



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

جامعة د. طاهر مولاي - سعيدة

مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

تقييم نظام محاسبة التكاليف

دراسة حالة في ملبنة المنبع - سعيدة

تحت إشراف الدكتورة :

- حرمل سليمة

من إعداد الطالبة :

- عبدو إيمان

نوقشت وأوجزت علنيا بتاريخ.....

أمام اللجنة المكونة من السادة

الدكتور/ مسكين الحاج.....الدرجة العلمية/رئيسا

الدكتورة/ حرمل سليمة.....الدرجة العلمية/مشرفا

الدكتور/ زروقي ابراهيم.....الدرجة العلمية/مناقشنا

السنة الجامعية: 2018-2019

## ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور والأهمية الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف لتحقيق الأهداف المؤسسة من خلال المعلومات التحليلية والتفصيلية عن الإنتاج والمخزون ,حيث جاء ليكمل المحاسبة العامة التي كانت تقدم معلومات عامة .

ولتحقيق ذلك تم حساب النتيجة بالطريقة التي تستخدمها ملبنة المنبع وحساب لانحرافات هذا لإبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف في القياس الحقيقي لتكلفة الإنتاج والتحكم في التكاليف والرقابة عليها واتخاذ القرارات من شأنها منها قرارات التسعير والتصنيع والشراء ,بحيث أسفرت النتائج على ضرورة نظام محاسبة التكاليف من اجل تحقيق أهداف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : التكلفة \_ الطرق الحديثة \_ الأنظمة التقليدية \_

## Rèsumè

Cette étude vise à souligner l'importance du système de comptabilité analytiques et d'informations analytiques et détaillées sur la prodction et les stocks ,est venu Entré pour compléter la comptabilité générale qui fournissait des informations générales.

Pour ce faire, le résultat a été calculé de la manière utilisée par la laiterie amont et le calcul de ses écarts pour mettre en évidence l'importance du système de comptabilisation des coûts dans la mesure réelle des coûts de production, le contrôle des coûts, le contrôle et la prise de décision, y compris les décisions en matière de prix, de fabrication et d'achat. La fondation

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد عليه  
أفضل السلام و أزكى التسليم

أهدي ثمرة جهدي إلى اللذان قال فيهما الرحمان ( اخفض لهما جناح الذل من الرحمة  
وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا )

✚ إلى أبي المتوفى رحمه الله وادخله فسيحا جنازه الذي سهر على تعليمي

زوبير (رحمه الله)

✚ وإلى أمي أطال الله في عمرها وأعطها الصحة حتى تبقى تاجا فوق رؤوسنا **مأنشة**

✚ وإلى زوجي العزيز الذي ساعدني لأقدم هذا العمل المتواضع **صالح**

✚ وإلى افراد عائلة الكريمة **نوال**، **أحمد**، **سفيان**، وأولاد أختي **حمود** و**ملاك**

✚ وإلى الأستاذة **حرمل سليمة** جزاها الله كل خير وفرحها في أحبابها التي ساعدتني

كثيرا

✚ وإلى كل من ساعدني على إتمام هذا العمل المتواضع

## الشكر والعرفان

"اللهم إني أعوذ بك من علم لا ينفع و قلب لا يخشع و عين لا تشبع"

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا  
إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى من ساعدنا في إتمام هذا العمل وفي تذليل  
ما وجهنا من صعوبات

كما نتوجه بالشكر إلى أستاذة حرملة سليمة لقبولها الإشراف على هذا العمل  
الذي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام  
هذا العمل

كما لا أنسى كل أساتذة الكرام والى كل من علمنا حرفاً طوال مشواري الدراسي

الفهرس

## Sommaire

إهداء.....	3
الشكر والعرفان .....	4
مقدمة عامة :.....	أ
المبحث الأول :نظريات حول محاسبة التكاليف .....	2
المطلب الأول :مفاهيم حول المحاسبة و التكاليف .....	2
المطلب الثاني:مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف .....	11
المبحث الثاني:أنظمة محاسبة التكاليف .....	17
المطلب الأول:طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية):.....	17
المطلب الثاني :طريقة التكاليف الجزئية والتكاليف المعيارية.....	22
المطلب الثالث: النظام الحديث لمحاسبة التكاليف .....	35
خلاصة الفصل الأول : .....	41
المبحث الأول: دور وأهمية محاسبة التكاليف في قياس والتحكم في التكاليف في تسيير المؤسسة .....	44
المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف في قياس تكاليف الإنتاج.....	44
المطلب الثاني : مفاهيم حول مراقبة التسيير .....	46
المطلب الثالث :دور محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .....	49
المبحث الثاني :دور و أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار وتحقيق الميزة التنافسية... ..	54
المطلب الأول:أساسيات حول اتخاذ القرار .....	54
المطلب الثاني :أهمية محاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات.....	56
المطلب الثالث :دور محاسبة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية .....	60

64	..... خلاصة الفصل الثاني:
67	..... المبحث الأول :نبذة حول ملبنة المنبع -سعيدة-
67	..... المطلب الأول : تعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته
68	..... المطلب الثاني :لمحة تاريخية عن الوحدة
70	..... المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للوحدة
75	..... المبحث الثاني :الدراسة والمناقشة
75	.....-المطلب الاول:الطريقة المتبعة لحساب تكلفة الشراء
77	..... المطلب الثاني:حساب تكلفة الإنتاج و النتيجة
84	..... المطلب الثالث:حساب انحرافات المواد الأولية
85	..... خاتمة الفصل التطبيقي :
87	..... خاتمة عامة:
90	..... قائمة المصادر و المراجع:

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	13
2-1	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	07
3-1	تقسيم التكاليف الثابتة	28
4-1	تحديد النتيجة وفق طريقة المتغيرة المتطورة	28
5-1	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	30
6-1	تحديد النتيجة وفق التكاليف الغير مباشرة	31
7-1	ونظام التقليدي ABC اهم الفروق بين النظام	40-39
1-2	مقارنة بين اسلوب التخفيض في النظام التقليدي والنظام الحديث	63
1-3	تكلفة الشراء المواد الأولية	75
2-3	تكلفة الإنتاج الحليب المبستر	77
3-3	تكلفة الإنتاج الحليب البقرة	78
4-3	تكلفة الإنتاج كريم فراش	78
5-3	تكلفة الإنتاج مرجرين	80
6-3	نتيجة تحليلية لحليب مبستر	81
7-3	نتيجة تحليلية لحليب بقرة	8
8-3	نتيجة تحليلية كريم فراش	83
9-3	نتيجة تحليلية مرجرين	83
12-3	الإنحرافات للمواد الأولية	84

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة	6
2-1	التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة	7
3-1	التمثيل البياني لتكاليف الثابتة	8
4-1	سلوك التكاليف شبه الثابتة	8
5-1	سلوك التكاليف شبه المتغيرة	8
6-1	وظائف محاسبة التكاليف	16
7-1	خطوات التحميل العقلاني	24
8-1	ABC المبدأ الاساسي لطريقة	36

مقدمة

**مقدمة عامة :**

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظام الأساسي والمهم للمؤسسات بغض النظر عن طبيعتها وخاصة مع كبر حجمها و تضخم التكاليف ووجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار، والتغير المستمر وزيادة المنافسة و الحاجة الماسة إلى المزيد من المعلومات التفصيلية والتحليلية عن الإنتاج والمخزون من جهة، وعن الأقسام الداخلية لهذه المؤسسات من جهة أخرى، ولهذا أصبح النظام المحاسبي العام غير قادر لوحده على تلبية متطلبات السوق، ولهذا ظهرت محاسبة التكاليف كحل لهذه المشاكل حيث كانت لها أهمية كبيرة كونها تزود المؤسسة بالمعلومات الكفوية التي تستخدمها المؤسسة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها، والاستفادة من هذه المعلومات في زيادة الكفاية الإنتاجية وترشيد القرارات الإدارية كقرارات التسعير والتصنيع والشراء وغيرها.

حيث أن المؤسسات الجزائرية كغيرها من المؤسسات أصبح اللجوء إلى نظام محاسبة التكاليف أمراً حتمياً لما لها من أهمية بالغة في تحقيق أهدافها من خلال القياس الحقيقي لتكاليف والرقابة عليها واتخاذ قرارات المناسبة، وخاصة عند دق نقوس الخطر و دخولها في رهانات البقاء في ظل العولمة و بعد انفتاحها على الأسواق الخارجية وذلك من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق ولا يتم ذلك إلا بعد التكيف مع المستجدات والتحكم في محيطها الداخلي خاصة التكاليف التي أصبحت العائق الكبير أمامها والتقليل منها غايتها، ولهذا تباينت وجهات النظر في حساب أسعار التكلفة (النظام التقليدي والنظام الحديث).

لإحاطة بالموضوع أكثر سنحاول طرح الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي :

**إشكالية البحث:**

هل يؤدي نظام محاسبة التكاليف في لمبنة المنبع -سعيدة الدور المنوط به بحيث يتم إعطاء تكلفة الحقيقة للمنتوج والرقابة على تكاليف واتخاذ القرار ؟

ولتوضيح بالإشكالية الرئيسية لابد من طرح بعض التساؤلات الفرعية التالية:

**أسئلة الفرعية :**

-هل يساهم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة في قياس الحقيقي للتكاليف لمبنة المنبع -سعيدة؟

-هل يساهم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة في الرقابة على تكاليف الإنتاج اتخاذ القرار لمبنة المنبع - سعيدة ؟

### الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات السابقة نضع مجموعة من الفرضيات:

- لا تساهم محاسبة التكاليف في القياس الحقيقي للتكاليف في مؤسسة الحليب ومشتقاته .
- لا تساهم محاسبة التكاليف في الرقابة على تكاليف الإنتاج اتخاذ القرار في مؤسسة الحليب ومشتقاته.

### مبررات اختيار الموضوع:

- اختصاصي في المحاسبة دفعني للاهتمام بهذا الموضوع .
- معرفة على قرب لنظام محاسبة التكاليف.
- معرفة المؤسسات ماذا تستخدم أثناء حسابها للتكاليف (ما زالت المؤسسات تستخدم النظام القديم أم تحولت إلى النظام الجديد).
- كيف تساهم محاسبة التكاليف في القياس الحقيقي للتكاليف وما مدى اعتماد إدارة المؤسسة على مخرجات نظام التكاليف في الرقابة على التكاليف و اتخاذ القرار.

### أهمية الدراسة :

تبرز هذه الدراسة طرق محاسبة التكاليف من خلال دراسة الأنظمة التقليدية والحديثة والمقارنة بينهما , وإبراز مزايا وعيوب كل من النظامين , وكيف تساهم هذه الأنظمة في القياس الحقيقي لتكاليف الإنتاج وفي اتخاذ القرارات وفي الرقابة عليها من أجل تقديم معلومات صحيحة ودقيقة التي من شأنها أن تساعد المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تسعى إليها .

### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة كما يلي:

- تسليط الضوء على محاسبة التكاليف المتبعة في ملبنة المنبع-سعيدة- والكشف كيف تساهم هذه الأخيرة في تحقيق الرقابة على الإنتاج وفي اتخاذ القرارات.
- دعم مكتبة الجامعة بمرجع إضافي حول هذا الموضوع.

صعوبة ومعوقات الدراسة:

-ندرة المراجع في المكتبة .

-عدم توفر المؤسسة على قسم لمحاسبة التكاليف حال دون تحقيق غرض الدراسة.

-استخدام المؤسسة طريقة غير واضحة لمحاسبة التكاليف حيث صعب لنا الدراسة.

منهج البحث:

لمعالجة هذه البحث اعتمدنا المنهج الوصفي ,فكان استخدامه في الإطار النظري لهذا البحث حسب ما تقتضيه الحاجة لمعالجة الموضوع ,والمنهج التحليل فيما يخص الجانب التطبيقي .

الدراسات السابقة:

1-دراسة بعنوان:"الطرق الحديثة لحساب التكاليف"

قامت بها حكوم حنان في إطار مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ,جامعة د.طاهر مولاي -سعيدة- الدفعة2012-2013 كانت اشكالياتها "كيف تؤثر الطرق الحديثة لحساب التكاليف على رفع أداء و مردودية المؤسسة الاقتصادية وتحسين قراراتها".

قامت الباحثة بإجراء مقارنة بين الطرق التقليدية المطبقة في المؤسسة محل البحث وبين التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها الطرق الحديثة بحيث أسفرت نتائج الدراسة إلى كفاءة ودقة وموضوعية هذا الأخير

2-دراسة بعنوان:"دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة " .

قام بها الطالب شادي صبحي أبو شنب, عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل, قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل-غزة - فلسطين الدفعة2008م.

ولقد أظهرت نتائج الدراسة مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ,حيث تلعب دور كبير في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة,وقياس تكلفة الإنتاج ,كما أظهرت الدراسة أن أنظمة التكاليف في قطاع غزة تحتاج إلى تطوير وتحسين فيما يتعلق بتحميل التكاليف غير المباشرة .

3-دراسة بعنوان:"المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة"

قامت بها الطالبة سامية معقاسي كمذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة أكلي محند اولحاج-البويرة- الدفعة2014-2015  
تحت الإشكالية التالية:إلى أي مدى يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في فعالية مراقبة التسيير وكفاءة  
اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

توصلت الباحثة من خلال الدراسة للمحاسبة التحليلية أن لها أهمية كبيرة من خلال الخدمة التي تقدمه  
لخدمة المسير ومتخذي القرار .

لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرار المتعلقة  
بمستقبل المؤسسة فكل نظام فرع يله دوره في تحسين التسيير كما أن أهمية تكمل بأنه يذهب إلى أعرق  
التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى كما انه لا يمكن أن يستغني  
عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة بل انه يعتبر مكملا لها.

تقسيمات البحث:

قسم البحث إلى ثلاث فصول بحيث تناولنا في الفصلين الأولين الجانب النظري أما الفصل الثالث  
فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية ,ففي الفصل الأول قسم إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول  
إلى بعض المفاهيم الأساسية للمحاسبة وأنواعها ,وإلى التكلفة وتقسيماتها ثم النشأة والتطور لمحاسبة  
التكاليف تمهيدا إلى مفاهيمها وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى وصولا إلى أهدافها ووظائفها. أما في المبحث  
الثاني والأخير فيما يخص الفصل الأول عالجنا فيه الأنظمة محاسبة التكاليف حيث كان النظام التقليدي  
أول مطلب قمنا بتعريف كل الطريقة على حدا مع ذكر مزايا وعيوب كل طريقة ,ثم الطريقة الحديثة التي  
حاولنا التطرق إليها باختصار مع ذكر مزايا وعيوب هذا الأخير ,وأخيرا قمنا بإجراء مقارنة بينهما .

أما الفصل الثاني تم تقسيمه هو الآخر إلى مبحثين. حيث تضمن المبحث الأول دور وأهمية محاسبة  
التكاليف في قياس والتحكم في التكاليف وفي تسيير المؤسسة, قسم هذا الأخير إلى إلى مطلبين ,ففي  
المطلب الأول كان أهميتها في قياس الحقيقي لتكلفة الإنتاج ,و المطلب الثاني كانت أهميتها في مراقبة  
التسيير, ثم يليها المبحث الثاني الذي تضمن دور وأهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار وتحقيق الميزة  
,وكذلك سلطنا الضوء على كل طريقة وأهميتها مع هذان الأخيران.

أما في الدراسة الميدانية كانت وجهتنا إلى ملبنة المنبع -سعيدة حيث خصصنا في المبحث الأول لتعريف بالمؤسسة أما الثاني فكان حساب النتيجة وفقا لطريقة المستعملة وفي الأخير حاولنا معرفة كيف تساهم هذه الأخيرة في الرقابة على تكاليف الإنتاج ,وكيف تستفيد المؤسسة بهذه المعلومات في اتخاذ القرار .

الإطار النظري

**تمهيد :**

مع التطورات الحاصلة ظهرت محاسبة التكاليف التي هي نوع من أنواع المحاسبة جاءت من اجل تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية التي تهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير صناعية وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بكل الطرق الممكنة والمتعلقة سواء بالنظام التقليدي أو النظام الحديث . باعتبار أن التكلفة هي المحدد الأساسي لسعر كل منتج ,ولهذا السعي الدائم لتخفيضها أصبح الهدف الأساسي خاصة وان التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا مهما ,ولهذا كان الهدف من هذا الفصل هو تغطية مفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية لها وأنظمتها ولهذا تم تقسيم الفصل إلى :

**المبحث الأول :نظريات حول محاسبة التكاليف****المبحث الثاني :أنظمة محاسبة التكاليف**

المبحث الأول: نظريات حول محاسبة التكاليف

المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة و التكاليف

الفرع الأول: تعريف المحاسبة وأنواعها

اولا: تعريف المحاسبة

هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها :

**1-تعريف الأول:** عرفت المحاسبة بأنها العلم الذي يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تسجل العمليات المالية عند حدوثها من واقع المستندات المؤيدة لها ثم تبويب وتصنيف العمليات, وتلخيصها ثم استخراج نتيجة أعمال المشروع وبيان مركزه المالي.(<sup>1</sup>)

**2-التعريف الثاني:** عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين :على أنها فن تسجيل وتبويب الأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم مالية مما يسمح بتفسير نتائج تلك التسجيلات, وقد اعتمد هذا التعريف على تحديد وتوضيح طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي ستلزمها.(<sup>2</sup>)

**3-لتعريف الثالث:** عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة :على أنها عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من هذه البيانات, وقد اعتمد هذا التعرف على توضيح وظيفة المحاسبة في القياس وتوصيل المعلومات المحاسبية.(<sup>3</sup>)

ومن التعاريف السابقة يمكن القول بان المحاسبة هو نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية عددية عن طريق تصنيفها و تقييمها ,ويهدف أيضا إلى عرض كشوف تعكس صورة سابقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية دورة المالية.

