

---

# الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية

أ. بالقاسم بن خليفة ( المركز الجامعي الوادي ) - الجزائر

---

## المخلص :

تتدرج ورقة بحثنا هذا عموما تحت موضوع مراقبة التسيير، ولهذه الأخيرة عدة أدوات تعمل بواسطتها في الرقابة على التسيير داخل المؤسسة، وتنقسم هذه الأدوات إلى تقليدية وحديثة، إذ تتمثل الأدوات التقليدية في (نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية)، أما الأدوات الحديثة فتتمثل في ( التحليل المالي، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة ).

والرقابة على التكاليف باستعمال طريقة التكاليف الكلية تحديدا تعتبر أحد أهم الطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية، وينطوي عن عملية الرقابة اتخاذ قرارات تهدف لصالح المؤسسة، وهو ما سنحاول دراسته وتوضيحه من خلال مضمون هذه الدراسة.

## Résumé :

Cette étude automne discuté de ce thème général de contrôle de gestion, et les dernier plusieurs outils de travail qui dans le contrôle da la gestion au sein de l'institution, et repartie ces outils à la traditionnelle et moderne, les outils traditionnelle représente (système d'informations, la comptabilité générale, la comptabilité analytique), et les méthodes moderne représente (les analyses financière, les budgets, le tableau de bord).

Et la contrôle des coûts en utilisant méthode les coûts globale sont considérés comme l'une des méthodes les plus spécifique utilisés dans la comptabilité analytique et contrôle du procédé consiste à prendre des décisions visant à bénéficier de l'organisation, et ce que nous allons essayer d'étudier et illustré par le contenu de cette étude.

## تمهيد :

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، تعتمد هذه الأخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة: التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة، وذلك من أجل التكيف مع هذه التغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي، ومسايرة محيطها الخارجي، فجندها تعتمد على الرقابة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

### 1. مدخل للتسيير والرقابة.

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير، نلاحظ أن مصطلح مراقبة التسيير مركب بدوره من مصطلحين " مراقبة " و " التسيير "، ولهذا يجب إيضاح مفهوم التسيير وكذا مفهوم المراقبة.

#### 1.1. مفهوم التسيير.

عرفه P. Bergeron " أنه تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم و ندير و نراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة " <sup>1</sup> .  
و يعرف أيضا " هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة، إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها " <sup>2</sup> .  
وعموما يعرف أيضا على أنه الطريقة العقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة، وتتم هذه الطريقة حسب السيرورة المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة على العمليات قصد تحقيق أهداف المؤسسة من خلال التوفيق بين مختلف الموارد.

## 2.1. مفهوم المراقبة.

المراقبة تتضمن مجموعة من العمليات التي تستهدف توجيه الأداء نحو تحقيق ما رسم له من أهداف و معايير وقياس درجة نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض تقويمه وتصحيحه<sup>3</sup>.

وتعرف أيضا على أنها الوظيفة الإدارية التي تمكن الإدارة من تقييم الأداء الفعلي للخطط المبرمجة سلفا ومدى الالتزام بتنفيذها، حيث ينعكس هذا بدوره على طرح الطرق البديلة لتحسين الأداء في المستقبل والتغيرات الممكنة للخطط المستقبلية.

وتعني الرقابة أيضا التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف، وإيجاد الحلول المناسبة لها لتفادي تكرار وقوعها، وتحديد المسؤولين عنها، وذلك من أجل ضمان حسن تطبيق هذه الأهداف والقواعد وبيان مدى سلامتها وكفائتها.

وعموما تعتبر الرقابة التوأم لوظيفة التخطيط، حيث بدون التخطيط لا تتم الرقابة، كما أن فعالية عملية التخطيط لا تتحقق إلا بالرقابة.

