المعلومات) ^(**). و بعبارة أخرى يمكن اعتبار الاتصال على أنه مسار Processus يسمح بوجود وتحقيق تبادل معلومات.

المطلب الثالث: مفاهيم عامة حول أنظمة المعلومات من خلال هذا المطلب سنحاول التعرف على مفهوم نظام المعلومات، كما سنتطرق إلى ذكر الجانب التاريخي لظهور هذا المفهوم. بعدها سنعرض مختلف المهام التي يقوم بها نظام المعلومات، و في الأخير سنتطرق إلى ذكر مختلف أنواع الأنظمة التي تحتويها أي منظمة بدأ بالقاعدة إلى القمة.

الفرع الأول: تعريف و نبذة تاريخية عن نظام المعلومات
❖ **تعريف نظام المعلومات:** لا يوجد تعريف واحد لنظام المعلومات ولا يوجد نظام معلومات واحد لكل منظمة. فقد يختلف تعريف هذا المصطلح من منظمة إلى أخرى كما قد يختلف مضمونه حسب الأهداف المنتظرة منه، إلا أن البعض حاول إعطاء تعريف مختلفة تتقارب من حيث المضمون. فقد يعرف نظام المعلومات على أنه: مجموعة منتظمة من موارد ومسارات Processus (سواء كانت آلية أم لا) مخصصة لمساعدة مهمة منظمة معينة و تزويدها بالمعلومة المفيدة لبلوغ أهدافها ⁸⁴.

كما يعرف نظام المعلومات على أنه جهاز ^(***) يزود المؤسسة بالمعلومات التي تسمح لها بتسيير عملها و تطورها ⁸⁵.

⁸³ H. LESCA et E. LESCA, op.cit, P.30

^(*) وهو ما يشبه تمام المواد الأولية في المؤسسة الإنتاجية قبل تحويلها.
^(**) وهو ما يشبه المنتج النهائي بعد عملية تحويل المواد.

⁸⁴ Système d'information, Siman L 18 – L19, <http://www.infres.enst.fr/hebrail/siman/definition-si.pdf>
(date de consultation: 27/05/2004) P.03

^(***) يمكن تشبيه نظام المعلومات بجهاز الدورة الدموية للإنسان.

ويعرف نظام المعلومات أيضا بأنه مجموعة من المسارات (Processus) الرسمية لإدخال، معالجة، تخزين ونقل المعلومة، قائم على أساس أدوات تكنولوجية^(*)، التي تقدم سند للمسارات المعاملاتية والقرارية؛ وكذا لعمليات الاتصال المنبثقة من متعاملي المنظمات، الأفراد أو مجموعات الأفراد، داخل منظمة واحدة أو عدة منظمات⁸⁶.

كما يمكن إعطاء تعريف آخر لنظام المعلومات حسب R.COURCY بحيث يعرفه بأنه مجموعة من المعطيات التي، بحسب درجة الشكلية Formalisation والأهداف المتبعة، يمكن أن تسمح بوصف، شرح، تنبؤ وحتى التأثير على الظواهر⁸⁷.

ويعرف R.Reix نظام المعلومات على أنه مجموعة منتظمة من موارد: مادية، معلوماتية Logiciel، عمال، معطيات، مسارات (Processus)...تسمح باقتناء، معالجة، تخزين، نقل المعلومات (في شكل معطيات، نصوص، صور، أصوات..) في المنظمات⁸⁸.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف لنظام المعلومات يشمل المصطلحات المتكررة أعلاه: نظام المعلومات هو مجموعة من أجزاء مرتبطة مع بعضها تتلقى معلومات، تعالجها، تخزنها ثم تنشرها بهدف دعم اتخاذ القرار و المراقبة داخل المنظمة.

❖ **نبذة تاريخية عن نظام المعلومات:** يرجع جميع المختصين في أنظمة المعلومات ظهورها في سنوات الخمسينات، وبالضبط في نواحي 1955 أين بدأ استعمال الكمبيوتر وقد تطور استعمالها فعلا داخل المنظمات ابتداء من 1960.

ومن الناحية التاريخية يمكن ذكر ثلاث مراحل مر بها نظام المعلومات و الأدوار التي أسندت له داخل المنظمات⁸⁹:

- **المرحلة الأولى:** والتي شهدت أول ظهور للإعلام الآلي امتدت من 1955 إلى نهاية الخمسينيات و قد لوحظ أولى استعمالات الإعلام الآلي خاصة في المهام المرتبطة بخزينة المؤسسة كحساب الأجرة مثلا أو إدخال تعديلات فيما يتعلق بالمزايا الاجتماعية للعمال وكذا أنظمة المعاشات ؛

⁸⁵ H. LESCA et E. LESCA, op.cit, P.51

(*) تعتبر التكنولوجية جزء لا يتجزأ من أنظمة المعلومات، بالتالي يمكن فهم مصطلح أنظمة المعلومات بأنها عبارة عن أنظمة تستند على قواعد تكنولوجية تدعى تكنولوجيات المعلومات، ويطلق عليها البعض مصطلح التكنولوجيات وأنظمة المعلومات. ويذكر سعيد اوكيل أن التحدث في الوقت الحاضر عن المعلومة تعني التحدث عن تكنولوجيا المعلومات، وهي عبارة عن الأجهزة والأدوات التي تسمح بالاتصال، جمع المعلومات، معالجتها، تخزينها وتوزيعها في الوقت اللازم، و من بين هذه الأجهزة نجد (أجهزة الكمبيوتر، الهاتف، الفاكس و كل المجالات العلمية و التكنولوجية).

⁸⁶ H. KEFI- ABDESSALEM ; évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine ; 2001, P.38

⁸⁷ R. DE COURCY, Les systèmes d'informations en réadaptation ;

http://www.med.univ.rennes1.fr/sisrai/art/systeme_d_information2.html (date de consultation 26/05/2004)

⁸⁸ R.REIX et F.ROWE ; La recherche en système d'information : de l'histoire au concept ;

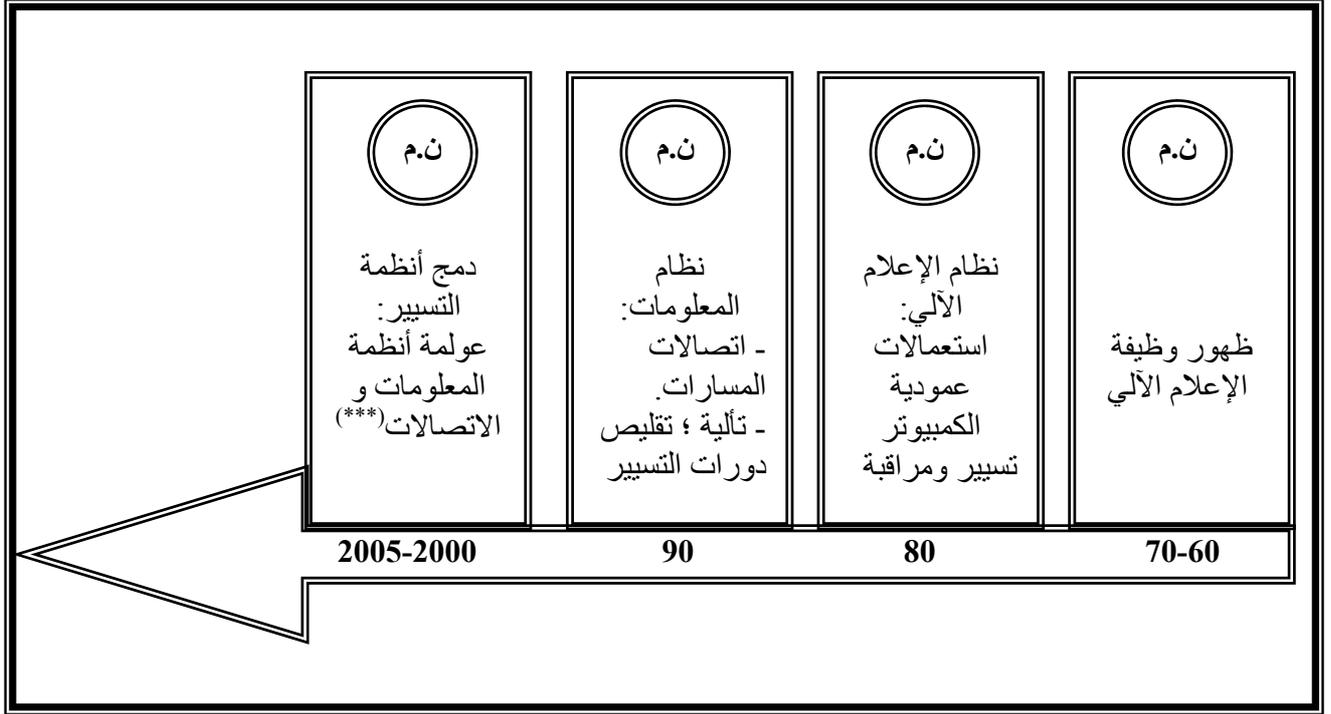
<http://www.enssib.fr/gdr/pdf/ecoles/sept2003/03-02-rowel.pdf> (consultation le 08/08/2004).

⁸⁹ K. C. LAUDON et J.P. LAUDON ; op.cit, P.18

- **المرحلة الثانية:** شملت هذه المرحلة سنوات الستينات و السبعينات و فيها بدأت المؤسسات في استعمال الإعلام الآلي كنظام معلومات لأغراض الرقابة والتسيير(*)؛
- **المرحلة الثالثة:** والتي شملت سنوات الثمانينات والتسعينات حيث شمل نظام المعلومات كل النشاطات الأساسية للمنظمة (**).

وهناك من يقسم هذه المراحل إلى أربع، حسب ما يظهره الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم (10) تاريخ أهم مراحل تطور نظام المعلومات (ن.م)



Source : Système d'information simon L18-L19 ,op.cit, P.06

وقد شبهه Henri Isaac الثورة الصناعية التي نعيشها و المبنية على استغلال شبكة الانترنت إلى ظهور شبكة السكك الحديدية التي ظهرت في القرن التاسع عشر، مع اختلاف مضمون الشبكتين حيث اشتهرت هذه الأخيرة بالنقل والاتصال، أما شبكة الانترنت فقد اقتصت بتدفقات المعلومات في حد ذاتها⁹⁰.

و في تحليلهما لفترة تطور نظام المعلومات الممتدة من 1985 إلى يومنا هذا، قسم R.

REIX et F. ROWE هذه التطورات إلى ثلاث مراحل⁹¹:

(*) المصطلح الفرنسي للإعلام الآلي Informatique، اخترع من طرف Philippe DREYFUS سنة 1962 من خلال مزج كلمتين: معلومة Information و آلي Automatique لتعيين التقنية التي تسمح بمعالجة آلية للمعلومات.

(**) للتذكير فإن الإعلام الآلي ليس هو نظام المعلومات وإنما أحد أجزائه، فهو أداة من أدوات بناء أنظمة المعلومات.

⁹⁰ H. ISAAC, L'entreprise numérique, enjeux et conséquences des nouveaux systèmes d'informations, <http://www.dauphine.fr/crepa/ArticlecahierRecherche/Articles/Henri%20Isaac/HIRFG2000.PDF> - Date de consultation 20/05/2004.

⁹¹ R. REIX et F. ROWE ; op.cit, (sans pagination).

- الفترة الممتدة من 1985-1992 شهدت إدخال الإعلام الآلي للمستعمل النهائي في تنمية أنظمة المعلومات.
- الفترة ما بين 1990-1995 أخذ بعين الاعتبار التطور التكنولوجي في إنجاز البرامج المعلوماتية logiciels: ورشات هندسة البرامج، إعادة الاستعمال، إعادة البحث في المسارات.
- تطور المشاكل المنهجية الناجمة عن اللجوء المتزايد لممارسات التخريج Pratiques d'externalisation وإدخال البرامج المعلوماتية للتسيير المدمجة (*) وهذا ابتداء من 1995 (**).

وفي هذا السياق يذكر FAVIER Marc في مقاله "الخمسين سنة المقبلة لأنظمة المعلومات" أن أغلبية البرامج المعلوماتية التي تستعملها المؤسسات حاليا قد وصلت إلى نضجها و قد حان الوقت لإعادة النظر فيها، إما من طرف المؤسسة ذاتها أو تفويضها إلى مختصين من خارج المؤسسة. ويذكر أيضا أن أنظمة المعلومات تشكل في أغلب الحالات عوامل رئيسية للنجاح، و لذلك يجب الإسراع في استعمالها في الميدان ولا بد كذلك أن تكون هذه الأنظمة قابلة للتطور مع التغيرات التي تشهدها المنظمات⁹².

الفرع الثاني: مهام نظام المعلومات:

لكي يتمكن نظام المعلومات من الربط بين مختلف أجزائه و بلوغ الأهداف المرجوة منه، لا بد أن يتمتع هذا الأخير بمجموعة من المهام التي تميزه. ومهما اختلفت أنظمة المعلومات فإنها تتمتع كلها بأربع مهام أساسية هي: إدخال البيانات، الذاكرة، المعالجة والاتصال⁹³:

❖ إدخال البيانات La saisie: كل نشاط يتم بموجبه نقل معلومة يستلزم إدخال معطيات

أساسية. فمهما كانت أهمية المعطيات الخامة، إذا لم تحجز لا يمكن القول بأنها قابلة للاستعمال، وبالتالي فهي ليست جزء من نظام المعلومات. وعملية الحجز ليست بالسهلة، إذ أنها تتطلب طرح عدة أسئلة لجعل المعطيات مفيدة لمستعملها، وهذا مرتبط تماما مع الصيغة الإجمالية لنظام المعلومات الذي نهتم به وإلى ترابط جميع المعلومات التي يحتويها.

(*) progiciels de gestion intégrés.

(**) منذ ظهور الإعلام الآلي لم يتوقف مسار تطور نظام المعلومات و لم يفكر أحد، أنه يأتي يوم يتمتع فيه كل شخص بكمبيوتر في منزله. وفي هذا السياق نذكر أن Thomas Watson رئيس شركة IBM صرح في 1977 أنه يوجد سوق عالمي لحوالي خمسة كمبيوترات فقط، و أن Bill Gates كان يظن في 1981 أن 640 كيلو أوكتي Kilo-octets من الذاكرة تكفي للجميع.

⁹² M. FAVIER ; Les cinquante prochaines années pour les systèmes d'information ;

<http://www.iae.univ.nantes.fr/recherche/travaux/theses/favier.html> (date de consultation 19/02/2004)

⁹³ J. C. COURBON, op.cit, PP. 25-28

فبعد التساؤل عن منفعة المعطيات، تشتت عملية الحجز طرح تساؤل ثاني يتعلق بترميز المعطى. بمعنى آخر كيف يمكن تحويل ما يمكن اعتباره حدث معين إلى إشارة (أو إشارات) قابلة للفهم بفضل الرمز الذي يعرفه هذا من جهة، و يكون هذا الفهم مشترك لجميع المستعملين المهتمين بهذا المعطى من جهة أخرى.

بالإضافة إلى هذه التساؤلات، لا بد من الاهتمام بجوانب أخرى، تتعلق بما إذا كانت المعطيات موثوقة أم لا، كذلك صحة المعطيات وفائدتها (كأن يتساءل المستعمل عن الوقت الذي تم فيه إدخال المعطيات مقارنة بوقت الاستعمال).

❖ **الحفظ mémorisation:** لا يمكن تصور وجود معطيات داخل نظام المعلومات إلا بحفظها، وهذه ضرورة لا يمكن تفاديها. فالمعطيات لا بد أن توجد في مكان يسمح بالعثور عنها بهدف استغلالها. وهذا يشبه عملية تخزين الوثائق في حافظات أو في خزانات حتى يتمكن صاحبها من إيجادها فيما بعد.

أما فيما يخص معطيات النظام المعلوماتي فيتم وضعها عادة في سند مغنطيسي. ولتسهيل عملية الحفظ، لا بد من الاعتماد على نماذج وترتيبات تمكن من الوصول إلى المعلومة في أقرب وقت ممكن وبالطريقة التي يفهمها الجميع. ولذلك لا بد من إشراك المسير أو المستعمل مع المختص في الإعلام الآلي في وضع هذه النماذج الآلية.

❖ **المعالجة Traitement:** لا يمكن التحدث عن نظام معلومات إذا تعذر الوصول إلى المعطيات و تفعيلها^(*). وتقتضي عملية المعالجة التي يجب أن يضمنها نظام المعلومات تحقيق ثلاثة مطالب هي:

- إمكانية التوصل إلى المعطيات L'accès aux données: ويتوجب هنا أن تسمح قاعدة المعطيات للمسير في التوصل وبصفة انتقائية إلى المعطيات التي يريد استعمالها.
- إمكانية صيغتها في الشكل المرغوب فيه La mise en forme: إما على شكل جداول أو أشكال أو نصوص...
- الاستعمال manipulation: استعمالها بصفة تجعل منها معلومات بقيمة مضافة إزاء مشاكل يتلقاها المسير: القرار، التخطيط، المراقبة، الاتصال... وهذا يقتضي القيام بعمليات حسابية مركبة، تحتاج إلى وضع نماذج تسمح باتخاذ القرارات.

❖ **الاتصال Communication:** المهمة الرابعة لنظام المعلومات تخص الاتصال، ولقد رأينا فيما سبق أن هناك علاقة بين الاتصال والمعلومة بحيث تكمن مهمة الاتصال في تبادل

(*) و إلا كما قال B. CENDRARS تحولت قاعدة المعطيات La base de données إلى مقبرة مضاءة بالكهرباء...

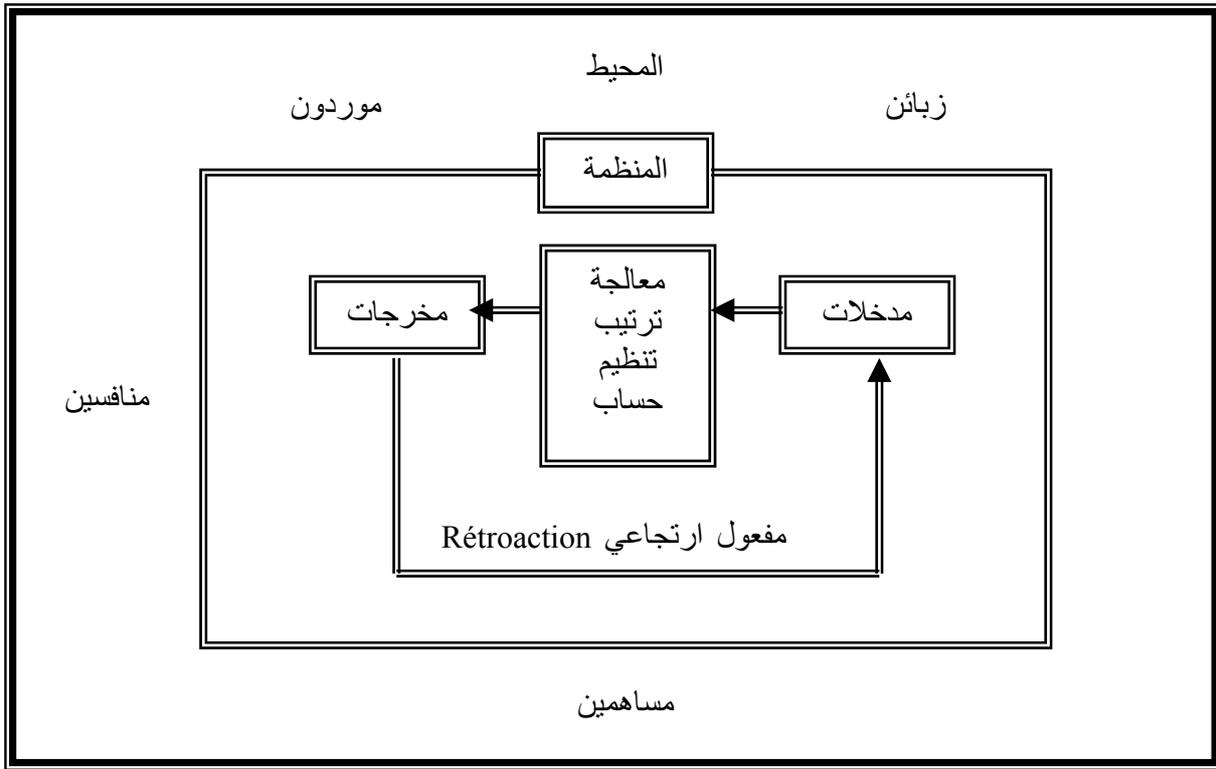
ونقل المعطيات سواء داخل نظام المعلومات أي بين مختلف الوظائف التي يحتويها أو علاقة هذا النظام بالمصادر التي تغذيه بالمعطيات أو كذلك بمستعمليه.

بالفعل، فإن الإشكال يقع غالبا في عملية إرسال المعلومة منذ حجزها إلى غاية معالجتها ثم استغلالها، في الاتجاه الذي يصبو سواء من النظام العملياتي إلى نظام القيادة أو العكس.

من الناحية التكنولوجية، تعتمد وظيفة الاتصال هذه على هندسة الأنظمة المعلوماتية والإرسالية التي تسمح بتحقيق هذا الاتصال، و من هنا جاء مصطلح "الشبكات المحلية" أو "أنظمة التوزيع" (*).

ومن خلال ما رأيناه يمكن توضيح هذه المهام الخاصة بناظم المعلومات في الشكل الموالي:

شكل رقم: (11): مهام نظام المعلومات



Source : K. C. LAUDON et J.P. LAUDON, op.cit, P. 08

الفرع الثالث: أنواع أنظمة المعلومات:

لا يوجد نظام معلومات ضخم قادر على تلبية احتياجات كل المنظمات. فكل منظمة تنفذ مهامها بطريقة مختلفة، ولذلك تصنف أنظمة المعلومات حسب التخصصات الوظيفية أو حسب مستويات المنظمة التي تدعمها.

(*) وبفضل شبكة الانترنت، توصلت المؤسسات إلى تطوير أنظمتها المعلوماتية و استبدالها أحيانا بما يسمى حاليا بالأنترنيت Intranet وهي عبارة عن شبكات خاصة أو شبكات داخلية للمؤسسات التي تسمح بالوصول إلى إي معلومة من طرف كل الموظفين. وبالمقابل توجد شبكات أخرى تسمى بالاكسترانيت Les extranet وهي عبارة عن رخصة تقدمها بعض المؤسسات لمعاملها الخارجيين للإطلاع عن بعض المعلومات التي يحتويها نظامها الداخلي L'intranet، وهذه المعلومة تخص عادة المنتجات المتاحة، الأسعار وتسليم البضائع ... وبصفة عامة كل مل يربط المؤسسة بمورديها وزبائنها.

و لقد صنف K. C. LAUDON أنظمة المعلومات إلى ستة أنظمة تتوافق مع مستويات أي منظمة والتي يمكن تصنيفها إلى أربع:

❖ **أنظمة مستوى العمليات:** وتسمى أيضا الأنظمة الميدانية، الهدف منها مساعدة الإطارات الميدانية للقيام بمتابعة النشاطات والمعاملات البسيطة للمنظمة مثل المبيعات، الإيداعات، الأجرة، المشتريات بالنسبة للمؤسسات الصناعية والأنشطة الخاصة بتسيير المحافظ المالية وحسابات الزبائن وجمع المعطيات المالية بالنسبة للمؤسسات الخدمية كالبنوك؛

❖ **أنظمة مستوى المعرفة:** تهدف هذه الأنظمة إلى مساعدة المنظمة على اكتشاف معارف جديدة، تنظيمها وإدماجها في المؤسسة. كما تسمح للمنظمة بمراقبة تدفقات الوثائق، وهي عادة ما تحمل إما شكل أدوات المساعدة أو محطات العمل أو أنظمة الكتابة *Système de bureautique*

❖ **أنظمة مستوى التسيير:** معدة لمساعدة الإطارات الوسيطة في تنفيذ نشاطات المتابعة، المراقبة، اتخاذ القرار والإدارة. السؤال الأساسي الذي يجب أن يجيب عليه هذا النوع من الأنظمة هو: هل الأمور تسير على ما يرام؟ وتكمن المهمة الأساسية للإطارات العاملة في هذه الأنظمة في إعداد تقارير دورية. وكمثال على ذلك إبلاغ الجهات المعنية بتجاوز التكاليف قيمة الموازنات.

كما توجد بعض أنظمة مستوى التسيير مخصصة لمساندة اتخاذ القرارات غير الروتينية، كالإجابة على بعض الأسئلة مثل: ما هو تأثير مضاعفة المبيعات على رزنامة الإنتاج في شهر معين؟ ما هو أثر معدل مردود رأس المال المستثمر إذا وقع تأخر لمدة ستة أشهر في احترام رزنامة الإنتاج في المصنع؟... الإجابة على هذه الأسئلة تحتاج إلى معطيات إما من خارج المنظمة أو من داخلها والتي لا يمكن الحصول عليها من أنظمة مستوى العمليات.

❖ **أنظمة مستوى الاستراتيجية:** تساعد الإطارات السامية على معالجة قضايا ذات طابع استراتيجي و التفاعل مع الاتجاهات طويلة المدى سواء المتعلقة بالمؤسسة أو بمحيطها الخارجي. فهدفها الأساسي هو إيجاد ربط ما بين تغيرات المحيط الخارجي والقدرات الحالية للمنظمة.

فمهامها تكمن في الإجابة على الأسئلة مثل: ما هي مستويات التشغيل بعد خمس سنوات المقبلة؟ ما هي توجهات أسعار التكلفة على المدى الطويل فيما يخص الصناعة؟ وما هو موقع مؤسستنا من ذلك؟ ما هي المنتجات التي يجب على مؤسستنا أن تنتجها بعد خمس سنوات؟

ويوضح الشكل الموالي العلاقة التي تربط بين مختلف الأنظمة ومستويات المنظمات:

الشكل رقم (12): أنواع أنظمة المعلومات حسب المستويات الأربعة



وبالموازاة مع التصنيف الذي قدمه K. C. LAUDON من جامعة نيويورك، فقد صنف R.REIX من جامعة مونتبلييه Montpellier أنظمة المعلومات إلى ثلاثة مسارات مع تحديد أربع مستويات الاستعمال.

- المسار الأول يتعلق بالمعاملات العادية أي المهام التي تقوم بها المنظمات يوميا؛
- المسار الثاني يتعلق باتخاذ القرار الفردي أو الجماعي؛
- المسار الثالث يتعلق بالاتصال وهو مرتبط إما بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسارين أعلاه.

يبين الجدول الموالي أنواع أنظمة المعلومات حسب تصنيف R.REIX

الجدول رقم (05): أنواع أنظمة المعلومات حسب تصنيف R.REIX

اتصالي Communicationnel	قراري Décisionnel	معاملاتي Transactionnel	مسار تنظيمي مستوى الاستغلال
أنظمة المعالجة الكتابية والطبع باستعمال الكمبيوتر أنظمة إعداد التقارير أنظمة تسيير الأعمال الفردية	أنظمة تفاعلية مساعدة على القرار أنظمة المعلومات للمسيرين لوحات قيادة إلكترونية أنظمة الخبراء	أنظمة معالجة المعاملات (مستعملة من طرف أفراد، كل في منصب عمله)	فردى Individuel
أنظمة تسيير الأعمال المشتركة أنظمة لمحاضرات عن بعد(محاضرات سمعية، محاضرات بصرية) أنظمة البريد الداخلي (قاعدة الإشهار)	أنظمة مساعدة على القرار الجماعي	أنظمة معالجة المعاملات (تخص وظيفة، مصلحة، مجموعة...) الأنظمة المساعدة على العمل الجماعي	مجموعة أفراد Groupe d'individus
أنظمة البريد الإلكتروني الداخلي المعمم الانترنت	أنظمة مساعدة على القرار المشترك	أنظمة معالجة المعاملات (مفتوحة لجميع أعضاء المنظمة)	منظماتي Organisationnel
أنظمة البريد الداخلي والخارجي الانترنت والاكسترنيت	أنظمة ما بين المنظمات المساعدة على القرار	أنظمة تبادل المعطيات المعلوماتية	ما بين المنظمات

Source : R. REIX (2000), Système d'information et management des organisation ; Extrait de la thèse de doctorat de : Hadjer KEFI-ABDESSALAM, Evaluation des technologies et systèmes d'information, op.cit, P.41

المبحث الثاني: أنظمة المعلومات للتسيير والأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار

لقد رأينا في الشكل رقم (12)، أن هاذين النوعين من الأنظمة ينتميان إلى المستوى الثالث حسب تصنيف R.C. LAUDON كما أنها تنتمي إلى المسار الثاني (أي المسار القراري) حسب تصنيف R.REIX لما لهما من علاقة، حيث أن المسير يحتاج إلى نظام يده على المعلومات المتعلقة بالسير الحسن للمنظمة كما يحتاج إلى نظام أو أنظمة تساعده على اتخاذ القرار.

المطلب الأول: أنظمة المعلومات للتسيير (SIG) Système d'information de gestion

نظرا لأهمية هذا النوع من الأنظمة وعلاقته المباشرة ببحثنا، سنتطرق في هذا المطلب إلى شرح هذا المفهوم ثم إلى كيفية إعداد ووضع هذه الأنظمة وفي الأخير سنحاول تقديم مقارنة بين نظام المعلومات للتسيير والأنظمة الاستراتيجية التي هي على رأس هرم أنظمة المعلومات.

الفرع الأول: مفهوم النظام (SIG):

يعرف A. DADOUN نظام المعلومات للتسيير بأنه ذلك النظام الذي يستجيب لاحتياجات المسيرين فيما يتعلق بالمعطيات الدقيقة والملائمة والمفيدة لتخطيط و تحليل ومراقبة نشاطات المنظمة و ضمان بقائها و أتساعها⁹⁴؛

ويعرفه N. RAMSING و C. WATERFIELD بأنه سلسلة من مسارات و أعمال تنفذ بهدف إدخال معطيات خامة، تحويلها إلى معلومات قابلة للاستعمال ثم إرسال هذه المعلومات لمستعملها بشكل ملائم لاحتياجاتهم⁹⁵.

ويجب التأكيد على أن نظام المعلومات للتسيير ليس فقط عبارة عن برنامج معلوماتي ولا يسمح فقط القيام بعمليات حسابية و لكن هدفه الأساسي السماح لمختلف الأشخاص بالاتصال فيما بينهم حول الأحداث التي تتعلق بالعمل داخل المنظمة وذلك باستعمال كل الوثائق اللازمة لذلك كالميزانية، الموازنة، المخطط المحاسبي، حالات الموظفين، الوصف الدقيق لمناصب العمل، مسارات التخطيط و حتى البرامج المعلوماتية Logiciels... كل هذه العوامل بالإضافة إلى عوامل أخرى، تؤثر على عملية انتقال المعلومات داخل المنظمة و بالتالي فهي تكون ما يسمى بنظام المعلومات للتسيير⁹⁶.

⁹⁴ A. DADOUN, outils de gestion, édition Bréal, Paris, 1994, P.11

⁹⁵ C. WATERFIELD et N. RAMSING ; Systèmes d'information de gestion pour les institutions de microfinance-guide pratique ; 1998, P.03

<http://www.cgag.org/docs/TechnicalTool-01-French.pdf> (date de consultation 19/02/2004).

⁹⁶ J. C. COURBON ; op.cit, P. 29

الفرع الثاني: إعداد و وضع نظام معلومات للتسيير

يعتبر إعداد ووضع نظام معلومات للتسيير عملية معقدة نوعا ما، إذ يستوجب المرور بأربع مراحل بدءا بتحديد المفاهيم، التقييم والتصور، البرمجة والتركيب ثم الصيانة، كما تتطلب عملية وضع نظام المعلومات للتسيير الأخذ بعين الاعتبار الهياكل، القنوات المصادر والعلاقات التي تسمح بتدفق المعطيات المعالجة والمفيدة لاتخاذ القرار⁹⁷.

فقبل البدء في عملية الإعداد، لا بد أن تجيب المنظمة على عدد من الأسئلة الأساسية تتمثل في: ما هي أهدافها؟ كيف تؤدي وظائفها؟ ما هي الطرق التي تستعملها لتقييم نتائجها؟ و من خلال الإجابة على هذه الأسئلة يمكن للمنظمة أن تعد نظاما فعالا مطابقا لاحتياجاتها. يمكن تلخيص المراحل التي يجب أن يمر عليها نظام المعلومات للتسيير فيما يلي⁹⁸:

❖ المرحلة الأولى: تحديد المفاهيم: و تتمثل هذه المرحلة فيما يلي:

- القيام بتقييم أولي لمختلف الإمكانيات – شراء نظام جاهز للاستعمال، تكييف نظام نموذجي أو إعداد نظام من طرف المنظمة ذاتها *Systeme maison*.
- وبعد الانتهاء من هذه المرحلة، تعد المنظمة تقريرا يسمح بقيادة أشغال المرحلة الموالية.

وللتمكن من تحقيق عملية تحديد المفاهيم (أي عناصر المرحلة الأولى)، لا بد من

إتباع الخطوات التالية:

- إعداد فرقة العمل *un groupe de travail*: ويشترط أن تكون هذه المجموعة متكونة من أخصائيين أو ذوي خبرة عالية في الميدان، و قد يكون أغلبهم من موظفي المنظمة و بعضهم مستشارين أو خبراء من خارج المنظمة، و من المهام الرئيسية لمجموعة العمل، تحديد إلى أي مدى يجب أن تصل المعلومة.
 - تحديد الاحتياجات: تعتبر هذه أهم نقطة من خطوات المرحلة الأولى، بحيث أنها توفر لفرقة العمل كل المعطيات التي تسمح لهم باختيار الحلول الممكنة.
- وتتمثل هذه المعطيات في جمع كل الوثائق التي تشرح بدقة المهام الرئيسية التي تقوم بها المنظمة والتي تخص الميادين التالية:

- المحاسبة؛
- العمليات الأساسية؛
- المراجعة الداخلية؛

⁹⁷ M. S. OUKIL, Economie et gestion de l'innovation technologique : recherche et développement, OPU, Alger, 1995, P.33

⁹⁸ C. WATERFIELD et N. RAMSING, op.cit, PP.74, 88, 99 et 104

○ معايير النظام.

- تحديد ما هو ممكن عمله: بعد تحديد الاحتياجات، تبقى عملية التقييم. وهذه من مهام فرقة العمل حيث يتطلب منها فحص هذه المسألة من ثلاثة جوانب تخص الموارد البشرية المتاحة، الجوانب التكنولوجية و الجوانب المالية.
- لا يمكن نجاح عملية وضع التكنولوجيات المعلوماتية الجديدة إلا بوجود موظفين ذوي كفاءة عالية في الإعلام الآلي. ومن هنا يستلزم على مجموعة العمل طرح الأسئلة التالية:

- من سيكلف بتسيير النظام الجديد؟ هل توجد دائرة لأنظمة المعلومات مؤهلة، أم يجب إنشاؤها أو تدعيم الدائرة الموجودة؟
- هل بإمكان استدعاء مستشارين محليين قادرين على مساندة هذه العملية و بشكل مستمر؟ هل هم مؤهلين و ذوي كفاءة موثوقة؟ و هل تكلفة خدماتهم في حدود إمكانيات المنظمة؟
- هل الموظفين الحاليين يملكون الكفاءة اللازمة أو يجب تجنيد موظفين جدد؟
- في أي حالة يستوجب تكوين المستعملين؟ هل هذا التكوين يتم على المستوى الداخلي أو من مصادر خارجية؟
- هل موظفي دائرة المحاسبة أكفاء؟ هل بإمكانهم تسيير نظام مركب؟ هل بإمكانهم استيفاء

مسك المعلومات؟ Mise à jour des informations

كما يجب على مجموعة العمل فحص المسائل التقنية لمعرفة ما إذا كان ممكن التحول إلى معالجة آلية لنظام المعلومات و ذلك بطرح مجموعة أسئلة تتعلق بالشبكة الكهربائية و مقدرتها على تحمل الطاقة اللازمة لوضع النظام المعلوماتي وكذا نظام الهاتف وإذا كان العتاد الحالي غير ملائم، هل من الضروري تركيب عتاد جديد...

ولا تنسى مجموعة العمل التطرق إلى الجوانب المالية إذ يجب عليها عند إعداد موازنة خاصة بنظام المعلومات للتسيير أن تقوم بمقارنة أسعار الأنظمة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف بما فيها تكلفة الصيانة والدعم التقني^(*).

- ❖ **المرحلة الثانية:** التقييم والتصور في هذه المرحلة تستند فرقة العمل على نتائج الأبحاث التي قامت بها أثناء المرحلة الأولى لصياغة القرارات التي ستنفذ في المرحلة الثالثة. وتتمثل الخطوات التي تخص هذه المرحلة في النقاط الآتية:

(*) إذا كانت عملية تركيب نظام معلومات للتسيير جد مكلفة، فإن تكلفة غياب المعلومات اكبر.

- القيام بفحص تقني مفصل لجميع البرامج المعلوماتية المعنية؛
- تصور النظام في مجمله بالوصول إلى أقصى مستوى من الفحص والتدقيق

(هيكلية)

لوائح قواعد المعطيات، المعلومات التي يجب جمعها، القواعد الواجب تطبيقها، حجم التقارير التي يجب إعدادها)؛

- إعداد مخطط تنفيذ مفصل، رزنامة وموازنة.

❖ **المرحلة الثالثة:** برمجة وتركيب النظام، وهي أطول مرحلة، إذا كانت القرارات المتخذة في المرحلة الثانية تستدعي تحضير وامتحان البرنامج المعلوماتي، سواء تعلق الأمر بتعديل البرنامج المعمول به في المنظمة أو المنشأ من جديد. يضاف إلى ذلك الوقت الذي تستغرقه عمليتي التركيب و تحويل المعطيات إذا كانت المنظمة ذات حجم كبير.

وتتم هذه المرحلة عبر عدة خطوات و التي بدورها قد تستغرق وقتا طويلا، و لكنها لا تنفذ بالضرورة بطريقة متتالية. بالتالي لا بد من متابعة تنفيذها بشكل متوازي بقدر الإمكان، بهدف تقليص المدة الإجمالية للمسار. كما يجب أن تحدد فرقة العمل مخطط ترتيب، رزنامة ومدة مختلف الخطوات بشكل دقيق.

يمكن تلخيص الخطوات المتعلقة بهذه المرحلة في النقاط التالية:

- تطوير البرنامج المعلوماتي: سواء الموجود أو المنشأ من جديد؛
- تركيب العتاد؛
- تحضير و مراجعة الوثائق المرجعية؛
- تصوير النظام Configuration du système؛
- تجريب النظام mise à l'essai؛
- تحويل (نقل) المعطيات Transfert de données
- التكوين؛
- استعمال النظامين القديم والجديد: يستوجب استعمال النظام الجديد بالتوازي مع النظام القديم لاختبار إمكانية تشغيله ومعرفة ما إذا كانت معلوماته موثوقة، كما يجب التأكد من صحة الحسابات التي يقوم بها وأن الطرق المستعملة مطابقة لعقود القروض المحصل عليها...

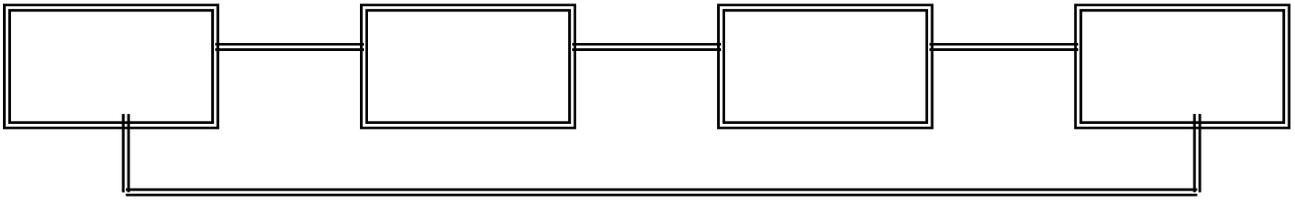
❖ **المرحلة الرابعة:** صيانة النظام واختبار نظام المعلومات للتسيير. بالإضافة إلى الصيانة التي تقوم بها المؤسسات المختصة في وضع الأنظمة المعلوماتية يجب عليها توفير الوثائق التقنية الضرورية التي تسمح للمستعمل بالقيام بالإصلاحات الضرورية في حالة تعطله

وهناك عدة طرق تستعمل في هذا الشأن كتكوين تقني سامي في هذا الميدان أو عقد اتفاقية مع مؤسسة محلية مختصة في الاستشارة المعلوماتية...

وفي الأخير يجب اختبار البرنامج دوريا للتأكد من صحة استعماله بشكل جيد وانه يستجيب لاحتياجات المعلومات التي تفيد المسيرين و المستعملين لها، كما ينصح بالقيام بهذه الاختبارات كل ثلاث سنوات.

ومهما طال مدة استعمال النظام إلا أن مرحلة الانحطاط (أو الزوال) لا مفر منها وهي تأتي بعد تنفيذ المرحلة الرابعة و بالتالي تكتمل دورة حياة نظام المعلومات مثلما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): دورة حياة نظام المعلومات



Source : E. B. FANOUILLET et F. BOUFARES, Informatique pour la comptabilité et la gestion, Edition ESKA, Paris, (sans année), P.245

الفرع الثالث: نظام المعلومات للتسيير و نظام المعلومات الاستراتيجي

قبل التطرق إلى توضيح النقاط التي تربط هاذين النظامين، لا بد من إعطاء التعاريف لهذه المفاهيم.

❖ **تعريف الاستراتيجية:** تعرف استراتيجية المنظمة بأنها وصف للتصرفات الشاملة المسبقة

التي تهدف إلى ضمان بقائها على المدى الطويل. فهي تعبر عن رؤية المسيرين عن المسعى النهائي للمنظمة وخاصة نقاط قوتها وضعفها، وكذا الفرص التي يتيحها المحيط الذي تعيش فيه و التهديدات التي تحيط بها، وتترجم بمخطط عمل على المستويين القصير والمتوسط وتيقظ لعدد من العوامل الأساسية التي تسمح بقياس نجاح العمل بهذا المخطط، كما تسمح القيام بالتعديلات الواجب إدخالها عليه⁹⁹.

❖ **تعريف المعلومة الاستراتيجية:** أما المعلومة الاستراتيجية فهي تلك المعلومة التي توفر

للمؤسسة امتياز تنافسي، يجعلها في أحسن موقف. فهي إذن عبارة عن امتياز تنافسي في يد المؤسسات التي تستعملها و تستغلها لهذا الشأن¹⁰⁰.

❖ **نظام المعلومات الاستراتيجي:** هو ذلك النظام الذي يؤثر على الأهداف، العمليات،

المنتجات، الخدمات أو العلاقات مع محيط المنظمات لتمكينهم من التفوق على المنافسة.

كما يمكن لهذا النوع من النظام أن يعدل نشاطات المنظمات(*)).

⁹⁹ J. C. COURBON, op.cit, P.43

¹⁰⁰ A. LAMIRI, Management de l'information, redressement et mise à niveau des entreprises, OPU, Alger, 2003, P.07

ولكن لا بد من التمييز بين أنظمة المعلومات الاستراتيجية التي يمكن أن تستخدم كل مستويات المنظمة وأنظمة مستوى الاستراتيجية المخصصة للإطارات السامية والمتجهة نحو مشاكل تخص اتخاذ القرار على المدى الطويل¹⁰¹.

❖ **العلاقة بين نظام المعلومات للتسيير ونظام المعلومات الاستراتيجي:** تبين المقارنة بين النظامين أن نظام المعلومات للتسيير أوسع وأشمل من نظام المعلومات الاستراتيجي، حيث أن الأول يخص جميع العمليات المتعلقة بوظائف المعطيات المسجلة أما النظام الثاني فيتم تسييره حسب أهداف ومبادئ محددة. من هنا يمكن القول أن نظام المعلومات الاستراتيجي هو نظام فرعي للنظام الأول وهو يتكون من الوسائل، والأدوات وطرق تجميع وتحليل المعلومات التي تفيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية: مراقبة المحيط، اغتنام الفرص والمعرفة المسبقة للتهديدات التي تتعرض لها المنظمة.

ولكن هذا لا يمنع أن تكون بعض المعلومات مستغلة من كلا النظامين و من هنا يمكن أن نتحدث عن عملية ربط أو نقاط مشتركة بين النظامين. فافتحام السوق من طرف منافس جديد يتطلب مواجهة ميدانية، كتحفيض الأسعار مثلا، واستراتيجية، كاختيار توسيع النشاط لتغطية مناطق جغرافية أخرى. إلا أن التنبؤ بالمخاطر والتهديدات يبقى من صلاحيات النظام الاستراتيجي وهذا ما يميزه عن نظام المعلومات للتسيير¹⁰².

المطلب الثاني: الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار
لقد تطرقنا في الفصل التمهيدي إلى تحديد مفهومي القرار والقرار الاقتصادي وإلى المراحل التي يجب احترامها للتوصل إلى اتخاذ القرار. وطبقا لترتيب أنظمة المعلومات حسب المستويات الأساسية في المؤسسة، فإنه قد تتخذ عدة أنواع من القرارات من المستوى الأعلى (القمة) إلى المستوى الأدنى (القاعدة).

الفرع الأول: مفهوم اتخاذ القرار حسب مستوى أنظمة معلومات المؤسسة
تعمل أنظمة المعلومات على تزويد هياكل المنظمة بالمعلومات الضرورية لمساعدة كافة المستويات الإدارية على اتخاذ القرارات الخاصة بهم، و لتمكينها من ذلك تستند المنظمة إلى أنظمة ترتب المعطيات اعتمادا على نماذج تحليلية تساعد على اتخاذ القرار.

(*) كما حدث ذلك في البنك الأمريكي La State Street Bank and Trust Co التابع لبوسطن Boston الذي حول مجال نشاطاته. حيث كان قبل 1995 يهتم بمجال الخدمات المصرفية التقليدية، كحسابات الشيك وحسابات التوفير والقروض، ثم تحول إلى بنك يقدم الخدمات الإلكترونية الخاصة بمسك الدفاتر، كما يقدم خدمات المعلومات المالية، وخدمات معالجة المعطيات الخاصة بالسندات وصناديق التعاضديات، بالإضافة إلى تقديم خدمات لصناديق التقاعد لمن يرغبون في تتبع زيادة إيداعاتهم.

¹⁰¹ K.C. LAUDON et J.P.LAUDON, op.cit, P.61

¹⁰² A. LAMIRI, op.cit, P.56

و بما أن المنظمة مهيكلة إلى مستويات، فإن القرارات تتخذ حسب كل مستوى، إذ يمكن ترتيبها على النحو التالي¹⁰³:

❖ **قرارات استراتيجية:** يتم اتخاذها من قبل المستويات الإدارية العليا في المنظمة وتتميز القرارات في هذا المستوى بكونها تحتوي على قدر عال من عدم التأكد لأنها تتعلق بالمدى الطويل مثل: إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة...، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات تتعلق بالظروف المستقبلية التي تحيط بالمنظمة وعادة ما يتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر خارجية؛

❖ **قرارات تكتيكية:** تتخذ من قبل المستوى الإداري المتوسط أي أنها تتعلق بهيكل المؤسسة وباقتناء الموارد: تنظيم العمل، شبكات الاتصال والإعلام. وتتصف المعلومة المطلوبة في هذا المستوى بأنها خارجية وداخلية متكررة متباعدة نسبياً كما أنه يمكن تحديد المعلومات المطلوبة لعملية اتخاذ القرار بشكل جيد؛

❖ **قرارات تشغيلية:** تتخذ من قبل المستويات الإدارية الدنيا وتشمل عمليات صنع القرارات المرتبطة بتنفيذ مهام محددة بشكل واضح، كما يعتمد هذا النوع من القرارات على معلومات داخلية في غالب الأحيان مثل: تحديد التسعيرة، ترقية المبيعات، برنامج الإنتاج...

الفرع الثاني: الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار (SAD)

هي عبارة عن أنظمة موجودة على مستوى تسيير المنظمة تعمل على ترتيب المعطيات بالاعتماد على نماذج تحليلية متطورة بهدف مساندة اتخاذ القرار شبه المهيكل أو غير المهيكل، كما تعمل هذه الأنظمة أيضاً على مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات التي تنمو بشكل سريع بحيث أنه لا يمكن تحديدها مسبقاً. وبالتوازي مع أنواع القرارات المذكورة أعلاه، فإن الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار وبالرغم من أنها تعتمد على أنظمة معالجة المعاملات وأنظمة المعلومات للتسيير لتزويد المنظمة بالمعلومات^(*)، فهي توفر أيضاً وفي غالب الأحيان معلومات متأتية من مصادر خارجية، مثل: الأسعار الحالية للأسهم أو أسعار المنتجات التنافسية¹⁰⁴.

مما سبق يمكن سرد خصائص الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار كما يلي:

- توفر الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار مرونة، تكيف و سرعة في رد الفعل؛
- لا تحتاج هذه الأنظمة إلى مساعدة كبيرة من قبل المبرمجين المحترفين؛
- تساند هذه الأنظمة عملية اتخاذ القرار وحل المشاكل التي لا يمكن حلها مسبقاً؛
- تلجأ هذه الأنظمة إلى أدوات جد متطورة لتحليل المعطيات والنمذجة.

¹⁰³ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 56-57.

(*) المعلومات التي توفرها أنظمة معالجة المعاملات و أنظمة المعلومات للتسيير هي داخلية.

¹⁰⁴ K.C. LAUDON et J. P LAUDON, op.cit, P.58

الفرع الثالث: أنظمة المعلومات للتسيير والأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار:

تعمل أنظمة المعلومات للتسيير على تزويد المسيرين بالقرارات المبنية على تدفقات المعطيات الروتينية، وتساعدهم على ضمان الرقابة العامة للمنظمة، أما الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار فهي تتمحور على قرار معين أو على أنواع من القرارات كالتقييم والتنبؤ... وبينما تركز أنظمة المعلومات للتسيير على تدفقات المعلومة المهيكلة، تعمل الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار على تشجيع التغيير، المرونة وسرعة الإجابة على التساؤلات.

وتتبع عملية إعداد أنظمة المعلومات للتسيير المنهجية التقليدية، التي تستوجب تجميد الاحتياجات إلى المعلومة قبل التصور وخلال مدة حياة النظام، في حين أن عملية إعداد الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار متكررة و لا يمكن أن تكون مجمدة¹⁰⁵.

المطلب الثالث: نظام معلومات المؤسسة الاقتصادية
لا يمكن تصور نظام معلومات للمؤسسة خارج الأنظمة المذكورة أعلاه، بحيث أن المؤسسة في حد ذاتها نظام متكامل الأجزاء، يتكون من أنظمة مترابطة تضمن العلاقة المهنية بين القاعدة والقمة أو بين المسير والمسير. وتجسد العلاقة بين هذه الأطراف من خلال قنوات الاتصال تمر من خلالها المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار. فالمؤسسة إذن نظام يتضمن أنظمة فرعية حيث تتضمن هذه الأنظمة الفرعية بدورها على أنظمة ثانوية (*).

الفرع الأول: تعريف نظام معلومات المؤسسة
لقد عرف J. SORNET نظام معلومات المؤسسة كما يلي: نظام معلومات المؤسسة هو مجموعة من العناصر التي يجب أن تسمح لكل واحد من املاك، في الوقت المناسب، معلومات ضرورية لعمله، حيث نميز داخل هذه المؤسسة، حسب المؤلفين، بين نظام المعلومات للتسيير، نظام معلومات ميداني، أو أيضا نظام معلومات للإدارة. ويمثل نظام المعلومات للتسيير عادة كوسيط بين محيط المؤسسة (زبائن، دولة، موردون...) و نظامين آخرين للمنظمة هما:

➤ نظام القرار أو نظام القيادة، الذي يضمن الإدارة، القرارات الاستراتيجية و التكنيكية، مراقبة نتائج المؤسسة مقارنة بأهدافها، و تضع الوسائل و القواعد التي تسمح له بضمان مهامه.

➤ النظام الميداني أو العمليتي الذي يضمن التسيير العادي (المكرر) و تنفيذ المهام التي تسعى إلى بلوغ الأهداف المحددة من طرف نظام القيادة¹⁰⁶.

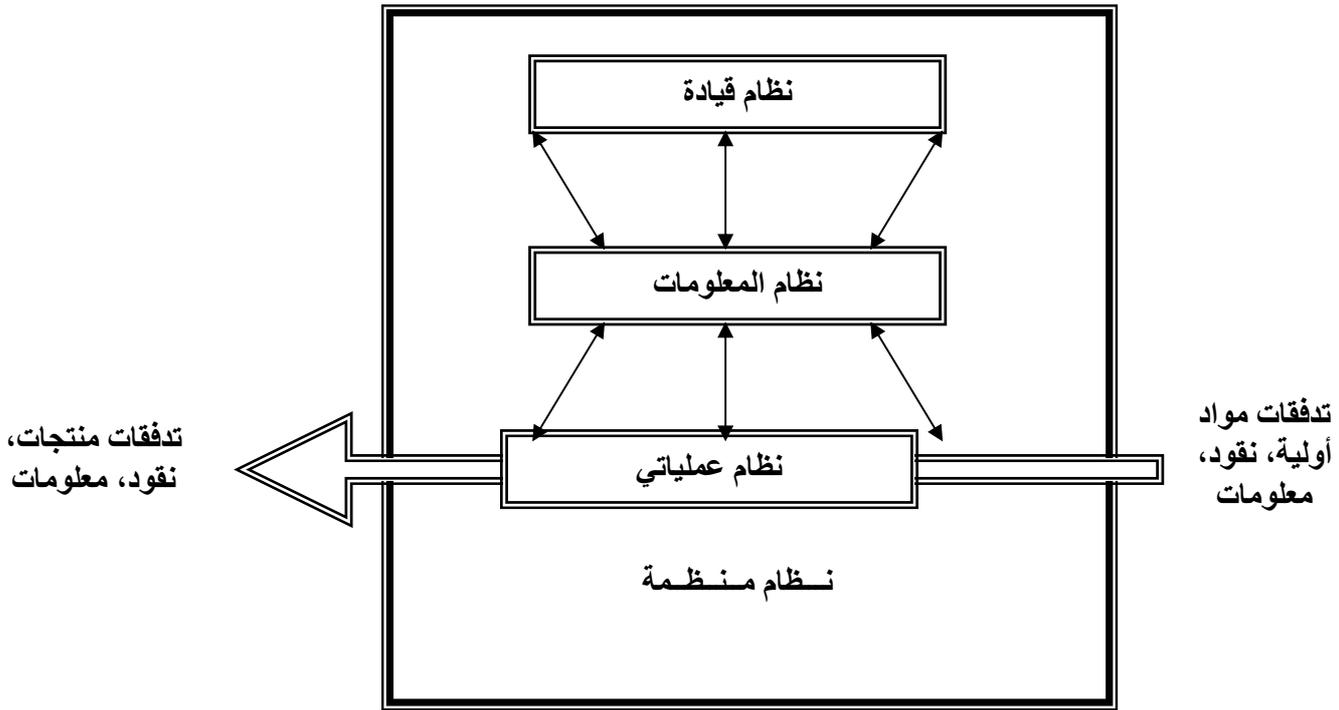
ومن خلال هذا التعريف، يمكن تصور هذا النظام حسب الشكل البياني الآتي:

¹⁰⁵ IBID, P.621

(*) يمكن مقارنة نظام معلومات مؤسسة للنظام الدموي لجسم الإنسان. في الوسط مضخة "جاذبة-طاردة" تضمن جمع الدم الفاسد وبعد إعادة معالجته من طرف الرنتان، يعاد توزيع الدم في اتجاه جميع أعضاء الجسم، وتتم عملية التبادل هذه بفضل شبكة من القنوات (شريان، عروق....)

¹⁰⁶ J. SORNET, Informatique et systèmes d'information de gestion, Edition Casteilla, Paris, 1996, P.115

شكل رقم (14): نظام معلومات المؤسسة



Source : J.T. LE MOIGNE, C. DUMOULIN, Management des systèmes d'information, cité par C.Bussnenault et M. Pretet, Economie et gestion de

l'entreprise, Edition Vuibert, Paris, 1995, P.123

الفرع الثاني: الأنظمة الفرعية لنظام معلومات المؤسسة

يتكون نظام معلومات المؤسسة من عدة أنظمة فرعية، يهتم كل واحد منها بمجموعة من المهام والوظائف يجعل الكل مترابط ببعضه، ولا يمكن أن تبلغ المؤسسة أهدافها إذا تعطل اشتغال أحد هذه الأنظمة(*) . والأنظمة التي يحتويها نظام معلومات المؤسسة و المطابقة لما جاء به فايول FAYOL، هي تعبير للمهام الأساسية(**) لكل مؤسسة اقتصادية حيث نجد على الخصوص¹⁰⁷:

- النظام الفرعي الأول التسويق، الهدف من هذا النظام هو القيام بدراسات السوق، إعداد الاستراتيجيات التجارية و ضمان توزيع المنتجات في الأوقات المعنية و في أماكن البيع المحددة مسبقاً. فهو يسعى إلى تلبية احتياجات المستهلك؛
- النظام الفرعي الثاني: تسيير الموارد البشرية. يضمن تسيير الموارد البشرية للمؤسسة من خلال أنشطة الانتقاء، التشغيل، دفع الأجور، المراقبة، التحفيز والتكوين؛

(*) يمكن ذكر على سبيل المثال بعض الأنظمة الفرعية التي يتكون منها جسم الإنسان كمقارنة لنظام معلومات المؤسسة، منها: الجهاز العصبي، الجهاز العرقي، الجهاز التنفسي (و كلمة جهاز هنا مأخوذة على وزن نظام). و لا يمكن لجسم الإنسان أن يشتغل بشكل ملائم إذا لم يتم أحد هذه الأجهزة بدوره كما ينبغي.

(**) لقد تغير شكل المؤسسة الاقتصادية منذ عهد فايول مع الإبقاء على المهام الأساسية التي ذكرها. فنجد حالياً وفي أغلبية المؤسسات، أنظمة فرعية ومختصة في البحث والتطوير، خدمات ما بعد البيع، الإشهار، الصيانة...

¹⁰⁷ GAGNON, SAVARD et les autres, l'entreprise, op.cit, P.49

- النظام الفرعي الثالث: الإنتاج. يهدف هذا النظام حسب طبيعة كل مؤسسة، إلى إنتاج السلع أو ضمان تقديم الخدمات حسب معايير النوعية و بالكميات المحددة مسبقا، مع احترام الرزنامة المتفق عليها؛
- النظام الفرعي الرابع: المالية والمحاسبة، وهو مكلف بإيجاد موارد تمويل نظام المؤسسة و استعمالها بصفة تسمح بترقية المؤسسة ذاتها. كما هو مكلف أيضا بترجمة النتائج المالية التي تسمح للمسير، عند الحاجة، بإحداث التعديلات اللازمة.
- نظام المراجعة ومراقبة التسيير: يهتم هذا النظام الفرعي بالسهر على احترام القوانين و القرارات السارية المفعول و كذا احترام الموازنات والأهداف المسطرة من قبل، كما يقوم بتحليل النتائج و تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف حسب كل منتج وحسب كل منطقة بيع.
- النظام الفرعي المكلف بالبحث والتطوير: من بين الأنظمة المستحدثة في المؤسسات، وهو مكلف بدراسة إمكانية تطوير منتوجات جديدة أو توسيع الطاقات الحالية للمؤسسة بإنشاء مصانع أو ورشات جديدة تسمح برفع رقم الأعمال و تغطية السوق سواء المحلي، الوطني، أو حتى الدولي.

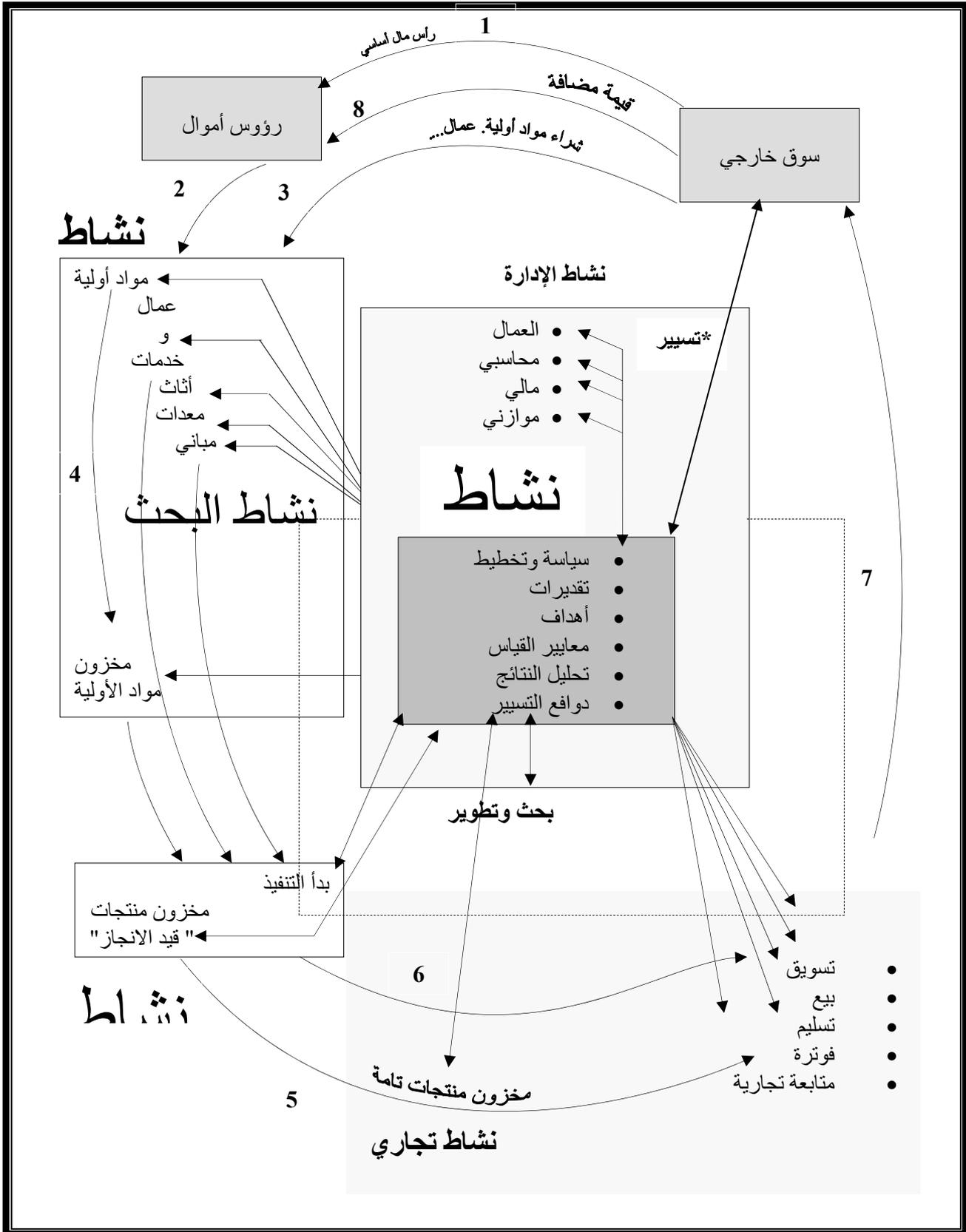
الفرع الثالث: تصور النظام ككل

بناء على ما سبق ذكره، يمكن وضع شكل لنظام معلومات مؤسسة، تظهر فيه العلاقة الترابطية ما بين الأنظمة الفرعية وكذا اتجاه قنوات الاتصال و شبكة المعلومات داخل النظام نفسه. الشكل الموالي هو تعبير حقيقي لنظام أي مؤسسة اقتصادية الصناعية منها بصفة خاصة، و نلاحظ أن نظام المعلومات هذا يغذي جميع عناصر المؤسسة، التي هي في الأصل عبارة عن أنظمة فرعية كما سبق و أن شرحنا من قبل.

و ما يلاحظ كذلك من خلال هذا الشكل أن نواة هذا النظام يخص نشاط التسيير والمراقبة الذي هو بمثابة القلب النابض في جسم الإنسان، حيث نجد في هذا النظام الفرعي كل أدوات الرقابة من أجل تحسين التسيير و اتخاذ القرار.

وقد اختلفت وجهات النظر فيما يتعلق بالنظام الذي يحوي أدوات الرقابة و حسن التسيير. فمنها من يعتبر أن نظام المحاسبة هو الأجدر بالقيام بهذه المهمة و منها من يعتبر أن نظام المحاسبة لا يتوقف على المحاسبة العامة فحسب وإنما يتعداه لنظام المحاسبة التحليلية، مع العلم أن لكل نظام من هاذين النظامين دورا هاما سواء على مستوى التسيير أو اتخاذ القرار وهذا ما ستعرض إليه في المبحث الموالي.

شكل رقم (15) نظام معلومات مفصل لمؤسسة



المبحث الثالث: المحاسبة ضمن نظام معلومات المؤسسة

تمر كل عملية تسيير بالضرورة على المحاسبة، التي تعتبر مصدرها الأول للمعلومات. و بدونها تفقد كل الطرق والأساليب فعاليتها. ولقد رأينا في المبحث الأول أن أي نظام لا يخلو من المعلومات المحاسبية سواء تعلق الأمر بمستوى التسجيل (المعالجة) أو بمستوى التحليل. ولقد مثل FAYOL وظيفة المحاسبة بـ"عضو الرؤية" للمؤسسة. ولتوضيح مفهوم المحاسبة قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب. يحتوي المطلب الأول على مفاهيم حول المحاسبة، أما المطلب الثاني فيتضمن مفهوم النظام المحاسبي وفي المطلب الثالث سنتعرف على كيفية تنظيم وتصميم نظام المعلومات المحاسبي ككل.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة
سنتعرض في هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة التي أعطيت للمحاسبة مع ذكر أنواع المحاسبات في المؤسسة ثم بعد ذلك سنتعرف على المهام والوظائف التي أسندت للمحاسبة. وتتضمن النقطة الأخيرة من هذا المطلب مستخدمي المعلومة المحاسبية سواء داخل أو خارج المنظمة.

الفرع الأول: تعاريف وأنواع المحاسبة
❖ **تعاريف المحاسبة:** رغم التعاريف المختلفة للمحاسبة والأشكال التي يمكن أن تتخذها في مختلف المنظمات إلا أننا سنكتفي في بحثنا هذا بالتعاريف التي تشمل المصطلحات الأساسية التي يجب أن تتوفر في كل محاسبة، أما الأشكال فستخص المحاسبات التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.

- يعرف P. LASSEGUE المحاسبة على أنها نظام منظم للمعلومة المالية يسمح : بإدخال، ترتيب، تسجيل معطيات أساسية مرقمة، بهدف توفير، بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات مطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المعنيين¹⁰⁸.
- كما تعرف المحاسبة على أنها طريقة جمع، ترجمة ومعالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقية والمالية، قابلة للقياس بالمصطلح النقدي، والتي تدخل، تدور، تبقى معلقة أو تخرج من وحدة اقتصادية معينة كالعائلة، المؤسسة، هيئة عمومية... هذه التدفقات، المتولدة بسبب أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية، لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة الاقتصادية المعنية¹⁰⁹.

¹⁰⁸ P. LASSEGUE, gestion de l'entreprise et comptabilité, op.cit, P.18

¹⁰⁹ B. APOTHELOZ et A. STETTLER, maîtriser l'information comptable : théorie comptable et applications avancées, édition Presses Polytechniques Romandes, Paris, 1987, P.11

● التعريف الثالث لـ J.L. MALO الذي يعتبر أن المحاسبة "فن تسجيل، ترتيب وتلخيص، بصفة معبرة وبمفهوم نقدي، المعاملات والأحداث التي تكون على الأقل جزئياً، ذات صفة مالية، و ترجمة النتائج بعد ذلك. فمهمتها تكمن في إعطاء معلومات كمية، ذات طابع مالي، عن الكيانات الاقتصادية. كما أن هذه المعلومات لا بد أن تكون مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك بالقيام باختيارات عقلانية بين مختلف التصرفات البديلة الممكنة"¹¹⁰.

● أما المخطط المحاسبي الوطني الجزائري فيعرف المحاسبة على أنها أساس التقنية الكمية للتسيير، موجهة قبل كل شيء للتنظيم، التحكم وتقدير تنمية المؤسسة وكذا التطوير الاقتصادي للأمة¹¹¹.

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

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة ليست فقط عبارة عن عملية مسك للحسابات، بل لها مميزات تجعلها في مركز نظام معلومات المؤسسة وذلك حسب الأشكال التي يمكن أن تتخذها.

كما أن غياب قوانين وقواعد عالمية موحدة تخضع لها المحاسبة، تجعل هذه الأخيرة عبارة عن تقنيات و طرق تختلف من بلد لآخر، لا ترقى بها إلى درجة العلم في حد ذاته كما هو الحال بالنسبة للرياضيات، الفيزياء...(*).

❖ **أنواع المحاسبات في المؤسسة:** توجد ثلاثة أنواع مختلفة للمحاسبة، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، و محاسبة موازنية.

● المحاسبة العامة (أو المحاسبة المالية أو الخارجية): وهي محاسبة رسمية مجبرة من طرف القانون لكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحملون صفة التاجر أي بمعنى للمؤسسات، والهدف منها قياس حالة الذمة المالية والنتيجة لكل المؤسسة ولكامل السنة. كما تظهر مرحليا حالة الأصول و الخصوم للذمة و كذا نتيجة هذه المرحلة.

● المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التسيير): تعمل على تجزئة النواتج حسب مصدرها والتكاليف حسب اتجاهها. فهي إذن تسمح بقياس التكاليف والمردودات حسب الوظائف

¹¹⁰ J.L. MALO : La comptabilité en partie triple : à la recherche d'une nouvelle dimension du système d'information comptable ; RFC, N° 183 , 1987, P.44

¹¹¹ D. SACI ; Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, OPU, 1991, P.47

(*) ظهرت في السنوات الأخيرة رغبة البلدان الأوروبية و الغربية، بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية، و حتى اليابان و الصين بانضمامها إلى المنظمة العالمية لتوحيد معايير المحاسبة العامة (المالية) IASC « International Accounting Standards Committee » التي أنشأت في سنة 1973 و التي اعتمدت إلى حد الآن 41 معيار محاسبي، لما لهذه البلدان من رؤوس أموال مشتركة في شكل شركات عالمية أو ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات، قد تجعل من المحاسبة علم في حد ذاته. وقد انتهجت الجزائر بنفس الطريق بحكم توقيعها على اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوربي و استعدادها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، حيث أعدت مشروع مخطط محاسبي وطني يعتمد أساسا على هذه المعايير المحاسبية الدولية، وقد سبق إلى هذا المنهاج دول عربية أخرى مثل تونس.

الأساسية للمؤسسة، حسب الورشات، حسب مناصب العمل... هذه المحاسبة ليست إجبارية، ولكن مهمتها تكمن في تمكنها من معرفة ظروف استغلال المؤسسة، تقييم بعض عناصر الأصول و شرح النتيجة.

- المحاسبة الموازنة (أو التقديرية): تعمل على تقدير بطريقة كمية كل الأحداث المرتبطة بنشاط المؤسسة، ثم مقارنة التقديرات بالإنجازات الحقيقية، وفي الأخير تحليل أسباب الفروقات ما بين التقديرات و الإنجازات، بطريقة تسمح بكشف مصدرها. وكما هو الحال بالنسبة للمحاسبة التحليلية فإن المحاسبة الموازنة اختيارية وليست إجبارية¹¹².

الفرع الثاني: أدوار و وظائف المحاسبة

❖ أدوار المحاسبة: يمكن إسناد دورين مهمين للمحاسبة يتمثلان في¹¹³:

- الدور التسييري: من بين الأدوار الرئيسية للمحاسبة تزويد المسيرين بجزء هام من المعلومات و المتغيرات المهمة التي تخبرهم على سير المؤسسة. إذا كانت احتياجات المسيرين إلى معلومات سطحية فإن المؤسسة يمكن أن تكتفي بتدفقات المدخلات والمخرجات المسجلة محاسبيا (أي التي لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة). وهذه المهمة يمكن ان تقوم بها المحاسبة العامة. أما إذا كانت حاجتهم إلى معلومات مفصلة ودقيقة، خاصة في المؤسسات المركبة، فإن الحاجة إلى تقسيم النظام ككل إلى مجموعة من أنظمة فرعية مترابطة تبدو ضرورية. وعلى سبيل المثال فقد تقسم المؤسسة حسب وظائفها الأساسية مثل التموين، الصنع، البيع، الإدارة. بالتالي يجب التخلي عن فكرة اعتبار المؤسسة كعلبة سوداء والتمسك بمتابعة تطور التدفقات ما بين مدخلاتها و مخرجاتها، ومن هنا يمكن تحديد مجموعة من الأهداف حسب كل قطاع أو كل منصب عمل وكذلك تفويض سلطات ومسؤوليات، أي إعطاء بعض الاستقلالية، لمسؤولي هذه الأنظمة الفرعية، ولتحقيق ذلك تقوم المؤسسة بوضع محاسبة تحليلية.

- الدور القانوني: للمحاسبة دور قانوني هام، حيث تشكل أداة للتبرير تجاه مختلف متعاملها: مدينون، دائنون، إدارة عمومية، متحالفون... كما أن أغلبية المؤسسات مجبرة على مسك محاسبة. وتبرر هذه الإجبارية بفعل المسؤوليات التي تقع على المؤسسات اتجاه المحيط الذي تعيش فيه، و بالأخص التصريحات الضريبية التي تجبر المؤسسات بإعدادها، رغم اختلاف شكل ومضمون هذه التصريحات من بلد لآخر. ومن الحقائق الثابتة أن المحاسبة تحتل مكانا بارزا في جميع الأنشطة الاقتصادية سواء على مستوى النشاط الفردي أو على

¹¹² P. LASSEGUE : op.cit, P.10

¹¹³ B. APOTHELOZ et A. STETTLER, op.cit, P.15

المستوى الوطني، وهذه الحقيقة لا تحتاج إلى إثبات كعلم وفن يقدم الخدمة المحاسبية لجميع طالبي هذه الخدمة¹¹⁴.

❖ **وظائف المحاسبة:** تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها نوجزها في النقاط التالية¹¹⁵:

- **تسجيل العمليات المالية:** تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء في طريق المحاسب نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجاً ملائماً من المعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل. كما تعتبر هذه العملية أيضاً أداة نحو تحقيق وظيفة قياس ومتابعة نتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالي. ويحتاج المحاسب في ذلك إلى مجموعة من الوثائق كالسجلات و المستندات معدة بصورة تسمح بإظهار التدفقات بشكل صحيح و دقيق وبتكلفة تتناسب مع حجم المنظمة.

كما تجدر الإشارة إلى أن تكنولوجيات المعلومات قد طورت أساليب وبرامج معلوماتية تسمح بالقيام بعملية التسجيل خالية من الأخطاء وبعدها محدود جداً من الموظفين وفي أسرع الأوقات، مما قلل من تكلفة هذه العملية ومن الوقت المستغرق لها عن طريق التسجيل اليدوي (*);

- **تبويب العمليات المالية:** تعتبر هذه الوظيفة، الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج البيانات. فمن خلال عملية التبويب يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة و موحدة تهدف حتماً إلى تفادي احتمالات حدوث الأخطاء في إنتاج البيانات

- **إنتاج التقارير و قياس النتائج:** تعتبر التقارير المحاسبية بمثابة النتاج النهائي للنظام المحاسبي، و يمثل إعدادها الخطوة التالية لتبويب البيانات. و تحتاج الإدارة إلى هذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية. كذلك يحتاج المحاسب إلى حالات مالية دورية تسهل له مهمته في قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي (**).

وتحتاج هذه العملية دقة في التسجيل والتبويب المحاسبي للعمليات المالية. أما فيما يتعلق بقياس النتائج فهذا يتطلب وجود أسس موحدة لمعالجة أنواع المصروفات والإيرادات

¹¹⁴ محمد صالح طباطبة، قياس الربح في المؤسسة العامة السورية للتأمين- دراسة تطبيقية مقارنة؛ رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة؛ جامعة دمشق، سوريا؛ 2002، ص 205.

¹¹⁵ السيد عبد المصنود بيان ومحمد الفيومي محمد، في تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 1-

المختلفة وتحميلها لحسابات النتيجة، وكذلك وجود أسس وقواعد موحدة لمعالجة الاهتلاكات وتقييم الأصول المختلفة (***) .

- **تحليل النتائج وعرضها:** تعتبر عملية تحليل النتائج وعرضها جزءا هاما في مهمة المحاسب نحو إنتاج التقارير أيضا. ولكن ما يميزها عن التقارير السابقة هي أنها تتميز بالدورية من ناحية، كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الالتزام بها. و تهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة و موقفها المالي و احتمالاتها المستقبلية (*).

الفرع الثالث: الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية
مع تنوع الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية، أصبح من الصعب لهذه الأخيرة الاستجابة للجميع خاصة أن نوعية و شكل المعلومات المطلوبة تختلف من مستعمل لآخر. وقد صنف جلول ساسي D.SACI هذه الأطراف إلى أربعة¹¹⁶:

- **الأطراف الداخلية:** تتمثل في أعضاء مديرية وقيادة المنظمة. ويطلب هذا النوع من المستعملين أن تعد المعطيات المحاسبية حسب التعليمات والتوجيهات المقدمة لهيئة المحاسبة بحيث تسمح لها باتخاذ القرارات، كما يرغب المسيرين عادة في أن تكون نوعية الأداة المحاسبية مطابقة للاحتياجات الخصوصية للمؤسسة.
- **الأطراف الخارجية:** هي كل الأطراف المهمة بحياة المؤسسة: إدارة الضرائب، مفتشية العمل و الهيآت الاجتماعية، البنوك والمؤسسات المالية، وكذلك الموردون، الزبائن، الشركاء المساهمين... و ينتظر هؤلاء من الأداة المحاسبية أن توفر لهم كل الضمانات التي من شأنها أن تخلق جو من الثقة الضرورية لعالم الأعمال. وهذا يقتضي، كما أشرنا إلى ذلك من قبل، توحيد معايير اللغة المحاسبية كي يسهل فهم المعطيات من طرف الجميع.
- **المحاسبة الوطنية:** إن تجميع المعلومات التي توفرها محاسبة المؤسسات عمل جد ضروري لسياسات التنمية، خاصة بالنسبة للدول الطموحة والسائرة نحو النمو. كما تسمح الأداة المحاسبية بتحليل هيكله الاقتصاد الوطني والتحكم في التخطيط الشامل.
- **أطراف أخرى:** وتخص الهيآت الاجتماعية- المهنية المكلفة بجمع المعلومات الإحصائية، الصحافة الاقتصادية، الباحثون والجامعات، ممثلي العمال...

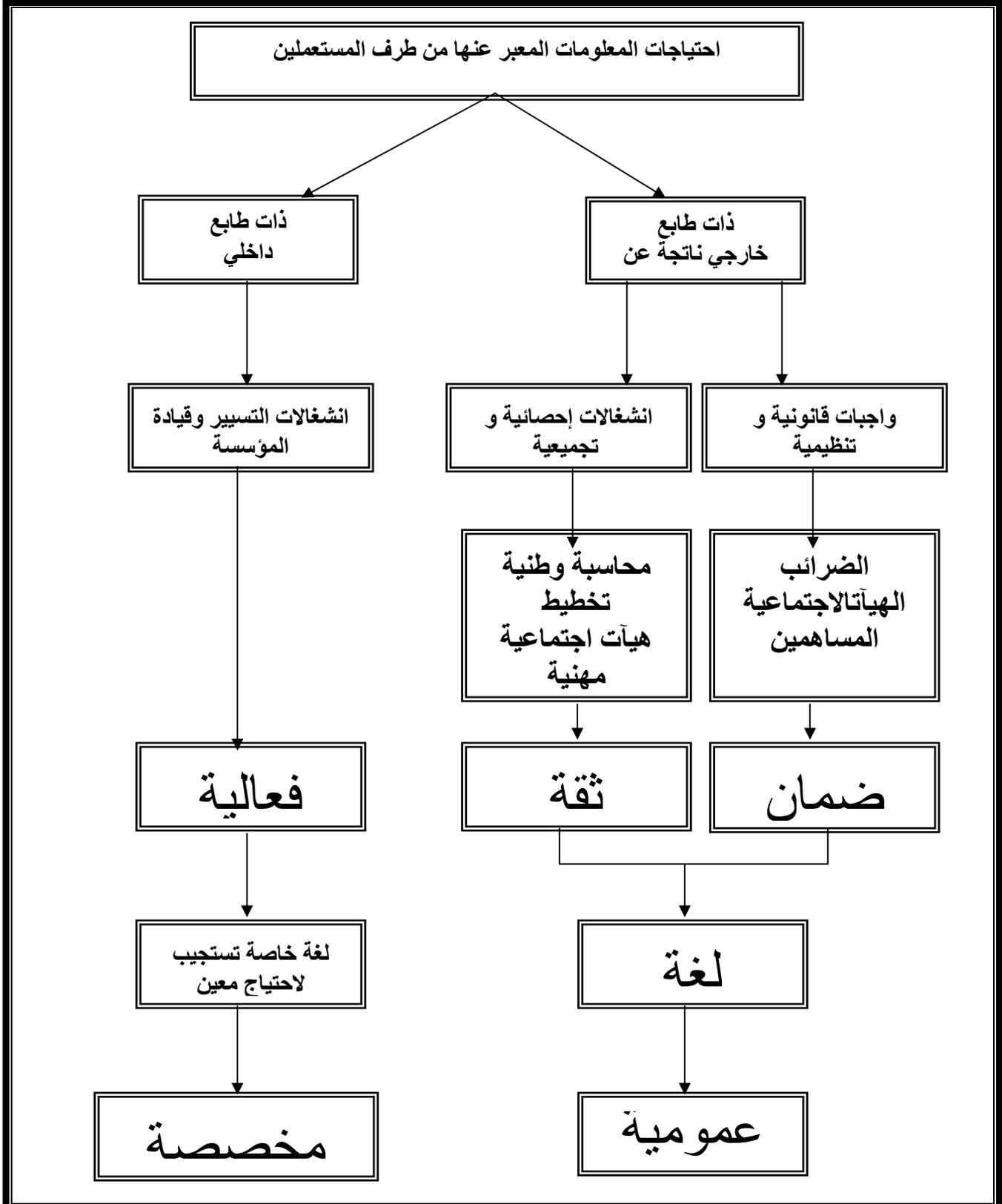
(***) قد تكون هذه الأسس موحدة في كل بلد مع احتمال الحصول على رخصة لاستعمال قاعدة مختلفة أحيانا كما هو الحال في عملية احتساب الاهتلاكات خاصة في المؤسسات الصناعية، ولكن وكما أشرنا إلى ذلك سابقا، يجري العمل الآن على توحيد هذه الأسس والقواعد على المستوى العالمي.

(*) للقيام بتحليل النتائج يحتاج المحاسب بالإضافة إلى معلومات المحاسبة العامة إلى محلل مالي مختص في تحويل الميزانية المحاسبية إلى ميزانية مالية. كما يحتاج المحلل إلى تحليل النتائج التي يقوم بها محاسب مختص في المحاسبة التحليلية إن وجدت.

¹¹⁶ D. SACI, op.cit, PP.72-73

يمكن تمثيل بيانيا تصنيف الاحتياجات إلى المعلومات المحاسبية في الشكل الموالي:

شكل رقم (16): الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية



أما DANIEL BOUSSARD فيرى أن المستفيد الأول من المعلومات المحاسبية، يتمثل في الهيئات المكلفة بالمعايرة المحاسبية instances normalisatrices، إذ أنها تعتبر مصدر للمعلومة ومستعملها في نفس الوقت. من خلال الجدول الموالي، يمكن توضيح المجموعات التي تعرض المعلومات المحاسبية والمجموعات التي تستعمل نفس المعلومات:

الجدول رقم (06) عارضي ومستعملي المعلومات المحاسبية

مستخدمو المعلومات	مقدمو المعلومات
1. الهيئات المكلفة بالمعايرة	1. المؤسسات
2. المستثمرين	2. المراجعين
3. المقرضين	3. الإدارات
4. النقابات	4. الهيئات المكلفة بالمعايرة
5. جمعيات مختلفة	
6. السياسة	
7. المواطنين	

Source : D. BOUSSARD, L'impact des choix comptables : essai de
synthèse des
débats et recherches, Revue Française de Comptabilité ,
Juin 1984, P.234

فالهيئات المكلفة بالمعايرة لا تقرر في القواعد المحاسبية فحسب و إنما تستعمل هذه القواعد بهدف فحص البدائل و البحث عن معايير جديدة تتوافق و متطلبات النشاطات الاقتصادية و احتياجات المؤسسات.

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
حتى يتمكن المحاسب من أداء مهامه السابقة فإن الأمر يتطلب وجود نظام محاسبي متكامل الذي يتيح له إنتاج البيانات والتقارير بصورة دقيقة في الوقت المناسب وبالتكلفة المقبولة، وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف وأهمية نظام المعلومات المحاسبي
لنظام المعلومات المحاسبي نفس المواصفات الخاصة بنظم المعلومات بصفة عامة، كما له مواصفات متميزة عن بقية نظم المعلومات وهذه الملامح ترتبط بالوظيفة المحاسبية.

لقد عرف كمال الدين الدهراوي نظام المعلومات المحاسبي كما يلي: "نظام المعلومات المحاسبي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية. ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات للمستهلكين) رغم أن البيانات قد تكون غير مالية (مثل عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة) و تترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية.

وفي جانب المخرجات، فإن نظام المعلومات المحاسبي ينتج عنه مستندات و تقارير وقوائم و بعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية. وهذه المعلومات المالية تمثل عمليات تسجيل (كم من الأرباح تحققت؟) ومعلومات رقابية (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟) ومعلومات لاتخاذ القرارات (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد)¹¹⁷

يبين هذا التعريف أهمية المحاسبة من حيث وظيفتها كنظام معلومات فرعي في المؤسسة و أهميتها في ترجمة المعلومات غير المالية إلى المفهوم النقدي مما يؤدي إلى توفير أداة للمسيرين تسمح لهم بمعرفة شاملة لممتلكات المؤسسة سواء النقدية منها أو غير النقدية.

وقد لخص A. BENDRIOUCH هذه الأهمية لنظام المعلومات المحاسبي في هذه العبارة: "إن درجة تطور نظام المعلومات المحاسبي هي التي تكيف المعلومة داخل المؤسسة"¹¹⁸ وإذا أخذنا نظام المعلومات المحاسبي بصورته الشاملة، فلا بد أن يسمح بالإجابة على أسئلة أساسية بشكل سريع و واضح ومن خلالها تتخذ القرارات اللازمة. تتمثل هذه الأسئلة فيما يلي:

- ما هي حالة المؤسسة (الجانب الوصفي)؟
- لماذا هي على هذه الحالة (الجانب الانتقادي)؟
- كيف يمكن تحسين هذه الحالة (الجانب التقديري و القراري)؟
- كيف يمكن توزيع، بصفة فعالة وبكل عدل، النتائج بعد اقتطاع الضرائب؟ (الجانب الاجتماعي)¹¹⁹.

بالإجابة على هذه الأسئلة تتضح أهمية نظام المعلومات المحاسبي بمساهمته في:

- تشخيص المؤسسة؛
 - مساعدة المسيرين على الاختيار^(*)؛
 - تمكين المتابعة التي ينتج عنها اكتشاف النقائص والمخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة..
- فيما يتعلق بالتشخيص فإن المؤسسة قد تكون في حالة تنافسية تسطرها للإجابة على عدد من الأسئلة كالتالي تتعلق بأسعار البيع أو التي تتعلق بالتكاليف أو حتى التي تتعلق بالهامش الذي يجب ألا تتعداه. فتكون هذه الأسئلة مثلا على الشكل التالي¹²⁰:

¹¹⁷ كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 55.

¹¹⁸ A. BENDRIOUCH, utilisation de la méthode input-output pour la construction des modèles de gestion; tiré de l'ouvrage de D. SACI, op.cit, P.50

¹¹⁹ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P.02

(*) اختيار حل من الحلول المقترحة هو في حد ذاته قرار المديرية (أو المسير).

- ما هو سعر البيع الذي يفرضه السوق؟
 - ما هو الهامش الذي تتحصل عليه المؤسسة من خلال أسعار البيع؟
 - كيف يمكن تخفيض تكاليف المؤسسة؟
 - على أي عنصر من عناصر التكلفة يمكن التأثير؟
 - بأي فعالية؟
 - هل المؤسسة محكوم عليها بالخسارة؟
- أما فيما يخص اتخاذ القرار، فهناك مجموعة من الأسئلة يجب طرحها للتمكن من اختيار الحل الأمثل منها¹²¹.

- هل من فائدة المؤسسة تعديل مرحلة من مراحل مسار التصنيع؟
- هل يجب اللجوء إلى المفاولة من الباطن لإنتاج مكون من مكونات منتج معين؟
- هل اختيارات التوزيع الحالية هي المثلى؟
- ماذا سيحدث لو خففت المؤسسة من إنتاجها؟
- هل من المفيد للمؤسسة تحديد صنع منتج معين واستعمال الطاقات لتطوير منتج آخر أكثر رواج في السوق؟
- ما هي الآثار التي تنجم عن توازن جدول حسابات النتائج وحالة الخزينة، لو قلت عملية صنع منتج ما أو عملية بيعه أو حتى غلق ورشة ما عن طريق التسريح أو المعاش المسبق؟

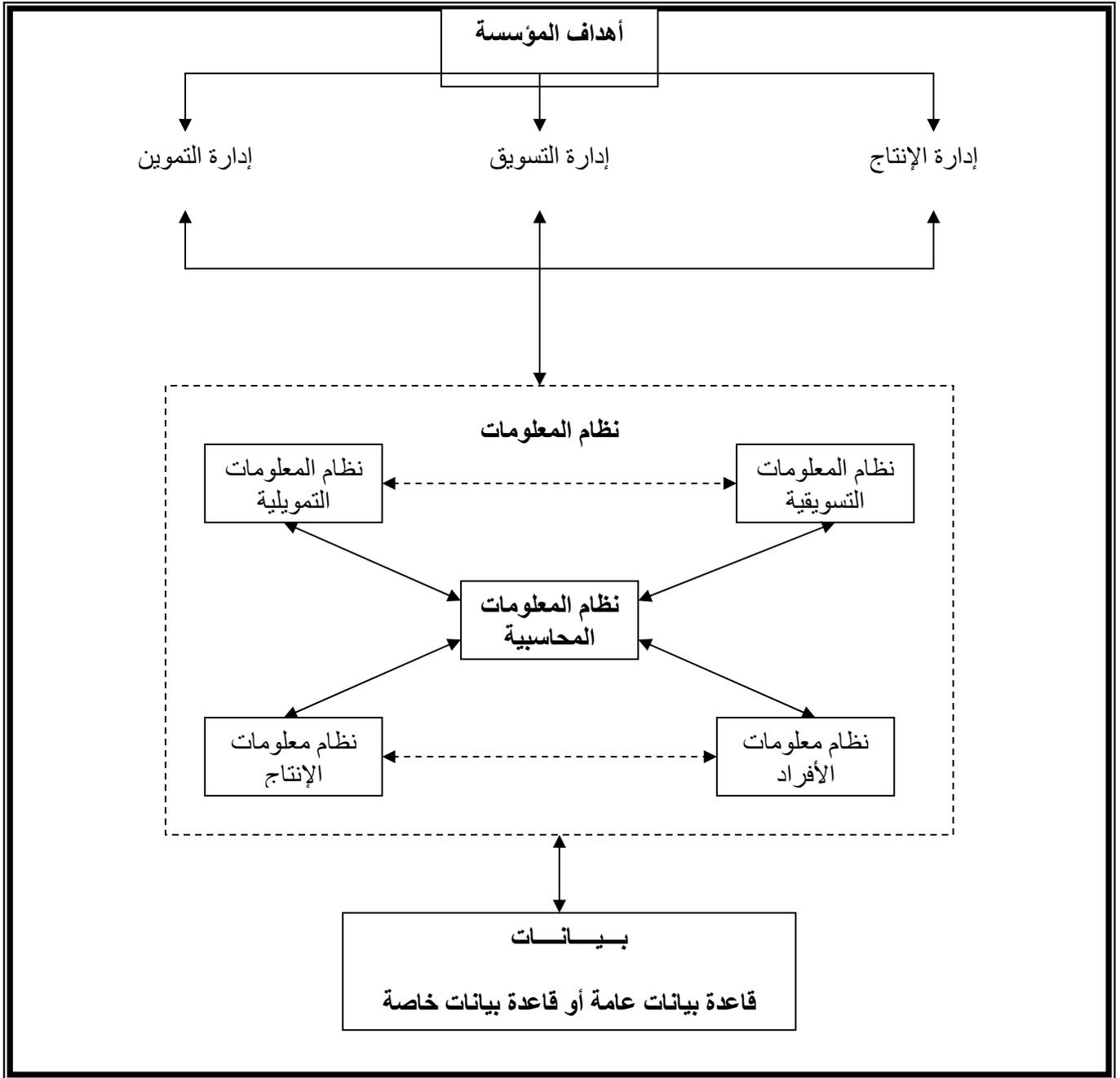
وأما ما يتعلق بالمتابعة فمن بين الأسئلة التي يمكن طرحها:

- ارتفاع تكاليف ورشة ما هل هو أمر طبيعي؟
 - إذا كان هذا الأمر غير طبيعي، فما هي الإجراءات التي يجب اتخاذها؟
 - ما هي آثار الفروقات المسجلة بين ما كان مقدر و ما أنجز فعلا على هامش المؤسسة؟
- فهذه الأسئلة وغيرها هي نتاج ظروف العمل التي تواجه يوميا أغلبية المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الصناعية. ورغم توفر المؤسسة على عدد كبير من الأنظمة الفرعية، إلا أن النظام المحاسبي يبقى الأهم، لاحتوائه على جميع المعطيات الخاصة بالشراء، البيع، الإنتاج، التسويق وحتى الإدارة. من خلال الشكل الموالي يمكن توضيح العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والأنظمة الفرعية الأخرى داخل المؤسسة:

¹²⁰ حسين مصطفى هلالى، الإبداع المحاسبي و دوره في تنمية المهارات الادارية، دار النهضة العربية، مصر، 1998، ص 31-32

¹²¹ P.LAUZEL et H.BOUQUIN, op.cit, P.03

الشكل رقم (17): العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى بالمؤسسة



مصدر: محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، 1999، ص 89.