<sup>1</sup>-عامر عبد الله موسى, محاسبة التكاليف الصناعية , عمان دار البداية ناشرون والموزعون 2009ص9

<sup>2</sup>-د.بن زكورة العونية, البسيط في المحاسبة العامة ,نشر على حساب المؤلف 2016ص7

<sup>3</sup>-د.بن زكورة العونية,مرجع نفسه ص7-8

ثانياً: أنواع محاسبة<sup>(1)</sup>

1\_ **المحاسبة المالية** : ويمكن أن يقال بأنها المحاسبة الأم ,وهي العلم الذي يبحث في مجال تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية في المشروع ,وتفسيرها بهدف إظهار نتيجة أعماله خلال فترة محددة ,وبيان مركزه المالي في نهاية هذه الفترة ومساعدة الإدارة العليا في التخطيط ووضع الموازنات التقديرية.

2\_ **محاسبة التكاليف**:يهتم هذا الفرع من فروع المحاسبة بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة وطرق تطبيقها في المشروعات المختلفة ,وتمكينه من معرفة نتيجة كل فرع من فروع النشاط والعمل على مراقبة كل العناصر المؤثرة في هذه التكلفة .

ويحتل هذا الفرع من فروع المحاسبة مركزاً مرموقاً لقدرته على التحليل بالإضافة إلى اهتمامه بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة ,وهي بذلك تعنى بالبيانات التفصيلية عن المواد الأولية والأجور والنفقات الأخرى التي تدخل ضمن التكاليف بهدف قياس التكلفة وتحقيق الرقابة على عناصرها ,ولذلك فإن بياناتها تهم الإدارة كثيراً لقياس درجة الكفاية واتخاذ القرارات, لذلك فهي أداة تخطيط وقياس ورقابة.

3-**المحاسبة القومية**:يرجع السبب في الاهتمام بهذا الفرع من فروع المحاسبة إلى زيادة حجم المشروعات واضطرار الدولة للتدخل لحماية كل من المنتج والمستهلك فلم تعد وظيفة المحاسبة قاصرة على مجرد خدمة المشروعات أو الوحدات الاقتصادية في أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإنما نشأت لها وظيفة اجتماعية بالغة الأهمية تتمثل في امتداد الخدمات السابقة بحيث تشمل القطاعات التي تنتمي إليها الوحدات الاقتصادية ثم امتدادها إلى مستوى الاقتصاد القومي بصفة عامة.

وتهدف المحاسبة القومية إلى التحليل السياسات الاقتصادية ,ووصف نتائج النشاط الاقتصادي لأي بلد خلال فترة زمنية معينة كما تمدنا المحاسبة القومية بصورة شاملة عن الهياكل الاقتصادية لبلد معين في لحظة معينة .

4-**المحاسبة الحكومية**: يهتم هذا الفرع من فروع المحاسبة بإثبات عمليات تحصيل إيرادات الدولة وعمليات صرفها في الأوجه المخصصة لها وتقديم التقارير الدورية عن الموارد و الاستخدامات للدوائر الحكومية والسلطة التشريعية.<sup>(2)</sup>

- **المحاسبة الضريبية** :يهتم هذا الفرع من فروع المحاسبة بعرض البيانات اللازمة لأغراض تحديد الربح الخاضع للضريبة ,وذلك في ظل أحكام التشريعات الضريبية المختلف .

<sup>1</sup>-أ.عامر عبد الله شقر,لمرجع سبق ذكره ص10

<sup>2</sup>-أ.عامر عبد الله شقر,لمرجع سبق ذكره ص11

6- المحاسبة الإدارية: يهتم هذا الفرع من الفروع المحاسبة بإيجاد الأدوات والوسائل التي يمكن عن طريقها أن يساعد المحاسب في المشروع المستويات الإدارية المختلفة فيها على رسم السياسات واتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها ومتابعتها للتعرف على مدى بلوغها أهداف التخطيط. (1)

### الفرع الثاني: التكلفة وتصنيفاتها

#### أولاً: تعريف التكلفة

هناك عدة تعريف لمصطلح التكلفة نذكر منها الآتي :

PEARCE و STURMEY لقد عرف

1- التكاليف بأنها: "النفقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها". (2)

2- كما عرفها إسماعيل حجازي التكلفة على أنها "هي تضحية اقتصادية ممثلة في صورة مبلغ نقدي وذلك من أجل تحقيق هدف معين أو منفعة معينة كما يتبين أيضاً أنه لا بد من استبعاد مفاهيم مثل التكاليف السيكولوجية أو التضحيات في شكل عدم الرضا النفسي أو تكلفة الوقت الضائع". (3)

3- وبصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى:

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

ب- **تكلفة المستنفذة**: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذتها خلال الفترة. (4)

فيعرف التكلفة: "أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء J. Margerin. (5)

معين". (5)

<sup>1</sup>-أعمر عبد الله شقر المرجع نفسه ص 11

<sup>2</sup>- صلاح الدين الشنواني، دراسات في الاقتصاديات الاعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1970 ص 207

<sup>3</sup>- د/حجازي إسماعيل أ/معالي سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع عمان 2012 ص 14

<sup>4</sup>- د/صلاح عبد الله الرزق، د/عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر الأردن 1999 ص 24

12-G.melyoncomptabilité analytique editionbarèal.paris 2001.P15

من التعاريف السابقة يظهر أن التكلفة: "هي أية تضحية اختيارية بأشياء وممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتوجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية, يتوجب أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية.

### ثانيا:تبويب التكاليف

حتى تستفيد الإدارة من البيانات التكاليف في تحقيق أهدافها ستكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة ملائمة:

**1-التبويب حسب علاقة التكلفة بوحدة المنتج:** يمكن تبويب التكاليف على هذا الأساس إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

**1-1-التكاليف المباشرة:**هيتلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة و من ثم تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا, وتتكون التكاليف المباشرة عموما على :

**1-1-1-المواد المباشرة:** وهي كافة المواد الخام والمستلزمات الضرورية والمرتبطة بالمنتج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل مادي وواضح .

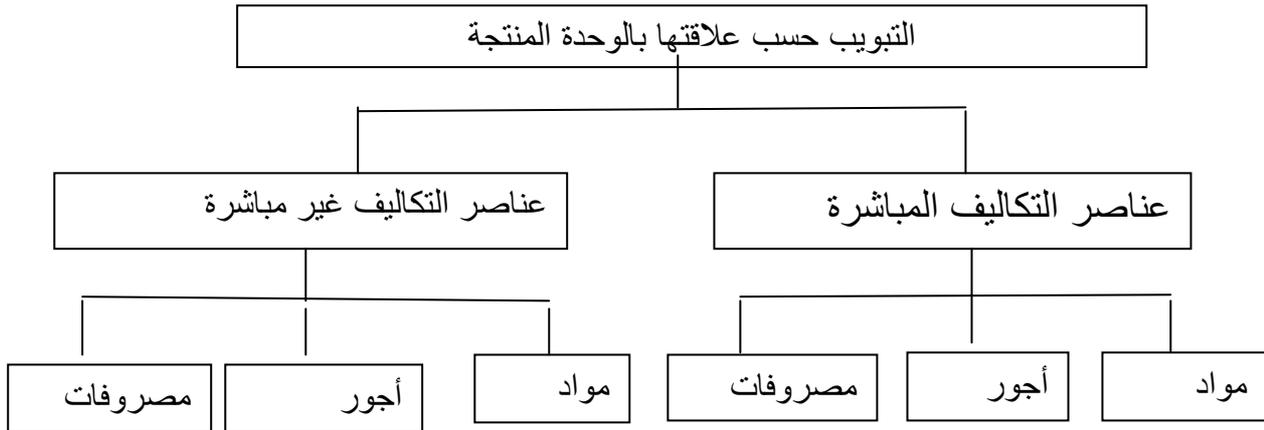
**1-1-2-الأجور المباشرة:** وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين .

**1-2-التكاليف غير المباشرة:** وهي مجموعة التكاليف الأخرى ما عدا المواد المباشرة والأجور التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ انه لا يمكن تتبعها اقتصاديا ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة وتقسم التكاليف غير المباشرة إلى ما يلي :

**1-2-1-مواد غير مباشرة:**وهي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتج بحد ذاته بشكل واضح ودقيق وإنما هي مشتركة بين أكثر من منتج.

**1-2-2-أجور غير مباشرة:**وهي الأجور التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على وحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل وأسس ومعايير تقريبية مختلفة مثل: رواتب المسيرين ,أجور عمل الصيانة ,أجور مهندسي الإنتاج ....الخ.

الشكل رقم (1-1): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة

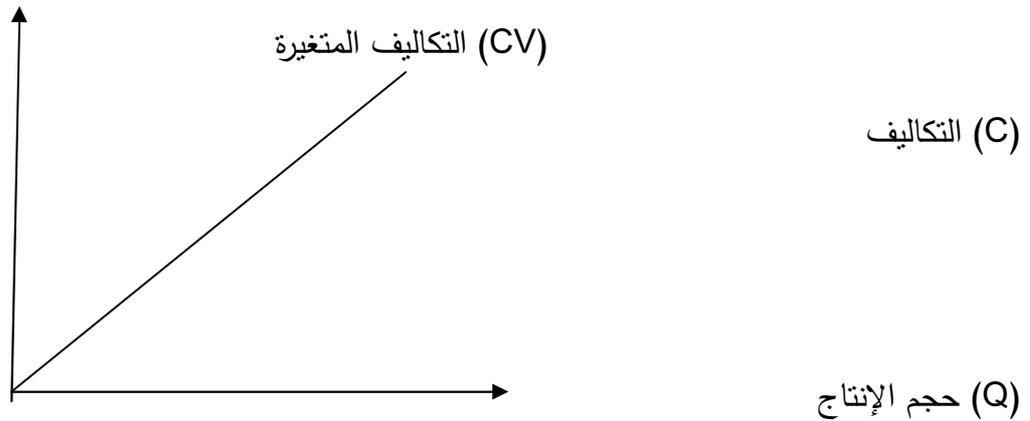


مصدر: إسماعيل التكريتي, محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية بين النظري و التطبيقي, دار حامد للنشر, عمان, ص 38

2-تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: يمكن تبويب التكاليف وفق علاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف مختلطة.

2-1-التكاليف المتغيرة :تعرف التكاليف المتغيرة بالتكاليف التي تتغير بصورة مباشرة مع تغير مستوى النشاط خلال فترة محددة من الزمن <sup>(1)</sup>,أي هناك علاقة طردية بين حجم الإنتاج وبين هذه التكاليف حيث تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقص حجمه كما هو موضح في الشكل الآتي <sup>(2)</sup>:

الشكل رقم(2-1):التمثيل البياني لتكاليف المتغيرة



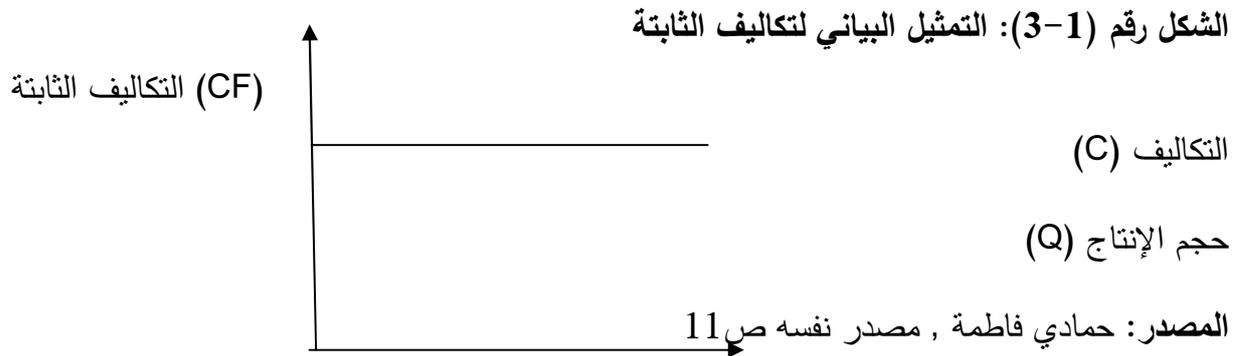
المصدر:حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج المؤسسة الاقتصادية, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ,جامعة بسكرة 2016-2017ص 11  
2-2-التكاليف الثابتة:وهي تكاليف التي لا تتغير بحجم الإنتاج ,بل تبقى ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج ,ومن خصائصها إنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة الواحدة , إي كلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة. <sup>(3)</sup>

<sup>1</sup>-د-زروقي براهيم, مطبوعة في محاسبة التكاليف, كلية العلوم الاقتصادية, جامعة سعيدة, 2016-2017ص 09

-حمادي فاطمة, دور اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

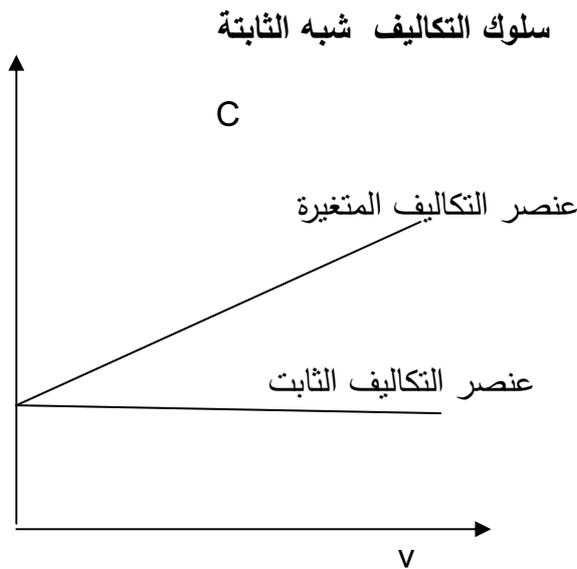
<sup>2</sup>,جامعة بسكرة 2016-2017ص 11

<sup>3</sup>-د-مسكين حاج, مطبوعة في المحاسبة التحليلية, كلية العلوم الاقتصادية, جامعة سعيدة 2017-2018ص 12



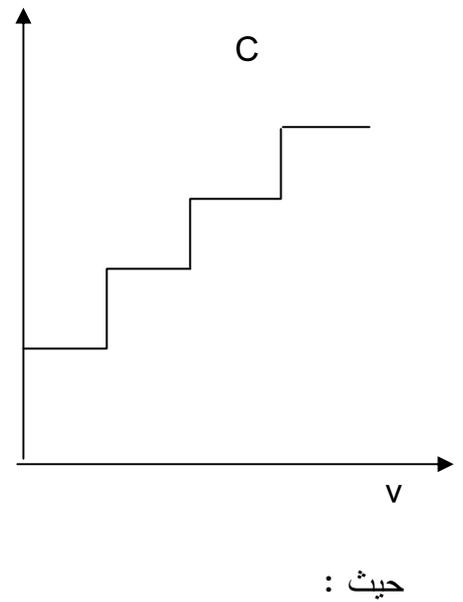
3-2- التكاليف المختلطة ( شبه ثابتة /شبه متغيرة ): هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي أنها تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. (1)

الشكل رقم (1-4)



الشكل رقم (1-5)

سلوك التكاليف شبه متغيرة



-عدد الوحدات المنتجة V

-التكلفة C المصدر : د- إسماعيل حجازي -أ.معالم سعاد ,مرجع سبق ذكره ص 41

1-د- مسكين حاج مرجع سبق ذكره ص 13

3-تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المؤسسة:في الغالب تقوم المؤسسات بثلاث وظائف أساسية وهي: (1)

3-1-تكاليف الشراء:وهي مجموعة النفقات المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج بما فيها مصاريف التخزين وتحسب كما يلي: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

3-2-تكاليف الإنتاج:وهي تلك التكاليف بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل إلى منتجات معينة وتحسب كما يلي: تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد + مصاريف الإنتاج

3-4-تكاليف التوزيع:وهي مجموعة المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك ويمكن تقسيمه إلى ثلاث مجموعات وهي:

-تكاليف تخزين المنتج النهائي.

-التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار والترقية .

-تكاليف خدمات ما بعد البيع.

3-5-تكاليف البحث والتطوير:وهي مجموعة التكاليف المتعلقة بجمع وتجريب أفكار للمنتجات أو الخدمات.(2)

4-تبويب التكاليف لأغراض التخطيط :

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى:(3)

4-1-تكاليف مثالية:وهي التكاليف المحددة مسبقا والأزمة للإنتاج وذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جدا.

4-2-تكاليف معيارية:وتتمثل في التكاليف المقدمة مسبقا لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، حيث تستخدم في إعداد الموازنات التقديرية وكما تستخدم للرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة عن طريق مقارنتها مع التكاليف المنفقة فعليا وبالتالي تحديد حجم وقيمة الانحرافات وأسبابها.

4-3-تكاليف الفعلية:وتتمثل في التكاليف التي تم إنفاقها فعلا في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة، حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المؤسسة لتتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية .

<sup>1</sup>-د-اسماعيل حجازي -أ.معالم سعد، مرجع سبق ذكره ص43

<sup>2</sup>-د-اسماعيل حجازي -أ.معالم سعد، مرجع سبق ذكره ص43-44

<sup>3</sup>-د-مسكين حاج مرجع سبق ذكره ص14

### 5-تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:

تصنف التكاليف حسب هذا التبويب إلى:

**تكاليف الخاضعة والغير خاضعة للرقابة:**التكلفة الخاضعة للرقابة هي التكلفة التي يمكن التحكم بها من قبل الشخص المسؤول من مركز التكلفة ,حيث يزداد التحكم كلما انخفض المستوى الإدارية وتقدمت المفاهيم المهمة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ,أما التكلفة الغير خاضعة للرقابة فهي التي تحدث في مركز مسؤولية معينة وتكون غير خاضعة لإرادة الشخص المسؤول عن المركز ,ولا يمكن التحكم بها أو التأثير عليها.<sup>(1)</sup>

### 6-تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

**6-1-التكلفة التفاضلية:**عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما و فمن الطبيعي ان يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به , والفرق بينهما هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية .

**6-2-التكلفة الفرصة البديلة:** وهي التكلفة التي يتم فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة ,أي هي المنافع التي سيفقدها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره .<sup>(2)</sup>

**6-3-التكلفة الفارقة:** هي تكلفة الموارد التي تم اكتسابها بالفعل ,وبالتالي فان قيمتها الكلية لن تتأثر بعملية الاختيار بين البدائل ,حيث إنها تكلفة قد حدثت نتيجة قرار تم اتخاذه في الماضي ولا يمكن تغييرها من خلال أي قرار يتم اتخاذه في المستقبل.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup>-زهراء تاج الدين عبد القادر على ,دور تكاليف التسويق في تعظيم ارباح الشركات ,بحث مقدم لنيل دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ,المملكة العربية

السعودية جامعة شندي 2016 ص 58

<sup>2</sup>- مسكين حاج مرجع سبق ذكره ص13

<sup>3</sup>-زهراء تاج الدين عبد القادر على مرجع سبق ذكره ص59

## المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

### الفرع الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف وينقسم إلى مرحلتين:

#### 1- المحاسبة التكاليف التقليدية :

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.<sup>(1)</sup>

#### 2- المحاسبة التكاليف المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945 تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من استمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها : تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف الثابتة، تكاليف المتغيرة، تكاليف شبه المتغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة المردوديتها.<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني : تعاريف لمحاسبة التكاليف

هناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

**التعريف الأول:** محاسبة التكاليف هي نشاط ونظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات خاصة بعناصر التكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محدد وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من اجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup>-د-زروقي براهيم، مرجع سبق ذكره ص2

<sup>2</sup>-بويعقوب عيد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية الجزائر 1998 ص7-8

<sup>3</sup>-د/حجازي اسماعيل أ/معالم سعد، مرجع سبق ذكره ص20

**التعريف الثاني:** هي مجموعة من النظريات والقواعد والأساليب والإجراء التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير و إعداد التقارير عن تكاليف السلع المنتجة أو الخدمات وذلك بهدف قياس كلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية.<sup>(1)</sup>

**التعريف الثالث:** محاسبة التكاليف هي نظام فرعي من نظام محاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير صناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدامه 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 ببعض وظائفها الأساسية من التخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.<sup>(2)</sup>

منه يمكن أن نستخلص النقاط التالية:

- ✓ إن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات .
- ✓ إنها تطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيقها إنها تختص بتكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة .
- ✓ إن تشغيل بيانات التكاليف تخضع لمجموعة من القواعد والتي غالبا ما تختلف عن القواعد المتبعة في المحاسبة المالية .
- ✓ إن مخرجات نظام التكاليف تخدم إدارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.<sup>(3)</sup>

**الفرع الثالث: العلاقة بين المحاسبة التكاليف والمحاسبة الأخرى**

**أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية**

ويمكن تلخيص الفروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التكاليف في الجدول التالي:

<sup>1</sup>-/عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره ص 15

<sup>2</sup>-زينات محمد محرم اصول محاسبة التكاليف الدار الجامعة الاسكندرية 2005 ص09

<sup>3</sup>-محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة /جامعة طنطا /2003 ص19-20

الجدول رقم(1-1): الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المعايير	موجودة وملزمة	غير موجودة
الإلزامية	إلزامية	غير إلزامية
صفة المعلومات	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بيانات إجمالية عامة</li> <li>• بيانات تاريخية عن علاقة المؤسسة بالغير</li> <li>• بيانات مالية</li> <li>• بيانات عن النفقات والإيرادات</li> <li>• بيانات موضوعية ويمكن التحقق منها</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بيانات تفصيلية تحليلية</li> <li>• بيانات عن تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل</li> <li>• بيانات مالية وكمية</li> <li>• بيانات عن التكاليف</li> <li>• بيانات تتسم بالمرونة والسرعة</li> </ul>
الهدف من تقييم البيانات	تحديد نتائج المشروع وتصوير المركز المالي وتدفقه النقدي	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمبيعات وتكلفة الإنتاج الوحدات تحت التشغيل و الرقابة على هذه التكاليف وخدمة القرارات الإدارية
المستفيد الرئيسي من البيانات	المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال المقرضون والدائنون وذوي العلاقات خارج المشروع	إدارة المشروع نفسه
فترة التقرير	عادة ما تكون سنة مالية	يفضل ان يكون قصيرة الأجل نسبيا ومنتكرة وتتوقف على الهدف إعدادها

المصدر: الهام محيري/ مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر/ كلية العلوم الاقتصادية جامعة الوادي

2013-2014ص16

ثانيا : الفرق بين محاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف:(<sup>1</sup>)

إن الفرق بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية يختلف من حيث وجهتي النظر التاليتين :

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

إما وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتعتبر وجهة النظر الثانية هي أكثر شيوعا والأكثر قبولا حيث يرى (

ان محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة HORNGREN

لاتخاذ القرار بأنواعها والتي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة الروتينية إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين م المقترضين وجهات حكومية ..... الخ .

ومنه نستنتج أن محاسبة التكاليف تتمثل في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية وذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على استيفاء متطلبات التقرير الخارجي.<sup>(2)</sup>

ثالثا:علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة :حيث تظهر علاقتها في الآتي:

هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعدد نذكر منها :

- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف .
- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية .
- تظهر الحسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية والمحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية .
- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية .
- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس .(<sup>1</sup>)

<sup>1</sup>-د.اسماعيل حجازي-أ.معالم سعاد,مرجع سبق ذكره,ص18

<sup>2</sup>-د/اسماعيل حجازي - أ/معالم سعاد ,مرجع سبق ذكره ص18

الفرع الرابع: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف

أولاً : أهداف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق الأهداف التالية:

1- قياس تكلفة الإنتاج: (2)

حيث تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس تكلفة وحدة الإنتاج وتوفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر القوة المالية ذلك لإغراض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.

2- ضبط الرقابة عناصر التكاليف: (3)

إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط و رقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال وتحديد الأعباء الغير المباشرة حسب المستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ذلك يؤدي إلى الضبط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

3- ترشيد القرارات الإدارية: (4)

تقوم محاسبة التكاليف بالمساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات حتى لا تقع الإدارة في أية مشاكل سواء في مجال البيع والإنتاج , لذلك فإن الإدارة تحتاج إلى بيانات تفصيلية من محاسبة التكاليف لتتمكن من اتخاذ القرار الأمثل للمفاضلة بين البدائل المعروضة عليها فالبيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف تساعد على التعرف على البدائل وتقييمها والمفاضلة بين البدائل المتاحة و بالطبع فإن محاسب التكاليف يلجأ في هذا إلى بيانات أساسها التنبؤ بالإضافة إلى اعتماده على البيانات التاريخية لديه للتعرف على حدوث كل بديل من البدائل .

وبعد اتخاذ القرار في اختيار بديل معين تبدأ عملية تنفيذ هذا البديل مما يلزم الإدارة الدخول في علاقات مالية بين المشروع والغير من اجل تنفيذه ومعرفة تكاليفه التي يمكن تتبعها وقياسها بدرجة عالية من الدقة في حين لا يمكن معرفة تكلفة البدائل التي رفضتها الإدارة.

<sup>1</sup> سامية معقاسي, المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر, جامعة البويرة, 2014-2015 ص20

<sup>2</sup> /أ/ عامر عبد الله شقر مرجع سبق ذكره ص16

<sup>3</sup> -حاج قويدر قورين, نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير المؤسسات الاقتصادية , مجلة العلوم الانسانية العدد35 2007 ص2

<sup>4</sup> /أ/ عامر عبد الله شقر مرجع سبق ذكره ص17

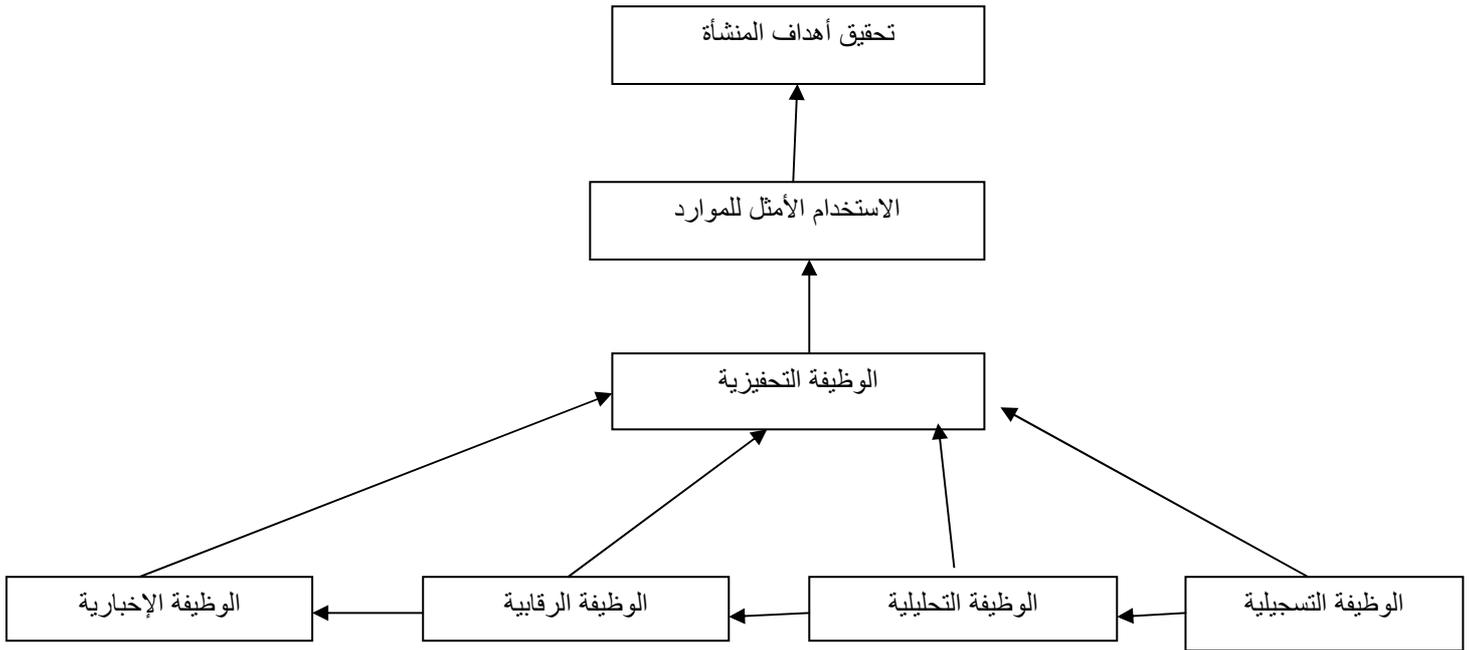
4- الاشتراك في إعداد الموازنات التخطيطية: (1)

يقوم محاسب التكاليف بدور كبير في مجال الموازنة التخطيطية (الميزانية التقديرية) إذ أنها تمثل مصدرا كبيرا للحصول على كافة البيانات المطلوبة لإعداد الكشوف التقديرية في كل - وحدة اقتصادية- الخاصة بالموازنات السلعية والخدمية اللازمة للموازنات المذكورة -حسب مراكز المسؤولية والتكلفة \_ هو نتيجة طبيعة للإجراءات التحليلية الواقية التي يقوم بها بالإضافة إلى توافر المعايير السلمية التي يقوم بها بالإضافة إلى توافر المعايير السلمية التي تتخذ أساسا في إعداد تلك الموازنة.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

تتمثل محاسبة التكاليف في مجموعة من الوظائف والتي ستساعد إدارة المنشأة على تحقيق أهدافها المنشودة والتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي و يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي :

الشكل رقم (1-6): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي/ محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية /دار حامد للنشر الطبعة الأولى

1-أ/عامر عبد الله شقر المرجع نفسه ص18

أ- **الوظيفة التسجيلية:** حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقوق التسجيل الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) <sup>(1)</sup>

ب- **وظيفة التحليلية:** حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة. <sup>(2)</sup>

ج- **الوظيفة الرقابية:** تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها المحاسبة التكاليف بحيث تقوم على مقارنة معايير التكلفة بما ينفق فعلا وكذلك تحديد الانحرافات بأنواعها .

د- **الوظيفة الإخبارية:** هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة، حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها، وبالتالي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات، وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة كما يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة.

و- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظيفة السابقة، وهي تمثل عامل دفع الأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية النفاق لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ، وبالتالي تحقق أهداف المنشأة. <sup>(3)</sup>

### المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف

من أجل تحميل التكاليف هناك نظامين من محاسبة التكاليف النظام تقليدية والنظام حديثة:

أولاً: النظام الكلاسيكي لمحاسبة التكاليف.

ثانياً: النظام الحديث لمحاسبة التكاليف.

أولاً: النظام الكلاسيكي لمحاسبة التكاليف:

حيث يتكون من عدة طرق لتحميل التكاليف أهمها :

### المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية):

1- **نشأة طريقة التكاليف الكلية:** تعد هذه النظرية من أقدم النظرية من حيث الظهور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة

<sup>1</sup>-الهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة الوادي 2013-2014 ص12

<sup>2</sup>-أ/عامر عبد الله شق، مرجع سبق ذكره ص18

<sup>3</sup>-اسماعيل يحيي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر /الطبعة الاولى /2010 ص24-25

الممتدة بين الحربين العالميتين , لأعمال العقيدة الفرنسي في اللجنة العامة لتنظيم العلمي ثم بعد RIMAILLINO لأعمال العقيد الفرنسي الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيق (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 افريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957. والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة ، و لا يمكن إن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة .

استبعاد إي من التكاليف غير مباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وأخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال.

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

-أهداف الطريقة ومضمونها: تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط ، و إذا كان يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط فان الأعباء التي ليس لها علاقة بالنشاط تستثنى من التكلفة الكلية والمقصود هنا "الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة لا تمثل مجموعة الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف وبالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها" الأعباء المكملة ".

الهدف من هذه الطريقة هو البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج والمتواجد في مراحل مختلفة لمسار التصنيع.

كما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقييم بدلاً من المساعدة على التسيير ومن هنا يمكن القول بان التكاليف الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

<sup>1</sup>-حكوم حنان ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعيدة 2012-2013 ص 27

كما يهدف إلى الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.<sup>(1)</sup> كما أنها تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضائع وتحديد الأرباح و الخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات كما تساعد في سياسة التسعير طويلة المدى.

كما أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال التطبيق التكاليف المعمول به , أما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها , وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء النتيجة إجمالية . كما تسمح أيضا بتقسيم المخزونات وجردها.<sup>(2)</sup>

**الأسس التقنية والتطبيقية لطريقة التكاليف الكلية:** تتمثل هذه الأسس في إبراز كيفية إنشاء مراكز التحليل , توزيع الأعباء ثم المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة .

### 1- تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل :

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل , دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز , الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المراكز و المنتوجات موضوع حساب التكاليف .

من الناحية النظرية , يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة , ولكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير وتحقيق ذلك إذا كان يتلاءم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات . في هذه الحالة يمكن لهذه المراكز إن تحمل عدة تسميات : مراكز المصاريف , أقسام , مراكز النشاط , مراكز المسؤولية , مراكز الربح أو مراكز الاستثمار .

### أنواع مراكز المسؤولية:

- ❖ **مراكز التكلفة:** يعرف مركز التكلفة بأنه عبارة عن "دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما حدث فيها من تكاليف فقط بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليه"
- ❖ **مراكز الإيراد:** تتمثل المسؤولية في مراكز الإيراد في الرقابة على الإيرادات فقط يتحلى مركز الإيرادات المحققة مقارنة بالإيرادات المخططة مع شرح أسباب الانحرافات بينهما
- ❖ **مراكز الربحية:** يعرف مركز الربحية بأنه دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من التكاليف وما تحققه من الإيرادات وكان مركز الربحية يعد منشأة مستقلة , لها تكاليفها وإيرادات ويتضمن تقرير المركز الإيرادات المحققة مقارنة بالإيرادات

<sup>1</sup>-حكوم حنان ,مرجع سبق ذكره ص27-28

<sup>2</sup>- فرحي محمود,باي عبد الرحمان,انظمة محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط ,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ,جامعة سعيدة 2014-

- ❖ المخططة مع شرح أسباب الانحراف بينهما.
- ❖ مراكز الاستثمار: يعرف المركز الاستثمار بأنه دائرة نشاط يتولى رئيسته مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز أما من الناحية المحاسبية، يوجد نوعان من مراكز التحليل.
- ❖ مراكز الثانوية: هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج. والهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة .

**2-ترتيب الأعباء:** لتقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتجات ، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات. التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابل للتحميل في التكاليف المنتوجات ، وذلك من خلال طرح الأعباء التي لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وانجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة للتحميل). كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك إلا أنها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في سير الحسن للمؤسسة وتسمى بالأعباء المكملة .

وكما هو الشأن بالنسبة للتكاليف الكلية البسيطة، فإن طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة لحساب التكاليف . (1)

### توزيع التكاليف غير مباشرة على الأقسام المتجانسة:

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

### ➤ التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

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

تميز في هذا الجدول بين:

التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثل أجرة عامل قسم التمويل ،تكلفة يتحملها قسم التمويل .

<sup>1</sup>-حكوم حنان ،مرجع سبق ذكره ص28-29

التكاليف المشتركة : صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في أن واحد مثل التأمين ,لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام ,تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع ,قد تكون على أساس نسبة مئوية على أساس المساحة أو مقياس آخر معين .