## 2. مفهوم مراقبة التسيير.

تعددت المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير نذكر منها :

" المسار الواجب إتباعه من أجل ضمان تعبئة فعالة ودائمة لكافة الطاقات والموارد المتاحة، وصولا لتحقيق أهداف المؤسسة " <sup>4</sup>.

" مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف المنتظم من قبل هذا الكيان " <sup>5</sup>.

وعرفت على أنها " العملية التي تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا وكذلك تدارك الانحرافات غير المسموح بها من أجل تحقيق أهداف مسطرة " <sup>6</sup> .

و عموما تعرف مراقبة التسيير على أنها التوقع والتوليف (التوفيق) بين عدة نشاطات في المؤسسة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة عن طريق الوسائل المتاحة بكل فعالية وفاعلية.

### 3. القرار الإداري.

إن اتخاذ القرارات الإدارية من المهام الجوهرية و الوظائف الأساسية للإدارة العليا في المؤسسة، فمقدار النجاح الذي تحققه أية مؤسسة إنما يتوقف في المقام الأول على قدرة وكفاءة القادة الإداريين وفهمهم للقرارات الإدارية وأساليب وأوقات اتخاذها وبما لديهم من مفاهيم ومقدرة تضمن صحة وسلامة القرارات وفعاليتها وتدرك أهمية وضوحها ودقتها والزمن المناسب لاتخاذها وتعمل على متابعة تنفيذها وتقويمها.

### 3.1. مفهوم القرار الإداري.

القرار الإداري في المؤسسات الاقتصادية هو " الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة العليا وتعتمده وتتخذه من بين آراء مختلفة مطروحة، ولما كان القرار الإداري له الأثر المباشر على اقتصاديات المنشأة فلا بد أن ينال من الإدارة كل الاهتمام حتى يكون قرارا رشيدا " <sup>7</sup> .

كما يعرف القرار الإداري على أنه "عملية عقلانية رشيدة تتبلور في عمليات فرعية وهي البحث والمفاضلة أو المقارنة والاختيار" <sup>8</sup> .

و يعرف أيضا بأنه " الاختيار المدرك بين عدد من البدائل المحتملة لتحقيق هدف أو أهداف محددة مصحوبا بتحديد إجراءات التنفيذ " <sup>9</sup> .

### 2.3. خصائص القرارات الإدارية.

يواجه المدير من المشاكل والموضوعات التي تحتاج إلى اتخاذ القرار وتمثل ضغوطا عليه للبت فيها، ونظرا لأن البيئة التي يعمل فيها المدير تختلف من قرار لآخر، فإن النتائج التي تترتب على المسلك الذي يسلكه متخذ القرار يختلف من حالة لأخرى، ولذلك نفرق بين أربعة حالات تمثل خصائص القرارات الإدارية و هي كالآتي<sup>10</sup> :

#### 1.2.3. اتخاذ القرار في حالة التأكد.

وهذه الحالة يعرف متخذ القرار ماذا سيحدث بالضبط حيث لديه معلومات كاملة وواضحة عن النتائج المتوقعة، وهذا القرار يأخذ في حالة التأكد وقد تحدث مخاطرة في المستقبل ولكن حالة التأكد عند اتخاذ القرار كانت موجودة.

#### 2.2.3. اتخاذ القرارات في حالة المخاطرة.

إن معظم القرارات التي تتخذ في حالة ظروف المخاطرة ترجع لنقص المعلومات أو وجودها ولكنها غير كافية لتحديد النتيجة المتوقعة، وتكون هناك مخاطرة إذا كان احتمال نجاح القرار يقل عن نسبة 100%، وإذا كانت نسبة النجاح 90 % تعتبر مقبولة في المخاطرة، وتعتبر المخاطرة كبيرة إذا قلت نسبة النجاح عن 90 %.

