وزارة التعليـــم العـــالي والبـحث العـلمي
المركـــز الجـــامعي لميـــلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير
ميدان: علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: مالية

المرجع: ...../2014

مذكرة بعنـــــــــوان:

دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية ميلة

مذكـــــرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د)
تخصص "مالية"

إعداد الطلبة:

- بوداب عبد الرؤوف
- سياري بية
- مصباح أحمد

إشراف الأستاذ:

مزهود هشام

السنة الجامعية: 2014/2013

دعاء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه لك الحمد بالإيمان و لك الحمد بالإسلام و لك الحمد بالقرآن. لك الحمد كله و بيدك الخير كله، و لك الشكر كله و إليك يرجع الأمر كله

" الحمد لله الذي أنزل على عبده الكتاب و لم يجعل له عوجا..... "

يا رب. . . علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يا رب إذا أسأت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار وإن أساء لي الناس أعطني شجاعة العفو.

يا رب... إن جردتني من المال أترك لي نعمة الأمل وان جردتني من الأمل اترك لي قوة الصبر كي أتغلب على الفشل وإن جردتني من نعمة الصحة اترك لي نعمة الإيمان.

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا أخفقنا و ذكرنا أن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح....

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا و إذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا...

اللهم اختم بالسعادة أحلامنا و حقق بالزيادة أمالنا

يا رب إذا نسيناك فلا تنسانا

ربنا تقبل دعاءنا.

امين

شكر و تقدير

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برؤية الله جل جلاله.

إلى نبي الرحمة ونور العالمين ... إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

بعد شكر الله عز وجل على توفيقه لنا لإنجاز هذا العملوالثناء على نبي الرحمة (ص)، ندين بالشكر الجزيل لكل من:

من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف– مزهود هشام – الذي لم يبخل علينا بتوجيهه ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذه المذكرة.

إلى جميع أساتذتنا الكرام طوال المشوار الدراسي

إلى كل من علمنا حرفا

كما نشكر كل من ساهم في إتمام هذه المذكرة من قريب أو بعيد.

إهـــــــــــداء

الحمد لله الذي سدد خطايا ووفقني في مسعاي شاكرا له على توفيقي في دراستي والصلاة والسلام الأتمان على حبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم إلى من قال عنهما تعالى:"و قضى ربك إلا تعبد إلا إياه و بالوالدين إحسانا"

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا، إلى التي وهبتني من قلبها ووقتها جما، إلى ريحانة قلبي، إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها أمي الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى الذي منحني من جهده وعنايته، إلى من اكتوى بلسعات الدنيا من أجلنا، إلى مرشدي ومعلمي أبي الحبيب أطال الله في عمره، " أسأل الله أن يحفظهما لي".

إلى أعز ما وهبني الله إخوتي:نورالهدى,أمينة, ندى والكتكوتة الصغيرة لميس،إسلام وإسحاق حفضهم الله لي.

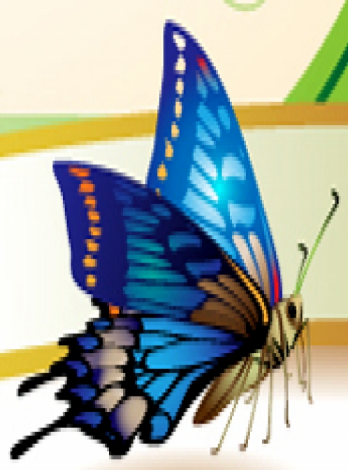
إلى أعز من لقاني بهم القدر الى من تطيب الحياة بهم الى اللذين لا تستوفي حقهم عبارات الثناء ولو كثرت إلى من شاركوني عناء هذا العمل أعز صديقين رعاهما الله أحمد،بية

إلى الأصدقاء الأعزاء:لطفي،صلاح ،حيدر،هشام،صابر،عبد الباسط،الياس ،ياسر.

الى زميلات الدراسة:خيرة وابنها محمد أديب،هاجر،فايزة،أية، بلقيس أميرة،كريمة.

الى عمال مكتبة ثابت الأخوان الكبيران صلاح الدين، حمزة

وإلى كل من وسعه قلبي ولم تسعه ورقتي



عبد الرؤوف

إهـــــــــــداء

{قالوا سبحانك لاعلم لنا إلا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم} (سورة البقرة الآية: 32)

لك الحمد ربي على فضلك و كثير عطاءك لك الشكر أولا وأخيرا ومنك التوفيق والنجاح وحدك لاشريك لك أنت امددتني بالقوة والإرادة لانجاز هدا العمل المتواضع. والصلاة والسلام على أشرف الخلق محمد صلوات الله عليه.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص الشكر والتقدير إلى من أوصلتنى إلى ما انأ عليه الى من جعلتنى امرأة ذات مكانة في المجتمع إلى من أعطتني فرصة الحياة إلى فضاء المحبة وبحر الحنان وردة الدنيا وبهجتها ومعلمتي وبلسم جراحي إلى من سهرة على وتعبة على إلى من أعطتني أجمل اللحظات إلى من كانت نورا لي و ضياءا إلى من أعطتني دون مقابل وأحبتني دون توقف إلى من تعجز الكلماة عن وصفها إلى أرق وأحن وألطف وأروع إنسان ***أمي*** حفضها الله.

إلى الذي علمني أن الحياة كفاح ونضال إلى من رضاه أغلى ما أملك إلى من علمني الوفاء والعطف والحنان إلى من تعب علي ومن أراه مثالا للرجل الصالح ومن أتخذه قدوة لي ***أبي*** حبيبي حفظه الله.

إلى الأعمدة التي أضل أرتكز عليها للصمود إلى أختي وغاليتي ***نزهة، نهلة منال***، وأخي العزيز والذي لا أملك سواها ***احمد***. إلى روح خالي الغالي ***بو بكر*** رحمه الله. وإلى كل عائلتي من صغيرهم إلى كبيرهم.

إلى من كانا لي يد المساعدة في هذا العمل المتواضع إلى من كانا صديقين و أخوين إلى من صُرَ قلبي بمعرفتهما ودمعة عيني لفراقهما ويعجز لساني عن الكلام عنهما إلى من كانا رمزا للحب والصدق والوفاء إلى من أراهما سندا لي إلى من كبرت محبتهما فى قلبى يوما بعد يوم ***عبد الرؤوف و أحمد***.

إلى صديقات دربي وحبيبات قلبي واللتان أحبهما كثيرا واللتان كانتا رمزا للطيبة والمحبة والصدق صديقة الماضي والحاضر والمستقبل ***فايزة وآية***. وإلى عزيزتي ***وئام*** البشوشة ***مروة*** الحنونة وصديقتى و ابنة خالتي ***أميمة***

إلى من قضية معهم أجمل الاوقاة زميلاتي و زملاء الدراسة ***خيرة*** وابنها العزيز ***محمد أديب، هاجر. أميرة. بلقيس. حيدر صلاح الدين. يحيى. لطفي***. وإلى ***هشام*** الذي كان عونا لنا طول هذا المشوار الدراسي. إلى كل من عرفناهم من قريب و بعيد إلى من فتح هذه الوريقات وتصفحها من بعدى.

الـفـهـرس

العنوان	رقم الصفحة
الدعاء	
شكر و تقدير	
الاهداءات	
المقدمة العامة	أ_ث
الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف	2-35
مقدمة الفصل	
المبحث الأول :مدخل عام حول محاسبة التكاليف	2-6
المطلب الأول:نشأة وتطور محاسبة التكاليف	2
المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف	3
المطلب الثالث: وظائف و أهداف محاسبة التكاليف	4
المبحث الثاني: التكاليف و تصنيفاتها	7-18
المطلب الأول مفهوم التكلفة	8
المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بالتكلفة	9
المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للتكاليف	11
المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف	19-34
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول أنظمة محاسبة التكاليف	19
المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف	20
المطلب الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف	23
خاتمة الفصل	35
الفصل الثاني : تكاليف الاستغلال وكيفية تحديدها	37-43
مقدمة الفصل	
المبحث الأول: نظرة عامة حول تكاليف الاستغلال والاستثمار	37-43
المطلب الأول: ماهية تكاليف الاستغلال	37

المطلب الثاني: دورة الاستغلال و دورة الاستثمار	39
المطلب الثالث: دورة الاستثمار	43-42
المبحث الثاني: فعالية الطرق التقليدية في تحديد التكلفة	54-44
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية	44
المطلب الثاني:طريقة التكاليف الجزئية	48
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية	53
المبحث الثالث: دور فعالية الطرق الحديثة في تحديد التكلفة	61-55
المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	55
المطلب الثاني: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM	58
المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الوقت المحدد .Just in time	60
خاتمة الفصل	62
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتحديد دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	74-64
تمهيد	64
منهجية الدراسة	64
عينة الدراسة	64
منهجية إعداد استبيان	65
الاختبارات الخاصة لأداء القياس المتمثلة في الاستبيان	66
الدراسة الميدانية	68
وصف عينة الدراسة	70
مناقشة المحور الثاني	71
مناقشة المحور الثالث	72
النتائج	74
الخاتمة العامة	78-76
المراجع	84-80
الملاحق	93-85

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقياس قياس الاستجابات	65
02	**قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة**	67
03	الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة	70
04	مدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة	71
05	مراقبة تكاليف الاستغلال	72
06	المتوسط العام لمتغيرات الدراسة	73
07	نتائج تحليل الانحدار لدور أنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال	74

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
01	التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط	13
02	منحنى التكلفة الثابتة	14
03	منحنى التكاليف الثابتة عند تغير هيكل المؤسسة	15
04	منحنى التكلفة المتغيرة	15
05	تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج	16
06	التكاليف الثابتة	38
07	التكاليف المتغيرة	38
08	دورة الاستغلال	40
09	التدفقات التي تشكل دورة الاستغلال	43
10	تحديد الأفضلية الاقتصادية	52

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	نص الاستبيان	86
02	المعلومات الشخصية	87
03	نظام محاسبة التكاليف	88
04	مراقبة تكاليف الاستغلال	89
05	المتوسطات الحسابية والنحرافات المعيارية	93-90

المقدمة

مقدمة :

لقد شهدت دول العالم الثالث بعد الثورة الصناعية انتشار العديد من النظريات المهمة في عالم الإقتصاد حول طريق التنمية الذي يجب إتباعه لزيادة فعالية النشاط الإقتصادي،من بين هذه النظريات النظرية المحاسبية.

ولقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية، اجتماعية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختصة في تقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الصناعي للمنشأة الاقتصادية خلال فترة معينة وتوضح المركز المالي في تاريخ معين و تساعد الإدارة في ترشيد عملية إتحاد القرارات، فالمحاسبة نظرية قديمة قدم اختراع الكتاب ولقد كانت في البداية مرادفا للعدو والقياس وتطورت بعد ذلك بمرور الزمن وتعاقب الحضارات إلى عدة فروع تبعا إلى الدور المنوط بها فوجدت المحاسبة العامة المحاسبة الخاصة، المحاسبة العمومية والمحاسبة التحليلية (أنظمة محاسبة التكاليف) هذه الأخيرة التي جاءت بتطلعات خاصة وذلك باعتبارها أداة مستخدمة في تقييم أداء النشاط الاستغلالي للمؤسسة الاقتصادية محور اهتمام الدراسات الأكاديمية والمهنية بالإضافة إلى كون أنظمة محاسبة التكاليف أداة لتقييم الأداء فإنها تشكل وسيلة للتحليل الداخلي وتساعد أصحاب القرار في المؤسسة على بناء قرارات خاصة في الاقتصاد التنافسي الذي يتميز بتعدد البدائل وصعوبة الاختيار، لأن معظم المؤسسات الجزائرية تعاني مثل هذه المشاكل، منها جاء اختيارنا لهذا الموضوع –**دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال**– إذ غالبا ما يلم خبراء التسيير بالأهمية البالغة التي تكتسبها خاصة في المرحلة التي تمر بها المؤسسات العمومية في الجزائر والإجراءات التي اتخذتها الحكومات المتعاقبة من أجل إعطاء نجاعة أكبر لميكانيزمات التسيير وتهيئتها للدخول في الاقتصاد الحر.

1-إشكالية البحث:

هل هناك دور لأنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال في المؤسسة

ولمعالجة هذه الإشكالية، يتطلب منا الإجابة عن بعض الأسئلة الفرعية،وبالتالي نجد أنفسنا أمام الإشكاليات الجزئية التالية:

- هل وجدت أنظمة محاسبة التكاليف المناخ الملائم لتطبيقها واستعمالها كوسيلة للمراقبة وعملية اتخاذ القرار؟.
- ما هو مفهوم محاسبة التكاليف وما هي مبادئها والطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ؟.

ما هي مختلف آليات وطرق محاسبة التكاليف(أنظمة محاسبة التكاليف) المعتمدة من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟

2-فرضيات البحث:

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها، اعتمدنا في بحثنا على الفرضيات التالية:

- تطبيق طرق محاسبة التكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية ضرورة من ضروريات الوقت الحالي.
- هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلف وهنك طرق مختلفة لحسابها
- تختلف آليات وطرق محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فمنها من تستخدم
- نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ومنها من تستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ومنها من تستخدم الأنظمة الحديث.

3-أهمية البحث:

كما تتبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بدور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير من قبل المؤسسات و لا سيما المؤسسات الصناعية الذي ينعكس تطبيقها على دقة و درجة التفصيل و الشمولية و التوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك الخدمات و الاستفادة من مخرجات النظام في التسيير واتخاذ قرارات والمساهمة في حساب تكاليف الإنتاج بشكل دقيق وتخطيط وتنظيم وأداء مختلف الأنشطة الإنتاجية.

4-أهداف البحث:

هناك عدة أهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نذكر منها :

- يهدف البحث إلي معرفة دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال
- معرفة الطرق المستخدمة في حساب التكاليف سواء التقليدية أو الحديثة
- معرفة أنظمة التكاليف التقليدية أو الحديثة وطريقة كل نظام في حساب التكلفة

4- أسباب اختيار الموضوع

- تخلي أغلب المؤسسات الجزائرية عن تطبيق محاسبة التكاليف
- كون أن هذا الموضوع واقعي أكثر ما هو نظري،وهذا ما أدي بنا إلي دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.
- ضرورة وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة يسمح من فهم الطرق المختلفة لحساب التكاليف و تسييرها
- الرغبة الشخصية في الإطلاع الأكثر على هذا الموضوع ومعرفة المفاهيم المتعلقة به من الجانب النظري أو التطبيقي

5-منهج البحث

للإجابة على التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده ولاختبار فرضياته سوف نقوم بالدراسة و التحليل متبعين المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري .

في حين نعتمد في الجانب التطبيقي على المنهج التجريبي من خلال أخد عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

7-حدود البحث:

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا للجوانب الكثيرة التي تلم بها محاسبة التكاليف فقد قمنا بدراسة التصنيفات المختلفة للتكاليف وكذلك أنظمة محاسبة التكاليف منها الأنظمة التقليدية مثل نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية ،أما عند دراستنا للأنظمة الحديثة فقد تم التركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظرية القيود وبطاقة الأداء المتوازن أما في دراسة الحالة التطبيقية فقد تم معالجة الأنظمة المتبعة في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

8-هيكل البحث:

لتكون إجابتنا أكثر منطقية على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، وكذا اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها في بحثنا سوف نقوم بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول:تناولنا فيه عموميات حول محاسبة التكاليف وذلك من خلال التعرض لعموميات حول محاسبة التكاليف ومختلف مفاهيم التكلفة، تصنيفاتها ومفاهيم حول أنظمة محاسبة التكاليف و الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف.

الفصل الثاني:تطرقنا فيه لتكاليف الاستغلال وكيفية تحديدها من خلال الإشارة لدورة الاستغلال و دورة الاستثمار، وفعالية الطرق التقليدية والحديثة في تحديد التكلفة.

الفصل الثالث:خصص هذا الفصل إلى دراسة ميدانية لتحديد دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

9-صعوبات البحث:

من الصعوبات التي تلقيناها أثناء انجاز البحث لا تختلف في حقيقتها عن تلك المألوفة لدى جل الطلبة ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- قصر المدة التي خصصت للدراسة.
- نقص التقارير والمجلات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع.
- نقص المؤطرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.
- قلة المراجع الحديثة المتعلقة بالموضوع في مكتبة المركز الجامعي لميلة وصعوبة الحصول عليها في باقي المكتبات الجامعية.
- نقص استعمال محاسبة التكاليف في المؤسسات عينة الدراسة

الفصل الأول:

عموميات حول محاسبة التكاليف

مقدمة :

تحتاج المنشأة على اختلاف أنواعها إلى توفير المعلومات التي يطلبها المهتمون في شؤونها لتساعدهم في إتخاد القرارات الاقتصادية الراشدة، وتضم هذه الجهات الإدارة،المستثمرين الحاليين والمتوقعين،الدائنين الوكالات والهيئات الحكومية، إتحاد العمال، إذ بدون توفير المعلومات المناسبة لهذه الجهات تزداد نسبة قراراتهم الخاطئة.لذلك تقوم المنشأة بوضع الأنظمة المحاسبية والمالية لتوفير المعلومات اللازمة لإخلاء مسؤولية الإدارة اتجاه الأطراف الأخرى ومساعدتها في القيام بعملها على أحسن صورة، ومن هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الأول : مدخل عام حول محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالشركات الصناعية نظرا لطبيعة هذه الشركات وخصائصها، ولكن مع زيادة حدّة المنافسة وسعي إدارة الشركات إلى التقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي أدى إلى زيادة الإهتمام بفرع محاسبة التكاليف لماله من دور في تزويد إدارة الشركات للبيانات المختلفة ويهدف هذا البحث إلى التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف و وظائفها وأهدافها .