ومن جملة الأسئلة المطروحة أيضاً، منها ما يمكن الإجابة عنه من خلال معطيات المحاسبة المالية ومنها ما يستدعي مسك محاسبة تحليلية ومنها أيضاً ما يستوجب اللجوء إلى المحاسبة الموازنية. و كل هذه الأنواع من المحاسبات عبارة عن أنظمة فرعية متكاملة فيما بينها ومتكاملة أيضاً مع الأنظمة الفرعية الأخرى التي تشكل النظام الشامل للمؤسسة. وقد ذكر J.C. TOURNIER أن الهدف الأول للمحاسبة هو إعادة تسطير سعر التكلفة¹²².

الفرع الثاني: أركان و مميزات نظام المعلومات المحاسبي
 ❖ الأركان الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي: تتمثل الأركان التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي على تلك التي يعتمد عليها أي نظام، إذ أن العملية تبدأ بإدخال بيانات، ثم معالجتها ثم ترتيبها و تبويبها وفي الأخير صيغتها في شكل يسمح للمسير أو للمستعمل الاستفادة منها وهذا ما يطلق عليه تعبير المخرجات. وفيما يلي شرح مفصل لكل ركن من هذه الأركان:

● المدخلات: هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط Media هي المستندات والوثائق Documents.

وتتعدد الوثائق والمستندات التي تظهر في المؤسسة أثناء ممارستها للعمليات الاقتصادية إذ أن معظم هذه العمليات يتم عكسها من خلال وثائق مكتوبة، تشكل الدليل على أن الأحداث الاقتصادية قد تم وقوعها وبالتالي يشكل المستند الأساسي ويقدم البيانات التي تستخدم في عملية التسجيل المحاسبي. ولا تتم هذه العملية الأخيرة إلا بالنسبة للعمليات الاقتصادية التي تكون قابلة للإثبات بواسطة واحد أو أكثر من هذه المستندات والوثائق، لذلك تتم عملية أرشفة لهذه المستندات و الوثائق في قسم المحاسبة لكونها تشكل الدليل الموضوعي على صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية.

لا يمكن حصر عدد الوثائق و المستندات التي تنشأ ضمن المؤسسة، باعتبار أن هذه العملية مرتبطة بعدة عوامل تخص طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي والنظام المالي والمحاسبي وجودة نظام الرقابة الداخلية.

ورغم تعدد هذه الوثائق والمستندات إلا أنه يمكن ذكر أهمها¹²³:

- الفاتورة: هي عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات البيع والشراء، وهي تحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي؛
- أمر الشراء: يتم إعداد أمر الشراء على أساس طلب الشراء المعد من قبل الهيئة التي تحتاج إلى المواد المراد شراؤها. ويحتوي أمر الشراء على البيانات الرئيسية الواردة في طلب

¹²² J.C. TOURNIER, La révolution comptable, du coût historique à la juste valeur, méthodes et pratiques nouvelles de la comptabilité, Editions d'organisation, Paris, 2000, P.01

¹²³ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 176-178

الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد الذي يتم الشراء منه والأسعار، والكمية أو نوع الخدمة...

➤ **مذكرة الإدخال إلى المخازن:** هي عبارة عن مستند يعد من قبل أمين المخزن بالأصناف التي تم إدخالها إلى المخزن والكميات والأسعار وهي تعد بمثابة الإثبات أن البضاعة المستلمة قد أدخلت المخازن. ويعتمد على هذه الوثيقة لتسجيل عملية الاستلام.

➤ **بطاقات الوقت:** تعد بطاقة لكل عامل يسجل عليها أوقات الحضور والانصراف خلال الشهر بالإضافة إلى ذلك تسجل الأقسام التي عمل فيها والطلبات والأعمال التي أنجزها... والهدف الرئيسي من هذه البطاقة هو تحديد الأجرة التي ستدفع إلى العامل، بالإضافة إلى تمكين قسم المحاسبة التحليلية من توزيع هذه الأعباء بكل موضوعية على مختلف المنتجات التي قامت بها المؤسسة.

➤ **مذكر إخراج:** وهي وثيقة تسمح بمعرفة نوع السلعة أو المادة التي استعملت أثناء عملية الإخراج وهي تحتوي على عدة معلومات منها نوع السلعة أو المادة، الكمية، الجهة المستفيدة من هذه السلعة أو المادة وكذلك السعر الوحدوي، الذي يتم تحديده من طرف قسم المحاسبة التحليلية حسب الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة.

● **المعالجة:** تتضمن إجراءات المعالجة ضمن نظم المعلومات المحاسبية تسجيل العمليات من واقع المستندات في دفتر اليومية ثم تتم عملية ترحيل المبالغ المسجلة في دفتر اليومية إلى الحسابات (أو ما يسمى بدفتر الأستاذ) وأخيرا تجمع المبالغ في الحسابات وترصد تمهيدا لإعداد القوائم المالية(*) .

كما تصنف البيانات عادة في دليل الحسابات وفقا لأنواع العمليات و الموجودات الاقتصادية في المؤسسة وتقسّم الحسابات على هذا الأساس إلى الأنواع الرئيسية التالية:

- حسابات الأصول.
- حسابات الخصوم.
- حسابات الإيرادات.
- حسابات النفقات.

كما أن هذا التصنيف يسمح للمحلل المالي بإعداد ما يسمى بالميزانية المالية، بعد إعادة ترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها وعناصر الخصوم حسب مدة استحقاقها. ويسمح هذا

(*) إذا أخذنا بعين الاعتبار المحاسبة العامة كنظام معلومات محاسبي رسمي في المؤسسة الجزائرية، نجد أن تسلسل الأركان محترم، بحيث تبدأ العملية بجمع البيانات ثم تسجيلها في اليومية، ثم ترحل المبالغ إلى دفتر الأستاذ وتليها عملية إعداد ميزان المراجعة، الذي يعتبر أهم وثيقة لمراقبة الأخطاء المحتمل وقوعها في الوثيقتين السابقتين. ومن خلال ميزان المراجعة يمكن إعداد جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية (أو المرحلية)

التصنيف للمكلف بالمحاسبة التحليلية بتحليل الإيرادات (المكونة عموماً من المبيعات) حسب كل منتج أو خدمة، وإعادة تصنيف النفقات حسب طبيعتها إلى نفقات حسب وظيفتها، مما يمكنه من مقارنة نفقات كل منتج بإيراداته وبالتالي معرفة المنتجات التي حققت عائد والتي حققت خسارة، مما يسمح للمسير على أساس هذه التحاليل من اتخاذ القرارات اللازمة. وهذا ما يمثل محتوى الركن الثالث من أركان النظام.

وكتلخيص للنقاط المذكورة في عملية المعالجة، يمكن ذكر التسلسل الذي يجب أن يحترم في هذه المرحلة والتي تعد الركن الثاني من الأركان الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي¹²⁴:

○ التسجيل Recording

○ التبويب Classifying

○ التلخيص Summarizing

○ تحليل النتائج Analyzing

○ التقرير عنها Reporting

● **مخرجات أنظمة المعلومات المحاسبية:** من الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين داخل المؤسسة وخارجها، وذلك لمساعدتهم في أداء مهامهم. و على هذا الأساس، يجب أن يصمم النظام المحاسبي بصورة تمكن من إنتاج المعلومات التي تساعد على:

➤ معرفة نتيجة نشاط المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يتمثل في حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر^(*).

➤ معرفة المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية.

➤ معرفة التغيرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في المركز المالي، والتي يمكن أن تتخذ في صورتها الحديثة شكل قائمة للتدفق النقدي¹²⁵.

وحتى تحقق هذه التقارير الغاية المطلوبة فإنها يجب أن تتمتع بمجموعة من المواصفات التي تجعل منها أداة هامة وفعالة في عملية تسيير المؤسسة وأهم هذه المواصفات¹²⁶:

¹²⁴ محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع-الأردن، الطبعة الأولى، 1996، ص 21

(*) كما هو الشأن في المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) مثلاً.

¹²⁵ نفس المرجع أعلاه، ص 21

¹²⁶ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 250-251

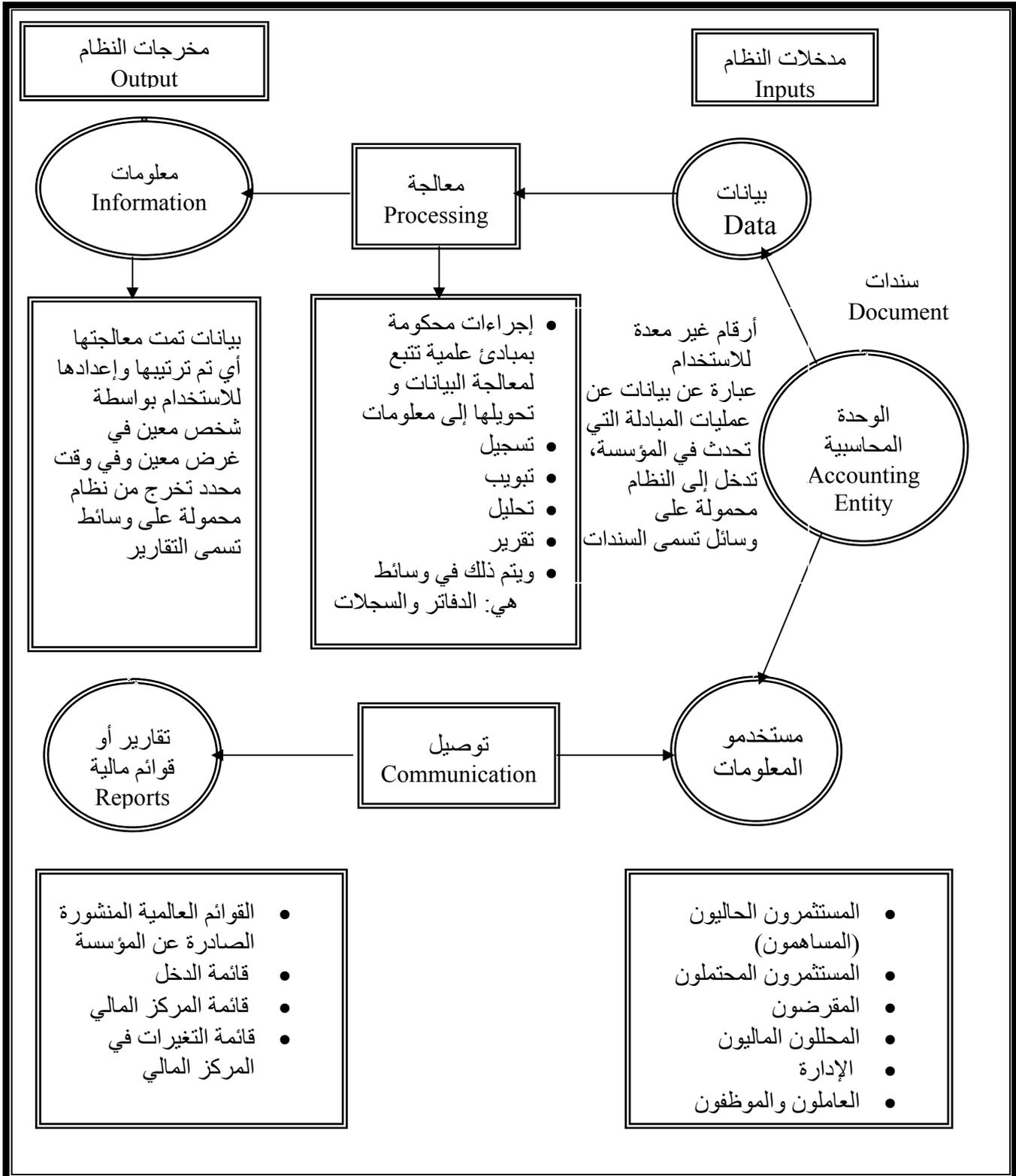
- الدقة: تعبر الدقة عن جودة التقارير وصحة البيانات الموجودة فيها ولذلك يحتوي نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على إنتاج معلومات دقيقة مثل (التوازن المحاسبي، وجود نظام محدد للتوجيه، وجود المراجعة الداخلية)؛
 - تقديم التقارير في الوقت المناسب لأن عامل الوقت هام في قيمة المعلومات المحاسبية والسرعة في إنجاز هذه المعلومات يعبر عن جودة النظام؛
 - توافر وسائل الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة صمام أمان للحفاظ على أصول المؤسسة و ضمان سلامة سير العمل والحصول على معلومات دقيقة؛
 - تحقيق التوازن بين التكلفة والمنفعة في إعداد التقارير؛
 - تقديم التقارير في الشكل الملائم، حيث يجب أن تحتوي على معلومات متعلقة بالموضوع أو المشكلة المعالجة التي يتم اتخاذ قرار بشأنها.
- ولا تقتصر التقارير على المعلومات التاريخية فحسب، بل أنها تستغل في إعداد استراتيجية شاملة للمؤسسة وبناء سياسات مستقبلية تتعلق بالتموينات، المبيعات، التسويق وخاصة التوجيه المستقبلي لنشاط المؤسسة، و لذلك بناء على المعلومات المرتبطة بالمركز المالي والنتائج المحققة، تشرع المؤسسة في إعداد تقارير تخطيطية، تقارير مالية وتقارير رقابية¹²⁷:
- التقارير التخطيطية: يتم اشتقاق التقارير من الموزونات التقديرية وتعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة المدراء في تحديد واكتساب و توزيع الموارد على العمليات المستقبلية للمؤسسة ولذلك يوجد عدد كبير من التقارير التخطيطية التي تستخدم في كافة المستويات (المبيعات، المشتريات، الإنتاج، الأجور...)، حتى أنه يمكن إعداد موازنات تقديرية حسب كل منتج وكل منطقة جغرافية يتم فيها بيع هذه المنتجات.
 - التقارير المالية: إن الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو إنتاج تقارير لمالكي المؤسسة و للدائنين، مع العلم أن هذا النوع من التقارير لا يعطي إلا صورة شاملة عن المركز المالي، إلا أنه بإمكان مديري المؤسسة، حسب نوع الوظيفة التي يشغلونها، الاستفادة منها و الاسترشاد بها سواء ما تعلق منها بالمصاريف أو ما يخص الإيرادات.
 - التقارير الرقابية: يساعد هذا النوع من التقارير على التأكد من أن الإنجازات تسير وفق الخطة الموضوعية. وتحتوي هذه التقارير على عنصرين أساسيين هما: الأهداف المتوخاة والنتائج الفعلية. و بمقارنة هاذين العنصرين تظهر انحرافات مادية والأسباب التي أدت إلى ظهورها(*) .

¹²⁷ نفس المرجع السابق، ص 253

(*) عادة ما يطلق على هذه المقارنة بالمتابعة الموازنية Suivi budgétaire

فإذا كانت الأسباب الواردة في التقارير غير كافية فإنه يتوجب إجراء عمليات تحليل وبحث لمعرفة الأسباب التفصيلية لحدوث مثل هذه الانحرافات، ثم تقديم الاقتراحات واتخاذ القرارات الضرورية لتصحيح هذه الانحرافات، وهذا ما يشكل المحور الرئيسي للمحاسبة التحليلية. مما سبق، يمكن إعداد الشكل الموالي لتوضيح العلاقة بين الأركان الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي:

الشكل رقم (18): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: محمد عطية مطر وآخرون، مرجع سابق ص 22.

❖ مميزات نظام المعلومات المحاسبي:

يندرج نظام المعلومات المحاسبي ضمن المجموعة المنظمة لمختلف أنظمة المؤسسة. فهو جزء لا يتجزأ من هذا النظام الشامل بحيث أن مهمته الأساسية هي معالجة المعطيات الداخلية تم تحويلها ونقلها لمحيطها. و من هنا كان من الضروري أن يتميز هذا النظام الفرعي لنظام المؤسسة بمميزات أساسية هي¹²⁸.

- تواجد نظام مزدوج للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- إيلاج متزايد لتألية وتطوق Dématérialisation المعالجات والطرق المحاسبية؛
- تقنين كثيف يحدد قواعد و طرق محاسبية تهدف إلى معايرة قوية للمحاسبة العامة.
- **نظام مزدوج للمحاسبة العامة والتحليلية:** يعتمد النظام المحاسبي في أغلبية الدول (بما فيها الجزائر) على المحاسبة العامة التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية، بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية والنقدية التي تحدث في المؤسسة^(*). ومن خلال المخطط المحاسبي، تتمكن المحاسبة من تجميع كل القيود المحاسبية لفترة ما، ثم تقوم بإدخالها، ترتيبها، تسجيلها و بعدها تحصل على تقارير (وثائق) تبين الحالة المالية لذمة المؤسسة، وكذا النتيجة المتحصل عليها. ولكن هذا لا يمنع المؤسسات من تبني نظام محاسبة تحليلية الذي في غالب الأحيان ما يكون اختياري بما له من علاقة مع استراتيجيات المؤسسة الحالية والمستقبلية.
- ويتم تنظيم المحاسبة التحليلية حسب الأهداف الداخلية و مميزات كل مؤسسة. وبما ان المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها في غالب الأحيان من المحاسبة العامة، فيمكن إذن إدماجها في هذه الأخيرة أو تنظيمها بشكل مستقل كما سنرى في النقاط الموالية.
- **تألية متزايدة لأنظمة المحاسبية:** إن نظام المحاسبة بطبيعته مهيكّل بصفة آلية، و هذا من خلال طبيعة بعض العمليات المتكررة و الحجم الهائل من المعلومات التي يوفرها، يجعل منه نظاماً مهياً لتألية المراحل التي تمر بها المعطيات من إدخالها إلى غاية تحويلها إلى وثائق نهائية. بالإضافة إلى ذلك، فإن البحث المستمر عن المر دودية، إمكانية الاشتغال، و الدقة تبرر اللجوء إلى تألية نظام المعلومات المحاسبي، حيث توفر هذه الأخيرة عدة مزايا منها:
 - السرعة في المعالجة وإعداد المعلومة المحاسبية من خلال تسيير المعطيات الأولية في الوقت اللازم؛
 - إمكانية الاحتفاظ والحصول على المعطيات على أساس معايير الأمن والمراقبات الآلية المتعلقة بإمكانية اللجوء، الوقاية والكشف المحتمل للاختلالات؛

¹²⁸ E.TORT, Organisation et management des systèmes comptables, Dunod, Paris, 2003, PP. 17-18

(*) وهو نفس النظام الموجود مثلاً في النظام المحاسبي الفرنسي و الذي يقره المخطط المحاسبي العام.

➤ الدقة المتزايدة في المعطيات بفعل القدرات الهائلة للمعالجة، التي تسمح بتقليل مخاطر الأخطاء و تسمح أيضا بالقيام بتحليل عدة من خلال عناصر مختلفة و غير متجانسة في بعض الأحيان.

● **التنظيم المقتن لنظام المحاسبة العامة:** يخضع النظام المحاسبي إلى مجموعة من القوانين التي تحكمه و إلى مجموعة من القواعد التي تنظمه (*) وتجعل منه نظاما قادرا على تقديم وثائق تتمتع بالدقة و الثقة، خاصة ما يتعلق بالمحاسبة العامة. ونظرا لطابع المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة الذي يتميز في غالبه عن المعلومات المالية جعل الكثير من المختصين يطلقون تسمية المحاسبة المالية على المحاسبة العامة. ونظرا للطابع الإلزامي و القانوني الذي يحكم المحاسبة العامة، فإن الكثير من المنظمات تساهم في تحديد و توحيد المعايير التي تعتمد عليها. وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذه المنظمات في الجزائر تتمثل أولا في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 و المخطط المحاسبي الوطني لـ 1999 المعدل والمتمم للأول، ثم يأتي القانون التجاري و المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للمحاسبة العامة التابعين لوزارة المالية. مهما كانت القواعد التي تحكم المحاسبة العامة سواء المتعلقة منها بطرق التقييم أو المتعلقة بطرق إعداد و تقديم الوثائق المحاسبية، فإن نظام المحاسبة العامة يخضع إلى قوانين تلزمه للاستجابة لاحتياجات المعلومات الخارجية بالدرجة الأولى. أما الاحتياجات الداخلية، فتحتاج إلى تطوير أنظمة معلومات تسيير مكملة لنظام المحاسبة العامة تستجيب لمتطلبات التسيير الداخلي وقيادة المؤسسة.

المطلب الثالث: تنظيم وتصميم نظام المعلومات المحاسبي

لقد ادخل الإعلام الآلي على كل الهياكل التي تحتويها المؤسسة بما في ذلك المحاسبة، وتعني عملية تألية النظام المحاسبي الانتقال من العمل اليدوي ، الذي يستغرق وقت طويل و عدد معين من المحاسبين، إلى نظام يمكن أن يقوم به شخص واحد وراء الكمبيوتر معتمدا في ذلك على برنامج معلوماتي يعالج كل المهام التي تسمح بالحصول على تقارير مالية بأكثر دقة وفي وقت قصير جدا، بل أن هذه التقارير تعد في حين طلبها، مما يسهل للمسيرين اتخاذ القرارات اللازمة كلما دعت الضرورة لذلك بدون أي تأخير.

(*) يمكن ذكر القواعد الأساسية العامة التي يتمتع بها كل نظام محاسبي، علما أن عدد هذه القواعد يختلف من مفكر إلى آخر.
 - مبدأ استمرارية الاستغلال. و في حالة التصفية أو البيع يجب تطبيق قواعد خاصة لذلك؛
 - استعمال وحدة القياس النقدية و ثبات وحدة النقد؛
 - مبدأ الدورية: أي استقلالية الدورات حيث تعتبر الدورة سنوية؛
 - مبدأ الحيطة و الحذر: عدم أخذ بعين الاعتبار المبيعات أو النواتج الأخرى غير المحققة. أما الديون و الخسائر فيجب ان تسجل محاسبيا؛
 - مبدأ ثبات الطرق المستعملة و كل تغيير يجب تبريره؛
 - مبدأ الأهمية النسبية للأحداث: يجب التعليق على كل الأحداث ذات أهمية؛
 - مبدأ الموضوعية: حيث يجب تقديم صورة حقيقية و دقيقة على كل الوقائع؛
 - مبدأ المعلومة الكاملة.
 هذه القواعد مستخرجة من كتاب:

الفرع الأول: تنظيم نظام المعلومات المحاسبي

تختلف عملية تنظيم نظام المعلومات المحاسبي حسب الوسائل المتاحة للمؤسسة سواء المتعلقة منها بالمادية (التقنية) أو البشرية. ولتأمينها من الاستعمال الأمثل للموارد يتطلب من المؤسسة اختيار أحسن طريقة للتنظيم بهدف الحصول على النتائج المنتظرة من هذا النظام و هي الإفصاح على المعطيات المحاسبية بكل دقة و وضوح. كما أن عملية التنظيم تتطلب اختيار إحدى المفهومين الآتيين: إما مركزية أو لا مركزية مصالح المحاسبة داخل نفس المؤسسة؛ أو الاحتفاظ بالمصلحة المحاسبية الداخلية أو ضمان هذا العمل من طرف مصالح خارجة عن المؤسسة.

❖ في حالة اختيار المفهوم الأول، يتوجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار التنظيم العام لوظيفة المحاسبة التي ترغب التقيد به.

• إذا وقع اختيار المؤسسة على طريقة لا مركزية مصالح المحاسبة فإن ذلك سيؤدي حتما إلى تحويل، عن طريق التفويض، لبعض المهام المحاسبية لهيآت ميدانية (عملياتية) أو لمصالح تابعة لوظيفة المحاسبة المركزية حيث تحتفظ هذه الأخيرة بدور الرقابة و التنسيق. فعملية اللامركزية تعني إذن لا مركزية الوسائل البشرية (العمال، المسؤوليات، المهام) و التقنية (قواعد و طرق تسيير المعلومة)، و لكن هذا لا يؤدي حتما إلى تحويل فعلي لسلطة القرار. وهناك عدة أسباب يمكن أن تدفع المؤسسة للجوء إلى طريقة اللامركزية الخاصة بوظيفة المحاسبة منها¹²⁹:

➤ إذا كانت الحالة التنظيمية للمؤسسة معدة بشكل يسمح بوضع هذا النظام (كالمؤسسات التي تتمتع بعدة مواقع *Entreprises multi-sites*)، وهي عبارة عن المؤسسات التي تعرف انفجار جغرافي لمواقع الاستغلال و وسائل الإنتاج؛

➤ عند ظهور أحداث اقتصادية من شأنها أن تولد حالات ملائمة لتطبيق لامركزية المحاسبة، كالعلاقات التي تؤدي إلى تعديل المحيط القانوني للمجمع و كمثل على ذلك يمكن ذكر حالة إدماج نظام محلي جديد بسبب امتصاص مؤسسة أو حالة تطوير أنظمة جوارية بسبب انفصال منظمة أو تفريع نشاطات المؤسسة (*Filialisation des activités*)

➤ قد تكون عملية لامركزية المحاسبة نتيجة سياسة إرادوية لإصلاح الأنظمة المحاسبية. و تندرج اللامركزية في هذه الحالة في إطار إجراء خاص يستجيب لأهداف الاستقلالية و تحميل المسؤولية. كما تتطلب هذه العملية أيضا، وضع استراتيجية تمر حتما عبر مسار شامل لدراسة الفرص المتاحة، التخطيط ثم التنفيذ.

¹²⁹ E. TORT, op.cit, P. 49

بعبارة أخرى، فإن تطبيق لامركزية المحاسبة مرتبط بالثقافة، التنظيم العام و استراتيجية المؤسسة.

• أما فيما يتعلق بمركزية المصالح المحاسبية، فإن هذا الاختيار الذي قد تقع عليه المؤسسة لا يهم إلا تلك التي تتمتع بموقع واحد أو كيان واحد، وفي هذه الحالة ليس هناك أي ضرورة و لا فائدة في تطبيق اللامركزية. حتى أن بعض المجمعات بدأت في تطبيق المركزية و ذلك بوضع ما يسمى بمركز الخدمات المجزئة Centre de service partagés داخل المؤسسة ذاتها.

ومن الأهداف التي يمكن أن تحققها مركزية المصالح المحاسبية نذكر ما يلي¹³⁰:

- التحكم الجيد في المسارات المحاسبية و ذلك بوضع قواعد و معايير موحدة؛
- تسهيل معايرة النشاطات و ترشيد المهام داخل المصالح المحاسبية المتجانسة؛
- احترافية موظفي المحاسبة عن طريق تخصيصهم في بعض النشاطات.

ويبقى الهدف الأساسي للمركزية هو تحسين الإنتاجية المحاسبية بالتوزيع الأمثل لمختلف المهام التي تتمتع بها المحاسبة.

ولكن الاختيار بين إحدى الطريقتين (المركزية اللامركزية)، لا يمنع المؤسسة من تطبيق النظامين في آن واحد، باعتبار أن بعض المهام تحتاج إلى تسيير على المستوى العملياتي وبعضها يتطلب هيئة مركزية لتسييره. ومن خلال الجدول الموالي، يمكن توضيح أنواع هذه المهام وتصنيفها حسب الطريقة التي يجب أن تطبق عليها:

الجدول رقم 07: درجة اللامركزية حسب المهام المحاسبية

مهام أجدر باللامركزية	مهام أجدر بالمركزية	أهداف المهام
	مراجعة، مراقبة داخلية، وضع الطرق	مراقبة، مجانسة
	تجميع، تسيير، خزينة و جباية	حصيلة Synthèse خبرة Expertise
محاسبة تحليلية، مراقبة التسيير العملياتي، إعداد الموازنة	مراقبة التسيير، المراقبة الموازنة	تحليل
محاسبات مساعدة، مسك الحسابات	مسك الحسابات المركزية، مراقبة التسجيلات	محاسبة عادية

Source : E. TORT, op.cit, P. 52

¹³⁰ E. TORT, op.cit, P. 59

وقد يقع الاختيار بين طريقة مركزية أو لامركزية مصالح المحاسبة، حسب نوعية المحاسبة و النظام المعمول به في البلاد. وفي هذا السياق، يمكن عقد مقارنة بين طريقتي تنظيم نظام المحاسبة بين المفهوم الفرنسي و المفهوم الأمريكي كما يلي:

➤ بالنسبة للنظام المحاسبي الأمريكي، فالإجبارية تتعلق بالمحاسبة التحليلية أي المحاسبة الميدانية. فهذا النظام يعتمد على المحاسبة التحليلية لتحديد المسؤوليات على أدنى المستويات، ومن هنا كان الهدف من هذا النظام هو التسيير أولا و قبل كل شيء، و تجدر الإشارة إلى أنه لا توجد محاسبة عامة كما هو الحال في فرنسا أو الجزائر، وكل المعلومات التي تجبر المؤسسات بتقديمها إلى متعاملها تجد أصلها في المحاسبة التحليلية. ولذلك كانت الأولوية للمؤسسات الأمريكية هي اعتماد لا مركزية النظام المحاسبي.

وتتلخص الوثائق المحاسبية التي يجب أن تقدمها المؤسسات الأمريكية إلى الجهات الخارجية في: جدول حسابات النتائج، الميزانية و جدول تدفقات الخزينة، حيث تعد الوثيقتين الأوليتين من خلال تجميع متتالي للوثائق المحاسبية بشكل شامل، والتي تصعد من مراكز المسؤولية^(*). أما الوثيقة الثالثة فلا تنتمي إلى النظام المحاسبي وإنما تعد بطريقة خارج المحاسبة en Extrat-comptable و هي عبارة عن مقارنة يقوم بها المحاسب بين ميزانيتين متتاليتين وتحليل التدفقات، تحت رقابة أمين الخزينة¹³¹

ولتفادي تعارض الطرق التي تعد بها الوثائق المحاسبية، فإن المؤسسات الأمريكية تخضع إلى الاحترام الدقيق للمبادئ المتفق عليها^(**) والمتعارف عليها دوليا. ورغم عدم وجود مخطط إلزامي في الولايات المتحدة الأمريكية، كما هو الحال في فرنسا و الجزائر مثلا، فإن إعداد الوثائق المالية يخضع لاحترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تدعى

(Generally Accepted Accounting Principles) (***) والتي تحدها هيئة خاصة مكلفة بإعداد المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية FASB (Financial Accounting Standards Board)¹³²

ويذكر LAGRANGE أنه لا توجد لامركزية بدون سلطة قوية، وكلما كانت هذه السلطة أقوى، كلما كان بالإمكان عدم التدخل في سياق العمليات العادية. فهذا النوع من السلطة يمكن صاحبها من عدم العمل شخصيا ولكن يرغم الآخرين بفعل ما يريده صاحب السلطة. فبمجرد

(*) تقسم المؤسسات إلى مراكز المسؤوليات، بحيث يمكن الحصول على المعلومة من مصدرها مباشرة و هذا لتفادي الأخطاء و لربح الوقت. و قد تكون مصلحة معينة عبارة عن مركز مسؤولية، كما يمكن أن تقسم المصلحة إلى فروع بحيث إذا تمكن تعيين مسؤول على هذا الفرع فإنه يصبح مركز مسؤولية. و لا يعني هذا التقسيم إلا المؤسسات المتوسطة أو الكبيرة، و بالتالي لا داعي إلى تقسيم المؤسسات المصغرة إلى مراكز.

¹³¹ J.P. LAGRANGE et M. SAINT-FERDINAND, op.cit, PP. 07 et 23

(**) لقد ذكرت المبادئ العامة في الصفحة 91
(***) تجدر بنا الإشارة إلى أن هذه المبادئ قد عرفت تعديلات و أصبحت تتوافق مع تلك التي تصدرها المنظمة الدولية لإعداد المعايير المحاسبية L'I.A.S.C في معظمها.

¹³² B. RAFFOINIER et les autres, comptabilité internationale, Vuibert, Paris, 1997, P. 71

تحديد المسؤوليات إلى أدنى المستويات، يجنب المسير في التدخل مباشرة في العمليات البسيطة و يعتمد عوض ذلك على تطبيق القواعد العامة من طرف المسؤولين و خاصة حثهم على بلوغ الأهداف الاستراتيجية و التكتيكية التي حددها صاحب السلطة (المسير) بطريقة تشاورية معهم ولكن بالاحتفاظ دائما على سلطة القرار¹³³.

➤ أما النظام المحاسبي الفرنسي فيعتمد على إلزامية تطبيق المحاسبة العامة، طبقا لما جاء في المخطط المحاسبي العام لسنة 1947^(*) والذي عرف عدة تعديلات، أولاها هي المراجعة التي حصلت عام 1957 والتي تزامنت مع إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي كلف بتطبيق هذا المخطط المراجع. و لم يصدر قانون يجبر المؤسسات على تطبيق المخطط المحاسبي العام إلا بعد المراجعة التي عرفها هذا الأخير والتي تمت عام 1982^(**). و أهم المميزات التي جاء بها هذا المخطط المراجع هي¹³⁴:

- أن نظام المحاسبة العامة إجباري، أما نظام المحاسبة التحليلية فيبقى اختياري و أن كل الأحكام التي جاءت في هذا المخطط، كما هو الحال في المخططات السابقة، والتي تخص هذا النظام الأخير ما هي إلا عبارة عن اقتراحات؛
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، نظرا لسهولة تطبيق هذه العملية في الميدان، وأن هذا التصنيف يمكن أن تقوم به مصلحة المحاسبة المتكونة من تقنيين يعملون على أساس وثائق تبريرية والتي لا تستدعي أية شرح أو تفسير، كما أنه بإمكان إعداد هذا التصنيف من طرف كل المؤسسات مهما كان تنظيمها؛
- مركزية النظام المحاسبي أو قابل للمركزية: بالاعتماد على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها و على أساس الوثائق التبريرية اتجاه الخارج، لم تعد هناك حاجة للجوء إلى الميدان للحصول على المعلومات.

أما فيما يتعلق بتحديد المسؤوليات، فقد حاول مصممو مخطط 1982 إعداد ما سمي بجدول التوزيع الوظيفي لنفقات الاستغلال، وهذا لتحديد المسؤوليات على مستوى كل فرع أو مصلحة من مصالح المؤسسة. و لكن إذا كانت المؤسسة قد اختارت وضع نظام محاسبة تحليلية كامل، فلن تكون في حاجة إلى هذا الجدول.

¹³³ J.P. LAGRANGE, op.cit, P. 15

(*) يذكر LAGRANGE أن القانون التجاري الفرنسي لعام 1807 كان قد ذكر في مادتيه 8 و 17، أهمية مسك دفاتر التجارة لإثبات العلاقات و الأحداث ما بين التجار، و كان يضم نصوصا عقابية لمن لا يلتزم بهاتين المادتين.
(**) لقد عرف المخطط المحاسبي العام عدة مراجعات في أواخر السنوات التسعينات، و آخرها كانت تتعلق بكيفيات تأقلم هذا المخطط مع المعايير المحاسبية الدولية.

¹³⁴ IBID, P. 38

❖ الاختيار بين الإنتاج الداخلي للمعلومة المحاسبية أو تخريجها: قبل البدء في شرح الأسباب التي يمكن أن تدفع المؤسسة (*) إلى اللجوء لتخريج وظيفة المحاسبة، سواء بصفة كلية أو بصفة جزئية، لا بد من تعريف مفهوم التخريج المحاسبي أولاً.

● **تعريف التخريج المحاسبي:** يقصد بالتخريج تفويض مقال من الباطن أو مقدم خدمات خارجية، لفترة متعددة السنوات وبسعر متفق عليه مسبقاً، بالقيام بكل أو بجزء من المهام المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة عادة. وهذا يقتضي إما تحويل كلي أو جزئي للوسائل البشرية وحتى التقنية¹³⁵.

ففي حالة التخريج الكلي لمهام المحاسبة فإن الكيان الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن المسار المحاسبي. و في هذه الحالة كذلك، فإن المؤسسة تتخلص من ضغوط تقنية تتعلق بإنتاج المعلومة المالية و في نفس الوقت قد تستفيد من خبرة المقال من الباطن، خاصة و أن هذه المهمة لا يتكلف بها عادة إلا الخبراء المحاسبين أو من لهم أقدمية في هذه المهنة (**).

وترتبط عملية التخريج ارتباطاً وثيقاً بالتنظيم الداخلي للمؤسسة، فكلما كان النظام جيد، كلما كانت فرص نجاح عملية التخريج أكبر، و لكن تكليف مقال من الباطن، لا يعني أبداً تحويل المسؤوليات و قرارات التسيير، فهذه من مهام المؤسسة و لا يمكن إسنادها إلى الغير. و من هنا كان لا بد على المؤسسة أن تختص ببعض المهام (كإمضاء التسديدات، سندات الدفع...) و المقاول من الباطن فيما يخص المهام المحاسبية لا تخص فقط المحاسبة العامة، بل يمكن كذلك أن تشمل مهام المحاسبة التحليلية، ما عدا بالطبع النشاطات المرتبطة بالتحليل و مراقبة التسيير التي تعد في الأصل بمثابة التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسة.

أما التخريج الجزئي فيعني تحديد الأولويات في المهام القابلة للتخريج و تتطلب هذه الأخيرة إما تقنية عالية أو أن حجمها لا يمكن أن تقوم به المؤسسة فتلجأ للتخريج، و لكن لا يجب أن تتضمن قيمة استراتيجية عالية. و من الميادين التي عادة ما يتكفل بها المقاولين من الباطن والتي ترغب المؤسسات في إخراجها نجد:

➤ نشاطات الإنتاج المحاسبي العادية (الروتينية) وغالبا ما تكون متعلقة بالمحيط الخارجي (كالمحاسبة المساعدة و تسيير القيم الثابتة)؛

(*) سواء تعلق الأمر بالمؤسسة المصغرة أو الكبيرة حيث أن كلاهما يمكن أن تستفيد من مزايا هذه العملية، حتى و إن سجلت بعض العيوب المتعلقة بالتخريج.

¹³⁵ E. TORT, op.cit, P. 68

(**) كما هو الحال في الجزائر مثلا، حيث يكلف المحاسبين المعتمدين بمهمة مسك محاسبة المؤسسات المصغرة أو التجار أو الحرفيين، الذين لا

يريدون تكليف أنفسهم بهذه الوظيفة و هم ليسوا بحاجة دائمة إلى إعداد قوائم مالية. فالأمر يتعلق خاصة بالتصريحات الجبائية الشهرية

و
الميزانية السنوية فقط.

➤ المهام المقننة، والتي تكون في بعض الأحيان معقدة أو مصطنعة حيث تحتاج إلى مهارة تقنية (كالأجور، التجميع...);

➤ نشاطات دقيقة جدا تتطلب تدخل مختصين (كالرسوم المحلية...). وفي هذه الحالة ما يراد التوصل إليه هي الخبرة التقنية التي تسمح بضمان شرعية العمليات أو التحسين المالي الأمثل لعمليات أخرى¹³⁶.

وقد توسعت في السنوات الأخيرة عملية الترخيص للوظائف المخصصة لتشمل المراجعة الداخلية و حتى تسيير الخزينة في بعض المؤسسات.

فالهدف إذن من الترخيص، هو محاولة المؤسسات التخلص من تجنيد وسائل خصوصية لبعض المهام المحاسبية المهمشة أو المخصصة بدرجة عالية. و مهما كانت طريقة الترخيص التي تقررها المؤسسة، فعلى هذه الأخيرة تحديد المهام التي سيقوم بها المقاول الخارجي بدقة، طبقا للقوانين السارية المفعول من جهة و لاحتياجات المؤسسة المحاسبية من جهة أخرى، و لكي تتم العملية بدون تضخيم لتكلفة الخدمة، يجب على المؤسسة وضع قائمة الشروط، التي ستكون قاعدة بنود الاتفاقية (أو العقد) الذي يربط المؤسسة بالمقاول و الأهم في ذلك هو تكلفة هذه الاتفاقية.

● **إيجابيات وسلبيات الترخيص المحاسبي** : إذا كان للتخريج مزايا عديدة كما سبق و أن ذكر، فهذه العملية لا تخلو من عيوب. و من خلال الجدول الموالي يمكن إظهار الإيجابيات و السلبيات لعملية الترخيص المحاسبي:

الجدول رقم 08: ملخص لإيجابيات وسلبيات الترخيص المحاسبي

المزايا	العيوب
تقوية مفهوم "المهنة" والمقاولة من الباطن للنشاطات ذات قيمة مضافة ضعيفة (مثلا: تسجيل محاسبي للوثائق المحاسبية الأساسية).	فقدان السيطرة الكاملة الداخلية لوظيفة المحاسبة
اللجوء للخبرة المحاسبية المعروفة بضمان المطابقة للقوانين والقواعد وكذا نوعية المعلومات المحاسبية	مشاكل الاتصال ما بين المقاول الخارجي و المؤسسة: الجوانب التقنية والبشرية
التحديد الجيد لتكاليف الوظيفة المحاسبية التي أصبحت خارج المؤسسة (فواتير)	خطر ارتفاع التكلفة في حالة تقديم خدمات خارج الاتفاقية
مرونة الوظيفة المحاسبية عن طريق الخدمة حسب الطلب المحددة وفقا للاحتياجات المعبر عنها في قائمة الشروط للمؤسسة	إعطاء بعض المعلومات المتصفة بالسرية للمقاول

Source : E. TORT, op cit, P. 73

الفرع الثاني: تصميم وتألية نظام المعلومات المحاسبي:

تخضع عملية تصميم أي نظام معلومات، بما فيها نظام المعلومات المحاسبي، إلى تتبع خطوات متتالية بدأ بفكرة البناء للنظام بحد ذاتها إلى غاية الوصول إلى مرحلة التنفيذ ثم المرحلة التي تليها و المتعلقة بالصيانة. و لقد ظهرت في السنوات الأخيرة أنظمة (برامج) معلوماتية، منها ما هو جاهز للاستعمال وما هو منتج من طرف المؤسسات، تساعد عملية التصميم هذه، وأحياناً قد تأتي كبديل للأنظمة التقليدية أو مساعدة لها.

❖ **تصميم نظام المعلومات المحاسبي:** لا يمكن أن تتم عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبي إلا من طرف مختصين في الميدان^(*)، الذين لديهم الكفاءة والخبرة الكافية لمعرفة الأجزاء التي يجب أن يتضمنها هذا النظام والمعلومات التي يجب أن يوفرها ومصدر هذه المعلومات وكذا نتاج المعلومات المحاسبية و طريقة إخراجها بما يتوافق مع احتياجات مستعمليها. وهناك إجراءات يجب إتباعها أثناء البدء في تصميم النظام المحاسبي منها ما يتعلق بمجال الملاحظة و الدراسة، و منها ما يتعلق بالتخطيط و التنفيذ للنظام الجديد.

● **الإجراءات المتعلقة بالملاحظة و الدراسة:** تتعلق هذه الإجراءات بدراسة طبيعة المؤسسة و النظام المحاسبي القائم¹³⁷.

➤ دراسة طبيعة المؤسسة: تعتبر أولى مهام مصمم النظام الذي يجب أن يتعرف على المناخ و البيئة التي يعمل في إطارها. ويتحقق ذلك من خلال تجميع البيانات المتعلقة بملكية المؤسسة و شكلها القانوني، و طبيعة نشاط المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات طابع تجاري أو صناعي، و نوعية المنتجات التي تنتجها أو تزاول مهمة شرائها و بيعها، و نظم الشراء و البيع المطبقة، و الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و مهام كل قسم من أقسامه و كذا العلاقات القائمة بينها. و لا يكتفي المصمم (أو المصممون) بالوثائق التي تعطى لهم عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بل يجب عليه أن يتفقد الأقسام بنفسه و ذلك بقيامه بزيارة ميدانية لمصانع و ورشات المؤسسة للتعرف على الإجراءات التي تتبع في الإنتاج مع الحصول على بيانات توضح كيفية تسلسل المراحل الإنتاجية بها و لوائح العمل المطبقة، هذا إذا كان الأمر يتعلق بالمؤسسة الإنتاجية أما في المؤسسة التجارية فعليه أن يتتبع المسار الذي تمر به السلعة منذ شرائها إلى مرحلة تخزينها، ثم تغليفها ثم تسويقها؛

➤ دراسة النظام المحاسبي القائم: بعد التعرف على المؤسسة من خلال هيكلها التنظيمي و الوظائف المختلفة التي يتضمنها والمهام التي تحتويها كل وظيفة والعلاقة التي تربط بين

(*) يرى الكثير من المفكرين أن نظام المعلومات المحاسبي يحتاج ليس فقط للمختصين في المحاسبة و إنما لكل ممثلي الأنظمة الفرعية التي تكون نظام المؤسسة ككل، نظراً لما يمكن أن يوفره هؤلاء من معلومات إضافية و لتخصصهم في الوظائف التي تمثل مصدر المعلومات المحاسبية.

هذه المهام، تبدأ مهمة المصمم الأساسية في دراسة النظام المحاسبي القائم، للتعرف على درجة كفاية ما به من تفصيلات للوفاء باحتياجات المؤسسة من البيانات و نقاط القوة والضعف في النظام. و يمكن للمصمم أن يدرس النظام القائم من خلال المراجعة الدقيقة للإجراءات المطبقة التي يمكن أن تتم بتتبعه للخطوات التالية:

- الحصول على صور من التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى التقارير الداخلية؛
- التعرف على جميع حسابات المؤسسة الرئيسية منها والفرعية مع توضيح عملية الترحيل؛
- الحصول على نسخ بيضاء من دفاتر اليومية المختلفة للتعرف على درجة التفاصيل الواردة في بياناتها و كيفية إجراء عملية التسجيل بها.

● إجراءات التخطيط والتنفيذ للنظام الجديد : تتعلق هذه الإجراءات بدراسة ما إذا كان من

الأحسن الاحتفاظ بالنظام القائم مع إجراء تعديلات عليه أو تصميم نظام جديد¹³⁸ .

➤ التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد: تأتي هذه المرحلة بعد فحص النظام القائم و التعرف على نقاط الضعف و القوة. فإذا كانت الاحتياجات و الأهداف المنتظرة من النظام القائم لا يمكن بلوغها من خلاله، فيقترح المصمم على كل مسؤولي المؤسسة ذات صلة مع النظام المحاسبي إجراء تعديلات بحيث يصبح النظام القائم قادر على توفير المعلومات الضرورية كاستخدام تجهيزات آلية متقدمة توفر للنظام الدقة و السرعة و الرقابة الداخلية بأقل تكلفة. أما إذا كان النظام القائم لا يسمح بإجراء تعديلات عليه، ففي هذه الحالة يمكن اقتراح تغيير النظام بأكمله.

➤ تصميم نماذج وإجراءات النظام الجديد: وتمثل هذه المرحلة إعداد وكتابة التقرير النهائي لعمل خبير التصميم. فيقوم بوضع الأشكال النهائية لنماذج المستندات والسجلات والتقارير التي يتكون منها النظام الجديد والدورية المستندية المقترحة ونوعيات التجهيزات الآلية الواجب تدبيرها. كما يتضمن التقرير النهائي نقاط القصور والضعف التي اهتم النظام الجديد بمعالجتها. وفي نهاية التقرير يضع المصمم صورة تفصيلية للدلائل المحاسبي المرتبط بهذا النظام وطريقة الاستخدام.

➤ إجراءات تنفيذ النظام الجديد: تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل التي تواجه مصمم النظام إذ يجب عليه تخصيص حصص للتدريب والممارسة مع تقديم كل الوثائق و المستندات لمستعمليه. و في حالة ارتباط النظام باستخدام تجهيزات آلية جديدة فإنه يجب إرسال

مختصين لإجراء دورات تدريبية حول طريقة التشغيل. ولا يعني البدء في تشغيل النظام الجديد، التخلي مباشرة عن النظام القديم، بل يجب تشغيل النظامين في آن واحد، حتى تصح كل النقائص التي قد تظهر أثناء التشغيل. فيتوقف استعمال النظام القديم حين تستقر الأمور ويكتمل تفاهم العاملين لتفاصيل النظام الجديد.

❖ **تألية نظام المعلومات المحاسبي:** منذ أن ظهر الإعلام الآلي، أصبحت وظيفة المحاسبة تمسك بكل سهولة، ولكن الحواسيب الشخصية La micro-informatique أثرت بشكل فعال على نظام المعلومات المحاسبي.

ففي بادئ الأمر، ونظرا لتكلفة الاستثمار، لم يكن بإمكان المؤسسات المصغرة مسك المحاسبة الآلية و كانت هذه المزية محدودة على مستوى الهيئات الكبيرة. وما إن أنشئت مؤسسات الخدمات المعلوماتية المقدمة، حتى أصبحت هذه المزية مفتوحة لكل الهيئات البسيطة بطريقة العمل بلا مواد travail à façon. ولا تختلف طريقة تنظيم العمل التي توفرها الحواسيب الشخصية مقارنة بالتجهيزات الكبرى حيث أنها تعتمد على نفس المبادئ مهما كان حجم المؤسسة. إلا أن إمكانيات الاستغلال قد تختلف حسب طاقات البرنامج المعلوماتي.

وتتم تألية نظام المعلومات المحاسبي عن طريق التكفل بجميع الوظائف التي يتضمنها النشاط باستعمال برامج معلوماتية مختلفة، مع إمكانية إرسال المعلومات المستغلة من إحداها لاستغلالها من طرف الآخر، وتتعلق هذه المعلومات خاصة بما يلي¹³⁹:

➤ إرسال المعلومات المستغلة من طرف البرنامج المعلوماتي الخاص بالأجور إلى البرنامج المعلوماتي للمحاسبة العامة؛

➤ إرسال معلومات المحاسبة العامة من أجل استغلالها في المحاسبة التحليلية؛

➤ إرسال المعلومات المجمعة من طرف البرنامج المعلوماتي للفوترة إلى تسيير المخزونات؛

➤ إرسال العمليات العادية من المؤسسة، إلى مكتب المحاسبة المكلف بتحقيق أعمال الجرد.

بالتالي يمكن للمؤسسة شراء برامج معلوماتية، بالتتابع حسب احتياجاتها، مع العلم أنها يجب أن توفر إمكانيات الاستعمال المركب، التي يمكن أن تلجأ إليها عند الحاجة.

بالنسبة للبلدان التي تعتبر فيها المحاسبة العامة إلزامية فبإمكان البرنامج المعلوماتي الخاص بها أن يوفر كل ما من شأنه ان يلبي احتياجات مستعملي هذا النظام¹⁴⁰، فيضمن هذا البرنامج المعلوماتي مسك مخطط حسابات المؤسسة، إدخال القيود في اليوميات^(*)، مسك دفتر

¹³⁹ J.A. COLLOMB et les autres, op.cit, P. 89

¹⁴⁰ E. BERNARD-FANOUILLET, op.cit, P. 467

(*) عادة ما تمسك يوميات مركزية تتعلق بالمشتريات، المبيعات، البنك، الصندوق، الأوراق التجارية، الأجور و العمليات المختلفة، إذا كانت

الحسابات، إمكانية الحصول على موازين دورية، نشر التقارير (الحالات المالية)، الحصول على حساب النتائج و الميزانية.

كما يمكن إضافة وظائف أخرى مثل :

مسك المحاسبات المساعدة بالزبائن، الموردون؛

○ تسيير الأوراق المالية؛

○ تسيير الخزينة؛

○ المحاسبة التحليلية؛

○ التسيير الموازي؛

○ جداول التمويل.

إن اللجوء إلى الإعلام الآلي لتألية وظائف المؤسسة يتطلب برامج معلوماتية جد متطورة، لذلك هناك مؤسسات تفضل تألية كل وظيفة بمفردها ثم إنشاء شبكة داخلية^(*) تربط ما بين كل البرامج. و هناك مؤسسات أخرى تفضل استعمال برامج متكاملة حيث تعتبر المحاسبة فيها، كما هو الحال في المعالجة التقليدية، المركز الذي يمر عبره كل تدفق.

وقد ظهرت بعض البرامج المعلوماتية التي تستجيب لهذا النوع من الاختيار منها البرمجة الموحدة للتسيير المدمج (PGI) Logiciels de Gestion Intégrés أو Entreprise Ressource Planning (ERP)، و قد تختلف أشكال التكاملات حسب طبيعة و حجم المؤسسة. فيمكن ذكر ثلاثة أنواع من التكاملات¹⁴¹:

- التكامل الأفقي والذي يخص المزاوجة بين المحاسبات المالية، التحليلية و الموازية؛
- التكامل العمودي ويتعلق الأمر هنا بتركيز تدفقات المدخلات من الأعلى (التموين، التجارة...) و تدفقات المخرجات المتكاملة من الأسفل ضمن آليات التسيير و القيادة (التجميع، لوحة القيادة، التقرير...)
- التكامل الشامل (أو المعترض): وهي أحدث التكاملات الأكثر شمولاً لمعلومات المؤسسة. و يتعلق الأمر هنا باستعمال نظام وحيد يجمع كل معطيات المؤسسة مهما كانت كطبيعتها (داخلية و خارجية).

المؤسسة تشتغل بالنظام المركزي، كما يمكن أن تضاف يوميات مساعدة إذا كان لديها فروع أو وحدات إنتاج موزعة جغرافياً عبر مناطق مختلفة.

(*) سواء تعلق الأمر بشبكة خاصة بالمؤسسة، أو باللجوء إلى الانترنت و استغلاله داخلياً. و في هذه الحالة نتكلم عن الانترنت الذي يمكن أن يشمل حتى المتعاملين مع المؤسسة.

ولتفادي الأخطاء التي قد تقع في البرامج المعلوماتية الخاصة بالمحاسبة، هناك قواعد أمنية و رقابية يجب إتباعها. هذه الإجراءات يمكن أن تمس أربعة مستويات¹⁴²:

➤ أمن المعطيات المحاسبية؛ يجب على البرنامج المعلوماتي المحاسبي أن يستجيب إلى المعايير التالية:

- تحديد الثوابت المعمول بها التي يجب أن تنشر على أساسها الوثائق المحاسبية؛
- إمكانية نشر منظم للثوابت المنشئة، أو المعدلة أو الملغاة؛
- إمكانية نشر جداول اليوميات (إذا كان بإمكان إنشاء عدة جداول).

كما أن كل قيد يجب أن يحتوي على المعلومات الآتية:

- تاريخ القيمة المحاسبية؛
- الرقم التسلسلي للقيد؛
- رقم الوثيقة المحاسبية التبريرية؛
- رمز تعريف الحساب الخاص بالقيد؛
- مبلغ مدين أو دائن؛
- البيان.

➤ أمن على مستوى إدخال المعلومات؛ هناك عدة مستويات للرقابة تخص ما يلي:

- مراقبة الهيكل: يجب أن يكون رقم الحساب كاملا و إلا يرفض من طرف البرنامج؛
- مراقبة المبالغ: كل قيد لا يحتوي على مبلغ يجب ان يرفض؛
- مراقبة المعالجة: يجب أن يكون مجموع المدين يساوي مجموع الدائن.

➤ أمن على مستوى النشر: كل وثيقة من الوثائق المنتجة من طرف البرنامج يجب أن تحتوي في أعلاها على معلومات تخص عنوان الوثيقة، المؤسسة المعنية، المرحلة المحاسبية و الدورة المعنية، تاريخ المعالجة. كما أن كل وثيقة يجب أن ترقم بطريقة تسلسلية. و يجب أن تظهر مرجع و نسخة Version البرنامج المعلوماتي المستعمل أثناء المعالجة.

➤ الأمن العام: يتعلق الأمر هنا أولا بكلمات السر، لكل ما يتعلق بالدخول لمحاسبة أي مؤسسة، أو لإدخال معطيات، أو بالدخول للحسابات أو لمعرفة من استعمل البرنامج. توجد بطاقات "جواسيس Mouchards" في بعض الأنظمة تسمح بتلخيص المعالجات التي تمت والأشخاص الذين قاموا بهذه المعالجات. كما ينصح بوجود طرق إنذار و طرق توقيف في حالة تعدي طاقة البطاقات.

¹⁴² E. BERNARD-FANOUILLET et F. BOUFARES; op.cit, PP. 469-471

حتى في حالة انقطاع الكهرباء يجب استعمال مخزن onduteur الكهرباء لتفادي فقدان العمليات الأخيرة المعالجة. كما يجب ألا تسمح عملية تشغيل البرنامج المعلومات المحاسبي الدخول في البرامج النفعية لنظام الاستغلال التي من شأنها أن تؤدي إلى تعديل في البرامج التنفيذية.

خلاصة الفصل

إن المتتبع لظهور وتطور أنظمة المعلومات يدرك أن هذا المفهوم مرتبط أساساً بظهور الإعلام الآلي، الذي سمح للبشرية بتحقيق نمو لم يشهده منذ آلاف السنين. و من بين المستفيدين من خدمات الإعلام الآلي، المؤسسة الاقتصادية التي تشبه تماماً تنظيم أي منظمة كانت من حيث تقسيمها إلى ثلاث مستويات من المسؤولية : المستوى الاستراتيجي، المستوى التسييري والمستوى العملياتي.

ولكن عند التعمق في وظائف المؤسسة نجد أن النظام الذي يمثل تدفق المعلومات هو النظام المحاسبي، وأن الأطراف المستعملة لمعلوماته قد تكون داخلية أو خارجية، مما يجعل هذا النوع من المعلومات إجباري بحكم القانون. فنظام المعلومات المحاسبي يحتاج أولاً وقبل كل شيء إلى تنظيم محكم داخل المؤسسة، كما يحتاج أيضاً إلى أن يكون قابلاً للتطوير والتعديل حتى يتماشى مع التطورات التكنولوجية وبالتالي الاستجابة إلى احتياجات مستعملي هذه المعلومات بما يوفر الدقة، الثقة، تقليص التكلفة وربح الوقت، وهذا لا يتحقق إلا بإدخال التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال.

إذا كان نظام المعلومات المحاسبي مهم وضروري في كل مؤسسة، فأهميته تزداد من خلال مكوناته حيث أنه قد يقتصر على توفير المعلومات المالية فقط، كما أنه قد يحتوي على نظام فرعي يهتم بالتحليل، بغض النظر عن إلزامية أو عدم إلزامية وضعه. إن مستقبل المؤسسة لا يتحدد بالقوانين فحسب و إنما بالحاجة إلى المعلومة التي تمكن المسيرين من اتخاذ القرارات، لمواجهة الأخطار الداخلية المتمثلة في الإفراط في الإنفاق وسوء استعمال المعدات وضياع الوقت... الخ، والأخطار الخارجية المتمثلة في المنافسة وتحقيق رغبات الزبائن... الخ، وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني
المحاسبة التحليلية كنظام
معلومات

مقدمة الفصل

كل تسيير يمر حتما على المحاسبة التي تعتبر مصدره الأول للمعلومات. وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة والفعالية. ولقد لوحظ أن أغلبية المناهج التعليمية و على كل المستويات، تعتبر المحاسبة كنظرية تجمع بين عدة مسارات أو عدة قواعد يصعب تطبيقها في الميدان.

وإذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول، نظرا لما تهدف إليه من تقديم وثائق موجهة للغير (ميزانية، جدول النتائج وملحقات) في نهاية كل دورة (السنة)، فإن ذلك يبرر تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث أنها لا تعطي في نهاية السنة إلا نتيجة إجمالية، بينما تحتاج المؤسسة إلى معرفة النتائج الجزئية، حسب كل منتج، حسب كل منطقة جغرافية و حتى حسب كل زبون.

ولتكلمة المحاسبة العامة ومواجهة النقائص التي تتميز بها، أنشئت المحاسبة التحليلية، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة. ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف، وما زالت تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة، ولا يمكن أن تتخذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، إلا إذا لعبت المحاسبة التحليلية دورها الكامل كأداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم، و التي على أسسها يمكن اختيار الحلول المثلى وبمعنى آخر، اتخاذ القرارات الرشيدة. هذه المحاسبة و رغم أهميتها، لم تثبت إلزامها قانونا نظرا لتعدد الطرق التي يمكن أن تستخدم في تطبيقاتها و نظرا لما يمكن أن تدلي به من سرية الاستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك، ارتفاع تكلفة وضعها وتطبيقها.

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها في أوائل القرن العشرين، وتحولت الأدوار التي أسندت لها إلى أن أصبحت أداة للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرارات. ورغم اختلاف الطرق و الأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان، إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص هذه المحاسبة و إنما تطويرا تاريخيا متماشيا مع تطور و تنوع النشاطات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية و تطورها عبر التاريخ

سنتعرض من خلال هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة حول المحاسبة التحليلية والى مختلف المصطلحات التي تحملها، ثم إلى إعطاء نبذة تاريخية حول ظهور هذه التقنية عبر العالم.

الفرع الأول: تعاريف عن المحاسبة التحليلية

رغم مرور حوالي قرن منذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في الجوهر و إن اختلفت في الشكل. وهناك من المفكرين من يعرف هذه المحاسبة من خلال الأهداف المنتظرة منها.

لذلك يصعب تعريفها، بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها.

وقبل التطرق إلى التعاريف المختلفة للمحاسبة التحليلية، لا بد من شرح بعض المفاهيم التي قد تجعل البعض يخلطون بينها، نظرا لتعدد المصطلحات و نظرا لوجهات النظر المتعلقة بالمحاسبة التحليلية سواء الفرنسية منها أو الأمريكية بسبب موقعها الاختياري في الأولى و الإلزامي في الثانية. و مهما اختلفت المصطلحات إلا أن الهدف من المحاسبة التحليلية يبقى مشترك و هو مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار.

□ **التعريف الأول:** لـ ¹⁴³ LASARY حيث يعرف المحاسبة التحليلية بأنها نظام معلومات

داخلي خاص بهيكل المؤسسة و بطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة:

○ بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة و التكاليف النهائية.

○ باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.

فهي تسمح إذن بالإجابة و بشكل دقيق على التساؤلات التالية:

○ متى؟

○ كيف؟

○ أين؟

تخلق المؤسسة القيمة !

□ **التعريف الثاني:** المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص و تحميل

الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف¹⁴⁴؛

□ **التعريف الثالث:** المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مخصصة لمتابعة و فحص التدفقات

الداخلية للمؤسسة بهدف إبراز تقديم معلومات ضرورية لاتخاذ القرار¹⁴⁵؛

¹⁴³ LASARY, op.cit, P. 22

¹⁴⁴ J. TRAHAND et les autres, op.cit, P. 10

¹⁴⁵ G. MELYON, op.cit, P. 08

- **التعريف الرابع:** يمكن النظر إلى المحاسبة التحليلية على أنها تقنيات تكوين و تجميع تكاليف المؤسسة، معدة بهدف إبراز مؤشرات مفيدة للتسيير¹⁴⁶؛
- **التعريف الخامس:** تمثل المحاسبة التحليلية أداة تسيير للمؤسسة، حيث تسمح المعلومات المستخرجة منها القيام باختيارات حكيمة فيما يخص اتخاذ القرار¹⁴⁷؛
- **التعريف السادس:** المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مصممة لإظهار العناصر المكونة للتكاليف و للنتائج بصفة تساعد على اتخاذ القرارات¹⁴⁸؛
- **التعريف السابع:** المحاسبة التحليلية للتسيير تدرس الأعباء من أجل المساهمة في التشخيص، اتخاذ القرار و المراقبة¹⁴⁹؛
- **التعريف الثامن:** محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة¹⁵⁰.

من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل حيث يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية، هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات لجمع و فحص تكاليف المؤسسة من جهة و تحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة. فهي إذن أداة تسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة و من ثم تحديد المسؤوليات، و أداة تساعد في اتخاذ القرار على أساس النتائج المحصل عليها من خلال الفحص و التحليل.

الفرع الثاني : المصطلحات المختلفة لتعيين المحاسبة التحليلية

رغم اختلاف التسميات، فإن المختصين في المحاسبة التحليلية يرون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير، و منهم من يرى أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات، وتبقى عبارة المحاسبة التحليلية صالحة مهما تغير نشاط أو طبيعة المؤسسة أو حجمها. فقد ذكر LASARY أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف Cost accounting وهي أيضا نفسها محاسبة التسيير¹⁵¹ Management accounting.

أما P.LASSEGUE فيرى أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير¹⁵² عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها ثلاثة و خمسين مبدأ بما فيها تلك المتعلقة بالمحاسبة الدولية. كما يوضح ذلك أيضا عند تعرضه لقياس التكاليف و تحليل النتيجة حيث يؤكد بأن محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع¹⁵³

و أما J.MARGERIN فيؤكد أن المحاسبة التحليلية هي نفسها محاسبة التسيير¹⁵⁴.

و يفضل H. BOUQUIN و P. LAUZEL إطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير بدلا من المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير¹⁵⁵، نظرا لان المحاسبة التحليلية بعد أن عرفت تطورات و

¹⁴⁶ P.A. JACCARD, La comptabilité comme outil de gestion, http://www.startupcafe.ch/documents/20031111_compta-gestion_PJ_2.pdf, P. 32 (date de consultation: 21/09/2004).

¹⁴⁷ B et F. GRANDGUILLOT, op.cit, P. 07

¹⁴⁸ L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit, P. 11

¹⁴⁹ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P. 175

¹⁵⁰ محمد الفيومي محمد؛ مقدمة في أصول محاسبة التكاليف؛ الدار الجامعية؛ بيروت، 1990، ص13.

¹⁵¹ LASARY, op.cit, P. 22

¹⁵² P. LASSEGUE, op.cit, P. 288

¹⁵³ IBID, P. 529

¹⁵⁴ J. MARGERIN, op.cit, P. 65

تأقلمت مع المحيط الاقتصادي المعاصر، أصبحت أداة لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المسير في اتخاذ القرارات سواء الحاضرة منها أو المستقبلية^(*).

الفرع الثالث: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط و الرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة Du Pont de Nemours و¹⁵⁶ GENERAL Motors. وقد تطورت المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت) في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية¹⁵⁷. كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف¹⁵⁸ Hamilton Robert.

فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 سلبا على البلاد مما أدى إلى تطبيق مخطط "New Deal" الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطة، المؤسسات المالية، المؤسسات و المستهلكين، و كانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة حركات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس "قوانين المنافسة العادلة". و قد حددت هذه القوانين، القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف و علاقاتها مع أسعار البيع¹⁵⁹. و كانت الطريقة المقترحة من طرف مجموعات متعددة التخصصات المتكونة من مجموعات مهنية، تقنيين محاسبين و ممثلي الإدارات العمومية لحساب التكاليف، هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج. و اعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع. و ما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت اتهامات حول الصفة التوجيهية (السلطوية) التي تتصف بها طريقة التكلفة الكلية، مما أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المباشرة و التي بدورها لم تنجو من الانتقادات.

في ألمانيا وفي عام 1938 كانت الجهودات كلها مركزة حول التهيئة للحرب، فاضطرت الحكومة إلى تطبيق قوانين صارمة يمكن من خلالها إظهار و مراقبة التكلفة الكلية لكل منتج مقارنة بسعر البيع، وكانت الطريقة المقترحة للحساب هي الأقسام المتجانسة، التي تشبه بكثير الطريقة الفرنسية¹⁶⁰.

أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، كان عام 1928 و كانت المسؤولة عن هذا العمل لجنة تدعى CEGOS^(*). و قد كلف بمهمة اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها المقدم Emile Rimaillho^(**)، و ذلك على أساس خبرة المؤسسات و التكتلات المختلفة¹⁶¹.

واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942 حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص المحاسبة التحليلية، هي استعمال طريقة الأقسام المتجانسة^(***). و بقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي

¹⁵⁵ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P. 175

(*) في بحثنا هذا، سنستعمل مصطلح المحاسبة التحليلية مكان المرادفات الأخرى مع اعتقادنا أنها أداة للتسيير و اتخاذ القرار.

¹⁵⁶ AHMED FAYEZ AL TABBA, op.cit, P. 260

¹⁵⁷ محمد عطية مطر، مرجع سابق، ص 31.

¹⁵⁸ نفس المرجع أعلاه، ص 31

¹⁵⁹ P. LAUZEL et BOUQUIN, op.cit, P. 62

¹⁶⁰ IBID, P. 63

(*) CEGOS: Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique.

(**) E. RIMAILHO له تفكير تايلوري و قد أسس طريقته على مبادئ المدرسة التايلورية.

¹⁶¹ H. BOUQUIN, Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion; un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, N° 271, 1995, P. 65

(***) للتذكير فإن المحاسبة التحليلية لم تكن في يوم من الأيام إلزامية في فرنسا، و حتى في وقتنا الحاضر، رغم كل التعديلات التي عرفها المخطط المحاسبي العام.

العام سنة 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا في الشركات الصناعية و التي كان الهدف منها قياس مردود الشركات، حتى أنها كانت تسمى محاسبة المردود *Comptabilité de rendement*، ثم تحول اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947 و 1957، كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982. و مازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا¹⁶².

إلا أن التعريف الذي ظهر في مخطط 1982 للمحاسبة التحليلية، هو عبارة عن مجموعة من الأهداف المرجوة منها، بحيث يبين من جهة، أن المحاسبة التحليلية ليست إلزامية و من جهة أخرى، أن هذه الأخيرة تهدف إلى استنارة المسير في اتخاذ القرار. و قد ترك اختيار الطريقة لحساب التكاليف إلى المؤسسات نظرا لما يمكن أن تكشف عنه هذه الطريقة من سرية الاستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة كي تفرض نفسها في السوق.

رغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينات أو الثمانينات، إلا أن ذلك لم يؤثر سلبا على الطرق المعتمدة في الدول الأوروبية (خاصة منها فرنسا)، وبالرغم من الإشهار والدعاية التي عرفتها هذه الطرق، والذي دفع بعض المؤسسات الفرنسية إلى التخلي عن الطرق التي كانت تتبعها، إلا أن الخبرة الميدانية أثبتت أن هذه الأخيرة هي بدورها لها سلبيات¹⁶³ مما دفع نفس المؤسسات إلى الرجوع فيما بعد إلى الطرق الأولى.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، و من يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة التحليلية. و لكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار، لأنه يسمح بالإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي وضعية المؤسسة؟

- لماذا هي في هذه الوضعية؟

- كيف يمكن تحسين هذه الوضعية؟

وللإجابة على هذه الأسئلة فقد حددت الأهداف المتعلقة بالمحاسبة التحليلية منذ عام 1923 من طرف الاقتصادي الأمريكي J. M. Clark حيث اسند إليها عشرة أهداف كالتالي¹⁶⁴:

- المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة؛
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار؛
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة؛
- مراقبة المخزونات؛
- تحديد قيمة المخزونات؛
- اختبار فعالية مختلف المسارات؛
- اختيار فعالية مختلف الدوائر؛
- الكشف عن الضياع، التبذير و الاختلاسات؛

¹⁶² D. KHOUATRA et T. LESTRAIT, op.cit, P. 06

¹⁶³ H. BOUQUIN, op.cit, P. 71

¹⁶⁴ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Economica, 2^e édition, Paris, 2003, P. 06

○ الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط La sous activité و تكلفة الإنتاج؛

○ ضمان الترابط مع الحسابات المالية؛

ولا زال هذا النظام يحقق نفس الأهداف إلى يومنا هذا، حيث نجد أن المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لعام 1982 (*)، قد عرض نفس هذه الأهداف، وهو ما تداولت عليه كل كتب المحاسبة التحليلية. ومن بين الذين ذكروا هذه الأهداف بالتفصيل استنادا إلى المخطط المحاسبي العام نجد D. LECLERE¹⁶⁵ الذي يوضحها كما يلي:

➤ حساب تكاليف مختلف وظائف المؤسسة و مختلف المنتجات: من بين الأهداف المنتظرة من

Analyser les performances de l'entreprise هو تحليل قدرات المؤسسة مما يجعل منها أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية، لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز أو هيكل في المؤسسة و من ثم تقييم مردود كل نشاط و كل منتج وحتى كل منطقة جغرافية يتم فيها توزيع منتجات المؤسسة.

➤ توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية: يقيم مخزون المواد الأولية في المؤسسة الصناعية بتكلفة الشراء، أي بإضافة مصاريف التموين لسعر الشراء، و بنفس الطريقة، يتم تقييم المخزون النهائي من المنتجات التامة الصنع و التي تقيم بتكلفة الإنتاج، بعد إضافة مصاريف الصنع لتكلفة المواد المستعملة.

من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب هذه التكاليف و منه تقييم المخزونات. و ابتداء من هذه النقطة تتضح ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، بما أن التقارير المالية Les états financiers التي يجب أن تعد و تقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجين خاصة منها، مصلحة الضرائب، المساهمين، البنوك و المالكين، يجب أن تتضمن قيمة المخزونات. و هذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية. بمعنى آخر، في حالة وجود تغيرات في المخزونات، تحتاج المحاسبة العامة إلى المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية في هذا الميدان. و لا يقتصر التقييم على المخزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها.

➤ شرح النتائج بمقارنة التكاليف و سعر البيع: يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل تكوين النتيجة الإجمالية و تحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط.

➤ القيام بتقديرات Prévisions للأعباء و النواتج: لا يخفى على أحد دور المحاسبة التحليلية في تقييم موازنات المؤسسة. بالفعل، إذا كانت المحاسبة التحليلية أسلوب يسمح بإنشاء و معالجة المعلومة لجعلها مفيدة لاتخاذ القرار، فإن التسيير التقديري هو شكل من أشكال

(*) و الذي يعتبر أحسن مخطط فيما يخص تحديد تعريف و أهداف المحاسبة التحليلية.

¹⁶⁵ D. LECLERE, Comptabilité analytique: analyse, prévision et contrôle des coûts, Edition EYROLLES UNIVERSITE, 2^e édition, Paris, 1992, PP. 02-06

استعمال هذه المعلومة. و من خلالها يتمكن التسيير الموازي بالوصول إلى أهدافه عن طريق:

- إعداد تقديرات كلية أو مخصصة؛
 - متابعة الإنجازات؛
 - تحديد الفروقات: إنجازات - تقديرات.
 - تحليل الفروقات للسماح باتخاذ القرارات التصحيحية.
- توفير قاعدة لمراقبة التسيير: إن القدرة على التسيير و منه قدرة توقع التغيرات التي يمكن أن تحدث ضمن محيط المنظمة و مراقبة الآثار المترتبة أو التي يمكن أن تترتب عن ذلك يوميا، أصبح عامل أساسي في نجاح كل مؤسسة و عنصر أساسي في تسييرها الاستراتيجي على المدى القصير، المتوسط و الطويل الأجل. و لكن لا يمكن ممارسة هذه القدرة بشكل فعال إلا إذا ارتكزت المؤسسة على نظام معلومات مترابط و موجه في نفس الوقت نحو متابعة و مراقبة العمليات اليومية و نحو تسييق التغيرات المتوقعة الحدوث في محيط المؤسسة. و لا تتحقق فعالية هذا النظام، إلا إذا كان يعمل ضمن مجموعة من الآليات و التقنيات الخصوصية المتمثلة في:
- آليات اليقضة الاستراتيجية؛
 - آليات مراقبة التسيير؛
- المساعدة في اتخاذ قرارات التسيير: توفر المحاسبة التحليلية معلومات تستند عليها الدراسات و الاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل المؤسسة.
- فكلما تلتزم المؤسسة بإنجاز مشروع، تتركز أثناء دراسة الملف على معطيات محاسبية تخص هيكل التكاليف، كأن تتسائل عما إذا كان من الأحسن القيام بالصنع المباشر لمنتوج ما أو بالعكس تفضيل المقولة من الباطن؟ هل من المفيد للمؤسسة شراء و صيانة شاحنات لتسليم البضائع، أو على العكس من المفيد لها استئجارها؟ و حتى في مرحلة الركود لبعض المنتجات لا بد للمؤسسة من أن تتخذ قرارات حول ما إذا كان سحب هذا المنتج من السوق سيؤثر على نتائجها بشكل سلبي. و إذا كان كذلك، فما هي آثار هذا السحب على ميزانية المؤسسة؟
- كل هذه الدراسات التي يطلق عليها دراسة الفرص الضائعة، تمر حتما على عملية تحليل مقارن للتكاليف و يكون للمعلومات المحصل عليها من خلال هذه التحليل أهمية استراتيجية. و من هذا المنظار فإنه يتوجب على المحاسبة التحليلية أن تنظم نفسها لكي تكون مستعدة لتوفير بعض العناصر الرقمية الضرورية للقرار.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة

من خلال التعاريف والأهداف المسندة للمحاسبة التحليلية، يمكن القول بأن هذه الأخيرة هي مصدر معلومات مستعملة لتغذية معلومات الأنظمة الفرعية الأخرى التابعة للمؤسسة. فالمحاسبة التحليلية ليست غاية في حد ذاتها وإنما نظام يوفر معلومات تصلح كقاعدة تساعد المسير في اتخاذ القرار. وما يميز نظام المحاسبة التحليلية عن غيره من أنظمة المعلومات الفرعية الأخرى، أنه ينفرد بمعلومات لا يوفرها أي نظام إلا هو، مما جعل المشرع ينحاز إلى الطابع الاختياري لها بدلا من الطابع الإجمالي، لما تحتويه من معلومات سرية تتعلق باستراتيجية المؤسسة*.

المطلب الأول: أهمية نظام المحاسبة التحليلية

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

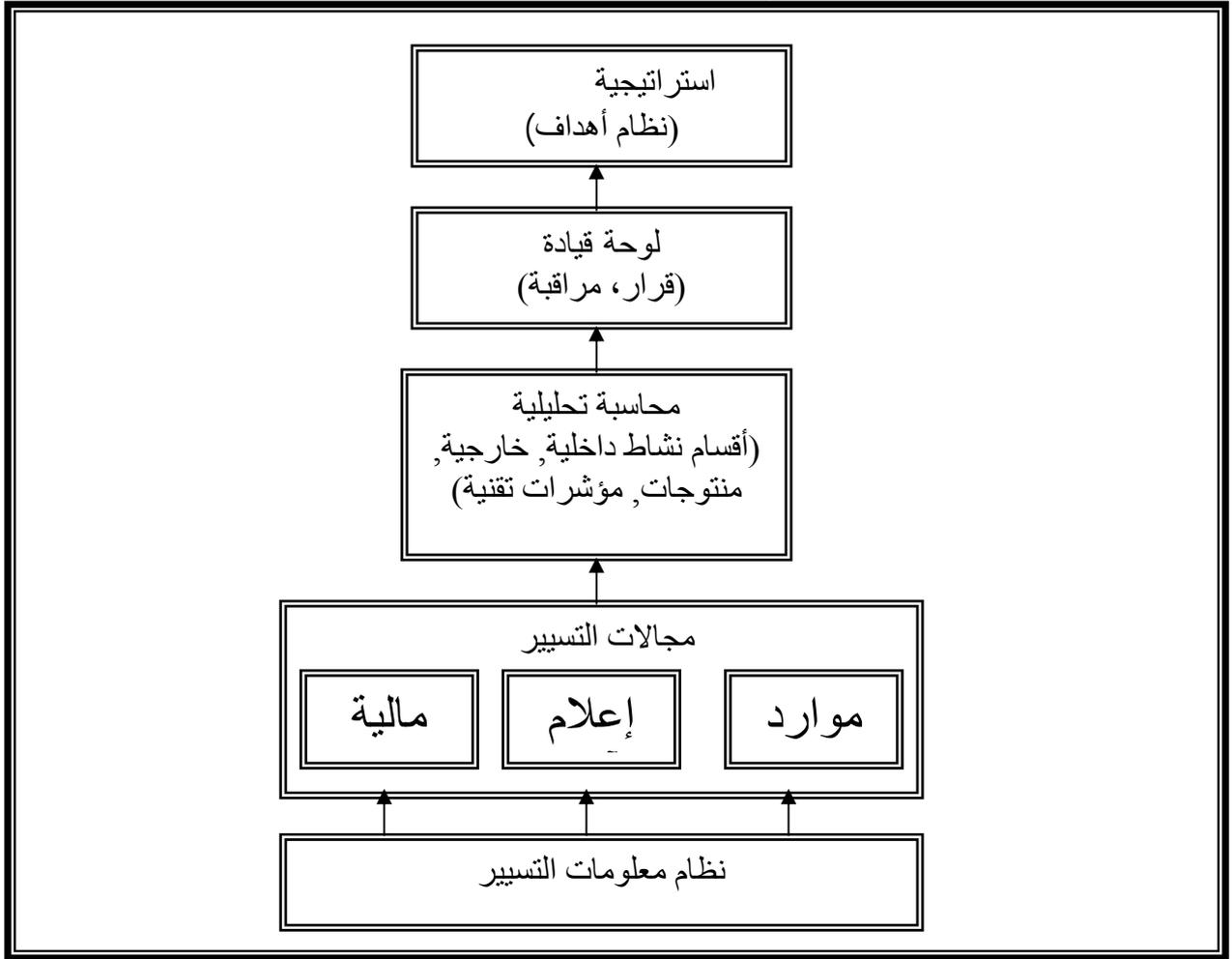
الفرع الأول : المحاسبة التحليلية كوظيفة وسيطة

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات اقتصادية حول الماضي القريب، الحاضر والمستقبل. فهي مدمجة ضمن نظام التسيير الشامل وجد مرتبطة بالمراقبة الموازية¹⁶⁶ كما يجب على المحاسبة التحليلية أن تستجيب لاحتياجات الذين لديهم مسؤولية اتخاذ القرارات مهما كان مستوى مسؤوليتهم. من خلال الشكل الموالي، يمكننا توضيح مكانة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، مع توضيح علاقتها مع الوظائف الأخرى و بالأخص التسيير الموازي.

(*) خلافا للنظام المحاسبي الأمريكي الذي يعتبر مسك المحاسبة التحليلية عمل قانوني (الزامي). فالنظام الأوروبي و المشرع الجزائري يعتبران أن المحاسبة التحليلية أداة داخلية تساهم في رسم استراتيجية المؤسسة. لذلك ترك الحرية للمؤسسات في مسكها أو عدم مسكها. كما أنه لا توجد إلزامية في استعمال طريقة حساب بدلا من طريقة أخرى بما أن النظام في حد ذاته غير ملزم. مع الحرص على إدماج كل الأعباء في تكلفة المنتج أو الخدمة.

¹⁶⁶ J. LOCHAR, La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Editions d'organisation ; Paris, 1998, P. 28

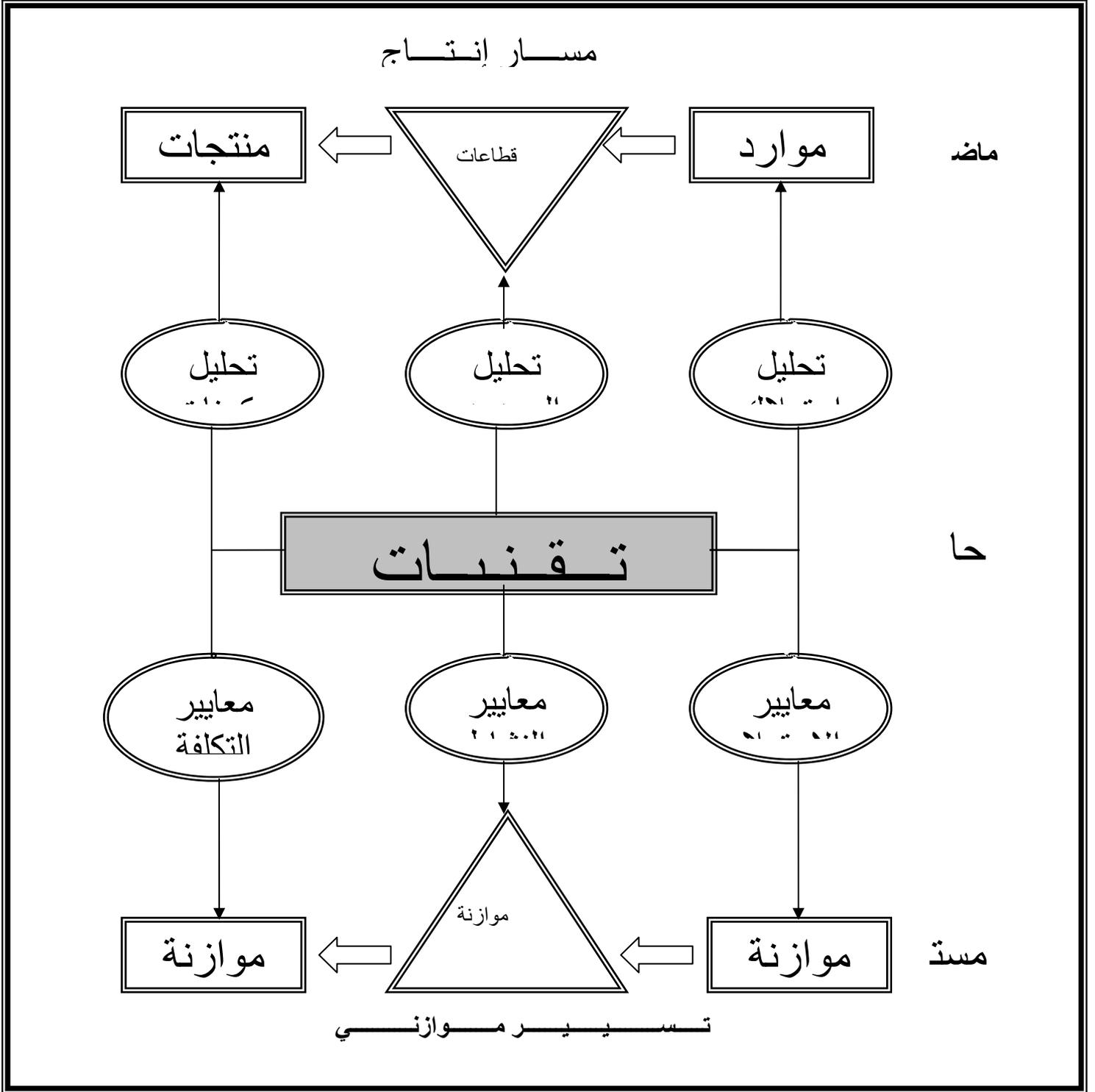
الشكل رقم 19 : موقع المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة



Source : Adapté de P. A. JACCARD, op.cit, P. 33

إن المحاسبة التحليلية هي عملية تصميمية، تعتمد على قواعد مرنة و بسيطة، و هي قواعد خاصة بكل مؤسسة حسب طبيعة نشاطها أو طريقة تركيبها. فهي عملية ترتبط بتنظيم المؤسسة، حيث تركز على قواعد قابلة للفهم من طرف جميع المسؤولين. كما أن المحاسبة التحليلية محكوم عليها بالحياة (الدوام) و لا يمكن أن تكون مجمدة، خاصة في المؤسسات التي تعتمد على تكنولوجيا ذات تطور سريع، ولكي تكون كذلك يجب أن يساهم الجميع في إحيائها و بالدرجة الأولى مسؤولي المؤسسة حتى و إن استلزم الأمر القيام بتكوين اقتصادي لإظهار أهميتها لجميع عمال المؤسسة. وإذا كانت المحاسبة التحليلية مهمة و ضرورية في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها، فأهميتها تبدو أكثر في المؤسسات الإنتاجية التي تتطلب وضع آليات رقابية على كل المستويات، خاصة تلك المسؤولة عن تتبع المسار الإنتاجي منذ تحويل المواد الأولية إلى أن تصبح منتجات تامة مستعدة للبيع. فمجال المحاسبة في هذا النوع من المؤسسات يمكن أن يشمل كل المراحل دون استثناء، حتى تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط الضعف والقوة من خلال تحليل التكاليف و النتائج حسب كل منتج وحسب كل قطاع أو نشاط، بما يسمح القيام بالتصحيات اللازمة فيما يتعلق بإعداد الموازنات المستقبلية، كما يوضحه ذلك الشكل الموالي:

الشكل رقم 20 : مجال المحاسبة التحليلية في مؤسسة إنتاجية



Source :Adaptée de P.A. Jaccard, op.cit, P.34

الفرع الثاني : المحاسبة التحليلية مؤشر النجاح الصناعي

إن الدراسات التي قام بها الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة التحليلية، تبين أنه إذا ما استعملت هذه الأخيرة كألية للتسيير، فإنه بإمكان المؤسسة المعرفة الدقيقة لكل مجريات الأحداث داخلها، كما يمكنها بإجراء التعديلات مرحليا على التقديرات، حتى تتمكن من تقادي مواجهة مخاطر غير متوقعة، خاصة في محيط يقوم على مبدأ المنافسة.

ومن بين الدراسات التي تمت، يمكن ذكر تلك التي قام بها E. TORT¹⁶⁷ على مستوى مؤسسة متخصصة في تجهيز السيارات بقطع للغير، حيث حققت هذه المؤسسة رقم أعمال سنوي يقدر بـ 1,2 مليار فرنك فرنسي عام 1999 (منه 45% موجه للتصدير، أي ما يعادل 10 مليون قطعة منتجة) بعدد عمال يقارب 650 شخص. و لفرض نفسها في السوق و مواجهة المنافسة الحادة في هذا الميدان، جهزت هذه المؤسسة نفسها بأربع مؤشرات Indicateurs de la performance industrielle النجاح الصناعي هي:

➤ النوعية: والتي يتم قياسها بمعدل النفايا الذي يحسب بالعلاقة ما بين عدد القطع المعيبة، و

العدد الإجمالي للقطع المصنوعة، هذا فيما يتعلق بالنوعية الداخلية. أما النوعية الخارجية

فيتم قياسها بعدد احتجاجات عدم المطابقة، و عدد الحسومات التي تمنحها المؤسسة نتيجة

مردودات القطع.

➤ التكلفة: لحساب التكاليف، جهزت المؤسسة نفسها بهيكل خاص بالمحاسبة التحليلية مطابق

لقياس النجاح، بحيث جعلت من هذا الهيكل نظام معلومات يزودها بمختلف التكاليف التي

يتسبب فيها المسؤولين (و هي ما يطلق عليها التكاليف الخاضعة للرقابة) مقارنة بالتكلفة

النهائية الكلية. كما يسمح هذا النظام بقياس مستوى إنفاق مصاريف الاستثمار مقارنة

بالموازنة. كما يسمح أيضا بتقييم تكلفة المواد الأولية و المنتجات النهائية.

كما يسمح أيضا بتقييم الموازنات السنوية، و الموازنات المرحلية التي تسمح بإجراء

التعديلات على الموازنات، خاصة عند مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية وتحديد أسباب الفروقات بعد تحليل عناصر التكلفة.

➤ الأجل: يسمح هذا المؤشر بمعرفة الوقت الحقيقي لإنتاج القطع حسب كل نوع، كما يسمح

بتحديد الوقت الخاص بكل ورشة و الوقت المستغرق لتسليم المنتجات للزبائن مع تحديد

الوقت الضائع.

➤ الموارد البشرية: يعتبر الفصل بين اليد العاملة المباشرة و اليد العاملة غير المباشرة من

مهام هيئة الموارد البشرية، لتحديد معدل الغيابات خاصة على مستوى الورشات مما يسبب

تأخر في إنجاز الطلبات، كما يعطي قاعدة لحساب التكاليف الخاص بكل نوع من اليد

العاملة. كما يقوم هذا المؤشر بإعطاء معلومات حول عدد القطع المنتجة حسب كل عامل و

لكل يوم.

هذه المؤشرات التي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال إعداد الموازنة، سمحت لهذه المؤسسة بفرض نفسها في السوق و كما يلاحظ، أنها اعتمدت على المحاسبة

¹⁶⁷ E. TORT, Système comptable et reporting de gestion chez un équipementier automobile, Revue française de comptabilité N° 324, Juillet -Août 2000, PP. 41-51

التحليلية كمؤشر أساسي لتحديد المسؤوليات من خلال حساب التكاليف وتحليلها. فالمحاسبة التحليلية إذن جزء لا يتجزأ من نظام معلومات المؤسسة خاصة إذا استعمل بالشكل الذي يعكس رغبات المسؤولين و توقعاتهم من هذا النظام.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير

رأينا أن من أهداف المحاسبة التحليلية، تكوين قاعدة معلومات لمراقبة التسيير، و لتوضيح ذلك سنتعرف أولا على مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة الاقتصادية، لنصل بعد ذلك إلى إظهار علاقة المحاسبة التحليلية بهذه الوظيفة التي لا تكاد تخلو منها مؤسسة. و لكي تلعب دورها بشكل فعال يرى بعض المفكرين أنه لا بد من ربط المحاسبة التحليلية بها، لتكتمل أدواتها نظرا لما تتميز به و وظيفة مراقبة التسيير بأنها غالبا ما تكون تابعة مباشرة إلى الهيئة العليا للمؤسسة (المديرية العامة) بهذا فهي لا تخضع لضغوطات المسؤولين فيما يخص بلوغ الأهداف المسطرة من طرف المديرية.