#### 3.2.3. اتخاذ القرارات في حالة عدم التأكد.

يعني عدم التأكد أن المدير ليس لديه معلومات كاملة عن احتمالات النجاح أو الفشل للقرار، وفي الحالة التي لا يمكن لمتخذ القرار أن يحدد الاحتمالات التي تحدث لحل المشكلة، وعلى أي حال فإن بعض الكتاب يرى ذلك من الناحية العلمية غير حقيقي، حيث أنه من الممكن دائما الاعتماد على

الخبرة في تخمين احتمالات وقوع البدائل الممكنة، وعلى أي حال لا مفر من وجود حالات عدم التأكد في الواقع، والمديرون يحاولون استكمال المعلومات وتحويل حالة عدم التأكد إلى حالة المخاطرة المحسوبة.

### 4.2.3. حالة الصراع و المنافسة.

وهي الحالة التي تكون فيها عملية اتخاذ القرارات أكثر صعوبة لأن المدير عليه ضغوط من الطرف المنافس، ومن خلال الوقت الذي يتخذ فيه القرار والظروف المحيطة والبدائل المتاحة أمامه في اتخاذ القرار، حيث يفترض أن المنافسين أو الخصوم يتصرفون بطريقة رشيدة مثلما لو كانت لدينا مباراة معينة، فإن افتراض رشدهم يمكننا من التنبؤ بتحديد الإستراتيجيات التي يختارونها.

### 3.3. مراحل اتخاذ القرار الإداري<sup>11</sup>.

#### 1.3.3. المرحلة الأولى ( تشخيص المشكلة ).

من الأمور المهمة التي ينبغي على المدير إدراكها وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وأبعادها، هي تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ودرجة أهميتها، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.

#### 2.3.3. المرحلة الثانية ( جمع المعلومات والبيانات ).

إن فهم المشكلة فهما حقيقيا واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار، ذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على قدرة المدير في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة زمنيا من مصادرها المختلفة، ومن ثم تحليلها تحليلا دقيقا، ثم يقارن الحقائق والأرقام ويخرج من ذلك بمؤشرات ومعايير ومعلومات تساعد على الوصول إلى القرار المناسب.

### 3.3.3. المرحلة الثالثة ( تحديد البدائل المتاحة وتقويمها ).

ويتوقف عدد الحلول البديلة ونوعها على عدة عوامل منها وضع المؤسسة، السياسات التي تطبقها، الفلسفة التي تلتزم بها، إمكاناتها المادية، الوقت المتاح أمام متخذ القرار واتجاهات المدير، متخذ القرار وقدرته على التفكير المنطقي والمبدع الذي يعتمد على التفكير الابتكاري الذي يركز على التصور والتوقع، مما يساعد على تصنيف البدائل المتواترة وترتيبها والتوصل إلى عدد محدود منها.

### 4.3.3. المرحلة الرابعة ( اختيار البديل المناسب لحل المشكلة ).

تتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب وفقا لمعايير واعتبارات موضوعية يستند إليها المدير في عملية الاختيار وأهم هذه المعايير :

- تحقيق البديل للهدف أو الأهداف المحددة، فيفضل البديل الذي يحقق لهم الأهداف أو أكثرها مساهمة في تحقيقها؛
- اتفاق البديل مع أهمية المؤسسة وأهدافها وقيمها ونظمها وإجراءاتها؛
- قبول أفراد المؤسسة للحل البديل واستعدادهم لتنفيذه؛
- درجة تأثير البديل على العلاقات الإنسانية والمعاملات الناجحة بين أفراد المؤسسة؛
- درجة السرعة المطلوبة في الحل البديل، والموعد الذي يراد الحصول فيه على النتائج المطلوبة؛
- مدى ملائمة كل بديل مع العوامل البيئية الخارجية للمؤسسة مثل العادات والتقاليد؛

- القيم وأنماط السلوك والأنماط الاستهلاكية وما يمكن أن تفرزها هذه البيئة من عوامل مساعدة أو معوقة لكل بديل؛
  - المعلومات المتاحة عن الظروف البيئية المحيطة؛
  - كفاءة البديل، والعائد الذي سيحققه إتباع البديل المختار.
- 5.3.3. المرحلة الخامسة ( تنفيذ القرار وتقييمه ).**

يجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلان القرار حتى يؤدي أحسن النتائج، وعندما يطبق القرار المتخذ وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقويم هذه النتائج ليرى درجة فعاليتها ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي أتخذ من أجله.

