



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي لميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع:/2014

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

مذكرة بعنوان:

واقع وآفاق استخدام آليات محاسبة التكاليف دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة

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

إشراف الأستاذ:

مزهود هشام

إعداد الطلبة:

- بن قاسة حورية
- طرشي عفاف

السنة الجامعية: 2014/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(لا يكلف الله نفسا إلا وسعها لها ما كسبت وعليها ما اكتسبت
ربنا لا تؤاخذنا ان نسينا أو أخطانا ربنا ولا تحمل علينا إصرا كما
حملته على الذين من قبلنا ربنا ولا تحملنا ما لا طاقة لنا به واعف
عنا واغفر لنا وارحمنا أنت مولانا فانصرنا على القوم الكافرين)

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل نحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووهبنا من القوة و الصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى و إتمام دراستنا و عملنا المتواضع هذا ، نفعا الله به و إياكم كما نقدم بالشكر الجزيل، والامتنان العظيم ، والعرفان إلى الأستاذ المشرف

" مزهود هشام "

على قبوله الإشراف على هذا البحث، و الذي وقف إلى جانبنا ولم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه والمعلومات القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا العمل ولم يبخل علينا بوقته

إلى أساتذة المركز الجامعي ميلة وبالأخص أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وإلى كل من علمنا حرفاً أو حكمة منذ نشأتنا إلى اليوم.

إلى المؤسسات و موظفيها الذين ساعدونا في إعداد الاستبيان

لكل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل.

ΣΗΥΥΥΥΥΥΥΥΥΥΥΥΥΥΞ

ΘΥΓΙΖ ΚΙΓΙΖ Ψ ΘΜ

ορβς ÿÈΒθ φί·νχ "λη οθ ΛηΠθ'ς ΙΛΕθ'αβΙΛΕθ' μλ τιΕ' ως ÿλΒ' ΤφΠ μλ ÿλΨθ' κ'λο ΙΨ· Νχθ
'ΥΕ·θ' 'Κπ κ'λο' μλ φιΐ ο· κΨν' "λ τιΐ ον'ΞΕ' κχΧΐς οιΥα ÿχΜΒθ φί·νχ "λης ον'ΦΙΞ κχΧΐς
"λρΟΐ'φ τθ' οΟΙ'·ΐ Ζ' ΙνΞ' μλ τθ' φΟΞ'ΛΙ 'ΙςνΞ ΗιχΣΕς ΕΛπΜ υΙπ'ς ΰΦδ'
"ν'ΞΕ' μχΙθ'ςθ'·ς ξΨ' ώ' 'ςΙ·Ψθ' ώ μ' Ζ·Λ τΥδς"τθ'Ψθ' Ζ' Ψ'εα
ΙΛρΞ φΟθ' τθ'βΙΨΞ' μ' ÿΒ' μλ 'ΙνΜΕς τιΒ' μλ "Ελα 'Ιη· φΟθ'ς μπς τιΐ "νπς φνΟΙΛΕ μλ τθ'
βΕ'εΟιθ' ώ' υΙρχ' ώ' "πΛςνς Λςν Ε'χΕθ' μ'· φνΟΙΐ φΟθ' τθ'β φΟχ·ΛΟ τιΐ
Ζ' ΖΧβΕ "φλ" Ηχς'Υθ' ΝΛΠθ'ς Ηχθ'Ψθ' Νβνθ'ς Ηχθ'ΐθ' Η·χ·Εθ' τθ'
κιΨθ' 'Ι'ΒΛΙ τλΞ' φα' ν'ΛΟθ' "νΟΙΘ φα' ΖΛΛΐ 'Ιχνα'ς Ε'χΕθ' ΗεΠΛ 'ΙΙΛΕΟ μλ'χ βτιΐ'ΐ' φΙΩλ'χ Ζχθ'
ΖΛΛΐ Ζ' Ψ'φ' φ·" Ε'χΕθ' φα' "εχΛΦ "νΙΠΛΟς γΕΘΐ'ς
μλ ÿλΒ' ςπ "λ φθ' 'ςΛρΧ' μλ τθ' βΕ'χΕθ' κιΐ φνςλιΐ μλ τθ' βΖ' ΙΨ· υΚΕλς φΟςδς υΙνΞ τθ'
"Τ'νΞ βκχΛΛ" φνςΙν'Ξχς γχΛΦθ' φθ' μς'χΥχ' 'ςν'η μλ τθ'βΕ'χΕθ'
"ΰς'Λ βΛχΙν β μ'χβΞ"ΨΥαΐ' ÿχνθ' φΟεΩ ΛΙΣλ ς φΟ'χΕ φα' υΙνΞς φβεΞ κ'ΐΐ τθ'
"κχνΛ ς μχΙθ' ΝΛΠ " ΗχΟρθθ' Λ'πΜΐ'ς ΗχΙνθ' κΐ'Λ·θ' τθ'
γΛΨθ' 'Κπ φνΟηΛ'Π μλ τθ'β ΗδΙ'Σθ' "χ'ςνθ'ς ΑχΦθ' Αιεθ' Η·Ε'Σ τθ' βφ·ΛΙ ΗεχαΛ ς φΟεχΙΣ τθ'
"ΗχΛςΕ"

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات، إلى من سأفتقدهم وأتمنى أن يفتقدوني
"صديقاتي"

إلى كل من يحمله قلبي ونسيه قلمي.

ع فاف

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أحمد الله وأشكره على نعمه وحسن عونه فهو الذي له الفضل أولا وأخيرا، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين.

إلى من يرتعش قلبي لذكره ، إلى من سعى وشقى لننعم بالراحة والهناء، إلى من أرفع رأسي عاليا افتخارا به، إلى مذهلي الأول المتعاطف بالحنان معلمي وقدوتي الدائمة في الحياة ، إلى من أفقده في مواجهة الصعاب، إلى من لا يمكن للكلمات أن توفيه حقه .

إليك يا أبي الحبيب الغالي. رحمك الله وأسكنك فسيح جنانه

إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها، إلى مدرسة الحب والحنان والعطاء، إلى بسملة الحياة وسر الوجود، بلسم جراحي و مصدر الدعاء غير المنقطع لي بدوام الرقي والنجاح، إلى سندي وقوتي وملأذي بعد الله، إلى من تملك جواز سفري للجنة.

إليك يا أغلى الحبايب. أدامك الله تاجا فوق رؤوسنا

إلى من حبهم يجري في عروقي، إلى شاطئي عندما أضيع، ومنبع الحنان عندما تقسو الأيام، وقلبي الكبير عندما أفقد كل القلوب... الروح لجسدي، والماء لصحرائي... أخوتي الأعزاء: دلال، أصيل وعدلي.

إلى كل أحبابي و أهلي أعمامي، أخوالي و كل أبنائهم.

أكبر تحية إلى رفيقه دربي وصديقتي التي ما كان لهذا العمل أن يكتمل دون مساندتها: عفاف

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

صديقاتي: حنان، صورية، منال، هدى، إسلام، زهرة، شهرة،

صباح، وسام، نبيلة.

إلى كل من يحمله قلبي ونسيه قلمي

في الأخير نسأل الله العفو والعافية في الدنيا والآخرة.

حورية

واقع وآفاق استخدام آليات محاسبة التكاليف

المقدمة

الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف والتكلفة

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب الأول: تعاريف، أهداف وأهمية محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف

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

المبحث الثاني: التكاليف مفهومها و تصنيفها

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء والتكاليف

المطلب الثاني: التكلفة مفهومها مراحل تكوينها

المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض وحساب التكاليف

المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف

المطلب الثالث: أساليب و طرق تخفيض التكاليف

الفصل الثاني : أساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاحها

المبحث الأول: أساسيات حول المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة

المطلب الأول: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وعوامل فشلها

المبحث الثاني: أشكال وأصناف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المطلب الأول: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الشكل القانوني وعلى أساس توجهها

المطلب الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة على أساس العمل وطبيعة المنتجات

المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة على أساس طبيعة الملكية

المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المطلب الأول: عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القرن 21

المطلب الثاني: الأنشطة التي تتركز عليها المؤسسة لتوفير فرص النجاح

المطلب الثالث: دور مختلف آليات محاسبة التكاليف

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لاستخدام آليات محاسبة التكاليف في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الخاتمة.

المقدمة العامة

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن 18 إلى انتقال طريقة التصنيع لل خامات والمواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية ومن ثم طريقة آلية، فأدى ذلك بدوره الى تطور صناعي وحضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي ونتيجة لتطور حاجة الفرد ورغباته دخلت الشركات لتخفيض الأسعار وللخروج من هذه المنافسة بنجاح ،فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف ، فأصبحت إدارة بحاجة إلى المعلومات والبيانات الداخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأعباء .

ولعجز المحاسبة المالية عن إمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة، ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع.

وقد ساهم عدد من فروع المعرفة في تطوير محاسبة التكاليف مثل :الإدارة والاقتصاد والهندسة والإحصاء فاستخدام المحاسبون عدد من النماذج الرياضية والإحصائية في تحليل عناصر النفقات إلى مباشرة وغير مباشرة لما يحقق أهداف محاسبة التكاليف، وأعطيت أهمية خاصة لتحمل المصروفات غير المباشرة على وحدات الإنتاج وجرى تقسيم المنشأة إلى مراكز تكاليف نوعية ومراكز مسؤولة عن هذا الإطار .

1- إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن حصر الاشكالية العامة للبحث في التساؤل الرئيسي المتمثل في:

ما هو واقع استخدام المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة لآليات محاسبة التكاليف؟

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

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

- هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات الصناعية الجزائرية؟

- هل المؤسسات الصناعية الجزائرية تطبق محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف منتجاتها؟

- هل تساهم أنظمة محاسبة التكاليف المعتمدة من طرف المؤسسات محل الدراسة في بناء ميزتها التنافسية؟

2-فرضيات البحث:

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

-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.

-اعتماد المؤسسات الجزائرية طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل تكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي فاستعمال يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة بالتالي يهدد موقعها التنافسي.

-تطبيق طرق محاسبة التكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية ضرورة من ضروريات الوقت الحالي.

-تساهم أنظمة محاسبة التكاليف في بناء الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال ميزة التمييز وميزة التكلفة الأقل.

3-أهمية البحث:

كما تتبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بأنظمة محاسبة التكاليف 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 اتخاذ 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 :

-التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة، ومدى الإهتمام بها وتطويرها

-توضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة، وتبيين مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار.

-استعراض الأنظمة التقليدية والحديثة وتوضيح مدى قدرة كل منهما على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

-تحديد نقاط القوة والضعف للنظامين التقليدي والحديث.

-التحقق من مستوى تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف بعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

5-دوافع اختيار الموضوع:

لقد وقع اختيارنا على هذا الموضوع إلى عدة أسباب موضوعية أهمها مايلي:

-الرغبة في توسيع المعلومات حول آليات وأنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- كون أن هذا الموضوع واقعي أكثر ما هو نظري، وهذا ما أدى بنا إلى دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

-الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.

-تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال المحاسبة.

منهج البحث وأدواته:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي.

وقد قمنا باستعمال العديد من الأدوات التي تطلبها كل من المناهج السابقة:

- المسح المكتبي بالاطلاع على مختلف الكتب والدوريات الموجودة.
- مختلف القوانين والتشريعات التي تتعلق بالموضوع.
- الاستعانة بالدراسات السابقة وكذا مختلف الملتقيات التي اهتمت بالموضوع.

7- حدود البحث:

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا لوجود عدة أنظمة سواء أكانت تقليدية أم حديثة وقد تم التركيز عند دراسة الأنظمة التقليدية على نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية بنوع من التفصيل، 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 مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة وذلك من خلال التعرض لمعوميات حول محاسبة التكاليف ومختلف مفاهيم التكلفة، تصنيفاتها ومفاهيم حول أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض وحساب التكاليف.

الفصل الثاني:تطرقنا فيه لاستخدام أنظمة محاسبة التكاليف من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال الإشارة لأساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير تصنيفها، و دور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

الفصل الثالث:خصص هذا الفصل إلى دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة حيث تعرضنا لدراسة الطريقة المطبقة لحساب تكاليفها، ومن ثم محاولة دراسة ومقارنة النتائج.

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 المؤشرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.
- قلة المراجع الحديثة المتعلقة بموضوع في مكتبة المركز الجامعي لميلة وصعوبة الحصول عليها في باقي المكتبات الجامعية.

الفصل الأول:

مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة

مقدمة الفصل

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة ، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها ، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي ، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل .

يهدف هذا الفصل الذي يعتبر بمثابة مدخل وتمهيد لباقي الفصلين المواليين، بحيث نرى أنه من التقصير أن تكون دراستنا لطرق محاسبة التكاليف والتكلفة وتصنيفاتها والأساليب المستخدمة في تخفيضها وطرق تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية.

وسيكون هذا الفصل يتكون من ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: التكاليف مفهومها و تصنيفها

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض وحساب التكاليف

المبحث الأول : عموميات حول محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة ، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة .

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض ما يلي :

- تعريف محاسبة التكاليف وأهميتها وأهدافها
- المقومات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف ووظائفها ومزاياها؛
- أوجه الترابط بين محاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وكذلك أوجه الاختلاف والتشابه بينهما؛

المطلب الأول : تعريف وأهداف وأهمية محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح ، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الدورة المالية ، فالتكاليف إذا مفردة مهمة جداً ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة ، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي ، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك .

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم تعريفات التكاليف وأهدافها وأهميتها .

الفرع الأول :تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية ، ومواكبتها للتطورات من ناحية أخرى ، لذا فإن تعدد التعاريف يرجع على رغبة كل كاتب في إبراز بعض النواحي ، وفي حقيقة الأمر هم يتفقون جميعاً من حيث الدور ، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي :

«هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج ، والرقابة على عناصر تكليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة .»¹

«محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها ، وتحملها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات أصنافها ووحداتها ، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء

¹ د . زهير الحدرب ، محاسبة التكاليف ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، 2010 ، ص9.

تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الهدر والضياع والتألف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح»¹

«تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعدد المتعلقة بصنعه وبيعه على جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ ، وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولى اهتمامها بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج»²

«هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) ، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما إنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري ، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسات»³

من العرض المتقدم نرى أن جميع التعريفات تتفق على أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ، ومساعدة الإدارة في التخطيط ، والرقابة على التكاليف ، وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية .

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يجب أن لا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك ، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاطها ، وهذا قصد متابعته والتعرف على نقاط القوة والعمل على ديمومتها والحد والقضاء على نقاط الضعف، لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث ، وتتمثل في الأهداف الأساسية التالية :

أولاً : تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:⁴

- 1- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى .
- 2- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني محاسبة التكاليف ، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، ص2 .

² صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، الطبعة 2010 ، ص8 .

³ ناصر دادي عبدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988 ، ص8 .

⁴ حسين علي أحمد مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص9

3- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها .

ثانيا :الرقابة على التكاليف cost control

التحقيق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة .

1- الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها .

2- الرقابة المصححة: تتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا .¹

ثالثا :تحديد أسعار المنتجات Price détermination

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الإنتاج ، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين ، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى ، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير .²

رابعا :المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات making planning and décision

تحتاج عملية تخطيط المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات التكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة ، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال مايعرف باسم الموازنات التقديرية .³ بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة ، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.⁴

خامسا : المساعدة على اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة ، خاصة وإن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات ، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي :⁵

1- تحديد العلاقة بين التكلفة ،الحجم ،الربح .

¹صالح عبد الله الرزق،مرجع سبق ذكره،ص10.

²زهير الحدرب وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص10.

³حسين علي أحمد،مرجع سبق ذكره،ص10

⁴محمد هديب عمر ، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق و نماذج مقترحة للقياس - ، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ،الأردن ، 2009 ،ص21 .

⁵عسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 17، 18.

- 2- اتخاذ قرار التوقيف خط إنتاج معين أو الإستمرار به .
- 3- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج .
- 4- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة .
- 5- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- 6- البيع للأسواق المحلية او الخارجية .

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة التي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع على البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف .

الفرع الثالث : أهمية محاسبة التكاليف

إذا كان تواجد نظام المحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة ،الذي أمرا إختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها .

إن الحديث السابق كان صحيحا ومقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة ، ممل أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها ، وذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية ، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو إتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع المعدلات الربحية التي تحققها .¹

المطلب الثاني :مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف.

الفرع الأول :مقومات محاسبة التكاليف

هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة ، ولهذه المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي :²

- البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء .
- تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة .
- تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من اجله .

¹نور أحمد وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص22.

² عاطف الأخرس ،و إيمان الهنيئي ،و سمير حمودة و أحمد الجعيري محاسبة التكاليف الصناعية ،دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ،2001 ،ص30.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي¹:

أولاً: تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف ، بغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها ، ولاشك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد ، وتكلفة اليد العاملة ، وتكاليف أخرى) دورة مستندية خاصة به ، ويتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها ، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة ، التي استفادت منها ، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات .

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف. كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسبة التكاليف ، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة تحديد مجموعة دفترية ومستندية سليمة.²

ثانياً : تحديد أساس قياس التكلفة

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

ثالثاً : تحديد دليل التكاليف

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقماً خاصاً به ، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات ، (مراكز التكلفة ووحدات النشاط ، وعناصر التكاليف) ، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلاً واحداً ، ومن هذه الأدلة.³

1- دليل المراكز :

¹ محمد هديب عمر ، مرجع سابق ، ص 21 .

² شادي صبحي أبو شنف ، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2008 ، ص 38 .

³ شادي صبحي أبو شنف ، مرجع سابق ، ص 38 ، 39 .

يحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز .

2- دليل الوحدات :

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

3- دليل العناصر :

يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية ، مع إعطاء كل مجموعة أو نبد منها رمزا أو رقما خاصا به ، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة .

رابعا : تحديد فترة التكلفة

من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مبدأ الدورية ، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية ، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف .

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة¹.

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة ، أهمها : موسمية الإنتاج ، وطرق الاستغلال ، والسنة الضريبية ، وموعد توزيع الأرباح ، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية².

عادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تاما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف اقصر من المدة اللازمة لإتمام المنتج³.

خامسا : تقارير التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات ، المعالجة والتشغيل ، المخرجات ، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة ويجب تصميم مجموعة

¹عاطف الأخرس ، وآخرون ، مرجع سابق ص31 .

²محمد هديب عمر ، مرجع سابق ، ص21 .

³عاطف الأخرس ، وآخرون ، مرجع سابق ص32 .

من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف ،وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي :¹

1- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية

يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة ، وتعد هذه القوائم لقياس تكاليف المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل .

2- تقارير رقابية :

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

3- تقارير ترشيد اتخاذ القرارات :

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة .

الفرع الثاني : وظائف محاسبة التكاليف

أولاً : الوظيفة التسجيلية

يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها ، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة .²

ثانياً : الوظيفة التحليلية

يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين .³

ثالثاً : الوظيفة الرقابية

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف ، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير

¹شادي صبحي أبو شنف ،مرجع سابق ،ص38 .

²عاطف الأخرس ، وآخرون ، مرجع سابق ص14 .

³نفس المرجع، نفس الصفحة

ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات ¹.

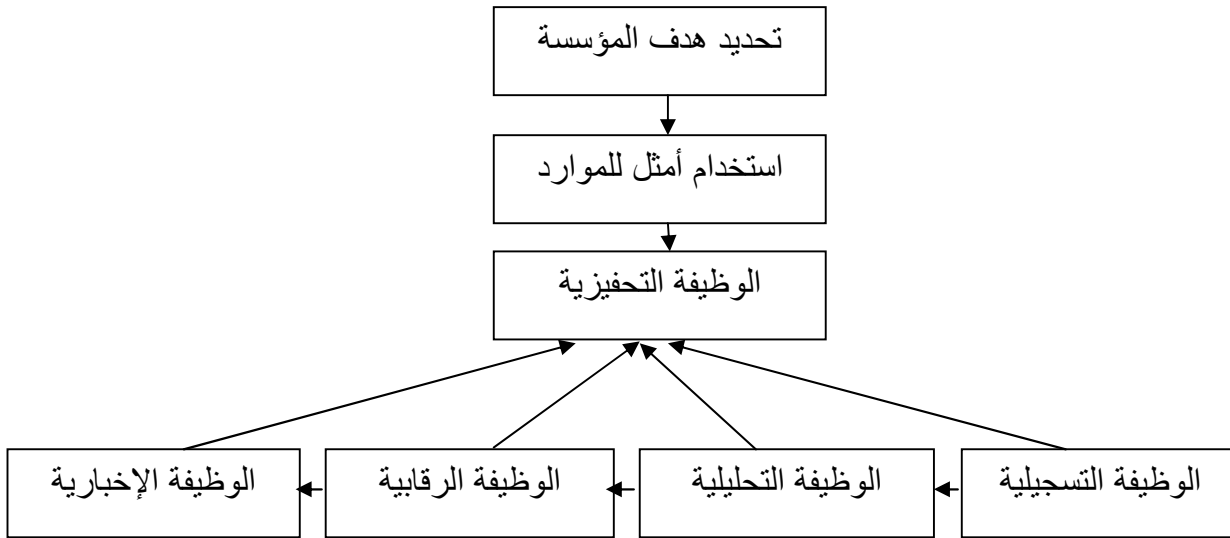
رابعاً : الوظيفة الإخبارية

ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة ، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها ، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها ².

خامساً : الوظيفة التحفيزية

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة ، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق ، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها .
يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 01: يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2006 ، ص 24 .

يتضح من الشكل أعلاه وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة .

¹ اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006 ، ص 24 .

² اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سابق ، ص 25 ، 26 .

الفرع الثالث : مزايا محاسبة التكاليف

تتمثل مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية :¹

أولاً : توفير البيانات التفصيلية على مختلف أنشطة المؤسسة ، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة ، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات .

ثانياً : تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة .

ثالثاً : تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات .

رابعاً : مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام أجور ومصاريف صناعية .

خامساً : تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة .

سادساً : تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة .

سابعاً : الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع .

المطلب الثالث : أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية

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

الفرع الأول : أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

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

أولاً : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، حيث أن المحاسبة المالية هي أول فرع ظهر في علم المحاسبة المالية ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية ، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة التكاليف مستقل

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سابق ، ص 18 ، 19 .

توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات المساعدة في ترشيد تلك القرارات ، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعد في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.¹ فبما أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى فمن هنا يمكن ذكر أهم أوجه الترابط من خلال النقاط التالية:²

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

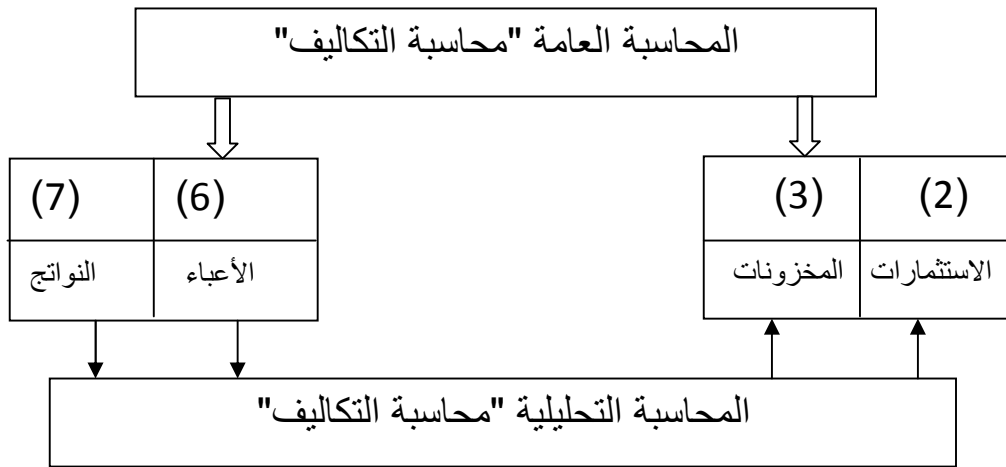
ويمكن إيضاح ماسبق من خلال الشكل التالي :

¹ رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2000 ، ص 18 .

² عاطف الأخرس ، وآخرون ، مرجع سابق ص 17 .

³ إبراهيم نور عبد الناصر وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2002 ، ص 19 .

الشكل رقم 02 : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .



المصدر: عيسى جرادي ، محاسبة التكاليف -دروس نظرية ، دار الشهاب ، باتنة الجزائر ، بدون تاريخ ، ص 08 .

يتضح من الشكل أعلاه ، أن العلاقة المتبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات ،حيث أن المحاسبة المالية تزود محاسبة التكاليف بجزء من المداخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج ،أما محاسبة التكاليف تزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات "الاستثمارات" .

ثانيا : أوجه التشابه

- 1- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق ، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة
- 2- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التكاليف تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية.
- 3- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها ، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية ،بينما تظهر محاسبة التكاليف بصورة تحليلية تفصيلية ¹.
- 4- تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات ².
- 5- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس .

¹أكمال حسن جمعة الربيعي، و سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص20.

²عاطف الأخرس ، وآخرون ، مرجع سابق ص18 .

- 6- يعتبر نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفرض متطلبات النظامين.
- 7- تركز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين.¹
- 8- كلاهما يوفر تقارير وقوائم مالية .

ثالثاً : أوجه الاختلاف

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

1-الالتزام بالمعايير

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

2-تنميط المصطلحات

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

¹ ري آتش جارسون واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة عصام الدين زايد محمد ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض ، السعودية ، 2002 ، ص 25 .

² محمد تيسير ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار النشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2004 ، ص 7،9 .

3-الإلزامية

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

4- نوع المعلومات

تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات مالية تاريخية ، وتتصف بالدقة والموضوعية ، بخلاف محاسبة التكاليف ، فهذه الأخيرة تقدم معلومات مالية وكمية ، ويمكنها أن تكون إما تاريخية تتعلق بالماضي أو تقديرية تتعلق بالمستقبل ، وهي كذلك لا تمتاز بنفس الدقة (فيما يتعلق بالتكاليف) التي تميز معلومات المحاسبة المالية ، إذ معلوماتها تقريبية في أغلب الأحيان .

5-موضوع التقرير

تغطي تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة ، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها هذه المؤسسة ، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير يتعلق بعضها بالإدارات التشغيلية (التنفيذية) والبعض الآخر يخص الإدارة العليا ، وعادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية ، ويمكن عرض أهم أوجه التشابه والاختلاف كما يلي :

الجدول رقم 1: يوضح أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية ، و يتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية .	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون الباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشأة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي .
2- تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض .	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف والإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج .	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل ، مثال : الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية .

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني محاسبة التكاليف ، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، ص2.

الفصل الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة

الجدول رقم 02 : يوضح أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المنشأة - جميع المستويات الإدارية في المنشأة.	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المنشأة والدائنون والمستثمرون والجهات الحكومية
2- التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة إليها . ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة .	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية . ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3- معايير إعداد التقرير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها . وغنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المنشأة والتي تعتمد على هذه التقارير .	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها .
4- المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي .	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا ، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات .
5- كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات الفعلية والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المنشأة وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا .	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط .

المصدر : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، الإدارة العامة لتصميم وتطوير

المناهج ، ص 4 .

الفرع الثاني : أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

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

أولا :العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

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

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية ، قرارات التسعير ، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم .²

نتيجة لذلك ، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل ، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض .³

ثانيا : أوجه التشابه

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير ، قياس هامش الربح ، تقييم المخزون وغيرها ، من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة مساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية ، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.⁴

يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما ، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف.

¹ عبد الحي عطية مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار ، دار المطبوعات اسكندرية ، مصر ، 1999 ، ص 24 ، 25 .

² إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2007 ، ص 22 .

³ جوزيف كحابة جبريل ، وحلوة حنان رضوان ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن 1997 ، ص 28 .

⁴ غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سابق ، ص 22 .

ثالثاً : أوجه الاختلاف

كما رأينا سابقاً أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب الفصل بينهما ، ويمكن ذكر أهم هذه الاختلافات في النقاط التالية :

- 1-إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تتراعى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل¹ بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب².
 - 2-ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة ، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقاً ، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويلتص بجميع العمليات ، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية - إلى جانب عناصر - كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحقوق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها...³
 - 3-يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها محاسبة التكاليف ، مثل : محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤثراته وقرارات التشكيلية المثلى لمنتجات وقرارات متعلقة بـ (أسعار المنافسين ، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة ... الخ) وغيرها .
 - 4-إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية ، أما المحاسبة الإدارية لا تحددها فترة معينة .
 - 5-إن محاسبة التكاليف تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون ، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف .
- إذاً مما تم عرضه من خلال العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف نستطيع القول أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ليسا مترادفين ، وليسا تسميتين لمسمى واحد ، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف .

¹ عبد الحي عطية مرعي ، مرجع سابق ، ص 24 ، 25.

² غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سابق ، ص 22 .

³ جوزيف جبريل وآخرون ، مرجع سابق ، ص 29 .

الفرع الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

إن المحاسبة المالية تنصب أساساً على أحداث ووقائع الماضي ، حيث إن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحققة ، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فمازالت غير واضحة المعالم ، ومن ثم فمازالت حدودها بالنسبة بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغيير ، أما محاسبة التكاليف فتتصب على أحداث وقائع الماضي والحاضر ، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمتنظر ، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي نرمي هي إلى خدمته¹.

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال المخطط التالي :

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

المبحث الثاني : التكاليف مفهومها وتصنيفاتها

تعد التكلفة من بين المعلومات المهمة في التسيير ، والتي يجب أن يكون على دراية تامة بها، بشكل دائم ومستمر ، ويوليها الأهمية ويتتبع مسارها ، وذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التي قد تكون سببا في بقاء أو زوال المؤسسة ككل، ففي هذا المبحث سنقوم بعرض مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف كمطلب أول ، والتكلفة النهائية مفهومها ومكوناتها كمطلب ثان ، وتصنيف وتبويب التكاليف كمطلب ثالث .

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء والتكاليف

قد يتجاهل البعض التمييز بين المصاريف والأعباء والتكاليف بسبب العوامل المشتركة بينها إلا أنه في الحقيقة لها أهمية في التمييز بينهم بحيث تتفاوت أهمية هذه المفاهيم من حيث مدلولها ، ومن حيث طبيعة ما تعبر عنه في ضوء ظروف استخدامها ، ففي هذا الصدد ارتأينا أن نوضح هذه المفاهيم كما يلي :

الفرع الأول : مفهوم المصروف

يعرف المصروف على أنه :«عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة ، أو بعبارة أخرى خروج للنقد ، والمصروف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلاً ، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا أن هذا ليس ممكناً في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل ، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو بالعكس بالنسبة للإيرادات² .»

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سابق، ص 22

² ناصر دادي عبدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

كما تعرف المصاريف أيضا أنها :«نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع ، مواد أو خدمات .»¹

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

الفرع الثاني : مفهوم الأعباء

تعرف الأعباء على أنها جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها ، وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات .²

من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالمصاريف والأعباء نستطيع أن نميز بينهما على أن المصاريف تتصف بالصفة المادية بينما الأعباء تتصف بالصفة غير المادية، وإن المصاريف يقابلها إيراد، والأعباء يقابلها الناتج .

الفرع الثالث : مفهوم التكاليف

تختلف وجهة نظر الباحثين في التكلفة فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحثة ومنهم من يضيف عليها الصبغة الاقتصادية ، هذا الاختلاف أنتج تعددا في التعاريف المعطاة لها والتي سنورد بعضها منها كما يلي :

أولا : تعرف التكلفة من الناحية الاقتصادية

تعددت تعريفات التكلفة من الناحية الاقتصادية وسنورد أهمها كما يلي :

«التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل.»³

«يقصد بالتكلفة قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات ، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة .»⁴

« التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية ، أي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل .»⁵

¹ سعيد أوكيل فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991، ص 8.

² سعيد أوكيل، مرجع سابق، ص 8.

³ عبد المنعم مبارك صلاح الدين ،و عبد الحي عطية مرعي ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، مصر ، 2008 ، ص 9 .

⁴ أحمد حكمت الراوي نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظري مع حالات تطبيقية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، القاهرة مصر ، مصر ، 1988 ، ص 99 .

⁵ غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سابق ، ص 27.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة بحكمه عاملان أساسيان هما التضحية والمنفعة ، فتعتبر المنفعة مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء كانت مادية أو معنوية ، وقد تستنفد هذه المنفعة في الحاضر أو المستقبل ، من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة .

أما التضحية فهي: « التنازل عن شيء أو فقدته أو إضاعته ، ويلزم أن يكون الشيء المضحي به ذا قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت . »¹

فالتضحية يجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية والمتمثلة في المنفعة ، مقابل موارد اقتصادية تدفع حالياً أو في المستقبل ، وكذلك يجب أن يكون للمؤسسة حرية الاختيار فيها .