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

إن المقصود بمراقبة تسيير المؤسسة، هو التحكم في قيادتها و ذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث، و الاستعداد لمسايرة تطويرية حالية¹⁶⁸. و لا يمكن أن توجد مراقبة تسيير بدون غاية ينتظر بلوغها، بمعنى أنه لا يمكن فهم المقصود من هذه الوظيفة إلا في مؤسسة لها أهداف تريد أن تبلغها. و لا يتم ذلك إلا بوضع مسار يحدد هذه الأهداف على مستوى كل فرد من أفراد المؤسسة. و ليس من المفيد لمؤسسة مصغرة (أو مؤسسة فردية) التمتع بهيكل خاص بمراقبة التسيير نظرا لقدرة مالك هذه المؤسسة في التحكم الجيد لما يحدث داخل مؤسسته و لكن يمكن أن يستعين بإحدى أدواته كالمحاسبة التحليلية، أما بالنسبة للمؤسسات المتوسطة و الكبيرة فوجود هذه الهيئة يبدو أكثر من ضروري¹⁶⁹.

و يرجع ظهور مراقبة التسيير إلى ظهور المنظمات الكبرى في بداية القرن العشرين. ومع تطور الشركات المتعددة الجنسيات و توزيعها الجغرافي ظهرت الحاجة إلى إنشاء أداة تقي هذه المنظمات من الانفجار، و تمثلت هذه الأداة في مراقبة التسيير التي بدأ استعمالها في بداية الخمسينات أي بعد الحرب العالمية الثانية¹⁷⁰.

أول من اقترح تعريف عام لمراقبة التسيير هو المنظر R.N. Anthony في عام 1965 و الذي مازال معناه سائر المفعول إلى يومنا هذا، حيث يعرفه كالتالي: "مراقبة التسيير هو عبارة عن مسار مخصص لتحفيز المسؤولين و تحريضهم لتنفيذ نشاطات تساهم في بلوغ أهداف المنظمة"¹⁷¹ و رغم تقارب الأهداف المنتظرة من مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية^(*)، إلا أن هناك فرق في المهام المنوطة لكل وظيفة¹⁷².

فالمراجع الداخلي يقوم بالمراقبة – المراجعة، أما مراقب التسيير فيهتم بالمراقبة – التحكم-المساعدة. وكلاهما يعتمد على وضع مدار معلومات Circuit d'information و يهتم بفعاليتها، لكن المراجع الداخلي يعطي الأولوية لمحافظة و حماية ممتلكات المؤسسة، أما مراقب التسيير فيعطي الأولوية قياس النتائج وتحفيز العمال.

¹⁶⁸ J. L. MALO et J. C. MATHE, L'essentiel du contrôle de gestion, Edition d'organisation, PARIS, 2000, P. 09

¹⁶⁹ APEC, Les métiers du contrôle de gestion, Editions d'organisation, 2^e édition, Paris, 1999, P. 27

¹⁷⁰ H. LONING, V. MALLERET et les autres, Le contrôle de gestion : organisation et mise en place, édition DUNOD, Paris, 2003, P. 07

¹⁷¹ J. CARON et H. MARTINI, op.cit, P. 92

أنه لا بد من التفريق أيضا بين المراجعة و الرقابة الداخلية، حيث أن الرقابة الداخلية تهتم بالاحترام الصارم (A. HAMINI) و يضيف للمسارات، القوانين و الأنظمة، أما المراجعة فالهدف منها هو استعراض نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة لتقييم الفعالية، بالإضافة إلى

مستخرج من كتابه : حماية ممتلكاتها.

A. HAMINI, L'audit comptable et financier, BERTI Editions, Alger, 1^{ère} édition, 2001, PP. 5-6

¹⁷² A. MICOL et H. STOLOWY, cas pratique de comptabilité analytique et contrôle de gestion, CLET édition, 4^e édition, Paris, 1991, P. 148

الفرع الثاني: مهام مراقبة التسيير

إن أول من يهتم بمراقبة التسيير هم المديرين والمراقبين أنفسهم. و يهتم المراقبين بالجانب التقني لعملهم، بينما المديرين، و بالاستناد إلى الجانب التقني، يهتمون أساسا بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار.

وقد اقترح Eve Chiapello ثمانية أدوار لمراقبة التسيير حسب ما جاء في مجلة « Echanges » رقم 90، نقلا عن H. Loning و آخرون، و هي¹⁷³:

- الإرشاد و المساعدة على اتخاذ القرار لدى المديرية العامة؛
- الإرشاد و النصيحة لدى الممارسين (القاعدة) 'Les opérationnels'؛
- تحريض العمال للتفكير في مستقبل المؤسسة ؛
- المساعدة في تقييم الكفاءات الفردية ؛ 'Les performances individuelles'؛
- الإشراف التقني على حسن استعمال الأدوات؛
- تحسين محتوى و صدق المعطيات؛
- تحليل التكاليف و النتائج؛
- تشخيص الاحتياجات و خلق الأدوات اللازمة لذلك.

من خلال هذه المهام يمكن استنتاج أن مراقبة التسيير بما تلعبه من أدوار التقدير، المراقبة، الإعلام و المساعدة، لا يمكن أن تبلغ أهدافها إلا إذا ارتكزت على أدوات مراقبة التسيير العملياتي (لمتابعة العمليات اليومية، خاصة على المستوى الأدنى للمهام المنفذة) وأدوات مراقبة التسيير الاستراتيجي (لضمان بلوغ الأهداف المسطرة من طرف المستوى الأعلى للمؤسسة أي المسؤولين).

الفرع الثالث: أدوات مراقبة التسيير:

يمكن تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى ثلاثة أصناف، من خلالها تضمن المؤسسة الأداء الجيد للوظائف التي تشكل هيكلها العام، و هي أدوات تسمح بحساب تكاليف المنتجات، بناء نظام موازني، كما تمكنها من اكتشاف و ترجمة الفروقات ما بين المعطيات الحقيقية و التقديرية.

❖ **النظام الموازني:** يمثل النظام الموازني (*) الحلقة الأخيرة من التخطيط الاستراتيجي، حيث

يرتكز على المعرفة المبكرة لتطور النشاط حجما و قيمة و بالتالي، التنبؤ بالوسائل و النتائج

التقديرية المناسبة بهدف التحضير الجيد للمؤسسة¹⁷⁴.

ويعتبر النظام الموازني نظاما فعلا لتنشيط العمال داخل المؤسسة على أساس تمكين تحديد الأهداف و قياس النتائج. و نظرا لأنه يهتم بجميع وظائف المؤسسة، فإن إعداد الموازنة على مستوى كل منها يسمح بتحديد المسؤوليات الفردية بمقارنة النتائج مع التقديرات، حيث يمكن تفصيل الموازنة إلى¹⁷⁵:

- موازنات النشاط: و التي تتضمن موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج؛
- موازنات الوسائل: و تشمل على موازنة مصاريف التوزيع، موازنة وسائل الإنتاج، موازنة التموينات، موازنة العمال و موازنة المديرية العامة؛

¹⁷³ H. LONING et les autres, op.cit, P. 242

(*) تعرف الموازنة على أنها مخطط مفصل، معبر عنه إما بالكميات أو بالوحدات النقدية لمدة معينة و هو مطابق للمحاور و القرارات المحددة من طرف مسيري و مسؤولي المؤسسة.

¹⁷⁴ T. SAADA et les autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Editions Vuibert, Paris, 1995, PP. 126-128

¹⁷⁵ E. MARGOTTEAU, Contrôle de gestion, Ellipses Edition Marketing, Paris, 2001 P. 142

- موازنة الخزينة: التحصيلات المتوقعة و المصاريف المتوقعة؛
- الموازنة العامة: وتشمل على الوثائق الشاملة التي تخص جدول النتائج التقديرية، الميزانية التقديرية و جدول التمويل التقديري و هو آخر مرحلة في الإعداد الموازي.
- ❖ **المتابعة والمراقبة الموازية:** بعد إعداد المحاور الخاصة بالموازنة، تأتي مرحلة المتابعة و المراقبة التي تسمح بتثمين الفروقات بين الإنجازات و التقديرات¹⁷⁶.

يمكن التمييز بين نوعين من المتابعة:

- **المتابعة الدائمة:** والتي يقوم بها المسؤول عن الموازنة الذي يمارس المراقبة الذاتية على أساس الإيرادات و النفقات التي يتحكم فيها. و لتمكينه من ذلك يلجأ إلى إعداد لوحات قيادة تسمح له بتوجيه سلوكه على المدى القصير و إبلاغ الوصاية عند الضرورة.
- **المتابعة المرحلية:** يهتم بهذا النوع من المتابعة كلا من مراقب التسيير و المسؤول التسلسلي الذي يطلب من المراقب إعداد تقرير « Reporting » يتضمن:
 - مقارنة العناصر الحقيقية بالعناصر التقديرية؛
 - شرح الفروقات المعبرة؛
 - الإجراءات التصحيحية المرتقبة؛

أما المراقبة الموازية فهي مرحلة تأتي بعد المتابعة و تتعلق بكشف و ترجمة الفروقات^(*). ولا يغتر المسؤول و لا المراقب بالفروقات الإيجابية، إذ أنه يمكن أن تكون المعايير التقديرية غير سليمة، بالتالي يجب إجراء تعديلات حول هذه المعايير كلما كانت الفروقات جد مهمة، خاصة إذا كانت موجبة مما يدفع العمال إلى عدم بذل مجهود اكبر وبالتالي حرمان المؤسسة من مردود إضافي.

❖ **المحاسبة التحليلية:** تلعب المحاسبة التحليلية دور مركزي في مسار تسيير المؤسسة، وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار. وإذا كان تسيير أي منظمة اقتصادية يعني الاستعمال الأمثل لمواردها النادرة المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المسطرة من طرف هذه المنظمة، فإن في المؤسسة وبالرغم من تعدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها، إلا أن الأولوية تعطى دائما للمردودية. ومن أجل بلوغ هذه الأهداف، لا بد من اتخاذ قرارات، و السهر و التأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المنتظرة، مما يسمح بإعداد المتتالية الموالية¹⁷⁷:

نتائج ← تصرفات ← قرارات ← أهداف

أما في الميدان فإن النتائج غالبا ما تتجه نحو الانحراف مقارنة بالأهداف، و هذا بسبب اضطراب المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه، و الذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين-الاقتصاديين و الذين بدورهم لهم أهداف يسعون لتحقيقها (خاصة المؤسسات التنافسية). من هنا تظهر ضرورة وضع نظام مراقبة يسمح بدق ناقوس الخطر عندما تظهر

¹⁷⁶ IBID, P. 216

(*) من المنطق المتفق عليه ان حساب الفرق يتم بمقارنة الحقيقة بالموازنة: حقيقة - موازنة.

¹⁷⁷ D.LECLERE, Comptabilité analytique, op.cit, P. 06

فروقات هامة ما بين التقديرات و الإنجازات، بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة. و من هنا أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء، في إطار هذا النظام، معلومات محاسبية ضرورية للمراقبة الموازنةية.

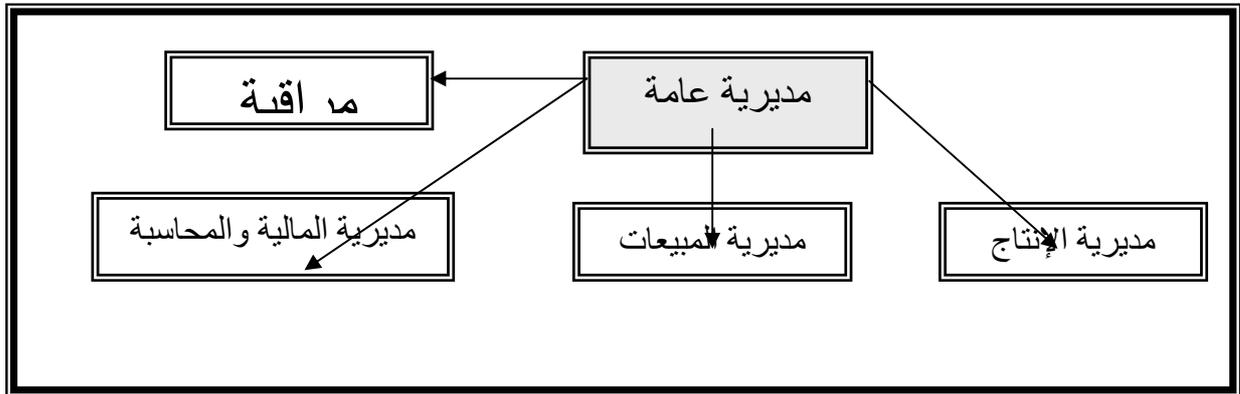
فالمحاسبة التحليلية في إطار نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين:

- الدور الأول والذي يأتي في أعلى النظام، بتقييم التكاليف الموازنةية و التي لها علاقة بالأداة الأولى لمراقبة التسيير؛

- الدور الثاني والذي يأتي في أسفل النظام، بتقييم الإنجازات، حساب الفروقات، وإعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات.

ولكي يتمكن نظام مراقبة التسيير من لعب دوره بشكل فعال، بعيدا عن ضغوطات المسؤولين الذين يقع عليهم عمل المتابعة والمراقبة، لا بد من تنظيم هذا النظام بشكل يحفظ له استقلاليتة خاصة فيما يتعلق بإظهار الحقائق و الكشف عن النقائص، وأحسن طريقة للوصول إلى هذه الغاية هو ربط هذا الهيكل إلى المديرية العامة مباشرة كما يوضح ذلك الشكل الموالي:

الشكل رقم 21 : هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير



Source : J. L. MALO et J. C. MATHE, op.cit, P. 294

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين نظام المحاسبة العامة و نظام المحاسبة التحليلية

رغم أن المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية كلاهما نظامين يشكلان أدوات ضرورية لتسيير المؤسسة و متكاملان، إلا أن هناك نقاط تفرق بينهما سواء من الناحية القانونية أو من ناحية مضمون المعلومات و حتى الجهات المستعملة لهذه المعلومات.

وترتبط المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية من خلال حسابات الأعباء و النواتج (المعكسة)، و لكنهما تتفرقان و مستقلتان، بشكل يسمح بإمساك محاسبة عامة بدون مسك محاسبة تحليلية، كما يمكن مسك محاسبة تحليلية كاملة بشكل مستقل.

فالأسباب التي تحث على الفصل بين النظامين هي¹⁷⁸:

- المحافظة على الشكل الموضوعي للمحاسبة العامة، بمعنى شكلها الإتفاقي، لكي تتمكن من الاستجابة لوظيفتها القانونية، أما المحاسبة التحليلية، فلها وظيفة تسييرية، بحيث يجب أن

¹⁷⁸ P. LASSEGUE, op.cit, P. 288

تكون واقعية، و لهذا يتوجب عليها أن تتحاز، و تكون أيضا ذاتية، بمعنى أن هناك تعارض بين المحاسبتين؛

- المحاسبة العامة إجبارية أما المحاسبة التحليلية اختيارية(*)، صعبة و جد مكلفة؛
- للمرور من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، لا بد من إعادة ترتيب الأعباء و النواتج حسب طبيعتها، و الذي هو ترتيب سهل، إلى ترتيب الأعباء حسب اتجاهها و النواتج حسب مصدرها، و الذي هو عمل نوعا ما صعب؛
- تتميز المحاسبة العامة بإفصاح واسع، دون أن يؤثر ذلك سلبا على المؤسسة، أما المحاسبة التحليلية فتتميز معلوماتها بالسرية، مما يشكل خطرا على المؤسسة اتجاه منافسيها في حالة الإفصاح.

من هذه الفروقات، يمكن القول بأن عملية دمج المحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة تشمل عدة عيوب قد تؤثر على مصداقية النظام المحاسبي ككل.

- أما J. Lochard فيرى أن الفصل بين المحاسبتين جد ضروري (***) و ذلك للأسباب التالية¹⁷⁹:
 - تعتبر الوثائق المحاسبية المستعملة في المحاسبة العامة ووثائق خارجية: فواتير الزبائن، فواتير الموردون، حالات الأجور؛ أما الوثائق الأساسية التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية فهي في الغالب ذات طابع داخلي: سندات خروج المواد، بطاقات المراقبة، سندات العمل، أوامر التصنيع، سندات الاستلام...؛
 - تسمح المحاسبة العامة بإعطاء نظرة شاملة و ملخصة لحسابات المؤسسة، بينما تعطي المحاسبة التحليلية نظرة مفصلة لكل نشاط، و من هنا أطلق عليها مصطلح التحليلية؛
 - أهداف المحاسبة العامة هي بالدرجة الأولى مالية، أما أهداف المحاسبة التحليلية فهي بالدرجة الأولى اقتصادية.
 - المحاسبة العامة أداة تسيير على مستوى المديرية، أما المحاسبة التحليلية فهي أداة تسيير على مستوى كل المسؤولين، مما يسمح باستعمالها من طرف المديرية العامة لاتخاذ القرارات المهمة؛
 - تسعى المحاسبة العامة إلى تحليل التدفقات التي تربط المؤسسة بالخارج، و تهتم المحاسبة التحليلية بتوزيع تدفقات المدخلات داخل المؤسسة، كما تهتم بمصدر التدفقات التي تخرج من المؤسسة وبالحركات الداخلية للمؤسسة؛
 - فيما يتعلق بالمعلومات، فإن كلا المحاسبتين تستعملان نفس معطيات المدخلات، لكن بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتمتع المحاسبة التحليلية ببطارية من معلومات خصوصية

(*) خلافا لما هو عليه في الولايات المتحدة الأمريكية أين تعتبر المحاسبة التحليلية إجبارية.

(**) و هو ما يرجحه المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لعامي 1982 و 1986 و حتى المخطط المحاسبي العام المصحح لعام 1999.

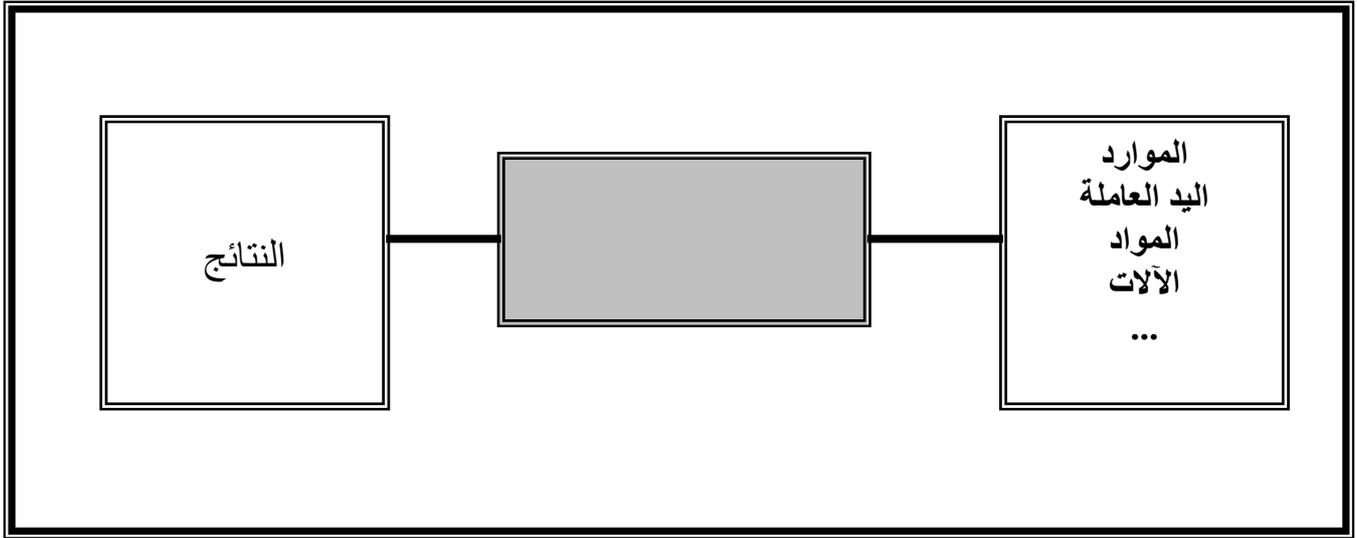
¹⁷⁹ J. Lochard, op.cit, P. 34

كسندات المواد، سندات العمل، بطاقات المراقبة و ذلك لتمكينها من تعداد و معرفة هذه التدفقات و الحركات الداخلية.

ويضيف عبد الرحيم الكسم جملة من الخلافات التي تميز بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية أهمها ما يلي¹⁸⁰:

- الفرق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية يكمن في عملية تحويل الموارد إلى نتائج و هي الممثلة بالعلبة السوداء بالنسبة للمحاسبة العامة (المالية) كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم 22 : حياة المنشأة بنظرة المحاسبة العامة



بينما المحاسبة التحليلية تفتح العلبة السوداء التي تمثل عملية تحويل الموارد إلى نتائج بتحليل النفقات حسب عناصرها و هي تحلل الموارد المستخدمة حسب مراكز المسؤولية و المنتجات للحصول على النتائج؛

- المحاسبة العامة موحدة في الشركات ضمن إطار النظام المحاسبي الموحد، بينما المحاسبة التحليلية تختلف من شركة لأخرى؛
- المحاسبة التحليلية هي مجموعة الطرق التي تسمح بالإجابة عن الحاجات المختلفة للمعلومات، و تساعد الإداري على تحديد النتيجة بين رقم الأعمال و قيمة الموارد المستخدمة لتحقيقه؛
- المحاسبة التحليلية تجمع و تعالج المعطيات حول استخدامات الموارد برفعها إلى متخذي القرار لإنارة خيار العمل في إطار تحليل التكلفة/الربح، و المعلومات التي تعطيها هي أيضا

عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف و تطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، سوريا - دمشق، 2001، الطبعة الأولى، ص 180-19.

خاصة لتحليل التكلفة و الربح، لأن الإدارة غير مستعدة لتحمل نفقات المحاسبة التحليلية إلا بمقدار الفائدة المرجوة من تحسين اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: تنظيم المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام التدفقات الداخلية، التي يجب قياسها بشكل مستمر، وللتمكن من ذلك لا بد من وضع عدادات بقدر يسمح بقياس الاستهلاك بشكل دقيق و ذلك حسب الاحتياجات. و نظرا لأهمية معلومات هذا النظام التي يجب أن تصدر في الوقت اللازم، فإن سرعة المعلومات و عددا يتفوق على الدقة المطلقة لهذه المعلومات.

وخلافا للمحاسبة العامة، فإن تنظيم المحاسبة التحليلية يمكن أن يتم وفقا لمعايير، طرق ومسارات خاصة بكل مؤسسة، و يتعلق التنظيم خاصة بـ:

○ شبكة المراكز (الأقسام) و دورها في تحديد المسؤوليات؛

○ مسارات تكوين التكاليف: نظام التقييم و عدد الحسابات؛

○ سير التكاليف للوصول إلى سعر التكلفة (التكلفة النهائية).

فعملية اختيار نظام المحاسبة التحليلية ترتبط بالمعايير التالية¹⁸¹:

○ حجم المؤسسة: كبيرة، متوسطة، صغيرة ؛

○ قطاع النشاط: زراعي، صناعي، خدمي؛

○ الصبغة القانونية: مؤسسة خاصة، عمومية، مختلطة، جمعوية، تعاونية؛

○ أصناف الزبائن: خواص، دولة، جماعات، مجموعات، وطنيين، دوليين، مؤسسات، أفراد؛

○ طبيعة العمل: منتج واحد، منتجات أو خدمات متعددة، حسب الطلب، عمل مستمر، عمل داخلي (مكاتب مصانع) أو خارجي (ورشات)؛

○ سياسة التسيير: تسيير مركزي، لا مركزي، مدمج، الشركة الأم، فرع، تسيير موازني (موجود أو غير موجود)، مسؤولية لا مركزية أم مركزية؛

○ المنافسة: هل المؤسسة معرضة لمنافسة حادة تحتاج دائما للبحث عن التكاليف المثلى أم هي في حالة احتكار؛

○ الكفاءات: كفاءات تقنية، كفاءات تسييرية بحيث أنه لا جدوى من امتلاك أنظمة جد متطورة لكن لا يفهمها أحد، أم أن تكلفتها جد مرتفعة مقارنة بفعاليتها.

ورغم أن هناك انفصال بين النظامين المحاسبيين (العامة و التحليلية) إلا أن هناك نقاط تجعل من إقترابهما أم ضروري، نظرا للمعلومات التي يشترك فيها النظامين، و لذلك تطرح مسألة تسجيل التكاليف.

يمكن التمييز بين طريقتين لتسجيل التكاليف:

○ الطرق خارج المحاسبة Méthodes Extra-comptables

○ الطرق المحاسبية Méthodes comptables

¹⁸¹ J. Lochard, op.cit P. 38

المطلب الأول : الطرق خارج المحاسبة و الطرق المحاسبية

للمؤسسة الاختيار بين عدة طرق لتنظيم المحاسبة التحليلية، فمنها من تعتمد على إعداد جداول بسيطة لكن يصعب مقارنتها لنتائج المحاسبة العامة، و منها من تعتمد على الطرق المحاسبية و هنا اختلف المختصين في الهيئة التي تتكفل بمسؤولية تسيير هذا النظام.

الفرع الأول : الطرق خارج المحاسبة

بما أن المحاسبة التحليلية لا تخضع إلى أية إلزامية قانونية، فإن تمثيلها يفلت من كل الشكليات التي يفرضها المخطط المحاسبي، وفي هذه الحالة تستعمل عادة جداول بمدخل مزدوج، حيث تحتوي الأسطر عن عناصر التكاليف أو المبيعات، أما الأعمدة فتحتوي على مواضع الحساب (المواد، المنتجات...) ¹⁸².

هذه الطرق خارج المحاسبة بسيطة و سهلة الاستعمال، إلا أنها لا تسمح بالربط الجيد مع المحاسبة العامة، بالتالي من الصعب التنسيق بين النتائج المحصل عليها في المحاسبة التحليلية والمحصل عليها في المحاسبة العامة و هي نادرة الاستعمال.

الفرع الثاني: طريقة المحاسبة التحليلية المدمجة

و يقصد بالإدماج هنا، مزج القيود المتعلقة بالمحاسبين (العامة و التحليلية). فبالإضافة إلى القيد المزدوج (*) الذي تعتمد عليه المحاسبة العامة كمبدأ من المبادئ التي تحكمها، يسجل قيد ثالث يمثل الحسابات الخاصة بالمحاسبة التحليلية. يمكن استعمال هذه الطريقة حسب أهمية المؤسسة ¹⁸³.

➤ بالنسبة للمؤسسات الصغيرة أو التي تصنع مجموعة من المنتجات من نفس الجنس و التي لا

تخضع لعملية صنع معقدة، فيتم تخصيص الأعباء و النواتج في المحاسبة العامة و المحاسبة

التحليلية في آن واحد. هذا النظام البسيط يسمح بمسك المخزونات وتخصيص الأعباء و لكن

يجعل من تحديد النتيجة التحليلية أمر معقد؛

➤ في المؤسسات الكبيرة، يتم التخصيص بشكل متزامن، و لكن على أساس رموز مختلفة، هذه

الأخيرة تسمح بتحديد التكاليف حسب عدة معايير: الحالة الجغرافية، الزبائن، المنتجات،

الوظائف...

وسواء تعلق الأمر بالطريقة الأولى أو الطريقة الثانية، فإن مسك المحاسبين تتكفل بها هيئة واحدة على مستوى المؤسسة و هي مصلحة المحاسبة.

وقد لا تحتاج العملية المتعلقة بالتخصيص إلى استعمال رموز منفصلة عن حسابات المخطط المحاسبي، إذ انه بإمكان إضافة أرقام أو أحرف لهذه الحسابات كي تتم عملية توجيه الأعباء أو المنتجات إلى أقسام المحاسبة التحليلية (*).

لقد سهلت أجهزة الإعلام الآلي مسك المحاسبة، خاصة المحاسبة المدمجة و ذلك بالانتقال من مبدأ القيد المزدوج إلى مبدأ القيد الثلاثي و منه نشأ مصطلح متعارف عليه في هذا الميدان يسمى "Trébit" ¹⁸⁴ و الذي يعني إمكانية مسك المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة باستعمال نفس

¹⁸² G. RAIMBAULT, op.cit, P. 45

الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس Luca Paciolo (*) نشير هنا إلى أن أول من ابتكر مفهوم القيد المزدوج هو الإيطالي عشر و اعتبر هذا الابتكار بمثابة اختراع الآلة البخارية في عالم الصناعة. و هناك دراسات تؤكد أن استعمال القيد المزدوج يرجع إلى بداية منذ حوالي 5500 سنة. Sumériens القرن الثالث عشر، حتى أن بعض الدراسات أكدت وجود هذا النظام عند السومريين

¹⁸³ G. RAIMBAULT, op.cit, P. 45

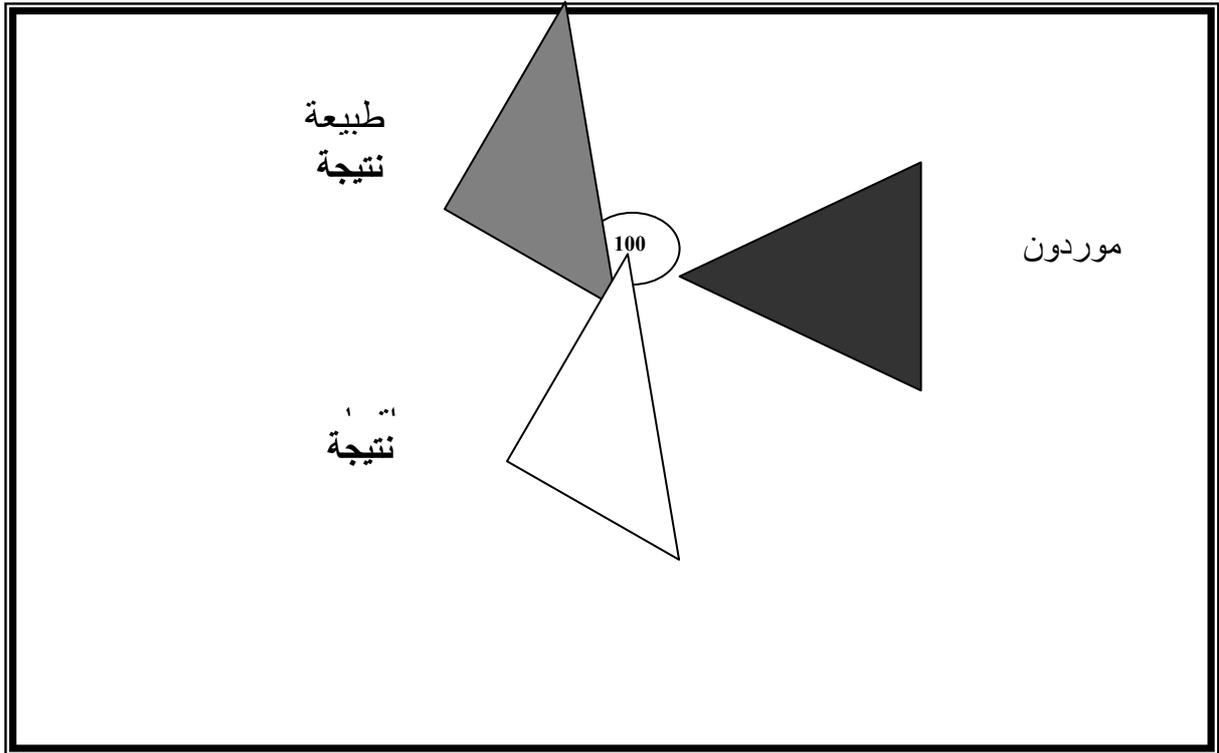
، حيث جهزت مديرية المالية و المحاسبية ببرنامج معلوماتي محاسبي، NAFTAL (*) مثل ما هو الشأن في نظام المحاسبة الخاص بشكل يعتمد على مبدأ إدماج المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، مع استعمال حسابات المخطط المحاسبي الوطني بإضافة أرقام و حروف لتحديد مراكز التخصيص كما سنرى ذلك في الفصل الأخير.

¹⁸⁴ D. LECLERE, op.cit, P. 39

البرنامج المعلوماتي مع إضافة رموز تضمن تخصيص الأعباء حسب وظيفتها بالإضافة إلى طبيعتها. و بالاستناد إلى شهادة عدد من المؤسسات (**) التي كانت محل بحث قام به Hervé stolowy و P.TOURON¹⁸⁵ فإن نظام المحاسبة المدمجة يوفر عدة مزايا للمؤسسة و لمستعملي معلومات هذا النظام منها:

- التحسين الملحوظ لنوعية المعلومات من حيث قابلية الاستعمال و من حيث النتائج؛
 - وحدانية Unicité مصدر المعطيات: بالتالي لا حاجة لتقارب معلومات المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية و لا حاجة للتسجيل المزدوج؛
 - إمكانية الحصول على المعلومات المحاسبية في أقرب الآجال و بدقة كبيرة؛
 - الاستجابة لاحتياجات مستعملي معلومات المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية في آن واحد؛
 - إمكانية الحصول على المؤشرات التحليلية: تكاليف الإنتاج، نتائج الهيئات اللامركزية، الهوامش و القطاعات الجغرافية.
- ومن خلال الشكل الموالي تظهر العلاقة بين القيد الخاصة بالمحاسبة المدمجة و التي تعتمد أساسا على مبدأ القيد الثلاثي:

الشكل رقم 23 : تسجيل التدفقات بمبدأ القيد الثلاثي في المحاسبة المدمجة



Source : Adapté de H. STOLOWY et P. TOURON, op.cit, P. 04

(**) هي عبارة عن مؤسسات صغيرة و متوسطة ذات أحجام و نشاطات مختلفة.

¹⁸⁵ H. STOLOWY et P. TOURON, L'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie, une réponse aux besoins des entreprises, 18eme congrès de l'association française de comptabilité, Nantes, 14-16 Mai 1998, P. 05

<http://compus.hec.fr/profs/stolowy/perso/papers/ci-fr.pdf> (consulter le 12/03/2004)

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الجانب السفلي الأيسر يرتب الأعباء و النواتج حسب توجهها، و هذا هو الجدد مقارنة بالتسجيل على أساس القيد المزدوج، مما يسمح بتفادي استعمال القيود الانعكاسية التي تتنقل هيكل النظام.

لكن رغم المزايا التي يقدمها هذا النظام، إلا أن العيوب التي تسجلها طريقة إدماج المحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة تغلب في شكلها و مضمونها عن الإيجابيات و هذا بشهادة H. STOLOWY نفسه حيث يؤكد أن هذا النظام لم يشهد ازدهارا و لم يثبت انتشاره في المؤسسات الفرنسية و لا الأوروبية، و هذا راجع إلى صعوبة تصميمه، الذي يحتاج إلى إعادة نظر كاملة في هيكل المؤسسة و ربما تغييره أو تغيير جزء كبير منه.

أما الاختلافات المتعلقة بمضمون و شكل المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية كنظام و المحاسبة العامة، فلقد تطرقنا إليها من قبل، بالإضافة إلى أن:

➤ إدماج المحاسبتين يؤدي حتما إلى تداخل مهام الوظيفتين و بالتالي لا يمكن تحديد مهام كل مصلحة؛

➤ وجود مصدر واحد للمعلومات، الذي اعتبره H. STOLOWY ايجابية من ايجابيات النظام المدمج، هو في الحقيقة من السلبيات التي تعيب على هذا النظام، إذ أن تعدد المصادر، وبالرغم من التكلفة التي يمكن أن تنجر عن ذلك، إلا أنها تؤدي دائما إلى تحسين نوعية المعلومات وحث المسؤولين عن هذه الأنظمة بتوخي الحذر و الحيطة في استغلال المعطيات، بسبب وجود مصادر أخرى يمكن أن تفند أو أن تؤكد صحتها. فتعدد مصادر المعلومات يعتبر بمثابة تعدد هيآت المراقبة، مما يجعل المعلومة موثوقة.

الفرع الثاني: طريقة المحاسبة التحليلية المستقلة

ينصح المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) بمسك محاسبة تحليلية منفصلة عن المحاسبة العامة(*)، ويتم ذلك من خلال ما يسمى بالحسابات الانعكاسية Comptes réfléchis (الصفحة 09). وتجد هذه التسمية أصلها من أن هذه الحسابات تشتغل بطريقة مقلوبة مقارنة بحسابات المحاسبة العامة، حيث يتم التسجيل المحاسبي باستعمال مبدأ القيد المزدوج، مع العلم أن الحسابات الانعكاسية تشمل نوعين من الحسابات:

○ الحسابات الانعكاسية "90"؛

○ حسابات المحاسبة التحليلية "91 إلى 99"؛

بالنسبة للحسابات الانعكاسية هي تلك التي تعكس حسابات الأعباء و النواتج و المخزونات في المحاسبة العامة، أما حسابات المحاسبة التحليلية فلها نفس الاستعمال مثلها مثل حسابات المحاسبة العامة.

فيما يتعلق بنظام المحاسبة التحليلية المستقلة، مقارنة بنظام المحاسبة العامة فهو متشابه تماما من حيث التنظيم، حيث نجد فيه:

○ مخطط للحسابات؛

○ تسجيل القيود في كل مرحلة حساب التكاليف و النتائج؛

○ إعداد ميزان Balance؛

○ حساب النتيجة الذي يجب مقارنته بنتيجة المحاسبة العامة؛

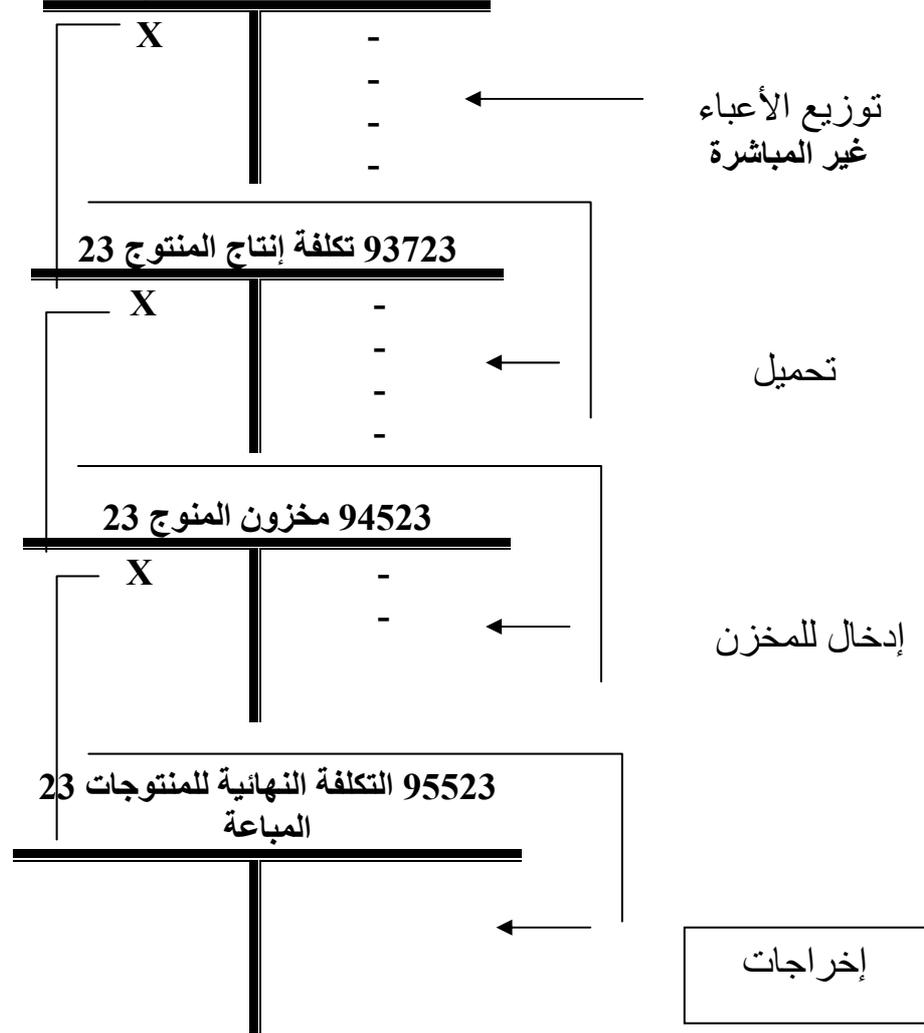
* يبرر رجوعنا إلى المخطط المحاسبي الفرنسي كمرجع بسبب اعتماد مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديد عليه، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية، مع العلم أن هذا المشروع لم يرد في مواد أية إلزامية لوضع المحاسبة التحليلية من طرف المؤسسات الوطنية.

يتضمن مخطط الحسابات الانعكاسية الحسابات الأساسية التالية¹⁸⁶:

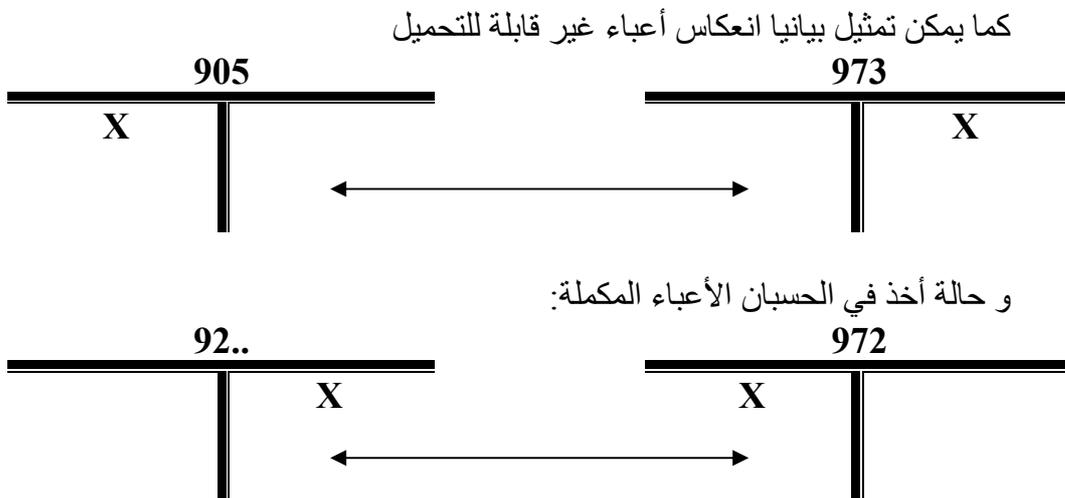
- 90 حسابات انعكاسية: هي حسابات مخصصة لمسك محاسبة تحليلية مستقلة عن المحاسبة العامة؛
 - 91 إعادة تصنيف أولية لأعباء و نواتج المحاسبة العامة: و هي مخصصة لإعادة تصنيف أعباء و نواتج المحاسبة العامة في شكل تسلسلي مختلف كما هو عليه في المحاسبة العامة، و الهدف من ذلك هو إما الحصول على قيم معبرة عن تسيير المؤسسة، و إما لتحضير تحليل لاحق.
 - 92 مراكز التحليل: هي حسابات تهدف إلى تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام محاسبية تناسب عادة هيكلها التنظيمي.
 - 93 تكاليف المنتجات المخزنة: هي حسابات تسمح للمؤسسات الإنتاجية أو التحويلية بحساب تكلفة المنتجات حسب مراحل الإنتاج التي يمر بها المنتج، بما في ذلك مرحلة إدخالها إلى المخزن.
 - 94 مخزونات
 - 95 تكاليف المنتجات المباعة: تسمح بحساب تكلفة طلبات الزبائن حسب مراحل إنجازها بما في ذلك مرحلة التوزيع.
 - 96 فروقات على التكاليف التقديرية: هي حسابات تستعمل لإظهار كل الفروقات التي تنتج ما بين المعطيات التقديرية و المعطيات الحقيقية.
 - 97 فوارق المعالجة المحاسبية: مخصصة لتعديل حساب التكاليف حسب منظور التسيير المعمول به، خاصة فرق إدماج الأعباء غير القابلة للتحميل و التكاليف المكتملة و التي تتضمن: فرق المواد، الاهتلاكات و المؤونات، فرق مستوى النشاط...
 - 98 نتائج المحاسبة التحليلية: مخصصة لترتيب النتائج.
 - 99 الارتباطات الداخلية: تسمح بالربط ما بين المحاسبات المستقلة لمنشآت مختلفة في إطار محاسبة عامة وحيدة للمؤسسة.
- يمكن تمثيل بيانيا حالة التحويلات من حساب إلى حساب كما يلي :

¹⁸⁶ B. et F. GRANDGUILLLOT, op.cit, P. 12

الشكل رقم 24 : التحويلات بين الحسابات الإنعكاسية
92711 مركز ورشة رقم 11



Source : D. LECLERE, op cit, P. 36



Source: D. LECLERE, op.cit, P. 37

أما فيما يخص الانتقال من معلومات المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، فإن الحسابات الانعكاسية تستقبل معلومات المحاسبة العامة حسب الشكل الموالي:

الشكل رقم 25: الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية

نواتج المحاسبة العامة	نواتج انعكاسية	أعباء انعكاسية	أعباء المحاسبة العامة
X	X	X	X

Source: A. BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti Edition,

Tome 1, Alger, 1991, P. 47

باستعمال هذه الحسابات تضمن المحاسبة التحليلية استقلاليتها، و توفر للمؤسسة مصدر إضافي و ضروري لمراقبة معلومات المحاسبة العامة هذا من جهة، كما توفر قاعدة معطيات لمراقبة التسيير و آلية لاتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين من جهة أخرى. لكن استقلالية المحاسبة التحليلية لا يعني فقط الفصل بين المحاسبتين، و إنما تنظيمها و تجهيزها بشكل يسمح ضمان السير الحسن لهذا النظام و خاصة بعيدا عن ضغوطات المسؤولين.

المطلب الثاني: اختيار ربط المحاسبة التحليلية

لكي تتمكن المحاسبة التحليلية من لعب دورها بشكل فعال، كأداة للتسيير و اتخاذ القرار، لا بد من التفكير في كيفية تنظيم هذا النظام و خاصة في اختيار الهيكل الذي يكون تابعا له. فمن خلال استقصاء قام به ¹⁸⁷J. MARGERIN، و الذي مسّ 135 مسير و 45 مؤسسة؛ توصل إلى النتيجة التالية:

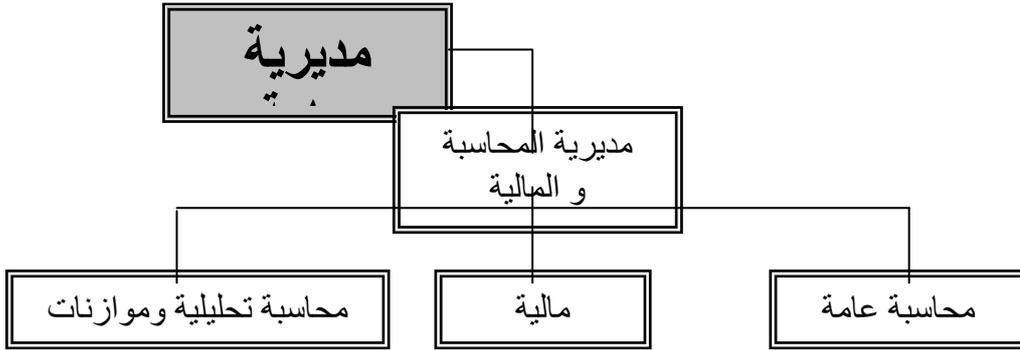
أن المحاسبة التحليلية إذا كانت تابعة لهيئة مراقبة التسيير، فإن دورها يكون فعال، أما إذا كانت تابعة لهيئة المحاسبة و المالية فإن دورها يتقلص و لا يستجيب لحاجيات المسيرين.

لقد رأينا أن مراقبة التسيير لا تكون فعالة إلا إذا كانت تابعة مباشرة إلى المدير العام، ونعلم كذلك أن المحاسبة التحليلية هي أداة من أدواته، فمن الأجدر إذن تكون تابعة له بدلا من أن تكون تابعة لمديرية المالية و المحاسبة.

و حسب التحقيق الذي قام به J. MARGERIN فإن تنظيم المحاسبة التحليلية يمكن أن يتخذ ثلاث أشكال، كما هو مبين أدناه :

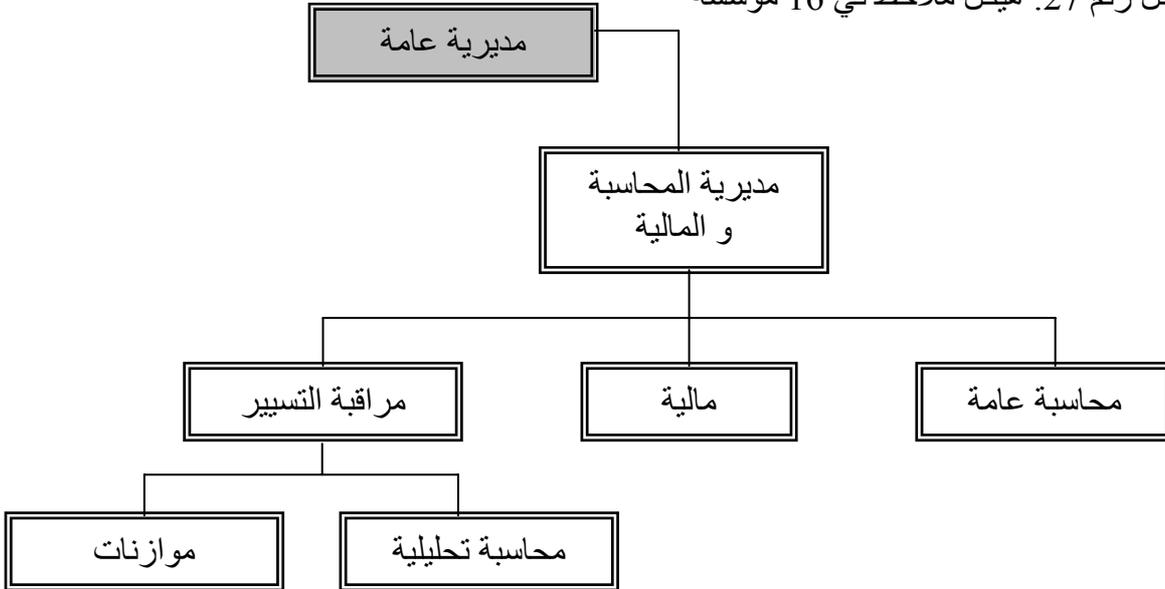
¹⁸⁷ J. MARGERIN, comptabilité analytique : un outil de gestion efficace, Revue française de gestion – Mars-Avril-Mai 1985, PP. 94-106

الفرع الأول: حالة ارتباط المحاسبة التحليلية بمديرية المحاسبة و المالية
الشكل رقم 26: هيكل ملاحظ في 19 مؤسسة



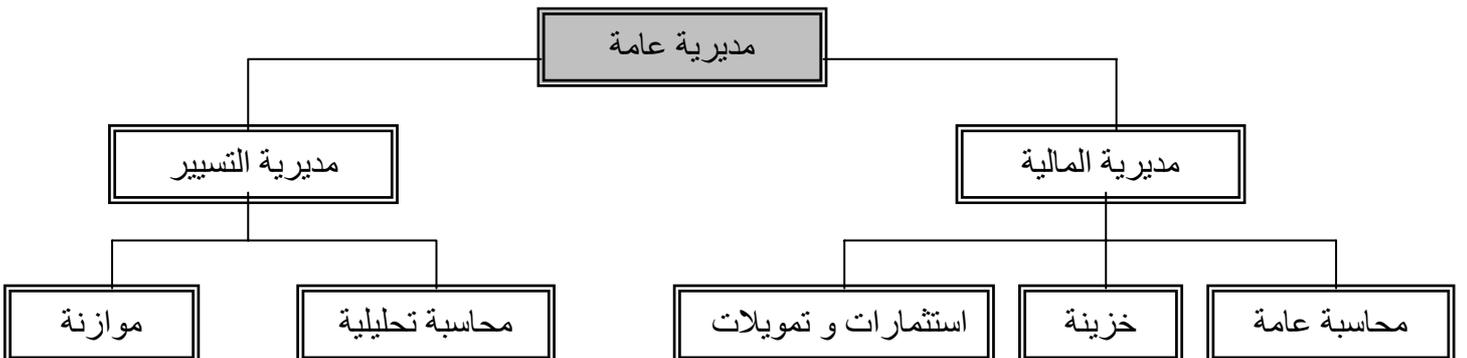
الفرع الثاني: حالة ارتباط المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير و لكن تحت وصاية مديرية المحاسبة و المالية

الشكل رقم 27: هيكل ملاحظ في 16 مؤسسة



الفرع الثالث: حالة ارتباط المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير تحت وصاية المديرية العامة

الشكل رقم 28: هيكل ملاحظ في 10 مؤسسات



والملاحظ أن الاستقصاء أدلى بالشهادات التالية:

- 26 % من المسؤولين التابعين للشكل الأول عبروا عن رضاهم لما تستجيب إليه المحاسبة التحليلية لرغبات المسيرين.
 - 50 % من المسؤولين التابعين للشكل الثاني عبروا عن رضاهم.
 - 90 % من المسؤولين التابعين للشكل الثالث أكدوا أن المحاسبة التحليلية تستجيب لمتطلبات و رغبات المسؤولين، خاصة منهم الذين يتواجدون في القاعدة أي المسؤولين المباشرين عن مراكز التحليل.
- فالمحاسبة التحليلية تكون فعالة إذا كانت مستقلة عن المحاسبة العامة و تكون أكثر فعالية إذا احتفظت باستقلاليتها من حيث التنظيم و من حيث الهيئة التابعة لها و التي تشكل إحدى أدواتها و المتمثلة في هيئة مراقبة التسيير.

المطلب الثالث: إدخال و معالجة المعطيات في نظام المحاسبة التحليلية

تكمن أهمية نظام المحاسبة التحليلية في قدرته على توفير ليونة كبيرة. و لقد رأينا أنه إذا كان هذا النظام مستقل عن المحاسبة العامة، فإنه يوفر معلومات جد نافعة لاتخاذ القرارات. و لكن هذا النظام و رغم ليونته، إلا أنه يتطلب عمل مهم فيما يتعلق بمعالجة وتخزين المعطيات.

الفرع الأول: اختلاف التسجيلات المحاسبية

يرجع السبب في الاختلاف ما بين المحاسبتين العامة و التحليلية إلى عدم التنسيق ما بين مدة الحصول على المعلومات المحاسبية (و التي عادة ما تكون شهرية) و آجال استغلال هذه المعلومات (و التي عادة ما تستغرق 6 إلى 10 أيام). هذا ما أدى بكثير من المؤسسات المصغرة و حتى المؤسسات المتوسطة للتراجع عن وضع أنظمة معلومات المحاسبة التحليلية، و ذلك عندما تقارن ما بين التكاليف و المزايا الذي يعود بها هذا النظام. و لكن تطور الإعلام الآلي سهل عملية وضع هذه الأنظمة، خاصة عندما نعرف أن هناك برامج معلوماتية معدة مسبقا (نموذجية)، تحتاج فقط لبعض التعديلات حتى تتوافق مع احتياجات المؤسسة، مما خفض من تكلفة وضع أنظمة معلومات المحاسبة التحليلية.

و لكن الإشكال في استعمال الإعلام الآلي يكمن في مرحلة إدخال المعطيات، فإذا كان الكمبيوتر يحقق سرعة في معالجة المعلومات، فإنه يبقى على مراقب التسيير أن يتأكد من صحة و ثقة هذه المعطيات. الأمر الضروري الذي يجب أن تحققه المحاسبة التحليلية، في استعمال أجهزة الإعلام الآلي، هو الإدخال السريع للمعطيات، و بمعنى آخر تسجيل الأعباء حين وقوعها، و هذا يشكل نقطة خلاف ما بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة، حيث تلتزم هذه الأخيرة بتسجيلها على أساس

وثائق محاسبية كالفواتير مثلا. و بما أن المحاسبة التحليلية لا تحكمها قواعد قانونية، فإن بإمكانها تسجيل أعباء بطريقة تقريبية، حتى تتمكن من إصدار المعلومات في آجال جد محدودة، ثم بعد ذلك يمكن القيام بالتعديلات اللازمة مقارنة بالأعباء الحقيقية.

هذه النقطة تبين أهمية وضع نظام محاسبة تحليلية مستقل و لكن يضمن التنسيق مع المحاسبة العامة¹⁸⁸

الفرع الثاني: مقارنة نتيجة المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية

أما فيما يتعلق بالنتيجة المحصل عليها في المحاسبتين، فإنه يجب القيام بمقارنة المعلومات الخاصة بالمحاسبتين، و إظهار الفروقات حتى لا تسبب انحرافات في تقييم نشاط المؤسسة، وأيضا حتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة من مصدرين للمعلومات تثبتان صحتها وإمكانية استعمالها في اتخاذ قرارات موضوعية تتعلق بمستقبل المؤسسة.

و ما دامت المحاسبة التحليلية اختيارية، فإنه بإمكان القيام بتعديلات على مستواها لتقارب النتيجتين، فمن الضروري إذن أن تقوم المؤسسة بمراقبة مرحلية للتحقق من صحة المعطيات و ذلك عن طريق حساب الفروقات التالية¹⁸⁹:

- فرق الإدماج على المواد.
- فرق الإدماج على الاهتلاكات و المؤونات
- فرق الإدماج على العناصر المكملة.
- فرق الإدماج على العناصر الإضافية (الأعباء)
- فرق الإدماج على نواتج المحاسبة العامة
- فرق الجرد
- فرق على تكلفة ونسبة التنازل

كما توجد تقنيتين للمقارنة تتمثلان في :

- الحساب المباشر: الهدف من هذه التقنية هو البحث عن نتيجة المحاسبة العامة انطلاقا من النتيجة التحليلية، و هذا يمكن أن يظهر من خلال الجدول الموالي:

¹⁸⁸ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, PP. 166-167

¹⁸⁹ B. et F. GRANDGUILLLOT, op.cit, P. 69

الجدول رقم 09: فروقات المعالجة المحاسبية

تعليق		-	+	العناصر
النتائج (conséquences)	الأثر على النتيجة التحليلية			
	ربح أم خسارة	.....	.....	نتيجة إجمالية تحليلية
لا بد من طرحها	+ ←	X		أعباء غير مدمجة
لا بد من إضافتها	← -		X	أعباء مكملة
لا بد من طرحه	+ ←	X		فروقات الجرد: ● مخزون حقيقي > مخزون نظري = نقص
لا بد من إضافته	← -		X	● مخزون حقيقي < مخزون نظري = فائض
لا بد من إضافتها	← -		X	منتجات غير مدمجة
∑ العمود "+" - ∑ العمود "-" = نتيجة تحليلية		X	X	مجموع
مطابقة لنتيجة المحاسبة العامة		.....	.....	نتيجة تحليلية

Source : B. et F. GRANDGUILLOT, op.cit, P. 70

- المعالجة المحاسبية: تتم المعالجة المحاسبية عبر ثلاث عمليات:
 - تجميع فروقات المعالجة المحاسبية في حساب 987 "ترحيل فروقات المعالجة المحاسبية"، و ذلك بترصيد الحسابات من 970 إلى 977.
 - تحديد النتيجة التحليلية
 - التحقق من مطابقة المجاميع و طبيعة أرصدة النتيجة التحليلية و نتيجة المحاسبة العام¹⁹⁰.
- و من المفيد كذلك تخزين المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية، حتى تتمكن المؤسسة من القيام بمحاكاة Simulations فيما يخص الاختيارات الاستراتيجية حول منتج أو نشاط معين و كذلك إعداد دراسات إحصائية على أساس المعلومات المخزنة و المتعلقة بالسنوات الماضية.

¹⁹⁰ IBID, P. 71

خلاصة الفصل

من الأسباب التي دفعت المؤسسات إلى وضع محاسبة تحليلية منذ بداية القرن العشرين هو ظهور أشكال مركبة لعمليات الصنع التي لم تعهدها من قبل، بالتالي كان لا بد من إيجاد آلية تسمح بالتعمق في التحاليل إلى درجة تقسيم المؤسسة إلى أجزاء مصغرة قد تصل إلى المصلحة و حتى إلى الفرع. و كلما زاد الاهتمام بهذه الآلية كلما ظهرت نفاص من ناحية تطبيقها في الميدان، هذا ما دفع الدول السبابة إلى اكتشاف هذه المحاسبة إلى إنشاء لجان مختصة في تطويرها إلى درجة تحويلها إلى تقنية كمية ضرورية لمراقبة التسيير. إلا أن بعض الدول فرضت إمساك المحاسبة التحليلية بهدف العمل في الشفافية و تساوي الفرص اتجاه المنافسة من جهة، و اتجاه المصالح الجبائية فيما يتعلق بالتصريحات الضريبية من جهة أخرى.

أما الدول الأخرى فترى أن إلزامية هذه المحاسبة هو تدخل في الشؤون الداخلية للمؤسسة، مما يتناقض مع مفهوم النظام اللبيرالي الذي يعطي الحرية للمؤسسات في إطار ممارسة نشاطها و في إطار رسم إستراتيجيتها لفرض نفسها في السوق. و من بين الأدوات المستعملة من طرف هذه المؤسسات لرسم خططها و تطبيق إستراتيجيتها نجد المحاسبة التحليلية، فالكشف عن معطيات هذه الأخيرة هو الإدلاء بمضمون الاستراتيجية، علما أن الدول التي لا تفرض المحاسبة التحليلية تنصح بوضعها، حتى أنها تضع الخطوط العريضة لمبادئها ضمن المخططات المحاسبية كما أن المحاسبة التحليلية هي بالدرجة الأولى نظام معلومات داخلي يستجيب لاحتياجات المسيرين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

وحتى تحقق المحاسبة التحليلية الأهداف المرجوة منها لا بد من تنظيمها بالشكل الملائم لذلك، و استنادا إلى تحقيقات قام بها مفكرون و مختصون في الميدان، تبين أن اعتبار المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير تحت وصاية الهيئة العليا للمؤسسة تسمح بالاستجابة الكاملة لاحتياجات المسيرين مهما كان مستوى مسؤوليتهم.

ينبغي كذلك عدم إهمال النظام الفرعي الثاني من النظام المحاسبي للمؤسسات المتعلقة بالمحاسبة العامة، فهما اختلفت المعلومات المتأتية من كلا النظامين الفرعيين، فهما متكاملان بغض النظر عن المفهومين الإلزامي أو الاختياري لاحدهما على الآخر. و قد أثبتت الدراسات أن وضع نظام محاسبة تحليلية مستقل عن نظام المحاسبة العامة يسمح للمؤسسة بامتلاك نظامين للمعلومات المحاسبية بدلا من نظام واحد، و بالتالي الاستفادة من أداة رقابة إضافية حتى و إن كلف وضع هذا النظام مبالغ مهمة لأن المعلومة أهم من التكلفة إذا كانت مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

إلا أن التحدث عن تنظيم نظام المحاسبة التحليلية يعني وجود هذا النظام أساسا. فكيف يمكن لمؤسسة لا تملك هذا النظام من تصوره ووضعه؟ و ما هي الأسس التي يجب الارتكاز عليها لبناء هذا النظام؟. هذه الأسس و كيفية بنائها هي موضوع الفصل الموالي من دراستنا.

الفصل الثالث
أسس تصميم أنظمة المحاسبة
التحليلية

مقدمة الفصل

- إن أغلب المؤلفات، العلمية والمهنية، المخصصة للمحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير) تهتم فقط بتفاصيل الميكانيزمات المحاسبية والأسباب والتحفيزات التي تؤدي إلى إعداد تقنيات الحساب هذه و السؤال المطروح عادة يتمثل في: كيف تطبق تقنيات المحاسبة؟ إلا أن السؤال الذي يتغافل عنه الكثير و الذي يجب أن يسبق السؤال الأول هو: لماذا تطبق هذه التقنيات؟
- فالإجابة عن هذا السؤال يتطلب الإجابة على أسئلة أخرى محكمة، تسمح بفهم الأسباب التي تدفع المؤسسات إلى تصميم أنظمة المحاسبة التحليلية و الخاصة بـ:
- هندسة الآليات الخاصة بمراقبة التسيير، منها المحاسبة التحليلية (كيف تنظم هذه الآليات؟)
 - طريقة تشغيل هذه الآليات (كيف يتم تشغيلها؟ ما هي ديناميكيتها؟)
 - الفرضيات الأساسية التي تعكسها عن تصورها للمؤسسة (ما هي الصورة التي تعكسها عن المؤسسة؟)

إن الإجابة عن هذه الأسئلة أمر مبدئي ضروري لتصميم و وضع و متابعة نظام المحاسبة التحليلية في أي منظمة كانت. و لا يتعلق الأمر بتصميم نظام جديد فحسب، بل يمكن أن يخص تعديل نظام قائم، و نادرا ما تلجأ المؤسسات حديثة النشأة إلى وضع، و بشكل سريع، نظام المحاسبة التحليلية، لأن الأمر يتطلب أولا التواجد في السوق و دراسته و محاولة اكتشاف الجهات التي تسمح للمنتج أو الخدمة لأن تروج فيها. وعندما تتوسع و تنمو المؤسسات و تبلغ حجم معين، تبدأ في تنويع نشاطاتها الإنتاجية و التوزيعية، هنا تجد نفسها أمام قضايا ذات طبيعة استراتيجية أو حتى تكتيكية، يجعل نظام المحاسبة العامة غير قادر على، إعطاء المعلومات الملائمة و في الوقت المناسب بهدف اتخاذ القرارات.

وأولى المخاطر التي تواجه المؤسسات عادة، هي انهيار مفاجئ لمردودية الاستغلال والتي تظهر في حساب النتائج، إلا أنه لا يمكن لأي شخص في المنظمة تحديد الأسباب، لأن حساب النتائج يعطي نظرة شاملة لطبيعة المصاريف و لا يسمح بتحديد مساهمة كل منتج أو خدمة في مردودية المؤسسة.

إن المعلومة المقدمة من طرف النظام المحاسبي، الذي لا يتناسب مع نمذجة كاملة للمؤسسة، يمكن أن تصبح غير مفيدة لتوجيه اتخاذ القرار، علما أن المحاسبة العامة هي عبارة عن نظام ساكن، لا يتأقلم بسرعة مع التغيرات التي قد تحدث في المحيط، أو التي تتعلق بالتطور التكنولوجي، أو بتغيير الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة. لذلك يبدو من الضروري تقوية مركز المؤسسة بنظام محاسبي آخر لا يتأثر بالضغوطات القانونية، كما انه قابل للتعديل أو التغيير كلما دعت الضرورة لذلك والذي يتمثل في نظام المحاسبة التحليلية، مع الأخذ بعين الاعتبار مبدأ المقارنة بين تكلفة وضعه ومنفعة معلوماته.

من خلال هذا الفصل، سنتناول المبادئ الأساسية التي يمكن أن يعتمد عليها مصمم نظام المحاسبة التحليلية، مع العلم أن التصميم لا يتعلق بنظام واحد و إنما بكل الأنظمة التي تحتوي عليها المحاسبة التحليلية، سواء تعلق الأمر بنظام التكاليف الكلية، أو نظام التكاليف المباشرة أو كذلك نظام التكاليف على أساس الأنشطة و المسارات. حيث ينقسم إلى ثلاث مباحث:

نتناول في المبحث الأول المبدأ الاقتصادي الذي من خلاله يمكن قياس تكلفة وضع النظام مع المزايا التي يمكن أن يقدمها للمؤسسة. في المبحث الثاني سنتطرق إلى آثار العوامل التكنولوجية و الاستراتيجية و الهيكلية في تصميم هذا النظام. أما المبحث الثالث فسيخصص لنمذجة التكاليف و مواضيع التكاليف.

المبحث الأول: تحليل تكاليف ومزايا معلومات المحاسبة التحليلية

يهدف وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة إلى إعطاء صورة حقيقية للنشاط حسب تنوع المنتجات والخدمات، وحسب التوزيع الجغرافي الذي يتم فيه توزيع هذه المنتجات أو تقديم الخدمات. لذلك تسعى المؤسسات إلى معرفة دقيقة للنشاط و في أسرع الأجل. إلا أن دقة المعلومات يصطحبها ارتفاع في التكاليف، حيث أن الاعتماد على وسائل متطورة وموارد بشرية مؤهلة وكذلك اللجوء إلى استعمال الشبكات Réseaux سواء الداخلية أو التي تعتمد على شبكة الانترنت، يكلف المؤسسة أموالاً طائلة، ويبقى السؤال الذي يجب أن تجيب عنه المؤسسات هو: هل هي حقيقة في حاجة إلى معلومة دقيقة إلى درجة استعدادها، لإنفاق تكلفة تفوق المنفعة التي تعود بها هذه المعلومات؟

إن دقة نظام المحاسبة التحليلية ليس بالضرورة الهدف الذي تسعى المؤسسة إلى بلوغه حتى يتسنى لها اتخاذ القرارات ومراقبة نشاطها، حيث أنه ليس هناك تناسب خطي بين ارتفاع التكلفة ومنفعة المعلومة، فقد ترتفع تكاليف النظام دون أن يؤدي ذلك إلى تدقيق وتحسين طبيعة المعلومة. وهناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر في درجة دقة نظام المحاسبة التحليلية التي تبحث عنها المؤسسة هي:

- تكلفة جمع، قياس ومعالجة المعلومة؛
- درجة ونوع المنافسة التي يجب أن تواجهها المؤسسة؛
- تعدد المنتجات، قنوات التوزيع ودرجة تركيبة مسارات الإنتاج

المطلب الأول: تكلفة جمع، قياس ومعالجة المعلومة وأثرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية
من خلال هذا المطلب سنتعرف على نوع المعلومات المفيدة في اتخاذ القرار والتي يسمح نظام المحاسبة التحليلية بإصدارها، ثم بعد ذلك سنتعرض إلى تكلفة هذه المعلومات ومقارنتها بالمنفعة التي يمكن أن تعود بها على المؤسسة.

الفرع الأول: جمع المعلومات

إن جمع المعلومات الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية يتوقف على المرحلة التي تصدر فيها هذه المعلومات، كذلك الأمر فيما يتعلق بارتباط المعلومة بدورة الإنتاج. و يبقى التساؤل الواجب الإجابة عنه هو:

- ما هو تاريخ استهلاك النفقة؟
- هل هذه النفقة مرتبطة أم لا بدورة الإنتاج والتي يمكن أن تقع في مجال وقت مختلف عن مجال دورة التصنيع؟

فإذا كانت فترة تحقيق النفقة هي السداسي، وكانت المؤسسة تحتاج إلى معلومة شهرية، فهذا يجعل من هذه الأخيرة غير صالحة للاستعمال. ولكي تكون المعلومة صالحة لا بد من تقسيم الوظائف إلى مهام، حيث يتم اختيار المهام التي تعبر حقيقة عن استهلاك المورد و من هنا يصبح استعمال المعلومة مفيد للمؤسسة. وإذا قمنا بمقارنة ما بين أنظمة المحاسبة التحليلية الثلاثة، المذكورة سابقاً^(*)، نجد أن جمع ومعالجة المعلومة يختلف من نظام إلى آخر¹⁹¹.

فبالنسبة لنظام التكاليف المباشرة، فإن تدخل المحاسب التحليلي غير مهم جداً بما أن المعلومات التي تؤخذ بعين الاعتبار مشتقة من المحاسبة العامة (فيما يخص الأسعار) ومن تسيير الإنتاج (فيما يخص الكميات). وحسب درجة تألية إدخال الكميات، الوقت والمواد فإن للمحاسب تأثير على المعطيات ولكن دوره يبقى هامشي. أما بالنسبة لأنظمة التكاليف الكلية، فإن العملية

(*) أنظر مقدمة هذا الفصل، أما تفاصيل هذه الأنظمة فستكون محل دراسة في الفصل الموالي.

¹⁹¹ P. MEVELLEC, les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative, Revue:

Comptabilité- Contrôle- Audit, printemps 2003, tome 9, volume I, PP. 20-39

المتعلقة بجمع المعلومات تبدو نوعا ما معقدة، بما أن وحدات العمل المستعملة في غالب الأحيان لقياس النتائج هي ساعات اليد العاملة المباشرة، حيث أن تعداد هذه الساعات يعتبر رهان سلطة في غاية الخطورة. ففي حالة استعمال ساعات اليد العاملة المباشرة لمعرفة تكلفة الساعة الواحدة وذلك بتقسيم عدد هذه الساعات على حجم سلسلة من المنتجات، يتطلب تسجيل مجموع الساعات حسب الاتجاه التحليلي.

وفي هذه الحالة يمكن إضعاف نوعية المعلومة لأن الجميع سيعمل على إخفاء الوقت غير المستعمل، لذلك فإن إيجاد تخصيصات مهمة أكثر من ناحية النتائج المنتظرة يعد أكثر من ضروري في عملية جمع المعلومة واستغلالها الأمثل.

أما فيما يخص الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات Systemes ABC (**)، فإن اعتمادها على قياسات الإنتاج كأساس لتخصيص تكاليف الأنشطة، حل محل اليد العاملة التي كان لها دور أساسي في عملية التخصيص هذه، وباستعمال هذه الطريقة أصبحت المعلومة تتمتع بنوع من الثقة. ورغم ما يتمتع به هذا النظام من موضوعية في المعلومات، إلا أن الاعتماد على الأنشطة يطرح في بعض الأحيان مشكلة التخصيص. بما أن الأنشطة هي في غالب الأحيان تجزئة لمركز مسؤولية، فإن هذا يتطلب تقسيمها بين أنشطة الموارد البشرية، وهذا لا يمكن أن يتم إلا على أساس تصريحي لأنه يمكن لشخص واحد أن يساهم في عدة نشاطات. ولتفادي الانحرافات المرتبطة بالتصريحات الشخصية لا بد من البحث عن إظهار نشاطات الأشخاص الذين يعملون باستمرار ولمدة كاملة A plein temps وليس الذين يعملون في فترات متقطعة حيث يلجأ إلى استعمال نسب مئوية في تحديد مساهمتهم، علما أن هذه النسبة تحدد عادة بطريقة غير مؤكدة. فلكي تصلح المعلومة في قياس النتائج، يجب الأخذ في الحسبان الجزء الهام من الموارد البشرية والتي تعمل لمدة كاملة. بدلا من استعمال نشاطات مختلفة لمجموعة من التخصصات، يفضل استعمال وحدة قياس مشتركة لمختلف التخصصات بهدف الحصول على معلومة مفيدة عن الموارد.

الفرع الثاني: تكلفة جمع ومعالجة المعلومة

تحدد تكلفة جمع المعلومة أساسا بعدد القياسات المختلفة المنجزة. فالنظام الذي لا يكلف كثيرا و الذي يتميز في الغالب بقلّة الدقة، يؤدي إلى تخصيص جزء ضعيف من التكاليف المباشرة إلى المنتوجات مقارنة بالتكاليف غير المباشرة وبعدها قليل من مراكز تجميع الأعباء غير المباشرة (*). وللحصول على دقة أكبر للمعلومة المحاسبية، يمكن اللجوء إلى إحدى الطريقتين¹⁹²:

❖ **الطريقة الأولى:** الرفع من حصة التكاليف المباشرة إلى المنتوجات من مجموع التكاليف. و

لتمكينه من ذلك، يلجأ المحلل إلى استعمال وسائل قياس إضافية تسمح بتحويل تكاليف إلى مباشرة بعد ما كانت من قبل غير مباشرة. يمكن ذكر حالة أعباء الكهرباء لتوضيح ذلك، حيث أن المؤسسات التي تتمتع بعدد واحد للكهرباء لجميع المصنع، تعتبر هذه الأعباء غير مباشرة، أما في حالة اقتنائها وسائل قياس إضافية (كتركيب عداد كهرباء في كل آلة) فتتحول هذه الأعباء إلى مباشرة حيث أنه يمكن قياسها بكل دقة حسب كل آلة، ولكن هذا سيؤدي إلى دفع تكلفة إضافية لذلك.

كما أن التآلية المتزايدة لمسار الإنتاج واللجوء المكثف للألات ذات التحكم الرقمي CNC (**). يسمح أيضا بالمتابعة الدقيقة لأعباء الإنتاج، فقد أصبح من الممكن تحويل جزء هام من الأعباء غير المباشرة للإنتاج، والتي عادة ما تعتبر غير مباشرة نظرا للتكلفة الباهضة التي يجب على المؤسسة دفعها لجمع ومعالجة هذا النوع من المعلومات، إلى أعباء مباشرة وذلك

(**) ABC : Activity Based Costing.

(*) سندرس عملية التخصيص في الفصل الموالي.

¹⁹² Yves De Rongé, Comptabilité de gestion, édition De Boeck et Larcier, Paris, 1998, P. 61

(**) C.N.C: machines à commande numérique.

عن طريق استغلال المعلومات المعالجة من طرف الكمبيوتر الذي يراقب الآلات ذات التحكم الرقمي. ومن مزايا هذه العملية أنها لا تؤدي إلى دفع تكلفة إضافية لأن المعلومة موجودة في الكمبيوتر، وما على نظام المحاسبة التحليلية إلا استعمالها عند الحاجة.

❖ **الطريقة الثانية:** مضاعفة مراكز جميع التكاليف غير المباشرة وقياساتها للنشاط. وهنا تنشأ تكلفة إضافية نتيجة الاستعمال الضروري لقياسات لم تكن موجودة من قبل، التي تتطلب أدوات قياس تكون في بعض الأحيان جد مكلفة و/ أو وقت عمل لإنجازها. بالفعل، فإذا كانت تكلفة معالجة المعلومة هي من المعطيات الضرورية، فإن قيمتها تراجعت بفعل التطور السريع لتكنولوجيات معالجة المعلومة، حتى أن التطور في تكنولوجيات قواعد المعطيات Technologies des bases de données المدمجة يؤدي أيضا إلى تقليص تكلفة إدخال و معالجة المعلومة. يمكن إذن للمؤسسة أن تطور نظام معلومات المحاسبة التحليلية ذات دقة عالية وذلك بإنفاق مصاريف تكون مساوية لما كان يميز الحالة الماضية لها.

المطلب الثاني: درجة ونوع المنافسة وتأثيرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

إن أهمية المنافسة التي تخضع لها المؤسسة ونوع الاستراتيجية التنافسية الذي اختارته لتنفيذه، يؤثران بشكل ملحوظ على درجة الدقة الضرورية للأنظمة المحاسبية التي تعتمد عليها، سواء نظام المحاسبة العامة أو نظام المحاسبة التحليلية. وقد ازداد أثر المنافسة على مميزات الأنظمة المحاسبية بشكل واضح خاصة في القطاعات التي تتفتح للمنافسة سواء تلك المتعلقة بالاتصالات أو الخدمات أو غيرها من القطاعات الإنتاجية و حتى الزراعية^(*).

ولكن المنافسة و إن كانت هي الأساس الذي يعتمد عليه نظام اقتصاد السوق والذي يطغى حاليا على اقتصاديات العالم ككل، إلا أن هناك منظمات حكومية لا تخضع لنفس المقياس، وبالتالي فهي لا تأخذ في الحسبان نفس المعايير التنافسية مثلما هو الحال في المؤسسات الخاصة.

الفرع الأول: إشكالية التنمية التنافسية

تشمل اختيارات المشروع الإنتاجي، بغض النظر عن الأبعاد الأخرى، الاختيارات المرتبطة بالمهمة والحرفة حيث تتأهب المؤسسة إلى إشباع بعض الحاجات لبعض الزبائن عن طريق اقتراح بعض الأداءات (منتجات و/ أو خدمات)، وتقوم بذلك عندما تختار حرفة معينة، التي يجب أن تدركها وتتحكم فيها، والتي يمكن تعريفها بأنها عبارة عن تسيير لنظام العرض.

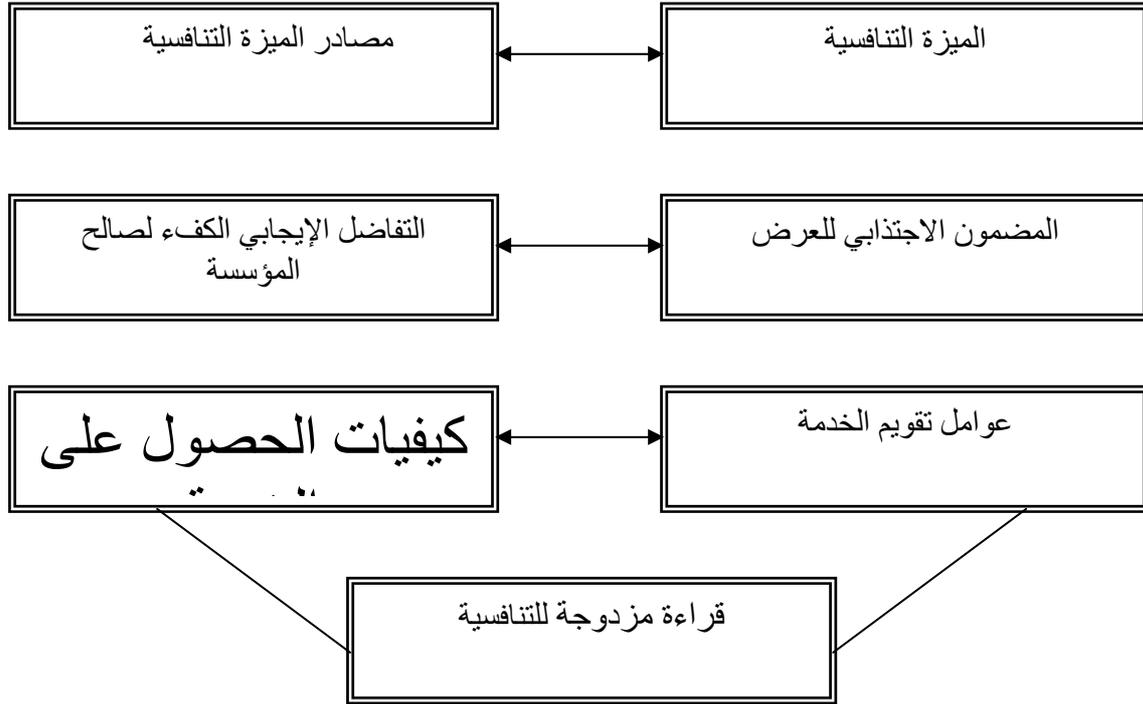
على أساس الاختيارات التي تمت، تجد المؤسسة نفسها في مواجهة تسيير مجموع النشاطات التي تعكس سلسلة قيم مختلفة، وفي أغلب الحالات فإن هذه الاختيارات سوف تدرس في إطار مضامين تنافسية، التي يجب على المؤسسة أن تأخذها بعين الاعتبار في إطار العروض وأنظمة العروض التنافسية، الموجودة أو المتوقعة، وذلك بهدف تمكّنها من تطوير مشاريعها الإنتاجية. فاختيار المهام و الحرف يشمل اهتمامات مرتبطة بخلق القيمة للزبائن/المستهلكين و التحكم في تطبيقات إدارة الأعمال التي تسمح بخلق هذه القيمة. ويتعلق الأمر بصفة عامة، بالتنظيم الجيد، و بتقييم مساهمة تطبيقات إدارة الأعمال في التكاليف وخلق القيمة.

كما تشمل القدرة التنافسية للمؤسسة استعدادها لتطوير مشروعها أو مشاريعها الإنتاجية في ظروف تنافسية عادة ما تكون تطويرية. ومن وجهة نظر التنافسية الاقتصادية، يستوجب على المؤسسة أن تكون قادرة على إنشاء ميزة أو مزايا تنافسية والمحافظة عليها من خلال مصادر

(*) يمكن ذكر الحالة التي تعيشها الجزائر حاليا مع إمضاءها لعقود الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ونبينها في الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة. و مع أنها تستفيد لفترة معينة لحماية منتجاتها، إلا أن المؤسسات الوطنية معرضة عاجلا أم آجلا لمنافسة حادة، تتطلب منها مراجعة أنظمتها المحاسبية و حتى مساراتها الإنتاجية.

المزايا التنافسية التي تتحكم فيها، بمعنى آخر، يجب على المؤسسة أن تتحكم في العوامل الأساسية للنجاح. La maîtrise des facteurs clés de succès .
 ❖ الميزة التنافسية ومصادرها: يمكن إرجاع مفاهيم الميزة التنافسية إلى فكرة القوة الإجتذابية لعرض المؤسسة المثمن على أساس الخدمات المقترحة و صفاتها من جهة، ومن جهة أخرى إلى فكرة التفاضل الإيجابي المتمثل في موارد و كفاءات لصالح المؤسسة. من خلال الشكل الموالي يمكن إظهار هذه القراءة المزدوجة للتنافسية:

الشكل رقم 29 : القراءة المزدوجة للتنافسية



Source: J.P. BRECHET et P. MEVELLEC, L'articulation dynamique de la stratégie et du contrôle de gestion: L'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus,

[http://mailhost.iae.univnantes.fr/mevellec/FichierPDF/STCONT5_d_oc %201.pdf](http://mailhost.iae.univnantes.fr/mevellec/FichierPDF/STCONT5_d_oc%201.pdf)

P. 04 (consultation le 27/05/2004).

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه، أن إشكالية التنافسية تغطي، إذا أخذنا في الاعتبار البعد التقني-الاقتصادي، تساولين متميزان ومتكاملان: التساؤل المتعلق بعوامل تثمين الخدمة (الصفات الأساسية والصفات التفاضلية، السعر)، والمتعلق بظروف الحصول على الخدمة (الكفاءات و الموارد الضرورية، الكفاءات والمواد التفاضلية). فمن ناحية الطلب وتثمين الخدمة يشترط تحقيق المزايا التنافسية^(*)، أما من ناحية حرفة وكفاءات المؤسسة، فيشترط إنشاء مصادر الميزة التنافسية.

وحسب BRECHET و MEVELLEC ،على المؤسسة أن تكون قادرة على امتلاك قدرات تضمن لها جذب زبائن لعرضها مقارنة بعروض منافسة، مع العلم أن الفضل في

(*) هذا لا يعني أن إنتاج عرض جذاب كافي لوضع المؤسسة في حالة مفضلة. لأن القدرة التنافسية لا تتم فقط على أساس الأبعاد التقنية-الاقتصادية، هذا من جهة، و من جهة أخرى يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على الوصول إلى منافذ و امتلاك قيمة منشأة من خلال حالات تبادل ملائمة.

اكتساب مثل هذه القدرات يرجع إلى التكنولوجيات الجديدة واستعمالاتها المختلفة في خلق قيم المستقبل، حيث يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الكفاءات والموارد المنشأ من خلال استعمال التكنولوجيا¹⁹³.

➤ الموارد والكفاءات الأساسية: التي يجب التحكم فيها إذا أرادت المؤسسة أن تتطور في القطاع، إلا إذا كان الأمر يتعلق بالقطاعات الصعبة المنال (كالسيارات، الإعلام الآلي). هذه الموارد و الكفاءات تتعلق بالصفات المنتظرة من الخدمة (المميزات والسعر)؛

➤ الموارد أو الكفاءات المميزة (أو التفاضلية): التي تضمن تفوق عرض المؤسسة من ناحية المزدوجة (القيمة، السعر) مقارنة بعروض المؤسسات التي لجأت إلى استعمال خيارات استراتيجية مشابهة؛

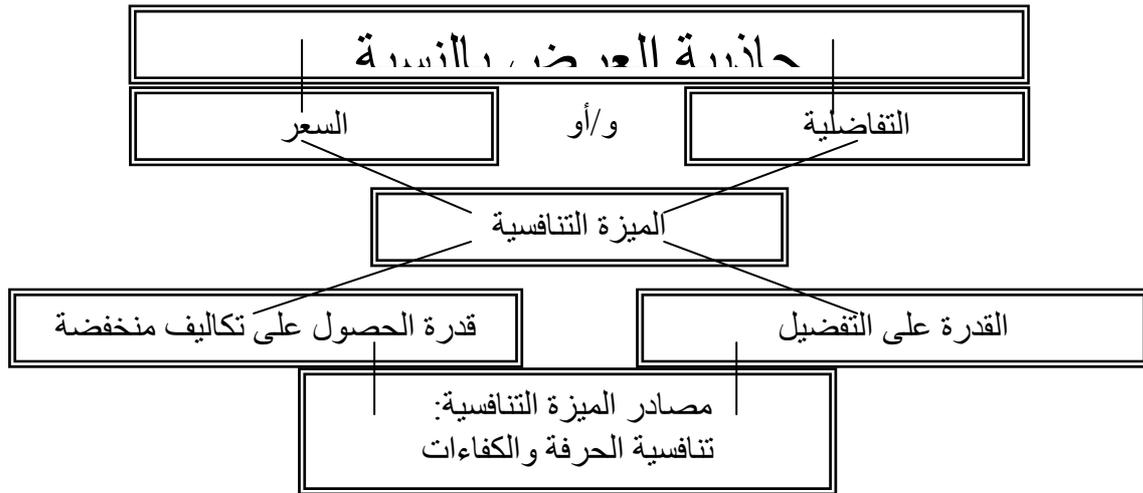
➤ الموارد والكفاءات البارزة Les ressources et compétences émergentes: التي يجب أن تمثل مصادر الإمتيازات التنافسية في المستقبل.

❖ **الطبيعة المزدوجة للإمتيازات التنافسية و مصادرها:** يمكن للميزة التنافسية أن تحمل نفس الشكل، أو شكل أدنى، مقارنة بتلك التي يتميز بها المنافسين، و لكن بسعر أدنى. كما يمكن أن تقدم المؤسسة عرض أعلى مع تبرير ذلك بإضافة في الإغراء الذي يعوض الزيادة المحتملة في السعر. هذه الاختيارات مرتبطة بالنوعين الأساسيين للاستراتيجيات التنافسية المتعلقةين بـ: الهيمنة عن طريق التكاليف والتحكم بالمفاضلة¹⁹⁴. بالتالي، إذا أردنا تلخيص مفهوم الميزة التنافسية، فإنها تتحدد بالقياس إلى المزدوجة (القيمة، السعر) المتعلقة بالخدمة: حيث أن السعر يظهر كمتغير بسيط نسبيا والذي يجب أن يحدد؛ أما القيمة فهي تعكس جذب المستهلك من خلال محتوى المميزات التي تغطيها الخدمة. إن قدرة المؤسسة على تقديم عرض جذاب بالاستناد إلى قياس العلاقة القيمة/السعر، مرتبطة بقدراتها على المفاضلة و/أو التحكم في التكاليف بصفة تنافسية و من هنا تظهر العلاقة المنطقية بين المزايا التنافسية و مصادرها. ولا يمكن التحكم في التكاليف إلا إذا كانت المؤسسة مجهزة بنظام المحاسبة التحليلية، الذي يسمح بالقيام بهذه المقارنات بين السعر والقيمة، خاصة باستعمال الإعلام الآلي الذي يوفر فرصة للقيام بالمحاكاة Simulations لكل توقعات العروض التي تسعى المؤسسة لتحقيقها في المستقبل. يبين الشكل الموالي، الإشكالية التي تربط بين التنافسية و جاذبية العرض: Attractivité de l'offre:

¹⁹³ J.P. BRECHET et P. MEVELLEC, op.cit, P. 05

¹⁹⁴ G.GARIBALDI, Stratégie concurrentielle : choisir et gagner, les éditions d'organisation, 2^{ème} édition, Paris 1996, P. 275

الشكل رقم 30: إشكالية تنافسية وجاذبية العرض



Source: J.P. BRECHET et P. MEVELLEC, op.cit. P. 07

الفرع الثاني: التكتلات كحل لمشكل المنافسة

ظهرت في السنوات الأخيرة تكتلات بعض المؤسسات نتيجة العولمة و ازدياد حدة المنافسة، و كان من آثار ذلك اختفاء كثير من المؤسسات و انسحابها من السوق. وإذا كان الاختيار بين المنافسين يتم على أسس المناقصات و بالتالي اختيار أحسن منافس بهدف تقليل تكلفة الشراء، فإن الأمر يختلف حالياً، بعد أن فكرت بعض المؤسسات في تغيير علاقاتها بصفة جذرية مع مورديها وذلك بالدخول معهم في علاقات شراكة ذات المدى الطويل بحيث تقسم الأرباح المتأتية من تعاونها مع بعضها، بالتالي، بدلاً من الضغط على تكلفة شراء السلعة أو الخدمة، يلجأ إلى تقليل التكلفة الإجمالية للمنظمة وهي عبارة عن مجموع تكلفة شراء و كل التكاليف المنجزة من عملية الشراء داخل المنظمة، منها تكاليف التخزين، التسيير الإداري للطلبات، التفتيش... وقد تصنف الشراكة المتعلقة بالمؤسسات أو النشاطات التنافسية إلى ثلاثة أنواع من التحالفات¹⁹⁵.

❖ تحالفات الاندماج الجماعي **Alliances de co-intégration**: يتمثل التعاون هنا في

إشراك وسائل من أجل نشاط معين يسمح بالحصول على مردودات واسعة وخبرات كبيرة (خاصة إذا كانت المساهمات المالية ضخمة و مدة التحالف موثوقة)، ويخص هذا النوع من التحالفات تصور و صناعة محرك جديد في قطاع صناعة السيارات، أو في حالة إشراك نتائج أعمال فرق البحث و التطوير. وقليل ما يلاحظ تواجد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذا النوع من التحالفات.

❖ تحالفات شبه المركزة **Alliances de pseudo-concentration**: حيث تشترك

المنظمات في منتج أو خدمة منجزة و معروضة في السوق معاً؛ و إذا كانت هناك منافسة

¹⁹⁵ N. VAN CHAN, B. PONSON et G. HIRSCH, partenariats d'entreprises et mondialisation, Editions Karthala-AUF, Paris. 1999, PP. 30-31

على المنتجات الخصوصية لكل شريك، فإنها تزول على المنتج المعد و المسوق جماعياً(*) .

