

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

بعنوان:

# دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات دراسة ميدانية في شركة الأيكاس – عين الحجر

تحت إشراف الأستاذ:

محمودي قادة مختار

إعداد الطالبين:

شقوفي رضوان

عباس محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ/.....رئيسا

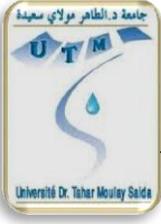
الدكتور/محمودي قادة مختار..... مشرفا

الأستاذ/.....مناقشا

الأستاذ/.....مناقشا

السنة الجامعية 2016-2017





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

بعنوان:

# دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات دراسة ميدانية في شركة الأيكاس – عين الحجر

تحت إشراف الأستاذ:

محمودي قادة مختار

إعداد الطالبين:

شقوفي رضوان

عباس محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ/.....رئيسا

الدكتور/محمودي قادة مختار..... مشرفا

الأستاذ/.....مناقشا

الأستاذ/.....مناقشا

السنة الجامعية 2016-2017

## الإهداء

الحمد لله الذي اعانني على إتمام هذه الرسالة وبعد :

كيف يمكن ان اعبر عن احساسى بالامتنان لوالدى اللذان فعلا الكثير من  
أجلى منذ الصغر .

الى والدى الحبيب الذى لم اجد عبارات تفىه حقه بالتقدير و الاحترام .

الى من حملتني وهنأ على وهنأ جنينا ، ورافقتني بدعائها ،التي جعلت الجنة  
تحت أقدامها ،أطلب من الله يرعأها أمي الغالية حفظها الله و أطال في  
عمرها.

إلى اخوتي (لخضر ،قادة ، بوحص ،محمد ) وعائلاتهم ،الى اخواتي .

إلى اصدقائي (براهيم ،سمير ، يحيى ، ) والزميله حنان

و إلى كل من عرفته من قريب و بعيد.

شقوفي رضوان

## الإهداء

الحمد لله الذي اعانني على إتمام هذه الرسالة وبعد :

كيف يمكن ان اعبر عن احساسى بالامتنان لوالدى اللذان فعلا الكثير من  
أجلى منذ الصغر .

الى والدى الحبيب الذى لم اجد عبارات تفىه حقه بالتقدير و الاحترام .

الى من حملتني وهنأ على وهنأ جنينا ، ورافقتني بدعائها ،التي جعلت الجنة  
تحت أقدامها ،أطلب من الله يرهاها أمي الغالية حفظها الله و أطال في  
عمرها.

إلى اخوتي (عبد القادر ، حسين ، لحسن ) وعائلاتهم ،الى اخواتي .

إلى اصدقائي (هشام ،عاشور ، رضا ، لعرج )

و إلى كل من عرفته من قريب و بعيد.

عباس محمد

## الشكر

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

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة .. و نصح الأمة.. إلى نبي الرحمة  
و نور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم  
إلى من مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة...

إلى جميع الأساتذة الأفاضل وخاصة المشرف الدكتور محمودي قادة  
مختار لما قدمه لنا من توجيهات ونصائح

إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
إلى براهيم توفيق، و قادة محمد رضى مصلحة المحاسبة في شركة  
الأكياس عين الحجر.

## الملخص :

هدف البحث الى التعرف على دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات ،بحيث تم تسليط الضوء على تكاليف الجودة والتقارير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وأخذها بنظر الاعتبار عند تصميم تلك النظم ، واثبات أن نظام تكاليف الجودة يمثل نظام محاسبي قائم على مبادئ علمية أساسية، وتقديم اقتراحات وتوصيات تخدم الإدارة وتساعد في اتخاذ القرارات ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والدراسة الميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر.

وخلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها : غياب دور نظام معلومات انظمة التكاليف ومحاسبة التكاليف داخل الشركة الأكياس عين الحجر ، ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي من سنة الى اخرى وعدم قدرة المؤسسة في التحكم في هذه التكاليف. ومن اهم التوصيات : ضرورة زيادة مستوى تطبيق أنظمة تكاليف الجودة ، الاهتمام بتكليف الفشل الداخلي والتقليل منها لرفع في معدل الفائدة من اجل تحقيق اعظم ربح.

## Summary :

The objective of the research was to identify the role of cost systems information in achieving and controlling product quality. The cost of quality was highlighted and included in the outputs of the accounting systems. The accounting system is considered in the design of these systems and the quality system is an accounting system based on scientific principles And provide suggestions and recommendations that serve the management and help them in making decisions and to achieve the objectives of the study was based on the descriptive analytical and field study in the company bags - Ain Hajar.

The study concluded several results, the most important of which are: the absence of the role of the system of information systems cost and cost accounting within the company eye bags stone, high costs of internal failure from year to year and the inability of the institution to control these costs.

One of the most important recommendations: the need to increase the level of application of quality cost systems, attention to commission internal failure and reduce them to raise the interest rate in order to achieve the greatest profit.

قائمة المحتويات	
الصفحة	العنوان
.I	الإهداء
.II	الشكر
.III	الملخص
.IV	قائمة المحتويات
.V	قائمة الجداول
.VI	قائمة الأشكال.
.VII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
1	<b>لفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>
2	تمهيد
3	1- الأدبيات النظرية
3	1- لإطار النظري لمحاسبة التكاليف
3	1-1 مفاهيم التكلفة وأهمية تواجد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة
4	1-2 مفهوم محاسبة التكاليف وتعريفها وأهدافها
6	1-3 مفهوم تبويب عناصر التكاليف و أسس تبويبها
9	2- محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات
9	1-2 مفاهيم أساسية لنظم المعلومات
18	2-2 نظام المعلومات المحاسبي
18	3-2 نظام معلومات التكاليف
23	4-2 نظام الأنشطة ABC
26	3- دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق و ضبط جودة المنتجات
26	1-3 تعريف الجودة ومراحل تطورها
27	2-3 مفهوم تكاليف الجودة
27	3-3 تطور مفهوم الجودة وانعكاساته المحاسبية والإدارية
29	4-3 أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة
30	5-3 أنواع تكاليف الجودة وأهميتها
32	6-3 نماذج محاسبة تكاليف الجودة
34	2- الأدبيات التطبيقية
40	خلاصة
41	<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>

42	تمهيد
43	1-عموميات حول شركة الأكياس-عين الحجر
49	2-جدول حسابات النتائج شركة الأكياس-عين الحجر
59	3-محاسبة التكاليف شركة الأكياس-عين الحجر سنة 2013، 2014، 2015
59	3-1 تكلفة الشراء المواد الأولية سنة 2013، 2014، 2015
61	3-2 تكلفة الإنتاج سنة 2013
61	3-3 تكلفة الإنتاج 2014
64	3-4 تكلفة الإنتاج 2015
65	3-5 مقارنة بين محاسبة التكاليف 2013، 2014، 2015
68	4-تكاليف الفشل الداخلي في شركة الأكياس-عين الحجر
68	4-1 الأوقات الضائعة
73	4-2 الوحدات المعيبة قبل بيعها
81	5-نتائج الدراسة
82	6-التوصيات والاقتراحات
83	خلاصة الفصل
84	الخاتمة العامة
92	المراجع
93	الملاحق

قائمة الجداول :	
الصفحة	الجدول
9	جدول 1: يمثل الفرق بين البيانات والمعلومات
43	جدول 2: أهم الزبائن لشركة الأكياس - عين الحجر
48	جدول 3: عدد العمال في كل وحدة
49	جدول 4: جدول حسابات النتائج
51	جدول 5: معدل الهامش الإجمالي
52	جدول 6: معدل القيمة المضافة
53	جدول 7: معدل النتيجة الصافية
54	جدول 8: معدل درجة التكامل الإقتصادي
55	جدول 9: معدل المستخدمين
56	جدول 10: معدل الضرائب والرسوم
56	جدول 11: معدل الإهلاكات
58	جدول 12: نسبة النتيجة المالية
59	جدول 13: تكلفة الشراء المواد الأولية سنة 2013، 2014، 2015
59	جدول رقم 14: نصبة مصاريف الشراء
61	جدول 15: تكلفة الإنتاج 2013
62	جدول 16: تكلفة الإنتاج 2014
64	جدول 17: تكلفة الإنتاج 2015
68	جدول 18: الأوقات الضائعة 2013
69	جدول 19: الأوقات الضائعة 2014
71	جدول 20: الأوقات الضائعة 2015
73	جدول 21: الوحدات المعيبة 2013 (6 أشهر)
75	جدول 22: الوحدات المعيبة 2014 (6 أشهر)
76	جدول 23: الوحدات المعيبة 2015 (6 أشهر)

قائمة الأشكال	
الصفحة	الشكل
16	الشكل رقم 1: وظائف نظام المعلومات
18	الشكل رقم 2: نظام المعلومات المحاسبي يعالج البيانات للإنتاج معلومات متخذي القرار
24	الشكل رقم 3 : نموذج نظام معلومات الأنشطة
24	الشكل رقم 4: أنواع تكاليف الجودة
45	الشكل رقم 5 : الهيكل التنظيمي
50	الشكل رقم 6 : رقم الأعمال 2013، 2014، 2015
51	شكل رقم 7 : يمثل الهامش الإجمالي ورقم الأعمال لسنة 2013، 2014، 2015
52	شكل رقم 8 :يمثل القيمة المضافة للإستغلال ورقم الأعمال لسنة2013، 2014، 2015
53	شكل رقم 9 :يمثل القبمة المضافة 2013، 2014، 2015
54	شكل رقم 10 :يمثل القيمة المضافة وإنتاج السنة المالية 2013، 2014، 2015
55	شكل رقم 11 :يمثل اعباء المستخدمين والقيمة الضافة 2013، 2014، 2015
56	شكل رقم 12 :يمثل الضرائب والرسوم والقيمة الضافة 2013، 2014، 2015
57	شكل رقم 13 : يمثل الإهتلاكات والمؤونات والقيمة المضافة 2013، 2014، 2015
65	الشكل رقم 14:مقارنة بين محاسبة التكاليف2013، 2015، 2014
68	الشكل رقم 15: دائرة نسبية للأوقات الضائعة سنة 2013
70	الشكل رقم 16: دائرة نسبية للأوقات الضائعة 2014
71	الشكل رقم 17: دائرة نسبية للأوقات الضائعة 2015
78	الشكل رقم 18: الأكياس المعيبة 2013، 2014، 2015
78	الشكل رقم 19: الورق المتقطع 2013، 2014، 2015
79	الشكل رقم 20: مخطط السمكة
80	الشكل رقم 21 : methode du pareto 80/20

قائمة الملاحق	
الصفحة	الملحق
93	COMPTE DE RESULTAT/NATURE
94	Tableau de la Production 2013
94	Tableau des Pertes Potentiel 2013
95	Tableau de la Production 2014
95	Tableau des Pertes Potentiel 2014
96	Tableau de la Production 2015
96	Tableau des Pertes Potentiel 2015
97	Politique qualite engagement de la direction
98	Objctifs qualite
100	Plan de communication internet 2009
101	Programme annuel des audits internes

# المقدمة العامة

### المقدمة:

لقد شهد العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة، بداية من السبعينات، منتهى الإثارة و التغيير، و دخلت المؤسسات إلى القرن الحادي و العشرين لتجد نفسها في عالم تغير كثيرا عن ذلك الذي كان في الربع الأخير من القرن العشرين، عالم مسطر تبعا لخريطة سياسية، اقتصادية، تكنولوجية جديدة تحتاج لمن يحسن قراءتها و التكيف معها في تعامل ترهن فاعليته بدرجة كبيرة بالقدرة التنافسية، و هي قدرة باتت مرهونة في الوقت الحاضر بأربعة عوامل رئيسية و هي التحديد، الوقت، الجودة و التكلفة.

و عليه، فان المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كثيرة و كبيرة جدا، و مطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة و رسم سياسات تحقق أهداف المؤسسة و تمكنها من المحافظة على مكانتها و استمرارها في السوق. و يعتمد نجاح تلك القرارات و السياسات إلى حد كبير على فاعلية نظام المعلومات بالمؤسسة

إن المعلومات في عالمنا المعاصر أصبحت سلعة قابلة للبيع والشراء شأنها في ذلك شأن أية سلعة أخرى ذات طابع اقتصادي. ومن ثم فإن البيانات المحاسبية التي يتم استخراجها من السجلات المحاسبية وصياغتها في صورة تقارير يمكن أن توظف بأنها سلعة يتم إنتاجها وتغليفها لأغراض تسويقها في سوق تتوافر له شروط السوق الاقتصادي من حيث وجود عرض وطلب على تلك السلعة.

وتعتبر البيانات المحاسبية بمثابة المعلومات التي يسعى الطالب للحصول عليها لتحقيق الأهداف المختلفة لمستخدمي تلك المعلومات، كما تعتبر التقارير التي تحتوي على تلك المعلومات بمثابة أسلوب التغليف الذي يقدم المعلومات من خلاله، ومن المعلوم أن أية سلعة اقتصادية يتم إنتاجها من خلال مجموعة من المفاهيم والأسس والإجراءات التي تشكل في مجموعها نظاما للإنتاج، فإن المعلومات المحاسبية تخضع لهذه الخاصية من حيث ضرورة إنتاجها من خلال نظام متميز يمكن أن نطلق عليه نظام إنتاج المعلومات المحاسبية والذي يتم اختصاره اصطلاحا بنظام المعلومات المحاسبي. وتتم دراسة نظم المعلومات المحاسبية بتحليل كيفية تسجيل وتلخيص وتقرير الأحداث المتباينة التي يمكن أن يكون لها تأثير على مسلك وحياة المنظمة أيا كان نوعها.

ونظرا لتوسع العديد من الوحدات الاقتصادية في استخدام وسائل تقنيات المعلومات الحديثة، وعلى اعتبار أن نظم المعلومات المحاسبية يمثل نظاما رسمية للمعلومات في أي وحدة اقتصادية، فإن الأمر يتطلب ضرورة استخدام تقنيات المعلومات الحديثة في حالات عمل

نظم المعلومات المحاسبية لأجل تحقيق كفاءة وفعالية أكبر من عملها من خلال إمكانية الاستفادة من مميزات وخصائص هذه الوسائل في عمل نظم المعلومات المحاسبية، ويتطلب استخدام تقنيات المعلومات في عمل نظم المعلومات المحاسبية أن تتوفر لدى القائمين على عمل نظم المعلومات المحاسبية معرفة تقنية تكتسب عن طريق الدراسة العلمية والتطبيق العملي تسمح لهم على أداء مهامهم بكفاءة وفعالية يمكن أن تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها وذلك من خلال قدرتهم على الأخذ بعين الاعتبار التطورات الحديثة في بيئة الأعمال وخاصة فيما يتعلق باستخدام تقنيات المعلومات الحديثة، و تعتبر المعلومات التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات التسعير و التصنيع و الشراء و غيرها.

تكتسي أنظمة محاسبة التكاليف أهمية بالغة في التحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير وتنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيمها، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا، وتستطيع هذه المؤسسة تحقيق هدفها عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق فإنها توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى.

إن الجودة تحتل موقعا مهما في نشاطات وأعمال المؤسسة المختلفة، وأن تحقيق مستوى جودة عالية أصبح أمرا مرغوبا فيه للمؤسسة وذلك لتواكب التطورات في الأسواق العالمية التي أصبحت تطبق معايير الجودة والتي لا يقبل المنتج إلا إذا كان مطابق لها حيث أصبحت المنافسة على النطاق الدولي حقيقة من الواقع، إذ تتنافس المؤسسات في الأسواق الدولية مع منافسين في الجوانب: التكنولوجية، التكلفة، جودة المنتج و الخدمة و الأزمنة، فكل مؤسسة يجب أن تبحث عن ميزة تنافسية.

و ازداد اهتمام وتركيز المؤسسات على جودة المنتج وأصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يتطلب توفير معلومات عن تلك التكاليف مما أبرز الحاجة الى ضرورة توفير نظم المعلومات محاسبة التكاليف لتقرير عن هذه التكاليف.

ومن هذا يمكننا صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

### ما هو دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات ؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة التالية :

- ما أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة ؟
- ما المقصود بتكاليف الجودة وماهي انواعها ؟
- ما هي نماذج محاسبة تكاليف الجودة ؟

### الفرضيات :

ومن خلال هذه الأسئلة نجد الفرضيات التالية :

- إن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبة عن تكاليف الجودة لا يمكن الإدارة من تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها، مما ينعكس سلبا على قدرتها في تحسين جودة منتجاتها وضبط تكاليفها.
- برغم من توفر نظام تكاليف الجودة ونظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات ،الا ان هذا النظام في بعض الحالات يصبح غير قادر على ضبط تكاليف الجودة في ظل تغيرات بيئية مفروضة (اسعار الفائدة مرتفعة، التوريد من الخارج تكاليف اقتناء مرتفعة ،منافسة غير نزيهة ،رقابة غير فعالة احيانا...الخ).

### مبررات اختيار الموضوع :

مبررات اختيار موضوع دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات راجع للأسباب التالية :

- 1- اختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع .
- 2- قلة الدراسات حول تكاليف الجودة بصفة عامة والدور الذي تلعبه نظم معلومات التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات بصفة خاصة.
- 3- رغبتنا في توسيع معلوماتنا حول أنظمة التكاليف المحاسبية وتأثيرها في جودة المنتجات .

### اهمية هذه الدراسة :

- تتبع أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد أهم نظم المعلومات المحاسبية ودورها في تحديد وضبط التكاليف بالمؤسسة.
- تكمن أهمية هذا البحث في تناوله لموضوع النظام المحاسبي وتكاليف الجودة، فهو يناقش امكانية اعتماد تكاليف الجودة من جانب النظام المحاسبي أي محاسبيا .

### أهداف الدراسة :

- قد جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقارير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبة وأخذها بنظر الاعتبار عند تصميم تلك النظم
- تقديم اقتراحات وتوصيات من شأنها تشجيع تطبيق نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية وتطويرها بما يخدم الإدارة ويساعدها في اتخاذ القرارات .
- ابراز أهمية دور معلومات انظمة التكاليف في ضبط الجودة .
- اثبات أن نظام تكاليف الجودة يمثل نظام محاسبي قائم على مبادئ علمية أساسية .
- سعينا من خلال هذا البحث ربط انظمة معلومات التكاليف وتكاليف ضبط الجودة نظريا وتطبيقيا من خلال دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية.

### حدود الدراسة :

تمت الدراسة بتقسيمها الى فصلين، الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية النظرية والفصل الثاني دراسة ميدانية فقد تمت في شركة الأكياس-عين الحجر ولاية سعيدة وذلك في الفترة الممتدة من شهر مارس الى غاية شهر ماي .

### منهج البحث :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار فرضياته، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي خلال بحثنا، تطرقنا الى الأدبيات النظرية والتطبيقية ولدراسة ميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر بسعيدة.

### مرجعية الدراسة :

تم من خلال دراستنا حول هذا الموضوع الاستعانة بعدة مراجع وهي الكتب باللغة العربية واللغة الأجنبية المتاحة على مستوى المكتبة ،ورسائل دكتوراه والمقالات والابحاث العلمية المتوفرة في الجانب النظري ،أما الجانب التطبيقي (دراسة حالة) تم الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

### صعوبات الدراسة :

هناك صعوبات حالت دون تحقيق هذا العمل في اكمل وجه نذكر منها ما يلي :

- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية فأغلب الكتب الموجودة في المكتبة لا تتضمن محاسبة تكاليف الجودة  
- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية والمقالات المتخصصة في هذا المجال في الجزائر ،حيث تم الحصول عليها عن طريق شبكة الأنترنت.

- قلة الابحاث والدراسات الميدانية العلمية التي تناولت موضوع البحث هذا.

- الوقت المخصص للدراسة والبحث حول هذا الموضوع قليل.

### هيكل البحث :

من اجل دراسة هذا الموضوع تطرقنا الى فصلين ،تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة ،يتناول الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الموضوع حيث تم تقسيم الأدبيات النظرية الى ثلاثة اجزاء ،وكان الجزء الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف تم التطرق فيه الى العناصر التالية : العنصر الأول مفاهيم التكلفة وأهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة ،وفي العنصر الثاني مفهوم محاسبة التكاليف وتعريفها وأهدافها، اما العنصر الثالث مفهوم تبويب عناصر التكاليف و أسس تبويبها، والجزء الثاني محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات وتم التطرق فيه الى العناصر التالية: العنصر الأول مفاهيم أساسية لنظم المعلومات ،والعنصر الثاني نظام المعلومات المحاسبي ،والعنصر الثالث نظام معلومات التكاليف ،اما العنصر الرابع نظام الأنشطة ABC ،اما بنسبة للجزء الثالث فهو دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق و ضبط جودة المنتجات، وتم التطرق فيه الى العناصر التالية: تم تقسيم هذا الجزء الى ستة عناصر :العنصر الأول تعريف الجودة ومراحلها ،العنصر الثاني مفهوم تكاليف الجودة ،اما العنصر الثالث تطور

مفهوم الجودة وانعكاساته المحاسبية والإدارية، بالنسبة للعنصر الرابع أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة وتحدثنا في العنصر الخامس أنواع تكاليف الجودة و أهميتها وفي العنصر السادس والأخير نماذج محاسبة تكاليف الجودة، اما بالنسبة للأدبيات التطبيقية تناولناها فيها الدراسات السابقة حول الموضوع، والفصل الثاني عبارة عن الدراسة الميدانية في شركة الأكياس- عين الحجر.



الأدبيات النظرية و التطبيقية

### تمهيد :

تعتبر محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، وبما أن تسعير المنتجات يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج المنتج يصبح أمراً حاسماً، وتظهر أهمية وجود أنظمة محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة ، و أصبحت محاسبة التكاليف تحتل موقعا مميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة ونظم المعلومات الإدارية بصفة عامة ، وذلك من خلال ما توفره من بيانات ومعلومات تتسم بصحة والدقة الملائمة ، وكذلك التوقيت المناسب وبالشكل الذي يعين الإدارة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ، و نتيجة للتطورات التقنية في مجال المعرفة المعلوماتية والتغيرات التكنولوجية والإنتاجية والمنافسة الشديدة بين المؤسسات في عصر العولمة ، ازداد اهتمام وتركيز المؤسسات على مفهوم إدارة الجودة الشاملة و أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج ، الأمر الذي تطلب توفير معلومات عن تلك التكاليف ، مما ابرز الحاجة الى ضرورة توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقرير عن هذه التكاليف .

تم تقسيم هذا الفصل الى الأدبيات النظرية والأدبيات التطبيقية حيث تطرقنا من خلال الأدبيات النظرية الى ثلاثة اجزاء وهي الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ، محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات ، دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات اما الأدبيات التطبيقية تم التطرق من خلالها الى الدراسات السابقة .

1- الأدبيات النظرية :

1- الإطار النظري لمحاسبة التكاليف :

1-1 مفاهيم التكلفة وأهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة :

- مفهوم التكلفة:

إن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء او حيازة ذلك الشيء ،وفيما يلي بعض التعاريف لمصطلح التكلفة :

لقد عرف pearce و sturmeiy التكاليف بأنها : " النافقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها".<sup>1</sup>

كما عرفها احمد نور بأنها " التضحية ذات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة او خدمة في الحاضر أو المستقبل".<sup>2</sup> من التعريفين السابقين يظهر ان التكلفة هي تضحية اقتصادية ممثلة في صورة مبلغ نقدي وذلك من اجل تحقيق هدف معين او منفعة معينة .

كما يتبين أيضا انه لا بد من استبعاد مفاهيم مثل التكاليف السيكلوجية او التضحيات في شكل عدم الرضا النفسي أو تكلفة الوقت الضائع.

إلا أن التعريف الحديث للتكلفة هو: " مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم حصولها".<sup>3</sup> وبصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن ان ينقسم الى<sup>4</sup> :

تكلفة غير مستنفذة : وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذ بعد ولذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة.

تكلفة مستنفذة : وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذتها خلال الفترة

- أهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات :

إن تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات أصبح ضروري لما وصلت إليه التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة ،مما أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات ضرورة لا مفر منها

<sup>1</sup> د. إسماعيل حجازي -أ. معالم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ،عمان دار أسامة للنشر والتوزيع ،2012ص14

<sup>2</sup> نفس المرجع ص14

<sup>3</sup> د. محمد علي الجبالي - د. قصي السامرائي ،محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر،ط1.الأردن،1999ص9

<sup>4</sup> مغير فاطمة الزهراء ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة ،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة تلمسان ،2015،ص09

إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية ،سواء في مجال التخطيط او الرقابة واتخاذ القرار حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها<sup>1</sup>.

## 2-1 مفهوم محاسبة التكاليف وتعريفها وأهدافها :

### 1- مفهوم محاسبة التكاليف :

إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر التاليين<sup>2</sup> :

- وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والاهتمام بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية أنها تسعى الى مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي او محاسب التكاليف .

- اما وجهة النظر الثانية فهي لاتضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا والأكثر قبولا ،حيث يرى horngren إن محاسبة التكاليف تهدف الى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها و التي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة، فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين ومقرضين وجهات حكومية...الخ

## 2- تعريف محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها :

"هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية ،يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ،وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية .وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن الإدارة من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> د. إسماعيل حجازي - ا. معالم سعاد مرجع سبق ذكره ص 17-18

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 18-19

<sup>3</sup> زينبات محمد محرم وآخرون "أصول محاسبة التكاليف"،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2005،ص 7

أوهي "ذلك الفرع من الفروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف و عناصر و نظرياتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها".<sup>1</sup>

ويمكن النظر إلى محاسبة التكاليف على أنها "تقنيات تكوين وتجميع تكاليف المؤسسة ،معدة بهدف إبراز مؤشرات مفيدة للتسيير".<sup>2</sup>

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص النقاط التالية:

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

### 3- أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup>:

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

✚ تحديد تكلفة كل عنصر.

✚ تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة.

✚ تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.

✚ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

- ب- مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها .

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة وآخرون ،محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء لنشر والتوزيع ،ط 1999، 1، ص 1

<sup>2</sup> درحون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر ،2004،ص116

<sup>3</sup> محمد علي أحمد السيدية "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية " دار زهران للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، الأردن ،2012، ص (11-15)

- ت- توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل ممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة .
- ث- توفير المعلومات اللازمة لإعادة الموازنات التخطيطية والتي تحتوي على معلومات يتوقع حصولها في المستقبل .

### 3-1 مفهوم تبويب عناصر التكاليف و أسس تبويبها :

#### مفهوم تبويب عناصر التكاليف:

يعتبر تبويب عناصر التكاليف الخطوة الأولى لتحقيق هدف قياس التكاليف وهو أحد أهم أهداف نظام محاسبة التكاليف ويقصد بعملية التبويب<sup>1</sup>:

أ . تجميع التكاليف وفقاً لها من خصائص عامة أو مشتركة.

ب . تصنيف التكاليف في سلسلة من المجموعات النوعية

#### 1- أسس تبويب عناصر التكاليف:

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

#### ✓ تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها و نوعيتها :

ويعتبر هذا التبويب من التبويبات الأساسية التي تستخدم في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة

وتقسم عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى :

عنصر المواد : وهو عبارة عن تكلفة المواد المستخدمة في تصنيع المنتج ويمثل نسبة كبيرة من مجموع تكلفة المنتج

عنصر العمل : وهو عبارة عن الأجور و المرتبات التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على خدمات عنصر العمل الإنساني،

ويتكون هذا العنصر من الأجور النقدية و المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية.

عنصر المصروفات : وهو عبارة عن أي تكلفة لا تندرج تحت عنصري المواد أو العمل وتكون لازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية

الإنتاج.

#### ✓ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوظائف الرئيسية :

يقصد بالتبويب الوظيفي تقسيم التكاليف طبقاً للوظائف التي تستفيد منها، وذلك بهدف قياس تكاليف كل وظيفة على حدة،

وتصنف التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى عناصر تكاليف الإنتاج.