فمن خلال المفهوم الاقتصادي للتكلفة نجد له ارتباطاً بعدة مفاهيم أخرى والمتمثلة في المصاريف والخسارة والأصل ، فقبل إيضاح هذه المفاهيم تجدر بنا الإشارة إلى صنفين من التكلفة التي ترتبط بهذه المفاهيم:²

تكلفة غير مستنفدة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفد بعد ولذلك تعتبر أصولاً لدى المؤسسة .

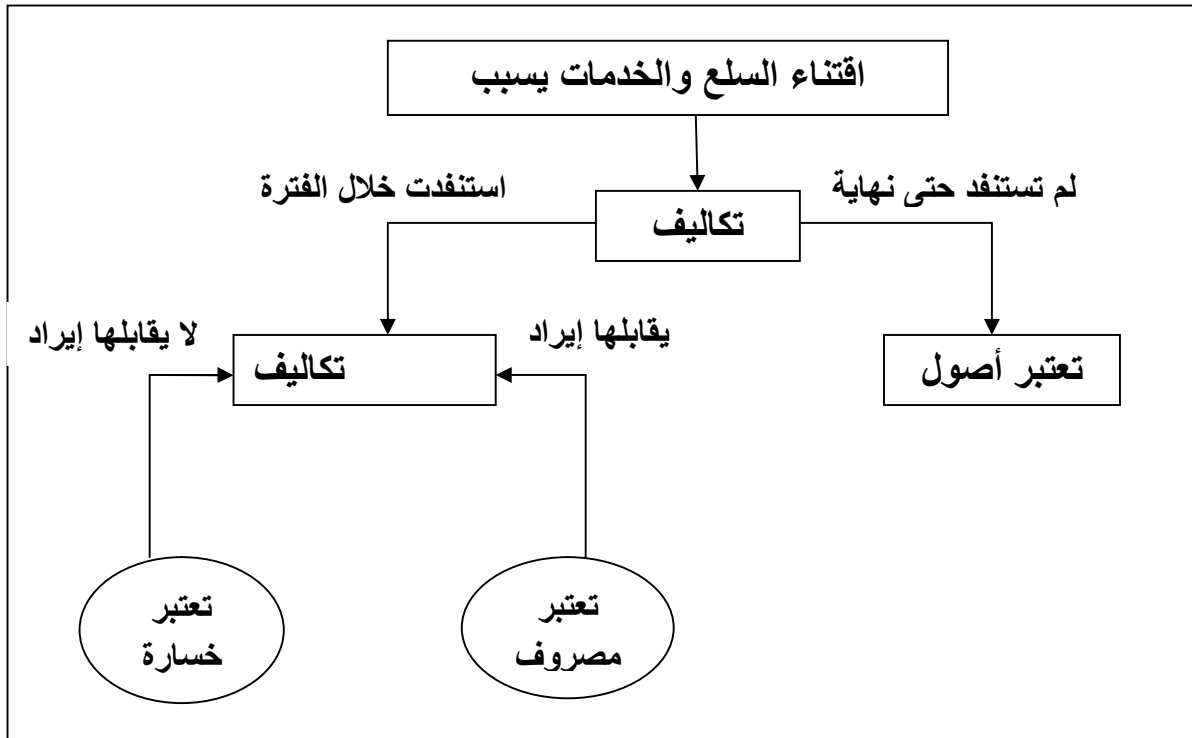
تكلفة مستنفدة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفدتها خلال الفترة .

فمن أجل إيضاح المفاهيم السالفة الذكر وشرح الترابط بينهم نعرض الشكل التالي :

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة ، مرجع سابق ، ص 16.

² صالح عبد الله الرزق ، وعطا الله ورا ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

الشكل رقم 03: العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق ، وعطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الاردن ، 1999 ، ص 27 .

يتضح من الشكل السابق ، أن المصاريف هي عبارة عن تكلفة مستنفدة أعطت منفعة وأصبحت مستنفدة مقابل إيراد ، أما الخسارة فتعتبر تكلفة مستنفدة ولم تحط منفعة ولا يقابلها إيراد ، والأصل هو عبارة عن تكلفة غير مستنفدة وينتظر منها منافع مستقبلية ، فالمعيار الفاصل بين هذه المفاهيم هو الاستنفاد "الاستخدام" والمنفعة .

ثانيا : تعريف التكلفة من الناحية المحاسبية

«التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين ، أو مجموعة منتجات ، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات ، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع»¹ .
 «هي مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج منتج معين»² .

¹ناصر دادى عبدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ، ص 14 .

²بعضى آسيا ، دور أسلوب تسيير الأنشطة ، دراسة حالة رغبة الجنوب - تقرت - مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2007 ، ص 02 .

المطلب الثاني : التكلفة النهائية مفهومها ومراحل تكوينها

سنقوم في هذا المطلب بعرض المفاهيم الخاصة بالتكلفة النهائية ومراحل تكوينها

الفرع الأول : مفهوم التكلفة النهائية

تعددت تعريفات التكلفة النهائية إلا أنها ذات مدلول واحد وبهذا الصدد سنقوم بعرض تعاريف للتكلفة النهائية وهي كما يلي :

« يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي ، حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه .»¹

«سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكبدها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) . وتحسب فيها تكاليف البيع ، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به .»²

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن التكلفة النهائية هي عبارة عن الكلفة التي تطلبها المنتج أو الخدمة وذلك من المرحلة الأولى حتى المرحلة النهائية أي وصوله إلى المستوى النهائي للبيع وتقديم خدمة .

الفرع الثالث : مراحل تكوين التكلفة النهائية

كما هو معروف أن التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات تمر بمراحل قبل حسابها وهذه المراحل تختلف باختلاف القطاع الذي تشتغل فيه المؤسسة ، وفي هذا الصدد سنقتصر في هذا الفرع بعرض المراحل الثلاث للمؤسسة الصناعية بحيث تتمثل هذه المراحل في :

أولاً : تكلفة الشراء (التموين)

وهي تكلفة شراء المواد واللوازم وتتضمن : سعر الشراء ، تضاف له كل المصاريف الملحقة بالشراء كالتأمين ، النقل ، الجمركة ... الخ ، وهذا إلى غاية دخول المشتريات إلى مخازن المؤسسة .³ ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء المباشرة و/أو غير المباشرة} - \text{الخصومات}$$

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 38 .

² ناصر داداي عبدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ، 1988 ، ص 13.

³ حنيفة بن ربيع ، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 ، ص 11 .

ثانيا : تكلفة الصنع (أو الإنتاج)

تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع) ، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية :¹

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

ثالثا : تكلفة التوزيع

نعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة ، التغليف ، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع ، مصاريف الصيانة ، وسائل النقل ، والاستهلاكيات العادية لها ، نفقات الإشهار ، عمولات البيع ، نفقات التصدير ،... الخ .²

ويمكن توضيح المراحل السابقة من خلال الشكل التوضيحي التالي :

الشكل رقم 04: يوضح مراحل تكوين التكلفة النهائية .

	مصاريف	سعر
التغير في مخزون المواد	تكلفة مشتريات الفترة	
تكلفة شراء المواد المستعملة		
	مصاريف الصنع	تكلفة شراء مستعملة
التغير في المخزون	تكلفة صنع منتجات الفترة	
تكلفة صنع المنتجات المباعة		
	مصاريف البيع	تكلفة الإنتاج
سعر التكلفة النهائية		

المصدر: جرادى عيسى ، محاسبة التكاليف ، دروس نظرية ، دار الشهاب ، باتنة ، الجزائر ، 2003 ، ص 11.

¹ فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف : المبادئ ، الإجراءات ، الرقابة ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الاردن ، 1979 ، ص 28 .

² عبد الكريم يعقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 31 .

المطلب الثالث : تصنيف وتبويب التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف cost classifications تجميع بنود التكاليف في مجموعات متجانسة من زوايا مختلفة ، حيث أن كل تبويب لعناصر التكاليف من التبويبات التي سيتم التعرض لها إنما يخدم أهدافا معينة ، وهناك طرق متعددة لتبويب عناصر التكاليف ، ويرجع ذلك إلى تعدد الأهداف وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة لتحقيق تلك الأهداف ¹، مما يتطلب تبويب عناصر التكاليف لتخدم تلك الأهداف وتتاسب ما سيتم اتخاذه من قرارات. في حقيقة الأمر توجد عدة معايير لتصنيف وتبويب التكاليف بحيث سنقوم في هذا المطلب بالتركيز والتطرق لأشهرها وأهمها في المؤسسات الصناعية كما يلي:

الفرع الأول :التصنيف الطبيعي

يعتبر هذا التبويب من أسهل وأبسط أنواع التبويب إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها "المادية وغير المادية " ولذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية "عناصر التكاليف".² ووفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من :

أولا : عنصر تكلفة المواد Materialcost

أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية ، ويتمثل هذا العنصر بكل ما يتفق من مواد خام ، أو منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية ، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل بالعمليات التصنيعية أو العمليات التسويقية وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية ، وعنصر تكلفة المواد يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج ، لذا يستوجب إجراء رقابة فعالة على هذا العنصر ، من أجل أن يكون استخدامه بشك اقتصادي كفء .³

ثانيا : عنصر تكلفة العمل (الأجور)

كل ما تتحمله المنشأة في سبيل الاستفادة من القوة البشرية المتاحة لديها ، سواء كانت في شكل نقدي أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية ، والحال كذلك مع كلفة العمل حيث يتم تبويبها إلى نوعين كلفة العمل المباشرة وتتمثل في أجور عمال الإنتاج وكلفة العمل غير المباشرة وتتمثل في أجور ورواتب مراكز الخدمات المختلفة .

¹ زهير ابراهيم الحدرب ، و د. لؤي وديان ، محاسبة التكاليف ، دار البداية ، 2010 ، ص 27

² صالح خالص صافي ، رقابة تدبير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 88 .

³ اسماعيل يحي التكريتي ، وآخرون مرجع سابق ، ص 67 .

ثالثاً :عنصر تكلفة الخدمات (المصروفات)

تتمثل في كل ما تتحمله المنشأة في سبيل مزاولة نشاطها بخلاف تكلفة المواد وتكلفة العمل ، ومن أمثلتها :
اندثار الموجودات ، وإيجار المباني ، وأجور الماء والكهرباء .¹

الفرع الثاني : التصنيف الوظيفي

إن تكلفة أي منتج صناعي تقسم إلى مواد وعمل وخدمات وعلى هذا الأساس فإن هذه العناصر تقسم على وظائف المشروع وهي وظيفة الإنتاج ووظيفة التسويق ووظيفة الإدارة العامة .²
وبناء على ذلك تقسم التكاليف إلى ثلاث مجموعات هي :³

أولاً : عناصر تكاليف الوظيفة التسويقية

تتضمن تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

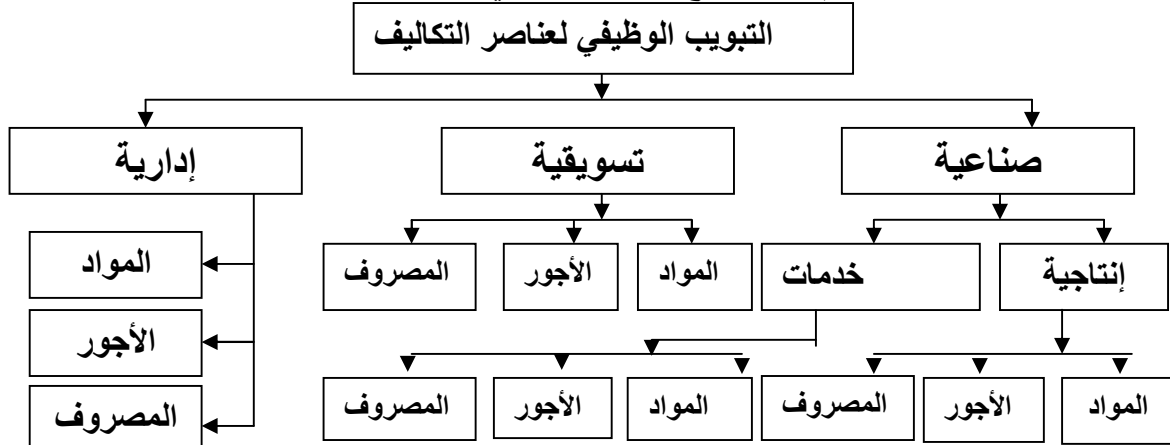
ثانياً : عناصر تكاليف الوظيفة التسويقية

تشمل تكاليف متغيرة تسويقية وتكاليف ثابتة تسويقية مثل عمولة رجال البيع ومندوبي البيع أي أن كل ما يخص المعرض يعتبر تكاليف تسويقية وهي متغيرة وثابتة .

ثالثاً : عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية

كل ما يخص الإدارة تكاليف إدارية وكل ما يخص التمويل تكاليف تمويلية مثل فوائد القروض وخصم الكمبيالات وهي تكاليف ثابتة .

الشكل رقم 05: يوضح التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني محاسبة التكاليف ، الإدارة العامة لتصميم وتطوير

المناهج ، ص 10 .

¹ مؤيد محمد الفضل ، و د. عبد الناصر ابراهيم نور ، وعبد الخالق مطلق الراوي ، المحاسبة الإدارية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 73 .

² عامر عبد الله شقر ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البداية ، الطبعة الأولى ، 2010 ، ص 33 .

³ نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الإدارية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 62 ، 63 .

الفرع الثالث : تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي

يمكن أن نصنف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي ¹:

أولاً : ح/60 المشتريات المستهلكة : وهي جميع ما يتم اقتناؤه واستهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيره وفق ما هو مخطط له .

ثانياً : ح/61 الخدمات الخارجية : يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من وجهة خارجية عنه أي من الغير كعمال خارجين عن المؤسسة نفسه .

ثالثاً : ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى : يقصد بها جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال المؤسسة ولم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة .

رابعاً : ح/63 أعباء المستخدمين : يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور واشتراكات اجتماعية إضافية لأعباء رب العمل من أجور واشتراكات اجتماعية .

خامساً : ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات : يقصد به جميع الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطه .

سادساً : ح/65 الأعباء العملية التشغيلية " الأخرى " : يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها .

سابعاً : ح/66 الأعباء المالية : يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها .

ثامناً : ح/67 العناصر غير العادية : يضع هذا الحساب جميع العمليات الخاصة بالأعباء الاستثنائية غير المتوقعة والخارجية عن عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات والشاحنات بغتة دون سبيل لتخصيص المؤونة فتعتبر عبئاً استثنائياً على المؤسسة ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية .

تاسعاً : ح/68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة : يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتداركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقاً من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الإهلاكات التي تصيب الأصول القابلة للإهلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفاً سابقاً ، وهو عبء الخسائر في القيمة الذي تتعرض له المؤسسة بسبب تقلبات السوق

¹ نوح لبوز ، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية المحاسبية ، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة ، 2009 ، ص 192 ، 225 .

عاشرا : ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها : يقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلتزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك بهذا الجزء .

الفرع الرابع : تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية¹

إن هذا التصنيف يرتبط بعلاقة وعناصر التكاليف الأساسية (المواد الأجور ، المصروفات بالوحدة الإنتاجية ، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا الأسلوب إلى :

أولا : عناصر التكاليف المباشرة

هي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية ، كما أنها التكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة والتي يمكن تتبعها وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة وهذه العناصر تشمل :

- **الأجور المباشرة :** هي تمثل كل ما يدفع للعاملين الذين يكون عملهم مباشر ، والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي .
- **المواد المباشرة :** تشمل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام ، كالخشب في صناعة الأثاث والخيط في صناعة الغزل والنسيج .
- **المصروفات المباشرة :** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة وغالبا هذه المصروفات لا تظهر كونها تدمج مع تكلفة المواد كمصاريف نقل وشحن المواد .

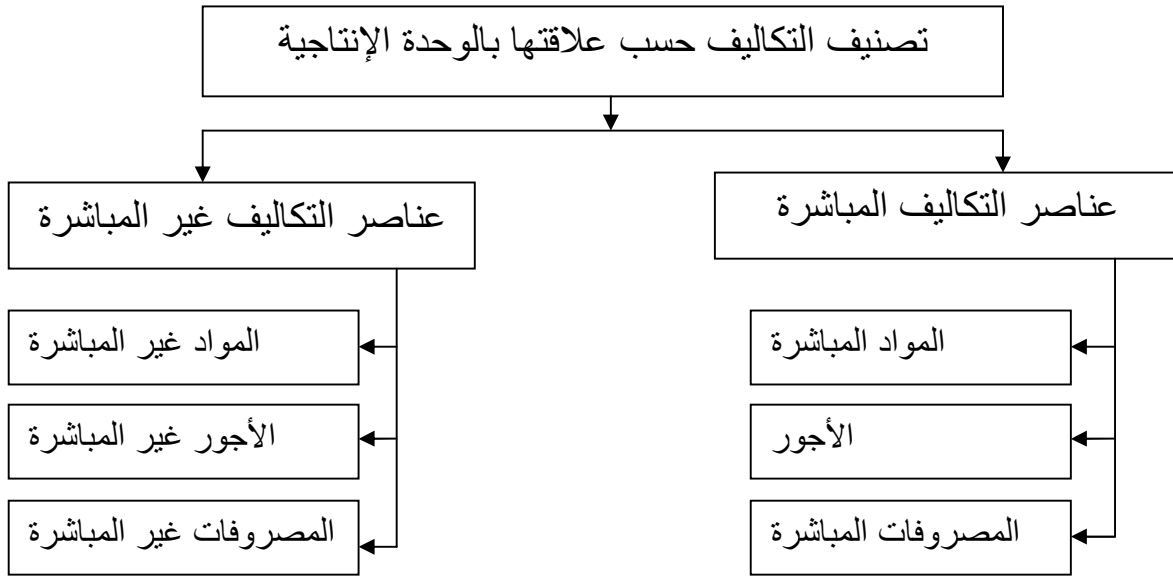
ثانيا : عناصر التكاليف غير المباشرة

هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث ، والتي يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة .

- **الأجور غير المباشرة :** هي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذين يكون عملهم غير مباشر في علاقتها بالوحدة المنتجة ويكون من الصعب تحديد نصيبها منها بدقة مثل مصاريف الماء والكهرباء ، مصاريف تبريد وتدفئة أقسام الشركة ... الخ . يمكن إيضاح هذا التصنيف بالشكل التالي:

¹ يحي التكريتي إسماعيل وآخرون، مرجع سابق ، ص 70 .

الشكل رقم 06: يوضح تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الانتاجية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 71.

الفرع الخامس: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يهدف تبويب التكاليف على هذا الأساس إلى تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:

أولاً: التكاليف المتغيرة

تمثل التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط، بنفس النسبة ونفس الاتجاه أي أن مجموع التكاليف المتغيرة علاقة خطية مع حجم الإنتاج وعليه التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ستكون ثابتة¹ ويمكن تمثيل العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط بالمعادلة التالية:²

$$\text{إجمالي التكلفة المتغيرة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{حجم النشاط}.$$

من أمثلة التكاليف المتغيرة هي المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف المباشرة.

ثانياً: التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي تبقى في مجموعها ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم النشاط ضمن مدى ملائم *relevant range*، وعليه توجد علاقة عكسية ما بين التكلفة الثابتة للوحدة وحجم الإنتاج، فالتكلفة الثابتة للوحدة تزداد بتناقص حجم الإنتاج وتنقص بازدياده ومن أمثلة التكاليف الثابتة: إيجار مصنع، واهتلاك آلات المصنع (في حالة استخدام طريقة القسط الثابت للاهلاك)، وراتب مدير المصنع.

¹ عامر عبد الله، زهير الحدر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، ص 33.

² إسماعيل يحيى التكريتي، وآخرون مرجع سابق، ص 72.

ثالثا : التكاليف المختلطة (شبه ثابتة / متغيرة)

هي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعة مع زيادة حجم النشاط ولكن بشكل غير منتظم ومن أمثلة التكاليف المختلطة مصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف ... الخ.¹

الفرع السادس : تصنيف التكاليف حسب قابلية الرقابة

يمكن أن نصنف التكاليف حسب قابلية الرقابة إلى نصفين هما كما يلي :

أولا : تكاليف خاضعة للرقابة

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

ثانيا : التكاليف غير القابلة للرقابة

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

الفرع السابع : تصنيف التكاليف حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات

يضم هذا التتويب بعض التكاليف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .⁴

أولا : التكاليف التفاضلية

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

¹ عامر عبد الله ، زهير الحدرب ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 ، 37 .

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

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

⁴ كمال حسن جمعة الربيعي ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص 43 ، 45 .

ثانيا : تكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها

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

ثالثا : تكاليف ملائمة وغير ملائمة

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

رابعا : التكاليف الغارقة

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

خامسا : تكاليف الفرصة البديلة

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

سادسا : التكاليف المعيارية والتكاليف وفق الموازنات التخطيطية

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

الفرع الثامن : حسب علاقتها بالفترة الزمنية¹

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

أولا : التكاليف المعيارية (التقديرية) :

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره ، ص 63، 64

تكاليف تحدد مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج على أساس دراسة عملية وموضوعية من قبل المهندسين والاقتصاديين والمحاسبين لتحديد تكلفة المنتج وهي مقاييس تحقق قيلس الأداء وتستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية .

ثانيا : التكاليف الفعلية (التاريخية) :

تكاليف تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع وخدمات وهي واقع الحدث وتعزز بمستندات .

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف وطرق حساب التكاليف

تشهد الصناعة تطور كبير مما يتطلب إحداث التغيرات من الطرق و تطويرها حتى تتسجم مع أساليب تسيير و تنظيم الإنتاج، فهناك طرق مختلفة ، وسنتطرق في هذا المبحث إلى أنظمة محاسبة التكاليف في المطلب الأول وفي المطلب الثاني طرق حساب التكاليف ثم أساليب تخفيض التكاليف في المطلب الثالث .

المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق هدفها الأساسي والذي هو قياس تكلفة الإنتاج عن طريق الاعتماد على أنظمة مختلفة، فتحديد النظام المستخدم في المؤسسة يتوقف على طبيعة العمليات الإنتاجية حيث تفرض هذه العمليات نوع النظام بما يتطابق مع سهولة احتساب التكاليف وتوفير المعلومات الملائمة.

الفرع الأول: الأنظمة التقليدية

سنتطرق من خلال هذا الفرع لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية المتمثلة في:

أولاً: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

هو أحد أنظمة التكاليف الذي يناسب منشآت معينة ذات طبيعة إنتاجية خاصة وهذا النظام له خصائصه التي تميزه عن غيره من الأنظمة وله أهداف محددة يرمي الوصول إليها بجانب الأهداف الرئيسية المشتركة لأي نظام تكاليف إضافة إلى أن لنظام تكاليف الأوامر إجراءات محاسبية خاصة ودورة مستندية وسجلات معينة تلائم طبيعة هذا النظام¹.

ينبع نظام تكاليف الأمر الإنتاجية في المشروعات ذات الإنتاج المتقطع وذات الإنتاج المتنوع التي يتم فيه الإنتاج طبقا لطلبات وأوامر خاصة بمواصفات معينة، كما ينبع هذا النظام في قلة المشروعات الصغيرة التي تقوم بإنتاج معين لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج منتج آخر لفترة محددة ثم الانتقال إلى منتج آخر وهكذا. حيث يتطلب هذا الانتقال معرفة تكلفة كل طلبية من منتج على حده وتعتبر وحدة التكلفة طبقا لهذا النظام هي أمر التشغيل المطلوب إتمامه تبعا للكمية والمواصفات المطلوبة.

ويكون الأمر الإنتاجي عادة ممثلاً لإحدى الحالات الآتية:

- 1- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج منتج كامل في شكله النهائي وتكون تكلفة الأمر هي تكلفة المنتج التام، ويقسمه هذه التكلفة على عدد وحدات المنتج لينتج تكلفة الواحدة.

¹ محمد علي أحمد السعيدية، محاسبة التكاليف، المكتبة الوطنية، بغداد، 1987، ص: 271.

- 2- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج جزء من أجزاء المنتج النهائي أو كمية من ذلك فإن تكلفة الجزء تنتج تكلفة الوحدة من ذلك.
- 3- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج مجموعة من الأجزاء التي تنقل في المنتج النهائي ولكنها في مجموعة لا تكون المنتج النهائي، وتكون تكلفة أمر التشغيل هي تكلفة إنتاج وتجميع هذه الأجزاء، وبقسمة هذه التكلفة على كمية التجمعات الفرعية تنتج تكلفة الوحدة الواحدة منها¹.

ثانياً: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

- المرحلة الإنتاجية هي حلقة في سلسلة عمليات متوالية لتكوين المنتج بشكله النهائي وتتميز كلا مرحلة من مراحل الإنتاجية بأنها تضيق على خواص جديدة تمهيدا لتسليمه إلى مراحل إنتاجية لاحقة أو تسليمه إلى مخزن البضاعة الجاهزة بالنسبة للمرحلة الأخيرة² لتطبيق نظام تكاليف المراحل، يجب أن يتوافر الشروط التالية:
- 1- أن تكون طبيعة الإنتاج مستمرة أو متصلاً وليس طبقاً للمواصفات العملاء.
 - 2- أن يقسم المصنع إلى مراحل إنتاجية تزيد أو تقل حسب طبيعة الصناعة.
 - 3- أن تكون الوحدات المنتجة في نظام المراحل متماثلة.
- تعتبر المرحلة عملية صناعية كاملة لها كيانها الخاص الذي يميزها عن غيرها من المراحل الأخرى، وقد تكون المرحلة قسم إنتاجي معين أو جزء من هذا قسم، وغالباً ما يطلق على المرحلة الإنتاجية التي تنتهي عنده المنتج³.

الفرع الثاني: الأنظمة الحديثة

نظراً لبعض العيوب التي ظهرت على الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف ظهرت طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف ومن أهم هذه الطرق:

أولاً: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و "روبرت كابلان"، حيث أخذوا يثيرون عدداً من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي⁴.

¹ حسين محمد شفيق، إبراهيم عبد السلام مصطفى، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1989، ص: 15.

² ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، بغداد، 1985، ص: 314.

³ د. غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 259.

⁴ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص: 70.

• **مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ الرئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح¹.

ثانيا: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

نتيجة لظهور تقنية ABC والتي ارتكزت على دراسة وتحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطوير معلومات نظام ABC حول الأنشطة في خدمة الإدارة وإدارة التكلفة وظهرت الإدارة على أساس الأنشطة.

• **مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM**

عرفت هذه التقنية بأنها أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح².

ثالثا: نظرية القيود

في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية إلى جانب المنافسة المتزايدة بدأت المنظمات الصناعية بالاهتمام ودراسة الطاقة الإنتاجية وكيفية استخدام بعض الموارد التي تنتم بالندرة بوصفها تمثل محددات على تلك المنظمات والتي بسببها لم تتمكن المنظمات من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب تقرر كيفية استخدام هذه الموارد على نحو أمثل فظهر نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد وكذلك تقنية الإنتاج في الوقت المحدد ومن ثم طور نظاما جديدا يجمع بين مزايا النظامين أو التقنيتين السابقتين عرف بتقنية الإنتاج الأمثل الذي حقق استخدامه نجاحا كبيرا ومن ثم طور إلى ما يسمى بالإنتاج المتزامن وصولا إلى نظرية القيود.

• **مفهوم نظرية القيود:**

عرفت بأنها عملية مستمرة لتحديد قيود النظام والتزامها لضمان الاستقلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة³.

¹ أحمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص: 21-22.

² مكرم عبد المسح البسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، الطبعة 3، 2001، ص: 313.

³ نشوان طلال سعد الله الطرية، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006، ص: 12.

رابعاً: بطاقة الأداء المتوازن BSC

في ظل المفهوم التقليدي للقياس المحاسبي كانت المنظمات تركز على النتائج المالية إلا أن الرؤيا الإستراتيجية أضافت بعداً جديداً في قياس الأداء تمثل باستخدام مقاييس غير مالية إلى جانب المقاييس المالية، فاصلة بعد تحول اتجاه اهتمام المنظمات نحو احتياجات الزبائن من حيث الكلفة والنوعية بذلك فإن تلك الرؤى استحدثت تقنية جديدة لقياس الأداء يسمى بتقنية بطاقة الأداء المتوازنة "BSC"

• مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

عرفت بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة لخلق قيمة للمنظمة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية، كما أنها تركز على توجه المنظمة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة¹، والتي سيتم التطرق إليها بالتفصيل لاحقاً في الفصل الثاني.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية وسنقوم في هذا المطلب بعرض أهم هذه الطرق².

أولاً: طرق التكاليف الفعلية

هي التكاليف التي تمت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات، ويسمى البعض التكلفة التاريخية للدلالة على أنها حدثت فعلاً وليست تكلفة مخططة لمستقبل وتحتوي على مجموعة من الطرق.

ثانياً: طريقة التكاليف المعيارية

هي تكاليف محددة مسبقاً وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة زمنية معينة وقياس قدراتها وإمكاناتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف ومن يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية، ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة.

ثالثاً: طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة والتي تهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق، إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج.

¹ لبهار خالد مصطفى البزرجي، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سميت سرجنار في محافظة السليمانية، رسالة

ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008، ص: 41.

² ناصر دادي عبود، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص: 161.

المطلب الثالث: أساليب وطرق تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة مما يجعلها تركز على التكلفة، من خلال تخفيضها والتقليل منها، بحيث تعتبر هاتين الأخيرتين أحد أهم اهتمامات إدارة التكلفة، والتي تسعى للبحث عنها من خلال مجموعة من الأساليب والطرق التي تسمح بتحقيقها وتحديد المستوى الأمثل للتكاليف، فمن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض أهم هذه الأساليب والطرق كالاتي:

الفرع الأول: التحسين والتطوير المستمر

تعتبر فكرة التحسين والتطوير المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء، يسعى نحو تنظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة¹، فهو يعد من أهم طرق وأساليب تخفيض التكاليف والرفع من الجودة وهو يعتمد على فلسفة إزالة النقد من كافة الأنشطة والمسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تطويرها وتخفيض تكاليفها، ويكون ذلك من خلال أحكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام الموارد اليوم واستعمالها غداً وضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج إلى تسليمها للزبائن².

الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

ظهرت هذه الطريقة أول مرة في شركة Toyota اليابانية سنة 1965 ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا لدى المؤسسات الأوروبية والأمريكية³، فتهدف طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وهي تقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من

¹ محمد أمين بخاري نجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير ، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004، ص 45

² ابراهيم فرزي، بور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتتاك، الجزائر مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص 115.

³ هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة - أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 281

داخل المؤسسة وخارجها مستعينا ببعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة تكاليف مناسبة¹.
فطريقة التكلفة المستهدفة كغيرها من الطرق الأخرى لها أهدافها ومبادئها وسنوجزها كالاتي:

أولاً: أهداف طريقة التكلفة المستهدفة

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:²

1- السعر يؤدي إلى التكلفة

استناداً لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية:

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

2- التركيز على العميل

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج بالنسبة للعميل، أكبر من تكلفتها.

3- التركيز على مرحلة التصميم

في هذا السياق يتم التأكد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

4- تخفيض تكلفة دورة الحياة:

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل تكلفة الصيانة والتوزيع.

5- إدماج سلسلة القيمة:

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في طريقة التكلفة المستهدفة.

¹ ميساء محمود محمد راجحان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 58.

² راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008، ص: 43.

ثانياً: مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة

- ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:¹
- 1- تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
 - 2- تؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها كالموردين والوسطاء والموزعين.
 - 3- تهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين وتجعل أسس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة أو تجعل منهم شركاء للمؤسسة أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
 - 4- تنادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
 - 5- تقوم بإشراك جميع العاملين ومنع الخطط التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
 - 6- تعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المؤسسة.

الفرع الثالث: محاسبة المسؤولية

هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم.²

وتقوم على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة، وتتم الرقابة على أدائه وتقييم كفاءته، وإذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته.³

محاسبة المسؤولية هدف أساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤولين في وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف نذكر منها:⁴

أولاً: يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

ثانياً: تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.

¹ ميساء محمود محمد راجحان ، مرجع سابق، ص 37.

² دبالا جميل الرزي ، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص: 16.

³ صباح ناريمان إبراهيم ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 36.

⁴ دبالا جميل الرزي ، مرجع سابق، ص، ص: 17، 18.

ثالثا: تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحول المناسبة.

رابعا: يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد، أو مستوى إداري مسؤول، تمهيد لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

خامسا: إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فعالية.

سادسا: إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلا حديثا لتطور المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييرا في المبادئ أو النظريات، وإنما تطور النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للمؤسسة.

سابعا: تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالاهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المؤسسة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.

ثامنا: تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالمؤسسة أن يمارس ولا يراقب أيًا من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

الفرع الرابع: الإدارة على أساس الأنشطة

تعتبر الإدارة على أساس الأنشطة طريقة تهدف إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الإستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العمل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيدا للمؤسسات في مجال إستراتيجية المنتج وتغير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس النشاط تحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط فإن كلا من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العمل تمثل اعتبارات هامة¹.

¹ محمد زرواطي، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات

بالبرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،

2009، ص: 71-72.