❖ **تحالفات متتامة Alliances complémentaires**: هنا يتم مزج الكفاءات والأصول بحيث يتحقق الاكتمال. و يلاحظ تواجد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في هذه التحالفات بهدف تمكّنها من اقتحام الأسواق، فتلجأ إلى مؤسسات كبيرة لتوسيع تشكيلة منتوجاتها(**) ولتفادي المنافسة، لا بد أن تكون منتوجات هذه المؤسسات الصغيرة منمذجة كي لا تختلط مع تلك التابعة للمؤسسات الأصلية.

لكن هذا النوع من الشراكة لا ينقص أبداً من أهمية امتلاك نظام محاسبة تحليلية، يسمح بتحديد التكاليف حسب كل هيئة (أو مركز)، كما يسمح أيضاً بالذهاب إلى أعماق التحليل فيما يخص هذه التكاليف. فالشراكة تعني وجود مراقبة ذاتية للمؤسسة و مراقبة خارجية/داخلية تتعلق بالشركاء، بما أن الهدف المشترك هو تقليل التكاليف و تعظيم الأرباح جماعياً، و هذا ما يدفع المؤسسة (أو المؤسسات الشريكة) إلى الرفع من نوعية نظامها المحاسبي و بالتالي دفع تكلفة أكبر.

المطلب الثالث: تنوع وتعقد المنتجات ومسارات الإنتاج والتوزيع وأثرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

من بين العوامل التي تؤثر على دقة معلومات نظام المحاسبة التحليلية، مقارنة بالتكاليف التي يمكن أن تعود على المؤسسة هي درجة تنوع المنتجات والزبائن ودرجة تعقد مسارات الإنتاج والتوزيع.

الفرع الأول: تنوع المنتجات وأثره على تصميم النظام التحليلي

باختلاف حجم المؤسسات وتواجدها في مناطق مختلفة من الناحية الجغرافية، تختلف المنتجات التي توفرها ومسارات إنتاجها، فعندما تكون أنواع المنتجات ضعيفة ومسارات الإنتاج غير معقدة، فإن عملية استهلاك الموارد من طرف المنتجات، أو من طرف أشياء أخرى (سلع أو خدمات) ذات تكلفة، تكون سهلة التوزيع على هذه المنتجات. بالتالي يمكن لنظام محاسبي بسيط نوعاً ما وغير مكلف أن يوفر للمؤسسة كل المعلومات المتعلقة بتوزيع هذه الموارد على السلع أو الخدمات أو المنتجات التي تمثل نشاطها.

إن الجمع بين إنتاج مجموعات مصغرة من المنتوجات النموذجية المصنوعة بكميات كبيرة و إنتاج متنوع متكون من كتل واسعة من المنتوجات المصنوعة خصيصاً لتلبية حاجيات عدد من الزبائن المميزين و لكن بكميات صغيرة أدى إلى ضرورة استعمال تركيبات جد معقدة في الأنظمة المحاسبية *La complexification des systèmes comptables* بهدف نمذجة *modéliser* مختلف مظاهر استهلاكات الموارد الخاصة بالمنتوجات النموذجية والمنتوجات على القياس *sur mesure*. فإذا ما استعملت المؤسسة نظام محاسبة تحليلية بسيط، بأقل دقة و أقل تكلفة، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى انحرافات هامة في حساب التكاليف النهائية (سعر التكلفة سابقاً)، و بالتالي إلى قرارات خاطئة في سياسة منتوجاتها¹⁹⁶.

(CASA و British Aerospace، DASA، Aérospatiale التي تشمل على الشركاء (AIRBUS)*) نذكر على سبيل المثال، شركة ، و لكن لهم هيئة مشتركة للبيع. Assemblage الذين يقتسمون إعداد أجزاء الطائرة و التجميع (**). و يحدث هذا في حالة ما إذا رغب صانع سيارات في تسويق سيارات صانع آخر في بلد معين، كما هو الحال الآن في الجزائر، حيث ، يقومون بتسويق سيارات أخرى غير تابعة TOYOTA، CHEVROLET نجد وكلاء سيارات ذات علامات معروفة عالمياً و كأمثال لهم.

الفرع الثاني: أثر المسارات الإنتاجية على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

تتصف بعض النشاطات بترابطها مع بعضها، لأن كل منها يساهم في الحصول على مخرج output شامل، فالمسار هو عبارة عن مجموع النشاطات المترابطة ببعضها والمنفذة لتحقيق مخرج شامل حيث يوجد زبون داخلي أو خارجي.

وقد عرف P. LORINO المسار بأنه "مجموع النشاطات المترابطة ببعضها من خلال تدفقات معلومات معبرة، و التي تتركب مع بعضها لإعطاء منتج مادي أو مجرد مهم وجد محدد"¹⁹⁷.

والفائدة من التعريف الذي اقترحه LORINO هو توضيح مفهوم المسار، بأنه يمكن أن يطبق على إنتاج السلع المادية و المجردة، لأن هذه الأخيرة هي كذلك تستهلك معلومات. ومن الأمثلة التي يمكن ذكرها و المتعلقة بالمسارات نجد:

➤ مسار الصنع الذي يشمل مجموع النشاطات الضرورية لتحويل المواد إلى منتج تام الصنع حسب مميزات جد محددة؛

➤ مسار الإمداد الذي يشمل سلسلة من النشاطات التي تبدأ من شراء مواد، طاقة، و كل المكونات التي تدخل في المنتج إلى غاية التسليم للزبون النهائي، مع المرور بمختلف نشاطات الصنع و المهام الإدارية الضرورية للحصول على النتيجة النهائية؛

➤ مسار التخزين الذي يشمل كل نشاطات استلام المواد و اللوازم، ترتيبها و ترفيفها داخل المخزن، تقييم الإخراجات، تمويل الورشات حسب حاجات الإنتاج و إعداد الجرد في نهاية السنة؛

كل هذه النشاطات الخدمية تتميز بخاصية مهمة تتمثل في تجرديتها، مما يجعل عملية تقييمها بشكل موضوعي جد صعبة، نظرا لغياب صفات مادية قابلة للتقييم. ولكن هذا التجريد يجعل من مسارات إنتاج الخدمات عدم تعرضها لنفس الضغوطات التي تواجه مسارات إنتاج السلع المادية، خاصة تلك المرتبطة بمعالجة، تحويل و نقل السلع والمواد. بالتالي، فإن كل الخدمات المنجزة قليلا ما تكون نموذجية، وكل خدمة يمكن أن تتوافق مع كل طلب، ولذلك يتحدث البعض عن المفهوم "الجزئي" *Conception moléculaire* للخدمات، للتعبير على أن كل خدمة هي عبارة عن تركيبة أصلية من مختلف الخدمات الأساسية¹⁹⁸.

ومن خلال هذا المفهوم، تظهر ضرورة تحليل العمليات الخدمية عبر مسارها التنفيذي بدلا من تحليلها عبر نتيجة هذا المسار. وغالبا ما يضطر لتكثيف الخدمات المقدمة على أساس الوسائل المستعملة لتحقيقها، و هذا في غياب وسيلة تقييم مباشرة للنتيجة المتحصل عليها. ففيما يتعلق بخدمات الاستشارة مثلا، فإن تقييمها و فوترتها، غالبا ما يتم على أساس الوقت المكرس من طرف المستشارين، علما أن هذا الوقت لا يعبر بالضرورة على المنفعة المجنية من الخدمة من طرف الزبون. وتبقى الطريقة الوحيدة لتقييم هذه الخدمات هي تلك التي تتم من خلال مسار الإنتاج الداخلي للمؤسسة الخدمية، حيث أن النتيجة غير الملموسة لا تخضع لأي تقييم موضوعي. و نفس الشيء يمكن قوله فيما يتعلق بمراقبة نوعية الخدمات، باعتبار أنه من الصعب على هذه الأخيرة أن تمارس على نتيجة الخدمة بسبب لا ماديتها، بالإضافة إلى تزامن مسارات الإنتاج و الاستهلاك لهذه الخدمات مما لا يسمح بأية إمكانية للتخزين¹⁹⁹. بالتالي فإن هذه المراقبة لا يمكن أن تتم إلا على المسارات.

¹⁹⁷ P. LORINO, Le déploiement de la valeur par les processus, Revue française de gestion n°104, Juin-Juillet-Aout 1995, PP. 55-71

¹⁹⁸ J-N. CHAUVEY, L'analyse d'activités: un outil d'information stratégique pour les services, Revue française de comptabilité N° 279, Juin 1996, P. 53

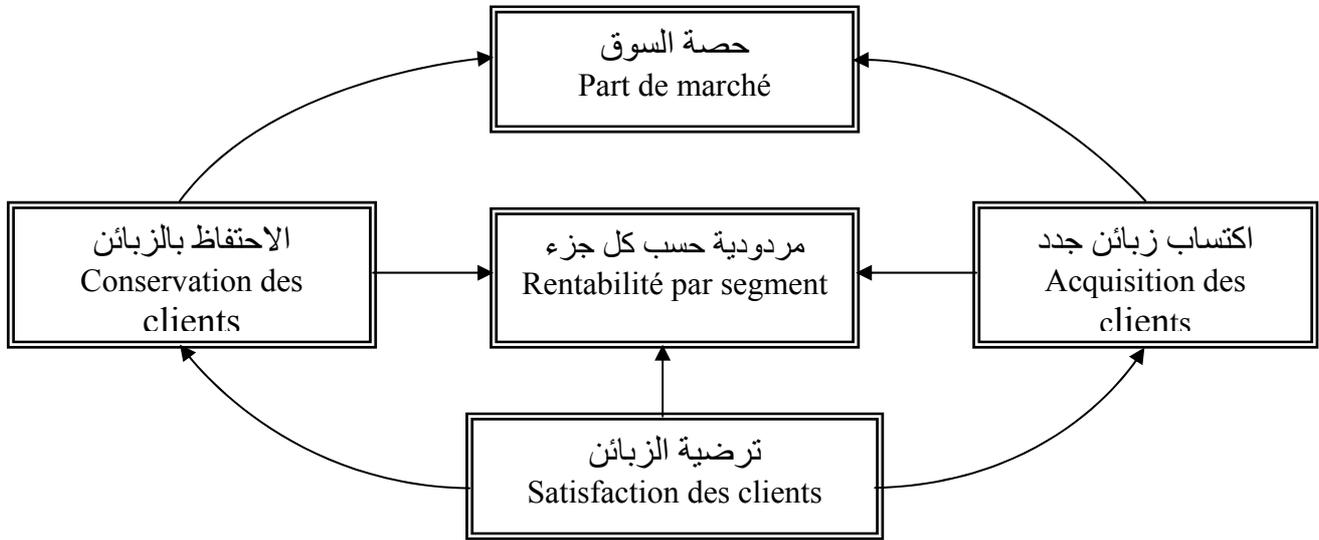
¹⁹⁹ IBID, P. 54

ومن بين الطرق التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية لتقييم هذا النوع من السلع المجردة، هي طريقة محاسبة الأنشطة(*)، التي تعتمد على وصف مختلف مراحل مسار الإنتاج. ومن خلال النموذج المصمم من طرف المؤسسة يمكن إعطاء صورة واضحة عن الكيفية التي تعتمد عليها المؤسسة لإنتاج السلع والخدمات والتي لها قيمة في السوق، على أساس الموارد المستهلكة.

الفرع الثالث: أثر تنوع الزبائن وتوسع حصة السوق على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

يسمح محور الزبائن بتحديد أجزاء السوق segments de marché التي ترغب المؤسسة أن تتموقع فيها، والتي ستعود عليها برقم الأعمال الضروري لتحقيق الأهداف المالية. وبالاعتماد على مؤشرات indicateurs هذا المحور، يمكن للمؤسسات إعداد قياسات جوهرية للنجاحة performance المتعلقة بالزبائن-الرضا، الوفاء، الاحتفاظ، الاكتساب والمردودية-والمتكيفة تماما مع الأجزاء المقصودة. كما تسمح هذه المؤشرات بإحتواء، وتقييم بوضوح عروض المؤسسات، من خلال مميزات التي تعتبر المحددات الأساسية للنجاحة تجاه الزبون، يمكن توضيح المؤشرات المتعلقة بمحور الزبائن في الشكل الموالي:

الشكل رقم 31: المؤشرات الجوهرية لمحور "الزبائن"



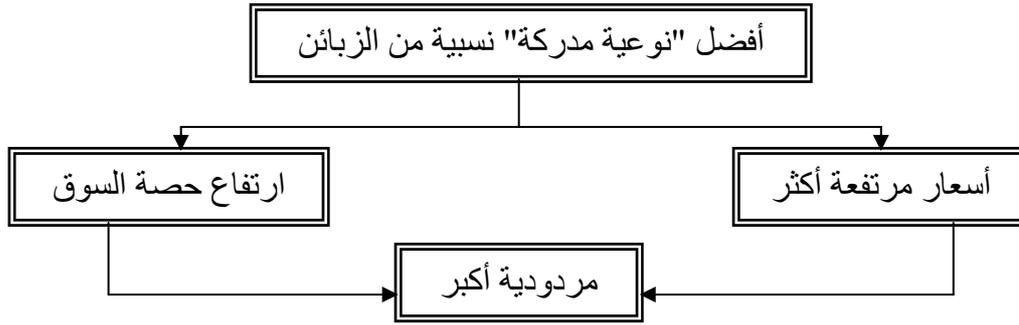
Source: R.S. KAPLAN et D.P. NORTON, Le tableau de bord prospectif-pilotage stratégique:

les 04 axes du succès, Editions d'organisation, Paris, 1998, P. 84

ويكون من السهل نسبيا تقييم حصة السوق إذا تم تحديد مجموعة الزبائن أو جزء السوق، وذلك بالاعتماد على عوامل جوهرية للنجاح كنجاعة البائعين، والاكتشافات التكنولوجية، نوعية التوزيع... ولكن الدراسات الحديثة أثبتت أن حصة السوق ترتبط أولا وقبل كل شيء بالنوعية المدركة النسبية Qualité perçue relative، أي برضى الزبائن، وذلك على أساس خبرتهم كمشتريين لمنتوج ما في سوق تسوده المنافسة، كما هو مبين في الشكل الموالي:

(*) ستدرس هذه الطريقة بالتفصيل في الفصول الموالية.

الشكل رقم 32: العلاقة بين النوعية المدركة و المردودية



Source: D. Ray, Mesurer et développer la satisfaction clients, Editions d'organisation, Paris, 2001, P. 09

من خلال هذا الشكل، يتبين أن العلاقة بين النوعية النسبية العالية و المردودية المتزايدة تنشأ من العمل المتصل الناتج عن:

- ارتفاع الأسعار النسبية (الممكنة بفضل أحسن نوعية مدركة)؛
- انخفاض التكاليف النسبية بسبب ارتفاع حصة السوق.

وتبقى أحسن طريقة للمحافظة أو تنمية حصة السوق في الأجزاء المستهدفة هو الاحتفاظ بالزبائن الموجودين، وإذا تمكنت المؤسسة من ذلك، فإنه بإمكانها قياس بكل دقة، وفاء زبائنها من فترة لأخرى. وهناك كثير من المؤسسات التي تقوم بقياس الوفاء حسب نسبة تنمية حجم النشاط المحقق مع الزبائن الموجودين.

كما تلجأ المؤسسات لقياس اكتسابها لزبائن جدد، حسب M.PORTER على أساس عدد الزبائن الذين أحرزت عليهم، أو كذلك من خلال رقم الأعمال المحقق مع زبائن جدد على أجزاء السوق المستهدفة²⁰⁰.

ومن أجل المحافظة على الزبائن، سواء الموجودين أو الجدد، ينبغي على المؤسسة أن تكون قادرة على الاستجابة لاحتياجاتهم، ولتتمكين من الاحتفاظ بالزبائن وضمن تجديد مشترياتهم، لا بد أن يكون هؤلاء قد نالوا الرضا الكامل بالنسبة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها لهم المؤسسة. لكن تعظيم رضا الزبائن و الإحراز على حصة هامة من السوق ما هي إلا وسائل لتنمية الأرباح، فالمؤسسات ترغب دائما في إمكانية قياس ليس فقط حجم الأعمال الذي يحققونه مع زبائنهم، وإنما أيضا مردودية هذا النشاط، خاصة ما يتعلق بالأجزاء المستهدفة من السوق.

إن أحسن طريقة لتمكين المؤسسات بقياس المردودية الإجمالية حسب كل نوع من الزبائن، هي أنظمة تحميل التكاليف حسب الأنشطة والمسارات، كما يوضح ذلك الشكل الموالي:

²⁰⁰ M. PORTER, La concurrence, traduit de l'américain par Michel Le Seac'h, Editions Village Mondial, Paris, 1999, P. 59

الشكل رقم 33: تحليل "مردودية" الزبون



Source: M. LEBAS, Comptabilité de gestion: Les défis de la prochaine décennie,
Revue française de comptabilité N 265- Mars 1995, P. 46

لا يمكن إنجاز تموقع كل زبون مهم، حسب الشكل السابق، بدون تحليل الأسباب و تحديد التكاليف التي يتسبب فيها. فبدون تظن المسير إلى أن الأنشطة هي مصدر التكاليف، يمكن أن يدفعه إلى إقصاء الزبائن المتموقعين في الأسفل و في يسار الجدول. ولكن باعتماده على نصائح المعلومات التي يمكن أن يقدمها له المحاسب التحليلي، سيتمكن من طرح السؤال التالي: كيف يمكن لي إعادة تنظيم أنشطة المؤسسة، حتى لا يتسبب هؤلاء الزبائن في مثل هذه التكاليف؟.

هذا التمثيل البياني (الشكل رقم 33) قد يساعد كذلك في حالة استعماله كلوحة قيادة، إذا أخذ في الحسبان تطور حالة تموقع الزبائن حسب الزمن. إذا تحول مركز الثقل للزبائن نحو الأعلى و إلى اليمين، فمعنى هذا أن الأشياء تتحسن و قد تتوقع المؤسسة تحسن في النتائج المحاسبية بعد أجل. إلا أن التدفق في المعلومات الخاصة بمسارات الإنتاج و التوزيع و تعداد الزبائن، سيتطلب تحسين نوعية النظام المحاسبي الذي يوفر هذه المعلومات، مما يؤدي حتما إلى ارتفاع تكلفة تطوير النظام كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

المبحث الثاني: أثر العوامل الضمنية على تصميم (Facteurs contextuels) أنظمة المحاسبة التحليلية

تلجأ وظيفة مراقبة التسيير إلى استعمال واسع لتطبيقات الإعلام الآلي، حيث يلاحظ وجود أنظمة مراقبة التسيير في أغلب نشاطات المؤسسة. هذه الأنظمة تمنح للمسيرين إمكانية إنتاج، وبشكل سريع، التقارير التي تستعمل كقاعدة لدراسة مردودية الخدمات والمنتجات، و منه تحديد تلك التي تعود على المؤسسة بنتائج جد مرضية من تلك التي تحقق نتائج أقل رضى.

ولا يمكن لأنظمة مراقبة التسيير، منها نظام المحاسبة التحليلية، أن تواكب التطور التكنولوجي على مستوى مسارات الإنتاج للمؤسسة إلا إذا كانت فعالة و تعتمد هي كذلك على أجهزة معلوماتية جد متطورة تضمن دقة المعلومة و إنتاجها في الوقت الضروري، حتى و إن كلف ذلك المؤسسة مبالغ ضخمة في تصميم هذه الأنظمة.

بالإضافة إلى العوامل التكنولوجية التي يمكن أن تتمتع بها مسارات الإنتاج، فإن اختيار الاستراتيجية هو كذلك عامل ضمني له من الأثر ما يجعل المؤسسة تراجع أنظمتها لمراقبة التسيير كلما تغيرت نظرتها للمستقبل فيما يخص الاحتفاظ بمكانتها في السوق وتحقيق الأفضلية لاستهلاك منتجاتها من طرف الزبائن. و سواء تعلق الأمر بنوع التكنولوجيا أو بالاختيار الأمثل للاستراتيجية، فإن كل ذلك يعتمد أساسا على تنظيم المؤسسة و حجمها. فكلما كانت المؤسسة أصغر كانت انشغالاتها بالتكلفة أقل، أما إذا توسعت فتكون حاجتها إلى أنظمة متطورة أمر لا يمكن الاستغناء عنه.

المطلب الأول: أثر التكنولوجيا وطرق تنظيم الإنتاج على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

إن التكنولوجيا التي يعتمد عليها تنظيم المؤسسة في مساراتها الإنتاجية لها من التأثير ما يجعل المؤسسات تراجع دوما نظرتها لتصميم أنظمتها المحاسبية، سواء العامة منها أو التحليلية. و نتيجة للتطور التكنولوجي، ظهرت ابتداء من سنوات الثمانينات فكرة إعادة النظر في أنظمة المحاسبة التحليلية التقليدية و التي تعتمد على استعمال ساعات اليد العاملة المباشرة كأساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة. و بفضل التطور التكنولوجي حلت الآلة محل العامل، بالتالي تقلص تدخل هذا الأخير في الإنتاج و أصبحت الآلة هي الأساس في مسارات الإنتاج.

الفرع الأول: نظام الإنتاج وأثره على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

تعتمد مهام إعداد نظام الإنتاج على مجموع مكونات نظام الإنتاج في حد ذاته حيث تشمل على:

- تحديد الموارد الضرورية لتحقيق منتج أو خدمة، و مجموع الموارد التي تمتلكها مصلحة الإنتاج: اليد العاملة، التجهيزات، المواد الأولية، طرق و تقنيات العمل....؛
- إعداد المعايير التي تسمح بتحقيق المردود الأمثل للنظام على أساس الموارد المتاحة؛
- تعريف النشاطات الضرورية للإنتاج؛
- تقدير نتيجة تستجيب للمعايير الموضوعة و لاحتياجات و متطلبات السوق.

ويمثل تجميع هذه النشاطات في شكل موحد لنظام الإنتاج، الذي يعتبر نظام جزئي من نظام المؤسسة. و لكي تضمن المؤسسة الاستفادة من نظام فعال و متكامل لا بد من أن تتخذ قرارات مهمة حسب ما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم 10: إعداد نظام الإنتاج

العناصر الأساسية	القرارات الواجب اتخاذها
<ul style="list-style-type: none"> • جوارية المواد الأولية • التركيز الجغرافي للأسواق • وجود الموارد الطاقوية • وجود يد عاملة • نوعية المرافق القاعدية • سهول النقل • وجود مراكز التطور التكنولوجي 	موقع وحدة الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> • تكاليف: يمثل الإنتاج من 60% إلى 80% من التكاليف الإجمالية للمؤسسة • مرونة: قدرة التغيير السريع لمنتوج أو نموذج • حداثة: قدرة التكيف مع التكنولوجيات الحديثة 	اختيار طرق الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> • تقليص تنقل اليد العاملة، التجهيزات و المواد الأولية • تقليص أعناق الزجاجة goulots d'étranglement • تقليص خسائر الوقت (اليد العاملة والآلات) • مرونة ضرورية لنظام الإنتاج 	التنظيم المادي لوحدة الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> • قدرة مثلى للإنتاج • عتبة الربحية 	حجم وحدة الإنتاج

Source: P.D. GAGNON, G. SAVARD et les autres, op.cit, P.

165

يلاحظ من خلال هذا الجدول أن أية عملية اختيار لنظام الإنتاج، لا بد أن تصطبغ بعملية اختيار لنظام التكاليف. وكما تعقدت عملية الإنتاج و بالخصوص عند استعمال تكنولوجيات حديثة، كانت الضرورة للجوء إلى أنظمة محاسبية متطورة أكثر.

الفرع الثاني: التنظيم المادي لوحدة الإنتاج

يمكن لطريقة تنظيم الإنتاج أن تؤثر هي الأخرى على تصميم نظام المحاسبة التحليلية حيث نميز بين طريقتين للتصنيع²⁰¹.

- تصنيع المنتجات بالحصص أو بالوحدة : هي منتجات تتميز باختلافات كبيرة في عملية الصنع، وموجهة للمخزن وتخص بعض النشاطات كالبناء، الطباعة، الهندسة المدنية، أو نشاطات الخدمات كالتي يقوم بها الأطباء، المحامين، وكالات الإشهار، مكاتب المراجعة...
- التصنيع المستمر للمنتجات المتجانسة : تتميز بها القطاعات الصناعية، كالكيمياء، الطلاء، الزجاج، البلاستيك، الورق، تكرير البترول، مصانع الإسمنت... و كذلك بعض قطاعات الخدمات كمعالجة الشيكات في البنوك مثلا.

وبين هاتين الطريقتين توجد طرق تنظيمية وسيطة، كالتصنيع تحت الطلب و الذي هو عبارة عن نوع التصنيع بالحصص. و لكنه يعتمد أساسا على مميزات يفرضها الزبائن والتي قد تختلف من زبون لآخر و التي تتميز أيضا بعدد قليل من المنتجات مقارنة بالإنتاج المستمر.

إن طريقة التصنيع التي تختارها المؤسسة قد تؤثر في عملية تصميم نظام المحاسبة التحليلية و ذلك عن طريق إلزامية التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة. وبصفة عامة فإن أنظمة المحاسبة التي تمثل مسارات التصنيع بالطريقة المستمرة هي بسيطة، و ذلك بسبب تجانس الإنتاج، و تقتصر مهمتها في قياس التكلفة الإجمالية للإنتاج أو لمرحلة من الإنتاج خلال فترة معينة دون أن تكون هناك حاجة لمحاولة تحديد حصة التكاليف التي يتحملها منتج معين بشكل فردي، و الذي غالبا ما يكون من الصعب جدا تحديده إلا إذا بلغ المنتج مرحلته النهائية.

ونفس المشكل يمكن أن يطرح فيما يخص المنتجات المتصلة *Produits joints* و التي يصعب معرفة تكلفة كل منتج بمفرده إلا إذا بلغ الإنتاج مرحلة معينة من التصنيع. و هذا كذلك من آثار الطرق التي تختارها المؤسسة في عملية التصنيع²⁰². فكلما تعقدت طريقة التصنيع سواء في حالة الإنتاج المستمر حيث توجد منتجات متصلة أو منتجات قيد الإنجاز و التي يصعب تحديد قيمتها بدقة، أو في حالة التصنيع بالحصص و خاصة طريقة التصنيع تحت الطلب التي تستدعي استعمال نماذج و تدفقات مختلفة حتى تستجيب المؤسسة لمتطلبات الزبائن. فكل هذا له تأثير على تصميم نظام المحاسبة التحليلية، مما يستوجب على المؤسسة تكييف نظامها كلما دعت الحاجة إلى ذلك، هذا في حالة وجود نظام قائم، أو أخذ بعين الاعتبار كل هذه المتغيرات في حالة تصميم أولي للنظام.

الفرع الثالث: التكنولوجيا وأثرها على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

لقد أحدثت التكنولوجيات الحديثة تغيرات جذرية في أساليب الإنتاج القديمة، خاصة ما تعلق منها بالابتكارات أو التصورات بمساعدة الكمبيوتر *CAO*^(*)، أو الآلات ذات المراقبة الرقمية أو الروبوتات *Robots*، حيث سمحت هذه التكنولوجيات للمؤسسات بتطوير مرونة سلاسلها للإنتاج و ضمان أحسن مراقبة للنوعية مع تقليص التكاليف²⁰³. ومن خلال هذه التكنولوجيات أصبحت عملية مراقبة الإنتاج سهلة باستعمال البرامج المعلوماتية الملائمة، كما سمحت أيضا بالإجابة على عدة تساؤلات، منها ما يتعلق بالمرحلة التي وصلت إليها عملية الإنتاج، ومنها ما يتعلق بالوقت المتبقي لإنجاز طلبية معينة، ومن خلالها كذلك تمكن المسيرين من إجراء محاكاة *Simulations*، سمحت بدراسة عدة حالات في وقت قصير جدا.

²⁰¹ ناصر دادي عدون. مرجع سابق ص 334

²⁰² H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, op.cit, P. 87

(*) CAO: conception assistée par ordinateur

²⁰³ P.D. GAGNON et les autres, op.cit, P. 241

وتبقى أحدث الابتكارات الخاصة بطرق الإنتاج والتي بدأت تنتشر في الدول الأوروبية بصفة خاصة هي الطريقة اليابانية التي يطلق عليها "التصنيع في الوقت اللازم" *Fabrication en juste à temps* والتي تهدف إلى التقريب ما بين طريقة التصنيع بالحصى والتصنيع المستمر، بالإضافة إلى تحقيق نوعية كاملة حيث أصبحت هذه الأخيرة الشغل الشاغل للمؤسسات التي تريد السيطرة على الأسواق، المحلية منها والعالمية²⁰⁴.

لقد أدت التآلية المتزايدة لجهاز الإنتاج إلى تعديل هيكله تكاليف إنتاج المؤسسات التي لم تؤخذ بعين الاعتبار في الأنظمة المحاسبية التي كانت تعتمد أساسا على العمل اليدوي. وقد عرف C. PERROW، التكنولوجيا من خلال معيارين: تنوع المهام ودرجة المعرفة المرتبطة بهذه المهام، حيث رتبها إلى أربعة أصناف²⁰⁵.

- تكنولوجيا روتينية و التي تتميز بمجموعة متكررة من المهام؛
- تكنولوجيا حرفية؛
- تكنولوجيا التقنية المهنية؛
- تكنولوجيا مرتبطة بالبحث المدقق *technologie de pointe*.

وبالاستناد إلى هذا التعريف، يمكن تحديد أنظمة متعددة لمراقبة التسيير، قابلة للتكيف مع كل نوع من التكنولوجيات المذكورة، خاصة ما تعلق منها بنوع المعلومات المحاسبية، مرحليتها ودرجة تحليلها و التي يجب أن تجمع وترسل إلى المسيرين. كل هذه العناصر تتغير كثيرا بحسب نوع التكنولوجيا المستعملة ؛ ففي حالة التكنولوجيا الروتينية مثلا، لا بد أن تكون المعلومة المحاسبية مفصلة، جد خصوصية ومنتجة بكثرة، أما في حالة التكنولوجيا الحرفية أو المرتبطة بالبحث، فإن المعلومة المحاسبية لا تتطلب تفصيل كثير ودوريتها تكون قليلة²⁰⁶.

المطلب الثاني: أثر الاختيار الاستراتيجي على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

من أهداف المحاسبة التحليلية مقدرتها على مساعدة المسيرين في إطار الأفاق الاستراتيجية، أي في ما يتعلق بالقرارات مثل: اقتحام أسواق جديدة، ميادين أنشطة جديدة، ترويج منتوجات جديدة، تحديد سياسة تسعيرية، اختيار قنوات توزيع، تحديد تشكيلة منتوجات، اختيار مسارات تصنيع، تموقع، تصور منتوجات، قرار العمل بوسائل المؤسسة أو تكليف مقاول من الباطن. فالرهان يتعلق إذن بتحسين إلى أقصى حد ممكن لعرض المؤسسة عن طريق تكيف التكاليف التي تسعر، لتحميلها لقيمة المنتج من وجهة نظر الزبون لهذا الأخير بالتالي، لا بد بالعمل في إطار إحدى الثنائيتين: التكلفة-القيمة *Coût-valeur* أو التكلفة-الميزة *Coût-avantage*. في هذا الإطار أيضا، من المهم تعيين مجموع التكاليف التي تحدثها، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، المنتوجات و الأنشطة المعنية، وإظهار العوامل التي تحددها. فالإشكال يتعلق هنا بالمعرفة الجيدة و الممكنة للتكاليف الكلية للمنتوجات والأنشطة.

إن المحاسبة التحليلية التي هي في خدمة الاستراتيجية، عبارة عن نظام معلومات يساهم في الكشف عن أجوبة مفيدة في مسار تحديد عرض المؤسسة، إما عن طريق تحديد تكاليف في إطار بناء استراتيجية المؤسسة أو في إطار استراتيجية مجالات النشاط التي تهدف المؤسسة من خلالها لتحقيق أكبر ميزة تنافسية.

الفرع الأول: التكاليف في إطار بناء استراتيجية المؤسسة

²⁰⁴ O.L. VILLARMOIS et H. TONDEUR, Les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activité, CLAREE, IAE de l'Université de Lille, 1996, P. 9

http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr_!abc.pdf (date de consultation: 27/05/2004)

²⁰⁵ C. PERROW, A framwork for the comparative analysis of organizations, American sociological Review, 1967, PP. 194-208

²⁰⁶ Y. DE RONGE, op.cit, P. 66

يقصد ببناء الاستراتيجية، اختيار مجالات النشاط التي ترغب المؤسسة التواجد فيها والتي تقتضي أن تخصص لها موارد من أجل بقائها ونموها. وتندمج عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مجال التحليل الاستراتيجي الذي يمر عبر خمس خطوات²⁰⁷:

➤ **التجزئة الاستراتيجية La segmentation stratégique**: تهدف هذه الخطوة الى

تعيين، ضمن النشاط الإجمالي للمؤسسة الذي يتمثل في غالب الأحيان كمجموعة غامضة من منتجات، أسواق، تكنولوجيات، أدوات إنتاج... و التي من خلالها يبني التفكير الاستراتيجي. كما تسمح هذه المرحلة بالمرور من الاستراتيجية الجماعية الى الاستراتيجية التنافسية.

➤ **التحليل التنافسي l'analyse concurrentielle**: وفيها يتم تحليل الخصائص الجوهرية

(النمو، إمكانية التطور، المعدل الوسطي للمردودية...) لكل ميدان من ميادين النشاط المعين، تحديد القوى الأساسية التي تمارس (صراعات بين المنافسين المتواجدين، ضغوطات الموردين أو الزبائن، تهديدات المتدخلين الجدد في ميدان الأنشطة أو تواجد منتوجات بديلة، تدخل الدولة) و في الأخير تحديد المحركات الأساسية للمنافسة.

➤ **بناء ميزة تنافسية la construction d'un avantage compétitif**: لكل مجال من

مجالات النشاط المعينة، و بناءا على نتائج التحليل التنافسي، يتم تنفيذ استراتيجية مناسبة تسمح للمؤسسة بخلق ميزة تنافسية دائمة. و تعتمد في ذلك على الاستراتيجية الأساسية الموصوفتين عادة بالاستراتيجيات الشاملة المتمثلتين في إستراتيجيات التكلفة و إستراتيجيات المفاضلة.

➤ **طرق وكيفيات التنمية الاستراتيجية**: لتعجيل تنميتها، رفع قدراتها التنموية، تقليص

مخاطرها، استعمال مواردها المتاحة، تلجأ المؤسسة إلى ميادين جديدة للنشاط إما عن طريق الاندماج، الاقتناء، مساهمات جزئية في الأصول، الشراكة(*) أو التحالف سواء مع زبائنها أو مورديها.

➤ **إدارة محفظة متنوعة من الأنشطة**: اعتمادا على تطور الأسواق، المنافسة وبالتالي المحيط،

تضطر المؤسسة إلى تعديل تركيبة محفظة نشاطها سواء بالانسحاب من مجال نشاط معين أو بالدخول في مجال جديد.

الفرع الثاني: التكاليف في إطار إستراتيجية مجالات النشاط

إن أول مرحلة تخص التفكير الاستراتيجي تقتضي تعيين المعركة التنافسية التي تشارك فيها المؤسسة. و لكن الواقع يبدو جد معقد، نظرا لأن المؤسسة تقترح منتجات متنوعة لعدة عملاء ، سواء تعلق الأمر بمناطق جغرافية مختلفة أو مشتريين مختلفين، بالتالي فهي تتدخل في مجموعة من ثنائيات منتجات-أسواق.

²⁰⁷ J. CARON et H. MARTINI, préparation à la synthèse économie et comptabilité, Ellipses édition, Paris, 1999, PP. 13-14

(*) هذا الملجأ الذي اختارته المؤسسات الجزائرية حاليا و الذي لجأت إليه معظم المؤسسات الأوربية و الغربية.

من بين هذه الثنائيات، يمكن تجميع البعض منها، نظرا لانتمائها إلى استراتيجية وحيدة، و لأنها تمثل إما نفس المنافسين أو نفس الزبائن أو ربما كذلك تكنولوجيا وحيدة. ومجموع هذه الثنائيات منتوجات-أسواق يشكل ما يسمى بميدان النشاط الاستراتيجي DAS^(*). إلا أن الإشكال هنا يتعلق بالطريقة التي تمكن المؤسسة من التواجد في كل الثنائيات أو في بعضها، وكيف يمكن لها أن تكون قادرة على المنافسة و في نفس الوقت تحقق مردودية في الثنائيات التي اختارتها و في المناطق التي تستطيع أن تفرض نفسها فيها سواء بعرض منتوجات بأسعار منخفضة أو منتوجات ذات نوعية مرتفعة وبأسعار مرتفعة على مستوى السوق ولكنها أسعار مقبولة بالنسبة للزبون؟

يمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال الاستراتيجيتين الشاملتين les stratégies génériques^(*) اللتان عرفهما M. Porter في كتابه competitive strategy السيطرة عن طريق التكاليف le leadership par les coûts و استراتيجية^(**) المفاضلة la stratégie de différenciation.

➤ استراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف: تعني هذه الاستراتيجية أن المؤسسة تسعى إلى أن تكون المنتج الوحيد الذي يمتلك أقل التكاليف في مهنته، كما أن لهذه المؤسسة مجال واسع من العملاء و تخدم فروع جد متنوعة داخل مهنتها. وقد تختلف طبيعة ميزة التكلفة حسب هيكل المهنة، وهذا راجع إما لاقتصاديات السلم، أو إلى استعمال تكنولوجيا عالية أو إلى منفذ للمواد الأولية.

إن تحقيق إنتاج بأقل تكلفة يستوجب البحث واستغلال أي فرصة للحصول على ميزة تنافسية. ومن بين الحالات الشائعة في هذا المجال هي أن المنتج يبيع منتوجات نموذجية بدون قيمة مضافة، خاصة إذا تعلق الأمر بالمواد ذات الاستهلاك الواسع، مع وجود قنوات توزيع قوية جدا. و لكن هذا لا يعني أن المنتج لا يأخذ بعين الاعتبار مبادئ المفاضلة، لأن الزبون قد يفضل من يقدم له منتوجات ذات نوعية رقيقة، و بالتالي قد يضطر المنتج إلى تخفيض الأسعار حتى يتمكن من التغلب على منافسيه، مما يفقده الميزة على سعر التكلفة.

➤ استراتيجية المفاضلة: وتعني، حسب PORTER، أن مؤسسة تسعى إلى أن تكون الوحيدة، في مهنتها، في مجال مفضل لدى عدد كبير من المشترين. فتختار إما نوعية واحدة أو عدة نوعيات مما يفضله زبائن عدة من المهنة، وتتموقع بهدف تلبية حاجيات الزبائن. ومن ايجابيات هذا النوع من التصرف، أن المنتوجات تثير ارتقاع في السعر.

ومن هذا المنطلق، يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى عدة متغيرات المفاضلة و التي تخص كل مهنة. فقد تلجأ إلى المفاضلة داخل المنتج في حد ذاته، في طريقة التسليم livraison، في طريقة التسويق أو في أي عامل آخر. فكل مؤسسة تختار استراتيجية المفاضلة، عليها أن تبحث عن الوسائل التي تمكنها من الوصول إلى أحسن ثنائية تكلفة-مردودية، وإلا ستفقد الأسبقية التنافسية التي تتمتع بها وبالتالي تجد نفسها في موقع سيء اتجاه تكاليفها. فالفرق بين استراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف واستراتيجية المفاضلة، هي أن الأولى لا يمكن أن تتحقق إلا بطريقة واحدة وذلك بفضل الهيكل المثلّي للتكاليف، أما استراتيجية المفاضلة، فيمكن تحقيقها بعدة طرق.

(*) DAS: Domaine d'Activité Stratégique

(*) شاملتين بمعنى أنهما قابلتان للاستعمال على المستويين العام و الخاص.

(**) نذكر أن مصطلح الاستراتيجية ينتسب إلى فن الحرب و الذي يعني تخطيط و تنفيذ السياسات، الوطنية أو اتحاد التكتلات، من خلال استعمال كل الموارد المتاحة. و قد أدخل هذا المصطلح في إدارة الأعمال ابن حل تدريجيا محل معنى ما كان يسمى سابقا السياسة أو السياسة التجارية.

²⁰⁸ B. KARLÖF, La stratégie des affaires: guide pratique, concepts et modèles, O.P.U, Alger, 1994, PP.

الفرع الثالث: تكيف نظام المحاسبة التحليلية وفقا للاختيار الاستراتيجي

من بين الأسس التي تعتمد عليها المؤسسة لبناء نظام محاسبة تحليلية نجد الاختيارات الاستراتيجية. فإذا وقع اختيارها على النوع الأول المذكور سألنا أي استراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف، فإن المعرفة الدقيقة للتكاليف النهائية والقوانين المسببة في هذه التكاليف، هي التي تمكن من توجيه المسيرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف وبالتالي السيطرة على جانب من السوق لأطول مدة ممكنة. كما أن السيطرة عن طريق التكاليف تقتضي أن يهتم المسيرون بتحليل كل أنواع التكاليف، ليس فقط تلك المتعلقة بتكاليف الإنتاج وإنما الخاصة بالتنظيم وحتى تلك التي تربط المؤسسة بمحيطها:

❖ تطور تكاليف الإنتاج تحت تأثيرات الحجم (أو ما يسمى بتأثير الخبرة effet

d'expérience): تقضي هذه النظرية المخترعة من طرف الأمريكي wright

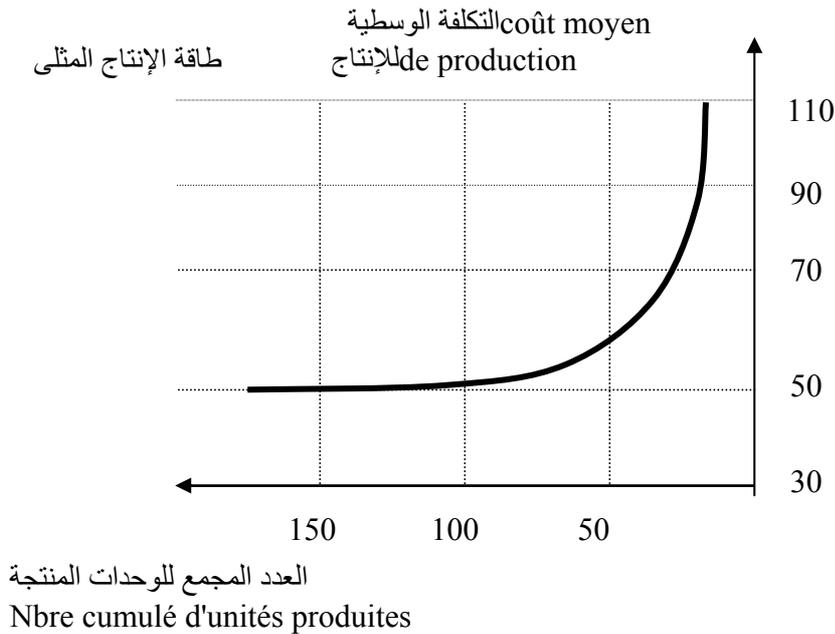
Patterson في عام 1926(*) أن لأغلبية المنتجات أو مجالات الأنشطة الاستراتيجية

DAS، يوجد منحنى خبرة courbe d'expérience، بمعنى أن التكلفة الوحودية تنخفض

بنسبة 20% تقريبا إذا تضاعف الحجم مرتين (أثر اقتصاديات السلم effet d'économies

d'échelle) كما هو مبين في الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم 35 : منحنى الخبرة



Source : B. CARLÖF, La stratégie des affaires, op.cit, P. 167

هذه العلاقة المتبادلة بين التكاليف والحجم والتي تطبق على العمليات المادية للصنع، أثرت على النظريات المتعلقة بحصص السوق، كما سيطرت منذ ظهورها على الفكر الاستراتيجي.

(*) عام Wright Patterson) تركزت نظرية تطور التكاليف تحت تأثير الحجم، على منحنى الخبرة المخترعة من طرف الضابط الأمريكي * 20%. اكتشف هذا الضابط أن التكاليف الوحودية تنخفض بنسبة OHIO في Dayton 1926، والذي كان قائد القاعدة الجوية الأمريكية في كلما تضاعف الإنتاج.

- ❖ بالنسبة لتكاليف التنظيم، فتتعلق أساسا بطرق الحصول ومعالجة المعلومة، بتسيير النوعية، بتكاليف الهيكل و كل التكاليف المرتبطة باتخاذ القرار²⁰⁹؛
- ❖ أما بالنسبة للتكاليف التي تربط المؤسسة بمحيطها، فتخص تكاليف المعاملات، تكاليف المنافذ من أعلى en amont ومن أسفل en aval الصناعة وكذلك تكاليف المنفذ إلى مصادر التمويل (السوق المالي)²¹⁰. وقد يقع الاختيار على العمل باستراتيجية المفاضلة بدلا من استراتيجية السيطرة على أساس التكاليف، إذا كانت المؤسسة تعمل في محيط اقتصادي جد متشدد (exigeant) وجد تحليلي. وتقضي هذه الاستراتيجية وجود طلب مجزأ segmentée واختيار تفضيلي قابل للإدراك من طرف المستهلك (الزبون)، كما يجب أن يكون هذا الاختيار ذو مردودية مالية. وقد يكون الاختلاف بين ما تعرضه المؤسسة مقارنة بمنافسيها ناتج عن تحليل معمق للطلب وعن إبداع تكنولوجي، وهذا يعني أن المفاضلة قد تؤسس إما على الطلب أو قد تظهر من خلال التكنولوجيا.

من بين متغيرات المفاضلة المتاحة، يمكن للمؤسسة أن تستعمل المنتج، من خلال نوعيته أو قيمته الباطنية، السعر، العلامة marque أو أيضا الزمن (كسرعة تجهيز المنتوجات). ومهما كانت المتغيرة المعتمدة، فإن تجزئة الطلب هو شرط أساسي لاستراتيجية المفاضلة، و التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار السوق و/أو المنتج.

إن الدور الأساسي لنظام المحاسبة التحليلية يكمن في قدرته على التأقلم مع أي اختيار استراتيجي تقررته المؤسسة. ففي حالة الاستراتيجية عن طريق السيطرة بالتكاليف، يستوجب أن تكون المعلومات المحاسبية موثوقة وناجعة في ما يتعلق بأسعار تكلفة المنتوجات وما يتعلق أيضا بالعوامل المسببة في ظهور هذه التكاليف التي تعتبر شرط أساسي لنجاح الاستراتيجية. أما دور هذا النظام في ما يخص استراتيجية المفاضلة، فيكمن في قدرته على المساهمة في التقييم الصحيح لما تعرضه المؤسسة على الزبون من صفات مختلفة تخص منتوجاتها، والتي قد تؤدي إلى خلق قيمة إضافية تجعل سعرها يكون مرتفع مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة لتقديم هذا العرض والتي تلقى

استعدادا من طرف الزبون لدفعه على أساس هذه الصفات رغم ارتفاعه مقارنة بأسعار السوق. كما يجب على نظام المحاسبة التحليلية أن يكون قادرا على تقييم أي عرض يخص التكاليف التقديرية، خاصة وأن المؤسسة من خلال اختيارها الاستراتيجي قد تلجأ إلى تطوير منتوجات جديدة بأقل التكاليف حتى تضمن بقائها و امتيازها على باقي المنافسين²¹¹.

المطلب الثالث: أثر اختيار الهيكل التنظيمي على تصميم نظام المحاسبة التحليلية

من العوامل التي تؤثر على عملية تصميم نظام المحاسبة التحليلية هو اختيار الهيكل التنظيمي، وخاصة مستوى اللامركزية المعمول به في المؤسسة. فالمعلومة المحاسبية لا تكون ذات منفعة ولا أهمية، إلا إذا كانت موجهة للأشخاص الذين يشغلون مناصب تتميز بالمسؤولية عن الموارد. هذه الموارد قد تتعلق إما بالأشخاص، أو بمراد تقنية أو كذلك بمراد مالية، كما يجب أن

²⁰⁹ J. MATHE et O. BARB-BRANDOUY, Analyses stratégiques : Problèmes, méthodes, solutions, Edition Economica, Paris, 1997, P. 56

²¹⁰ IBID, P. 56

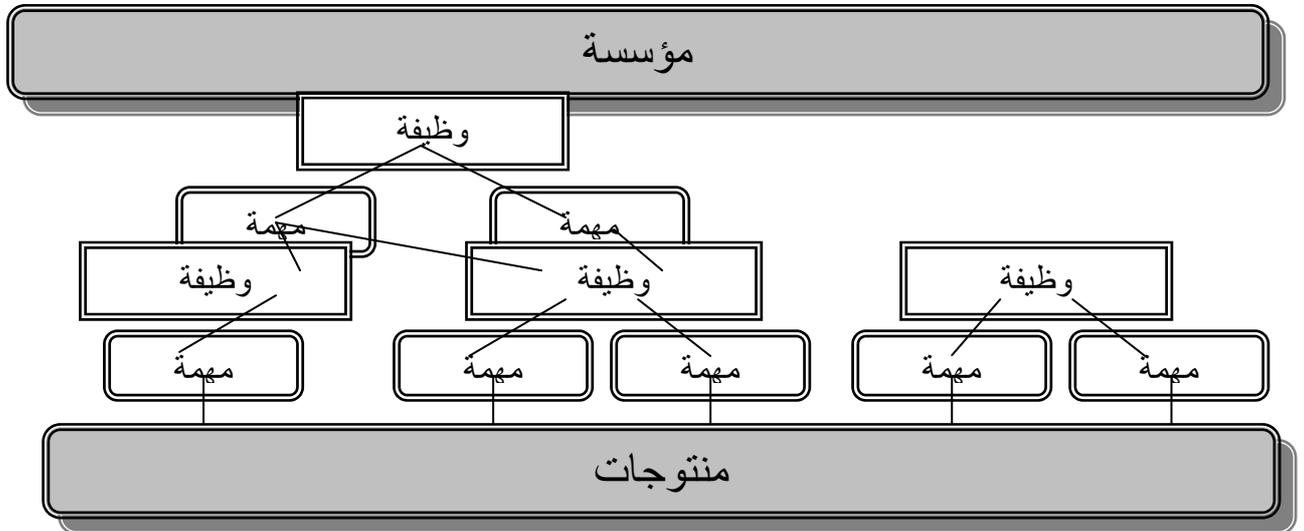
²¹¹ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, op.cit, PP. 126-127

تعتبر هذه المسؤولية عن أهداف يراد بلوغها. فمبدأ المسؤولية هو معيار هام في طريقة تصميم نظام المحاسبة التحليلية، لأن المعلومة التي يوفرها موجهة بالدرجة الأولى إلى المسؤولين الذين يرغبون في مراقبة المسارات التي تعتمد على المعلومة المحاسبية. ولتحديد المسؤوليات لا بد من تقسيم المؤسسة إلى هياكل أو إلى أنشطة تمكن من معرفة أسباب استهلاك الموارد و من ثم تحديد التكاليف حسب كل هيكل أو حسب كل نشاط، مما يسهل عملية المراقبة و تحسين التسيير و بالتالي اتخاذ القرار الملائم. و من الضروري أن يكون للمحاسب دور فعال في تصور الهيكل العام للمؤسسة بصفته المسؤول الأول عن معرفة و تقييم التكاليف حسب كل هيكل أو كل نشاط. إلا أن المسؤولية لا تقع على المحاسب فقط و إنما بإشراك جميع المسؤولين كل حسب تخصصه، مما يمكن من تحسين التنظيم من جهة و تصميم نظام محاسبة تحليلية، أساس هذا التنظيم، فعال من جهة أخرى.

الفرع الأول: تحديد محيط المنظمة

يعتبر تحديد محيط المنظمة من النقاط الأساسية التي يعتمد عليها مصممو نظام المحاسبة التحليلية، حيث أنه يتم من خلاله، معرفة مختلف الوظائف والمهام التي تشكل محتوى المؤسسة. و بالاعتماد على الشكل العام للمنظمات، يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مستويات: الوظائف، المهام والمنتجات أو الخدمات النهائية. وبما أن الهدف الأساسي من تصميم نظام محاسبة تحليلية هو تقييم تكلفة المنتجات، فيمكن إذن الاعتماد أولاً على الوظائف كأساس للتنظيم ومن هنا يمكن إعطاء الشكل الموالي للمؤسسة:

الشكل رقم 36 : المخطط الشامل للمؤسسة



Source : J. TRAHAND et les autres, op.cit, P. 149

ويقصد بالوظيفة، تجميع لعدة مهام. كما أن الوظائف في حد ذاتها يمكن أن تكون أساسية، كما يمكن أن تكون ثانوية وذلك حسب مساهمتها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في إعداد الخدمة أو المنتج النهائي. و كل وظيفة تساهم في مسارات الإنتاج ترتبط معها عملية استهلاك الموارد التي يستوجب على نظام المحاسبة التحليلية تحديد قيمتها بدقة. ولقد حدد M. KALIKA²¹² خمسة أبعاد تنظيمية تتمثل في:

- المفاضلة differentiation: قد تكون مفاضلة عمودية وتخص عدد المستويات التسلسلية niveaux hiérarchiques, و قد تكون أفقية و تتعلق بعدد المصالح؛- المعايير Standardisation ويقصد بها أهمية الطرق والإجراءات التي تعتمد عليها المؤسسة؛
- تععيد الاستنباط formalisation: أي اللجوء إلى الكتابة حيث أن الإثبات لا يكون إلا بما هو مكتوب؛
- اللامركزية: حتى يتسنى تحديد المسؤوليات إلى أدنى المستويات في المنظمة؛
- درجة التخطيط-المراقبة: حيث أن كل تنظيم لا يحتوي على هيكل يقوم بالتخطيط ومراقبة تحقيق الأهداف المسطرة مآله الزوال. ونظرا للتطور الذي تعرفه المنظمات، ولجئها إلى إعادة تنظيم أنفسها كلما دعت الحاجة إلى ذلك، فإن نظام المحاسبة التحليلية الذي يوفر لغة لترجمة واقع المؤسسة والذي يعتبر نظام اتصال في نفس الوقت لا بد أن يكون قادرا على التأقلم لهذا التطور حتى يتمكن من إعادة إنشاء ما يسميه البعض السوق الداخلي. وبالرجوع إلى الأنظمة المختلفة التي تحتويها المحاسبة التحليلية، فإن اختيار إحداها يتوقف على ما ينتظره المديرون من النظام في حد ذاته. فقد ينتظر من تصميم نظام المحاسبة التحليلية حساب تكاليف الإنتاج فقط، كما قد ينتظر منه تقييم تكاليف كل هيكل أو مركز من مراكز المسؤولية. ولقد صنف P. MEVELLEC²¹³ المعالم المكانية paramètres spaciaux إلى ثلاثة هي:

²¹² O. de La VILLARMOIS et H. TONDEUR, op.cit, P. 12

²¹³ M. GOSSELIN et P. MEVELLEC, Plaidoyer pour la prise en compte de paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion, Revue : comptabilité -contrôle- Audit, tome8-volume 2-novembre 2002, PP. 29-50

- المحيط périmètre
 - حلقة التحليل maille d'analyse
 - عدد مستويات الانصباب nombre de niveaux de déversement
- هذه المعالم المكانية تهدف إلى إعطاء معالم هامة لبناء تصور المنظمة، حيث أن هذا التصور هو بمثابة البنية الأساسية لكل نظام تكاليف.
- ففيما يتعلق بالمحيط لا بد من تحديد المساحة المغطاة من طرف النظام، هل هي وظيفة، مؤسسة، كيان قانوني، هيئة مستقلة عن الضغوطات القانونية (سواء كانت داخل مجمع أم لا)؟ (*)

إن مقارنة أنظمة المحاسبة التحليلية، تبين أن نظام التكاليف الكلية و النظام المبني على الأنشطة يهتمان بتغطية جميع وظائف المنظمة، بينما نظام التكاليف المباشرة يقتصر على وظيفة الإنتاج فقط، بما أن باقي الوظائف تنتمي إلى صنف التكاليف غير المباشرة.

➤ أما فيما يتعلق بحلقة التحليل، فإن الأسئلة التي يجب أن يهتم بها مصمم نظام المحاسبة التحليلية تكمن في مفهوم النشاط الذي تقوم به المؤسسة. كيف تتكون حلقة التحليل المستعملة لجمع المعلومات، ما هي تركيبتها وكيف يتم تأديتها؟ ما هو محيط النشاط وكيف يتم تكوين هذا المحيط؟

إذا كان محيط النشاط صغير وجد مخصص، فهذا يعني أننا نقترّب من مفهوم العملية opération أي أن حلقة التحليل محددة من خلال المنتج وبالتالي يمكن الاكتفاء باستعمال أنظمة التكاليف المباشرة.

أما إذا كان محيط النشاط واسع وغير متجانس نسبياً، فإننا نقترّب من مفهوم مراكز المسؤولية، والمستعملة غالباً في أنظمة التكاليف الكلية. وإذا كان النشاط عبارة عن تجميع لمهام، حيث تنتمي هذه الأخيرة إلى نفس مركز المسؤولية أو إلى عدة مراكز فهذا يعني أن الأنظمة الملائمة لتسيير التكاليف هي تلك المبنية على الأنشطة والمسارات.

➤ العنصر الثالث الخاص بالمعالم المكانية، يتعلق بعدد مستويات الانصباب، حيث أنه لا بد من تحديد عدد المستويات الموجود في المنظمة، وكذلك الطرق والأهداف المتبعة من خلال هيكلية هذه المستويات خاصة الوسيطة منها.

يمكن تصنيف مستويات الانصباب أو ما يسمى بمراكز المسؤولية إلى خمسة أصناف تختلف من حيث الشكل. فقد يتعلق الأمر بمصلحة أو دائرة تشمل على مجموعة من الموارد البشرية، المادية و المالية، حيث ينتظر منها تحقيق عدد من الأنشطة. هذه الأخيرة هي عبارة عن مجموعة من الأهداف الواجب بلوغها. هذه الأصناف هي كالتالي²¹⁴:

- **مركز التكاليف:** هو عبارة عن مركز مسؤولية مهمته توفير مجموعة من الخدمات المطلوبة في ظروف مثلى تتعلق بالتكلفة، الأجل و النوعية. و أحسن مثال على هذا النوع

(إذا كان من السهل تحديد محيط المنظمة في المؤسسات الخاصة أو العمومية، فإن الأمر يبدو صعباً على مستوى الإدارات العمومية و *) ذلك بسبب تداخل المهام و الوظائف. فمن يستهلك ليس بالضرورة هو نفسه الذي يقوم بعملية التسديد (أو الدفع)، بالإضافة إلى ذلك هناك خدمات متبادلة ما بين المصالح المختلفة و التي عادة ما تتم مجاناً. و من هنا يصبح من الصعب جداً الإجابة على السؤال: من يتحمل تكلفة هذا النشاط أو ذلك؟ و على هذا الأساس يظهر أنه من الصعب تحديد التنظيم الذي يراد حساب تكاليفه.

من المراكز هو ورشة من مصنع. من خلاله يتم قياس نتائج مسؤول الورشة بمقارنة تقديرات و إنجازات التكاليف مع احترام آجال الإنجاز و مستوى النوعية.

- **مركز المصاريف الاستثنائية(*) centre de dépenses discrétionnaires**: يمثل مجموعة متنوعة من مراكز التكاليف المستعملة عندما تكون الصلة بين مستوى التكاليف المشروع فيها في منظمة و خدماتها صعبة التشكيل و التحديد كميًا.
- **مركز رقم الأعمال**: تتحدد مسؤولية هذا النوع من المراكز في تعظيم رقم الأعمال المحقق دون أي تحكم أو مراقبة للتكاليف، مع الحرص على عدم تجاوز موازنة المصاريف المخصصة له.
- **مركز الربح**: هو عبارة عن تنسيق بين مركز التكاليف ومركز رقم الأعمال. فالمسؤول عن هذا المركز يهتم أساسا بالتنسيق الأمثل بين النواتج و النفقات بشكل يسمح بتحقيق هامش ربح، يصلح كقاعدة لتقييم نتائج هذا المسؤول.
- **مركز الاستثمار**: هو عبارة عن مركز ربح أين يتمتع المسؤول عنه بسلطة القرار فيما يخص عملية الاستثمارات فيه. فهو مسؤول عن مردودية رؤوس الأموال المستثمرة في هذا المركز و بالتالي يستوجب عليه العمل على التنسيق الأمثل ما بين الأرباح الحالية والاستثمارات التي ستسمح برفع الأرباح المستقبلية.

من هذا التقسيم لمراكز المسؤوليات، يتبين لنا أن كل مسؤول له سلطة على الموارد الموكلة إليه، مع العلم أن المسؤوليات تختلف من مركز إلى آخر. من هنا يجب على مصمم نظام المحاسبة التحليلية أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الاختلافات في المسؤوليات، بصفة تسمح بتوفير لكل مسؤول المعلومة الملائمة لاحتياجاته و ذلك لضمان القيام بالمهام المخولة إليه في إطار اللامركزية. ومن خلال مراكز المسؤوليات أو كما يطلق عليها البعض "مراكز التحليل" يتطلب على نظام المحاسبة التحليلية التأقلم تماما مع الهيكل التنظيمي والنشاطات الخاصة بالمؤسسة.²¹⁵

الفرع الثاني: المسؤولية المحاسبية

لا يمكن تصور تصميم نظام التكاليف دون أن يكون هناك تأثير على هذه الأخيرة، والتأثير على التكاليف مرتبط بالمسؤولية، التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند التفكير في وضع النظام. لكن المسؤولية المحاسبية تختلف باختلاف النظام المراد وضعه في المؤسسة.²¹⁶

➤ ففيما يتعلق بأنظمة التكاليف المباشرة، فإن الواقع يبين أن هناك فصل ما بين مسؤولية التأثير على التكاليف ونظام التكاليف في حد ذاته، وقد يظهر مبدأ المسؤولية المحاسبية فيما يخص النظام الموازني وبالأخص على مستوى الأعباء غير المباشرة التي لا يمكن فصلها عن محيط نظام التكاليف.

²¹⁴ Y. DE RONGE, op.cit, P. 69

(المصاريف الاستثنائية هي عكس المصاريف المحددة، حيث أن الأولى هي مصاريف لا يمكن معرفة أهميتها مسبقا، و ذلك بسبب عدم وجود سند أو مرجع (مثال: هل ستؤدي التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل البحث الى تقليص تكاليف الصنع؟). أما المصاريف المحددة فهي تلك التي ترتبط بشكل واضح بنشاط معين (مثال: ترتبط تكلفة المواد المستهلكة بعدد الوحدات المراد إنتاجها).

²¹⁵ M. LEBAS et P. MEVELLEC, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Revue : Comptabilité -Contrôle-Audit / les vingt ans de l'AFC mai 1999, PP. 77-91

²¹⁶ P. MEVLLEC, les paramètres de conception des systèmes de coûts - étude comparative, op.cit, P. 09

➤ وعلى عكس ذلك في أنظمة التكاليف الكلية، التي يوجد فيها تشابك confusion ما بين بنية نظام التكاليف وانحراف المسؤولية المحاسبية. فالأقسام أو مراكز المسؤولية التي تمثل الحلقات الأساسية للنظام، هي في نفس الوقت مراكز لتحديد المسؤولية المحاسبية، وغالبا ما يلاحظ أن داخل هذه المراكز، تجمع الأعباء المباشرة وغير المباشرة، و من خلال هذا التجميع تتم عملية التخصيص على أساس نسب التحميل. وبمجرد تطابق بنية نظام التكاليف مع الهيكل الوظيفي و التسلسلي، فإن ذلك سيسمح بتطبيق مبدأ المسؤولية في مجمل أبعاد حياة المنظمة في آن واحد، حيث يعتبر الجانب المحاسبي إحدى هذه الأبعاد.

➤ أما الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات، فإن العملية تبدو جد معقدة. فبالإضافة إلى المسؤولية المحاسبية التي تحدد كما هو الحال في أنظمة التكاليف الكلية، باعتبار الأنظمة المؤسسة على الأنشطة لا تؤثر على البنية الأساسية للمنظمة، هناك بعد آخر يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار وهو النشاط وقد يتعدى ذلك إلى المسار. فالنشاط في هذه الأنظمة يعتبر أول مستوى للإنتاج وفي نفس الوقت يعد المركز العادي للتأثيرات على استهلاكات الموارد. وسواء كان النشاط داخلي أو خارجي بالنسبة لمركز المسؤولية، فإن المسؤول عن المركز هو الذي تقع عليه المسؤولية المحاسبية. وفي حالة تفرع النشاط على أكثر من مركز مسؤولية، ففي هذه الحالة قد يكلف مسؤول واحد على النشاط و قد يكلف كل مسؤول حسب جانب النشاط المرتبط بمركزه، و نفس الشيء قد يحدث في حالة المسارات. فالمسؤولية المحاسبية لا تقع على هيئة المحاسبة أو مراقبة التسيير فحسب، و إنما لا بد أن يساهم في تصميم نظام المحاسبة التحليلية كل من لديه تأثير على التكاليف أيّا كان النظام المراد وضعه في المؤسسة. و ترك مسؤولية التصميم للمحاسبين و الماليين فقط يعد من أكبر الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات التي تنوي القيام بهذا العمل.

لقد ذكر الخبيران B. BOUSQUIE et R. STEVEN PLAYER في مقالهما²¹⁷، الأخطاء العشرة التي لا يجب أن تقع فيها المؤسسات التي تُقبل على وضع أنظمة التكاليف و بالأخص أنظمة ABC^(*). ومن بين هذه الأخطاء، نجد "الاعتماد على الماليين فقط بدلا من فرقة متعددة الاختصاصات".

إن الاعتماد على المديرين الماليين ومراقبي التسيير دون سواهم من المختصين في الوظائف التي لها علاقة مع حساب التكاليف، لا يمكن أن يؤدي إلى تصميم صحيح لنظام المحاسبة التحليلية، نظرا لما يخفى عن هؤلاء من مضامين مختلف مسارات المؤسسة، خاصة منها ما يتعلق بالإنتاج. فإعداد فرقة متعددة الاختصاصات يبدو أكثر من ضروري عند عملية التصميم.

ثم أن التصميم يحتاج ليس فقط إلى مختصين يعملون من خلال مكاتبيهم، و إنما الأجدر أن تنتقل الفرقة إلى الميدان و إلى مختلف الوظائف، مع الدعم التام من طرف المديرية العامة. فالاحتكاك بالقاعدة أو بعمال النظام العملياتي يضمن الحصول على أدق المعلومات باعتبارهم المسيرين

²¹⁷ B. BOUSQUIE et R. STEVEN PLAYER, projets ABC, Les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter), Revue française de comptabilité N° 262 – Décembre 1994, PP. 44-48

(كل تصميم لنظام التكاليف مهما كان، لا بد أن يتفادى الوقوع في هذه الأخطاء و إلا كانت نهايته الفشل و ضياع الوقت و ضياع الأموال.) *

المباشرين للأنشطة، و المنظمين للمسارات، وبالتالي المتحكمين في مسببات التكاليف les générateurs de coûts. كما يجب على أعضاء الفرقة معرفة احتياجات عمال النظام العملياتي فيما يخص أسعار التكلفة، إذ انه لا يمكن بناء نظام معلومات المحاسبة التحليلية على مستوى المكتب وبدون مشاورة واسعة. فاستقصاء العمال الميدانيين يعطي لهؤلاء ثقة في النظام المراد تصميمه، كما يعطيهم إحساس بأنهم ساهموا في عملية التصميم، مما يدفعهم إلى العمل به بعد انجازه. وقد صنف هذين الخبيرين عدم اللجوء إلى المختصين في مختلف الوظائف، خطأ من الأخطاء العشرة المذكورة في مقالهما.

ولا يغيب عن الفرقة، الأهمية والمسؤولية التي تقع على المحاسبين بعد استشارة المختصين في الميدان، إذ أن المحاسبين هم الذين سيستغلون النظام بالدرجة الأولى، وبالتالي يجب معرفة احتياجاتهم حتى يتمكنوا من استغلاله بأحسن صورة.

ولقد اعتبر M. LEBAS²¹⁸، المحاسب بمثابة المسؤول الذي تتعدى مهامه حدود المنظمة في القيام بعمله، بل يجب عليه أن يساهم بنشاط، إلى جانب المسيرين، في اتخاذ القرار وفي وضع الاستراتيجية، لما لهذه الأخيرة من تأثير على تصميم نظام التكاليف. كما يمكنه أيضا أن يعارض المسيرين باسم الرشادة الاقتصادية، فيحق له أن يتساءل هل هذا النشاط، أو هذه الوظيفة، تزيد فعلا في القيمة في أعين الزبون؟ هل هو مسير كما ينبغي؟ و من هنا تظهر أهمية المحاسب باعتباره دعامة للمسيرين من خلال توجيهاته و تساؤلاته حول جميع الجوانب الاقتصادية والاستراتيجية.

المبحث الثالث: نمذجة التكاليف

لقد تطورت النظرة إلى نظام المحاسبة التحليلية منذ ظهوره في بداية القرن العشرين، حيث أوكلت له مهمة تحديد تكاليف الإنتاج، إلى أن أصبح يساهم في تحديد استراتيجية المؤسسة و بالتالي، فهو أداة تحدد مصير المؤسسة من خلال المعلومات التحليلية التي تقدمها إلى المسيرين. ولم يعد هذا النظام يكتفي بتقييم التكاليف السابقة (التاريخية) بل أصبح يؤثر على هذه التكاليف من خلال نمذجتها، وبالتالي معرفة الأسباب التي تؤدي إلى ظهورها. ولا يمكن معرفة هذه الأسباب إلا من خلال المعرفة الدقيقة لقواعد التكاليف، ولقوانينها الاقتصادية. وإذا تمكنت المؤسسة من نمذجة التكاليف، يمكن كذلك أن تضع لها ضوابط خاصة و حتى أن تقرر في نوع التكاليف.

كما تهدف النمذجة هذه إلى إظهار العلاقة الموجودة بين الموارد وطرق استهلاكها من طرف الوحدات التنظيمية (مراكز المسؤولية) التابعة للمؤسسة، ومن جهة أخرى إظهار كيفية تخصيص تكاليف هذه الوحدات التنظيمية إلى مختلف مواضيع التكلفة، كالمنتجات أو الزبائن.

المطلب الأول: إعداد خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة

إن أي عملية تخص استهلاك الموارد، تمر حتما بثلاث مراحل، تتعلق الأولى بتحديد سبب استهلاك الموارد من طرف الهياكل les entités، ثم تأتي المرحلة الثانية لتبيين مسلك cheminement الموارد منذ دخولها إلى المنظمة إلى غاية خروجها في شكل منتجات أو خدمات. أما المرحلة الثالثة فتمكن من الربط بين التكلفة والقيمة أي بين الداخل (المتكون من التكاليف) والخارج (المرتبط بالقيمة) من خلال الأسعار التي يفرضها السوق والتي يدركها الزبون.

الفرع الأول: السببية La causalité

تعتبر السببية من المعايير المنطقية التي تتضمنها خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة بحيث أن معرفة سبب نشوء التكلفة يسهل عملية الرقابة عليها. وبما أن المحاسبة التحليلية تنتمي إلى أدوات التسيير فهي إذن مرتبطة بالتصرفات. والمقصود بالتصرف هنا، إمكانية ربط السبب بالنتيجة خلال عملية تحليل أي وضعية. وتظهر قوة نظام المحاسبة التحليلية في المساعدة على التسيير

²¹⁸ M. LEBAS, op.cit, P. 44

واتخاذ القرار من خلال قدرته على نمذجة صلات *liens de causalité* السببية بين استهلاك الموارد والإنتاجات بشكل دقيق²¹⁹. ويذكر P. LAUZEL و H. BOUQUIN²²⁰ بأن تحليل التكاليف لا يكون مفيدا، إلا إذا تمكن من استخراج سبب وتصرفات الاستهلاكات *La cause et la dynamique des consommations*:

➤ **بالنسبة للسبب:** يجب معرفة ما إذا كانت التكاليف مرتبطة بوجود طاقة (مادية، بشرية) أم

أنها موجودة بفعل الاستعمال فقط لهذه الطاقة؟

➤ **بالنسبة للتصرفات:** ما هو قانون التغيرات المتبع من طرف التكاليف؟ ما هي التكاليف التي

تتطور تناسبا مع النشاط؟ ما هي تلك التي تتطور بطريقة أسيّة؟ ما هي الأعباء التي لا تتغير

إلا بصفة جزئية *par pallier*؟ ما هي تلك التي لا يمكن إعادة النظر فيها *irréversibles*،

لأنها مرتبطة بقرار الاستثمار مثلا، و التي لا يمكن أن تقلص إلا بالتراجع عن هذا

الاستثمار؟ ما هي التكاليف التي يمكن أن تخفض دون إضعاف الطاقة الضرورية لنوعية

الخدمة المقدمة (نوعية المنتج، الأجل المتفق عليها للتسليم)؟ و إذا خفضت هذه التكاليف،

ما هي الآثار التي ستترتب عن ذلك؟ ما هي الأخطار المحتملة؟

إن معرفة السبب، الموضح للأعباء، هو الشرط الأولي لتحديد تصرفات هذه الأعباء. وتعتبر هاتين الخاصيتين الأساس الأولي لأي تشخيص ولأي استكشاف للاختيارات الممكنة. فمن الضروري أن يكون بإمكان نظام المحاسبة التحليلية القدرة على الجواب على الأسئلة المطروحة أعلاه، ولا يكتفي فقط بإمكانية التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، رغم أهمية هذا التمييز، لما له من ارتباط بتنظيم المؤسسة وبالاختيارات التقنية. وقد تختلف الأنظمة الثلاثة التي تتميز بها المحاسبة التحليلية من حيث تحديد السببية بين التكاليف والنتائج²²¹.

➤ ففيما يخص نظام التكاليف المباشرة تبدو السببية محصورة جدا، فهي تنشئ ارتباطا متناسبا

ما بين الأعباء المباشرة وحجم الإنتاج. أما فيما يتعلق "بالأنظمة المتطورة"^(*)، فبالإضافة

إلى حجم الإنتاج تضاف أيضا علاقة سببية تتعلق بالأعباء الثابتة، المخصصة لبعض

المنتجات؛

➤ في أنظمة التكاليف الكلية، تتعدّد نسبيا عملية البحث عن السببية بسبب التجميع للتكاليف

المباشرة وغير المباشرة. فإذا كان كل مركز مسؤولية مكلف بنشاط واحد، فإن التقسيم

الوظيفي للمراكز يكون مطابقا لعملية توزيع الأعباء. أما إذا كانت المراكز مسؤولة عن أكثر

من نشاط، فهذا يستدعي توزيع الأعباء حتى ما بين المراكز ذاتها، مما سيؤدي في النهاية

إلى الابتعاد عن العلاقة الواضحة التي تربط الأعباء بالإنتاج، ويجعل السببية في هذه الحالة

غير مؤكدة، مع العلم أن التكاليف غير المباشرة تحتاج إلى مفاتيح لإعادة توزيعها ثم

تخصيصها للمنتجات، حيث أن هذه المفاتيح، مهما كانت طريقة اختيارها، تحمل دائما

²¹⁹ P. MEVELLEC, Les paramètres de conception des systèmes de coûts, op.cit, P. 30

²²⁰ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P. 176

²²¹ P. MEVELLEC, Les paramètres de conception des systèmes de coûts, op.cit, P. 31

(سوف نتطرق بالتفصيل إلى هذه الأنظمة في الفصول الموالية)

نسبة من التوزيع العشوائي، مما يثقل بعض المنتجات بأعباء كان الأجدر أن تتحملها منتجات أخرى ؛

➤ في الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات، تختلف السببية عما هو عليه في النوعين المذكورين أعلاه، بحيث أنها لا ترتبط بالمنتج وإنما هناك علاقات سببية محلية، فالسببية في هذه الأنظمة يتم تحليلها من خلال بعدين زمنيين:

- العلاقة السببية على مستوى الأنشطة قصيرة المدى (عدد الاستلامات مثلا) ؛
- أما على مستوى المسارات فالعلاقة تبدو طويلة المدى، لأن ما هو مأخوذ بعين الاعتبار هو بعد Dimension تعقيد سير المنظمة : عدد المراجع références المشتركة مثل. هذا البعد لا يمكن أن ينمو إلا عبر مرحلة زمنية طويلة نسبيا.

فالسببية إذن تعتمد على منطوق الربط بين الاستهلاك والإنتاج، بحيث أن معرفتها تسمح بتحديد المسؤوليات وحتى الضغط على الأعباء خاصة على مستوى نظامي التكاليف المباشرة والأنشطة.

الفرع الثاني: السيروورة La traçabilité

تعتبر السيروورة خاصية من خواص منطوق تصميم نظام المحاسبة التحليلية و يقصد بها مقدرة النظام في تتبع مسلك الموارد منذ دخولها إلى المنظمة إلى غاية خروجها^(*) في شكل منتجات أو خدمات. فالعلاقة التي تحققها السيروورة تتعلق بالمرحلة الأولى لعملية الإنتاج، أي تلك التي تربط ما بين الموارد و الأنشطة من جهة، مع العلم أن معرفة النشاط يعد شرط أولي في عملية تصميم نظام المحاسبة التحليلية²²²؛ وتتعلق المرحلة الثانية بالربط ما بين الأنشطة ومواضيع التكلفة من جهة أخرى. ومن هنا تظهر أهمية مستويات الانصباب المذكورة سابقا، حيث أنه من خلال هذه المستويات (أو المراكز) يمكن تتبع عملية توزيع الموارد على الأنشطة ومنه أيضا تحديد كيفية استهلاك الأنشطة من طرف المنتجات.

فالتساؤلات التي يمكن أن تطرح في هذا الشأن و المتعلقة بنشاط الإسناد مثلا هي²²³:

- هل نشاط الإسناد مدمج في المسار الذي يدعمه؟
- هل هذا النشاط مدمج في مسار عام للإسناد، الذي يتم توزيعه هو بدوره على مختلف المسارات المدعمة؟

- هل هذا النشاط يصب مباشرة على مواضيع التكاليف على أساس يجهل العلاقة السببية؟

كما أنه لا يمكن الفصل بين السيروورة ومفهوم موضوع التكلفة لأنه في آخر المطاف كل الموارد تتركز على المواضيع. وللتفصيل في هذه النقطة نرجع إلى مبدأ المقارنة بين الأنظمة الثلاثة للمحاسبة التحليلية²²⁴.

➤ في أنظمة التكاليف الكلية نجد أن السيروورة كاملة لأن رغبة النظام هنا هي توزيع مجموع الموارد المستهلكة على مجموع الإنتاجات المباعة أو المخزنة. ولا تتحقق هذه الرغبة إلا من طرف الأنظمة المجهزة بشبكة تحليل التسيير التي تصور formalise مجموع العلاقات

(وهذا اعتمادا على مميزات أي نظام و التي عددها ثلاثة: مدخلات، معالجة، مخرجات.)*

²²² H. STOLOWY et P. TOURON, op.cit, P. 12

²²³ M. GOSSELIN et P. MEVELLEC, op.cit, P. 41

²²⁴ P. MEVELLEC, op.cit, P. 31

ما بين الموارد والأقسام (المراكز)، ما بين الأقسام في حد ذاتها، بالإضافة إلى موقع Positionnement حسابات المخزونات التي تسمح بإظهار هذه السيرورة.

➤ في أنظمة التكاليف المباشرة تنحصر السيرورة في الأعباء المباشرة، مما يحقق تطابقا بين السيرورة والسببية، خلافا لأنظمة التكاليف الكلية.

وسواء تعلق الأمر بالنوع الأول أو الثاني من الأنظمة، فإن السيرورة تنظم حسب المنتوجات التي تعتبر المواضيع الوحيدة للتكاليف.

➤ في الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات تعتبر السيرورة كاملة ولكن بهندسة متغيرة *à géométrie variable*. هي كاملة لأن استعمال مبدأ السببية يسمح بربط كل استهلاكات الموارد بنشاط معين ثم بمسار و/أو بموضوع تكلفة. لكن هذه السيرورة ذات هندسة متغيرة، باعتبار أن مواضيع التكلفة متعددة، بالتالي لا يمكن لإحداها أن يكون الوعاء الوحيد لمجموع الاستهلاكات. فرغم أن السيرورة كاملة، إلا أنها تتماشى في نفس المستوى مع السببية، و من هنا يمكن القول بأن أنظمة تكاليف الأنشطة والمسارات هي في نفس الوقت أنظمة تكاليف مباشرة (السببية و السيرورة تتماشى في نفس المستوى) و أنظمة تكاليف كلية (باعتبار أن كل الموارد المستهلكة من طرف موضوع تكلفة تتجه *retracée* نحو هذا الموضوع).

كلما أخذت المنتوجات كمييار وحيد تنصب فيه كل الأنشطة، كلما اعتبرت الأنظمة متشابهة من حيث السيرورة إلى أنظمة التكاليف الكلية، بما أن النظام في هذه الحالة لا يسمح بإعطاء معلومات جديدة، خاصة تلك المتعلقة بالزبائن، النوعية، الأجال....²²⁵.

الفرع الثالث: مبدأ الرشادة *principe de rationalité*

هذا المعيار الأخير من المعايير التي تسمح برسم خريطة استهلاك الموارد، لا يتعلق بالموارد في حد ذاتها ولا بتصرفاتها أو بانتقالها وإنما بمواضيع التكلفة. حيث أن هذه الأخيرة تبرر وجود أنظمة تكاليف ولا يمكن تجاهلها في عملية التصميم. وإذا كانت السببية والسيرورة مرتبطتان بما يجري داخل المنظمة، فإن الرشادة ترتبط بخارجها. والسبب في ذلك هو أن موضوع التكلفة لا يكون نافعا في عملية التحليل إلا من منظور الهامش، أي أنه يجب النظر إليه كموضوع هامش، الذي يفترض مقارنة الداخل (التكاليف) بالخارج (القيمة). هذه النظرية تقترض أن أهمية نظام التكاليف تقدر من خلال الربط ما بين كفاءات بناء تكلفة المواضيع و كفاءات بناء القيمة في المحيط، باعتبار أن هذه الأخيرة هي أساس إنشاء أي منظمة. و تكمن مهمة نظام المحاسبة التحليلية في المساهمة في خلق هذه القيمة. و لقد عبر عن ذلك الاقتصاديون الأوائل، الذين اعتبروا أن مصدر القيمة يكمن في تكلفة الإنتاج، ولذلك يمكن اعتبار معرفة استهلاك الموارد من طرف المنتوجات، معرفة دقيقة، شرط أساسي لمفهوم القيمة.

ولقد تغيرت النظرة إلى القيمة، حسب المنظور القديم والمنظور الجديد، حيث أن النظرة المسيطرة لها في العصر الحاضر، هي قيمة التبادل، الناشئة عن تقويم *appréciation* الزبائن لمختلف الصفات *attributs* التي يمكن الاستدلال بها في المزدوجة "منتوج-خدمة"، المقترحة لهم. هذا هو السبب الذي يفرض على نظام التكاليف، الانتقال من المفهوم المنطوي على ذاته

introverti، لكي يتطور بشكل متزايد نحو هيكله متجهة كلية إلى خارج الذات. و من هذا المنطلق، ينتظر من هذا النظام، ليس فقط إعطاء قراءة لاستهلاك الموارد، سواء حسب كل مركز مسؤولية أو كل منتج، وإنما الواجب أيضاً، اقتراح قراءة لمسار خلق القيمة من طرف المنظمة. و بتحقيق هذا الشرط، تتحقق مهمة نظام المحاسبة التحليلية بالمساهمة في ما اعتبر دائماً مفتاح المردودية: التسيير المتزامن للتكاليف و القيمة²²⁶.

وما دام الزبون هو الوحيد القادر على تقويم المنتج من خلال القيمة، يتعين على المنظمة إذن البحث عن ميكانيزم يهدف إلى حصر القيمة من منظور الزبون لها، بدلاً من العمل على الحساب الدقيق لتخصيص الموارد. لكن إذا كانت رؤية الزبون لقيمة الشيء المراد اقتناؤه غير كاملة، سيتحول إلى معارض، حيث أنه سيناقش مكونات القيمة و مستواها. ومن خلال هذه المناقشة تنشأ قيمة التبادل. يبقى على المنظمة طرح التساؤلات اللازمة حول عوامل نمو التكاليف: هل هي ملائمة؟ هل تسمح بتأطير المناقشة حول قيمة الشيء؟ هل أن قواعد التخصيص مطابقة مع القيمة المدركة؟ هل مستوى استهلاك الموارد في المسار المعين يتماشى مع المستوى التنافسي؟ إن مساهمة نظام المحاسبة التحليلية في التحكم في خلق القيمة من طرف المنظمة لا تتحقق، إلا بمساعدته في التفكير حول القيمة المدركة من طرف الزبون وبالتمكين من تقريب هذه القيمة مع الإستهلاكات الضرورية لتحقيقها.²²⁷

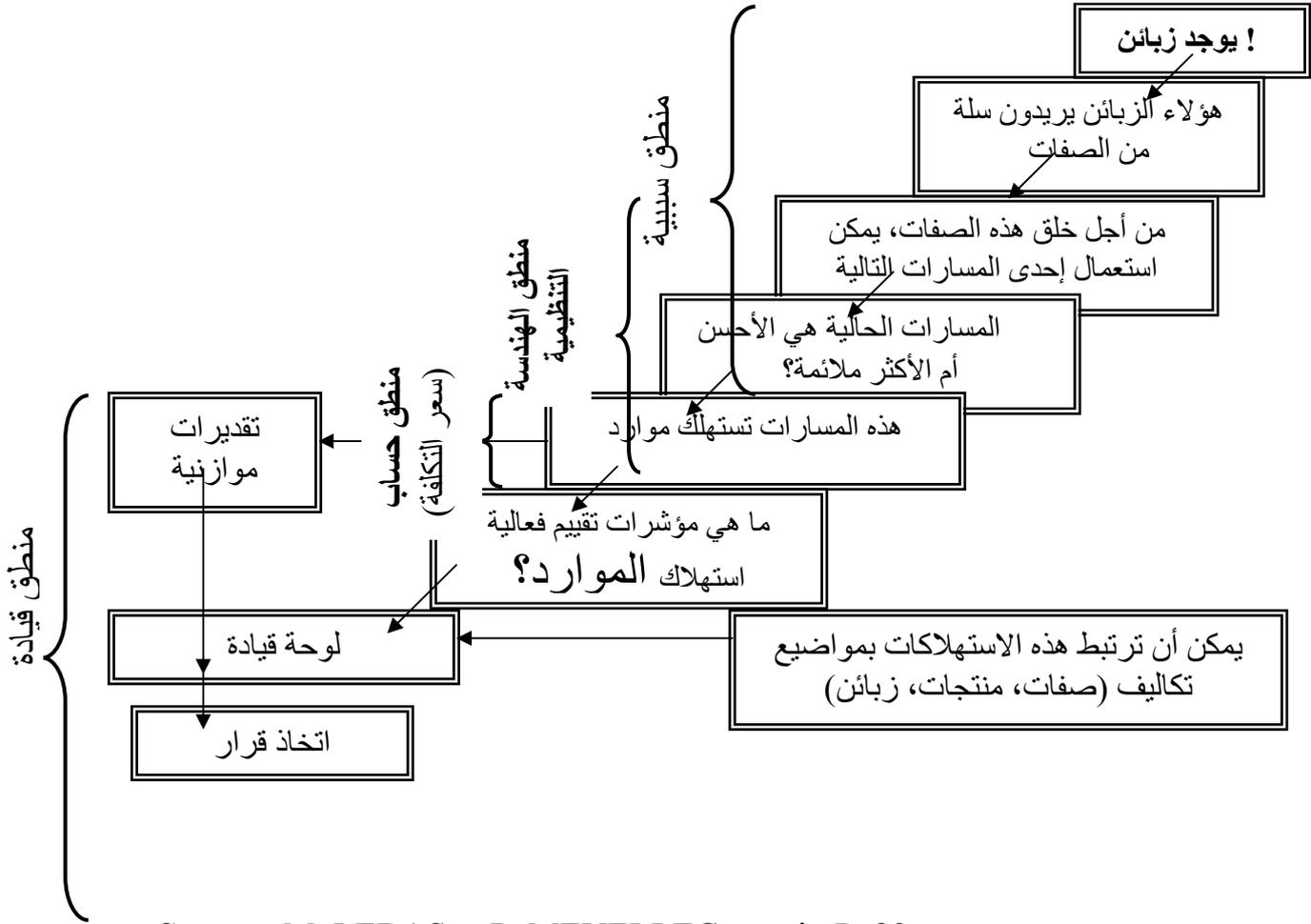
كل التساؤلات حول عوامل نمو التكاليف، أدت ببعض الأنظمة إلى التفكير في القيمة أولاً، ثم العمل على جعل التكاليف تتماشى مع ما ينتظره الزبون من المنتج المعروض في السوق، مع تمكين المنظمة في تحقيق هامش ربح. هذا النوع من التكاليف يطلق عليه مصطلح "التكاليف المستهدفة" "target costing" (*) والتي لا يمكن بلوغها إلا بتتبع أربعة مناهج logiques حسب ما يبينه الشكل الموالي:

²²⁶ P. MEVELLEC, la gestion simultanée des coûts et de la valeur: le défi, cahiers de recherche de l'IAE, Université de Nantes, 1998, P. 01
<http://www.iae.univ-nantes.fr/mevellec> (date de consultation: 26/04/2004)

²²⁷ IBID, P. 05

(*) سنتطرق إلى دراسة هذا النظام بشكل مفصل في الفصول الموالية.

الشكل رقم 37 : نموذج التسيير على أساس الأسباب مهيكّل حسب المسارات الموجهة للزبون



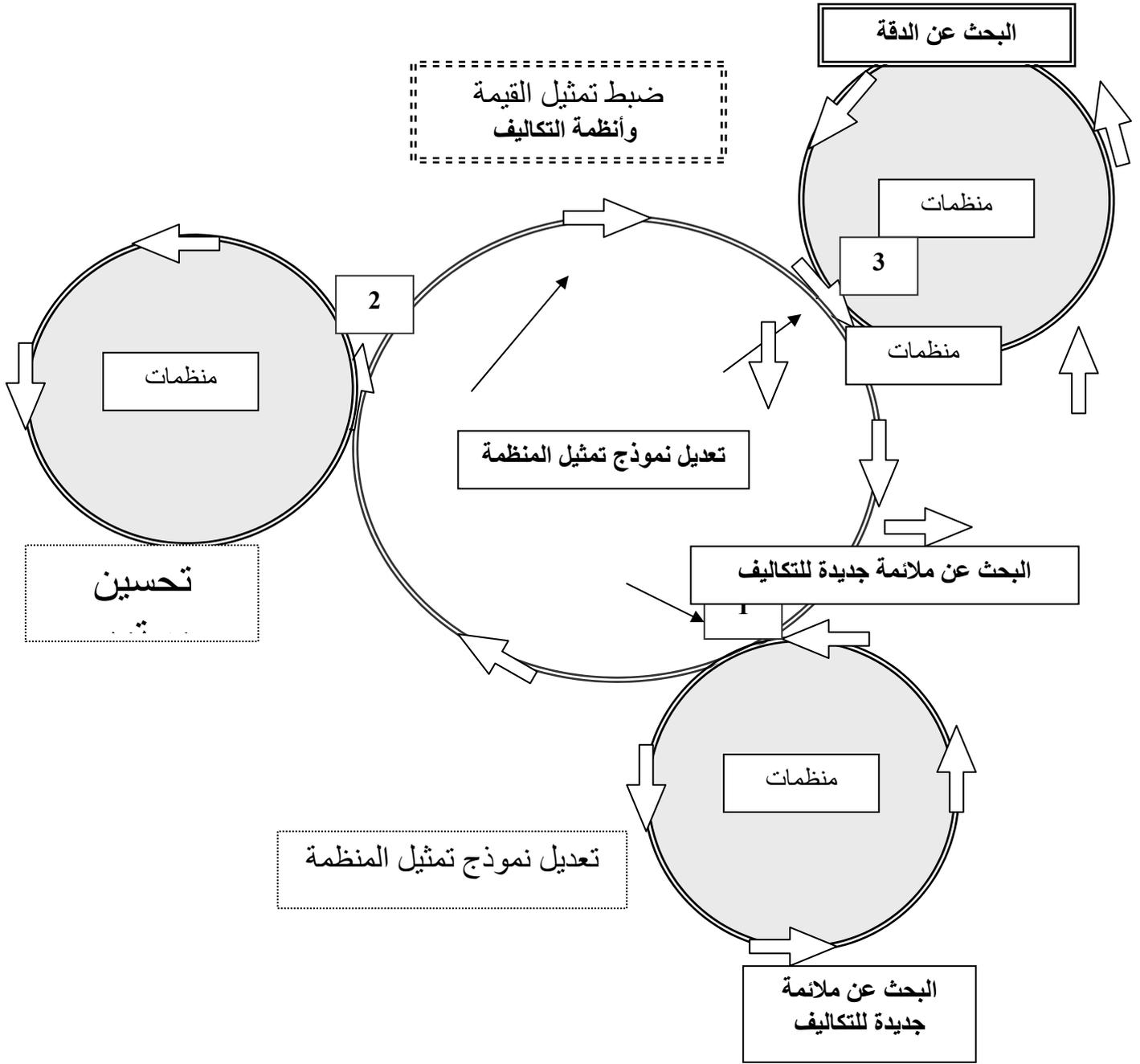
Source: M. LEBAS et P. MEVELLEC, op.cit, P. 89

يبين هذا الشكل أن رغبات الزبائن هي نقطة انطلاق أي تصور لمنظمة، والذي يمكن أن يعبر عنه بالمنهج البنائي *logique constructive* المتضمن في منهج "التكلفة المستهدفة". فيعد التعرف على رغبات الزبائن، تقارن المسارات الحالية بتلك التي ينتظر منها الكشف عن احتياج التلاؤم المحتمل (منهج أو منطق الهندسة التنظيمية *logique d'ingénierie organisationnelle*) بعد ذلك يمكن حساب الموارد التقديرية المطلوبة بغية الاستجابة لاستراتيجية السوق (منطق السببية *logique de causalité*). كما أن التسيير اليومي و المستمر يتطلب بناء نظام متابعة العمل النوعي و الفعال للمسارات، للأنشطة و المهام (منطق القيادة *logique de pilotage*). في نهاية المطاف، يمكن حساب سعر التكلفة (حسب كل منتج أو كل زبون)، إذا كان ذلك سيستجيب إلى متطلبات القرارات المتخذة والواجبة التحليل، وهذا في إطار (منطق الحساب *logique de calcul*).