المطلب 1 : نشأة و تطور محاسبة التكاليف :

مرت محاسبة التكاليف بمراحل تطور عديدة حتى وصلت إلى مستواها الحالي،فقد استخدمت في أيام الفراعنة وفي الدولة الإسلامية،وازداد استخدامها نتيجة ازدهار الصناعة والتجارة في أوروبا حتى وصلت إلى مرحلة الشيوع في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر حيث ظهرت عدة كتابات منها كتاب " تكلفة المصنع " تأليف هنري ميتكالف عرض فيه طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية وكتاب جارك ونيلز عن علاقة محاسبة التكاليف وبالمحاسبة المالية، وكتاب نورثن عن المشاكل المحاسبية في حالة الإنتاج المستمر المعروف حاليا بمحاسبة المراحل الإنتاجية (ببلع 1993). وذكرها هاميلتون سيرش في سنة 1901 بان أغلب الشركات لديها

نوعا آخر من طرق التكاليف وعلى الرغم من بساطتها إلا أنها كانت تمكنها من تحديد تكلفة العمل والمواد التي تستخدم في إنجاز عمل معين، وفي القرن العشرين ظهر موضوع التكلفة المحددة مقدما على اساس أفكار رواد الإدارة العلمية مثل تايلور وأمرسون [1]

المطلب 2 : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف :

التعريف الأول :

هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.[2]

التعريف الثاني :

هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة وإتحاد القرارات [3]

التعريف الثالث :

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحليل تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتقديم البيانات التحليلية لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة[4]

التعريف الرابع :

---

[1] محمد تيسير الرجبي – محاسبة التكاليف – الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة القاهرة، 2008، ص9 .

[2] مرجع سبق ذكره.

[3] د. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 17 .

[4] د . زهير الحدرب – د. لؤي وديان – محاسبة التكاليف، دار البادية ناشرون و موزعون، 2010 ، ص 09 .

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة الرئيسية ، وتقوم على تجميع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الإدارية المختلفة لذلك أصبح يطلق عليها إسم المحاسبة الإدارية فهي تستطيع إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وإتخاد قرارات إدارية مختلفة

التعريف الخامس :

وعرفت محاسبة التكاليف أيضا أنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف أولا بأنها منظمة في مناهج منطقية وثانيا بأنها تركز على عملية القواعد من ناحية وواقعية من ناحية أخرى ، وثالثا بأنها تشكل وظيفة أو وظائف معينة محددة لها هدف مطلوب [1]

المطلب الثالث : وظائف و أهداف محاسبة التكاليف :

الفرع الأول : وظائف محاسبة التكاليف [2]

1- المساهمة في إعداد الموازنة التقديرية : توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة بهدف إعداد الموازنات التقديرية وهي موازنات تحتوي معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها وتستخدم هذه الموازنات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم أساسا للمقارنة والتقييم .

2- من وظائف محاسبة التكاليف القيام بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج في سجلات خاصة مع مراعاة معايير الدقة والموضوعية واستخدام سجلات مناسبة يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

[1] د. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 07-08.

[2] د عبد الناصر نور، الأستاذ عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011، ص 20-21.

3- تقوم محاسبة التكاليف بتحليل البيانات والمعلومات المختلفة بهدف الوصول إلى النتائج المخطط لها ومتابعة عناصر الاتفاق وطبيعة كل عنصر وارتباطه بوظائف المشروع (الإنتاج أو البيع) مما يؤدي إلى صياغة تقارير وإعداد قوائم مالية.

4- تزويد إدارة المشروع بالتقارير اللازمة عن سير العمل وبيان عناصر تكاليف الخاصة بالعمليات الإنتاجية ومقارنة هذه التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية ، وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تساعد الإدارة في إتخاد القرارات الملائمة.

الفرع الثاني : أهداف محاسبة التكاليف

1- قياس تكلفة الإنتاج : [1]

حيث تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس وحدة الانتاج وتوفير أساس سليم لتقويم الانتاج التام والإنتاج الغير التام وأعمال التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الإقتصادية والقومية.

ومن واجب محاسبة التكاليف المحاسبة على كل عنصر من عناصر التكاليف والرقابة عليه بالطبع يمكن حساب ودراسة تكلفة كل عملية أو منتج أو مركز نشاط أو ساعة عمل أو غير ذلك، بالتالي يمكن استخلاص النتائج الختامية للتكاليف لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية، كما أنه يمكن إعداد قوائم التكاليف الإجمالية لكل وجه من أوجه نشاط المنشأة ودراسة موقف الإنفاق عليه والعائد وكفاءة إستخدام عوامل الإنتاج، وذلك كله بدراسة البيانات الفعلية الخاصة به ومقارنتها بالميزانية التقديرية التي أعدت مقدما من واقع المعدلات المعتمدة وقد تطور مفهوم القياس و بلغت الدقة في قياس التكلفة مداها وأصبحت التكاليف المعيارية أداة قياس ورقابة في نفس الوقت.

[1] أ .عامر عبد الله شقر ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البداية ناشرون و موزعون ، 2010، ص 16.

وهكذا يمكن في النهاية تصوير القوائم الختامية لنتائج الأعمال حيث تجهز قوائم المنتجات والخدمات باختلاف أنواعها فيمكن تقييم الأعمال التي تمت والتي مازالت تحت التشغيل والتنفيذ ، وتتوافر البيانات بهذا التقييم سواء بالتكاليف الفعلية أو بالتكاليف المعيارية، وسواء اتبعت هذه الطريقة أو تلك من نظريات تحميل التكاليف

2- الرقابة على التكاليف : [1]

يعتبر إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى إستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية من أهم أهداف محاسبة التكاليف. فالإدارة تعمل جاهدة على تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى وتحقيق أكبر قدر من الأرباح وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة وتحتاج الإدارة في هذا المجال إلى قياس تكاليف الأداء الفعلي ومقارنته بالمقاييس المعيارية أو التقديرية، وذلك كوسيلة للتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف نتيجة سوء إستخدام الموارد البشرية والمادية، وبالطبع فإن معرفة الأسباب يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف عن طريق إتخاد الإجراءات المصححة في الوقت المناسب، وتعتمد فاعلية تلك الإجراءات على مدى الدقة في تجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية المسؤولة في الوقت المناسب، ومن هنا تنبع أهمية المراقبة الداخلية للعمليات وأهمية القيد المنتظم وأهمية تتبع التكاليف. لذلك تهتم محاسبة التكاليف في مجال الرقابة بناحيتين هما : الضبط الداخلي للتكلفة ووضع معايير التكلفة.

3- إتخاذ القرارات : (2)

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في إتخاد العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند إتخاد تلك القرارات و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي :

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.

---

[1] عامر عبد الله ، نفس المرجع السابق ، ص 17 .

[2] عنان فلاح سلامة المقارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ،2003 ، الطبعة 1 ، ص 17-18 .

- إتخاد قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية .
- 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 بعض المشاكل السابقة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن إتخاد القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف

4- 4- المساعدة في التسعير : [1]

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج ما أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الإقتصادية من منافسة أو كسب في أسواق جديدة وقد يكون السعر محددا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة .

المبحث الثاني : التكاليف و تصنيفاتها :

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

المطلب الأول : مفهوم التكلفة :

[1] عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان 2001 ، ص 16 .

نظرا لتعدد الأطراف المستعملة للبيانات والمعلومات التكاليفية كالإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والمستثمرين وغيرهم، وتنوع احتياجاتهم من هذه المعلومات فإن مفهوم التكلفة بدون شك سوف يختلف باختلاف الغرض المستخدم من أجله وبناءا على ذلك يمكن إعطاء بعض التعاريف لمصطلح التكلفة كمايلي :

تعرف التكلفة << تضحية إقتصادية بجزء من موارد المؤسسة معبرا عنه بوحدات نقدية أو مالية وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي من أجلها قامت المنشأة >> [1]

وتعرف التكلفة بأنها << ضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الإقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد إقتصادية أخرى في الحاضر أو 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 عرفتها لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي المحاسبي القانونيين (A I C P A)

<< التكلفة هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد المدفوع نقدا أو بالتنازل عن الملكية أو تحويلها أو إصدار رأس المال أو تقديم خدمات أو نشؤ مطالب وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليها أو سيتم الحصول عليها >>

من التعاريف السابقة نستنتج بأن التكلفة عبارة عن التضحيات التي تكبدتها المؤسسة في الحاضر أو ستتكبدها في المستقبل والمعبر عنها بمبالغ نقدية وذلك لأجل الحصول على منافع إقتصادية في الحاضر أو المستقبل وتكون إختيارية.

---

(1) مؤيد الفضل و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، الأردن ،2007 ، ص 63 .

(2) عبد المقصود ديبان وآخرون ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر ، 2004 ، ص 39 .

(3) عامر عبد الله زهير الحدرب ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية ناشرون و موزعون ، عمان ، الأردن ، 2010، ص 32

المطلب الثاني : المفاهيم المرتبطة بالتكلفة :[1]

يرتبط بمصطلح التكلفة العديد من المفاهيم مثل : المصروف، السعر، سعر التكلفة وغيرها من المصطلحات والمفاهيم سنذكر منها مايلي :

أولا: سعر التكلفة :

سعر التكلفة هي عبارة عن تعبير اقتصادي عن حجم المصاريف المنفقة من بداية العملية أوالوظيفة الإقتصادية إلى نهايتها، وتعتبر ترجمة مصطلح PRISCDE REVIENT إلى المفهوم العربي على أساس أنه << سعر التكلفة >> مفهوم غير شامل بصفة عامة و هذا حسب رأي المسيرين والمحاسبين، إذ نجد المصطلح الأكثر دقة هو << التكلفة النهائية >> نظرا لمدلوله ومعناه الواقعي وهذا خاصة حسب تحديد (PCG) (المخطط المحاسبي لعام 1982)

بأن التكلفة النهائية (الكلية) هي مجموع التكاليف المستعملة لمرحلة معينة سواء كانت شراء إنتاج بيع، توزيع...الخ .

و هناك العديد من التعاريف التي أعطيت لمصطلح سعر التكلفة منها ما يلي :

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

ويتم احتساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة، بحيث يتألف سعر التكلفة من :

- تكاليف إنتاج المنتجات المباعة.
- تكاليف خارج الإنتاج والمتمثلة في : تكاليف التوزيع والحصة النسبية من هيكل مركز التكلفة .

ومنه نستنتج أن سعر التكلفة يتعلق بالإنتاج المباع ويتمثل في مجموع التكاليف التي يتم إنفاقها على المنتجات أو الخدمات من الشراء إلى التوزيع .

[1] رضوان حلوة حنان، نفس المرجع السابق ، ص 254 .

ثانيا : الأعباء :

العبء يتقابل مع الناتج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، اللوازم، مخصصات الإهتلاك ...الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة الغير مادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم. إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج على 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، ويفدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس صرفها حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء.

ثالثا : مراكز التكلفة :

مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤولية عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها وهذا يعني أن التكاليف فقط هي التي تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة، أما بالنسبة للإيرادات فلا تدخل في هذه المساءلة ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما .

رابعا : المصاريف

المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل النقود.

المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف :

أولا : التصنيف حسب طبيعة التكلفة :(1)

صنف المخطط الوطني المحاسبي PCN التكاليف حسب طبيعتها حيث خصص لها المجموعة السادسة ووضعها في الحسابات الرئيسية التالية :

- حساب 60 << بضاعة مستهلكة >> : ويسجل في هذا الحساب تكلفة البضائع المباعة.
- حساب 61 << موارد ولوازم مستهلكة >> يسجل في هذا الحساب تكلفة شراء المواد الأولية والمواد المستهلكة، أي التي تم استعمالها خلال الدورة الإنتاجية.
- حساب 62 << خدمات >> يسجل في هذا الحساب مصاريف الخدمات المقدمة للمؤسسة من نقل، صيانة، إشهار، هاتف....الخ .
- حساب 63 << مصاريف العاملين >> تسجل فيه مبالغ الرواتب والأجور المقدمة للمستخدمين ومبالغ الإشتركات المدفوعة للتأمينات الإجتماعية
- حساب 64 << ضراب ورسوم >> تجمع في هذا الحساب كل المصاريف الخاصة بالضرائب والرسوم المدفوعة في إطار النشاط الإقتصادي للمؤسسة .
- حساب 65 << مصاريف مالية >> وهي مصاريف مترتبة من جراء التعامل مع المؤسسات البنكية والمالية، تتمثل أساسا في دفع الفوائد.
- حساب 66 << مصاريف متنوعة >> يسجل في هذا الحساب مصاريف التأمينات وكل المصاريف الأخرى التي لم تسجل في حسابات مذكورة.
- حساب 68 << مصاريف الإهتلاكات و المؤونات >> يسجل في هذا الحساب مخصصات الإهتلاكات ومخصصات المؤونات .

(1) علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 1

ثانيا : التصنيف حسب الوظيفة :

بموجب هذا التبويب تصنف عناصر التكلفة من مواد وأجور وخدمات بحسب الوظيفة التي يمارسها مركز التكلفة إلى :

1- **تكاليف الشراء** : وهي مجموعة من النفقات المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج بما فيها مصاريف التخزين وتحسب كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء.

2- **تكاليف الإنتاج** : وهي عناصر التكاليف المرتبطة بمزاولة المنشأة لنشاطها الصناعي بدءا من الحصول على المواد الأولية إلى أن تصبح السلعة قابلة للبيع كمنتج نهائي، وبذلك فهي تتمثل بعناصر التكاليف التي تستفيد في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وتتضمن المواد، العمل و الخدمات.[1]

3- تكاليف التوزيع : يمثل نشاط التوزيع أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها المؤسسة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من المؤسسة إلى الزبائن، التي تتضمن عمليات التخزين والنقل والدعاية والإعلان وبحوث السوق...الخ، وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق.[2]

4- **التكاليف الإدارية** : وهي التكاليف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج وهي :

أ- المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة والنظافة.

ب- رواتب العاملين بتلك الإدارات وأجورهم ومنها رواتب الموظفين في الإدارات العامة وقسم الصيانة، النظافة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

ج- المصاريف الإدارية الأخرى مثل استهلاك الأثاث والتأمين على الإدارات السابقة [3]

---

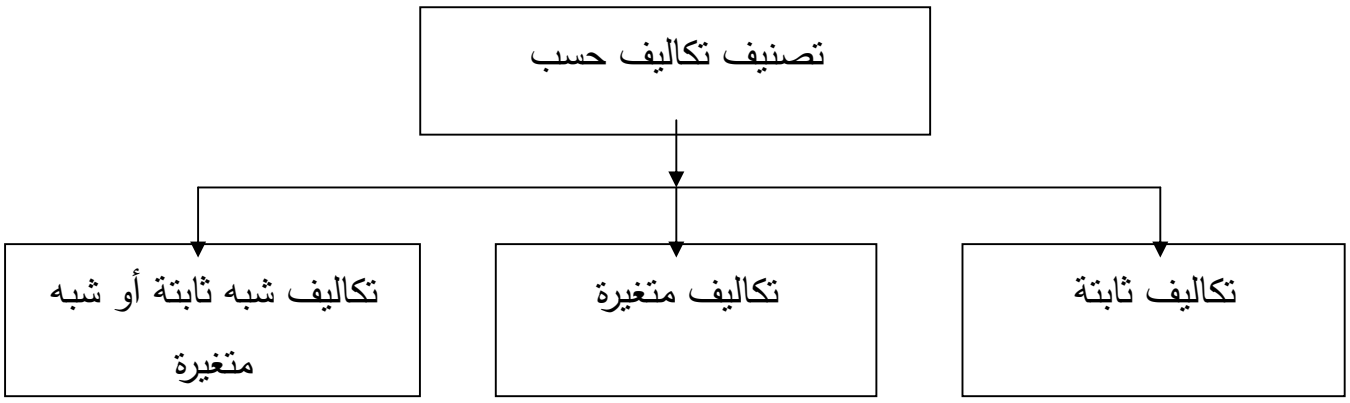
[1] مؤيد فضل و آخرون مرجع سبق ذكره ، ص 74 .

[2] عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن 2009 ، ص 16

ثالثا : التصنيفات حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع) : [4]

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف، فهي إما تكون ثابتة مع تغيرات حجم النشاط، أو أن تكون متغيرة مع تغيرات الإنتاج أو أن تكون شبه ثابتة أو متغيرة كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل(1): التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط.



1- **التكاليف الثابتة :** وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير ومن الأمثلة عن التكاليف الثابتة إهتلاك الأصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الإستغناء عنهم مهما تغير الإنتاج.

كما تعرف هذه التكاليف بالتكاليف الهيكلية، وهي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط وبذلك فهي تأخذ شكل خط مستقيم عند مستوى معين من حجم النشاط، بينما التكلفة الثابتة للوحدة تكون متناقصة نظرا لتحمل كميات مختلفة من الوحدات لنفس المبلغ من التكاليف، إذن من اللاطبيعي أن تنخفض تكلفة الوحدة بارتفاع عدد الوحدات والعكس صحيح، ومن التعريف يمكن استخلاص خصائص هذه التكاليف :

* ثابتة للمجموع، متغير للوحدة الواحدة.

---

[3] مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري و تطبيقي دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان ، الأردن ط 2 2009 ، ص 144 .

[4] رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 30.

* غير قابل للتخفيض.

* لا تختفي باختفاء الإنتاج.

