**مركز الجامعي أحمد زبانة –غليزان-**

**كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير**

**قسم علوم التسيير**

**المقياس: محاسبة التسيير**

**المستوى: سنة أولى ماستر مالية المؤسسةا**

**مخاضرات مرفوقة بأمثلة و تمارين**

**موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر مالية المؤسسة**

**من إعداد أستاذ المقياس: الدكتور بلقيوس عبد القادر**

 **السنة الجامعية: 2021-2022**

**محاضرة رقم (01) التطور التاريخي لمحاسبة التسيير و مفهومها**

 محاسبة التسيير حالها، حال بقية العلوم نشأت بسبب تطور الظروف الإقتصادية و الإجتماعية، إضافة إلى التغيرات في المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من تلك المراحل. فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة و إعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها، سواء كانوا أطراف داخليين أو أطراف خارجيين، و تطور المحاسبة من حيث معلوماتها. و التي كانت تتمثل بتحديد ربحية عائد الإستثمار، و في سنوات العشرينيات من القرن الماضي تم التركيز على ضمان حقوق المؤسسة الإقتصادية و المتعاملين معها، إذ إنصب الإهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس و إعادة التنظيم لمشروع ما.

 و بعد الحرب العالمية الثانية، زاد الإهتمام بدراسة ممتلكات المؤسسة و المتعلقة بتقييم المخزون و التدفقات النقدية، بالإضافة إلى الموجودات التي تمتلكها المؤسسة الإقتصادية و هذا يعود إلى حاجة هذه الأخيرة إلى الأموال من أجل تمويل أنشطتها و المشاريعها. لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم دراسات من قبل الأكديميين عن وضع تلك المشروعات الإستثمارية. كما أن إزدياد الأنشطة الإقتصادية من حيث الأساليب المستخدمة و زيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط و الرقابة كي تساعد المؤسسة القيام بمهامها، و هذه الوظائف هي بحاجة ماسة إلى البيانات التي تساعدها في إنجاز وتنفيذ مشروعاتها بشكل صحيح؛ فهي بحاجة إلى تلك المعلومات التي تساعدها في التنبؤ بالمستقبل و إعداد التقديرات.

 بينما خلال سنوات التسعينيات و الثمانينات، كانت إهتمامات المحاسبة الإدارية بالتخطيط للإستثمارات الطويلة الأجل و إعداد الموازنات التقديرية، حيث تركز الإهتمام على الناحية الكمية التحليل فضلا عن التحليل المالي و التخطيط من أجل إستخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.

 و قد ساهمت مجموعة من العوامل في تطوير المحاسبة الإدارية منها:

أ- زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات و حرص كل منها على زيادة أرباحها من خلال تخفيض التكاليف التي تؤثر على تخفيض الأسعار، و هذا كان أحد أسباب ظهور نظام

Abc؛

ب- زيادة الإهتمام بنوعية و جودة المنتج من أجل إرضاء الزبون؛

ج- الثورة التكنولوجية و خاصة في مجالات الإتصالات و تقنية المعلومات.

**1)- مفهوم محاسبة التسيير:**

 تعرف محاسبة التسيير على أنها: " نظام للمعلومات يختص بتجميع و تحليل البيانات و تبويب و تفسير و تخزين بيانات متولدة من نظم المعلومات الفرعية التي يتكون منها نظام المعلومات داخل المؤسسة الإقتصادية، و ذلك بهدف إنتاج معلومات كمية و مالية و توصيلها إلى الإدارة لإستخدامها في مجال التخطيط و الرقابة و التأكد من إستخدام الموارد المتاحة بفعالية و كفاءة مع تحديد المسؤولية عن ذلك".

 تختص محاسبة التسيير : " بتجميع و تحليل و تفسير البيانات و المعلومات التي تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها و التي تتضمنها الخطط الخاصة بها، و تعمل محاسبة التسيير على صياغة الخطط و ا لتغبير عنها في صورة موازنات تقديرية،كما تساعد أيضا على القيام بوظيفة الرقابة عن طريق إعداد تقارير الأداء التي تحقق عماية المتابعة ".

 محاسبة التسيير:" نظام لإعداد و معالجة البيانات مصممة أساسا لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار".

**2)- التقسيم الوظيفي لنشاط المؤسسة الإقتصادية:**

 وفقا لتقسيم H.Fayol ؛ الوطائف الممارسة على مستوى المؤسسة ( المنظمة) ست وظائف و تتمثل في: الوظيفة التقنية، الوظيفة التجارية، الوظيفة المالية، الوظيفة المحاسبية، و الوظيفة الإدارية و وظيفة الأمن. إلا أنه تم الإحتفاظ بخمسة وظائف ثلاثة أساسية وهي :

- وظيفة الشراء ( التموين)؛

- وظيفة الإنتاج ( التصنيع)؛

- وظيفة التوزيع أو البيع.

- وظفتين ثانويتين هما: الوظيفة الإدارية، و الوظيفة المالية.

 غير أنه يمكن الجمع الوظفتين المالية و الإدارية في وظيفة واحدة ( الإدارة و المالية). و تختلف الوظائف الأساسية و الثانوية بين المؤسسات ذات الطابع التجاري و تلك ذات الطابع الإنتاجي. فلأولى تمارس وظيفتين أساسيتين ( وظيفة الشراء و وظيفة البيع)، و وظيفة الثانوية ( الوظيفة الإدارية و الوظيفة المالية). في حين الثانية تمارس ثلاثة وظائف أساسية ( وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة البيع)؛ و وظيفة ثانوية ( الوظيفة الإدارية المالية).

 **3)- تصنيف تكاليف المؤسسة:**

 يترتب عن نشاط المؤسسة الإستغلالي، مجموعة من التكاليف و التي يمكن ترتيبها حسب عدد من المعايير نذكر منها:

- المعيار المحاسبي: تصنف التكاليف وفق هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة؛

- المعيار الإقتصادي أو معيار العلاقة بحجم النشاط: حيث تصنف التكاليف إلى تكاليف ثابته و تكاليف متغيرة؛

- معيار طبيعة التكلفة: حسب هذا المعيار تتمثل التكاليف في عناصر المجموعة السادسة وفق تصنيف النظام المحاسبي الماليSCF؛

- معيار فترة الحساب: وفق هذا المعيار تصنف التكاليف إلى تكاليف حقيقية، معيارية و تقديرية؛

- المعيار الوظيفي: تصنف التكاليف إلى تكاليف وظيفية الشراء، تكاليف وظيفة الإنتاج و تكاليف وظيفة التوزيع.

**محاضرة رقم (02) ا العلاقة بين المحاسبة المالية ( العامة ) و المحاسبة التحليلية ( محاسبة التسيير) وفروق التحميل**

**1)- العلاقة بين المحاسبة المالية ( العامة ) و المحاسبة التحليلية ( محاسبة التسيير):**

 تعد المحاسبة المالية ( التجارية) المصدر الأساسي لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومات المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط، و ذلك من خلال القيام بعمليات التصنيف، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء و المصاريف و هذا وفقا للوظائف و العمليات. بالإضافة إلى أن عناصر الأعباء و المصاريف تختلف في جزء منها بين المحاسبة العمة و المحاسبة التحليلية، على إعتبار أن هنالك أعباء تعتبر غير معتبرة أو محملة، مثل بعض الأعباء كمخصصات الإهتلال، أعباء مالية، أعباء غير مفوترة... الخ؛ و التي تعتبر من أعباء المحاسبة العامة أو المالية دون المحاسبة التحليلية لعدم إمكانية تحديدها في الوقت المناسب. في حين هنالك أعباء تعد من المحاسبة التحليلية دون المحاسبة العامة أو المالية و التي تعرف بالعناصر الإضافية و المتعلقة بالرواتب و الرأسمال الخاص.

الفروق بين الأعباء المسجلة بالمحاسبة العامة و تلك المسجلة على مستوى المحاسبة التحليلية تمثل ما يعرف بفروق التسجيل أو التحميل. و التي تظهر في نهاية الدورة المحاسبية ( نهاية السنة المالية )، كعناصر محاسبية يتم أخدها بعين الإعتبار للمساواة بين نتيجة المحاسبتين.

 و حتى نحصل على تطابق نتيجتي المحاسبة المالية ( العامة) و المحاسبة التحليلية يجب إدخال فوارق التحميل و هذا حسب العلاقة التالية:

**النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة**

 أو

**النتيجة المحاسبية التحليلية الإجمالية – أو + فروق التحميل = نتيجة المحاسبي التحليلية الإجمالية = نتيجة المحاسبة المالية ( العامة)**

**2) فروق التحميل:** تتمثل فروق التحميل في العديد من العناصر منها:

- فروق تحميل على المواد المستعملة؛

- فروق تحميل على الإهتلاكات و المؤونات؛

- فروق تحميل للعناصر الإضافية؛

- فروق تحميل للأعباء غير المعتبرة؛

- فروق الجرد؛

 و تحسب فروق التحميل من العلاقة:

 **فروق التحميل = تكاليف المحاسبة التحليلية - تكاليف المحاسبة المالية ( العامة)**

**أمثلة تطبيقية:**

1)- فروق تحميل على المواد المستعملة:

 تنتج مثل هذه الفروق عن عملية تعويض تكلفة الوحدة المستخدمة، التي تخرج من المخزون و تقيم بإحدى طرق تقييم المخزون (متوسط التكلفة المرجحة،FIFO ،LIFO ) ، بقيمة أخرى قريبة منها و تكون أكثر ملائمة للحسابات و أكثر واقعية.

**مثال**: لتحديد تكلفة الإستخدام من المادة الأولية M حددت تكلفة طن ب 17 دج، في حين كان سعر التعويض للطن الواحد ب 15.80 دج و قد تم إستخدام 12000 طن. المطلوب تحديد فرق التحميل.

