



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



المرجع :2019

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فروع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مطاحن بني هارون قرارم قوقة - ميله-

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

تحت إشراف:

الدكتور محمد بوطلاعة

إعداد الطلبة:

- شرف الدين بورماد

- . أيوب سقني

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	هشام مزهود
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	محمد بوطلاعة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	ابوبكر بوسالم

السنة الجامعية 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

عملا بقوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الله لا يشكر الناس"

الحمد لله الذي منّ علينا بالنجاح وهدانا لهذا الدرب...خالقنا

نشكر الأستاذ الدكتور "محمد بوطلاعة" الذي كان له الفضل

في قبول الإشراف على هذا البحث وعلى ما أولانا به

من رعاية خلال مراحل هذا العمل وسيضل فضله

علينا وله منا كل الاحترام والتقدير .

كما نقدم جميل عرفاننا وعميق تقديرنا للأستاذ الدكتور "ابوبكر بوسالم"

الذي مدّ لنا يد العون والنصيحة ومساندته المعنوية وصبره على أسئلتنا

الكثيرة.

ونتقدم أيضا بالشكر لكل الأسرة الجامعية من أساتذة و عمال و طلبة و أعوان الأمن وكل

عمال المطعم المركزي و اخص بالذكر موظفي قسم علوم التسيير فألف شكر لكم .

فقد قيل: " من علمني حرفاً ملكني عبداً" فشكرا لكرمهم وجزاهم الله خير الجزاء.

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
I	البسمة
II	شكر وعرفان
III-IV	الإهداء
V-VII	الفهرس
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الجداول
أ-د	مقدمة عامة
42-2	الفصل الأول: محاسبة التكاليف
2	تمهيد الفصل الأول
3	المبحث الأول: مدخل إلى التكلفة
3	المطلب الأول: ماهية التكلفة
4	المطلب الثاني: مفهوم التكلفة
6	المطلب الثالث: تصنيف و تبويب التكاليف
15	المبحث الثاني: مدخل عام لمحاسبة التكاليف
15	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: أهداف و مقومات نظام محاسبة التكاليف
20	المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية
27	المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
27	المطلب الأول: طريقة التكاليف الإجمالية
31	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
38	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
42	خلاصة الفصل الأول
63-43	الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
43	تمهيد الفصل الثاني

44	المبحث الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
44	المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
48	المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة
51	المطلب الثالث: المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة
52	المبحث الثاني: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة
52	المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة و آلية عمله
54	المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام (ABC)
57	المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة
58	المبحث الثالث : تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
58	المطلب الأول : العوامل والمؤشرات الأساسية لتطبيق ونجاح نظام ABC
59	المطلب الثاني : القيود و الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة
60	المطلب الثالث: قياس تكاليف أنشطة الخدمات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة
63	خلاصة الفصل الثاني
94-65	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة ميلا
65	تمهيد الفصل الثالث
66	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الرياض (المؤسسة الأم)
66	المطلب الأول: نبذة تعريفية عن مؤسسة الرياض (المؤسسة الأم)
67	المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة سميذ قسنطينة
68	المطلب الثالث : تقديم عام للشركة الفرعية لمطاحن بني هارون القرارم قوقة
77	المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن بني هارون
77	المطلب الأول: مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة
78	المطلب الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة
80	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة لمؤسسة مطاحن بني هارون
89	المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة

89	المطلب الاول: وصف عينة الدراسة
90	المطلب الثاني: محاولة تطبيق تحديد الأنشطة
92	المطلب الثالث: محاولة تطبيق مراكز تحديد الأنشطة
93	المطلب الرابع: محاولة تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة
94	خلاصة الفصل الثالث
98-96	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
3	مميزات التكلفة	1
5	مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة	2
7	التبويب الطبيعي	3
10	تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية	4
11	التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة	5
11	التمثيل البياني لتكاليف الثابتة	6
12	التمثيل البياني لتكاليف شبه متغيرة	7
21	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية المحاسبة العامة "المحاسبة المالية"	8
26	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية أحداث ووقائع	9
37	مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف	10
51	أنواع الأنشطة	11
52	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة	12
53	خطوات تصميم ABC	13
56	تحقيق الميزة الإستراتيجية	14
66	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الرياض	15
68	الهيكل التنظيمي لمؤسسة قسنطينة	16
69	الهيكل الداخلي للمديرية العامة	17
69	الهيكل العام للمديرية العامة	18
71	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون	19
74	كيفية طحن القمح في المؤسسة	20

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	يوضح المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف معيار المقارنة المحاسبية المالية	1
62	عناصر التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة	2
78	حساب النتائج الخاص بالمؤسسة لسنة 2018م	3
81	جدول توزيع الأعباء حسب طبيعتها	4
81	إعادة تصنيف الأعباء	5
82	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	6
84	جدول توزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	7
85	مفاتيح التوزيع الثانوي لمؤسسة مطاحن بني هارون	8
85	جدول يوضح نسب توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية	9
86	جدول توزيع الأعباء غير مباشرة	10
91	استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الجزء (تطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)	11
92	استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الجزء (تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)	12
93	استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الجزء (تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)	13

مقدمة

المقدمة:

لقد ترتب علي التطور التكنولوجي والتوجه إلي الآلية في الإنتاج زيادة الحاجة إلي تطوير أنظمة التكاليف، خاصة في ظل ازدياد المنافسة العالمية بعد التطبيق الفعلي للاتفاقيات التجارية العالمية وظهور أسلوب التكتلات الاقتصادية، حيث اتجهت الإدارة العليا للمنشآت إلي اتخاذ العديد من القرارات التي تتطلب معلومات مالية ومحاسبية أكثر دقة.

وتعرضت أنظمة التكاليف التقليدية إلي العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات، حيث أن هذه الأنظمة تركز على إنتاج المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية، ولا تركز على تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية و الإستراتيجية، الأمر الذي أدي إلي اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة نتيجة الاعتماد علي معلومات الأنظمة القائمة، بالإضافة إلي أن الأنظمة القائمة كانت مقبولة قبل انتشار الآلية في المنشآت، حيث كانت العمالة المباشرة والمواد المباشرة تشكلان الجزء الأكبر من التكاليف، ولم تكن التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل إلا جزءا ضئيلا من تكاليف الإنتاج الكلية.

أما بعد التطور التكنولوجي وازدياد الاعتماد على الآلية في الإنتاج و تقليل دور العنصر البشري، أصبحت العمالة المباشرة تشكل جزءا اقل من تكاليف الإنتاج الكلية، وازدادت التكاليف الصناعية غير المباشرة بحيث أصبحت تشكل جزءا هاما من تكاليف الإنتاج، وبالتالي أصبح تحميل هذه التكاليف علي المنتجات وفقا للأسس القائمة مثل عدد ساعات العمل المباشرة يؤدي إلي احتساب تكاليف غير دقيقة للمنتجات وذلك لانعدام السببية بين التكلفة المخصصة و بين الموارد المستخدمة في الإنتاج.

ونتيجة للانتقادات السابقة ظهرت الحاجة نحو التحول إلي مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط وذلك من أجل تحسين طرق تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة اللازمة للإغراض الإدارية.

ويقوم مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط من خلال التحديد للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وإن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى الرغم من اتفاق المحاسبين الممارسين والاكاديمين والكتاب علي أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في مجال تخصيص وتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة والذي ظهر من خلال الدراسات والأبحاث المتعلقة بهذا المدخل، حيث عدت هذه الدراسات الفوائد والمزايا التي تحققت للمنشآت نتيجة تطبيق هذا المدخل، إلا أن هناك جدل حول أهمية ومدى فاعلية هذا الدور في مجال الاستخدامات الإدارية، وخصوصا ما يتعلق منها بالقرارات قصيرة الأجل وما تتطلبه من معلومات حول ظروف التشغيل لتوجيه السعي المتواصل نحو التحسين المستمر لترشيد الأداء.

ومدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عبارة عن نظام محاسبي يفترض أن الموارد المستهلكة تساوي الموارد المنفقة وإلا أنه في الأجل القصير ليس من الضروري أن كل إنفاق يقابله استهلاك، وبذلك فإن فرضية المدخل لا تنطبق في الأجل القصير مما يؤدي استخدامه إلى الحصول على معلومات غير دقيقة للتكلفة، كما أنه لا يوفر المعلومات الكافية والملائمة لتوجيه وترشيد برامج التحسين المستمر، لذلك كان لابد من تطوير المدخل لتشجيع الإدارة على التحسين المستمر.

و مع تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية والمالية والمحاسبية كان لزاما على المؤسسات الاقتصادية التفاعل مع التغيرات الحديثة في محاسبة التكاليف.

- طرح الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح إشكالية البحث التالية:

ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مطاحن بني هارون قرارم قوقة ؟

كما يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مستوى تطبيق تحديد الأنشطة ؟

- ما هو مستوى تطبيق تحديد مراكز الأنشطة؟

- ما هو مستوى تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة ؟

- فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة إلى الفرضيات الرئيسية التالية :

- مستوى تطبيق تحديد الأنشطة مرتفع.

- مستوى تطبيق تحديد مراكز الأنشطة متوسط.

- مستوى تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة متوسط.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

من أهم دوافع اختيار هذا الموضوع كون محاسبة التكاليف من صلب تخصصنا، إضافة إلى أن هذا الموضوع واقعي أكثر ما هو نظري، وهذا ما أدى بنا إلى دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية (مطاحن بني هارون قرارم قوقة) لكي نطور من معرفتنا للموضوع، وهذا ما يساهم إيجابا لتحقيق طموحاتنا المستقبلية ومن جهة أخرى الوضعية المزرية التي تعيشها اغلب المؤسسات الجزائرية ولعل أهم الأسباب هو تخليها عن استعمال محاسبة التكاليف التي تعد من أهم التقنيات التي تعطينا الصورة الحقيقية والواضحة عن حالة المؤسسة.

أهمية الدراسة:

كما تتبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بنظام التكاليف علي أساس الأنشطة من قبل المؤسسات ولا سيما المؤسسات الاقتصادية الذي تعكس تطبيقها علي دقة ودرجة التفصيل والشمولية والتوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك الخدمات والاستفادة من مخرجات النظام في اتخاذ قرارات تستند على بيانات الكلفة وتقييم الأنشطة، إضافة إلي قلة الأبحاث التطبيقية في مجال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى التعرف علي مدي إمكانية تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و الصعوبات التي قد تواجه تطبيقه و ذلك من خلال التعرف علي :
مدي إمكانية تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأنظمة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخصيص ورقابة تكاليفها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف.

منهجية الدراسة:

كون الموضوع اقتصادي استعملنا منهجا مناسباً، والذي يتمثل في المنهج الوصفي الذي قمنا علي أساسه بوصف الجانب النظري ومنهج تحليلي في دراسة الجانب التطبيقي، والمنهج التاريخي وأخيراً المنهج الاستنتاجي ، والذي يتمثل في الوصول إلي بعض الملاحظات و الاقتراحات انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها.

هيكل الدراسة:

تم تخصيص ثلاثة فصول لدراسة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
الفصل الأول: محاسبة التكاليف.

المبحث الأول في المبحث الأول أبرزنا مدخل إلى التكلفة وتعريفها وسعر التكلفة وتصنيف التكاليف وتبويبها.
أما المبحث الثاني والثالث تناولنا مدخل عام لمحاسبة التكاليف وأهدافها ومقوماتها والمقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية والطرق التقليدية لحساب التكاليف

الفصل الثاني : الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

قسم هذا الفصل إلي ثلاث مباحث حيث تكلمنا في المبحث الأول حول طبيعة النظام ومفهومه كذلك المفاهيم الرئيسية المستخدمة فيه والأسباب التي أدت إلى التحول إلى هذا النظام وفي الأخير أهدافه
أما المبحث الثاني تناولنا محددات النظام وإجراءات تطبيقه ومزاياه و منفعه علي المؤسسات و مقارنة بينه وبين النظام القديم.

أما المبحث الثالث قمنا فيه بتقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة

أما الفصل الثالث فقد تم تقسيمه إلي ثلاث مباحث تناولنا فيهما دراسة علي مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة من خلال إبراز تأسيس المؤسسة وهيكلها التنظيمي وقدرتها الإنتاجية .

الدراسات السابقة:

في حدود معرفة الباحث فإن أهم البحوث والدراسات التي تناولت هذا الموضوع هي كالاتي:

- 1- أمين بن سعيد، 2010، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، والبحث هو عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، وقد خلص البحث إلى أن أنظمة المعلومات المحاسبية تحتل مكانة هامة في المؤسسة، وتعتبر موردا هاما تعتمد عليه المؤسسة لتحقيق النجاح والتميز، وأيضا خلص البحث إلى أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف تعتبر عاجزة عن معالجة التكاليف بسبب عدم دقتها، وهذا ينعكس على قرارات المؤسسة، كما يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاما متكاملًا للتسيير وليس فقط أداة لمعالجة التكاليف.
- 2- عمر محمد هديب ، 2009، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، حيث توصل الباحث إلى أن فكرة تطبيق نظام (ABC) لم تجد الاهتمام الكافي واللازم من طرف الإدارات العليا للشركات الصناعية، وأن فقط 1.32% من الشركات الأردنية.
- 3- أمير إبراهيم المسحال ، 2005، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على النشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، والبحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، وقد توصل الباحث من خلال بحثه إلى أن الشركات الصناعية الفلسطينية تعتمد على الأسعار المنافسة لتسعير منتجاتها بسبب افتقارها لأنظمة تكاليف تساعد على التسعير الدقيق لمنتجاتها، وهو ما يعني قصور النظمة التقليدية عن تلبية المتطلبات الإدارية خاصة في عملية اتخاذ القرارات، كما أنها عاجزة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبأن نظام(ABC) يعتبر أساسا ملائما للتسعير عن طريق ما يوفره من معلومات تكاليفية دقيقة.

الفصل الأول

محاسبة

التكاليف

الفصل الأول:

تمهيد:

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار الوحدات الاقتصادية والخدماتية وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس المجال، إذ أصبحت الإدارة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يتمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المؤسسات من تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار والتطور، إذ تهم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراضاً معينة تساعد إدارة الوحدة في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، وتتمثل أهداف محاسبة التكاليف أساساً في قياس التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فقد ظل اهتمام محاسبة التكاليف منصبا على تحقيق الهدف الأول لفترة طويلة، إلا أن التطورات التكنولوجية والتغيرات في البيئة الاقتصادية وما ترتب عليها من زيادة حاجة الإدارة لما يساعدها في أداء وظائفها، وأضاف محاسبة التكاليف بعداً جديداً باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات التكاليفية لأغراضها المختلفة لتلبية حاجيات مديري المؤسسة من بيانات محاسبية و بصفة مستمرة من أجل مساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء للوصول إلى قرار سليم، ومن بين أبرز تلك القرارات التي تتخذها المؤسسة قرار تسعير المنتجات أو تسعير خدمات والذي يؤثر على ربحية المؤسسة وبقاءها وينعكس على استمراريتها في المستقبل أمام منافسات أكثر قوة وأداء.

وقد تكون نقطة البداية في تحديد السعر على أساس التكلفة زائد هامش ربح، وبما أن التسعير يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة يصبح أمراً حاسماً وتظهر هنا أهمية وجود نظام محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة والضرورية للإدارة لذا سنتناول في هذا الفصل إلى مفهوم التكلفة ومفهوم محاسبة التكاليف من حيث أهميتها وأهدافها وتطوراتها الحديثة وكذا مقارنة محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية .

المبحث الأول: مدخل إلى التكلفة

يعتمد مفهوم كلمة التكلفة على الهدف الذي تستخدم من اجله البيانات المحاسبية، فكلمة التكلفة هي كلمة عامة، وحتى تكتسب معناها المحدد لا بد من وصفها بصفة معينة، ففي المحاسبة مثلا نستخدم كلمة تكلفة الأصول الثابتة لتبين ما تحملته المؤسسة في سبيل الحصول على هذه الأصول، ونستخدم كلمة تكلفة المشتريات لتشير إلى المبالغ التي تتحملها المؤسسة حتى تصل البضائع إلى مكان تخزينها أو بيعها.

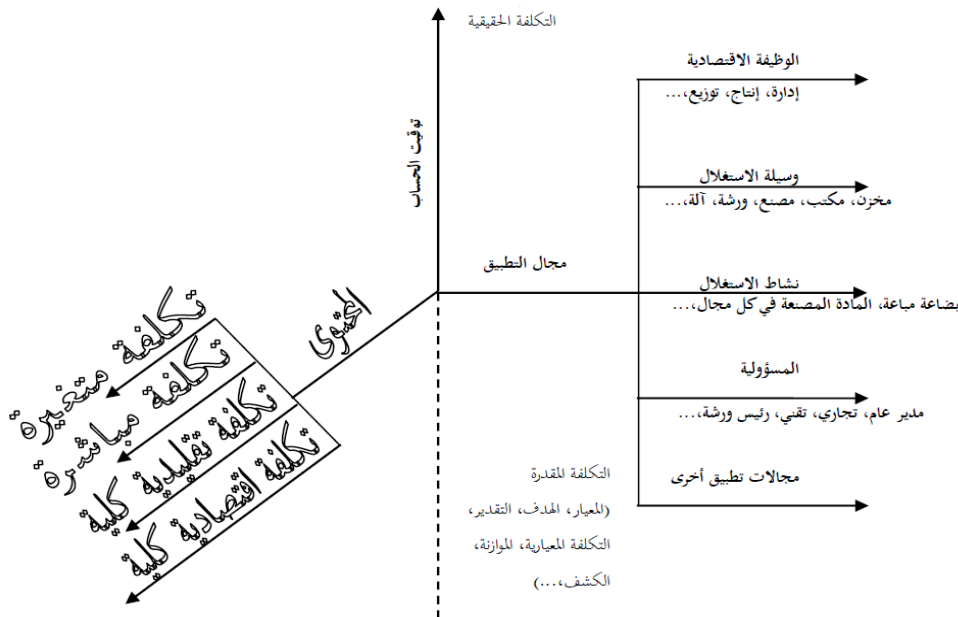
المطلب الأول: مفهوم التكلفة

➤ حسب المخطط المحاسبي الوطني الفرنسي 1982 (PCG)، التكلفة تمثل مجموعة الأعباء المتعلقة

بعنصر على مستوى المخطط المحاسبي وتعرف بالميزات الآتية :

- مجال تطبيق الحساب : طلبية ،منتج،مرحلة إنتاجية ...؛
- المحتوى : الأعباء المختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة؛
- توقيت الحساب : سابق أو لاحق في الفترة المعينة.¹

الشكل (1): مميزات التكلفة



Source : contrôle de Gestion et Gestion Prévisionnelle, BTS comptabilité et gestion-2 eme année, édition fontaine picard, bourg en bresse, 2000/2001, p1.

¹ Abdallah Boughaba, **comptabilité Analytique**, 2ème édition Berti, Alger, 1994, p5

- ويعرفها الجبالي محمد على قياس للتضحية بالموارد من اجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.¹
- أما ناصر نورالدين عبد اللطيف فعرفها على أنها تمثل تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو في المستقبل.²
- وتعرف أيضا بأنها " التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة، أو تحقيق هدف معين"³
- وقد عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)*:التكلفة هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد، المدفوع نقداً أو بالتنازل عن الملكية أو تحويلها أو إصدار رأس المال أو تقديم خدمات أو نشوء مطالب، وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليه أو سيتم الحصول عليها⁴.
- من ما سبق ذكره يمكن تعريف التكلفة على أنها مقدار (بمعنى قابل للقياس) من التضحية بالموارد الاقتصادية ملموسة أو غير ملموسة (مواد، آلات، أجور ، الإعلان ...) بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية .

المطلب الثاني : مفاهيم مرتبطة بالتكلفة

في هذا الصدد كثيرا ما يحدث خلط بين المصطلحات تكلفة ، سعر التكلفة، مصروف ، عبء ، وغيرها من المفاهيم، سنذكر منها مايلي:

أولاً: سعر التكلفة

هو مجموع عناصر الأعباء التي تتعلق بالمرحلة النهائية، لمنتج أو خدمة معينه، حيث نفقات التوزيع تكون محتواة⁵.

سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي يعبر عن مجموع الأعباء المنفقة على منتج أو خدمة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع.⁶

سعر التكلفة هو مجموع أعباء تختلف من مؤسسة إلى أخرى كالأتي⁷:

1 المؤسسة التجارية

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن المشتريات} + \text{مصاريف الشراء}$$

* (AICPA): American Institute of Certified Public Accounting.

¹ محمد علي أجبالي ، قصي السمراني ، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 9.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص37.

³ عامر عبد الله، زهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص:32

⁴ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص: 253.

⁵ N.Lotmani B.Rebaine, **La comptabilité Analytique**, Edition El Maktaba El| Assria, Alger, sans date, P6

⁶ مليكة حفيظ شبايكي، المحاسبة التحليلية،دروس نظرية،مطبوعات جامعة منتوري،قسنطينة، الجزائر ، 2002، ص:07

⁷ IDEM , pp6-7

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف

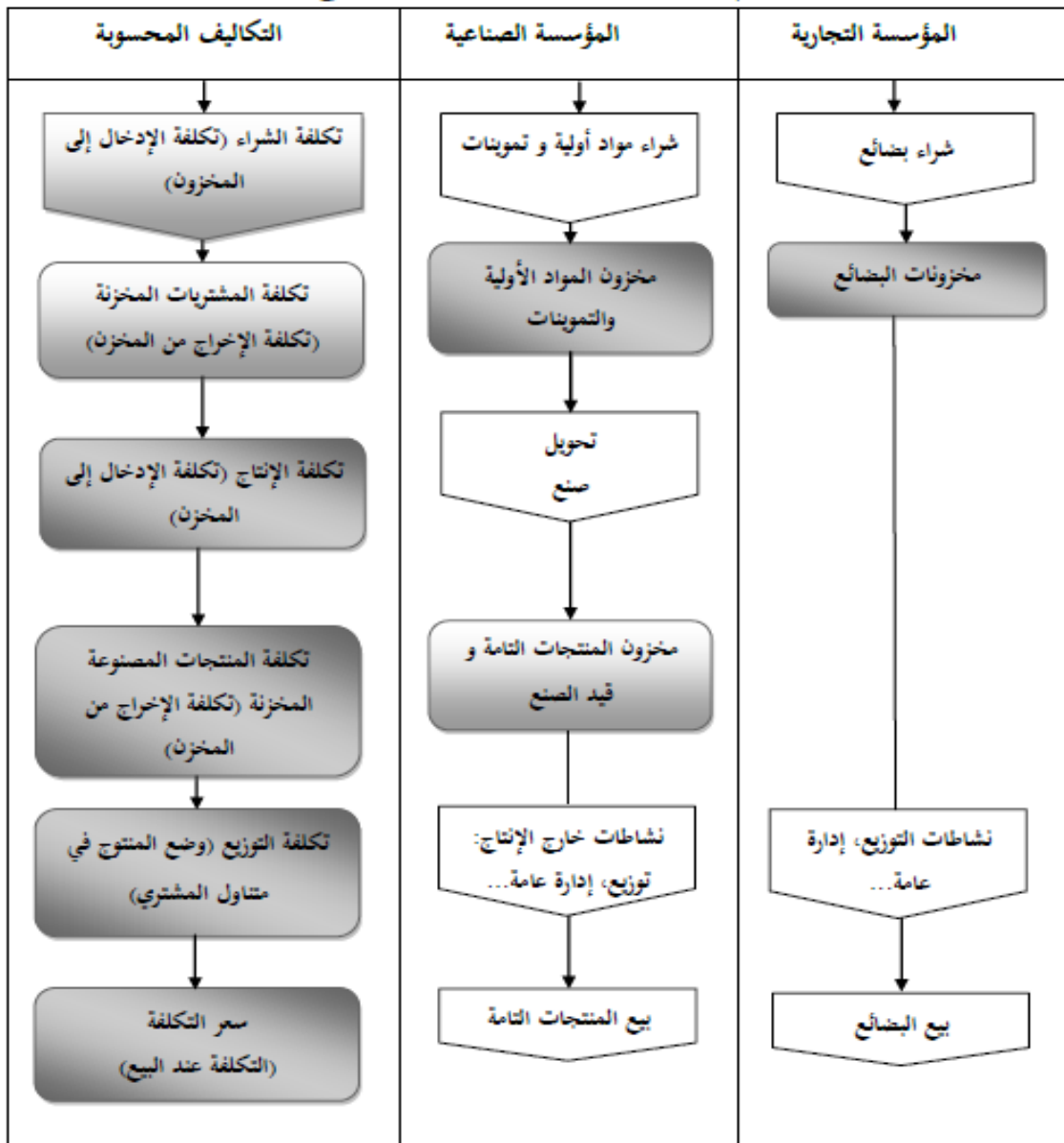
2 المؤسسة الصناعية

تكلفة شراء المادة الأولية = ثمن شراء المادة الأولية + مصاريف

تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة = تكلفة الشراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

سعر التكلفة للمنتجات المباعة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + مصاريف البيع (التوزيع).
والشكل الآتي يوضح هذه المراحل:

الشكل (2): مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة



Source : Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, 2eme édition, Bréal Edition, Paris, 2001, p 12.