ويمكن توضيح العلاقة بين نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وفق هذه الاشكال:

الشكل(2) : يظهر علاقة التكلفة الثابتة بحجم الإنتاج وهي خط مستقيم، وكذا نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة حيث أن :

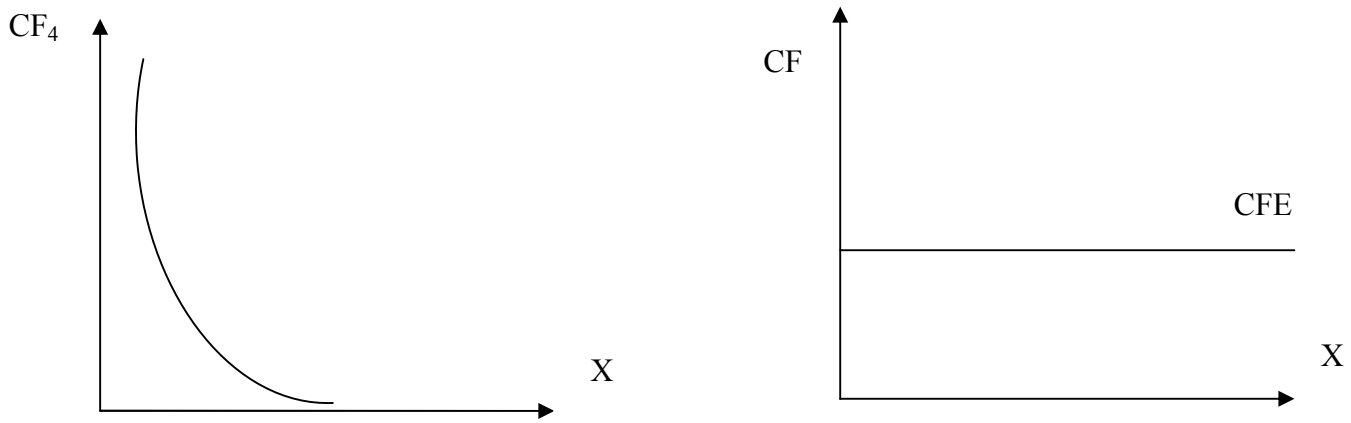
CF : تمثل التكلفة الثابتة.

CF_6 : تمثل التكلفة الثابتة الكلية.

CF_4 : تمثل التكلفة الثابتة للوحدة.

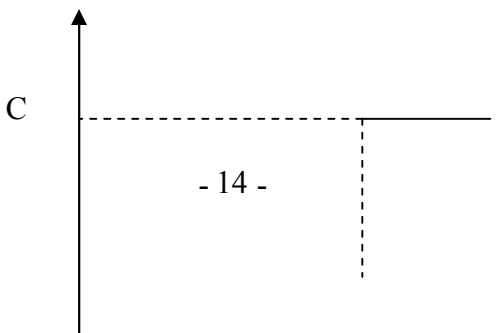
X : حجم النشاط.

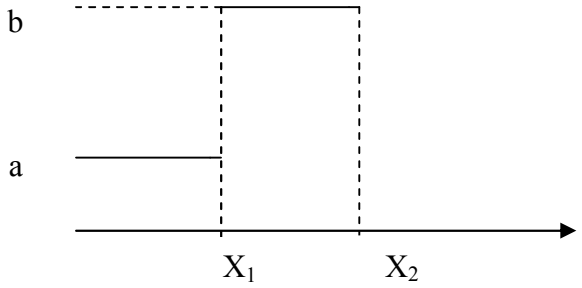
الشكل (2): منحنى التكلفة الثابتة .



من خلال الشكل (2) نلاحظ أن التكاليف الثابتة الإجمالية لا تتغير مع تغير حجم النشاط خلال المدى القصير وقبل تغير هيكل المؤسسة، وأما بعد تغير هيكل المؤسسة أو في المدى الطويل فتصبح على الشكل الآتي :

الشكل (3) منحنى التكاليف الثابتة عند تغير هيكل المؤسسة.



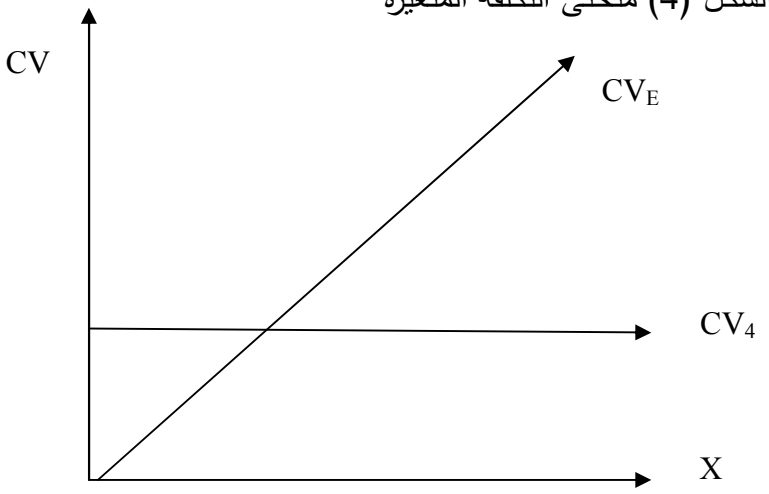


من خلال الشكل (3) نلاحظ أن التكاليف كانت ثابتة عند مستوى النشاط X1و تساوي Aو لكن بعد تغير هيكل المؤسسة عند مستوى النشاط X_2 فإن التكاليف تنتقل إلى D، و هكذا دواليك.

2- التكاليف المتغيرة [1] : وهي التكاليف التي يكون سلوكها متغير بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة مثل أسعار المواد الأولية ومعدلا الأجور، وعليه فإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقص حجم الإنتاج.

وتعرف التكاليف المتغيرة على أنها << تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج >>.

الشكل (4) منحنى التكلفة المتغيرة



حيث أن :

CV : التكلفة المتغيرة

CV_E : التكلفة المتغيرة الكلية

CV_4 : التكلفة المتغيرة للوحدة

X : حجم النشاط

من خلال التعريف والشكل نستخلص خصائص هذه التكاليف :

أ- أنها متغيرة في مجموعها، ثابتة للوحدة الواحدة مع تغيرات حجم الإنتاج.

[1] محمد علي ألجبالي، قصي ألسامري، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان 2000، ط 1، ص 28 .

ب- أنها تختفي بتوقف الإنتاج.

3- التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة :

وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بحجم النشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط، ومثال على ذلك مصاريف الإضاءة فهي تتكون من :

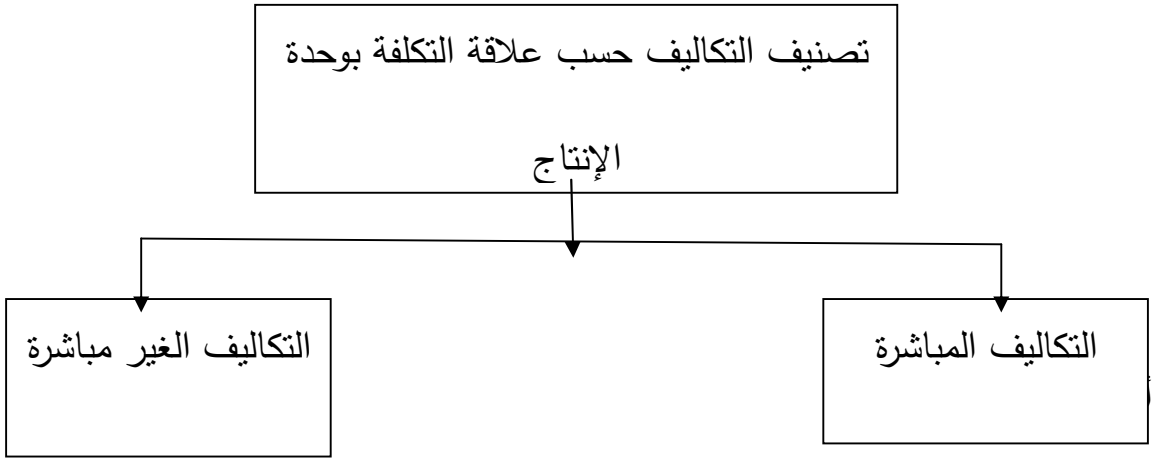
أ- جزء ثابت يتمثل في مصاريف الاشتراك .

ب- جزء متغير يتمثل في مصاريف استهلاك الطاقة .

رابعا : التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج : [1]

هناك بعض عناصر التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالمنتج ويمكن تخصيصها وربطها بكل سهولة، انطلاق من الفواتير والمستندات، وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتج ولا تخصص مباشر لأي منتج بل تخضع لمعالجة وسيطة قصد تحميلها على المنتجات يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (5) : تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج



[1] رضوان محمد العفات، مرجع سبق ذكره، ص 27.

هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة وتتكون التكاليف المباشرة من:

1- **تكلفة المواد المباشرة** : وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءا منه وتلتزم لإتمامه مثل مادة الخشب في صناعة الأثاث

2- **تكلفة العمل المباشر** : وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع والذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف مصنعة إلى سلع تامة

ب- التكاليف الغير مباشرة :

وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا و تنقسم إلى :

1- مواد صناعية غير مباشرة : وتشمل المواد التي لا تدخل في إنتاج السلعة بشكل مباشر

2- الأجور الغير مباشرة : وتشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحدة ولا يخص سلعة معينة مثل أجور عمال النظافة داخل المصنع

3- تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة : ويقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي بشكل عام ولا ترتبط بسلعة معينة مثل : إيجار المصنع وتأمين المصنع.

خامسا : تبويب التكاليف على أساس عمل الزمن:

يمكن تصنيفها وفقا لهذا الأساس إلى:

1-التكاليف التاريخية (الفعلية): ويقصد بالتكاليف التاريخية أنها التكاليف التي حصلت فعلا و على ذلك فإن إنتاج السلعة يتحمل بتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة، أما التكاليف الغير مباشرة، فإنه يتم تحويلها

على السلعة المنتجة وفقا لمعدلات تحصيل معدة مسبقا والتكاليف الفعلية أو التاريخية هي تكاليف حدثت فعلا ومعززة بمستندات تؤيدها إثباتات وأدلة دقيقة وصحيحة ولا يتدخل فيها عنصر التقدير الشخصي حيث يتم حصر وتبويب هذه التكاليف في سجلات خاصة بالتكاليف [1]

2- التكاليف المعيارية : تمثل التكاليف المعيارية التكاليف المقدرة مسبقا لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة والمبنية على معايير وأسس محددة ويتم في العادة تحديد التكلفة المعيارية من قبل لجنة من داخل المنشأة مع الأخذ بالاعتبار الهذر الطبيعي في المواد والضياع العادي في وقف العمال أو تعطل الآلات المفاجئ أو توقيفها لغايات الصيانة إلا أنه هذا النوع من التكاليف لا يسمح بالهذر الغير العادي في المواد فهي تكاليف تقديرية تم إعدادها مسبقا بحيث تدعم الإدارة في عملية الرقابة وقياس الأداء وتقييمه وتصحيح الإنحرفات إن وجدت [2]

المبحث الثالث :أنظمة محاسبة التكاليف :

[1] عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار النشر المسيرة عمان، الطبعة الثانية، 2002 ، ص 32

[2] عامر عبد الله،زهير الحدرب ،مرجع سبق ذكره ،ص 32.

مقدمة :

يعتبر نظام التكاليف أحد الأنظمة المحاسبية في المؤسسة إذ يقوم بدور كبير في مجال المحاسبة المالية على استخدام الأموال واستخلاص نتيجة الأعمال وتصوير المراكز المالية والنقدية للمؤسسة، أي أن نظام التكاليف يرتبط ارتباطا وثيقا بنظام الحسابات المالية.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول أنظمة محاسبة التكاليف :

تعريف1 :

يعرف نظام التكاليف على أنه مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمتكاملة والتي تسعى إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف [1]

تعريف 2 :

يقصد بنظام محاسبة التكاليف مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقا لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قاعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العلمية من ناحية أخرى[2]

تعريف 3 :

نظام محاسبة التكاليف ما هو إلا تطبيق لمجموعة المبادئ والإجراءات والطرق المحاسبية ، التي يتم بموجبها جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة، وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة والمقارنة وإتخاد القرارات[3]

تعريف 4 :

---

[1] عبد الهادي داودي.مذكرة لنيل شهادة ماجستير، واقع محاسبة التكاليف بمركب الاسمنت حامة بوزيان، كلية العلوم الإقتصادية،علوم التسيير قسنطينة ص 43 ،2006.

[2] عبد الهادي داودي، نفس المرجع السابق ص43

[3] عمر محمد أديب، أطروحة مكملة لمتطلبات منح درجة دكتورة الفلسفة ،**محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي**،كلية العلوم المالية والمصرفية الأردن ص18.

المحاسبة الإدارية(محاسبة التكاليف) جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الإقتصادية وقياس وتحليل تلك الأحداث والتفريق عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وإتخاد القرارات وتقييم الأداء.[1]

المطلب الثاني : الطرق التقليدية لحساب التكاليف:

هناك العديد من الطرق التقليدية لحساب التكاليف من بين هذه الطرق، طريقة التكلفة الكلية والجزئية والمعيارية

الفرع الأول : طريقة التكلفة الكلية(مراكز التحليل):[2]

تعتمد تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي استخدمت فعلا سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية :

1- ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف كانت مباشرة أو غير مباشرة وعليه فإن الوحدات الإنتاجية تتحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية والتمويلية.

2- يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة

3- ضرورة تحديد المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة وآخر الفترة على أساس التكلفة الكلية .

4- تطبيق مبدأ (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) حيث يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالإيرادات الناتجة عن عملية البيع ويكون الفائض ربحا صافيا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف وتكون النتيجة خسارة إذا زادت التكاليف عن إيرادات البيع.

5- في ظل ظروف التشغيل العادية عند نقطة التعادل يفترض أن تساوى التكاليف الإجمالية مع الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات مع ضرورة عدم إنخفاض الإيرادات عن التكاليف .

---

[1] دكتور زيات محمد محرم و الدكتور محمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، 2012، ص5.

[2] عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره ص268-269

- أما عيوب هذه الطريقة هي :

1- عدم القدرة على الاعتماد على هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لإتخاد ورسم السياسات والتخطيط.

2- عدم ثبات سعر البيع بسب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حالة عدم تدبدب كمية الإنتاج وكما نعلم يزداد ما تتحمله الوحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض الكمية المنتجة.

3- لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة وبالتالي عدم معرفة ما هو مستغل وغير مستغل وهذا قد يؤدي إلى هدر الطاقة وضياعها مع عدم الإهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج.

الفرع الثاني : طريقة التكلفة الجزئية (المتغيرة) :[1]

إن التكلفة المتغيرة هي تكلفة جزئية فعلى عكس طريقة التكلفة الكلية تهدف إلى تحميل مختلف التكاليف بالأعباء المتغيرة فقط قصد تحديد الهوامش الضرورية جدا لعملية السير وكذا نقطة التعادل وإعداد سياسة سديدة للبيع

و تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ أهمها:

1- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعيه وتكاليف إدارية وتمويلية.

2- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

2-1 تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج.

2-2 تكاليف متغيرة تتغير تبعا لتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج ونقل بانخفاض الإنتاج.

3- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة

[1] مليكه حفيظ شبابيكي، المحاسبة التحليلية ، دروس نظرية ، مطبوعات جامعة متنوري، قسنطينة، 2002 ،ص 69 .

4- تعتبر التكاليف الثابتة زمنية تتحملها قائمة الدخل.

5- بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة وكذلك البضاعة التامة الصنع أول وأخر المدة يتم تقديمها على أساس التكلفة المتغيرة.

- أما الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فيمكن تلخيصها فيما يلي :

1- يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة تبدأ بالتغير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف

2- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى (تكاليف شبه متغيرة).

3- حيث أن الوحدة المنتجة تتحمل نصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن وثيقة التكلفة الفعلية لها كما ان الوحدة المباعة تتحمل نصيبها من التكاليف التسويقية والمبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط [1]

الفرع الثالث : طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية) [2]

التكلفة التقديرية هي تكلفة محسوبة بغرض تجسيد الحركات الكمية والقيمية في المحاسبة التحليلية للإستغلال وذلك قصد إظهار الإنحرفات بين الأعباء الفعلية والأعباء المقدرة كما تسمح التكاليف التقديرية بإعداد مقارنة بين ما كان وما يجب أن يكون

ولتطبيق هذه الطريقة ينبغي إتباع المنهج التالي:

- تحديد التكاليف الأولية المقدرة ثم في مستوى أعلى التكاليف المركبة المقدرة

- إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية وذلك قصد تحديد الانحرافات.

---

[1] عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص 282-283.

[2] مليكه حفيظ شبابيكي، مرجع سبق ذكره ، ص 95-97

- تحليل الانحرافات للبحث عن أسبابها وعن المسؤوليات في حدوثها
- إتخاد الإجراءات المصححة في الدورات المقبلة .
- ومن الملاحظات التي يجب إبداؤها:
- إن طريقة التكاليف التقديرية تستخدم نفس مراحل التكاليف الفعلية، أي تكلفة الشراء، الصنع سعر التكلفة.
- كما أن التكاليف التقديرية تحلل إلى مباشرة وغير مباشرة أو إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة عندما يتعلق الأمر بدراسة تغيرات النشاط والمرد ودية ومن مزايا طريقة التكاليف التقديرية
- السرعة الكبيرة في الحصول على النتائج لأن التكاليف محسوبة مسبقا
- إعداد تصميم ومقاسية محسوبة بشكل عقلاني وعلمي
- تثبيت تكاليف الأهداف والتي تشكل معايير تسمح بإجراء مقارنة مع التكاليف الفعلية قصد حساب الانحرافات
- تحليل الانحرافات للوقوف على أسبابها قصد مراقبة التسيير.