**الحل:**

- القيمة المحسوبة في المحاسبة التحليلية:

- تكلفة الإستخدام (محاسبة التحليلية) = 12000 طن × 17 دج = 204000.00 دج

- القيمة في المحسوبة في المحاسبة المالية (العامة):

- تكلفة الإستخدام ( محاسبة المالية) = 12000 طن × 15.80 دج = 189600.00 دج

فروق التحميل = تكلفة الإستخدام (محاسبة التحليلية) - تكلفة الإستخدام ( محاسبة المالية)

 فروق التحميل = 204000.00 دج - 189600.00 دج = 14400.00 دج

 القيمة 14400.00 دج تمثل فرق تحميل موجب، أي أن سعر التكلفة حمل بتكلفة تقدر ب 14400.00 دج أكثر مما سجل في المحاسبة العامة. و بالتالي هذا المبلغ يمثل إيراد ( نواتج مالية) يضاف للنتيجة.

2)- فروق تحميل على مخصصات الإهتلاكات:

 تم شراء آلة تلحيم بقيمة 150000.00 دج تهتلاك خلال 05 سنوات. حدد قيمتها الإستعمالية ب 180000.00 دج لمدة 08 سنوات.

المطلوب: تحديد فرق التحميل.

**الحل:**

- قسط الإهتلاك النظري = قيمة الشراء ÷ عمر الأصل (سنوات الإستغلال)

- قسط الإهتلاك النظري = 150000.00 دج ÷ 5 سنوات = 30000.00 دج

- قسط الإهتلاك حسب القيمة الإستعمالية = القيمة الإستعمالية ÷ سنوات الإستعمال المحدد

- قسط الإهتلاك حسب القيمة الإستعمالية = 180000.00 دج ÷ 8 سنوات = 22500.00 دج

فرق التحميل = 22500.00 دج - 30000.00 دج = - 7500.00 دج

القيمة - 7500.00 دج، تمثل فرق تحميل سالب، أي أن سعر التكلفة حمل بقسط إهتلال أقل من المحسوبة في المحاسبة المالية ( المحاسبة العامة). لذا فالمبلغ يمثل عبء يطرح من نتيجة الدورة المحاسبية.

**محاضرة رقم (03) التكلفة، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية**

 عملية تقييم السلع و الخدمات المنتجة و المباعة تكون مرتبطة أساسا بالتكلفة حسب المنتج الواحد، و بسعر التكلفة. أما مرافبة ظروف الإستغلال الداخلية فهي مرتبطة أساسا بمفهوم التكاليف حسب القسم أو الوظيفة.

**1)- التكلفة**: هي " مجموعة الأعباء و المصاريف المحسوبة خلال فترة زمنية معينة، و المرتبطة بوظيفة ما أو مجموعة وظائف أو بمنتوج ما أو خدمة، و ذلك قبل المرحلة النهائية؛ أي مرحلة البيع".

 فالتكلفة، هي ما ينفق في شكل أعباء و مصاريف، لإنجاز عملية ما أو أداء وظيفة ما ( شراء، تصنيع، ... الخ)؛ و هذا خلال فترة معينة من المدة الزمنية المحددة للإنجاز، كتكلفة الشراء و المرتبطة بأداء وظيفة الشراء مثلا.

 و قد جاء في التعريف مصطلح الأعباء و المصروف فهل يعنيان نفس الشئ، أما هما مختلفين ؟ إذا كان الأمر كذلك، ما الفرق بينهما ؟ في الحقيقة هنالك فرق بين المصطلحين ، بحيث يمكن التمييز بينهما كالتالي:

- العبء: هو الإنفاق الذي يقبله دخول منتوج مادي ( مثلا: بضاعة مستهلكة، مواد و لوازم مستهلكة ... الخ).

- المصروف: هو الإنفاق الذي لا يقابله دخول مادي ( مثلا: مصاريف العاملين، مصاريف النقل، المخصصات ... الخ).

**2)- سعر التكلفة**: يعرف سعر التكلفة على أنه : " مجموعة التكاليف الخاصة بالمنتوج، سلعة أو خدمة، و ذلك في مرحلة النهائية؛ أي مرحلة البيع". فسعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج و بيع سلعة أو خدمة. فهو يمثل مجموعة نفقات الفترة المحددة للإستغلال، أي دورة الإستغلال ( المدة الزمنية لإنجاز النشاط و حسا النتيجة المحاسبية، قد يكون الشهر، ثلاثة شهور، ... ، أو السنة )؛ بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتوج إلى الزبون. حتى خدمات ما بعد البيع تحسب ضمن سعر التكلفة.

 يمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتوج دون أن تحقق لا ربح و لا خسارة. و يتم حسابه وفقا للمراحل الموالية لحساب مختلف التكاليف.

 **تكلفة الشراء = ثمن الشراء - مصاريف التوزيع**

 **تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المادة الأولية + مصاريف الإنتاج**

**سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + تكلفة التوزيع + المصاريف الإدارية و المالية**

 أى مؤسسة ذات طابع صناعية أو تجاري، تعمل على تحويل أو تكييف المواد و السلع المشتراة وفق رغبات و إحتياجات المستهلك. حيث ينتج عن عملية التحويل أو التكييف سعر تكلفة و الذي يمثل قيمة المنتوج، أو السلعة أو الخدمة و التي تتمثل في :

- قيمة الحصول على المواد و اللاوازم المكونة للمنتوج؛

- القيمة المضافة بفعل عمل المؤسسة؛

 و الهدف من حساب التكاليف أو القيم المضافة و سعر التكلفة، هو من أجل:

- تحديد سعر البيع و تحليله؛

- تحديد النتيجة التحليلية.

 حيث أن سعر البيع يمكن حسابه من العلاقة:

**سعر البيع = نصيب الوحدة المنتجة و المباعة من إجمالي تكاليف الفترة + نصيب الوحدة المنتجة و المباعة من هامش**

**هامش الوحدة = سعر البيع - نصيب الوحدة من سعر التكلفة**

**الهامش الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة الإجمالية ( تكلفة الشراء + تكلفة الإنتاج + تكلفة التوزيع )**

حيث المقارنة ما بين رقم الأعمال و سعر التكلفة يعطينا النتيجة التحليلية الإجمالية، و ذلك وفق العلاقة التالية :

**النتيجة الإجمالية = رقم الأعمال – سعر التكلفة الإجمالي**

أما النتيجة التحليلية الصافية، فتمثل نتيجة النشاط خلال دورة الإستغلال، و التي قد تكون ربح أو الخسارة؛ و هذا بعد إقتطاع كل الأعباء و المصاريف التي لم تحسب لسبب أو أخر ضمن سعر التكلفة. و تحسب وفق العلاقة التالية :

**النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية – مصاريف و أعباء لم تحسب ضمن سعر التكلفة**

**مثال**: ينتج مصنع نوعين من السلع ( أ ) و ( ب )، و ذلك بإستخدام مادتين أوليتين X، Z . و لذلك بعض المعلومات المتعلقة بإنتاج هذا المصنع خلال السنة N.

**1)- المصاريف** :

- مصاريف الشراء 35500.00 دج

- مصاريف الإنتاج ( أ ) 43500.00 دج

- مصاريف إنتاج ( ب ) 48000.00 دج

- مصاريف التوزيع الإجمالي 88000.00 دج

- المصاريف الإدارية 36000.00 دج

توزيع مصاريف بين المادتين هي 80 % بالنسبة للمادة X، و 20 % بالنسبة للمادة Z. و توزيع مصاريف الإجمالية يكون بمعدل 3 ÷ 5 للمنتوج ( أ )، و الباقي للمنتوج (ب). أما توزيع المصاريف الإدارة فهي مناصفة بين المنتوجين ( أ ) و ( ب ).

**2)- مشتريات السنة** : كانت 7500 طن من X بسعر 84.00 دج للطن، 1200 طن من Z بسعر 95.00 دج للطن.

**3)- الإنتاج** : إنتاج 306000 وحدة من ( أ )، بإستعمال 5880 طن من المادة X، 900 طن من المادة Z. إنتاج 49000 وحدة من ( ب ) بإستعمال 1400 طن من المادة X، و 240 طن من المادة Z.

**4)- المبيعات**: كانت 300000 وحدة من ( أ ) بهامش 70 %، من سعر تكلفة الوحدة المباعة، و بيعت 49000 وحدة من ( ب ) بهامش يمثل 60 %؛ من سعر تكلفة الوحدة المباعة.

 **المطلوب**:

1- حساب تكلفة الشراء ؟

2- حساب تكلفة الإنتاج ؟

3- حساب سعر التكلفة ؟

4- حساب النتيجة التحليلية ؟

**الحل**:

**1)- حساب تكلفة الشراء المادة** X**،** Z:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | المادة ( X ) | المادة ( Z ) |
| ثمن الشراء ( قيمة الشراء ) 7500 طن × 84.00 دج 1200 طن × 95.00 دج مصاريف الشراء35500.00 × 80 %35500.00 × 20 % | 630000.00 دج-28400.00 دج- | -114000.00 دج-71000.00 دج |
| تكلفة الشراءكمية المواد المشترات | 658400.00 دج7500 طن | 121100.00 دج1200 طن |
| تكلفة شراء الطن الواحد | 87.78 دج | 100.91 دج |

**2)-** **حساب تكلفة إنتاج المنتوجين ( أ ) و ( ب )**:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | المنتوج ( أ ) | المنتوج ( ب ) |
| تكلفة المواد الأولية5880 طن من X × 87.78 دج 900 طن من Z × 100.91 دج1400 طن من X × 87.78 دج240 طن من Z × 100.91 دجمصاريف الإنتاج | 516146.40 دج90819.00 دج--43500.00 دج | --122892.00 دج24218.00 دج48000.00 دج |
| تكلفة الإنتاج الإجماليعدد الوحدات المنتجة | 650465.40 دج306000 | 195110.40 دج49000 |
| تكلفة الإنتاج الوحدة الواحيدة | 02.12 دج | 03.98 دج |

