



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2021

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فروع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوه-)

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:
د. سنوسي أسامة

إعداد الطلبة:
- بلحون نسرين
- علي نسرين

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د. سنوسي أسامة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة

السنة الجامعية 2021/2020



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2021

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فردج: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيو-)

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:
د. سنوسي أسامة

إعداد الطلبة:
- بلحلو نسرين
- عليي نسرين

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د. سنوسي أسامة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة



دعاء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي

لولا أن هدانا الله

اللهم بارك لنا في عملنا هذا وارزقنا الخير

ماحيبنا واجعل خير عمرنا أواخره وخير عملنا خواتمه،

وخير أيامنا يوم نلقاك

اللهم أضيء بالعلم طريقنا وقوي به سواعدها،

واشدد به من عزائمنا

ولا تؤثر به غيرنا ولا تحرمنا من عزيمة السعي إليه

وطلبه من كل مكان والزياد منه في كل أمان

فأعطنا منه نورا يقوي به الإيمان.

" ربنا تقبل منا "

در این مه خون در دوزخ بندی
" در این مه خون در دوزخ بندی "

شكر وعرهان:

مهنا تقدمنا وفتحت أمامنا طرق النجاح ووصلنا لكل ما نحلّم به، علينا أن نتذكر من كان سببا في نجاحنا من ساندنا وأمسك بيدنا للاستمرار في هذا النجاح والتقدم، فوجودهم حفزنا وشجعنا، فمهنا عبرنا لهم بالكلمات قليلة بحقهم، لذا من واجبنا أن نقدم لهم كل التقدير والشكر والاحترام.

أول من يشكر ويحمد أثناء الليل وأطراف النهار هو العلي القهار الأول والآخر، السامع والمجيب الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى وأثار درينا ووقفنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع فله جزيل الحمد والشكر. ونقدم شكرنا للأستاذ المشرف "أسامة سنوسي" على نصائحه وتوجيهاته التي قدمها لنا. ونقدم شكرنا إلى اللجنة المناقشة وأشكرها على حسن استماعها لنا.

ونشكر أستاذ التربص "صالح مريج" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته وعلى حسن العاملة والضيافة. كما نشكر كل من مد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد خاصة الأساتذة "تريش حسينة"، و"عون صبرينة" و"فريال منال عزي".



إهداء :

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الأيام أحمد الله حمدا كثيرا للذي وفقني في مشواري الدراسي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى.

أهدي عملي هذا إلى من بسمتها غايتي وما تحت أقدامها جنتي، إلى من حملتني في بطنها وسقتني من صدرها، وأسكنتني قلبها فغمرتني بحبها، إلى صديقتي الحميمة وأمي الغالية حفظها الله وأدامها نورا لدربي.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز.

إلى من حبهم يجري في عروقي وبهيج بذكراهم فؤادي إخوتي وأخواتي إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى صديقاتي.

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغر لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أستاذتنا الكرام.

إلى من يذكره القلب قبل أن يكتب القلم، وإلى من قاسمني الحياة بحلاوتها ومرها "هيثم"

" بلحلو نسرين "

إهداء

أهدي تخرجي وفرحتي إلي:

روح خاليتي عبرت الدنيا إلي الجنة بسلام أخي " فريد " الذي له يبذل علينا يومًا ساندني بكل صغيرة وكبيرة وكان خير عون لي رحمتك الله وأسكنك فسيح جناته. أمي وأبي كنتم خير داعم لي شكرًا لكما ومدثرًا علي كل تقصير مني.

إلي العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال إخوتي وأخواتي حفظكم الله.

إلي شخص أحمل له كل الحب والتقدير " عنتر ".
الأهل والأقارب، والأحباب والأصدقاء جميعًا من دون استثناء.

" عليي نسرين "

دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة
سوناريك -وحدة فرجيوه-)
من إعداد الطلبة: - بلحلو نسرين
- عليي نسرين
تحت إشراف: الدكتور: سنوسي أسامة.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المعيارية في كفاءة وتقييم الأداء
بالإضافة إلى الأهمية البالغة في استخدامه كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة، مما أدى بالمؤسسة إلى
تمكنها من حساب سعر التكلفة الحقيقي لمواجهة اي منافسة، تخفيض من تكاليف الإنتاج... إلخ وغيرها من
المزايا المتعددة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، محاسبة التكاليف المعيارية، تقييم الأداء، تحسين الأداء.

Summary:

Every economic association seeks to achieve the best results through managing its resources and using them appropriately this can be done by determining the suitable policies that fit the nature of its practices. this study aims at demonstrating the role that the system of calculating the fees plays in assessing the performance. this system is also crucial as a tool to control the fees in an association this has enabled the association to calculate the factual fees to compare with other associations, reduce the fees of production and numerous benefits.

Keywords: cost accounting, standard cost accounting, assessment of performance, improvement of performance.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	بسمائة
II	دعاء
IVIII	شكر وعرفان
VIII-V	الإهداء
VI	ملخص
XII-VII	فهرس المحتويات
XII-XIV	قائمة الأشكال
XV-XVI	قائمة الجداول
XVI-XVIII	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
58-01	الفصل الأول: الإطار العام لمحاسبة التكاليف المعيارية
02	تمهيد
27-03	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
03	أولاً: تعريف محاسبة التكاليف
04	ثانياً: مبادئ محاسبة التكاليف
06	ثالثاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى
10	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
10	أولاً: أهداف محاسبة التكاليف
10	ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف
11	المطلب الثالث: التكلفة وسعر التكلفة

11	أولاً: مفهوم التكلفة
14	ثانياً: سعر التكلفة
15	المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف
15	أولاً: الطرق التقليدية
24	ثانياً: الطرق الحديثة
39-28	المبحث الثاني: ماهية التكاليف المعيارية
28	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية
28	أولاً: نشأة محاسبة التكاليف المعيارية وتعريفها
30	ثانياً: شروط التكاليف المعيارية
31	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التكاليف المعيارية
31	أولاً: أهمية التكاليف المعيارية
32	ثانياً: أهداف التكاليف المعيارية
34	المطلب الثالث: مزايا وعيوب التكاليف المعيارية
34	أولاً: مزايا التكاليف المعيارية
35	ثانياً: عيوب التكاليف المعيارية
35	المطلب الرابع: الموازنات التقديرية وعلاقتها بنظام التكاليف المعيارية
35	أولاً: الموازنة التقديرية
38	ثانياً: علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام الموازنات التقديرية
57-40	المبحث الثالث: معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما
40	المطلب الأول: أنواع المعايير
41	المطلب الثاني: طرق إعداد المعايير
42	المطلب الثالث: معايرة التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتهما
42	أولاً: معايرة التكاليف المباشرة
47	ثانياً: تحليل انحراف التكاليف المباشرة

52	المطلب الرابع: معايرة التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافاتهما
52	أولاً: معايرة التكاليف غير المباشرة
53	ثانياً: تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة
58	خلاصة
87-59	الفصل الثاني: محاسبة التكاليف المعيارية ودورها في تحسين الأداء
60	تمهيد:
61	المبحث الأول: تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية
67-61	المطلب الأول: ماهية تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية
61	أولاً: مبادئ إعداد التقارير
61	ثانياً: أهداف التقارير في نظام محاسبة التكاليف المعيارية
62	المطلب الثاني: مستويات التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية
62	أولاً: مستوى التقارير على أساس عناصر التكاليف
62	ثانياً: مستوى التقارير على أساس المستوى الذي يعدها
65	ثالثاً: مستوى التقارير على أساس الزمن
66	المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير لأغراض الرقابة
70-68	المبحث الثاني: أهمية محاسبة المسؤولية في محاسبة التكاليف المعيارية
68	المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية وعلاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية
68	أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية
69	ثانياً: علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية
69	المطلب الثاني: مبادئ نظام محاسبة المسؤولية
70	المطلب الثالث: أهداف محاسبة المسؤولية
87-72	المبحث الثالث: أساسيات حول الأداء في المؤسسة

72	المطلب الأول: مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة فيه
72	أولاً: مفهوم الأداء
75	ثانياً: العوامل المؤثرة في الأداء
76	المطلب الثاني: تقييم وتحسين الأداء
76	أولاً: مفهوم تقييم الأداء
79	ثانياً: تحسين الأداء
81	المطلب الثالث: إبراز مساهمة محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية
81	أولاً: معايير قياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية
84	ثانياً: مساهمة محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء
88	خلاصة
121-90	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة-
90	تمهيد
95-91	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
91	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة-
93	المطلب الثاني: أهمية مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة- وعلاقتها بالأسواق والمؤسسات الأخرى
94	المطلب الثالث: أهداف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة- وعوامل إنتاجها
121-95	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية المتبعة ونتائج الدراسة الميدانية
95	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
96	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية
96	أولاً: عرض نتائج دراسة محاسبة التكاليف
101	ثانياً: عرض نتائج دراسة محاسبة التكاليف المعيارية

120	المطلب الثالث: تفسير النتائج والتوصيات
122	خلاصة
124	خاتمة
130-126	قائمة المصادر والمراجع
139-131	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل	(01-01)
25	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	(02-01)
38	موازنة المؤسسة	(03-01)
39	التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية	(04-01)
41	أنواع المعايير	(05-01)
47	معايير التكاليف المباشرة	(06-01)
54	احتساب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	(07-01)
56	احتساب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	(08-01)
57	انحراف التكاليف المعيارية	(09-01)
93	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك - وحدة فرجية -	(01-03)
103	التحليل الثنائي بالطريقة الأولى للمادة الأولية cot de la marchandise	(02-03)
108	التحليل الثنائي بالطريقة الثانية للمادة الأولية cot de la marchandise	(03-03)
109	التحليل الثلاثي للمادة الأولية cot de la marchandise	(04-03)
111	التحليل الثنائي بالطريقة الأولى للمادة الأولية Aciers	(05-03)
112	التحليل الثنائي بالطريقة الثانية للمادة الأولية Aciers	(06-03)
113	التحليل الثلاثي للمادة الأولية Aciers	(07-03)
115	انحراف الثنائي بالطريقة الأولى للمواد الأولية Emaillage	(08-03)
116	انحراف الثنائي بالطريقة الثانية للمواد الأولية Emaillage	(09-03)
116	انحراف الثلاثي للمواد الأولية Emaillage	(10-03)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
07	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	(01-01)
09	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	(02-01)
49	تجزء الانحراف الشامل إلى انحراف إجمالي وانحراف على حجم النشاط.	(03-01)
63	تقارير الأجور المباشرة	(01-02)
64	تقارير المواد المباشرة	(02-02)
65	تقارير التكاليف غير المباشرة	(03-02)
97	تكلفة الشراء	(01-03)
98	تكلفة الإنتاج لشهر فيفري	(02-03)
100	سعر التكلفة	(03-03)
100	المحاسبة التحليلية الإجمالية	(04-03)
102	البطاقة النموذجية المعدة لإنتاج 250 وحدة من منتج المدافىء المنزلية	(05-03)
103	تكلفة الإنتاج المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي ل6000 وحدة من منتج المدافىء	(06-03)
105	كشف حساب مصاريف المواد الأولية وتحديد الانحراف لشهر فيفري 2021.	(07-03)
117	تحليل الانحراف الإجمالي.	(08-03)

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
132	فاتورة الشراء	01
134	التكاليف التقديرية	02
135	التكاليف المعيارية	03
137	تقارير الأجور المباشرة	04
138	تقارير المواد المباشرة	05
139	تقارير المواد الغير مباشرة	06

مقدمة

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات، وقد لعبت محاسبة التكاليف دوراً هاماً وحيوياً في الحياة الاقتصادية باعتبارها كشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية، والكمية، والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الرشيدة كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها، كما يفيد الإدارة ويساعدها على تقييم النتائج وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

وكان محور محاسبة التكاليف هو تحليل وتحديد التكاليف التي حدثت فعلاً وعلى هذا الأساس فهي لا تساعد أيضاً الإدارة في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف، ونتيجة لهذه القصور وحاجة الإدارة إلى البيانات التي تمكنها من ذلك ظهرت نظم تكاليف أخرى أكثر ملائمة لأهداف الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف، ومن أهمها نظم التكاليف التقديرية التي تركز على تقدير التكاليف المتوقعة في الفترة المقبلة على أساس تقييم التكاليف الفعلية للفترة الماضية، والتنبؤ بما تكون عليه هذه التكاليف في المستقبل، حيث أن الفترة الماضية قد تضمنت جوانب إسراف وضياح لذا فإن هذا التقدير لا يعتبر حقيقة عن معيار الأداء الذي يجب أن يكون، ولهذا ظهرت نظم التكاليف المعيارية على أساس تحديد عناصر تكاليف المنتج لفترة مستقبلية عن طريق وضع المعايير بالطرق العلمية والعملية.

إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية أصبح ضرورة ضمنية، تفرضها الطرق المحيطة والتطور والتقدم الذي يشهده العالم يفرض على الجميع واقعاً لا من مواكبته واستخدام التكاليف المعيارية، كما أن نظام التكاليف المعيارية يعد أمراً واقع لقياس العمليات الإنتاجية بدقة بحيث تركز هذه الأنظمة على تخفيض التكاليف المعيارية للمنتج.

يجب أن تمثل هذه الأخيرة خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير ومن ثم مراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وقياس الانحرافات وتحديد أنواعها وتشخيص مسبباتها ورفع تقارير للإدارة المختصة بغرض فحص تلك الانحرافات لكي يتدلى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية وصولاً لتحقيق الهدف الأساسي الذي تطلع عليه الإدارة العليا في أي مشروع وهي الفاعلية والكفاءة، فالمؤسسة الاقتصادية تبني أحد أنظمة محاسبة التكاليف بغرض التحكم والرقابة على التكاليف وذلك لضمان المنافسة، والاستمرار، والبقاء في السوق.

وتم إلقاء الضوء على طبيعة التكاليف المعيارية والتي تمثل تكاليف محددة مقدماً باستخدام أسلوب عملي بناءً على دراسات علمية شاملة، كما تم التطرق إلى أهداف التكاليف المعيارية وأهميتها والمميزات التي تحققها الإدارة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وكذلك الرقابة على التكاليف في تقييم الأداء

ومحاسبة المسؤولية، كما تم إلقاء الضوء على الأنواع المختلفة للمعايير وطرق إعدادها والشروط التي يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية، وأشرنا أيضا إلى عيوب التكاليف المعيارية من وجهة نظر بعض المتخصصين واتضح لنا أنه يمكن التغلب عليها من خلال إيجاد حلول علمية، كما بينا كيفية إعداد المعايير التكلفة لكل عنصر من عناصر التكاليف الرئيسية والتي تشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية الأخرى، كما تم تبين عملية تحليل انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية، ومن ثم كيفية تحديد انحرافات كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وأسبابها والطرق المختلفة لتحليلها.

1/ إشكالية الدراسة:

وللإحاطة بالموضوع أكثر قمنا بطرح الإشكالية التالية:

- ماهو دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

ويندرج ضمن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ ماهية الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف؟
- ❖ ما هو الإطار العام لمحاسبة التكاليف المعيارية؟
- ❖ كيف تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء؟
- ❖ هل تطبق المؤسسات الجزائرية طريقة التكلفة المعيارية على أسس علمية أم أن الواقع الذي تعمل فيه لا يسمح بذلك؟

2/ فرضيات الدراسة:

- ❖ تعتبر محاسبة التكاليف أمرا ضروريا لأهميتها في تحقيق الرقابة وقياس النتائج لأي مشروع قائم خاصة في ظل اقتصاد السوق؛
- ❖ التكاليف المعيارية هي تكاليف تقديرية محسوبة مسبقا، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، وقياس الانحرافات ثم مراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة؛
- ❖ تقييم الأداء باستعمال طريقة التكلفة المعيارية يعتبر بمثابة وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ مؤسسة سوناريك - وحدة فرجية - تطبق هذه التقنية وهي تستخدم نظام خاص بمحاسبة التكاليف المعيارية على مستواها.

3/ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

- ❖ أهمية الدراسة العلمية: وذلك باعتبارها محاولة لمعرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وتحقيق كفاءة وفعالية تقييم الأداء في المؤسسات من خلال رقابة التكلفة على العمليات الإنتاجية، وبالتالي تحقيق مستويات أداء عالية وهذا ما يتطلب من المؤسسات التعرف على احتياجات زبائنهم في السوق.

❖ أهمية الدراسة العملية: ذلك في بيان دور نظام التكاليف المعيارية في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها المؤسسات في الوقت الحاضر حيث أصبح استمرار هذه المؤسسات مرتبط بقدرتها في تقديم منتجاتها بأسعار تنافسية وجودة عالية وتكلفة أقل، وإفادة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

4/ أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

❖ إبراز دور وأهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير في المؤسسة الصناعية؛
❖ معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات الاقتصادية وإبراز دورها في الكفاءة وفعالية تحسين الأداء؛

❖ التعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسات الصناعية

5/ أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

✓ دوافع ذاتية:

❖ تخصصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيارنا هذا الموضوع؛
❖ استثمار المعلومات التي حصلنا عليها سواء في دراستنا السابقة أو في التخصص الحالي؛
❖ رغبتنا في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية والتطبيقية.

✓ دوافع موضوعية:

❖ محاولة إضافة مرجع جديد إلى المكتبة الجامعية؛
❖ الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية كونه غير مناسب مع المحيط الجديد الذي تعيش فيه المؤسسة؛

❖ الغياب الشبه تام لأنظمة التكاليف في المؤسسات الجزائرية.

6/ منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده ولاختبار فرضياته سوف نقوم بالدراسة والتحليل متبعين المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، في حين اعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة والمتمثلة في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيو.

7/ حدود الدراسة:

قمنا بحصر حدود الدراسة المكانية للموضوع بمؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة - ولاية ميلة أما الحدود الزمنية فتمثلت في فترة لتجربة دراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية لشهر فيفري 2021 من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج الدراسة.

8/ صعوبات البحث:

❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية غير مستخدم في معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالطرق العلمية المعروفة؛

❖ الحصول على المعلومات من قبل المؤسسة باللغة الأجنبية فقط.

9/ الدراسات السابقة:

❖ الدراسة الأولى: دراسة إيمان عثمان 2017، مذكرة ماجستير في المحاسبة، بعنوان: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة ميكا للصناعات الغذائية)، حيث هدفت الدراسة إلى: قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشآت الصناعية، وقياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية ترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية.

❖ الدراسة الثانية: دراسة أحمد حابي 2011/2010، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، بعنوان: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"، حيث هدف الدراسة إلى: التعرف على واقع طرق التكاليف الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها، وإبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة، وإبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

❖ الدراسة الثالثة: دراسة عبد الله جميل عبد الله أبو معيلف - 2005، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص محاسبة، بعنوان: التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة -، حيث هدفت الدراسة إلى: تحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بوضع معايير لقياس الأداء، وتحديد مدى استخدام الشركات الفلسطينية للتكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على منتجاتها.

❖ الدراسة الرابعة: دراسة فاتح ساحل 2004، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال بعنوان: دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، حيث هدفت الدراسة إلى: إبراز الدلائل التي يرتكز عليها إعداد نظام تكاليف معيارية مرنة، يتناسب مع نوعية المعلومات التي يحتاجها المديرون، ومحاولة إظهار أهمية قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرار وتطبيق محاسبة المسؤولية، ومحاولة تكييف نظام التكاليف المعيارية مع الوقت المنضبط.

❖ الدراسة الخامسة: دراسة عادل عشي - 2001-2002، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، بعنوان: الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة (2000 - 2002)، حيث هدفت الدراسة إلى: التعرف على أداء المؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، ومحاولة معرفة عملية التقييم ومراجعتها ومعرفة المعلومات الضرورية لقياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

10- هيكل البحث:

حتى يتسنى لنا الإلمام بالجوانب المختلفة لموضوع البحث، والإجابة على التساؤلات المطروحة ومحاولة إثبات صحة أو خطأ الفرضيات المقترحة، فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول مسبوقة بمقدمة ومتبوعة بخاتمة، يمكن أن نجمع محتواها فيما يلي:

❖ **الفصل الأول:** وهو بعنوان "الإطار العام لمحاسبة التكاليف المعيارية" ويتناول هذا الفصل الإطار النظري لمحاسبة التكاليف المعيارية من خلال ثلاثة مباحث رئيسية. تناولنا في المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني فقد حاولنا من خلاله التطرق إلى ماهية التكاليف المعيارية ثم استعرضنا في نهاية هذا الفصل معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما.

❖ **الفصل الثاني:** وعنوانه "إبراز دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" وقد قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية ثم انتقلنا في المبحث الثاني لدراسة أهمية محاسبة المسؤولية في محاسبة التكاليف المعيارية وبالإضافة إلى ذلك عرضنا في المبحث الثالث أساسيات عامة حول الأداء.

❖ **الفصل الثالث:** ويحمل عنوان "مدى مساهمة التكاليف المعيارية في تحسين أداء مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة -" وقد قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين. تم إلقاء الضوء في المبحث الأول على تقديم المؤسسة محل الدراسة، لنتطرق في الأخير إلى الاجراءات المنهجية المتبعة ونتائج الدراسة الميدانية.

❖ وفي نهاية هذا البحث، نُوردُ خاتمة مرفقة بنتائج نظرية وتطبيقية حول جوهر إشكالية دور التكاليف المعيارية في تحصيل أداء المؤسسة الاقتصادية، كما تضمنت العديد من التوصيات التي قد تُساهم في تقديم حلول للإشكاليات القائمة في مجال محاسبة التكاليف المعيارية.

الفصل الأول:
الإطار العام لمحاسبة
التكاليف المعيارية

تمهيد:

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كنوع من أنواع المحاسبة تهتم بترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية، والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية مراقبة عمليات المشاريع، والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة.

وتعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها وبعد أن أصبح التحكم في التكاليف صعب ويستوجب التخفيض دائما، وبالتالي استوجب استخدام أدوات عملية لمراقبتها وإظهار أسبابها، لذا فإن نجاح كل إدارة أو منشأة سواء كانت صناعية أو خدمية يعتمد إلى حد كبير على ما توفره محاسبة التكاليف لها من معلومات مناسبة وملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب نتيجة للتطورات والتغيرات التي ظهرت في بيئة التصنيع الحديثة، حدثت تغيرات في مفاهيم وأهداف الوحدات الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى البحث عن وسائل وأساليب حديثة تتلاءم مع أهداف تلك الوحدات وبالطريقة التي تمكنها من القيام بدورها الفعال في تحقيق أهدافها، ويتعاضم دور نظام محاسبة التكاليف المعيارية بصفة خاصة في ظل ظروف المنافسة التي تعتبر من أهم متغيرات البيئة الصناعية والتي تتطلب رقابة فاعلة على عناصر التكاليف.

ولتوضيح ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** ماهية محاسبة التكاليف.
- **المبحث الثاني:** ماهية التكاليف المعيارية.
- **المبحث الثالث:** معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الحديثة نسبياً، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، حيث أصبحت المحور الذي يركز عليه نشاط المؤسسات، وضرورة حتمية لضمان بقائها واتساع حجمها وانتشارها وزيادة قدرتها التنافسية، ولقد تطورت محاسبة التكاليف وازدادت أهميتها في الاقتصاد حتى أصبحت تعتبر شريكاً للإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وعلى أساسها تتخذ القرارات السليمة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم التعاريف المختلفة لمحاسبة التكاليف، وأهم مبادئ محاسبة التكاليف، وعلاقتها بالمحاسبيتين الإدارية والمالية.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف نذكر منها:

❖ عرفها ناصر دادي عدون على أنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصارف الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة".¹

❖ تعريف 2: "هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقارير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".²

❖ تعريف 3: "محاسبة التكاليف هي ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة، فهناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة".³

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، ومساعدة الإدارة في التخطيط، والرقابة على التكاليف

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 8.

² "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، 2009، ص 17.

³ فتح الرحمان الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي صنعاء، 2009، ص 13.

وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

ثانياً: مبادئ محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة مبادئ رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المبادئ شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي:

- ❖ البساطة والوضوح لمنع حدوث أخطاء؛
- ❖ تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير السلبي على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة؛
- ❖ تحقيق المستند أو التقرير والسجل للهدف الذي صمم من أجله.

وبعد توفير الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المبادئ فيما يلي:

1- تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة: حيث أن تصميم المستندات ومجموعاتها الدفترية ودورها من المبادئ الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولاشك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، تكلفة اليد العاملة، التكاليف الأخرى) دورة مستندية خاصة به، ويتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها تمهيداً لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات. ويقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف.

كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسبة التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة لتحديد مجموعة دفترية ومسندية سليمة.

2- تحديد أساس قياس التكلفة: هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرق تقليدية أو حديثة.

3- تحديد دليل التكاليف: يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقماً خاصاً به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات (مراكز التكلفة، وحدات النشاط،

عناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا ومن هذه الأدلة:

3-1 دليل المراكز: يحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المراكز.

3-2 دليل الوحدات: بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

3-3 دليل العناصر: يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد، الأجور، المصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

4- تحديد فترة التكلفة: من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة، وعادة ما يكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف، والتي تعتبر من المبادئ الأساسية في محاسبة التكاليف. هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج الخاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة.

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، السنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية. وعادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج، وحتى يصبح المنتج تماما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من المدة اللازمة لإتمام المنتج.

5- تقارير التكاليف: يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم في إدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي:

5-1 تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية: يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، وتعود هذه القوائم لقياس تكاليف المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية، أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

5-2 تقارير رقابية: تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها إلى أسبابها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات المصححة.

5-3 تقارير ترشيد اتخاذ القرارات: تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.¹

ثالثا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى:

للتعمق في فهم طبيعة محاسبة التكاليف من المفيد مقارنتها مع المحاسبات الأخرى وهنا نجد بينهما بعض التشابهات والاختلافات أهمها كالتالي:

1- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية: بالرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، حيث أن عملهما وأهدافهما مترابطة ومتداخلة، ولكن المحاسبة الإدارية تمتاز بأنها تتوفر فيها قياس الظروف الاقتصادية للمنشأة، والكلفة والربحية للإنتاج أو الخدمات أو الزبائن أو أنشطة المنشأة، كذلك تقيس معلومات المحاسبة الإدارية الأداء الاقتصادي للوحدات الصناعية غير المركزية مثل وحدات الأعمال والفروع والأقسام، كما أن معلومات المحاسبة الإدارية توفر تغذية عكسية لأداء العمال المشغولين في الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية لتمكن هؤلاء من معرفة أدائهم وتحسينه في المستقبل، وهذا يعني أن نظام المحاسبة الإدارية هو المزود الرئيسي للمعلومات إلى الإدارة حول أنشطة المنشأة والذي يعني بإيجاد صلة بين العمليات المحاسبية ووصفها بطريقة تسهل عمل الإدارة.

إن وظيفة محاسبة الكلفة هي وظيفة استشارية من حيث علاقاتها بالإدارات الأخرى، وتتحصر بتزويد المديرين التنفيذيين والاستشاريين في المنشأة بالمعلومات المالية المتخصصة، فهي تسدي لهم النصح وتساعدهم على وضع الخطط وتحديد التكاليف ووضع نظم الرقابة واتخاذ القرارات غير الدورية، وهذا يعني أن محاسبة الكلفة هي جزء منها محاسبة مالية وجزء آخر محاسبة إدارية، يتضمن جزء المحاسبة المالية تزويد كلفة المنتج، أما المحاسبة الإدارية ففيها مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة.²

ويمكن تلخيص الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية كما في الجدول التالي:

¹ أحمد حايي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2011، ص 6-9.

² إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 28-29.

الجدول رقم (01-01): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	تحديد تكاليف الإنتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات المحاسبية
مجال الاهتمام	الأقسام الإنتاجية	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف مستويات الإدارة
النطاق	التكلفة بكل أنواعها	مراكز المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء والتخطيط ووضع القرار
القيود الزمنية	الفترة المحاسبية المحددة	الفترة الزمنية غير محددة
درجة الدقة	الموضوعية	تتسم بالحكم الشخصي التنبؤ

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 29.

2- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية: تتمثل فيما يلي:

2-1 الالتزام بالمعايير المحاسبية: يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى الحد من مرونة المحاسب المالي في اختيار الطرق المحاسبية وزيادة إمكانية مقارنة التقارير المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها. وعلى الجانب الآخر فإن هذه المعايير غير موجودة (نوعاً ما) في محاسبة التكاليف (المحاسبة الإدارية)، ولذا تستطيع كل منشأة أن تحدد محتويات، وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها الإدارية.

2-2 الإلزامية: تتطلب قوانين أغلب بلدان العالم أن تمسك منشآت الأعمال حسابات مالية منتظمة وخاصة الشركات المساهمة العامة. وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المنشآت، وبالتالي فإن استخدام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة، وعلى قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها.

2-3 نوع المعلومات: تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى هذه الأرقام من مؤيدي الطرق المحاسبية الأخرى، مثل طريقة التكاليف الجارية أو طريقة التكاليف التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية، فإنه لم يتم استبدالها بطرق قياس أخرى، أما محاسبة التكاليف فلا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية، إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات، كما هو الحال عند إعداد الموازنات التخطيطية، وإعداد بيانات لاتخاذ قرارات إدارية، فأهم صفات البيانات اللازمة لهذه القرارات أنها

مستقبلية ومن ثم فهي غير مسجلة في الدفاتر، وبالتالي فهي أقل موضوعية من بيانات التكلفة التاريخية، وكذلك تعتبر محاسبة التكاليف تكلفة الفرص المضاعة من ضمن التكاليف المناسبة للقرارات الإدارية على الرغم من عدم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2-4 موضوع التقرير: تغطي تقارير المحاسبة المالية المنشأة كوحدة واحدة ولذلك لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية، وبعضها يتعلق بوحدة الإدارة الوسطى، وبعضها يتعلق بالإدارة العليا، وبعض هذه التقارير يحتوي على بيانات تاريخية، وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية. إضافة إلى ذلك تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية أو فصلية.¹

ويمكن تلخيص الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية كما في الجدول التالي:

¹ "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

الجدول رقم (01-02): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
المعايير	غير موجودة	موجودة وملزمة
الإلزامية	غير إلزامية	إلزامية
صفات المعلومات الإطار الزمني للبيانات طبيعة البيانات	- بيانات مالية وكمية تفصيلية تحليلية. - بيانات عن تكاليف الماضي الحاضر والمستقبل. - تتسم بالمرونة والسرعة.	- بيانات مالية وإجمالية. - بيانات إجمالية عن النفقات والإيرادات التي حدثت. - موضوعية وقابلة للتحقق.
الهدف من تقديم البيانات	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة إنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية	تحديد نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية
المستفيد من البيانات	إدارة المشروع نفسه	المستثمرون والمقرضون والدائنون وذوي العلاقة من خارج المشروع
فترة التقويم	قصيرة نسبياً ومتكررة	سنة مالية أو فصلية

المصدر: "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، 2009، ص 20.

على الرغم من الاختلافات السابقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فإنهما يكملان بعضهما البعض، حيث أن كل نظام يقدم معلومات للنظام الآخر، ففي مجال الدفاتر نجد أن بعض الدفاتر والسجلات التي تمسكها المحاسبة المالية تستخدم من قبل محاسبة التكاليف مثل سجلات الأجور، والمواد والمصروفات فهذه السجلات توفر المدخلات الرئيسة لمحاسبة التكاليف واللازمة لتحديد تكاليف الإنتاج. كما تقدم محاسبة التكاليف معلومات لإعداد القوائم المالية ومنها تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، نظراً لهذه السمات يمكن دمج هذين النظامين معاً، بدلاً من تصميم كل نظام مستقلاً عن الآخر.¹

¹ المرجع نفسه، ص 20.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف: وتتمثل فيما يلي:¹

❖ تسمح بتحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة، سعر البيع...؛

❖ تقدم عناصر أو قواعد الإثبات لبعض عناصر الأصول مثل تقييم المخزون؛

❖ مراقبة عملية الاستغلال الداخلي (مراقبة الميزانية)؛

❖ قياس درجات ومستويات المردودية؛

❖ ضبط ورقابة عناصر التكاليف؛

❖ مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل الانحرافات؛

❖ إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية.

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف (Function of Accounting):

تقوم محاسبة التكاليف بوظائف أربعة هي:²

1- وظيفة تسجيلية (Recordative Function): حيث تقوم هذه الوظيفة بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.

2- وظيفة تحليلية (Analytical Function): حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.

3- وظيفة رقابية (Controlling Function): تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان.

4- وظيفة معلوماتية (Informative Function): تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.

¹ عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR - سطيف، الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2013، ص 11.

² عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 18.

المطلب الثالث: التكلفة وسعر التكلفة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التكلفة (تعريفها، عناصرها، وتصنيفاتها) وسعر التكلفة، وطرق حساب التكاليف.

أولاً: مفهوم التكلفة:

1- تعريف التكلفة: للتكلفة عدة تعاريف نذكر منها:

- تعريف 1: عرف علي رحال التكلفة على أنها: "مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء...".¹

- تعريف 2: تعرف التكلفة على أنها: "تضحية مادية أو اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل بمعنى استفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على الموارد الاقتصادية في الحاضر والمستقبل".²

- كما يعرف المحاسبون التكلفة **cost** بأنها: "مورد مضحى به أو ضائع sacrificed or for gone لتحقيق هدف محدد، وعادة تقاس التكلفة (مثل المواد المباشرة أو الإعلان) بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات، وتتمثل التكلفة الفعلية Actualcost في التكلفة التي حدثت (التكلفة التاريخية) وذلك لتميزها عن التكلفة المخططة (أو المتنبأ بها Forecasted) طبقاً للموازنة".³

من التعاريف السابقة يمكن أن نعرف التكلفة على أنها: "مورد مضحى به للحصول على سلعة أو خدمة بغرض تحقيق هدف معين".

2- عناصر التكاليف: إن التكاليف تضم العناصر الثلاثة التالية:

2-1 المواد الأولية: تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، مثل الأخشاب والحديد في صناعة الأثاث، والطين في منتجات الألبان ... إلخ. وتعتبر مواد أولية أيضاً بعض السلع الجاهزة والتي تدخل في صناعات أخرى. مثل الأقفال في صناعة الأبواب وقد تعتبر بعض المواد اللازمة للتشغيل من وقود وزيوت ومعدات وصيانة تعتبر عنصر من المواد.