المطلب الثالث : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الفرع الأول : الطريقة الحديثة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

1- مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):(1)

هناك عدة تعاريف تم إعطائها بخصوص نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وفيما يلي ندرج بعض التعاريف :

- لقد عرفه KAPLAN COOPER بأنه: << يعد بمثابة استراتيجية للمنشأة، تساعده في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المنشأة، مما يساهم في إتخاد العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد.
- وكذلك يصف COPER نموذج (ABC) في مرحلتين، في المرحلة الأولى، يتم تخصيص التكاليف إلى مجمع التكلفة ضمن مركز النشاط بالاستناد على موجهات التكلفة وهذه الخطوات ليس لها مكان في طرق التكاليف التقليدية، وفي المرحلة الثانية تخصص التكاليف من مجموع التكاليف إلى المنتج بالاستناد إلى استهلاك المنتجات للأنشطة، وهذه المرحلة مشابهة لطرق التكاليف التقليدية
- وعرفه HORNGREN بأنه << النظام الذي يقوم بتحسين نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكاليف هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن.
- وعرفه DARVIDSON بأنه << نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجمعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.

2- أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :[1]

[1] جهيدة بوصبيع، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية و بنوك، إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة : مؤسسة مطاحن بني هارون – القرارم قوقة– المركز الجامعي ميلة معهد العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، ص 42-43 .

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي :

أ- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

ب-البحث الدائم و الضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة و خاصة خدمات دعم الإنتاج.

ت- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في إتخاد القرارات و تحديد أسباب إرتفاع التكاليف في قيم ما.

ث- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ج- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على التقليل من تكاليفها.

ح- تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الإستراتيجية والعملية للمؤسسة.

3- استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة : [1]

1- تخصيص التكاليف :

إن أحد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغيير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من

---

[1] حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارة محاسبة و تدقيق – جامعة الجزائر 23 كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية .

[1] أمين بن سعيد، محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسير و تحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3، ص 99 .

عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.

2- تسعيرة المنتجات أو الخدمات :

إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

3-إتخاد القرارات

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق مع العملاء، تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة

4-التأثير على الموقف السلوكي للأفراد:

فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد ، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيها يتعلق بأنشطة الشراء التخزين الاستلام، هذا ما فعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عددا قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.

5-تخفيض التكلفة :

نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف، لكنه يعمل على استيعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد.

6-تطور المرانة:

تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابة لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فإن إعدادها بتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

7-تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة :

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف وهذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير.

8-تحليل ربحية السوق :

كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثرها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح

الفرع الثاني : التسيير على أساس الأنشطة ABM : [1]

يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملا لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة، وتعد طريقة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على إتخاد القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات في نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لذلك ينصح الخبراء

[1] **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، حاج قويدر قورين ، أستاذ مساعد في كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية بجامعة الشلف ghk-dz@yahoo.fr ص 18.

عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر سواء يتم تصميم النظامين مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الإنسجام وتحقيق أقصى حد للفاعلية والأداء الجيد

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاث مراحل متتابعة هي :

- **المرحلة الأولى** : تحديد السلطات والصلاحيات للطاقم المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، لوحة القيادة .....إلخ).
- **المرحلة الثانية** : تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، إختيار النشاطات مسببات التكلفة)
- **المرحلة الثالثة** : تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات و إعداد مصفوفة النشاطات الربط بين الهيكل الصناعي و التسيير والهيكل المحاسبي....إلخ).

إن نظام ABM يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات والاختبارات الاستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات أو الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة، لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والموازنات على أساس الأنشطة ABB، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد، والثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضرورية لذلك.

الفرع الثالث : بطاقة الأداء المتوازن :

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن في بداية 1983 وكان أول ظهور رسمي لبطاقة الاداء المتوازن بشكل كامل سنة 1992 بأمريكا الشمالية وتطورت مع مرور السنوات.

1-تعريف بطاقة الاداء المتوازن :

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لهذه الأداة و يمكن إبراز هدفها فيما يلي :

تعريف 1 : بطاقة الأداء المتوازن << هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف و القياسات الإستراتيجية المترابطة حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية >>

تعريف 2 : << هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة >> [1]

تعريف 3 : لقد عرف j. ROBINSON << نموذج يعرض طرق متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات إستراتيجية تأخذ بالاعتبار والآثار المنعكسة على المحور المالي والزبائن و العمليات الداخلية وتعلم ونمو الأفراد، وإن تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقياس أداء مالية لأهداف قصيرة و طويلة الأجل >>[1]

1- أهمية بطاقة الأداء المتوازن : [2]

1- توضيح و ترجمة رؤية واستراتيجية المنظمة: حيث يتم ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذي ستقوم المنظمة بخدمتهم و ذلك حتى تتحقق هذه الأهداف

2- توصيل وربط الأهداف بالاستراتيجية والقياسات المطبقة: يجب إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية

---

[1] صالح بلا سكة، قابلية تطبيق الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2011-2012 ، ص 23

[1] فاطمة رشدي سويلم، عوض تأثير الرابط و التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، جامعة إسلامية غزة، 2007، ص 32.

[2] حطر محمد شاكر السراج، حامد محمد ، مداخلة بعنوان " إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم لأداء المؤسسة الإقتصادية " الملتقى الدولي العلمي حول الأداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة ، جامعة محمد بوضياف ، 10.11 نوفمبر ، ص 04 .

3- التخطيط و وضع الأهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية: يظهر أفضل تأثير لقياس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي، و لذلك يجب أن يضع التنفيذيون الأهداف والجوانب الأربعة، ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانات المطلوبة تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي.

4-تقييم الإستراتيجية: تساعد في كشف الاختلافات التي تنتج عن تطبيق الإستراتيجية ووضع الحلول المساعدة على تحقيق الأهداف، كما تساعد في تحديد المعايير الواجب تقيمها لتحديد الانحراف الحاصل.

2-أهداف بطاقة الأداء المتوازن : [1]

يهدف إستخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي :

- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية.
- التركيز على محاور التوازن الرباعي للأداء المؤسسي.
- تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الاستراتيجية لكافة العاملين.
- توحيد و تقوية الإتصال بين الأطراف ذوي المصلحة في المنظمة.
- الرقي بجدوى النشاط الإداري ليشمل كافة جوانب المنظمة.

ويرى كل من R. KAPLAM and D. NORTON أنها تهدف إلى ثلاثة أهداف أساسية هي :

- **إيصال الإستراتيجية :** نشر الإستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة العليا، كما توضع عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة كما تسمح بتوجيه الأنشطة ومن ثم اقتناص الفرص وتجنب التهديدات وبالتالي فبطاقة الأداء المتوازن تعتبر لغة عمليتيه واضحة تقلص من مشكلات التسيير الخاطئ للاستراتيجية.
- **التوفيق بين الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية :** بطاقة الأداء المتوازن هي المسؤولة عن مختلف العوامل الخاصة بالمؤسسة، فهي تعمل على التنسيق فيما بينهم على مختلف المستويات

[1] صالح بلاسكة، مرجع سابق ، ص 26-27 .

- **قياس الأداء** : تحت مقولة << ما يمكن قياسه يمكن إدارته >> فهذا يعتبر من أبرز الاهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها لأن قياس الأداء يمكن المؤسسة من معرفة حالتها ووضعيتها وبالتالي إتخاد القرارات، وإذا قلنا قياس الأداء فهذا يعني تقييم الإستراتيجية والتحقق من تحقيقها لأهدافها، وبالتالي فبطاقة الأداء المتوازن تعد أداة و نظام للتقييم.

الفرع الرابع :نظام الإنتاج في الوقت المحدد : [1]

تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد :

إن نظام (JTT) يعني من وجهة نظر الباحثة نظاما إنتاجيا بالكميات المطلوبة، ويكون مبنيا على أساس تحكم دقيق للمخزون مع توفر نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية والموردون بحيث تصل الطلبيات بمواصفاتها وكمياتها ووقتها الحقيقي وفي ظل بيئة مستقرة، ففيه يتم إنتاج كل جزء بواسطة وحدات الإنتاج داخل المنشأة وفي اللحظة نفسها يكون القسم التالي لإتمام العملية الإنتاجية على استعداد لاستلام المنتج غير التام وتكون بحاجة له.

ويذهب بعضهم إلى تعريف نظام الوقت المحدد (JTT) بأنه ذلك النظام الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد، وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد والوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة، فإن ذلك يعني عدم و جود مواد خام بضاعة تحت التشغيل وإنتاج تام للصنع ونصل بذلك إلى المخزون الصفري الذي هو أحد أهم عناصر نظام الوقت المحدد.

2- خصائص نظام الإنتاج في الوقت المحدد

[1] سناء نايف اليعقوب " أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JAST IN TIME) على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن، مذكرة مكملة للحصول على درجة ماجستير جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا 2009 ص 16-17 .

- مواجهة طلب مستمر لكميات وأوقات محددة، فهو نظام إنتاجي قوي للتحكم في كمية المخزون والمواد ومستلزماته وإدارته (المخزون الصفري) للمباشرة في الإنتاج
- توفير المستلزمات اللازمة بكمياتها ومواصفاتها المحددة، إذ أن الإنتاج يتم بكميات صغيرة وبحسب الطلب وفي ظل وقت محدد للإنتاج مع عدم وجود مخزون فلا بد من أن تصل المواد الإنتاجية في الوقت المطلوب وبالكمية دون زيادة أو نقصان.
- إشتراك العملين والموردين في العمليات الإنتاجية وتقليل فترة التخزين

أما عن الخاصية الإنتاجية الأخيرة لنظام (JTT) التي يراها ويجمع عليها جميع ذوي الاختصاص قيام العمل بمفهوم روح الفريق والعمل الجماعي والتعاون بين العاملين والإدارات والموردين واشتراكهم في أنشطة المنشأة الإدارية.

3-أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

إن الهدف من تطبيق نظام الوقت المحدد هو الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتخفيضها إلى أدنى الحدود بصورة تقود إلى إنتاج السلعة بالجودة المطلوبة والتقيد في وقت التسليم بدقة وإلغاء وقت الإنتظار من أجل الإنتاج، وزيادة ثقة المستهلك وولائه لتلك السلعة، بصورة تقود إلى ضمان استمرارية المنشأة في السوق مع القدرة على المنافسة وزيادة ربحيتها.

ويمكن تحديد أهداف نظام الوقت المحدد:

1- القضاء على الإنتاج الفائض، فالإنتاج يكون بحسب الطلب.

2- القضاء على وقت الانتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل.

3- التخلص تماما من الإنتاج المعين.

4- تخفيض المخزون إلى حده الأدنى.

5- التركيز على العمليات المنتجة فقط والتقليل من الحركات الغير ضرورية

3- فوائد إستخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

1- إنتاج بنوعية أفضل و جودة أكبر.

2- تقليص دورة المنتج في العمليات الإنتاجية عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية.

3- تخفيض التكاليف التي تتعلق بالنقل والمناولة والتخزين والأعمال المكتبية وغيرها...

4- زيادة مشاركة وإنتاجية العمال وعملهم كفريق واحد، وإحساسهم بالمسؤولية.

5- الوصول بالتلف والهدر وكذلك المخزون إلى حد الصفر.

6- تلبية طلبات ورغبات العملاء بقدرة عالية.

4- الفرع الخامس: نظرية القيود:

5- مفهوم نظرية القيود:

- طورت نظرية القيود لمساعدة الإدارة في تحسين العمليات التصنيعية وتخفيض دورة الوقت وكلفة التشغيل، فالإدارة كانت تخصص أوقات كثيرة من جهودها لتحسين الكفاءة والسرعة من خلال العملية التصنيعية ككل بذلا من تركيز انتباهها على مجرد الانشطة التي تعتبر قيود أو مناطق اختناق في العملية، فالتركيز على كفاءة الأنشطة التي لا تعتبر قيود يمكن أن تؤدي إلى تعطيل أو تأخير في العملية الإنتاجية بسبب تراكم مخزون الإنتاج تحت التشغيل في الأنشطة التي تشكل قيودا وبذلك فإنه يمكن تعريف نظرية القيود ال TOC بأنها أداة إستراتيجية تساعد الشركات بفعالية على تحسين عامل مهم للنجاح ألا وهي دورة الوقت والتي تتحول فيها المواد الخام إلى منتجات نهائية من خلال تحديد وحذف أماكن الاختلافات التي تتجمع فيها المنتجات نصف المصنعة بينما تنتظر دورها للإتمام في العملية الإنتاجية [1]

[1] علي حازم الياسمور ، إستخدام نموذج البرمجة في تحديد المزيج الإنتاجي الأفضل الذي يعظم الأرباح في ظل تطبيق نظرية القيود، المؤتمر العلمي الثاني للرياضيات ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة الموصل ، أيام 6-7-2009 ص 625 .

- وعرفت أيضا بأنها : << عملية مستمرة لتحديد قوة النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة.[2]

- وهناك مجموعة من الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود، ومن هذه الافتراضات تعظيم أرباح المنشأة، ووجود قيد أو أكثر يعوق من قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب مما قد يؤدي إلى تخفيض قيمة الإنجاز الكلي للمنشأة و يتمثل الاقتراض الثالث في استخدام هامش الإنجاز لطريقة لقياس الأموال، والذي يقاس بالفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المواد المباشرة، كما تركز نظرية القيود على تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج خلال النظام لزيادة هامش الإنجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختلاف، كما يتطلب تقسيم الموارد من حيث الاختناقات.[1]

1-2 مبادئ تطبيق نظرية القيود:[2]

- إن مبادئ تطبيق نظرية القيود يمكن تحديدها بالنقاط التالية :

- إن مستوى المخرجات المتحققة على مستوى الموارد المتحققة على مستوى الموارد غير المقيدة يتحدد بمستوى موارد النظام المقيد.
- إن منفعة وفاعلية الموارد ليستا مترادفتين.
- إن هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد المتحققة يساوي الزيادة في معدل مخرجات الموارد المقيدة.
- إن هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد غير المقيدة يعتبر وهما تاما.
- إن دفعة الإنتقال ربما أو يجب أن تكون متغيرة
- التركيز على التدفق المتزامن بدل التركيز على توازن الطاقات.

---

[2] شوان طلال سعد الله الطرية ، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود ، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل و النسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد ، جماعة الموصل . ص 11 .

[3] علي حازم اليأمور ، مرجع سبق ذكره ،ص 625 .

[4] شوان طلال سعد الله الطرية ، مرجع سبق ذكره ، ص 16-17 .

خلاصة الفصل:

تطورت المحاسبة بشكل مستمر عبر الزمن بفضل مجهودات الباحثين في هذا المجال بما يتماشى وتطور النشاط الاقتصادي، فبعدما كانت مجرد تقنية لحساب قيمة المبيعات أصبحت اليوم وظيفة مهمة بالمؤسسة.

ومن جهة أخرى تطرقنا إلى التكاليف وتبويبها وأيضا سعر التكلفة والتي يتم حسابها بعدة طرق ومن بين الطرق الأكثر استعمالا طريقة مراكز التحليل وطريقة وطريقة التكلفة المتغيرة لمدى تطبيقها في الواقع العملي ودراستها للتكاليف بشكل منطقي وعقلاني، مما يسهل من عملية إتخاد القرار الأمثل والصائب من طرف المسيرين بدون تدخل الدوافع الشخصية الذاتية فهي مرتبطة فقط بأهداف المؤسسة التي تنعكس على الجميع بآثارها الإيجابية سواء على المدى المتوسط أو البعيد في ظل المنافسة واقتصاد السوق.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث أنه يشكل تطورا كبيرا في مجال محاسبة التكاليف، وهو عبارة عن نظام متكامل يقوم على فكرة أساسية تعتمد على قياس الموارد المستنفدة التي تستهلكها الأنشطة حيث أن المبدأ الأساسي لنظام (ABC) هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، لذلك يعتبر مقياس جيد للأداء بفضل الإدارة الجيدة للتكلفة من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة عن طريق مسببات التكلفة.

ورغم الانتقادات الموجهة لهذا النظام إلا أنه يصلح لتطبيقه في مختلف المجالات سواء الخدمية أو الصناعية أو المالية وحتى قطاع الصحة.

كما تطرقنا في الطرق الحديثة إلى نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) فعرضنا مختلف مراحله وخصائصه، وكذلك نظام الإنتاج في الوقت المناسب JUST IN TIME

الفصل الثاني:
تكاليف الاستغلال و كيفية تحديدها

مقدمة :

تنشط المؤسسة حاليا في محيط يتميز بالمنافسة المتزايدة، التطور التكنولوجي السريع قصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة وبأسعار أقل وبالتالي حتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذا الأخير فإنه يتوجب عليها مراعاة تكلفة منتجاتها باعتبارها المحدد الأساسي لسعر المنتج وذلك من خلال السعي الدائم لتخفيضها خاصة وأن التحكم في التكلفة اصبح يمثل سلاحا تنافسيا مهما، فهو يجعل أدائها يفوق أداء منافسيها، وكيف تخصص الطرق التقليدية والطرق الحديثة في تكاليفها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل.

المبحث الأول : نظرة عامة حول تكاليف الاستغلال والاستثمار.

