



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي ميلة

الرقم التسلسلي:

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ميدان: علوم اقتصادية، التسيير والتجارة

الشعبة: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

التخصص: مالية

مذكرة بعنوان

نظام التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مطاحن بني هارون

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس ل.م.د في علوم
التسيير

تخصص مالية

إشراف الأستاذة

بوزاهر صونية

إعداد الطلبة

- بوجريو فيصل
- خياط وليد
- براني جمال الدين

السنة الجامعية: 2011 - 2012

تشكراً وعزراً فإنا

بسم الله الرحمن الرحيم:
" ولئن شكرتم لأزيدنكم "

صرق الله العظيم

الحمد لله الذي وفقنا ومكننا من إتمام هذه المذاكرة، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بعشيئته جلّ شأنه

"إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون"

فالحمد لله أوله و آخره عرو خلقه و زينة عرشه و رضا نفسه و مداد كلماته
اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد قبل الرضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضى ، لك الحمد كالذي نقول و خيراً مما نقول و لك الحمد كالذي نقول و لك الحمد على كل حال، اللهم أنت نور السموات والأرض ومن فيهن، اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك .
وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت و إليه أُنِيبُ"

صرق الله العظيم

نتقدم بالشكر الجزيل والاحترام والتقدير الكبيرين من خلال هذا العمل المتواضع
لأستاذتنا الفاضلة: " بوزاهر صونية "

ولا ننسى أن نتقدم بالشكر إلى الأستاذ الفاضل بوظلالة محمد
على توجيهاتهما القيمة ومساعدتهما ونصائحهما البناءة منذ بداية إنجاز هذا العمل
وإلى كل من قدم لنا المساعدة من قريب أو بعيد.

شكراً وعزراً فإنا
تشكراً وعزراً فإنا

لا يمكن أن أقول إلا ما قال خالقنا سبحانه و تعالى
(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا)
أسأل الله الولي القدير أن يحفظهما و يرفع مقامهما و يجعلني سببا في
رفع شأنهما.

إلى منبع الصبر و الحنان.

إلى من قال المصطفى الهاوي في حقها الجنة تحت أقدام الأمهات.
إلى من حرمت نفسها لذة الحياة لأتزوجها.

إلى من أنارت و رب خطايا: أُمي الغالية حفظها الله.

إلى الذي حرص على تعليمي و تربييني والذي إلى الذي علمني الصبر و التواضع

إلى رمز الوفاء و العطاء: أُمي العزيز أطل الله عمره.

إلى الذين لا أرضى عنهم ببريل أخوتي الأعزاء: " محمد، يوسف، صلاح الدين و علاء الدين."

إلى أختي العزيزة والغالية

إلى جري و جرتي الغاليين أطل الله عمرهما، و إلى جري و جرتي من والرتي المتوفيين
أسكنهما الله فسيح جنانه.

إلى من كانت سندرا و عوناً وائماً لي: عمتي فاطمة.

إلى كل عماتي و أعمامي ، أخوالي و خالاتي.

إلى كل أبناء أعمامي و أبناء عمتي و بناتها.

إلى كل عائلتي خياط و بومزير.

إلى كل رفقاء الدرب .

إلى ابن عمي محمد الذي ساندنا في إعداؤ هته المذاكرة.

إلى كل الاساتذة المحترمين الذين كان لهم الفضل علي مزاوله مشواري الدراسي .

إلى كل طلبة السنة الثالثة مالية.

أهدي إليكم جميعا هذا العمل المتواضع.

إهداء

بسم الله والحمد لله الذي أنار بصيرتي وأوصلني إلى الهدى الذي وفقني إليه وأنا مفعم بجزو التخرج.

أحمل بين ثمره جهدي التي أهديها إلى من أحمدته وأشكره على نعمه العليا رب العرش العظيم. على من قال فيهما الرحمان:

"اللهم اخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ريي ارحمهما كما ربياني صغيرا".

إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها إلى مصدر الجنان والعطف، إلى من حملني تسعة أشهر ولم يغمض لها جفن طيلة حولين، إلى أمي الحنونة أدامها الله

— عز وجل —

إلى من كان السند القوي في السراء والضراء، إلى من كان رمز الصمود والعطاء إلى من كان رمز القوي والنقاء، إلى من كان قدوة في التربية والأخلاق، إلى أبي العزيز حفظه الله.

إلى من كانوا سنداً لي في دربي على من تنطبق عليهم مقولة "الحياة أملًا يتبعها ألم، يحققها نجاح وعمل" إخوتي وأخواتي وعلى رأسهم أختي الطيبة الصغيرة "مريم" إلى الكتكوتة الصغيرة ابنة أخي "رتاج"

إلى كل الأساتذة المحترمين الذين كان لهم الفضل على مزاولة مشواري الدراسي .

إلى من كانوا رفقة جيدة في مساري الجامعي منهم أصدقائي وزملائي وزميلاتي. إلى كل من لم يتسنى ذكره وهو في قلب محفوظ أتمنى لكل هؤلاء جميعاً أسعد

الأيام وأحلى الأمنيات ولهم أهدي أخلص الإهداءات.

- جمال الدين -
جمال الدين

إهداء

إلى التي حبها يسكن أعماتي وما له حرو و من ليس لفضلها نكران ولا جحور
وبرضاها يرضى عنا الرحمن، وبرحمته علينا يجور.
إلى التي حرمت نفسها لذة الحياة لأتزوجها.. إلى التي لعبت بجميع الأولاد في حياتي..
إلى التي أهرت لي وعاءها ورضاها.. إلى التي حرصت على مستقبلتي ووفعتني للعلم ونفع
المخلصين، إلى التي حلمت وأثما برؤية ثمرة نجاحي.. إلى أُمي الغالية التي أهواها.
فأحفظها يا رب، وأكرمني برضاها..
إلى النور الوضاء مصير فخري وفخري.. إلى الذي مهّر لي الطريق من أجل الوصول إلى هذا
المستوى، برعائه وتشجيعاته.. إلى الذي جعل نفسه شمعة تحترق من أجل أن تنير لنا الدرب.. إلى
من أراد أن يراني واحدا من طلاب العلم والمعرفة.. أبي الغالي.
إلى جرتي العزيزة الغالية.. رحمها الله و أسكنها فسيح جنانه.
إلى روح جري الطاهر.. رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه.
إلى من تقاسموا معي الحياة تحت سقف واحد..
إلى أخواتي أتمنى لهن حياتا هنيئة وخاصة الكتكوتة " عبير " أتمنى لها التفوق
في امتحان شهادة التعليم الابتدائي
إلى الذي قال فيه الشاعر:
أخاك أخاك فإن من لا أخا له ❁❁❁ كساعي إلى الهباء برون سلاح
" نجيب و عبير الحليم "
إلى كل الأساتذة المحترمين الذين كان لهم الفضل علي في مزاولة مشواري الدراسي
ولا أنسى بالذکر أصدقائي الأعزاء الذين كانوا سندرا لي في الحياة وخففوا عني عنائها
إلى كل من أوركهم القلب.. ولم يدرهم القلم..

في حب

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	المحتوى
	كلمة شكر وتقدير.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال.....
VI	فهرس الملاحق.....
أ - ج	مقدمة.....
الفصل الأول: محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية.	
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المؤسسة الاقتصادية والمحاسبة.....
03	المطلب الأول: المؤسسة الاقتصادية.....
03	الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.....
04	الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية.....
07	الفرع الثالث: دور المؤسسة الاقتصادية.....
08	المطلب الثاني: : أنواع ووظائف المؤسسة الاقتصادية.....
08	الفرع الأول: أنواع المؤسسات الاقتصادية.....
10	الفرع الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية.....
11	الفرع الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية.....
12	المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة.....
12	الفرع الأول: تعريف المحاسبة ومبادئها.....
13	الفرع الثاني: وظائف المحاسبة وأهدافها.....
14	الفرع الثالث: أنواع المحاسبة.....
15	المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف.....
15	المطلب الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.....
15	الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف.....
16	الفرع الثاني: : وظائف وأهداف محاسبة التكاليف.....

18	المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها.....
18	الفرع الأول: تعريف التكاليف.....
19	الفرع الثاني: تصنيفات التكاليف.....
29	المطلب الثالث: نظريات التكاليف.....
29	الفرع الأول: نظرية التكاليف الفعلية ونظرية التكاليف الإجمالية.....
33	الفرع الثاني: نظرية التكاليف المباشرة ونظرية التكاليف المتغيرة.....
38	الفرع الثالث: نظرية تكاليف الطاقة المستغلة ونظرية التكاليف النمطية المعيارية.....
43	المبحث الثالث: طرق التكاليف.....
43	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية.....
43	الفرع الأول: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية.....
43	الفرع الثاني: حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة.....
45	الفرع الثالث: سلبيات الطريقة.....
46	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
46	الفرع الأول: مبدأ الطريقة.....
47	الفرع الثاني: تحديد حجم النشاط.....
47	الفرع الثالث: فروق التحميل العقلاني.....
48	الفرع الرابع: مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني.....
49	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية).....
49	الفرع الأول: أسس الطريقة.....
50	الفرع الثاني: عتبة المردودية (نقطة التعادل).....
51	الفرع الثالث: تحديد عتبة المردودية وزمن تحققها هندسيا.....
54	المطلب الرابع: طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC).....
54	الفرع الأول: الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام (ABC).....
55	الفرع الثاني: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام (ABC) وطبيعته.....
57	الفرع الثالث: مبادئ ومراحل تطبيق طريقة ABC.....
60	الفرع الرابع: مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC.....
الفصل الثاني: مطاحن بني هارون	
64	تمهيد:.....
65	المبحث الأول: تقديم وحدة إنتاج السميد.....

65	المطلب الأول: نشأة الوحدة وموقعها.....
65	الفرع الأول: نشأة الوحدة.....
66	الفرع الثاني: موقع الوحدة وحجمها.....
69	فرع الثالث: مجال نشاط الوحدة وبطاقة فنية لها.....
70	المطلب الثاني: حجم، أهمية وأهداف المؤسسة.....
70	الفرع الأول: حجم الوحدة.....
71	الفرع الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة.....
73	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة وحجمها.....
74	الفرع الأول: مصلحة الأمانة.....
74	الفرع الثاني: المصالح التابعة للإنتاج.....
76	الفرع الثالث: المصالح الخدمية.....
77	المبحث الثاني: دور وظيفة المالية والمحاسبة في وحدة إنتاج السميد.....
77	المطلب الأول: مهام مديرية المحاسبة والمالية وهيكل تنظيمها.....
77	الفرع الأول: مهام مديرية المحاسبة والمالية.....
78	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية.....
80	الفرع الثالث: التنظيم الحالي لوظيفة المالية والمحاسبة.....
81	المطلب الثاني: علاقات مصلحة المالية والمحاسبة وأساليب الرقابة فيها.....
81	الفرع الأول: العلاقات الداخلية والخارجية لوظيفة المالية والمحاسبة:.....
82	الفرع الثاني: أشكال الرقابة التي تمارسها وظيفة المالية والمحاسبة.....
82	المطلب الثالث: تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة.....
82	الفرع الأول: مبدأ عمل الطريقة.....
83	الفرع الثاني: مراحل تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة في المؤسسة.....
86	الفرع الثالث: تطبيق حساب النتائج حسب الطبيعة.....
88	خلاصة.....
90	الخاتمة.....
	الملاحق
	المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
31	قائمة تكاليف على أساس نظرية التكاليف الإجمالية.....	01
32	قائمة التكاليف الإجمالية.....	02
33	قائمة نتيجة الأعمال1.....	03
34	قائمة التكاليف المباشرة.....	04
35	قائمة نتيجة الأعمال2.....	05
37	قائمة التكاليف المتغيرة.....	06
38	قائمة نتيجة الأعمال3.....	07
41	قائمة تكاليف الطاقة المستغلة.....	08
42	قائمة نتيجة الأعمال4.....	09
70	التشغيل الدائم.....	10
71	التشغيل المؤقت.....	11
84	إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى تكاليف.....	12
85	الاستغلال التفاضلي.....	13
86	حسابات النتائج حسب الطبيعة.....	14

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
21	تصنيف التكاليف حسب الوظيفة.....	01
23	التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط.....	02
24	منحنى التكلفة الثابتة.....	03
24	منحنى التكاليف الثابتة عند تغير هيكل.....	04
25	منحنى التكلفة المتغيرة.....	05
26	تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج.....	06
27	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن.....	07
51	تحديد كمية التعادل هندسيا.....	08
52	تحديد عتبة المردودية هندسيا.....	09
53	زمن تحقق عتبة المردودية هندسيا.....	10
57	تقاطع وظيفة / مسار.....	11
60	مقارن بين نظام التكاليف النقدي ونظام ABC.....	12
67	المؤسسات التابعة للشركة الأم.....	13
68	المؤسسات التابعة لمؤسسة الرياض قسنطينة.....	14
73	الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج السميد.....	15
78	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية.....	16

فهرس الملحق

الصفحة	البیان	رقم الملحق
01	ميزانية الأصول نهاية 31 مارس 2012	01
02	ميزانية الخصوم نهاية 31 مارس 2012	02
03	جدول حساب النتائج من 2012/02/01 إلى 2012/02/29	03
04	جدول تفصيل الأعباء من 2012/02/01 إلى 2012/02/29	04

المقدمة

المقدمة:

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة، شدة المنافسة، تطور سريع للتكنولوجيا، ظهور مؤسسات جديدة وموت مؤسسات قديمة، ظهور منتجات جديدة وموت منتجات قديمة، وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، أو حتى التنبؤ بها. وفي خضم هذه الأجواء أصبح ضمان بقاء المؤسسة مسألة صعبة ودرجة تتطلب تضافر الجهود وتكاملا وتناسقا كبيرين بين نظم التكاليف وبين كل مستوياتها.

يفهم من هذا أن نظام التكاليف يقوم بدور بالغ الأهمية في تزويد المسيرين بالمعلومات التي يستعملونها في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تقود المؤسسة إلى بر الأمان.

نجد أن نظام المعلومات المحاسبي الذي يكتسي أهمية بالغة كغيره من الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة، حيث يعتمد على مخرجاته في اتخاذ العديد من القرارات، لذلك يعمل المسيرون دائما على جعله مواكبا للتغيرات الجديدة مما يكسبه صفة المرونة.

ويتكون نظام التكاليف داخل المؤسسة من نظام معلومات المحاسبة المالية والذي تتوجه مخرجاته إلى أطراف خارجة عن إرادة المؤسسة كإدارة الضرائب، هيئات الإحصاء وغيرهم. والمحاسبة المالية يجبرها القانون، عكس محاسبة التكاليف والتي يكون وضعها في المؤسسة بصفة اختيارية لكنها جد مهمة في التسيير لهذا يسميها البعض كذلك بمحاسبة التسيير وإن كان في الحقيقة مصطلح المحاسبة الإدارية أشمل من مصطلح التكاليف.

إن نية الحصول على معلومات تكاليفية ذات جودة هي التي تفرض على المؤسسة تصميم النوع الثاني من نظم المعلومات المحاسبية وهو نظام معلومات محاسبة التكاليف، والذي توجه مخرجاته إلى المسيرين قصد اتخاذ القرارات اللازمة (سواء تدعيم القرار السابق، أو تغييره بقرار آخر) وتطبيق المسألة لكل من يتحمل تكاليف معينة.

ويعتبر اتخاذ القرار الخطوة اللاحقة لعملية الرقابة وهذه الأخيرة تلي مرحلة التخطيط. أي أن هناك سلسلة متواصلة تخطيط، رقابة، اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

نظام معلومات محاسبة التكاليف يساهم بشكل كبير في ضمان استمرار هذه الحلقة.

إن هذه المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف يجب أن تصل إلى متخذ القرار في أحسن الظروف وفي أسرع وقت، كما يجب أن تكون أقرب إلى الواقع، حتى يتمكن متخذ القرار من الاعتماد عليها.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التالية:

- ما هي الأسس والخطوات التي من خلالها يتم وضع نظام محاسبة التكاليف؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

المقدمة:

1. ما هي أهمية نظام محاسبة التكاليف؟
 2. إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف في تحديد سعر التكلفة، الرقابة واتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
 3. ما هي أسس وخطوات وضع نظام محاسبي في مجال التكاليف؟
- فرضيات البحث:**

- لكي نتمكن من مناقشة هذه الإشكالية، نضع عدد من الفرضيات:
1. لا يمكن أن تتجح المؤسسة في وضع نظام محاسبة التكاليف إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق متعارف عليها في هذا المجال.
 2. يعتبر نظام محاسبة التكاليف أداة مكمل لأدوات التسيير الأخرى، لكن يمكن أن يتمتع باستقلالية من حيث التنظيم ويكون مفيد أكثر في هذه الحالة.
 3. قد تختلف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر، إلا أن مبادئ تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة لكل القطاعات.
 4. إن المتطلع لواقع المؤسسة الجزائرية يتحقق أنها كادت تخلو من مجموع أدوات التسيير، خاصة منها أداة محاسبة التكاليف.

دوافع اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تكتسيها محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار والاهتمام الخاص بهذا المجال وبغية المساهمة في الجهود المبذولة في هذا الإطار لإبراز مختلف جوانب استخدامات محاسبة التكاليف، ويأتي هذا البحث لدراسة أسس وخطوات نظام محاسبة التكاليف. ونسجل بكل أسف مدى التأخر الحاصل في هذا المجال على المستوى النظري والتطبيقي في القطاع الاقتصادي والأكاديمي وحتى الجهات الوصية المنظمة لمهنة المحاسبة أو الممارسين لها على غرار ما هو حاصل منذ عقود في الدول المتقدمة ودول أخرى نهجت نفس الخطى كبعض الدول العربية من حيث اهتمامها، وينعكس ذلك على الجانب النظري من حيث الإصدارات، والدراسات والميدان التطبيقي على مستوى المؤسسات ومواكبة التطورات الحاصلة في طرق محاسبة التكاليف بما يتناسب ونظم الإنتاج الحديثة وأساليب التسيير المتطورة.

الهدف من البحث:

لا شك أن إتباع الأساليب العلمية والاقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلباً ضرورياً لنجاح المؤسسات، والجزائر عرفت في مرحلة سابقة نظاماً اقتصادياً يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، وتتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك الواقع تغيرت بانتهاج الجزائر

المقدمة:

نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة عل تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها محاسبة التكاليف.

من أسباب اختيار هذا الموضوع:
الأسباب الموضوعية:

- إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسة والتأكيد على ضرورة وجوده الشيء الذي يستدعي الإلمام الجيد وفهم الطرق المختلفة لحساب وتحليل التكاليف.
- تسليط الضوء على أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الصائبة، حيث أن المعلومات الخاطئة قد ينجر عنها قرارات خاطئة، كما تبرز هذه الأهمية كذلك من خلال التعمق في دراسة التكلفة من ناحية المفاهيم المتعلقة بها وكيفية الاعتماد عليها.
- توضيح الخطوات الضرورية لإعداد نظام محاسبي في مجال التكاليف.

صعوبات إعداد البحث:

- هناك صعوبات حالت دون تحقيق هذا العمل في أكمل وجه نذكر منها ما يلي:
1. قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية. فأغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تتضمن تقنيات الحساب فقط.
 2. ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر.
 3. عدم توفر المؤسسات على أنظمة محاسبة التكاليف بالكيفية التي تسمح بتصورها كنموذج. فالمؤسسات التي تعتقد امتلاكها نظام محاسبة تكاليف لا تفرق بين طريقة الحساب أي (التقنية) والنظام في حد ذاته.
 4. عدم وجود التنسيق بين الجامعة الجزائرية والمؤسسة الجزائرية، بالإضافة إلى كون أغلب المؤسسات التي زرتها بحثا عن مكان لإجراء تربص تطبيقي لا تستعمل محاسبة التكاليف.

منهجية البحث:

لإنجاز هذا البحث والتوصل إلى إجابات عن التساؤلات المطروحة مسبقا، فقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا بالنسبة للجانب النظري حيث يفيد في وصف الظاهرة المدروسة من حيث طبيعتها ودرجة وجودها بالنسبة للجانب التطبيقي للدراسة اعتمدنا على منهج دراسة الحالة.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية ولا تزال حيزاً معتبراً في كتابات وأعمال الكثير من الاقتصاديين، بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية سواء من الشرق أو من الغرب، باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع.

ونظراً للتحويلات والتطورات التي تشهدها الساحة الاقتصادية إلى حدّ الساعة، فإن المؤسسة آنذاك لم تعد هي نفسها المؤسسة حالياً، فبالإضافة إلى تنوع وتعدد أشكالها ومجالات نشاطها فقد أصبحت أكثر تعقيداً وأصبح الأمر يستدعي اعتماد منهج جديد وملائم للدراسة والتخلي عن المنهج التقليدي التحليلي، الذي يعالج النظام ككل، بدون معرفة أجزائه والعلاقات الرابطة بينها ومحيط النظام.

فقد أصبحت الدراسة تستوجب الدقة والتفصيل وتجنب المعالجة العامة، وسنتطرق فيما يلي إلى مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المؤسسة الاقتصادية والمحاسبة.

إن الجديد لدى الأنظمة هي أنها تخلصت من الطرق التي سبقتها في عملية تحليل المؤسسة، وبشكل أكثر عقلانية وتقنية، وأعطت لها تعريفات وأشكالا أكثر مرونة وتكيفها مع الحالات المتنوعة والمختلفة، حتى سمحت بإنشاء نماذج واستعملت كأداة أو وسيلة توضيح في التحليلات الخاصة بالمنظمة وفيما يلي سنتطرق إلى ماهية المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: المؤسسة الاقتصادية.

سنتطرق فيما يلي إلى تعريف وخصائص المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.

قبل التطرق إلى مفهوم المؤسسة الاقتصادية نتطرق إلى بعض المفاهيم التي لها علاقة بهذا المفهوم فيما يلي:

- المنظمة (L'organisation): عبارة تطلق على كل تجمع يتم تنظيمه وفق قواعد وأسس معينة، اجتماعية كانت أو اقتصادية أو أساسية أو ثقافية أو غير ذلك.
 - الشركة (Firme أو Société): فتعني وتهتم خاصة بالهيكل الاقتصادي مهما كان حجمه أو طبيعته الاقتصادية والقانونية.
 - المقاول (Entreprise): وهي مشتقة من كلمة Entrepreneur أي المقاول فنشير خاصة إلى الخطر والمغامرة التي تميز توظيف الأموال في النشاط الاقتصادي، أما المؤسسة فهي تطلق على أي تجمع إقتصادي أو اجتماعي مؤسس بصفة رسمية، حيث أن هناك عدة مؤسسات منها سياسية، اجتماعية، تربوية وأخرى اقتصادية.¹
- وتوجد عدة تعاريف للمؤسسة من بينها:

- التعريف 1: "هي عبارة عن تعامل اقتصادي له مكانة متميزة وهي العمود الفقري للاقتصاد الوطني".
- التعريف 2: "هي مجموعة من عناصر الإنتاجية البشرية والمالية التي تستخدم وتسير وتنظم بهدف إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع وهذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة".
- التعريف 3: "أنها هي المكان الذي تتم فيه عملية الدمج بين العناصر المختلفة للإنتاج من أجل الحصول على منتج يتم بيعه في السوق".²

¹ . العربي دخمش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، مطابع جامعة منتوري، قسنطينة، 2001، ص: 03.

² . أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985، ص ص: 12-15.

التعريف 4: "تعتبر المؤسسة مجموعة منسقة من الأعضاء تم تنظيمها حسب أهداف معينة لأداء بعض الوظائف وذلك من خلال تنفيذ عمليات مختلفة تؤول إلى بيع السلع والخدمات في السوق"، وتتميز بما يلي:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة كشخص معنوي له حقوق وعليه واجبات.
- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي أسست من أجلها.
- القدرة على البقاء.
- التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل.
- يجب أن تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها لتضمن أداء مهمتها في أحسن الظروف.
- تعتبر وحدة اقتصادية لها أهمية كبيرة باعتبارها مصدر رزق العديد من فئات المجتمع.
- التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل ولكل مؤسسة أهداف تسمى إلى تحقيقها.¹

ويمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية بأنها مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمالية والمادية التي تستخدم وتسير وتنظم بهدف إنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع وهذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة كتسيير الموازنات وتقنية المحاسبة التحليلية وجدول المؤشرات.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية.

وتعرف المؤسسة كذلك كمنظمة اقتصادية مستقلة تستعمل الوسائل البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها قصد إنتاج السلع أو الخدمات مخصصة للسوق أو البيع ونستطيع أن نذكر مميزات رئيسة للمؤسسة وهي:²

أو لا: خصائص بصفة عامة.

تتمثل أهمها في ما يلي:

أ- المؤسسة وحدة إنتاجية:

نجد في كل بلد عدد كبير من المؤسسات التي تختلف من حيث الشكل القانوني، الحجم أو طبيعة النشاط، وللمؤسسة دورا هاما في اقتصاد السوق، إذ أنها تقوم بإنتاج سلع أو خدمات، وتوزيع إيرادات وكذلك بتوفير مناصب الشغل وحتى تتمكن المؤسسة من القيام بنشاطها الإنتاجي تستخدم عوامل إنتاج مختلفة وهي: العمل والموارد الأولية، منتجات نصف مصنعة، طاقة تجهيزات إنتاج، وتحول هذه العوامل إلى منتجات أو خدمات تقدمها إلى السوق، والمؤسسة في حاجة أيضا إلى معلومات وموارد مالية.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 1978، ص: 11.

² العربي دخمش، مرجع سابق، ص: 05.

وتتحصل المؤسسة على كل هذه العناصر من الأسواق المختلفة لعوامل الإنتاج وعندما تبيع المؤسسة إنتاجها فتحقق القيمة المضافة التي ظهرت خلال عملية الإنتاج والتي تساوي قيمة إنتاج منقوص منها الإستهلاكات الوسيطة والجزء الكبير من هذه القيمة المضافة تقوم المؤسسة بتوزيعها على بعض المتعاملين الاقتصاديين والذي يمثل بالنسبة لهم دخل أو إيرادات والتي تصنف كما يلي:

- الضرائب التي تسدد للدولة والجماعات المحلية.
- الاشتراكات التي تدفع إلى الضمان الاجتماعي وإلى صندوق التقاعد.
- أجور العمال.
- الفوائد التي تسدد إلى المقرضين، ومنهم البنوك.
- الأرباح التي توزع على أصحاب المؤسسة.

وفي النهاية لا يبقى للمؤسسة من القيمة المضافة إلا:

- **مخصصات الإهلاكات:** التي تمثل انخفاض قيمة التجهيزات الإنتاجية والأصول الأخرى، وتمكن من تجديد تجهيزات المؤسسة التي أصبح استعمالها غير ممكن.
- **جزء الأرباح:** الذي لم يوزع على أصحاب المؤسسة ويوضع ضمن الاحتياطات، والإيرادات التي توزعها المؤسسة، تمثل بالنسبة للمستفيدين إيرادات أو لية لأنها تتخفف في مرحلة ثانية عند تسديد الضرائب والمصاريف المستحقة الأخرى، وتزداد في بعض الأحيان مع الحصول على الإيرادات الاجتماعية مثل المنح والتعويضات الاجتماعية.

ب- المؤسسة خلية اجتماعية:

بما أن المؤسسة توفر مناصب شغل لمجموعة من الأشخاص فإنها تقوم بوظيفة اجتماعية، تتمثل هذه الأخيرة في تلبية أو إشباع مجموعة من حاجات المستأجرين نذكر منها: الاستقرار في المنصب، مستوى الأجر، الترقية والتكوين... إلى غير ذلك، وتتعدد الحاجات التي ينتظر العمال تلبيةها من طرف المؤسسة.

وتمثل المؤسسة مجموعة اجتماعية مكونة من فرق أو جماعات أو أشخاص يتميزون من حيث الكفاءة والثقافة والأهداف، ويساهم كل عضو في المؤسسة في تحقيق الأهداف المشتركة المحددة من طرف مديرية المؤسسة.

ج- المؤسسة مركز اتخاذ القرارات:

تلعب المؤسسة دورا هاما في اقتصاد السوق بحيث أنها تعتبر مركزا لاتخاذ القرار الاقتصادي فيما يتعلق بطبيعة وكمية المنتجات وأسعارها، وبكمية ونوعية المواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج.

وهذه القرارات تكتل اختيارات اقتصادية، أي اختيارات تتعلق بكيفية استعمال الموارد المالية والمادية والمحددة قصد تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية قصوى.

وتدعم القرارات المتخذة من طرف المؤسسة بالحساب الاقتصادي الذي يتمثل في المقارنة بين التكاليف والعوائد الناتجة عن قرار معين، والذي يستلزم جمع المعلومات واستعمالها كتقنيات مختلفة تساهم في اتخاذ القرار.

وتتوقف سلطة القرار في المؤسسة على الاستقلالية التي تتمتع بها وتكتسبها المؤسسة نتيجة لحرية استعمال ممتلكاتها، أي تتوقف هذه السلطة على حق الملكية لأصحاب المؤسسة.

أما في ما يخص خصائص المؤسسة الاقتصادية بالخصوص نذكر ما يلي:

ثانياً: خصائص المؤسسة كبنية اقتصادية.

تتصف المؤسسة الاقتصادية بالخصائص التالية:

1- المؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث الحقوق والصلاحيات، أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها، إذا فالمؤسسة من حيث الحقوق والصلاحيات، أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها، إذن فالمؤسسة الاقتصادية شخص معنوي له حقوق وواجبات مثل الشخص الطبيعي.

2- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي أسست من أجلها.

3- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء، الشيء الذي يستلزم:

– حد أدنى من الأموال الخاصة.

– ظروف سياسة مواتية.

– قدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث في المحيط.¹

4- التحديد الواضح لأهداف والبرامج وأساليب العمل فيجب على المؤسسة أن تضع أهدافها وتسعى إلى تحقيقها قد تكون أهداف تحقق بكمية ونوعية الإنتاج، أو بتحقيق رقم أعمال معين، أو بزيادة حاجتها السوقية.

5- يجب على المؤسسة أن تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها.

– تحقيق استقلالية اقتصادية.

– تلبية حاجيات المستهلكين ورغباتهم المتعددة والمتجددة.

– التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني.

¹ . ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 15.

الفرع الثالث: دور المؤسسة الاقتصادية.

من خلال التكامل الفعال بين مؤسسات القطاع العام ومؤسسات القطاع الخاص يمكن إبراز الدور الذي تلعبه المؤسسة الاقتصادية فيما يلي:¹

1- الدور الاجتماعي: تلعب المؤسسات الاقتصادية دورا اجتماعيا يتمثل في:

- ضمان مستوى معين من الأجور.
- تحقيق علاقات اجتماعية داخلية.
- خلق جو عمل ملائم في الداخل والخارج.
- امتصاص البطالة وهذا من خلال خلق شركات ومؤسسات جديدة.
- رفع مستوى معيشة الأفراد وذلك عن طريق ارتفاع الأجور وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.
- التقارب الاجتماعي بحيث تضمن داخل المؤسسة التقارب الاجتماعي بين الأفراد وتحقيق المستوى العالي من المعلومات.

2- الدور الاقتصادي: تحقق المؤسسة دورا اقتصاديا هاما في التكامل الاقتصادي بين القطاعات

والمعاملين حيث يتمثل هذا الدور فيما يلي:

- تحقيق الأرباح.
- تحقيق الاكتفاء الذاتي وتحسن النشاط الاقتصادي.
- اتساع الوعاء الضريبي وبالتالي زيادة مستوى الأفكار.
- بالإضافة إلى كل هذه الأهداف تعتبر المؤسسة مركزا اقتصاديا هام تعتمد عليه الدولة في الحد من الواردات خاصة في المواد الكمالية وتحقيق الوصول إلى التكامل الاقتصادي الوطني.

¹ . قودة الصادق وآخرون، التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة منتوري قسنطينة، موسم 2004-2005، ص:19.

المطلب الثاني: أنواع ووظائف المؤسسة الاقتصادية.

تنقسم المؤسسة الاقتصادية إلى عدة أنواع كما تتمثل في عدة وظائف وهي كمايلي:

الفرع الأول: أنواع المؤسسات الاقتصادية.

يتم تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب معايير مختلفة من بينها قطاع النشاط، الحجم، الشكل القانوني، طبيعة الملكية وحسب الطابع الاقتصادي.¹

أولاً: حسب القطاع: هذا التصنيف مفيد على المستوى المحلي أو الاقتصادي الكلي، من هذا النوع من التصنيف يمكن التمييز بين القطاع والفروع حيث أن المؤسسة تصنف إلى ثلاث قطاعات أساسية وهي:

أ- القطاع الأول: ويضم المؤسسات التي لها علاقة متينة مع الطبيعة مثل المؤسسات الإستخراجية والزراعية وآلات الصيد البحري.

ب- القطاع الثاني: يعتبر تابع للقطاع الأول والذي هو قطاع المؤسسات التحويلية للقطاع الصناعي وكذلك المؤسسات التابعة للبناء والأشغال العمومية.

ج- القطاع الثالث: وهو قطاع تابع للقطاع الأول والثاني حيث أنه يضم مؤسسات التوزيع والتسويق ومؤسسات النقل بمختلف أنواعها والتأمين والبنوك.² وقد رأى بعض الاقتصاديون ظهور قطاع رابع في البلدان المتقدمة والذي يشمل الاتصالات بمختلف أنواعها وكذا الإعلام الآلي.

ثانياً: حسب الحجم: حسب هذا المعيار هناك عدة تصنيفات وعادة تصنف المؤسسات حسب عدد العمال وهي:³

أ- المؤسسات الصغيرة: يتراوح عدد عمالها ما بين (1 إلى 10) وتعود ملكيتها غالباً لشخص واحد أو العائلة وتتمثل في المؤسسات الزراعية والتجارية والإنتاج الحرفي.

ب- المؤسسات المتوسطة: ويتراوح عدد عمالها ما بين (10 إلى 500) وهي نشيطة وفعالة في أغلب الأحيان، وتتميز بالابتكار والإبداع في نشاطها الإنتاجي وتساعد السلطات في الانتشار والترقية.

ج- المؤسسات الكبيرة: وهي المؤسسات الضخمة أي المجمع الوطني، وتستخدم عدداً من العمال يكون كبير وكذلك الموارد المالية الضخمة وتعود ملكيتها في أغلب الأحيان إلى عدد كبير من الأشخاص.

¹ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1993، ص:24.

² العربي دخموش، مرجع سابق، ص:06.

³ مليكة زعيب: أدوات التحليل المالي في المؤسسة العمومية الصناعية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 1996-1997، ص:8.

ثالثا: حسب الشكل القانوني: تصنف حسب هذا الشكل تبعا لعدد من الأشخاص الذين يوظفون أموالهم فيها حسب الخط الذي يتم حسب هذا التوظيف وعادة تصنف المؤسسات إلى مؤسسات الأشخاص ومؤسسات الأموال.

أ- شركات الأشخاص: مثل المؤسسات الفردية، شركات التضامن وشركة التوصية البسيطة وهي تقوم على الاعتبار الشخصي.

ب- شركات الأموال: مثل الشركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) وشركة الأسهم والتوصية بالأسهم وهي تقوم على الاعتبار المالي.

رابعا: حسب طبيعة الملكية: تصنف المؤسسات حسب طبيعة الملكية إلى من تعود له الملكية وهي: ¹

أ- المؤسسة الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص أي هم الذين يتحكمون فيها دون تدخل الدولة.

ب- المؤسسة العامة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة أو الجهات المحلية حيث تقوم الدولة بإنشاء تلك المؤسسات لعدة أسباب منها:

– المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني.

– تأميم المؤسسات التي هي ملك للأجانب والأشخاص الغير وطنيين أثناء الاحتلال.

ج- المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الدولة أو القطاع الخاص، ونذكر على سبيل المثال فرع شركة سوناطراك والتي تشترك فيها مع بعض المؤسسات الأجنبية.

خامسا: حسب طبيعة النشاط الاقتصادي: تصنف المؤسسة الاقتصادية وفق هذا المعيار إلى عدة أنواع أهمها: ²

أ- المؤسسة الصناعية: وهي ذات طابع إنتاجي حيث تختص في صناعة السلع المختلفة سواء تلك التي تتدرج في إطار الصناعة الثقيلة كالحديد والصلب أو في الصناعات الخفيفة كالغزل والنسيج.

ب- المؤسسة التجارية: وتهتم بالنشاط التجاري الذي يتم بعملية الشراء والبيع دون أدنى تحويل، ومن أمثلة ذلك نذكر المساحات الكبرى والأروقة.

ج- المؤسسات الفلاحية: وهي مؤسسات تهتم بزيادة إنتاجية الأرض واستصلاحها حيث تقوم بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهي: النباتي، الحيواني والسمكي.

¹ ملكة زعيب، مرجع سابق، ص: 09.

² عبد الرزاق أحبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص: 15.

د- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقدم خدمة معينة كمؤسسة النقل والبريد والمواصلات والمؤسسات الجامعية، ويقوم هذا النوع من المؤسسات بثلاث أنواع من الخدمات وهي: الخدمات الصغيرة، الخصوصية وخدمات التوزيع.

الفرع الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية.

من أهم هذه الوظائف نذكر: ¹

1- الوظيفة الإدارية: وتشمل مختلف المهام الإدارية اللازمة لتحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة ومن تنظيم وحكم مراقبة وتخطيط وتنسيق، كما تقوم بنمذجة نشاط المؤسسة عن طريق الوظائف الأخرى.

2- وظيفة الإنتاج (الوظيفة التقنية): تهتم بتحديد أساليب الإنتاج وتقنياته بهدف صنع المنتجات وتوجيهها للبيع.

3- الوظيفة المالية: تعبر عن أوجه النشاط الإداري للمؤسسات المتعلقة بتنظيم حركة الأموال إذ يقع على عاتق هذه الوظيفة توليد المعلومات المالية والتكلفة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، بالنسبة لمختلف العمليات والأنشطة، وكذلك تلخيص المعاملات المالية والتجارية على مختلف أنواعها.

4- الوظيفة التجارية: ودورها ينصرف إلى العمل على تحويل الزبائن المحتملين إلى زبائن فعليين، والسهر على تصريف المنتجات بواسطة الوظيفة التسويقية.

5- الوظيفة التسويقية: المعنية بشؤون الوقت والسياسات التسويقية المناسبة، وبفضل هذه الوظيفة تتمكن المؤسسة من تكيف منتجاتها حسب رغبات الزبائن وتحتوي هذه الوظيفة على وظيفتين أساسيتين (شراء، بيع) وهدفها هو اكتشاف حاجيات المستهلكين بغية إشباعها.

6- الوظيفة الاجتماعية: وتعتني بتنمية قدرات ومهارات ومواهب العاملين أي الاستخدام الأمثل للمواد البشرية على جميع المستويات بغية تحقيق أهدافها.

7- الوظيفة المحاسبية: وهي المنطوية على مجموعة العمليات المحاسبية التي تترجم نشاط المؤسسة إلى أرقام مقومة بعملة بلده، كما تقوم بملاحظة وتسجيل التدفقات التي تنشأ نتيجة نشاط المؤسسة وقياس أثرها.

¹ حمادوش لمياء وآخرون، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، دفعة 2004-2005، ص:7.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية.

منذ نشأة المؤسسة الاقتصادية وهي تسعى إلى تحقيق عدة أهداف هي:

1- الهدف الاقتصادي:

يمكن جمع عدد من الأهداف التي تدخل ضمن هذا النوع كما يلي:¹

- تحقيق الربح أي استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت تحقيق ربح يرفع رأسمالها وتوسيع نشاطها

- زيادة إنتاج كما وكيفما وذلك لإشباع رغبات أفراد المجتمع.

- العمل على خلق اقتصاد وطني متكامل.

2- الهدف الاجتماعي: ويتمثل في ما يلي:²

- تحسين مستوى معيشة العمال وجميع الأفراد في المجتمع وذلك بتوزيع وتحسين الإنتاج وتوفير جميع متطلباتهم.

- العمل على تحقيق الاكتفاء الذاتي.

- امتصاص الفائض في العمالة أي تهدف المؤسسة الاقتصادية مثلاً في الجزائر مؤسسات عامة

أي خدمة المجتمع وكذلك تطوير اقتصادها.

- تحكم الدولة في السوق.

3- الهدف الثقافي:

- العمل على خلق طبقة تمتاز بالمستوى الجيد في العمل.

- العمل على رفع المستوى التكويني للعمال.

4- الهدف التكنولوجي:

- البحث والتنمية من أجل تطوير وسائل الإنتاج.

- المساعدة على تنفيذ السياسة في البلاد من أجل تنسيق الجهود بين المؤسسات.

¹ ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص: 19.
² بن كحول حسناء وآخرون، نظام التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، دفعة 2006-2007، ص: 06.

المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة.

لكي نتطرق إلى أهمية نشاط المؤسسة في التنمية الاقتصادية للمجتمع لابد من عملية المراقبة المالية لهذا النشاط وهذا يأتي عن طريق المحاسبة لأنها تهتم بالتقنيات المؤدية لمعالجة هذا النشاط.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة ومبادئها.

أو لا: تعريف المحاسبة.

تعريف 1:

هي تقنية لمعالجة المتحصل عليها من مصادر مختلفة من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها ستسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.¹

تعريف 2:

هي وسيلة لمعالجة المعلومات تعمل على تطبيق مبادئ وأسس في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات التي تمت داخل المؤسسة وبالتالي فإنها تقوم بتبويب وتقييم والمتابعة ومعالجة التكاليف باختلاف أنواعها ومصادرها وأهدافها من أجل فهم النتائج المتحصل عليها، وهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعقد عليها بالإشراف على تنفيذ المهام المستخدمة فبحل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها الإدارة وذلك بمراقبة المستويات سواء على مستوى الإدارة أو على مستوى التنفيذ" إذن فالمحاسبة أداة تسيير ورقابة تستند على قواعد علمية وفنية²

تعريف 3:

تعتبر أداة من أدوات الإدارة تعمل على تطبيق المبادئ والأسس في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات المختلفة.³

ثانيا: مبادئ المحاسبة:

تسجيل العمليات المحاسبية وتقديم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموما، تسمى المبادئ المحاسبية، تعتبر قواعد فرعية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك، وهي في تطور مستمر مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة.

ومن المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما هي:⁴

– مبدأ استمرارية النشاط.

¹ ناصر دادي عدون: المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، ج2، الجزائر، 2000، ص:8.

² عبد الجليل بودراع: مدخل في المحاسبة التحليلية، ط1، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2002، ص:13.

³ بوشاشي بوعلام: الرائد في المحاسبة التحليلية، دار الملكية، الحراش-الجزائر، 2000، ص:62.

⁴ محمد رضوان: مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، سوريا، 1991، ص:11.

- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية.
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية.
- مبدأ ثبات واستمرارية الطرق المحاسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ القيد المزدوج.
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة وأهدافها.

أو لا: وظائف المحاسبة.

أ- الوظيفة القانونية:

تنص المادة 90 من القانون التجاري الجزائري " كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب مسك الدفاتر ليسجل عمليات المحاسبة " لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر التجارية عملية قانونية إلزامية، كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقاً من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.¹

ب- الوظيفة التسييرية :

تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

ثانياً: أهداف المحاسبة.²

- توفير المعلومات المالية.
- تسجيل العمليات المنجزة بتسلسل عمليات البيع والشراء وتسديد الديون.
- قياس النتائج وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.
- تأسيس مختلف المعلومات المتعلقة بتبيين الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد، وبشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك باعتبار المحاسبة من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ عبد الجليل بودراع: مرجع سابق، ص: 21.

² عبد الجليل بودراع، مرجع سابق الذكر. ص: 18.

- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجين عن المؤسسة مثل المساهمين والمقرضين...، وغيرها ويمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل.

- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق.

الفرع الثالث: أنواع المحاسبة:¹

- المحاسبة الوطنية (La comptabilité national):

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الأمة، تلك التدفقات تحدد بين مختلف الأعوان الاقتصاديين.

- المحاسبة العمومية (La Comptabilité Publique):

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الدولة والجماعات المحلية وكل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري (الهيئات ذات طابع غير التجاري وغير الصناعي).

- محاسبة المؤسسات (La Comptabilité Des Entreprise): وهي ثلاث:

1- المحاسبة التقديرية: تعتمد هذه المحاسبة على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية حيث تقارن بما أتخذ فعلا واستخراج الفواردة.

2- المحاسبة العامة: يقوم المحاسب في هذا النوع من المحاسبة بجمع وتحليل وتقييم وتسجيل وحساب وتقديم وتفسير عمليات النشاط الممكن التعبير عنها بالنقود.

3- المحاسبة التحليلية: تهتم بتكاليف السلع والخدمات، حسابها وتحليلها والتحكم فيها.

¹ محمد رضوان، مرجع سابق، ص: 27.

المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها بحسب أصناف المنتجات.

المطلب الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكييفها بصورة تلبي احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج، إضافة إلى وسائل للرقابة على استخدام هذه العوامل. وبما إن مديري المؤسسة الناجحة يحتاجون إلى البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلى اتخاذ العديد من القرارات، ومن أبرز تلك القرارات التي تتخذها المؤسسة قرار تسيير المنتجات والذي يؤثر على ربحية المؤسسة وينعكس على استمراريتها في المستقبل.

