

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

الموسومة ب :

محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة ملية الطيب ومشتقاته - سعيدة -

تحت إشراف الأستاذ:

* هاشمي الطيب

من إعداد الطالب:

* حيسون محمد سالم

لجنة المناقشة :

الاستاذ... نزعي عز الدين..... رئيسا

الاستاذ..... هاشمي الطيب..... مشرفا

الاستاذ..... مهدي عمر..... مناقشا

السنة الجامعية :

2019-2018

الله أكبر

كلمة شكر وتقدير

"اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا"

أولا نحمد الله حمدا كثيرا له الشكر الجزيل على
توفيقه لي في إتمام هذا العمل الذي نتمنى أن ينال رضا الجميع
وأتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف

"هاشمي الطيب"

الذي لم ييخل عليا بالتوصيات والنصائح ونتمنى له مشوار مهني حافل بالنجاح

كما أسكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل

وكل من ساعدني ولو بكلمة طيبة

جزاكم الله خيرا.

الإهداء

أهدي هذا العمل:

إلى الوالدين الكريمين

إلى أختي سندي في الحياة

إلى أصدقاء الدرب

إلى كل من كان عون لي ولو بكلمة طيبة

ملخص

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم الأنظمة التي تساعد المؤسسة في ترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية، وهي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف ودراستها.

إن محاسبة التكاليف تقوم على طرق مختلفة، وتختلف الطريقة المستعملة من مؤسسة إلى أخرى حسب حاجياتها، فمن المؤسسات ما يستخدم الطرق التقليدية و أخرى تستخدم الطرق الحديثة ويختلف مدى تأثير هذه الطرق على المؤسسة من طريقة إلى أخرى.

وكان الغرض من هذه الدراسة هو الإلمام بحيثيات وأهمية محاسبة التكاليف ودورها في ضمان سير المؤسسة اقتصاديا، بحيث تم تطبيق الدراسة البحثية في ملبنة سعيدة

كلمات مفتاحية: محاسبة التكاليف ، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

Abstract :

Cost accounting is regarded as one of the most important assisting systems to organize the financial and the economical data in the institutions. It is, also, a technique that was positively affected by the economical development which was a direct reason behind its emergence, making it a great tool to help the institutions regulate and manage the costs.

Moreover, cost accounting is based on different ways when calculating costs, and those followed ways differ from one institution to another according to the need. Consequently, those adapted manners of accounting cost lead to either positive or negative findings in the institution accordingly.

At last, the cause that lead to this scientific study is to shed some light on the importance of cost accounting as a whole and its role in improving the economical system in the institutions. In this study , the dairy of Saida was the target.

Key Word :

Coste accounting , activity based costing .

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

إهداء وشكر

الملخص

الفهرس المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

أ.....مقدمة

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

05.....تمهيد

06المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

06المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

08المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الاقتصادية

09المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية

10المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

10المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

12.....المطلب الثاني: تعريف وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف

17المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بأنواع المحاسبات الأخرى

20المبحث الثالث: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات

المطلب الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف.....	20
المطلب الثاني: أهمية وأهداف معلومات محاسبة التكاليف.....	21
المطلب الثالث: مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف.....	22
خلاصة.....	27

الفصل الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تمهيد.....	29
المبحث الأول: طرق التكاليف التقليدية.....	30
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.....	30
المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية.....	32
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....	37
المبحث الثاني: الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف.....	40

المطلب الأول: نشأة وتعرف وخصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.... 40

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.... 43

المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة..... 46

المبحث الثالث: المقارنة بين الطريقتين..... 47

المطلب الأول: معايير الحكم على كفاءة طرق التكاليف 48

المطلب الثاني: المقارنة بين النظام التقليدي ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة..... 53

خلاصة..... 56

الفصل الثالث:دراسة حالة ملبنة سعيدة

تمهيد..... 58

59	المحت الأول: تقديم المؤسسة.....
59	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة.....
60	المطلب الثاني: النشاط الاقتصادي للمؤسسة.....
60	المطلب الثالث: وحدة الإنتاج سعيدة.....
63	المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي.....
63	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي العام.....
64	المطلب الثاني: الهيكل الفرعي لمديرية المالية والمحاسبة.....
65	المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي.....
68	المبحث الثالث: حساب التكاليف.....
69	المطلب الأول: تكلفة الشراء والإنتاج.....
73	المطلب الثاني: سعر التكلفة والنتيجة التحليلية.....
75	خلاصة.....
77	الخاتمة.....
80	قائمة المراجع.....

الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
35	النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة	01
36	النتيجة بطريقة وفق طريقة المباشرة	02
36	النتيجة وفق التكاليف غير المباشرة	03
54	الفروقات الجوهرية بين النظام التقليدي و الحديث	04
61	التوزيع الأولى للعمال حسب المصالح	05
62	التوزيع الثانوى للعمال حسب المصالح	06
69	تكلفة شراء المادة الأولية مسحوق الحليب نوع 0%	07
70	تكلفة شراء المادة الأوليةمسحوق الحليب نوع 26%	08
70	تكلفة شراء المادة الأولية MGLA	10
71	تكلفة شراء حليب البقر	11
71	تكلفة شراء الغلاف	12
72	تكلفة إنتاج الحليب	13
72	سعر تكلفة الحليب	14
73	النتيجة	15

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
17	وظائف محاسبة التكاليف	01
23	منحنى التكاليف الثابتة	02
24	منحنى التكاليف المتغيرة	03
43	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	04
45	نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	05
55	نموذج للنظام التقليدي	06
55	نموذج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	07
63	الهيكل التنظيمي العام	08
64	الهيكل التنظيمي لفرع لمصلحة المالية والمحاسبة	09

مقدمة

مقدمة:

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض كما أنه عصر التطور الهائل في التكنولوجيا و المعلومات مما أوجب على المؤسسات استحداث عوامل إنتاج وتطوير وظائفها خاصة الوظيفة المالية، والاهتمام أكثر بحاسبة التكاليف، وقد ظهرت هذه الأخيرة كأحد الفروع المستحدثة للمحاسبة المالية التي تعمل في شكل نظام معلوماتي، يطبق بعد مبادئ المحاسبة المالية بغرض تحديد التكاليف لتشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين، واهتمام محاسبة التكاليف بقياس تكاليف المؤسسة المختلفة حقق هدفا رئيسيا تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقه و هو معالجة المشاكل المساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة لضمان استمرارية نشاطها وزيادة قدرتها التنافسية، وذلك من خلال اعتماد المديرين على المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف.

هنالك عدة طرق تقليدية لحساب التكاليف التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية; الطرق الكلية، الطرق الجزئية، طريقة التحميل العقلاني، وكذا طريقة التكاليف المعيارية، وقد أدت زيادة أنظمة التكاليف إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة ، حيث تساعد هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة بدقة، ولكن في ظل كل هذا فإن اغلب المؤسسات الجزائرية لا زالت تعتمد على أنظمة المحاسبة الكلاسيكية، مما جعلها عاجزة عن مواكبة التطورات العالمية على الرغم من أنه في الآونة الأخيرة ،ومع سعي الجزائر إلى الانفتاح على السوق العالمي، كانت لها محاولات عديدة لإعادة هيكلة الأنظمة المعمول بها داخل هذه المؤسسات باستحداثها وتجنب الأساليب التقليدية.

1. إشكالية الدراسة:

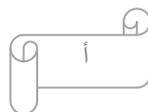
إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية ؟ و ما هي الأسباب التي تحول دون تطبيقها في ملبة الحليب ومشتقاته بسعيدة؟

ولتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية

1- ما مفهوم محاسبة التكاليف؟

2- ما هي الطرق التي تتم بها محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية؟

3- هل تواجه مؤسسات الحليب ومشتقاته صعوبات في حالة عدم تطبيق محاسبة التكاليف؟



2. فرضيات الدراسة:

-تعتبر الأعباء والتكاليف عنصرا أساسيا ومهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها ومحاولة تخفيضها بشكل دائم وبالتالي وجود نظام محاسبة التكاليف يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف.

-تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

-ليس لتطبيق محاسبة التكاليف في ملبنة سعيدة أية نتائج سلبية على عائدات المؤسسة.

3. أهمية وأهداف البحث:

- التعريف بمحاسبة التكاليف وإبراز دور أنظمة محاسبة التكاليف في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة.

- معرفة مدى فعالية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

- معرفة ما أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى طريقة محاسبة التكاليف التقليدية.

4. المنهج المستخدم:

للإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة وإثبات صحة وخطأ الفرضيات المتبناة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الملائم لدراسة الموضوع واستخدامه في الجانب التطبيقي

5. مبررات اختيار الموضوع:

-اختصاصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع

-قلة الدراسات حول موضوع محاسبة التكاليف

-رغبة الباحث في توسيع معلوماته حول تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6. صعوبات البحث:

عند إعداد هذا البحث واجهتني العديد من الصعوبات:

- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية بخصوص موضوع البحث من مؤسسة محل الدراسة.
- ظروف عائلية وعطلة موسمية سابقة لأوانها أدت إلى التأخر في العودة إلى الجزائر والبدء في مشروع البحث.

7. حدود الدراسة

الإطار المكاني: تم تطبيق الدراسة في ملبنة سعيدة

الإطار الزمني: تم تطبيق الدراسة خلال شهر ماي 2019.

8. خطوات البحث:

محاولة الإجابة على أسئلة الموضوع وسعياً لتأكيد صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: سنتطرق إلى الإطار النظري لمحاسبة التكاليف بحيث يضم الفصل: 3 مباحث

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية وسوف نتطرق في المبحث الثاني إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف أما المبحث الثالث فسوف يكون حول نظام معلومات محاسبة التكاليف.

الفصل الثاني: سنتطرق إلى طرق محاسبة التكاليف حيث نخصصه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول سوف نتطرق إلى طريقة محاسبة التكاليف التقليدية، ثم نتطرق في المبحث الثاني إلى طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث سنتطرق إلى المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة

الاقتصادية

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة برزت أهميتها منذ بداية الثورة الصناعية، و مع الانفتاح العالمي و زيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات الأخرى إلى التقليل و ضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أصبحت محاسبة التكاليف المحور الذي يركز عليه نشاط أي مؤسسة وضرورة حتمية لبقائها و أتساع حجمها وانتشارها، ولذلك تسعى المؤسسات إلى ضمان بقائها وزيادة قدرتها التنافسية، لذا دفعتها الحاجة إلى البحث عن نظام معلومات محاسبي يعتمد على مجموعة من القواعد و المبادئ و الفروض والأساسيات التي تمكنها من الحصول على المعلومات الضرورية عند تحديد تكاليفها.

سوف نحاول في هد الفصل التعرف على ماهية المؤسسات الاقتصادية من حيث مفهومها، أنواعها، أهدافها وكذا وظائفها، والتعرف أيضا على ماهية محاسبة التكاليف من خلال مفهومها ووظائفها وأهدافها، علاقتها بالمحاسبات الأخرى، والتعرف أيضا على نظام معلومات محاسبة التكاليف من خلال مفهومه، أهدافه وكذا مقومات نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي الراهن، هذا ما اكسبها حيزا معتبرا مهما في كتابات العديد من الاقتصاديين رغم الاختلاف الواسع بين اتجاهاتهم الإنتاجية التي تتم بداخلها تكون ضمن مجموعة من العناصر البشرية والمادية وحتى المعنوية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

على ضوء الأهمية التي تحظى بها المؤسسة الاقتصادية من طرف الجوانب المحيطة بها سوف نقوم بإعطاء بعض التعاريف التي قدمها بعد الكتاب والمفكرين داخل المؤسسة.

1. تعريف المؤسسة الاقتصادية: لقد اختلفت تعريف المؤسسة الاقتصادية نظرا لاختلاف الآراء والباحثين ادا يركز كل منهم على جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، وكذا العناصر المكونة لها أو طبيعة شأنها، ومن بين التعاريف العديدة للمؤسسة الاقتصادية نذكر ما يلي:

عرفها مكتب العمل الدولي على أنها: "هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة".¹

ومن خلال التعريف نستنتج ان:

تعتبر المؤسسة من وجهة نظر مكان أي له وجود، ويتمتع باستقلالية مالية ويتوفر على دفاتر خاصة بيه. وعرفت على أنها: "هي كيان اقتصادي يقوم بتصنيع منتجات من اجل البيع أو تقديم خدمات، في نفس الوقت هي نظام بمعنى تجميع عناصر موجهة لتحقيق أهداف معينة".²

من خلال التعريف نستنتج أن:

- تعتبر كيان له وجود يقوم بإتباع الطريق من أجل تصنيع المنتجات لبيعها أو تقديم خدمات.

- تعتبر المؤسسة نظام قائم بذاته يقوم بتجميع عناصر الإنتاج من اجل تحقيق أهدافه.

كما عرفها ماكس فيبر: "المؤسسة تنظيم بيروقراطي ووظائفي يحوي على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد شكل المؤسسة في مكتب وفي المنظمة بالإضافة إلى وجود هيكل تركيبي معين يحدد العلاقات وتدفقات السلطة وحدود كل قسم".³

¹ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2007، ص 24.

²:C.Pérochon, *comptabilité Analytique*, les éditions Foucher, paris, 1982, p05.

³: عمر صخري، مرجع، سبق ذكره، ص 24

من خلال التعريف نستنتج أن:

- المؤسسة مجموعة من الوظائف القائمة على أسس البيروقراطية.

- المؤسسة هيكل تنظيمي خاص يحدد العلاقات وتوزيع المسؤوليات داخلها.

وعرفت أيضا على أنها: كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معي، هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معا، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه.¹

من خلال التعريف نستنتج أن:

- للمؤسسة هدف معين تسعى لتحقيقه من خلال العمليات الاقتصادية التي تقوم بها.

- تتأثر شروط قيام المؤسسة بتغير مكان ن نوع وحجم نشاطها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي: المؤسسة عبارة عن هيكل تنظيمي اقتصادي يجمع بين عوامل الإنتاج المختلفة بطريقة مثالية، في إطار قانوني واجتماعي معين، في ظل مجموعة من الإجراءات التي تحدد شكل وطبيعة المؤسسة.

2. خصائص المؤسسة الاقتصادية: من خلال تعاريف المؤسسة الاقتصادية يمكن استخلاص الصفات

والخصائص التالية:²

- لها شخصية قانونية مستقلة من حيث من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

- القدرة على الإنتاج أداء الوظيفة التي وجدت من اجلها.

- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف وظروف سياسة مواتية عمالة كافية.

- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها.

- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا تود منعزلة.

¹: ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 10.

²: عمر صخري، مرجع، سبق ذكره، ص 24-25.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الاقتصادية

تنقسم المؤسسة الاقتصادية إلى عدة أقسام متنوعة، وذلك حسب معيارها الاقتصادي أو حسب شكلها أو حسب طبيعة ملكيتها، ويمكن تصنيفها إلى:¹

1. تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي: ويمكن تصنيف المؤسسات تبعا للنشاط الاقتصادي التي

تمارسه إلى:

1.1. المؤسسة الصناعية: هي المؤسسات التي تعمل على تحويل مواردها الأولية إلى منتجات قابلة

للاستعمال أو الاستهلاك النهائي، وتشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية.²

2.1. المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه

المؤسسة بتقييم ثلاثة أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي، الإنتاج الحيواني، وإنتاج السلوكي.

3.1. المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي تعمل على شراء بضائع وإعادة بيعها على حالها.

4.1. المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين

ومؤسسات الضمان الاجتماعي..... الخ.

5.1. مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسة البريد

والمواصلات..... الخ.

2. تصنيفات المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية: ويمكن تصنيف هذه المؤسسات إلى ما يلي:

1.2. المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (مؤسسات

أشخاص، مؤسسات أموال....)

2.2. المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة

للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

3.2. المؤسسة العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، وأو يكون التسيير فيها

بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوصية.

¹: خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر، 2012-2013، ص 27-28.

²: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 71.

3. تصنيف الشركات حسب الحجم: يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد والتصنيف الشائع حسب هذا المعيار يقسم المؤسسة على نوعين:

1.3. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: وهي أهم الركائز التي تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكندا اليابان، باعتبارها مؤسسات يمكن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط اقتصادي معين، وهي مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة: ما بين 01 الى 49 عامل.

- المؤسسات المتوسطة: تشغل ما بين 50 الى 499 عامل.

2.3. المؤسسات الكبيرة: وهي المؤسسات ذات استعمال يد عاملة أكثر من 500 عامل.

المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية

أولاً: الأهداف:

تتقسم أهداف المؤسسة إلى¹:

1. الأهداف الاقتصادية: وتشمل ما يلي:

1.1. تعظيم الربح: إذا لا يمكن للمؤسسة أن تستمر في الوجود إلا إذا استطاعت تحقيق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها لذا يعتبر الربح من بين العناصر الأساسية لصحة المؤسسات الاقتصادية.

2.1. عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجيتها.

2. الأهداف الاجتماعية: يمكن تلخيصها في:

1.2. ضمان مستوى مقبول للأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، يتقاضون أجور مقابل عملهم بها.

2.2. تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار أو ظهور منتجات جديدة.

3. الأهداف التكنولوجية: وتتمثل في:

¹: لطيفة غولة، الوظيفة الجبانية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، لجزائر، 2011-2012، ص 28.

1.3. البحث والتنمية: حيث يعتبر عامل أساسي لتطوير وسائل الإنتاج.

2.3. مساندة السياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطوير التكنولوجي.

4. **الأهداف البيئية:** تسعى المؤسسة إلى الحد أو التقليل من الأضرار والمخاطر التي تلحقها البيئة، الناجمة عن عمليات التصنيع التي تقوم بها، وذلك من خلال محاولة التحكم في مسببات التلوث المختلفة باعتمادها أحدث التقنيات والوسائل المساعدة في هذا المجال.

ثانيا. وظائف المؤسسة الاقتصادية:

للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1. **وظيفة الشراء:** تحتل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال، فهي تشمل مجمل المهام المتعلقة بشراء مختلف البضائع والتموينات التي تحتاجها المؤسسة للقيام بنشاطها.

2. **وظيفة الإنتاج:** تشمل هذه الوظيفة مجمل المهام المتعلقة بإنتاج المنتجات بداية من استعمال المواد الأولية واللوازم وانتهاء بتصنيع المنتجات الموجهة للبيع.

3. **وظيفة التسويق:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك.

4. **الوظيفة المحاسبة والمالية:** المحاسبة هي اللغة التي تعبر بها الوظيفة المالية عن نفسها، حيث تستخدم هذه الوظيفة في تسجيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، حيث تعكس حقيقة ما يجري في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحميل مسؤوليتهم.

المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة المالية، وأصبحت فرعا من الفروع المستحدثة لخدمة إجازة المؤسسات إذ أنها تسعى إلى تلبية احتياجات الإدارة.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

تعود نشأة محاسبة التكاليف في الأساس إلى حاجة الإنسان إلى بيانات مالية عن نشاطاته التي يقوم بها، كما أن تطورها ارتبط بتطور حياة الإنسان الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

¹: ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية، الجزائر، 2009-2010، ص ص 11-12

1. نشأة محاسبة التكاليف: إن التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية وكيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريقة الصناعية أوجب ظهور فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار هذا الفرع هو محاسبة التكاليف، حيث من المعتقد أنها قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمن غير أنه يمكن القول ان نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي¹.

في نهاية القرن التاسع عشر ظهرت عدة محاولات لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج، فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة ومعالجة التكاليف العاطلة، وشهد النصف الأول من القرن العشرين عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف.

في الفترة من 1950 إلى 1960 اكتشف المحاسبون بأن بيانات التكاليف التي يعدها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج تستخدم من قبل المديرين في اتخاذ قرارات إدارية مختلفة، مثل التسعير وتحديد خطة الإنتاج، واستغلال المصادر النادرة وعندها وجد المحاسبون أنه من الضروري دراسة بعض القرارات الإدارية، وهذا أدى إلى توسيع منطقة اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة إنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على محاسبة التكاليف اسم الإدارية.

وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف، وقد تم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن أنجز أهدافه، وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا أثرى محاسبة التكاليف لأنه قدم حلولاً لبعض المشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج، خصوصاً توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة².

2. تطور محاسبة التكاليف: لقد تطورت محاسبة التكاليف وإجراءاتها ومناهجها بتطور أهدافها، حيث تشير البحوث المحاسبية إلى أن تطورا حصل في نظام محاسبة التكاليف نتيجة لتطور ظروف البيئة المحيطة بالصناعة التي تميزها بخصائص وسمات كانت لها تأثيرات بالغة على نظم التكاليف، ويمكن أن نلخص جوانب التطور في محاسبة التكاليف بالآتي³:

1.2. مجال التطبيق: لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على النشاط الصناعي وإنما تعداه إلى الأنشطة كافة إذ امتد ليشمل المؤسسات الزراعية والتجارية وحتى الخدمية، لأن النشاط الرئيسي لجميع المؤسسات هو تحويل المدخلات في العمل ورأس المال إلى المخرجات، وبهذا فإن لكل نشاط تكاليفه وحين توجد تكلفة فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ التكاليف، وإن رقابة التكاليف ليست حصراً على الأنشطة الصناعية،

¹: عبد الحي عبد مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 08.

²: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص 04-05.

³: نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 17-19.

وعلى الرغم من أن عملية قياس التكلفة وإجراءات تنفيذها لا تختلف عن الأهداف العامة حتى وإن اختلفت الأنظمة والطرق والإجراءات.

2.2. مجال الأهداف و الأغراض: لقد أنصب اهتمام محاسبة التكاليف في البداية على حساب تكلفة المنتج

لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية بشكل أساسي، ولكن بعد الحرب العالمية الثانية اكتشف المحاسبون أن المديرين التنفيذيين يعتمدون على تكاليف المنتج المعدة أصلاً لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية في اتخاذ قرارات بالربحية و التسعير والرقابة الإدارية، و من هنا تحول اهتمام محاسبة التكاليف من خدمة المستخدمين الداخليين لبيانات التكاليف، وبهذا فقد أدرك المحاسبون أن تجميع أو تخصيص التكاليف، يجب أن يختلف باختلاف التقارير الإدارية ومن ثم فليس هناك تخصص أو تعيين وحيد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لجميع الأغراض الإدارية.

3.2. التطور في الإجراءات و الأساليب: تشير الدراسات و البحوث أن هناك تغييراً حصل في السنوات

الأخيرة في منهجية نظم التكاليف التقليدية و التحول إلى منهجية حديثة في مجال تحميل التكاليف في الاستخدام الكبير يتطلب تغيير إجراءات التكاليف حتى تصبح العمليات والمنتجات أكثر تعقيداً فهذه العوامل أدت إلى انخفاض تكلفة العمل المباشر إزاء الازدياد في التكاليف الصناعية غير المباشرة، وإن نظم التكاليف لم تعد جيدة بما فيه الكفاية لعدم قدرتها على مسايرة البيئة الصناعية الجديدة، والحل هو تطبيق ما يسمى بالتكاليف على أساس النشاط وبهذا فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة ستختلف منطقياً على أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية، إذ أنها سوف تعكس النوعية العالمية للمنتوج.

المطلب الثاني: تعريف وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف

تستعمل محاسبة التكاليف لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تأتي من أنها عبارة عن نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

: مفاهيم عامة:

بهدف الوصول إلى تعريف محاسبة التكاليف سنحاول التعرف على المصطلحات التالية:

1.1. المحاسبة: "عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1966 بأنها: عملية تشخيص وقياس وإصال

المعلومات الاقتصادية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها"¹.

2.1. التكلفة: "عبارة عن تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في

الحاضر أو في المستقبل"¹.

¹: نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 04.

3.1. المصروف: "هي النفقة المستنفدة التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتريات وليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق"².

4.1. الخسارة: "هي النفقة المستنفدة التي لا يستفاد مقابلها اراد أو منفعة"³.

5.1. سعر التكلفة: "هي مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف، المنفعة، منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع...) ولكن سعر التكلفة واحد"⁴.

6.1. عناصر التكلفة: يمكن تقسي التكاليف طبقا لطبيعة عناصرها إلى:

أ . **المواد:** وتتمثل المواد في العنصر المادي الذي يدخل في صناعة سلعة معينة سواء كانت هذه المواد خدمات أو مواد أولية"⁵.

ب . **العمل:** يعتبر عنصر العمال أهم عوامل الإنتاج فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار وهي التي تخطط وتوجه وتنفذ وتراقب بقصد الوصول إلى أقصى قدر من الكفاءة الإنتاجية، وتكلفة عنصر العمل هي جميع الأموال التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب وضمانات اجتماعية"⁶.

ج . **الأعباء غير مباشرة الأخرى:** تشمل هذه التكاليف على عناصر الخدمات اللازمة لنشاط المشروع وهي مكملة للتكاليف المباشرة حتى يصبح المنتج في صورته النهائية، وتنقسم التكاليف غير المباشرة إلى:

. **تكاليف صناعية غير مباشرة:** هي تلك التي لا يمكن تحديدها بطريقة عملية ومباشرة على وحدة تكلفة معينة وتشمل جميع بنود التكاليف الصناعية ما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة"⁷.

. **تكاليف بيعية غير مباشرة:** إن تكاليف البيع لها أثر كبير على تسعير وحدات الإنتاج وعلى تحقيق الأرباح ولقد ازداد الاهتمام بها نتيجة تطور الأسواق وعدم اقتصار السلع على السوق المحلي بل امتدادها إلى السوق الخارجي، مما تطلب زيادة الإنفاق على أبحاث التسويق ووسائل ترويج السلع بين المستهلكين لرفع حجم المبيعات"⁸.

¹: ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 12.

²: رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 14.

³ المرجع السابق، ص 14

⁴ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 04.

⁵ عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى دار البداية. الاردن، 2010، ص ص 67-68.

⁶: المرجع، السابق، ص 89.

⁷: عبد المقصود ديبان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 357.

⁸: عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص 102.

. **تكاليف إدارية:** تتضمن هذه التكاليف عناصر تتميز بأنها ثابتة لا تتغير حجم الإنتاج أو حجم المبيعات ومن أمثلتها رواتب الموظفين، وأجور العاملين في الأقسام الإدارية، وإيجار مبنى الإدارة، والتكاليف الإدارية جميعا تعالج في حساب الأرباح والخسائر.¹

2: تعاريف محاسبة التكاليف:

لقد تعددت التعاريف بتعدد الآراء، ومن بين هذه التعاريف نذكر:

تعريف 1: محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.²

ومن خلال التعريف نستخلص مايلي:

- تقوم محاسبة التكاليف على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف.

- تستند محاسبة التكاليف إلى قواعد علمية.

- تساعد محاسبة التكاليف الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة من خلال المعلومات التي تقدمها

تعريف 2: محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة تطبيقا لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصه أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها وإعداد قوائم وتقارير الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الضياع والتلف في المواد المختلفة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.³

تعريف 3: أن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات المؤسسة، فهي تعمل على مد المؤسسة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام.⁴

أما **هورغون** فقد عرف محاسبة التكاليف بأنها المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية.¹

¹: عامر عبد الله شقر المرجع، السابق، ص 103.

²: نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³: د. محمود علي الجبائي، د. قصي السمراني، محاسبة التكاليف، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 14.

⁴: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراة الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 08.

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف دمجاً للمحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية بالشكل الذي يجعلها نظام معلومات فعال.

وأياً كانت التعريفات ومهما كثرت وتنوعت فإنها غالباً ما تؤكد أن:

- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة.

- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعة وتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف.

_ إنها وسيلة لتحقيق غايات واهداف محددة.

_ تؤدي مجموعة من الوظائف التي تساعد على إنجاز هذه الأهداف على النحو الأمثل.

2_ أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق لأهداف التالية:²

1/ **قياس تكلفة الأداء:** قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها

2/ **المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة.

3/ **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج العمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية ، فعلى سبيل المثال: يمكن إعداد نتائج أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيعيه يتم فيها تصريف منتجات المنشأة، ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية.

¹: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 23.

²: د. زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية،

4/ مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة؛ ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات

5/ مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف: تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط ما بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجاد الانحراف بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة؛ ولا شك أن هذه التقارير تساعد الإدارة اتخاذ القرارات المصححة وفي الوقت المناسب.

6/ مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب؛ ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة ولاشك أن كفاية تلك القرارات تعتمد على حد كبير مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب. ومن أمثلة ذلك قرارات التسعير، والدخول في المناقصات وتقييم العطاءات، وتقييم أداء الإدارات أو الأقسام أو المراكز أو العمليات المختلفة، والمفاضلة بين شراء المواد الأولية وتصنيعها بالمنشأة أو المفاضلة بين شراء آلات ومعدات جديدة أو تأجيرها.