الفرع الخامس: أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج، ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح متقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض التكاليف وزيادة الربحية والإنتاجية، ويقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري لعملية الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استعادة كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة¹.

فأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها نذكرها كآلاتي:²

➤ إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة.

➤ صفر عيب.

➤ سرعة ضبط الآلات.

➤ صفر عطب.

➤ التسليم في الوقت المحدد 100%.

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تخفيضها عمليا إلا أنها تشكل هدفا ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخا للتحسين المستمر والتفوق.

الفرع السادس: إدارة الجودة الشاملة

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المؤسسة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيمهم الأداء التنافسي. يساعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق منع حدوث أخطاء أو عيوب في المنتجات والعملية الإنتاجية.

فإدارة الجودة الشاملة تشتمل على مجموعة من الأهداف والمبادئ سنوجزها كآلاتي:

أولاً: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

¹ نور أحمد، وآخرون، مرجع سابق، ص: 67-68.

² المرجع نفسه، ص: 73.

تقوم إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ نذكر منها الآتي:¹

- 1- العميل يحدد الجودة.
- 2- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة للجودة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء إنما على بيانات.
- 3- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة.
- 4- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.
- 5- الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائماً.
- 6- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

ثانياً: أهداف إدارة الجودة الشاملة

لإدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأهداف نذكر منها الآتي:²

- 1- إنتاج منتجات ذات جودة عالية.
- 2- امتلاك المؤسسة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع وبما يتناسب مع احتياجات المستهلك.
- 3- أن تكون المؤسسة مرنة وقادرة على التكيف مع التغيرات، وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك.
- 4- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين تامة الصنع.

¹ راضية عطوي ، مرجع سابق، ص: 32.

² صباح ناريمان إبراهيم ، مرجع سابق، ص: 44-45.

خاتمة الفصل الأول

تمكننا من خلال هذا الفصل معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته من خلال ثلاث مباحث.

في المبحث الأول تطرقنا إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهم.

والمبحث الثاني تم تحديد الفروقات بين الأعباء والتكاليف والمصاريف، وعرض أنواع التكاليف ومكوناتها.

أما المبحث الثالث والأخير تم عرض فيه أنظمة التكاليف، ومختلف طرق احتساب التكاليف.

الفصل الثاني:

أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

مقدمة الفصل

تؤدي المؤسسات الاقتصادية دورا مهما في حياة الفرد والجماعة والاقتصاد فيقع على عاتق تأدية النشاطات الاقتصادية المختلفة سواء الإنتاجية والخدمية وكذا تحقيق الرفاه للمجتمع ، لأن المؤسسة الاقتصادية هي نظام موجود للقيام بوظائف كالإنتاج والتسويق والتمويل... الخ ، ذلك بإمداد المجتمع بالسلع والخدمات اللازمة لإشباع حاجاته وزيادة رفاهية بالإضافة إلى تحقيق أهدافه.

ومن المؤسسات الاقتصادية نجد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، هذه الأخيرة التي استطاعت إن تبرزن على وفا ليختص في ترقية النشاط الاقتصادي ، فهي تقوم بدور فعال في التطور والنمو الاقتصادي والاجتماعي من خلال توسيع الإنتاج الصناعي وتنويعه وتحقيق الأهداف الإنمائية الأساسية وخلق مناصب الشغل.... الخ مما جعلها تكتسب مكانة كبيرة جعلها محط أنظار العديد من الباحثين والمفكرين الاقتصاديين الذين اجمعوا على حيوية هذا القطاع ودوره الفعال في تحقيق التنمية.

وفقا لهذا السياق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخصائصها وأهميتها وأهم المعايير المعتمدة في تصنيفها وعوامل نجاح هذه المؤسسات في القرن 21 من خلال استعمالها لآليات وأنظمة محاسبة التكاليف.

وسيكون هذا الفصل يتكون من ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول: أساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الثاني: أشكال وأصناف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الأول : أساسيات حول المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة

تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من مجموع المؤسسات الاقتصادية العاملة بالاقتصاد الوطني لمعظم الدول المتقدمة والنامية على حد سوار ، إذ تشكل ما يفوق 90% من العدد الإجمالي للمؤسسات.¹

المطلب الأول : تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تختلف الآراء حول وجود تعريف دقيق للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، حيث يختلف التعريف تبعاً لاختلاف إمكانيات كل دولة وقدراتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية مثل درجة التصنيع والتقدم التكنولوجي طبيعة مكونات وعوامل الإنتاج ، نوعية الصناعات الحرفية التقليدية القائمة ، الكثافة السكانية ، مدى توفر القوى العاملة ودرجة تأهيلها ، المستوى العام للأجور والدخل وغيرها من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية التي تحدد طبيعة وملامح المؤسسات الصناعية القائمة فيها ، كما يختلف التعريف وفقاً للهدف منه ، وهل هو للأغراض الإحصائية أو التمويلية أو الأغراض الأخرى.²

الفرع الأول : المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

رغم الصعوبات التي تواجه عملية وضع تعريف دقيق وشامل لهذا القطاع فإن أغلب الدراسات والبحوث التي تمت في هذا الشأن وأيضاً أغلب المؤلفين يركزون على ضرورة الانتهاء إلى تحديد ماهية هذه المؤسسات بالاعتماد على مختلف المعايير والمؤشرات ، فالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحسب حجمها وحسب الخصائص التي تميزها عن باقي المؤسسات ، وفي هذا السياق يمكن أن نميز بين نوعين من المعايير للفرقة بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من جهة والمؤسسات الكبيرة من جهة أخرى³

أولاً : المعايير الكمية

إن صغر أو كبر المؤسسة يتحدد بالاستناد إلى جملة من المعايير والمؤشرات الكمية والإحصائية المحددة للحجم ، يسمح استعمالها بوضع حدود فاصلة بين مختلف أحجام المؤسسة.⁴ ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى مجموعتين :⁵

المجموعة الأولى : تضم مؤشرات تقنية واقتصادية ، نجد من ضمنها كل من :

عدد العمال ، التركيب العضوي لرأس المال ، حجم الإنتاج ، القيمة المضافة ، حجم الطاقة المستعملة .

¹ شريف غياط و محمد بومققوم ، التجربة الجزائرية في تطوير المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، الملتقى الدولي حول : متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف - 17 - 18 افريل 2006 ، ص 106.

² نورزاد عبد الرحمان الهيتي، الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي : الوضع القائم والتحديات المستقبلية ، مجلة المال والصناعة ، البنك الكويتي الصناعي ، العدد الرابع والعشرون ، 2006 ، ص 11.

³ سامية عزيز ، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة قاصي مرياح ، ورقلة ، العدد الثاني جوان 2011، ص 77.

⁴ سعد عبد الرسول محمد ، الصناعات الصغيرة كمدخل لتنمية المجتمع المحلي ، المكتب العلمي للنشر والتوزيع ، الاسكندرية 1998، ص 16 .

⁵ سامية عزيز ، مرجع سابق، ص 9.

المجموعة الثانية : تتضمن المؤشرات النقدية : رأس المال المستثمر ، رقم الأعمال وبالرغم من أهمية المعايير الكمية ، إلا أنها تبقى نسبية وتفتقد للحصر والدقة ، وغير صحيحة فيما يخص الكثير من المؤسسات ، خاصة التي لا تستعمل اليد العاملة بشكل كبير ، عكس بعض المؤسسات التي هي الأخرى تعتمد على اليد العاملة ولا تعتمد على رؤوس الأموال الضخمة ، أما فيما يخص معيار رقم الأعمال فقد لا يكون دقيقا ، خاصة في فترات التضخم ، لهذا لابد من إدراج نوع آخر من المعايير أو الخصائص ¹.

ثانيا : المعايير النوعية ²

يتعلق التقريب النوعي بالواقع الاقتصادي والاجتماعي ويحدد العديد من الجواب، سواء تعلق بالمؤسسة كمعيار القانوني أو بمعيار التنظيم أو بمعيار التكنولوجيا المستعملة ويمتد المعيار النوعي إلى حدود أكثر تعقيدا ، كان تصنف المؤسسات حسب طبيعة العمال فيها.

بمعنى العامل البشري المتعلق بها : الإنتاج ، الإدارة ، السوق ، صاحب المشروع (المنظم) وطرق المشاركة في الإدارة ، مصدر رأس مال المؤسسةالخ.

وبالتالي لكل هذه المعايير نوعية مميزة تتخصص بها كل مؤسسة عن الأخرى

كما أشار M-Marchesnay أن دراسة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة صعبة ذلك لاختلاف وتعدد المعايير النوعية وقد قسم هذه المعايير النوعية إلى أربع مجموعات :

- المؤسسات التي تنفرد بنوع من الملكية كالملكية الفردية أو العائلية أو حالات وجود الشركاء .
- المؤسسات التي تتخلى عن التطوير ، التي تمتاز بإنتاج المنتجات داخلي حديث .(المؤسسات العائلية)
- المؤسسات التي تتخلى عن التطوير ، التي تمتاز بإنتاج المنتجات التقليدية .
- المؤسسات التي تنشط في قطاعات أو أسواق معينة.

إضافة إلى بعض المعايير الأخرى التي تحكم العمل صغيرا أم لا الأكثر شيوعا:

التمويل اللازم للمشروع يقوم به الشخص أو مجموعة صغيرة من الشركاء ، حيث أن المديرين غالبا من المستقلين.

درجة منخفضة من الميكنة وتقسيم العمل.

استمرارية العمل في الوحدات طيلة أيام السنة فلا يكون العمل موسميا متقطعا ، هذا وتتفق هذه الصفات في مجملها مع الصفات والمعايير التي وضعتها لجنة التطوير الاقتصادي إذن يعتبر المشروع صغيرا صناعيا إذا كانت الأعمال هي استلام المواد بشكل وتحويلها وتوزيعها بشكل متغير جديد .

غالبا ما تستخدم المعايير النوعية والكمية حيث تلجا بعض الدول إلى وضع معايير مشتركة (كمية-نوعية) لتحديد نوع العمل.

¹ عثمان خلف ، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 9 .

² شهرزاد برجى ، اشكالية استغلال مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، تخصص مالية دولية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ابن بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 24-25

الفرع الثاني: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في بعض الدول والهيئات الدولية

تعطى فيما يلي بعض التعاريف للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في بعض الدول والهيئات الدولية

أولاً : اللجنة الاقتصادية

تعرف اللجنة الاقتصادية للأمم المتحدة لشؤون شرق آسيا والشرق الأقصى الصناعات الصغيرة بأنها مؤسسات تشغل عمالاً بأجور ولا يتعدى عدد المشتغلين بالمؤسسة التي لا تستخدم أي قوى محركة عن 50 مشتغلاً أو عشرين مشتغلاً إذا كانت تستعمل القوى المحركة.¹

ثانياً : منظمة العمل الدولية

تعرف منظمة العمل الدولية ILO المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنها التي يعمل بها 50 عاملاً وتحدد مبلغاً لا يزيد عن 1000 دولار لكل عامل تزداد إلى 5000 دولار في بعض الصناعات حيث يزيد رأس المال عن 100 ألف دولار²

ثالثاً : لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية : UNIDO

حيث تعرفها لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية :

- المؤسسة الصغيرة هي التي يعمل بها من 15 إلى 19 فرداً .
- المؤسسة المتوسطة هي التي يعمل بها من 20 إلى 99 فرداً .
- المؤسسة الكبيرة هي التي يعمل بها أكثر من 99 فرداً³

رابعاً : البنك الدولي

يعرفها البنك الدولي باستخدام عدد العمال والذي يعتبر معياراً مبدئياً بأنها تلك المنشآت التي توظف أقل من 50 عاملاً ، ويصنف المشروعات التي يعمل بها أقل من 10 عمال بالمشروعات المتناهية الصغر ، والتي بها ما بين 10-50 عامل تعتبر مؤسسات صغيرة ، وما بين 50-100 عامل فهي مصنفة كمؤسسات متوسطة.⁴

خامساً : تجارب بعض الدول في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

هناك العديد من التعاريف للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، والتي قدمتها العديد من الدول فكل دولة تتفرد بتعريف خاص بها يرتبط بدرجة نموها الاقتصادي نموها الاقتصادي ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

1- تعريف الاتحاد الأوروبي

تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الاتحاد الأوروبي بأنها المشروع الذي يضم أقل من خمسين عاملاً وتبلغ إيراداته أقل من 7 ملايين أورو أو إجمالي أصول أقل من 5 ملايين أورو، أما المؤسسة المتوسطة تضم أكثر من خمسين عاملاً ولكن أقل من 250 و تبلغ إيراداته أقل من 40 مليون أورو، أو يبلغ حجم أصوله الثابتة

¹ فتحي السيد أبو السيد أحمد ، *الصناعات الصغيرة ودورها في التنمية المحلية* ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، 2005 ، ص 55 .

² فتحي السيد أبو السيد أحمد ، مرجع سابق ، ص 56 .

³ سعد عبد الرسول محمد ، مرجع سابق ، ص 19 .

⁴ آيت عيسى ، *المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر - آفاق وقبوض* ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السادس ، جامعة تيارت ، ص 273.

أقل من 27 مليون أورو، أما المؤسسة الصغيرة فهي تلك التي تضم أقل من 27 مليون أورو وأقل من 10 عاملين.¹

2- تعريف الولايات المتحدة الأمريكية

حسب قانون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 1953 الذي نظم إدارة الأعمال هذه فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي تلك النوع من المؤسسات التي يتم امتلاكها وإدارتها بطريقة مستقلة حيث لا تسيطر على مجال العمل الذي تنشط في نطاقه وقد اعتمد على معياري المبيعات وعدد العاملين لتحديد تعريف أكثر تفصيلا فقد حدد القانون هذه المؤسسات كما يلي :

- مؤسسات الخدمات والتجارة بالتجزئة من 1-5 مليون دولار كمبيعات سنوية .
- مؤسسات التجارة بالجملة من 5-15 مليون دينار كمبيعات سنوية
- المؤسسات الصناعية عدد العمال 250 عامل أو أقل².

3- تعريف بريطانيا

تعريف المؤسسات الصغيرة في بريطانيا بأنها الوحدات الصناعية الصغيرة التي يعمل بها 200 عامل ، ولا تزيد الأموال المستثمرة فيها عن مليون دولار، ولقد عرف قانون الشركات البريطاني الذي صدر سنة 1985 المؤسسة الصغيرة أو المتوسطة بأنها المؤسسة التي تفي بشرطين أو أكثر من الشروط التالية :

- حجم التداول السنوي لا يزيد عن 8 مليون جنيه إسترليني .
- حجم رأس مال المستثمر لا يزيد عن 3.8 مليون جنيه إسترليني.
- عدد العمال والموظفين لا يزيد عن 250 موظف³

4- تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اليابان

يعرف القانون الأساسي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 1963 هذه المؤسسات بأنها : "تلك التي لا يتجاوز رأسمالها المستثمر 100 مليون ين ياباني ، ولا يتجاوز عدد عمالها 300 عامل وهي تقسم حسب القطاعات إلى :

أ- مؤسسات صناعية ومنجمية وباقي الفروع : وهي المؤسسات التي يقل رأس المال المستثمر فيها عن 100 مليونين ولا يفوق عدد عمالها 300 عامل .

ب- مؤسسات التجارة بالجملة: وهي المؤسسات التي لا يزيد رأسمالها عن 30 مليون ين ياباني ويقل عدد العمال فيها عن 100 عامل .

ج- مؤسسات التجارة بالتجزئة والخدمات: وفيها لا يزيد رأس المال عن 10 مليون ين ، أما عدد العمال فهو يقل عن 50 عاملا .¹

¹ شهرزاد برجى، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² أحمد فتحي السيد عبده أبو السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 41-54 .

³ فتحي السيد عبده أو السيد أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 54.

سادسا: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

لقد تم الاعتماد في تعريف هذا النوع من المؤسسات في التشريع الجزائري على معياري عدد العمال والجانب المالي ، حيث أشارت الجريدة الرسمية :

المادة الرابعة : يقصد بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تلك المؤسسات التي تقوم بإنتاج السلع و/أو الخدمات ، التي تشغل من 1 إلى 250 عامل ورقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 02 مليار دينار أو الميزانية العامة السنوية تتراوح بين 100 و 500 مليون دينار .

المادة الخامسة : أشارت إلى تصنيف المؤسسة المتوسطة بأنها تلك التي تشغل ما بين 50-250 عامل ورفع أعمالها يتراوح بين 200-02 مليار دينار أو الميزانية العامة السنوية تتراوح بين 100-500 مليون دينار .

المادة السادسة : تصنف المؤسسات الصغيرة بأنها تلك التي تشغل بين 10-49 عامل ، ورقم أعمالها لا يتجاوز 200 مليون دينار أو الميزانية العامة السنوية التي لا تتجاوز 10 مليون .

المادة السابعة : تصنف المؤسسات المتناهية الصغر أو الصغرى إلى تلك التي تشغل ما بين 1-9 عمال تحقق رقم أعمال اقل من 20 مليون دينار أو الميزانية العامة السنوية لا تتجاوز 10 مليون دينار.²

*** خلاصة القول :** ان التعريف الشامل والمناسب للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وفي أي بلد ، وهو ذلك التعريف الذي يعمل على إبراز الخصائص الأساسية والحقيقية لهذه المؤسسات ، والذي يعتمد في بنائه على المزج بين كل من المعايير الكمية والنوعية على حد سواء ، وفي هذا الإطار ، يمكن اقتراح التعريف التالي : المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة هي التي تتميز بقلة عدد عمالها ، صغر حجم المال المستثمر فيها ، انخفاض طاقتها الإنتاجية ومحدودية أسواقها والتي غالبا ما تكون محلية ، إضافة إلى الجمع فيها بين الإدارة والملكية ، واعتمادها بشكل كبير على المصادر الذاتية والمحلية للتمويل .³

المطلب الثاني : خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الركيزة الأساسية لكثير من اقتصاديات البلدان النامية وأداة للبناء الاقتصادي ، وان هذا الدور الهام الذي تلعبه اعتمدته من الخصائص التي تميزها عن باقي المشاريع ويمكن إيجاز هذه الخصائص كما يلي:⁴

- **الحجم :** يمثل الحجم خاصية مهمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، لما يتميز به من بساطة أساليب ومناهج العمل ، وقدرة التحكم في مجال الأعمال، والمرونة في تغيير مجال النشاط ، لذلك قد يرى بعض المديرين المالكين ضرورة بقاء المنظمة متوسطة أو صغيرة الحجم رغم توفر الفرص المواتية لها¹

¹ مرزوق نوال، معوقات حصول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية على شهادة الأيزو 9000-14000 دراسة ميدانية لبعض المؤسسات

الصناعية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2010، ص 07 .

² أيت عيسى عيسى ، مرجع سابق ، ص 275 .

³ مرزوق نوال ، مرجع سابق ، ص 09 .

⁴ طاهر محسن الغالبي ، إدارة إستراتيجية منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة ، دار وائل ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2009 ، ص : 24-25

- **سهولة التكوين :** إن منظمات الأعمال الصغيرة يسهل إيجادها من الناحية القانونية والفعلية ، وهذا الأمر نجده متجسد في اغلب الدول وقوانينها الخاصة بمزاولة الأعمال والنشطة التجارية والخدمية ، إن متطلبات التكوين عادة ما تتسم بالبساطة والسهولة والوضوح والتحديد فيكفي الحافز الفردي أو الجماعي الصغير أن يكون وراء قيام أعمال صغيرة تنطلق لاحقا إلى شركات ومنظمات متوسطة الحجم²
- **سهولة وبساطة التنظيم :** من خلال التوزيع المناسب للاختصاصات بين أقسام المشروع والتحديد الدقيق للمسؤوليات وتوضيح المهام ، وكذا التوفيق بين المركزية لأغراض التخطيط والرقابة وبين اللامركزية لغرض سرعة التنفيذ³
- **الضالة النسبية لرأس المال وتكلفة العامل :** تحتاج عادة المؤسسات الصغيرة لرأس مال ضئيل وحجم المال المستثمر محدود كما لا يتطلب تشغيلها تكاليف وتجهيزات ضخمة بالمقارنة مع المشاريع الكبرى وقد أثبتت الدراسات أن تكلفة العامل في المؤسسات الصغيرة الحجم هي اقل بكثير عن المؤسسات الكبرى وهذا يعود لكمية رأس المال المستثمر وطبيعة النشاط ، فحجم رأس المال لتشغيل فرد قد يعادل خمسة أفراد في المؤسسات الكبرى⁴.
- **الملكية والاستقلالية :** إن المشروعات الصغيرة والمتوسطة حافز أساسي للأشخاص الذين لديهم الرغبة في إنشاء المشاريع الخاصة بهم ولذا لها دور أساسي في إشباع الحاجات المتنوعة للأفراد كما تنتج الفرصة للأفكار وطموحات المختصين ، فملكية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تتوقف على شخص بل يمكن أن تتحدى أشكال متعددة سواء كانوا اسر و أم أصدقاء أو أقرباء .
- أما الاستقلالية ركز عدة كتاب (Holland) على الاستقلالية في تعريفه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ويؤكد أن تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يرتبط بأفراد مسؤولين مباشرين عن إدارة هذه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنفسهم وتحمل كل المخاطر وجميع القرارات الهامة⁵
- **تتوفر على نظام معلومات داخلي يتميز بقلّة التعقيد :** وهو ما يسمح بالاتصال السريع صعودا ونزولا بين إدارة المؤسسة وعمالها ، أما خارجيا فنظام المعلومات يتميز بدوره بالبساطة نتيجة قرب السوق جغرافيا وهي في مثل هذه الحالة قليلة الحاجة إلى اللجوء إلى دراسات السوق المعقدة ، لان التحولات على مستوى السوق الداخلي يمكن رصدها بسهولة من قبل المسيرين⁶

¹ محمد يعقوبي ، مكانة وواقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية - بعض التجارب ، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، جامعة مسيلة ، 17-18 أفريل ، 2006 ، ص 45.

² طاهر محسن منصور الغالي ، منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة "جامعة الأردن" ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 27 .

³ دليلة مسدودي، المكانة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى الوطني الأول حول دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة 2010-2011 ، جامعة بومرداس ، 18،19 ماي 2011 ، ص 42 .

⁴ نصيرة اوبختي ، القدرة التنافسية ، للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل العولمة- حالة الجزائر ، رسالة ماجستير في التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان 2010 -2011 ، ص 14.

⁵ المرجع نفسه، ص 39-40.

⁶ المرجع نفسه، ص 40.

- **جودة الإنتاج :** إن التخصص الدقيق والمحدد لمثل هذه المؤسسات يسمح لها بتقديم إنتاج ذو جودة عالية حيث يعتمد النمط الإنتاجي فيها على مهارات حرفية ومهنية ، مما يجعلها تستجيب شكل مباشر للأذواق واحتياجات المستهلكين ، وهو ما يسهل عملية التكيف والتطور وتستجيب بذلك للتقلبات المفاجئة في توفير المنتجات¹
- **رفع مستوى الناتج القومي والدخل القومي:** الناتج القومي يعني قيمة مجموع السلع والخدمات التي ينتجها مجتمع ما في فترة زمنية معينة ، نلاحظ من هذا الانتشار الواسع والنشاط الهائل للمشروعات الصغيرة في كافة المجالات الصناعية والتجارية و الخدماتية ، أنها تساهم بشكل كبير وبنسبة عالية من الناتج القومي الإجمالي يفوق مساهمة المشروعات الكبيرة في ذلك الناتج للدول النامية والمتقدمة والذي يعتبر "الدخل القومي الإجمالي " احد أهم عناصره أجور العمال .
- وهذا يتضح من خلال رفع مستوى التوظيف لعنصر العمل بالتالي يرفع من مستوى الطلب الكلي الفعال على السلع الاستهلاكية الاستثمارية²
- **المرونة الإدارية وسرعة الاستجابة :** حيث تتسم بالقدرة على التكيف مع ظروف العمل المتغيرة إضافة إلى الطابع غير الرسمي في التعامل مع العاملين أو العلماء ، إضافة إلى بساطة الهيكل التنظيمي وترابط مفردات العمل ومركزية القرارات³
- **التجديد :** إن المشروعات الصغيرة هي المصدر الرئيسي للأفكار الجديدة والاختراعات فكثير من براءات الاختراع تعود إلى الأفراد واغلبهم يعملون في مشروعات صغيرة.
- كما ان المشروعات الصغيرة التي يديرها أصحابها تتعرض إلى التجديد والتحديث أكثر من المؤسسات العامة لان العاملين الذين يعملون على ابتكار أفكار جديدة تأثر على إرباحهم ويجدون بذلك حوافز تدفعهم بشكل مباشر للعمل⁴
- **القدرة على التقليل من البطالة :** عادة ما تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاعتماد على التقنيات ذات الكثافة العملية ، وهو ما يسمح برفع قدراتها على توفير مناصب الشغل والتقليل من مشكل البطالة مقارنة بالمؤسسات الكبيرة ، وقد أثبتت التجارب تفوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال توفير مناصب الشغل⁵
- **القدرة على التأقلم مع المتغيرات البيئية :** تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالقدرة على الاستفادة من مميزات الوضع العالمي الجديد ، وذلك نظرا للطبيعة المرنة لهذه المؤسسات للتكيف مع هذه المتغيرات ،

¹ المرجع نفسه، ص40.

² المرجع نفسه، ص40

³ توفيق عبد الرحيم يوسف ، إدارة الأعمال التجارية الصغيرة ، دار صفاء للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2002 ، ص: 27 .

⁴ توفيق عبد الرحيم يوسف ، مرجع سابق، ص 29-31.

⁵ عبد الحكيم عمران ، إستراتيجية البنوك في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، دراسة حالة البنوك العمومية لولاية المسيلة ، مذكرة الماجستير ، فرع الإستراتيجية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2006-2007 ، ص : 10.

وأصبحت فرصة بقائها ونموها اكبر بكثير من المؤسسات الكبيرة (إمكانية التحول إلى إنتاج سلع وخدمات تتناسب مع متغيرات السوق ومتطلباته)¹

- **القدرة على الانتشار الجغرافي :** تمتلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قدرة على كبيرة على التواجد في الأماكن المختلفة لأي بلد ، وذلك نظرا لسهولة الإجراءات وبساطة الإمكانيات الضرورية لإنشائها وتشغيلها ، عكس المؤسسات الكبيرة التي تحتاج إلى بنية أساسية كبيرة ، وفي الدول النامية تتركز هذه المؤسسات في المناطق الحضرية والمدن الكبرى ، كما توجد في القرى والأرياف²
- **ارتفاع معدلات إنشائها واختفائها :** تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسهولة إنشائها وتأسيسها من جهة وارتفاع معدلات فشلها واختفائها من جهة أخرى، ويعود السبب في سهولة الإنشاء والتأسيس إلى مجموعة من العوامل أهمها:

- صغر حجم لرأس المال اللازم لإنشائها.
 - قصر الوقت اللازم لإعداد دراسات تأسيسها ، بما فيها دراسات جدوى إقامتها والشروع في إنشائها .
 - سهولة إعداد المباني وتركيب خطوط الإنتاج من آلات ومعدات .
 - سهولة تحضير مستلزمات التشغيل والإنتاج من مواد خام ومواد أخرى.
 - انخفاض إجراءات تكوينها وانخفاض التكاليف الإدارية بها .
- أما فيما يخص ارتفاع معدلات فشل هذه المؤسسات وبالتالي غلقها ، فإن الكثير من المختصين يرجعون أسباب ذلك إلى سوء الإدارة من طرف الملاك المسيرين ، و الناتج عن جملة من عوامل هي :
- عدم الكفاءة والوقوع في أخطاء جسمية
 - نقص أو انعدام الخبرة الكافية والمتوازنة لتشغيلها كالإنتاج ، التسويق ، التمويل وغيرها.
 - نقص الخبرة الإدارية لدى أصحاب المؤسسات فيما يتعلق بكيفية التعامل مع العنصر البشري .بالإضافة للعوامل السابقة ، يؤكد المختصون أي مديري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غالبا ما يتحلون بسلوكيات أقل رشادة ، خاصة في مجال التنبؤ والتخطيط لمستقبل مؤسساتهم ، كما يتميزون بمقدار زائد من الثقة والتفاؤل ، الأمر الذي من شأنه التأثير على دقة وصحة قراراتهم³

• **القدرة على الإبداع والتطوير :**

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مركز التدريب الذاتي لأصحابها والعاملين بها فهي تساعد على خلق إطار تقني يعتبر من ضمن البنى الأساسية للتنمية وقد أثبتت الدراسات العلمية أنها تلعب دورا بارزا في زيادة حركية الإبداع والابتكار ، ويظهر ذلك من خلال :

¹ محمد هيك ، **مهارة إدارة المشروعات الصغيرة** ، مجموعة النيل العربية ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 2003 ، ص 16 .

² أحمد عبد الرحمن يسري ، **تنمية الصناعات الصغيرة ومشكلات تمويلها** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الإسكندرية للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1996 ، ص 18 .

³ مرزوق ، نوال ، مرجع سابق ، ص 17 .

- كونها المصدر الرئيسي للأفكار والاختراعات الجديدة ، حيث ساهمت في القرن العشرين بحوالي 60 % من الاختراعات الرئيسية مثل : الطائرات ، آلات التصوير ، أجهزة النقل الأوتوماتيكية ، المحركات النفاثة والحاسبات الالكترونية .

- مساهمتها في تقديم الأفكار اللازمة لتطوير التشكيلات السلعية التي تنتجها المؤسسات الكبيرة ، لكن على الرغم من هذه المساهمات ، إلا أن محاولات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولوج عالم الإبداع والابتكار تبقى محدودة والسبب يعود إلى مجموعة من العوامل العميقة والتي يمكن حصرها ضمن سبب رئيسي هو محدودية الموارد المالية الذاتية لهذه المؤسسات من جهة تهرب البنوك والمؤسسات المالية من تقديم الدعم المالي لها تجنباً للمخاطر من جهة أخرى.¹

المطلب الثالث : أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وعوامل

فشلها

الفرع الأول: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية

إن أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ترجع إلى ما تلعبه من ادوار اقتصادية واجتماعية والتي من أهمها ، تخفيض حجم البطالة والمساهمة في التطور الاقتصادي وقدرتها على مقاومة الاضطرابات الاقتصادية وصمودها التنافسي ، وكذا دورها الاجتماعي في تحقيق الرفاهية وإتباع حاجات ورغبات الأفراد ، وسنعرض في ما يلي كل من الأهمية الاقتصادية والاجتماعية .²

أولاً: الأهمية الاقتصادية

تكمن أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فيما يلي :

1 تنمية المتغيرات الاقتصادية الكلية³

من حيث مساهمتها في الناتج القومي الإجمالي ، فإنها تساهم ب 40% من الناتج القومي الإجمالي للولايات المتحدة الأمريكية وتبلغ حصة القطاع الخاص 50% أما من حيث مساهمتها في رقم الأعمال فتبلغ حصتها 65% من مجموع رقم أعمال المشروعات في الاتحاد الأوروبي ، فمثلاً فرنسا حققت هذه المؤسسات رقم أعمال قدر بـ 850 مليار فرنك عام 1994 م كما تساهم المؤسسات التي تستخدم اقل من 100 عامل بنحو 25% من حجم البيوع الأمريكية منذ أوساط الثمانينات.

¹ مرزوق ، نوال ، مرجع سابق، ص 18.

² جواهر بوزيان ، واقع القطاع الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، دراسة حالة مؤسسة WOUROUD لصناعة العطور -الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010 ، 2011 : ص 41 .

³ ليلي لولاشي ، التمويل المصرفي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود وتمويل ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2004-2005 ، ص 57 .

2 القدرة على الارتفاع بمستوى الادخار والاستثمار

وتسير تعبئة رؤوس الأموال الوطنية من مصادر (ادخار أفراد ، العائلات التعاونيات ، الهيئات غير الحكومية ، وبالتالي تعبئة موارد مالية كانت موجهة للاستهلاك الفردي غير المنتج .¹

3 ترقية الصادرات

أثبتت هذه المؤسسات قدرة كبيرة على غزو الأسواق الخارجية والمساهمة في زيادة الصادرات وتوفير النقد الأجنبي وتخفيف العجز في ميزان المدفوعات ، بل إنها ساهمت في أحداث فائض في ميزان المدفوعات لدى بعض الدول ، ويمكن الصناعات الصغيرة ان تساهم بفعالية في تنمية الصادرات للعديد من المنتجات وذلك من خلال العمل على تطوير الصناعات الصغيرة الحديثة التي تمد السوق المحلية بالسلع الاستهلاكية لتصبح صناعات تصدير ، وذلك بتقديم التوجيهات للمؤسسات الصناعية فيما تصل بوسائل الإنتاج .²

4 تدعيم الكيانات الاقتصادية الكبرى

فاعتماد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بدرجة كبيرة على البحث والتطوير وتركيزها في القطاعات فائقة التطور ، جعل منها مصدرا أساسيا لتقديم خدمات كبيرة ، وغير عادية للكيانات الاقتصادية العملاقة ، خاصة بالنسبة للمؤسسات المتخصصة في إنتاج السلع المعمرة كالسيارات والأجهزة المنزلية أو التي تقوم بإنتاج المعدات الأساسية كالآلات الصناعية والزراعية ... الخ فهي تعتمد أكثر على المؤسسات يؤثر سلبا على المكاسب التي تحققها الكيانات الكبرى ، لذا تسعى هذه الأخيرة إلى جذب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى جانبها³

5 تحقيق التنمية المتوازنة جغرافيا

بين الريف والمدن ومساهمتها في إعادة التوزيع السكاني وخلق مجتمعات إنتاجية جديدة في المناطق النائية والحفاظ على البيئة في المدن الكبيرة على وجه الخصوص.⁴

6 تساهم في الناتج الداخلي الخام

الناتج الوطني يعني قيمة مجموع السلع والخدمات التي ينتجها مجتمع ما خلال فترة زمنية معينة، ونلاحظ من الانتشار الواسع والنشاط الهائل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كافة المعالجات الصناعية الزراعية و الخدماتية أنها تساهم بشكل مباشر وينسب عالية في الناتج الوطني الإجمالي أكثر مما تساهم به المؤسسات الكبيرة في الدول النامية .⁵

¹ ليلي لولاشي، مرجع سابق، ص 59.