 **3)**- **حساب سعر التكلفة ( أ ) و ( ب )**:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | المنتوج ( أ ) | المنتوج ( ب ) |
| تكلفة الإنتاج المباع300000 وحدة × 02.12 دج49000 وحدة × 03.98 دجمصاريف التوزيع 88000.00 دج × (3 \ 5)88000.00 دج × (2 \ 5)المصاريف الإدارية36000.00 دج ÷ 2 = | 636000.00 دج-52800.00 دج-18000.00 دج | -195020.00 دج-35200.00 دج18000.00 دج |
| سعر التكلفة الإجماليعدد الوحدات المنتجة و المباعة | 706800.00 دج300000 وحدة | 248220.00 دج49000 وحدة |
| نصيب الوحدة المنتجة و المباعة من سعر التكلفة | 02.356 دج | 05.06 دج |

**4)- النتيجة التحليلية**:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | المنتوج ( أ ) | المنتوج ( ب ) |
| رقم الأعمال300000 وحدة × 4.0052 دج49000 وحدة × 8.096 دج سعر التكلفة الإجمالي | 1201560.00 دج-(706800.00 دج) | -396704.00 دج(248220.00 دج) |
| النتيجة التحليلية | 491760.00 دج | 14799.40 دج |

 سعر بيع الوحدة الواحيدة من السلعة (أ) = 2.356 دج + ( 2.356 دج × 0.7) = 4.0052 دج

 سعر بيع الوحدة الواحيدة من السلعة (ب) = 5.06 دج + ( 5.06 دج × 0.6) = 8.096 دج

**محاضرة رقم (04) المعالجة المحاسبية للأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة طريقة الأقسام المتجانسة**

 من أجل حساب التكلفة لمنتوج ما سلعة أو خدمة، يجب في البداية تحليل الأنشطة حتى يمكن تحديد:

1- تكلفة الإستخدام من المواد أو البضائع المستعملة في العملية الإنتاجية أو التجارية ( محاسبة المواد من أجل تحديد قيمة الصادر)؛

2- الزمن اللازم للعمل و التكاليف المرتبطة به، أي التحليل الدقيق للعمل من حيث الزمن الضروري؛

3- الأعباء غير المباشرة و العمل على تحميلها محاسبيا وفق أساس معين؛

 حيث نظام التكاليف الكاملة يقوم على أساس الفصل بين الأعباء ذات الطبيعة المباشرة و الأعباء ذات الطبيعة غير المباشرة.

**1)- الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة**:

**أ)- الأعباء المباشرة**: و تتمثل في الأعباء التي تخص تكلفة معينة و تحمل مباشرة إلى تكلفة الإنتاج أو إلى سعر التكلفة دون أي مشكل، و تشمل أساسا:

- الواد الأولية المستعملة، مثل المواد الأولية الأساسية في شكلها الخام أو النصف مصنع و المواد الإستهلاكية consommables Les، و التي تستعمل بشكل مساعد للمواد الأولية الأساسية.

 - اليد العاملة المباشرة، تحديد بقيمة العمل المبذول لتحويل المواد الأولية إلى منتوج تام، أي تحديد وقت العمل المستغرق في العملية الإنتاجية و ذلك حسب العلاقة

**تكلفة العمل المباشرة = وقت العمل × معدل الأجر**

 فمثل هذه الأعباء تخص تكلفة الإنتاج، و تحميلها إلى سعر تكلفة لا يتطلب أي عملية حسابية وسيطة، إذ تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة.

**ب)- الأعباء غير المباشرة**: و تتمثل في الأعباء التغيي لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من الأنشطة، و بالتالي بمجموعة من التكاليف، مثل مصاريف الصيانة، الكهرباء ... الخ؛ أو بالنشاط العام للمؤسسة، مثل المصاريف الإدارية. إلى جانب مصاريف غير مباشرة أخرى، و التي تكون موزعة حسب مراحل النشاط، أي مصاريف الشراء غير المباشرة، مصاريف الإنتاج غير مباشرة، مصاريف التوزيع غير المباشرة. فمثل هذه المصاريف تتطلب معالجتها المحاسبية توزيع أولي لها بواسطة مفاتيح التوزيع ( معدلات أو نسب مئوية تتحدد مثلا وفق الكتلة الأجور بالقسم إلى كتلة الأجور الإجمالي ... الخ ). وهذا قبل تحميلها للتكاليف ( تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع ) و من ثمة إلى سعر التكلفة، و تشمل بعض المصاريف مثل الطاقة و الكهرباء، اليد العاملة غير المباشرة، و المصاريف العامة ( الإيجاز، إهتلاك الآلات ... الخ ).

**2)- مراكز التحليل** : نشاط المؤسسة الإقتصادية، سواء التجارية أو صناعية، مقسم إلى مراكز تحليل Centres d’analyes، أين تجمع الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها. علما بأن مراكز التحليل تتمثل عموما في :

- قسم حقيقي من المؤسسة: و يعرف بمركز العمل Centre de travail، مثل الورشات، وظيفة تسيير المخزون ... الخ، و هذا حسب التقسيم الهيكلي للمؤسسة.

- قسم وهمي من المؤسسة: مثلا الإدارة العامة، التسيير المالي، تسيير الموارد البشرية، ... الخ.

 فالأعباء غير المباشرة قد يكون مصدرها مركز تحليل واحد، حيث أن مركز التحليل أو القسم المتجانس ( مصطلح تجانس يعني التماثل بين الأقسام المكونة للمؤسسة وفقا للهيكل التنظيمي)، و هو بمثابة مركز محاسبة و كذا مركز مسؤولية، أي وحدة تسيير.

 الأعباء غير المباشرة عادة ما يصعب قياسها، لذا تستخدم وحدات القياس. و هي عبارة عن مؤشرات أو معايير محاسبيا لقياس النشاط على مستوى الأقسام الأساسية، و المتمثلة في الأقسام التي لا يمكن الإستغناء عنها مثل قسم التموين، قسم الإنتاج و قسم التوزيع، إذ بواسطتها يتم تحديد الوحدة التي على أساسها تحمل الأعباء غير المباشرة إلى سعر التكلفة. و تكون وحدات القياس، عادة في شكل نسب مئوية.

**تكلفة وحدة القياس =** إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بالقسم **÷** عدد وحدات القياس

**3)- آليات توزيع الأعباء غير المباشرة أو طريقة الأقسام المتجانسة**: آليات التوزيع التي تعتمد محاسبيا لتوزيع و تحمل الأعباء غير المباشرة، أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تتمثل أساسا في آليتي التوزيع التنازلي أو التدريجي و تبادل الخدمات.

**3-1)- التوزيع التنازلي أو التدريجي، و يمر بالخطوات التالية**:

**3-1-1)- الخطوة الأولى**: وضع جدول توزيع الأعباء، و هو جدول لتسجيل و توزيع الأعباء غير المباشرة على قسم من الأقسام الأساسية و المساعدة. و ذلك بواسطة مفتاح التوزيع. فالجدول يحتوي عدد من الأسطر بقدر عدد الأعباء، و عدد الأعمدة بقدر عدد الأقسام أو مراكز التحليل، مجموع الأعباء المسجلة على مستوى كل قسم يسمى بمجموع التوزيع الأولي.

**3-1-2)- الخطوة الأولى**: توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسة، و ذلك بواسطة معدلات أو نسب مئوية ( مفاتيح توزيع ) حسب إستفادة كل قسم أساسي من الأقسام المساعدة. حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة المسجلة على مستواها، و بذا تختفي هذه الأقسام محاسبيا، و المجموع المتحصل عليه، و يكون على مستوى الأقسام الأساسية فقط، و يعرف بالتوزيع الثانوي.

\* بالإعتماد على طبيعة وحدات القياس لنشاط كل قسم من الأقسام الأساسية يتم تحديد عدد وحدات القياس، و التي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس. و بواسطة تكلفة وحدة القياس تحمل التكاليف غير المباشرة لكل قسم أساسي إلى تكلفة معينة ( تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التويع) ثم إلى سعر التكلفة.

**مثال تطبيقي**: لتكن الأعباء غير المباشرة و المرتبة حسب طبيعتها و المستخرجة من جدول حساب الدخل النتائج كالتالي:

- خدمات أحرى خارجية ...................... 50000.00 دج

- أعباء العاملين ............................... 300000.00 دج

- ضرائب و رسوم ............................ 100000.00 دج

- أعباء مالية .................................... 150000.00 دج

- أعباء تسيير متنوعة ......................... 100000.00 دج

- إهتلاك و مخصصات ....................... 200000.00 دج

**مفاتيح توزيع الأعباء معطات حسب الجدول التالي:**

 قسم مساعد قسم أساسي

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| طبيعة العبء | الإدارة | ورشة التركيب | ورشة التجميع | ورشة التجاري |
| **خدمات أخرى خارجية****أعباء العاملين****ضرائب و رسوم****أعباء مالية****أعباء تسيير متنوعة****إهتلاكات و مخصصات** | 20%% 30%5020%%4020% | %30%10%10%20%2020% | %30%10%10%30%20%40 | 20%%50%30%30%20%10 |

ملاحظات عن كيفية تحديد مفاتيح التوزيع:

-توزيع مصاريف الخدمات، وفق تحليل محتوى الحساب؛

- بالنسبة لمصاريف العاملين، تم التوزيع حسب عدد العمال في كل قسم؛

- توزيع مصاريف الضرائب و الرسوم، حسب طبيعة الضريبة؛

- توزيع الأعباء المالية، حسب قيمة التجهيزات في كل قسم**؛**

- توزيع مصاريف التسيير، إنطلاقا من تحليل محتوى الحساب؛

-توزيع مخصصات الإهتلاك، كان وفق معدل و قيمة الإهتلاك للتجهيزات في كل قسم**؛**

**المطلوب:**

- إعداد جدول الأعباء المباشرة و غير المباشرة، علما أن أعباء القسم المساعد توزع على الأقسام الأساسية وفق نسبة مصاريف كل قسم على محموع المصاريف الأقسام الأساسية.