تمهيد :

عند تتبع المصاريف التي تتحملها المؤسسة فهذا يعني إمكانية ربطها بغرض التكلفة فتتبع أغراض التكلفة يسمح بالتمييز من جهة بين التكاليف المباشرة ومن جهة أخرى التكاليف الغير مباشرة، كما أن سلوك التكاليف من ناحية مستوى النشاط المؤسسة تسمح بمعرفة الفرق بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

المطلب1 : ماهية تكاليف الاستغلال :

تعريف 1 :

أ) التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط ويبقى نصيب الوحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

ب) التكاليف الثابتة : وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط ومن أمثلة ذلك مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.[1]

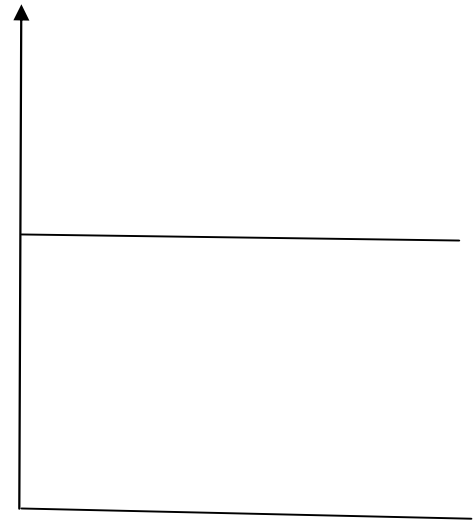
[1] شادي صبحي أوشنب. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، دراسة و تقسيم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية قطاع غزة.ص 69 .

تعريف 2 :

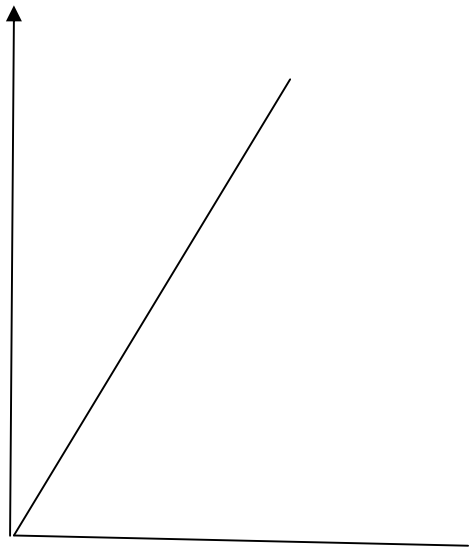
أ) **التكاليف المتغيرة :** [1] هي التكاليف الثابتة بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج، ويمكن ملاحظة التغير النسي بين المصاريف الكلية ومستوى النشاط، أوهي المصاريف النسبية مع الكمية المنتجة مثل 1 كغ مادة أولية لإنتاج 10 وحدات، 2 كغ لإنتاج 20 وحدة.

ب) التكاليف الثابتة : تسمى التكاليف الثابتة بهذا المصطلح لأنها ثابتة كليا في فترة زمنية محددة وعند مستوى نشاط محدد فهي مرتبطة بالحصول على طاقة الإنتاج، أوهي المصاريف التي لا تتغير في مجموعها عند مستوى نشاط محدد وعلى مدى فترة زمنية معينة.

وبالتالي يمكن تعريف المصاريف الثابتة بأنها المصاريف التي لا تتغير بتغير مستوى النشاط عند فترة زمنية محددة (مصاريف الإيجار، مصاريف التخزين، مصاريف التأمين).



الشكل (1) التكاليف الثابتة



الشكل (2) التكاليف المتغيرة

[1] اليزيد ساحري . مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع إدارة أعمال، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، دراسة حالة وحدة الأمينات والإسمنت ببرج بوعريريج ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، ص 9.

المطلب 2 : دورة الاستغلال و دورة الاستثمار :

أولا : دورة الاستغلال :

1*مفهوم دورة الاستغلال :

تعريف 1 :

يمكن تعريف دورة الاستغلال من ناحيتين :

***من الناحية المالية :** [1] هي شبكة التدفقات المالية التي تؤمن سيرورة تبادلات المنشأة لأعوان الاقتصاديين الآخرين، أي كل العمليات التي تدخل من فترة تحويل المنشأة للنقود على سلع وخدمات إلى غاية استرجاع النقود.

***من الناحية الاقتصادية :** هي مجموع العمليات التي تقوم بها المنشأة من أجل بلوغ هدفها، المتمثل في إنتاج السلع والخدمات من أجل التبادل وهذا باستعمال رأس المال الإنتاجي من جهة والسلع والخدمات التحويلية من جهة أخرى.

تعريف 2 : دورة الاستغلال هي مجموع العمليات المتتابعة التي تقوم بها المؤسسة من أجل إنتاج السلع والخدمات لتحقيق عملية التبادل والتي تبدأ شراء المدخلات (مواد أولية ، بضائع ....) وتنتهي بتحصيل إيرادات بيع المنتوجات أو الخدمات [2]

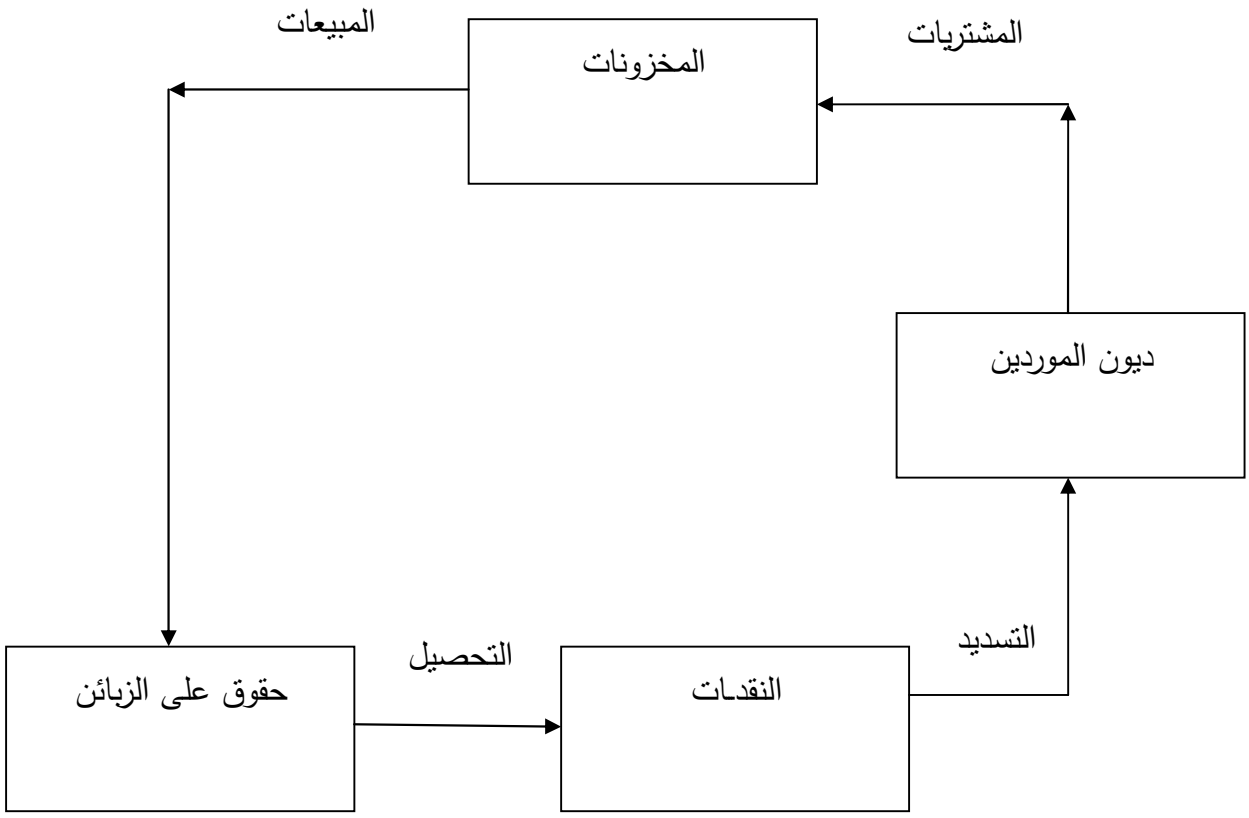
تعريف 3 : تمثل دورة الاستغلال مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذه الدورة تتطلب احتياجات للتمويل (احتياجات لرأس المال العامل) وذلك لأننا نلاحظ في كثير من الأحيان فارقا زمنيا بين التدفقات الحقيقية للمؤسسة (عمليات الشراء و البيع والتدفقات المالية المقابلة لها (عملية القبض والتسديد).

---

(1) نايب إبراهيم. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، آليات تمويل المنشأة الرياضية والمتابعة المالية لها، جامعة الجزائر3، معهد التربية الوطنية والرياضية ص 58.

(2) قريش يوسف،.بن ساسي إلياس. التسيير المالي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2006، ص 75.

ويعبر عن دورة الاستغلال بالشكل التالي، حيث يتم شراء المخزونات من الموردين ثم القيام بالبيع على الحساب للزبائن(الشراء و البيع)ثم يأتي قبض المبالغ من الزبائن أي التحصيل.[1]



[1] نفس المرجع السابق .

2 *مراحل دورة الاستغلال: [1] تمر دورة الاستغلال في المؤسسة الصناعية بالمراحل التالية :

- **مرحلة الإمداد (التموين بالمواد الأولية و مستلزمات النشاط) :**

تتمثل مهمتها في تزويد المؤسسة بالسلع والخدمات الضرورية للإنتاج (الماد الأولية، مستلزمات الإنتاج، الطاقة.... إلخ) .

- **مرحلة التخزين الأولي (التخزين القبلي) :**

تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بتخزين المدخلات قبل مرورها إلى ورشات التصنيع أو البيع .

***المرحلة الإنتاجية (التصنيع) :**

وهي مرحلة تحويل المدخلات المادية إلى منتجات تامة (نهائية) موجهة للبيع، أو منتجات نصف مصنعة ....إلخ، حيث تتحمل المؤسسة في سبيل ذلك تكاليف الإنتاج والتي تتخذ فيها التكاليف المباشرة الجزء الأكبر (المواد الأولية، اليد العاملة، الطاقة، الخدمات المقدمة من الغير ....إلخ)

***مرحلة تخزين المنتجات التامة والنصف مصنعة وغيرها (التخزين البعدي) :**

بعد انتهاء عملية التصنيع توجه المنتجات المستلمة من الورشات نحو التخزين .

***مرحلة البيع و التوزيع :** [2]

وهي الجانب التجاري لوظيفة الاستغلال، حيث تتم في هذه المرحلة عمليات البيع والتوزيع والنقل والتسليم للمنتجات.

يمكن للمؤسسة خلال هذه المرحلة أن تمنح لبعض العملاء خصومات تجارية أو آجال للدفع وذلك من أجل زيادة حجم المبيعات.

***مرحلة تحصيل المبيعات :**

---

[1] زغدود نبو. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير ، الفرع علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، ص 9 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص10 .

يتم في هذه المرحلة تحصيل مبيعات المؤسسة من العملاء والذين منحت لهم آجال لتسديد مستحقاتهم، أما في المؤسسات التجارية فيستثنى من المراحل السابقة مرحلتي التصنيع والتخزين ألبعدي.

3 * فترة دورة الاستغلال :

تختلف فترة دورة الاستغلال من مؤسسة إلى أخرى سواء كانت تجارية صناعية أو خدمية وذلك يتوقف على:

- مدة التخزين : الخاصة بالمواد الأولية أو المنتجات النهائية أو البضائع.
- مدة سيرورة الإنتاج.
- مدة القرض الممنوح للزبائن : والتي تكون شبه معدومة في المؤسسة التجارية على عكس المؤسسة الإنتاجية.

المطلب3: دورة الإستثمار :

تعريف1 :

تشمل دورة الاستثمار عمليات الحيازة أو التنازل على الوسائل الضرورية لنشاط المؤسسة، حيث تبدأ هذه الدورة عند تاريخ إنشاء المؤسسة بحيازة الاستثمارات (معدات، أراضي، مباني) وتنتهي بتصنيفها[1].

تعريف 2 :

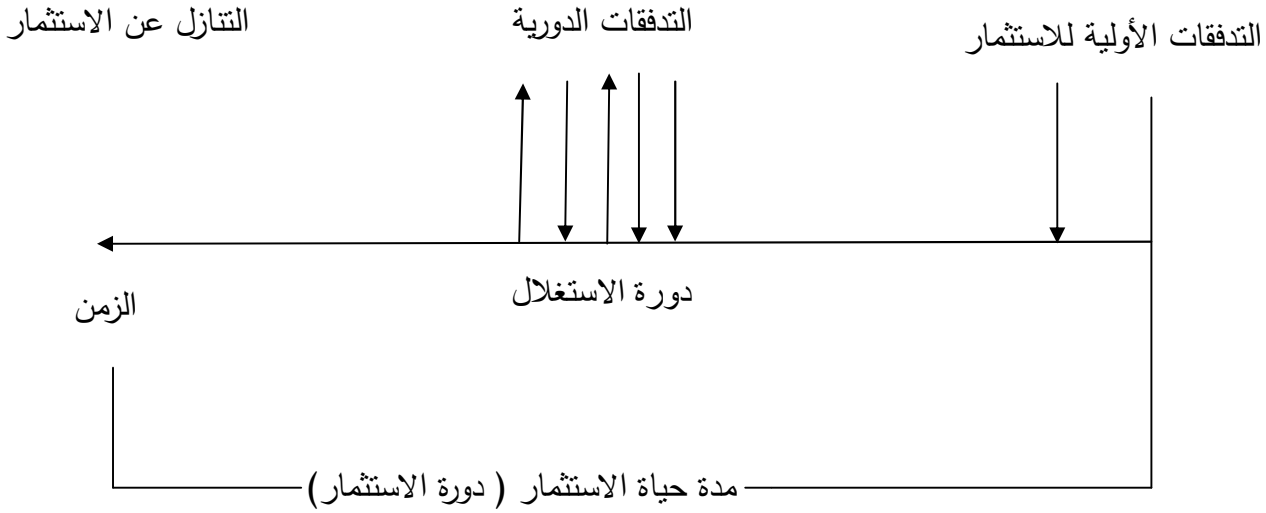
تخصص دورة الاستثمار اقتناء واستعمال الأصول الثابتة التي تشمل وسائل العمل للمؤسسة، فهي دورة طويلة الأجل تدوم عدة سنوات.

تبدأ دورة الاستثمار عند إنشاء المؤسسة، لاقتناء الوسائل الضرورية لنشاطها من محلات وأراضي ...إلخ وتنمو مع نمو المنشأة بإعادة استثمار الإهتلاكات المجمعة وتحسين الطاقة الإنتاجية، وتنتهي بتصفية المنشأة

(1) اليزيد ساحري . مرجع سبق ذكره ، ص 3 .

سواء بالإفلاس أو اعتماد النشاط أو الامتصاص، وهي قرارات استثنائية غير متكررة مرتبطة بإستراتيجية المنشأة ينتج عنها عدة تدفقات دورية التي تشكل دورة الاستغلال كما هو موضح في الشكل (1) [1] .

الشكل (1)



[1] نأيت إبراهيم محمد . مرجع سبق ذكره ص 69.

المبحث الثاني : فعالية الطرق التقليدية في تحديد التكلفة :

تمهيد :

ظل المدخل التقليدي لحساب التكاليف الأسلوب الأمثل لعدة سنوات في بيئة كانت الاجور تمثل الجزء الأكبر من التكاليف بمعنى سيطرة التكاليف المباشرة والمتغيرة على مجموع التكاليف والتي تقوم على أساس الفصل بين المصاريف المباشرة والغير مباشرة، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى الطرق المستخدمة في تحديد التكاليف.

المطلب 1 : طريقة التكاليف الكلية : [1]

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما :

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلق بفترة ماضيه.
- اتساع مجال تطبيقها.

أولا : أهداف الطريقة ومضمونها:

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية، التي يطلق عليها أيضا مصطلح << طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مركز التحليل أو طريقة مراكز التكاليف إلى سنوات الثلاثينيات.

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتوجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط، وتتمثل هذه الأهداف أساسا في :

- 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.

(1) رحمون هلال . نظام معلومات للتسيير و مساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، الجزائر 2005 ، ص 188 .

- كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
- أما الهدف الثالث لطريقة التكلفة الكلية، فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية : [1] ونقسمها إلى:

الفرع الأول : تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أو أقسام) :

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المركز والمنتجات.

1- تعريف المركز : تعرف المراكز بأنها أجزاء ذات طابع محاسبي أين يتم تجميع قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية للتكاليف أو التكلفة النهائية، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات.

من ناحية المعالجة الحسابية يوجد نوعان من مراكز التحليل :

***مراكز رئيسية :** وهي مراكز يمكن قياس 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 بهده 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 لتسيير العمال، الصيانة، الأمن الصناعي فهي مراكز تضمن على وجه الخصوص وظائف التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

[1] وحمون هلال . نفس المرجع السابق ص 190 .

2- قياس نشاط المركز : تكون عملية تجميع التكاليف في كل مركز خالية من أي معنى إذ لم يتم ربطها بنشاط هذا المركز فاختيار وحدة قياس لهذا النشاط سيسمح بتحميل مصاريف المراكز لمختلف المنتجات ومتابعة إنتاجيتها. ومن هنا يمكن القول بأن وحدة العمل تعبر عن نشاط المركز، من خلالها يتم التنازل عن تكلفة مركز عمل إلى مراكز عمل أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات على أساس عمليات جدائية بسيطة.

وقد يختلف قياس النشاط بالنسبة لمراكز التحليل الرئيسية، حسب الوحدات التي تميز هذا النشاط، بحيث إذا كان نشاط المركز موصوف بمقدار مادي، في هذه الحالة تسمى بوحدات العمل، يتم على أساسها تحميل الأعباء الغير مباشرة وتسمى مراكز التحليل هنا بالمراكز العملياتية، كما يتم حساب تكلفة وحدة العمل كما يلي :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة المركز المالي}}{\text{قيمة قاعدة المصاريف}}$$

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز، فيتم قياس بمقدار نقدي يسمى بمعدل المصاريف، ويكون بالتالي بديل لوحدة العمل، كما تسمى المراكز التي لا يمكن قياس نشاطها بمقادير مادية، بالمراكز الهيكلية ويتم حساب معدل المصاريف كالتالي :

$$\text{معدل المصاريف} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{قيمة قاعدة المصاريف}}$$

3- مفاتيح التوزيع : يقصد بمفاتيح التوزيع الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء الغير مباشرة بين مختلف المراكز فهي تستعمل إذن قبل وحدات العمل وفي غياب قياس يسمح بالتخصيص الدقيق للأعباء غير المباشرة لمختلف المراكز.