² سيد علي بلحمدي ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة لتحقيق التنمية الاقتصادية في ظل العولمة ، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البلدة 2006 ، ص 48-50 .

³ شهرزاد برجى ، مرجع سابق ، ص 50.

⁴ المرجع نفسه ، ص 50 .

⁵ المرجع نفسه، ص 50.

7 المحافظة على استمرارية المنافسة

يساعد صغر حجم المؤسسات وتعددتها على محاربة الاحتكار والاقتراب من حالة المنافسة ، هذه الأخيرة التي تلعب دررا مهما في الاقتصاد من خلال كونها أداة للتغيير والتطوير والإبداع خصوصا في عنصر التطور السريع ، إضافة إلى المنافع الاقتصادية المترتبة عنها والتي يأتي في مقدمتها كفاءة تخصيص الموارد والتوزيع الأمثل لها .¹

ثانيا: الأهمية الاجتماعية

إن الهدف الأساسي في تنمية وتطوير الصناعات الصغيرة ، لاقف فقط عند إحداث تنمية اقتصادية مستقلة ولكن الهدف من الصناعات الصغيرة هو تحقيق التنمية الشاملة ، وتنمية الصناعات الصغيرة تهدف إلى نشر الوعي الصناعي والتحرر من أساليب الإنتاج التقليدية والتي لازمت المجتمعات الريفية لفترات طويلة .² وفي هذا الصدد نتناول أهمية الصناعات الصغيرة اجتماعيا من خلال إيضاح بعض الأمور الأساسية ومنها:

1 إعداد طبقة من الوطنيين الصناعيين

المشروعات الصغيرة دور اجتماعي ، يظهر في المشاركة الوطنية في تنمية الاقتصاد القومي للدول ، لأن هذه المشروعات يمكن أن تنمو بالاعتماد على رأس المال الوطني والمدخرات الوطنية ، وهذا يعني من ناحية أخرى البعد عن اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية .³

2 تنمية المواهب والإبداع والابتكار

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مصدر الروح المبادرة والإبداع المتواصل ، فهي تبادر إلى ابتكار منتجات وعمليات إنتاج جديدة ، وغالبا ما تكون هذه المؤسسات صغيرة الحجم عند بداية نشاطاتهم ما تلبث أن تنمو بسرعة إذ أثبتت نجاحا ، كما أنها تلعب دور اختياريًا يتمثل في المساعدة على التحقق من كفاءة الابتكارات الجديدة وإعادة تكييفها بما يتلاءم واحتياجات البيئة المحلية ومتطلباتها .⁴

3 خلق مناصب شغل

تساهم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في خلق فرص عمل أكثر وفرة واستمرارية لتشغيل الشباب وتساعد في التخفيف من حدة مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم الدول ، وذلك بتكلفة منخفضة نسبيا إذا ما قورنت بتكلفة خلق فرص العمل بالمؤسسات الكبرى ، إذ أنها كثيرة إما توفر فرص عمل مقابل أجور معقولة للعديد من الأسر الفقيرة والنساء اللاتي يفتقرن إلى المصادر البديلة للدخل ، مما يساهم في التقليل من حدة الفقر ، وتخفيف العبء على ميزانيات الدول المختلفة في هذا المجال .⁵

¹ عباس علي المحزن ، الصناعات الصغيرة في الكويت ، مؤشرات العمل والكفاءة ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، جامعة الكويت المجلد السابع ، العدد 2 ، مايو 2002 ، ص 15.

² شهرزاد برجى ، مرجع سابق ، ص 51.

³ أيمن علي عمر ، إدارة المشروعات الصغيرة ، (مدخل بيئي مقارن) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص 129-132.

⁴ نورزاد عبد الرحمان الهيتي ، مرجع سابق ، ص 15.

⁵ ماجدة العطية ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار الميسرة للنشر والتوزيع ، عمان الطبعة 02 ، 2004 ، ص 31-32

للقوف على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال التشغيل، سيتم عرض بعض الأمثلة عن الإحصائيات الخاصة بمساهمتها في استقطاب العمالة في بعض الدول.

في الولايات المتحدة الأمريكية ، أوجدت المشروعات الصغيرة (التي استخدمت اقل من 500 عامل) عام 1980، أكثر من ثلث فرص العمل المتاحة للعاملين ، أما المؤسسات التي تستخدم اقل من 20 عاملا ، فقد أوجدت أكثر من نصف هذه الفرص واستمر هذا الاتجاه في عام 1990، حيث كانت المؤسسات الصغيرة السبب الوحيد في تزايد نمو فرص العمل لديها مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي استمرت في تقليص عدد العاملين لديها.¹

في منطقة شرق آسيا ودول الأطلسي، تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما يزيد عن 95 % من إجمالي المؤسسات التي تستقطب ما بين 35-85 % من إجمالي قوة العمل ، بينما تستوعب الهند حوالي 50% من إجمالي العمالة الصناعية.²

4 تكوين نسق قياسي متكامل لأداء الأعمال

أهم الصناعات الصغيرة على خلق قيم اجتماعية لدى الأفراد وأهمها الانتماء في أداء العمل الحرفي إلى نسق اسري متكامل وذلك في الحرف التي يتوارثها الأجيال في الحرف التي يتوارثها الأجيال حيث يبدأ الفرد في اكتساب القيم التي تلقى إليه منذ مراحل الطفولة وحتى ممارسة للحرف التي تمارس داخل إطار الأسرة الواحدة . إذن تلعب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دورا مهما في إنشاء فرص العمل الجديدة ، خاصة بالنسبة للدول المتجهة نحو اقتصاد السوق (من بينها الجزائر) ، لأنه في ظل هذا النظام الدولة لم تعد تخلق الوظائف بشكل مباشر ، كما ان المؤسسات الكبرى هي مؤسسات استقرت آلتها الصناعية ، ولن تساهم هي الأخرى مساهمة جدية في خلق مناصب العمل ، وبذلك فان الأمل معقود على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، خاصة وان هذه المؤسسات مثل النسبة الأكبر من حيث العدد في العالم .

فمثلا: في المجموعة الأوروبية واليابان والولايات المتحدة الأمريكية يبلغ عدد هذه المؤسسات الكبيرة 99% من مجموع المؤسسات الاقتصادية ، إلا أن هذا لا يعني انخفاض حجم ما تشغله المؤسسات الكبيرة إذ رغم وجود حوالي 20 مليون مؤسسة صغيرة ومتوسطة في الولايات المتحدة الأمريكية وانخفاض عدد المؤسسات الكبيرة فهي تشغل حوالي 50 % من الأجراء ويظهر الجدول التالي التوزيع المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم في البلدان الرأسمالية:³

¹ نورزاد عبد الرحمان الهيني، مرجع سابق، ص 14.

² ناصر داداي عبدون ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998، ص 65.

³ ناصر داداي عبدون ، مرجع سبق ذكره، ص 65.

جدول رقم 04: توزيع المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم في عدد من البلدان

عدد العمال	9-1	499-10	500>
المجموعات			
الولايات المتحدة الأمريكية	74.6%	25.0%	0.4%
اليابان	77.3%	28.0%	0.7%
المجموعة الأوروبية	81.85%	17.95%	0.2%

المصدر: ناصر داداي عبدون ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص 65.

نلاحظ من خلال الجدول أن الاقتصاد الرأسمالي يكاد يكون مكون من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، خاصة في أوروبا إلا أن هذا ليس دقيقا ما دامت هذه المؤسسة لا تستعمل اليد العاملة بنفس نسبة عددها من مجموع اليد العاملة الكلية ويظهر هذا جليا من خلال الجدول التالي الذي يبين توزيع اليد العاملة في المؤسسات حسب الحجم والعدد لنفس البلدان في الجدول السابق.

جدول رقم 05 : توزيع اليد العاملة في المؤسسات حسب الحجم والعدد في عدد البلدان:

الولايات المتحدة الأمريكية	الحجم	1-9	10-499	500≤
	عدد المؤسسات	55.33%	43.5%	1.2%
	اليد العاملة	3.7%	31.6%	64.7%
اليابان	الحجم	4-9	10-300	300≤
	عدد المؤسسات	56.7%	42.4%	0.9%
	اليد العاملة	13.6%	58.6%	27.8%
أوروبا	الحجم	1-9	10-499	500≤
	عدد المؤسسات	72.5%	26.7%	0.6%
	اليد العاملة	11.2%	45.9%	42.9%

المصدر: ناصر داداي عبدون ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص 64.

- باعتبار إن البلدان النامية تعاني من مشكلة البطالة بصورة حادة فإن المشروعات الصغيرة والمتوسطة بإمكانها أن تلعب دورا ما في التخفيف من حدتها وتساهم في توفير مناصب عمل جديدة وإعادة إدماج العمال المسرحين من المؤسسات العمومية وبالتالي تخفض من نسبة البطالة خاصة بعد عمليات الخصخصة التي تشهدها الكثير من البلدان النامية في إطار التعديلات الهيكلية تلك النسب أو المعدلات التي أصبحت مرتفعة جدا ، حيث بلغت في سنة 1996 في الدول العربية 14% من القوى العاملة أي أن هناك 12 مليون بطال في الوطن العربي .
ويختلف هذا المعدل من دولة إلى أخرى فهو يبلغ أقصاه في اليمن 25% ثم الجزائر 21% فالأردن 19% ثم السودان 17% ولبنان والغرب 15 % وتونس 12 % ومصر 9 % إما سوريا 8 %.¹

5 تدعيم دور المشاركة الوطنية في تنمية الاقتصاد القومي

تعد هذه الصناعات إحدى وسائل تدعيم المشاركة الوطنية في تنمية الاقتصاد القومي لأنها تعتمد على رؤوس الأموال الوطنية ومدخرات صغار المدخرين للاستثمار فيها ، كما أيضا لا تجذب رؤوس الأموال الأجنبية ، ومن ثم فإنها تعد من الوسائل التي ترفع من مستوى مشاركة أفراد المجتمع في التنمية وتساهم في إعداد الوطنيين الصناعيين وتكوين مجتمع صناعي من الحرفيين.²

الفرع الثاني: عوامل فشل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لقد تعددت الصعوبات التي تواجه هذه المشروعات ، فمنها ما يتعلق بتأسيسها ومنها ما يتعرض بقائلها وتنميتها يمكن الوقوف على أهم المشاكل التي تواجهها في النقاط التالية :

1. مشاكل السياسات الاقتصادية والتوجهات الحكومية الإدارية

أهملت هذه السياسات أوضاع الصناعات الصغيرة إهمالا كبيرا في معظم البلدان النامية وذلك بالمقارنة بالاهتمام البالغ الذي أعطى لإنشاء وتنمية الصناعات الكبيرة ، حيث نجد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة متحيزة للمؤسسات الكبيرة من خلال اللوائح والأنظمة التي تعطيها ميزات كبيرة على حساب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

ولكن أخطر هذه السياسات السلبية هو توجهات الإدارة الحكومية التنفيذية نحو المنشآت الصناعية الصغيرة سواء ما يعمل منها في إطار القطاع الرسمي أو خارجه ، فالحصول على تراخيص رسمية لممارسة النشاط يستغرق زمتا طويلا قد يمتد إلى سنوات ، لذلك لم تتقدم حكومات معظم البلدان النامية بأي برامج منظمة أو طويلة الأجل لتوجيه الصناعات الصغيرة أو لمساعدتها فنيا أو ماليا أو لتقرير إعفاءات ضريبية لها في حالة اتخاذها أوضاع رسمية في ممارسة نشاطها.³

¹ فريدة لرقط ، زينب بوقاعة ، كاتبة بوروية ، دور المشاريع الصغيرة والمتوسطة وتطوير دورها في الاقتصاديات المغربية ، سطيف ، الجزائر ، 25-28 ماي 2003 ، ص 4 .

² فتحي السيد عبده أبو السيد أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 76 .

³ د. أحمد عبد الرحمان يسري ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

2. مشاكل الخبرة التنظيمية ونقص المعلومات

من المشاكل الخطيرة التي تقابل المشروعات الصغيرة نقص المعلومات والافتقار إلى الخبرة التنظيمية التي تمكن أصحابها من مواجهة مشاكلهم أو تساعدهم على التوسع في أعمالهم والنمو ، إذا فهي تتمثل أساسا في عدم توافر معلومات السوق (أسواق الموارد والسلع ومستلزمات الإنتاج) والبيانات والإحصاءات الرسمية اللازمة ويجهلون أيضا القوانين والإجراءات الحكومية ككيفية إنشاء مؤسسة في إطار قانوني معين ، الحوافز والضرائب... الخ ، وهذه المشاكل تنجم عادة بسبب اتخاذ القرارات من طرف شخص واحد هو مالك المؤسسة حيث يضطلع على جميع المهام الإدارية .¹

3. عدم استقرار النصوص القانونية

وتعدد التأويلات المقدمة لها فيما يتعلق بهذه المؤسسات مما يعجزها ويحد من قدرتها على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات السريعة في الأسواق وعوامل المنافسة المتصاعدة والمتزايدة يوما بعد يوم ، إضافة إلى المدة الطويلة التي تستغرقها معالجة مشاكل هذه المؤسسات ، وتفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية .²

4. المشاكل التسويقية والإنتاجية

نقص الكفاءات التسويقية والقوى البيعية عموما ، وعدم الاهتمام بالبحوث التسويقية ، وشدتها بين هذه المؤسسات والمؤسسات الكبرى من ناحية ، والمنافسة بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الوطنية والمؤسسات الأجنبية من ناحية أخرى نقص الخبرة وظهور صناعات ومنتجات بديلة باستمرار وبتكلفة أقل إضافة إلى عدم وجود أسواق جديدة ، وضيق الأسواق القديمة بسبب التدقيق غير المنضبط للسلع المستوردة من جهة ولضعف القدرة الشرائية من جهة أخرى .³

5. نقص العمالة المدربة

تسرب اليد العاملة من المشروعات الصغيرة والمتوسطة إلى المؤسسات الكبيرة ، نظرا لما توفره هذه الأخيرة من مزايا من حيث الأجور وتوفر فرص أكبر للترقية ، مما استوجب توظيف يد عاملة جديدة باستمرار أقل خبرة وكفاءة ، وتحمل أعباء تدريبهم وهو ما من شأنه أن يؤثر سلبا على نوعية السلع والخدمات التي تنتجها هذه المؤسسات إلى جانب ارتفاع التكاليف .⁴

6. نقص فرص التمويل المناسب

أهم المعوقات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتمثل في مشكلة التمويل خاصة فيما يتعلق بصعوبة الحصول على التمويل اللازم لهذه المؤسسات ومحدودية المصادر المتاحة لتمويل هذه المؤسسات كصعوبة

¹ د. أحمد عبد الرحمن يسري ، مرجع سابق ، ص30-31.

² ليلي لولاشي ، مرجع سبق ذكره ، ص66.

³ فريدة لرقط زينب بوقاعة ، كاتبة بوروية ، مرجع سابق ، ص9.

⁴ عبد الرحمن بن عنتر ، عبد الله بلوناس ، واقع مؤسساتنا الصغيرة والمتوسطة وفاقها المستقبلية مجلة العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، العدد

الأول، سطيف ، الجزائر، 2002، ص5.

الحصول على قروض ميسرة من المصارف التجارية لعدم توافر الضمانات اللازمة التي تطلبها تلك المصارف ، فضلا عن عدم انتظام التدفقات المالية الداخلة ما يزيد عن درجة مخاطر الائتمان الممنوح لها .¹

7. صعوبات جبائية

من حيث اقتطاع الرسوم والضرائب المطبقة على أنشطة هذه المؤسسات في طورها الاستغلالي وارتفاع الضغط الجبائي الذي كان من نتائجه توقف عدة مشروعات إنتاجية عن النشاط وبالتالي فقدان العديد من مناصب الشغل كما أن الحوافز الضريبية المقدمة لتشجيع التنمية الصناعية والتي تتضمن الإعفاء الضريبي لفترات عادة ما تكون معقدة وتخدم الهيئات الكبيرة وهذا يؤدي إلى تنامي الأنشطة الموازية التي تصب في خانة التهرب الضريبي إلى جانب وجود صعوبات مركبة نتيجة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجمركية التي لم تتكيف بعد مع القوانين والآليات الجمركية والبعد عن التطبيقات والأعراف الدولية.²

8. الضرائب

يعتبر نظام الضرائب أحد أهم المشاكل التي تواجه المشروعات الصغيرة والمتوسطة في جميع أنحاء العالم وتظهر هذه المشكلة من جانبيين سواء لأصحاب المشروعات الصغيرة والمتوسطة من حيث ارتفاع الضرائب هي كذلك مشكلة للضرائب نظرا لعدم توفير البيانات الكافية عن هذه المنشآت مما يضيف عمل جاهز للضرائب.³

9. القدرة الضعيفة على المنافسة

تعتبر ضعف القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من الأسباب التي تؤدي إلى فشلها وهذا الضعف يكون نتيجة لمجموعة من العوامل أهمها :

- عدم قدرة العمل التجاري على التغلب على التكاليف المنخفضة للمنافسين الأكثر كفاءة خاصة المؤسسات الكبيرة التي تنشط في نفس المجال .
- الموقع السيئ الذي يتم تحديده في غالب الأحيان على أساس معايير شخصية مثلا في المدينة حيث توجد العائلة أو قرب المنزل.....الخ والتي ليس لها علاقة بالعمل، كما انه بعد إقامة المشروع يرفض الانتقال إلى مكان آخر حتى بعد تضائل حجم السوق بشكل كبير
- عدم فهم واستيعاب التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة بالمؤسسات والتي تستجوب عليها مجارة الأوضاع الاقتصادية والتركيبات الاجتماعية الجديدة وإلا فإنها ستنتهي بالفشل.⁴

المبحث الثاني: أشكال وأصناف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة

تختلف المؤسسات الاقتصادية فيما بينهما في العديد من الجوانب ونظرا لذلك فهي تصنف استنادا إلى مقاييس عديدة كالشكر القانوني ، الحجم وطبيعة النشاط ، وبما ان المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي مؤسسات

¹ خديجة لدرع ، الاعتماد الإداري كأحد بدائل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مذكرة شهادة ماجستير تخصص اقتصاد دولي كلية الحقوق والعلوم التجارية ، جامعة مستغانم ، 2007/2008 ، ص 100 .

² عبد الرحمان بن عنتر ، عبد الله بلوناس ، مرجع سبق ذكره ص 5

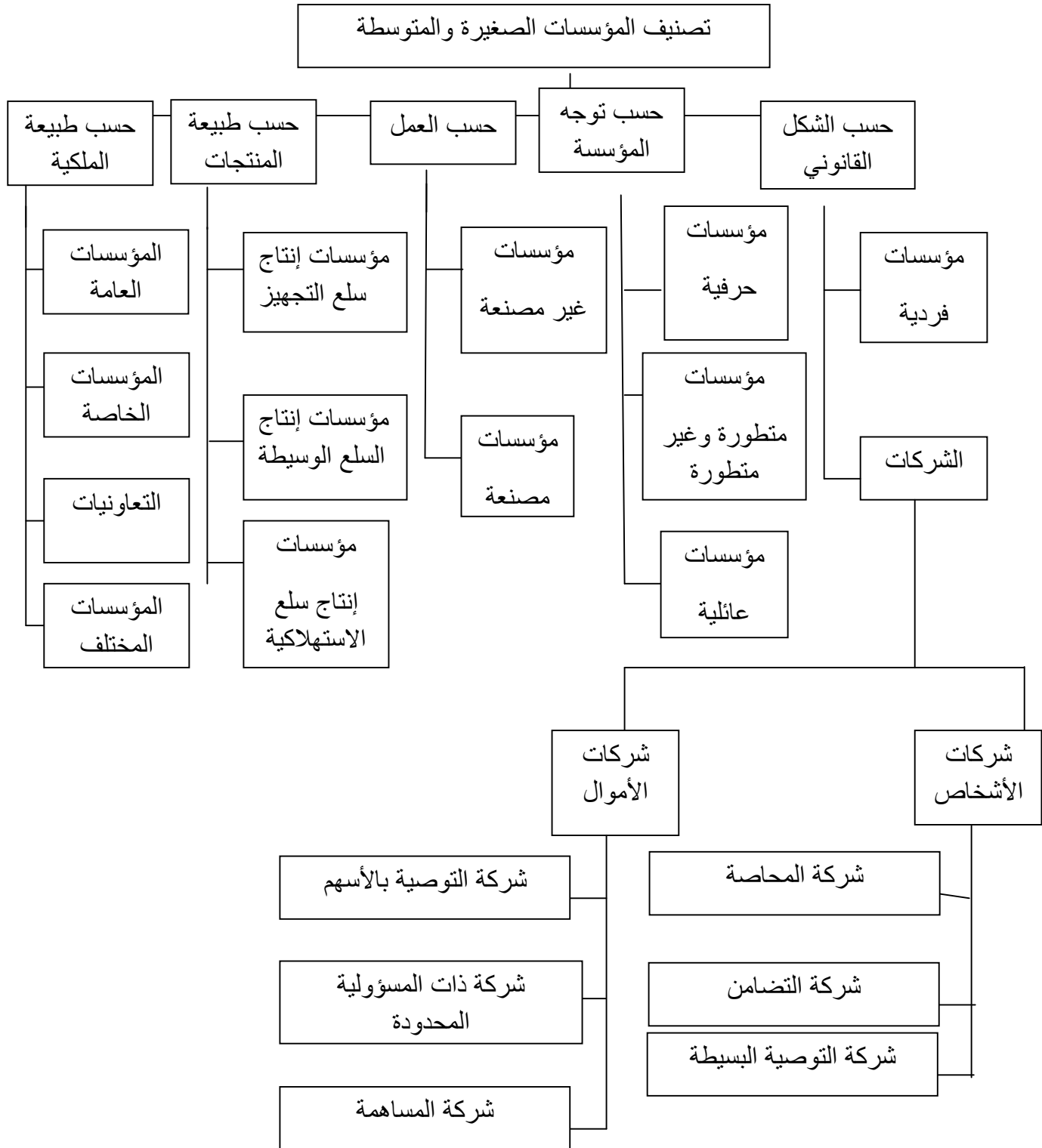
³ شهرزاد برجى ، مرجع سبق ذكره ص 60.

⁴ ليلي لولاشي ، مرجع سبق ذكره ص 66 .

الفصل الثاني: أساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاحها

اقتصادية فان تصنيف ويخضع لنفس هذه المقاييس كما يمكن ربطها ببعض التصنيفات الأخرى وبناء علي ذلك فسيتم في هذه المبحث توضيح مختلف الأنواع والأشكال التي يمكن أن تأخذ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويمكن توضيح هذه الأشكال في الشكل الموالي :

شكل رقم 07: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاستناد إلي المصادر التالية:

- يحي حداد وآخرون مؤسسات الأعمال : الوظائف والأشكال القانونية ، دار زهران للنشر والتوزيع عمان ص 16-6

- عادل أحمد حشين أصول الاقتصاد السياسي مدخل تحليلي مكاران لدراسة مبادئ علم الاقتصاد دار النهضة العربية ، بيروت 1992 ص 125-144 .

- سمير علام إدارة المشروعات الصناعية الصغيرة مركز التعليم المفتوح القاهرة 1993 ص 95 - 110

المطلب الأول : تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الشكل القانوني وعلى أساس توجهها

الفرع الأول: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الشكل القانوني

يعرف الشكل القانوني للمؤسسة بأنه " الهوية الرسمية التي تمنحها الدول للمؤسسة عند تكوينها ، والتي تحدد حقوقها وواجباتها وتنظم علاقات مع كافة الأطراف التي تتعامل معها " .¹ ويتوقف الاختيار القانوني للملائم علي مجموعة من الاعتبارات التي يجب دراستها والنظر فهي قبل تحديد الشكر النهائي للمؤسسة ومن أهمها:²

1- **الضرائب:** تختلف النسب الضريبية المقروضة علي المؤسسات باختلاف شكلها القانوني وهي تتغير من فترة إلي أخرى حسب الوضعية الاقتصادية والمالية للبلد. لذلك ينبغي علي المستثمر القيام بتقدير النسب الضريبية الخاصة بمختلف الأشكال القانونية ، واتخاذ القرارات المناسب الذي يتلاءم مع إمكانية وطبيعة نشاطها .

2- **المسؤولية المالية:** حيث يجب علي أي مستثمر أن يحدد مدى قدرته علي تحمل المسؤولية الشخصية عن الالتزامات المالية لهذه المؤسسة وخصوص في حالة حدوث مشاكل مالية كالمديونية أو الخسارة .

3- **رأس المال اللازم لبدء النشاط:** يختلف الأشخاص في قدرتهم علي توفير رأس المال الضروري لإنشاء المؤسسات وبذلك تختلف الأشكال القانونية لهذه الأخيرة باختلاف حجم رأس المال المستثمر فيها. لذلك ينبغي اختيار الشكل القانوني الذي يتلاءم والقدرات المالية للمستثمر من جهة ، والمقارنة بين التكاليف والقوائم التي بإمكانه تحقيقها من جهة أخرى .

4- **السيطرة:** يحدد الشكل القانوني للمؤسسة سعة صلاحيات صاحبها المخولة له ففي المؤسسات الفردية مثلا تكون السيطرة كاملة لمالك المؤسسة وتقل كلما دخل شركاء جدد.

5- **أهداف العمل :** تؤثر الخطط المستقبلية للمؤسسة بشكل كبير في اختيار شكلها القانوني فإذا كانت هذه الأخيرة تشهد نموا معتبرا وتحقق عوائد مالية مجزية ولها طموحات توسعية ، فسيكون من الضروري تغيير شكلها إلى شكل آخر يتماش مع وصفيتها الجديدة .

ومن بين الأشكال القانونية التي يمكن أن تأخذها المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة كمايلي:

¹ جهاد عبد الله عفانه وقاسم موسي أبو عيد ، **إدارة المشاريع الصغيرة**، دار البازوري العلمية عمان 2004 ، ص 25.

² ماجدة العطية ، مرجع سبق ذكره، ص 31-32 .

أولاً : المؤسسات الفردية

وهي التي تملك وتمول وتدار من قبل شخص واحد يعد هو المسؤول الأول والأخير عن مختلف نشاطاتها وبالتالي فهو يتحمل وحده كافة النتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة سواء كانت ربح أو خسارة .¹

و المؤسسة الفردية بهذا الشكل المتمثل الشكل المسيطر للمؤسسة الخاص في مستقبل الثروة الصناعية و حتى منتصف القرن التاسع عشر حيث ابتداء من هذا التاريخ تطور هام في ازدياد أهمية الشركات المساهمة التي أصبحت أكثر أشكال المؤسسات الخاصة تطوراً في وقتنا الحالي ، وان كانت قائمة الآن في كثير من الدول المختلفة .²

ثانياً: الشركات

تعرف الشركات بأنها هي عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو عمل الاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسارة³

وتتقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين رئيسيين هما شركات الأشخاص وشركات الأموال

1- شركات الأشخاص

وهي امتداد للمؤسسة الفردية وتقع ضمن ما يسمى بشركات الأشخاص وهي عبارة عن ارتباط بين شخصين أو أكثر علي أن لا يتجاوز عدد الشركاء في هذا النوع عن عشرين شخص لتعاطي أي عمل بالاشتراك وذلك بقصد ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة .⁴

1-أ شركات التضامن :

وهي من أهم شركات الأشخاص ، وإذ يقدم فيها الشركاء حصة نقدية عينية أو حصة عمل قد تتساوى قيمتها ، وقد تختلف من شريك إلى آخر ، وللشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة ، يتألف عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء أو بعضهم .⁵

1-ب - شركات التوصية البسيطة:

وتشمل فئتين من الشركاء ، شركاء متضامنين يمكنهم إدارة الشركة وهم مسؤولون عن ديون الشركة مسؤولية شخصية بمقدار ما يملكون ، إضافة إلى حصصهم في رأس المال ، وكذلك شركاء موصون أن تتحدد مسؤولياتهم بقدر حصصهم ، إذ لا يمكنهم أن يقوموا بإدارة الشركة ، ولا يظهر اسمهم في اسم الشركة .⁶

¹ نصر كاسر المحروس ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار العامد لنشر والتوزيع عمان 2000 .ص31

² عادل أحمد حشيش ، أصول الاقتصادية السياسية : مدخل تحليلي مقارن لدراسة مبادئ علم الاقتصاد ، دار النصوص العربية ، بيروت . 1992 . ص 129 .

³ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات، جامعة الجزائر، 2003. ص 27

⁴ عبد السلام عبد الغفور وآخرون ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2001، ص 25 .

⁵ وزارة العدل ، القانون التجاري الجزائري ، مادة 552 ، 551 ، منشورات بيرتي ، الجزائر ، طبعة 2007 - 2008 ص 199 .

⁶ المادة 563 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في افريل 1993 .

1-ج شركات المحاسبة :

وهي نوع خاص من الشركات فهي لا تتمتع بشخصية اعتبارية ولا رأسمالية ولا عنوان ، فهي عقد يلتزم بمقتضاه شخص أو أكثر بان يقدم كل منهم حصة من مال أو عمل للقيام بعمل واحد أو عدد من الأعمال قصد اقتسام الأرباح وتحمل الخسائر. بين الشركاء.¹

2- شركات الأموال

وتقوم هذه الشركات على تجميع رؤوس أموال من عدد كبير من الأشخاص ، وتوظيف الخبرات اللازمة دون تدخل أو هيمنة شخصية من قبل المساهمين ويلاحظ انه ، قليلا ما تأخذ المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة بشكل شركات الأموال ، باستثناء تلك التي تعرف تكورا ونموا سريعا.² ولهذا النوع من الشركات أنواع عديدة وأهمها ما يلي :

2-أ شركات للمساهمة (SPA):

تتكون من مجموعة من الأشخاص يقدمون حصص من رأس المال على شكل أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ، ويقوم المساهمون بشرائها عند التأسيس أو بواسطة الاكتتاب العام ، ويتم تداولها في السوق الثانوية ، ويكون كل شريك مسؤول عن ديون الشركة بمقدار ما يملكه من الأسهم ، وحسب القانون التجاري الجزائري يجب أن يفوق رأس مالها خمس ملايين دينار جزائري.³ وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من الأشكال القانونية يظهر بصفة واسعة ضمن المؤسسات الكبيرة وبقل استعماله من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

2-ب- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (sapl)

وهي شركات تتألف من شخصين أو أكثر بحيث عدد الشركاء يكون محدد فيها ، وعلى اعتبارات يقسم إلى حصص متساوية ، بحيث الحد الأدنى لكل حصة محدد أيضا ، مع أن تلك الحصص غير قابلة للتداول ، أما إدارة الشركة فيمكن أن تسند لأحد الشركاء أو أكثر ، ويمكن أن يكلف بها طرف أجنبي ، وكما أن الشركاء يتحملون الخسارة إذا تحققت في حدود بنسبة مساهمة كل واحد منهم في رأس مال الشركة ، وحسب القانون التجاري الجزائري فان رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا يقل عن 100000 ويقسم إلى حصص متساوية لا تقل كل واحدة منها 1000 دج⁴ ، كما لا يسمح أن يتجاوز عدد الشركاء تحويلها إلى شركة مساهمة مساهمة في اجل لا يتعدى سنة واحدة.

¹ عاطف وليم اندرواس ، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2006، ص32.

² كاسر نصر المحروس ، مرجع سبق ذكره، ص32.

³ القانون التجاري ، المادة رقم 593 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، الجزائر ، 2007، 2008، ص217

⁴ القانون التجاري المادة رقم 566 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، الجزائر 2007-2008، ص 206 .

2- ج شركات التوصية بالأسهم (SCA)

تتكون من فئتين من الشركاء ، المتضامنون والموصون ، ويقسم رأس مال هذه الشركة والمساهمون يدعون بموصون ، وهم مساهمون يتقاسمون الأرباح والخسائر بقدر حصتهم في رأس المال ويعاملون معاملة المساهمون في شركات المساهمة وتعلن الشركة باسم واحد أو أكثر من شركاء.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة حسب أساس توجيهها

تصنف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة علي أساس توجيهها إلي الأشكال التالية:

أولاً: المؤسسات العائلية (المنزلية)

تشير المؤسسات العائلية إلى أي شركة مملوكة بصفة أساسية لأفراد ينتمون عائلة معينة ويقومون بإدارة هي من أجل تحقيق منافع حالية ومستقبلية وذلك بمصلحة عدد من أعضاء هذه العائلة وبذلك فإن المؤسسات العائلية هي : "مشروعات يلعب فيها الكيان العائلي دور إداريا وماليا ورقابيا مؤثر على العمليات الحالية و المستقبلية الخاصة بها وقد يحدث ذلك عندما يكون أكثر من نصف أسهم الشركة مملوكا لعائلة واحدة ، أو عندما تكون سنة من الإدارة العليا للمؤسسة تنتمي لعائلة واحدة ، أو عندما تقوم مجموعة من أفراد العائلة بممارسة دور رقابي فعال علي المؤسسة ¹.