وقد تكون نقطة البداية في تحديد السعر على أساس التكلفة زائد هامش الربح، وبما إن التسعير يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة يصبح أمراً حاسماً، وتظهر أهمية وجود نظام محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف.

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تأتي من إنها: تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادراً على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها:

"عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة".¹

وفي تعريف آخر:

"محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها بحسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة".²

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص: 07.
² نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2002، الطبعة 1، ص: 15.

وقد عرفها آخرون: "بأنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاءة".¹

وأيا كانت التعريفات ومهما كثرت وتنوعت فإنها غالبا ما تؤكد ان:

1- محاسبة التكاليف تحكمها مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة.

2- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته ويتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف.

3- إنها وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة.

4- تؤدي مجموعة من الوظائف التي تؤدي على إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل.

الفرع الثاني: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف.

تنقسم محاسبة التكاليف إلى عدة وظائف كما تعمل على تحقيق أهداف مسطرة كمايلي:²

1- وظائف محاسبة التكاليف:

أ- الوظيفة التسجيلية: وتعني ان يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

ب- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير التكاليف، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

ج- الوظيفة التفسيرية: وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

د- إعداد الموازنات التقديرية:³ تعرف الموازنة التقديرية بأنها الموازنة التي تحوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا ويتم إعدادها بناءا على السلوك التاريخي للتكاليف إضافة إلى التنبؤ ببيانات يتوقع حدوثها مستقبلا.

ويقوم محاسب التكاليف بإعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها. والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

¹ عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، الطبعة 1، ص:13.

² صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص:10.

³ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص:14.

2- أهداف محاسبة التكاليف:

أولاً: قياس التكلفة.

أ- وهي مجموعة الأساليب والخطوات الأربعة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في: المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.

ب- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.

ج- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.

د- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.

هـ - مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات الثابتة والمنتجات تحت التشغيل.

ثانياً: الرقابة على التكاليف.

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقاً للأهداف والبرامج المحددة مقدماً وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة.

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

ب- الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفاً.

ثالثاً: اتخاذ القرارات.

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وإن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:¹

- تحديد العلاقة بين (التكلفة، الحجم، الربح).
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلاً من القديمة.
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلاً من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

¹ غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ط 1، ص: 17-18.

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

رابعا: المساعدة في التسعير.

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعي عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محدد من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.¹

المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها.

قبل تحديد تكلفة اي منتج لابد ان تكون لدينا معرفة كافية حول مختلف الجوانب المتعلقة بالتكلفة، كما انه من الضروري التمييز بين مختلف تصنيفات التكاليف

الفرع الأول: تعريف التكاليف

في البداية نود أن نشير إلى أنه يوجد خلط بين المصطلحات التالية:

المصاريف، الأعباء والتكاليف والسبب يرجع إلى أن هناك اختلاف في تعاريف الاقتصاديين فلهذا من الضروري وقبل تعريف التكاليف يجب أن نميز بين هذه العناصر:

– **المصروف:** هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة وبالمقابل هذا المصروف تحصيل نقدي عبارة عن إيراد والمصروف لا يتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.²

– **العبء:** هو ما يدفع للغير مقابل خدمات مقبوضة أو لوازم محصل عليها وأشغال منجزة.

– **التكلفة:** هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج معين أو خدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها التقسيم حسب مراحل الإنتاج، إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج.³

التكلفة في معناها العادي هي: "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة".

التكلفة هي: "عبء متعلق بمرحلة صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة معينة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج".

¹ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص: 16.

² ناصر دادي عدون: ج2، مرجع سابق، ص: 17.

³ بوبعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون – الجزائر - 1998، ص: 09.

التكلفة هي: "جميع الأعباء المحملة والتي تتطابق حسابيا بوظيفة أو جزء من المؤسسة أو يتعلق بسلعة أو بتوريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".

والتكلفة عدة معاني، يختلف مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات، فمثلا التكلفة من وجهة النظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط باقتناء سلعة ما أو الاستفادة من خدمة، وتترتب هذه التكلفة على الفعل المحقق لهذه الرغبة.

وفي هذا الصدد عادة ما لا يتم التفرقة والتمييز بين التكلفة والنفقة والمصروف، حيث عادة ما يخلط العامة بينها وتبقى هذه المصطلحات من وجهة نظرهم كبدايل للتعبير عن نفس المفهوم.

اما التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية تتطوي على التكاليف الظاهرة والتكاليف الضمنية. وحتى يتسنى لنا فهم الفرق بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الضمنية نفترض بان المؤسسة تتحمل تكلفة ظاهرة عندما تقوم بشراء عوامل الإنتاج ولكنها تتحمل كذلك تكاليف ضمنية، ولحساب ارباح هذه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف يجب إدراج التكاليف الضمنية في هذه العملية.¹

اما من وجهة النظر المحاسبية فيقصد بها التضحية التي تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، ومرتبطة ارتباطا مباشرا بسلعة أو خدمة معينة.²

كما عرفت التكلفة كونها: "قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة"، وتتكون القيمة من عنصرين هما:

- الوحدات المستعملة من الموارد.
 - السعر الودودي للموارد. إذا يمكن اعتبار التكلفة رياضيا كما يلي: $\boxed{\text{التكلفة} = \text{الاستعمال} \times \text{السعر}}$ ³
- من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ أهدافها المسطرة، على إن يكون ما يضحي به قابل للقياس الكمي.

الفرع الثاني: تصنيفات التكاليف.

يقصد بتصنيف التكاليف تجميعها حسب معايير معينة في فئات متجانسة لغرض الحصول على بيانات خاصة بالنشاط الاقتصادي.

وتوجد عدة معايير لتصنيف التكاليف، وكل تصنيف يهدف إلى تحقيق غرض معين، ومن بين أهم المعايير هي:

1. التصنيف حسب طبيعة التكلفة.
2. التصنيف حسب الوظيفة.
3. التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع).

¹ بلرباط أحمد، هارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، 1998، ص: 131.

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 22.

³ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص: 38.

4. التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج.

5. التصنيف حسب عامل الزمن.

1. التصنيف حسب طبيعة التكلفة:

صنف المخطط الوطني المحاسبي PCN التكاليف حسب طبيعتها حيث خصص لها المجموعات السادسة ووضعها في الحسابات الرئيسية التالية:¹

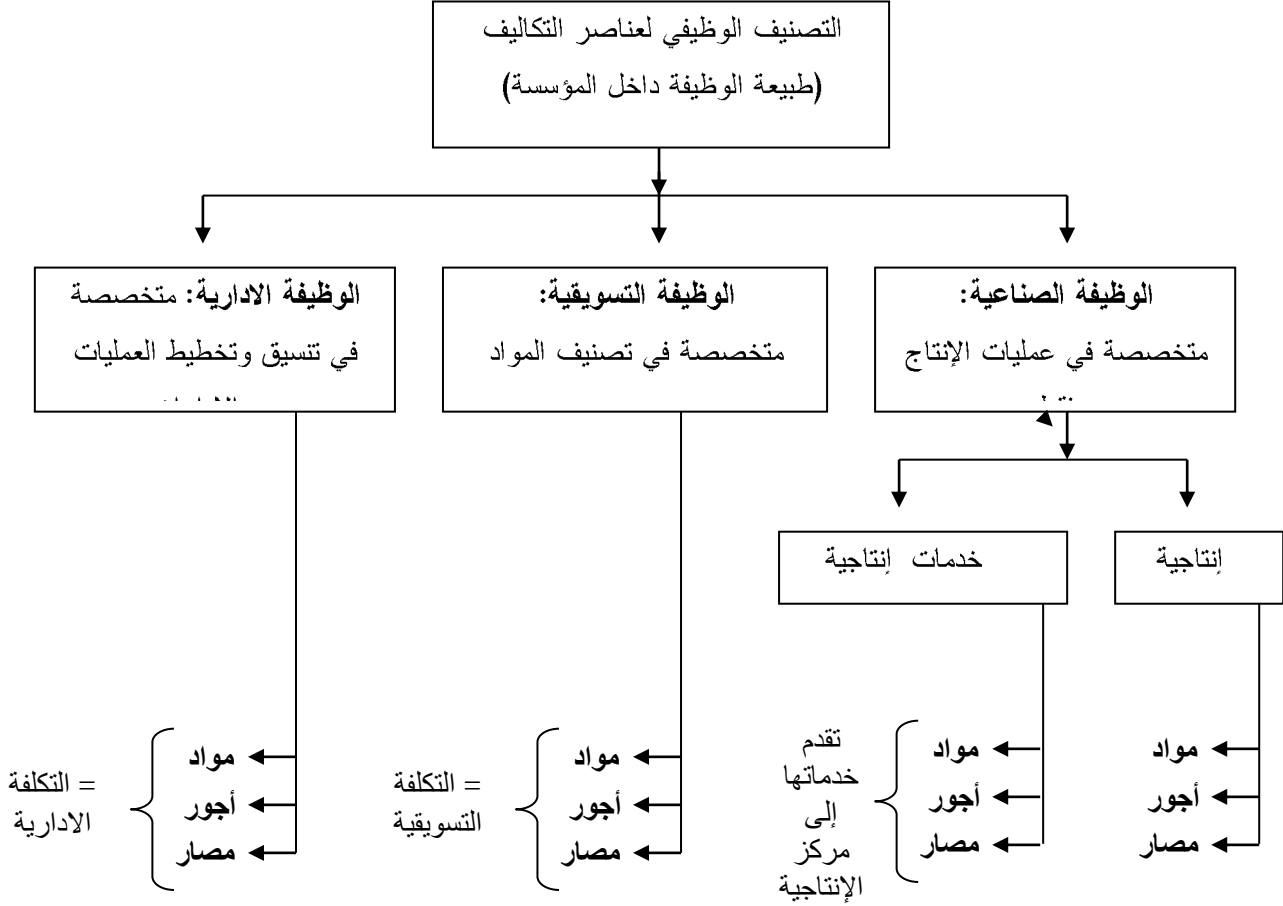
- حساب 60 "بضاعة مستهلكة": ويسجل هذا الحساب تكلفة البضائع المباعة.
- حساب 61 "مواد ولوازم مستهلكة": يسجل في هذا الحساب تكلفة شراء المواد الأولية والمواد المستهلكة؛ أي التي تم استعمالها خلال الدورة الإنتاجية.
- حساب 62 "خدمات": يسجل في هذا الحساب مصاريف الخدمات المقدمة المؤسسة من نقل، صيانة، إشهار، هاتف،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

2. التصنيف حسب الوظيفة:

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار حسب طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة إلى الوظيفة الصناعية، الوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية، كما يوضحه الشكل الموالي:²

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 01.
² محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص: 23-24.

الشكل رقم (01): تصنيف التكاليف حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع:

محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق،

يهدف هذا التبويب بالدرجة الأولى إلى حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية،

ومن المعروف أن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية هي:

أ- الوظيفة الصناعية:

وهي تلك الوظيفة التي يقع على عاتقها عمليات الإنتاج والصنع وان مجموع النفقات من مواد وأجور ومصاريف يتم تحميلها على وحدات الإنتاج إما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة بسبب إن داخل الوظيفة الصناعية هناك نوعين من المراكز، وهي مراكز إنتاجية والتي تكون متخصصة بعمليات الإنتاج والتصنيع (مثل مراكز الغزل والنسيج والصباغة في منشآت الصناعات النسيجية).

مراكز الخدمات الإنتاجية حيث تعمل هذه المراكز على خدمة المراكز الإنتاجية دون ان تكون لها علاقة مباشرة بعملية الصنع أو الإنتاج، مثل التدفئة والتبريد وغيرها من المراكز. ويطلق على مجموع ما ينفق داخل هذه الوظيفة " بتكلفة الوظيفة الصناعية".

ب- الوظيفة التسويقية:

وهي الوظيفة المتخصصة بتصريف المنتجات النهائية وهي تحتاج لأداء مهامها إلى مواد تسويقية (التعبئة والتغليف. ..) وأجور تسويقية (كرواتب العاملين داخل معارض البيع بالشركة وداخل الإدارة التسويقية نفسها) والمصروفات التسويقية ؛ وهي كافة المصروفات التي يتم إنفاقها عدا المواد والأجور التسويقية داخل هذه الوظيفة، وان محصلة مجموع العناصر الثلاث تمثل " تكلفة الوظيفة التسويقية ".

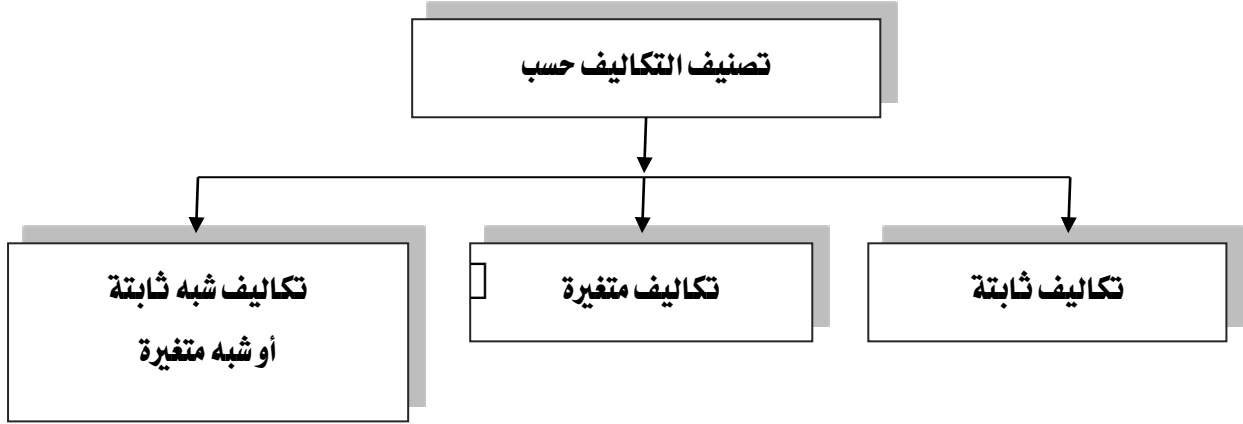
ج- الوظيفة الإدارية:

وهي التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف والتنسيق بين الإدارات المختلفة فهي تحتاج إلى مواد مكتبية وغيرها وتحتاج إلى أجور ورواتب الموظفين وكافة العاملين داخل هذه الوظيفة، ومصروفات ادارية وهي كافة النفقات الإدارية من مصاريف البريد والهاتف الذي يخص الوظيفة الإدارية فقط، وان محصلة هذه العناصر تمثل "تكلفة الوظيفة الإدارية ".

3. التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع):

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

الشكل رقم (02): التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط



المصدر: من اعداد الطلبة

أ- التكاليف الثابتة:

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

كما تعرف هذه التكاليف بالتكاليف الهيكلية، وهي لا تتأثر بالتغيير في مستوى النشاط وبذلك فهي تأخذ شكل خط مستقيم عند مستوى معين من حجم النشاط. بينما التكلفة الثابتة للوحدة تكون متناقصة نظرا لتحمل كميات مختلفة من الوحدات لنفس المبلغ من التكاليف، اذن من الطبيعي ان تنخفض تكلفة الوحدة بإرتفاع عدد الوحدات والعكس صحيح. من التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص هذه التكاليف:

- ثابتة للمجموع، متغيرة للوحدة الواحدة.
- غير قابلة للتخفيض.
- لا تختفي باختفاء الإنتاج.

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

الشكل (03): يظهر علاقة التكلفة الثابتة بحجم الإنتاج وهي خط مستقيم، وكذا نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة. حيث أن:

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص:30.

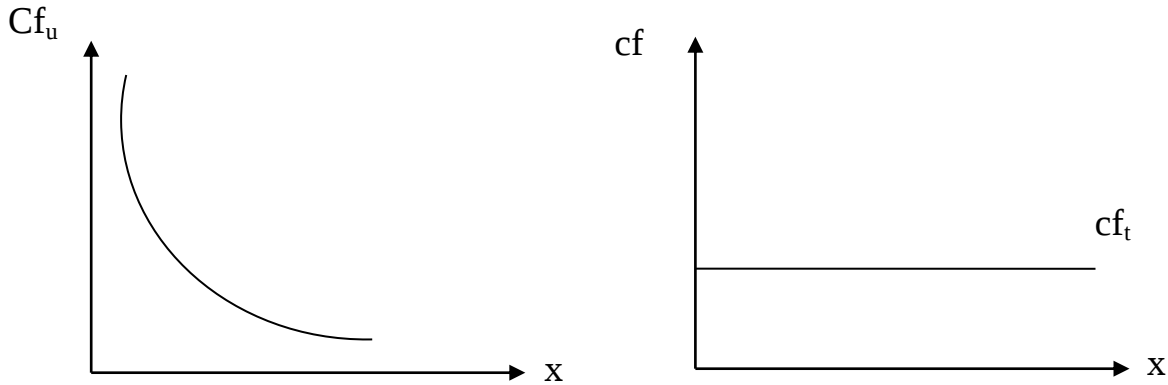
C_f : تمثل التكلفة الثابتة.

C_{f_t} : تمثل التكلفة الثابتة الكلية.

C_{f_u} : تمثل التكلفة الثابتة للوحدة

X : حجم النشاط.

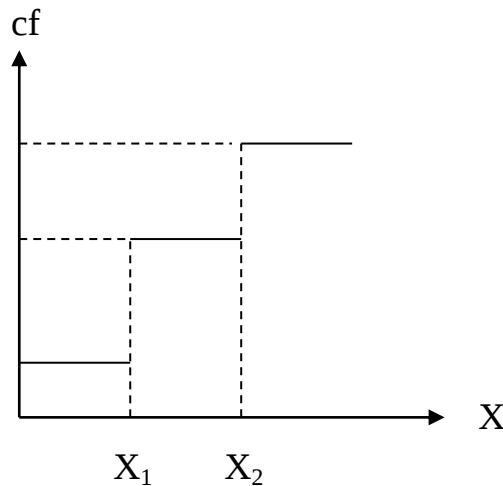
الشكل (03): منحني التكلفة الثابتة.



المصدر: محمود علي الجبالي / قصي السامرائي، مرجع سابق، صفحة 26.

من خلال الشكل (03) نلاحظ التكاليف الثابتة الإجمالية لا تتغير مع تغير حجم النشاط خلال المدى القصير وقبل تغير هيكل المؤسسة، وإما بعد تغير هيكل المؤسسة أو في المدى الطويل فتصبح على الشكل الآتي:

الشكل الرقم (04): منحني التكاليف الثابتة عند تغير هيكل



المصدر: رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، صفحة 32

من خلال الشكل (04) نلاحظ أن التكاليف كانت ثابتة عند مستوى النشاط x_1 وتساوي a ، ولكن بعد تغير هيكل المؤسسة عند مستوى النشاط x_2 فإن التكاليف تنتقل إلى b وهكذا دواليك.

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

وتعرف التكاليف المتغيرة على إنها: " تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج".¹

حيث أن:

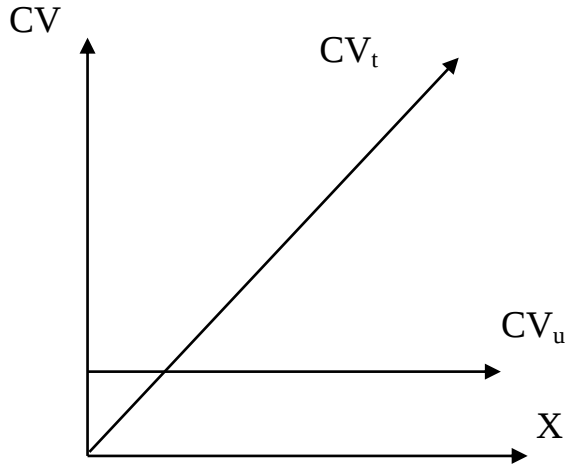
CV : تمثل التكلفة المتغيرة.

CV_t : التكلفة المتغيرة الكلية.

CV_u : التكلفة المتغيرة للوحدة.

X : حجم النشاط.

الشكل (05): منحنى التكلفة المتغيرة



المصدر: محمود علي الجبالي / قصي السامرائي، مرجع سابق، صفحة 28 □

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص: 27.

من خلال تعريف التكاليف المتغيرة والشكل أعلاه نستخلص خصائص هذه التكاليف:

– إنها متغيرة في مجموعها، ثابتة للوحدة مع تغيرات حجم الإنتاج.

– إنها تختفي بتوقف الإنتاج.

ج- التكاليف شبه الثابتة أو شبه متغيرة:

وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بتغير بحجم النشاط وعلى جزء ثابت

كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط، ومثال ذلك مصاريف الإضاءة فهي تتكون من:

– جزء ثابت يتمثل في مصاريف الاشتراك.

– جزء متغير يتمثل في مصاريف استهلاك الطاقة.

4. التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج:

هناك بعض عناصر التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالمنتج ويمكن تخصيصها وربطها به بكل

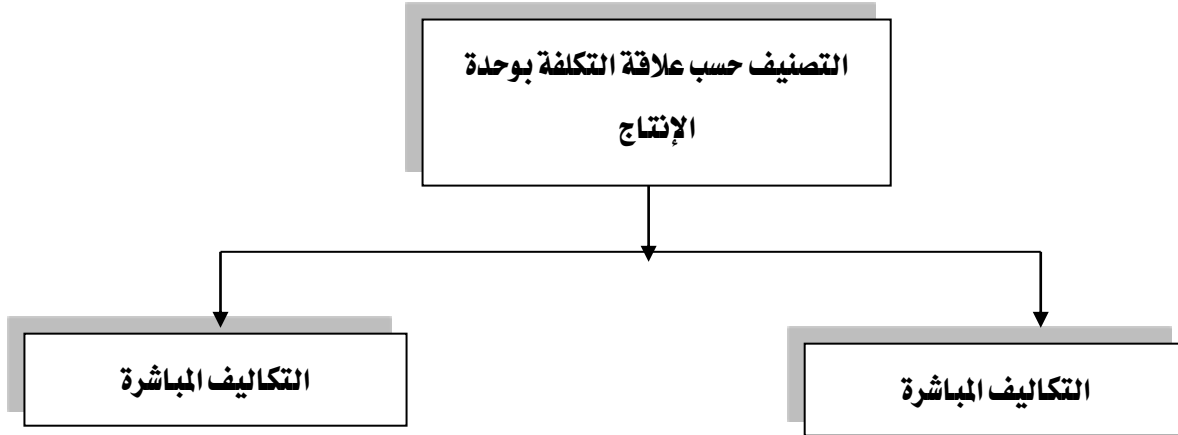
سهولة، انطلاقاً من الفواتير والمستندات، وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتج

ولا تخصص مباشرة لأي منتج بل تخضع لمعالجة وسيطة قصد تحميلها على المنتجات.