3. وظائف محاسبة التكاليف: تتميز محاسبة التكاليف بمجموعة من الوظائف التي تسمح لها بأن تكون عنصرا مهما في إدارة المؤسسات التي سنوجزها فيما يلي¹:

_ الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

_ الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

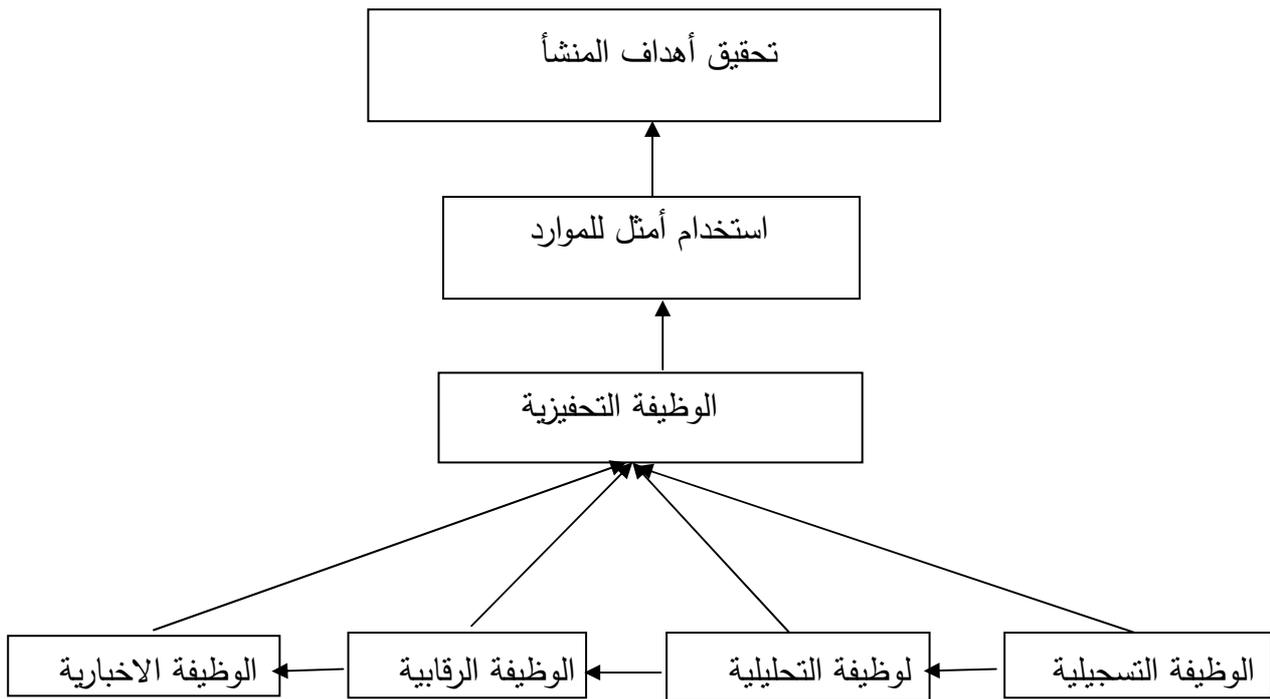
_ الوظيفة الرقابية:تقوم بتحديد المعايير لكل لعنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

_ الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، حيث ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

¹: ياسين سامي، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص27.

ـ الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دافع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة حيث سنبين وظائف محاسبة التكاليف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي '2009 ص24.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بأنواع المحاسبات الأخرى

لمحاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، الشيء الذي جعلها ذات علاقة تبادلية بالمحاسبات الأخرى، ويمكن تلخيص هذه العلاقات فيما يلي:

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، إذ تعتبر فرعاً من فروعها ويمكن توضيح العلاقة بينهما فيما يلي¹:

ان واحد من أهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمؤسسة من خلال إعداد القوائم الختامية، وان محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة.

¹: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 27.

- _ كما أن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن إنتاج تحت التشغيل أو من الإنتاج التام والتي تعتبر من الأصول التي تظهر في الميزانية.
- _ كما ان المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من أجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العمليات الإنتاجية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز التكلفة ومن ثم تحويلها على وحدة المنتج.
- _ تعتبر البيانات المالية المقدمة من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة.
- وبالرغم من وجود هذه بين المحاسبتين إلا أن هناك بعد أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية¹:
- _ إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية الممثلة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية مثل: المستثمرين، المقرضين والدائنين، أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية المتمثلة في إدارة المؤسسة وأقسامها.
- _ إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية تتعلق بالنفقات والإرادات، إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليس فقط بيانات مالية بل كمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة.
- _ إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون سنة مالية وتكون التكلفة في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبيًا وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها،
- _ إن الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو تحديد نتائج نشاط المؤسسة وتصوير مركزها المالي، أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج ولرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.
- _ إن بيانات المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية وتشير إلى علاقة المؤسسة بالغير بينما محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

¹: المرجع السابق، ص ص 27-28

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية أداة فعالة في خدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها، وبالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحدة منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن وبشكل عام يمكن تلخيص التشابه والاختلاف بينهما فيما يلي¹:

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

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروف المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

3. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية:

من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تقديم تلك الخدمات على مستوى كل قطاع².

4. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية:

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب الحكومية على الإنتاج وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها كما أن محاسبة ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات التكاليف حتى يتمكن تحديد أي عناصر التكاليف يتم تنزيله لأغراض حساب الدخل الخاضع للضريبة وأي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة³.

5. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الاجتماعية:

إن قيام المؤسسة بالمساهمة في تحقيق لرفاه الاجتماعي لإفراد المجتمع المحلي الذي تعمل فيه عن طريق دعم النشاطات الرياضية والثقافية ودعم الجمعيات الخيرية والحد من الآثار السلبية لوجود المؤسسة الصناعية

¹: غسان فلاح المطرانة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 22

²: رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³: المرجع السابق، ص 20.

كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة¹.

6. علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات:

حتى يتمكن مدقق الحسابات من مراجعة وتدقيق حسابات المؤسسة لابد أن يكون ملما بأسس وإجراءات محاسبة التكاليف فيها، حيث توفر له محاسبة التكاليف بيانات التكلفة الضرورية للقيام بعملية التدقيق، إذ يساعد المدقق الداخلي على تحقيق بعض أهداف محاسبة التكاليف مثل الرقابة على تكلفة الإنتاج وذلك عن طريق تدقيق الأنظمة الإدارية والمالية لجميع عناصر التكاليف².

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات

يعتبر نظام معلومات محاسبة التكاليف من أهم الأنشطة التي تستخدمها الإدارات العصرية لاتخاذ القرارات من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، فهو يتم بمعالجة تسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف وإعداد التقارير الخاصة بها.

المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية، ولهذا النظام قدرة على حل مشاكل تسيير التكاليف داخل المؤسسة.

. **تعريف نظام محاسبة التكاليف:** قبل التطرق إلى نظام معلومات محاسبة التكاليف يجب التطرق إلى مجموعة من المفاهيم والمتمثلة في:

أ. **النظام:** "يعرف بأنه عبارة عن مجموعة من العناصر مترابطة ومتفاعلة مع بعضها البعض وتسعى جميعا لتحقيق الهدف الذي تعمل على تحقيقه كما تتفاعل هذه العناصر مع نظام أكبر وأشمل وأعم ألا وهو البيئة أو المجتمع الذي يعمل به"³.

ب. **المعلومات:** هي مجموعة البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفة مناسبة، بحيث تعطي معنا خاصا، وتركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم، تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة واكتشافها⁴.

¹: رضوان محمد العناتي المرجع السابق، ص 20.

²: المرجع السابق، ص 21.

³: علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 41.

⁴: عامر إبراهيم قنديلجي، علاء عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 30.

ج . نظام المعلومات المحاسبية: هو عبارة عن نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة حوا الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات¹.

د . نظام معلومات محاسبة التكاليف: يعرف على أنه: مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، ومتابعة تفعيلها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة، وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد أو قياس تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات².

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف

يحتل نظام معلومات محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية باعتباره يقوم بمعالجة عملية تسجيل العمليات داخلها، كما أن له عدة أهداف يقوم عليها.

1. أهمية نظام معلومات محاسبة التكاليف: يهتم نظام معلومات محاسبة التكاليف بمعالجة عملية تسجيلات التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف وإعداد التقارير الخاصة بها، بما يحقق أهداف إدارة المؤسسة لوفير المعلومات الملائمة، وبعبارة أخرى يهتم نظام معلومات محاسبة التكاليف بالآتي³:

- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الروتينية.

- تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات شبه الروتينية والقرارات الاستراتيجية.

- حساب تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون وتحديد الدخل.

ويمكن أن يحقق نظام معلومات محاسبة التكاليف تلك الاهتمامات عن طريق تصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات تكاليف المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة، لذلك نجد أن نظام معلومات محاسبة التكاليف يعني بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين كالسلعة أو القسم أو منطقة البيع الجغرافية أو رجل البيع...الخ.

2. أهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف: يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى⁴:

- تقديم المعلومات لتخطيط وتوجيه وتقييم أداء عمليات الإنتاج.

- تقديم بيانات التكاليف الدقيقة حول المنتجات لاستخدامها في التسعير وقرارات مزيج المنتجات

¹: عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان الأردن، 1998، ص 147.

²: محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2008، ص 18.

³: مرجع سبق ذكره، ص 148.

⁴: مرجع سبق ذكره، ص ص 253-254.

- تقديم المعلومات لاستخدامها في تقدير المخزون وحساب قيم تكلفة البضائع المباعة والتي تظهر في القوائم المالية

ولتحقيق هذه الأهداف فإن نظام المعلومات المحاسبية تقوم بجمع مختلف أنواع التكاليف مثل: المواد واليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، ومن ثم توزيعها على الوحدات التنظيمية والمنتجات، حيث أن التميز الدقيق لبيانات التكاليف خلال جمعها أمر هام لأنه عادة ما يتم توزيع نفس التكاليف بطرق عديدة ولأغراض مختلفة ومتعددة.

المطلب الثالث: مقومات نظام محاسبة التكاليف

تعتمد جميع الأنشطة على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءات وتحقيق أهدافها، وهي متعددة نذكر منها تبويبات التكاليف، المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية مراكز التكلفة.

1_ تصنيفات التكاليف: اختلفت تصنيفات التكاليف نظرا لاختلاف المنظور الذي ينظر من خلاله إلى هذه التكاليف المباشرة وغير مباشرة.

1.1. تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقةالعنصر بالسلعة المنتجة: حسب هذاالتصنيف نجد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

أ_ التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها¹.

تتمثل التكاليف المباشرة في²:

- استهلاك السلع(البضاعة) والمواد الأولية.

- مصاريف اليد العاملة المباشرة.

- مصاريف البيع المباشرة.

ب . التكاليف غير المباشرة: هي تلك النفقات التي تتفق من أجل خدمة المصنع أو المؤسسة كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا³.

¹: رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

²: Abdallah Boughaba, Comptabilité analytique d'exploitations, tome 01, Berti Edition, Alger, 1991, 69.

³: المرجع السابق، ص 28.

2.1. التصنيف الوظيفي: إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة أي ما ينفق عليها من التكاليف الأساسية وتتمثل في¹:

أ . **تكلفة الإنتاج:** تشمل هذه المجموعة جميع العمليات الصناعية من استلام المواد الخام إلى اعتبار المنتج جاهزا لعملية البيع.

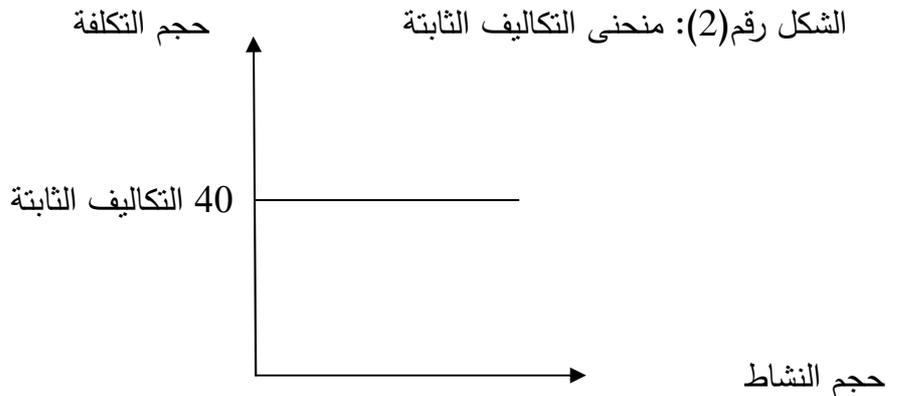
ب . **التكاليف التسويقية:** تشمل كل التكاليف التي تبدأ من خلق الطلب على المنتج إلى تسليمه النهائي للمستهلك، مثل أجور مندوبي المبيعات.

ج . **التكاليف الإدارية:** تشمل هذه المجموعة كل المصروفات التي لم تدخل ضمن تكاليف المجموعتين السابقتين، مثل رواتب موظفي الإدارة العليا.

3.1. تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: ويدرس هذا التصنيف سلوك التكاليف اتجاه تقلبات حجم الإنتاج، وطبقا لهذا التصنيف نجد:

أ . **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي ترتبط بالزمن وتكون ثابتة بغض النظر عن النشاط و من بين التكاليف الثابتة ما يلي: الأجر، علاوات التأمين، الأتعاب، تعويضات الأشخاص المؤطرين،.... وفي غالب الأحيان يمكن القول ان التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مباشرة².

والشكل التالي يوضح منحني التكاليف الثابتة:



المصدر: نوال وحنان، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، جامعة جيجل، 2013-2014.

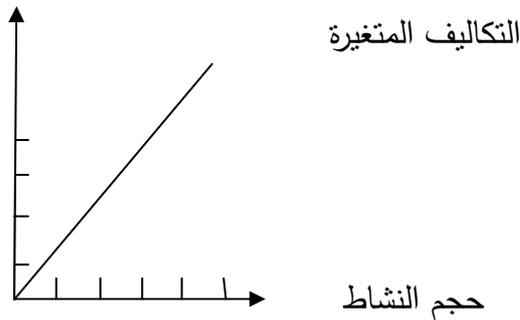
¹: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق ص 37.

²: نوال وحنان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ب . التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي ترتبط بعلاقة طردية مع حجم النشاط، لكن تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة، وهي التكاليف المكونة لأعباء متطورة مع حجم نشاط المؤسسة¹.

والشكل التالي يوضح منحنى التكاليف المتغيرة:

الشكل رقم(3) منحنى التكاليف المتغيرة



المصدر: نوال وحنان، مرجع سبق ذكره، ص34.