وعلي الرغم من أن مصطلح المؤسسات العائلية قد يشير عند البعض إلي الصورة التقليدية للمتاجر المنتشرة في المنطق السكنية .إلا أن هذه المؤسسات تعتبر جزءا مهما في الاقتصاد العلمي .ذلك أنها تمثل نسبة كبيرة من المؤسسات العاملة في الاقتصاديات التي تعتمد قوانين السوق الحر كما يوضحه الجدول الموالي :

جدول رقم 06: المؤسسات العائلية كنسبة من المؤسسات المسجلة في بعض دول العلم

الدولة	نسبة المؤسسات العائلية %
البرتغال	70
المملكة المتحدة	75
اسبانيا	80
سويسرا	85
الشرق الأوسط	95
ايطاليا	95

المصدر : عمر علاء الدين زيدان ، مراحل ومكونات نمو الشركات الصناعية العائلية المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة 2002 ص211

¹ عمر علاء الدين زيدان ، مراحل ومكونات نمو الشركات الصناعية العائلية المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2002 .ص212

يتضح من خلال الجدول السابق بأن نسبة المؤسسات العائلية مترفعة جدا ، إذ تتراوح بين 70% وأكبر من 95% وخصوص في منطقة الشرق الأوسط وإيطاليا أين تمثل هذه المؤسسات أكبر من 95% من مجموعة المؤسسات المسلحة ، مما يدل علي أهميتها بالنسبة لهذه الدول .

ثانيا : المؤسسات الحرفية التقليدية

تقترب المؤسسات الحرفية من النوع الأول من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كونها ستستخدم العمل العائلي وعمل الأطفال بالإضافة إلي حجم الإنتاج الموجة للسوق حيث تقوم بإنتاج المنتجات قطع التقليدية لفائدة مصنع في شكل تعاقدية تجارية وما يميزها عن الصناعات المنزلية هو كون إقامتها ومزولة نشاطها عبارة عن مصل صناعي مستقبل عن المنزل واستعانتها بعامل أخير والخارج عن تركيب العائلة¹ ولهذا ما يميز النوعين السابقين :

- اعتمادها في الإنتاج علي كثافة عنصر العمل.
- معدل التركيب العضوي لرأس المال المنخفض جدا.
- تعمل في معظم الأحيان في القطع الرسمي خاصة المؤسسات العائلية.
- الاستخدام التكنولوجي يكاد ينعدم في معظم الأحيان إلا نادرا.²
- تنظيم العمل فيها سواء من ناحية النظام المحاسبي أو التسويقي أو التيسر الإداري يتميز ببساطة كبيرة.³

ثالثا : المؤسسة المتطورة والشبه متطورة

تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدامها لقنوت الإنتاج متطورة سواء من الناحية استخدام رأس المال الثالث أو من ناحية التكنولوجيا المستعملة أو تنظيم الأعمال من ناحية المنتج الذي يتم صنعه بالاعتماد علي طريق عصرية منظمة تختلف درجة التكنولوجيا بين كل من الصناعات الصغيرة والمتوسطة و الشبه من صورة.⁴

المطلب الثاني : تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة علي أساس العمل وطبيعة

المنتجات

الفرع الأول: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة علي أساس العمل

يمكن تبيان تصنيف المؤسسات حسب أسلوب العمل كما يلي :

¹ محمد بلقاسم ، حسين البهلول، الاستثمار وإشكالية التوازن الجهوي، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1990، ص 335 .

² سيد علي بلحمدي، مرجع سابق، ص 28

³ عبد الكريم الطيف، واقع وأفاق تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل تطبيق سياسة الإصلاحات الاقتصادية الحالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2001، ص 14.

⁴ محمد بلقاسم حسن البهلول ، مرجع سابق ص 355.

أولاً: المؤسسات غير المصنعة

تجمع المؤسسات غير المصنعة بين نظام الإنتاج العائلي و النظام الحرفي ويعبر الأول (الإنتاج العائلي) موجهة للاستهلاك الذاتي وهو أقدم شكل من أشكال تنظيم العمل إلا انه لا يزال يحافظ علي مكانة مهمة في الاقتصاديات الحديثة ، أما الثاني (النظام الحرفي) الذي يقوم به حرفي لوحده أو مجموعة من الحرفيين يبقي نشاط يدوي يصنع بموجب سلعا ومنتجات حسب احتياجاتها الزبائن

ثانياً: المؤسسات المصنعة

يجمع هذا الصنف المؤسسات المصنعة كلا من المصانع الصغيرة و المتوسطة و المصانع الكبيرة وهو يتميز عن صنف المؤسسات غير المصنعة بتقسيم العمل وتعقيد العمليات الإنتاجية واستخدام الأساليب الحديثة في التسيير و أيضا من حيث طبيعة السلع والمنتجة واتساع أسواقها .¹

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة و المتوسطة حسب طبيعة المنتجات

يمكن أن تصنف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أساس طبيعة الإنتاج والذي تنتجه والذي يتنوع حسب تنوع النشاط الاقتصادي وبضم التصنيف ما يلي :

أولاً : مؤسسات إنتاج السلع الاستهلاكية

نجد أن هذه المؤسسات تعمل في نشاط الاستهلاكية المتمثلة في

- المنتجات الغذائية
 - تحويل المنتجات الفلاحية
 - منتجات الجلود والأحذية والنسيج
 - الورق،منتجات الخشب و مشتقاتها .²
- ويعود التركيز علي مثل هذه المنتجات أساسا نظر لكونها تتلاءم وخصائص هذه المؤسسات بحيث أن :
- لا تتطلب رؤوس أموال ضخمة لتنفيذها
 - تصنيع الجلود وصناعة الأحذية تقوم بها مؤسسات تستعمل تقنيات إنتاج بسيطة وكشف الاستخدام لليد العاملة
 - صناعة الورق وبعض المنتجات الكيماوية باعتبار شدة اعتمادها هي على القرب من السوق .³

ثانياً : مؤسسات إنتاج السلع الوسيطة

إن هذه المؤسسات تركز أعمالها في مجالات الصناعة الوسيطة والتحويلية المتمثلة في :

- تحويل المعادن
- صناعة الكيماوية والبلاستيكية

¹عبد الكريم الطيف ،مرجع سابق ص14 .

² سيد علي بلمحمدي ، مرجع سبق ذكره، ص 35 .

³ المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

- الصناعات الميكانيكية والكهربائية

- صناعة مواد البناء و المحاجر والمناجم

وتعتبر من أهم الصناعات التي تمارسها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فاصلة في الدول المتطورة.¹

ويعود التركيز على مثل هذه المؤسسات باعتبار شدة الطلب المحلي على منتجاتها، خاصة فيما يتعلق بمواد البناء²

ثالثا : مؤسسات إنتاج سلع التجهيز

إن أهم ما تتميز به صناعة سلع التجهيز من المؤسسات السابقة ، واحتياجها إلى الآلات والتجهيزات التي تتمتع بتكنولوجيا عالية للإنتاج وكثافة رأس مال كبير ، الأمر الذي ينطبق وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، لهذا نرى مثال تدخل هذه المؤسسات يكون ضيق، بحيث يشمل بعض الفروع البسيطة فقط كإنتاج وتركيب بعض المعدات البسيطة ويكون ذلك فاصلة في البلدان المصنعة.³

أما في الدول النامية فإن نشاط هذه المؤسسات قد لا يتعدى مجال الصيانة والإصلاح لبعض الآلات والتجهيزات كوسائل النقل وآلات الشحن أو الآلات الفلاحية والتجهيزات الكهربائية ، وتجمع بعض الآلات والتجهيزات انطلاقا من قطع غيار اغلب من مستورد كتركيب الآلات الكهرومنزلية وأجهزة التلفاز مثلا.⁴

المطلب الثالث : تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة على أساس طبيعة الملكية

ووفقا لهذا التصنيف ، يمكن أن تأخذ المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة شكل :

أولا : المؤسسات العامة

يقصد بالمؤسسة العامة ذلك النوع من المؤسسات التي تملكها وتتدبرها سلطة عامة (مركزية أو محلية) سواء انفردت بذلك أو مشاركة فيه غيرها.

من هنا فإن المؤسسات تصنف في المحل الأول من الاعتبارات إلى تحقيق المصلحة العامة، وعلى ذلك فهي لا تهدف أساسا إلى تحقيق أكبر ربح ممكن.⁵

ثانيا : المؤسسات الفاصلة

يقصد بالمؤسسة الخاصة تلك المؤسسة التي تقوم في المقام الأول من الاعتبار على فكرة الملكية الفاصلة وهذه المؤسسات يمكن أن تكون شركات مساهمة ، شركات ذات مسؤولية محدودة ، أو شركات تضامن ، كما يمكن أن تأخذ شكل مشاريع استثمارية وفردية أو عائلية ، وتهدف أساسا إلى تحقيق النفع الخاص الذي يتمثل في تحقيق الربح .

¹ سيد علي بلحمدي ، مرجع سبق ، ص 29.

² عثمان لخلف ، مرجع سابق ، ص 36.

³ عثمان لخلف ، مرجع سابق ، ص 36.

⁴ عبد الكريم الطيف ، مرجع سابق ، ص 12.

⁵ عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص 133.

ثالثا : التعاونيات

فالمؤسسة التعاونية يمكن أن تكون مؤسسات إنتاجية ، أو مؤسسات استهلاكية أو مؤسسات الإسكان ، أو حتى لتنظيم استخدام جهود العمال المنضمين إليها والدفاع عن مصالحهم .

وهي تهدف إلى تأمين احتياجات الأعضاء من سلع وخدمات ضرورية بأقل تكلفة ، تتميز عن المؤسسات الخاصة والعامة بعدد من الخصائص التي تعدها ذاتية متميزة تتفق وطبيعة التعاون كأسلوب من أساليب الإدارة الاقتصادية لموارد المجتمع¹

رابعا : المؤسسات المختلطة

وهي المؤسسات التي تمول برأسمال مشترك ما بين القطاع العام والخاص وذلك بنسب مختلفة ويمكن أن تكون 51% للدولة و 49% للقطاع الخاص وهي تدار بشكل مشترك، لكن مع بعض التدخل من قبل الحكومة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.²

حيث يوجد اختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة والمؤسسات التعاونية في عدة أنواع هامة والجدول التالي يبرز لنا هذه النواحي جميعا عن طريق مقابلة كل ناحية من بينها بالمسلك المتبع فيها في المؤسسات الخاصة والعامة والتعاونية بحيث تزداد طبيعة هذه الأخيرة وضوحا على النحو التالي :

جدول 07 : مقارنة بين المؤسسات الخاصة والعامة والتعاونية

النواحي	مواضيع المقارنة	المؤسسة الخاصة	المؤسسة العامة	المؤسسة التعاونية
الملكية		فردية أو خاصة	عامة أو جماعية	اجتماعية مبنية على العضوية
الهدف		العمل على تحقيق الربح	خدمة أهداف المجتمع	خدمة ان الاهتمام بالمحيط الخارجي الأعضاء
الرقابة		مؤسسة على حقوق التملك	بواسطة مندوبي الدولة	عن طريق التسيير الديمقراطي
الموقف اتجاه السوق	الميل للمنافسة	الميل للاحتكار	الاتجاه للتنسيق	

المصدر : عادل أحمد حشيش، أصول الاقتصاد السياسي، مدخل تحليلي مقارنة لدراسة مبادئ علم الاقتصاد دار النصوص العربية ، بيروت . 1992. ص 143.

¹ عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 141.

² نصر كاسر المحروس، مرجع سابق، ص 34.

المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

نتناول في هذا المبحث عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القرن 21 و الأنشطة التي تركز عليها المؤسسة لتوفير فرص النجاح وكيف تساهم أنظمة محاسبة التكاليف في ذلك

المطلب الأول : عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القرن 21

من بين عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القرن 21 : المحيط الخارجي للمؤسسة والتطور التكنولوجي والعولمة.

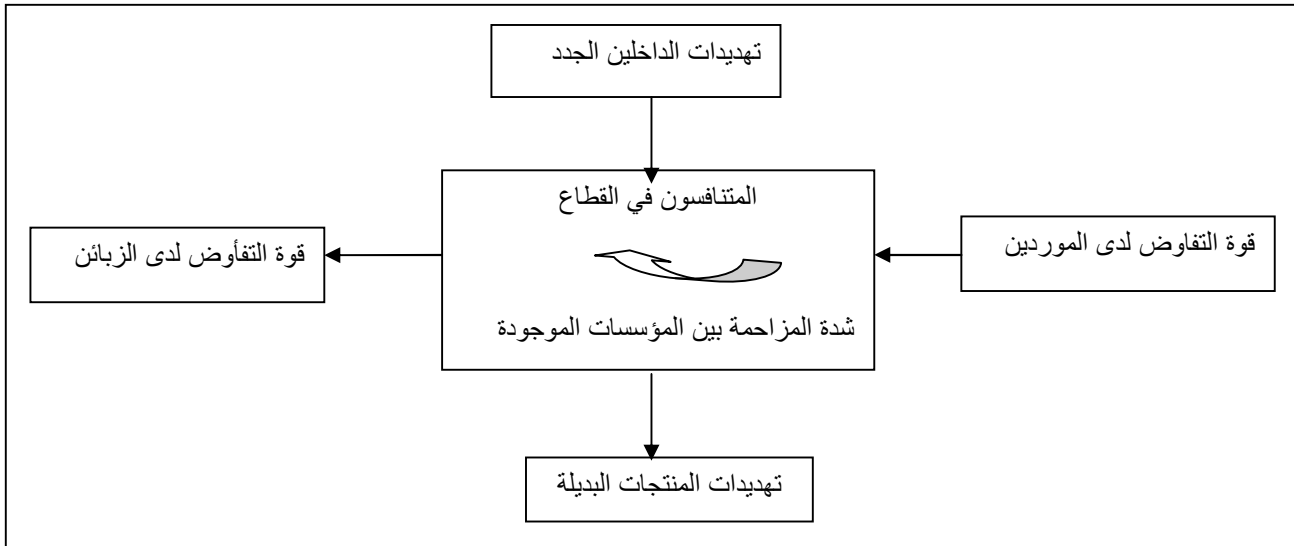
الفرع الأول : المحيط الخارجي للمؤسسة

إن أهم تحد قد يواجه المدير الاستراتيجي للمؤسسة هو محاولة فهم وتحليل عوامل المحيط الخارجي ومدى تأثيرها على أنشطة المؤسسة ، وبالتالي قد تؤثر بشكل مباشر وهذا ما يتناوله تحليل المحيط التنافسي لـ Porter وتحليل المحيط الخارجي الكلي لـ Portel يتناول العوامل التي تؤثر بشكل غير مباشر .

أولاً : تحليل القوى التنافسية (نموذج Michael Porter)

يعتمد بورتر في تحليله لقوى التنافس على القوى الخمس الأساسية ، حيث يعتبر أن المنافسة في الصناعة ما هي إلا المحصلة على القوى الخمس الموضحة في الشكل الآتي :

شكل رقم 08 : القوى الخمس المؤثرة على درجة المنافسة حسب M.PORTER



المصدر: جواهر بوزيان واقع التخطيط الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماستر في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011، ص33.

1- شدة المنافسة بين المؤسسات الموجودة¹

تتوقف حدة المنافسة بين المنتجين في القطاع على عدة اعتبارات أهمها عدد هؤلاء المنتجين، مدى تميز المنتج والخدمات المعروضة، وجود عوائق للخروج، نصيب التكلفة الثابتة إلى إجمالي القيمة المضافة للنشاط، درجة نمو الصناعة، فإذا كانت الصناعة تنمو بشدة فهناك فرص ربحية جيدة متاحة لكل مؤسسة في الصناعة والعكس صحيح، وبصفة عامة كلما زاد عدد المنافسين المباشرين كلما ارتفعت درجة كثافة المنافسة، خاصة إذا ما كان هناك اختلاف بينهم في الأهداف والاستراتيجيات.

2 - تهديدات الداخلين الجدد

لا يقتصر تحليل هيكل الصناعة فقط على تحليل المؤسسات القائمة وكيفية تحقيق ميزة تنافسية عنهم ، بل الأهم من ذلك الداخلين الجدد والمحتل دخولهم ، ويتوقف دخولهم الفعلي للصناعة على عدة اعتبارات أهمها الحجم ، وطبيعة حواجز الدخول ، والتي تعتبر كمصلحة لتشكيلية واسعة من العوامل تشمل ، اقتصاديات الحجم ، تميز المنتج ، مركز العمالة ، تكلفة البديل ، كثافة الاحتياجات الرأسمالية ، سهولة الوصول إلى منافذ التوزيع ، حداثة التكنولوجيا ، مدى ملائمة الآثار الناتجة عن منحى التعلم أو الخبرة ، وأخيرا القوانين الحكومية.²

3 - تهديدات المنتجات البديلة

إن المنتجات البديلة تؤثر سلبا على مردودية الصناعة ، ما عدا إذا تم الرفع من جودة المنتج أو تمييزه بطريقة أو بأخرى ، وتقوم المؤسسة بتحميل التأثيرات المختلفة على الدخل وحتى على حساب النمو وقد تكون وضعية القطاع إزاء المنتجات البديلة مرتبطة بعمليات جماعية من قبل القطاع إزاء المنتجات البديلة مرتبطة بعمليات جماعية من قبل القطاع ، فمثلا إذا لم تتمكن العملية الإشهارية المعتمدة من طرف المؤسسة واحدة من الحفاظ على وضعية القطاع اتجاه المنتجات البديلة في هذه الحالة يكون الإشهار المكثف والمدعم من قبل كافة مؤسسات القطاع قادرا على تحسين الوضعية الكلية ، ونفس الأمر ينطبق على مجالات التحسين الأخرى ، مثل الجودة ، وجهود الاتصال ، المحاولات الرامية إلى ضمان انتشار واسع للمنتج ، ويعتمد بالتأثير تهديد الإحلال على ربحية الصناعة على عدد من العوامل ممثل مدى توافر بدائل قريبة ، تكلفة التبديل لمستخدمي السلعة ، مدى تشدد منتجو السلع البديلة ، ومقايضة السعر والقيمة بين المنتجات الأصلية وبدائلها من السلع.³

4- قوة التفاوض لدى الموردين

يمكن للموردين أن يمارسوا ضغطا على المنتجين في صناعة ما من خلال تهديدهم برفع الأسعار أو خفض جودة السلع أو الخدمات المشتراة.⁴

¹ جواهر بوزيان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² جواهر بوزيان ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

³ نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر ، 1998، ص 70.

⁴ جمال الدين محمد موسى وآخرون ، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، منهج تطبيقي، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002 ، ص 173.

5- قوة التفاوض لدى الزبائن

للزبائن تأثير على طبيعة المنافسة داخل القطاع الصناعي وذلك من خلال قدرتهم على تخفيض الأسعار والبحث على أفضل المنتجات ، ويتوقف تأثيرها على المؤسسات التنافسية على عدة عوامل منها : درجة تركيزهم، أهمية المنتجات من حيث التكاليف والحجم بالنسبة لمجموع مشتريات الزبائن تميز المنتجات وتكاليف التشغيل بالنسبة للمؤسسة ، تهديد التكامل العمودي ، الضغط على الأسعار يقلل درجة حرية المؤسسة في خياراتهم الإستراتيجية.¹

ثانيا : تحليل المحيط الخارجي الكلي نموذج PESTEL

يتناول هذا النموذج العوامل التي تؤثر بشكل غير مباشر على المؤسسة والتي تشكل الكلمة المختصرة PESTEL المتمثلة فيما يلي:²

1- العوامل السياسية

إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تمثل جانب القرارات السياسية كالحرب ، التأمينات ، الخطر على النشاط وبعض المؤسسات ، الانقلابات ، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة .

2-العوامل الاقتصادية

تشمل كل معدلات الفائدة، معدلات التضخم ، معدلات البطالة ، اتجاهات الأجور ، توفر الطاقة وتكلفتها ... الخ .

3 – العوامل الاجتماعية

تتمثل في التركيبة السكانية ، التوزيع الجغرافي ، الأنماط الاستهلاكية ، مستوى التعليم ... الخ .

4-العوامل التكنولوجية

تشمل معدلات النفاق على البحوث والتطوير ، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة .

5-العوامل البيئية

منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة التي تعمل على حمايتها والمحافظة عليها من التلوث، القوانين الخاصة بالدفاع عن حقوق المستهلكين.

الفرع الثاني : التطور التكنولوجي

إن الاهتمام بالعامل التكنولوجي في تزايد مستمر ، كما أن التغيير التكنولوجي يؤدي إلى تحويل المنتجات واسعة إلى منتجات متقدمة في وقت قصير ، وفي نفس الوقت يمكنها أن تخلق العديد من الاحتمالات لظهور منتج جديد¹، وهكذا نجد أن التكنولوجيا أصبحت من أهم عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث:²

¹ محمد رشدي سلطاني ، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر ، أهميته وشروط تطبيقه (حالة م ص بسكرة) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، تخصص علوم تجارية فرع إستراتيجية جامعة المسيلة ، 2006، 2005، ص 03 .

² محمد أكرم العدلون ، العمل المؤسسي، الإبداع الخليجي، قرطبة للإنتاج الفني ، دار ابن حزم للنشر والتوزيع الطبعة 1، لبنان ، 2000، ص 203 .

تلعب تكنولوجيا المعلومات دورا مهما في تعزيز أنشطة المؤسسة فنظام البريد الالكتروني يسهل التفاعل بين كافة مستويات الهيكل الإداري ويؤدي إلى تكوين تنظيم أكثر مرونة وديناميكية .

- كما تستخدم التكنولوجيا لمراقبة ورصد العمليات الإنتاجية وتهدف إلى توكيد الجودة وتأمين الفوري ، علاوة على دورها في ترشيد استخدام الموارد الخام .

- كما بإمكان النظام الخبيرة التي توفر فرصة الوصول إلى قواعد البيانات الخاصة بمخزون الموردين بشكل مباشر عبر شبكة الحاسوب دعم عمليات الشراء .

- تساهم تكنولوجيا المعلومات في تغيير طبيعة المنتجات والخدمات من خلال تعديلها لدورة تطوير المنتج أو من خلال تسريع عملية التوزيع ، ففي صناعة النشر مثل تقليص دورة طباعة ونشر المطبوعات وتوزيعها بنسبة تتراوح ما بين 40 إلى 60% مما انعكس إيجابا على تكاليف الطباعة والنشر والتوزيع بسبب مقاربة وذلك بفضل استخدام تقنيات الطباعة والتغليف المتطورة التي أتاحتها تكنولوجيا المعلومات

الفرع الثالث : العولمة

تميز النظام الاقتصادي العالمي الجديد بوجود ما يطلق عليه باسم الثورة الصناعية الثالثة، والتي تمثل ثورة علمية في المعلومات والاتصالات والمواصلات والتكنولوجيا الكثيفة المعرفة. وعليه فقد أصبحت ثورة المعلومات تمثل الأساس المادي للنظام الاقتصادي الجديد إذ أنها تلعب دورا محوريا في تشكيله ومحرك التغيير في جميع أنحاء.

والدلالة التي تعكسها مخرجات ثورة المعلومات بالنسبة لأسواق العالم هو تقارب هذه الأسواق بشكل كبير، وتغيير شكل الملكيات وتشجيع الاندماجات بين الشركات الصغيرة في محاولة منها للاستجابة لمتطلبات البيئة العالمية والتي من أهمها الإنتاج المتخصص بالحجم الكبير لتحقيق ما يطلق عليه بوفرات الحجم أو الإنتاج الكبير ومن ثمة تخفيض التكلفة وزيادة المقدرة التنافسية على المستوى العالمي.³

المطلب الثاني : الأنشطة التي تركز عليها المؤسسة لتوفير فرص النجاح

تعتبر الميزة التنافسية والإدارة الإستراتيجية من أهم الأنشطة التي تركز عليها المؤسسة لتوفير فرص نجاح وتحقيق الأهداف المرجوة بشكل أفضل.

الفرع الأول : الإدارة الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية هي محاولة لتعديل اتجاهات المؤسسة وجعلها أكثر ملاءمة مع البيئة الخارجية ، ويتطلب ذلك رصد ومراقبة دائمة للأحداث الخارجية وما تتضمنه من تغيير ، ومتابعة تقييم الوضعية الداخلية للمؤسسة .

¹ شارلز هل وجاريت جونز ، الإدارة الإستراتيجية ، مدخل متكامل ، ترجمة ، درفاي محمد رفاي ، ومحمد سيد أحمد عبد المتعال ، دار المريخ ، السعودية ، 2001، ص 153.

² بشير عباس العلاق ، التسويق في عصر الانترنت والاقتصاد الرقمي ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، 2003 ، ص : 30-34.

³ نعيمة برودي، التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول الغربية ومتطلبات التكيف مع المستجدات العالمية، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية جامعة حسيبة بن بوعلي الجزائر 17/16 افريل 2006، ص117.

وتتطلب الإدارة الإستراتيجية مجموعة من القرارات تقود التحركات الهامة في المؤسسة فهي قرارات للرد على تحركات وقرارات المنافسين أو قرارات تتخذ لمفاجئتهم.

فتهدف إلى التغلب على نقاط الضعف ، والتي تمثل قصور الإمكانيات والمشكلات التي يمكن ان تفوق المؤسسة عن المنافسة بفعالية ، وتنظيم واستغلال نقاط القوة ، التي هي مزايا تتمتع بها المؤسسة بالمقارنة بما يملك المنافسين ، داخل المؤسسة اذ تستهدف زيادة قدرة المؤسسة على التعامل مع المحيط الخارجي وما يقدمه من فرص وتهديدات¹

أولاً : تعريف الإدارة الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية هي عملية صياغة وتنفيذ الخطط والسعي لانجاز الأنشطة المرتبطة بالغابات والتي تكون ذات أهمية حيوية وشاملة ومستمرة المؤسسة ككل ، فهي المسؤولة عن عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.²

ثانياً : أهداف الإدارة الإستراتيجية

تهدف الإدارة الإستراتيجية إلى تحقيق الفوز على المنافسين وزيادة قيمة المنظمة من وجهة نظر العملاء والمساهمين ، وفي سبيل ذلك فإنها تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية :³

- 1- تهيئة المؤسسة داخليا بإجراء التعديلات في الهيكل التنظيمي والإجراءات والقواعد والأنظمة والقوى العاملة بالشكل الذي يزيد من قدرتها على التعامل مع البيئة الخارجية بكفاءة وفعالية اتخاذ قرارات هامة ومؤثرة تعمل على زيادة حصة المؤسسة في السوق وزيادة رضا المتعاملين معها وتعظيم المكاسب لأصحاب المصلحة من وجودها
- 2- تحديد الأولويات والأهمية النسبية بحيث وضع الأهداف طويلة الأجل والأهداف السنوية و السياسات وإجراء عمليات تخصيص الموارد بالاسترشاد بهذه الأولويات
- 3- التركيز على السوق والبيئة الخارجية باعتبار أن استغلال الفرص ومقاومة التهديدات هو المعيار الأساسي لنجاح المؤسسة.
- 4- زيادة فاعلية وكفاءة عمليات اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة واكتشاف وتصحيح الانحرافات لوجود معايير واضحة تتمثل في الأهداف الإستراتيجية.
- 5- تجميع البيانات عن نقاط القوة والضعف ، والفرص والتهديدات بحيث يمكن للمدير اكتشاف المشاكل مبكرا وبالتالي يمكن الأخذ بزمام القيادة بدلا من أن تكون قرارات المدير هي رد فعل لقرارات واستراتيجيات المنافسين .
- 6- وجود نظام للإدارة الإستراتيجية يتكون من خطوات وإجراءات معينة يشعر العاملون بأهمية المنهج العلمي في التعامل مع المشكلات .

¹ دارين بوزيدي ، مساهمة لإعداد إستراتيجية لمؤسسة في قطاع البناء حالة مؤسسة الإنجاز بسكرة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم تسيير المؤسسات ، جامعة سطيف ، السنة الجامعية 2004-2005 ، ص32.

² حسن الحسيني فلاح ، الإدارة الإستراتيجية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 28

³ محمد أحمد عوض ، الإدارة الإستراتيجية ، الأصول والأسس العلمية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية الطبعة الأولى ، ص7،8.

7- تشجيع اشتراك العاملين من خلال العمل الجماعي مما يزيد من التزام العاملين لتحقيق الخطط التي اشتركوا في مناقشتها ووافقوا عليها ويقلل من مقاومتهم للتغيير ويزيد من فهمهم لأسس تقييم الأداء ومنح الحوافز داخل المؤسسة.

8- تسهيل عملية الاتصال داخل المنظمة حيث يوجد المعيار الذي يوضح الرسائل الغامضة .

9- تسهيل عملية التنسيق ومنع التعارض والاحتكاك بين الإدارات لوجود معايير وأهداف واضحة تستخدم للفصل بين وجهات النظر المتعارضة .

10- وجود معيار واضح لتوزيع الموارد وتخصيصها بين البدائل المختلفة .

11- تساعد على اتخاذ القرارات وتوحيد اتجاهاتها.

ثالثا : نتائج الإدارة الإستراتيجية

إن منافع كثيرة يمكن أن تتحقق من خلال الإدارة الإستراتيجية ، ومن بين هذه المنافع طبقا لما أشارت إليه نتائج عديدة من الدراسات الميدانية مايلي :¹

1- تساعد على توقع العديد من القضايا الإستراتيجية أو التغيرات المحتملة في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة ، وبالتالي تمكن الإدارة العليا من صياغة الاستراتيجيات اللازمة للتعامل مع هذا التغيير .

2- تساعد في تخصيص الموارد على أوجه الاستخدامات المتعددة للأنشطة المختلفة في المؤسسة حيث يمكن توقع التكلفة والعائد الناجمة عن البدائل الاستثمارية المتاحة ، وبالتالي يمكن تحديد أولويات الأهداف المتعددة والمتداخلة ، ومن ثم توجيه الموارد على تلك الأهداف ذات الأهمية المتزايدة لمستقبل المؤسسة.

3- تساهم الإدارة الإستراتيجية على توجيه وتكامل الأنشطة الإدارية والتنفيذية ، كذلك تساهم في تحقيق تكامل الأهداف ومنع ظهور التعارض بين أهداف الوحدات الفرعية للمنظمة والتركيز عليها بدلا من الأهداف العامة للمنظمة ككل ، وتسعى إلى تحشيد كل الطاقات نحو انجاز الأهداف التشغيلية.

4- تساهم في إعداد وتهيئة كوادر الإدارة العليا وتنمية المهارات القيادية لهم ، وتساعد عملية مشاركة هؤلاء المديرين في أنشطة الإدارة الإستراتيجية إلى تزويدهم بإطار شمولي لعمليات التفكير وذلك من خلال رؤيتهم للكيفية التي يتم بها خلق التكامل بين وحداتهم الفرعية مع أهداف المؤسسة ككل ، وهذا يقود المدراء إلى استمرارية التفكير بالمستقبل .

5- تمكن الإدارة الإستراتيجية من زيادة قدرة المؤسسة على الاتصال بالمجموعات المختلفة داخل بيئة المؤسسة ، وهي البيئة القطاعية ، حيث يتم توضيح صورة المؤسسة واتجاهاتها المستقبلية أمام مجموعات المصالح والمخاطر المختلفة والتي تعمل مع المؤسسة.

6- تسمح باكتشاف المتغيرات البيئية المؤثرة في أنشطة المؤسسة وفعاليتها ومن ثم السعي للتكيف معها أو السيطرة على جزء منها، خاصة تلك التي تتعلق بالبيئة الداخلية والتنافسية لها.

¹ حسن الحسيني فلاح ، مرجع سابق ، ص 29-30

- 7- تمكن من تحديد الفرص البيئية المتاحة، وذلك لتقليل أثار التهديدات البيئية والاستناد إلى عناصر القوة الداخلية التي تمتلكها المؤسسة، كما تسعى الإدارة إلى تحسين عناصر الضعف الداخلية والسعي لتقليل آثارها السلبية .
- 8- تؤدي إلى تحقيق الفاعلية والأداء الأفضل وذلك من خلال التعاون والتفاعل والتكامل والجدية ، لتتمكن المؤسسة في النهاية من حل المشاكل ، وفهم الفرص والسعي لاستثمارها .
- 9- يزيد استخدام هذا المدخل من رضا ودافعية الأفراد وذلك من خلال إتاحة الفرص لهم للمشاركة في اتخاذ القرارات ، وصياغة الأهداف ، والاستراتيجيات وبرامج العمل .
- 10- يزيد من كفاءة تقديم المعلومات في الوقت المناسب مما يمكن من عملية اتخاذ القرارات بالسرعة المطلوبة.
- 11- توضيح الإطار العام لتحسين التنسيق والسيطرة على النشاطات ، وبالتالي فإنها تؤدي إلى تقليل التكاليف.
- 12- تساعد على تحقيق تكامل السلوك للأفراد ، ضمن إطار الفريق الواحد ، مما ينعكس إيجابيا على تقليل حدة الصراع التنظيمي داخل المنظمة ، كما أنها توضح الأسس الخاصة بتحديد المسؤوليات الفردية.
- 13- تشجع على بلورة وتكوين الأفكار المتطورة مما يعني زيادة القدرة على الابتكار والإبداع ضمن المؤسسة
- 14- تساهم وباستمرار في تحسين المركز التنافسي للمؤسسة وتقديمه ضمن اطار البيئة التنافسية مما يحافظ أو يحسن القدرة على البقاء والنمو والاستمرار .