<sup>1</sup> شادي صبحي أبو شنب "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة" الجامعة الإسلامية - غزة، 2008 ص22  
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص25-27

وتتكون من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج، وعناصر تكاليف التسويق وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل والتوزيع، عناصر التكاليف التمويلية و الإدارية و تشمل جميع عناصر التكاليف التي تنفق على وظيفة التمويل والإدارة العامة للمشروع والتي ترتبط في اغلب الأحيان بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتبويب كل مجموعة من المجموعات الثلاث نوعيًا إلى مواد و أجور ومصاريف إضافية أخرى، ويعتبر هذا التصنيف مفيد في تقييم أداء الأنشطة بالشركة وقياس تكلفة النشاط كل على حد أو يساعد في قياس الأرباح إذا ما قسمت الشركة إلى مراكز ربحية.

#### ✓ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج:

تقليدياً يتم تبويب عناصر التكاليف من ناحية علاقتها بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة تتمثل في المواد المباشرة والأجور المباشرة، تكاليف صناعية غير مباشرة والتي تشمل على كافة عناصر التكاليف بخلاف المواد المباشرة و الأجور المباشرة و يرى الباحث أن التحول في البيئة الصناعية الحديثة جعل من الصعب ربط عنصر تكلفة العمالة الإنتاجية بالوحدات المنتجة نظرًا لتحول مهام العامل الإنتاجي من العمل المباشر إلى الإشراف على آلات الإنتاج، وترتب على ذلك أن معظم التكاليف الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة أصبحت تكاليف غير مباشرة خاصة وان جزء كبير من تكاليف الإنتاج يتمثل في تكاليف مرتبطة بتكنولوجيا الإنتاج.

#### ✓ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج<sup>1</sup>:

وهذا التبويب مفيد لأغراض تخطيط الإنتاج واتخاذ القرارات حيث يربط بين التكلفة ومسبب التكلفة، ووفقًا لهذا التوزيع تنقسم التكاليف إلى :

التكلفة المتغيرة، التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/ المتغيرة، التكلفة الثابتة)

<sup>1</sup> شادي صبحي أبو شنب ، مرجع سابق ص 27

### 2-محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات :

### 2-1 مفاهيم أساسية لنظم المعلومات:

#### 1- المعلومات و البيانات :

إن مفهوم البيانات و المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل ' فقد استخدم هذان المصطلحان في الحياة العملية بشكل مختلف من حيث المعنى و المفهوم ' لذا يتطلب الأمر قبل بداية الحديث عن نظم المعلومات التحديد الواضح لمعنى و مفهوم كل من مصطلحي "البيانات" و "المعلومات" حتى يمكن الحصول على الفهم الصحيح لمعنى تشغيل البيانات.

#### البيانات :

تعرف البيانات على أنها "هي قيمة مخزنة في النظام على شكل رقمي أو منطقي والتي تمثل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم تمكن من نقلها وترجمتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج".<sup>1</sup> و يمكن تعريفها أيضا كما يلي :

- هي عبارة عن "مجموعة من الأعداد أو الحروف أو الرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق و المفاهيم بشكل ملائم عن أحداث وقعت داخل نظام معين أو نتيجة لتعامل النظام مع أطراف أخرى خارج النظام يمكن ترجمتها و معالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج (المعلومات)".<sup>2</sup>

- أو هي عبارة عن "حقائق تجمع وتسجل وتخزن و تعالج من خلال نظام معلومات والتي تعتبر مواد خام وقد تكون على شكل رموز أو أشكال".<sup>3</sup>

#### المعلومات:

إن تنمية معارف الإنسان حول الموضوع محل اهتمامه لا يتحقق إلا باستخدام المعلومات والتي يتم استخدامها من قبل أكثر من مستخدم ، و في أكثر من مجال ، هذا أدى إلى تعدد وتنوع تعاريف المعلومات بحسب وجهة نظر المستخدمين.

و نذكر منها ما يلي :

<sup>1</sup> أ. بودور شوريب ،نظم المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية الحديثة، جامعة بومرداس ،السنة العاشرة -العدد18 جوان 2015 ص 207  
<sup>2</sup> رضا صاحب أبو حمد ،مفاهيم إدارية معاصرة، الطبعة الأولى ،عمان ،الوراق للنشر والتوزيع ،2003 ص132  
<sup>3</sup> عبد المقصود ديبان ،نظام المعلومات المحاسبي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ،مصر الدار الجامعية ،2008 ،ص 20

"هي عبارة عن بيانات تمت معالجتها وصياغتها لتعطي معاني معينة ومفيدة حول موضوع ما بحيث تظهر ضمن سياق جاهر للمستخدم النهائي، بمعنى آخر يمكن النظر للمعلومات على أنها البيانات المعالجة التي توضع في سياق يضيف قيمة للمستخدم نهائي محدد".<sup>1</sup>

"تعتبر المعلومات من العناصر الهامة اللازمة للإدارة لاتخاذ أعمالها بطريقة فعالة، وعلى هذا الأساس، فإن المعلومات تعتبر موردا من موارد المنشأة مثلها في ذلك مثل رأس المال والموارد المادية والعنصر البشري".<sup>2</sup>

و قد ركزت هذه التعاريف على العمليات المختلفة التي تتم على البيانات من تبويب و تحليل و تلخيص كما أشار إلى تنمية المعرفة لدى مستخدم البيانات في أي مجال من المجالات ، و من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه يتحدث عن البيانات و العمليات التي تجري عليها، و التي تؤدي إلى بيان الفرق بين البيانات و المعلومات و يوضحها الجدول التالي<sup>3</sup>:

جدول 1 :يمثل الفرق بين البيانات والمعلومات

الفرق بين البيانات و المعلومات	
البيانات	المعلومات
هي مجموعة من الإشارات و الرموز المنفصلة عن بعضها و الناتجة عن عمليات الملاحظة و المشاهدة	مجموعة العلاقات بين البيانات المرتبطة ببعضها البعض و الناتجة عن تشغيل البيانات
البيانات غير مفيدة لمتخذ القرار بشكلها الخام	تتكون من بيانات ذات معنى و فائدة لمتخذ القرار
تجمع بكافة طرق تجميع البيانات بشكل عشوائي عن ظاهرة معينة	تظهر في عدة أشكال رئيسية منظمة منها ' الجداول الرسوم البيانية

المصدر: محمد حمود السيد، الإدارة العامة منهج تحليلي، مصر، الدار الجامعية، 2002، ص157

<sup>1</sup> غزيباون علي، نظام المعلومات و أثره على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة البويرة، معاريف (مجلة علمية محكمة) قسم 1 السنة السابعة- العدد(13 ديسمبر 2012) ص266

<sup>2</sup> عبد المقصود ديبان، مرجع سابق، ص 20

<sup>3</sup> محمد حمود السيد، الإدارة العامة منهج تحليلي، مصر، الدار الجامعية، 2002، ص157

## 2- معايير التفرقة بين البيانات و المعلومات:

يمكن التفرقة بين البيانات و المعلومات وفق معيارين وهما <sup>1</sup> :

معيار الشخص المتلقي :

يتم التمييز بين البيانات و المعلومات و فق هذا المعيار بالاعتماد على الشخص المتلقي ( المستفيد) فعندما تؤدي هذه البيانات إلى زيادة الحالة المعرفية لهذا الشخص و كانت مفيدة له في اتخاذ القرار تكون هذه معلومات و ليست بيانات ، أما إذا لم تؤدي إلى إضافة معرفية فتبقى مصنفة في إطار البيانات فقط .

معيار الارتباط :

حتى يمكن اعتبار البيانات معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه ، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في اتخاذ قرار خاص بمشكلة معينة أو حدث معين أي تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله أو تأجيله .

فما يعتبر بيانات في لحظة معينة بالنسبة لمشكلة معينة قد يكون معلومات بالنسبة لمشكلة أخرى نحن بحاجة إلى اتخاذ قرار بشأنها.

## 3- أنواع المعلومات :

تم تصنيف المعلومات تصانيف مختلفة ، و سوف نركز على تصنيفين أساسيين نظرا لأنهما يتصفان بالعمومية و تنطوي كافة أنواع المعلومات ضمن هذين التصنيفين و هذا ما سوف نوضحه :

أ- التصنيف الأول :

تصنيف المعلومات إلى معلومات رسمية و غير رسمية :

المعلومات الرسمية : و هي كافة المعلومات التي تؤثر في مهام المؤسسة مثل : التشريعات الحكومية و القانونية و الميزانية و اللوائح التنظيمية الداخلية المؤسسة ، و كافة المستندات التي تستخدمها المؤسسة على مستوى الإدارات و الأقسام ، و كافة القرارات المتخذة و التقارير اليومية المتعلقة بالعمل و هي تلك المعلومات التي تمر عبر الأطر الرسمية القانونية في المؤسسة ، و أي نقص أو قصور فيها يدل على عجز و نقص نظم المعلومات في المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان، مرجع سابق، ص29

المعلومات غير الرسمية: و هي كافة الدراسات و الآراء للخبراء ، و كذا المعلومات الخارجية التي تساعد بصورة فاعلة على إنجاز مهام ووظائف المؤسسة، وتساعد على تحقيق أهدافها ، وقد يكون مصدرها من داخل المؤسسة أو خارجها ، وقد تستخدم في بعض الحالات كوسيلة أساسية في حالة غياب المعلومات الرسمية ، و هي تتكون من المجموعات غير الرسمية .

### التصنيف الثاني :

تصنيف المعلومات من وجهة نظر الإدارة<sup>1</sup>:

المعلومات المحاسبية: وهي مصدر من المصادر الموجودة داخل المؤسسة ، وتعكس نشاطاتها بما تتضمنه من تقارير مالية مختلفة ، و قوائم مالية و حسابات ختامية ، وهي تفصيلية و تبرز النتائج الإجمالية .

المعلومات الإدارية : وهي المعلومات اللازمة لمتخذ القرار ، و قد تكون على شكل تقارير ، و تصنف المعلومات الإدارية حسب مستويات اتخاذ القرارات إلى معلومات استراتيجية ووظيفية و تنفيذية

1- المعلومات الاستراتيجية: وهي المعلومات المتعلقة بفترة زمنية طويلة ، وتعمل على تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية ، وعادة ما تكون معلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل و المتغيرات التي قد تؤثر على المؤسسة وهذه المعلومات تساعد المؤسسة على التكيف و التأقلم مع بيئتها مثل : معلومات عن الوضع التنافسي للمؤسسة في السوق أو قرارات المنتج الجديد .

2- المعلومات الوظيفية : و هي المعلومات المتعلقة بتسيير المهام و الوظائف الخاصة بالمؤسسة و تغطي فترة قصيرة نسبيا.

3- المعلومات التنفيذية: هي كافة المعلومات المتعلقة بتشغيل العمليات و المهام اليومية للمؤسسة مثل: الرقابة على المخزون، برامج الإنتاج... الخ.

### 4- قيمة وجودة المعلومة :

أ- قيمة المعلومة: الهدف من إنتاج المعلومات يكمن في خدمة صانع القرار ومنتخذه، فإن قيمة المعلومة تتمثل فيما تضيفه للمستخدم بحيث تؤدي الى تحسين القرار، زيادة العائد وتخفيض التكاليف .

فالقرار الجيد يستوجب معلومة دقيقة متوفرة في وقت ومكان مناسبين حيث هذه الأخيرة تشكل أداة ومصدر هام، ولها أهمية وقيمة استراتيجية وهذا من أجل بلوغ أهدافها كالرفع من حصصها السوقية وتأمين جودة منتجاتها، كما أن الحصول على

<sup>1</sup> عثمان الكيلاني وآخرون، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، عمان، دار وائل، 2000، ص17

المعلومة يجدي فائدة في الحالة التي تكون قيمتها أكبر من تكلفة إفرازها مما يعني أن لكل معلومة تكلفة ناتجة عن البحث عنها ، فمن هنا يكمن القول أن المعلومة لها علاقة وطيدة مع تكلفتها<sup>1</sup> .

ب- جودة المعلومة : جودة المعلومة تمثل مفهومًا معقد له عدة أوجه : المعلومة كإجراء والمعلومة كمنتج<sup>2</sup>

- باعتبار المعلومة كإجراء : يعني أن المعلومة سلسلة من العمليات التي تشتمل على مرسل المعلومة ومستقبل هذه المعلومة



هنا تطرح عدة أسئلة نفسها حول السرعة و القنوات والأوامر (النقل .الحفظ. التخزين) وطرق الحصول على المعلومة فمن الممكن

تقييم جودة المعلومة بإجراء المعايير التالية :سرعتها ،دقتها ،سهولة منالها ... إلخ

- اعتبار المعلومة كمنتج : من الممكن تقييم جودة المعلومة كمنتج بالمعايير التالية : منفعتها وعرضها وملاءمتها وقابليتها للتصديق وكماليتها وحدثتها .

- سرعة المعلومة :قيمة المعلومة متعلقة أساسا بآجالها ،جمعها ونقلها ومعالجتها واستعمالها ،كما أن المعلومة المتأخرة تحصل لمستعملها دون قيمة بإضافة إلى ذلك فقد تنجر عنها عدة تكاليف :

✚ فقدان فرص الربح أو فقدان الزبون في حالت إذا لم تعالج في الوقت المناسب .

✚ توقف الإنتاج في حالة نفاذ المخزون الغير مصرح به في الوقت الازم .

- سرية المعلومة : يسمح نظام المعلومات في ضمان سرية المعلومة بتحديد الأفراد المسموح لهم بالحصول والوصول الى بعض المعلومات

- ثغور المعلومة : المعلومة ذات الجودة هي تلك التي تكون سهلة البلوغ والفهم ،والمعلومة الشاغرة هي التي يمكن استعمالها مباشرة في اتخاذ القرار .

<sup>1</sup> د. إبراهيم سلطان "نظم المعلومات الإدارية، مدخل إداري " جامعة الإسكندرية 1997،ص42  
<sup>2</sup> د. إبراهيم سلطان مرجع سابق تم ذكره ص42

5- النظام:

1- مفهوم النظام :

يعرف النظام انه "وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بفعالية وكفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة والمناسبة لكافة الوحدات الإدارية المتواجدة بالمنشأة"<sup>1</sup>.

2- أنواع النظم :

هناك أنواع كثيرة نذكر أهمها<sup>2</sup>:

1- النظم المجردة : و هي النظم التي تعبر عن المفاهيم و النظريات، وهي غير ملموسة ماديا وإنما يتم تحديد العلاقة بينها من خلال المعطيات و الرموز والعلاقات وهي نوعان :

النظم الجزائية: مثل نظم تسيير شؤون المؤسسة أو البلاد ، مثل الهيكل التنظيمي ، أو القوانين و التشريعات

النظم المفاهيمية : النظم التي تعتبر كأفكار ، وتنظم واقع آخر مثل النظريات العلمية

2- النظم الواقعية : هي كافة النظم التي تتكون من أكثر من عنصر، ويمكن مشاهدتها ولمسها في الواقع المعاش و هي نوعان:

النظم المادية: و هي النظم التي تتكون من مجموعة من المكونات الطبيعية الملموسة التي تعمل سويا لإنجاز هدف معين مثل نظام الحاسب الآلي.

النظم الاجتماعية: قد تكون مجموعة من الأفراد أو الجماعات التي تعمل للوصول إلى هدف معين ، مثل المنشآت و الجمعيات

3- النظم المحددة : هي النظم التي تعمل وفق نسق و قواعد محددة مسبقا ، ويمكن معرفة نتائجها مثل دوران الأرض و برامج الحاسب.

4- النظم غير المحتملة: وهي تلك النظم التي تعمل ولكن لا يمكن التنبؤ بنتائج عملها بسبب عدم وجود قواعد ثابتة وتعرضها لبعض الأحداث الطارئة، و التي قد تؤثر على عملياتها و مخرجاتها مثل الأعمال التجارية و النظام الاقتصادي للبلد.

<sup>1</sup> د. إسماعيل حجازي -1- معالم سعاد مرجع سبق ذكره ص23  
<sup>2</sup> فهمي حيدر، نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، مصر، الدار الجامعية ،2002،ص83

5- النظم المفتوحة : هي تلك النظم التي تتفاعل مع البيئة الخارجية و تؤثر و تتأثر بها في علاقة تبادلية فهي تأخذ مدخلاتها

منها و تطرح مخرجاتها فيها، وقد لا تستطيع الاستمرار و البقاء إلا من خلال هذه العلاقة.

6- النظم المغلقة: وهي النظم التي تتفاعل بمعزل عن البيئة الخارجية و لا تتأثر بالمتغيرات فيها ولا تحتاج لمدخلاتها أو

مخرجاتها في علاقتها معها مثل الساعة.

7- النظم الدائمة: و هي تلك النظم التي تستمر في العمل بصورة مستمرة رغم كل المتغيرات و المؤثرات، مثل(دوران

الكواكب و المجموعة الشمسية).

8- النظم حسب التكيف: تصنف وفقا لدرجة انسجامها مع البيئة و المتغيرات و منها

المتكيفة: هي النظم التي لديها القدرة على الاستجابة للمتغيرات الحادثة في البيئة بصورة تحقق فيها أهدافها

غير المتكيفة :وهي النظم التي تفشل في تحقيق أهدافها بسبب عدم قدرتها على مسايرة المتغيرات الحادثة في بيئتها.

## 6- نظام المعلومات:

حتى وقت قريب جدا لم تكن المؤسسات تهتم بجمع و تخزين المعلومات، فكانت تعتمد على نظام الأرشيف كأسلوب من أساليب

حفظ الوثائق ، كما كانت تعالج المعلومات يدويا و يتم إيداعها بالأرشيف، و عند العودة إليها تكون هناك صعوبة كبيرة في

الحصول على المعلومات المطلوبة ، وهذا ما دفع المؤسسات إلى إيجاد كيانات و إجراءات تعمل على جمع و معالجة وتخزين و بث

هذه البيانات و قد ساعدت التكنولوجيا الحديثة و تقنيات المعلومات على إيجاد هذه الكيانات ، و هي ما يطلق عليها أنظمة

المعلومات.

## 1- مفهوم نظام المعلومات:

"هو نظام يعمل على جمع ، معالجة ، تخزين ، تحليل ونشر المعلومات لتحقيق غرض معين ،وكغيره من الأنظمة المختلفة يحتوي نظام

المعلومات على مدخلات تتم معالجتها من خلال نظام المعلومات للحصول على مخرجات"<sup>1</sup>

"فهو الكيان الذي يقوم بكافة عمليات (جمع-معالجة- خزن المعلومات) وفق مخطط عام يساعد على عملية إدارة المعلومات

بتعاون مع الكيانات الأخرى لتلبية احتياجات المستفيدين من المعلومات بكفاءة و فاعلية"<sup>2</sup>.

## 2- المبادئ الأساسية و المهمات التي ينجزها نظام المعلومات :

<sup>1</sup> غريباون علي ،مرجع سابق ،ص 226

<sup>2</sup> محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية-البنوك التجارية وشركات التأمين ،مصر،الدارالجامعية، 2001 ،ص148

إن نظام المعلومات الفاعل يجب أن تتوفر فيه سمات أو خصائص (مبادئ)، تبرز جودته ومدى قدرته على تلبية كافة متطلبات المستفيدين من المعلومات بفاعلية و كفاءة ، بحيث تتسم هذه المعلومات بالخصائص الجيدة ، و التي تزيد من فاعلية القرارات المتخذة في المؤسسة.

أ- مبادئ و سمات نظام المعلومات:

المبادئ و السمات التي يجب أن توفرها في نظام المعلومات الجيد يمكن بيانها كما يلي <sup>1</sup> :

\* أن يتصف نظام المعلومات بسرعة الاستجابة لاسترجاع و بث المعلومات.

\* أن يحقق الانسجام و التكامل مع مختلف الأنظمة داخل المؤسسة ، من خلال الانسجام مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لتحقيق أهداف المؤسسة.

\* أن يكون هذا النظام اقتصاديا ، أي أن يكون فاعلا قياسا إلى التكاليف ، بمعنى أن تكون العمليات و منافعها متوازنة مع التكاليف.

\* أن يكون نظام المعلومات ذا قدرة عالية من حيث:

1- السرعة في معالجة المعلومات.

2- قدرته العالية على تخزين كم هائل من المعلومات التي تخدم نشاط المؤسسة.

3- توفير المعلومات الدقيقة و ذات الصلة، وفي الوقت المناسب ، و التي تلي احتياجات مستخدم النظام .

\* العمل بتكامل مع مختلف العناصر و الأنظمة الجزئية داخل النظام.

\* أن يكون ذو مرونة مناسبة من حيث التطوير ، و الصيانة و النقل و التشغيل بما يتناسب مع المتغيرات سواء في البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية للمؤسسة.

\* أن يستخدم تكنولوجيا و تقنيات المعلومات لما لها من قدرة عالية للقيام بمختلف المهام و الوظائف للنظام.

\* أن يمتلك إدارة متخصصة تدير النظام بفاعلية و كفاءة .

\* أن يكون النظام آمنا بحيث يصعب اختراقه و التجسس عليه .

\* أن يحقق التكامل بين البيانات و المعلومات القديمة و الجديدة ، و استخدام النماذج الرياضية التي تقدم الواقع الفعلي.

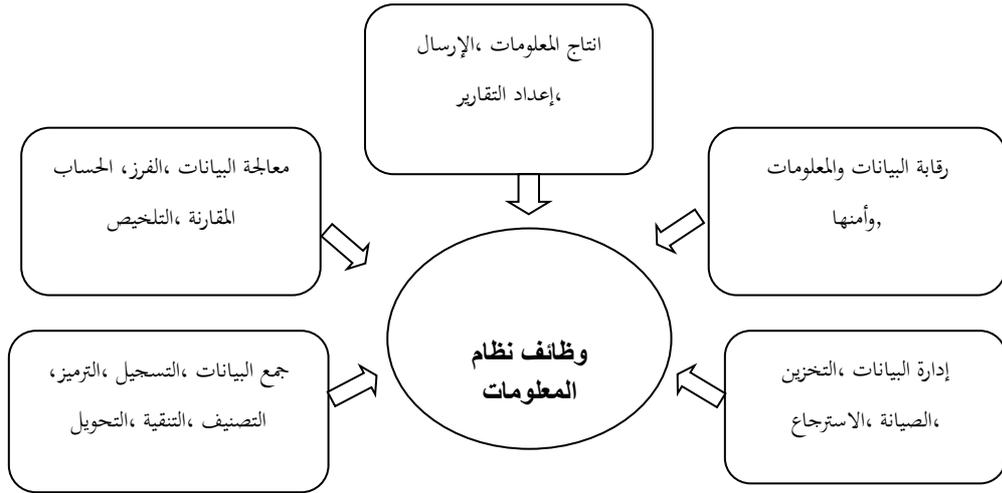
ب- المهام التي ينجزها نظام المعلومات:

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد ،مرجع سابق ،ص 151

يظهر الشكل التالي المهام و الوظائف التي يقوم بها نظام المعلومات وهي : تجميع البيانات ، إدارة البيانات ، رقابة البيانات ، و ضمان البيانات وأخيرا استخراج المعلومات، وهذه الوظائف تتم بخطوات تمثل دورة تشغيل البيانات و التي تقوم بتحويل البيانات من مصادرها المتعددة إلى معلومات للمستخدمين المتعددين

هناك بعض وظائف نظام المعلومات كما موضحة في الشكل التالي <sup>1</sup> :

الشكل رقم 1:وظائف نظام المعلومات



المصدر: د. علام عثمان ،دور المعلومات في صناعة القرارات الإدارية ،جامعة البويرة 07-10-يونيو 2015 ص21

ب-1- تجميع البيانات:

ويتم من المصادر الداخلية، وهي النشاطات الداخلية في المؤسسة بواسطة التقارير أو الاجتماعات أو صبر الآراء و غيرها من الوسائل ، المختلفة مثل المسح الشامل ، و المقابلة ويتم إدخالها إلى النظام و تخزينها.

ب-2- تشغيل البيانات:

وهي عملية معالجة البيانات و تحويلها إلى معلومات باستخدام كافة وسائل المعالجة و العمليات مثل: ( التصنيف- و الترتيب والفرز و التلخيص) وإجراء العمليات الحسابية على البيانات ثم تخزينها في قواعد البيانات و قد تعد على شكل نماذج.

ب-3- إدارة البيانات:

وهي الوحدة التنظيمية التي تعمل على تخزين و تحديث واستدعاء البيانات ووضعها في ملفات و قواعد البيانات و القيام بتحديثها ، و إجراء عمليات تشغيل عليها لتحويلها إلى معلومات مفيدة للمستخدم.

ب-4- رقابة و حماية البيانات و المعلومات:

<sup>1</sup> د.علام عثمان ،دور المعلومات في صناعة القرارات الإدارية ،جامعة البويرة 07-10-يونيو 2015 ص21

العمليات التي تتضمن التأكد من خلو البيانات من الأخطاء من خلال المراجعة و ضمان عدم التلاعب و الاختراق للنظام و العث بالبيانات و المعلومات ، وقد تكون الرقابة من خلال كلمات السر ، أو من خلال برامج توضح كافة الإجراءات التي تمت على البيانات و المعلومات و من قام بها و تأريخ التعديل.

ب-5- إنتاج المعلومات:

الوظيفة النهائية لنظام المعلومات هو وضع المعلومات في يد المستخدمين ، و يتطلب ذلك عدة خطوات:

\* إنتاج التقارير و التي تحتوي على المعلومات الناتجة من التشغيل أو من البيانات المخزنة أو من كلاهما

\* تقديم التقارير في صورة مفيدة و مفهومة للمستخدمين.

\* ضمان وصول التقارير للمستخدمين.

ب-6- الإجراءات:

الإجراء هو تتابع الخطوات الخاصة بدورة تشغيل البيانات و قد يتم إنجازها يدويا أو عن طريق الحاسب الآلي أو خليط من العمل اليدوي و الآلي.

### 3- خصائص نظام المعلومات :

يمكن تلخيص اهم خصائص نظام المعلومات على فيما يلي<sup>1</sup>:

1- أنه عبارة عن تطبيق لمفهوم النظم في مجال المعلومات من أجل :

✚ تحديد البيانات المطلوبة لتقدير القرارات .

✚ جمع هذه البيانات .

✚ تخزين وتشغيل البيانات واسترجاعها مستقبلا .

2- انه معني بالمستقبل ، فهو يتوقع ويتفادى المشاكل مثلها محل هذه المشاكل فهو وقائي وعلاجي في آن واحد .

3- يعتبر تكلفة زائدة ، إذا لم يستخدم المعلومات التي يوفرها لصالح المؤسسة .

4- يستطيع أن يوفر انسياب البيانات بطريقة سريعة ، مكتملة ، وأقل تكلفة لاستخدامها في اتخاذ القرار .

<sup>1</sup> اخاري تالت أمين ، تقدم نظام المعلومات للتسيير في المؤسسة الجزائرية ، أطروحة لنيل دكتوراه ، جامعة تلمسان ، 2001، ص159

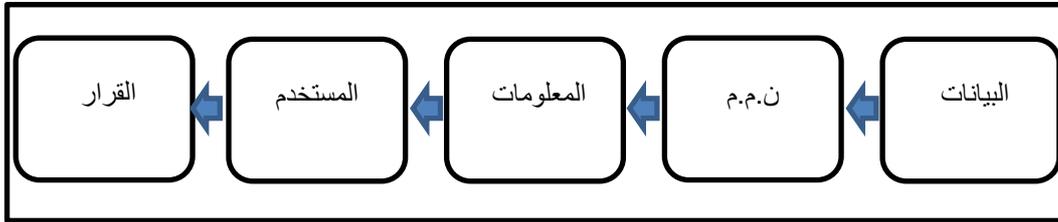
## 2-2 نظام المعلومات المحاسبي :

يمكن تقديم مجموعة من التعاريف لنظام المعلومات المحاسبي على النحو التالي :

- يعرف على انه "أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية والغير مالية، لجميع الجهات التي يهتما أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها"<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي<sup>2</sup>:

الشكل رقم 2 : نظام المعلومات المحاسبي يعالج البيانات للإنتاج معلومات متخذي القرار



المصدر: عبد القادر عيادي، جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وتعكسها على كفاءة السوق المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة

شلف، 2013، ص 64

## 2-3 نظام معلومات التكاليف :

### 1- تعريف نظام معلومات التكاليف:

يعرف نظام معلومات التكاليف أنه >عبارة عن طرق و أساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية و الخدمية و حركتها في ضوء مجموعة قواعد و مبادئ متعارف عليها للتسجيل و التبويب و التحليل و التحميل... الخ بهدف تقديم تقارير دورية و ملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق أهداف القياس و الرقابة و اتخاذ القرارات<sup>3</sup>.