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة كما هو موضح

في المخطط أدناه:

الشكل (06): تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج



المصدر: من إعداد الطالبة.

أ- التكاليف المباشرة:

"هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث إنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها". وتتكون التكاليف المباشرة من:¹

1- **تكلفة المواد المباشرة:** وتشمل جميع المواد التي ادخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه وتلزم لإتمامه مثل مادة الخشب في صناعة الأثاث.

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

ب- التكاليف غير المباشرة:

"وهي تلك النفقات التي تتفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً" وتقسم إلى :

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

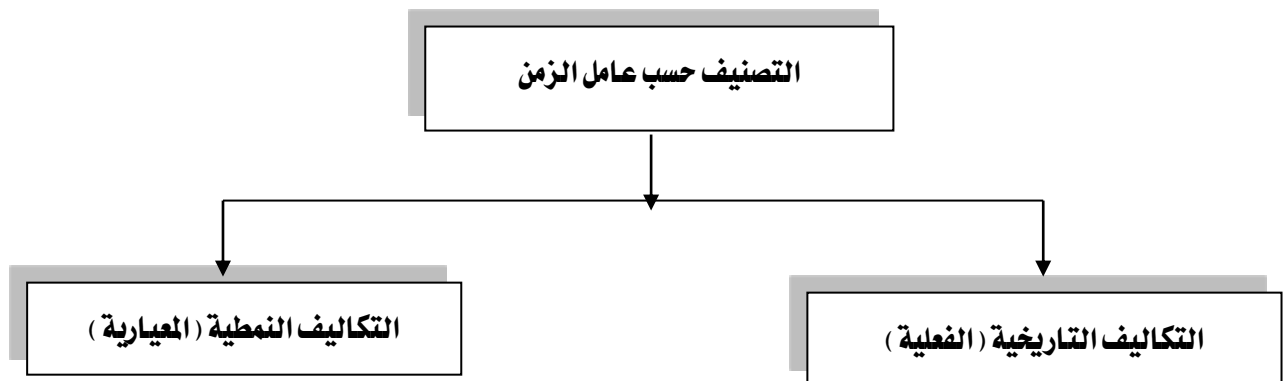
2- **الأجور غير المباشرة:** وتشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحدة ولا يخص سلعة معينة مثل أجور عمال النظافة داخل المصنع.

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

5. التصنيف حسب عامل الزمن:

تصنف التكاليف حسب عامل الزمن إلى تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف نمطية (معيارية) كما هو موضح في المخطط أدناه:

الشكل (07): تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر: من إعداد الطلبة.

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص: 27.

1- التكاليف التاريخية (الفعلية):

"هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبر هذه التكاليف عن واقعة حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي".¹

2- التكاليف النمطية (المعيارية):

"هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة".²

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص: 34.
² علي رحال، المحاسبة التحليلية (من النظرية إلى التطبيق)، مطبعة قرفي، باتنة، ص: 123.

المطلب الثالث: نظريات التكاليف.

سننظر على مختلف النظريات التالية:¹

- نظرية التكاليف الفعلية ونظرية التكاليف الإجمالية
- نظرية التكاليف المباشرة ونظرية التكاليف المتغيرة
- نظرية تكاليف الطاقة المستغلة ونظرية التكاليف النمطية المعيارية

الفرع الأول: نظرية التكاليف الفعلية ونظرية التكاليف الإجمالية.

أو لا: نظرية التكاليف الفعلية.

التكاليف الفعلية تعني قيمة ما يتحمله المشروع في سبيل الحصول على عوامل الإنتاج خلال فترة معينة، أي أنها التكاليف التي حدثت فعلاً، كما أنها تبتعد عن التقدير الشخصي في تحميل وحدات الإنتاج بعناصر التكاليف كما أنها لا تلجأ إلى التنبؤ بالتكاليف المنتظرة، وتعتمد هذه النظريات في تحميل وحدات الإنتاج النهائي من عناصر التكاليف على أسلوبين:

أسلوب التحميل الشامل:

وينص هذا الأسلوب على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها الكامل من كل عناصر التكاليف سواء المباشرة منها أو الغير مباشر والمتغير منها أو الثابت ويعتبر أسلوب التحميل الشامل هو الأساس الذي تقوم عليه نظرية التكاليف الإجمالية.

أسلوب التحميل الجزئي:

ويقصد بهذا الأسلوب هو تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها من عناصر التكاليف التي تعتبر مسؤولة عنها بشكل مباشر ويعتبر أسلوب التحميل الجزئي الأساس الذي تقوم عليه نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستغلة.

أما نظريات التكاليف الفعلية فتقسم إلى أربع نظريات:

1- نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية).

2- نظرية التكاليف المباشرة.

3- نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية).

4- نظرية التكاليف الطاقة المستغلة.

¹ الأخرس، الهنيبي، حمودة، الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، عمان، 2001، ص: 233.

ثانيا: نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية)

نعتبر هذه النظرية من أو لى النظريات في علم محاسبة التكاليف وتعتمد على تحميل وحدة الإنتاج النهائي بكافة عناصر التكاليف التي تمت فعلا من تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تقوم نظرية التكاليف الإجمالية على عدة مبادئ:

- ضرورة تحميل وحدة الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء المباشرة وغير المباشرة منها أو المتغيرة والثابتة ويترتب على ذلك تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المشروع سواء الوظيفة الإنتاجية أو الوظيفة التسويقية أو الوظيفة الإدارية والتمويلية.
- تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف الغير المباشرة.
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع وكذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء في أو فترة أو في آخرها على أساس التكلفة الإجمالية.
- تناسب هذه النظرية المبدأ الحسابي المعروف (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) نظرا لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها يعتبر الفائض من الإيرادات ربحا صافيا في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف ويكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات.
- يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع والذي يجب ألا ينخفض عنها وإلا تحققت خسارة.
- أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية والتي تعتبر عيوبها لها:
- فشل النظرية في مد الإدارة بالبيانات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل
- صعوبة تسيير المنتجات وخاصة في الأجل القصير حسب هذه النظرية حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تدبب في اتجاه عكسي مع التغيير في حجم الإنتاج والعكس صحيح، وهذا مما يؤدي إلى عدم ثبات سعر البيع وتغييره من فترة لأخرى، وطبقا لنظرية التكاليف الإجمالية فإن قائمة التكاليف تظهر على الوجه الآتي:

الجدول رقم (1): قائمة تكاليف على أساس نظرية التكاليف الإجمالية.

المبلغ	البيان
**	تكاليف مباشرة.
**	مواد مباشرة أو ل المدة.
**	مواد خام مشتراة خلال المدة.
**	مصاريف على المشتريات (نقل، تأمين، جمارك، عمولة وغلاء الشراء).
**	تكلفة المواد المباشرة المخصصة للإنتاج.
***	يطرح/ تكلفة المواد الخام آخر المدة.
**	تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج.
***	يضاف / الأجور المباشرة.
**	يضاف / خدمات صناعية مباشرة.
**	مجموع التكاليف المباشرة.
***	تكاليف صناعية غير مباشرة.

المصدر: الأخرس، الهنيني، حمودة، الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، عمان،

2001، ص:234.

الجدول رقم (2): قائمة التكاليف الإجمالية.

البيان	مدين	دائن
إجمالي تكلفة الإنتاج	**	
+ تكلفة المنتجات تحت التشغيل أو ل مرة.	***	
- تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة.	**	
تكلفة الإنتاج المصنع (تكلفة البضاعة تامة الصنع)	***	
+ تكلفة المنتجات تامة الصنع أو المدة.	**	
- تكلفة المنتجات تامة الصنع آخر المدة.	**	
تكلفة البضاعة المباعة.	**	
+ تكاليف التسويق (بيع وتوزيع / تكلفة المبيعات).	**	
+ تكاليف إدارية وتمويلية.	**	
التكاليف الإجمالية (الكلية).	***	

المصدر: الأخرس، الهنيني، حمودة، الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، عمان،

2001، ص: 234.

ومن هذه القائمة نستنتج المعادلات التالية:

التكلفة المباشرة = تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج + الأجور المباشرة + الخدمات الصناعية المباشرة.

تكلفة الإنتاج (تكلفة الصنع) = التكلفة المباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة.

تكلفة البضاعة تامة الصنع = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل أو ل المدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر المدة.

تكلفة البضاعة = تكلفة البضاعة تامة الصنع + تكلفة المنتجات تامة الصنع أو ل المدة - تكلفة المنتجات تامة الصنع آخر المدة.

تكلفة المبيعات = تكلفة البضاعة المباعة + تكاليف التسويق.

التكلفة الكلية = تكلفة المبيعات + تكاليف إدارية.

الجدول رقم (3): قائمة نتيجة الأعمال 1.

المبالغ	البيان
**	إيرادات المبيعات.
**	نطرح تكلفة المبيعات.
—	مجمّل الربح.
*	يطرح تكاليف إدارية تمويلية.
—	صافي الربح.
**	
==	

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 236

الفرع الثاني: نظرية التكاليف المباشرة ونظرية التكاليف المتغيرة.

أو لا: نظرية التكاليف المباشرة

وفقا لهذه النظرية تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف الغير مباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لا تحمل لوحدة الإنتاج باعتبارها نفقات زمنية تحمل لحساب الأرباح والخسائر المباشرة تقوم نظرية التكاليف المباشرة على عدة أسس أهمها:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المشروع " إنتاجية، تسويقية، إدارية وتمويلية ".
- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة.
- تحميل وحدات الإنتاج فقط بعناصر التكاليف المباشرة.
- يتحقق مجمل الربح حسب هذه النظرية من خلال مقابلة التكاليف المباشرة لوحدة الإنتاج مع الإيرادات الناتجة من مبيعات الوحدات المنتجة.
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع في أو ل المدة أو آخر المدة وكذلك المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو ل المدة أو آخر المدة على أساس التكلفة المباشرة.
- أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية فهي:
- التكلفة المباشرة لا يمكن أن تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج النهائي وذلك لعدم تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة والتي تمثل جزء من التكاليف الغير مباشرة والمستبعدة بالكامل وتحملها لسبب الأرباح والخسائر.

- إن تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تام الصنع أو الغير التام على أساس التكلفة الصناعية الغير مباشرة لحساب الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح.
- لا يمكن الاعتماد على نظرية التكاليف المباشرة كأداة لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات وفي مجال تسعير المنتجات طالما أنها تحمل الإنتاج فقط بالتكاليف المباشرة وتستبعد التكاليف الغير مباشرة. وتظهر القائمة التكاليف حسب نظرية التكاليف المباشرة على النحو التالي:

الجدول رقم(4): قائمة التكاليف المباشرة.

المبالغ	البيان
**	التكلفة المباشرة.
**	تكلفة المواد المباشرة.
**	أجور مباشرة.
***	تكاليف صناعية.
**	مجموع التكلفة المباشرة.
***	يضاف / بضاعة تحت التشغيل أو لمدة.
**	يطرح / بضاعة تحت التشغيل آخر المدة.
***	التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع.
**	يضاف / بضاعة تامة الصنع أو المدة.
***	يطرح / بضاعة تامة الصنع آخر المدة.
**	التكلفة المباشرة للوحدات المباعة.
***	+ تكاليف تسويقية مباشرة.
***	تكلفة المبيعات.

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 237

الجدول رقم (5): قائمة نتيجة الأعمال 2.

البيان	مدین	دائن
إيرادات المبيعات		***
_ تكلفة المبيعات		**
مجمّل الربح المباشر		***
- تكاليف صناعية غير مباشرة	**	
تكاليف تسويقية غير مباشرة	**	
تكاليف صناعية غير مباشرة	**	
تكاليف إدارية وتمويلية	—	**
مجموع التكاليف الصناعية الغير مباشرة		***
صافي الربح		***

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 238.

ونستنتج من هذه القائمة المعادلات التالية :

- 1- التكلفة المباشرة = تكلفة مواد مباشرة + أجور مباشرة + تكاليف صناعية مباشرة.
- 2- التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع = التكلفة المباشرة + البضاعة تحت التشغيل أو ل مدة - البضاعة تحت التشغيل آخر مدة.
- 3- التكلفة المباشرة للوحدات المباعة = التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع + البضاعة تامة الصنع أو المدة - البضاعة تامة الصنع آخر المدة
- 4- تكلفة المبيعات = التكلفة المباشرة للوحدات المباعة + تكاليف تسويقية مباشرة.

ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية).

تقوم نظرية التكاليف المتغيرة على أساس تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي تربط بحجم الإنتاج والبيع حيث تزداد وتنقص نسبيا بزيادة ونقص حجم الإنتاج والبيع، كما تعتبر عناصر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية لا تحمل على وحدات الإنتاج وإنما تحمل على حساب الأرباح والخسائر.

وتقوم نظرية التكاليف المتغيرة على عدة مبادئ هي:

- تحميل عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المشروع " إنتاجية، تسويقية، إدارية، وتمويلية" تقسيم عناصر التكاليف إلى مجموعتين:
- تكاليف متغيرة والتي تتغير مع تغير حجم الإنتاج.
- تكاليف ثابتة والتي تبقى ثابتة ولا تتغير مع تغير حجم الإنتاج.
- تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط بغرض تحديد التكلفة المتغيرة للمنتج النهائي.
- اعتبار التكاليف الثابتة تكاليف زمنية لا تحمل على وحدات الإنتاج ولكنها تحمل على حساب الأرباح والخسائر.
- تقييم المخزون السلعي (بضاعة أو ل و آخر المدة) سواء كانت تحت التشغيل أو تامة الصنع على أساس تكلفة الإنتاج المتغيرة.
- يتحقق الربح الحدي من خلال المقارنة بين إيرادات المبيعات وبين تكلفة المبيعات المتغيرة.
- قدرة هذه النظرية على تزويد الإدارة العامة بالبيانات التي تساعد في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات الهامة.

أما الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المتغيرة فهي:

- من الصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فهناك تكاليف تعتبر ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تأخذ في التغير بتغير الإنتاج فهذه التكاليف تعتبر شبه ثابتة وكذلك هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج فهذه التكاليف تعتبر تكاليف شبه متغيرة.
- لا تعبر التكلفة المتغيرة لوحدة الإنتاج والمبيعات عن التكلفة الحقيقية لتلك الوحدة لأن نظرية التكاليف المتغيرة تحمل وحدات الإنتاج فقط بما يخصها من التكاليف الصناعية المتغيرة كما تحمل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف التسويقية المتغيرة فقط بينما لا تحمل هذه الوحدات بالتكاليف الثابتة على أن التكاليف الثابتة تحمل على المحافظة على طاقات المشروع من الاستعداد والتأهب للعمل. لذلك فإن من الضروري أن تتضمن تكلفة وحدة الإنتاج نصيبها من التكاليف الثابتة بالإضافة إلى التكاليف الثابتة المتغيرة وفيما يلي قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة.

الجدول رقم(6): قائمة التكاليف المتغيرة.

المبالغ	البيان
**	تكلفة مواد مباشرة
**	أجور مباشرة
**	خدمات صناعية مباشرة

***	التكلفة المباشرة
**	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة

***	إجمالي التكلفة الصناعية المتغيرة
**	" تكلفة الإنتاج المتغيرة "

***	+ بضاعة تحت التشغيل أو ل المدة.
**	_ بضاعة تحت التشغيل آخر المدة

***	التكاليف الصناعية المتغيرة للوحدات تامة الصنع " تكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة"
**	+ بضاعة تامة الصنع أو ل المدة

***	_ بضاعة تامة الصنع آخر المدة
**	_ التكاليف الصناعية المتغيرة للوحدات المباعة

***	_ "تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة "
**	+ تكاليف تسويقية متغيرة

***	تكلفة المبيعات المتغيرة

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 239

الجدول رقم (7): قائمة نتيجة الأعمال 3.

البيان	مدين	دائن
إيرادات المبيعات	**	
- تكلفة المبيعات المتغيرة	**	
الربح الحدي (هامش المساهمة)	—	**
- التكاليف الثابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	**	
تكاليف تسويقية ثابتة	**	
تكاليف إدارية	**	
صافي الربح	—	**

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 240.

ومن قائمة التكاليف المتغيرة نستنتج المعادلات التالية :

- التكلفة المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + الأجور المباشرة + خدمات صناعية.
- إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة = التكلفة المباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة.
- تكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة = تكلفة الإنتاج المتغيرة + البضاعة تحت التشغيل أول المدة - البضاعة تحت التشغيل آخر المدة.
- تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة = تكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة + البضاعة تامة الصنع أول المدة - البضاعة تامة الصنع آخر المدة.
- تكلفة المبيعات المتغيرة = تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة + تكاليف تسويقية متغيرة.

الفرع الثالث: نظرية تكاليف الطاقة المستغلة ونظرية التكاليف النمطية المعيارية.

أولاً: نظرية تكاليف الطاقة المستغلة.

من خلال الاستعراض الذي قمنا به لنظريات التكاليف الثلاث السابقة نظرية التكاليف "الكلية والمباشرة والمتغيرة" والانتقادات الرئيسية الموجهة لهذه النظريات، حيث أن نظرية التكاليف الكلية تقضي بتحميل وحدات الإنتاج بجميع التكاليف الثابتة بصرف النظر عن حجم الإنتاج أو حجم

المبيعات، أما نظرية التكاليف المتغيرة فقد اعتمدت على مبدأ التحميل اللاجزئي للتكاليف الصناعية المباشرة والتكاليف البيعية فتقضي هذه النظرية على تحميل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف البيعية المتغيرة فقط وأهملت التكاليف الثابتة بالكامل واعتبرتها تكاليف ومنية لا تحمل على وحدات الإنتاج وإنما تحمل على حساب الأرباح والخسائر، أما نظرية التكاليف المباشرة فتقضي بتحميل وحدات الإنتاج فقط بالتكاليف المباشرة وقد استبعدت التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت صناعية أو بيعية أو إدارية وحملت على حساب الأرباح والخسائر، ونتيجة لهذه الانتقادات الموجهة لهذه النظريات السابقة فقد ظهرت نظرية تكاليف الطاقة المستغلة كحل وسط وعادل لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة، "فتنص هذه النظرية على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المتغيرة وجزءا من التكاليف الثابتة بنسبة الطاقة البيعية المستغلة أما التكاليف الصناعية الثلاثة غير المستغلة والتكاليف البيعية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر".

الطاقة القصوى:

تعرف الطاقة القصوى بأنها طاقة الإنتاج أو البيع المحددة خلال فترة زمنية معينة مع مراعاة توافر مستلزمات الإنتاج حسب المواصفات المحددة وتوافر العمالة المدربة ذات كفاءات إنتاجية عالية وتوافر الصيانة المنظمة.

الطاقة المتاحة:

تعرف الطاقة المتاحة بأنها الطاقة القصوى مستبعدا منها الاختناقات العادية داخل مراكز الإنتاج، وخلال المراحل المختلفة.

الطاقة المستغلة:

تعرف الطاقة المستغلة بأنها عدد وحدات الإنتاج الفعلية أو عدد وحدات المبيعات أو عدد ساعات التشغيل الفعلية التي حققها المشروع خلال فترة زمنية محددة وتقوم نظرية تكاليف الطاقة المستغلة على عدة اعتبارات أهمها:

– تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب علاقتها بوظائف المشروع " إنتاجية، تسويقية، إدارية وتمويلية ".

– تقسيم عناصر التكاليف إلى مجموعتين الأولى تكاليف متغيرة تبعا لحجم الإنتاج والمبيعات والثانية تكاليف ثابتة تميل إلى الثبات بغض النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج والبيع.

– تحديد نسبة الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة بالنسبة لحجم الطاقة المتاحة والتي يمكن استغلالها.

- تحميل معدات الإنتاج والمبيعات بنصيبها من التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة.
- ترحيل تكاليف الطاقة غير المستغلة مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر باعتبارها تكاليف زمنية.
- يتم تقييم المخزون السلعي الجاهز في آخر الفترة بنصيبه من التكاليف الصناعية المباشرة المتغيرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة وجزء من التكاليف الصناعية الغير مباشرة بنسبة الطاقة الإنتاجية المستغلة إلى الطاقة الإنتاجية المتاحة والتي يمكن استغلالها.
- يتم تقديم المخزون السلعي من الوحدات تحت التشغيل سواء في أول المدة أو في آخرها على أساس نصيبها من عناصر التكاليف الإنتاجية المتغيرة فقط نظرا لكون المخزون تحت الصنع.
- تتضمن تكلفة الوحدات المباعة نصيب تلك البضاعة من تكاليف البيع والتوزيع المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف البيعية الثابتة بنسبة الطاقة البيعية المستغلة إلى الطاقة البيعية المتاحة والتي يمكن استغلالها بالكامل.

وطبقا لنظرية تكاليف الطاقة المستغلة تظهر قائمة التكاليف كما يلي:

الجدول رقم(8): قائمة تكاليف الطاقة المستغلة

البيان	مدين	دائن
تكلفة المواد المباشرة	**	
تكلفة الأجور المباشرة	**	
خدمات صناعية مباشرة	**	
	—	***
التكلفة المباشرة		**
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		**
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة		—
إجمالي تكلفة الإنتاج المستغلة		***
+ بضاعة تحت التشغيل أول مرة		**
- بضاعة تحت التشغيل آخر المدة		—
تكلفة البضاعة تامة الصنع المستغلة		***
+ بضاعة تامة الصنع أول المدة		**
- بضاعة تامة الصنع آخر المدة		—
تكلفة البضاعة المباعة المستغلة		***
تكاليف تسويقية متغيرة		**
تكاليف تسويقية ثابتة مستغلة		—
تكلفة المبيعات المستغلة		***
		**
		—

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص:241.

الجدول رقم (09): قائمة نتيجة الأعمال 4.

البيان	مدین	دائن
إيرادات المبيعات	**	
- تكلفة المبيعات المستغلة	**	
مجمّل الربح		**
تكاليف ثابتة غير مستغلة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة غير مستغلة	*	
تكاليف تسويقية ثابتة غير مستغلة	*	
تكاليف إدارية وتمويلية ثابتة	—	
صافي الربح		**

المصدر: الأخرس وآخرون: مرجع سابق، ص: 242.

ملاحظات:

يتم تحديد الجزء المحمل على الإنتاج من التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة وتحديد الجزء المحمل على الإنتاج المباع من التكاليف البيعية الثابتة المستغلة من خلال القوانين التالية:

1. التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة = التكاليف الصناعية الثابتة X الطاقة الإنتاجية المستغلة / الطاقة القصوى للإنتاج

2. التكاليف البيعية الثابتة المستغلة = التكاليف البيعية الثابتة X الطاقة البيعية المستغلة + الطاقة البيعية القصوى.