الفرع الثاني: الميزة التنافسية

يشغل مفهوم الميزة التنافسية حيزا ومكانة هامة في مجال الإدارة الإستراتيجية وتعود بدايات هذا المفهوم إلى ثمانينات القرن العشرين حيث بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار والتوسع خاصة بعد ظهور كتابات " مايكل بورتر " أستاذ الإدارة الإستراتيجية بجامعة هارفرد بخصوص إستراتيجية التنافس والميزة التنافسية .¹

أولا : تعريف الميزة التنافسية

نظرا للأهمية التي يكتسبها مفهوم الميزة التنافسية سنستعرض عدة تعاريف لتوضيح هذا المفهوم من عدة زوايا ، فالميزة التنافسية هي : " مجال تتمتع فيه المنظمة بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من اثر التهديدات ، وتتبع الميزة التنافسية من قدرة المنظمة على استغلال مواردها المادية أو البشرية ، فقد تتعلق بالجودة أو التكنولوجيا أو القدرة على خفض التكلفة أو الكفاءة التسويقية أو الابتكار والتطوير ، أو وفرة الموارد المالية ، أو تميز الفكر الإداري أو امتلاك موارد بشرية مؤهلة "² وتعرف على " أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس "³

¹ الوليد هلالي ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة :دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال Mobilis ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ،

2008- 2009 ، ص 24

² جمال الدين محمد موسى وآخرون ،مرجع سبق ذكره، ص55

³ الوليد هلالي ، مرجع سابق ص 25

وتتشا الميزة التنافسية " بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين ، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا ، وبمعنى آخر بمجرد أحداث عملية ابداع بمفهومه الواسع ..¹

نلاحظ من خلال هذه التعاريف أن كل تعريف يركز على جانب معين في تحديد مفهوم الميزة التنافسية إذ إن التعريف الأول يركز على التفوق من خلال تبني إستراتيجية تنافسية ، أما التعريف الثاني فيؤكد على ضرورة إحداث العملية الإبداعية ويعتبرها جوهر الميزة التنافسية ، أما التعريف الثالث فيبدو أكثر دلالة وشمولية للجوانب الجوهرية للميزة التنافسية بحيث يركز هذا التعريف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة كما حدد بعض الجوانب الأخرى كال جودة والكفاءة والابتكار و المهارة التسويقية وغيرها ، والتي تعتبر الميزة التنافسية نتاجا لواحد عن هذه الجوانب على الأقل .

ثانيا : خصائص الميزة التنافسية

وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص الآتية :²

- تبني على اختلاف وليس على تشابه
- يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية
- عادة ما تكون مركزة جغرافيا.

ثالثا : فعالية الميزة التنافسية

حتى تكون الميزة التنافسية فعالة لابد من الاستناد إلى الشروط الآتية :³

- حاسمة: أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين
- الاستمرارية : بمعنى يمكن ان تستمر خلال الزمن
- إمكانية الدفاع عنها: أي يصعب على المنافس محاكاتها وإلغائها .

رابعا : انواع الميزة التنافسية

هناك نوعين رئيسيين من الميزة التنافسية وهما :⁴

¹ الوليد هلاي ، مرجع سابق ص 25

² منال كاتب، بور إستراتيجية الترويج في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الوطنية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس العلمية سطيف ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية (AMC) - علوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2007 ، ص 144

³ عمار بوشناق ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية مصادر تنميتها وتطورها ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 17

⁴ يحيى سماعيل ، بلال أحمد، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول " التسيير في المؤسسات الاقتصادية " جامعة المسيلة 03-04 ماي 2004 ، ص 2

1- التكلفة الأقل :

بالضغط على التكاليف بادائها لوظائفها بكفاءة أكبر من منافسيها ، وتحقق المؤسسة هذه الميزة التنافسية من خلال تملكها للتكنولوجيا الأفضل ، مصادر للمواد الأولية ، الاستغلال الأفضل للطاقات الإنتاجية ، كفاءة العمليات التسويقية ، فعالية نظام الإنتاج ونظام الصيانة ...

2- التميز :

التميز في السلعة أو الخدمة المقدمة سواء على مستوى الجودة ، الابداع التكنولوجي أو خدمات ما بعد البيع ، وتحقق المؤسسة هذه الميزة التنافسية من خلال التميز في نوعية وجودة المواد الأولية ، التميز في اساليب البيع ، وامكانية الحصول على السلعة في أي مكان واي وقت ، التميز في طريقة صنع السلعة .

خامسا : أهمية الميزة التنافسية

تكمن أهمية الميزة التنافسية فيمايلي :¹

- خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولائهم ، وتدعم وتحسن سمعة وصورة المؤسسة في أذهانهم .
- تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء ، مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شدة التنافسية
- تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذا ربحية عالية للبقاء والاستثمار في السوق .
- السعي لخلق فرص تسويقية جديدة .

المطلب الثالث : دور مختلف آليات محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف تحقق واحدا من أهدافها الأساسية وهو قياس تكلفة الإنتاج عن طريق الاعتماد على أنظمة التكاليف ، والتي ستكون مخرجاتها كلفة الإنتاج سواء كان هذا الإنتاج تاما الصنع أو تحت التشغيل وإن قياس الناتج يعتبر أهم أهداف مناسبة التكاليف لماله من أهمية في تسعير المنتجات وانقاد القرارات اللازمة بشأن الاستمرار أو التوقف على إنتاج المنتجات أو استبداله بمنتج آخر

الفرع الأول الأنظمة التقليدية

تهدف المؤسسة إلى معرفة تكلفة الوحدة المنتجة قبل نهاية الفترة المحاسبية أو قبل إعداد القوائم المالية ولذلك فإنها تستخدم نظام محاسبة التكاليف إلى جانب النظام المحاسبي العام و تنقسم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية إلى :

أولا : نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية هو نظام متخصص باحتساب تكاليف الأوامر الإنتاجية ، ويتمثل في مجموعة الإجراءات والمستندات والسجلات في تجميع تكاليف كل أمر عمل على حده والتوصل إلى مجموع تكاليفه ، بغرض تحديد سعر بيع المنتج وتوفير المعلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص التعاقدات

¹ ليحضية سمايلي، مرجع سبق ذكره، ص2.

والالتزامات بالإضافة إلى التخطيط الرقابة فهذا النظام يهدف بدرجة أولى إلى احتساب تكلفة إنتاج الطلبية الواحدة التي قد تتكون من وحدة واحدة أو عدة وحدات من المنتج ، حيث يتقدم العميل إلى المؤسسة بالطلبية لتنفيذ ما يريد بالمواصفات والكميات التي يريدها حيث تترجم هذه الطلبية في المؤسسة إلى أمر عمل . أمر العمل هو أمر أو تصريح إنتاج منتج معين بمواصفات وبكمية محددة، يصدر هذا الأمر من قسم التخطيط ومراقبة الإنتاج إلى قسم الإنتاج ، ويتم تحديد تاريخ البدء بالعملية الإنتاجية والوقت المقدر بانتهاء الزمن¹.

1- خصائص نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

- يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها :²
- أن يكون الإنتاج بطبيعته متنوعا ذا مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.
 - أن يكون أمر إنتاج له شخصية المستقلة عن غيره ، وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة .
 - يتم الإنتاج بناءا على طلبيات محددة من قبل العملاء وليس بغرض تخزينها .
 - يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد مواصفات المطلوبة وحجم الطلبية .
 - لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من العمل.
 - يتم وفق هذا النظام التوصيل إلى تكلفة الأمر بعد تحميل نصيبه من التكاليف .
 - يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدى.

2- أهداف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

- يسعى نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق بعض الأهداف نذكر منها:³
- مساعدة إدارة المؤسسة على تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة
 - تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من اجل تحقيقها
 - الاستخدام الأمثل وبشكل كفء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بسبب التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له.
 - استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.
 - ولكي يطبق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية يجب توافر الاعتبارات التالية.
 - أ- وجود إنتاج متنوع وصفة امن شأنه أن يؤدي إلى اختلاف عناصر التكاليف من أمر إنتاجي إلى آخر وفي بعض المشروعات الكبيرة التي تنتج تشكيلة كبيرة من المنتجات ونظرا لأنها تنتجها طبقا لمواصفاتها الخاصة إلا انه من غير المعقول إن تخصص فيها الأقسام أو المراكز بالدرجة الكافية لإقامة خطوط الإنتاج المستمر التي يتطلبها نظام تكاليف المراحل

¹ أحمد حامد جمعه وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، 2007 ، ص 236-237 .

² اسماعيل يحيى التركيتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سابق ، ص 169-170

³ عماد يوسف الشيع ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2008 ، ص 216 .

- ب- ليس من الضروري أن يمر كل أمر إنتاجي على كل المراكز الإنتاجية وهذا يستتج ان المراكز الإنتاجية لتباشر العمليات الصناعية إلا على أساس أوامر تصدر لها بالعمل وهنا يقع مع عائق إدارة تخطيط الإنتاج مسؤولية إعداد جداول التشغيل حتى تضمن حسب استخدام الطاقات الإنتاجية بالمراكز المختلفة وهذا يعمل على تقليل الطاقات الإنتاجية العاطلة أو غير المستقلة إلى اقل درجة ممكنة
- ج- في بعض الأحيان تقوم بعض المشروعات الصغيرة بإنتاج منتجات متماثلة فهي تقوم بإنتاج منتج معبر لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج منتج آخر لفترة أخرى وهكذا ويتطلب الانتقال من إنتاج منتج معين إلى إنتاج منتج آخر ضرورة معرفة تكلفة كل طلبية من كل منتج على حده
- د- بما أن كل أمر إنتاجي له مواصفات تخصه فانه من الضروري تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر أثناء التشغيل وعلى ذلك يتم حصر التكاليف على أساس الأوامر وليس على العمليات أو المراحل الإنتاجية¹

3- استخدامات نظام الأوامر الإنتاجية

يستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية في المؤسسات الخدمية والصناعية والتجارية والجداول التالي يقدم أمثلة لاستخدام نظام تكاليف الأوامر في هذه المؤسسات.

الجدول رقم 08: مجالات استخدام نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

المؤسسات الخدمية	المؤسسات التجارية	المؤسسات الصناعية
1- مهمات التدقيق	1- إرسال الطلبات الخاصة	1- تجميع الطائرات
2- مهام الشركات الاستشارية	2- الترويج للمنتجات (سلع)	2- إنشاء المباني
3- محلات وكالات الإعلان	جديدة مخزونة	3- صناعة السيارات
4- القضايا القانونية		
5- ورش الصيانة أو الإصلاح		

المصدر: اسماعيل يحي التركي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، الصفحة 24 .

4- أنواع نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

الأول: أوامر التشغيل الداخلية تختص بعمليات في داخل المصنع كالصيانة والإصلاحات أو إنتاج أصول خاصة باستخدامها في المشروع وتوزع تكاليف هذه الأوامر عادة على جميع الأقسام التي تستفيد منها.

الثاني: أوامر التشغيل الخارجية لانجاز طلبات العملاء من سلعة معينة ومن أمثلتها الصناعات الإنتاجية والهندسية والمقاولات وصناعات الأثاث والأجهزة الكهربائية وغيرها .

5- متطلبات نظام الأوامر الإنتاجية

يتطلب نظام الأوامر الإنتاجية الخطوات الآتية:²

¹ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 225، 226

² علي رشيد حاكم ، محاسبة التكاليف في القوائم والنظم ، الجزء الثاني ، المكتبة الوطنية ، بغداد 1987، ص 75.

1- تصميم العملية الإنتاجية على أساس تنفيذ أوامر الزبائن فعندما تتلقى المؤسسة الأوامر يبدأ الفنيون بتحديد ما يتطلبه الأمر من مواد أو عمل وإعداد رسوم وتصميم ثم يصدر أمر التشغيل الذي يحتوي على رقم وعدد العمليات ومواصفاتها ونوع المواد المستخدمة وكميتها وعدد الوحدات المطلوبة وكذلك موعد بدء العمل ، حيث يمثل أمر الإنتاج تعليمات تحدد للمسؤولين في المنشأة ما يجب أن يفعلوه وما تقتضيه من مستلزمات لتنفيذ العمل في الوقت الذي حدد لهم.

2- يخصص لكل أمر رقم يميزه عن بقية الأوامر التي تتعاطى المؤسسة تنفيذها ويعطى هذا الرقم لكل المستندات التي تخص الأمر الإنتاجي المعين وهذا يمكننا من متابعة تنفيذ الأمر وحصر تكاليفه بسهولة يفتح لكل أمر إنتاجي حساب مستقل بدفتر أستاذ الأوامر الإنتاجية ويعمل هذا الحساب على شكل كشف تكاليف يمكننا من تجميع تكلفة الأمر بسهولة ويسر حساب الأمر الإنتاجي ب بطاقة كلفة الأمر الإنتاجي .

6- مزايا وعيوب نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

يتميز نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية بالميزات التالية :¹

- 1- تستطيع الإدارة وفور انتهاء الأمر الإنتاجي من معرفة أي الأوامر حققت ربحا وأيهما حققت خسارة دون انتظار نهاية العام لمعرفة حساب النتيجة.
 - 2- يمكن الإدارة من استخدام بيانات التكاليف السابقة كأساس لتقدير تكاليف الأوامر الإنتاجية المماثلة ووضع الأسعار اللازمة لها مما يحقق فوائد إلى المؤسسة عند الإقدام على قبول أمر جديد.
 - 3- يمكن استخدام النظام كأسلوب للمراقبة على كفاءة الأداء والتنفيذ الفعلي وذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للأمر الإنتاجي مع تكاليفه المقدرة مقدما وتحليل الانحراف إن وجد
- أما عيوب النظام فهو أنها تحتاج إلى جهد كتابي كبير حيث يتضمن المتابعة المحاسبية والتفاصيل الكثيرة عن كل أمر إنتاجي ، إذ يتم تنظيم حسابات مستقبلية لكل أمر إنتاجي لمعرفة نتيجته النهائية بخلاف نظام تكاليف المراحل الإنتاجية الذي يمتاز بنمطية العمل ووحدة السجلات على مدار السنة.

ثانيا : نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

يستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلى أخرى وصولا إلى الإنتاج النهائي فبعد إضافة عناصر التكاليف (مواد ، أجور ، مصاريف) لكل مرحلة إنتاجية وحسب مقدار احتياجها لتلك العناصر وإجراء عمليات التشغيل فيها سيتم إلى الإنتاج النهائي في المرحلة أولا والذي يحول إلى المرحلة الثانية والذي يعتبر مواد خام للمرحلة الثانية ، وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الثانية سيصبح إنتاج تام هذه المرحلة ويحول إلى المرحلة الأخرى وهكذا وصولا إلى مخازن الإنتاج التام.²

¹ علي رشيد حاكم ، مرجع سابق ، ص 76.

² اسماعيل يحيي التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 211

1- خصائص نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

- يتميز نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها: ¹
- يتميز جميع التكاليف وتبويبها حسب المراحل الإنتاجية ومراكز التكلفة .
 - لكل مرحلة إنتاجية حساب خاص بها.
 - تستخدم الوحدات المعادلة للتعبير عن الوحدات تحت التشغيل بصيغة وحدات تامة الصنع في نهاية الفترة.
 - تحدد تكلفة الوحدة المنتجة لكل مرحلة أو مراكز التكلفة في نهاية كل فترة
 - تحسب تكلفة الوحدة في كل مرحلة إنتاجية بقسمة مجموع تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المنتجة في المرحلة .
 - تحول الوحدات التامة وتكاليفها إلى المرحلة التالية ثم المخازن
 - يتم احتساب مجموع تكاليف المرحلة وتكلفة الوحدات المنتجة وتحليلها دوريا باستخدام تقرير تكلفة الإنتاج للمرحلة

2- إجراءات نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

- من واقع خصائص تكاليف المراحل يتطلب الأمر إتباع الإجراءات التالية:
- أ- تحديد حجم الإنتاج المطلوب : يتحدد حجم الإنتاج المطلوب تنفيذه خلال فترة ما المبيعات والمخازن والإنتاج فعن طريق ميزانية المبيعات سيتحدد حجم المبيعات المتوقعة خلال هذه الفترة موزعا على أنواع المنتجات المختلفة . وعن طريق ميزانية المخازن سيتحدد حجم المخزون السلعي من هذه المنتجات الذي يمثل الاحتياطي المسموح به المقابلة طلبات العملاء العاجلة في أول الفترة التالية :
- ومن المعادلة التالية يمكن تحديد الإنتاج المطلوب :
- حجم الإنتاج المطلوب : وحدات المبيعات + وحدات المخزون آخر الفترة - وحدات المخزون في أول الفترة.
- وعن طريق ميزانية الإنتاج سيتحدد عدد الوحدات تحت الصنع الموجودة بالمراحل الإنتاجية في أول المدة ودرجة تمامها.
- ب- تجميع عناصر التكاليف : يتم تجميع عناصر التكاليف الثلاثة : المواد والأجور والمصاريف الصناعية بقائمة تكاليف المركز أو القسم أو المرحلة في آخر الفترة التكاليفية في ظل نظام التكاليف الفعلية أو في أول الفترة في ظل نظام التكاليف المقدرة مقدما .
- ج- تحديد وحدة القياس لكل مرحلة : تتخذ وحدة القياس أساسا لتحديد متوسط تكلفة الوحدة ، وتختلف وحدات التكلفة من مرحلة لأخرى باختلاف شكل المنتج ، فقد يستخدم الوزن في المرحلة الأولى والمتر كوحدة للقياس في المرحلة التالية
- د- تحديد متوسط تكلفة الوحدة : يمر تحديد متوسط تكلفة الوحدة بالمراحل الآتية :

¹كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، مرجع سابق، ص 334

- إعداد قائمة الإنتاج أو ملخص الإنتاج وذلك أما مستقبلاً أو مع قائمة تكاليف الفترة ومن هذه القائمة يمكن تحديد عدد الوحدات التامة (بعد تحويل الوحدات غير التامة في أول وأخرى المدة إلى وحدات تامة) التي استفادت من تكلفة الفترة .

- وبتطبيق المعادلة السابقة نصل إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة

هـ - تحديد متوسط سعر تحويل الوحدة من الأخرى : والمقصود بسعر التحويل متوسط تكلفة الإنتاج المحلول من مرحلة إلى أخرى أو للمخازن ويختلف سعر التحويل عن متوسط التكلفة في حالة وجود إنتاج تحت الصنع في أول وكان متوسط التكلفة في الفترة السابقة التي تم فيها إنتاج هذه الوحدات غير التامة يختلف عن متوسط التكلفة للفترة ، وحيث أن الوحدات التامة غير مميزة أي لا نستطيع ان نفرق بين الوحدات¹ التي أنتجت خلال الفترتين (رصيد أول مدة) والوحدات التي أنتجت بكاملها خلال الفترة الحالية لذلك يجب ان يكون متوسط سعر التكلفة واحد لا وحدات جميعا التي تم تقلص من المرحلة ولذلك يجب ان تحدد سعر التحويل المشترك الذي تنتقل به هذه الوحدات.

و - ترحيل التكلفة الإجمالية للوحدات المنقولة من مرحلة لأخرى حتى يتم تسليمها للمخازن .

ي - تقويم الإنتاج غير التام بالأقسام المتتابعة (المراحل) في نهاية الفترة عن طريق تحوله إلى ما يعادله من وحدات تامة وتحديد تكلفته على أساس متوسط التكلفة الخاصة بالفترة الحالية وليس على أساس سعر التحويل إلى المرحلة التالية لان هذا الإنتاج ما زال بالأقسام ولم يتم تحويله.²

3 أنواع المراحل الإنتاجية

ان المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج ولكن بشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية تتمثل فيمايلي :³

3-1 - المراحل المتتالية

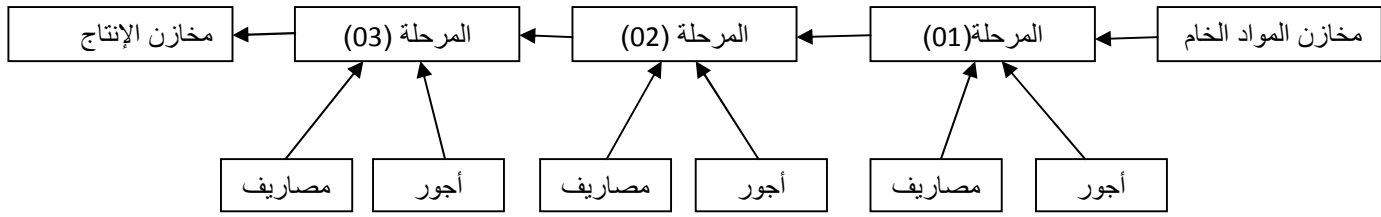
طبيعة الإنتاج للمراحل المتتالية تتمثل في ان عملية الإنتاج تمر على مراحل متتابعة ومتتالية و متسلسلة ، أي ان الإنتاج يمر في المرحلة الأولى بعد ان ينتهي منها يمر على المرحلة الثانية و هكذا إلى ان يصبح إنتاجا تام الصنع ، ثم ينتقل إلى المخازن ومن امثلة ذلك نجد صناعة الغزل والنسيج ، صناعة الورق ، صناعة الاسمنت ... الخ ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

¹ محمد أحمد خليل، التكاليف في المنشآت الصناعية ، دار الجامعات المصرية ، 1976 ص 459-464 .

² محمد أحمد خليل، مرجع سابق ، ص 459،464.

³ اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص 211،213 .

الشكل رقم 09: أسلوب المراحل المتتالية

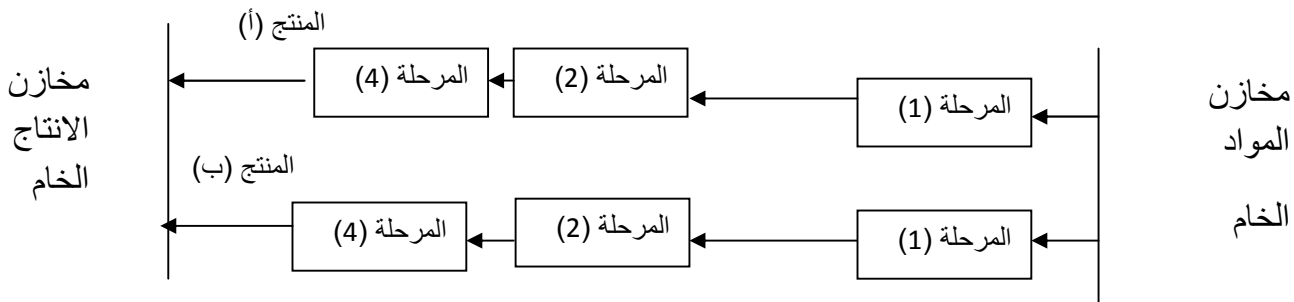


المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 211.

3-2- المراحل المتوازنة

يكون هذا النوع من المراحل في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت ، وكل منتج يستقل في مراحل المتخصصة ، حيث يركز منتج أو مجموعة منتجات على عدد معين من المراحل بينما يمر منتج أو مجموعة منتجات بعدد آخر من المراحل بشرط أن تتم هذه العملية في نفس الوقت ، كان يمر المنتج (أ) على المراحل 1-2-3 والمنتج (ب) يمر على المراحل 4-5-6 يعتبر هذا الأسلوب شائعاً في المنتجات الغذائية ويمكن توضيحها بالشكل التالي :

الشكل رقم 10: أسلوب المراحل المتوازنة

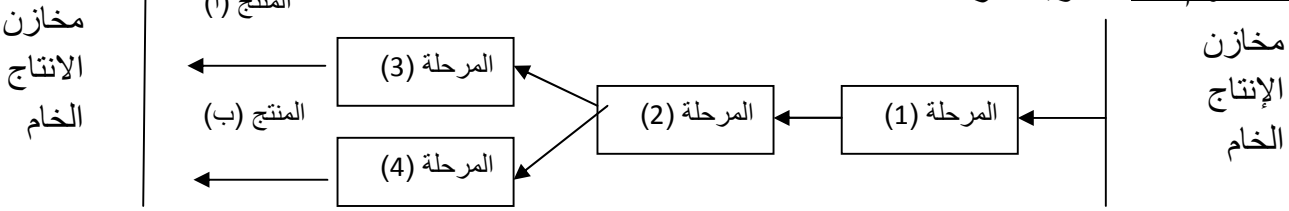


المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 112.

3-3 المراحل المتداخلة

نجد في المؤسسات التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة اين ينفصل كل منتج عن الآخر ويذهب كل منها إلى مراحله الخاصة به ومن أمثلة ذلك نجد الصناعات التقليدية والصناعات الكيماوية....الخ.

الشكل رقم 11 : أسلوب المراحل المتداخلة



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 112.

4- مشاكل نظام تكاليف المراحل الإنتاجية:

إن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية شأنها شأن حسابات تكاليف الأوامر الإنتاجية تحمل في بعض جوانبها مشاكل ناجمة من طبيعة نظام تكاليف المراحل حيث عملية احتساب الإنتاج الفعلي للمرحلة وهذه المشاكل تتحدد بمايلي:¹

- وجود عمل تحت الصنع بدأ فيه في الفترة المحاسبية السابقة واكتمال في الفترة الحالية إضافة إلى وجود عمل تحت الصنع في نهاية الفترة المالية الحالية سيحمل إلى الفترة المالية المقبلة ويكتمل فيها
- عملية إضافة المواد على فترات مختلفة من المراحل
- تأثير استخدام طريقة من يدخل أولاً ينتج أولاً وكذلك طريقة المعدل الموزون
- احتساب الوحدات الفاقدة في المرحلة .

هذا ولمحاولة التخلص من قسم هذه المشاكل فإن محاسبي الكلفة استخدموا الإنتاج المعادل أو ما يسمى (الوحدات التامة المعادلة) والذي بواسطته يتحول الإنتاج تحت الصنع في أول و آخر المدة إلى ما يعادله من الإنتاج التام وعلى ضوء التقارير الفنية التي يفرض مسؤولي القسم أو مركز الكلفة لكل مرحلة.

ثالثاً : مقارنة بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

1- أوجه التشابه بين النظامين

أ- الأهداف الأساسية لكلا النظامين واحدة فيما يخص تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة والضرورية .

ب- يستخدم كلا النظامين نفس التكاليف الأساسية فيما يخص حساب مراقبة المواد ، حساب بضاعة تحت التشغيل ، حساب بضاعة تامة الصنع . حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

ج- تدفق التكلفة خلال حسابات التكاليف في كلا النظامين تأخذ نفس الاتجاه.²

¹ علي رشيد حاكم ، مرجع سابق ، ص 138

² عاطف الأخرس ، مرجع سابق ، ص 188

2- أوجه الاختلاف بين النظامين

ويمكن تلخيص الفرق بين نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية كمايلي:

جدول رقم 09: الفرق بين نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
1- الوحدات المنتجة متعددة ومتباينة	1- الوحدات المنتجة واحدة ومتشابهة (نمطية)
2- التكاليف تجمع وتنسب لأمر الإنتاج	2- التكاليف تجمع وتنسب لمرحلة إنتاجية
3- يتم إنتاج وفق نظام الأوامر بصورة منقطعة وفقا لسد حاجة العملاء التي تلقاها المؤسسة لذلك تكون وحدات الإنتاج غير متجانسة	3- يتم إنتاج وحدات متجانسة مستمرة ومتدفقة لمجابهة احتياجات السوق .
4- يتم تجميع التكاليف لكل أمر إنتاجي على حده وتستخرج تكلفته حالما تنتهي عملية إنتاجية بغض النظر عن انتهاء أو عدم انتهاء الفترة المحاسبية	4- يتم تجميع التكاليف في كل قسم أو مرحلة إنتاجية وعن فترة زمنية معينة
5- قد تمر وحدات الإنتاج ببعض الأقسام الإنتاجية ولا تمر بأقسام أخرى ولذلك يشك كل أمر بتكاليفه	5- يتحول وحدات الإنتاج من مرحلة إلى أخرى إلى أن يكتمل تصنيعها فتحول إلى مخازن الإنتاج التام وهذا يتطلب نقل التكلفة عبر المراحل الإنتاجية التي تمر بها الوحدات إلى أن تصل إلى مخازن الإنتاج التام .
6- وحدات التكلفة هي الأمر الإنتاجي	6- وحدات التكلفة في نظام المراحل هي المرحلة أو القسم الإنتاجي
7- يمكن بموجب نظام الأوامر تجديد الربح أو الخسارة ، لكل أمر حالة الانتهاء من تصنيعه وذلك بمقارنة قيمته التعاقدية مع تكاليف إنتاجه	7- يتحدد الربح للمنشأة ككل في نهاية الفترة المحاسبية ولذلك بمقارنة تكاليف المبيعات بإيراداتها
8- بطاقة الأمر هي الأساس في احتساب التكلفة	8- تقرير تكلفة الإنتاج هو الأساس في احتساب التكلفة
9- عدد الوحدات في الغالب قليل	9- عدد الوحدات المنتجة كثير
10- يتم الإنتاج بناء على طلب مسبق ومحدد المواصفات (يكون قد تم التعاقد على بيعه)	10- الإنتاج يتم بكميات كبيرة تخزن في السوق بانتظار البيع
11- في الغالب تحدد مواصفات السلعة من قبل المستهلك طالب السلعة	11- تحدد مواصفات السلعة من قبل المنتج بانتظار الطلب عليها وبيعها .

المصدر : اسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة** ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ،

عمان ، الأردن ، 2003 ، ص 69-74.

الفرع الثاني : الأنظمة الحديثة

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث ، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية زيادة حجم المؤسسات ، وتعدد المنتجات لكل منها ، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية ، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة ، كما أدى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف ومن بين هذه الأنظمة.

أولاً : نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة وإنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد وإن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف، فمنطق هذا النظام هو أن الموارد تولد المنتجات وإن الأنشطة تستهلك الموارد ، و المنتجات تتكون بالأنشطة ، لذلك فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف الكلفة المتمثلة بمنتجات تلك الشركة وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة ، وعليه يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على مجموعة من الافتراضات :¹

أ- أن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.

ب- أن الأنشطة تستنفد الموارد .

ج- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس اتفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية ، ولكي تتخفف التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في الإنفاق ، وإن هذا النظام لا يقيس الإنفاق إنما يقيس الاستهلاك.

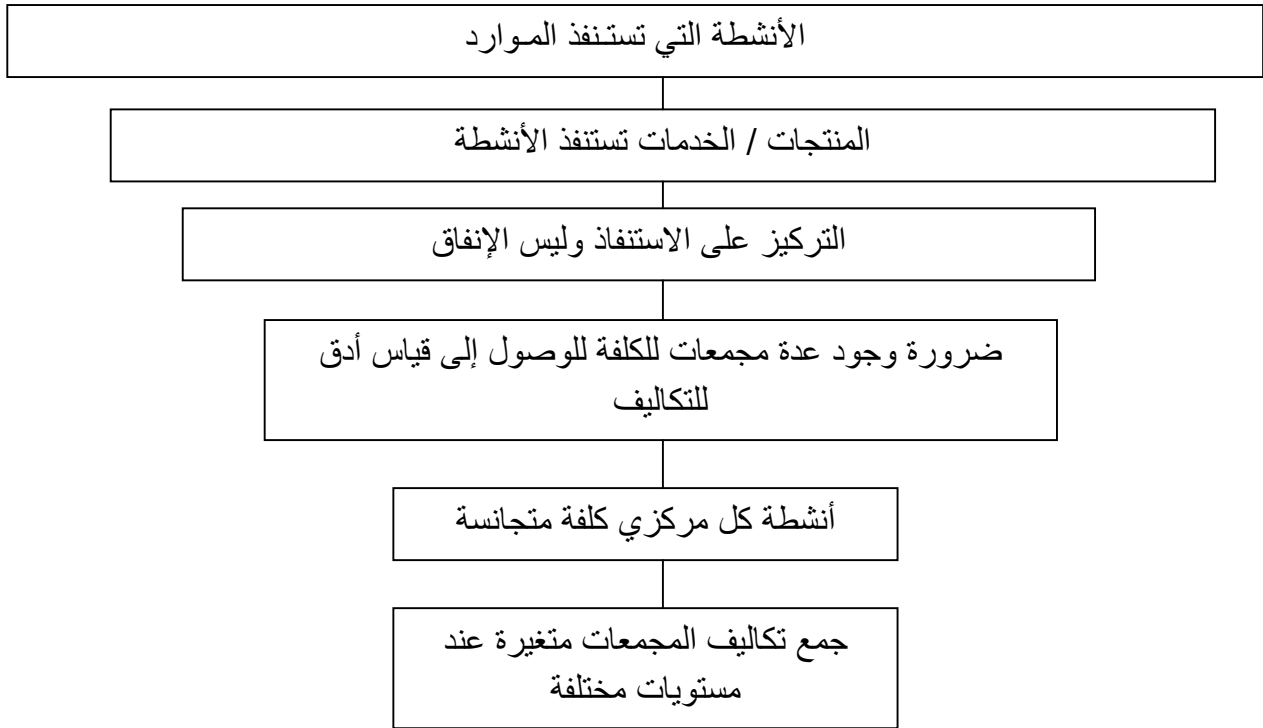
د- توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها و قياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها و قياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجموعات الكلفة بدلا من مجمع كلفة واحد.