و يعرف رضوان محمد العناتي أنه " مجموعة من المقومات و الأجزاء المترابطة و التي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف"<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد القادر عيادي، جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وتعكسها على كفاءة السوق المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة شلف، 2013، ص 64

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 65

<sup>3</sup> د. احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 13

<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2000، ص 21

و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام معلومات التكاليف عبارة عن مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل و تحليل و تفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقا لمبادئ و أسس علمية محددة و يتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية.

## 2- مكونات نظام معلومات التكاليف و اعتبارات تصميمه:

مكونات نظام معلومات التكاليف:

يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر التالية<sup>1</sup>:

مدخلات النظام: تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة ، و بهذا فهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها و تشغيلها و تبويبها. و لكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بما يلي :

➤ القابلية للقياس.

➤ الموضوعية.

➤ الصلاحية.

هذا فضلا عن مراعاة أهمية توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالتنوع و القدر المطلوبين.

2/ المعالجة أو تشغيل النظام: تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف و احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير و الديناميكية (الحركية) المستمرة. و يتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات و إثباتها و تبويبها و تحليلها في الدفاتر و السجلات و الكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.

3/ مخرجات النظام: تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات و طريقة استخدامها فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات. و تعد التقارير الدورية و الخاصة من أهم مخرجات النظام، إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات و الآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما أنه من المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير و سرعة عرضها عند وضع النظام.

<sup>1</sup> د. احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 7

التغذية العكسية: تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات، و بدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية و الكفاءة المنشودة و هذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره هدفا من أهداف دراسة التكاليف. و التغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسله عكسيا من مستخدم النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل و كذا المخرجات.

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف:

لا تستقل إدارة التكاليف بمهمة تصميم نظام التكاليف بل من الضروري تشكيل لجنة لتصميم هذا النظام يتضمن ممثلين ذوي خبرة في التكاليف و الحسابات و العمليات الإنتاجية. و قبل تصميم أي نظام لمعلومات التكاليف يجب مراعاة عدة عوامل، خاصة إذا تعلق الأمر بعملية تحسين النظام الحالي و لعل أهم هذه العوامل هي<sup>1</sup>:

- ❖ حجم المؤسسة: يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عن ذلك المطبق في الوحدات المتوسطة أو الكبيرة.
- ❖ مضمون التكلفة المتبع: و يقصد به الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام، حيث تختلف أنواع النظم وفقا لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة و كذلك تبعا للعناصر التي تشتمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة فضلا عن اختلاف معظم التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها.
- ❖ إمكانيات و احتياجات المؤسسة من الخبرات و المهارات: إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلا عن تشغيله يحتاج إلى خبرات و مهارات خاصة و قد تلجأ الإدارة إلى البحث عن أفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخلها بالمستوى المطلوب و اللازم.
- ❖ الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد: إن امتداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية و النظم الحاسوبية التي تساعد في عملية الضبط عند تجميع البيانات و تحليلها له مزايا يمكن تتبعها و قياسها و ذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة و الدقة مع مراعاة أن التشغيل الإلكتروني للبيانات غالبا ما يتكلف نفقات رأسمالية باهظة.

<sup>1</sup> د. إسماعيل حجازي - معاليم سعاد مرجع سبق ذكره ص 27-28

- ❖ تحديد الفترة التكاليفية: وهي الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية و التي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج و الاعتبار العام في مجال تحديد فترة التكاليف هو ألا تكون الفترة أقصر من الفترة اللازمة التي يطلبها تشكيل المنتج النهائي، و بالتالي نجد أن الفترة التكاليفية تختلف عن السنة المالية إذ تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة فترات تكاليفية.
- ❖ دعم إدارة المؤسسة و ارتباطها بعملية التصميم: يعتبر نظام المعلومات أحد المكونات الأساسية النظام المعلومات الإدارية و ينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات و المعلومات المحاسبية بينما الثاني بكافة البيانات و المعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة.
- ❖ المرونة و التكيف مع تطورات الأنشطة: إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة و عدد العمليات في المجالات الإنتاجية و التسويقية و الإدارية يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفا بالمرونة و الملائمة مع تطورات المحيط الداخلي و الخارجي.
- ❖ الوضوح و الملائمة: يجب أن يتصف النظام التكاليفي عند تصميمه بالوضوح و السهولة لضمان الفهم الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما أنه يجب أن يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل و الإجمال.
- ❖ العوامل السلوكية و النفسية للأفراد داخل المؤسسة: إن كل العوامل السابقة الذكر تساعد على تصميم نظم سليمة و صحيحة، إلا أن التطور و التقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خلق أنواعا من الصعوبات التي لم تبق العبرة لمواجهتها بتصميم نظم سليمة و صحيحة، و بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذه الأنظمة من قبل الأفراد في المؤسسة عند تطبيقها. فالمحاسب اليوم أصبح لزاما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية و النفسية للأفراد أثناء أداء عملهم، فبعض الأفراد سيرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

### 3- أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف:

نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات في ظل البيئة الراهنة للإنتاج و المتسمة بالتطور و التعقيد و اشتداد المنافسة، كان على محاسبة التكاليف أ، تركز على هذه المهمة بغية تقديم المعلومات

الملائمة الداعمة للنشاط الإداري على اختلاف مستوياته و عموما يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات تخدم كل منها غرضا معينا و هي<sup>1</sup>:

- ✓ معلومات تقدير الأداء: حيث تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية و الخارجية على تقييم الأداء الوظيفي داخل الشركة.
- ✓ معلومات توجيه الانتباه: حيث تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية و نواحي القصور و عدم الكفاءة، فضلا عن إلقاء الضوء على مجالات التحسين و فرص التطوير.
- معلومات حل المشاكل: حيث تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن و إيجاد أفضل بديل يحقق أهداف المؤسسة و غالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية.

غير أن إنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات تحكمها قواعد ضرورية نذكرها كالاتي

- كفاءة و حسن اختيار المدخلات من البيانات: تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات، و تعتمد هذه الأخيرة في جودتها و فعاليتها و موضوعيتها و دقتها على جودة و فعالية و موضوعية ودقة البيانات المستخدمة في إنتاجها.
- و عموما من أجل تحقيق الكفاءة و الفاعلية للبيانات المطلوبة يلزم مراعاة النواحي التالية:

- الدقة في اختيار نوعية البيانات و بالقدر الكافي و حسن اختيار مصادرها الداخلية و الخارجية بما يتوافر فيه شرط الموثوقية و الاقتصادية.

- تحقيق الرقابة على المدخلات من البيانات و اختيارها في مرحلة مبكرة من مراحل معالجتها لما يحقق مزايا مثل تأكيد الصحة validity و الدقة accuracy و الشمولية.

- تدعيم أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات: إن مرحلة تشغيل البيانات تهدف إلى استقبال هذه الأخيرة من مصادرها المختلفة كمدخلات و معالجتها يدويا أو آليا أو الكترونيا لتحويلها إلى معلومات كمنحرجات، و لأهمية هذه المرحلة في إنتاج المعلومات ينبغي وضع خطواتها تحت المراقبة الدقيقة و المتابعة المستمرة لضمان صيانة المعلومات المنتجة، و هذه المراقبة وقائية أكثر منها رقابة بالتغذية المرتجعة كما أن تصميم أساليب الرقابة على العمليات و استخدامها يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها و طبيعة نشاطها و أسس نظام معلوماتها.

<sup>1</sup> محمد سامي رضی، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 1993، ص 37-38

- تدعيم أساليب الرقابة على المخرجات: تهدف هذه المرحلة إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات، مثل قوائم الحسابات أو التقارير، كما تهتم هذه الأساليب أيضا بعملية معالجة البيانات نفسها عند نقلها إلى إحدى وسائل التخزين لتوصيلها إلى المستخدم.

## 4-2 نظام الأنشطة ABC:

### 1- تعريف نظام ABC :

لقد حظي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها<sup>1</sup>:

تعريف (hilton): "نظام ABC هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية والتي ينجم عنها خدمات مشتركة، وتجميع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل على أساس حجم الاستهلاك للخدمة باستخدام محركات التكلفة"

تعريف (horngren): هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء"

تعريف (Raffish): "هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج".

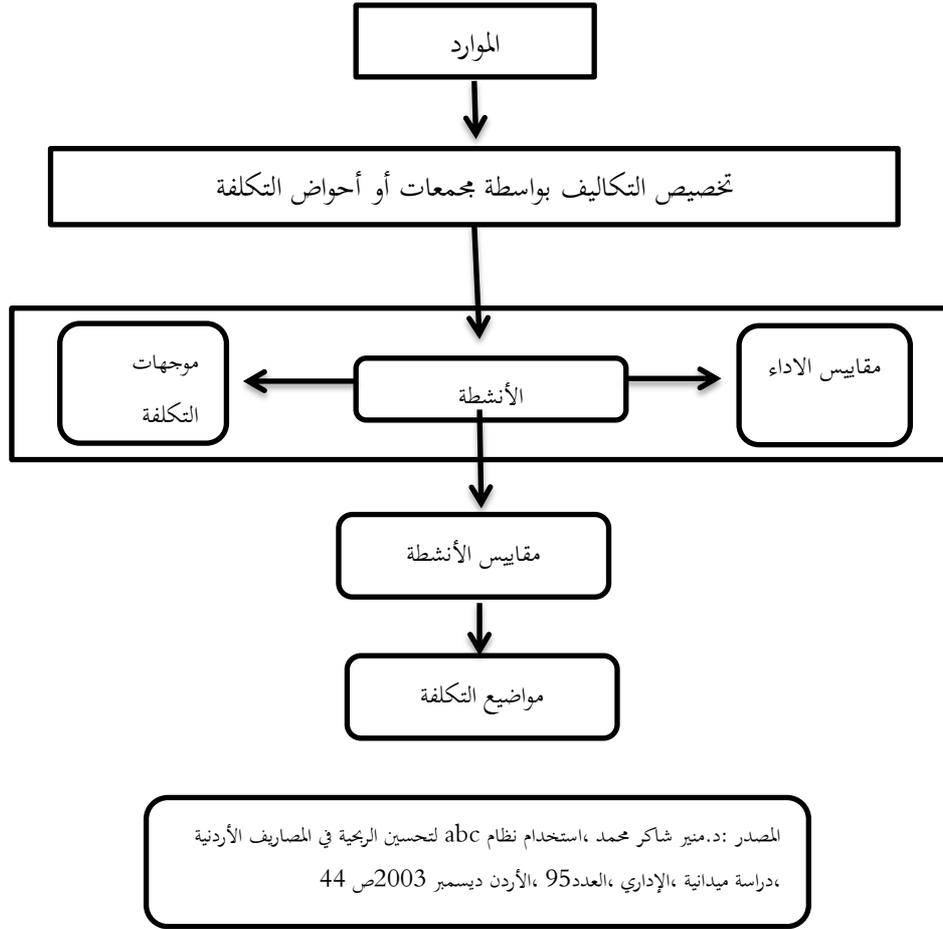
### 2- نموذج نظام معلومات ABC:

انطلاقا من التعريف الذي أعطاه كل من hilton و Raffish يتضح لنا ان نظام ABC لا يعد نظاما محاسبيا متميز فحسب بل يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل عملية تسيير المؤسسة بالتحكم في أنشطتها وعملياتها ويعود ذلك أساسا لطبيعة المعلومات التي يوفرها نموذج نظام المعلومات هذا النظام والشكل التالي يوضح لنا نموذج نظام معلومات الأنشطة<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> د. اسماعيل حجازي - معاليم سعاد مرجع سبق ذكره ص 98

<sup>2</sup> د. منير شاكر محمد، استخدام نظام abc لتحسين الربحية في المصاريف الأردنية، دراسة ميدانية، الإداري، العدد 95، الأردن ديسمبر 2003 ص 44

الشكل رقم 3: نموذج نظام معلومات الأنشطة



يمكن النظر إلى المعلومات في مثل هذا النموذج من وجهتين<sup>1</sup>:

وجهة التكلفة: وتتمثل في الخطوات العمودية للنموذج وهي عبارة عن المعلومات الخاصة بالمتغيرات المالية والمتعلقة بعملية تخصيص التكاليف للأغراض التكلفة بواسطة الأنشطة بهدف تحقيق سعر البيع، تحديد المزيج البيعي، قرارات الصنع أو الشراء، تصميم وتصوير المنتج .

وجهة العمليات: وتتمثل في الخطوات الأفقية للنموذج وهي عبارة عن المعلومات غير المالية الضرورية لتحسين العمليات وأداء الأنشطة حتى يتم زيادة القيمة للعملاء والمؤسسة أي تحديد مسببات التكلفة (cost driver) أو (les inducteurs) بما يعمل على التحكم في تحليل التكاليف وتسهيل قياس الأداء .

<sup>1</sup> د.منير شاكر محمد، مرجع سابق، ص 44

وتستخدم هذه المعلومات في مجالات إدارية عديدة إذ تساهم هذه المعلومات في تحسين أداء وظائف الإدارة والمنشأة من خلال استخدام أسلوب الإدارة الحديثة (activitybasedmanagment abm) أي الإدارة على أساس الأنشطة والذي يعد الأداة التنفيذية التي يحقق بواسطتها نظام abc أهدافه في مجال التسيير .

### 3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup> :

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة .
- 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات .
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- 4- تقديم صورة واضحة للإدارة عن الأنشطة المسببة للتكاليف .
- 5- معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- 6- تحديد كافة كل منتج بالدقة المطلوبة.

<sup>1</sup> التكريتي إسماعيل يحي ،محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ،الطبعة الأولى ،دار حامد للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،الأردن 2006،ص181

### 3- دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق و ضبط جودة المنتجات :

#### 3-1 تعريف الجودة ومراحل تطورها :

"هي درجة استفاء المتطلبات التي يتوقعها العميل ( المستفيد من الخدمة ) أو تلك المتفق عليها معه ،وهي تكامل الملامح والخصائص لمنتج أو خدمة ما بصورة تمكن من تلبية احتياجات ومتطلبات محددة أو معروفة ضمنا ،وهي مجموعة من الخصائص والمميزات لكيان ما تعبر عن قدرتها على تحقيق المتطلبات المحددة أو المتوقعة من قبل المستفيد"<sup>1</sup>

ولقد عرفها johnson "بأنها القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم إليه"<sup>2</sup>

ومرت الجودة بعدة مراحل من خلال تطور مستقر ثابت يمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل متميزة وهي<sup>3</sup> :

المرحلة الأولى :الفحص inspection :وهي مرحلة الاهتمام بفحص المنتجات باستخدام الوسائل الفنية في بداية القرن التاسع عشر

اقتزنت هذه الفترة بمرحلة الإدارة العلمية للعمل لتاييلور الذي كان يهدف الى الرفع من مستوى الكفاءة الإنتاجية

عن طريق التخصيص والفحص والنمطية وتبسيط العمل وتقسيمه.<sup>4</sup>

المرحلة الثانية :ضبط الجودة quality control : وهي مرحلة ظهرت فيها استخدام بعض الأساليب الإحصائية في ضبط

الجودة ،والتي بدأ استخدامها مع بداية القرن العشرين

المرحلة الثالثة: تأكيد الجودة وضمانها quality assurance : وهي مرحلة التأكد من الجودة وضمانها من خلال إيجاد منظمة

عمل تعمل على أساليب لمنع وقوع الأخطاء وكشف الخطأ بشكل مبكر وتصحيحه ومنع تكراره

المرحلة الرابعة :إدارة الجودة الشاملة total quality management :وهي مرحلة الإدارة الاستراتيجية للجودة التي تمثل

الطور المتقدم في مرحلة الإدارة الشاملة للجودة

<sup>1</sup> بلية محمد ،تحديد معايير ضمان الجودة وتأثيرها على الاعتماد الأكاديمي بمؤسسات التعليم العالي ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،جامعة تلمسان، 2015 ص 25

<sup>2</sup> أوكيل رابع ،التغليف المتميز للمنتج وتأثيره على قرار الشراء ،رسالة لنيل شهادة دكتوراه،بومرداس،2013،ص18

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام ،خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية" دراسة تطبيقية" مجلة جامعة الأزهر-غزة، سلسلة العلوم الإنسانية ، 2015،المجلد17،العدد 1

<sup>4</sup> بومدين يوسف ،ادارة الجودة الشاملة والأداء المتميز، مجلة الباحث ،العدد05،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2007، ص29

3-2 مفهوم تكاليف الجودة :

اتفقت الأدبيات على أن أولى الإسهامات المعرفية في مجال تكاليف الجودة ترجع إلى (Juran1951feigenbaum1956) ( brekke,franzen2007 ) وبمنظور التقليدي فإن تكاليف الجودة غالبا ما تفهم من وجهة النظر الإنتاجية عبر التركيز على التكاليف الناشئة عن انحراف الإنتاج عن المواصفات ، ومع اتساع مفهوم الجودة بوصفها من أهم أبعاد الميزة التنافسية اختلف الباحثون والمعلقون في وضع مفهوم محدد لتكاليف الجودة ، إلا أن هناك اتفاقا على أنها تعني تكاليف المطابقة مضافا إليها تكاليف عدم المطابقة ، أو أنها إجمالي التكاليف الناشئة عن قيام المنظمة بالنشاطات الضرورية لتجنب الجودة الرديئة .

ويرى الباحثان (brekke,franzen2007) أنه يمكن تعريف تكاليف الجودة بأنها "الخسائر الكلية للمنظمة التي تحدث بسبب أن منتجاتها وعملياتها غير مثالية"<sup>1</sup>

3-3 تطور مفهوم الجودة وانعكاساته المحاسبية والإدارية :

تطور مفهوم تكلفة الجودة في الفكر المحاسبي والممارسة العملية ، ومقارنتها بكل من الأساليب المستحدثة في المحاسبة الإدارية والمشتقة من مساهمات الفكر الهندسي في مجال تطوير تصميم وإنتاج المنتج .

و فيما يأتي لمحة حول تطور مفهوم الجودة وانعكاساته المحاسبية والإدارية<sup>2</sup> :

تمثل إدارة الجودة أحد القضايا الهامة التي شغلت مسؤولي الإنتاج والتسويق ، منذ فترة بعيدة، إلا أنها لم تستحوذ على الاهتمام المباشر للباحثين والممارسين في حقل المحاسبة إلا منذ ما يقرب من عقدين من الزمن ، ويرجع فضل السبق في ظهور مفهوم تكلفة الجودة Cost Of Quality إلى المهندسين الصناعيين وليس المحاسبين ، وهو ما دفع إلى انتقاد المحاسبين الإداريين لنقص اهتمامهم بصناعة القرار التكتيكي.

وظهرت أولى المحاولات المحاسبية لتتبع وقياس والتقرير عن الآثار المالية للأنشطة الهادفة لتحقيق الجودة في كتابات حاول بعدها العديد من الكتاب منهم ( Juran 58 ، Lundvall 74 ، Plunkette & Dale 87 ، Pater & Rayner 92 )

<sup>1</sup> الباحثة إنعام محسن غدير- د. مؤيد محمد على الفضل، تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، السنة الثامنة-العدد ثالث وعشرون 2008ص237  
<sup>2</sup> د. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة ، كلية التجارة جامعة المنصورة 2010 ص 3-6

تقسيم التكاليف المرتبطة بالجودة إلى مجموعتين ، تكاليف توافق Cost of Conformance مثل تكاليف المنع والتقييم ، وتكاليف عدم التوافق Cost of Nonconformance مثل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي .

ويرجع هذا التقسيم للمعاني المختلفة التي استخدمت للدلالة على لفظ Quality والتي حصرها في ثمانية معاني هي: الدلالة على الأداء ، وخصائص أو سمات المنتج ، القبول ، المطابقة للمواصفات ، المتانة ، صلاحية المنتج ، جمال المنتج ، أو تميز المنتج بعلامة تحدد له ليتعرف عليه المستهلك كالاسم التجاري أو العلامة التجارية ، تلك المعاني الثمانية تشير إلى منتج عالي الجودة ، وتحليلها يمكن تقسيمها إلى مجموعتين :

الأولى : تشير إلى التوافق الجوهرى بين مواصفات المنتج واحتياجات وتفضيلات العملاء وهو ما يطلق عليه جودة التصميم .

الثانية : تشير إلى مطابقة المواصفات الفعلية للمنتج مع المواصفات المحددة من قبل مهندسي التصميم ، وهو ما يطلق عليه جودة التوافق .

ويستمد مدخل إدارة الجودة مبررات وجوده من تحقيقه لزيادات متتالية في قيمة المنشأة بدأ من مرحلة تطوير المنتج ومرورا بعملية التصميم بجوانبها المختلفة ، فالإنتاج ثم البيع وانتهاء بخدمات ما بعد البيع .

وهو ما شجع الباحثين والممارسين على تطوير جهودهم للوصول لأعلى درجة من الجودة بأقل تكلفة ممكنة . وتوالت جهود مهندسي التصميم والإنتاج ، جنبا إلى جنب مع جهود المحاسبين والمهتمين بشؤون السوق لتحقيق هذا الهدف . وأثمرت تلك

الجهود عن تطوير مفهوم الجودة ، وما أرتبط به من أدوات وأساليب محاسبية إضافة إلى تطور بعض المفاهيم الإدارية

فمن زاوية مفهوم الجودة ، تحول الاهتمام من جودة التوافق وما يرتبط بها من تكاليف ؛ إلى مفهوم أشمل وأعم في إطار

النظرة الكلية لأنشطة المنشأة ، والتي قسمت إلى <sup>1</sup> :

1 - تطوير مفهوم الإنتاج

2 - تصميم المنتج ، ويمر عبر ثلاث مراحل هي تصميم النظام ، تصميم المعلومات ، وتصميم الفروق المسموح بها .

3 - الإنتاج

4 - البيع

5 - خدمات ما بعد البيع

<sup>1</sup> د. محمود يوسف الكاشف ، مرجع سابق ص 6

ولم يدخر المحاسبين جهداً في محاولة تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بهدف توفير المعلومات المالية الملائمة ، والتي تساهم في تحقيق أهداف الجودة بشقيها ، وذلك من خلال السعي الدؤوب لوضع نظام متكامل للمحاسبة عن تكلفة الجودة . وتولد عن هذا الجهد ظهور العديد من المداخل المحاسبية منها التكلفة المستهدفة ، وتكلفة النشاط والإنتاج في الوقت المناسب ، والقيمة المنجزة، وخصائص التكلفة.

وعلى الجانب الآخر تطورت المفاهيم الإدارية ، فظهر مدخل الإدارة وفقاً للنشاط والذي سعي من خلال تكامله مع ABC لتوفير معلومات تشغيلية وتكاليفية تساعد على تحسين الأداء ، بما يؤدي لزيادة القيمة لكل من العملاء والمساهمين. وكذا نظام إدارة الأداء المتكامل ، وأسلوب التحسين المستمر للعملية والذات يهدفان إلى تحسين الإنتاجية وتخفيض دورة الإنتاج في إطار خفض التكلفة .

### 3-4 أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة:

تتطلب المنافسة الشديدة بين المنشآت في عصر العولمة من الإدارة البحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة عالية ولتحقيق ذلك ينبغي توفير معلومات جديدة لهذه الإدارة قد تكون مختلفة عن المعلومات السابقة، ومن المعلومات التي أدت إلى أهمية تغيير نوعية المعلومات المطلوبة مايلي<sup>1</sup> :

- التغيير في أذواق العملاء إلى الأفضل .
- انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض .
- التغير في التقنية حيث يمكن التواصل عن طريق شبكة الأنترنت ، الأمر الذي أدى على سهولة تسويق المنتجات وزيادة حدة المنافسة .
- التركيز على الجودة والتنوعية .
- التركيز على الأنشطة .

ونتيجة العوامل السابقة برزة الحاجة إلى ضرورة توفير أنظمة المعلومات المحاسبية وتصميم تلك لاحتياجات المنشأة وعملياتها المتطورة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من أجل النجاح والبقاء وزيادة القدرة التنافسية .

<sup>1</sup> د. نضال محمد رضا الخلف ، دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة ، الجامعة المستنصرية بغداد، 2014 ، ص 06

لذا فإن توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة بات أمر ملحا فقد أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حسب تقدير العديد من الخبراء.

### 3-5 أنواع تكاليف الجودة وأهميتها :

#### 1- أنواع تكاليف الجودة :

قدم (Juran & Feigembauin) أول تصنيف لتكاليف الجودة وقدم تكاليف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي و الفشل الخارجي وهي على النحو التالي<sup>1</sup>:

1- تكاليف الوقاية: وهي التكاليف التي تتزامن مع أو التي تنشأ بسبب نشاطات منع حدوث المعيب في المنتجات أو الخدمات، أو أنها التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بنشاط التدريب والتعليم والدراسات وحلقات الجودة وهندسة التصميم وهندسة الجودة، وكذلك نشاطات الاهتمام بالجودة بوصفها البعد تنافسية استراتيجية وتهدف إلى بقاء تكاليف التقييم والفشل بعدها الأدنى، وبإيجاز فإنها التكاليف التي تنشأ بسبب الجهود والنشاطات التي تهدف لعمل ما هو صحيح منذ البداية، ومن هذا ان تكاليف الوقاية تتضمن عدد من الأنواع الفرعية المهمة وهي<sup>2</sup> : تكاليف تخطيط الجودة، تكاليف تصميم المنتج، تكاليف العمليات، تكاليف التدريب ، تكاليف نظام المعلومات .

2- تكاليف التقييم: وهي التكاليف الناشئة بسبب نشاطات قياس جودة المنتجات أو الخدمات وتقييمها ،لضمان مطابقتها للمواصفات وتضم تكاليف فحص الإمدادات > المواد المشتريات < وترقيتها، فحص عمليات التصنيع والعمليات التشغيلية وترقيتها، فحص ومراقبة المواد الكاملة الصنع، إنها تعني التكاليف المباشرة وغير المباشرة لتحديد درجة المطابقة.

3- تكاليف الفشل الداخلي: إنها التكاليف التي تقع أو تكشف خلال عمليات الإنتاج أو تسليم الخدمة للزبون، أي إنها التكاليف التي تتزامن مع اكتشاف الإنتاج المعيب قبل تسليمه للزبون وتضم تكاليف التلف، إعادة الفحص، أو إعادة الاختيار، وتكاليف أوقات التوقفات بسبب مشكلات الجودة أو تكاليف الفرصة التي تترتب عن تصنيف المنتجات بالمرتبة الثانية أو تدني لجودة المنتج، وهي تكاليف لا تظهر عندما يكون المنتج خاليا من العيوب.