ج . التكاليف شبه ثابتة والشبه متغيرة (مختلطة): يطلق هذا المصطلح على التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد الإنتاج².

4.1. تصنيف عناصر التكاليف حسب عامل الزمن: وحسب هذا العامل نجد³:

أ- التكاليف التاريخية (الفعلية): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو الخدمات، وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتقدير الشخصي.

ب- التكاليف النمطية (المعيارية): هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل الأداء الجيد في فترة مقبلة.

5.1. تصنيف عناصر التكاليف من وجهة نظر الرقابة: من خلال هذا التصنيف يمكن التطرق إلى⁴:

أ_ تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها، وله القدرة على التأثير فيها.

ب_ تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها، وتشمل أيضا تكاليف من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة.

¹: نوال وحنان، مرجع سابق، ص 33.

²: فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 116.

³: رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁴: المرجع السابق، ص 37.

6.1. تصنيف عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: نجد حسب هذا التصنيف¹:

أ- التكلفة الملائمة: هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكاليف ملغاة.

ب- تكلفة الفرصة البديلة: هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر.

ج- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما.

2. المجموعات والمجموعات الدفترية: يتطلب نظام محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية ومجموعة دفترية حيث تهدف إلى²:

- تجميع بيانات على عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة.

- الرقابة على استخدام التكاليف.

- إثبات العمليات فهي دليل يستخدم لتبرير العمليات.

- تسجيل العمليات المختلفة.

وتضم المجموعة المستندية للنظام نوعين من المستندات، مستندات داخلية وهي التي تحرر داخل المؤسسة، أما المستندات الخارجية فهي التي تحصل عليها المؤسسة من الغير نتيجة لعمليات متبادلة، إضافة إلى المستندات يعتمد نظام معلومات محاسبة التكاليف على مجموعة من الدفاتر والسجلات وهي الدفترية ويتم فيها تسجيل العمليات المختلفة، وكما ذكرنا سابقا إن نظام معلومات محاسبة التكاليف يهدف إلى تسجيل وتحليل بيانات تتعلق بالتكاليف، فالمجموعة الدفترية تحقق هدفين التسجيلي والتحليلي.

3. مراكز التكاليف: هي مراكز ملائمة تعمل على تحليل عناصر التكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة وحساب تكاليف المنتجات³.

تعتبر مراكز التكلفة أداة مهمة جدا لقياس أداء الإدارات المختلفة ومعرفة تكاليف الوظائف التي تزاولها المؤسسة، ويمكن أن تقسم الأنواع التالية⁴:

1.3. مراكز التكلفة الشخصية: وهي التي تتكون من شخص أو عدة أشخاص.

¹: المرجع السابق، ص 37.

²: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على تسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2009-2010، ص 55.

³: نوال وحنان، مرجع، سبق ذكره، ص 36.

⁴: أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- 2.3. مراكز التكلفة غير الشخصية: وهي التي تضم مجموعة من الآلات أو مجموعة أماكن.
- 3.3. مراكز تكلفة العمليات: هي التي تشمل على عملية محددة أو مجموعة عمليات وتضم مجموعة من الآلات والأفراد وتقوم بنشاط معين.
- 4.3. مراكز التكلفة الإنتاجية: هي التي تؤدي الأنشطة الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.
- 5.3. مراكز التكلفة التسويقية: هي التي تقوم بعملية تصريف المنتج أو القيام بأبحاث في السوق والتعرف على أذواق المستهلكين، بالإضافة إلى القيام بحملات الإعلامية.
- 6.3. مراكز التكلفة الإدارية والتمويلية: هي التي تقوم بالمهام والأعمال المكتبية العادلة، والتي تتولى الإشراف والمتابعة والرقابة

خلاصة:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو الحصول على الأرباح و تعظيمها لضمان استمرارها ولن تتمكن من تحقيق هذا الهدف إلا عن طريق تحكمها في الأنشطة بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، حيث ظهرت محاسبة التكاليف كضرورة محاسبية في مجال حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية و تتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلها و سلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، لذلك تعتمد المؤسسات نظام محاسبة التكاليف الذي يمكنها من اهتماماتها عن طريق تصنيف و تلخيص و عرض و تفسير بيانات تكاليف المواد و العمل و تكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بالإنتاج، من أجل توفير قاعدة صحيحة للمسيرين تساعدهم في التحكم في هذه التكاليف و المنافسة في السوق مع مثيلاتها،

الفصل الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تمهيد:

مرت محاسبة التكاليف بعدة طرق حيث تنوعت هذه الطرق وأخذت أشكالاً مختلفة صاحبت التطور الصناعي، والذي تطلب إحداث تغييرات في الطرق وتطويرها حتى تتسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي

في هذا الفصل سوف نعرض مختلف طرق محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق، من بينها طريقة التكاليف الكلية.

وتعتمد هذه الطريقة على السجلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف، حيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة أو المتغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات.

1. مفهوم الطريقة:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها الحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من التكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة عامة¹.

2. أهداف طريقة التكاليف الكلية

تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها مصالح المرتبطة بالإنتاج.

- البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.

- الاستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين².

¹: طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2002-2003.

²: د رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة في اتخاذ لقرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005.

تقييم طريقة التكاليف الكلية

1. مزايا الطريقة:

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية وملخصة كما يلي:

- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.
- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج، وتوزيع¹.
- تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.
- تساعد في تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية².

عيوب الطريقة:

من بين الانتقادات الموجهة للطريقة:

- فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، فهي تقل بزيادة حجم الإنتاج وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذه مما ينعكس على سعر البيع وتغيره انخفاضا وارتفاعا من فترة لأخرى.
- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.

¹: صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 83.

²: مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 137.

- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذه يخالف فرض استقلال الفترات المالية¹.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية:

اعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

أولاً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

التعريف: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة².

2. مبادئ طريقة التحميل العقلاني:

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة علاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراتها لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة³.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)⁴.

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي⁵.

ويعرف النشاط الاقتصادي أما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 20% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعيًا)⁶.

¹: كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 74-75.

²: رجال علي، مرجع سابق، ص 115.

³: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 116.

⁴: بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214.

⁵: رجال علي، مرجع سابق، ص 64.

⁶: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 117.

تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فيما يلي:

يلي:

- يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- تسمح بتقييم جميع لتغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.

2. عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

ثانيا. طريقة التكاليف المتغيرة:

تعريفها: طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، ويطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، ويطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا سنة 1936.¹

مبادئ الطريقة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي²:

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.
- إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجدوية.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.
- من هذا المنطق نستنتج أن:
- أ - مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة.
- ب - تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط.
- 3. تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة:

¹: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص 135-136.

²: رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

الجدول رقم(1): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغير.

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية%
رقم الأعمال خارج الرسم	Xxxxxxx	100%
- الأعباء المتغيرة	(yyyyy)	Xx%
=الهامش على التكلفة المتغيرة	Xxxxxxx	Xx%
-الأعباء الثابتة المباشرة	(yyyy)	Xx%
=المساهمة	Xxxxxxx	Xx%
-الأعباء غير المباشرة	(yyyyy)	Xx%
=النتيجة	Xxxxxxx	Xx%

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص76.

ثالثا: طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة

سوف نوضح دور هاتين الطريقتين في تكلفة الإنتاج

1. التكاليف المباشرة: تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناجمة عنها وتعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدمجة المتضمنة في محاسبة التكاليف.

إن قيمة المخزون السلعي تحت التصنيع أو تام الصنع يقيم باستخدام التكلفة المباشرة.

وهذه الطريقة لا تساعد الإدارة لا تساعد الإدارة على تسعير المنتجات¹.

حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة: يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقا ما يلي:

أ_ حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة

ب- حساب النتيجة التحليلية: هو الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة وهذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

¹: ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص67.

الجدول رقم(2): حساب النتيجة وفق طريقة المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية%
رقم الأعمال	####	100%
-التكاليف المباشرة	(xxxxx)	Xx%
=الهامش على التكلفة المتغيرة	#####	Xx%
-التكاليف غير المباشرة المشتركة	(xxxxx)	Xx%
النتيجة	###	

المصدر: يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 76.

2. التكاليف غير المباشرة:

التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموع التكاليف وبالتالي فإن أثرها مردودية المنتجات كبيرا تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا أن الاهتمام يرتكز على التكاليف غير المباشرة، ثم تحصيل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج.

حساب النتيجة بالتكلفة غير المباشرة:

الجدول رقم(3): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية%
رقم الأعمال	###	100%
-التكاليف غير المباشرة	(xxx)	Xx%
=الهامش على التكاليف غير المباشرة	###	Xx%
-التكاليف غير المباشرة	(xx)	Xx%
النتيجة	##	

المصدر: يعقوب عبد لكريم مرجع سبق ذكره ص 82

3. تقييم الطريقة: طريقة التكاليف المتغيرة

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي¹:

مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.
- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة.
- السهولة في حسابها.
- إذا كان الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

- ليس لها تمييز واضح بين الفترة الطويلة والفترة القصيرة الأجل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي، عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعمارية

1. تعريفها: هي عملية إعداد وحساب التكاليف المعمارية (المستقبلية) التي تتجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها، إنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير².

2. أنواع التكاليف المعمارية

إن للتكاليف المعمارية عدة أنواع نوردتها فيما يلي³:

1.2. التكلفة المعمارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

¹: حابي أحمد، مرجع سابق، ص 54

²: بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

³: ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 162.

2.2. التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية.

3.2. التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذلك يجب استعمالها بكل حذر.

4.2. التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع بالمؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية، مع الأخذ بين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

5.2. التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

أ - الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).

ب - السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية، أو لأي فترة أخرى.

ج - يعتبر هذه النوع من التكلفة حالياً أكثر استعمالاً نسبياً في المؤسسات الصناعية الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات (أو القدرات) للمؤسسة.

3. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي¹:

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

¹: قدام سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978، ص 153.

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

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

4. تقييم طريقة التكاليف المعيارية

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

1.4. مزايا طريقة التكاليف المعيارية

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي¹:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذه ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

2.4. عيوب طريقة التكاليف المعيارية

إن لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالاتي²:

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.

- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.

¹: مسكار نصيرة، برحيل مليكة، استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل ماستر، جامعة سعيدة

2015، 2016.

²: هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

- المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير راشدة.

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

المطلب الأول: نشأة وتعريف وخصائص محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بدأ نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدبة عقد الثمانينات على يد بعد الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبيرت كابلان حين اخذو يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من نظام جديد يقوم على فكرة تخفيض التكاليف الإضافية على الأنشطة تم على المنتجات إذا أطلق عليه

على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى ABC ويقوم مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظام بحيث لا يتم تخصيص التكاليف مباشرة على المنتج بل على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط¹

1-النشأة: اد يعبر نمو ونشأة هذا النظام في فترة الثمانينات من القرن العشرين نتيجة للتالي:

-التغيرات الحاصلة في البيئة التشغيلية للمؤسسات.

- زيادة حدة المنافسة في السوقين المحلي والعالمي مما يتطلب تخفيض التكلفة وإتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على فكرة تعدد المنتجات وذلك بسبب التطوير المستمر للمنتج والحل لهاته المشاكل يرتبط بشكل أو بآخر حل لتوزيع التكاليف المشتركة بين الأقسام والفروع وكذلك توزيع تكاليف الأنشطة المختلفة المساندة للإنتاج².

لقد مر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ليصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل:

. المرحلة الأولى: إدارة النشاط: وركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق مايلي:

-اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تصنف قيمة لهذه السلسلة.

¹: أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف النشاط لاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.
²:طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصاريف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 93.

- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
 . المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة: جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال¹:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

. المرحلة الثالثة: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة².

2- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد حضي نظام بتعريفات عديدة نذكر منها:

فقد عرفه **DAVIDSOU** بأنه: نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها³.

وكذلك عرف بأنه: أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى منتجات أو الخدمات، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات⁴.

كما يرو **MITCHELL** أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة: هو مدخل لتخصص التكاليف غير المباشرة، حيث يحدد الأنشطة المؤداة في الأقسام المختلفة، ويوضح كيف استهلكت هذه الأنشطة الموارد، وماهي المسببات التي نشأت الحاجة للأنشطة⁵.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص إلى القول أن: نظام هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذا يتم تخصيص التكاليف

¹: أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 1010، ص 94.

²: طلعت ممدوح بارود، مرجع سبق ذكره، ص 97.

³: إسماعيل حجازي وآخرون، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، ص 98.

⁴: خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2007، ص 53.

⁵: صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 21.

الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استقادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استقادتها من هذه الأنشطة¹.

وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذه الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي عرض تكلفة آخر) وبين الموارد.

3- خصائص نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يتمتع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالخصائص التالية²:

1-يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل بدقّة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وإن تخفيض تكلفة أي نشاط أو أقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام ويعتبر ذلك هدف وسبب وأجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية

2-يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب.

3-يساعد محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة³.

4-إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكمي بالمؤسسة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية⁴.

¹، إسماعيل حجازي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 99.

²: إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر، عمان، 2007، ص 165.

³: ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص 97.

⁴: محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص

المطلب الثاني: المبادئ وأهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

أولاً: المبادئ والافتراضات

يقوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مجموعة من المبادئ والافتراضات التي سنتناولها من خلال هذا الطلب.

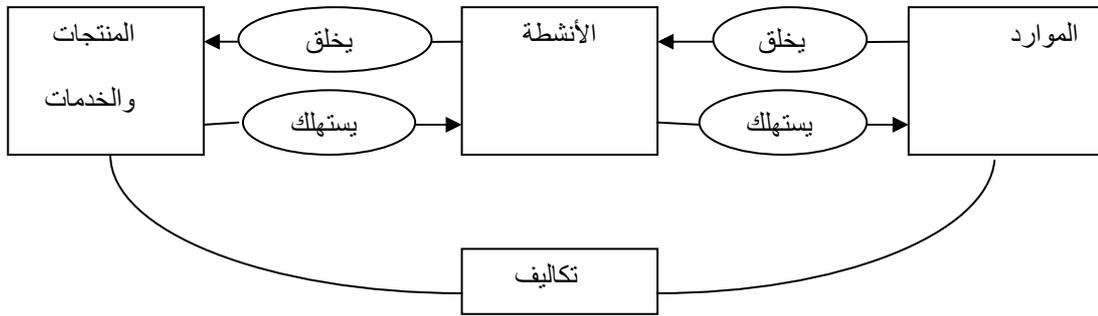
فنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من المبادئ والافتراضات يتقدمها حسب الأهمية مبدئين هما¹:

1- إن الأنشطة تستهلك الموارد وإن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.

2- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

حيث يوضح الشكل التالي هذه العملية:

الشكل رقم (4): المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة



المصدر: أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 96.

حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد، فالتكاليف تحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة².

¹: سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة الأبحاث، جامعة الإسراء، الأردن، المجلد 28، العدد الثامن، 2014، ص 1872.

²: أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 97.

حيث أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من الافتراضات نوجزها فيما يلي¹:

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.

- إن المنتجات (أو الزبائن) تستهلك الأنشطة.

هو نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية ABC - إن

ولكي تتخفف التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في النفاق وان للنظام أيضا لا يقيس الأنفاق وإنما يقيس الاستهلاك

- يوجد العديد من مسببات استهلاك المواد وتوجد العديد من المواد التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه تحديد العديد من مجتمعات الكلف بدلا من مجمع كلفة واحدة

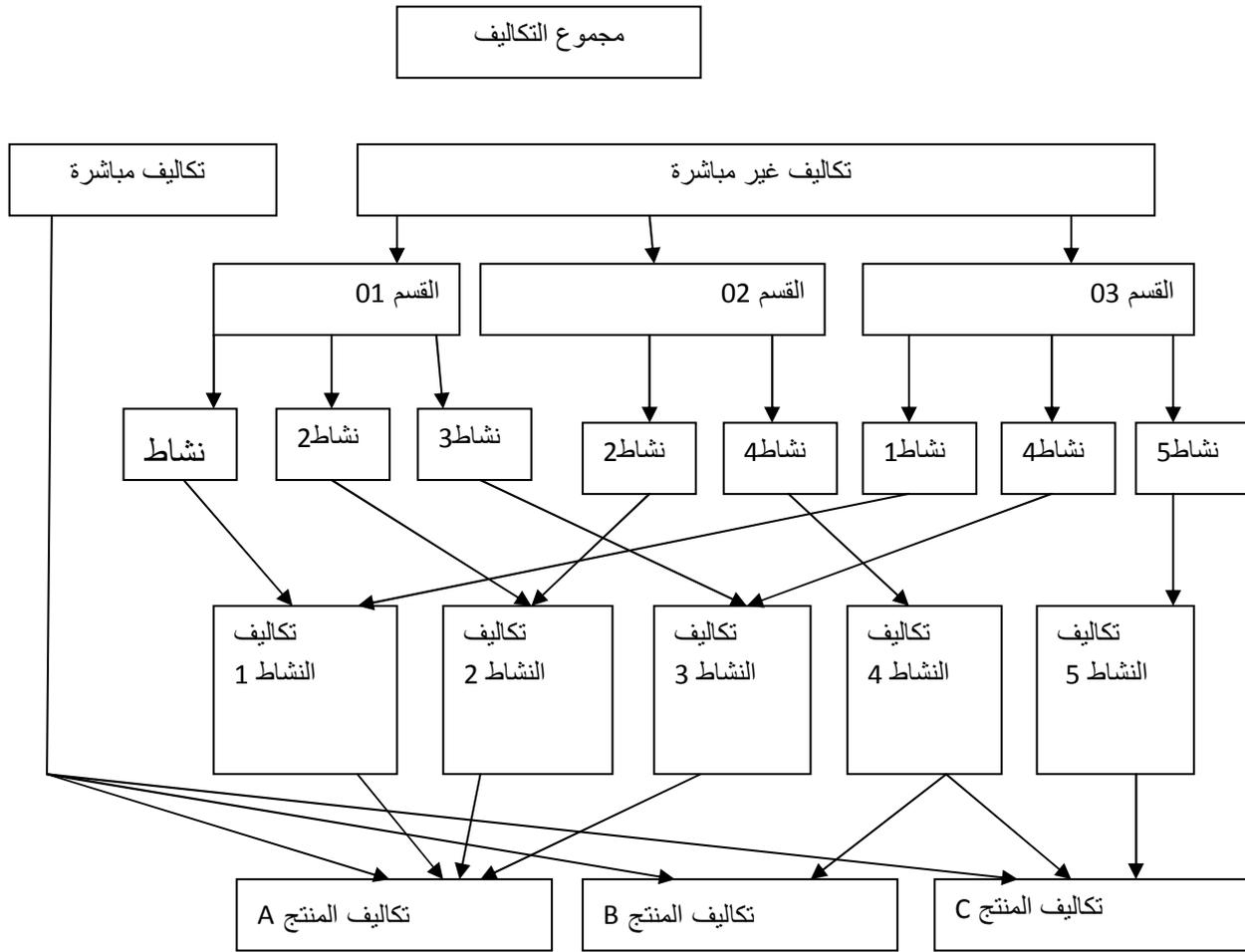
- إن مجتمعات الكلف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع كلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

- إن جميع التكاليف في كل مجمع كلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط) وان التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل كلف أنشطة التسهيلات.

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي الذي يمثل نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

¹: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 185.

الشكل رقم(5): نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة



المصدر: أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص98.

يوضح الشكل السابق هذه العملية ببساطة طريقة عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ويوضح الجانب العملي للافتراضات السابقة الذكر، فهو نظام يهتم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة، فالأقسام أو مراكز المسؤولية في المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك هذه الأخيرة الموارد مما يخلق تكاليف ومن ثم فإن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات تستلزم القيام بعدد معين من الأنشطة مما خلق استهلاك لهذه الأنشطة وتكاليفها.

ثانيا: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يسعى نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

_ توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية.

¹: إسماعيل حجازي، وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 123-124.

_ توفير بعد المؤشرات التحليلية الهامة.

_ تحسين مستوى أداء العمليات بسبب تفهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة ومسبباتها.

_ تطوير وتحسين العلاقات مع وبالتالي تحقيق رضا الزبون من خلال إقناعه بتكلفة المنتج وأسس حسابها.

_ يساهم في التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المحققة.

_ يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة¹.

المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وسريانه على أرض الواقع يعطينا عدة نتائج وبالتالي يجب إعطاء تقييم حول هذا النظام

أولاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تطلبها بيئة الأعمال الحديثة، والتي تهدف إلى زيادة جودة المنتج وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء، كما يسمح بتقسيم الأنشطة إلى مجموعتين، أنشطة تضيف قيمة مما ساعد الإدارة على تحسين الأداء²

- يخصص نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب التكاليف³

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات بمعنى أن تكاليف المنتجات التي نحصل عليها باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة هي الأكثر دقة من تكاليف المنتجات التي نحصل عليها من النظام التقليدي.

- يؤثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال التحديد الدقيق لتكلفة المنتج.

- زيادة النظر الإيجابية لدور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات.

- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة¹

¹: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

²: فاطمة رشدي، سليمان عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، رسالة ماجستير والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 32.

³: ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 50.

حيث يشير (HOUSEIN 2004) إلى أنه على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس والتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها والتخطيط والرقابة على التكاليف

إلا أن هذا النظام لا يستطيع أن يخلو من العيوب التي ظهرت من خلال التطبيق والممارسة العلمية لهذا المنتج.

ثانياً: عيوب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

1. التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمؤسسة، فتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من المنتجات، كل ذلك يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فإذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة تفوق مزايا المتوخاة من استعمال النظام فإنه يجب التخلي عن تطبيق نظام الأنشطة، وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتوخاة من استعماله فإنه عندئذ يفضل استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة².

2. فشل نظام تكاليف الأنشطة في التعامل مع الأنشطة والمتعددة ومع العمليات التشغيلية المعقدة، وأصبح استمراره مكلفاً في الوقت والجهد³.

. المبحث الثالث: الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والطرق التقليدية لحساب التكاليف

بعد ما تم عرضه من المبحثين السابقين من طرف التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وأضح مزايا وعيوب هذه الطرق، سنحاول من خلال هذا المبحث عمل مقارنة بين هذه الطرق وذلك من خلال الآتي:

- معايير الحكم على كفاءة طرق محاسبة التكاليف، وإسقاط هذه المعايير على طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

- أوجه الاختلاف بين الطريقتين

- مراحل العمل بالنظامين

¹: كامل يوسف بركة، دور أساليب الإدارية في تفعيل حكومة الشركات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 72.

²: أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 212.

³: محمد حسن عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 35.

المطلب الأول: معايير الحكم على كفاءة طرق التكاليف

توجد أربعة معايير حيوية للحكم على أي طريقة من طرق التكاليف ومدى فعالية هذه الطرق، حيث سنقوم في هذه المطلب بالتطرق لهذه المعايير، وذلك بتعريف هذه المعايير ومن ثم ما حكم هذه المعايير على طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

1: عرض المعايير للحكم على الطرق بصفة عامة

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كافة طرق محاسبة التكاليف بصفة عامة.

1.1: معيار التخطيط

يجب على طريقة التكاليف المستخدمة أن توفر المعلومات اللازمة المطلوبة لإعداد خطة للعمليات المبرمجة¹.

2.1: الرقابة

يجب على طريقة التكاليف المستخدمة أن توفر المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم وحدات أداء الوحدات المختلفة².

3.1: التسعير

يجب أن توفر طريقة التكاليف المعلومات اللازمة للحكم على كفاءة الأسعار الموجودة وتخطيط الأسعار المستقبلية³.

4.1: تكلفة الطريقة

يجب أن تكون طريقة التكاليف ملائمة من ناحية النفقات المتعلقة بإنشائه وإدارته ومتفقا مع احتياجات المؤسسة⁴.

¹: نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999.

²: نور أحمد وعبيد حسين، والسيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 135.

³: نور أحمد، مرجع سابق، ص 14.

⁴: نور أحمد وعبيد حسين، والسيد شحاته، مرجع سابق، ص 135.

2. طرق التكاليف التقليدية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طريقة التكاليف التقليدية¹.

1.2: طريقة التكاليف الكلية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طريقة التكاليف الكلية.

. معيار التخطيط

تعتبر هذه الطريقة من أضعف التكاليف بالنسبة لأغراض التخطيط، فالمعلومات المتعلقة بالتكلفة الكلية للوحدة قد لا تساعد على التنبؤ بالتكاليف والأرباح المستقبلية، وذلك بسبب اختلاف ظروف الإنتاج من فترة إلى أخرى، هذه فضلا عن الاختلاف في حجم الإنتاج بين الفترات المختلفة.

ويلاحظ أن توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات المختلفة يتم بطريقة تحكمية، هذه فضلا عن أن معظم عناصرها لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج، فإن قيام المؤسسة بتخفيض إنتاج منتج معين يؤدي إلى زيادة نصيب الوحدة من المنتجات الأخرى، ولا شك أن تأثير ذلك على الأرباح قد يؤدي إلى اتخاذ بعض القرارات الخاطئة.

. الرقابة

في ظل غياب المعايير أو أنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبة المختلفة، ولا شك أن هذا يتطلب مجهودا ووقتا كبيرين دون أن يؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

هذه بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ما قد يؤدي إلى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة منفترة إلى أخرى بسبب حجم التقلبات، مما يصعب معه تحقيق الرقابة.

ويلاحظ أن تكلفة الوحدة تتأثر بعوامل أخرى مثل دخول منتج جديد يستوعب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة، وبناء عليه فإن التكاليف السابقة لا يمكن أن تستخدم كمقياس للأداء الفعلي بعد هذا التعديل في خطوط الإنتاج.

¹: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 88.

. التسعير

طالما أن التكاليف الفعلية لا تعكس كفاءة العمليات المختلفة في المؤسسة بالإضافة إلى تأثرها بالتقلبات في أحجام الإنتاج والتكاليف غير المتوقعة وبالتغيرات في خطوط الإنتاج لهذا نجد أن التكاليف الكلية لا تقدم أساسا سليما لتقدير التكاليف أو تحديد الأسعار، أو حتى للحكم على سلامة الأسعار الموجودة حاليا.

. تكلفة الطريقة

تعتبر طريقة التكاليف الكلية عملية بسيطة نسبيا، وينحصر المجهود الأساسي في هذه الطريقة في اختيار المعايير المناسبة التي تستخدم لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ولكن قد يتطلب تحليل التكاليف بعض الجهود الإضافية، هذه بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تزداد تعقدا كلما تعددت المنتجات، ويحدث في أغلب الأحيان أن يتأخر إعداد الحسابات الختامية بسبب التأخر في إعداد المعلومات التكاليفية.

2: طرق التكاليف الجزئية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طرق التكاليف الجزئية.

. معيار التخطيط:

من الممكن تخطيط التكاليف المستقبلية وكذلك الأرباح المتوقعة في ظل هذه الطرق، حيث يمكن التنبؤ بالتكاليف المستقبلية والتغيرات المحتملة في كل من أسعار المواد الخام، والأجور والمرتببات وأحجام المبيعات. لكن نجد أنه من بين نقاط الضعف الخاصة بهذه الطرق وبالخصوص طريقة التكاليف المباشرة هو أن معلوماتها تكون مضللة لاتخاذ القرارات نتيجة عدم احتوائها على كافة التكاليف.

. الرقابة:

يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقتي التكاليف المتغيرة والطاقة المستغلة، بينما يصعب ذلك على طريقة التكاليف المباشرة لأنها تهمل التكاليف المباشرة.

. التسعير:

لا تعطي هذه الطرق أساسا سليما في تحديد الأسعار، لان هذه الأخيرة لا تحتوي على كافة التكاليف، ما عدا التحميل العقلاني للتكاليف فإنه يعطي نوعا ما من الإشادة في السعر

. تكلفة الطرق:

تتطلب طرق التكاليف الجزئية حداً أدنى من الموظفين لأجل القيام بهذه الطرق، فطريقة التكاليف المتغيرة أكثر عداً من التكاليف المباشرة، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف تستلزم عداً أكثر منهما، وبالتالي يمكن القول أن تكلفة الطرق الجزئية تكون مرتفعة نسبياً مقارنة بطريقة التكاليف الكلية.

3. التكاليف المعيارية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم التحكم على كافة طريقة التكاليف المعيارية.

. معيار التخطيط:

يمكن تخطيط النتائج في ظل التكاليف المعيارية بطريقة أكثر فعالية في طريقة التكاليف المعيارية، فهذه الطريقة تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما سوف يحدث فعلاً، وخاصة من ناحية التطورات المتوقعة في أسعار المواد والأجور وباقي عناصر التكاليف، وبناءً عليه فإن التكاليف المعيارية للوحدة تعتبر أداة جيدة للتنبؤ أكثر من الطرق الأخرى سالف الذكر.