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 4.

² عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR - سطيف، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³ تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - (الكتاب الأول)، الطبعة الحديثة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 63.

2-2 الأجر: هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذلوه العمال في الشركة. وينقسم العمل إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها.

وتشتمل الأجر المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساسي أو مكافأة الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملين.

2-3 المصروفات (الخدمات): تشتمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ما عدا الأجر والمواد.

وهذه العناصر الثلاثة السابقة نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية.¹

3- تصنيف وتبويب التكاليف: هناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

3-1 تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي. ويقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي (موردون، عملاء، مؤسسات مالية، الدولة، العمال، ... إلخ)، وهو تصنيف غير كافٍ لحساب وتحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل أكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.²

3-2 تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجر)، نميز في هذا التصنيف ما يلي:

3-2-1 تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

3-2-2 تكلفة الصنع (الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن إلى البيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 15 - 16.

² خالد هانفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية - رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2012/2013، ص ص 35-38.

3-2-3 تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار، وخدمات ما بعد البيع ... إلخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمة).¹

3-3 تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:

3-3-1 الأعباء المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

3-3-2 الأعباء غير المباشرة: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا يخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن نكر بعض أنواع هذه التكاليف:

أ- **تكاليف المواد غير المباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج، ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلاً: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود ... إلخ.
ب- **ساعات العمل غير المباشرة:** كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

ج- **تكلفة الإنتاج غير المباشر:** وتضم كل من:

- ❖ تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛
- ❖ تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة وتدفئة؛
- ❖ نفقات نقل وخرن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛
- ❖ نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

3-4 تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساساً لتحليل المردودية والمساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 50.

3-4-1 التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم النشاط.

3-4-2 التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف مصروفات الإيجار، والتأمين والإدارة.

3-4-3 التكاليف الشبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، (مثل: تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجور العمل غير المباشرة ... إلخ).¹

3-5-1 تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية): تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

3-5-1 التكاليف الحقيقية: وتسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية، وهي التكاليف التي وقعت فعلاً وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

3-5-2 التكاليف التقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقاً حسب قواعد معينة، وتهدف أساساً إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ القرارات التصحيح.²

ثانياً: سعر التكلفة

لسعر التكلفة عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

- **التعريف 1:** "سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".³

¹ خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية - مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37.

² المرجع نفسه، ص ص 37-38.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- **التعريف 2:** " يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".¹
 مما سبق يتضح لنا أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدءاً من عملية الشراء المنتهية بعملية البيع، ويكون للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف

لحساب التكاليف هناك طريقتين بنوعيهما التقليدية والحديثة.

أولاً: الطرق التقليدية:

تتمثل الطرق التقليدية في نوعين من الطرق: طرق التكاليف الفعلية (الطريقة الكلية، والطرق الجزئية) وطريقة التكاليف المعيارية.

1- **طرق التكاليف الفعلية:** وتنقسم إلى نوعين هما: الطريقة الكلية، والطرق الجزئية.

1-1 طريقة التكاليف الكلية:

1-1-1 **تعريف طريقة التكاليف الكلية:** " إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات"، وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.²

ويعرف **المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس** بأنه: " نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية".³

1-1-2 **المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:** تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:

❖ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...)، وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص 36.

³ بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

❖ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

❖ لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

❖ تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

❖ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).¹

1-1-3 مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية: لتحديد التكلفة النهائية

للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي:

أ- **تحديد الأقسام:** إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة لأخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبحجمها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام هما:

أ-1 **المراكز التشغيلية:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات ...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية:

أ-1-1 **المراكز الرئيسية:** تسمى مركز الاستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل في ما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

أ-1-2 **المراكز الثانوية (المساعدة):** تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي، ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم.²

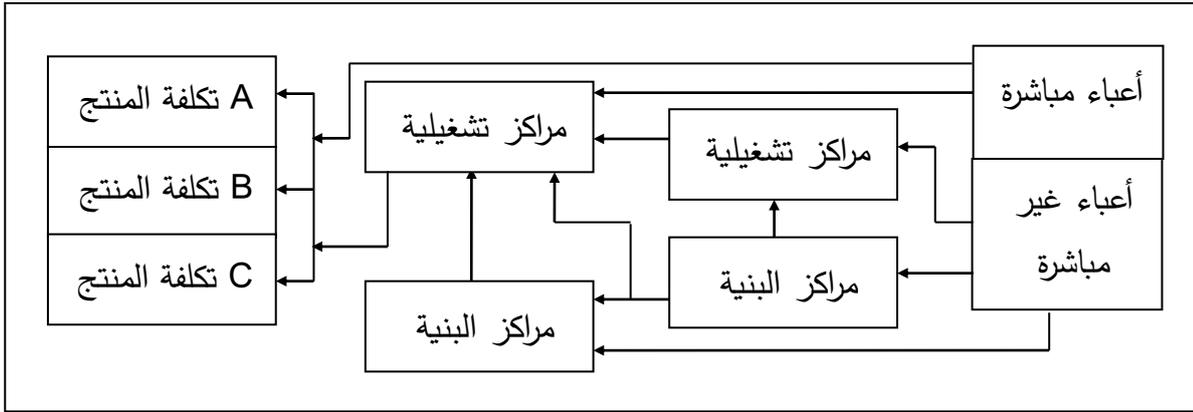
أ-2 **المراكز الهيكلية (أو مراكز البنية):** وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعط أي تقسيم لهذه المراكز.³ ويمكن توضيح كيفية تحميل الأعباء كما في الشكل التالي:

¹ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 67.

² حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

³ أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة"، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

الشكل رقم (01-01): تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل



المصدر: أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 49.

ب- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: بعد عملية تحديد الأقسام تأتي في المرحلة الثانية والتي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين هما:

ب-1 خطوة التوزيع الأولي: يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع.

ب-2 خطوة التوزيع الثانوي: يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات، ويتخذ التوزيع الثانوي أشكالاً عديدة نذكر من بينها:

ب-2-1 طريقة التوزيع الإجمالي: تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية وذلك بإتباع أساس توزيع واحد.

ب-2-2 طريقة التوزيع الانفرادي: تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضاً لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.

ب-2-3 طريقة التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على

المراكز المالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.

ب-2-4 طريقة التوزيع التبادلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلية للخدمة في نفس الوقت.

ج- تحديد وحدات العمل: بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين.

د- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج¹، وتحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم} / \text{عدد وحدات المنتج}$$

$$\text{التكاليف التي يتحملها المنتج} = \text{تكلفة وحدة العمل} \times \text{عدد وحدات المنتج}$$

1-1-4 مزايا طريقة التكاليف الكلية: لطريقة التكاليف الكلية عدة مزايا نذكر منها:²

- ❖ تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- ❖ دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- ❖ القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- ❖ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن)، التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...).

¹ المرجع نفسه، ص ص 49-50.

² نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نفظال-، رسالة ماجستير في التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 117.

1-1-5 عيوب طريقة التكاليف الكلية: لطريقة التكاليف الكلية عدة عيوب نذكر منها:¹

❖ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومة اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛

❖ صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، فهي تقل بزيادة حجم الإنتاج وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذا مما ينعكس على سعر البيع وتغيره انخفاضاً وارتفاعاً من فترة لأخرى؛

❖ تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛

❖ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علماً أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

1-2 طريقة التكاليف الجزئية: نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى وتسمى بالطريقة الجزئية، والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة (المستغلة)، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، والتي تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

1-2-1 طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، وبين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة من جهة أخرى.

أ- تعريف طريقة التحميل العقلاني: "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة".²

ب- مبدأ طريقة التحميل العقلاني: للفصل بين نوعين من التكاليف، يُحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.³ وتحسب كما يلي:

¹ كمال حسن جمعة الربيعي ومهدي الساقى سعدوني، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 74-75.

² علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL - البلدية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 64.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

ج- مزايا طريقة التحميل العقلاني: لطريقة التحميل العقلاني عدة مزايا نذكر منها:¹

❖ يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.

❖ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.

❖ تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

❖ تسمح بحساب سعر التكلفة المنفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

د- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: لطريقة التحميل العقلاني عدة عيوب نذكر منها:²

❖ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

❖ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

❖ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

❖ لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

❖ الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

1-2-2 طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة

وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، مع أن الأول مرتبط بالثاني.

أ- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: "هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود البيع"³. بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 132.

² ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL - البلدية، مرجع سبق ذكره، ص 66.

³ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 70.

تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواءً حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر¹.

ب - مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة: باختصار هذه الطريقة تقوم على المبادئ التالية:

- ❖ التكاليف المتغيرة تعتبر من مكونات الإنتاج في حين ترتبط التكاليف الثابتة بتكاليف الفترة؛
- ❖ تصنف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة وهذا حسب علاقتها بحجم الإنتاج؛
- ❖ يحسب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج على حده؛
- ❖ تُحمل في النهاية التكاليف الثابتة إلى النتيجة².

ويمكن حساب النتيجة التحليلية وفق هذه الطريقة بالعلاقات التالية:

<p>الهامش على التكلفة المتغيرة (هـ / ت م) = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة</p>

<p>النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة</p>

ج - مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: لطريقة التكاليف المتغيرة عدة مزايا نذكر منها:³

- ❖ تسمح عتبة المردودية باتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على منتج معين رغم تحقيقه خسارة؛
- ❖ طريقة مناسبة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- ❖ إذا كان هامش الربح معروفاً فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في كمية الإنتاج المباع يمكن تحديدها؛
- ❖ تمكن هذه الطريقة من إجراء مقارنات على فترات متباينة، داخل المؤسسة نظراً لكون التحليل مستقل عن تغيرات النشاط بفعل حيادية التكاليف الثابتة، تحت شرط بقاء معدل التضخم عند مستويات مقبولة خلال الفترات المدروسة؛
- ❖ تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 65.

² نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف - أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1-، الجزائر، 2017/2018، ص 43.

³ بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004، ص 217.

د - عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: لطريقة التكاليف المتغيرة عدة عيوب نذكر منها:¹

❖ صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛

❖ طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة فهي تدخل ضمن عملية تقييم أعباء التكاليف الثابتة، لأنه إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة فيصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مُقيما بالتكلفة المتغيرة فقط؛

❖ عملية استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف.

1-2-3 طريقة التكاليف المباشرة: تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها مباشرة، أي بدون حساب وسيط.

أ - **تعريف طريقة التكاليف المباشرة:** "إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقَت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة".²

ب - **مزايا طريقة التكاليف المباشرة:** لطريقة التكاليف المباشرة عدة مزايا نذكر منها:

❖ تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

❖ تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

❖ تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

¹ أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية بيروت، لبنان، 1987، ص 139.

² كمال حسن جمعة الربيعي ومهدي الساقى سعدوني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 78.

ج- عيوب طريقة التكاليف المباشرة: لطريقة التكاليف المباشرة عدة عيوب نذكر منها:

- ❖ لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛
- ❖ إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛
- ❖ إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة؛
- ❖ إن هذه الطريقة تقبل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.¹

2- طريقة التكاليف المعيارية: نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف الكلية، والطرق الجزئية) وخصوصا في عملية التسيير، وظهرت طريقة التكاليف المعيارية.

2-1 تعريف طريقة التكاليف المعيارية: يمكن تعريفها بأنها: "تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة، فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتويجا للبرنامج المستهدف".²

2-2 المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية: يمكن حصرها فيما يلي:³

- ❖ تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة، ...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

❖ القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

¹ كمال حسن جمعة الربيعي ومهدي الساقي سعدوني، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 79 - 80.

² أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 99.

³ أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة. وتحسب بالطريقة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معيار عيني (الكمية أو الوقت} \times \text{معيار مالي (السعر)}$$

وسنتطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني.

ثانيا: الطرق الحديثة لحساب التكاليف:

من بين هذه الطرق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

1- نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أحدث التطورات في مجال المحاسبة الإدارية، فهو ثمرة العديد من الأعمال النظرية، والتجريبية.

1-1 تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): عرفه Horngren على أنه: " نظام (ABC) هو طريقة لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض السلع، والخدمات والعملاء".¹

1-2 مبادئ نظام (ABC): وهذه المبادئ تتمثل في:

1-2-1 مبدأ مسببات التكلفة: مسببات التكلفة تربط بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة وأغراض التكلفة، إن هذا الرابط يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبفضل خاصية دقة تتبع التكاليف يتم تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كتكاليف غير مباشرة في الأساليب التقليدية.

1-2-2 مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد: يتم تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة وبالتالي لا يتم استهلاك هذه الموارد. إلا إذا أردنا انجاز نشاط من الأنشطة، وبالتالي فلولا الأنشطة لما وجدت الموارد، ويتم استهلاكها بواسطة مسببات التكلفة.

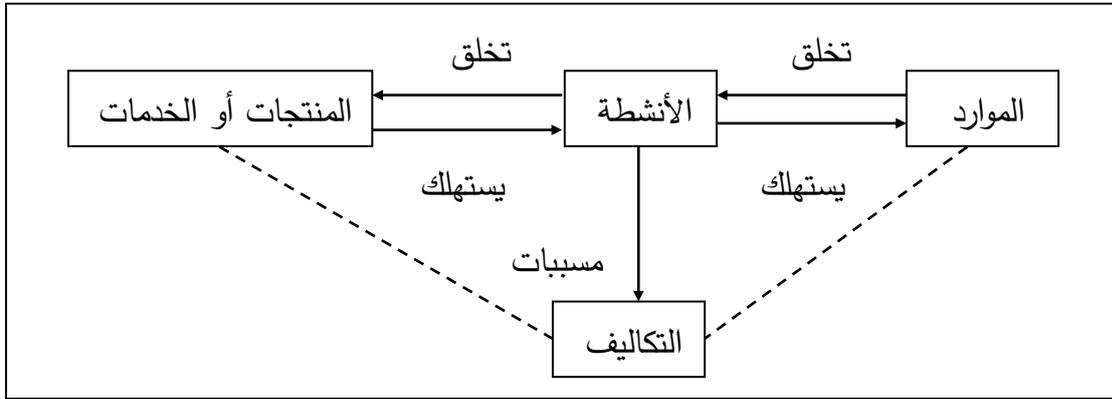
1-2-3 مبدأ أن المنتجات تستهلك الأنشطة: إنجاز النشاط يعتمد على طلب منتج معين أو خدمة والذي يؤدي بدوره إلى انجاز النشاط وحدوث التكلفة، إن هذا الربح يتيح القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي لا

¹سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة -، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، جامعة عباس الغرور خنشلة، الجزائر، 2017، ص 138.

ترتبط بعدد الوحدات المنجزة، وهذا يؤدي بدوره إلى قياس تكلفة المنتج بدقة ويساعد المؤسسة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

1-2-4 مبدأ علاقة السبب - النتيجة: ويقصد بها إيجاد علاقة سببية بين وحدة النشاط وعنصر التكلفة، أي متى تأكد أن وحدة النشاط هي المتسببة في حدوث التكلفة اعتبرت مسؤولة عنها، وتحملت بذلك نتيجة سلوكها واعتبرت التكلفة عبء مباشر عليها، أما إذا لم تتضح هذه العلاقة المسببة كأن اتضح أن وحدة النشاط لم تسبب في حدوث هذه التكلفة، فيصبح من البديهي عدم تحميلها تكاليف لم تتسبب فيها.¹ ويتضح لنا مما سبق وجود علاقات بين الموارد والأنشطة، والتكاليف، المنتوجات أو الخدمات، كلها تمثل مبادئ أساسية في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف -، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، الجزائر، 2018/2017، ص 74.

1-3 مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): لهذا النظام عدة مزايا نذكر منها:²

❖ الفصل بين حجم الإنتاج والتكلفة الإنتاجية باستعمال نموذج مسببات التكلفة، فقد تكون المنتجات المنخفضة الحجم مرتفعة التكلفة نتيجة تعقد عمليات صنعها، كما يمكن للمنتجات ذات الحجم المرتفع أن تكون منخفضة التكلفة بسبب بساطة العمليات المسؤولة عن إيجادها؛

¹ نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، مرجع سبق ذكره، ص ص 74 - 75.

² عمار درويش، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي ليايس - سيدي بلعباس -، الجزائر، 2016/2015، ص ص 98-99.

- ❖ يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول كيفية استهلاك المواد المتاحة، وعن مستوى الأنشطة مما يسهم في عملية التسيير والعمل على حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتدعيم التي لها قيمة مضافة؛
- ❖ تعبر بطريقة جد دقيقة عن تكلفة وحدة القياس مما قد يساعد المسيرين في عملية تسعير المنتجات وتقييم ربحية الخطوط الإنتاجية؛
- ❖ على الصعيد الاستراتيجي يسمح نظام (ABC) بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين، كما يمكن انطلاقاً من هيكله التكاليف تقييم مختلف مراكز المسؤولية.

1-4 عيوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): لهذا النظام عدة عيوب نذكر منها:¹

- ❖ إن هذا النظام ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛
- ❖ إن كفاءة استخدام هذا النظام تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة؛
- ❖ صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدمائية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات؛
- ❖ إن هذا النظام يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة ووقت أطول.

2- نظام التكلفة المستهدفة:

2-1 تعريف نظام التكلفة المستهدفة: يعرف كما يلي:²

" تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات إدارة التكلفة والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع ضمان تحقيق جودة المنتج وفقاً لمتطلبات العملاء، وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتم وفقاً لسعر البيع المستهدف للمنتج وهامش الربح المستهدف، ومن ثم فإن التكلفة المستهدفة تتمثل في الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف "

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 347.
² د. اسماعيل أحمد عصر، محاسبة التكاليف - المنظور الإداري - كلية التجارة - جامعة المنقوية، مصر، 2018، ص 17.

2-2 الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة: تتمثل هذه الخطوات فيما يلي:¹

2-2-1 تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2-2-2 تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناءً على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

2-2-3 تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة.

2-2-4 تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

3 - نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): عرفه Horgren على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". وقد عرفه HILION بنفس الأسلوب، أما MAHER فقد عرفه بأنه: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات"، فنجد أن ABM أساساً قائماً على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل نظام التكاليف وبالتالي تحسين الربحية.

مما سبق يتضح أن هدف ABC يختلف عن ABM في:

* ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج.

* ABM ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

¹ ياسين سالم، ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL - البليدة، مرجع سبق ذكره، ص 123.

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بينهما فنرى أن Hilton عبر عن وجود تداخل بينهما¹.

المبحث الثاني: ماهية طريقة التكاليف المعيارية

يعتبر نظام التكاليف المعيارية حلقة ربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية لأن بياناته عبارة عن تكاليف مستقبلية، أي أن لعملية التخطيط تأثير على المعايير المعتمدة، ولما كانت هذه المعايير (المقاييس) بمثابة أهداف تريد المؤسسة تحقيقها، واستخراج الانحرافات وتحليلها أي القيام بعملية التقييم لأداء مراكزها المسؤولة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية وشروطها

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية أولاً نشأة والتطور، وثانياً تعريفها، وأخيراً الشروط.

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية:

1- نشأة وتطور نظام التكاليف المعيارية:

منذ الثورة الصناعية في أوروبا عام 1930م وإلى الآن تطور النظام المالي والاقتصادي العالمي تطوراً أدى إلى ظهور العلوم التجارية والمالية المتخصصة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة البيئة وغيرها لتفي بكل متطلبات الإدارة الناجحة. فالمحاسبة المالية بمعناها التقليدي كانت ومازالت عاجزة عن سد احتياجات الإدارة الحديثة من البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلية للأسعار والكميات والتي تساعدها في اتخاذ القرارات ومتابعتها، ونتج عن ذلك التطور ثورة في الاتصالات وتبادل المعلومات ساعد في كبر حجم المشروعات وتنوعها وامتدادها على نطاق واسع إقليمي ودولي (ظهرت الشركات القابضة والتابعة ومتعددة الجنسيات).

وعليه كان العمل الدؤوب والدراسات الاقتصادية والفنية لتقديم السلعة أو الخدمة بأقل تكلفة أعلى جودة ممكنة حتى تتمكن المنشأة من الاستمرار في السوق وتدفق السيولة لها ومن ثم تحقيق الأرباح التي تساعدها على النمو والتطور وسد احتياجاتها العادلة الآجلة، ولسد تلك الاحتياجات المستمرة والزائدة بمرور الزمن كانت الحاجة ماسة لظهور أنظمة التكاليف والرقابة عليها، فكانت تلك الأنظمة في بدايتها تقوم على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن فترة سابقة خلال نفس السنة أو لفترات أخرى لسنوات سابقة كمقارنة

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

تكاليف السنة الماضية بالحالية أو الشهر الماضي بالحالي أو عدة شهور حالية بمثلاتها من الشهور في السنوات السابقة.¹

مع التطور المطرد الإداري والمالي والفني أصبحت مقارنة فترة التكاليف بفترة أخرى عاجزة عن تلبية احتياجات الإدارة الحديثة، ولذلك كانت الحاجة ماسة لأسلوب آخر يغطي ذلك النقص من جهة ويكون مكملا لما قبله من جهة أخرى ويفي باحتياجات الإدارة ويتماشى مع التطور الاقتصادي والمعلوماتي والفني آنذاك فكان ظهور نظام وضع مقياس standard للتكاليف المحددة مقدما عن طريق التنبؤ والتقدير كوسيلة للرقابة على عوامل الإنتاج والسعي لتخفيض تكاليفها.²

2- تعريف محاسبة التكاليف المعيارية

- **تعريف 1:** تعرف التكاليف المعيارية بأنها: "تكلفة محددة مقدما على أسس علمية مدروسة بحيث تصبح مقياسا لما يجب أن لا تتعداه تكلفة الأداء الفعلي في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من التوصل بمستوى الأداء إلى درجة الجودة المطلوبة".³

- **تعريف 2:** "التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية".⁴

- **تعريف 3:** "تستند التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة، بطرق أكثر دقة مما هو في التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير تكلفة بطرق علمية ومعملية تحدث عناصر التكلفة بدقة كبيرة فتكلفة أي عنصر تكلفة تتكون من معيار كمي يمثل الكمية المعيارية أو الوقت المعياري لإنتاج وحدة الإنتاج، بالإضافة إلى معيار مالي يمثل السعر الخاص بتلك الكمية، ويضرب معيار الكمية أو معيار الزمن في معيار السعر، لتحديد التكلفة المعيارية لكل عنصر تكلفة".⁵

- **تعريف 4:** "تكاليف مخططة تعد مسبقا ويتم بموجبها تحديد التكلفة المتوقعة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة".⁶

¹ إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة ميكا للصناعات الغذائية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، 2017، ص ص 20-21.

² المرجع نفسه، ص ص 21-22.

³ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 347.

⁴ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 227.

⁵ د. زهير إبراهيم الحدر، د. لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، عمان، 2010م، ص 12.

⁶ محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013، ص 314.

- **تعريف 5:** " هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة. المباشرة تخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة، أما غير المباشرة فتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة " ¹.

وفي الأخير يتضح لنا من التعاريف السابقة أن التكاليف المعيارية هي تكلفة محددة مسبقا (قبل البدء بالعملية الإنتاجية)، على أسس فنية وعلمية دقيقة وسليمة لإنتاج وحدة أو عدة وحدات منتجة من خلال فترة زمنية محددة في المستقبل القريب، وتعتبر أساسا لغرض الرقابة على التكاليف عن طريق تحديد الانحرافات، سواء كانت انحرافات ملائمة أو غير ملائمة.

ثانيا: شروط نظام التكاليف المعيارية:

ليقوم بدوره على أكمل وجه يفرض توفر مجموعة من الشروط منها: ²

1- لا مركزية استعمال المعايير والانحرافات: تحليل الانحرافات تحديد المعايير وقياس الانجازات يجب ان تتم في نفس المستوى الذي تتخذ فيه الاجراءات التصحيحية ومن بين أهم أسباب الانحرافات الملاءمة او غير الملاءمة يمكن ذكر:

- ❖ تحفيز العمال؛
- ❖ عدم احترام الموازين؛
- ❖ الاستعمال السيء للعمال؛
- ❖ نوعية المادة الاولية المستعملة.

في كل واحد من هذه المستويات يجب وضع معايير ثم حساب الانحرافات وتفسيرها لان وجود معايير شاملة (عامة) لا تسمح باستخراج الاسباب الحقيقية للانحراف وبالتالي لا تسمح بتحديد الاجراءات التصحيحية الضرورية.

2- دورية الحساب يجب ان تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها: لو انتظرنا مثلا انجاز طلبية لحساب الانحرافات على تكلفتها لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة يجب ان تحسب الانحرافات الدورية اعتمادا على فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الاوان خاصة اذا كانت دورة الانتاج قصيرة (مثلا أقل من يوم).

3- المرونة في اعداده: لا بد ان يراعى في اعداده قدر كبير من المرونة ليتمكن من التكيف مع الظروف المحيطة به باستمرار كإمكانية تعديل المعايير .

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA. PH)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2006، ص 46.

² فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 120.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التكاليف المعيارية

أولاً: أهمية التكاليف المعيارية:

يمكن تحديد أهمية استخدامات التكاليف المعيارية فيما يلي:¹

- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج مقدماً على أساس علمي؛
- ❖ أساس في إعداد الموازنات التخطيطية؛
- ❖ تحديد سعر البيع للمنتجات؛
- ❖ دراسة دقائق العمل وظروفه واحتياجاته وما يتضمنه من إسراف وضياع؛
- ❖ وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف؛
- ❖ تبسيط الإجراءات التكاليفية نتيجة التتميط والتوصيف المعياري للأداء والعمليات الصناعية والعدد والآلات والظروف المحيطة بالتشغيل؛
- ❖ زيادة كفاءة الإنتاج نتيجة للمفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛
- ❖ زيادة التعاون بين الأقسام الإنتاجية ومحاسبي التكاليف مما يساعد على إدخال التحسينات في طرق الإنتاج للحصول على أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل التكاليف؛
- ❖ تمد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدماً؛
- ❖ توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقات الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها الرشيدة؛
- ❖ قبول الوحدات الاقتصادية التي تتبع نظام التكاليف المعيارية لدى البنوك والهيئات العامة والمنظمات الأخرى؛
- ❖ إذا تم تدوين تفاصيل المعايير في كتيب للمعايير فإن ذلك يوفر كثيراً من الجهد والوقت الذي يضيع في شرح العمليات للعاملين الجدد؛
- ❖ تؤدي التكاليف المعيارية إلى معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف، كما أنها تقلل الجهد الكتابي في حسابها، وتساعد الإدارة على تنظيم طرق حساب الأجر والمكافآت التشجيعية؛
- ❖ يتم الوصول إلى التكلفة المعيارية لوحدة المنتج بتحديد كل من معيار تكلفة المواد، معيار تكلفة الأجر، معيار تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة، والتوصل إلى المعايير السابقة يتم تحديد مواصفات وكمية وسعر كل عنصر في ضوء الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية والإمكانات المتاحة والطاقة البشرية والمادية المتواجدة وحجم الإنتاج ومستوى الأداء، ثم يعد ذلك المحاسبة التي تتضمن التتبع الفعلي وقياسه على التكاليف المعيارية لتحديد الفروق والتقرير إلى الإدارة.

¹ أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المستخدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص ص 70 - 72.

ثانياً: أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

تهدف محاسبة التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأغراض التالية:

1-2 التخطيط: ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد جداول الموازنة التخطيطية، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتحتوي على تقدير للإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة، فهذه البيانات يكون قد تم إعدادها على مستوى وحدة المنتج ولإعداد الموازنة يلزم فقط تحويلها من مستوى وحدة المنتج إلى مستوى النشاط المتوقع في الموازنة وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المتوقعة في الموازنة.¹

2-2 الرقابة: تعد الرقابة واحدة من أهم الأهداف التي تحققها التكاليف المعيارية وذلك على النحو التالي:

❖ تساهم التكاليف المعيارية مساهمة فاعلة في الرقابة على عناصر التكاليف وقياس مدى كفاءة الأداء الإنتاجي من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المعياري أو مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية وقياس الانحرافات بينهما إن وجدت ودراسة أسباب كل انحرافات فيها وتحليله إلى عناصره، وذلك وصولاً لتحديد دقيق لأوجه الخلل وتحديد الجهة المسؤولة عن هذا الانحراف، وهذا الأمر يساهم في تحفيز الموظفين للحفاظ على التكلفة بحيث لا تتجاوز المستوى المعقول والمقبول من قبل الإدارة أو المخططین خصوصاً لو اقترن نظام الحوافز بمدى ودرجة تحقق المعايير الموضوعية، فمعايير الكمية والزمن تمثل وحدات ثابتة للقياس تستطيع الإدارة من خلاله الحكم على الكفاءة التشغيلية للعاملين.

❖ التكاليف المعيارية تساعد الإدارة في تحقيق كل من الكفاءة والفاعلية من خلال الرقابة المستمرة والمعتمدة على المعايير، لأن هناك ارتباط وثيق بين كل من المعايير والرقابة، فالرقابة في أحد تعريفاتها في مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط والخطة تكون في صورة موازنات ومعايير حيث أن كل من الموازنات والمعايير قد يكونا بنفس المعنى، ويؤديان نفس الغرض لأن المعيار ما هو إلا موازنة لوحدة واحدة من المنتج، وتتحقق الكفاءة والفاعلية بعد المقارنة المشار إليها بواسطة اتخاذ الإجراءات التصحيحية سواء لتعديل الأداء أو لتحويل وتعديل الموازنة ومعاييرها في حال لم تكن تلك المعايير منسجمة مع التطورات الحادثة في السنة أو الصناعة المعنية أو الاثنين معاً وصولاً لتحقيق كل من الكفاءة والفاعلية.

❖ استخدام التكاليف المعيارية يساهم بشكل كبير في تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تحديد مراكز المسؤولية في إطار الرقابة على الأداء وذلك لكي تسهل عملية تحديد المسؤولين عن الانحرافات إن

¹ سلوى النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية - ولاية الخرطوم - شركة السكر السودانية - مصنع عسلاية 2011/2012م)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 41.

وجدت وكذلك مكافأة مراكز المسؤولية المتسببة في تحقيق الإنجازات، الأمر الذي يعني قياس أداء المستويات الإدارية المختلفة، ويتحقق هذا الأمر من خلال تجزئة العمليات الإنتاجية وتقسيمها على مراكز مسؤولية وهو الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف مواطن عدم الفاعلية وعدم الكفاءة وحصرها في الجهة التي تسببت بها والعكس في حالة الإنجاز والفاعلية والكفاءة.

❖ تساعد التكاليف المعيارية في تطبيق أسلوب الإدارة باستثناء حيث أن التكاليف المعيارية تمثل الإطار كما يجب أن تكون عليه التكاليف الفعلية وقياس كفاءة الأداء تتطلب مطابقة الأداء الفعلي مقارنة بالتكاليف المعيارية حتى يمكن اكتشاف أية انحرافات وهذا يتطلب متابعة مستمرة وشاقة من قبل الإدارة لاسيما الإدارة العليا والمتوسطة لذلك فإن نظام التكاليف المعيارية من شأنه أن يجعل تدخل الإدارة فقط في حالة وجود انحرافات عن التكلفة المعيارية الموضوعة مما سهل عمل الإدارة حيث لا توجد حاجة لإبلاغ الإدارة في حالة عدم وجود انحرافات في الأداء والتكاليف الفعلية، أما في حالة وجود انحرافات فإن الجهات المختصة في الإدارة المتوسطة والإدارة التنفيذية تقوم بدراسة أسباب الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها ثم تقوم برفع تقرير للإدارة العليا بالنتائج التي تم التوصل إليها، أي أنه لا يتم إبلاغ الإدارة العليا إلا بالأحداث الهامة التي تحول دون تحقيق أهداف المنشأة مما يريح الإدارة من متابعة الكثير من الأمور الروتينية بحيث توجه كل اهتمامها على الانحرافات إن وجدت.¹

2-3 المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية:

❖ نظام التكاليف المعيارية يمكن من تحديد نتائج الأعمال بسرعة أكبر من تحديدها في ظل التكاليف الفعلية وهذا من شأنه التسهيل على الإدارة في اتخاذها للقرارات الإدارية وهذا النظام يقوم بالتمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة مما جعله قادرا على تحديد الحد الأدنى للسعر المقبول للمنتج وكذلك المساعدة في تحديد كمية الإنتاج المثلى التي يجب إنتاجها وبيان أثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما أن هذا النظام من شأنه أن يوضح للإدارة المزيج المناسب من الإنتاج الذي يحقق أكبر مستوى ربحية إضافة إلى الكثير من القرارات الهامة والمتعلقة بالعملية الإنتاجية.

❖ تعد التكاليف المعيارية أساسا ملائما للتفضيل بين البدائل المختلفة بناءً على التكاليف المقدرة لكل خيار من الخيارات المطروحة، ويمكن هذا النظام الإدارة من المفاضلة بين أنواع المواد الأولية المختلفة التي تكون مطروحة وصالحة للاستخدام في إنتاج معين ويوفر وقت الانتظار إلى نهاية الدورة الإنتاجية لمعرفة الكمية

¹ عبد الله جميل عبد الله أبو معيلف، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص ص 25 - 27.

المطلوبة من المواد الأولية لإنتاج وحدة من المنتج حيث يتم تحديدها في بداية الفترة بناء على أسس علمية وموضوعية.¹

المطلب الثالث: مزايا وعيوب التكاليف المعيارية

أولاً: مزايا محاسبة التكاليف المعيارية: تتمثل فيما يلي:

- ❖ العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- ❖ إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛
- ❖ تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- ❖ الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة؛²
- ❖ استخدام نظام التكاليف المعيارية يمكن من تطبيق فكرة الإدارة باستثناء، فطالما أن التكاليف في حدود المعايير فلا حاجة لتدخل الإدارة. ولكن حينما تقع التكاليف خارج هذه المعايير فإن ذلك يتطلب تنبيه الإدارة فوراً باعتبار ذلك استثناءً، والإدارة بالاستثناء تمكن من حسن استخدام وقت الإدارة؛
- ❖ عند قياس الدخل يعتبر نظام التكاليف المعيارية أكثر اقتصاداً وأسهل تشغيلاً عن نظام التكاليف التاريخية، حيث يمكن الاحتفاظ ببطاقة التكاليف المعيارية لكل منتج أو عملية، وتحمل تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية طبقاً للمعايير، وهذا يسهل عملية التسجيل المحاسبي؛
- ❖ تسهيل التكاليف المعيارية لتخطيط النقدية والمخزون.
- ❖ وضع المعايير العلمية يؤدي إلى تحقيق المزيد من اقتصاديات التشغيل في الكفاءة بين العاملين، بالإضافة إلى ذلك فإنه يمكن ربط نظم حوافز الأجر بنظام التكاليف المعيارية بمجرد وضع المعايير.