ثانياً: الأعباء

العبء يتقابل مع الناتج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، اللوازم مخصصات الإهلاك ... إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج على أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظرياً) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء).¹

ثالثاً: المصاريف

يعرف المصرف على أنه "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصرف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلاً، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو بالعكس بالنسبة للإيرادات.² كما تعرف المصاريف أيضاً أنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات"³.

نستنتج من التعريفين السابقين على أن المصرف يرتكز على ثلاث ميزات أساسية يتميز بها عن غيره من المفاهيم المشابهة الأخرى، الميزة الأولى هي عملية الخروج الحقيقية للنقود، أما الميزة الثانية فهي مقابلته للإيراد، والميزة الثالثة هي الصفة المادية.

المطلب الثالث: تصنيف و تبويب التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة، وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص: 08

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص 13

³ محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص: 8.

في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، والتنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية إن الطريقة التي تبوب وتصنف بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها¹ :

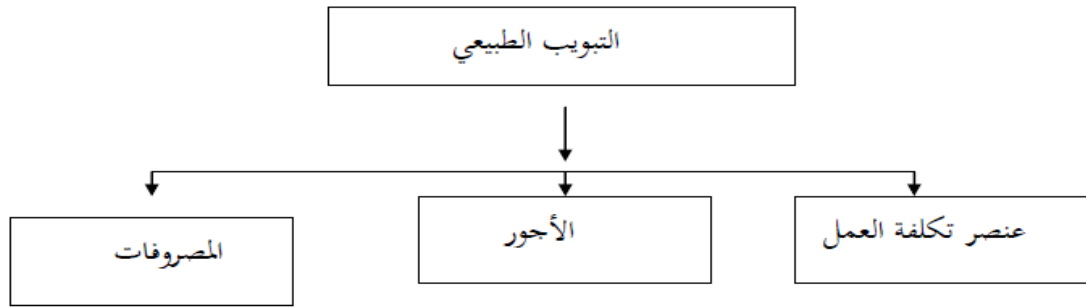
- طبيعة نشاط المؤسسة الاقتصادية أو إدارية أو خدمية؛
- النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

في حقيقة الأمر توجد عدة معايير للتصنيف وتبويب التكاليف بحيث سنقوم في هذا المطلب بالتركيز والتطرق لأشهرها وأهمها في المؤسسات الاقتصادية كمايلي:

أولاً. التبويب الطبيعي

يعتبر هذا التبويب من أسهل وأبسط أنواع التبويب إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها "المادية وغير المادية"، لذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية "عناصر التكاليف"

الشكل (3): التبويب الطبيعي



المصدر: إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، ط1 دار الحامد، عمان، الأردن، 2006، ص34

و وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من² :

1. عنصر تكلفة المواد:

أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية، ويتمثل هذا العنصر بكل ما يتفق من مواد خام، أو منتجات نصف مصنعة، أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل في العمليات التصنيعية أو العمليات التسويقية وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية، وعنصر تكلفة

¹ Lochard Jean , la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, d'organisation paris, France, 1998, p 86

² إسماعيل يحيى الكريتي، وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص67.

المواد يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج، لذا يستوجب إجراء رقابة فعالة على هذا العنصر، من أجل أن يكون استخدامه بشكل اقتصادي وكفاء.

2. عنصر تكلفة العمل (الأجور):

وهو العنصر الثاني من عناصر التكاليف من حيث الأهمية النسبية، وهذا العنصر أساسي في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، ويتمثل بكل ما يدفع للعاملين من أجر لقاء الجهد المبذول، سواء أكان هذا الجهد عضليا أو فكريا، فوفق هذا التبويب تشمل الأجور جميع التي تدفع للعاملين سواء أكانوا في المجال الصناعي (الإنتاجي) أو التسويقي أو الإداري.

3. عنصر تكلفة المصروفات:

وهي باقية التكاليف التي تتحملها المؤسسة باستثناء عنصري المواد والأجور وهي تتمثل بتكلفة الخدمات الإنتاجية وخدمات إدارة التسويق، وخدمات الإدارة، مثل مصاريف صيانة الآلات والمعدات وإيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان، إضافة إلى مصاريف الإدارة الأخرى.

ثانيا. التبويب الوظيفي:

يقصد بالتصنيف الوظيفي تقسيم التكاليف طبقا للوظائف التي تستفيد منها، وذلك بهدف قياس تكاليف كل وظيفة على حدا مما يسهل تحديد المسؤوليات، ويمكن تصنيفها كما يلي¹:

(1) وظيفة الشراء (التموين): أعباء التموين أو الشراء؛

(2) وظيفة الإنتاج: أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية؛

(3) وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع؛

(4) وظيفة الإدارة: أعباء الإدارة؛

(5) وظيفة المالية: أعباء التمويل.

ثالثا: تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن نصنف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي² :

1: د/60 المشتريات المستهلكة

وهي جميع ما يتم اقتناؤه واستهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيره وفق ما هو مخطط له.

2: د/61 الخدمات الخارجية

يقصد بها جميع الخدمات التي يستقبلها المؤسسة من وجهة خارجية عنه أي من الغير، كعمال خارجيين عن المؤسسة نفسه.

3: ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

¹ Boughaba Abdallah, *Comptabilité Analytique*, Berti édition, Alger, 1994, P 12

² لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009، ص 225، 192.

يقصد بها جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال المؤسسة ولم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة.

4: ج/63 أعباء المستخدمين

يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور واشتراكات اجتماعية إضافية لأعباء رب العمل من أجور واشتراكات اجتماعية .

5: د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات

يقصد به جميع الضرائب والرسوم التي يتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطه.

6: د/65 الأعباء التشغيلية "التشغيلية الأخرى"

يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للمؤسسة.

7: د/66 الأعباء المالية

يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها.

8: ح/67 العناصر غير العادية

يضم هذا الحساب جميع العمليات الخاصة بالأعباء الاستثنائية غير المتوقعة والخارجة عن عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات والشاحنات بغتة دون سبيل لتخصيص المؤونة فتعتبر عبئا استثنائيا على المؤسسة ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية .

9: د/68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتدركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الإهلاكات التي تصيب الأصول القابلة للإهلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفا سابقا، وهو عبء الخسائر في القيمة الذي تتعرض له المؤسسة بسبب تقلبات السوق.

10: ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

يقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلتزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك بهذا الجزء .

رابعا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التوبيب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التوبيب إلى¹ :

1: عناصر التكاليف المباشرة

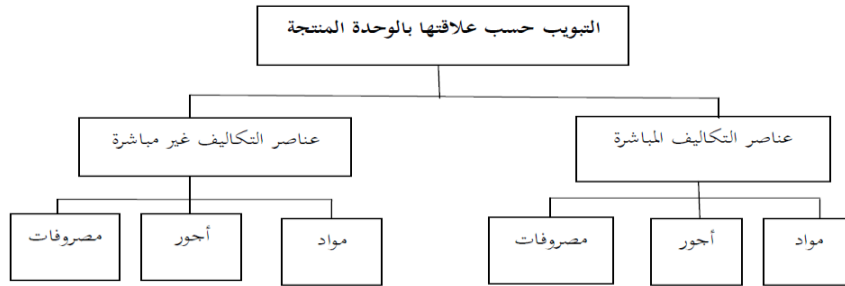
هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر مايلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

¹ MENDOZA Carla , et autre, *Cout et Décisions*, Gialino éditeur, France, 2004, P33

2: عناصر التكاليف غير المباشرة

هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

الشكل (4): تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية



المصدر: إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، ط1 دار الحامد، عمان، الأردن، 2006، ص38

خامسا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط الإنتاجي، ومن خلال هذه الدراسة نميز الأنواع التالية:

1: التكلفة المتغيرة

هي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط¹، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه علاقة طردية) وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة (تكاليف مرنة)².

ومن خلال التعريف نستنتج مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف؛

- أن هناك علاقة تزامن وارتباطا كاملا بين حجم النشاط وهذه التكلفة المتغيرة الكلية .
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط، وتساوي:

$$\frac{\text{إجمالي التكلفة المتغيرة}}{\text{حجم النشاط}} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

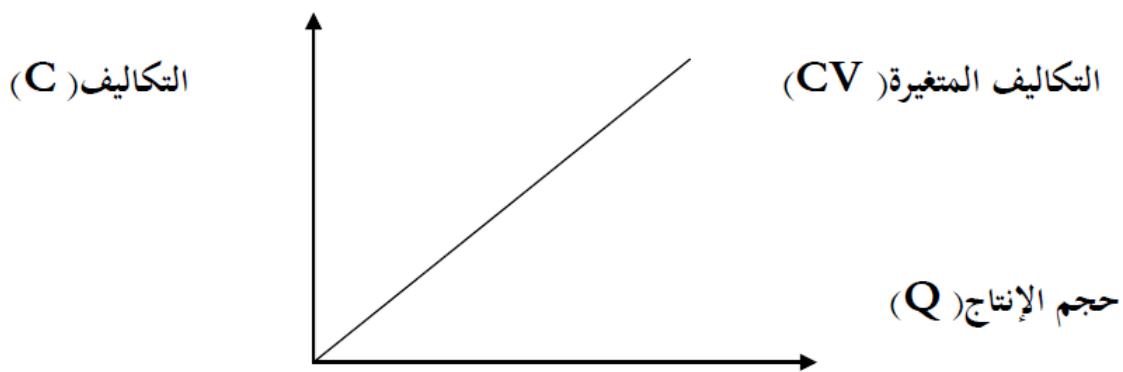
سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام؛

- يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل... الخ.

¹ Adolph Matz, J.Curry, **Cost accounting: planning and control**, South Western Publishing, OHIO, 1972, P47.

² الفداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 13.

الشكل (5): التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة

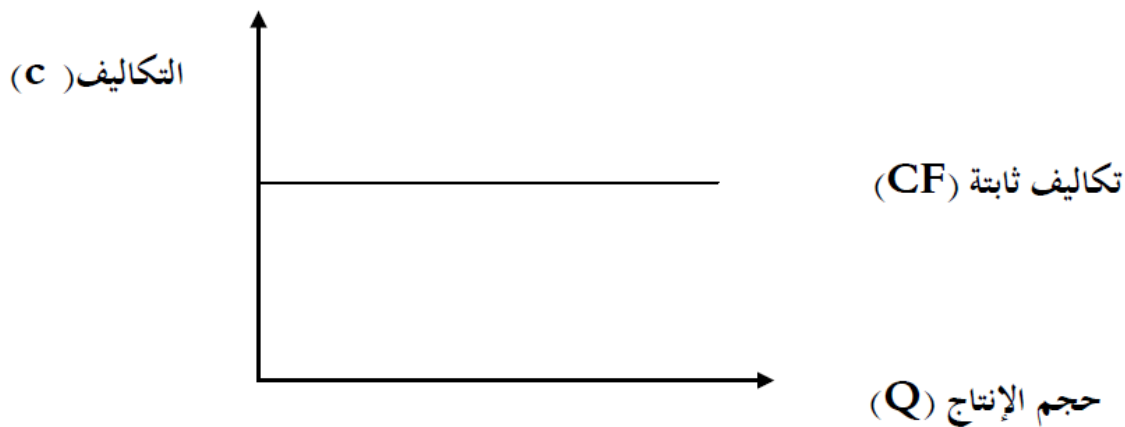


المصدر: أحمد نور، السيد دبيان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للطبوعات، الجزائر، 1988، ص75.

2: التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وتظل هذه التكاليف ثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية، مثل التغير في الأسعار، ويعتبر الإيجار مثلا على التكاليف الثابتة ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة لا يمكن أن يوجد أي صعوبات، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكلفة على أساس الوحدة، ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط، وتزايد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة نظرا للاستعمال المتزايد للأتمتة¹.

الشكل (6): التمثيل البياني لتكاليف الثابتة



المصدر: وحيدة عتروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص10

يمكن التمييز بين:

¹ زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات (POVAL) بالرواقية، المدية مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص ص 40، 41.

1 تكاليف الطاقة طويلة الأجل:

هي تكاليف خاصة بالحصول على تجهيز آلي مستعد للعمل والإنتاج مثل الاهتلاكات.¹

2 تكاليف ثابتة تشغيلية:

هي عبارة عن تكاليف دورية ضرورية لاستخدام الأصول مثل التأمين.²

3- التكاليف المتدرجة:

هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.³

3: التكاليف المختلطة (شبه الثابتة 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.⁴ وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه الثابت، المتغير، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج⁵، ويمكن أن نصنفها إلى صنفين كالتالي:

1- التكاليف شبه المتغيرة

هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط و لكن ليس بنفس النسبة، حيث أنها تتغير بنسبة أقل، والجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة ويمكن فصلها مثل مرتبات و عمولات البيع.⁶

الشكل (7): التمثيل البياني لتكاليف شبه متغيرة

¹ نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 64

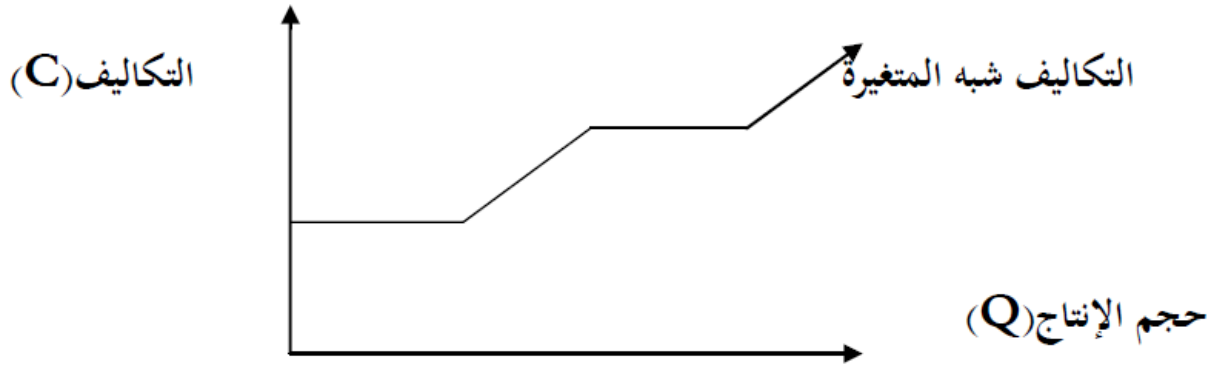
² نور أحمد، مرجع سابق، ص 64

³ الفداغ فناغ، مرجع سابق، ص 126.

⁴ يوحنا عبد آل ادم ، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 68

⁵ كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19

⁶ خليفة أبو زيد كمال، الرقابة على عناصر التكاليف، دار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 280



المصدر : كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي و عملي) اثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص41.

2- التكاليف شبه الثابتة:

هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة.¹

سادسا: تصنيف التكاليف حسب قابلية للرقابة

يمكن أن نصنف التكاليف حسب قابلية الرقابة إلى صنفين وهما كما يلي:

1: تكاليف خاضعة للرقابة

وهي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيلية محددة. وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.²

2: التكاليف غير القابلة للرقابة

هي تكاليف لا تقع تحت سلطة ورقابة شخص أو مستوى إداري معينين أي غير مسئولين عنها، مثلا تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها.³

سابعا: تصنيف التكاليف حسب أغراض التخطيط و اتخاذ القرارات

يضم هذا التوبيخ بعض التكاليف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة⁴ :

1: التكاليف التفاضلية

¹بوداح عبد الجليل ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2002، ص 77، 78.

²السيد عبد المقصود دبيان، وزينات محمد محرم ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ، 1992، ص 149، 150.

³ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ص 65.

⁴حسن جمعة الربيعي كمال ، محاسبة التكاليف الصناعية ، عمان، الاردن ، 2008، ص 43، 45 .

التكاليف التفاضلية هي الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا قلت بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتناقصة، فإن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكسب أهمية كبرى وذلك عند تحليل معطيات قرار معين.

2: التكاليف التي يمكن السيطرة عليها و التكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها

توزع على مراكز المسؤولية تكاليف يمكن السيطرة عليها وأخرى لا يمكن السيطرة عليها، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها هي تكاليف لا يمكن إخضاعها بصورة مباشرة لصلاحيات مستوى إداري معين . والهدف من هذا التصنيف هو تقييم أداء المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عليها سيفقدون اهتمامهم بالسيطرة على التكاليف ويتدهور أدائهم.

3: تكاليف ملائمة وغير ملائمة.

التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل لآخر، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات، وبهذا فإن الحقائق الخاصة بموقف إداري معين هي التي تتحكم في طبيعة هذه التكاليف سواء باعتبارها ملائمة أو غير ملائمة.

4: التكاليف الغارقة

التكاليف الغارقة تمثل التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في حوزة المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين. فالتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

5: تكاليف الفرصة البديلة

عندما تتخذ الإدارة قرارا بشأن اختيار بديل معين، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل تالي هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

6: التكاليف المعيارية والتكاليف وفق الموازنات التخطيطية

التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب أن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية. أما الموازنات التخطيطية وتمثل عرضا كميًا للأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، فالإدارة تستخدم كلا من التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء والرقابة على الأداء الفعلي وتحليل الفروقات الناجحة بين المتوقع والفعلي.

ثامننا: حسب علاقتها بالفترة الزمنية.

يمكن أن نصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية إلى صنفين وهما كما يلي:

1: التكلفة التاريخية

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعتبر هذه التكاليف عن واقع حدث فعلا إلهاما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.¹

2: التكلفة التقديرية

التكلفة التقديرية هي التكلفة التي نتوقع الالتزام بها، نجدها مسجلة في الموازنة. وتتوافق مع تقدير الموارد التي يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدف²، وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير³، ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية، مع مراعاة ظروف المؤسسة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس كفاءة وفعالية الأداء.⁴

المبحث الثاني : مدخل عام لمحاسبة التكاليف

إن التسيير الجيد للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها، سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، و بالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال، وتمكن تلك القدرة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما نجاح إحدى هذه الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن من التحليل والمراقبة بكيفية مفصلة ودقيقة.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

أولا- مفهوم محاسبة التكاليف

إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر التاليتين:

➤ وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية و تعتبر محاسبة

التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والاهتمام بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة، بينما المحاسبة الإدارية تعبر على أنها مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف.⁵

➤ وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية و تعتبر

وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا و الأكثر قبولا، حيث يرى HORNGRN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تتعلق بمختلف

¹ محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص34.

² Hugues BOISVERT, et Claude, Laurin, et Alexander, Mersereau, **La comptabilite de management**, prise de decision de contrôle Quebec, Canada edition de renouveau pedagogique, 2004, p 50,51.

³ كنفوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "فطال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007، ص 111.

⁴ إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص18.

⁵ الأخرس عاطف و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الاهلية للنشر و التوزيع، 2001، ص7.

المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين ومقرضين وجهات حكومية... الخ¹ وبهذا المعنى فإن محاسبة التكاليف تتمثل في محاسبة الإدارية وبالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية وذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على استيفاء متطلبات المراجعة الخارجية.

و لقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين مهام محاسب التكاليف والمحاسب الإداري تفرقة واهية حيث وصلنا إلى نقطة لا يوجد فيها خط واضح بينها² وأصبح عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية وذلك نظرا:

✓ للعلاقة المتداخلة بين عملية تجميع و تخصص وتحليل واستخدام بيانات التكاليف.

✓ لأن محاسبة التكاليف يتخذ من المدير مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبة التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف.

ثانيا - التطور التاريخي محاسبة التكاليف.³

أ- مراحل تطور المحاسبة التكاليف.

1 المرحلة الأولى : من القرن الرابع عشر إلى القرن السادس عشر

تم استخدام المحاسبة التكاليف ما بين القرن الرابع عشر والقرن السادس عشر بطرق بدائية منها:

✓ ازدياد النشاط التجاري .

✓ ظهور المنافسة بين بعض الدول الأوروبية.

✓ استخدام بعض السجلات التكاليف الحساب تكلفة المنتجات في بعض المشاريع الأوروبية، ففي

صناعة المنتجات الصوفية استخدمتها عائلة ميديسي في حوالي سنة 1431م، وفي مشاريع المناجم

والتعدين استخدمتها عائلة فرجر في حوالي سنة 1577م.

ومن نتائجها هذه المرحلة:

✓ ظهور سجلات التكاليف .

✓ ظهور نظام أوامر التشغيل ونظرية الجرد المستمر.

✓ تحليل النفقات والمصروفات.

✓ حددت المحاسبة التكاليف معالم مقبولة مازلت فعالة ومستخدمة حتى الآن.

2- المرحلة الثانية من القرن السابع عشر إلى القرن التاسع عشر

تطورت استخدامات المحاسبة التكاليف بشاغل أكثر تقدما فقد ظهر في هذه الفترة :

¹ HORNGREN.C.T, COST accounting, A managerial Emphasis, PRENTICE ,Hall,1996.P5

² محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1993، ص14.

³ أحمد كليونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول والأساليب العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيقي، دار النهضة العربية ط1

✓ سجلات منتظمة لحسابات التكاليف .

✓ نظرية القيد المزدوج.

✓ وضعت للمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد والأسس والنظم والإجراءات العلمية .

ومن نتائج هذه المرحلة ¹:

✓ سنة 1889 صدر كتاب الذي وضعه هنري تكاليف بعنوان تكلفة الصنع في الولايات الأمريكية ثم شاع بعد ذلك في باقي دول العالم.

✓ سنة 1893 وضع جارك فليز كتاب بعنوان : حسابات المصنع في إنجلترا وأنتشر بعد ذلك في باقي دول العالم.

✓ سنة 1895 وضع المحاسب نورين كتاب بعنوان التكاليف في الإنتاج المستمر .

3- المرحلة الثالثة من القرن العشرين إلى يومنا هذا

مع بداية القرن العشرين حدث تطور ملحوظ في المحاسبة التكاليف مستمدا من الأساسيات التي أرساها الرواد الأوائل ، وظهر في هذه الفترة مايلي:

✓ قدم ألكسندر هاملتو في عام 1901 نظريته المعروفة " نظرية مراكز التكاليف" التي اهتمت بتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج.

✓ نظرية التكاليف المتغيرة لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها وأثرها على تكلفة الوحدة كلما تقلب حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان.

✓ نظرية التكاليف المستغلة التي تعالج مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية وتكلفة الطاقة العاطلة أو الغير مستغلة، وحساب معدل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة.

✓ لم يعد يقتصر مفهوم المحاسبة التكاليف على التجميع بيانات التكلفة وتخصيصها وتوزيعها على الوحدات المنتجة فحسب، ولكن توسع مفهومها ليشمل بجانب تجميع وتحليل التكلفة دراسة العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج و الأرباح والاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف والتكاليف المعيارية.

ب- تعريف محاسبة التكاليف: يمكن تعرف محاسبة التكاليف على أنها:

"تختص بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها.. أو هي "ذلك الفرع من الفروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف وعناصر ونظرياتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها"².

¹ أحمد كليونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، مرجع سابق، ص 14.

² فوزي غرابيه، محاسبة التكاليف : المبادئ و الإجراءات و الرقابة، مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، 1979، ص16.

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية:¹

- ✓ إن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- ✓ إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها.
- ✓ إن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية والتجارية و الخدمية والزراعية وغيرها من المؤسسات.
- ✓ إن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والإجراءات والقواعد والمخصصة بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات وإعداد مخرجات النظام.

المطلب الثاني : أهداف و مقومات نظام محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف أهداف بارزة ومقومات أساسية لضمان نظام قوي في المؤسسة لذا سنتعرض إلى أهم أهداف محاسبة التكاليف وأهم مقوماته.

أولاً : أهداف محاسبة التكاليف²

من المفترض أن تتكفل محاسبة التكاليف بتوفير البيانات اللازمة لأغراض الإدارة لإعداد التقارير والتخطيط ورقابة العمليات الجارية، وبما أنها تستخدم في المؤسسات الهادفة إلى تحقيق الربح وفي المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من قبل مؤسسات الخدمات والمؤسسات الصناعية فهي وسيلة إلى تحقيق هدف معين. لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تحقق الأهداف التالية :

1. قياس تكاليف الأداء:

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية :

أ. تحديد تكلفة كل عنصر؛

ب. تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة ؛

ج. تحديد تكلفة كل مركز أو نشاط ؛

د. تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

2. الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة

¹أحمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ،دار صفاء لنشر و التوزيع 1999، ص 13.

²عسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ،دار وائل للطباعة و النشر و التوزيع، الاردن،2003، ص 17

النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة يتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

3. اتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المحدودة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
 - اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به ؛
 - شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج
 - إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة ؛
 - التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد ؛
 - البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.
- تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف .

4. إعداد الكشوف المالية:

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج، وتستخدم بيانات التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع.

ثانيا: مقومات نظام محاسبة التكاليف

يتفق كثير من كتاب المحاسبة على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام التكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة و يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي :

أ. وجود هيكل تنظيمي واضح :

تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة والمسؤولية لجميع أفراد التنظيم في المؤسسة نزولا من الإدارة العليا حتى أصغر وحدة إنتاجية لتحديد اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل واضح وسليم .