الفرع الثاني : ترتيب الأعباء :

لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتوجات وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات، التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتجات وذلك من خلال طرح الأعباء التي ليس لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وإنجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها الأعباء الغير قابلة للتحميل.

الفرع الثالث : المراحل المختلفة للحساب و التكاليف الوسيطة : [1]

تحتوي طريقة مراكز التحليل على 3 مراحل أساسية لتحليل الأعباء :

المرحلة الأولى : تجميع الأعباء حسب معيار مباشر / غير مباشر.

المرحلة الثانية : حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص 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.

كل هذه المراحل تؤدي في الأخير إلى تحديد التكلفة النهائية المعبر عنها حسب مبدأ : شراء –إنتاج – بيع الذي يجب أن يخضع له أي نظام تحليل للتكاليف والذي يتمثل في جمع :

- الإستهلاكات المشتراة
- الأعباء المباشرة وغير المباشرة للإنتاج.
- الأعباء المباشرة وغير المباشرة للتوزيع (نقل المبيعات، الإشهار، العمولات الثابتة للمثلين...) .

(1) دحمون هلال ، نفس المرجع السابق ، ص 193 .

المطلب 2 : طريقة التكاليف الجزئية : [1]

بالموازاة مع الطرق الإجمالية توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة بين الأعباء المباشرة والغير مباشرة، وتحليل تلك الأعباء مع اعتمادها على إيجاد الهوامش كنتائج جزئية، وأن اعتماد هذه الطرق وتركيزها على نوع معين من الأعباء وإنما يتم معالجته في مرحلة ثانية وهذا طبقا لخصائص ومبادئ هذه الطرق.

أولا : طريقة التكاليف المتغيرة :هذه الطريقة تهدف أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وحساب سعر التكلفة، تهدف إلى دعم عملية التسيير في المؤسسة وتقوم نظرية التكاليف المتغيرة على الأسس التالية:

1- دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة للمشروع وحجم الإنتاج وتقييم هذه العناصر إلى نوعين:

1-1- عناصر تكاليف متغيرة :

1-2- عناصر تكاليف ثابتة :

2- اعتبار التكاليف المتغيرة فقط من مكونات تكلفة الإنتاج، بينهما التكاليف الثابتة، أعباء زمنية يجب فصلها وتحميلها في نهاية الفترة المحاسبية.

3- تقويم مخزون الإنتاج التام والغير تام في نهاية الفترة بتكلفة الإنتاج المتغيرة.

4- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة من خلال:

1-4- المزايا : وتتمثل في: [1]

- تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية.

---

[1] نواف فخر ، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، ج1، 2001 ، ص 99-104 .

[1] نفس المرجع السابق، ص 104 .

- تستخدم كمرجع تسيري يفيد في اتخاذ القرار المستقبلي.
- تحديد حجم الإنتاج الأمثل للمبيعات الذي يمكن المؤسسة من تحقيق الأرباح .
- تحديد المنتجات ذات المردودية وغير المردودية .
- منهجية تقسيم المؤسسة إلى ثابتة ومتغيرة تمكن المؤسسة من الفصل بين المتعلقة بالاستغلال والقرارات طويلة الأجل.

4-2- العيوب : و تتمثل في :

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .
- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار.
- استبعاد التكاليف الثابتة من الوهلة الأولى، مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية.

ثانيا : طريقة التكاليف المباشرة و الغير مباشرة :

1- التكاليف المباشرة : وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي يمكن تتبعها عمليا بالكامل بالنسبة لوحدات القياس، أي أنه يكون هناك علاقة مباشرة بين هذه التكاليف وبين هذه الوحدات، بمعنى أنه لا يمكن الوصول إلى التكلفة بدون هذه العناصر.

2-التكاليف الغير مباشرة : [1] هي عبارة عن عناصر التكاليف التي ترتبط جزئيا بوحدة القياس وليس بطريقة كاملة، بمعنى أنها ترتبط بالوحدة المستخدمة كأساس للقياس هنا ولكنها ترتبط بوحدات قياس أخرى كما أنه ليس من السهل تحديد نصيب وحدة القياس المستخدمة منها.

ثالثا : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة : [2]

[1] أحمد محمود نور – المرجع السابق ، نفس الصفحة .

[2] علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر 2004 ، ص 59 .

يعرفها علي رحال على أنها طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على أساس تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، ويتم تحديد هذا التناسب بواسطة معامل التحميل العقلاني (COIR).

معامل التحمل العقلاني = النشاط الحقيقي / النشاط العادي أي : COIR = AR / AN

حيث النشاط الحقيقي (AR) : هو الذي يحسب في نهاية المدة ولا يكون تقديريا.

النشاط العادي(AN) : هو الذي قدر مسبقا عن طريق الأخذ بعين الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة، ويعرف الجزء الآخر من الأعباء الثابتة التحميل، ويعطى بالعلاقة التالية :

فرق التحميل = التكاليف الثابتة × (1 – معامل التحميل العقلاني)

CF = DIR (1 – COIR)

- إذا كان فرق التحميل موجبا فهذا يعني أن النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي مما يدل أن هناك طاقة غير مستقلة وتسمى التكلفة الناتجة عن ذلك بتكلفة البطالة.
- إذا كان فرق التحميل سالب فالنشاط الحقيقي أكبر من النشاط العادي يعني أن المؤسسة تشتغل بأكثر من طاقتها ويسمى المردود الناتج بربح الفعالية .

رابعا : التكاليف الهامشية : [1]

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء إسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه

[1] هادفي خالد . مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعيرة للمؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 63-64 .

إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه.

أولا : مبدأ التكلفة الهامشية :

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج، وقبول أو رفض الكلبيات الخاصة المقدمة من طرف العملاء .

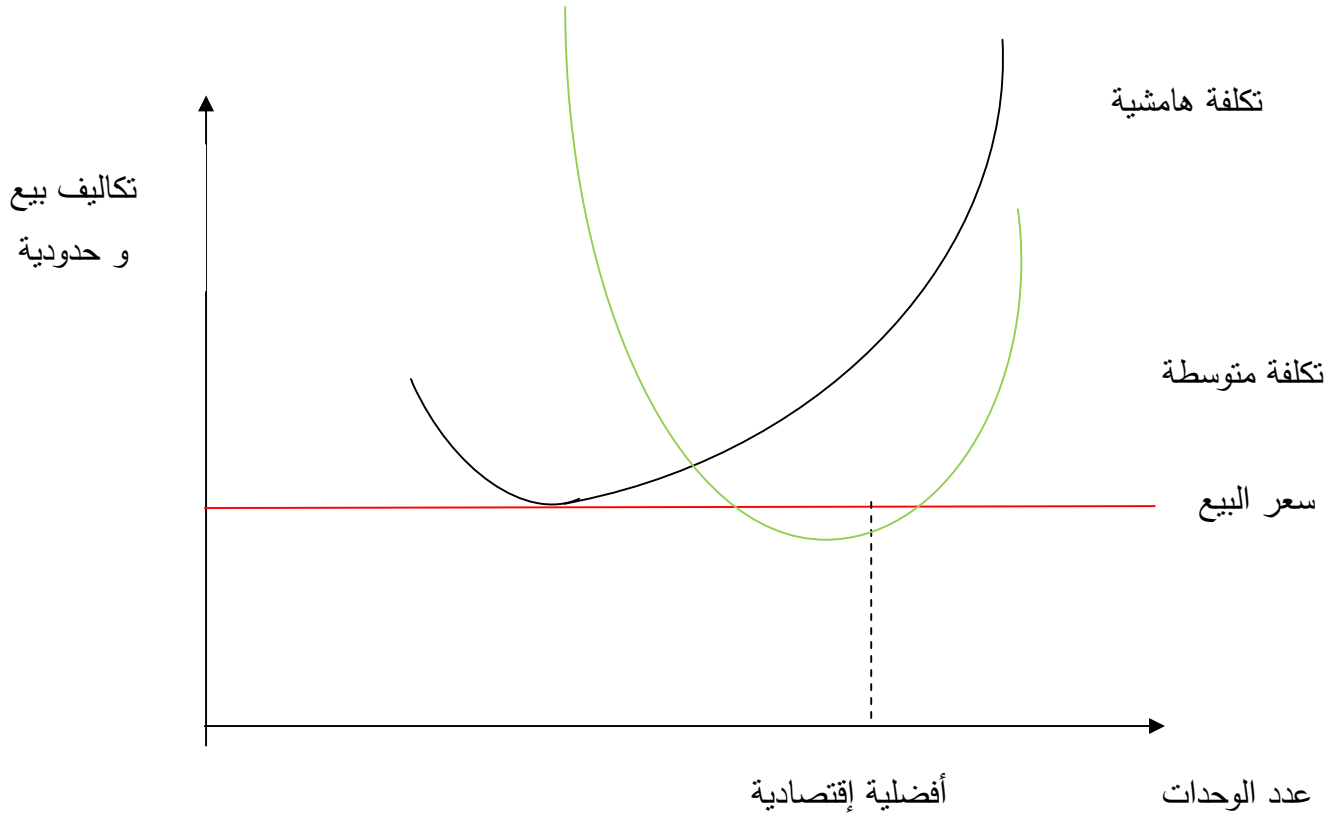
يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري لذا يكون لدينا :

التكلفة الهامشية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 – التكلفة الإجمالية للإنتاج 1 .

ثانيا : تحديد حجم الإنتاج الأمثل :

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية.

تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية أما إذا أنتجت أكثر فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح، خاصة في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، والتي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من كرف السوق. فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع، ويمكن إظهار العلاقة بالشكل التالي :



الشكل (2) تحديد الأفضلية الاقتصادية

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة، وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر بيع.

تجدر الإشارة هنا إلا أنه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغيره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين.

ثالثا : تقييم طريقة التكلفة الهامشية :[1] من خلال ذكر المزايا و العيوب :

1- المزايا :

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية .
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات .

[1] نفس المرجع السابق ، ص 64-65 .

- تفيد في قبول أو رفض طلابيات الزبائن وترتيبهم حسب طلباتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن.

2-العيوب : [2]

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية.
- عدم الدقة والتذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين في مستويات الإنتاج وتشتمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة والثابتة عند الانتقال إلى مجال إنتاج آخر.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بها، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أن المعطيات ليست دائما متوفرة وثابتة.
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في أغلب الأحيان.

المطلب 3 : طريقة التكاليف المعيارية :

يعتبر نظام التكاليف المعيارية صورة متقدمة من أنظمة التكاليف المحددة مقدما، في ظله تتحدد التكاليف للاستخدامات المختلفة تحديدا، كما أنه له أهداف متعددة كباقي الأنظمة الأخرى [1]

أولا : أهداف التكاليف المعيارية :

- **قرارات التسعير** : التكاليف المعيارية ترتبط بنوع المنتج فمستخدم في التسعير الداخلي للسلع والخدمات وتسمى أسعار التحويل بأنها القيمة المحملة أو المحددة لسلعة أو لخدمة محمولة من قسم لآخر، مثلا قسم إنتاج الإطارات يحول الإطارات إلى قسم السيارات.

---

[2] نفس المرجع السابق ، ص 65 .

(1) جهيدة بوصبيع.مرجع سبق ذكره، ص 29-30 .

- **رقابة التكاليف :** يهدف تخفيض التكاليف على النشاط الصناعي والتسويقي والإداري يجب أن تراقب الإدارة تكاليفها.
- **تقييم الأداء :** يتم تقييم أداء كل مركز من مراكز المشروع باستخراج الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية.
- **ضبط و رقابة كفاءة الأداء :** فإذا كانت الكفاءة تعني إنجاز أو تشغيل الأنشطة للحصول على قدر محدد من المخرجات بخصائص أو مواصفات معينة بأقل قدر ممكن من الموارد، فإنه ليس هناك ما يفصل نظام التكاليف المعيارية في ضبط العلاقة بين المدخلات والمخرجات ووضعها في صورة معايير أو أنماط.
- **الإدارة بالأهداف :** المقصود بها تحديد رجال الإدارة أهدافا محددة لكل أنشطة المشروع وبتحقيق الأقسام الهدف المطلوب منها ليس بحاجة إلى اتخاذ وإجراء إداري.

ثانيا : مبدأ طريقة التكاليف المعيارية : [1]

لتطبيق هذه الطريقة ينبغي إتباع المنهج التالي :

- تحديد التكاليف الأولية المقدرة ثم في مستوى أعلى التكاليف المقدرة.
- إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية، و ذلك قصد تحديد الإنحرفات.
- تحليل الإنحرفات للبحث عن أسبابها وعن المسؤوليات في حدوثها.
- اتخاذ الإجراءات المصححة في الدورات المقبلة.

ومن الملاحظات التي يجب إبداؤها :

- إن طريقة التكاليف المعيارية تستخدم نفس مراحل التكاليف الفعلية أي تكلفة الشراء، صنع وسعر التكلفة.
- كما أن التكاليف المعيارية تحلل إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة أو إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة عندما يتعلق الأمر بدراسة تغيرات النشاط و المردودية.

[1] جهيدة بوصبيع ، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

المبحث الثالث : فعالية الطرق الحديثة في تحديد التكلفة :

تمهيد :

ساهم التطور الذي عرفته المؤسسات من ناحية تنظيم العمل والهياكل في بروز طرق جديدة في مجال إدارة الأعمال وذلك منذ بدايات القرن العشرين، ولطالما اعتبرت مسائل مراقبة التسيير والمحاسبة كموضوع من الدرجة الثانية، إلا عند استخدام تقنيات موحدة وتطبيقها على مؤسسات متباينة تماما أثبتت محدوديتها مع مرور الزمن وهذا ما يمكن أن نصفه بتهاوي الطرق التقليدية لمراقبة التسيير وفسح المجال أما الطرق الحديثة مثل : ABC – ABM والتكلفة المستهدفة.

المطلب 1 : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف الغير مباشرة على المنتجات ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتباره يمثل تطورا ملموسا على التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات.

أولا : أهمية الطريقة: [1] يوجد الكثير من الآراء التي ترى مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها:

- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المنشأة كوحدة.
- نوفر أرقام أكثر دقة من تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها.
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط و تتعرف مقدما على عوامل التكلفة(مسبباتها).
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكثر تفصيلا ويجب أن تقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.

[1] د. كمال خليفة أبو يزيد /د. كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، دار الجامعة الجديدة طبعة 2002 ، ص 97 .

ثانيا : مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: [1] تتطلب إتباع المراحل التالية :

1- تحديد الأنشطة : يقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية مثل: شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، ترويج المبيعات.

2- حساب تكلفة الأنشطة : الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

3- استخلاص مسببات التكلفة : المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة ويتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات.

ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات : وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب، طبقا لهذه الخطوات فإن مراحل الأنشطة تركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها.

[1] المرجع السابق، ص 98. د . كمال خليفة أبو زيد.

5- تخصيص الموارد : [1] إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة.

ثالثا : شروط تطبيق ABC : [2]

1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC.وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.

2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.

3- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في برنامج ABC.

4- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن.

5- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC.

6- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.

7- يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة.

8- إذا لم يتم تحديد معلومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية وإذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجوههما معا (النظام القديم و نظام ABC)

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص 98 .

[2] جاب الله الشريف . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة. دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

المطلب 2 : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM : [1]

تعمل المنشأة على تحقيق رضا المستهلكين من خلال التركيز على عوامل نجاح رئيسية مثل التكلفة، الوقت، الجودة، التجديد والابتكار، فالتكلفة تعد احد عوامل النجاح الرئيسية لذلك تسعى المنشآت إلى تخفيض تكلفة ما تقدمه من منتجات وخدمات لمستهلكيها شرط المحافظة على الجودة أو النوعية فالحفاظ على تكلفة منخفضة يوفر للمنشأة ميزة تنافسية قوية وأحد الأساليب التي تهدف إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية هو أسلوب ABM الذي يركز على إدارة المنشأة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها، وهناك آراء عديدة تناولت هذا الأسلوب. فإن الإدارة حالما تتعرف على تكلفة المنتجات عند تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة فإنها تقوم بمجموعة من الأفعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات وهي مجموعة من القرارات المتخذة من قبل الإدارة ولاستخدام نظام ABM في اتخاذ القرارات يتطلب تطبيق مجموعة من الخطوات:

1- إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المنشأة.

2- تحديد تكاليف كل نشاط.

3- تحديد فرصة التحسين (إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتحسين المستمر لتحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة).

4- وضع أولويات التحسين(حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة).

5- تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الانشطة.

6- متابعة المنافع المحققة ومقارنتها بالتكاليف.

---

[1] علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ل ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، ص 231.

وهناك من العلماء من أمثال HILTON من اشاروا إلى أن لABM هي تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة وبالتالي فإنه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لذا المستهلك وتخفيض الموارد الضائعة ويحقق أهدافه بالاعتماد على نظامABC من خلال الخطوات التالية:

1- تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط.

2- تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة.