**الحل:**

1)- إعداد جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة:

 **جدول التوزيع الأولي و الثانوي للأعباء** DA U=

 قسم مساعد قسم أساسي

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **طبيعة العبء** | **المبلغ الإجمالي** | **قسم الإدارة** | **ورشة التركيب** | **ورشة التجميع** | **القسم التجاري** |
| **خدمات أخرى خ.****أعباء العاملين****ضرائب و رسوم****أعباء مالية****أعباء تسيير م.****إهتلاكات و م**  | 50000.0030000.00100000.00150000.00100000.00200000.00 | 10000.0090000.0050000.0030000.0040000.0040000.00 | 15000.0030000.0010000.0030000.0020000.0060000.00 | 15000.0030000.0010000.0045000.0020000.0080000.00 | 10000.00150000.0030000.0045000.0020000.0020000.00 |
| **مجموع التوزيع الأولي** **التوزيع الثانوي** | 900000.00 | 260000.00(260000.00) | 165000.0067600.00 | 200000.0080600.00 | 275000.00111800.00 |
|  |  | 0 | 232600.00 | 280600.00 | 386800.00 |

2)- تحديد مفتاح توزيع أعباء الإدارة ( القسم المساعد ):

 النسب الخاصة بتوزيع أعباء الإدارة ( قسم المساعد ) على الأقسام الأساسية حددة كالتالي:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الأقسام الأساسية** | **مجموع التوزيع الأولي** | **نسبة التوزيع %** |
| ورشة التركيبورشة التجميعالقسم التجاري | 165000.00 دج200000.00 دج275000.00 دج | (165000.00 دج ÷ 640000.00 دج) = 26 %(200000.00 دج ÷ 640000.00 دج) = 31 %(275000.00 دج ÷ 640000.00 دج) = 43 % |
| المجموع | 640000.00 دج | % 100 |

260000.00 × 26 % = 67600.00 دج

260000.00 × 31 % = 80600.00 دج

260000.00 × 43 % = 111800.00 دج

**محاضرة رقم (05) هيكل التكاليف و تحليل عتبة المردودية ( نقطة التعادل)**

- التكلفة الثابتة؛

- التكاليف المتغيرة،

- التكاليف الشبه المتغيرة؛

- تحليل عتبة المردودية ( نقطة التعادل ).

**1)- التكاليف الثابتة**: هي تكاليف تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم الإنتاج، يبقى أعباءها ثابتة بدون تغيير أو تقريب ثابت، مهما بلغ مستوى النشاط ( حجم النشاط )؛ مثال ذلك إيجار المباني، مخصصات الإهتلاك و فوائض القروض.

**2)- التكاليف المتغيرة ( تكاليف متناسبة)**: تتعير التكاليف المتغيير بتغير مستوى نشاط المؤسسة الإقتصادية، و هي متناسبة مع حجم النشاط، تزيد بزيادة الكميات المنتجة؛ و تنقص عند إنخفاضها. مثال ذلك، مصاريف أجور العمال، مشتريات المواد الأولية، إستهلاك الطاقة الموجه للإنتاج ... الخ.

**مفهوم حجم نشاط المؤسسة**: يقصد به رقم الأعمال المحقق فى المؤسسة التجارية، أما في المؤسسة ذات الطابع الصناعي، يقصد به عدد الواحدات المنتجة ( حجم الإنتاج ).

**3)- التكاليف الشبه المتغيرة**: تحتوى التكاليف الشبه المتغيرة على جزء ثابت، و جزء أخر متغير، يتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة.

 يمكن تلخيص سلوك التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، و هذا من حيث علاقتها بحجم الإنتاج و النشاط كالتالي:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| العناصر | تكلفة الوحدة | التكاليف الإجمالية  |
| **التكلفة الثابتة****التكاليف المتغيرة** | **تتغير عكسيا مع تغير حجم النشاط****تبقى ثابتة مع التغير في حجم** **النشاط** | **تبقى ثابتة مع التغير في حجم النشاط****تتغير تناسبا مع التغير في حجم النشاط** |

**5)- أهمية الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة**:

5-1)- تحديد تكلفة الإنتاج في أغراض التسعير؛

5-2)- الرقابة؛

5-3)- البرمجة؛

5-4)- إعداد جدول الإستغلال التفاضلي.

**5-1)- تحديد تكلفة الإنتاج في أغراض التسعير**: لا تستطيع المؤسسة تحقيق أرباح، إلا إذا زاد سعر بيع منتوجاتها عن التكاليف الكلية، و لكن بالتفرقة بين المتغير و الثابت، بإمكان تحقيق ربح على الرغم من إنخفاض سعر البيع عن التكاليف الكلية؛ حيث الربح في هذه الحالة ليس صافي الربح، و لكن مدى مساهمة ما يبقى من سعر البيع بعد تغطية التكاليف المتغيرة في تغطية التكاليف الثابتة.

**5-2)- في مجال الرقابة**: الإنحرافات التي تحدث في التكاليف يمكن تحديد مسؤوليتها و ذلك بفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة. إذ يكون الإنحراف معروف و يمكن من إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

**5-3)- في مجال البرمجة**: تقوم البرمجة على إختيار البدائل، فالتكاليف المتغيرة تتأثر بإعداد البرامج المستقبلية للإنتاج ( الخطط التجارية المستقبلية).

**5-4)- إعداد جدول الإستغلال التفاضلي**: التكاليف لإحدى المؤسسة ذات الطبيعة إقتصادية و المصنفة حسب طبيعتها كالتالي:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **العناصر** | **المجموع** | **تكاليف ثابتة** | **تكاليف متغيرة** |
|  **مواد و لوازم مستهلكة****خدمات****مصاريف العاملين****ضرائب و رسوم****مصاريف مالية****مصاريف متنوعة****مخصصات الإهتلاك** | **200000.00 دج****30000.00 دج****500000.00 دج****36000.00 دج****60000.00 دج****20000.00 دج****100000.00 دج** | 20 %15 %30 %10 %10 %20 %100 % | 80 %85 %70 %90 %90 %80 %- |
| **المجموع** | **946000.00 دج** | - | - |

**المطلوب**:

- عرض تكاليف هذه المؤسسة إلى تكاليف و متغيرة ؟

- إعداد جدول الإستغلال التفاضلي علما أن رقم الأعمال هو 2000000.00 دج ؟

**الحل**:

**جدول تصنيف التكاليف**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **العناصر** | **المجموع** | **تكاليف ثابتة** | **تكاليف متغيرة** |
| **مواد و لوازم مستهلكة****خدمات****مصاريف العاملين****ضرائب و رسوم****مصاريف مالية****مصاريف متنوعة****مخصصات الإهتلاك** |  **200000.00 دج****30000.00 دج****500000.00 دج****36000.00 دج****60000.00 دج****20000.00 دج****100000.00 دج** | **40000.00 دج****4500.00 دج****150000.00 دج****3600.00 دج****6000.00 دج****4000.00 دج****100000.00 دج** | **160000**.**00 دج****25500.00 دج****350000.00 دج****32400.00 دج****54000.00 دج****16000.00 دج****-** |
| **المجموع** | **946000.00 دج** | **308100.00 دج** | **637900.00 دج** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **العناصر** | **التكاليف** | **الهوامش** | **النسب** |
| **رقم الأعمال****التكاليف المتغيرة****هامش التكاليف المتغيرة****التكاليف الثابتة** | **-****637900.00 دج****308100.00 دج** | **2000000.00 دج****-****1362100.00 دج****-** | **100 %****31.89 %****68.10 %** |
| **النتيجة التحليلية** | **-** | **1054000.00 دج** |  |

**محاضرة رقم (06) عتبة المردودية ( نقطة التعادل) حسابها و تمثيلها بيانيا**

  **1)- مفهوم عتبة المردودية ( نقطة التعادل ):**

 المقصود بعتبة المردودية هي " نقطة ألا ربح و ألا خسارة. أو هي ذلك المستوى من المبيعات (رقم الأعمال) الذي تتمكن عنده المؤسسة الإقتصادية من تغطية جميع أعبائها، دون أن يبقي لديها فائض. لذا فعتبة المردودية تمثل نقطة التعادل بين المداخيل و التكاليف، فهي تتحقق عندما تتساوى الأعباء الثابتة و الهامش على التكاليف المتغيرة. فعند هذا المستوى تصل المؤسسة إلى عتبة المردودية، و التي تتحقق بعدها الربحية ". و يمكن التعبير عن هذا من خلال العلاقة:

**رقم الأعمال = مجموع الأعباء**

**أو**

**رقم الأعمال - مجموع الأعباء = 0**

كما يمكن الإشارة إلى عتبة المردودية على أنها " تساوي التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم النشاطها، و هذا يتحقق التعادل أي لا ربح و لا خسارة، و بالتالي تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية و تدعى كذلك:

**نقطة التوازن؛**

**نقطة التعادل؛**

**نقطة الصفر.**

**2)- تحديد و حساب عتبة المردودية ( نقطة التعادل ):**

مثال: تتوقع إحدى المؤسسات تحقيق ما يلي:

- رقم الأعمال: 9000000.00 دج؛

- تكاليف متغيرة: 5976000.00 دج؛

- تكاليف ثابتة: 2352000.00 دج.

نفترض أن رقم الأعمال CA الذي يتعادل فيه التكاليف الثابتة CF و التكاليف المتغيرة CV هو x. فمن أجل هذه القيمة x، فإن التكاليف المتغيرة CV تصبح

 ا**لتكاليف المتغيرة CV x = 5976000.00 دج x = 0.664 x**

 **رقم الأعمال CA 9000000.00 دج**

و إذا كان هامش التكلفة المتغيرة؛

x - 0.664 x = 0.336 x

 و إنطلاقا، من هامش التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

هذا يستلزم أن، 0.336 x = التكاليف الثابتة = 2352000.00 دج

و عليه؛ x = 2352000.00 دج = 7000000.00 دج و هو رقم الأعمال الذي لا

 0.336

الذي لا يحقق ربح و لا خسارة، أي نقطة التعادل.

\* هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – تكاليف متغيرة

 /CV M CA CV

**\* معدل هامش التكلفة المتغيرة = ( رقم الأعمال – تكاليف المتغيرة )**

Taux M/ CV **رقم الأعمال**

**\* SR عتبة المردودية = التكاليف الثابتة =** 2352000.00 دج =

 **معدل هامش التكلفة المتغيرة** 0.336

 SR عتبة المردودية = 7000000.00 دج

أو

**عتبة المردودية = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة =** 9000000.00 دج **×** 2352000.00 دج

 **هامش التكلفة المتغيرة** 3024000.00 دج

 **SR عتبة المردودية =** 7000000.00 دج

**3)- التمثيل البياني لعتبة المردودية ( نقطة التعادل):**

 **هامش التكلفة المتغيرة**

 **التكاليف أو**

 **ص1 = 0.336 x** **الأعباء**

 **منطقة الأرباح** **نقطة التوازن**

 **ص2 = 2352000.00 دج**

 **2352000.00** **دج**

 **منطقة الخسارة**

**حجم النشاط أو رقم الأعمال** **7000000.00 دج**

 **عتبة المردودية**

**3-1)- عدد الوجدات الأزمة للوصول لنقطة التعادل:**

= **التكايف الثابتة**

 **الإيراد الحدي للوحدة**

**الإيراد الحدي للوحدة = سعر البيع للوحدة – التكاليف المتغيرة للوحدة**

**مثال**: فيما يلي: تكاليف الثابتة 100000.00 دج، التكلفة المتغيرة للوحدة 100.00 دج، و إذا كان سعر البيع للوحدة 150.00 دج. فما هو عدد الوحدات الواجب إنتاج لتحقيق عتبة المردودية( نقطة التعادل ).

**الحل**:

الإيراد الحدي للوحدة = سعر البيع للوحدة – التكاليف المتغيرة للوحدة =

 150.00 دج – 100.00 دج = 50.00 دج

عدد الوحدات المنتجة التي تحقق نقطة التعادل **= تكاليف الثابتة =**

 **الإيراد الحدي للوحدة**

= 100000.00 دج = 2000 وحدة

 50.00 دج

إيراد المبيعات: 150.00 دج × 2000 وحدة = 300000.00 دج

التكاليف المتغيرة: 100 دج × 2000 وحدة = 200000.00 دج

التكاليف الثابتة : 100000.00 دج

الربح = 300000.00 دج – (200000.00 دج + 100000.00 دج ) = 0

**3-2)- هامش الأمان و مؤشر الأمان:**

 تلجأ المؤسسة الإقتصادية إلى إستخدام بعض المؤشرات الأخرى، و التي تساعد في مجملها تحديد الحالة المالية للمؤسسة، و توفر فرصة لتداركرالوضع في حالة تسجيل نتائج غير مرضية و ذلك بإتخاذ القرارات الناسبة. و من هذه المؤشرات نذكر : هامش الأمان Marge de sécuité و مؤشر الأمان Indice de sécuité.

- هامش الأمان Marge de sécuité، يحسب عندما يكون رقم الأعمال أكبر من عتبة المردودية، ففي هذه الحالة تستطيع المؤسسة الإقتصادية تحديد النشاط الأكثر مردودية L’activité la plus rentable، و يتم حسابه من خلال العلاقة:

**هامش الأمان = رقم الأعمال – عتبة المردودية**

- مؤشر الأمان Indice de sécuité، فيمثل نسبة هامش الأمان إلى رقم الأعمال، و يدل على مستوى تدني رقم الأعمال قبل تسجيل الخسارة، و يتم حسابه من العلاقة:

**مؤشر الأمان = هامش الأمان × 100**

 **رقم الأعمال**

**مثال:** قامت مؤسسة تجارية بوضع حساب الإستغلال التفاضلي، و كان كما يلي:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **البيان** | **المبلغ** | **النسبة %** |
| رقم الأعمالإجمالي الأعباء المتغيرة | 650000.00 دج400000.00 دج | 100% |
| ه/ ت. م.الأعباء الثابتة | 250000.00 دج175000.00 دج | 38.46% |
| النتيجة التحليلية | 75000.00 دج | 11.54% |

ترغب المؤسسة في تحديد:

- عتبة المردودية؛

- هامش الأمان و مؤشر الأمان.

**الحل:**

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – تكاليف متغيرة

 /CV M CA CV

هامش التكلفة المتغيرة = 650000.00 دج – 400000.00 دج = 250000.00 دج

معدل هامش التكلفة المتغيرة = هامش التكلفة المتغيرة = 250000.00 دج = 0.3846

Taux M/ CV **رقم الأعمال** 650000.00 دج

**SR** **عتبة المردودية** = **التكاليف الثابتة =** 175000.00دج =

 **معدل هامش التكلفة المتغيرة** 0.3846

**SR** **عتبة المردودية** = 455000.00 دج

هامش الأمان= رقم الأعمال – عتبة المردودية = 650000.00 دج - 455000.00 دج

هامش الأمان = 195000.00 دج

النقطة الميتة = عتبة المردودية × 360 يوم = 455000.00 دج × 360 يوم =

 رقم الأعمال 650000.00 دج

النقطة الميتة = 0.7 × 360 يوم = 252 يوم

أي 30 يوم × 8 = 240 يوم + 12 يوم = 252 يوم. و بالتالي المؤسسة تستطيع تغطية كافة التكاليف قى 8 أشهر و 12 يوم. و يبقى أمام المؤسسة 108 يوم، أي 3 أشهر و 18 يوم لتحقيق الربح.

مؤشر الأمان = هامش الأمان × 100 = 195000.00 دج × 100 = 30%

 رقم الأعمال 650000.00 دج

**محاضرة رقم (07) الموازنة التقديرية**

**1)- نبذة تاريخية حول نشأة و تطور الموازنة التقديرية:**

إن الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في عملية الرقابة و التنبؤ بالمستقبل، حيث أول من إستعمل هاته الأداة أو التقنية سيدنا " يوسف عليه السلام ". حيث إستعملها في مراقبة إنتاج القمح في عهده، إذ قام بإعداد ما يشبه الموازنة المتوقع إنتاجه لمادة القمح خلال سبع سنوات قادمة. كما حدد حجم الإنفاق المتوقع و خطط الإستهلاك المتوقع لنفس المرحلة. و لقد نبعت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا و كان ذلك سنة 1712، حيث شكلت لجنة وسائل تخطيط الدولة في الرقابة عليها بإستخدام نظام الموازنة التقديرية.

و كان المفكر الإقتصادي الأمريكي dégazeux أول من تطرق إلى هذا الموضوع في كتابه " التطور التاريخي للتكاليف" في سنة 1825م. حيث خصص له فصلا كاملا؛ ثم أصبح إستخدام الموازنة التقديرية ضرورة بالنسبة لأي بلد من أجل التخطيط للمستقبل.

**2)- تعريف الموازنة التقديرية و تعريف التقدير:**

**2-1)- تعريف الموازنة التقديرية:**

إختلف الكتاب و المفكرين في مجال الإقتصاد و التسيير في إعطاء تعريف موحد و شامل للموازنة التقديرية، إلا أنه كل التعاريف تصب في مفهوم واحد، و هو أنها تمثل الإيرادات و المصاريف التقديرية للكيان أو المؤسسة. و من بين التعاريف المقدمة نذكر منها:

 تعريف معهد التكلفة و المحاسبين الإداريين بإنجلترا على أنها:" خطة كمية و رقمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة. و تبين عادة الإيرادات للمخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات منتظر تحملها خلال هذه الفترة، و الأموال التي تستعمل لتحقيق هذف معين".

 كما يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة على أنها: " أسلوب التقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشتراك المسؤولين إلى برنامج الأعمال تدعي الموازنات".

 كما تعرف الموازنة التقدرية حسب keller et ferara ، على أنها : " الخطة المناسبة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بالتقدير الإرباحية الكلية و الأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام ".

إذن: هي عبارة عن مجموعة تقديرات أو تنبؤات مسبقة (مستقبلية) تحترم الظروف الداخلية و الخارجية للكيان ( المؤسسة الإقتصادية)؛ و هي تعتمد على التوقعات التي تتوقف عن الشروط الداخلية و الخارجية للمؤسسة من البرامج و الإمكانيات لتحقيق هدفها في أجل محدد.

 كذلك الموازنة التقديرية، هي عبارة عن تعبير كمي و مالي، و برنامج يطبق على مدى القصير، حيث هذا التعبير يكون مفصل و واضح و شامل و على كل مسير يحمل مسؤولية الميزانية.

 كما أن بعض المختص يعرفون الموازنة كالتالي: " التوقع المرقم عن طريق كل العوامل المناسبة للبرامج المطروح، هذا الترقيم موجه بالوحدات الفيزيائية للحساب ( كميات المباعة ) و النقدية، حيث يجب أن يكون حقيقي، بمعنى أخر معمقة على نقط الضعف و القوة الإدارية و على الفرص و تغييرات المحيط. و لكن في نفس الوقت الموازنة هي فعل إختياري بما أنه يترجم أهداف ". J.mayer la budgétaire المحددة من طرف المسيرين

**2-2)- مفهوم التقدير:**

 التقديرات تفتح المجال في بعض الأحيان للوصول إلى الأهداف و البرامج العلمية و كذلك ضرورة بالنسبة للمسؤولين العمليين لتحديد الخطة المتبعة، و هذا بحضور خبراء في مجال التقديرات. بحيث إذا كانت التقديرات تعتمد على تحديد برامج متوقعة فهي كذلك تعتمد على التركيز و الثقة في النفس من طرف المسيرين لتقييم الأهداف. و ليس التطرق على مضمون التقديرات، معناه الذهاب للقيام مباشرة بتقنيات التقدير للحصول على تقديرات فعالة لأن هذه الفعالية يجب أن تكون معروفة و أن تتبع خطوات المنهجية التقدير و تنظيمها و يمكن تلخيص عناصر المنهجية الدائمة للتقدير في الشكل التالي:

**شكل تلخيصي لمنهجية عملية التقدير**

معرفة حاجيات التسيير للقيام بعملية التقدير

تكوين مجموعة من الموظفين للقيام بالتقديرات

جمع المعطيات من طرف مجموعة من الموظفين

تطبيق طريقة التقدير الملائمة للمعطيات

إيصال التقديرات للمسيريين (الإتصال)

إعادة المعلومات إلى مجموعة الموظفين من أجل مقارنة النتائج الحقيقية مع النتائج المقدرة

نلاحظ أنه من خلال توقعات المسييرين على ضرورة و كفاءة المجموعة الوظيفية من جانب التقديرات، نستطيع معرفة وضعية المؤسسة الإقتصادية في التحضير للقيام بوظيفة التقدير. حيث هنالك ثلاث وظائف تدخل في كل تطبيق تقديري و المتمثلة في:

المجموعة الوظيفية؛ و هي التي تقوم بمعرفة و تطبيق أسس التقديرات.