ب. توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف):

و هذا هو المقوم الأساسي لأي نظام تكاليف حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط بحيث يتم يتميز كل مركز تكلفة تميزا وظيفيا عن غيره من المراكز من المراكز ومركز التكلفة هو الوسيط المناسب لخصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدات المنتج النهائي في المؤسسة الأغراض الرقابة على التكاليف والمقارنة و تقويم الأداء.

ج. توصيف واضح لوحدات التكلفة :

باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها وتأخذ شكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعا أو خدمات و يعبر عنها في الغالب بالحجم، الطول، الوزن، العدد.

د. وضع دليل لعناصر التكاليف في المؤسسة :

و هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس اللازمة لتصميم أي نظام تكاليف النشاط الثلاثة المواد، الأجور، المصروفات الأخرى في مجموعات رئيسية وفرعية مع إعطاء كل مجموعة .

هـ . تحديد مجموعة مستندية و دفترية سليمة :

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام التكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة لعناصر التكاليف لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها ولاشك في أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة دورة مستندية خاصة به يتم من خلالها حصر عنصر منها تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج الوحدات.

و. فترة التكلفة :

وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية تمهيدا لإعداد الحسابات وقوائم التكاليف، ويتوقف اختيار فترة التكاليف على عدة عوامل أهمها موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، السنة الضريبية، موعد توزيع الأرباح، تكلفة العمل، الذي يتطلبه إقفال الحسابات و تجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.¹

المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة الكثير من هذه المعلومات الضرورية، وذلك في شكلين رئيسيين هما: المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، كما تعد محاسبة التكاليف جسرا ممتدة بين الاثنين، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف المالية والمحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

سنقوم في هذا الفرع بمقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما، ونريد أن نوضح أنه في أغلب الأحيان يخلط الكثير بين أوجه التشابه والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فنقصد بالعلاقة الترابط أي ما تقدمه كل من المحاسبتين الطرف الآخر، أما التشابه فنقصد به التناظر بينهما .

أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

¹عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالاداء المالي ،رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية المالية و المصرفية، عمان، الاردن، 2009، ص 23.

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوره ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.¹ فيما أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أهم أوجه الترابط من خلال النقاط التالية:

- 1- تعتبر محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوناً منظماً بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.²
- 2- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولاً في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.³
- 3- يشترك المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر؛⁴
- 4- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات المحاسبة التكاليف لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور... الخ؟
- 5- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة؛⁵
- 6- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية. ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل (8): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية المحاسبة العامة "المحاسبة المالية"

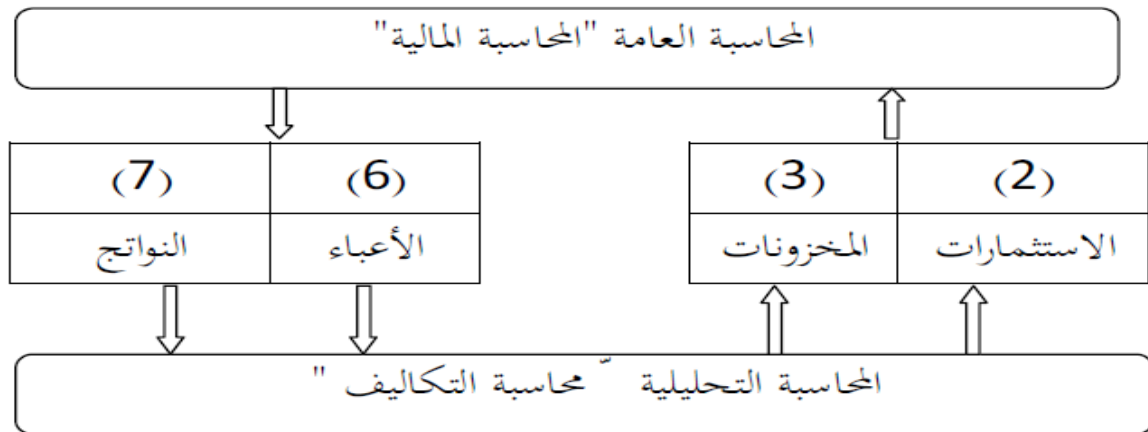
¹ محمد العناتي رضوان، مرجع سبق ذكره، ص 18

² الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17

³ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 17

⁴ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 17

⁵ عبد الناصر نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 19.



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف- دروس نظرية -، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ، ص08
 يتضح من الشكل أعلاه، أن العلاقة المتبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود محاسبة التكاليف بجزء من المداخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما محاسبة التكاليف تزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات "الاستثمارات".

ثانيا: أوجه التشابه

- 1- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛¹
- 2- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التكاليف تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية؛²
- 3- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهر محاسبة التكاليف بصورة تحليلية تفصيلية.³
- 4- تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات.⁴
- 5- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس؛⁵
- 6- يعتبر نظاما المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفرضه متطلبات النظامين؛

¹ حسن جمعة الربيعي كمال ، وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 20

² حسن جمعة الربيعي كمال ، وآخرون، مرجع سابق ، ص 20

³ حسن جمعة الربيعي كمال ، وآخرون، مرجع سابق ، ص 20

⁴ الأخرس عاطف، وآخرون ، سبق ذكره ، ص 18.

⁵ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 18

7- تركز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين؛¹

8- كلاهما يوفر تقارير وقوائم مالية .

ثالثاً: أوجه الاختلاف:

كما رأينا سابقاً أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، وهما يتشابهان في بعض النقاط، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات من عدة زوايا كما يلي:²

1- الالتزام بالمعايير:

يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها، أما في محاسبة التكاليف فهذه المعايير غير موجودة، فكل مؤسسة تحدد محتوى وشكل تقاريرها وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.

2- تنميط المصطلحات:

ترتب عن العنصر السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل: الميزانية، والأصول المتداولة، والأصول الثابتة، وهذا بفضل تكرار استخدام هذه المصطلحات في التقارير المحاسبية المنشورة، لكن هذا التنميط غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف، فمثلاً يمكن استخدام الأعباء الصناعية غير المباشرة والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة عن نفس الشيء.

3- الإلزامية:

تتطلب قوانين غالبية الدول أن تمسك المؤسسات محاسبة مالية، كما هو الحال في الجزائر حيث يلزم القانون المؤسسات بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المؤسسات، وبالتالي فإن استخدامها يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة.

4- نوع المعلومات

تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات مالية تاريخية، وتتصف بالدقة والموضوعية، بخلاف محاسبة التكاليف، فهذه الأخيرة تقدم معلومات مالية وكمية، ويمكنها أن تكون إما تاريخية تتعلق بالماضي أو تقديرية

¹ ري اتش جارسون واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، محمد، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص 25

² تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 7

تتعلق بالمستقبل، وهي كذلك لا تمتاز بنفس الدقة فيما يتعلق بالتكاليف التي تميز معلومات المحاسبة المالية، إذ معلوماتها تقريبية في أغلب الأحيان.

5- موضوع التقرير:

تغطي تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها هذه المؤسسة، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير يتعلق بعضها بالإدارات التشغيلية التنفيذية والبعض الآخر يخص الإدارة العليا، وعادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية.

ويمكن عرض أهم الاختلافات بين محاسبة المالية و محاسبة التكاليف في الجدول التالي:

الجدول(1): يوضح المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف معيار المقارنة المحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية	معيار المقارنة
اختيارية	إجبارية	بالنظر إلى القانون
تفصيلية	شاملة	بالنظر إلى المؤسسة
الحاضر والمستقبل	الماضي	المدى
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
اقتصادية	مالية	الأهداف
مرنة ومتطورة	ثابتة ومعيارية	القواعد
كل المسؤولين	الإدارة والخارج	المستعملون
سريعة تقريبية	مضبوطة وقطعية	طبيعة المعلومات

المصدر :

JAQUESMARGERIN , Bases de la comptabilité analytique , Edition d'organisation, France, 1988, p 30

الفرع الثاني: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يرى البعض أنه يتعذر التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويرى أنهما مترادفان وتسمية لمسمى واحد، فالمحاسبة الإدارية هي عبارة عن تطور لمحاسبة التكاليف، ويرى آخرون أن كلا منهما يخدم جهة واحدة هي الإدارة، أي أن محاسبة التكاليف مجال فرعي من مجالات المحاسبة الإدارية، ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا الفرع بمقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - الفصل بينهما.¹

¹ مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار ، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 24

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم.¹

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض.²

ثانياً: أوجه التشابه

كان الهدف الأساسي للمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة الأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة مساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.³ يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف.

ثالثاً: أوجه الاختلاف

كما رأينا سابقاً أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - الفصل بينهما، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن ذكر أهم بعض هذه الاختلافات في النقاط التالية :

1- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تتراعى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل⁴؛ بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.⁵

2- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقاً، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويتلمس جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية - إلى جانب عناصر - كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحقوق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها.⁶

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، حبش الطعمة، وعبد الوهاب، ووليد محمد، عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 30.

² جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 28

³ غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 22

⁴ مرعي عبد الحي، مرجع سبق ذكره، ص 24 25

⁵ غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سابق، ص 22

⁶ جوزيف جبريل، وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

3- يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها محاسبة التكاليف، مثل محاسبة المسؤوليات و تقييم الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلية المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة ب (أسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة... إلخ) وغيرها .

4- إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية، أما المحاسبة الإدارية لا تحددها فترة معينة.

5- إن محاسبة التكاليف تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.

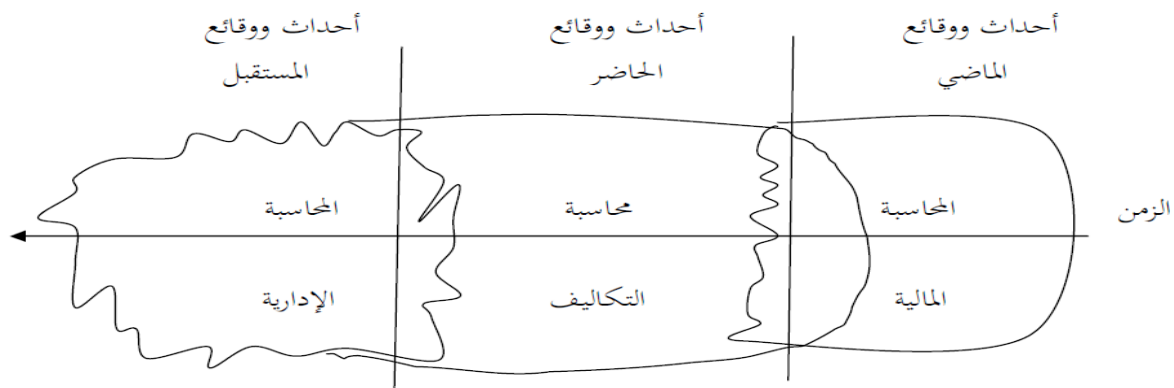
إذا ما تم عرضه من خلال العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف نستطيع القول أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ليسا مترادفين، وليسا تسميتين لمسمى واحد، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف.

الفرع الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

إن المحاسبة المالية تنصب أساسا على أحداث ووقائع الماضي، حيث إن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحقة، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فمازالت غير واضحة المعالم، ومن ثم فمازالت حدودها بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغير، أما محاسبة التكاليف فتتنصب على أحداث وقائع الماضي والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي نرمي هي إلى خدمته.¹

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (9): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية أحداث ووقائع



المصدر: فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 22.

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

يظهر من خلال الشكل أعلاه أن المحاسبة المالية مرتبطة بأحداث ووقائع ماضية، بينما محاسبة التكاليف مرتبطة بأحداث ووقائع في الحاضر، أما المحاسبة الإدارية فهي مرتبطة بأحداث ووقائع مستقبلية.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لقد ظل هذا المدخل - المدخل التقليدي للتكاليف - هو الأسلوب الأمثل لعدة سنوات وهو الأسلوب والمدخل الأكثر شيوعاً، تصف مدخلات البيانات والمعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزء متمم للمحاسبة المالية.

أما من حيث مخرجات المعلومات في النظم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم:

أ - تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، مثل تقويم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات، دخل الدورة .

ب- تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحيانا بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية، مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة المخزون الموازنات المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية المتوقعة).

وبالتالي فإن نظم التكاليف التقليدية تطبق مالية وإدارية بنجاح، حيث لا تتعدد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبية (صناعية وغير صناعية)، وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف سادت سابقة حتى الربع الأخير من القرن العشرين، وهي الآن في طريقها إلى التلاشي ببطء، مما يفتح الباب أمام نظرية تكاليفية وإدارية .

المطلب الأول: طريقة التكاليف الإجمالية:

تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، الأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صدق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957¹. والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الريج عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال.

¹ ناصر دادي عدون ، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36

- يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقاً للمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).
- تتمشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابل الإيرادات بالمصروفات... الخ.¹

الفرع الأول: أهداف الطريقة ومضمونها:

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط. وإذا كان الحساب يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة، فإن الأعباء التي ليس لها علاقة بالنشاط تستثنى من التكلفة الكلية، والمقصود هنا "الأعباء غير القابلة للإدماج". وعلى العكس من ذلك فإن المؤسسة ولأسباب مختلفة، فبإمكانها اعتبار الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، لا تمثل مجموع الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف، بالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها "الأعباء المكملة".

و الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج. وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، والمتواجدة في مراحل مختلفة لمسار التصنيع. عملية تدخيل النشاطات هذه والتي كانت في السابق موضوع نشاط المنظمات الاقتصادية الصغيرة المتخصصة، عقدت أكثر فأكثر هياكل المؤسسات، التي وجدت نفسها غير قادرة على الاكتفاء بالطرق البسيطة لتحديد تكاليفها بهدف التحكم فيها.

وكما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

وأما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية، فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

الفرع الثاني : الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

تتمثل هذه الأسس في إبراز كيفية إنشاء مراكز التحليل، توزيع الأعباء ثم المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة.

أولاً: تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل:

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل، دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المركز والمنتجات موضوع حساب التكاليف. من الناحية النظرية، يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير ويتحقق ذلك إذا كان يتلائم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات. في هذه الحالة يمكن لهذه المراكز أن تحمل عدة تسميات : مراكز المصاريف، أقسام، مراكز النشاط، مراكز المسؤولية ، مراكز الربح أو مراكز الاستثمار¹. أنواع مراكز المسؤولية:

- ✓ مراكز التكلفة: يعرف مركز التكلفة بأنه عبارة عن " دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما حدث فيها من تكاليف فقط بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته .
- ✓ مراكز الإيراد: تتمثل المسؤولية في مراكز الإيراد في الرقابة على الإيرادات فقط يتجلى مركز الإيراد عادة بقسم يبيع سلعة محددة ويكون مدير المركز مسؤولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات ويتضمن تقرير المركز الإيرادات المحققة مقارنة بالإيرادات المخططة مع شرح أسباب الانحراف بينهما.
- ✓ مراكز الربحية: يعرف مركز الربحية بأنه دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية.
- ✓ مراكز الإستثمار: يعرف مركز الاستثمار بأنه دائرة نشاط يتولى رئيسه مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز.²

أما من الناحية المحاسبية، يوجد نوعان من مراكز التحليل:
مراكز رئيسية:

هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج وعادة ما يتم اختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة ، كما يشكل نشاط هذه المراكز شبكة الدورة: شراء، إنتاج، بيع. وهي بهذه الصفة تشمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة .
مراكز ثانوية:

هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج ، والهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة.

ثانياً: ترتيب الأعباء:

¹ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر-2005، ص189-190.

² ابراهيم عمر ميده، "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، مجلة جامعة دمشق- المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 330-331.

لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتجات، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات. التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتجات، وذلك من خلال طرح الأعباء التي لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وإنجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة | للتحميل). كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك، إلا أنها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في السير الحسن للمؤسسة وتسمى بالأعباء المكملة، وكما هو الشأن بالنسبة للتكاليف الكلية البسيطة، فإن طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة لحساب التكاليف.¹

توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

وفق هذا المدخل يتم تحميل جميع تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة على المنتجات بحيث يتحتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وذلك بسبب اختلاف طرائق وإجراءات كل منها عند تحديد التكلفة الكلية.

❖ التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.²

نتميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين .
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

❖ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000 دج شهريا، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التموين، إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو :

$$20000 \times 0.02 = 4000 \text{ دج}$$

- المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة:

- تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء:
- المرحلة الأولى : تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة

¹ درحمون هلال،، مرجع سبق ذكره، ص 193.

²ناصر داوي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- المرحلة الثانية: حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية والمراكز الرئيسية.
- المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج، كل طلبية أو نشاط أو خدمة...¹
- مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير المالية الخارجية حيث تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم تقييم المخزون في آخر المدة بالتكلفة التاريخية وأن تتضمن هذه التكاليف حصة هذه الوحدات من التكاليف الثابتة، ويرى مؤيدو هذه النظرية أن الإنتاج هو الذي تسبب في حدوث التكاليف الصناعية الثابتة لأنها تمثل تكاليف إعداد الطاقات الإنتاجية وبدون تحميل هذه التكاليف سوف لا يتم الإنتاج إذن يجب أن تحمل تكاليفها على الإنتاج، ومن عيوب هذه الطريقة أنه يمكن استخدام الإنتاج في التلاعب برقم الربح حيث أنه كلما زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة المنتجة ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح، إضافة إلى ذلك فإنها قد لا تساعد الإدارة في الإجابة على تساؤلات معينة مثل ماهي الزيادة المتوقعة في الأرباح عند زيادة وقم المبيعات بنسبة 5% وكذلك قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة في بعض الحالات الخاصة مثل قرار الإنتاج الداخلي أو الشراء من المورد، قرارات مناقصات الأسعار.²

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية:

تكون التكلفة جزئية عندما يحمل فقط جزء من المصاريف إلى منتج أو خدمة³، لذلك هناك عدة نماذج تحليل لا تأخذ في عين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف ملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن، المنافسين، المقاولين...)

يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ومنها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة ومنها أيضاً من يعتمد على التمييز بين معا:

الفرع الأول: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعريفها: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة و ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص 193.

² محمد تيسير الرجيبي، مرجع سبق ذكره، ص 249.

³ Jean , Lochard ; **la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité** ;édition d'organisation ; 1998 ;p82.

من هذا التعريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.
مبدأ الطريقة:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:¹

(1) فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

(2) تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي

(3) حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانياً

التكاليف الثابتة المحملة عقلانياً = التكاليف الثابتة الفعلية X معامل التحميل العقلاني

(4) حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانياً، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانياً يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط) .

- إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلانياً يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).

تقييم طريقة التحميل العقلاني:

مزايا هذه الطريقة:

✓ يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنة في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى.

✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانياً لتجديد 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 منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

✓ يعتبر الربح الذي يظهر وفقاً لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقاً لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط الاستخدام تكلفة البطالة أو الربح الفعالية .

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 71

عيوب هذه الطريقة:

- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة ، حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ✓ 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 تقيم 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

الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة:

تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها، طريقة هامش المساهمة، والتكلفة المباشرة ، والتكلفة الحدية.² تعتمد هذه النظرية على الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة وعناصر التكاليف المتغيرة، وطبقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة والتي تتضمن عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وبالتالي يتم تقييم المخزون من الإنتاج التام وغير التام على أساس نصيبه من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة فقط. كما تحمل الوحدات المبيعة بالتكاليف التسويقية المتغيرة فقط، بينما تعتبر التكاليف الثابتة سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية تكاليف زمنية تحمل على إيرادات الفترة التي يحدث خلالها.

ونجاح تطبيق هذه النظرية يتوقف على مدى الدقة والوضوح في الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتي يطلق عليها تكاليف الإنتاج، والعناصر الثابتة والتي تعرف بالتكاليف الزمنية .

مدخل التكلفة المتغيرة:

يقوم مدخل التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة المنتجات على أساس دراسة سلوك عناصر التكلفة بالنسبة لحجم النشاط في الفترة القصيرة، وإمكانية الفصل بين العناصر المتغيرة والعناصر الثابتة باعتبار أن معيار ارتباط التكلفة بالحجم يتناسب مع الهدف من تحديد تكلفة المنتجات، حيث تتكون تكلفة المنتج من العناصر المتغيرة فقط التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتي تتضمن تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة. وذلك من منطلق أن تحميل وحدة المنتج بنصيبها من

¹ سالي ياسين، الطرق الحديثة حساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسات واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 66.

² محمد تيسير الرجيبي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

عناصر التكاليف يتم لمرة واحدة حتى ولو تم تحويل جزء من هذا المنتج إلى الفترة التالية عن طريق المخزون، أما عناصر التكاليف الصناعية الثابتة فإنها لا تعد جزءا من مكونات تكلفة الإنتاج، وإنما هي أعباء فترية تحمل على قائمة الدخل باعتبارها تخص الفترة التي حدثت فيها، ولا يتم تخصيصها على وحدات الإنتاج شأنها في ذلك شأن كل المصاريف غير الصناعية الأخرى ، ولذلك فإن إطلاق البعض على هذا المدخل اصطلاح مدخل التكلفة المباشرة بما يشير إلى استخدام معيار إمكانية تتبع التكلفة وردها بطريقة مباشرة لوحدات المنتج كمحدد لعناصر تكلفة المنتج بدلا من المعيار الذي يستند إلى طبيعتها، لا يعكس دلالة هذا المدخل الذي يحمل المنتج بالتكلفة الصناعية المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة. بينما يصف مدخل التكلفة المتغيرة عملية تحميل التكلفة بشكل أكثر دقة حيث يكون معيار ارتباط التكلفة بالحجم هو المحدد للمكونات تكلفة المنتج، فتعد التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة التي لا يمكن تتبعها على وحدات الإنتاج بطريقة مباشرة جزءا من مكونات تكلفة الإنتاج طالما يظل متوسط تكلفة وحدة المنتج منها ثابتا حتى ولو تم تحويل جزء من هذا المنتج إلى فترة تالية ، أما بالنسبة للتكاليف الصناعية الثابتة التي ترتبط بعامل الزمن وليس بالتغيرات في حجم الإنتاج، فإنه لا يمكن بتجنبها في فترة لاحقة بسبب الإنتاج المحول إليها في فترة سابقة و من ثم فإن اعتبارها من مكونات تكلفة المنتج يؤدي إلى اختلاف متوسط تكلفة الوحدة منها مع كل تغير يحدث في حجم الإنتاج.

استخدامات مدخل التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات:

يطبق مدخل التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة المنتجات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات، وذلك لتفوقه في توفير معلومات أكثر مرونة بالمقارنة بمدخل التكلفة الكلية ويذهب البعض إلى أن استخدام مدخل التكلفة المتغيرة لأغراض التقرير الخارجي مرهون بإمكانية ذلك المدخل في توفير معلومات أكثر ملائمة ومقدرة على التأثير في قرارات المستثمرين - باعتبارهم أحد الفئات الرئيسية المستخدمة للتقارير المالية الخارجية - بحيث تؤدي إلى تحسين قراراتهم و طالما لم يتوفر - حتى الآن - الدليل الموضوعي لإثبات ذلك التأثير فسوف يستمر النظام المحاسبي في قياس تكلفة المنتجات لأغراض التقرير الخارجي وفقا لمدخل التكلفة الكلية طالما كانت كل التكاليف الصناعية ضرورية لإنتاج المنتج المعين .

أما بالنسبة للأغراض الداخلية فإنه عادة ما يسهل إثبات فعالية مدخل التكلفة المتغيرة في تحسين العديد من القرارات الإدارية، حيث يوفر بيانات عن تكلفة المنتج تقترب كثيرا من التكاليف التفاضلية الملائمة لاتخاذ قرارات استغلال الطاقة في الفترة القصيرة.¹

الحجج المؤيدة للنظرية:

✓ يؤدي استخدام هذه النظرية إلى تقادي التذبذب في تكلفة وحدة المنتج نتيجة اختلاف حجم الإنتاج من فترة لأخرى و يرجع ذلك لمعالجة التكاليف الثابتة كتكاليف زمنية وتحميل وحدات الإنتاج

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، الدار الجامعية، 2003، ص148.

بالتكاليف المتغيرة فقط ، بالتالي يمكن مقارنة تكلفة الوحدة من فترة لأخرى واتخاذها أساسا للحكم على كفاءة استخدام عوامل الإنتاج.

- ✓ تؤدي إلى تفادي تقلبات الأرباح من فترة الأخرى نتيجة اختلاف حجم المبيعات عن حجم الإنتاج.
- ✓ إن استخدام هذه النظرية يمكن من التوصل إلى حد المساهمة واستخدامه في ترشيد العديد من القرارات الإدارية .
- ✓ تؤدي إلى فعالية الرقابة على عناصر التكاليف، حيث يمكن اختيار الأسلوب المناسب لكل مجموعة من عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة.

الحجج المعارضة للنظرية :

- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وخاصة بالنسبة لعناصر التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة، وأن مثل هذه الصعوبة يمكن التغلب عليها أو على جزء كبير منها في ظل الطرق الرياضية والإحصائية التي انتشر استخدامها في المجالات المحاسبية المختلفة.
- ✓ يرى معارضو النظرية أن تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط يؤدي إلى عدم الوصول على التكلفة الحقيقية باعتبار التكاليف الثابتة هي تكاليف الحصول والمحافظة على الطاقة والتي تستخدم في الإنتاج وبالتالي يجب تحميلها للإنتاج شأنها في ذلك شأن التكاليف المتغيرة¹.