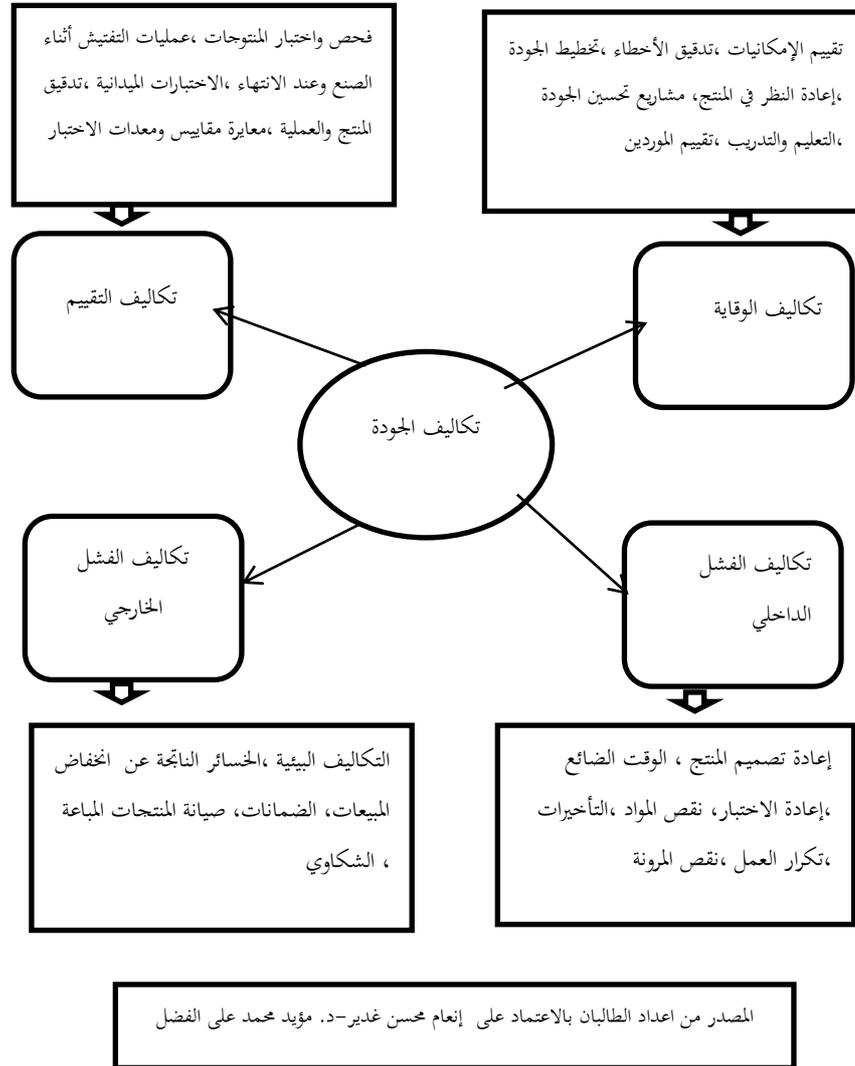
<sup>1</sup> الباحثة إنعام محسن غدیر- د. مؤيد محمد علي الفضل مرجع سابق ص 238

<sup>2</sup> بوخلوة باديس، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص83

4- تكاليف الفشل الخارجي : وهي التكاليف الناشئة عن المنتجات المعيبة أو غير المطابقة للمواصفات التي تكتشف بعد شحن المنتجات أو تسليم الخدمات، وتضم تكاليف الضمان والمردودات ومعالجة شكاوي الزبون بعد مطابقة المنتج للمواصفات، إنها تضم شكاوي الزبون ومتابعتها، وتكاليف الفحوصات والاختبارات والتصليلات الميدانية، وهي لا تظهر عندما تكون المنتجات تطابق المواصفات أو المتطلبات.

والشكل التالي يوضح أنواع تكاليف الجودة<sup>1</sup> :

الشكل رقم 4: أنواع تكاليف الجودة



المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على إنعام محسن غدير-د. مؤيد محمد علي الفضل

## 2- أهمية تكاليف الجودة:

تلعب تكاليف الجودة دورا بارزا مهما في عمل الشركات , وتمثل في الآتي:

<sup>1</sup> إنعام محسن غدير-د. مؤيد محمد علي الفضل مرجع سابق ص238

1- تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها، لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق ، وذلك من خلال عدة نقاط يمكن أن توضح أهمية الجودة، وهي :كسب ثقة الزبون ، حصة سوقية أعلى ، ولاء العاملين ، تخفيض التكاليف<sup>1</sup>.

فقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكيين في دراسة لهم أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكاليف الجودة والمحاسبة عليها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من الشركات .

2- تشمل على عنصرَي (التكلفة والجودة ) الذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (التكلفة ، والجودة ، الوقت والابتكار) للشركة.

3- تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للشركة وتحقيق معدلات ربح أكبر<sup>2</sup>.

4- تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال، وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل الشركة.

5- تقلل الخسائر المالية من خلال: الحيلولة دون فقدان العملاء الناجم عن مشكلات الجودة ، وتقليل الفاقد، والحد من انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.

### 3-6 نماذج محاسبة تكاليف الجودة:

تقدمت نماذج جديدة لتكاليف الجودة في إطار عدة نظريات منها ذات اهتمامات اقتصادية ومحاسبية وإدارية، ومنها النماذج التقليدية التي تطورت على رفق إسهامات الأولى لرواد الجودة وهي ثلاثة نماذج نموذج الوقاية، التقويم والفشل، نموذج التكلفة العملية، نموذج التكلفة المسندة لنشاط ،و فيما يأتي لمحة موجزة لنماذج تكاليف الجودة<sup>3</sup>:

\*نموذج الوقاية، التقويم والفشل: حسب هذا النموذج فان تكاليف ا لجودة هي المجموع الكلي للتكاليف التي تتزامن مع نشاطات

الجودة وهي تكاليف الوقاية "المنع" والتقويم والفشل الداخلي والخارجي التي يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكاليف الجودة} = \text{تكاليف الوقاية "المنع"} + \text{تكاليف التقويم} + \text{تكاليف الفشل}$$

<sup>1</sup> محمد ،فاطمة جاسم ،"أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي "،مجلة العلوم الاقتصادية ،جامعة البصرة،2008،العدد20

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام ،خالد سامي حمودة، مرجع سابق ص 12

<sup>3</sup> الباحثة إنعام محسن غدیر- د. مؤيد محمد علي الفضل مرجع سابق ص 239

إن الافتراضات النظرية التي استند إليها هذا النموذج انطلقت من حقيقة الاستثمار في نشاطات الوقاية والتقوم يعني بضرورة تحقيق عوائد مقبولة من تخفيض تكاليف الفشل أو تغير آخر، إن زيادة نشاطات الوقاية تعني تخفيض تكاليف الجودة الكلية.

\*نموذج كلفة العملية: تشير كلفة العملية تكاليف المطابقة الكلية وتكاليف عدم المطابقة إلى أن تكاليف المطابقة تعني تكاليف العمليات الضرورية لتمايز المنتجات والخدمات، وعلى وفق المعايير المعتمدة، أما تكاليف عدم المطابقة فهي تكاليف الفشل التي تتزامن مع العمليات التي لا تلي المعايير المطلوبة. ويمكن التعبير عنها و وفق المعادلة التالية:

$$\text{الكلفة الكلية للجودة} = \text{تكاليف المطابقة للعملية} + \text{تكاليف عدم المطابقة للعملية}$$

وسيكون النموذج فعالا في بيئات التصنيع المعاصرة وتحديدًا عند تنفيذ نظم التصنيع المتكامل باستخدام الحاسوب.

\*نموذج الكلفة المستندة للنشاط : طور نظام الكلفة المستند للنشاط بهدف تحسين دقة احتساب تكاليف الإنتاج وتخصيصها، إذ تقسم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى أكثر من مركز كلفة، ويضم كل مركز كلفة مجموعة من النشاطات المترابطة، ويحدد حجم ما يستهلكه النشاط من تكاليف عبر تقارير مستحدثة، (ساعات العمل المباشرة، ساعات المكائن ) أو غير مرتبط بالحجم مثل (عدد الأوامر، عدد ساعات التنصيب و التهيئة، عدد الأجزاء ) و ركزت النظم للكلفة المستندة للنشاط على ضرورة تحقيق الدقة في تخصص التكاليف غير المباشرة للمنتجات عبر تهيئة المعلومات الملائمة حول تكاليف الأنشطة الداخلية، من دون اعتبار أي تكاليف خارجية.

## 2- الأدبيات التطبيقية :

### الدراسة الاولى :

تحمل عنوان "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة " ،درهمون هلال ،اطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية ،جامعة يوسف بن خدة -الجزائر ،2004-2005 ،تعالج هذه الدراسة دور المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ،لأن المسير في المؤسسة الاقتصادية يحتاج دوما الى معطيات مالية او محاسبية دقيقة وموثوقة ،تسمح له باتخاذ القرارات في الأوقات الملائمة حاول الباحث التعمق في دراسة أنظمة المعلومات مع إظهار أهمية النظام المحاسبي كنواة في النظام الشامل في المؤسسة ،وبين أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأدوات تنفيذ في تحسين التسيير وتساعد على اتخاذ القرار ،اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي ،ومنه تم طرح الاشكالية التالية كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ ،حيث قامت هذه الدراسة على فرضية انه لا يمكن أن تنجح مؤسسة اقتصادية في وضع نظام محاسبة تحليلية إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق علمية متعارف عليها في هذا المجال ،وكان هدف الباحث هو إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار ،وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف النتائج الموصل إليها :

- 1- أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة ،إلا إذا اعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم .
- 2- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة ،فكل نظام فرعي له دور في تحسين التسيير .
- 3- يحتاج نظام المحاسبة التحليلية الى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية .

### الدراسة الثانية :

بعنوان "تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية -دراسة تحليلية لعينة من المنظمات الصناعية العراقية "،من إعداد الباحثين مؤيد محمد علي الفضل والباحثة إنعام محسن غدير ،كلية الإدارة والاقتصاد ،مجلة جامعة الكوفة ،السنة الثامنة-العدد ثالث وعشرون 2008 ،تعالج هذه الدراسة التأثير بين محاسبة التكاليف الجودة (الوقاية ،والتقييم والفشل الداخلي

،والفشل الخارجي) تطرقا الباحثان الى محاسبة تكاليف الجودة ،والميزة التنافسية وفي الأخير الجانب التطبيقي الذي تم فيه اختبار علاقة التأثير بين متغيرات محاسبة التكاليف الجودة والميزة التنافسية في مجموعة من المنظمات الصناعية العراقية وهذا باعتماد على منهج وصفي تحليلي ، وقامت هذه الدراسة على الإشكالية التالية: كيف تنظر المنظمات الصناعية لمحاسبة التكاليف الجودة بوصفها من أدوات تحقيق القيمة المضافة وتشخيص المستمر للجودة ؟ وقامت على فرضية توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لمحاسبة تكاليف الجودة بمتغيراتها مجتمعة في أبعاد الميزة التنافسية ،وهدف هذه الدراسة هو تحليل واقع وممارسات محاسبة التكاليف الجودة في المنظمات الصناعية قيد البحث وتشخيصها و النتائج المتحصل عليها هي :

- تفتقر جميع المنظمات الصناعية قيد البحث الى تصنيف معتمد لتكاليف الجودة .
- تفتقر جميع المنظمات المدروسة الى نظام معلومات محاسبي أو حتى نظام تقارير محاسبة يتعقب تكاليف إعادة التصنيع .

#### الدراسة الثالثة :

تحمل عنوان " دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة "، من إعداد الدكتور نضال محمد رضا الخلف ،الجامعة المستنصرية -كلية الإدارة والاقتصاد -قسم المحاسبة ،2014، تعالج هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة وضرورة توفير نظم معلومات محاسبية لتقرير عن تلك التكاليف لرفع مستوى ادائها وتحقيق النجاح ، تمت معالجة هذه الدراسة بأسلوب وصفي تحليلي ،وقد تم طرح الإشكالية التالية : ما المقصود بتكاليف الجودة وماهي مجاميعها ؟ ، فرضية هذه الدراسة إن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبة عن تكاليف الجودة لا يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات ،تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبة وأخذها بنظر الاعتبار عند تصميم تلك النظم ،النتائج الموصل إليها :

- أهمية الانتباه لتكاليف الجودة والتركيز عليها حيث أصبحت تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حيث تراوح تكاليف الجودة غالبا في الشركات الأمريكية من 10% الى 20%
- وأكدت الدراسة على حاجة الإدارة الملحة لتقرير تكاليف الجودة وضرورة قيام نظم المعلومات المحاسبية بتوفير المساعدة في تحسين استمرارية الإدارة في الرقابة .
- تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات .

الدراسة الرابعة :

تحمل عنوان "واقع تكاليف الجودة في الشركات الفلسطينية -دراسة تطبيقية " ،من إعداد الباحثين : ماهر موسى درغام, خالد ساسي حمودة ,مجلة جامعة الأزهر -غزة ،سلسلة العلوم الإنسانية 2015 ،المجلد 17 ،العدد 1 ص 01- 30 تاريخ الاستلام 2014/06/25 تاريخ القبول 2014/11/25 ،تعالج هذه الدراسة واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية "دراسة تطبيقية " لان بعض الدراسات أشارت الى ارتفاع نسبة تكاليف الجودة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية ،حيث وصلت الى 30% من اجمالي التكاليف وتتراوح ما بين 10-20% من اجمالي قيمة المبيعات ،حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي ،وقامت هذه الدراسة على الإشكالية التالية :ما واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ؟ ،حيث قامت هذه الدراسة على الفرضية التالية تدرك إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة مدى أهمية تكاليف الجودة ،تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تكاليف الجودة في شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة ،من حيث مدى إدراك إدارات هذه الشركة لأهمية تكاليف الجودة، والنتائج الموصل إليها هي :

1- يوجد إدراك لدى إدارات شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة حول مدى أهمية قياس تكاليف الجودة بنسبة

76.48% لجميع الأبعاد الاربعة للجودة

2- تطبيق إدارات شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة أنظمة تكاليف الجودة بنسبة 70% لجميع الأبعاد

الاربعة للجودة.

الدراسة الخامسة :

تحمل عنوان "أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية-دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك -

قسم التكرير " ،من إعداد المترشح : بوخلوة باديس ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير -قسم علوم التسيير ،جامعة

قاصدي مراح -ورقلة ،2015-2016، تعالج هذه الدراسة الكشف عن أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة

المنتجات النفطية في مؤسسة سونطراك -قسم التكرير وكذلك تقييم مدى تبنيتها لمفهوم إدارة الجودة الشاملة ومستوى جودة

المنتجات النفطية فيها ، وتحدث الباحث عن المرتكزات النظرية والتطبيقية ومبادئ إدارة الجودة الشاملة تطرق إلى أنظمة الجودة

وجودة المنتجات ، النفط وجودة المنتجات النفطية اما الجانب الميداني تكلم الباحث عن إجراءات الدراسة الميدانية وخصائصها في مؤسسة سوناطراك ونتائج الدراسة، واعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، وقامت هذه الدراسة على الإشكالية التالية :

إلى اي مدى يؤثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية في مؤسسة سوناطراك -قسم التكرير في الجزائر ؟ ، حيث قامت على الفرضية التالية : هناك أثر ضعيف لأثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية في مؤسسة سوناطراك -قسم التكرير في الجزائر ،تهدف هذه الدراسة الى تحديد مدى الالتزام بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في مؤسسة سوناطراك -قسم التكرير في الجزائر ،و النتائج الموصل إليها هي :

- درجة تطبيق مؤسسة سوناطراك لمبادئ إدارة الجودة الشاملة كانت متوسطة حيث بلغت نسبة 62.4%.
- مستوى جودة المنتجات النفطية في مؤسسة سوناطراك -قسم التكرير كان جيدا حيث بلغ نسبة 66.8%.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين كافة مبادئ إدارة الجودة الشاملة وجودة المنتجات النفطية .

#### الدراسة السادسة :

تحت عنوان "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة -دراسة حالة مؤسسة ALZINC- " ، مغبر فاطمة الزهراء، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،تخصص بحوث العمليات وتسيير المؤسسات ،جامعة أبي بكر بلقايد -تلمسان ،2015-2016، تعالج هذه الدراسة استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة التصنيع الحديثة وذلك في ظل المنافسة الحادة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث اصبح تحقيق ميزة تكاليفية مع الحفاظ على الجودة والأداء الوظيفي للسلع والخدمات أمرا ضروريا للبقاء والاستمرار في مجال الأعمال ، استعرض مدخل التكلفة كأداة استراتيجية لتخفيض التكاليف ،و حاول تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على مستوى الشركة الجزائرية للزنك .و تم طرح الإشكالية التالية : كيف يمكن استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ؟ ،وهدف هذه الدراسة هو إبراز مدخل التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية لتحقيق الريادة في التكلفة مع الحفاظ على أداء وجودة المنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات العملاء، والنتائج الموصل إليها هي :

عدم اهتمام المؤسسة بوظيفة إدارة التكلفة بالرغم من الأهمية التي أصبحت تنالها هذه الوظيفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

عدم تحكم المؤسسة في العملية التصنيعية وهو ما تسبب في ارتفاع مستويات الهدر وعدم الاستغلال الأمثل لمادة الزنك المتواجدة في المادة الأولية .

### أوجه التشابه بين الدراسات السابقة :

هناك نقاط اتفاق عديدة بين الدراسات السابقة منها المنهجية المستخدمة ، إذ ان معظم الدراسات السابقة استخدمت المنهج الوصفي التحليلي ، كما ان الباحثين تطرقوا الى الدراسة الميدانية وذلك بدراسة مقارنة التي اعتمد عليها اغلب الباحثين ، وكان الجانب الأكبر من الدراسات السابقة هو دراسة التكاليف وتكاليف الجودة ، وكان التشابه من حيث الهدف من الدراسة و هو دراسة التكاليف من خلال التعرف على اهم أنظمة التصنيع الحديثة وكيفية تأثيرها على نظم إدارة التكاليف ، وتم عرض الأطر النظرية والفكرية ذات الصلة بمحاسبة تكاليف الجودة ومناقشتها ، وتوصل الباحثون من خلال دراستهم الى ان المؤسسات لديها نقص واهمال في ترشيد التكاليف .

### أوجه الاختلاف :

هناك نقاط اختلاف عديدة بين الدراسات السابقة من حيث المكان والزمان والدراسة الميدانية ، ومعالجة الموضوع بعض الدراسات تكلمت على ان المحاسبة التحليلية أداة للتسيير ولكنها لم تتطرق الى انها أداة اتخاذ القرارات من ناحية جودة المنتجات ، اما بعض الدراسات تكلمت عن تكاليف الجودة و اهملت نظام المعلومات المحاسبي ، كما كان هناك اختلاف في طريقة الدراسة الميدانية من حيث المكان وطريقة الدراسة حيث اعتمدت بعض الدراسات بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسات وبعض الآخر بتوزيع استبيان .

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

لغرض بيان ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة ، فقد تم اجراء بعض المقارنات والتي تم عرضها على النحو التالي :

من حيث الدراسة : اجريت اغلب الدراسات السابقة على الشركات الأردنية والعراقية والفلسطينية والامريكية من اجل دراسة تكاليف الجودة ، في حين تم اجراء الدراسة الحالية في مصنع الأكياس - عين الحجر ولاية سعيذة -

الجزائر

من حيث الموضوع :تمت دراسة دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات بحيث لها اهمية بالغة في دوران عجلة الاقتصاد على المستوى الوطني والعالمي ،وتم الامام من خلال دراستنا على جميع الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة .

من حيث الهدف : هدفت الدراسات السابقة الى دراسة التكاليف بصفة عامة وتكاليف الجودة بصفة خاصة ،اما هدف دراستنا هو ابراز اهمية دور معلومات انظمة التكاليف في ضبط الجودة و اثبات أن نظام تكاليف الجودة يمثل نظام محاسبي قائم على مبادئ علمية أساسية.

وتعتبر هذه الدراسة الأولى في تطبيقها على مؤسسة صناعة الأكياس عين الحجر في مجال دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط المنتجات ولاحظنا انعدام الدراسات حول هذا الموضوع في الجزائر ،ورغم بذلنا لجهود متواضعة في حدود الإمكانيات المتاحة من المعلومات ،قدمنا تصورا لما يمكن ان تعالجه بحوث اخرى في مجال المحاسبة ونأمل ان يكون وفقنا الله من وراء القصد.

### خلاصة :

من بين الأدوات المستعملة في المؤسسات لرسم خططها وتطبيق استراتيجيتها نجد نظام محاسبة التكاليف فهي بدرجة الأولى نظام معلومات داخلي يستجيب للاحتياجات المسيرين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات فهو أداة مهمة في المؤسسة. وحتى يحقق نظام محاسبة التكاليف الأهداف المرجوة منه لا بد من تنظيمه بالشكل الملائم واستنادا الى تحقيقات قام بها مفكرون ومختصون في الميدان، تبين ان اعتبار نظام محاسبة التكاليف أداة هامة في مراقبة التسيير ومراقبة جودة المنتجات و ضبطها للبقاء في المنافسة وضمان مكانة في السوق، تحت وصاية الهيئة العليا للمؤسسة والاستجابة الكاملة للمسيرين مهما كان مستوى مسئوليتهم.

الا ان التحدث عن تنظيم نظام محاسبة التكاليف يعني وجود هذا النظام اساسيا في المؤسسة فما هو دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات، ونتيجة لهذا برزة الحاجة إلى ضرورة توفير نظام معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من أجل النجاح والبقاء وزيادة القدرة التنافسية، لذا فإن توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة بات أمر ملحا فقد أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حسب تقدير العديد من الخبراء.

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

### تمهيد :

يعتبر دور معلومات أنظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات امرا مهم في المؤسسات الاقتصادية من أجل المنافسة والبقاء في السوق حيث نسعى من خلال القيام بالدراسة التطبيقية الى معرفة انواع انظمة التكاليف بصفة عامة وتكاليف الجودة بصفة خاصة في المؤسسة التي هي بصدد الدراسة وهي شركة الأكياس-عين الحجر لهذا اعتمدنا في دراستنا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة وواقع اختيارنا على هذه المؤسسة يعود للأسباب التالية :

- انتاج الأكياس بجودة عالية .
- متحصلة على شهادة الإزو في الجودة.
- امتتاله لمجلس ادارة فعال يساعد في اتخاذ القرارات ويقوم بعملية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

1- عموميات حول شركة الأكياس-عين الحجر:

نشاط الوحدة و اطراف التعامل سياسات و الأهداف :

نشاط الوحدة:

تقوم المؤسسة بتحويل المادة الأولية ( ورق مستورد من الخارج ) إلى أكياس ذات أحجام مختلفة ( أكياس الاسمنت ، الجبس الغراء) زيادة على ذلك القيام بتقطيع الأكياس الفاسدة إلى قطع مساوية الحجم وبيعها .وتستعمل الوحدة مجموعة من المواد الأولية :

- الورق ذو حجم كبير حيث يبلغ الحجم المستعمل للورق (70كغ-80كغ-85كغ-90كغ) اما ذو اللون الابيض والبني و يعتبر الورق من المواد الاولية الرئيسية.
- الحبر ذو اللون الابيض ،اسود، احمر، اخضر، اصفر، ازرق ،بني، و هو من المواد الاولية الرئيسية .
- الغراء من المواد اولية الرئيسية وهو نوعان Colle-solvicole و .colle d'engagement.
- شريط الطبع وهو من مواد الاولية الرئيسية ويستعمل للتحديد إسم الزبون و كذا نوع المادة التي تباعها
- قطع غيار آلات الانتاج وهي مادة أولية رئيسية و ثانوية.

أهم زبائن الوحدة :

جدول 1: أهم الزبائن

اهم زبائن الوحدة	
اسم الشركة	الولاية
Scibs مؤسسة الاسمنت	لبنى صاف
Scis مؤسسة الإسمنت	سعيدة
Sciz مؤسسة الإسمنت	زهانة
Sacar	الجزائر
EDIMCO	تيزي وزو
EDIMCO	بويرة

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

- بالإضافة إلى زبائن خواص مثل :
- SPDG Ghardaia
- Sarl donia
- EURL TAIBI TAYEB

### أهداف المجمع :

- فرض المنتجات عالميا.
- استعمال لهياكل كقواعد إنتاج ومراقبة مشتركة.
- فتح الأبواب لعمليات الشراكة في ميادين استراتيجية.

### سياسة الشراكة:

- هناك كم كبير من مشاريع المقترحة من طرف GIBEC لجميع الشركاء.
- فتح رأس مال المجمع أو فرع من فروع لكل شراكة استراتيجية.
- حوصصة كلية أو جزئية.
- تنويع المنتجات خارج ما تم تقديمه سابقا.
- الاستثمار في مشاريع الجديدة و الهامة للاقتصاد الوطني مثل الهياكل القاعدية (التعمير...) شبكات التوزيع والتحويل

### 1- الهيكل التنظيمي للوحدة :

لتحقيق تسيير جيد يجب توفر التنظيم المحكم بين الوارد المادية والبشرية للوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية ولذلك يجب على الوحدة أن تقوم بتحديد مسؤولياتها وتوضيح نشاطها وتوزيعها على وحداتها وأفرادها والقيام بتحسين الاتصال والعلاقة بينهما

### الهيكل التنظيمي للوحدة :

وفيه نعرض كل فروع ومصالح الوحدة وهذا من خلال المخطط الآتي :



### وظائف الوحدة:

أ-وظائف المديرية العامة: ونجد فيها مصلحتين وهما:

✓ مراقبة التسيير والتحقيق الداخلي: تهتم هذه المصلحة بالكشف عن الانحرافات في الوحدة بعد جمع المعطيات في مختلف المصالح بوضع مخطط النتائج التخطيطية.

✓ التسويق ومراقبة النوعية: تعمل عمل المبيعات بالإضافة إلى القيام بترويج المنتج والبحث عن الزبائن الجدد وكذا عملية الإشهار ومراقبة النوعية والإنصات إلى الزبون حتى بعد البيع.

### ب- وظائف الإمداد:

مصلحة الإمداد: ونجد فيها ثلاثة أقسام:

✓ قسم تسيير المخزون: يهتم هذا القسم بتزويد المصالح الأخرى بما يلي:

المواد الأولية (الورق الكرافت): ومواد خاصة بالإنتاج وتسيير المخزون المتواجد باستعمال وظائف تسييرية واضحة وقانونية ، ومن مهام قسم تسيير المخزون :

يستلم مسئول مصلحة تسيير المخزون طلب حاجة من أي مصلحة ، ثم يقوم رئيس مصلحة التموين بإعداد سند طلب ممضي من طرف هذا الأخير و المدير العلم للمؤسسة ، بعد ذلك يأخذ المشتري سند الطلب للمورد و يستلم المشتريات من المورد مع وصل الاستلام و الفاتورة .

يقوم بعد هذا عامل المخزن بمعاينة السلعة يتم تحرير و وصل الاستلام خاص بالوحدة و يبعث إلى المسئول من أجل تسجيله في النموذج Logicielle .

✓ قسم الشراء: يهتم بتموين الوحدة بالمواد الضرورية لإنتاج الأكياس والتي معظمها مستورد كمادة أولية من البرتغال (كرافت).

✓ قسم الوسائل العامة: يهتم بتوفير الوسائل التي تتيح للمؤسسة السير في أعمالها بصورة منتظمة من النقل، مصاريف المهمات ومراقبة كل استثمارات المؤسسة.

مصلحة الموارد البشرية: تهتم هذه المصلحة بحركة المستخدمين وأجور العمال، متابعة القرارات الخاصة بالترقية و التكوين و الاقدمية ، حفظ الملفات العمال وتعين مصلحة الموارد البشرية ممثلى العمال يتم انتخابه من طرف العمال الذي يقوم نقل

انشغالات ومشاكل العمال الى مدير مصلحة موارد البشرية الذي يقوم بدوره بالمناقشتها مع المدير من اجل التواصل الى نتائج وحلول نهائية .

### مصلحة المالية والمحاسبة:

أ- مصلحة المحاسبة : نجد فيها قسم المحاسبة العامة تهتم بتسجيل العمليات التي تسير داخل المؤسسة و تقيدها و مراقبتها لتحديد الاستهلاك الشهري للكمية المراد إنتاجها قسم المحاسبة التحليلية يهتم بتحديد التكاليف و دراستها .

ب- مصلحة المالية : و التي تعرف بها المؤسسة النقدية الموجودة بتخزينها في وقت معين زيادة على معرفة ودائعها الموجودة في البنك الإيرادات و النفقات.