إن الاعتراف بأهمية القيمة يعني العمل من طرف المنظمة على استعمال أحسن الطرق لحساب استهلاك الموارد الضرورية لمواجهة خطر المنافسة بكل دقة ممكنة. فيتعين عليها إذن المرور من البحث على أحسن ملائمة إلى البحث على الدقة، تماشياً مع تطلعات الزبائن لقيمة الصفات المميزة للمنتوجات. و لقد كانت هذه العلاقة الرابطة بين الملائمة و الدقة موضوع جدال هام خلال سنوات التسعينات، باعتبار أن التحكم في التضخم من خلال استقرار الأسعار المناسبة، أدى إلى تسهيل قراءة القيمة من طرف الزبائن، و من ثم كان لا بد على المنظمات الإسراع في المعرفة الدقيقة للتكاليف.

يبين الشكل الموالي كيفية المرور من مرحلة البحث عن ملائمة جديدة للتكاليف إلى مرحلة البحث عن الدقة في عملية حساب استهلاك الموارد.

الشكل رقم 38 : ديناميكية أنظمة التكاليف



Source: P. MEVELLEC, la gestion simultanée des coûts et de la valeur : le défi, op.cit, P. 08

يظهر هذا الشكل العلاقة بين الملائمة والقيمة من خلال ثلاث حلقات، الحلقة الأولى (1) تبين أن مسؤولية محاسبي التسيير لا تتوقف على حساب التكاليف فحسب، وإنما التفكير في مستقبل المحاسبة التحليلية الذي يرتبط مع قدرته على تطوير وإمساك نماذج تشغيل المنظمات التي تسمح

للمسيرين، وعلى غرار مجموع الموظفين، في التفكير المتزامن للتكلفة والقيمة. إن حساب التكلفة ليس غاية في حد ذاتها، وإنما انطلاقة للبحث عن أبعاد أخرى حول القيمة. وإذا كانت عملية الحساب قابلة للنمذجة، فإن الصفات التي قد تجعل الزبائن يميزون بين منتج وآخر تبقى خارج عملية المعايير وبهذا فهي تشكل قاعدة حقيقية لتجديد الاستراتيجية. أما الحلقة الثانية (2)، فهي تشغل داخل المسار نفسه وبالتالي فهي تعمل على إنشاء ديناميكية تحسين مستمر. الحلقة الأخيرة (3) تسمح بالأخذ بعين الاعتبار المعلومة التي تخص رغبات المستهلكين من خلال تصنع القيمة باستعمال آلية تخصيص التكاليف للمواضيع وحساب الهوامش.

ومن خلال الشكل أيضا، يمكن القول بأن بناء وشرح أنظمة التكاليف يلزم التغيير الشامل للاقتصاد، ففي الاقتصاد المبني على فكرة الموارد النادرة وغير الكافية لتلبية الطلب، يستوجب على أنظمة التكاليف المساهمة في التخصيص الأمثل للموارد. وفي هذا المضمون، يبدو من المنطقي أن تؤدي مجموع أجهزة المعالجة إلى تجميع كل الأعباء حول الموردين الأساسيين (حامل القيمة support de valeur) المتمثلين في العمل المباشر واستهلاكات المواد.

إن إظهار هاتين التكاليفتين يولد تصرفات في اقتصاد هاذين العاملين (مردودية المواد rendement matières) و(إنتاجية اليد العاملة المباشرة productivité de main d'œuvre directe) كما يسمح في نفس الوقت، بتلبية الطلب المتزايد.

أما في الاقتصاد الذي تتوفر فيه الموارد، مقارنة بالطلب، فالمشكلة الأساسية الأولية لا تتعلق بالاقتصاد في الموارد واليد العاملة، وإنما في الكشف عن مصادر القيمة. بالتالي يستوجب على أنظمة المعلومة الاقتصادية والتي تنتمي إليها أنظمة التكاليف، التركيز على القيمة المنتجة وليس على الموارد المستهلكة²²⁸.

المطلب الثاني: حساب تكلفة مواضيع التكلفة

إذا كانت السببية، عنصر من عناصر تحديد خريطة استهلاك الموارد، حيث تشرح ظهور التكلفة و بالتالي، إمكانية الضغط عليها إما بتقليصها أو تفاديها، فإن الإشكال يقع في كيفية تخصيص هذه التكاليف إلى مختلف مواضيع التكلفة أي تحديد القيمة الحقيقية لكل مركز مسؤولية أو لكل منتج تنجزه المؤسسة.

ولقد تطورت الطرق التي تسمح بتخصيص هذه التكاليف إلى مختلف المواضيع (منتجات أو مراكز)، من تلك التي تعتمد على العنصر الأكثر استقطابا للتكاليف (سواء تعلق الأمر بالمواد المستهلكة أو الأجور)، إلى تلك التي تعتمد على الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة لها. كما أن التطور التكنولوجي سهل في كثير من الحالات عملية التخصيص هذه، على أساس البرامج المعلوماتية التي تسمح بالذهاب إلى أعماق ما يمكن فيما يخص تحليل مواضيع التكلفة. وإذا كانت تكلفة المواد المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة لا تحتاج إلى تخصيص، فإن الأعباء غير المباشرة لا يمكن توزيعها على مختلف المراكز، وبالتالي تحميلها إلى مختلف المنتجات، إلا بالاستعانة بطرق معدة لهذا الشأن، خاصة مع تطور التكنولوجيا التي قلبت الموازين حيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من مجموع التكاليف التي تخصص لكل منتج. ولتفادي استعمال طرق تحميل عشوائية، لا تعبر عن حقيقة التكاليف المخصصة، فإنه بالإمكان للمؤسسات اللجوء إلى إحدى الطرق الثلاثة الآتية:

- تحسين المعلومة، إما بالاستعانة بطرق جديدة لإدخال المعلومات أو اللجوء إلى الاستثمار؛
- استعمال مفاتيح التوزيع؛
- التخلي عن توزيع بعض الأعباء.

الفرع الأول: تحسين المعلومة

لتحسين المعلومة، يمكن إما وضع طرق جديدة للإدخال و المعالجة، وإما اللجوء إلى الاستثمار كحل أمثل إذا تعذر استخدام الطريقة الأولى²²⁹.

❖ وضع طرق جديدة: هذه الكيفية تقتضي القيام بتعديل الترميز modification de la

codification بحيث يسمح بتعيين المعلومة أو تأسيس أنماط بيروقراطية(*) . كما يمكن

اللجوء إلى طريقة الفوترة الداخلية، والتي تعتمد على أسعار التنازل الداخلي، بالتالي يمكن

تتبع التكاليف حين حدوثها.

هذه الكيفية في حساب تكلفة مواضيع التكلفة تستعمل عادة، عندما يكون الغرض يتعدى معرفة

التكاليف، بحيث ينتظر منها التأثير على التصرفات، خاصة قياس النتائج التي تعتمد على العلاقات من الزبون إلى المورد داخل المؤسسة، وحتى إنشاء منافسة بين مصلحة داخلية ومقاول من الباطن. فالهدف إذن هو خلق منطوق سوق داخل المؤسسة.

❖ اللجوء إلى الاستثمار: إذا كان من السهل تتبع بعض الاستهلاكات عن طريق تعديل

الترميز، فإن البعض الآخر منها يتمتع ببعض الخصوصيات التقنية بحيث يتعذر تسييرها أو

متابعتها، إلا بالاستعانة باستثمارات جديدة. وقد يشار في كثير من الحالات الى بعض

الأعباء التي تخص الهاتف أو الكهرباء، التي لا يمكن الحصول على معلومة دقيقة عن

استهلاكها حسب كل مركز أو جهاز إلا بتجهيز المؤسسة بمعدات متطورة تسمح بالحصول

على هذه المعلومة. ولا تلجأ المؤسسة إلى هذه الطريقة الجد مكلفة، إلا إذا كانت المعلومة

المنتظرة منه جد مفيدة.

ورغم الايجابيات التي يمكن أن تتمتع بها هذه الطريقة، إلا أن هناك حالات يتعذر فيها

استخدام تجهيزات جديدة، إما بسبب تجاهل النتائج المنتظرة منه مقارنة بالتكاليف، وإما أن تركيب هذه التجهيزات، قد يؤدي إلى اضطراب في السير الحسن للمؤسسة، ولذلك تفضل كثير من المؤسسات اللجوء إلى طريقة استعمال مفاتيح التوزيع.

الفرع الثاني: استعمال مفاتيح التوزيع

إذا كانت الطريقة المختارة من طرف المؤسسة هي تحميل الأعباء إلى مواضيع التكلفة،

فإنه سيتعين عليها تحديد مفتاح توزيع ملائم، أي بمعنى أن يكون في علاقة مع القانون الاقتصادي الذي تنطبق على التكاليف المعنية، لإنتاج المعلومة التي ستسمح للمسيرين بالتأثير على تكاليف الأنشطة التي تكون تحت مسؤوليتهم.

فالطريقة التي يعتمد عليها لاكتشاف هذا القانون هي تحديد وحدة قياس النشاط، التي تسمى "وحدة

عمل" unité d'œuvre. عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية، لا بد من تعيين لكل مركز محاسبي

unité comptable قياس لنشاط هذه الهيئة، حيث يكون تغييره في صلة مع تغيير التكلفة الإجمالية

لاستهلاكات موارد هذا المركز. فاللجوء إلى طرق التحليل الإحصائية، كالانحدار الخطي

régression linéaire يسمح بإثبات valider الصلة بين تغيير وحدة العمل وتغيير الأعباء

الإجمالية لمركز محاسبي.

²²⁹ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, op.cit, P. 73

(*) يمكن لمصلحة الوسائل العامة داخل المؤسسة، تسليم لوازم مقابل سند الطلبية، و بالتالي فهي تتمتع بمعلومة مفيدة لمعرفة المستعملين، فبإمكانها تجميع هذه المعلومة لتتبع الاستهلاكات.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أن الهدف ليس القيام بتحليل السببية لتعيين المتغير الذي يفسر تصرفات تكاليف المركز المدروس، وإنما توضيح التلازم في تغيير وحدة العمل وتكاليف مركز التجميع المحاسبي.

إن وحدة العمل لا تعني بالضرورة السبب، العامل المفسر، أو عامل تطور التكاليف. هي قاعدة تسمح بتحميل تكاليف المراكز إلى مواضيع التكلفة التي استعملت خدمات المراكز²³⁰. ومهما كانت الصلة بين وحدة العمل والمراكز المحاسبية فيما يخص تغيرات الأعباء، فإن الاعتماد على وحدة عمل واحدة ووحيدة للتمكين من تحميل مجموع التكاليف المجمعة في مركز محاسبي والتي تضمن تخصيص دقيق لاستهلاك الموارد بين مختلف مواضيع التكلفة، يبدو أمرا في غاية الصعوبة، بل انه يكاد يكون مستحيلا، إذا لم تتمكن هذه الوحدة من نمذجة تغير تكاليف النشاط. فلكي تكون وحدة العمل مقبولة، يجب أن تضمن ارتباط متبادل مع تكلفة النشاط، وبمعنى آخر، يجب أن تكون تكاليف النشاط متجانسة بالنسبة إلى وحدة العمل²³¹.

الفرع الثالث: التخلي عن توزيع بعض الأعباء

بالرغم من الايجابيات التي يمكن أن تتمتع بها طريقة حساب تكلفة مواضيع التكلفة بالاعتماد على وحدات العمل، إلا أنها لا تخلو من النقائص التي تجعل التكاليف المحسوبة لا تعبر عن حقيقة قيمة المنتوجات أو المراكز المحاسبية. ومن هذه النقائص يمكن ذكر²³²:

➤ أن هذه الطريقة بطيئة في الحصول على المعلومة المنتظرة من نظام المحاسبة التحليلية

(شهر على العموم)، بينما معرفة سعر التكلفة لا تعتبر غاية في حد ذاتها و لكن وسيلة

لتوجيه التسيير. بالتالي يجب أن تكون سريعة إلى أقصى حد ممكن؛

➤ إن حساب تكاليف المراكز المحاسبية (أو ما يسمى أيضا بمراكز التحليل)، باستعمال وحدات

العمل، لا يسمح بالفصل ما بين الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة، بالتالي فهو يغطي تركيبة

سعر التكلفة من الأعباء حسب طبيعتها، مما يصعب الضغط على هذه الأعباء؛

➤ بما أن هناك ارتباط ما بين مراكز العمل، فإن كل منها يعمل لصالح الآخر، بالتالي لا يمكن

معرفة مصاريف إحداها إلا بمعرفة مصاريف الآخر. إن الطريقة الوحيدة لمعالجة هذه

الصعوبة هي إعداد معادلة لكل مركز و منه إيجاد حل لكل النظام. إلا أن الواقع يبين أنه

غالبا ما يقتصر على استعمال حل تقريبي، مما يقلص من جدية الطريقة؛

➤ إن النوعية التي تتمتع بها هذه الطريقة، قد تؤدي إلى إفراط في ثقة أسعار التكلفة المحسوبة،

وقد تنسي مستعملها، بأن كل سعر تكلفة هو حتما عشوائي arbitraire ولا يجب على

سياسة المبيعات أن تعتمد عليه بشكل مطلق^(*).

وأمام كل هذه النقائص التي تحول دون تمكين نظام المحاسبة التحليلية، لاعطاء صورة حقيقية لتكلفة مواضيع التكلفة، فقد ظهر اتجاه جديد يعتمد على مبدأ عدم توزيع الأعباء غير المباشرة. فمن جهة، لأن هذا التوزيع يشكل أكبر صعوبة لقياس سعر التكلفة. ومن جهة أخرى، فهي

²³⁰ Y. DE RONGE, op.cit, P. 75

²³¹ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, op.cit, P. 79

²³² P. LASSEGUE, op.cit, P. 570

(*) ينص المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) في الجزء الثالث لعام 1982، المخصص للمحاسبة التحليلية، بأن "الدقة في مجال حساب التكلفة لا وجود لها".

غير مفيدة لتوجيه القرارات التي تقود المؤسسة إلى أحسن حل. بينما عدم توزيعها يسهل مراقبة وتقليص الأعباء، خاصة ما يتعلق بالأعباء المشتركة التي تفرض على مسؤولي المراكز. إن عدم توزيع الأعباء، لا يعني فقط الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وإنما الأخذ بعين الاعتبار الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة. فالهدف من التوزيع هو تحديد مسؤولية رئيس المركز المحاسبي فيما يخص التسيير، وبالتالي قدرته على التحكم في التكاليف التي تخضع لمسؤوليته سواء كانت ثابتة ومباشرة أو متغيرة ما دام القرار في التأثير عليها يرجع إلى مسؤول المركز.

كما أن القرار بعدم توزيع الأعباء غير المباشرة الذي يؤدي حتما إلى الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة يسمح بتحقيق عدة أهداف²³³:

- إزالة تأثير التغير في الكمية المنتجة على تكلفة الوحدة؟
- إبعاد الصعوبة الناتجة عن تعدد المنتوجات حيث يمكن للمؤسسة الاختيار من بين عدد المنتوجات الممكنة ليس على أساس الفرق بين أسعار تكلفتها الكلية وأسعار بيعها، وإنما على أساس المساهمة في تغطية كتلة المصاريف الثابتة^(*).
- اتخاذ القرارات بصفة عقلانية بما أن كل كتلة لها تصرف مميز، مرتبط بأفاق مميزة لسياسة المؤسسة. بالنسبة للقرارات العادية واليومية، تعالج التكاليف الثابتة كمعطيات، ليس بسبب عدم تغييرها النهائي، ولكن لأن تعديلها مرتبط بقرارات استثنائية، لا يمكن إعادة النظر فيها *irréversibles*، والتي تغير بعمق هيكل المؤسسة وهي مرتبطة أيضا بالمدى الطويل؛
- تعتمد النظرية الاقتصادية على التمييز بين المدى القصير والطويل، حيث أنها تبدأ بالمدى القصير، أين تتجه القرارات الى الاستعمال الأمثل للتجهيزات الصناعية الثابتة و ذلك بتعديل كمية العمل المستعملة، ثم تواصل بالمدى الطويل، أين تهدف القرارات إلى تغيير التجهيزات المستعملة، بخلق آلات وأدوات، و بإنشاء وإلغاء مؤسسات.

إلا أن الواقع الذي يهدف إلى المساعدة في القرارات، يسير في الاتجاه المعاكس لمراحل التحليل. فالمؤسسة تبدأ باختيار التكاليف الثابتة، أي بقرارات المدى الطويل، التي تتطلب مصاريف هامة والتي تنتج عنها مشاكل التمويل، و هي بالتالي تكون هيكل غير قابل لإعادة النظر. ثم بعد ذلك تتجه لاتخاذ قرارات المدى القصير، التي تأخذ في الاعتبار التكاليف المتغيرة، في إطار الهيكل المختار دون إجراء أي تعديل فيه.

فاختيارات المدبين الطويل، ثم القصير لا تتم على نفس الأسس. فالاختيارات الأولى تعتمد على تحليل الاستثمار، أما الثانية على أساس تحليل الاستغلال، مما يؤدي إلى التمييز بين مجموعتين للأعباء: النهائية التي لا يمكن التأثير عليها، و تلك التي لم تنفق بعد والتي يمكن للمؤسسة التأثير عليها.

²³³ IBID, P. 579

(*) الهامش هو الفرق بين سعر البيع و المصاريف المتغيرة.

المطلب الثالث: وضع وتطبيق نظام المحاسبة التحليلية

بعد تكيف نظام المحاسبة التحليلية إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و بعد دراسة الخطوات التي يجب أن تتبعها المعلومة لمحاسبية حتى تصبح مفيدة في اتخاذ القرار، وبعد ملائمة النظام إلى الاستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة وتحديد عدد مراكز المسؤولية ووحدات العمل، أو حتى اختيار الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، تأتي المرحلة الأخيرة التي تجعل من النظام أداة تسيير فعالة و مساعدة في اتخاذ القرار. هذه المرحلة تعتمد على الأخذ في الاعتبار بعض شروط نجاح النظام، بالإضافة إلى الأخطاء التي يجب تفاديها، وسوء الفهم الذي قد يقع فيه مستعملي النظام و مستغلي معلوماته. ثم تأتي المرحل النهائية وفيها تبدأ عملية تنفيذ النظام والتي تتطلب مراعاة بعض الشروط إلى أن يصبح النظام جاهزاً للاستعمال النهائي.

الفرع الأول: شروط نجاح نظام المحاسبة التحليلية

حتى تنجح عملية تصميم نظام المحاسبة التحليلية، لا بد أن تتحقق بعض الشروط سواء المتعلقة بمستعملي النظام أو المستفيدين من معلوماته، والتي تتمثل فيما يلي:

- لا بد أن يتمتع المسؤولون المحليون بوسائل التأثير على مبالغ التكاليف المخصصة لهم، وهذا بأمل التحكم الكامل في تكاليف الهيكل (بعد النجاح في النتيجة)، وتفادي ترحيل هذه التكاليف إلى مراكز أخرى داخلية للمنظمة؛
- يجب أن يعتمد نظام المحاسبة التحليلية على أنظمة معلومات مطابقة للأهداف المحددة أثناء وضع المحاسبة التحليلية داخل المنظمة؛
- من الضروري الإشادة بالعناصر الإيجابية المنتظرة من طرف المتعاملين وهذا لتفادي أن ينظر إلى المحاسبة التحليلية وكأنها ضغط أو إكراه؛
- من الضروري وضع مخطط تكوين ومرافقة للمستخدمين؛
- من المفيد إثبات، بعد التجربة، أن النتائج المحققة، قد أخذت بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات و قياس النجاح²³⁴.

تمثل نتائج المحاسبة التحليلية آليات للإدارة لقيادة النشاط و مراقبة التسيير. فهي بالتالي عبارة عن تكملة ضرورية للمحاسبة العامة لعرض النتائج المتحصل عليها في مختلف الميادين.

²³⁴ Analyse des coûts: La mise en place d'une comptabilité de gestion, http://www.fonction-publique.gouv.fr/communications/guides/cntrl_gestion/pdf/fiche9.pdf, P. 05 (date de consultation: 02/11/2004)

الفرع الثاني: الأخطاء التي يجب تفاديها

نظرا لما تتمتع به المحاسبة التحليلية من مميزات وخصائص تسمح باكتشاف الأخطاء والمسؤولين عليها، فإن الكثير من المسؤولين يتخوفون من النتائج التي قد تدلي بها للمسيرين من عدم التحكم في التكاليف أو عدم الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية. فالواجب على مصممي هذا النظام أن يتفادوا ما يسميه J. LOCHARD²³⁵ بالأكمنة pièges والتي يصنفها إلى ثلاثة:

○ مطاردة المشعوذين؛

○ التفاصيل غير المفيدة؛

○ تكلفة المطلق.

توجد كثير من الأسباب التي قد تسبب نتائج سلبية في المؤسسة راجعة إما إلى سياستها، إلى المحيط الاجتماعي، انهيار الأعمال، استحالة تحقيق الأهداف لغياب الاستثمار الملائم، أو عدم الملائمة للتقنيات التي هي في تغير دائم.

إن المهمة المخولة للمحاسبة التحليلية، كأداة من أدوات مراقبة التسيير، بقدر ما تكمن في الكشف عن الأحداث و الأرقام الجذابة، فهي تحتاج أيضا إلى الكشف عن الانحرافات والنتائج التي غالبا ما توصف بالكوارث بالرغم من أنها غير مقصودة. ففي هذه الحالة يستوجب على مراقب التسيير لعب دوره كما ينبغي، وذلك بتحليل الأفعال الحقيقية أو الظاهرة مع المسؤولين، كما يجب عليه أن يقدم النصائح. وبمعنى آخر، فإنه لا يمكن تحقيق أي مراقبة تسيير وأي نتيجة دون الاعتماد على عنصر الثقة.

ومن جهة أخرى، إذا استعملت المحاسبة التحليلية كأداة عقاب sanction، فإن أغلبية المسؤولين سيتدبرون الأمر للتلاعب في المعلومات الأساسية وذلك بهدف الإحجاب عن النتائج المحصل عليها فعلا؛ مما يصعب القيام بالمراقبة الموازنة، وإذا تمت على أساس المعلومات المحصل عليها فإن النتائج تكون وخيمة بالنسبة لمستقبل المؤسسة.

الكمين الثاني الذي قد تقع فيه المحاسبة التحليلية بصفتها نظام معلومات، هو البحث عن التفاصيل غير المفيدة على الإطلاق. فالبحث مثلا على وقت العمل بالثواني لا يفيد في تحميل الأعباء، بما أن وحدة العمل الأساسية هي الساعة، وقد تكون بالأيام أو أنصاف الأيام بالنسبة لبعض المصالح التقنية. كما أن إعطاء تفاصيل اللوازم المستهلكة المستعملة من طرف مراكز العمل لا تفيد، إذا كنا نعلم أن مجموع هذه الإستهلاكات لا تمثل أكثر من 2% بالنسبة لتكلفة الإنتاج. والأمثلة من هذا النوع كثيرة حيث يستوجب على المكلف بحساب التكاليف تجنبها و عدم إرهاق المصالح المعنية بإعداد القوائم و التقارير الخاصة بها.

أم الكمين الثالث الذي يجب تجنُّبه هو محاولة البحث عن المطلق. فمثلا قد تذهب المؤسسة إلى خلق مراكز أو أقسام بلا نهاية، حتى انها قد تخلق أقسام خاصة بأجرة المسؤول عن القسم، أو قد تفتح حساب الإنتاج لصفحة تحتوي على قيمة غير معبرة... فالبحث عن المطلق قد يكلف المؤسسة أموالا طائلة في حين ان المعلومة المنتظرة قد لا تكون عامل قرار.

²³⁵ J. LOCHARD, op.cit, PP. 138-139

الفرع الثالث: الاختيار النهائي و بداية التطبيق

قبل الاختيار النهائي لإجراءات العمل المفصلة ضمن نظام المحاسبة التحليلية يجب أن تراعى بعض النقاط الأساسية تتعلق بما يلي:

- يجب ألا تتعارض الطرق المحاسبية مع الأهداف المنتظرة من النظام من طرف المسيرين؛
- يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة النظام منذ بداية التصميم إلى غاية التشغيل، سواء المتعلقة منها بالوسائل المادية، البشرية^(*)، وحتى تكوين المستخدمين وكل التكاليف التي تسببت في تغيير وملائمة التنظيم الداخلي لنظام المحاسبة التحليلية؛
- التأكد من وضوح المعلومات التي ينتجها النظام؛
- التأكد من صحة النتائج؛
- التأكد من سرعة الحصول على المعلومات؛
- يجب أن يكون النظام قابل للتطور والتغيير²³⁶.

ثم بعد ذلك تأتي مرحلة البدء في التطبيق التي يجب أن تتم بصفة تدريجية، ولا يمكن أن يتحقق نجاح التنفيذ إلا بمساهمة كل المعنيين بالأمر، بدأ بالإدارة التي يجب أن تدعم هذا العمل، كما يجب إشعار مجموع المستخدمين بأهداف النظام و النتائج المنتظرة منه.

كما يجب أيضا اختيار وحدة نموذجية إذا كانت المؤسسة تتكون من عدة وحدات حتى يتم فيها القيام بمحاكاة simulations²³⁷، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء التي تكون قد وقعت في مرحلة التصميم، هذا من جهة، و من جهة أخرى، قد تسمح هذه التجارب من اختبار عدة سيناريوهات لتخصيص الأعباء طبقا للطريقة المعتمدة. كما يجب أن تدرج المؤسسة في عقد التكوين، إذا كان التصميم قد قامت به مؤسسة مختصة، ضرورة مساعدة المنفذين للنظام سواء أثناء التنفيذ أو كلما احتاج النظام إلى تطوير أو تغيير.

(*) كالأجور و الخدمات الخارجية.

م. سعيد أوكيل؛ فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزء الثاني، بدون سنة، ص 144-145²³⁶

²³⁷ V. GIARD, V. BOITOUT et P. BONMARCHAND, Apport de la simulation à la conception et à l'interprétation de tableaux de bord et back office bancaire (CCP) et à la comptabilité de gestion, <http://gregoriae.univ-paris1.fr/pdf/95-06.pdf>, P. 08 (date de consultation: 03/11/2004).

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن الاعتماد على نظام لحساب التكاليف لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كان هذا الأخير مبني على أسس تأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات التي قد تجعل من المعلومة المحاسبية أداة فعالة لتحسين التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة.

وقد صنفت هذه الأسس إلى ثلاثة أصناف، منها ما هو مرتبط بالعوامل التي تؤثر على نوعية المعلومة والخاصة بتكلفة جمع و معالجة وإخراج المعلومات المحاسبية ، كما أنها تتعلق بمحيط المؤسسة وبمعامليها سواء في داخل المؤسسة، من تبادل للمعلومات ما بين مراكز التحليل و ما بين الوحدات، أو ما تعلق منها بالمحيط الخارجي والمتمثل في الزبائن والمنافسين.

وقد تضطر المؤسسة إلى اللجوء لاستعمال إستراتيجية دون أخرى وهذا حسب وضعيتها في السوق، مما يستوجب على نظام المحاسبة التحليلية التأقلم مع هذا الاختيار. كما أن هذا النظام مرتبط بالتطور التكنولوجي الذي غير طريقة العمل في المؤسسات، فلم تعد بحاجة إلى عدد كبير من الموظفين للقيام ببعض المهام منها المتعلقة بالمحاسبة وهذا بسبب إحلال البرامج المعلوماتية محل العمل اليدوي. فاستوجب على نظام المحاسبة التحليلية الاستجابة إلى هذه التطورات مع ما تقدمه هذه البرامج من مزايا في ربح الوقت والتدقيق أكثر في المعلومات المحاسبية. وينبغي عدم إهمال الجانب التنظيمي للمؤسسات وتأثيره على بناء أنظمة معلومات المحاسبة التحليلية، وللمؤسسة الاختيار بين الأنظمة التي تراها مطابقة أكثر لاحتياجاتها، مع التأكيد على إشراك الجميع على غرار المحاسبين، في تصميمها.

لا بد كذلك من الاعتناء بمضمون النظام في حد ذاته، حيث أنه يتطلب على مصمم نظام المحاسبة التحليلية الأخذ بعين الاعتبار المسلك الذي يسمح بانتقال الموارد حتى تتحول إلى منتوجات قابلة للبيع، والكشف عن مسببات استهلاك هذه الموارد كي يتسنى التحكم فيها، مع مراعاة الرشادة في الاستهلاك حتى وإن اضطرت المؤسسة إلى الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة والغير الخاضعة.

ثم تأتي المرحلة الأخيرة في تصميم نظام معلومات المحاسبة التحليلية والتي تتعلق بالمحاكاة وبداية التطبيق، حيث أن هذا العمل قد يستغرق فترة طويلة وتكوين مستمر حتى يتمكن مستخدمو هذا النظام من التحكم الجيد في استعماله.

ولقد أشرنا طوال هذا الفصل إلى وجود ثلاثة أصناف من أنظمة المحاسبة التحليلية المتمثلة في أنظمة التكاليف الكلية وأنظمة التكاليف المباشرة والأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات. ولتوضيح محتواها سنحاول في الفصل الموالي التعرض إلى تفاصيل الصنفين الأوليين منها.

الفصل الرابع
تقنيات حساب وتحليل التكاليف
-الأنظمة الكلاسيكية-

مقدمة الفصل

يمثل تحليل التكاليف، الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، التي يستوجب عليها شرح النتيجة عن طريق حساب تكاليف المنتجات (سلع و خدمات)، ويتعلق الأمر هنا بالنزول إلى مستوى المكونات الأصلية لنشاط المؤسسة، بصفة تسمح بتشكيل من جديد، من الداخل، طريقة تكوين النتيجة. كل مرحلة من مراحل تحويل المدخلات إلى مخرجات (منتج نهائي) يتم تحليلها وربطها بالمرحلة التي سبقتها وبالمرحلة التي تليها. لا بد من الإشارة أيضا، إلى انه ومنذ زمن طويل، اقترن دور المحاسبة التحليلية بحساب التكاليف وسعر التكلفة، حيث يعبر هذا الأخير على كل التكاليف التي تم إنفاقها على سلعة، أو مجموعة من السلع، أو خدمة، أو مجموعة من الخدمات، من مرحلتها الأصلية إلى المرحلة النهائية بما فيها تكلفة التوزيع. وتكون النتيجة في هذه الحالة، عبارة عن الفرق بين سعر التكلفة و سعر البيع. و إذا كان سعر البيع معلوم *une donnée*، فإن سعر التكلفة عبارة عن مؤشر جيد لمراقبة نجاعة المؤسسة. و من هذا المنظور، يمكن اعتبار سعر التكلفة الكلي، الأداة الأساسية لمراقبة التسيير، مع أن الواقع يثبت عكس ذلك.

إن الدور الأساسي لأي نظام تكاليف فعال يكمن في ضمان أربع وظائف هي:

- تقييم المخزونات
- مراقبة العمليات
- قياس النتائج
- المساعدة على اتخاذ القرار

والملاحظ أن أنظمة التكاليف اليوم، لا تهتم إلا بوظيفتي تقييم المخزونات وتحديد أسعار البيع، رغم أن الأسباب التي دفعت المؤسسات لاستعمالها في هذا الإطار، قد زالت مع الزمن و التي تنحصر أساسا في قلة الموارد أو ما كان يطلق عليه مصطلح "اقتصاد القلة" *Economie de pénurie* خاصة بعد الحرب العالمية الثانية و الذي سادته ضعف المنافسة، ففي هذا المضمون يمكن قبول هذه العلاقة بين سعر التكلفة و سعر البيع.

أما في وقتنا الحاضر، فإن المنافسة شديدة وأسعار البيع مرتبطة بعدة معايير منها الكمية والنوعية، ومنها الداخلية والخارجية. من جهة أخرى، فإن التركيز الصناعي قد تولدت عنه مؤسسات جد متنوعة فيما يخص المنتجات المعرضة، سواء في التوزيع (*) أو في عملية الصنع في حد ذاتها (**). هذا التنوع في المنتجات ضمن هياكل تزداد أكثر فأكثر توسعا وتعقيدا، تجعل، بالتوازي، عملية إعادة تشكيل النتائج حسب كل منتج، أكثر فأكثر صعوبة. و تزداد هذه الصعوبة، عندما يلاحظ أن في أغلب الأحيان، لا يمكن اعتبار سعر التكلفة نموذج لنجاعة المؤسسة، فكلما عوض العمل اليدوي، بالعمل الآلي نتيجة التطور التكنولوجي، كلما ازدادت الأعباء الثابتة، التي لا تتناسب خطيا مع الإنتاج. و من هنا، يصبح سعر التكلفة مرتبط أكثر فأكثر بطرق توزيع هذه التكاليف الثابتة بين مختلف المنتجات.

كل هذه الأسباب جعلت من سعر التكلفة، عبارة عن تكوين داخلي، خاص و مخصص لكل مؤسسة و بذلك تقلصت علاقته مع المحيط. و في هذه الحالة أصبح التمسك بمصطلح "سعر التكلفة" و الذي له علاقة بالسوق، صعب جدا، مما دفع مؤلفي المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) (*) إلى تغيير مصطلح "سعر التكلفة" *Prix de revient* بـ "التكلفة النهائية" *Coût de revient* (**). وبهذا التعديل في المصطلح، تغيرت النظرة إلى النتيجة التحليلية، بحيث أنها لا تعني حقيقة غير قابلة للتحويل *Réalité intangible*، و إنما هي وجهة نظر قابلة للتقويم.

(*) يمكن إيجاد عشرات الآلاف من المنتجات في المساحات الكبرى *hypermarchés*

(**) من المئات إلى الآلاف من المراجع *références*

(*) المقصود هنا المخطط المحاسبي المراجع لسنة 1982.

(**) يؤكد H. BOUQUIN et P. LAUZEL بأن مصطلح السعر يعني وجود معاملة تجارية، لذلك يقترح استعمال كلمة "التكلفة النهائية" و سننعمد على هذا المصطلح في بقية بحثنا هذا.

هذا التغيير في مفهوم التكلفة النهائية، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي، سواء فيما يتعلق بمعالجة المعلومات أو طرق الإنتاج، أدى إلى إعادة النظر في الدور الرئيسي للمحاسبة التحليلية ضمن نظام قيادة المؤسسة.

وفي هذا المجال أيضا يستوجب على طرق حساب التكاليف التأقلم مع هذه التغييرات ولا يتم ذلك إلا بالتحكم الجيد في هذه الطرق أولا، حتى يتسنى فهم ومتابعة كل التغييرات المنتظرة. وانطلاقا من هذه الشروحات، سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف أنظمة التكاليف الكلاسيكية، بدأ بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها الأكثر شيوعا، ثم إلى مختلف طرق التكاليف الجزئية، مع إظهار الجوانب الإيجابية و حدود استعمال كل طريقة كآلية مساعدة على التسيير و اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية Méthode des coûts complets–full costing
تشكل تقنية التكاليف الكلية^(*)، طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية؛
- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات

ويتم التوصل إلى التكلفة الكلية بفضل طريقة الأقسام المتجانسة مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإصلاحات التي أدخلت عليها. وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة نقاط أساسية هي :

- الأسس التقنية والتنظيمية؛
- الصعوبات التقنية والتطبيقية؛

المطلب الأول: أهداف الطريقة ومضمونها الاقتصادي

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية، التي يطلق عليها أيضا مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة"^(**) أو "طريقة مراكز التحليل" أو كذلك "طريقة مراكز التكاليف"²³⁸ إلى سنوات الثلاثينات^(***).

وتم تحسين استعمالها في نهاية الأربعينات من طرف المنظمين الفرنسيين : (لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي CEGOS^(*) والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي CNOF^(**))²³⁹ تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط. وإذا كان الحساب يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة، فإن الأعباء التي ليس

(*) هناك من يسميها : طريقة التكاليف الكاملة
(**) قبل اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة، كانت تستعمل طريقة بسيطة لحساب التكلفة الكلية تعتمد على مبدأ تصنيف الأعباء القابلة للإدماج، إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، وقد يرجع ظهورها إلى القرن السادس عشر. وما سهل استعمال هذه الطريقة آنذاك هو طبيعة التكاليف التي كانت في معظمها مباشرة.

و إذا كان استعمال هذه الطريقة البسيطة لا يشكل عائق فيما يخص تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف تكاليف المنتجات، فإن الأشكال يقع خاصة على مستوى الأعباء غير المباشرة، التي تتطلب معالجة أولية قبل التمكن من تحميلها. هذه المعالجة تستوجب البحث عن الصلات التي يمكن أن توجد بين الأعباء غير المباشرة والتكاليف المعنية. كما أن عملية البحث هذه، قد تتم بطريقة بسيطة وذلك بتجميع كل الأعباء غير المباشرة في وعاء مشترك ثم باتخاذ قرار استعمال مفتاح وحيد لتوزيعها كلية بين تكاليف المنتجات.

و عادة ما يؤخذ رقم الأعمال كمفتاح للتوزيع، كما يمكن اللجوء أحيانا إلى استعمال التكلفة المباشرة. وذلك، غالبا ما تستعمل هذه الطريقة في المؤسسات التي يتغلب عليها الطابع التجاري أو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي لا تريد استثمار أموال هائلة في وضع نظام تحليل متطور. وبالتالي تتركز أهمية هذا النظام البسيط في حساب التكاليف في المؤسسات التي تتميز بعمال يمتنعون بنفس التأهيل، وآلات تستعمل بنفس الطريقة مهما كان نوع المنتج المصنوع.

إلا ان الواقع يثبت أن المؤسسات، تحتاج دائما إلى تنوع المنتجات، كما أو كيفا، مما يجبرها على تعديل مسارات الإنتاج كلما دعت الضرورة إلى ذلك. ومن جهة أخرى، فإن نوعية التكلفة النهائية المحسوبة تكون دائما مرتبطة مباشرة بإختيارات وحدات العمل، إذ ان استعمال وحدة عمل واحدة تؤدي لا محال إلى توزيع عشوائي arbitraire، مما يقلل من نوعية وأهمية التكلفة المحسوبة. إن تنوع المنتجات والنشاطات، حتى في المؤسسات ذات النشاط التجاري، يستوجب استعمال نظام يعتمد على تحميل الأعباء غير المباشرة بعد القيام بفرز أولي، ثم الاعتماد على مفاتيح متعددة تتناسب وطبيعة النشاط أو المنتج، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل و ضمان التجانس بين هذه المراكز ومعاملات التحميل. وكل هذه التعقيدات في الطريقة البسيطة أدى إلى ظهور طريقة الأقسام المتجانسة التي تأخذ بعين الاعتبار كل النقصان المشار إليها، حتى وإن تحولت هذه الطريقة عبر الزمن إلى عرضة للانتقادات كما سنرى في هذا الفصل، مع العلم أن طريقة الأقسام المتجانسة ما هي إلا امتداد للطريقة البسيطة أو التقليدية.

²³⁸ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P. 105

(***) كما تم الإشارة إلى ذلك في المبحث الأول من الفصل الثاني، مع العلم أن طريقة التكلفة الكلية ظهرت في هذه السنوات ليست فقط في فرنسا، وإنما في الولايات المتحدة الأمريكية وفي ألمانيا حسب P. LAUZEL و H. BOUQUIN ص 62-63.

(*) CEGOS : Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique.

(**) CNOF : Comité National de l'Organisation Française.

²³⁹ H. BOUQUIN ; Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion- un aspect oublié de la méthode des sections, op.cit, P. 69

لها علاقة بالنشاط، تستثنى من التكلفة الكلية، و المقصود هنا "الأعباء غير القابلة للإدماج". و على العكس من ذلك، فإن المؤسسة، و لأسباب مختلفة، بإمكانها اعتبار الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، لا تمثل مجموع الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف، بالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها "الأعباء المكملة".

➤ فالهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن حساب، بطريقة أكثر جديّة ممكنة، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج. و هي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، و المتواجدة في مراحل مختلفة لمسار التصنيع. عملية تدخل النشاطات هذه *internalisation d'activités*، والتي كانت في السابق موضوع نشاط المنظمات الاقتصادية الصغيرة المتخصصة، عقدت أكثر فأكثر هيكل المؤسسات، التي وجدت نفسها غير قادرة على الاكتفاء بالطرق البسيطة لتحديد تكاليفها بهدف التحكم فيها.

➤ كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار²⁴⁰. وباستثناء بعض الحالات، لا بد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية و على العموم، يمنع البيع بقيمة أقل من التكلفة الكلية (التشريع المضاد للإغراق والمانع للبيع بالخسارة). و من هنا، يمكن القول بأن هناك تقارب مستمر لقيمة السلعة إلى تكلفتها(***) .

➤ أما الهدف الثالث لطريقة التكلفة الكلية، فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

فبإمكان حساب هذه التكاليف بعدد *ex post* وبالتالي فهي تكون أداة رقابة لتطور ظروف الاستغلال لكل منتج، لكل ورشة أو لكل مركز نشاط، رغم أنها تكاليف لا تحسب إلا مرة واحدة في كل شهر أو مرة في السنة وهي تكلفة كلية بطبيعة الحال. لكن معرفة الماضي لا يكون مفيدا إلا إذا كانت نفس الأحداث قابلة للتكرار عدة مرات لذلك، تظهر فعالية هذا النوع من الحساب خاصة في حالة الصناعات التي تنتج بالسلاسل *en série* "للتخزين".

أما في حالة الإنتاج "بالطلبات" فإن ضرورة إعداد مقاييس *Devis* تتطلب حساب التكلفة مسبقا *ex ante*، والذي يمكن أن يتم بنفس الطريقة ولكن بإدخال، على مستوى المعالجة، معطيات تقديرية. وعندما تتحول التكلفة التقديرية إلى معيار، فإنها تحمل اسم التكلفة المعيارية قابلة للاستعمال كأداة فعالة لمراقبة التسيير، إذا ما تم مقارنتها بالإنجازات الفعلية(*)، مع الإشارة إلى أن هذه المقارنة يمكن أن تتم سواء في حالة الإنتاج بالطلبات أو للتخزين خاصة في حالة المؤسسات التي تعتمد على سياسة اللاتركيز للمسؤوليات.

ومهما كانت الطرق التي تعتمد عليها المؤسسات لحساب التكاليف، فإن الأكثرها شيوعا هي طريقة مراكز التحليل التي تستوجب احترام المراحل التالية في الحساب:

- إنشاء مراكز التحليل؛
- التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة القابلة للإدماج؛

²⁴⁰ A. BURLAUD et C. SIMON. op.cit, P. 15

(**) خاصة بالنسبة للدول التي تخضع للمراقبة الجبائية، و التي تنصح باستعمال طريقة التكلفة الكلية، كما هو الحال في فرنسا مثلا.
(*) سنتعرض إلى هذه الطريقة في الفصل الموالي

- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات، أو المنتوجات من نفس الجنس، أو الأنشطة، أو الطلبات...؛
- توزيع الأعباء غير المباشرة داخل مراكز التحليل المعنوية، في جدول معد لهذا الغرض؛
- معالجة أشكال المراكز التي تتبادل الخدمات فيما بينها؛
- تحميل الأعباء غير المباشرة الظاهرة في مراكز التحليل، التي لم يتم تفريغها، على مختلف المنتوجات أو أجناس المنتوجات familles de produits، أو الأنشطة أو الطلبات...؛

أما العراقيل التي تطرحها هذه الطريقة فتكمن في كيفية تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، الاختيار المناسب لمفاتيح التوزيع ولوحدات العمل من أجل التوزيع الأمثل للأعباء، استعمال الطرق المناسبة لحساب الخدمات التي تتبادلها بعض المراكز، تقييم المخزونات، بالإضافة إلى تقييم بعض المنتوجات المتصلة وقيد الإنجاز. كل هذه العراقيل سنحاول معالجتها في النقاط الموالية.

المطلب الثاني: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

سنعالج في هذا المطلب كيف يتم إنشاء مراكز التحليل، ثم سنتعرض إلى المشكل الذي تطرحه عملية توزيع الأعباء في هذه المراكز، ثم إلى كيفية المرور من التكلفة الإجمالية لمراكز التحليل إلى تكاليف المنتوجات.

الفرع الأول: تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أو أقسام) (*)

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل، دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المركز والمنتوجات موضوع حساب التكاليف.

❖ **تعريف المراكز:** تعرف المراكز "بأنها أجزاء ذات طابع محاسبي أين يتم تجميع، قبل تحميلها إلى الحسابات المعنوية للتكاليف أو التكلفة النهائية (***)، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات"²⁴¹.

من الناحية النظرية، يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و لكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير ويتحقق ذلك إذا كان يتلائم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات. في هذه الحالة، يمكن لهذه المراكز أن تحمل عدة تسميات: مراكز للمصاريف، أقسام، مراكز نشاط، مراكز مسؤولية أو حتى مراكز ربح أو مراكز استثمار. ويكون كل رئيس مصلحة مسؤول عن مركز أو عدة مراكز، تسمح بتجميع التكاليف حسب كل وظيفة.

من ناحية المعالجة المحاسبية، يوجد نوعان من مراكز التحليل²⁴²:

➤ **مراكز رئيسية:** هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج. وعادة ما يتم اختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة. كما يشكل نشاط هذه المراكز شبكة الدورة: شراء-إنتاج-بيع. وهي بهذه الصفة تشمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج و البيع للمؤسسة و التي تشمل على وجه العموم: التموينات، الورشات، المصالح التجارية و التخزين للمنتوجات النهائية؛

➤ **مراكز ثانوية:** هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة

عن المنتج. والهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من

(*) يرى E. RIMAILHO أن القسم هو عبارة عن فرقة، و هي أساس كل تنظيم، متكونة من رجال و وسائل مادية متكاملة.
(**) لقد ذكرنا من قبل، ان تسمية سعر التكلفة غير لائقة بحيث أن السعر يدل على القيمة، أما التكلفة فهي تجميع للأعباء.

²⁴¹ T. SAADA et les autres, op.cit, P. 15

²⁴² P. MEVELLEC et G. ROCHERY, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert, Paris, 1990, P. 528

طرف المؤسسة: كتسيير العمال، الصيانة، الأمن الصناعي، المحاسبة و المالية... فهي مراكز تضمن على وجه الخصوص وظائف التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

لا يوجد تقسيم نموذجي للمراكز ولا عدد أمثل لها، لأن هذا مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة، بحجمها وبتنظيمها. ولكن تجدر الإشارة إلى أن عدد ضئيل من المراكز، يمكن أن يؤدي إلى تحليل غير معبر وفي نفس الوقت فإن كثرة المراكز يمكن أن تعقد عملية التحليل نظرا لكثرة الوثائق واحتمال تعارضها وتعقيد عملية حساب التوزيع.

فالواجب على المؤسسة إذن أن تقوم بإنشاء عدد من المراكز يستجيب للأهداف المنتظرة من المحاسبة التحليلية مع احترام الشروط التالية²⁴³:

- أن يشغل المركز مساحة محددة من الصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاط واستخدام المساحة كأساس لتوزيع بعض المصاريف الصناعية غير المباشرة كالإيجار أو تأمين لمباني أو الرسوم والضرائب المختلفة. فإذا تعددت الأماكن التي يشغلها المركز فيجب في هذه الحالة تقسيم المراكز إلى عدد من المراكز على حسب الأماكن التي يشغلها ؛

- أن يشمل المركز على مجموعة من الآلات(*) التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة وغالبا ما يطلق على المركز اسم العملية الصناعية نفسها(**)؛

- أن يحدد العمال المباشرين بكل مركز حتى يسهل تحليل عنصر الأجور على الأقسام الصناعية؛
- أن يعين مشرف مسؤول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال المباشرين.

❖ **قياس نشاط المراكز:** تكون عملية تجميع التكاليف في كل مركز خالية من أي معنى إذا لم يتم ربطها بنشاط هذا المركز. فاختيار وحدة قياس لهذا النشاط سيسمح بتحميل مصاريف المراكز لمختلف المنتجات ومتابعة إنتاجيتها. من هنا يمكن القول بأن وحدة العمل تعبر عن نشاط المركز، و من خلالها يمكن أن يتم التنازل عن تكلفة مركز عمل إلى مراكز عمل أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتجات أو الطلبات على أساس عمليات جدائية بسيطة²⁴⁴.

إن حرية اختيار وحدات العمل واسعة جدًا، ويبقى الهدف منها البحث عن متغير دالة الإنتاج الذي يوضح أكثر تغيرات التكلفة. وبما أن دالة الإنتاج نفسها مرتبطة بالتقسيم إلى مراكز، فإن اختيار وحدات العمل والتقسيم إلى مراكز هما عمليتان متلازمتان، لا يمكن الفصل بينهما. فوحدة العمل لا يمكن لها أن تلعب دورا فعالا كوحدة قياس، إلا إذا سمحت بإظهار الفارق بين الإنتاجية الميدانية الحقيقية والإنتاجية المتوسطة، بالتالي فإن وحدة العمل المعتمدة هي تلك التي تعبر عن أفضل ارتباط بين تغير إجمالي التكاليف والتغير الكمي للخدمات المقدمة²⁴⁵.

²⁴³ محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 317.

(*) هذا خاص بالمؤسسات ذات الطابع الصناعي.

(**) فيقال مثلا: مركز التفصيل، الخياطة، التلحيم...

²⁴⁴ Dictionnaire de la comptabilité, édition la villeguerin, 1989, P1176, tiré de l'ouvrage : comptabilité analytique et contrôle de gestion de : T. SAADA ; A. BURLAUD et C. SIMON, op.cit, P. 16

²⁴⁵ A. CIBERT, comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 1986, P. 37

نقلا من رسالة الماجستير لـ: بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير و فعاليتها في تقليص التكاليف، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، السنة الجامعية 2003/2002، ص 62.

وقد يختلف قياس النشاط بالنسبة لمراكز التحليل الرئيسية، حسب الوحدات التي تميز هذا النشاط، بحيث إذا كان نشاط المركز موصوف بمقدار مادي (أو كمي)، أو عد المنتجات، أو الحجم، أو عدد الساعات... في هذه الحالة تسمى بوحدات العمل unités d'œuvre، يتم على أساسها تحميل الأعباء غير المباشرة. وتسمى مراكز التحليل هنا بالمراكز العملياتية centres opérationnels. كما يتم حساب تكلفة وحدة العمل هذه كالتالي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز، فيتم قياس نشاطه بمقدار نقدي يسمى بمعدل المصاريف taux de frais، و يكون بالتالي بديل لوحدة العمل. كما تسمى المراكز التي لا يمكن قياس نشاطها بمقادير مادية، بالمراكز الهيكلية (أو مراكز المصاريف Centres de structure). و يتم حساب معدل المصاريف كالتالي:

$$\text{معدل المصاريف} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{قيمة قاعدة المصاريف}}$$

وبما أن أعباء المراكز الهيكلية هي أعباء خارج الإنتاج، فهي تحمل مباشرة للتكاليف النهائية، أي بعد حساب تكلفة الإنتاج. و تعتمد قاعدة المصاريف L'assiette de frais لهذه المراكز في الغالب على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة أو على رقم الأعمال (خارج الرسم) المحقق²⁴⁶.

❖ **مفاتيح التوزيع:** يقصد بمفاتيح التوزيع الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء غير المباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز. فهي تستعمل إذن قبل وحدات العمل و في غياب قياس يسمح بالتخصيص الدقيق للأعباء غير المباشرة لمختلف المراكز.

بالإضافة إلى ذلك، تتميز مفاتيح التوزيع عن وحدات العمل من خلال ثبات قواعد التوزيع. فإذا قسمنا تكلفة محطة توليد الكهرباء على أساس الاستهلاكات الحقيقية المأخوذة من العدادات الفرعية، فهذا يعني استعمال وحدة عمل. أما إذا قمنا بهذا التقسيم على أساس القوت المركبة puissances installées، فهذا يعني اللجوء إلى مفتاح للتوزيع. في الحال الأولى، يجب القيام بقياسات شاملة في كل مرحلة، بما أن نسب التقسيم تتغير من مرحلة إلى أخرى. أما في الحالة الثانية، فهذه النسب تبقى دائماً نفسها (أي ثابتة).

فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع (*) لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل (ما يسمى بالتوزيع الأولي)، كما تلجأ إليها أيضاً لتوزيع المراكز الثانوية في المراكز الرئيسية (ما يسمى بالتوزيع الثانوي)²⁴⁷.

تتم معالجة الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها عبر مرحلتين، التخصيص أو التوزيع ثم تنازل الأداءات بين مراكز التحليل:

- يتمثل التخصيص أو التوزيع في تقسيم الأعباء غير المباشرة بين كل المراكز. و يتم القيام بهذه العملية في جدول ذو مدخل مزدوج أين يمكن قراءة الأعباء غير المباشرة المرتبة حسب طبيعتها في الأسطر en ligne، أما الأعمدة فتظهر فيها مراكز التحليل.

²⁴⁶ J. A. COLLOMB et les autres, op.cit, P. 615

(*) تحديد نوع مفاتيح التوزيع يبقى من صلاحيات المؤسسة، التي عليها أن تجد تلك التي تعبر حقيقة عن نشاط كل مركز. فقد تلجأ إلى استعمال عدد مراكز الهاتف بالنسبة لمصاريف الهاتف، أو إلى المساحات المستغلة بالنسبة لمصاريف المباني أو عدد الآلات بالنسبة لمصاريف الصيانة أو إلى عدد العمال بالنسبة لمصاريف الإدارة...

²⁴⁷ J. TRAHAND et les autres, op.cit, P. 18

تتنازل الأداءات بين مراكز التحليل: المقصود هنا تحويل أعباء مركز ثانوي نحو المراكز التي تقدّم لها الأداءات، و يتم هذا التحويل بواسطة مفاتيح توزيع (**).

الفرع الثاني: ترتيب الأعباء

لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتجات، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات. التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتجات، وذلك من خلال طرح الأعباء التي ليس لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وإنجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة للتحميل). كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك، إلا أنها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في السير الحسن للمؤسسة وتسمى (بالأعباء المكملة).

وكما هو الشأن بالنسبة لطريقة التكاليف الكلية البسيطة، فإن طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة لحساب التكاليف. وإذا كان من السهل تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات، فإن الأعباء غير المباشرة تحتاج إلى معالجة أولية تتم على أساس مفاتيح التوزيع المدروسة سابقا*).

الفرع الثالث: المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة

تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء:

- المرحلة الأولى: تجميع الأعباء حسب معيار مباشر/غير مباشر.
 - المرحلة الثانية: حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص و توزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية و المركز الرئيسية.
 - المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج، كل طلبية أو نشاط أو خدمة...
- كل هذه المراحل تؤدي في الأخير إلى تحديد التكلفة النهائية (**). المعبر عنها حسب مبدأ: شراء-إنتاج-بيع، الذي يجب أن يخضع له أي نظام تحليل للتكاليف و الذي يتمثل في جمع:

- الاستهلاكات المشتراة؛
- الأعباء المباشرة و غير المباشرة للإنتاج؛
- الأعباء المباشرة و غير المباشرة للتوزيع (نقل المبيعات، الأشهار، العمولات الثابتة

(للممثلين...)

من الناحية النظرية لا تطرح هذه الطريقة أي مشكلة في الحساب، و لكن من الناحية التطبيقية تظهر بعض الصعوبات على مستوى كل مرحلة من مراحل الحساب. ففيما يتعلق بالمواد الأولية المشتراة، قد لا تستعمل كل الكمية المشتراة، بالتالي تضطر المؤسسة لحساب تكلفة الجزء المستهلك فقط. وفيما يتعلق بالكميات المنتجة، فقد تباع كمية المنتجات أقل من تلك المنتجة في الفترة موضوع الحساب. كل المشاكل التي قد تطرح عندما يتعلق الأمر بالمخزونات (مواد أو منتجات) تدفع المؤسسة إلى حساب تكاليف وسيطة، حتى تتمكن من تقييم المواد، اللوازم أو المنتجات المخزنة، وذلك باتباع الخطوات التالية²⁴⁸:

- تكاليف الشراء بالنسبة لكل المواد أو اللوازم المتعلقة بالتمويل الخارجي؛

(**) يمكن استعمال مفاتيح اتفاقيه كالنسبة المئوية، أو عدد العمال، أو موازنة كل مركز...، و إن كانت غير فعالة في أغلب الأحيان.
(*) كل التوضيحات حول الأعباء القابلة للإدماج و غير قابلة للإدماج، بالإضافة إلى الأعباء المباشرة و غير المباشرة تم التطرق إليها في الفصل التمهيدي-المبحث الثالث.
(**) سعر التكلفة سابقا.

○ تكاليف الإنتاج لكل المكونات، المنتجات الفرعية sous-produits

والمنتجات موضوع التخزين؛

○ تكاليف التوزيع المرتبطة بمختلف المنتجات المباعة.

كل مستويات التكاليف هذه تتطابق مع ثلاث وظائف من الوظائف الأربعة الكبرى التقليدية للمؤسسة الصناعية:

- الإدارة العامة

- التمويل

- الإنتاج

- التوزيع

المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بحساب تكاليف الإنتاج

يثبت الواقع أن المواد والمنتجات المخزنة لا يعتمد في تقييمها على طريقة واحدة، و على المؤسسة أن تختار الطريقة التي تناسبها في التقييم. كما أن تنوع مسارات الإنتاج تؤكد وجود، في بعض الحالات، منتجات قيد الإنجاز، منتجات متصلة، منتجات فرعية، بقايا و نفايات، بالإضافة إلى أن بعض الأقسام قد تتبادل فيما بينها خدمات وبالتالي، تحتاج إلى طريقة لحساب قيمة هذه الخدمة.

الفرع الأول: تقييم المخزونات

يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية، حيث أن عملية التقييم من اختصاص المحاسبة التحليلية، ولا يمكن تقديم ميزانية محاسبية إلا بعد تقييم كل المواد و المنتجات الموجودة في المخزن. و رغم تنوع طرق التقييم إلا أن المعتمد عليها في الغالب هي (*):

○ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة W.A (**);

○ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO (***)؛

○ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO (****)؛

تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بسيطة وسهلة الاستعمال، وتفترض أن المتوسط المرجح يجب أن يحسب بعد كل عملية شراء. و يحسب المتوسط المرجح بقسمة إجمالي تكلفة المواد المتاحة على إجمالي عدد الوحدات المتاحة²⁴⁹.

وتعتمد طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقويم المخزون على استعمال المواد المشتراة أولاً. من إيجابيات هذه الطريقة أن قيمة المخزون تقترب من قيمة التجديد كلما نفذت الحصص الأكثر قدماً. أما سلبياتها فتكمن في أن قيمة المواد المستعملة لحساب التكلفة النهائية قديمة، بالإضافة إلى وجود مراقبة حول نفاذ كل حصة قبل البدء في استعمال قيمة الحصة الموالية.

أما طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فتفترض أن آخر مواد استلمت هي التي تصرف أولاً، لذلك فإن مخزون آخر المدة يعكس أسعار أقدم المشتريات. و على عكس الطريقة السابقة (FIFO)، فإن

(*) هناك طرق أخرى تعتمد على التكاليف المقربة من خلال استعمال المرحلة السابقة كقاعدة للتقييم، أو طريقة التكاليف المعيارية و التي تحدد لفترة معينة (ثلاث أشهر، ستة أشهر أو سنة). لكن كل هذه الطرق صالحة للاستعمال بالنسبة للمواد القابلة للاستهلاك. أما بالنسبة للمواد غير القابلة للاستهلاك، فإن الطريقة الممكنة هي التقييم بالتكلفة الحقيقية (كالاستثمارات).

(**) Weighted Average.

(***) First-in, First-out.

(****) Last-in, First-out.

الإيجابية هنا تكمن في قيمة المواد المستعملة لحساب التكلفة النهائية coût de revient بحيث تكون حديثة. ولكن السلبية هي أن قيمة المخزون تكون بعيدة عن قيمة التجديد.

ومن خلال هاتين الطريقتين نستنتج أنه في فترة ارتفاع الأسعار، فإن اختيار طريقة الوارد أخيرا صادر أولا له أثر تقليص النتيجة المحاسبية عكس ذلك بالنسبة لطريقة الوارد أولا صادر أولا. لذلك ينصح باستعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، كطريقة وسيطة بينهما²⁵⁰.

الفرع الثاني: المنتجات المتصلة، المنتجات الفرعية Sous-produits، البقايا والنفايا
❖ **تعريف:** إن التعقد المتزايد لدورات الإنتاج، تنظيم الاسترجاع و تجديد المواد recyclage

des matières كل هذه العوامل أدت إلى تكاثر المنتجات المتصلة، المنتجات الفرعية والبقايا، التي يعد تسييرها رهان إستراتيجي جدّ مهم، نظرا لما يمكن أن تعود به على المؤسسة من عوائد إذا استغلت بطرق مثلى كما قد تكلف المؤسسة أموالا طائلة في حالة عدم تنظيمها و تسييرها بطرق رشيدة.

➤ **المنتجات المتصلة أو المرتبطة:** هي منتجات تظهر بالضرورة أثناء القيام بنفس العملية الإنتاجية. و من أمثلة ذلك:

- تقطير البترول الذي ينتج عنه الكيروسين، البنزين، الزيوت، الزفت؛
- تحليل الماء بالكهرباء يتولد منه بالضرورة الأكسجين و الهيدروجين.

كل هذه المنتجات المختلفة لها قيمة مماثلة، بالتالي يستوجب القيام بمعالجة إضافية خاصة لاعطاء قيمة سوقية لكل منتج.

➤ **المنتجات الفرعية:** هي منتجات متصلة غير مرغوب فيها²⁵¹، ولها قيمة سوقية أكيدة، حيث أنها تحتاج في بعض الأحيان إلى معالجة إضافية. وكمثال على ذلك، في التربية الصناعية للمواشي، يمكن بيع اللحوم مباشرة للاستهلاك، كما يمكن بيع الجلود كمنتجات فرعية.

➤ **البقايا والنفايا**²⁵²: بالنسبة للبقايا déchets هي مواد أولية، تم إدماجها في دورة الإنتاج و لكن لا تظهر في المنتج النهائي، كبقايا القياس، الخشب، الحديد في عمليات التقطيع découpage (و هي مرحلة من مراحل المسارات الإنتاجية). هذه البقايا يمكن أن تكون لها قيمة سوقية إما على حالها، أو بعد التحويل، كما يمكن إعادة إدخالها في دورة الإنتاج. ولكن مهما كان استعمالها، فإن قيمتها تكون دائما أقل من قيمة المنتجات المتصلة. كما أنها في بعض الأحيان تكون عديمة القيمة وقد تكلف المؤسسة مصاريف لنزعها^(*).

²⁵⁰ T. SAADA et les autres, op.cit, P. 29

²⁵¹ A.BURLAUD et C. SIMON, op.cit, P. 41

²⁵² IBID, P. 41

(*) كما هو الحال بالنسبة لبقايا المواد الكيماوية مثلا.

أما بالنسبة للنفايا فهي عبارة عن منتوجات ليس لها نفس الحصاة أو النوعية المنتظرة. فقد تلجأ المؤسسة إلى تخريبها، إعادة استعمالها^(*)، أو بيعها على حالها مع منح تخفيض مرتفع لزبائن مخصصين^(**).

❖ **المعالجة المحاسبية:** الهدف من المعالجة المحاسبية هي تحديد أفضل قيمة لمخزونات المنتوجات النهائية، المنتوجات الفرعية، البقايا والنفايا، ولكن المعلومة التي تنتجها لا تفيد المسيرين، الذين يهتمون بمعرفة التكلفة الكلية دون الدخول في تفاصيل توزيعها.

توجد ثلاثة أنواع من توزيع تكاليف الإنتاج المشتركة، و قد تؤدي إلى نتائج مختلفة إذا تم مسك حسابات الجرد الدائم بالنسبة للمنتوجات الفرعية والبقايا والنفايا²⁵³.

➤ **الطرق التي تنطلق من الأعلى إلى الأسفل:** تقتضي هذه الطرق توزيع تكلفة الإنتاج المشتركة حسب معيار محدد مسبقاً، كاستعمال الوزن أو الحجم، أو استعمال طريقة الحصص au prorata وفقاً للقيمة السوقية لمختلف الإنتاجات.

➤ **الطرق التي تنطلق من الأسفل إلى الأعلى:** والتي تعتبر القيمة السوقية للبقايا والنفايا على وجه الخصوص كإنقاص من تكلفة الإنتاج للمنتوج الأساسي. من الناحية التطبيقية، عادة ما يؤخذ سعر البيع الوحدوي مطروح منه نسبة الربح ومصاريف التوزيع المقدرة. فهذا النوع من الطرق، بخلاف النوع السابق، يطبق على البقايا والنفايا، لأنها تأخذ بعين الاعتبار طابعها التابعي (تخفيض تكلفة المنتج الأساسي).

➤ **الطرق السافلة méthode en aval:** هي طرق تعتبر سعر بيع البقايا والنفايا كربح يضاف إلى النتيجة التحليلية للمنتوج الأساسي، وتعتبر تكلفة إنتاجها معدومة ولا يعد لها حساب الجرد الدائم. هذا النوع من الطرق لا يستعمل إلا في الحالات التي تكون فيها قيمة البقايا و النفايا إما معدومة أو ضئيلة جداً.

الفرع الثالث: المنتوجات قيد الإنجاز

يمكن تعريف المنتوجات قيد الإنجاز أو الأشغال قيد الإنجاز بأنه عبارة عن إنتاج شرعت فيه المؤسسة أثناء الدورة "ن" والذي سينجز نهائياً في الدورة "ن+1" أو أثناء فترة لاحقة. و تزداد أهميتها حسب نوع قطاعات النشاط، خاصة الصناعية منها حيث تتميز بدورة إنتاج طويلة (كقطاع البناء، البناءات البحرية...)، والخدمية (أشغال الدراسة التي قد تستغرق بضعة أشهر). هذا النوع من المنتوجات يطرح مشكل مزدوج:

- القيمة التي يجب أن تخصص لها؛
- المعالجة المحاسبية؛

(**) كالزجاج الذي يكسر و يعاد إدخاله في دورة تصنيع الزجاج.
 (***) يلاحظ في أغلبية الصفقات التي تعقدتها المؤسسات الإنتاجية الوطنية، بيع منتوجات من النوع الثالث 3^e choix أو النوع الرابع و هي منتوجات تحتوي على عيوب كثيرة من الناحية النوعية وتمنح عليها تخفيضات قد تصل إلى 15% مقارنة بسعر النوع الأول 1^{er} choix.

فيما يخص تقييم المنتجات قيد الإنجاز، يمكن استعمال نفس الطرق المشار إليها سابقا و المتعلقة بتقييم المخزونات. أما محاسبيا، فإنها تعالج مثلها مثل الإنتاج المخزن، حيث أن إنتاج الفترة (الإجمالي أو حسب كل منتج) يمكن أن يحدد كالتالي²⁵⁴:

$$\begin{aligned} & \text{منتجات قيد الإنجاز في بداية الفترة} \\ & + \text{تكاليف إنتاج الفترة} \\ & - \text{منتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة} \\ \hline & = \text{تكلفة إنتاج الفترة} \end{aligned}$$

هذه المرحلة تمكن المؤسسة من حساب نتيجة الفترة (الإجمالية أو حسب كل منتج) كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة إنتاج الفترة} \\ & + \text{المخزون الأولي للمنتجات التامة} \\ & - \text{المخزون النهائي للمنتجات التامة} \\ \hline & = \text{تكلفة الإنتاج المباع} \\ & + \text{مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة} \\ \hline & = \text{التكلفة النهائية للمنتجات المباعة} \\ & - \text{رقم أعمال الفترة} \\ \hline & = \text{نتيجة الفترة} \end{aligned}$$

كل هذه الحسابات لا يكون لها معنى إلا إذا استعملت نفس الطرق في تقييم المخزونات، سواء المتعلقة بإنتاج الفترة أو المنتجات قيد الإنجاز.

الفرع الرابع: تبادل الأداءات ما بين مراكز التحليل

عندما تتبادل مراكز التحليل خدمات فيما بينها أو عندما تقوم بخدمات متقاطعة، يطرح مشكل حساب قيمة وحدة العمل. وتخص عملية التبادل هذه الأقسام الثانوية في غالب الأحيان. و لمعالجة هذا الإشكال يمكن اللجوء إلى عدة طرق.

إذا كانت المؤسسة تحتوي على عدد ضئيل من المراكز التي تتبادل ما بينها الخدمات، بإمكانها استعمال طرق جبرية، أما في الحالات المعقدة أين يوجد عدد كبير من المراكز التي تتقاطع الخدمات، فبإمكان المؤسسة أن تلجأ إلى الحساب المصفوفاتي *calcul matriciel*.

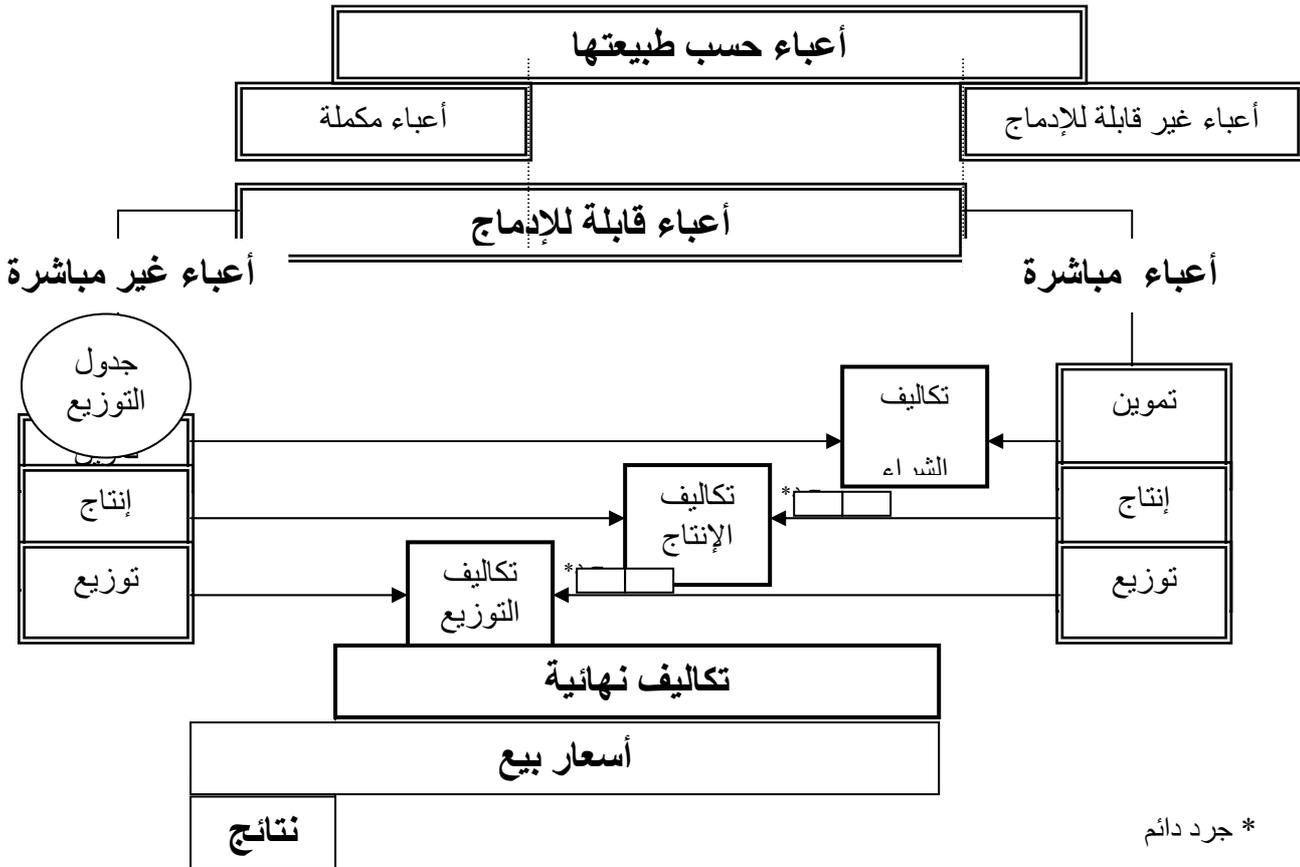
كما يمكن للمؤسسة أن تستعمل نسب معيارية. إلا أن هذه الطريقة تؤدي إلى إظهار فروقات في التكاليف و في نسب التنازل، مما يتطلب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار حتى يتم تقريب النتيجة التحليلية من نتيجة المحاسبة العامة²⁵⁵.

كل المراحل التي تتعلق بحساب التكلفة الكلية بدءا بالأعباء المسجلة حسب طبيعتها في المحاسبة العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات التي تتم على مستوى نظام المحاسبة التحليلية، إلى غاية حساب النتيجة يمكن تمثيلها في الشكل الموالي:

²⁵⁴ J.A. COLLOMB et les autres, op.cit, P. 629

²⁵⁵ A. M. KEISER, op.cit, PP. 112-113

الشكل رقم 39: الطريقة العامة لحساب التكاليف النهائية و النتائج التحليلية



Source : P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 538

الفرع الخامس: حدود استعمال طريقة التكلفة الكلية

قبل التحدث عن سلبيات هذه الطريقة، لا بد من ذكر الفوائد التي قد تعود بها على المؤسسة. فهذه الطريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية^(*)، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية...، بالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية. وقد رأينا أيضاً أن هذه الطريقة تسمح بتقييم المخزونات و حتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها، إلا أن السلبيات التي تسجلها تطغى على هذه الإيجابيات.

- أول سلبية تخص هذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها كون أنها كلية، فهذا النظام بحكم شموليته وثقل المعالجة الناجمة عن ذلك، هو نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية (تكوين وتنفيذ) أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)؛
- ثم أن هذه الشمولية تخلق، داخل المؤسسات التي تعتمد على هذه الطريقة، جوّ من اليقين الخاطئ، نظراً لتعدد النظام في مجمله حيث أن عدد الأشخاص الذين يتحكمون فيه يكون

(*) من هذه المؤسسات نجد مثلاً شركات بترولية كالشركة السورية للنفط (Syrian Petroleum Company) التي تعتمد على طريقة التكلفة الكلية لحساب تكاليف الحصول على المناطق البترولية و استكشافها و تطويرها، حسب الدراسة التي قام بها سمير الريشاني، أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة إنتاج النفط و الغاز في سوريا على تحديد التكاليف و الدخل، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية، 2002، ص 63.

حتما محدودا، مما يصعب الوصول إلى نتائج مرضية و هذا يقلل من فعاليته و نقص الثقة لمستعملي معلوماته. بالإضافة إلى ذلك، عدة توزيعات وعلى كل مستويات أو مراحل حساب التكلفة النهائية تتضمن جزء من العشوائية L'arbitraire، خاصة و أن الأعباء تحتوي على جزء ثابت. هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي و تعقد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10% من تكلفة الإنتاج²⁵⁶.

ومهما كانت الطريقة التي يتم اتباعها بصدد توزيع عناصر التكلفة الثابتة على المنتج، فإن أي قرار يتم اتخاذه على أساس تكلفة المنتج المترتبة عن ذلك لن يخلو من الخطأ، بالإضافة إلى ذلك فإن محاولة توزيع التكلفة الثابتة لأغراض تحميل الإنتاج بها لا تعتبر سليمة من وجهة النظر الاقتصادية، كما أن الطريقة التي يتم إتباعها في إجراء هذا التوزيع، و أيا كانت، تؤدي إلى معلومات مضللة²⁵⁷.

- السلبية الثالثة، تتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية. كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود Rigidité تنظيمي للمؤسسة. وأي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل.

- أخيرا، هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات و دون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة. هذا ما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتجاتها، أو إلغاء منتج معين أو اللجوء إلى المقولة من الباطن²⁵⁸.

²⁵⁶ T. SAADA et les autres, op.cit, P. 17

²⁵⁷ عبد الحي عبد الحى مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص26.

²⁵⁸ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 552

المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية Méthodes des coûts partiels

إذا كان مفهوم التكلفة الكلية يحتل مكانة مركزية سواء في الكتب المخصصة للمحاسبة التحليلية أو في الجانب التطبيقي، فقد أصبحت غير كافية لتوجيه المسيرين في عدد من الاختيارات. ولذلك، تحول الاهتمام، خاصة في الكتب الأمريكية، إلى أنواع أخرى من التكاليف منها: التكاليف الثابتة، المتغيرة والهامشية.

تهدف عملية الفصل في تصرفات الأعباء إلى تحديد الطبيعة العملية أو الثابتة للأعباء التي تتحملها المؤسسة، كما أن هذا التمييز في طبيعة الأعباء ضروري للمسيرين الذين يرغبون في اللجوء إلى طرق تسيير لا تحتوي إلا على جزء من الأعباء في حساب التكاليف.

من المتعارف عليه، أنه لا يوجد إلا نظام واحد للتكلفة الكلية، لكن يمكن حساب عدد كبير من التكاليف الجزئية. و بمجرد لجوء أي مؤسسة إلى إدماج تكاليف جزئية في نظامها للمعلومات، فهذا يترجم رغبة مسؤولي التسيير على تطوير، ضمن نظام المحاسبة التحليلية، أداة مراقبة و مساعدة على اتخاذ قرارات مطابقة لاحتياجاتهم.

هناك عدة نماذج تحليل، لا تأخذ بعين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف، ملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة و يهدف إلى الإجابة على الأسئلة، المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن، المنافسين، المقاولين من الباطن...).

يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة و منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة و منها أيضا من يعتمد على التمييز بين معا:

- طريقة التحميل العقلاني؛
- طريقة التكاليف المتغيرة؛
- طريقة التكاليف المباشرة؛
- طريقة التكاليف الهامشية.

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الاعبار المباشرة و غير المباشرة من جهة، و على العموم أيضا على مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

الفرع الأول: أهداف الطريقة و مضمونها الاقتصادي

يرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى Harry Lawrence Gantt^(*)، المهندس التابلوري، الذي عرض هذه الطريقة عام 1915²⁵⁹. إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف، تهدف إلى عزل، آثار تغير النشاط على التكاليف الودوية الكلية لمراكز النشاط و المنتوجات.

وإذا كانت طريقة التكاليف الكلية، بالشكل الذي تطبق، لا يمكن أن تستعمل كأداة لقيادة المؤسسة على المدى القصير، خاصة إذا استعملت للتعبير عن نتائج الماضي، ولأن التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة يؤدي إلى إعطاء تكاليف كلية خاطئة، بسبب تعرض التكاليف الودوية للتغير في غالب الأحيان نتيجة تغيرات النشاط، فإن طريقة التحميل العقلاني تهتم بالأعباء

(*) H.L.GANTT امريكي عاش في الفترة ما بين (1861-1919). من المدرسة الكلاسيكية، حيث طور ما يسمى بالطرق البيانية méthodes de graphiques، حتى أنه يحمل إسم إحدى هذه البيانا "diagramme de GANTT"، كما اهتم بإعداد طرق تحضير الإنتاج.

²⁵⁹ H. BOUQUIN, Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, op.cit, P. 67

الثابتة و ذلك بربطها بحجم النشاط، بالتالي فهي تصحح التكاليف الكلية، المحصل عليها بطريقة مراكز التحليل، لأنها تأخذ بعين الاعتبار الصفة التي تم فيها استخدام طاقات الإنتاج.

من هنا يمكن القول بأن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هو تطور Développement لطريقة مراكز التحليل و موجهة لانتقاء à filtrer بعض الآثار الفضة effets fâcheux. فهي تعمل على عدم إدخال في حساب التكلفة النهائية للمنتوج إلا الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجها الطبيعي²⁶⁰. هذا التمييز بين الأعباء راجع إلى أن الأعباء المتغيرة (العملياتية) متناسبة مع حجم النشاط و تبقى ثابتة في تكوين التكلفة المتغيرة الوحيدة، أما الأعباء الثابتة (الهيكيلية) فهي مبدئياً مستقلة عن حجم النشاط. إلا أن الإشكال هنا يتعلق بـ:

- كيفية تحديد مستوى نشاط يمكن استعماله كقاعدة نموذجية لمؤسسة في الحصول على التكاليف النهائية والذي سيحمل اسم "النشاط الطبيعي activité normale"، الذي يرتبط بصفة عامة مع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛

- إظهار انعكاس تغير النشاط على النتيجة التحليلية و ذلك من خلال التوصل إلى تقييم ربح زيادة الفعالية Boni de suractivité المحقق بسبب ارتفاع النشاط الفعلي على النشاط المأخوذ كنموذج، أو تكلفة البطالة التي تتحملها المؤسسة نتيجة انخفاض النشاط الفعلي activité réelle مقارنة بالنشاط الطبيعي²⁶¹.

الفرع الثاني: الأسس التقنية والتنظيمية

في هذا الفرع سنحاول التعرف على مبدأ استعمال هذه الطريقة ثم نعالج طريقة الحساب التي تمكن من الوصول إلى النتيجة التحليلية، أخذاً بعين الاعتبار الفروقات التي قد تظهر بين النشاط الطبيعي و النشاط الفعلي.

❖ **مبدأ استعمال طريقة التحميل العقلاني:** يكمن مبدأ استعمال الطريقة في ربط التكاليف الثابتة بمستوى نشاط "طبيعي". بالتالي فهي تسمح بتخصيص إلا جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف، و الذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط "الطبيعي". من هنا، يمكن التحدث عن نمذجة التكاليف الكلية، من خلال إلغاء تأثير حجم النشاط على التكاليف.

❖ **تحديد مستوى النشاط الطبيعي:** يعتبر تحديد المستوى الطبيعي للنشاط النقطة الحساسة في هذه الطريقة، إذ أن المصطلحات التي تعبر عن النشاط الطبيعي قد تختلف من مفهوم إلى آخر (*). إلا ان تحديد هذا المستوى رغم اختلاف المفاهيم قد يرجع إلى مجموعين من العناصر، داخلية وخارجية²⁶².

²⁶⁰ م. سعيد أوكيل؛ فنيات المحاسبة التحليلية؛ الجزء الأول؛ دار الآفاق؛ بدون سنة؛ ص144

²⁶¹ P. PIGET et G. CHA, comptabilité analytique, édition Economica, 3^{ème} édition, Paris, 2001, P. 67
(*) هناك من يعتبر أن النشاط الطبيعي هو النشاط الممكن تحقيقه على أساس الوسائل التي تملكها المؤسسة. و هناك من يرى أن هذا النشاط هو عبارة عن طاقة امتصاص السوق، باعتبار أن المؤسسة ليس من مصلحتها إنتاج ما قد لا يحتتمل بيعه. كما أن البعض يعتبر أن النشاط الطبيعي هو نشاط متوسط قد يمثل 80% من الطاقة القصوى للمؤسسة على المدى البعيد. و قد عرّف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، النشاط الطبيعي بأنه نشاط الموازنة.

²⁶² R. PATUREL, La comptabilité analytique- système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, éditions Eyrolles, Paris, 1987, P. 309

➤ **العناصر الداخلية:** وهي تشمل على معطيات تقنية (طاقة الإنتاج التي تمتلكها المؤسسة والتي تتكون من مجموع وسائل الإنتاج الممكن استعمالها)، معطيات استراتيجية (كل القدرات الإنتاجية المخصصة لمواجهة احتياجات حالية، بالإضافة إلى زيادة محتملة تتطلب استعمال كل وسائل الإنتاج على المستوى المتوسط أو البعيد)، المعطيات الاجتماعية (حيث أن أوقات العمل المدفوعة الأجر هي في الغالب مختلفة عن أوقات الحضور، أوقات النشاط وأوقات الإنتاج بفعل السياسة الاجتماعية للمؤسسة)، و معطيات تنظيمية (تقليص النشاط بسبب التعطل، الصيانة، الإصلاحات، الضبط، الجرد...، وجود أعناق زجاجات *goulots d'étranglement* بسبب انفرادية بعض وسائل الإنتاج و / أو تنظيم سيئ لمراكز العمل)؛

➤ **العناصر الخارجية:** التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة، الحالة الظرفية العامة الدولية أو الوطنية، و/أو الخاصة بقطاع نشاطها (التي من آثارها تعديل مستوى الطلب)

إن الأخذ بعين الاعتبار لكل هذه العناصر لا يتم إلا من خلال دراسات نوعا ما معقدة، تؤدي في الأخير إلى تحديد معيار أو معايير نشاط.

❖ **المراحل المختلفة لحساب التكاليف والنتيجة التحليلية:** تركز طريقة التحميل العقلاني على ضرب المبلغ الفعلي للأعباء الثابتة المحمل لكل مركز في معامل التحميل العقلاني الذي يحدد كما يلي:²⁶³

$$\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط الطبيعي}} = \text{م ت ع}$$

حيث أن م ت ع هو معامل التحميل العقلاني أو معامل النشاط. وتكون قاعدة حساب مبلغ الأعباء الثابتة القابلة للتحميل إلى التكاليف كما يلي:

$$\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط الطبيعي}} \times \text{الأعباء الثابتة للفترة} = \text{الأعباء الثابتة}$$

من خلال معامل التحميل العقلاني، يمكن تصور ثلاث حالات:²⁶⁴

- **الحالة الأولى:** إذا كان م ت ع > 1 هنا يكون النشاط الفعلي للفترة أقل من النشاط الطبيعي، وجزء من الأعباء الثابتة أو تكلفة البطالة (أو تكلفة عدم الامتصاص) لا يحمل للتكاليف و يجب اعتباره خسارة ناتجة عن نقص النشاط. و تدل تكلفة النشاط على أن الأعباء الثابتة الملزم بها *engagées* لتنظيم طاقة غير مستعملة قد ضاعت. حتى أن هذه

²⁶³ J. ORSONI, op.cit, P. 91

²⁶⁴ P. PIGET et G. CHA, Comptabilité analytique, édition Economica, Paris, 1994, PP.47-48

الطاقة ضاعت هي بدورها، بما أن عدم الاستعمال هذا لا يمكن أن يدرك في المستقبل. وكاستنتاج لما سبق ذكره يمكن القول بأنه إذا كان م ت ع > 1 فهذا يعني أن:

- النشاط الفعلي > النشاط الطبيعي
- الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) > الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية)
- التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) > التكلفة النهائية (التكاليف الكلية)
- النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) < النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية)

إذن:

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) - تكلفة البطالة = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية). وتضم تكلفة البطالة هنا إلى فروقات المعالجة المحاسبية^(*)، خاصة إلى الفروقات على مستوى النشاط.

● **الحالة الثانية:** إذا كان م ت ع = 1 هنا يكون النشاط الطبيعي يساوي إلى النشاط الفعلي و بالتالي نرجع إلى طريقة التكاليف الكلية، و معنى هذا أن النشاط الفعلي قد بلغ النشاط الطبيعي المتوقع؛

● **الحالة الثالثة:** إذا كان م ت ع < 1 معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، و تكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، و يكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط^(*). هنا أيضا يمكن استنتاج أنه إذا كان م ت ع < 1 فهذا يعني أن:

- النشاط الفعلي < النشاط الطبيعي
- الأعباء الثابتة (التحميل العقلاني) < الأعباء الثابتة (التكاليف الكلية).
- التكلفة النهائية (التحميل العقلاني) < التكلفة النهائية (التكاليف الكلية)
- النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) > النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية)

إذن:

النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) + ربح زيادة الفعالية = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية). ويضم ربح زيادة الفعالية إلى فروقات المعالجة المحاسبية.

في الأخير لا بد من التأكيد على أن مبدأ الطريقة هو الآتي: التحميل العقلاني للأعباء غير المباشرة الثابتة يتم على مستوى جدول مراكز التحليل قبل التوزيع الثانوي، كما هو الحال بالنسبة للأعباء غير المباشرة المتغيرة. إذا كانت معاملات التحميل هي نفسها لجميع المراكز، لا يوجد مشكل للحساب، حيث يمكن تحديد فرق التحميل في أي وقت كان. أما إذا كانت معاملات التحميل مختلفة، هنا يتم حساب فرق التحميل مركز بمركز، ولا يمكن القيام بذلك إلا بعد التوزيع الأولي و

^(*) هذه الفروقات تم الطرق إليها في المبحث الثالث من الفصل التمهيدي.
^(*) و على سبيل الحذر، فإن ربح زيادة الفعالية لا يستعمل إلا لتخفيف نقص نشاط إنتاج آخر.

قبل التوزيع الثانوي. و إذا كان المحاسب لا يتمتع إلا على جدول مراكز تحليل بعد التوزيع الثانوي، لا يمكن له أن يطبق هذه الطريقة إلا بعد التوزيع الثانوي (**).

إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي تحسين لطريقة أقسام التحليل، و بدونها لا يمكن تحقيق ثبات في التكاليف الوحودية، إذ أن كل تغيير في النشاط سيؤدي إلى تعديل في التكلفة الوحودية، بدون أي التزام للمسؤول على المركز. فالتحميل العقلاني للأعباء الثابتة يسمح بالحصول على ثبات تكلفة وحدة العمل للمركز، بالإضافة طبعاً، إلى ثبات تكلفة المعالجة التي تتم على مستوى كل منتج. وبتطبيقها على كل المؤسسة وفي نفس الظروف، يتحقق ثبات التكاليف الوحودية لمختلف المنتجات المحققة. وكل فرق يمكن أن ينتج بين الأعباء الهيكلية الفعلية و الأعباء الثابتة المدمجة يتم أخذه بعين الاعتبار على مستوى نتيجة الفترة²⁶⁵.

الفرع الثالث: تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، كما تعمل على تحديد المسؤوليات بإزالة أثر تغيير النشاط على التكلفة الوحودية للأعباء الثابتة. لكن الطريقة لا تخلو من بعض النقائص خاصة من الناحية التطبيقية.

❖ الجوانب الإيجابية للطريقة:

- تسمح طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة بتعيين المراكز ذات أنشطة أقل من نشاطها النموذجي، من تلك التي تمثل مستوى نشاط أعلى من نشاطها الطبيعي. هذا يبين أن التمييز بين الأنشطة مرتبط بالجدية التي تم بها تحديد معايير النشاط، كما تسمح الطريقة بالمقارنات ما بين النشاط الفعلي- النشاط المتوقع، لمسؤولي مراكز العمل وللمديرية العامة، بإعطاء معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين أمثل لاستعمال أو تكيف وسائل الإنتاج المملوكة. بالتالي، كل نقص مزمن في النشاط *Sous activité chronique* يمكن أن يؤدي إلى قرارات تهدف إلى استعمال وسائل إضافية (مقاولة من الباطن...) أو إلى تقليص هذه الوسائل من خلال تقليص الأصول المستثمرة *désinvestissement* (إذا كان ذلك ممكن). أما الفائض الدائم في النشاط *suractivité permanente* فيتطلب التفكير في التنمية المحتملة لجهاز إنتاج المؤسسة (على مستوى أحد أو بعض مراكز العمل التي تسجل إفراط في النشاط). وتتحدد متابعة الفروقات بين النشاط الفعلي والنشاط الطبيعي على المستوى الشامل للمؤسسة من خلال القراءة البسيطة لحساب النتائج للمحاسبة التحليلية المستقلة أين تظهر فيها تكلفة البطالة أو ربح زيادة الفعالية، أو على مستوى كل مركز عملياتي. وفي كلتا الحالتين يبقى الهدف هو تقريب مجموع الفروقات المسجلة دورياً من الصفر خلال الدورة المحاسبية؛

(**) بالنسبة للأقسام الثانوية، من الأحسن اخذ معامل نشاط الأقسام الرئيسية المرجح و استعماله كأساس لتحميل الأعباء الثابتة، و إلا يمكن اعتماد فرضية أن معامل النشاط هو 1، هذا إذا كانت المعلومة غير كاملة. أما الأسلوب المفضل هو حساب معامل نشاط لكل قسم ثانوي بمفرده كما هو الحال بالنسبة للأقسام الرئيسية عندما تكون المعلومة كاملة.