➤ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية ) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000 دج شهريا ,

من هذه القيمة (مفتاح توزيع ) يستهلكها قسم التموين 20% .<sup>(1)</sup>

إذا نصيب قسم التموين من التكاليف هو :  $0.2 \times 20000 = 4000$  دج

**المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة :**

تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء :

المرحلة الأولى : تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة  
المرحلة الثانية : حساب التكاليف مراكز التحليل ,حيث إن الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية و المراكز الرئيسية  
المرحلة الثالثة :تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج , كل طلبية أو نشاط أو خدمة ....الخ.<sup>(2)</sup>

**مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:**

**مزايا:**

- ✓ قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.
- ✓ عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية .
- ✓ تحليل سعر التكلفة حسب المراحل :شراء ,إنتاج ,توزيع.
- ✓ تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريقة تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي تحديد الإرباح و الخسائر الصافية .
- ✓ تساعد على تحديد سياسة التسعير في مدى الطويل .

<sup>1</sup>-حكوم حنان ,مرجع سبق ذكره ص29-30

<sup>2</sup>-حكوم حنان ,مرجع نفسه ص30

العيوب :

- ✓ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات و التخطيط للمستقبل .
- ✓ صعوبة تسيير المنتجات وخاصة في الأجل القصير .
- ✓ تؤدي إلى تحصيل طاقة غير مستغلة على الإنتاج و المبيعات في حين إن هذه تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة .
- ✓ تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع<sup>(1)</sup>.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية والتكاليف المعيارية

الفرع الاول :طريقة التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف أي أن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يتحمل الجزء الباقي إلى النتيجة وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف وهي كآتي :

- طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة .
- طريقة التكاليف المتغيرة .
- طريقة التكاليف المباشرة والغير مباشرة .

1-طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

يعود الفضل في ظهور طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة إلى المهندس الأمريكي سنة 1915م(harrylawrencegantt) المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل التنظيمي(المدرسة الكلاسيكية)الذي طور ما يسمى بالطرق البيانية كما اهتم بإعداد طرق تحضير الإنتاج<sup>(2)</sup>. حيث وضعت هذه الطريقة بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة مما يساعد المؤسسة في تقدير التكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القريب<sup>(3)</sup>.

<sup>1</sup>-د /زروقي براهيم ,مرجع سبق ذكره ص28

<sup>2</sup>-د.مسكين حاج,مرجع سبق ذكره ص60

<sup>3</sup>-د.زروقي براهيم ,مرجع سبق ذكره ص29

مبدأ طريقة: (1)

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا يتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويثبت الجز التكاليف الثابتة التي تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} \div \text{حجم النشاط العادي})$$

$$\text{الأعباء الإجمالية المحملة} = \text{الأعباء المتغيرة} + \text{الأعباء الثابتة المحملة}$$

إن الفرق الحاصل بين الأعباء الثابتة المحسومة وفقا للنشاط العادي والأعباء الثابتة المحملة يمثل فروق التحميل التي تكون وفق الحالات التالية:

**الحالة الأولى:** إذا معامل التحميل العقلائي  $I > 1$  مما يعني إن النشاط الفعلي اقل من النشاط العادي أي أن جزءا من الأعباء الثابتة لا يحمل للتكاليف ويجب اعتباره خسارة ناتجة عن نقص نشاط، حيث يسمى هذا الفرق بتكلفة عاطلة أو التكلفة بطالة ويتبين من ذلك إن جزءا من القدرات الإنتاجية المتاحة غير مستغل.

**الحالة الثانية:** إذا كان معامل التحميل العقلائي  $I = 1$  يكون النشاط العادي مساويا لنشاط الفعلي إي انه بلغ النشاط المتوقع .

**الحالة الثالثة:** إذا كان معامل التحميل العقلائي  $I < 1$  إي إن النشاط العادي اكبر من النشاط الفعلي وتكون الأعباء الثابتة المحملة اكبر من المبالغ المتوقعة ويعتبر الفرق المحمل من التكاليف الثابتة إيراد، أو ربح زيادة النشاط أو زيادة الفعالية، وهنا يمكن القول بأن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية. (2)

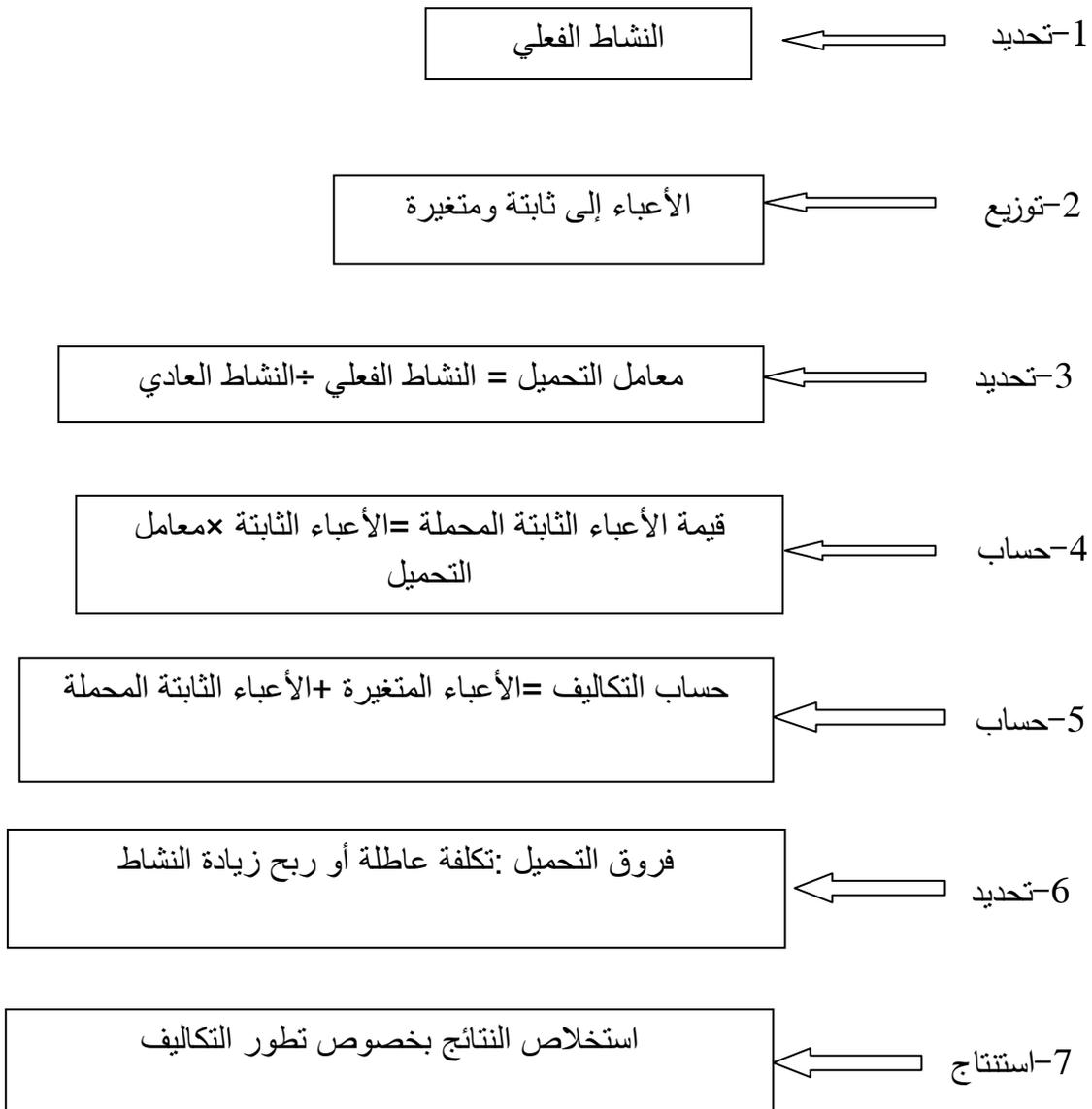
يمكن توضيح خطوات طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة في الأتي :

رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة لتحقيق الميزة التنافسية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة

1-2016-2017 ص 15

2-د. مسكين حاج، مرجع سبق ذكره ص 61

الشكل (1-7): يوضح خطوات التحميل العقلاني



المصدر: د/مسكين الحاج /مرجع سبق ذكره ص 62

مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة:

مزايا:

- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.
- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذقرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي .
- ✓ تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

العيوب:

- ✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها .
- ✓ صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ,وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت و المتغير. (1)

ثانيا:طريقة التكاليف المتغيرة:

يعد ظهور هذه الطريقة إلى بداية القرن العشرين ,نتيجة الأبحاث التي قام بها الرائد الأمريكي (Alexander church)وقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة أسماء ومفاهيم مختلفة فالمصدر الأول لاسمها هو (Direct costing)وهو مصطلح أمريكي الأصل فترجمة (DiRect)توحي إلى أنها تكاليف المباشرة لكن لا تعني ذلك بل تعني المتغيرة ,وانتقلت في الخمسينات القرن الماضي إلى أوروبا وبالضبط إلى انكلترا باسم (marginal costing) التي تعني الهامشية , ثم إلى فرنسا ,ليتم بعد ذلك تعديل التسمية إلى (Varginalcosting) لإزالة هذا الغموض وتوضيحها أكثر بأنها التكاليف المتغيرة.(2)

مبدأ الطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة,من رقم الأعمال تحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش تحصل على النتيجة والغرض من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو هدف تحليلي واقتصادي . (3)

حيث يمكن تحديد النتيجة على النحو التالي:

<sup>1</sup>-رشيدة مراوي ,المرجع سبق ذكره ص 16

<sup>2</sup>- د,مسكين الحاج , المرجع سبق ذكره ص55

<sup>3</sup>-زروقي براهيم ,مرجع سبق ذكره ص56

الجدول رقم(1-2): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

النسبة	المبالغ	البيان
100%	**	رقم الأعمال (خارج الرسم ) _التكاليف المتغيرة
	**	=هامش التكلفة المتغيرة
	**	_التكاليف الثابتة
	**	=نتيجة الاستغلال

مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

المزايا:

- تسمح هذه الطريقة بتتبع نمو التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العادي والعمل على تخفيضات .
- تعطي هذه الطريقة معلومات مفيدة على المدى القصير، في حالة استقرار الأعباء الثابتة إضافية إلى إمكانية ترتيب المنتجات حسب درجة تغطيتها للأعباء الثابتة، إذ يسمح هذا الترتيب في المساعدة على اتخاذ قرارات تتخذ بخصوص تطوير بعض المنتجات أو التخلي عنها.
- إمكانية تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن المردودية الإجمالية للمؤسسة وذلك من خلال الهوامش.
- تسمح بتحديد عتبة الربحية ومختلفة مؤشرات التسيير .
- تسمح بتقييم تسيير الأشخاص الذين يتولون مسؤولية مراكز التحليل وذلك أخذ بعين الاعتبار الأعباء التي يملكون القدرة على الضغط عليها و المتمثلة في التكاليف المتغيرة.
- تعطي معلومات مفيدة و موثوقة نسبيا للتسيير على المدى القصير في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا.
- تسهل إعداد موازنات المؤسسة بالاستناد إلى مختلف فرضيات النشاط المعتمدة وذلك بفضل التركيز على مستوى التكاليف المتغيرة المفيدة لتحقيق برامج الإنتاج التقديرية .<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup>-د مسكين حاج ,مرجع سبق ذكره ص56

العيوب :

- النقص في تقييم المخزونات لأنه لم يتم الأخذ في الاعتبار سوى التكلفة المتغيرة في ذلك والنظام المحاسبي يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية .
- لا تزال صعوبة توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل وتحميلها للمنتجات التي تسعى المؤسسة لمعرفة هوامشها ، كذلك تكمن الصعوبة في التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة ثم التمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير مباشرة من جهة أخرى .
- التكاليف الثابتة في هذه الطريقة تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج ، حيث يتم تغطيتها فقط من طرف المنتجات المباعة ، وبالتالي تحميل كتلة التكاليف الثابتة كلية للمنتجات المباعة فقط وليس كل المنتجات بما فيها المخزنة .
- إن الاهتمام أكثر من اللازم بتعظيم هامش التكلفة المتغيرة في ذلك والنظام المحاسبي يفرض تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية ، لذلك يجب القيام بالمعالجة المحاسبية الضرورية في نهاية الدورة التكاليفية. (1)

مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة: (2)

تستخدم هذه الطريقة في حالة أعباء ثابتة مباشرة ، فهي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة ، محاولة تدارك نقائص الطريقتين ، حيث تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مكملة للطريقة البسيطة من خلال إدماج التكاليف الثابتة في حساب الهوامش ، فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف ثابتة غير مباشرة ، وبالتالي فإن تكلفة المنتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل وليس فقط التكاليف المتغيرة ، حيث يتم الحصول على هامش على التكاليف الخصوصية.

<sup>1</sup>- مسكين حاج ، مرجع سبق ذكره ص 57

<sup>2</sup>- مسكين حاج ، مرجع نفسه ص 57

يمكن توضيحها في الشكل التالي:

جدول رقم(1-3):تقسيم التكاليف الثابتة

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

مصدر:دكتور مسكين حاج ,مرجع سبق ذكره ص58

وحساب النتيجة وفق هذه الطريقة يكون كالتالي :

جدول رقم (1-4):تحديد النتيجة وفق طريقة تكاليف المتغيرة المتطورة

النسبة	المبلغ	البيان
100%	**	رقم الأعمال (خارج الرسم)
	(**)	_الأعباء المتغيرة
	**	=هامش على التكلفة المتغيرة
	(**)	_الأعباء الثابتة المباشرة (المتغيرة بمستوى النشاط)
	**	=هامش على مشاركة النشاط (التكاليف الخصوصية)
	(**)	_الأعباء الثابتة المشتركة
	**	=نتيجة الاستغلال

مصدر: بوعقوب عبد الكريم, مصدر سبق ذكره ص 180.

مزايًا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:<sup>(1)</sup>

المزايًا:

- ✓ تسمح بتحديد عتبة الربحية (المردودية) الخاصة بكل مركز مسؤولية أو منتج .
- ✓ توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جد مهمة لتحسين تسيير المسؤولين عن مراكز التحليل، وذلك لاهتمامها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها، وإمكانية تأثيرهم عليها والتحكم فيها خاصة فيما يتعلق باتخاذ قرارات الاستثمار في الميادين التي يشرفون عليها.
- ✓ تظهر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء المشتركة بما إن هذه الأعباء تبقى موجودة حتى في حالة حذف المنتجات التي لا توفر عائد مالي مرتفع مما يسهل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالإبقاء على بعض المنتجات أو تخلي عنها أو تلك المتعلقة بنشاط، منطقة أو قناة توزيع معينة.....

العيوب :

- ✓ هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل .
- ✓ صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة والتمييز بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة من أخرى .
- ✓ كما هو الشأن بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة فإن هذه الطريقة أيضا لا توفر قاعدة معلومات حقيقية يعتمد عليها في تحديد الأسعار .

ثالثًا: طريقة التكاليف المباشرة وغير مباشرة:<sup>(2)</sup>

عند إتباع هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف البيع و التوزيع المباشرة والتي نشأة بسبب هذه النظرية تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة .

<sup>1</sup>- مسكين حاج، مرجع سبق ذكره ص 58-59

<sup>2</sup>--حكوم حنان، مرجع سبق ذكره ص 35

مبدأ طريقة التكاليف المباشرة:

يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاث أسس نذكر منها مايلي:

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج
- التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة ثابتة.
- اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب ان تتحمل وحدة المنتج بنصيبها واعتبار عناصر التكلفة ثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها.<sup>(1)</sup>

حساب النتيجة التكلفة المباشرة: يتم حسابها على النحو التالي :

الجدول رقم (1-5): النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المؤوية %
رقم الأعمال	****	100%
التكاليف المباشرة	(****)	**%
=الهامش على التكلفة المتغيرة	****	**%
التكاليف غير المباشرة المشتركة	(****)	**%
النتيجة	****	

المصدر: بويعقوب عبد الكريم /مرجع سبق ذكره ص76.

<sup>1</sup>-حكوم حنان، مرجع نفسه ص 35

مبدأ طريقة التكاليف غير المباشرة:

التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات كبيرة. تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا إن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تحصيل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج. (1)

حساب النتيجة وفق الطريقة التكاليف غير المباشرة: يتم حسابها كالتالي:

الجدول (1-6): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير مباشرة

العناصر	المبالغ	نسبة المؤوية %
رقم الأعمال	*****	100%
_ التكاليف غير مباشرة	(*****)	**%
= هامش على التكاليف غير مباشرة	*****	**%
_ التكاليف غير مباشرة	(***)	**%
النتيجة	****	

مصدر: بويقوب عبد الكريم / مرجع سبق ذكره ص 82

1- د. زروقي براهيم، مرجع سبق ذكره ص 34

مزايا وعيوب طريقة التكاليف المباشرة والغير مباشرة:

المزايا:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط .
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع ,إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية .
- عند تحديد قيمة بضاعة أول وأخر المدة التام الصنع أو البضاعة تحت تشغيل أول وأخر المدة بتكلفتها المباشرة.

- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج . ( 1 )

العيوب:

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر .
- عند تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.

- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة. ( 2 )

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المعيارية (النموجية):

يعود ظهور هذه الطريقة إلى العقد الثاني من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية حيث كانت مركزة في بداية الأمر على تسيير اليد العاملة ,ثم بدأت تدريجياً لتشمل كل التكاليف الأخرى كمواد الأولية , الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى ....

وقد تزايد الاهتمام أكثر بالتكاليف المعيارية في فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في ثلاثينات القرن الماضي ,وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراض أخرى مثل تسيير المخزون إعداد الموازنات التخطيطية تسيير المنتجات وتقييم الأداء. ( 3 )

<sup>1</sup>-عبد الناصر نور,عليان الشريف, محاسبة التكاليف الصناعية دار المسيرة, عمان -الأردن الطبعة الثانية, 2011 ص 277

<sup>2</sup>-عبد الناصر نور ,عليان الشريف,مرجع سبق ذكره ص 277

<sup>3</sup>-د مسكين حاج , مرجع سبق ذكره ص 67

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

### مبدأ الطريقة التكاليف المعيارية: (2)

1- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له .

2- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب والمصادر .

3- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق تطور التقنيات ومعايير الجودة .

**أهداف التكاليف المعيارية:** لطريقة التكاليف المعيارية عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها نذكر منها :

- المساعدة على التخطيط (البرمجة): بما أن التكاليف المعيارية تعد مسبقاً لما يجب أن تكون عليه التكاليف، فإنها تقدم معلومات تحتاجها الموازنات من خلال تقدير تكلفة المنتج وبالتالي تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية.

- المساعدة في فرض الرقابة: تتم عملية الرقابة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات ودراسة أسباب حدوثها واتخاذ الإجراءات الملائمة بشأنها.

- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدماً: من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بان التصريف يسبق الإنتاج.

- المساعدة في اتخاذ القرارات: تعد التكاليف المعيارية العامل الأساس في تحديد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبل به الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج واثراً استغلال.

<sup>1</sup> -حكومتان، مرجع سبق ذكره ص 38

<sup>2</sup> - لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الاعصار العلمي، عمان - الاردن الطبعة الاولى 2011 ص 16

الطاقة الإنتاجية على التكاليف, كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة, إضافة إلى المساعدة في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.<sup>(1)</sup>

أنواع التكاليف المعيارية:<sup>(2)</sup>

1- **التكلفة النموذجية النظرية**: تحدد على أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة, وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط, فنلاح ضان الحجم او التكلفة المثالية لا تحقق في حالات استثنائية بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها .

2- **التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة)**: متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية والتي يمكن تحقيقها بأداء عادي .

3- **التكلفة المعيارية المقارنة**: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة, إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة .

4- **التكلفة المعيارية المتوقعة**: تتحدد في ظل الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وفق الموازنات المعدة في المؤسسة .

5- **التكلفة المعيارية الجارية**: تتم وفق ظروف السوق السائدة, وتتصف بالمرونة لمراعاتها التغيرات الحاصلة

6- **التكلفة المعيارية التقنية**: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي .

مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية:<sup>(3)</sup>

المزايا :

- العمل على تحسين شروط الاستغلال, وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية .
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات, وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة .

<sup>1</sup>- حابي احمد, دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية, منكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر (3) 2010-2011 ص 58

<sup>2</sup>- مسكين حاج, مرجع سبق ذكره ص 69

<sup>3</sup>- حابي احمد, مرجع سبق ذكره ص 59

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

العيوب :

▪ إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

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

▪ عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة .

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

المطلب الثالث: النظام الحديث لمحاسبة التكاليف

الفرع الأول :نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

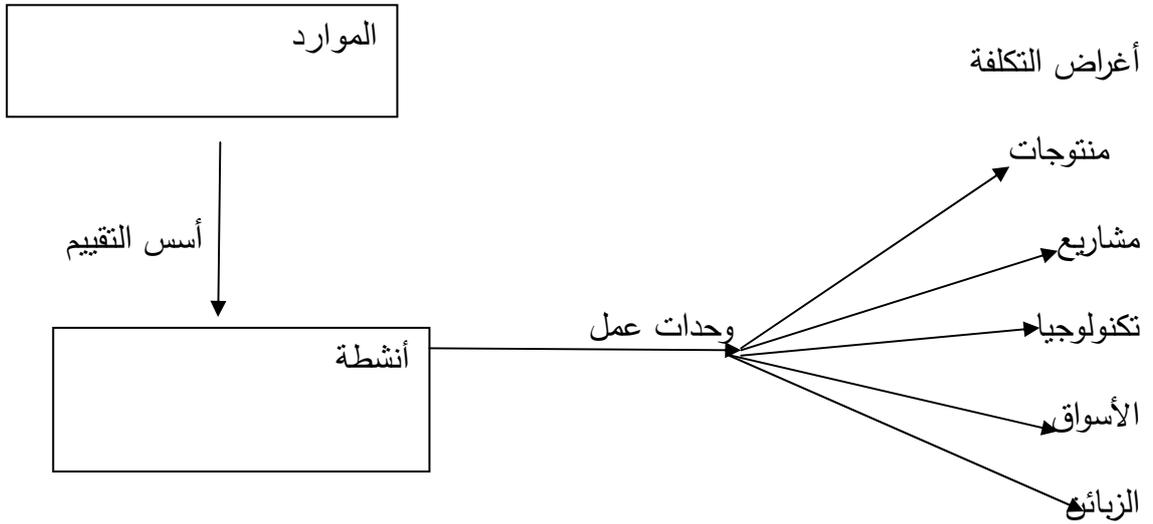
بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABCبداية من عقد الثمانينات على يد بعض الاكاديميين من أمثال رويين كوير ,وروبرت كابلان حين اخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية . في هذا الوقت تمكن رويين كوير من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليها (Activitybasedcosting (ABC)<sup>(1)</sup>

حيث أن نظام ABCهو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كإغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة. وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو إن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة ,وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة

<sup>1</sup>-د/احمد صلاح عطية ,محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادارية ,الدار الجامعية - الاسكندرية ,الطبعة الاولى 2005ص70

هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر ) وبين الموارد والشكل التالي يوضح ذلك.<sup>(1)</sup>

الشكل رقم(1-8):المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر : د/إسماعيل حجازي - أ/معالييم سعاد مرجع سبق ذكره ص 99

### الفرع الثاني: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم نظام التكاليف على عناصر أساسية هما :

**1-الموارد:**هي كل الوسائل المستخدمة في المؤسسة ,والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط ,مثل الموارد البشرية ,المعدات ,التجهيزات , الموارد ,المعلومات التكنولوجية والخدمات .....

**2-الأنشطة :**تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف على أساس النشاط بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينهما جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة .ومن أساسيات التطبيق في تكاليف على أساس الأنشطة ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ,ثم تبويبها في مجموعات متجانسة.

**3-مسببات التكلفة :**يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة إن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة ,ويمكن أن يطلق على مسببات التكلفة اسم محركات التكلفة أو موجّهات التكلفة ,ويعتبر مصطلح مسببات التكلفة جوهره الإضافية التي جاء بها هذا النظام في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى الدقة في تحديد مسببات

<sup>1</sup>-د/إسماعيل حجازي - أ/معالييم سعاد مرجع سبق ذكره ص 99

التكاليف ولكل نشاط ,ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.(<sup>1</sup>)

الفرع الثالث: مزايا وعيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .

مزايا:<sup>(2)</sup>

- يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة اتخاذ القرارات الإستراتيجية كقرار التوقف عن إنتاج معين أو التوسع في إنتاجه .

-يقدم النظام إمكانات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة,كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبار أنهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في أحداث التكلفة.

- يقوم هذا النظام على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها وهذا ما يؤدي إلى فهم أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة.

- يسمح تحليل الأنشطة في هذا النظام بتقييم الأنشطة لتحديد الأنشطة المضيضة للقيمة والتي يتم التركيز عليها والأنشطة غير المضيضة للقيم والتي يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى ادنى حد ممكن مما يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة .

- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة التي توضح العلاقة المسببية لسلوك التكاليف ....

عيوب:<sup>(3)</sup>

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة خاصة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة ذلك انه لا يوجد معيار مطلق لاختبار مسبب للتكلفة ملائمة .

- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات التكلفة ,يتبين إن الأساس الذي يعتمد عليه نظام

ABC مشبه إن لم يكن نفسه الأساس الذي تعتمد عليه طريق الأقسام المتجانسة فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة يمكن اعتباره قسم من الأقسام ,كما إن مسبب التكلفة قد يصلح كوحدة عمل ,لذا فالأمر إذن

<sup>1</sup>-د مسكين حاج, مرجع سبق ذكره ص84-86

<sup>2</sup>-د مسكين حاج , مرجع نفسه ص93

<sup>3</sup>-د مسكين حاج,مرجع نفسه ص94

يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط , لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية ومؤيدي نظام ABC, فإن مضمونها واحدة.

- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية تشغيلية , كما إن إعادة هيكلة تكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتجات دقيقة , وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتجات لابد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع .

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية , وهذا لا يوجد في كل الأحيان , مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة.

- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على تخصيص العشوائي للتكاليف غير مباشرة وذلك لصعوبة تحديد مسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة , ما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة لتوزيع العشوائي لتكاليف غير مباشرة كاهتلاك المباني أو التأمين عليها أو الضريبة السنوية المدفوعة عليها .... الخ

ومن هذا وذاك يمكن استخلاص الفروق التالية:

أهم الفروق بين الأنظمة التقليدية والحديثة: حيث يتم تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-7): أهم الفروق بين النظام ABC ونظام التقلدي

أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام ABC
النظام ومستوى الاهتمام	- معرفة التكاليف - الأداء المحلى للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للمؤسسة - الأنشطة والعمليات
التركيز على	مقدار التكاليف	البحث عن مسببات التكاليف
أسس تخصيص التكاليف	- احتمال أن تكون	- أسس التخصيص غالبا ما
غير المباشرة	أسس التخصيص مسببات التكلفة قبل	تكون مسببات التكلفة
طبيعة الأسس	- غالب ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة. تكاليف المواد المباشرة	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية) مثل عدد أجزاء المنتج عدد ساعات اختيار المنتج
عند مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعة للقسم أو المصنع ككل	- استخدام العديد من المجموعة المتجانسة
درجة التجانس	ضعيفة بسبب: - عدم الاهتمام بعلاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشر ومجموعات التكاليف	قوية بسبب: - التركيز على علاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير

المباشرة ومجموعة التكاليف		
مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية) أو ما يعرف ب: Benchmarking	معياري مسبق	معايير المقارنة
التحسين المستمر للتكاليف kaizencosting	-تصحيح الانحرافات -احترام المعايير	هدف القياس
-معلومات مالية أكثر دقة -معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة	معلومات مالية	أنواع المعلومات التي يوفرها النظام
-أبعاد متعددة -نظام استراتيجي -موجه نحو إرضاء العملاء	-بعد وحيد ومحدود -غير موجه لإرضاء العملاء	بعد النظام

المصدر: د. إسماعيل حجازي - أ. معاليم سعاد، مصدر سبق ذكره ص 144-145

## خلاصة الفصل الأول :

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة ولهذا قدمت الباحثة مفاهيم عامة حول المحاسبة بصفة عامة ثم ذكر أنواعها, كما تم التعرف عن التكاليف وكيفية تبويبها تمهيدا إلى الموضوع الأساسي الذي هو محاسبة التكاليف من نشأة ومفاهيم عامة وعلاقتها بالمحاسبة الأخرى .

ونظرا إلى اختلاف وجهات النظر حول حساب أسعار التكلفة ,حيث نتج عن هذا التباين نظامين أساسين لحسابها النظام التقليدي والحديث.

جاء النظام التقليدي في بيئة تتسم بالبساطة وعدم التعقيد نجد العديد من الطرق منها من تعالج التكاليف وفقا للمبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد على مبدأ الجزئي كطريقة التكاليف المتغيرة ,وهناك طريقة التحميل العقلاني التي تجمع بين الطريقة الإجمالية والجزئية من حيث شموليتها للتكاليف ,كما توجد طرق أخرى لا تقل أهمية عن الطرق السابقة كما انه لكل طريقة مزايا وعيوب.

أما النظام الحديث فظهر بعدما تضخمت الأعباء وأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف, ولهذا أصبحت الطريقة التقليدية غير قادرة على مواكبة هذه التغيرات, ولهذا ظهر النظام الحديث طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي تقسم العمل إلى أنشطة وكذا تسهل عليها حساب التكلفة واستخراج المنتج بأقل تكلفة ممكنة و التحكم فيها وبرغم من هذا لديها هي الأخرى عيوب ومزايا .

# الفصل الثاني

**تمهيد:**

نظرا لأهمية محاسبة التكاليف ودورها المهم في تقديم معلومات مهمة ومفيدة تساعد المؤسسة على تحقيق هدفها الذي تصبوا إليه كل مؤسسة إنتاجية, والمتمثل في (الربح,النمو,التوسع) وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام تسيير فعال داخل المؤسسة, واستخدام مخرجات النظام محاسبة التكاليف من اجل اتخاذ قرارات سليمة وملائمة وتحقيق الميزة التنافسية.

حيث ظهرت هذه المشاكل بسبب كبر حجم المؤسسات وتطورها وزيادة المنافسة وصعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب وبروز التكاليف وتداخل الأنشطة, حيث جاءت أنظمة محاسبة التحليلية بكل طرقها(طريقة التكاليف الكلية, طريقة التحميل العقلاني, طريقة المتغيرة والمعيارية وطريقة التكاليف على أساس النشطة) لكي تلعب دور مهم في حل هذه المشاكل.

حيث قسم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: دور وأهمية محاسبة التحليلية في قياس والتحكم في التكاليف و في مراقبة التسيير المؤسسة.**

**المبحث الثاني: دور وأهمية محاسبة التحليلية في اتخاذ القرار وتحقيق الميزة التنافسية**

## المبحث الأول: دور وأهمية محاسبة التكاليف في قياس والتحكم في التكاليف في تسيير المؤسسة

### المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف في قياس تكاليف الإنتاج

#### الفرع الأول: تحديد تكلفة المنتجات

#### 1- تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج

يشترط عند تحديد تكاليف الإنتاج ما يلي:<sup>(1)</sup>

- 1- يمكن قياسها بافتراض ثبات القوة الشرائية لقيمة النقود.
  - 2- أن ترتبط التكلفة بعامل إنتاجي معين أو نشاط معين أو فترة زمنية معينة .
  - 3- أن ترتبط التكلفة بعلاقة سببية مباشرة أو غير مباشرة بالعائد الذي تحصل عليه مقابل التضحية، والذي يغطي أو يسترد هذه التكاليف .
  - 4- أن تتحدد التكلفة الحقيقية بناء على قيمة المستخدم فعلا من كل عامل من عوامل الإنتاج خلال فترة زمنية معينة.
- ومتى تحددت التكلفة، يمكن لإدارة التكاليف أن تمارس دورها في تسجيلها وتبويبها، وعليها أن تعمل على :
- 1- التحقق من وجود التكلفة، أي قياس أو تقدير الإنتاج لمنتج معين أو قسم معين.
  - 2- تحليل التكلفة، أي إبراز ارتباطات التكاليف بمختلف محدداتها سواء كانت وحدة نشاط أو حجم نشاط أو مستوى إداري معين، أي تبويب التكاليف وفقا للأغراض المختلفة .
  - 3- تسجيل التكلفة، أي تبويب وتوزيع التكاليف في مختلف السجلات والتقارير والحسابات .
  - 4- إعداد تقارير التكلفة، وتعتمد على توصيل بيانات التكلفة لمختلف الأطراف التي تستفيد من الاطلاع على هذه المعلومات، والعمل على تسهيل عملية تبادل المعلومات وفق نظام المعلومات الفعال الذي يعتمد على أسلوب التغذية العكسية.

-احمد محمود خليل الاسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء اليات الحوكمة، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الاسلامية - غزة - 2010م - 1431هـ ص18

## 2- تحديد تكلفة المنتج: (1)

هي عبارة عن تخصيص التكاليف على محاور التكلفة طبقاً للأهداف الإدارية، حيث يعتمد تحديد تكاليف المنتج على الهدف الإداري الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه، وذلك تطبيقاً لمبدأ إدارة التكلفة القائل "تكلفة مختلفة لأغراض مختلفة، فإذا تعددت تعريفات تكلفة المنتج طبقاً لاختلاف الأهداف الإدارية، تعددت بالتالي الكيفية التي يحدد على أساسها تكلفة المنتج، وتوجد ثلاثة أنواع من الأهداف الإدارية التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها هي:

1- إذا كان الهدف هو اتخاذ قرارات التسعير، أو التحليل الاستراتيجي لربحية المنتجات أو قرارات مزج المنتجات، يتطلب تحقيق هذا تبويب التكاليف وفقاً لأنشطة سلسلة القيمة الداخلية، والتي تتمثل في أنشطة البحوث والتطوير، والتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء .

2- أما إذا كان الهدف الإداري يتمثل في قرارات تصميم المنتجات والتحليل التكتيكي لربحية المنتجات، أي في الأجل القصير، يتطلب تحقيق هذا الهدف الإداري تبويب التكاليف وفقاً لأنشطة، واعتبار أنشطة الإنتاج والتسويق وخدمة العملاء هي وحدها الأنشطة التشغيلية داخل سلسلة القيمة والتي تعد في غاية الأهمية، وتعرف عملية تخصيص التكاليف على هذه الأنشطة وحدها بالتكاليف المنتج التشغيلية، وتعتبر تكاليف أنشطة البحوث والتطوير والتصميم غير ملائمة للمنتجات الموجودة بالفعل على وجه الخصوص، ويصبح قرار قبول أو رفض المنتج الموجود يعتمد على السعر المقدم من العميل بحيث تغطي تكاليف الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية وخدمة العملاء.

3- أما إذا كان الهدف الإداري هو إعداد التقارير المالية خدمة لأطراف خارجية، فيتطلب تحقيق هذا الهدف الإداري التقليدي أن يتم تبويب التكاليف وفقاً لأنشطة الإنتاجية فقط، وتعتبر تكاليف المنتج التقليدية التي نحتاجها هي الواجبة التحديد في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير المالية خدمة لأطراف خارجية، وتصبح تكاليف المنتج وفقاً لهذا الهدف هي التكاليف التي تحدد على أساس تكاليف النشاط الإنتاجي فقط، وهي تعتبر تكاليف قابلة للتخزين.