**6.3.3. المرحلة السادسة ( متابعة تنفيذ القرار ).**

إن عملية المتابعة تنمي لدى متخذي القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ، مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها.

يضاف إلى ذلك أن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار.

**4. طريقة التكاليف الكلية.**

بعد قيام مراقب التسيير بالإجراء التحليلي الأولي والمتمثل في جمع البيانات والمعطيات اللازمة لإعداد دراسته، يقوم بعدها بقياس النتائج من خلال تحليله للتكاليف، حيث يعتبر هذا الإجراء التحليلي مهم قبل الدورة الموالية لمراقبة التسيير لاتخاذ القرارات الصائبة، وذلك باستخدام عدة طرق.

ومن بين هذه الطرق، طريقة التكاليف الكلية، والتي يطلق عليها أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التكاليف الحقيقية، وتعتبر من أقدم وأهم الطرق في المحاسبة التحليلية، إذ تعتمد على التسجيلات الخاصة التي تمت

خلال العملية الإنتاجية ( أو التجارية )، وتشمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموعة الأعباء المباشرة وغير مباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر التكلفة لمختلف الأصناف الموجودة في المؤسسة (بضائع أو منتجات ... إلخ).

أو بمعنى آخر فهي تقوم بتحميل الوحدة الواحدة (من البضائع أو منتجات) بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة، سواء كانت تلك العناصر متعلقة بالوظيفة التجارية، الإنتاجية، وظيفة البيع والتوزيع، أو ما تعلق بالوظيفة الإدارية ... إلخ، وهي مبنية على عدة نقاط وهي :

-الفصل بين الأعباء المباشرة و الأعباء الغير المباشر؛

-تحميل التكاليف المباشرة إلى سعر تكلفة البضاعة أو المنتج

الخاصة به؛

-توزيع التكاليف الغير مباشرة و هذا باستعمال جدول توزيع الأعباء

الغير مباشرة؛

-اختيار طبيعة وحدة القياس المناسبة.

مما سبق أشرنا إلى أن هذه الطريقة تصنف التكاليف إلى تكاليف

مباشرة و أخرى غير مباشرة، " إلا أنها تعتمد في تحليلها و تقييمها أساسا على التكاليف الغير مباشرة، لأن هذه الأخيرة يستوجب توزيعها على المنتجات بصفة متجانسة " <sup>12</sup>.

#### 1.4. القسم المتجانس.

يسمح هذا الأسلوب بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، ويسمى

أيضا بمركز التحليل، إذ يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف، أي الأعباء الغير مباشرة، وله هدف حساب التكاليف وسعر التكلفة بصفة دقيقة لأصناف بضائع ومنتجات المؤسسة.

و يعرف على أنه مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك<sup>13</sup> .

ويستعمل القسم المتجانس في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي التكاليف الغير مباشرة<sup>14</sup> .

#### 2.4. مراحل طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية).

و يمكن إيجازها فيما يلي :

##### 1.2.4. المرحلة الأولى (جدول توزيع الأعباء غير المباشرة).

تسجل و ترتب الأعباء الغير مباشرة حسب طبيعتها في جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة، ويرفق هذا الأخير بمفاتيح التوزيع، وهي مؤشرات تختلف حسب حجم المؤسسة وطبيعة أعبائها، وهذا بغية إعادة ترتيبها وتوزيعها حسب الوظائف (الأقسام) الموجودة في المؤسسة، ويتم تقسيم (ترتيب) هذه الأقسام، إلى أقسام رئيسية وأخرى مساعدة.