● تكاليف كلية غير متأثرة بتغيرات مستوى النشاط: خلافا لطريقة التكاليف الكلية، فإن التكاليف الوحودية لخدمات المراكز العملياتية المحسوبة بطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة قابلة للاستعمال كمؤشرات تسيير ملائمة لقياس فعالية المراكز ولتثمين صرامة التسيير من طرف مسؤوليها. كما تسمح هذه الطريقة بالحكم على مساهمة المسؤولين في التأثير على المصادر المسببة في تعديل التكاليف والمتمثلة في: التغيير في التنظيم، المردودية والتكاليف الوحودية لوسائل الإنتاج المستعملة، وكيف غير كل واحد من هذه المصادر، مقارنة بالفترة السابقة، مستوى أعباء النشاط والأعباء الهيكلية لكل وحدة عمل، وحتى التغيرات التي قد تطرأ في الأسعار والأجور²⁶⁶.

● تحديد أسعار بيع لفترة طويلة: لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها، سواء كانت متغيرة أو ثابتة، من خلال أسعار البيع. وإذا كانت طريقة التكاليف الكلية غير قادرة على إعطاء مرجع جيد لتحديد أسعار البيع أو توقع تعديلها لأن هذه التكاليف كثيرة التغيير مع تقلبات النشاط، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جيدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة. هذا يعتمد كثيرا على مستوى النشاط الطبيعي الذي يجب أن يحدد بحذر حتى يتلائم مع النشاط الحقيقي و بالتالي تفادي الفروقات الكبيرة.

بطبيعة الحال، لا يمكن للمؤسسة أن تعتمد فقط على تكاليف التحميل العقلاني كأساس لتحديد أسعار البيع، فضغوطات السوق و استراتيجيات المؤسسة لهما من التأثير ما يجعل المؤسسة ملزمة على أخذهما بعين الاعتبار، قبل أي قرار نهائي متعلق بهذه الأسعار؛

● تسمح طريقة التحميل العقلاني بإعطاء، لكل منتج مثلا، هامش التحميل العقلاني الذي يتم حسابه بالفرق ما بين رقم الأعمال والتكلفة العقلانية للإنتاج أو التكلفة النهائية للمبيعات؛

● طريقة التحميل العقلاني هي أول خطوة نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري: يمكن تبرير منفعة هذه الطريقة سواء بعديا، من أجل تصحيح تكاليف فترة مضت، أو قبليا لتحديد التكاليف الوحودية لخدمات مراكز النشاط عند استعمال طريقة التكاليف المعيارية. وفي هذه الحالة، فإن التكاليف المحسوبة هي تكاليف طبيعية تساعد على توجيه سياسة المبيعات، خاصة إذا كانت المؤسسة تعتمد طريقة العمل بالطلبات، التي تسودها المنافسة²⁶⁷.

²⁶⁶ IBID, P. 315

²⁶⁷ L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit, P. 222

❖ مشاكل وضع الطريقة و حدود استعمالها: إذا كانت طريقة التحميل العقلاني

للأعباء الثابتة، تمثل أداة حقيقية للتقديرات و لتحديد أسعار البيع على المدى البعيد، فإن هذا لا يمنع من تسجيل بعض العراقيل سواء في تطبيقها في الميدان إلى درجة أن كثير من المؤسسات لا تلجأ إليها، أو من حيث مضمونها لما تمثله من صعوبات توزيع أو تخصيص الأعباء غير المباشرة.

● إن أول مشكل يعترض هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم النشاط الطبيعي. فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف، مما يثقل عبئ هذه الأخيرة. و إذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع، ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق. أما إذا كان مستوي النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع، فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه²⁶⁸. و سواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الحالة الثانية، فهذا معناه أن تقييم المستوى الطبيعي يتضمن جزء من اللاواقعية، مما لا يخدم أهداف المسيرين و مراقبي التسيير؛

● كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات؛

● تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جدّ معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة في بداية القرن العشرين، بفضل الأعمال التي قام بها الرائد الأمريكي ALEXANDER CHURCH²⁶⁹. و يهدف استعمال هذه الطريقة إلى دراسة مبدئية تتعلق بالفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، بما أن هذه الأخيرة هي الوحيدة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، أما التكاليف الثابتة ونظرا لتعدد عملية توزيعها واحتوائها على جزء كبير من العشوائية في التحميل سواء لمختلف الأقسام الرئيسية أو إلى المنتجات، فلا توزع وإنما تطرح من مجموع النتائج الجزئية التي تحققها المؤسسة من مختلف منتوجاتها، والتي يتم حسابها بالفرق بين أسعار البيع و التكاليف المتغيرة. وقد عرفت هذه الطريقة تطورا عبر الزمن، حيث أن استعمالها قد

²⁶⁸ IBID, P. 223

²⁶⁹ D. KHOUATRA et T. LEXTRAIT, op.cit, P. 70

يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الأهداف التي يسعى إليها المديرون. فقد تكتفي المؤسسة بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فقط، بالتالي فإن الطريقة تسمى في هذه الحالة، بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة. أما إذا أرادت المؤسسة التدقيق أكثر في الحساب لتمكينها من اتخاذ القرارات بأكثر موضوعية، فبإمكانها استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة. وسواء تعلق الأمر بالطريقة الأولى أو الثانية فهناك بعض المؤشرات التي قد تستعملها المؤسسة لتحسين التسيير واتخاذ القرار والتي يمكن حسابها مهما كانت الطريقة المتبعة في المؤسسة.

الفرع الأول: استعمال طريقة التكاليف المتغيرة في التسيير

يمكن للمدير استخراج، من خلال طريقة التكاليف المتغيرة عدة مؤشرات لتحسين التسيير و توجيه القرارات المتعلقة بالإنتاج والربحية في المستقبل.

❖ مؤشرات التسيير :

➤ **عتبة الربحية *Seuil de profitabilité* :** بدأ العمل بهذه الآلية لتحليل نشاط

المؤسسة بعد الحرب العالمية الأولى، وهي تحمل شكل التحليل على أساس التكلفة- الحجم. وتعتمد أساسا على مبدأ فصل الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة، مع اعتبار أن التكاليف الثابتة تبقى مجمعة في كتلة واحدة ولا توزع. كما تبين هذه الآلية العلاقات في المدى القصير بين الأعباء و المنتوجات، حسب حجم الإنتاج.

وتعرف عتبة الربحية(*) بأنها عبارة عن رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة، لا ربح ولا خسارة²⁷⁰. وتعني الربحية هنا، قدرة المؤسسة على تحقيق مستوى من النتيجة بالنسبة إلى حجم أعمال معين. وبمعنى آخر، هي العلاقة بين الربح والتكاليف المرتبطة به.

وتسمح عتبة الربحية بمعرفة مستوى النشاط الضروري الذي من خلاله تحقق المؤسسة نتيجة معدومة. وقبل بلوغ هذا المستوى، تكون المؤسسة في حالة خسارة، وبعد تخطيه، تدخل المؤسسة في منطقة الأرباح. كما يمكن أن يعبر عن عتبة الربحية بعدة طرق خاصة الآتية منها:²⁷¹

- عن طريق رقم الأعمال، ويتعلق الأمر برقم أعمال الحرج الذي يتم الحصول عليه بالعلاقة:

الأعباء الثابتة السنوية × رقم الأعمال

وتعني هذه العلاقة	الهامش على التكلفة المتغيرة	أن رقم الأعمال
الحرج هو رقم		الأعمال الذي

(*) يفضل استعمال عبارة "عتبة الحرج *seuil critique*" أو عتبة الربحية *seuil de profitabilité* بدلا من "عتبة المردودية *seuil de rentabilité*"، لأن الربحية تدل على الفرق بين سعر بيع و مجموعة التكاليف. أما المردودية فلا يعبر عنها بالربح وإنما بالنسبة التالية: الربح / رأس المال

²⁷⁰ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation, Paris, 1997,

P. 117

²⁷¹ R. PATUREL, op.cit, P. 257

- يسمح بتحقيق هامش على التكلفة المتغيرة^(*)، بمبلغ مماثل لمجموع التكاليف الثابتة. وفي هذه الحالة فإن النتيجة المحققة من خلال رقم الأعمال هذا تساوي الصفر. عن طريق عدد المنتوجات المباعة أو المعدة للبيع، وينبغي هنا معرفة أهمية كل منتج في المبيعات ليتم الحصول بعد ذلك على عدد الوحدات حسب كل منتج و الذي سيسمح ببلوغ عتبة الربحية، التي تحدد بالعلاقة:

الأعباء الثابتة السنوية

الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي**

كما يمكن الحصول عليها بالعلاقة:

رقم الأعمال الحرج

سعر البيع الوحدوي

- عن طريق المدة، المعبر عنها إما بالأيام أو بالأسابيع أو بالأشهر: و من خلالها يتم حساب نقطة الصفر والتي تعني التاريخ الذي يبين بأن عتبة الربحية قد تم بلوغها من طرف المؤسسة. ومن الطبيعي أن تسعى المؤسسة لبلوغ هذا التاريخ في أقرب وقت ممكن للدخول في مرحلة الأرباح. فالمؤسسة ليست في مأمن عن تقلبات الأوضاع الاقتصادية التي قد تحول دون تمكينها من تغطية مجموع أعبائها الثابتة.

إن نقطة الصفر هي عبارة عن مؤشر مكمل لعتبة الربحية و يظهر كمعيار الأمان، فكلما سارعت المؤسسة إلى بلوغ رقم الأعمال الحرج، كلما ارتفعت درجة الأمان. وقد تختلف طريقة تحديد نقطة الصفر، حسب نشاط المؤسسة، حيث أن هذا الأخير قد يكون منظم أو غير منظم. فإذا كانت مبيعات المؤسسة منظمة خلال السنة، فإن نقطة الصفر يتم بلوغها بالعلاقة التالية:

$$\text{عتبة الربحية} \times 12^{***}$$

$$\text{عتبة الربحية} \times 360$$

$$\frac{\text{عتبة الربحية} \times 12^{***}}{\text{رقم الأعمال}} = \text{أو} = \frac{\text{عتبة الربحية} \times 360}{\text{رقم الأعمال}} = \text{نقطة الصفر}$$

(*) الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

(**) الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي = الهامش على التكلفة المتغيرة / عدد الوحدات المباعة

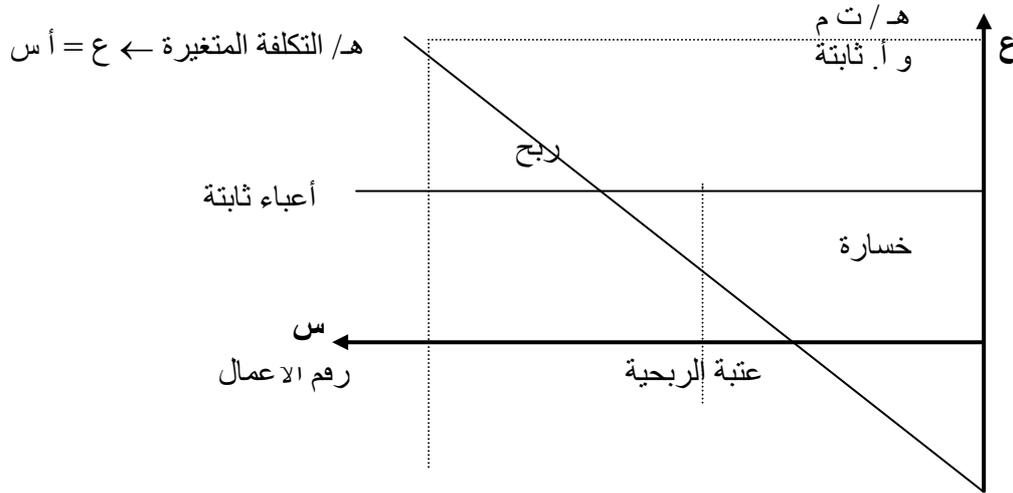
(***) أو 11 شهر إذا كانت المؤسسة تأخذ شهر عطلة، لا يوجد فيه إنتاج.

أما إذا كان النشاط أو المبيعات موسمية، فإنه يستوجب حساب نقطة الصفر شهريا على أساس قيمة المبيعات الخاصة بكل شهر، ثم حساب رقم الأعمال المجمع في نهاية كل شهر إلى غاية بلوغ رقم الأعمال الحرج. بعد ذلك يتم استخدام الاستكمال الخطي L' interpolation linéaire لإيجاد التاريخ وفقا للشهر الذي تم فيه بلوغ رقم الأعمال الحرج.

كل هذه الطرق الثلاثة يمكن التعبير عنها من خلال النماذج المتمثلة في الأشكال البيانية الآتية²⁷²:

■ **النموذج الأول:** هو الأكثر استعمالا، حيث أنه يبين أن عتبة الربحية يتم بلوغها عندما يكون الهامش على التكلفة المتغيرة مساويا للأعباء الثابتة. وينبغي إيجاد معادلتين لذلك، تتعلق الأولى بالأعباء الثابتة حيث أن: $ع = ب$ ، حيث $ب$ هي الأعباء الثابتة، ومعادلة الهامش على التكلفة المتغيرة حيث: $ع = أس$ ، مع $أ$ الذي يمثل نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة و $س$ يمثل رقم الأعمال.

الشكل رقم 40: الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة



يظهر من خلال هذا البيان، أنه عندما يقطع مستقيم الهامش على التكلفة المتغيرة مستقيم الأعباء الثابتة، في نقطة التقاطع بالتحديد، تتحصل المؤسسة على نتيجة معدومة و بالتالي تبلغ عتبة الربحية. بعد هذه النقطة، تدخل في منطقة الربح.

■ **النموذج الثاني:** يعبر عن رقم الأعمال الذي يغطي مجموع الأعباء.

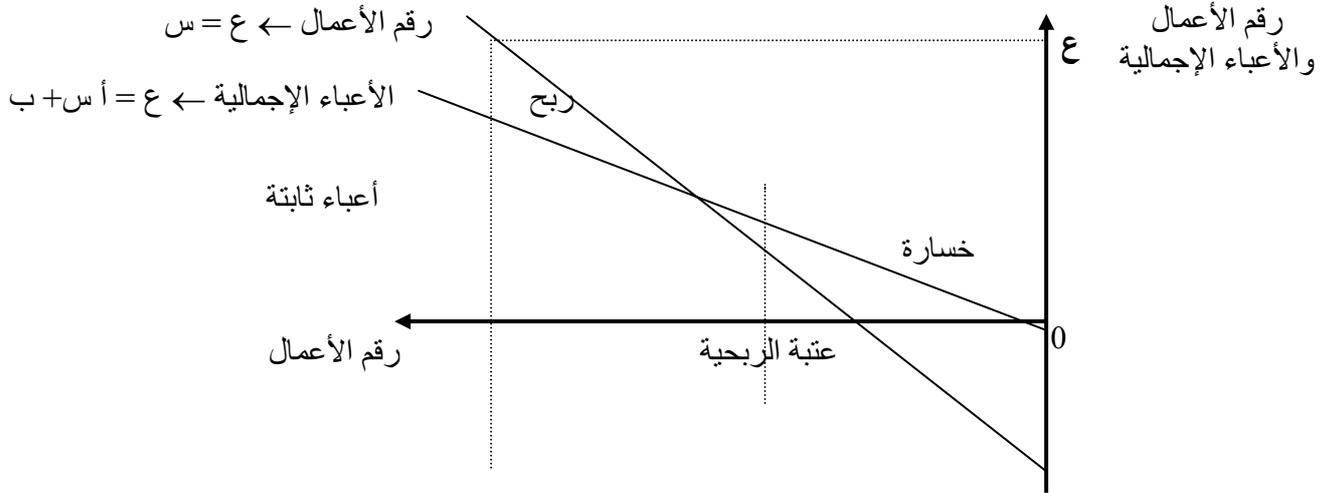
رقم الأعمال = مجموع الأعباء

يستوجب هذا النموذج تحديد معادلتين رقم الأعمال و الأعباء الإجمالية كما يلي:

معادلة رقم الأعمال: $ع = س$

معادلة الأعباء الإجمالية: $ع = أس + ب$ (حيث $ب$ تمثل نسبة الأعباء المتغيرة إلى رقم الأعمال)

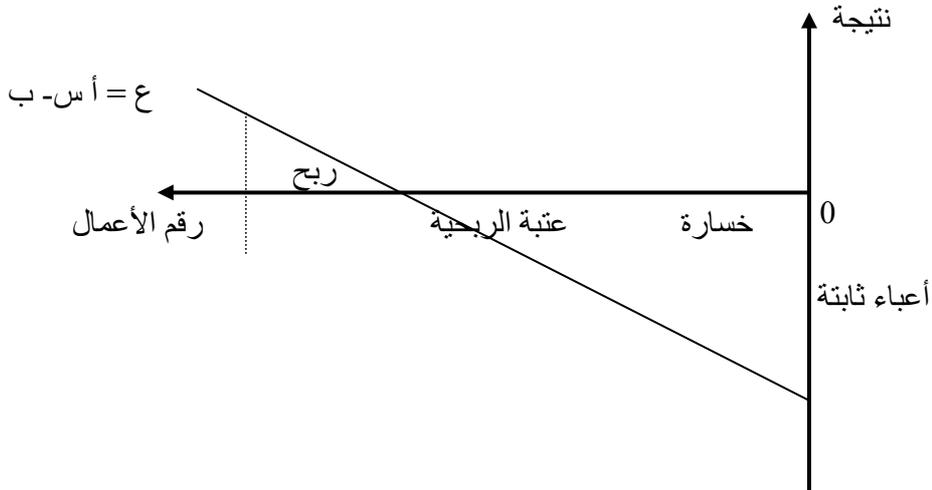
الشكل رقم 41 : رقم الأعمال = الأعباء الإجمالية



يبين الشكل أعلاه أن نقطة تقاطع مستقيم رقم الأعمال و الأعباء الإجمالية يناسب عتبة المرودية، وأن المنطقة التي تأتي بعد هذه النقطة هي منطقة أرباح. أما المنطقة المحددة بالمستقيمين قبل هذه المنطقة هي منطقة الخسائر.

- **النموذج الثالث:** يبين هذا النموذج البياني، عتبة الربحية التي من خلالها يتم تحديد رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق نتيجة تساوي صفر، ويتم تحديده على أساس المعادلة التالية: $ع = أ - ب$

الشكل رقم 42 : رقم الأعمال الذي يحقق نتيجة معدومة



يتم بلوغ عتبة الربحية عندما يقطع مستقيم النتيجة، مستقيم رقم الأعمال. إلا أنه لا تتحقق المعادلات المذكورة في النماذج الثلاث، إلا إذا تأكدت الفرضيات التالية:

- إمكانية التمييز بين الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة؛
- بقاء الأعباء الثابتة بدون تغيير؛
- الأعباء المتغيرة متناسبة مع حجم النشاط؛
- تغيرات المخزونات في بداية المدة و في آخر المدة معدومة، معنى هذا أن كل الكميات المشتركة أو المصنعة خلال الفترة تباع خلال نفس الفترة؛
- لا تصنع المؤسسة ولا تباع إلا منتج واحد. وفي حالة تعدد المنتوجات، فإنه يستوجب بقاء الحصص المتوالية لمختلف المنتوجات في الحجم الإجمالي للمبيعات بدون تغيير؛
- تمتع المؤسسة بفائض الطاقة الإنتاجية وبمرونة جيّدة في وسائلها للإنتاج (عدم ظهور أعناق زجاجة في مسار الإنتاج، مع إمكانية تكيف وسائل المؤسسة وبكل سهولة لمتطلبات نمو النشاط)؛
- ثبات أسعار المنتوجات.

ومن خلال عتبة الربحية يمكن حساب مؤشرات تسيير أخرى، يمكن للمسيرين الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

➤ **هامش الأمان:** يعبر هذا الهامش على مبلغ رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة الربحية، حيث أنه يمكن تحديده بالمعادلة التالية²⁷³:

هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة الربحية

ويسمح هذا الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة اتجاه الركود الاقتصادي المحتمل، وكلما كان الهامش مهمّ كلما تقلص الخطر. كما أنه يدل على ما إذا كانت المؤسسة مربحة أم لا.

➤ **نسبة الأمان (أو هامش الأمان النسبي):** وهي النسبة التي تربط هامش الأمان إلى رقم

الأعمال، حيث يتم حسابها بالعلاقة الموالية²⁷⁴:

$$100 \times \frac{\text{هامش الأمان}}{\text{رقم الأعمال}} = \text{نسبة الأمان}$$

²⁷³ J. CARON, H. MARTINI, op.cit, P. 102

²⁷⁴ IBID, P. 102

كلما كانت هذه النسبة مرتفعة، دلّ ذلك على تحسن ربحية المؤسسة. كما أن هذه النسبة تسمح بتقويم هامش تصرفات المؤسسة فيما يخص تأثيرها على أسعار البيع، فكلما ارتفعت هذه النسبة كلما زادت إمكانية التأثير.

➤ **الرافعة العملياتية (أو معامل التبخرية):** (Levier opérationnel (ou coefficient de volatilité)

تمثل هذه الرافعة مرونة النتيجة بالنسبة إلى رقم الأعمال، و تحدد بالعلاقة التالية:²⁷⁵

$$\frac{\text{رافعة}}{\text{رافعة}} = \frac{\Delta \text{ن/ن}}{\Delta \text{رع}} = \frac{\Delta \text{ن}}{\Delta \text{رع}} \times \frac{\text{رع}}{\text{ن}}$$

ن: النتيجة، رع: رقم الأعمال

يسمح هذا المؤشر بقياس، بالقيمة النسبية، أثر تغير رقم الأعمال على النتيجة. بالتالي فهو يعبر على نمو النتيجة المتتالية لنمو المبيعات. كلما كان هذا المعامل مرتفع كلما دلّ ذلك على تدهور أوضاع المؤسسة. بالتالي، كل تغير نسبي لرقم الأعمال سيؤدي إلى نفس التغير النسبي في النتيجة مضروب في معامل التبخرية. وكلما انخفض رقم الأعمال، كلما ساءت وضعية المؤسسة. كما أن هذا المعامل مرتبط أساسا بهيكله تكاليف المؤسسة، حيث انه يرتفع مع مستوى الأعباء الثابتة وينخفض مع مستوى الأعباء المتغيرة²⁷⁶.
في حالة بقاء الأعباء الثابتة و معامل الهامش على التكلفة المتغيرة بدون تغيير، يمكن أن يحسب معامل التبخرية كما يلي:

$$\frac{\text{المعامل}}{\text{المعامل}} = \frac{1}{\text{نسبة الأمان}} = \frac{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{النتيجة}}$$

بالتالي يمكن شرح تبخر النتيجة من خلال تغيرات الكميات المباعة فقط.
❖ **تقييم عتبة الربحية:** تعتبر عتبة الربحية أداة تسيير لا يمكن الاستغناء عنها، لأنها تسمح بإظهار النقاط التي يجب على المؤسسة أن تستغلها لتحسين وضعيتها. هذه النقاط يمكن تلخيصها فيما يلي:²⁷⁷

➤ **تقويم ضعف المؤسسة وذلك من خلال تحديد هامش الأمان، خاصة في حالة الانخفاض** الطرفي لمستوى النشاط، فكلما انخفض معدل هامش الأمان، كلما تبين أن المؤسسة في حالة ضعف و ينبغي عليها في هذه الحالة التعمق في التحليل للتأكد من إمكانية تعديل نشاطها، سواء من حيث الحجم أو النوعية أو حتى الانسحاب من السوق، بالنسبة للمنتوجات التي تتسبب نتيجتها في انخفاض معدل هامش الأمان. وقد يتعلق الأمر

²⁷⁵ B. DORIATH, op.cit, P. 51

²⁷⁶ T. SAADA et les autres, op.cit, P. 60

بتشكيلة الأعباء في حدّ ذاتها بالتالي، قد تكون مؤسستان لهما نفس رقم الأعمال و نفس الربح و لكنهما تمثلان وضعيات أكثر أو أقل ضعف حسب هيكله أعبائهما؛

➤ قد تكون عتبة الربحية مهمّة من المنظور التاريخي، بحيث تمكن من مقارنة، من فترة إلى أخرى، الاستراتيجية التي اعتمدها المؤسسة حتى تمكنت من تحسين وضعيتها؛

➤ قد تستعمل عتبة الربحية في المنظور التقديري، حيث أنها تصبح هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه، فنقوم بإعداد شكل بياني مرحلي تعتمد عليه لمقارنة أرقام الأعمال المحققة، إلى عتبة الربحية ثم حساب الفروقات بين الإنجازات وعتبة الربحية (المأخوذة هنا كمعيار). ومن خلالها تقوم بالإجراءات التصحيحية حتى تتمكن من بلوغ النتيجة التقديرية.

إلا أن بساطة استعمال هذه الأدوات يتوقف على إمكانية التزام المؤسسة بالفرضيات المذكورة أعلاه.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

إن النقائص التي تسجلها الطريقتين المدروستين سابقا والمتعلقتان بالتكاليف الكلية والتحميل العقلاني للأعباء الثابتة، دفع المسيرين إلى التساؤل عما إذا كان من المنطقي الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف عند تحديد سعر البيع، مع إمكانية تحقيق نتيجة إيجابية. وقد صيغ هذا التفكير في عدة أشكال، بعضها اتخذ شكل الأسئلة التالية:

- ما هو الحد الأدنى لسعر البيع التي يمكن النزول إليه للتمكن من اختراق السوق، أو إدراج منتج جديد في السوق؟

- ما هو المنتج الذي يحقق هامش أكبر و يمتص أكثر المصاريف العامة؟

- كيف يمكن القيام بدراسة مقارنة بين تكاليف نفس المنتج المباع محليا والمباع في دولة

أجنبية؟

إن الأجوبة على هذه الأسئلة المتعلقة باتخاذ القرارات التجارية، ظهرت تحت شكل تحليل جزئي للتكاليف المعروف بمصطلح "التكاليف المتغيرة".

❖ مبدأ الاستعمال: يطلق على طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة مصطلح " Direct

Costing" و هو مصطلح أمريكي الأصل. إلا أن هذه العبارة لا تعكس معناها الحقيقي

حيث أن كلمة Direct تعني مباشرة، ممّا قد يخلق نوع من الخلط في التعبيرات، لكن هذه

التسمية تغيرت في الآونة الأخيرة و استبدلت بعبارة "Variable Costing" ممّا أزال

الغموض في التسمية²⁷⁸. وتعتمد هذه الطريقة أساسا على التمييز بين الأعباء المتغيرة

والأعباء الثابتة، فلا يؤخذ في الحساب إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو

حجم المبيعات، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة²⁷⁹.

²⁷⁷ P. LASSEGUE, op.cit, P. 590

²⁷⁸ D. KHOUATRA et T. LEXTRAIT, op.cit, P. 75

²⁷⁹ B. OGER, la gestion par l'analyse des coûts, presses universitaires de France (PUF), Paris, 2002, P. 117

وما دامت الطريقة لا تأخذ في الحسبان إلا جزء من الأعباء، فأطلق عليها طريقة التكاليف الجزئية. و على هذا الأساس فإن الفرق بين سعر البيع و التكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة)، ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب. بالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة، و لحساب النتيجة لا بدّ من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش.

هذه النتيجة يتم حسابها من خلال جدول يسمى "حساب النتيجة التفاضلي" و الذي يحمل الشكل التالي:

جدول رقم 11 : حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المتغيرة		
= هامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة		
= النتيجة		

Source : J.MARGERIN, op.cit, P. 93

و لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق ربح، لا بد أن يتجاوز الهامش على التكلفة المتغيرة الأعباء الثابتة. و بمعنى آخر، يجب ان يتمكن رقم أعمال الفترة من تغطية الأعباء المتغيرة للمنتوجات المباعة بالإضافة إلى الأعباء الثابتة لنفس الفترة. و تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة:** والتي تخص استهلاك المواد، المقولة من الباطن، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية)، والطاقة. هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتوجات المختلفة بدون أي صعوبة؛
- **الأعباء المتغيرة غير المباشرة:** هذه الأعباء، و كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، لا يمكن ربطها بحساب تكلفة مختلف المنتوجات بدون المرور بمراكز التحليل. و ما دامت أعباء متغيرة، فليس ثمة هناك مشكلة في تحديد معايير تحميلها. و يتعلق الأمر بمصاريف الإضاءة، تكييف الورشات، مصاريف الوقود و الصيانة...²⁸⁰.

❖ **طريقة حساب النتائج التحليلية:** تتعلق هذه النتائج بالهامش بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة، و تسمى بالهامش على التكاليف المتغيرة أو الإسهامات Contributions في تغطية الأعباء الثابتة. وللحصول على الربح أو الخسارة الإجمالية للمؤسسة من خلال المحاسبة التحليلية، لا بد من القيام بالمجموع الجبري لكل الإسهامات التحليلية و طرح من

هذا المجموع المبلغ الإجمالي للأعباء الثابتة. إلا أن النتيجة الإجمالية هذه، قد تختلف عن تلك المحصل عليها باستعمال طريقة التكاليف الكلية بسبب تقييم المخزونات على أساس التكاليف المتغيرة، مما يعني أن التكاليف الثابتة غير مدمجة في قيمتها. و لحل هذا الإشكال، يجب على المؤسسة أن تضيف في نهاية الدورة، الأعباء الثابتة، التي يمكن أن تحدد على أساس النسبة بين الأعباء الثابتة مقارنة بالأعباء المتغيرة، بالإضافة إلى أن تقرب النتائج التحليلية بنتيجة المحاسبة العامة يتطلب الأخذ بعين الاعتبار فروقات الإدماج²⁸¹.

❖ **تقييم طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:** كما هو الحال بالنسبة للطرق السابقة الذكر، تتمتع هذه الطريقة بجوانب إيجابية تتمثل في القضاء على نقائص الطرق المدروسة، بالإضافة إلى إيجابيات أخرى تساعد على اتخاذ القرارات. و في نفس الوقت تتضمن بعض النقائص التي يجب مراعاتها عند الاعتماد عليها كنظام للمعلومات في المؤسسة.

➤ الجوانب الإيجابية للطريقة:

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يمكن تتبع نمو التكاليف المتغيرة، المرتبطة بقرارات التسيير العادي، من خلال مراقبتها بمعايير محددة مسبقاً و العمل على الضغط عليها. و من جهة أخرى، تسمح الطريقة هذه بإظهار العلاقة بين الحجم-التكلفة، التي تبيّن التكلفة النهائية الكلية؛
- من خلال الهوامش، بإمكان المؤسسة تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن هيكل المؤسسة، مما يميزها عن المردودية الإجمالية للمؤسسة؛
- تسمح هذه الطريقة بإزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل، كما تسهل عملية حساب التكاليف؛
- تسمح بتحديد عتبة الربحية و مختلف مؤشرات التسيير (*)؛
- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة بتقييم تسيير الأشخاص على رأس مراكز المسؤولية و ذلك بالأخذ في الاعتبار الأعباء التي يملكون قدرة الضغط عليها و المتمثلة في الأعباء المتغيرة فقط²⁸²؛
- تعطي هذه الطريقة معلومات مفيدة و موثوقة نسبياً للتسيير على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جداً. كما تسمح بترتيب، و بكل سهولة، المنتوجات حسب قدرتها على امتصاص الأعباء الثابتة، حيث يسمح هذا الترتيب في المساعدة على اتخاذ قرارات تتعلق بتطوير أو إيقاف صنع بعض

²⁸¹ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, P. 114

(*) المشار إليها في الفرع الأول من هذا المطلب

²⁸² L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit, P. 175

المنتجات وذلك بهدف الوصول إلى النتيجة المرجوة، و هذا لا يتحقق إلا إذا أخذت المؤسسة في الحسبان العناصر الآتية:

■ يمكن لمنتج معين ألا يحقق أرباح كبيرة، و لكنه ضروري لبيع منتجات أخرى؛

■ إن التخلي على بعض المنتجات قد يؤدي إلى انخفاض سعة تشكيلة المنتجات المعروضة، و بالتالي، فقدان الزبائن؛

■ ارتفاع تكلفة تكوين العمال الذين قد تضطر المؤسسة، نتيجة إيقاف بعض المنتجات التي يصنعونها، لتحويلهم إلى صنع منتجات أخرى. هذه التكلفة لا بد أن تؤخذ بعين الاعتبار في الحساب الاقتصادي للمساعدة في اتخاذ القرار؛

■ الاستغناء عن بعض المنتجات قد يؤدي بالمؤسسة إلى استعمال آلات إضافية لتعويض تلك المستعملة خصيصاً لصنع هذه المنتجات، بالتالي تضطر المؤسسة لإنفاق تكاليف إضافية لا بد من أخذها في الحسبان²⁸³؛

● تسهّل طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة إعداد موازنات المؤسسة، بالاستناد إلى مختلف فرضيات النشاط المعتمدة، بفضل التركيز على مستوى التكاليف المتغيرة المفيدة لتحقيق برامج الإنتاج التقديرية. فهي تفضّل لا مركزية التسيير و مساهمة المسؤولين في إعداد موازناتهم بسبب التمييز بين التكاليف الخاضعة للرقابة و التكاليف غير الخاضعة للرقابة²⁸⁴؛

➤ الجوانب السلبية لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

● إن بساطة هذه الطريقة تتحول إلى عملية معقدة بمجرد الأخذ في الحسبان كل

الأعباء المتغيرة. بالفعل فإن طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة لا تزال عقبة توزيع

الأعباء المتغيرة غير المباشرة في مختلف مراكز التوزيع و تحميلها لمختلف

المنتجات التي تبحث المؤسسة على معرفة هوامشها الإجمالية؛

● تعتبر التكاليف الثابتة في هذه الطريقة، تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، إلا أن

تكلفة المنتج ما هي إلا نتيجة التكاليف المبدئية للمراكز التي تعالجها. بالتالي، إذا

كان القرار الاستراتيجي مرتبط بالمنتج، فإن القرار العادي (اليومي) يكون

متضمن داخل هذه المراكز. من هنا يظهر الخطأ الذي قد يتأتى من هذه الطريقة

²⁸³ R. PATUREL, op.cit, PP. 276-277

²⁸⁴ P. LAUZEL et H. BOUQUIN, op.cit, P. 203

بحيث أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تعتبرها المراكز متغيرة في حين أنها ثابتة بالنظر إلى مصدر هذه التكاليف^(*)؛

● من خلال هذه الطريقة يسعى المسؤولون إلى البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية وهذا يعني العدول عن التحكم إلى استراتيجية لقيادة المؤسسة و العمل على تسيير الموجود بدون رؤية للأفاق المستقبلية. كما أن الاهتمام بتعظيم الهامش قد يحجب المسؤولين عن عدم إدراك أن ما أعتبر تكاليف ثابتة قابل للتغيير حسب تركيبة المبيعات. فإما أن يتخلى المسؤولون عن استراتيجية فعالة، بتوهمهم على أن التكاليف الهيكلية غير قابلة للتعديل، و إما أن يبحثوا عن قيادة استراتيجية، لكن في هذه الحالة، لا يمكن لهذه الطريقة أن تشكل الإطار الأمثل و المرضي لذلك. و سواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الثانية، فلا يمكن التأكيد بأن الهامش على التكلفة المتغيرة، قد يصلح كمؤشر، بالنسبة للمسيرين، لمقارنة ربحيات المنتجات²⁸⁵؛

● إن البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة من طرف المسؤولين، بالتالي عن تعظيم النتائج، قد يؤدي إلى نمو الأصول، خاصة المخزونات و قروض الزبائن، مما قد يتسبب في رفع احتياجات رأس المال العامل، وما يترتب عن ذلك من انخفاض لمعدلات السيولة وحرمان المؤسسة من استغلال مواردها في تنمية النشاط وبالتالي إضعاف مركزها في السوق؛

● إن الترجمة الخاطئة للمعلومات التي تقدمها طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة قد يضرّ بالمؤسسة. بالفعل، فإن التكاليف المتغيرة لا تمثل أساس لتحديد أسعار البيع؛ و لتتمكن المؤسسة من ضمان بقائها لا بد لها أن تكون قادرة على تغطية التكاليف المتغيرة وتكاليف الهيكلية. و لقد رأينا فيما سبق أن أحسن طريقة لتحديد أسعار البيع على المدى البعيد هي طريقة التحميل العقلاني، باعتبارها طريقة تكاليف كلية و مصححة لتأثير الأعباء الثابتة²⁸⁶؛

● لقد أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وفي نفس الوقت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة، حيث يلاحظ أن أغلب المؤسسات، على المدى القصير، تعتبر الأعباء المتغيرة محصورة فقط في المواد الأولية المستهلكة أو

(*) إذا كان ضبط الآلات في ورشة يتم من طرف أخصائيين (تقنيون سامون). فإن كل تدخل في عملية الضبط تعتبر تكلفة متغيرة بالنسبة للورشة (المركز). و في نفس الوقت تمثل أجور هؤلاء الأخصائيين تكلفة ثابتة في نظر المؤسسة و قد يعطى نفس المثال إذا تعلق الأمر بالنسبة لمصلحة تصليح الآلات. فكل تدخل للميكانيكي لاصلاح آلة يعتبر تكلفة متغيرة بالنسبة للورشة، مع العلم أن هذا الميكانيكي يتلقى أجر ثابت.

²⁸⁵ H. BOUQUIN. Comptabilité de gestion, op.cit, P. 210

²⁸⁶ R. PATUREL, op.cit, P. 280

الطاقة أو استعمال الخدمات الخارجية (المقولة من الباطن). بالتالي، فهي لا تحتوي إلا على نسبة ضئيلة من الأعباء الإجمالية للمؤسسة، حتى أن أجور اليد العاملة متضمنة في أعباء الهيكل ما دام العمال يتقاضون أجور شهرية. وقد أصبح العامل يتمتع بحقوق لم يكن يحلم بها في العقود الماضية، فلم يعدّ من السهل تسريح العمال أو طردهم أو وضعهم في حالة بطالة تقنية مع تخفيض للأجور. و على العكس، ففي حالة نمو نشاط المؤسسة، تضطر هذه الأخيرة إلى تشغيل عمال جدد، أو اللجوء إلى ساعات إضافية أو استعمال عمال بالتناوب أو إلى المقولة من الباطن. وهذا يؤكد أيضا عدم صلاحية هذه الطريقة في تحديد أسعار البيع على المدى القصير²⁸⁷. لذلك، ينصح باستعمال طريقتي التكاليف المتغيرة المتطورة أو التكاليف الهامشية اللتان تشكلان أساس لاتخاذ قرار انتهاء فرصة قبول أو رفض طلبية إضافية للفترة، باعتبار أن النشاط قد تم برمجته.

²⁸⁷ L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit P. 177

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة Méthode des coûts variables évoluées

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين. ويتعلق هذا الاتفاق بالبحث عن حل لهاتين الصعوبتين²⁸⁸:

- تسمح التكلفة المتغيرة بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة، لكن إذا كانت حصة الأعباء الثابتة تشكل الأغلبية مقارنة بمجموع أعباء المؤسسة^(*)، فإن هذه المساهمة تفقد من أهميتها ولا توفر معلومات مفيدة لإعداد سياسة للأسعار. وتكون التكلفة المتغيرة في هذه الحالة غير صالحة لاستعمالها كحاجز، إذا كانت المؤسسة تتأهب لاستعمال استراتيجية الضغط على التكاليف، لتخفيض أسعارها للبيع؛

- وعلى عكس ذلك، تشكل طريقة التكاليف الكلية حاجزا حقيقيا لذلك، إذا كانت المنافسة مبنية على الأسعار، ولكنها لا تحث على نمذجتها حسب مختلف أجزاء السوق segments du marché وحسب مرونة الطلب بالنسبة إلى هذه الأسعار، خاصة وأن هذا النوع من التكاليف يتضمن جزء مهم من الأعباء غير المباشرة والموزعة بطريقة عشوائية بين مختلف المنتجات، بالإضافة إلى أن هذه الأعباء غير المباشرة متكونة في معظمها من أعباء ثابتة. فهذه الطريقة الأخيرة إذن (أي طريقة التكاليف الكلية) لها دور ضمني، متعلق بتوفير معلومة فيما يخص سياسة الأسعار التي قد تضر بالتوقعات التجارية الحسنة للمؤسسة.

❖ أسس طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة: إذا كانت طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة توفر

معلومات مفيدة للتسيير حتى وإن كانت كتلة الأعباء التي تتضمنها ضعيفة أحيانا، فإن هذه الطريقة الجديدة تسمح بتحسين و تدقيق الحسابات أكثر، مما يجعلها مكتملة للأولى و ذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش^(**).

ويطلب في استعمال هذه الطريقة، التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة أخرى، كما هو موضح في الشكل الموالي:

²⁸⁸ A. BURLAUD et C. SIMON, op.cit, P. 83

(*) بحيث قد تشكل أكثر من 80%.
(**) تسمى التكاليف الثابتة بالمباشرة إذا كان بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات و في نفس الوقت هي مستقلة عن مستوى النشاط. فقد يتعلق الأمر باليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية)، أو باهتلاكات الآلات المخصصة لإنتاج منتج واحد، و تخنفي هذه التكاليف بمجرد التخلي عن صنع هذا المنتج.
أما التكاليف الثابتة غير المباشرة فهي تلك التي تشمل كل المصاريف العامة، الإدارية، جزء هام من المصاريف التجارية و كذلك تكاليف الإنتاج (مصاريف الدراسات و البحث، المعدات المتعددة الخدمات...) و مصاريف التموينات. هذا النوع من التكاليف يمثل الجزء الهام من مجموع أعباء المؤسسة و هو في تزايد مستمر.

الشكل رقم 43: تصنيف الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

أعباء متغيرة	أعباء الهيكلية	
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

Source: A.M. KEISER, op.cit, P. 164

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن الأعباء التي لا توزع تنحصر فقط في أعباء الهيكلية غير المباشرة. وهذا يعني أنه يجب على رقم أعمال الفترة أن يغطي الأعباء المتغيرة (سواء المتعلقة بالإنتاج أو التوزيع)، الأعباء الثابتة المباشرة المرتبطة بالكميات المباعة والأعباء الثابتة غير المباشرة التي تتحملها مجموع مبيعات الفترة. ومن هنا يمكن للمؤسسة أن تتحصل في حساباتها على هوامش شبه إجمالية، باعتبار أن جزء من التكاليف الثابتة محمل للمنتجات، وعلى مساهمات مختلف هوامش المنتجات في تغطية الأعباء الثابتة غير الموزعة^(*).

❖ طريقة تحديد النتائج التحليلية والنتيجة الإجمالية للمؤسسة: تتعلق النتائج التحليلية

بالحامش بين سعر البيع والتكلفة المخصصة. لذلك تطلق عليها:

- الهوامش على التكاليف المخصصة، أو
- المساهمات (أي المساهمات لتغطية الأعباء الثابتة المشتركة أو غير المباشرة).

أما النتيجة الإجمالية للمؤسسة فيتم الحصول عليها بعد جمع المساهمات التحليلية و طرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة. وما دامت المخزونات تقيم بالتكلفة المخصصة، فإنه يستوجب، و كما هو الحال في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، إضافة الأعباء الثابتة غير المباشرة، على أساس معامل محدد بمقارنتها بمجموع الأعباء الأخرى للمؤسسة²⁸⁹. أما الحصول على نتيجة المحاسبة العامة، فيتم من خلال إضافة فروقات الإدماج (الإيجابية منها والسلبية). يمكن تقديم المراحل المختلفة لتحديد هذه النتائج في الجدول الموالي :

(*) لذلك قد نجد مصطلحات مختلفة في تسمية هذه الطريقة: طريقة التكاليف المخصصة Méthode des coûts spécifiques، أو طريقة تحديد الهوامش شبه الإجمالية.

²⁸⁹ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit PP. 127-128

جدول رقم 12: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

%	المبلغ	العناصر
100		رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة
		= هامش على التكلفة المتغيرة
		- الأعباء الثابتة المباشرة
		= المساهمة
		- الأعباء الثابتة غير المباشرة
		= النتيجة

Source : J. MARGERIN, Op.cit, P. 100

ولا بد من الإشارة إلى أن الأعباء المتغيرة غير المباشرة تحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات. كما هو الحال في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة من تحديد عتبة الربحية للمؤسسة، باعتبارها مؤشر هام لتحسين التسيير ومعرفة الكمية الضرورية التي تسمح لكل منتج بتفادي تحقيق الخسارة. إلا أن التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة و غير المباشرة، لا يؤدي مباشرة إلى تحديد عتبة الربحية، وإنما يستوجب المرور بمرحلتين و بالتالي حساب نوعين من العتبات²⁹⁰.

➤ يتمثل النوع الأول في تحديد الأحجام حسب كل نوع من المنتجات التي ستسمح بتغطية تكاليفها الثابتة المخصصة، وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\frac{\text{الأعباء الثابتة المباشرة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{عتبة الربحية}$$

الوحدوي

➤ ويسمح النوع الثاني بتحديد الحالات التي يكون فيها ربح المؤسسة معدوم. وهذا يتطلب أن يكون مجموع مساهمات المنتجات يساوي إلى الأعباء الثابتة غير المباشرة. ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة الآتية:

²⁹⁰ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, op.cit, P. 202

$$(س\ ك + س\ ب\ ك\ ب \dots) - (ت\ ك + ت\ ب\ ك\ ب \dots) - (ث\ ا + ث\ ب \dots) = ت\ ث\ غ\ م.$$

مع العلم أن:

س\ و س\ ب ... هي أسعار بيع المنتجات أ، ب ...

ك\ و ك\ ب ... الكميات المباعة المناسبة

ت\ و ت\ ب ... التكاليف المتغيرة الوحيدة المناسبة

ث\ و ث\ ب ... الأعباء الثابتة المباشرة المناسبة

ت\ ث\ غ\ م: التكاليف الثابتة غير المباشرة

ويبقى على المؤسسة تحديد الكميات الضرورية، إذ يمكن أن تكون مساهمة أحد المنتجات سالبة في حين تكون مساهمة منتجات أخرى ايجابية. لكن الربح الإجمالي يكون، بعد الجمع الجبري للمساهمات، معدوماً.

❖ طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة و قرارات التسيير:

➤ تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية. بالنسبة للمؤسسات ذات إنتاج متنوع، يكون من المفيد حساب عتبات الربحية على أساس الهوامش على التكلفة المتغيرة و الأعباء المخصصة لكل منتج. بالتالي كلما تجاوز منتج عتبة ربحيته، ساهم في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة و بالتالي لعب دور إيجابي في المردودية الإجمالية للمؤسسة؛

➤ توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جيّدة لتقويم تسيير المسؤولين، بما أنها لا تأخذ في الحسبان إلا الأعباء التي لهم عليها قدرة التأثير، و المتمثلة في الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها، خاصة عندما يساهمون في اتخاذ قرارات الاستثمار و قرارات تقليص الاستثمار في ميادين كفاءاتهم؛

➤ بما أن جزء من الأعباء الثابتة (المباشرة) محمّل إلى مسؤولي المراكز، فإن الرقابة تبقى تخص الأعباء الثابتة المشتركة فقط، إلا أن مسؤولية تغطيتها تقع على الجميع. لذلك ينبغي أن تكون المؤسسة بمختلف مراكزها، قادرة على تحقيق هوامش كافية لضمان استمرارية الاستغلال، مع العلم أن الأعباء الهيكلية المشتركة ضرورية لحسن سير المؤسسة²⁹¹؛

➤ تظهر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء المشتركة، بما أن هذه الأخيرة تبقى موجودة حتى في حالة حذف منتجات ذات عائد مالي ضعيف، ممّا يسهّل اتخاذ القرارات الصحيحة؛

➤ طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج، أو نشاط، أو منطقة، أو قناة توزيع... عندما تكون هذه الأجزاء من المؤسسة لها أعباء هيكلية مخصصة. و يكون أحد هذه الأجزاء جدير بأن يحتفظ به إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة إيجابية،

²⁹¹ B. OGER, op.cit, P. 126

حتى و إن كانت طريقة التكاليف الكليّة ترتبه ضمن المنتوجات السلبية بسبب التوزيع العشوائي المعمول به لتوزيع الأعباء الثابتة غير المباشرة²⁹²؛

ولا بد من الإشارة إلى أن قرار الإبقاء أو التخلي عن نشاط معيّن لا يتم فقط على أساس فحص الهوامش أو المساهمات على التكاليف المخصصة، و إنما أيضا بالأخذ في الاعتبار النقاط التالية:

- إمكانية الضغط على التكاليف النهائية و رفع أسعار البيع؛
- اعتبارات تجارية: بعض المنتوجات حتى و إن كانت لا تحقق ربحية، يجب الاحتفاظ بها لأنها تدرج ضمن تشكيلة لا يكون من مصلحة المؤسسة تقليصها وإلا ستصبح بدون فائدة بالنسبة للزبائن؛
- الاستراتيجية لأجل: بعض النشاطات تحقق خسارة و لكنها مبرّرة، حيث أنها تتعلق بمنتجات جديدة ذات تكاليف مرتفعة، لكن هذه الأخيرة ستخفض عندما يكثر الطلب عليها، أو لأن المؤسسة حديثة الإدراج في أسواق جديدة و بالتالي فهي تقبل تكاليف مرتفعة حتى تستقر فيها؛
- الاعتبارات الاجتماعية: إن التخلي عن بعض النشاطات قد يؤدي إلى تسريح العمال، أو تخفيض ساعات العمل أو تحويلات صعبة إلى نشاطات أخرى؛
- طرد العمال قد يؤدي إلى دفع تعويضات و إلى نقص القيمة نتيجة التنازل عن الاستثمارات غير الصالحة للاستعمال في نشاطات أخرى²⁹³.

وبسبب كل هذه المعطيات، فإن الهوامش و المساهمات ما هي إلا عناصر تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، و لكن لا يمكن الاستغناء عنها.

❖ حدود استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛
- الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة و الأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛
- كما هو الحال بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، فإن طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة لا توفر معلومات مفيدة لتحديد أسعار البيع.

²⁹² A. M. KEISER, op.cit, P. 165

²⁹³ L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit, P. 199

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة Méthode des coûts directs

تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها مباشرة، أي بدون حساب وسيط. و من هنا يمكن اعتبار طريقة التكاليف المباشرة طريقة حساب تكاليف جزئية، تتطلب أن يتحقق التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة.

الفرع الأول: مبدأ الاستعمال

في طريقة التكاليف المباشرة لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأعباء المباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، المحملة للتكاليف. و تتكون التكلفة المباشرة من:

- الأعباء المخصصة لها مباشرة، و التي غالبا ما تتعلق بالأعباء المتغيرة؛

- الأعباء التي يمكن ربطها لهذه التكلفة بدون غموض، حتى وإن استدعى الأمر أن

تمر عبر مراكز التحليل: بعض هذه الأعباء ثابت و بعضها متغير²⁹⁴.

ومن هذا التعريف يمكن استنتاج أن الأعباء المباشرة لمنتوج معين، هي تلك التي تختفي بمجرد توقيف عملية صنع أو بيع المنتج المعني. وتبنى هذه الطريقة على أساس، أنه يجب على رقم أعمال الفترة أن يكون قادرا على تغطية، على الأقل، الأعباء المباشرة لإنتاج و توزيع المنتوجات المباعة من جهة، الأعباء غير المباشرة التي تتحول إلى أعباء الفترة من جهة أخرى. ومن خلال هذه الطريقة يتم حساب، لكل منتج أو نشاط، هامش يدعى "هامش على التكلفة المباشرة"، الذي يساهم في تغطية الأعباء المشتركة، وهي تلك التي لم تؤخذ بعين الاعتبار في التكاليف المباشرة²⁹⁵.

وكما هو الحال بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة، فإن في طريقة التكاليف المباشرة، كل منتج يعتبر مربح إذا كان يحقق هامش إسهامي، و هذا يفترض أن يكون المعدل الوسيط للهامش الإسهامي أكبر من معدل الأعباء غير المباشرة بالنسبة إلى رقم الأعمال.

الفرع الثاني: طريقة حساب النتيجة التحليلية

تهدف طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أهمية كل منتج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة. و تحدد النتيجة بالمرور بأربعة مراحل هي:

- حساب رقم أعمال الفترة؛
- إحصاء و توزيع الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى، مع التأكيد على أهمية التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة، كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم 13: توزيع الأعباء حسب علاقتها بالنشاط

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	العناصر
مدمجة	مدمجة	أعباء مباشرة
مدمجة	مدمجة	أعباء متغيرة أو ثابتة قابلة للتحميل دون أية صعوبة
غير مدمجة	غير مدمجة	أعباء غير مباشرة ثابتة أو متغيرة غير قابلة للتحميل بدون صعوبة
أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	المجموع

Source: G. MELYON, op.cit, P. 172

²⁹⁴ B. DORIATH, Comptabilité de gestion, op.cit P. 58

²⁹⁵ D. KHOUATRA et T. LEXTRAJ, op.cit, P. 94

- حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هي الفرق بين سعر بيع و تكلفة مباشرة.
- حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة و الأعباء غير المباشرة المشتركة.

هذه الحسابات يمكن إظهار في الجدول الموالي:

الجدول رقم 14: حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المباشرة		
= هامش على التكلفة المباشرة		
- الأعباء المشتركة		
= النتيجة		

Source : T. ZITOUNE, Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2003, P. 46

كما هو الحال بالنسبة لطريقتي التكاليف المتغيرة (البسيطة و المتطورة)، يتطلب هنا إضافة جزء الأعباء غير المباشرة في تقييم المخزونات على أساس معامل مضاعف يمثل أهمية الأعباء الثابتة غير المباشرة بالنسبة للأعباء الإجمالية الأخرى، ثم الأخذ بعين الاعتبار فروقات الإدماج للحصول على نتيجة المحاسبة العامة.

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكاليف المباشرة

هناك جوانب إيجابية لهذه الطريقة وجوانب سلبية نذكرها فيما يلي:

❖ الجوانب الإيجابية :

- تسهل هذه الطريقة عملية الحساب، بما أن جدول توزيع الأعباء لا يستعمل إلا جزئياً. كما تسمح بربح الوقت و المال بفضل الأجل القصيرة لمعالجة المعلومات، لذلك ينصح باستعمالها في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- يبرر استعمال هذه الطريقة بالنسبة للمؤسسات التي تريد تعديل تشكيلة gamme منتوجاتها، دون أن تضطر إلى تعديل هيكلها الأساسي إذا كانت متطلبات السوق تفرض عليها قيود في بعض القطاعات و تسمح لها بالتطور في قطاعات أخرى. وعلى أساس الهوامش على التكاليف المباشرة المتحصل عليها، يمكن للمؤسسة تغطية الأعباء غير المباشرة المشتركة لمختلف القطاعات²⁹⁶؛

²⁹⁶ R. PATUREL, op.cit, PP. 288-289

- تقترب طريقة التكاليف المباشرة من طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة، عندما يكون الجزء الأكبر من التكاليف المباشرة متغير، و في هذه الحالة فهي تتمتع بكل الجوانب الايجابية لطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.
- تسمح بمراقبة تسيير مسؤولي المراكز على أساس مبالغ الموازنة المخصصة لهم، فهي تعطي معلومات مهمة على المبالغ التي يجب أن يسيرها كل مسؤول و على قيمة الهيكل الإنتاجي الذي يتمتع به²⁹⁷.

❖ الجوانب السلبية :

- الصعوبة الأولى التي تعترض استعمال هذه الطريقة هي التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى؛
 - إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فإن استعمال هذه الطريقة لا يعود بأية فائدة.
- ولقد رأينا في ما سبق أن قيمة هذه الأعباء تراجعت، خاصة بفعل التطور التكنولوجي واللجوء إلى المقاوله من الباطن²⁹⁸ ؛
- لا يمكن الاعتماد على التكاليف المباشرة كمؤشر لتحديد أسعار البيع خاصة على المدى البعيد، وذلك بسبب إبعاد جزء من التكاليف عن الحسابات الخاصة بكل منتج.
 - خلافا لطريقتي التكاليف المتغيرة، فإن طريقة التكاليف المباشرة لا تصلح لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج أو نشاط، ما دامت تؤدي إلى حساب هوامش مساهمة في تغطية الأعباء غير المباشرة المشتركة، بدلا من حساب نتائج تحليلية حسب كل منتج²⁹⁹.

المطلب الرابع: التكلفة الهامشية

يرجع أول استعمال لمفهوم التكلفة الهامشية إلى قانون الربيع التفاضلي لـ Robert Malthus و الذي كان مستغلا من طرف الاقتصاديين، ثم استعمل من طرف المحاسبين، نظرا لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي. من جهة أخرى، يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية و إنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي *Raisonnement marginal*. وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.

²⁹⁷ IBID

²⁹⁸ B. DORIATH, op.cit, P. 60

²⁹⁹ T. ZITOUNE., op.cit, P. 45

- الفرع الأول: تعريف التكلفة الهامشية:** يمكن إعطاء تعريفين للتكلفة الهامشية
- **التعريف الأول:** هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة³⁰⁰.
 - **التعريف الثاني:** هو تعريف واسع، حيث أن مفهوم الوحدة الإضافية يبدوا ضيقا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل fabrication en série. لذلك يجب استبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة إضافية série supplémentaire، وهذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة³⁰¹. تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء متغيرة إضافية بما أن هناك زيادة في الإنتاج، وقد تكون هذه الأعباء المتغيرة مباشرة (مواد أولية، يد عاملة)، أو غير مباشرة (استهلاك الطاقة مثلا). وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج (كاستعمال آلة إضافية...).

الفرع الثاني: التكلفة الهامشية وقرارات التسيير

- ❖ **ازدياد التكلفة حسب الكميات المنتجة:** انطلاقا من هيكل مؤسسة معينة التي يكون إنتاجها يساوي صفر، يمكن دراسة تكلفة شريحة إنتاج إضافية une tranche de production supplémentaire تكون التكلفة الهامشية، ابتداء من الشريحة الثانية، لا تحتوي إلا على أعباء متغيرة، بما أن هيكل المؤسسة لم يطرأ عليها أي تعديل. في هذه الحالة نعتبر أن الشريحة الأولى تتحمل مجموع الأعباء الثابتة، باعتبار أنه إذا لم تقرر المؤسسة زيادة الإنتاج لا تظهر أعباء ثابتة جديدة. ف فيما يخص الشرائح الأولى للإنتاج فإن تكلفتها ستتناقص شيئا فشيئا، لأن الهيكل ستستعمل تدريجيا في أحسن الظروف (مرحلة المردودات المتزايدة phase de rendements croissants). على العكس، إذا تجاوزت عملية الإنتاج عتبة معينة، فإن تكلفة كل شريحة ستعرف ارتفاعا بفعل الضيق الذي تحدثه هيكل غير كافية و التي تشتغل في ظروف سيئة أو أماكن اختناق goulots d'étranglement في بعض مناصب العمل (مرحلة المردودات المتناقصة Phase de rendements décroissants)³⁰².

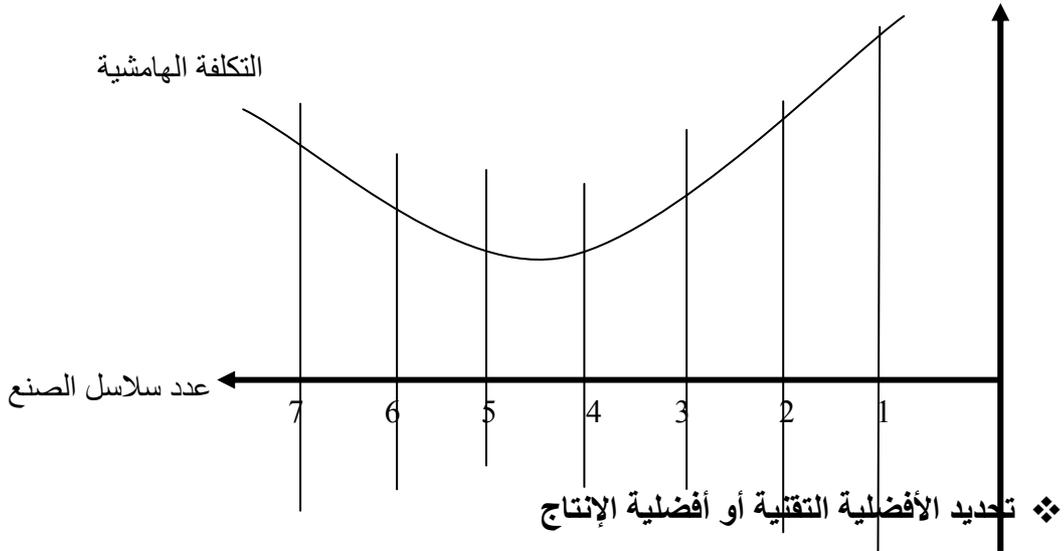
وكننتيجة لذلك، ستعرف أعباء التوزيع ارتفاعا كلما قلت الفرص لإيجاد الزبائن، و منه أيضا سترتفع التكلفة الهامشية الوحودية كما هو مبين في الشكل الآتي:

³⁰⁰ T. CUYAUBERE et J. MULLER, Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière, Edition : Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000, P. 169

³⁰¹ J. MARGERIN, Comptabilité analytique, op.cit P. 116

³⁰² A. MARIE KEISER, op.cit, P. 180

الشكل رقم 44: التكلفة الهامشية حسب شرائح الإنتاج



❖ Détermination de l'optimum technique ou optimum de

production : يقصد بالأفضلية التقنية، مستوى الإنتاج الذي يتحقق من خلاله الحد

الأدنى للتكلفة الوحودية (أو التكلفة الوسطية).

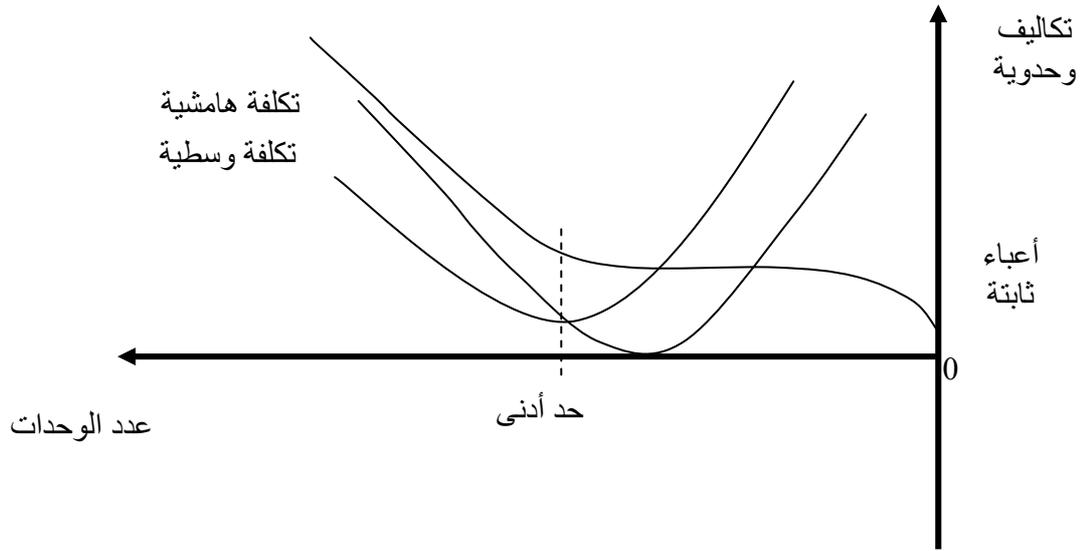
بما أن التكلفة الوسطية تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء (الثابتة و المتغيرة)، فهذا يعني أنها ستكون مساوية للتكلفة الهامشية فيما يخص الشريحة الأولى للإنتاج (إذا ما أدمجت كل الأعباء الثابتة). أما بالنسبة للشرائح الموالية، فإن التكلفة الوسطية ستكون مرتفعة مقارنة بالتكلفة الهامشية بسبب الأعباء الهيكلية التي ستؤثر على هذه الشرائح المنتجة، عكس ذلك بالنسبة للتكلفة الهامشية التي لا تحتوي على الأعباء الثابتة. بمجرد تخطي مستوى معين من النشاط، تنخفض المردودات Rendements باستعمال نفس الهيكلية الإنتاجية، و هذا بسبب ارتفاع التكاليف الوحودية لوسائل الإنتاج (ساعات إضافية، تمويل خارج الطلبات العادية...)، تدهور ظروف العمل بسبب تعطل (أو توقف) الآلات أو بسبب عدم الصيانة الوقائية... في هذه المنطقة، ترتفع التكلفة الهامشية أما التكلفة الوسطية فتستمر في الانخفاض بفضل تعويض أغلبية التكاليف المتغيرة الوحودية بأحسن نشر للأعباء الثابتة على كل وحدة منتجة. وترتفع التكلفة الوسطية من جديد بمجرد اللجوء إلى استثمارات إضافية ضرورية لمواجهة الزيادة في مستوى النشاط أو عندما يكون نمو التكاليف المتغيرة الوحودية أكبر من انخفاض التكاليف الثابتة الوحودية.

وبين الحالتين المذكورتين، توجد حالة ثالثة أين تتساوى فيها التكلفة الوسطية و التكلفة الهامشية و ذلك في النقطة الدنيا لمنحنى التكلفة الوسطية (كما هو مبين في الشكل أدناه)، بما أن التكلفة الوسطية هي متوسط مرجح بين التكلفة الوسطية لمستوى النشاط السفلي مباشرة و التكلفة الهامشية للوحدة الإضافية بالنسبة لهذا المستوى. من هنا يظهر أنه إذا كانت التكلفة الهامشية أصغر من التكلفة الوسطية للمستوى السابق، فإنها تؤدي إلى تخفيض التكلفة الوسطية، أما في حالة ما إذا كانت أكبر منها، فإن ذلك سيؤدي إلى رفعها.

من الناحية الرياضية، يمكن إثبات العلاقة بين التكلفة الوسطية و التكلفة الهامشية، حيث أن هذه الأخيرة هي عبارة عن مشتقة معادلة منحنى التكلفة الإجمالية. و كما هو الحال بالنسبة لمنحنى التكلفة الإجمالية، فإن منحنى التكلفة الهامشية يكون في البداية متناقص ثم يتحول إلى متزايد طبقاً للشكل الموالي³⁰³.

³⁰³ R. PATUREL, op.cit, P. 320

الشكل رقم 45: التكلفة الهامشية والتكلفة الوسطية (أو تحديد الأفضلية التقنية)



يقطع منحنى التكلفة الهامشية منحنى التكلفة الوسطية في الحد الأدنى لهذه الأخيرة. بالفعل، ما دامت التكلفة الهامشية أصغر من التكلفة الوسطية، فإن أخذ الوحدات الجديدة بعين الاعتبار يسبب هبوط المتوسط. على العكس، عندما تكون التكلفة الهامشية أكبر من التكلفة الوسطية فإن ضم وحدات إضافية يسبب ارتفاع المتوسط. هذه الميزة يمكن إثباتها كما يلي³⁰⁴.

$$\frac{ت(ك)}{ك} = ت \quad \text{تكتب التكلفة الوسطية :}$$

حيث ك هي الكمية المنتجة و ت(ك) هي دالة ك.

تمر هذه التكلفة على حد أدنى عندما تنعدم مشتقتها، أي:

$$ك تآ(ك) - ت(ك)$$

$$0 = \frac{ت}{ك^2} = تآ$$

إذا كان ك $\neq 0$ ، تنعدم المشتقة لـ: ك تآ(ك) = ت(ك)

$$ت(ك)$$

$$\frac{ت(ك)}{ك} = تآ(ك) \quad \text{ومنه :}$$

من هنا، يظهر أن المشتقة تنعدم عندما تكون التكلفة الوسطية تساوي التكلفة الهامشية. كما أن النقطة المميزة: التكلفة الوسطية = التكلفة الهامشية، الممثلة بالحد الأدنى في الشكل أعلاه، تعبر عن النشاط الذي يؤدي إلى إنتاج بأقل تكلفة وحدوية، وأن هذه النقطة تسمح بإعطاء أفضل إنتاجية للمؤسسة.

❖ تحديد الأفضلية الاقتصادية: Détermination de l'optimum économique

يقصد بالأفضلية الاقتصادية، حجم الإنتاج الذي يسمح للمؤسسة بالحصول على أقصى حد من الأرباح كما تعبر عنه العلاقات الآتية³⁰⁵:

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

³⁰⁴ B. DORIATH, op.cit, P. 73

³⁰⁵ T. CUYAUBÈRE et J. MULLER, op.cit, P. 176

وبنفس الصيغة يمكن كتابة:

الربح الهامشي = رقم الأعمال الهامشي - التكلفة الهامشية

فإذا اعتبرنا أن:

ع (ك): رقم الأعمال الإجمالي

وت (ك) التكلفة الإجمالية

ع (ك) وت (ك) هما على التوالي الإيراد الهامشي و التكلفة الهامشية، بمعنى أنهما على التوالي مشتقتي ع (ك) و ت (ك).

وإذا اعتبرنا أيضا أن الربح الإجمالي هو ر، يمكن كتابة العلاقة التالية:

$$ر = ع(ك) - ت(ك)$$

وتبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تكون مشتقة هذه العبارة معدومة أي:

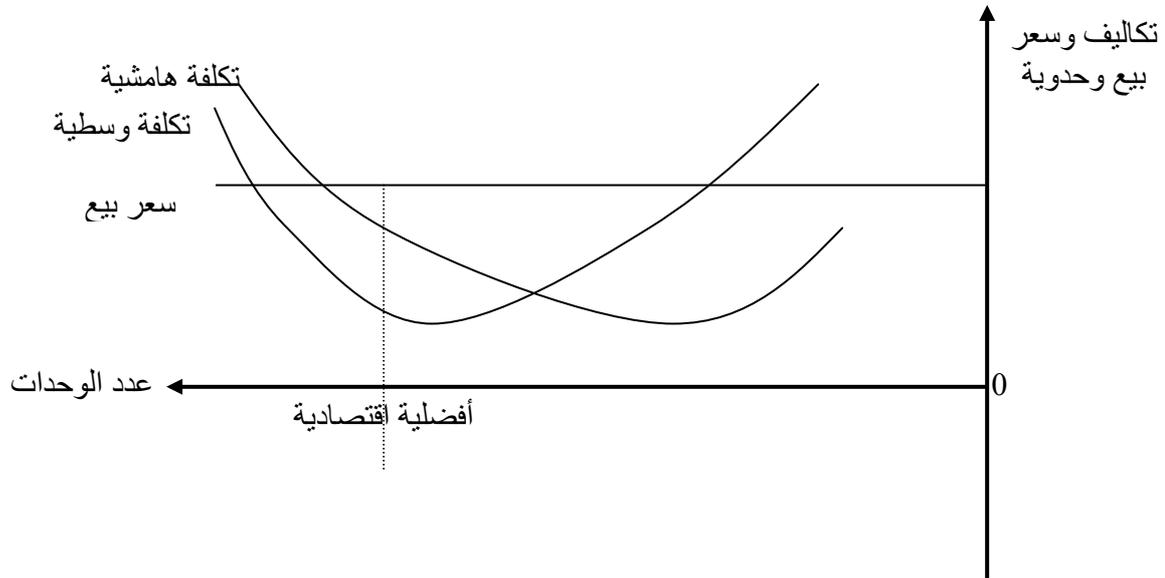
$$ع'(ك) - ت'(ك) = 0$$

$$ع'(ك) = ت'(ك)$$

أو أيضا:

في هذه الحالة يستحسن للمؤسسة القيام بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية. أما إذا أنتجت أكثر، فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح. خاصة، في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، و التي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق. فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع. يمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل الموالي³⁰⁶:

الشكل رقم 46 : تحديد الأفضلية الاقتصادية



نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة. وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الحدية سعر البيع^(*).

❖ استعمال أسعار بيع مميزة utilisation de prix de vente différenciés

تقتضي هذه الاستراتيجية، تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن. بالتالي، يمكن لها تحديد ما يمكن اعتباره أسعار عادية مطبقة

³⁰⁶ IBID, P. 177

(*) تجدر الإشارة هنا إلى أنه سواء في حالة ثبوت سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين. فما دامت التكلفة الهامشية أقل من سعر البيع، تنصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

على الشرائح الأولى للإنتاج، وأسعار منخفضة بالنسبة لباقي الشرائح. هذه الصيغة يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات التي تعتزم تطبيق أسعار مخفضة لزبائن جدد، خاصة إذا كانت التكلفة الهامشية ضعيفة و أن هذا التصرف لا يجبرها على تعديل هيكلتها. و لكن يجب التحلي بالحذر، تجاه الزبائن الذين لا يستفيدون من هذه الميزة. كما يجب على المؤسسة أن تتأكد من أن الزبائن الذي يستفيدون من الأسعار المخفضة ليسوا منافسين لها في نفس سوق تصريف منتوجاتها³⁰⁷. لذلك يفضل اللجوء إلى هذه الاستراتيجية عندما تكون المؤسسة في وضعية احتكار أو شبه احتكار³⁰⁸.

❖ استعمال التكلفة الهامشية لحساب التكلفة التقديرية: تعتبر التكلفة الهامشية، سواء على

المدى الطويل أو المتوسط، تكلفة ملائمة للقرارات الاستراتيجية، خاصة عندما يتعلق الأمر باتخاذ قرار ترويج منتج جديد أو دراسة أسواق تصريف جديدة. و تتضمن التكلفة الهامشية على المدى الطويل، بالإضافة إلى التكلفة المتغيرة الإضافية، تكاليف ثابتة إضافية ناجمة عن شراء (أو استئجار) تركيبات جديدة³⁰⁹.

الفرع الثالث: حدود استعمال التكلفة الهامشية

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات؛
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية و رغم ذلك، فهي غير قادرة على رسم المنحنيات التي أشرنا إليها من قبل، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار)؛
- يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.

³⁰⁷ A. MARIE KEISER, op.cit, P. 186

³⁰⁸ B. CHRISTOPHE et les autres, comptabilité et contrôle de gestion, tome 1, Edition Masson, Paris, 1987, P. 140

³⁰⁹ J. MARGERIN , Comptabilité analytique, op.cit, P. 122

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل استعرضنا أهم التقنيات الكلاسيكية المستعملة لحساب التكاليف و تحليل النتائج، و ابتدئنا الدراسة بالتكلفة الكلية، باعتبارها أول طريقة استعملت في هذا المجال. لكن و من خلال الدراسة التاريخية لمختلف الطرق لاحظنا أن العديد من الطرق الأخرى ظهرت في زمن متقارب، حيث أن المهتمين بهذه التقنية تفتنوا للنقائص التي سجلتها طريقة التكلفة الكلية على أساس التوزيع العشوائي الذي تتمتع به والخاص بالأعباء غير المباشرة التي تتكون في غالبها من أعباء ثابتة. فجاءت طريقة التحميل العقلاني لتعيد الاعتبار للطريقة الأولى بجعل الأعباء الثابتة هي كذلك قابلة للتغيير مع تغير حجم الإنتاج. ومع ذلك لم تقضي الطريقة هذه على مشكل التوزيع العشوائي للأعباء عبر الأقسام المتجانسة، خاصة الثابتة منها. لذلك جاءت فكرة عدم توزيع هذه الأعباء وتركها مكثلة، وبذلك استبعدت هذه الأعباء من القرارات التي تتخذ في شأن تفضيل منتج أو خدمة على منتج أو خدمة أخرى. ولكن ما لوحظ فيما بعد أن الأعباء الثابتة ليست كلها غير مباشرة وأن جزء منها مخصصة لمنتج معين، وكان من غير المنطقي عدم تحميله لهذا المنتج أو الخدمة. فتطورت طريقة التكاليف الجزئية من بسيطة إلى مباشرة، مع أن كل طريقة تتميز بعدة إيجابيات ولكن لا تخلو من بعض السلبيات.

وما يميّز هذه الطرق عن بعضها، هي إمكانية استعمالها لاتخاذ القرارات سواء على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل الأجل حسب أهداف المسيرين. فقد تصلح طرق التكاليف الجزئية لاتخاذ القرارات على المدى القصير ولكن إذا تعلق الأمر بالقرارات ذات المدى المتوسط أو الطويل الأجل فيستحسن اللجوء إلى طريقة التكاليف الكلية أو التحميل العقلاني، مع تركيز الاهتمام أكثر على هذه الأخيرة، لعدم تأثر تكاليفها بتغير حجم الإنتاج أو المبيعات. إلا أن احسن طريقة فيما يتعلق باتخاذ القرارات حول إنتاج أو عدم إنتاج، قبول أو عدم قبول طلبية إضافية، اعتمادا على برنامج مسطر مسبقا هي طريقة التكلفة الهامشية. و لقد رأينا أنها تساعد حقيقة على اتخاذ القرارات و تحسين التسيير مع الملاحظة أنها كذلك لا تخلو من بعض النقائص كغيرها من الطرق.

وما يهم المؤسسة أكثر هي المعايير التي ستعتمد عليها لرسم خطة أو برنامج مستقبلي حتى و إن كانت مدته لا تتعدى السنة. وإذا كانت طريقة تحديد هذه المعايير ترجع إلى المهندسين والمنظمين والمكلفين بالإستراتيجية الداخلية والخارجية للمؤسسة، فإن الترجمة الرقمية لهذه المعايير لا يمكن أن تتم إلا باللجوء إلى المحاسبة التحليلية من خلال طرقها المختلفة. وعلى أساس التقييم المسبق والمتابعة البعدية تحقق المحاسبة التحليلية هدفها المتمثل في أنها أداة للتسيير الفعال بمقارنة التنبؤات بالإنجازات، ثم أداة مساعدة على اتخاذ القرارات من خلال القيام بالتصحيحات اللازمة على أساس الانحرافات المحسوبة والمحللة، وبذلك تتحقق مكانة المحاسبة التحليلية ضمن أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة. هذا ما سيشكل موضوع الفصل الموالي المتعلق بالتكاليف المعيارية، إضافة إلى التوجهات الجديدة للمحاسبة التحليلية واستعمالها في مجال التسيير.

الفصل الخامس
طريقة التكاليف المعيارية
والأنظمة الجديدة لحساب وتحليل
التكاليف

مقدمة الفصل :

يمثل النظام الموازني الحلقة الأخيرة من التخطيط الاستراتيجي يتمثل في توقع نمو النشاط من الناحية الكمية والقيمة وكذلك، تنبؤ الوسائل والنتائج التقديرية المناسبة وذلك، بهدف التحضير الأمثل للمؤسسة. كما يمثل النظام الموازني نظام حيوي للعمال في المؤسسة، من خلال تمكينهم من تحديد الأهداف و قياس الكفاءات. ويحتاج هذا النظام إلى طريقة، تسمح بتقييم الموارد المراد إنفاقها من أجل تحقيق برنامج عمل تقديري، تتمثل في كيفية حساب التكاليف الوسيطة و التكاليف النهائية و التي يطلق عليها "طريقة التكاليف المعيارية".

لا يوجد نموذج خاص بطريقة التكاليف المعيارية، حيث أنها تتكيف مع كل طرق المحاسبة التحليلية، بدأ بطريقة التكاليف الكلية إلى أحدث طريقة عرفت في هذا المجال. و لا يمكن القيام بمقارنات بين التقديرات و الإنجازات إذا استعملت طريقتين مختلفتين في التقييم، و إلا اضطرت المؤسسة إلى القيام بتعديلات جد معقدة تتطلب تكلفة إضافية لا تجد لها المؤسسة مبرر. وتكمن أهمية طريقة التكاليف المعيارية في تمكينها من تحديد المسؤوليات، باعتبار أن كل مسؤول مركز تحليل ملزم بتقديم التبريرات على الانحرافات التي قد تظهر، بين ما التزم بتحقيقه من خلال البرنامج التقديري و الإنجازات الفعلية. و على أساس هذه الانحرافات، خاصة منها السلبية، تتخذ القرارات التصحيحية اللازمة بهدف تحسين التسيير و الانضباط بالمعايير الموضوعية مسبقا. لذلك، يعتبر المختصون في ميدان المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير، بأن هذه الطريقة هي همزة وصل بين المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير من خلال المراقبة الموازنية و أنها أحسن طريقة لتصحيح الأخطاء التي وقعت في المراحل المختلفة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة، مع إمكانية تتبع مسار الإنتاج منذ البداية إلى غاية تسليم المنتج للزبون.

إن مختلف النقائص التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية تبين عدم التلاؤم بين شبكة التحليل و الحقيقة الاقتصادية وذلك بسبب اللجوء المتزايد للوسائل العشوائية في عملية حساب التكاليف. كما أن التكاليف الجزئية هي كذلك غير ملائمة للتعبير عن حقيقة التكاليف و ذلك بسبب اعتمادها على تحليل جزئي لهذه التكاليف. وبسبب هذه النقائص ظهرت محاسبة الأنشطة التي تنطلق من مفهوم المنتج إلى أن تصل للموارد مرورا بالأنشطة، التي تعتبر هنا كمرکز عبور. و من خلال هذه الطريقة انعكست النظرة حول مفهوم التكلفة حيث أنه، ما كان يعتبر نقطة بداية في الأنظمة الكلاسيكية (أي الموارد)، أصبح نهاية في أنظمة الأنشطة و المسارات. وتغيرت النظرة أيضا إلى مضمون التكاليف، حيث أنه لا يرى إلى هذه الأخيرة كنتيجة حتمية تتأقلم معها المؤسسة، و إنما يجب البحث عن مسبباتها حتى يتسنى للمؤسسة إمكانية تخصيصها مباشرة لمواضيعها و تخفيف العبء عن المنتوجات أو الخدمات التي لا علاقة لها في توليد هذه التكاليف. فاجتمعت في هذه الطريقة مزايا طرق التكاليف الكلية و الجزئية معا و أصبح من السهل تعيين المنتوجات ذات مردود عالي من تلك التي تستهلك موارد دون نتيجة. كما أن المزج بين محاسبة الأنشطة و طرق أخرى كـ "التكلفة المستهدفة" حسن بكثير النتائج المحصل عليها و ذلك بسبب تأقلمها مع مضمون هذه الأخيرة. لكن هذا لا يعني أن طريقة محاسبة الأنشطة لا تخلو من نقائص، مثلها مثل الطرق المدروسة سابقا. سنتطرق في هذا الفصل إلى طريقة التكاليف المعيارية أولا، لما لها من أهمية بالغة في تحسين التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة، ثم بعد ذلك سنحاول تسليط الضوء على الطرق الجديدة لحساب التكاليف ومقارنتها مع الطرق الكلاسيكية المدروسة في الفصل السابق، مع إظهار النقاط الإيجابية و النقاط السلبية لكل طريقة.

المبحث الأول : طريقة التكاليف المعيارية

لقد تم التطرق في الفصل السابق إلى التكاليف الكلية و إلى مختلف أشكال التكاليف الجزئية. كلاهما يتميز بالصفة التاريخية، بمعنى أنه يجب انتظار نهاية فترة التحليل لإعدادهما، مع العلم أن مدة الحصول على المعلومات الخاصة بهما قد تكون طويلة نسبيا، هذا ما يشكل عقبة كبيرة للمسير الذي يحتاج دوما إلى معلومات حول التكاليف لدعم قراراته. لذلك وجب البحث عن وسائل تسمح بالحصول على آليات تمكن من القيام بالاختيارات في أسرع وقت ممكن.

من بين الطرق التي تسمح ببلوغ هذا الهدف هو العمل من خلال التكاليف المعيارية. ويتم حساب هذه التكاليف بنفس طرق حساب التكاليف التاريخية، و لكن على أساس معطيات تقديرية. و المعرفة الآنية للتكاليف هي الميزة الأولى لهذا النظام، ثم تليها الميزة الثانية و التي تتعلق بإمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية بهدف إجراء التعديلات اللازمة.

يتضمن هذا المبحث ثلاث نقاط أساسية تتعلق بـ:

- مفهوم التكاليف المعيارية والأسس العامة لوضعها.
- المراقبة عن طريق تحليل الفروقات (الانحرافات) وتفسيرها.
- أهداف التكاليف المعيارية وحدود استعمالها.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية *Concept des coûts standards*

سننتظر في هذا المطلب إلى تعريف التكلفة المعيارية و إلى الجانب التاريخي لظهورها، ثم بعد ذلك إلى طريقة حساب هذه التكاليف والتي تمثل النقطة الثانية من هذا المطلب، أما الفرع الثالث فنخصصه للأسس العامة لوضع نظام التكاليف المعيارية.

الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية و تاريخ ظهورها

❖ **تعريف التكاليف المعيارية :** تعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة

على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي³¹⁰. كما أن المعايير يحددها

خبراء متخصصين و ذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على

تكاليف المنتجات والخدمات.

يمكن اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف معدة مسبقا^(*) *coûts préétablis* تسمح خصوصا

بـ³¹¹.

- تقييم قبلي للتكاليف النهائية للمنتجات أو سير مصلحة؛

- مقارنة بعدية مع التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات.

³¹⁰ T. ZITOUNE, op.cit, P. 57

(*) تجدر الإشارة هنا، إلى أنه يمكن استعمال المصطلحات "التكاليف المعدة مسبقا *coûts préétablis*" أو "التكاليف التقديرية *coûts prévisionnels*" التي يمكن استعمالها للدلالة على التكاليف المعيارية، نظرا للاقتراب الكبير في المعنى. و يرى بعض الأخصائيين أن التكاليف المعيارية هي نوع من التكاليف المعدة مسبقا، حيث توجد أنواع أخرى متضمنة في هذا المصطلح الأخير، و التي يطلق عليها "التكاليف الموازنية *coûts budgétés*" و التي تعد على أساس موازنة تشمل كل مراكز المسؤولية في المؤسسة، و بالخصوص تلك المتعلقة بالوظائف الأساسية كالتموينات، المبيعات، الإنتاج و الإدارة. لكن نظرا لأن التكاليف المعيارية أساسها المعايير المعدة مسبقا، فإن الاستعمالات السابقة الذكر يمكن الاعتماد عليها للتعبير عن نفس المعنى.

³¹¹ E. MARGOTTEAU, op.cit, P. 206

❖ **لمحة تاريخية عن التكاليف المعيارية** : ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزه في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة. ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى³¹². ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، و ذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات^(**)، تقييم الأداء³¹³...

الفرع الثاني: طريقة حساب التكاليف المعيارية

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية. إلا أن الإشكال قد يظهر، من الناحية التطبيقية، في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكير مسبق و قد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء، خاصة إذا أسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص.

تتضمن التكاليف المعيارية كل الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية و يد عاملة مباشرة، أو الثابتة كإهلاك المعدات المخصصة، بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة، التي يتم جمعها في مراكز تحليل قبل أن تحمّل إلى مختلف التكاليف عن طريق وحدات العمل³¹⁴. و لا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصل إلا إذا تم حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية. و لكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفروقات خاصة منها السلبية، يجب استعمال مراحل قصيرة للحساب كالشهر مثلاً.

يمكن تلخيص المراحل الأساسية لحساب التكاليف المعيارية في النقاط التالية³¹⁵:

❖ **حساب الأعباء المتغيرة المباشرة**: ما دام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة، فإنه من الأبسط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتج التام. وعند الاقتضاء يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها.

➤ **فيما يتعلق بالمواد الأولية**: هناك نوعان من التقديرات يجب على المؤسسة القيام بهما:

- المعيار الكمي الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدّة و مطورة من طرف مكتب المناهج bureau des méthodes. و حسب طبيعة المعيار المعمول به (المعيار النظري أو العادي) يتم إدماج نسب مقبولة من البقايا و النفايات؛

³¹² IBID, P. 206

^(**) كثيراً ما يستعمل مصطلح "المنتجات" للدلالة على نفس المعنى في هذه الدراسة.

³¹³ علي أحمد أبو حسن و كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص93.

³¹⁴ L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, op.cit, P. 295

³¹⁵ IBID, P. 296

- أما بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة. فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا، أو إلى سعر شراء مستهدف يتفاوض عليه.

➤ **بالنسبة لليد العاملة المباشرة، هناك نوعان من التقديرات:**

- معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لانجاز منتج تام و ذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت اللانتاجي temps non productif ولكن مدفوع الأجر (كأوقات الراحة المسموح بها، ضبط الآلات...)

- معيار التكلفة الساعي، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.

❖ **حساب الأعباء الثابتة المباشرة:** يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد و ذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها و هذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج.

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

الفرع الثالث: الأسس العامة لوضع نظام التكاليف المعيارية
هناك شروط يجب احترامها قبل الشروع في إعداد المعايير، كما أن هناك أصناف من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها لإعداد التكاليف المعيارية.
❖ **الشروط الواجب احترامها عند إعداد المعايير:**

➤ **التحفيز Motivation:** لا بد أن تكون الأهداف المسطرة قابلة للتحقيق، حتى ينتشج العمال على بلوغها. لذلك يجب العمل على إيجاد نقطة توازن بين الحدين القسويين:

- كل معيار معد على أساس مرتفع جدًا، سيؤدي إلى إحباط عزيمة عمال المؤسسة، بسبب اعتقادهم استحالة تجاوز العتبة المحددة. و من آثار ذلك أن المردودية ستنناقص مقارنة بالفترة التي لم تحدد فيها المعايير؛

- كل معيار يناسب مستوى ضعيف من الفعالية، غالبا ما يحقق و لكن نادرا ما يتم تجاوزه. فمجهود العمال سينضبط مع مستوى المردودية

المقرر من طرف المديرية، خوفا من إعادة النظر فيها و رفعها إلى مستوى أعلى.

ويبقى على المؤسسة إن أرادت الزيادة في الإنتاجية، أن تقدم تحفيزات في شكل علاوات مخصصة لذلك³¹⁶.

➤ **القبول Acceptation:** و يتعلق الأمر هنا بطرح سؤال لمعرفة ما إذا كان فرد من أفراد المؤسسة مستعد أكثر للمساهمة في تطبيق معيار محدد بطريقة استبدادية Autocratique أو محدد بطريقة إسهامية mode participatif.

والجواب هو أن القبول يكون عادة أفضل عندما تحدد المعايير عن طريق التشاور، في هذه الحالة يصبح المعيار بالنسبة للمسؤول، معياره، بالتالي تتحقق نوع من المطابقة بين الهدف المراد بلوغه و الشخص³¹⁷.

❖ **أصناف المصادر لإعداد التكاليف المعيارية:** توجد عدة مصادر يمكن الاعتماد عليها لتحديد المعايير نوجزها فيما يلي³¹⁸:

➤ **التكلفة التاريخية:** يتم تحديد المعيار على أساس التكلفة المسجلة للفترة السابقة. هذه الطريقة في تحديد المعايير سهلة الاستعمال و لكنها غير فعّالة لأنه لا توجد دلائل على أن الفترة المنصرمة تصلح كمرجع فيما يتعلق بالتكلفة؛

➤ **التكلفة التاريخية الحالية coût historique actualisé:** بفضل تحيين التكلفة التاريخية يصبح هذا المرجع قابل للاستعمال أفضل من الأول، و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة لأسعار عوامل الإنتاج. إلا أن مردودية و نشاط الفترة السابقة لا يعتبران بالضرورة مرجع موثوق؛

➤ **التكلفة المعيارية النظرية أو المعيار الكامل standard parfait:** تتعلق بالتكلفة المتحصّل عليها في ظروف مثلى للإنتاج (وقت تشغيل و مردود أعلى للتجهيزات و العمال) و التوزيع (دوران مرتفع للمخزونات، احترام الآجال، ملاءة الزبائن...). هذه التكلفة تمثل أحسن مرجع و لكنه خيالي utopique يستحيل البلوغ. إن استعمال هذا المرجع قد يؤدي إلى إحباط في عزيمة العمال، مما لا يتماشى مع شروط

³¹⁶ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, PP. 596-597

³¹⁷ سامي محمد قلعة جي، النظرية العامة للمحاسبة في علاقتها بالعلوم السلوكية، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة القاهرة، السنة 1973، ص235

³¹⁸ E. MARGOTTEAU, op.cit. P. 208

إعداد المعايير. فالمقصود هنا هو محاولة الاقتراب من هذه التكلفة فقط؛

- **التكلفة المعيارية العادية أو السهلة البلوغ:** تبنى على أساس التكلفة المعيارية النظرية منقوص منها الوقت المتوسط للراحة، التعطل... . يمثل هذا المرجع، المعيار الأكثر استعمالاً، كما يسمح بالجمع بين المراقبة و تحفيز العمال.
- **السعر التنافسي:** هو السعر المطبق في السوق و يستعمل في حالة غياب مصادر سابقة في المؤسسة. هذه الحالة تخص المنتجات الجديدة المراد ترويجها و التي ليس لها تاريخ في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه. و لقد اخذ هذا النوع من المصادر يتطور في السنوات الأخيرة خاصة مع ظهور ما يسمى بـ"التكلفة المستهدفة Target costing و التحليل المقارن Benchmarking.

المطلب الثاني: المراقبة عن طريق تحليل الانحرافات

تتحول التكاليف إلى أدوات لمراقبة التسيير إذا تمكنت المؤسسة من تتبع تطورها، وذلك بالمقارنة الدورية للتكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية "المعيارية". ويتلقى النظام المحاسبي مهمة الكشف المنظم للانحرافات ما بين التقديرات و الإنجازات الفعلية، حيث يسمح تحليل هذه الانحرافات باتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. و تصبح المحاسبة التحليلية في هذه الحالة أداة أساسية للمراقبة الموازنة للمؤسسة و بالتالي لنظام مراقبة التسيير.

كما يسمح تحليل الانحرافات بتحديد المسؤوليات سواء على مستوى الأقسام الرئيسية أو الأقسام الثانوية. ثم بعد ذلك يتم إعلام المتسببين في الانحرافات، السلبية خاصة، عن النتائج بهدف تقاديتها مستقبلاً.