علما أن الطاقة الإنتاجية المستغلة تمثل حجم الإنتاج الفعلي وأن الطاقة البيعية المستغلة تمثل حجم المبيعات الفعلية التي تحققت فعلا.

ثانيا: نظرية التكاليف النمطية المعيارية.

تهتم هذه النظرية بوضع تصور لما ستكون عليه التكاليف عند حدوثها في ظل الظروف السائدة ولذلك يطلق عليها التكاليف المحددة مقدما أي قبل أن تتحقق وتعتمد على الاتجاهات التي كانت سائدة في الماضي وعلى الدراسات الفنية الموضوعة من قبل الخبراء والفنيون وتهدف هذه النظرية بوضع معايير يمكن أن تقاس بها التكاليف الفعلية من أجل معرفة انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدما ووضع الإجراءات والوسائل الفنية والإدارية لتصحيحها حتى يتم القضاء على الانحرافات والعمل على رفع درجة الكفاءة الإنتاجية، لذلك فإن التكاليف المعيارية تستعمل من قبل الإدارة كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية.

المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف.

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي أنتجتها المؤسسة، لكن هذا ليس هدفه الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديدتها من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر التكلفة حسب المعلومات التي يريدها نظام القرار من هذه الطرائق:

_ طريقة التكاليف الكلية.

_ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

_ طريقة التكاليف المتغيرة.

- الطريقة الحديثة (ABC).

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية.

سنتطرق على المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية وكيفية حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

الفرع الأول: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...).

- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.

- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.

- تقسيم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.

- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

الفرع الثاني: حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة.

أ- مفهوم القسم المتجانس: هو جزء فعلي من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة. يدير القسم شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:¹

¹ Burlaud. A Simon. C. « comptabilité de gestion », Vuibert Paris, 1993, P : 18.

1- القسم الرئيسي (مركز الاستغلال): يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة (شراء، إنتاج، توزيع).

2- القسم الثانوي (مركز التسيير): دوره تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد والمباني (أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة.

ب- تحديد وحدة العمل: هي وحدة لقياس نشاط القسم، تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها.¹

ج- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

1- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.² نميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن 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.

2- 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 10000 دج شهريا، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التموين. إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو:

$$2000 = 0,2 \times 10000 \text{ دج.}$$

¹ Burlaud. A Simon. C ، Op. cit ; P : 22.

² ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء 1، دار المحمدية، الجزائر 2000، ص: 29.

د - إشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية:

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول. وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:

– الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها. ولعدد (ن) من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على (ن) من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.¹

هـ - تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة: يتم كالتالي:

تكلفة وحدة العمل المختارة = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم / عدد وحدات العمل

التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل x عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الفرع الثالث: سلبات الطريقة.

– تركز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات.²

– صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

– تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.³

¹ المرجع نفسه، ص: 47.

² دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص: 47.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 57.

- في اغلب الحالات يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع على من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى شهر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط. وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة. لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف المستغلة، ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتتنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

الفرع الأول: مبدأ الطريقة.

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى التكاليف المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي كما يلي:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ثم يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقليا كما يلي:

- التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة لفعلية × معامل التحميل العقلاني (مستوى الفعالية).
- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق يمثل:
- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).
 - إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).
- ملاحظة: في كلا الحالتين سعر التكلفة للوحدة يبقى ثابتا دون تأثير تغيرات حجم النشاط.

الفرع الثاني: تحديد حجم النشاط.

أ- حجم النشاط الفعلي:

من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه. إلا أنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوححدات العمل في الأقسام المتجانسة، حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

ب- حجم النشاط العادي:

إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي، بعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أساس تنبؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.¹

- على أساس تاريخي: عن طريق الاستفادة من النتائج الملاحظة المتعلقة بالفترات السابقة.
 - على أساس تنبؤي كالاستناد إلى تقديرات حجم المبيعات.
 - على أساس الطاقة الإنتاجية: يمكن للمؤسسة إن تعتمد على الطاقة الممكنة النظرية والتي تحدد على أساس إمكانيات الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديا دون توقف، أو الطاقة الممكنة الواقعية والتي هي أقل من الطاقة الممكنة النظرية بسبب توقف الآلات عن العمل في الحدود المسموح بها لأجراء الصيانة، وإصابات العمال وغيابهم المبرر.
- حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15 % إلى 20 % حسب الحالات، ومن الأحسن استعماله لأنه يتناسب مع حجم النشاط الفعلي فكلاهما واقعيان.²

الفرع الثالث: فروق التحميل العقلاني.

أ- فروق تحميل التكاليف الثابتة:

لكي تكون نتيجة المحاسبة التحليلية موافقة لنتيجة المحاسبة العامة (المالية) يجب إن نأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما يلي:

¹ Burlaud. A et simon ; Op. cit ; P : 135.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 117

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ($1 <$) معناه وجود ربح زيادة الفعالية والذي يجب إضافته إلى النتيجة.
- حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد ($1 >$) معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة.

ب- فروق المخزونات:

إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فانه يطرح من النتيجة.

ج- حساب النتيجة:

تحسب النتيجة التحليلية الصافية الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة (المالية) كما يلي:
رقم الأعمال

- سعر التكلفة العقلاني

= النتيجة التحليلية العقلانية

+ ربح زيادة الفعالية

- تكلفة البطالة

= النتيجة التحليلية الإجمالية (الموافقة النتيجة طريقة التكاليف الكلية)

+ الأعباء الإضافية

- الأعباء غير قابلة للتحميل

+ فوارق المخزون (إذا كانت قيمة المخزون الحقيقية أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني)

- فوارق المخزون (قيمة المخزون الحقيقية أصغر من قيمته بالتحميل العقلاني)

= النتيجة التحليلية الصافية (الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة - المالية -).

الفرع الرابع: مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني.

لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التفسيرية والمعلومات التي تخص أثر تغيير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:¹

أ- المزايا:

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

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعلمي، دار زهران، الأردن، 1997، ص: 143.

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من اجل دراستها وتعميمها، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية.
- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية.
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة.

ب- العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية).

نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكاليف الكلية، وخاصة في فترة الكساد العالمي في عام 1930م، ظهرت الحاجة إلى ضرورة دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة وحجم الإنتاج وتبويب التكاليف استناداً إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ولقد نشرت هذه الدراسة بالفعل في مجلة محاسبي التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1936 م للاقتصادي جوناثان هاريس تتضمن أساساً لطريقة عرفت بطريقة التكاليف المتغيرة.¹

الفرع الأول: أسس الطريقة.

يمكن تلخيص الأسس التي تستند إليها طريقة التكاليف المتغيرة في النقاط التالية:²

- أ- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية (صناعية) وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية.
- ب- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى :
 1. تكاليف متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج.

¹ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 99.

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص: 132.

2. تكاليف ثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج.

ج- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج.

د- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية (فترة) تحمل على قائمة الدخل.

هـ- يتم تقييم إنتاج تحت التشغيل إنتاج تام أو ل و آخر الفترة بالتكلفة المتغيرة فقط.

الفرع الثاني: عتبة المردودية (نقطة التعادل).

أولاً: مفهوم عتبة المردودية.

عتبة المردودية هي: " الكمية التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف".¹ وعليه تكون هناك نقاط تعادل متعددة عند مستويات أسعار مختلفة لنفس المنتج، فالمبيعات التي تعقب نقطة التعادل تحقق أرباحاً، إما المبيعات التي تسبق نقطة تعادل فتحقق خسائر. وتعرف عتبة المردودية بنقطة التوازن "نقطة الصفر"، كما يمكن تحديد اللحظة الزمنية التي تتحقق فيها ويمكن تحديدها بأسلوب رياضي أو بأسلوب هندسي.

ثانياً: تحديد عتبة المردودية رياضياً.

يمكن تحديد عتبة المردودية بالقيم وبالزمن.²

أ- تحديد عتبة المردودية بالقيم.

ترتكز فكرة عتبة المردودية على أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة، وكذلك سعر البيع لا يتغير وقت إجراء الدراسة.

نعلم أن: المبيعات = الكمية × سعر البيع للوحدة.³

التكاليف المتغيرة = الكمية المباعة × تكلفة النشاط للوحدة (التكلفة المتغيرة للوحدة).

الهامش على التكلفة المتغيرة = المبيعات - التكاليف المتغيرة.

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة.

فالنتيجة إذن تساوي = (سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة) × الكمية - التكاليف الثابتة.

ويتحقق حجم التعادل عندما تكون النتيجة تساوي الصفر.

أي إن: (سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة) × الكمية - التكاليف الثابتة = 0.

ومنه: الكمية (سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة) = التكاليف الثابتة.

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسى، التسويق المعاصر، الدار الجامعية الاسكندرية، ط 1، 2005، ص: 309.

² فركوس محمد، الموازنة التقديرية - أداة فعالة للتسيير - ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 68.

³ نفس المرجع، ص: 69.

1

إذن: (سعر البيع - التكلفة المتغيرة) : الكمية = التكاليف الثابتة .

ومنه: هامش التكلفة المتغيرة للوحدة : كمية التعادل = التكاليف الثابتة

ومنه نستنتج أن: سعر بيع الوحدة × قيمة مبيعات حجم التعادل = كمية التعادل.

ب- تحديد عتبة المردودية بالزمن:

يمكن حساب زمن تحقق عتبة المردودية (نقطة التعادل) وفق العلاقة التالية:

زمن تحقق عتبة المردودية =

* بالأيام = (نقطة التعادل ÷ المبيعات السنوية) × 360.

* بالأشهر = (نقطة التعادل ÷ المبيعات السنوية) × 12.

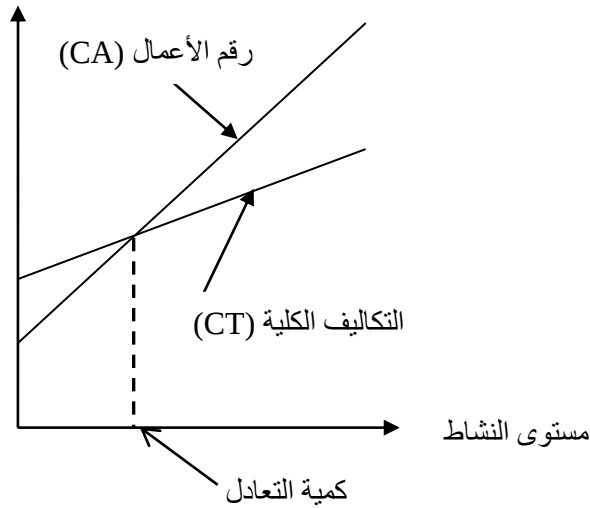
الفرع الثالث: تحديد عتبة المردودية وزمن تحققها هندسيا.

أولا: تحديد عتبة المردودية هندسيا: تمثل عتبة المردودية هندسيا انطلاقا من نقطة تقاطع:

- منحني رقم الأعمال (CA) ومنحني التكلفة الكلية (CT)، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): تحديد كمية التعادل هندسيا

التكاليف والإيرادات

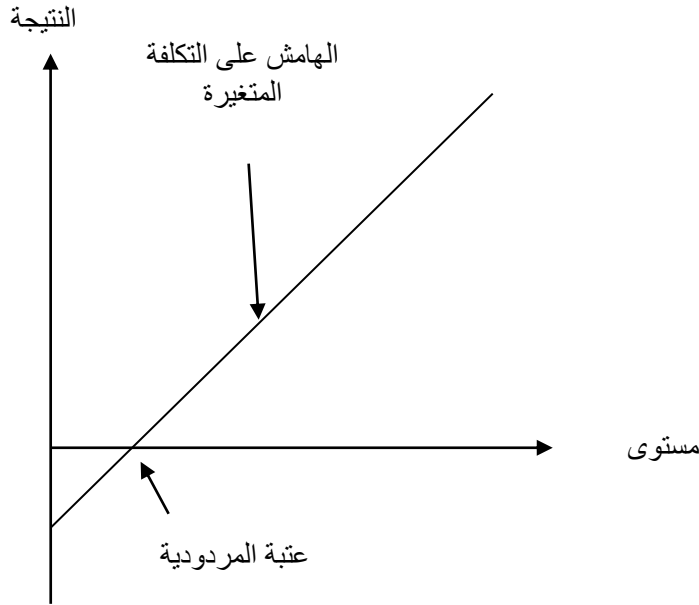


المصدر: فركوس محمد، مرجع سابق، صفحة 70.

¹ GERARD Enselme، comptabilité financière – comptabilité de gestion، Lexis Nexis، Paris، Sixième Edition، 2005، P : 474.

– منحني الهامش على التكلفة المتغيرة تقاطع المحور الأفقي وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (09): تحديد عتبة المردودية هندسيا.



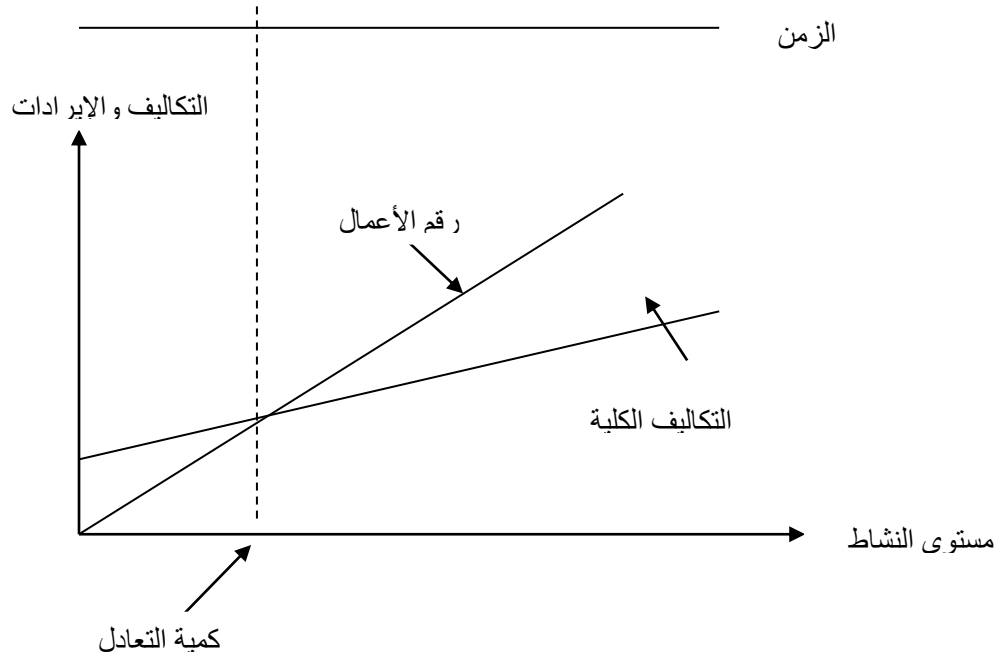
SOURCE: boukhzar omar, **principes de comptabilité analytique**, gestion multiple, 1993, p:47.

ثانيا: تحديد زمن تحقق عتبة المردودية هندسيا.¹

إن تحديد عتبة المردودية هندسيا يبين لنا في أي تاريخ سوف يتم تحقيق عتبة المردودية، وهذا عن طريق زيادة محور للأزمنة يكون موازيا للمحور الأفقي الذي يبين مستوى النشاط، كما هو موضح في الشكل أدناه:

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص75.

الشكل رقم (10): زمن تحقق عتبة المردودية هندسيا.



المصدر: فرکوس محمد، مرجع سابق، صفحة 75.

ثالثا: هامش الأمان ومؤشر الحماية.

أ- هامش الأمان:

هو عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل.

$$\text{هامش الأمان} = \text{المبيعات الإجمالية} - \text{مبيعات نقطة}$$

ب- مؤشر الحماية (الأمان):

$$(\text{المبيعات الإجمالية} - \text{مبيعات نقطة التعادل}) = \text{المبيعات الإجمالية} / \text{مؤشر الأمان}$$

المطلب الرابع: طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC). (Activity - Based costing)

أصبحت الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تقوم بقياس تكلفة المنتجات بشكل إجمالي وتشكيل موازنات تقديرية للمؤسسة ككل عاجزة عن تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات المرحلة الجديدة نظراً لأن التقديرات غير دقيقة، ولأن تخصيص التكاليف وتحملها لا يتم بصورة دقيقة وموضوعية مما لا يوفر البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة من أجل التخطيط والرقابة والمتابعة وتطوير العمل بشكل ملائم.

ونتيجة لما سبق ظهر نظام التكلفة بناء على النشاط الذي يحدد النشاط، ويحلله ويحسب تكلفته، ويقدم المعلومات للإدارة بناء على دراسة دقيقة، وتقديم الاقتراحات والبدائل المتاحة لصانع القرار حتى يتخذ ما هو مناسب على أساس واقع النشاط.

الفرع الأول: الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام ABC.

هناك مجموعة من الأسباب والعوامل التي أدت إلى التحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكلفة على أساس النشاط نجملها فيما يلي:¹

أ- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي، حيث أصبحت المؤسسات تعتمد بشكل متزايد على تكنولوجيا إنتاج وتكنولوجيا معلوماتية متطورة تتمثل في أتمة العمليات التكنولوجية واستخدام الحواسيب الالكترونية ليس في تشغيل البيانات فقط وإنما في تصميم وتنظيم العمليات الإنتاجية نفسها وهذا أدى إلى تقليل الوقت اللازم للتوقف وإعادة التشغيل في ظروف تعدد وتنوع أصناف المنتجات.

ب- وبناء على ما سبق، انخفض حجم العمالة المباشرة وضعفت العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الإنتاج وتحولت إلى علاقة بين العامل والآلة أو العامل والحاسب الالكتروني الذي يدير عمليات الإنتاج مما أدى إلى انخفاض أهمية مؤشر ساعات العمل المباشر لإعداد معدلات التحليل للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

ج- إن استخدام تكنولوجيا متطورة في الإنتاج أدى في نفس الوقت إلى ازدياد بشكل كبير أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج مما ترتب على ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

د- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقة. سبب، أثر.²

1 نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص 384-385.

2 أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص: 149.

الفرع الثاني: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام (ABC) وطبيعته.

أولاً: طبيعة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين، حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن رويين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة على المنتجات أطلق عليه نظام ABC.

ويقوم نظام مفهوم التكاليف على أساس نشاط ABC على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة" تتطلب تكلفة أو مواد، مما يعني ضرورة تصميم النظام بحيث يتم تخصيص أي تكاليف -لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج- على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من تلك النشاط.¹

يلحظ إن عملية تخصيص التكاليف الإضافية طبقا لهذا النظام تتم على مرحلتين: في المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف على المنتجات، وهاتان المرحلتان موجودتان بالفعل في النظام التقليدي للتكاليف إلا أنه في المرحلة الأولى لا يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة، وإنما على مراكز التكاليف، بينما يتم تحميل التكاليف في المنتجات في المرحلة الثانية من كلا النظامين.

غير أن استخدام في عملية تحديد تكاليف المنتجات يحقق مزايا لا تتوافر في حالة استخدام النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف منها على سبيل المثال استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) بعضها مرتبطة بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به. ويزيد عدد هذه المسببات بكثير عما هو مستخدم في النظام التقليدي مما يسهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج. وقبل التطرق إلى مراحل تطبيق نظام ABC يكون من المفيد التعرف على دلالات بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية المستخدمة فيه.

ثانياً: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام ABC:

فيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة.

أ- الأنشطة:

تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة. ومن أساسيات التطبيق في نظام ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة.

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط1، 2006، ص: 70.

ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل مؤسسة مثل: المناولة، التعبئة والتغليف، الفحص وغيرها. ونظرا لأن تلك القائمة ستحتوي المئات من الأنشطة المختلفة، لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تنطوي على استخدام مرشحات تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) المستخدمة في عمليات التحميل، وبالتالي ييسر من عملية التطبيق.

يمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامهما كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:¹

1- معيار مستوى النشاط:

بمعنى انه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب ان يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يساهم بالتالي في ان تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقيا.

2- معيار المسبب لتكلفة النشاط:

بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب ان يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة (أو معدل التحميل) المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

ب- المسار: process²

نسمى المسار مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة Global.

حسب G.A. pall. (1987) عرف المسار على أنه: "تنظيم عقلائي للأفراد، المهن، الطاقة، التجهيزات، والسلوكيات للنشاطات المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة".

ج- التقاطع مسار / وظيفة (Function / Process):

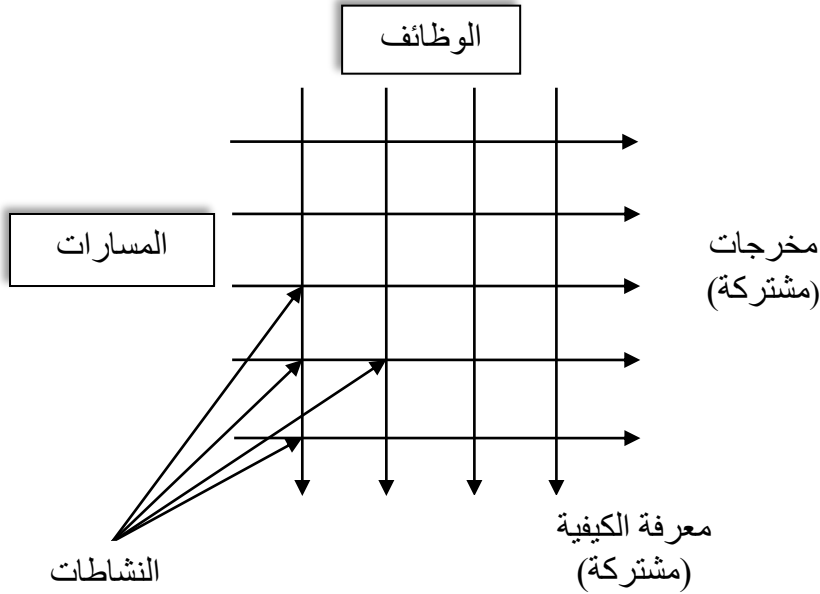
الوظيفة تجمع حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك.

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص: 72.

² ساحل فاتح، مرجع سابق، ص: 79.

الشكل التالي يوضح هذه الفكرة:

شكل رقم (11): تقاطع وظيفة / مسار



المصدر: ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة: 80

د- أغراض التكلفة:

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة...) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كانت منتجات أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفة.¹

هـ- مسببات التكلفة:

هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن إن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

و- مسببات الموارد:

هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

ز- مسببات النشاطات:

تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

الفرع الثالث: مبادئ ومراحل تطبيق طريقة ABC.