الفرع الثالث : طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

- عند إتباع هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات، وحيث أن هذه النظرية تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة ومن خصائص هذه النظرية:
- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
 - تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع: إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية.
 - عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة التامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة .

- محمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.
- كما توجه الانتقادات التالية لهذه الطريقة:
- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.

¹ السيد عليه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص 93-95.

- عند تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.

- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.¹

مضمون مدخل التكاليف المباشرة والأسس التي يقوم عليها:

يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاثة أسس رئيسية هي:

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج.

- التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ منقلبات على حجم الإنتاج، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة متغيرة واعتبار الثانية بمثابة عناصر التكلفة الثابتة.

- اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها واعتبار عناصر التكلفة ثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها.²

الفرع الرابع: طريقة التكاليف الهامشية:

يرجع أول استخدام لمفهوم التكلفة إلى قانون الريع التفاضلي ل Robert والذي كان مستغلا من طرف الاقتصاديين، ثم من طرف المحاسبين، نظرا لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي، من جهة أخرى يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس التفكير الهامشي، وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.³

تعريف التكلفة الهامشية: يمكن إعطاء تعريفين للتكلفة الهامشية:

التعريف الأول: هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.⁴

¹ عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص 277.

² عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة الأغراض التخطيط والرقابة، دارالجامعة، 2002، ص 218.

³ A Iain Burlaud ; Claud Simon ; **comptabilité de gestion cout/contrôle** ; 2em edition ; 2000 ; p86

⁴ T. Cuyabere et J . Muller, **comptabilité de gestion et élément d'analyse financière**, Edition : Groupe Revue fiduciaire, Paris, 2000,p.169 .

التعريف الثاني : هو واسع، حيث أن مفهوم الوحدة الاضافية يبدوا ضيقا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل ،لذلك يجب استبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة إضافية، وهذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة. تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء المتغيرة مباشرة أو غير مباشرة، وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج.¹

حدود استعمال التكلفة الهامشية:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية لأن المعطيات ليست دائما ثابتة.
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.²

مزايا طريقة التكاليف الهامشية: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالآتي :

- ✓ هذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برامج الإنتاج والمبيعات .
- ✓ فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم.
- ✓ تحديد الحجم الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة .

عيوب طريقة التكاليف الهامشية:

- ✓ التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند محال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل على التكلفة المتغيرة والثابتة .
- ✓ الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.³

الشكل(10): مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف

¹ درحمون هلال، مرجع سابق ذكره ، ص 227.

² درحمون هلال، مرجع سابق ، ص 227.

³ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره ، ص 78.

المزايا	العيوب	
<p>-تحديد المسؤوليات بدون أي غموض</p> <p>- محاسبة سهلة وسريعة</p> <p>- استعمال سهل على مستوى المراكز</p>	<p>- تحديد التكلفة المباشرة مقارنة بما كان عليه في مرحلة ما من مراحل إعداد التكاليف</p> <p>- سوء تقدير القيمة الحقيقية لتكاليف الإنتاج المخزون</p>	<p><u>التكاليف المباشرة</u></p>
<p>-تحديد أدق عبء يمكن أن يصل إليها النشاط المنشأة والتي يصعب الوصول إليها</p> <p>-يسهل إتباع منهج اقتصادي</p>	<p>-غير متوافق مع التكاليف المباشرة على مستوى المراكز</p> <p>-صعوبة التفاضل "النشاط/ الهيكل"</p> <p>-سوء تقدير القيمة الحقيقية بتكاليف الإنتاج المخزون</p>	<p><u>التكاليف المتغيرة</u></p>
<p>-سهولة اتخاذ القرارات بالنسبة :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● للاستثمار ● للمنافسة <p>-تناسق مع الأسعار</p>	<p>- يسبب تباطؤ نوعا ما وبالتالي يصبح تقديري</p> <p>-التقييم الصحيح بتكاليف المنتج التام المخزن</p> <p>-يتطلب توزيع العملية إلى عدة مراحل</p>	<p><u>التكاليف الثابتة</u></p>
<p>-التحكم في التكاليف والمخزونات</p> <p>-يعتبر مؤشر هام بالنسبة للتجار</p> <p>-التحكم في الأسعار والتأجيل</p>	<p>-تطبيقه محدود نظرا لعدم فعاليته في معظم المصالح.</p>	<p><u>التحميل العقلاني</u></p>

Source : Jean , Locharde ; la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ; édition d'organisation ; 1998 ;p97 .

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

تعريف نظام التكاليف المعيارية:

"يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل".¹

مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر التالية:²

- المعيار:

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.

- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور .

¹ بوزيد كمال خليفة و آخرون، "محاسبة التكاليف"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

² ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 116.

- الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

معايير الأداء:

تعبّر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

- التكلفة المعيارية:

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير الحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز. تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا. يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

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

وقد عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سماها التكلفة المحددة مقدما في نشرة المصطلحات عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، أهداف التكاليف المعيارية:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما حدث فعلا
- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات .
- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق¹.

أنواع التكاليف المعيارية : هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف الموجودة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة التي تستجيب للمواصفات التقنية وهي:

التكلفة المعيارية التاريخية:

اعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسطر التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية ، ونظرا لأنه يتم استخدام نفس المعايير الكمية ومعايير الأسعار (وهما عنصران أساسيان في أي تكاليف معيارية) لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية ، وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة.

التكلفة المعيارية النظرية:

¹ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر - الطبعة الثالثة، 2004، ص 227

تمثل المعايير النظرية أقل تكلفة ممكن الحصول عليها في ظل الظروف المثالية وتعني كلمة ظروف مثالية استخدام أقل كمية من الخدمات والعمالة وبأقل أسعار متاحة ممكنة واستخدام أفضل طريقة إنتاج ممكنة وافترض أن كل شيء يسير كما يجب وأنه لا يوجد أي خطأ في الإنتاج وبذلك فهو معيار نظري.

التكلفة المعيارية الممكن تحقيقها:

وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة من خلال العمليات التشغيلية الكفاء ولكنها لا تتوقع الأداء المثالي للعمليات والتي تتوقعه المعايير النظرية وتشمل المعايير الممكن تحقيقها على مسموحات تكاليف التالف العادي وتكاليف الوقت الضائع نتيجة أعطال الآلات أو تكاليف أي أحداث أخرى غير ممكن استبعادها عند إتمام العمليات العادية.¹

التكلفة المعيارية المقارنة:

تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

التكاليف المعيارية التقنية :

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.²

فوائد استخدام التكاليف المعيارية: يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في تحقيق عدة فوائد أهمها:

- المساعدة في التخطيط ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة ، ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديدتها على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد موازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة.
- المساعدة في الرقابة ويتم ذلك عن طريق تقديم الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة أسباب حدوث الانحرافات وتبسيط الضوء على الانحرافات الهامة، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، ومن هذا المحال تعتبر تقارير الانحرافات تغذية عكسية ضرورية لمساعدة الإدارة في التأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط الموضوعة.
- يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف وان معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف.

• تؤدي إلى وفر في الأعمال الكتابية، فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام مثلا بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية بدلا من الكميات والقيم كما في حالة التكلفة الفعلية.

¹ ثناء على القبانى، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الاسكندرية- الطبعة الأولى، 2009، ص308-310.

² مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص 35.

• تؤدي إلى تسهيل تسعير المنتجات والخدمات لأن تكاليف هذه المنتجات تحدد مقدما عند إعداد التكاليف التكاليف المعيارية وعلى أسس علمية، وبالتالي يمكن استخدامها في تسعير أوامر الشراء الخاصة التي تقدم إلى المنشأة وتحديد الأسعار العادية في حالات الاحتكار مثل تسعير قطع غيار السيارات في وكالات تجارة السيارات.¹

التكاليف المعيارية في المجال الإداري :

لقد تطورت أنظمة التكاليف المعيارية معتمدة على الأسلوب العلمي والهندسي منذ كتابات "فريدريك تايلور" رائد مدرسة الإدارة العلمية الحديثة وما تلاه من رواد آخرين في دراسات الزمن والحركة لتحديد مستويات للتنفيذ تتخذ أساسا للمقارنة بالتنفيذ الفعلي واكتشاف الأخطاء والانحرافات في مراحل الإنتاج المختلفة والعمل على إلغاء الحركات غير الضرورية أثناء العمل مما يعمل على خفض تكلفة التشغيل. وخلال الحرب العالمية الأولى نجد أن أنظمة التكاليف تطورت تطورا بطيئا بالنسبة للتطور الذي صاحب التقدم الهندسي والتكنولوجي في الإنتاج، إلا أن الحاجة إلى استخدام التكاليف المعيارية أصبحت ضرورة خلال الكساد العالمي في سنة 1930 وذلك لتحديد تكلفة الإنتاج مقدما والعمل على تخفيضها وتصريف الإنتاج المكسب في المخازن بأسعار مناسبة للقوى الشرائية في الأسواق المختلفة. لذلك فإن مهمة محاسب التكاليف هو إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

ومن ناحية أخرى فإن محاسبة التكاليف المعيارية حققت بنجاح مطالب الإدارة الحديثة كما أن الإدارة العلمية بدورها هي التي أمدت التكاليف بالمبادئ التي تستند إليها. وتخلص من ذلك إلى أن التكاليف المعيارية تحقق مايلي:

- احتساب المعايير الكمية والمالية اللازمة للإنتاج على أساس وضع معايير نمطية لمواصفات المنتج وتكلفته المعيارية من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة.
- مقارنة التكلفة المعيارية بالتكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات وردها لأسبابها لمعالجة القصور وزيادة الكفاية.
- تحديد الاستخدام الأمثل والترشيد العلمي لاستخدام عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات صناعية غير مباشرة .
- إيجاد مقاييس دقيقة كمؤشرات لتقييم الأداء في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وفقا للمستويات المعيارية المحددة مقدما.²

¹ محمد تسيير الرجي، مرجع سبق ذكره، ص 200-201

² السيد عليوه، مرجع سبق ذكره، ص 20-22

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تمكنا من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته من خلال ثلاث مباحث. في المبحث الأول تطرقنا إلى مدخل إلى التكلفة، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهم . والمبحث الثاني تم تحديد الفروقات بين الأعباء والتكاليف والمصاريف، وعرض أنواع التكاليف ومكوناتها. أما المبحث الثالث والأخير تم عرض فيه أنظمة محاسبة التكاليف، ومختلف طرق احتساب التكاليف، والتي تناولنا منها شيء مبسطا تاركينا عرض حيثياتهم بشيء من التركيز، والمقارنة بين هذه الطرق في الفصل القادم.

الفصل الثاني

الإطار النظري

لنظام التكليف

على أساس الأنشطة

تمهيد:

اتضح قصور أنظمة التكاليف التقليدية خلال الثمانينات من القرن الماضي من حيث تقديمها معلومات مضللة وغير دقيقة عن تكاليف الإنتاج باعتماد هذه الأنظمة على أساس تحميل واحد غالباً ما يرتبط بحجم الإنتاج كأساس التحميل أو توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات دون الأخذ بنظر الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد والنتيجة فكان تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة إذ أن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض قرارات الإدارة مثل قرارات التسعير.

يعتمد تصميم أي نظام تكاليف بدرجة أساسية على طبيعة الوظائف والعمليات الإنتاجية وأصل المؤسسة، بحيث يتلاءم النظام المصمم مع طبيعة العمليات الموجودة وإن أي تغيير فيها لا بد وأن يقصيه تغيير في نظام التكلفة المعتمد.

لكن مع الاقتراب من نهاية هذا القرن و مع انتشار الحاسوب بشكل واسع والاعتماد على التكنولوجيا بشكل كبير أدى ذلك إلى استخدام أنظمة جديدة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي من خلاله يمنح للإدارة معلومات واضحة ودقيقة وعادلة في نفس الوقت، إذ نحاول التطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا الفصل من خلال مفهوم هذا النظام و كذا الأسس التي يقوم عليها وكيفية تقييمه .

المبحث الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يخذها مصممي ومهندسي المنتجات و الخدمات .

المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من أنظمة التكاليف التي تصمم من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج تتكون من نظامين هما نظام الأوامر ونظام المراحل الإنتاجية والتي تسمى بالأنظمة التقليدية ظهر قصورها خلال الثمانينات من القرن الماضي من حيث تقديمها لمعلومات مضللة فهنا لا بد من استخدام أنظمة تواكب التطورات و يعد نظام ABC من الأنظمة الحديثة التي تتماشى مع هذه التطورات .

وقبل التطرق إلى هذا المطلب نستعرض بعض مفاهيم الكلمات المفتاحية لهذا النظام

- الأنشطة: هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية.¹
- مركز النشاط : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة.
- مجمع التكلفة: و يتم فيه تجميع وتوزيع التكاليف سواء أن كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
- مسبب التكلفة (موجه التكلفة، مولد التكلفة، وحدة قياس التكلفة): يمثل المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة.²

أولاً: مشاكل الأنظمة التقليدية

إن الأنظمة التقليدية صممت من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا وارتفاع كلفة المعلومات، إلا أن تقييد تلك الظروف قد فرض تقييداً في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات، وفي السنوات الأخيرة تزايدت المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية نتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز تلك المشكلات بالآتي³:

1. إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة للأسباب التالية:

¹ ناصر نور الدين عيد اللطيف ، مرجع سبق ذكره، ص 254.

² محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، مصر ، 2003 ، ص ، 273

³ إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سبق ذكره، ص 156.157

- أ- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهار الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات الغير ملائمة.
- ب - التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة لتقدم الأقسام في تقديم التحسينات التشغيلية .
- ج- بسبب التخصصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدرء الأقسام مسئولين عن اتفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجر قسطها بشكل دقيق، ولهذا فكل هذه التخصصات لا توفر أساسا جيدا لتقييم المدرء والأقسام .
2. تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لاسترداد الكلف الغير مباشرة وهي بعد هذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلا فإن الكلف المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة و التناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف و بالتالي تسجيل كلف منتجات مشوهة وخاصة في الحالات :
- اختلاف الأحجام الإنتاجية للمنتجات ؛
 - تنوع الأحجام الطبيعية للمنتجات ؛
 - تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.
3. إن الكثيرين اتهمت المؤلفات تحدثت لتبدأ عن (علاقة السبب بالنتيجة) باعتبارها أفضل المعايير التي يجب أن تعكس استخدام معدلات التحميل مناسبة لتخصيص التكاليف الغير مباشرة للمنتجات، إلا أن الأنظمة التقليدية تستخدم مجمع التكلفة (Cost pool) واحد للتكلفة الصناعية الغير مباشرة ويتم تحديد معدل التحميل من خلال قسمة التكلفة المقدرة على الأساس المختار وقد اعتبرت الكلف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة .
4. إن تضمن التكلفة الغير مباشرة للمخزون ستشجع على زيادة المخزون وليس إنقاصه وهذا لا يتناسب مع الشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل التصنيع في الوقت المحدد .
5. إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف ولكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فاعلة إذا لم تدرك الشركات أساس كلفتها كما يتبقى.
6. إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة كأسباب لحدوث التكاليف وتحديد تكلفة هذه الأنشطة بدقة تعد الخطوة الأولى باتجاه توفير تكاليف حقيقية، أنه يمكن تخفيض الأنشطة ذات التكاليف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات.

7. إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وتضائل العمل المباشر وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التسويق والتوزيع والهندسة وغيرها، لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية (والتي وضعت لظروف مغايرة وأكثر بساطة) خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات، كما أن ذلك يمكن أن يكون خطرا في المنافسة الشديدة للتكنولوجيا المعلومات الجيدة التي جعلت من المعلومات الدقيقة عن المنتج أمرا حاسما للنجاح في المنافسة .

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المؤسسة و أهدافها، ولهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة كنظام ABC بحيث يستطيع مواكبة التطورات الحديثة في مختلف المجالات على ضوء التنافس الدولي بين المؤسسات¹.

ثانيا: نشأة و مراحل تطور نظام ABC

بم أن المؤسسات في الوقت الحاضر بدأت بإنتاج أصنافا متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها وأصبح العمل يمثل نسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف الغير مباشرة وازداد الاهتمام بها وهذا يعود إلى² :

1. الأتمتة وهي تحتاج إلى الكثير من الأنشطة كتهيئة المكاتب والجدولة وهندسة الإنتاج؛
2. التأكيد على خدمة المستهلك بشكل أفضل؛
3. تعدد المنتجات.

كما أن التسهوات الناشئة عن عملية توزيع الكلف الغير مباشرة التي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع كما أن ازدياد شدة المنافسة في الثمانينات نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع الكلف بالأنظمة التقليدية لا سيما في المؤسسات متعددة المنتجات .

ولكي تستطيع هذه المؤسسات من مواجهة هذا التنافس العالمي لا بد لها من أن تمتلك نظما لها القدرة على خلق معلومات قوية فعالة إذ لن تستطيع الأنظمة التقليدية من تلبيةها مستقبلا كما أن مديرو الشركات إذا أرادوا أن تكون منتج مهم فإن عليهم معرفة :

1. الأنشطة التي تدخل في صناعة المنتج أو توفير الخدمة؛
2. كلفة هذه الأنظمة لتخصيص كلف المنتج؛

لكل هذا فقد نشأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهو نظام ليس ابتكارا حديثا فإنه قبل أكثر من خمسين سنة دافع عن مبادئ نظام ABC عندما أشار إلى أن كل صنف أو مجموعة أولية من الكلف الغير مباشرة

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 158.

² إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص 160-161.

يجب أن تكون علاقة بكل بعد من أبعاد مشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة سيما وإن بعض الأبعاد الرئيسية للكلف الغير مباشرة التي قد تتغير مع تغير عدد وحدات المنتج، عدد الأقسام، عدد العمليات التشغيلية، طاقة المصنع، عدد المواد المعروضة .

يشير Johuson- إلى أن محاسبي (General Electric) و هي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين الدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتابع للتكاليف غير المباشرة ولتحقيق سيطرة أفضل عن التكاليف غير المباشرة اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف ومما لا شك فيه أن شركة GE و إن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع تكاليفها، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والزبائن وغيرها واقتضى استخدامها على التخصيص الدقيق للتكاليف.

كما أن هناك بعض المدراء والأكاديميين الألمان ينتقدون (Cooper and Kaplan) على أنما يزعمان بأنهما مخترعي موجبات التكلفة بينما ومنذ عدة سنوات مضت كان أكاديميون مثل Kilger قد اقترحوا أسس تخصيص التكلفة الغير مباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت متشابهة تقريبا مع موجبات الكلف المالية وقاموا أيضا بدمجها في مفاهيمهم الخاصة بالتكاليف المباشرة .

و بالرغم من أن الألمان قد يكونوا فعلا بحثوا هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لهذا النظام قد بدأت في الثمانينات كما يؤكد ذلك (Kaplan) حيث يقول « قمت أنا و (Cooper) ببحث أنظمة ABC للمرة الأولى موقعيا في منتصف الثمانينات في شركات مثل union pacific juhn deer ويضيف لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين تكاليف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات وصفاه بالتخصيص (Allocations).

وفي الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987 وبشكل ملفت للنظر حيث نشر وأذاع كل من Cooper and Kaplan أسلوب ABC في عدد من المحلات وأعطت عناوين بعض مقالاتهم تغييرا للحماس الذي قوبل به أسلوبهما ومنها (نظام كلفة واحد لا يكفي) و(قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح) وهكذا منذ ذلك الوقت تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتتابع وتناقش جميع أفكاره و الآثار المترتبة على استخدامه.

وفي بداية التسعينات فإن الكثير من المؤسسات اعترفت بتطبيق نظام ال ABC يعتبر نظاما متكاملًا فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة كما يشير بعض الأكاديميون ومما يؤكد على كونه نظام وليس أسلوب أو طريقة هو شموله مكونات النظام من مدخلات Input وعمليات التشغيل أي معالجة Process ومخرجات Output وتغذية عكسية Feet Back والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلات نظام ABC تتمثل بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجبات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل

بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات نظام ABC فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج .

إن نظام ABC يستند في تحديد التكاليف على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، أي أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات.

ويتضح مما سبق أن نظام ABC قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج ونتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب كلف الإنتاج إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المؤسسات المعلومات أكثر دقة وتفصيلا و تأتي الدقة المتزايدة على وفق نظام ABC لتحديد كلف الإنتاج:

1- تحديد عدد كبير من مجوعات كلفة النشاط ؛

2 مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط؛

وهكذا أصبح ينظر إلى هذا النظام على أنه المحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية.

و يقدم Hicks تصريحاً شجاعاً في أن نظام ABC لإدارة التكاليف لا يمثل خياراً فحسب لمؤسسة تأمل المنافسة بل هو مطلوب.¹

المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

نسعى في هذا المطلب إلى بعدما تطرقنا إلى مشاكل النظام التقليدي ونشأة النظام التكاليف مدخل في نظام ABC و التعرف على أهم خصائصه.

أولاً: تعاريف حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعرف نظام ABC على أنه طريقة لقياس الكلفة، وأداء الأنشطة وأغراض الكلفة حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر الكلف وتخصص الكلف إلى أغراض الكلفة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة إذا ABC تعرف العلاقة السببية لموجهات الكلفة إلى الأنشطة .

فإن ABC هو جوهرها طريق لربط الكلف بالأنشطة ومن ثم ربط الأنشطة بالأوامر أو المنتجات التي سببت الأنشطة وفق ذلك الطريق كل الكلف قسمت ووجهت إلى الأوامر والمنتجات الملائمة وليس الكلف الواضحة

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 163.164.

أو السهلة فقط يتم ربطها بالأنشطة والأوامر والمنتجات وعليه فإن ABC هو طريقة يتم فيها تخصيص الأنشطة بضبط أكثر إلى الأوامر والمنتجات الملائمة¹.

كما يقيس نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة و الموارد وعناصر التكلفة المختلفة و يأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل عناصر التكلفة ومسببات التكلفة Cost Drivers².

هذا النظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي يتمثل في الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات، وهذا من خلال اعتبار الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك مواردها في حين أن الوحدات المنتجة أو الخدمات تستهلك تلك الأنشطة ومن ثم يجب نسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على هذه الأنشطة³.

و يعرف هذا النظام بأنه استخدام خاص للتكلفة و الموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة و ذات دلالة لاتخاذ القرار⁴.

كما عرفه Horngren بأنه "النظام الذي يقوم بتفكيح (Refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، و يحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة الأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات و الزبائن".

و عرفه Davidson بأنه "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها".

كما عرف نظام ABC بأنه "نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات"⁵.

¹ زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة و تطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 67 ، 2007 ، ص31.30

² صلاح الدين عبد المنعم و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 331

³ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 21

⁴ The chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Technical Briefing Developing and promoting strategy- Activity Based Management .an Overview ،London April ،2001 ، p.1.

⁵ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ، ص 164

كما يقيس "نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل عناصر التكلفة ومسببات التكلفة Cost Drivers".¹

هذا النظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي يتمثل في الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات، وهذا من خلال اعتبار الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك مواردها في حين أن الوحدات المنتجة أو الخدمات تستهلك تلك الأنشطة ومن ثم يجب نسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على هذه الأنشطة.

كما يعرف بأنه عبارة عن نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط على حدي، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي.²

وتجدر الإشارة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن استخدامه للأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية، كما يستخدم أيضا في تحقيق الرقابة على عناصر تكاليف الخدمات وعلى عناصر تكاليف غير المباشرة في المؤسسات الخدمية على النحو الذي سيرد لاحقا .

ثانيا : وظائف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من أهم الوظائف المبتغاة من نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة نجد:

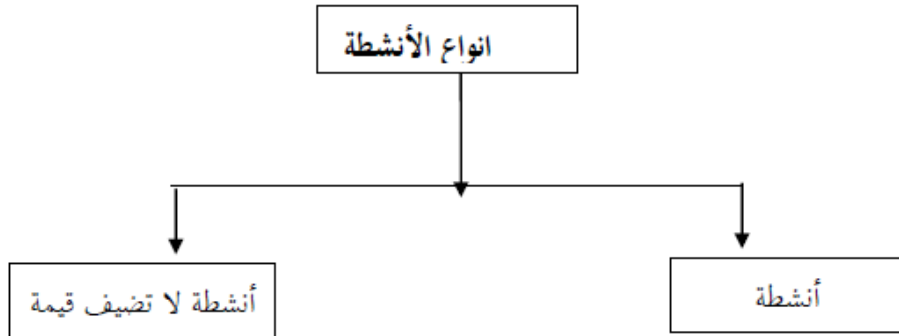
1. تحديد وقياس موارد المؤسسة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة ؛
2. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل؛
3. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية، وأنشطة ضرورية وغير ضرورية من ناحية أخرى.
4. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقات الغير مستغلة؛
5. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة؛

¹ صلاح الدين عبد المنعم و آخرون، مرجع سبق ذكره ص 331

² محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره، ص 269.

6. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة مثل المنتجات، العملاء، القنوات، العمليات باستخدام مسببات التكلفة.¹

الشكل (11): أنواع الأنشطة



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، "محاسبة التكاليف "قضايا معاصرة" ، ص164.

من خلال الشكل فبالنسبة للأنشطة التي تضيف قيمة فهي الأنشطة التي قدمت لأنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد .

أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج و بالتالي تساعد على تحقيق التكاليف .

المطلب الثالث: المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مجموعة من المبادئ أهمها ما يلي:

1. إن الأنشطة تستهلك الموارد و أن اقتناء الموارد بسبب حدوث تكاليف.

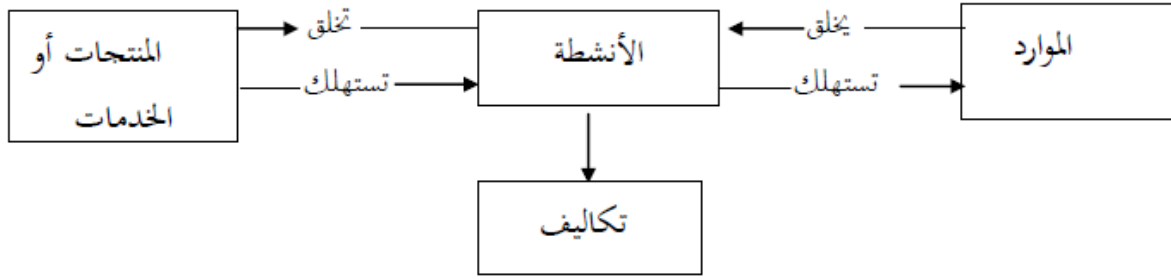
2. إن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.²

تترجم هذه المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام في الشكل التالي :

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي ، مرجع سبق ذكره، ص283.284

² أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الاداء ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 96.

الشكل(12): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2010،ص 96

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فإن الموارد تسبب التكاليف وبالتالي تتسبب التكاليف المختلفة للأنشطة، ومن ثم تحميل الأنشطة على المنتجات من خلال تحميل كل منتج بقدر استهلاكه للأنشطة.

المبحث الثاني: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

سنعرض في هذا المبحث الخطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وآلية عمل هذا النظام وأهم افتراضاته التي يقوم عليها و الفلسفة التي يأخذ بها النظام.

المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة و آلية عمله

إن تصميم نظام ABC من حيث كونه نظاما كلفويا متكاملًا في المعنى الاصطلاحي لا بد وأن يأخذ نفس الشكل و الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر، وذلك من حيث مفهوم النظام وخصائصه وعناصره وآلية عمله بشكل عام وللوصول إلى تصميم نظام ABC فإنه يمكن تتبع المراحل الآتية :

أولاً: خطوات تصميم ABC

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء خدمة معينة أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة، بعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة والتي تبين فيها وبالتفصيل كل الخطوات التي تمر بها عملية التصنيع بدءًا باستلام المواد الخام وإلى غاية تسويق المنتج النهائي¹ والنشاط يجب أن يكون محدد ويعبر عن النتيجة¹.

¹ محمد يس عبد الطيف ، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة ، ع 7، المملكة العربية السعودية ، 2012،ص17.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة²

تكلفة النشاط هي مجموع التكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، وتتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر التكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة فهي العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط³.

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز

المرحلة الرابعة: اختيار المستوى الأول المسببات التكلفة

و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بما على أساس الكيلوواط/ساعة.

المرحلة الخامسة: اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوواط/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC:⁴

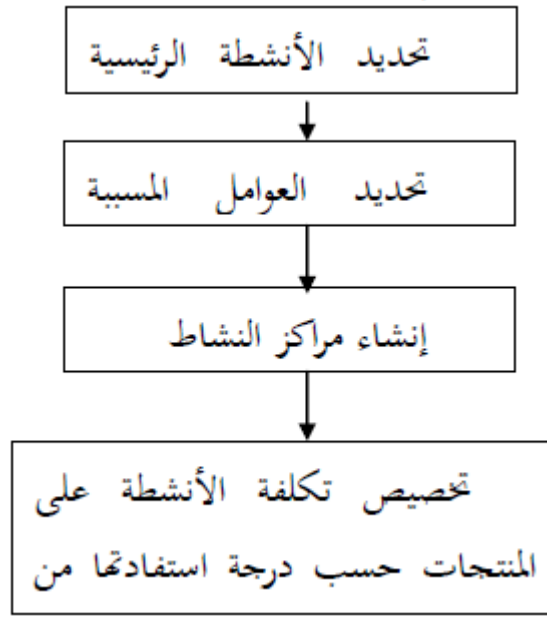
الشكل رقم(13) : خطوات تصميم ABC

¹ Armand dayan Mannel de gestion 2eme Édition Ellipses 2004 p 751.

² هاشم احمد عطية، مرجع سابق 22.

³ هاشم احمد عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 22

⁴ زينبات محمد محرم و اخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 397.



المصدر : زينات محمد محرم و اخرون ، نفس المرجع السابق، ص397.

المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام (ABC)

النظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أهمية بالغة وكذلك مجموعة من المنافع التي يقدمها
أولاً: أهمية نظام ABC

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية :

- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة ؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ؛
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل :

1. إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛

2. إجراء تعديل في تصميم المنتج ؛

3. إتباع أساليب تكنولوجية حديثة ؛

4. تغيير نسبة التشكيل البيعي؛

- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.¹

ثانياً: منافع نظام ABC

هناك مجموعة من المنافع التي يقدمها نظام ABC وهي:²

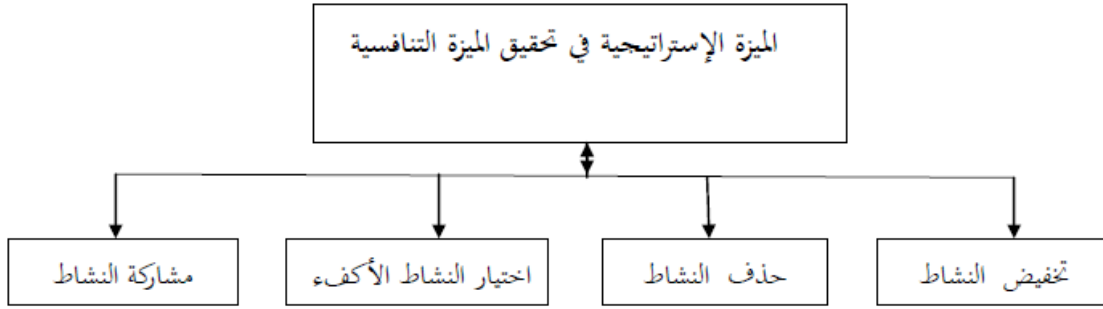
1. يعد نظام ال ABC أقل من الأنظمة التقليدية في جعل تكلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية وارتفاع تكلفة المنتجات البسيطة والعالية الحجم وذلك بسبب أن نظام ABC يستعمل العديد من موجّهات التكلفة لتوزيع التكاليف وليس بالضرورة أن ترتبط موجّهات التكلفة هذه بالحجم؛
 2. كما يساعد هذا النظام على النظام فمهم والعمل وفق موجّهات التكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجّهات ضمن عمليات المؤسسة؛
 3. يستفاد من نظام ABC في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية الغير مباشرة عالية وتنوع المنتجات.
 4. يوفر ABC معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لانجاز هذه الأنشطة مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر؛
 5. أنه القياس الأكثر دقة لتكلفة الوحدة وقد يساعد المديرين مثلاً في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي؛
 6. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تحمل في العملية التشغيلية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
 7. يساهم استخدام نظام ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل مؤسسة المنتج الأقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة المضيئة للقيمة إستراتيجياً وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يتأتى من السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام؛ ولتحقيق الميزة الإستراتيجية هناك أربع أساليب وذلك من خلال التركيز على الأنشطة:
- تحقيق النشاط أي الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛
 - حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛

¹ هاشم احمد عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

² اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 182.

- اختيار النشاط الكفء ذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة ؛
- بمشاركة النشاط أي عمل تغيرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المستخدمة. ويمكن إيضاح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم (14): تحقيق الميزة الإستراتيجية



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي، " محاسبة التكاليف المتقدمة "، مرجع سبق ذكره ، ص183

8. يوفر نظام ABC المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل ب:¹

- توفر معلومات ذات أهمية أكثر ؛
- تقدم رؤية أكثر للتكلفة المباشرة بالأنشطة التي تشكل المؤسسة وتقوي القضايا المتعلقة بالعمل الإداري والتي لا تسلط العثور عليها في الأسلوب التقليدي؛
- وأن ABC يدعم المثل الإداري (أنك لا تستطيع إدارة ما لا تستطيع قياسه) وبعبارة أخرى أنك بحاجة المعرفة تكلفة الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيدة.
- تكون المعلومات المتوفرة من نظام ABC مقيدة للإدارة أيضا في مجال السيرة على التكلفة، ما عدا تقارير تكلفة النشاط توفر البديل لإعداد تقارير المسؤولية التقليدية مما يساعد على تخفيض سلوك الخلل الوظيفي؛
- يقدم معلومات مفيدة عن التغيرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس التكلفة بدقة؛
- عند تطبيق نظام ABC على تكلفة التسويق فإنه قد الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزيائن وقنوات التوزيع المختلفة؛
- يعمل نظام ABC على تحقيق الإدارة وذلك من خلال التركيز على الوقت التكلفة، النوعية والعلاقة بين تحسين الأداء ونظام ABC .

¹ نفس المرجع ، ص 183.

المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام ABC يقوم على مجموعة من الافتراضات:

1. أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد بسبب حدوث التكاليف؛
 2. إن المنتجات تستهلك الأنشطة؛
 3. إن ال ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق؛
 4. توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد و توجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجتمعات التكاليف بدلا من مجمع تكلفة واحدة؛
 5. أن مجتمعات التكاليف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة؛
 6. إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة وأن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكلفة أنشطة التسهيلات.¹
- ولتحقيق هذه الافتراضات لا بد من توافر مجموعة من الفروض حيث تصنف هذه الفروض في ثلاث مجموعات كما يلي:

• **فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق نظام ABC:** وهي فروض يمكن التحقق من خلالها تناسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة و طبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها وتتمثل هذه الفروض فيما يلي:

1. تنوع و تباين في تشكيلة منتجات المؤسسة ؛
 2. تعقد وتشابك العمليات و الأنشطة الإنتاجية.
- **فروض تتعلق بإجراء تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :** وهي فروض تتعلق بتأمين و سلامة ودقة إجراءات تطبيق هذا النظام وتتمثل هذه الفروض فيما يلي :
1. تحديد العدد المناسب لمجمعات التكلفة؛
 2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة ؛
 3. تضمين مجمع التكلفة لمجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة .
- **فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة على التكلفة أساس الأنشطة:**

1. **فرض اقتصادية:** أي أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا

¹ اسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سبق ذكره ص 185 . 184 .

الأسلوب.

2. فرض الأهمية النسبية: ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة والتي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة تحديد مسبب تكلفة النشاط .

المبحث الثالث : تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنعرض في هذا المبحث إلى أهم العوامل والمؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن ثم معرفة أهم الانتقادات الموجهة لهذا النظام و بعد ذلك نتطرق لكيفية قياس تكاليف الخدمات .

المطلب الأول : العوامل والمؤشرات الأساسية لتطبيق ونجاح نظام (ABC)

هناك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق هذا الأسلوب وتتمثل تلك العوامل فيما يأتي:

1. مساندة ودعم الإدارة العليا : إن تطبيق الأسلوب يتطلب وقتا وموارد كافية لتطبيقه وتتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية أم معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.

2. ربط تقويم الأداء بالمكافآت : من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت وأن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ملائم لذلك إذ حين يشعر العامل أن نتائج تطبيق الأسلوب تعكس تقويم أدائه فإنه سوف يساعد في نجاح تطبيق الأسلوب.

3. بطل التغيير : بطل التغيير يراد به أي فرد يملك جهدا خاصا لإحداث التغيير ويملك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المؤسسة وله كذلك القدرة على إقناع الآخرين.

4. التدريب : يعد التدريب مهما لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءا من الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب ولماذا يوفر مقاييس ومعلومات أفضل.¹

ومن أجل الأخذ بهذه العوامل لنجاح هذا النظام هناك مجموعة من المؤشرات التي من الممكن أن تجذب انتباه الإدارة إلى ماضيها لتصميم و تطبيق نظام ال ABC ومن هذه المؤشرات ما يلي:

- التنوع والاختلاف فيما بين منتجات وخدمات المؤسسة ؛
- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.؛
- انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد المؤسسة على الآلات و المعدات ذات الطبيعة والأتمئة؛
- زيادة مبيعات المؤسسة مع انخفاض أرباحها؛

¹ عباس نوار كحيط الموسوي ، فاطمة صالح مهدي الغريبان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ،مجلة الادارة و الاقتصاد،العدد الثمانون ،2010،ص 23.

- إن المنتجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية ؛
- أن بعض المنتجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي هي لإتباع من قبل المنافسين .
- أن مدراء الإنتاج لا يثقون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات التي يتم التقرير عنها من قبل حسابات المؤسسة.
- إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة و دقة تلك التكاليف.
- إن المؤشرات السابقة ليس بالضرورة أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه أو أن وجود بعضها أو عدد قليل منها يجب أن ينال اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام ABC الذي يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتجات وخدمات المؤسسة وتقديم المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير وغيره من القرارات المهمة ¹.

المطلب الثاني : القيود و الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- بالرغم من المزايا والجوانب المشرقة التي يفرزها استخدام نظام ABC و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات والمحددات الموجهة لهذا النظام و المتمثلة في :
- أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة ؛
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية له؛²
- أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا هذا ما يجعل هذا ما يجعل المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها لذا يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه والمنافع التي يدرها؛³

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ، ص 186-187.

² زينبات محمد محرم وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 408

³ عبادي عبد القادر - نوي الحاج ، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف ، الجزائر ، 2010، ص 10 .

- إن العيب الرئيسي لنظام ABC هو ارتفاع تكاليفه التطبيقية فيكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة - المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيق النظام؛
- إن نظام ABC يشجع تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل البحث والتطوير على المنتجات أو بينما تكاليف المنتج أو الخدمة مثل استهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات، لذلك فإن معظم المؤسسات ال ABC الأغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام التكاليف التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية ؛
- على الرغم من أن النظام هو نظام لتخصيص التكلفة إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس لتوزيع التكاليف؛
- إن البيانات التي يقدمها نظام ABC تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة و أن هذا الافتراض قد لا يصح دائما لا سيما عندما يتم توجيه تكاليف نشاطين أو أكثر غير مترابطين بصورة كبيرة فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة ، تكنولوجيا حاسوب عالية واستخدام رموز تسهل تجميع المعلومات.
- وقد أشار Johncurrie أن نظام ABC هو نظام ممتاز لتحديد التكاليف قد فضل استخدامه عند توافر الشروط الثلاثة التالية¹ :
- **الشرط الأول:** أن يعطي نظام ABC نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.
- **الشرط الثاني :** أن تكون التكاليف الغير مباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد والأجور المباشرة.
- **الشرط الثالث :** أن تكون الإدارة مهتمة وبصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف الأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: قياس تكاليف أنشطة الخدمات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة

- تختلف عملية قياس تكلفة المنتج عن عملية قياس تكلفة الخدمة نظرا لاختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج وتصنيع المنتج .
- وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض أنشطة الخدمات التي يمكن ترميزها وبالتالي فإنه في هذه الحالة يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج في نظام تكاليف المراحل.

¹ إسماعيل يحيى الكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 188.

أي أنه في الحالة تكون هناك تكاليف مشتركة تخص أنشطة الخدمات المتعددة ويتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو باستخدام وحدة قياس نمطية.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا كانت أنشطة الخدمات المؤداة غير نمطية نظراً لاختلاف خصائص ونوعية كل خدمة، بمعنى أنه لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة. فإنه في هذه الحالة يتشابه قياس تكلفة الخدمة مع عملية قياس تكلفة المنتج في ظل نظام التكاليف بالأوامر .

ويتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم ترميزها عن طريق تحديد إجمالي تكاليف التشغيل السنوية لكل قسم و التي تعبر بمثابة تكاليف مشتركة سيتم توزيعها على الخدمات المختلفة المستفيدة منها والتي يؤديها القسم وذلك باستخدام وحدة قياس نمطية .

وبعد تحديد إجمالي تكلفة التشغيل السنوية للقسم يتم تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها ثم يتم بعد ذلك إيجاد متوسط تكلفة وحدة الخدمة عن طريق قسمة إجمالي تكاليف التشغيل السنوية للقسم على إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل زمن أداء الخدمة مثلاً .¹

تخصيص التكاليف الغير المباشرة في مؤسسات الخدمات على أساس الأنشطة

يعتبر استخدام مدخل الأنشطة ABC في توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة وعدالة، وتوفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، حيث يستخدم النظام التقليدي أساس واحد لتخصيص التكاليف غير مباشرة كساعات مثلاً و يفترض وجود علاقة سببية بين هذا الأساس و التكاليف غير المباشرة .

وتجدر الإشارة إلى أن عناصر التكاليف غير المباشرة في مؤسسات الخدمات قد ترتبط بالعديد من العلاقات السببية مثل ساعات العمل، و ساعات العمل على الحاسب أو عدد العاملين، أو عدد الملفات أو عدد مرات الفحص أو أيام الإقامة أو ساعات التمريض ويؤدي توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات على أساس الأنشطة إلى توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية مما يؤدي إلى تحقيق العدالة في حساب تكلفة الخدمات .

ويقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة أولاً ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة بعد ذلك على الخدمات المستفيدة منها .

أي أن هذا المدخل يتطلب أولاً توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكاليف، ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة في مؤسسات الخدمات على الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة وفقاً لمسبب التكلفة أي السبب الأساسي في حدوث التكلفة وفقاً لمسبب التكلفة أي السبب الأساسي في حدوث التكلفة داخل كل نشاط .

¹ زينات محمد محرم وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 409 . 408 .

وبعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوثها يتم بعد ذلك توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها فقط، بمعنى أنه إذا كانت هناك خدمة معينة لم تستفيد من نشاط معين فإنها لا تتحمل بأي تكاليف خاصة بهذا النشاط و يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها وفقا لمسببات التكلفة .

أي أن هناك مسببين للتكلفة، المسبب الأول يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، في حين يستخدم المسبب الثاني في توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة. و فيما يلي بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة

جدول رقم (2) عناصر التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة

التكلفة	مسبب التكلفة
التكلفة المرتبطة بالعمل	ساعات العمل الفعلي
التكلفة المرتبطة بالحاسب الآلي	ساعات عمل الحاسب
التكلفة المرتبطة بشؤون العاملين	عدد العمال
التكلفة المتعلقة بالمباني	المساحة
التكلفة المتعلقة بالطاقة والكهرباء	الكيلو وات / ساعة
التكلفة المرتبطة باختبارات الجودة	عدد مرات اختيار الجودة
التكلفة المرتبطة باستلام أوامر الخدمات	عدد مرات الاستلام
التكلفة المرتبطة بالفحص	عدد مرات الفحص
التكلفة المرتبطة بتجهيز و إعداد الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على كتاب زينات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، نفس المرجع

السابق ، ص 409 .

خلاصة الفصل الثاني

من أهم مميزات أنظمة التكاليف التقليدية أنها عامة بطبيعتها، أي أنها عامة بطبيعتها، لا يمكن ربطها بالمنتج كما تتميز بصعوبة تخصيصها توزيعها، لكن بعد التغيرات التكنولوجية والاقتصادية التي حدثت في بيئة الأعمال من انتشار المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتغير طريقة عملها أدى بها إلى تغير مفاهيم و دفعها إلى السعي والبحث عن طرق كفيلة وجديدة تكون أكثر دقة ومرونة من الأنظمة التقليدية .

فالانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية كانت دافع لتبني نظام جديد يسد ثغرات الأنظمة التقليدية فكان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو البديل عن الأنظمة التقليدية، الذي يركز أساسا على التكاليف الغير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات إذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف في المؤسسة وذلك على عكس ما كانت عليه في السابق، كما يساعد هذا النظام في الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة و بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة و ذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والأنشطة التي لا تضيف للقيمة والعمل على حذف هذه الأنشطة التي لا تضيف للقيمة وإيجاد حلول لها لاتخاذ القرارات اللازمة من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة و المصداقية.

لكن ورغم المحاسن التي يتميز بها إلى أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة أساسا في عملية تطبيقه وهذا التطبيق هو محل دراستنا و الذي سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي و ذلك من خلال محاولة تطبيقه في مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة ميلة.

الفصل الثالث

دراسة حالة

مطاحن بني هارون

قرارم قفوة

تمهيد:

بعد أن تعرفنا على محاسبة التكاليف في الفصل الأول، وكذلك تعرفنا على كل الجوانب المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الفصل الثاني، سوف نحاول في هذا الفصل ومن خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن بني هارون بدائرة ال قرارم قهوق محاولة تطبيق نظام المحاسبة التكاليف لأجل مساعدتها على تحسين أدائها، وأيضاً مساعدتها في مراقبة نفقاتها وتكاليفها، وعليه فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنتعرف أولاً على مؤسسة مطاحن بني هارون من حيث نشأتها وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى التعرف على نشاطها الرئيسي وكيفية إتمام عملية إنتاج دقيق الخبز (الفرينة)، ثم سنحاول في المبحث الثاني تطبيق نظام تكاليفي والمتمثل في طريقة مراكز التحليل في المؤسسة محل الدراسة، ثم سنحاول أيضاً من خلال المبحث الثالث تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة خاص بالمؤسسة، وذلك عن طريق إسقاط مراحل تصميم نظام (ABC) على المؤسسة محل الدراسة.

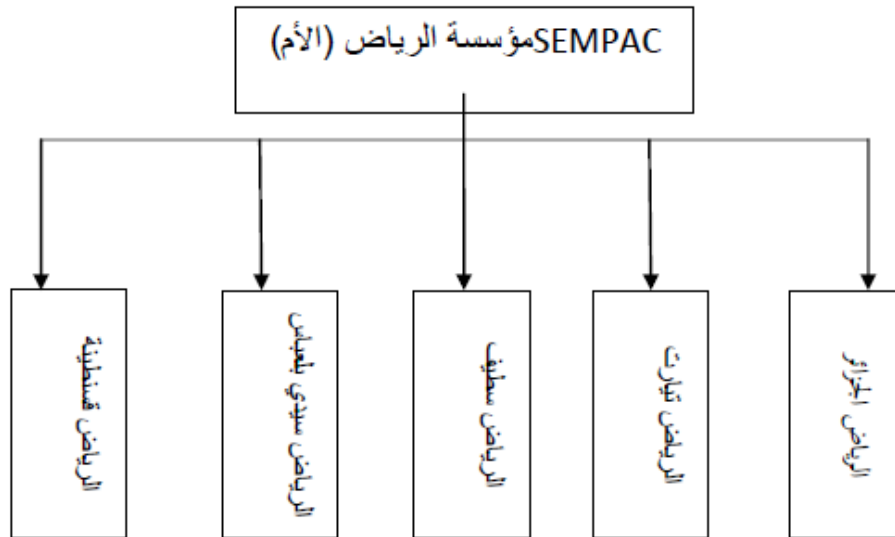
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الرياض (المؤسسة الأم)

يعتبر القطاع الصناعي في الجزائر من أهم القطاعات الاقتصادية، وهو قطاع فتي وبحاجة للكثير من الاهتمام خاصة من ناحية الاستثمار، كما ينقصه الكثير من الاهتمام من طرف السلطات العمومية فيما يخص التسيير وإتباع طرق حديثة لحساب التكاليف، حيث تنتمي نسبة كبيرة من المؤسسات الصناعية في الجزائر إلى القطاع العام، وتقوم الدولة سنويا بتخصيص ميزانية ضخمة لدعم هذه المؤسسات نظرا لعدم قدرتها على الحفاظ على مكانتها في السوق وأحيانا عدم قدرتها على الاستمرار، وغالبا ما تكون هذه المؤسسات تفتقر لأنظمة تكاليفية تمكنها من رفع قدرتها الإنتاجية والتحكم في مواردها المالية والرقابة على تكاليف الإنتاج، وبالتالي تفادي الإسراف وتبديد المال العام، وضمان استمرارها وزيادة قدرة الصناعة المحلية على المنافسة .

المطلب الأول: نبذة تعريفية عن مؤسسة الرياض (المؤسسة الأم)

من بين أهم الوحدات الاقتصادية التي برهنت على تحديها واستمرارية بقائها، مؤسسة الرياض التي تأسست سنة 1982م في أول الأمر عن الشركة الوطنية للحبوب والصناعات الغذائية ومشتقاتها (SEMPAC) والتي تحولت بعدها إلى شركة ذات أسهم رأسمالها 600000000 دج، وبعد ذلك قامت المؤسسة بإنشاء فروع لها منتشرة في مختلف أنحاء الوطن وهي: الرياض الجزائر، الرياض سطيف، الرياض سيدي بالعباس، الرياض تيارت، الرياض قسنطينة. ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الرياض من خلال الشكل التالي

الشكل (15) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الرياض



المصدر : من اعد الطالبين اعتمادا على معلومات المؤسسة

المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة سميد قسنطينة:

تعتبر الرياض قسنطينة مؤسسة جهوية شملت 11 ولاية إدارية وهي:

قسنطينة، الطارف، أم البواقي، سكيكدة، سوق أهراس، خنشلة، عنابة، باتنة، قالمة، تبسة، ميلة.