<sup>1</sup> - أحمد محمود خليل الأسطل، مرجع نفسه، ص 18-19

**الفرع الثاني :إدارة التكلفة وتحديد تكلفة المنتج<sup>(1)</sup>**

يعتبر تحديد تكاليف المنتج لغرض إعداد التقارير المالية خدمة لأطراف من خارج المنشأة احد الأهداف الرئيسية لإدارة التكلفة ,لذلك ينبغي أن تبوب التكاليف تحقيقا لتلك الأغراض أو وظائف سلسلة القيمة التي تخدمها إلى مجموعتين فرعيتين هما:

1-التكاليف الإنتاجية :هي التكاليف التي تختص بإنتاج المنتجات الملموسة أو الخدمات غير الملموسة ويطلق عليها تكاليف المنتج .

2-التكاليف غير إنتاجية :هي التكاليف التي تختص بوظائف البحوث والتطوير وتصميم المنتج وتسويق وتوزيع وخدمة العملاء,فضلا عن تكاليف الإدارة العامة.

**المطلب الأول : مفاهيم حول مراقبة التسيير**

أولا:مفهوم مراقبة التسيير :

هناك عدة تعاريف لمراقبة التسيير نذكر منها مايلي :

**1-تعريف الأول:**إن المقصود بمراقبة التسيير المؤسسة هو التحكم في قيادتها وذلك عن طريق بدل مجهودات لتقدير الأحداث والاستعداد لمسايرة تطور حالي ,لا يمكن أن توجد مراقبة تسيير دون غاية ينتظر بلوغها.بمعنى انه لا يمكن فهم المقصود من هذه الوظيفة إلا في مؤسسة لها أهداف تريد أن تبلغها ولا يتم ذلك إلا بوضع مسار يحدد هذه الأهداف على مستوى كل فرد من أفراد المؤسسة ,ليس من المفيد لمؤسسة مصغرة (او مؤسسة فردية ) التمتع بهيكل خاص بمراقبة التسيير نظرا لقدرة هذه المؤسسة في التحكم الجيد لما يحدث داخل مؤسسته ولكن إن يستغني بإحدى أدواته كالمحاسبة التحليلية ,أما بالنسبة للمؤسسات المتوسطة والكبيرة فوجود هذه الهيئة يبدو أكثر من ضروري.<sup>(2)</sup>

**التعريف الثاني :**ENTONY هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup>-احمد محمود خليل الاسطل,مرجع سبق ذكره ص19-20

<sup>2</sup>-سامية معقاسي,مرجع سبق ذكره,ص 48

<sup>3</sup>-محمدخليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام ,مراقبة التسييرفيالمؤسسة,شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية,الجزائر,ص5

**التعريف الثالث:** Anthony عام 1965 "مراقبة التسيير هو المسار الذي من خلاله يضمن المديرون، ان الموارد المتاحة، استخدمت بفعالية مقارنة بالأهداف، وكفاءة مقارنة بالمواد المستخدمة، من أجل تحقيق أهداف المنظمة.<sup>(1)</sup>"

**ثانياً: أهداف مراقبة التسيير**

هناك عدة أهداف لمراقبة التسيير نذكر منها مايلي:<sup>(2)</sup>

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة ومختلف مراكز المسؤولية
- صيانة النظام المحاسبي والتحكم في العلوم وإعداد لوحات القيادة
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعيين الفرص واستغلالها
- تكوين مقياس للنتائج والمؤثرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية.

- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف ومحدد بين قواعد العمل والمسؤولية والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير .
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح.
- يسمح بالاتخاذ القرارات والإجراءات الصحيحة للحد من الانحرافات .

**ثالثاً: خطوات مراقبة التسيير**

تقوم عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

**1- وضع معايير الأداء<sup>(3)</sup>:**

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ماهي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة .

<sup>1</sup>ياسين يعقوب، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر جامعة ورقلة 2013-2014

<sup>2</sup>ص7

<sup>3</sup>ياسين يعقوب، مرجع نفسه ص07-08

<sup>3</sup>-الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، الجامع للنشر والتوزيع، الاسكندرية 2000 ص204

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة .

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية، ومن الواجب أن تتوفر في المعايير من الشروط أهمها :

1- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائها بواسطة هذه المعايير .

2- يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية. فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير .

3- المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً .

## 2- قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعيار الموضوعية<sup>(1)</sup>:

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس. وإذا ظهرت من المقارنة إن هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. وبالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

<sup>1</sup>- غنایم عمرو، الشرقاوي، تنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت 1982 ص 445

**3-تشخيص الانحرافات وتصحيحها<sup>(1)</sup>:**

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة .ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم انجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات

اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين هما :

**1-مرحلة تشخيص الانحراف:** والإعلان عنه وتحديد له علاقة وصلاحيية في اتخاذ القرار التصحيحي

**2-مرحلة علاج الانحراف:** بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها .

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية ،أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المخطط ،وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال.

**المطلب الثالث: دور محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير**

تستخدم المؤسسة أداتين أساسيتين في مراقبة التسيير من اجل تحقيق أهدافها المرجوة بأعلى قدر من الدقة والفعالية هما:من خلال الأدوات التقليدية والمتمثلة في (نظام المعلومات ،محاسبة العامة ،محاسبة التحليلية )والأدوات الحديثة (التحليل المالي ،الميزانية التقديرية ،لوحة القيادة ....الخ

**1-محاسبة التحليلية:****1-1-أهمية الطريقة التكاليف الكلية (الكلاسيكية) في مراقبة التسيير: ( 2)**

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المشتراة المنتجة والمباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها بحيث تسمح :

-بتقييم المخزون في مختلف مرحل الدورة الإنتاجية والبيعية.

-دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .

<sup>1</sup>-غنايم عمرو، الشرقاوي علي، مرجع نفسه، نفس الصفحة

<sup>2</sup>-سامية معقاسي، مرجع سبق ذكره، ص 52

- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.  
 - إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...)  
 - إعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة .  
 - تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير.  
 - تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب ان لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي .

- اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات، في المقابل تطرح طريقة التكلفة الكلية مساوئ لا يمكن تجاهلها منها:

يتطلب الحصول على المعلومات والانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة والملائمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.  
 لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله.

قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة كأقساط التامين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي مخططات الإهلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة، هذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا.  
 إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ينجر عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط كمعدل التضخم، سعر الصرف.

## 1-2- الطريقة الجزئية:

### 1-2-1- أهمية الطريقة طريقة التحميل العقلاني: في مراقبة التسيير: (1)

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميز به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة. لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة التسيير المؤسسة من خلال :

-مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من اجل دراستها وتعميمها.

<sup>1</sup>-سامية معقاسي، مرجع سبق ذكره، ص53

-كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك وفي الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط وفي اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية).

-الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.

-تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم وتبرر الطاقة العاطلة .

ومع هذا فهي لا تخلوا من بعض العيوب :

-عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها (من جراء تحميل التكاليف) هذا ما يفقدها ميزتها التنافسية .

إشكالية تقييم المخزونات النهائية التي يجب إن تقييم بقيمتها الحقيقية وهذا ما أغفلت عنه الطريقة وبالتالي فإنه سيكون هناك :

1-مقدار بالزيادة :في حالة معامل التحميل أكثر من الواحد لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها .

2-مقدار بالنقصان :في حالة معامل التحميل اقل من الواحد وذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة.

### 1-2-3-أهمية الطريقة التكاليف المتغيرة في مراقبة التسيير: (1)

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير:

-تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهل على التخفيض من مبالغها.

<sup>1</sup>-سامية معقاسي,مرجع سبق ذكره ,ص55

-تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدا أو للنشاط العام للمؤسسة أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها وفي رقم الأعمال بالرجوع إلى معطيات الحالية لسوق وظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية وباقي المعطيات الإستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة .

أما فيما يخص العيوب فنجد ما يلي:

-صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.

-طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة .

-هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتوجات في الأجل الطويل لان اتخاذ التكاليف المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

#### 1-4- أهمية الطريقة المعيارية في مراقبة التسيير:<sup>(1)</sup>

لقد أثبتت التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة و كل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها من خلال متابعة الأداء و تقويمه بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلا.

-تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .

-الوقاية ضد الانفعالية والروتين وهذا في إطار أنها أداة تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات.

-تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف على التكاليف .

-زيادة كفاءة نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية .

<sup>1</sup>-سامية معقاسي، مرجع نفسه، ص56

-تؤدي بالمؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون تقتضي الحاجة لذلك مما يرفع من التكاليف.

-إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.

### 1-5- أهمية الطريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير:<sup>(1)</sup>

لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير والتصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات. وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة خدمة المسير وممارسة الرقابة، وهذا لأنها:

-توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

-استخدام الطريقة يسمح بالاستعمال معتدل للإعداد الفواتير الداخلية .

-في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأساليب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

-على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة المتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين. فانطلاق من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية .

-استخدام الطريقة يسمح بالاستعمال معتدل لإعداد الفواتير الداخلية .

لقد صرح IESAGE c: إذا سمحت طريقة ABC بفهم مصادر التكاليف (فان ملائمة وترابط النموذج ترتفع ) أما العدد المرتفع من الأنشطة يقلل من هذا الترابط لان القياسات الواجب تنفيذها تكون كثيرة، هذا ما قد يرفع من الخطأ الإجمالي. إما إذا سمحت الطريقة بفهم وتحديد أفضل لأسباب التكاليف فإنها لا تحسن بالضرورة من دقة التقييم.

<sup>1</sup>-سامية معقاسي، مرجع سبق ذكره، ص 56-75

## المبحث الثاني: دور و أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار وتحقيق الميزة التنافسية

## المطلب الأول: أساسيات حول اتخاذ القرار

## أولاً: مفهوم القرار

"القرار بمفهومه البسيط يعني التوصل إلى نتيجة أو حل لمشكلة قائمة أو لمواجهة مواقف محتملة الحدوث أو لتحقيق أهداف مرسومة" (1)

كما تم تعريفه على انه تعبير عن ايراد أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي) حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من اجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل والاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف. (2)

## ثانياً: مفهوم اتخاذ القرار:

لا يوجد تعريف عام موحد يتفق عليه جميع الكتاب في تعريف عملية اتخاذ القرار بل توجد عدة تعاريف وان اختلف أسلوب إلا إن مفهومها يتفق على بعض العناصر الأساسية لعملية اتخاذ القرار, فقد جاء في اللغة: قرر بمعنى سكن واطمأن, وقرر الأمر رضي عنه وأمضاه, وتقرر اي ثبت واستقر.

وعرف بأنه: "عبارة عن أداة من أدوات ممارسة السلطة إن لم يكن الأداة الوحيدة للمدير في ممارسة حقه الشرعي الذي من خلاله يحقق نتائج ملموسة له وللعاملين في التنظيم ويعرف بالبدائل الأفضل الذي يتم اختياره من بين البدائل المتعددة المتوفرة لمتخذ القرار.

وعرفه اللوزي وآخرون عملية اتخاذ القرار: جوهر الأداء السليم لمختلف المدراء وفي مختلف مستوياتهم الإدارية, وفي المختلفة كالتهيئة والتنظيم والرقابة والتحفيز. (3)

كما يرى كاتب آخر "إن عملية اتخاذ القرار الإداري هي اختيار لبدل من بين بدلين او عدة بدائل ويكون أساس القرار في هذه الحالة هو الاختيار, اي بمعنى انه في حالة عدم وجود بدائل فلا يوجد قرار". (4)

إيمان عثمان عبد الله حسين, نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات, بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة, كلية

1- الدراسات العليا 2017 جامعة النيلين ص 64

2- مزوزي سهام, بن زيادي نادية, أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر, جامعة سعيدة, 2015-2016 ص 56

3- مزوزي سهام, بن زيادي نادية, مرجع نفسه, نفس الصفحة

4- إيمان عثمان عبد الله حسين, مرجع سبق ذكره ص 66

## خصائص اتخاذ القرار: (1)

- إن عملية اتخاذ القرار الإداري هي صميم عمل الإدارة وتمارس في جميع مستوياتها الإدارية، بهدف إيجاد الحلول لمشاكل قد تعترى التنظيم، بصرف النظر عن نوعية هذه المشاكل أو التصدي لظروف معينة يتكهن بوقوعها مستقبلاً أو لتحقيق الأهداف المخططة.

- تعد عملية اتخاذ القرار الإدارية ومحور نشاط الوظائف الإدارية، حيث أنها عملية اختيار إستراتيجية أو لإجراء معين.

- تتطوى عملية اتخاذ القرار على التفضيل الأنسب من بين البدائل المتوافرة لمتخذ القرار في حالة وجود مشكلة أو شيء يستدعى اتخاذ القرار

- عملية اتخاذ القرار عملية منظمة ورشيده وبعيدة كل عن العواطف والعشوائية، حيث أنها تبني على البحث والتفكير المنطقي والموضوعي وصولاً إلى القرار المرضي أو المناسب.

## ثالثاً: أهمية اتخاذ القرار: (2)

إن عملية اتخاذ القرار لها أهمية كبيرة سواء في الحياة العامة أو الخاصة سواء في الإدارات أو في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية أو الخدمية، ذلك إن عملية اتخاذ القرار تمثل أهم محور في أي عمل إداري أو اقتصادي لذلك يرى بعض الباحثين أن صنع القرار هو جوهر كل عملية تخطيطية، ويرى البعض الآخر أن عملية اتخاذ القرار هي الركن الأساسي لقيام أي تنظيم كفاء وتأسسا على ما تقدم يمكن القول ان صنع واتخاذ القرار يعتبر من اهم المقومات الرئيسية للوحدة أو الإدارة الناجحة، لان مقدار النجاح الذي تحققه اي وحدة يتوقف في ابعد الحدود على مدى ما يتمتع به من قدرة وكفاءة على صنع واتخاذ القرارات المناسبة.

إذن هنا القرار هو الأداة أو الوسيلة المعبرة عن النجاح أو الفشل في استثمار الموارد البشرية والمادية واستغلال الوقت المتاح بحيث ترتبط ارتباطاً أساسياً بمدى إمكانية الوصول إلى أفضل القرارات الممكنة، ومن ثم يصبح الاهتمام بترشيد عملية صنع واتخاذ القرارات وتحديثها هو اهتمام الأطراف كلها، ومن ثمة يعتبر اتخاذ القرار هو جوهر العملية الإدارية، كون جميع الوظائف داخل المؤسسة تتطوي على مجموعة من القرارات الحاسمة وتتمثل مجالات اتخاذ القرار فيما يلي:

1- إيمان عثمان عبد الله حسين، مرجع نفسه نفس الصفحة

2- مزوزيسهام، بن زيادي نادية، مرجع سبق ذكره، ص 57-58

**مجال التخطيط:** يتم اتخاذ القرارات بصدد صياغة الاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة .

**مجال التنظيم:** تمسالقرارات الهياكل التنظيمية ,وتحدد نوع وحجم السلطات لكل وظيفة.

**مجال التوجيه:** تتمثل في قرارات تحفيز العاملين وطرق الاتصال بينهم وبين المستويات التنظيمية المختلفة .  
**مجال الرقابة:** تؤخذ قرارات تحدد مؤشرات الإنتاجية والأداء ,ومعايير الجودة المستخدمة في الرقابة والانحرافات وأساليب علاجها.

رابعاً: خصائص اتخاذ القرار: (1)

- إن تتم تحديد أهداف التنظيم بدقة ووضوح ومعقولة مع مراعاة أهمية تناسبها مع إمكانيات وموارد المنشأة المتاحة .
- توفر عامل الموضوعية لدى متخذي القرارات وتفهمهم لا حدث السبل .
- توفر المعلومات الكفاء والدقيقة والوقتية وسهولة الرجوع إليها.
- توفر الخبرات والاختصاصات في المجالات المتعلقة بالقرارات المتخذة.
- الاهتمام بعنصر الوقت كأساس في عملية اتخاذ القرار إي الوقت الذي يستغرقه اختيار البديل بالوقت المناسب بمعنى أن يعالج الحل المختارة المشكلة في إطارها الحالي وليس بعد حدوث المشكلة.

### المطلب الثاني: أهمية محاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

لمحاسبة التحليلية دور كبير ومفيد في عملية اتخاذ القرار وذلك من خلال المعلومات المفيدة والدقيقة التي تقدمها والتي من دونها لا تستطيع المؤسسة أن تتخذ أي قرار يسهل لها المضي إلى الأمام كما تسهل للمؤسسة بممارسة وظائفها المتمثلة بالتخطيط والرقابة وغيرها

### 1- طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرار: (2)

إن مبدأ هذه الطريقة يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ,ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفقاً لهذه الطريقة كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - التكلفة النهائية

حيث: رقم الأعمال - عدد الوحدات المباعة \* سعر بيع الوحدة

<sup>1</sup> -إيمان عثمان عبد الله حسين, مرجع سبق ذكره ص 69

أ- سليمة طيايبيبة, أسعيد قيو رديمة, دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, جامعة 08

<sup>2</sup> ماي 1945 قالمة ص 12-13

التكلفة النهائية - تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذه بالنظر إلى ايجابية أو سلبية النتيجة, ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية

**1-1-قرارات التسعير:** تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة, ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي :

السعر الودودي = التكلفة الودودية + الربح المراد تحقيقه

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي: زيادة التكلفة تؤدي إلى خسارة أو لانخفاض حصتها في السوق وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم فيها .

انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا تستطيع جلب زبائن حدد, ولكن هذا النقص في التكلفة يجب أن لا يكون على حساب الجودة, ولكن من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار .

**1-2-قرارات الإنتاج:** إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلق بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ انه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فنقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل, وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة.

فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد. أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج.

بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور فعلى متخذي القرار أما الاستغناء عن إنتاجها أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد, وهذا بالإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر.