¹ المرجع نفسه، ص 28.

² أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

كما أن الهدف الأساسي من استخدام نظام التكاليف المعيارية يتمثل في الرقابة على عناصر الإنتاج لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر سعياً إلى خفض تكاليف الإنتاج إلى أقصى حد ممكن.¹

ثانياً: عيوب التكاليف المعيارية

- على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:²
- ❖ إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- ❖ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- ❖ عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
- ❖ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المطلب الرابع: مفهوم الموازنات التقديرية وعلاقتها بنظام التكاليف المعيارية

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية:

- 1- تعريف الموازنة التقديرية: تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية، نذكر منها:
 - عرف HORENGREN الموازنة بأنها: " هي تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة"³.
 - وقد عرف GARRISSON الموازنة على أنها: " خطة تفصيلية للحصول على استخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة وهي خطة للمستقبل معبرا عنها بشكل رسمي"⁴.

¹ معاذ البقار إبراهيم عباس، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي دراسة تطبيقية (مصنع سكر عسلاية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، د، ص 55 - 56.

² أحمد حاجي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"، مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ د. حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، 2017، ص 15.

⁴ وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة -، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 26.

من التعريفات السابقة نستنتج أن الموازنة هي تعبير كمي عن خطة عملية تفصيلية مستقبلية محددة مسبقا تسيير عليها المؤسسة.

2- أهمية الموازنات التقديرية داخل المؤسسة: تكمن أهمية الموازنة التقديرية فيما يلي:¹

- ❖ تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات؛
 - ❖ تساعد الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة؛
 - ❖ تسمح بالتأكد من أن الأهداف واقعية مستنبطة من الوضعية الحالية؛
 - ❖ تسمح بجعل الأهداف والسياسات في المؤسسة مرنة؛
 - ❖ تسمح للإدارة بالاهتمام أكثر بمستوى التخطيط الاستراتيجي.
- ## 3- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية: تتلخص عموما هذه الإجراءات في النقاط التالية:²
- ❖ تحديد الفترة الموازناتية، سنة أو أكثر والتي تتضمن الفترات القصيرة الملائمة.
 - ❖ تجميع الوثائق الضرورية لتحديد مع / ولكل المسؤولين (بيع، إنتاج، ...) الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات والتكاليف والتي تسمح موازنات.

❖ جمع الموازنات الأساسية والتي تسمح بإعداد:

- حسابات الاستغلال التقديرية.

- الميزانية التقديرية.

- موازنة الخزينة.

- المخطط المالي.

❖ تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات المواجهة في فترة إعدادها.

❖ مقارنة الإنجازات مع الموازنات في الفترة القصيرة وتحديد الانحرافات.

❖ مناقشة هذه الانحرافات مع / وبين المسؤولين، الدراسة الجماعية للقرارات التصحيحية التي ستتخذ من أجل الاقتراب من الأهداف التي انحرفت عنها المؤسسة مؤقتا، وضع موازنات الفترات اللاحقة.

4- أنواع الموازنات: تتمثل فيما يلي:³

4-1 حسب طبيعتها: وفق هذا الأساس يتم التمييز بين:

¹د. حسينة حوجو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 124-125.

³ المرجع نفسه، ص ص 125-126.

4-1-1 موازنة الاستغلال: هي تنبؤ معبر عنه بالأرقام لكل العناصر التي تتعلق بفرضية استغلال معينة خلال فترة محددة، هي برنامج عمل مرقم قصير الأجل.

كما يمكن تعريفها بأنها تنبؤ مالي - على العموم - خاص بالنشاطات العادية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة الاستغلال مثل: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة المشتريات. يعتمد هذا النوع على المعلومات المستخلصة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (على الخصوص نظام التكاليف المعيارية).

4-1-2 الموازنة المالية: تتضمن خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال، بالإضافة إلى ذلك تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد، وتتكون من العناصر التالية: الموازنة الاستثمارية، الموازنة النقدية، جدول التمويل التقديري، موازنة القدرة على التمويل الذاتي، وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية.

4-2 حسب الثبات والمرونة: تتأثر الموازنات التقديرية بالفرضيات المتضمنة عندما تصميمها والتي تتعلق بدرجة عدم التأكد والشخصية المتفائلة أو المتشائمة للفرقة المكلفة بإعداد الموازنات، مما يجعلها تنقسم إلى موازنات ثابتة وموازنات مرنة.

4-2-1 الموازنات الثابتة: هذا النوع يكون مبنياً على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط، يستعمل خاصة في المؤسسات التي تنش في محيط أين يستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

4-2-2 الموازنة المرنة: هي موازنة مصممة بصفة تجعلها قابلة للتغيير حسب مستوى النشاط الفعلي، كما تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة.

إن إعداد الموازنات المرنة يسهل تحليل التكاليف غير المباشرة إلى عناصر ثابتة ومتغيرة، ويحدد الخطط التي تتغير عنده التكاليف غير المباشرة المتغيرة عند معدل نشاط ملائم. إن انحراف الموازنة هو أحد الانحرافات الجزئية للانحراف عن التكاليف غير المباشرة المعيارية.

4-3 حسب الفترة: فترة الموازنة هي الفترة الزمنية التي يتم فيها إعداد وتنفيذ الموازنة تتأثر بالظروف ونوع الموازنات كما يلي:

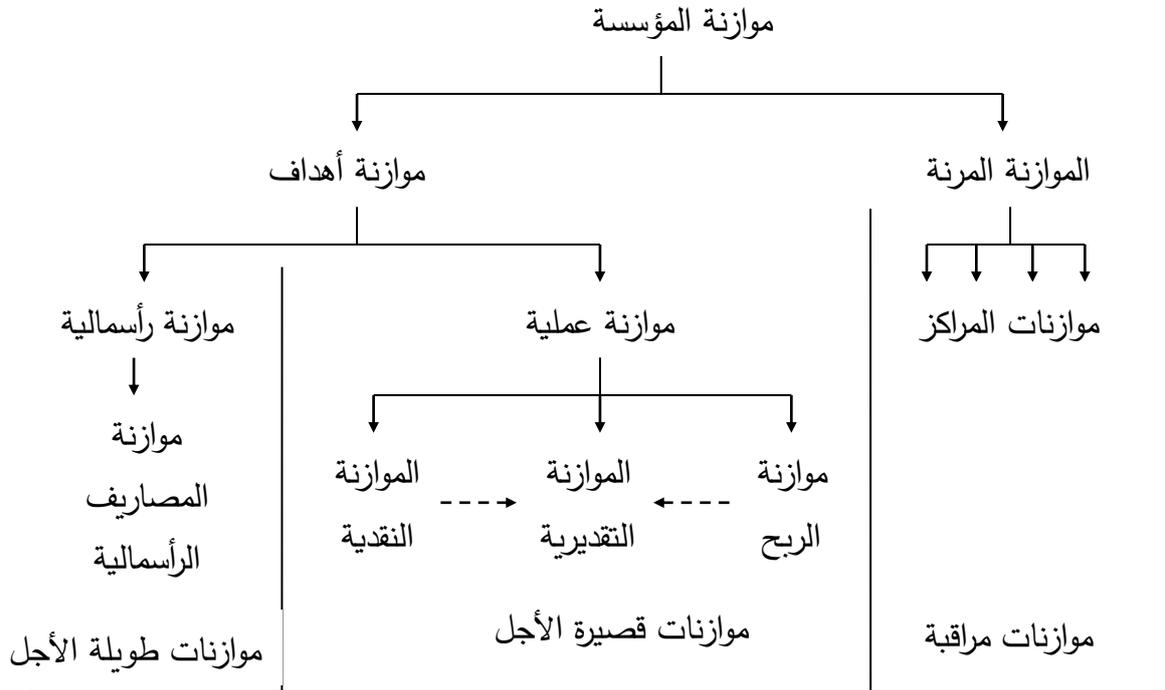
4-3-1 الموازنة العملية: سنة واحدة.

4-3-2 الموازنة الرأسمالية: عدة سنوات.

4-3-3 موازنة البحث والتطوير: بعض السنوات.

والشكل التالي يوضح أهم أنواع الموازنات الممكن إيجادها داخل المؤسسة:

الشكل رقم (01-03): موازنة المؤسسة



المصدر: فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004، ص 126.

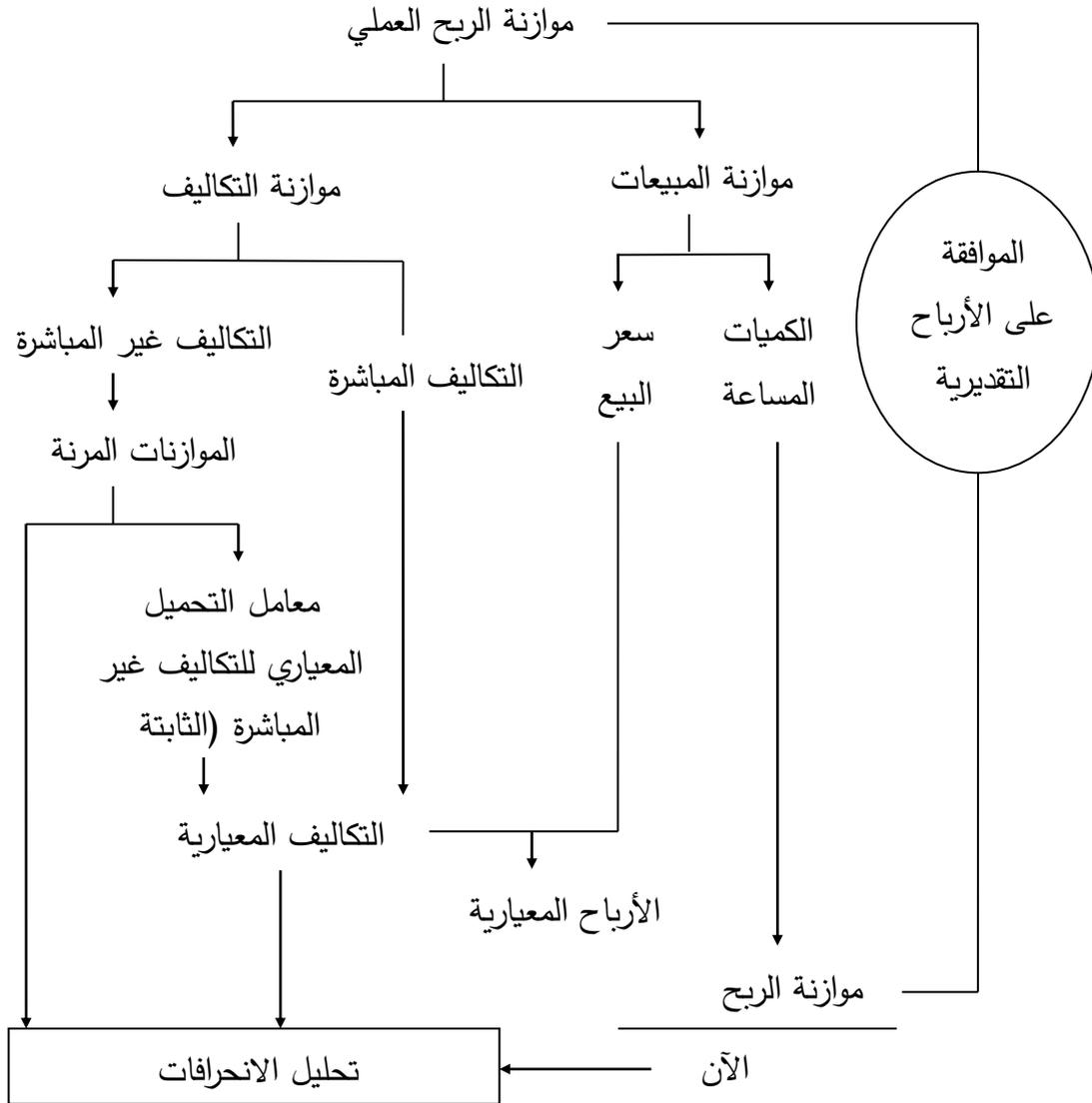
ثانياً: علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام الموازنات التقديرية:

من خلال مراحل إعداد الموازنات يمكن أن نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف، هذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية لإعداد موازنات الاستغلال (مثل موازنة الاستهلاكات، موازنة المشتريات)، موازنة الخزفية، والميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية). إن نظام الموازنات التقديرية يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء عن طريق الموازنة التي تسمح بحساب انحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردود وانحراف النشاط: انحراف التكاليف غير المباشرة.¹

والشكل التالي يوضح التداخل بين هذين النظامين كما يلي:

¹ المرجع نفسه، ص ص 126-126.

الشكل رقم (01-04): التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية



المصدر: فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 127.

عموماً قد ترتبط المعايير بوحدة الانجاز وبوحدة المنتج، وفي هذه الحالة يطلق على الأنظمة الخاصة بها، أنظمة التكاليف المعيارية، كما قد توضع هذه المعايير في شكل خطة على مستوى الإدارة أو النشاط ويطلق عليها في هذه الحالة الموازنات التخطيطية (التقديرية) على الرغم من هذا فإن اصطلاح الأداء المعياري عادة ما يستخدم بالتبادل في الحياة العملية مع مصطلح الأداء التقديري.¹

¹ - المرجع نفسه، ص 127.

المبحث الثالث: معايير التكاليف وتحليل انحرافاتها

المطلب الأول: أنواع المعايير

غالبا ما يفرق الكتاب بين نوعين أساسيين من المعايير هما المعايير الأساسية Basic standards، والمعايير الجارية current standards، وينظر إلى المعيار الأساسي بوصفه مقياسا ثابتا يقاس عليه وينسب إليه كل من الأداء المتوقع، (في صورة معايير جارية) وكذا الأداء الفعلي، والمعيار الأساسي في هذا يناظر رقم سنة الأساس في جداول الأرقام القياسية والذي تنسب إليه أرقام السنوات التالية.¹

وبالنسبة للمعايير الجارية والأقل ثباتا فإنها تنقسم من حيث درجاتها إلى ثلاثة أنواع هي:

1- المعايير النظرية أو المثالية (the theoretical standards): وهي المعايير التي تمثل أفضل أداء ممكن في ظل أفضل الظروف المتاحة للمنشأة، ولا تأخذ في الاعتبار أية مسموحات للفقد والتلف والضياع والأعطال، وتتميز هذه المعايير بالثبات حيث يمكن استخدامها لفترة طويلة بدون أي تعديل، ولكن يعيب عليها أنه من الصعب تحقيقها عمليا مما يؤدي إلى تضبيب هم العاملين وإصابتهم بالإحباط.²

2- المعايير العادية أو الطبيعية (Normal): توضع لمستوى من التشغيل يعد عاديا أو طبيعيا، تمثل تعبيرا عن الأداء المتوسط للوحدة أو مركز التكلفة وذلك على مدى فترة زمنية معقولة تشتمل على إطارات مختلفة للنشاط في دورته الكاملة بحيث لا تكون تعبيرا عن حالة مرتبطة بظروف معينة، ويعني ذلك أنها تأخذ في الحسبان التقلبات المختلفة التي يمكن أن تحدث طيلة فترة التكاليف انتقادا تتحدد على أساس ما حدث في الماضي، وهو ما قد يتكرر في المستقبل لذلك لا تعد صالحة بحالها للاستخدام المستقبلي ما لم تعدل لأخذ الظروف المتوقعة مستقبلا في الحسبان، وأيضا لاستبعاد أثر ما كان يحدث في الماضي ولا يتوقع استمراره مستقبلا.³

3- معايير الأداء المتوقعة (Expercted): توضع هذه المعايير لمستوى التشغيل والتكاليف المتوقعة للعام القادم، ومن المنطق في هذه الحالة أن تمثل هذه المعايير أو تكون قريبة مما نأمل أن تكون عليه النتائج الفعلية.⁴

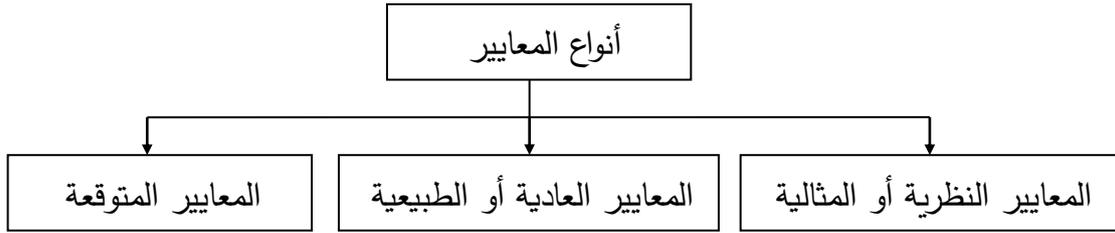
¹ رشيد جمال، محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2012، ص 159.

² سمير أبو الفتوح صالح، نظم التكاليف المعيارية "الاتجاهات المعاصرة" ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2003-2004، ص ص 78-79.

³ رشيد جمال، محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 159.

⁴ المرجع نفسه، ص 160.

الشكل رقم (01-05): أنواع المعايير



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: طرق إعداد المعايير:

هناك عدة طرق لإعداد المعايير تتمثل في الطريقة التاريخية والطريقة العملية للمعايرة، والطريقة الواقعية، وسوف يتم تناولها بالتفصيل:¹

1- الطريقة التاريخية للمعايرة: تعتمد هذه الطريقة البيانات التاريخية التي تؤخذ من واقع الدفاتر عن الفترات السابقة، ويجب تعديل البيانات التاريخية عند توقع تغير الظروف التي سوف تسود مستقبلاً، مثل هناك شركات تتخذ البيانات الكاملة لفترة معينة سابقة معياراً للتكاليف تحكم به على تكاليف الفترة القادمة، أو أنها تحسب متوسط نصيب وحدة الإنتاج من كل عنصر من عناصر التكاليف خلال بعض السنوات السابقة، وتتخذ هذا المتوسط معياراً لعنصر التكلفة في السنة القادمة، وتتمثل عيوبها فيما يلي:

- ❖ الإسراف في الإنفاق لأنها متعلقة بفترات حدثت وانقضت بدون رقابة وقد تتضمن عوامل الإسراف.
- ❖ عدم مراعاة ظروف المستقبل لأن ما حصل في سنوات سابقة لا يمكن أن يتكرر في السنوات التي سيطبق فيها المعيار.

2- الطريقة العملية للمعايرة: تعتمد هذه الطريقة على القيام بإجراء تجارب عملية على كل عنصر من عناصر التكاليف سواء كانت مواد أو أجور، وذلك من خلال إجراء تجربة مرة أو مرتين أو ثلاث على إنتاج عنصر المواد والأجور لتحديد الكمية المعيارية، والزمن المعياري للإنتاج، والتالف الطبيعي الذي تتطلبه طبيعة العملية الإنتاجية، وبعد وضع معايير كميات المواد يتم إبلاغ قسم الإنتاج بالكميات المصرح بها من المواد التي تتطلب تنفيذ عملية معينة أو أمر معين على أن يتم الرفع بالانحرافات عن الكميات المعيارية في التقارير المختصة.

- 3- الطريقة الواقعية للمعايرة:** تقوم هذه الطريقة على الأركان الأربعة للمعايرة وهي:
- 3-1 الركن الأول:** دراسة تحليلية للبيانات التاريخية عن أداء العملية في الماضي كما يلي:
- ❖ يتم اختيار السنوات السابقة التي سيتم عليها الدراسة؛

¹محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي صنعاء، اليمن، 2012، ص ص 194 - 196.

- ❖ يتم دراسة كل عنصر تكلفة تم تحميله على العملية مع بيان نواحي الضياع والإسراف والإهمال في استخدامه والتلف من خلال المستندات والتقارير لذلك؛
- ❖ يتم خصم الخسائر التي تزيد عن الحد المسموح به إداريا وفنيا؛
- ❖ دراسة ومقارنة النتائج التي تم الحصول عليها في السنوات الدراسية وملاحظة أقل مبلغ حدث للعنصر ومدى تكراره.

2-3 الركن الثاني: تطوير نتيجة الدراسات التاريخية بالأصول العلمية والفنية، وذلك بإعادة دراسة النتائج التاريخية في ضوء ما يستجد من طرق أداء وأدوات التنظيم، حتى يتم تحديد المتغيرات التي يلزم إدخالها على ظروف العمل وأدواته وطرقه.

3-3 الركن الثالث: تأكيد النتائج التي تم التوصل إليها نظريا بالتجربة العملية على الإمكانيات والقدرات المتاحة فعلا للشركة.

3-4 الركن الرابع: تكييف النتائج النهائية لتلائم المستقبل حيث أن المعايير قد تعد من واقع الماضي لتلائم الحاضر، الأمر الذي يجب إعادة النظر فيها حتى تلائم المستقبل.

4- الفرق بين المعيار والتكلفة المعيارية: يمثل المعيار علاقة مقننة بين وحدة المنتج الواحدة وبين كمية أو تكلفة أحد عناصر المدخلات اللازمة لإنتاجه، ويعني ذلك أن المعيار يمكن أن يكون ماديا " وحدات طبيعية " أو ماليا. أما التكلفة المعيارية فهي تكلفة تحدد مقدما وفقا للمعايير وتتكون من تكلفة كافة عناصر المدخلات اللازمة، سواء لإنتاج وحدة منتج واحدة، أو حجم محدد من الإنتاج، وعلى ذلك فإن عملية حساب التكلفة المعيارية تقتضي استخدام كل من معايير المواد المباشرة والأجور المباشرة، إضافة إلى معدلات المصروفات الإضافية، ويعني ذلك أن المعايير يحسب بوحدة مخرجات من نوع واحد من المدخلات في حين تحسب التكلفة المعيارية من كافة أنواع المدخلات إما لوحدة واحدة أو قدر محدد من المخرجات.¹

المطلب الثالث: معايرة التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتها

أولاً: معايرة التكاليف المباشرة:

1- معايرة المواد المباشرة: تتأثر تكلفة المواد الأولية التي تدخل في إنتاج معين بمتغيرين الأول الكميات التي تدخل في الإنتاج والآخر أسعار الوحدات من المادة الخام، وبذلك فإن إعداد معايير للمواد المباشرة يتطلب تحديد ما يلي:

❖ الكمية المعيارية للمواد المباشرة.

¹رشيد جمال، محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 157 - 158.

❖ السعر المعياري للمواد المباشرة.

❖ التكلفة المعيارية للمواد المباشرة.

1-1 الكمية المعيارية للمواد المباشرة: ونقصد بها هنا تحديد المواد التي يتكون منها المنتج النهائي وتظهر فيه بشكل مميز ومحدد، وإن عملية معايرة المواد المباشرة هو قيام إدارة الإنتاج بتحديد كميات ومواصفات للمواد الأولية اللازمة لعملية معينة أو منتج معين.

إن مسؤولية وضع المعيار للمواد المباشرة تكون مشتركة بين إدارة الإنتاج وإدارة المشتريات وإدارة التكاليف، حيث تقوم الأولى بتحديد المواصفات الفنية والهندسية للمواد التي يجب أن تدخل في العملية الإنتاجية وتحديد جودتها، أما الثانية فتقوم بتحديد مصادر الشراء ودراسة السوق للتعرف على مصادر شراء الأنواع المطلوبة أما الثالثة فتتخصص مسؤوليتها في تحديد التكلفة المعيارية بعد أخذ عناصر التكلفة المختلفة بعين الاعتبار، وهناك ثلاث خطوات لتحديد معيار المواد المباشرة هي:

1-1-1 دراسة خاصية المنتج النهائي: يقصد به تحديد نوع المنتج المطلوب في السوق ودرجة الجودة التي يجب أن يحققها المستخدم لهذا المنتج.

1-1-2 تحديد المواصفات الفنية للمواد المباشرة التي تدخل في تركيب المنتج النهائي: يقصد به تحديد المواصفات الفنية والهندسية من حيث نوع الخامات ودرجة تحمل المقاومة وتحديد الوزن والحجم لوحدة المنتج النهائي.

1-1-3 تحديد الكمية المعيارية للمواد اللازمة لإنتاج وحدة المنتج: تتأثر بمجموعة من العوامل منها:

❖ درجة مكننة الآلات المستخدمة في الإنتاج وهل هي ميكانيكية كاملة أم نصف ميكانيكية.

❖ مستوى مهارة وكفاءة العاملين في المنشأة لأن ذلك يؤثر على استخدام الكمية المعيارية.

❖ نسبة السماح من الفاقد والتالف التي تستلزمها العملية الإنتاجية لأي تحديد الكمية المطلوبة يساوي ما نستلزمه العملية الإنتاجية مضافا إليها كمية الفاقد التي تستلزمه تلك العملية.

ومما سبق فإن الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للفاقد

والتالف الطبيعي.

1-2 السعر المعياري للمواد المباشرة: هناك مجموعة من العوامل تؤثر في تحديد السعر المعياري للمواد منها:

❖ طول المدة الواقعة بين تاريخ التنبؤ بالأسعار وتاريخ شراء المواد.

- ❖ كفاءة الأشخاص المكلفين بتلك المهمة وخيراتهم وسابق معاملات الشركة مع الموردين وأموال السوق عامة واتجاهات الأسعار والكمية المتوقع شراؤها والمكان المنتظر نقل المواد إليها.
- ❖ السياسات الشرائية للوحدة الاقتصادية مثل الحصول على كميات كبيرة مقابل خصم الكمية الممكن الحصول على أمن طرق التسليم والتخزين والحصول أيضا على شروط إئتمائية جيدة بحيث يؤدي كل ذلك إلى التوفير في تكلفة المواد. وعليه فإن السعر المعياري للمواد يتكون من جزئين هما:
- ❖ ثمن الشراء.
- ❖ تكاليف الشحن والنقل والتفريغ والتأمين وكافة العمولات والتكاليف الأخرى التي تنفق على شراء وشحن المواد حتى تصل إلى مخازن الشركة.
- وعليه فإن معايير الأسعار تعد من قبل قسم المشتريات أو قسم التكاليف أو بالتعاون بينهما، فإدارة المشتريات تلم بأسعار المواد الأساسية وتكاليف النقل من قبل الغير والتكاليف المضافة الأخرى أما إدارة التكاليف فهي على دراية بتكاليف النقل والشحن إذا كان ذلك يتم عن طريق سيارات وعمال الشركة وعلى كل هذا استخدمت الأسعار لقياس كفاءة إدارة المشتريات فيجب أن تعد عن طريق لجنة المعايير حتى يمكن استخدام المعايير لقياس وتقييم أدائهم.
- فالسعر المعياري = سعر الشراء + الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة الأولية إلى قسم الإنتاج.
- وعليه يمكن الوصول إلى:

$$\text{التكلفة المعيارية للمواد الأولية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري الودودي.}$$

- 1-3 التكلفة المعيارية للمواد المباشرة: من ثم وضع معيار الكمية ومعيار السعر فإن قسم التكاليف في الشركة يقوم باحتساب التكلفة المعيارية للوحدة من المادة كما يلي:
الكمية المعيارية = الكمية المعيارية الكاملة للوحدة × السعر المعياري للكيلو.
- 2- معايرة الأجور المباشرة: إن معايرة تكلفة الأجر المباشر تعني معايرة كل من زمن من العمل ومعدل الأجر لهذا الزمن إلا أن إعداد معيار طريقة تنفيذ العملية الإنتاجية ومعايير احتياجات هذه الطريقة من المتغيرات المادية والإنسانية يعتبر إجراء ضروريا يبقى معايرة تكلفة الأجر اللازم لإنجاز هذه العملية.
تشمل معايرة تكلفة الأجور المباشرة ما يلي:

2-1 معايرة الزمن المعياري للعمل:

يقصد بالزمن المعياري هو كمية الوقت اللازم لأداء وحدة عمل معين منتج كان أو خدمة ولتحديد الزمن المعياري للوحدة على مستوى أي قسم إنتاجي يجب التعرف على: العمليات التشغيلية المطلوبة لإنتاج المنتج المعين، الزمن اللازم لكل عملية تشغيلية. ويعتبر إعداد معايير الزمن وتقدير احتياجات الشركة والإنتاج من القوى العاملة من الأعمال الهندسية الهامة ويمكن تحديد تلك المعايير عن طريق ما يلي:

2-1-1 دراسة الزمن والحركة: تستخدم هذه الطريقة لتحديد الزمن المعياري اللازم لإنتاج وحدة المنتج وتعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق لمعايرة الأجر لأنها تقوم على أسس علمية مدروسة لزمن إنتاج الوحدة ولحركة العمال وقت الإنتاج وقبل تحديد الزمن يلزم تحديد خطوات العمل اللازمة لإنتاج وتحديد طريقة الأداء واحتياجات الطريقة من العدد والأدوات والعمال المساعدين وغير ذلك تم تحديد كفاءة ومؤهلات العامل الواجب قيامه بالإنتاج ويحدد الزمن المعياري بتكرار العمل عدة مرات من قبل نفس الأشخاص وبالطريقة والوسائل المعيارية المقررة، ومن المفضل تحديد الزمن المعياري اللازم لتنفيذ وإنتاج كل مرحلة أو كل خطوة من خطوات العمل.

2-1-2 الاختبارات والتجارة: هذه الطريقة عبارة عن القيام بجزء من العمل وتكراره تحت ظروف مشابهة للعمل الأصلي على سبيل التجربة والاختبار، وقد تستخدم هذه الطريقة في شركات المقاولات.

2-1-3 البيانات التاريخية: في حالة غياب المعايير المبنية على الدراسات الهندسية ودراسات الزمن والحركة قد تعد الشركة معايير الزمن على أساس البيانات التاريخية خصوصاً إذا كان نظام التكاليف المعيارية حديث الوجود بالشركة، ويلزم لاستخدام تلك الطريقة أن يكون للأعمال محل المعايرة نظير في الماضي وذلك كما هو في الحال في الشركات التي تنتج إنتاجاً نمطياً محدداً ويلزم كذلك أم يكون لذا الشركة سجلات وبطاقات مناسبة للزمن إلا أن المعايير المعدة على أساس البيانات التاريخية لا تتغير في قياس الاتجاه العام للكفاية ذلك لأن تلك البيانات تشوبها كثير من الأعطال التي يمكن تلاقيها كما أنه ليس من الضروري استمرار لقس ظروف التشغيل أو أن تبقى مواصفات الإنتاج ثابتة لا تتغير من فترة لأخرى خاصة في الشركات التي تنتج حسب الطلب.

2-1-4 تقديرات المهندسين المشرفين على الإنتاج: تقتضي هذه الطريقة بأن يعهد على كل شخص مكلف بالإشراف على تنفيذ عمل معين بعمل التقديرات الخاصة بذلك العمل مع مراجعتها من المسؤولين على الإنتاج ورؤسائهم، وبعد الانتهاء من إعداد تلك المعايير تعرض على لجنة المعايير وعرضها على

الإدارة العليا لإقرارها، وتعتمد هذه الطريقة على الكفاءة الشخصية والخبرة العملية وبعض التجارب التي يجريها المهندسون بأنفسهم.

2-2- معاير المعدل المعياري للأجر:

يجب أن يتضمن معدل الأجر (أجر الساعة) في الساعة أجر الساعة مضافا إليه كافة المزايا التي يحصل عليها العامل بسبب العمل.

* إن المعدل المعياري للأجور المباشرة يتحدد بموجب طرق دفع الأجور على النحو التالي:

المعدل المعياري للأجور المباشرة وفقا لطريقة الأجر الزمني = الزمن المعياري لأداء العمل × المعدل المعياري للأجر في الساعة.

المعدل المعياري للأجور المباشرة وفقا لطريقة الأجر الزمني + الإنتاج = [الزمن المعياري × الأجر

المعياري] + [عدد وحدات الإنتاج الإضافية × معدل أجر الوحدة المعياري].

المعدل المعياري للأجور المباشرة وفقا لطريقة الأجر بالإنتاج = عدد وحدات الإنتاج × معدل الأجر المعياري للوحدة.

2-3- التكلفة المعيارية للعمل المباشرة:

متى تم وضع معيار الزمن المعياري للعمل والمعدل المعياري للأجر فإن التكلفة المعيارية للعمل المباشر تحسب كالاتي:

التكلفة المعيارية لعنصر العمل = الزمن المعياري للعمل × المعدل المعياري للأجر.

ومن هنا يمكن عمل ما يلي:

❖ تحضير خطة التكاليف المعيارية لمجموعة المنتجات المتجانسة.

❖ تحضير قائمة التكاليف المعيارية.

❖ التعرف على حجم العمل المطلوب مقدار بالساعات المعيارية عند البدء في أي عمل.

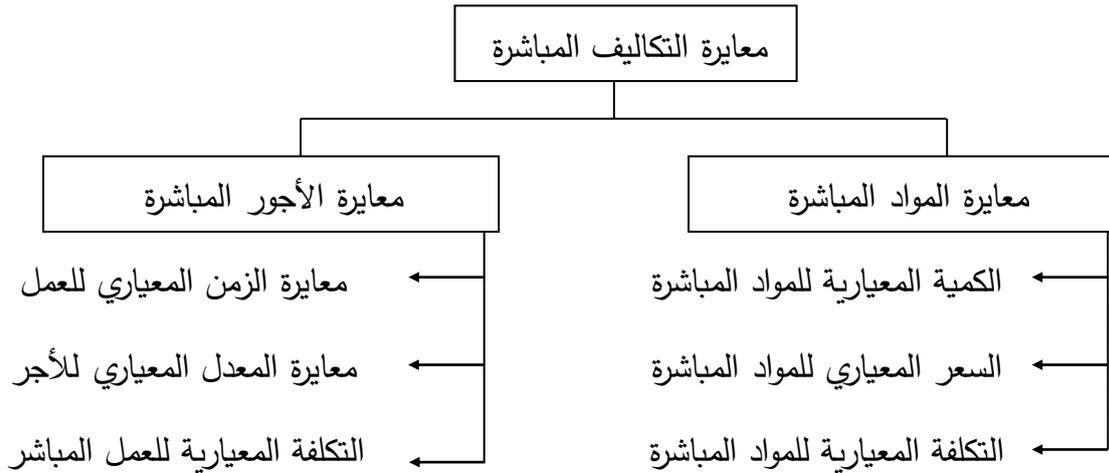
❖ تحضير حجم العمالة المطلوبة عند وضع الموازنة عن فترة مقبلة.