أ- مبدأ طريقة ABC:

1- توزيع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج).

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص: 78.

- 2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة Cost Object أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.
- ب- مراحل تطبيق طريقة ABC:
- تكاليف البنية (التكاليف الثابتة) تشكل كذلك موارد للمؤسسة، إن توضيح استهلاك تكاليف البنية يعني النظر إليها على أنها تكاليف متغيرة.
- طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي:¹
- 1- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط.
 - 2- يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط أو ما يعرف بـ: **Cost driver**. لأنها تعبر عن السببية.
 - 3- كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة **Cost Driver** تجمع في نفس الوقت "مركز التجميع"، الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة".
 - 4- مجموع تكاليف "مركز التجميع" تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطي لنا التكلفة الوحيدة.
 - 5- تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.
- ج- شروط تطبيق طريقة ABC:
- من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من (Ness Joseph & Cucuzza Thomas) بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة كما يلي:²
- 1- يجب على العمال إن يفهموا جيدا ما إذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.
 - 2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.
 - 3- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة إن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصيتها.

¹ ساحل فاتح، مرجع سابق، ص: 83.

² نفس المرجع، ص: 84-85.

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

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

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

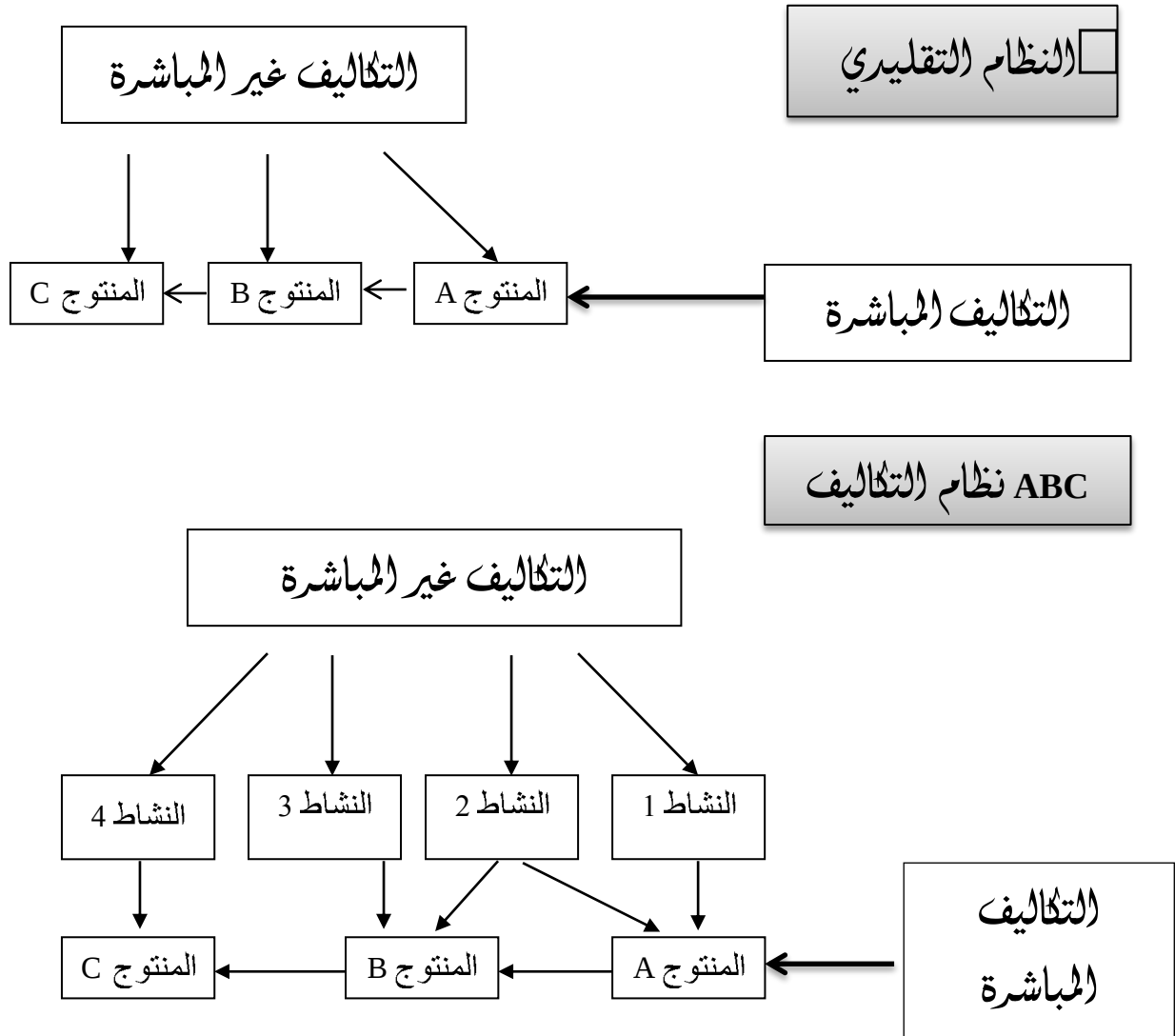
7- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار وعدم احترام هذه المراحل سبب جوهري لفشل ABC.

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

9- إذا لم يتم تحديث Actualisation معلومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الإندهاش إذا رجع المسؤولون إلى النظام القديم، فوجودهما معا (النظام القديم ونظام ABC) مستحيل لأنه سيتغلب أحدهما على الآخر.

الفرع الرابع: مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC.
يمكن إجراء مقارنة بين النظامين (التقليدي، ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (12): مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC



SOURCE : http://www.vsm-management.com/methode_corps.htm.

طريقة ABC حققت المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء وإستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها

بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه مميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

خلاصة الفصل:

تبعا لما رأيناه نستخلص بعض النقاط كما يلي:

- للمؤسسة دور هام في الاقتصاد الوطني، أو حتى العالمي خصوصا مع التطورات الأخيرة، مثل دخول اقتصاد السوق و ظاهرة العولمة...الخ. فقد زادت أهميتها كما أصبحت بواسطتها تتطلب اهتماما ودقة كبيرين، كما أنه على المسيرين التصرف بعقلانية مع الأوضاع الجديدة، والاهتمام بجميع الأنظمة المحاسبية لأنهم يهتمون بجانب واحد ويهملون جانب آخر، مثلا معظم المؤسسات تستخدم المحاسبة العامة وتهمل المحاسبة التحليلية.
- يعتمد المنطق الكلاسيكي لمحاسبة التكاليف على تحميل التكاليف الغير المباشرة على المنتجات على أساس وحدات العمل والتي عادة ما تكون ساعة عمل مباشرة أو ساعة دوران آلة في الأقسام الإنتاجية، بينما يعتمد المنطق الحديث في طريقة ABC على تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والتي تستهلكها المنتجات فيما بعد.
- الطرق الكلاسيكية في تحليل التكاليف وحسابها مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل، بينما على المدى البعيد تبدو طريقة ABC أكثر نجاعة لاتخاذ القرارات.
- وحتى تحقق محاسبة التكاليف الأهداف المرجوة منها لابد من تنظيمها بالشكل الملائم لذلك، واستنادا إلى تحقيقات قام بها مفكرون ومختصون في الميدان، تبين أن اعتبار محاسبة التكاليف أداة من أدوات مراقبة التسيير تحت وصاية الهيئة العليا للمؤسسة تسمح بالاستجابة الكاملة لاحتياجات المسيرين مهما كان مستوى مسؤولياتهم.

الفصل الثاني

مطاحن بني هارون

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري من الموضوع سنحاول في هذا الفصل إسقاطه عمليا على إحدى المؤسسات الجزائرية التي اخترنا أن تكون مؤسسة مطاحن بني هارون، وهي شركة مساهمة ذات رأس مال إجتماعي 600.000.000 د.ج. وهي شركة فرعية تابعة لمجمع سميد.

حيث بدأت الاشتغال في نوفمبر 1977 في نفس الشهر سنة 1983 من طرف شركة مجرية وشركة وطنية حيث مر هذا الإنجاز بعدة عوامل:

- بداية التركيب كانت في 1976/04/14.
- نهاية الإنجاز كانت في 1978/04/14.
- وكانت بداية التجربة (الاستغلال) في 1983/11/05.

كما أن المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة اقتصادية عمومية، تقوم مصلحة المحاسبة التابعة لها بمسك محاسبة عامة وتجاهلت بذلك دور المحاسبة التحليلية.

بناءا على ذلك سنحاول حساب سعر التكلفة في هذه الوحدة عن طريق استعمال طريقة التكلفة المتغيرة، وذلك نظرا لأهمية هذه الطريقة في مساعدة المؤسسة على اتخاذ قرارات مستقبلية.

المبحث الأول: تقديم وحدة إنتاج السميد.

يجدر من الناحية الموضوعية أن نستهل هذا الفصل بتقديم الوحدة موضوع الدراسة وذلك من خلال التطرق إلى نشأتها وموقعها ثم مجال نشاطها وأخيرا هيكلها التنظيمي وحجمها.

المطلب الأول: نشأة الوحدة وموقعها.

شهدت الوحدة موضوع الدراسة عدة تطورات منذ نشأتها وذلك راجع بالدرجة الأولى إلى النظام الاشتراكي ثم تخلي الدولة عنه وتوجهها نحو اقتصاد السوق.

الفرع الأول: نشأة الوحدة:

يتركز اقتصاد كل دولة من العالم في جميع نشاطاتها على الجانب الإنتاجي، فهو العمود الفقري لكل مؤسسة والجزائر كدولة مستقلة فإنها تولي لهذا الجانب الحساس أهمية كبيرة ولذلك وضعت برنامجا مسطر ومنظم من أجل التحكم في الوضع وتسييره وفقا للمتطلبات الاقتصادية، إذ تمثل كل مؤسسة صناعية أو تجارية نموذج مصغر عن نظام الدولة ومن بين هذه النماذج مؤسسة الرياض.

وقبل التطرق لهذه الوحدة لابد من معرفة أصلها ونقصد بذلك مؤسسة (م.ص.غ.ح)، ظهرت هذه المؤسسة يوم 22 ماي 1965م بالجزائر العاصمة وقد تم إنجازها بطلب من وزارة الصناعة من طرف شركة أجنبية مجرية، ولأن الجزائر تبنت النظام الاشتراكي بعد الاستقلال فالقرار فيها كان يصدر من طرف السلطة المركزية واستمر الحال هكذا إلى غاية 1982م أين عرف الاقتصاد الوطني مرحلة جديدة تميزت أساسا بإعادة هيكلة المؤسسات الوطنية وبذلك تم تقسيم (م.ص.غ.ح).

وقد عرفت المؤسسة تعديل جذري تمثل في إعادة الهيكلة التي يشهدها السوق وذلك بتجزئة الوحدات الصغيرة حسب معايير معينة وقد تم تسميتها بمؤسسة الرياض وانبثق عنها مؤسسات جهوية هي: رياض الجزائر، سطيف، بلعباس، قسنطينة، تيارت.

في مطلع 2002 م تم تغيير اسم المؤسسة إلى مجمع "سميد" وقد عرفت سميد قسنطينة تقسيما جديدا إلى شركات فرعية وعددها تسعة مطاحن بما فيها وحدة دراستا- مطاحن بني هارون- القرارم قوقة.

شركات فرعية لمؤسسة الرياض قسنطينة هي:

- الشركة الفرعية لصناعة الخمائر (بوشقوف قالمة)
- الشركة الفرعية للتحاليل الخاصة بالنوعية (المخبر المركزي)

بالإضافة إلى 9 شركات فرعية وهي :

- الشركة الفرعية لمطاحن سيبوس عنابة
- الشركة الفرعية لمطاحن مرمورة بقالمة

- الشركة الفرعية لمطاحن سيدي راشد بقسنطينة
- الشركة الفرعية لمطاحن لعوينات بتبسة
- الشركة الفرعية لمطاحن سيدي غريس بأم البواقي
- الشركة الفرعية لمطاحن الاوراس بباتنة
- الشركة الفرعية لمطاحن الحروش بسكيكدة
- الشركة الفرعية لمطاحن بني هارون بميلة

ومن بين الشركات التابعة لم جمع سميد بقسنطينة الشركة الفرعية لمطاحن بني هارون المتواجدة مقرها بالقرارم قوقة ولاية ميلة .التي تتكون من:

- 1.مقر المؤسسة (المديرية العامة)
2. المركب الإنتاجي والتجاري (فرجيو)
3. الوحدة الانتاجية والتجارية (القرارم قوقة)

هذه الأخيرة التي نحن بصدد دراستها.

الفرع الثاني: موقع الوحدة وحجمها.

تقع الوحدة بدائرة القرارم قوقة ولاية ميلة على الطريق الوطني رقم 43 الرابط بين جيجل وقسنطينة يحدها شرقا ملعب البلدية، وغربا قاعة متعددة الرياضات وشمالا إكمالية الطيب بوسمينة وجنوبا الطرق السريع، وهي تتربع على مساحة إجمالية قدرها 7 هكتارات منها 2 هكتار مغطاة بما فيها سكنات المستخدمين، تحمل هذه الوحدة الرقم التسلسلي 43-12-81 يرمز إلى:

43← رقم الولاية.

12← الشهر الذي دخلت فيه الاستقلالية.

81← السنة التي أطلق فيها النشاط.

وقد انطلقت في الإنتاج يوم 5-11-1983 م أي أنها تأخرت بسنتين في بداية الإنتاج وهذا التأخر راجع إلى وصول أجهزة المصلحة.

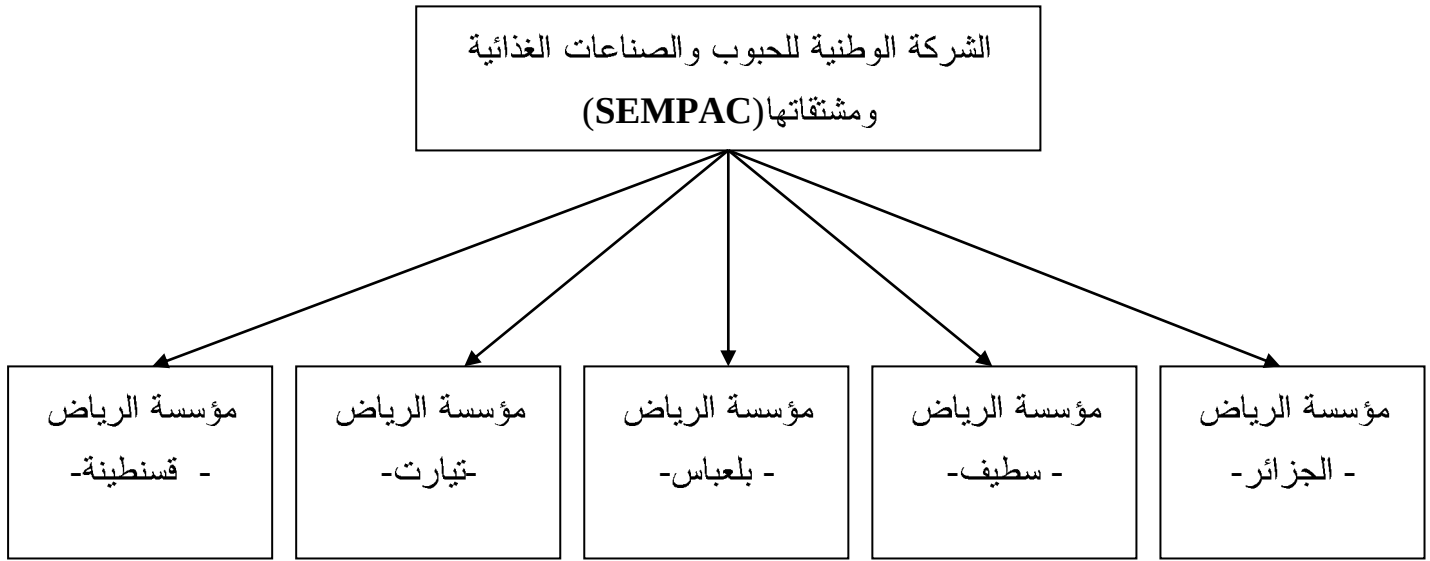
أ- حجم المؤسسة:

1- عدد العمال والموظفين: بلغ عدد العمال والموظفين 120 موزعين على مختلف المصالح وهذا حتى سنة 2005 م، ثم تناقص عددهم في السنوات الأخيرة ليصل إلى 78 عامل سنة 2008 م، وهذا راجع إلى التقاعد النسبي والذهاب الإداري للعمال خاصة في مصلحة الإنتاج، حيث كان عددهم سنة 2004 م 55 عامل ليصل سنة 2008 م إلى 17 عامل.

- رقم الأعمال السنوي: الذي بلغ 246517574,66 دج سنة 2010م.

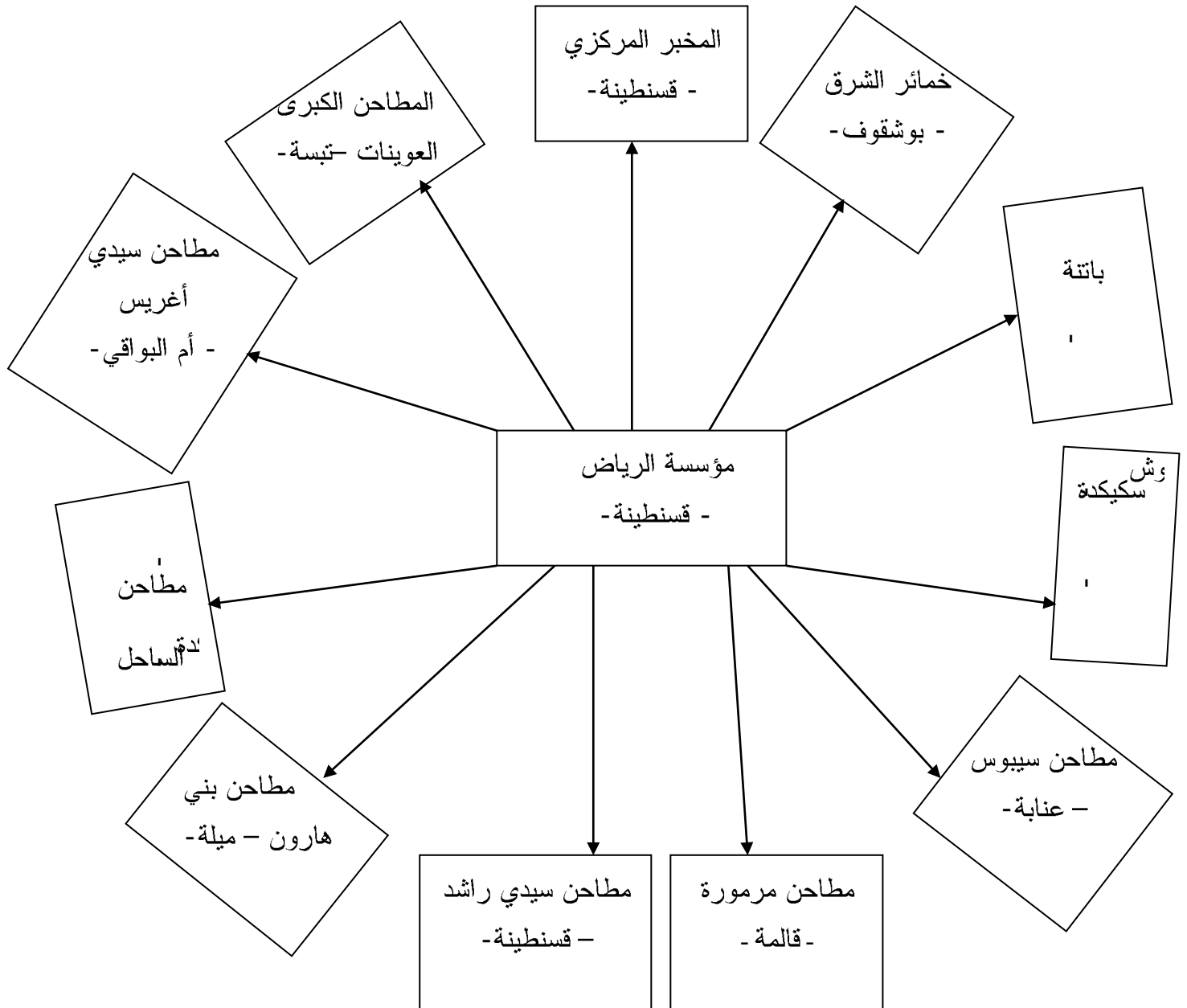
- ربح المؤسسة: خلال سنة 2010م هو 276282980,39 دج.

الشكل رقم (13): المؤسسات التابعة للشركة الأم.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (14): المؤسسات التابعة لمؤسسة الرياض قسنطينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: مجال نشاط الوحدة وبطاقة فنية لها

تتنمي وحدة إنتاج السميد بالقرارم مثل الشركة الأم التي تنتمي إليها (مجمع سميد قسنطينة) إلى القطاع الثاني أي الصناعة وتتمثل أهم مدخلاتها ومخرجاتها فيما يلي:

1. أهم مدخلات الوحدة:

تعتبر الحبوب أهم المواد الأولية والضرورية للوحدة بالإضافة إلى مختلف الحاجيات اللازمة من قطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف.

2. أهم مخرجات الوحدة:

يمثل السميد والفريضة أهم منتجات الوحدة، حيث تقوم ببيعها في مختلف أنحاء الوطن، كما تمثل النخالة أحد المنتجات الثانوية للوحدة.

3. بطاقة فنية عن الوحدة

الطاقة الإنتاجية : تقدر ب 1600 قنطار يوميا أي ما يعادل 66 قنطار في الساعة من المادة الأولية (القمح اللين) منها:

-1200 قنطار فريضة (دقيق الخبز)

-400 نخالة .

طاقة التخزين : 125000 قنطار من المادة الأولية (القمح اللين)

-9000 قنطار فريضة

-3000 قنطار نخالة

يقدر عمالها ب 108 عامل بالإضافة إلى وجود عدد من المتهنيين في مختلف الاختصاصات مبعوثين من طرف التكوين المهني بالقرارم قوقة

-يسهر على تنظيم وتسيير الوحدة 09 مصالح

-مصلحة الأمانة

-مصلحة الإدارة المالية

-مصلحة الإنتاج

-مصلحة المشتريات

-مصلحة الصيانة الميكانيكية والكهربائية

-مصلحة الأمن الوقائي

-المخبر

-مصلحة التقنية التجارية

والتي سنتطرق إليها بالتفصيل.

المطلب الثاني: حجم، أهداف وأهمية الوحدة.

سنتطرق إلى حجم وأهداف وأهمية الوحدة من خلال الفروع الآتية:

الفروع الأول: حجم الوحدة.

تعتبر وحدة إنتاج سميد بالقرارم بقوة من الحجم الصغير(*) باعتبار أنها تستخدم 80 أجيرا يتوزعون على مختلف أقسامها ووظائفها حسب مؤهلاتهم على النحو التالي:

الجدول رقم(10) يبين توزيع المستخدمين الدائمين في وحدة إنتاج سميد حسب مؤهلاتهم.