مصلحة التجارية : تهتم هذه بتوزيع المنتج التام ( الأكياس ) على الزبائن و التأكد من التسليم و التغليف كما لها علاقة مع مصلحة الإنتاج لأنها تهتم بطلبات الزبائن لأن الوحدة تنتج حسب الطلب أو بعقد لمدة زمنية (سنة) و دراسة كل ما يتعلق المستحقات السوق من:

◀ البعث عن الزبائن جدد

◀ دراسة السوق من حيث الطلب في جميع جهات الوطن ( شمال ، جنوب ، غرب ، شرق )

◀ معرفة المنافسين و مواقع تمركزهم ، و نسبة السوق التي يشغلونها

◀ الإشهار

مصلحة الاستغلال (التقنية): نجد فيها قسمين :

✓ قسم الصيانة : يهتم هذا القسم بالمحافظة على وسائل الإنتاج و ذلك عن طريق معاينة الآلات يوميا

و إصلاح التلف أو العطل فيها من أجل ضمان استغلالها لتجن توقف الإنتاج حتى خارج أيام العمل .

✓ قسم الإنتاج : يحتوي هذا القسم على ورشة واحدة لإنتاج الأكياس كما يقوم الوحدة في السنوات الأخيرة بإنتاج نوع

واحد من الأكياس و هي تعبئة الإسمنت نظرا للطلب المتزايد عليها .

مصلحة الأمن الصناعي : يهتم هذا القسم بأمن و حماية المؤسسة وأمن المستخدمين و آلات الإنتاج و كل ما يخص

المؤسسة.

الطاقة العمالية للوحدة:

جدول 2: عدد العمال في كل وحدة

النسبة	العدد	الهيكال
1.82%	1	مديرية الوحدة
3.64%	2	المبيعات
49.09 %	27	الاستغلال + الصيانة
7.27%	4	المحاسبة
5.45%	3	المستخدمين
9.09%	5	الإمداد
21.82%	12	الأمن
1.82%	1	المديرية العامة
100%	55	المجموع

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

2- جدول حسابات النتائج شركة الأكياس- عين الحجر :

جدول 3 : جدول حسابات النتائج

2015	2014	2013	البيان
150,969,861.37	128,080,653.00	156,303,570.83	المبيعات و المنتجات الملحقه
4,893,521.00	1,065,931.80	-2,605,162.80	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع
			الانتاج الثابت
			اعانات الاستغلال
<b>155,863,382.37</b>	<b>129,146,584.80</b>	<b>153,698,408.03</b>	<b>1- انتاج السنة المالية</b>
-134,685,911.03	-104,595,069.70	-123,863,273.78	المشتريات المستهلكة
-10,964,927.49	-8,609,140.81	-7,698,439.33	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
<b>-145,650,838.52</b>	<b>-113,204,210.51</b>	<b>-131,561,713.11</b>	<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
<b>10,212,543.85</b>	<b>15,942,374.29</b>	<b>22,136,694.92</b>	<b>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b>
-30,182,600.40	-27,546,476.63	-29,505,760.14	اعباء المستخدمين
-2,586,510.00	-1,805,135.72	-2,148,698.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
<b>-22,556,566.55</b>	<b>-13,409,238.06</b>	<b>-9,517,763.22</b>	<b>4- اجمالي فائض الاستغلال</b>
4,108.83	358,791.25	160,466.68	المنتجات العملية الأخرى
-2,094,758.34	-386,340.58	-110,259.95	الاعباء العملية الأخرى
-15,555,403.47	-15,552,667.06	-14,302,618.48	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة
495,169.98		3,407,251.35	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
<b>-39,707,449.55</b>	<b>-28,989,454.45</b>	<b>-20,362,923.62</b>	<b>5- النتيجة العملية</b>
			الناتج المالية
-37,203.70	-49,604.94	-62,006.17	الأعباء المالية
<b>-37,203.70</b>	<b>-49,604.94</b>	<b>-62,006.17</b>	<b>6- النتيجة المالية</b>
<b>-39,744,653.25</b>	<b>-29,039,059.39</b>	<b>-20,424,929.79</b>	<b>7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)</b>
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
23,280.74	98,396.80	-359,316.92	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
<b>156,362,661.18</b>	<b>129,505,376.05</b>	<b>157,266,126.06</b>	<b>مجموع نواتج الأنشطة العادية</b>
<b>-196,084,033.69</b>	<b>-158,446,038.64</b>	<b>-178,050,372.77</b>	<b>مجموع اعباء الأنشطة العادية</b>
<b>-39,721,372.51</b>	<b>-28,940,662.59</b>	<b>-20,784,246.71</b>	<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			العناصر الغير عادية (الناتج)
			العناصر الغير عادية (الأعباء)
			<b>9- النتيجة غير عادية</b>
<b>-39,721,372.51</b>	<b>-28,940,662.59</b>	<b>-20,784,246.71</b>	<b>النتيجة الصافية للدورة</b>

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يسمح جدول حسابات النتائج كما رأينا بمعرفة ومعاينة سيرورة تكوين النتيجة خلال فترة معينة، غير أنه لا بد من تقييم نشاط المؤسسة عبر تحليل نقارن من خلاله تطور هذا النشاط بالنسبة لسنوات السابقة، ويمكن من اجل القيام بهذا التحليل استخدام عدة مؤشرات ونسب تبين كفاءة ومردودية المؤسسة وفعالية تسيير التكاليف فيها .

1- حساب نسبة التطور بالنسبة لرقم الاعمال:

يمكن حساب نسبة التطور بالنسبة لرقم الاعمال كالتالي :

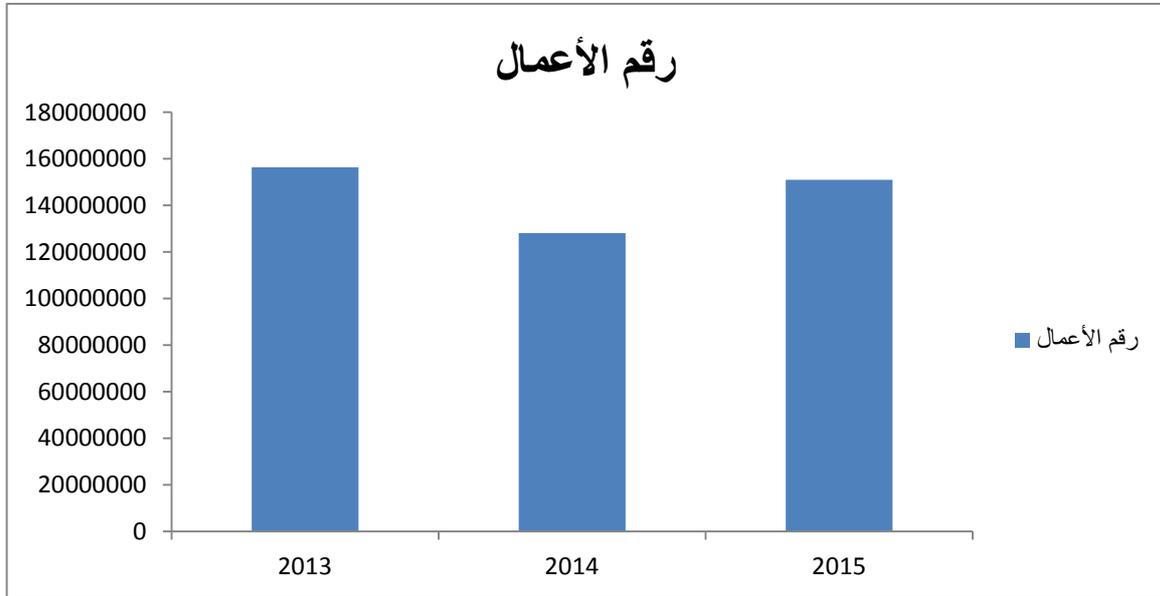
(رقم الاعمال n-رقم الاعمال (n-1) ) ÷ رقم الاعمال (n-1)

نسبة التطور لرقم الاعمال 2013، 2014 هي : -128,080,653.00

-18%=156,303,570.83/156,303,570.83

شكل رقم يمثل رقم الأعمال لسنوات 2013، 2014، 2015

شكل رقم 6: رقم اعمال 2013، 2014، 2015



نلاحظ ان نسبة التطور هي (-18%) بمعنى ان المؤسسة انخفضت حصتها في السوق لأن الكمية المنتجة انخفضت في

سنة 2014 بالنسبة لسنة 2013 .

نسبة التطور لرقم الاعمال 2014،2015 هي : 150,969,861.37 - 128,080,653 / 128,080,653 = 17%

نلاحظ ان نسبة التطور هي 17% أي ان المؤسسة ارتفعت حصتها في السوق وذلك لزيادة الكمية المنتجة سنة 2015

عن سنة 2014

كما توجد هناك نسب تقيس مردودية وفعالية المؤسسة وقدرتها على تحقيق الارباح وهي :

✓ معدل الهامش الإجمالي : وهو الفرق بين رقم الاعمال والمشتريات المستهلكة ويحسب بالعلاقة التالية

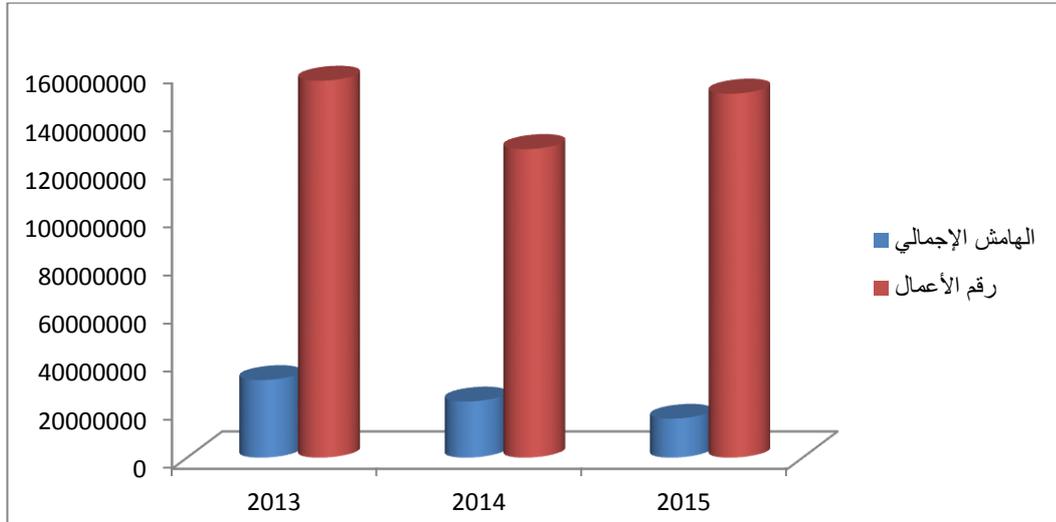
معدل الهامش الإجمالي = الهامش الإجمالي ÷ رقم الاعمال

جدول 4: معدل الهامش الإجمالي

2015	2014	2013	
16283950.34	23485583.3	32440297.05	الهامش الإجمالي
150969861.37	128080653	156303570.63	رقم الأعمال
0.10	0.18	0.20	معدل الهامش الإجمالي

المصدر : من اعداد الطلبة

شكل رقم 7 يمثل الهامش الإجمالي ورقم الأعمال لسنة 2013، 2014، 2015



فيما يخص معدل الهامش الإجمالي فقد انخفض من سنة 2013 إلى 2015 ويرجع هذا إلى انخفاض رقم الأعمال في 2014 وزيادة تكاليف المشتريات المستهلكة في 2015 بسبب البحث عن جودة أفضل من اجل المنافسة بمنتج ذو جودة عالية وهذا ما أثر سلبا على المعدل، يجب على المؤسسة إعادة النظر في تكاليف المشتريات المستهلكة واقتناء جودة عالية باقل سعر.

✓ معدل القيمة المضافة:

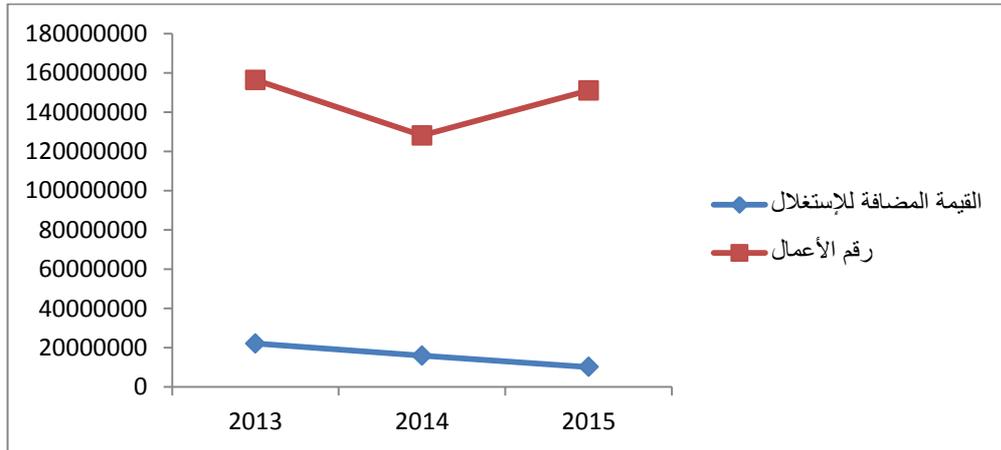
يحسب بالعلاقة التالية : معدل القيمة المضافة = القيمة المضافة للاستغلال ÷ رقم الأعمال

جدول 5: معدل القيمة المضافة

2015	2014	2013	
10212543.85	15942374.29	22136694.92	القيمة المضافة للاستغلال
150969861.37	128080653.00	156303570.83	رقم الأعمال
0.06	0.12	0.14	معدل القيمة المضافة

المصدر: من اعداد الطلبة

شكل رقم 8 يمثل القيمة المضافة للإستغلال ورقم الأعمال لسنة 2013، 2014، 2015،



تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على التحكم في مكونات القيمة المضافة من تكاليف لتحقيق أكبر قيمة مضافة ومدى مساهمة مبيعاتها في خلق أكبر قيمة مضافة، ونظرا لانخفاض رقم الأعمال وارتفاع تكاليف المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى تدهور هذا المعدل عبر السنوات الثلاث. وبالتالي عدم كفاءة المؤسسة في هذا الجانب، فيجب على المؤسسة تخفيض

تكاليف المشتريات المستهلكة والتحكم في مصاريف الشراء، وكذلك تخفيض تكاليف الخدمات الخارجية وبهذا تستطيع المؤسسة تحقيق أكبر قيمة مضافة.

✓ معدل النتيجة الصافية :

يحسب بالعلاقة التالية : النتيجة الصافية ÷ رقم الاعمال

جدول 6: معدل النتيجة الصافية

2015	2014	2013	
-39721372.51	-28940662.59	-20784246.71	النتيجة الصافية
150969861.37	128080653.00	156303570.83	رقم الاعمال
-0.26	-0.22	-0.13	معدل النتيجة الصافية

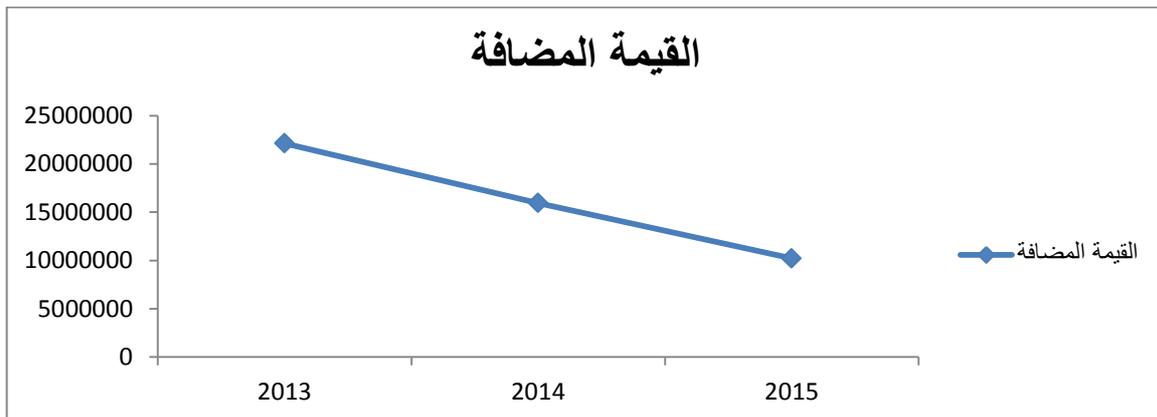
المصدر : من اعداد الطلبة

نلاحظ ان معدل النتيجة الصافية كان سالبا وتدهور عبر السنوات الثلاث وهذا نتيجة لتحقيق خسارة كانت متزايدة من سنة إلى أخرى رغم تطور نسبي لرقم الأعمال في 2015 إلا أن زيادة الخسارة خلالها كان تأثيره أكبر وهذا راجع إلى زيادة تكاليف المؤسسة خاصة في 2015 مثل تكاليف المستخدمين والضرائب والرسوم والتي تمثل أعباء مهمة لدى المؤسسة.

2- بالنسبة للقيمة المضافة : تساعد في مراقبة تطور نشاط المؤسسة ومنها :

✓ قياس حجم المؤسسة : تطور القيمة المضافة في حد ذاتها

شكل رقم 9 يمثل القيمة المضافة لسنة 2013، 2014، 2015،



يحسب معدل التطور كنالي : القيمة المضافة n - القيمة المضافة (n-1) ÷ القيمة المضافة (n-1)

معدل التطور 2013،2014 هي -0.27

معدل التطور 2014،2015 هي -0.25

نلاحظ معدل سلبى لمعدل القيمة المضافة وهذا لتدهورها عبر السنوات الثلاث بسبب ارتفاع تكاليف المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى ، فيجب على المؤسسة تخفيض تكاليف المشتريات المستهلكة والتحكم في مصاريف الشراء ، وكذلك تخفيض تكاليف الخدمات الخارجية وبهذا تستطيع المؤسسة تحقيق أكبر قيمة مضافة.

✓ قياس درجة التكامل الاقتصادي :

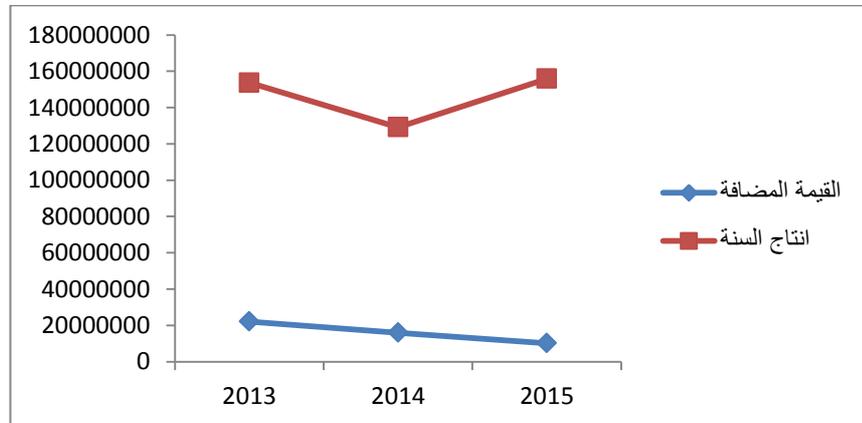
وهذا باستعمال النسبة التالية : القيمة المضافة على إنتاج السنة

جدول 7 :معدل درجة التكامل الإقتصادي

2015	2014	2013	
10212543,85	15942374,29	22136694,92	القيمة المضافة
155863382,37	129146584,80	153698408,03	انتاج السنة
0.06	0.12	0.14	معدل درجة التكامل الاقتصادي

المصدر :من اعداد الطلبة

شكل رقم 10 :يمثل القيمة المضافة وإنتاج السنة المالية 2013، 2014، 2015



فيما يخص معدل درجة التكامل الاقتصادي فهو بعيد كثيرا عن 1 مما يعني درجة تكامل منخفضة جدا وبالتالي اعتماد المؤسسة بدرجة كبيرة على توفير المواد المستهلكة من الخارج أي عدم إنتاجها للمواد المستعملة في العملية الإنتاجية بنفسها وبالتالي زيادة كبيرة في التكاليف وهذا يؤثر على المؤسسة، يجب على إدارة المؤسسة اتخاذ اجراءات من اجل انتاج المواد الأولية بنفسها ان امكن ذلك

✓ قياس البنية الداخلية للمؤسسة : وهذا من خلال تحليل مكونات القيمة المضافة بواسطة النسب باستخدام العناصر التي

توزع عليها واهم هذه العناصر هي :

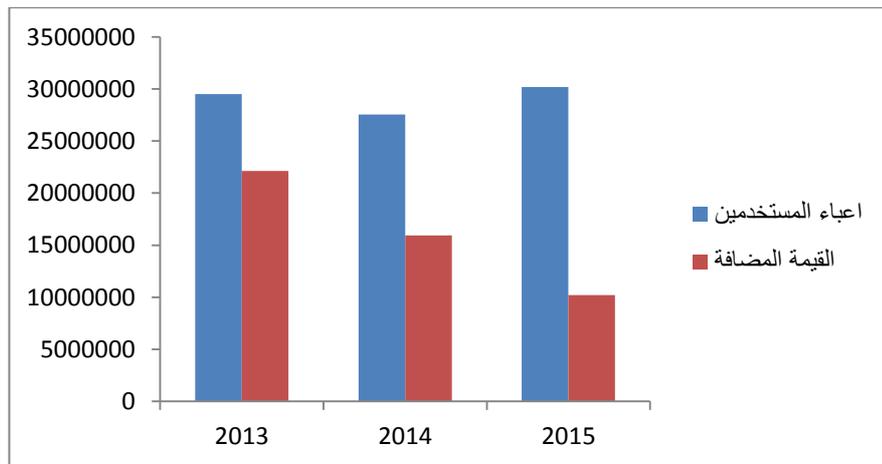
معدل المستخدمين = اعباء المستخدمين ÷ القيمة المضافة

جدول 8 :معدل المستخدمين

2015	2014	2013	
30182600,40	27546476,63	29505760,14	اعباء المستخدمين
10212543,85	15942374,29	22136694,92	القيمة المضافة
2.95	1.72	1.33	معدل المستخدمين

المصدر : من اعداد الطلبة

شكل رقم 11: يمثل اعباء المستخدمين والقيمة الضافة 2013، 2014، 2015



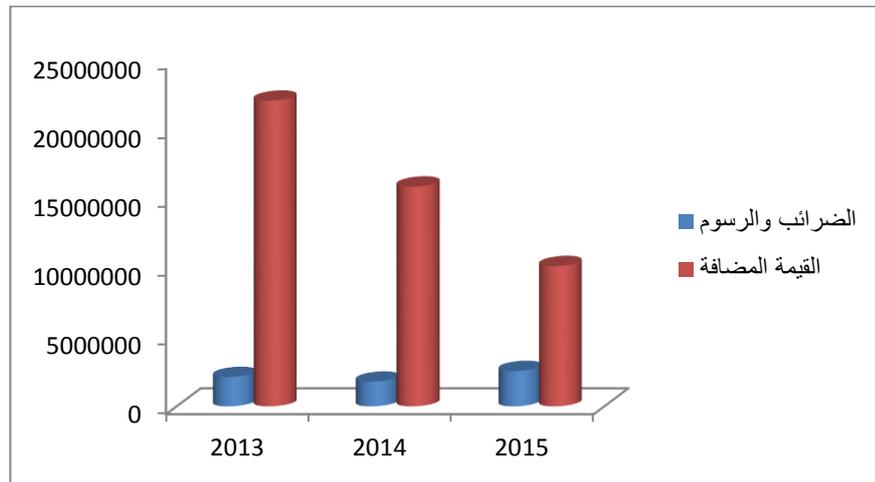
معدل الضرائب والرسوم = الضرائب والرسوم ÷ القيمة المضافة

جدول 9: معدل الضرائب والرسوم

2015	2014	2013	
2,586,510.00	1,805,135.72	2,148,698.00	الضرائب والرسوم
10212543.85	15942374.29	22136694.92	القيمة المضافة
0.25	0.11	0.09	معدل الضرائب والرسوم

المصدر: من اعداد الطلبة

شكل رقم 12: يمثل الضرائب والرسوم والقيمة المضافة 2013، 2014، 2015



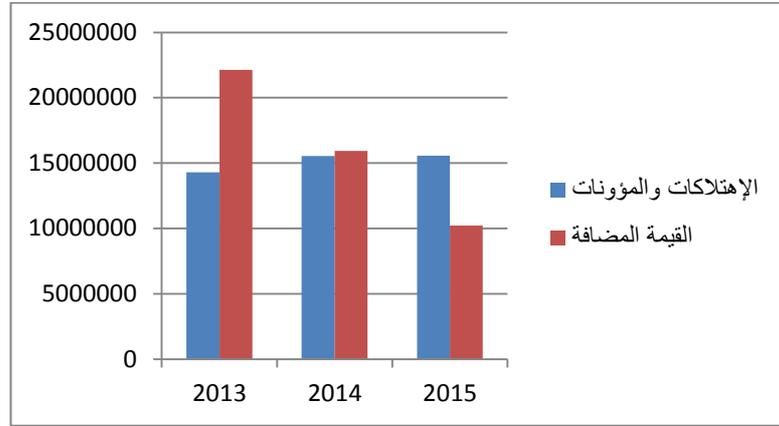
معدل الإهلاكات = الإهلاكات والمؤونات ÷ القيمة المضافة

جدول 10: معدل الإهلاكات

2015	2014	2013	
15,555,403.47	15,552,667.06	14,302,618.48	الإهلاكات والمؤونات
10212543.85	15942374.29	22136694.92	القيمة المضافة
1.52	0.97	0.64	معدل الإهلاكات

المصدر: من اعداد الطلبة

شكل رقم 13 : يمثل الإهلاكات والمؤونات والقيمة المضافة 2013، 2014، 2015



فيما يخص نسب قياس البنية الداخلية للمؤسسة فقد تم دراستها من خلال قياس مدى تأثير إرتفاع أو انخفاض أهم التكاليف المكونة للقيمة المضافة سواء بالزيادة أو بالنقصان. إذ نلاحظ أن معدل أعباء المستخدمين يفوق الواحد مما يعني أن هذه الأخيرة تشكل أعباء معتبرة لدى المؤسسة خاصة وأنها ارتفعت عبر السنوات مقابل انخفاض القيمة المضافة والذي كان سببه بشكل كبير ارتفاع المشتريات المستهلكة، كما أن معدل الضرائب والرسوم كان في ارتفاع عبر السنوات ليصل إلى 25 بالمئة ونفس الشيء بالنسبة لمعدل مخصصات الإهلاك والمؤونات التي شكلت نسبة معتبرة من القيمة المضافة لتفوق 1 في 2015 إذ بلغت 1.52، أي أن هذه التكاليف أثرت بشكل سلبي على القيمة المضافة نظرا لقيمتها المعتبرة.

سبب ارتفاع اعباء المستخدمين هو الزيادة في توظيف عدد العمال والزيادة في أجر العمال

سبب ارتفاع الضرائب و الرسوم هو الزيادة في أعباء المستخدمين لأن توجد علاقة طردية بينهما (IRG) وتزداد الضرائب مع زيادة الكمية المباعة.

أما بنسبة للإهلاكات فإن الآلات كانت مهتلكة بنسبة 100% إلا أنه وفقا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) فرضة على المؤسسة تجزئة من جديد اهتلاك ماكنات العمل وتحديد مدة حياتها، مما فرض على المؤسسة وضع إهلاكات من جديد للماكنات علما أنها كانت مهتلكة، مما أدى الى زيادة قيمة الإهلاك وبهذا اصبحت تكاليف زائدة .

3- نسبة النتيجة المالية = النتيجة المالية ÷ النتيجة العادية قبل الضريبة

جدول 11: نسبة النتيجة المالية

2015	2014	2013	
-37,203.70	-49,604.94	-62,006.17	النتيجة المالية
-39,744,653.25	-29,039,059.39	-20,424,929.79	النتيجة العادية قبل الضريبة
0.009	0.0017	0.003	نسبة النتيجة المالية

المصدر: من اعداد الطلبة

فيما يخص نسبة النتيجة المالية فنلاحظ أنها ساهمت في زيادة نسبة من الخسارة خاصة في سنة 2013 بنسبة 0.3% بالمئة ليرتفع

معدل الخسارة فيها في النتيجة العادية قبل الضريبة إلى 0.9% بالمئة في 2015 .