. معيار الرقابة:

يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة التكاليفية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وأسبابها، ولكن يلاحظ أن طريقة التكاليف المعيارية لا تعكس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر بيع عناصر الإنتاج، فإذا زاد حجم الإنتاج الفعلي على الحجم المأخوذ في الاعتبار عند وضع المعايير ستكون التكاليف المعيارية أكثر من التكاليف الفعلية ما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن لا يكون هذا واقعياً في بعض الحالات.

ويلاحظ هنا أن كفاءة الرقابة تنحصر في تقرير الانحرافات وإبلاغها للإدارة بمجرد وقوعها، أما إذا تعطل ذلك فترة طويلة فإن ذلك يؤدي إلى عدم جدوى عملية الرقابة.

. معيار التسعير:

يمكن أن تستخدم هذه الطريقة كأساس سليم للتسعير بشرط أن تعكس المعايير كفاءة التشغيل، وأن تكون واقعية يمكن تنفيذها، وأن تأخذ في الاعتبار التغيرات المتوقعة أحجام إنتاج وتشكيلة المبيعات.

ويلاحظ أن نقطة الضعف الرئيسية في هذه الطريقة التكاليفية بالنسبة للتسعير هي أن التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تحميلها بطريقة تحكمية في غالب الأحيان مما قد يؤثر على بعض القرارات.

. تكلفة الطريقة:

تتطلب هذه الطريقة التكاليفية مجهودا ووقتا كبيرا ونفقات كثيرة، فيجب وضع معايير لكل عناصر التكاليف، ويزداد هذا المجهود والوقت كلما زادت درجة الدقة المطلوبة، ويجب مراجعة المعايير سنويا ووضع الإجراءات المتعلقة بإعداد المعايير وبناء الموازنات التقديرية المختلفة مما يتطلب نفقات ومجهودات إضافية.

ثالثا: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

. معيار التخطيط:

تفيد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل يؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين، فالقسم الأول معها هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على استبعادها أو تخفيض حجم هذه الأنشطة¹.

. معيار الرقابة:

تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة، ووضوحها، وأيضا في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة . الحجم . الربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها².

. معيار التسعير:

تعد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أنجع الطرق في تحديد تكلفة المنتجات، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتواصل إلى مستوى الربح المنشود، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج معين أو شرائه من الخارج³.

¹: زينات محمد محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

²: صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 10.

³: حسين طاهر أحمد، مرجع سابق، ص 21.

. تكلفة الطريقة:

إن العيب الرئيسي لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق التكاليف التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة¹.

المطلب الثاني: المقارنة بين النظام التقليدي والنظام

يتشابه نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع محاسبة التكاليف التقليدي في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين يختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة، ويمكن تبيان النقلة النوعية التي أحدثتها نظام من خلال بيان الفروق الجوهرية بين النظامين.

الجدول رقم (4): الموالى يوضح لنا أهم الفروقات

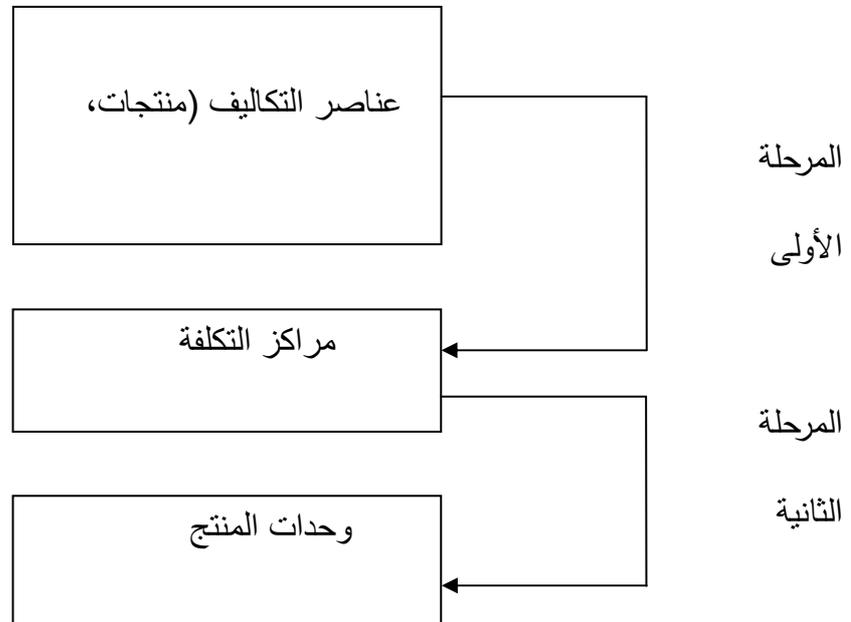
¹: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 187.

النظام التقليدي	نظام
يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية مختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل القسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسية.
يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المصنع، أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي	يستخدم مؤشر كلفة كل نشاط داخل كل قسم إنتاجي
استخدام مجمع واحد لكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم.	تعدد استخدام مجمعات الكلف في القسم الواحد ويخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.
تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه، حيث يربط العلاقة السببية بين كلفة النشاط ووحدات الإنتاج
يمكن تشغيله يدويا أو عن طريق الحاسب الآلي.	يتم تشغيله بالحسابات المتقدمة ولا يمكن تشغيله يدويا.
عدم الدقة في احتساب تكلفة المنتج	يحقق الدقة في احتساب تكلفة المنتج.
صعوبة تحقق وسائل الرقابة الفعالة.	يحقق وسائل الرقابة الفعالة على التكاليف بسبب ربطها بالأنشطة التي ساهمت في الإنتاج.
ضعف إمكانية استخدام النظام في مجال القرارات الإدارية.	يحقق إمكانية استخدام النظام في مجال اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 166.167.

حيث الشككين الموالين مراحل العمل بالنظامين:

الشكل رقم (6): نموذج النظام التقليدي:



الشكل رقم (7): نموذج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سعيد محمد فخري، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص41.

خلاصة:

من خلال عرضنا لهذا الفصل تبين أن التكاليف التقليدية تمتاز بالسهولة والوضوح وأنها ذات تكاليف منخفضة التطبيق و ملائمة في ظل منتجات قليلة، بينما محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خلصنا بأنها طريقة حديثة وتمتاز بالصعوبة نوعا ما في التطبيق، وأنها ذات تكاليف مرتفعة و طريقة تكون ملائمة في ظل منتجات الحجم الكبير.

وبعد عملية المقارنة بين هذه الطرق نستنتج أنه لا يوجد اختلاف بين هذه الطرق في معالجة المواد المباشرة بينما ينحصر الاختلاف بين كل منهم في أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مبينة سعيدة

تمهيد:

تعتبر مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته في مدينة سعيدة المجال الجغرافي الذي تم اختياره لإجراء الدراسة الميدانية، فهي تعتبر من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه الشركة حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، ومن أجل إتمام هذه الدراسة سوف نحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

تعتبر مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته، من أهم المؤسسات الصناعية في ولاية سعيدة، وبما أنها قد عرفت عدة تغيرات تنظيمية منذ نشأتها وحتى الآن، لذا سنحاول تقديم لمحة تاريخية عن المؤسسة وتعريفها والهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 وهي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة وقد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية:

_ الناحية الشرقية ORELAIT

_ الناحية الوسطى OROLAC

_ الناحية الغربية OROLAIT

. التعريف ب **OROLAIT** :

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن، مقرها الرئيسي في مدينة وهران.

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، وهذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO).

عرفت المؤسسة عدة تغيرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته والذي هو مؤسسة إنتاجية وتجارية.

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب ومشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، وهذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب ومشتقاته.

المطلب الثاني: النشاط الاقتصادي للمؤسسة

وبعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، وتحررت من ناحية التسيير والتمويل وإقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردین وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري ويحتوي على الوحدات التالية:

_ وحدة الإنتاج بوهران.

_ وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس.

_ وحدة الإنتاج بمستغانم.

_ وحدة الإنتاج سعيدة

_ وحدة الإنتاج معسكر.

_ وحدة الإنتاج بتيارت.

_ وحدة الإنتاج ببشار.

_ وحدة الإنتاج بتلمسان.

المطلب الثالث: وحدة الإنتاج سعيدة

وحدة سعيدة * المنبع * تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها

سنة 198 سنة 198 ودخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن.

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب وهي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج ويتمثل إنتاجها في الحليب ومشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران، مشرية، عين الصفراء، فرندة، البيض، سيق، المحمدية.

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1. المخزن الخاص بالمواد الأولية ومواد التغليف

2. الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام:

أ- ورشة إعادة التركيب.

ب- ورشة التعقيم أو البسترة.

ت- ورشة التكليف أو التعليب.

ث- قسم التنظيف.

ج- غرفة التبريد.

البنية الإدارية:

تشغل الوحدة 2*8 سايوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 140 عاملا موزعين حسب المصالح وذلك كتوزيع أولي كما يلي:

الجدول رقم (5): توزيع أولي للعمال حسب المصالح:

النسبة المئوية	عدد العمال	المصالح
3.57%	5	المديرية والإدارة العامة والمراقبة والتسيير
3.57%	5	المحاسبة والمالية
41.43%	58	الإنتاج
7.14%	10	الصيانة
2.14%	3	التموين
34.28%	48	البيع
2.14%	3	مصلحة الاستقبال (استقبال حليب البقر من عند الفلاحين)
1.43%	2	المخبر
7.87%	11	الأمن
100%	140	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة الموارد البشرية.

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة وذلك يتم كما يلي:

النسبة المئوية	عدد العمال	المستوى الوظيفي
51,43%	72	منفذين
%25,71	36	السيطرة
%15,71	22	الإطارات
%7,15	10	الإطارات العليا
%100	140	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية.

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها وهي مقسمة كالتالية:

* 13000 لتر حليب معقم.

* 8000 لتر حليب بقر.

* 400 لتر لبن.

يتم إنتاج الحليب على نوعين، الكيس والعلبة، و كذلك بالنسبة للبن، كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة

السمن، ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج وتوفر الإمكانيات والأرضية اللازمة لذلك.

ملاحظة:

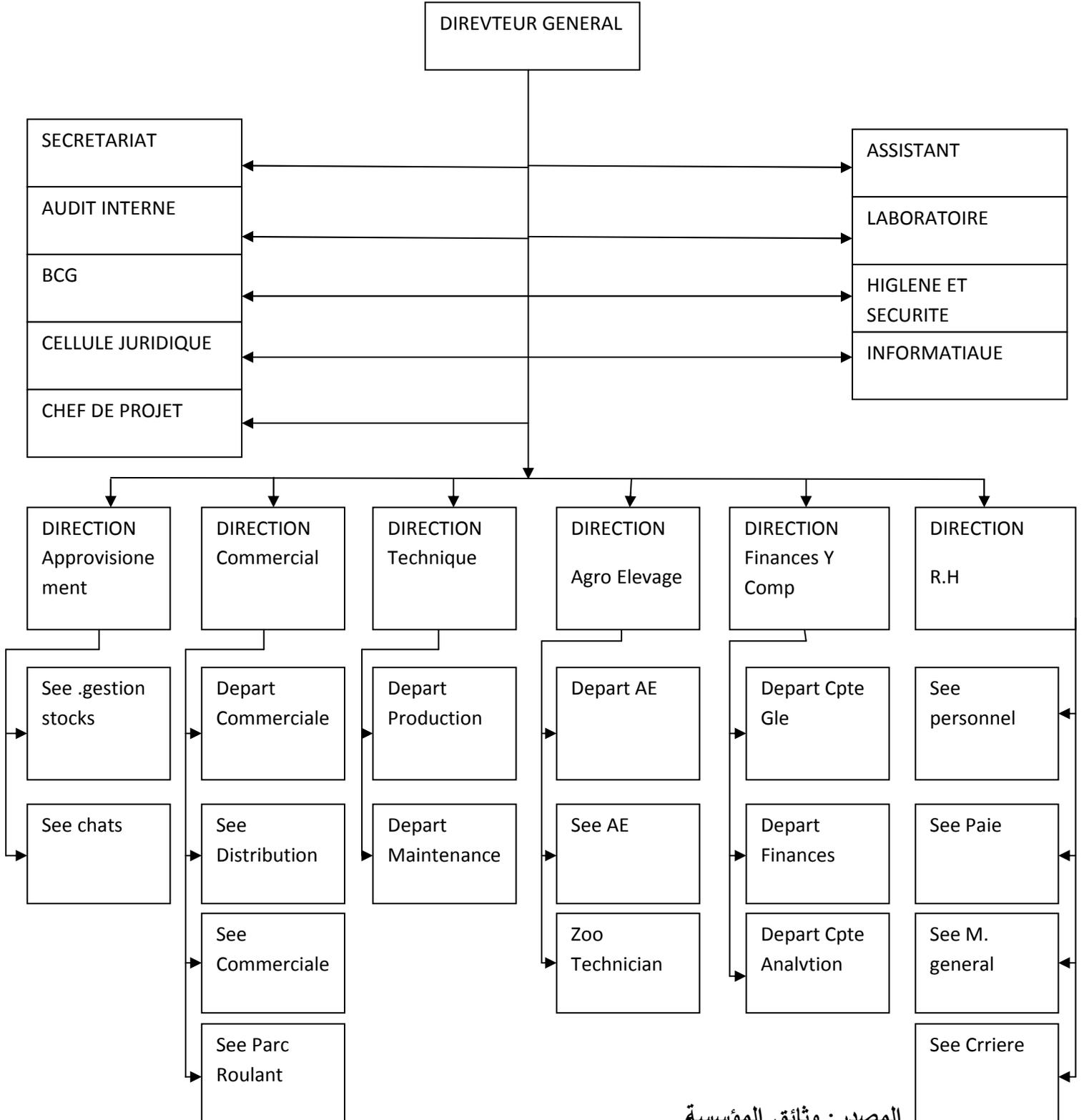
العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى :

2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8 سا يوميا لكل فوج .

المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي العام

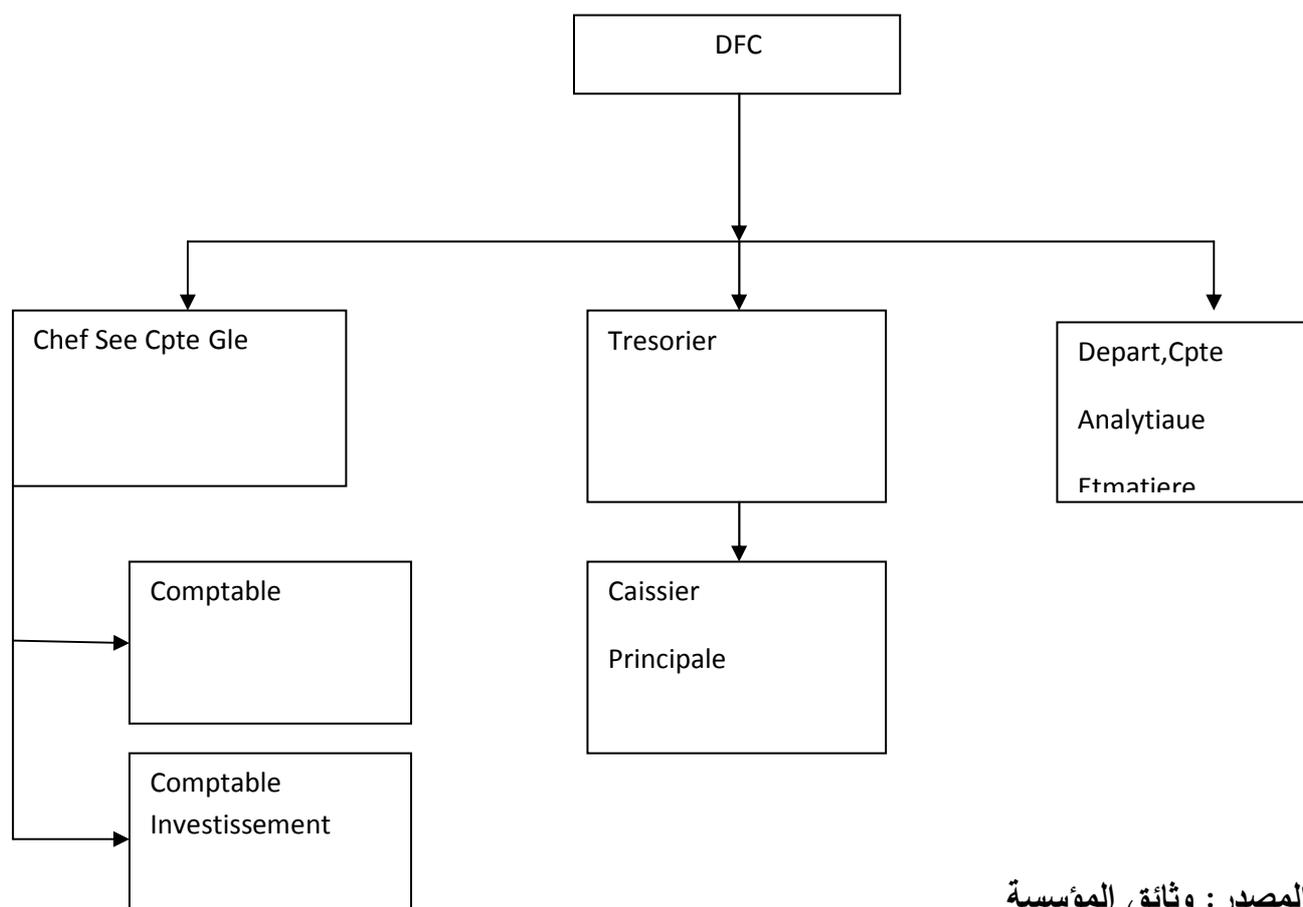
الشكل رقم: (8) المديرية العامة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل الفرعية

الشكل رقم (٢): مديرية المالية و المحاسبة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي:

ويتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- المديرية التقنية: وتضم هذه 4 مصالح ثانوية:

أ- مصلحة الإنتاج:

وهذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم.

- ورشة التحضير:

ويتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية * مسحوق الحليب * مع إضافة الماء وبعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب، هذه المواد التي تستورد غالبا منادول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج.

- ورشة التعقيم:

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لخرن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبين مثلا، و تفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ب - مصلحة الصيانة:

تقوم هذه المصلحة بصيانة وإصلاح آلات وتجهيزات مستعملة في الإنتاج، ولها علاقة أيضا مع مصلحة التموين والتوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج.

- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة والمشاركة في الإنتاج.

- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا.

- إعداد و تنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة.

وتضم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

ج - المخبر:

يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتريولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض ويقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى.

د - مصلحة تجميع واستقبال الحليب:

دورها استقبال حليب المربين وتسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي من الإنتاج الكلي ويتم تسييرهم وتنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

2 - مديرية المحاسبة و المالية: تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

أ - مصلحة المحاسبة العامة:

والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، وبناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات والتطهير ومن أهم مهامها:

- مراقبة ومتابعة الصندوق وتوجيه المداخل إلى البنك.
- مراقبة خزينة المؤسسة
- تبرير نفقات و مداخل المؤسسة
- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التحليل داخل المؤسسة.
- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ وتسجيل العمليات يوميا.

ب - المحاسبة التحليلية:

والتي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقص الناتجة عن المحاسبة العامة، فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف وتحليلها، وحساب التكلفة النهائية بدقة.

3 - الإدارة العامة:

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين وتنقسم إلى المصالح الآتية:

أ - تسيير المستخدمين:

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين والتأكد من صلاحية العاملين وتأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة ومن كون شروط عملهم الحسنة ومشجعة على بذل الجهد وتكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل.

ب - مصلحة التكوين:

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة * التكوين المهني، المتربصين... الخ*.

ج - المصلحة الاجتماعية:

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية والمهنية، وتشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة.

4 - مديرية البيع :

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية:

أ - مصلحة تسيير المبيعات:

ويتلخص دورها في الاستقبال والبيع وتسيير هذه العمليات إداريا.

ب - مصلحة البيع:

تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها .

ت - مصلحة الفوترة:

يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته.

د - مصلحة النزاعات القضائية:

تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا.

- مصلحة النقل:

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار.

5 - مديرية التموين:

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف... الخ .

إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق

إنتاجها محليا بمركب المدينة و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا.

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهراڤ وهذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل ولقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة، واتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى وبالأخص وهران، وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين:

*** مصلحة تسيير المخزون :**

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

*** مصلحة الشراء:**

تهتم بكل مايتعلق بشراء المواد الأولية وكل مستلزمات الإنتاج.

6 - مصلحة الأمن والنظافة:

(تضم مصلحة الوسائل العامة) تقوم بمراقبة المعدات وأمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات وتقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى:

مصلحة الوسائل العامة:

تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة "إنتاج الحليب ومشتقاته" بسعيدة

سننظر في هذا البحث إلى واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة أي إلى الطريقة التي تتبعها مؤسسة الحليب و مشتقاته بسعيدة في حساب تكلفة هذا الإنتاج.

مؤسسة الحليب و مشتقاته تنتج مجموعة من المنتجات : الحليب، اللبن، الجبن،

سنخصص هذا المبحث لدراسة منتج الحليب

المطلب الأول: تكلفة الشراء المواد الاولية وتكلفة الإنتاج

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى حساب تكلفة الشراء وتكلفة إنتاج

- يتم تقييم المخزونات في الشركة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة حيث يتم حساب هذه التكلفة بعد كل عملية إدخال.

أولاً: تكلفة شراء المواد الأولية

سنقوم بحساب تكلفة شراء المواد المستعملة في إنتاج الحليب

1- تكلفة شراء المادة الأولية مسحوق الحليب 0%

الجدول رقم (7): مسحوق الحليب نوع 0%

البيان	الكمية(كغ)	السعر(دج)	المبلغ الإجمالي(دج)
ثمن الشراء	159	1323370	210415380
مصاريف الشراء	1323370	0,37	489646,9
تكلفة الشراء	1323370	159,37	210905476,9
مخزون أول المدة	83876	159,37	13367318,12
تكلفة الإجمالية	1407246	159,37	224272795,02
تكلفة الوحدة الواحدة	-	159,37	-

المصدر من إعداد الطالب استناداً إلى الوثائق المقدمة من المؤسسة.

من الجدول نلاحظ أن تكلفة شراء الوحدة الواحدة من مسحوق الحليب نوع 0% هو 159,37

2- الجدول رقم(8): تكلفة شراء مسحوق الحليب (نوع 26%)

البيان	الكمية(كغ)	السعر(دج)	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	961090	159	152813310
مصاريف الشراء	961090	0,76	730428,4
تكلفة الشراء	961090	159,76	153543738,4
مخزون أولي	59915	159,76	95722020,4
التكلفة الإجمالية	1021005	159,76	163115758,8
تكلفة الوحدة الواحدة	-	169,76	-

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

من الجدول نلاحظ أن تكلفة شراء 1كغ من المادة الأولية 26% هو 159,76.

3- تكلفة شراء المادة الأولية MGLA

الجدول رقم(8): تكلفة شراء المادة الأولية MGLA

البيان	الكمية(كغ)	السعر(دج)	المبلغ الإجمالي(دج)
ثمن الشراء	315900	160	50544000
مصاريف الشراء	315900	0,61	192699
تكلفة شراء	315900	160,61	50736699
مخزون أولي	-	-	-
تكلفة الإجمالية	315900	160,61	50736699
تكلفة الوحدة الواحدة	-	160,61	-

المصدر من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول ان تكلفة شراء 1كغ من المادة الأولية mglA هو 160,61دج

4- تكلفة شراء حليب البقر

الجدول رقم(9): تكلفة شراء حليب البقر

البيان	الكمية(كغ)	السعر(دج)	المبلغ الإجمالي(دج)
ثمن الشراء	2216617	30,64	67917144,88
مصاريف الشراء	-	-	-
تكلفة الشراء	2216617	30,64	67917144,88
مخزون أولي	-	-	-
التكلفة الإجمالية	2216617	30,64	67917144.88
تكلفة الوحدة الواحدة	-	30,64	-

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

ملاحظة: مصاريف الشراء عن شراء حليب البقر الدولة تتحمل مصاريف النقل.

5- تكلفة شراء الغلاف

الجدول رقم(10): تكلفة شراء الغلاف

البيان	سعر الوحدة(دج)	الكمية(كغ)	المبلغ الإجمالي
ثمن الشراء	225	1939556	436400100
مصاريف الشراء	-	-	-
تكلفة الشراء	225	1939556	436400100
مخزون أولي	225	101952	22939200
التكلفة الإجمالية	225	2041508	459339300
تكلفة الوحدة الواحدة	225	-	-

المصدر من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

ملاحظة: مصاريف الشراء عن شراء الأغلفة تتحملها الشركة الام.

2- تكلفة الإنتاج 1 لتر من الحليب

الجدول رقم(11): تكلفة الإنتاج

المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	البيان
			تكلفة شراء المواد المستعملة
		11,18	المادة 0%
		2,116	المادة 26%
		1,42	MGLA
		2,74	حليب البقر
		1,47	الغلاف
		2,87	اليد العاملة(مباشرة)
403005424,48		21,796	مجموع التكاليف المباشرة
			تكاليف غير مباشرة:
		0,64	(كهرباء، غاز، ماء)
		0,12	خدمات خارجية
		0,072	خدمات خارجية أخرى
		0,03	الضرائب و الرسوم
		0,01	الخدمات المصرفية وما شابهها
		0,48	إهلاكات
24998317,76	18489880	1,352	مجموع التكاليف غير المباشرة
428003742,24	18489880	23,148	تكلفة الإنتاج
271479,7	11728	23,148	مخزون أولي
428275221,98	18501608	23,148	التكلفة الإجمالية
-	-	23,148	تكلفة إنتاج الوحدة

المصدر من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

حساب سعر الوحدة = الكمية المستعملة من المواد × تكلفة شراء المادة ÷ عدد الوحدات المنتجة

المطلب الثاني: سعر التكلفة والنتيجة

بعد حساب كل من تكلفة الشراء و الإنتاج يمكننا الآن حساب سعر التكلفة وبالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف الكلية وذلك بطرح سعر التكلفة من رقم الأعمال

1- حساب سعر تكلفة الحليب

تحتسب سعر التكلفة بناء على تكلفة المنتجات المباعة مضافا لها تكاليف التوزيع المباشرة والغير مباشرة

الجدول رقم(12): حساب سعر تكلفة

البيان	الكمية	الثمن	القيمة الإجمالية
تكلفة إنتاج المنتج المباع	17691357	23,148	409519531,84
مصاريف التوزيع	17691357	0,108	1910666,556
سعر التكلفة	17691357	23,256	411430198,39

المصدر من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

1- الجدول رقم(13): لنتيجة التحليلية

البيان	الكمية	الثمن	القيمة الإجمالية
رقم الأعمال	17691357	23,48	415393062,36
سعر التكلفة	17691357	23,256	411430198,39
النتيجة	17691357	0,224	3962863,968

المصدر من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

مردودية الشركة = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الإجمالي =

$$.0,224 = 17691357 / 3962863,968$$

خلاصة

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث النشأة وتطورها، ثم التعرف على الهيكل التنظيمي كما تطرقنا إلى محاولة حساب التكاليف في المؤسسة والنتيجة المحققة ونسبة مردودية الشركة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تحتل محاسبة التكاليف مكانة هامة في المؤسسة الاقتصادية، كونها من انجح سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية بإنتاج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة، في ضبط أدائها، لذا فمحاسبة التكاليف بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية.

وقد تجسد واقع دراستنا لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في ملبنة سعيدة من خلال النتائج

المحققة

و بهدف الإجابة عن الأسئلة عن أسئلة الدراسة ينبغي ما يلي:

نتائج صحة الفرضيات

- لقد تحققت الفرضية الأولى كون أن عدم توفر نظام محاسبة التكاليف لدى المؤسسة يجعلها تقوم بتحديد أسعار منتجاتها وخدماتها بطريقة عشوائية وتقريبية وغير مبنية على أسس علمية واضحة مما يجعل أسعارها عائقا أمام تحقيق أهدافها.

- لقد تحققت الفرضية الثانية حيث تظهر أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الحليب و مشتقاته بسعيدة لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لتقدير التكاليف و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة.

- لم تتحقق الفرضية الثالثة لأنه في حال عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في ملبنة سعيدة حتما ستكون هناك صعوبات و معوقات تواجهها في المستقبل، وذلك لعدم تطبيقها ما يؤثر سلبا على عائدات المؤسسة فيكون هناك ما يسمى بالعشوائية في العمل و غياب تام لمراقبة التكاليف ما يخلف ظهور غش و نهب.....الخ.

نتائج الدراسة:

نوردها كما يلي:

- محاسبة التكاليف تحتل مكانة بالغة داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك لاعتبارها نظاما داخليا فرعيا لنظام المعلومات وذلك لفحص وتبويب التكاليف لغرض تحليلها.