المميز الذي يستعمل هذه التقديرات.

و أخيرا المجموعة الإعلامية؛ و هي التي تعالج المعطيات بإستعمال الطريقة المحصل عليها.

 و للحصول على نوع من الفعالية في التقدير، يجب أن يكون كل واحد مسؤول عن تخطيطه و منهجية ربطه للعوامل المؤثرة في عملية التقدير.

إن تطورات وظيفة التقدير مهمة جدا، ولهذا من الأحسن أن توضع على عاتق مسؤولية طاقم التسيير و المكلفين بمراقبة التسيير، و لا تقدم إلى المختصين في التقديرات لأنهم في الحقيقة يدرسون التقنيات أكثر مما يدرسون المشاكل التسييرية.

**محاضرة رقم (08) مبادئ إعداد الموازنات التقديرية و أنواع الموازنة التقديرية(التخطيطية)**

**1)- مبادئ إعداد الموازنة التقديرية ( التخطيطية):**

 **هنالك مبادئ لا بد من الإلتزام بها عند إعداد** الموازنة التقديرية (التخطيطية) و التي يمكن لها الإشارة إليها كالتالي:

**أ)- مبدأ الشمولية:** تشمل الموازنة جميع أوجه النشاط و في جميع و حدات المؤسسة الإقتصادية.

**ب)- مبدأ التنسيق:** يجب تحديد الأهداف و التنسيق بين مجموع وظائف المؤسسة، حيث أن الإدارة المالية تهدف إلى تحقيق أقصى ربح عن طريق تخفيض التكاليف. حدات المؤسسة الإقتصادية

**ج)- مبدأ المورنة:** أن تكون الموازنة و قابلة للتعديل و التكيف مع الأحداث المستقبلية التي قد تواجهها المؤسسة نتيجة تغير الطروف الداخلية و الخارجية.

**د)- مبدأ القياس الإحتمالي :** أي يجب الأخذ بعين الإعتبار طاهرة عدم التأكد، كل بنود الموازنة ليست قيمة مطلقة أو محددة و إنما لها مدى إحصائي معين، حيث الموازنة هي عبارة عن توقعات مبنية على أسس علمية تأخذ بعين الإعتبار الطروف و الإمكانيات.

**ه)- مبدأ التوقيت الزمني:** أي يتم إيجاد موازنة بين حجم العمليات و توزيعها زمنيا، حيث يتم توقيت العمليات لكل فترة في شكل برنامج زمني يقوم بتحقيق التوازن بين الأنشطة على مستوى المؤسسة الإقتصادية.

**2)- أنواع الموازنة التقديرية ( التخطيطية):**

**أ)- من حيث مجال الموازنة:** و تضم:

- موازنة تشغيلية: و هي تغطي العمليات الجارية للمؤسسة، أي الموازنة النتعلقة بالأعمال الإستغلالية .

- موازنة العمليات الإستثمارية: و هي تغطي مجالات التخطيط الإستثماري للمؤسسة الإقتصادية.

 **ب)- من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:** و تنقسم إلى:

- موازنات تخطيطية قصير الأجل: و هي التي تعبرعن الأعمال أو النشاطات التي ترغب المؤسسة الإقتصادية تحقيقها في المدى القصير.

- موازنات تخطيطية طويلة الأجل: و هي التي تتعلق بالموازنة الأعمال أو النشاطات التي ترغب المؤسسة الإقتصادية تحقيقها في المدى الطويل.

 كما أن الموازنات القصيرة الأجل، تعتبر جزءا من الموازنات الطويلة الأجل و لهذا لا يجب أن يكون هنالك تعارض في تحديد الأهداف فيما بين موازنات تخطيطية قصيرة الأجل، و موازنات تخطيطية الطويلة الأجل.

**ج)- من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنات:** و تنقسم إلى:

- موازنة برامج: و هي الخطط الرئيسية التي تعتزم المؤسسة الإقتصادية تنفيذها.

- موازنة المسئولية: هي موازنة تتلق بتحدد الخطط من حيث الأفراد المسئولين عن تنفيذها.

**د)- من حيث درجة المورنة:** و تضم:

- موازنات تخطيطية : و تبن على حجم إنتاج واحد.

- موازنات تخطيطية المرنة : و تعد على أساس مجموعة متعددة من المستويات.

**محاضرة رقم (09) مراحل إعداد الموازنات التقديرية ( التخطيطية) و مقومات محاسبة التسيير**

**1)- مراحل إعداد الموازنة التقديرية ( التخطيطية):** هنالك مراحل لا بد من إتباعها عند إعداد الموازنة التقديرية (التخطيطية) على مستوى المؤسسة الإقتصادية، و التي تتمثل في الخطوات التالية:

**أ)- مرحلة تحديد الأهداف:** و يتم فيها تحديد الأهداف التي ترغب المؤسسة الإقتصادية تحقيقها و عمرها الزمني و الأهمية النسبية حتى لا يحدث تضارب أو تعارض أثناء القيام بالعمل على تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة الإقتصادية.

**ب)- مرحلة التنسيق بين الخطط و السياسات الفرعية:** نجاح الموازنة يعتمد على إشراك جميع المستويات الإدارية المسئولة على مستوى المؤسسة الإقتصادية على تنفيذها في إعداد الموازنة، و ذلك عن طريق إعداد الخطط و السياسات لكل مستوى إداري، و تراجع هذه السياسات من لجنة الموازنة.

**ج)- مرحلة إعتماد الموازنة التقديرية:** بعد قيام لجنة الموازنة بالتنسيق بين الأهداف العامة و الفرعية و بين الخطط و السياسات الفرعية و تعديلها، يكون قد تم إعداد الموازنة التي تشمل مختلف نشاطات المؤسسة الإقتصادية، و من ثم تقوم بتقديمها للإدارة العليا (قوة القرار) لإعتمادها، و بإعتماد الموازنة تصبح معيار للأداء.

**2)- مقومات محاسبة التسيير:**

 تتمثل المقومات محاسبة التسيير بالعناصر الثلاث التالية:

**2-1) – المقومات المحاسبية:** تتمثل بمجموعة الأنظمة المحاسبية التي تستند عليها المحاسبة في عمليات إثبات الأنشطة الإقتصادية بالمستندات و التسجيلات المحاسبية المقومة بالنقد، و تبوبيها بهدف قياس و تحديد حقائق معينة تتعلق بطبيعة النشاط الرئيسى و الأنشطة الفرعية للمؤسسة الإقتصادية، و من ثم الرقابة عليها. و تشمل المقومات المحاسبية على الأتي:

**أ)- نظام المحاسبة المالية:** إن الهدف الرئيسي من محاسبة التسيير (الإدارية)، يتمثل في توفير البيانات اللازمة و الضرورية لفئات المستخدمة لهذه البيانات، و لذلك تعتبر محاسبة التسيير أداة إمداد مستخدمي البيانات بإحتياجاتهم من البيانات و أهدافهم تتمثل في توفير و إمداد البيانات المالية عن نشاط المؤسسة الإقتصادية لمستخدمي البيانات؛و هذا عن طريق إعداد القوائم المالية التي تعتبر بدرجة من الدرجات عن صافي الدخل على أساس قاعدتي التحقيق و المقابلة، و إعداد قائمة المركز المالي التي ترتبط بين الفترة الحالية و الفترات المستقبلية، و يجب أن يكون الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توصيل و إبلاغ البيانات المالية التي يمكن الإعتماد عليها بشأن عمليات المؤسسة بما في ذلك:

- الأصول و الخصوم و حقوق حملة الأسهم، و نتيجة هذه العمليات؛

- بيان الربح أو الخسارة ( بعد إستبعاد التكاليف و المصروفات من الإيرادات المقابلة لها).

**ب)- نظام محاسبة التكاليف:** تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات التي يستخدمها المحاسب في تطبيق المبادئ المحاسبة التي تشكل الإطار العام المحاسبة، لإثبات و تبويب مصروفات الإنتاج و تحليلها و مراقبتها و تقديم البيانات و التقارير حول تكلفة المنتجات و العمليات و المراحل المختلفة، و هذا من أجل مقارنتها مع التكلفة المعيارية و بيان طبيعة الإنحرافات و أسبابها المختلفة للقضاء على الهدر و الضياع في المصروفات؛ لإتخاذ القرارات المناسبة لترشيد مسيرة الأعمال في المؤسسة الإقتصادية. و مما تقدم يتضح أن مهام محاسبة التكاليف تنحصر كالأتي:

- إثبات جميع النفقات المرتبطة بالإنتاج بطريقة صحيحة تمكن من إستخراج التكاليف الفعلية؛

- تحديد التكاليف الفعلية للمنتجات و تكلفة كل نوع أو كل طلبية لتحديد أسعار المنتجات؛

- تحديد التكالف الفعلية لكل منتج و مقارنة معطيات المحاسبية الفعلية مع معايير النفقات الموضوعة؛

- الرقابة على عناصر و بنود التكاليف؛

- تزويد المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب بجميع المعلومات و البيانات لممارسة وظائف التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء.