## 3- محاسبة التكاليف شركة الأكياس- عين الحجر سنة 2013، 2014، 2015 :

## 3-1 تكلفة الشراء المواد الأولية سنة 2013، 2014، 2015

جدول 13: تكلفة شراء المواد الأولية 2013، 2014، 2015

2015	2014	2013	البيان
8355415.99	62254843.13	62154843.13	ثمن الشراء
2230.00	2245.00	3245.00	حقوق الجمارك
345906.85	945000.00	1005000.00	مصاريف النقل
111432.16	367319.20	200319.20	مصاريف المناء
107550.00	913968.34	983968.34	مصاريف التحويل
30250.00	54483.05	60483.05	التأمين
9143760.00	64537858.72	64407858,72	المجموع
98.32	799.792	800	الكمية
93000.00	80693.30	80509.8234	التكلفة بالطن
0.093	0.080693	0.080598234	التكلفة بالغرام

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم 14: نسبة مصاريف الشراء

2015	2014	2013	
6.17%	3.44%	3.39%	نسبة مصاريف الشراء من مجموع تكاليف الشراء
6.76%	3.57%	3.25%	نسبة مصاريف الشراء من ثمن الشراء
6.17%	3.44%	3.39%	نسبة مصاريف الشراء من ثمن الشراء الطن الواحد

المصدر: من اعداد الطلبة

لقد اثرت مصاريف الشراء (النقل، المناء، التحويل) على تكلفة شراء المواد الأولية حيث لاحظنا ارتفاع نسبتها من سنة الى اخرى حتى وصلت الى نسبة 6.17% سنة 2015 أي ارتفاع حوالي 3% عن سنة 2013، ونسبة مصاريف الشراء من ثمن شراء المواد الأولية ارتفعت كذلك من سنة الى اخرى من نسبة 3.25% الى نسبة 6.76% وترجع هذه الزيادة في مصاريف الشراء لعدم تحكم المؤسسة فيها مما اثر في تكلفة الشراء وتأثر في تكلفة الإنتاج ايضا، اذن يجب على المؤسسة اخذ بعين الاعتبار مصاريف الشراء وتخفيضها من اجل تخفيض تكلفة الشراء واخذ مكانتها في المنافسة باقل سعر شراء المواد الأولية ذو جودة عالية.

2-3 تكلفة الإنتاج سنة 2013 :

جدول 15: تكلفة الإنتاج 2013

البيان	الكمية	السعر	التكلفة	النسبة *
المواد الأولية المستهلكة				
أكياس الإسمنت ( ضفتين ) 85 غرام ورق	69.317	0.081	5.615	38.77%
ورق	69.317	0.081	5.615	38.77%
شريط الواجبة	6.743	0.081	0.546	3.77%
شريط الملئ	2.744	0.081	0.222	1.53%
تكلفة المواد المستهلكة(الورق )	148.121		11.998	82.84%
غراء	1.085	0.093	0.101	0.70%
حبر	0.415	0.246	0.102	0.70%
شريط الطبع		0.023	0.023	0.16%
محروقات		0.085	0.085	0.59%
ماء		0.010	0.010	0.07%
لوازم أخرى		0.030	0.030	0.21%
تكلفة مواد ولوازم مستهلكة			0.351	2.42%
أعباء غير مباشرة				
اليد العاملة غير مباشرة		0.938	0.547	3.78%
أعباء الإنتاج				
اليد العاملة المباشرة		0.750	0.438	3.02%
الكهرباء		0.030	0.018	0.12%
قطع غيار الآلات		0.050	0.029	0.20%
الأعباء الاستغلال الغير مباشرة 62+64+65+68		1.508	0.880	6.07%
تكاليف الإنتاج			1.911	13.20%
أعباء التوزيع				
اليد العاملة الغير مباشرة (مصلحة التجارة)		0.187	0.109	0.75%
التغليف		0.084	0.084	0.58%
تكاليف التوزيع			0.193	1.33%
مصاريف النقل			0.30	0.21%
تكلفة الإنتاج			14.48	100%

\*بالنسبة لتكلفة إنتاج الإجمالية

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

قامت شركة الأكياس-عين الحجر في سنة 2013 بإنتاج 8850420 كيس بسعر 14.48 للكيس الواحد حيث تم البيع بسعر

14.63 للكيس الواحد أي تحقيق ربح يقدر ب 1% من تكلفة إنتاج الكيس الواحد.

3-3 تكلفة الإنتاج 2014:

جدول 16: تكلفة الإنتاج 2014

النسبة*	التكلفة	السعر	الكمية	البيان
				<b>المواد الأولية المستهلكة</b>
33.41%	5.942	0.081	73.394	أكياس الإسمنت ( ضفتين ) 90 غرام ورق
33.41%	5.942	0.081	73.394	ورق
3.07%	0.546	0.081	6.743	شريط الواجحة
1.25%	0.222	0.081	2.744	شريط الملئ
71.13%	12.652		156.276	<b>تكلفة مواد أولية مستهلكة</b>
0.57%	0.101	0.093	1.085	غراء
0.57%	0.102	0.246	0.415	حبر
0.13%	0.023	0.023		شريط الطبع
0.48%	0.085	0.085		محروقات
0.06%	0.010	0.010		ماء
0.17%	0.030	0.030		لوازم أخرى
1.97%	0.351			<b>تكلفة مواد ولوازم مستهلكة</b>
				<b>أعباء غير مباشرة</b>
6.05%	1.076	1.076		اليد العاملة غير مباشرة
				<b>أعباء الإنتاج</b>
3.32%	0.590	0.590		اليد العاملة المباشرة
2.59%	0.460	0.030		الكهرباء
4.31%	0.767	0.050		قطع غيار الآلات
	0.060			الأعباء الاستغلال الغير مباشرة
	0.269			61
	0.220			62
1.51%	0.100			64
	0.960			65
				68
25.31%	4.502			<b>تكاليف الإنتاج</b>
				<b>أعباء التوزيع</b>
1.05%	0.187	0.187		اليد العاملة الغير مباشرة (مصلحة التجارة)
0.53%	0.95	0.095		التغليف
1.59%	0.282			<b>تكاليف التوزيع</b>
				<b>مصاريف النقل</b>
100%	17.79			<b>تكلفة الإنتاج</b>

\* بالنسبة لتكلفة انتاج الإجمالية

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

قامت شركة الأكياس-عين الحجر في سنة 2014 بإنتاج 6936955 كيس بسعر 17.79 للكيس الواحد حيث تم البيع بسعر

17.96 للكيس الواحد أي تحقيق ربح قدره 1% من تكلفة إنتاج الكيس الواحد.

3-4 تكلفة الإنتاج 2015 :

جدول 17: تكلفة الإنتاج 2015

النسبة*	التكلفة	السعر	الكمية	البيان
				<b>المواد الأولية المستهلكة</b>
36.24%	6.824	0.0930	73.394	أكياس الإسمنت ( صفتين ) 90 غرام ورق
36.24%	6.824	0.0930	73.394	ورق
3.33%	0.627	0.0930	6.743	شريط الواجبة
1.36%	0.255	0.0930	2.744	شريط الملئ
77.16%	14.530		156.276	<b>تكلفة المواد الأولية المستهلكة</b>
0.67%	0.126	0.116	1.085	غراء
0.60%	0.112	0.270	0.415	حبر
0.21%	0.040	0.040		شريط الطبع
0.38%	0.071	0.085		محروقات
0.13%	0.025	0.030		ماء
0.13%	0.025	0.030		لوازم أخرى
2.12%	0.399			<b>تكلفة مواد ولوازم مستهلكة</b>
5.95%	1.121	1.345		أعباء غير مباشرة اليد العاملة غير مباشرة
3.26%	0.614	0.737		أعباء الإنتاج اليد العاملة المباشرة
0.49%	0.092	0.092		الكهرباء
0.67%	0.127	0.152		قطع غيار الآلات
0.52%	0.098	0.117		الأعباء الاستغلال الغير مباشرة
1.36%	0.257	0.308		61
0.53%	0.192	0.230		62
0.53%	0.075	0.090		64
0.53%	1.042	1.250		65
0.53%				68
19.20%	3.616			<b>تكاليف الإنتاج</b>
0.52%	0.098	0.118		أعباء التوزيع اليد العاملة الغير مباشرة (مصلحة التجارة)
0.53%	0.100	0.100		التغليف
1.05%	0.198			<b>تكاليف التوزيع</b>
0.46%	0.088			<b>مصاريف النقل</b>
100%	18.83			<b>تكلفة الإنتاج</b>

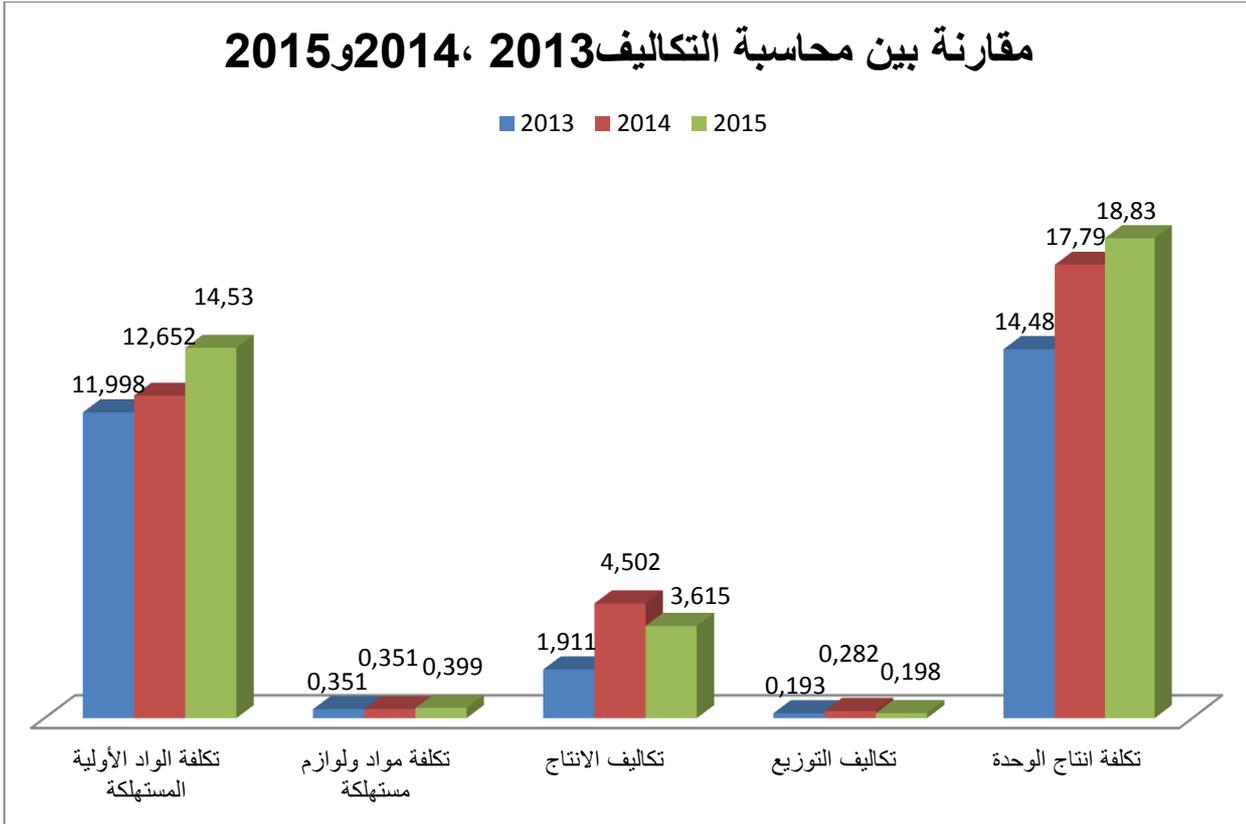
\* بالنسبة لتكلفة انتاج الإجمالية

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

قامت شركة الأكياس-عين الحجر في سنة 2015 بإنتاج 9045705 كيس بسعر 18.83 للكيس الواحد الواحد حيث تم البيع بسعر 19.02 للكيس الواحد اي تحقيق ربح قدره 1% من تكلفة إنتاج الكيس

### 5-3 مقارنة بين محاسبة التكاليف 2013، 2014، 2015:

الشكل رقم 14: مقارنة بين محاسبة التكاليف 2013، 2014، 2015



التحليل :

من خلال الأعمدة البيانية التي تمثل محاسبة التكاليف للأكياس لثلاث سنوات 2013-2014-2015 كانت هنالك اختلافات في التكاليف ما بين السنوات الثلاثة وهذا ما سوف نوضحه :

✓ تكلفة المواد الأولية المستهلكة : ارتفعت تكلفة المواد الأولية المستهلكة خلال السنوات الثلاثة وهذا راجع الى:

في سنة 2013 وسنة 2014 كانت تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة ثابتة حيث كان التغير في الكمية المستهلكة 85 غرام في

سنة 2013 و90 غرام في سنة 2014 اي ارتفاع الكمية المستهلكة ب 5 غرامات مما اثر في تكلفة المواد الأولية المستهلكة .

اما في سنة 2015 تغيرت تكلفة شراء المواد الأولية حيث ارتفعت عن السنوات السابقة وراجع هذا الارتفاع لعدة اسباب ومن بينها التغير في العملة الصعبة لان شركة الأكياس-عين الحجر تقوم بشراء المواد الأولية من الخارج، ارتفاع ثمن شراء المواد الأولية حيث بلغ 84981.85 دج للطن الواحد أي سجل ارتفاع عن سنة 2013 و 2014 بحوالي 7143.06 دج، وهذا ما اثر في تكلفة المواد الأولية المستهلكة في عملية الإنتاج.

✓ تكلفة مواد ولوازم مستهلكة :

كانت ثابتة في سنة 2013 و2014، اما في سنة 2015 زادت هذه التكلفة بسبب زيادة في ثمن شراء الغراء و الملون والطابع مما اثر في تكلفة مواد ولوازم مستهلكة خلال هذه السنة.

✓ تكاليف الإنتاج

ارتفعت في سنة 2014 عن سنة 2013 وهذا راجع الى زيادة عدد العمال حيث ارتفعت اعباء اليد العاملة سنة 2014 وكذلك ارتفعت اعباء الكهرباء وذلك بسبب الكمية المنتجة، وكان هنالك ارتفاع ايضا في قطع غيار الآلات من اجل صيانة الآلات، اما سنة 2015 فقد انخفضت تكاليف الإنتاج عن سنة 2014 وهذا راجع الى نقص في قيمة الكهرباء وتكلفة قطع الغيار رغم ارتفاع تكلفة اليد العاملة.

وكما تطرقنا من قبل حول الإهلاكات فإن الآلات كانت مهتلكة بنسبة 100% إلا أنه وفقا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) فرضة على المؤسسة تجرئة من جديد اهتلاك ماكنات العمل وضع إهلاكات من جديد للماكنات علما أنها كانت مهتلكة، مما أدى الى زيادة قيمة الإهلاك وبهذا اصبحت تكاليف زائدة، وبهذا كان لها تأثير في تكاليف الإنتاج وتكلفة انتاج الوحدة الواحدة خلال السنوات الثلاثة 2013، 2014، 2015،

وهذا ما سوف نوضحه من خلال سنة 2015 :

$$\text{تكاليف الإنتاج } 3.616 - \text{الإهلاكات } 1.042 = 2.574$$

$$\text{تكلفة انتاج الوحدة الواحدة } 18.83 - \text{الإهلاكات } 1.042 = 17.78$$

وبهذا نلاحظ ارتفاعا تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من 17.78 الى 18.83 بسبب الإهلاكات التي أصبحت مصاريف زائدة .

✓ تكاليف التوزيع :

كان هنالك تغير طفيف خلال السنوات 2013-2014-2015، وذلك راجع الى تكلفة التغليف وتكلفة اليد العاملة (مصلحة التجارة) ، حيث بقي سعر اليد العاملة (مصلحة التجارة) ثابت في 2013 و2014 وانخفض في سنة 2015، اما سعر التغليف ارتفع من سنة الى أخرى .

✓ تكلفة انتاج الوحدة الواحدة :

ارتفعت من سنة الى أخرى، واذلك راجع الى التغير في التكاليف المذكورة من قبل وعدم تحكم المؤسسة في ثبات تكاليف الإنتاج من سنة الى أخرى وهذا ما سوف نوضحه :

حيث وجدنا في سنة 2013 انه تكلفة المواد الأولية لديها اكبر نسبة من تكلفة إنتاج الوحدة 82.84 % ، وتليها نسبة تكاليف الإنتاج ب13.20% من تكلفة انتاج الوحدة ،اما في سنة 2014 فقد انخفضت نسبة تكلفة المواد الأولية حيث وصلت الى 71.13% من تكلفة انتاج الوحدة، ولكن نسبة تكلفة الإنتاج ارتفعت كثيرا لتصل الى نسبة 25.31% من تكلفة انتاج الوحدة، حيث كان لها تأثير في تكلفة إنتاج الوحدة ،اما في سنة 2015 ارتفعت نسبة تكلفة المواد الأولية حيث وصلت 77.16% من تكلفة انتاج الوحدة وانخفضت نسبة الإنتاج قليلا 19.20% من تكلفة انتاج الوحدة وهذا ما أثر في تكلفة الوحدة حيث ارتفعت من سنة الى أخرى.

كما ان نسب تكلفة مواد ولوازم و ونسبة تكلفة التوزيع من تكلفة الوحدة الواحدة خلال السنوات الثلاث كان لها اثر في تغير تكلفة انتاج الوحدة .

من خلال دراستنا لمحاسبة التكاليف لاحظنا اعتماد المؤسسة عليها من اجل تحديد تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتحقيق ربح قدره 1% ، وعدم تحكم المؤسسة في تخفيض التكاليف مقارنة بتكاليف منافسيها ،وتعتمد المؤسسة على الإنتاج حسب الطلب ،مما يدل على غياب دور نظام معلومات انظمة التكاليف ومحاسبة التكاليف داخل المؤسسة .

4- تكاليف الفشل الداخلي في شركة الأكياس-عين الحجر :

4-1 الأوقات الضائعة :

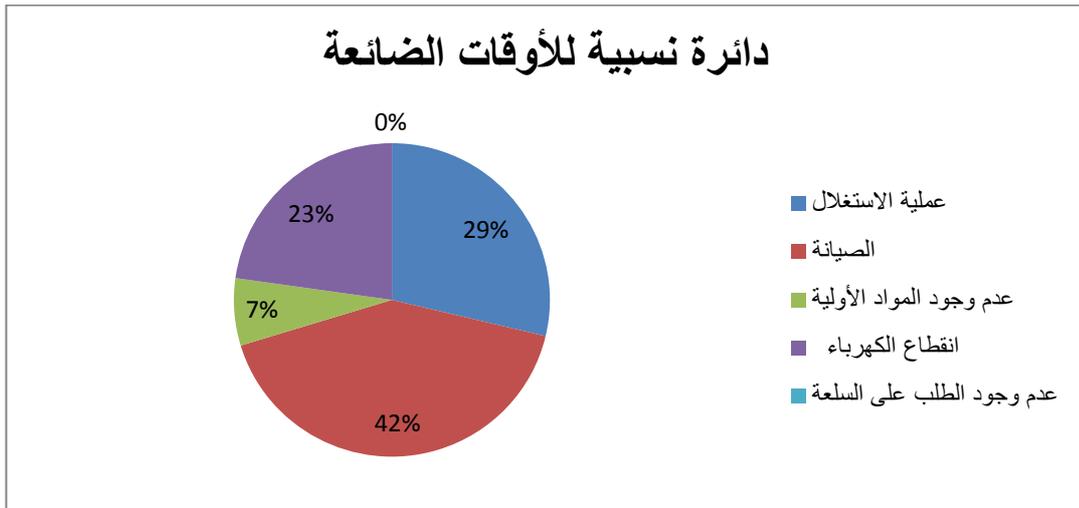
أ- الأوقات الضائعة لسنة 2013 :

جدول 18: الأوقات الضائعة 2013

كمية الأكياس	النسبة	حجم الساعات	
		2020	الوقت المتاح
	88%	1770	وقت العمل المتوقع
	72%	1282	وقت العمل المحقق
3025600	28%	488	مجموع التوقفات عن العمل
868000	29%	140	عملية الاستغلال
1258600	42%	203	الصيانة
198400	7%	32	عدم وجود المواد الأولية
700600	23%	113	انقطاع الكهرباء
0	0%	0	عدم وجود الطلب على السلعة

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم 15: دائرة نسبية للأوقات الضائعة سنة 2013



التحليل :

في سنة 2013 كانت اوقات العمل المتاحة 2020 ساعة واطقات العمل المتوقعة 1770 ساعة اي نسبة 88% من الوقت المتاح

، وكانت اوقات العمل المحققة 1282 ساعة اي نسبة 72% من وقت العمل المتوقع .

وفيما يلي توزيع الأوقات الضائعة :

- عملية الاستغلال : 140 ساعة والتي حققت نسبة 29% من مجموع الساعات الضائعة .
  - قيود التقنية : 203 ساعة اي نسبة 42% من مجموع الساعات الضائعة.
  - عدم وجود المواد الاولية :32 ساعة ولتي حققت نسبة 7% من مجموع الساعات الضائعة.
  - انقطاع الكهرباء :113 ساعة أي نسبة 23% من مجموع الساعات الضائعة.
- توقفات عملية الاستغلال هي مختلفة ومنها تغيير الطابع واكتظاظ الورق في الآلة.
- توقفات الصيانة هي لمشاكل تقنية في آلة الطباعة وآلة الإنتاج ومحرك الهواء.

ومن هذا نجد ان المؤسسة لم تستغل 58 يوم عمل (8=8÷488) مما حرم المؤسسة من إنتاج 3025600 كيس بحيث

سعر إنتاج الكيس الواحد هو 14.48 وسعر البيع هو 14.63

وهذا حرم المؤسسة من ربح قدره 453840 دج ((14.48-14.63)\*3025600)

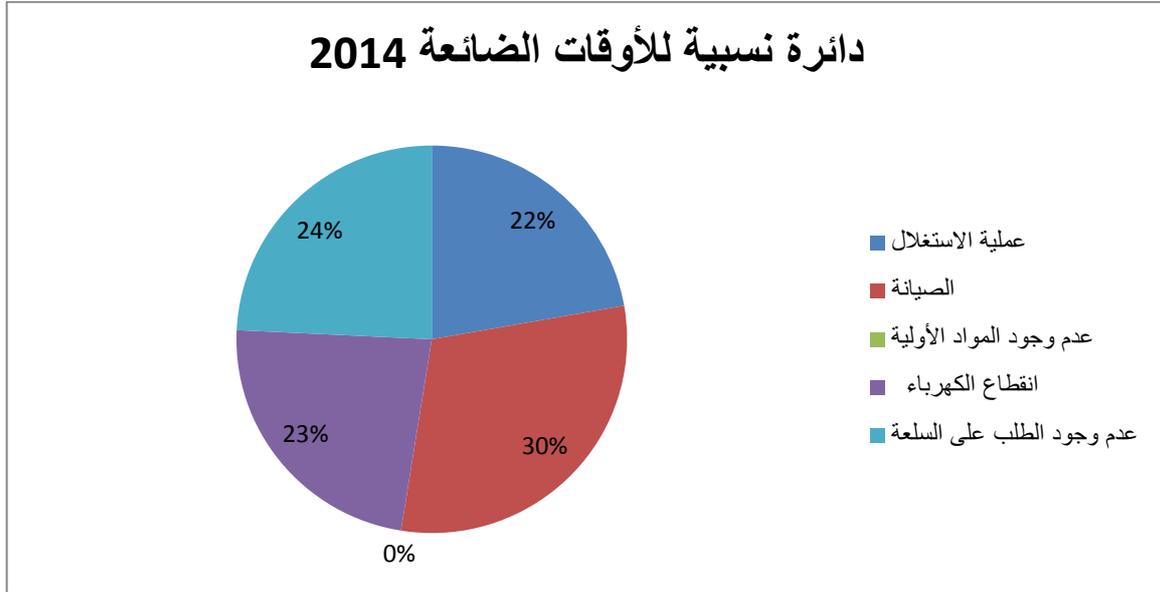
### ب-الأوقات الضائعة لسنة 2014 :

جدول 19:الأوقات الضائعة 2014

كمية الأكياس	النسبة	حجم الساعات	
		2040	الوقت المتاح
	88%	1785	وقت العمل المتوقع
	65%	1160	وقت العمل المحقق
3200120	35%	625	مجموع التوقفات عن العمل
861800	22%	139	عملية الاستغلال
1165600	30%	188	الصيانة
0	0%	0	عدم وجود المواد الأولية
905200	23%	146	انقطاع الكهرباء
267520	24%	152	عدم وجود الطلب على السلعة

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم 16: دائرة نسبية للأوقات الضائعة 2014



التحليل :

في سنة 2014 كانت اوقات العمل المتاحة 2040 ساعة واوقات العمل المتوقعة 1785 ساعة اي نسبة 88% من الوقت المتاح وكانت اوقات العمل المحققة 1160 ساعة اي نسبة 65% من وقت العمل المتوقع وفيما يلي توزيع الأوقات الضائعة :

- عملية الاستغلال : 139 ساعة والتي حققت نسبة 22% من مجموع الساعات الضائعة .
- قيود التقنية : 188 ساعة اي نسبة 30% من مجموع الساعات الضائعة.
- انقطاع الكهرباء : 146 ساعة أي نسبة 23% من مجموع الساعات الضائعة.
- عدم وجود الطلب على السلعة : 152 ساعة بنسبة 24% من مجموع الساعات الضائعة.

توقفات عملية الاستغلال هي مختلفة ومنها تغيير الطابع واكتظاظ الورق في الآلة.

توقفات الصيانة هي لمشاكل تقنية في آلة الطباعة وآلة الإنتاج ومحرك الهواء

انقطاع الكهرباء في بعض الاحيان يكون لوجود خلل داخل المؤسسة وبعض الاحيان خارج نطاق المؤسسة

ومن هذا نجد ان المؤسسة لم تستغل 78 يوم عمل (625=8÷78) مما حرم المؤسسة من إنتاج 3200120 كيس بحيث

سعر إنتاج الكيس الواحد هو 17.79 وسعر البيع هو 17.96

وهذا حرم المؤسسة من ربح قدره 544020.4 دج ((17.79-17.96)\*3200120=544020.4 دج)

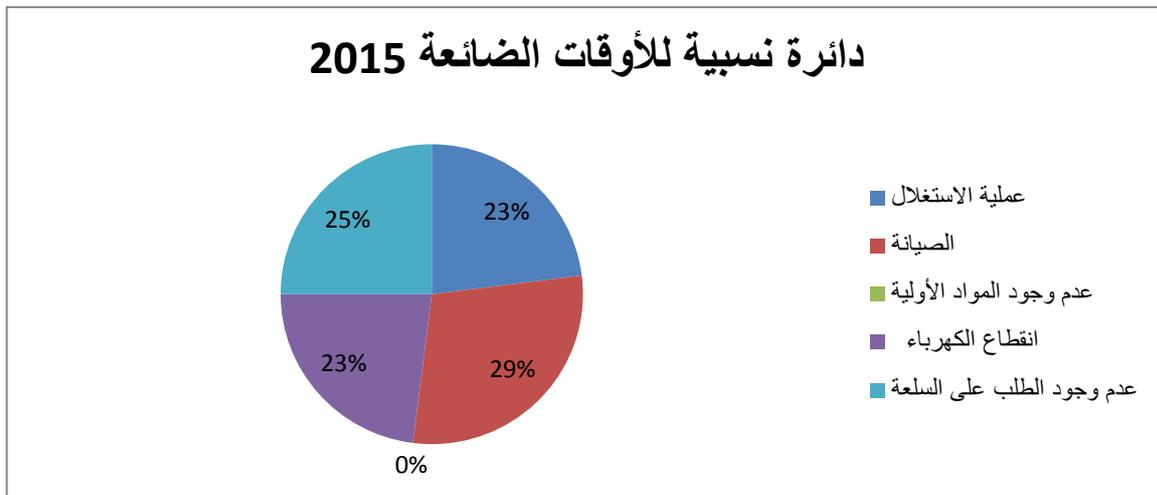
ت-الأوقات الضائعة لسنة 2015 :

جدول 12:الأوقات الضائعة 2015

كمية الأكياس	النسبة	حجم الساعات	
		2144	الوقت المتاح
	88%	1895	وقت العمل المتوقع
	67%	1277	وقت العمل المحقق
3156720	33%	618	مجموع التوقفات عن العمل
899000	23%	145	عملية الاستغلال
1109800	29%	179	الصيانة
0	0%	0	عدم وجود المواد الأولية
880400	23%	142	انقطاع الكهرباء
267520	25%	152	عدم وجود الطلب على السلعة

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم 17: دائرة نسبية للأوقات الضائعة 2015



التحليل :

في سنة 2015 كانت اوقات العمل المتاحة 2144 ساعة و اوقات العمل المتوقعة 1895 ساعة اي نسبة 88% من الوقت المتاح

وكانت اوقات العمل المحققة 1277 ساعة اي نسبة 67% من وقت العمل المتوقع 5620.54

وفيما يلي توزيع الأوقات الضائعة :

- عملية الاستغلال : 145 ساعة والتي حققت نسبة 23% من مجموع الساعات الضائعة .