هـ- إن أنشطة مجموعات كل مركز تكلفة تكون متجانسة ، أي بمعنى أن كل مجمع كلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

و- أن جميع التكاليف في كل مجمع كلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط) ، وإن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في كلفة أنشطة التسهيلات .

¹ عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 44، 45

الشكل رقم 12: الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في قسم المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 45.

وبذلك فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر نظام متكامل وليس مجرد أسلوب أو الطريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك لشموله مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل ومعالجة ومخرجات ونقدية عكسية و التي تعد العناصر الأساسية لأي نظام فمند فلانة تتمثل بالبيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات النظام فتتمثل في تحديد كلفة أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج.

1-العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن انجازها على النحو التالي:¹

أ-الضغط الكبير للمنافسة والتي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.

¹اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، الجزائر ، 2007-2008 ص 48،46 .

ب-زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي تنتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن
ج-التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والعالي للبيئة الصناعية

د-السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتج
ن-تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تنتج العديد من الأنشطة

هـ-حجم وحدة العمل حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبنى التكلفة على أساس النشاط مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة

و-فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ي-تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض (علاقة غير مستمرة) وسرعة رد الفعل، والمرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسية بين المؤسسات والجودة الفائقة والبحث عن ميزة تنافسية دائمة الخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة أو غير منتظمة وتخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنويع في المنتجات كل هذه العوامل أدت إلى:

-تطور هيكل المؤسسات

-تطور أساليب الإنتاج

2-الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

عن تصميم نظام التكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.

ويختلف تصميم النظام الواجب وصفه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها وهي:

-حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها.

-أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة

-طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات¹

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مايلي:²

¹ محمد شفيق حسين طيب ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان الاردن 1998 ، ص 51.

² المرجع نفسه، ص 52.

2-1: تحديد الأنشطة: يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية مثل: شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات..... الخ

2-2: حساب تكلفة الأنشطة: الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كي 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..... الخ

2-3: استخلاص مسببات التكلفة: المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة استناد إلى دراسات ومشاركات القائمين على انجاز الأنشطة المختلفة ويتم تحديد مسبب واحد وأكثر لكل نشاط من الأنشطة وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل: عدد ساعات العمل، الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم 10: مسببات التكلفة

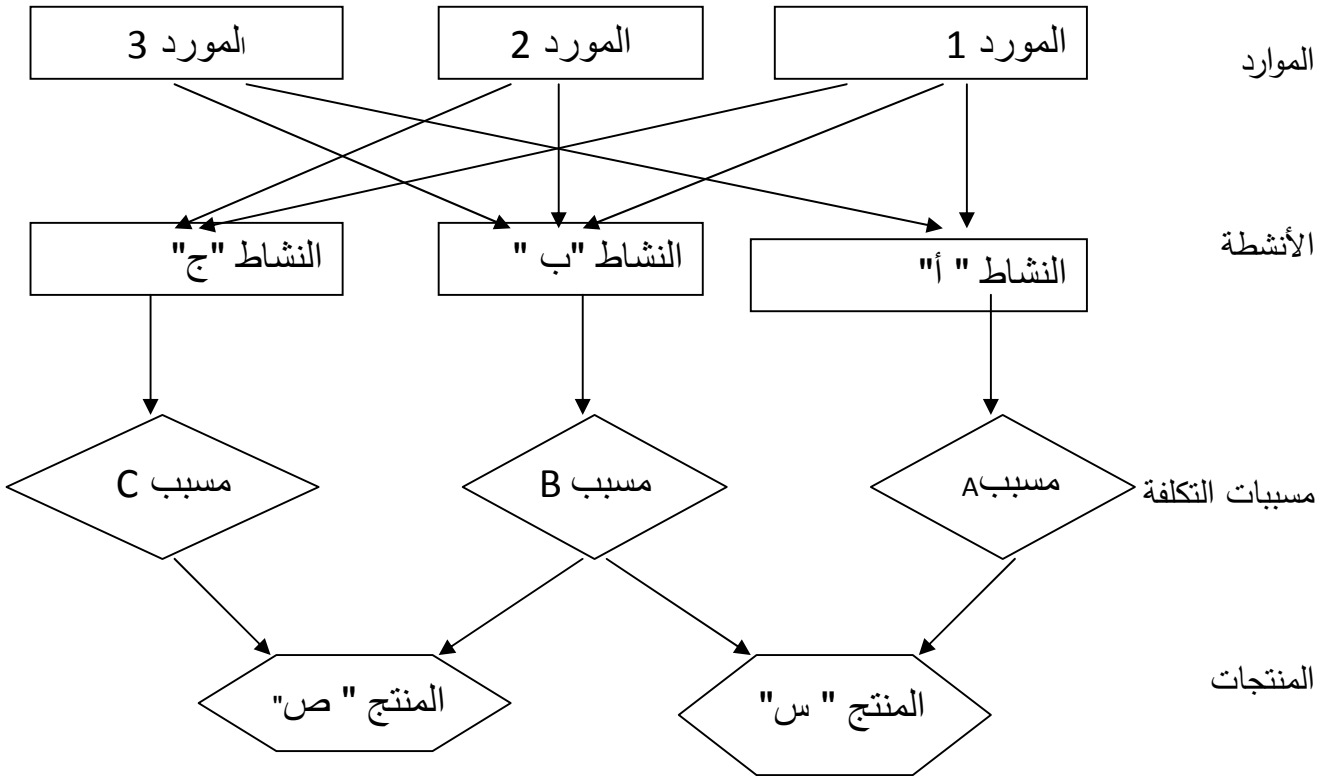
النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر : د كمال خليفة ابو زيد ، د جمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، 2002 ، ص 98.

2-4 تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: وذلك طبقا للحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب .

2-5 تخصيص الموارد : ان شعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على اساس الأنشطة هو ان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحصيلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة والشكل التالي يبين ذلك :

شكل رقم 13 : مخطط توضيحي لتنفيذ نظام تكاليف الأنشطة



المصدر : د عماد قطب ، استخدام **تحليل أنشطة ABC في مجال اتخاذ القرارات** ، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، العدد 4 أكتوبر 99.

3- دراسة مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

من خلال دراستنا لنظم تقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم 11: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية :

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط ، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديد بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار
تتعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت ، عدد الأجزاء ، كمية الإنتاج .	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة .
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، دار حامد للنشر والتوزيع ،

عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 166-167

ثانيا : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

نتيجة لظهور نظام ABC الذي ارتكز على دراسة و تحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطويع معلومات نظام ABC في خدمة الإدارة وإدارة التكلفة ، ظهر نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

1- أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹

- أ- قياس تكلفة المواد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة.
- ب- تحديد وحدة الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن ان تحذف من دون تأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة.
- ج- تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المنشأة.
- د- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن ان تحسن الأداء المستقبلي للمنشأة.

2- مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

إن أول عمل يتطلب القيام به عن وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاث مراحل متتابعة:²

1-2 : المرحلة الأولى : تحديد السلطات والصلاحيات للطاقي المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات ، اختيار المؤشرات التسييرية ... الخ)

2-2 المرحلة الثانية : تحديد نشاطات الإدارة (دراسة المؤهلات الصناعية ، اختيار النشاطات مسببات التكلفة)

3-2 : المرحلة الثالثة : تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات ، إعداد مصفوفة النشاطات ، الربط بين الهيكل الصناعي والتسييري والهيكل المحاسبي .. الخ)

ويتطلب عند وضع ABM و ABC نجد إن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة ، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة ، مرقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية .

3- الفرق بين نظام ABM و ABC

أ- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحديد التكلفة في حين يهدف نظام الأنشطة الإدارية على تغييرها

ب- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الوضع القائم بينما يركز نظام الأنشطة الإدارية على محاولة تعديلها.

ج- يقوم نظام التكاليف على أساس أنشطة التكلفة على تقديم بيانات عن المنتجات أو المراحل الإنتاجية بينما يعمل نظام الأنشطة على تحسينها.

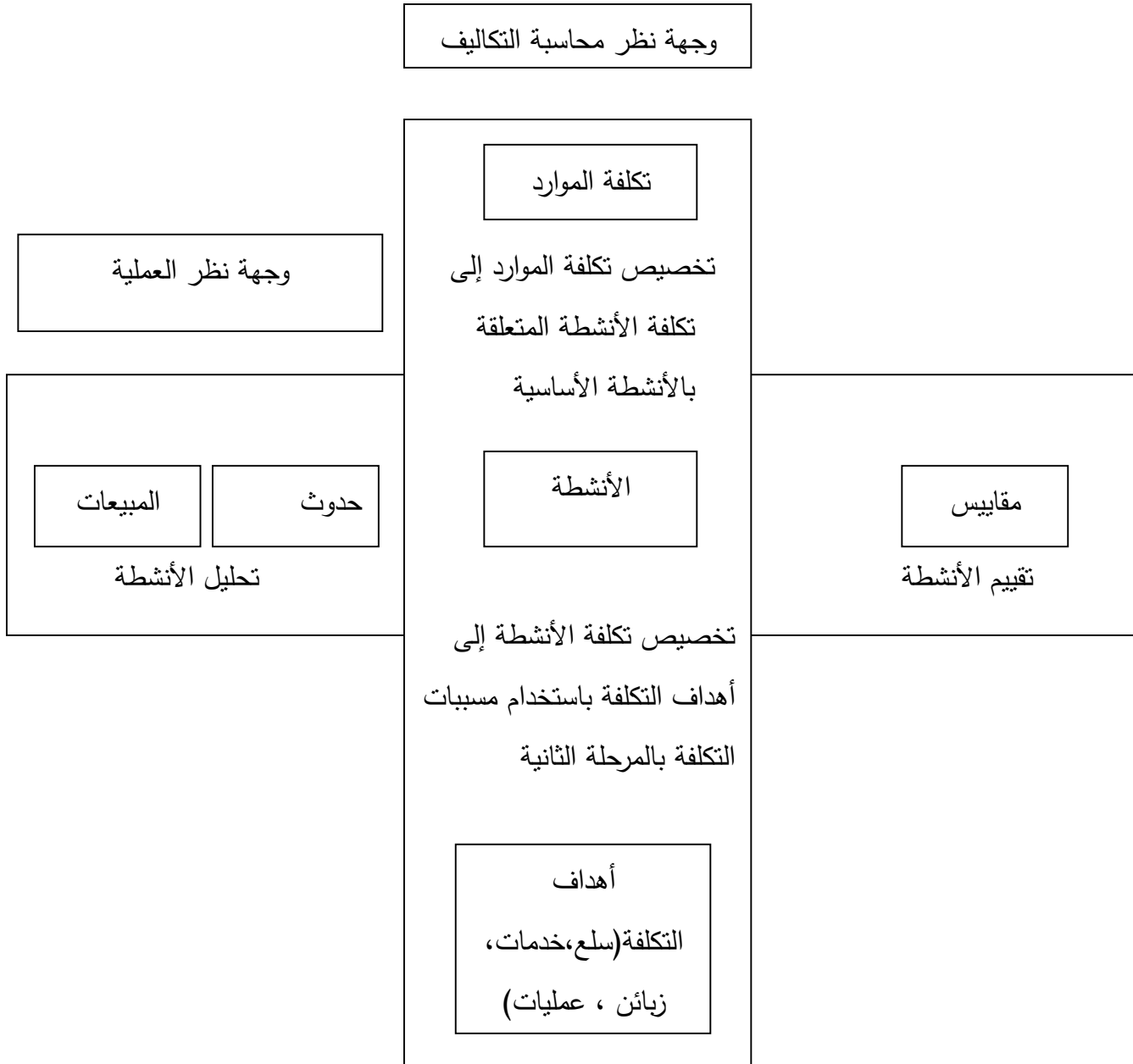
¹ علي حازم اليامور ، استخدام نظام إدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل ، مجلة تنمية الرافدين العدد 98، محلبة 32 ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ، 2010 ، ص 232.

² محمد شفيق حسين طيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 54

د-يركز نظام أساس أنشطة التكلفة على النواحي التشغيلية والتكتيكية بينما يركز نظام الأنشطة الإدارية على النواحي الإستراتيجية.¹

4-التداخل بين نظامي ABM و ABC

الشكل رقم 14: يوضح التداخل بين نظامي ABM و ABC



المصدر: اسماعيل يحي التركيتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص32

¹أمير ابراهيم المسحال ، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية ، بغزة ، فلسطين 2005، ص75-76.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظر نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية ، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة ، أما من وجهة نظر العملية أو من وجهة نظر نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها ، إما وجه التداخل بينهما فإن كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة ، ويعتبر كل نظام منها مكملًا للآخر .

ثالثا : بطاقة الأداء المتوازن

تعيش المؤسسات تغيرات هامة فرضتها المنافسة الشديدة ، حيث أصبح من الضروري أن تحسن هذه المؤسسات من أدائها ، من أجل البقاء والاستمرار وهذا يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة. وحتى تعرف المؤسسات مدى تحقيقها لهذه الأهداف ، لابد من تقييمها مع ما كان مخططا له في بداية الإستراتيجية وذلك باعتماد أدوات تساعد في عملية التقييم ، ومن بين أهم أحدث هذه الأدوات بطاقة الأداء المتوازن.

1- أهمية بطاقة الأداء المتوازن

إن أهمية بطاقة الأداء المتوازن تتبلور من خلال المنافع العديدة من استخدامها ، التي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة ويمكن تلخيص أهم الأهداف في الآتي :¹

- 1- أنها تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم
- 2- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافس.
- 3- تتمكن من خلال الأبعاد الأربعة في بطاقة الأداء المتوازن من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات الغير ملموسة .
- 4- تجمع ويتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء ، وقت الاستجابة ، تحسين النوعية ، تأكيد العمل الجماعي ، تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة والإدارة على المدى البعيد

2- مكونات بطاقة الأداء المتوازن

- تضم بطاقة الأداء المتوازن ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة وهي :²
- 1-2: الرؤية المستقبلية : والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة ، وماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها .
 - 2-2 الإستراتيجية: والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو مخطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها.

¹ طاهر محسن منصور الغالي ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² طاهر محسن منصور الغالي ، وآخرون ، مرجع سابق، ص 153.

2-3 المنظور: مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور ، أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى مؤشرات الواردة في المنظور وهي ، المنظور المالي ، ومنظور العملاء ، ومنظور العمليات الداخلية ، ومنظور التعلم والنمو ، والمنظور هو عنصر رئيسي في الإستراتيجية.

2-4: الأهداف: إن الهدف بيان عرض (معين) الإستراتيجية المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.

2-5 المقاييس: تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف و يفترض ان يكون المقياس ذو طابع كمي ، وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ، ويصبح الكشف الممكن وصفة على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية فالمقاييس ماهي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف .

2-6 المستهدفات: والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل

2-7 ارتباط السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الأهداف إحداها بالآخر ، ويتم في ظل هذه العلاقة تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت كنتيجة للمجهود المبذول في أداء العمل المسبب في حدوث هذه النتيجة¹

3- منظور (أبعاد) بطاقة الأداء المتوازن

يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد أو منظور رئيسي تعمل معا من خلال العلاقات السببية بين كل منها والآخر لتحقيق الإستراتيجية المؤسسة في ضوء المهام والأهداف المحددة لها ويمكن توصيف وعرض الإطار العام لهذه الأبعاد الأساسية الأربعة بطاقة الأداء المتوازن على النحو التالي :

3-1 المنظور (البعد المالي): والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي : لكي ننجح ماليا ماهي الطريقة والكيفية التي تتعامل بها مع المساهمين ؟

3-2 المنظور (بعد) العملاء: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي : إذا أردنا أن ننجح في رؤيتنا الإستراتيجية فما هي الطريقة التي يجب أن ننظر فيها إلى عملائنا والمستفيدين من أنشطتنا ؟

3-3 منظور (بعد) لعمليات والأنشطة الداخلية: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي : لكي نرضي أصحاب المصالح بالمؤسسة والعملاء ، ماهي الأعمال الداخلية التي يجب أن تتميز بها ؟

3-4 منظور (بعد) النمو والتعلم: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي : حتى تنجح في العمل والأداء البنائي الفعال ماهي الكيفية التي نحافظ بها على قدرة التعلم والنمو.²

¹ طاهر منصور الغالي وآخرون، مرجع سابق، ص 160

² محمد محمود يوسف ، **البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية** ، جامعة الدول العربية ، العدد 396 ،

4- مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن :

إن تطبيق أداء نظام بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسات المتوسطة يساهم في تعزيز قدراتها حيث يساعد هذه المؤسسات فيمالي :

- 1- تعزيز النمو مع التركيز على إستراتيجية طويل الأجل وليست قصيرة الأجل
- 2- تعقب أداء المؤسسة ومراقبة مدى تحقيق الأهداف ، وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة عند حدوث أي خلل أو انحراف
- 3- تجزئة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف فرعية وترتيبها ليسهل تحقيقها
- 4- يساعد على وضوح الأهداف من خلال الإجابة على السؤال " كيف أساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال ما أقوم به يوميا "
- 5- دعم بطاقة الأداء لمحاسبة المسؤولية حيث تجعل العاملين في المؤسسة يعاملوا وكأنهم ملاك لها من خلال مقاييس محاسبة العاملين.
- 6- تزويد بطاقة الأداء المتوازن بتغذية عكسية إستراتيجية وبالتالي تساعد على التعلم .
- 7- تزويد بطاقة الأداء المتوازن بصورة شاملة للأعمال التشغيلية.
- 8- يصل هذا المنهج الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة.¹

رابعا : نظرية القيود (TOC)

تتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج ، وهذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات Throughput الداخلية وبالتالي تعظيم عائد العمليات الداخلية.

هما يؤثر في النهاية على زيادة الربحية وتحقيق مصالح للملاك والأطراف الأخرى ويدعم ذلك وجود مجموعة القوانين والقواعد التي تتبع من تطبيق الحكومة التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف المختلفة .

1- افتراضات نظرية القيود

هناك مجموعة من الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود وتتمثل هذه الافتراضات فيمالي²:

الافتراض الأول : تعظيم أرباح المنشأة

يتمثل الهدف الأساسي للمنشأة في تنمية أموالها وتحقيق أكبر قدر ممكن من الانجاز مما يؤدي إلى تعظيم الربحية كما أن تحسين الجودة ، وإرضاء العملاء ، وسرعة تسليم المنتجات وإحراز التقدم التكنولوجي بسرعة أكبر من المنافسين هي أيضا وسائل تساهم في تحقيق وزيادة الربحية .

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف ، بطاقة التصويت المتوازنة كأداة لقياس الأداء ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العملية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، جامعة تشرين كلية الاقتصاد ، دمشق المجلد 28 ، العدد 1 ، 2006 ، ص 144.

² خالد حمود الحسن وآخرون ، المحاسبة عن الانجاز ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير إدارة الأعمال التنفيذي ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، ص 6.

الافتراض الثاني : يوجد دائما قيد أو أكثر يعوق من قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب ، مما قد يؤدي إلى تخفيض قيمة الانجاز الكلي للمنشأة طبقا لنظرية القيود فقد تكون القيود التي تحد من إمكانيات التصنيع قيودا خارجية (مثل الطلب في السوق أو المتاح من المواد الخام) أو تكون قيودا داخلية (مثل طاقة الموارد التي تحد من إمكانية إنتاج الكمية المطلوب للسوق) ويمكن التغلب على القيود الخارجية مثلا بالبحث عن أسواق جديدة ، أو زيادة الطلب في الأسواق الحالية أو تقديم منتجات جديدة ، كما يمكن البحث عن موردين للمواد الخام أو عرض أسعار شراء أعلى لتحفيز المورد الحالي على زيادة الكمية .

ومن ناحية أخرى يمكن إدارة القيود الداخلية بطريقة تؤدي إلى زيادة هامش الانجاز إلى أقصى حد ممكن بدون أي زيادة غير مرغوب فيها في المخزون (الاستثمار) و المصروفات التشغيلية .

الافتراض الثالث : استخدام هامش الانجاز كطريقة لقياس الأموال

و هو ذلك المعدل الذي تتولد عنده الأموال للمؤسسة وذلك هامش الانجاز بتحويل المواد الخام إلى إيرادات مبيعات ، ويعبر هامش الانجاز عن كمية المبيعات في وحدة الزمن ، بمعنى آخر معدل المبيعات الذي يمكن من خلاله للمنشأة تنمية أموالها واكتساب الأرباح من عملية وليس من مجرد القيام بعملية الإنتاج فقط .

الافتراض الرابع : تداخل العلاقات بين الموارد

نظرية القيود تنظر إلى المنشأة على أنها تتكون من سلسلة العمليات المتتالية والمتراكبة معا والتي يجب التنسيق فيما بينها ، لذلك تركز نظرية القيود على تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج خلال النظام لزيادة هامش الانجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختناق ، وهذا الافتراض يبرز الحاجة إلى أهمية ترتيب وجدولة تدفق الإنتاج

الافتراض الخامس : تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات

تنقسم الموارد من حيث مستوى الاختناقات إلى ثلاثة موارد هي :

1- موارد تمثل نقاط اختناق نادرة

2- موارد لا تمثل نقاط اختناق

3- موارد تمثل قيود على الطاقة

وبلاحظ أن الموارد التي تمثل قيودا على الطاقة هي موارد لا تمثل نقطة اختناق في الوقت الحالي ، لكن إذا لم يتم إدارتها بدقة ، فقد تصبح نقطة اختناق فيما بعد ، حيث ان نقطة الاختناق تمثل دائما قيدا ، أما القيد فلا يمثل بالضرورة نقطة اختناق .

2- أنواع القيود

ان نظرية القيود مبنية على أساس أن كل مؤسسة تواجه نوعين من القيود البعض اعتبرها قيود داخلية وخارجية في حين البعض الآخر اعتبرها قيود مادية وسياسية ويمكن تصنيف أنواع القيود كالآتي :¹

¹ طلال نشوان الطرية ، الصدور المحاسبية في بيان تأثير القيود، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ،

2-1 القيود الداخلية : وهي التي تحد من قدرة الشركة على مقابلة الطلب على منتجاتها و تقسم إلى :

أ- قيود موارد الطاقة : ويعد هذا النوع من أهم القيود الداخلية المفروضة على العمليات الإنتاجية المتمثلة بالآلات والتجهيزات والأفراد وأي موارد ملموسة أخرى ، ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية احتياجات السوق كما وتعد كمية مخزونات الإنتاج تحت التشغيل دالة لهذا القيود

ب- قيود السياسات الإدارية : وتعد من أصعب القيود اكتشافا كونها ذات تأثير طويل المدى وغير مرئي وتنشأ نتيجة لتطبيق بعض السياسات في الشركة مثل ضرورة الالتزام بقاعدة معينة

2-2 القيود الخارجية : وهي عبارة عن مجموعة من المحددات التي تجعل المؤسسة تتأخر عن تلبية احتياجات الزبائن وتنقسم إلى :

أ- قيود المواد الأولية : وينشأ هذا القيد في حالة قلة المواد الأولية في الأجل القصير أو الطويل لواحدة أو أكثر من المكونات الضرورية لتصنيع منتج معين

ب- قيد الطلب : يعد هذا النوع احد أهم القيود الخارجية المفروضة على العملية الإنتاجية وتعد كمية إنتاج تام أو تشغيل خط إنتاجي بجزء من كامل طاقة مخرجات القيود دالة لهذا القيد .

إن اكتشاف القيود المفروضة من السياسات تكون أصعب لأنها غير مرتبة ولأنها تتمثل في قواعد تبين كيف يجب أن يتم أداء الأشياء وهي بذلك تفوق إمكانية إنشاء القيود إن الإنتاج لا يمكن أن يأخذ حيز أكبر من نطاق التشغيل من خلال عنق الزجاجة وإن الهدف من نظرية القيود¹ " هو زيادة مساهمة المخرجات مع تخفيض الاستثمارات وتكاليف التشغيل وأنها تصنف كطرق لتعظيم الربح التشغيلي عندما يكون هنالك بعض الموارد النادرة وأخرى غير نادرة .

¹ شارلز هورنجون وآخرون ، محاسبة تكاليف مدخل إداري، ترجمة ، أحمد حامد حجاج ، طبعة الثانية، دار المريح للنشر، الرياض 1996 ، ص57.

خاتمة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل يتضح لنا وجود تباين في اعتماد تعريف موحد وشامل للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، وذلك راجع للتباين الكبير في اقتصاديات الدول والمنظمات، فكل يعرفها حسب حاجته الخاصة إليها، غير أن الشيء الأكيد هو الدور الكبير الذي تؤديه هذه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واقتصاديات هذه الدول ومدى مساهمتها في نجاح هذه المؤسسات والنمو الاقتصادي لها من سنة إلى أخرى من خلال استعمالها للإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية، مما يجعلها تحتل مكانة هامة تمكنها من الاستفادة من العديد من الميزات الخاصة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لاستخدام آليات محاسبة
التكاليف 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 ميله، في مجموعة مؤسسات الصناعية الصغيرة و المتوسطة حيث أصبحت هذه المؤسسات تواجه منافسة شديدة في ما بينها التي تحتم عليها استعمال وسائل و آليات جديدة التي تسمح لها بالانفتاح على السوق ، وتكون قادرة على تلبية متطلبات وإستراتيجيتها التنافسية المختلفة، ومن خلال مساهمة للتطورات الاقتصادية.

ولعل حجم المنافسة و تنوعها يحتم على المديرين اختيار أنظمة محاسبية لمؤسساتهم التي تسمح لهم بتحقيق اقل التكاليف. لذلك تتواجد بهذه 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 الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من مؤسسات جميعها تنتمي إلى قطاع الصناعي الجزائري و عددها عشرة مؤسسات و تم اختيار هذا القطاع نظرا لأهمية في الوقت الراهن في دعم الاقتصاد المحلي حيث انه من أكثر القطاعات تأثر بانفتاح الذي يشهده العالم، و لهذه التنافسية العالية.

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، اداري موظف..... وقد تم توزيع أربعة وعشرون استبيان يدويا على أفراد عينة الدراسة تم اختيارها عشوائيا.

منهجية إعداد 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 و تحقيقا لأهداف الدراسة وأصبح الاستبيان في شكله النهائي يحتوي على مايلي:

المحور الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية العامة لأفراد عينة الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، العمر، المستوى الوظيفي، وأخيرا سنوات الخبرة.

المحور الثاني: ويهدف إلى التعرف على مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف ويتكون من 1_10 أسئلة.

المحور الثالث: ويهدف إلى تعرف على مدى تمتع المؤسسة بميزة تنافسية والتي تمثل إبعاد المتغير التابع، وقد تم تخصيص فقرة واحدة لكل معيار من معايير الميزة التنافسية ويتكون من مجموعة من الأسئلة 1_7. وبغرض الإجابة على فقرات الاستبيان تم الاعتماد على مقياس خماسي لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة، وقد ترجمت الاستجابة على النحو التالي:

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

علما بأن الوسط الحسابي (من 1 إلى 2) يدل على درجة موافقة منخفضة لأفراد عينة الدراسة، أما الوسط الحسابي (من 2 إلى 3) فيدل على درجة موافقة متوسطة، ويدل الوسط الحسابي (من 3 إلى 4) على درجة مرتفعة، ويدل الوسط الحسابي (من 4 إلى 5) على درجة موافقة مرتفعة بشدة. القسم الرابع: ويهدف إلى الحصول على بعض البيانات التي تحتل الإجابة المحددة (نعم/لا) لغرض ربط إدارة التكاليف بالميزة التنافسية، وقد تم تصميم هذا القسم من الاستبيان بالاعتماد على دراستي كل من (2004)، د. هوارى معراج ود. يوسف وينتن.

الاختبارات الخاصة بأداة القياس المتمثلة في الاستبيان :

- (1) **صدق الأداة:** يعني صدق إن الفقرات التي يحتويها الاستبيان ذات الصلة بمتغيرات الدراسة ونقيس 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 أجلها 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، و توضيح الاستفسارات و الإيضاحات اللازمة وشرح فقرات الاستبيان وإزالة أي لبس وغموض فيها.

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 (12) الخصائص الشخصية للعينة.

الجنس:

يلاحظ من الجدول رقم (12) زيادة عدد الذكور في العينة بشكل ملحوظ عن عدد الإناث، حيث يبلغ عدد الذكور (19) فرداً، بنسبة (79 %) في حين تبلغ عدد الإناث (05)، أي بنسبة (21 %) من إجمالي العينة. ويمكن الاستدلال 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 (12) أن عدد أفراد العينة الذين تبلغ أعمارهم (من 30 إلى 40) هو (09) أي ما نسبته (38 %) في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين (40 إلى 50) هو (07) أي ما نسبته (29 %) بينما بلغ عدد الذين تتراوح أعمارهم ما بين (20 إلى 25 سنة) (01) أي ما نسبته (4 %) والذين أكبر من 50 عددهم (01) أي ما نسبته (4 %). 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 (12) أن (06) فرد وما يعادل (25 %) تقل خدمتهم عن 3 سنوات، و (05) فرداً بنسبة (20 %) تتراوح خدمتهم من 3 إلى 6 سنوات، في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح خدمتهم ما بين 07 إلى 10 سنوات (03) فرداً بنسبة (1 %)، الذين تفوق خدمتهم 10 سنة 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) فرداً أي ما نسبته (50 %)، وأما شهادة الماستر (02) أي (8 %)، وشهادة الماجستير (02) أي (8 %)، 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 (4 %)، أما رؤساء الأقسام قد بلغ عددهم (04) أي ما نسبته (16 %)، وعدد مدراء موظفون فقد بلغ عددهم (11) أي (45 %)، ونائب المدير فقد بلغ عددهم (01) أي ما نسبته (4 %)، أما المدير المالي فعددهم وصل إلى (03) أي (10 %)، وأخرى بلغ عددها (06) أي ما نسبته (25 %).

الجدول رقم 12: الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة.

المتغيرات الشخصية والوظيفية	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	19
	أنثى	05
العمر	من 20 إلى 25 سنة	01
	من 25 إلى 30 سنة	06
	من 30 إلى 40 سنة	09
	من 40 إلى 50 سنة	07
	أكبر من 50 سنة	01
	أقل من 3 سنوات	06
	من 3 إلى 6 سنوات	05
الخبرة المهنية	من 7 إلى 10 سنوات	07
	10 سنة فأكثر	06
	بكالوريا	05
	ليسانس	12
	ماستر	02
المستوى التعليمي	ماجستير	02
	دكتوراه	00
	أخرى	03
	مدير عام	01
	نائب المدير	01
	رئيس قسم	04
	إداري موظف	11
المستوى الوظيفي	مدير الإنتاج	01
	أخرى	06
	مدير عام	04
	نائب المدير	04
	رئيس قسم	16

مناقشة المحور الثاني:

مامدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ؟ للإجابة على هذا السؤال تم تحديد 10 فقرات، بحيث لكل فقرة متغير يتعلق بتوفير نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

وبالنظر إلى الجدول رقم (13)، يتبين وجود نظام محاسبة التكاليف التقليدي المتمثل في : نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية لنظام محاسبة التكاليف تتسجم مع واقع وآفاق استخدام آليات لدى المؤسسات العمومية الصناعية ويتضح ذلك من خلال الاستجابة العالية لأفراد العينة عن الفقرة الأولى التي تقيس ذلك، حيث بلغ الوسط الحسابي (4). وكانت الاستجابة أفراد العينة على الفقرة الثانية من الجدول ضمن موافقة مرتفعة أيضاً، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.75) مما يدل على أن المؤسسة تنظر للمحاسبة على أنها مصدر أساسي يتم استخدامه في عملية استخدام آليات محاسبة التكاليف.

ويتبين من نتائج الإجابة على الفقرة الثالثة المتعلقة "بوجود خطة محددة لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف"، حيث كانت درجة الموافقة على ذلك عالية وذلك من خلال الحصول على وسط حسابي بلغ (3.50). في حين كان درجة الموافقة متوسطة على الفقرة الرابعة التي تنص على "قيام المؤسسة بمراجعة التكاليف المباشرة وغير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها بشكل دقيق" وبلغ الوسط الحسابي لدرجة مرتفعة ب(3.50)، وفي الفقرة الخامسة كان المتوسط الحسابي منخفض وقد بلغ (2.92) التي تنص على " القيام بإعادة تصميم الهيكل التنظيمي في المؤسسة ليتوافق مع نموذج نظام محاسبة التكاليف المعتمد ". أما في الفقرة السادسة كان المتوسط الحسابي (3.63) وهي تدل على درجة موافقة عالية "التي نصت على تبني ABC"، بالنسبة للفقرة السابعة التي "تنص على تبني الإدارة لنظرية القيود" فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.17) وكانت درجته متوسطة، والفقرة الثامنة "التي تنص على تبني الإدارة لبطاقة الأداء المتوازن" فكان المتوسط الحسابي منخفض ب(2.96)، الفقرة التاسعة "التي كانت محاسبة المؤسسة تأخذ كل الموارد ومراكز النشاط وكافة الأنشطة ومحركاتها وعناصر وأغراض التكاليف" بلغ متوسطها الحسابي (3.83) وكان مرتفع، أما الفقرة العاشرة فقد بلغ متوسطها الحسابي (2.67) والتي نصت على " صعوبة تقسيم تكاليف المؤسسة إلى مباشرة وغير مباشرة" التي كانت درجته منخفضة.