دراسة البدائل, بعد أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا كانت لديه نفس المواصفات والمميزات, ويكون هذا الاختيار عن طريقة دراسة السوق وإمكانية التوضع به وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على قانون العرض والطلب, كما يمكن تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا وهذا إذا كان في صالح المؤسسة وأيضا أن يكون الطلب مرن حتى لا يؤثر على سعر المنتج, كما يجب أن تتوفر الطاقة الإنتاجية التي تسمح لها بذلك.

**2- طريقة التكاليف المتغيرة واتخاذ القرارات: (1)**

تعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات ودراسة أثارها، ومن أهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي:

عند تحديد عتبة المردودية زمنيا فإن المسير يستطيع معرفة المنتوجات ذات المردودية العالية، أي المنتوجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في اقصر وقت ممكن ومعرفة المنتوجات التي تأخذ وقتا طويلا نسبيا ومعرفة المنتوجات التي لا تغطي تكاليفها اثناء الدورة وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ قرار أما بزيادة إنتاج المنتوجات ذات المردودية العالية أو التخلي عن المنتوجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها.

عندما يكون هدف المسيرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح (النتيجة) فإن نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها، وبالتالي الكمية الواجب إنتاجها وبيعها .

يمكن نموذج عتبة المردودية المسيرين من اتخاذ القرارات حول زيادة حجم المبيعات: قصد زيادة قيمة ونسبة هامش الأمان .

نموذج عتبة المردودية يمكن المسيرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون أن تدخل في منطقة الخطر.

طريقة التكاليف المتغيرة تمكن من إنشاء جدولي الاستغلال الوظيفي والتفاضلي اللذان لهما أهمية تسييرية بالغة.

**3- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات: (2)**

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم اخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة، ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تخفيها لعدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية)، إذا اعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة)، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة الإجمالية وبالتالي ارتفاع تكلفة الوحدة، وهذا ما قد يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسارة، ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لأنه سوف يؤدي بالضرورة إلى تراجع كبير للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، لأن سعر المؤسسة سوف يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع التكلفة الإجمالية، كذلك عند

1- أ. سليمة طبائية، أ. سعيد قورديمة، مرجع سبق ذكره ص 13

2- أ. سليمة طبائية، أ. سعيد قورديمة، مرجع سبق ذكره ص 13-14

استعمال طريقة التحميل العقلاني فإنها تسمح بمشاركة كل مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فان متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو الإنتاج أو إنتاج منتج أو التخلي عنه.

#### 4- طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرار: (1)

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري والحقيقي واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة (ملائمة) أو فروق سالبة (غير ملائمة)، فإذا كانت الفروق ملائمة ففي هذه الحالة لا يتدخل المسير لاتخاذ أي قرار، أما إذا كانت الفروق سالبة (غير ملائمة) فيكون التالي:

بالنسبة لفرق المواد الأولية: والذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التموين (الشراء)، وذلك بالنسبة للكمية أو للسعر وعلى المسيرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقيق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة. فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية والكميات المشتريات، ووسائل النقل.... وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الناتج وينتج أما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج، وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها.

أما إذا كان الفرق غير ملائم في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحتي الإنتاج ومحاسبة الأجور فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الأولى أما إذا كان في أجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار قصد تصحيحه، أما ما يتعلق بالتكاليف الغير مباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق الغير ملائم أما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعيارى والحقيقي وليكون للمعيارى معنى.

#### 5- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) واتخاذ القرار: (2)

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر أوجه النشاط الرئيسية الأمر الذي يتطلب تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث أن كل نشاط يصف جانبا مما تؤديه المنشأة من عمليات، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات باستخدام مسببات التكلفة. ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم.

إن من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل إلى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، وهذا الأمر يؤدي إلى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها

<sup>1</sup> -أ.سليمة طبائبية، أسعيدة بورديمة، مرجع نفسه ص 14

<sup>2</sup> -زينب جبار يوسف، هيفاء عبدالغني عودة، مجلة جامعة بابل/العلوم انسانية/المجلد 22 /العدد 4: 2014 ص 939

والإيرادات التي حققها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الأولى إلى معرفة مقدار التكاليف المحملة والإيرادات المتحققة لكل نشاط. وترتبط عملية اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف، لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة إذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى إداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب. وهكذا نستطيع القول أن من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

### المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية

الفرع الأول: أساسيات حول الميزة التنافسية

أولاً: تعريف المنافسة<sup>(1)</sup>

-لقد عرفت المنافسة أنها مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي، وهي تتعلق بالمؤسسات التي تنتج نفس السلعة أو السلع الشبيهة لها وتؤثر درجة المنافسة بشكل كبير على قدرة المؤسسة وفرصتها في اختيار (السوق المستهدفة، الوسطاء، الموردين، المزيج التسويقي، مزيج المنتج).

-المنافسة هي ذلك الايثار الملائم للصراع والمواجهة بين المؤسسات التي تنتج منتجات متشابهة أو بديلة في نفس السوق وذلك من أجل تلبية أفضل لحاجات ورغبات الزبائن.

ثانياً: تعريف الميزة التنافسية<sup>(2)</sup>

تعرف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة دون منافسيها في احد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق.

<sup>1</sup>-د.اسماعيل حجازي-أ.معالم سعد، مرجع سبق ذكره ص153-154

<sup>2</sup>-احمد محمود خليل الاسطل، مرجع سبق ذكره ص31

-وتعرف كذلك بأنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المنظمة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال، واستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع ذات قيمة فائقة لزيائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها.

-وتعرف كذلك على أنها مجموعة المهارات والتكنولوجيات، والموارد والقدرات، التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين :

- 1- إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون.
  - 2- تأكيد حالة من التمييز والاختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها.
- ويمكن تلخيص خصائص وصفات الميزة التنافسية كمايلي: ( 1 )
- 1-إنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة مع المنافسين، وليست مطلقة.
  - 2-أنها تؤدي إلى التفوق والأفضلية للمنظمة على المنظمات المنافسة.
  - 3-أنها تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
  - 4-إنها تنعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها، أو في قيمة ما تقدمه للمشتريين، أو كليهما.
  - 5-إنها يجب أن يكون لها دور في التأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية في ما تقدمه المنظمة من منتجات (سلع، خدمات) وتحفزهم للشراء منها.
  - 6-إنها تحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

### ثالثاً: أبعاد الميزة التنافسية ( 2 )

تستطيع المنظمة إن تحقق ميزتها التنافسية من خلال صياغة وتطوير إستراتيجية أعمال تنافسية واحدة أو مزيجاً من الاستراتيجيات الثلاث لبورتر والمتمثلة بما يلي:

#### 1- إستراتيجية قيادة الكلفة الشاملة والكلفة المنخفضة:

وتعني قدرة المنظمة على إنتاج وتسويق منتجاتها بأقل كلفة مقارنة بالمنظمات الأخرى، وذلك يتطلب أن يكون المنتج بكميات كبيرة لمنتجات نمطية كي يسمح للمنظمة تقديم منتجاتها بأسعار أقل من

<sup>1</sup>- أحمد محمود خليل الأسطل، مرجع سبق ذكره ص 31-32

<sup>2</sup> -، اسماعيل يحيى التكريتي، أجمال احمد الدوري، دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية لتجاوز الأزمات في المنظمة، جامعة عمان الأهلية، لا توجد السنة، ص5

المنافسين، وتتحقق الكلفة المنخفضة من خلال الاستخدام العالي للطاقة مما يتطلب وجبات إنتاج طويلة لمنتج نمطي بمدى ضيق من الموديلات تقل فيها عمليات الإيصال ولا تكون فيها متغيرات على التصميم كما أن هذه الإستراتيجية تتطلب تعقب جميع مصادر الضياع لتخفيض عناصر التكاليف ككل (وليس فقط تكاليف العمل المباشر) وفحص ودراسة أثار كل قرار من قرارات مع تحقيق أقصى قيمة يحددها الزبون.

## 2- إستراتيجية التمايز:

التمايز يعني التفرد بالشيء وإستراتيجية التمايز تعني قدرة المنظمة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك ولا تقتصر على نشاط معين بل يظهر في كل فعل تقوم به المنظمة لكي تكون منتجاتها متميزة وفريدة، ويذهب التميز إلى ابعاد من الخصائص المادية للمنتج لتصل إلى الخدمات المرتبطة بالمنتج مثل سهولة الحصول عليه وعملية تسليمه وتركيبه وصيانتته..... الخ. إن إستراتيجية التمايز يمكن أن تتحقق من خلال مقابلة طلبات الزبون وتأخذ الجودة الأولية، حيث أنها لا تعني مطابقة مواصفات التصميم أو جودة وظائف أداء المنتج فحسب بل أصبح يستهدف رضا الزبون ومقابلة توقعاته من خلال التركيز على أي بعد من الأبعاد المرتبطة بالجودة كتصميم متفوق للمنتج، خدمة بارزة، المرونة والتنوع، إبداع مستمر، استجابة سريعة.

## 3- إستراتيجية التركيز أو تجزئة السوق:

إستراتيجية تتبعها المنظمة في جزء من السوق كي توجه جهودها لخدمة الزبائن في هذا الجزء فقط، وتتحقق هذه الإستراتيجية بميزتها التنافسية من خلال الكلفة المنخفضة أو بواسطة التمايز بالمنتج ولكن في جزء معين من السوق وليس السوق ككل، أي أن هذه الإستراتيجية تتوجه بشريحة معينة فقط من الزبائن في السوق دون سواهم، وبذلك تصبح الأسواق الكبيرة مجزأة أكثر فأكثر إلى أسواق صغيرة لتحقيق المنظمات ميزات التنافسية.

## الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية والميزة التنافسية

### 1- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية: (1)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له دور مهم في إستراتيجية المنظمة والتخطيط طويل الأمد وتطوير ميزة الكلف التنافسية، حيث انه يوجه لأنظار إلى الأنشطة وتوزيع كلفها على المنتجات، أي انه يركز على إدارة الأنشطة لتخفيض التكاليف، حيث أن تخفيض التكاليف يتطلب تغيير في الأنشطة، فإذا ما أرادت الإدارة العليا تخفيض التكاليف فانه من المستحيل معرفة تأثير التغيير في الأنشطة على التكاليف من دون معلومات الكلفة التي تتوفر عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إن الكلف تدار في المدى الطويل عن طريق رقابة الأنشطة التي تسببها، و لذلك فان هدفاتي أعدها حول (mitchell) الإدارة هو الأنشطة بدلا من التكاليف كما جاء بدراسة

<sup>1</sup> - د. إسماعيل يحيى التكريتي، أجمال احمد الدوري، مرجع سبق ذكره ص 31-14

استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة التي بينت أن أكثر المنظمات تثبتت هذا النظام لغرض تخفيض التكاليف حيث بلغت النسبة 0.88 ومن ثم التسعير الذي بلغ 0,65 وكلاهما أدوات مهمة لتحقيق الميزة التنافسية.

إن استخدام تحليل الأنشطة ومعرفة مسببات التكلفة الخاصة بها وفهم سلوكها على المدى البعيد والذي جاء به نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يفيد في تحديد أفضل أسلوب في تحديد الموارد والتخصيص في مجمل العمليات حيث يظهر الجدول التالي أمثلة لتخفيض التكاليف في النظام التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

مقارنة بين أسلوب التخفيض في النظام التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول رقم (2-1): مقارنة بين أسلوب التخفيض في النظام التقليدي ونظام الحديث

أمثلة في تخفيض التكاليف	نظام الكلفة على أساس الحجم (التقليدي)	النظام الحديث
تخفيض وقت التهيئة	يهمل التخفيض في الأجور المباشرة	تخفيض وقت التهيئة للحصول على أقل كلفة للتقديم
حذف نشاط مناولة المواد	يهمل التخفيض في المواد المباشرة	حذف النشاط لتخفيض كلفة مناولة المواد (إذا أمكن ذلك)
اختيار العمليات المدخلة	اختيار بديل بأقل مستوى من الوحدات	اختيار بديل ذو كلفة منخفضة
استخدام المضامين العامة	العائد وليس الكلف	استخدام المضامين العامة حيثما كان ذلك ممكن

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، جمال احمد الدوري، مرجع سبق ذكره ص14

**خلاصة الفصل الثاني:**

لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة, ولهذا كان هذا الفصل خاص بالدور الذي تلعبه في قياس الحقيقي لتكاليف الإنتاج والرقابة عليها واتخاذ القرارات من شأنها و لتحقيق الميزة التنافسية .

قدمت الباحثة أولاً دور محاسبة التكاليف في قياس الحقيقي لتكاليف الإنتاج ثم أهميتها في تسير المؤسسة والتحكم في التكاليف لكل طريقة من الطرق على حدا .

أما في المبحث الثاني فكان يتكلم عن دورها في اتخاذ القرار وتحقيق الميزة التنافسية.

# الإطار التطبيقي

### تمهيد :

تعتبر ملبنة المنبع من أهم المؤسسات الناشطة في سعيده لإنتاج الحليب ومشتقاته حيث تغطي احتياجات الولاية وبعض الولايات المجاورة ,حيث تقوم الدولة بدعم مثل هذه المؤسسات المنتجة للحليب من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي من هذا المنتج, بإضافة إلى هذا تنتج حليب البقرة واللبن و الماغيرين وهي تفكر في إنتاج الجبن مستقبلا وباعتبارها مؤسسة من المؤسسات الاقتصادية ,حيث تقوم باستعمال المحاسبة التحليلية لتقليل التكاليف ,ولهذا قسم الفصل إلى :

المبحث الأول :نبذة تاريخية عن ملبنة المنبع -سعيدة.

المبحث الثاني :الدراسة والمناقشة

## المبحث الأول: نبذة حول ملبنة المنبع -سعيدة-

### المطلب الأول : تعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته

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

الناحية الشرقية ORELAIT.

الناحية الوسطى OROLAC .

الناحية الغربية OROLAIT .

التعريف ب OROLAIT :

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

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

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

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

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية ، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

### المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن الوحدة

وحدة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAI

بوهران إلى غاية 30-12-1997 ، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرندة ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكيف أو التعليب .

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد .

البنية الإدارية :

تشغل الوحدة 2\*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب المصالح و ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال .

المحاسبة و المالية: 5 عمال .

الإنتاج: 23 عامل.

الصيانة: 7 عمال.

التموين: 3 عمال .

البيع: 17 عامل .

مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ،العدد : 3 عمال المخبر: 2 عمال .

الأمن: 11 عامل .

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :

منفذين: 49 عامل .

السيطرة: 18 عامل .

الإطارات : 9 عمال .

الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي :

- 13000 لتر حليب معقم .
- 8000 لتر حليب بقر .
- 4000 لتر لبن .

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

\* السمن\* . ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية

رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك .

ملاحظة :

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

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

### المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للوحدة

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يظم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة :

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

#### 1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

أ - مصلحة الإنتاج :و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين : ورشة التحضير، ورشة التعقيم

ورشة التحضير :و يتم في هذه المرحلة تخطيط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

**ورشة التعقيم :** هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري .

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

### ب - مصلحة الصيانة :

تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج ، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على :  
ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .

ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .

تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .

إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة .

و نظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك .

### ج - المخبر :

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

### د - مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

- دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 1 من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر .

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

أ - مصلحة المحاسبة العامة :

والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها ، و بناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخل إلى البنك . -

مراقبة خزينة المؤسسة .

تبرير نفقات و مداخل المؤسسة .

إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .

القيام بعملية الجرد ، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا .

ب - المحاسبة التحليلية :

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ، فبواسطة المحاسبة التحليلية

يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3 - الإدارة العامة :

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية :

أ - تسيير المستخدمين :

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بذل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها

تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل .

**ب - مصلحة التكوين :**

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

**ج - المصلحة الاجتماعية :**

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

**4 - مديرية البيع :**

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية :

**أ - مصلحة تسيير المبيعات :**

و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا .

**ب - مصلحة البيع :**

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

**ت - مصلحة الفوترة :**

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

**د - مصلحة النزاعات القضائية :**

تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا يخل أحد

الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعتة قضائيا .

**و - مصلحة النقل :**

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

**5 - مديرية التموين :**

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

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

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

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص

من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج

هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران ، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

**مصلحة تسيير المخزون :**

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ،

و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

**مصلحة الشراء :**

تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج .

**6 - مصلحة الأمن و النظافة :**

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

مصلحة الوسائل العامة :

تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .

المبحث الثاني :الدراسة والمناقشة

-المطلب الاول:الطريقة المتبعة لحساب تكلفة الشراء

إن الطريقة المتبعة في ملبنة المنبع هي طريقة التكلفة الكلية وأحيطكم علما بأنها تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف الإنتاجية المباشرة والغير ومباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة حيث هذه الطريقة أكثر استعمالا وأنها طريقة سهلة تقريبا تقوم بها هذه المؤسسة.