**ج)- نظام محاسبة المسئولية:** يؤسس نظام محاسبة المسئولية بتقسيم المؤسسة الإقتصادية إلى عدد من مراكز المسئولية و يتوقف عددها على حجم المؤسسات، و يتم عملية الربط بين هذه المراكز من حيث معدلات الأداء لكل مركز، و هذا بواسطة التقارير المحاسبية التي تقدم من قبل الأفراد المسئولين في مراكز المسئولية المناط بهم نشاط معين أو خدمات بهدف إنتاج منتج معين أو الخدمة معينة قابلة للقياس؛ و لتحديد مقدار الإيرادات المحققة في كل مركز و التكاليف الناجمة عن تحقيق الإيراد بهدف تحديد إنحراف الأداء الفعلي عن المخطط.

**د)- نظام المراقبة و المراجعة الداخلية:** المراقبة الداخلية هي عبارة عن الأنظمة و اللوائح و القرارات و التعليمات التي يضعها قوة القرار في المؤسسة الإقتصادية بغرض حماية أصول المؤسسة، و التأكد من سلامة إثباتتها في السجلات و الدفاتر المحاسبية طبقا للمبادئ و الفروض و القواعد المحاسبية، حيث التأكد من صحة ما تحتويه هذه السجلات و الدفاتر من بيانات يمكن للإدارة أن تطمئن إليها في وضع سياسات المؤسسة و في الحكم على تنفيذها. حيث يمتد نظام المراقبة ليشمل نظام الرقابة بإستخدام الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية. و يتضمن نظام الرقابة الداخلية وجود خطة للتنظيم لتحديد المسئوليات الوظيفية، و نظام محاسبي مناسب يوفر الرقابة المحاسبية السلمية على أصول المشروع و إلتزامانة و و إيراداته مع الإعتماد على أفراد يكونون على درجة من الكفاية تتناسب مع ما ينسب إليهم من أعمال.

 أما المراجعة الداخلية؛ فهي وسيلة للتأكد من صحة العمليات و القيود و دقة البيانات المحاسبية و التأكد من إتباع العاملين بالمؤسسة الإقتصادية للسياسات و الإجراءات الإدارية المحددة لهم.

**2-2)– المقومات الإدارية:** لا يمكن لمحاسبية التسيير (الإدارية) أن تحقق مهاما بنجاح دون توفر مقومات إدارية كما هو الحال بالنسبة للمقومات المحلية و المقومات الإدارية هي:

**أ)- هيكل تنظيمي:** لضمان قيام محاسبة التسيير (الإدارية) بمساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة على العمليات الإستغلالية المؤسسة و إتخاذ القرارات،لا بد من توفر هيكل تنظيمي مناسب يتلائم مع طبيعة و حجم النشاط الذي تمارسه المؤسسة الإقتصادية، و أن يحدد هذا الهيكل التنظيمي مراكز المسئولية المختلفة و مستوياتها.

**ب)- نظام إداري سليم:** يعتبر هذا النظام من العمد الأساسية التي تقوم عليها محاسبة التسيير، و لكي يكون التنظيم الإداري سليما و فعالا يجب أن يتهم بالعنصر البشري و يعتمد على إشراك العاملين بالمؤسسة الإقتصادية في التنظيم و التخطيط و الرقابة.

**2-3) – مقومات إحصائية:** ككل فروع التنظيم الإقتصادي و الإجتماعي كان على المحاسبة أن تخضع للدور الجديد الملقى على عاتقها، فهي مرشحة لأن تنتقل من الصعيد الفردي إلى الصعيد الجزئي. إن المحاسبة الخاصة أصبحت المساعد الذي لا غنى عنه بالنسبة إلى المرفق العام الذي هو الإحصاء.و بالفعل إن إقتصاديات أية بلد من البلدان، لا يمكن أن تكون لا مداراة و لا موجهة أو مراقبة، قبل أن تعرف و لا يمكن أن تعرف بدون إحصاء يجمع المعلومات التي يقدمها مجموع التجار والصناعيين؛ و على أساس هذا لا بد أن يتوفر لدى المؤسسة الإقتصادية نظام إحصائي جيد من أجل مساعدة في الحصول على البيانات الكمية الضرورية التي تستجيب لمتطلبات الإدارة؛ و على مستويات مختلفة. و يجب أن تكون هذه البيانات المتحصل عليها من الإحصاء مبوبة و معروضة بشكل يساعد الإدارة في التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار.

**محاضرة رقم (10) طريقة التكاليف التقديرية**

 إن المعالجة المحاسبية لمختلف المعطيات الناتجة عن مختلف دورات الإستغلال، وفق تقنيات المحاسبية التحليلية، للحصول على النتائج الحقيقية تكون غير كافية للحكم على مستوى الأداء العام و كذا أداء مختلفة الأقسام و بالتالي الوظائف؛ إلا إذا تمت مقارنتها ببعض المعطيات و بالتالي النتائج المخطط له، و المتمثلة في التكاليف و النتائج التقديرية، و التي تكون مدرجة ضمن الخطط و المتمثلة في الميزانيات التقديرية.

 تعتمد نتائج المقارنة في تحديد طبيعة الإجراءات و بالتالي القرارات الممكن إتخاذها قصد تعديل أو تصحيح الإختلالات، و المعبر عنها بالإنحرافات إن وجدت، و هذا لا يتحقق إلا من خلال طريقة التكاليف التقديرية أو المعيارية.

**1) – تعريف التكاليف التقديرية:** التكاليف التقديرية عبارة عن تكاليف محددة مسبقا، حيث تعتمد كمعايير ( تكاليف معيارية) أو تكاليف مرجعية تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الإنحرافات، و التي تمكن عملية تحليلها من المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الإستغلال الداخلية للمؤسسة. و تتطلب عملية تحديد و تحليل الإنحرافات و إتخاذ جملة من الإجراءات التصحيحية، قد تتمثل في مراجعة التقديرات أو مراجعة الأهداف المسطرة، و يكون هذا خاصا فيما يتعلق بالإنحرفات الكبرى، أي ذات التأثير السلبي على أداء المؤسسة و المتمثلة في الإنحراف السالبة. و هذا ما يتمثل في مراقبة التسيير من خلال تحليل الإنحراف.

 و عليه، فإن التكاليف التقديرية تتمثل في التكاليف المحددة وفقا لحجم نشاط عادي، و التي ستعتمد كتكاليف عادية لتحديد الإنحراف بينها و بين التكاليف التي سجلت فعلا خلال دورة الإستغلال. و تهدف التكاليف التقديرية إلى:

**1-1)–** تقييم سريع للإنتاج المحقق، بما أن التكاليف التقديرية محددة مسبقا عندها يتم ضربها في التكلفة التقديرية الوحدوية للحصول على قيمة، تكلفة، الإنتاج التقديرية الموافقة للإنتاج الحقيقي.

**مثلا**: في ورشة لإنتاج الطاولات الخشبية حددت التكلفة التقديرية الوحدوية للإنتاج قبل التركيب ب 500.00 دج. في نهاية دورة الإستغلال (الشهر)، تم تحويل 100 قطعة لورشة التركيب. التكلفة التقديرية للإنتاج المحول لورشة التركيب هي:

 100 وحدة × 500.00 دج = 50000.00 دج

**1-2)–** تمكن التكاليف التقديرية من مراقبة ظروف الإستغلال الداخلية. فباعتهادها كمعايير إستغلال تسمح بالمقارنة بين:

- ما يجب إنتاجه في المؤسسة أو القسم؛

- ما نتج فعلا.

المقارنة تعطي إنحراف و التي يتم تحليلها من أجل:

- معرفة أسباب الإختلاف بين التكاليف التقديرية و الحقيقية؛

- إتخاد القرارات التصحيحية إذا كانت الإنحرافات سالبة.

**2)– مراحل حساب التكاليف التقديرية:** تمر عملية حسابالتكاليف التقديرية بعدة مراحل و تتمثل أساسا في مرحلة التحديد، فمرحلة القياس، و أخيرا مرحلة التحليل. حيث أن:

**- مرحلة التحديد**، تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية و التي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي؛

**- مرحلة القياس**،تتمثل في قياس أو حساب الإنحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الإستغلال، و التكاليف التقديرية؛

**- مرحلة التحليل**، و تتمثل في تحليل الإنحرافات، أي البحث و بالتالي تحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف التقديرية و التكاليف الحقيقية،و هذا من أجل إتخاذ القرارات المناسبة. و يتم حسابها وفق العلاقة:

 **التكاليف التقديرية = التكلفة التقديرية للوحدة × الكمية التقديرية**

أو

 **التكلفة المعيارية = السعر المعياري × الكمية المعيارية**

 و تتكون التكاليف التقديرية أساسا من أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة. الأعباء المباشرة، و تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية و تكلفة اليد العاملة المباشرة. أما الأعباء غير المباشرة فتتمثل في الأخرى و المعبر عنها بأعباء الأقسام أو مراكز التحليل ( الأقسام المتجانسة )، و تتمثل أساسا في الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة. و تحتسب وفق العلاقات التالية:

**الأعباء المباشرة**:

**المواد الأولية = التكلفة التقديرية للوحدة × الكمية التقديرية**

**اليد العاملة = المعدل التقديري لأجر الساعة × ساعات العمل التقديرية**

**الأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة القياس التقديرية × عدد وحدات القياس التقديرية**

 ما تجدر الإشارة إليه، هو أن هذه التكاليف هي تكاليف معيارية يتم تحديدها إنطلاقا من دراسة مفصلة لعمليات الإنتاج و يتم على مرحلتين:

1- وضع المعايير التقنية التي تحدد كميات المواد و اليد العاملة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة؛

2- تحديد التكاليف التي تقيم على أساسها الكميات المعيارية.

 و تحدد هذه المعايير التقنية من قبل قسم الدراسات التقنية بالتعاون مع قسم المشتريات و قسم المحاسبة.