سنتعرف في هذا المطلب عن الشروط الواجب توفرها حتى تصبح مهمة تحديد الانحرافات أداة للرقابة، ثم بعدها سنتطرق إلى كيفية حساب الانحرافات المتعلقة بعناصر التكلفة المباشرة، مع إعطاء الشروط اللازمة لكيفية قراءة كل انحراف.

وفي الأخير، سنعرض كيفية تحديد الانحرافات على عناصر التكلفة غير المباشرة مع ذكر التفسير الموافق لها.

الفرع الأول: الشروط الواجب تحقيقها عند حساب الانحرافات

هناك شرطان أساسيان لا بد من تحقيقهما قبل البدء في حساب و ترجمة الانحرافات، حتى تلعب دورها كأداة للتسيير و المراقبة وهما³¹⁹:

❖ **الاستعمال اللامركزي للانحرافات:** إن تحديد المعايير و تحليل الانحرافات من خلال

قياس الإنجازات لا يكون فعالا إلا إذا تم على المستوى الذي تجري فيه عمليات التصحيحات، وذلك لأن الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الانحرافات مرتبطة بالنظام العملياتي، حيث أن معظمها يتعلق بـ:

- تحفيز العمال؛
- عدم احترام الإيقاعات cadences؛
- الاستعمال السيئ للتجهيزات؛
- التخصيص السيئ للعمال؛
- نوعية المواد الأولية المستعملة؛

وعلى المؤسسة أن تحدد المعايير التي تعتمد عليها في كل مستوى من المستويات هذه، حتى تتمكن من حساب انحرافات ذات معنى، لأن الانحرافات الإجمالية لا تشكل أداة فعالة لتحديد المسؤوليات و القيام بالتصحيحات اللازمة.

❖ **دورية حساب الانحرافات:** إن انتظار الإنجاز التام لطلبية معينة لا يسمح باتخاذ

الإجراءات التصحيحية اللازمة. لذلك يجب أن ترتبط مرحلة تحليل الانحرافات بتلك المتعلقة بقرارات التصحيح. وحسب طبيعة كل فرق (انحراف)، تحدد المؤسسة الفترة المناسبة لحسابه، حيث أن المدة الملائمة قد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية، خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة جدا (أقل من يوم).

الفرع الثاني: تحليل الانحرافات على الأعباء المباشرة و تفسيرها

❖ **تحليل الانحرافات على الأعباء المباشرة:** عادة ما تبرز عملية تحليل الانحرافات

على الأعباء المباشرة سببين رئيسيين هما :

سبب تقني أو كمي و سبب تعرفي cause tarifaire أو اقتصادي. لكن هاذين الانحرافين غير كافيين في التحليل حيث يستوجب التعمق أكثر في كل نوع من هذه الانحرافات. وأساس تحليل الانحرافات متكون من التكاليف الإجمالية الفعلية و التقديرية (المعيارية) التي تأخذ شكل جداء ذو عاملين: الكميات المستهلكة و الأسعار أو التكاليف الوحودية لهذه الاستهلاكات. وإذا رمزنا لهذه المعطيات بالرموز التالية:

ت م : التكلفة الإجمالية المعيارية

ت ف : التكلفة الإجمالية الفعلية

ك م : الكمية المعيارية

ك ف : الكمية الفعلية

س م : السعر المعياري

س ف : السعر الفعلي

➤ يكون الانحراف الإجمالي (إ / إ) مساويا إلى الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية المقدرة³²⁰.

$$إ / إ = تى - تم$$

من المتفق عليه أنه إذا كان الانحراف موجب فهذا يعني أنه غير ملائم défavorable وأما إذا كان سالبا فهذا يعني انه ملائم favorable^(*). هذا الانحراف ينتج عنه انحرافين من خلال عملية التحليل حيث يمكن حساب:

➤ انحراف على السعر (إ / س) والذي يساوي إلى الفرق بين السعر الحقيقي و السعر المعيارى مضروب في الكمية المستهلكة فعلا.

$$إ / س = (سى - سم) كى$$

➤ انحراف على الكمية (إ / ك) و الذي يساوي إلى الفرق بين الكمية الحقيقية (الفعلية) و الكمية المعيارية، المقيّم بالسعر المعيارى، و ذلك من أجل ضمان عدم تأثر هذا الانحراف بتغير الأسعار³²¹.

$$إ / ك = (كى - كم) سم$$

ومنه يكون الانحراف الإجمالي مساويا إلى:

$$إ / إ = [(سى - سم) كى] + [(كى - كم) سم]$$

وبمجرد الحصول على هذه المعلومات، يجب توجيهها إلى المصالح المعنية للمؤسسة. ففيما يخص الانحراف على الكميات، فإن المسؤولية ترجع إما إلى الورشات أو مصلحة المناهج service des méthodes. وأما الانحراف على الأسعار، فالمسؤولية تخص مصلحة التموينات. و إذا كان التحليل على أساس هاذين الانحرافين المنبثقين من الانحراف الإجمالي لا يكفي لتحديد المسؤوليات، فإنه بالإمكان التدقيق أكثر فيما يتعلق بالانحراف على الكميات، و ذلك بأخذ بعين الاعتبار حجم النشاط.

مع افتراض أن الاستهلاك يتناسب مع الإنتاج، فإن المؤسسة بإمكانها تحديد الكمية المستهلكة التقديرية المطابقة للإنتاج الفعلي (ك'م)، وهنا يتم استعمال مفهوم "الموازنة المرنة" budget flexible. و المقصود من هذا المفهوم أنه لا يمكن الاكتفاء بمستوى واحد من النشاط والمأخوذ كمعيار، نظرا للعوامل التي قد تؤثر على محيط المؤسسة والتي تحول دون تمكين الاستقرار إلى هذا النمط. بالتالي تعتمد المؤسسات إلى استعمال عدة مستويات من النشاط، البعض منها أقل من النشاط العادي (المعيارى) و البعض منها أكبر، مما يمكنها من القيام بعدة افتراضات وهذا ما يسمح للموازنة بلعب دورها كأداة محاكاة outil de simulation³²².

فإذا رمزنا إلى حجم النشاط الفعلي بالرمز (حن) و إلى حجم النشاط المعيارى بالرمز (حنم)، يمكن تحديد ثلاث أنواع من الانحرافات هي³²³:

➤ الانحراف على حجم النشاط (إ / حن) و الذي يساوي إلى:

$$إ / حن = سم . كى - كم . سم$$

كما يمكن تحديد نفس الانحراف بالطريقة التالية:

$$إ / حن = (حنف - حنم) كم . سم$$

³²⁰ C. GOUJET et les autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion : tome2 : coûts préétablis et écarts – Prévision et budgets, édition Dunod, 4^e édition, Paris, 1997, PP. 54-55

(*) هذه ليست قاعدة و إنما اتفاق بحيث في حالة مقارنة التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية فكل انحراف سالب يعتبر ملائم و العكس صحيح. أما إذا قورنت التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية فالمفهوم يكون معاكس لما ذكرنا من قبل.

³²¹ IBID, P. 55

³²² D. LECLERE, gestion budgétaire, Edition EYROLLES, Paris, 1993, P. 27

³²³ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, PP. 151-152

يسمح هذا الانحراف بعكس الأثر الميكانيكي للتغير في مستوى الانتاج على الاستهلاك.
 ➤ الانحراف على الكمية والذي يحسب بالطريقة التالية:

$$I / K = K_f . س_م - K_m . س_م$$

أو كذلك:

$$I / K = (K_f - K_m) ح_ن . س_م$$

يسمح هذا الانحراف بقياس أثر عدم احترام الكمية المستهلكة المعيارية بالنسبة لكل منتج، و بمعنى آخر فهو يسمح بقياس المردود، إذ أنه في حالة ما إذا كان موجبا فإنه يعبر عن تبذير في استعمال المواد الأولية في الورشة.
 ➤ الانحراف على السعر: هو نفس الانحراف المحدد سابقا عند تحليل الانحراف

الإجمالي إلى انحرافين على الكمية وعلى السعر.

من خلال الانحرافات الثلاثة هذه يمكن استنتاج ما يلي:

- مقارنة بالتحليل إلى انحرافين، فقد تم تفريع الانحراف على الكمية إلى انحراف على حجم النشاط وانحراف على المردود، وأن الانحراف على السعر بقي ثابتاً؛
- إذا ظهر الانحراف على حجم النشاط غير ملائم، فهذا لا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة، إذ أنه يمكن أن يكون الانحراف موجب ولكن المؤسسة رفعت من كمية إنتاجها. لذلك يفضل عدم الاعتماد على إشارة هذا الانحراف لأن التحليل مأخوذ على أساس التكاليف وليس على أساس الكميات.

فيما يخص الانحرافات على اليد العاملة المباشرة، فإنه بإمكان تطبيق نفس التحليل المذكور أعلاه، مع الإشارة إلى أن الانحراف في الكمية يمكن تسميته "بالانحراف على الوقت" أو "الانحراف على المردود"، أما الانحراف على السعر فيمكن تسميته "الانحراف على المعدل الساعي" أو "الانحراف على الأجر الساعي". أما فيما يتعلق بالأعباء المباشرة الثابتة، فإنه يستوجب القيام بعملية التحليل على مستوى كل منتج، بحيث يمكن تحديد ثلاث أنواع من الانحرافات، كما هو الحال بالنسبة للأعباء الثابتة غير المباشرة كما سنرى ذلك في الفرع الموالي.

❖ تفسير أسباب الانحرافات على الأعباء المباشرة: توجد عدة أسباب تؤدي إلى

ظهور الانحرافات منها ما يتعلق بالكمية و ما يتعلق بالسعر. و تتجه الأنظار بصفة خاصة إلى الانحرافات غير الملائمة، لما تسببه من سوء التسيير و الابتعاد عن الأهداف المحددة. ولكن و نظرا لتعدد مكونات عناصر التكلفة، من مواد و لوازم مستهلكة و كذا تعدد الأقسام و مراكز المسؤولية، فقد تلجأ المؤسسات إلى الاهتمام بالانحرافات الهامة سواء بالقيمة المطلقة أو بالقيمة النسبية، علما أن العناصر الأخرى قد لا تمثل إلا نسبة مئوية ضعيفة بالتالي، فهي لا تؤثر على القرارات التي سنتخذ، ومن هنا ظهر ما يسمى بالإدارة بالاستثناء *La gestion par exception*. فإذا لم يعاد النظر في صلاحية التقديرات، فإن التفسير الذي يمكن أن يعطى على الانحرافات غير الملائمة هو التالي³²⁴.

➤ بالنسبة للانحرافات على المواد الأولية:

- **الانحرافات على الكمية:** إن الاستهلاك المفرط في المواد قد ينأتى من الإهمال من جانب العمال في عملية المناولة والاستخدام، مما يترتب عليه وجود عوادم وتوالف في المواد الأولية، وجود كمية هائلة من البقايا والنفايات، تكوين غير كافي للعمال، صيانة غير كافية للألات، نوعية رديئة للمواد المشتراة، عدم إرجاع المواد غير المستخدمة إلى المخازن أو عدم جردها في قسم الإنتاج.

- **الانحرافات في السعر:** هناك أسباب خارجية لا تخضع لرقابة المؤسسة مثل تقلبات الأسعار، و أسباب داخلية راجعة إلى الشراء من أسواق بعيدة، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف النقل، عدم الحصول على خصومات مالية أو تخفيضات تجارية، عدم تأهيل الإطارات المكلفة بالتفاوض مع الموردين.

➤ الانحرافات على اليد العاملة المباشرة:

- **الانحراف على الوقت:** من الأسباب التي تؤدي إلى ظهور انحرافات غير ملائمة في الوقت نجد التأهيل غير الكافي للعمال، عدم التخصيص الجيد حسب مراكز العمل، تأطير غير مؤهل أو غير كافي، تنظيم سيئ للعمل، المماطلة الإرادية للعمال، إما لعدم إشراكهم في وضع المعايير أو أن المعايير ضعيفة مقارنة بما يمكن أن ينجزه العمال أو عدم تحفيزهم بالعلاوات.

- **الانحراف في المعدل الساعي:** عادة ما يظهر هذا النوع من الانحرافات، نتيجة التعديل القانوني أو التعاقدى للأجور أو الأعباء الاجتماعية، اللجوء إلى الساعات الإضافية والتي تؤثر على المعدل الحقيقي الوسطي أو اللجوء إلى عمال ذوي كفاءة عالية، مما يكلف أجور أكثر حسب نوع العمل المراد إنجازه.

الفرع الثالث: تحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة وشرحها

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسيبا مع وحدات العمل المستهلكة، كما يسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز. واستنادا إلى مستوى هذا النشاط، يتم تحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة. وقد تبدوا عملية التحليل هذه معقدة وذلك لسببين³²⁵:

- يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز تحليل و هي تتكون من أعباء ثابتة و أعباء متغيرة. و ينتج عن ذلك وجود انحراف على التكلفة المتغيرة و انحراف على التكلفة الثابتة و الذي يعبر عن انحراف التحميل العقلاني؛

³²⁵ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, P. 156

- على مستوى تشغيل كل مركز تحليل، لا بد من التمييز بين الإنتاج (الذي يقاس بعدد المنتجات المعالجة) والنشاط (الذي يقاس بعدد وحدات العمل المستعملة) مما ينتج عنه وجود انحراف المردود.

بالاعتماد على الترميز الموجود في الجدول الموالي، يمكن تحديد العناصر التي تسمح بحساب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة، ثم إمكانية تحليله إلى انحرافات فرعية. مع اعتبار: ع و م: عدد وحدات العمل المعيارية (النشاط المعياري) ع و ف: عدد وحدات العمل الفعلية (النشاط الفعلي)

موازنة	
مركز تحليل	
أعباء متغيرة أعباء ثابتة	أ م أ ث
موازنة	مو
وحدة العمل عدد وحدات العمل	ساعة الحضور ع و م
تكلفة إجمالية لوحدة العمل تكلفة متغيرة لوحدة العمل تكلفة ثابتة لوحدة العمل	ت إ و ت م و ت ث و
إنتاج معياري	إ مع
تكلفة غير مباشرة لكل وحدة منتجة	ت غ و م

يكون الانحراف الإجمالي (إ / إ) مساويا إلى الفرق بين التكلفة الفعلية و التكلفة المعيارية المناسبة للإنتاج الفعلي³²⁶. فإذا كان:

ت ف : تكلفة فعلية

إ فع : إنتاج فعلي

(ت غ و م × إ فع) : تكلفة معيارية للإنتاج الفعلي، فإن:

$$إ / إ = ت ف - (ت غ و م × إ فع)$$

و يتم تحليل هذا الانحراف الإجمالي، إلى ثلاثة انحرافات فرعية هي:

○ انحراف على المردود Ecart sur rendement

○ انحراف على النشاط Ecart sur activité

○ انحراف على الموازنة Ecart sur budget

➤ انحراف على المردود (إ / م): يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية و ذلك

بوضع علاقة بين مستوى النشاط و الكميات المنتجة.

³²⁶ B. DORIATH, contrôle de gestion, édition DUNOD, 2^e édition, Paris, 2001, P. 96

يقارن الإنتاج الفعلي (كف) بالإنتاج المعياري المناسب لمستوى النشاط الفعلي (إمع) ثم يقيم هذا الانحراف على المردود الكمي بالتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة (ت غ و م)³²⁷

$$! / م = (إمع - إمع) \times ت غ و م$$

يكون هذا الانحراف ملائما إذا كان الإنتاج الفعلي أكبر من الإنتاج المعياري المناسب و يكون غير ملائم في حالة العكس. كما انه يسمح بقياس الانحراف على وقت اليد العاملة المباشرة، وذلك من خلال مقارنة الوقت الفعلي مع الوقت المعياري لوحدة العمل المناسب للإنتاج الفعلي، ثم يقيم الانحراف بالتكلفة المعيارية لوحدة العمل. ويكون ملائما إذا كان الوقت الفعلي أقل من الوقت المعياري المناسب وغير ملائم في حالة العكس³²⁸.

➤ **انحراف على النشاط (إ / ن):** هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة

على المنتوجات. و تحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتوجات بواسطة

وحدات العمل، أي لمستوى النشاط حيث أن:

$$[(ت إ و \times ع و ف) = (ت ت و \times ع و ف) + (ت م و \times ع و ف)]$$

عندما يكون النشاط الفعلي (ع و ف) أقل من النشاط المعياري (ع و م)، تكون الأعباء الثابتة محملة جزئيا. و على العكس، كلما كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط المعياري، يكون مجموع الأعباء الثابتة (ت ت و \times ع و ف) المدمج في تكاليف المنتوجات أكبر من المبلغ الحقيقي لهذه الأعباء الثابتة. ويمثل الفرق بين المبلغ المحمل للتكاليف والمبلغ الحقيقي، الانحراف على النشاط (و) الذي يطلق عليه أيضا انحراف التحميل العقلاني³²⁹.

$$! / ن = (ت ت م \times ع و ف) - أ ث ؛$$

و بما أن

$$أ ث = (ت ت م \times ع و م)$$

فإن:

$$! / ن = (ع و ف - ع و م) \times ت ت و$$

يكون هذا الانحراف غير ملائم، إذا لم يتم تحميل مجموع الأعباء الثابتة (ع و ف > ع و م). و يكون ملائما في حالة العكس، أين يوجد فرط النشاط *suractivité*. وترجع أسباب انخفاض النشاط، و بالتالي انحراف غير ملائم، إلى انقطاع مخزون المواد الأولية أو إلى الاضطرابات التي تؤدي إلى توقيف النشاط، الغيابات، تعطل الآلات...، ويمكن أيضا تحديد هذا الانحراف، من خلال الفرق بين الموازنة المرنة للنشاط الفعلي و التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية. و يكون هذا الانحراف ملائما إذا كان سالبا، لأن ذلك يعني أن هناك ربح زيادة الفعالية، الناتج عن امتصاص كل الأعباء الثابتة المحتواة في الموازنة المرنة و أن هناك زيادة في النشاط على العكس، إذا كان الانحراف موجبا، فهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية كل أعبائها الثابتة و أنها حققت تكلفة بطلاة، بالتالي فالانحراف يكون غير ملائم³³⁰.

➤ **انحراف على الموازنة (إ / مو):**^(*) يحدّد هذا الانحراف حصة الانحراف

الإجمالي المتعلقة بميزنة *Budgétisation* الأعباء غير المباشرة. وعندما

³²⁷ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 604

³²⁸ B. DORIATH, contrôle de gestion, op.cit, P. 102

³²⁹ G. MELYON, op.cit, P. 238

³³⁰ B. DORIATH, contrôle de gestion, op.cit, P. 102

(*) يسمى أيضا بانحراف المصاريف *Ecart de frais*

يتعلق الأمر بالتحليل الهيكلي للأعباء، يجب اعتبار الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل طوال الفترة المدروسة، بالتالي يمكن كتابة العلاقة التالية³³¹:

$$\text{الموازنة (مو)} = (\text{ت م و} \times \text{ع و م}) + \text{أ ث}$$

وانطلاقاً من الموازنة المحددة للنشاط المعياري (ع و م)، تقوم المؤسسة بإعداد الموازنة المناسبة للنشاط الفعلي، وتسمى هذه الموازنة المطابقة بـ: الموازنة المرنة (م) والتي تساوي إلى³³²:

$$\text{م} = (\text{ت م و} \times \text{ع و ف}) + \text{أ ث}$$

وبمقارنة التكاليف الفعلية مع الموازنة المرنة يتم الحصول على الانحراف على الموازنة³³³:

$$\text{إ/مو} = \text{ت م} - \text{م}$$

يكون هذا الانحراف ملائماً إذا كانت التكاليف الفعلية أقل من الموازنة المرنة، و غير ملائم في حالة العكس. و لمعرفة مصدر الانحرافات يجب تحليل هذا الانحراف حسب كل عنصر من عناصر الموازنة، بالاعتماد دائماً على مفهوم الموازنة المرنة المذكورة أعلاه.

يتم الحصول على الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة، بجمع الانحرافات الفرعية الملائمة و طرحها من الانحرافات الفرعية غير الملائمة.

الفرع الرابع : الانحرافات على الإيرادات
❖ **الانحراف على المبيعات:**

كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، و المتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية. وبناءً على الاتفاق المذكور سابقاً فيما يتعلق بإشارة الانحراف، فإنه يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي:

الانحراف الإجمالي على قيمة المبيعات = قيمة المبيعات الفعلية - قيمة المبيعات المعيارية
وإذا كان:

مب_ف : المبيعات الفعلية

مب_م : المبيعات المعيارية

فإن الانحراف يمكن أن يكتب على الشكل التالي³³⁴:

$$\text{إ/م} = \text{مب_ف} - \text{مب_م}$$

وتكون قراءة الانحراف معاكسة لما هو عليه في الأعباء، حيث أنه إذا كان الانحراف الإجمالي موجبا، فهذا يعني أنه ملائم، ما دام الأمر يتعلق بالإيرادات. و أما إذا كان سالبا، فهذا يعني أنه غير ملائم، بما أن المؤسسة لم تتمكن من تحقيق رقم الأعمال الذي كان ينتظر تحقيقه.

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

➤ **انحراف على الكمية (إ / ك) و الذي يساوي إلى³³⁵:**

$$\text{إ / ك} = (\text{ك} - \text{ك م}) \text{ س م}$$

حيث أن:

ك_ف: تمثل كمية المبيعات الفعلية

ك_م: تمثل كمية المبيعات المعيارية

³³¹ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 604

³³² IBID, P. 604

³³³ IBID, P. 604

³³⁴ حسين مصطفى هلالى، مصدر سبق ذكره، ص 277

³³⁵ نفس المرجع أعلاه، ص 277

س: السعر المعياري

➤ انحراف على السعر (إ / س) والذي يساوي إلى ³³⁶:

$$I / S = (S_1 - S_0) / S_0$$

وكما هو الحال بالنسبة للانحراف الإجمالي، إذا كان الانحراف على الكمية أو الانحراف على السعر موجب، فهذا يعني أنه ملائم، والعكس صحيح. ومن خلال هاذين الانحرافين الفرعيين، يمكن تحديد الانحراف الإجمالي من جديد حيث أن:

$$I / S = [(I_1 - I_0) / I_0] + [(S_1 - S_0) / S_0]$$

❖ انحرافات أخرى على الإيرادات:

يمكن تحديد انحرافات أخرى بنفس الطريقة، تتعلق بالهوامش على الإنتاج، وعلى النتيجة، سواء الإجمالية أو المفصلة، حسب كل منتج أو كل جهة جغرافية أو كل زبون. و ترجع أسباب ظهور انحرافات موجبة على الإيرادات إلى تحسين مسارات الإنتاج، تحسين النوعية، تعدد أنواع المنتجات أو السيطرة على حصة مهمة في السوق، مما يؤدي إلى ازدياد كمية المنتجات المباعة مقارنة بالكميات التقديرية. أما في حالة ثبات الكمية، فقد يرجع السبب في ظهور انحرافات موجبة، إلى الاستراتيجية التسويقية التي تسمح باستقطاب عدد كبير من الزبائن بأسعار مرتفعة، نظرا لاستعمال استراتيجية المفاضلة، و قد تكون الأسباب ممزوجة بين ارتفاع الكمية و ارتفاع السعر في نفس الوقت.

المطلب الثالث: مزايا التكاليف المعيارية و حدود استعمالها

يعتبر وضع المعايير هو الأساس في عملية مراقبة وتقييم الأنشطة الفعلية، كما أنها تسمح بتحقيق عدة أهداف للمؤسسة الاقتصادية. إلا أن التطور التكنولوجي الذي قلص من استعمال اليد العاملة المباشرة من جهة، والتمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة من جهة أخرى، بالإضافة إلى ظهور الهيئات المكلفة بالبحث والتطوير في المؤسسات، كلها أسباب أدت إلى أن الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد التكاليف أصبح غير فعال كما كان ينظر إليها في السابق.

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف المعيارية

➤ الرقابة على التكاليف: إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ

الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية. ويعتبر تحليل الانحرافات من أهم واجبات محاسب التكاليف إذ يساعد المسؤولين على أداء مهامهم الرقابية السليمة، كما يتم توضيح من خلال التحليل لنوع الانحراف و مقداره و أين حدث و من المسؤول عن حدوثه و سبب حدوثه. كما أن التحليل لا يخص فقط الانحرافات السلبية وإنما الإيجابية كذلك، حيث أن بعض الانحرافات الموجبة قد تكون سببا في الانحرافات السلبية. فتقليل كمية المواد المستهلكة قد يكون سببه زيادة غير عادية في الوقت اللازم لمراقبة النوعية والاهتمام بعمليات المناولة بين عمال نفس الورشة، مما ينعكس على وقت الإنتاج وبالتالي على كمية المنتجات. وتشمل الرقابة كلا من الإفراط في الكميات المستهلكة من المواد، الوقت الضروري للإنتاج، الأسعار الوحودية للمواد المشتراة والكميات

الفعلية من الإنتاج. كما تشمل أيضا الرقابة على التكاليف غير المباشرة، الثابتة منها والمتغيرة؛

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية؛
- تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير. بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع، أو أهداف، وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير، خاصة إذا حلت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛
- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معيّنة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛
- الإدارة بالاستثناء: إذا كان من أهداف الطريقة الرقابة على التكاليف، فإن هذا الهدف يزداد أهمية أكثر عند دراسة الانحرافات السالبة التي تعبر عن إنجاز ضعيف مقارنة بما كان مقدّر. و نظرا لان المسؤول الأول على المؤسسة لا يمكنه القيام بمراجعة تفصيلية لأعمال مرءوسيه، خاصة أين يوجد عدد كبير من العمال وتنوع كبير في اللوازم المستهلكة الضرورية لعملية الإنتاج، لهذا وجد من الضروري توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية (غير العادية)، والتي تتعلق بالانحرافات الهامة سواء بالقيمة المطلقة أو بالقيمة النسبية. ويعرف هذا في علم الإدارة بمبدأ "الإدارة بالاستثناء".
- تمثل التكاليف المعيارية، أخيرا، أساس لتحديد الأسعار³³⁷.

الفرع الثاني: حدود استعمال طريقة التكاليف المعيارية

- إن الأدوات المحاسبية المتاحة حاليا تم وضعها في السنوات العشرينات، و كان الهدف منها التخطيط و الرقابة في المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديون دنمورس Du pont de Nemours و جنرال موتورس Général Motors. وكانتا تتميزان بإنتاج واسع من المنتجات الموحدة النمط و بتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي كانت مرتفعة جدا آنذاك. بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط الإنتاجية و في نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي كانت تبدو واضحة ومعرفة حسب كل هيئة من هيآت المؤسسة.

إلا أن التغيرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة، سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يسطحه تغيّر في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة و نظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة. فالطرق التي اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة للاستعمال على حالها الأصلي و كان يجب إعادة النظر في مضمونها لتتأقلم من المحيط الجديد للمؤسسة الحالية.

وقد ذكر P. MEVELLEC، أن "تطور محيط المحاسبة التحليلية يخصص في نفس الوقت وسائل المعالجة المستعملة لتشغيل أنظمة المحاسبة التحليلية وأنظمة الإنتاج التي تحتاج إلى المحاسبة التحليلية لإعداد التقارير"³³⁸؛

➤ إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير و حلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات و حتى موظفي الإنتاج والإمداد. بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة و اللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية (الاهتلاكات و عمال الإدارة)، فبدأت تعرف نوع من المرونة، إذ أن المؤسسات و بهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضّل اللجوء للمقاولة من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط و مبلغ الاستثمارات³³⁹؛

➤ لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70 إلى 90% من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتج طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور (حسب ما هو مبين في الشكل أدناه). معنى هذا أن كل الجهود المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح و التكاليف التي تسببها مرحلة التصور (تصنيع و تنميط القطع، تبسيط و نمذجة هيكل المنتج).

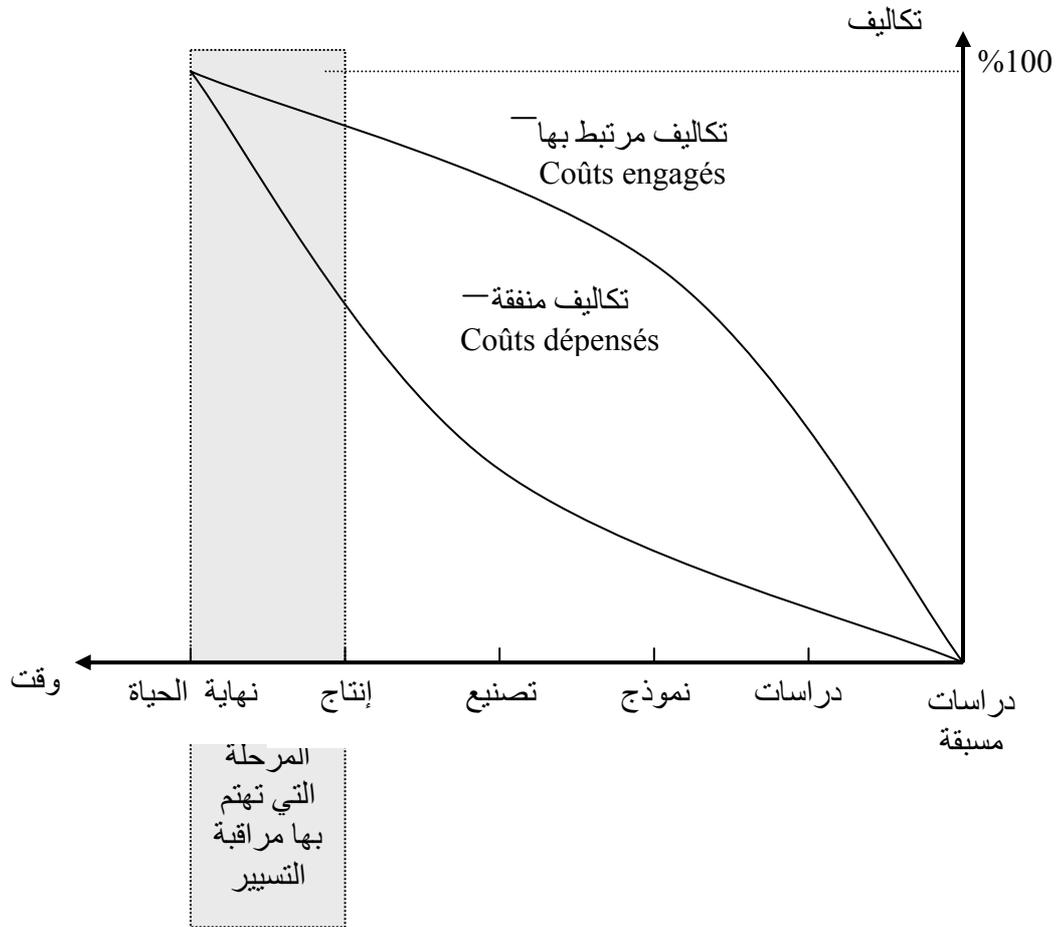
إلا أن الملاحظ، هو الانعدام شبه الكلي للرقابة على مستوى المرحلة القبلية المتعلقة بالدراسات من وجهة النظر الاقتصادية. يمكن تقدير بالتقريب أن 10% من مجهود مراقبة التسيير مكرّس لمرحلة التصور، 45% مكرّس لمرحلة الإنتاج و 45% للمرحلة التجارية، مع أن أهمية الرهان الاقتصادي يتوزع حسب منطق معاكس (80% من التكاليف تحدد في مرحلة التصور، 10% في مرحلة الإنتاج و 10% في المرحلة التجارية)³⁴⁰.
وقد وضح P.LORINO المراحل التي يقطعها المنتج منذ فترة الدراسة إلى نهاية حياته، مبينا أهمية التكاليف التي يتحملها من خلال دورة حياة المنتج وذلك حسب الشكل الموالي:

³³⁸ P. MEVELLEC, la comptabilité face à l'évolution technologique, Revue française de gestion n° 67, Janvier-Février 1988, P. 30

³³⁹ A. FAYEZ AL TABBA, op.cit, P. 266

³⁴⁰ IBID, P. 270

الشكل رقم 47: تكاليف دورة حياة المنتج



Source: P. LORINO, L'économiste et le manager, éléments de micro-économie pour une nouvelle gestion, édition la découverte, Paris, 1991, P. 90

المبحث الثاني : الأنظمة الجديدة لحساب التكاليف

يرجع تاريخ ظهور الطرق الكلاسيكية إلى سنوات العشرينات من القرن الماضي، و قد سجلت عليها نقائص كثيرة فيما يخص اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ذلك أنها تعتمد على التنظيم التaylorي، الذي يقضي بترتيب المهام و الوظائف داخل المؤسسة عموديا، انطلاقا من القمة إلى القاعدة.

ورغم تعاقب الأزمنة وظهور مدارس متعددة مختصة في تنظيم العمل، إلا أن نظام معلومات المحاسبة التحليلية بقي دائما على حالته الأولى، والتي تقتضي تخصيص الأعباء المباشرة إلى المنتوجات، أما الأعباء غير المباشرة فيتطلب الأمر إعادة تصنيفها و توزيعها أولا على مختلف مراكز التحليل، ثم تحميلها، على أساس وحدات عمل، إلى مختلف المنتوجات. وقد رأينا من خلال الدراسة أنه مهما كانت الإيجابيات التي تتمتع بها كل طريقة لتحميل الأعباء، فهي لا تخلو من نقائص. من بين هذه النقائص نجد دائما مشكل توزيع الأعباء غير المباشرة الذي يتميز بنسبة كبيرة من العشوائية. و ما يلاحظ أيضا، أن هذا التوزيع لا يميّز بين المنتوجات التي تصنع بأحجام كبيرة من تلك التي تتعلق بطلبات خصوصية، إذ أن طريقة توزيع الأعباء غير المباشرة، سواء في الحالة الأولى أو الثانية، تبقى نفسها دون تغيير. والسبب الرئيسي في ذلك، هو عدم البحث عن مسببات هذه التكاليف، التي قد تعيّر مفهوم هذه الأخيرة من غير مباشرة إلى مباشرة، ما دام سبب وجود التكلفة معروف. و لقد تفتّن المختصون في الميدان المحاسبي إلى هذا العائق، الذي يحول دون التوصل إلى تحديد تكلفة حقيقية أقرب ما تكون إلى الواقع في سنوات الستينات. إلا أن اكتشاف طريقة توزيع الأعباء غير المباشرة على أساس الأنشطة في سنوات الثمانينات، غيّر مفهوم التنظيم التaylorي، حيث أن النشاط قد يمس عدة وظائف في المؤسسة و التي تكون في مستوى واحد من هيكلها التنظيمي. فتغيّرت النظرة من المفهوم العمودي للوظائف إلى المفهوم العرضي transversal حيث أن التكاليف تجمع على أساس الأنشطة، بدلا من أقسام التحليل، التي عادة ما تتبع التقسيم الوظيفي للمؤسسة.

من خلال هذا المبحث، سنعرض أولا إلى أسباب تراجع الأنظمة الكلاسيكية لحساب التكاليف وإلى ظهور الأنظمة التي تعتمد على الأنشطة. ثم بعد ذلك سنعرض إلى دراسة مفهوم الأنشطة و مسبباتها. و في النقطة الموالية لذلك، سنعرض طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة و في النقطة الأخيرة سنتطرق إلى تقييم هذه الطريقة من خلال إظهار المزايا التي تعود بها و إظهار النقائص التي تحدّ من استعمالها.

المطلب الأول: مفهوم الأنشطة و مسبباتها

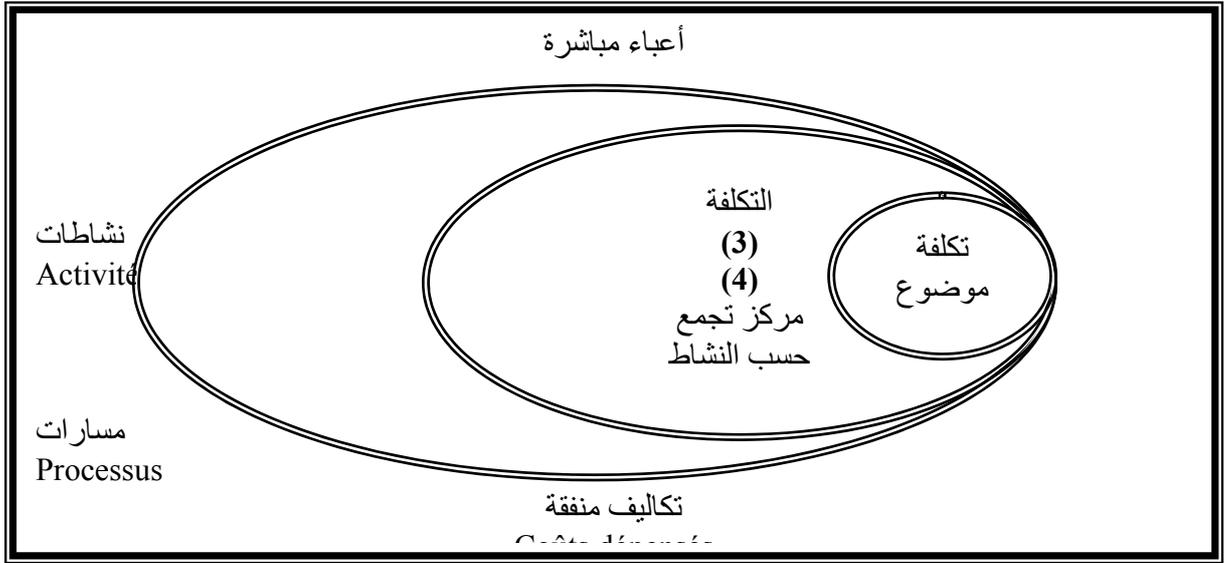
تعتبر الأنشطة(*) النقطة الأساسية في المفهوم الجديد لحساب التكاليف، حيث ان تحميل الأعباء غير المباشرة إلى مختلف المنتوجات لا يتم إلا على أساسها و لذلك كان من الأجدد البدء بشرح هذا المفهوم، قبل التطرق إلى مضمون طريقة الحساب على أساس الأنشطة.

(*) يمكن ذكر أمثلة على الأنشطة : استعمال السلع أو المواد، بحث، دفع، مراقبة النوعية...

الفرع الأول: مفهوم الأنشطة

ظهرت عدة تعاريف للأنشطة منذ أن اتجهت الأنظار إلى الأنظمة الجديدة في حساب التكاليف، وسنكتفي ببعض منها والتي نراها معبرة أكثر عن هذا المصطلح. يعرف P. MEVELLEC و M. LEBAS النشاط على أنه "مجموعة من المهام (**)" Tâches المنجزة من طرف جماعة من رجال أو نساء و ذلك من خلال تجنيد مهارات savoir faire و وسائل، بغية تقديم خدمة مادية أو مجردة إلى زبون. والأنشطة في حد ذاتها، تجمع في مسارات. "Processus"³⁴¹. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ السيرورة يبدو واضحا من خلال الانتقال من المهام إلى المسارات عبر الأنشطة، كما هو موضح في الشكل الموالي :

الشكل رقم 48: تسلسل مهام، نشاطات، مسارات



Source: H. BOISVERT, La comptabilité par activités, éditions du Renouveau Pedagogique Inc, Quebec, 1998, P. 33

(**) تتمثل المهمة في أداء عدة عمليات متتالية، كحالة من يذهب إلى البنك لسحب نقود من موزع آلي، فينفذ عدة عمليات متتالية (مهام)، كإدخال البطاقة البنكية، تكوين رقم التعريف الشخصي... هذه المهام تدخل ضمن النشاط الذي يتمثل في سحب نقود من موزع آلي. و المهمة هي العنصر البسيط للنشاط و هي غير قابلة للتجزئة.

³⁴¹ M. LEBAS et P. MEVELLEC, op.cit, P. 85

ويوضح P. MEVELLEC أن المسار هو عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتج، خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي (*) أو الخارجي³⁴². أما P. LORINO فيعطي تعريف أشمل لمفهوم النشاط الذي يرى أن: "النشاط هو مجموعة من المهام الابتدائية:

- المنجزة من طرف شخص او جماعة؛
- تستدعي مهارة خصوصية؛
- متجانسة من وجهة نظر تصرفاتها اتجاه التكلفة و النتيجة؛
- تسمح بتقديم مخرج output (موازنة، كفاءة مورد...) ؛
- لزبون داخلي أو خارجي ؛
- من خلال سلة من المدخلات inputs (عمل، آلات، معلومات...) ³⁴³.

الفرع الثاني: تسلسل تكلفة الأنشطة

لقد تعددت تصنيفات الأنشطة بحسب المفكرين، حيث نجد M. PORTER هو أول من فكر في تصنيف الأنشطة إلى نوعين³⁴⁴:

- **الأنشطة الأساسية:** المتمثلة في الإمدادات الداخلة، العمليات، الإمدادات الخارجة، التسويق و المبيعات، الخدمة ما بعد البيع.

- **الأنشطة المساعدة:** المتمثلة في مرافق المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، التطوير التكنولوجي و المشتريات.

ومن خلال هذا التصنيف، اعتبر أن الأنشطة هي سلسلة قيمة *chaine de valeur*، و أن القيمة هي عبارة عن المبلغ الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل ما تعرضه عليه المؤسسة.

أما R. COOPER و R. KAPLAN فقد ادخلا تصنيفا للأنشطة أطلق عليه عبارة "تسلسل التكاليف *la hiérarchie des coûts*". و في اعتقادهما، فإن الأنشطة في علاقتها مع مواضيع التكاليف، يمكن أن تصنف ضمن تسلسل يحتوي على المستويات التالية³⁴⁵:

- **الأنشطة على مستوى الوحدة الفردية للإنتاج:** يتعلق الأمر بالأنشطة التي يجب أن تنفذ لكل وحدة منتجة. بالتالي، كل إنتاج لوحدة إضافية يؤدي إلى إنجاز نشاط على مستوى الوحدة. ومصدر تغير استهلاك الأنشطة هو عدد الوحدات المنتجة أي بمعنى حجم الإنتاج. و تكون كمية الأنشطة المنفذة متناسبة مع حجم الإنتاج؛
- **الأنشطة على مستوى الحصة *Activités au niveau des lots*:** هي عبارة عن الأنشطة التي تنفذ كلما تصنع حصة من المنتجات، بصرف النظر عن عدد

(*) قد يكون الزبون الداخلي عبارة عن وحدة من وحدات المؤسسة المستلمة لهذا المنتج أو الخدمة أو المعلومة، و قد تكون مرحلة من مراحل إنتاج موالية للمرحلة الأولى.

³⁴² P. MEVELLEC, La comptabilité à base d'activités: une double question de sens, Revue: comptabilité-contrôle-audit, n°01-Tome 1- Mars 1995, P. 67

³⁴³ P. LORINO, Le contrôle de gestion stratégique: La gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1993, P. 40

³⁴⁴ M. PORTER, La concurrence, édition village mondial, Paris, 1999, P. 85 (traduction de Bernard GARRETTE).

³⁴⁵ R. COOPER et R. KAPLAN, Mesurez mieux vos prix de revient, Revue: Harvard-L'expansion / Automne 1991, n° 62, P. 109

الوحدات المنتجة داخل الحصة. و يكون مصدر تغير استهلاك الموارد من طرف الأنشطة هو عدد الحصص بدلا من عدد الوحدات المنتجة؛

- **أنشطة الإسناد للمنتوج و/ أو للزبون:** هي تلك الأنشطة المنفذة للتمكن من إنتاج وبيع المنتجات. وهي تنفذ مرة واحدة فقط لكل منتوج مهما كان عدد الحصص المصنعة أو عدد الوحدات المنتجة. ويؤدي تزايد تنوع عروض المنتجات من طرف المؤسسة إلى تزايد أهمية وتكلفة الأنشطة لمستوى الإسناد للمنتوج أو للزبون. ولا تتغير تكلفة هذه الأنشطة مع ارتفاع حجم الإنتاج أو عدد الحصص؛
- **أنشطة الإسناد لخط المنتجات أو لعلامة المصنع:** هي الأنشطة التي تساند خط المنتجات أو علامة في مجملها، كمنشآت تطوير المنتجات أو الإشهار، دون أن ترتبط تكلفتها على وجه الخصوص بالمنتوج، أو حصة إنتاج أو حتى وحدة منتجة؛
- **أنشطة الإسناد لتركيب منشأة أو لقناة توزيع:** هي أنشطة ضرورية لتشغيل و صيانة مصنع في حالة إنتاج، إلا أن مستوى هذه الأنشطة مستقل عن حجم الإنتاج، عن عدد حصص الإنتاج، عن مزج المنتجات المصنعة و عن عدد خطوط الإنتاج.

وقد تتغير الأهمية النسبية لمختلف مستويات تسلسل الأنشطة من مؤسسة إلى أخرى، حيث أنها ترتبط خصوصا بطبيعة مسار الإنتاج، بالتكنولوجية المعتمدة، بتنظيم الإنتاج و بمستوى و تنوع تشكيلة المنتجات و الخدمات المعروضة.

الفرع الثالث: مولد التكلفة Inducteur de coût

❖ **تعريف المولد:** لم يتم ضبط مصطلح المولد. ففي بداية طريقة ABC، غير بعض المؤلفين مصطلح وحدة العمل، الذي كانوا يعتبرونه غير ملائم لمفهوم مولد التكلفة المعتمد من طرف الطريقة. ثم اتضح أن المفهومين مختلفين. و حتى فيما يتعلق بهذا المفهوم الأخير، فقد تم التوصل إلى التمييز بين مولد النشاط و مولد التكلفة³⁴⁶. فالمقصود بمولد النشاط، الحدث الذي يثير النشاط^(*)، أي ذلك الذي يثير تكاليفه المتغيرة؛ أما مولد التكلفة، بالمعنى الدقيق للمفهوم، هو الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف: اقتصاديات السلم Economies d'échelle، تعاون بين الأنشطة، آثار التمرکز... و ينتج عن ذلك أن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين: عدد المرات التي يثار فيها هذا النشاط، الظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

للممكن إذن من التأثير على تكاليف نشاط معين، لا بد من:
○ إثارته في أقل الأحيان، مما يسمح بفهم أسباب التأثير؛

³⁴⁶ H. BOUQUIN, comptabilité de gestion, op.cit, P. 96

(*) يمكن ذكر أمثلة عن مولدات التكلفة: سندات الطلبات، حصص، تنقلات، نماذج، ساعات الآلات، ساعات اليد العاملة....

○ استغلال مولداته للتكاليف للتخلص من تلك التي تعيق تكلفته.

❖ المقارنة بين وحدات العمل ومولدات التكاليف:

- لا تعبر وحدات العمل مولدات تكاليف عندما تكون راجعة إلى إحدى مصادر الاستهلاكات من طرف نشاط بدلا ما ترجع إلى الخدمة التي تقدمها، لأنها في هذه الحالة تعتمد على إثبات علاقة بسيطة بين التكاليف وليس على إثبات سبب التكلفة، كحالة وحدات العمل الكلاسيكية المتمثلة في وقت اليد العاملة أو الآلات. و يتم اختيار هذه الوحدات بسبب اعتقاد أن أوقات استهلاك هذه الموارد مرتبطة بتكلفة استهلاك موارد أخرى للنشاط، أو لأن تكلفة اليد العاملة أو الآلات هي المسيطرة في التكلفة الإجمالية. على العكس، لا يمكن أن يكون مولد التكلفة عبارة عن وحدة عمل، إلا إذا كان قابل للقياس وإذا كان يثير دائما نفس التكاليف³⁴⁷.
- نقطة الاختلاف الأخرى بين مولد التكلفة و وحدات العمل تكمن في منطق حساب التكاليف الذي يتغير، بما أننا نمرّ من منطق تحميل الأعباء الخاصة بوحدات العمل، إلى منطق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية. و هذا يعني، أن اختيار مولد التكلفة و الأنشطة لا يأخذ بعين الاعتبار المنتجات، فالمولدات قد لا يكون لها أي علاقة مباشرة مع المنتجات، في حين أن هذا الارتباط إجباري بالنسبة لوحدة العمل³⁴⁸.

المطلب الثاني: أنظمة محاسبة الأنشطة (أو أنظمة ABC)

في هذا المطلب سنحاول التعرف على الأسباب التي أدت إلى تغيير النظرة حول الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف، والتوجه نحو هذه الأنظمة التي أساسها النشاط. ثم بعد ذلك نعرض مضمون هذه الطريقة وشروط تأسيسها. وفي الأخير سنتعرف على كيفية حساب التكلفة النهائية على أساس هذه الأنظمة.

الفرع الأول: الجانب التاريخي لظهور أنظمة محاسبة الأنشطة

لقد اثبتت الدراسات التي قام بها الباحثين في ميدان المحاسبة التحليلية، أن أغلبية المؤسسات تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية، لتقييم مخزوناتا وتحليل نتائجها. و رغم ما توفره طرق التكاليف الجزئية من مزايا في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرار، إلا أن تفضيل طريقة التكاليف الكلية يرجع في غالب الأحيان إلى الصعوبات الميدانية للفصل ما بين الأعباء من جهة، وللاحتياجات إلى المعلومة للقرارات الإستراتيجية من جهة أخرى³⁴⁹. ومهما كانت الطريقة المتبعة، الكلية أو الجزئية، فإن التطورات التي عرفتها المؤسسات، سواء من الناحية التكنولوجية أو من ناحية مسارات الإنتاج أو النظرة التي توليها المؤسسة إلى الخارج (في علاقاتها مع الزبائن مثلا)، جعلتها طرق غير نافعة في اتخاذ القرارات و ذلك لسببين رئيسيين هما³⁵⁰:

³⁴⁷ IBID, P. 97

³⁴⁸ D. KHOUATRA et T. LEXTRAIT, op.cit, P. 149

³⁴⁹ P. MEVELLEC et G. ROCHERY, op.cit, P. 556

³⁵⁰ IBID, P. 559

○ تغيير الهيكل الأساسية للتكاليف؛

○ المرحلة المرجعية المأخوذة لحساب هذه التكاليف.

ورغم أن المختصين تفتنوا إلى هذه الصعوبات منذ سنوات الستينات، إلا أن هذا الأمر لم يعرف رواجاً إلا في سنوات الثمانينات، أين سجلت السلبية الرئيسية للتكاليف الكلية والمتعلقة بالنقص الهائل لحصة اليد العاملة المباشرة، التي أصبحت لا تمثل أكثر من 15% من التكاليف الإجمالية³⁵¹. وبمقابل تراجع اليد العاملة المباشرة، فإن المصاريف العامة التي كانت لا تمثل في بداية القرن العشرين إلا 50 إلى 60% من تكلفة اليد العاملة المباشرة، أصبحت اليوم تقارب نسب تصل من 400% إلى 500% في أغلب المؤسسات³⁵². فكيف يمكن إذن توزيعها على أساس اليد العاملة المباشرة التي هي في تراجع مستمر. ورغم وجود عدد كبير من مؤشرات التوزيع، إلا أن أغلبية المؤسسات لا تستعمل إلا اليد العاملة المباشرة كقاعدة، وذلك لسهولة الحصول على هذه المعلومة.

أما بالنسبة للصعوبة التي تعترض طريقة التكاليف الجزئية، فتكمن في زوال التمييز التقليدي ما بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى، حيث يلاحظ ما يلي³⁵³:

- بالنسبة لأعباء اليد العاملة للإنتاج والتي تعتبر تقليدياً متغيرة، أصبحت اليوم تعالج كأعباء ثابتة من طرف بعض المؤسسات، بسبب عدم ارتباطها بمستوى الإنتاج الحقيقي. و على العكس، فإن أجور الإطارات، التي كانت تعتبر ثابتة، بدأت تتحول إلى متغيرة بسبب الفرد l'individualisation والمرونة المتزايدة لأجور الإطارات.

- أما التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة فأصبح غير واضح. فحسب دقة نظام المعلومات، يمكن أن يعتبر عبئ une charge غير مباشر، إذا لم يتم إظهار العلاقة التقنية الفعلية ما بين العبء والمستقبل لهذا العبء نفسه.

إن أساس نموذج تسيير التكاليف متكون من مفهوم القيمة المضافة، حيث أنه بإمكان اعتبار التكلفة مفيدة للمؤسسة، إذا كانت مرتبطة بقيمة يبحث عنها الزبون. و بالاحتفاظ بالإطار التحليلي التقليدي، فبإمكان إعادة تصور مراكز التحليل حتى تتمكن المؤسسة من تعيين التكاليف ذات منفعة من تلك التي هي بدون منفعة. فالبحث عن التحكم في التكاليف يتوقف على تعيين المراكز localisation des centres التي يجب فيها العمل والتأثير للإبقاء على قيمة المنتج، مع تخفيض التكاليف في نفس الوقت. هذا التغيير في الطرح نقل الانتباه، من المنتوجات، إلى الأنشطة التي تسمح بالحصول على هذه المنتوجات. فكل نشاط يكلف المؤسسة، و كل تطور لكل نشاط من الأنشطة الأساسية، هو الذي يفسر التطور العام للأعباء و ليس حجم الإنتاج. وعلى أساس هذا المفهوم ظهرت طريقة ABC.

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة الأنشطة

لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة ABC (*) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية و الأوروبية في سنوات الثمانينات، خاصة بعد صدور كتاب Robert

³⁵¹ S. EVRAERT et P. MEVELLEC, calcul des coûts; il faut dépasser les méthodes traditionnelles; Revue française de gestion n° 78; Mars-Avril-Mai 1990, P. 13

³⁵² IBID, P. 18

³⁵³ IBID, P. 16

(*) Activity Based Costing

KAPLAN و Thomas JOHNSON سنة 1987³⁵⁴، الذي ذكرنا فيه حدود المحاسبة التقليدية و عرضا فيه إطار تصوري جديد: المحاسبة على أساس الأنشطة. أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAM.I^(**) التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة و التنظيم، و التي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف و الذي يدعى (برنامج CMS)^(***). هذا النظام الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة. كما شارك في هذه المنظمة مجتمعات صناعية كبيرة أمثال: BOEING، GENERAL ELECTRIC، PHILIPS، KODAK...

إلا أن التجارب في استعمال طريقة ABC ترجع إلى سنوات الستينات، أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية و التطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة GENERAL ELECTRIC وكانت تلك أول تجربة للتحكم في المصاريف العامة (الأعباء غير المباشرة) على أساس الأنشطة والتي حققتها هذه الشركة سنة 1963³⁵⁵.

تعتمد هذه التجربة على الملاحظة التالية: إن أغلبية التكاليف غير المباشرة تجد مصدرها على مستوى القرارات المتخذة في البداية en amont، أثناء مرحلة تصور المنتوجات. بمعنى آخر، فإن الأسباب توجد قبل الالتزام بالتكاليف، بالتالي هناك ضرورة لمراقبة الأنشطة التي تمثل مصدر هذه التكاليف. إلا أن هذه الأنشطة هي بدورها تحتاج إلى وحدات عمل للتمكين من تحميلها إلى مختلف مواضيع التكلفة، والتي يطلق عليها مولدات التكاليف أي أسباب وجود هذه التكاليف.

ومن جهة نظر تأسيس نظام المحاسبة التحليلية، فإن النشاط هو الذي يصبح المفهوم المركزي لتمثيل و نمذجة المنظمة، حيث يستعمل كحد مشترك interface ما بين الموارد المستهلكة والمستعملة في المنظمة و مواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها النهائية. وتتلخص المبادئ الأساسية لنمذجة المؤسسة بمحاسبة الأنشطة بالصفة الموالية³⁵⁶:

○ الأنشطة تستهلك موارد المنظمة؛

○ مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون...) تستهلك الأنشطة.

على أساس هاذين المبدئين، يمكن تمثيل نموذج حساب التكاليف النهائية الكلية، في المحاسبة على أساس الأنشطة في الشكل المبسط التالي:

³⁵⁴ P. PIGET et G. CHA. Comptabilité analytique, 3ème édition, op.cit, P. 55

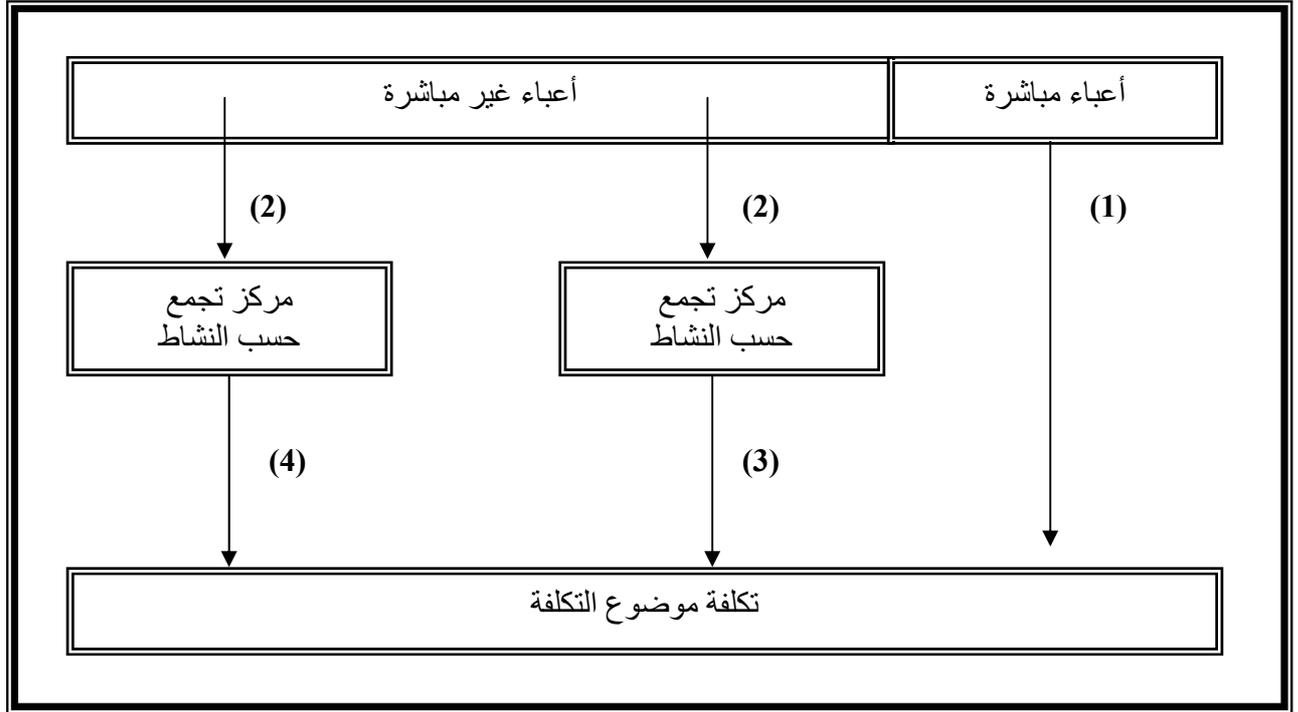
(**) CAM-I : Computer Aided Manufacturing- International ; récemment renommé : Consortium for Advanced Management - International

(***) CMS : Cost Management System

³⁵⁵ D. KHOUATRA et T. LEXTRAIT, op.cit, P. 132

³⁵⁶ O. JOKUNG-NGUENA et les autres, Introduction au management de la valeur, édition DUNOD, Paris, 2001, P 108

الشكل رقم 49: حساب التكاليف النهائية الكلية في طريقة ABC



Source: O. JOKUNG-NGUENA et les autres, op.cit, P. 109

تعالج الأعباء المباشرة لمواضيع التكلفة في أنظمة ABC بنفس الطريقة التي تعالج بها في الأنظمة الكلاسيكية. أما الأعباء غير المباشرة فتعالج بطريقة مختلفة حسب ما هو مبين في الشكل أعلاه، حيث أن تخصيص هذه الأعباء للتكلفة النهائية لمواضيع التكلفة يتم في مرحلتين:

- توزع الأعباء غير المباشرة لمختلف مواضيع التكلفة بين مراكز التجميع المحاسبي المعدة حسب كل نشاط (مرحلة (2))؛
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب استهلاكها للأنشطة (المرحلتين (3) و (4)).

من هنا يمكن استنتاج أن تأسيس نظام محاسبي على أساس الأنشطة يتم عبر عدة مراحل متتالية تتمثل في :

- تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة؛
- تمييز كل نشاط؛
- تجميع الأنشطة إلى مراكز متجانسة؛
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة.

الفرع الثالث: مراحل حساب تكلفة مواضيع التكلفة في طريقة ABC

تتم عملية حساب التكلفة في هذه الطريقة باحترام النقاط المذكورة أعلاه والمتعلقة بكيفية تأسيس النظام المحاسبي المؤسس على الأنشطة، وذلك حسب التفصيل التالي:

❖ **تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة:** يعتبر تحليل الأنشطة، المرحلة

الأولى في بناء نظام ABC، وهي مرحلة أساسية بما أن الاختيارات التي تتم فيها، ستحدد طبيعة معلومة التسيير التي ستنتج في المستقبل من طرف نظام المعلومات المحاسبي على المدى الطويل.

لذلك من الضروري تحديد مسبقاً الأهداف المتبعة من خلال بناء نمذجة المؤسسة على أساس الأنشطة، لأن هذا المفهوم قد يستعمل لأغراض أخرى، تتجاوز وبكثير مجرد حساب التكلفة النهائية الكلية لمواضيع التكلفة.

إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة هو نتيجة بناء، مؤسس على الأهداف المعطاة لتحليل الأنشطة(*)، بالتالي، فإن نفس المسار داخل منطمتين مختلفتين تتبعان أهداف مختلفة في وضعهما لتمثيل المؤسسة على أساس الأنشطة، قد يؤدي إلى تقسيمين مختلفين من حيث الأنشطة³⁵⁷. كما أن نجاح تحليل الأنشطة، يتعلق بكثير باشتراك مجموع أعضاء المنظمة في تحديد الأنشطة. فالكثير من المهام التي تتم داخل المنظمة غير معروفة على مستوى المديرية المركزية، لذلك من الضروري تجنيد مجموع العمال لبناء تمثيل ملائم للأنشطة. مع العلم أن إسهام كل أعضاء المنظمة، في تحليل الأنشطة، سيسمح بامتلاك العمال لأداة تسيير مطوّرة، من خلال تحليل الأنشطة، وهذا يعتبر شرط أساسي لاستعمالها الفعلي فيما بعد³⁵⁸.

إن تنوع الأنشطة و كثرتها لا ينبغي أن يشكل عائقاً لاستعمال هذا المفهوم، بشرط أن تحترم العلاقة "تكلفة-ربح" في تحليل الأنشطة، التي تقارن الربح المحصل من خلال درجة الدقة والتفصيل الإضافي في التحليل من جهة و تقارن من جهة أخرى، التكلفة الإضافية للحصول على هذه الدقة المتزايدة. فالاهتمام بمراقبة التكاليف يؤدي إلى تفضيل تحليل مجموع مصادر المعلومات المتاحة حالياً في مختلف وظائف المؤسسة. كما أن البحث عن النوعية التامة أو الإنتاج في الوقت الضروري Le juste à temps يتطلب التعمق في التحاليل، الذي يمكن أن يتحقق من خلال تحاليل الأنشطة.

❖ **مميزات كل نشاط:** لتحقيق مختلف أهداف تحليل الأنشطة، من الضروري جمع

معلومات حول كل نشاط، وذلك للتمكن من حساب التكلفة من جهة، و لتسييرها بصفة أفضل من جهة أخرى. لذلك لا بد من جمع معلومات حول كل نشاط، تشمل على الخصوصيات الآتية³⁵⁹:

- الانتماء إلى مركز مسؤولية؛
- الإدماج ضمن مسار؛
- الإنتاج (المخرجات)، الزبائن و موردو النشاط؛
- العوامل المسببة أو مولدات تكلفة النشاط؛

(*) انظر الفرع الأول من المطلب الأول من هذا المبحث.

³⁵⁷ Y. DE RONGE, op.cit, P. 385

³⁵⁸ L. RAVIGNON et les autres, la méthode ABC/ABM, piloter efficacement une PME; éditions d'organisation, Paris, 1998, P. 235

³⁵⁹ O. JOKUNG-NGUENA et les autres, op.cit, P. 111

- الموارد المادية و الإعلامية المستهلكة من طرف النشاط؛
- القدرات المجهزة للنشاط، capacité installée de l'activité،
- وقياس النتائج la mesure de performance

❖ **مرحلة اختيار وتجميع الأنشطة:** نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتعدى المئات، فإن تحليلها يجب أن يتم بعناية كبيرة، حيث أن نموذج الأنشطة في هذه الحالة يتطلب نظام معلومات جدّ ثقيل ومكلف. لذلك، من الضروري أن تشرع المؤسسة الراغبة في الاعتماد على هذا النموذج في تجميع عدد من الأنشطة إلى أنشطة كلية macro-activités للتمكين من الإبقاء على نظام قابل للتسيير، حتى وإن أدى ذلك إلى التقليل من الدقة، أو التقليل من عدد هذه الأنشطة و الأخذ بعين الاعتبار تلك التي تمثل حصة مهمة في استهلاكها للموارد. وقد ذكر P. Mevellec بأنه: "نظرا لتعدد الأنشطة ولعدد هائل في المؤسسة، فإنه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة و المباعية و ذلك بسبب ارتفاع التكلفة"³⁶⁰.

وإذا كان من الضروري تجميع الأنشطة، فلا بد أن يتم هذا العمل بصفة تسمح بتقليل مخاطر الانحرافات في حساب التكلفة النهائية لمواضيع التكلفة. في هذه الحالة يمكن الاعتماد على المعايير التالية للتقليل من هذه المخاطر:

➤ **تجميع الأنشطة إلى مسارات**³⁶¹ **regroupement des activités en processus:**

تسمح المسارات بتجميع الأنشطة الموجهة لإنتاج مخرج نهائي output final لزبون نهائي، ويكون عامل انطلاق كل نشاط مكوّن للمسار هو النشاط الذي يسبقه أو الذي يليه في المسار، حسب طبيعة تنظيم هذا الأخير. يتحقق التلاؤم في التجميع إلى مسارات، بهدف تحميل تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب طبيعة استهلاكها للأنشطة، عندما يكون بالإمكان تعيين و قياس وحدة عمل مشتركة لجميع الأنشطة المكونة للمسار. في الحالات النادرة أين تقتسم كل الأنشطة نفس وحدة العمل، فإن التجميع لا ينتج عنه أي مشكل انحراف. أما عندما يرتبط كل نشاط بعدة وحدات عمل حيث تكون هذه الأنشطة قابلة للتجميع، فإنه من الضروري تعيين وحدة قياس للمسار، التي يجب أن تكون جد مرتبطة مع مجموع الأنشطة المكونة له، وهذا بهدف الحد إلى أقصى درجة من الانحرافات التي يمكن أن تظهر من خلال هذا التجميع. وستسمح هذه الوحدة بتخصيص، لمواضيع التكلفة، تكلفة الأنشطة المجمعة في المركز المحاسبي المحدد حول المسار.

³⁶⁰P. MEVELLEC, outils de gestion: la pertinence retrouvée, éditions comptables Malesherbes, Paris, 1991, P. 121

³⁶¹ Y. DE RONGE, op.cit, PP. 397-398

➤ **تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية regroupement des activités par facteurs de causalité**

يعرض P. MEVELLEC طريقة تجميع شاملة للأنشطة، حيث أنه بعد الكشف عن الأنشطة الموجودة في المؤسسة، تأتي مرحلة التجميع و التبسيط، و تتم عملية التجميع من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة و العوامل المسببة (مولدات التكلفة) في الأسطر، ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط من الأنشطة.

الجدول رقم 15: مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية

نشاط عامل	شاط 1	شاط 2	شاط 3	شاط 4	شاط 5	شاط 6	شاط 7
عامل 1	X		X				
عامل 2				X	X	X	
عامل 3		X					
عامل 4	X		X				X
عامل 5		X					
عامل 6					X		
عامل 7					X	X	X

Source : P. MEVELLEC, outils de gestion : la pertinence retrouvée, op.cit, P. 122

في هذا النوع من التجميع يظهر أن عامل السببية هو عامل للتكلفة، بما أنه يساهم في استهلاك الموارد من طرف عدة أنشطة، كما أن هذه العوامل قابلة للرقابة وهي في صلة مباشرة مع استراتيجية المؤسسة.

❖ **تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة:** لتحديد التكلفة النهائية الكلية لمواضيع

التكلفة (منتوج، خدمة، زبون...)، لا بد من توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز

التحليل حسب الأنشطة. هذا التوزيع الأولي يعتمد على طريقتين هما³⁶²:

➤ هناك جزء من الأعباء غير المباشرة لمواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها، هي

مباشرة بالنسبة إلى مركز الأنشطة. في هذه الحالة، كل الأعباء المباشرة و

المتصلة بمركز تحليل يتم تحميلها مباشرة للمركز، كما هو الحال بالنسبة للأعباء

المباشرة للمنتوجات؛

➤ يوجد جزء من الأعباء غير المباشرة هو في نفس الوقت غير مباشرة لمواضيع

التكاليف و لمراكز التحليل على أساس الأنشطة. هذه الأعباء لا يمكن تحميلها

³⁶² O. JOKUNG-NGUENA, op.cit, PP. 114-115

مباشرة وإنما يجب توزيعها بين مختلف مراكز التحليل على أساس الأنشطة، وذلك باستعمال مفاتيح توزيع تكون نوعا ما عشوائية.

إلا أن هذا النوع من التوزيع قد يؤدي إلى انحرافات في حساب التكلفة النهائية. لذلك، هناك من المؤلفين أمثال COOPER et KAPLAN اللذان اقترحا عدم توزيع بعض الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالإشهار، البحث والتطوير... وجمعها في مركز تحليل متميز وعدم تخصيصها للمنتجات، لان ذلك قد يؤدي إلى تشويه قرارات التسيير الخاصة بسياسة المنتجات³⁶³. ويتم حساب تكلفة المنتجات بتتبع الخطوات التالية³⁶⁴.

- تخصيص الأعباء المباشرة من مواد أولية، يد عاملة مباشرة و أعباء أخرى مباشرة، إلى التكلفة النهائية للمنتجات؛
- توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛
- تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتجات، تناسبا مع استهلاكهم لمولدات

التكلفة.

إذا كان بالإمكان تجميع الأنشطة وقياسها بوحدة مشتركة، تكون التكلفة الوحودية للمولد (ت و م) تساوي إلى:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{عدد المولدات}}$$

أما إذا تم حساب التكلفة الوحودية حسب كل نشاط، فيكون حساب هذه التكلفة الوحودية على الأساس التالي:

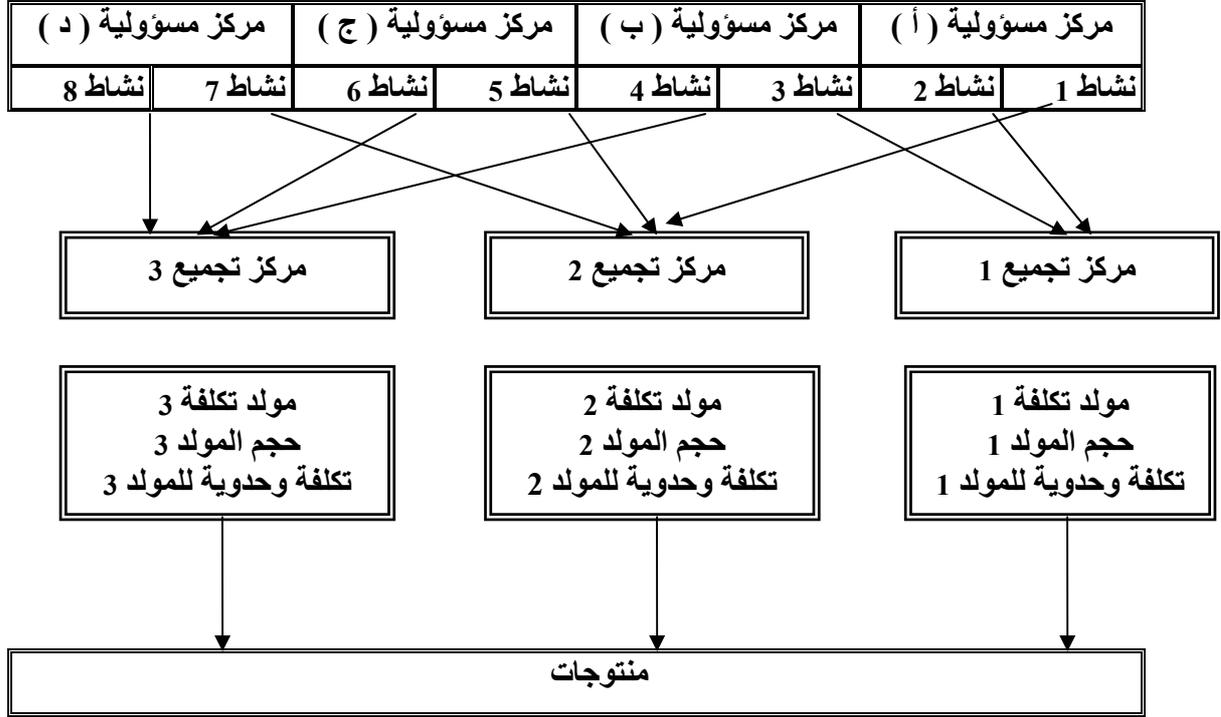
$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف هذا النشاط}}{\text{عدد المولدات}}$$

على أساس طريقة الحساب المذكورة أعلاه يمكن رسم الشكل الموالي، الممثل لكيفية الانتقال من مراكز التجميع إلى التكلفة الوحودية لمولد التكلفة، و بالتالي إلى التكلفة النهائية للمنتج أو المنتجات.

³⁶³ R. COOPER et R. KAPLAN, op.cit, P. 110

³⁶⁴ P. PIGET et G. CHA, Comptabilité analytique, 3^{ème} édition, op.cit, PP. 58-59

الشكل رقم 50: طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة



Source : P. PIGET et G. CHA, Comptabilité analytique, 3e édition, op.cit, P.

61

المطلب الثالث: تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير و اتخاذ القرار، لكنها لا تخلو من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت رواجاً كبيراً، حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل المؤسسة و كمفتاح نجاح بدون منازع.

الفرع الأول: مزايا استعمال طريقة ABC

➤ يتطلب استعمال طريقة حساب التكاليف بالأنشطة اللجوء إلى تسيير المؤسسة على

أساس هذه الأنشطة. وقد تتعارض هذه الفكرة مع واقع المؤسسات التي يتأسس

هيكلها على المفهوم التaylorي، الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي، مما

قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على أساس الأنشطة. إلا أن المؤسسات التي

ترغب في اللجوء إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، لا تكون

مرغمة على تغيير هيكلها، وإنما تتكيف فقط مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها.

➤ التسيير على أساس الأنشطة (أو ما يسمى بطريقة ABM) (*) يسمح للمسيرين، على

أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة، بتقويم، بصفة استراتيجية، آثار بعض

القرارات على التكاليف والنتائج. بالنسبة لاستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق

(*) ABM : Activity Based Management.

مثلا، يكون من آثارها إنتاج أصناف صغيرة الحجم des séries courtes ونمذجة غير متطورة للإنتاج. في هذه الحالة إذا تم اللجوء إلى استعمال وحدات عمل تقليدية تعتمد على الحجم، لا يكون ذلك ملائما لحساب التكاليف، وذلك بسبب الآثار السلبية المرتبطة بالتدعيم الخفي لبعض المنتوجات من طرف منتوجات أخرى، أو لبعض الأصناف من طرف أصناف أخرى، أو لمنتوجات على القياس sur mesure من طرف منتوجات موحدة النمط standards ؛ أما إذا تم التحليل على أساس المولدات لمعرفة سبب التكلفة، فسيجعل من التكاليف أداة فعالة للتسيير³⁶⁵.

➤ تتلاءم طريقة ABC أكثر مع طريقة التكلفة المستهدفة Target costing: اكتشفت طريقة التكلفة المستهدفة من طرف شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965³⁶⁶، ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية، خاصة في سنوات الثمانينات، أين تم دمج طريقة التكلفة المستهدفة مع طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة. وتعتمد هذه الطريقة على المفهوم التالي: 80% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها مسبقا وقد اتخذت القرارات اللازمة بشأنه، مع العلم أن هذه التكاليف لا يتم إنفاقها فعليا إلا بعد مرحلة البدء في الإنتاج. لذلك يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة للانشغالات الضرورية المتعلقة بتحقيق أفضل النتائج المستقبلية للمنتج. وهذا هو الهدف من طريقة التكلفة المستهدفة، حيث يمكن تلخيص الفكرة الأساسية منها كما يلي³⁶⁷:

يفرض سعر البيع المستقبلي للمنتج من طرف السوق، أما الربح المنتظر تحقيقه من هذا المنتج فتفرضه الاختيارات الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة (نظام وطريقة التطوير، طريقة التمويل، الاستراتيجية التجارية). لا يجب اعتبار التكلفة في هذه الحالة كنتيجة أو حصيلة، وإنما كمتطلبه قبلية Une contrainte à priori، كهدف يجب بلوغه إذا أرادت المؤسسة تحقيق أهدافها الاستراتيجية ؛ وتكون التكلفة المستهدفة في هذه الحالة مساوية إلى

$$ت م = س ب - ر م$$

حيث:

ت م : تكلفة مستهدفة target costing

س ب : سعر بيع

ر م : ربح مستهدف

³⁶⁵ D. LECLERE, l'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, P. 78

³⁶⁶ P. LORINO, Target costing ou gestion par cout-cible. Deuxieme partie: Pratique et mise en œuvre du target costing, Revue française de comptabilité n° 256, Mai 1994, P. 49

³⁶⁷ P. LORINO, Target costing ou gestion par cout-cible. Premiere partie, boite à outils ou mode d'apprentissage organisationnel : qu'est-ce que le « Target costing » ?, revue française de comptabilité n° 255, Avril 1994, P. 36

وتهدف طريقة التكلفة المستهدفة إلى تقليص التكلفة الإجمالية للمنتوج على مجمل دورة حياته، لذلك فهي تظهر، من الناحية العلمية، في شكل مسار يمرّ عبر ثلاثة مراحل هي³⁶⁸.

- تنهيج Planning وتصور design المنتوجات ذات نوعية عالية، تستجيب بأحسن شكل إلى احتياجات المستهلكين؛
- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتوجات و العمل بها من خلال تحاليل القيمة؛
- تحقيق التكلفة المستهدفة في مرحلة الإنتاج.

وتتحقق نتائج ونجاعة التكاليف المستهدفة بالاعتماد خاصة على نموذج تخصيص التكاليف للمنتوجات، المستعمل من طرف المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف النهائية لهذه المنتوجات المستقبلية. ففي حالة ما إذا كان تقييم التكاليف يتم على أساس عدد ساعات اليد العاملة و معدل ساعي، لكن هذه الساعات لا تدلّ بالتدقيق على تغيّر المصاريف، فإن تقييم التكلفة في هذه الحالة لا يكون مفيداً، و قد يؤدي إلى اختيارات تصورية خاطئة (كتصور منتوجات ذات اقتصاد في اليد العاملة، لكن جدّ مكلفة لانتاجها). لهذا السبب، يفضل المختصين في التكلفة المستهدفة الاهتمام من قريب، بتقنيات المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) واستعمالها كنموذج لحساب التكاليف³⁶⁹.

تمثل طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة سند ثمين للتكلفة المستهدفة وذلك بتقديمها نموذج مفيد لتحليل التكاليف غير المباشرة بغية إظهار الصعوبات في مرحلة الصنع، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة المستقبلية³⁷⁰.

➤ تسمح عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة ABC إلى إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة، من تلك التي تقلّ أهميتها. بالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بتركيز اهتمامهم على:

- الأنشطة المولدة للقيمة *activités créatrices de valeur*، خاصة تلك التي تضيف حقيقة قيمة للمنتوج التي يكون الزبون مستعد لدفعها. هذا النوع من الأنشطة من شأنه أن يحقق أرباحاً كافية للمؤسسة، مما يؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد؛
- الأنشطة غير المولدة للقيمة *activités non créatrices de valeur* حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتوج المعروض للزبون. ومن خلال تحليل المبيعات، يمكن للمؤسسة تحديد أسباب الأنشطة غير المولدة للقيمة³⁷¹.

الفرع الثاني : حدود استعمال طريقة ABC

➤ لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في سنوات الثمانينات، إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى استعمالها قليل، وأن تلك التي اعتمدها، تخلت عنها في معظمها. و من خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير Institute of

³⁶⁸ A. BOURGUIGNON, Le modèle japonais de gestion, édition la découverte, Paris, 1993, P. 46

³⁶⁹ P. LORINO, Target costing ou gestion par coût-cible, première partie, op.cit, P. 41

³⁷⁰ IBID, P. 42

³⁷¹ O. JOKUNG-NGUENA et les autres, P. 115

Management Accountants عام 1996 و الخاص بالمؤسسات التي التزمت في مسار تحديث modernisation نظام تسييرها للتكاليف، تبين أن 81% من المؤسسات التي أجري فيها التحقيق، لم تحقق تحسّن في أرباحها الصافية بفضل الاعتماد على طريقة ABC³⁷².

➤ عند التعمق في مضمون الأنشطة ومولدات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة ABC مشابه، إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة. فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة، يمكن اعتباره قسم من الأقسام، كما أن كل مولد للتكلفة قد يصلح كوحدة عمل. فالأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط. لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية و مؤيدي طريقة ABC، فإن مضمون الطريقتين هو واحد³⁷³. ومن هنا لا يمكن اعتبار طريقة محاسبة الأنشطة طريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها³⁷⁴.

➤ إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله. كما أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتوجات دقيقة Exacts. حتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتوجات، لا بد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس، لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع. حتى وإن تعلق الأمر بالأعباء المتغيرة فقط، ولكنها مستهلكة بصفة غير متناسبة من طرف المنتوجات، فإن التكلفة المخصصة للمنتوجات لا يمكن أبدا أن تكون دقيقة³⁷⁵.

➤ هناك غموض فيما يتعلق بطبيعة التكاليف المحصل عليها عن طريقة محاسبة الأنشطة. فبالنسبة للمؤلفين الأنقلساكسونيين تعتبر هذه التكاليف مباشرة. إلا أنه بمجرد توزيع التكاليف الثابتة على أساس الحصص أو الأحجام، تزول العلاقة المباشرة، خاصة عند حساب التكاليف الوحوية. لذلك، هناك من يصنف هذه التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة ضمن التكاليف الكلية التي تتبع منهج التكلفة المباشرة، لكن ليست تكلفة مباشرة. وهناك من يرى أنها تكلفة مباشرة شبه كلية³⁷⁶.

³⁷² Z. SWINARSKI HUBER, B. MORARD, les inducteurs de coût et l'approximation des coûts par produits : application dans le secteur hospitalier, HEC, Université de Genève, Suisse ; www.lass.org/Actas/97-CH.doc (date de consultation 19/12/2003).

³⁷³ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, op.cit, P. 79

³⁷⁴ H. BOUQUIN, un aspect oublié de la méthode des sections : Les enjeux d'une normalisation de la comptabilité de gestion, op.cit, P. 71

³⁷⁵ P. MEVELLEC, La comptabilité à base d'activités : une double question de sens, op.cit, P. 72

³⁷⁶ D. KHOUATRA et T. LEXTRAIT, op.cit, P. 151

خلاصة الفصل :

لقد سمح هذا الفصل بإظهار أهمية اعتماد المؤسسة على التكاليف التقديرية لتقييم برنامجها الإنتاجي لفترة مستقبلية. و إذا تم تحديد المعايير و نشاط طبيعي بشكل محكم، و بإسهام جميع عمال المنظمة، فهذا سيسمح بجعل الكل يشعر بالمسؤولية لتحقيقها. أما إذا كانت هذه المعايير محددة بصفة مركزية، فسيؤدي هذا إلى تهميش المسؤولين المباشرين عن العمل، خاصة على المستوى العملي، مما قد يجعل تحقيق التقديرات غير ممكن و هذا بطبيعة الحال لا يخدم مصالح المنظمة. كما أن الانحرافات، سواء المتعلقة بالتكاليف أو الإيرادات، كلها مفيدة لتحسين التسيير و تحديد المسؤوليات، كما تسمح باتخاذ القرارات التصحيحية كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

أما التوجيهات الجديدة للمحاسبة التحليلية فقد لمسناها بالتطرق إلى أحدث التقنيات المستعملة في حساب التكاليف و هي محاسبة الأنشطة، التي تعتمد على تحليل الأنشطة و قد عوضت مراكز التحليل المستعملة في طريقة التكاليف الكلية بالأنشطة، باعتبارها المصدر الأساسي لاستهلاك الموارد. وبالاتتماد أيضا على مسببات هذه التكاليف، يمكن للمؤسسة التخلي عن تلك النشاطات التي تتسبب في ارتفاع التكاليف التي لا يجد الزبون مبرر لدفعها. فتحوّلت بذلك النظرة إلى المؤسسة من المفهوم التaylorي الوظيفي إلى المفهوم المستعرضي transversal فتحوّلت فكرة المسؤولية على المراكز و أصبح الكلّ مسؤول عمّا يجري داخل المؤسسة.

لكن بعد التعمق في هذه الطريقة التي تجعل من الأنشطة هي الوسيط بين موضوع التكلفة و التكلفة في حد ذاتها، اتضح أن نفس المفهوم مستعمل في طريقة التكلفة الكلية و قد استبدلت الأقسام بالأنشطة فقط. كما أن الهدف من هذه الطريقة من خلال ما يروجه مؤيديها، المتمثل في إمكانية الوصول إلى التكلفة الدقيقة، لم يرى النور و ذلك لسبب بسيط، أن التكلفة الدقيقة لا وجود لها مهما كانت الطريقة المستعملة.

لهذه الأسباب كلها لا يمكن إذن تفضيل طريقة على طريقة أخرى بل ينصح فقط باستعمال إحداها بدلا من الأخرى و ذلك لأسباب قد ترجع إلى طبيعة نشاط المؤسسة أو إلى حجمها... وكما يقول H. BOUQUIN "لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب"³⁷⁷.

يبقى علينا الآن التطرق إلى دراسة واقع أنظمة المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية، من خلال إعداد استمارة أسئلة تشمل على كل النقاط المرتبطة بإعداد هذه الأنظمة، وهذا ما يمثل موضوع الفصل الموالي.

³⁷⁷ H. BOUQUIN, un aspect oublié de la méthode des sections, op.cit, P. 68

الفصل السادس
واقع المحاسبة التحليلية في
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
وآفاق استخدامها

مقدمة الفصل

إذا كانت المحاسبة التحليلية نظاما للمعلومات يفيد في تحسين التسيير ويساعد على اتخاذ القرار كما لمسناه من خلال الفصول السابقة، فإن أهميتها جعلت منها نظاما إجباريا في بعض الدول كمثل الولايات المتحدة الأمريكية و نظاما ينصح به في دول أخرى مثل الدول الأوروبية. وإذا كان هذا النظام غير موحد في كل الدول، فإن ذلك يرجع أساسا لاتصال المحاسبة التحليلية بإستراتيجية المؤسسة، التي تختلف باختلاف السياسات المتبعة و كذلك الأهداف المراد بلوغها من طرف المسيرين.

ومهما كان هذا النظام إجباري أو اختياري، فإنه لا تكاد تخلو مؤسسة أوروبية ولا أمريكية من وضعه، ليس فقط للاستجابة لمتطلبات قانونية أو تنظيمية و إنما لمعرفة حقيقة التكاليف التي تنفقها المؤسسة و معرفة المنتوجات أو الخدمات التي تعود بالربحية، من تلك التي تثقل كاهل الأعباء التي تتحملها المؤسسة دون نتيجة إيجابية تذكر. و الأمر يتعدى المحيطين الأوروبي والأمريكي، ليتضح من خلال دراستنا للتقنيات التي تعتمد عليها أنظمة المحاسبة التحليلية، بأن اليابان قد طور تقنية تأمل كل المؤسسات الأوروبية و الأمريكية العمل بها، خاصة و أن إدماجها مع التقنيات المذكورة يسمح بالبقاء في السوق و ضمان حياة أطول للمؤسسة. هذه التقنية التي تسمى " بالتكلفة المستهدفة" وهي لا تخشى تقلبات السوق حيث أنها تأخذ معطياته كأساس لتحديد التكلفة، خلافا لما تعتمد عليه الطرق الأخرى لحساب التكاليف.

فما هو حال المؤسسة الجزائرية من هذه التطورات؟ و هل أدى تغيير النظام الاقتصادي الى تغيير الذهنيات في التسيير و الاعتماد على الآليات التي تسمح بمسايرة هذه التطورات؟ و هل الأمر يختلف في القطاع العمومي عما هو عليه في القطاع الخاص؟
هذه النقاط و التساؤلات سنحاول الإجابة عنها من خلال هذا الفصل. في البداية سنعرض المراحل التي مرت بها المؤسسة الجزائرية بعد الاستقلال، ثم سنخرج في التاريخ إلى أن نصل إلى وقتنا الحاضر، لنرى هل تفتن المسيرين إلى العمل بطريقة علمية فيما يخص التكاليف أم أن الأمر بقي يعتمد على العشوائية.

ثم نستعرض استمارة الأسئلة التي أعددناها والتي حاولنا من خلالها الإطلاع على حال المؤسسة الجزائرية من خلال عينة، لمعرفة ما إذا كان هناك تغير في النظرة إلى نظام معلومات المحاسبة. وفي الأخير سنحاول التعليق على نتائج الاستبيانات المحصل عليها من المؤسسات موضوع الدراسة.

المبحث الأول : دراسة تاريخية لنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية

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

إلى غاية عام 1975 كان المخطط المحاسبي المتبع من طرف الشركات الوطنية هو المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1957 . ونظرا لعدم تطابقه مع النظام الاشتراكي و تعارضه مع الأفكار التي يحملها، فقد اضطرت الجزائر إلى تصور مخطط متكيف مع نظامها الاقتصادي، إلا أن التفكير في تغيير هذا المخطط بدأ منذ عام 1964 ، أين أدخلت أولى التعديلات على المخطط المحاسبي العام والذي يخص الاستثمارات والاهتلاكات على وجه الخصوص³⁷⁸ . وبموجب الأمر رقم 35/75 المؤرخ بـ 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، أخذت المؤسسات و الشركات الوطنية و الخاصة في التمرن حول استعماله، معتمدين في ذلك على القرار المؤرخ بـ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، و قد بدأ العمل الفعلي بهذا المخطط ابتداء من سنة 1976.

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

ولقد همشت المحاسبة التحليلية إلى درجة أنها لم تصبح من اهتمامات الشركات الوطنية، بما أن الأسعار في معظمها (إن لم نقل كلها) كانت من شأن الدولة و لم يعطى للشركات أي حظ للمساهمة في تحديدها. و من بين اللذين ساهموا وبشكل دائم، في إعداد المخطط المحاسبي الوطني، نجد السيد محمد أوندلوس M. OUENDELOUS ، الذي يذكر في مذكرته النقاط السلبية التي يتضمنها هذا المخطط من بينها³⁷⁹ :

➤ رغم أن المخطط المحاسبي الوطني مستلهم من المخططات المحاسبية ذات الطابع الاقتصادي الرأسمالي، إلا أنه اكتفى بإصلاح المحاسبية التجارية (*) وبالتالي فهو لا يسمح بالاستجابة لاحتياجات المؤسسة و التخطيط فيما يتعلق بتحديد التكاليف و

³⁷⁸ M. OUENDELOUS, Instruments comptables et gestion des sociétés nationales, Mémoire pou le diplôme d'études supérieurs, Université d'Alger, Institut des Sciences Economiques, année universitaire 1975-1976,

P. 35

³⁷⁹ IBID, PP. 56, 62 et 80

(*) هو ما يعرف اليوم بالمحاسبة المالية (أو العامة)

التكاليف النهائية. وبصفة خاصة، عدم الاستجابة لاحتياجات التقديرات و اتخاذ القرارات في تسيير الإنتاج؛

- ما دامت الشركات الوطنية محتكرة عملية تسويق أو إنتاج بعض المنتجات، فبإمكانها رفع نتائجها و ذلك بفرض زيادة في الأسعار. فالمؤسسة الاشتراكية مرغمة بجعل الفائدة العامة فوق كل اعتبار، حتى إذا كان ذلك على حساب فائدتها الخاصة. فالزيادة في الأسعار بذلا من التحكم في التكاليف لا يخدم المصلحة العامة ولا المصلحة الخاصة، لأن ذلك يؤدي حتما إلى تدهور القدرة الشرائية للمستهلك، بالإضافة إلى التسبب في التضخم، مما يضر بالاقتصاد الوطني ككل؛
- احتلت المحاسبة التحليلية مكانة ثانوية في النظام المحاسبي للشركات الوطنية، وذلك بسبب تحديد أسعار البيع على مستوى التخطيط المركزي، الوحيد المخوّل له تحديد سياسة مترابطة للأسعار دون إشراك المؤسسة في ذلك؛

ونتيجة لذلك لم تهتم الشركات الوطنية بالمحاسبة التحليلية و كان عدد الشركات التي تتمتع بهذه المحاسبة لا يتجاوز 5%³⁸⁰. وما تجدر الإشارة إليه هو أن تصور و تصميم المخطط المحاسبي الوطني لم يتم بإسهام الشركات الوطنية باعتبارها المعني الأول إلا هامشيا وإنما قام بتصميمه مجموعة من الخبراء المحاسبين فقط³⁸¹.