وعلى ضوء ما سبق فإن معاير الأجور المباشرة تشمل معاير الكمية أو الكمية أو الكفاية أو الوقت

ومعاير المعدل أو التكلفة.¹

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص ص 236 - 242.

الشكل رقم (01-06): معايير التكاليف المباشرة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: تحليل انحراف المواد الأولية المباشرة

تهدف عملية تحليل انحرافات المواد المباشرة إلى محاولة تفسير الاختلافات بين التكلفة الفعلية للمواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج وبين التكلفة المعيارية للكمية التي يجب استخدامها وقد يتاح ذلك لتفسير إذا ما حاولنا رد فروق أو انحرافات في تكلفة المواد هذه إلى أسبابها فما هي إذن الأسباب المحتملة لحدوث انحرافات في تكلفة المواد؟

وترجع هذه الانحرافات إلى أحد أو بعض الأسباب التالية:

- ❖ المواد المستخدمة في الإنتاج عن الكمية المعيارية.
- ❖ اختلاف الأسعار الفعلية لشراء المواد عن أسعارها المعيارية والتي تحددت قبل الشراء.
- ❖ انحراف نسبة مزج أو خلط المواد فعليا عن النسبة المعيارية التي تحددت مقدما كمزيج نمطي من مدخلات المواد.¹

ويمكننا تفصيل هذه الأسباب كما يلي:²

1- أسباب انحراف الكمية: من أهمها ما يلي:

- ❖ عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال.

¹ رشيد جمال، محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس - رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص ص 87 - 89.

- ❖ عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل.
- ❖ استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة، مما يؤثر سلباً على واقعية المعايير ويجعل الكمية المعيارية لاستخدام المواد ومسموحاتها الطبيعية غير قابلة للمساءلة الموضوعية.
- ❖ تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، بحيث تتغير نتيجة لذلك كميات المواد الداخلة في هذا المنتج.

- ❖ عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد.
- ❖ التلف خلال مناولة المواد أو التشغيل.
- ❖ التشدد في الفحص أكثر مما ينبغي.
- ❖ أعطال الآلات بسبب عدم الصيانة.
- ❖ خطأ في تحليل المعيار ... إلخ.

2- أسباب انحراف السعر:

- ❖ عدم الدقة في معايرة سعر المواد الأولية المباشرة.
- ❖ الخطأ في تسليم المواد من المخازن بأسعار تختلف عن أسعار المواد المطلوبة.
- ❖ أسباب تقع في نطاق أعمال وقرارات الإدارات المختلفة في المنشأة.
- ❖ دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت.
- ❖ الشراء من موردين غير الموردين العاديين.
- ❖ عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.

3- تحليل الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

فرق BOISSELIER.P بين الانحراف الشامل Total variance وبين الانحراف الإجمالي Global

variance حيث:¹

- ❖ الانحراف الإجمالي أو الانحراف الاقتصادي يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي.

واعتبر أن الانحراف الشامل من الانحراف الإجمالي والانحراف على حجم النشاط كما يوضحه الشكل

التالي:

¹ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 140 - 143.

الجدول رقم (01-03): تجزء الانحراف الشامل إلى انحراف إجمالي وانحراف على حجم النشاط.

الإنتاج العادي	الإنتاج الفعلي
التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج العادي	التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج الفعلي
+ انحراف حجم النشاط	+ انحراف اقتصادي إجمالي
= الانحراف الشامل	

المصدر: فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 141.

الانحراف الإجمالي الذي يفيد أكثر في معرفة كفاءة استهلاك المواد.

تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{التكلفة الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري})$$

يمكن تحليله إلى:

3-1 التحليل الثلاثي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاث أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل السعر،

التأثير الصافي لعامل الكمية، والتأثير المزدوج لحاملي الكمية والسعر معاً. كما يلي:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \quad (\text{انحراف الكمية}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \quad (\text{انحراف السعر}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \quad (\text{الانحراف المزدوج}) \\ & = \text{الانحراف الإجمالي.} \end{aligned}$$

3-2 التحليل الثنائي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف كمية وانحراف سعر كما يلي:

3-2-1- الطريقة الأولى:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \quad (\text{انحراف الكمية}) \\ & + (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \quad (\text{انحراف السعر}) \\ & = \text{الانحراف الإجمالي.} \end{aligned}$$

3-2-2 الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} & (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \quad (\text{انحراف الكمية}) \\ & + \text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \quad (\text{انحراف السعر}) \\ & = \text{الانحراف الإجمالي}. \end{aligned}$$

3-2-3 تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي:

يستحسن على مراقبة تسيير أو محاسبة التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف أنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائم أو غير ملائمًا. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة على أنه غير ملائم، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إن التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.

4- تحليل انحراف الكمية:

4-1 انحراف المزيج: من الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج:

- ❖ عدم توفير بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعو إلى زيادة استهلاك بعض المواد وإن كان سعرها مرتفعًا على حساب بعض المواد الأخرى النادرة.
- ❖ ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها وتشتري مواد أخرى بديلة لها بأسعار منخفضة، مما يعبر في نسبة مواد المكونة للمنتج.

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:

$$\text{انحراف المزيج} = [(\text{الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة} \times \text{نسبة المزيج المعيارية للصنف}) - (\text{الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف}) \times \text{السعر المعياري للصنف}].$$

ملاحظة: إذا كانت النتيجة سالبة معناه أن الانحراف غير ملائم.

4-2 انحراف الغلة (المردود):

إن انحراف الغلة يقيس التكلفة الغير طبيعية للتساقط، التبخر أو الجفاف ... إلخ، والتي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية وتحسب كما يلي:

$$\text{انحراف الغلة} = (\text{كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية} - \text{كمية الإنتاج الفعلية}) \times \text{متوسط السعر}.$$

حيث أن: متوسط السعر المعياري = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / الكمية المعيارية للمواد.

كمية الإنتاج المعياري للمدخلات الفعلية = الاستهلاك الفعلي من المواد × نسبة المخرجات للمزيج.
ملاحظة: إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

5- انحراف السعر: السعر عامل خارجي يصعب التحكم فيه ومراقبته على عكس الكمية لكن إذا كانت المشتريات تتم في محيط عاصف، يكون مفضلاً لو يتم تحليل انحراف السعر إلى انحرافات جزئية مثل انحراف التضخم والانحراف الناجم عن أثر المنافسة.

6- انحراف تكاليف اليد العاملة: يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما: معدل الأجر، الزمن المستغرق في انجاز العمل.

6-1 أسباب انحراف معدلات الأجور: تتمثل في:

- ❖ تشغيل العمال في مناصب معينة لا تناسب مع تكوينهم.
- ❖ دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة.
- ❖ دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج.
- ❖ ترقية عمال إلى درجة أعلى مكافئتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

6-1-1 أسباب انحراف وقت العمل:

- ❖ التغيير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة.
- ❖ عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح.
- ❖ التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة.
- ❖ قلة الجهود المبذولة من طرف العمال ... إلخ.

7- تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة:

يتم تحليل الانحراف تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة، فقط نعوض الكمية بالزمن والسعر بمعدل الأجر كما يلي:
الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية
الموافقة للإنتاج الفعلي حيث أن:

التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = معدل الأجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي.

يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي على الموازنة المرنة بمستوى النشاط، يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى تحليل انحراف ثلاثي وثنائي تماماً مثل تحليل انحراف المواد المباشرة.
والطريقة المعمولة غالباً:

انحراف الوقت (الزمن) = الزمن الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري.

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

8- انحراف الكفاءة (الوقت): ويحسب بالشكل التالي:

8-1 انحراف المزيج = [(النسبة الفعلية لنوع العمل - النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الإجمالي] × معدل أجر المزيج المعياري.

حيث:

النسبة المعيارية لنوع العمل = $\frac{\text{زمن نوع العمل الداخلة في إنتاج وحدة واحدة}}{\text{مجموع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة}}$

معدل أجر المزيج المعياري = $\frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية}}{\text{العدد المعياري للعمال}}$

وفقا للمعادلة السابقة لانحراف المزيج فإنه إذا كانت النتيجة موجبة، فإن انحراف مزيج اليد العاملة لنوع

العمالة المعين غير ملائم.

8-2 انحراف الإنتاجية: يحسب وفق المعادلة التالية:

انحراف الإنتاجية لنوع العمل = [(العمل الفعلي الإجمالي لكل أنواع العمالة × النسبة المعيارية لنوع العمل) - (الزمن المعياري لنوع العمل)] × معدل أجر المزيج المعياري.

ملاحظة: إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف يكون غير ملائم لأن الزمن الفعلي لنوع العمل يكون أطول من زمنه المعياري.¹

المطلب الرابع: معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل انحرافاتها

أولاً: معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تستخدم لتسهيل العمليات الإنتاجية، ولا تكون جزءاً من مكونات المنتج النهائي، وتتمثل هذه التكاليف في تكاليف المواد غير المباشرة مثل قطع الغير ومواد التشغيل المساعدة للعملية الإنتاجية والأجور غير المباشرة التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بالعملية الإنتاجية، مثل مرتبات المشرفين على عمال الإنتاج، والمصروفات الصناعية غير المباشرة والمتمثلة في مصاريف الإيجار والكهرباء، والمياه والتأمين والصيانة وإصلاح الإهلاكات.

¹ المرجع نفسه، ص ص 143 - 147.

إن تعدد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وعدم إمكانية ربطها بعملية إنتاجية محددة، باعتبارها تكاليف عامة تستفيد منها جميع العمليات الإنتاجية، تجعل معايرة هذه التكاليف تتعرض لبعض الصعوبات هي:

- 1- طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالعملية الإنتاجية ككل وليس بمنتج محدد.
- 2- تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة الكثير من عناصر التكاليف غير المتجانسة فهناك بنود تتأثر بحجم النشاط وزيادة ونقصان، وهناك بنود دعائية ترتبط بالمصنع ككل مثل الإيجار وغيرها.
- 3- تعتبر التكاليف الصناعية غير المباشرة ضئيلة نسبياً إذا ما قورنت بالتكاليف الصناعية المباشرة، الأمر الذي يجعلها أقل أهمية.¹

ثانياً: انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يتم احتساب انحراف تكاليف التصنيع غير المباشرة من أجل تحديد مدى الاختلاف في تكاليف التصنيع غير المباشرة الفعلية والمدفوعة في سبيل إنتاج كمية معينة من الوحدات وتكاليف التصنيع غير المباشرة تتضمن تكاليف متغيرة وثابتة، يتم في العادة تقسيم انحرافات هذه المجموعة من التكاليف إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

- 1- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
- 2- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

1- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

يحسب في العادة انحراف كلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، ثم يتم تفصيل هذا الانحراف إلى انحرافين هما:

- ❖ انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
- ❖ انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

1-1 الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

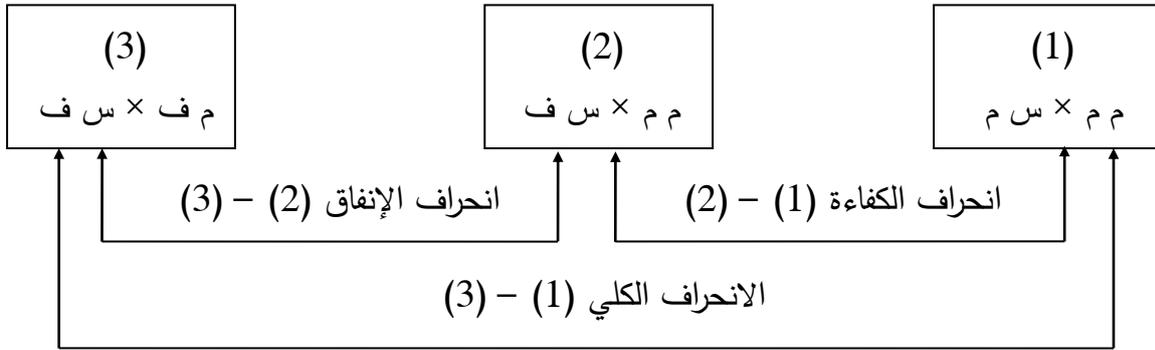
والذي يساوي إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة المحملة للإنتاج (المعيارية) مطروحا منها إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية والمدفوعة في سبيل إنتاج الوحدات المصنعة.

الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة = إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة للإنتاج (المعيارية) - إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة فعلياً.

¹محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 210.

وعلى الرغم أن الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة يعطي مؤشر لمدى وجود اختلاف بين التكاليف وجه الخصوص أسباب ذلك الانحراف، لذا يتم احتساب انحرافين إضافيين للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة هما: انحراف الإنفاق وانحراف الكفاءة، وكما هو مبين في الشكل:

الشكل رقم (01-07): احتساب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة



المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013، ص 337.
حيث أن:

م م : معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للساعة الواحدة.

س م: عدد الساعات المعيارية اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من السلعة الجاهزة.

م ف: معدل التحميل الفعلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للساعة الواحدة.

س ف: عدد الساعات الفعلية المستخدمة في تصنيع وحدة واحدة.

1-2 انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

يمثل انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الاختلاف بين الساعات الفعلية المستخدمة في

الإنتاج والساعات المعيارية الواجب استخدامها.

ويتم احتساب انحراف الكفاءة حسب المعادلة التالية:

انحراف الكفاءة = (م م × س م) - (م م × س ف).

أو:

$\text{انحراف الكفاءة} = (س م - س ف) \times م م$
$\text{تحميل الساعة المعياري} = \frac{\text{عدد الساعات المعيارية اللازمة للإنتاج} - \text{عدد الساعات الفعلية المستخدمة}}{\text{معدل}}$

وتعتبر إدارة الإنتاج هي الجهة المسؤولة بشكل أساسي عن انحراف الكفاءة، نظراً لأنها هي التي تتولى الإشراف على التصنيع وتحديد عدد الساعات الواجب استخدامها، إلا أن هناك أقسام أخرى في المنشأة قد تكون أحياناً مسؤولة عن انحراف الكفاءة، مثل قسم المشتريات وقسم الصيانة.

1-3 انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة: يبين انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة مدى الاختلاف بين معدل التحميل المعياري للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ومعدل التحميل الفعلي، ويتم احتسابه بموجب المعادلة التالية:

$$\text{انحراف الإنفاق} = (\text{م م} \times \text{س ف}) - (\text{م ف} \times \text{س ف})$$

أو:

انحراف الإنفاق = (م م × س ف) × س ف
(معدل التحميل المعياري - معدل التحميل الفعلي) × عدد الساعات الفعلية المستخدمة في الإنتاج.

وتعتبر إدارة الإنتاج الجهة المسؤولة بشكل أساسي عن انحراف الإنفاق، كونها الجهة التي تتولى عملية تنظيم عملية الإنتاج.

2- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

بحسب في العادة انحراف كلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، ثم يتم تفصيل هذا الانحراف إلى انحرافين هما:

✓ انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

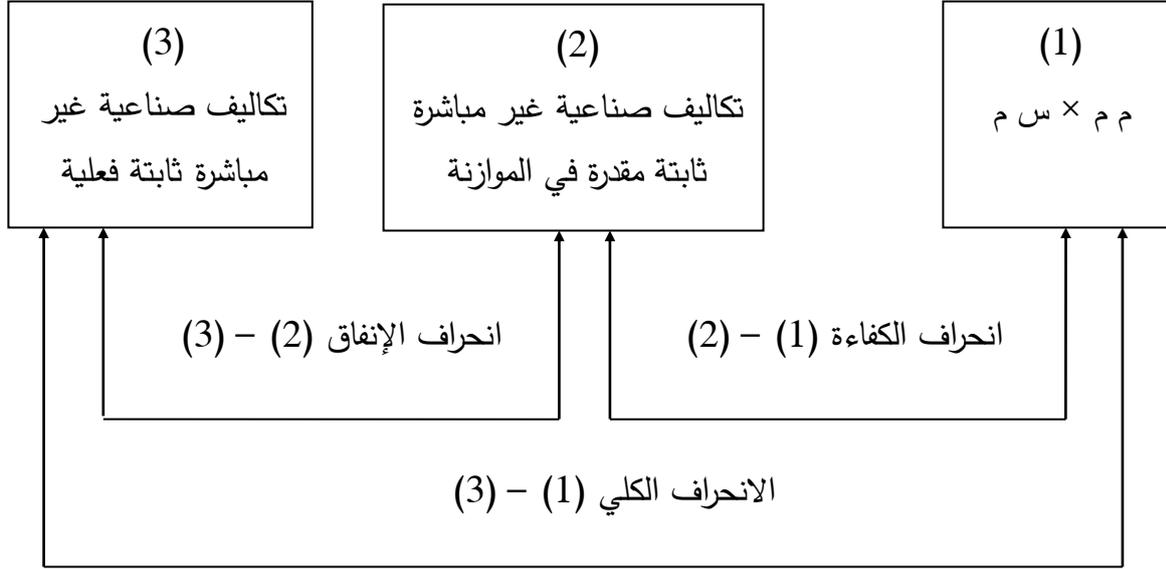
✓ انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

2-1 الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: والذي يساوي إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة على الإنتاج مطروحاً منها إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية.

الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة =	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة للإنتاج (المعيارية) - إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية
---------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ورغم أن الانحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة يعطي مؤشر لمدى وجود اختلاف بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة هما: انحراف الإنفاق (الموازنة) وانحراف الكفاءة (الحجم) وكما يبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-08): احتساب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة



المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013، ص340. حيث أن:

م: معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للساعة الواحدة.

س م: عدد الساعات المعيارية اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من السلعة الجاهزة.

2-2 انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

يبين انحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

المقدرة في الموازنة، ويتم احتسابه بموجب المعادلة التالية:

انحراف الكفاءة = (م م × س م) - التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المقدرة في الموازنة.

2-3 انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

يمثل انحراف الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الاختلاف بين التكاليف المقدرة في

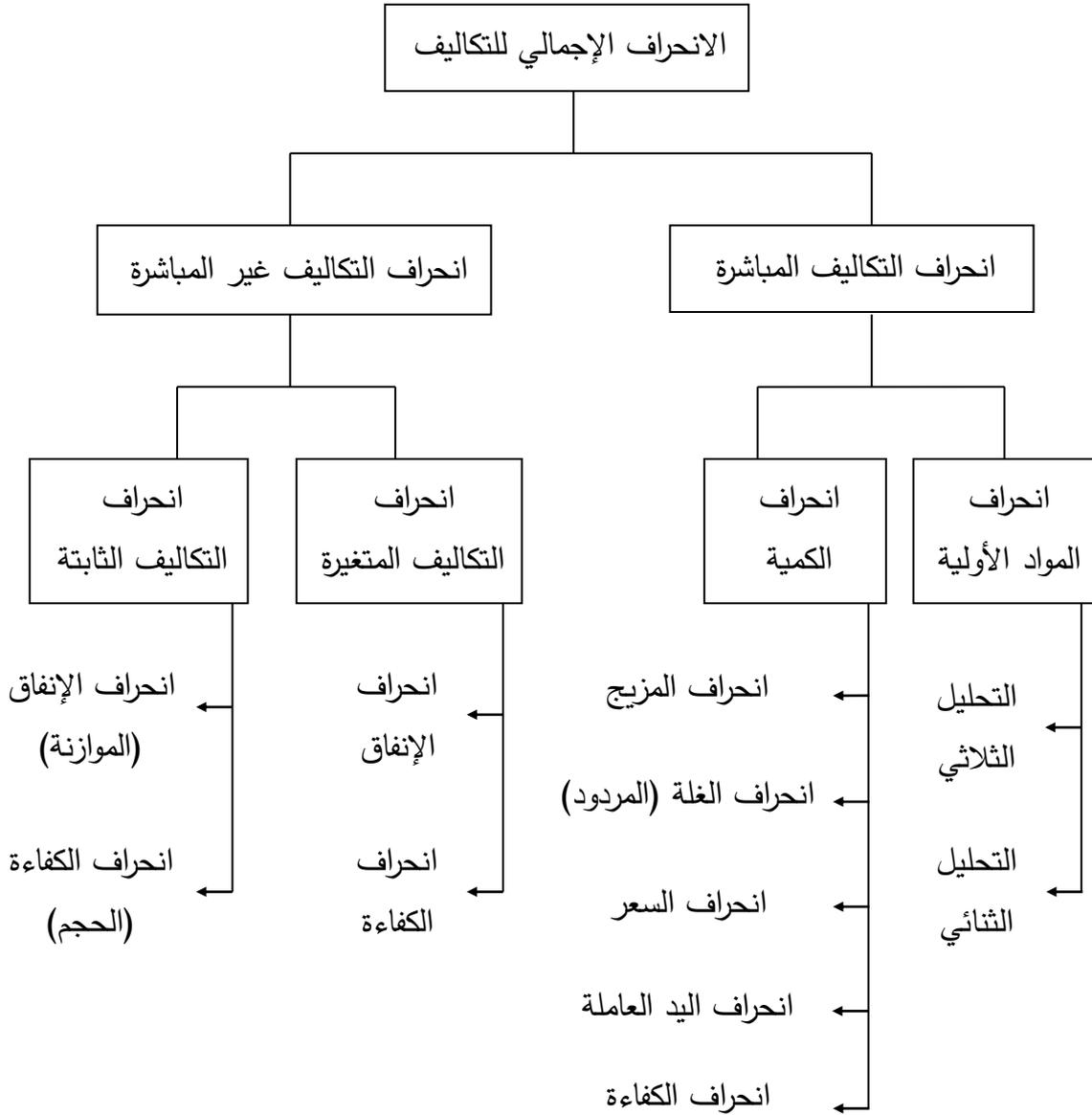
الموازنة والتكاليف الفعلية.

ينتج انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة عن قرارات إستراتيجية طويلة الأجل نظراً لأن

التكاليف الصناعية الثابتة تتمثل في تكاليف لا تتغير في الغالب بالقرارات قصيرة الأجل فإيجار المصنع أو

اهتلاك الآلات هي قرارات طويلة الأجل. وبناء على ما سبق فإن المسؤول عن الانحرافات الخاصة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تكون في الغالب الإدارات العليا.¹

الشكل رقم (01-09): انحراف التكاليف المعيارية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

إن عملية تحديد المعايير تعود أساساً إلى الأقسام والمصالح التقنية لأنها هي التي تحدد مواصفات الإنتاج والمراحل المتبعة إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.

¹محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص ص 336 - 341.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن محاكاة التكاليف تعتبر عنصرا أساسيا في المؤسسة الاقتصادية، فهي من المنطلق الرئيسي الذي يتم فيه تحديد أسعار المنتجات وأيضا تعتبر من الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات المثلى، كما تناولنا التكلفة على أساس أنها تضحية مادية للحصول على سلعة أو خدمة بهدف إنتاج سلعة أو خدمة أخرى، وتطرقنا أيضا إلى طرق حساب التكاليف الحديثة والتقليدية من خلال تعريفها وذكر مبادئ ومزايا وعيوب كل طريقة، فمن خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ولقد فصلنا في طريقة التكاليف المعيارية لأنها تعتبر أداة فعالة لتقييم أداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف، ووجودها يعتبر مهم في كل مؤسسة اقتصادية، كما أن تطبيقها يتطلب وجود نظام تخطيط يحدد أهداف المؤسسة والوسائل المستعملة، وبذلك إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية، وهو يتكامل مع نظام الموازنات التقديرية ويساهمان في اتخاذ القرارات المالية، كما تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاطها عن طريق حساب الانحرافات وتحليلها في كل مركز مسؤولية.

الفصل الثاني:
إبراز دور التكاليف
المعيارية في تحسين
أداء المؤسسة

تمهيد:

ازدادت أهمية التكاليف المعيارية في الحياة العملية لاعتبارها إحدى الأدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط، التي تسعى إلى إيجاد وتطوير للطرق والأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة، وذلك باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية عن طريق منح طرق علمية لقياس التكاليف الفعلية للمنتج النهائي في مراحل إنتاجية مختلفة، وهذا من أجل منع أي شكل من أشكال الإسراف والهدر والعمل على خفض التكاليف بالاستخدام الأمثل لهذه العوامل.

إلا أن هذا الأمر لم يكن كافياً لإشباع حاجة الإدارة في فرض مستوى مقبول من الرقابة على عناصر التكاليف فقط، بل تمتد لتشمل أيضاً بما توفره من معلومات موضوعية وملائمة في الوقت المناسب بهدف ترشيد المؤسسة في مجالات التخطيط وخفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من السرعة في اتخاذ القرارات من أجل تحسين أدائها في المستقبل.

ومن خلال هذا الفصل نستعرض إبراز دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة وهذا من

خلال ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية.
- **المبحث الثاني:** أهمية محاسبة المسؤولية في محاسبة التكاليف المعيارية.
- **المبحث الثالث:** أساسيات حول الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية

كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية داخل المؤسسة فإن الإدارة العليا تتباعد عن مجال التنفيذ العملي، وبالتالي صعوبة معرفة ما يجري في المستويات الدنيا بصفة مفصلة وصعوبة اتخاذ القرار لهذا وجدت تقارير التكاليف لتسهيل مهام الإدارة.

المطلب الأول: ماهية تقارير التكاليف في نظام محاسبة التكاليف المعيارية

وستتطرق من خلال هذا المطلب إلى مبادئ إعداد التقارير، أهداف التقارير في نظام محاسبة التكاليف المعيارية.

أولاً: مبادئ إعداد التقارير:

من أهم هذه المبادئ ما يلي:

- 1- فهم حاجات الإدارة من المعلومات وارتباط كل تقرير بالعناصر الخاضعة لرقابة المستوى الإداري المعد من أجله؛
- 2- تتناسب محتوى التقرير من المعلومات مع حاجة المسؤول الذي يستلمه (إحصاءات عينية ومالية عن عناصر الإنتاج، وضوح المفاهيم والمصطلحات، استخدام الحاسوب استبعاد المعلومات غير الضرورية، فصل التفضيلات وعرضها في ملحق...)
- 3- انتظام التقارير (يومي، أسبوعي، شهري...)
- 4- المرونة في إعداد التقارير من خلال إعداد الدراسات المستمرة، ومدى الحاجة إلى إضافة تقارير جديدة؛
- 5- شمول التقارير من خلال إعداد الدراسات المستمرة، ومدى الحاجة إلى إضافة تقارير جديدة؛
- 6- شمول التقارير على تحليل كاف لأسباب الانحرافات (مع توضيح الانحرافات التي تقع خارج مجال الرقابة والانحرافات التي تقع داخله)؛
- 7- إعداد التقارير وفقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء لأن هذا المبدأ يقتضي توفير المعلومات التي تسمح بالانحراف بين الأعمال الأساسية ذات الصلة الاستثنائية (غير المتكررة) وتلك ذات الطبيعة الروتينية، ويتضمن الانحرافات التي تتطلب اهتماماً خاصاً من المسؤولين؛
- 8- يجب أن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للمؤسسة (لتحديد الواضح لحدود السلطة والمسؤولية)؛
- 9- يجب أن يكون هناك فرد مسؤول يقرر إصدار التقارير وأي تعديل أو إضافة يجب أن يتم بعد استشارته، قد يكون هذا الفرد المدير المالي، محاسب التكاليف، مراقب التسيير؛

10- السرعة في إعداد التقارير لاتخاذ القرارات التصميمية في الوقت المناسب.¹

ثانيا: أهداف التقارير في نظام محاسبة التكاليف المعيارية:

توجد العديد من الأهداف التي تتحقق من التقارير في ظل نظام محاسبة التكاليف المعيارية ولعل أهمها:

1- الرقابة على التكاليف: من خلال الأفراد المسؤولين وخاصة في المستويات التنفيذية بيانات تفصيلية وفورية بخصوص الانحرافات الناتجة عن الإسراف أو الوفرة في التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة، والتي يمكن التحكم فيها لاتخاذ الإجراءات المصححة المناسبة، وذلك من خلال البيانات الرقابية التالية:

- ❖ البيانات الناتجة من وجود عوامل عدم الكفاية وذلك عن طريق استخدام الانحرافات، والنسب المئوية مما يساعد على تحديد هذه العوامل وقياسها؛

- ❖ تحديد المسؤولية عن عوامل عدم الكفاية؛

- ❖ التعرف على الأسباب التفصيلية لعوامل عدم الكفاية.

2- اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنواحي النشاط بالوحدة: وذلك لأن التقارير تشمل على دراسة للنتائج

الفعلية مقارنة بالمعيارية وعرض للنتائج المتوقعة إذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا يتحقق من خلال:

- ❖ توفير البيانات لكل مستوى إداري؛

- ❖ تنوع درجة شمول البيانات أو تفصيلها باختلاف المستوى الإداري؛

- ❖ تقديمها في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات المصححة ومتابعتها.²

المطلب الثاني: مستويات التقارير في محاسبة التكاليف المعيارية

وستتطرق من خلال هذا المطلب إلى مستويات التقارير على أساس عناصر التكاليف، وعلى أساس المستوى الذي يعدها.

أولاً: مستويات التقارير على أساس عناصر التكاليف: وتنقسم إلى:

1- تقارير المواد الأولية والأجور المباشرة: يشمل كل تقرير على خانات أو أقسام خاصة لإثبات كل من التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية والانحرافات والكمية الفعلية للإنتاج. بالإضافة إلى بعض الملاحظات الخاصة إن وجدت، حتى يفيد التقرير في عملية تقييم الأداء لكل المراكز المعنية بهذه العناصر من التكاليف فبالنسبة للمواد الأولية بمجرد أن يصدر أمر الإنتاج لمنتج معين وبكمية محددة.

¹ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق، ذكره، ص ص 155 - 156.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 239.

تعتمد إدارة التكاليف استنادا إلى بطاقة التكاليف المعيارية لهذا المنتج. إلى إعداد قائمة المواد الأولية المعيارية وتثبت فيها الكمية المعيارية من كل مادة تستخدم في هذا المنتج، كما تستلم نسخة من قائمة المواد وأسعارها المعيارية لتحديد بذلك التكلفة المعيارية للمواد الأولية، وعند الانتهاء من الأمر الإنتاجي يقوم محاسب التكاليف بحصر انحراف المواد وتحليله. أما بالنسبة للأجور فيتم تحليلها بنفس الطريقة تقريبا، والشكل التالي يوضح تقرير في شكل كشف رقابة الأجور المباشرة.

جدول رقم (02-01): تقارير الأجور المباشرة

كشف رقابة الأجور المباشرة عن الفترة ...

نوع المنتج
مرحلة الإنتاج
مواصفات المنتج ...
حجم الإنتاج الفعلي

ملاحظات	الانحرافات			التكاليف الفعلية			التكاليف المعيارية			فئة العامل	رقم العامل
	إجمالي	معدل بـ	وقت	تكلفة	معدل بـ	وقت	تكلفة	معدل بـ	وقت		

المصدر: الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 132.

تقرير إدارة التكاليف

رئيس إدارة التكاليف

محاسبة التكاليف

التاريخ

.....

.....

..../../..

جدول رقم (02-02): تقارير المواد المباشرة

كشف رقابة تكاليف المواد المباشرة عن الفترة

نوع المنتج مرحلة الإنتاج

مواصفات المنتج حجم الإنتاج الفعلي

ملاحظات	الانحرافات			التكاليف الفعلية			التكاليف المعيارية			نوع الموارد
	تكلفة	سعر	كمية	تكلفة	سعر	كمية	تكلفة	سعر	كمية	

المصدر: الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 133.

تقرير إدارة التكاليف

رئيس إدارة التكاليف

محاسبة التكاليف

التاريخ

.....

.....

..../../. ..

2- تقارير التكاليف غير المباشرة: يتوقف شكل ومحتوى كشف تحليل انحرافات التكاليف على طريقة معايرة هذه التكاليف وما إذا كانت الموازنة المستخدمة ثابتة أم مرنة فعندما تقوم المؤسسة بمعايرة كل عنصر على حدى، فإن التحليل يمكن أن يتم لكل عنصر وفي هذه الحالة يمكن إعداد تقرير مفصل لكل مركز تكلفة ويتم تحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة المتغيرة وانحرافات التكاليف غير المباشرة الثابتة.

جدول رقم (02-03): تقارير التكاليف غير المباشرة

كشف رقابة تكاليف غير مباشرة

إلى

عن الفترة من

المشرف

مركز الإنتاج

النسبة المئوية للانحرافات	الانحرافات	التكاليف		عناصر التكاليف غير المباشرة
		الفعلية	المعيارية	
				مواد غير مباشرة عمل غير مباشر إصلاح الآلات قوى محرقة اهتلاك إلخ ...
				إجمالي التكاليف

المصدر: الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 134.

تقرير إدارة التكاليف

رئيس إدارة التكاليف

محاسبة التكاليف

التاريخ

.....

.....

..../../. ..

ثانيا: مستوى التقارير على أساس المستوى الذي يعدها:

يمكن تقسيم التقارير وفقا لهذا الأساس إلى ثلاثة أنواع:

1- **تقارير العمليات:** يعدها رئيس العمال ويقدمها إلى المشرف، تتضمن الإنجازات اليومية للعمليات المختلفة كما تشمل على الانحرافات وتحليلها ونتائج التحليل، وأسباب حدوثها والمسؤول عنها مع بيان ما إذا كان هناك إهمال أم أن الخلل يرجع إلى عوامل خارجية عن إدارة العمال.