- قيود التقنية : 179 ساعة اي نسبة 29% من مجموع الساعات الضائعة.

- انقطاع الكهرباء : 142 ساعة أي نسبة 23% من مجموع الساعات الضائعة.

- عدم وجود الطلب على السلعة : 152 ساعة بنسبة 25% من مجموع الساعات الضائعة.

توقفات عملية الاستغلال هي مختلفة ومنها تغيير الطابع واكتظاظ الورق في الآلة.

توقفات الصيانة هي لمشاكل تقنية في آلة الطباعة وآلة الإنتاج ومحرك الهواء

انقطاع الكهرباء في بعض الاحيان يكون لوجود خلل داخل المؤسسة وبعض الاحيان خارج نطاق المؤسسة

ومن هذا نجد ان المؤسسة لم تستغل 77 يوم عمل (8÷618=77) مما حرم المؤسسة من إنتاج 3156720 كيس بحيث

سعر إنتاج الكيس الواحد هو 18.83 وسعر البيع هو 19.02

وهذا حرم المؤسسة من ربح قدره 599776.8 دج

((18.83-19.02)\*3156720=599776.8 دج)

2-4 الوحدات المعيبة قبل بيعها :

الوحدات المعيبة خلال 06 اشهر سنة 2013

جدول 21:الوحدات المعيبة 2013(6 أشهر)

الورق الممزق			الكيس الضائع				
التكلفة	السعر	الكمية كغ	التكلفة	السعر	الكمية (كيس)		
62000.00	100.00	620	1832.00	1.00	1832	مخزون 2013/1/1	
41000.00	100.00	410	3972.00	1.00	3972	دخول	جانفي
51000.00	100.00	510	0	1.00	0	خروج	
45000.00	100.00	450	3560.00	1.00	3560	دخول	فيفري
0	100.00	0	3799.00	1.00	3799	خروج	
46900.00	100.00	469	3468.00	1.00	3468	دخول	مارس
35000.00	100.00	350	9033.00	1.00	1033	خروج	
109000.00	100.00	1090	3625.00	1.00	3625	دخول	أفريل
9000.00	100.00	90	00	1.00	0	خروج	
41300.00	100.00	413	3773.00	1.00	3773	دخول	ماي
4000.00	100.00	40	3827.00	1.00	3827	خروج	
50000.00	100.00	500	3950.00	1.00	3950	دخول	جوان
10000.00	100.00	100	3571.00	1.00	0	خروج	
286200.00	100.00	2862	3950.00	1.00	11896	مخزون 2013/06/30	

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

تحليل :

نلاحظ من خلال الجدول ان في سنة 2013 انه كانت كمية الأكياس الضائعة خلال 06 اشهر الاولى من السنة هي 20555

كيس ضائع وتكلفة دخولها الى المخزن هي 1 دج للكيس اي بتكلفة إجمالية قدرها 20555 دج وتم بيع 8659 كيس ضائع بنفس

مبلغ دخول الى المخزن 1 دج اي تغطية تكلفة دخوله الى المخزن فقط .

مع العلم بان تكلفة انتاج الكيس الواحد خلال سنة 2013 هي 14.48 دج ، وتكلفة انتاج الكيس الواحد الضائع هي 14.26 دج (تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة مواد ولوازم مستهلكة + تكلفة الإنتاج) ، اذن المؤسسة حققت خسارة تقدر ب  $(14.26 * 20555) = 293114.30$  دج لمجموع الأكياس الضائعة وخسارة 14.26 دج للكيس الواحد الضائع.

ونعلم ان المؤسسة تحقق فائدة قدرها 1% من تكلفة انتاج الكيس الواحد الغير ضائع وبهذا فإن المؤسسة حرمة من ربح بسبب عدم إتمام الأكياس ويقدر هذا الربح ب 3083.25 دج

$$3083.25 = 20555 * (14.48 - 14.63)$$

أما بالنسبة للورق المتقطع كانت كميته 3952 كغ خلال 6 أشهر الاولى من سنة 2013 حيث تم إدخالها الى المخزن بسعر 100 دج للوحدة اي بتكلفة اجمالية 395200 دج

وقامت المؤسسة ببيع 1090 كغ ورقة متقطعة بنفس سعر دخولها الى المخزن بتكلفة اجمالية 109000 دج

وكانت تكلفة شراء كغ الواحد للورق هي 81 دج وبهذا فان المؤسسة حققت خسارة قدرها 320112 دج

$$320112 = 81 * 3952$$

كمية الورق المتقطع خلال سنة 2013 بالغرم هي 3952000 ونعلم ان انتاج الكيس الواحد هو 85 غرام من الورق

وبهذا نجد انه كانت المؤسسة تستطيع انتاج كمية 46494 كيس اي حرمة المؤسسة منه بسبب الورق الغير صالح للإنتاج.

✓ الوحدات المعيبة خلال 06 اشهر سنة 2014 :

جدول 22:الوحدات المعيبة 2014(6أشهر)

الورق الممزق		الكيس الضائع				
التكلفة	السعر	الكمية كغ	التكلفة	السعر	الكمية الكيس	
446900.00	100.00	4469	4803.00	1.00	4803	مخزون 2014/1/1
34800.00	100.00	348	2323.00	1.00	2323	جانفي
426300.00	100.00	4263	3008.00	1.00	3008	
44800.00	100.00	448	3996.00	1.00	3996	فيفري
12000.00	100.00	120	3196.00	1.00	3196	
54500.00	100.00	545	3981.00	1.00	3981	مارس
64000.00	100.00	640	3471.00	1.00	3471	
73400.00	100.00	734	4373.00	1.00	4373	أفريل
35000.00	100.00	350	5428.00	1.00	5428	
110800.00	100.00	1108	6893.00	1.00	6893	ماي
57000.00	100.00	570	3312.00	1.00	3312	
72600.00	100.00	726	6693.00	1.00	6693	جوان
47000.00	100.00	470	6837.00	1.00	6837	
196500.00	100.00	1965	7810.00	1.00	7810	مخزون 2014/06/30

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل :

نلاحظ من خلال الجدول ان في سنة 2014 انه كانت كمية الأكياس الضائعة خلال 06 اشهر الاولى من السنة هي 33062 كيس ضائع وتكلفة دخولها الى المخزن هي 1 دج للكيس اي بتكلفة إجمالية قدرها 33062 دج وتم بيع 25252 كيس ضائع بنفس مبلغ دخول الى المخزن 1 دج اي تغطية تكلفة دخوله الى المخزن فقط.

مع العلم بان تكلفة انتاج الكيس الواحد خلال سنة 2014 هي 17.79 دج ، وتكلفة انتاج الكيس الواحد الضائع هي 17.50 دج (تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة مواد ولوازم مستهلكة + تكلفة الإنتاج) ، اذن المؤسسة حققت خسارة تقدر ب (33062\*17.50) 578585 دج لمجموع الأكياس الضائعة وخسارة 17.50 دج للكيس الواحد الضائع.

ونعلم ان المؤسسة تحقق فائدة قدرها 1% من تكلفة انتاج الكيس الواحد الغير ضائع وبهذا فإن المؤسسة حرة من ربح بسبب عدم

إتمام الأكياس ويقدر هذا الربح بـ 5620.54 دج

$$5620.54 = 33062 * (17.79 - 17.96)$$

أما بالنسبة للورق المتقطع كانت كميته 8378 كغ خلال 6 أشهر الأولى من سنة 2014 حيث تم إدخالها الى المخزن بسعر 100

دج للوحدة اي بتكلفة اجمالية 837800 دج

وقامت المؤسسة ببيع 6413 كغ ورقة متقطعة بنفس سعر دخولها الى المخزن بتكلفة اجمالية 641300 دج

وكانت تكلفة شراء كغ الواحد للورق هي 81 دج وبهذا فان المؤسسة حققت خسارة قدرها 678618 دج

$$8378 * 81 = 678618 \text{ دج}$$

كمية الورق المتقطع خلال سنة 2014 بالغرم هي 8378000 ونعلم ان انتاج الكيس الواحد هو 90 غرام من الورق

وبهذا نجد انه كانت المؤسسة تستطيع انتاج كمية 93088 كيس، اي حرة المؤسسة منه بسبب الورق الغير صالح للإنتاج.

### ✓ الوحدات المعيبة خلال 06 اشهر سنة 2015:

جدول 23: الوحدات المعيبة 2015 (6 أشهر)

الورق الممزق		الكيس الضائع				
التكلفة	السعر	الكمية كغ	التكلفة	السعر	الكمية كيس	
196500.00	100.00	1965	7810.00	1.00	7810	مخزون 2015/1/1
87600.00	100.00	876	6153.00	1.00	6153	دخول
219700.00	100.00	2197	9220.00	1.00	9220	خروج
78000.00	100.00	780	6024.00	1.00	6024	دخول
48000.00	100.00	480	2843.00	1.00	2843	خروج
64700.00	100.00	647	5093.00	1.00	5093	دخول
88200.00	100.00	882	0	1.00	0	خروج
76200.00	100.00	762	6253.00	1.00	6253	دخول
84200.00	100.00	842	7643.00	1.00	7643	خروج
110100.00	100.00	1101	6029.00	1.00	6029	دخول
35000.00	100.00	350	0	1.00	0	خروج
123300.00	100.00	1233	4772.00	1.00	4772	دخول
182000.00	100.00	1820	6790.00	1.00	6790	خروج
79300.00	100.00	793	15638.00	1.00	15638	مخزون 2015/06/30

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل :

نلاحظ من خلال الجدول ان في سنة 2015 انه كانت كمية الأكياس الضائعة خلال 06 اشهر الاولى من السنة هي 42134 كيس ضائع وتكلفة دخولها الى المخزن هي 1 دج للكيس اي بتكلفة إجمالية قدرها 42134 دج وتم بيع 26496 كيس ضائع بنفس مبلغ دخول الى المخزن 1 دج اي تغطية تكلفة دخوله للمخزن فقط. مع العلم بان تكلفة انتاج الكيس الواحد خلال سنة 2015 هي 18.83 دج ، وتكلفة انتاج الكيس الواحد الضائع هي 18.54 دج (تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة مواد ولوازم مستهلكة + تكلفة الإنتاج) ، اذن المؤسسة حققت خسارة تقدر ب  $(42134 * 18.54) = 781164.36$  دج مجموع الأكياس الضائعة وخسارة 18.54 دج للكيس الواحد الضائع.

ونعلم ان المؤسسة تحقق فائدة قدرها 1% من تكلفة انتاج الكيس الواحد الغير ضائع وبهذا فإن المؤسسة حرمة من ربح بسبب عدم إتمام الأكياس ويقدر هذا الربح ب 7933.83 دج

$$7933.83 = 42134 * (18.83 - 19.01)$$

أما بالنسبة للورق المتقطع كانت كميته 7364 كغ خلال 6 أشهر الاولى من سنة 2015 حيث تم إدخالها الى المخزن بسعر 100 دج للوحدة اي بتكلفة اجمالية 736400 دج

وقامت المؤسسة ببيع 6571 كغ ورقة متقطعة بنفس سعر دخولها الى المخزن بتكلفة إجمالية 657100 دج وكانت تكلفة شراء كغ الواحد للورق هي 93 دج وبهذا فان المؤسسة حققت خسارة قدرها 684852 دج

$$684852 = 93 * 7364$$

كمية الورق المتقطع خلال سنة 2015 بالغرم هي 7364000 ونعلم ان انتاج الكيس الواحد هو 90 غرام من الورق

وبهذا نجد انه كانت المؤسسة تستطيع انتاج كمية 81822 كيس ، اي حرمة المؤسسة منه بسبب الورق الغير صالح للإنتاج.

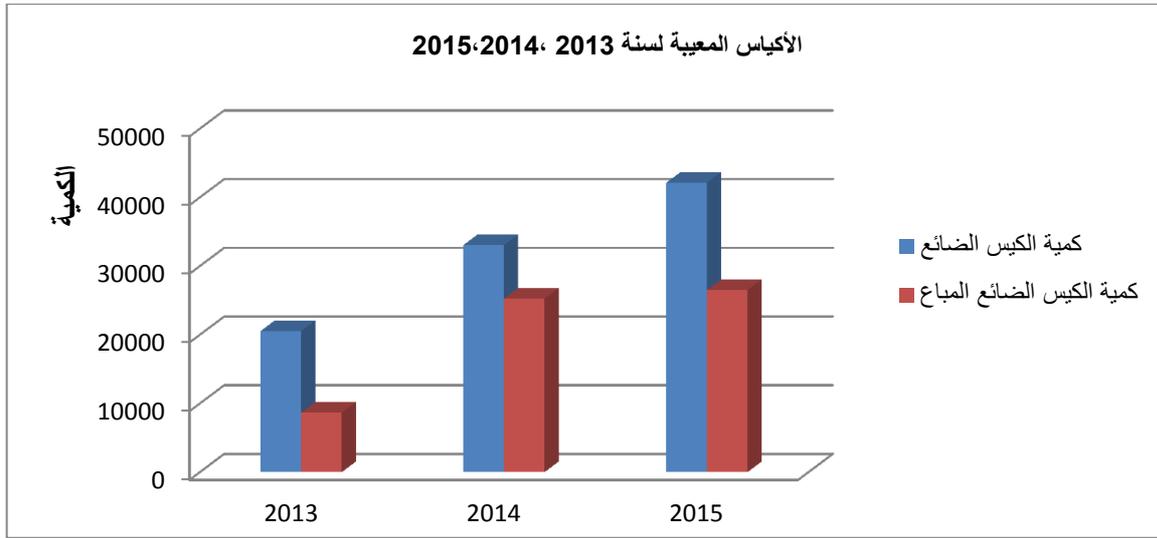
كمية الأكياس الضائعة والأوراق المتقطعة لها علاقة بكمية الإنتاج السنوي كما أحيطكم علما أن للمؤسسة تضع لكل سنة

جدول للإنتاج الخاص بها حسب طلب الزبون ، والمؤسسة لم تستطع التحكم في تكاليف الفشل الداخلي بسبب الوحدات

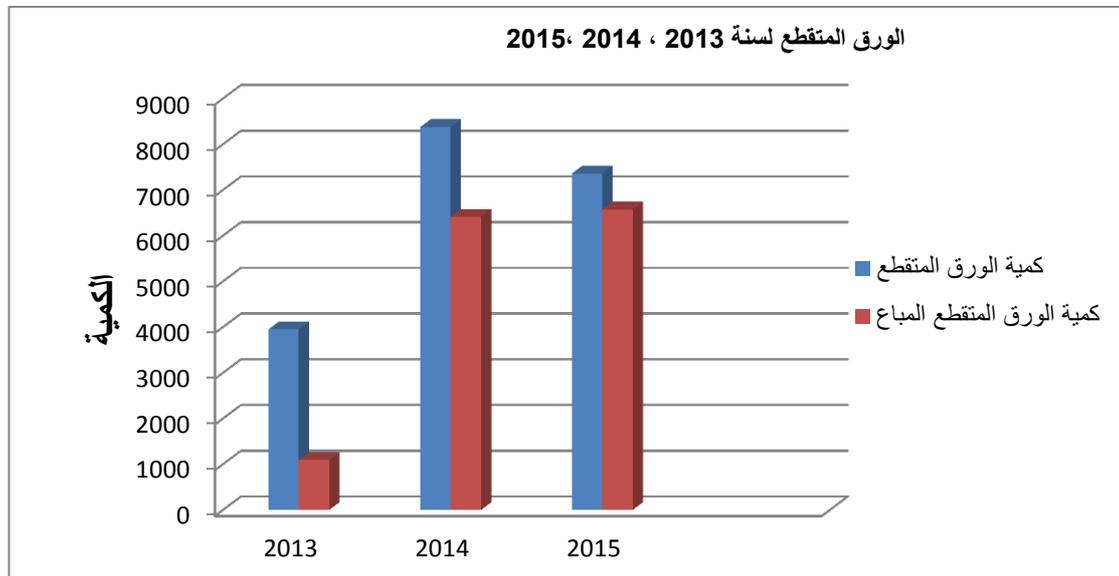
المعيبة مما أدى الى خسائر معتبرة خلال السنوات 2013 ، 2014 ، 2015 وارتفاعها من سنة الى اخرى .

يجب على المؤسسة عدم اهمال الورق المتقطع وبيعه بسعر دخوله الى المخزن بل يجب بيعه بسعر الذي تستطيع من خلاله تغطية الخسارة، ويجب على الإدارة اعطاء حلول جديدة من خلال اعادة استغلال هذه الوحدات المعيبة داخل المؤسسة و البحث عن موردين جدد للمواد الأولية عالية الجودة واتخاذ بعض القرارات الأخرى من اجل ضبط الجودة

الشكل رقم 18: الأكياس المعيبة 2013، 2014، 2015



الشكل رقم 19: الورق المتقطع 2013، 2014، 2015



التحليل :

نلاحظ من خلال الشكلين انه زادة كمية الاكياس الضائعة من سنة الى أخرى حيث ارتفعت كمية الاكياس الضائعة سنة 2014

ب 12507 كيس عن السنة السابقة (33062 - 20555 = 12507)

كما ارتفعت كذلك سنة 2015 ب 9072 كيس عن سنة 2014 (42134-33062=9072)

وكذلك زادت مبيعاتها ويتم بيعها لمؤسسة تابعة للمصنع

اما في الشكل الذي يمثل الورق المتقطع فان كمية الاوراق ارتفعت سنة 2014 ب 4426 كغ عن سنة 2013 (8378-

3952=4426) اما في سنة 2015 فقد انخفضت كمية الورق المتقطع ب 1014 كغ عن سنة 2014 (8378-

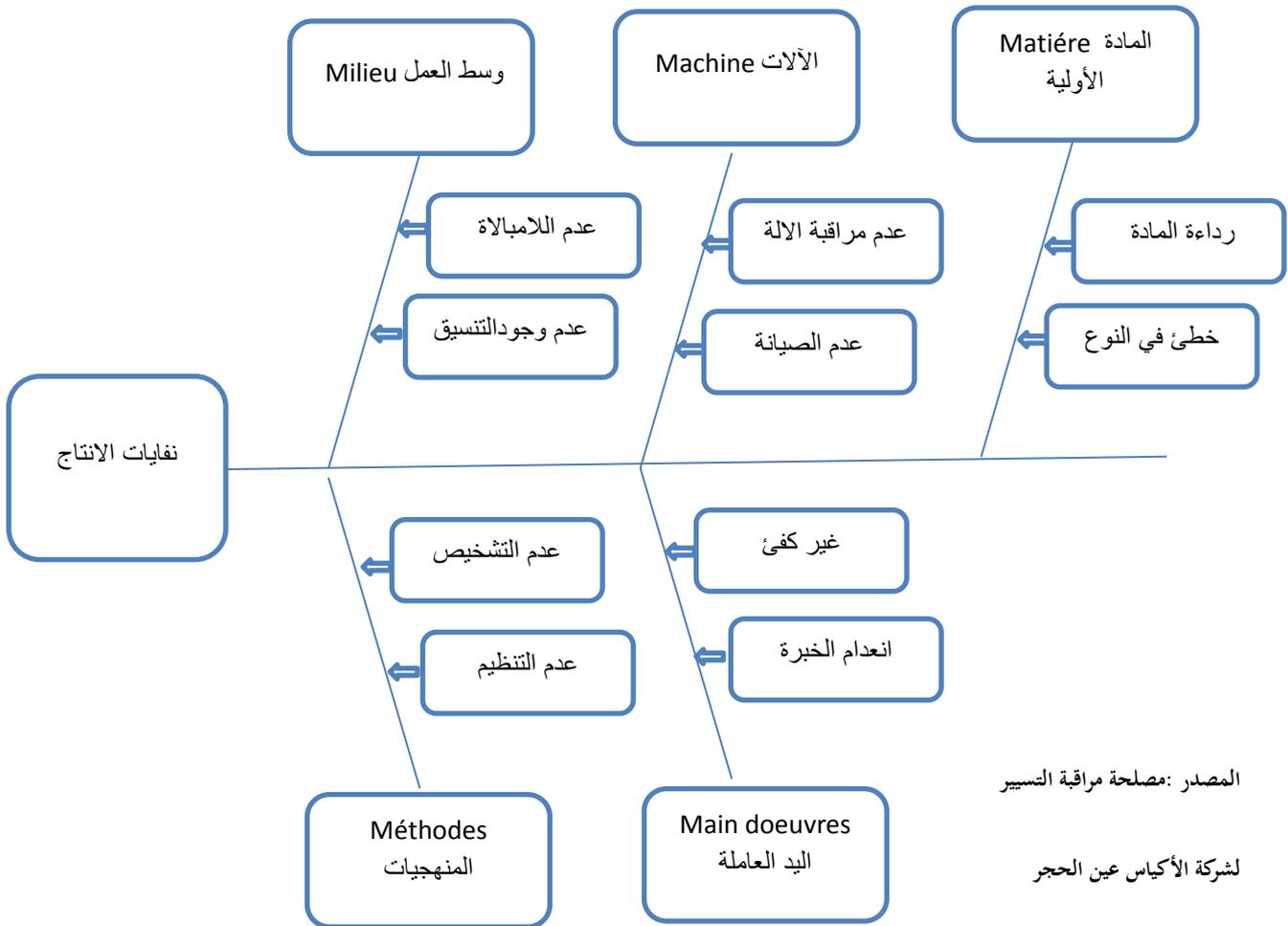
7364=1014)

كما كان ارتفاع خلال السنوات الثلاثة في مبيعات الاوراق المتقطعة وتم بيعها للخواص

ترجع هذه الزيادة والانخفاض في كمية الضائعة من الاكياس والورق لعدة اسباب وسوف نوضحها في مخطط السمكة

diagramme d'ischikawa 5M

الشكل رقم 20: مخطط السمكة

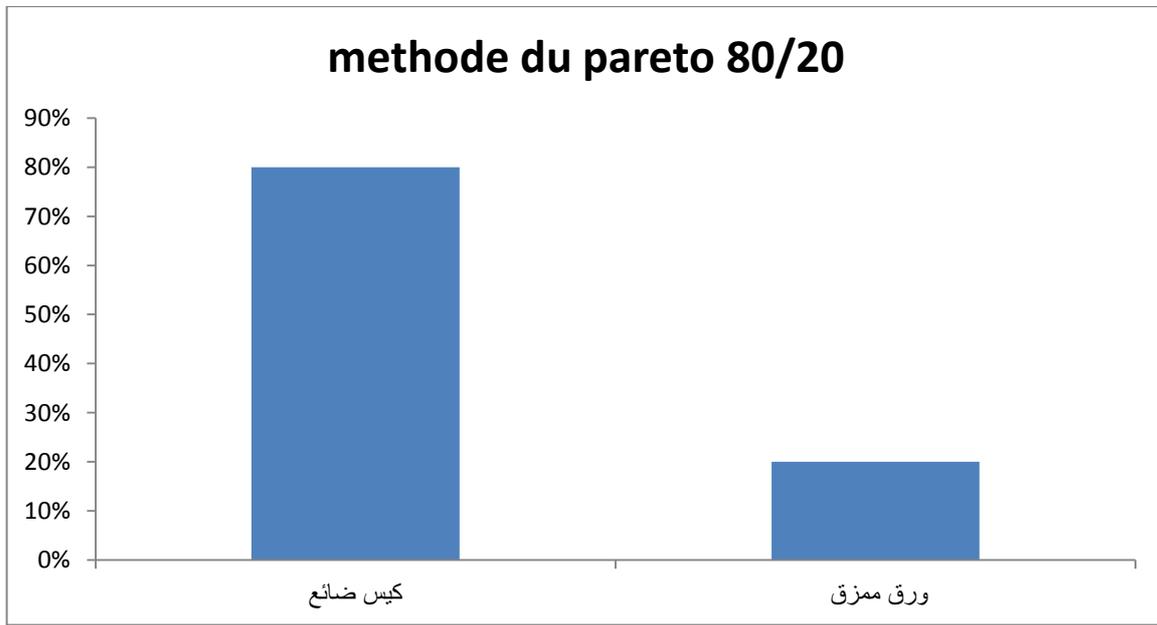


من خلال مخطط السمكة لاحظنا وجود عدة اسباب التي تؤدي الى نفايات الانتاج فتقوم المؤسسة بدراستها وفق هذا المخطط من اجل التقليل منها .

تطبق شركة الأكياس-عين الحجر آليات الجودة الشاملة من اجل تحسين جودة منتجاتها مثل شكل السمكة الموضح أعلاه وكذلك نموذج PARETO 80/20 حيث تأخذ المشكلة الأكبر نسبة 80% فتبقى 20 % للمشاكل الأخر للجودة وهذا ما سوف

نوضحه في الشكل التالي :

الشكل رقم 21: methode du pareto 80/20



5- نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة الميدانية في شركة الأكياس بعين الحجر ولاية سعيدة توصلنا الى عدة نتائج واستطعنا من خلالها الإجابة على فرضيات الدراسة .

الفرضية الأولى :

توجد علاقة بين نظام المعلومات وتكاليف الجودة لأن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبة عن تكاليف الجودة لا يمكن الإدارة من تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها، مما ينعكس سلبا على قدرتها في تحسين الجودة، فيجب ضرورة التقرير عنها وجعلها أحد المخرجات الهامة لنظم المعلومات المحاسبية ، وتبيين أهمية الانتباه لتكاليف الجودة والتركيز عليها، وإن برامج تحسين الجودة تؤدي الى وفرة هامة وارادات مرتفعة، إضافة الى التأثيرات غير المالية لتحسين سمعة المؤسسة وحاجة الإدارة الملحة لتقرير عن تكاليف الجودة وضرورة قيام نظم معلومات التكاليف بتوفير للمساعدة في تحسين استمرارية المؤسسة والرقابة على الجودة، وتشخيص مشاكل الجودة وضبط تكاليفها، بحيث يوجد دور فعال لمعلومات انظمة التكاليف لاتخاذ القرارات حول جودة المنتجات وهذا ما توصلنا اليه من خلال الدراسة الميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر بانها لم تعطي الاهتمام اللازم بتقارير نظام المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة واتخاذ اجراءات جديدة من اجل تخفيضها مما انعكس عليها سلبا في تحقيق وضبط جودة منتجاتها .

الفرضية الثانية :

توجد علاقة بين نظام تكاليف الجودة ونظام المعلومات المحاسبية والعوامل البيئية المفروضة على المؤسسة، فبرغم من توفر نظام تكاليف الجودة ونظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات، الا ان هذا النظام في بعض الحالات يصبح غير قادر على ضبط تكاليف الجودة في ظل تغيرات بيئية مفروضة (اسعار الفائدة مرتفعة، التوريد من الخارج، تكاليف اقتناء مرتفعة، منافسة غير نزيهة، رقابة غير فعالة احيانا... الخ)، وهذا ما توصلنا اليه من خلال دراستنا في شركة الأكياس-عين الحجر بحيث اثره تكاليف التوريد من الخارج، و الاقتناء بأسعار مرتفعة، والعملية الصعبة على تكلفة الإنتاج الأكياس، وكان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي متزايد من سنة الى اخرى بسبب انعدام الرقابة على تكاليف الجودة وبعض التغيرات البيئية المفروضة الاخرى .