3- تحديد فرص تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتخفيض أو حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

- ومما تقدم يمكن القول بأن نظام ال ABM هو أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشاة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

إن استخدام نظام ABM في إدارة التكلفة يتطلب من إدارة المنشأة أن تقوم بمجموعة من الأفعال والتصرفات وتتخذ قرارات وتستخدم بعض الوسائل والأدوات لرقابة وتخطيط التكلفة بهدف تخفضيها، فالكثير من الشركات اتجهت نحو تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة والذي يأخذ دور شمولي وفعال في تخطيط ورقابة التكلفة من خلال الأهداف التي يحققها والتي يمكن تحديدها بالآتي:

1- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المنشأة.

2- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف من دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة.

3- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المنشأة.

4- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي ممكن أن تحسن الأداء المستقبلي في المنشأة.

- إن اعتماد نظام إدارة التكلفة على أسلوب الأنشطة في تخفيض التكلفة يتطلب إتباع مجموعة من المعايير التي يمكن تحديدها كالآتي:

1- تخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة.

2- حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة.

3- اختيار الأنشطة الأقل تكلفة.

4- اشتراك مجموعة من الأنشطة في أداء وظيفة واحدة.

5- إعادة استخدام الموارد غير المستغلة.

المطلب 3 : نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

لقد أصبح لزاما على شركات التصنيع البحث عن أساليب جديدة لإدارة الإنتاج تمكن الشركات من الالتزام بالتزاماتها تجاه العملاء ويتيح لها النمو والتوسع وكان ظهور نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو أسلوب من أساليب إدارة الإنتاج التي تميزت بها الصناعة اليابانية يسير جنبا إلى جنب بمحاذاة نظام إدارة الجودة الشاملة وقد ابتكرت هذا النظام في الإنتاج شركت تويوتا اليابانية لصناعة السيارات.

أولا: أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

- يهدف هذا النظام إلى تقليل الفاقد المترتب على الإنتاج الزائد عن المطلوب، وذلك عن طريق:
  - خفض زمن التوريد.
  - خفض التكلفة.
  - منع الأعطال والمنتج المعيب.
  - أي يكون لكل فرد دور محدد ويمثل قيمة مضافة للمنتج.
- يقوم على مفهوم تطوير الموارد البشرية والعمل الجماعي ويحقق إمكانية إنتاج أكثر من نوع في نفس الوقت.

ثانيا: المقومات والعناصر التي تقوم عليها منظومة الإنتاج في الوقت المحدد:

- تحديد زمن التشغيل ومعدلات الإنتاج لكل منتج والخطأ الرئيسي.
- ضبط حركة المواد والأجزاء والمنتج بين جميع المراحل بدقة وأمان.
- توظيف مفاهيم تقليل الخطأ.
- دعم أعمال التحسين المستمر
- متابعة أداء المعدات وخطوط الإنتاج وسرعة إصلاح الأعطال ومنع المنتج المعيب.

الخاتمة

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة من خلال معرفة تكاليف الاستغلال وطرق تقييمها. ففي المبحث الأول تطرقنا إلى عموميات حول تكاليف الاستغلال حيث تم عرض مختلف المفاهيم للتكاليف الثابتة والمتغيرة ثم التعرف على دورة الاستغلال ودورة الاستثمار.

وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى طرق التكاليف التقليدية (جزئية، كلية، معيارية)، وخلصنا إلى أن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وأن هذه الطريقة ملائمة في ظل منتجات قليلة قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجي مستمر.

كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى الطرق الحديثة لتحديد التكلفة حيث يعد التحكم في التكلفة وإدارتها مصدرا مهما لتحقيق الميزة التنافسية. وعليه فإن تطبيق هذه الأنظمة(الطرق)يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة، بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها مما يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي وتحسين مرد وديتها.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لتحديد دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تمهيد:

يهدف هذا الفصل من الدراسة إلى محاولة ربط الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصلين السابقين

بما هو مطبق ميدانيا، وذلك من خلال اختبار فرضيات البحث المحددة ضمن محتوى المقدمة.

أجريت الدراسة الميدانية على مستوى ولاية ميلة، في مجموعة مؤسسات الصناعية الصغيرة و المتوسطة حيث أصبحت هذه المؤسسات تواجه منافسة شديدة في ما بينها التي تحتم عليها استعمال وسائل وآليات جديدة التي تسمح لها بالانفتاح على السوق ، وتكون قادرة على تلبية متطلبات وإستراتيجيتها التنافسية المختلفة، ومن خلال مسايرة للتطورات الاقتصادية.

ولعل حجم المنافسة و تنوعها يحتم على المديرين اختيار أنظمة محاسبية لمؤسساتهم التي تسمح لهم بتحقيق أقل التكاليف. لذلك تتواجد بهده الولاية العديد من المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة والتي ستكون محلا لإلقاء الضوء على البعض منها وبما يتناسب مع أهداف الدراسة من هذه المؤسسات: الحديد، الجبس، الزجاج، الخزف، سميد....

منهجية الدارسة:

تتكون عينة الدارسة من مؤسسات جميعها تنتميإلى قطاع الصناعي الجزائري وعددها عشرة مؤسسات

وتم اختيار هذا القطاع نظرا لأهمية في الوقت الراهن في دعم الاقتصاد المحلي حيث انه من أكثر القطاعات تأثر بانفتاح الذي يشهده العالم، ولهذه التنافسية العالية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لملائمته مع موضوع الدراسة.

عينة الدراسة:

قمنا بالاتصال بعشرة مؤسسات الصناعية المعنية من مجتمع الدراسة أي ما نسبته 60% كانوا على الاستعداد للتعاون وهي نسبة كافية لتعميم النتائج، كما تم اختيار أقسام معينة ضمن كل مؤسسة لتوزيع الاستبيان عليها تمثلت بأقسام:مدير عام،نائب مدير، رئيس قسم، مدير الإنتاج، إداري موظف..... وقد تم توزيع أربعة وعشرون استبيان يدويا على أفراد عينة الدراسة تم اختيارها عشوائيا.

منهجيةإعداد استبيان:

مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل حتى وصلت إلى شكلها النهائي الذي تم اعتماده، واستخدامه لتحقيق أهداف الدراسة.

المرحلة الأولى: تم الاطلاع على دراسات سابقة ذات علاقة مباشرة بالدراسة.

المرحلة الثانية: تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وذلك لتأكد من دقة صحة الفقرات الاستبيان ومن أنها تقيس ما صممت لقياسه وبدوره قام بتعديل الاستبيان وإعادة صياغة بعض الفقرات لتصبح أكثر فهما وتحقيقا لأهداف الدراسة وأصبح الاستبيان في شكله النهائي يحتوي على مايلي:

المحورالأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية العامة لإفراد عينة الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، العمر، المستوى الوظيفي، وأخيرا الأقدمية في الوظيفة.

المحور الثاني: ويهدف إلى التعرف على مدى استخدام أنظمة التكاليف من قبل عينة الدراسة وتتكون أسئلته من 1_8 أسئلة.

المحور الثالث: ويمثل المتغير التابع والمتعلق بمراقبة تكاليف الاستغلال ويتكون هذا المحور من 4 عبارات من 1-4.

وبغرض الإجابة على فقرات الاستبيان تم الاعتماد على مقياس خماسي لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة، وقد ترجمت الاستجابة على النحو التالي:

الجدول رقم (1): مقياس قياس الاستجابات

الاستجابة	الدرجة
موافق بشدة	5
موافق	4
محايد	3
غير موافق	2
غير موافق بشدة	1

علما بأن الوسط الحسابي(من 1 إلى2) يدل على درجة موافقة منخفضة لأفراد عينة الدراسة، أما الوسط الحسابي (من 2 إلى 3) فيدل على درجة موافقة متوسطة، ويدل الوسط الحسابي (من3 إلى4) على درجة مرتفعة، ويدل الوسط الحسابي (من4 إلى5) على درجة موافقة مرتفعة بشدة.

الاختبارات الخاصة الأداةالقياس المتمثلة في الاستبيان:

1) صدقالأداة: يعني صدق إن الفقرات التي يحتويها الاستبيان ذات الصلة بمتغيرات الدراسة وتقيس ما صممت لقياسه، ولقد تم عرضه على الأستاذ المشرف. حيث تم بناؤها بالاعتماد على الاستبيانات لدراسات سابقة والتي أجريت على نفس القطاع و قطاعات مشابهة.
2) ثبات الأداة: ويشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، وقد تم احتساب ذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
3) إجراءات توزيع الاستبيان: بعد إكمال الاستبيان و التأكد من صدق و ثبات الدراسة (الاستبيان) لقياس الأهداف التي وضعت من اجلها تم توزيعها على عينة الدراسة من قبلنا، وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (24) استبيان، ولقد حاولنا في عملية التوزيع إلى ضمان إيصال الاستبيان إلى الأشخاص المعنيين، وتوضيح الاستفسارات والإيضاحات اللازمة وشرح فقرات الاستبيان وإزالة أي لبس وغموض فيها.
4) المتوسطات الحسابية: لمعرفة واقع جودة الخدمة المصرفية ومختلف أبعادها وواقع الميزة التنافسية في الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط.
5) الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت البيانات على متوسطاتها.
6) معامل كرونباخ ألفا: لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة.
7) معامل الانحدار المتعدد: لمعرفة دور أنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال.

ثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى ثبا تأداة الدراسة الإستبانة تم حسا بمعامل كرونباخ ألفا للتأكد من ثبات أداة الدراسة والنتائج المتحصل عليها كانت كما يلي :

الجدول رقم (2): قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	أنظمة التكاليف	مراقبة تكاليف الاستغلال	الاستمارة ككل
معامل الثبات(كرونباخألفا)	0.63	0,70	0.64

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

يلاحظ من الجدول رقم (1) أم معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مقبولة وهي أكبر من النسبة المعيارية 0.60 حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا للاستمارة ككل 0,64 ومنه الاستمارة تتمتع بالثبات.

الدراسة الميدانية

- **وصف عينة الدراسة:**

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية والتي تتضمن كل من (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة). يظهر الجدول رقم(2) الخصائص الشخصية للعينة.

الجنس:

يلاحظ من الجدول رقم(2) زيادة عدد الذكور في العينة بشكل ملحوظ عن عدد الإناث، حيث يبلغ عدد الذكور(19) فردا، بنسبة(79٪) في حين تبلغ عدد الإناث(05)، أي بنسبة(21٪) من إجمالي العينة. ويمكنالاستدلال من هذه النتيجة على قلة مشاركة المرأة الجزائرية في المناصب الإدارية والإشرافية، وهذا ما أكدته العديد من الدراسات التي أجريت في بيئة الأعمال الجزائرية.

العمر:

أشارت النتائج رقم(2) أن عدد أفراد العينة الذين تبلغ أعمارهم (من 31 إلى 40)هو(09) ايما نسبته(38٪) في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين(41الى50)هو (06)أي ما نسبته (25٪) بينما بلغ عدد الذين تتراوح أعمارهم ما بين(20 إلى 30سنة)(02) أي ما نسبته (08٪) والذين أكبر من 50 عددهم (07) اي ما نسبته(29٪). وتدل النتائج على أن أعلى نسبة من المتوسطات لأفراد عينة الدراسة تقع ضمن الفئة العمرية (من 30 إلى 40) وهي الفئة التي تمثل العدد الأكبر المحاسبين والوحدات المختلفة في المؤسسات الصناعية، والذي يعني توفر الخبرة العمالية الكافية في مجال أعمالهم.

الخبرة المهنية:

يتضح من الجدول رقم (2) أن (06) أفراد وما يعادل (25٪) تقل خدمتهم عن 3 سنوات، و(05) أفرادبنسبة (20٪) تتراوح خدمتهم من 3 إلى 6 سنوات، في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح خدمتهم ما بين06إلى 10 سنوات (03) أفراد بنسبة(٪ 1)، والذين تفوق خدمتهم 10سنوات فأكثر (06)أي ما نسبته (٪2).

المستوى التعليمي:

أما بالنسبة للمؤهل العلمي فقد بلغ عدد الأفراد الذين عندهم مستوى البكالوريا (5) بنسبة (21٪)، أما المتحصلون على شهادة ليسانس (12) فردا أي ما نسبته (50٪)، وأما شهادة الماستر (02) فردا أي (08٪)، وشهادة الماجستير (02) فردا أي (08٪)،أما الدكتوراه فهي منعدمة، وهناك مؤهلات أخرى (03) أي ما يعادل (21٪).

المستوى الوظيفي:

في ما يخص المستوى الوظيفي فقد بلغ عدد المدراء (01) أي ما نسبته (04٪)، أما نائب المدير فقد بلغ عددهم (01) أي ما نسبته (04٪)، وعدد رؤساء الأقسام فقد بلغ عددهم (04) أي ما نسبته (16٪)، ونائب رئيس قسم فقد بلغ عددهم (03) أي ما نسبته (12.5٪) ، أما رئيس مصلحة فعددهم وصل الى (05) أي ما نسبته (20٪)،ونائب رئيس مصلحة بلغ عددهم(05) أي ما نسبته (20٪) ، أماإداري فقد بلغ عددهم (03) أي ما نسبته (12.5٪) ، واخرى بلغ عددهم (02) أي ما نسبته (8٪)

الجدول رقم (3):الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة.

المتغيرات الشخصية والوظيفية		التكرار	النسبة المئوية٪
الجنس	ذكر	19	٪79
	أنثى	05	٪21
العمر	من 20 إلى 30 سنة	02	٪08
	من31 إلى 40 سنة	09	٪38
	من41 إلى 50 سنة	06	٪25
	أكبر من 50	07	٪29
الأقدمية في الوظيفة	من1- 3 سنوات	06	٪25
	من3 إلى6 سنوات	05	٪20
	من6 إلى 10 سنوات	07	٪29
	10 سنة فأكثر	06	٪25
المستوى التعليمي	بكالوريا	05	٪20
	ليسانس	12	٪50
	ماستر	02	٪08
	ماجستير	02	٪08
	دكتوراه	00	٪00
	أخرى	03	٪12
الرتبة الوظيفية	مدير	01	٪04
	نائب المدير	01	٪04
	رئيس قسم	04	٪16
	نائب رئيس قسم	03	٪12.5
	رئيس مصلحة	05	٪20
	نائب رئيس مصلحة	05	٪20
	إداري	03	٪12.5

	اخرى	02	8٪

مناقشة المحور الثاني:

ما مدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ؟ للإجابة على هذا السؤال تم تحديد 8فقرات، بحيث لكل فقرة متغير يتعلق بتوفير نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

الجدول رقم (4):مدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة

رقم الفقرة	المجـال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
01	تستخدم مؤسستكم النظام التقليدي المتمثل في: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	3.96	1.12	2	مرتفع
02	تستخدم أنظمة محاسبة التكاليف بأسس معينة	4.42	0.58	1	مرتفع
03	يتوافق نظام محاسبة التكاليف المتبنى في مؤسستكم مع الهيكل التنظيمي	3.21	0.83	6	مرتفع
04	تستخدم مؤسستكم الأنظمة الحديثة منها: نظام**ABC**	2.38	1.13	8	متوسط
05	من الصعب تحميل التكاليف إلى تكاليف إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة	3.63	1.09	5	مرتفع
06	تتوفى مؤسستكم مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**	2.54	1.10	7	متوسط
07	يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية	3.92	0.92	3	مرتفع
08	يساعد نظام **abc** في تخفيض التكاليف	3.88	0.85	4	مرتفع
	المتوسط العام لأنظمة التكاليف	3.49	-		مرتفع

الوسط الحسابي على مقياس من خمسة درجات .كلما ارتفع الوسط الحسابي فان ذلك يشيرالى توفر انظمة محاسبة التكاليف

وبالنظر إلى نتائج الجدول بشكل عام نجد أن نظام محاسبة التكاليف متوفر بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة،حيث بلغ المتوسط العام (3.49)،والذي يدل على درجة موافقة عالية،وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية مابين (0.58-1.13) ويدل ذلك على تقارب إجابات عينة الدراسة على فقرات الجدولم ما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة مرتفعة حيث جاءت الفقرة رقم (02) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(4.42) وبانحراف معياري(0.58)، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة مرتفعة الفقرة رقم(01) بمتوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (1.12)، كما حصلت الفقرات (3،5،7،8) وبدرجة مرتفعة على مستوى قبول جيد من طرف أفراد العينة وبمتوسط حسابي على التوالي كما يلي(3.21،3.63،3.92،3.82) وبانحراف معياري (0.83، 1.09، 0.92،0.85) ، أما كل من العبارات رقم(4،6) فقد حصلت على درجة متوسطة وبمتوسط حسابي على التوالي كما يلي(2.38،2.54) وبانحراف معياري (1.13، 1.10)، من خلال النتائج السابقة يتبين أن واقع استخدام أنظمة التكاليف من قبل عينة الدراسة كان جيد وهذا ما يدل على أن هذه المؤسسات تستخدم مختلف أنظمة التكاليف.

مناقشة المحور الثالث:

ما مدى فعالية هذه الأنظمة في حساب ومراقبة تكاليف الاستغلال.