**مثال:** لديك عناصر مصاريف البيع و التوزيع لفرع مؤسسة تربية الدواجن للغرب DAHRA VIP SPA، و التي كانت كالتالي:

السنوات **مصاريف البيع و التوزيع الحقيقية** **مصاريف البيع و التوزيع التقديرية**

N-1 416360 kda 141162 kda

N-2 134518 kda 149509 kda

N-3 162089 kda 171092 kda

N-4 164348 kda 160021 kda

**المطلوب**: مقارنة مصاريف البيع و التوزيع الحقيقية و التقديرية خلال الفترة، و تحليل الإنحرافات ؟

**الحل**

**جدول مقارنة مصاريف البيع و التوزيع الحقيقية و التقديرية للفترة**

 الوحدة = kda

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| السنوات | **مصاريف البيع و التوزيع الحقيقية** | **مصاريف البيع و التوزيع التقديرية** | **نسبة التحقيق** | **الإنحراف** | **نسبة الإنحراف (الإنحراف × 100 التقديرات)** |
| N-1 | 416360 | 141162 | 295% | +275198 | 194.95 |
| N-2 | 134518 | 149509 | 90% | -14991 | -10.03 |
| N-3 | 162089 | 171092 | 95% | -9003 | -5.26 |
| N-4 | 164348 | 160021 | 103% | +4327 | +2.70 |

**التعليق:** من خلال مقارنتنا لمصاريف البيع و التوزيع خلال الأربع سنوات بين ما هو محقق و التقديرات الموضوعة، نلاحظ أن المؤسسة سجلت إنحرافات مختلفة. و التي تفسرب :

- في سنة N-1،إنحراف سالب قدر ب + 275198 kda، أي بنسبة تقدر ب 194.95؛

- في سنة N-2،إنحراف ملائم -14991 kda، أي بنسبة تقدر ب -10.3 %؛

- في سنة N-3،إنحراف ملائم -9003 kda، أي بنسبة تقدر ب -5.26 %؛

- في سنة N-4،إنحراف سالب قدر ب +4327 kda، أي بنسبة تقدر + ب 2.75 % و هو أقل من 5 %يمهل.

كيان الإقتصادي للبلد، نتيجة تحقيق قائض في الميزان التجاري أو فائض مصدره حركة تدفق رؤوس الأموال الدولية الطويلة الأجل؛ أو يتم الحصول على السيولة من مصادر خارجية، فغناصر السيولة الدولية في الحالة الأولى تتمتع بدرجة سيولة عالية مما هو عليه في الحالة الثانية. كما أنه تنشأ حاجة البلد للسيولة الدولية، نتيجة معاملاته الاقتصادية مع العالم الخارجي و التي تعكسها فقرات ميزان المدفوعات، و خاصة رصيد الاحتياطيات بالنقد الأجنبي.

- لا بد من الوجود الفعلي للأصول الاحتياطية( متاحة عند الطلب عليها)، أما بخصوص حدود التسهيلات الإئتمانية التي يمكن السحب منها، فلا يمكن إعتبارها أصول احتياطية لأنها ليست مستحقات قائمة؛ غير أنه يمكن الإبلاغ و الإفصاح عنها من خلال المعلومات الإضافية.

- الأصول المرهونة غير المتاحة للإستخدام بسهولة و الأصول المقيدة وفق طرق مختلفة، تستثنى و لا يمكن إعتبارها من مكونات الاحتياطيات الرسمية التي تمتلكها السلطات النقدية، كما لا تدرج العقارات التي ترجع ملكيتها للسلطات النقدية من ضمن الإحتياطيات الرسمية؛ لأنها لا توجد في حالة سائلة.

- بالنسبة للمستحقات الخارجية ( أي المستحقة لغير المقيمين في البلد) التي تقع ضمن الملكية الفعلية للسلطات النقدية تعتبر أصولا احتياطية، حيث أن الملكية ليست الشرط الوحيد الذي يجسد السيطرة على تلك الأصول، ففي الحالات التي تحوز المؤسسات و الوحدات الاقتصادية (غير البنك المركزي) في الاقتصاد أصول بالعملات الأجنبية؛ يرخص لها ذلك وفق تنظيمات و أحكام قانونية تحدد من طرف السلطات النقدية، أو بناء على إقرارها الصريح. حيث تعتبر تلك الأصول ضمن الأصول الاحتياطية بسبب إخضاعها للسيطرة الفعلية للسلطات النقدية.

- تحويلات مستحقات العملة الأجنبية بإتحاه السلطات النقدية من الوحدات المؤسسية الأخرى قبل تاريخ إلغاء التحويلات، حيث يعرف ذلك بإسم " تجميل الواجهة "، و بالتالي لا يمكن إعتبار تلك الأصول من ضمن الاحتياطيات مع إمكانية إدراجها ضمن المعلومات المصاحبة للاحتياطيات الدولية. و لتوضيح مدى حرية السلطات في التصرف بمخزون احتياطي الصرف الأجنبي مقارنة بالمجمعات الأخرى بالعملات الأجنبية، أنظر الشكل أدناه:

**الشكل رقم (1) مساحة حرية تصرف السلطات النقدية في مخزون الاحتياطيات الدولية**

****

**Source**: Morgan Stanley, 2007

**2-2)**- **تصنيفات إحتياطيات الصرف الأجنبي و أنواعها**: تمثل إحتياطيات الصرف لدى بلد ما، في الأصول المالية الأجنبية التي تكون متاحة و موجودة تحت تصرف السلطات النقدية لإستخدامها في التمويل المباشر لإختلالات ميزان المدفوعات، و التنظيم غير المباشر لكميات تلك الإختلالات من خلال التدخل في أسواق الصرف الأجنبي،أو لأغرض أحرى. غير أن تصنيف إحتياطيات الصرف بالنسبة للعديد من البلدان، يتم ضمن تصنفين أساسيين، الأول يعتبر إحتياطيات الصرف من النقد

من ثم بإستطاعته التصرف فيها بكل حرية حسب الحاجة و طبقا للظروف الإقتصادية السائدة في البلد، حتى لو تطلب الأمر إنخفاضها إلى أدني مستوى ممكن. حيث تتألف هذه الأخيرة، من " الأرصدة الذهبية الرسمية الموجودة لدى البنك المركزي، حقوق السحب ضمن الشريحة الذهبية المتاحة على مستوى صندوق النقد؛ القطع النقدية الأجنبية التي يحتفظ بها البلد كإحتياطيات،مضاف إليها وحدات حقوق السحب الخاصة(SDRs). فكل هذه العناصر ذات السيولة العالية تدخل في تعداد الإحتياطيات المملوكة، و بالتالي تعكس القدرة الذاتية للبلد في مواجهة الإلتزامات الخارجية[[1]](#footnote-2) ". كما أن نسبة السيولة الدولية لدى بلد ما، لا بد " أن تأخذ في الحساب، حجم هذه الأصول الأربع أو الإحتياطيات المملوكة إلى إجمالي الإلتزامات الخارجية خلال فترة زمنية قصيرة. حيث يعتبر هذا المعيار أفضل مقاييس السيولة الدولية على مستوى بلد ما، أي يتضح مدى إستطاعة البلد و قدرته على مواجهة الظروف و الإلتزامات الناشئة في المدى القصير[[2]](#footnote-3) ". بحيث إستخدامها غير مرتبط بشروط أو متعلق بأية مدة زمنية محددة، و بالتالي نستطيع القول أن الأصول الإحتياطية بالعملات الأجنبية المملوكة، تمثل الخط الأول للسيولة بالعملات الأجنبية؛ و هذا نظرا لكونها تأتي في المرتبة الأولى من المميزات و الأهمية. فحيازة حجم كافي و ملائم من العناصر الإحتياطية المكتسبة(المملوكة)، يعني ذلك عدم حاجة البلد المعني إطلاقا، لطلب إستخدام الأرصدة النقدية التي يمكن الحصول عليها عن طريق الإقتراض الخارجي. فمن شأن الإستعانة بهذه الأخيرة في تسوية الإلتزامات الخارجية، يترتب عنه شروط توجب التقيد بها.

 **ب)**- **إحتياطيات الصرف المقترضة(ا لسيولة المقترضة)**: هي كافة العناصر التي يتحصل عليها البلد عن طريق إقتراضها من الخارج بهدف إستخدامها في معالجة العجز الطارئ لميزان المدفوعات. و تتميز عناصر الإحتياطيات(السيولة الدولية) غير المشروطة، بصفات خاصة تتمثل في إستخدامها التلقائى، أي هي عناصر ممتازة و كاملة السيولة. أما العناصر الأخرى و التي تدخل ضمن أرصدة الدرجة الثانية، فتتميز بسيولة أقل، على إعتبارها أنها مشروطة الإستخدام؛ حيث أن البلد الحائز عليها لا يستطيع اللجوء إلى إستخدامها، إلا إذا توفرت بعض الشروط و ضمن حدود معينة. لهذا يرى الكثير من الأخصائيين، هذه العناصر، على " أنها عناصر الخط الثاني، و أهمها: وحدات حقوق السحب الخاصة(SDRs)، و السحب على التسهيلات المتاحة بين البنوك المركزية(إتفاقيات SWAP ). فالإحتياطيات الدولية المقترضة تمثل إلتزام على البلد، و بالتالي يجب سداد القروض و الفوائد المترتبة عليها( الإقتصاد يتحمل أعباء معينة)، و هذا وفق الفترة المتفق عليها و شروط الإقتراض، سواء من

1. - Jocelyn Horn et Dehoon Nohm: International reserves and liquidity,Arrestment, The australian research council (DRC) , P10 , www.econ.mq.edu.au/ecoh.../5-2000-Aproo.pdf [↑](#footnote-ref-2)
2. - رمزي زكي: الاحتياطيات الدولية و الأزمة الإقتصادية في الدول النامية مع إارة خاصة عن الإقتصاد المصري، دار المستقبل العربي ، 1994، ص 93. [↑](#footnote-ref-3)