النتائج :

- تستعمل شركة الأكياس-عين الحجر معلومات انظمة التكاليف وهذا بصفة دائمة نظرا لأهميته ،بحيث يلعب نظام معلومات انظمة التكاليف دور مهم في عملية التسيير واتخاذ القرارات وضبط جودة المنتجات .
- الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف في الشركة هو تحديد تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتحقيق ربح قدره 1% وعدم تحكم الشركة في تخفيض التكاليف مقارنة بتكاليف منافسيها ،وتعتمد المؤسسة على الإنتاج حسب الطلب ،مما يدل على غياب دور نظام معلومات انظمة التكاليف ومحاسبة التكاليف داخل المؤسسة .
- يوجد ادراك لدى ادارة شركة الأكياس-عين الحجر حول اهمية قياس تكاليف الجودة ، ولكن لا يهتم مصنع بسياسة تخفيض تكاليف الجودة.
- عدم تحكم مصنع الأكياس بعين الحجر في تكاليف المشتريات المستهلكة ،واعتماد الشركة بتوفير المواد المستهلكة من الخارج مما أثر سلبا على مردودية وفعالية المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح.
- ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي من سنة الى اخرى وعدم التحكم في الاوقات الضائعة من قبل شركة الأكياس-عين الحجر
- ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي من سنة الى اخرى وعدم التحكم في المنتجات المعيبة من شركة الأكياس-عين الحجر
- تفتقر الشركة قيد البحث الى تقنيات واضحة لرقابة على تكاليف الجودة .
- تطبق شركة الأكياس-عين الحجر سياسات تحسين الجودة الشاملة الا انها غير فعالة ،فما هو الهدف من وجود سياسات تحسين الجودة الشاملة اذا كانت غير قادرة على تخفيض التكاليف وتكاليف الجودة وضبطها ؟

6- التوصيات والاقتراحات :

- يجب على شركة الأكياس-عين الحجر الأخذ بعين الاعتبار دور معلومات انظمة التكاليف من اجل التحكم في عملية الإنتاج وتحقيق وضبط جودة منتجاتها .
- ضرورة زيادة مستوى تطبيق أنظمة تكاليف الجودة .
- ضرورة اهتمام بسياسات تخفيض تكاليف الجودة .
- ضرورة اهتمام المؤسسة بمبدئ تمكين العاملين والتحسين المستمر .
- ضرورة زيادة الاهتمام بثقافة الجودة .
- الاهتمام بتكليف الفشل الداخلي والتقليل منها .
- البحث عن اسواق وقنوات جديدة من اجل تسويق منتجاتها.
- الرفع في معدل الفائدة من اجل تحقيق اعظم ربح.
- اعادة استغلال المنتجات المعيبة من طرف المؤسسة او بيعها بسعر يغطي الخسائر المرتبة عنها

### خلاصة الفصل :

قد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات من خلال دراسة ميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر، حيث اصبحت تكاليف الجودة احد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر ويتم قياسها وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة يعد امرا ضروريا لترشيد قرارات الاستثمار، الا ان هذه المؤسسة لم تعطي الاهتمام اللازم لدور معلومات انظمة التكاليف و تكاليف الجودة واتخاذ اجراءات جديدة من اجل تخفيضها مما انعكس عليها سلبا في تحقيق وضبط جودة منتجاتها .

الخاتمة

## الخاتمة :

يسعى الباحثين للوصول الى نتائج تبين لهم دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات وذلك من أجل مواكبة التطورات العالمية في الجانب المحاسبي، وبالاعتماد على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات ؟

وقد قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الجانب النظري الذي تطرقنا فيه الى الأدبيات النظرية والتطبيقية من جهة والدراسة الميدانية من جهة اخرى، وقد استعملنا المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الموضوع ودراسة ميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر

تمد محاسبة التكاليف بمجموعة من التدفقات في شكل معلومات وبيانات مالية، لتحلل وتدرس بطريقة مفصلة ودقيقة بغرض استخدامها واستغلالها كأسس بالأحداث المتوقعة، واعداد كل المعلومات الملائمة، التي من شأنها ان تعين الإدارة في ترشيد قرارات بما يتوافق الاستراتيجية المسطرة من خلال دورة استغلالها، وذلك باعتماد على بيانات مختلفة تخص تكلفة المخزون السلعي ومختلف تكاليف الإنتاج .

وعليه فمن المهم أن نقر بأن محاسبة التكاليف تعد من اهم الركائز التي يقوم عليها نظام المعلومات المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أسس معاليم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية . ومن بين الأدوات المستعملة في المؤسسات لرسم خططها وتطبيق استراتيجيتها نجد نظام محاسبة التكاليف فهي بدرجة الأولى نظام معلومات داخلي يستجيب للاحتياجات المسيرين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات فهو أداة مهمة في المؤسسة. وحتى يحقق نظام محاسبة التكاليف الأهداف المرجوة منه لا بد من تنظيمه بالشكل الملائم واستنادا الى تحقيقات قام بها مفكرون ومختصون في الميدان، تبين ان اعتبار نظام محاسبة التكاليف أداة هامة في مراقبة التسيير ومراقبة جودة المنتجات و ضبطها للبقاء في المنافسة وضمان مكانة في السوق، تحت وصاية الهيئة العليا للمؤسسة والاستجابة الكاملة للمسيرين مهما كان مستوى مسؤوليتهم.

تتطلب المنافسة الشديدة بين المؤسسات في عصر العولمة من الإدارة البحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة مؤسساتهم بكفاءة عالية ولتحقيق ذلك ينبغي توفير معلومات جديدة لهذه الإدارة قد تكون مختلفة عن المعلومات السابقة .

ونتيجة لهذا برزت الحاجة إلى ضرورة توفير نظام معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من أجل النجاح والبقاء وزيادة القدرة التنافسية ، لذا فإن توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة بات أمر ملحا فقد أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حسب تقدير العديد من الخبراء.

وقمنا بدراسة ميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر لمعرفة دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة منتجاتها ، حيث اصبحت تكاليف الجودة احد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر ويتم قياسها وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة يعد امرا ضروريا لترشيد قرارات الاستثمار ، الا ان هذه المؤسسة لم تعطي الاهتمام اللازم لدور معلومات انظمة التكاليف و تكاليف الجودة واتخاذ اجراءات جديدة من اجل تخفيضها مما انعكس عليها سلبا في تحقيق وضبط جودة منتجاتها .

تمت دراسة دور معلومات انظمة التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات بحيث لها اهمية بالغة في دوران عجلة الاقتصاد على المستوى الوطني والعالمي ، وتم الامام من خلال دراستنا على جميع الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة وهدفت الدراسات السابقة الى دراسة التكاليف بصفة عامة وتكاليف الجودة بصفة خاصة ، اما هدف دراستنا هو ابراز اهمية دور معلومات انظمة التكاليف في ضبط الجودة و اثبات أن نظام تكاليف الجودة يمثل نظام محاسبي قائم على مبادئ علمية أساسية.

وتم من خلال بحثنا الإجابة على الفرضيات من خلال النتائج المتوصل اليها حيث توجد علاقة بين نظام المعلومات وتكاليف الجودة لأن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة لا يمكن الإدارة من تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها، مما ينعكس سلبا على قدرتها في تحسين الجودة ، فيجب ضرورة التقرير عنها وجعلها أحد المخرجات الهامة لنظم المعلومات المحاسبية ، ، وتبين أهمية الانتباه لتكاليف الجودة والتركيز عليها ، وإن برامج تحسين الجودة تؤدي الى وفرة هامة وارادات مرتفعة ، اضافة الى التأثيرات غير المالية لتحسين سمعة المؤسسة وحاجة الإدارة الملحة لتقرير عن تكاليف الجودة وضرورة قيام نظم معلومات التكاليف بتوفير للمساعدة في تحسين استمرارية المؤسسة والرقابة على الجودة ، وتشخيص مشاكل الجودة وضبط تكاليفها، بحيث يوجد دور فعال لمعلومات انظمة التكاليف لاتخاذ القرارات حول جودة المنتجات وهذا ما توصلنا اليه من خلال الدراسة الميدانية في شركة الأكياس-عين الحجر بأنها لم تعطي

الاهتمام اللازم بتقارير نظام المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة واتخاذ اجراءات جديدة من اجل تخفيضها مما انعكس عليها سلبا في تحقيق وضبط جودة منتجاتها .

توجد علاقة بين نظام تكاليف الجودة ونظام المعلومات المحاسبية والعوامل البيئية المفروضة على المؤسسة ،فبرغم من توفر نظام تكاليف الجودة ونظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات ،الا ان هذا النظام في بعض الحالات يصبح غير قادر على ضبط تكاليف الجودة في ظل تغيرات بيئية مفروضة (اسعار الفائدة مرتفعة، التوريد من الخارج ،تكاليف اقتناء مرتفعة ،منافسة غير نزيهة ،رقابة غير فعالة احيانا... الخ )،وهذا ما توصلنا اليه من خلال دراستنا في شركة الأكياس-عين الحجر بحيث اثرة تكاليف التوريد من الخارج ،و الاقتناء بأسعار مرتفعة ،والعملة الصعبة على تكلفة الإنتاج الأكياس ،وكان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي متزايد من سنة الى اخرى بسبب انعدام الرقابة على تكاليف الجودة وبعض التغيرات البيئية المفروضة الاخرى .

توصيات الدراسة :

- يجب على شركة الأكياس-عين الحجر الأخذ بعين الاعتبار دور معلومات انظمة التكاليف من اجل التحكم في عملية الإنتاج وتحقيق وضبط جودة منتجاتها .
  - ضرورة زيادة مستوى تطبيق أنظمة تكاليف الجودة .
  - ضرورة اهتمام بسياسات تخفيض تكاليف الجودة .
  - ضرورة اهتمام المؤسسة بمبدئ تمكين العاملين والتحسين المستمر .
  - ضرورة زيادة الاهتمام بثقافة الجودة .
  - الاهتمام بتكليف الفشل الداخلي والتقليل منها .
  - البحث عن اسواق وقنوات جديدة من اجل تسويق منتجاتها.
  - الرفع في معدل الفائدة من اجل تحقيق اعظم ربح.
- اعادة استغلال المنتجات المعيبة من طرف المؤسسة او بيعها بسعر يغطي الخسائر المرتبة عنها.

المراجع

## المراجع:

### أ- الكتب:

1. د. إسماعيل حجازي -أ. معاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، عمان دار أسامة للنشر والتوزيع 2012،
2. د. محمد علي الجبالي - د. قصي السامرائي، "محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، ط1.الأردن، 1999. . أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط 1999 .
3. زينبات محمد محرم وآخرون "أصول محاسبة التكاليف"،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة وآخرون، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط 1999 .
5. محمد علي أحمد السيدية "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية" دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012،
6. د. رضوان محمد العناتي، "محاسبة التكاليف"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2000 .
7. د.محمد سامي رضى، مبادئ محاسبة التكاليف،الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 1993
8. د. التكريتي إسماعيل يحي، "محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،الأردن 2006 .
9. د. رضا صاحب أبو حمد، "مفاهيم إدارية معاصرة، الطبعة الأولى"، عمان،الوراق للنشر والتوزيع، 2003 .
10. د. عبد المقصود ديبان، "نظام المعلومات المحاسبي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات"،مصر الدار الجامعية، 2008 .
11. د.محمد حمود السيد، الإدارة العامة منهج تحليلي،مصر، الدار الجامعية، 2002.
12. د. عثمان الكيلاني وآخرون، "مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية"، عمان، دار وائل، 2000.

13. د. إبراهيم سلطان "نظم المعلومات الإدارية، مدخل إداري" جامعة الإسكندرية 1997.

14. د. فهمي حيدر، "نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، مصر، الدار الجامعية، 2002.

15. د. محمد الفيومي محمد، "نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية-البنوك التجارية وشركات التأمين"، مصر، الدار الجامعية

2001،

16. د. علام عثمان، "دور المعلومات في صناعة القرارات الإدارية"، جامعة البويرة 07-10-يونيو 2015.

## ب/ الرسائل و الأطروحات:

1. مغبر فاطمة الزهراء، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم

الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2015.

2. انھاري تالت أمين، "تقديم نظام المعلومات للتسيير في المؤسسة الجزائرية"، أطروحة لنيل دكتوراه، جامعة تلمسان، 2001.

3. عبد القادر عيادي، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وتعكسها على كفاءة السوق المالية"، أطروحة مقدمة

لنيل شهادة دكتوراه، جامعة شلف، 2013.

4. درحون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل

شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

5. بلبية محمد، "تحديد معايير ضمان الجودة وتأثيرها على الاعتماد الأكاديمي بمؤسسات التعليم العالي"، أطروحة مقدمة لنيل

شهادة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2015

6. اوكيل رابح، "التغليف المتميز للمنتج وتأثيره على قرار الشراء"، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، بومرداس، 2013.

7. بوخلوة باديس، "أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في

علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015

## ج/ المقالات و المجالات والمطبوعات البيداغوجية:

1. شادي صبحي أبو شنب "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة" الجامعة الإسلامية -

غزة، 2008.

2. بودور شوريب ،"نظم المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية الحديثة"، جامعة بومرداس ،السنة العاشرة -العدد18جوان 2015 .

3. غزيباون علي ،"نظام المعلومات واثره على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ،جامعة البويرة ،معاريف (مجلة علمية محكمة)قسم 1 السنة السابعة-العدد(13ديسمبر2012).

4. د .منير شاكر محمد ،"استخدام نظام abc لتحسين الربحية في المصاريف الأردنية "،دراسة ميدانية ،الإداري ،العدد95 ،الأردن ديسمبر 2003.

5. الباحثة إنعام محسن غدیر- د. مؤيد محمد علي الفضل،" تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية "، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ،السنة الثامنة-العدد ثالث وعشرون 2008.

6. محمود يوسف الكاشف ، "مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة" ، كلية التجارة جامعة المنصورة .

7. ماهر موسى درغام ،خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية" دراسة تطبيقية" مجلة جامعة الأزهر-غزة، سلسلة العلوم الإنسانية ، 2015،المجلد17،العدد 1

8. بومدين يوسف ،ادارة الجودة الشاملة والأداء المتميز، مجلة الباحث ،العدد05، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2007

9. الباحثة إنعام محسن غدیر- د. مؤيد محمد علي الفضل، تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ،السنة الثامنة-العدد ثالث وعشرون 2008

10.د.نضال محمد رضا الخلف ،دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة ،الجامعة المستنصرية بغداد، 2014

11. محمد ،فاطمة جاسم ،"أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي "،مجلة العلوم الاقتصادية ،جامعة البصرة،2008، العدد 20.

مطبوعات بيداغوجية:

د. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة ، كلية التجارة جامعة المنصورة 2010.

الملاحق

## COMPTE.RESULTAT/NATURE2014

LIBELLE	2013	2014	2015
Ventes et produits annexes	156 303 570,83	128 080 653,00	150 969 861,37
Variation stocks produits finis et en cours	-2 605 162,80	1 065 931,80	4 893 521,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>153 698 408,03</b>	<b>129 146 584,80</b>	<b>155 863 382,37</b>
Achats consommés	-123 863 273,78	-104 595 069,70	-134 685 911,03
Services extérieurs et autres consommations	-7 698 439,33	-8 609 140,81	-10 964 927,49
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>-131 561 713,11</b>	<b>-113 204 210,51</b>	<b>-145 650 838,52</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>22 136 694,92</b>	<b>15 942 374,29</b>	<b>10 212 543,85</b>
Charges de personnel	-29 505 760,14	-27 546 476,63	-30 182 600,40
Impôts, taxes et versements assimilés	-2 148 698,00	-1 805 135,72	-2 586 510,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>-9 517 763,22</b>	<b>-13 409 238,06</b>	<b>-22 556 566,55</b>
Autres produits opérationnels	160 466,68	358 791,25	4 108,83
Autres charges opérationnelles	-110 259,95	-386 340,58	-2 094 758,34
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-14 302 618,48	-15 552 667,06	-15 555 403,47
Reprise sur pertes de valeur et provisions	3 407 251,35		495 169,98
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>-20 362 923,62</b>	<b>-28 989 454,45</b>	<b>-39 707 449,55</b>
Produits financiers			
Charges financières	-62 006,17	-49 604,94	-37 203,70
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-62 006,17</b>	<b>-49 604,94</b>	<b>-37 203,70</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>	<b>-20 424 929,79</b>	<b>-29 039 059,39</b>	<b>-39 744 653,25</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires	-359 316,92	98 396,80	23 280,74
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>157 266 126,06</b>	<b>129 505 376,05</b>	<b>156 362 661,18</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-178 050 372,77</b>	<b>-158 446 038,64</b>	<b>-196 084 033,69</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-20 784 246,71</b>	<b>-28 940 662,59</b>	<b>-39 721 372,51</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>-20 784 246,71</b>	<b>-28 940 662,59</b>	<b>-39 721 372,51</b>

Tableau de la Production 2013

Désignation	Production Physique (Sacs)			Production Valorisée (kda)		
	Prévue	Réalisée	%	Prévue	Réalisée	%
SAC A VALVE	11 855 175	8 238 520	69%	202 723	129 963	64%
PRESTATION		611 900			9 906	
<b>TOTAL</b>	<b>11 855 175</b>	<b>8 850 420</b>	<b>75%</b>	<b>202 723</b>	<b>139 869</b>	<b>69%</b>

الملحق رقم: 03

Tableau des Pertes Potentiel 2013

Rubrique	Volume Horaire	Taux %	Nombre de Sac/ Budget
<b>Temps Disponible</b>	<b>2 020</b>		
<b>Temps de marche prévu</b>	<b>1 770</b>	<b>88%</b>	
<b>Temps de marche réalisé</b>	<b>1 282</b>	<b>72%</b>	
<b><u>Total des arrêts</u></b>	<b>488</b>	<b>28%</b>	<b>3 025 600</b>
<b>Exploitation</b>	140	29%	868 000
<b>Maintenance</b>	203	42%	1 258 600
<b>Rupture de stock</b>	32	7%	198 400
<b>Disjonction</b>	113	23%	700 600
<b>Manque de commande</b>		0%	0

**Tableau de la Production 2014**

Désignation	Production Physique (Sacs)			Production Valorisée (kda)		
	Prévue	Réalisée	%	Prévue	Réalisée	%
SAC A VALVE	10 710 000	3 602 180	34%	179 071	65 603	37%
PRESTATION		3 334 775			52 000	
<b>TOTAL</b>	<b>10 710 000</b>	<b>6 936 955</b>	<b>65%</b>	<b>179 071</b>	<b>117 603</b>	<b>66%</b>

الملحق رقم: 5

**Tableau des Pertes Potentiel 2014**

Rubrique	Volume Horaire	Taux %	Nombre de Sac/ Budget
<b>Temps Disponible</b>	<b>2 040</b>		
<b>Temps de marche prévu</b>	<b>1 785</b>	<b>88%</b>	
<b>Temps de marche réalisé</b>	<b>1 160</b>	<b>65%</b>	
<b><u>Total des arrêts</u></b>	<b>625</b>	<b>35%</b>	<b>3 200 120</b>
<b>Exploitation</b>	139	22%	861 800
<b>Maintenance</b>	188	30%	1 165 600
<b>Rupture de stock</b>		0%	0
<b>Disjonction</b>	146	23%	905 200
<b>Manque de commande</b>	152	24%	267 520

**Tableau de la Production 2015**

Désignation	Production Physique (Sacs)			Production Valorisée (kda)		
	Prévue	Réalisée	%	Prévue	Réalisée	%
SAC A VALVE	12 000 000	7 480 430	62%	179 071	120 598	67%
PRESTATION		1 565 275			25 166	
<b>TOTAL</b>	<b>12 000 000</b>	<b>9 045 705</b>	<b>75%</b>	<b>179 071</b>	<b>145 764</b>	<b>81%</b>

**Tableau des Pertes Potentiel 2015**

Rubrique	Volume Horaire	Taux %	Nombre de Sac/ Budget
<b>Temps Disponible</b>	<b>2 144</b>		
<b>Temps de marche prévu</b>	<b>1 895</b>	<b>88%</b>	
<b>Temps de marche réalisé</b>	<b>1 277</b>	<b>67%</b>	
<b><u>Total des arrêts</u></b>	<b>618</b>	<b>33%</b>	<b>3 156 720</b>
<b>Exploitation</b>	<b>145</b>	<b>23%</b>	<b>899 000</b>
<b>Electrique</b>			
<b>Maintenance</b>	<b>179</b>	<b>29%</b>	<b>1 109 800</b>
<b>Rupture de stock</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>0</b>
<b>Disjonction</b>	<b>142</b>	<b>23%</b>	<b>880 400</b>
<b>Manque de commande</b>	<b>152</b>	<b>25%</b>	<b>267 520</b>

# SACAEH

## POLITIQUE QUALITE

### ENGAGEMENT DE LA DIRECTION

*Dans la continuité de toutes les actions menées depuis sa création, la société SACAEH, Fabriquante de sacs en papier Kraft a pour ambition la pleine satisfaction de ses clients, gage de pérennité de l'entreprise.*

*Pour cela nous nous engageons à améliorer notre système de management de la qualité, visant à assurer la pleine confiance de nos clients en optimisant nos moyens, la compétence et la motivation de nos collaborateurs.*

*Nous nous engageons à mettre en place toutes les ressources et les compétences nécessaires à la réalisation de ces objectifs.*

*L'amélioration continue de notre organisation doit nous permettre d'accroître notre réactivité et d'apporter des solutions innovantes afin d'offrir à nos clients des fournitures et des prestations conformes à leurs exigences.*

*Par la vigueur de notre engagement et l'implication de l'ensemble du personnel, nous saurons faire progresser la qualité de notre fonctionnement.*

Ain El-Hadjar le, 29 Décembre 2007

Le Directeur Général

N.BELARBI

REVISION : 03



Route de la Gare P n° 5 Ain el Hadjar-Saida

Tel : 048-50-22-17 fax : 048-50-21-07

E-mail : sacaeh@yahoo.fr

<b>SACAEH</b>	<b>S A C A E H Filiale du GIPEC</b>	<b>Révision : 02</b> <b>FDG/ 02</b>
<b>OBJECTIFS QUALITE / EXERCICE 2010</b>		

OBJETIF	ECHEANCE	RESPONSABLE	MOYENS ET RESSOURCES
<b>1 - TECHNIQUE :</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réduire le taux de déchets Global de : <b>2.75% à 2.20%</b>.</li> <li>- Déchet Machine de : <b>1.94 % à 1.50%</b></li> <li>- Déchet Epluche de : <b>0.7 % à 0.5%</b></li> <li>- Réduire les arrêts programmés de réglage de : <b>26% à 16%</b></li> <li>- Augmenter le temps de marche de : <b>85 à 120 h/mois</b></li> </ul>	<b>30 Juin 2010</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sce Appro.</li> <li>- Sce Technique (Production / Maintenance).</li> <li>- Contremaîtres</li> <li>- Conducteurs &amp; aide conducteurs.</li> <li>- Intervenants</li> <li>- Sce Management Qualité</li> <li>- Dép Finance &amp; RH.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Achat d'une matière première de bonne qualité conformément à nos spécifications techniques.</li> <li>- Perfectionnement sur site des opérateurs «agents diplômés» de la sacherie.</li> <li>- Mise à niveau des machines (deux Bottomeuses), en attaquant les causes (20% des dérèglages) qui engendrent les 80% des pertes de potentiel : Bourrage, changement de bobines,...</li> <li>- Mettre en œuvre efficacement le PMP 2009.</li> <li>- Faire un suivi rigoureux du temps de marche séparément entre la Tubeuse et les deux Bottomeuses.</li> <li>- Respecter le plan de communication « maintenir les réunions techniques », en faisant participer les contremaîtres, conducteurs et aides conducteurs.</li> <li>- Veiller à l'application rigoureuse de l'IT 7.4/08 de nettoyage hebdomadaire.</li> <li>- Renforcer le CQ à la réception en responsabilisant le transitaire au moment de la réception du papier KGC au port.</li> <li>- Elaborer et mettre en œuvre un plan de formation réaliste, touchant les opérateurs techniques.</li> </ul>



<b>SACAEH</b>	<b>S A C A E H Filiale du GIPEC OBJECTIFS QUALITE / EXERCICE 2010</b>	Révision : 02 FDG/02
---------------	---	-------------------------

<b>2- VENTE :</b> - Réduire le nombre des réclamations clientèles de : <b>10 à 05</b> - Programmer des visites de clients : <b>02 fois par mois</b> - Démarchage nouvelle clientèles ( <b>03 clients par semestre</b> )	<b>30 Juin 2010</b>	- Sce Vente - Sce Sacherie. - Sce Management Qualité - Dép Finance & RH	- Respecter les exigences contractuelles des clients.
<b>3- APPROVISIONNEMENT :</b>			
- Réalisation des prévisions en approvisionnement en papier Kraft : <b>300 Tonnes / Trimestre</b>	<b>30 Juin 2010</b>	- Sce Appros. - Dép Finance & RH - Sce Vente	- Respecter le planning de l'ouverture de lettre de crédit en fonction des capacités financières. - Renforcer l'approvisionnement par les cessions inters filiales.
<b>4- RESSOURCES HUMAINES :</b>			
- Former le <b>contremaître et 04 conducteurs</b> sur les techniques de conduction et les notions techniques ((Mécanique, électrique et chimie))	<b>30 Juin 2010</b>	Dép Finance & RH	- Formation sur site - Centres de formations spécialisées.

Établi le : 18/01/2010

Le Président Directeur Général

**BELARBIN**





SACAEH

Plan de communication interne 2009



Version 2000.

Désignation	Structure	Fréquences	Destinataire
➤ Evaluation trimestrielle		✓ 1 X Trimestre	✓ Direction Générale
➤ Evaluation semestrielle	Contrôle de Gestion	✓ 1 X Semestre	✓ Groupe GIPEC
➤ Evaluation annuelle		✓ 1 X Année	✓ C.A
			✓ Structures
			✓ C.P
➤ P.V. Revue de Direction	DG/RMQ	✓ 2 X Année	✓ Membres Comité Qualité
➤ P.V. Comité Qualité		✓ 1 X Mois	
➤ P.V. De Réunion Technique	Sec Technique	✓ 1 X Mois	✓ Technique
			✓ Approvisionnement
			✓ S.M.Q
➤ P.V. C.H.S	Assistant Sécurité Industrielle	✓ 1 X Trimestre	✓ Direction Générale
			✓ Sécurité
			✓ Structures
			✓ Délégué du personnel



Le Président Directeur Général

N. BELARBI



**SACAEH**      **Programme Annuel des Audits Internes ((2010))**      Révision : 00  
FMQ/ 11

Processus/Activités à auditer	Jan	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sep	Oct	Nov	Déc
	Processus/Activités à auditer											
<b>1. Management (Direction Générale)</b>					X		X		X			X
							RD					RD
<b>2. Management Qualité</b>					X		X		X			X
<b>3. Ressources Humaines :</b>					X							X
✓ Processus de Formation							X		X			
✓ Processus de Recrutement							X		X			
<b>4. Technique :</b>					X							X
✓ Production (Sacherie)									X			X
✓ Maintenance /BEM									X			X
<b>5. Vente</b>					X		X		X			X
✓ Propriétés des Clients												
<b>6. Approvisionnement</b>					X		X		X			X
<b>7. Contrôle Qualité (Laboratoire)</b>					X		X		X			X

RD : Revue de direction     Audit Système     Audit Partiel

Date : 18/01/2010

Établi par : Kada M<sup>ed</sup> Réda ((RMQ))

Approuvé par : BELARBLIN  
Président Directeur Général

Le Président Directeur Général  
N . BELARBI