واستمرت على هذا المنوال إلى غاية نهاية التسعينات، وهذا مع الاستثمار في إطار اقتصاد السوق ودخول المؤسسة المنافسة، حيث تم إنشاء وحدات إنتاج تابعة للخواص بشكل مكثف تماشيا مع المعطيات الجديدة، وفي إطار المخطط المعد من طرف الدولة الرامي إلى إحداث تغيير جذري وهيكل في الاقتصاد الوطني، ثم تنظيم المؤسسات الوطنية على شكل شركات تجارية وهذا بإحداث شركات فرعية مستقلة على مستوى الوحدات تخضع لنصوص وتنظيمات القانون التجاري ومن هنا كان تقسيم مؤسسة الرياض قسنطينة إلى شركات فرعية وهي:

• الشركة الفرعية لصناعة الخمائر .

• الشركة الفرعية للتحاليل الخاصة بالنوعية. بالإضافة إلى تسعة فروع أخرى هي :

- الشركة الفرعية لمطاحن سييوس، عنابة.

- الشركة الفرعية لمطاحن مرمورة، قالمة.

- الشركة الفرعية لمطاحن الأوراس، باتنة.

- الشركة الفرعية لمطاحن الساحل، سكيكدة.

- الشركة الفرعية للمطاحن الكبرى بالعوينات، تبسة.

- الشركة الفرعية لمطاحن سيدي راشد، قسنطينة .

- الشركة الفرعية لمطاحن سيدي أرغيس، أم البواقي.

- الشركة الفرعية لمطاحن الحروش، سكيكدة.

- الشركة الفرعية لمطاحن بني هارون، ميلة.

ابتداء من مطلع سنة 2002، تم تغيير تسمية مؤسسة الرياض قسنطينة من مجمع "ERAD" (الرياض) إلى مجمع "SMIDE" (سميد) فصارت تسمى: "سميد قسنطينة".

إن من بين الشركات الفرعية التابعة لسميد قسنطينة الشركة الفرعية لمطاحن بني هارون المتواجد مقرها بولاية ميلة والتي تتكون هي الأخرى من :

- المركب الإنتاجي والتجاري " فرجيوة "؛

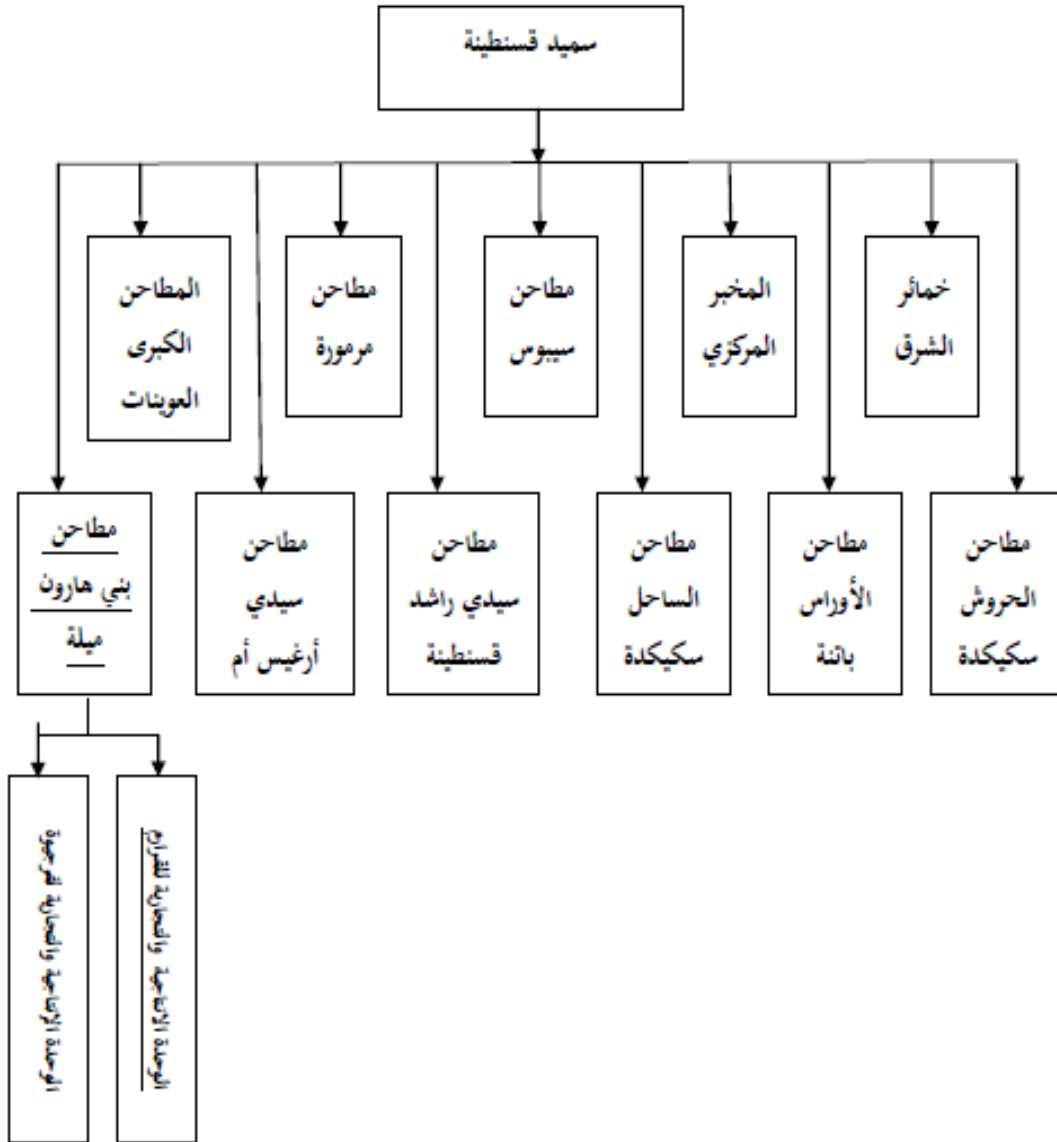
- الوحدة الإنتاجية والتجارية "القرارم قوقة".

وهذه الأخيرة تعتبر أيضا وحدة المقر المديرية العامة وهي أيضا محل بحثنا ودراستنا .

- المقر والعنوان الاجتماعي لمؤسسة سميد قسنطينة :

المنطقة الصناعية بالما صندوق بريد 45 الوكالة البريدية حي 20 أوت 1955م. قسنطينة.

الشكل رقم (16): الهيكل التنظيمي لمؤسسة قسنطينة



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات من المؤسسة

المطلب الثالث: تقديم عام للشركة الفرعية لمطاحن بني هارون القرارم قوقة -

من خلال دراستنا الميدانية لمؤسسة مطاحن بني هارون، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إنتاجي بحيث تقوم بإنتاج الدقيق المخصص لصناعة الخبز، سوف نقوم بتقديم عام لهذا الفرع للتعرف على الوحدة والتعرف على هيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى التعرف على أهم المنتجات التي تقوم الوحدة بإنتاجها.

أولا: التعريف بمطاحن بني هارون ميلة

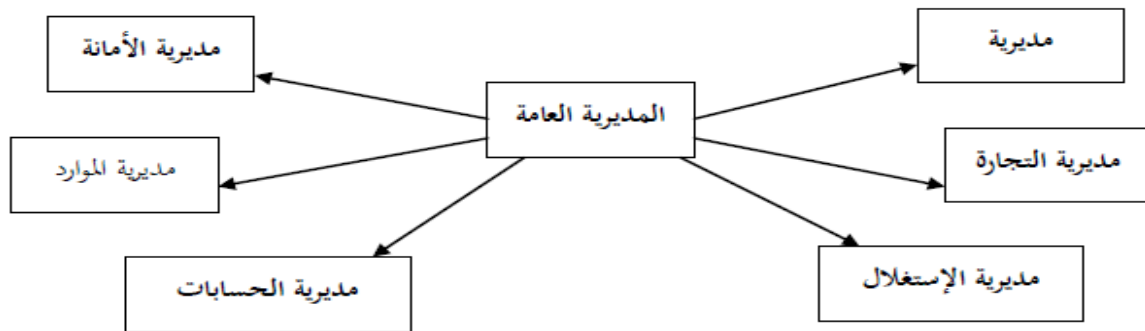
مطاحن بني هارون هو الفرع الوحيد في ولاية ميله، وقد أنشأت مديريته العامة في سنة 1982م وكان مقرها ولاية ميله، وقد ضمت هذه المديرية وحدتين هما: الوحدة الإنتاجية والتجارية " القرارم قوقة"، والوحدة الإنتاجية والتجارية " فرجيوه" لكن في 1998/01/01م أعيدت الهيكلة لفرع بني هارون ميله، فتم تغيير مكان المديرية العامة من ولاية ميله إلى الوحدة الإنتاجية والتجارية " القرارم قوقة".

تضم المديرية العامة عدة مديريات التخطيط، التجارة، الاستغلال... الخ. وتتركز مسؤولياتها على الوحدتين التجاريتين من حيث:

- التسيير والتوجيه والرقابة على الوحدتين؛

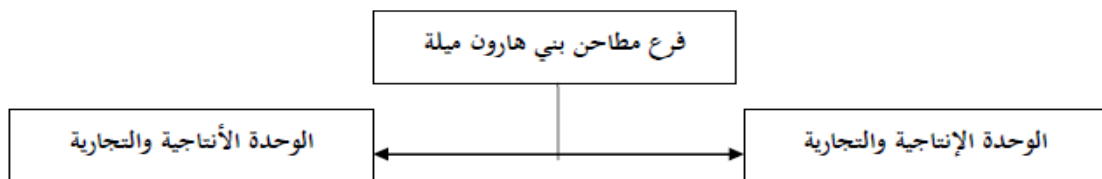
- المسؤولية الكاملة لأنها تعد مركز القرارات.

الشكل رقم (17): الهيكل الداخلي للمديرية العامة



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات من المؤسسة

الشكل رقم (18): الهيكل العام للمديرية العامة



المصدر: المديرية العامة للمؤسسة

ثانيا: التعريف بوحدة القرارم قوقة

يقع فرع مطاحن بني هارون في دائرة - القرارم قوقة - ولاية ميله على الطريق الوطني رقم 27 والذي يربط ولايتي قسنطينة وجيجل، إذن فهو يحتل موقع استراتيجي هام ويتربع على مساحة قدرها 07 هكتار و 02م منها مغطاة، وتوجد أيضا مساحة خارجية مخصصة لسكنات الموظفين. تحمل هذه الوحدة الرقم التسلسلي التالي: 431281 ويعني ما يلي:

43: رقم الولاية؛

12: الشهر الذي بدأ فيه نشاط الوحدة؛

81: السنة التي انطلقت فيها العملية الإنتاجية.

وقد بدأت أشغال بناء هذا المشروع في نوفمبر 1977م، وانتهت في نفس الشهر من سنة 1983م من طرف شركة بحرية تدعى: "Complexe budabast"، وشركة وطنية "sanatiba"، وكان من المفروض أن تبدأ النشاط الإنتاجي في سنة 1981م ولكن ونظرا لتأخر أجهزة المطحنة تم تأجيل العملية إلى 05 / 11 / 1983 م. تقدر الطاقة الإنتاجية للوحدة بـ 600 قنطار في اليوم أي بمعدل 75 قنطار في الساعة، ويتم تمويل الوحدة من طرف الديوان الوطني للحبوب والبقول الجافة CCLS وبعض الخواص، وتخص الوحدة في إنتاج الفرينة والنخالة الناتجة عن عملية الطحن والغريلة، ويقدر عدد عمال الوحدة بحوالي 80 عامل بما فيها عمال الأمن والحراسة، أما نظام العمل في الوحدة فهو متواصل من يوم الأحد إلى الخميس وهذا من الساعة الثامنة صباحا حتى الرابعة مساء، أي لديهم يومي الجمعة والسبت كعطلة أسبوعية بما فيهم عطل بمناسبة الأعياد الدينية أو الوطنية، أما الحراسة فهي متواصلة 24 / 24 ساعة و 12 / 12 شهرا.

إن عملية التسيير والإنتاج يقوم بها هيكل إداري مكون من سبع (07) مصالح تضمن السير الحسن والدقيق للوحدة وهي كالتالي:

1 مصلحة المستخدمين؛

2 مصلحة الإنتاج؛

3 مصلحة المحاسبة والمالية؛

4 مصلحة المشتريات؛

5 مصلحة الأمن الوقائي؛

6 مصلحة التجارة؛

7 مصلحة الصيانة.

ثالثا: بطاقة فنية حول المؤسسة:

(1) نشاط المؤسسة: تقوم الوحدة بتحويل الحبوب القمح اللين إلى منتج الفرينة وتستخلص أيضا النخالة وهي تعتبر منتجها الثاني.

(2) الطاقة الاستهلاكية: تستهلك الوحدة من المادة الأولية (القمح اللين) ما يقدر بحوالي 600 قنطار في اليوم.

(3) أهم المنتجات:

- الفرينة (دقيق الخبز)؛

- مستخرجات الطحين (النخالة) وتستعمل كعلف للحيوانات.

4) الطاقة الإنتاجية: إنتاج الفريضة بطاقة إنتاجية تعادل 75% القمح اللين الموجه للإنتاج، أي ما يقارب 450 قنطار في اليوم.

5) العمال:

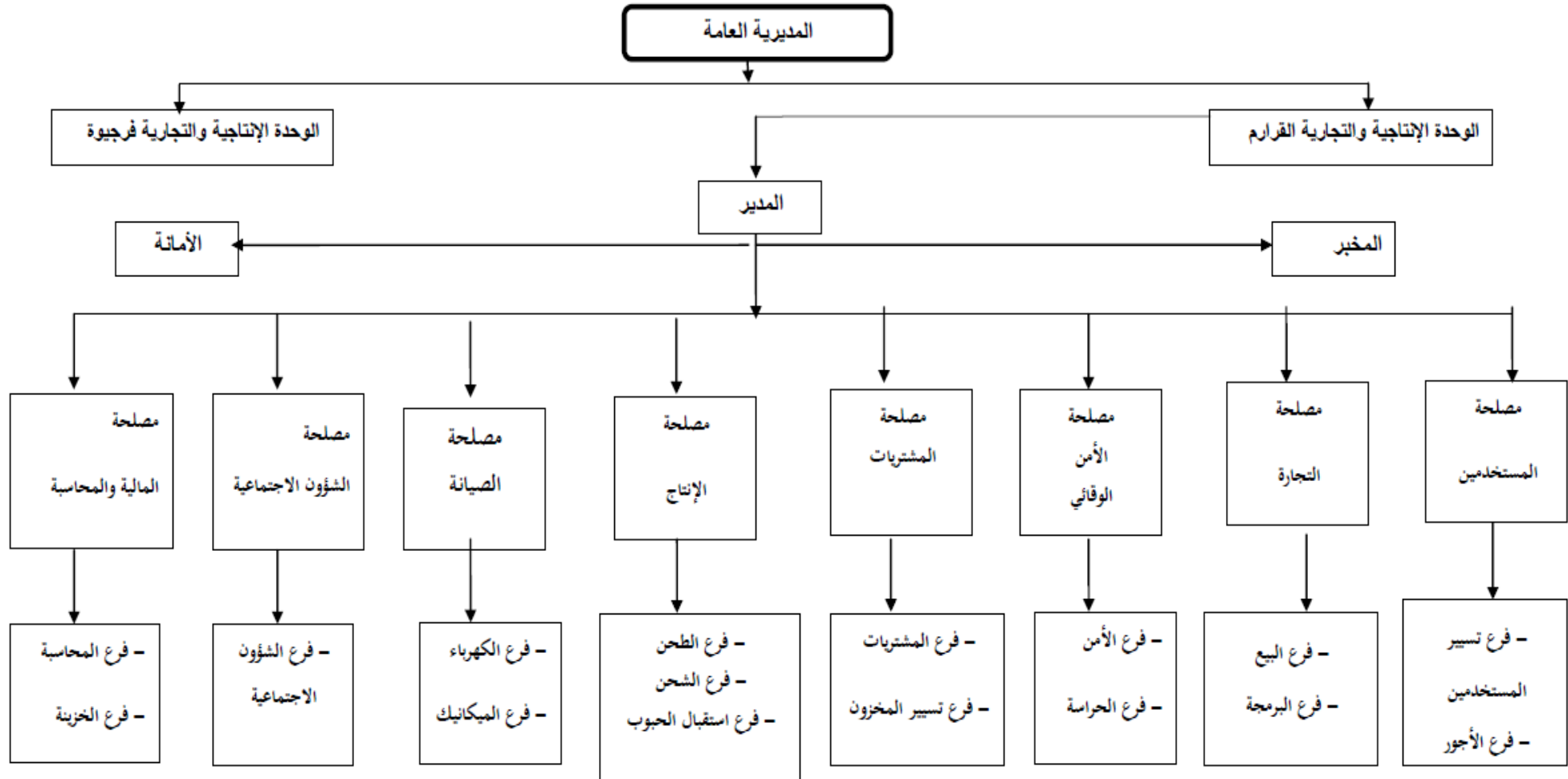
- عمال التشغيل والإنتاج والإدارة: يوجد حوالي 60 عاملا، حيث أن عملهم متواصل من 8:00 صباحا حتى 16 : 00 مساء، وهذا من الأحد إلى الخميس.

- عمال الحراسة: حوالي 20 عاملا مشكلين على شكل فرق ويعملون بالتناوب، وعملهم متواصل على طول أيام السنة.

6) أهداف المؤسسة:

تهدف الوحدة إلى جعل منتجاتها الفريضة والنخالة ذات جودة عالية وسعر معقول، وهذا لإرضاء المستهلك بالدرجة الأولى، وأيضا لمواجهة المنافسة القوية للخوادم في نفس المجال. رابعا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة: ونوضحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (19): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون



المصدر مصلحة المستخدمين

وفي ما يلي نقدم شرحاً مختصراً لأهم المصالح المكونة للهيكل التنظيمي للوحدة :

1. مصلحة المستخدمين:

لهذه المصلحة دور كبير وفعال داخل المؤسسة لأنها تعمل على تنظيم الحركات النهائية للمستخدمين، حيث تشرف على العمال في جميع المجالات وذلك ابتداءً من دخولهم إلى العمل إلى غاية خروجهم منه كالتوقف عن العمل أو الوفاة أو الإحالة على التقاعد، كما تعمل هذه المصلحة على إعداد ملفات تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بالعمال بما فيها قسيمة الأجور، وقد كانت هذه المصلحة مقسمة سابقاً إلى (03) فروع هي:

- فرع المستخدمين، فرع الأجور، فرع الوسائل العامة. لكن بعد إعادة الهيكلة أصبحت مقسمة إلى فرعين فقط وهما:

1. فرع المستخدمين: ومن مهامه ما يلي:

- استقبال العمال الموظفين للقيام بإجراءات التوظيف ومتابعتهم فيما يخص الحضور والغياب وحالات المرض والعطل السنوي وسجل حوادث العمل والملاحظات وتطبيق القوانين؛

- الإشراف على جميع ما يخص العمال من امتيازات ترقية وعقوبات.

2. فرع الأجور: تتمثل المهام المنجزة لهذا الفرع في إعداد قسيمة الأجور شهرياً وذلك حسب مناصب العمل.

II. مصلحة الإنتاج: تعتبر من أهم مصالح الوحدة وهي العضو المحرك بها، حيث تضم حوالي 40% من نسبة العمال الإجمالي لأنها تعتمد على اليد العاملة الإنتاجية أكبر منها إدارياً، وهذه المصلحة تتولى عملية الإنتاج داخل المؤسسة، ونظام العمل فيها متواصل (08 سا حتى 12 سا و 13 سا حتى 16 سا) بحيث أن هدفه الوحيد هو تحويل المادة الأولية القمح اللين إلى إنتاج (الفرينة)، وتتنقسم هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع

1. فرع استقبال الحبوب:

مهمته هو استقبال المادة الأولية (القمح)، ولكن قبل عملية التحويل لابد أن يمر على المخبر حيث يوجد به موظفين متخصصين في الكيمياء والفيزياء، بالإضافة إلى آلات متخصصة من أجل إجراء تحارب حول المنتج وحول المادة الأولية، أي يوجد مرحلتين يجب أن يمر القمح عليها وهي:

المرحلة الأولى: عملية التنظيف ينظف عدد من الآلات تنظيف الحبوب وفصل الأتربة والتبن وغير ذلك من الشوائب المختلطة بالحبوب.

المرحلة الثانية: عملية التكييف

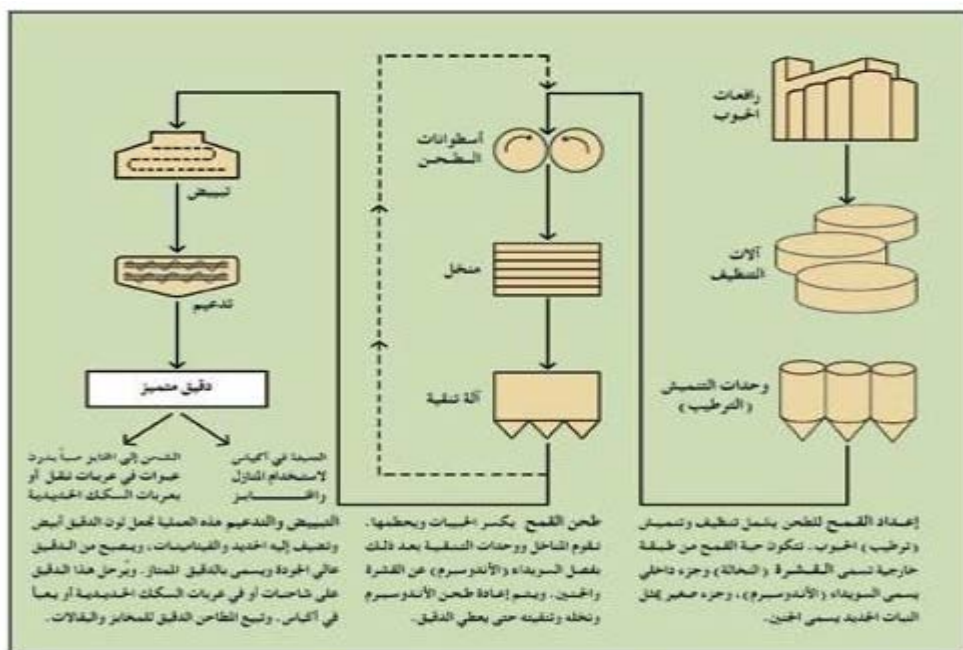
من أجل الحصول على نسبة الرطوبة اللازمة وهذه الرطوبة المضافة تجعل السويداء أكثر انتفاخاً والنخالة أكثر صلابة، وللحصول على الرطوبة المطلوبة يجب معاينة كمية الماء الموجود في القمح والمتمثلة في نسبة مئوية لا يجب أن تتعدى أو تقل عن (16.5%)، وإذا حدث أن زادت هذه النسبة عن هذا الحد فإن

المصلحة تعمل على تمديد هذه المرحلة، أما إذا حدث العكس قلت نسبة الماء) فيجب إعادة تنظيف القمح بالماء لاكتساب النسبة المطلوبة.

2. فرع الطحن : تمثل حبة القمح المادة الخام للدقيق، وتتكون حبة القمح من غطاء صلب يسمى القشرة

(النخالة) وجزء طري داخلي منتفخ يسمى السويداء (الأندوسيرم)، وجزء صغير يمثل النبات الجديد يسمى الجنين، ولصنع الفرينة يقوم الطحانون بفصل السويداء عن القشرة والجنين ثم يتم طحن السويداء إلى فرينة ناعمة، وفي نهاية الطحن يتحول 75% من القمح إلى فرينة والجزء المتبقي يباع علفا للحيوانات في شكل نخالة والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(20): كيفية طحن القمح في المؤسسة



كيف يتم طحن الدقيق الأبيض

المصدر: المديرية العامة للمؤسسة

3. فرع الشحن : في هذا الفرع تتم عملية ملاء الأكياس للمنتوج وشحنها حيث سعة الكيس الواحد هي: 50 كغ و 25 كغ و 50 كغ لكن الأكثر طلبا في الوحدة هو الكيس ذو 50 كغ، وتقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب 600 قنطار في اليوم تقريبا. III. مصلحة المحاسبة والمالية : تعتبر هذه المصلحة المحطة الأخيرة لكل الوثائق المتداولة في الوحدة، فهي م جمع المعلومات المتعلقة بجميع المصالح كونها تسجل كل حركات الوثائق التي تستعملها، وتعتبر كنظام للتسيير المالي والمحاسبي للوحدة الإنتاجية والتجارية وهي تعمل على المراقبة الدقيقة لجميع المعلومات المحاسبية، حيث تسجلها في دفاتر يومية وتقوم بإعداد الميزانية الحسابية، كما تقوم شهريا بتحرير دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة وجدول النتائج، وتقوم بمراقبة صحة المعلومات القادمة من كل المصالح والتأكد من صحة الأرقام، والقيام بالتسجيلات المحاسبية بوجود الوثائق التالية : وثيقة الطلبية، وثيقة الإدخال والإخراج، الفاتورة.

وتتقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما :

- فرع المحاسبة العامة : عملها هو مراقبة الوثائق القادمة من مختلف المصالح من حيث الصيغة القانونية، صحة المعلومات والسجل المحاسبي برئاسة رئيس مصلحة المحاسبة العامة، ويمر التسجيل بمراحل عديدة كالتأكد من إكمال الوثائق الآتية من المصالح الأخرى.
- فرع الخزينة (أو المحاسبة المالية): يهتم بجميع الأمور المالية كدخول وخروج الأموال استنادا على طلبات التسديد الآتية من جميع المصالح، بعد التأكد من صحة الوثائق المرفقة، يكون التسديد عن طريق البنك أو بواسطة شيكات بنكية أو عن طريق الصندوق نقدا.

IV مصلحة المشتريات :

تختص مهمة هذه المصلحة في إعداد برنامج تمويني للمشتريات مع إعداد وثائق الشراء وكذلك على تسيير المدخلات والمخرجات من وإلى المخزن ومراقبتها وإعداد تقارير خاصة بها وتشرف هذه المصلحة على فرع أساسي هو:

- فرع تسيير المخزون : هو الفرع الذي يهتم بإدخال الطلبات المرسله من طرف المورد إلى المخازن بطرق منظمة، حيث يقوم بإعداد بطاقة التخزين التي توضح لنا نوع السلعة وسعرها وكميتها، ومذكرة الإدخال والإخراج بالإضافة إلى بطاقة الدرج التي تضم الجرد الدوري والسنوي ويعمل بهذا الفرع عاملان هما:

* مسير المخزن :

وعمله الأساسي يتمثل فيما يلي:

- تسيير ملفات المخزن ، حيث يقوم باستلام سندات دخول وخروج المواد واللوازم مع تحديد تكاليف دخولها؛
- يقوم بإعداد إحصائيات الاستهلاك.

* رئيس المخزن:

ويتمثل عمله فيما يلي:

- التكفل بالتسيير الداخلي للمخزن باستلام المشتريات مع إعداد سند الاستلام ثم إعطاؤه إلى مسير المخزن؛
- الإشراف على ملفات المخزن؛
- يتولى مهمة تسليم المشتريات وتحرير الخروج ودفعه إلى مسير المخزن.

V. مصلحة الأمن الوقائي :

هي مصلحة وقائية تسهر على نظافة المحيط، وتوفر الحماية الدائمة للعمال من الحوادث والأخطار التي يتعرض إليها العمال أثناء العمل، تقديم الإسعافات اللازمة والضرورية لتحقيق الأمن داخل الوحدة، وكذلك مراقبة حركات العمال (دخول - خروج) ويعمل بهذه المصلحة حوالي (22) عاملا.

تتعامل هذه المصلحة مع عدة مصالح منها مصلحة المستخدمين التي تزودها بوثيقة تحركات العمال المبين فيها ساعات الدخول والخروج، وكذلك لها علاقة مع مصلحة المشتريات، حيث تقوم بمراقبة الشاحنات التي تصل إلى الوحدة ووزنها معبأة وفارغة وتقوم بتدوين المعلومات، وتنقسم هذه المصلحة إلى نوعين هما :

-الأمن الصناعي : مهمته مراقبة خروج المنتج وحركة العمال، وعدد العمال فيه هو عاملان.

-الأمن الداخلي : حيث ينقسم إلى فرعين هما :

* الفرع الأول : فرع الأمن

يكون عمله هارا لتوفير الأمن وهذا عند وقوع أي حادث في العمل

* الفرع الثاني : فرع الحراسة

يضم أربعة (04) أفواج كل فوج به أربعة (04) حراس يعملون بالتناوب، مهمتهم الحراسة لحماية الوحدة من الأخطار التي يمكن أن تصادفهم.

VI. مصلحة التجارة:

إن الدور الأول والأخير لهذه المصلحة هو تسويق منتجات الوحدة، وتعد شبكة التوزيع وتسويق منتج الوحدة وتغطية السوق بمختلف المتطلبات من الفرينة، ويعد هذا الدور ثانوي بينما دورها الأساسي هو تموينه بالمواد المنتجة داخل الوحدة، وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما:

1- فرع النقل :

تقتصر مهمته على:

- تموين الوحدة الإنتاجية بالمادة الأولية (القمح)؛
- نقل المنتج من الوحدة إلى نقاط بيع المؤسسة؛
- تسويق الإنتاج للمستهلك.

2- فرع المبيعات

يقوم هذا الفرع بتدعيم نقاط البيع لدى الوحدة بالمصنعات الغذائية للتنازل عنها، وهي عملية بيع غير مباشرة أما البيع المباشر فيكون بين الوحدة والزبائن، والمقصود بالوحدة التجارية هو شراء الوحدة لبعض المواد الغذائية كالعجائن والسميد والخمائر الجافة لتوزيعها عبر مراكز البيع المعتمدة لديها للتنازل عنها، ولاثبات هذه الأخيرة يقوم كل مركز بإعداد سند التنازل لكل عملية وتسليمه إلى مصلحة المحاسبة والمالية لمراقبتها وتسجيلها.

VII. مصلحة الصيانة

تعتبر هذه المصلحة كجهاز وقائي يتصل مباشرة بمصلحة الإنتاج، وتعمل جاهدة على التسيير الجيد للآلات الإنتاجية ولواحقتها لتفادي أي مشكل تقني يتسبب في إعاقة حركة الإنتاج، مما يؤثر على المردود من حيث الكم والكيف، ولهذه المصلحة علاقة بمصلحة المشتريات، هذه الأخيرة توفر قطع الغيار اللازمة والخاصة بالصيانة والميكانيك أما علاقتها بمصلحة المحاسبة فهي محدودة جداً، ويعمل بهذه المصلحة حوالي (13) عاملاً موزعين على فرعين أساسيين هما:

1- فرع الكهرباء:

يهتم بتسيير الأعطال الكهربائية التي تحدث في المصنع وتتم عملية الصيانة بطريقتين هما:

ط1) صيانة مبرمجة: قد تكون يومية، أسبوعية، شهرية أو سنوية.

ط2) صيانة غير مبرمجة : وتكون عند حدوث أي خطأ مفاجئ. 2- فرع الميكانيك :

ويختص بالأعطال الميكانيكية التي تصيب الآلات، كما يسهر على ضمان السير الحسن للمصنع ويعمل بهذا الفرع حوالي سبعة عمال.

في آخر كل شهر تقدم مصلحة الصيانة تقرير للمدير العام يحتوي على ساعات توقف الآلات خلال هذا الشهر والكمية التي كان من المفروض إنتاجها خلال هذا الوقت.

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن بني هارون

من خلال دراستنا الميدانية عرفنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم المحاسبة التحليلية لأجل حساب تكاليف منتجاتها، كما أنها تعتمد فقط على بيانات المحاسبة العامة والميزانية في التسيير، لذلك سنحاول حساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة، بالإعتماد على مكتسباتنا في مجال المحاسبة التحليلية، وأيضاً بالإعتماد على بيانات المحاسبة العامة المتوفرة.

المطلب الأول: مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة

الأجل إنتاج الفرينة (دقيق الخبز) هناك عدة مراحل تمر بها العملية الإنتاجية نذكرها فيما يلي:

I. المواد الأولية : تتطلب عملية الإنتاج مواد أساسية تتمثل في مادة القمح اللين، حيث يتم شراؤها ونقلها عن طريق وسائل نقل تابعة للمؤسسة.

II. العملية الإنتاجية: وتمر بعدة مراحل تتمثل فيما يلي:

- التخزين: وتتم هذه العملية مباشرة بعد دخول القمح إلى مخازن المؤسسة، حيث يخزن في خلايا خاصة.
- الغريلة: وتتم هذه العملية من أجل فرز الحصى والحجارة والأعشاب وباقي الشوائب عن القمح.
- التنظيف: وتتم هذه العملية بوضع القمح في الماء لمدة 30 دقيقة ثم يستخرج ليتم تجفيفه، ثم بعد ذلك يتم

إرساله إلى المطحنة ليتم طحنه.

- **الطحن:** وتعتبر هذه المرحلة العملية الأساسية في المؤسسة، حيث يتم طحن القمح من أجل الحصول على الفرينة (دقيق الخبز) والمنتج الفرعي والمتمثل في النخالة.

- **التخزين:** وهي أيضا عملية أساسية في المؤسسة حيث يتم تخزين الفرينة والنخالة وذلك بوضعها في خلايا خاصة لأجل تهيئتها للبيع والتوزيع.

III. ورشة المنتج النهائي : حيث يتم وضع المنتج النهائي في أكياس خاصة، بالنسبة للمنتج الرئيسي (الفرينة)، ويتم تهيئته للبيع بوضعه في نوعين من الأكياس: حيث يوجد أكياس ل 50 كغ وأكياس ال 25 كغ، أما بالنسبة للمنتج الثانوي (النخالة) فيتم تهيئته للبيع بطريقتين:

1- وضعه في أكياس خاصة؛

2- بيعه بالجملة (بالكمية) عن طريق وضعه في خلايا خاصة.

IV. التوزيع: وهي آخر مرحلة حيث يتم من خلالها بيع توزيع منتجات المؤسسة لزيائنها.

المطلب الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة

إن عملية تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة مطاحن بني هارون تعتبر صعبة، وهذا بسبب افتقار المؤسسة إلى نظام معلومات محاسبي يختص بالتكاليف، لذلك سنحاول الإعتماد على بيانات وتقارير المحاسبة العامة لاستخراج المعلومات اللازمة والتي ستساعدنا في اتمام العملية.

أولاً: الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية

من خلال دراستنا النظرية فإن المحاسبة المالية تعتبر المصدر الرئيسي لمعلومات المحاسبة التحليلية، ويعتبر حساب النتائج من أهم التقارير المالية التي يمكن الإعتماد عليها للتحويل إلى المحاسبة التحليلية، وفيما يلي استعراض لحساب النتائج الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، . عرض حساب النتائج:

الجدول رقم (03): حساب النتائج الخاص بالمؤسسة لسنة 2018م

البيان	السنة الحالية	السنة السابقة
المبيعات والمنتجات الملحقة تغيرات المخزون والمنتجات المصنعة، والمنتجات قيد الصنع الإنتاج للثبت إعانات الإستغلال	309249214,23 43200,00	321731904,88 624600,00
I. إنتاج السنة المالية	240000374,23	26066190488
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	171088450,50 3883897,97	178762240,40 4088551,38
II. استهلاك السنة المالية	174952347,78	182850791,76

77811113,12	65048026,45	III القيمة المضافة للاستغلال(1-2)
55653612,24 2435069,32	56130755,94 2631985,68	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
19722431,56	6285284,83	IV إجمالي فائض القيمة
1904061,18 300000,32 28709626,76	7901802,64 90011,10 23154840,92 7175994,12	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤنات وحسائر القيمة استرجاع على حسائر القيمة والمؤنات
-8383134,34	-1881770,43	V النتيجة العملياتية
		المنتجات المالية الأعباء المالية
		VI النتيجة المالية
-8383134,34	-1881770,43	VII النتيجة المالية قبل الضرائب(5-6)
262565966,06 270949100,40	- -10447240,24 255078170,99 246512701,18	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
-8383134,34	8585469,81	VIII النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		عناصر غير عادية(منتجات) عناصر غير عادية(أعباء)
		IX النتيجة غير العادية
-8383134,34	8585469,81	X صافي نتيجة السنة المالية

من خلال الدراسة النظرية نعرف أن أعباء المحاسبة التحليلية تتمثل في أعباء المحاسبة المالية مطروح منها الأعباء الغير مدمجة مضافا إليها الأعباء الإضافية، ومن خلال حساب النتائج الخاص بالمؤسسة فإن أعباء المحاسبة التحليلية هي نفسها أعباء المحاسبة العامة.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة لمؤسسة مطاحن بني هارون

لأجل حساب سعر التكلفة للمؤسسة سوف نقوم باستخدام طريقة مراكز التحليل الحساب التكاليف، لذلك سوف نقوم أولاً بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية ومساعدة، ثم سنقوم باستخراج مختلف أعباء المحاسبة العامة وتخصيصها على مختلف المراكز، لتأتي عملية تحميل التكاليف للمنتجات.

1. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل:

بهدف حساب سعر تكلفة المنتجات سنقوم بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل ثانوية ورئيسية وذلك كالآتي :

1. المراكز المساعدة الثانوية:

- الإدارة : نشاطها الرئيسي هو إدارة المؤسسة
- الصيانة: ونشاطه الأساسي تصليح الأعطال التي تحدث المؤسسة سواء على مستوى الآلات أو وسائل النقل أو مختلف الأقسام.
- المستخدمين : ونشاطه الرئيسي هو الإشراف على العمال والموظفين، وإعداد قسيمة الأجور الشهرية .
- الأمن: ونشاطه الرئيسي السهر على حراسة المؤسسة.

2. المراكز الرئيسية:

- قسم التموين : ووظيفته الأساسية إعداد طلبات الشراء، واستقبال الحبوب وتخزينها، بالإضافة إلى اقتناء مختلف التموينات الأخرى الخاصة بالمؤسسة.
- ورشة التحضير: ويتم خلالها هيئة القمح ليصبح جاهزا لعملية الطحن.
- المطحنة: ويتم من خلالها عملية طحن الحبوب وهو النشاط الأساسي للمؤسسة.
- قسم التوزيع: ونشاطه الرئيسي استقبال طلبات الزبائن والقيام بعملية التوزيع لمنتجات المؤسسة.

II. تخصيص وتوزيع الأعباء غير المباشرة:

الأعباء المباشرة لإعداد منتج دقيق الخبز هي تلك الأعباء التي يمكن تخصيصها بشكل إجمالي لهذا المنتج دون حساب مسبق، وتضم هذه الأعباء تكاليف المواد المباشرة (القمح اللين) وتكلفة اليد العاملة المباشرة، وكذا تكاليف الخدمات الصناعية المباشرة في المؤسسة، أما الأعباء غير المباشرة فهي تلك الأعباء التي لا تشارك بشكل خاص وانفرادي في هدف التكلفة، ويتم تجميع المعلومات الخاصة بهذه التكاليف من المستندات والوثائق المحاسبية العامة، إن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج النهائي تعتبر صعبة نوعا ما، حيث يجب توزيعها على مراكز التحليل قبل تحميلها على الوحدات المنتجة.

ويتم تحميل الأعباء غير المباشرة بإتباع الخطوات التالية:

1. **التوزيع الأولي**: إن التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة يكون بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل أساسية وثنائية، وقد تطرقنا إليه في. وعموما فإنه يتم التوزيع الأولي لأعباء المجموعة (6)، ونظرا لنقص المعلومات الشهرية سنقوم بحساب سعر التكلفة السنة 2018، وهو ما لا يتماشى مع مبادئ المحاسبة التحليلية، والأعباء الخاصة بالمؤسسة سنوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (04): جدول توزيع الأعباء حسب طبيعتها

رقم الحساب	البيان	المبلغ
601	مواد أولية	158636425,35
602	التأمينات الأخرى	12452025,15
615	الصيانة والتصليلات والرعاية	1357023,37
616	أقساط التأمينات	1232616,44
622	أحور الوسطاء والأتعاب	706245,96
625	التقانات والمهمات والاستقبالات	291576,36
626	مصاريف البريد والاتصالات	180092,10
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	96343
631	أحور المستخدمين	36771798
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	9718268
637	الأعباء الاجتماعية الأخرى	1101731
638	أعباء المستخدمين الأخرى	8538957
642	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	1025491
645	الضرائب والرسوم الأخرى	1606494
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	90011
681	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية	19791747
683	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة الأصول الجارية	3363093

المصدر: ميزان المراجعة الخاص بالمؤسسة

نلاحظ أن الأعباء في الجدول مصنفة ومرتبطة حسب طبيعتها لذلك سنقوم بإعادة تصنيفها إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، وذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): إعادة تصنيف الأعباء

رقم الحساب	الأعباء حسب طبيعتها		الأعباء المباشرة		الأعباء غير المباشرة	
	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ
601	100%	158636425	100%	158636425	-	-
602	75%	9339018.7	25%	3113006.6	-	-
615	45%	610660.35	55%	746362.65	-	-
616	-	-	100%	1232616	-	-
622	-	-	100%	706245	-	-
625	-	-	100%	-	-	-
627	-	-	100%	-	-	-

291576	-	-	-	631
180092	50%	-	-	635
	75%			637
-	40%	36771798	100%	638
4859134	100%	4859134	50%	642
826298.25	100%	275432.75	25%	645
3115582.8	100%	5123374.2	60%	658
1025491	100%	-	-	681
1606494		-	-	685
90011		-		
19791747				
3363093				

بعد قيامنا بتجميع مختلف الأعباء غير المباشرة سوف نقوم بتخصيصها على مختلف مراكز المؤسسة والتي قمنا بتحديدتها سابقا، ونظرا لعدم توفر مفاتيح توزيع دقيقة لدى المؤسسة سوف يتم توزيع الأعباء غير المباشرة وذلك حسب نسب تقريبية معطاة من مصلحة المحاسبة، وهذه النسب ليست دقيقة حيث تم حسابها حسب احتياجات كل قسم لهذه الأعباء وسنوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة				المراكز الرئيسية			
		الإدارة	الصيانة	المستخدمين	الأمن	التموين	التحضير	الإنتاج	التوزيع
602	31130066.2	10%	15%	15%	10%	20%	20%	10%	10%
615	746362.65	5%	10%	5%	15%	25%	15%	15%	10%
616	123261616	10%	10%	15%	10%	15%	20%	10%	10%
62	1177913	15%	10%	10%	5%	10%	15%	15%	20%
63	8801018	10%	10%	10%	15%	10%	15%	20%	15%
64	2631985	10%	10%	5%	10%	15%	15%	20%	15%
658	90011	10%	10%	5%	10%	15%	15%	20%	15%
68	23154840	15%	5%	5%	10%	10%	20%	20%	15%

15%	20%	15%	10%	10%	-	15%	15%		
-	-	-	-	-	-	-	-	المجموع	-

الجدول رقم (07): جدول توزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	المراكز التكاليف حسب طبيعتها	المبلغ الإجمالي	المراكز المساعدة				المراكز الرئيسية			
			الإدارة	الصيانة	المستخدمين	الأمن	التموين	الحضير	الإنتاج	التوزيع
602	التموينات الأخرى	31130066.2	3113006.6	46695099	155603.31	3113006.62	6226013.24	6226013.24	3113006.6	3113006.6
615	الصيانة والتصليلات أقساط التأمينات	746362.65	37318.13	74636.26	37318.13	111954.39	186530.66	111954.39	111954.39	74636.26
616	الخدمات	1232616.44	123261.6	123261.6	184892.4	123261.6	184892.4	246523.2	123261.6	12321.6
62	أعباء المستخدمين	1177913	176686.95	117791.3	117791.3	58895.65	117791.4	176686.95	176686.95	235582.6
63	الضرائب والرسوم	8801018.05	880101.8	880101.8	440050.9	1320152.7	880101.8	1320152.7	1760203.6	1320152.7
64	أعباء أخرى للتسيير الجاري	2631985	263198.5	263198.5	131599.25	263198.5	394797.75	394797.75	526397	394797.75
658	مخصصات الإهتلاكات	90011.10	90011.10	90011.10	4500.55	9001.1	18002.2	18002.2	18002.2	13501.65
68	المؤونات وحسابات القيمة	23154840	3473226	3473226	-	2315484	3473226	3473226	4630968	3473226
بمجموع التوزيع الأولي		-	8080301.25	9606225.95	2472655.84	4513254.57	13014672.26	13287509.15	10460480.38	8748165.19

المصدر : مصلحة المحاسبة

2. التوزيع الثانوي:

نظرا لعدم توفر المعلومات حول الخدمات المتبادلة بين مختلف المراكز المساعدة سوف التنازلي أعباء مراكز الخدمات على المراكز الرئيسية، وذلك بالاعتماد على مفاتيح التوزيع التالية:

جدول رقم (08): مفاتيح التوزيع الثانوي لمؤسسة مطاحن بني هارون

مراكز التحليل	مفتاح التوزيع المقترح
الإدارة	عدد العمال في كل مركز
الأمن	يتم توزيعها بالتساوي بين جميع المراكز
الصيانة	يتم توزيعها بالتساوي بين مختلف المراكز
المستخدمين	عدد العمال الموجودين في كل مركز
التموين	1دج من الاستهلاكات
التحضير	1دج من الاستهلاكات
الطحن	طن منتج
التوزيع	رقم الأعمال

وقد قمنا بجمع المعلومات التالية من مصلحة الإنتاج والخاصة بالإستغلال الحقيقي لسنة 2012م لمؤسسة مطاحن بني هارون إنطلاقا من مادة أولية وحيدة تتمثل في القمح اللين:

- كمية الإنتاج: 104943 طن منتج من الفرينة، 37792.8 طن منتج من مادة النخالة، وكل ما ينتج يتم بيعه.

- رقم الأعمال: 1595602350دج بالنسبة للفرينة، 531867450دج بالنسبة لمادة النخالة .

جدول رقم (09): جدول يوضح نسب توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية

البيان	المراكز الرئيسية				المراكز المساعدة			المراكز
	التوزيع	الطحن	التحضير	التموين	الأمن	المستخدمين	الصيانة	
بمجموع التوزيع الأولي	-	-	-	-	-	-	-	-
الإدارة	13%	17%	12%	4%	24%	9%	9%	(100%)
الصيانة	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	(100%)	-
المستخدمين	13%	17%	12%	4%	24%	(100%)	-	-
الأمن	25%	25%	25%	25%	(100%)	-	-	-
بمجموع التوزيع الثانوي	-	-	-	-	-	-	-	-

جدول رقم (10): جدول توزيع الأعباء غير مباشرة.

المركز البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة				المراكز الرئيسية			
		الإدارة	الصيانة	المستخدمين	الأمن	التموين	التحضير	الطحن	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	-	8080301.25	9606225.95	2472655.8	4513254.5	10314672	13287509	10460480.3	8748165.19
الإدارة	8080301.25	8080301.25	727227.1	646424.1	1939272,3	242409.03	888833.13	1373651.2	1050439.1
الصيانة	9606225.9	-	10333453	-	1291681.63	1291681.63	1291681.63	1291681.6	129168.63
المستخدمين	2472655.8	-	-	4410761.53	1058582.7	132322.84	485183.76	749829.46	573399
الأمن	4513254.5	-	-	-	8802791.19	1100348.9	1100348.9	1100348.9	1100348.9
مجموع التوزيع الثانوي		00	00	00	00	13081434.39	17053556.4	11975991.49	11601520.87
طبيعة وحدة القياس		-	-	-	-	1دج استهلاكات	1دج استهلاكات	طن منتج	رقم الأعمال
عدد وحدات القياس		-	-	-	-	158636425	158636425	1402735	2127469800
تكلفة وحدة القياس		-	-	-	-	0.082	0.1075	83.97	0.0545

المصدر : القوائم المالية للمؤسسة

ثانيا : حساب تكلفة المواد المستهلكة

نعرف أن تكلفة شراء المواد المستهلكة = ثمن شراء الوحدة × عدد الوحدات المشتراة

ونظرا لعدم توفر المعلومات الكافية حول الكمية وسعر الوحدة سوف نقوم بحساب أعباء الشراء المباشرة وغير المباشرة وضمها مباشرة إلى تكاليف الإنتاج.

ثالثا: حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج			البيان
T	V	Q	
158636425	-	-	تكلفة المواد الأولية المستهلكة (القمح اللين)
-	-	-	الأعباء المباشرة:
9339017.7	-	-	أعباء التمويل
47640399,3	-	-	أعباء الإنتاج
-	-	-	الأعباء غير المباشرة:
13008186.85	0.082	158636425	أعباء التمويل
17053415.69	0.1075	158636425	أعباء قسم التحضير
11985457.95	83.97	142735	أعباء قسم الطحن
248323884.8		142735	تكلفة الإنتاج الإجمالية

تكلفة الإنتاج المحصل عليها هي تكلفة إجمالية، وحسب المعلومات المقدمة من مصلحة الإنتاج لدينا ما يلي: % 75 من الإنتاج هو عبارة عن مادة الفريئة (دقيق الخبز)، أما الباقي ويمثل 25% من الإنتاج يخص مادة النخالة. وعليه فإن تكلفة الإنتاج سيتم تقسيمها بين المنتجين كما يلي:

المنتج	التكلفة	Q	V	T
الفريئة	104943	1774.7	186242913.6	
النخالة	37792	1642.7	62080971.2	

حساب سعر التكلفة:

النخالة			القرينة			الأعباء
T	V	Q	T	V	Q	
62080971.2	1642.66	37792	1806242913.5	1774.7	104943	تكلفة الإنتاج المباع
2872084.23	0.0545	531867450	86960328.08	0.0545	1595602350	أعباء التوزيع غير المباشرة
64953055.43	1718,7	37792	273207241.7	2603,3	104943	سعر التكلفة

حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة

النخالة	القرينة	البيان
531867450	1595602350	رقم الأعمال الصافي
64953055.43	273207241.7	سعر التكلفة
466914394,6	1322395108	النتيجة التحليلية الإجمالية

من خلال محاولتنا تطبيق نظام تكاليفي في المؤسسة والمتمثل في طريقة مراكز التحليل لحساب التكاليف، نستنتج أن ذلك يتطلب وجود نظام معلومات محاسبي لدى المؤسسة، حيث اعتمدنا على أسس تقريبية وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها ليست دقيقة.

المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة

من اجل معرفة مدى الإفصاح المالي لمؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة لولاية ميله ، قمنا بالعداد استبيان دراسة لمعرفة مدى الإفصاح في مختلف القوائم المالية التي تعتمدھا المؤسسة و ذلك بتحليل المعطيات المقدمة من طرف موظفي المؤسسة من خلال الإجابة على الاستبيان

المطلب الأول : وصف عينة الدراسة

هناك مستوى عالي للإفصاح في الميزانية من وجهة نظر موظفي مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة لولاية ميله.

السلم (1-1.66) ضعيف، (1.67-2.33) متوسط، (2.34-3) عالي.

بالاعتماد على المتوسطات الحالية يمكن توضيح مستوى الإفصاح كمايلي:

النسبة %	التكرار	المتغيرات	
87.5%	70	ذكر	الجنس
12.5%	10	أنثى	
100%	80	المجموع	
12.5%	10	اقل من 20 سنة	العمر
43.75%	35	من 20 إلى 30 سنة	
37.5%	30	من 31 إلى 40 سنة	
6.25%	5	اكبر من 40 سنة	
100%	80	المجموع	
37.5%	30	عون تحكم	الوظيفة الحالية
47.5%	38	عون تنظيم	
8.75%	7	رئيس مصلحة	
3.75%	3	إطار	
2.5%	2	إطار سامي	
100%	80	المجموع	
25%	20	اقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
37.5%	30	من 5 إلى 10 سنوات	
25%	20	من 11 إلى 15 سنة	
12.5%	10	أكثر من 15 سنة	

المجموع	80	%100
ابتدائي	30	%37.5
ثانوي	20	%25
جامعي	20	%25
مابعد التدرج	10	%12.5
المجموع	80	%100

المصدر: من إعداد الطالبين

2- التعليق على النسب

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلبية مفردات العينة ذكور ويمثلون نسبة 87.5% أي أن الإناث تمثل نسبة أقل وتعادل 12.5%، إذ تبلغ الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 31 إلى 40 سنة نسبة 37.5%، بينما الفئة التي تتراوح أعمارهم أكبر من 40 سنة تبل نسبتهم 6.25%، كما نلاحظ من خلال الجدول أن موظفي المؤسسة التي تبلغ خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات نسبتهم 25% والموظفين الذين تبلغ خبرتهم المهنية من 5 إلى 10 سنوات نسبتهم 37.5% ونسبة الموظفين الذين تتراوح خبرتهم المهنية من 11 إلى 15 سنة 25%، أما الذين خبرتهم المهنية أكثر من 15 سنة نسبتهم 12.5% أيضا، أما بالنسبة للمؤهل العلمي لأفراد العينة من الموظفين فهم ابتدائيين و ثانويين وجامعيين وهناك من له مستوى ما بعد التدرج والذين بلغت نسبتهم 12.5% بينما نسبة الابتدائيين 37.5% نسبة الثانويين 25% ونسبة الجامعيين قدرت ب 25%.

المطلب الثاني : محاولة تطبيق تحديد الأنشطة

من خلال هذا المطلب سنتناول نتائج التحليل الإحصائي لبيانات متغيرات الدراسة و ذلك وفق المقاييس الإحصائية الوصفية الأولية (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، درجة موافقة أفراد العينة المبحوثين).

الفرع الأول : نتائج تحليل عبارات الجزء الأول (تطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة): تمثلت نتائج تحليل هذا الجزء على مايلي:

جدول رقم(11): استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الجزء الأول(تطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى القبول
1	تقوم بنشاط إعداد الطلبيات	3.18	1.24	متوسط
2	تقوم بنشاط استلام المواد	3.87	0.72	مرتفع
3	تقوم بنشاط التخزين	3.75	0.80	مرتفع
4	تقوم بنشاط الشحن	3.45	0.67	مرتفع
5	تقوم بنشاط الأمن الصناعي	3.64	0.76	مرتفع
6	تقوم بنشاط التعبئة	3.80	0.84	مرتفع
7	تقوم بنشاط إعداد الفواتير	3.89	0.85	مرتفع
8	تقوم بنشاط توزيع المنتجات	4.30	0.78	مرتفع جدا
9	تقوم بنشاط استقبال طلبات الزبائن	3.64	0.78	مرتفع
10	تقوم بنشاط صيانة الآلات	3.71	0.80	مرتفع
العام	الدرجة الكلية	3.73	0.40	مرتفع

التعليق: يمثل الجدول رقم 10 نتائج تحليل الجزء الأول تطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة و التي كانت عدد الأسئلة التي تقيسها 10 أسئلة تمثلت الأسئلة من (1-10) كما جاء في أداة الدراسة، وقد كانت درجة الموافقة عليه مرتفعة و هو إشارة إلى موافقة أساتذة الاقتصاد أصحاب الاختصاص على محتوى هذا الجزء، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا الجزء (3.73) مما يعني انه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة مرتفعة و هو إشارة إلى تطبيق مرتفع للمؤسسة حيث عكست الفقرة 8 مستوى مرتفع جدا لتطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ولاية ميلة، بينما عكست جميع الفقرات (2,3,4,5,6,7,9,10) المستوى المرتفع لتطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة بمتوسطات حسابية قدرت (3.87 و3.75 و3.45 و3.64 و3.80 و3.89 و3.64 و3.71)، بينما أشار المتوسط الحسابي للفقرة الأولى (3.18) إلى مستوى متوسط لتطبيق تحديد الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة.

المطلب الثالث : محاولة تطبيق مراكز تحديد الأنشطة

الفرع الثاني : نتائج تحليل عبارات الجزء الثاني (تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة): تمثلت نتائج تحليل هذا الجزء على مايلي:

جدول رقم(12): استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الجزء الثاني(تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى القبول
1	تمتلك مراكز أنشطة التموين	3.50	0.62	مرتفع
2	تمتلك مراكز أنشطة الإنتاج	3.91	0.82	مرتفع
3	تمتلك مراكز أنشطة التوزيع	3.24	0.69	متوسط
4	تمتلك مراكز تعبئة القمح اللين	3.82	0.86	مرتفع
5	تمتلك مراكز تخزين المادة الأولية	3.25	0.86	متوسط
6	تمتلك مراكز تخزين المنتج المعبأ	3.02	0.83	متوسط
العام	الدرجة الكلية	3.45	0.7	متوسط

التعليق: يمثل الجدول رقم (11) نتائج تحليل الجزء الثاني تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة والتي كانت عدد الأسئلة التي تقيسها 6 أسئلة تمثلت في الأسئلة من (10-16) كما جاء في أداة الدراسة ، وقد كانت درجة الموافقة عليه متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا الجزء (3.45) مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة متوسطة وهو إشارة إلى أن تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة بصفة متوسطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث عكست الفقرة (1) مستوى مرتفع تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة ، بينما عكست جميع الفقرات (3،5،6) المستوى المتوسط لتطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمتوسطات حسابية قدرت ب (3.24 و 3.02 و 3.25)، بينما أشارت المتوسطات الحسابية للفقرات (2،4) والمقدرة على التوالي ب (3.91 و 3.82) إلى مستوى مرتفع تطبيق تحديد مراكز الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة من وجهة نظر عينة الدراسة.

المطلب الرابع : محاولة تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة

الفرع الثالث : نتائج تحليل عبارات الجزء الثالث (تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة): تمثلت نتائج تحليل هذا الجزء على مايلي:

جدول رقم(13): استجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الجزء الثالث(تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى القبول
1	تستخدم المواد و اللوازم المستهلكة	3.30	1.208	متوسط
2	تستخدم الخدمات (مصاريف الصيانة، الأجور للغير)	3.14	1.039	متوسط
3	تستخدم تكاليف العمل	3.41	0.676	مرتفع
4	تستخدم الضرائب و الرسوم	3.65	0.699	مرتفع
5	تستخدم المصاريف المتنوعة	3.64	0.762	مرتفع
6	تستخدم المصاريف المتنوعة الأخرى	3.38	0.68	متوسط
7	تستخدم الاهتلاكات	3.02	0.83	متوسط
العام	الدرجة الكلية	3.36	0.84	متوسط

التعليق: يمثل الجدول رقم 12 نتائج تحليل الجزء الثالث تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة والتي كانت عدد الأسئلة التي تقيسها 7 أسئلة تمثلت في الأسئلة من (16-23) كما جاء في أداة الدراسة، وقد كانت درجة الموافقة عليه متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا الجزء (3.36) مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة متوسطة وهو إشارة إلى أن تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة بصفة متوسطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث عكست الفقرات (3،4،5) بمتوسطات حسابية قدرت ب (3.41 و 3.65 و 3.64) مستوى مرتفع تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة ، بينما عكست جميع الفقرات (1،2،6،7) المستوى المتوسط تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة في مطاحن بني هارون القرارم قوقة ميلة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمتوسطات حسابية قدرت ب (3.30 و 3.14 و 3.38 و 3.02).

خلاصة الفصل الثالث

تعتبر المؤسسات الاقتصادية جزءا هاما من البنية التحتية في معظم دول العالم نظرا للدور التي تلعبه من تقديم خدماتها بأفضل جودة و كفاءة لجميع فئات المجتمع . من هنا لا بد من هذا النوع من المؤسسات الاقتصادية أن يتمتع بدرجة كبيرة من الاستقرار المالي الذي يضمن استمراريته ، فمن هنا تظهر أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية و الذي بدوره يعمل استخدام الموارد المتاحة بطريقة معقولة و تحميلها على الأنشطة بمقدار ما تحتاجه من هذه الموارد و من ثم تخصيص التكاليف الأنشطة على المخرجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط. كما يسهل تتبع التكاليف الغير مباشرة بشكل دقيق يسعى هذا النظام إلى تخفيض التكاليف و يمنح المعلومات عن مختلف الأنشطة و التي تؤدي إلى حدوث التكلفة لمتخذي القرار ، فلا بعد شرح الأهمية الكبيرة لهذا النظام إلا أن المعرفة القليلة لهذا النظام من طرف الموظفين و نقص الوعي و ثقافته أدى إلى عدم النظر في هذا النظام الحديث وعدم فهمه و البقاء و الاعتماد على الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف.

خاتمه

خاتمة

في ظل التغيرات والتطورات التي يشهدها العالم في الوقت الراهن، وجب على المؤسسات الصناعية السعي لمسايرة هذا التطور وذلك من خلال البحث عن طرق حديثة للتسيير واستخدام طرق حديثة لتقدير وحساب التكاليف.

ولأجل ذلك استهدفنا في دراستنا هذه أحد أحدث الطرق لحساب تكاليف الإنتاج والمتمثل في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC). ويعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تطورا جديدا في مجال محاسبة التكاليف الصناعية، وهو أسلوب جد متطور لتخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق ربط التكاليف بالأنشطة المنجزة في المؤسسة، وتحميلها على المنتجات النهائية بشكل يتيح فرصة الرقابة على تكاليف ونفقات المؤسسة، وأيضا الرقابة على مواردها المالية والبشرية. ومن الملاحظ عدم توفر الاهتمام اللازم من قبل الإدارات في المؤسسات الجزائرية حول وجود نظام محاسبة تكاليف مطور في المؤسسات، حيث ينصب اهتمامها فقط على نتائج الأعمال المالية للمؤسسة في نهاية السنة، وإعداد التقارير والقوائم المالية السنوية للمؤسسة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية المعمول بها، بحيث تضمن عدم وجود أي انتقاد أو ملاحظة للمدقق الخارجي حول تلك القوائم، في حين يهملون جانب جد مهم في مجال التسيير وهو محاسبة التكاليف، رغم المزايا الكبيرة التي يحققها وجود نظام خاص بمحاسبة التكاليف في المؤسسة، وهو ما يدل على غياب دور الجهات الرقابية حول إلزام المؤسسات بتطبيق المحاسبة التحليلية كما هو معمول به في المحاسبة المالية، وذلك كون المحاسبة التحليلية تعمل على تقديم تقارير داخلية ومصدر الاهتمام بها داخلي.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي تقول: مستوى تطبيق تحديد الأنشطة ، نلاحظ من خلال دراستنا الميدانية انه تم بموافقة مرتفعة على عناصر (استلام المواد ،التخزين،الشحن،الأمن الصناعي،التعبئة،إعداد الفواتير، توزيع المنتجات،استقبال طلبيات الزبائن،صيانة الآلات) و بدرجة متوسطة في (إعداد الطلبيات)
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تقول: مستوى تطبيق تحديد مراكز الأنشطة ، نلاحظ من خلال دراستنا الميدانية انه تم بموافقة مرتفعة على عناصر (أنشطة التموين، أنشطة الإنتاج،تعبئة القمح اللين) و بدرجة متوسطة في (أنشطة التوزيع، تخزين المادة الأولية، تخزين المتوج المعبأ)
- بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تقول: مستوى تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة نلاحظ من خلال دراستنا الميدانية انه تم بموافقة مرتفعة على عناصر (تكاليف العمل، الضرائب و

الرسوم، المصاريف المتنوعة) و بدرجة متوسطة في (المواد الولية و اللوازم المستهلكة الخدمات الالهتلاكات).

ثانيا: النتائج

1. نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة لا يعتمد فقط على وجود محاسب أو شخص على دراية كاملة بالتكاليف التي تتكبدها المؤسسة، بل يحتاج أيضا إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في مختلف أقسام المؤسسة، وقادر على الربط بين الأنشطة والمنتجات، بحيث أنه يجب أن تتوفر في المؤسسة أنظمة معلوماتية قادرة على تزويد فريق العمل بكل المعلومات التي يحتاجها.
2. بصفة عامة، فإن القطاع العام يفتقر لوجود أنظمة تكاليف تساعد المؤسسات على تحديد تكاليف منتجاتها بطريقة علمية منطقية.
3. على الرغم من المزايا الكبيرة التي يحققها تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) إلا أن هناك محددات تحول دون استخدامه من طرف المؤسسات سواء الصناعية أو الخدمية، ومن بينها ارتفاع تكاليف تطبيقه، بالإضافة إلى صعوبة تحليل الأنشطة في كثير من المؤسسات.
4. إن نظام (ABC) يصلح للتطبيق ليس فقط في المؤسسات الصناعية والخدمية، وإنما يمكن تطبيقه على المستوى العام مثل: الوزارات، مؤسسات الدولة ... إلخ.
5. تتمثل أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة في عدم توفر نظام معلومات بالشكل الذي يمكنها من تطبيق أي نظام تكاليفي سواء كان تقليدي أو نظام (ABC).
6. إن اتخاذ قرارات التسعير بناء على نظام تكاليفي دقيق مثل نظام (abc) قد يفيد المؤسسات في تحسين ربحيتها وزيادة انتاجيتها دون التأثير على جودة المنتجات .
7. يفيد تطبيق نظام (abc) في توفير المعلومات التي يمكن الاستفادة منها في عديد المجالات أهمها ، التخطيط ، إدارة التكاليف ، إعداد الميزانيات التخطيطية ، الرقابة على التكاليف وترشيد القرارات الإدارية ، وتقييم الاداء وتحديد المسؤوليات.

ثالثا: المقترحات

1. في ظل انفتاح الأسواق وظروف المنافسة الشديدة، وجب على المؤسسات المعرفة العميقة بتكاليف منتجاتها بالإضافة إلى معرفة مسببات هذه التكاليف، ونظرا لما يتمتع به نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من مزايا كثيرة سبق أن أشرنا إليها في دراستنا النظرية، الأمر الذي يستوجب على

- المؤسسات الصناعية في الجزائر الشروع في بحث إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل، والإبقاء على فكرة استخدامه في هذه المؤسسات.
2. ضرورة قيام المؤسسات الصناعية بإجراء دراسات وأبحاث لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى المؤسسات .
3. ضرورة قيام المؤسسات الصناعية باستقطاب الكفاءات العلمية ذات الخبرة الواسعة في مجال محاسبة التكاليف بصفة عامة، وتشكيل فرق للبحث في مجال نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
4. على المؤسسات الصناعية الجزائرية العامة الاهتمام بمحاسبة التكاليف لأن هذا الجانب مهم جدا خاصة في مجال الرقابة، وبهذا يمكن تفادي الإسراف وتبديد المال العام.

قائمة المراجع

1. الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة . دار صفاء لنشر و التوزيع،ط 1999
2. أحمد كليونة، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، الأصول و الأساليب العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيقي ، دار النهضة العربية،ط1،لبنان،
3. الأخرس عاطف و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية . الدار الأهلية للنشر و التوزيع ، عمان2001
4. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار الحامد للنشر و التوزيع ،عمان،الأردن ،2007،
5. اسماعيل يحي التكريتي، حبش الطعمة، وعبد الوهاب، ووليد محمد، عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007
6. بو زيد كمال خليفة و آخرون، "محاسبة التكاليف"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001
7. بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر - الطبعة الثالثة، 2004
8. بوداح عبد الجليل ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2002
9. تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004
10. ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الاسكندرية- الطبعة الأولى، 2009
11. جوزيف كحالة جبريل، و حلوة حنان رضوان ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997
12. حسن جمعة الربيعي كمال ، محاسبة التكاليف الصناعية ، عمان ،الاردن ، 2008،
13. خليفة أبو زيد كمال ، الرقابة على عناصر التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997
14. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن،2009،
15. ري اتش جارسون واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة عصام الدين زايد، محمد، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002

قائمة المراجع

16. زينات محمد محرم و اخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005
17. السيد عبد المقصود دبيان، وزينات محمد محرم ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ، 1992،
18. السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002
19. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية ، الدار الجامعية، 2003
20. عامر عبد الله، زهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010
21. عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة الأغراض التخطيط والرقابة، دارالجامعة ، 2002
22. عبد الناصر نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
23. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، الاردن، 2003
24. الفداغ فناغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000
25. فوزي غرابيه، محاسبة التكاليف : المبادئ والإجراءات و الرقابة ، مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، 1979
26. كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976
27. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009،
28. محمد العناتي رضوان ، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
29. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف . مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، 1993
30. محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر ، 2008 ،
31. محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، مصر، 2003

32. محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991
33. محمد علي أجبالي ، قصي السمراني ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
34. مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999
35. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث ، قسنطينة، الجزائر، 1988
36. ناصر نور الدين عبد الطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009.
37. نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999،
38. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000
39. يوحنا عبد آل ادم ، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
- ii. الرسائل والمذكرات والبحوث:
1. إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2008
2. أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الاداء ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر3، 2010،
3. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر- 2005
4. زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات (POVAL) بالرواقية، المدية مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر ،
5. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2004

6. سالي ياسين، الطرق الحديثة حساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010،3
7. عمر محمد مهيب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالاداء المالي ،رسالة دكتورا،تخصص محاسبة،كية المالية و المصرفية، عمان،الاردن،2009
8. كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007،
9. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار،رسالة ماجستير، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006،
10. مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسييرن جامعة جيلالي اليابس،سيدي بلعباس،الجزائر،2011
11. مليكة حفيظ شبايكي، المحاسبة التحليلية،دروس نظرية،مطبوعات جامعة منتوري،قسنطينة، الجزائر ، 2002

III. المجلات و الملتقيات:

1. ابراهيم عمر ميده، " نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية "، مجلة جامعة دمشق- المجلد 19، العدد الثاني، 2003
2. زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة و تطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 67، 2007
3. عبادي عبد القادر - نوي الحاج ، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف ، الجزائر ،2010
4. عباس نوار كحيط الموسوي ، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ،مجلة الادارة و الاقتصاد،العدد الثمانون ،2010

قائمة المراجع

5. محمد يس عبد اللطيف ، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية ، مجلة المحاسبة ، ع 7 ، المملكة العربية السعودية ،

ثانيا: المراجع الأجنبية

- 1- A lain Burlaud ; Claud Simon ;comptabilité de gestion cout/contrôle ; 2em edition ; 2000
- 2- Abdallah Boughaba, comptabilité Analytique, 2éme édition Berti, Alger, 1994
- 3- Adolph Matz, J.Curry, Cost accounting: plannig and control, South Western Publishing, OHIO, 1972
- 4- Boughaba Abdallah, Comptabilité Analytique , Berti édition, Alger, 1994
- 5- HORNGREN.C.T, COST accounting, A managerial Emphasis ,PRENTICE ,Hall,1996
- 6- Hugues BOISVERT, et Claude, Laurin, et Alexander, Mersereau, La comptabilite de management, prise de decision de contrôle Quebec, Canada edition de renouveau pedagogique, 2004
- 7- Jean , Lochard ; la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ;édition d'organisation ; 1998
- 8- Lochard Jean , la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, d'organisation paris, France
- 9- MENDOZA Carla , et autre, Cout et Décisions, Gialino éditeur, France, 2004
- 10- N.Lotmani B.Rebaine, La comptabilité Analytique, Edition El Maktaba El| Assria, Alger, sans date
- 11- T. Cuyaubere et J . Muller, comptabilité de gestion et élément d'analyse financière, Edition : Groupe Revue fiduciaire, Paris 2000

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية

استبيان

السادة والسيدات موظفي مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة ميله تحية طيبة بعد؛
يأتي هذا الاستبيان استكمالا مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د) :
محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة
مطاحن بني هارون قرارم قوقة ميله ولن يستخدم هذا الاستبيان إلا لأغراض البحث العلمي، وسيحظى
بالسرية التامة.

إعداد الطالبين :

- شرف الدين بورماد

- أيوب سقني

تحت إشراف الأستاذ:

- محمد بوطلاعة

أرجو منكم الإجابة بوضع (X) في الخانة المناسبة

المعلومات الشخصية

- 1 -الجنس: ذكر أنثى
- 2 -العمر : اقل من 20 سنة من 20-30 سنة من 31-40 سنة اكبر من 40 سنة
- 3 -الوظيفة الحالية : عون تحكم عون تنظيم رئيس مصلحة إطار إطار سامي
- 4 -الخبرة المهنية : اقل من 5سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة اكثر من 15 سنة
- 5 -المؤهل العلمي : ابتدائي ثانوي جامعي مابعد التدرج

الجزء الأول

تطبيق تحديد الأنشطة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق
1	تقوم بنشاط إعداد الطلبيات				
2	تقوم بنشاط استلام المواد				
3	تقوم بنشاط التخزين				
4	تقوم بنشاط الشحن				
5	تقوم بنشاط الأمن الصناعي				
6	تقوم بنشاط التعبئة				
7	تقوم بنشاط إعداد الفواتير				

				تقوم بنشاط توزيع المنتجات	8
				تقوم بنشاط استقبال طلبات الزبائن	9
				تقوم بنشاط صيانة الآلات	10

الجزء الثاني

تطبيق مراكز تحديد الأنشطة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق
1	تمتلك مراكز أنشطة التموين				
2	تمتلك مراكز أنشطة الإنتاج				
3	تمتلك مراكز أنشطة التوزيع				
4	تمتلك مراكز تعبئة القمح اللين				
5	تمتلك مراكز تخزين المادة الأولية				
6	تمتلك مراكز تخزين المنتج المعبأ				

الجزء الثالث

تطبيق تحديد تكاليف الأنشطة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق
1	تستخدم المواد و اللوازم المستهلكة				
2	تستخدم الخدمات (مصاريف الصيانة، الأجر للغير)				
3	تستخدم تكاليف العمل				
4	تستخدم الضرائب و الرسوم				
5	تستخدم المصاريف المتنوعة				
6	تستخدم المصاريف المتنوعة الأخرى				
7	تستخدم الاهتلاكات				

الطبخ

تهدف دراستنا إلى معرفة أهم نظام و أسلوب في محاسبة التكاليف ألا و هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الذي من خلاله نتمكن من معرفة المعلومات بكل دقة ووضوح من أجل اتخاذ القرار الصائب من طرف المسؤولين فإذ يهدف هذا النظام إلى الربط بين الموارد والأنشطة وكذا المنتجات ومعرفة العلاقة السببية المتبادلة بينهم المؤسسة لذا حاولنا في بحثنا هذا إلى معرفة ما إذا كان تطبيق وإرساء هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية، و بالضبط في مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة ويمكن العمل به في ظل المقومات الموجودة في المؤسسة، باستخدام منهج دراسة حالة والذي يتضمن كل من أسلوب المقابلة و أسلوب الملاحظة، إذ توصلنا إلى أن هناك عدة صعوبات تؤدي إلى عرقلة تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية بالرغم من أهميته كنظام .

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

Summary:

Aim of our study to find out the main system and a method in cost accounting not and is costing system based on the basis of the activities and through which we can see the information clearly and accurately in order to make the right decision by officials in the organization, as it is designed this system to link between resources and activities, and as well as products and mutual knowledge of the causal relationship between them, so we tried this in our search to see if the application and the establishment of this system in service organizations, institutions and exactly in Economic institutions and can work in light of the ingredients in the institution, and to achieve this, we studied a field matahin bni haroun grarem gouga, which includes all of the corresponding method and observation method, as we determined that there are several difficulties lead to the obstruction of the application of system costs to activities in hospitals, in spite of its importance as a system.

Key words: cost accounting, cost accounting system based on the basis of the activities.