الجدول رقم (5):مراقبة تكاليف الاستغلال

رقم الفقرة	المجال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
09	تتميز الطرق التقليدية لحساب التكاليف بانخفاض تكاليف إنتاجها.	4.04	0.85	1	مرتفع
10	يتميز النظام المتواجد في مؤسستكم بسهولة جمع البيانات اللازمة لحساب التكاليف .	2.96	0.69	4	متوسط
11	يتميز النظام المتواجد في مؤسستكم بحساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات بدقة.	3.00	0.79	3	مرتفع
12	يسمح لكم نظلم محاسبة التكاليف من إجراء رقابة على كافة	3.21	0.93	2	مرتفع

	تكاليف الاستغلال داخل مؤسستكم.				
	مراقبة تكاليف الاستغلال	3.30	-	-	مرتفع

الوسط الحسابي على مقياس من خمسة درجات، كلما ارتفع الوسط الحسابي فان ذلك يشير إلى ارتفاع دور أنظمة محاسبة التكاليف في حساب و مراقبة تكاليف الاستغلال للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وبالنظر إلى نتائج الجدول بشكل عام نجد أن أنظمة التكاليف لها دور في حساب ومراقبة تكاليف الاستغلال وهذا ما تبينه المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط العام لمراقبة تكاليف الاستغلال متوفر بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة،حيث بلغ المتوسط العام (3.30)،والذي يدل على درجة موافقة عالية، مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة مرتفعة، وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية مابين (0.69–0.97) ويدل ذلك على تقارب إجابات عينة الدراسة على فقرات الجدولحيث جاءت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(4.04) وبانحراف معياري(0.85)، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة مرتفعة الفقرة رقم(12) بمتوسط حسابي (3.21) وانحراف معياري (0.93)، كما حصلت الفقرة (11) وبدرجة مرتفعة على مستوى قبول جيد من طرف أفراد العينة وبمتوسط حسابي(3.00) وبانحراف معياري (0.97)، أما العبارة العاشرة تحصلت على درجة متوسطة بمتوسط حسابي (2.96) وانحراف معياري (0.69).

من خلال المتوسط العام لاستجابة أفراد العينة على فقرات الاستبانة المتعلقة بدور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي بلغ (3.39)، يتبين بأنه هناك موافقة عالية بمعنى أن أنظمة محاسبة التكاليف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة تساهم في مراقبة تكاليف الاستغلال وهذا مايبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (6): المتوسط العام لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الدرجة
أنظمة محاسبة التكاليف	**3.49**	**1**
مراقبة تكاليف الاستغلال	**3.30**	**2**
المتوسط العام	**3.39**	**3**

اختبار الفرضية الرئيسية:

ومن أجل التأكد من وجود دور لأنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال تم حساب الانحدار البسيط للتأكد من صحة الفرضية الرئيسية.

- **الفرضية الرئيسية:** هناك دور لأنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال
- H0:لايوجددور لأنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال
- H1 : هناك دور لأنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال

الجدول رقم (7): نتائج تحليل الانحدارلدور أنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال

	مســـــتوى المعنويـــــة Sigg	قيمة tالمحسوبة	beta
الجودة	0.09	1.76	0.35

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(6) أنه لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \geq$ 0.05) للمتغير المستقل(أنظمة محاسبة التكاليف) على مراقبة تكاليف الاستغلال لأفراد عينة الدراسة،إذ بلغت قيمة t المحسوبة1.76 وهي أقل من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \geq$ 0.05)، كما أن مستوى المعنوية (Sigg=0.09) أكبرمن مستوى الذلالة المعتمد (0.05)، وتشير قيمةbeta إلى أن التغير في قيمة المتغير المستقل (أنظمة محاسبة التكاليف) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار35% في المتغير التابع (مراقبة تكاليف الاستغلال) مما يقضي قبول فرضية لعدم والتي تنص بأنه لا يوجد دور لأنظمة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال، ورفض الفرضية البديلة.

من خلال نهاية هدا الفصل توصلنا إلى مجموعة من النتائج من خلال تحليل استبيان الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على توزيع الاستبيان على عينة البحث المتمثلة في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلةحيث يهدف البحث إلى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية و دورها في ترقية ودعم تنافسية هده المؤسسات.

في نهاية هذا الفصل التطبيقي يمكن الخروج بمجموعة من النتائج أهمها:

-الأنظمة التقليدية هي الأكثر شيوعا في الاستخدام في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة محل الدراسة.

-يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديدأسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج.

- بالرغم من اتفاق غالبية أفراد عينة الدراسة على أهمية أنظمة محاسبة التكاليف ودورها في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلا أنهم لا يزالون غير قادرين على تطبيق هذه الأنظمة في المؤسسات التي يعملون بها.

-تعتمد إدارة المؤسسات الصناعية العاملة بولاية ميلة على معلومات أنظمة محاسبة التكاليف في تحديد وحساب تكلفة المنتجات حيث توفر أنظمة محاسبة التكاليف المعلومات التكاليفية المطلوبة في الوقت المناسب

4

الخاتمة

لقد تم تناول موضوع –**دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال** –من خلال شقين اساسيين شق نظري واخر تطبيقي فكان الهدف من الدراسة معالجة الاشكالية المطروحة على المستوى النضري ومحاولة إسقاط ذلك على المستوى التطبيقي الذي كان عبارة عن دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

يمكن القول أن التطور الذي يشهده العالم في الوقت الراهن وجب على المؤسسات الصناعية الجزائرية السعي لمسايرة هذا التطور ودلك من خلال البحث عن طرق جيدة لمراقبة التسيير وحساب التكاليف فمن الملاحظ عدم توفر الاهتمام اللازم من قبل الادارات في المؤسسات الجزائرية حول وجود نظام محاسبة تكاليف في المؤسسات، حيث ينصب اهتمامها فقط على نتائج الأعمال المالية في نهاية السنة وإعداد التقارير والقوائم المالية السنوية ويهملون جانب مهم و هو محاسبة التكاليف ، فأنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية يكاد يكون غير موجود وذلك بسبب عدم قدرة المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة أو عدم رغبتها في تبني أنظمة محاسبة التكاليف لعدة أسباب وهذا بدوره أثر على المؤسسة والاقتصاد الجزائري ككل، فمن خلال معالجة الاشكالية المطروحة وهي – **هل هناك دور لأنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال في المؤسسة** –، قمنا بالتوصل الى عدد من النتائج والتوصيات

النتائج

–أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره احد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية لما له من دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة و تزويدها بالمعلومات التكاليفية.

– غياب مصلحة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات محل الدراسة ،وهو ما يعتبر عيب تسيري كبير في المؤسسات الصناعية.

–يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج.

– عدم قدرة المؤسسة علي مسايرة التطورات في عالم الأعمال، مما جعلها تعتمد أنظمة محاسبة تقليدية.

– تلعب البيئة التنافسية في السوق المحلي والخارجي دور كبير في زيادة الحاجة إلى تطوير نظام التكاليف المطبق في الشركات لتلبية احتياجات السوق بالكميات والجودة المطلوبة وفق أسعار التنافسية.

– ان أنظمة محاسبة التكاليف تساهم في تمكين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تخفيض تكلفة المنتجات بشكل يؤدي إلى رفع القيمة السوقية وتعظيم الربحية

التوصيات

- ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بإعادة صياغة نظام محاسبة التكاليف المطبق لديها وترتيب هذه الأهداف من خلال إعادة صياغة وتصميم نظام محاسبي للتكاليف يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية مع ضرورة تبني أهداف إستراتيجية جديدة تتلاءم مع متغيرات البيئة الصناعية الحديثة مثل: تحسين الجودة، زيادة خدمة العملاء، خفض التكلفة والتحسن المستمر لعمليات الإنتاج مما يزيد من قدرة المؤسسة على الاستمرار والمنافسة.
- ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بالعمل على تطوير وتنمية القدرات الفنية والمحاسبية للقائمين على أنظمة محاسبة التكاليف، وذلك من خلال الحصول على البرامج والدورات التدريبية والتعرف على أنظمة التكاليف الحديثة.
- ضرورة العمل الجاد والحثيث على إنشاء برامج حاسوب خاص بمحاسبة التكاليف، بحيث يتم تصميم وبرمجة البرامج باستخدام أحدث لغات البرمجة، والاعتماد على نظريات وأساليب وقواعد محاسبة التكاليف ،حيث سيساعد البرنامج على مساعدة محاسبي التكاليف على تلبية احتياجات إدارة المؤسسة من المعلومات التكاليفية في الوقت والشكل المناسب.
- من الضروري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إعادة النظر في أنظمة محاسبة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في المستقبل مما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة.
- على المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكلفوية الحديثة لأهميتها في تحسين تسيير وتنشيط القرارات.

المراجع

قائمة المراجع:

I. قائمة الكتب:

- أ .عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010.
- د.كمال خليفة أبو يزيد، د. كمال الدين " الدهراوي،**محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار الجامعة الجديدة طبعة 2002.
- د. زيات محمد محرمود.محمد محمود البابلي، **المحاسبة الإدارية**، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، 2012.
- رضوان محمد ألعناتي، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000عمان، الأردن،.
- زهير الحدرب د. لؤي وديان، **محاسبة التكاليف**، دار البادية ناشرون موزعون 2010
- عاطف الأخرس ،و إيمان الهنينى ،و سمير حمودة و أحمد الجعيرى ،***محاسبة التكاليف الصناعية*** ،دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ،2001
- عامر عبد الله زهير الحدرب،**المحاسبة الإدارية**، دار البداية ناشرون وموزعون،2010، عمان، الأردن.
- عبد المقصود ديبان وآخرون،مبادئ،**محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، 2004.الإسكندرية مصر
- إبراهيم نور عبد الناصر وعليان الشريف، ***محاسبة التكاليف الصناعية*** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2002
- علي رحال، **سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- عماد يوسف الشيخ ، **محاسبة التكاليف**، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن 2009.
- عنان فلاح سلامة المقارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- قريش يوسف،.بن ساسي إلياس،**التسيير المالي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2006.
- محمد تيسير الرجبي– محاسبة التكاليف –الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة القاهرة، 2008
- محمد علي الجبالي ، قصي السامري ، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، عمان 2000.
- مليكه حفيظ شبايكي، **المحاسبة التحليلية دروس نظرية**، مطبوعات جامعة متنوري، قسنطينة، 2002.
- مؤيد محمد الفضل ، و د. عبد الناصر ابراهيم نور ، وعبد الخالق مطلك الراوي ، ***المحاسبة الإدارية*** ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن ،2007.

- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري و تطبيقي دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الطبعة 2 ، عمان ، الأردن 2009.
- نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، حاج قويدر قورين ، أستاذ مساعد في كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية بجامعة الشلف ghk-dz@yahoo.fr ص 18.
- نواف فخر، خليل الدليمي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الدار العلمية للنشر والتوزيع عمان 2001 .

II. قائمة المدكرات

- أمين بن سعيد، **محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء** " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر.
- جاب الله الشريف . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة. **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

- جميدة بوصبع ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص مالية و بنوك ، **إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة : مؤسسة مطاحن بني هارون – القرارم قوقة**– معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير المركز الجامعي ميلة.

- جهيدة بوصبيع. **إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية الجزائرية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية وبنوك ، وزارة التعليم العالي البحث العلمي، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير المركز الجامعي لميلة .

حابي أحمد ، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية** ، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارة محاسبة و تدقيق –كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية جامعة الجزائر 2.

- رحمون هلال . **نظام معلومات للتسيير و مساعد على إتخاد القرار في المؤسسة الاقتصادية ،** أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، 2005، الجزائر .

- زغدود نبو. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، الفرع علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، **محددات سياسة التمويل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

- سناء نايف اليعقوب ،**أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JAST IN TIME) على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهة العامة في الاردن،** مذكرة مكملة للحصول على درجة ماجستير جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا 2009.

شادي صبحي أوشنب. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، **دراسة وتقسيم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة،** الجامعة الإسلامية قطاع غزة.

- شوان طلال سعد الله الطرية، **الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل و النسيج في الموصل،** رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الإدارة و الاقتصاد ، جماعة الموصل.

- صالح بلاركة، **قابلية تطبيق الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، 2011-2012، جامعة فرحات عباس بسطيف.

- عبد الهادي داودي ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، **واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت،** جامعة يوزيان ، كلية العلوم الإقتصادية ، علوم التسيير ، قسنطينة.

- علي حازم يونس الياامور، **استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ل ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة،** دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل،.

- عمر محمد أديب، أطروحة مكملة لمتطلبات منح درجة دكتور الفلسفة ،**محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي،** كلية العلوم المالية و المصرفية.

- فاطمة رشدي سويلم، **عوض تأثير الرابط و التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة إسلامية غزة ، 2007

- نايب إبراهيم. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، **آليات تمويل المنشأة الرياضية والمتابعة المالية لها**، معهد التربية الوطنية والرياضية، جامعة الجزائر3.

- هادفي خالد. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعيرة للمؤسسة الاقتصادية**، جامعة محمد خيضر بسكرة.

- اليزيد ساحري . مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع إدارة أعمال ، **أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة**، دراسة حالة وحدة الأمينات و الإسمنت ببرج بوعريريج ، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

- حطر محمد شاكر السراج، حامد محمد، مداخلة بعنوان، **إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم لأداء المؤسسة الإقتصادية** ، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة ، جامعة محمد بوضياف ، 10.11 نوفمبر ، ص 04 .

- **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، حاج قويدر قورين ، أستاذ مساعد في كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية بجامعة الشلف ص 18.

III. **الملتقيات:**

- علي حازم الياامور، **إستخدام نموذج البرمجة في تحديد المزيج الإنتاجي الأفضل الذي يعظم الأرباح في ظل تطبيق نظرية القيود**، المؤتمر العلمي الثاني للرياضيات، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة الموصل ، أيام 6-7-2009 ص 625 .

حطر محمد شاكر السراج، حامد محمد، مداخلة بعنوان، **إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم لأداء المؤسسة الإقتصادية** ، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة ، جامعة محمد بوضياف ، 10.11 نوفمبر ، ص 04 .

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

المركز الجامعي –ميلة-

معهد العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص:علوم التسيير

فرع:مالية

السنة الثالثة لسانس

استبيان حول

دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الإستغلال

دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –ميلة-

تحية طيبة وبعد ...

السادة المحترمين، أخي الموظف / أختي الموظفة تم إعداد هذا الاستبيان في إطار إكمال متطلبات الحصول على شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية بعنوان دور أنظمة محاسبة التكاليف في مراقبة تكاليف الاستغلال دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- ميلة-.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال فإننا نأمل منكم التكرم بجزء من وقتكم لملأ هذه الاستمارة، علما أن المعلومات الواردة ستعامل بسرية تامة وتستعمل لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم مسبقا جهودكم وحسن تعاملكم.
وشكرا على تعاونكم

من إعداد الطلبة:

- بوداب عبد الرؤوف
- مصباح أحمـــــــد
- سياري بيـــــــــة

تحت اشرف الأستاذ:

- مزهود هشام

المحور الثاني: نظام محاسبة التكاليف

الرقم	الفقرة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تستخدم مؤسستكم النظام التقليدي المتمثل في: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية					
02	تستخدم أنظمة محاسبة التكاليف بأسس معينة					
03	يتوافق نظام محاسبة التكاليف المتبنى في مؤسستكم مع الهيكل التنظيمي					
04	تستخدم مؤسستكم الأنظمة الحديثة منها: نظامABC					
05	من الصعب تحميل التكاليف إلى تكاليف إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة					
06	تتوفى مؤسستكم مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC					
07	يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية					
08	يساعد نظام abc في تخفيض التكاليف					

المحور الثالث:مراقبة تكاليف الاستغلال

الرقم	الفقرة	الاجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتميز الطرق التقليدية لحساب التكاليف بانخفاض تكاليف إنتاجها.					
02	يتميز النظام المتواجد في مؤسستكم بسهولة جمع البيانات اللازمة لحساب التكاليف.					
03	يتميز النظام المتواجد في مؤسستكم بحساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات بدقة.					
04	يسمح لكم نظلم محاسبة التكاليف من إجراء رقابة على كافة تكاليف الاستغلال داخل مؤسستكم.					

الملحق 02

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية

Statistiques

		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
N	Valide	24	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,96	4,42	3,21	2,38	3,63	2,54	3,92	3,88
Std. Deviation		1,122	,584	,833	1,135	1,096	1,103	,929	,850

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	8,3	8,3	8,3
	2	1	4,2	4,2	12,5
	4	14	58,3	58,3	70,8
	5	7	29,2	29,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q2

		Fréquence	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	4,2	4,2	4,2
	4	12	50,0	50,0	54,2
	5	11	45,8	45,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q3

	Fréquence	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

	2	5	20,8	20,8	20,8
	3	10	41,7	41,7	62,5
Valide	4	8	33,3	33,3	95,8
	5	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	5	20,8	20,8	20,8
	2	11	45,8	45,8	66,7
	3	3	12,5	12,5	79,2
Valide	4	4	16,7	16,7	95,8
	5	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	1	4,2	4,2	4,2
	2	4	16,7	16,7	20,8
	3	2	8,3	8,3	29,2
Valid	4	13	54,2	54,2	83,3
	5	4	16,7	16,7	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	3	12,5	12,5	12,5
	2	12	50,0	50,0	62,5
	3	3	12,5	12,5	75,0
Valid	4	5	20,8	20,8	95,8
	5	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	4,2	4,2	4,2
	3	8	33,3	33,3	37,5
	4	7	29,2	29,2	66,7
	5	8	33,3	33,3	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	4,2	4,2	4,2
	3	7	29,2	29,2	33,3
	4	10	41,7	41,7	75,0
	5	6	25,0	25,0	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Statistics

		Q9	Q10	Q11	Q12
N	Valid	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0
Mean		4,04	2,96	3,00	3,21
Std. Deviation		,859	,690	,978	,932

Q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	8,3	8,3	8,3
	3	2	8,3	8,3	16,7
	4	13	54,2	54,2	70,8
	5	7	29,2	29,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	6	25,0	25,0	25,0
	3	13	54,2	54,2	79,2
	4	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	4,2	4,2	4,2
	2	8	33,3	33,3	37,5
	3	5	20,8	20,8	58,3
	4	10	41,7	41,7	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	7	29,2	29,2	29,2
	3	6	25,0	25,0	54,2
	4	10	41,7	41,7	95,8
	5	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

قيمة كرونباخ ألفا

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,646	12