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة التشكيلة المناسبة للمبيعات .

- تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تظهر أثر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في سعر التكلفة، وأيضا تحدد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، أما الطريقة المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والتكاليف الفعلية، أما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فهي تسعى إلى قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة بحيث أن تطبيقها يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة وتعزيز القدرة التنافسية.

- تمتلك شركة الحليب ومشتقاته بسعيدة نظام محاسبة التكاليف التسجيل المحاسبي له، لكنها مازالت تطبق الطرق التقليدية في حساب التكاليف وسعر التكلفة، وذلك لنقص المعرفة في هذا المجال.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يكلفها النظام من أجل تصميمه.

أفاق البحث:

بعد تناولنا لهدل الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول انه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة، والذي أضحى اهتمام الكثير من الدارسين لما له من أهمية في تقديم معلومات تحليلية أكثر دقة، والذي يكون له أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات:

- ✓ أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ إلزامية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الجزائرية.
- ✓ دور محاسبة التكاليف في تقليص تكلفة الوحدة المنتجة في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1-الكتب:

- 1-عمر صخر، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2007.
- 2-ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- 3-عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 4-محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 5-نائل حسن عدس، نضال محمد خلف، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار حصبة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 6-عيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 7-ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 8-رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 9-علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- 10-عامر عبدالله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2010.
- 11-عبد المقصور ديان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 12-محمود علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 13-صالح عبد الله رزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

قائمة المراجع

- 14-إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيقية، الطبعة الأولى، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 15-زكريا فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وتطبيقية.
- 16-غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 17-علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
- 18-عامر إبراهيم قنديلجي، علاء عبد القادر الجنابي، نظام المعلومة الإدارية، الطبعة الثانية، دار السيرة، الأردن، 2007.
19. عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
20. محمود محمود السباعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2008.
- 21-فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- 22-قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد دمشق، سوريا، 1978.
- 23-صالح أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 24-أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف لنشاط الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 25-إسماعيل حجاري وآخرون، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان.
- 26-محمد عبد الفتاح العتماوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

- 27- أحمد حسن طاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 28- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
29. نور أحمد، عبيد حسين، السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 30- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 31- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007.
- الرسائل و الأطروحات:**
- 1- خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2012-2013.
- 2- لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
- 3- ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وأخذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
- 4- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
- 5- خليل إبراهيم عبد الله، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 6- صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

قائمة المراجع

- 7- فاطمة رشدي، سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 8- ناريمان إبراهيم صلاح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
- 9- كامل يوسف بركة، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حكومة الشركات، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 10- محمد حسن عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- 11- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير، جامعة الجزائر 3،
- 12- طلحت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصاريف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 13- نوال وحنان، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة نيل الماستر في العلوم التجارية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013-2014.
- 14- حابي أحمد، المقارنة بين الطرق التقليدية ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لنيل ماجستير في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- الكتب الأجنبية:

1-C. Pérochon, **comptabilité Analytique**, les éditions Foucher, paris, 1982

2- Abdallah Boughaba, Comptabilité analytique d'exploitations, tome 01, Berti Edition, Alger, 1991, 69.

الملاحق

Structure des coûts et prix de revient 1 ere semestre 2011

Handwritten notes:
 100%
 100%
 100%

	Tout lait	LAIT P	LBEN P	LV Entier	LV PE	LV E	creme fraiche	beurre fermier
charges d'exploitation	21 950 373	18 489 880	151 270	3 295 983	0		2 634	10 606
Qualité produites								
Montant total								
Mat premiere	206 762 143	206 762 143	0					
PDL 0%	39 121 272	39 121 272						
PDL 26%	26 207 227	26 207 227						
Mgla	157 367 502	50 736 731		96 742 065	0	0	1 406 007	8 482 699
Lait cru	0	0,00	3 519 087,25	3 620 939,62	0,00	0,00	-1 000 461,32	-6 139 565,56
lait ecemé	429 458 144	322 827 373,66	3 519 087,25	100 363 004,58	0,00	0,00	405 545,28	2 343 133,60
Total mat prem	27 255 263	27 255 262,50		4 957 627,50				
Emb poly lait s	4 957 628							
Polyeth lait vache	234 927		234 927,00					
Poly lben	0							
Poly raib	0							
Polyeth lait vache P E	0				0	0,00	0,00	
Polyeth lait vache E	0							
etiquette beurre fermier	0							
pots C, F	87 164							0,00
pots 1 kg	209 077						87 163,56	209 077,2
PAPIER TRIPLEX LAIZE 240 ET 310	3 320							3319,68
Total mat prem	32 747 377	27 255 262,50	234 927,00	4 957 627,50	0,00	0,00	87 163,56	212 396,88
mat et four	13 991 550	11 785 771,51	96 422,13	2 100 916,96	0,00	0,00	1 678,96	6 760,45
Total consommation	476 197 072	361 868 407,67	3 850 436,39	107 421 549,04	0,00	0,00	494 387,79	2 562 290,93

PDL 0%	
PDL 26%	
Mgla	
Lait cru	
Total mat prem	
Emb poly lait s	
Polyeth lait vache	
Poly lben	
Poly raib	
Polyeth lait vache P E	
Polyeth lait vache E	
etiquette beurre fermier	
pots C, F	
pots 1 kg	
PAPIER TRIPLEX LAIZE 240 ET 310	
Total emball	
Total cout mat	
mat et four	
Tota consommation	

Service exterieur	2 589 855
autres services exte	4 037 698
Frais De Personnel	62 897 684
Impôts Et Taxe	655 863
Services bancaires et assimilés	136 759
Amortissement	10 635 170
Charges exploitation	80 953 239

GIP LAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA

SAIDA

BALANCE GENERALE

DU 01/01/11 AU 30/06/11

EDITION DU 28/05/2019 11: 4
EXERCICE 01/01/11 AU 31/12/11

PAGE: 1

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/11 AU 30/06/11		TOT MM AU 30/06/11		SOLDE AU 30/06/11	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
310000	POUDRE DE LAIT 0/	13 367 372,00	0,00	210 905 775,00	106 210 588,62	224 273 147,00	106 210 588,62	118 062 558,38	
310000**	POUDRE DE LAIT 0/	13 367 372,00	0,00	210 905 775,00	106 210 588,62	224 273 147,00	106 210 588,62	118 062 558,38	
310001	POUDRE DE LAIT 26/	9 572 043,59	0,00	153 543 775,00	105 240 304,27	163 115 818,59	105 240 304,27	57 875 514,32	
310001**	POUDRE DE LAIT 26/	9 572 043,59	0,00	153 543 775,00	105 240 304,27	163 115 818,59	105 240 304,27	57 875 514,32	
310003	M.G.L.A	0,00	0,00	4 033 410,00	4 001 398,80	4 033 410,00	4 001 398,80	32 011,20	
310003**	M.G.L.A	0,00	0,00	4 033 410,00	4 001 398,80	4 033 410,00	4 001 398,80	32 011,20	
310004	STOCKS LAI CRU	0,00	0,00	67 917 143,00	67 917 143,00	67 917 143,00	67 917 143,00		0,00
310004**	STOCKS LAI CRU	0,00	0,00	67 917 143,00	67 917 143,00	67 917 143,00	67 917 143,00		0,00
31*****	Matières premières et fournitures	22 939 415,59	0,00	436 400 103,00	283 369 434,69	459 339 518,59	283 369 434,69	175 970 083,90	
3*****	CLASSE 3. COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	22 939 415,59	0,00	436 400 103,00	283 369 434,69	459 339 518,59	283 369 434,69	175 970 083,90	
	TOTAL GENERAL	22 939 415,59	0,00	436 400 103,00	283 369 434,69	459 339 518,59	283 369 434,69	175 970 083,90	0,00

BALANCE GENERALE

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA

EDITION DU 19/05/2019 13: 0

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

DU 01/01/11 AU 30/06/11

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM/01/01/11 AU 30/06/11		TOT. MM/01/01/11 AU 30/06/11		SOLDE AU 30/06/11	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	5 105 296,34	14 114,94	5 105 296,34	14 114,94	5 091 181,40	0,00
631251	PRIME DE CAISSE	0,00	0,00	24 000,00	0,00	24 000,00	0,00	24 000,00	
631251**	PRIME DE CAISSE	0,00	0,00	24 000,00	0,00	24 000,00	0,00	24 000,00	
631260	PRIME DE PANIER	0,00	0,00	3 402 400,00	0,00	3 402 400,00	0,00	3 402 400,00	
631260**	PRIME DE PANIER	0,00	0,00	3 402 400,00	0,00	3 402 400,00	0,00	3 402 400,00	
631261	PRIME DE TRANSPORT	0,00	0,00	1 294 875,00	0,00	1 294 875,00	0,00	1 294 875,00	
631261**	PRIME DE TRANSPORT	0,00	0,00	1 294 875,00	0,00	1 294 875,00	0,00	1 294 875,00	
631262	REGULE 53 PANIER +TRANSPORT	0,00	0,00	8 237,00	0,00	8 237,00	0,00	8 237,00	
631262**	REGULE 53 PANIER +TRANSPORT	0,00	0,00	8 237,00	0,00	8 237,00	0,00	8 237,00	
631263	PRIME PERMANENCE	0,00	0,00	22 500,00	0,00	22 500,00	0,00	22 500,00	
631263**	PRIME PERMANENCE	0,00	0,00	22 500,00	0,00	22 500,00	0,00	22 500,00	
635000	COTISATIONS SECURITE SOCIALES	0,00	0,00	6 797 831,31	0,00	6 797 831,31	0,00	6 797 831,31	
635000**	COTISATIONS SECURITE SOCIALES	0,00	0,00	6 797 831,31	0,00	6 797 831,31	0,00	6 797 831,31	
637000	CONTRI/AUX ACTIVITES SOCIALES	0,00	0,00	550 225,33	0,00	550 225,33	0,00	550 225,33	
637000**	CONTRI/AUX ACTIVITES SOCIALES	0,00	0,00	550 225,33	0,00	550 225,33	0,00	550 225,33	
637900	autres charges sociales scolar	0,00	0,00	44 400,00	0,00	44 400,00	0,00	44 400,00	
637900**	autres charges sociales scolar	0,00	0,00	44 400,00	0,00	44 400,00	0,00	44 400,00	
638008	INDEEMNITE NUISANCE	0,00	0,00	398 400,00	0,00	398 400,00	0,00	398 400,00	
638008**	INDEEMNITE NUISANCE	0,00	0,00	398 400,00	0,00	398 400,00	0,00	398 400,00	
638020	IND SERVICE PERMANANT IFSP	0,00	0,00	498 161,97	0,00	498 161,97	0,00	498 161,97	
638020**	IND SERVICE PERMANANT IFSP	0,00	0,00	498 161,97	0,00	498 161,97	0,00	498 161,97	
638030	IND COMPL REVENU	0,00	0,00	338 480,06	0,00	338 480,06	0,00	338 480,06	
638030**	IND COMPL REVENU	0,00	0,00	338 480,06	0,00	338 480,06	0,00	338 480,06	
638033	IND TRAVAIL POSTE TTP	0,00	0,00	947 830,77	0,00	947 830,77	0,00	947 830,77	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	19 432 637,78	14 114,94	19 432 637,78	14 114,94	19 418 522,84	0,00

GIPLAT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA

SAIDA

BALANCE GENERALE

DU 01/01/11 AU 30/06/11

EDITION DU 19/05/2019 13: 0
EXERCICE 01/01/11 AU 31/12/11

PAGE:1

دردرد
دردرد

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/11 AU 30/06/11		TOT MM AU 30/06/11		SOLDE AU 30/06/11	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631101	PRESALAIRE APPRENTIS	0,00	0,00	25 500,00	0,00	25 500,00	0,00	25 500,00	
631101**	PRESALAIRE APPRENTIS	0,00	0,00	25 500,00	0,00	25 500,00	0,00	25 500,00	
631102	REGUL RAPPEL	0,00	0,00	268 887,76	14 114,94	268 887,76	14 114,94	254 772,82	
631102**	REGUL RAPPEL	0,00	0,00	268 887,76	14 114,94	268 887,76	14 114,94	254 772,82	
631113	DIFF SALAIRE PRE EMPLOI	0,00	0,00	566 660,00	0,00	566 660,00	0,00	566 660,00	
631113**	DIFF SALAIRE PRE EMPLOI	0,00	0,00	566 660,00	0,00	566 660,00	0,00	566 660,00	
631200	HEURES SUPPLEM 50%	0,00	0,00	9 058,95	0,00	9 058,95	0,00	9 058,95	
631200**	HEURES SUPPLEM 50%	0,00	0,00	9 058,95	0,00	9 058,95	0,00	9 058,95	
631207	P R C	0,00	0,00	1 564 246,26	0,00	1 564 246,26	0,00	1 564 246,26	
631207**	P R C	0,00	0,00	1 564 246,26	0,00	1 564 246,26	0,00	1 564 246,26	
631210	HEURES SUPPLEMEN NORMALES	0,00	0,00	101 776,67	0,00	101 776,67	0,00	101 776,67	
631210**	HEURES SUPPLEMEN NORMALES	0,00	0,00	101 776,67	0,00	101 776,67	0,00	101 776,67	
631213	PRIME ASTREINTE	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	
631213**	PRIME ASTREINTE	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	
631214	PRIME DE RESTAURATION	0,00	0,00	277 720,00	0,00	277 720,00	0,00	277 720,00	
631214**	PRIME DE RESTAURATION	0,00	0,00	277 720,00	0,00	277 720,00	0,00	277 720,00	
631215	PRIME D'INVENTAIRE	0,00	0,00	50 400,00	0,00	50 400,00	0,00	50 400,00	
631215**	PRIME D'INVENTAIRE	0,00	0,00	50 400,00	0,00	50 400,00	0,00	50 400,00	
631216	PRIME VARIABLE	0,00	0,00	144 000,00	0,00	144 000,00	0,00	144 000,00	
631216**	PRIME VARIABLE	0,00	0,00	144 000,00	0,00	144 000,00	0,00	144 000,00	
631230	PRIME DE TECHNICITE	0,00	0,00	249 813,05	0,00	249 813,05	0,00	249 813,05	
631230**	PRIME DE TECHNICITE	0,00	0,00	249 813,05	0,00	249 813,05	0,00	249 813,05	
631238	P R I	0,00	0,00	1 844 233,65	0,00	1 844 233,65	0,00	1 844 233,65	
631238**	P R I	0,00	0,00	1 844 233,65	0,00	1 844 233,65	0,00	1 844 233,65	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	5 105 296,34	14 114,94	5 105 296,34	14 114,94	5 091 181,40	0,00