##### 2.2.4. المرحلة الثانية (التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة).

يسمح لنا التوزيع الأولي بتحديد حصة كل قسم أو مركز تحليلي للتكلفة غير المباشرة، يجب علينا الأخذ بعين الاعتبار كل التوزيعات المتعلقة بهذا التوزيع حتى نتمكن من تحديد حصة كل قسم بصفة دقيقة<sup>15</sup> .

أو بمعنى آخر فهو يحدد مجموع الأعباء التي تعود إلى كل قسم في المرحلة الأولى (أقسام أساسية كانت أو مساعدة).

##### 3.2.4. المرحلة الثالثة (التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة).

هو توزيع للمصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف

الأقسام الفرعية المساعدة<sup>16</sup>، وذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي

تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسب مئوية، وهذا التوزيع يتخذ طريقتين :

**1.3.2.4. طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف

غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي

تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع

مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى<sup>17</sup>.

**2.3.2.4. طريقة التوزيع التبادلي:** تعمل هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات

والمنافع بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الأخرى، وقد يقدم

هذا القسم خدمات لتلك الأقسام، وتقسم طريقة التوزيع التبادلي إلى نوعين.

**1.2.3.2.4. توزيع تبادلي بين الأقسام المساعدة:** تعتبر الأقسام المساعدة

أقسام ثانوية، بحيث تعتبر تكاليفها في المحاسبة التحليلية هي تكاليف الأقسام

الأساسية بحيث يجب تحميلها إليها.

وفي كثير من الأحيان نجد تبادل للخدمات فيما بين الأقسام المساعدة،

إذ يمكن لقسم مساعد أن يقدم خدمة بنسبة معينة إلى قسم مساعد آخر،

والعكس كذلك، وفي هذه الحالة يجب الأخذ بعين الاعتبار احتساب تكاليف

القسم المساعد الجديدة بعد أن يحمل تكاليف القسم المساعد الآخر.

**\*ملاحظة:** عند الإنهاء من عملية التوزيع التنازلي أو التبادلي بين الأقسام

المساعدة، فإن مجموع التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة يكون مساويا للصفر

(0).

**2.2.3.2.4. توزيع تبادلي بين الأقسام الأساسية:** التوزيع التبادلي بين الأقسام

الرئيسية يكون بنسبة معينة فقط، فالقسم الأساسي يقدم خدمة لقسم رئيسي آخر،

وفي المقابل يتحصل على خدمة من قسم آخر.

ونفس الشيء مثلما هو موجود في التوزيع التبادلي للأقسام المساعدة، يجب الأخذ بعين الاعتبار احتساب تكاليف القسم الرئيسي الجديدة بعد أن يحمل جزء من تكاليف القسم الرئيسي الآخر.

**\*ملاحظة:** بعد القيام بالتوزيع التبادلي بين الأقسام الأساسية، فإن مجموع التوزيع الثانوي للأقسام الأساسية لا يكون مساويا للصفر (0).

#### 4.2.4. المرحلة الرابعة (تحديد طبيعة وعدد وحدات القياس).

بعد الحصول على مجموع التوزيع الثانوي للأقسام الأساسية، ننتقل إلى تحديد طبيعة وحدة القياس المثلى لكل قسم، وعلى هذه الأخيرة يتحدد وحدات القياس المقابلة لها.

**\*ملاحظة:** طبيعة وحدة القياس لكل قسم يجب أن تكون متجانسة معه، أي لها علاقة به.

#### 5.2.4. المرحلة الخامسة (تكلفة وحدة القياس).

وهي عبارة عن حاصل قسمة مجموع التوزيع الثانوي على عدد وحدات القياس، ومن ثم تحميل كل صنف (بضاعة، منتج، طلبية، ... إلخ)، جزء من أعباء القسم، وذلك بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها الصنف.