بما أن وحدات الإنتاج لملبنة المنبع محدد من طرف الدولة تقوم المؤسسة بحساب النتيجة التحليلية الإجمالية كالآتي :

بما أن الوحدات الإجمالية من الإنتاج هي 3186136 وحدة منتجة في شهر أوت 2013  
ثانيا:حساب تكلفة الشراء :

جدول رقم(3-1):حساب تكلفة الشراء لمواد الأولية

PDL%26			PDI 0%			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
14628000	159	92000	28620000	159	180000	ثمن شراء المواد الأولية
14720			39600			مصاريف الشراء
14642720	159.16	92000	28659600	159.53	180000	تكلفة الشراء
-	-	-	1752300	159.30	11000	مخ 1
14642720	159.16	92000	30467700	159.52	191000	التكلفة الوسيطة المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

هاتين المادتان تقوم PDL 0% و PDL%26 تكلفة الشراء لمادتين الأوليتين للمواد الدسمة :

الدولة بشرائها من الخارج وتقوم بتوزيعها على كل المؤسسات لإنتاج الحليب بحسب عدد السكان وعدد مراكز البيع لكل منطقة بسعر مقنن وتحسب تكلفة الشراء كالآتي:

ثمن الشراء + المصاريف المباشرة والغير مباشرة = تكلفة الشراء + مخزون بداية مدة = تكلفة الوسيطة المرجحة

جدول رقم (3-2): حساب تكلفة الشراء لمواد الأولية

Lait cru			MGLA			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوية	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوية	الكمية	
8184300	30	778224	2688000	160	16800	مشتريات
552539.04	-	-	11760	-	-	+ مصاريف الشراء
23899259.04	30.71	778224	2699760	160.7	16800	تكلفة الشراء
-	-	-	1483020	160.5	9240	مخ 1
23899259.04	30.71	778224	4182805. 2	160.63	26040	التكلفة الوسيطة المرجحة

مصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

تحسب كالآتي: **MGLA** و **Lait cru** تكلفة الشراء للمادتين الأوليتين

المشتريات + مصاريف شراء المباشرة والغير مباشرة = تكلفة الشراء + مخ 1 = تكلفة الوسيطة المرجحة

فهو الحليب الذي تنزعه من الماغيرين وكريم فراش تقوم **Lait eceme** أما المادة الأولية

باستغلاله و إضافته إلى الحليب.

## المطلب الثاني: حساب تكلفة الإنتاج و النتيجة

تنتج ملبنة المنبع عدة منتوجات منها :

- حليب مبستر : أنتجت في شهر أوت 2683625 لتر باستعمال المواد الدسمة مع العلم ان هذا الحليب الوحيد المدعم من طرف الدولة لأنها تستعمل فيه المادة الدسمة
- اللبن : لم يتم إنتاجه في هذا الشهر
- حليب البقر : تم إنتاج 472332 لتر
- حليب البقر مبستر منزوع الزبدة جزئياً : تم إنتاج 26582 لتر

## جدول رقم (3-3): حساب تكلفة الإنتاج (حليب مبستر)

حليب مبستر			البيان
السعر الاجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
26205340	159.52	164275	استعمالات PDL0%
10150543	159.16	63775	PDL26%
2453682	160.63	15275	MGLA
8377045	0.713	272810	lait cru
3630825	225	16137	Emb poly lait
9358385.55	4.35	2151353	مصاريف الإنتاج
62504591.79	23.29	2683625	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

تكلفة الإنتاج = استعمالات من المواد الأولية + مصاريف المباشرة والغير مباشرة

حليب مبستر هو الحليب الوحيد المدعم من طرف الدولة.

جدول رقم(3-4):حساب تكلفة الإنتاج(حليب البقرة)

حليب البقرة			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
13397960	7130.	436323	استعمالات Lait cru
840913.40	23.03	36514	Lait ecemè
661342.50	225	2939.30	Polyeth lait vache
288635.30	—	—	مصاريف الإنتاج مباشرة
17668365.64	—	—	مصاريف الإنتاج غير مباشر
16957216.84	35,90	472332	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

جدول(3-5):تكلفة الإنتاج (حليب البقرة مبستر منزوع الزبدة جزئيا)

حليب البقرة مبستر منزوع الزبدة جزئيا			البيان
السعر الإجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
613470.21	23.03	26638	الاستعمالات Lait ecemè
38205	255	169.8	Polyeth lait vache p E
115764,31	—	—	مصاريف الإنتاج
767439,52	28.87	26582	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

جدول رقم (3-6): حساب تكلفة الإنتاج لحليب البقرة منزوع الزبدة جزئيا

حليب البقرة منزوع الزبدة جزئيا			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
24181.38	23 .03	1050	استعمالات Lait ecermè
1485	225	6 .60	Polyeth lait vache E
4573.41	-	-	مصاريف الإنتاج
30239.12	28.80	1050	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

جدول رقم (3-6): حساب تكلفة الإنتاج (لكريم فراش)

Creme fraich			البيان
سعر الإجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
277311	30.71	9031	استعمالات Lait cru
(194994.08)	23.03	(8467)	Lait ecermè
18836.08	13.34	1412	Pots c F
2455.75			مصاريف الإنتاج
103608.79	183.70	564	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

## جدول رقم (3-7):تكلفة الإنتاج (ماغرين)

Beurre fermier			البيان
سعر الإجمالي	سعر الوحدوي	كمية	
1844234	30.71	60060	الاستعمالات Lait cru
(1283570.92	23.03	55735)(	Lait ecrmè
8720	4 .36	2000	Etiquette beurre fermier
3280.5	21.87	150	pots1kg
7939.2	480	16.54	papier
8636.76			مصاريف الإنتاج
589239.54	297.22	1983	تكلفة الإنتاج

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

إضافة إلى قياس تكلفة الإنتاج هنا تستطيع المؤسسة باتخاذ قرارات الإنتاج والمتعلقة بالإنتاج والاختيار بين عدة بدائل إذ انه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فنقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل ,وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدا (ربح أو خسارة )

## جدول رقم (3-8): النتيجة التحليلية حليب مبستر

Lait p			البيان
سعر الإجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
62336493.30	23.49	2683625	رقم الأعمال
62504591.79	23.29	2683625	تكلفة الإنتاج
(168098.49)	0.20	2683625	النتيجة التحليلية

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - تكلفة الإنتاج النهائية

## جدول رقم (3-9): النتيجة التحليلية حليب البقرة

L V entier			البيان
سعر الإجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
17939483	40.12	472332	رقم الأعمال
16957216.84	35.90	472332	تكلفة الإنتاج
982266.16	4.22	472332	نتيجة التحليلية

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

## جدول رقم (3-10): النتيجة التحليلية حليب البقرة المبستر منزوع الزبدة جزئيا

L v p E			البيان
سعر الإجمالي	سعر الوحدوي	الكمية	
948458	36.17	26582	رقم الأعمال
767439.52	28.87	26582	تكلفة الإنتاج
181018.48	7.30	26582	النتيجة التحليلية

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

## جدول رقم (3-11): النتيجة التحليلية حليب البقرة منزوع الزبدة جزئيا

L V E			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
32680	33.01	1050	رقم الأعمال
30239	28.80	1050	تكلفة الإنتاج
4420.5	4.21	1050	النتيجة التحليلية

مصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة.

## جدول رقم (3-12): النتيجة التحليلية لكريم فراش

Creme fraich			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
206550	150	564	رقم الأعمال
103608.79	183.70	564	تكلفة الإنتاج
(19006.8)	(33.70)	564	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

## جدول رقم (3-13): النتيجة التحليلية ماغرين

Beurre fermier			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
605596.16	346.85	1983	رقم الأعمال
589239.54	297.22	1983	تكلفة الإنتاج
589387.26	49.63	1983	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد.

أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج.

فإن المنتج كريم فراش وحليب مبستر حقق للمؤسسة خسارة وذلك لأن المنتج قليل الاستهلاك في هذا الشهر لأنه الشهر صيف واستهلاكها قليل.

## المطلب الثالث: حساب انحرافات المواد الأولية

سنحاول حساب انحرافات المواد الأولية بين الفعلي والتقديري لنفترض ان السنة 2012 هي السنة المقدره ومعرفه دورها في الرقابة

## الجدول رقم (3-14): حساب انحرافات للمواد الأولية لسنة 2013

البيان	الفعلي	المقدر	الفارق	انحراف
pDL 0%	388215928.81	397544854.84	-9328926.02	ملائم
PDL 26%	124268236.72	98806068.25	25462168.47	غير ملائم
MGLA	44038990.56	53839432.62	-9800442.05	ملائم
Lait cru	290337484.08	191372042	98965442.08	غير ملائم
المجموع			16132912.45	غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى معلومات المؤسسة

انحرافات = الفعلي - التقديري

بما أن السعر يبقى ثابت فإنه توجد انحرافات في الكمية فقط .

من خلال النتائج المحصل عليها للمواد الأولية نجد أن انحراف MGLA و PDL0% سالب

(ملائم) وانحرافات Lait cru و PDL 26% ظهر انحرافه موجب وهذا يعني ( غير ملائم)

ففي حالة الانحرافات الغير ملائمة هذا راجع إلى الاستهلاك المفرط للمواد الأولية ووجود توالف منها وعدم إرجاع المواد غير المستخدمة إلى المخازن.

## خاتمة الفصل التطبيقي :

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة ملبنة المنبع تعرفنا عن المؤسسة في المبحث الأول من خلال نبذة تاريخية عن المؤسسة التي كانت قد أنشئت في التسعينات , والتعرف على مصالحها.

كما تم التعرف في المبحث الثاني على طريقة محاسبة التكاليف التي يعد تطبيقها نسبيا وهذا لان المنتج مدعم وسعر بعض المنتوجات محدد من طرف الدولة ,لهذا لا تستخدم الطريقة الحديثة في حساب تكاليفها وليس لها منافسة و منتوجات تستهلك في الولاية وخارج الولاية. أما بالنسبة إلى كيف تساهم في قياس تكاليف الإنتاج وذلك من خلال حساب تكلفة كل منتج على حدا كما تساهم محاسبة التكاليف في قرارات من خلال حساب النتيجة التحليلية التي لها دور في تسعير بعض المبيعات وتحديد تشكيلة او مزيج من المبيعات فالمنتج ذو التكلفة الأقل يمكن إنتاجه وإلغاء ذو التكلفة الأعلى والأرباح المتدنية , وكذلك قرارات الشراء من الموارد او التصنيع الداخلي من خلال تحليل مختلف الموارد ومقارنتها بالتكاليف وأيضا قرارات تصميم المنتج بناء على معلومات الكفوية .

أما بالنسبة لرقابة على المنتجات من خلال تحديد الانحرافات وإعادة المؤسسة النظر في الانحرافات الغير ملائمة وذلك لإيجاد الخلل في تضخم التكاليف والتخفيض منها.

وبالرغم من قياس هذه الطريقة التي تستخدمها المؤسسة لتكاليف الإنتاج والرقابة عليها واتخاذ القرار من شأنها إلا انه يبقى النقص في كونها تقليدية حتى وان كانت تقدم كل هذه المعلومات التحليلية إلا أن القرار لا يكون صحيح لأنها تقليدية لذلك التحول إلى النظام إلى الحديث سيكون أفضل لهذه المؤسسة.

خاتمة

## خاتمة عامة:

على ضوء ما تم دراسته سابقا نستخلص أن محاسبة التكاليف هي نوع من أنواع المحاسبة العامة جاءت من اجل أن تكمل المحاسبة العامة في المؤسسات الاقتصادية بعدما أصبح هذا الأخيرة غير قادر على تقديم معلومات تفصيلية وتحليلية عن الإنتاج والمخزون وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة, وبهذا أصبحت عاجزة على تلبية متطلبات السوق بينما محاسبة التكاليف قادرة على تقديم كل هذه المعلومات .

حيث كانت الدراسة خاصة بملبنة المنبع -سعيدة, وبهذا يمكن الإجابة على الإشكالية التي كانت: هل يؤدي نظام محاسبة التكاليف في ملبنة المنبع -سعيدة الدور المنوط به بحيث يتم إعطاء تكلفة الحقيقة للمنتوج والرقابة على التكاليف واتخاذ القرار ؟

بحيث أظهرت الدراسة إن النظام محاسبة التكاليف المستخدمة من قبل ملبنة المنبع له الدور المهم وأساسي في تخفيض التكاليف نوعا ما في هذه المؤسسة من خلال المعلومات التي تقدمها برغم من أنها تقليدية وبسيطة , وإنها لا تقوم بفصل الأعباء المباشرة عن الأعباء غير مباشرة إلا أنها تقوم بقياس حقيقي لتكاليف إنتاج والرقابة عليها واتخاذ القرار التسعير و التصنيع والشراء وغيرها من القرارات المهمة .

## النتائج :

- ✓ لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكفوية اللازمة لمساعدتها لتحقيق أهدافها.
- ✓ نظام محاسبة التكاليف الحديث يقوم بتقييم مختلف الأنشطة حيث يستطيع استخراج التكاليف الغير مضيئة للقيمة ومعرفتها بسهولة , وبالتالي حذفها وتقليص تكاليف المنتج .
- ✓ نظام محاسبة التكاليف التقليدي يقدم معلومات تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها ولا كنه يبقى تقليدي .
- ✓ اكتفاء ملبنة المنبع -سعيدة بالنظام التقليدي وعدم التفكير في التحول إلى النظام الحديث بسبب نجاح المنتج وعدم وجود منافسة تدفعه إلى اللجوء الى تكاليف على أساس الأنشطة.
- ✓ يساعد محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات مهمة بشأن المنتج كقرارات تسعيره وقرارات الشراء المواد الأولية والتصنيع .

## التوصيات :

- ✓ التحول المؤسسة من النظام التقليدي الى النظام الحديث من اجل مواكبة التطورات الحاصلة وخاصة مع انفتاح الأسواق لحماية المنتج المحلي .

- ✓ إنتاج المادة الدسمة في الجزائر و تفادي استورداها من الخارج بمبالغ هائلة لكي لا تتحمل الدولة تكاليف شرائها وتوزيعا على المؤسسات بسعر مدعم .
- ✓ نظرا لجهل اغلب العمال لنظام محاسبة التكاليف يجب إجراء دورات تأهيل في هذا المجال لتسهيل العمل به .

# قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

الكتب باللغة العربية :

- 1- عامر عبد الله موسى, محاسبة التكاليف الصناعية , عمان دار البداية ناشرون والموزعون 2009
- د.بن زكورة العونية, البسيط في المحاسبة العامة ,نشر على حساب المؤلف 2016-2
- 3-صلاح الدين الشنواني, دراسات في الاقتصاديات الاعمال, دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1970
- 4-د.حجازي إسماعيل أ.معالم سعاد, محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة, دار أسامة للنشر و التوزيع عمان 2012
- 5-د.صلاح عبد الله الرزق, د.عطا الله وراذ خليل, محاسبة التكاليف الفعلية ,دار زهران النشر الأردن
- 6-د-زروقي براهيم, مطبوعة في محاسبة التكاليف ,كلية العلوم الاقتصادية ,جامعة سعيدة 2016-2017
- 7-د-مسكن حاج, مطبوعة في المحاسبة التحليلية ,كلية العلوم الاقتصادية ,جامعة سعيدة 2017-2018
- 8-إسماعيل يحي التكريتي, محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ,دار حامد للنشر ,الطبعة الأولى 2010/
- 9-بويقوب عبد الكريم, المحاسبة التحليلية,دار المطبوعات الجامعية الجزائر 1998
- 10-زينات محمد محرم أصول محاسبة التكاليف الدار الجامعة الإسكندرية 2005
- 11-محمد سامي راضي, مبادئ محاسبة التكاليف ,الدار الجامعة ,جامعة طنطا, 2003,
- 12-عبد الناصر نور,عليان الشريف, محاسبة التكاليف الصناعية ,دار المسيرة ,عمان -الأردن الطبعة الثانية, 2011,
- 13-لؤي محمد وديان, محاسبة التكاليف المعيارية ,دار الإعصار العلمي ,عمان - الأردن الطبعة الأولى 2011 ص16

14-د/احمد صلاح عطية, محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية, الدار الجامعية - الإسكندرية  
الطبعة الأولى 2005

15-محمد خليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام, مراقبة التسيير في المؤسسة, شبكة الأبحاث والدراسات  
الاقتصادية, الجزائر

16-الشوناني صلاح, التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال, الجامع للنشر والتوزيع, الإسكندرية 2000

17-غنايم عمرو, الشرقاوي علي, تنظيم وإدارة الأعمال, دار النهضة العربية, بيروت 1982

18-د,إسماعيل يحيى التكريتي, أجمال احمد الدوري, دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية  
لتجاوز الأزمات في المنظمة, جامعة عمان الأهلية, لا توجد السنة,

الكتب باللغة الفرنسية :

-G.melyoncomptabilité analytique editionbarèal.paris 20011

2-abdellah boughaba ,comptabilitéanalytiqu ,berriédition ,2em édition,1994

المذكرات والمجلات العلمية :

- 1-حمادي فاطمة ,دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ,جامعة بسكرة 2016-2017
- 2-حكوم حنان ,الطرق الحديثة لحساب التكاليف ,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ,كلية العلوم الاقتصادية ,جامعة سعيدة 2012-2013
- 3-حابي احمد,دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية , مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر (3) 2010-2011
- 4-زهراء تاج الدين عبد القادر على ,دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات ,بحث مقدم لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ,المملكة العربية السعودية جامعة شندي 2016
- 5-رشيدة مراوي ,استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق الميزة التنافسية,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر , جامعة بسكرة 2016-2017
- 6-فرحي محمود,باي عبد الرحمان,أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط ,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ,جامعة سعيدة 2014-2015
- 7-احمد محمود خليل الاسطل, دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة,مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ,جامعة الإسلامية -غزة -2010م-1431هـ
- 8-مرابطي نوال,اهمية نظام المحاسبة التحليلية كاداة في مراقبة التسيير,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير,جامعة الجزائر 2005-2006
- 9-إيمان عثمان عبد الله حسين,نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات ,بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة,كلية الدراسات العليا 2017 جامعة النيلين
- 10-مزوزي سهام,بن زيادي نادية,اثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر,جامعة سعيدة ,2015-2016
- 11-أ.سليمة طبابيية,أ,سعيدة قبوديمة,دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية,جامعة 08 ماي 1945 قالمة

12-ياسين يعقوب,أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ,مذكرة لنيل شهادة ماستر جامعة ورقلة2014-2013 ص

13-زينب جبار يوسف ,هيفاء عبد الغني عودة ,مجلة جامعة بابل/العلوم إنسانية/المجلد22 /العدد4  
2014:

14-الهام محيريق,متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ,مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر , جامعة الوادي2013-2014

15-حاج قويدر قورين ,نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير المؤسسات الاقتصادية , مجلة العلوم الانسانية العدد35 2007

الأملاحق