2- **تقارير المتابعة:** يعدها رئيس القسم وترفع إلى نائب رئيس مجلس الإدارة، ومدير التكاليف، ومدير التخطيط والإنتاج، تمثل هذه التقارير تقارير العمليات لكن بصورة مجملة بهدف:

- ❖ قياس الأداء؛
 - ❖ توجيه وترشيد الأداء الفعلي؛
 - ❖ تقسيم الحوافز للعمال الماهرة ومعرفة أسباب انخفاض مستوى العمالة الأخرى.
- 3- **تقارير إخبارية:** يقدمها رئيس إدارة التكاليف إلى نائب رئيس مجلس الإدارة تتضمن ملخصات عن تقارير المتابعة وتركز على:
- ❖ الناحية القيمة أكثر من الناحية الفنية؛
 - ❖ مقارنة الأداء الفعلي خلال الشهر أو الفصل مع الأداء المعياري؛
 - ❖ تتضمن اقتراحات لما يمكن تعديله لتحقيق الأهداف المنشودة؛
 - ❖ تحتوي كذلك على بيانات خاصة ببعض الجهات الخارجية.¹
- ثالثا: مستوى التقارير على أساس الزمن:** وفقا لمؤشر الزمن يمكن تصنيف التقارير إلى:
- 1- **تقارير رقابية:** وتتضمن التقارير الزمنية التالية:
- ❖ التقارير اليومية للرقابة على الوقت العاطل والتشغيل والكفاءة؛
 - ❖ التقارير الأسبوعية للرقابة على المواد المستخدمة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم؛
 - ❖ التقارير الشهرية للرقابة على الأداء وانحرافات التكاليف وتكاليف الإنتاج ونتيجة الأعمال، ومجمل الربح وصافي الربح؛
 - ❖ تقارير ربع سنوية للرقابة على كفاءة العمل والإنفاق الرأسمالي وتساعد هذه التقارير في تمييز مدى الحاجة إلى المتابعة من مستوى إداري أعلى أو إلى تخطيط أفضل.
- 2- **تقارير خاصة:** وتتضمن التقارير الخاصة بالمخزون السلعي وأثر الزيادة في الأجور على المبيعات أو الإنتاج، وكذلك تقييم كفاءة الأقسام والإدارات ولذلك تعد هذه التقارير في مواجهة مشاكل خاصة بالشراء والإنتاج والتخزين والبيع والعمالة والاستثمار وكل ذلك من المشاكل القرارية.²

المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير لأغراض الرقابة

وستنطلق من خلال هذا المطلب إلى الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير لأغراض المراقبة.

¹ الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 131 - 136.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 253 - 254.

تتمثل الاتجاهات الحديثة في إعداد تقارير التكاليف عند استخدام نظام التكاليف المعيارية من وجهة نظر المحاسبين فيما يلي:

- 1- خفض الأرقام المعروضة إلى أدنى حد ممكن بما يتفق وحاجة الإدارة.
- 2- قبول المحاسبين للمسؤولية عند تحليل وتفسير الأرقام المحاسبية مع مراعاة أن يكون هذا التحليل أو التفسير شفافاً أو كتابياً.
- 3- استخدام المصطلحات غير الفنية عندما يمكن أن تتقل نفس المعنى الذي تعنيه المصطلحات المحاسبية الفنية.
- 4- استخدام مجموعة متنوعة من طرف العرض لتحسين فعالية العرض وتحسين فهم الإدارة الشامل للمعلومات المعروضة من خلال تقديم تقارير واضحة وجذابة، ويسهل قراءتها، تعتمد على المصطلحات المتعارف عليها على نطاق واسع. ويتلخص جوهر هذه الاتجاهات في أن محاسب التكاليف مسؤول عن تسجيل وتحليل وقياس وتفسير وعرض المعلومات التي تمكن من الاستخدام الفعال لعوامل الإنتاج المحدودة المتاحة للوحدة الاقتصادية، ولكي يؤدي محاسب التكاليف هذه الوظائف عليه أن يبتكر وسائل تمكن من إنجازها بالسرعة والدقة الكافية، وبأقل تكلفة ممكنة وبشكل ينتج عنه اتخاذ القرارات الصحيحة اللازمة.

المبحث الثاني: أهمية محاسبة المسؤولية في محاسبة التكاليف المعيارية

يتطلب استخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف، أن يلتزم كل مسؤول في الوحدة الاقتصادية بواجباته ويتحمل مسؤولية العمل المكلف به، ولذلك تعتبر المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، أو يمكن القول أنها مفتاح قيادة الوحدة الاقتصادية، حيث أنها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوصول إلى أفضل استغلال للطاقة أو الموارد المتاحة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية وعلاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية

وستتطرق من خلال هذا المطلب إلى أولاً مفهوم محاسبة المسؤولية، وثانياً علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية.

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية:

1- تعريف محاسبة المسؤولية: إن محاسبة المسؤولية هي الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية لقياس أداء الأفراد والأقسام تجاه تحقيق الهدف العام المنشأة.¹

محاسبة المسؤولية يمكن أن نقول بأنها: "نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدماً، ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة، ولذلك يمكن تسميتها نظام المسائلة المحاسبية عن التكاليف".

إذن فهي عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف، وأهداف أحداثها من خلال التقارير.²

2- خصائص محاسبة المسؤولية: وتتميز محاسبة المسؤولية بالخصائص التالية:³

أ- تعتبر أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات؛

ب- ترتبط بالهيكل التنظيمي في الشركة من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولين وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات؛

ج- تعمل على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات؛

¹ عبد المنعم عوض الله، عزيز عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، القاهرة، ص 116.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 257.

³ ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 18.

د- تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضع الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدم للإدارة العليا اتخاذ القرارات اللازمة.

ثانياً: علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية:

تعتبر التقارير من أهم أدوات نظام محاسبة المسؤولية خاصة، وأن الهدف الرئيسي من محاسبة المسؤولية، هو اتخاذ الإجراءات المصححة لأنها سوف تفيد في تعديل الظروف المستقبلية التي تؤثر على التكاليف بشكل جيد قبل حدوثها، وهو ما يطلق عليه الرقابة المانعة.

حيث يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية ربط التكاليف وتحليلها وفقاً للمستويات الإدارية المختلفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- ❖ أن التكاليف المتغيرة يمكن تحويلها إلى تكاليف ثابتة (استبدال العمالة بأجهزة إلكترونية حديثة)؛
- ❖ أن التكاليف الثابتة تخضع للرقابة مثل المتغيرة (الإيجار بعد تكلفة ثابتة في الأجل القصير أما في الأجل الطويل فإن المفاضلة بين الإيجار والتملك؛
- ❖ أن هناك تكاليف لا تخضع للرقابة وهي تلك التي تنتج عن قرارات خارجة عن إدارة الوحدة الاقتصادية؛
- ❖ أن التكاليف الاستثمارية تحتاج إلى رقابة أدق وعناية أكبر، لأن وقوعها يصبح مصدراً للتكاليف الثابتة والمتغيرة في الآجال المختلفة.¹

المطلب الثاني: مبادئ نظام محاسبة المسؤولية

من أهم المبادئ التي تقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية نجد:

1- نظام المعلومات المحاسبي: يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على الربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة ويتجلى هذا الارتباط في النقاط التالية:

❖ يزود نظام التكاليف المعيارية محاسبة المسؤولية بالمعايير الكمية التي يعتمد عليها كمقياس لتقييم الأداء؛

❖ يحدد نظام التكاليف المعيارية التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة وبهذا يمكن تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة مسؤول معين دون الآخر، ومنه تفادي الصدام بين المسؤولين؛

❖ الوثائق المحاسبية المبررة والمحفوظة تمثل دليلاً في حالة نشوء نزاعات بين المسؤولين عن مختلف المراكز في الهيكل التنظيمي؛

¹ أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 263 - 264.

2- اللامركزية: هي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية كما تعني حرية اتخاذ القرارات على مستوى الإدارة الدنيا، فكلما تمكن الإداريون على مستوى منخفض من اتخاذ عدد كبير من القرارات كلما كانت المؤسسة تسير بطريقة لا مركزية فالهدف منها هو التحديد الواضع للسلطة والمسؤولية.

ويمكن تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية التالية:

أ- مركز التكلفة: يمكن تقسيمه بدوره إلى تكاليف مباشرة ومركز مصاريف تقديرية.

ب- مركز الإيراد: مسؤول عن المبيعات والإيرادات الأخرى.

ج- مركز الاستثمار: مسؤول عن توليد دخل مقابل استخدام رأس المال المستثمر.

د- مركز الربح: وهو نتيجة جمع مركز التكاليف مع مركز الإيرادات.

ونظام التكاليف المعيارية هو أحد وسيلة من وسائل تقييم أداء مركز التكلفة، وبهذا هو أحد أعمدة نظام محاسبة المسؤولية.

3- الإدارة بالاستثناء: تساعد مبادئ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسؤولية وبهذا تكون المستويات الأعلى على دراية بالعمليات والنتائج غير العادية المنجزة والمحقة في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي.

4- نظام الحوافز: يقوم بإثارة الدوافع السلوكية المرغوبة من العمال لبلوغ الأهداف المسطرة سابقا ويقوم بربط الأجر بالأداء، حيث يكافئ العامل الجاد، ويشجعه ويعاقب العامل مع تحسيسه بأهميته ودوره داخل المؤسسة.¹

المطلب الثالث: أهداف محاسبة المسؤولية

توجد العديد من الأهداف تتمثل في النقاط التالية:²

- ❖ يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص من المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛
- ❖ تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛

¹ الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 138 - 139.

² ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مرجع سبق ذكره، ص 18-

- ❖ تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم الأداء كل وحدة من وحدات الإشراف والتعرف على الانحرافات، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
- ❖ يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- ❖ إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي، تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فعالية؛
- ❖ إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية ولا يتطلب تفسيراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة؛
- ❖ تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.

المبحث الثالث: أساسيات حول الأداء في المؤسسة

يعتبر الأداء ظاهرة شمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية وعلى الرغم من تعدد وإشباع واستمرار الاهتمام بالتركيز على مختلف جوانبه يبقى خصبا للبحث والدراسة لارتباطه بمتغيرات العوامل البيئية داخلية أم خارجية، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع والتي تؤمن انطلاقه نحو الحضارة والرفاه الاجتماعي الذي يبني بالدرجة الأولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحققها البلدان والتي تنعكس مباشرة على الدخل القومي فيها.

المطلب الأول: مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة فيه

وستنتقل من خلال هذا المطلب إلى أولا مفهوم الأداء (تعريفه لغة واصطلاحا)، تعريف الأداء المالي وأنواع الأداء) وثانيا إلى العوامل المؤثرة فيه.

أولا: مفهوم الأداء:

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء نعرف المؤسسة الاقتصادية بأنها: " هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو/و تبادل سلع أو/و خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه.¹

1- تعريف الأداء: هناك عدة تعاريف سنبين أهم ما ورد منها:

1-1 لغة: يعرف الأداء بأنه: " أصل الأداء من اللفظة اللاتينية Performare ومنها اشتقت اللفظة الإنجليزية Performance والتي تعني إنجاز العمل وتأديته "

1-2- اصطلاحا ويعرف بأنه: " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها "

كما وضع **Miller and Bromiley** الأداء في إشارة أكثر لمفهوم الكفاءة حيث تم النظر إلى: " أن الأداء هو محصلة أو انعكاس لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها "².

- الأداء هو: " دالة function لكافة أنشطة المنظمة، وهو المرآة العاكسة لوضعها من مختلف جوانبها، والتي تسعى كافة الأطراف في المنظمة لتعزيزه وبالرغم من التقارب في وجهات نظر الكتاب

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة (للطلبة الجامعيين)، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 10.

² عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 44-45.

والمنظرين عن الأداء بوصفه مفهوماً عاماً يعكس نجاح أو فشل المنظمة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها، إلا أنهم لم يتفقوا على وضع صيغ نهائية لمفهوم الأداء بشكل محدد ودقيق وقد يعود هذا الاختلاف إلى كثرة وتنوع المجالات التي تسعى المنظمة إلى تحقيق أداء عالي من خلالها واختلاف هذه المجالات من منظمة إلى أخرى، وحسب طبيعة نشاطها وفلسفة الإدارة العليا اتجاه أهميتها¹.

ومن خلال هذه التعاريف ثم حصر الأداء في مفهومين رئيسين يرتبطان به عموماً وهما الكفاءة والفعالية، فالكفاءة تعني بها: "العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة"، أما الفعالية فهي "تتعلق بمستوى تحقيق الأهداف"، لذلك تم اعتبار الأداء مفهوماً يعكس كلا من الأهداف والوسائل (الموارد اللازمة لتحقيقها)².

ومن التعاريف السابقة الذكر يمكن إعطاء تعريف للأداء بأنه: "العلاقة بين النتيجة والمجهود، وهو أيضاً معلومة كمية لأغلب الأحيان تبين درجة بلوغ الغايات والأهداف والمعايير المتبعة في المؤسسة".
2- الأداء المالي: يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات والذي يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة ببعض الفرص الاستثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم³.

3- أنواع الأداء: يرى **B.Sogbossi** أنه يمكن تقسيم الأداء إلى ثلاث أنواع أساسية كما يلي:

3-1 الأداء الاجتماعي والاقتصادي: ويتضمن هذا النوع كل من الأداء الاقتصادي الاجتماعي والتنظيمي.
3-1-1 الأداء الاقتصادي: يعرف بأنه: " قدرة المؤسسة على البقاء وعلى تحقيق أهدافها ". إذ يعتبر السبب الأساسي لوجود المؤسسة والمتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها جراء تعظيم نتائجها (كالإنتاج، رقم الأعمال، الربح... إلخ)، وتدنية استخدام الموارد (رأس المال، المواد الأولية... إلخ)، وعليه فالجانب الاقتصادي للأداء قد ظل لفترة طويلة يعتبر المعيار الأساسي في تقييم أداء المؤسسات.

¹ وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص ص 39 - 40.

² عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

³ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 45.

3-1-2 الأداء الاجتماعي: يعرف بأنه: " مستوى رضا الأفراد المشاركين في حياة المؤسسة "، تتجلى أهميته في كونه الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا ما اقتصر اهتمام المؤسسة بالأداء الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، وعليه فالأداء الاجتماعي ينبع من خلال الأهمية الممنوحة للمناخ الاجتماعي داخل المؤسسة، ولكل ما له من صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية فيها.

3-1-3 الأداء التنظيمي: يتعلق الأداء التنظيمي بالكيفية التي تُنظم وتهيكل بها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، وكذلك الطريقة التي تمكنها من ذلك، وفي هذا الإطار يشير **M.KALIKA** إلى أن هذا النوع يرتبط مباشرة بفعالية الهيكل التنظيمي للمؤسسة وليس بالنتائج المحتملة ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا يعني بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية. ويقدم الباحث أربعة عوامل لقياس الفعالية التنظيمية تشمل كل من: احترام الهيكل الرسمي، العلاقة بين المصالح، نوعية انتقال المعلومة، ومرونة الهيكل التنظيمي في المؤسسة.

3-2 الأداء الاستراتيجي: يحظى الأداء الاستراتيجي باهتمام كبير على مستوى الإدارة الإستراتيجية كونه يعكس التوجه الاستراتيجي للمؤسسات، ويقاس مدى فعالية الاستراتيجيات المنتهجة من طرفها، كما أنه يشكل الأساس الذي تقوم عليه عملية التقييم والرقابة الإستراتيجية، ولهذا النوع من الأداء عدة عوامل ضرورية وهي: صياغة إستراتيجية فعالة، توفر ثقافة ديناميكية، تحفيز الأفراد داخل المؤسسة، خلق القيمة بالنسبة للعملاء، ووضع نظام إدارة يستهدف المدى البعيد.¹

3-3 الأداء التنافسي: إن الأداء التنافسي يرتكز على منطلق أن تحقيق المؤسسة لأي نتيجة أو بلوغها لأي هدف يعتمد على شدة المنافسة بين المؤسسات والخصائص التنافسية للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، لذلك يمكن القول أن الأداء التنافسي يرتبط بقدرة المؤسسة على خلق ميزة تنافسية تسمح لها بالتفوق على منافسيها.

3-4 الأداء الشامل: يعرف بأنه: " ذلك الأداء الذي يأخذ بعين الاعتبار مطالب مختلف فئات أصحاب المصالح: العمال، الموردون، الزبائن، المحيط المجتمعي، المحيط الطبيعي ... إلخ، حيث أنه يبحث عن إرضائهم بطريقة أكثر توازنا وعدالة وذلك دون إهمال نمو المؤسسة وتطورها، خدمة للملاك والمساهمين ". ويرى العديد من الباحثين أن الأداء الشامل هو الأداء الذي يجمع بين الأبعاد الثلاثة التالية:

¹ أحمد الصغير ريغة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية - PMO، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013 - 2014، ص ص 11 - 12.

- ❖ **البعد الاقتصادي:** والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكسب ثقتهم، ويقاس هذا الأداء بمؤشرات تستخدم الميزانية وجدول حساب النتائج؛
- ❖ **البعد الاجتماعي:** ويرتكز على قدرة المؤسسة على جعل مواردها البشرية أطراف فعالة؛
- ❖ **البعد البيئي:** ويرتكز على المساهمة الفعالة للمؤسسة في تطوير وتنمية بيئتها.¹

ثانياً: العوامل المؤثرة في الأداء:

اتجه أغلب الباحثين نحو تصنيفها وفقاً لمعايير مختلفة إلى مجموعات متجانسة، واعتمد أكثرهم على مصدر العوامل فقسّموها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية.

1- العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء: تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغييرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التداخل فيما فيها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها، ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما: العوامل التقنية (نوع التكنولوجيا، نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال، الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها من حيث المخازن، الورشات، الآلات، نوعية المنتج، شكله والغلاف، مدى توافق منتجات المؤسسات مع رغبات المستهلكين، نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج) والعوامل البشرية: (التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن والجنس، مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة بين العمال والإدارة نوعية المعلومات).

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعاً جداً ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات والأبحاث بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها).

2- العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء: تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم، وبالتالي فإن آثارها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الأداء، وقد تكون خطراً يؤثر سلباً على أداء المؤسسة، مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها، خاصة إذا تميزت

¹ المرجع نفسه، ص 12، 14.

بعدم الثبات والتعقيد، وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، تكنولوجيا سياسية وقانونية، تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة.¹

المطلب الثاني: تقييم وتحسين الأداء

وستنطلق من خلال هذا المطلب إلى أولاً: مفهوم تقييم الأداء (تعريف تقييم الأداء، وأهميته، وأهدافه، تقاريره، مراحلها، وأخيراً العلاقة بين التكلفة المعيارية وتقييم الأداء)، وثانياً إلى تحسين الأداء (مفهومه، وأسباب تحسين الأداء (العوامل)).

أولاً: مفهوم تقييم الأداء:

1- تعريف تقييم وقياس الأداء: وردت عدة مفاهيم تباينت في مضمون العملية والهدف من استخدامها، فذهب البعض إلى اعتبارها عملية إدارية دورية هدفها قياس نقاط القوة والضعف في الجهود التي يبذلها الفرد والسلوكيات التي يمارسها في موقف معين، وفي تحقيق هدف معين خططت له المنظمة مسبقاً، ووصفها آخرون بأنها: "دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل للحكم على مدى نجاحهم ومستوى كفاءتهم في القيام بأعمالهم الحالية، وأيضاً للحكم على إمكانيات النمو والتقدم للفرد في المستقبل وتحمله لمسؤوليات أكبر أو ترقية لوظيفة أخرى".²

بالاعتماد على التعاريف السابقة وأخرى نجد أن عملية قياس وتقييم الأداء تمثل أحد أهم الأنشطة التي يقاس من خلالها أداء الأفراد والعاملين للوقوف على نقاط القوة والضعف وانعكاساتها السلبية والإيجابية على إنتاجية الفرد وكذا التعرف على مدى جودة أدائه عن جميع المستويات التنظيمية.

2- أهمية تقييم الأداء: بعد أن يكون لدى المؤسسة نظام تتوفر فيه الخصائص والشروط فإنه يمكن أن يقدم لها الكثير في مجال تسيير مواردها وخاصة المورد البشري كما يلي:³

1- المكافأة: بالإضافة إلى الأجر الذي يتحصل عليه العاملون فإن المؤسسة تكافؤ المصلحة أو الفرد الذي كانت أو كان عاملاً في تحقيق الانحراف الإيجابي، ويؤدي هذا الأسلوب إلى خلق جو المنافسة بين مختلف العاملين والمصالح، فهو أداة للتحفيز إلى العمل وتحسين النتائج داخل المؤسسة.

¹ السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير، في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبنة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الجزائر، 2011 - 2012، ص ص 29 - 30.

² محمد هاني محمد، إدارة الموارد البشرية، دار معتز للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 253.

³ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة (2000 - 2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001 - 2002، ص ص 33 - 34.

2-2 تخطيط تعداد الأفراد: إن عملية تقييم أداء الأفراد تسمح للمؤسسة بمعرفة عدد الموظفين الحاليين وخصائصهم التي تستخدمها المؤسسة كمعلومات تساعد في تخطيط الأفراد.

2-3 التكوين: إن تطبيق برنامج تكوين الأفراد يتطلب إجراء تحليل دقيق لحاجات التكوين، هذه الأخيرة تشمل مجموعة من المراحل من بينها تقييم الأداء، فتقييم الأداء يساعد إلى حد كبير في عملية تكوين الأفراد.

2-4 التحرك الداخلي: إن تنقلات الأفراد المتمثلة عموماً في الترقية، التحويل، تخفيض الرتبة، التسريح قليلاً ما تتحدد على أساس الأقدمية في المؤسسات الواعية وخاصة إذا تعلق الأمر بالإطارات ففي أغلب الحالات يظهر الأداء كعامل محدد لمختلف التنقلات التي تتم في المؤسسة، فعملية تقييم الأداء تبدو مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بقرارات الترقية والتحويل.

2-5 التدريب: لتحسين الأداء تلجأ المؤسسة إلى تدريب العناصر التي كانت سبباً في حدوث الانحرافات السلبية، ومن المستخدمين للمؤسسة أن تجري قياس أداء المتدربين ثم مقارنته بأدائهم السابق لنفس العمل وتحليل النتائج لاستخدامها في تحسين طرق التدريب نفسها بالإضافة إلى استخدامها في تقييم المتدربين.

ويعد تقييم الأداء من العمليات الإدارية المهمة للوحدات الاقتصادية لكونه يتجه إلى حصيله الأعمال، وهو ما يجعله متأثراً مختلف أوجه النشاط ويعكس نتائجها كما يلي:¹

يوفر مقياساً لمدى نجاح الوحدة الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، كما يوفر المعلومة لمختلف المستويات في المنظمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة إلى حقائق علمية، يستهدف للتأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد، لتحقيق الوفرة الاقتصادية وتلافي الفقد والضياع الاقتصادي والإسراف المالي.

كما يهدف على مستوى التسويق للوصول إلى حجم المبيعات مريح ومستوى الاحتفاظ بالزبائن أو زيادتهم بوصفهما مؤشرين للمنافسة والتأكد من الكفاءة التسويقية بشقي التشغيلي والسعري، لأن الكفاءة التسويقية هي معيار لقوة الشركة ومثانة اقتصادياتها.

3- أهداف تقييم الأداء: تستهدف عملية تقييم الأداء تحقيق ما يلي:²

❖ الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية؛

¹ مشعل جهاز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010 - 2011، ص ص 14 - 15.

² د. مجيد جعفر الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 م، ص 32.

- ❖ الكشف عن مواصلة الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً؛
 - ❖ تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به، وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة؛
 - ❖ الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة؛
 - ❖ تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقييم الأدائي لكل مشروع صناعة قطاع وصولاً إلى التقييم الشامل أعلاه؛
 - ❖ تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح بما يواز بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن الميزاجية والتقديرية غير الواقعية.
- 4- تقارير تقييم الأداء:** من متطلبات تقييم الأداء الرئيسية وضع مخططات النتائج الرئيسية بشكل تعاوني وصياغتها بطريقة تتضمن قابليتها للتحقيق، من خلال مقاييس واقعية فيما يتعلق بالوقت والأهداف.
- 4-1 عامل الأداء:** المعرفة بالعمل، التخطيط للعمل، تنفيذ العمل، تحديد المشكلات العلاقات البشرية، تقاسم المعلومات والتشارك بها.
- 4-2 عامل الإمكانيات:** المبادرات، التطوير والتحديد، المحافظة على الكوامن، القدرة على الإصغاء، تطوير الموظفين التابعين.¹
- 5- مراحل تقييم الأداء:** هناك عدة مراحل تمر بها عملية تقييم الأداء من أهمها:
- 5-1 مرحلة التخطيط:** ويتم في هذه المرحلة إعداد الموازنات والقوائم التقديرية وتحديد أدوات التقييم التي سيتم استخدامها، وتحديد المراكز المسؤولة عن عملية التقييم والأهداف المستقبلية المتوقعة.
- 5-2 مرحلة مقارنة النتائج:** يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط والهدف من ذلك هو معرفة ما مدى تحقيق الأهداف التي تم وضعها مسبقاً ومعرفة ما إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.

¹ حيدر محمد العمري، استراتيجيات التغيير في إدارة الموارد البشرية بعد العولمة، عالم كتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 33.

3-5 مرحلة ما بعد مقارنة النتائج: ويتم في هذه المرحلة معرفة ما إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.¹

6- العلاقة بين التكلفة المعيارية وتقييم الأداء: التكاليف المعيارية هي أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة تساعد إدارة المنشأة في الرقابة وتقويم الأداء من خلال التحديد المسبق لتكلفة الوحدة قبل البدء في العملية الإنتاجية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية في نهاية العملية الإنتاجية، وبالتالي يتحدد الانحراف بعد إتمام العملية الإنتاجية في منتجات القسم بشكل عام كما يتحدد الانحراف على مستوى كل عنصر من عناصر التكلفة في ذلك القسم.²

ثانياً: تحسين الأداء: (مفهومه، وأسباب تحسين الأداء (العوامل)).

1- مفهوم تحسين الأداء:

1-1 تعريف تحسين الأداء: يعرف بأنه: "استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى".

1-2 المبادئ الأساسية لتحسين الأداء: لتحسين الأداء عدة مبادئ وهي كالتالي:

❖ الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون؛

❖ إزالة الحوافز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين؛

❖ التركيز على النظم والمعلومات؛

❖ القياس المستمر ومتابعة الأداء.

فأي مؤسسة تحتاج إلى إجراء التحسين لمقابلة عاملين أساسيين هما المتطلبات الداخلية للتنظيم والمتطلبات الخارجية الخاصة بالبيئة الخارجية، وفي إطار منهج النظم فإن على المنظمة تحقيق التوازن الداخلي لكفاءة عالية حتى يمكنها تحقيق توازن هام آخر وهو التوازن مع البيئة الخارجية.³

2- أسباب تحسين الأداء (العوامل): يوجد العديد من الأسباب والعوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها ونذكر من أبرزها العوامل الاقتصادية والمسؤولة الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة.

¹ مشعل جهم المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مرجع سبق ذكره، ص 18 - 19.

² سلوى النور عبد المحمود أحمد وفتح الرحمن الحسن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر)، العدد 17، كلية الشريعة الإسلامية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - عمادة شؤون المكتبات، السعودية، 2016، ص 99.

³ إبراهيم بن يمينة، التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، 2017 - 2018، ص 161.

2-1 العوامل الاقتصادية: من أهم العوامل التي تدفع بالتحسين المستمر هي:

2-1-1 معدلات التغير السريعة: وهي تمثل مجموعة القوى الخارجية التي تؤثر على نشاط وقرارات المؤسسة وتتأثر بها والبيئة الخارجية، وهي نقطة البداية فهي المصدر الأساسي للحصول على الموارد مثل: المواد الخام ورؤوس الأموال، العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة نهاية فهي بيئة الأعمال هي المستهلك الأساسي لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها: عندما تعمل المؤسسات على تحسين أدائها لمواجهة ظروف الغموض البيئي وذلك من خلال الابتكار.

2-1-2 الحفاظ على المكانة: تعكس المكانة أي موقع تنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، والتي يمكن للمنافسين الحاليين أو المرتقبين تطبيقها، فإن المؤسسة يمكن أن تملك ميزة تنافسية دائمة من خلال المزج الدقيق بين المهارات البشرية والأصول المادية، بطريقة فردية تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية المنشودة.

2-1-3 الاهتمام بالجودة: ومنه فإن المتغيرات السريعة التي تحيط بنشاط المؤسسات خاصة الهادفة للربح واشتداد المنافسة تحتم على هذه المؤسسات أن تجد لنفسها الأسلوب الذي يمكنها من دمج معارفها ومواردها المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك مع الحرص على التركيز على الجودة الشاملة والتي تعتبر من الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، هذا إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة.

2-1-4 المنافسة: وهي تعبر عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب الريادة في السوق، وذلك بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء لذلك على المؤسسة القيام بالتحديث المستمر لاستراتيجيتها وتتبع المتغيرات البيئية الخارجية.

2-2 المسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة:

2-2-1 المسؤولية الاجتماعية: تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها الالتزام بتحسين رفاهية المجتمع من خلال ممارسة أعمال اختيارية تقديرية ومساهمات بالموارد المؤسسية.

فالمؤسسة لها سلوكيات اجتماعية مسؤولة، بغض النظر عن المتطلبات القانونية المفروضة من أجل الاستجابة للحاجات الاجتماعية، فيكون من بين أهدافها المساهمة في التنمية المستدامة والصحة والرفاهية الاجتماعية ومن بين الفوائد التي تحصل عليها المؤسسة اجتماعيا وتحسين من أدائها هي:

- ❖ تحسين صورة المؤسسة والحفاظ على سمعتها في المجتمع؛
- ❖ معرفة متطلبات الزبون بصفة إجمالية دائمة وهذا بتقديم منتجات بتكنولوجيا محافظة على البيئة، وهذا ما يضمن الحصول على ميزة تنافسية؛
- ❖ تحفيز العمال وهذا بتتبع المؤسسة لسياسات التنمية المستدامة؛
- ❖ التحكم في المخاطر وأيضا في التكاليف البيئية والاجتماعية بدلا من التسبب في بعض المشاكل والكوارث البيئية؛
- ❖ الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة وهذا بتعامل المؤسسة مع عدة عوامل خارج النطاق الاقتصادي مما يسمح بضمان سير العلاقة الجيدة بينها وبين جميع الأطراف ذات المصلحة.

2-2-2 التنمية المستدامة: التنمية المستدامة هي تنمية تلبي احتياجات الأجيال الحالية بدون المساس بقدرات الأجيال المستقبلية لتلبية احتياجاتهم، ومن أهداف التنمية تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان حيث تحاول التنمية من خلال عملياتها التخطيطية لتنفيذ سياسات تنموية تحسن نوعية حياة السكان اقتصاديا، اجتماعيا، نفسيا وروحيا من خلال التركيز على الجوانب النوعية للنمو بشكل عادي ومقبول وديمغرافي.¹

المطلب الثالث: إبراز مساهمة محاكاة التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة

الاقتصادية

وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى معايير قياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ومساهمة محاكاة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء.

أولا: معايير قياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية:

يمكننا تلخيص أهم معايير قياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية والتي من خلالها تهدف للوصول إلى مساهمة محاكاة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء كما يلي:

1- معيار الطاقة الإنتاجية: تعرف الطاقة الإنتاجية بأنها: "القدرة الإنتاجية المتوفرة في المؤسسة ضمن أسلوب إنتاجي معين وخلال فترة زمنية معينة، ويتم قياس وتخطيط هذه القدرة عينيا في صورة ساعات عمل أو وحدات إنتاج".

إن الهدف لجمع الوحدات الاقتصادية هو استغلال الطاقة الإنتاجية بأعلى كفاءة ممكنة حيث تأتي أهمية هذا المعيار كونه يرتبط ارتباطا وثيقا بين الطاقة الإنتاجية من جهة، وبين كل من التكاليف والأرباح

¹ المرجع نفسه، ص ص 161-163.

والمبيعات من جهة أخرى، حيث أنه كلما ارتفع الإنتاج انخفضت حصة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وذلك من خلال توزيع إجمالي التكاليف على وحدات أكبر في حالة استغلال أمثل للطاقة، ومن ثم زيادة الوحدات المنتجة وتحقيق مرونة في الأسعار وتلبية احتياجات المجتمع من السلع والخدمات.

أما المؤشرات المستخدمة لقياس كفاءة الأداء باستخدام معيار الطاقة الإنتاجية فهي:

أ- مدى الانتفاع من الطاقة التصحيحية عمليا: يساوي الإنتاج الفعلي على الطاقة الإنتاجية الفعلية.

$$\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية الفعلية}} = \text{مدى الانتفاع من الطاقة التصحيحية عمليا}$$

حيث أن الطاقة الإنتاجية الفعلية هي الطاقة الإنتاجية النظرية مستبعداً منها التعطلات المسموحة.

ب- المدى الذي سيتم الانتفاع به من الإمكانيات المتاحة في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهو يساوي النسبة الإنتاج المخطط على الطاقة الإنتاجية التصميمية.

$$\frac{\text{الإنتاج المخطط}}{\text{الطاقة الإنتاجية التصميمية}} = \text{المدى الذي سيتم الانتفاع به من الإمكانيات المتاحة}$$

ج- المدى الذي يتم به تنفيذ أهداف الخطة يساوي الإنتاج الفعلي على

$$\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية الفعلية}} = \text{المدى الذي يتم به تنفيذ أهداف الخطة}$$

حيث أن الطاقة الإنتاجية المخططة تمثل كمية الإنتاج المستهدف الحصول عليه من السلع والخدمات خلال فترة الخطة.

2- معيار الإنتاجية: تعرف الإنتاجية على أنها: "الناتج الذي نحصل عليه بقسمة المخرجات على أحد عناصر الإنتاج، فهي علاقة بين مدخلات ومخرجات، نفقات وإيرادات كمية الإنتاج وعدد المكائن، كمية الإنتاج وعدد العمال قيمة الإنتاج وساعات العمل، وهي تختلف عن الإنتاج من كون الأخير يمثل العملية نصف النهائية أو النهائية، بينما تعبر الإنتاجية على أنها علاقة الإنتاج بمفردات العملية الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل تقييماً أكثر دقة من الإنتاج في تقييم المؤسسة وكفاءة العامل وطريقة استخدام الآلة أو المواد الأولية ... إلخ".