والجدول رقم(11) يبين توزيع المستخدمين المؤقتين.

الجدول رقم(10): التشغيل الدائم.

الافواج	الفوج الاول			الفوج الثاني			الفوج الثالث			الفرق
	ع.غ.م	ع.م	ل.ت.ع	ا.مهارة	تقني	ت.س	ا.متوسط	ا.سامية	ا.مسيرة	م.م.م الفارط
م.العامة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
وحدة فرجيوة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
وحدة القرارم	30	-	-	19	-	04	11	01	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	30	-	-	19	-	04	11	01	65	-

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

(*) التصنيف المعتمد هو كالاتي:

- أقل من 200 مستخدم (المؤسسة صغيرة الحجم)
- من 200 إلى 499 مستخدم (المؤسسة متوسطة الحجم).
- من 500 مستخدم فما فوق (المؤسسة كبيرة الحجم)

الجدول رقم(11):التشغيل المؤقت.

الأفواج	الفوج الاول	الفوج الثاني	الفوج الثالث						
	ع.غ.م	ع.م	ل.ت.ع	مهارة	تقني	ت.س	إ.متوسط	المجموع	م.نساء
الانتاج	01	-	-	-	-	01	02	04	-
الصيانة	-	-	-	-	-	01	04	05	-
المحاسبة	-	-	-	-	-	-	04	04	02
التجارة	-	-	-	-	-	-	01	01	01
المخبر	-	-	-	-	-	01	-	01	01
المجموع	01	-	-	-	-	03	11	15	04

المصدر: مصلحة المستخدمين.

ملاحظة: كما تم إبرام 03 عقود لإطارات في التغذية والتغذي وهذا في إطار المرسوم التنفيذي

رقم 25/08 لمدة سنة واحدة ابتداء من فيفري 2012

- كما تم إبرام 08 عقود في إطار التمهين منهم 02 بنات.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة.

لكل مؤسسة من مؤسساتنا أهمية وحدة من أجلها فأهمية مؤسسة أو وحدة الرياض تظهر في استعمال الفريضة فبصناعة الخبز الذي يعتبر مادة غذائية أساسية والذي يعتبر من حاجات الإنسان الضرورية طوال السنة وكذلك استعمالها من طرف محلات الحلويات والعجائن ، إضافة إلى البقايا أي ما يعرف بالنخالة والتي تعد نتيجة لعمليتي الطحن والغربلة للقمح اللين فهي تستعمل كغذاء أو علف للحيوانات والدواجن وتوظيف النوع من المشاريع يرجع إلى:

كثرة الطلب على هذا النوع من المنتجات فكان فرض المركب تغطية حاجيات السوق وكذا الوصول لتحقيق الاكتفاء الذاتي من مادة الفريضة.

نظرا لإتاحة الظروف المناخية من درجة الحرارة والرطوبة وكذا الموقع الاستراتيجي لمزاولة مثل هذا النشاط الاقتصادي ، فالوحدة تقع بمحاذاة الطريق الوطني رقم 27 مما يسهل عملية التموين وكذا تسويق المنتج النهائي وان كل مؤسسة تسعى عند تكوينها إلى تحقيق أهدافها التي انشأت من أجلها وتحقيق المكانة والوصول إلى أعلى المراتب وتحقيق الهدف بأقل ناقد ممكن وهذا لضمان بقائها في السوق ضمن ما يعرف بالمنافسة ،ومن بين ما تسعى هاته المؤسسة إلى تحقيقه ما يلي:

- إدخال بعض الطرق التقنية والتكنولوجية الحديثة.
- العمل على إنشاء وحدة إنتاجية تختص بإنتاج العجائن.

إتباع إستراتيجية خاصة وفعالة

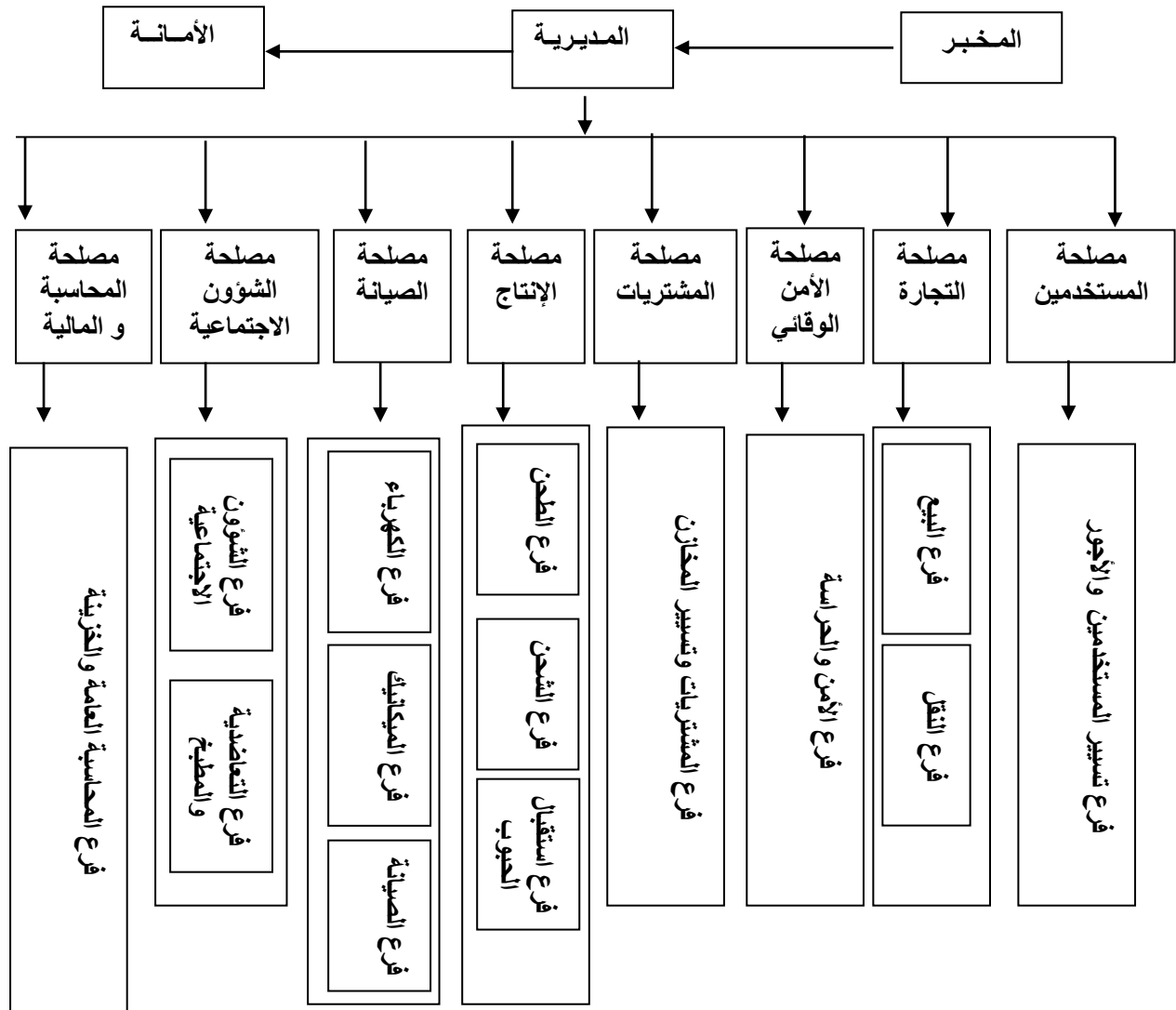
إعادة هيكلة المصنع واستقلاليته

إدخال أساليب وطرق تقنية جديدة آلات حديثة مما يؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع من 1600 ق في الولايات المتحدة الى 4000 ق في اليوم بسبب ارتفاع معدل استهلاك الفريشة وزيادة الطلب عليها بالمقارنة مع السמיד والذي مرجعه إلى عامل السعر.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة وحجمها.

اعتمدت هيكلًا تنظيميًا يتماشى مع حجمها بالدرجة الأولى، كما هو موضح فيما يلي:

الشكل رقم (15): الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج السميد.



المصدر: مصلحة المستخدمين.

بحيث تتمثل المهام الرئيسية لكل مصلحة فيما يلي:

الفرع الأول: مصلحة الأمانة.

تعتبر هذه المصلحة عنصرا مهما في أي مؤسسة كانت كما تلعب دورا مهما داخل الإدارة ، فهي همزة وصل بين المدير ومختلف المصالح حيث يعمل بها موظف واحد يتمثل في السكرتيرة ولهذه الأخيرة علاقة مباشرة مع رئيسها تتوب عنه في بعض الأحيان وتنظم مختلف الأعمال التي تردمن خارج المؤسسة وتصدر منها ، ويشترط في السكرتيرة ما يلي:

- الاخلاص للمؤسسة والولاء للرئيس
- الدقة في تحديد المواعيد
- الكفاءة والقدرة على أداء المهام والشعور بالمسؤولية
- أن تجيد بعض اللغات بالإضافة الى اللغة الوطنية
- مهامها :تقوم السكرتيرة ببعض المهام نذكر منها
- حفظ الوثائق وترتيب المستندات في حافظات
- ضبط مواعيد المدير
- تسجيل المكالمات الهاتفية للمدير وتحويلها للعمال إذا كانت خاصة بهم .
- تسجيل البريد الصادر والوارد في دفتر البريد .
- استقبال الزوار وتحديد المواعيد مع المدير.
- استقبال وارسال المكالمات والفاكس.
- ترتيب وتنظيم الأرشيف.

أهم الوثائق المستعملة

- سجل البريد.
- سجل الفاكس الصادر والوارد.
- جدول الإرسال.

الفرع الثاني: المصالح التابعة للإنتاج.

1- مصلحة التجارة:

تعد هذه المصلحة المرآة العاكسة لتحديد الوضعية، حيث انضمت إلى الإنتاجية حديثا وأصبحت وحدة إنتاجية وتجارية في الفاتح من جانفي 2001 م، ويكمن دورها في مختلف المبادلات التجارية سواء كانت داخلية أو خارجية بالاعتماد على مركز البيع في كل من زغاية والقرارم قوقة.

2- مصلحة المشتريات:

تلعب دور أساسي في تموين الوحدة بمختلف الحاجيات اللازمة لقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف والمادة الأولية (القمح اللين)، كما يشرف على تسيير المخزون، يعمل بها 3 موظفين ولها علاقة خارجية متمثلة في الموردين وعلاقة داخلية مع مصلحة الصيانة والإنتاج والمحاسبة.

3- مصلحة الإنتاج والبرمجة:

هي بمثابة العمود الفقري للوحدة حيث تضم أكبر عدد من العمال أي حوالي 60 عاملا، لأنها تعتمد على اليد العاملة الإنتاجية أكبر منها إدارية، نظام العمل بها متواصل ليلا ونهارا وتعمل هذه المصلحة على زيادة الإنتاج وتحسين النوعية بالتنسيق مع المخبر والمصلحة بعد الحصول على مختلف التحاليل الخاصة بالمواد الأولية حيث يمثل إنتاجها الحصول على مادة السميد والفريضة.

4- مصلحة المحاسبة والمالية:

تعتبر هذه المصلحة أهم مصالح الوحدة وهي ملتقى لجميع المصالح عن طريق وثائق المحاسبة التي تحتوي على جميع المعلومات المتعلقة بكل مصلحة، إذ تعتبر كنظام تسيير مالي ومحاسبي في الوحدة، فهي تعمل على المراقبة الدقيقة للحركات المالية وذلك بدءا بوضع المخططات التقديرية للمصاريف لمتوقع صرفها والإيرادات الرامية لتحصيلها، وكذلك إنشاء مخطط مالي يكون بالتنسيق مع المديرية العامة فرع المحاسبة المالية إلى غاية إعداد الميزانية الختامية للوحدة مرورا بمراحل عديدة لمعرفة وضعياتها المالية من حيث الربح والخسارة وهي المراحل التي تتمثل في متابعة كل المعاملات التي تتم مع الزبائن والموردين.

حيث يتم في هذه المصلحة مراقبة جميع الوثائق المتعلقة بعملية البيع والشراء، وتلك التي تتم مع المديرية العامة كم لها علاقة بالبنوك والموردين حيث يعد البنك الجزائري للفلاحة والتنمية الريفية (BADR) المتعامل الوحيد للوحدة، ويشترط قسم المحاسبة أن يكون على أتم الاستعداد لتقديم نتائج العمليات في أي وقت، كما تحفظ الوثائق لمدة 10 سنوات في الأرشيف الخاص بالوحدة، ويعمل بها موظفان وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع المحاسبة.
- فرع الخزينة.

الفرع الثالث: المصالح الخدمية.

تتمثل في المصالح المكملة لمصالح الانتاجية.

1- مصلحة المستخدمين:

تعد مصلحة المستخدمين الركيزة التي تعتمد عليها الوحدة في تسيير شؤون العاملين من حيث تنظيم الحركات المهنية كالإحالة على التقاعد أو الوفاة، الزواج، الازدياد وكذا إعداد جميع ملفاتهم بما فيها كشوفات الأجور.

2- مصلحة الأمن والوقاية:

هي مصلحة وقائية تسهر على نظافة المحيط وتوفير الحماية الدائمة للعمال من الحوادث والأخطار التي قد يتعرضوا لها أثناء العمل وتقديم الإسعافات اللازمة والضرورية بتحقيق الأمن داخل الوحدة وكذلك مراقبة حركة العمال (دخول، خروج) ويعمل لدى المصلحة 16 عاملا وتنقسم إلى:

- فرع الأمن: ويكون عمالها في النهار لتوفير الأمن للوحدة.
- فرع الحراسة: تقوم بتوفير الحراسة للعمال وينقسم هذا الفرع إلى 4 أفواج وكل فوج فيه حراس يعملون بالتناوب.

3- مصلحة الصيانة:

تعتبر هذه المصلحة كجهاز وقائي يتصل مباشرة بمصلحة الإنتاج وتعمل جاهدة بالسهل على العمل الجيد لآلات الطحن ولواحقتها لتفادي أي مشكل تقني يتسبب في إعاقة حركة الإنتاج، وتشمل عملية الصيانة مختلف الآلات والأجهزة الكهربائية والميكانيكية كما تربطها علاقة تكامل مع كل من مصلحة الإنتاج ومصلحة المشتريات.

4- مصلحة الشؤون الاجتماعية:

هي مصلحة تهتم بالشؤون الاجتماعية للعمال حيث تعمل جاهدة على تحسين ورفع مستواهم المعيشي، تضم 7 عمال وتنقسم فروعها إلى ثلاثة هي:

- فرع الشؤون الاجتماعية.
- فرع التعاونية.
- فرع المطعم.

ولهذه المصلحة علاقة مباشرة مع مصلحة المحاسبة التي تشرف على حساباتها وفقا للوثائق

التالية:

- سند التسديد.
- الفاتورة.

المبحث الثاني: دور وظيفة المالية والمحاسبة في وحدة إنتاج السميد.

تعتبر وظيفة المالية والمحاسبة مسئولة عن الإشراف على نظام المعلومات المحاسبي (S.A.P) وهي تؤدي أدوارا حيوية داخل الوحدة سنحاول فيما يلي إبرازها من خلال التطرق إلى العلاقات الداخلية والخارجية التي تقيمها مع محيطها ثم أشكال الرقابة التي تمارسها.

المطلب الأول: مهام مديرية المحاسبة والمالية وهيكل تنظيمها.

سننتقل إلى المهام والهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية فيما يلي:

الفرع الأول: مهام مديرية المحاسبة والمالية.

بما أننا بصدد دراسة موضوع نظام التكاليف في المؤسسة الاقتصادية سنخص بالذكر أهم مصلحة تهمنا في موضوعنا هي مصلحة المحاسبة والمالية.

أولا: مصلحة المحاسبة والمالية.

لقد ظهر هذا القسم منذ بداية الوحدة في العملية الإنتاجية حيث كان في البداية مصلحة مستقلة بذاتها تتكون من رئيس يسهر على مراقبة أعمال مسئول المحاسبة العامة ومسئول المالية، وقد دعمت هذه المصلحة في سنوات أخيرة بجهاز كمبيوتر سهل من عمليات التسجيل في مختلف الوثائق المحاسبية، وفي سنة 2003م-2004م تحولت مصلحة المحاسبة والمالية من مصلحتي "المستخدمين والشؤون الاجتماعية" إلى مصلحة تشملهم جميعا هي "مصلحة الإدارة المالية"، وهذا في إطار السياسة التي تتبناها الدولة نحو خوصصة المؤسسات الوطنية بإحالة العمال على تقاعد مسبق مقابل تعويض معين، وحاليا تخضع المصلحة للرقابة المباشرة للمديرية العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن قسم المحاسبة والمالية ونظرا لأهميته في العملية الاقتصادية أو بالأحرى العملية الإنتاجية التجارية فلقد أولت إدارة الوحدة اهتماما كبيرا منذ الوهلة الأولى، حيث جهزت المصلحة ككل بمختلف التجهيزات من مكاتب، كمبيوتر...، وكذا خصتها بامتيازات إدارية وقانونية من أجل التدخل في حالة اكتشاف العيوب أو أخطاء في أي عملية تمر عليها بالإضافة إلى ذلك فإن رعاية إدارة المؤسسة لفرع المحاسبة والمالية يتجلى بوضوح في الدورات التكوينية والتربصات التي يتلقاها عامل القسم بصفة دورية بغرض الرفع من مستوى الكفاءة التقنية والمهنية لعمال المصلحة تماشيا مع النظام الاقتصادي السائد وكذا آخر الدراسات والتقنيات الحديثة المتبعة في باقي دول العالم.

وفي الأخير نشير في تقريرنا إلى أن قسم المحاسبة العامة والمالية بمطاحن بين هارون بالقرارم قوكة يحتوي على كل الضروريات لتسهيل نشاط العمال الذين يبذلون بدورهم جهود جبارة من أجل سير العمل على أكمل وجه، وبالتالي إبراز حقيقة المركز المالي للوحدة حتى تعتمد عليه المديرية العامة في وضع مخططاتها المالي.

ثانيا: عرض المصلحة المختارة:

1- مصلحة المحاسبة والمالية:

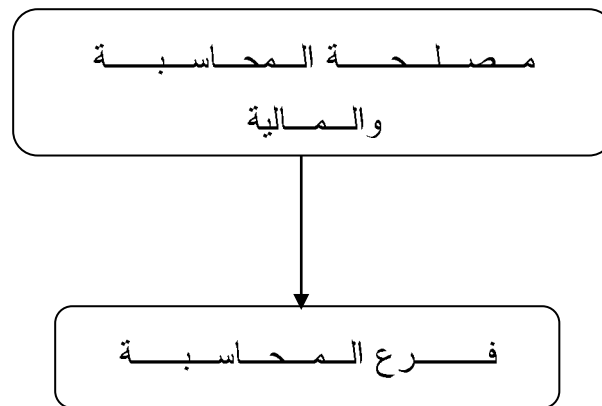
- تعريف: تعتبر هذه المصلحة من أهم مصالح لدى المؤسسة وهي ملتقى لجميع المصالح ليس كأفراد وإنما عن طريق وثائق المحاسبة التي تحتوي على جميع المعلومات المتعلقة بكل مصلحة، إذ تعتبر كنظام تسيير مالي ومحاسبي في الوحدة، فهي تعمل على المراقبة الدقيقة للحركات المالية وذلك بدءا بوضع المخططات التقديرية للمصاريف المتوقع صرفها والإيرادات الرامي تحصيلها، كذلك إنشاء مخطط مالي يكون بالتنسيق مع المديرية العامة فرع المحاسبة والمالية إلى غاية إعداد الميزانية الختامية للوحدة مروراً بمراحل عديدة لمعرفة وضعياتها المالية من حيث الربح والخسارة وهي المراحل التي تتمثل في متابعة كل المعاملات التي تتم مع الزبائن والموردين.

حيث يتم في هذه المصلحة مراقبة جميع الوثائق المتعلقة بعملية البيع والشراء، وتلك التي تتم مع المديرية العامة فيها تتم المراقبة لجميع الوثائق القادمة من جميع المصالح بالوحدة، كما لها علاقة بالبنوك والموردين حيث يعد البنك الجزائري للفلاحة والتنمية الريفية (BADR) المتعامل الوحيد للوحدة، ويشترط قسم المحاسبة أن يكون على أتم الاستعداد لتقديم نتائج العمليات في أي وقت، كما تحفظ الوثائق لمدة 10 سنوات في الأرشيف الخاص بالوحدة، فلا تتم عملية التسجيل إلا بعد التأكد من صلاحية الوثائق ويعمل بها عاملان "02" وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع المحاسبة.
- فرع الخزينة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية.

الشكل رقم(16): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

1- دراسة المناصب:

في هذه الدراسة نقوم بالتعرف على مناصب العمل الموجودة وكذا المصالح وذلك عن طريق:

- تحديد المهام المسندة إلى كل منصب مع ذكرها.
- التعرف على الوثائق المنجزة في المنصب والصادرة والواردة إلى المنصب.
- التعرف على العلاقات المرتبطة بكل منصب.
- التعرف على الوسائل المستخدمة لإنجاز المهام.

اسم المنصب	اسم المصلحة	عدد العاملين	منصب كل عامل
قسم المحاسبة والمالية	مصلحة المحاسبة والمالية	04	- رئيس مصلحة المحاسبة. - رئيس فرع المحاسبة. - مساعدين المحاسبين.

أ- دراسة منصب رئيس المحاسبة والمالية:

رقم المنصب: 01. اسم المنصب: مصلحة المحاسبة والمالية. عدد العمال: 01. المكتب الذي ينتمي إليه: مصلحة المحاسبة والمالية.

- دراسة المهام:

المهام	التواتر	الفترة
- السهر على تسيير المصلحة. - إعداد الميزانية ومتابعة الحسابات. - تنسيق النشاطات والتكفل بمراسلة المتعاملين مع الوحدة	يوميًا شهريًا عشوائي	عشوائي في نهاية كل دورة محاسبية عشوائي

ب-دراسة منصب رئيس فرع المحاسبة:

رقم المنصب: 02.
اسم المنصب، رئيس فرع المحاسبة.
عدد العمال: 01.
المكتب الذي ينتمي إليه: مصلحة المحاسبة والمالية.

- دراسة المهام:

المهام	التواتر	الفترة
- مراقبة الوثائق القادمة من مختلف المصالح.	عشوائي	عشوائي
- القيام بعملية التسجيل المحاسبي.	عشوائي	في نهاية كل عملية حسابية
- الإشراف على عمليتي دخول وخروج الأموال.	عشوائي	عند وصول طلب تسديد

الفرع الثالث: التنظيم الحالي لوظيفة المالية والمحاسبة.