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

- حساب التكاليف و أسعار التكلفة ؛
- إعداد و مراقبة الموازنات.

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

ولعل ما يلفت الانتباه هو وجود نوع من التناقض بين الهيآت المعنية بإعداد النظام المحاسبي من جهة والحالة المالية للمؤسسة من جهة أخرى. فإذا كان المجلس الأعلى للمحاسبة السابق والشركة الوطنية للمحاسبة هيتان كلفتا بإعداد المخطط المحاسبي الوطني باعتبارهما تضمان مختصين وخبراء في المهنة، فهما لم يرى ضرورة لإدماج المحاسبة التحليلية في المخطط، لأن ذلك قد يتناقض مع مبادئ الاشتراكية، أما مديرية التفتيش المالي Direction de l'Inspection des Finances التابعة لوزارة المالية فقد كانت في نفس الوقت تهتم بما يحدث في الشركات الوطنية

³⁸⁰ IBID, P. 106

³⁸¹ D. SACI, op.cit, P. 231

و بصفة خاصة ما يتعلق بتوزيع الأرباح. ففي التقرير الذي أعدته هذه المديرية سنة 1979 تحت رقم 699، ذكرت بأن "أغلبية الشركات الوطنية لا تتمتع بمحاسبة تحليلية وأنها تقيم أسعارها للتكلفة حسب الطرق خارج المحاسبة Procédés extra-comptables وتحدد أسعارها للبيع بتطبيق هامش ربح يتغير من سنة إلى أخرى"³⁸².

واستمرت هذه الوضعية إلى أن دخلت الجزائر في أزمات منها ما هو ذو طابع مالي كأزمة 1986 و منها ما هو ذو طابع أمني والتي استمرت لأكثر من عقد، مما أثر على الجانب الاقتصادي بصفة خاصة ولم يعد الاهتمام بالمؤسسات ولا بوضعيتها من الأولويات، إلا تلك المتواجدة في المناطق المؤمنة أو تلك التابعة للقطاع الاستراتيجي و هي مؤسسات تابعة في معظمها للقطاع العمومي. لكن حتى هذه المؤسسات ورغم ما تتمتع به من موارد بشرية و مالية، إلا أنها لم تكن مهيئة للقواعد الجديدة التي يفرضها اقتصاد السوق. فلا تزال أسعارها غير محدّدة بدقة و ليس لها دراية بهيكله تكاليفها و بمعنى آخر، فهي لا تمتلك نظام محاسبة تحليلية يسمح لها بمراجعة المعطيات الجديدة التي تعتمد أساسا على المنافسة.

إذا كان إهمال جانب المحاسبة التحليلية في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 راجع أساسا إلى مبادئ النظام الاشتراكي الذي لا يؤمن بالربح، فإن الوضع مختلف تماما في نظام مبني على قانون العرض و الطلب. ولقد أجريت تغييرات على معظم القوانين التي تحكم الاقتصاد الوطني، إلا تلك المتعلقة بالجانب المحاسبي الذي أهمل تماما. ولعل ما أدى بالكثير من المؤسسات الوطنية إلى الإفلاس أو التصفية، هو عدم تمكنها من مواجهة المنافسة، نتيجة تكاليفها للإنتاج التي منعتها من مواجهة أسعار المواد المستوردة و نتيجة اهتمام المستهلك بالتنوع رغم ارتفاع أسعار المواد الأجنبية. فالمؤسسات الوطنية لم تكن قادرة على المواجهة، لا باستعمال استراتيجيه التفضيل ولا إستراتيجية التحكم في التكاليف. وكما يذكر M. BELAIBOUD فإن المؤسسات الوطنية، في معظمها، لم تضع محاسبة تحليلية لتحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة، ولقد لوحظ في غالب الأحيان انحرافات كبيرة بين الأرقام المستخرجة من المحاسبة العامة والمتعلقة بالمخزونات النهائية. ويعتبر غياب طريقة لتحديد التكاليف من أهم النقائص التي أدت إلى هذه الوضعية³⁸³.

ومن أهم العيوب التي تذكر في هذا المجال هو عدم وجود أي ارتباط بين الميدان العلمي و الميدان التطبيقي، بين الجامعات و المؤسسات، بين مراكز البحث و المؤسسات³⁸⁴. ففي الوقت الذي تتطور فيه المؤسسات الأوروبية والأمريكية و حتى الآسيوية على أساس نتائج البحث العلمي

³⁸² Ministère des Finances, Direction de l'Inspection des Finances, Rapport n° 699, relatif à l'intéressement des travailleurs aux résultats des Entreprises socialistes, Février 1979, P. 13, Extrait de l'ouvrage de D. SACI, op.cit, P. 78

³⁸³ M. BELAIBOUD, op.cit, P. 18

³⁸⁴ M.S. OUKIL, Economie et gestion de l'innovation technologique ; op.cit, P. 84

المستخرج من الجامعات من خلال العقود والشراكة بين الجانبين(*) نجد المؤسسات الوطنية (العمومية منها و الخاصة) تعمل بشكل عشوائي و بدون أية إستراتيجية تذكر، مما يقلل من حظوظها في البقاء، خاصة و أن الجزائر ماضية في تطبيق الشراكة مع الإتحاد الأوربي واستعدادها للإندماج إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث ستسقط كل القيود على التجارة و حماية المنتج الوطني و يكون البقاء للأقوى، سواء من ناحية السعر أو من ناحية النوعية.

و إذا كان من المفيد ذكر التعديلات التي طرأت على الجانب المحاسبي في الجزائر، فإن أول تغيير سجل سنة 1999 ، بموجب القرار المؤرخ بـ29 جمادى الثانية 1420 الموافق لـ 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات ا لقابضة وإدماج حسابات المجمع³⁸⁵. هذا التعديل يخص فقط حسابات المجمعات نظرا للنقائص التي يحتويها مخطط 1975 في هذا الشأن. ولكن الغريب في الأمر هو أن نفس الوزارة التي كانت تنتقد في عهد نظام لا يؤمن بالربح ولا بالمنافسة، بعدم وجود محاسبة تحليلية للاستغلال في المؤسسات العمومية، تدخل تعديلات على هذا المخطط يخدم مصالح مالية فقط دون المصالح الاقتصادية.

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

كما نجد في الصفحة رقم 13 و في النقطة 4-312 من نفس المشروع، بأن " تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة أو الخدمات المستعملة لهذا الإنتاج، مضافا إليها

(*) وكأمثلة على ذلك نجد ما تم التطرق إليه في المبحث الأخير من الفصل السابق والمتمثل في طريقة ABC، التي كانت نتاج للعمل المشترك بين الجامعة والمؤسسة. كما يمكن ذكر بعض المعاهد المتخصصة في إدارة الشركات كالمعهد النابع لجامعة نانت الفرنسية والتي تحتوي على مخابر بحث كلها مرتبطة بالميدان العملي.

³⁸⁵ Journal officiel n° 91 DU 22/12/1999

(**) التابع لوزارة المالية.

(***) هناك ستة مشاريع لهذا النظام، آخرها المشروع رقم 06 المعد في شهر جويلية 2004 و المزمع تقديمه للاعتماد النهائي و بداية

التطبيق

الفعلي سنة 2006

(****) نعتقد أن التكاليف الحقيقية هي الواجب تصحيحها على أساس المعايير و ليس العكس.

تكاليف أخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، بمعنى الأعباء المباشرة وغير المباشرة " والسؤال كذلك هنا هو كيف يمكن تحديد تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة إذا لم تكن المؤسسة محتوية على نظام للمحاسبة التحليلية ما عدا تلك التي تنتج أو تقدم منتج واحد أو خدمة واحدة، الشيء الذي يمكن اعتباره نادرا في معظم الحالات، إلا في المؤسسات الصغيرة جدا. أما في النقطة "5" من الصفحة 56 من نفس المشروع، نجد الاهتمام بما يمكن أن تحققه المؤسسة من رقم أعمال حسب التخصص، أي نوع النشاط وحسب المنطقة الجغرافية. أليس من الأولى أن تعرف المؤسسة ما هي تكلفة كل نشاط أو كل منتج حسب المنطقة الجغرافية؟ ما هو الهدف من بناء إستراتيجية المفاضلة أو تقليص التكاليف إذا كان من غير الممكن معرفة التكلفة أولا وقبل كل شيء، أم أن الأمر مرتبط فقط بالعرض الجبائي. الأمر هنا لا يتعلق بإجبارية المؤسسة في وضع نظام محاسبة تحليلية، وإنما توجيهها و نصحتها بإمساك هذا النوع من المحاسبة لما تعود به بالفائدة على المؤسسات(*) .

(*) يمكن التساؤل هنا عما إذا كان إعداد مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديد تم بإشراك المؤسسات أم أن هذه الأخيرة استدعت فقط لتتبع طريقة التطبيق كما كان عليه الحال في إعداد مخطط 1975

المبحث الثاني : إعداد استمارة الأسئلة

لتقصي الحقيقة على مستوى المؤسسات الوطنية (العمومية منها و الخاصة) فيما يخص نظام المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار، قمنا بإعداد استمارة الأسئلة هذه (*) ثم قمنا بتوزيعها على المؤسسات منها العمومية والخاصة. وكانت الأسئلة تتمحور حول النقاط التالية :

- نوع التنظيم الذي تعمل على أساسه المؤسسة
- أنظمة المعلومات التي تحتوي عليها المؤسسة
- نوع المؤسسة من حيث الجانب القانوني، الحجم، رقم الأعمال ورأس المال
- تنظيم المحاسبة التحليلية
- طريقة حساب التكاليف
- المراقبة و المتابعة الموازنية
- جانب خاص بالإبداء بالرأي الشخصي للمسؤول حول التنظيم والتسيير بصفة

عامة.

(*) أعدت النسخة التي أرسلت إلى المؤسسات باللغة الفرنسية، لاعتقادنا بأن أغلبية الإطارات، خاصة الإطارات السامية، لا تتحكم في اللغة العربية و هذا بعد إجراء التجربة على أساس النسخة باللغة العربية. فاضطررنا لإعداد الاستمارة بالفرنسية للحصول على إجابات صحيحة. و قمنا بإدراج نسخة من الاستمارة باللغة الفرنسية في الملحق. و لقد فضلت الانتقال شخصيا إلى المؤسسات موضوع التحقيق للتأكد من الحصول على الإجابات.

**تحقيق خاص بمكانة المحاسبة التحليلية
ضمن نظام معلومات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**

إن الهدف من هذا التحقيق هو محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة تعتمد على نظام محاسبة تحليلية لحساب تكاليف وأسعار البيع لمختلف منتوجاتها وخدماتها من جهة، وإذا كان هذا النظام يسمح لها بمراقبة التسيير ويساعدها على اتخاذ القرار. وتتم الإجابة، بوضع علامة على الجواب المناسب الذي يتم اختياره أو توضيح ذلك إذا لم تتضمن الاستمارة الجواب المناسب.

❖ استمارة خاصة بالتنظيم :

1- ما هو نوع المؤسسة :

أ- وظيفية

ب- مقاطعاتية

ج- مصفوفاتية

*- أنواع أخرى ماهي ؟

.....
.....
.....

2- هل تستعمل المؤسسة أنواع جديدة للتنظيمات مثل :

أ- توسيع المهام

ب- إثراء المهام

ج- دوران العمل

د- مجموعات عمل

*- أنواع أخرى ماهي ؟

.....
.....
.....

3- ما هو نوع الإنتاج :

أ- الإنتاج المستمر

أ ب ج *

- ب- الإنتاج المتقطع على المخزون
ج- الإنتاج المتقطع حسب الطلب
*- نوع آخر ماهو؟
-
.....
.....

❖ استمارة خاصة بأنظمة المعلومات :

- | | | | |
|----------|----|-----|--|
| دون جواب | لا | نعم | 1- هل يوجد مسؤول عن أنظمة المعلومات؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 2- هل يوجد مسؤول عن التنظيم؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 3- هل يوجد مسؤول عن الإتصال الداخلي؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 4- هل يوجد مسؤول عن الإتصال مع الخارج؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 5- هل يوجد مسؤول عن العلاقات الخارجية؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 6- هل يوجد مسؤول عن اليقظة الاستراتيجية؟ |
| دون جواب | لا | نعم | 7- هل يوجد مسؤول عن التسويق؟ |

❖ استمارة تتعلق بنوع المؤسسة :

أ ب ج د ه *

(1)- ما هو النظام الأساسي للمؤسسة :

- أ- مؤسسة ذات مسؤولية محدودة
ب- مؤسسة فردية ذات مسؤولية محدودة
ج- شركة تضامن
د- شركة ذات اسم مجهول
ه- شركة ذات أسهم
*- نوع آخر..... ماهو؟
-
.....
.....

أ ب ج د ه

(2)- ما هو رقم الأعمال السنوي المتوسط للمؤسسة :

- أ- $100.000 >$ دج
ب- $100.000 <$ دج $1.000.000 >$
ج- $1.000.000 \leq$ دج
د- $10.000.000 \leq$ دج
ه- $100.000.000 \leq$ دج

أ ب ج د ه و

(3)- ما هي قيمة رأس المال :

أ- $30.000 \geq$ دج

ب- $30.000 <$ دج $100.000 >$ دج

ج- $100.000 \leq$ دج $1.000.000 >$ دج

د- $1.000.000 \leq$ دج

هـ- $100.000.000 \leq$ دج

و- $1.000.000.000 \leq$ دج

(4)- ما هو عدد الموظفين :

أ- 1 إلى 9 أشخاص

ب- 10 إلى 49

ج- 50 إلى 499 شخص

د- \leq 500 شخص

أ ب ج د

❖ استمارة تتعلق بتنظيم المحاسبة التحليلية :

دون جواب	لا	نعم	1- هل تتمتع مؤسستكم بنظام للمحاسبة التحليلية؟
دون جواب	لا	نعم	2- هذا النظام إن وجد، هل هو مرتبط بالمديرية المالية أو برئيس مصلحة المحاسبة؟
دون جواب	لا	نعم	3- هل أنتم راضون بهذا النظام كمصدر لمعلومات لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار؟
دون جواب	لا	نعم	4- هل تتمتع مؤسستكم بوظيفة "مراقبة التسيير"؟
دون جواب	لا	نعم	5- هل نظام المحاسبة التحليلية، إن وجد، هو تحت مسؤولية مراقب التسيير، الذي هو بدوره تحت سلطة المدير المالي؟
دون جواب	لا	نعم	6- هل أنتم راضون بهذا النظام كمصدر للمعلومات لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار؟
دون جواب	لا	نعم	7- هل نظام للمحاسبة التحليلية مدمج أو هو نظام مستقل؟

❖ استمارة تتعلق بطريقة حساب التكاليف :

(1)- لحساب التكاليف وأسعار البيع هل تستعمل :

أ ب ج د ه و *

أ- طريقة التكاليف الكلية

ب- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

ج- طريقة التكاليف المتغيرة

د- طريقة التكاليف المباشرة

هـ- طريقة التكاليف حسب الأنشطة

و- طريقة التكاليف المستهدفة

*- طريقة أخرى ماهي؟

.....
.....

*- أساس آخر..... ما هو؟

.....

- | | | | |
|----------|----|-----|--|
| دون جواب | لا | نعم | (7)- هل أنتم راضون بنتائج طريقتكم؟ |
| دون جواب | لا | نعم | (8)- هل تتوون تحسين نتائج طريقتكم؟ |
| دون جواب | لا | نعم | (9)- هل تتوون تغيير طريقة حساب التكاليف؟ |

(10)- ما هي الطريقة التي تعتمون وضعها في حالة التغيير:

ا ب ج د ه *

- أ- طريقة التكاليف الكلية.
 ب- طريقة التكاليف المتغيرة.
 ج- طريقة التكاليف المباشرة.
 د- طريقة التكاليف حسب الأنشطة.
 ه- طريقة التكاليف المستهدفة.
 *- طريقة أخرى..... ماهي

؟

.....

(11)- ما هو المعيار الذي تعتمدون عليه لاختيار الطريقة التي تتوون وضعها:

ا ب ج *

- أ- الدقة في الحسابات
 ب- تكلفة وضعها منخفضة
 ج- المساعدة على الرقابة و اتخاذ القرار
 *- معيار آخر..... ما هو؟

.....

.....

دون جواب

لا

نعم

ا

ب

ج

*

(12)- إذا لم تكن لديكم طريقة لحساب التكاليف، هل ترغبون في وضع طريقة؟

(13)- هل تفضلون نظام محاسبة تحليلية :

أ- منجز من طرف مؤسستكم

ب- يمسك من طرف مكتب خارجي بطريقة مستقلة

ج- يمسك من طرف مكتب خارجي و لكن تحت مراقبة هيئة داخلية للمؤسسة

* نظام آخر ماهو؟

.....

.....

.....

.....

دون جواب

لا

نعم

ا

ب

ج

*

(14)- إذا لم يكن لديكم نظام محاسبة تحليلية، لماذا لم تفكروا في وضعه:

أ- لأن تكلفة وضع النظام جد مرتفعة

ب- عدم الدراية بمنفعته

ج- عدم وجود مكاتب دراسات مخصصة في هذا الميدان

* سبب آخر

..... ماهو؟

.....

.....

❖ استمارة تتعلق بالمراقبة و المتابعة الموازنية :

(1)- لإعداد موازنتكم، هل تستعملون طريقة التكاليف المعيارية؟ نعم لا دون جواب

(2)- ماهي الطريقة التي تعتمدون عليها لتقييم المخزونات: ا ب ج د *

أ- أول إدخال، أول إخراج

ب- آخر إدخال، أول إخراج

ج- التكلفة الوحودية الوسطية المرجحة

د- طريقة التكلفة الإسبدالية

*- طريقة أخرى..... ماهي؟

.....
.....
.....

أ ب ج د *

(3)- تحدد المعايير من طرف:

أ- مكتب المناهج

ب- مهندس

ج- منظم

د- مجموعات عمل

*- آخر..... من؟

.....
.....
.....

نعم لا دون جواب

(4)- هل يساهم العمال في تحديد المعايير؟

أ ب *

(5)- من يقوم بإعداد التكاليف المعيارية؟

أ- المحاسبة

ب- مراقبة التسيير

*- مصلحة أخرى..... من هي؟

.....
.....
.....

أ ب ج د ه و *

(6)- هل تستعملون طريقة التكاليف المعيارية في المحاسبة

التحليلية :

أ- لمراقبة عمل الموظفين

ب- لمراقبة النوعية

ج- لزيادة المردودية

د- لتقييم نظام الكفاءات

هـ- لحساب التكاليف النهائية وأسعار البيع

و- للمسك السريع للحسابات

*- أسباب أخرى ما هي؟

.....

أ ب *

(7)- ما هو نوع المعايير التي تستعملونها؟

أ- معايير مثلى

ب- معايير قابلة للتحقيق

*- معايير أخرى ماهي؟

.....

تأكيدات خاصة بالرأي الشامل اتجاه موضوع البحث

موافق تماما	موافق	غير موافق	غير موافق تماما	التأكيدات
				1- في صراعها للحصول على مستوى تنافسي دائم، يجب على المؤسسة إعطاء أهمية قصوى للعامل البشري
				2- بما أن محيط و مهمة المؤسسات الصناعية تغيرا، هذه الأخيرة أصبحت بحاجة إلى ثقافة جديدة
				3- يجب أن يتماشى تغير الثقافة هذا تساويا مع تليين في طرق التسيير وبساطة في المحاسبة.
				4- يتميز الأفراد بميل تلقائي لتفادي نظام الرقابة المفروض عليهم.
				5- مع تغير شروط المنافسة، فإن العقليات، التطبيقات المحاسبية و طرق التسيير يجب أن تتبع هذا التغيير.
				6- العلاوات الممنوحة فرديا حسب الكميات المنتجة أو حسب احترام الوقت المعياري يجب أن تختفي. فهي لا تساهم إلا في خلق مخزونات، نفايا و مهام إدارية غير مفيدة
				7- تقتضي الطرق الجديدة للتسيير نظام معالجة المعلومات من نوع جديد يأخذ بعين الاعتبار تغير منهجية العمل وأن مسؤولية كل عضو في المؤسسة أصبحت شاملة
				8- لا يمكن للمؤسسة أن تضمن بقائها في نظام اقتصاد السوق إلا بامتلاكها نظام

				محاسبة تحليلية
				9- لا يمكن القيام بأي تصور حول سعر البيع التقديري إلا بالمحاسبة التحليلية.
				10- إن تكلفة وضع نظام محاسبة تحليلية تكون أقل أهمية مقارنة بالمعلومة التي يمكن أن يوفرها.
				11- إن قرارات التسيير لا بد أن تعتمد بالدرجة الأولى على نتائج المحاسبة التحليلية قبل أدوات التسيير الأخرى.
				12- تكون مراقبة التسيير دائما مبتورة بدون محاسبة تحليلية.
				13- إذا لم تتمكن أغلبية المؤسسات في البقاء نتيجة تغيير النظام الاقتصادي، فهذا راجع لعدم امتلاكها لأدوات مراقبة التسيير خاصة منها المحاسبة التحليلية.

المبحث الثالث: التعليق على أجوبة المؤسسات للإستمارة

لقد شملت استمارة الأسئلة على عدد يتجاوز الخمسين مؤسسة، لكن ما كان قابلا للاستغلال لا يتجاوز الثلاث والثلاثين (33) مؤسسة، من بينها يوجد واحد و عشرون (21) صرحوا

بأنهم لا يمتلكون نظام محاسبة تحليلية واثنا عشر (12) أكدوا امتلاكهم لهذا النظام، أي ما يقارب نسبة 36% من المجموع.

أما الطريقة التي استعملت لإرسال الاستمارة، فهي الاستلام باليد إلى مسؤولي الهياكل المحاسبية و المالية لكل مؤسسة، مع وضع خاتم و توقيع إما المؤسسة أو المصلحة في الورقة الأخيرة للاستمارة. كما تم استقصاء بعض المسؤولين عما إذا كانوا بدراية تامة على وضع وتطبيق هذا النظام ، للتأكد من صحة المعلومات التي يدلون بها . وتم الرد على أسئلتهم فيما يتعلق بمحتوى الاستمارة، خاصة النقاط التي تتعلق بالجانب التقني، وذلك بسبب عدم التحكم فيه من طرف المكلفين بملء الاستمارة وهذا راجع إلى ابتعادهم على ميدان الدراسة منذ إدماجهم في سوق العمل . و هناك أسباب أخرى راجعة إلى عدم تخصص بعض المسؤولين في ميدان المحاسبة، خاصة منها التحليلية ، لكن بحكم الأقدمية و الشهادات العليا التي هي بحوزتهم، تمكنوا من الوصول إلى هذه المناصب .

ونظرا لتعهدنا بعدم الإدلاء بنتائج التحقيق، فسنتقي في هذه الدراسة بذكر أسماء المؤسسات في الملحق، دون إدراج الاستثمارات، إلى النموذج المرسل باللغة الفرنسية و ذلك لعدم التحكم لهؤلاء المسؤولين ، في اللغة الوطنية. ونظرا لجهل أهمية نظام المحاسبة التحليلية، ارتفاع تكلفته، عدم وجود مكاتب دراسات متخصصة في وضعه وتتبع تطبيقه، فإن أغلبية المؤسسات لا تفرق بين النظام وتقنية الحساب. لذلك اعتمادنا في دراستنا هذه على المؤسسات التي لها تاريخ قديم في الوجود و ذات رأسمال يفوق 1.000.000.000 دج.

وفي الأخير، فإن الاستثمار عرفت تعديلات، حيث حذفت منها أسئلة كانت تبدو مهمة ومفيدة من قبل ، إلا أن الأجوبة لم تكن في مستوى ما كان ينتظر. وبالمقابل هناك أسئلة ذات أهمية لم يتم أخذها بعين الاعتبار في البداية ولكن بعد استلام واستغلال الاستثمارات، اكتشفت نقص في المعلومات وخاصة منها المتعلقة بعدد الأقسام وطبيعة وحدات العمل، فأدرجت في الاستمارة ، ثم أعيد الاتصال بنفس المؤسسات التي تمتلك نظام محاسبة تحليلية لاستكمال الأجوبة.

I الإستثمارات الخاصة بالتنظيم الشامل للمؤسسة:

❖ الاستثمار الخاصة بالتنظيم:

➤ أكثر من 90% من المؤسسات التي تمثل العينة أكدت أنها من النوع الوظيفي. وهذا طبعاً مطابقاً للتنظيم التaylorي و الذي يسيطر على أغلب التنظيمات في المؤسسات الاقتصادية، ليست فقط الوطنية و إنما حتى الدولية. لكن 10% من

المؤسسات صرحت بأنها ذات تنظيم مقاطعي. divisionnel. و يرجع السبب في ذلك إلى ضخامة هياكلها و توزيعها الجغرافي الذي لا يسمح بممارسة التسيير اللامركزي.

- أما فيما يخص استعمال أنواع جديدة للتنظيم ، فان أغلبية المؤسسات (90%) فضلت في جوابها الحالة الثانية والتي تخص إثراء المهام. Enrichissement des tâches وذلك نظرا للتغيرات التي تشهدها هياكل المؤسسات، من إدخال وظائف جديدة تحتوي هي بدورها على مهام جديدة ، كما أن نفس المهام الموجودة من قبل أصبحت تؤدي إما بطريقة مختلفة أو باستعمال تكنولوجيا جديدة تسمح بربح الوقت و إعطاء معلومات موثوقة .
- نفس النسبة أعلاه سجلت فيما يخص نوع الإنتاج الذي تحققه المؤسسات و الذي يناسب الجواب الأول ، أي الإنتاج المستمر فيما يخص الشركات الكبرى. إلا أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تفضل الإنتاج تحت الطلب نظرا لقلّة إمكانياتها في الصنع و التخزين .

❖ الاستمارة الخاصة بنظام المعلومات

هذه الاستمارة وجهت للمؤسسات الكبيرة، نظرا لعدم تمتع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بهذا النوع من التنظيم . 75% من هذه المؤسسات لها مسؤول عن أنظمة المعلومات و مسؤول عن التنظيم . نذكر أن هذه المصطلحات و المهام، جديدة على المؤسسات الجزائرية و لا تظهر أهميتها، إلا بالنسبة لتلك التي تحقق رقم أعمال مع الخارج أو تلك التي هي في شراكة مع المؤسسات الأجنبية و بالتالي استفادت من نفس التنظيم. أما فيما يخص المسؤولين عن الإعلام و العلاقات مع الخارج فإن جل المؤسسات تمتلك هذه المهام، و قد سجلت نسبة 50 % بالنسبة لوجود مسؤولين عن التسويق و اليقظة الإستراتيجية، و لعل هذه المهام هي كذلك من تلك التي لا تفكر فيها، إلا التي هي معرضة لمنافسة حادة في منتوجاتها و في نفس الوقت لها إمكانيات مالية لتمويل هذه المهام.

❖ الاستمارة الخاصة بنوع المؤسسة:

من بين الشركات التي احتوى عليها التحقيق أي اثنا عشر (12)، 42% منها تمثل شركات ذات أسهم وهي شركات وطنية تتميز بخبرة طويلة و كفاءات مالية و بشرية جدد مهمة . أما 58% فهي شركات ذات مسؤولية محدودة و مؤسسات فردية

ذات مسؤولية محدودة ، تنتمي كلها إلى ما يسمى بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حيث لا يتعدى عدد عمالها 500 عاملا (منها 28% مؤسسات فردية و 72 % مؤسسات متوسطة).

❖ الاستمارة الخاصة بتنظيم المحاسبة التحليلية:

كل المؤسسات التي أخذت في العينة والتي عددها اثنا عشر (12) أجابت بنعم فيما يتعلق بالسؤال الأول من هذه الاستمارة و التي تتضمن امتلاكها لنظام محاسبة تحليلية. من بين هذه المؤسسات 92% منها يرتبط نظامها للمحاسبة التحليلية بمديرية المالية و المحاسبية. وما يلاحظ أن 75% من الشركات الكبرى أكدت أنها غير راضية على هذا النظام كمصدر للمعلومات يفيد لمراقبة التسيير واتخاذ القرار. والسبب في ذلك راجع إلى أن هذه المؤسسات لها أسعار بيع محددة من طرف الوصاية. prix administrés. وفي هذه الحالة، تساءلنا عن هدف وجود هذا النظام؟ فكانت الإجابة من معظم المسؤولين أن النظام يهدف إلى معرفة التكاليف النهائية coûts de revient وبالتالي، معرفة الهامش الحقيقي الذي تحققه هذه الشركات، مع العلم أنها تتمتع بنوع من الحماية لمنتجاتها (حالة احتكار)، فهي إذا ليست مرغمة على ترصيف أسعارها مع أسعار السوق . أما المؤسسات الأخرى و التي تمثل 66%، فقد صرحت برضاها التام لمعلومات هذا النظام لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار. هنا نذكر أيضا أن هذه المؤسسات في أغلبها هي ذات منتج واحد، بالتالي فهي ليست في حاجة إلى توزيع و تحميل للأعباء غير المباشرة، وإنما تقوم بعملية التخصيص المباشر للأعباء فقط.

ورغم تمتع 11 مؤسسة من بين 12، أي ما يعادل 92% بوظيفة مراقبة التسيير، إلا أن هذه الوظيفة هي تحت سلطة مدير المالية و المحاسبة بنسبة تعادل 55% . ولقد رأينا من خلال الدراسة التي قام بها J. MARGERIN (*)، أن نظام المحاسبة التحليلية لا يكون فعّالا فيما يتعلق بمراقبة التسيير و اخذ القرار، إلا إذا كان مستقلا عن وظيفة المحاسبة و المالية و أنه يكون تابعا مباشرة إلى المديرية العامة. ومن بين 45% من المؤسسات التي تتمتع بوظيفة مراقبة التسيير وهي مستقلة عن مديرية المالية و المحاسبة، 25% صرحت برضاها لمعلومات نظام

(*) أنظر المبحث الأخير من الفصل الثالث

المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير واتخذ القرار، أما المؤسسات الأخرى فلم تجيب عن هذا السؤال.

في السؤال الأخير من هذه الاستمارة و المتعلقة باستقلالية نظام المحاسبة التحليلية أو إدماجها في نظام المحاسبة العامة، فالإجابة كانت بنعم للنظام المدمج. وقد وجه هذا السؤال خصيصا للشركات الوطنية الكبرى (الشركات ذات الأسهم). لاعتقادنا أنه لا توجد مؤسسة مصغرة قادرة على وضع نظام محاسبة تحليلية مستقل و ذلك لعدة أسباب منها:

- ارتفاع التكلفة ؛
- عدم وجود مكاتب مختصة في وضع هذا النظام ؛
- جهل الأغلبية للفوائد التي قد يعود بها هذا النظام ؛
- عدم تفكير مسؤولي هذه المؤسسات بوضع مقارنة بين تكلفة النظام وفائدة معلوماته.

بالنسبة للشركات الوطنية (التابعة للقطاع الاستراتيجي)، كلها صرحت بامتلاكها نظاما مدمجا، والسبب في ذلك راجع إلى اقتنائها أنظمة أجنبية أمثال الأنظمة ERP (Entreprise Ressource Planning) وهي أنظمة معلومات مدمجة معدة خصيصا للمؤسسات الاقتصادية و تحتوي على كل الوظائف الموجودة في المؤسسة. لكن الإشكال هنا هو فقدان المؤسسة لمصدر معلومات محاسبي إضافي يسمح لها بمراقبة معلومات نظام المحاسبة العامة، كما أشرنا إلى ذلك في دراستنا، عندما تطرقنا إلى مقارنة هاذين النظامين، و بينا أنهما متكاملان بحيث أن كلاهما يحتاج إلى الآخر. و ما لاحظناه عند انتقالنا إلى بعض المؤسسات (سونلغاز مثلا) أنها كانت تتمتع بنظام محاسبة تحليلية مستقل و كان يستجيب لاحتياجات المؤسسة من حيث المعلومات التي يوفرها، حسب ما صرح به المسؤولين، و لكن نتيجة وضع نظام مدمج شامل، اضطرت إلى أن تتخلى عنه في انتظار إنهاء وضع النظام الجديد.

❖ الاستمارة الخاصة بطريقة حساب التكاليف :

➤ فيما يخص طريق التكاليف و أسعار البيع :

- 59% من مجمل المؤسسات الاثنا عشر (12) أجابت على أنها تستعمل طريقة التكلفة الكلية لحساب التكاليف و أسعار البيع. و في اعتقادنا أن هذا الجواب صحيح، باعتبار أنها الطريقة السائدة و الشائعة الاستعمال، خاصة في بلادنا. و السبب الرئيسي في ذلك هو امتلاك هذه المؤسسات (خاصة منها الشركات الوطنية) لهذه الطريقة عن طريق الحيازة الوراثية فهي مؤسسات يرجع تاريخ وجودها إلى عهد الاستعمار ، مع العلم أنها الطريقة الأكثر استعمالا في سنوات الخمسينات و

الستينات، ولا تزال تحتل الصدارة في الاستعمال، رغم الانتقادات التي وجهت لها من طرف مؤيدي الطرق الأخرى، خاصة منها طريقة ABC.

- 8% من هذه المؤسسات (أي ما يعادل مؤسسة واحدة) صرحت بأنها تستعمل طريقة محاسبة الأنشطة، لكن بعد الانتقال إلى هذه الشركة الوطنية و هي مؤسسة (نפטال)، تأكدنا أنها طريقة في قيد الإنجاز و هي ما تزال في مرحلة التجربة و لا تعتمد المؤسسة على نتائجها في اتخاذ القرارات. فهي طريقة تستعمل خارج المحاسبة (en extra comptable)، ينتظر بأن تأتي بجديد فيما يخص بعض المنتجات المعرضة للمنافسة، خلافا للمنتوجات الأساسية التي تحدد أسعار بيعها من طرف الوصاية (prix administrés)، مقابل ذلك توجد مصلحة للأسعار و هي قديمة الوجود في المؤسسة، مهمتها الأساسية تكمن في تحديد أسعار المنتجات المعرضة للمنافسة و ليست لها طريقة واضحة لتحديد الأسعار، و إنما مزيج بين معايير محددة مسبقا و تقديرات حول أسعار بعض المواد ونسبة مئوية تضاف إلى الأعباء غير المباشرة للسنة الماضية.
- 17% من المؤسسات (أي ما يعادل مؤسستين) أجابت بأنها تطبق طريقة التحميل العقلاني، 8% تطبق طريقة الأعباء المتغيرة و 8% طريقة الأعباء المباشرة. إلا أنه و في اعتقادنا أن هذه المؤسسات، بحكم أنها مصغرة و حديثة النشأة، لا تفرق بين طرف المحاسبة التحليلية و حتى أنها لا تملك نظام خاص بهذه المحاسبة، و إنما طريقة لتخصيص أعباء المحاسبة العامة إلى مختلف المنتجات، خاصة و أنها في معظمها لا تنتج إلا منتج واحد، بالتالي فهي لا تحتاج إلى نظام من هذا النوع.

➤ السؤال الخاص بمضمون استعمال طريقة الحساب:

يلاحظ من خلال الإجابة على هذا السؤال أن 75% من المؤسسات تهدف إلى تحديد أسعار البيع و أن مؤسسة واحدة أجابت بأن مضمون الطريق يهدف إلى تحديد تكلفة المقاوله من الباطن، و هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تبيع منتج واحد مستورد. أما شركة سوناطراك فأكدت أن الهدف من استعمال الطريقة هو العمل بالجانب القانوني و الخاص بتقييم المخزونان (تكاليف المشاريع Coûts de projets)، و لم تخفي المؤسسات الأخرى هدفها من استعمال الطريقة لنفس الغرض المتعلق بتقييم المخزونان، مع التأكيد على أن طريقة التقييم المستعملة هي التكلفة الوسطية المرجحة لكل المؤسسات.

بالتالي يتبين لنا أن المؤسسات الجزائرية، من خلال عينة الدراسة، لا تهتم بالمحاسبة التحليلية إلا من حيث هدفين كانت تتمتع بهما منذ نشأتها، حتى أنه يمكن القول بأن منظور هذه المؤسسات إلى نظام معلومات محاسبة تحليلية هو منظور تقليدي قديم قدوم المحاسبة التحليلية أيام كانت تسمى محاسبة التكاليف أم المحاسبة الصناعية. و لعل هذا ليس بغريب عن بلد خرج من الاشتراكية لا يؤمن

بالمنافسة، إلى نظام اقتصاد السوق، يعتمد أساسا على تقليل التكاليف و الحيازة على أكبر حصة في السوق ، مع إرضاء الزبائن من خلال النوعية الرفيعة للمنتوجات أو الخدمات المقدمة لهم. لكن لم يتبع تغيير النظام الاقتصادي بالتهيئات اللازمة من حيث آليات التسيير، منها نظام المحاسبة التحليلية الذي لا تكاد تخلو منه مؤسسة أوروبية أو أمريكية على الخصوص.

➤ السؤال المتعلق بعدد الأقسام التي يحتوي عليها نظام المحاسبة التحليلية :

هناك فروقات كبيرة في العدد راجعة إلى طبيعة و حجم المؤسسة، حيث أن معظم المؤسسات تملك نظاما يحتوي على متوسط الأقسام يقارب سبعة (07). إلا أن الشركات الوطنية أمثال سوناطراك و نפטال) تحتوي على عدد يفوق السبعين (70) قسما، حتى أن شركة سونا طراك لا تملك نظاما مركزيا، و إنما تعتمد على ما يسمى بالمشروع، له عدده الخاص من الأقسام، و كلما دعت الضرورة لفتح أقسام جديدة يتم فعل ذلك، و هذا بهدف تخصيص النفقات إلى المشروع المعني. إلا أن الإشكال يقع على مستوى الأعباء المشتركة، التي تحتاج إلى مفاتيح توزيع. و بما أن الشركة تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة، فهذا يعني أن الأعباء الثابتة توزع بطريقة تحتوي على نسبة كبيرة من العشوائية، مع العلم أن الأعباء المشتركة والتي تتكون في معظمها من أعباء ثابتة تشكل نسبة لا يستهان بها من مجموع أعباء هذه الشركة. فهل يمكن التحدث في هذه الحالة عن نظام للمحاسبة التحليلية، خاصة وأن الأسعار لا تحددها الشركة، أي بمعنى لا تحدد من خلال هذا النظام.

➤ طبيعة وحدات العمل المستعملة من طرف المؤسسات:

فهي بدورها تختلف من مؤسسة إلى أخرى، و هذا كذلك راجع إلى اختلاف النشاط. إلا أن أكثر من 90% من هذه المؤسسات تعتمد أساسا على الحجم (كميات الشراء، كميات الإنتاج و كميات المبيعات)، ساعات الآلات، عدد الموظفين، الوزن و الطول . لكن الملاحظ أن كل من تم استجوابهم بطريقة مباشرة أو أولئك الذين أجابوا على الاستمارة، لا يفرقون بين مفاتيح التوزيع و وحدات العمل. لذلك هناك احتمال وقوع أخطاء في الإجابة، علما أن ساعات اليد العاملة المباشرة كثيرا ما تستعمل لتحميل الأعباء، و لكن عندما يشار إليها، تذكر على أساس أنها مفاتيح توزيع.

➤ أساس اختيار طريقة حساب التكاليف:

السؤال المثير للاهتمامات هو المتعلق بأساس اختيار طريقة حساب التكاليف (*) .50% من الإجابات تؤكد أن الاختيار يناسب رغبات المسؤولين (الجواب الثاني)، 25% فضلوا الجواب الأول و المتعلق بالتقليد على المؤسسات الأخرى حيث أن نفس هذه المؤسسات هي التي تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة و التي كانت تستعمل فيها نفس الطريقة منذ عهد الاستعمار، بمعنى أن الاختيار وراثيا و ليس تقليدا.

➤ رضا المؤسسات بنتائج الطريقة المستعملة :

لاحظنا من خلال الأجوبة، أن كل المؤسسات المصغرة ردت بنعم على هذا السؤال، أي ما يعادل 67% من المجموع. أما بالنسبة للشركات الكبرى فهناك اختلاف في الأجوبة حيث أن سوناطراك أو نפטال لم تجيبا على السؤال (دون جواب) و أن نפטال ما تزال تستعمل الطريقة القديمة لحساب التكاليف و الأسعار و هي الآن تنتظر استكمال الطريقة الجديدة. بقيت الشركة الوطنية للتبغ و الكبريت (SNTA)، التي أجابت بـ "لا"، لأن الطريقة المستعملة حاليا مورثة عن عهد الاستعمار و أنها في موقع احتكار. و هي الآن بدأت تشعر بالخطر، بسبب استيراد نفس المنتوجات من طرف متعاملين آخرين و بدأت تظهر مؤسسات أخرى داخل الوطن متخصصة في نفس النشاط، لذلك يظهر لهؤلاء المسؤولين أن الطريقة الحالية غير ملائمة لمواجهة المنافسة. بقيت من هذه الشركات ، شركة الكهرباء و الغاز التي تنتظر هي بدورها استكمال وضع النظام المدمج لمعرفة النتائج التي سيحققها النظام الفرعي للمحاسبة التحليلية.

➤ معايير اختيار طريقة جديدة في حالة تغيير الطريقة الحالية :

هناك تضارب في الأجوبة حول هذا السؤال، بحيث أن 80% من المؤسسات المصغرة لا تعترض تغيير الطريقة الحالية و أن 50% من الشركات الكبرى تتمنى تغييرها. و لكن في السؤال المتعلق بمعايير اختيار طريقة جديدة، كل المؤسسات تتفق على أنه في حالة تغيير الطريقة، سيكون معياري التدقيق في التكاليف و المساعدة في المراقبة و اتخاذ القرار هما الأساس في وضع طريقة جديدة. أما باقي الأسئلة الخاصة بهذه الاستمارة فلم تجد إجابات حولها.

❖ الاستمارة المتعلقة بالمراقبة و المتابعة الموازنية :

اختلفت الأجوبة حول هذا السؤال. فالمؤسسات المصغرة أكدت اعتمادها على طريقة التكاليف المعيارية، أما الشركات الوطنية فأجابت بالسالب. و السبب في ذلك أن هذه الأخيرة تعرف معنى هذه

(*) أغلبية المؤسسات لا تفرق بين نظام المحاسبة التحليلية و طريقة حساب التكاليف، حيث يعتبرون أن الأمر واحد

الطريقة و هي متيقنة بعدم استعمالها في الحساب. أما المؤسسات المصغرة فهي لا تعرف مضمون هذه الطريقة، لذلك سنكتفي بالتعليق على إجابات الشركات الكبرى فقط. و ما لاحظناه في هذه الشركات أن وظيفة الموازنة و التقديرات مستقلة تماما عن وظيفة المالية و المحاسبة و لا علاقة لها بوظيفة مراقبة التسيير فيما يتعلق بإعداد الموازنات. و النقطة الوحيدة التي تربط بين وظيفة الموازنة و المحاسبة تمكن في منح هذه الأخيرة تقديرات أو بالأحرى معلومات حول الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالسنة الماضية و الخاصة بالاهتلاكات و استهلاك المواد و اللوازم ...، أي تلك التي تظهر في جدول حسابات النتائج، ماعدا الأعباء المباشرة المتمثلة في المواد الأولية المستهلكة و الأجور. فالبعض من مسؤولي وظيفة الموازنة يعتقدون أن مكتب الدراسات هو الوحيد المؤهل لتحديد المعايير (les normes) و في نفس تقوم هذه الوظيفة بجمع كل المعلومات الخاصة بتكلفة المواد المستهلكة و بكتلة الأجور بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة التي تقدمها المحاسبة العامة، ثم تقوم بنوع من التجميع لهذه المعلومات في شكل موازنة.

من هنا يظهر أن دور المحاسبة التحليلية و إن كان يعتبر كنظام بالنسبة لهذه الشركات، إلا أن دوره محدود في تقييم المخزونات و لا يساهم في كل ما هو مرتبط بمستقبل المؤسسة. و لقد رأينا أن المحاسبة التحليلية هي العنصر الأساسي في إعداد الموازنات، خاصة بعد الإنجازات، التي يتم مقارنتها بالتقديرات لاستخراج الانحرافات و لا ننسى أن هذه الشركات تقوم بالمتابعة الموازنة، إلا أن الأمر محدود فقط في مقارنة المبالغ الكلية أو ما أطلقنا عليه أثناء دراسة طريقة التكاليف المعيارية، بالانحراف الإجمالي. لكن التحليل إلى انحرافات الكمية و القيمة، ثم التحليل إلى انحرافات الموازنة، المردود و النشاط لا يمكن أن يتم إلا بالاعتماد على تقنيات المحاسبة التحليلية التي تجهلها هذه الهيئات المكلفة بإعداد و متابعة الموازنة. من هنا أصبح دور المتابعة هذه ثانويا قد لا يؤخذ به، ما دامت هناك مصادر أخرى تعطي نفس المعلومات و قد تكون أكثر تفصيلا، مثل التي يوفرها جدول حسابات النتائج للمحاسبة العامة. فهل يمكن أن نتحدث في هذه الحالة على نظام محاسبة تحليلية إذا كان لا يساهم في رسم الخطط المستقبلية للمؤسسة و لا يكلف بالمتابعة.

II وجهات نظر المسؤولين حول التصورات الجديدة للإدارة و التسيير :

❖ 91 % من المؤسسات (ما عدا تلك التي لم تفهم معنى الأسئلة، أو تلك التي لا تتمتع بإطارات مؤهلة للجواب على هذه الأسئلة و المتشكلة من المؤسسات المصغرة)، توافق على أن التحولات الأخيرة التي عرفها العالم، من اللجوء إلى الشراكة، استعمال التقنيات الحديثة للمعلومات

سواء في ميدان الإنتاج، الموارد البشرية، المحاسبة (*) و المالية تجعل من المؤسسات الاقتصادية مهما كان حجمها و طبيعتها، غير قادرة على مسايرة العصر و مآلها الزوال، إن لم تأخذ هذه المؤشرات و الآليات بعين الاعتبار.

❖ 33 % من مجموع المؤسسات الاثنا عشر (12) لا توافق على السؤال السادس من الاستثمار و المتعلق بالعلوات الفردية (primes individuelles) ، التي تمنح على أساس الكميات المنتجة أو باحترام الوقت المعياري. و تشترك في عدم الموافقة هذه، الشركات الوطنية و المؤسسات الفردية. إذا كان هذا الجواب مقبولا بالنسبة للمؤسسات الوطنية، نظرا للعادة السائدة فيها و الموروثة عن عهد الاشتراكية، رغم أن الكثير من المؤسسات الوطنية غيرت نمط منح العلوات، فإن الإجابة بعدم الموافقة في المؤسسات الصغيرة غير مفهوم، مع العلم أن هذه الأخيرة لا تمنح مكافآت إلا إذا تحقق مقابل ذلك زيادة في رقم الأعمال أو ارتفاع في النتيجة. فالمقصود هنا بعدم الموافقة لا تعني العلوات الفردية على النمط الذي كانت تمنح به في المؤسسات الوطنية حسب النظرة القديمة. بالمقابل نجد أن 67 % من المؤسسات المكونة للعيّنة، ترى أن هذه المكافآت تساهم حقيقة في خلق مخزونات، نفايا و مهام إدارية بدون فائدة.

❖ 50 % من المؤسسات المصغرة لا توافق على السؤال العاشر، المتعلق بمقارنة تكلفة وضع نظام محاسبة تحليلية بأهمية المعلومة التي يوفرها. فهذه المؤسسات لا ترى أن المعلومة أكثر أهمية من التكلفة. من هنا نفهم نظرة هذه المؤسسات الى آليات التسيير، في سوق غير منظمة جعلتها تبحث بأية طريقة للحصول على الربح السريع، دون التفكير في استراتيجية متوسطة و طويلة المدى لضمان بقائها. أما الشركات الكبرى و التي عددها أربعة (04) في العيّنة، فهي توافق كلها على أن المعلومة لا تقاس بثمن، و الدليل على ذلك شروعا في وضع أنظمة معلومات جدّ متطورة تصل تكلفتها الى ملايين الدينارات. كما أن هناك شبه إجماع على أن مراقبة التسيير لا تكتمل أدواتها، إلا إذا كانت تتوفر على نظام يسمح بالذهاب إلى أعماق التحاليل كما أن الجميع متفق على ضرورة تغيير ذهنيات التسيير في ظل التحوّلات الجارية.

(*) فيما يخص المحاسبة المالية، هناك نظرة جديدة و اتجاه عالمي جديد حول توحيد المعايير المحاسبية، و قد أشرنا الى ذلك في الفصلين الثاني و الثالث. أما فيما يخص المحاسبة التحليلية، فقد أكدنا في الفصل الثالث من هذه الدراسة أن التأقلم مع التصورات الجديدة لتنظيم المؤسسات لا يمكن أن يجعل المحاسبة التحليلية مهمشة، و إلا بقيت في شكلها التقليدي البدائي من تقييم للمخزونات و تحديد الأسعار، كما هو الحال فيما يشبه أنظمة المحاسبة التحليلية التي تتمتع بها بعض المؤسسات الجزائرية و التي عددها يكاد يعدّ على الأصابع.

خلاصة الفصل :

إن الدراسة التطبيقية لوضعيات المؤسسات الوطنية (العمومية منها و الخاصة) تبين أنه من الصعب الحصول على المعلومة المفيدة للتحليل، خاصة عندما يتعلق الأمر بأنظمة المعلومات. و قد أثبت التحقيق الذي قمنا به، استجابة بعض المؤسسات إلى طلبنا مع كثير من التحفظات لبعض منها، للإدلاء ببعض المعطيات المتضمنة في الاستمارة. و لقد أشرنا في بداية تحليلنا هذا، أن أكثر من 20 مؤسسة لم تستجب لطلبنا و هذا في اعتقادنا راجع إلى عدم تمتع هذه المؤسسات لنظام محاسبة تحليلية من جهة، و من جهة أخرى لعدم رغبتها في إعطاء معلومات تعتبرها نوعا ما سرية.

بالنسبة للمؤسسات التي استجابت لطلبنا و التي صرحت بامتلاكها نظام محاسبة تحليلية، فقد رأينا من خلال التحليل، أنه لا وجود لهذا النظام حتى في الشركات الكبرى، و ذلك لأن هذه الأخيرة تابعة لما يسمى بالقطاع الاستراتيجي، و بالتالي فهي في حماية تامة ضد المنافسة و أن أسعار منتوجاتها إدارية أي محددة من طرف الوصاية المتمثلة في الحكومة. فكيف يمكن إذن تقييم نجاعة و نتائج نظام محاسبة تحليلية، في حالة الغياب التام أو شبه التام للمنافسة. و السؤال الأساسي الذي يتبادر للذهن هنا، هو كيف يمكن لهذه المؤسسات أن تواجه نظيراتها الأجنبية، و نحن على أبواب التطبيق لعقود الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و عن قريب الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؟

أما المؤسسات المصغرة فلعل استجابتها للتحقيق ليس إلا مبادرة منها للمساهمة في دراسة ميدانية، و هذا شيء إيجابي مقارنة بتلك التي لم تستجب على الإطلاق. لكن في اعتقادنا أنها لا تملك نظاما للمحاسبة التحليلية و لكن طريقة للحساب فقط حتى أن في أغلبية هذه المؤسسات لا نجد إلا المحاسبة العامة، التي من خلالها يتم تخصيص الأعباء إلى المنتوجات. و لكن في هذه الحالة نحن نتحدث عن الأعباء المباشرة فقط و هذا لا يكفي، إذا أردنا الاقتراب إلى التكلفة الحقيقية للمنتوجات. و ما لاحظناه أيضا هو الجهل التام من المؤسسات، لوجود عدة طرق في المحاسبة التحليلية، حتى أن الشركات الكبرى لا تملك إلا طريقة تكاليف بصفة وراثية.

أما التكاليف المعيارية، فأقل ما يمكن قوله في هذا المجال، هو عدم التفكير أصلاً في أن هذه المهمة من اختصاص نظام المحاسبة التحليلية. فما تزال هذه الوظيفة تتم بشكل مستقل و عن طريق جمع للمعلومات من مختلف الوظائف الأخرى، ثم تتم المتابعة عن طريق الانحرافات الإجمالية، ونحن نعتقد أن عدم الدخول في تفاصيل التكاليف قد يؤدي إلى نتائج خاطئة تماماً، إذا ما قورنت مع تلك التي تستخرج من نظام المحاسبة التحليلية، لأن الانحراف السالب لا يعني دائماً حالة سيئة و الانحراف الموجب لا يعني دائماً وجود المؤسسة في وضعية جيّدة.

من هنا يمكن اعتبار هذا التحقيق غير مجدي للحكم على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية، بل أن النتيجة الوحيدة التي استخلصناها، هو انعدام شبه كلي لهذا النظام في مؤسساتنا.

الخاتمة العامة

بدننا دراستنا هذه بإعطاء مفاهيم أساسية تتعلق بالتنظيم منذ ظهوره كنموذج عمل يقتدى به عند إنشاء أي مؤسسة، إلى أن ظهرت مدارس حديثة أخذت بعين الاعتبار الجوانب السلبية التي كانت تنقص من فعالية المدارس الكلاسيكية لتصحيحها، خاصة ما يعاب عنها من الجانب الإنساني والاجتماعي. وكان التنظيم أساس ظهور أنظمة المعلومات إذ بدونها، تكون المؤسسة في حالة فوضى لا يمكن من خلال ذلك رسم خطط ولا تصور لمستقبل المؤسسة. لكن ما سمح باكتشاف أنظمة المعلومات حسب المفهوم الحديث لهذا المصطلح هو ظهور الإعلام الآلي، هذا الأخير الذي حول العالم وجعل من الطرق التي كان يعمل بها، غير صالحة بأن تتماشى مع مفهوم العولمة. لقد طور الإعلام الآلي كل أنماط الإنتاج وكل نماذج التسيير، حتى أصبحت كل وظيفة لا تؤدي إلا باستعماله، خاصة تلك التي تعتمد على برامج معلوماتية، تسمح بربح الوقت وإعطاء معلومات موثوقة.

ومن الوظائف التي استفادت من المعلوماتية نجد وظيفة المحاسبة، التي لم تظهر أية صعوبة في تأقلمها مع هذا النظام. وإذا نظرنا إلى واقع المؤسسات الأجنبية في الوقت الحاضر، نجد أنها ترسم إستراتيجياتها باستخدام الإعلام الآلي وبالتالي أصبحت تسيطر على أغلبية الأنشطة العالمية خاصة منها الخدماتية، ولا يمكن تصور عملية إنتاج لمنتوج مادي أو معنوي دون ترجمته إلى لغة الأرقام، أي بمعنى، دون إظهارها في قوائم مالية، تسمح للجميع بقراءتها وتحليلها وإبداء الرأي فيها وهذا بالاعتماد على النظام المحاسبي. لكن تحققنا من خلال الدراسة أن هذا النظام لا يتكون فقط من المحاسبة المالية (أو ما يسمى بالمحاسبة الإجبارية)، رغم ما تقدمه من معلومات مفيدة، لكنها معلومات شاملة إلى درجة أن البعض أعتبرها "علبة سوداء". هذه النقائص وجد لها الأخصائيون حلا يتمثل في المحاسبة التحليلية، التي كانت في بدايتها عبارة عن تقنية للحساب، ثم تطورت تدريجيا إلى أن أصبحت نظاما كاملا يتمتع بأسس وقواعد لا يمكن الاستغناء عنها، وقد جعل منها المختصين في الميدان نموذجا، لا يستعمل لتحديد التكاليف فحسب، وإنما بإمكانه التعايش مع كل تغيير يحدث في المؤسسة سواء المتعلق منها بالمنافسة، الإستراتيجية، المحيط أو مساهمة مستخدمى هذا النموذج.

ولقد رأينا أن مهمة المحاسب هي بدورها تغيرت، فلم يعد يهتم بالتسجيل في اليومية وإعداد القوائم المالية فحسب، بل أصبح يساهم في القرارات التي تتخذ وذلك من خلال التحاليل التي يقدمها للمسيرين والتي يستخرجها بعد استغلال معطيات نظام المحاسبة التحليلية. إن مهمة المحاسب التحليلي لا تخص تحليل التكلفة التاريخية فحسب، رغم ما لها من أهمية في تحضير مستقبل المؤسسة، ولكن أهميته هي بدورها تحولت إلى تحليل التكلفة القبلية وذلك بتقييم، على أساس نماذج الحساب التي بحوزته، كل التصورات للمنتوج بدأ بالشكل إلى النوعية ثم إلى تحقيق رغبة الزبون. وقد رأينا أيضا، أن المحاسب التحليلي بإمكانه تحديد أسعار مختلفة لنفس المنتج، وذلك حسب موقع المؤسسة في السوق

ونوع الإستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة، كما يمكن له حساب تكاليف بعدية وجعلها مفيدة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار وذلك بمقارنتها بالتكاليف التقديرية، المأخوذة كمعايير، وحساب الانحرافات التي قد تظهر ثم ترجمتها لتتحول إلى آليات تسمح للمسير باتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتحسين التسيير.

كما سمحت هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها كثير من المسيرين، الجزائريين على وجه الخصوص، بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها وذلك لأسباب عدة، منها ما يعود إلى عدم الترويج لها كما يفعل ذلك الأوربيون والأمريكيون والأسويون، ومنها ما يتعلق بارتفاع تكلفة وضع نظام محاسبة تحليلية، ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحدددها السوق. وهم يعتقدون أنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن طريق تقليص التكاليف فقط.

نتائج البحث

لقد توصلنا من خلال الدراسة التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

(أ) أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة، إلا إذا اعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم. كما أنه يجب على المؤسسة أن تهتم بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الإنتاجي، باعتبار أن العامل هو الأساس لضمان بقاء المؤسسة وأن رأيه في أي تعديل يخص تنظيم المؤسسة لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار حتى يشعر بالمسؤولية تجاه ما ساهم فيه هو شخصيا في الإعداد والتطبيق. كما أن نظام المحاسبة باعتبارها نواة نظام معلومات المؤسسة، يحتاج هو أيضا إلى الاعتماد على التنظيم الذي تتمتع به المؤسسة حتى لا يكون هناك تعارض بين معلوماته والأهداف المنتظرة منه. إلا أن ما توصلنا إليه من خلال الدراسة، هو أن نظام المحاسبة التحليلية قد لا يحترم التنظيم الهيكلي للمؤسسة فيما يتعلق ببعض نماذجه، لكن هذا لا يعني الخروج عن الإطار العام لهذا الهيكل وإنما فقط، إمكانية اللجوء إلى التقسيم العرضي للمهام، حتى يتمكن هذا النظام من حصر التكاليف في الأنشطة التي تتسبب في ظهورها وبالتالي إمكانية التأثير عليها؛

(ب) لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة... بل أنه يعتبر مكملا لها، إلا أن فعاليته تظهر

خاصة إذا كان مستقلا عن مصدر المعلومات التي يستغلها. وقد بينا من خلال الدراسة أنه إذا كان هذا النظام

مرتبطا بهيئة تابعة للمديرية العامة للمؤسسة، فإنه يصبح أداة تسيير حقيقية للمراقبة واتخاذ القرار؛

(ج) يعتبر نظام المحاسبة المالية (العامة) من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام. فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة المالية، سواء المتعلقة بالإنتاج، الموارد البشرية، المخزونات، التسويق، المشتريات... وينتظر من المحاسبة المالية أن تترجم كل المعلومات التي ترسل إليها إلى لغة أرقام توضع في قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة. وباعتبارها محاسبة قانونية، فالهدف منها هو الاستجابة للأطراف الخارجية بالدرجة الأولى، لذلك كان لزاما على المسيرين أن يمتلكوا أداة داخلية لا تخضع إلى ضغوطات القانون ولا تجبر هؤلاء للإدلاء بمحتوى معلوماتها، حتى لا تتمكن الأطراف الخارجية من معرفة ما قد يخفيه نظام المحاسبة العامة. إن المحاسبة المالية نظاما يشبه ما أطلق عليه بعض المختصين بالعلبة السوداء، نظرا لاحتوائه معلومات شاملة لا تظهر إلا نتيجة إجمالية، لا تسمح بمعرفة الأنشطة المربحة من تلك التي تنقل كاهل أعباء المؤسسة، ولا المنتوجات أو الخدمات التي مكنت المؤسسة بتحقيق الربح عن تلك التي حققت خسارة. لهذه الأسباب كان من الضروري استكمال هذا النظام بالمحاسبة التحليلية للإجابة عن التساؤلات التي عجز عنها النظام الأول. ولا يمكن التغافل عن المراجعة، باعتبارها أداة من أدوات مراقبة التسيير، التي تحمي المؤسسة من الإنزلاقات القانونية ومحاولة الحصول عن الربح بأيّة كيفية، أو الاختلاسات التي قد تقع وهي كلها أمور تخفى عن نظام المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى المراقبة الموازنة التي تهتم بمقارنة التقديرات بالإنجازات ولو بشكل شامل. إلا أن ذلك كله يوفر قادة أساسية للقيام بالمقارنة بين نتائج كل أداة مع الأداة الأخرى، بهدف التوصل إلى أدق وأوثق المعلومات؛

(د) كغيره من الأنظمة، يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى

المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل. وقد رأينا أن إدخال الإعلام الآلي إلى المؤسسات سهل طرق العمل وسمح بربح الوقت والثقة في المعلومات المحصل عليها، وقد ظهرت في السنوات الأخيرة أنظمة معلومات تحتوي على كل الوظائف الموجودة في المؤسسة والتي يطلق عليها "الأنظمة المدمجة". هذه الأخيرة معدة بشكل يسمح بالحصول على معلومات تحليلية مفصلة بحسب احتياجات المسيرين، لذلك كان لا بد على المحاسبة التحليلية كنظام فرعي للمعلومات، أن يتكيف مع هذا التصور الجديد للأنظمة الشاملة، حتى وإن كان التفضيل للأنظمة المستقلة كما أشرنا إلى ذلك من قبل؛

(هـ) لقد عرفت المحاسبة التحليلية تطورات كثيرة منذ أن ظهرت في بداية القرن الماضي، إلا أن اعتمادها على أسس رياضية سمحت لها بأن توضع في شكل نماذج تعتمد على المنطق الرياضي في الحساب، كما أنها تعتمد على الطرق الإحصائية لتسهيل فهم النتائج المتوصل إليها بعد الحساب والتحليل، وهي تعتمد أساسا على متغيرات وثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول صنع منتج معين، كما تسمح بالقيام باختيارات الاستثمار في مجال دون آخر وهذا في إطار الإستراتيجية المعتمدة من طرف المؤسسة، خاصة منها إستراتيجيتي المفاضلة أو تقليص التكاليف. كما بينت الدراسة أن حساب عتبة الربحية والتكلفة الهامشية مثلا، يعتمد على النماذج الرياضية للتوصل إلى النتائج المرجوة؛

(و) مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار. بالنسبة للمؤسسات العمومية والتي يرجع تاريخ وجودها إلى ما قبل الاستقلال، لاحظنا نوع من التهميش للمحاسبة التحليلية وهذا راجع، حسب رأينا، إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، أين كانت المحاسبة التحليلية غير مفيدة ما دام الأمر يتعلق بالعمل دون الاهتمام بالربح، مع التذكير أن هذه المؤسسات ما تزال في حالة احتكار لإنتاج وتسويق منتوجاتها، لذلك فهي لا ترى ضرورة لوضع واكتساب هذه الآليات، ما دامت النتيجة دائما موجبة، حتى أن بعض هذه المؤسسات تحقق أرباح تفوق 200% لبعض منتوجاتها. أما بالنسبة للمؤسسات الخاصة المحتواة في العينة، فقد بين التحقيق أنها مؤسسات تنتج في معظمها منتوجا واحدا وهي تستغل فرصة الفوضى التي تسود السوق الجزائرية وغياب الرقابة، خاصة منها الضريبية. إلا أن الأمور قد تتغير في غير صالح هذه المؤسسات، مع ما أقدمت عليه الجزائر من تعهدات واتفاقيات شراكة ونيتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، أين ستسقط الحماية وتنظم الأسواق وتتخذ كل الإجراءات لجعل هذه المؤسسات تعمل في إطار قانوني. في هذه الحالة سيتبين

لهذه المؤسسات أنها في غير مستوى المؤسسات الأجنبية، من امتلاكها لمهارات وتكنولوجية عالية في الصنع وتقديم الخدمات، واكتسابها آليات تسمح بالتحكم في التكاليف ومواجهة المنافسة. فسيكون مأل أغلبية هذه المؤسسات الزوال إذا لم تتفطن لوضعية تسييرها قبل فوات الأوان؛

(ز) إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة تحليلية على مستوى هياكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية المحاسبة التحليلية.

التوصيات

على أساس النتائج التي توصلنا إليها، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسساتنا الاقتصادية:

(أ) بالرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية، خاصة منها العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لضمان مستقبلها غير كاف بالصورة التي تظهر بها حاليا. لذلك، من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر؛

(ب) إن استغلال الإمكانيات لا يعني فقط زيادة الإنتاج كما وكيفا، بالرغم لما للنوعية من أهمية. فمن باب أولى أن تستثمر هذه المؤسسات إمكانياتها في اكتساب أنظمة معلومات متطورة، تعتمد على التكنولوجيات الحديثة للترقي إلى مستوى المؤسسات الأجنبية ذات سمعة عالمية. ومهما كانت تكلفة المعلومة، فإن الفائدة التي تجنيها المؤسسة منها قد تعوض بكثير هذه النفقات. فالمعلومة لا تقاس بثمن إذا كان مستقبل المؤسسة مرتبط بها؛

(ج) تشجيع إنشاء مكاتب دراسات متخصصة في مراقبة التسيير وتقنينها بالشكل الذي تؤسس به مكاتب المحاسبة والمدارس المختصة في تعليم التسيير والإدارة؛

(د) ملئ الفراغات القانونية فيما يتعلق باكتساب نظام محاسبة تحليلية من طرف المؤسسات الاقتصادية. إن إعداد مشروع مخطط محاسبي متكيف مع المعايير المحاسبية الدولية لا

يجب أن يغفل الجانب الاقتصادي، والاهتمام فقط بالجانبين المحاسبي والمالي. وإذا كانت المحاسبة التحليلية أداة مرتبطة باستراتيجية المؤسسة، فهذا لا يعني إبعادها عن كل مضمون قانوني، خاصة وأن الهيئات الرسمية المكلفة بالتشريع المحاسبي الجزائري قليلة، مقارنة بتلك الموجودة في كل دولة متقدمة، بل أن هناك إلزامية للنصح بإمساكها وتحديد قواعد العمل بها. وكل من يطلع على مشروع المخطط المحاسبي الجديد يجد إلحاح المشرع على تقييم المخزونات والإنتاج، إلا أن هذا التقييم لا يستند إلى أية قاعدة تذكر ما عدى تلك المتعلقة بتجميع الأعباء دون ذكر الكيفية، حتى أن الأمر يبدو شبيها لما كانت عليه الجزائر في عهد النظام الاشتراكي. وقد ذكرنا من خلال الدراسة، النقائص التي سجلت على المخطط المحاسبي الحالي، من بينها، عدم التطرق إلى المحاسبة التحليلية و طرق تقييم التكاليف. إذا كان هذا الأمر له مبرراته في النظام الاشتراكي، فإن الأمر مختلف تماما الآن وقد انتهجت الجزائر نظاما يعتمد أساسا على المنافسة والنوعية و احترام الأجل. ألم يحن الوقت إذا، لإعادة النظر في كفيات التسيير و تسليح المؤسسات بكل الآليات التي ستمكنها من مواجهة المستقبل؟

1. الكسم عبد الرحيم، (2001) : محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في ادارة الشركات، دار الرضا للنشر.
2. أبو حسن علي احمد و كمال الدين مصطفى الدهراوي، (1997) : محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة،
الدار الجامعية.
3. الدهراوي كمال الدين ، (1998): نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية.
4. الدهراوي كمال الدين،(2002): مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر-
الأزاريطة- الاسكندرية.
5. الفيومي محمد ، (1999) : نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، المكتب الجامعي الحديث،
الأزاريطة.
6. أوكيل م. سعيد ، (بدون سنة): فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء الثاني.
7. أوكيل م. سعيد ، (بدون سنة): فنيات المحاسبة التحليلية؛ الجزء الأول؛ دار الآفاق.
8. بيان السيد عبد المقصود ومحمد الفيومي محمد، (1993) : في تصميم نظام المعلومات المحاسبي،
مؤسسة شباب الجامعة
9. حجاب محمد منير، (1997) : الاسس العلمية لكتابة الرسائل الجامعية ، دار الفجر للنشر والتوزيع،
مصر.
10. دادي عدون ناصر،(1998): إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة ، الطبعة (1).
11. عناية غازي حسين ، (1985) : إعداد البحث العلمي " ليسشانس- ملجستير- دكتوراه"، مؤسسة شباب
الجامعة، الاسكندرية.
12. محمد الفيومي محمد، (1990) : مقدمة في أصول محاسبة التكاليف؛ الدار الجامعية؛ بيروت.
13. محمد قاسم عبد الرزاق ، (1997) : نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع،
عمان.
14. مرعي عبد الحي عبد الحي ، (1987): في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار
الجامعية، بيروت.
15. مصطفى هلالى حسين، (1998): الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة
العربية.
16. مطر محمد عطية وآخرون،(1996) : نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع،
الطبعة الأولى.

-
1. ALCOUFFE, A. et C. (1999) : la pensée économique, Edition Economica.
 2. ANGOT, H. (2002) : Système d'information de l'entreprise , 4^{ème} édition De Boeck et Larcier.
 3. APEC, (1999) : Les métiers du contrôle de gestion, Editions d'organisation, 2^e édition.
 4. APOTHELOZ, B. et A. STETTLER, (1987) : maîtriser l'information comptable : théorie comptable et applications avancées, édition Presses Polytechniques Romandes.
 5. ARFAOUI, N. et AMRANI, A. (1991) : Méthodes d'analyse des coûts, Tome 1, éditions du management.
 6. AURIAC, J. M. CAVAGNOL, A. et les autres, (1995) : Economie d'entreprise, Costeilla.
 7. BARANGER, P. (1998) : et les autres, Gestion : les fonctions de l'entreprise, Edition Vuibert, 2^e édition.
 8. BEATRICE et FRANCIS GRANDGUILLOT, QCM, (1999) : Comptabilité analytique, Gualino éditeur.
 9. BELAIBOUD, M. (1995) : de la survie à la croissance de l'entreprise, O.P.U.
 10. BERNARD-FANOUILLET, E. et BOUFARES, F. (sana année) : Informatique pour la comptabilité et la gestion, édition, ESKA
 11. BOISVERT, H. (1998) : La comptabilité par activités, éditions du Renouveau Pedagogique Inc.
 12. BORNE, F. (1971) : organisation des entreprises, les éditions foucher.
 13. BOUGHABA, A. (1991) : Comptabilité analytique d'exploitation, Berti Edition, Tome 1.
 14. BOUGHABA, A. (1998) : Comptabilité analytique d'exploitation, Berti éditions.
 15. BOUQUIN, H. (2003) : Comptabilité de gestion, Economica, 2^e édition.
 16. BOURGUIGNON, A. (1993) : Le modèle japonais de gestion, édition la découverte.
 17. BOYER, A. (1995) : L'essentiel de la gestion, édition d'organisation.
 18. BOYER, L. et EQUILBEY, N. (2000) : Organisation : Théories et applications, Editions d'organisation.
 19. BRENNEMANN, R. et SEPARI, S. (2001) : Economie d'entreprise ; Edition Dunod.
 20. BUSSENAULT, C. et PRETET, M. (1995) : Economie et gestion de l'entreprise, Vuibert.
 21. CARON, J. et MARTINI, H. (1999) : préparation à la synthèse économie et comptabilité, Ellipses édition.
 22. CATTAN, M. IDRISSE, N. et KNOCKAERT, P. (2000) : Maîtriser les processus de l'entreprise, Édition d'organisation, 2e édition.

23. CHARRETON, R. et M. BOURDAIRE, J. (1985) : La décision économique, série : que sais-je ? , P.U.F.
24. CHRISTOPHE, B. et les autres, (1987) : comptabilité et contrôle de gestion, tome 1, Edition Masson.
25. COLLOMB, J. A. MELYON, G. NOGUERA, R. (1999) : Comptabilité financière et de gestion, Edition ESKA.
26. COURBON, J. C. (1993) : Système d'information : structuration, modélisation et communication, Inter Editions.
27. CUYAUBERE, T. et MULLER, J. (2000) : Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière, Edition, Groupe Revue Fiduciaire.
28. DADOUN, A. (1994) : outils de gestion, édition Bréal.
29. De Rongé, Yves. (1998) : Comptabilité de gestion, édition De Boeck et Larcier.
30. DORIATH, B. (2001) : contrôle de gestion, édition DUNOD, 2^e édition, Paris.
DORIATH, B. et GOUJET, C. (2001) : Comptabilité de gestion, Édition, Dunod.
31. Encyclopédie de Comptabilité, (2000) : contrôle de gestion et Audit, sous la direction de Bernard colasse, Economica.
32. ERFI, (1979) : gestion de la PME / PMI, édition NATHAN.
33. ERMES-GROUPE ESCP, (1994) : stratégies et systèmes d'information : « Système d'information » perspective du management, Edition MASSON.
34. FAYEZ AL TABBA, A. (1991) : L'évolution de l'organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de Doctorat, université de Rennes I.
35. GAGNON, P. D. SAVARD, G. et les autres, (2000) : l'Entreprise, Edition Gaetan Morin, 2^{ème} édition.
36. GARIBALDI, G. (1996) : Stratégie concurrentielle : choisir et gagner, les éditions d'organisation, 2^{ème} édition.
37. GOUJET, C. et les autres, (1997) : Comptabilité analytique et contrôle de gestion : tome2 : coûts préétablis et écarts – Prévision et budgets, édition Dunod, 4^e édition.
38. HAMINI, A. (2001) : L'audit comptable et financier, BERTI Editions, 1ère édition.
- 39.
40. JOKUNG-NGUENA, O. et les autres, (2001) : Introduction au management de la valeur, édition DUNOD.
41. Journal officiel n° 91 DU 22/12/1999
42. KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P. (1998) : Le tableau de bord prospectif-pilotage stratégique: les 04 axes du succès, Editions d'organisation.
43. KARLÖF, B. (1994) : La stratégie des affaires: guide pratique, concepts et modèles, O.P.U.

44. KEFI- ABDESSALEM, H. (2001) : évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine.
45. KHONATRA, D. et LEXTRAIT, T. (1996) : Comptabilité de gestion, Edition Ellipses.
- LAGRANGE, J.P. et SAINT- FERDINAND, M. (2000) : Le système croisé, 2^e édition, DUNOD.
46. LAMIRI, A. (2003) : Management de l'information, redressement et mise à niveau des entreprises, OPU.
47. LASARY, . (2001) : Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem.
48. LASSEGUE, P. (1996) : gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition DALLOZ.
49. LAUDON, K.C. et LAUDON, J. P. (2001) : Les systèmes d'informations de gestion-organisation et réseaux stratégiques ; Editions Pearson Education.
50. LAUZEL, P. et BOUQUIN, H. (1985) : Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey.
51. LECLERE, D. (1992) : Comptabilité analytique: analyse, prévision et contrôle des coûts, Edition EYROLLES UNIVERSITE, 2^e édition.
52. LECLERE, D. (1993) : gestion budgétaire, Edition EYROLLES.
53. LECLERE, D. (1997) : L'essentiel de la comptabilité analytique, les éditions d'organisation.
54. LESCA, H. et LESCA, E. (1999) : Gestion de l'information : Qualité de l'information et performances de l'entreprise, Edition Management et société UE.
55. LOCHAR, J. (1998) : La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Editions d'organisation.
56. LONING, H. MALLERET, V. et les autres, (2003) : Le contrôle de gestion : organisation et mise en place, édition DUNOD.
57. LORINO, P. (1991) : L'économiste et le manager, éléments de micro-économie pour une nouvelle gestion, édition la découverte.
58. LORINO, P. (1993) : Le contrôle de gestion stratégique: La gestion par les activités, édition Dunod
59. MALO, J. L. et MATHE, J. C. (2000) : L'essentiel du contrôle de gestion, Edition d'organisation.
60. **MARGERIN, J. (1994) : Comptabilité analytique, les éditions d'organisation.**
61. MARGOTTEAU, E. (2001) : Contrôle de gestion, Ellipses Edition Marketing.
62. MATHE, J. et BARB-BRANDOUY, O. (1997) : Analyses stratégiques : Problèmes, méthodes, solutions, Edition Economica.
63. MELYON, G. (2001) : Comptabilité analytique, édition Bréal.
64. MEVELLEC, P. (1991) : outils de gestion, la pertinence retrouvée, éditions comptables Malesherbes.

65. MEVELLEC, P. et ROCHERY, G. (1990) : Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert.
66. MICOL, A. et STOLOWY, H. (1991) : cas pratique de comptabilité analytique et contrôle de gestion, CLET édition, 4^e édition.
67. MILGRON, P. et ROBERTS, J. (1997) : Économie, Organisation et Management, Deboeck et Larcier.
68. MORGAN, G. (1989) : I.M.A.G.E.S de l'organisation, les presses de l'université LAVAL.
69. OGER, B. (2002) : a gestion par l'analyse des coûts, presses universitaires de France (PUF).
70. ORSONI, J. (1987) : Comptabilité analytique, VUIBERT.
71. OUENDELOUS, M. (1976) : Instruments comptables et gestion des sociétés nationales, Mémoire pou le diplôme d'études supérieures, Université d'Alger, Institut des Sciences Economiques, année universitaire 1975-1976.
72. OUKIL, M. S. (1995) : Economie et gestion de l'innovation technologique : recherche et développement, OPU.
73. PATUREL, R. (1987) : La comptabilité analytique- système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, éditions Eyrolles.
74. PESQUEUX, Y. et MARTORY, B. (1995) : La nouvelle comptabilité des coûts, PUF.
75. PIGET, P. et CHA, G. (1994) : comptabilité analytique, édition Economica.
76. PIGET, P. et CHA, G. (2001) : comptabilité analytique, édition Economica, 3^{ème} édition.
77. PORTER, M. (1999) : La concurrence, édition village mondial, (traduction de Bernard GARRETTE).
78. PORTER, M. (1999) : La concurrence, traduit de l'américain par Michel Le Seac'h, Editions Village Mondial.
79. RAFFOUNIER, B. et les autres, (1997) : comptabilité internationale, Vuibert.
80. RAIMBAULT, G. (1994) : Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle – outils de gestion, Editions CHIHAB.
81. RAVIGNON, L. et les autres, (1998) : La méthode ABC/ABM, piloter efficacement une PME; éditions d'organisation.
82. Ray, D. (2001) : Mesurer et développer la satisfaction clients, Editions d'organisation.
83. SAADA, T. et les autres, (1995) : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Editions Vuibert.
84. SACI, D. (1991) : Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, OPU.
85. SCHMANCH, D. et ROGER, M. (2002) : Modèles d'organisation – Accompagner les mutations

de l'entreprise, Edition village mondial / Pearson Edition.

86. SFEZ, L. (1994) : La décision, Série : Que sais-je ?, P.U.F.
87. SORNET, J. (1996) : Informatique et systèmes d'information de gestion, Edition Casteilla.
88. TORRES-BLAY, O. (2000) : Economie d'entreprise : Organisation et stratégie à l'aube de la nouvelle économie, Edition Economica.
89. TORT, E. (2003) : Organisation et management des systèmes comptables, Dunod, Paris.
90. TOURNIER, J.C. (2000) : La révolution comptable, du coût historique à la juste valeur, méthodes et pratiques nouvelles de la comptabilité, Editions d'organisation.
91. TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C. (2000) : Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble.
92. VAN CHAN, N. PONSON, B. et HIRSCH, G. (1999) : partenariats d'entreprises et mondialisation, Editions Karthala-AUF.
93. ZERMATI, P. (2001) : Pratique de la gestion des stocks, Dunod.
94. ZITOUNE, T. (2003) : Comptabilité analytique, Berti édition, Alger.

-
17. طبخة محمد صالح ، (2002) : قياس الربح في المؤسسة العامة السورية للتأمين- دراسة تطبيقية مقارنة؛ رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة؛ جامعة دمشق.
18. فهد العريبي عصام ، (2000): تطوير نظام المعلومات المحاسبي الآلي في البنوك التجارية لخدمة قرارات الاستثمار في محفظة الأوراق المالية، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية الإسماعيلية.
19. قلعة جي سامي محمد ، (1973): النظرية العامة للمحاسبة في علاقتها بالعلوم السلوكية، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة القاهرة.
20. بن ربيع حنيفة، (2003) :نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف،رسالة من متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم النسيير،جامعة الجزائر.
21. صديقي مسعود (2000) : مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر
-

95. FAYEZ AL TABBA, A. (1991) : L'évolution de l'organisation industrielle remet-elle en cause la méthode des standards en comptabilité analytique ? thèse de Doctorat, université de Rennes I.
96. Journal officiel n° 91 DU 22/12/1999
97. KEFI- ABDESSALEM, H. (2001) : évaluation des technologies et systèmes d'information- cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière ; thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Paris Dauphine.
98. OUENDELOUS, M. (1976) : Instruments comptables et gestion des sociétés nationales, Mémoire pour le diplôme d'études supérieures, Université d'Alger, Institut des Sciences Economiques, année universitaire 1975-1976.

1. الشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات - الجزائر العاصمة (سونا طراك SONATRACH) ؛
2. الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز - الجزائر العاصمة (سونلغاز SONELGAZ)؛
3. مؤسسة نفطال - الجزائر العاصمة NAFTAL ؛
4. الشركة الوطنية للتبغ و الكبريت - الجزائر العاصمة SNTA ؛
5. مؤسسة بوخاري - بوفاريك Sarl CAFE BOUKHARI
6. سوترادار - بوفاريك SOTRADAL ؛
7. مؤسسة فيتا جو - البلدية VITAJUS ؛
8. المؤسسة الفردية لمنتجات الحليب "تريفل" - البلدية "Eurl PRODUITS LAITIERS" Trefle" ؛
9. مؤسسة جيكوب - بوفاريك Eurl JUCOB ؛
10. شركة ساكرال الصناعية - تيبازة SACRAL INDUSTRIES ؛
11. مؤسسة الخشب و التآنيث المدرسي - زرالدة EAMS ؛
12. ش.ذ.م.م لصناعة المنتجات الكيماوية - تيبازة Sarl PROCHIMAL.

1. مؤسسة صنع الورق و السيلولوز – بابا علي الجزائر العاصمة EPE GIPEC ؛
2. ملبنة بني تامو - البلدية Sarl LAITERIE BENI TAMOU ؛
3. شركة التآييث و الزخرفة - بوفاريك Ste ADECOR / SPA ؛
4. شركة الانتاجات الصناعية و النحاسية - عين الدفلى BACITIC/EPE ؛
5. شركة ترقية مواد البناء/ مصنع الأجر- تيبازة SOPROMAT: BRIQUETERIE ؛
6. مؤسسة أشغال البناء " او طراباد" - عين الدفلى ETRABAD/EPE ؛
7. ش.ذ.م.م للبيع بالجملة للمواد الصيدلانية و المواد شبه الصيدلانية - الشلف N.M.C PHARM ؛ Sarl
8. شركة التساهمية " افيكولا" - البلدية AVICOLA/ SPA ؛
9. مؤسسة الخزف - البلدية CERAMIC- OR / Sarl ؛
10. المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة – البويرة ENAD ؛
11. شركة التأمين و اعادة التأمين – البلدية TRUST-ALGERIA ؛
12. شركة بيسكوتري مدرن " بيمو" - بابا علي الجزائر العاصمة Société Biscuiterie ؛ moderne BIMO
13. ش.ذ.م.م للمأكولات - الجزائر العاصمة " B.F.CO " Sarl Business Food Company ؛
14. شركة البنايات الحديدية - البلدية CR METAL GROUPE ENCC ؛
15. مؤسسة الغزل و النسيج - باب الزوار الجزائر العاصمة FITAL/SPA ؛
16. شركة تسيير الطرق - البلدية SOTROWIB ؛
17. ش.ذ.م.م لأشغال البناء - المدية Sarl SOMETRAPH.BAT ؛
18. مجمع صيدال - الجزائر العاصمة GROUPE SAIDAL / SPA ؛
19. المؤسسة الوطنية لانجاز المنشآت الاساسية الطاقوية - البلدية INERGA ؛
20. الديوان القومي لاغذية الانعام - القبة الجزائر العاصمة ONAB / SPA ؛
21. شركة مواد البناء و انجاز الهياكل و الاشغال الثانوية - بومرداس MCCES.

B- Divisionnel

C- Matritiel

*- Autres lequel ?

.....

2)- Utilisez-vous de nouvelles formes
 d'organisations de type :

A B C D *

A- L'élargissement des tâches

B- L'enrichissement des tâches

C- La rotation de travail

D- Les groupes de travail

*- Autres lesquelles ?

.....

3)- Votre type de production est :

A B C *

A- La production en continu

B- La production en discontinu sur stock

C- La production en discontinu à la commande

*- Autres..... lesquels ?

.....

Questionnaire concernant vos systèmes d'information :

Dans votre Entreprise

1)- Existe-t-il un responsable
 des systèmes d'information ?

Oui Non

2)- Existe-t-il un responsable de
 l'organisation ?

Oui Non

3)- Existe-t-il un responsable de
 la communication interne ?

Oui Non

4)- Existe-t-il un responsable de
 la communication avec l'extérieur ?

Oui Non

5)- Existe-t-il un responsable des
 relations extérieures ?

Oui Non

6)- Existe-t-il un responsable de la
 veille stratégique ?

Oui Non

7)- Existe-t-il un responsable du
 Marketing ?

Oui Non

Questionnaire concernant votre type Entreprise :

1)- Quel est le statut de votre Entreprise : **A B C D E ***

A- S.A.R.L.

B- E.U.R.L.

C- S.N.C.

D- S.A.

E- S.P.A.

*- Autre lequel ?

.....

.....

.....

2)- Quel est votre Chiffre d'Affaires
annuel moyen :

A B C D E

A- < 100.000 DA

B- > 100.000 DA < 1.000.000 DA

C- > 1.000.000 DA

D- > 10.000.000 DA

E- > 100.000.000 DA

3)- Quel est le montant de votre
capital ?

A B C D E F

A- < 30.000 DA

B- > 30.000 DA < 100.000 DA

C- > 100.000 DA < 1.000.000 DA.

D- > 1.000.000 DA.

E- > 100.000.000 DA

F- > 1.000.000.000 DA

4)- Quel est votre effectif ?

A B C D

A- 1 à 9 personnes

B- 10 à 49 personnes

C- 50 à 499 personnes

D- > 500 personnes.

Questionnaire concernant l'organisation de votre comptabilité analytique :

1)- Votre Entreprise dispose-t-elle d'un
système de comptabilité analytique ?

Oui

Non

S.R

2)- Ce système, s'il existe, est-il rattaché
directement au Directeur Financier ou
au Chef Comptable ?

Oui

Non

S.R.

3)- Etes-vous satisfait de ce système
en tant que source d'informations
pour le contrôle de votre gestion et la prise
de décision ?

Oui

Non

S.R.

- 4)- Votre Entreprise dispose-t-elle de la fonction « contrôle de gestion » ? **Oui** **Non** **S.R.**
- 5)- Est ce que le système de comptabilité analytique, s'il existe, est sous la responsabilité du contrôleur de gestion ? **Oui** **Non** **S.R.**
- 6)- êtes-vous satisfait de ce système en tant que source d'informations pour le contrôle de votre gestion et la prise de décision ? **Oui** **Non** **S.R.**
- 7)- Est ce que votre système de comptabilité analytique est intégrée ou autonome **INT.** **AUTO.** **S.R**

Questionnaire concernant la méthode de calcul des coûts :

- 1)- Pour le calcul des coûts et des prix de vente utilisez-vous : **A B C D E F**
*
- A- La méthode des coûts complets.
B- La méthode de l'imputation rationnelle des C.F.
C- La méthode des coûts variables.
D- La méthode des coûts directes.
E- La méthode des coûts par activités.
F- La méthode des coûts cibles.
*- Autrelaquelle ?
.....
.....
.....
- 2)- Dans quel contexte utilisez-vous la méthode de calcul des coûts : **A B C ***
- A- Pour la fixation des prix de vente.
B- Pour déterminer le coût de la sous-traitance
C- Pour la gestion du portefeuille de produits
*- Autre lequel ?
.....
.....
- 3)- Combien de centres d'analyse ou de sections dans votre système de calcul de coûts ?
- 4)- Combien de centres ou de sections principales ?
- 5)- Quelle est la nature des unités d'œuvre utilisées : **A B C D ***
- A- Heure de main d'œuvre directe
B- Heure Machine
C- Chiffre d'affaires
D- Volume des ventes
E- Montant des achats
F- Poids des matières achetées
G- Volume de production

.....

12)- Si vous ne disposez pas de méthode de calcul des coûts, souhaitez-vous en mettre en place une ?

S.R.

Oui

Non

13)- Préférez-vous un système de comptabilité analytique :

*

A

B

C

A- Maison.

B- Tenu par un cabinet extérieur d'une manière tout à fait autonome.

C- Tenu par un cabinet extérieur sous le contrôle d'une structure interne à l'Entreprise.

*- Autre lequel ?

.....

14)- Si vous n'avez pas de système de comptabilité analytique, pourquoi vous n'avez pas songé à en mettre en place un :

A

B

C

A- Parce que le coût de la mise en place est excessif.

B- Par méconnaissance de son utilité.

C- Inexistence de bureaux d'études spécialisés en la matière.

*- Autre raisonlaquelle ?

.....

Questionnaire concernant le contrôle et le suivi budgétaire

1)- Pour l'élaboration de vos budgets, utilisez-vous la méthode des coûts standards ?

S.R.

Oui

Non

2)- Quelle méthode utilisez-vous pour l'évaluation des stocks :

A

B

C

D

A- F.I.F.O.

B- L.I.F.O.

C- C.U.M.P.

D- Méthode du coût de remplacement.

*- Autre laquelle ?

.....

3)- Les standards (normes) sont
 fixés par :

A B C D *

- A- Le bureau des méthodes.
- B- Un Ingénieur.
- C- Un Organisateur.
- D- Des groupes de travail.
- *- Autre qui ?

.....

4)- Les ouvriers participent-ils à la
 fixation des standards ?

Oui Non S.R.

5)- Les coûts standards sont établis
 par :

A B *

- A- La comptabilité.
- B- Le contrôle de gestion.
- *- Un autre service lequel ?

.....

6)- Utilisez-vous la méthode des standards
 en comptabilité analytique :

A B C D E F *

- A- Pour contrôler le travail des hommes.
- B- Pour contrôler la qualité.
- C- Pour augmenter la productivité.
- D- Pour votre système de performance.
- E- Pour calculer les coûts de revient et
 Les prix de vente.
- F- Pour une grande rapidité dans la
 tenue des comptes.
- *- Pour d'autres raisons..... lesquelles ?

.....

7)- Quel type de standards utilisez-vous :

A B *

- A- Standards idéals.
- B- Standards réalisables.
- *- Autres standards..... lesquels ?

.....

Permettez moi maintenant de saisir votre point de vue global à l'égard de l'objet de la recherche.

Dans quelle mesure approuvez-vous les affirmations suivantes :

Affirmations :

	Pas d'accord du tout	pas d'accord	sans opinion	d'accord	tout à fait d'accord
1- Dans sa lutte pour acquérir durablement un niveau de compétitivité, l'Entreprise doit attacher une importance essentielle au facteur humain.					
2- L'environnement et la mission des Entreprises industrielles ayant changé, Celles-ci ont besoin d'une nouvelle culture.					
3- Le changement de culture doit aller de pair avec un assouplissement des méthodes de gestion et une simplification de la comptabilité.					
4- Les individus tendent, spontanément à éviter le système de contrôle qui leur est imposé.					
5- Les conditions de la compétitivité ayant désormais changés, les raisonnements, les pratiques comptables et les méthodes de gestion doivent suivre.					
6- Les primes attribuées individuellement en fonction des quantités produites ou du respect des temps standards doivent disparaître. Elles ne peuvent que contribuer à créer des stocks, des rebut et des tâches administratives inutiles.					
7- Les nouvelles règles de gestion exigent un système de traitement de l'information d'un type nouveau qui tienne compte du fait que la façon de travailler est changée et que la responsabilité de chacun est devenue plus globale.					
8- L'Entreprise ne peut survivre dans un système d'économie de marché sans possession d'un système de comptabilité analytique.					
9- Aucune simulation sur le prix de vente prévisionnel n'est possible sans comptabilité analytique.					

- 10-** Le coût de la mise en place d'un système de comptabilité analytique est beaucoup moins important par rapport à l'information qu'il peut fournir.
- 11-** Les décisions de gestion doivent reposer en premier lieu sur les résultats de la comptabilité analytique avant les autres outils de gestion.
- 12-** Le contrôle de gestion se trouve toujours amputé sans comptabilité analytique.
- 13-** Si la plupart des Entreprises n'ont pas pu survivre au changement du système économique c'est parce qu'elles étaient dépourvues d'outils de contrôle de gestion notamment la comptabilité analytique.

--	--	--	--	--

.....

Nom de l'Entreprise ou raison sociale :

Adresse :

Téléphone :

E-mail :

Responsables ayant communiqué ces informations :

- 1**.....
- 2**.....
- 3**.....

Grade ou fonction :

- 1**.....
- 2**.....
- 3**.....

N° de poste de téléphone ou la ligne directe :

- 1**.....
- 2**.....
- 3**.....