ومن هنا يتضح أن الإنتاجية تستخدم للتعبير عن اتجاهين هما: الأول كمؤشر لقياس كفاءة المؤسسة من خلال الاتجاه العام لارتفاع أو انخفاض الإنتاجية فيها، والذي يعكس درجة استثمار المؤسسة لمواردها وهذا ما يعبر عنه باتجاه الإنتاجية الكلية، والثاني كمؤشر لقياس كفاءة أحد عناصر العملية الإنتاجية داخل المؤسسة ودرجة الانتفاع بها، وهو ما يعبر عنه بالإنتاجية الجزئية، ويمكن التعبير عن الإنتاجية الكلية على أنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي:

$$\frac{\text{الإنتاج}}{\text{العمل + رأس المال + الأرض + المواد الأولية}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \text{الإنتاجية}$$

أما الإنتاجية الجزئية هي تعبر عن العلاقة بين حجم الناتج وواحد من عوامل الإنتاج حيث يعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{الناتج}}{\text{أحد عوامل الإنتاج}} = \text{الإنتاجية الجزئية}$$

3- معيار القيمة المضافة: تعرف القيمة المضافة بأنها: "القيمة الإنتاجية التي تضيفها المؤسسة أو تساهم بها مع غيرها من المؤسسات في خلق الناتج الوطني. أو هي عوائد عوامل الإنتاج"، وعليه فإن: القيمة المضافة الإجمالية = قيمة الإنتاج - قيمة مستلزمات الإنتاج.

وهي: "القيمة المضافة الإجمالية ولو استبعدنا منها الاهتلاكات فإن الصافي يشكل القيمة المضافة الصافية" أي أن:

$$\text{القيمة المضافة الصافية} = \text{قيمة الإنتاج} - (\text{مستلزمات الإنتاج} + \text{الإهتلاكات}).$$

ويمكن حساب القيمة المضافة طبقاً للخطوات المتتابعة الآتية:

- ✓ تحديد قيمة الإنتاج الإجمالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
- ✓ ستبعد من الإنتاج الإجمالي كافة العناصر والمنتجات الخاصة بمؤسسات أخرى والتي استخدمت في سبيل إخراج هذا الإنتاج.
- ✓ نطرح من القيمة المضافة الإجمالية اهتلاكات الأصول الثابتة لنصل إلى القيمة المضافة الصافية، وهي الخطوة الأخيرة تبويب العناصر الرئيسية التي تكون القيمة المضافة الصافية، فهذه القيمة الأخيرة تنطوي على ما يلي:

- الفائدة (العائد) وهو نصيب رأس المال مقابل إسهام رأس ماله في الإنتاج؛

- الأجر والرواتب، وهي نصيب العامل نظيرة إنتاجية؛

- الربح وهو الذي يحصل عليه صاحب المقدرة التنظيمية.

4- معيار الربحية: يعبر إصلاح الربح لدى المحاسبين عن زيادة قيمة مبيعات المؤسسة من السلع والخدمات على تكاليف عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج هذه السلع أو الخدمات، فالربح هو الفائض على تكاليف عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج هذه السلع أو الخدمات فالربح هو الفائض عن التكاليف، أي أن الربح يساوي الإيرادات مطروحا منها التكاليف.

5- معيار العائد على رأس المال المستثمر: يكتسب هذا المعيار أهمية كبيرة في دراسة تقييم كفاءة أداء المؤسسة، ويعبر عنه بالصيغة التالية: معدل العائد على الاستثمار = الربح × المبيعات = الربح المبيعات رأس المال المستثمر رأس المال المستثمر

$$\frac{\text{الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{رأس المال المستثمر}} \times \frac{\text{الربح}}{\text{المبيعات}} = \text{معدل العائد على الاستثمار}$$

وكما كانت نسبة هذا العامل مرتفعة، كان الأداء الاقتصادي كفوًا ويوضح هذا المؤشر السرعة أو الكفاءة التي تجري بها عملية استخدام أصول المؤسسة في عملياتها التشغيلية.

ثانيا: مساهمة محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء:

يعد نظام التكاليف المعيارية أسلوبا مهماً في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكله التكاليف بها، وظروف المحيط.

وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف المعيارية باستخدام المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكله التكاليف بها وظروف المحيط كل هذا لتحقيق هدفين هما:

❖ قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.

❖ العمل على تحسين الأداء.

❖ وتجدد فعالية أي نظام رقابي بمدى قدرة مخرجاته على منع الانحرافات التي يمكن تجنبها قبل حدوثها، أو اكتشافها وتصحيحها فور وقوعها.

❖ تساعد معايير التكلفة عموماً في إجراء التقييم على ثلاث مستويات:

- **تقييم أداء الفرد:** لمعرفة نقاط الضعف لدى الفرد والعامل و/أو المسؤول عن مركز المسؤولية وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليهم، ومدى جودة أداء الأنشطة المختلفة.
- **تقييم أداء مركز المسؤولية:** يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى في حالة استمرار الأداء السلبي للمركز يستحسن التخلي عنه إذا أمكن.
- **تقييم الأداء الذاتي:** الوصول إلى هذا المستوى يعني اكتساب العمال لوعي كبير بمدى أهميتهم ودورهم في أداء المؤسسة ككل، من خلال التقييم الذاتي يتمكن المسؤول المباشر عن أداء العمل من تقييم أخطائه بنفسه وتصحيحها بنفسه.

تتم عملية تقييم الأداء في التكاليف المعيارية من خلال تحليل انحرافات على التكاليف المعيارية وتحديد المسؤول عنها، وهذا له أهمية بالغة في اتخاذ القرارات، والانحرافات بصفة عامة، سواء كانت ملائمة (في صالح المؤسسة) أو غير ملائمة لصالحها وتنقسم إلى قسمين:

❖ انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي الانحرافات الخاضعة للرقابة.

❖ انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة عند تحليل الانحرافات يجب التركيز على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة.

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة بافتراض أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}.$$

$$\text{أو} \quad \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}.$$

لا يكون الانحراف ملائماً أو غير ملائم بالاعتماد على الإشارة الرياضية (-) ولكن يكون: ملائماً إذا كانت التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية، وغير ملائم إذا كانت التكلفة المعيارية أصغر من التكلفة الفعلية.

بالإضافة إلى هذا فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في ظل التكاليف التاريخية هي معلومات صحيحة وقيمة. إلا أن الإدارة تحصل عليها بعد البدء في عملية الإنتاج، كما أن هذه المعلومات تعكس التكاليف الخاصة بفترة سابقة، بمعنى أن أي نقص في كفاءة التشغيل لا يمكن اكتشافه إلا بعد انتهاء الفترة.

ولتلافي هذا العيب يمكن استخدام التكاليف المعيارية للحصول على بيانات ومعلومات تخدم الإدارة في تنظيم العمليات الإنتاجية حيث بواسطتها يمكن الوصول إلى ما يلي:

- 1- تحديد ما يجب أن تكون عملية تكلفة المنتج قبل فترة التكاليف المحددة تحت الظروف السائدة في الفترة.
 - 2- مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية خلال الفترة لتحديد كفاية العمليات.
- وعليه يمكن تعريف محاسبة التكاليف المعيارية بأنها طريقة تحدد بموجبها التكلفة على أساس تجميع تكلفة المواد والعمل المباشر والمصاريف غير المباشرة التي تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذه العناصر إلى جانب تحديد ما تكلفه فعلاً ... أي تحديد التكاليف التي تعتبر معيارية إلى جانب الفعلية ومتى ما تحددت التكلفة المعيارية يصبح بالإمكان مقارنة التكاليف الفعلية للمواد والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة بالتكاليف المعيارية، وبمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية على فترات زمنية تظهر في الحال أية اختلافات بينهما وبالتالي تكشف بسرعة أي نقص في كفاية تشغيل العمليات الصناعية كما تتخذ في الوقت نفسه الإجراءات اللازمة لإزالة الأسباب المؤدية لذلك.

ولاستخدام التكاليف المعيارية كمؤشر لقياس الأداء يمكن استخدام المعايير التالية:

أ- **الكلفة المعيارية للمواد:** بواسطة هذا المعيار يمكن تحديد الكمية المعيارية التي يجب أن تدخل في إنتاج الوحدة التامة وكذلك السعر المعياري الذي يمكن به الحصول على المواد في ظل أعلى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها.

ب- **الكلفة المعيارية للعمل:** وبموجب هذا المعيار يمكن تحديد الوقت المعياري الذي يجب أن يمضيه العامل في إنتاج المنتج داخل كل قسم وكذلك تحديد الكلفة المعيارية للأجور في الساعة أو المعدل المعياري للأجر في الساعة.

بالنسبة لتحديد الوقت المعياري يقوم المشرف على العمال بتحديد الوقت الذي يعتبرونه معياراً للأداء كل عملية تتم في المصنع، ولا يفترض أن يكون هذا الوقت نموذجياً ولكن يجب أن يكون كما هو الحال بالنسبة للمواد ممثلاً لأقصى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها.

ج- **الكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة:** ويتم بموجب هذا المعيار ما يلي:

❖ إعداد جدول بالمصاريف الصناعية المعيارية الخاصة بكل قسم من الأقسام التكاليفية (إنتاج وخدمات) والتي تعتبر مباشرة بالنسبة لهذه الأقسام جدول (أ).

❖ إعداد جداول بالمصاريف الصناعية المعيارية التي يصعب تخصيصها على الأقسام التكاليفية (مصاريف عامة) جدول (ب).

- ❖ توزيع المصاريف الواردة في الجدول (ب) على الجداول الخاصة بالأقسام التكاليفية (أ).
- ❖ إعادة توزيع مجموع المصاريف الصناعية المعيارية غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام الإنتاجية، وهكذا تتجمع لدينا المصاريف الصناعية المعيارية غير المباشرة لكل قسم من الأقسام الإنتاجية والتي توزع بالتالي على الوحدات المنتجة في كل قسم من هذه الأقسام.
- د- الساعة المعيارية: عند تحديد العمل اللازم لإتمام تشغيل عدد من المنتجات خلال فترة معينة في إدارة معينة فإن ساعة العمل هي أساس مشترك للقياس خاصة وأن المنتجات تختلف في مواصفاتها واحتياجاتها لعنصر العمل.
- ويعبر عن عامل القياس المشترك بالوقت وهو (الساعة المعيارية) حيث تقيس كمية العمل اللازم لإتمام أي منتج بواسطة أي آلة أو تحت إشراف أي عامل.
- إن الساعة المعيارية ليست ساعة زمن ولكن (ساعة) تقيس الإنتاج الذي يتم خلال الساعة ويتم التوصل إلى الساعة المعيارية بدراسة الزمن والحركة والخبرة والتحكم السليم.
- هـ- معدل الكفاية: يعبر على نسبة ما يعادل الساعات المعيارية للعمل المنجز إلى الوقت الفعلي المستنفذ لإتمام الإنتاج.
- و- معدل النشاط: يربط معدل الكفاية بين كمية الإنتاج الفعلي معبرا عنها بساعات معيارية والساعات الفعلية المستنفذة في إنتاج نفس الكمية.
- أما معدل النشاط فيربط بين الإنتاج الفعلي والمخطط معبرا عنهما بساعات معيارية، وبذلك لا يقيس الكفاية ولكن يقيس مستوى النشاط الذي يتم مع التعبير عن الإنتاج الفعلي والمخطط بالساعات المعيارية.¹

¹ الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 121 - 128.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن محاسبة التكاليف المعيارية أداة فعالة لتقييم أداء المؤسسة والرقابة على عناصر التكاليف، وأيضا المعلومات التي توصلها إلى متخذ القرار التي تكون في شكل تقارير عن الأحداث الاستثنائية هو أحد دعائم أسلوب الإدارة بالاستثناء يتعلق بجانب التكاليف، كما أن السرعة في إيصال هذه المعلومات ضرورية حتى يتمكن متخذو القرار من إصدار أوامر تصحيحية قبل فوات الأوان فهذه العملية عبارة عن تغذية عكسية.

فمحاسبة التكاليف المعيارية هنا تهدف إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب، واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات وملاحظة التطورات من أجل تقييم وتحسين الأداء وتحديد المسؤوليات، حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب ومحاربة التبذير أو التسبب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من المعدلات الإنتاجية، وضبط المعايير المتعلقة بها.

**الفصل الثالث : دراسة
حالة مؤسسة سوناريك
وحدة - فرجيوة -**

تمهيد:

بعد أن تطرقنا إلى الجانب النظري في الفصلين السابقين إلى محاسبة التكاليف المعيارية ومدى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، سنحاول في هذا الفصل التطبيقي إسقاط الدراسة ميدانيا من خلال معرفة واقع استخدام محاسبة التكاليف المعيارية من طرف المؤسسة الاقتصادية، ومدى مساهمتها في تحسين الأداء، وعلى هذا الأساس تمت الدراسة في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوه متناولين منهج الدراسة، ومصادر جمع المعلومات وتحليلها لاختبار الفرضيات والوصول إلى النتائج.

ومن هنا جاء تقسيم الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.
- المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية المتبعة ونتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة والإجراء المنهجية المتبعة

إن وحدة صناعة المدافئ بوحدة فرجيوة كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني، تساهم مباشرة في التنمية الوطنية وتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني في ميدان اختصاصها، وذلك بدفع عجلة التقدم والنمو إلى الأمام بتلبيتها لمتطلبات المستهلك من مختلف منتجاتها ويعد هذا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وذلك لتوفير هذه المتطلبات على مستوى كامل التراب الوطني.

المطلب الأول: التعريف بوحدة SONARIC

أولاً: لمحة عن المؤسسة:

سوناريك هي مؤسسة وطنية عمومية اقتصادية لتحقيق وتسيير الصناعات المترابطة برأس مال يقدر بـ 1724560,000 دج. وقد أصبحت شركة ذات أسهم بموجب العقد التوثيقي المؤرخ في 1989/03/05، وقد أنشئت بموجب المرسوم رقم 165/80 المؤرخ في 1980/01/30 قصد إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات الإنتاجية الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعات الثقيلة، يقع مقامها الرئيسي لإدارة المركزية على طريق براقى - جسر قسنطينة - الجزائر، وهي الآن تحت وصاية وزارة الاقتصاد.

• وحداتها:

- ❖ وحدة إنتاج المطابخ المنزلية والمكيفات الهوائية " سي مصطفى " ولاية بومرداس.
- ❖ وحدة الوسط التقنية التجارية " واد السمار " الجزائر.
- ❖ الوحدة التجارية شرق " أقبو " بجاية.
- ❖ وحدة إنتاج سخان الماء وسخان الحمام بالشلف.
- ❖ وحدة إنتاج المدافئ " فرجيوة " ميله: والتي تنتج منتوجين يختلفان حسب النوعية: مدفأة بالغاز الطبيعي RGN، مدفأة بالمازوت PAM.

أما بالنسبة للمكيفات الهوائية والطباخات وسخان الماء والحمام فتستوردها وحدة فرجيوة من الوحدات الأخرى جاهزة للبيع.

إن دراسة مشروع إنشاء وحدة تركيب المدافئ المنزلية بوحدة فرجيوة - ولاية ميله - كانت تحت إشراف ولاية جيجل (كانت فرجيوة إحدى دوائرها)، لكن بعد التقسيم الإداري لسنة 1984 م أصبحت بموجبه دائرة فرجيوة تابعة إداريا لولاية ميله، وقد تأخر إنجاز هذا المشروع بسبب بعض المشاكل واستأنفت الأشغال

بالوحدة سنة 1982 وانتهت سنة 1992م، أين انطلقت عملية الإنتاج الفعلية حيث كان عدد العمال 180 عاملا، وفي الوقت الحالي أصبح عدد العمال 250 عاملا 106 منهم مؤقتين و144 دائمين.

• موقعها:

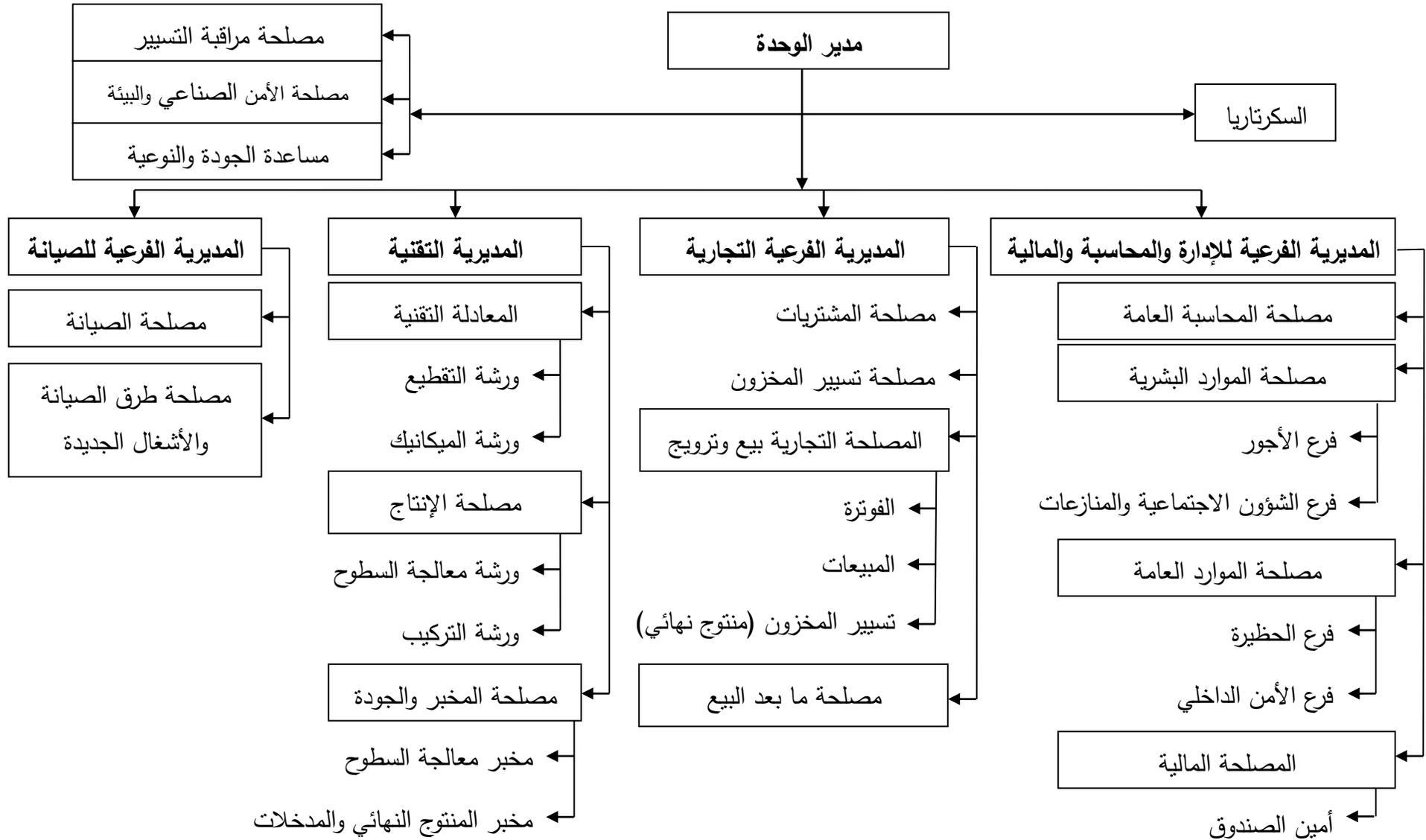
تقع وحدة SONARIC فرجية في المنطقة الصناعية لفرجية على مسافة 2 كلم من مركز المدينة وما يقارب 42 كلم عن الطريق الوطني رقم (05)، وبالتالي فإن الوحدة تحتل موقعا جغرافيا هاما بحيث تتوسط ثلاث ولايات كبرى جيجل من الشمال، قسنطينة من الشرق، وسطيف من الغرب.

• مساحتها: تتربع وحدة SONARIC فرجية على مساحة قدرها 11 هكتار تتربع الورشات المكونة لها في مجموعها على مساحة مغطاة، تقدر بـ 2100 م².

ثانيا: الهيكل التنظيمي لوحدة SONARIC ومصالحها:

إن اختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة له دور كبير في التوفيق بين مختلف نشاطاتها وتحقيق أهدافها المسطرة، لذلك حرصت وحدة فرجية على تنظيم أنشطتها، وتوزيع مهامها دون أن تمهل الجانب التنسيقي فيما بينها، وذلك ضمانا لتقديم أفضل خدمات للزبائن وبأرقى الوسائل وأقصر وقت، وذلك وفقا للهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (03-01): مخطط الهيكل التنظيمي لوحدة فرجية



ومما سبق تتشكل وحدة فرجية من المديرية والمصالح الآتية:

1- المديرية الفرعية للإدارة والمالية والمحاسبة.

2- المديرية الفرعية التجارية.

3- المديرية الفرعية التقنية.

4- مديرية الصيانة.

يتأسس الوحدة مدير والذي يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسؤول عن تسيير وتوجيه الإنتاج والتصنيع، وله نائب يساعده ويشاركه في جميع مهامه كما ينوبه أثناء غيابه.

• **مهام المدير:** يقوم المدير بعدة مهام وهي كالتالي:

1- المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة، يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي إلى تحسين وضعية الوحدة وجعلها قادرة على المنافسة؛

2- مراقبة ومتابعة التنفيذ؛

3- ترأس وعقد الاجتماعات؛

4- المصادقة على الوثائق المهمة؛

5- توفير الوسائل المعنوية والبشرية لتسيير نشاط الوحدة؛

6- العمل على تسيير الإنتاج على أكمل وجه.

• **مهام السكرتيرة:** للمدير سكرتيرة هي بمثابة اليد اليمنى له تتميز بعدة مواصفات هي: الدقة، السرية،

وقوة الذاكرة، تقوم بعدة مهام:

❖ استقبال البريد الوارد.

❖ تسليم البريد الصادر.

❖ استقبال المكالمات والفاكسات.

❖ كتابة النصوص والتقارير.

❖ تسجيل مواعيد المدير.

❖ حفظ الوثائق السرية.

❖ استقبال وتوجيه الزوار.

1- **المديرية الفرعية للإدارة والمحاسبة المالية:** يشرف عليها رئيس الدائرة وتتكون هذه المديرية من 4

مصالح: مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة الموارد البشرية، مصلحة الموارد العامة، مصلحة المالية.

أ- **مصلحة المحاسبة:** المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ والأسس التي تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية، وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها، حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل مختلف العمليات ومراقبتها، والتي تدور بين المصالح، ولهذه المصلحة عدة وظائف هي:

❖ تمكن المؤسسة من معرف دائئنها ومدينها وتحدد وضعها المالي.

❖ المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب.

تعتبر قاعدة للتحليل المالي، إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة المتمثلة

في:

❖ المشتريات ما بين الوحدات.

❖ المشتريات ما بين الوحدات.

❖ المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة.

❖ مراقبة المخزون ومختلف العمليات الحسابية.

❖ التعامل مع البنوك والصندوق مثل BDL بفرجيوة و cpa بميلة.

ب- **مصلحة الموارد البشرية:**

ج- **مصلحة الموارد العامة:**

د- **مصلحة المالية:**

2- **المديرية الفرعية التجارية:** تتكون من أربع مصالح تتمثل في: أولا مصلحة المشتريات، ثانيا مصلحة تسيير المخزون، ثالثا مصلحة التجارية بيع وترويج والتي تتكون من ثلاث أقسام في: قسم الفوترة، قسم تسيير المبيعات. قسم تسيير المخزون (منتج نهائي S.A.V)، ورابعا مصلحة ما بعد البيع.

3- **المديرية الفرعية التقنية:** تتكون من 3 مصالح تتمثل في:

أ- **المصلحة التقنية** وتضم: ورشة التقطيع ورشة الميكانيك.

ب- **مصلحة الإنتاج** وتضم: ورشة معالجة الأسطح، وورشة التركيب.

ج- **مصلحة المخبر والجودة** وتضم: مخبر معالجة السطوح ومخبر المنتج النهائي والمدخلات.

4- **المديرية الفرعية للصيانة:** والتي تضم ما يلي:

أ- **مصلحة الصيانة:**

ب- **مصلحة طرق الصيانة والأشغال الجديدة:**

المطلب الثاني: أهمية وحدة فرجيوة وعلاقتها بالأسواق والمؤسسات الأخرى

أولاً: أهمية وحدة فرجيوة:

تتفرد وحدة فرجيوة بصناعة المدافئ المنزلية، واسترداد المكيفات الهوائية وساخنات الماء على مستوى ولاية ميلة، وتلعب دوراً اجتماعياً يتجلى من خلال مساهمتها في امتصاص البطالة وذلك بفتح مناصب شغل جديدة، لاستيعاب أكبر عدد ممكن من شباب المنطقة إضافة إلى هذا، تسهر الوحدة باستمرار على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال يقينا منها بأن تحسين الجانب الاجتماعي من شأنه تحسين مردودية الإنتاج والفعالية الاقتصادية، وفي هذا المجال قامت الوحدة بالعديد من الأنشطة نذكر منها:

- ❖ تنظيم رحلات ترفيهية لأبناء العمال.
- ❖ توزيع الأرباح على العمل بمناسبة ميلاد الوحدة.
- ❖ تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الأحمر الجزائري وفئة المعوقين، بالإضافة إلى المساعدات العادية للهيئات والمؤسسات الموجودة على التراب البلدي.

❖ إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة.

ثانياً: العلاقات والأسواق التي تربط المؤسسة مع غيرها:

تتعامل الوحدة مع مؤسسات خارج الوطن ومؤسسات داخل الوطن في إطار الاستيراد نذكر:

- ❖ المواد الكيماوية FERRO-FRANCE.
- ❖ مواد ولوازم المدافئ من مؤسسة إيطالية GRETEEL.
- ❖ ومن بين المؤسسات المتعامل معها داخل الوطن نذكر منها:
- ❖ مؤسسة MITTAL بعنابة حيث تتحل على الحديد من هذه المؤسسة.

وعلى التوظيف من مؤسسة سطيف GENEREL-EMBALLAGE كما تتعامل المؤسسة مع

شركات وطنية للأدوات الكهرومنزلية مثل ENIE ENIEM حيث تقوم وحدة سوناريك فرجيوة ببيع مختلف منتجاتها في الوحدة وفي المقابل تقوم كل من ENIE و ENIEM ببيع منتجات سوناريك في وحداتها.

DOMELEC للمواد البلاستيكية هي الأخرى من أهم المؤسسات التي تربطها علاقة مع سوناريك كما

تقوم الوحدة ببيع منتجاتها للأفراد.

المطلب الثالث: أهداف وحدة SONARIC وعوامل إنتاجها

أولاً: أهداف وحدة فرجية:

تتجسد أهداف الوحدة في النقاط التالية:

- ❖ إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوي والوطني.
- ❖ تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والحديدية.
- ❖ تحسين المنتج وذلك لمواجهة المنافسة الخارجية.
- ❖ تغطية السوق الجهوية والوطنية وتزويدها بالمواد المصنعة.
- ❖ العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في بداية السنة وتسويق ما تم إنتاجه.
- ❖ ترقية الصناعات الكهرومنزلية في الجزائر من خلال استعمال تقنيات جديدة.
- ❖ المساهمة في تكوين عمال متخصصون وذوي كفاءات عالية.
- ❖ محاولة تحسين رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات.

ثانياً: عوامل إنتاج وحدة فرجية:

تتوفر وحدة SONARIC فرجية على عدة عوامل الإنتاج كما يلي:

- 1- العامل المادي: تتوفر الوحدة على آلات وتجهيزات عديدة ومتنوعة في جميع ورشاتها من النقطيع إلى التنظيف والدهن والتركيب، ويرجع تاريخ أول استعمالها إلى سنة 1992م.
- 2- عامل التموين: إن التموين بالمنتجات والمواد الأولية الهامة التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج هو أحد المشاكل التي تعاني منها الشركات والمؤسسات الوطنية فالمادة الأولية المستعملة لإنتاج جميع أنواع المدافئ جزء منها من داخل الوطن، والجزء الآخر مستورد من الخارج تقريبا من نفس المكان مثلا: المواد الكيماوية تستورد 100% من الخارج وبالضبط من إيطاليا.
- 3- العامل البشري: بلغ عدد العمال الكلي لوحدة SONARIC بفرجية سنة 2015 بـ 294 عاملا وارتفع إلى 250 عاملا لسنة 2021.

ثالثاً: المحاسبة بوحدة فرجية:

إن مهام المحاسب تكمن في تقنين، تدوين، مراجعة، تسجيل كل العمليات المالية بالمؤسسة، القيام بأعمال الجرد والتسوية واستخراج القوائم المالية الختامية (جدول النتائج، الميزانية الختامية، الجداول المالية

الملحقة)، ومن بين العمليات المتداولة بكثرة في مصلحة المحاسبة وتدوين العمليات في اليوميات بمختلف أنواعها نذكر منها:

- ❖ يومية المشتريات.
- ❖ يومية المشتريات بين الوحدات.
- ❖ يومية المخزونات.
- ❖ يومية المبيعات.
- ❖ يومية المبيعات بين الوحدات.
- ❖ يومية العمليات المتنوعة.
- ❖ يومية الأجرور.
- ❖ يومية الصندوق.
- ❖ يومية المشتريات الخارجية.
- ❖ يومية البنك BDL.
- ❖ يومية البنك CPA.
- ❖ يومية الاستثمارات.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

نهدف من خلال هذا المبحث إلى معرفة مدى اهتمام المؤسسة لمحاسبة التكاليف المعيارية وتطبيق نظامها على مختلف منتجاتها فيما يتعلق بحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي، وتحديد النتيجة التحليلية. وفي الأخير استعراض نتائج محاسبة التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

اعتمدنا في دراستنا الميدانية لمؤسسة - وحدة فرجوية - على مجموعة من الأدوات في إطار جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في المصادر الأولية والثانوية حيث انحصرت هذه الأخيرة في بنك المعلومات الخاص بالمؤسسة والذي اطلعنا عليه من خلال دراستنا الاستطلاعية والزيارات التي قمنا بها لمعظم دوائر ومصالح المؤسسة للتعرف عليها والإطلاع على بعض الوثائق الخاصة بالجانب المحاسبي بالإضافة إلى بيانات أخرى كالهيكل التنظيمي للوحدة، مهمة مختلف المصالح، عدد عمالها ... إلخ، هذا من جهة ومن جهة أخرى قمنا من خلال دراستنا الأولية على كيفية إعداد نظام محاسبة التكاليف إلى جانب

المحاسبة العامة نظرا لما تلعبه بالتحكم في التكاليف وبالتالي تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، كما استعنا بأداة أخرى وهي المقابلة باعتبارها من أكثر الوسائل لجمع البيانات.

ولاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج البحث قمنا بدراسة حالة منتج أساسي يتمثل في " المدفئة " واعتمدنا على المعلومات والبيانات المتواجدة في مصلحة المحاسبة، حيث تتمثل هذه البيانات في دراسة أولية قامت بها المؤسسة سعيا منها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف إلى جانب المحاسبة العامة حتى تتحكم في مختلف التكاليف التي توجهها، وذلك من خلال الرقابة المنهجية الواعية لمختلف التكاليف على اكتشاف أي انحراف عن المنهج المحدد مقدما لها وقت حدوث هذا الانحراف، وعلى تحديد أسبابه والمسؤولين عنه.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة

أولاً: نتائج دراسة محاسبة التكاليف

1- المحاسبة المطبقة في المؤسسة.

المحاسبة المطبقة في المؤسسة هي المحاسبة العامة، فأى مؤسسة ملزمة بتطبيقها، لكنها في سنة 2012 طبقت المحاسبة التحليلية ثم انتقلت بعدها لتعمل على تطبيق المحاسبة العامة، أما هذه السنة 2021 أجبرت الجريدة الرسمية رقم 67 الصادرة ب 15 نوفمبر 2020 المؤسسات على: « مسك محاسبة تحليلية لحساب سعر التكلفة وحساب إجمالي تدفقات المدخلات والمنتجات وكذا تفاصيل حول المخزون الآتي يمكن تقديمها، عن طريق طلب بسيط لمختلف هيئات الرقابة »، وعليه وطبقا لما ورد في هذه الجريدة الرسمية، وعليه فإن المؤسسة تطبق المحاسبة التحليلية.

2- حساب مختلف التكاليف وسعر تكلفة المنتج.

❖ إن مؤسسة سوناريك وحدة فرجوية تنتج وتبيع منتج واسع الانتشار، وليكن " المدفئ " حيث أنها في شهر فيفري 2021 أنتجت 6000 وحدة وباعت 2064 وحدة، ثمن الشراء 10000 للوحدة وكان سعر البيع للوحدة الواحدة هو 24395.80 دج.

❖ إن تقييم المخرجات من مخزونات المنتجات التامة يكون حسب الطرف المعتمدة (Lifo-Fifo-CMP) في هذه الحالة تستخدم المؤسسة طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة CMP وذلك باعتمادها على المحاسبة التحليلية كما يلي:

لدينا:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف شراء الغير المباشرة

$$\text{تكلفة شراء الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الشراء الإجمالية}}{\text{الكمية المشتراة}}$$

جدول رقم (03-01): يمثل تكلفة الشراء

المبالغ	البيان
	• الأعباء المباشرة: ثمن الشراء = 10000 وحدة × 6493.20 دج 64392000
	• مصاريف الشراء المباشرة: مصاريف النقل البحري = 10000 وحدة × 83.49 دج 834800
	مصاريف جمركية = 10000 وحدة × 225.41 دج 2254100
	• الأعباء الغير المباشرة: تكاليف الشراء الغير مباشرة = 10000 وحدة × 65.77 دج 657700
68678600	تكلفة الشراء الإجمالي
10000	عدد الوحدات المشتراة
6867.86	تكلفة شراء الوحدة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوه-، بتاريخ 20/04/2021، على الساعة 1سا و 45د.

جدول رقم (03-02): يمثل تكلفة الانتاج لشهر فيفري

المبلغ	البيان
	المود الأولية المباشرة المستعملة:
	المادة الأولى: قطع الغيار:
41207160	6000 وحدة × 6867.86 دج
	المادة الثانية: الحديد:
22512240	6000 وحدة × 3752.04
	المادة الثالثة: التلحيم:
2280000	6000 وحدة × 380
	المادة الرابعة: مواد الدهن:
83940	6000 وحدة × 13.99
	المادة الخامسة: الطلاء
3002760	6000 وحدة × 500.46
	المادة السادسة: التغليف (العلب):
1367700	6000 وحدة × 227.95
	المادة السابعة: دليل الاستعمال
99000	6000 وحدة × 16.50
	المادة الثامنة: شهادة الضمان للمنتوج
51000	6000 وحدة × 8.50
	اهتلاك الاستثمارات (تجهيزات خاصة بالإنتاج)
3694860	6000 وحدة × 615.81
	مصاريف اليد العاملة المباشرة:
21806040	6000 وحدة × 3634.34
	مصاريف الاشتراكات الاجتماعية للعمال:
5669580	

	6000 وحدة × 944.93
	• مصاريف الإنتاج الغير المباشرة:
860220	مصاريف استهلاك الكهرباء والغاز:
	6000 وحدة × 143.37
2432460	تكاليف متنوعة أخرى:
	6000 وحدة × 405.41
360000	استهلاك الشحوم:
	6000 وحدة × 60.00
105426960	تكلفة الإنتاج الاجمالية:
6000	عدد الوحدات المنتجة:
17571.16	تكلفة الانتاج للوحدة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيوة-، بتاريخ 20/04/2021، على الساعة 1سا و 45د.