يسهر على أداء وظيفة المالية والمحاسبة موظفان اثنان هما:

- رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

- رئيس فرع المحاسبة.

وهي تنقسم إلى الفرعين التاليين:

1- مصلحة المالية والمحاسبة:

يقوم هذا الفرع بما يلي:

- السهر على تسيير المصلحة.

- إعداد الميزانية ومتابعة الحسابات.

- تنسيق النشاطات والتكفل بمراسلة المتعاملين مع الوحدة.

- إعداد الجداول المالية التي تحتوي على مداخيل ومصاريف الوحدة لمدة معينة.

2- فرع المحاسبة:

يقوم الموظف المسئول على فرع المحاسبة بما يلي:

- مراقبة الوثائق القادمة من مختلف المصالح.

- القيام بعملية التسجيل المحاسبي.

- الإشراف على عمليتي دخول وخروج الأموال.
- متابعة الوضعية المالية للوحدة وحساباتها البنكية والبريدية.
- تخليص الفواتير وكذا مختلف الوصول الخاصة بالمشتريات والخدمات.
- مسك سجلات خاصة بالبريد الصادر، أوامر الدفع، سحب الشيكات.
- تقييد العمليات المحاسبية يدويا ثم إدخالها في ملفات خاصة داخل الكمبيوتر.
- فحص كل المستندات (الفواتير، طلبات الصكوك) وتحقيقها.

المطلب الثاني: علاقات مصلحة المالية والمحاسبة وأساليب الرقابة فيها.

سننتظر للعلاقات الداخلية والخارجية وأشكال الرقابة التي تمارس فيها وظيفة المالية والمحاسبة.

الفرع الأول: العلاقات الداخلية والخارجية لوظيفة المالية والمحاسبة.

تقيم وظيفة المالية والمحاسبة مع محيطها علاقات داخلية وخارجية متنوعة وتجعلها تؤدي أدوار هامة بالنسبة للوحدة ويمكن تلخيصه فيما يلي:

1- العلاقات الداخلية:

تتعامل وظيفة المالية والمحاسبة داخل الوحدة بطريقتين هما:

1-1- الطريقة المباشرة:

وتتم من خلال إجراء مدفوعات عن طريق الشيك نيابة عن شعبة التموين وتسمى بأوامر الدفع، بالإضافة إلى المدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن جميع المصالح.

1-2- الطريقة غير المباشرة:

وتتعامل وظيفة المحاسبة والمالية بهذه الطريقة مع جميع مصالح الوحدة وحسب هذه الطريقة تعتبر هذه الوظيفة مركز عبور في بعض العمليات بين مصلحتين (مثل مصلحة الصيانة ومصلحة الإنتاج).

2- العلاقات الخارجية:

حيث تكون مع:

- نقاط البيع التابعة للوحدة (زغاية، القرارم قوقة).
- الوحدات الأخرى التابعة لنفس الشركة الأم.
- مع الموردين داخل وخارج الوطن.
- مع العملاء.
- مع البنوك و بريد الجزائر وشركات التأمين ومصالح الضرائب والجمارك.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة التي تمارسها وظيفة المحاسبة:

يوجد نوع واحد من الرقابة التي تمارسها هذه الوظيفة هي:

1- الرقابة الداخلية:

وتتم على مستوى الوحدة التي يتم نقل الفواتير إلى المحاسب الرئيسي لتسجيلها في سجل وفي حالة حدوث خطأ يتم إرجاعها إلى المحاسب لتصحيحها، وإذا لم يكتشف الخطأ من طرف المحاسب الرئيسي وتصل تلك الفواتير إلى رئيس المصلحة يقوم هذا الأخير بالاتصال بالمحاسب الرئيسي لإظهار الخطأ وإعلامه به، وهذا من أجل تصحيح ذلك الخطأ وقد تمر أخطاء دون أن يكتشفها رئيس المصلحة لكن عندما يقوم بنقل الفواتير أو المعلومات إلى المديرية العامة للشركة الأم عن طريق نظام المعلومات المحاسبي الآلي (S.A.P) ويتم اكتشاف الخطأ على مستوى المديرية العامة في قسنطينة يتم الاتصال برئيس المصلحة لتصحيح الخطأ.

المطلب الثالث: تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة.

سننترق فيما يلي إلى كل من مبدأ عمل الطريقة ومراحلها.

الفرع الأول: مبدأ عمل الطريقة.

1- منتجات المؤسسة وسير عملية الإنتاج.

تعمل هذه الطريقة على أساس التفرقة بين نوعين من التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة باستخدام جدول الاستغلال التفاضلي، وانطلاقاً من كون هذه المؤسسة تقوم بإنتاج منتجين هما الفرينة والنخالة حيث يمكن اعتبار الفرينة كمنتج رئيسي والنخالة كمنتج ثانوي، وبحسب تقديرات مسؤولي المؤسسة فإن 100 كغ من المواد الأولية توجه 75% منها للفرينة و25% المتبقية للنخالة، فإننا سنقوم بحساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة ككل وبعد ذلك نستنتج النتيجة الخاصة بكل منتج.

2- مراحل عملية الإنتاج.

نستخدم المؤسسة المادة الأولية (القمح) لإنتاج منتجين أحدهما رئيسي هو الفرينة والآخر ثانوي هو النخالة.

حيث لا توجد أي فضلات وتمر عملية الإنتاج بعدة مراحل:

- التخزين: وهي تتم بعد دخول القمح المادة الأولية إلى المؤسسة حيث يتم تخزين القمح في خلايا خاصة.
- الغريلة: وهي عملية تتم من أجل تخليص القمح من الشوائب والحشيش والحجر إلخ.....
- التنظيف: وهي مرحلة تتم على مستوى الجزء الثاني من المؤسسة حيث يوضع القمح في الماء لمدة 30 د تم يستخرج ويوضع في خلايا خاصة من أجل الطحن.

- **الطحن:** وهي العملية الأساسية التي تتم على مستوى المؤسسة حيث يتم طحن القمح من أجل التحصل على الفرينة والنخالة.
- **التخزين:** وهي العملية الأساسية لكل مؤسسة إنتاجية حيث يتم تخزين الفرينة والنخالة في خلايا خاصة من أجل التوزيع.
- **التوزيع:** وهي العملية النهائية والتي يتم فيها توزيع المنتج في أكياس خاصة من أجل الاستهلاك.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة في المؤسسة.

تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي والأول لمعلومات المحاسبة التحليلية، حيث يمكن اعتبار حساب النتائج كنقطة الانطلاق للمحاسبة التحليلية، لذلك وقبل استعراض مراحل تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة يجب أولاً استعراض حساب النتائج الخاصة بالنسبة المالية للفترة من 2012/02/01 إلى 2012/02/29.

المرحلة الأولى: الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية.

نظراً لاعتبارات تتعلق بالالتزامات الضريبية والتسيرية والقانونية، فإن أعباء المحاسبة التحليلية قد تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، وذلك انطلاقاً من مبدئين:

- كل عبئ غير مستقر على عاتق المؤسسة لا ينتقل إلى المحاسبة التحليلية .
- كل عبئ غير عادي استثنائي لا ينتقل إلى المحاسبة التحليلية .

حيث أن أعباء المحاسبة التحليلية أعباء المحاسبة العامة - أعباء غير مدمجة + أعباء إضافية. وانطلاقاً من حساب النتائج المتوفرة لدينا والخاص بهذه المؤسسة، نجد أنه في حالة هذه المؤسسة فإن أعباء المحاسبة التحليلية مطابقة لأعباء المحاسبة العامة.

المرحلة الثانية: إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج (حسب سلوكها).

إن الأعباء المسجلة في حساب النتائج هي أعباء مرتبة حسب طبيعتها وبالتالي يجب إعادة ترتيبها حسب علاقتها بحجم الإنتاج (حسب سلوكها) إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة ويكون ذلك من خلال استخدام جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب سلوكها.

الجدول رقم(12): إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى تكاليف.

الاعباء حسب طبيعتها/التكاليف حسب سلوكها	رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الإجمالية	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة
المشتريات المستهلكة	60		17251030.87	17251030.87	
خدمات خارجية	61		163820.00	81910	81910
أعباء المستخدمين	63		4396313.55		4396313.55
ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة	64		200674.00		200674.00
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	68				1670000.00
المجموع			22011838.42	17332940.87	6348897.55

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ملاحظات حول إعادة الترتيب:

هناك عدة طرق للفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، أهم هذه الطرق هي:

- الطريقة الإحصائية (الرياضية).
- الطريقة المحاسبية.

وبما أن المعطيات التي تحصلنا عليها من المؤسسة غير كافية لاستخدام الطريقة الإحصائية، فقد حاولنا استخدام الطريقة المحاسبية للفصل بين التكاليف وكانت كالاتي:

- الحساب 60 (مشتريات مستهلكة): يمثل في مجمله المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية وهو حساب بطبيعته متغير حسب علاقته بحجم الإنتاج.
- الحساب 61 (خدمات خارجي): يحتوي هذا الحساب على جزء متغير وجزء ثابت، ومع عدم توفر المعطيات اللازمة وبناءا على استفسارات مع محاسب الشركة فقد تم تقسيمه مناصفة بين التكاليف.

- الحساب 63 (أعباء المستخدمين): لاحظنا أن أعباء المستخدمين تمثلت في عنصرين أساسيين هما:

- أجور المستخدمين.
- أعباء التأمينات الاجتماعية للمستخدمين وبعدم وجود مستخدمين مؤقتين في المؤسسة، فقد تم اعتبار كامل المبلغ تكاليف ثابتة.
- الحساب 64 (ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة): هي ضرائب تتعلق برسوم التكوين ورسوم العقارات وتأميناتها ورسوم تخص التلوث، وهي مصاريف ثابتة يطبقها حيث لا علاقة لها بحجم الإنتاج
- الحساب 68 (مخصصات الاهتلاكات وخائر القيمة): هي أعباء كذلك مرتبطة بهيكل المؤسسة، ولذلك أعتبر كامل المبلغ ثابت.
- المرحلة الثالثة: إعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- بعد أن قمنا بتوزيع الأعباء، أي التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وبالاستناد على معلومات إضافية كرقم الأعمال والنواتج الأخرى المأخوذة من حساب النتائج للمؤسسة، يتشكل لنا جدول الاستغلال التفاضلي على النحو الآتي:
- الجدول رقم(13): الاستغلال التفاضلي.

الرقم	البيان	المبلغ الجزئي	المبلغ الكلي	النسبة
1	رقم الاعمال الصافي		37136617.70	%100
2	التكلفة المتغيرة	17332940.87		%46,67
3	الهامش على التكلفة المتغيرة		19803676.83	%53,32
4	التكاليف الثابتة	6348897.55		%17,09
5	نتيجة الاستغلال		13454779.28	%36.23

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: تطبيق حساب النتائج حسب الطبيعة: من 2012/02/01 إلى 2012/02/29
الجدول رقم (14): حسابات النتائج حسب الطبيعة.

البيان	ملاحظة	في 2012/02/29	في 2011/02/28
المبيعات والمنتجات الملحق		37136617.70	24705373.76
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		7133620.00	96840.00
إنتاج مثبت		--	--
اعانات الاستغلال		--	--
تنازلات بين الوحدات		4266000.00	1420000.00
إنتاج السنة المالية		25736997.70	23188533.76
مشتريات مستهلكة		17251030.87	16369053.45
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى		163820.00	141656.36
استهلاك قسم المالية		17414850.87	16510709.81
القيمة المضافة للاستغلال		8322146.83	6677823.95
أعباء المستخدمين		4396313.55	4389422.77
ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة		200674.00	84399.00
إجمالي فائض الاستغلال		3725159.28	2204002.18
المنتجات العملية الأخرى		47197.32	79069.88
الأعباء العملية الأخرى		--	--
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		1670000.00	1688240.00
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		--	--
النتيجة العملية		2102356.60	594832.06
المنتجات المالية		--	--
الأعباء المالية		--	--
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب		2102356.6	594832.06
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		--	--
الضرائب المؤجلة (التغييرات) عن النتائج العادية		--	--
مجموع منتجات الأنشطة العادية		25784195.02	23267603.64
مجموع أعباء الأنشطة العادية		23681838.42	22672771.58
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		--	--
عناصر غير عادية (منتجات)		--	--
عناصر غير عادية (أعباء)		--	--
النتيجة غير العادية		--	--
صافي نتيجة السنة المالية		2102356.60	594832.06

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من حسابات النتائج نجد أن استهلاكات السنة المالية للمؤسسة تتكون من إنتاج مثبت وإعانات الاستغلال الخاص بالدورة الإنتاجية للمؤسسة وإعانات الاستغلال وتنازلات بين الوحدات بالإضافة إلى مشتريات مستهلكة وخدمات استهلاكية أخرى، اعتمدت هذه المؤسسة على المواد الأولية وتحملت مختلف التكاليف المتعلقة بدورها الاستغلالية من أجل الوصول إلى استهلاك السنة المالية الذي يثبت لنا أنه منطقي بالموازاة مع رقم الأعمال والمصاريف والتكاليف.

وبعد ذلك يوضح لنا جدول حسابات النتائج مواصلة المؤسسة لنشاطها وهو ما تثبته النتيجة المالية التي تتكون من أعباء المستخدمين وضرائب المدفوعات والأعباء العمالية الأخرى مطروحا منها المنتجات المالية والأعباء المالية وهو ما يعطينا نظرة واضحة حول وضعية المؤسسة هل هي مركز مالي مربح أم لا وهو ما تجلى في النتيجة المالية.

كما يظهر لنا حساب صافي نتيجة السنة المالية من خلال طرح مختلف أنواع الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة وكذلك طرح عناصر الغير عادية (منتجات وأعباء) لنخرج في الأخير بصافي نتيجة السنة المالية، ومن خلال حسابات النتائج لدى المؤسسة محل الدراسة كانت كمايلي: $(25784195.02 - 23681838.4 = 2102356.60)$ هذا بالنسبة لسنة 2012 وكذلك تكون بالنسبة لسنة 2011.

ونستخلص من هذا الجدول (حسابات النتائج) أنه لكي يكون هناك ربح يجب دراسة حول الاستثمار من دورة الاستغلال في تصريف المنتج والخدمات ما بعد البيع من خلال الموازنة بين رقم الأعمال ومختلف المصاريف والأعباء المتعلقة بالإنتاج والتوزيع واتجاه مصالح الضرائب.

خلاصة:

- من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها تبين لنا أن استعمال نظام التكاليف من قبل الوحدة موضوع الدراسة لتنفيذ مختلف الإجراءات المالية والمحاسبية يسمح لهذه الأخيرة بتسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة عالية، ويتيح لها إمكانية تحقيق ميزة تنافسية وذلك من خلال كون:
- هذا النظام يسمح لها بالحصول على المعلومات الضرورية لتسيير نشاطها في أي وقت.
 - هذا النظام بسيط، سهل، متطور ومتكامل يستدعي توفر معطيات وبيانات إدخال مبسطة، كما يراقب هذه المعطيات والبيانات ويحرص على تكاملها.
 - يعتبر هذا النظام أداة رقابية تضمن السير الحسن للعمل.
- ورغم كل هذه الإيجابيات التي وقفنا عليها خلال دراستنا الميدانية وجدنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم المحاسبة التحليلية بل تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة.

الخاتمة

سمحت هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها كثير من المسيرين الجزائريين على وجه الخصوص بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها وذلك لأسباب عدة منها ما يعود إلى عدم الترويج لها كما يفعل ذلك الأوروبيون والأمريكيون والأسويون ومنها ما يتعلق بارتفاع التكلفة وضع نظام محاسبة التكاليف ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحددها السوق وهم يعتقدون إنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن تقليص التكاليف فقط.

نتائج البحث:

لقد توصلنا من خلال الدراسة التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

أ- لا يمكن لنظام محاسبة التكاليف أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام محاسبة التكاليف تكمن في أن يذهب إلى أعماق التحاليل في ما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الأخرى لذلك لا يمكن أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة... بل يعتبر مكملًا لها.

ب- يعتبر نظام المحاسبة والمالية (العامة) من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها المحاسبية المالية. وإن المحاسبة المالية نظاما يشبه ما أطلق عليه المختصين بالعلبة السوداء، نظرا لاحتوائه على معلومات شاملة لا تظهر إلا على النتيجة الإجمالية، لا تسمح بمعرفة الأنشطة المربحة من تلك التي تنقل كاهل أعباء المؤسسة، لهذه الأسباب كان من الضروري استكمال هذا النظام بمحاسبة التكاليف للإجابة عن التساؤلات التي عجز عنها النظام الأول ولا يمكن التغافل عن المراجعة باعتبارها أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تحمي المؤسسة من الانزلاقات القانونية.

ج- كغيره من الأنظمة يحتاج نظام محاسبة التكاليف إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئ أساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الاستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.

د- لقد عرفت محاسبة التكاليف تطورات كثيرة منذ أن ظهرت في بداية القرن الماضي، إلا أن اعتمادها على أسس رياضية سمحت لها بأن توضع في شكل نماذج تعتمد على المنطق الرياضي في الحساب، كما أنها تعتمد على الطرق للإحصائية لتسهيل فهم النتائج المتوصل إليها بعد الحساب والتحليل، وهي تعتمد أساسا على متغيرات وثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول صنع

منتوج معين، كما تسمح بالقيام باختيارات الاستثمار في مجال دون آخر وهذا في إطار الإستراتيجية المعتمدة من طرف المؤسسة، خاصة منها إستراتيجيتي المفاضلة أو تقليص التكاليف.

ه- مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة التكاليف كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

و- إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة التكاليف على مستوى هياكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبرة الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية).

من خلال الصفحات الواردة في المدكرة يمكن استنتاج ما يلي:

- بعدما كانت المحاسبة وسيلة لتذكير الأفراد بكمية و قيمة المبادلات التي حدثت بينهم، تطورت اليوم، أصبحت وظيفة أساسية بالمؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها، بل إن منها ما يفرضه القانون و تقوم المحاسبة بتحديد وقياس و توصيل المعلومات الاقتصادية.

وهناك بعض الشروط توفرها ضروري عند تصميم نظام محاسبة التكاليف أهمها:

- يجب أن تتلاءم مخرجات نظام محاسبة التكاليف مع المدخلات التي يحددها نظام القرار لنفسه.

- استمرار الملائمة عبر الزمن أمر ضروري، آخذين بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها في

المحيط الداخلي و الخارجي، دون نسيان نفسية الأفراد،

- يجب أن يزيد (أو عل الأقل يحافظ) في التآزر والانسجام بين الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة

(النظام الكلي).

الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل،

رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة .

لكن هذا لا يمنع من ضرورة مسايرة المؤسسة لتغيرات المحيط الأسيية، عن طريق تطبيق طرق

حديثة في حساب التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، والتي يرى أصحابها أنها تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المسيريون في مثل هذه الظروف.

إن وجود نظامين لحساب التكاليف، أحدهما حديث و الآخر كلاسيكي في مؤسسة واحدة، شيء

مستحيل، لأنه سرعان ما يتغلب أحدهما على الآخر.

- إن عملية مقارنة أهداف النظام مع نتائجه تعد بمثابة تغذية عكسية للنظام .وحتى يكون للمقارنة

معنى يجب أولا أن يتم تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية بطريقة عملية وموضوعية، فلا يكون

مبالغ فيها، ولا تكون متواضعة، وهذه مهمة نظام التخطيط لهذا عندما يحدد المخطط المعايير فإنه يأخذ بالاعتبار كل من المصادر الفنية، المحاسبية والسلوكية داخل المنظمة والمصادر الخارجية.

التوصيات:

على أساس النتائج التي توصلنا إليها، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسساتنا الاقتصادية:

أ- بالرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية، خاصة منها العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لضمان مستقبلها غير كاف بالصورة التي تظهر بها حالياً. لذلك من الأجدر أن يعد النظر في طريقة لاستغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر.

ب- إن استغلال الإمكانيات لا يعني فقط زيادة الإنتاج كما وكيفا بالرغم لما لها من أهمية، فمن باب أولى أن تستثمر هذه المؤسسات إمكانياتها في اكتساب أنظمة محاسبية متطورة، تعتمد على التكنولوجيات الحديثة لترقى إلى مستوى المؤسسات الأجنبية ذات سمعة عالية.

ج- ملأ الفراغات القانونية في ما يتعلق باكتساب نظام محاسبة التكاليف من طرف المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006
2. -أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في بالمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985.
3. أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
4. الأخرس، الهنييني، حمودة، الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، عمان، 2001.
5. العربي دخموش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، مطابع جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.
6. بلمرابط أحمد، هارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، 1998.
7. بوشاشي بوعلام: الرائد في المحاسبة التحليلية، دار الملكية، الحراش -الجزائر، 2000
8. بويعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون - الجزائر-1998.
9. ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2005.
10. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
11. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
12. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعلمي، دار زهران، الأردن، 1997.

13. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، الطبعة الأولى.
14. عبد الجليل بودراع: مدخل في المحاسبة التحليلية، ط1، مكتبة اقرأ، الجزائر، 2002.
15. عبد الرزاق أحبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
16. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
17. علي رحال، المحاسبة التحليلية (من النظرية إلى التطبيق)، مطبعة قرفي، باتنة ، 1992.
18. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1993.
19. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، الطبعة الأولى.
20. فركوس محمد، الموازنة التقديرية – أداة فعالة للتسيير- ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
21. محمد رضوان: مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، سوريا، 1991.
22. مليكة زعيب: أدوات التحليل المالي في المؤسسة العمومية الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة 1996_1997.
23. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
24. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 1978.
25. ناصر دادي عدون: المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، الجزائر، 2000.
26. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر 2000.
27. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2002، الطبعة الأولى.

مذكرات التخرج:

28. بن كحول حسناء وآخرون، نظام التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التسيير 2006-2007.
29. حمادوش ملياء وآخرون، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، دفعة 2004-2005،
30. دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2001-2002.
31. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
32. قودة الصادق وآخرون، التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة منتوري قسنطينة، موسم 2004-2005.

المراجع باللغة الفرنسية:

33. ANALYTIQUE , GESTION MULTIPLE, 1993
34. Boisselier Patrick ; « contrôle de gestion cours et application » ; Paris : Librairie Vuibert ; 2001.
35. BOUKHZAR OMAR, PRINCIPES DE COMPTABILITE
36. Burlaud .A Simon. C « comptabilité de gestion » , Vuibert, Paris, 1993.
37. GERARD Enselme, comptabilité financière – comptabilité de gestion, Lexis Nexis, Paris, Sixième Edition, 2005.

مواقع الأنترنت:

38. [www. Infotechaccountants. Com*phpbbz/index.php](http://www.infotechaccountants.com*phpbbz/index.php)
39. http://www.vsm-management.com/methode_corps.htm.

الملاحق