الجدول رقم 13: مدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة

الرقم	مضمون الفقرة	شدة الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
01	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	5 20.8%	15 62.5%	3 12.5%	1 4.2%		4	0.72
02	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام تكاليف المراحل الإنتاجية	3 12.5%	15 62.5%	3 12.5%	3 12.5%		3.75	0.84
03	هناك خطة محددة لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف	3 12.5%	13 54.2%	3 12.5%	3 12.5%	2 8.3%	3.5	1.14
04	تقوم مؤسستكم بمراجعة التكاليف المباشرة وغير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها بشكل دقيق	2 8.3%	14 58.3%	2 8.3%	6 25%		3.5	0.97
05	يتم القيام بإعادة تصميم الهيكل التنظيمي في المؤسسة ليتوافق مع نموذج نظام محاسبة التكاليف المعتمد	1 4.2%	6 25%	8 33.3%	8 33.3%	1 4.2%	2.92	0.97

06	تتبنى مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف الحديث المتمثل في: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	7	6	6	5	3.63	1.13
		29.2%	25%	25%	20.8%		
07	تتبنى مؤسستكم الأفكار المتعلقة بإدارة التكاليف والمندرجة في: نظرية القيود	1	7	11	5	3.17	0.81
		4.2%	29.2%	45.8%	20.8%		
08	تتبنى مؤسستكم الأفكار المتعلقة بإدارة التكاليف والمندرجة في: بطاقة الأداء المتوازن		9	7	6	2.96	0.99
		37.5%	29.2%	25%	8.3%		
09	النموذج المتبنى في مجال محاسبة التكاليف بمؤسستكم مصمم بحيث يأخذ كل الموارد ومراكز النشاط وكافة الأنشطة ومحركاتها وعناصر وأغراض التكاليف	3	16	3	2	3.83	0.76
		12.5%	66.7%	10.5%	8.3%		
10	من الصعب تقسيم تكاليف المؤسسة إلى مباشرة وغير مباشرة	2	4	3	14	2.67	1.09
		8.3%	16.7%	12.2%	58.3%		
المتوسط العام							3.93

الوسط الحسابي على مقياس من خمسة درجات. كلما ارتفع الوسط الحسابي فان ذلك يشير الى توفر أنظمة محاسبة التكاليف

و بالنظر إلى نتائج الجدول بشكل عام نجد أن نظام محاسبة التكاليف متوفر بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الصغيرة و المتوسطة بولاية ميلة ،حيث بلغ المتوسط العام (3.93) ،والذي يدل على درجة موافقة عالية ،وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية ما بين (0.72-1.14) ويدل ذلك على تقارب إجابات عينة الدراسة على فقرات الجدول .كما يلاحظ من الجدول (13) انخفاض بعض التكاليف عن غيرها ،فعلى سبيل المثال حصلت الفقرة المتعلقة بتبني الإدارة محاسبة التكاليف المتمثل في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية على وسط حسابي قدره (4.00) ،في حين حصلت الفقرة المتعلقة بمدى صعوبة تقسيم تكاليف الى مباشرة وغير مباشرة على وسط حسابي قدره (2.67).

مناقشة المحور الثالث:

ما مستوى دور وأفاق محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟ للوقوف على مستوى استخدام محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،تم تحديد عدد من الفقرات التي تقيس الميزة التنافسية لهذه المؤسسات ،وتم قياس كل فقرة بشكل مستقل من خلال عدد من المتغيرات كمايلي :

يلاحظ لنا من الفقرة الأولى والتي نصها " نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسسة يساهم في حساب دقيق لتكاليف إنتاج جميع المنتجات" ، تميزت بدرجة عالية من الموافقة و بوسط حسابي (3.83).مما يشير إلى أن نظام محاسبة التكاليف المتبنى في المؤسسة يساهم في حساب دقيق لتكاليف إنتاج جميع المنتجات مما يتناسب مع ترقية و دعم المؤسسات الصناعية الصغيرة و المتوسطة بولاية ميلة. في حين أبدى عينة أفراد عينة الدراسة موافقة عالية على الفقرة الثانية والتي تنص على " نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يساهم في تخطيط وتنظيم أداء مختلف الأنشطة الإنتاجية" ،وكان الوسط الحسابي (4.04) مما يدل ذلك على أن نظام محاسبة التكاليف المعتمد يساهم بشكل كبير في تخطيط وتنظيم أداء مختلف الأنشطة الإنتاجية.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثالثة و التي نصها " يساهم نظام محاسبة التكاليف المعتمد في رفع حصتكم السوقية" فقد أبدى أفراد عينة الدراسة درجة مرتفعة كذلك، ويدل ذلك على أن نظام محاسبة التكاليف المعتمد يساهم بشكل كبير في رفع الحصة السوقية للمؤسسة.

كما جاءت الفقرة الرابعة على أن " نظام محاسبة التكاليف المتبنى يساهم في استحوادكم على ميزة التكلفة الأقل" على درجة موافقة عالية وبمتوسط حسابي (3.38)،مما يعني أن المؤسسات بولاية ميلة يساهمون في استحوادهم على ميزة التكلفة الأقل مقارنة بباقي المؤسسات الأخرى.

وفيما يخص الفقرة الخامسة من الجدول (14) والتي نصها " نظام محاسبة التكاليف المعتمد بالمؤسسة يساهم في تحميل صحيح لتكاليف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة)" ، فقد أبدى أفراد عينة الدراسة كذلك درجة موافقة عالية بوسط حسابي قدره (3.79)،ويفسر ذلك أن نظام المعتمد لدى المؤسسة يساهم في تحميل صحيح لتكاليف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة).

كما حصلت الفقرة السادسة والتي تنص على أنه " نظام محاسبة التكاليف المعتمد يساهم في استحواد مؤسستكم على ميزة التمييز "

ضمن الموافقة المتوسطة من قبل أفراد عينة الدراسة وبوسط حسابي قدره (2.83)، وببدل ذلك بأن أنظمة محاسبة التكاليف تساعد في زيادة الحصة السوقية للمؤسسات، ولكنها لم تساهم في استحواد هذه المؤسسات على ميزة التمييز .

أما بالنسبة للفقرة السابعة التي نصت على " سهولة جمع البيانات اللازمة لحساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات"، حصلت على درجة موافقة عالية وبوسط حسابي قدره (3.75)، مما يعني من أجل حساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات يتطلب جمع البيانات اللازمة ، وهذه البيانات تتصف بسهولة الحصول عليها .

الجدول رقم 14: مستوى دور وآفاق محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الرقم	مضمون الفقرة	شدة الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
01	نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يساهم في حساب دقيق لتكاليف إنتاج جميع المنتجات	05 58.3%	14 58.3%	01 4.2%	04 16.7%		3.83	0.96
02	نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يساهم في تخطيط وتنظيم أداء مختلف الأنشطة الإنتاجية	05 20.8%	16 66.7%	02 8.3%	01 4.2%		4.04	0.69
03	يساهم نظام محاسبة التكاليف المعتمد في رفع حصتكم السوقية	01 04.2%	14 58.3%	04 16.7%	05 20.8%		3.46	0.88

04	نظام محاسبة التكاليف المتبنى يساهم في استحوادكم على ميزة التكلفة الأقل	01 4.2%	14 58.3%	04 16.7%	03 12.5%	02 8.3%	3.38	1.05
05	نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسستكم يساهم في تحميل صحيح لتكاليف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة)	05 20.8%	12 50%	04 16.7%	03 12.5%		3.79	0.9
06	نظام محاسبة التكاليف المعتمد يساهم في استحواد مؤسستكم على ميزة التمييز	03 12.5%	04 16.7%	03 12.5%	14 58.3%		2.83	1.12
07	تجدون سهولة في جمع البيانات اللازمة لحساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات	05 20.8%	13 54.2%	01 4.2%	05 20.8%		3.75	1.03
المتوسط العام								3.58

الوسط الحسابي على مقياس من خمسة درجات، كلما ارتفع الوسط الحسابي فإن ذلك يشير إلى ارتفاع دور أنظمة محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

من خلال المتوسط العام لاستجابة أفراد العينة على الفقرات السبعة بالجدول رقم (14) المتعلقة بآفاق ودور أنظمة محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و الذي بلغ (3.58)، يتبين بأنه هناك موافقة عالية .بمعنى أن أنظمة محاسبة التكاليف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة، تساهم في ترقية ودعم تنافسية هذه المؤسسات ، مما يعني أن ترقية ودعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتأثر بآفاق ودور أنظمة محاسبة التكاليف.

النتائج:

من خلال نهاية هذا 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 ميلة حيث يهدف البحث إلى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية و دورها في ترقية ودعم تنافسية هذه المؤسسات.

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

- 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 تسييري كبير في مؤسسات في ولاية ميلة .
- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديدا سعار 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.
- 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.

الخاتمة العامة

أنظمة محاسبة التكاليف هي أنظمة تعمل على تحليل التكاليف من أجل الوصول إلى النتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما يسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة ، ويعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات. كما يساعد على حل أكبر مشكل تعاني منه المؤسسات ألا وهو تسيير التكاليف التي لها أثر كبير على مردودية المؤسسة، هذه الأنظمة ومن خلال مجموعة من الطرق والأساليب التي يحويها والتي اقتصرنا على ثلاثة منها ، لها دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة وتوجيهها من خلال قدرته على تحليل تكاليف الإنتاج، ودعم قرارات التسعير من خلال تحديد تكلفة الوحدة المنتجة...

أما أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية يكاد يكون غير موجود وذلك بسبب قدرة المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة أو عدم رغبتها في تبني أنظمة محاسبة التكاليف لعدة أسباب وهذا بدوره أثر على المؤسسة والاقتصاد الجزائري ككل وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة التي كان محتواها

ما هو واقع استخدام المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة لآليات محاسبة التكاليف؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية والأسئلة المتفرعة عنها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث خصص فصلين للدراسة النظرية والفصل الثالث للدراسة الميدانية في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة، وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري والجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات.

النتائج

- الأنظمة التقليدية هي الأكثر شيوعا في الاستخدام في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة محل الدراسة.
- تساعد أنظمة محاسبة التكاليف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تخطيط وتنظيم أداء مختلف الأنشطة الإنتاجية.
- إن أنظمة محاسبة التكاليف تساهم في تمكين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تخفيض تكلفة المنتجات بشكل يؤدي إلى رفع القيمة السوقية وتعظيم الربحية.
- 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.

- إعتقاد المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة على أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية في تحميل وتخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج، حيث تستخدم معظم المؤسسات معدلات وأسس واحدة على مستوى المؤسسة ككل لتحديد نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الإضافية.

- تعتبر أنظمة محاسبة التكاليف من الركائز الأساسية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث تقوم بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات والبيانات التي تحتاجها لتقييم أداء عملياتها المحاسبية بما فيها

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 والتحسين 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 والحديث 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 الكفوية الحديثة لأهميتها في تحسين تسيير وتنشيط القرارات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. إبراهيم نور عبد الناصر وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
2. أحمد حامد جمعه وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007،
3. أحمد حكمت الراوي نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1988.
4. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
5. أحمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
6. أحمد عبد الرحمان يسري، تنمية الصناعات الصغيرة ومشكلات تمويلها، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1996.
7. أسامة مجذوب، العولمة والإقليمية: مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية، الطبعة الثانية، القاهرة؛ الدار المصرية اللبنانية، 2001.
8. إسماعيل يحيى التكريني وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.
9. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
10. السيد عبد المقصود دبيان، وزينات محمد محرم، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية مصر، 1992.
11. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج.
12. أيمن علي عمر، إدارة المشروعات الصغيرة، (مدخل بيئي مقارنة)، الدار الجامعية، مصر، 2007.
13. توفيق عبد الرحيم يوسف، إدارة الأعمال التجارية الصغيرة، دار صفاء للنشر، عمان، 2002.
14. جمال الدين محمد موسى وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، منهج تطبيقي، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002.
15. جهاد عبد الله عفانه وقاسم موسى أبو عيد، إدارة المشاريع الصغيرة، دار اليازوري العلمية عمان 2004.
16. جوزيف كحابة جبريل، وحلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 1997.

17. حسن الحسيني فلاح ، الإدارة الإستراتيجية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000.
18. حسين علي أحمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
19. حسين محمد شفيق، إبراهيم عبد السلام مصطفى، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1989.
20. رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ، 2000.
21. ري اتش جارسون واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة عصام الدين زايد محمد ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض ، السعودية ، 2002.
22. زهير الحدرب ، محاسبة التكاليف ، دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010.
23. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
24. شار لز هل وجاريت جونز ، الإدارة الإستراتيجية ، مدخل متكامل ، ترجمة ، درفاعي محمد رفاعي ، ومحمد سيد أحمد عبد المتعال ، دار المريخ ، السعودية ، 2001.
25. صالح خالص صافي ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
26. صالح عبد الله الرزق ، وعطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 2010.
27. طاهر محسن منصور الغالبي ، منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة ، جامعة الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009.
28. عادل أحمد حشيش ، أصول الاقتصادية السياسية : مدخل تحليلي مقارنة لدراسة مبادئ علم الاقتصاد، دار النصوص العربية ، بيروت، 1992.
29. عاطف الأخرس ، و إيمان الهنيى ، و سمير حمودة و أحمد الجعيرى محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2001.
30. عاطف وليم اندرواس ، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2006.
31. عامر عبد الله ، زهير الحدرب ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010.
32. عامر عبد الله شقر محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية، 2010.
33. عبد السلام عبد الغفور وآخرون ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2001.
34. عبد الحي عطية مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار ، دار المطبوعات اسكندرية ، مصر مرعي، 1999
35. عبد الكريم يعقوب المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.
36. عبد المنعم مبارك صلاح الدين ، و عبد الحي عطية مرعي ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008.

37. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
38. علي رشيد حاكم ، محاسبة التكاليف في القوائم والنظم ، الجزء الثاني ، المكتبة الوطنية ، بغداد 1987.
39. عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات، جامعة الجزائر، 2003.
40. عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2008.
41. عمر علاء الدين زيدان ، مراحل ومكونات نمو الشركات الصناعية العائلية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2002
42. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
43. فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف : المبادئ، الإجراءات ، الرقابة ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الاردن ، 1979.
44. كمال حسن جمعة الربيعي، وسعدوني مهدي الساقي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
45. ماجدة العطية ، إدارة المشروعات الصغيرة ، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
46. محمد أحمد خليل ، التكاليف في المنشآت الصناعية ، دار الجامعات المصرية ، 1976.
47. محمد أحمد عوض ، الإدارة الإستراتيجية : الأصول والأسس العلمية ، الدار الجامعية، الإسكندرية.
48. محمد بلقاسم حسين البهلول، الاستثمار وإشكالية التوازن الجهوي ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، 1990.
49. محمد تيسير ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار النشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
50. محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، المكتبة الوطنية، بغداد، 1987.
51. محمد هيكمل ، مهارة إدارة المشروعات الصغيرة ، مجموعة النيل العربية، القاهرة ، 2003.
52. مؤيد محمد الفضل ، و د. عبد الناصر ابراهيم نور ، وعبد الخالق مطلق الراوي ، المحاسبة الإدارية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2007.
53. ناصر دادي عبدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988.
54. ناصر دادي عبدون ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998.
55. نصر كاسر المحروس ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار العامد لنشر والتوزيع عمان، 2000.
56. نوار أحمد وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003.
57. نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الإدارية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
58. نوح لبوز ، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية المحاسبية ، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، 2009.

1. ابراهيم فرزيزي ، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة،دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك، الجزائر مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.
2. أمير ابراهيم المسحال ، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية ، بغرة ، فلسطين.
3. آيت عيسى ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر -آفاق وقيود ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد السادس ، جامعة تيارت.
4. آسيا بعضي ، دور أسلوب تسيير الأنشطة ، دراسة حالة رغبة الجنوب - تقرت - مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2007 .
5. بهار خالد مصطفى البرزنجي، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السلیمانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008.
6. جواهر بوزيان ، واقع القطاع الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، دراسة حالة مؤسسة WOUROUD لصناعة العطور -الوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010 ، 2011 .
7. حنيفة بن ربيع ، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر .
8. خالد حمود الحسن وآخرون ، المحاسبة عن الانجاز ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير إدارة الأعمال التنفيذي ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية.
9. دارين بوزيدي ، مساهمة لإعداد إستراتيجية لمؤسسة في قطاع البناء حالة مؤسسة الانجاز بسكرة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم تسيير المؤسسات ، جامعة سطيف ، السنة الجامعية 2004-2005.
10. دبالا جميل الرزي ، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
11. راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.

12. سيد علي بلحمدي ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة لتحقيق التنمية الاقتصادية في ظل العولمة ، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البلدة 2006.
13. شادي صبحي أبو شنف ، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2008.
14. شهرزاد برجى ، اشكالية استغلال مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، تخصص مالية دولية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ابن بكر بلقايد، تلمسان ، 2012.
15. صباح ناريمان إبراهيم ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
16. عبد الحكيم عمران ، إستراتيجية البنوك في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، دراسة حالة البنوك العمومية لولاية المسيلة ، مذكرة الماجستير ، فرع الإستراتيجية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2006-2007.
17. عبد الكريم الطيف، واقع وأفاق تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل تطبيق سياسة الإصلاحات الاقتصادية الحالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، 2001.
18. عثمان لخف ، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004.
19. فاتح ساحل ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر .
20. ليلي لولاشي ، التمويل المصرفي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود وتمويل ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2004-2005.
21. محمد أمين بخاري نجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير ، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004.

22. محمد زرواطي، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات بالبرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
23. محمد هديب عمر ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق و نماذج مقترحة للقياس - ، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأردن ، 2009.
24. مرزوق نوال، معوقات حصول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية على شهادة الايزو 9000-14000 دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الصناعية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2010.
25. ميساء محمود محمد راجحان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
26. نشوان طلال سعد الله الطرية، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006.
27. نصيرة اوبختي ، القدرة التنافسية ، للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل العولمة - حالة الجزائر ، رسالة ماجستير في التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان 2010 - 2011 .
28. هلال درحمون المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة -أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
29. الوليد هلالي ، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة ،دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال Mobilis ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2008-2009.
30. اليزيد ساحري ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، الجزائر ، 2007-2008.

ثالثا: الملتقيات والمجلات

1. خديجة لدرع ، الاعتماد الاجاري كأحد بدائل تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مذكرة شهادة ماجستير تخصص اقتصاد دولي كلية الحقوق والعلوم التجارية ، جامعة مستغانم، 2007-2008.

2. دليلة مسدودي، المكانة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى الوطني الأول حول دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة 2010-2011 ، جامعة بومرداس ، 18،19، ماي 2011.
3. سامية عزيز ، مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة قاصي مباح ، ورقلة ، العدد الثاني جوان 2011.
4. شريف غياط و محمد بومقموم ، التجربة الجزائرية في تطوير المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة و دورها في التنمية، الملتقى الدولي حول : متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف- 17 - 18 افريل 2006.
5. عباس علي المحزن ، الصناعات الصغيرة في الكويت ، مؤشرات العمل والكفاءة ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، جامعة الكويت المجلد السابع ، العدد 2 ، مايو 2002.
6. عبد الرحمان بن عنتر ، عبد الله بلوناس ، واقع مؤسستنا الصغيرة والمتوسطة وفاقها المستقبلية مجلة العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، العدد الأول، سطيف ، الجزائر، 2002.
7. عبد اللطيف عبد اللطيف ، بطاقة التصويت المتوازنة كأداة لقياس الأداء ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العملية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، جامعة تشرين كلية الاقتصاد ، دمشق المجلد 28 ، العدد 1 ، 2006 .
8. علي حازم اليامور ، استخدام نظام إدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبن الموصل ، مجلة تنمية الرافين العدد 98، محلبة 32 ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ، 2010.
9. عماد قطب، استخدام تحليل أنشطة ABC في مجال اتخاذ القرارات ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، العدد 4 أكتوبر 99.
10. فريدة لرقط ، زينب بوقاعة ، كاتية بوروية ، ملتقى حول دور المشاريع الصغيرة والمتوسطة وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية ، سطيف ، الجزائر ، 25-28 ماي 2003.
11. محمد يعقوبي ، مكانة وواقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية - بعض التجارب ، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، جامعة مسيلة ، 17-18 افريل 2006.
12. نعيمة برودي، التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول الغربية ومتطلبات التكيف مع المستجدات العالمية، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية جامعة حسيبة بن بوعلي الجزائر 16-17 افريل 2006.
13. نورزاد عبد الرحمان الهيبي، الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي : الوضع القائم والتحديات المستقبلية ، مجلة المال والصناعة ، البنك الكويتي الصناعي ، العدد الرابع والعشرون 2006،

14. يحضية سمايلي ،بلال أحمد،الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول " التسيير في المؤسسات الاقتصادية " جامعة المسيلة 03-04 ماي 2004.

رابعاً:المراسيم

1. وزارة العدل ، القانون التجاري الجزائري ، مادة 552 ، 551 ، منشورات بيرتي ، الجزائر ، طبعة 2007 – 2008.
2. القانون التجاري ، المادة رقم 593 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر ، 2007،2008.
3. القانون التجاري المادة رقم 566 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 /المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر 2007-2008.
4. المادة 563 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في افريل 1993 .

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
/	المقدمة العامة
/	الفصل الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة
1	مقدمة الفصل
2	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
2	المطلب الأول: تعاريف، أهداف وأهمية محاسبة التكاليف
5	المطلب الثاني: مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
19	المبحث الثاني: التكاليف مفهومها و تصنيفها
19	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء والتكاليف
23	المطلب الثاني: التكلفة مفهومها مراحل تكوينها
25	المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف
32	المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض وحساب التكاليف
32	المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف
35	المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف
36	المطلب الثالث: أساليب و طرق تخفيض التكاليف
42	خاتمة الفصل
/	الفصل الثاني : أساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاحها
43	مقدمة الفصل
44	المبحث الأول: أساسيات حول المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة
44	المطلب الأول: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
48	المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
52	المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وعوامل فشلها
59	المبحث الثاني: أشكال وأصناف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
61	المطلب الأول: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الشكل القانوني وعلى أساس توجهها

65	المطلب الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة على أساس العمل وطبيعة المنتجات
67	المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة على أساس طبيعة الملكية
69	المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف في نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
69	المطلب الأول: عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القرن 21
72	المطلب الثاني: الأنشطة التي تركز عليها المؤسسة لتوفير فرص النجاح
77	المطلب الثالث: دور مختلف آليات محاسبة التكاليف
99	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لاستخدام آليات محاسبة التكاليف في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
102	تمهيد
102	منهجية الدراسة
102	عينة الدراسة
102	منهجية إعداد استبيان
103	الاختبارات الخاصة لأداء القياس المتمثلة في الاستبيان
104	الدراسة الميدانية
104	وصف عينة الدراسة
105	مناقشة المحور الثاني
109	مناقشة المحور الثالث
112	النتائج
/	الخاتمة العامة
/	المراجع
/	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	15
02	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	16
03	توزيع المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم في عدد من البلدان	56
04	توزيع اليد العاملة في المؤسسات حسب الحجم والعدد في عدد من البلدان	56
05	المؤسسات العائلية كنسبة من المؤسسات المسجلة في بعض دول العالم	64

06	مقارنة بين المؤسسات الخاصة والعامة والتعاونيات	68
07	مجالات استخدام نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	79
08	الفرق بين نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية	85
08	مسببات التكلفة	89
10	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية	91
11	الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة	105
12	مدى توفر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة	107
13	مستوى دور وآفاق محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	110

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
01	وظائف محاسبة التكاليف	9
02	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	12
03	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف و الخسارة	22
04	مراحل تكوين التكلفة النهائية	24
05	التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف	26
06	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية	29
07	تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	60
08	القوى الخمس المؤثرة على درجة المنافسة حسب m.porter	69
09	أسلوب المراحل المتتالية	83
10	أسلوب المراحل المتوازنة	83
11	أسلوب المراحل المتداخلة	84
12	الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	87
13	مخطط توضيحي لتنفيذ نظام تكاليف الأنشطة	90
14	تداخل بين نظامي ABC و ABM	95

الملاحق

الملحق رقم: 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي ميله

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: مالية

بسم الله الرحمن الرحيم

إستبيان

الأخ الكريم/الأخت الكريمةالمحترم/ة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

تحية طيبة،،

نتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير راجين حسن تعاونكم معنا لإنجاح هذه الدراسة لنيل شهادة
ليسانس في معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية بالمركز الجامعي ميله
وهي بعنوان:

واقع وأفاق استخدام آليات محاسبة التكاليف-دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية -ميلة-

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الإستبيان بدقة وموضوعية حيث نتائج هذا الاستبيان
تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، أن تعاونكم معنا هو دعم للبحث العلمي ونعدكم بأن يتم التعامل
مع إجابتكم بسرية تامة وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

تقبلوا منا في الأخير فائق التقدير والاحترام والشكر الجزيل على حسن تعاونكم معنا.

(ملاحظة: أرجو وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة)

تحت إشراف الأستاذ: مزهود هشام

الباحثون

بن قاسم حورية

طرشي عفاف

المحور الأول: المعلومات الشخصية

1-الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2-العمر:

☐ من 20 الى 25 سنة ☐ من 25 الى 30 سنة

☐ من 30 الى 40 سنة ☐ من 40 الى 50 سنة

☐ اكبر من 50 سنة

3-المستوى التعليمي:

☐ بكالوريا ☐ ليسانس

☐ ماستر ☐ ماجستير

☐ دكتوراه

أخرى (حددها).....

4-المستوى الوظيفي:

☐ مدير عام ☐ نائب مدير

☐ رئيس قسم ☐ مدير الإنتاج

☐ إداري موظف

أخرى (حددها).....

5-الخبرة المهنية:

☐ أقل من 3 سنوات ☐ من 3 الى 6 سنوات

☐ من 7 الى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

المحور الثاني: نظام محاسبة التكاليف

الرقم	الفقرة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	تتبنى مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف التقليدي المتمثل في: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية				
02	تتبنى مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف التقليدي المتمثل في: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية				
03	هناك خطة محددة لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف				
04	تقوم مؤسستكم بمراجعة التكاليف المباشرة وغير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها بشكل دقيق				
05	يتم القيام بإعادة تصميم الهيكل التنظيمي في المؤسسة ليتوافق مع نموذج نظام محاسبة التكاليف المعتمد				
06	تتبنى مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف الحديث المتمثل في: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC				
07	تتبنى مؤسستكم الأفكار المتعلقة بإدارة التكاليف والمندرجة في: نظرية القيود				
08	تتبنى مؤسستكم الأفكار المتعلقة بإدارة التكاليف والمندرجة في: بطاقة الأداء المتوازن				
09	النموذج المتبنى في مجال محاسبة التكاليف بمؤسستكم مصمم بحيث يأخذ كل الموارد ومراكز النشاط وكافة الأنشطة ومحركاتها وعناصر وأغراض التكاليف				
10	من الصعب تقسيم تكاليف المؤسسة إلى مباشرة وغير مباشرة				

المحور الثالث: آفاق ودور أنظمة محاسبة التكاليف في ترقية ودعم تنافسية المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة

الرقم	الفقرة	الاجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يساهم في حساب دقيق لتكاليف إنتاج جميع المنتجات				
02	نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يساهم في تخطيط وتنظيم أداء مختلف الأنشطة الإنتاجية				
03	يساهم نظام محاسبة التكاليف المعتمد في رفع حصصكم السوقية				
04	نظام محاسبة التكاليف المتبنى يساهم في استحوادكم على ميزة التكلفة الأقل				
05	نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسستكم يساهم في تحميل صحيح لتكاليف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة)				
06	نظام محاسبة التكاليف المعتمد يساهم في استحواد مؤسستكم على ميزة التمييز				
07	تجدون سهولة في جمع البيانات اللازمة لحساب تكاليف إنتاج جميع المنتجات				

FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		06-MAY-2014 12:26:00
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	24
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

[DataSet0]

Statistics											
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,00	3,75	3,50	3,50	2,92	3,63	3,17	2,96	3,83	2,67
Std. Deviation		,722	,847	1,142	,978	,974	1,135	,816	,999	,761	1,090
Minimum		2	2	1	2	1	2	2	1	2	1

Frequency Table

1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	1	4,2	4,2	4,2
	AUCUN	3	12,5	12,5	16,7
	OUI	15	62,5	62,5	79,2
	OUI PLUS	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	3	12,5	12,5	12,5
	AUCUN	3	12,5	12,5	25,0
	OUI	15	62,5	62,5	87,5
	OUI PLUS	3	12,5	12,5	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	2	8,3	8,3	8,3
	NO	3	12,5	12,5	20,8
	AUCUN	3	12,5	12,5	33,3
	OUI	13	54,2	54,2	87,5
	OUI PLUS	3	12,5	12,5	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	6	25,0	25,0	25,0
	AUCUN	2	8,3	8,3	33,3
	OUI	14	58,3	58,3	91,7
	OUI PLUS	2	8,3	8,3	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	1	4,2	4,2	4,2
	NO	8	33,3	33,3	37,5
	AUCUN	8	33,3	33,3	70,8
	OUI	6	25,0	25,0	95,8
	OUI PLUS	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q6				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	20,8	20,8
	AUCUN	6	25,0	45,8
	OUI	6	25,0	70,8
	OUI PLUS	7	29,2	100,0
	Total	24	100,0	

Q7				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	20,8	20,8
	AUCUN	11	45,8	66,7
	OUI	7	29,2	95,8
	OUI PLUS	1	4,2	100,0
	Total	24	100,0	

Q8				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	2	8,3	8,3
	NO	6	25,0	33,3
	AUCUN	7	29,2	62,5
	OUI	9	37,5	100,0
	Total	24	100,0	

Q9				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	2	8,3	8,3
	AUCUN	3	12,5	20,8
	OUI	16	66,7	87,5
	OUI PLUS	3	12,5	100,0
	Total	24	100,0	

Q10				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	1	4,2	4,2
	NO	14	58,3	62,5
	AUCUN	3	12,5	75,0
	OUI	4	16,7	91,7
	OUI PLUS	2	8,3	100,0
	Total	24	100,0	

```

RELIABILITY
/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
  
```

Reliability

Notes		
Output Created		06-MAY-2014 12:27:08
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	24
Missing Value Handling	Matrix Input	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

[DataSet0]
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary		
	N	%
Valid	24	100,0
Cases Excluded ^a	0	,0
Total	24	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,433	10

FREQUENCIES VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		06-MAY-2014 12:27:51
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	24
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax	FREQUENCIES	
	VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17	
	/STATISTICS=STDDEV	
	MINIMUM MEAN	
Resources	/ORDER=ANALYSIS.	
	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

[DataSet0]

Statistics								
		Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,83	4,04	3,46	3,38	3,79	2,83	3,75
Std. Deviation		,963	,690	,884	1,056	,932	1,129	1,032
Minimum		2	2	2	1	2	2	2

Frequency Table

Q11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	4	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	1	4,2	4,2	20,8
	OUI	14	58,3	58,3	79,2
	OUI PLUS	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q12					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	1	4,2	4,2	4,2
	AUCUN	2	8,3	8,3	12,5
	OUI	16	66,7	66,7	79,2
	OUI PLUS	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q13					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	20,8	20,8	20,8
	AUCUN	4	16,7	16,7	37,5
	OUI	14	58,3	58,3	95,8
	OUI PLUS	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q14					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	2	8,3	8,3	8,3
	NO	3	12,5	12,5	20,8
	AUCUN	4	16,7	16,7	37,5
	OUI	14	58,3	58,3	95,8
	OUI PLUS	1	4,2	4,2	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q15					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	3	12,5	12,5	12,5
	AUCUN	4	16,7	16,7	29,2
	OUI	12	50,0	50,0	79,2
	OUI PLUS	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	14	58,3	58,3	58,3
	AUCUN	3	12,5	12,5	70,8
	OUI	4	16,7	16,7	87,5
	OUI PLUS	3	12,5	12,5	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

Q17					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	20,8	20,8	20,8
	AUCUN	1	4,2	4,2	25,0
	OUI	13	54,2	54,2	79,2
	OUI PLUS	5	20,8	20,8	100,0
	Total	24	100,0	100,0	

```

RELIABILITY
/VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes		
Output Created		06-MAY-2014 12:28:31
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	24
Missing Value Handling	Matrix Input	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,02

[DataSet0]
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary		
		N
		%
Cases	Valid	24
	Excluded ^a	0
	Total	24
		100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,420	7