جدول رقم (03-03): يمثل سعر التكلفة

المبالغ	البيان
36266874.24	• تكلفة إنتاج السلع المباعة: 17571.16 × 2064
544008.48	مصاريف التوزيع المباشرة (نقل، تأمين، مصاريف للسائق ...)
1826825.76	263.57 × 2064 مصاريف التوزيع الغير مباشرة:
725330.88	885.09 × 2064 ضرائب ورسوم على سلع مباعة:
39363039.36	351.42 × 2064 سعر التكلفة:
2064	الكمية المباعة:
19071.24	سعر التكلفة للوحدة الواحدة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيوة-، بتاريخ 20/04/2021، على الساعة 1سا و 45د.

جدول رقم (04-03): يمثل المحاسبة التحليلية الإجمالية

المبالغ	البيان
50352931.2	رقم الأعمال (سعر البيع): 24395.80 × 2064
39363039.36	سعر التكلفة: 19071.24 × 2064
10989891.84	النتيجة التحليلية

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيوة-، بتاريخ 20/04/2021، على الساعة 1سا و 45د.

3- أسباب اهتمام المؤسسة بحاسبة التكاليف

- ❖ قياس تكلفة الإنتاج للمنتج " المدفئة " .
- ❖ يعتبر قياس تكلفة الإنتاج من الأهداف الرئيسية التي تسعى إلى تحقيقها محاسبة التكاليف، ويساعد هذا النظام على حصر وتوزيع عناصر التكاليف الصناعية على مراكز التكلفة المختلفة لغرض قياس تكلفة الوحدة المنتجة من الإنتاج، تسعى المؤسسة إلى التعرف على تكلفة هذا المنتج، عندما يكون لديه فائض ترغب في طرحه للبيع في السوق، ومنه يحدد إذا كان سعر البيع السائد في السوق مساعداً أم لا.
- ❖ ومنه فالمؤسسة تحتاج إلى بيانات ومعلومات أوفى عن المنتج، إضافة إلى ما سبق فإن قياس التكلفة ومدة النشاط يساهم في تسعير المنتج " المدفئة " بما يخدم هدف تحقيق أرباح محددة حيث أن تقديم بيانات دقيقة عن تكلفة كل نشاط يمكن الاسترشاد بها لجعل أسعار على الأقل تغطي التكاليف الثابتة لتحقيق نقطة التعادل، ثم الانتقال فيها نحو تحقيق صافي الأرباح باعتبار أن المؤسسة تواجه منافسة حادة من الخواص في نفس المنتج.

ثانياً: عرض نتائج محاسبة التكاليف المعيارية

نهدف من خلال هذا المطلب إلى دراسة وتقييم متطلبات وأدوات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية من خلال معايرة التكاليف المباشرة والغير مباشرة وتحليل انحرافاتهما، حيث نهدف من خلاله إلى التعرف على واقعها في مؤسسة Sonaric، من خلال البطاقة المعيارية المعدة من طرف المؤسسة والتي تستخدمها كمؤشر لمراقبة التسيير عند مقارنتها بما هو محقق فعلاً ونستخرج الفروقات الناتجة عن ذلك.

الجدول رقم (03-05): يمثل البطاقة النموذجية المعدة لإنتاج 250 وحدة من منتج المدافىء المنزلية

LIBELLE	QTE	P.U	Montant K.D
Composanis	250	6821,40	1705,35
Aciers	8635	112,42	970,76
Soudage	750	126,67	95,00
Peinture	88,75	39,40	3,50
Emaillage	610,3125	205,00	125,11
Emballage	250	227,95	56,99
Livret Instruction	250	16,50	4,13

Etiquetage	250	8,50	2,11
Cout matières premiers			2962,96
Main d'œuvre	250	4579,27	1144,82
Energie (gaz et électricité)	250	143,37	35,84
Consommable (graisse+filmig)	250	60	15,00
Amortissement outillages	250	61,81	193,95
Autres frais indirect	250	405,41	101,35
Production	250	—	4413,92

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوه-، بتاريخ 20/04/2021، على الساعة 1سا و 45د.

أولاً: حساب التكلفة المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي:

جدول رقم (03-06) تكلفة الإنتاج المعيارية بدلالة الإنتاج الفعلي لـ 6000 وحدة من منتج المدافئ.

LIBELLE	QTE	P. U	Montant K. D
Composants	6000	6821.40	40928.4
Aciers	207240	112.42	23298.24
Soudage	18000	126.67	2280
Peinture	2130	39.41	84
Emaillage	14647.5	205.00	3002.64
Emballage	6000	227.95	1367.76
Livret instruction	6000	16.50	99.12
Etiquetage	6000	8.50	50.64
Cout métiers premières			71111.04
Main d'oeuvre	6000	4979.27	27475.68
Energie(gaz et électricité)	6000	143.37	860.16
Consommable (graisse + fil MIG)	6000	60	360
Amortissement outillages	6000	615.81	3694.8

Autres frais indirect	6000	405.41	2432.4
Production	6000	—	105934.08

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوة-، بتاريخ 2021/05/02، على الساعة 10 سا و 30 د.

لقد تم حساب الكمية المعيارية على أساس الإنتاج الفعلي: كما هو مبين أدناه:

$$\text{الإنتاج الفعلي} \times \frac{\text{كمية المادة الأولية}}{\text{الكمية المنتجة}}$$

● المادة الأولية: " Composants "

$$6000 \text{ وحدة} = 6000 \times \frac{250}{250}$$

● المادة الأولية: " Aciers "

$$207240 \text{ وحدة} = 6000 \times \frac{8635}{250}$$

● المادة الأولية: " Soudage "

$$18000 \text{ وحدة} = 6000 \times \frac{750}{250}$$

● المادة الأولية: " Peinture "

$$2130 \text{ وحدة} = 6000 \times \frac{88.75}{250}$$

● المادة الأولية: " Emaillage "

$$14647.5 \text{ وحدة} = 6000 \times \frac{610.3125}{250}$$

● وهكذا ... لبقية المواد الأولية الأخرى المستعملة في العملية الإنتاجية.

ثانيا: معايرة وتحليل انحرافات المواد الأولية المستعملة المباشرة

يمكن إظهار انحرافات المواد الأولية المستعملة كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (03-07): لكشف حساب مصاريف المواد الأولية وتحديد الانحراف لشهر فيفري 2021.

المادة	الكمية المعيارية	السعر المعياري	المبلغ	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	الانحراف الإجمالي		انحراف الكمية		انحراف السعر		الانحراف المشترك	
						ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم
Cout de la marchandise	5100	6821.40	34789140	6000	7200.17	43201020	8411880	6139260	1961727				340893
Acier	5100	3883.04	19803504	6000	3275.61	19653720	149784	3494736	3097842				546678
Soudage	5100	380.00	1938000	6000	380	2280000	342000	342000	0.00				0.00
Peinture	5100	13.99	71349	6000	14.13	84780	13431	12591	714				126
Emballage	5100	500.46	2552346	6000	500.46	3002760	450414	450414	0.00				0.00
Emballage	5100	227.95	1162545	6000	327.95	1967700	805155	205155	510000				90000
Livret instruction	5100	16.50	84150	6000	16.50	99000	14850	14850	0.00				0.00

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجية -، بتاريخ 2021/05/02، على الساعة 10سا و 15د.

- ان التعرف عن الانحراف الإجمالي هو بالتأكد مفيد للمؤسسة و لكنه ليس كافي لتقييم أداة المؤسسة , لدى يستوجب الأمر تجزئة الانحراف الكلي الى انحرافات جزئية و تحليلها بذلالة عنصرين أساسيين هما السعر و الكمية لتأخذ على سبيل المثال بعض حالات المواد الأولية المستعملة في العملية الانتاجية التي حققت فيها المؤسسة انحراف غير ملائم.

- بالنسبة للمادة الأولية المستعملة (cout de la marchandise)

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

= (الكمية الفعلية x السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج الفعلي x السعر المعياري)

الانحراف الإجمالي (7200,17x600) - (6821,40x5100) = 8411880 غير ملائم

- التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي.

أ- الطريقة الأولى

(انحراف الكمية) = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر المعياري

= (6000 - 5100) x 6821,40 = 6139260 غير ملائم

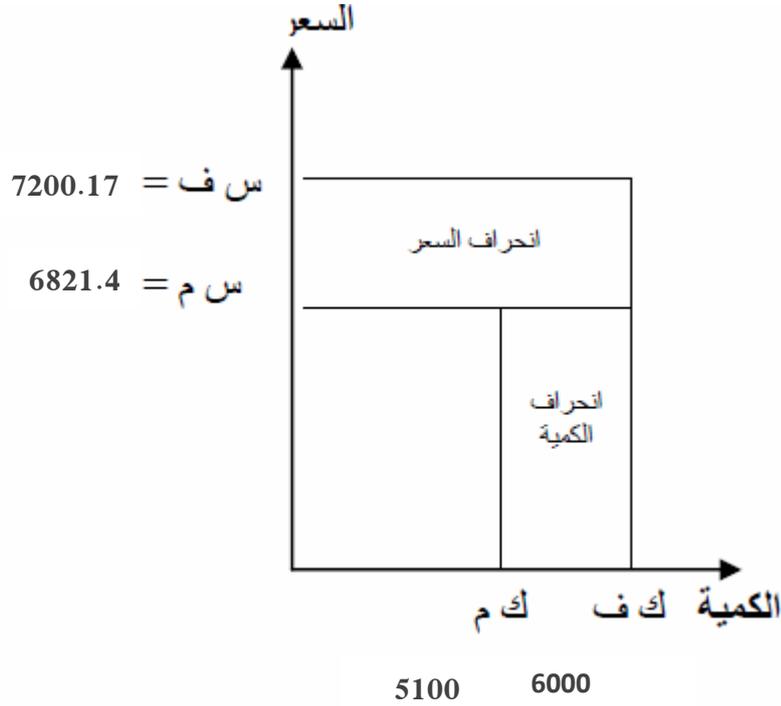
+ (انحراف السعر) = (السعر الفعلي - السعر المعياري) x الكمية الفعلية

(7200,17 - 6821,40) x 6000 = 22.72620 غير ملائم

الانحراف الإجمالي = (انحراف الكمية) + (انحراف السعر)

8411880 = 2272620 + 6139260 ج غير ملائم

الشكل رقم (03-02): التحليل الثنائي بالطريقة الأولى للمادة الأولية cot de la marchandise



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

في هذه الحالة تطلب مصلحة الشراء أن يقيم جهدها على أساس الكمية المعيارية المطلوب شراؤها و ليس على أساس الكمية المستهلكة من طرف الورشات، حيث بينت هذه الحالة انحراف غير ملائم في السعر و الذي تقع مسؤوليته على قسم الشراء لأنه المسؤول عن شراء المواد و بأقل سعر ممكن مع الحفاظ على جودتها، ان السعر الفعلي يكبر عن السعر المعياري ب 378,77 مما نتج عنه هدرا تكاليف بمقدار 8411880 دج و قد يرجع ذلك للأسباب التالية في المؤسسة

- ❖ عدم صحة التنبؤ بالسعر المتوقع الشراء به
- ❖ ظروف خارجية والتي من نتيجتها التغيرات في الأسعار وكذلك في بعض المصروفات المتعلقة بالشراء (مصاريف النقل).
- ❖ احيانا يسبب التأخير في استلام المواد من الموردين تضطر المؤسسة اللجوء الى طلبيات استثنائية من موردين آخرين.

الطريقة الثانية:

(انحراف الكمية) = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) x السعر الفعلي.

$$= (5100 - 6000) \times 7200.17 = 6480153 \text{ غير ملائم}$$

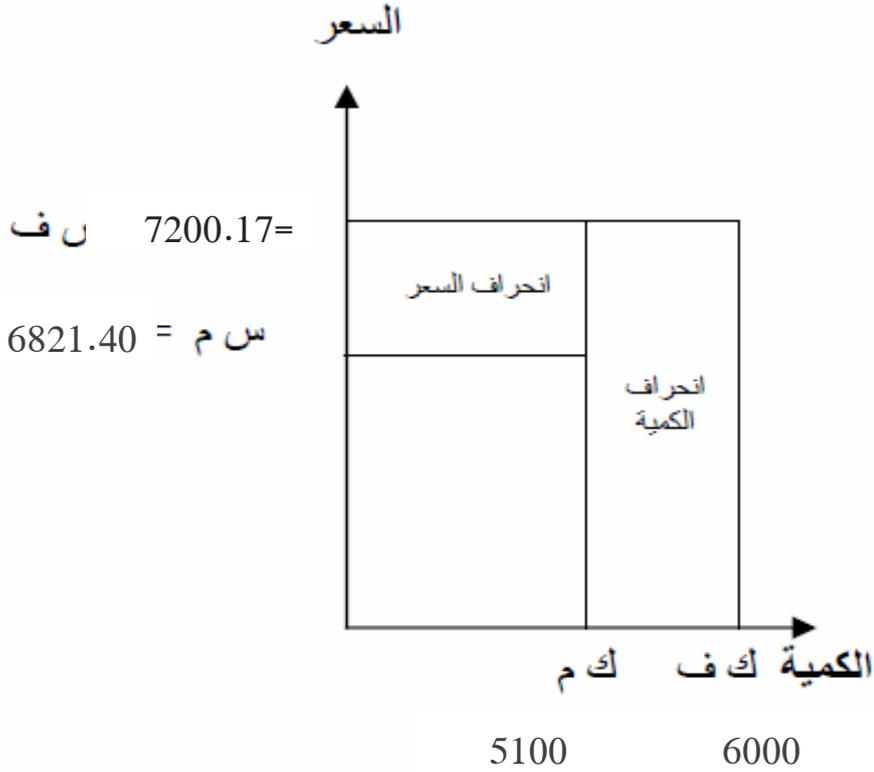
$$+ (\text{انحراف السعر}) = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= (68821.40 - 7200.17) \times 5100 = 1931727 \text{ غير ملائم}$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر})$$

$$= 1931727 + 6480153 = 8411880 \text{ غير ملائم}$$

الشكل رقم (03-03): التحليل الثنائي بالطريقة الثانية للمادة الأولية cot de la marchandise



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

في هذه الحالة مصلحة الإنتاج تطلب أن يقيم جهدها على أساس السعر المعياري الذي من المفروض أن تشتري به مصلحة الشراء وليس على أساس السعر الفعلي.

التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$6139260 = 6821.40 \times (5100 - 6000) = \text{غير ملائم.}$$

$$+ \text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$1931727 = 5100 \times 378.77 = 5100 \times (6821.40 - 7200.17) = \text{دج ملائم.}$$

$$+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

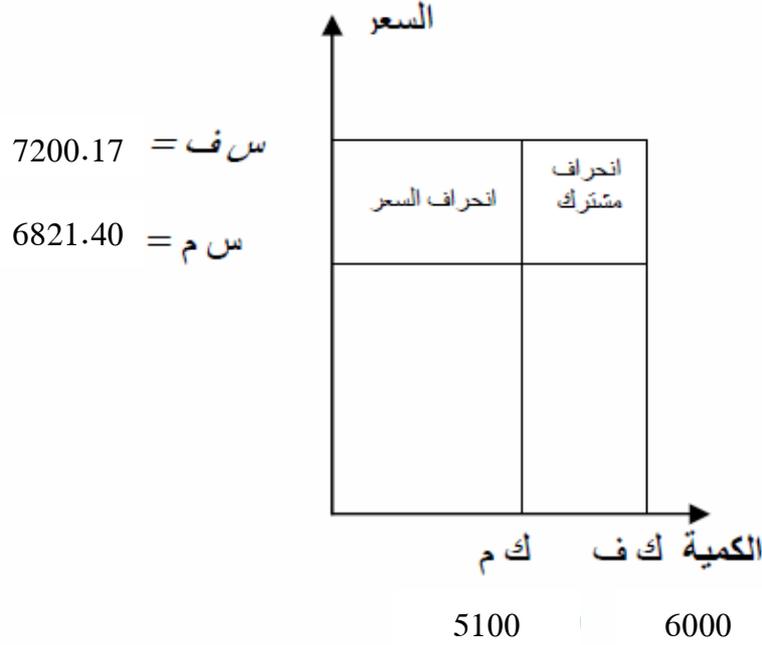
$$340893 = 900 \times 378.77 = (5100 - 6000) + (6821.40 - 7200.17) = \text{غير ملائم.}$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) + (\text{الانحراف المشترك})$$

$$340893 + 1931727 + 6139260$$

$$8411880 = \text{غير ملائم}$$

الشكل رقم (03-04): التحليل الثلاثي للمادة الأولية cot de la marchandise



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة

في هذه الحالة مصلحة الإنتاج تطلب أن يقيم جهدها على أساس السعر المعياري الذي من المفروض أن تشتري به مصلحة الشراء وليس على أساس السعر الفعلي.

- بالنسبة للمادة الأولية المستعملة: " Aciers "

الانحراف الإجمالي = (التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية)

= (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية

للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

الانحراف الإجمالي = (3275.62 6000) - (3883.04 5100) =

= 19653720 - 19803504 = 149784 ملاتم.

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي:

أ. الطريقة الأولى:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري

$$3883.04 \times (5100 - 6000) =$$

$$3494736 = 3883.04 \times 900 = \text{غير ملائم.}$$

+ انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية الفعلية

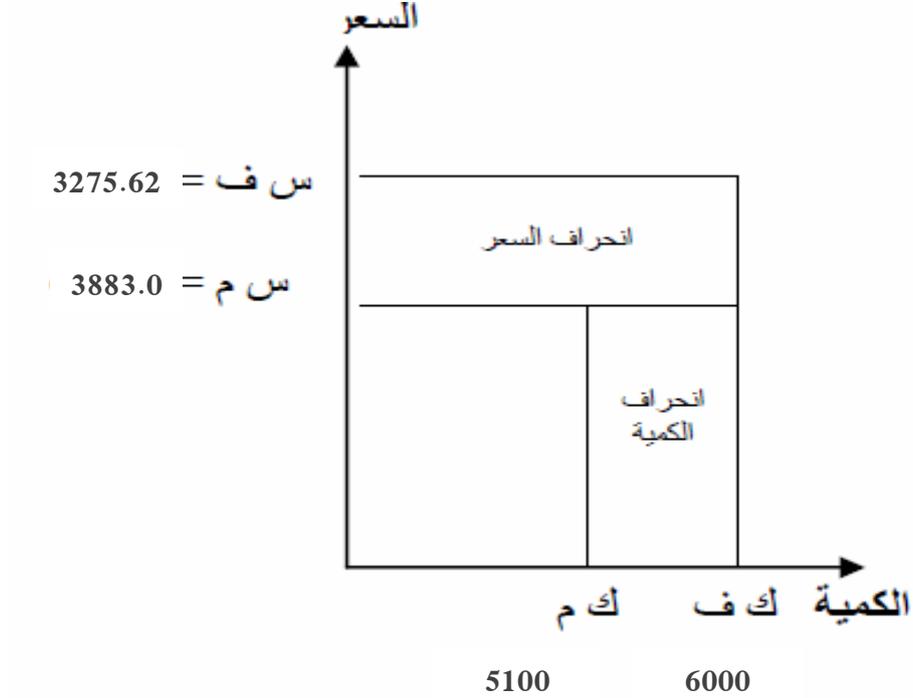
$$6000 \times (3883.04 - 3275.62) =$$

$$3644520 = 6000 \times 607.42 = \text{ملائم}$$

الانحراف الإجمالي = (انحراف الكمية) + (انحراف السعر)

$$149784 = 3644520 + 3494736 = \text{ملائم}$$

الشكل رقم (03-05): التحليل الثنائي بالطريقة الأولى للمادة الأولية Aciers

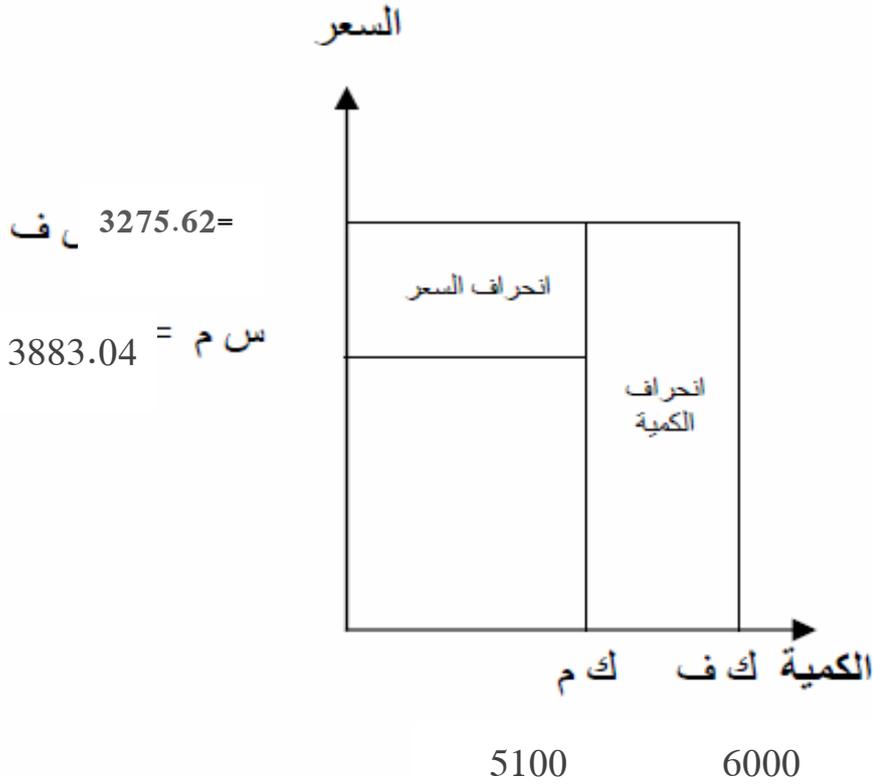


المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة

في هذه الحالة تقيم مصلحة الإنتاج على أساس السعر الفعلي، وتقيم مصلحة الشراء على أساس الكمية الفعلية المستهلكة لأن السعر الفعلي أقل من السعر المعياري.
ب. الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} \text{انحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \\ &= (5100 - 6000) \times 3275.62 = 2948058 = 2948058 \text{ غير ملائم.} \\ \text{انحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ &= 5100 \times (3883.04 - 3275.62) = \\ &= 5100 \times -60742 = -3097842 \text{ دج ملائم.} \\ \text{الانحراف الإجمالي} &= (\text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر}) \\ &= -3097842 + 2948058 = 149784 \text{ ملائم.} \end{aligned}$$

الشكل رقم (03-06): التحليل الثنائي بالطريقة الثانية للمادة الأولية Aciers



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$3883.04 \times (5100 - 6000) =$$

$$= 3494736 \text{ ملائم} \times 900 = 3883.04$$

$$+\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$5100 \times (3883.04 - 3275.62) =$$

$$= 5100 \times -60742 = -3097842 \text{ ملائم}.$$

$$+\text{انحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

$$(5100 - 6000) \times (3883.04 - 3275.62) =$$

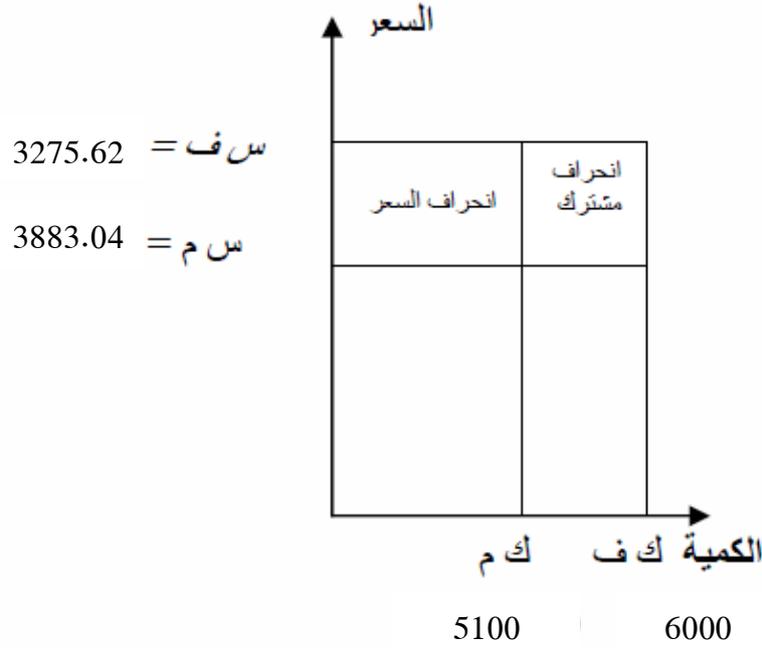
$$= (900 \times -607.42) = 546678 \text{ ملائم}.$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{انحراف الكمية}) + (\text{انحراف السعر}) + (\text{الانحراف المشترك})$$

$$546678 + -3097842 + 3494736 =$$

$$= 149784 \text{ مائتم.}$$

الشكل رقم (03-07): التحليل الثلاثي للمادة الأولية Aciers



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

في هذه الحالة تقيم مصلحة الإنتاج على أساس السعر الفعلي، وتقيم مصلحة الشراء جهدها على أساس الكمية الفعلية المستهلكة مما ينجز عنه ظهور انحراف ثالث مشترك بين مصلحة الإنتاج ومصلحة الشراء، والذي يستوجب حسب رأينا توزيعه على المصلحتين.

- بالنسبة للمادة الأولية المستعملة: **Emillage**

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

$$= (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية المستعملة الضرورية للإنتاج}$$

الفعلي \times السعر المعياري)

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (500.46 \times 6000) - (500.46 \times 5100)$$

$$= 3002760 - 2552346 = 450414 \text{ غير مائتم.}$$

التحليل الثنائي للانحراف الإجمالي:

أ. الطريقة الأولى:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= (5100 - 6000) \times 500.46 = 450414 \text{ غير ملائم.}$$

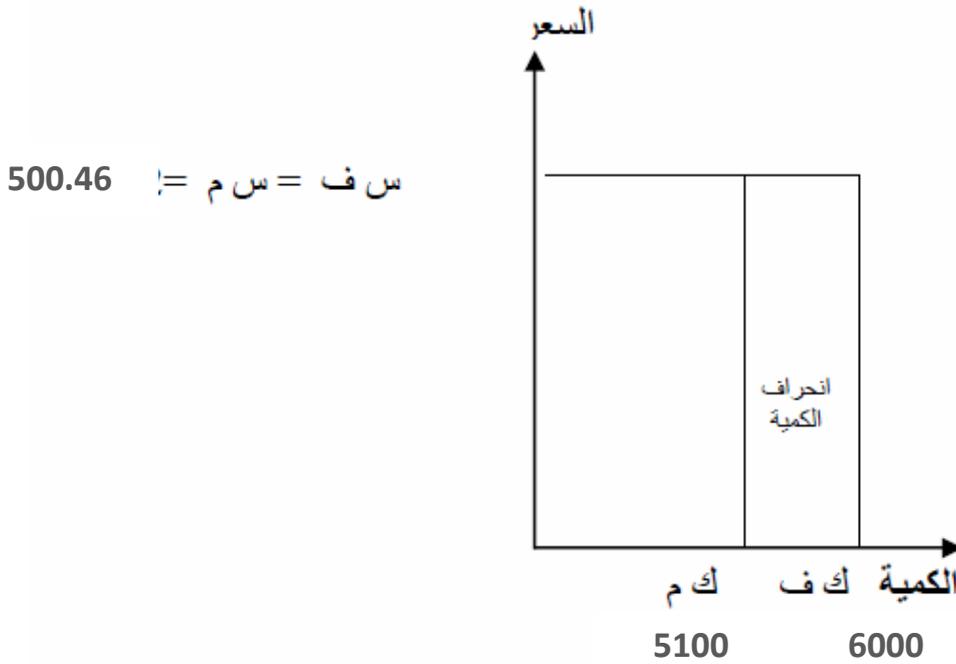
$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$= (500.46 - 500.46) \times 6000 = 0$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر}$$

$$= 0 + 450414 = 450414 \text{ غير ملائم.}$$

الشكل رقم (03-08): إنحراف الثنائي بالطريقة الأولى للمواد الأولية **Emaillage**



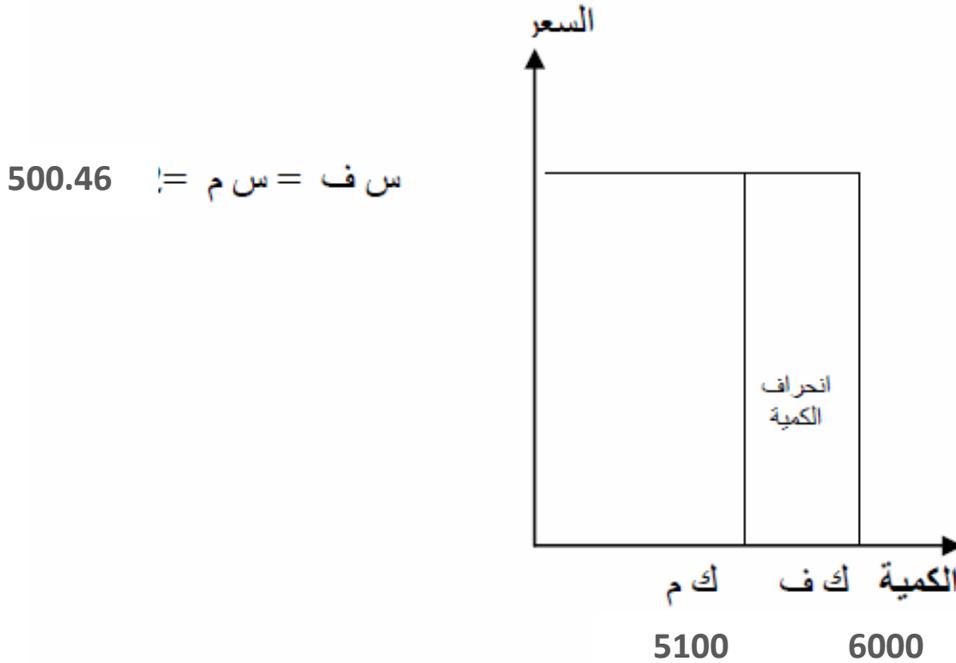
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

تبين في هذه الحالة انحراف غير ملائم في الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج كانت أكبر من الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج، هذا الانحراف يمثل هدرا في استخدام المادة الأولية Emaillage، إذا بدلا من استخدام الكمية المعيارية اللازمة لإنتاج 6000 وحدة من المنتج (المدفأة) وهي 5100 وحدة فقد تم فعلا

استخدام 6000 وحدة، وبذلك استخدمت كمية 900 وحدة من المادة Emaillage بالزيادة عن الكمية المعيارية المقدرة، وبالتالي نشأ عن هذه الزيادة في الاستخدام هدرا تكاليفها قدره 450414 دج. ب. الطريقة الثانية:

$$\begin{aligned} \text{انحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \\ &= (5100 - 6000) \times 500.46 = 450414 \text{ غير ملائم} \\ + \text{انحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ &= (500.46 - 500.46) \times 5100 = 0 \text{ ملائم.} \\ \text{الانحراف الإجمالي} &= \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} \\ &= 450414 + 0 = 450414 \text{ غير ملائم.} \end{aligned}$$

الشكل رقم (03-09): إنحراف الثنائي بالطريقة الثانية للمواد الأولية Emaillage



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

التحليل الثلاثي للانحراف الإجمالي:

$$\begin{aligned} \text{انحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \\ &= (5100 - 6000) \times 500.46 = 450414 \text{ غير ملائم.} \end{aligned}$$

$$+ \text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

$$= 0 \text{ مائتم} = 5100 \times (500.46 - 500.46)$$

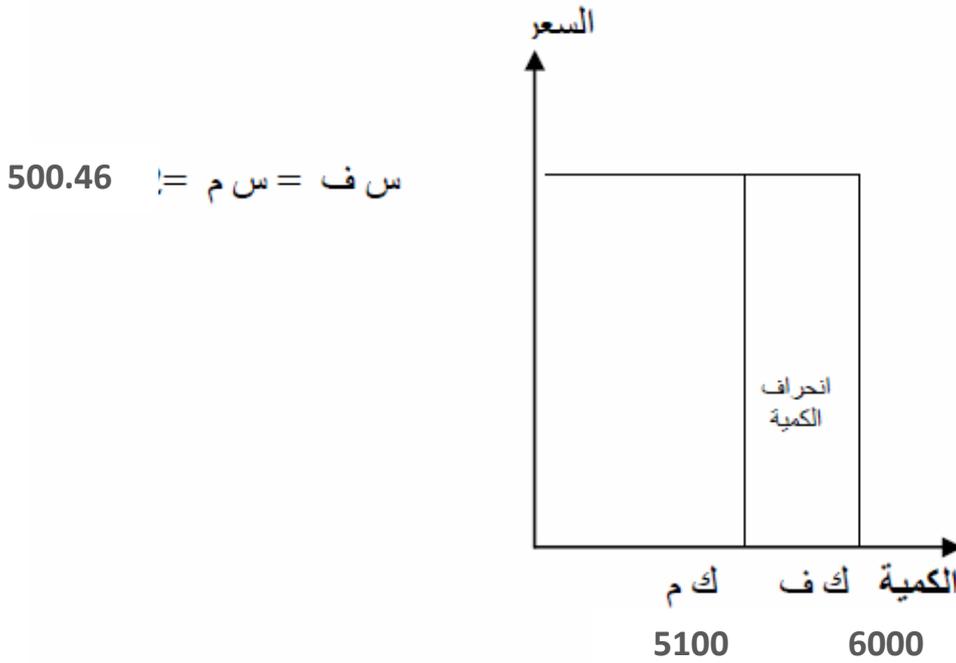
$$+ \text{الانحراف المشترك} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

$$= 0 \text{ مائتم} = (5100 - 6000) \times (500.46 - 500.46)$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} + \text{الانحراف المشترك}$$

$$= 450414 + 0 + 0 = 450414 \text{ غير مائتم}$$

الشكل رقم (03-10): إنحراف الثلاثي المواد الأولية Emaillage



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المعطيات السابقة.