#### 3.4. اتخاذ القرارات وفقا لطريقة التكاليف الكلية.

يرجع اتخاذ القرار وفقا لطريقة التكاليف الكلية إلى الفترة التي سيتم على أساسها هذا القرار.

#### 1.3.4. على المدى القصير.

إذا كان أحد الأصناف (بضاعة، منتج) حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط، بسبب ظروف خارجة عن نطاق المؤسسة كانخفاض الأسعار أو

انخفاض تكلفة المواد الأولية بعد أن كانت اشترتها المؤسسة بأسعار أكبر مما أدى ارتفاع تكلفة الصنف ... إلخ.

ومن خلال دراسة وضعية الأسعار خلال الفترات اللاحقة، تبين بأنه سيكون استقرار على مستوى الأسعار، وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف لأنه سيحقق أرباح في ظل الظروف العادية.

أما إذا كانت دراسة وضعية الأسعار أشارت إلى بقاء التذبذب على مستوى الأسعار، فهنا يجب على المؤسسة اتخاذ قرار تجميد شراء أو إنتاج هذا الصنف مؤقتا إلى حين استقرار وضعيته.

#### 2.3.4. على المدى الطويل.

إذا كان الصنف يحقق خسائر خلال فترات متوالية وفي ظل ظروف عادية، يجب تجنب شرائه أو إنتاجه، ومن ثم تحويل جميع الموارد المتاحة إليه (موارد مالية، موارد مادية، موارد بشرية)، لتدعيم باقي الأصناف الأخرى التي تحقق أرباح.

#### الخاتمة :

من خلال ما تطرقنا إليه سابقا، توصلنا إلى أن عملية اتخاذ القرار في بقاء التعامل في صنف (بضاعة، منتج ... إلخ) معين من أصناف المؤسسة من عدمه، يرجع أصلا إلى حصيللة النتائج التي يحققها و التي تكون مقرونة بالظروف السائدة آنذاك (عادية أو إستثنائية).

ونشير فقط إلى أن دراستنا هذه تشمل على جميع الطرق الأكثر شيوعا في المحاسبة التحليلية، و في الأخير القيام بإجراء مقارنة بينهما، لكننا اقتصرنا هنا فقط على طريقة التكاليف الكلية.

## الهوامش والمراجع :

- <sup>1</sup> دادي عدون : " مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية "، دار المحمدية ، الجزائر، 2004، ص09.
- <sup>2</sup> محمد رفيق: " مدخل للتسيير، وظائف و تقنيات "، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص21.
- <sup>3</sup> حمد صقر عاشور : " الإدارة العامة مدخل بيئي "، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1979، ص 378.
- <sup>4</sup> خالص صافي صالح : " رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 263.
- <sup>5</sup> ناصر دادي عدون و آخرون : " مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية "، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 10.
- <sup>6</sup> عبد الرزاق بن حبيب : " اقتصاد و تسيير المؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص 103.
- <sup>7</sup> أحمد محمد زينل خوري : أدوار المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2006، ص 36.
- <sup>8</sup> منال محمود : " أساسيات في علم الإدارة "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 136.
- <sup>9</sup> منال طلعت محمود، نفس المرجع السابق، ص 136.
- <sup>10</sup> منال طلعت محمود، نفس المرجع السابق، ص 142.
- <sup>11</sup> أحمد محمد زينل خوري، مرجع سابق، ص ص 37-38، ( بتصرف ).
- <sup>12</sup> سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي : " منهجية حساب سعر التكلفة "، دار الأفاق، الجزائر، ص 62.
- <sup>13</sup> بويعقوب عبد الكريم : " المحاسبة التحليلية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص93.
- <sup>14</sup> ناصر دادي عدون : "تقنيات مراقبة التسيير-المحاسبة التحليلية- "، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1994، ص36.
- <sup>15</sup> سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، مرجع سابق، ص 63.
- <sup>16</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 94.
- <sup>17</sup> بويعقوب عبد الكريم، نفس المرجع السابق، ص 106.