وهكذا لبقية المواد الأولية الأخرى المستعملة في العملية الإنتاجية.

ثالثاً: معايرة التكاليف الصناعية غير مباشرة

تسهيلاً لعملية الحساب لقد تم معايرة وتحديد الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة بالنسبة لمرحلة

التصنيع كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المصاريف الحقيقية} - \text{المصاريف المعيارية}$$

$$= 95437.65 - 100744.16 = 5306.51 \text{ مائتم}$$

جدول رقم (03-08): تحليل الانحراف الإجمالي.

البيان	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	الميزانية	مصاريف معيارية
	إنتاج معياري	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي	إنتاج حقيقي
	نشاط معياري	نشاط معياري	نشاط حقيقي	نشاط حقيقي	نشاط حقيقي	نشاط حقيقي
إنتاج بالوحدة	250	6000	6000	6000	6000	6000
مستوى النشاط (ساعات عمل مباشرة)	8	176	165	165	165	165
إجمالي المصاريف منها:	4579.28	100744.16	94447.65	94447.65	94447.65	95437.65
ثابتة إجمالية	1144.8	25185.6	23611.5	23611.5	23611.5	23611.5
متغيرة إجمالية	3434.48	75558.56	70836.15	70836.15	70836.5	71826.15
ثابتة فردية	143.1	143.1	143.1	143.1	143.1	143.1
متغيرة فردية	429.31	429.31	429.31	429.31	429.31	435.31

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سوناريك - وحدة فرجيوه-، بتاريخ 2021/05/02، على الساعة 10 سا و 30د.

ثابتة إجمالية = ثابتة فردية × عدد ساعات العمل

$$= 143.1 \times 8 = 1144.8 \text{ دج.}$$

متغيرة إجمالية = متغيرة فردية × عدد ساعات العمل

$$= 429.31 \times 8 = 3434.48 \text{ دج.}$$

يحلل الانحراف الإجمالي كما يلي:

- انحراف لمردودية = $100744.16 - 94447.65 = 6296.51$ ملائم.

- انحراف النشاط = $94447.65 - 94447.65 = 0.00$

- انحراف الميزانية = $94447.65 - 95437.65 = 990$ غير ملائم.

ملاحظة: تكلفة وحدة العمل المستخدمة على ساعات العمل المباشرة وتقدر في المتوسط بسعر 572.41 دج منها 143.10 دج كمصاريف ثابتة غير مباشرة بالنسبة للأعباء غير مباشرة، يتم الأخذ بعين الاعتبار 30 % من قيمة الاستهلاكات، و 20 % من استهلاك الطاقة، والغاز إضافة للمصاريف الأخرى. يمكن ربط أسباب ظهور الانحرافات عن التكاليف غير المباشرة وتحديد المسؤوليات بالعوامل التالية في المؤسسة:

السبب في انحراف 5306.51 دج كان سببه الارتفاع في التكلفة بمبلغ 990 دج نظرا لانخفاض الإنتاج والمسؤول عن ذلك هو قسم أو مصلحة المحاسبة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى انحراف المردودية ملائم، بمبلغ 6296.51 دج مما يفسر زيادة في الإنتاج بالمبلغ لأنه عند عمل 176 ساعة في الورشة وصلت المؤسسة للإنتاج المقرر.

وفي الأخير توصلنا إلى إيجابيات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية على المستوى الداخلي للوحدة، بالإضافة إلى المستوى الخارجي والوقوف على أهم الصعوبات المرافقة لهذه العملية، على اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف المعيارية يعد أسلوبا مهم في تحقيق الرقابة على عناصر الإنتاج لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر، سعيا إلى خفض تكاليف الإنتاج إلى أقصى حد ممكن، حيث تجني المؤسسة نتيجة لهذا الاستخدام مزايا أهمها:

❖ توفير معايير أداء لجميع عناصر الإنتاج على دراسات فنية وبحوث متخصصة، ومحقة في تجارب ميدانية ومعلمية، من خلال التعرف على دقائق العملية الإنتاجية والظروف المحيطة بها، وبذلك تضع أمام إدارة المؤسسة حقائق لم تكن تعرفها أو توجه إليها الانتباه.

❖ يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية للإدارة تحدد فيها الانحرافات على الأهداف الموضوعية، وتحلل أسبابها مما يؤدي إلى تركيز اهتمامها على مواطن الضعف والخلل، دون غيرها سعيا منه لتحقيق هدفين أساسيين هما:

❖ قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.

❖ العمل على تحسين الأداء.

❖ يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها، بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحراف في التنفيذ الفعلي عن المعايير الموضوعية له.

❖ يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج، أو البيع وذلك عن طريق تمكين الإدارة من التعرف على التغيرات التي تحصل في بنية التكلفة نتيجة تغير هذه السياسات.

❖ يساعد إدارة المؤسسة في اتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها لأنه يمكنها وبسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به.

❖ يؤدي إلى تخفيف الضغط على رؤساء الورش والأقسام في المستويات الإدارية الدنيا كما لن يقتضي هؤلاء، بعد ذلك معظم أوقاتهم في تعريف المرؤوسين بعملهم، بل سيولون معظم اهتمامهم إلى متابعة التنفيذ الفعلي وإلى التحقق من أسباب الانحراف عن المعايير ومعالجتها.

❖ ومن جهة أخرى سوف يعتاد العمال على أعمالهم ومهامهم ويكتسبون مهارات من تكرار تنفيذها، مما يؤدي إلى زيادة كفاءتهم وإلى التطابق أكثر فأكثر مع المعايير الموضوعة وبالتالي إلى زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف.

❖ عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكله التكاليف بها وظروف المحيط، وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف المعيارية، يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما:

- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات.
- العمل على تحسين الأداء.

خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة تطبيقية تمثلت في مؤسسة Sonaric وحدة فرجيوه، للوقوف على واقع محاسبة التكاليف المعيارية في هذه المؤسسة، فتوصلنا أن لديها قسم خاص بالمحاسبة حيث تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الفعلية لحساب تكاليفها، وتحليل نتائجها، وهي تعتمد على الطريقة الوسطية المرجحة لتقييم مخزوناتها، وتستعمل طريقة التكاليف المعيارية في تحليل انحرافات التكاليف، فتطبيقها لهذا الطريقة ساعدها بكفاءة على رقابة التكاليف مما أدى إلى تحسين أداءها، وعليه فهي تقوم بإنتاج منتج واحد أساسي وهو المدفئة، ويختلف حسب النوعية: مدفأة بالغاز الطبيعي RGN والمدفأة بالمازوت PAM، أما بالنسبة للمكيفات الهوائية والطبخات وسخان الماء والحمام فتستوردها من الوحدات الأخرى جاهزة للبيع.

خاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها وختاماً لبحثنا اتضح لنا أن نظام التكاليف المعيارية، شأنه شأن أي نظام تكاليفي ورقابي يجب أن يتلاءم مع خصائص البيئة التي أُعدَّ وصُمم لها، وأن يتفاعل مع المتغيرات ويتأثر بالمستجدات التي قد تحدث في تلك البيئة، حتى يمكن تحقيق أهدافه المنشودة بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، ويوجد سببين أساسيين وراء اتباع هذا النظام هما: تحسين عملية الرقابة وتسهيل عملية تحديد تكلفة المنتج.

وعليه فإن دراسة محاسبة التكاليف المعيارية ونظراً لأهميتها في مجال الرقابة والتخطيط، وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تسعى جاهدة لتطبيقها لتخفيض تكاليفها، و ذلك من خلال مجمل الإجراءات المقترحة في الجانب النظري، فيمكن لها اتباع السبيل الملائم لإمكانياتها والذي يمكنها من استخدام مواردها استخداماً آمناً والتوصل إلى إنتاج بأقل تكلفة ممكنة، وقد تتجلى ذلك من خلال اعتماد قياس وتقييم كفاءة الأداء من قبل إدارة المؤسسة والذي يتيح لها إمكانية تحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وكيفية معالجتها ورسم السياسات المناسبة لارتفاع وتحسين مستوى الأداء، وعلى العكس في حالة عدم ممارسة تقييم كفاءة الأداء من قبل المؤسسة في ظل الظروف السائدة في اقتصاد السوق، والمتمثلة بالمنافسة وعدم الاستقرار والتقلبات والأزمات، قد يؤدي إلى إفلاس هذه المؤسسة، ولذلك يعتبر تقييم كفاءة الأداء من الأدوات التي يستند عليها في عملية صياغة واتخاذ القرارات السليمة والصائبة، والتي تضمن نجاح المؤسسة في ممارستها لنشاطها، وبالتالي تحسين الأداء لها ككل.

النتائج و الإقتراحات المتوصل إليها:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا فيها بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي تبين لنا أهم النتائج التالية:

- ❖ إن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية لكونها تساعد على تحديد مختلف التكاليف.
- ❖ إن لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة، حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات الخاصة بجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها والتحكم فيها.

- ❖ نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة محل الدراسة فإنها لا تستعمل جميع تقنيات محاسبة التكاليف، وإنما تستعمل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخرجاتها من المخزون كما تعتمد المؤسسة على طريقة التكاليف الفعلية فقط.
- ❖ التكلفة المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعة مسبقا، بنيت على دراسات قائمة على أسس علمية، وذلك لقياس الأداء المخطط.
- ❖ معايير التكلفة التي يتم إعدادها في هذه المؤسسة لا يتم تعديلها بصورة متكررة، هذا يعني أن أسس إعدادها في الغالب سليمة مما يساعد على احترامها من قبل المنفذين.
- ❖ تساهم التكاليف المعيارية في هذه المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المتعلقة بالإنتاج، والبيع، ولا يقتصر الهدف من إعدادها على تحديد سعر البيع فقط
- ❖ عدم التزام المؤسسة الصناعية بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقا، يؤدي إلى زيادة الانحرافات السالبة
- ❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية، وتحليل الانحرافات.
- ❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الأداء بالمؤسسة.
- ❖ لا يوجد اتجاه معين يتسبب في حدوث الانحرافات في هذه المؤسسة بشكل خاص، حيث تنوعت أسباب حدوثها وكانت كما يلي:
- عطل في الآلات، زيادة تكاليف إضافية أخرى، صعوبة متابعة معايير التكلفة الموضوعة مسبقا، عدم كفاءة بعض العاملين.
- أهم الإقتراحات:
- ❖ استعمال محاسبة التكاليف في مختلف فروع وهيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل ضمان عدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها، وذلك لاتخاذ القرارات الصحيحة.
- ❖ تطبيق نظام التكاليف المعيارية على نطاق واسع في المؤسسات التي لديها القدرة على ذلك، وذلك نظرا لمزاياها العديدة.
- ❖ ضرورة نشر الوعي لأهمية التكاليف واعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية، استخدامه للرقابة على التكاليف.

❖ لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر، لأن كل نظام لا يخلو من العيوب ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة إلى أخرى.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد الصغير ريغة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية - PMO -، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013 - 2014.
2. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المستخدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
3. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
4. أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية بيروت، لبنان، 1987.
6. د. اسماعيل أحمد عصر، محاسبة التكاليف - المنظور الإداري -، كلية التجارة - جامعة المنفوية، مصر، 2018.
7. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
8. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
9. بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004.
10. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
11. تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - (الكتاب الأول)، الطبعة الحديثة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
12. د. حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، 2017.
13. حُسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
14. حيدر محمد العمري، استراتيجيات التغيير في إدارة الموارد البشرية بعد العولمة، عالم كتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
15. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

16. رشيد جمال، محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2012.
17. د. زهير إبراهيم الحدر، د. لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، عمان، 2010.
18. عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
19. سمير أبو الفتوح صالح، نظم التكاليف المعيارية " الاتجاهات المعاصرة " ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2003-2004،
20. فتح الرحمان الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي صنعاء، 2009.
21. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
22. عبد المنعم عوض الله، عزيز عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، القاهرة.
23. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
24. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
25. كمال حسن جمعة الربيعي ومهدي الساقى سعدوني، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
26. كمال حسن جمعة الربيعي ومهدي الساقى سعدوني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
27. د. مجيد جعفر الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 م.
28. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013.
29. " محمد تيسير " عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، 2009.
30. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
31. محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي صنعاء، اليمن، 2012.
32. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
33. محمد هاني محمد، إدارة الموارد البشرية، دار معتز للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

34. معاذ البقار إبراهيم عباس، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي دراسة تطبيقية (مصنع سكر عسلاية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، د ت،
35. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة (للطلبة الجامعيين)، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
36. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة (للطلبة الجامعيين)، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
37. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
38. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988.
39. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
- ثانيا: المذكرات
1. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.
2. أحمد الصغير ريغة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية - PMO -، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013 - 2014،
3. الشريف حاب الله، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس -، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/2009.
4. إبراهيم بن يمينة، التدقيق الإستراتيجي ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، 2017 - 2018.
5. إيمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة ميكا للصناعات الغذائية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، 2017.

6. خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية -، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة -، الجزائر، 2013/2012.
7. ديابا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
8. سلوى النور عبد المحمود أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تطبيقية - ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية - ولاية الخرطوم - شركة السكر السودانية - مصنع عسلاية 2012/2011م)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
9. عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
10. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة (2000 - 2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001 - 2002.
11. عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR - سطيف، الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012.
12. عبد الله جميل عبد الله أبو معيلف، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2005.
13. عمار درويش، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي ليايس - سيدي بلعباس -، الجزائر، 2016/2015.
14. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.
15. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA. PH)، رسالة

ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2006

16. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010 - 2011.

17. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف -، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1، الجزائر، 2017/2018

18. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نفظال-، رسالة ماجستير في التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

19. وائل محمد ابراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

20. ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفظال فرع GPL - البليدة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

ثالثا: المجلات

1. السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير، في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الجزائر، 2011 - 2012

2. سعاد معالم، إسماعيل حجازي، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة -، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، جامعة عباس الغرور خنشلة، الجزائر، 2017.

3. السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير، في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الجزائر، 2011 - 2012.

4. سلوى النور عبد المحمود أحمد وفتح الرحمن الحسن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر)، العدد 17، كلية الشريعة الإسلامية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - عمادة شؤون المكتبات، السعودية، 2016.

الملاحق

Via N. Canpari, 1 - Z.I. 33084 CORDENONS (PN) - ITALIA
 Tel. 0434 532483 Fax 0434 536214
 e-mail: amministrazione@gretelsrl.it
 C.F. e P.IVA 01430150936
 Cap.Soc. € 41.000,00

Spett.le
 S.P.A. EPE SPA SONARIC

MCE 2 LOT EL IDRISSE
 16340 BOUZAREAH
 ALGERIE

Fattura differita		N. 16	del 07-05-2020		Pag. 1
Codice C0325	Cod.IVA 4080	Pagamento	0600 LETTERA DI CREDITO		
P.I.		Banca appoggio	BANCA DI CIVIDALE		
C.Fisc. 099902090259683		ABI 05484	CAB 12500	BIC/SWIFT	
Tel/Fax -		IBAN IT35 W054 8412 500C C056 0369 629		Valuta EUR	

Codice	Descrizione	Um	Quantità	Prezzo	Sc	Importo tot	Iva
..DD	Ns DDT n. 16 del 05-05-2020 FOB PORT ITALIEN INCOTERMS 2010 EXPEDITION DE:COMPOSANTS CKD POUR LA FABRICATION DE 10000 POELES A GAZ NATUREL SUIVANT FACTURE PROFORMA NR-20-924 DU 19/03/2020						
037.0028.01	COSSE FEMELLE PLATE 6,30X0,8 MM POUR PIEZO	U	10.000	0,0302		302,00	4080
GT02-208-1018- 037.0028.0	GRILLE ALLUMINIUM FACADE NEW WARM COSSE FEMELLE RONDE D 2,36 POUR BOUGIE	U U	10.000 10.000	6,0810 0,0302		60.810,00 302,00	4080 4080
033.0282.0	VIS AT 4,2X13 NOIRE DIN 7981	U	20.000	0,0082		164,00	4080
347.000.173A	BOUGIE D"ALLUMAGE	U	10.000	0,4677		4.677,00	4080
036.5031.0	JOINT IDROFLEX 1500x1500x1,5MM	MQ	48	21,6232		1.037,91	4080
3.400.000.414	VIS DE REGLAGE PIEDS M6	U	40.000	0,1455		5.820,00	4080
034.5003.0	TUBE ALUMINIUM D.12 X 1 MM	KG	300	5,5821		1.674,63	4080
034.4998.0	TUBE ALUMINIUM D.4X1MM	KG	100	6,8607		686,07	4080
347.001.120	BICONE POUR TUBE D.12MM	U	30.000	0,1039		3.117,00	4080
11810-250	INJECTEUR GAZ NATUREL D 2.50	U	10.000	0,1029		1.029,00	4080
RGN.FE.2011	VERRE FACADE NEW WARM 600X208X4	U	10.000	3,8565		38.565,00	4080
MP9-743-630-232	Ns DDT n. 17 del 07-05-2020 VANNE MP COMPLETE AVEC COUVERCLE ET 2 PRISES DE P.	U	10.000	22,9833		229.833,00	4080
699001	VEILLEUSE COMPLETE	U	10.000	2,2090		22.090,00	4080
3470001119	EMBOUT RACCORD 3/8" Z POUR TUBE D 1 2 MM	U	20.000	0,1372		2.744,00	4080
D102181MPCIN/S	PIEZO AVEC MISE A LA TERRE	U	10.000	0,6795		6.795,00	4080
031.5429.0	THERMOCOUPLE M10X1 LONGUEUR 400 MM	U	10.000	1,0914		10.914,00	4080
037.5422.0	FIL D"AMORCE D 0,75 RESISTANT A LA CHALEUR	ML	4.000	0,4781		1.912,40	4080
033.4097.0	NIPPLE PORTE INJECTEUR	U	10.000	0,4885		4.885,00	4080
11984	RACCORD FEMELLE POUR TUBE D.12MM	U	10.000	0,1686		1.686,00	4080
036.5119.0	ISOLANT THERMORETRACTABLE POUR PIEZO	U	10.000	0,0239		239,00	4080

Totale Merce	Sc.chiusura %	Sc.chiusura val.	Totale Netto	Bolli	Sp.Bancarie	Trasporto	Imballo	
Scadenze		Imponibile	C.Iva	Imposta/Titolo esenz.			Acconto	
					Tot.Imponibile		Totale documento Montant Total	
							*** Segue ***	
					Totale imposta		Totale a pagare	

1/1

GRETEL SRL

Via N. Calipari, 1 - Z.I. 33084 CORDENONS (PN) - ITALIA
 Tel. 0434 532483 Fax 0434 536214
 e-mail: amministrazione@gretelsrl.it
 C.F. e P.IVA 01430150936
 Cap.Soc. € 41.000,00

BANQUE EXTERIEUR D'ALGERIE
 STAMBOULI Rym
 Direction d'Agence

Spett.le
 S.P.A. EPE SPA SONARIC

MCE 2 LOT EL IDRISSE
 16340 BOUZAREAH

Fattura differita		N. 16	del 07-05-2020		Pag. 2
Codice C0325	Cod.IVA 4080	Pagamento	0600 LETTERA DI CREDITO		
P.I.		Banca appoggio	BANCA DI CIVIDALE		
C.Fisc. 099902090259683			ABI 05484	CAB 12500	BIC/SWIFT
Tel/Fax -			IBAN IT35 W054 8412 500C C056 0369 629		Valuta EUR

Codice	Descrizione	Um	Quantità	Prezzo	Sc	Importo tot	Iva
033.0496.0	ECROU RAPIDE 16X11X4,2	U	80.000	0,0186		1.488,00	4080
034.5010.0	TUBE EN ACIER D.12X1X6000	KG	400	1,1621		464,84	4080
034.5011.0	TUBE ACIER NOIR D 25 X1 X5800	KG	900	1,0884		979,56	4080
3470001494	PLAQUE SUPERIEUR BRULEUR INOX	U	10.000	0,7276		7.276,00	4080
034.0398.6	ACIER INOX 470X0,50MM	KG	2.200	2,4220		5.328,40	4080
RGN.CH.34001	VERRE CORPS DE CHAUFFE 140X40X3,3(J EU DE 08 UNITES)	U	10.000	4,0515		40.515,00	4080
033.0280.0	VIS AT 3,9x9,5 ZB DIN 7981	U	20.000	0,0114		228,00	4080
201160A	VIS TCB 4,2X13 ZINGUEE	U	520.000	0,0075		3.900,00	4080
033.0583.0	RIVET 3,2x8 ALUMINIUM	U	60.000	0,0093		558,00	4080
036.5032.0	JOINT ECOBOART 1000X1000X2MM	MQ	243	6,0083		1.460,02	4080
036.5029.0	TOILE NITREE EN BANDE DE 2MM D'EPAISSEUR	MQ	156	6,0291		940,54	4080
1PVCB1STR566	SCOTCH PERSONALISE 5CMX66MT PVC BLANC COLIS NR.91 POIDS BRUT: KG.36.881,69 POIDS NET: KG.35.143,93 CONTAINERS: CAXU 464636/9 SEAL 103125 TTNU 451335/5 SEAL 056647 MARCHANDISE D'ORIGINE: ITALY FRANCE SLOVENIE PAIEMENT: LETTRE DE CREDIT IRREVOCABLE A 09 MOIS DATE B/L NR. 090ICD0005420099 NIF.: 099902090259683	ML	60.000	0,0231		1.386,00	4080

BANQUE EXTERIEUR D'ALGERIE
 Agence DELY IBRAHIM/90
 16/03/11/2020
 J. 20/04/2020
 E. 10/04/2020

BANQUE EXTERIEUR D'ALGERIE
 AGENCE DELY IBRAHIM/90
 BBL/03/11/2020
 Chef de Service Agence Exterieur

GRETEL s.r.l.
 Via N. Calipari, 1 - Z.I.
 33084 CORDENONS (PN)
 C.F. - P.IVA 01430150936

Totale Merce	Sc.chiusura %	Sc.chiusura val.	Totale Netto	Boilli	Sp.Bancarie	Trasporto	Imballo
463.807,37			463.807,37				
Scadenze	Imponibile	C.Iva	Imposta/Titolo esenz.	Acconto			
	463.807,37	4080	NON IMP.ART.8/a				
			Tot.Imponibile	Totale documento			
			463.807,37	Montant Total			
			EUR 463.807,37				
Contributo ambientale CO.NA.I. assolto			Totale imposta	Totale a pagare			
				463.807,37			

1/2

ملحق رقم 08 = التكاليف التقديرية



PLAN ANNUEL 2021
PRODUCTION PHYSIQUE

(Prévisions 1ere semestre 2021)

Produits	Prévisions						Total
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	
R.G.N JURJURA	-	-	-	-	-	-	-
RGN NEW WARM	4 000	5 100	2 500	5 000	5 000	5 000	26 600
IPAM	-	-	-	-	-	-	-
CHAUDIERE M.	-	-	-	-	-	-	-
CE 6 L	-	-	-	-	-	-	-
CB 12 L	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 90 CLASSE A	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 90 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 120 CLASSE A	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 120 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 180 CLASSE A	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 180 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
CLIMATISEUR SP 24 000	-	-	-	-	-	-	-
Arm.24000 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
Arm.48000 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
Arm.60000 CLASSE A.T	-	-	-	-	-	-	-
S/T Ferdj	4 000	5 100	2 500	5 000	5 000	5 000	26 600

* La production de janvier 2021 (16 jours ouvrable).

** La production de mars 2021 (15 jour) (arrêt technique pour rénovation four).

1/2

ملحق رقم 09 = تكاليف صياري

SONARIC SPA
URD FERDJIOUA

DU: 03 DECEMBRE 2020



R G N - NEW WARM (Prévision)

Désignation	Montants	
	EUR	DA
Prix FOB du Kit	46,38	6 493,20
Fret Kit	0,46	83,48
Valeur en douane	46,84	6 576,68
Droits de Douanes		178,95
Autres Débours		-
Frais de transit		65,77
Cout de la marchandise		6 821,40
Main d'œuvre		3 634,34
Charges Patronales		944,93
Aciers		3 883,04
Soudage		380,00
Peinture		13,99
Emaillage		500,46
Emballage		227,95
Energie(gaz et électricité)		143,37
Consommable(graisse+fil MIG)		60,00
Amortissement outillages		615,81
Livret instruction		16,50
Etiquetage		8,50
Autres Frais divers		405,41
Cout de Production		17 655,70
Taxes et frais financiers		353,11
Frais de siege		885,09
Frais de distribution (1.5% du C.P)		264,84
Cout de revient		19 158,74

Libelles
Matieres et fournitures
Services
Main d'œuvres
Impots et taxes - Frais Finances
Frais Divers
Dotation aux Amortissement
Total

Taux	VALEUR
62,92	12 055,21
2,12	405,41
23,90	4 579,26
3,23	617,95
4,62	885,09
3,21	615,81
100	19 158,74



R G N - NEW WARM

Désignation	Montants	
	EUR	DA
Prix FOB du Kit	48,82	6 834,80
Fret Kit	0,49	87,88
Valeur en douane	49,31	6 922,68
Droits de Douanes		208,27
Autres Débours		-
Frais de transit		69,23
Cout de la marchandise		7 200,17
Main d'œuvre		4 634,34
Charges Patronales		1 204,93
Aciers		3 275,62
Soudage		380,00
Peinture		14,13
Emaillage		500,46
Emballage		327,95
Energie(gaz et électricité)		143,37
Consommable(graisse+fil MIG)		60,00
Amortissement outillages		615,81
Livret instruction		16,50
Etiquetage		8,50
Autres Frais divers		405,41
Cout de Production		18 787,19
Taxes et frais financiers		375,74
Frais de siege		885,09
Frais de distribution (1.5% du C.P)		281,81
Cout de revient		20 329,83

Libelles
Matieres et fournitures
Services
Main d'œuvres
Impots et taxes - Frais Finances
Frais Divers
Dotation aux Amortissement
Total

Taux	VALEUR
58,67	11 926,70
1,99	405,41
28,72	5 839,26
3,23	657,55
4,35	885,09
3,03	615,81
100	20 329,83

2/2

SONARIC FERDJIOUA

FERDJIOUA

N° ADHERENT 43 517282 43

ملاحق رقم 04 = تقارير الأجور المباشرة



BULLETIN DE PAIE

FEVRIER 2021

MATRICULE: [REDACTED]

NOM: [REDACTED]

SIT. FAMILIALE: M

FONCTION: [REDACTED]

CONTROLEUR PROD FINIS

DATE ENT: 06/03/1988

AFFECTATION: [REDACTED]

PRODUCTION

N° SS: [REDACTED]

N° COMPTE: [REDACTED]

CODE	LIBELLE	N/BASE	TAUX	GAIN	RETENUE
R030	SALAIRE DE BASE	22,00	0,00	27 408,00	
R261	I.E.P.	27 408,00	72,00	19 733,76	
R281	NUISANCE	27 408,00	27,00	7 400,16	
R291	PRIME DE RESPONSABILITE	27 408,00	15,00	4 111,20	
R301	P.R.I.	27 408,00	18,00	4 933,44	
R311	P.R.C.	27 408,00	30,00	8 222,40	
R318	ICR	500,00		500,00	
R351	IND DE TRAVAIL POSTE	27 408,00	10,00	2 740,80	
R510	RETENUE SECU. SLE.	75 049,76	9,00		6 754,48
R522	PANIER	20,00	550,00	11 000,00	
R532	TRANSPORT	1 200,00		1 200,00	
R660	RETENUE IRG(barème)	80 495,28	1,00		17 647,00
R714	SALAIRE UNIQUE			2 800,00	
R740	RETENU A/ PRODUIT				9 600,00
			TOTAL	90 049,76	34 001,48

NET A PAYER

56 048,28



Balance des Stocks par Famille Produits

Date début :	26/01/2021	Date Tirage :	03/03/2021						
Date Fin :	28/02/2021	N°Page/NB	1 / 1						
Code Famille	Libelle Famille	Qte Initial	Mnt Initial	Qte Entrée	Mnt Entrée	Qte Sortie	Mnt Sortie	Solde - Qte	Solde - Mnt
310900	BOULONNERIE, VISSERIE ET QUINCAILLERIE	2399023	5 148 986,56	398328	213 572,52	542690	1 294 795,38	2254661	4 067 763,69
311100	COMPOSANTS RADIATEURS GAZ NATUREL	1326152	94 684 927,98	6000	186 000,00	197069	52 735 354,45	1135084	42 135 573,53
311150	COMPOSANTS RADIATEURS GAZ BUTANE	345137	2 389 180,94	0	0,00	25	452,16	345112	2 388 728,78
311200	COMPOSANTS POÊLE A MAZOUT	39626	17 610 713,21	0	0,00	8617	94 998,91	31009	17 515 714,30
311250	COMPOSANTS CONVECTEUR ELECTRIQUE	3971	64 232,82	0	0,00	0	0,00	3971	64 232,82
311400	COMPOSANTS MICRO-ONDE ET FOUR ENCASTRABLE	176	221 413,81	24	24 524,43	2	4 512,48	198	241 425,76
312100	COMPOSANTS CUISINIÈRES	6568	425 451,04	159	17 870,12	66	7 445,61	6661	435 875,55
312150	COMPOSANTS TABLE DE CUISSON	133	20 131,22	0	0,00	3	256,17	130	19 875,05
313100	COMPOSANTS CLIMATISEURS	49253	8 636 340,52	60	22 689,60	67	25 172,19	49246	8 633 857,93
314100	COMPOSANTS CHAUFFE EAU	12296	306 265,80	0	0,00	0	0,00	12296	306 265,80
314150	COMPOSANTS CHAUFFE BAIN	648	378 683,39	0	0,00	39	31 437,63	609	347 245,75
317100	COMPOSANTS CHAUDIERE MURALE	1274	433 371,84	0	0,00	2	2 746,00	1272	430 625,83
358110	DECHETE ET REBUTS COMPOSANTS RADIATEURS	2792	664 151,24	0	0,00	0	0,00	2792	664 151,24
358140	DECHETE ET REBUTS COMPOSANTS CHAUFFE EAU & BAIN	248	51 038,33	0	0,00	0	0,00	248	51 038,33
Total Page :		4187297	131 034 888,70	404571	464 656,67	748580	54 197 170,98	3843288	77 302 374,39
Montant Global :		4187297	131 034 888,70	404571	464 656,67	748580	54 197 170,98	3843288	77 302 374,39

ملحق رقم 06 = تقاير المواد المعير المباشرة

UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES TABLEAU DES DOTATIONS
BP N°76 FERDJIOUA
MILA
-copie provisoire
DU 01/02/21 AU 28/02/21

PAGE:1



EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

CODE	LIBELLE	Dotation comptable Total
211-Terrains		
211100	TERRAINS	0,00
211		0,00
280-Amortissement des immobilisations incorporelles		
280410	AMORTISSEMENTS LOGICIELS INFORMATIQUE ET ASSIMILES	2 000,00
280520	AMORTISSEMENTS DES BREVETS	0,00
280890	AMORTISSEMENTS DES AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	2 398,18
280		4 398,18
281-Amortissement des immobilisations corporelles		
281311	AMORT.COMPOSANT STRUCTURES ET GROS OEUVRES BATIMENTS INDUSTRIELS	367 401,17
281312	AMORT.COMPOSANT COUVERTURES METALIQUES BATIMENTS INDUSTRIELS	167 954,82
281314	AMORT.COMPOSANT PEINTURES BATIMENTS INDUSTRIELS	0,00
281315	AMORT.COMPOSANT INSTALLATIONS BATIMENTS INDUSTRIELS	31 491,53
281316	AMORT.COMPOSANT MENUISERIE BATIMENTS INDUSTRIELS	20 994,35
281321	AMORT.COMPOSANT STRUCTURES ET GROS OEUVRES BATIMENTS ADMINISTRATIFS	21 878,40
281323	AMORT.COMPOSANT ETANCHEITE BATIMENTS ADMINISTRATIFS	11 504,67
281324	AMORT.COMPOSANT PEINTURES BATIMENTS ADMINISTRATIFS	0,00
281325	AMORT.COMPOSANT INSTALLATIONS BATIMENTS ADMINISTRATIFS	2 917,12
281326	AMORT.COMPOSANT MENUISERIE BATIMENTS ADMINISTRATIFS	2 917,12
281340	AMORTISSEMENTS BATIMENTS SOCIAUX	0,00
281341	AMORT.COMPOSANT STRUCTURES ET GROS OEUVRES BATIMENTS SOCIAUX	11 532,60
281343	AMORT.COMPOSANT ETANCHEITE BATIMENTS SOCIAUX	0,00
281344	AMORT.COMPOSANT PEINTURES BATIMENTS SOCIAUX	0,00
281345	AMORT.COMPOSANT INSTALLATIONS BATIMENTS SOCIAUX	1 537,68
281346	AMORT.COMPOSANT MENUISERIE BATIMENTS SOCIAUX	1 537,68
281350	OUVRAGES INFRASTRUCTURES	5 327,00
281510	AMORTISSEMENTS INSTALLATIONS TECHNIQUES	150 931,14
281520	AMORTISSEMENTS MATERIEL DE PRODUCTION	132 766,38
281521	AMORTISSEMENTS MATERIEL DE LEVAGE	22 518,38
281522	AMORTISSEMENTS MATERIEL MANUTENTION	313,08
281524	AMORTISSEMENTS MATERIEL DE LABORATOIRE	7 718,70
281525	AMORTISSEMENTS MATERIEL DE SECURITE ET DE PROTECTION	103 334,84
281526	AMORTISSEMENTS MATERIEL D'ENTRETIEN ET MAINTENANCE	0,00
281530	AMORTISSEMENTS OUTILLAGE INDUSTRIEL	453 171,85
281811	AMORTISSEMENTS VEHICULES LEGER	5 912,32
281812	AMORTISSEMENTS VEHICULES UTILITAIRES	0,00
281813	AMORTISSEMENTS VEHICULES LOURD	117 426,67
281821	AMORTISSEMENTS MOBILIER BUREAU	1 744,77
281822	AMORTISSEMENTS MATERIEL DE BUREAU	0,00
281823	AMORTISSEMENTS MATERIEL INFORMATIQUE	15 652,02
281830	AMORTISSEMENTS EMBALLAGES RECUPERABLES	0,00
281840	AMORTISSEMENT MOBILIER ET EQUIPEMENTS SOCIAUX	0,00
281850	AMORTISSEMENTS INSTALLATIONS GENERALES AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS	412 631,74
281		2 071 116,03
TOTAL GENERAL (#38)		2 075 514,21